

## تحول مفهوم عینیت گرایی در حسابداری - از واقع گرایی پوزیتیویستی تا عینیت نهادی و انتقادی

دکتر عبدالرضا محسنی

استادیار گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

Mohseni.abdoreza@yahoo.com

معصومه علیپور یگانه

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. (نویسنده مسئول).

masoumehalipouryeganeh@gmail.com

### چکیده

عینیت یکی از ارکان مشروعیت در حسابداری است، اما مسیر تحول آن نشان می‌دهد که نمی‌توان آن را صرفاً بازتاب بی‌طرف واقعیت اقتصادی دانست. در رویکرد پوزیتیویستی، عینیت بر مشاهده‌پذیری، اندازه‌گیری و جدایی ناظر از واقعیت استوار بود و اطلاعات مالی به منزله نمایش خنثای رویدادها تلقی می‌شد. با ظهور پساپوزیتیویسم، عینیت بر آزمون‌پذیری، خطاپذیری و توافق میان ذهنی مبتنی شد و به جای جستجوی حقیقت قطعی، امکان نقد مستقل اهمیت یافت. رویکردهای ساخت‌گرایانه و انتقادی نشان دادند که صورتهای مالی در بستر زبان، نهادهای حرفه‌ای و روابط قدرت شکل می‌گیرند و حسابداری واقعیت را می‌سازد نه صرفاً ثبت می‌کند. در این شرایط، عینیت از ویژگی عدد به ویژگی فرآیند تبدیل شده است: شفافیت درباره مفروضات، مستندسازی قضاوت‌ها و قابلیت بررسی مستقل جایگزین ادعای بی‌طرفی می‌شود. در ارزش‌گذاری‌های پیچیده و محیط‌های پرریسک، سه بعد سنتی عینیت مدرکی، اندازه‌گیری و تأییدی به‌تنهایی کفایت ندارند و نقش حسابرس از تأیید نتیجه به ارزیابی منطق و روش تولید عدد تغییر می‌کند. این مقاله با مرور ادبیات فلسفه علم و حسابداری انتقادی، نشان می‌دهد که عینیت سازه‌ای چندلایه و نهادی است و تقویت آن مستلزم تمرکز بر فرآیند، شفافیت و پاسخ‌گویی حرفه‌ای است.

**کلیدواژه‌ها:** عینیت گرایی در حسابداری، واقع گرایی انتقادی، ساخت گرایی اجتماعی، عینیت بین الاذهانی، ارزش منصفانه و پارادوکس عینیت.

### مقدمه

عینیت‌گرایی همواره یکی از مبانی مشروعیت و اعتبار گزارشگری مالی بوده است و در ادبیات کلاسیک حسابداری، بر پایه‌ی دیدگاه پوزیتیویستی به‌عنوان قابلیت «بازنمایی بی‌طرفانه واقعیت اقتصادی» تلقی می‌شد. ون بردا و هندریکسون<sup>۱</sup> (۱۹۹۲)، استرلینگ<sup>۲</sup> (۱۹۷۰). این تلقی که بر مشاهده‌پذیری، قابلیت اتکا و تأییدپذیری استوار بود، با تحولات فلسفه‌ی علم به چالش کشیده شد. پساپوزیتیویست‌ها مانند پوپر<sup>۳</sup> (۱۹۵۹)، امکان کشف حقیقت قطعی را رد کرده و عینیت را

<sup>1</sup> Hendriksen & Van Breda

<sup>2</sup> Sterling

<sup>3</sup> Popper

وابسته به آزمون‌پذیری و توافق میان‌ذهنی دانستند. جریان‌های ساخت‌گرایانه، با آثار کوهن<sup>۱</sup> (۱۹۶۲)، ولاتور و وولگار<sup>۲</sup> (۱۹۷۹)، شان دادند که داده‌ها و مشاهدات در چارچوب‌های زبانی و نهادی تولید می‌شوند و «عینیت» محصول گفتمان و اجماع اجتماعی است، نه بازتابی از واقعیت خالص.

این تغییر نگرش در حوزه‌ی حسابداری موجب بازاندیشی جدی در مفهوم عینیت شد. پژوهشگران انتقادی مانند هینز<sup>۳</sup> (۱۹۸۸)، و مورگان<sup>۴</sup> (۱۹۸۸)، استدلال کردند که حسابداری واقعیت را نمی‌بیند، بلکه آن را می‌سازد و زبان حسابداری در شکل‌دهی به ادراکات نقش تعیین‌کننده دارد. از سوی دیگر، پاور<sup>۵</sup> (۱۹۹۷)، نشان داد که ادعای عینیت در حسابرسی بیشتر کارکردی نهادی و مشروعیت‌بخش دارد تا معرفت‌شناختی. در واکنش، رویکردهای معاصر به‌ویژه مک کرنان (۲۰۰۷)، عینیت را به‌عنوان یک فرآیند بین‌الذهنی مبتنی بر شفافیت، مستندسازی و قابلیت نقدپذیری بازتعریف کرده‌اند.

به‌این ترتیب، عینیت در حسابداری امروز نه یک ویژگی ذاتی اعداد، بلکه یک سازهی فلسفی-اجتماعی و حاصل سازوکارهای حرفه‌ای است. این مقاله مروری با تکیه بر ادبیات فلسفه‌ی علم و مطالعات انتقادی حسابداری، تحول این مفهوم، محدودیت‌های آن و الگوهای نوین بازتعریف عینیت را بررسی می‌کند.

## مبانی نظری و مفاهیم کلیدی

### ریشه‌های معرفت‌شناختی عینیت در فلسفه‌ی علم

چارچوب نظری مقاله بر پایه‌ی این فرض بنیادی استوار است که «عینیت» در حسابداری محصول تحول تاریخی فلسفه‌ی علم و تغییر برداشت انسان از رابطه‌ی میان سوژه (مشاهده‌گر) و ابژه (واقعیت) است. بر اساس ادبیات کلاسیک، چهار رویکرد اصلی بنیان نظری عینیت را شکل می‌دهند:

**پوزیتیویسم:** عینیت به‌مثابه مشاهده‌پذیری و بی‌طرفی

پوزیتیویسم و تجربه‌گرایی منطقی بر این باور بودند که علم باید تنها بر رویدادهای قابل مشاهده تکیه کند و مشاهده‌گر از واقعیت مستقل باشد (کنت<sup>۶</sup>؛ کارنپ<sup>۷</sup>، ۱۹۳۴؛ پوپر، ۱۹۵۹). در حسابداری، این رویکرد در قالب تأکید بر اسناد مثبت، بهای تاریخی و قابلیت اتکا ظاهر شد (استرلینگ، ۱۹۷۰؛ هندریکسون و ون بردا، ۱۹۹۲).

**پساپوزیتیویسم:** عینیت به‌عنوان آزمون‌پذیری و خطاپذیری

پوپر (۱۹۵۹)، و لاکاتوش (۱۹۷۰)، عینیت را محصول «ابطال‌پذیری» و توافق میان‌ذهنی پژوهشگران دانستند. در این نگاه، گزارشگری مالی نیز تنها «نمایش تقریبی» از واقعیت را ارائه می‌دهد.

**ساخت‌گرایی اجتماعی:** عینیت به‌مثابه برساخت گفتمانی و نهادی

کوهن (۱۹۶۲)، فایراند<sup>۸</sup> (۱۹۷۵)، و ولاتور و وولگار (۱۹۷۹)، نشان دادند که مشاهدات علمی حاصل زبان، نهادها و پارادایم‌هاست و هیچ مشاهده‌ای «خام» و بی‌تفسیر نیست.

<sup>1</sup> Kuhn

<sup>2</sup> Latour & Woolgar

<sup>3</sup> Hines

<sup>4</sup> Morgan

<sup>5</sup> Power

<sup>6</sup> Comte

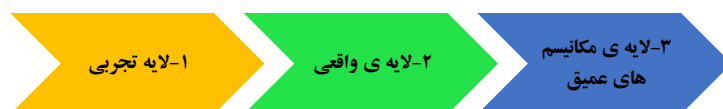
<sup>7</sup> Carnap

<sup>8</sup> Feyerabend

این دیدگاه که مشاهدات علمی برساخته‌ای از چارچوب‌های زبانی و نهادی هستند، در ترجمه‌ی فارسی اثر کلاسیک کوهن با عنوان «ساختار انقلاب‌های علمی» (ترجمه زیباکلام، ۱۳۹۸) نیز به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته است. کوهن با معرفی مفهوم «پارادایم»، نشان می‌دهد که حتی «واقعیات» علمی نیز در بستر یک پارادایم مسلط شکل می‌گیرند و عینیت مطلق را به چالش می‌کشند.

### واقع‌گرایی انتقادی: عینیت مشروط و لایه‌مند

باشکار<sup>۱</sup> (۱۹۷۵)، و اندرو سیر<sup>۲</sup> (۱۹۹۲)، عینیت را فرآیندی لایه‌مند دانستند:



این رویکرد زمینه‌ی نظری لازم برای «عینیت نسبی، نه مطلق» را فراهم می‌کند.

### عینیت در حسابداری: ساختار کلاسیک و ابعاد عملی

با ورود حسابداری به عصر استانداردگذاری، عینیت به صورت «مجموعه‌ای از ابعاد عملی» به شرح ذیل صورت‌بندی شد. عینیت مدرکی: اتکا به اسناد و شواهد قابل رؤیت مطابق چارچوب مفهومی FASB (۲۰۱۰) و IASB (۲۰۱۸). عینیت اندازه‌گیری: استفاده از مبانی سنجش مشترک مانند بهای هندریکسون و ون بردا (۱۹۹۲). عینیت تأییدی: قابلیت آزمون‌پذیری توسط ناظران مستقل پوپر (۱۹۵۹)؛ ISA200 (۲۰۲۰). این سه بعد زیربنای مفهوم «قابلیت اتکا» در گزارشگری مالی هستند.

### نقدهای تفسیری و انتقادی بر عینیت حسابداری

از دهه ی ۱۹۸۰ به بعد، جریان‌های تفسیری و انتقادی مفهوم عینیت را به چالش کشیدند و آن را نه پدیده‌ای خنثی، بلکه گفتمانی و قدرت‌محور دانستند. حسابداری واقعیت را نمی‌بیند؛ آن را می‌سازد هینز (۱۹۸۸): «صورت‌های مالی واقعیت را می‌سازند».

زبان حسابداری به‌مثابه گفتمان: حسابداری از طریق واژه‌ها، طبقه‌بندی‌ها و روایت‌ها واقعیت را قالب‌بندی می‌کند. (مورگان ۱۹۸۸)

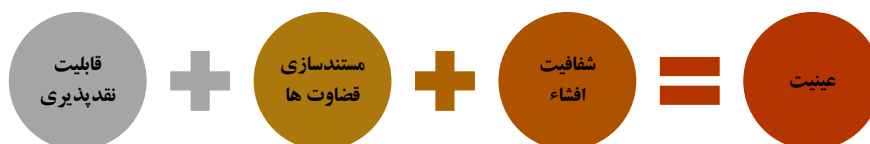
حسابداری و حسابرسی به‌مثابه فرآیندهای مشروعیت‌بخش نهادی: پاور (۱۹۹۷): حسابرسی یک «آیین نمادین اطمینان‌بخشی» است.

هاپوود<sup>۳</sup> (۱۹۸۳): حسابداری بخشی از سازوکارهای قدرت و کنترل است.

### رویکردهای معاصر به بازتعریف عینیت

مک‌کران (۲۰۰۷): عینیت بین‌الذهانی و فرآیندی

<sup>1</sup> Roy Bhaskar  
<sup>2</sup> Sayer Andrew  
<sup>3</sup> Hopwood



ماتسیچ<sup>۱</sup> (۲۰۱۴): عینیت درجاتی و مشروط: عینیت باید به‌عنوان یک «طیف» دیده شود، نه یک وضعیت مطلق.

### بخش سوم: مرور و دسته بندی یافته های ادبیات

ادبیات عینیت در حسابداری نشان می‌دهد که این مفهوم مسیر تکاملی روشنی را طی کرده است: از عینیت تجربی و پوزیتیویستی، به عینیت گفتمانی و انتقادی، و سپس به عینیت فرآیندی و بین‌الذهانی. این تحول، نتیجه تعامل سه حوزه اصلی است: معرفت‌شناسی فلسفی، استانداردگذاری حرفه‌ای و تحلیل نهادی قدرت. در ادبیات بومی نیز مفهوم عینیت اغلب بر استقلال عدد از قضاوت فردی تأکید می‌کند (به‌بهانی‌زاده و قاسمی، ۱۴۰۱)، اما این رویکرد با ارزش‌گذاری‌های پیچیده مبتنی بر مدل، از جمله سطوح ۲ و ۳ IFRS، ناسازگار است. چنین تعریف ساده‌ای از عینیت نمی‌تواند فرآیندهای مبتنی بر قضاوت و عدم قطعیت را پوشش دهد.

مرور ادبیات را می‌توان در چهار خوشه اصلی دسته‌بندی کرد:

❖ عینیت به‌مثابه بازتاب بی‌طرفانه واقعیت (پارادایم پوزیتیویستی)

ادبیات کلاسیک دهه‌های ۱۹۶۰-۱۹۸۰ عینیت را «توانایی ثبت واقعیت اقتصادی مستقل از ذهن» تعریف می‌کرد. این دیدگاه بر مشاهده‌پذیری، قابلیت اتکا و قابلیت تأیید تأکید داشت.

سه‌بعد عملیاتی عینیت - مدرکی، اندازه‌گیری و تأییدی - در این دوره شکل گرفتند.

این رویکرد حسابداری را ابزار بازنمایی واقعیت می‌دانست و تلاش می‌کرد ذهنیت انسانی را در فرآیند گزارش‌گری حذف کند. پژوهش‌هایی چون استرلینگ (۱۹۷۰)، و چارچوب‌های مفهومی اولیه ون بردا و هندریکسون (۱۹۹۲)، این گفتمان را تثبیت کردند.



❖ عینیت به‌مثابه توافق میان‌ذهنی (پارادایم پساپوزیتیویستی)

پساپوزیتیویست‌ها پذیرفتند که حقیقت کامل در دسترس نیست و مشاهده بدون نظریه ممکن نیست. عینیت نه از حذف ذهنیت، بلکه از طریق آزمون‌پذیری، خط‌پذیری و توافق متخصصان به دست می‌آید.

در حسابداری، این دیدگاه به قابلیت اتکا، قابلیت بررسی مستقل و تقلیل خطا ترجمه شد. استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی IFRS, ISA این منطق را وارد سازوکارهای گزارشگری کردند:

اطلاعات زمانی عینی است که روش‌ها و مفروضات آن شفاف و قابل بررسی باشند. در این مرحله، عینیت از موجودیت عددی به فرآیند حرفه‌ای منتقل می‌شود و نقش حسابرس به‌جای حذف قضاوت، مدیریت آن است.

❖ عینیت به‌مثابه برساخت زبانی و نهادی (رویکردهای تفسیری-انتقادی)

از دهه ۱۹۸۰، موجی از ادبیات تفسیری و انتقادی بر بنیان‌های پوزیتیویستی حسابداری حمله کرد.

<sup>1</sup> Mattesich

این جریان - با آثاری چون هینز (۱۹۸۸)، مورگان (۱۹۸۸)، تینکر و همکاران<sup>۱</sup> (۱۹۸۲)، به طور رادیکال اعلام می کند: حسابداری واقعیت را بازتاب نمی دهد؛ آن را می سازد. زبان حسابداری خود گفتمانی است که به جهان اقتصادی معنا می دهد. عددی که عینی به نظر می رسد، نتیجهی قراردادهای، ساختارها و منافع قدرت است. در اینجا «عینیت» دیگر ویژگی داده نیست، بلکه سازه‌ای سیاسی - اجتماعی است: آنچه «واقعیت اقتصادی» نامیده می شود، محصول اجماع نهادی است، نه کشف علمی. این دیدگاهها مفهوم عینیت به مثابه مشروعیت حرفه‌ای را برجسته می کنند، به ویژه در حسابرسی (پاور، ۱۹۹۷؛ هاپوود، ۱۹۸۳). در این الگو، عینیت نقش نمادین دارد: اعتماد را تولید می کند، نه حقیقت را.

❖ عینیت به مثابه سازوکار فرآیندی، بین‌الذهانی و اخلاقی (جریان‌های معاصر) ادبیات اخیر تلاش نمی کند عینیت را نفی کند، بلکه آن را بازتعریف می کند. مک کران (۲۰۰۷)، عینیت را «توانایی بررسی و نقد قضاوت‌ها» می داند. در این نگاه:



ماتسیج (۲۰۱۴)، و لافلین<sup>۲</sup> (۱۹۹۵)، نیز عینیت را طیفی و درجه‌ای می دانند، نه وضعیت مطلق. این رویکرد با واقع‌گرایی انتقادی همسو است: واقعیت وجود دارد، اما شناخت ما مشروط و لایه‌مند است. بدین ترتیب، مرکز ثقل عینیت از «عدد» به «فرآیند تولید عدد» منتقل می شود. عینیت زمانی معتبر است که جامعه حرفه‌ای بتواند روش‌ها را بررسی، بازسازی و نقد کند، نه آنکه صرفاً عددی را بپذیرد.

مطابق رویکردهای تفسیری، عینیت علاوه بر بعد روش‌شناختی، ابعاد اجتماعی و قدرت نیز دارد (هینز، ۱۹۸۸؛ پاور، ۱۹۹۷). شواهد بومی نیز این امر را تأیید می کنند؛ یافته‌های جعفری، تائبی‌نقدری و زینلی (۱۴۰۴)، نشان می دهد که فشارهای اجتماعی و مهارت‌های سیاسی می توانند تردید حرفه‌ای حسابرس را کاهش دهند و در نتیجه، احتمال گزارش تقلب‌های کشف‌شده را پایین بیاورند. این یافته‌ها بر اهمیت عینیت به عنوان «مسئولیت در برابر قضاوت»، نه صرفاً «عدم جانبداری»، تأکید می کند.

❖ پارادوکس ارزش منصفانه و پیامدهای اخلاقی عینیت در حسابداری پذیرش ارزش منصفانه در گزارشگری مالی به عنوان راهی برای دستیابی به «عینیت بازار» تلقی می شود؛ یعنی بازنمایی مستقیم قیمت‌های بیرونی و حذف قضاوت فردی. این ادعا با سنت پوزیتیویستی همسو است که واقعیت اقتصادی را مستقل از مشاهده‌گر می‌پندارد (استرلینگ ۱۹۷۰، ون بردا و هندریکسون، ۱۹۹۲)، با این حال، مطالعه‌های تجربی و انتقادی نشان داده‌اند که هرچه گزارشگری به سمت بازار حرکت می کند، وابستگی آن به قضاوت و مدل‌سازی افزایش می یابد. زمانی که بازار فعال وجود ندارد، ارزش منصفانه به ورودی‌های سطح ۲ و ۳ IFRS متکی می شود؛ یعنی الگوهای مقایسه‌ای یا پیش‌بینی‌های مدیریتی، نه مشاهده مستقیم قیمت.

<sup>1</sup> Tinker et al

<sup>2</sup> Laughlin

ادبیات ارزش منصفانه نمونه‌ای روشن است: هرچه حسابداری در پی «عینیت بازار» می‌رود، وابستگی به مدل‌ها، فروض و تخمین‌ها بیشتر می‌شود. این وضعیت «پارادوکس عینیت» را آشکار می‌کند: عینیت ادعایی، ذهنیت ساخت‌یافته را پنهان می‌کند.

در پژوهش‌های داخلی نیز تنش ذاتی بین عینیت ادعا شده در ارزش منصفانه و ذهنیت نهفته در برآوردها مورد توجه قرار گرفته است. مرادزاده فرد (۱۳۹۸)، در «بررسی انتقادی کاربرد ارزش منصفانه» نشان می‌دهد که چگونه اجرای استانداردهای مبتنی بر ارزش منصفانه در شرایط عدم نقدشوندگی بازار، منجر به اتکای گسترده به قضاوتها و مدل‌های ذهنی می‌شود و «پارادوکس عینیت» را در عمل آشکار می‌سازد.

• از مشاهده به مدل‌سازی: انتقال ساختاری ذهنیت

در سطحی که بازار فعال وجود دارد (سطح ۱)، نقش حسابدار صرفاً بازتاب ارزش بازار است. اما این حالت در بسیاری از دارایی‌ها از «املاک خاص» تا «سرمایه‌گذاری‌های غیرقابل معامله» نادر است. در سطح ۲، قیمت دارایی‌های مشابه مینا قرار می‌گیرد و تفاوت‌ها با تنظیمات ذهنی تعدیل می‌شوند؛ این لحظه ورود قضاوت است IFRS ۱۳ (۲۰۱۱)، اگر چنین داده‌هایی نیز ناکافی باشند، ارزش‌گذاری به مدل‌های جریان نقدی تنزیل شده، ریسک نقدشوندگی، نرخ‌های رشد و مفروضات مدیریت منتقل می‌شود یعنی سطح ۳. به بیان کریستنسن و نیکولایف (۲۰۱۳)، در این سطح، ارزش گزارش شده «نه محصول مشاهده بازار، بلکه محصول روایت اقتصادی شرکت» است.

بدین ترتیب، ظاهر ریاضی مدل، ذهنیت را پنهان می‌کند؛ عدد نهایی در صورت‌های مالی بر ساختار انتخاب‌های روش‌شناختی و پارامتری مدیریت بنا می‌شود، نه بر مشاهده تجربی. اینجا «عینیت» به جای حذف ذهنیت، آن را استتار می‌کند.

• مدل‌ها به عنوان ابزار مشروعیت‌بخشی

ادبیات تفسیری تأکید می‌کند که گزارشگری مالی نه فقط واقعیت را بیان می‌کند، بلکه آن را می‌سازد. ارزش منصفانه نمونه عینی این وضعیت است:

یک نرخ تنزیل ۰.۸٪ به جای ۱.۲٪ ارزش شرکت را تغییر می‌دهد، اما زبان مدل آن را به عنوان «محاسبه علمی» نشان می‌دهد. به تعبیر تینکر مرینو و نیمارک<sup>۱</sup> (۱۹۸۲)، مدل‌ها «پوششی فنی» برای ترجیح‌های نهادی هستند. در این چارچوب، عدد ظاهراً عینی، حامل دیدگاه قدرت است، نه یک مشاهده بی‌واسطه.

• تغییر پارادایم در نقش حسابرس

وقتی واقعیت در سطح عدد ساخته شود، حسابرس دیگر نمی‌تواند حقیقت اقتصادی را تأیید کند؛ بنابراین نقش او از تأیید رویداد به تصویب روش تغییر می‌کند. پاور (۱۹۹۷)، نشان می‌دهد که حسابرسی به «مناسک تولید مشروعیت» تبدیل می‌شود؛ جایی که هدف، جداسازی حقیقت از خطا نیست، بلکه اطمینان بخشی به ذی‌نفعان درباره فرآیند تولید عدد است. به همین دلیل، استانداردهای حسابرسی همچون ISA ۵۴۰ بر «ارزیابی منطق مفروضات» و «کفایت افشا» تأکید دارند، نه تأیید صحت ارزش اقتصادی.

• پیامدهای اخلاقی: پاسخ‌گویی درباره قضاوت، نه پنهان‌سازی آن

<sup>1</sup> Merino & Neimark

اگر ارزش منصفانه بدون افشای روش، محدودیت‌ها و فرضیات ارائه شود، اخلاق نقض می‌شود، حتی اگر استاندارد رعایت شده باشد. مک کرنان (۲۰۰۷)، «استدلال می‌کند که عینیت واقعی زمانی به وجود می‌آید که قضاوت‌ها از حالت پنهان به حالت «شفاف، نقدپذیر و قابل بررسی» منتقل شوند. اخلاق حسابداری یعنی توضیح اینکه چرا نرخ رشد انتخاب شد، چرا سناریوی پایه ترجیح داده شد و چه کسانی از این انتخاب سود یا زیان می‌کنند. در غیر این صورت، عینیت به ابزار توجیه مدیریت و به قیمت کاهش اعتماد عمومی تبدیل می‌شود.

در ادبیات حرفه‌ای ایران نیز پیوند اخلاق و عینیت مورد تأکید قرار گرفته است. سجادی (۱۳۹۹)، در کتاب «اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی» بر این باور است که عینیت واقعی نه در نادیده گرفتن قضاوت، بلکه در «پاسخگویی درباره قضاوت» تحقق می‌یابد. از این منظر، شفافیت در افشای مفروضات و محدودیت‌های برآوردها، یک تکلیف اخلاقی و همزمان شرط تحقق عینیت مسئولانه است.

• عینیت به مثابه سازوکار اعتماد، نه یک تکنیک عددی

ادبیات اخیر نشان می‌دهد که عینیت دیگر ویژگی عدد نیست؛ سازه‌ای فرآیندی و بین‌الذهانی است (مک کرنان، ۲۰۰۷؛ کریستنسن و نیکولایف، ۲۰۱۳).

((آنچه اعتماد تولید می‌کند، نه خود عدد، بلکه قابلیت بررسی روش تولید آن است یعنی باز بودن مدل، امکان نقد مفروضات، مستندسازی محدودیت‌ها و پذیرش خطاپذیری.))

وقتی مسیر تولید عدد روشن باشد، عینیت به سازوکار اعتماد عمومی تبدیل می‌شود؛ اما اگر مدل به سپر پوششی تبدیل شود، عینیت به ابزار مشروعیت‌بخشی تقلیل می‌یابد و اخلاق در حاشیه قرار می‌گیرد (پاور ۱۹۹۷). پارادوکس ارزش منصفانه نشان می‌دهد که تلاش برای دستیابی به عینیت بازار، در عمل، ارزش‌گذاری را به مفروضات، مدل‌ها و روایت‌های مدیریتی وابسته می‌کند. در چنین شرایطی، عینیت نه حذف ذهنیت، بلکه ساختارمند کردن و پنهان‌سازی آن در قالب استاندارد و روش است. این جابجایی، نقش حسابرس را از شکار حقیقت اقتصادی به تنظیم و مشروعیت‌بخشی فرآیند منتقل می‌کند. بنابراین، عینیت واقعی در حسابداری نه در عدد، بلکه در شفافیت مسیر تولید آن است.

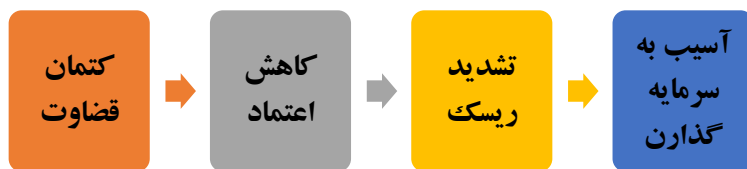
#### ❖ اهمیت عینیت‌گرایی در محیط‌های مالی پرریسک

در محیط‌های مالی پرریسک مانند دوران نوسانات شدید بازار، بحران‌های اعتباری یا شرایط عدم قطعیت کلان، عینیت‌گرایی نقشی فراتر از یک ویژگی فنی گزارشگری ایفا می‌کند. در چنین فضاهایی، عدم قطعیت در ارزش‌گذاری، پیش‌بینی جریان‌های نقدی و اندازه‌گیری ریسک، به‌شکلی ساختاری افزایش می‌یابد لاوکس و لوییس (۲۰۰۹). هرچه داده‌های تجربی کمتر شوند، وزن قضاوت مدیریتی، مدل‌سازی و ورودی‌های سطح ۲ و ۳ بیشتر می‌شود؛ بنابراین، عینیت دیگر نه تنها مسئله‌ی تکنیکی، بلکه مسئله‌ی اعتماد نهادی است.

در بحران‌های مالی، شکست مفروضات «عینیت عددی» خود را آشکار می‌کند. شواهد بحران ۲۰۰۸ نشان داد که گزارشگری مبتنی بر ارزش‌های بازار در بازارهای غیرفعال، به‌جای کاهش ریسک، ریسک سیستمی را تشدید کرده و نوسانات مصنوعی ایجاد می‌کند لاوکس و لوییس (۲۰۱۰). زمانی که بازار نقد نمی‌شود یا قیمت‌های مشاهده‌پذیر وجود ندارند، مدل‌های ارزش‌گذاری سطح ۳ به‌عنوان «حقیقت» ارائه می‌شوند، در حالی که ماهیت آن‌ها پیش‌بینی، سناریو و قضاوت است. در چنین شرایطی، عینیت فنی به پوششی برای ذهنیت تبدیل می‌شود: عدد به‌ظاهر علمی، اما عملاً محصول روایت اقتصادی شرکت.

❖ ((عینیت در محیط‌های پرریسک به معنای شفاف‌سازی فرآیند است، نه عدد))

تحقیقات مسأله‌ای چون کریستنسن و نیکولایف (۲۰۱۳)، نشان می‌دهد که در نبود بازار، استفاده از ورودی‌های غیرقابل مشاهده تنها زمانی قابل اتکا است که افشا، محدودیت‌ها و حساسیت نسبت به مفروضات آشکار شوند. این همان نقطه‌ای است که اخلاق حرفه‌ای و عینیت با هم تلاقی پیدا می‌کنند:



در سطح نهادی نیز، عینیت‌گرایی به‌عنوان سازه‌ای برای مدیریت ریسک اعتماد شناخته می‌شود پاور (۱۹۹۷)، بیان می‌کند که حسابرسی در چنین دوره‌هایی نه ابزار کشف حقیقت اقتصادی، بلکه ابزار کنترل نمادین ریسک اجتماعی است؛ جامعه زمانی آرام می‌شود که بدانند فرآیندها قابل بررسی و نقد هستند. بنابراین، در محیط‌های پرریسک، عینیت یعنی پاسخ‌گویی در مورد نحوه تولید عدد، نه صرفاً ارائه عددی که قرار است همه را قانع کند. در محیط‌های مالی پرریسک، عینیت یک ویژگی تکنیکی نیست؛ یک سازوکار اعتماد است.

هرچه عدم قطعیت افزایش می‌یابد، وزن مدل‌سازی و قضاوت نیز بیشتر می‌شود؛ بنابراین، عینیت نه با حذف ذهنیت، بلکه با شفافیت نسبت به مفروضات، افشا و قابلیت بررسی حاصل می‌شود. اگر این فرآیند پنهان بماند، ارزش منصفانه به ابزار مشروعیت‌بخشی مدیریتی تبدیل می‌شود و ریسک سیستمی را تشدید می‌کند.

همان‌گونه که رویکردهای برساخت‌گرایانه نشان می‌دهند، عینیت نه یک واقعیت طبیعی، بلکه محصول سازوکارهای نهادی است (مورگان، ۱۹۸۸؛ هینز، ۱۹۸۸). ادبیات بومی نیز به همین نتیجه رسیده است؛ جودکی‌چگنی (۱۴۰۰)، بیان می‌کند که صورت‌های مالی در ایران بیشتر به‌عنوان ابزار مشروعیت‌سازی حرفه‌ای عمل می‌کنند تا بیانگر واقعیت اقتصادی، و این وضعیت، فاصله میان عینیت ادعایی و عینیت عملی را تشدید می‌کند.

❖ فناوری‌های داده‌محور و استانداردهای گزارشگری: بازتعریف عملی عینیت در حسابداری و حسابرسی

گزارشگری مالی مدرن به‌ویژه در ارزش‌گذاری‌های غیرقابل مشاهده، ناگزیر به اتکا بر قضاوت مدیریتی است. در نظام‌های کلاسیک، عینیت به‌عنوان «استقلال عدد از سوژه» تعریف می‌شد؛ اما در کاربردهای پیچیده ارزش‌گذاری، عینیت دیگر نه یک ویژگی عدد، بلکه یک ویژگی فرآیند تولید عدد است. این همان جایی است که فناوری‌های داده‌محور از جمله "تحلیل کلان‌داده، الگوریتم‌های یادگیری ماشین و سیستم‌های ارزش‌گذاری خودکار" در نقش سازوکارهای عینیت‌ساز ظاهر می‌شوند. افادزینو و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۴).

در فضای آکادمیک فارسی نیز تأثیر فناوری‌های نوین بر بازتعریف عینیت مورد بررسی قرار گرفته است. محمودزاده (۱۴۰۰)، در مطالعه‌ای با عنوان «کاربرد هوش مصنوعی در حسابرسی» استدلال می‌کند که الگوریتم‌های هوش مصنوعی می‌توانند با مستندسازی کامل فرآیند قضاوت و کاهش سوگیری‌های شناختی، به عینیت فرآیندی کمک کنند، هرچند این سؤال اساسی را به همراه دارد که آیا عینیت از انسان به الگوریتم منتقل می‌شود یا صرفاً صورت جدیدی به خود می‌گیرد. استاندارد IFRS ۱۳ به‌صراحت بیان می‌کند که در نبود بازار فعال، ارزش منصفانه باید بر مبنای مفروضات مشارکت‌کنندگان بازار و با افشای کامل فرآیند برآورد ارائه شود IASB (۲۰۱۱)، فناوری‌ها دقیقاً در این نقطه وارد عمل

<sup>1</sup> Afadzinu et al

می‌شوند: آن‌ها مسیر تولید ارزش را از سطح «ذهنیت مدیریت» به سطح «الگوهای داده‌ای قابل مشاهده» منتقل می‌کنند. تحلیل تراکنش‌های گذشته، ریسک‌های نقدشوندگی، رفتار رقابتی صنعت و حتی شبکه‌های تأمین مشتری، ورودی‌های قابل بررسی و تکرارپذیر تولید می‌کند، نه گزاره‌ای ساده مانند «نرخ رشد ۵٪». در نتیجه، عینیت نه از حذف ذهنیت، بلکه از قابلیت بازیابی عقلانی ذهنیت به وجود می‌آید.

در سطح حسابرسی، ISA ۵۴۰ بر بررسی منطق مفروضات، منبع داده‌های ورودی و حساسیت مدل تأکید دارد. این استاندارد با روش‌های سنتی نمونه‌گیری ناسازگار است؛ زیرا قضاوت مدیریت در مدلی مثل جریان‌های نقدی تنزل شده نه در یک نقطه، بلکه در تمامی مفاصل مدل جاری است. از طول دوره پیش‌بینی تا نرخ تنزیل. فناوری با تولید ردپای شواهد این مشکل را حل می‌کند: هر فرض، هر تنظیم، و هر سناریو، مانند یک مسیر داده‌ای قابل ممیزی ذخیره می‌شود. افادزینو و همکاران (۲۰۲۴)، به تعبیر پاور (۱۹۹۷)، وظیفه حسابرس در این حالت نه کشف حقیقت اقتصادی، بلکه مدیریت مشروعیت از طریق قابلیت بررسی فرآیند است. به طور مثال:

کاهش ارزش سرقفلی یک شرکت خرده‌فروشی IAS ۳۶

((شرکت A یک زنجیره فروشگاهی با ۴۰۰ شعبه دارد. بازار فعال برای سرقفلی این مجموعه وجود ندارد، بنابراین واحد تجاری مجبور است ارزش را از طریق مدل جریان‌های نقدی تنزل شده برآورد کند))  
در رویکرد سنتی، مدیریت بر اساس تجربه، نرخ رشد سالانه ۳٪ و نرخ تنزیل ۹٪ را انتخاب می‌کند و نتیجه را در صورت‌ها گزارش می‌کند. این تصمیم، هرچند عددی «عینی» تولید می‌کند، اما منشأ ذهنی آن پنهان است.  
در مدل فناوری محور:

یادگیری ماشین بر اساس تاریخچه فروش شعب، نرخ افت مشتری، تغییرات الگوی خرید و حتی داده‌های پرداخت نرخ رشد را استخراج می‌کند.

تحلیل شبکه‌ای الگوی تعطیلی شعب مشابه را در ۵ سال گذشته بررسی می‌کند و به‌طور خودکار ریسک کاهش جریان نقدی را وزن دهی می‌کند.

تحلیل حساسیت خودکار نشان می‌دهد که تغییر نرخ تنزیل از ۹٪ به ۱۰٪ ارزش را ۱۴٪ کاهش می‌دهد. این بخش دقیقاً همان چیزی است که IFRS ۱۳ از واحد تجاری می‌خواهد افشا کند:

اثر مفروضات بر برآورد ارزش.

به این ترتیب، عینیت نه در این است که «نرخ رشد ۳٪ است»، بلکه در این است که:

۳٪ محصول یک فرآیند است که مستقل، قابل تکرار و قابل ارزیابی توسط ذینفعان است.

حسابرس نیز مطابق ISA ۵۴۰ دیگر به صرف «منطقی بودن» فرض‌ها اکتفا نمی‌کند؛

او بررسی می‌کند:

• داده‌ها از کجا آمده‌اند؟

• وزن الگوریتم چگونه تخصیص داده شده؟

• حساسیت‌ها چگونه ایجاد شده‌اند؟

در نتیجه، قضاوت مدیریت نه حذف می‌شود، بلکه به شیء قابل ممیزی تبدیل می‌شود؛ و این همان معنای جدید عینیت در حسابداری معاصر است. فناوری‌های داده‌محور عینیت را بازتعریف می‌کنند:

❖ عینیت نه حذف ذهنیت، بلکه مستندسازی آن به گونه‌ای است که قابل بررسی، قابل تکرار و قابل نقد باشد.

در این رویکرد، ارزش‌گذاری سطح ۳، کاهش ارزش سرقفلی یا برآوردهای پیچیده حسابداری دیگر «نظریات خصوصی مدیر» نیستند؛ بلکه مسیرهای تحلیلی عمومی هستند که توسط استانداردهای IFRS ۱۳، IAS ۳۶ و ISA ۵۴۰ محافظت می‌شوند.

## بحث و تحلیل

مرور ادبیات نشان می‌دهد که مفهوم عینیت در حسابداری را نمی‌توان صرفاً یک ویژگی فنی اعداد و صورت‌های مالی دانست، بلکه باید آن را در بستر تحول فلسفه علم و تغییر موقعیت اجتماعی حرفه حسابداری تحلیل کرد. در سطح فلسفی، عینیت از تصویری پوزیتیویستی مبتنی بر مشاهده‌پذیری و بی‌طرفی کامل به سمت رویکردهای پساپوزیتیویستی، ساخت‌گرایی اجتماعی و واقع‌گرایی انتقادی حرکت کرده است؛ به‌گونه‌ای که امروز بیشتر از «شناخت مشروط و لایه‌مند» سخن گفته می‌شود تا «بازنمایی خالص واقعیت». این تحول مستقیماً وارد گفتمان حسابداری شده و فهم ما از بی‌طرفی، قابلیت‌اتکا و اعتبار گزارشگری مالی را دگرگون کرده است.

در چارچوب‌های کلاسیک، به‌ویژه تحت تأثیر پوزیتیویسم و رویکردهای اثباتی، عینیت در حسابداری از طریق سه بُعد عینیت مدرکی، عینیت اندازه‌گیری و عینیت تأییدی عملیاتی شد؛ یعنی اتکای سخت‌گیرانه بر اسناد بیرونی، مبانی واحد پولی قابل اندازه‌گیری و قابلیت تأیید توسط ناظران مستقل. این سه بُعد، برای دهه‌ها معیار رسمی «اطلاعات عینی» تلقی می‌شدند و نقشی کلیدی در شکل‌دهی به استانداردهای گزارشگری مالی و حسابرسی داشتند. با این حال، همان‌طور که ادبیات جدیدتر نشان می‌دهد، این سازه‌ها هرچند برای کنترل بخشی از ذهنیت ضروری‌اند، اما نمی‌توانند حضور پررنگ قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری‌های پیچیده (مانند ارزش منصفانه، کاهش ارزش، ذخایر و سرقفلی) را حذف یا حتی به‌طور کامل مهار کنند. بنابراین، برداشت ابزاری و مکانیکی از عینیت، در سطح نظری و عملی با محدودیت‌های جدی روبه‌رو است.

ورود دیدگاه‌های تفسیری و انتقادی از دهه ۱۹۸۰، ادعای بی‌طرفی مطلق را به‌طور بنیادین به چالش کشید. هاینز (۱۹۸۸)، نشان می‌دهد که صورت‌های مالی صرفاً واقعیت را «ثبت» نمی‌کنند، بلکه در ساختن آن واقعیت سازمانی و اقتصادی نقش فعال دارند؛ مورگان (۱۹۸۸)، حسابداری را یک «زبان» می‌بیند که از طریق طبقه‌بندی‌ها و استعاره‌ها جهان اقتصادی را قاب‌بندی می‌کند؛ و تینکر و همکاران (۱۹۸۲)، عینیت را در بسیاری موارد پوششی برای منافع و روابط قدرت می‌دانند. در این خوانش، آنچه عینی به نظر می‌رسد، محصول گفتمان و توافق نهادی است، نه بازتاب خالص یک واقعیت از پیش داده‌شده.

بنابراین، عینیت در حسابداری بیش از آن که یک وضعیت معرفتی ناب باشد، یک سازوکار مشروعیت‌بخش حرفه‌ای است که اعتماد بازار، قانون‌گذاران و عموم را تولید و بازتولید می‌کند.

در ادبیات فارسی نیز نقدهای مشابهی به ماهیت گفتمانی حسابداری وارد شده است. به عنوان مثال، عرب مازار یزدی (۱۳۹۵)، در مقاله «حسابداری به مثابه گفتمان» استدلال می‌کند که صورت‌های مالی نه بازتاب واقعیت، بلکه برساخته‌ای گفتمانی هستند که از طریق روابط قدرت، هنجارهای حرفه‌ای و زمینه‌های نهادی شکل می‌گیرند. این دیدگاه، همسو با هاینز (۱۹۸۸)، بر نقش فعال حسابداری در ساختن واقعیت تأکید دارد.

بحث ارزش منصفانه نمونه روشنی از این پارادوکس است. در سطح نظری، ارزش منصفانه با اتکاء به داده‌های بازار وعده می‌دهد که گزارشگری مالی را «واقعی‌تر و عینی‌تر» کند؛ اما در عمل، در بسیاری از سطوح ورودی، بازار فعالی وجود

ندارد و اندازه‌گیری ناگزیر به مدل‌سازی، فروض و برآوردهای ذهنی وابسته است. نتیجه آن است که هرچه استانداردها بیشتر به سمت ارزش منصفانه حرکت می‌کنند، نقش قضاوت حرفه‌ای پررنگ‌تر می‌شود و عینیت، اگر صرفاً به معنای «عدد بدون قضاوت» فهم شود، عملاً دست‌نیافتنی‌تر می‌گردد. ادبیات اخیر این وضعیت را به‌عنوان «پارادوکس عینیت» تفسیر می‌کند: عینیت دیگر در خود عدد نیست، بلکه در فرآیند شفاف، مستند و پاسخ‌گو برای تولید آن عدد معنا می‌یابد. از این‌جا، پیوندی طبیعی با رویکردهای ساخت‌گرایانه و بین‌الذهنی به عینیت شکل می‌گیرد. پژوهش‌هایی که عینیت را «دست‌آورد اجتماعی و حرفه‌ای» می‌دانند، استدلال می‌کنند که آنچه ما در حسابداری عینی می‌نامیم، نتیجه گفت‌وگو، نقد و اجماع نسبی میان جامعه متخصصان است، نه غیبت ذهنیت. این برداشت با دیدگاه‌هایی همسو است که بر «عینیت فرآیندی» یا «عینیت انتقادی» تأکید می‌کنند: عینیتی که بر شفاف‌سازی مفروضات، مستندسازی دلایل، افشای محدودیت‌ها و امکان ارزیابی مستقل مبتنی است، نه انکار نقش انسان و نهاد.

در بُعد اخلاقی و هنجاری نیز ادبیات نشان می‌دهد که بی‌طرفی مطلق نه ممکن است و نه مطلوب. تصمیمات حسابداری پیامدهای مستقیم بر ذی‌نفعان، محیط زیست و توزیع منافع دارند؛ بنابراین حذف کامل ارزش‌ها عملاً به «سردی عدد بدون مسئولیت» منتهی می‌شود. برخی نویسندگان، از جمله گری و همکاران<sup>۱</sup> (۱۹۹۶)، و پاور (۱۹۹۷)، بر ضرورت حرکت به سمت «عینیت مسئولانه» تأکید می‌کنند؛ عینیتی که نقش قضاوت و ارزش‌ها را می‌پذیرد، ولی می‌کوشد آنها را شفاف و پاسخ‌گو سازد. در این چارچوب، عینیت و اخلاق دو قطب متضاد نیستند، بلکه دو وجه یک فرآیند آگاهانه‌اند که دقت عددی را با حساسیت اجتماعی و اخلاقی پیوند می‌زند.

در نهایت، جمع‌بندی ادبیات نشان می‌دهد که بحث عینیت در حسابداری از سطح بحث‌های صرفاً فنی (مانند نوع سند و روش اندازه‌گیری) فراتر رفته و به سه محور اصلی گسترش یافته است: محور فلسفی (رابطه ذهن و واقعیت و امکان شناخت عینی)، محور نهادی و گفت‌مانی (نقش استانداردها، نهادها و زبان حرفه در ساختن عینیت) و محور اخلاقی-سیاسی (پیامدهای توزیعی و ارزشی تصمیم‌های ظاهراً عینی). بر این اساس، مسیرهای پژوهشی آینده باید به جای پرسش ساده «آیا حسابداری عینی است یا نه؟»، بر پرسش‌های عمیق‌تر متمرکز شوند؛ از جمله این‌که عینیت چگونه و در چه شرایطی ساخته می‌شود، چه نوع سازوکارهای نهادی آن را تقویت یا تضعیف می‌کنند، و چگونه می‌توان از عینیت به‌عنوان ابزاری برای شفافیت و پاسخ‌گویی، نه صرفاً نقاب مشروعیت، استفاده کرد.

## نتایج و پیامدهای عملی برای عینیت‌گرایی در حسابداری

بر اساس رویکرد ساخت‌گرایی اجتماعی، عینیت در حسابداری صرفاً محصول ثبت اعداد نیست، بلکه نتیجه فرایندهای نهادی، حرفه‌ای و گفت‌مانی است که در تولید و پذیرش اطلاعات مالی نقش دارند. همان‌طور که هینز (۱۹۸۸)، نشان می‌دهد، صورت‌های مالی واقعیت اقتصادی را بازنمایی نمی‌کنند، بلکه آن را «می‌سازند»؛ بنابراین هر تصمیم گزارشگری، انتخابی است میان تعاریف رقیب از واقعیت. این دیدگاه توسط مورگان (۱۹۸۸)، تقویت می‌شود که حسابداری را «زبان» تصویرساز جهان اقتصادی می‌داند و هشدار می‌دهد که انتخاب مفاهیم، طبقه‌بندی‌ها و روش‌ها، خود نوعی جهت‌گیری ارزشی و معرفتی است. در نتیجه، ادعای بی‌طرفی مطلق، بیشتر به یک استراتژی مشروعیت‌بخش نهادی شباهت دارد تا یک ویژگی معرفتی، زیرا در عمل اعتماد عمومی و نهادهای نظارتی بر مبنای همین ادعا شکل می‌گیرد پاور (۱۹۹۷).

<sup>۱</sup> Gray et al

با این حال، رویکردهای مدرن تر تلاش نمی کنند عینیت را حذف کنند؛ بلکه آن را بازتعریف می کنند. مک کران (۲۰۰۷)، عینیت را نه فقدان قضاوت، بلکه پاسخ گو کردن قضاوتها می داند. در این رویکرد، اطلاعات زمانی عینی محسوب می شود که سایر متخصصان بتوانند مفروضات، استدلالها و مدل های به کاررفته را ارزیابی و نقد کنند. بنابراین، استانداردگذاری معاصر ملزم است فرایندهای افشا، مستندسازی و قابلیت ارزیابی بیرونی را تقویت کند، نه اینکه صرفاً بر بهای تاریخی یا ارزش منصفانه به عنوان حقیقت عددی تکیه کند. این تحول موجب انتقال تمرکز از «عدد» به «روش» می شود و نشان می دهد که عینیت یک دستاورد جمعی و حرفه ای است، نه یک ویژگی ذاتی داده ها.

از سوی دیگر، مروری بر ادبیات معاصر در پژوهش های میان رشته ای حسابداری نشان می دهد که حرکت به سمت چارچوب های تفسیری، انتقادی و اجتماعی موجب تنوع معرفتی و غنای علمی شده است. ماران، بیگونی و موریسون<sup>۱</sup> (۲۰۲۳)، بر اساس تحلیل نشریات پیشرو حوزه حسابداری نشان می دهند که گرایش به کاربرد نظریه های غیرحسابداری (نظریه های اجتماعی، نهادی و فرهنگی) موجب افزایش عمق تحلیلی و افزایش حساسیت نسبت به پیامدهای اجتماعی و اخلاقی گزارشگری شده است. این یافته ها به طور مستقیم پیامد عملی دارد: سازمان ها نمی توانند عینیت را صرفاً به معنای انطباق فنی با استانداردها بفهمند، بلکه باید به شفافیت و گفت و گوی حرفه ای درباره ارزشها، فرضیات و محدودیتها پایبند باشند.

در مجموع، نتایج ادبیات نشان می دهد که عینیت در حسابداری از یک اصل روش شناختی به یک سازوکار پاسخ گویی اجتماعی تبدیل شده است. تقویت مستندسازی قضاوتها، توسعه افشاهای کیفی، استفاده از مدل های شفاف و ارزیابی پذیر، و مشارکت فعال حسابرسان و نهادهای حرفه ای در نقدپذیری، راهبردهایی هستند که به افزایش اعتماد نهادی، کاهش ریسک تصمیم گیری و مشروعیت پایدار حرفه حسابداری منجر می شوند. بر این اساس، سیاست گزاران مالی و تدوین کنندگان استانداردها باید به جای جست و جوی «عینیت عدد محور»، سازوکارهای عینیت فرآیندی، جمعی و اخلاقی را تقویت کنند؛ سازوکاری که به از میان بردن توهم بی طرفی و پذیرش مسئولانه نقش انسان در تولید دانش مالی منجر می شود.

و در نهایت عینیت در حسابداری امروز، نه در عدد، بلکه در شفافیت مسیر تولید آن است؛ مسیری که فناوری و اخلاق، دوبرواز پرواز آن به سوی اعتماد عمومی هستند.

### پیشنهادات برای تحقیقات آتی

با توجه به مرور گسترده ادبیات، یک روند مشترک قابل مشاهده است: مفهوم عینیت در حسابداری دیگر یک ویژگی ایستا و عددی نیست؛ بلکه سازه ای پویا، فرآیندی و نهادی است که در تعامل با فناوری، استانداردگذاری، قضاوت مدیریتی و اعتماد ذی نفعان شکل می گیرد. پژوهش های آتی باید از تمرکز صرف بر رابطه «عدد-واقعیت اقتصادی» فاصله گرفته و به سمت مطالعه عینیت به مثابه سازوکار تولید اعتماد و پاسخ گویی حرکت کنند. بر این اساس، چهار مسیر اصلی پژوهشی پیشنهاد می شود:

❖ عینیت فرآیندی در ارزش گذاری های پیچیده و سطح سه ۱۳ IFRS

<sup>1</sup> Maran, Bigoni & Morrison

پژوهش‌های موجود عمدتاً ارزش منصفانه را یا از منظر سودمندی اطلاعاتی بررسی کرده‌اند لاوکس و لویتس (۲۰۰۹)، یا اثرات بحرانی آن در محیط‌های پرریسک را تحلیل کرده‌اند کریستنسن و نیکولایف (۲۰۱۳)، خلاصه‌ای در این است که فرآیند تولید ارزش - نه فقط نتیجه آن - بررسی نشده است. تحقیقات آتی می‌توانند به این پرسش بپردازند:

- آیا عینیت در سطح ۳ را می‌توان به‌جای عدد نهایی، بر اساس قابلیت ممیزی، حساسیت و افشای مدل‌ها تعریف کرد؟
- تا چه حد فناوری‌های داده‌محور می‌توانند ذهنیت مدیریت را به‌جای حذف، قابل‌بررسی سازند؟

### محیط‌های مناسب پژوهش

- آزمون کاهش ارزش سرفلی ۳۶ IAS
- ارزش‌گذاری دارایی‌های فناورانه و نامشهود ۱۳ IFRS
- مدل‌های جریان‌های نقدی تنزل شده مبتنی بر سناریو

### روش‌های پیشنهادی

- طراحی آزمایش‌های رفتاری برای مقایسه قضاوت انسانی vs مدل‌های تحلیلی
  - تحلیل محتوا افشاهای سطح ۳ در شرکت‌های بورسی
  - مدل‌های یادگیری ماشین برای شبیه‌سازی حساسیت‌های مدیریت
  - ❖ حسابرسی مبتنی بر فناوری و بازتعریف عینیت حرفه‌ای
- ISA ۵۴۰ تمرکز حسابرس را از تأیید نتیجه به ارزیابی منطق، مفروضات و داده‌های ورودی منتقل کرده است. این تغییر، مرز میان «عینیت حرفه‌ای» و «عینیت سیستماتیک» را مبهم می‌کند.
- تحقیقات آینده می‌توانند بررسی کنند:
- آیا حسابرسی مبتنی بر مدل‌های هوش مصنوعی سوگیری را کاهش می‌دهد، یا صرفاً آن را از انسان به الگوریتم منتقل می‌کند؟

- در چه شرایطی فناوری به ابزار مشروعیت‌بخشی مدیریت تبدیل می‌شود؟

### مسیرهای روش‌شناختی

- تحلیل موردی در اجرای ISA ۵۴۰ توسط Big ۴
- مطالعه مقایسه‌ای بین حسابرسی داخلی سنتی و حسابرسی مستمر
- آزمون‌های تجربی بر روی سیستم‌های تشخیص ناهنجاری مبتنی بر داده

### پیامد نظری

- فهم عینیت به‌عنوان تقاطع «الگوریتم-نهاد-قضاوت» نه «انسان-عدد»
- ❖ فناوری‌های غیرمتمرکز و اعتماد نهادی: بلاکچین، قراردادهای هوشمند و مالی غیرمتمرکز
- ادبیات انتقادی نشان داده است که عینیت در حسابداری برساخته‌ای نهادی است. ظهور فناوری‌های غیرمتمرکز این سازه سنتی را به چالش می‌کشد.

### پژوهش‌های آتی باید بررسی کنند

- آیا اعتماد به پروتکل های بلاکچین و قراردادهای هوشمند می تواند جایگزین اعتماد به حسابدار/حسابرس شود؟
- در محیط های شهرداری، دولت الکترونیک و خدمات عمومی، آیا عینیت می تواند «درون سیستم» و نه «درون انسان» شکل گیرد؟

### سناریوهای پژوهش

- گزارشگری سرمایه گذاری عمومی
  - زنجیره تأمین شهری
  - پایگاه های داده شفافیت پرداخت
- این حوزه ظرفیت تولید نظریه های جدید دارد:
- "عینیت به عنوان ساز و کار پروتکل محور" عینیت به عنوان ویژگی سیستم نه فرد.
- ❖ ابعاد اخلاقی عینیت و مسئولیت در عصر الگوریتم
- اکثر پژوهش ها اخلاق را به صورت مکمل فنی عینیت بررسی کرده اند؛ در حالی که در عصر دیجیتال، اخلاق بخشی از سازوکار تولید عینیت است.
- پژوهش های آینده می توانند به پرسش های زیر پردازند:
- چه زمانی افشای مدل و محدودیت های آن کافی تلقی می شود و چه زمانی "پنهان سازی الگوریتمی" محسوب می شود؟
  - آیا افشای پارامترهای یادگیری ماشین باید اجباری باشد؟
  - چگونه می توان به صورت نهادی، مسئولیت قضاوت را در مدل های هوش مصنوعی مستندسازی کرد؟
- جمع بندی:** تحقیقات آینده باید سه محور بنیادی را همزمان هدف بگیرند:
- ✓ بازتعریف عینیت از سطح عدد به سطح فرآیند
  - ✓ بررسی تغییر نقش حسابرس از تأیید حقیقت به تصویب روش
  - ✓ مطالعه پیامدهای فناوریانه و اخلاقی بر اعتماد نهادی
- بدون چنین رویکردی، بحث عینیت در حسابداری در سطح «بازنمایی تکنیکی عدد» باقی می ماند و قابلیت پاسخ گویی اجتماعی حرفه مغفول خواهد ماند.

### منابع

- ✓ بهبهانی زاده، مجید، قاسمی، مصطفی، (۱۴۰۱)، عینیت گرایی در حرفه حسابداری. مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، دوره ۸، شماره ۴، صص ۱۰-۱۹.
- ✓ جعفری، سارا، تائبی نقندری، امیرحسین، زینلی، حدیث، (۱۴۰۴)، تأثیر عینیت گرایی و مهارت سیاسی ارتباطی و تضعیف اجتماعی حسابرس بر تردید حرفه ای و نقش آن بر میل به گزارش تقلب های کشف شده، حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی، دوره ۳، شماره ۱، صص ۱-۱۴.
- ✓ جودکی چگنی، زهرا، (۱۴۰۰)، عینیت گرایی در حسابداری، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۴، شماره ۴۸، صص ۹۸-۱۱۲.

- ✓ Afadzinu, N. V., Lóránt, R., Potháczky Rácz, A., & Fayah, M. A. (2024). The impact of technological innovations on audit transparency, objectivity, and assurance in the digital era. *Journal of Institutional and Professional Development*, 8(1), 1–12.
- ✓ Bhaskar, R. (1975). *A realist theory of science*. Leeds Books.
- ✓ Carnap, R. (1934). *The logical syntax of language*. Kegan Paul.
- ✓ Comte, A. (1853). *The positive philosophy of Auguste Comte* (H. Martineau, Trans.). Chapman.
- ✓ Christensen, H. B., & Nikolaev, V. V. (2013). Does fair value accounting for non-financial assets pass the market test? *Review of Accounting Studies*, 18(3), 734–775.
- ✓ Feyerabend, P. K. (1975). *Against method: Outline of an anarchistic theory of knowledge*. Verso.
- ✓ Gendron, Y. (2015). Accounting research and trustworthiness. *Critical Perspectives on Accounting*, 28, 83–88. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.02.004>
- ✓ Glover, J., Taylor, M., & Wu, J. (2020). Accounting estimates and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 69(2–3), 101–275. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2020.101275>
- ✓ Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1992). *Accounting theory* (5th ed.). Irwin.
- ✓ Hines, R. D. (1988). Financial accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 251–261. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90003-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90003-7)
- ✓ Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), 287–305. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90038-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90038-9)
- ✓ IASB. (2011). *IFRS 13: Fair value measurement*. International Accounting Standards Board.
- ✓ IAASB. (2018). *ISA 540 (Revised): Auditing accounting estimates and related disclosures*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- ✓ IASB. (۲۰۱۳). *IAS ۳۶: Impairment of assets*. International Accounting Standards Board.
- ✓ Kuhn, T. S. (1962). *The structure of scientific revolutions*. University of Chicago Press.
- ✓ Lakatos, I. (1970). Falsification and the methodology of scientific research programmes. In I.
- ✓ Latour, B., & Woolgar, S. (1979). *Laboratory life: The social construction of scientific facts*. Sage.
- ✓ Lakatos & A. Musgrave (Eds.), *Criticism and the growth of knowledge* (pp. 91–196). Cambridge University Press.
- ✓ Laux, C., & Leuz, C. (2009). The crisis of fair-value accounting: Making sense of the debate. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6–7), 826–834. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.003>
- ✓ Laughlin, R. (1995). Empirical research in accounting: Alternative approaches and a case for “middle-range” thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(1), 63–87. <https://doi.org/10.1108/09513579510086701>
- ✓ Mattessich, R. (2014). Further insights into the theory of accounting: A review and reflections. *Accounting and Business Research*, 44(4), 478–508.

- ✓ Maran, L., Bigoni, M., & Morrison, J. (2023). Accounting for the Anthropocene: Reframing value through ecological accountability. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(9), 2237–2263. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2023-0157>
- ✓ McKernan, J. F. (2007). Objectivity in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1–2), 155–180.
- ✓ Merino, B. D., & Neimark, M. D. (1982). Disclosure regulation and public policy: A sociohistorical analysis of the corporate annual report. *Accounting, Organizations and Society*, 7(1), 33–58. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(82\)90025-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(82)90025-1)
- ✓ Morgan, G. (1988). Accounting as reality construction: Toward a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 477–485. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90018-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90018-9)
- ✓ Popper, K. (1959). *The logic of scientific discovery*. Hutchinson.
- ✓ Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.
- ✓ Sterling, R. R. (1970). On theory construction and verification. *The Accounting Review*, 45(3), 444–457.
- ✓ Tinker, A. M., Merino, B., & Neimark, M. (1982). The normative origins of positive theories: Ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations and Society*, 7(2), 167–200. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(82\)90019-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(82)90019-8)
- ✓ Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. Prentice Hall.
- ✓ Young, J. J. (2006). Making up users. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 579–600.