

# بررسی هماهنگ‌سازی حسابداری در سطح بین‌المللی با استفاده از دیدگاه‌های دیالکتیک هگل، هم‌ریختی و دانش / قدرت فوکو



نویسنده: Lucia Lima Rodrigues, Russell Craig

ترجمه: دکتر ساسان مهرانی

استاد یار حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

امین ناظمی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

خلاصه

همسوسازی استانداردهای حسابداری در سطح ملی و بین‌المللی، یکی از موضوعات مطرح در دهه‌های اخیر بوده است. در این مقاله، از رویکرد فلسفی برای بررسی تعامل آرای اندیشمندان با موضوع هماهنگ‌سازی در حسابداری استفاده می‌شود. اعتقاد براین است که کسب آگاهی از

رویکردهای فلسفی می‌تواند بینش وسیع‌تری در این زمینه فراهم آورد. لذا نظرات اندیشمندان غربی نظیر هگل و فوکو مورد بررسی قرار می‌گیرد. چنین نتیجه‌گیری می‌شود که فرایند هماهنگ‌سازی بین‌المللی را می‌توان تحت فرایند دیالکتیک مورد بررسی قرار داد و برای تبیین بیشتر از اندیشه‌های دیگری نظیر هم‌ریختی، قدرت / دانش بهره برد.

کلمات کلیدی: هماهنگ‌سازی، حسابداری بین‌المللی، هگل، دیالکتیک، هم‌ریختی.

۳۵ اساساً موضوع استاندارد‌گذاری، پدیده‌ای است که در موضوعات

مختلف (غیر از حسابداری) در ۱۵۰ سال اخیر مطرح شده است. جهان شاهد استانداردسازی زمان، ابزارهای ارتباطی، روش‌های تولید و مقیاس‌های گوناگون بوده است. در این راستا، سازمان‌های متعددی نظیر سازمان‌های بین‌المللی استاندارد، شکل گرفته و قواعدی را به منظور استانداردسازی وضع کرده‌اند. استانداردسازی در واقع بخشی از سلسله مراتب توسعه فراگیر است که اصطلاحاً به آن مدرنیته گفته می‌شود (منزلی، ۲۰۰۵). در جامعه مدرن، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری، به تبع سایر موضوعات، امری لازم و حتمی است. موضوع هماهنگ‌سازی در حسابداری در دو دهه اخیر در سطح بین‌المللی مورد پذیرش گسترده قرار گرفته است (کویر و دیگران، ۲۰۰۴).

آگاهی از این موضوع جالب توجهی است که هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری چگونه شکل گرفته، گسترش یافته و مورد پذیرش عمومی قرار می‌گیرد. هاپوود (۲۰۰۰) معتقد است که در این زمینه، دانش اندکی کسب شده و آنچه تا کنون انجام شده، بیشتر تحت تاثیر ابعاد فرهنگی و روان‌شناسی قرار گرفته است.

رویکرد این مقاله بیشتر متکی به مقوله فلسفه است. مهم‌تر از همه، رویکرد دیالکتیک هگل در نظر گرفته می‌شود. وی جهان را به عنوان تغییرات ثابتی از تز، آنتی تز و سنتز می‌داند. همچنین دیدگاه دیگر مطرح در این مقاله براساس فرایند هم‌ریختی<sup>۱</sup> است. در این دیدگاه، به این موضوع پرداخته می‌شود که چگونه نهادی خود

را به شکل نهادهای دیگر در می‌آورد. از این منظر، سه سطح هم‌ریختی دستوری، تقلیدی و اجباری مطرح می‌شود. منظر سوم، دیدگاه فوکو فیلسوف (تاریخ‌دان) فرانسوی درباره دانش / قدرت<sup>۲</sup> می‌باشد.

در واقع این مقاله مروری بر آن است که رودریگز و کریج (۲۰۰۶) مطرح کرده‌اند. در این مقاله، ضمن بازخوانی مطالب آن‌ها، پاره‌ای از موضوعات مورد طرح آنها مورد نقد و موشکافی قرار گرفته است.

تاکنون دیدگاه‌های متعددی درباره مزایای هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی ارائه شده است. به این دیدگاه‌ها، اصطلاحاً تز گفته می‌شود. مرکز ثقل این دیدگاه‌ها تئوری فرهنگ آزاد<sup>۳</sup> می‌باشد. بر این اساس، تمام استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در تمام کشورها دارای نیازهای یکسانی هستند و معاملات اقتصادی را می‌توان برحسب واژه‌های حسابداری در هر شرایطی و با استفاده از روش‌های مشابهی اندازه‌گیری کرد. در مقابل این دیدگاه (آنتی تز)، اعتقاد بر این است که حسابداری در نتیجه محیط منحصر به فردی شکل می‌گیرد و نمی‌توان آن را در همه شرایط هماهنگ کرد. سوال مهم این است که آیا می‌توان حسابداری را در قالب مجموعه‌ای واحد در آورد یا این موضوع امکان‌پذیر نیست.

مبانی نظری

دیالکتیک هگل

هگل (۱۷۷۰-۱۸۳۰) فلسفه دیالکتیک را مطرح کرد. بر آن اساس، تضادها به‌عنوان منشا و ریشه اصلی همه

تغییرات محسوب می‌شود (هگل، ۱۹۷۵). او معتقد است که تغییر، جزء لاینفک و اجتناب‌ناپذیر هستی است و حقیقت یا جزیی از آن به واسطه ایجاد ناسازگاری با ساختار اولیه (تز) جنبه متقابل و مخالف آن را ایجاد می‌کند (آنتی تز). سپس دوره‌ای از ناسازگاری‌ها (تضادها)<sup>۴</sup> میان این دو روی می‌دهد و واقعیت جدید (سنتز) ایجاد می‌شود.

تسز (حمایت از جهانی‌سازی حسابداری) دارای نقص‌هایی است که منجر به پیدایش تز مقابل و یا اعتقاد ناسازگار (که در مقابل دیدگاه جهانی‌سازی است) می‌گردد. در نتیجه، این ناسازگاری نوعی سنتز (ترکیب) مطرح می‌شود. این دیدگاه سوم، به واسطه مطابقت تز و آنتی تز، ناسازگاری را برطرف می‌کند. سپس این شکل سوم، خود تز جدیدی محسوب می‌شود و در مقابل آن آنتی تز دیگری شکل می‌گیرد و در نتیجه این فرایند مستمر و به اعتقاد هگل، هوشمند ادامه می‌یابد. هر تز جدیدی نشان‌دهنده فرایند مستمری از تزهای قبلی است و این کار تا نقطه پایانی ادامه دارد.

اولین سوال مطرح در این جا این است که آیا وقوع ناسازگاری‌ها همیشه مطلوب است. برای پاسخ به این سوال باید سه نظریه را در باب ناسازگاری‌ها مطرح کرد (مطهری، ۱۳۶۲):

۲۵۱-۲۴۹):

● نظریه اول: ناسازگاری‌ها، امری سطحی و طفیلی، محسوب می‌شود. از این رو، این ناسازگاری نقش اساسی در ساختمان و بافت عالم ندارد.

● نظریه دوم: ناسازگاری‌ها، یک

سلسله امور سطحی و طفیلی نیستند بلکه سلسله امور اساسی در ارکان عالم است، اما نه به اینگونه که هست، به این معنی که جهان ممکن باید جهانی باشد که در آن این تضادها اساساً وجود نداشته باشد و همه پدیده‌ها موافق و سازگار باشد.

● نظریه سوم: ناسازگاری‌ها صرفاً جنبه سطحی و طفیلی ندارند و چنین نیست که هیچ نقش اساسی در ساختمان عالم نداشته باشند، ولی در عین حال ناسازگاری‌ها هم نقش اساسی دارند و هم نقش بایستی و وجودشان در نظام عالم ضروری است. اگر ناسازگاری‌ها در جهان نمی‌بود، در نتیجه تنوعی نبود. این ناسازگاری‌ها، نقش اساسی را در تحول، تنوع، تغییر و تکامل جهان بازی می‌کنند.

به اعتقاد فلاسفه غربی (نظیر هگل) و فلاسفه اسلامی (نظیر ملاصدرا)، نظریه سوم مناسب‌ترین نظریه از میان نظرات پیشگفته است. در عین حال فلاسفه اسلامی، نقش دیگری نیز برای ناسازگاری قائل شده‌اند و آن نیز این است که حرکت بدون مخالفت امکان‌پذیر نیست. یعنی هر حرکتی آن وقت می‌تواند وجود پیدا کند که مانعی بر سر راهش باشد، هر حرکتی میان دو نیرو واقع می‌شود یکی نیروی سوق‌دهنده و دیگری نیروی مانع شونده است که البته نیروی محرک هم می‌تواند در درون و در داخل متحرک و هم در خارج و بیرون از آن باشد.

هم‌ریختی

واژه هم‌ریختی بیشتر در رشته‌های ریاضی، شیمی و زیست‌شناسی به کار

می‌رود و در سازمان‌ها و نهادها، به منظور تشریح علل "شباهت میان ارگانسیم‌های مختلف ناشی از همسوسازی" تعریف می‌شود. (فرهنگ ویستر، اینترنت). به بیان ساده‌تر، سازمان (یا مجموعه‌ای از نهادها) برای تطبیق (یا نزدیک‌سازی خود) به ویژگی‌های سازمان دیگر، خود را مشابه آن می‌کند. می‌توان گفت که همگرایی و همسوسازی حسابداری در راستای این مطلب انجام می‌گیرد.

در واقع هم‌ریختی، اساس نظریه‌های نهادگرا<sup>۵</sup> محسوب می‌شود. براساس این نظریه، فرض بر این است که ساختار و روبه‌های مدیریتی انتخاب می‌شود که از نظر اجتماعی و قانونی مشروع و موجه باشد. در عرصه حسابداری ممکن است کشورها، روش‌ها و استانداردهای حسابداری خود را با روش‌هایی همسو کنند که در مناطق دیگری (در دنیا) حکمفرماست. گاهی این همسویی از طریق توافقات دو جانبه (مثل توافق آمریکا و کانادا)، گاهی از طریق ویژگی‌های مشترک (مثل دین اسلام) و گاهی نیز به واسطه نزدیکی جغرافیایی به یکدیگر (نظیر اتحادیه اروپا و اتحادیه کشورهای جنوب شرق آسیا) انجام می‌شود (سوداگران و دیگا، ۱۹۹۷). کارپتر و فروز (۲۰۰۱) معتقدند که براساس این نظریه، مهم آن است که مقبولیت قانونی و اجتماعی اقتباس روش‌ها، از سوی نهادهای برون سازمانی صورت گیرد، "حتی اگر این کار موجب پذیرش روبه‌های نامناسب شود".

به نظر می‌رسد در این اقتباس‌ها، ابعاد سیاسی و فرهنگی نادیده گرفته

می‌شود، زیرا به عنوان مثال، استانداردهای بین‌المللی براساس کارایی انتخاب نمی‌شوند، بلکه اغلب به منظور کسب شهرت و اعتبار، جدید بودن، مسئولیت‌شناسی و قانون‌پذیری در عرصه بین‌الملل در نظر گرفته می‌شوند (کساروتز، ۱۹۹۵). به بیان دیگر، سازمان‌ها تمایل دارند تا بیشتر براساس روندها و اثرات اجتماعی غالب عمل کنند، در غیر این صورت، مشروعیت خود را از دست می‌دهند. معمولاً چنین تناظری براساس سه رویکرد تناظر اجباری<sup>۶</sup>، تناظر تقلیدی<sup>۷</sup>، و تناظر دستوری<sup>۸</sup> انجام می‌شوند. (کارپتر، ۲۰۰۱)

در تناظر اجباری، سازمان‌ها تحت فشارهای برون سازمانی هستند. این فشارها یا از طریق سازمان‌هایی است که آن سازمان به آن‌ها وابسته است و یا از عوامل دیگری نظیر انتظارات فرهنگی نشات می‌گیرد. در تناظر تقلیدی، سازمان‌ها به تقلید از سازمان‌های مشابهی می‌پردازند که تصور می‌کنند مشروعیت و یا موفقیت بیشتری برای آن‌ها ایجاد می‌کنند. در تناظر دستوری این موضوع شناسایی می‌شود که چگونه افراد در سازمان تلاش می‌کنند تا فرهنگ مشارکتی خود را افزایش دهند. این کار معمولاً از طریق آموزش رسمی در دانشگاه‌ها و استفاده از مدل‌های نظری جدید ناشی می‌شود.

این موضوع پذیرفته شده است که استانداردهای حسابداری ملی در جهت هماهنگ‌سازی با استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی وضع می‌شوند. در این زمینه، نمونه‌های متعددی وجود دارد که نشان می‌دهد

فرایند هم‌ریختی در طی سال‌های متمادی انجام گرفته است. به عنوان مثال، در ایران به غیر از چند استاندارد (مثل استاندارد ۲۴، حسابداری واحدهای قبل از مرحله بهره‌برداری و استاندارد ۲۸ فعالیت‌های بیمه عمومی) تمام استانداردها با اندکی تفاوت، براساس استانداردهای بین‌المللی است (حسابرس، ۱۳۸۵: ۵۰)<sup>۹</sup>

سهولت دانش قدرت فوکو

از میان مضامینی که فوکو بر روی آن‌ها کار کرده، سه مضمون عمده حقیقت، قدرت و خود، یا به تعبیری علم، سیاست و اخلاق را می‌توان استخراج کرد. (نادری، ۱۳۸۴). برای فوکو در محور اول، مساله این است که درک انسان معاصر از حقیقت و به طور مشخص علوم جدید چگونه شکل گرفته و به صورت کنونی در آمده است. ما از طریق درکی تصویر خود را می‌سازیم که این علوم به عنوان حقیقت به ما می‌دهند، و دیگران را نیز به عنوان رفتارها و تعاملات اجتماعی خود مشخص کرده و موضوعیت می‌بخشیم. به بیان دیگر، ما آن چیزی می‌شویم که این علوم به عنوان موضوعات، شایسته تحقیق خود ساخته‌اند.

در محور دوم فکری فوکو، درک قدرت و سیاست در عصر حاضر و چگونگی نقش‌آفرینی آن در شکل‌دهی به ما، تصویر ما از خود و چگونگی اعمال نقش آن در شکل‌دهی به افرادی مورد توجه واقع می‌شود که در تعامل با ما هستند. البته فوکو، بدو از این باب به مساله سیاست و قدرت علاقه‌مند شد

که دریافت دانش رابطه تنگاتنگی با قدرت دارد. تکیه علوم جدید و به‌خصوص علوم انسانی بر قدرت و وابستگی جوهری بدان و در مقابل نفع و فایده قدرت سیاسی از دانش انسانی، ریشه اصلی تعلق خاطر فوکو به قدرت و مطالعه آن بوده است. از این رو، در این جا مساله دانش از وجهی دیگر و در پیوند با قدرت و سیاست دنبال می‌شود.<sup>۱۰</sup>

براساس این دیدگاه، نهادینه‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی، فرایندی سیاسی و برگرفته از قدرت افراد ذینفع و دست‌اندرکاران سازمان یافته است. فوکو (۱۹۹۱) معتقد است که سیستم‌های اعتقادی (نظیر IFRS) به موازات آن که مورد پذیرش عمومی قرار می‌گیرند، فرصت (و قدرت) می‌یابند تا به دانش مشترک تبدیل شوند و تعیین کنند که چه چیزی درست، غلط، عادی یا اشتباه است. از این رو، آن‌ها به عنوان حقایق غیرقابل انکار تلقی می‌شوند (مثلاً این که استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی به عنوان یک نیاز معرفی می‌شود) و نگرش خاصی را به جهان ارائه می‌کنند. در این صورت، قدرت برگرفته از تمام سلسله مراتب می‌باشد و نوعی حالت ارادی و طبیعی (و نه تحمیلی) دارد. منظور فوکو از عبارت دانش / قدرت این است که قدرت و دانش را نباید به صورت جدای از هم مورد مطالعه قرار داد. از نظر او، حتی از رابطه میان دانش و قدرت نیز نمی‌توان چندان سخنی گفت زیرا قدرت و دانش به سهولت قابل تفکیک از یکدیگر نیستند (یزدان جو، ۱۳۸۲).

به اعتقاد فوکو، قدرت نه در کار جلوگیری از دانش، بلکه در کار ایجاد آن است. تاریخ به روایت فوکو، معطوف به نشان دادن این است که تن آدمی تنها در صورتی می‌توانسته شکل قدرت را به خود بگیرد که فن‌آوری یا «دانش» بدنی موجود باشد که سازمان‌دهی و به انقیاد کشیدن، تنها چیزی نیست که در قالب نقش‌های مفید و مطیعانه ممکن است. از این گذشته، این به انقیاد کشیدن، چیزی نیست که از سوی یک طبقه (طبقه سلطه) بر طبقه دیگر (کارگران تحت سیستم) تحمیل شده باشد، بلکه به صورت فزاینده‌ای به همه وجوه جامعه سرایت یافته و شاخصه آن‌ها می‌شود. فوکو دغدغه ترسیم آن چیزی را دارد که خود آن را فرایند «به‌هنجارسازی» عقلانی‌سازی، سسازمان‌دهی و همگون‌سازی فرایند جامعه در دوران مدرن می‌نامند<sup>۱۱</sup> (یزدان جو، ۱۹۵: ۱۳۸۲). از این رو در عرصه حسابداری ادعا می‌شود که «دانش» گسزارشگری مالی توسط هیات استانداردگذار در سطح بین‌المللی (IASB) به قدرتی جدی تبدیل می‌شود، زیرا شرکت‌های بزرگ، اتحادیه اروپا و سایر افراد ذینفع آن را به عنوان واقعیت می‌پذیرند و معتقد می‌شوند که پذیرش آن‌ها موجب بهبود وضعیت موجود می‌گردد.

انتقاد بعضی از متفکرین به طرز تفکر فوکو این است که تصور فوکو از قدرت بیش‌تر در دفاع قدرت است تا در برابر آن و به همین دلیل، در عین حال که تصور او از قدرت، آن چنان که در تحلیل وی آمده در راستای آشکار کردن بی‌عدالتی و ستم‌گری قدرت است، اما

آن جا که مساله نظریه پردازی مطرح می شود قدرت کمابیش چون چیزی دست نخورده و بررسی نشده به روند خود ادامه می دهد (یزدان جو، ۱۳۸۴: ۲۸۴).

مواردی نیز وجود دارد که در رابطه با هماهنگ سازی وجود دارد و به اعتقاد برخی این امر را در دنیا تسهیل می سازد. مهم ترین این عوامل که در مقابل موارد قبلی مطرح شده عبارتند از: (رودریگز و کریج، ۲۰۰۶):

پدیده نئولیبرالسم بسه دنبال خصوصی سازی و ایجاد رقابت است. در این پدیده، فرض بر آن است که بازارهای آزاد موجب کارایی و توزیع منصفانه منابع اقتصادی می شود (ونگ، ۲۰۰۴). از این رو، به حسابداران توصیه می شود تا نقش خود را به صورت مثبت صحیح، اندازه گیری دقیق و گزارشگری بی طرفانه "واقعیت های اقتصادی" برعهده بگیرند. در این صورت، فرض بر این است که حسابداری منجر به ارائه صادقانه واقعیت های اقتصادی می شود. در نتیجه، نئولیبرالسم معتقد به وجود مدل دوگانه حسابداری (شامل مدل های ملی و بین المللی) نیست. شرکت های بزرگ بین المللی و خدماتی حسابداری نیز از عدم وجود مدل های دوگانه استقبال می کنند (استریت و لارسن، ۲۰۰۵).

علاوه بر اینها، برای این اساس، استانداردهای

حسابداری در سطح بین المللی باید سازگار با نظریه فرهنگ آزاد باشد. بر این اساس، مشکلات اندازه گیری و گزارشگری حسابداران در سراسر دنیا مشابه است و از این رو، وظیفه حسابداران، ارائه اطلاعات مفید و قابل مقایسه در سطح بین المللی می باشد. در این صورت، استانداردهای حسابداری در سطح بین المللی موجب می شود تا سازمان های جهانی نظیر سازمان تجارت جهانی، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، صندوق بین المللی پول و بانک جهانی، در یک راستا قرار گیرند (گراهام و نئو، ۲۰۰۳).

طرفداران هماهنگ سازی استانداردهای بین المللی حسابداری، وجود چنین استانداردهایی را موجب ایجاد چندین منفعت برای شرکت های چند ملیتی تلقی می کنند. اجتناب از تهیه گزارش های چندگانه و راحتی در تهیه صورت های مالی تلفیقی، موجب پیشگیری از وقوع هزینه های مضاعف می گردد (امبوفو و سلانی، ۲۰۰۵). چاند (۲۰۰۵). این موضوع مخصوصاً در کشورهای در حال توسعه اهمیت بیشتری دارد، زیرا آنها نمی توانند هزینه استانداردگذاری حسابداری در سطح ملی را پردازند.

مندیس و دیگران (۲۰۰۲) معتقدند که اختلاف بیان استانداردهای بین المللی حسابداری و استانداردهای ملی حسابداری، روزبه روز کم تر و امکان مقایسه میان عملکرد شرکت ها در چندین کشور فراهم خواهد شد.

بدین طریق، مصونیت سرمایه گذاران بیشتر و تسهیم منابع در بازارهای مالی بین المللی به گونه مناسب تری انجام می شود.

همچنین مطالعات نسوبز و پارکر (۲۰۰۴) و فلاور (۱۹۹۷) نشان می دهد که فرایند تبدیل و تسعیر اطلاعات شرکت ها براساس قوانین شرکت های مختلف موجب بروز اختلافاتی می شود که اعتبار حسابداران را خدشه دار می سازد. به عنوان مثال، در سال ۹۳ براساس اطلاعات شرکتی در آلمان، سود شرکت ۶۰۲ میلیون و سرمایه آن ۱۸۱۴۵ میلیون بوده است. این در حالی است که بر اساس قوانین آمریکا، زیان همان شرکت ۱۸۳۹ میلیون و سرمایه آن ۲۶۲۸۱ میلیون بوده است.

حایکریسی بپیر از استانداردهای آمریکایی

ادعا شده است که استانداردهای بین المللی، جایگزین مناسبی برای استانداردهای آمریکایی است. استانداردهای بین المللی انعطاف پذیرتر و بی طرفانه تر از استانداردهای هر کشور دیگری نظیر آمریکا است (سوداگران و دیگا، ۱۹۹۷: ۲). کشورهای اروپایی از موضوع تسلط استانداردهای آمریکا در کشور خود به شدت نگران هستند. اتحادیه اروپا در سال ۱۹۹۵ نگرانی خود را به خاطر روند مخاطرات آمریکایی شدن اصول پذیرفته شده حسابداری بیان کرد (اتحادیه اروپا، ۱۹۹۵). بسند (۳۰۳). پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری راهی برای کاهش این مخاطرات است.

با توجه به صحبت‌های پیشگفته می‌توان تز اولیه را تشریح کرد که معتقد به وجود شرایط منحصر به فرد در هر منطقه و کشور و عدم امکان جهانی سازی و تجارت بین‌المللی هستند. رودریگز و کریج آن‌ها را آنتی‌تز نامیده‌اند و دلایل آن را به صورت زیر مطرح کرده‌اند (رودریگز، کریج، ۲۰۰۶: ۶).

مشکلات محظی و تفاوت در این، تاریخ، دین و فرهنگ

براساس نظریه محدودیت‌های محیطی، حسابداری محصول محیط آن است و نه آن چه باید باشد. تفاوت‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی میان کشورها منجر به سیستم‌های حسابداری متفاوتی می‌شود و هماهنگ‌سازی به تلاش بی‌ثمری تبدیل می‌شود. اغلب در جوامع دارای حاکمیت مذهب، عقاید حاکم بر قواعد کسب و کار تاثیر می‌گذارد و مذهب عامل مهمی در مقابل تغییرات محسوب می‌شود. حمید و دیگران (۱۹۹۳) معتقدند که مذهب اسلام، به عنوان عامل فرهنگی، هماهنگ‌سازی بین‌المللی حسابداری را در ابهام قسرار می‌دهد، زیرا استانداردهای بین‌المللی نشأت گرفته از جوامع آنگلوساکسن بوده و تحت تاثیر آیین یهودی - مسیحی می‌باشد. بنابراین، احتمال می‌رود که این استانداردها در کشورهایی که مذاهب دیگری حاکم باشد، مشکلاتی ایجاد نماید. در اسلام، ممنوعیت ربا، موضوعات زیادی را در مورد بهره و مسائل مربوط به آن مطرح کرده و از این رو، اعمال استانداردهای غربی در این

کشورها با مشکل مواجه شده است. هیات استانداردهای حسابداری و حسابرسی سازمان‌ها و موسسات اسلامی، در راستای رفع این مشکلات اقدام به انتشار استانداردهای حسابداری اسلامی کرده است.

از طرف دیگر، بسیاری از کشورها پیش زمینه مستعمراتی دارند و فرهنگ‌های مختلفی در آن جا حاکم است. کریج و دیگا (۱۹۹۸) این موضوع را برای کشورهای آسیای جنوب شرقی نشان دادند. از این رو، حسابداری مالی محصول سازه‌های اجتماعی، فرهنگی و گاهی اوقات فشارهای درونی و بیرونی است.

#### اقتصاد سیاسی

طرفداران اقتصاد سیاسی معتقدند که حسابداری روابط اجتماعی و اقتصادی را شکل می‌دهد. از آن جا که استانداردهای بین‌المللی موجب ایجاد ناعدالتی بین‌المللی می‌شود و نظام نابرابر اقتصادی را گسترش می‌دهد و شرکت‌های چند ملیتی را قدرتمندتر می‌سازد، از این رو، حسابداری می‌تواند نوعی تعادل در شرایط اجتماعی ایجاد کند.

#### دیدگاه پست مدرن

افراد منتقد به جهانی سازی و معتقد به طیف پست مدرن، حسابداری را سازه اجتماعی در حال تغییر می‌دانند و معتقدند که به دلیل افکار و عقاید متعدد و گوناگون و در عین حال متضاد، و همچنین معانی و مفاهیم متفاوت از پدیده، امکان یافتن راه حل واحد (همانند هماهنگ‌سازی بین‌المللی) وجود ندارد. از این رو، آن‌ها استانداردهای حسابداری را دارای

محرك‌های سیاسی می‌دانند. استفاده‌کنندگان عمده و تفاوت‌های اجتماعی - اقتصادی

براساس این دیدگاه سیستم گزارشگری مالی هر کشوری در طی زمان تکامل می‌یابد تا جوابگوی نیاز گروه مشخصی از افراد (سرمایه‌گذاران، بانک‌ها، اعتباردهندگان یا دولت) باشد. همچنین در کشورهای مختلف تاثیر هر یک از گروه‌ها متفاوت است. در انگلیس و آمریکا استفاده‌کنندگان عمده صورت‌های مالی، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان هستند. در آلمان و ژاپن (و ایران)، نهادهای مالیاتی و دولت استفاده‌کننده عمده محسوب می‌شوند.

در اروپا، شرکت‌های زیادی براساس مالکیت خانوادگی، دولتی یا بانکی اداره می‌شوند، این در حالی است که در آمریکا و انگلیس چنین حالتی کمتر وجود دارد. (نوبز و پارکر، ۲۰۰۴: ۲۲) نکته مهم‌تر این که استانداردهای حسابداری مشترک معمولاً از سوی (و برای استفاده) در کشورهای توسعه یافته طراحی شده ولی در عین حال در کشورهای در حال توسعه مورد استفاده قرار می‌گیرد، اعمال این چنین استانداردهایی نمی‌تواند نیازهای آن‌ها را بر آورده سازد (بندیو و دیگران، ۱۹۹۸).

عدم نیاز به هماهنگ‌سازی

براساس این دیدگاه، تنوع حسابداری و توسعه بازارهای سرمایه و عملیات خارجی ارتباط تنگاتنگی با یکدیگر ندارند. از این رو، هماهنگ‌سازی استانداردها نه عملی و نه ارزشمند است (گلتر، ۱۹۹۱، ص ۸۵). به بیان دیگر، سرمایه‌گذاران با

استفاده از سازوکارهای پیشرفته در اختیار خود، به اطلاعات مورد نیاز دست می‌یابند و بنابراین آنها منتظر تهیه و ارائه اطلاعات مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی نمی‌مانند (جوی و لویج، ۱۹۹۱، ص ۲).

اجتناب از تسلط سیستم‌های مالی انگلو-ساکسونی

به اعتقاد بعضی (هارا، ۱۹۹۵) هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی به معنی چیرگی و تسلط مدل‌های آمریکایی-انگلیسی بر دنیا می‌باشد. به اعتقاد (نوبز ۱۹۹۴)، کارکرد (هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی، حداقل در اوایل دهه ۱۹۹۰، به عنوان عامل نفوذی خزنده سیستم‌های انگلو-ساکسونی به اروپا تلقی شده، به گونه‌ای که تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر روش حسابداری سنتی اروپایی گذاشته است. از دیدگاه برخی پس‌پذیرش و تطابق استانداردهای حسابداری تز شده از سوی نهادهای خارج از مرزهای کشور، موجب نارضایتی سیاسی، به زیان کشور و به مثابه مداخله در امور داخلی آن محسوب می‌شود. به اعتقاد بعضی در اروپا و در کشور فرانسه، کارکرد اجتماعی حسابداری پس از ورود مدل‌های حسابداری بین‌المللی کاهش یافته است (هارو، ۱۹۹۵). سوداگران و دیگا (۱۹۹۷) معتقدند که در مناطقی (مثل آسیا) و در کل دنیا، بسیاری از مسلمانان در مقابل آنچه "تحلیل مفاهیم حسابداری غربی می‌نامند" ایستاده‌اند و مخصوصاً مدل‌های انگوساکسونی را نامناسب و مخرب تلقی کرده‌اند.

سنتز

حال می‌توان به سنتز و یا ترکیب تز و آنتی تز پرداخت که در بخش‌های قبل به آن‌ها اشاره شد:

نظایق

در این حالت (که در بعضی کشورها وجود دارد) شرکت‌ها مجازند تا صورت‌های مالی خود را براساس استانداردهای ملی منتشر کنند، اما در عین حال باید صورت تطبیق آن صورت‌ها را با استانداردهای بین‌المللی افشا نمایند (هارو، ۱۹۹۵).

منطقه‌ای کردن

حالت پیشنهادی دیگر، این است که استانداردهای حسابداری منطقه‌ای (مثلاً کشورهای آسیایی) شود و نهادهایی نظیر هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی، تنها نقش راهنمایی و شفاف‌سازی را ایفا کند (کریج و دیگا، ۱۹۹۶).

در این صورت اصول حسابداری، روش‌های اندازه‌گیری و روش‌های افشای اطلاعات در سطح منطقه‌ای و با در نظر گرفتن کساربرد محلی استانداردهای بین‌المللی وضع می‌شوند. سوداگران و دیگا (۱۹۹۷) معتقدند که دیدگاه منطقه‌ای کردن حسابداری در اتحادیه اروپا در سال ۱۹۹۷ و در کشورهای اسلامی در بین سال‌های ۱۹۸۴-۱۹۷۷ و ۱۹۹۳-۱۹۹۲ وجود داشته است.

ارائه به شرکت‌های بورسی و غیربورسی هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی در راستای این موضوع انجام می‌شود که شرکت‌های چند ملیتی بتوانند در چند بازار سرمایه فعالیت کنند. در چنین شرکت‌هایی به کارگیری

استانداردهای بین‌المللی برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی منافع زیادی دارد. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، مانع از بروز مشکلات مربوط به موضوعات مختلف اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی می‌شود و در عین حال به شرکت‌های عضو گروه اجازه داده می‌شود تا از استانداردهای ملی برای تهیه صورت‌های مالی جداگانه خود استفاده کنند. این راه حل در سال ۲۰۰۵ در اتحادیه اروپا مورد پذیرش واقع شده است.

تفکیک شرکت‌های کوچک و متوسط از شرکت‌های بزرگ

راه حل پیشنهادی دیگر، این است که استانداردهای بین‌المللی برای همه واحدهای گزارشگر و بدون در نظر گرفتن اندازه آن شرکت‌ها نامناسب است. هزینه به‌کارگیری چنین استانداردهایی در مورد شرکت‌های کوچک‌تر، بیش از منافع آن است. در این صورت، استانداردهای بین‌المللی برای شرکت‌های متوسط و کوچک گران تمام خواهد شد.

در سال‌های اخیر، هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی تلاش زیادی کرده است تا موضوع چارچوب استانداردهای حسابداری برای واحدهای کوچک و متوسط را به فرجام برساند. از این رو، این هیات در نوامبر ۲۰۰۵ اعلام کرد که کارگروهی بر روی این موضوع تحقیق خواهد کرد که کدامیک از استانداردهای بین‌المللی برای این شرکت‌ها کاربرد دارد. به نظر می‌رسد ایده گزارشگری متفاوت برای واحدهای با اندازه‌های متفاوت از اولین وضعیت‌های ترکیبی است که در امر

هماهنگ‌سازی در سال‌های اخیر روی داده است.

پیشینه پژوهش

رودریگز و کریج (۲۰۰۶) معتقدند که تجزیه و تحلیل فرایند هماهنگ‌سازی، میزان فهم و درک ما را از موضوع در چهار بعد افزایش می‌دهد که عبارتند از:

۱. همسوسازی استانداردهای حسابداری، فرایندی دیالکتیک محسوب می‌شود.

۲. هماهنگ‌سازی از طریق هم‌ریختی، زمانی مناسب است که بنگاه‌ها و محیط‌های اقتصادی به یکدیگر شبیه باشد.

به شرح پیشگفته، هم‌ریختی را می‌توان در سه بخش اجباری، دستوری و تقلیدی مورد بررسی قرار داد.

هم‌ریختی اجباری را می‌توان در قانون شماره ۱۶۰۶ سال ۲۰۰۲ کمیسیون اروپا مشاهده کرد. از سال ۲۰۰۵ الزام به مطابقت با استانداردهای بین‌المللی برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های بورسی در کشورهای عضو اتحادیه اروپا به وجود آمد. شکل دیگر، هم‌ریختی اجباری را می‌توان در الزام شرکت‌های مادر به فرعی خود برای استفاده از استانداردهای بین‌المللی مشاهده کرد.

هم‌ریختی دستوری را می‌توان در کشورهای ملاحظه کرد که در آن همسوسازی استانداردهای حسابداری ملی با استانداردهای بین‌المللی انجام می‌گردد. همچنین می‌توان در موسسات خدماتی حسابداری بین‌المللی (که استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته و به

مشتریان خود نیز چنین توصیه‌ای می‌کنند) و در آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها و نهادهای حرفه‌ای (که مطابقت با آن استانداردها را ضروری دانسته‌اند) ملاحظه کرد.

شرکت‌های غیر بورسی در اتحادیه اروپا مجاز (و نه ملزم) به استفاده از استانداردهای بین‌المللی از سال ۲۰۰۵ شده‌اند. به نظر می‌رسد که مطابقت با این استانداردها به دلایل رقابتی نباشد، بلکه احتمالاً برای کسب اعتبار در زمینه پیش‌تاز بودن با شرایط روز و موجه کردن کار خود و مسئولیت‌پذیری در قبال استانداردهای بین‌المللی باشد. به این نوع هم‌ریختی، اصطلاحاً هم‌ریختی تقلیدی گفته می‌شود. به بیان دیگر، شرکت‌ها خود را مطابق با سازمان‌هایی می‌کنند که تصور می‌کنند در آن موفق‌تر و موجه‌تر هستند.

هم‌ریختی می‌تواند شکل‌های متفاوتی داشته باشد. به عنوان مثال، مطابقت با استانداردهای بین‌المللی به صورت کامل و بدون تاخیر، مطابقت کامل و با تاخیر زمانی، مطابقت به صورت گزینشی و نیز ایجاد استانداردهای ملی براساس استانداردهای بین‌المللی، نمونه‌هایی از هم‌ریختی می‌باشد.

۳. همسوسازی استانداردهای حسابداری در محیط‌های متفاوت و متنوع منجر به ایجاد نحوه عمل متفاوت می‌شود.

هم‌ریختی بیشتر در محیط‌هایی رخ می‌دهد که نهادهایی با ویژگی‌هایی مشابه وجود داشته باشد. هرچه محیط فعالیت دو شرکت متنوع‌تر باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که نحوه

عمل دو شرکت و طبعاً استانداردهای گزارشگری مالی مورد استفاده آن‌ها نیز متفاوت باشد. اگر شرکت‌هایی در یک کشور فعالیت نمایند و مراوده چندانی با شرکت‌های دیگر در کشورهای دیگر نداشته باشند، احتمال وقوع هم‌ریختی زیاد نیست. در این صورت، ممکن است نوعی تضاد به وجود آید و در مقابل استانداردهای بین‌المللی مقاومت شود. معمولاً برای وجود چنین برخوردی دلایلی مانند مشکلات فرهنگی در درک مدل حسابداری آنگلو ساکسونی، دشواری در ترجمه استانداردهای بین‌المللی و پیچیدگی و دشواری در به کارگیری آن استانداردها وجود دارد. گاهی اوقات ممکن است به نظر آید که شرکت‌ها، استانداردهای بین‌المللی را به صورت کامل به کار می‌گیرند. این در حالی است که مطابقت کامل انجام نشده و در عوض، نوعی مطابقت ظاهری صورت گرفته است. به بیان دیگر، نوعی حساب آرایشی صورت گرفته باشد که هدف آن جلب نظر افراد در بازارهای سرمایه و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی است.

چنان (۲۰۰۵) معتقد است که کشورهای در حال توسعه، باید در این مورد احتیاط کنند و استانداردهایی را به کار گیرند که مربوط و مفید باشد و استانداردهای بین‌المللی را بدون چون و چرا نپذیرند. به اعتقاد وی پیش از تحمیل استانداردهای بین‌المللی بر آن‌ها (هم‌ریختی اجباری) نیاز است تا سطح تخصص حرفه‌ای استانداردهای حسابداری بین‌المللی آن‌ها افزایش یابد و آن‌ها در این زمینه آموزش لازم را ببینند. در این صورت، نوعی فرایند



هم‌ریختی دستوری شکل می‌گیرد.

۴. میزان همسوسازی ارتباط زیادی با اینس موضوع دارد که دانش هماهنگ‌سازی به قدرت تبدیل شود.

نهادینه‌سازی استانداردهای حسابداری فراملی، اساساً فعالیتی سیاسی است و بستگی به قدرت نسبی سازمان‌های ذینفع و دست‌اندرکاران مربوطه دارد (دیلاارد و دیگران، ۲۰۰۴).

ترکیب بعدی را می‌توان از منظر روابط دانش/قدرت فوکو مفید دانست. در این حالت، هم‌ریختی (همسوسازی) با استانداردهای بین‌المللی، زمانی رخ می‌دهد که نهادها به این نتیجه برسند که این کار بهترین و صحیح‌ترین راه پیش روی آن‌هاست. دو نهاد عمده استانداردها در سال‌های اخیر در جهان شامل هیات تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا (FASB) و هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) است. به نظر می‌رسد در سال‌های اخیر هیات تدوین حسابداری آمریکا (FASB) از اریکه قدرت به زیر آمده است و جایگاه بین‌المللی خویش را از دست داده است.

از جولای ۲۰۰۶ همزمان با اعلام هیات تدوین استانداردهای حسابداری کانادا (CASB) مبتنی بر هم‌سویی با استاندارد بین‌المللی در ۵ سال آینده، جایگاه هیات تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا (FASB) از این وضعیت هم متزلزل‌تر شده است (مک فارلند، ۲۰۰۶). از دیدگاه طرفداران نظریه فوکو، هیات تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا احتمالاً تلاش می‌کند تا جایگاه از دست رفته خود را بازیابد و برنامه خود را بر تلاش جدی برای نفوذ

در هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی و کسب دانش لازم (گفتمان استانداردهای بین‌المللی) متمرکز می‌کند. هیات تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا و هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی تایید کرده‌اند که خود را متعهد به ارائه استانداردهای با کیفیت و مناسب در سطح داخلی و منطقه‌ای می‌دانند. در سال ۲۰۰۵، هیات تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا و هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی مشترکاً چند پروژه استانداردها در مورد ترکیب‌های تجاری، گزارشگری عملکرد، مفاهیم نظری و درآمدها و بدهی‌ها مربوطه شروع کرده‌اند (دلیوت، ۲۰۰۶).

بنابراین به نظر می‌رسد این دو هیات در آینده با یکدیگر رقابت می‌کنند تا افزایش دهند. در این صورت، آن‌ها نیروی فشار مشترکی محسوب می‌شوند که می‌توانند موجب کارایی بیشتر و بهبود و امنیت مالی شوند.

نتیجه‌گیری

به نظر می‌رسد هر ترکیبی در سال‌های آینده رخ می‌دهد، در نتیجه نظام فکری است که فرصت و قدرت لازم را به دست می‌آورد. این نظام فکری سطح هم‌ریختی (تقلیدی، اجباری و دستوری) را تحت تأثیر قرار می‌دهد. نظام فکری معتقد به این که استانداردهای بین‌المللی داروی همه دردهاست، اغسلب از دیدگاه‌های نئولیبرال نشأت می‌گیرد. به هر حال این نظام‌های فکری باید جامعه، فرهنگ و

عوامل تاریخی را به عنوان عامل تأثیرگذار در گزارشگری مالی در نظر بگیرند.

رویکرد دیالکتیک برای تجزیه و تحلیل و ارزیابی هماهنگ‌سازی بین‌المللی حسابداری می‌تواند مفید باشد به هر حال، احتمال ادامه هم‌ریختی ساختاری و نهادی گزارشگری مالی (اجباری، دستوری و تقلیدی در سال‌های آینده)، بسیار زیاد است. سنتز (ترکیب) در نتیجه نظام فکری شکل می‌گیرد که قدرت و زمان لازم را در اختیار دارد. تکامل این نظام فکری در تعریف ماهیت و وسعت میزان پذیرش استانداردهای بین‌المللی در آینده مهم است. به‌رغم این که تعداد زیادی خواهان هم‌ریختی گزارشگری مالی هستند، نباید فراموش کرد که ماهیت حسابداری، برگرفته از اجتماع و نیاز جامعه است.

پی‌نوشت‌ها

- 1- Isomorphism
- 2- Knowledge/power
- 3- Free culture theory

۴. مطهری (۱۳۶۲). واژه ناسازگاری را جایگزین مناسبی برای تعبیر فارسی تضاد می‌داند. تضاد در منطق و در فلسفه گاهی به تقابل تعبیر می‌شود و تقابل به چند بخش تقسیم می‌شود.

۱- تناقض که به معنی ناسازگاری و غیرقابل اجتماع بودن تعبیر می‌شود یعنی صدق هر نفیض ملازم با کذب دیگر و اثبات یکی نفی دیگری است. در این مورد امکان هیچ نوع اجتماعی میان آن دو وجود ندارد.

۲- تقابل تضاد. منظور این تقابل ناسازگاری بعد از موجود بودن است یعنی هر دو ضد اجتماع در وجود پیدا می‌کنند و در حالی که هر دو در آن واحد وجود دارند با یکدیگر ناسازگارند و باهم در حال تنازع و سبزند. منظور از ناسازگاری در مقاله بسه تقابل تضاد مربوط می‌شود. چرا که هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی (تزی) و استانداردهای ملی (آنتی تزی) وجود دارند و با این تعبیر بعد از موجود بودن در حال تنازع هستند.

- 5- Institutional theories
- 6- Coercive

- confounding cultural element in the international harmonization of accounting? *ABACUS* 1993; 29(2):131-48.
- 23- Hegel GWF. *Hegel's logic*. Oxford: Oxford University Press; 1975.
- 24- Hoarau C. International accounting harmonization: american hegemony or mutual recognition with benchmarks? *European Accounting Review* 1995; 4(2):217-33.
- 25- Hopwood AG. Understanding financial accounting practice. *Accounting, Organizations and Society* 2000; 25(8):763-6
- 26- McFarland J. Canadian accounting rules to be replaced. *The Globe and Mail*, January 11, 2006.
- 27- Menzies H. *Stress and the crisis of modern life*. Vancouver: Douglas & McIntyre; 2005.
- 28- Merriam-Webster OnLine Dictionary. Retrieved on September 7, 2005 from: <http://www.m-w.com/cgi-bin/dictionary>.
- 29- Nobes C. *A study of the international accounting standards committee*. London: Coopers and Lybrand; 1994.
- 30- Nobes C, Parker RH. *Comparative international accounting*. London: Prentice Hall; 2004.
- 31- Rodrigues, L, Craig, R. Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault Critical Perspectives on *Accounting* xxx 2006; xxx-xxx(forthcoming)
- 32- Saudagaran SM, Diga JG. Accounting regulation in ASEAN: a choice between the global and regional paradigms of harmonization. *Journal of International Financial Management and Accounting* 1997;8:1-32.
- 33- Street D, Larson R. Large accounting firms'survey reveals emergence of two-standard system in the European, union. *Advances in International Accounting* 2005;17:1-29.
- 34- Wong P. Challenges and successes in implementing international standards: achieving convergence to IFRSs and ISAs. *International Federation of Accountants*; 2004, retrieved on January 12, 2006 from: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
- Organizations and Society* 2001; 26(7/8):565-96.
- 9- Carruthers BG. Accounting, ambiguity and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 1995; 20(4): 313-28.
- 10- Chand P. Impetus to the success of harmonization: the case of South Pacific Islands Nations. *Critical Perspectives on Accounting* 2005; 16(3):209-26.
- 11- Choi FDS, Levich RM. Behavioural effects of international accounting diversity. *Accounting Horizons*, 1991; 5(3):1-13.
- 12- Cooper C, Neu D, Lehman G. Globalisation and its discontents: a concern about growth and globalization. *Accounting Forum* 2003; 27(4):359-63.
- 13- Craig R, Diga J. Financial reporting regulation in ASEAN: features and prospects. *The International Journal of Accounting* 1996; 31(2):239-59.
- 14- Deloitte. IAS Plus, retrieved on January 12, 2006 from: <http://www.iasplus.com/agenda/agenda.htm>.
- 15- Dillard JF, Rigsby JT, Goodman C. The making and remaking of organizational context-duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 2004; 17(4):506-42.
- 16- European Commission (EC). Accounting harmonization: a new strategy vis-a-vis international harmonization, (Brussels: COM 95 (58), 1995).
- 17- Flower J. The future shape of harmonization: the EU versus the IASC versus the SEC. *European Accounting Review* 1997; 6(2):281-302.
- 18- Foucault M. Governmentality. In: Burchell G, Gordon C, Miller P, editors. *The Foucault effect*. Chicago: University of Chicago Press; 1991. p. 87-104.
- 19- Gbenedio PO, Benson ED, Omolehinwa E. An analysis of the problems and obstacles to global accounting harmonization. *Managerial Finance* 1998; 24(7):63-79.
- 20- Goeltz RK. International accounting harmonization: the impossible (and unnecessary?) dream. *Accounting Horizons* 1991; 5:85-8.
- 21- Graham C, Neu D. Accounting for globalization. *Accounting Forum* 2003; 27(4):449-71.
- 22- Hamid S, Craig R, Clarke F. Religion: a 7- Mimetic
- 8- Normative
- ۹- در عین حال، مدیر تدوین استانداردهای حسابداری ایران معتقد است که بدرغم این که رویکرد استانداردهای ملی ایران در جهت استانداردهای بین‌المللی است. اما در ایران مطابق با نیاز، استانداردهای بین‌المللی تعدیل (مثل استاندارد شماره ۲، صورت جریان وجوه نقد، استاندارد ۲۶ محصولات کشاورزی) و در یارهای موارد استانداردهای جدید، وضع شده است (مثل استاندارد ۲۸ فعالیت‌های بیمه عمومی (بررگ-اصل، ۱۳۸۵).
- ۱۰- تحلیل قدرت یکی از دغدغه‌های مستمر فوکو در سراسر زندگی کاری بوده و در همه آثار عمده وی نمایان است. (برای کسب اطلاعات بیشتر رجوع کنید به سالار بهزادی، ۱۳۸۴)
- ۱۱- منظور نظر این است که فرایند توجیه‌پذیری بهادهای استانداردگذار به این نتیجه منجر می‌شود که دیگران آن را مثبت و منطقی بپندارند و تصمیمات بعدی خود را بر فرض صحت و دقت آن بنا نهند.
- 12- Political economy
- مفاهیم و مباحث  
مفاهیم فارسی
- ۱- بزرگ‌اصل، موسی (۱۳۸۵). واقعیت نه شبیه، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۱۱۹۰، صص ۹ و ۱۸.
- ۲- آشنایی با فرایند تدوین استانداردهای حسابداری در ایران، (۱۳۸۵) ۳۳، حسین‌پرس، صص ۵۰-۵۳.
- ۳- سالار بهزادی، محمد (۱۳۸۲). صد فیلسوف قرن بیستم، انتشارات ققنوس، چاپ اول
- ۴- مطهری، مرتضی (۱۳۶۲). مجموعه مقالات فلسفی، انتشارات حکمت، چاپ اول.
- ۵- نادری، احمد (۱۳۸۴). بررسی اندیشه و زندگی مشعل فوکو، کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- ۶- یزدان جو، حمید (۱۳۸۲). فوکو در بونه نقد، انتشارات مرکز، چاپ اول.
- سایم انگلنیسی
- 7- Ampolo AA, Sellani RJ. Examining the differences between United States generally accepted accounting principles (US GAAP) and international accounting standards (IAS): implications for the harmonization of accounting standards. *Accounting Forum* 2005; 29(2):219-31.
- 8- Carpenter VL, Feroz EH. Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting,*