

## واکاوی نارسایی‌ها و تنگنای‌های مربوط به نقش حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری مدیران

اله کرم صالحی<sup>۱</sup>، محمد مرادی<sup>۲</sup>، شاهرخ بزرگمهریان<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۱/۱۵

تاریخ پذیرش: ۹۴/۰۴/۱۶

### چکیده

در دنیای متلاطم و متغیر امروزی و وجود روابط گوناگون خطی و غیرخطی در میان متغیرها و پدیده‌های محیطی، تصمیم‌گیری کار مشکلی است. در چنین شرایطی مدیران باید مجهز به اطلاعات دقیق، مربوط و به موقع باشند. یکی از مهمترین این اطلاعات، اطلاعات حسابداری و مالی است که بیشترین کاربرد را در تصمیمات مدیریتی دارد. اطلاعات حسابداری قادر است هم نقش تسهیل‌کنندگی و هم نقش تأثیرگذاری تصمیمات را در فرایند تصمیم‌گیری مدیران بخوبی ایفاء کند. با وجود اهمیت و ضرورت نیاز به اطلاعات حسابداری و مالی در حوزه تصمیم‌گیری، نقش حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری مدیران نیز با نارسایی‌هایی مواجه بوده است. در این نوشتار برآنیم تا به واکاوی نارسایی‌ها و تنگنای‌های مربوط به نقش حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری مدیران بپردازیم. این نارسایی‌ها در سه بخش کلی تحت عناوین کم اثر بودن محتوای گزارشگری اطلاعات مالی، قصور فراهم‌کنندگان اطلاعات حسابداری و عدم استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری ارائه می‌گردد.<sup>۱</sup>

**واژه‌های کلیدی:** ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، مدیریت، تصمیم‌گیری و گزارشگری اطلاعات مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M40

<sup>۱</sup> استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مسجدسلیمان، نویسنده مسئول، (A.k.salehi@iaumis.ac.ir)

<sup>۲</sup> عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد مسجدسلیمان، (Mohamad.moradi777@gmail.com)

<sup>۳</sup> عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد مسجدسلیمان، (Sharokh2076@yahoo.com)

### مقدمه

در دنیای متلاطم و متغیر امروزی که شتاب تغییرات به صورت تصاعدی است، تصمیم‌گیری واقعاً مشکل است؛ زیرا در چنین شرایطی روابط بین پدیده‌ها بیشتر غیرخطی است و مدیران برای فائق آمدن بر اثرات متغیرهای خطی و غیرخطی باید مجهز به اطلاعات دقیق، مربوط و به موقع باشند. اطلاعات اقتصادی بویژه اطلاعات حسابداری و مالی از جمله اطلاعاتی هستند که مدیران همواره در تصمیمات کوتاه‌مدت و استراتژیک از آن‌ها استفاده می‌کنند و در بین متغیرهای گوناگون موثر در تصمیم‌گیری و به طور کلی در انواع تصمیمات ممکن است بیشترین کاربرد را داشته باشند. بنابراین باید برای مدیران مهم باشد که این اطلاعات چگونه و بوسیله چه کسانی و با چه کیفیتی تهیه می‌شوند. هال (۲۰۱۰) در تحقیقی سه استدلال بیان می‌کند که چگونه و چرا مدیران از اطلاعات حسابداری در کار خود استفاده می‌کنند. اول آنکه، مدیران از اطلاعات حسابداری به جای اینکه به عنوان ورودی برای سناریوهای تصمیم‌گیری خاص استفاده شود، بدو برای توسعه دانش خود در باره محیط کار استفاده می‌کنند. در چنین نقشی که به آن نقش تسهیل‌کنندگی (پیش‌برنده) تصمیمات<sup>۲</sup> می‌گویند، اطلاعات حسابداری می‌تواند به مدیران کمک نماید تا دانش خود را در باره فعالیت‌ها و تصمیمات آتی ناشناخته توسعه دهند. دوم، اطلاعات حسابداری فقط بخشی از اطلاعات زیادی است که مدیران در حین کار خود استفاده می‌کنند. این اطلاعات برای مدیرانی که می‌خواهند نقاط ضعف و قوت کار خود را بدانند در مقایسه با سایر منابع اطلاعاتی که در اختیار دارند، ضروری است. سوم، از آنجایی که مدیران اغلب در ارتباطات و مباحثات از مدل‌های کلامی بصورت مذاکره استفاده می‌کنند، اطلاعات حسابداری بواسطه داشتن ویژگی «گزارشات نوشتاری» در موضوعات عملیاتی خاص و کار مدیریت مورد استفاده قرار می‌گیرند.

اصولاً اطلاعات دو مزیت بالقوه برای سازمان دارد. اول، اطلاعات می‌تواند در باره عوامل مهمی که عملکرد آتی شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد، به تصمیم‌گیرنده آگاهی دهد. این نقش از اطلاعات را نقش تسهیل‌کنندگی تصمیمات نامیده‌اند. مانند ارائه اطلاعاتی که انتظار می‌رود روی سیاست‌های نگهداری یا عرضه سهام شرکت تأثیر بگذارد. دوم، از طریق بررسی اطلاعات مربوط به عملکرد گذشته، می‌توان معیارهایی را بوجود آورد که اگر به پاداش کارکنان ارتباط یابند، در کارکنان انگیزشی را ایجاد می‌کند که به عملکرد بهتر و تحصیل سود

مناسب منجر خواهد شد. به این نقش از اطلاعات، نقش تأثیرگذاری تصمیمات<sup>۳</sup> می‌گویند. روش‌هایی در حسابداری مدیریت مانند حسابداری سنجش مسئولیت، تخصیص هزینه‌ها و بودجه‌بندی چنین نقشی را دارند. از آنجایی که دوره‌های گذشته به حال و آینده تسری می‌یابد، در شرایط اقتصادی با ثبات، بازخورد اطلاعات از عملکرد گذشته می‌تواند بطور بالقوه هر دو نقش یادشده را اجرا نماید. لذا اطلاعات حسابداری می‌تواند معمولاً چنین نقش‌هایی را به هنگام تصمیم‌گیری بخوبی ایفاء کند (دابس و همکاران، ۲۰۰۹). همچنین نیلسن و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند که اطلاعات و تکنیک‌های حسابداری مدیریت نقش مهمی را در رابطه با پیچیدگی سازمانی و موقعیت‌های تصمیمات استراتژیک ایفاء می‌نماید.

حال با توجه به اهمیت و نیاز به اطلاعات حسابداری و مالی در حوزه تصمیم‌گیری، در این تحقیق برآنیم تا به واکاوی نارسایی‌ها و تنگناهای مربوط به نقش حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری مدیران پردازیم. این نارسایی‌ها که بواسطه آنها اطلاعات حسابداری بعضاً در حوزه تصمیم‌گیری مورد بی‌مهری قرار می‌گیرد، در سه بخش کلی تحت عناوین «کم اثر بودن محتوای گزارشگری اطلاعات مالی»، «قصور فراهم‌کنندگان اطلاعات حسابداری» و «عدم استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری» ارائه می‌گردد.

### کم اثر بودن محتوای گزارشگری اطلاعات مالی

هدف گزارشگری مالی تهیه اطلاعاتی است که براساس آن امکان قضاوت و تصمیم‌گیری برای استفاده این اطلاعات فراهم می‌شود. اطلاعاتی ارزشمند است که با اهمیت، مربوط، قابل اتکا و سودمندی آن قابل اندازه‌گیری باشد. لذا اطلاعاتی که سیستم حسابداری ارائه می‌کند گاهی اوقات بدلائل مختلف، ویژگی‌های فوق را که به عنوان ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری نامیده می‌شوند، تحت تأثیر قرار می‌دهد و باعث کم اثر شدن محتوای اطلاعاتی گزارشگری مالی می‌شود. برخی از این دلایل عبارتند از:

#### عدم ارائه اطلاعات آتی نگر

اطلاعات حسابداری بویژه حسابداری مالی مربوط به وقایع و رخداد‌های گذشته است و توجه چندانی به برنامه‌های آتی و فراروی شرکت ندارد و از آنجایی که این اطلاعات در ارتباط با ثبت وقایع گذشته است تا حد زیادی اثر بخشی خود را از دست می‌دهد. اگرچه بنا به فرضیه

بازار کار آبی فاما<sup>۴</sup> و تئوری علامت دهی، قیمت اوراق بهادار پس از انتشار اطلاعات مالی جدید به این اطلاعات واکنش نشان می‌دهد و یا با تحلیل اطلاعات مالی موجود می‌توان ورشکستگی شرکت را پیش‌بینی نمود اما در تحقیقات بعدی (مانند تئوری مالی رفتاری) این نظریه‌ها نیز به چالش کشیده شد و به رغم پیشرفت‌های زیادی که در حرفه حسابداری بوجود آمده، هنوز این سیستم بطور اثربخش قادر به ارائه اطلاعات آتی نگر<sup>۵</sup> مورد نیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نمی‌باشد.

### تأثیر و اهمیت اطلاعات غیرمالی

امروزه اطلاعات غیرمالی در فرایند تصمیم‌گیری بر اطلاعات مالی سایه افکنده است. لو (۲۰۰۲) معتقد است که حسابداری به صورتی که هم اکنون در عمل استفاده می‌شود، بسیاری از توانایی‌های خود را برای اطلاع‌رسانی از دست داده است، زیرا کسب و کار بیشتر دانش‌محور شده است. دارایی‌های نامشهود حالا به طور میانگین ۶۰ تا ۷۵ درصد ارزش شرکت را به خود اختصاص داده‌اند. دارایی‌های نامشهود مانند نام و اعتبار شرکت، پایگاه مشتریان، کارکنان با دانش و وفادار، تحقیق و توسعه، سطح تکنولوژی و برتری عملیاتی، سبک و سیاق مدیریتی و سیستم‌های اطلاعاتی بنگاه نقش بسزایی در ارزش‌گذاری بنگاه و ارزش‌زایی بنگاه به جا گذاشته است. بنابر تحقیقات انجام‌یافته در سال ۲۰۰۲ در شرکت‌های آمریکایی و اروپایی، حسابداران فقط در حدود ۱۵ درصد ارزش بنگاه را در قالب سرمایه‌های فیزیکی اندازه‌گیری و در دفترها ثبت می‌کنند. به این ترتیب متوسط ارزش شرکت‌ها در آمریکا و اروپا حدوداً شش برابر ارزش دفتری یعنی مقداری است که حسابداران محاسبه و ثبت می‌کنند. جالب توجه اینکه این تفاوت در مورد شرکتی مانند مایکروسافت که در بالاترین سطح دانش و تکنولوژی فعالیت می‌کند به ۱۴ برابر می‌رسد (فخاریان، ۱۳۸۴) و این یکی از نارسایی‌های سیستم اطلاعات حسابداری است که فقط فعالیت را اقتصادی تلقی می‌کند که قابل اندازه‌گیری به پول باشد، در حالی که برخی از صفات و ویژگی‌ها مانند توانایی کارکنان، ظرفیت تولید، قدرت رقابت و اصول اخلاقی که در ارزش آفرینی اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی موثر هستند که با واژه پول و مبنای اندازه‌گیری حسابداری قابل اندازه‌گیری نیستند (رهنمای رودپشتی و صالحی، ۱۳۹۳).

### طولانی‌بودن چرخه تولید اطلاعات

یکی از ویژگی‌های اطلاعات، به موقع بودن آن است. به موقع بودن و قابل دسترس بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیرنده قبل از این که این اطلاعات قابلیت تأثیرگذاری بر تصمیم‌گیری‌ها را از دست بدهد، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (بارث و کلینچ، ۱۹۹۸)، اما اطلاعات حسابداری مالی پس از طی مراحل قابل استفاده می‌باشد. یعنی باید چرخه حسابداری طی دوره مالی کامل گردد تا بتوان از این اطلاعات استفاده نمود. لذا با توجه به اثرات فناوری اطلاعات و فناوری تولید براقصاا و واحدهای تجاری و وجود سازمان‌های چابک<sup>۶</sup> که به کوچکترین تغییرات محیطی واکنش نشان می‌دهند، این چرخه طولانی باعث می‌گردد که اطلاعات حسابداری این ویژگی کیفی را در طی دوره مالی از دست بدهد. اگرچه تهیه گزارش‌های فصلی و میان دوره‌ای، حسابداری مدیریت و تئوری رویداد<sup>۷</sup> در چنین شرایطی تا حدودی قادر است که حسابداری مالی را یاری نماید، اما برای اثرگذاری نتایج عملکرد دوره، باید تا پایان دوره مالی منتظر ماند و این چیزی جز قربانی کردن ارزش اقتصادی بخش زیادی از اطلاعات حسابداری نیست.

### استفاده از روش‌های متفاوت حسابداری

ویژگی دیگر اطلاعات حسابداری، قابلیت مقایسه بودن آن است. یکی از دلایل پیچیدگی رابطه اطلاعات حسابداری و تصمیم‌گیری، این واقعیت است که روش‌های حسابداری متفاوت هستند و اطلاعات حسابداری را به صورت متفاوت گزارش می‌دهند. شاید این به دلیل آزادی اختیار مدیران و حسابداران در انتخاب و استفاده از این روش‌ها است. مثلاً اگر همه شرایط در دو واحد تجاری یکسان باشد، اما رویه استهلاک‌گیری یا ارزشیابی موجودی آنها متفاوت باشد، نتیجه عملکرد اقتصادی آنها مختلف خواهد بود و نمی‌توان آنها را بایکدیگر مقایسه نمود. گرچه این قابلیت مقایسه را می‌توان به صورت جداگانه از طریق تجزیه و تحلیل روند شرکت و یا مقایسه با یک شرکت موفق در صنعت<sup>۸</sup> انجام داد، اما استفاده از روش‌های حسابداری متفاوت واقعیتی است که حسابداران در قالب اصول حسابداری و اقلام تعهدی اختیاری<sup>۹</sup> انجام می‌دهند که سرانجام منجر به ارائه اطلاعات گوناگون و اغلب غیرقابل مقایسه برای تصمیم‌گیری می‌شود. راو و همکاران (۲۰۰۸) گزارش نمودند که اصطلاحات فنی و پیچیدگی اطلاعات حسابداری توانایی مدیران را برای شناسایی اثرات اقتصادی ابتکارات رقابتی محدود می‌نماید.

### تنوع معیارهای اندازه‌گیری

معیارهای اندازه‌گیری یکی از مباحث چالش برانگیز حسابداری است. در باب اینکه بر چه مبنایی ارزش هر یک از فعالیت‌های اقتصادی را باید با پول سنجید، روش‌های مختلفی تا کنون مطرح شده است که هر یک دارای محاسن و معایبی است. محققین زیادی با استناد به رویکرد مبتنی بر اصول<sup>۱۰</sup> در تدوین استانداردهای حسابداری، به ویژگی مربوط بودن اطلاعات حسابداری اهمیت می‌دهند و معتقدند برای گزارشگری مالی باید از ارزش منصفانه<sup>۱۱</sup> استفاده نمود. مانند مطالعات لو و زاروین (۱۹۹۹)، بارلیو و حداد (۲۰۰۳)، چوی (۲۰۰۶)، پلانین و همکاران (۲۰۰۸)، که از این رویکرد پشتیبانی کردند. در حالی که برخی دیگر از پژوهشگران مالی مانند ایجیری (۱۹۶۷) و احمد و تیکدا (۱۹۹۵) با توسل به رویکرد مبتنی قواعد<sup>۱۲</sup>، ویژگی قابل اتکابودن اطلاعات مالی را ترجیح می‌دهند و معتقدند که اطلاعات صورت‌های مالی باید بر مبنای بهای تمام شده تاریخی تهیه و ارائه گردد.

تقفی (۱۳۸۱) معتقد است که حسابداری از دو جنبه به تصمیم‌گیری کمک می‌کند. اولاً، تصمیمات تا حدی مبتنی بر تجربیات گذشته است. ثبت پیامدهای مالی رویدادهای گذشته ممکن است به هنگام تصمیم‌گیری برای پیش‌گیری از تکرار اشتباهات گذشته یا رشد موفقیت‌های گذشته موثر باشد. از این لحاظ بهای تاریخی نقش مهمی را در تصمیم‌گیری ایفاء می‌کند و اطلاعات آن ارزش بازخورد<sup>۱۳</sup> دارد. ثانیاً تصمیمات تا حدی بر مبنای آگاهی از وضعیت مالی جاری است. بسیاری از تصمیمات مستلزم اطلاعات بروز و کامل از امکانات موجود می‌باشد. هر امری که بر کیفیت این اطلاعات تأثیر سوء داشته باشد از ظرفیت انتخاب آگاهانه خواهد کاست. از این لحاظ مدل بهای تاریخی نمی‌تواند اطلاعات مورد نیاز را تأمین کند و بیشترین انتقاد نیز از همین جا وارد می‌شود.

علاوه بر این، تحقیقات انجام شده توسط باروآ (۲۰۰۶) و احمدپور و احمدی (۱۳۸۷) و احمدپور و قهرمانی صغیر (۱۳۸۸) نشان می‌دهد که ویژگی کیفی قابل اتکاء بودن به عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات به تنهایی نمی‌تواند مطلوبیت تصمیم‌گیری را در تمامی زمینه‌ها حاصل نماید و برای سودمندی تصمیم‌گیری در تمامی زمینه‌ها، باید تمامی ویژگی‌های کیفی از جمله مربوط بودن، قابل مقایسه بودن و... را مد نظر قرار داد و تنها وجود یکی از اجزای

ویژگی کیفی اطلاعات نمی‌تواند تأثیر زیادی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی داشته باشد.

حال کدام معیار باید مبنای تصمیم‌گیری قرار گیرد. لذا بدلیل گوناگونی مبانی اندازه‌گیری ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها و آزادی عمل حسابداران و ارائه نتایج مختلف در صورت‌های مالی، ممکن است کیفیت قابلیت مقایسه اطلاعات مالی تحت الشعاع قرار گیرد و استفاده‌کنندگان آن‌ها را در تصمیم‌گیری گمراه سازند (رهنمای رودپشتی و صالحی، ۱۳۹۳). علاوه بر این، گوناگون‌بودن روش‌های تعیین ارزش بر محاسبه سود، مالیات شرکت، عملکرد مدیریت، سود سهام و قیمت سهام در بورس اوراق بهادار و اعتبار واحد تجاری تأثیر می‌گذارد (شباهنگ، ۱۳۸۱).

### متاثر شدن اطلاعات حسابداری از متغیرهای کلان اقتصادی

نوسانات قیمت‌ها از جمله عوامل اقتصادی است که به شدت اطلاعات حسابداری را تحت الشعاع قرار می‌دهد. بطور مثال در شرایط تورم، قیمت‌ها به طور مداوم افزایش می‌یابد یا به عبارت دیگر، واحد پول در مقابل کالاها و خدمات به طور مستمر ارزش خود را از دست می‌دهد، خود به خود یکی از فرض‌های بدیهی حسابداری متزلزل می‌شود، یعنی اندازه‌گیری در دوره‌های مالی مختلف یکسان نیست. گرچه برای حل این مشکل، حسابداری براساس تغییرات سطح قیمت‌ها (تجدید ارزیابی دارایی‌ها) یعنی حسابداری تورمی پیشنهاد شده است، اما پیچیدگی‌های حسابداری تورمی خود باعث شده است که حسابداران از آن‌ها گریزان باشند.

### تأثیر اقلام تعهدی حسابداری بر نتایج عملکرد

وجود اقلام تعهدی در حسابداری و آزادی عمل حسابداران در انتخاب رویه‌های گوناگون باعث گردیده که موضوعاتی تحت عنوان «دستکاری در سود»، «مدیریت سود» و «هموارسازی سود» در حسابداری مطرح گردد، که عملاً این مسائل نتایج عملکرد شرکت را تحت الشعاع قرار می‌دهد و گوناگونی نتایج عملکرد موجب بی‌اعتمادی مدیران به اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری می‌گردد. به گفته مهرانی و همکاران (۱۳۹۴) وجود اقلام تعهدی در حسابداری ناگزیر ما را به سمت مفهوم مدیریت سود در حسابداری سوق می‌دهد. مفهومی که تأثیر قابل توجهی بر ادبیات حسابداری در نیمه دوم قرن بیستم و قرن بیست و یکم داشته است.

### قصور فراهم کنندگان اطلاعات حسابداری

دست اندرکاران اطلاعات حسابداری به دو بخش حسابداران یا تهیه کنندگان گزارشات مالی و حسابرسان یا تایید کنندگان گزارشات مالی تقسیم می گردند. رخدادهای اخیر حسابداری در جهان بویژه رسوایی های شرکت هایی مانند ورلد کام<sup>۱۴</sup>، انرون<sup>۱۵</sup> و.... که در سال ۲۰۰۲ منجر به تصویب قانون ساربینز آکسلی<sup>۱۶</sup> گردید، بیانگر این است که مجموعه مدیریت، بازرسان قانونی، حسابداران و حسابرسان همگی در قبال منافع گروه های ذینفع قصور ورزیده اند. قصور مدیریت از جنبه های مالی و غیر مالی به عنوان کاربرانی که نتایج حاصل از اطلاعات فرآوری شده را مورد استفاده یا سوء استفاده قرار می دهند، در اینجا مورد بحث نیست، اگرچه این موضوع از اهمیت و تأثیر این نوع قصور نمی کاهد. اما قصور حسابداران و حسابرسان به عنوان فراهم کنندگان و تایید کنندگان اطلاعات مالی می تواند ناشی از موارد زیر باشد.

#### عدم آشنایی و درک صنعت

حسابداران برای اینکه نقش موثرتری در اداره صنعت داشته باشند، لازم است شناخت دقیق و عمیقی از صنعت در کل و رشته صنعتی که در آن کار می کنند داشته باشند. شناخت صنعت به جز از طریق مطالعه علمی، مستلزم حضور مستقیم در محیط کار و صنعت و نشست و برخاست با سایر متخصصانی است که دیگر وظایف فنی را به دوش دارند (خلیلی، ۱۳۸۴). عدم همکاری جمعی در محیط کار و صنعت، عدم شناخت فعالیت ها و روابط بین واحدهای عملیاتی و همچنین ناشناختن تنگناها و موانع محیطی و محاطی در محدوده شرکت و صنعت باعث می گردد که حسابداران نتوانند نقش موثری را در تصمیم گیری ها ایفا نمایند.

#### عدم رعایت اخلاق حرفه ای

در آیین رفتار حرفه ای برای کسانی که در حرفه حسابداری فعالیت می کنند شش اصل اخلاقی بیان شده است که شامل مسئولیت پذیری، حفظ منافع عمومی، امانت داری، بی طرفی و استقلال، اعمال مراقبت حرفه ای، مراعات حدود و ماهیت خدمات ارائه شده است. قصور و تساهل در هریک از این اصول باعث بروز خدشه در ارائه اطلاعات مالی می گردد و می تواند باعث کاهش سودمندی اطلاعات و یا استفاده غیر اخلاقی از اطلاعات مالی در تصمیم گیری شود.



انجام اعمال حرفه‌ای غیراخلاقی شامل ارائه اطلاعات مالی با کیفیت نامطلوب و مقلوب می‌تواند اعتماد عموم را به حسابداران از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸).

### عدم آموزش مناسب حسابداری

هیأت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری<sup>۱۷</sup> (IAESB) برای آموزش حسابداری هشت استاندارد بین‌المللی از سال ۲۰۰۳ الی ۲۰۰۶ را به شرح زیر تعریف و ارائه کرده که هدف آنها تربیت حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای شایسته و دارای صلاحیت در سطح جامعه است:

۱- استاندارد شماره یک: الزامات ورود به برنامه آموزش حسابداری حرفه‌ای.

۲- استاندارد شماره دو: محتوای برنامه‌های آموزشی حسابداری حرفه‌ای.

۳- استاندارد شماره سه: مهارت‌های حرفه‌ای.

۴- استاندارد شماره چهار: نگرش‌ها، رفتار و ارزش‌های حرفه‌ای.

۵- استاندارد شماره پنج: الزامات تجربه کاری.

۶- استاندارد شماره شش: ارزیابی قابلیت‌ها و شایستگی حرفه‌ای.

۷- استاندارد شماره هفت: توسعه حرفه‌ای مستمر.

۸- استاندارد شماره هشت: شایستگی لازم برای حسابرسان حرفه‌ای.

در استاندارد شماره دو و معلومات اولیه در سه سطح شامل حسابداری، امور مالی و معلومات مرتبط، معلومات سازمانی و تجاری و معلومات فناوری اطلاعات مد نظر است. مهارت‌های حرفه‌ای مورد اشاره در استاندارد شماره سه شامل مهارت‌های ذهنی<sup>۱۸</sup>، مهارت‌های فنی و کارکردی، مهارت‌های شخصی، مهارت‌های ارتباطی و میان‌فردی<sup>۱۹</sup>، مهارت‌های سازمانی و مدیریت تجاری است. این مهارت‌ها به حسابداران حرفه‌ای این توانایی را می‌بخشد که در مسیر شغلی خود به عنوان فرد حرفه‌ای شایسته در محیطی نیازمند و با پیچیدگی روز افزون، ادای وظیفه کند (بهشتیان، ۱۳۸۵). اما اغلب حسابداران شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی متشکل از حسابداران غیرحرفه‌ای (حسابدار تجربی یا صرفاً دانشجویی) می‌باشند که به طور تخصصی

مراحل آموزشی را طی ننموده‌اند و آنچه را فرا گرفته‌اند یا به صورت استاد-شاگردی در محیط کار بوده که از فلسفه چستی و چرایی آن بی اطلاع است؛ و یا به شکل آشنایی با مبانی نظری و غیرقابل انعطاف در مراکز علمی انجام شده است که در عمل مشکلی را حل نمی‌کند. علاوه بر این، مدرسین آموزشی در مورد ماهیت روش‌ها و فنون حسابداری یا اصلاً استدلالی را ارائه نمی‌کنند و یا فقط آن چیزی را بیان می‌کنند که قبلاً فرا گرفته‌اند. بنابراین بخش اعظم آموزش‌ها شامل پیروی از روش‌هایی است که به عنوان روش‌های رایج و متداول مطرح است (ثقفی، ۱۳۸۱)، در نتیجه حسابداران عمدتاً قادر به تجزیه و تحلیل مسائل مالی بفرنج و پیچیده فراروی شرکت‌ها در محیط اقتصادی متغیر نمی‌باشند و نمی‌توانند انتظارات سازمان را از بعد مالی برآورده نمایند.

### پیروی از شیوه سنتی گزارش دهی

در بیشتر اقتصادهای در حال توسعه، حسابداری هنوز در حد وظیفه ابتدایی خود یعنی نگهداری اطلاعات تاریخی برای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی باقی مانده است و به عنوان ابزار مدیریت برای مقایسه، ارزشیابی و تصمیم‌گیری در خصوص رویدادهای اقتصادی به کار گرفته نمی‌شود و از شاخه‌های دیگری از حسابداری مانند حسابداری بهای تمام‌شده و حسابداری مدیریت در زمینه‌های بهبود و بهره‌وری در تولید، تعیین سیاست قیمت‌گذاری، تخصیص مناسب هزینه‌ها، سوددهی عوامل تولید، تصمیم‌گیری در شرایط اطمینان و نبود اطمینان و... استفاده می‌گردد (فرهادی چشمه مرواری، ۱۳۸۸). از طرف دیگر حسابداری الزاماً باید بر مبنای اصول پذیرفته‌شده حسابداری (GAAP) و استانداردهای تدوین شده نسبت به تهیه گزارشگری مالی اقدام نمایند. تأکید بر روش‌های رایج و متداول در اکثر موارد قدرت تفکر، انتقاد، خلاقیت و نوآوری حسابداران را برای متناسب نمودن اقدامات مالی با تغییرات محیطی محدود می‌نماید به نحوی که گاهی حسابدار روش‌های مخالف یا معارض را انکار می‌کند یا از آن‌ها شگفت زده می‌شود و در نتیجه به ناچار براساس شیوه‌های متداول و سنتی وظایف خود را انجام می‌دهد.

### غالب بودن تئوری اثباتی حسابداری در محیط تجاری و گزارش‌گری مالی

یکی از تئوری‌هایی که در دهه‌های اخیر حسابداری را تحت تسلط خود درآورده است تئوری اثباتی حسابداری<sup>۲۰</sup> است که فرض زیر بنایی آن حداکثر کردن منافع شخصی است.

بنابراین مدینه فاضله‌ای که در دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی برای دانشجویان حسابداری ترسیم می‌گردد بر فرض «منفعت شخصی» بنا شده است. این فرض ضمن اینکه خاص جوامعی است که ایدئولوژی سرمایه‌داری بر آن‌ها حاکم است، ذهن دانش‌آموختگان حسابداری را نیز محدود به مسائلی می‌کند که در حول و حوش این فرض قرار دارد. بنابراین برخی از اطلاعات مالی که از سوی فراهم‌کنندگان تهیه یا تایید می‌گردد، بدلیل متباین با هنجارهای اجتماعی و اصول ارزشی در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی مورد بی‌مهری قرار می‌گیرد. بر مبنای این تئوری، اطلاعات حسابداری ملاک بسیاری از تصمیمات اقتصادی قرار می‌گیرد و مدیران می‌توانند با انتخاب رویه‌های حسابداری باعث جابجاشدن منافع اقتصادی میان گروه‌های مختلف شود.

### عدم استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری

تصمیم‌گیری عبارت از فرایند شناسایی و انتخاب راه حل بهینه برای حل یک مسئله و مشکل معین است. بنا بر تئوری تصمیم‌گیری، سازمان عبارت از مجموعه‌ای از تصمیم‌گیران از پایین‌ترین سطوح فعالیت تا بالاترین سطوح مدیریت است. مشکل کمبود منابع (نظیر سرمایه، نقدینگی، نیروی انسانی کارآمد، تجهیزات، مواد اولیه و غیره) در همه سازمان‌ها کم و بیش وجود دارد و مدیران با تصمیم‌گیری در مورد تخصیص بهینه منابع به بخش‌های مختلف سازمان و اهداف برنامه‌های گوناگون روبرو هستند. همانگونه که قبلاً اشاره شد اطلاعات حسابداری می‌تواند نقش تسهیل‌کنندگی و تأثیرگذاری تصمیمات را به هنگام تصمیم‌گیری بخوبی ایفاء کند در حالی که به دلایل گوناگون مدیران از نقش‌های یاد شده اطلاعات حسابداری به نحو مناسب استفاده نمی‌کنند. برخی از این دلایل عبارتند از:

- عدم آشنایی مدیران با مفاهیم و روش‌های حسابداری

مدیران بعلت گرفتاری‌های شغلی گوناگون، فرصت کافی ندارند که به طور اصولی با مفاهیم حسابداری آشنا شوند و اطلاعات حسابداری را به صورت عمقی تجزیه و تحلیل و مورد استفاده قرار دهند. لذا در تصمیم‌گیری‌ها بدلیل عدم آشنایی با مفاهیم و روش‌های حسابداری، از اینگونه اطلاعات با اهمیت صرف‌نظر می‌کنند. این در حالی است که اگر مدیران قادر به درک و تجزیه و تحلیل اینگونه اطلاعات ارزشمند باشند می‌توانند در شرایط و موقعیت‌ها گوناگون از این اطلاعات به عنوان یک ابزار موثر در تصمیم‌گیری استفاده نمایند.

بطور نمونه، در بازارهای مالی، این اطلاعات می‌تواند به صورت نشانه‌ها، علائم، اخبار و پیش‌بینی‌های مختلف از داخل یا خارج شرکت انعکاس یابد و در دسترس سهامداران قرار گیرد و باعث ایجاد واکنش‌ها و در نتیجه تغییراتی در قیمت‌های سهام می‌گردد (قالیباف اصل، و نادری، ۱۳۸۵). المسری و همکاران (۲۰۱۶) نشان دادند اگرچه تصمیمات سرمایه‌گذاری استراتژیک ممکن است دربرگیرنده عناصر فنی (مانند ارزش فعلی خالص) باشد، اما استفاده از تجزیه و تحلیل حسابداری با ویژگی محیط‌گرایی حسابداری، فرایند تصمیم‌گیری را بطور کلی بهبود می‌بخشد.

#### - تقابل مدیر و حسابدار

از دیدگاه تئوری نمایندگی که حقوق و مزایای مدیران را به سود گزارش شده مرتبط می‌کند، مدیران انگیزه قوی برای کتمان اطلاعاتی دارند که موجب کم‌شدن سود می‌شود و برای تحقق چنین هدفی به مفهوم کم‌اهمیت بودن اینگونه اطلاعات تمسک می‌جویند. اصل اهمیت یکی از اصول پذیرفته شده حسابداری است که هم در میان حسابداران برای تعیین روش‌های مناسب حسابداری و هم در میان حسابرسان جهت تعیین سطوح اهمیت اقلام صورت‌های مالی کاربرد زیادی دارد، از طرف دیگر مبنای ارقام حسابداری در قراردادهای میان مدیر و سایر ذینفعان باعث می‌شود تا مدیر به اندازه کافی انگیزه داشته باشد تا روش‌های حسابداری را به نحوی انتخاب کند که منافع خود را حداکثر سازد، اما اصل محافظه‌کاری، حسابداران را بر آن می‌دارد که با واکنش احتیاط آمیز در مقابل ابهامات و خواسته‌های مدیران مقاومت کنند و این در حالی است که تقابل مدیر و حسابدار هر دو به موجب اصول پذیرفته شده حسابداری است که در گزارشگری مالی گاهی در جهت خلاف یکدیگر می‌باشند.

#### - استفاده سیاسی از اطلاعات حسابداری

مدیران به دلیل فشارهای سیاسی از اطلاعات حسابداری برای اهداف گوناگون که گاهی هم متضاد یکدیگرند، استفاده می‌کنند یا به عبارت دیگر حسابداری تحت تأثیر فشارها و فرایندهای سیاسی قرار دارد. این فشارهای سیاسی به دو دلیل تشدید می‌گردد. اول اینکه، پیامد رویه‌های حسابداری اغلب تبعات اقتصادی با اهمیتی در تهیه گزارش‌های حسابداری و برای استفاده‌کنندگان آن دارد. دوم از دیدگاه بارچل، کلاب و هاپوود (۱۹۸۵)، حسابداری به عنوان یک ابزار مدیریت اجتماعی و اقتصادی مطرح است (مرادی، ۱۳۸۶). بر اساس تئوری

نمایندگی<sup>۲۱</sup> و تئوری مباشرت<sup>۲۲</sup> مدیران بعنوان نمایندگان سهامداران در جهت کسب بازده بیشتر تلاش می‌کنند و بر مبنای تئوری‌های منافع عمومی<sup>۲۳</sup>، ذینفعان<sup>۲۴</sup>، قرارداد<sup>۲۵</sup> و مشروعیت<sup>۲۶</sup> گزارشات مالی که تهیه می‌شود باید منافع همه گروه‌ها را در نظر بگیرد زیرا حسابداری می‌تواند به عنوان عاملی برای رقابت و انتقال ثروت، تأثیر با اهمیتی روی رفتارهای انسان‌ها بگذارد و از این‌رو وجه سیاسی آن برجسته می‌شود و انگیزه‌های گوناگونی برای لابی‌های سیاسی جهت انتقال ثروت ایجاد می‌کند.

#### - عدم تقارن اطلاعاتی

یکی از عوامل موثر در تصمیم‌گیری، اطلاعات مناسب و مرتبط با موضوع تصمیم است. در صورتی که اطلاعات مورد نیاز به صورتی نامتقارن بین افراد توزیع شود، می‌تواند نتایج متفاوتی را نسبت به موضوعی واحد سبب شود. بنابراین، قبل از این که خود اطلاعات برای فرد تصمیم‌گیرنده مهم باشد، این کیفیت توزیع اطلاعات است که باید به صورت دقیق مورد ارزیابی قرار گیرد (قائمی و وطن پرست، ۱۳۸۴). زمانی که بین مدیر و حسابدار یکی نسبت به دیگری دارای مزیت اطلاعاتی بیشتری باشد اصطلاحاً می‌گویند عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. مدیر یک سری اطلاعات خصوصی و محرمانه از وضعیت و عملکرد کلی شرکت دارد که مایل نیست دیگران از آنها مطلع باشند و حسابدار نیز بواسطه داشتن اطلاعات تخصصی و حرفه‌ای، خدماتی را ارائه می‌کند که از جزییات و پیچیدگی‌های اطلاعاتی آنها فقط خودش مطلع است، بنابراین در چنین شرایطی از مفاهیم و اطلاعات حسابداری برداشت‌های متفاوتی می‌شود و یا به عبارت دیگر درک مشترک و واحد از موضوع تصمیم وجود ندارد و در نتیجه اثر اطلاعات مفید حسابداری در تصمیم‌گیری مدیریتی ممکن است نادیده گرفته شود.

#### نتیجه‌گیری

ضرورت نیاز به اطلاعات مالی در حوزه تصمیم‌گیری برای همه تصمیم‌گیرندگان بویژه مدیران انکار ناپذیر است، اطلاعات اقتصادی بویژه اطلاعات حسابداری و مالی از جمله اطلاعاتی هستند که مدیران همواره در تصمیمات کوتاه‌مدت و استراتژیک از آنها استفاده می‌کنند و در بین متغیرهای گوناگون موثر در تصمیم‌گیری و به طور کلی در انواع تصمیمات ممکن است بیشترین کاربرد را داشته باشند. با این وجود، نقش حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری مدیران نیز با نارسایی‌هایی مواجه بوده است که در این نوشتار به واکاوی این

نارسایی‌ها در سه بخش کلی تحت عنوان «کم اثر بودن محتوای گزارشگری اطلاعات مالی»، «قصور فراهم کنندگان اطلاعات حسابداری» و «عدم استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری» پرداخته شده است.

کم اثر بودن محتوای گزارشگری اطلاعات مالی می‌تواند ناشی از اطلاعات گذشته حسابداری و نبود اطلاعات آتی‌نگر، طولانی بودن چرخه تولید اطلاعات، استفاده از روش‌های متفاوت حسابداری و وجود مبانی اندازه‌گیری مختلف و در نتیجه حصول نتایج گوناگون، تحت تأثیر قرار گرفتن از اطلاعات غیرمالی، متغیرهای کلان اقتصادی مانند تورم و تاثیر اقلام تعهدی حسابداری بر نتایج عملکرد باشد. قصور فراهم کنندگان اطلاعات حسابداری ممکن است به دلیل عدم آشنایی حسابداران و حسابرسان با صنعت، عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای در محیط کسب و کار، عدم آموزش حرفه‌ای مناسب، پیروی از شیوه سنتی گزارش‌دهی و غالب بودن تئوری اثباتی باشد. مساله بعدی که موجب نادیده گرفتن اهمیت و نقش اطلاعات حسابداری در حوزه تصمیم‌گیری می‌شود در ارتباط با مدیریت و نحوه استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری است. این مساله نیز ممکن است ناشی از عواملی مانند عدم آشنایی مدیران با مفاهیم و روش‌های حسابداری، تقابل مدیر و حسابدار بواسطه تفسیرهای مختلف از اطلاعات، استفاده سیاسی از اطلاعات حسابداری و وجود عدم تقارن اطلاعاتی بوجود آید.

### پی نوشت

- |    |  |    |                             |
|----|--|----|-----------------------------|
| ۱  | Does accounting play a significant role in managerial decision-making?   | ۲  | Decision- facilitating role |
|    | بیشتر مطالب این تحقیق از تحقیق « <i>Does accounting play a significant role in managerial decision-making?</i> » اقتباس شده است. |    |                             |
| ۳  | Decision- influencing role   | ۴  | Fama                        |
| ۵  | Prospective Information  | ۶  | Agile                       |
| ۷  | Event Theory   | ۸  | Benchmarking                |
| ۹  | Discretionary Accruals   | ۱۰ | Principles-Based Approach   |
| ۱۱ | Fair value or Marking to market  | ۱۲ | Rules-Based Approach        |
| ۱۳ | Feedback value   | ۱۴ | Worldcom                    |
| ۱۵ | Enron  | ۱۶ | Sarbanes-Oxley              |

۱۷	International Accounting Education Standard Board (IAESB)	۱۸	Intellectual
۱۹	Interpersonal	۲۰	Positive Accounting Theory
۲۱	Agency theory	۲۲	Stewardship theory
۲۳	Public interest theory	۲۴	Stakeholder theory
۲۵	Contract theory	۲۶	Legitimacy theory

### منابع

- احمد پور، احمد و احمد احمدی (۱۳۸۷). "استفاده از ویژگی‌های کیفی اطلاعات در ارزیابی کیفیت سود شرکت‌ها"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۲.
- احمدپور، احمد و حسنا قهرمانی صغیر (۱۳۸۸). "بررسی ویژگی کیفی قابلیت اتکاء اطلاعات در ارزیابی کیفیت سود شرکت‌ها"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۸، صص ۲۰-۳.
- اعتمادی، حسین و زهرا دیانتی دیلمی (۱۳۸۸). "تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم، شماره‌های ۱ و ۲.
- بهشتیان، اشرف (۱۳۸۵)، "آشنایی با هیات استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری" فصلنامه حسابرسی، شماره ۳۴.
- ثقفی، علی (۱۳۸۱)، "نقد بهای تاریخی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۰، صص ۲۸-۵.
- خلیلی، محسن (۱۳۸۴)، "حسابداری و صنعت"، فصلنامه حسابرسی، شماره ۳۱.
- رهنمای رودپشتی، فریدون و اله کرم صالحی. (۱۳۹۳). "مکاتب و تئوری‌های مالی و حسابداری"، چاپ دوم، تهران.. انتشارات دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز.
- شباهنگ، رضا. (۱۳۸۱). "تئوری حسابداری"، جلد اول، چاپ اول، تهران.. مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- فخاریان، ابوالقاسم. (۱۳۸۴). "شرایط نوین کسب و کار و انتظارات از حسابرسی داخلی"، فصلنامه حسابرسی، شماره ۳۱.
- فرهادی چشمه مرواری، وحید. (۱۳۸۸). "نقش حسابداری در اقتصاد ایران"، مقالات، شماره ۳۴.
- قالیباف اصل، حسن و معصومه نادری. (۱۳۸۵). "بررسی واکنش بیش از اندازه سرمایه‌گذاران در بورس اوراق بهادار تهران نسبت به اطلاعات و اخبار منتشره در شرایط رکود و رونق"، تحقیقات مالی، سال هشتم، شماره ۲۱، صص ۹۷-۱۱۲.

- قائمی، محمدحسین و محمدرضا وطن پرست. (۱۳۸۴). "بررسی نقش اطلاعات حسابداری در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در بورس اوراق بهادار تهران"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم شماره ۴۱، صص ۱۰۳.
- مرادی، جواد. (۱۳۸۶). "سیاست و فرهنگ در حسابداری بین‌المللی: ارائه یک چارچوب تحلیلی"، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۸۷.
- مهرانی، ساسان، غلامرضا کرمی، سید مصطفی سیدحسینی و مهتاب جهرومی. (۱۳۹۴). "تئوری حسابداری"، چاپ اول، جلد دوم، تهران.. انتشارات نگاه دانش.
- Ahmed A. S. and Takeda C. (1995). " Stock Market Valuation of Gains and Losses on Commercial Banks Investment Securities: An Empirical Analysis", *Journal of Accounting and Economics*.
- Barlev, B. and Haddad J. R (2003). " Fair value Accounting and The Management of the Firm", *Critical Perspectives on Accounting*, PP. 383-400.
- Barth M. E. and Clinch G. (1998) , "Revalued financial, tangible and intangible assets associations with share prices and non-market-based value estimates ", *Journal of Accounting Research 36 (Supplement): 199-233*.
- Barua, A. (2006). " Using the FASB's qualitative characteristics in earning quality measu", ProQuest Information and Learning Company, UMI Number: 320814.
- Choy, A. K. (2006). "Fair Value as a Relevant Metric A Theoretical Investigation" University of Alberta Edmonton, Alberta T6G 2R6.
- Dobbs Ian M. and Anthony D. Miller (2009). "Experimental evidence on financial incentives, information and decision-making", *The British Accounting Review*, 41: 71-89
- Elmassri, M. M. , Harris, E. P. , Carter, D. B. (2016). "Accounting for strategic investment decision-making under extreme uncertainty", *The British Accounting Review*.
- Hall, Matthew (2010). " Accounting information and managerial work". *Accounting, Organizations and Society*, 35 (3): 301-315.
- Ijiri Yuji (1967) , "The Foundation of Accounting Measurement", Nj: Englwood Cliff.
- LaFond, R. and Watts, R. (2006). " The Information Role of Conservative Financial Statements", on line, <http://www.ssrn.com>.
- Lev B. and Zarowin, P. (1999). " The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend Them", *Journal of Accounting Research*, Vol. 37: 353-382.
- Nielsen Lars Braad, Falconer Mitchell, Hanne Nørreklit (2014). " Management accounting and decision making: Two case studies of outsourcing", *Accounting Forum*.
- Plantin, Guillaume, Hareh Saprà and Hyun Song Shin, (2008). " Fair Value Accounting and Financial Stability", *Financial Stability Review*, Banque de Fran.
- Rowe, C. , Birnberg, J. G. and Shields, M. D. (2008). Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 33: 164-198.



Royae Ramezanali, Allahkaram Salehi, Hooman Setareh Aseman (2012). "Does accounting play a significant role in managerial decision-making?", *Research Journal of Business Management and Accounting*, Vol. 1 (4): 057- 063.