

# حسابداری: حقیقت، کذب یا داستان سرایی؟ (یک بررسی فلسفی)



ترجمه: دکتر فرخ برزیده  
عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی  
مسعود غلامزاده لداری  
دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## چکیده

تاکنون تصویرهای گوناگونی درباره ماهیت وجودی حسابداری ارائه شده است. حسابداری به عنوان یک هنر، یک نوع فعالیت خدماتی، یک ایدئولوژی، یک زبان، یک ثبت تاریخی، یک واقعیت اقتصادی، یک سیستم اطلاعاتی و در نهایت حسابداری به عنوان یک کالا؛ نمونه‌هایی از این تصاویر می‌باشند. در این مقاله، علاوه بر

دیدگاه‌های فوق، ماهیت حسابداری را از منظر مفسرین اجتماعی و پسا ساختارگرایان نیز مورد بحث قرار می‌دهیم.

علاوه بر این و با توجه به اینکه مساله تدوین و اعمال استانداردهای حسابداری برای حرفه حسابداری و استفاده کنندگان ذی نفع از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشد، به بررسی ارزیابی لی<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) در خصوص پیشنهاد

هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی<sup>۲</sup> مبنی بر تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول می‌پردازیم. هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی اعتقاد دارد که چنین رویکردی مبتنی بر چارچوب نظری آن می‌باشد و با تکیه بر اصول حسابداری و نه قواعد، می‌تواند از موج اخیر انتقادات نجات یابد. در بسیاری از موارد، این انتقادات مشابه و یکسان بوده و تفاوت آنها تنها

در اصطلاحات بکار رفته است. قبلاً ما نگران "سودهای نادرست"، "حساب آرایشی‌ها"، "سودهای متورم شده" و مسائلی از این دست بودیم، اما اکنون نگران "سودهای مدیریت شده" هستیم. تفاوت این‌ها در نام آنها می‌باشد.

در نهایت، به این نتیجه می‌رسیم که بیش از اینکه دغدغه مدیریت سود را داشته باشیم، باید نسبت به این موضوع اظهار نگرانی کنیم که به‌رغم اتکای بخش وسیعی از جهان امروز بر اطلاعات حسابداری و اتخاذ تصمیمات گسترده بر مبنای صورت‌های مالی تهیه شده توسط حسابداران، گزارش سود و سرمایه در گزارش‌های مالی چیزی بیش از داستان‌سرایی و بیهوده‌گویی نباشد.

#### کلید واژه‌ها

ماهیت حسابداری، استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، مدیریت سود، مفسرین اجتماعی، پسا ساختارگرایان، هستی‌شناسی و شناخت‌شناسی، حقیقت اجتماعی.

#### مقدمه

تاکنون تصویرهای گوناگونی درباره ماهیت وجودی حسابداری ارائه شده است. کمیته واژه‌شناسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱</sup>، حسابداری را به‌عنوان یک هنر تعریف کرد که بر حسب پول، عملیات و رویدادهایی را که حداقل تا اندازه‌ای دارای ویژگی‌های مالی هستند؛ ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و سپس نتایج را گزارش می‌نماید. در رویکردی دیگر، حسابداری یک نوع فعالیت خدماتی در

نظر گرفته شد که کارکرد آن ارائه اطلاعات کمی درباره واحد تجاری می‌باشد که اساساً از نظر ماهیت جنبه مالی دارند، اطلاعاتی که می‌تواند برای تصمیم‌گیری‌ها مفید واقع شود. برخی دیگر از تصاویر گوناگون فرآیند حسابداری که روند تکاملی حسابداری را شکل داده، عبارت است از حسابداری به‌عنوان یک ایدئولوژی، حسابداری به‌عنوان یک زبان، حسابداری به‌عنوان یک ثبت تاریخی، حسابداری به‌عنوان یک واقعیت اقتصادی، حسابداری به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی و حسابداری به‌عنوان یک کالا.

در این مقاله، علاوه بر دیدگاه‌های فوق، ماهیت حسابداری را از منظر مفسرین اجتماعی و پسا ساختارگرایان نیز مورد بحث قرار می‌دهیم.

مسئله تدوین و اعمال استانداردهای حسابداری برای حرفه حسابداری و استفاده‌کنندگان ذی‌نفع، از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشد. استانداردهای حسابداری مبنای تهیه صورت‌های مالی است که در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی واحدهای تجاری، اطلاعاتی را ارائه می‌کنند. همچنین، این استانداردها رهنمود قواعد اجرایی و عملی را در اختیار حساب‌رسان قرار می‌دهد تا در امر حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها و اعتباردهی به این گزارش‌ها و اظهار نظر در خصوص آنها، تخصص، استقلال و صداقت خود را حفظ نمایند. علاوه بر این، استانداردهای حسابداری دارای کارکردهای اجتماعی نیز می‌باشند. برای مثال، مبنای محاسبه

مالیات اقلامی هستند که براساس استانداردهای حسابداری ثبت و گزارش شده‌اند.

با توجه به اهمیت‌های مورد اشاره، به بررسی ارزیابی لی (۲۰۰۶) در خصوص پیشنهاد هیات تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول می‌پردازیم. هیات اعتقاد دارد که چنین رویکردی مبتنی بر چارچوب نظری آن می‌باشد، چارچوبی که شامل مجموعه‌ای از اهداف و مبنای بنیادی مرتبط و منسجم بوده و اساس تردید ناپذیر، یکپارچه و دائمی اصول پذیرفته شده حسابداری تلقی می‌شود. هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی اعتقاد دارد که با تکیه بر اصول، و نه قواعد، می‌تواند از موج اخیر انتقادات نجات یابد. در بسیاری از موارد، این انتقادات مشابه و یکسان بوده و تفاوت آنها تنها در اصطلاحات بکار رفته است. قبلاً ما نگران "سودهای نادرست"<sup>۲</sup> "حساب آرایشی‌ها"<sup>۳</sup> "سودهای متورم شده"<sup>۴</sup> و مسائلی از این دست بودیم، اما اکنون نگران "سودهای مدیریت شده"<sup>۵</sup> هستیم. تفاوت این‌ها در نام آنها می‌باشد. در دهه ۶۰ و ۷۰ میلادی آن را "هموارسازی سود"<sup>۶</sup> می‌نامیدند و بسیاری آن را خوشایند می‌دانستند، چرا که مانع نوسانات کوتاه‌مدت سود مورد گزارش می‌شد. بنظر می‌رسد که در حال حاضر، حسابداران با پیروی از استانداردهای مبتنی بر اصول و نه قواعد، راحت‌تر بتوانند به مدیریت سود بپردازند. به هر جهت، تلاش‌های متعددی که طی سال‌های اخیر جهت ۲۳ تدوین چنین چارچوب نظری جامعی

صورت گرفت، موفقیت‌های چشمگیری را در پی نداشت. اغلب این تلاش‌ها منجر به بحث‌هایی شد که به‌نحوی ساده، رویه‌های جاری مورد استفاده در حرفه را به رشته تحریر درآورد. در نتیجه، بیانیه‌های دستوری<sup>۹</sup> آنها منعکس‌کننده رویه‌های جاری می‌باشد. بنابراین، تلاش‌هایی که با نیت دستوری بودن انجام شدند، اساساً توصیفی<sup>۱۰</sup> هستند.

لی استدلال می‌کند که یکی از دلایل اصلی بیان آن موضوع این است که تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، از مبانی فلسفی حوزه شناخت مشترک و نهادینه شده شامل تدوین چارچوب نظری و انتشار اصول پذیرفته شده حسابداری، غافل شده یا حتی آن را به‌درستی درک نکرده‌اند. علاوه بر این، استنباط پذیرفته شده بخش عمده حرفه از ماهیت بنیادی سود و سرمایه، مبتنی بر این فرض قرار دارد که یک واحد تجاری، دارای محتوای اقتصادی واقعی می‌باشد که سود و سرمایه حسابداری باید بر آن دلالت کند؛ دیدگاهی که (شاید تنها به‌طور تلویحی) مبتنی بر تئوری فلسفی تناظر حقیقت در رابطه با چیزهایی می‌باشد که علائم حسابداری به آنها اشاره دارد. البته، لی این خط فکری واقع‌گرایانه را رد کرده است.

در نهایت، به این نتیجه می‌رسیم که بیش از اینکه دغدغه مدیریت سود را داشته باشیم، باید نسبت به این موضوع اظهار نگرانی کنیم که به‌رغم اتکای بخش وسیعی از جهان امروز بر اطلاعات حسابداری و اتخاذ تصمیمات گسترده بر مبنای صورت‌های مالی تهیه

شده توسط حسابداران، گزارش سود و سرمایه در گزارش‌های مالی چیزی بیش از داستان‌سرایی و بیهوده‌گویی نباشد.

#### ماهیت حسابداری

تصویرهای گوناگونی درباره ماهیت وجودی حسابداری تاکنون ارائه شده است. کمیته واژه‌شناسی انجمن حسابداری رسمی امریکا، حسابداری را به‌عنوان یک هنر<sup>۱۱</sup> تعریف کرد که بر حسب پول، عملیات و رویدادهایی را که حداقل تا اندازه‌ای دارای ویژگی‌های مالی هستند؛ ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و سپس نتایج را گزارش می‌نماید. در رویکردی دیگر، حسابداری یک نوع فعالیت خدماتی<sup>۱۲</sup> در نظر گرفته شد که کارکرد آن ارائه اطلاعات کمی درباره واحد تجاری می‌باشد که اساساً از نظر ماهیت جنبه مالی دارند، اطلاعاتی که می‌تواند برای تصمیم‌گیری‌ها مفید واقع شود. برخی دیگر از تصاویر گوناگون فرآیند حسابداری که روند تکاملی حسابداری را شکل داده، عبارت است از:

حسابداری به‌عنوان یک ایدئولوژی<sup>۱۳</sup> در این رویکرد، حسابداری به‌عنوان ابزاری برای حفظ و مشروعیت بخشیدن به نظام‌های سیاسی، اجتماعی و اقتصادی کنونی تلقی می‌شود. کارل مارکس<sup>۱۴</sup> معتقد است که حسابداری شکلی از آگاهی غلط را تداوم می‌بخشد و ابزاری است برای به رمز و راز درآوردن امور. در نتیجه، در جهت آشکار ساختن ماهیت واقعیت روابط اجتماعی، گامی بر نمی‌دارد.

حسابداری به‌عنوان یک زبان<sup>۱۵</sup> در این نگرش، حسابداری به‌عنوان

زبان تجارت، یکی از ابزارهای انتقال اطلاعات مربوط به شرکت تلقی می‌شود و همانند زبان از دو بخش تشکیل شده است: نمادها و قواعد دستوری. بدهکار و بستانکار کردن، نمونه‌ای از نمادهای مورد استفاده در زبان تجارت بوده و مجموعه رویه‌های پذیرفته شده حسابداری، می‌تواند قواعد دستوری این زبان به حساب آید. حسابداری به‌عنوان یک ثبت تاریخی<sup>۱۶</sup>

به‌طور کلی در این دیدگاه، حسابداری را به‌عنوان وسیله‌ای برای ارائه تاریخچه یک سازمان و معاملات تاریخی آن می‌شناسند. سیر تکاملی دیدگاه مباشرت<sup>۱۷</sup> در این دیدگاه مطرح می‌شوند که عبارت است از دوره مباشرت محض، دوره مباشرت سنتی، دوره به‌کارگیری دارایی‌ها و دوره نامحدود.

حسابداری به‌عنوان یک واقعیت اقتصادی<sup>۱۸</sup>

نظر طرفداران دیدگاه مزبور این است که ارقام صورت‌های مالی باید بر مبنای ارزشگذاری شوند که بیشتر واقعیت‌های اقتصادی را منعکس سازد نه اینکه بر مبنای بهای تمام شده تاریخی ارائه شوند. در این روش، بر ارزش‌های جاری و آتی تاکید شده و هدف اصلی آن، محاسبه سود و زیان واقعی (تغییرات در ثروت طی یک دوره) می‌باشد.

حسابداری به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی<sup>۱۹</sup>

مطابق رویکرد فوق، حسابداری با به رمز درآوردن مشاهدات به زبان سیستم حسابداری، استفاده از علائم و نشانه‌ها

و گزارش‌های این سیستم، از رمز خارج کردن و انتقال نتایج؛ یک جریان اطلاعاتی را میان حسابدار و استفاده‌کنندگان برقرار می‌سازد. در این دیدگاه، حسابداری به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی از دو منظر مورد توجه قرار گرفته است: نخست، فرض بر این است که سیستم حسابداری تنها یک سیستم اندازه‌گیری در سازمان است. دوم، حسابداری این امکان را به‌وجود می‌آورد که یک سیستم اطلاع‌رسانی فراهم شود که اطلاعات سودمندی را به استفاده‌کنندگان ارائه می‌کند و انتقال‌دهنده اطلاعات حسابداری به واکنش صورت گرفته نسبت به این اطلاعات و استفاده از آن، اهمیت می‌دهد.

#### حسابداری به‌عنوان یک کالا<sup>۲۰</sup>

در این رویکرد، به حسابداری از این زاویه نیز نگاه می‌شود که اطلاعات ایجاد شده بوسیله آن یک قلم کالای عمومی است که دارای دو طرف عرضه‌کننده و تقاضاکننده می‌باشد. بنابراین، انتخاب اطلاعات حسابداری می‌تواند بر رفاه گروه‌های مختلف در جامعه اثر بگذارد.

ماهیت استانداردهای حسابداری و رویکردهای تدوین‌کنندگان استاندارد مساله تدوین و اعمال استانداردهای حسابداری، برای حرفه حسابداری و استفاده‌کنندگان ذی‌نفع از اهمیت بالایی برخوردار است. استانداردهای حسابداری مبنای تهیه صورت‌های مالی می‌باشد که در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی واحدهای تجاری اطلاعاتی را ارائه می‌کنند. همچنین، این

استانداردها رهنمود قواعد اجرایی و عملی را در اختیار حساب‌برسان قرار می‌دهد تا در امر حساب‌رسی صورت‌های مالی شرکت‌ها و اعتباردهی به این گزارش‌ها و اظهارنظر درباره آنها، تخصص، استقلال و صداقت خود را حفظ نمایند. علاوه بر این، استانداردهای حسابداری دارای کارکردهای اجتماعی نیز می‌باشند. برای مثال، مبنای محاسبه مالیات اقلامی هستند که بر اساس استانداردهای حسابداری ثبت و گزارش شده‌اند. تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، در فرآیند تدوین دو رویکرد اصلی را پیش روی دارند:

۱- روش مبتنی بر ارائه صادقانه و مطلوب اطلاعات.

۲- روش مبتنی بر توجه به پیامدهای اقتصادی اطلاعات.

روش نخست، طرفدار گزارشگری بی‌طرفانه و رعایت صداقت در ارائه اطلاعات است. در اجرای چنین روشی، حسابداری نوعی نقشه‌برداری مالی است و این نقشه‌ها باید دقیق، صادق و قابل اتکا باشند. در روش دوم، پذیرفتن استانداردهایی مورد توجه قرار می‌گیرد که بر رفاه اجتماعی اثر مثبت داشته باشد یا لاقط اثر منفی نداشته باشد.

#### رویکرد ساختارگرایان اجتماعی<sup>۲۱</sup>

لی (۲۰۰۶) براساس تفسیر اجتماعی سرل از فلسفه حقیقت، چنین استدلال می‌کند که حساب‌های سود و سرمایه نه تنها به حقیقت مطلق و ذاتی محتوای اقتصادی اشاره‌ای ندارند، بلکه به تصور انتزاعی که به‌صورت اجتماعی

از حقیقت اقتصادی شکل گرفته است نیز توجهی ندارند او بر این اساس چنین نتیجه‌گیری می‌کند که تا وقتی تدوین‌کنندگان استاندارد به درک هستی‌شناسی<sup>۲۲</sup> و شناخت‌شناسی<sup>۲۳</sup> این اهداف ساختار یافته از منظر اجتماعی نائل نشوند، اقدام هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی در جهت تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول<sup>۲۴</sup> به‌عنوان مکمل (و یا حتی در بلندمدت جایگزین) استانداردهای مبتنی بر قواعد فعلی، بیش از یک مسکن موقت برای بیماری محیط حسابداری مالی، عمل نخواهد کرد. بنابراین، چارچوب نظری هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، اساساً ابزاری برای مشروعیت‌بخشی به فعالیت‌های تدوین استاندارد خواهد بود. او برای علاج این بیماری پیشنهاد می‌کند که تدوین‌کنندگان استاندارد فلسفه سنت‌گرایان اجتماعی را بپذیرند که برخی از انواع سنج‌های شناخت‌شناسی واقعیت‌های ساختاری از منظر اجتماعی را در نظر می‌گیرند، نه اینکه استقرار دستورالعمل‌های خود را براساس فلسفه شناخت‌شناسی علمی و رویکرد اثباتی<sup>۲۵</sup> ادامه دهند.

موضع لی با استناد به تئوری فلسفی تناظر<sup>۲۶</sup> تصورات عام سنتی - مبنی بر اینکه علائم حسابداری در مورد سود و سرمایه، محتوای اقتصادی موضوع مربوط را با رویکرد واقع‌گرایانه<sup>۲۷</sup> منعکس می‌کند - را با چالش‌های اساسی مواجه کرد. او با چنین دیدگاهی فرض می‌کند که یک واقعیت محض اقتصادی (فی‌نفسه مادی<sup>۲۸</sup>) به‌طور مستقل از تسخیر آن و ارائه در گزارشات

حسابداری وجود دارد و احتمال دارد حسابداران به طور عینی و شفاف آن واقعیت را با پیروی از اصول و قواعد پذیرفته شده حسابداری مورد استفاده در حرفه، ارائه نمایند. لی با این دیدگاه مخالف بود، اما همراه با سایر دانشگاهیان حامی ساختارگرایان اجتماعی، او عقیده دارد که ارائه و اندازه گیری جایگزین سودهای ساخت یافته از منظر اجتماعی (که جایگزین واقعیت محض اقتصادی می شود که وجود ندارد) امکان پذیر است. به هر جهت، لی چنین استدلال می کند که تدوین کنندگان استاندارد به این حقیقت پی نبرده اند که سود اقتصادی چیزی است که به طور اجتماعی و با یک کارکرد خاص شکل گرفته است، مشابه یک صندلی چوبی می باشد که کارکرد در نظر گرفته شده از سوی جامعه برای آن عبارت از ابزاری برای نشستن است. بنابراین، آنچه که به نظر می رسد در اینجا مورد بحث باشد این است که آیا حرفه حسابداری می تواند ادعا کند که گزارش های حسابداری در مورد واقعیت اقتصادی واحد تجاری توانایی انعکاس حقیقت را به طور کامل و یا حتی نسبی دارد یا خیر.

بنابراین، اساس موضوع بحث لی مساله فلسفی است که تدوین کنندگان استاندارد آن را مورد توجه قرار نداده اند و یا نسبت به آن آگاهی ندارند. لی نتیجه گیری می کند تا زمانی که تدوین کنندگان استاندارد این مسائل شناخت شناسی و هستی شناسی را مدنظر قرار ندهند، اصول، قواعد<sup>۲۹</sup> و یا ترکیبی از اینها تفاوت های بیشتری ایجاد نخواهد کرد؛ مگر اینکه همچون تیت

اصلی یک روزنامه عمل نماید تا موضوع را به سمت و سوی فرعی هدایت کند (چیزی که لی آن را "تدبیر زیرکانه" نامید). با در نظر گرفتن این موضوع، او اشاره می کند که اگر چارچوب نظری، اصول پذیرفته شده حسابداری، اقدامات مبتنی بر اصول، بولتن های تفسیری و غیره، فراتر از توصیف ساختارهای اجتماعی تدوین شده باشند، در آن صورت اندیشه های حرفه حسابداری موجب شکل گیری بدنه منسجمی از اصول، مفاهیم و رویه ها خواهد شد. چنین امیدی بر پایه تئوری انسجام فلسفی حقیقت می باشد. اما شاید یک مساله اساسی تر این باشد که آیا یک شرکت به عنوان یک حقیقت محض خارجی وجود دارد؟ و اگر اینگونه نیست، به نظر می رسد هرگونه صغری و کبری کردن راجع به حسابداری برای واقعیت اقتصادی آن و تردید راجع به قواعد در مقابل اصول نوعی مغالطه بوده و استنتاج های غلطی را در پی خواهد داشت. در مجموع، لی با ترسیم تئوری شکل گیری اجتماعی به مساله واقعیت حسابداری اشاره می کند. او پیشنهاد می کند که واقعیت اجتماعی وجود دارد، ولی نه به عنوان یک واقعیت فیزیکی محض، بلکه به عنوان یک امر زبان شناختی عینی و مستقل از ذهنیت هر فرد که با ذهنیت مجموعه ای از افراد شکل گرفته است؛ زیرا نهادهای زیادی به صورت جمعی با آن برخورد می کنند. در این راستا، او استدلال می کند که اطلاعات حسابداری یک واقعیت اقتصادی را منعکس می کند، اما این کار را تنها در رابطه با موارد شکل گرفته

به صورت اجتماعی انجام می دهد. بنابراین، مساله مورد بررسی برای او این است که چگونه معیار شناخت شناسی را برای نمایش موارد مذکور (که باروش دانشمندان اثباتی قابل حل نمی باشد) ایجاد یا جستجو کند. لی نتیجه گیری کرد که تا زمانی که این مساله حل نشود، اقدامات تدوین کنندگان استاندارد صرفاً چاره جویی های موقتی می باشد تا فعالیت های تدوین استاندارد حرفه حسابداری و وضعیت ممتاز آن در جامعه را به طور گسترده مشروعیت بخشد. بدین ترتیب، به یک معیار فلسفی شناخت شناسی برای اندازه گیری و ارائه این شکل از زبان شناسی ساخته اجتماع<sup>۳۰</sup> نیاز داریم.

### برخی از معماهای فلسفی

از نظر فلسفی، مساله واقعیت به سادگی واقعیت محض در مقابل واقعیت های اجتماعی نیست که لی بدان اشاره دارد. این جمله را در نظر بگیرید "پادشاه فرانسه طاس است." (این جمله مثال معروف برتراند راسل<sup>۳۱</sup> است.) به محض اینکه این جمله گفته شود، در قالب یک حقیقت اجتماعی<sup>۳۲</sup> قرار می گیرد. اما گفتن این جمله درستی یا نادرستی آن را تایید نمی کند. با این حال، جمله مذکور به عنوان یک قضیه منطقی وجود دارد و ما می توانیم در مورد آن فکر کنیم و درستی آن را مورد تردید قرار دهیم. برای مثال، با توجه به تئوری تناظر فلسفی می توانیم ادعا کنیم که این جمله نادرست است؛ زیرا نوع حکومت کشور فرانسه به صورت جمهوری بوده و در نتیجه پادشاهی در آنجا حکومت

اول نادرست است. گزاره "یک پادشاه فرانسه وجود دارد" نادرست است و در نتیجه قضیه‌های (۲) و (۳) نادرست استنتاج شده‌اند.

اما در مورد بابائونل، مساله از این هم گسترده‌تر می‌شود. اگر کودکی بپرسد "بابائونل شبیه چیست؟"، ما می‌توانیم پاسخ دهیم که او کوتاه قامت و چاق است، محاسن سفید بلندی دارد، بینی قرمزگیلاسی داشته، لبخند دوست داشتنی بر لبانش نقش بسته است و با خوشحالی آماده گفتن "هو، هو، هو" می‌باشد. این توصیفات، معانی منطقی را موجب می‌شود؛ به نحوی که هم کودکان و هم بزرگسالان قادر به درک آن هستند؛ هر چند که روش‌های درک آنها متفاوت است. بنابراین، ما می‌توانیم بگوییم روشی وجود دارد که بابائونل بوجود می‌آید. این یک امر منطقی است، نه ضرورتاً یک شخص واقعی فیزیکی، زنده و مادی. به این دلیل می‌گوییم "نه ضرورتاً..." که برخلاف داستان پادشاه فرانسه، منطقاً نادرست است که بگوییم "بابائونل وجود ندارد." زیرا این ادعا که ما چیزهایی را می‌شناسیم که درست باشد، مانند این جمله که "بابائونل وجود دارد نادرست است." مترادف با این ادعا می‌باشد که ما از درستی چیزهایی که می‌گوییم نادرست است، این روشی است که یک فیلسوف اثباتی منطقی در مورد بابائونل به آن رجوع می‌کند.

این در حالی است که آگاه باشیم از منظر یک فیلسوف پساساختارگرا<sup>۳۶</sup>، وجود بابائونل قابل اثبات نیست و یا موضوع ابطال‌پذیر نمی‌باشد. این یک جمله منطقی می‌باشد که به صورت

البته، یک فرد ناآشنا با فرانسه ممکن است این جمله را باور کند. یکی از پاسخ‌های این معما آن است که حقیقت قابل ارجاع یا متن پاسخ برای "پادشاه طاس فرانسه"، راهی است که در آن چنین مفهومی به‌عنوان یک جمله منطقی اما نادرست وجود خارجی پیدا می‌کند. البته نه به لحاظ فیزیکی، بلکه تحت یک حوزه متافیزیکی شکل گرفته به صورت چندفاعلی<sup>۳۳</sup>. حضور بیش از حد پادشاه در دنیای منطقی چیزی است که به ما امکان انکار آن را می‌دهد، تا جایی که به صورت جدی جمله را تهدید می‌کند.

به هر جهت، راسل با این پاسخ متقاعد نشد. او استدلال کرد که ما تمایل داریم تا در توصیفات مشابه این مورد، راجع به دلالت‌کننده‌ها<sup>۳۴</sup> به‌عنوان شاخص‌های ضروری برخی موضوعات فکر کنیم تا اینکه معنادار شوند. اما همان‌گونه که تئوری تصویر زبان ویت‌گن‌اشتاين<sup>۳۵</sup> ادعا می‌کرد، دلالت‌کننده‌ها همواره نقش نام‌گذاری اشیاء را برعهده ندارند. همچنین، یکی از کارکردهای آنها ساخت جمله‌هایی است که بتوان بطور منطقی درستی و نادرستی آنها را مورد ارزیابی قرار داد. بنابراین، همان‌گونه که راسل نشان داد، ساخت منطقی جمله مذکور سه ساختار منطقی پیچیده قضیه را پنهان می‌کند:

- ۱- یک پادشاه فرانسه وجود دارد.
- ۲- تنها یک پادشاه برای فرانسه وجود دارد و
- ۳- این پادشاه فرانسه طاس است.

بدین ترتیب، با آشکار شدن ساختار منطقی، به سهولت می‌توان مشاهده کرد که جمله معنادار بوده، اما به‌خاطر قضیه

نمی‌کند و در نتیجه، قضیه با حقیقت تطابق ندارد. در عین حال، به‌گونه‌ای شگفت‌انگیزتر می‌توانیم ادعا کنیم که پادشاه طاس فرانسه مشابه این مفهوم است که "بابائونل شب قبل از روز کریسمس برای آوردن هدایای بچه‌ها سر می‌رسد". هر دو جمله براساس زبان‌شناختی اجتماعی ساخته شده‌اند اگرچه ما می‌دانیم (یا با عقل سلیم مطمئن هستیم یا با شناخت‌شناسی دانش‌مندان منطقی) مواردی که به صورت اجتماعی شکل گرفته‌اند، به خودی خود به‌عنوان یک حقیقت فیزیکی محض وجود ندارند. در اینجا، آنچه که جالب و عجیب است این می‌باشد که ما می‌توانیم راجع به پادشاه و بابائونل که وجود خارجی ندارند؛ صحبت کنیم. به‌رغم این که ما تا حدی مطمئن که آنها ماهیت فیزیکی ندارند، این امر چگونه امکان‌پذیر است؟

یکی از پاسخ‌ها این است که به‌سادگی بیان کنیم تقریباً می‌توان مطمئن بود که پادشاه طاس فرانسه وجود ندارد. اما نکات غیرعادی نیز راجع به چنین جمله‌ای وجود دارد، یعنی این جمله به چیزی اشاره دارد؛ ولی ما می‌گوییم چنین چیزی وجود ندارد. بنابراین، ممکن است از ما پرسیده شود "آن چیست که وجود ندارد؟". چنین به نظر می‌رسد که پاسخ "پادشاه طاس فرانسه"، وجود برخی از انواع واقعیات در عدم را نتیجه دهد. چون فرانسه به صورت جمهوری اداره می‌شود (و در نتیجه پادشاهی ندارد)، ما به سهولت قادر به درک جمله شدیم. یعنی، این جمله برای ما معنادار شد؛ گرچه می‌دانیم که فاقد معنا می‌باشد.

اجتماعی شکل گرفته است. بنابراین، وجود بابانوتل را کنار می‌گذارد تا بر روی نتایج مادی و واقعی چنین ساخت اجتماعی تمرکز کند. اگرچه پادشاه طاس فرانسه و بابانوتل ممکن نیست که وجود داشته باشند، مگر به عنوان اظهاراتی منطقی که درک آنها آسان می‌باشد و عدم تناظر آنها با هر گونه واقعیت محض محتمل است؛ اما ما می‌توانیم بگوییم که آنها کارکردهایی دارند. برای مثال، همانند یک آچار پیچ‌گوشتی که با فلز و چوب ساخته شده و کارکردهایی را برای اهداف عملی اجتماعی بر عهده دارد. عموماً از این ابزار برای باز و بسته کردن پیچ‌ها استفاده می‌شود، ولی ممکن است برای باز کردن قوطی رنگ نقاشی، هم زدن رنگ و یا حتی دفاع شخصی در زمان نزاع مورد استفاده قرار گیرد. بابانوتل هم می‌تواند به عنوان ابزاری برای نظم بخشیدن و نفوذ کردن در بین بچه‌های جوان بکار گرفته شود (بهرتر است شما زیبا باشید، بهتر است شما انسان خوبی باشید یا...) یا برای اعطای هدایا به بچه‌ها، بدون مشخص شدن هدیه‌دهنده واقعی، مورد استفاده قرار گیرد و یا وسیله‌ای باشد برای اینکه آوازه‌هایی در مورد بابانوتل ساخته شود. هر چند کارکردهای دیگری را هم می‌توان برای آن متصور شد؛ از جمله گفتن لطفیه‌های گستاخانه در مورد بابانوتل. بنابراین، به نظر می‌رسد ما می‌توانیم چیزهایی که وجود ندارند را برای انجام کارکردهای اجتماعی واقعی به کار بگیریم و با آنها این‌گونه برخورد کنیم که "چه می‌شد اگر آنها وجود داشتند؟" گرچه تا اندازه‌ای مطمئن

هستیم که چنین نیست، ولی نباید در انجام این کار افراطی عمل نماییم. می‌توان با اطمینان اظهار داشت که این حالت برای گزارش‌های حسابداری در مورد سود و سرمایه هم مصداق دارد.

### برخی مفاهیم حسابداری

چنین به نظر می‌رسد که تصور سنتی حسابداری در زمینه سود و سرمایه، مشابه تصوراتی باشد که در مورد بابانوتل و یا پادشاه طاس فرانسه وجود دارد. برای مثال، بیانیه مفهومی شماره ۲ هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، منظور از ارائه منصفانه را تطابق و یا توافق بین یک معیار اندازه‌گیری یا تعریف با پدیده‌ای می‌داند که آن معیار یا تعریف، قصد ارائه آن را دارد. در حسابداری، پدیده‌ای که باید ارائه شود عبارت است از منابع و تعهدات اقتصادی و رویدادهای مالی و غیرمالی که آن منابع و تعهدات را تغییر می‌دهد. اسکیر و وینسنت (۲۰۰۳) "کیفیت سود" را چنین تعریف می‌کنند: سودهای مورد گزارش، به گونه‌ای منصفانه سود هیگزین<sup>۳۷</sup> را نشان دهد. آنها "ارائه منصفانه" را هم تطابق یا توافق بین معیار اندازه‌گیری و پدیده‌ای که قصد ارائه آن را دارد، معنا کردند. نویسندگان مذکور تا آنجا پیش رفتند که "سود هیگزین عینی نمی‌باشد ... تخمین‌های بهتر و بدتر وجود دارند و ما استدلال می‌کنیم که سودهای با کیفیت بالاتر به سود هیگزین نزدیک‌ترند." در ادامه مقاله نیز آمده است که "سود جامع و سود خالص دوره، هر دو سود هیگزین را به صورتی دقیق اندازه‌گیری می‌کنند؛ اما بدیهی است که سود جامع

ارقامی با کیفیت بالاتر است (منصفانه‌تر ارائه شده است)."

اما در خصوص چنین استدلال‌هایی، ابهاماتی نیز وجود دارد. چگونه ارائه سود جامع حسابداری از چیزی که خود نمی‌تواند عینی باشد، نسبت به سایر گزارش‌ها منصفانه‌تر است. شاید منظور آنها این بوده باشد که تعریف سود جامع (یک محصول ساخته اجتماع) نسبت به انواع دیگر سود خالص (محصولات ساختگی دیگر)، با تعریف سود هیگزین (که این هم یک محصول ساخته اجتماعی می‌باشد)، مطابقت بیشتری دارد. هُد (۲۰۰۳) نیز در مقاله‌ای مشابه می‌نویسد: "من کیفیت سود را چیزی می‌دانم که موجب تفاوت بین سود خالص مورد گزارش در صورت سود و زیان با سود واقعی می‌شود." در حالی که نلسن و همکارانش (۲۰۰۳) چنین اظهار می‌دارند: "مدیریت سود وقتی رخ می‌دهد که مدیران در گزارشگری مالی و سازماندهی رویدادهای مالی، از قضاوت استفاده کنند و آن گزارش‌های مالی را در جهت گمراه ساختن برخی ذی‌نفعان در مورد عملکرد اقتصادی شرکت یا نتایج قراردادهایی که به اعداد و ارقام حسابداری بستگی دارند، تغییر دهند." و بالاخره استوری و استوری (۱۹۹۸) به این نتیجه دست یافتند که "سود خالص قبل از اثر انباشته ناشی از تغییر در اصول حسابداری<sup>۳۸</sup> و سود خالص پس از اثر انباشته ناشی از تغییر در اصول حسابداری<sup>۳۹</sup> را نمی‌توان تعریف کرد. هر دو مفهوم محصول کاربرد اصول پذیرفته شده حسابداری می‌باشند و از طریق آنچه که در زمان خاصی در عمل انجام شده، شناسایی و

تعیین شده‌اند.

بدین ترتیب، ما در اینجا مفاهیمی از قبیل "سودهای صحیح"، "عملکرد اقتصادی واقعی" و "ارائه منصفانه‌تر سود هیگزین" را از منظر یک محقق دانشگاهی سنتی مورد بررسی قرار دادیم. حال اگر نتوان سودهای واقعی و ثروت اقتصادی صحیح را تعریف کرد، دفاع از این ادعا که آنها قبل از اینکه به تسخیر گزارش‌های حسابرسی در آیند، به خودی خود و مستقل از ذهن بشر وجود داشته‌اند؛ دشوار می‌شود. همانند مثال پادشاه طاس و بابائونل، اشخاص می‌توانند با اطلاعات و گزارش‌های حسابداری با این رویکرد برخورد کنند که "چه می‌شد اگر" آنها به واقعیت‌های محض اقتصادی موجود در عالم واقع دلالت می‌کردند و در عمل هم همین کار را انجام می‌دادند. آنها می‌توانند این علائم را برای انجام کارکردهای اجتماعی واقعی و موضوعاتی از قبیل صدور اختیار سهام، قراردادهای اجرایی مانند ادعاهای مالکیت، پرداخت سود سهام، طرح‌های پاداش، قراردادهای اتحادیه‌ها در رابطه با نرخ‌های حقوق، بازنشست کردن تعدادی از کارکنان و غیره به کار گیرند. حال با پذیرش این موضع، اینکه آیا یک واقعیت اقتصادی به‌خودی خود وجود دارد یا خیر، موضوعیت ندارد و در نتیجه ما می‌توانیم بحث درباره این موضوع را کنار بگذاریم.

با یادآوری این موضوع و بازگشتی مختصر به مثال بابائونل، می‌توانیم دریابیم که چگونه چنین ساخت‌های اجتماعی، در واقعیت در ساختار قدرت یک خانواده و تولید و توزیع ثروت

واقعی آن، نقش‌آفرینی می‌کنند. به‌گونه‌ای مشابه، گزارش‌های حسابداری شکل‌گرفته به‌صورت اجتماعی، نقش حیاتی در آرایش‌های قدرت جامعه (ساخته اجتماع) و آرایش‌های تولید و توزیع ثروت اقتصادی واقعی ایفا می‌کنند. از سوی دیگر، به‌نظر می‌رسد که موضوعات اخیر، همان مواردی هستند که در دانشگاه‌ها باید به آنها پرداخت شود. اما موضع لی در این بحث خنثی می‌باشد. او پیشنهاد می‌کند که تدوین‌کنندگان استاندارد و طراحان چارچوب نظری نیاز دارند که ماهیت ساخته‌های اجتماعی در مورد گزارش‌های حسابداری را شناخته و قبل از آنکه بتوان نسبت به مسائل شناخت‌شناسی مربوط به نحوه اندازه‌گیری آنها آگاهی کسب نمایند. پیشرفت‌هایی را در بهبود گزارشگری مالی شرکت حاصل نمود، چنین به‌نظر می‌رسد که لی در اینجا نیاز به چارچوب نظری را مورد اشاره قرار می‌دهد و اینکه این امکان وجود دارد که چیزی را بنا یا جستجو کرد که به لحاظ شناخت‌شناسی، مناسب انجام این کار باشد.

فرضیه اصلی لی این است که رویکرد استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول (که مخالف رویکرد جاری مبتنی بر قواعداست)، تنها یک مسکن کوتاه‌مدت می‌باشد؛ زیرا براساس وضعیت موجود، چارچوب نظری منسجمی که اصول حسابداری براساس آن تدوین شود، یک پروژه تکمیل‌نشده باقی خواهد ماند. بحثی که در اینجا وجود دارد، آن است که نقطه نظرات مختلف در زمینه راجع توسعه

(یا ایجاد) یک چارچوب نظری به‌عنوان مبنایی منطقی برای گزارشگری مالی، براساس خطوط فکری ساختارگرایان مختلفی قرار دارد. چنین چارچوبی شامل مجموعه‌ای از سنگ بناهای پایدار، فراگیر و به لحاظ زبان‌شناختی متعالی است که در طول زمان و با تغییر شرایط، تغییر نمی‌کند یا به‌کندی تغییر می‌کند. هر یک از سنگ بناها، همزمان با اینکه به‌طور مستقل قرار گرفته به‌طور منطقی با سایرین در تعامل بوده، با آنها تناسب دارد و ناسازگار نمی‌باشد. چنین چارچوبی، سازگاری درونی (انسجام) داشته و دارای اعتبار بیرونی (مطابقت با واقعیت) می‌باشد. امید است که یک چارچوب نظری ظهور کند که کلیه رویه‌ها، دانش، قواعد و اصول حسابداری بتواند بر مبنای آن باشد و در نتیجه تضمین نماید که صورت‌های مالی رویدادهای مالی - اقتصادی و سایر رویدادهای مربوطه شرکت را به‌صورت منصفانه ارائه کند و یا فراهم‌کننده دیدگاه صادقانه و منصفانه<sup>۲۰</sup> باشد. توجه مختصر تاریخی به تلاش‌های افراد حریفه‌ای در این مسیر، می‌تواند پیشینه‌ای برای موضع‌گیری‌های برخی پسا‌ساختارگرایانی باشد که این خط فکری را به چالش کشیده‌اند.

ماهیت چالش برانگیز چارچوب نظری تحقیق برای دستیابی به یک چارچوب نظری بنیادی تردیدناپذیر جهت پشتیبانی از استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد یا اصول، چندان منسجم نبوده است. در اوایل دهه ۳۰ میلادی، کمیته ویژه‌ای با مشارکت بورس اوراق بهادار و انجمن



حسابداران رسمی آمریکا پیشنهاد کرد که "بیانیه‌ای از اصول حسابداری با مبانی گسترده و با ضمانت اجرایی" منتشر شود. ولی در این بیانیه، تعریفی از اصول حسابداری ارائه نشد. کمیته تردید داشت که از کدام یک استفاده نماید: "قواعد"، "سنت‌ها"، "مفروضات"، "اصول" و یا "قوانین". کمیته به درستی "قواعد" را رد کرد، زیرا به نهادهای قاعده‌گذاری دلالت می‌کرد که وجود نداشت. کمیته تصمیم گرفت که "اصول" اصطلاحی متعالی‌تر است و نسبت به قواعد، سنت‌ها، مفروضات و غیره بهتر به نظر می‌رسد. کمیته پس از تحقیقات گسترده در حمایت از این گزینه، تنها به تعریفی دست یافت که با هفتمین و آخرین تعریف "اصل" در فرهنگ لغت آکسفورد مطابقت داشت: "قانون یا قاعده‌ای عمومی که به عنوان یک رهنمود مورد پذیرش قرار گیرد یا ادعا شود؛ وضعیت مقرر شده یا مبنای راهنمایی یا عمل".

اما همان‌گونه که استوری و استوری مشاهده کردند، استفاده کمیته ویژه از اصطلاح "اصل" نه تنها فتح بابی برای تلاش‌های انجمن حسابداران رسمی آمریکا جهت شناسایی اصول پذیرفته شده حسابداری بود؛ بلکه مباحث بحث‌برانگیزی در مورد کاربرد این اصطلاح توسط حسابداران به وجود آورد. کمیته مذکور پنج مثال از اصول ارائه نمود اما این موارد نسبت به آنچه که عموم در مورد اصول متصورند، از لحاظ بنیادی در درجه‌ای پایین‌تر بوده، نامناسب‌تر به نظر می‌رسند و جامعیت کمتری دارند. آنها دارای ویژگی‌هایی نیستند که بنیادی‌تر از قواعد به نظر

آیند. انجمن و کمیته هم نام قواعد را بر روی آن نهادند. بنابراین، با توجه به اینکه مفاهیم اصول و قواعد قابل تمایز نمی‌باشد، بحث درباره قواعد جاری در مقایسه با اصول، امر ناممکنی به نظر می‌رسد. از دیدگاه پساساختارگرایان، مرز بین اصول و قواعد از بین رفته است. هنوز هم تعریف کمیته پابرجاست. در سال ۱۹۴۰، این تعریف به صورت تحت‌اللفظی در بولتن تحقیقات حسابداری<sup>۴۱</sup> شماره ۷ مطرح شد. در سال ۱۹۵۳ و در دومین شماره بولتن واژگان فنی حسابداری<sup>۴۲</sup>، این تعریف تنها به فرهنگ لغت جدید انگلیسی نسبت داده شد و از آن به بعد در اعلامیه‌های مختلف، بدون ذکر منبع فرهنگ لغت آکسفورد مورد استفاده قرار گرفت. علاوه بر این، کمیسیون بورس اوراق بهادار در اوایل سال ۱۹۳۷ حرفه را جهت دستیابی به اصول حسابداری پذیرفته شده عمومی تحت فشار قرار داد و تهدید کرد که اگر حرفه اقدام به چنین کاری نکند، کمیسیون بورس اوراق بهادار در این جهت فعالیت خواهد کرد. تاکنون، تلاش‌های متعددی جهت تدوین یک چارچوب نظری پایدار و تردیدناپذیر، شامل مفاهیم بنیادی که مستقل از اجماع عملی ناپایدار باشد؛ انجام شده است. هنوز این چارچوب نواقص زیادی دارد و علائمی وجود ندارد که تکمیل آن در آینده‌ای نزدیک را نوید دهد. پروژه چارچوب نظری بیشتر مشابه تغییر پایداری به نظر رسیده که بدون آن، رویکرد مبتنی بر اصول در امواج متلاطم دست و پا خواهد زد و این امر، مشابه وضعیتی است که رویکرد جاری

مبتنی بر قواعد با آن روبرو می‌باشد. اما یک مساله حیاتی‌تر هم وجود دارد که باید مورد اشاره قرار گیرد. تدوین چارچوب بنیادی در مقیاس وسیع‌تر، در همان آغاز کار متوقف شد؛ زیرا قواعد و رویه‌های حسابداری دارای پیامدهای اقتصادی، اجتماعی و سیاسی می‌باشند. ممکن است یک سنگ‌بنای بنیادی بر مبنای تفکر اقتصادی و منطقی (برای مثال، ارزش حسابداری مالی در این است که توانایی ارائه منطقی وضعیت مالی و سود و زیان و جریان‌های نقدی شرکت را به صورت منصفانه و صادقانه و از طریق محدودیت‌های قابل قبول داشته باشد.) با مبنای مبتنی بر قاعده رفاه اجتماعی که از طریق توزیع منصفانه ثروت شرکت و جامعه محقق می‌شود؛ در تناقض باشد. علاوه بر این، هرگونه موازنه بین مبنای اقتصادی و اجتماعی باید با فرآیند سیاسی استقرار یابد. در حالت اخیر نیز بحث معادلات قدرت (و نه اقتصاد منطقی یا تفکر ایده‌آل‌گرایانه) به میان می‌آید. این بدان معناست که چارچوب نظری نباید از مبنای انعطاف‌ناپذیر، دائمی و غیرقابل تغییر تشکیل شود؛ بلکه باید دائماً در حال تغییر و تحول بوده و بحث‌برانگیز و معلق بین ارکان اقتصادی، اجتماعی و سیاسی باقی بماند. بنابراین، اینکه حرفه حسابداری قادر به کشف، ساخت یا تکمیل چنین پروژه‌ای نبوده است، تعجب‌انگیزی را به جای می‌گذارد.

صرف‌نظر از عدم موفقیت در ایجاد یک چارچوب نظری تردیدناپذیر، تلاش‌های مستمر صورت گرفته اهداف ارزشمند زیادی را برای حرفه در پی

دنیای حسابداری از طریق تمایل نهادینه شده برای داشتن یک چارچوب نظری حسابداری جامع منعکس می‌شود. چارچوب مذکور، مجموعه منسجم و به هم پیوسته‌ای است که قواعد و رویه‌های حسابداری براساس آن استقرار می‌یابد.

اما فیلسوفان اجتماعی با تمایلات پسا ساختارگرایانه، نسبت به انگیزه‌های جامع‌سازی تردید دارند. آنها علت تمایل به چنین نقل قول خارق‌العاده را در یاس و ناامیدی جستجو می‌کنند. آنها همچنین در مورد این بحث که تئوری و اصول حسابداری در حال پیشرفت در انواع خاصی از مسیرهای تاریخی به سوی مدینه فاضله حسابداری است؛ تردید دارند. یعنی، جایی که حرفه و رویه‌های عملی آن با اصول و اعلامیه‌های تدوین شده، حداقل بر مبنای یک چارچوب نظری غیرقابل انعطاف، قادر به ارائه دیدگاه صادقانه و منصفانه در مورد ماهیت اقتصادی واحد تجاری به صورت بی طرفانه، عینی، سازگار، به موقع، شفاف، مربوط و اثبات پذیر در همه جنبه‌های با اهمیت باشد. حتی برخی، حسابداری را در مسیر بدترین وضع پوچی و تناقضات می‌بینند که اغلب دچار درون اندیشی، بدیهیات آشکار، نقل قول و اظهارات تکراری در یک مسیر قهقرای بی پایان شده است. حتی بعضی معتقدند که تئوری‌ها و اصول حسابداری تاکنون نیز به چنین نقاطی رسیده است. برای مثال، چگونه می‌توان به گونه‌ای عینی مشروعیت جریان‌های نقد آتی را بدون خلق سایر مباحث ذهنی مربوط صحت آن، اثبات کرد.

در سال ۲۰۰۵ اظهار داشت "واقعیت این است که آنچه ما آن را اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا می‌نامیم، مشتمل بر بیش از ۲۰۰۰ اعلامیه جداگانه از سوی نهادها و سازمان‌های گوناگون به شکل‌های مختلف می‌باشد." او در ادامه به تشریح این مجموعه متنوع از اصول، قواعد، مفاهیم، مقررات، تفاسیر، راهنماهای اجرایی حسابداری و غیره می‌پردازد. مطالب نامربوط، متناقض، جزئیات بیش از حد و پیچیدگی تا جایی است که "تعداد مدیران و حسابداران حرفه‌ای که بتوانند کاملاً کلیه قواعد و نحوه به کارگیری آنها را درک کنند، به سرعت در حال کاهش است." او همچنین یادآور می‌شود که آرایش مختلف نهادها، انجمن‌ها و کمیته‌های خصوصی و عمومی در ارائه اعلامیه‌های متنوع از سوی این نهاد‌های رسمی، تاثیرگذار می‌باشد.

برخی از دیدگاه‌های پسا ساختارگرایان در دیدگاه پسا ساختارگرایان، چارچوب نظری بنیادی بخشی از انگیزه‌های بلندمدت موجود در جامعه غربی برای دستیابی به اهداف خاص می‌باشد (با توجه به پیشرفت وسیع پروژه روشن فکری) تا علائمی پایدار و معنادار را مجسم کنند. محوریت علائم و نمادها، نشان‌دهنده میل و اشتیاق عمومی به مباحث خاصی است که مستقیماً با مجموعه پایداری از حقایق و معرفت‌ها در رابطه بوده، با آن مطابقت دارد و از آن حفاظت می‌کند و در برابر احتمالات زمان، تاریخ و زبان ایستادگی می‌نماید. این انگیزه خودجوش، در

داشته است. انجام تلاش‌های مذکور، این نقطه نظر را تضمین می‌کند که با مجموعه‌ای صحیح از اصول و قواعد مبتنی بر چارچوب نظری منسجم به نحوی که گزارش‌های حسابداری به شکلی مطلوب از آن پیروی کنند، موجب ارائه منصفانه ثروت اقتصادی واقعی شرکت (سود و سرمایه) خواهد شد. در نتیجه، چنین برداشت می‌شود که گزارش‌های حسابداری باید با رویدادهای مالی و غیرمالی اقتصادی مطابقت داشته باشد. استفاد و تاکید بیش از اندازه هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی در مورد اصطلاحاتی نظیر قابلیت اتکا، ارائه منصفانه و محتوای اقتصادی، کافی است تا به صورت ناخودآگاه حداقل یک رویکرد واقع‌گرایانه استنباط شود؛ مگر اینکه استمرار تلاش‌های چارچوب نظری، این خط فکری را تنها با استفاده از تئوری تناظر فلسفی برای عموم مشروعیت بخشد.

با توجه به مباحث پیش‌گفته، شاید بهتر باشد که حرفه مراقبت نماید تا حسابداری هرگز بر اساس مفاهیم بنیادی غیرقابل انعطاف و خشک بنا نشود و هیچ‌گاه تحقیق را کنار نگذارد. آنها می‌توانستند تنها بپذیرند که آنچه که امروزه به عنوان "دانش حسابداری" وجود دارد دخمه پر پیچ و خمی از بیانی‌های استثنایی، جدا از هم، موارد متناقض و مبهم و در عین حال بدیهی می‌باشد که به عنوان قواعد و اصول فراگیر برای مسائل و رویه‌های حسابداری مورد توافق قرار گرفته است. همان‌گونه که هوز (یکی از مدیران هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی)

شاید یک محقق پساساختارگرایی حسابداری، مباحث پژوهشی اخیر در رابطه با برداشت از عقاید سلیر درباره هستی‌شناسی و شناخت‌شناسی ذهنی و عینی را مدنظر قرار دهد. از منظر پساساختارگرایان، مرز بین مفاهیم هستی‌شناسی (واقعیت محض در مقابل واقعیت اجتماعی) و شناخت‌شناسی (عینی‌گرایی علمی در مقابل احساسات، بسینرها و احساسات فیزیکی ذهنی‌گرایان) تیره و مبهم بوده و قابل تمایز نمی‌باشد. شناخت برخی از واقعیات محض هستی‌شناسی، از طریق تعریف شناخت‌شناسی (یک راه کسب شناخت از آن چیز) انجام می‌گیرد؛ در حالی که دیدگاه دانستن برخی چیزها هستی‌شناسی است. یعنی، شناخت چیزی که قرار است باشد. حال سوالی که باقی می‌ماند این است که "ما به عنوان افراد دانشگاهی چه کارهایی را باید انجام دهیم و چه کارهایی را نباید انجام دهیم؟" همان‌گونه که مشخص شد، کارهای نسبتاً زیادی برای انجام دادن وجود دارد.

ما نباید رویکرد پساساختارگرایان را به عنوان سقوط در اعماق پوچ‌گرایی ببینیم و برای مثال، اعتقاد داشته باشیم که حسابداری و نیز فعالیت دانشگاهی حسابداری، فاقد ارزش و عبث است و یا اینکه در رابطه با سودمندی تحقیقات حسابداری، احساس شک‌گرایی افراطی به خرج دهیم. در عوض، ما می‌توانیم تلاش کنیم تا واژگان و سخنان نهایی جدیدی را برای تحقیقات و درک وضعیت حسابداری در جامعه معاصر ایجاد کنیم و توسعه دهیم. نقطه شروع پی بردن به این نکته، آن است که بدانیم

"حقیقت" گم‌شده‌ای نبوده که کشف شده باشد؛ بلکه ساختگی بوده است. به‌گونه‌ای مشابه، ما نیاز داریم که به این واقعیت پی ببریم که مذهب، دانش و فلسفه متفاوت از رمان‌ها، اشعار، بسازی‌ها، نقاشی‌ها و حتی معماری نمی‌باشند. برای مثال، دانشمندان حقیقت را کشف نمی‌کنند؛ بلکه آنها نوآوری می‌کنند و تعاریف و توصیفات جدیدی از دنیای فیزیکی خلق می‌کنند که برای پیش‌بینی، کنترل (و حتی تخریب) دنیای طبیعی سودمند می‌باشد. اما با هر روشی نمی‌توان گفت کسه دنیای واقعی تنها در ذهن و احساسات ما وجود دارد. ما اطمینان نسبی داریم که چیزهایی هستند (سنگ‌ها، کوه‌ها، اتم‌ها، حیوانات و غیره) که تنها مخلوق ذهن و زبان بشر نیستند و به‌خود وجود دارند؛ همان‌گونه که نیچه (فیلسوف آلمانی) از آنها یاد می‌کند. ما اعتقاد داریم که هرگاه درختی در جنگل بیفتد، قطعاً صدایی به معنای علمی ایجاد خواهد کرد، حتی اگر کسی در محدوده صداساز حاضر نباشد.

نقطه نظر اساسی آن است که دنیای فیزیکی، واقعیت خارجی دارد، ولی نشان‌دهنده درستی یا نادرستی آن نیست. برای ادعای "درستی" مفهوم چنین چیزی، واژگان و زبان نیز باید وجود خارجی داشته و برای کشف و استفاده منتظر ما باشند. همان‌گونه که ژرتی (۱۹۸۹) به‌صورت شفاف و ساده اظهار می‌کند که "برای اینکه بگوییم حقیقت واقعیت خارجی ندارد، به‌سادگی می‌توانیم بگوییم در جایی که جملاتی نباشد، حقیقتی هم وجود

نسخه‌ها داشت." (ژرتی، ۱۹۸۹). جملات و زبان‌ها ساخته بشر است. بنابراین، حقیقت وجود خارجی نخواهد داشت؛ زیرا تعاریف و توصیفات جهان وجود خارجی ندارد. بنابراین، همان‌گونه که ماهیت ذاتی و حقیقی از موضوعات فیزیکی وجود ندارد، هستی واقعی مطلق بشریت وجود ندارد تا کشف و شناخته شود. بدین ترتیب، هستی ذاتی و مطلق سود و سرمایه حسابداری، قبل از آن که در گزارش‌های حسابداری ارائه شوند، وجود خارجی ندارد.

اما آنچه که ما باید بدان پی برده باشیم، آن است که دلالت‌کننده‌های کلیدی حسابداری، جملات و اظهاراتی است که بشر با ابداع زبان آنها را خلق و توصیف می‌کند. موضع‌گیری فوق، این عقیده عوام را خنثی می‌نماید که زبان و اعداد و ارقام یک واسطه شفافی است که پنجره‌ای به روی واقعیت می‌گشاید. گفتن اینکه حقیقت وجود خارجی ندارد تا منتظر کشف ما باشد، به این معنا نمی‌باشد که ما کشف کرده‌ایم که هیچ حقیقتی وجود ندارد. بلکه این بدان معناست که جهان به همان صورتی که هست، حقیقت دارد. ما واحدهای زبان‌شناختی ابداع می‌کنیم (روایت‌ها، سخنان، اشکال استدلال‌ها، نظام‌های حقیقت و غیره) تا به آنها معنا بخشیم و درباره جهان صحبت کنیم. در واقع، این ساخت‌های زبان‌شناختی کشف نشده‌اند، بلکه ما آنها را با استفاده از زبان ابداع کرده‌ایم. اینها بازی‌های زبانی هستند که به‌صورت تاریخی و در ارتباط با موضوعات زبانی و به‌صورت اجتماعی شکل گرفته‌اند. به‌عبارت

در مجموع، روایت خُرد (اصول پذیرفته شده حسابداری خاص) هر حساب مورد گزارش، ناشی از نزاع بشری است که افراد زیر در آن مشارکت دارند:

● تدوین‌کنندگان استاندارد که منصوب شده‌اند، نه اینکه طی فرآیندی دموکراتیک انتخاب شده باشند.

● لابی‌گران<sup>۴۸</sup>

● افراد دانشگاهی که در بحث‌ها مشارکت دارند و

● بازیگران مختلف بازار سرمایه.

تقریباً همه اصول پذیرفته شده حسابداری رسمی، یک سیر تاریخی بحث‌انگیز را طی کردند. این در حالی است که حسابداران بر آن اصول اتکا می‌کنند تا این واقعیت مهم را فراموش یا از آن صرف‌نظر کنند و فقط براساس آنها صورت‌های مالی را تهیه نمایند. بنابراین، به جای در نظر گرفتن هر حساب به عنوان تصور فعلی از یک نزاع تاریخی، آنها را قابل قبول فرض می‌کنند تا روش پذیرفته شده‌ای برای انجام حسابداری باشند.

### ماموریت حسابداری

به هر جهت، مباحث فوق به شدت به سوی دیدگاه‌های ساختارگرایان تمایل دارد و مأموریت حسابداران را در قالب گرایش آنها به حقیقت و در زمان تهیه حساب‌ها، نادیده می‌گیرد. در ادامه مقاله، برخی از مسائل فلسفی اشاره شده را در مسیر دیگری هدایت می‌کنیم و این کار را از طریق تفکر در زمینه این پرسش انجام می‌دهیم که چگونه حسابداران در عمل می‌توانند به مسائل فلسفی حقیقت حسابداری پاسخ دهند. این امر، از آن جهت حائز اهمیت است

می‌تواند کاملاً متفاوت از هم گزارش شود. برای برخی از شرکت‌ها، رویه معنادار روشی است که موجودی فیزیکی را به عنوان ظرفی از جریان‌های نقد آتی ترسیم کند و برای بعضی دیگر، رویه‌ای مناسب است که بهای تمام شده تاریخی تحصیل آن را به تصویر بکشد. بیانیه مفهومی شماره (۶) هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی با ذکر دیدگاه زیر، از رویکرد دوم حمایت کرده است؛ "دارایی‌ها، منافع اقتصادی احتمالی آتی هستند که در نتیجه رویدادهای مالی در گذشته، توسط واحد تجاری مشخصی کسب یا کنترل شده‌اند." در حالی که شاید برخی از حسابداران این دیدگاه را بپذیرند، برخی دیگر آن را رد می‌کنند. برای مثال اسکواتز و وُلنایزر (۲۰۰۴) در عکس‌العمل به این تعریف چنین بیان داشته‌اند:

"این تعریف انسان را شگفت‌زده می‌کند! اکثر حسابداران آن را درک نمی‌کنند. انسان‌های عادی با آن گمراه می‌شوند ... تعریف جاری (تعریفی که در بالا ارائه شد) یک مفهوم انتزاعی است. براساس این تعریف، دارایی که من آن را کامیون می‌نامم، دارایی هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی نمی‌باشد. دارایی هیات ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی است که کامیون از طریق حمل و نقل ذغال‌سنگ، الوار و یا فولاد ایجاد می‌کند، به عبارت دیگر، همان "منافع احتمالی آتی" که من آن را یک کامیون می‌نامم."

حساب کامیون، به عنوان یک موجودی کالا، یک حوزه زبان‌شناختی مورد بحث و جدل می‌باشد.

دیگر، ویژگی‌های حقیقی آنها و معانی که ما به آنها بخشیدیم، تابع روایت خاصی است که ما ساخته‌ایم یا انتخاب کرده‌ایم. دنیای اقتصادی یک شرکت، حتی اگر وجود داشته باشد؛ سخن نمی‌گوید، این ما هستیم که برای آن سخن می‌گوییم.

با پیروی از دیدگاه بازی زبان<sup>۴۳</sup> لیوتارد (۱۹۸۴)، هر یک از اصول پذیرفته شده حسابداری را می‌توان به عنوان یک داستان خُرد مستقل تصور کرد، چیزی که در مسیر نیروی جاذبه چارچوب نظری معروف، که به عنوان یک داستان ماورایی و کنترلی عمل می‌کند؛ قرار ندارد. در عوض، ما جاده‌های پسر پیچ و خمی از عدم تناسب‌های اساسی و روایت‌های خرد از حسابداری شناور و قابل انعطاف داریم که آن را اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری نامیده‌ایم. معنا و مفهومی که ما به هر حساب در یک صورت مالی می‌بخشیم، به نقش آفرینی اصول پذیرفته شده حسابداری خاص و تفسیر حسابداران از آن بستگی دارد. این مساله، همچنین علامت می‌دهد که هر حساب مورد گزارش در صورت‌های مالی، یک نظام کوچک مستقل<sup>۴۴</sup> از حقیقت مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری خاصی است که پیشینه مجادله‌ای خاص خود را دارا می‌باشد. اکثر خوانندگان گزارش‌های حسابداری، از این نزاع‌های تاریخی صرف‌نظر می‌کنند.

موجودی کالای یک شرکت، نمونه ساده‌ای است که با توجه به روایت‌های خردی که برای اهداف مربوط مناسب باشد (فایفو<sup>۴۵</sup>، لایفو<sup>۴۶</sup> یا نایفو<sup>۴۷</sup>)،

که اخیراً دستکاری سود به یکی از مهم‌ترین انتقادات وارد بر حسابداری تبدیل شده و نگرانی‌های گسترده‌ای را به بار آورده است.

یکی از پیشنهاداتی که در این زمینه مطرح می‌شود، آن است که می‌توان مأموریت حسابداران را در قالب سه شاخص حقیقت حسابداری تصور کرد. برای راحتی کار، آنها را به "گویندگان حقیقت"<sup>۴۹</sup> "دروغ‌گویان"<sup>۵۰</sup> و "داستان‌سرایان"<sup>۵۱</sup> طبقه‌بندی می‌کنیم و جهت تمایز قائل شدن بین این مأموریت‌ها، ویژگی فلسفی آنها در مورد ارائه حقیقت در گزارش‌های حسابداری را ملاک عمل قرار می‌دهیم. این طبقه‌بندی، از کتاب کوچک فرانکفورت<sup>۵۲</sup> به نام "در مورد پوچی" الهام گرفته شده است این کتاب در دوران اوج خود پرفروش‌ترین کتاب به‌شمار می‌آمد.

حسابداران حقیقت‌گو با دیدگاه رایج و عام حسابداری و مأموریت حسابداران مطابقت دارند، دیدگاهی که توسط نهادهای حرفه‌ای حسابداری و بسیاری از افراد دانشگاهی، حمایت می‌شود. آنها حسابدارانی هستند که به نحو وظیفه‌شناسانه و با حداکثر توان خود سعی در اجرای شکل و محتوای اصول پذیرفته شده حسابداری دارند. آنها معتقدند که صورت‌های مالی تهیه شده، دیدگاه صادقانه و منصفانه‌ای از موضوعات واقعی اقتصادی واحد تجاری ارائه می‌کند. این دیدگاه واقع‌گرایانه، فرض می‌کند که چنین واقعیتی به‌عنوان یک موضوع عینی مستقل وجود دارد و حقیقت آن می‌تواند به تسخیر صورت‌های مالی درآید.

حسابداران دروغ‌گو در نقطه مقابل حسابداران حقیقت‌گو قرار دارند. آنها می‌خواهند کسانی را که بر صورت‌های مالی اتکا می‌کنند، از اعتقادات خود درباره حقیقت اقتصادی واقعی واحد تجاری دور کنند. آنها به عمد صورت‌های مالی را تحریف می‌کنند تا فعالان بازار سرمایه (و سایر ذی‌نفعان) را فریب داده و قیمت سهام را دستکاری کنند. این کار، اغلب منافع شخصی را برای آنها به‌دنبال دارد. حسابداران دروغ‌پرداز شامل افرادی هستند که گروه‌های فشار و اکثر حسابداران دانشگاهی، در اتهاماتی نظیر انزون<sup>۵۳</sup> و وردکام<sup>۵۴</sup> آنها را به‌عنوان مقامات مالی مورد شناسایی قرار دادند. هر دو گروه (حقیقت‌گویان و دروغ‌گویان)، به‌طور جدی نگران دانستن حقیقت بوده و در آن سهیم می‌باشند. آنها معتقدند که تنها یک حقیقت حسابداری وجود دارد که می‌تواند گزارش شود.

داستان‌سرایان گروه سوم حسابداران می‌باشند، کسانی که آزار دهنده‌ترین افراد در بین حسابداران در کلیه زمینه‌ها به‌شمار می‌آیند. آنها نسبت به حقیقت موضوعی که ارائه می‌کنند بی‌تفاوت هستند. بنابراین، آنها نه متحمل وزن باری هستند که حقیقت‌گویان تقبل می‌کنند و نه دچار ترسی که دروغ‌گویان از آشکار شدن فریب‌کاری خود دارند. رفتار کلیشه‌ای فروشنده ماشین‌های دست دوم، مشابه رویکرد این گروه از حسابداران می‌باشد. او داستانی دارد که برای فروش ماشین‌های خود از آن استفاده می‌کند. او به خریداران بالقوه می‌گوید که اتومبیل در بهترین شکل خود قرار دارد، مسافت‌سنج برای این

اتومبیل قدیمی رقم پایینی را نشان می‌دهد، مالک قبلی این ماشین استاد دانشگاهی بوده که تنها جمعه‌ها آن را از پارکینگ خارج و برنامه تعمیر و نگهداری را به دقت رعایت می‌کرده است. او این توصیفات را صرف‌نظر از اینکه خودش بداند آنچه را می‌گوید، حقیقت دارد یا خیر؛ اظهار می‌کند. مسئله فلسفی که در مورد فروشنده ماشین وجود دارد، این است که او اصلاً نگرانی در مورد صحت چیزی که می‌گوید ندارد و حتی نسبت به آن بی‌تفاوت است.

حسابداران داستان‌سرا هم بدین گونه عمل می‌کنند. آنها دفاتر حساب‌ها را بر می‌دارند، تصوراتی در مورد اصول پذیرفته شده حسابداری به خرج می‌دهند، برخی از اصول و قواعد کلیدی را تفسیر می‌کنند (مانند شناخت درآمد، تطابق، تخصیص بها، اهمیت و مواردی از این دست)، چارچوب نظری رسمی را به‌خاطر می‌آورند و در نهایت توصیفات حسابداری بحث‌برانگیزی را درباره واحد تجاری خلق می‌کنند. در انجام چنین کاری، نسبت به اینکه آیا صورت‌های مالی حقیقت را نشان می‌دهند یا خیر، بی‌تفاوت‌اند. آنها تنها نگران تهیه صورت‌های مالی هستند که با اصول پذیرفته شده حسابداری مطابقت داشته و به نیاز بازار (تحلیل‌گران سرمایه‌گذاری، سهامداران، بانکداران، مدیران ارشد، بورس اوراق بهادار، مراجع مالیاتی و سایر بخش‌های مربوط که در مجموع، ذی‌نفعان نامیده می‌شوند) برای اطلاعات حسابداری پاسخ داده باشند. همان‌گونه که هدف فروشنده ماشین دست دوم، فروش

ماشین صرفنظر از وضعیت حقیقی آن است؛ هدف این گروه از حسابداران نیز آن می‌باشد که به این استفاده‌کنندگان پاسخی داده باشند، صرفنظر از اینکه چه چیزی در مورد وضعیت اقتصادی شرکت درست یا نادرست است. در اینجا، نتیجه کار (گفتن یک داستان خوب) بر ابزار، مهارت‌های فنی و تجارب عملی نفوذ می‌کند و بر آن حکم فرما می‌شود. آنها استدلال می‌کنند که حقیقت و کذب موضوعاتی هستند که بررسی در مورد آنها به فلاسفه محول شده است. پیرو این نوع استدلال‌ها، می‌توان چنین اظهار داشت که حسابداران انرون از دسته دروغ‌گویان نبودند؛ بلکه داستان‌سرا به‌شمار می‌آمدند. ولی حسابداران وردکام دروغ‌گو بودند، آنها به عمد و دانسته با سرمایه‌ای کردن مخارجی که می‌بایست هزینه می‌شد، اصول پذیرفته شده حسابداری را تحریف نمودند. آنها خواستند تا استفاده‌کنندگان را از حقایقی که خود از آن مطلع بودند، دور نمایند.

اما ممکن است حسابداران اندیشمندی از دسته سوم، وجود چنین واقعیت اقتصادی حقیقی را زیر سؤال ببرند. ممکن است آنها چنین نتیجه‌گیری کنند که صورت‌های مالی در واقع چیزهایی هستند که بِلک (۱۹۸۵) آنها را فریب و نیرنگ<sup>۵۵</sup> و یا فرانکفورت بیهوده‌گویی نامیده است. شاید آنها با خواندن برخی تفکرات نیچه در مورد ریشه‌های اخلاقیات، به این باور نائل شوند که حساب‌های واقعی در مورد سود و سرمایه وجود ندارد و آنچه وجود دارد، تفسیر است. حقیقت

حسابداری وجود خارجی ندارد تا کشف شود، بلکه با استفاده از مواد زبان‌شناختی و نشانه‌شناسی<sup>۵۶</sup> شامل اصول پذیرفته شده حسابداری، چارچوب‌های نظری، راهنماهای تفسیر و به‌کارگیری و غیره ساخته شده است. اگر این گروه از حسابداران از ویت‌گن‌اشتاين پیروی کنند، شاید به این امر اعتقاد یابند که اصول، مفاهیم بنیادی، بیانیه‌های مفهومی و غیره همچون ابزارهایی در جعبه ابزار حسابداران می‌باشد که در بازی زبان حسابداری که گزارشگری مالی نامیده می‌شود؛ از آن استفاده می‌شود. شاید آنها نتیجه‌گیری کنند که حقیقت حسابداری تا اندازه‌ای ساختگی است، نه اینکه کشف یا توسط حسابداران آشکار شده باشد. (برخی‌ها به این افراد برجسب حسابدار پس‌اساختارگرا<sup>۵۷</sup> زدند). در هر یک از دیدگاه‌های اخیر، حسابدار بار سنگین فلسفی جستجو و درک حقیقت را به دوش نمی‌کشد. صورت‌های مالی باید صرف نظر از وضعیت حقیقی آنها در موعد مقرر انتشار یابند.

بنابراین، در پایان کار این حسابداران بزرگترین چالش‌ها را برای دنیای مالی مطرح می‌کنند. از آنجایی که آنها نسبت به درستی صورت‌های مالی که تهیه می‌کنند نگرانی ندارند، نمی‌توان در زمان ارائه صورت‌های مالی که واقعیت اقتصادی واحد تجاری را منعکس نمی‌کند، به آنها توجه کرد. آنها دانستن حقیقت را برای خود فرض تلقی نمی‌کنند. بنابراین، آنها تنها در مورد تلاش نکردن جهت گفتن حقیقت، عدم تلاش برای مشخص شدن حقیقت

چیزی و عدم جستجوی حقیقت مقصر شناخته می‌شوند. از نظر فلسفی، بی‌تفاوتی آنها نسبت به حقیقت است که نگران‌کننده می‌باشد. اگر سود (در اشکال مختلف خودش شامل سود هیگزین، سود جامع، سود خالص قبل از اثر انباشته ناشی از تغییر در اصول حسابداری و سود خالص پس از اثر انباشته ناشی از تغییر در اصول حسابداری و ...) را نتوان تعریف کرد و تنها قابل توصیف باشد و اگر سود تنها یک موضوع زبان‌شناختی با ساخت اجتماعی باشد، آنگاه به نظر می‌رسد بی‌تفاوتی آنها هم می‌تواند هم سودمند، هم مستدل و در نتیجه، قابل توجیه باشد. نمی‌توان آنها را در مورد انتشار عمده صورت‌های مالی که فرض می‌کردند نادرست است، دقیقاً متهم کرد. نه می‌توان باور داشت که صورت‌های مالی که آنها تهیه می‌کنند صحیح است و نه می‌توان در مورد نادرستی آن به اعتقاد کامل رسید. فقدان رابطه آنها با نگرانی در خصوص حقیقت، بدان معنا می‌باشد که آنها به سهولت داستان‌سرای می‌کنند؛ چیزی که فرانکفورت آن را "بیهوده‌گویی" می‌نامد.

همچنین، فرانکفورت بیهوده‌گویی را از دیدگاه فریب‌کاری بِلک متمایز می‌کند. فریب‌کاری به ارائه همراه‌کننده‌ای اشاره دارد که به لحاظ زبان‌شناختی فریبنده بوده و چیزی بیشتر را ادعا می‌کند. همچنین، به‌رغم اینکه دروغ‌گویی را کم دارد، با آنچه که دروغ‌گو در ذهن دارد متفاوت است. یک نمونه مناسب این است که سخنران برجسته‌ای در یک مراسم با شکوه،

سخنانش را با اغراق در مورد شکوه و سعادت‌مندی کشوری ادامه می‌دهد که در حال خلق بنیانگذارانی برای آغاز انسان‌هایی جدید می‌باشد. این قطعاً فریب‌کاری است. همان‌گونه که بلک استدلال می‌کند، سخنران در حال دروغ‌گویی نمی‌باشد. هدف وی این نیست که شنوندگان را نسبت به اهداف خود متقاعد کند. او نه درباره آنچه شنوندگان در مورد اهدافش تصور می‌کنند دقت به خرج می‌دهد و نه نسبت به اعتقادات شخصی‌اش راجع به آن اهداف که ممکن است با نقطه نظرات شنوندگان مشابه نباشد؛ توجه دارد. او تنها مایل است تا او را به عنوان یک شخص وطن‌پرست تصور کنند، کسی که تفکرات و احساسات عمیقی در زمینه منشا و مأموریت‌های آن کشور داشته است، و کشورش را سرشار از مباحثات و افتخارات آمیخته با تواضع و فروتنی در برابر خدا می‌داند. از آنجایی که او به عمد چیزهایی را که با اعتقاداتش متفاوت است بر زبان نمی‌آورد، سخنرانی او فاقد دروغ‌گویی می‌باشد. بدین ترتیب، فرانکفورت چنین نتیجه‌گیری می‌کند که بیهوده‌گویی شبیه فریب‌کاری است؛ زیرا هر دو برای حقیقت مطالب ارائه شده نگرانی ندارند. اما این دو در یک زمینه با اهمیت، متفاوت می‌باشند.

یک سخن بیهوده، برخلاف سخن فریب‌کارانه، چیزی است که بسیار دقیق ساخته شده است، به جزئیات توجه زیادی می‌کند، مستلزم نظم و عینیت بالایی می‌باشد و از تحریک‌ها و ایجاد جنبش‌های افراطی اجتناب می‌کند. این سخن با حداکثر دقت ممکن ساخته

می‌شود؛ گرچه با توصیف اشیاء "به همان‌گونه‌ای که وجود دارند" مرتبط نمی‌باشد. ذات بیهوده‌گویی، بی‌تفاوت بودن نسبت به حقیقت است و اینکه اشیاء واقعاً چگونه هستند. فرانکفورت جامعه معاصر را سرشار از بیهوده‌گویی می‌پندارد و معتقد است حوزه‌های تبلیغات و روابط عمومی و حوزه‌هایی که رابطه نزدیکی با سیاست دارند، پر از بیهوده‌گویی‌ها می‌باشند. خلق‌کنندگان چنین توصیفاتی در داستان‌سرایی تبحر دارند و خود را وقف این کار می‌کنند که کلمات، اصطلاحات و تصاویر را کاملاً درست نشان دهند. این مشابه کاری است که حسابداران انجام می‌دهند.

به‌گونه‌ای تناقض‌آمیز، این بدان معنا نیست که داستان‌های حسابداری برای گفتن واقعیت نباشد. موضوع بحث حسابداران باید با جنبه‌های اساسی مالی، اجتماعی و روند سیاسی مربوط باشد و به‌صورت جدی، در خدمت وظیفه تعیین شده قرار گیرد. آنها از استفاده‌کنندگان می‌خواهند تا سطح بالایی از صداقت را برای گزارش‌های مالی متصور شوند. واقع‌گرایی آشکار گزارش‌های سالانه (شامل صورت‌های مالی)، گواه بر این مطلب است. گزارش‌های سالانه اکثر شرکت‌های امروزی نزدیک به ۱۰۰ صفحه و شامل یادداشت‌های توضیحی درباره نحوه حسابداری و گزارشگری هر حساب می‌باشد. آنها نشانه‌هایی می‌دهند مبنی بر اینکه در گزارش‌ها ارائه واقعیت وجود دارد و حسابداران در تهیه آنها، صادق بوده‌اند. بنابراین، درحالی‌که حسابداران داستان‌سرا تمایلی برای فریب‌کاری ندارند، ممکن است سهواً

ماهیت روایت‌هایی را که تهیه می‌کنند گمراه‌کننده باشد. آنچه که آنها تمایل به انجام آن را دارند، این است که با گفتن توصیفات یک احساس صداقتی را انتقال دهند، نه اینکه نگرانی‌هایی در مورد حقیقت اقتصادی صورت‌های مالی که تهیه می‌کنند؛ داشته باشند.

از این بابت، حسابداری بسیار مطلوب است. حسابداری نقش‌های تله‌گذاری حرفه‌ای را هم دارد: انبوهی از اعلامیه‌های رسمی و اظهار نظر حسابرس که تصدیق می‌کند صورت‌های مالی دیدگاه صادقانه و منصفانه‌ای از وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان‌های نقدی واحد گزارشگری را مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری مالی ارائه می‌کند (و یا بگونه‌ای منصفانه این کار را انجام می‌دهد). با در نظر گرفتن حجم اختیار عمل موجود در اصول پذیرفته شده حسابداری و میزان قضاوت‌های حرفه‌ای و فنی ضروری در تفسیر و به‌کارگیری آنها در عمل، این مساله تعجب‌آور به نظر نمی‌رسد که "مدیریت سود" به‌عنوان یک دستور کار روزانه قرار گیرد. اگر عامل اصلی و کلمه‌نهایی برای گزارش سود و سرمایه اقتصادی واحد تجاری وجود نداشته باشد، متهم کردن داستان‌سرایان به نقض ارائه منصفانه، از نظر فلسفی معنادار نمی‌باشد.

### نتیجه‌گیری

چنین به نظر می‌رسد که نباید مدیریت سود را مساله اصلی به‌شمار آورد. نگرانی بزرگ‌تر باید این باشد که به‌رغم آن که بخش وسیعی از جهان

- 45- stand-alonemini-regime  
 46- First In First Out (FIFO)  
 47- Last In First Out (LIFO)  
 48- Next In First Out (NIFO)  
 49- Lobbyists  
 50- the truth teller  
 51- the liar  
 52- the spinner  
 ۵۳- پرفسور فیلسوف علم اخلاق و استاد بازنشسته از دانشگاه پرینستون  
 54- Enron  
 55- WorldCom  
 56- humbug  
 57- semiotic  
 58- poststructuralist accountant

**منابع و مأخذ:**

**منابع انگلیسی:**

- 1- Norman B. Macintosh, 2006, "Accounting-Truth, Lies, or Bullshit? A Philosophical Investigation".  
 2- Lee, T.2006. The FASB and accounting for economic reality. Accounting and the Public Interest.  
 3- Belkaoui, A, 2000, Accounting theory.  
 4- Hendriksen, E & Vanbredan, M. 1992, Accounting theory.

**منابع فارسی:**

- رضا شباهنگ، تئوری حسابداری، تهران، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱.

- 20- accounting as a commodity  
 21- social constructionist approach  
 22- ontological  
 23- epistemological  
 24- principle-based accounting standards (PBAS)  
 25- positivistic  
 26- philosophical correspondence theory of truth  
 27- realist  
 28- amaterial thing-in-itself  
 29- rules  
 30- socially constructed linguistic formation  
 31- Bertrand Russell  
 32- social fact  
 33 - metaphysical intersubjective realm  
 34 - signifiers  
 ۳۵- فیلسوف استرالیایی، نویسنده کتاب بررسی های فلسفی (۱۹۵۱-۱۹۸۹)  
 36 - poststructuralist philosopher  
 ۳۷- Hicksian income: سود هیکسین به یکی از رویکردهای اقتصادی سود اشاره دارد. هیکس سود شخصی یک نفر را بدین صورت تعریف کرده است: حداکثر مبلغی که شخص می تواند طی یک دوره به مصرف برساند و انتظار داشته باشد رفاه در پایان دوره به اندازه ابتدای دوره باشد. مساله ای که در مورد این تعریف به وجود می آید نبود توافق در مورد تفسیر "رفاه" می باشد.  
 38- Nelson  
 39- earnings  
 40- income  
 41- true and fair view  
 42- Accounting Research Bulletin  
 43- Accounting Terminology Bulletin  
 44- language game ideas

امروز بر اطلاعات حسابداری اتکا نموده و تصمیماتی را بر مبنای صورت های مالی تهیه شده توسط حسابداران اتخاذ می نمایند، گزارش سود و سرمایه در گزارش های مالی چیزی بیش از داستان سراسی و بیهوده گویی نباشد. این پیام بزرگی است، پیامی که باید بازار سرمایه جهان را بر روی پاشنه خود بچرخاند. مسلماً، این یک نگرانی اساسی است که حسابداران دانشگاهی با هر دیدگاهی باید آن را مورد توجه قرار دهند.

**پانوشته ها:**

- 1- Lee  
 2- Financial Accounting Standards Board (FASB)  
 3- cilboP deifitreC fo etutitsI naciremA -3 Accountants (AICPA)  
 4- false profits  
 5- cooked books  
 6- inflated income  
 7- managed earnings  
 8- incomes smoothing  
 9- prescriptive statements  
 10- descriptive  
 11- accounting as an art  
 12- accounting as a service activity  
 13- accounting as an ideology  
 14- Karl marks  
 15- accounting as a language  
 16- accounting as a historical record  
 17- stewardship concept  
 18- accounting as current economic reality  
 19- accounting as an information system