



آزادی‌های مدنی و توسعه حسابداری

یعقوب اقدم مزرعه^۱

هاشم نیکومرام^۲

فریدون رهنمای رودپشتی^۳

بهمن بنی‌مهد^۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۶/۰۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۴/۰۵

چکیده

آزادی مدنی می‌تواند موجب رشد و شفافیت روابط انسان‌ها، کار گروهی، مقررات و قوانین، ظرفیت‌های اجتماعی و ایجاد فرصت‌های برابر و در نهایت عدالت اجتماعی گردد. حسابداری حرفه‌ای است متأثر از محیط اجتماعی، اقتصادی و سیاسی که این اثرات موجب تغییر در حرفه حسابداری می‌گردد. هدف این مقاله مطالعه اثر شاخص‌های مختلف آزادی‌های مدنی در قالب آزادی بیان، آزادی سازمان‌ها، حاکمیت قانون و آزادی اشخاص بر توسعه حسابداری در ایران می‌باشد. در این پژوهش از پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌ها و از مدل معادلات ساختاری و تحلیل عاملی و درخت مسیر برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. نتایج پژوهش حاکی از این است که بین آزادی‌های مدنی و توسعه حسابداری در ایران رابطه معنی‌داری وجود دارد و به ترتیب متغیرهای آزادی بیان، حاکمیت قانون، آزادی احزاب و آزادی‌های شخصی بیشترین بارهای عاملی بر توسعه حسابداری در ایران را دارد.

واژه‌های کلیدی: آزادی‌های مدنی، جامعه، توسعه حسابداری.

۱- دانش‌آموخته دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (مسئول مکاتبات)

۲- استاد، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده اصلی)
phd.nikoomaram@gmail.com

۳- استاد، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۴- دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

۱- مقدمه

ارتباط بین محیط اجتماعی و حرفه حسابداری به‌ویژه ماهیت انتفاع آن توسط اندیشمندان مختلفی نشان داده شده است. حسابداری به عنوان یک نیروی اجتماعی و روشن گر که نقش آن به عنوان فعالیت سیاسی در جامعه تشریح و بیان شده است. حسابداری یک واقعیت اجتماعی تلقی می‌گردد، چرا که بر اساس یک ایدئولوژی خاص یعنی سرمایه‌داری بنا شده است.

مطالعه شاخص‌های اجتماعی و حسابداری در جهت دیدگاه جامعه‌شناسانه‌ای است که تغییرات آن در محیط اجتماعی مورد بررسی قرار می‌گیرد. با ایجاد این دیدگاه به تحلیل ماهیت فرآیند حسابداری از دید درک تعاملات اجتماعی پرداخته شده است، اما تلاش‌های کمی به منظور ارائه کیفی و توصیف کلی از فرآیندهای مربوط به تعامل حسابداری و محیط اجتماعی آن صورت گرفته است. لذا لازم است فرآیند تعامل حسابداری و محیط اجتماعی آن به‌ویژه از نظر آزادی‌های اجتماعی مورد بررسی بیشتری قرار گیرد. یکی از شاخص‌های اساسی آزادی‌های اجتماعی، آزادی‌های مدنی است. در این رویکرد، حسابداری یک روش عینی محض نیست، بلکه سازوکاری تأثیرگذار بر اقتصاد و مدیریت اجتماعی است و همچنین تحت تأثیر فرآیندهای اجتماعی قرار دارد. شرایط ایجاد تغییر حسابداری، پیچیده فرض شده است. به طوری که تحت تأثیر مباحث و فرآیندهای محیط اجتماعی، چارچوب نظری و همچنین استانداردها و درنهایت گزارش‌های حسابداری به چالش کشیده شده و تغییرپذیر هستند. با توجه به اینکه حرفه حسابداری از محیط پیرامونی خود تأثیر می‌گیرد و رویکردها و روش‌های حسابداری نیز تحت تأثیر این تغییرات محیطی هستند، لذا برای شناسایی رشد و توسعه حسابداری لازم است این تغییرات در محیط حسابداری شناسایی شوند. حسابداری از علوم اجتماعی است که آثار خود را بر جامعه می‌گذارد و همچنین در اثر توسعه نیازها و خواست‌های جوامع در خودش تغییرات شگرفی را مشاهده می‌کند. در دهه‌های اخیر ایدئولوژی‌های زیادی در جوامع بشری ظهور و بروز داشته‌اند که هر یک به نوعی بر دیدگاه‌های جوامع و به دنبال آن بر خواست‌های اجتماعی تأثیر گذاشته و آن‌ها را تغییر داده‌اند. یکی از این ایدئولوژی‌ها اهمیت یافتن آزادی‌های اجتماعی و مدنی در جوامع است که بر شناخت جامعه و روابط بین افراد آن تأثیرگذار بوده است. حسابداری به عنوان حرفه‌ای که هدف آن به نظم درآوردن روابط مالی انسان‌ها است، از این قاعده مستثنا نمی‌باشد.

عوامل تأثیرگذار بر حسابداری با توجه به اهمیت تغییرات مختلف، متفاوت‌اند. به طوری که حسابداری دارای ماهیتی پویاست. با این ماهیت پویا، مطالعه ریشه‌های اجتماعی حسابداری و شاخص‌های اجتماعی احاطه‌کننده آن در محیط مختلف اجتماعی حائز اهمیت می‌باشد.

برنامه‌ریزی تغییر و تحولات اجتماعی تنها در پرتو شناخت قواعد و نظام‌های زمینه‌ساز یا پدید آورنده رویدادها به دست می‌آید. الزام به ارتقاء حسابداری در زمینه به‌کارگیری روبه‌ها، افشاء و ارتقای سطح دانش تخصصی همراه با بهبود شرایط محیط سیاسی و اجتماعی نه تنها از نظر رشد اقتصادی، اجتماعی، سیاسی، فرهنگی و قانونی کشور مؤثر خواهد بود، بلکه سبب توسعه حسابداری خواهد شد. حسابداری یکی از علوم اجتماعی با تغییرات محیط خود درگیر است. لذا بررسی تأثیر آزادی‌های مدنی بر مفاهیم و شاخص‌های حسابداری از اهمیت برخوردار بوده و برای پایداری و ارتقاء هر دو آن‌ها ضروری می‌باشد. از این رو هدف این تحقیق مطالعه آثار آزادی‌های مدنی بر توسعه حرفه حسابداری در ایران است.

۲- چارچوب نظری تحقیق

حسابداری یک فعالیت خدماتی - اجتماعی است. لذا جامعه و گروه‌های استفاده کننده به طور تدریجی با متنوع شدن تجارت و افزایش آگاهی‌های عمومی نسبت به نیازمندی‌های خود، خدمات جدیدتری از حسابداران انتظار دارند. حسابداری هماهنگ با این آهنگ تقاضا، ملزم به توسعه در عرصه‌های مختلف شامل بهبود استانداردها و مقررات، بهبود گزارش‌گری و افشاء، بهبود روش‌های اندازه‌گیری، افزایش تخصص حسابداران، بهبود آئین رفتار حرفه‌ای حسابداران در جامعه، توسعه گزارشگری حسابداری در حوزه‌های جدید از آن جمله می‌باشد.

۲-۱- کارکرد حسابداری از دیدگاه جامعه

بلکویی بیان می‌کند که در حسابداری کاربرد تئوری عدالت (یعنی توزیع برابر همه کالاها و خدمات اقتصادی) بیانگر انتخاب نوعی نظام حسابداری است که در نهایت راه‌حلی را ارائه نماید که بی‌طرفانه، مطلوب و از دیدگاه اجتماعی منصفانه باشند. این نظریه مؤید گسترش نقش حسابداری است که در نتیجه اقدام به ایجاد نهادهای مبتنی بر عدل می‌نماید؛ بنابراین بر اساس تحقیقات مک کلانیک ویژگی متمایز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت نسبت به عموم جامعه است. انتظارات جامعه از این حرفه بسیار است و درک کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری از سوی مردم، زمانی فراهم است که حسابداران حرفه‌ای خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد. از این رو خدمات حرفه حسابداری باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم این خدمات را با کیفیت مناسب تضمین کند.

حسابداری انتقادی به رویکردی در حسابداری اشاره دارد که پرسشی فراتر از به‌کارگیری روش خاص در حسابداری را مطرح می‌سازد. نظریه‌پردازان حسابداری انتقادی به دنبال جلب توجه به جهتی هستند که به سبب روزمرگی و تکرار، مشروع جلوه نموده‌اند. همچنین آنان عینیت و بی‌طرفی حسابداری را زیر سؤال برده و بیان می‌کنند که تاکنون حسابداری از نظام‌های اجتماعی تحت کنترل دولت حمایت نموده است. نگاهی به طیف گروه‌های ذینفع گزارشات حسابرسی نشان می‌دهد که سهام‌داران، مدیران، کارکنان، مصرف‌کنندگان کالا یا خدمات، توزیع‌کنندگان، تأمین‌کنندگان مواد اولیه محصول، دستگاه‌های ناظر بر حسن اجرای قوانین، سازمان‌های حامی محیط‌زیست، مردم محلی، رقبا، بانک‌ها و موسسه‌های مالی - اعتباری، رسانه‌ها همگی طرف حساب، حسابداران رسمی هستند که با توجه به عقاید و نظرات گوناگونی که پیرامون مردم‌سالاری و نظارت از پائین به بالا در جوامع وجود دارد، حسابداران رسمی دیگر نمی‌توانند به این عقیده که مسئولیت اصلی بنگاه‌ها صرفاً مسئولیت اقتصادی است اتکا کنند؛ زیرا حیات نهادها و بنگاه‌های اقتصادی بستگی مستقیم به حیات جامعه دارد. چون مسئولیت‌های بنگاه‌ها همه جانبه و فراگیر است حساب‌برسان و حسابداران رسمی هم در قبال این مسئولیت‌ها باید اظهارنظر و قضاوت نمایند که آیا این بنگاه‌ها فارغ از اعداد و ارقام مالی توانسته‌اند مسئولیت و مأموریت اساسنامه‌ای خود را که همانا رفع یکی از معضلات (تولید با کیفیت، رعایت موارد زیست‌محیطی، کالای رقابتی و...) جامعه است انجام دهند؟ این مهم به‌ویژه با اجرای قانون بازار سرمایه از سال ۱۳۸۵ و مسئولیت‌های تعریف شده برای حسابداران رسمی که روز به روز هم بیشتر می‌شود بسیار قابل توجه می‌باشد (دوانی، ۱۳۹۲، ۲).

۲-۲- حسابداری و حقوق جامعه

شرکت‌ها به طور غیرمستقیم می‌توانند همه حقوق شناخته شده انسان در جامعه را تحت تأثیر قرار دهند؛ بنابراین هر محدودیتی موجب از بین رفتن یک حق یا بیشتر حقوقی خواهد شد که برای طیف وسیعی از جامعه مهم می‌باشد. هم زمان آنچنان که فعالان اقتصادی و شرکت‌ها مسئولیت‌های واحدی در قبال جامعه دارند، جامعه نیز خواست‌های خود را از ایشان ابراز می‌دارد. اگر این مسئولیت‌ها با تعهدات وسیع پنهان بمانند، بیان اینکه چه کسی مسئول است، دشوار خواهد بود. از این رو تعهدآوری بیشتر برای شرکت‌ها بر انجام مسئولیت‌های ویژه اجتماعی‌شان تأکید دارد (سونجا، ۲۰۱۱، ۷).

دولت‌ها و شرکت‌ها مسئولیت‌های مختلفی در قبال ارتقاء و حفظ حقوق مدنی افراد در جامعه دارند. به طوری که وظایف سازمان‌های اقتصادی در جامعه و شرکت‌ها انعکاس‌دهنده وظایف دولت نخواهد بود و هر یک جایگاه خود را خواهد داشت.

این دیدگاه که شرکت‌ها دارای آثار منفی بر رفاه اجتماعی هستند، بیشتر بر اساس دیدگاه انتقادی بر جامعه توسط مارکس بنا نهاده شده است. حسابداری در مشارکت بر احیاء دوباره محیط جامعه بدون دخالت عقاید شخصی حسابداران باید عمل کند. در این فرایند حسابداران دارای شخصیت غیر سیاسی هستند.

در مفهوم مدل سیستم‌های اجتماعی، جامعه مدنی نوعاً ارائه‌دهنده ارزش‌ها و پارامترهای حاکمیتی و اداری است که از سیستم‌های مدون اجتماعی بر علیه وضعیت استعماری در جامعه با رویکرد منطق گرایانه و ابزاری استفاده می‌کند.

تئوری‌های حسابداری و ارتباط آن با دموکراسی الهام گرفته از کنش‌های ارتباطی لافلین^۲ است که رویکردی دو سویه بالا به پایین میان این دو را بیان می‌کند. به طوری که افراد حرفه‌ای، مدیران و سیاست‌گذاران برای ایجاد مکانیسم راهبری مناسب جامعه باهم کار می‌کنند. از این دیدگاه دموکراسی، اساساً به عنوان مدلی برای سازماندهی کارکرد قدرت انباشته در نهادها و شرکت‌های بزرگ در جامعه است. بر مبنای این اصل تصمیمات این نهادها و سازمان‌ها بر سطح رفاه جامعه اثر گذاشته و خروجی فرایند آزادی‌های مدنی و اندیشه‌های اجتماعی در بین افراد جامعه به عنوان عامل برابری سیاسی و اخلاقی تلقی می‌گردند. جامعه در راستای آزادی‌های مدنی خویش به دنبال تدوین مدل‌های تصمیم مناسب در سازمان‌ها و شرکت‌ها خواهد بود. پیشرفت مؤسسات و نهادهای سیاسی، توسعه مالی را ارتقاء داده و مؤسسات و نهادهای دولتی و سیاسی می‌توانند بر سطح توسعه مالی و حسابداری مؤثر باشند (هانگ^۳، ۲۰۱۱، ۶).

در ۲۵ سال گذشته مطالعات حسابداری به طور با اهمیتی بر گستره‌ای از تاریخ نگاری قرار گرفته است که این زمینه بخش بحث مهمی است؛ زیرا بحث‌های حرفه حسابداری عموماً در حوزه‌های اقتصادی بوده و کمتر در موضوعات سیاسی و ایدئولوژیکی وارد شده است (جان ریچارد^۴، ۲۰۱۵، ۱۸۲). این موضوع گواهی است بر قدرت حسابداری و راهی بر چگونگی تأثیر آن بر گروه‌های مختلف اجتماعی که نشان می‌دهد تغییرات حسابداری به آسانی به دست نیامده است و کشمکش‌های آن در درون خود و با محیط بیرونی‌اش اثبات شده و در نهایت به سمت بهبود حسابداری حرکت کرده است.

از دیدگاه سیاسی نیاز به فهم ارتباط بین شاخص‌های تکنیکی، اجتماعی و سیاسی مورد پشتیبانی حسابداران قرار گرفته و به منظور حفظ منافع عمومی جامعه توسط شرکت‌ها، باید مورد

ارزیابی قرار گیرند. بدین ترتیب موضوعات کاربردی در تکنولوژی حسابداری می‌تواند در جهت برنامه‌های پیش بردی جامعه باشد. این چارچوب اجتماعی برای حسابداری می‌تواند راهی برای تحلیل فرضیه‌های بحث برانگیز و کاربردی حسابداری در جامعه باشد. زیر بخش‌های مفید تحقیقات حسابداری در این چارچوب اجتماعی می‌تواند موضوعاتی مانند حسابداری توسعه پایدار، سرمایه‌گذاری اجتماعی، مباحث اخلاقی، توسعه منابع، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، حاکمیت اجتماعی شرکت‌ها، توزیع عادلانه ثروت در جامعه و حفظ حقوق نسلی انسان‌ها باشد. با چنین تکنولوژی حسابداری مفروضی است که بخشی از فرآیندهای سیاسی در درون جامعه قابل تجزیه و تحلیل می‌شود (ای جا ویناری، ۲۰۱۵، ۱۲).

در چارچوب عملی از تئوری‌های حسابداری می‌توان چارچوب تکنولوژی حسابداری و کاربرد آن در بستر جامعه را باز تعریف نمود. این چارچوب در جهت تدوین استانداردهای گزارش‌گری یکپارچه می‌تواند به سایر حوزه‌های گزارش‌گری مالی بین‌المللی، سیاست مالیاتی دولت‌ها، حاکمیت شرکتی و شهروندی تتری یابد. این چارچوب کاربردی از حسابداری می‌تواند در توسعه، اجرا و بهبود سیستم‌های حسابداری، به‌ویژه بخش‌های از آن که مرتبط به سیستم‌های ارزیابی عملکرد شرکت‌ها و کنترل مدیریت هستند بکار رود. با چنین رویکردی حسابداری و روش‌های اجرائی آن در جهت فرایندهای سیاسی و چارچوب اجتماعی عمل خواهد نمود.

در حالی که حسابداری تک بعدی با انکار زمینه‌های تاریخی، اجتماعی و سیاسی حسابداری آن را سیاست‌زدایی می‌کند، حسابداری گفتمانی مبتنی بر دموکراسی فرض می‌کند که حسابداری دارای زمینه‌های سیاسی، اجتماعی و تاریخی بوده و تحت تأثیر آن‌ها قرار گرفته است. حسابداری در دیدگاه سنتی تحت تسلط نیازها، ارزش‌ها و مفروضات سرمایه‌مالی است؛ اما در نگاه مبتنی بر گفتمان اجتماعی و چند بعدی کنونی با امتناع از رجحان بازارهای سرمایه، پذیرای نیازها، ارزش‌ها و مفروضات جامعه تکثر گراست. حسابداری جمع‌گرا بر خلاف حسابداری فردگرا در برگیرنده واقعیت‌های ذهنی اجتماعی بوده که موجب بروز بحث‌های میان جامعه و تأثیر آن بر سیستم‌های حسابداری می‌شوند (جودی براون^۵، ۲۰۱۳، ۹).

۳- متغیرهای تحقیق

۳-۱- توسعه حسابداری

منظور از توسعه حسابداری در این تحقیق، توسعه استانداردها، گزارش‌ها و اطلاعات حسابداری، تعداد دانش‌آموختگان و تعداد شاغلین، قوانین و مقررات مربوط و جایگاه اجتماعی حرفه حسابداری است.

از آن جا که در این مطالعه بر آزمون رابطه بین توسعه حسابداری و شاخص‌های دموکراسی در یک کشور خاص تأکید می‌شود و شاخص فوق برای سال‌های مختلف در ایران به صورت کمی ارائه نشده است، لذا برای اندازه‌گیری توسعه حسابداری از پرسشنامه استفاده شده است.

۳-۲- آزادی بیان، رسانه‌ها و مطبوعات

متغیرهای مربوط به آزادی‌های مدنی در این تحقیق از شاخص‌های تعریف شده توسط خانه آزادی^۶ استفاده شده است. برای به وجود آمدن شرایط لازم جهت رقابت برابر و آزاد گروه‌ها و احزاب و افزایش آگاهی مردم، وجود ابزارهایی مانند رسانه‌های آزاد و فعال و مطبوعات آزاد و به طور کلی تحقق آزادی‌های فردی و اجتماعی ضروری است (کارل کوهن، ۱۳۷۱، ۳۴). در این تحقیق برای اندازه‌گیری تأثیر آزادی بیان، رسانه‌ها و مطبوعات بر توسعه حسابداری از توسعه مطالبات مردم، توسعه اطلاع‌رسانی و ارتقاء حقوق نسلی استفاده شده است.

۳-۳- آزادی احزاب و گروه‌های سیاسی

وجود احزاب سیاسی نیرومند که هر یک نماینده خواست و اراده بخش‌های مختلفی از مردم محسوب می‌شوند، از ویژگی‌های بارز و مشخص دموکراسی است. بر طبق اصل آزادی سیاسی هم باید مردم بتوانند به طور آزاد در هر یک از این احزاب عضویت داشته باشند و هم احزاب باید از آزادی کامل برای رقابت برخوردار باشند. در این تحقیق برای اندازه‌گیری تأثیر آزادی احزاب از متغیرهای توسعه فضای اجتماعی، توسعه سرمایه‌های اجتماعی و مشارکت مردم استفاده شده است (کارل کوهن، ۱۳۷۱، ۳۴).

۳-۴- حاکمیت قانون

قانون و قانون‌گرایی یکی دیگر از ارکان دموکراسی است. در این تحقیق برای اندازه‌گیری تأثیر حاکمیت قانون بر توسعه حسابداری از متغیرهای ارتقاء قوانین مالی، مشارکت حسابداران در قانون‌گذاری، حمایت قانونی از حسابداران و افشاء تخلفات مالی استفاده شده است (کارل کوهن، ۱۳۷۱، ۳۴).

۳-۵- استقلال شخص

در نظام دموکراسی، شهروندان باید از فرصت‌های برابر جهت کسب منصب‌های مختلف برخوردار باشند و هر کس بتواند بر اساس شایستگی‌ها مناصب را احراز کند. برای اندازه‌گیری تأثیر

استقلال اشخاص در جامعه بر توسعه حسابداری از متغیرهای رونق کسب‌وکار، رونق سرمایه‌داری، برابری فرصت‌ها و خصوصی‌سازی استفاده شده است (میراحمدی منصور، ۱۳۸۶، ۴۲).

۴- پیشینه تحقیق

لسلی کسپاول^۷ (۲۰۱۶) بیان می‌دارد که رویکردهای جدید حسابداری انتقادی به سمت برابری‌ها، عدالت اجتماعی و آزادی‌ها در حال حرکت بوده و به دنبال پاسخ به این سؤال است که اطلاعات حسابداری چگونه می‌تواند به تغییرات اجتماعی کنش و واکنش داشته باشد. وی در این تحقیق به مرور مبانی نظری حسابداری و تغییرات اجتماعی پرداخته و تحقیقات هوفر و هاسلام درباره ماهیت اطلاعات حسابداری و یکپارچگی تحرکات اجتماعی با مرور فلسفه گفتمان بخانیان و مارکسیسم کلاسیک برای تحلیل تأثیر اطلاعات حسابداری بر تحرکات و تغییرات اجتماعی را ارائه می‌کند. در نهایت نتیجه گرفته است که کشمکش‌های اتحادیه‌های اجتماعی در قبال پرداخت‌های اجتماعی شرکت‌ها می‌تواند مورد بحث قرار گیرد. گاسیپ گروسی و دانیل پیانزی^۸ (۲۰۱۶) به بررسی فساد در سطح عموم جامعه تمرکز نموده و مبارزه با شکل معاصر آن را از طریق نقش حساب دهی و حساب‌خواهی تشریح می‌کنند. ایشان ایجاد و توانمندسازی کنترل دموکراتیک و ایجاد ساختار منظم اخلاق عمومی و نظم مالی در مقابل کالاهای عمومی را پیشنهاد می‌کنند.

ترور هوپر^۹ و دیگران (۲۰۱۶) در تحقیقی با عنوان جهانی شدن، حسابداری و کشورهای در حال توسعه، حسابداری را وسیله‌ای برای جهانی شدن معرفی می‌نماید که اثر و تجلی آن در همه کشورهای در حال توسعه به یک شکل نیست. وی میزان جهانی شدن و نفوذ آن بر حسابداری در کشورهای در حال توسعه را مرور نموده و به بررسی نقش حسابداری در تغییر سیاست‌های توسعه از کاپیتالیسم دولتی به بازار گرائی مبتنی بر نتولیرالیسم پرداخته است. همچنین وی برآیندهای خاص حسابداری به‌ویژه توسعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری و کاربرد آن‌ها در ارتقاء نتولیرالیسم^{۱۰} جهانی، توسعه حرفه حسابداری در کشورهای در حال توسعه به شکل ایجاد رقابت بین مؤسسات حسابداری و ظهور نهادهای حرفه‌ای، حسابداری نهادهای مالکیت عمومی، حسابداری شرکت‌های چندملیتی، تغییر حسابداری دولتی، ظهور حسابداری دولتی و حسابداری اجتماعی و رشد سازمان‌های غیردولتی حسابداری و حسابرسی مورد بحث و بررسی قرار داده و در نهایت بیان می‌دارد توسعه حسابداری در ابعاد گوناگون به عنوان بخشی از توسعه کلان کشورها می‌باشد. دیوید اولدروید و تامسونان تاپسون^{۱۱} (۲۰۱۵) در مقاله‌ای با عنوان ایدئولوژی آمریکائی، سوسیالیسم^{۱۲} و تئوری حسابداری مالی در پاسخ به تحلیل راب برایر از توسعه کاپیتالیسم^{۱۳} از دیدگاه عملکرد رویه‌های حسابداری در مقایسه با عملکرد رویه‌های کاپیتالیسم پرداخته است. وی بحث نموده است

که ایدئولوژی مسلط در تاریخ آمریکا بسط یافته و دارای نکات دقیقی از آزادی‌های فردی و استقلال است. این تحقیق پاسخی به تحقیق برابری از توسعه کاپیتالیسم و کاربرد حسابداری در آن است که در نهایت دیدگاه راب برابری مبنی بر میراث آدام اسمیت و نفوذ دیدگاه اروینگ فیشر بر استانداردهای حسابداری مالی را به چالش می‌کشد. ایگل ژانگ و جان آندرو ۱۴ (۲۰۱۵) در تحقیقی به نقش مباحث حسابداری در میانجی‌گری بین سوسیالیسم و کاپیتالیسم به‌ویژه نقشی که این مباحث در بازسازی چارچوب بازارهای آزاد در سطح ایدئولوژیک دارند پرداخته است. وی هم‌گرائی استانداردهای حسابداری کشور چین با گزارشگری مالی بین‌المللی به‌ویژه در موضوع حسابداری ارزش‌های متعارف را مورد تأکید قرار می‌دهد. نتایج تحقیق وی نشان می‌دهد که بحث‌های حسابداری به رشد جاه‌طلبی بازار گرا در بخش عمومی چین کمک کرده و حتی در کنار حضور دیدگاه‌های سوسیالیستی به آن اجازه نمو نیز داده است. وی با استناد به مطالعه موردی کشور چین، بر نقش با اهمیت حسابداری در اقتصاد سیاسی مبتنی بر نئو لیبرالیسم در جهان تأکید مضاعف نموده است. راب برابری (۲۰۱۵) در تحقیقی به تفسیر از حسابداری و تئوری کاپیتالیسم مارکس و نقش اساسی حسابداری در انتقال به سوسیالیسم می‌پردازد. وی با استناد به افزایش دستمزدها در واسط دهه ۴۰ که تحت تأثیر اتحادیه‌های آمریکائی و به طور شگفت‌انگیزی قدرت و نفوذ یافتند تا ظهور کاپیتالیسم فراگیر بر این نقش تأکید می‌نماید. رهبران تجاری آن دوران تهدید سوسیالیسم را در این تقاضاها به همراه دشمنی عمومی نسبت به شرکت‌ها مشاهده نموده و کمپین شرکت‌های آزاد بر مبنای تئوری حسابداری فیشر را به راه انداختند و از این طریق خود را پاسخ ده فعالیت‌های اجتماعی‌شان نشان دادند. از اوایل دهه ۵۰ سخت‌گیری اتحادیه‌ها کاسته و با پاسخ‌خواهی از شرکت‌ها توأم شد. وی در این تحقیق نتیجه‌گیری نموده است که با پذیرش تئوری حسابداری فیشر زیر بنای خلق کاپیتالیسم شکل می‌گیرد.

ایجا ویناری و جسه دیلارد ۱۵ (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان سیاست جمع‌گرایی، حسابداری و تکنولوژی‌های آن وجود مخالفین را به عنوان مبنایی نظری برای توسعه اشکال دموکراتیک حسابداری برشمرده و با اشاره به حسابداری مبتنی بر گفتمان، حفظ ویژگی جمع‌گرایی در جامعه را ناشی از تصمیم‌گیری‌های دموکراتیک به‌ویژه در حوزه مالی تلقی می‌کند. به بیان وی حسابداری در تحقیقات قبلی به عنوان تکنولوژی تلقی شده است اما به دلیل قرار گرفتن حسابداری در حوزه اقتصاد نئو کلاسیک، مفاهیم عینیت، عقلانی بودن و حداکثر سازی سود در حسابداری نیز وارد شده است. در نهایت نتیجه‌گیری نموده است که حسابداری تنها بازتاب‌دهنده واقعیت‌ها نیست، بلکه در ساخت واقعیت‌ها مشارکت دارد و استانداردهای حسابداری مالی دارای ماهیت سیاسی هستند. میخائیل چواستیک ۱۶ (۲۰۱۴) در مقاله‌ای با عنوان جرائم دولتی و تفاسیر غیر عادی از

حسابداری به نقش حسابداری در انتقال جرائم سازمان‌یافته دولتی به کسب‌وکار و تأمین مالی تروریسم که قابل بها یابی است پرداخته و بیان می‌دارد حرفه حسابداری در فشار لابی‌ها در کتمان نقش دولت فدرال مرتکب دروغ‌گوئی می‌شود. در این تحقیق به نقش حسابداری در استیلای حقوق بشر و یا ضایع نمودن آن از طریق جنگ و نسل‌کشی و انتقال جرائم دولتی به محیط کسب‌وکار تأکید و در نهایت به نقش حسابداری در ساختار دهی به جرائم دولتی به عنوان کالایی قابل بها یابی پرداخته شده است. گوردون بویچ ۱۷ (۲۰۱۳) در مقاله‌ای با عنوان حسابداری، اخلاقیات و حیات بشر با رویکردی انتقادی به ارتباط بین حسابداری و اخلاقیات و تأثیر آن بر ادامه حیات بشر پرداخته است. وی رویکردهای اخلاقی موجود در بازارهای کاپیتالیستی و جنبه‌های مختلف اختلاس ووردکام، درجه شفافیت و وزن مباحث اخلاقیات در حسابداری را مورد بحث و بررسی قرار داده است. حیدر پور و قرنی (۱۳۹۴) در تحقیقی به بررسی جایگاه حسابداری در رشد اقتصادی پرداخته و نشان دادند که حسابداری و گزارشگری زیست‌محیطی می‌تواند بر شاخص‌های مالی و عملیاتی شرکت‌ها تأثیرگذارده و تصمیمات سرمایه‌گذاران را تغییر دهد. جبارزاده و دیگران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان رابطه بین عناصر فرهنگی و عدم تقارن اطلاعاتی در گزارشگری مالی بیان نموده‌اند که در سال‌های اخیر گرایش به تئوری‌های رفتاری در تحقیقات حسابداری همگی مؤید تعامل حسابداری و محیط بر یکدیگر می‌باشند و ارزش‌های حسابداری زیر مجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی است. فرقاندوست و دیگران (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران بیان نموده‌اند که حرفه حسابداری همانند سایر افراد و حرفه‌های فعال در جامعه، ملزم به رعایت اخلاق عمومی در جامعه و آئین رفتار حرفه‌ای خود است. به طوری که عدم رعایت رفتار حرفه‌ای به عنوان مسئولیت‌های حرفه در مقابل جامعه در نهایت موجب تضعیف حرفه حسابداری خواهد شد. عرب صالحی و دیگران (۱۳۹۲) در پژوهشی به رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با عملکرد مالی آن‌ها پرداخته و نتیجه‌گیری نموده‌اند که عملکرد مالی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران با مسئولیت اجتماعی آن‌ها در قبال مشتریان و جامعه رابطه دارد.

۵- فرضیه‌های تحقیق

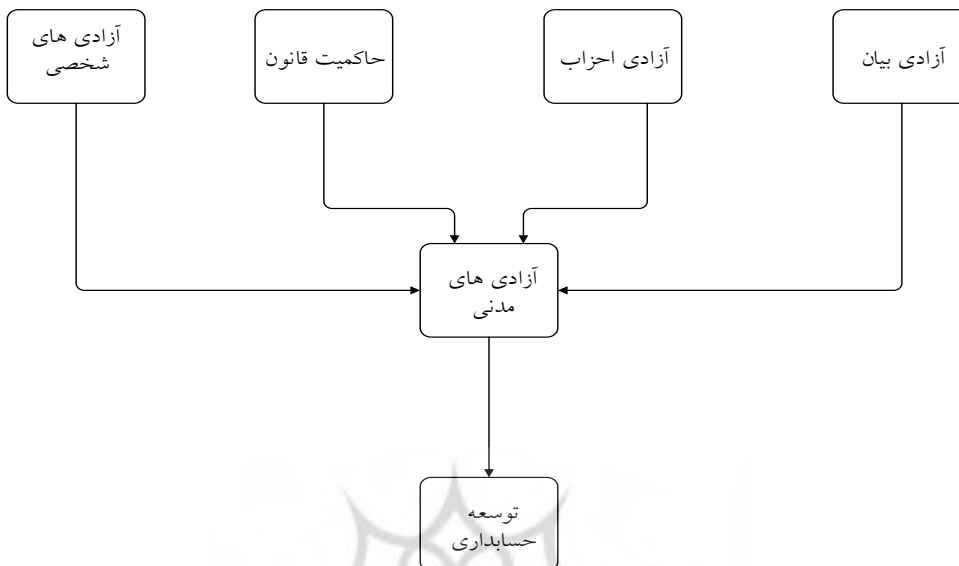
- فرضیه اول:** بین شاخص آزادی بیان و توسعه حسابداری در ایران رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه دوم:** بین شاخص آزادی سازمان‌ها و احزاب و توسعه حسابداری در ایران رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه سوم:** بین شاخص حاکمیت قانون و توسعه حسابداری در ایران رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه چهارم:** بین شاخص آزادی شخصی و توسعه حسابداری در ایران رابطه معناداری وجود دارد.

۶- روش‌شناسی تحقیق

این پژوهش را از نظر هدف می‌توان در زمره پژوهش‌های توسعه‌ای تلقی کرد. اطلاعات مربوط به مبانی نظری تحقیق نیز به روش کتابخانه‌ای و عمدتاً از کتب و مقالات موجود داخلی و خارجی در سایت‌های اینترنتی و یا با مکاتبه مستقیم با اساتید محقق و نویسندگان مقالات داخلی و خارجی از طریق پست الکترونیکی جمع‌آوری شده است. هم‌چنین داده‌های لازم تحقیق از طریق توزیع پرسشنامه به دست آمده است. برای تعیین روایی پرسش‌نامه، ابتدا برای ۱۵ نفر از اساتید و حسابرسان با تجربه حرفه‌ای ارسال و اصلاحات لازم انجام شد. سپس قبل از توزیع نهایی آن را بین ۲۵ نفر از اساتید و مدیران مالی توزیع نموده و با محاسبه آلفای کرونباخ ۰/۸۷، پایایی قابل قبول پرسشنامه مشخص شد. قلمرو زمانی تحقیق سال ۱۳۹۴ و قلمرو مکانی دانشگاه‌ها و شرکت‌های سهامی استان آذربایجان شرقی بود. داده‌های جمع‌آوری شده با طیف لیکرت ابتدا در اکسل^{۱۸} ذخیره و پس از بررسی‌های اولیه به نرم‌افزار اس پی اس اس^{۱۹} نسخه ۲۰ انتقال و جهت انجام آزمون‌های نهایی تحلیل عاملی و درخت مسیر پس از تعیین ماتریس کواریانس‌ها از نرم‌افزار اموس^{۲۰} استفاده شده است.

۷- تجزیه و تحلیل یافته‌های تحقیق

مدل‌های ساختاری تحقیق از مدل مفهومی پیشنهادی تحقیق که در نمودار ۱ نشان داده شده، استخراج شده است و توسعه حسابداری در ایران را مورد سنجش قرار می‌دهد. در واقع بررسی اثرات شاخص‌های آزادی مدنی و سیاسی بر توسعه حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد. نمونه انتخابی به شرح جدول ۱ به دست آمده است. به طوری که به ازای $Z = 1/96$ ، $P = .5$ ، $D = N_0 = 96,0/10$ حجم نمونه خواهد بود. نمونه تحقیق از بین اساتید حسابداری، حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی انتخاب شده است. در ادامه مدل تحلیل عاملی آزادی‌های مدنی به عنوان متغیر پنهان با متغیرهای آشکار مورد آزمون قرار گرفته و در جدول ۲ آورده شده است.



نمودار ۱- مدل کلی تحقیق

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱- نمونه آماری

تعداد نمونه	شرح
۹۶	اساتید
۹۶	حسابرسان
۹۶	دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

$$n_1 = \frac{1.96^2 * .5 * .5}{(0.10)^2} = 96$$

$$n_2 = \frac{1.96^2 * .5 * .5}{(0.10)^2} = 96$$

$$n_3 = \frac{1.96^2 * .5 * .5}{(0.10)^2} = 96$$

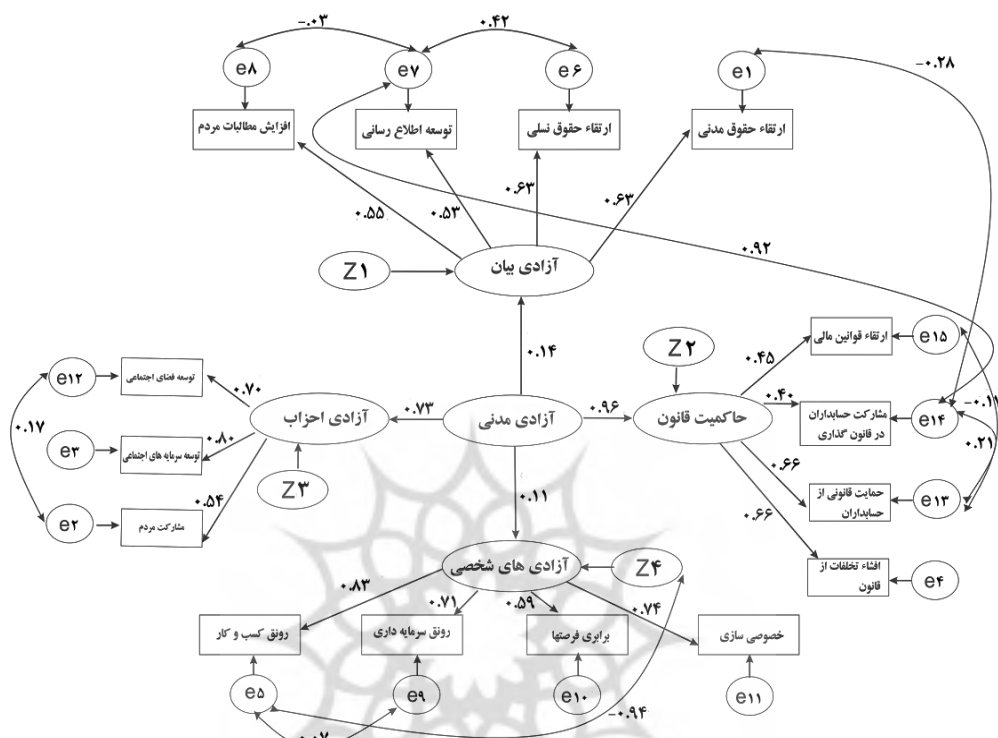
$$\sum_1^3 n = 288$$

جدول ۲- توضیح کدها و متغیرهای معادله ساختاری آزادی مدنی

متغیر اصلی	متغیرهای پنهان	بار عاملی	متغیرهای آشکار	بار عاملی	خطاهای اندازه‌گیری
آزادی‌های مدنی	آزادی بیان	۰/۱۴	افزایش مطالبات مردم	۰/۵۵	e8
			توسعه اطلاع‌رسانی	۰/۵۳	e7
			ارتقای حقوق نسلی	۰/۶۳	e6
			ارتقاء حقوق مدنی	۰/۶۳	e1
	آزادی احزاب	۰/۷۳	توسعه فضای اجتماعی	۰/۷۰	e12
			توسعه سرمایه‌های اجتماعی	۰/۸۰	e3
			مشارکت مردم	۰/۵۴	e2
	حاکمیت قانون	۰/۹۶	ارتقاء قوانین مالی	۰/۴۵	e15
			مشارکت حسابداران در قانون‌گذاری	۰/۴۰	e14
			حمایت قانونی از حسابداران	۰/۰۶	e13
			افشای تخلفات از قانون	۰/۶۶	e4
آزادی‌های شخصی	۰/۱۱	رونق کسب‌وکار	۰/۸۳	e5	
		رونق سرمایه‌داری	۰/۷۱	e9	
		برابری فرصت‌ها	۰/۵۹	e10	
		خصوصی‌سازی	۰/۷۴	e11	

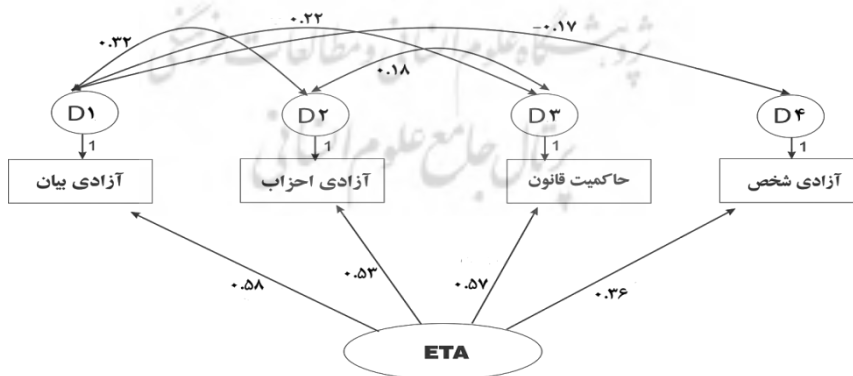
منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج حاصل از تحلیل بارهای عاملی برای آزادی مدنی به شرح نمودار ۲ می‌باشد. نتایج مدل استاندارد برای تأثیر متغیر پنهان آزادی‌های مدنی بر روی متغیرهای مشاهده شده به شرح نمودار ۳ می‌باشد.



نمودار ۲- تحلیل بارهای عاملی آزادی مدنی

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۳- معادلات ساختاری کلی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در نمودار ۳، Eta همان متغیر توسعه حسابداری است. نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی برای تأثیر متغیرهای مستقل شاخص‌های آزادی‌های مدنی بر روی توسعه حسابداری در جدول ۳ آورده شده است.

جدول ۳- بارهای عاملی

متغیر	اثر اولیه	اثر استخراجی
آزادی بیان	1.000	۰/۵۸
حاکمیت قانون	1.000	۰/۵۷
آزادی احزاب	1.000	۰/۵۳
آزادی اشخاص	1.000	۰/۳۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۴- شاخص برازش مدل

مدل	تعداد پارامتر	کای مربع بهنجار شده	درجه آزادی	احتمال	
مدل پیش فرض	41	۰/۰۰۰	79	۰/۰۰۰	
مدل استاندارد	120	۰/۰۰۰	0		
مدل مستقل	15	۱۴۵۲/۷۴۸	105	۰/۰۰۰	836

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتیجه شاخص کاسکوئر در جدول ۴ نزدیک به صفر بوده و نشان‌دهنده برازش مناسب مدل فوق است.

۸- ارزیابی نتایج

طبق نتایج نمودار ۳ و جدول ۳، آزادی بیان موجب ارتقاء حقوق نسلی در جامعه می‌شود و به دنبال آن مباحث مربوط به حسابداری نسل‌ها و حسابداری توسعه پایدار پدیدار می‌شود. مطالعات انجام گرفته توسط اثرباخ^{۲۱} و کت لی کف^{۲۲} بر اندازه‌گیری حقوق نسلی تأکید داشته و آن را از اثرات ارتقاء حقوق شهروندی در جامعه دانسته‌اند. کل‌تر^{۲۳} نیز بیان می‌کند حسابداری نسلی به سادگی مورد پذیرش سیاست‌مداران قرار نمی‌گیرد مگر آنکه خواست عموم جامعه در پی آن باشد (کرباسی ۱۳۸۵، ۲۲). همچنین تینکر (۲۰۰۵) بیان می‌کند که حسابداری، مسئولیت چشم‌گیری

در قبال آلودگی، انحصارطلبی و تقلب در سیستم‌های اقتصادی در جامعه دارد. مسئولیتی که با آزادی بیان از سوی مخالفان سیستم موجود و چپ‌گرایان رادیکالیست بیشتر نیز خواهد شد. طبق نتایج، حاکمیت قانون به عنوان متغیر پنهان بیرونی بیشترین بار عاملی را بر ارتقاء قوانین مالی دارد که موجب افشا بیشتر تخلفات مالی می‌شود و همچنین حاکمیت قانون موجب مشارکت حسابداران در قانون‌گذاری شده و در نتیجه شکل‌گیری چارچوب حرفه‌ای حسابداری و ارتقاء جایگاه حرفه حسابداری در جامعه شده و در نهایت توسعه حرفه حسابداری را به دنبال دارد. رودریکا دراگولسکو (۲۰۱۴)، وجود فرایند قانون‌گذاری منظم را یکی از عوامل مؤثر بر هماهنگ‌سازی حسابداری با شرایط بین‌المللی بیان کرده است.

متو^{۲۴} (۲۰۰۶) معتقد است که کتمان اطلاعات در جامعه، موجب افشاء ناکافی و ظهور حسابداری ساختگی و در نهایت تحریف اطلاعات مالی خواهد شد.

مطابق تحقیق انجام یافته توسط کیت دیکسون و میخائیل گافیکین^{۲۵} (۲۰۱۳)، حسابداری به عنوان تکنولوژی اجتماعی بوده که تأمین نیازها و مطالبات عمومی جامعه و وظیفه برقراری عدالت اجتماعی را بر عهده دارد.

نتایج مدل مفروض مشخص می‌کند، آزادی احزاب می‌تواند موجب توسعه فضای اجتماعی شده و نهادهای مدنی شکل بهتری به خود بگیرند و به دنبال آن مؤسسات و انجمن‌های حسابداری تشکیل شوند. این موضوع در تحقیقات راب برایر^{۲۶} (۲۰۱۳)، راب گری^{۲۷} (۲۰۱۴) و رودریکا دراگولسکو^{۲۸} (۲۰۱۴) و بلکوئی^{۲۹} (۱۹۸۳) اشاره شده است.

نتایج تجزیه و تحلیل بارهای عاملی متغیر پنهان آزادی‌های فردی و شخصی نشان می‌دهد که آثار آن به ترتیب بر رونق تجارت، خصوصی‌سازی بیشتر اقتصاد، رونق کسب‌وکار فردی و برابری فرصت‌ها و حق مالکیت می‌باشد. با ارتقاء نظام سرمایه‌داری در جامعه و توسعه نظام اقتصادی در نهایت توسعه حرفه حسابداری در جامعه ایجاد خواهد شد. کیت دیکسون و میخائیل گافیکین (۲۰۱۳) بیان می‌کنند که حسابداری در سایه ارتقاء زندگی و ارتباطات شخصی افراد توسعه می‌یابد. همچنین ریچارد ماکوه^{۳۰} (۲۰۱۴) در مقاله‌ای با عنوان بررسی تاریخی حسابداری، تجارت، حسابرسی و تأمین مالی بیان می‌کند بین تجارت و حسابداری پیوندی عمیق و تاریخی وجود دارد. طوری که این دو به صورت هماهنگ موجب توسعه یکدیگر شده‌اند. راب برایر (۲۰۱۳) نیز بیان می‌کند با ظهور شرایط جدید در جوامع پیشرفته، سرمایه‌داری شکل جدیدی به خود گرفته و حسابداری را تحت شعاع قرار داده است. تنوع دیدگاه در جامعه بیشترین بار عاملی را دارد و در جامعه باعث پویایی اجتماعی و کاهش هزینه‌های سیاسی می‌گردد. این امر نیز به نوبه خود مسئولیت‌ها و فشارهای جدیدی بر حرفه حسابداری ایجاد می‌کند. همان گونه که در کشور ایران،

اختلاس‌های مالی افشاء شده اخیر موجب گردیده است تا در عرصه حرفه حسابداری و حسابرسی سخت‌گیری‌های بیشتری اعمال گردد. برنان جی آلن^{۳۱} (۲۰۱۴) بیان می‌کند که حسابداری یکی از ساختارهای اجتماعی است که مرزهای آن در بین مردم به درستی مشخص نگردیده، اما با وجود تنوع دیدگاه‌ها در بین مردم، این مرزها در حال شکل‌گیری و خواست‌های عمومی از آن در حال مشخص شدن است.

۹- بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج آزمون فرضیه یک می‌توان گفت آزادی بیان در کشور از طریق ارتقاء حقوق مدنی و طرح حقوق زیست‌محیطی، حقوق نسل‌ها موجب توسعه حسابداری در شاخه‌های جدید آن مانند حسابداری محیط‌زیست، حسابداری اجتماعی، حسابداری نسل‌ها و حسابداری پایدار شده و در نهایت توسعه حسابداری را به دنبال دارد. آزادی بیان همچنین موجب توسعه اطلاع‌رسانی و ظهور دیدگاه‌های انتقادی در جامعه و افزایش مطالبات مردمی شده و در نتیجه دسترسی آزاد به اطلاعات به ویژه اطلاعات مالی و توسعه گزارش‌گری مالی و حسابداری را به دنبال دارد. مطالعات انجام گرفته توسط ائرباخ^{۳۲} و کتلی^{۳۳} بر اندازه‌گیری حقوق نسلی تأکید داشته و آن را از اثرات ارتقاء حقوق شهروندی در جامعه دانسته‌اند. کولتر^{۳۴} نیز بیان می‌کند حسابداری نسلی به سادگی مورد پذیرش سیاست‌مداران قرار نمی‌گیرد مگر آنکه خواست عموم جامعه در پی آن باشد (کرباسی ۱۳۸۵، ۲۲). مٹیو^{۳۵} (۲۰۰۶) معتقد است که کتمان اطلاعات در جامعه، موجب افشاء ناکافی و ظهور حسابداری ساختگی و در نهایت تحریف اطلاعات مالی خواهد شد.

گری^{۳۶} (۲۰۱۳) بیان می‌کند که تئوری حقوق ذینفعان و تئوری مشروعیت و تئوری قرارداد اجتماعی موجب افشاء مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها برای تمامی ذینفعان به‌ویژه جامعه می‌شود. دیگان^{۳۷} (۲۰۰۷) بیان می‌کند هر چقدر احتمال ناسازگاری فعالیت‌های شرکت با خواست‌های جامعه بیشتر باشد، تلاش بیشتری از سوی شرکت‌ها برای افشاء اطلاعات توسط شرکت‌ها نیاز است. لذا هر چقدر آزادی بیان در جامعه‌ای بیشتر باشد، حقوق شهروندی در جامعه بیشتر رعایت شده و در نتیجه حسابداری نیز با ظهور مباحثی مانند حسابداری اجتماعی و حسابداری توسعه پایدار، توسعه می‌یابد. در نهایت اینکه مطابق تحقیق انجام یافته توسط کیت دیکسون و میخائیل گافیکین^{۳۸} (۲۰۱۳)، حسابداری به عنوان تکنولوژی اجتماعی بوده که از طریق خواست و مطالبات عمومی جامعه وظیفه برقراری عدالت اجتماعی را بر عهده دارد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که آزادی احزاب به عنوان متغیر یک شاخص دموکراسی، موجب توسعه فضای اجتماعی و مشارکت افراد در جامعه شده و افزایش سرمایه‌های

اجتماعی را به دنبال خواهد داشت. این امر منجر به تشکیل نهادهای حرفه‌ای حسابداری مانند جامعه حسابداران رسمی، انجمن حسابداران خبره، انجمن حسابداری ایران، انجمن حسابداری مدیریت ایران و سایر نهادها و ارتقاء جایگاه حرفه حسابداری در ایران می‌شود. راب گری تشکیل نهادها و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری را به عنوان پیامدهای ناشی از اثرات محیطی و ارتقاء ارزش‌های اجتماعی در یک جامعه عنوان نموده است. این موضوع تا حدودی در تحقیقات راب برابری (۲۰۱۳)، راب گری (۲۰۱۴) و رودریکا دراگولسکو (۲۰۱۴) و بلکوئی (۱۹۸۳) اشاره شده است.

طبق نتایج آزمون فرضیه سوم تحقیق، شاخص حاکمیت قانون به عنوان متغیر مؤثر بر توسعه حسابداری است. به موجب آن قوانین منتشره مالی در جامعه نیز نمود بیشتری یافته، حمایت قانونی لازم از حرفه حسابداری انجام و الزام مؤسسات و شرکت‌ها به بازرسی مالی شدت می‌یابد. به طوری که با تدوین قوانین حمایتی اخیر در ایران مبنی بر استفاده از خدمات حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی شاهد ارتقاء جایگاه حرفه حسابداری در جامعه هستیم. مطالعات انجام یافته توسط هافستد نشان می‌دهد که قانون‌گذاری به عنوان یکی از پیامدهای مهم توسعه حسابداری است. همچنین راب گری وجود سیستم قانونی را در کنار تشکیل بازارهای سرمایه منسجم و سیستم آموزشی به عنوان پیامد نهایی اثرات محیط اجتماعی و سیاسی بر حرفه حسابداری عنوان نموده است. مک گینون نیز در سال ۱۹۸۶ با تعریف پنج تحول کلیدی در حسابداری، سیستم قانون‌گذاری را به عنوان یکی از عوامل محیط اجتماعی خاص بیان نموده است. رودریکا دراگولسکو در ۲۰۱۴، وجود فرایند قانون‌گذاری منظم را یکی از عوامل مؤثر بر هماهنگ‌سازی حسابداری با شرایط بین‌المللی بیان کرده است.

سر آخر اینکه طبق نتیجه آزمون فرضیه چهارم تحقیق آزادی‌های فردی و شخصی آخرین متغیر تأثیرگذار بر توسعه حسابداری است که موجب رونق کسب‌وکار و ارتقاء نظام سرمایه‌داری و رقابتی شدن اقتصاد و الزام به ارائه گزارش‌های مالی و بهای تمام شده می‌شود. همچنین خصوصی‌سازی نیز در نهایت می‌تواند به توسعه خدمات حسابداری انجامد. کیت دیکسون و میخائیل گافیکین (۲۰۱۳) بیان می‌کنند که حسابداری در سایه ارتقاء زندگی و ارتباطات شخصی افراد توسعه می‌یابد. همچنین ریچارد ماکوه (۲۰۱۴) در مقاله‌ای با عنوان بررسی تاریخی حسابداری، تجارت، حسابرسی و تأمین مالی بیان می‌کند بین تجارت و حسابداری پیوندی عمیق و تاریخی وجود دارد. به طوری که این دو به صورت هماهنگ موجب توسعه یکدیگر شده‌اند. راب برابری نیز در ۲۰۱۳، بیان می‌کند با ظهور شرایط جدید در جوامع پیشرفته، سرمایه‌داری شکل جدیدی به خود گرفته و حسابداری را تحت شعاع قرار گرفته است.

فهرست منابع

- ۱) جبارزاده، سعید و دیگران، (۱۳۹۴)، "رابطه بین عناصر فرهنگی و عدم تقارن اطلاعاتی در گزارشگری مالی"، نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲۷، صص ۱۲۵ - ۱۴۲.
- ۲) حیدر پور، فرزانه و محمد قرنی، (۱۳۹۴)، "تأثیر حسابداری محیط‌زیست بر شاخص‌های مالی و عملیاتی شرکت‌های تولیدی"، نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲۶، صص ۳۹ - ۵۰.
- ۳) دوانی، غلامحسین، (۱۳۹۲)، "مسئولیت حسابداران در فرایند جهانی شدن"، وب سایت آفتاب ایران، <http://www.aftabir.com>، صص ۵ - ۶.
- ۴) عرب صالحی، مهدی و دیگران، (۱۳۹۲)، "رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، نشریه پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۹، سال سوم، صص ۱ - ۲۰.
- ۵) فرقاندوست، کامبیز و دیگران، (۱۳۹۳)، "بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران - حسابرسان، پزشکان و مهندسان"، نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲۳، سال ۶، صص ۴۱ - ۵۳.
- ۶) کوهن، کارل، (۱۳۷۱)، "دموکراسی"، چاپ اول، ترجمه عباس مخبر، تهران، نشر نی.
- ۷) کرباسی یزدی، حسین، (۱۳۸۵)، "حسابداری نسل‌ها و انتقالات مربوط به نسل‌ها"، نشریه دانش حسابرسی، شماره ۱۹، صص ۱۷ - ۲۴.
- ۸) میراحمدی، منصور، (۱۳۸۶)، "امامت و مؤلفه‌های دموکراسی"، تهران، نشر قیاسات.
- 9) Belkaoui, A, (1983), "Economic Political and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy Empirical Investigation", Journal of Accounting and Public Policy, PP. 207-219.
- 10) Brennan G, Allen, (2014), "what's New about New Accounts? Assessing Change Proposals for Social and Environmental Accounting", Accounting Forum, PP. 123-136.
- 11) David Oldroyd, Thomas N. Tyson, and Richard K. Fleischman, (2015), "American Ideology, Socialism and Financial Accounting Theory: A Counter View", Critical Perspectives on Accounting, PP. 182-192.
- 12) Deegan, C, (2007), "Organizational Legitimacy as a Motive for Sustainability Reporting", Sustainability Accounting and Accountability, PP. 127-149.
- 13) Eagle Zhang, Jane Andrew, (2015), "Rethinking China: Discourse, Convergence and Fair Value Accounting", Critical Perspectives on Accounting, PP. 87-94.

- 14) Eija Vinnari, Jesse Dillard, (2015), "(ANT) Agonistics: Pluralistic Politicization of, and by, Accounting and its Technologies", *Critical Perspectives on Accounting*, PP. 1-20.
- 15) Freedom house, (2015), "Freedom in the World 2015", online, https://freedomhouse.org/sites/default/files/01152015_FIW_2015_final.pdf, 2016/08/01, PP. 1-10.
- 16) Giuseppe Grossi, Daniela Pianezzi, (2016), "The New Public Corruption: Old Questions for New Challenges", *Accounting Forum*, PP. 56-74.
- 17) Gordon, Boyce, (2013), "Accounting, Ethics and Human Existence: Lightly Unbearable, Heavily Kitsch", *Critical Perspectives on Accounting*, PP. 111-124.
- 18) Gray Rob, Brennan Andrew, Malpas Jeff, (2013), "New Accounts: Towards a Reframing of Social Accounting", *Accounting Forum*, PP. 283-298.
- 19) Judy Brown, Jesse Dillard, (2013), "Critical Accounting and Communicative Action: on the Limits of Consensual Deliberation", *Critical Perspectives on Accounting*, PP. 178-189.
- 20) Judy Brown, Bob Frame, (2009), "Democracy, Sustainability and Accounting Technologies: The Potential of Dialogic Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, PP. 112-115.
- 21) Keith Dixon, Michael Gaffkin, (2013), "Accounting Practices as Social Technologies of Colonialist New Zealand", *Critical Perspectives on Accounting*, PP. 105-111.
- 22) Lesley Catchpole, Stewart Smyth, (2016), "Accounting and Social Movements: An Exploration of Critical Accounting Praxis", *Accounting Forum*, PP. 125-138.
- 23) Mathew, R, (2006), "Accounting Theory and Development", Prentice Hall, PP. 103-115.
- 24) Michele Chwastiak, (2014), "Commodifying State Crime: Accounting and Extraordinary Rendition", *Critical Perspectives on Accounting*, PP. 87-98.
- 25) Rodrica Dragulescu, Ana Maria Ilie, (2014), "Accounting Modeling – a Multiple Determination Approach", *Social and Behavioral Sciences*, Vol. 109, PP. 1064 – 1068.
- 26) Rob Bryer, (2015), "Socialism, Accounting, and the Creation of 'Consensus Capitalism' in America, Circa.1935–1955", *Critical Perspectives on Accounting*, PP. 145-162.
- 27) Sonja Gallhofer, Jim Haslam, Sibylle van der Walt, (2011), "Accountability and Transparency in Relation to Human Rights: A Critical Perspective Reflecting upon Accounting, Corporate Responsibility and Ways Forward in the Context of Globalization", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 22, PP. 767-768.
- 28) Tony Tinker, (2005), "The Withering of Criticism: A Review of Professional, Foucauldian, Ethnographic, and Epistemic Studies in Accounting", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, PP. 100 – 135.
- 29) Trevor Hopper, Philippe Lassou, Teerooven Soobaroyen, (2016), "Globalization, Accounting and Developing Countries", *Critical Perspectives on Accounting*, PP. 1-24.

یادداشت‌ها

- ¹ Sonja
- ² Laughlin
- ³ hung
- ⁴ John Richard
- ⁵ Judy brown
- ⁶ Freedom house
- ⁷ Lesley catchpowl
- ⁸ Giuseppe grossi & Daniela pianezzi
- ⁹ Trevor hopper
- ¹⁰ Neoliberalism
- ¹¹ David oldroyd & Thomas N. tyson
- ¹² Socialism
- ¹³ Capitalism
- ¹⁴ Eagle zhang & Jane andrew
- ¹⁵ Eija vinnari & Jesse dillard
- ¹⁶ Michele chwastiak
- ¹⁷ Gordon boyce
- ¹⁸ Excel
- ¹⁹ Spas
- ²⁰ Amos
- ²¹ Auerbach
- ²² Kotlikoff
- ²³ Culter
- ²⁴ Mathew
- ²⁵ Keith dixon & Michael gafiki.
- ²⁶ Rob bryer
- ²⁷ Rob gray
- ²⁸ Rodrica dragulescu
- ²⁹ Belkaoui
- ³⁰ Richard macve
- ³¹ Brennan G. allen
- ³² Auerbach
- ³³ Kotlikoff
- ³⁴ Culter
- ³⁵ Mathew
- ³⁶ Gary
- ³⁷ Deegan
- ³⁸ Keith dixon & Michael gafiki.
- ³⁹ Rob bryer
- ⁴⁰ Rob gray
- ⁴¹ Rodica dragulescu
- ⁴² Richard Macve

