

# فلسفه‌ی حسابداری بر اساس مفاهیم واقعیت اجتماعی

چکیده

وجود فلسفه‌ی واقعی حسابداری و این که آیا امکان دانستن آن امکان‌پذیر باشد، دو پرسش بنیادین است که اندیشمندان فلسفه‌ی حسابداری طی سالیان متمادی با رویکرد اندیشیدن به فلسفه‌ی حسابداری در مسیر متعارف عقل و خرد اقدام به ارایه‌ی نظریه‌ها و استدلال‌های علمی آن کرده‌اند. در این مقاله با بررسی مبانی فلسفی برخی آرای مرتبط مطرح‌شده در حیطه‌ی تئوری حسابداری و بر اساس نظریه‌های اندیشمند بزرگ فلسفه، جان سرل، به فرصت‌ها و تهدیدهای فلسفه‌ی دانش حسابداری در اجتماع پرداخته می‌شود. سرل تصریح می‌کند که در قرن بیست و یکم نیاز ما به فلسفه‌ی اجتماعی بیش از پیش خواهد بود. از نظر او مهم‌ترین مسئله در این حوزه، هستی‌شناسی واقعیت‌های اجتماعی است. یعنی اموری همچون بورس‌بازی، اختلاس‌ها، رانت‌خواری، احتکار، املاک، ارز و سکه‌ای که در میدان فردوسی یا چهار راه استانبول دولت ایران را به رسوایی اخلاقی می‌کشاند. حیات و ممت هر کشوری وابسته به اقتصاد آن است؛ و به موازات آن، هر بحران اقتصادی وابسته به شیوه‌های نگرش به مسائل بیان صادقانه‌ی حسابداری در رویدادهای مالی هر جامعه است.

**اصطلاحات کلیدی:** بیان صادقانه، فلسفه‌ی حسابداری، رسوایی اخلاقی، واقعیت اجتماعی، اقتصاد

**مقدمه**  
حسابداری می‌تواند در ساختن جامعه‌ای سالم و عاری از تقلب، خطا و تخلفات نقش موثر و سازنده‌ای را ایفا کند. همان طور که گزارش‌های مالی متقلبانه نیز می‌توانند اطمینان سرمایه‌گذاران و اعتماد عمومی را نسبت به حرفه‌ی حسابداری و عملکرد حسابرسی از بین ببرند. البته حسابداری بر مبنای اصول و مفاهیمی منسجم به منظور شفاف‌سازی گزارش‌های مالی برای ذینفعان طی سنوات گذشته اقدام کرده است. زیرا پس از رسوایی‌های مالی و آسیب به

چرخه‌ی اقتصادی جامعه تصمیم به آن گرفته شد که آن مفاهیم را حسب نیاز جوامع بشری برای کسب و کار و ادامه‌ی حیات طراحی و ارائه کند (رضایی، ۱۳۹۸). برخی استدلال می‌کنند مشکل اصلی حسابداری عدم توفیق آن در بیان صادقانه‌ی واقعیت‌های اقتصادی است. ارزیابی تحولات اخیر در حسابداری نشان می‌دهد اگر چه این تلاش‌ها گامی در راستای دستیابی به بازنمایی بهتر واقعیت‌های اقتصادی است، ولی این تلاش‌ها ناکافی بوده‌اند. ابهامات حسابداری هنوز هم بسیار هستند. بنابراین، رسوایی‌های حسابداری در آینده همچنان محتمل است.

فلسفه شیوه‌ی اندیشیدن درباره‌ی انواع معینی از پرسش‌هاست؛ و از واژه‌ی یونانی عشق به خرد مشتق شده است. مهم‌ترین ویژگی فلسفه استفاده از برهان منطقی است (واربرتون، ۱۳۹۲). پیوند بین حسابداری و فلسفه به طرز مبهمی مورد بحث است. محققان به علت تعداد محدود مطالعات انجام‌شده در این زمینه از کاربست اصطلاح فلسفه در زمینه‌ی حسابداری دریغ می‌کنند (بای، ۲۰۰۸). حتی در گذشته، استدلال‌هایی علیه دیدگاه پیوند حسابداری با یک رویکرد فلسفی وجود داشت (شوهر، ۱۹۵۴). آن چه ما می‌دانیم معمولاً بستگی به آن چه دارد که می‌بینیم، و واژگانی که ما برای توصیف آن چه می‌بینیم به کار می‌بریم، همواره مستلزم نظریه‌های موجود درباره‌ی سرشت چیزی است که می‌بینیم. بنابراین، پیشنهاد می‌شود برای درک عمیق‌تر جنبه‌های فلسفی حسابداری، مفاهیم نظری و مجموعه‌ی استانداردهای حسابداری مورد مطالعه قرار گیرد. سایدبوتام (۱۹۷۷) می‌گوید هر زمان و هر کجا امور اقتصادی فراتر از ابتدایی‌ترین شرایط تولید و مبادله کالاها پیش رفته باشد، سامانه‌های حسابداری ظاهر شده‌اند. ولی وقتی ما از حسابداری فاصله می‌گیریم و از چپستی آن می‌پرسیم این به معنی فلسفه‌ی حسابداری است. یعنی حسابداری در زندگی اجتماعی چه جایگاهی دارد، و تأثیر آن بر اقشار مختلف جامعه چیست (الخاشن و نتمیم، ۲۰۱۸). تئوری از دیدگاه



مهدی غریب



رویا دارابی

دانشمندان فلسفه به معنی نظامی از معلومات و توضیح و توصیف جنبه‌های گوناگون واقعیت از دیدگاه‌های کلی و عمومی است. دو روش‌شناسی برای تبیین تئوری‌های حسابداری بیان شده است: روش‌شناسی اثباتی<sup>۱</sup> و روش‌شناسی هنجاری<sup>۲</sup> (ثقفی و صیدی، ۱۳۸۲). تئوری‌ها از فرضیه‌ها تشکیل می‌شوند. همان طور که اتم‌ها درون مولکول‌ها هستند. بنابراین، فرضیه‌ها به نظریه‌ها می‌پردازند. یک نظریه ادعا می‌کند که هر جا مجموعه‌ای از شرایط اتفاق بیفتد، نتیجه‌ی مشابهی مشاهده خواهد داشت (دونلوی، ۲۰۱۸).

اصطلاح فیلسوفیه را می‌توان به عنوان زیر سؤال بردن مفاهیم اساسی پایه و لزوم پذیرش درک معنادار از یک زمینه‌ی خاص تعریف کرد (بارک، ۲۰۰۷). این مسئله می‌تواند به این معنا باشد که حسابداری به عنوان یک حوزه‌ی دانش می‌تواند با رویکردی فلسفی پایه‌گذاری شود. در این رابطه، کلوسکی و همکاران (۲۰۰۷) بررسی کردند که آیا حسابداری توسط یک نظریه‌ی عمومی پشتیبانی می‌شود یا نه. آنان تصریح کردند گرچه دانشمندان می‌دانند یک نظریه‌ی حسابداری وجود دارد، ولی آنان به ندرت آن را ترسیم یا حتی تعریف می‌کنند. در مقابل، مک کارن (۲۰۰۷) استدلال می‌کند حسابداری پیش‌فرض فلسفی ندارد، و تفاوت بین حساب‌های عینی و حساب‌های تحریف‌شده عمدتاً در مجموعه‌ی حسابداری است. با این حال، در عمل نشان داده می‌شود که ابهام حسابداری می‌تواند یکی از عوامل اصلی منجر به رسوایی حسابداری در نظر گرفته شود. در این راستا، بایو و همکاران (۲۰۱۱) استدلال می‌کنند که همه‌ی رسوایی‌های حسابداری به طور مستقیم یا غیرمستقیم به حسابداری تحریف‌شده و همراه‌کننده مرتبط هستند. به همین ترتیب، مکینتاش (۲۰۰۶؛ ۲۰۰۹) استدلال می‌کند که حسابداری و گزارشگری مالی همیشه نادرست و همچنین ارائه‌ی اطلاعات نادرست هستند. علاوه بر این، وی از حسابداری که تظاهر می‌کند بیان‌کننده‌ی حقایق هستند انتقاد می‌کند، زیرا

اثبات این ادعا در واقعیت ممکن نیست. علاوه بر این، ویلیامز (۲۰۱۴) نیز معتقد است که اعداد حسابداری دقیق نیستند. زیرا آنها عملیاتی هستند. بنابراین، اعداد می‌توانند منجر به بحران حسابداری شوند. این رسوایی‌ها عواقب اجتماعی شدیدی از جمله از دست دادن سرمایه‌گذاری و شغل به همراه داشته‌اند. اغلب باعث به وجود آمدن خشم عمومی شدند، و معمولاً پرسش‌های مربوط به نقش حسابداری در جامعه و این که آیا می‌تواند صادقانه واقعیت‌های اقتصادی را نشان دهد برانگیختند.

در همین راستا، مگان و مارکاریان (۲۰۱۱) دریافتند که حسابداری ضعف‌های بنیادی ساختاری دارد و در کاربرد پر تنش است. مهم‌تر از همه این که در ارزیابی تأثیر گزینه‌های ریسک‌پذیری در صورت‌های مالی ناتوان است. از این رو برای برطرف کردن ضعف بالقوه‌ی آن در بیان عملکرد اقتصادی تنها باید بر اساس تدوین استانداردهای حسابداری به طور فزاینده‌ی مورد توجه قرار گیرد. مکینتاش (۲۰۰۶) نهادهای استانداردگذار را به عنوان خالق یک واقعیت اجتماعی خاص توصیف می‌کند. در پاسخ به رسوایی‌ها و انتقاد مداوم به حسابداری، نهادهای استانداردگذار امریکا (FASB) و بین‌المللی (IASB) از سال ۲۰۰۱ سعی در بهبود توانایی حسابداری برای بیان صادقانه واقعیت‌های اقتصادی داشته‌اند. بسیاری از این تلاش‌ها برای دستیابی به همگرایی در تولید یک چارچوب نظری واحد برای استانداردهای حسابداری متمرکز شده است. علاوه بر این، حسابداری با توجه بیشتر به مفهوم ارزش منصفانه تلاش کرده است نمایانگر بهتری از واقعیت اقتصادی باشد. همچنین، به نظر می‌رسد حرکت تدریجی به سوی اصولگرایی نسبت به استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد باعث کاهش استثناء و اختیار مدیریت در فرآیند گزارشگری مالی شده است (لی، ۲۰۰۶). با وجود این تلاش‌ها، در بحران مالی ۲۰۰۷/۲۰۰۸، حسابداری به دلیل ناتوانی در

بیان صادقانه‌ی واقعیت‌های اقتصادی با انتقادهای زیادی روبه‌رو شد.

عملکرد مالی یک شرکت در یک دوره‌ی معین به منظور کمک به ذینفعان مختلف در فرآیند تصمیم‌گیری بر اساس اطلاعات پیشینه‌ی آن به کاربران ارائه می‌شود (Damant, ۲۰۰۶). ذینفعان شامل سهامداران، سرمایه‌گذاران بالقوه، اعتباردهندگان، مقامات دولتی، کارکنان و سایر طرف‌های دیگر است که ممکن است در شرکت منافع داشته باشند. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB, ۲۰۱۰) به تأمین‌کنندگان سرمایه به عنوان اصلی‌ترین کاربرانی که اطلاعات مالی برای آنها ارائه می‌شود تأکید می‌کند. بنابراین، مهم‌ترین عامل تعیین‌کننده در استاندارد حسابداری شناسایی اطلاعات مربوط به افشای اطلاعات و میزان افشای آن است (بای، ۲۰۰۸). به علاوه، "قابلیت اطمینان" به عنوان ویژگی اساسی کیفی اطلاعات حسابداری معرفی شده است (IASB, ۲۰۱۰). این مسئله احتمالاً ذینفعان را ترغیب می‌کند تا حد زیادی به گزارش‌های مالی وابسته باشند. با این حال، رسوایی‌های حسابداری، مانند مواردی همچون انران، وردکام، پارمالات، ساتیام، رویال بانک اسکاتلند، ... منجر به خسارات شدید سهامداران و سایر ذینفعان شده است (مالین، ۲۰۱۳). مسائل مربوط به سودمندی اطلاعات، حسابداری را زیر سؤال برده است، و آیا این توانایی را دارد که به اندازه‌ی کافی نقش لازم خود را ایفا کرده باشد. علاوه بر این، ارزش آن در تصمیم‌گیری جای سوال دارد و این که آیا تصمیم‌گیری سودمند باید خود هدف اصلی گزارشگری مالی باشد یا نه، گزارشگری را نیز زیر سوال می‌برد (بای، ۲۰۰۸).

این نوشتار، همراه با گردآوری مجموعه‌ای از نظریات اندیشمندان معاصر حسابداری در این زمینه از یک سو و بررسی مبانی فلسفی برخی آرای مرتبط مطرح‌شده در حیطه‌ی تئوری حسابداری از دیگر سو، در پی تبیین فلسفه‌ی

حسابداری در جامعه بر مبنای اصول اساسی هستی‌شناسی سرل است.

آیا اهداف حسابداری به طور مؤثر حاصل می‌شوند؟

اعتقاد بر این است که غایت حسابداری جز فراهم آوردن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری اقتصادی از یک سو و ایفای نقش مسئولیت پاسخ‌گویی از سوی دیگر نیست (ثقفی و صیدی، ۱۳۸۲). هدف تئوری حسابداری تبیین و پیش‌بینی روش حسابداری است، و به بهبود حسابداری و مطلوبیت ارائه‌ی صورت‌های مالی کمک می‌کند. مک دونالد استدلال می‌کند یک تئوری باید شامل سه عنصر باشد: (۱) به رمز درآوردن پدیده‌ها و تبدیل آنها به علائم نمادین، (۲) دستکاری یا ترکیب طبق قواعد و (۳) برگرداندن به پدیده‌های دنیای واقعی. هر یک از سه عنصر را می‌توان در حسابداری یافت. نخست حسابداری علائم یا نمادها را مورد استفاده قرار می‌دهد؛ "بدهکار"، "بستانکار" و یک اصطلاح‌شناسی کلی که درست و منحصر به فرد است. دوم، در حسابداری قواعد ترجمه می‌شوند؛ به رمز درآوردن (نمایش نمادین معاملات و رویدادهای اقتصادی) عبارتست از فرآیند ارائه‌ی علائم نمادین و برگرداندن آنها به همان پدیده‌ها. سوم، در حسابداری از قواعد دستکاری استفاده می‌شود. فنون مورد استفاده برای تعیین سود ممکن است به عنوان قواعد دستکاری علائم حسابداری تلقی شود (خدارحمی و حسینی، ۱۳۹۳). در زمان‌های دورتر نیز، پیش از تعریف رسمی حسابداری در کشورهای مختلف، مقرراتی برای افشای اطلاعات مالی وضع و اجرا شده بود. این مقررات عمدتاً در قوانین تجاری و مالیاتی بود. این قوانین و مقررات در دهه‌ی ۱۹۲۰ تا ۱۹۳۴، همزمان با رشد سریع بازار بورس اوراق بهادار و سقوط آن در سال ۱۹۲۹ بود و تغییرات بعدی به موازات بحران‌های اقتصادی رخ داد. سوابق نشان می‌دهد پس از هر بحران اقتصادی مقررات جدید وضع شده است (ثقفی، ۱۳۹۳).

ویلیامز و راونسکروفت (۲۰۱۵) بیان می‌کنند با

توجه به پیچیدگی و غیرقابل پیش‌بینی بودن اقتصاد جهانی، تشخیص این که کدام یک از داده‌های حسابداری ارزش بیشتری دارند، بسیار دشوار است. اندازه‌گیری در حسابداری عبارتست از تخصیص اعداد به ویژگی‌ها یا خصوصیات اشیا و موضوعات، که خود یکی از جنبه‌های مهم تئوری حسابداری است (ولک، داد، ترنی، ۲۰۰۶)، با این حال، در این رویکرد معنای دقیق "درآمد واقعی" مشخص نیست. همچنین چگونه می‌توان این درآمد واقعی را اندازه‌گیری کرد نیز میسر نشده است (بای، ۲۰۰۸). از طرف دیگر، رویکرد سودمندی داده‌ها برای تصمیم‌گیری و کاهش وضعیت عدم اطمینان مورد نظر همه‌ی بنگاه‌های اقتصادی است. با این حال، هیچ توافقی در مورد این که چه نوع داده‌ای را می‌توان مفیدترین دانست وجود ندارد (مور، ۲۰۰۹). الکساندر (۲۰۱۵) استدلال می‌کند استانداردهای IFRS یک واقعیت خاص را ارائه می‌دهند که عمدتاً برای تأمین نیازهای تأمین‌کنندگان مالی تهیه می‌شود. در حالی که سایر استفاده‌کنندگان ممکن است اطلاعات موردنیاز خود را در گزارش‌های مالی پیدا نکنند. بر این اساس، به یقین ابهامات موجود در حسابداری برای تشخیص و تصمیم، توانایی لازم برای بیان صادقانه‌ی واقعیت اقتصادی را ندارد (مک کورن، ۲۰۰۷). علاوه بر این، افشای فزاینده‌ای که شرکت‌ها فراتر از آن چه مورد نیاز است، نشان می‌دهد صورت‌های مالی سنتی قادر به گزارش کامل عملکرد شرکت‌ها نیستند (کریستی و همکاران، ۲۰۱۳). کالاها و خدمات در هر جامعه‌ای بر حسب نیاز تولید و عرضه می‌شوند. در تمام نگرش‌های مطرح شده، حسابداری تأمین‌کننده‌ی اصلی اطلاعات مالی مورد نیاز تصمیم‌گیرندگان اقتصادی است. عرضه‌ی این اطلاعات باید به همان میزانی باشد که جامعه نیاز دارد. مانند همه‌ی کالاها و خدمات، تولید بیشتر (کمتر) از نیاز به ضرر جامعه است. خریدار محصولات و خدمات در نهایت مردم هر جامعه هستند (ثقفی، ۱۳۹۳). علاوه بر این بای (۲۰۱۸) استدلال می‌کند که خروجی حسابداری به خودی خود برای کاربران در نظر گرفته نشده است.

این مسئله به طرز بحث‌برانگیزی نشان می‌دهد ابهاماتی در رابطه با نقش حسابداری و نیز نحوه‌ی اثربخشی آن وجود دارد.

چارچوب‌های حسابداری و ادبیات فلسفی تلاش بسیاری برای پیوند حسابداری با مفاهیم فلسفی نشان می‌دهد. طبق گفته‌ی سرل (۱۹۹۵)، از آن جا که دنیای واقعی وجود دارد، گفته‌های "بنیادین" بر پایه‌ی چگونگی وضعیت در دنیای واقعی در نظر گرفته می‌شوند. با این حال، این استدلال مطرح می‌شود که در دنیای واقعی مشخص نمی‌کند که جملات درست به چه نحوی الفاء می‌شوند و چه چیزهایی نیستند (اکمال و همکاران، ۲۰۱۲)؛ رورتی، (۱۹۸۹). علاوه بر این، اکمال و همکاران (۲۰۱۲) استدلال می‌کنند حقیقت توسط انسان با استفاده از زبان بیان می‌شود، و به نوبه‌ی خود توسط انسان‌ها ایجاد می‌شود. بنابراین، حقیقت نمی‌تواند جدا از ذهن انسان وجود داشته باشد. بنابراین، واقعیت اجتماعی از طریق تعامل بین افراد ایجاد می‌شود، که منجر به ویژگی‌های اجتماعی می‌شود و به واقعیت تبدیل می‌شوند. سپس، بخشی از نقش‌ها و قوانین اجتماعی می‌شوند (متسیج، ۲۰۰۳). رویدادهای اقتصادی، به عنوان بخشی از واقعیت اجتماعی، گاهی مبهم به نظر می‌رسد. این به دلیل ابهام مربوط به معنای دقیق اصطلاح اقتصادی و چگونگی معناداری از واقعیت اقتصادی به طور مستقل از انواع دیگر رویدادهاست (ویلیامز، ۲۰۰۶).

ایدئولوژی معمولاً دیدگاهی است که منجر به طبقه‌بندی مردم در یک جامعه می‌شود. از این که حسابداری ایدئولوژی است که ثروت را جابه‌جا می‌کند، رفاه اقتصادی طبقه‌ای را بیشتر و طبقه‌ی دیگری را کمتر می‌کند، پس نقش بزرگی در جامعه و واقعیت‌های اقتصادی دارد (ثقفی، ۱۳۹۳). به این معنا، اعتقاد بر این است که واقعیت اقتصادی ریشه در حسابداری دارد. زیرا حسابداری می‌تواند بازنمایی بی‌طرفانه از واقعیت اقتصادی باشد (مالی و Jaara، ۲۰۱۴). با این حال، حسابداری از واقعیت اقتصادی به خودی خود مبهم است. زیرا

واقعیت اقتصادی شاخه‌ای از واقعیت اجتماعی تلقی می‌شود که توسط انسان‌ها تأسیس می‌شود و به مشاهدات انسانی وابسته است (لی، ۲۰۰۶). بر این اساس، رویکرد هستی‌شناختی به حسابداری به عنوان بخشی از واقعیت اقتصادی فرض می‌کند یک واقعیت اقتصادی وجود دارد. از این رو، حسابداری آن را منعکس می‌کند. در حالی که رویکرد معرفت‌شناختی فرض می‌کند IASB و FASB به عنوان یک روش عینی برای استخراج این واقعیت اقتصادی در نظر گرفته می‌شوند (اکمال و همکاران، ۲۰۱۲). با این حال، لی (۲۰۰۶) استدلال می‌کند که ذهنیت ذاتی در مشاهدات انسانی وجود دارد. بنابراین، وی برای استفاده با اطمینان از عباراتی مانند "بیان صادقانه" و "قابلیت اطمینان" برای تبیین استانداردهای حسابداری استفاده می‌کند. به همین ترتیب، اکمال و همکاران (۲۰۱۲) اظهار داشتند که نه اصطلاحات حسابداری و نه استانداردهای حسابداری از این رو وجود ندارد، منتظرند تا نهادهای حسابداری آنها را ارائه یا معرفی کنند. در عوض، استانداردها را با استفاده از زبان حسابداری ایجاد می‌کنند. این مسئله به طور حتم در تغییرات مداوم در زبان حسابداری، اصطلاحات و استانداردها منعکس می‌شود، که ثابت می‌کند آن چه در مورد حسابداری صادق تلقی می‌شود، تنها چیزی است که استانداردها حسابداری به عنوان حقیقت تلقی می‌کنند. به عنوان مثال، بهای تمام‌شده‌ی تاریخی تنها مبنای گزارش‌های مالی بوده است. ولی اخیراً این موارد در برخی موارد با مبنای ارزش منصفانه با تولید عددهای متفاوت جایگزین شده است. لی (۲۰۱۳) استدلال می‌کند که وضعیت فعلی حسابداری مدرن در معرض تغییر چشمگیر است. بنابراین، حقیقت در حسابداری با توجه به تغییر در تفکر استانداردها حسابداری تغییر می‌کند. این با چارچوب فلسفی سازگار است که در نظر دارد حقیقت توسط دنیای واقعی تعیین می‌شود. ویلیامز (۲۰۰۶) این تفکر را با نمونه‌ای

از یک معادله‌ی اساسی در حسابداری، "سود = درآمدها - هزینه‌ها" نشان می‌دهد. می‌توان دریافت که هم درآمد و هم هزینه و هم درآمد خالص مطابق مفاهیم سرل (۱۹۹۵) در جهان طبیعی عینی نیستند. بنابراین، درآمدها، هزینه‌ها و سود خالص سازه‌های انسانی هستند که فقط از دیدگاه اجتماعی می‌توانند واقعی تلقی شوند و نه از یک جهان‌بینی طبیعی. به بیانی علمی می‌توان گفت حسابداری علم مهندسی ساخت و ساز مالی است، و حسابرسی علم مهندسی مشاور ناظر بر این ساخت و ساز مالی است. حسابداری و مهندسی حساب از محیطی که در آن قرار دارد متأثر شده است. حسابداری به مانند یک موجود زنده برای ادامه‌ی بقای خود نیاز دارد تا با محیط اطراف خود سازگار شود. این سازگاری بقای حرفه‌ی حسابداری در جامعه‌ی امروزی می‌شود. حسابداری به عنوان زبان تجارت، تغییرات بسیار زیادی داشته است و این تغییرات از محیط بر حسابداری تحمیل شده و خواهد شد (خدارحمی و حسینی، ۱۳۹۳).

طبق استانداردهای حسابداری سود خالص متعلق به شرکت‌هاست. با این حال، سود خالص یک شرکت به معنای سود خالص مالکان آن است. با توجه به این که هزینه برای یک طرف در عین حال درآمد یک طرف دیگر است، این معادله می‌تواند به شرح زیر تنظیم شود:

$$\text{درآمد سهامداران} = \text{درآمد} - \text{درآمد (طلبکاران)} + \text{درآمد تامین‌کنندگان} + \text{سایر منابع} - \text{سایر هزینه دو عنصر آخر، منافع مشترکی را شامل می‌شوند که دنیای واقعی طبیعت را شامل می‌شوند (ویلیامز، ۲۰۰۶). این تجزیه و تحلیل آشکار می‌سازد که معادله‌ی قبلی حسابداری مجموعه‌ای پیچیده از اقتصادی را بیان می‌کند. در واقع، به این نتیجه می‌رسیم که واقعیت حسابداری یک واقعیت جمع صفر است و یک واقعیت نمی‌تواند مستقل از واقعیت‌های دیگر باشد (ویلیامز، ۲۰۰۶). این دیدگاه از مانیکا (۱۹۹۳) حمایت می‌کند که استدلال می‌کند بسیاری از عناصر حسابداری،$$

مانند درآمد، مستقل وجود ندارند. بلکه وجود آنها به قواعد و معیارهای حسابداری بستگی دارد که توسط انسان ساخته و پالایش می‌شوند. بنابراین، این عناصر حسابداری ساخته‌شده‌ی اجتماعی هستند. این نیز با استدلال متستیچ (۲۰۰۳) سازگار است که مدل پیاز واقعیت آن استدلال می‌کند که واقعیت لایه‌های بسیاری از جمله واقعیت جسمی، شیمیایی، زیستی و اجتماعی دارد. وی بیان می‌دارد که عناصر حسابداری مانند درآمد و سرمایه فقط در سطح اجتماعی واقعی هستند. زیرا خود حسابداری اختراع شده است. از سوی دیگر، مکرنا (۲۰۰۷)، بر اساس رویکرد فلسفه‌ی ضد بازنمودگرایی دیویدسون (۱۹۹۴) از عینیت در حسابداری دفاع می‌کند و استدلال می‌کند که عینیت می‌تواند از طریق درون‌گرایی پایه‌گذاری شود و این که حسابداری به عنوان یک عمل اجتماعی پیوندهای محکمی با عقاید فلسفی ندارد. مور (۲۰۰۹) با بیان این که سامانه‌های حسابداری درست و عادلانه می‌توانند به روشی نسبی ولی نه مطلق حاصل شوند، به دلیل داشتن مفاهیم در حسابداری مانند پوچی، بی‌معنی بودن و بی‌هدف بودن، از این مفهوم پشتیبانی می‌کنند. در حالی که بایو و همکارانش (۲۰۱۱)، با استفاده از زمان حقیقت مک کومبرس (۲۰۰۵) استدلال می‌کنند که قابلیت اطمینان و جامعیت روایتی که حسابداری درباره‌ی گذشته‌ی یک شرکت ارائه می‌دهد، حقیقت بودن حسابداری را پدیدار می‌سازد. بر این اساس، این پرسش پیش می‌آید که آیا استانداردها حسابداری نگاه فلسفی به مسائل حسابداری دارند؟ برای پاسخ به این پرسش، ابتدا مهم است که شبهات حسابداری را روشن کنیم و در برخی موارد واقعی چنین ابهاماتی را نشان دهیم.

#### ابهام حسابداری: بازتاب واقعیت اقتصادی

انجمن حسابداری آمریکا در بیانیه‌ی اساسی تئوری حسابداری (۱۹۶۶) تعریف حسابداری را به شرح زیر ارائه داده است: حسابداری عبارتست از فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و گزارش

اطلاعات اقتصادی برای تصمیم‌گیری آگاهانه‌ی استفاده‌کنندگان آن اطلاعات. طبق این بیانیه، حسابداری در واقع سامانه‌ی اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات اقتصادی است. یعنی هر چیز قابل مشاهده که به اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات اقتصادی می‌پردازد تا به تصمیم‌گیری آگاهانه‌ی استفاده‌کنندگان آن اطلاعات کمک کند، سامانه‌ی حسابداری است (چارلزلافین، ۱۳۹۸). مستندات بین یک اندازه‌گیری و پدیده‌های مربوط به آن را می‌توان بیان صادقانه تعریف کرد (IASB، ۲۰۰۵). این بدان معنی است که داده‌های متداول حسابداری باید با وقایعی که ارائه می‌دهد مطابقت داشته باشند. در حسابداری منابع اقتصادی و تعهدات پدیده‌هایی هستند که داده‌های حسابداری همراه با رویدادهای اقتصادی که روی این منابع و تعهدات تأثیر می‌گذارند، نشان می‌دهد (IASB، ۲۰۰۵).

در سال ۱۹۷۷، بیانیه‌ی تئوری حسابداری و پذیرش تئوریک توسط انجمن حسابداران آمریکا در تعیین و تحول اندیشه‌ی حسابداری و پیشبرد آن در تشخیص الگوهای علم حسابداری کمک موثری داشته است. این تئوری سه گرایش مسلط تئوریک را در حسابداری شناسایی کرده است: (عرب مازار یزدی، ۱۳۷۱)

۱. گرایش کلاسیک (سود واقعی/استقرایی)

۲. گرایش تصمیم انتفاع (فایده برای تصمیم‌گیری)

۳. گرایش اطلاعاتی-اقتصادی (اقتصادی بودن اطلاعات)

گزارش‌های مالی حسابداری سعی در افشا واقعیت اقتصادی دارند (ایساس، ۱۹۸۸). با این حال، استدلال شده است که برخی روش‌های اندازه‌گیری در حسابداری واقعیت اقتصادی را تحریف می‌کند (لی، ۲۰۰۶). به عنوان مثال، استفاده از بهای تمام‌شده‌ی تاریخی به عنوان یک اندازه‌گیری در ثبت دارایی در صورت‌های مالی یک شرکت ممکن است ارزش اقتصادی این

دارایی‌ها را تحریف کرده و یک دید نادرست از وضعیت مالی شرکت ارائه دهد. علاوه بر این، برای به دست آوردن بیان صادقانه اندازه‌گیری‌های حسابداری نباید تحت تأثیر ارزش‌های فرهنگی، تاریخی یا سایر ارزش‌ها باشد (مک سونی، ۱۹۹۷). با این حال، یک جریان از مطالعات نشان داده است که سامانه‌های حسابداری و اندازه‌گیری‌ها به شدت تحت تأثیر عوامل ملی و فرهنگی هستند (کوچتا و سوک پن، ۲۰۱۱؛ میسونی، ۱۹۹۷). بر اساس نظر گبرت هافستد، فرهنگ یعنی برنامه‌ریزی جامع ذهنی که بین دسته‌ای از افراد و اعضای گروه با دسته‌ای دیگر تمایز ایجاد می‌کند. واژه‌ی "دسته" می‌تواند به معنای ملت‌ها، مذاهب، اقوام، مناطق در سرتاسر جهان یا داخل کشورها، جنسیت‌ها، سازمان‌ها یا مشاغل باشد. از این رو، تفاوت سامانه‌های حسابداری و اندازه‌گیری در دسته‌های مختلف دنیا با توجه به تمایز فرهنگی امری بدیهی است. به عنوان مثال، عوامل فرهنگی هافستد، از جمله فاصله‌ی قدرت، اجتناب از عدم قطعیت، فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی و مردانگی در مقابل زنانگی، تأثیر بر سیستم‌ها و اندازه‌گیری‌های حسابداری دارد و منجر به ایجاد روندهای خاص در عمل می‌شود (کوچتا و سوک پن، ۲۰۱۱). این بدان معناست که همین پدیده‌ی حسابداری بسته به عوامل ملی، سیاسی، سنتی و فرهنگی متفاوت از یک کشور به کشور دیگر است. همچنین آلبو و همکاران (۲۰۱۴) تأکید می‌کنند که کشورها در اقدامات حسابداری خود یک‌دست عمل نمی‌کنند. این مسئله با مفهوم اصلی بیان صادقانه مغایرت دارد و همچنین عدم موفقیت حسابداری در بازتاب مستقلی از واقعیت اقتصادی را پدیدار می‌سازد.

علاوه بر این، برخی از اندازه‌گیری‌های حسابداری شامل بسیاری از قضاوت‌ها هستند که حقایق آشکار آنها، واقعیت اقتصادی را زیر سوال می‌برند. به عنوان مثال، بنگاه‌ها برای ایجاد هزینه‌ای - هزینه‌ی مطالبات مشکوک

الوصول - که در صورت سود زیان آمده است، باید در مورد بدهی‌های بد پیش بینی شده برای یک دوره‌ی معین تصمیم بگیرند (FASB، ۱۹۸۵). به همین ترتیب، استهلاک که هم در صورت سود و زیان و هم در صورت وضعیت مالی تأثیر می‌گذارد، نیاز به قضاوت درباره‌ی مزایای اقتصادی آینده‌ی دارایی مرتبط دارد (FASB، ۱۹۸۵). این نوع قضاوت را جستاری متناقض با ویژگی بیان صادقانه می‌توان بیان کرد. با این حال، قابل توجه است که FASB اظهار می‌دارد. استثناهایی از ویژگی "بیان صادقانه" وجود دارد. این شامل قضاوت یک پدیده به منظور نشان دادن این است که آیا ارزش ارائه‌ی آن بر مبنای ثروت وجود دارد و این که آیا پرداختن به آن بر مبنای تجزیه و تحلیل هزینه منفعت بسیار پرهزینه است (FASB، ۱۹۸۰؛ سونی، ۱۹۹۷). استثناء دیگر این است که بیان صادقانه امکان‌پذیر نباشد (FASB، ۱۹۸۰). نمونه‌هایی از این علائم تجاری و حق ثبت اختراع است که در بین دارایی‌های یک شرکت ذکر شده است. استدلال می‌شود که حتی با استفاده از مدل‌های پیشرفته، تخمین منافع اقتصادی دقیقی که این دارایی‌ها در آینده به بار می‌آورند بسیار دشوار است. بنابراین، اینها می‌توانند به عنوان نواحی در نظر گرفته شوند که FASB از پایبندی بیان صادقانه حسابداری از واقعیت اقتصادی پیروی می‌کند. در همین راستا، مکسیون (۱۹۹۷) ابراز می‌دارد که حسابداری بدون قضاوت امکان‌پذیر نیست. در حالی که هایز (۱۹۹۱) خواستار رد فرض بیان صادقانه است. او استدلال می‌کند که این موضوع - رد فرض بیان صادقانه - می‌تواند جامعه را از چنین اصطلاحات نادرست آزاد کند. این توسط مانیکاس (۱۹۹۳) جانب‌داری می‌شود که استدلال می‌کند که آن موضوع رد فرض - بیان صادقانه - می‌تواند منجر به از بین بردن آگاهی کاذب شود. تنها حقیقت باعث می‌شود که مردم احساس کنند که توسط خود واقعیت هدایت می‌شوند (فرانکفورت، ۲۰۰۶). از طرف دیگر، دیگران به نفع بیان صادقانه استدلال می‌کنند. به عنوان مثال، فیش (۱۹۹۴) و کالینز

(۱۹۹۲) استدلال می‌کنند که رد کردن آن منجر به ابهام بیشتر و همچنین از دست دادن تمرکز خواهد شد. این تضاد در تفکر در مورد مناسب بودن فرض بیان صادقانه حسابداری باعث افزایش سردرگمی و ابهام می‌شود. این نتیجه‌گیری توسط مکینتیش (۲۰۰۶)، که نشان می‌دهد یک بحران در بیان صادقانه در حسابداری وجود دارد، مظاهر می‌شود. با استناد به مباحث فوق، می‌توان نتیجه گرفت که بدون بیان صادقانه از رویدادها، اطلاعات حسابداری درست نشان داده نمی‌شود. از این رو، نادرست و غیرقابل اعتماد و در نتیجه گمراه‌کننده در فرایند تصمیم‌گیری است. این به نوبه خود ممکن است عواقب شدید داشته باشد. این موارد در بخش زیر با ترسیم موارد دنیای واقعی مورد بحث قرار گرفته است.

#### ابهام حسابداری: گزارش پرونده‌های دنیای واقعی

در دهه‌های اخیر شاهد رسوایی‌های حسابداری بزرگی در سرتاسر جهان بوده‌ایم. تقریباً در همه‌ی موارد، حسابداران و حسابرسان معتبر آنها در آخرین گزارش مالی و حسابرسی تأیید کرده بودند که گزارش‌های مالی شرکت مطابق با استانداردهای حسابداری و عاری از تحریف بااهمیت است؛ و همچنین، به طور منصفانه فعالیت اقتصادی شرکت را نشان می‌دهند (کالینان، ۲۰۰۴). انرون که یکی از سودآورترین شرکت‌ها در ایالات متحده بود، سود خود را در دسامبر ۲۰۰۰ مبلغ ۹۷۹ میلیون دلار گزارش کرد. ولی تنها ده ماه پس از آن تاریخ به طرز چشم‌گیری سقوط کرد (مالین، ۲۰۱۳). تقلب گزارشگری مالی دلیل اصلی این سقوط بود. یعنی برخی از جنبه‌های واقعیت اقتصادی به عمد پنهان شده بودند تا در گزارش‌های مالی ظاهر نشوند. این کار توسط مدیریت ارشد انرون با ایجاد واحدهای هدف خاص برای انتقال ضرر به منظور پنهان کردن عملکرد ضعیف شرکت انجام شده بود (مالین، ۲۰۱۳). البته این یک انحراف از استانداردهای حسابداری محسوب نمی‌شد.

ولی این نشان می‌دهد که ضوابط حسابداری در شفاف‌سازی واقعیت اقتصادی چه کمکی می‌تواند انجام دهد. شفافیت به معنی دستیابی گسترده به اطلاعات مربوط و اتکاپذیر درباره‌ی عملکرد دوره‌ای، مالی، فرصت سرمایه‌گذاری، راهبری شرکتی و ریسک شرکت‌های تابعه است (دارابی، ۱۳۹۷)

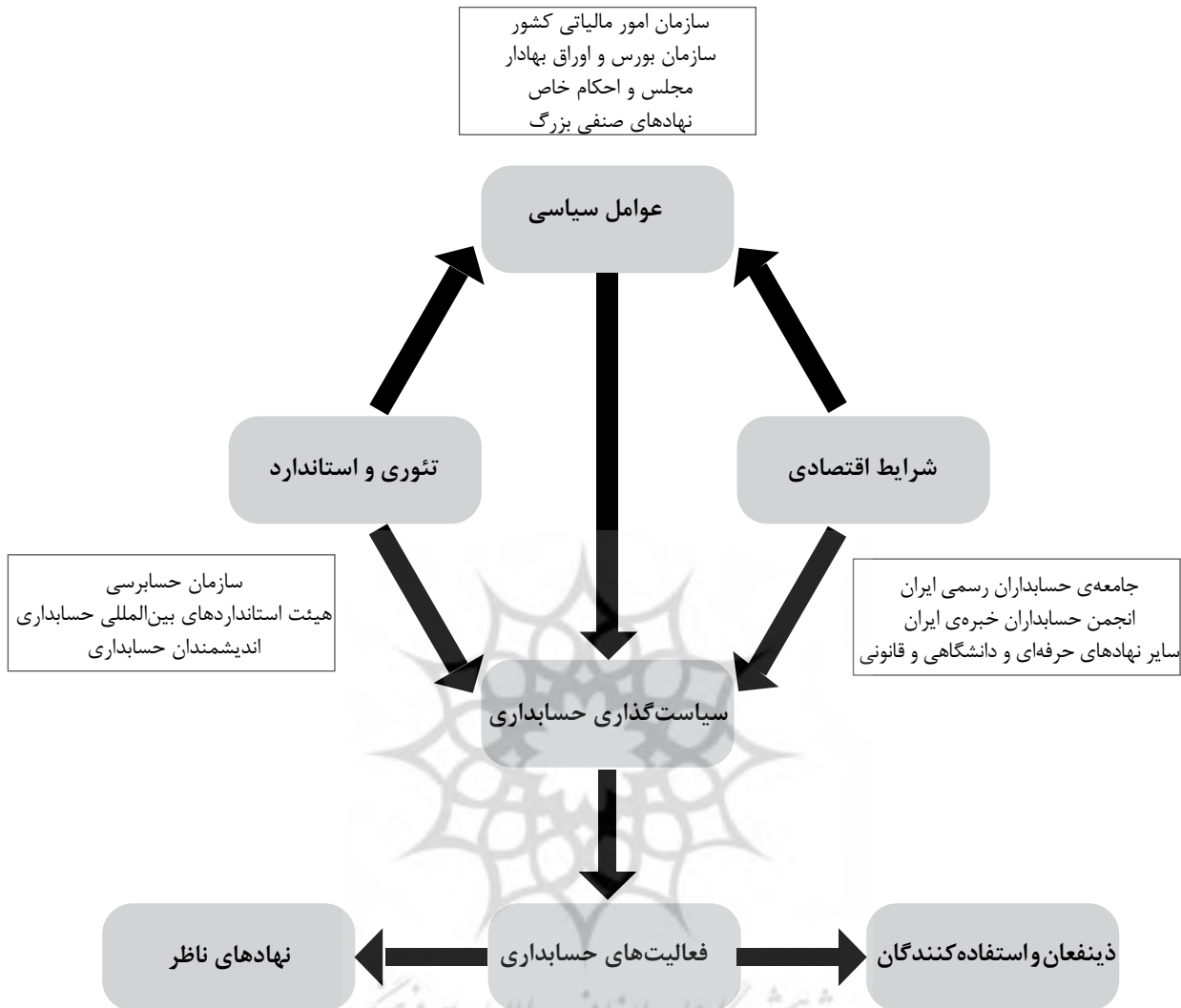
رسوایی وُردکام نمونه‌ی دیگری از عدم موفقیت اندازه‌گیری‌های حسابداری در بازتاب واقعیت اقتصادی است. در این شرکت کشف شد مبلغ ۳٫۸ میلیارد دلار هزینه به عنوان یک سرمایه‌گذاری سرمایه‌ای ثبت شده است (ترن، ۲۰۰۲). یعنی، به جای این که این هزینه‌ها از درآمد کسر شود، در بین دارایی‌های ثبت شده بود. این امر منجر به بیش‌نمایی درآمدهای شرکت به مبلغ ۳٫۸ میلیارد دلار با سوءاستفاده از برخی انعطاف‌پذیری اندازه‌گیری‌های حسابداری شد. این مسئله این پرسش را در ذهن ایجاد می‌کند که حسابداری واقعیت اقتصادی را چگونه ترسیم می‌کند؟ چنین رسوایی‌هایی که در آن واقعیت اقتصادی به طور صادقانه نمایش داده نمی‌شوند، عواقب شدیدی برای جامعه به همراه خواهد داشت. زیرا سهامداران سرمایه‌گذاری خود را از دست می‌دهند، کارمندان شغل خود را از دست می‌دهند، اعتباردهندگان منابع خود را از دست می‌دهند، و جوامع محلی و بین‌المللی که شرکت‌ها در آن فعالیت می‌کنند از اثرات منفی آن آسیب می‌بینند (مالین، ۲۰۱۳). این مسائل حسابداران را به بهبود توانایی حسابداری برای بازتاب واقعیت اقتصادی ترغیب می‌کند. علاوه بر این، شیوع فزاینده‌ی سرمایه‌گذاری‌های برون‌مرزی و جهانی‌سازی، حسابداران را نیز انگیزه می‌بخشد تا توانایی حسابداری را به دلیل افزایش نیاز سرمایه‌گذاران به اطلاعات قابل مقایسه و قابل اعتماد به بیان صادقانه از واقعیت اقتصادی هدایت کنند.

تحولات اخیر در حسابداری و اقتصادی با توجه به رسوایی‌هایی حسابداری در ابراز درآمد

واقعی شرکت‌ها و عدم افشا معاملات صورت‌گرفته و عدم ارائه‌ی اسناد و مدارک یا ارائه‌ی اطلاعات خلاف واقع، دولت ایران را بر آن داشت تا در سال ۱۳۹۴ با تصویب ماده‌ی ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم حسابداران و حسابرسان را در صورت عدم افشای اطلاعات مباشر جرم مالی و مالیاتی شرکت‌ها در نظر بگیرد. در انتقاد از این ابهامات حسابداری، دولت ایالات متحده نیز قانون ساربینز-اکسلی را به نام قانون حساب‌دهی و مسئولیت‌پذیری شرکتی و حسابرسی در سال ۲۰۰۲ به تصویب رساند. این قانون، استانداردهای جدید یا بهبودیافته‌ای را برای هیئت مدیره‌ها و مدیران شرکت‌های عام، و موسسات حسابداری عمومی آمریکا مقرر کرده‌است. طبق این قانون، مدیران ارشد شرکت‌های عام آمریکا مکلفند شخصاً درستی اطلاعات مالی شرکت را گواهی کنند. همچنین، در این قانون جریمه‌های سنگین‌تر و جدی‌تری نیز برای فعالیت‌های مالی متقلبانه مقرر شده است. این قانون، استقلال حسابرسان مستقل - که درستی صورت‌های مالی شرکت‌ها را بررسی می‌کنند- و نقش نظارتی هیئت مدیره‌ها را افزایش داده‌است. این قانون آیین‌نامه‌هایی را اجرا می‌کند که عمدتاً در تقویت سامانه‌های راهبری شرکتی و با افزایش پیشگیری از رسوایی‌های جدید حسابداری است. از این رو، برخی استدلال می‌کنند که این مداخله‌ی دولت در حرفه‌ی حسابداری نتیجه‌ی عدم موفقیت حرفه در تنظیم خود به منظور تولید اطلاعات حسابداری در افشا واقعیت اقتصادی است.

در ایران نیز عوامل سیاسی با تدوین قوانین و مقررات جدید نسبت به اعمال شرایط جدید گزارش‌دهی اقدام کرده‌اند، و استانداردهای حسابداری نیز حسب شرایط اقتصادی نسبت به انتشار استانداردهای اصلاحی برابر سیاست‌های حاکمه مبادرت کردند (نمودار ۱).

در قانون ایالات متحده همچنین از کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) خواسته شده است



بیان کند. پیشنهادها منجر به یک مفاهیم نظری می‌شود که در آن می‌توان استانداردهای حسابداری را تولید کرد. انجمن حسابداری آمریکا (AAA) از پیشنهادها FASB حمایت کرد و تعدادی رهنمود ارائه کرد. از جمله توسعه‌ی هدف حسابداری که بر بیان صادقانه از اقتصاد جامعه برای تمرکز بیشتر است (AAA، ۲۰۰۳ به نقل از لی، ۲۰۰۶).

تلاش‌های مشترک FASB و IASB منجر به جایگزینی "قابلیت اطمینان" با "بیان صادقانه"

استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول (PBAS) آغاز کرد. به طور خاص، پیشنهادها FASB بر تولید استانداردهای بدون جانبداری و بدون استثناء متمرکز است که باعث می‌شود اطلاعات دارای مشخصات مطلوب اطلاعات حسابداری باشند (FASB، ۲۰۰۲؛ لی، ۲۰۰۶). هسته‌ی اصلی این پیشنهادها محدود کردن استثنائات، به دنبال بازنمایی واقعی‌تر از واقعیت اقتصادی است (FASB، ۲۰۰۲). FASB همچنین اظهار دارد که قضاوت حرفه‌ای ذاتی باید به وضوح ارزش اقتصادی رویدادها و معاملات مربوط را

که امکان و شایستگی تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصل (بخش ۱۰۸) را برای جایگزینی آنهایی که مبتنی بر قاعده هستند ارزیابی کند. در این بخش از استانداردهای مقرر مدتهاست که به دلیل مبهم بودن و کمک در رسیدن به تصمیم‌گیری‌های عینی مورد انتقاد قرار می‌گیرند (پنوو، ۲۰۰۸). این تلاش برای کاهش استثناء و اختیارات مدیریتی در فرایند گزارشگری مالی و هماهنگی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی بود. همچنین، FASB پروژه‌ای را برای ارزیابی امکان‌سنجی

در ارتقای توانایی اطلاعات حسابداری برای بازتاب واقعیت اقتصادی شد (ارب و پگل، ۲۰۱۵). علاوه بر این، این تلاش‌ها منجر به ایجاد مجموعه‌ای از استانداردهای بین‌المللی حسابداری صادر شده توسط IASB شد. این استانداردها، که به عنوان استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گزارشگری مالی (IASها و IFRSها) شناخته می‌شوند، به طور منظم مورد بازبینی قرار می‌گیرند. این استانداردها در ژانویه ۲۰۰۵ توسط اتحادیه‌ی اروپا نیز مورد تایید قرار گرفتند، و پس از آن در سایر کشورها نیز تایید شدند. تا ژانویه ۲۰۱۸، این استانداردها توسط ۱۵۰ کشور پذیرفته شدند و از سوی شماری از سازمان‌های بین‌المللی از جمله بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول، گروه ۲۰، فدراسیون بین‌المللی حسابداران، و کمیته‌ی بازل (IASB، ۲۰۱۸) حمایت می‌شوند.

همکاری بین FASB و IASB دستاوردهای بیشتر دیگری در پی داشت. به عنوان مثال، آنها یک رهنمود مفاهیم نظری را برای اظهارنظر عمومی در سال ۲۰۰۶ منتشر کردند که در نهایت قصد معرفی دو فصل از یک مفاهیم نظری خلاصه شده را داشت (IASB، ۲۰۱۰). این فصل‌ها بر اهداف گزارشگری مالی و خصوصیات کیفی مفید برای اطلاعات مالی تمرکز دارد. در ژانویه ۲۰۱۶، "کشف" به برنامه‌ی FASB اضافه شد (FASB، ۲۰۱۶). این تلاش‌ها به بهبود حسابداری کمک کرده است تا بتواند واقعیت اقتصادی را بهتر منعکس کند. نمونه‌ی بارز آن فراخوانی برای بحث رهنمود، صادر شده در سال ۲۰۱۳، برای کاهش گزینه‌های اندازه‌گیری است (IASB، ۲۰۱۳).

**تحلیل انتقادی تحولات حسابداری اخیر مبتنی بر ساخت مفاهیم واقعیت اجتماعی**  
در مکاتب فکری مربوط به حسابداری، مکتب تصویر کالای اقتصادی، حسابداری مالی و در واقع اطلاعات حسابداری را به مثابه کالای اقتصادی در نظر می‌گیرد. این مکتب، حسابداری مالی را در

قالب اصطلاحات مرتبط با کالای اقتصادی توصیف می‌کند که با توجه به مطلوبیت و رفاه حاصل از آن، عرضه و تقاضای خاص خود را دارد. در این مکتب فکری صورت‌های مالی از جمله کالاهای عمومی است که اگر تهیه و ارائه‌ی آنها از سوی قوانین و مقررات الزامی نشود، نمی‌توان به وضعیت کارایی پارتو<sup>۳</sup> دست یافت (چالزلافین، ۱۳۹۸). وضعیت کارایی پارتو حالتی از تخصیص منابع است که در آن امکان بهتر کردن وضعیت یک فرد بدون بدتر کردن وضعیت فرد دیگر وجود ندارد. با توجه به تحولات اخیر در حسابداری می‌توان نتیجه گرفت که در نحوه‌ی بیان حسابداری واقعیت اقتصادی تحولات چشمگیری حاصل شده است. این موارد به ویژه تولید یک مفاهیم نظری واحد، رجوع به سوی استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، همگرایی FASB و IASB و، مسلماً قابل توجه‌تر، حرکت از سوی حسابداری بهای تمام‌شده‌ی تاریخی به حسابداری ارزش منصفانه است.

سانگرن (۲۰۱۳) این حرکت آخر را یکی از مهم‌ترین تحولات حسابداری در دهه‌های اخیر می‌داند که دلیل آن تأثیر مستقیم حسابداری بر نحوه‌ی نمایش واقعیت اقتصادی است. اندازه‌گیری حسابداری همیشه زمینه‌ی بحث بوده است. از جمله مبنای بهای تمام‌شده‌ی تاریخی که به سادگی ارزش دارایی را از طریق مقدار پولی که برای به دست آوردن آن صرف شده است، تشخیص می‌دهد و به عنوان یک روش عینی برای ارزش‌گذاری در نظر گرفته می‌شود (بای، ۲۰۰۸). انتقاد و تهدید اصلی مبنای بهای تمام‌شده‌ی تاریخی عدم موفقیت آن در بازتاب ارزش واقعی یک دارایی در سالهای پس از دستیابی به آن و در نتیجه عدم بیان صادقانه در فعالیت‌های اقتصادی است. به عنوان مثال، اگر یک بنگاه ده سال پیش زمینی را به مبلغ صد میلیون تومان خریداری کند، ولی ارزش بازار آن اکنون ۱۰ میلیارد تومان باشد، طبق مبنای بهای تمام‌شده‌ی تاریخی شرکت مجبور است این زمین را در صورت وضعیت مالی خود به مبلغ صد میلیون تومان

گزارش کند، نه ده میلیارد تومان. زیرا ده میلیون تومان بهایی است که در خرید دارایی پرداخت شده است. بنابراین، این پایه وضع مالی واقعی بنگاه را نشان نمی‌دهد و به نوبه خود واقعیت اقتصادی را نشان نمی‌دهد و تهدیدی برای عدم اطلاع‌رسانی دقیق به جامعه و سرمایه‌گذاران است. به عبارت دیگر، ارزش یک مفهوم ایستا یا مشابه مفاهیم دیگر نیست. ارزش هر دارایی به عوامل گوناگونی بستگی دارد که در زمان‌های مختلف ممکن است تغییر کند (دارایی، ۱۳۹۷). از سوی دیگر، مبنای ارزش منصفانه به معنای شناخت یک دارایی یا تسویه‌ی یک بدهی بر اساس ارزش قابل مبادله آن بین طرفین مستقل، آگاه و آماده، بر اساس ارزش تخمینی بازار یا مدل‌های ریاضی است (بای، ۲۰۰۸؛ رایز و استوکین، ۲۰۰۷). مبنای ارزش منصفانه که در IFRS13 تعیین شده است، به عنوان یک سلسله مراتب متشکل از سه رویه است، که رویه‌ی اول در صدر و اولویت نخست است. این سطح بر اساس قیمت‌های نقل قول شده در بازار فعال دارایی‌ها و بدهی‌های یکسان است. به عنوان مثال، این سطح می‌تواند برای سهامی اعمال شود که قیمت آنها در بورس سهام در تاریخ تهیه‌ی صورت وضعیت مالی هر شرکت قابل تشخیص است. اگر بازار فعالی برای دارایی یا بدهی یکسان وجود نداشته باشد، در مرحله‌ی بعد رویه‌ی دوم اعمال می‌شود. این سطح دارایی سه سیاق فرعی است: سیاق اول بر اساس قیمت نقل‌شده برای دارایی‌ها یا بدهی‌های مشابه در بازار فعال؛ سیاق دوم در قیمت نقل قول برای دارایی‌ها یا بدهی‌های یکسان یا مشابه؛ و سیاق سوم در مورد قیمت ورودی قابل مشاهده مانند قیمت هر متر مربع برای یک ساختمان است. در نتیجه، رویه‌ی سوم که کمترین اولویت را دارد، از ورودی‌های غیرقابل نظارت مانند محاسبه‌ی جریان نقدی آینده‌ی مورد انتظار برای یک دارایی استفاده می‌کند (IASB، ۲۰۱۱). ارزیابی این اقدامات با توجه به میزان تاثیرگذاری آنها در واقعیت اقتصادی نشان می‌دهد که رویه‌ی اول می‌تواند یک معیار معقول برای واقعیت اقتصادی



در نظر گرفته شود. با این حال، حتی این سطح نیز مورد انتقاد است.

ارزش یک قلم دارایی، اعم از این که واقعی یا مالی باشد، بستگی به این دارد تا چه حد بتواند خواسته‌ها و نیازهای اشخاص را برآورده کند. ارزش یا مطلوبیت دارایی‌های یک شرکت در گرو توانایی آن در ایجاد جریان‌های نقدی در یک دوره‌ی معین زمانی است (دارایی، ۱۳۹۷). به عنوان مثال، می‌توان ادعا کرد که در بعضی موارد، قیمت بازار سهم بازتاب دقیقی از ارزش منصفانه‌ی سهم نیست. بنابراین، این قیمت به طور دقیق بازتاب حدس و گمان واقعیت اقتصادی توسط بازیگران بزرگ در بورس است و نمی‌تواند بر روی تابلو قیمت آن مقداری تأثیر بگذارد. حوزه‌ی دیگری که در رویه‌ی اول با نقد روبه‌رو است، در شرایط ناقص بازار است. مانند زمان بحران مالی ۲۰۰۸/۲۰۰۷، هنگامی که قیمت‌های بازار تمایل به بازتاب کمبود نقدینگی خریداران و نه قیمت‌های عادلانه بود (آلن و کارلتی، ۲۰۰۸). با این وجود، می‌توان ادعا کرد که رویه‌ی اول در اکثر موارد بیان صادقانه از اقتصادی را نشان می‌دهد. با این حال، در رویه‌های دوم و سوم، جایی که یک بازار فعال برای دارایی‌ها یا بدهی‌های یکسان وجود ندارد، ذهنیت شروع به ایفای نقش می‌کند. نمونه‌هایی از این ذهنیت با تفسیر دارایی‌ها یا بدهی‌های "بی‌اهمیت" آغاز می‌شود. مثال دیگر محاسبه‌ی جریان نقدی مورد انتظار یک دارایی در داخل بدون وابستگی به هر بازار است. این ذهنیت می‌تواند مورد سوء استفاده یا تهدید به عملیات دستکاری قرار گیرد. به عنوان مثال، دچو و همکاران. (۲۰۱۰) شواهدی پیدا کردند مبنی بر این که ارزش منصفانه می‌تواند به عنوان روشی برای مدیریت سود استفاده شود. لاکس و لوز (۲۰۰۹) نیز می‌گویند ارزش‌گذاری منصفانه منجر به نوسانات در صندوق‌ها می‌شود. در واقع، حسابداری ارزش منصفانه، در کنار عوامل دیگر، از متهمان اصلی وقوع بحران مالی ۲۰۰۸/۲۰۰۷ است (Fahnestock and Bostwick).

۲۰۱۱). بنابراین می‌توان چنین استدلال کرد که مبنای ارزش منصفانه عموماً یک فرصت به سوی بازنمایی بهتر واقعیت اقتصادی است. ولی همچنان از ذهنیت ذاتی آسیب می‌بیند.

یکی دیگر از فرصت‌های مهم بهبود حسابداری تلاش مشترک FASB و IASB برای دستیابی به هماهنگی و تولید یک چارچوب نظری واحد است. این امر منجر به مجموعه‌ای از استانداردهای بین‌المللی و فصل‌های تجدیدنظرشده در یک چارچوب نظری واحد شده است، که مطابق با تقاضای فزاینده‌ی سرمایه‌گذاران برای اطلاعات مالی قابل مقایسه است. ولی این پرسش پیش می‌آید که آیا مجموعه‌ای از استانداردها بدون توجه به تفاوت‌های سیاسی، فرهنگی، و اقتصادی آنها، که در شیوه‌های حسابداری و ارزش‌ها تأثیر دارد، با شرایط همه‌ی کشورها منطبق است (لی، ۲۰۰۶؛ فکتر و کیلگور، ۱۹۹۴). به عنوان مثال، تفاوت‌های آشکاری در سامانه‌های گزارشگری مالی ایالات متحده و انگلیس وجود دارد. طبق شناختی که از آنها وجود دارد، اولی بسیار سخت و دارای مجازات‌های شدید در موارد نقض است. در حالی که دومی به دلیل نگرشی تئوریک از قوانین شناخته می‌شود و در صورت ارائه‌ی توجیه کافی قابل چشم‌پوشی است (اسکندر و آرچر، ۲۰۰۳؛ لی، ۲۰۰۶). پرسش دیگر این است، آیا اختلافات بین کشورهای توسعه‌یافته و کشورهای در حال توسعه به گروه دوم اجازه می‌دهد همان استانداردهای قبلی را اتخاذ کند؟ اگر این طور نیست، آیا اتخاذ استانداردها و روش‌های مختلف حسابداری به شرایط هر کشور بستگی دارد؟ اگر چنین است، این مسئله با نقش اصلی حسابداری انعکاس می‌یابد و بازتابی از واقعیت اقتصادی است که باید وجود داشته باشد و مستقل از شرایط است. بنابراین، گزارش‌های مالی باید در کشورهای مختلف موارد مشابهی را بیان کنند، تا زمانی که آنها بدون در نظر گرفتن شرایط اطراف، وقایع و معاملات اقتصادی یکسانی را نشان دهند. این بحث نشان می‌دهد ابهام در حسابداری هنوز

هم وجود دارد و هنوز راه‌هایی برای حسابداری برای نشان دادن صادقانه‌ی واقعیت اقتصادی مورد نیاز است.

### نتیجه

این مقاله به پیوندهای بین مفاهیم نظری حسابداری و فلسفی پرداخت. به طور خاص، با تکیه بر مفاهیم واقعیت اجتماعی سرل (۱۹۹۵)، ریشه‌های فلسفی حسابداری مورد بررسی قرار گرفت تا ارزیابی شود آیا حسابداری می‌تواند بیان صادقانه‌ی اقتصاد را نمایان کند یا نه. با استفاده از مفاهیم ارائه‌شده توسط جان سرل، می‌توان مشاهده کرد که استانداردها گزاران حسابداری از طریق تصمیماتشان رهنمود بر این دارند که دنیای راستین واقعیت وجود دارد و این جهان را می‌توان بازنمایی کرد. با این حال، مشکل اصلی که حسابداری با آن روبه‌رو است این است که چگونه با اطمینان و اعتقاد در این جهان آن را متجلی و محسوس کند. عدم موفقیت سامانه‌های حسابداری در بازتاب واقعیت اقتصادی، به طور مسلم منجر به عواقب شدید اجتماعی خواهد شد. به عنوان مثال، فروپاشی شرکت‌ها و موسسات مالی ایرانی و شرکت‌های بزرگ بین‌المللی مانند انرون و وردکام بر بسیاری از گروه‌های جامعه، از جمله، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارمندان و جوامع محلی و بین‌المللی مرتبط تأثیر منفی گذاشت.

در این مقاله به برخی تلاش‌ها برای بهبود بازنمایی پدیده‌های اقتصادی توسط حسابداری اشاره شد. این تلاش‌ها زمانی کافی به مقصود هستند که استانداردها بر مبنای اصول کاهش استثناء و مداخلات مدیریت به ویژه در گزارشگری مالی پایدار باشد. حرکت به سوی حسابداری با ارزش منصفانه احتمالاً مهم‌ترین پیشرفت اخیر در حسابداری است. همچنین همگرایی FASB و IASB منجر به تولید یک چارچوب مفاهیم نظری واحد در حسابداری می‌شود تا اطلاعات مالی قابل مقایسه در سرتاسر دنیا و در طول زمان تولید

شود. با این حال، تجزیه و تحلیل این روند نشان می‌دهد، با وجود سودمندی کلی آنها، همچنان در معرض مناقشه هستند. به عنوان مثال، مبنای ارزش منصفانه، که ممکن است مهم‌ترین پیشرفت در ارائه‌ی واقعیت اقتصادی تلقی شود، انسان دخالت زیادی در آن دارد. علاوه بر این، دستیابی به همگرایی که به تقویت مقایسه‌پذیری کمک می‌کند، به دلیل آن که تفاوت بین کشورها و دولت‌ها را در نظر نمی‌گیرد مورد انتقاد است. از این رو، این پیشرفت‌ها ممکن است فقط گامی در راستای افزایش توانایی حسابداری در بازنمایی واقعیت اقتصادی در نظر گرفته شود. زیرا در نظر گرفتن مفاهیم فلسفی توسط استانداردها و گزاران حسابداری هنوز مورد بحث است. ولی این امر برای نزدیکی پیوند مبهم فعلی بین حسابداری و فلسفه و همچنین مشخص کردن اهداف حسابداری و چگونگی دستیابی به این اهداف باید به وضوح صورت پذیرد. از این رو، نتایج این مطالعه می‌تواند هنگام تعیین جنبه‌های فلسفی حسابداری توسط استانداردها و گزاران حسابداری مورد استفاده قرار گیرد. این نتایج همچنین می‌تواند توسط اندیشمندان برای انجام کارهای بعدی در این زمینه مورد استفاده قرار گیرد.

حسابداری نظم‌دهنده‌ی اقتصاد است. این امر ماهیت واقعیت حسابداری را می‌تواند اثبات کند. عدم توجه به این واقعیت منجر به وجود آمدن بحران‌های اقتصادی و فروپاشی رفاه اجتماعی می‌شود. هر جامعه‌ای منطقاً به دنبال منافع و رفاه اجتماعی خود است. از این رو، برای رسیدن به این مقصود نیازمند ساز و کاری است که بتواند این منافع را برای خود دائمی کند. این ساز و کار تنها توسط حسابداری قابلیت ایجاد و بهرمندی را میسر می‌کند. یک اقتصاد پویا زمانی نظام رفاه اجتماعی را برقرار می‌کند که نیازهای اساسی زندگی اجتماعی را تامین کند. فراهم ساختن نیازهای خوراک، پوشاک و مسکن از جمله‌ی اساسی‌ترین نیازهای جامعه بشری است. از طرفی، تامین و تداوم آنها خود نیازمند قوانین خاصی است که آن را پایدار کند. از این رو، تخصیص

منابع دولت‌ها برای ایجاد وضعیت کارایی پارتو در جامعه و بازتاب این واقعیت نیازمند ابزاری برای شناسایی وقایع اجتماعی مربوط است. به نحوی که بتوان راهبردهای تاب‌آوری و تداوم تامین رفاه اجتماعی را فراهم کند. روش علمی که می‌توان برای کنترل و پیش بینی وقایع و رویدادهای اجتماعی میسر کرد دانش حسابداری است. این مدل روش‌شناسی اثباتی وجود فلسفه‌ی حسابداری را معنی و مفهومی متعالی می‌دهد.

در این مقاله از یک رویکرد واحد فلسفی استفاده شده است و می‌توان این محدودیت اصلی مطالعه را در نظر گرفت. بنابراین، تحقیقات آینده می‌توانند تلاش کند تا بین دیگر رویکردهای فلسفی و حسابداری پیوند برقرار کنند تا به یک درک عمیق‌تر دست یابند. مطالعات عمیق و فشرده مرتبط با حسابداری بر اساس مفاهیم واقعیت اجتماعی موجب تشویق برای حمایت از تبادل نظر با نهادهای استانداردگذار حسابداری می‌شود. ■

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Positive Methodology
- 2- Normative Methodology
- 3- Pareto efficiency

منابع:

- ثقفی، علی؛ صیدی، حجت الله. (۱۳۸۲). تئوری‌های هنجاری؛ پلی بین واقعیت و غایت حسابداری. فصلنامه‌ی مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره‌ی ۱، شماره‌ی ۲، تابستان ۱۳۸۲، صص ۶۱-۸۲
- ثقفی، علی. (۱۳۹۳). نظریه‌های حسابداری، تهران: انجمن حسابداری ایران با همکاری انتشارات ترمه
- خداحمی، بهروز؛ سید حسینی، رسول. (۱۳۹۳). تئوری‌های حسابداری. تهران: ترمه
- چالز لافین، ریچارد (۱۳۹۸)، مکاتب فکری حسابداری، مترجم جواد رضازاده، چاپ دوم، تهران: سمت
- سرل. جان (۱۳۹۶)، فلسفه در قرن جدید. (ترجمه: محمد یوسفی) تهران: انتشارات

ققنوس، چاپ اول

- رضایی، ذبیح‌اله (۱۳۹۸)، حسابداری قانونی و تقلب در صورت‌های مالی. (ترجمه: سیدعلی صبحی) اصفهان، انتشارات: مهرداد
- دارابی، رویا (۱۳۹۷)، پژوهش‌های تجربی در حسابداری (چاپ اول، جلد دوم)، تهران، انتشارات: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
- واربرتون، نایجل (۱۳۹۲)، فلسفه‌ی پایه، (ترجمه: پرویز بابایی)، تهران، انتشارات: آزاد مهر، چاپ دوم
- عرب‌مازار یزدی، محمد. (۱۳۷۱). الگوهای علمی حسابداری، فصلنامه‌ی علمی و پژوهشی حسابداری، سال اول، شماره‌ی دوم، پاییز ۱۳۷۱، صص ۲-۳۱
- مگی. برایان (۱۳۳۰). داستان فلسفه. (ترجمه: مانی صالحی علامه)، چاپ نقره‌ی آبی، سال ۱۳۹۷
- ولک، هری آی؛ داد، جیمز آل؛ ترنی، مایکل جی. (۱۳۹۶). تئوری حسابداری. (ترجمه: غلامرضا کریمی و کامران تاجیک). چاپ چهارم. ۲۰۰۶

- Akmal M, Syed AASG, Shaikh FM (2012). Decision Usefulness, Truth and Accounting: A Philosophical Approach. J. Bus. Strat.6 (1):40.
- Albu CN, Albu N, Alexander D (2014). When global accounting standards meet the local context— Insights from an emerging economy. Critical Perspectives on Account. 25(6):489-510.
- Alexander D (2015). A social constructivist perspective on accounting/accountability. Retrieved from: [http://uek.krakow.pl/files/common/rzecznik/20150702/A\\_SOCIAL\\_CONSTRUCTIVIST%20\\_PERSPECTIVE\\_KRAKOW.pdf](http://uek.krakow.pl/files/common/rzecznik/20150702/A_SOCIAL_CONSTRUCTIVIST%20_PERSPECTIVE_KRAKOW.pdf).
- Alexander D, Archer S (2003). On economic reality, representational faithfulness and the 'true and fair override'. Account. Bus. Res.33 (1):3-

- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1985). Elements of Financial Statements. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. Stamford, CT: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2002). Proposal for a Principles-Based Approach to U.S. Standard Setting. Norwalk, CT: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2016). FASB. Retrieved from: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/TechnicalAgendaPage&cid=1175805470156>.
- Fechner HH, Kilgore A (1994). The influence of cultural factors on accounting practice. *The Int. J. Account.* 29(3):265-277.
- Fish S (1994). *There's no such thing as free speech: And it is a good thing, too* (New ed.). GB: Oxford University Press.
- Frankfurt H (2006). *On Truth*. New York: Alfred A. Knopf.
- Hines RD (1991). The FASB's conceptual framework, financial Accounting and the maintenance of the social world. *Account. Org. Soc.* 16(4):313-331.
- Husband GR (1954). The entity concept in accounting. *The Account. Rev.* 29(4):552-563.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2005). *Conceptual Framework Qualitative Characteristics 1: Relevance and Reliability*. Retrieved from <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/Archive/ConceptualFramework/Previous%20Work/CF-0505b07.pdf>.
- Sarbanes-Oxley Act cure the disease? *Critical Perspectives on Account.* 15(6): 853-864.
- Damant D (2006). Discussion of *International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors'*. *Account. Bus. Res.* 36 (1):29-30.
- Davidson D (1994). The social aspect of language. In *The Philosophy of Michael Dummett* (pp.1-16). Springer Netherlands.
- Dechow PM, Myers LA, Shakespeare C (2010). Fair value accounting and gains from asset securitizations: A convenient earnings management tool with compensation side-benefits. *J. Account. Eco.* 49(1):2-25.
- Erb C, Pelger C (2015). *Twisting words? A study of the construction and reconstruction of reliability in financial reporting standard-setting*. *Account. Org. Soc.* 40:13-40.
- Fahnestock RT, Bostwick ED (2011). An analysis of the fair value controversy. *J. Financ. Account.* 8:1.
- Emad M. Elkhashen, Collins G. Ntim (2018). Accounting and philosophy: The construction of social reality framework. *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 10(3), pp. 29-36, March 2018
- FASB (1980). *Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Financial Accounting Concepts statement No. 2. Stamford, CT: FASB. Retrieved from <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820900526&blobheader=application%20pdf>.
- 17.
- Allen F, Carletti E (2008). Mark-to-market accounting and liquidity pricing. *J. Account. Econ.* 45(2):358-378.
- Baker M, Schaltegger S (2015). Pragmatism and new directions in social and environmental accountability research. *Account. Audit. Account. J.* 28(2):263-294.
- Bay C (2018). *Makeover accounting: Investigating the meaningmaking practices of financial accounts*. *Accounting, Organizations and Society*. Forthcoming.
- Bayou ME, Reinstein A, Williams PF (2011). *To tell the truth: A discussion of issues concerning truth and ethics in accounting*. *Account. Org. Soc.* 36(2):109-124.
- Burke ME (2007). *Making choices: research paradigms and information management: Practical applications of philosophy in IM research*. *Lib. Rev.* 56(6):476-484.
- Buys PW (2008). *In pursuit of a foundational accountancy philosophy*. *Koers*, 73(3):489-509.
- Christie N, Dyck B, Morrill J, Stewart R (2013). *CSR and accounting: Drawing on Weber and Aristotle to rethink generally accepted accounting principles*. *Bus. Soc. Rev.* 118(3):383-411.
- Cluskey GR, Ehlen CR, Rivers R (2007). *Accounting theory: Missing in action? Manage. Account. Quarterly.* 8(2).
- Collins H (1992). *Changing order: Replication and induction in scientific practice*. University of Chicago Press.
- Cullinan C (2004). *Enron as a symptom of audit process breakdown: can the*

- Org. Soc. 22(7):691-712.
- Moore L (2009). Economic —reality|| and the myth of the bottom line. Account. Horiz. 23(3):327-340.
  - Penno MC (2008). Rules and accounting: Vagueness in conceptual frameworks. Account. Horiz. 22(3):339-351.
  - Reis RF, Stocken PC (2007). Strategic consequences of historical cost and fair value measurements. Contemporary Accounting Research, Forthcoming.
  - Rorty R (1989). Contingency, irony, and solidarity. Cambridge University Press.
  - Searle JR (1995). The construction of social reality. London: Allen Lane.
  - Sundgren S (2013). Is fair value accounting really fair? A discussion of pros and cons with fair value measurement. The Finnish J. Bus. Econ. (3-4):242-250.
  - Tran M (2002). WorldCom accounting scandal. The Guardian. Retrieved from <http://www.theguardian.com/business/2002/aug/09/corporatefraud.worldcom2>.
  - Williams PF (2006). Accounting for economic reality: Whose reality, which Justice? Account. Public Interest 6(1):37-44.
  - Williams PF (2014). The myth of rigorous accounting research. Account. Horiz. 28(4):869-887.
  - Williams PF, Ravenscroft SP (2015). Re-thinking decision usefulness. Contemp. Account. Res. 32(2):763-788.
  - Publ. Int. 6(1):1- 21.
  - Lee TA (2013). Reflections on the origins of modern Accounting. Account. Hist. 18(2):141-161.
  - Maali BM, Jaara OO (2014). Reality and accounting: The case for interpretive accounting research. Int. J. Account. Financ. Report. 4(1):155.
  - Macintosh NB (2006). Accounting truth, lies, or "bullshit"? A philosophical investigation. Accounting and the Public Int. 6(1):22-36.
  - Macintosh NB (2009). Accounting and the truth of earnings reports: Philosophical considerations. European Account. Rev. 18(1):141-175.
  - Magnan M, Markarian G (2011). Accounting, governance and the crisis: is risk the missing link?. European Account. Rev. 20(2):215-231.
  - Mallin CA (2013). Corporate governance (Fourth ed.). Oxford: Oxford University Press.
  - Manicas PT (1993). The absent ontology of society: response to Jukes and Barresi. J. Theo. Soc. Beh. 23(2):217-228.
  - Mattedich R (2003). Accounting representation and the onion model of reality: a comparison with Baudrillard's orders of simulacra and his hyperreality. Account. Org. Soc. 28(5):443-470.
  - McCumber J (2005). Reshaping reason: Toward a new philosophy. Indiana University Press.
  - McKernan JF (2007). Objectivity in accounting. Account. Org. Soc. 32(1):155-180.
  - McSweeney B (1997). The unbearable ambiguity of accounting. Account.
  - International Accounting Standards Board (IASB) (2010). Conceptual Framework for Financial Reporting. Retrieved from <http://www.ifrs.org/News/PressReleases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf>.
  - International Accounting Standards Board (IASB) (2011). IFRS 13 Fair value measurement. In International financial accounting standards.
  - International Accounting Standards Board (IASB) (2013). Snapshot: Review of the Conceptual Framework. Retrieved from <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/ConceptualFramework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Snapshot-Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf>.
  - International Accounting Standards Board (IASB) (2018). IFRS. Retrieved From <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/pages/jurisdictionprofiles.aspx>.
  - Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) (1988). Making corporate reports valuable. London: ICAS/ Kogan Page. Retrieved from: [https://www.icas.com/\\_\\_data/assets/pdf\\_file/0004/120982/MakingCorp-Reports-Valuable.pdf](https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0004/120982/MakingCorp-Reports-Valuable.pdf)
  - Kuchta D, Sukpen J (2011). The Influence of Culture on Accounting Systems. J. Intercul. 3(2):57-75.
  - Laux C, Leuz C (2009). The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate. Account. Org. soc. 34(6):826-834.
  - Lee TA (2006). The FASB and accounting for economic reality. Account.

رویا دارابی: دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد واحد تهران جنوب، تهران، ایران  
 مهدی غریب: دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد واحد تهران جنوب، تهران، ایران