

مقاله پژوهشی:

گفتمان مالی سازی مستتر در روش های حسابداری ایران

حسین اعتمادی *

احمدرضا معروفی **

زهره محمدی شاد ***

چکیده

حسابداران در تمامی جهان امروزه آموزه های حسابداری را با این تصور به کار می گیرند و در اختیار دیگران قرار می دهند، که آنچه ارایه می دهند چیزی جز یک اندازه گیری خنثی و بیطرفانه از رویدادهای اقتصادی نیست. اما در واقع، این اعداد بر مبنای استانداردها و رویه هایی ایجاد شده است که یک گفتمان مشخص را با خود همراه دارد. در این مقاله به تدقیق این گفتمان پرداختیم تا مشخص کنیم چه چیزی با این اعداد به ظاهر خنثی به مخاطبان حسابداری منتقل می شود و از این طریق کدام مراقبه جایگزین کدام تنبیه شده است. برای این منظور "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" که به عنوان اصول نگرش حسابداری شناخته می شود و مبنای تدوین استانداردهای حسابداری می باشد را مورد تحلیل گفتمان و محتوا قرار می دهیم. حسابداران با انتقال گفتمان این بیانیه، در عملکرد خود مروج اندیشه ای ناگفته و نانوشته هستند که کشور را رو به تباهی می برد؛ غیبت گرایی و نامسئولیتی. **واژگان کلیدی:** تحلیل گفتمان انتقادی، مالی سازی، مفاهیم نظری گزارشگری مالی، غیبتگرایی، نامسئولیتی.

* دانشیار، گروه آموزشی حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران. ایران

** دانش آموخته حسابداری، دانشگاه آزاد مبارکه اصفهان، اصفهان. ایران

*** دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران. ایران (نویسنده مسئول)

مقدمه

جریان واقع‌گرا ادعا می‌کند، واقعیت به طور عینی «چیزی-آنجا» و مستقل از درک انسان است و امکان دسترسی به یک واقعیت عینی مطلق و «حقیقت» مستقل از درک شخصی، طرز فکر و جانبداری‌ها وجود دارد (تینکر و همکاران، ۱۹۸۲). اما چنین دیدگاهی خصوصاً در رابطه با علوم انسانی، نامربوط می‌نماید. علوم انسانی بیش از هر چیز با برداشت انسان از آنچه رخ می‌دهد، سر و کار دارد. تقاضا، عرضه، قیمت، سود، زیان، و غیره، «چیزی-آنجا» نیست، بلکه خوانشی است که «چیزی-آنجا» را به «چیزی-اینجا» و جزئی از زیست-جهان ما مبدل می‌کند (ثقفی و صیدی، ۱۳۸۲). آنچه هوسرل از آن به بحران علوم اروپایی یاد می‌کند (هوسرل، ۱۹۸۹)، هابرماس از آن در قالب نقد نظریه‌ی سیستم‌ها انتقاد می‌کند (هابرماس، ۱۹۶۷)، و فوکو، دریدا و بودریار، در تحمیل آن از طریق نظام‌های نشانه‌شناسیک تدقیق می‌کنند (به عنوان مثال بودریار، ۱۹۸۱)، به طور خلاصه، نگاه به جهان بدون در نظر گرفتن اثر خود نگاه است. حسابداری بر خلاف ادعای این دیدگاه، نه تنها ابداً خنثی نیست بلکه بسیار جانبدارانه عمل می‌کند (تینکر، ۱۹۹۱). چنان که هاینز (۱۹۸۸) تشریح می‌کند، مفاهیم حسابداری، مقوله‌های برساخته‌ی اجتماعی یا به عبارت دیگر، تعریف واقعیت یا «طرز دیدن واقعیت» هستند.

اما اگر حسابداری، صرفاً ثبت رخدادهای اقتصادی نیست و خود در شکل‌گیری آن‌ها نقش دارد، این نقش چیست؟ اگر حسابداری، واقعیت را به شکلی عامدانه به گونه‌ای خاص بیان می‌کند، این شکل چیست و ما را به کدام سمت می‌برد؟ ما برای بررسی این موضوع به سراغ اصول نگرش حسابداری رفته‌ایم. در ایران، وظیفه‌ی تعیین اصول نگرش در حسابداری به سازمان حسابرسی واگذار شده است. این سازمان بر اساس ماده واحده‌ی تشکیل سازمان حسابرسی مورخ ۵ دی ماه ۱۳۶۲ تشکیل و تدوین اصول و ضوابط قابل قبول حسابداری و حسابرسی به این مؤسسه محول شد. نکته‌ی حائز اهمیت آن است که بر خلاف سایر وظایف این سازمان، در وظیفه‌ی تعیین ضوابط قابل قبول حسابداری و حسابرسی، دامنه‌ی اختیارات این مؤسسه به دستگاه‌های دولتی محدود نشده است. سازمان حسابرسی در سال ۱۹۹۲ کمیته‌ی تدوین رهنمودهای حسابداری را تشکیل داد. سازمان «مفاهیم نظری گزارشگری مالی» را به عنوان پیوست استانداردهای حسابداری در تارنمای رسمی خود و در کنار استانداردها افشاء می‌کند که بخشی از آن به هدف صورت‌های مالی اختصاص داده شده است. پژوهش حاضر، این بخش را دست مایه‌ی انجام تحلیل

تدقیقی به منظور بررسی جهتی که استانداردهای سازمان، جامعه‌ی اقتصادی ایران را به آن سمت می‌برد، قرار داده است.

جهت تدقیق در بخش هدف صورت‌های مالی از «مفاهیم نظری گزارشگری مالی» به آن به عنوان یک شیء نشانه شناسیک نگاه می‌کنیم و آن را مورد تحلیل گفتمان انتقادی قرار می‌دهیم. تحقیق حاضر بر مبنای روش تحلیل گفتمان انتقادی فرکلان (۱۹۹۵) است که یکی از توسعه یافته‌ترین روش‌ها برای انجام تحقیقات در حوزه‌ی تحلیل گفتمان انتقادی را ارائه داده است. در روش تحلیل گفتمان ساختار متن و ارتباط آن با سایر متون به منظور تعیین قدرت‌ها، موقعیت‌های فاعلی و ایدئولوژی پنهان در متن مورد مذاقه قرار می‌گیرد. جهت تحلیل گفتمان ابتدا عناصر غالب متن احصاء خواهد شد. برای انجام این کار از روش تحلیل محتوا استفاده می‌کنیم. با انجام تحلیل محتوا، نشانه‌های غالب متن و ارتباط آن‌ها با یکدیگر در درون متن شناسایی می‌شود. معنای درون‌متنی نشانه‌های غالب، شناسایی می‌شود و سپس ارتباط بینامتنی عناصر غالب با سایر متون مورد مطالعه قرار می‌گیرد. پس از آن به تبارشناسی گفتمان غالب متن می‌پردازیم و نهایتاً بر اساس تحلیل انجام شده موقعیت‌های فاعلی‌ای را که متن پیشنهاد می‌دهد مشخص می‌کنیم و همچنین قدرت‌های پنهان در متن و مؤسساتی را که اعمال قدرت می‌کنند را شناسایی می‌کنیم.

علیرغم روش شناسی مبدعانه، یافته‌های مطالعات در سطح جهانی (مینکن و پاور، ۲۰۱۵؛ بارکر، ۲۰۱۵؛ ژنگ و اندرو، ۲۰۱۴؛ میلر و پاور، ۲۰۱۳؛ بیر، ۲۰۱۲؛ پاور، ۲۰۱۰؛ لیولین و میلن، ۲۰۰۷؛ یانگ، ۲۰۰۶؛ زمون و زن، ۲۰۰۰؛ میلر و نیپر، ۱۹۹۳؛ مورگان، ۱۹۸۸؛ هاینز، ۱۹۸۸، هاسکین، ۱۹۸۶؛ تینکر، ۱۹۸۲؛ وبر، ۱۹۷۸؛ سومبارت، ۱۹۵۳) کامل نیست. در این تحقیق، برای شناسایی عناصر بنیادینی که می‌تواند نظم پیش رونده‌ی مالی-سازي از زمان پیدایش تا وضعیت اقتصادی فعلی را شرح دهد، بررسی فلسفی انجام گرفته است. الگوی تکرار شونده‌ی انفعال اجتماعی-که توسط انتقادهای وارد بر پارادایم اقتصادی غالب شناسایی شده است- بازنمایی مجدد خطاهای فلسفی است که اروپاییان در زمان رنسانس با آنها مواجه بودند. این یافته فلسفی دعوت به برپایی رنسانس مجدد در حوزه‌ی حسابداری می‌نماید که قطعاً بدون تلفیق حسابداری و فلسفه غیرممکن خواهد بود. از این رو در پایان، آنچه سازمان حسابرسي باید برای احتراز از گرفتاری در مشکلات مالی سازی در مفاهیم نظری و سپس استانداردهای حسابداری لحاظ کند، در قالب رهنمون‌هایی ارائه شده است.

روش شناسی پژوهش

طبق تعریف فرکلاف، گفتمان روش خاصی برای نشان دادن جهان فیزیکی، اجتماعی و روان شناسی و... است (فرکلاف ۲۰۰۵). موضوع اصلی تحقیق در تحلیل گفتمان انتقادی پرکتیس‌های گفتمانی است که بازنمایی‌هایی از جهان سوژه‌های اجتماعی و روابط اجتماعی از جمله روابط قدرت بر می‌سازند و هم نقشی است که این پرکتیس‌های گفتمانی در پیشبرد منافع گروه‌های اجتماعی خاص ایفا می‌کنند.

همان طور که پیش‌تر بیان شد پژوهش حاضر بر مبنای رویکرد فرکلاف (۱۹۹۵) است. نکته محوری رویکرد فرکلاف این است که گفتمان گونه‌ی مهمی از پرکتیس اجتماعی است که دانش، هویت‌ها و روابط اجتماعی از جمله مناسبات قدرت را بازتولید می‌کند و تغییر می‌دهد و همزمان سایر پرکتیس‌ها و ساختارهای اجتماعی به آن شکل می‌دهد. به عبارت دیگر گفتمان رابطه‌ی دیالکتیک با سایر ابعاد اجتماعی دارد. بر طبق مدل فرکلاف (۱۹۹۵) تحلیل رخدادهای ارتباطی شامل موارد زیر می‌شود:

۱- تحلیل گفتمان‌ها و ژانرهایی که در تولید و مصرف متن مفصل‌بندی شده اند (سطح پرکتیس گفتمانی)؛

۲- تحلیل ساختار زبانی (سطح پرکتیس گفتمانی)

۳- ملاحظات مربوط به این که پرکتیس گفتمانی، نظم گفتمانی موجود را بازتولید و یا به عکس ساختار بندی مجدد می‌کند و ملاحظات مربوط به پیامدهایی که این امر برای پرکتیس اجتماعی گسترده‌تر به همراه دارد (سطح پرکتیس اجتماعی)

از این رو هدف اصلی تحلیل گفتمان انتقادی کند-و-کاو درباره پیوندهای میان کاربرد زبان و پرکتیس اجتماعی است. رخدادهای ارتباطی از طریق رابطه با نظم گفتمانی، پرکتیس اجتماعی گسترده‌تر را شکل داده و بوسیله آن شکل می‌پذیرد. از این رویکرد در پژوهش‌های (لیویلن و میلن، ۲۰۰۷؛ مرگان، ۱۹۸۸؛ مکینتاش و همکاران، ۲۰۰۰) متعددی استفاده شده است. جهت شناسایی گفتمان موجود ابتدا به تحلیل محتوای متن پرداخته شده است. با استفاده از روش تحلیل محتوا می‌توان درباره انواع پیام‌های مندرج در آثار ادبی، مقاله‌ها، اسناد رسمی، خطابه‌ها، اعلامیه‌های سیاسی و.. اطلاعاتی کسب کرد. هنگامی که موضوع کار از اطلاعات ارزشمندی تهیه شده باشد، روش تحلیل محتوا بهتر از هر روش دیگری اجازه می‌دهد دقت عمل روش شناختی و ژرف‌نگری به شیوه‌ی هماهنگی برآورد شود (رضوانی ۱۳۸۹). روش تحلیل محتوا در مطالعات بسیاری (لارسن، ۲۰۰۳؛ کابانوف و

همکاران، ۱۹۹۵؛ ساعی و همکاران، ۱۳۹۴؛ رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۱؛ نمازی و همکاران، ۱۳۹۶؛ ناطقی و همکاران، ۱۳۹۷؛ نونهال و کاظمی، ۱۳۹۸؛ خانقاه و همکاران، ۱۳۹۸) مورد استفاده قرار گرفته است.

تحلیل محتوا

تحلیل محتوا بر ویژگی های رسمی (مانند لغات، دستور زبان، نحو و همبستگی جملات) که از طریق آن گفتمان به صورت زبان شناختی درک می شود، تأکید دارد (فرکلاف، ۲۰۰۳). با انجام تحلیل محتوا، نشانه های غالب متن و ارتباط آن ها با یکدیگر در درون متن شناسایی می شود. جدول شماره (۱)، مجموعه ی واژگان غالب در بیانیه ی «مفاهیم نظری گزارشگری مالی» ایران (پیوست استانداردهای حسابداری) را که توسط سازمان حسابرسی منتشر شده است، به تصویر می کشد. همان طور که دیده می شود، این مجموعه که شامل واژگان پردازش شده ای است که در طی متن بیش از ۱۰ بار تکرار شده اند، مجموعاً بیش از ۱۷ درصد از کل واژگان و حدود ۳۸ درصد از واژگان پردازش شده ی بیانیه را تشکیل می دهد.

جدول شماره ۱- درصد تکرار مجموعه واژگان غالب در بیانیه

رتبه	واژه	تکرار	درصد از واژگان پردازش شده	درصد از کل واژگان
1	مالی	75	۹,۰٪	۴,۱٪
2	واحد	47	۵,۶٪	۲,۵٪
3	تجاری	44	۵,۳٪	۲,۴٪
4	اطلاعات	40	۴,۸٪	۲,۲٪
5	صورت	34	۴,۱٪	۱,۸٪
6	استفاده	22	۲,۶٪	۱,۲٪
7	کننده	20	۲,۴٪	۱,۱٪
8	عملکرد	12	۱,۴٪	۰,۶٪
9	انعطاف پذیری	12	۱,۴٪	۰,۶٪
10	مفید	11	۱,۳٪	۰,۶٪
	جمع	۳۱۷	۳۷,۹٪	۱۷,۱٪

برای جدا کردن معنی اصطلاحی از معنای منفرد کلمه، اصطلاح متن استخراج گردید.

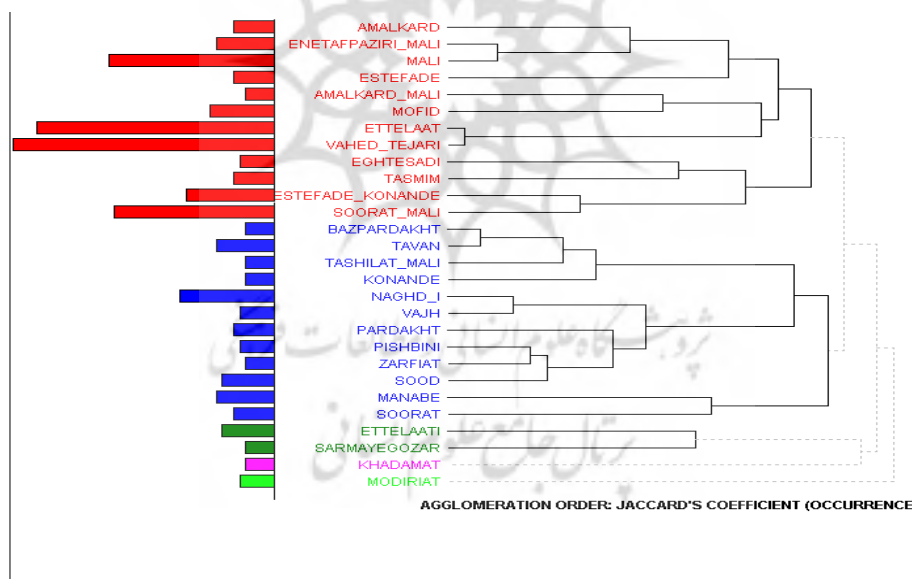
^۱ برای انجام تحلیل محتوا، ضمائر، حروف ربط، حروف اضافه و سایر واژگانی که بار معنایی مهمی ندارند مورد پردازش قرار نمی گیرند.

اصطلاحات حداکثر دو واژه‌ای که دست کم ۵ بار در متن تکرار شده‌اند، در جدول شماره (۲) نشان داده شده است:

جدول شماره ۲- تکرار اصطلاحات حداکثر دو واژه‌ای غالب در بیانیه

اصطلاح	تعداد تکرار
واحد تجاری	۴۴
صورت مالی	۲۷
استفاده کننده	۱۵
انعطاف پذیری مالی	۱۰
تسهیلات مالی	۵
عملکرد مالی	۵

با در نظر گرفتن اصطلاحات مزبور، ارتباط میان نشانه‌های متن به شکل دندوگرام ارائه شده در نمودار شماره ۱ در می‌آید. در این دندوگرام، خوشه‌ی غالب متن با رنگ قرمز مشخص شده است.



نمودار شماره ۱- ارتباط میان نشانه‌های متن در بیانیه

در جدول شماره (۳)، میزان تکرار و نقش نشانه‌های خوشه‌ی غالب نشانه‌ها در متن بیانیه (۱۲ نمودار میله‌ای ابتدایی) ارائه شده است. این خوشه حدود ۱۲ درصد از کل

واژگان و ۲۹ درصد از واژگان پردازش شده ی متن را به خود اختصاص داده است. جدول شماره ۳- درصد تکرار و اهمیت نشانه های خوشه ی غالب نشانه ها در بیانیه

واژه	تکرار	درصد از واژگان پردازش شده	درصد از کل واژگان	رتبه از نظر تکرار واژه
واحد تجاری	44	۶,۰٪	۲,۵٪	1
اطلاعات	40	۵,۵٪	۲,۳٪	2
مالی	28	۳,۸٪	۱,۶٪	3
صورت مالی	27	۳,۷٪	۱,۵٪	4
استفاده کننده	15	۲,۱٪	۰,۹٪	6
مفید	11	۱,۵٪	۰,۶٪	7
انعطاف پذیری مالی	10	۱,۴٪	۰,۶٪	8
عملکرد	7	۱,۰٪	۰,۴٪	13
استفاده	7	۱,۰٪	۰,۴٪	14
تصمیم	7	۱,۰٪	۰,۴٪	17
اقتصادی	6	۰,۸٪	۰,۳٪	18
عملکرد مالی	5	۰,۷٪	۰,۳٪	22
جمع		۲۸,۵٪	۱۱,۷٪	

در ادامه به انجام تحلیل گفتمان با تمرکز بر نشانه های غالب شناسایی شده از طریق تحلیل محتوا خواهیم پرداخت.

تحلیل گفتمان

معنای درون متنی نشانه های غالب متن

برای بررسی معنای درون متنی نشانه های خوشه ی غالب متن، ابتدا به سراغ نخستین پاراگراف از فصل اهداف می رویم:

پاراگراف اول: «هدف صورت های مالی (۴)، عبارت است از ارائه اطلاعاتی (۲) تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی (۴)، عملکرد (۱۳) مالی (۳)، و انعطاف پذیری مالی (۸) واحد تجاری (۱) که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان (۶) صورت های مالی (۴) در اتخاذ تصمیمات (۱۷) اقتصادی (۱۸) مفید (۷) واقع شود.»

همان طور که مشاهده می شود، پاراگراف فوق، ۱۱ نشانه از ۱۲ نشانه ی شناسایی شده در خوشه ی غالب نشانه ها استفاده کرده است (اعداد داخل پرانتز رتبه ی این عناصر از حیث تکرار در متن را نشان می دهد). این امر نشانگر اهمیت این پاراگراف در گشایش معنای

بخش اهداف بیانیه است. این پاراگراف هدف صورت‌های مالی را در همان ابتدای متن تعیین می‌کند. در ادامه مقاله، به یافتن معانی درون متنی هر یک از این نشانه‌ها می‌پردازیم تا راهی به معنای مستتر در متن بیابیم.

واحد تجاری

بیانیه، تنها در یک جا واحد تجاری را چنان که مورد نظر بیانیه است، تعریف می‌کند: «... واحد گزارشگر به یک واحد تجاری منفرد یا گروه واحدهای تجاری اطلاق می‌شود که موضوع یک مجموعه صورت‌های مالی مشخص است که بنا بر الزامات قانونی، قراردادی، یا عرفی و به منظور رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان تهیه و ارائه می‌شود.» بر اساس این تعریف، بیانیه واحد تجاری را به چشم چیزی می‌بیند که افرادی - که «استفاده-کنندگان» خوانده می‌شوند - نیاز به اطلاعاتی در مورد آن دارند و این اطلاعات قرار است توسط یک مجموعه صورت‌های مالی به این افراد داده شود. همچنین بیانیه در پاراگراف ۹ تأکید می‌کند که مفهوم واحدهای تجاری چنان که در بیانیه مطرح است، شامل واحدهای غیر انتفاعی هم می‌شود.

اطلاعات و استفاده‌کننده

همان طور که دیدیم، نگاه بیانیه واحد تجاری را که اساساً نظام پیچیده‌ای شامل اجزای متعدد است که در یک فرایند عمدتاً اقتصادی نقش ایفا می‌کنند، به «نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان» تقلیل می‌دهد. از این رو، درک تعریف بیانیه از «استفاده‌کنندگان» و «نیازهای اطلاعاتی» آن‌ها اهمیتی ویژه در درک گفتمان بیانیه دارد. پس، تعجیبی ندارد که پاراگراف ۱-۵ که طولانی‌ترین پاراگراف بخش اهداف به حساب می‌آید، به شرح گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها اختصاص داده شده است. این پاراگراف استفاده‌کنندگان را به ۸ گروه تقسیم می‌کند که از «سرمایه‌گذاران» آغاز و به «سایر استفاده‌کنندگان» ختم می‌شود. تأکید بیانیه بر آن که نیازها دست کم تا آنجا که به بیانیه مربوط می‌شوند صرفاً جنبه‌ی «مالی» دارند، مشهود است. در تمامی بندهای پاراگراف مزبور، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صرفاً به جنبه‌های مستقیم یا غیر مستقیم «مالی» مبادلات هر یک از این گروه‌ها با واحد تجاری و میزان اطمینان از تداوم این رابطه‌ی مالی محدود می‌شود. اما پیش از تشریح ۸ گروه مزبور، بیانیه ضمن تأکید بر آن که تأمین نیازهای اطلاعاتی تمامی استفاده‌کنندگان با صورت‌های مالی «ممکن نیست»، دیدگاه خود

را به گروه خاصی از استفاده کنندگان محدود می کند:

پاراگراف ۱-۵: «استفاده کنندگان صورت های مالی به اشخاصی اطلاق می شود که جهت رفع نیازهای اطلاعاتی متفاوت خود از صورت های مالی استفاده می کنند. تأمین نیازهای اطلاعاتی تمام استفاده کنندگان توسط صورت های مالی امکان پذیر نیست ولی نیازهایی وجود دارد که برای همه ی استفاده کنندگان مشترک است... اعتقاد بر این است که هرگاه صورت های مالی معطوف به تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه گذاران باشد، اکثر نیازهای سایر استفاده کنندگان را نیز در حد توان بر آورده می کند...»

«ناممکن بودن» تأمین نیازهای اطلاعاتی تمام استفاده کنندگان توسط صورت های مالی در پاراگراف ۱-۴ نیز در مورد اطلاعات نیز مطرح می شود:

پاراگراف ۱-۴: «... اطلاعاتی را که نمی توان بر حسب پول بیان کرد، در متن صورت های مالی قابل انعکاس نیست...»

به طور خلاصه، می توان گفت از نظر بیانیه:

۱. کل نیازهای اطلاعاتی ای که بیانیه در پی پاسخگویی به آن است به نیازهای مالی

استفاده کنندگان با واحد تجاری محدود می شود چرا که شمول اطلاعاتی که

نمی توان بر حسب پول بیان کرد "ممکن نیست"؛

۲. بیانیه از آنجا که "ممکن نیست" نیازهای اطلاعاتی همه ی استفاده کنندگان را

پاسخگو باشد، به پاسخگویی به نیازهای مشترک آنها بسنده می کند؛

۳. این نیازهای مشترک در نیازهای سرمایه گذاران خلاصه می شود.

اما در پاراگراف ۱-۵ اطلاعات پولی ای را که بیانیه معتقد است نیازهای سرمایه گذاران به

آن محدود می شود، بیان می کند:

پاراگراف ۱-۵: «... سرمایه گذاران ... به اطلاعاتی نیاز دارند که بر اساس آن بتوانند در مورد

خرید، نگهداری یا فروش سهام تصمیم گیری کنند و عملکرد مدیریت واحد تجاری را

جهت پرداخت سود سهام مورد ارزیابی قرار دهند.»

بنابراین، بیانیه «سرمایه گذاران» را به عنوان استفاده کننده ی اصلی در نظر دارد و نیازهای

دیگران تنها در صورتی پاسخ داده می شود که با نیازهای این گروه مشترک باشد. نیازهای

اطلاعاتی سرمایه گذاران نیز از نظر بیانیه محدود به اطلاعات مورد نظر یک سهامدار نوعی

در بازار مالی است که تنها به خرید، نگهداری، فروش، و دریافت سود نقدی به ازای سهم

خود فکر می کند.

تصمیم اقتصادی

بیان بیانیه از تصمیم اقتصادی ساختار و مراتبی بسیار شبیه به بیان نیاز اطلاعاتی در بیانیه دارد. خط فرعی معنای درون‌متنی تصمیم اقتصادی در بیانیه در همان پاراگراف ۱-۲ (که به هدف ثانوی صورت‌های مالی می‌پردازد)، ارائه می‌شود. مطابق این پاراگراف «... استفاده کنندگان صورت‌های مالی برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی، غالباً خواهان ارزیابی وظیفه‌ی مباشرت یا حسابداری مدیریت هستند...» و این تصمیمات علاوه بر خرید و فروش سهام - که تصمیم‌گیری نوعی سفته‌بازان بازارهای مالی است - انتخاب مجدد یا جایگزینی مدیران را نیز شامل می‌شود. اما در اینجا هم وقتی به بخش استفاده‌کنندگان می‌رسیم، وظیفه‌ی مباشرتی به کنار گذاشته می‌شود. در این بخش، نیاز اصلی سرمایه‌گذاران، اطلاعات در مورد ریسک و بازده سرمایه‌گذاری عنوان می‌شود و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، به عنوان مخاطب اصلی صورت‌های مالی، به تصمیم در مورد خرید، فروش یا نگهداری تقلیل می‌یابد. در بند ۱-۷ تصمیم‌گیری اقتصادی نیز به «ارزیابی توان واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد و زمان و قطعیت ایجاد آن» تقلیل می‌یابد.

عملکرد و انعطاف‌پذیری مالی

بخش هدف صورت‌های مالی در بیانیه‌ی «مفاهیم نظری گزارشگری مالی» سازمان حسابرسی، به غیر از ۴ بند مقدمه، به دو بخش اصلی تقسیم می‌شود: «استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها» و «وضعیت مالی، عملکرد مالی، و انعطاف‌پذیری مالی». بخش دوم، همان‌گونه که از نام آن آشکار است به تبیین مفاهیم وضعیت، عملکرد و انعطاف‌پذیری مالی اختصاص دارد. بند اول این قسمت (۱-۷) پس از تعریف تصمیم اقتصادی چنان که شرح آن داده شد، تمرکز بر وضعیت، عملکرد، و انعطاف‌پذیری مالی را راهی برای تسهیل تصمیم اقتصادی به همان تعریف فوق‌الذکر، یعنی «ارزیابی توان ایجاد وجه نقد» در نظر می‌گیرد: «... ارزیابی توان ایجاد وجه نقد از طریق تمرکز بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی واحد تجاری و استفاده از آن‌ها در پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار و «سنجش انعطاف‌پذیری مالی» تسهیل می‌گردد.»

ارتباط تنگاتنگ میان عملکرد و انعطاف‌پذیری مالی با معنای درون‌متنی تصمیم اقتصادی، یعنی «ارزیابی توان ایجاد وجه نقد»، در این پاراگراف مشهود است. مراجعه به

تعاریف درون متنی عملکرد و انعطاف پذیری مالی، این برداشت را تأیید می کند: انعطاف- پذیری مالی چیزی جز اقدام مؤثر برای واکنش واحد تجاری جهت تغییر میزان و زمان «جریان های نقدی»، در مقابل رویدادها و فرصت های غیر منتظره نیست (پاراگراف ۱-۱۱) و اطلاعات در مورد عملکرد مالی، برای پیش بینی «ظرفیت» واحد تجاری جهت استفاده از منابع استفاده می شود (پاراگراف ۱-۹) و «ظرفیت» واحد تجاری با «توان ایجاد وجه نقد» سنجیده می شود (پاراگراف ۱-۷).

جمع بندی

اکنون با بازگشت به پاراگراف ۱-۱، معنای درون متنی عناصر غالب متن بیانیه شفاف می- شود. از نظر این بیانیه:

- ۱) هدف اصلی صورت های مالی رفع نیازهای اطلاعاتی سرمایه گذاران (یعنی استفاده کنندگان دارای حق تقدم که نیازهای آنها برای همه ی گروه ها مشترک تلقی می شود) برای تصمیم های خرید، نگهداری، فروش، و دریافت سود نقدی است (در این صورت اطلاعات مفید است)؛
- ۲) اطلاعاتی در این تصمیم اقتصادی، مفید خواننده می شود که بتواند به سرمایه- گذاران در ارزیابی توان واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد و قطعیت آن کمک کند؛
- ۳) اطلاعات مربوط به عملکرد مالی، انعطاف پذیری مالی و وضعیت مالی - که از طریق صورت های مالی ارائه می شود - راهی برای تسهیل این تصمیم اقتصادی است.
- ۴) وقتی این عناصر را با تعریف متن از واحد تجاری در کنار هم بگذاریم، می بینیم که از نظر بیانیه، واحد تجاری محملی برای انجام فعالیت های نوعی یک بازار مالی (خرید، فروش، و نگهداری سهام) است و بیانیه کارکرد اصلی صورت های مالی را تهیه ی اطلاعاتی در خصوص توان ایجاد وجه نقد توسط واحد تجاری می داند که برای تسهیل این فعالیت ها مورد نیاز سرمایه گذاران است.

تحلیل بینامتنی

ترجمه از متون بین المللی

برای کسانی که با محیط کشورهای در حال توسعه آشنا هستند حتی اگر آشنایی با دانش حسابداری نداشته باشند، چندان دشوار نیست که حدس بزنند در کجا باید به دنبال ارتباط-های بینامتنی همه‌ی متون و از جمله بیانیه‌ی مفاهیم نظری سازمان حسابرسی گشت. نگاهی به تاریخچه‌ی استانداردهای حسابداری در سازمان حسابرسی این گمان را تأیید می‌کند. سازمان حسابرسی که در سال ۱۹۹۹ نخستین مجموعه‌ی رسمی استانداردها را الزام کرد، در سال ۲۰۰۵ پروژه‌ای با عنوان «هماهنگی استانداردهای حسابداری با استانداردهای بین‌المللی» را آغاز می‌کند و در سال ۲۰۱۱ طی مصوبه‌ای کلیه‌ی شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان را مجاز به تهیه‌ی صورت‌های مالی مبتنی بر «استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» می‌کند. همچنین از سال ۱۳۹۵ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران ملزم به تهیه‌ی صورت‌های مالی مبتنی بر «استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» هستند. پژوهش‌های پیشین نیز حاکی از آن است که سازمان حسابرسی برای تدوین استانداردهای حسابداری به ترجمه و تلخیص «استانداردهای بین‌المللی حسابداری» روی آورد و به تدریج، تغییراتی که سازمان برای هماهنگی بیشتر استانداردها با شرایط محیطی اعمال کرده بود را نیز حذف کرد (پاکدل و همکاران، ۱۳۹۳).

بررسی‌های انجام شده در این پژوهش، نشان می‌دهد که بخش اعظم هدف صورت-های مالی از بیانیه‌ی مفاهیم نظری گزارشگری مالی سازمان حسابرسی، ترجمه‌ی بیانیه‌ی ۱۹۸۹ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی است. اما این ترجمه در بخش‌هایی با اقتباس سازمان حسابرسی از بیانیه‌های مفهومی شماره‌ی ۱ (۱۹۷۸) و ۵ (۱۹۸۴) هیأت تدوین استانداردهای حسابداری ایالات متحده ترکیب شده است. عنوان بیانیه (گزارشگری مالی) از بیانیه‌ی ۱۹۷۸ هیأت تدوین استانداردهای آمریکا گرفته شده است. همچنین مباحث مربوط به محدودیت‌های اطلاعات صورت‌های مالی (پاراگراف ۱-۴) و بخش سایر استفاده‌کنندگان (بند ح از پاراگراف ۱-۵) از این بیانیه اقتباس شده است. مبحث انعطاف‌پذیری مالی و جریان وجوه نقد (بخش آخر از پاراگراف ۱-۸، و تمامی پاراگراف-های ۱-۱۰ و ۱-۱۱) بر گرفته از بیانیه‌ی ۱۹۸۴ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری ایالات متحده است. اما سایر پاراگراف‌ها تقریباً به تمامی از بیانیه‌ی ۱۹۸۹ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی ترجمه شده است.

تحلیل بینامتنی در مفاهیم بین‌المللی حسابداری و اقتصادی

چنان که در تحلیل درون متنی گفته شد بیانیه نه تنها تصمیم‌های سرمایه‌گذاران بلکه تصمیم‌های اقتصادی توسط ذینفعانی همچون کارکنان، دولت، اعتباردهندگان، تامین‌کنندگان و مشتریان را به طور کلی به تصمیم‌های مربوط به مقدار، زمان‌بندی و عدم قطعیت جریان نقدی کاهش می‌دهد. بدیهی است که این ادعا (ی حقیقت) در مورد کل اقتصاد در حوزه‌ی تحلیل‌های حسابداری یا لاقفل در حوزه‌ی اختیارات معقول یک نهاد تخصصی حسابداری قرار نمی‌گیرد. بنابراین فرض نویسندگان بیانیه‌ی اصلی (هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی) این است که خواننده‌ای که این متن برای او نوشته شده، از پیش پشتوانه‌ای رایج برای این اندیشه در جریان‌های فکری اقتصادی دریافت و آن را به عنوان «همان-گونه-که-هست» قبول کرده است.

اما ریشه‌ی اقتصادی این نگاه حسابداری که معنای گسترده‌ی تصمیم اقتصادی را به تصمیم در مورد وجه نقد (پول) تقلیل می‌دهد در کجاست؟ برای درک این نگاه باید معنای پول را در زندگی اقتصادی امروزی درک کنیم. پول امروزه نقش واسط میان انسان و آرزوهایش را ایفا کند. پول به عنوان یک ابزار مبادله‌ی عاری از رنگ همه‌ی چیزها را در خود فرو می‌بلعد. چیزها به طور روز افزون قابل تبدیل به پول شده اند (اعتبار تجاری، شهرت اجتماعی، و حتی آلودگی هوا را می‌توان با پول خرید) و هر روز چیزهای بیشتری در این جریان خستگی ناپذیر بلعیده می‌شوند (سیمل، ۱۹۹۱). در اقتصاد امروزی «پول» حتی «قدرت» را هم می‌خرد (گرال، ۲۰۰۰؛ گودچایلد، ۲۰۰۷).

آنچه به پول اجازه می‌دهد به معنای فعلی خود به عنوان قادر مطلق دست یابد، ساز و کاری است که از طریق آن پول به راحتی و بدون حضور انسان کنشگر (سوژه) تبدیل به پول شود. این ساز و کار از طریق بازار مالی ایجاد شده است (سوتیرپولز و همکاران، ۲۰۱۳). بازار مالی پول را جذب می‌کند و آن را مجدداً در اختیار چرخش سرمایه قرار می‌دهد (پردا، ۲۰۰۹). این بازارها به پول این امکان را می‌دهد که بدون دخالت انسان خود را زایش کند و بسیار سریع و در هر زمانی به حالت قدرت مطلق خود بازگردد. بدین ترتیب، پول قادر مطلق است که نه تنها همه چیز بلکه خود را آن هم به بهترین نحو ممکن خلق می‌کند.

این معاملات بازارهای مالی و از جمله بازار سرمایه، بخشی از اقتصاد را ایجاد می‌کند که به بخش مالی شناخته می‌شود. بخش مالی امکان تبادل پول با پول بیشتر را با واسطه قراردادن زمان ایجاد می‌کند. در واقع اقتصاد مالی، مبادله‌ی پول با پول در بستر زمان است.

این اقتصاد در مقابل اقتصاد واقعی یا فیزیکی قرار می‌گیرد که در آن کالا، خدمات، دانش و سایر اشیاء غیر پولی خلق و مبادله می‌شوند. یکی دانستن تصمیم اقتصادی با تصمیم‌های مربوط به وجه نقد، که در بیانیه‌ی ترجمه شده‌ی سازمان حسابرسی دیده می‌شود، حاکی از سلطه‌ی بخش مالی اقتصاد به بخش واقعی اقتصاد در این بیانیه است. این سلطه‌ی رو به رشد بخش مالی اقتصاد به بخش واقعی اقتصاد را در ادبیات اقتصادی مالی سازی می‌نامند (وید، ۲۰۰۵). نگاه بینامتنی به بیانیه، به خوبی تسلط تفکر مالی سازی بر بیانیه را نشان می‌دهد.

هر چند شیوع مالی سازی با شکل فعلی خود یعنی از طریق بازار مالی که با ترویج این نگاه به حسابداری در سطح بین‌المللی و حتی در کشوری با اقتصادی چون ایران - شرایط تاریخی و اقتصادی کاملاً متفاوت از کشورهایی که این نگاه را ترویج می‌کنند - پشتیبانی می‌شود، بی سابقه است، اما مالی سازی به طور کلی یک پدیده‌ی جدید نیست. بنابر نظر آریگی (۲۰۱۰) هر چرخه‌ی بزرگ از اقتصاد سرمایه گرا از دو قسمت تشکیل شده است: یک افزایش در تولید واقعی/ فیزیکی که به یک بحران بیش انباشتگی سرمایه می‌انجامد و یک چرخه‌ی توسعه‌ی مالی. آریگی معتقد است دوره‌ی بعد از ۱۹۸۰ در ایالات متحده، چرخه‌ی توسعه‌ی مالی مربوط به آخرین موج نظام سرمایه گرا است. بر اساس نظر آریگی و سیلور (۱۹۹۹) از قرن چهاردهم (قرنی که در اواخر آن نخستین کتاب آموزش حسابداری به چاپ رسید) تا کنون، اقتصاد سرمایه گرا چهار چرخه‌ی بزرگ را پشت سر گذاشته است. در پایان هر چرخه، یک بحران هژمونی ایجاد می‌شود و در اثر این بحران، قدرت هژمونیک جدیدی جایگزین قدرت هژمونیک قبلی می‌شود. بنا بر این نظر، توسعه‌ی مالی زمانی اتفاق می‌افتد که انرژی و منابع از تجارت کالا به تجارت پول منتقل شود. آریگی (۱۹۹۴) استدلال می‌کند که «سرمایه‌گرایی مالی یک مرحله‌ی معمول از سرمایه‌گرایی جهانی نیست بلکه آخرین و شدیدترین مراحل آن است».

تبار شناسی مالی سازی در اندیشه‌های اقتصادی

نگاه مالی به شرکت: نیای نگاه مالی به اقتصاد

مالی کردن اقتصاد به معنای کنونی آن، از مالی سازی کم دامنه‌تری در سطح شرکت‌ها آغاز شد. تغییر اصلی‌ای که مالی سازی ایجاد کرده است، از یک تغییر در ساختار اداره‌ی شرکت‌ها یعنی جدا کردن مالکیت از مدیریت شرکت آغاز شده است (پینالت، ۲۰۰۱)؛

برلی و مینز، ۱۹۳۲). در نتیجه‌ی مالی سازی، یک عنوان قانونی مالکیت برای سهامداران باقی مانده است در حالی که راهبری شرکت که قبلاً مهم‌ترین ابعاد مالکیت محسوب می‌شد، در دست مدیران است (برلی و مینز، ۱۹۳۲). با این تغییر، رابطه‌ی مالک با سرمایه‌ی تولیدی به یک رابطه‌ی "مالی" تقلیل می‌یابد و ابعاد کیفی خود را از دست می‌دهد و به بیان دیگر مالی سازی می‌شود. این را می‌توان کالایی سازی سرمایه‌ی تولیدی در قالب سرمایه‌ی مالی دانست که رابطه‌ی مالک با سرمایه را به یک رابطه‌ی استیجاری فرو می‌کاهد (پینالت، ۲۰۰۱) و این مالک که یک مستاجر بدون کارکرد و فاقد تصویری واقعی از دارایی تحت مالکیت خود است، در عمل تنها مالکیتی منفعل نسبت به دارایی‌ای نامشهود را دریافت کرده است و اکنون نسبت به شرکت خود «خارجی» حساب می‌شود (میسون، ۱۹۵۹؛ وبلن، ۱۹۴۴).

به پیروی از این ایدئولوژی، بیانیه، که همان طور که گفته شد استفاده‌کنندگان اصلی را سرمایه‌گذاران می‌شمارد، آشکارا این استفاده‌کنندگان را خارجی می‌داند. برای این شکل جدید از مالکان/سرمایه‌داران/سهامداران - که سرمایه‌گرای پولی نامیده می‌شوند - سود کارآفرینی چیزی شبیه به بهره است و این دلیل اصلی جذابیت سرمایه‌گذاری برای این گروه از سرمایه‌گذاران است (هیلفردینگ، ۱۹۸۱). اما در مقابل، این سهام دیگر در واقع سرمایه نیست، بلکه تنها قیمت درآمد بهره‌مانندی است که به سهم تعلق می‌گیرد (هیلفردینگ، ۱۹۸۱).

این سرمایه‌گذاران در واقع یک "مالکیت محض" دریافت کرده‌اند. مالکی که حق اعمال نظر ندارد، در عوض وظیفه‌ای هم ندارد و پاسخگو هم نیست (وبلن، ۱۹۴۴). این تفکر یک اقتصاد قمارخانه‌ای را جایگزین اقتصاد فعال می‌کند (کینز، ۱۹۳۶). هم‌چنین منافع به اصطلاح سهامداران، ماهیتی کوتاه مدت دارد و مهم‌ترین معیار سرمایه‌گذاری برای آنها نقدشوندگی است (هیلفردینگ، ۱۹۸۱) در حالی که این نقدشوندگی ظاهری در سطح کل جامعه وجود ندارد (کینز، ۱۹۳۶).

این گفتمان، زمینه‌ی اجتماعی را برای عدم پذیرش مسئولیت توسط سهامدارانی که کنترل واقعی شرکت را در اختیار دارند، ایجاد می‌کند. با بهره‌گیری از این ترفند، سهامداران عمده نه تنها قدرت خود را به شکلی مشروع و از طریق اجتماعی کردن دارایی مالی اعمال می‌کنند، بلکه با اجتماعی کردن مسئولیت محدود، از پذیرش مسئولیت کار خود نیز سر باز می‌زنند. این دیدگاه از طریق نهادهایی همچون بازارهای مالی،

قانونگذاری‌هایی همانند آنچه سازمان حسابرسی در قالب بیانیه‌ی خود به انجام می‌رساند و آموزش‌های دانشگاهی که این نگرش را بخشی از آموزه‌هایی نشان می‌دهند که دانشجو باید بی‌چون و چرا بپذیرد، گفتمان مالی‌سازی را به عنوان یک دیسپلین جایگزین تنبیه سنتی دخالت‌های خارج از شبکه‌ی سهامداران عمده در گرداندن امور می‌کنند. به عبارت بهتر، حسابداری که بیانیه آن را نشر می‌دهد دیگر حسابداری برای اداره‌ی شرکت-ها نیست، بلکه ابزاری برای مشروعیت بخشیدن به مدیریت شرکت‌ها توسط سهامدار عمده بدون پذیرش مسئولیت اجتماعی است. در نتیجه، حاصل این مالی‌سازی شرکت‌ها، ایجاد نسلی از سرمایه‌گرایان به نام سرمایه‌گرایان پولی یا سهامداران است. سرمایه‌گذارانی عقیم شده، منفعل و با مسئولیت محدود - یا بهتر است بگوییم بی‌مسئولیت - که کار اصلی‌شان جستجو در اخبار برای پیش‌بینی تغییراتی است که بر اساس تجربه روانشناسی توده‌ای را بیشتر تحت تأثیر قرار می‌دهد (کینز، ۱۹۳۶). این در حالی است که آینده‌ی اقتصاد نه حاصل پیش‌بینی که نتیجه‌ی کنش است و از این رو «هدف اجتماعی سرمایه‌گذاری ماهر باید شکست نیروهای تاریک زمان و جهلی است که آینده‌ی ما را احاطه کرده است» (کینز، ۱۹۳۶).

نگاه مالی به سوژه: بنیادی‌ترین سطح مالی‌سازی

قادر مطلق بودن پول در بنیادی‌ترین سطح خود به تقلیل رابطه‌ی فرد با خود نفوذ می‌کند. در لحظه‌ی تاریخی کنونی، پول، به شکلی بی‌سابقه چنان قدرتی یافته است که دیگر نمی‌توان آن را زمینی و انسانی دانست، او دارای قدرتی فرابشری است. پول واسطه‌ی میان سوژه و جهان اوست، واسطه‌ی میان سوژه و هر عینیتی، و از این رو، عینی‌تر از هر عینیتی درک می‌شود. مالکیت سوژه نسبت به اموال خود به پول تقلیل یافته است: سهامدار مالک پول است و حق مالکیتی نسبت به دارایی‌های شرکت ندارد. حتی روابط سوژه با جامعه به پول تقلیل یافته است: به عنوان مثال ارتباط او با سازمانی که در آن کار می‌کند به رابطه‌ای در سطح پول تقلیل یافته است (سیمل، ۱۹۹۱).

در گفتمان اقتصادی مالی‌سازی، پول، سوژه را مقهور می‌کند و او را وادار می‌کند خود را تبدیل به یک عدد کند چرا که ارزش پولی مطمئن‌ترین، با ثبات‌ترین و عینی‌ترین حالت سوژه را باز می‌نماید. پول یک ریاضی کردن بی‌نهایت و مطلق است. ریاضی کردن جهان، با تبدیل جهان نامحدود به جهانی مثالی، جهان را از چیزی ساختنی به چیزی کشف‌کردنی تبدیل می‌کند (هوسرل، ۱۹۸۹) و اکنون این پول است که در بنیادی‌ترین

سطح یعنی در سطح سوژه امکان ریاضی سازی خود و تبدیل آن به چیزی کشف شدنی به جای چیزی ساختنی را فراهم می کند. هر کمی کردنی با چشم پوشی از ابعاد کمی دیگر و فراموشی کیفیت ها همراه است. ریاضی سازی و فرمول بندی، هستی ها و موجودات را بیش از پیش متلاشی کرد تا فقط فرمول ها و معادله های حاکم بر هستی های کمیت پذیر به منزله ی یگانه واقعیت ها به شمار آیند (مورن، ۱۹۹۰). اما ریاضی سازی «خود» (جان) مستقیماً تنها عامل تغییر یعنی سوژه را نه فقط در مورد تغییر جهان بلکه برای تغییر خود عقیم می کند. از این رو مالی سازی درک سوژه از خود را باید بنیادی ترین سطح مالی سازی تلقی کنیم. سوژه درک مستقیمی حتی از خود ندارد، تنها می تواند قیمت خود را در بازار کشف کند. سوژه نزد خود حضور ندارد، بلکه با واسطه ی پول با خود سخن می گوید. ما این را غیبت گرایی (Absenteeism) می نامیم؛ سوژه از همه چیز و از جمله از خود غایب است. اما مالی سازی همواره در عوض این واسطه شدن میان سوژه و همه چیز، نوعی استقلال و آزادی به سوژه می دهد. مسئولیت سوژه در قبال سازمان، گروه، اموال و هر چیز دیگر به یک رابطه ی پولی محدود می شود (سیمل، ۱۹۹۱). اما با سرایت این مالی سازی به بنیادی ترین سطح یعنی درک سوژه از خود، تنها عامل پذیرنده ی مسئولیت یعنی سوژه نیز از مسئولیت ساقط می شود. این چیزی است که ما آن را نامسئولیتی (Illiability) می نامیم.

خواننده ی مورد نظر بیانیه

این بیانیه به عنوان پیوست استانداردهای حسابداری، قاعدتاً رهنمودی کلی است که انتظار می رود سازمان حسابرسی باشد، در تدوین استانداردها از آن استفاده کند. اما از آنجا که کل بیانیه ها و استانداردهای سازمان ترجمه شده ی معادل های خارجی است، باید گفت که سازمان حسابرسی نقش تدوین استانداردها ندارد و از بیانیه بدین منظور استفاده نمی کند بلکه این هیأت تدوین استانداردهای بین المللی و هیأت تدوین استانداردهای ایالات متحده است که از این بیانیه برای تدوین استانداردها استفاده کرده است. به عبارت بهتر، سازمان حسابرسی هم در زمره ی سایر مصرف کنندگان این بیانیه قرار دارد و از آن برای تدوین استانداردها استفاده نمی کند.

اما سازمان به دلیل ماهیت قانونی وظیفه ای که به عهده اش گذارده شده، در واقع نقش واسطه ای کارآمد برای انتشار گفتمان بیانیه در میان سایر ذینفعان را ایفا می کند. همان طور که گفته شد، بر اساس ماده واحده ی تشکیل سازمان حسابرسی و نیز بر اساس اساسنامه ی

این سازمان، کلیه‌ی اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی و خصوصی و دولتی تا آنجا که می‌خواهند گزارش‌های حسابداریشان برای مراجع دولتی قابل قبول باشد، ملزم به رعایت اصولی هستند که سازمان حسابرسی برای حسابداری تعیین می‌کند. بنابراین، حوزه‌ی اثر بیانیه در عمل تمامی ذینفعان شرکت‌ها - نه فقط حسابداران و نه فقط ذینفعان شرکت‌های سهامی عام - را در بر می‌گیرد. بیانیه‌ی اصلی خطاب به جمع بزرگی از مخاطبان در سطح بین‌المللی نوشته شده است و سازمان نقش واسطه برای انتشار آن را ایفا می‌کند. اما خوانندگان مطلوب (مورد نظر) بیانیه چه کسانی هستند؟ همان طور که تشریح شد، مهم‌ترین چیزی که بیانیه از خوانندگان خود انتظار دارد، پذیرفتن ادعاهای حقیقت‌زیربنای گفتمان اصلی خود یعنی گفتمان مالی سازی به صورت «همانطور-که-هست» است. مهم‌ترین این ادعاهای حقیقت، از یک سو پذیرفتن پول به عنوان قادر مطلق و از سوی دیگر در نظر گرفتن شرکت به عنوان یک تنمندی جدا از سوژه است. نگاه به شرکت به عنوان منبع وجه نقد و قبول «خارجی» بودن همه‌ی ذینفعان حتی سرمایه‌گذاران نسبت به شرکت که در بیانیه به عنوان پیش‌انگاره آمده است، فرض گرفتن چنین خصوصیتی برای خواننده‌ی بیانیه را نشان می‌دهد.

موقعیت‌های فاعلی

بیانیه بر اساس گفتمان اصلی خود، نقش‌های خاصی را برای افراد مختلف در نظر می‌گیرد که در ادامه تشریح خواهد شد:

ذینفعان

همان طور که گفته شد، بیانیه بر اساس گفتمان مالی‌سازی خود، تمامی استفاده‌کنندگان را که در پاراگراف ۱-۵ معرفی می‌کند، نسبت به شرکت خارجی تلقی می‌کند. معانی مکتوم در این «خارجی» بودن به تفصیل در بخش‌های قبلی این مقاله تشریح شد. به طور ساده، «خارجی» دانستن کلیه‌ی ذینفعان اعم از دولت، کارکنان، مشتریان، تأمین‌کنندگان و عموم مردم و حتی سرمایه‌گذاران نسبت به شرکت بدین معنی است که:

۱) این افراد در برابر آثار فعالیت‌های کسب و کار پاسخگو نیستند؛

۲) حق دخالت در کسب و کار را ندارند؛

۳) حق آنها نسبت به شرکت قابل تقلیل به پول است.

بنابراین، بیانیه، عدم دخالت در کار شرکت را برای همه‌ی سوژه‌های ذینفع واجب می‌-

شمارد و در مقابل به آنها حق پولی و تضمین عدم مسئولیت می دهد. بدین ترتیب هیچ یک از ذینفعان مسئولیتی در قبال نتایج اقتصادی و اجتماعی فعالیت کسب و کار ندارند و از آن-ها انتظار نمی رود که کنشی در برابر یا در جهت آن انجام دهند. به عبارت بهتر، بیانیه غیبت گرای و نامسئولیتی را در تمامی ذینفعان طلب می کند.

حسابداران و حسابرسان

بیانیه آشکارا نقش اصلی حسابداران و حسابرسان را تأمین اطلاعاتی تعیین می کند که قرار است برای معامله در بازار سهام استفاده شود. در بیانیه، سرمایه گذاران به همه ی گروه های ذینفع ترجیح داده می شوند و با این توجیه که منافع سرمایه گذاران منافع همه ی ذینفعان دیگر را در بر می گیرد، حسابداران و حسابرسان مسئول تهیه ی اطلاعات برای این گروه می شوند. اما در عین حال، بیانیه، نوعی خاص از سرمایه گذاران یعنی سرمایه گذاران منفعل بازار مالی را در نظر دارد. بیانیه به حسابداران القاء می کند که ذینفعان، حتی سرمایه-گذاران، را نسبت به شرکت «خارجی» تلقی کنند و از افشاء اطلاعات به جز در حدی که برای یک فرد «خارجی» لازم است به آن ها جلوگیری کنند. با استقرار این دیسپلین، حسابداران و حسابرسان از افشاء اطلاعاتی که موجب به اصطلاح دخالت «خارجی» ها در شرکت بشوند، منع می شوند. منافع ذینفعانی که بیانیه معرفی می کند، قابل تقلیل به ابعاد مالی است و از این رو، حسابدهی ای که حسابداران و حسابرسان عامل اجرای آنند، حسابدهی مالی است. به عبارت بهتر، افشای آنچه مربوط به مسئولیت پذیری ذینفعان در مقابل عملکرد شرکت می شود و آنچه شرایط دخالت ذینفعان در عملکرد را می دهد، در این موقعیت فاعلی حسابداران حذف می شود.

استانداردگذاران

نقشی که نویسندگان بیانیه ی اصلی، یعنی هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی، برای اعضای خود و استانداردگذاران بعدی تعیین می کند، بکارگیری استانداردها برای تعیین دیسپلین به شکلی است که حسابداران را از افشای اطلاعات به سرمایه گذاران «خارج» شرکت منع کند و این افراد «خارجی» را از دخالت در امور شرکت باز دارد و در مقابل، حق پولی و عدم مسئولیت آن ها را تضمین کند. استانداردگذاران ملی که مصرف-کننده ی این استانداردها هستند و خود، عملاً استانداردگذاری نمی کنند، بیشتر موقعیت فاعلی همانند حسابداران و حسابرسان را دارند.

قدرت و مؤسسه

سهامداران عمده، تنها ذینفعانی هستند که بیانیه سخنی از آن‌ها به میان نمی‌آورد چرا که در پی پنهان کردن نقش خود در برآورده کردن منافع آن‌ها است. مراکز انباشت سرمایه‌ی بین المللی گفتمانی را که منافع آن‌ها را تأمین می‌کند از طریق مؤسساتی چون هیأت تدوین استانداردها، کمیسیون‌های بورس و اوراق بهادار، و سایر مراکز مالی تحمیل می‌کنند. در کشورهای در حال توسعه، دانشگاه‌ها، سازمان حسابرسی و سایر نهادهای حرفه‌ای و غیر حرفه‌ای که این گفتمان را ترویج می‌دهند هر چند در نهایت همان نقش را ایفا می‌کنند اما این ترویج گفتمان در آن‌ها ماهیتی ناآگاهانه‌تر دارد، چرا که نه در اثر فشار قدرت و تحت نفوذ سازمان‌های سرمایه‌داری (همچون هیأت تدوین استانداردهای حسابداری ایالات متحده که مستقیماً تحت نظر کمیسیون بورس و اوراق بهادار این کشور فعالیت می‌کند) بلکه در اثر پذیرش بدون تأمل متن بیانیه‌های بین المللی به عنوان متن خنثی و عدم توجه به جنبه‌های دستوری و ایدئولوژیک آن گرفتار این نقش می‌شوند.

نتیجه‌گیری

جهان نتیجه‌ی کنش انسان‌هاست. هر چیزی برای آن که ارزشی برای یک انسان داشته باشد، مستلزم کنش انسانی است. برای این که حتی میوه‌ای که بدون دخالت انسان در جنگل رشد کرده است، خورده شود، باید انسانی آن را از درخت بچیند. اما آنچه عمل انسانی را می‌سازد، اندیشه است. تمام آنچه انسان از آغاز تاریخ تا کنون داشته است به طور اعم و آنچه ما امروز داریم به طور اخص، ابتدا در خیال انسان شکل گرفته است. یک میوه پیش از خیال میوه‌ی در دست انسان، از درخت چیده نمی‌شود. جهان امروزی ما حاصل توسعه‌هایی است که پس از روشننگری در رنسانس رخ داد (گافیکن، ۲۰۱۰) به عبارت بهتر، چیزهای با ارزشی که ما در جهان داریم، حاصل کنش و حضور خلاق انسان است. بیانیه‌ی سازمان حسابرسی در ظاهر، یک رهنمود حرفه‌ای برای اندازه‌گیری‌های بدون ارباب و خنثی‌ای است که باید توسط گروهی به عنوان حسابدار انجام گیرد. اما چنان که تشریح شد، این بیانیه نوع خاصی از تفکر در مورد هستی انسان را با خود حمل می‌کند و رواج می‌دهد که در اصطلاح اقتصادی آن را مالی‌سازی می‌نامند. بیانیه، که از روی بیانیه‌های بین المللی ترجمه شده است، در مورد این نوع اندیشه بحث نمی‌کند، بلکه حسابدار بودن را مستلزم پذیرش آن به عنوان «آن-طور-که-هست» تعریف می‌کند و بدین طریق از

بحث یا حتی بیان مستقیم خود این مبانی فکری اقتصادی سرباز می‌زند. در انطباق با پیشرفته‌ترین سطح مالی سازی، بیانیه نه تنها دولت، کارکنان و سایر ذینفعان بلکه حتی سرمایه‌گذاران را نسبت به شرکت «خارجی» می‌خواند و «حضور» انسان در فرایند کسب و کار را به شکلی پنهان منع می‌کند. در تفکری که بیانیه آن را ترویج می‌کند، کارها توسط تصویر تنمند شده‌ی شرکت انجام می‌شود، و انسان‌ها در خارج قرار می‌گیرند. به عبارت بهتر، انسان‌ها در شرکت حاضر نیستند و ما از این رو این را غیبت‌گرایی در سطح شرکت می‌نامیم.

این غایب‌گرایی در سطح عوام کشورهای غربی، دیسپلینی است که جایگزین تنبیه‌های دوران برده‌داری و ارباب-رعیتی این کشورها برای مشروعیت بخشیدن به اعمال قدرت توسط گروهی خاص شده است. تفکر مالی سازی برای این گروه خاص، یعنی سهامداران عمده یا مراکز انباشت سرمایه، این امکان را فراهم کرده است که بدون این که مسئول کار خود باشند، کسب و کارها را اداره کنند. مسئولیت این گروه، برابر با مسئولیت سهامداران جزء است که گرفتن حقوق اساسی مالکیت از آنها با ترسانده شدن از مسئولیت کارهایی که در فرایند کسب و کار انجام می‌شود، توجیه شده است. این سهامداران نه تنها دخالتی در تصمیم‌گیری‌ها ندارند، بلکه با ترسانده شدن از مسئولیت، عدم پذیرش مسئولیت اجتماعی را به عنوان یک هنجار مستقر می‌کنند. بدین ترتیب همگان عدم پذیرش مسئولیت توسط سهامداران بزرگی که عملاً شرکت را اداره می‌کنند، را می‌پذیرند و دیسپلین مالی سازی منافع قدرت را به بهترین نحو تأمین می‌کند. بنابراین، انتظار می‌رود که این گروه که سرمایه‌گذاران تصمیم‌گیرنده هستند، کسب و کار را مدیریت کنند و برای رسیدن به منافع خود در زندگی اقتصادی «حضور» داشته باشند.

اما شواهدی که بر توسعه‌ی مالی‌گرایی نه فقط در سطح سرمایه‌گذاران کوچک بلکه در سطح سرمایه‌گذاران بزرگ شرکتی و حتی در سطح سرمایه‌گذاران خصوصی و فردی در کشورهای غربی موجود است، نشان می‌دهد که حتی این به اصطلاح سرمایه‌داران هم حضور اقتصادی ندارند. آن‌ها هم نه فرایند کسب و کار بلکه تصویر تنمند شده‌ی شرکت را به عنوان منبع وجه نقد و قدرت مطلق پول را برای اعمال قدرت خود کافی می‌بینند. این دیدگاه منجر به توقف کنش عملی و فکری انسان در فرایند زیستن می‌شود. این اعتماد به نفس انسان برای تعیین سرنوشت خود است که از بین می‌رود و ما آن را «غیبت‌گرایی» می‌نامیم. این غیبت‌گرایی در تمامی سطوح با نامسئولیتی همراه است. انسان غایب از همه

چیز مسئولیت هیچ چیز را نیز نمی‌پذیرد و تنها در جهت منافع آنی و همان‌طور-که-هست پذیرفته شده‌ای که در قالب قیمت بازنمایی می‌شود، حرکت می‌کند. جهان با کنش نامسئول انسان‌ها نه به سمت منافع گروهی مشخص که به سمت یک دوران تاریکی دیگر می‌رود.

اما سؤال اینجاست که کشوری با شرایط ایران که نه تاریخچه‌ی برده‌داری و ارباب-رعیتی‌ای شبیه کشورهای غربی دارد (اشرف، ۱۳۴۶) و نه حتی به فرض ورود به اقتصاد سرمایه‌داری، مرحله‌ی توسعه‌ی فیزیکی سرمایه را که پیش نیاز ورود به مرحله‌ی توسعه‌ی مالی سرمایه است پشت سر گذاشته، باید به گفتمان مالی‌سازی مبتلا شود؟ دلیل این موضوع، استفاده‌ی ناآگاهانه از فن ترجمه در آموزش‌های دانشگاهی و قانون‌گذاری است. دانشگاهیان و قانونگذاران ما متن را چیزی خنثی می‌پندارند و به بنیادهای نظری، ادعاهای حقیقت و ایدئولوژی‌هایی که به عنوان «همان-گونه-که-هست» از طریق متن به مخاطبانش منتقل می‌شود توجه نمی‌کنند.

همان‌طور که گفته شد، تسلط اندیشه‌ی تمرکز بر کسب مهارت‌های صرفاً تکنیکی آن هم بر اساس جریان اکثریت در جریان‌های فکری غرب در رشته‌های اقتصادی کشور در نسل فعلی استادان دانشگاه، جامعه‌ی علمی و حرفه‌ای کشور چه در رشته‌ی حسابداری و چه در سایر رشته‌های اقتصادی را مخاطب مناسبی برای گفتمان‌های مسلط بر جوامع غربی کرده است. مالجو (۱۳۸۶) در مقاله‌ای با عنوان «نگاهی به تاریخ و ویژگی‌های اندیشه‌ی اقتصادی در ایران معاصر» به این مطلب می‌پردازد. او ضمن تأکید بر ابعاد تاریخی تکوین جامعه‌ی دانشگاهی در تاریخ معاصر و خصوصاً پس از انقلاب اسلامی، به مشکلی که پژوهش حاضر نیز حاکی از آن در حوزه‌ی حسابداری است اشاره می‌کند:

«در غرب اذهانی مولد الگو تولید می‌کنند، در اینجا اذهانی مقلد الگو مصرف می‌کنند. نتیجه این که، جامعه‌ی علمی اقتصاد از یک سو توان طرح پرسش‌های اصیل را از دست می‌دهد و به همین سبب از دیگر سو، پرسش‌های کاذب در تحقیقات میدان داری می‌کنند... از اجزای نامرئی عقاید طیف استاد-بوروکرات‌ها یکی نیز این است که اندیشه را از جنس فناوری می‌پندارند که بهنگام‌تر آن لزوماً بهتر و کاراتر نیز هست... در غرب، مکتب-ها و اندیشه‌ی اقتصادی مولود مساله‌های دوره‌ی خود هستند، اما وقتی در ایران انعکاس می‌یابند، مولود مساله‌های دوره‌ی خود می‌شوند. به عبارت دیگر، در غرب، مساله‌ها مکتب‌سازی می‌کنند، در ایران، مکتب‌ها مساله‌سازی، خواه این مساله‌ها ذهنی باشد خواه در

جهان خارج مصداق عینی داشته باشد...»

همان طور که مالجو مطرح میکند، به روز بودن و استفاده از آخرین نسخه‌های اندیشه‌های غربی در حوزه‌ی حسابداری نیز یک ارزش به حساب می‌آید. سازمان حسابرسی لزوماً به دنبال آخرین تغییرات در استانداردهای حسابداری بین‌المللی است تا آن‌ها را پیاده کند بدون این که دلایل تاریخی و ایدئولوژیک مطرح شدن این استانداردها را در نظر بگیرد. حرکت‌های اخیر سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار به سمت استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را می‌توان بر اثر این اشتباه دانست. مالی سازی هر چند اکنون در جوامع سرمایه‌گرای توسعه یافته تبدیل به یک مشکل شده است که اندیشمندان در پی یافتن راه‌حلی برای آن هستند، در زمانی راه حل اقتصاد سرمایه‌گرا برای مشکلات انباشت بیش از حد سرمایه در مرحله‌ی توسعه‌ی سرمایه‌ی فیزیکی بوده است (آریگی، ۲۰۱۰). مقاله‌ی حاضر نشان می‌دهد که چگونه واردات مفاهیم حسابداری، مالی سازی را برای اقتصاد ما که هم‌زمینه‌ی تاریخی و هم‌وضعیت جاری کاملاً متفاوتی دارد (اشرف، ۱۳۴۶) و اصلاً وارد مرحله‌ی بیش انباشت سرمایه‌ی فیزیکی نشده است، همان طور که مالجو می‌گوید به عنوان یک مشکل و نه یک راه حل به ارمغان می‌آورد.

از حیث پیشینه‌ی تاریخی، ایران کشوری فاقد طبقه‌ی حاکم به معنای غربی آن بوده است که همواره نه توسط یک طبقه‌ی منسجم بلکه توسط یک فرد اداره می‌شده است. بنابراین، زمینه‌های ایجاد طبقه‌ی سرمایه‌گرا به جای فئودال‌ها در ایران اساساً وجود نداشته است. حتی با فرض این که سرمایه‌گرایی به شکل غربی آن در ایران هم شکل گرفته باشد، بعید است بتوان اقتصاد ایران را اقتصادی دانست که مرحله‌ی بیش انباشت سرمایه‌ی فیزیکی در آن به وجود آمده باشد که به دنبال آن مالی سازی را بتوان راه‌حلی برای آن دانست. حتی در صورتی که چنین اتفاقی هم رخ داده باشد، سؤال، این است که چگونه ما به جای وارد کردن مشکل مالی سازی در حالی که اندیشمندان غربی، خود به آن پی برده‌اند، در پی راه‌حلی نبوده ایم. اما جواب، از ابتدا کاملاً روشن است: قانون‌گذاران به طور کلی به جنبه‌ی گفتمانی ترجمه‌ی متون آگاهی نداشته‌اند و اصولاً کار به اینجا نکشیده است که این سؤالات مطرح شود.

بیانیه‌ی حاضر با استقرار گفتمان مالی سازی، زمینه‌ی مشکلاتی را برای کشور ما ایجاد خواهد کرد که لزومی به ایجاد آن وجود ندارد. به جای چنین بیانیه‌هایی، تدوین بیانیه‌های خلاق بر مبنای آگاهی به گفتمان‌های مسلط بر اندیشه‌های رایج غربی و آلترناتیوهای آن‌ها

می‌تواند موجب شود که پس از سال‌ها، ایرانیان ساختار و نظام اقتصادی مناسب تاریخ و شرایط خود را ایجاد کنند که به جای انتقال مشکلات دیگر کشورها، مشکلات کشور را حل کند. بر اساس نقد انجام گرفته بر روی گفتمان مالی سازی، آنچه سازمان حسابرسی باید برای احتراز از گرفتاری در مشکلات مالی سازی در مفاهیم نظری و سپس استانداردهای حسابداری لحاظ کند، در رهنمودهای زیر خلاصه شده است:

رهنمودهای فنی

تغییر عنوان مفاهیم گزارشگری مالی به مفاهیم حسابداری

عنوان «مالی» در مفاهیم حسابداری، ناشی از نقش محوری پول در اقتصاد مبتنی بر سرمایه‌گرایی پولی است. باید توجه داشت که حسابداری، اساساً مفهومی بسیار گسترده‌تر از مسائل مالی است. ریشه‌های حسابداری اساساً به زمانی باز می‌گردد که پول وجود نداشته است و حتی در کشورهای سرمایه‌گرا هم ابعادی کیفی‌تر همچون حسابداری اجتماعی را در بر می‌گیرد. جدا کردن حسابداری مالی از حسابداری مدیریت اساساً حاصل سرمایه‌گرایی پولی سده‌ی بیستم در ایالات متحده و منطبق بر نگرش مالی سازی است که در آن مدیریت از مالکیت تفکیک می‌شود. از این رو، تمرکز بر حسابداری به جای «گزارشگری مالی» از ابتدا، انتظاری گسترده‌تر از مسائل صرفاً پولی و خصوصاً متفاوت از پیشینه‌ی حسابداری مالی به معنای اقتصاد سرمایه‌گرای پولی را به ذهن استانداردگذاران و سایر ذینفعان متبادر می‌کند.

احتراز از غیبت‌گرایی و نامسئولیتی

گرداندن نگاه استانداردها از حقوق سرمایه‌گذاران و علی‌الخصوص سهامداران بازار سرمایه، و در عوض تمرکز بر حقوق دولت و کارکنان و توجه به عناصری که به جای خرید و فروش سهام به نقش اعمال حاکمیت سرمایه‌گذاران کمک می‌کند، از الزاماتی است که مقدمات مسئولیت‌پذیر شدن سوژه را فراهم می‌کند. در عین حال، ایفای نقش فعال سازمان حسابرسی و جامعه‌ی حسابداران برای ایجاد تمهیدات قانونگذاری برای از بین بردن مسئولیت محدود سهامداران عمده و پاسخگویی کامل اجتماعی آنان برای از بین بردن این جنبه از نامسئولیتی ضروری است.

جلوگیری از تقلیل به پول

همان طور که گفته شد، مالی سازی در واقع، تقلیل همه چیز به پول و تبدیل پول به قادر مطلق است. این مشکلی است که نگرش مالی در گزارش های حسابداری در ایران نیز به آن دامن زده است و تشریح آن مجال دیگری را می طلبد. تأکید بر جنبه های غیر پولی و اجباری کردن گزارشگری این جنبه ها، به جای راندن آن به حاشیه هایی همچون یادداشت-های پیوست و اختیاری کردن آن، برای جلوگیری از نگاه جامعه به بعد صرفاً پولی عملکرد کسب و کار لازم است. تفکیک اثرات تغییر نرخ از تغییر در مقدار (بر اساس روش ورزی های شناخته شده ی حسابداری چون تحلیل انحرافات)، و الزامی کردن حسابداری اجتماعی همچون افشاء میزان آلودگی هوا، مصرف آب، مصرف انرژی و غیره در گزارش های حسابداری، راه هایی برای وارد کردن جنبه های غیر پولی به حسابداری تلقی می شود.

رهنمودهای کلی

توسعه ی استانداردها و آموزش ها بر اساس شناخت تاریخی

همان طور که توضیح داده شد، ایران دارای پیشینه ی تاریخی ای کاملاً متفاوت از کشورهای است که اکنون استانداردها و مواد آموزشی حسابداری از آنها وارد و ترجمه می شود. متن ها محمل گفتمان ها به حساب می آیند، و ترجمه ی آنها همان طور که گفته شد، گفتمان های غالب و به تبع آن مشکلات آن را به همراه می آورد. بنابراین، ضروری است که جامعه ی حسابداری کشور و خصوصاً سازمان حسابرسی که نقشی محوری هم در تدوین مواد آموزشی و هم در استاندارد گذاری دارد، توسعه ی استانداردها را بر مبنای شناخت تاریخی صحیحی از اقتصاد ایران انجام دهند تا حاصل کار به حل مشکلات کمک کند، نه مشکلات نداشته را ایجاد کند.

تحدید منظور استفاده از استانداردهای حسابداری بین المللی

استفاده از استانداردهای حسابداری بین المللی، دیسپلینی است که مراکز انباشت سرمایه با قدرت به همه ی کشورها تحمیل می کنند. کشورها برای ورود به بازارهای تأمین سرمایه ی بین المللی، گرفتن رتبه ی اعتباری و غیره ملزم به استفاده از این استانداردها هستند. اندیشمندان و خصوصاً حسابداران کشورها و خصوصاً کشورهای در حال توسعه باید به این جنبه از استفاده از ترویج استانداردهای بین المللی حسابداری توجه کنند و استفاده از

این استانداردها را صرفاً برای راضی کردن طرف‌های غربی خود به کار برند و آن را جایگزین استانداردهای خلاق ملی که مبتنی بر تاریخ و فرهنگ جامعه‌ی خود باشد نکنند. این خطر در حال حاضر در کشور ما با حرکت سریع و بی مطالعه به سمت این استانداردها که توسط سازمان حسابداری راهبری و توسط سایر جمعیت‌ها و انجمن‌های حسابداری که آموزه‌های مالی سازی را دریافت کرده و جز آن را نمی‌شناسند، پشتیبانی می‌شود، خطری جدی به شمار می‌رود.



منابع

- اشرف، ا. (۱۳۴۶). نظام آسپایی یا نظام فنودالی، نقد و نظری در ویژگی های تاریخ ایران. جهان نو. دوره ۲۲.
- پاکدل، غ؛ حسن زاده کوجو، ص، رستمی، ا، (۱۳۹۳). تاریخچه و وضعیت فعلی استاندارد گذاری حسابداری در ایران، بورس (۱۱۱): ۷۸-۸۲.
- ثقفی، ع؛ صیدی، ح. (۱۳۸۶). تئوری های هنجاری؛ پلی بین واقعیت و غایت حسابداری. مطالعات تجربی حسابداری. شماره ۲؛ ۶۱-۸۲.
- خانقاه، ج؛ سامانی، ح؛ رزازاده، ل. (۱۳۹۸). پیش بینی وضعیت مالی شرکت ها با استفاده از تحلیل محتوای گزارش های هیئت مدیره. مطالعات تجربی حسابداری مالی. شماره ۶۴؛ ۱۳۵-۱۶۰.
- رهنمای رودپشتی، ف؛ بنی طالبی دهکردی، ب؛ کاویان، م. (۱۳۹۱). تحلیل محتوای نشریات دارای رتبه علمی-پژوهشی رشته حسابداری در ایران. فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۵؛ ۱۲۱-۱۴۳.
- ساعی، م؛ لاری دشت بیاض، م؛ فاتح گوش، ح، (۱۳۹۴). بررسی و تحلیل محتوای تحقیقات علمی-پژوهشی حسابرسی در دو دهه اخیر، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۲ شماره ۲؛ ۲۰۳-۲۲۰.
- مالجو، م. (۱۳۸۶). نگاهی به تاریخ و ویژگی های اندیشه های اقتصادی در ایران معاصر. گفتگو. ۶۹-۸۸.
- ناطق، س؛ مهرانی، ک؛ تحریری، آ. (۱۳۹۷). مروری بر پژوهش های حسابرسی در ایران. بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۱؛ ۱۵۹-۱۷۹.
- نمازی، م؛ رجب دری، ح؛ روستا میمندی، ا، (۱۳۹۶). بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله های مرتبط با اخلاق حرفه ای حسابداری در ایران. پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره ۹، شماره ۱؛ ۱۹۳-۲۲۶.
- نونهال نهر، ع؛ کاظمی نوجه ده، م، (۱۳۹۸). تحلیل محتوای مقالات فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۶. فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۶، شماره ۲۶؛ ۱۲۳-۱۵۰.

Arrighi, G. (2010). *The long twentieth century: money, power, and the origins of our times*. London: Verso.

- Arrighi, G., Silver, B. (1999). *Chaos and Ggovernance in the modern world system*. Minneapolis MN: University of Minnesota Press.
- Baudrillard, J. (1981). *Simulacra and simulation*. university of Michigan press. Published in English 1994.
- Berle, A., Means, G. (1932). *The modern corporation and private property*. New York: Commerce Clearing House.
- Bryer, R. (2012). Americanism and financial accounting theory –part 1: Was America born capitalist? *Critical Perspectives on Accounting*, 23, 511-555.
- Dore, R. (2002). *Stock Market Capitalism and its diffusion*. New Political Economy, 7(1), 21-115. Evanston: Northwestern University Press; 1970.
- Gaffikin, M. (2010). Being critical in accounting. *International Review of Business Research Papers*, 6(5), 33-45.
- Goodchild, P. (2007). *Theology of Money*. London: SCM Press.
- Grahl, J. (2000). Money as Sovereignty: the Economics of Michel Aglietta. *New Political Economy* 5 (2) 291-316.
- Guenon R. (2001). *The reign of quantity and the signs of the time*. fourth ed.; Hillsdale NY: Sophia perennis.
- Habermas, J. On the logic of the social sciences. The MIT Press. Cambridge, Massachusetts; 1967
- Hilferding, R. (1981). *Finance capital; a study of the latest phase of capitalist development*. Routledge& Kegan Paul. Translated by Tom Bottomore.
- Hilferding, R. (1981). *Finance capital; a study of the latest phase of capitalist development*. Routledge& Kegan Paul. Translated by Tom Bottomore.
- Hines, R. D. (1988). Financial accounting in communicating reality, we construct reality. *Accounting organizations and society*, 9(1), 91-112.
- Husserl E. The crisis of European Sciences and Transcendental Phenomenology.
- Husserl, E. (1989). *La crise des sciences européennes et la phénoménology transcendantale*, trans. G. Granel, Paris.

- Keynes, J.M. (1936). *The General Theory of Employment, Interest and Money*. London: Macmillan.
- Llewellyn S, Milne M. Accounting as coded discourse. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 2007;20(6):805-824. doi:10.1108/09513570710830254.
- Macintosh N, Teri Shearer D.B; Thornton D, Welker M. Accounting as simulacrum and hyperreality: Perspectives on income and capital. *Accounting, Organizations and Society* 2000;25(1):13-50. doi:10.1111/j.1467-6281.2008.00255.x.
- Mason, E. (1959). *The Corporation in Modern Society*. Harvard UP.
- Mennicken A, Power M. *Accounting and the Plasticity of Valuation*. 2015.
- Morgan G. Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society* 1988;13(5):477-485. doi:10.1016/0361-3682(88)90018-9.
- Parkinson, J., Gamble, A., Kelly G. (2000). *The Political Economy of the Company*. Oxford. Portland, Oregon. Published in North America (US and Canada) by Hart Publishing c/o.
- Pineault, E. (2001). *Financial Capital and the Institutional Foundations of Capitalist Finance: Theoretical Elements from Marx to Minsky*. Unpublished paper. *Ecole des Hautes Etudes en sciences Sociales*.
- Power M. Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability. *Accounting and Business Research* 2010;40(3):197-210. doi:10.1080/00014788.2010.9663394.
- Preda, A. (2009). *Framing Finance: the Boundaries of Markets and Modern Capitalism*. The University of Chicago Press.
- Simmel, G. (1991). money in modern culture. *Theory, culture & Society*, 8, 17-31.
- society 1982;7(2):167-200. doi:10.1016/0361-3682(82)90019-8.
- Sotiropoulos, D., Milios, J., Lapatsioras, S. (2013). *A Political Economy of Contemporary Capitalism and its Crisis*. Routledge.
- theories: Ideology and accounting thought. *Accounting, organizations and*
- Tinker AM, Merino BD, DaleNeimark M. (1982). The normative origins of positive theories: Ideology and accounting thought.

Accounting, organization and society. 7(2):167-200

Tinker, T. (1991) The accountant as partisan. *Accounting organization and society*, v (16), 3. 297-310.

Veblen, T. (1944). *The Theory of the Leisure Class*. London: George Allen & Unwin.

Wade, R. H. (2005). *The March of Neoliberalism and what to do about it. draft paper for plenary talk at conference Beyond "Deregulation": Finance in the 21st Century*. University of Sussex, 26-28.

Weber M. *Economy and Society: An Outline of Interpretive Sociology*. Berkeley: university of California press; 1978.

Zambon S, Zan L. Accounting relativism: the unstable relationship between income measurement and theories of the firm. *Accounting, Organizations and Society* 2000; 25(8): 799{822. doi:10.1016/S0361-3682(98)00035-X.

