

## سیاسی کاری در حسابداری و پیامدهای اقتصادی آن

هاشم علی صوفی<sup>۱</sup>

### چکیده

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۱/۱۸

تاریخ پذیرش: ۹۴/۰۴/۲۱

در این تحقیق دلایل سیاسی کاری در حسابداری، پیامدهای اقتصادی رویه‌های حسابداری، تحقیقات انجام شده، نقد و بررسی دیدگاه‌های برخی از محققین در این خصوص مورد بررسی قرار گرفته است. سیاسی کاری در حسابداری را می‌توان به دو بخش سیاسی کاری در تدوین استانداردها و سیاسی کاری در استفاده از رویه‌های حسابداری تقسیم کرد. عبارت "سیاسی کاری در حسابداری" برای توصیف پدیده‌ای موسوم به عوامل سیاسی یا اقدامات غیرروشنگرانه و منفعت طلبانه بکار رفته است که شرکت‌ها یا دولت‌ها را به بی‌اثر ساختن تلاش‌های استانداردگذاران برای بهبود گزارشگری مالی وادار می‌سازد. از مهم‌ترین دلایلی که برای سیاسی کاری در حسابداری می‌توان برشمرد، تأثیر حسابداری بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و پیامدهای ناشی از آن است. اعتقاد بر این است که فرضیه سیاسی کاری در تدوین و اجرای رویه‌های حسابداری وجود دارد. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که اعمال نظر و تأثیر نیروهای بیرونی در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری موید وجود فرضیه سیاسی کاری در تدوین استانداردها است. ضمن آنکه نتایج برخی از تحقیقات انجام شده، نیز حاکی از وجود این فرضیه در استفاده از رویه‌های حسابداری است.

**واژه‌های کلیدی:** سیاسی کاری، پیامدهای اقتصادی، فرضیه رقیب، تئوری‌های فرآیند سیاسی، بیطرفی.

طبقه‌بندی موضوعی: P48, M41

<sup>۱</sup> دکتری حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز، (hashemalisufi@gmail.com)

### مقدمه

در فاصله زمانی کوتاهی قبل از سال ۱۹۷۳ تصور نمی‌شد که حسابداری موضوعی سیاسی باشد. حسابداری حتی سیاسی تر از آمار، فیزیولوژی و فن آوری اطلاعات نبوده است، اما امروزه نمی‌توان حتی فرض کرد که فرآیند تدوین استانداردها، فرآیندی سیاسی نباشد. اعدادی که حسابداری گزارش می‌کند، تأثیر عمده‌ای بر رفتار اقتصادی کاربران دارد. بنابراین، قواعد حسابداری بر رفتار انسانی تأثیر می‌گذارد. لذا فرآیند ایجاد قواعد حسابداری، سیاسی خواهد بود (سولمون، ۱۹۷۸).

سیاستگذاران حسابداری حداقل در دهه ۶۰ میلادی از وجود تأثیر گروه "سوم" (نیروهایی به جز اعضای هیات تدوین رویه های حسابداری) در تدوین استانداردهای حسابداری آگاه بودند. این رویه به دو دلیل زیر ایجاد شد:

۱. افراد و گروه هایی که به ندرت به فرآیند تدوین استاندارد علاقه مند بودند، شروع به مداخله فعال در فرآیند مزبور کردند.

۲. گروه های مزبور، مباحثی را استخراج کردند که با مباحث سنتی به کار رفته توسط سایر گروه‌ها در حسابداری تفاوت داشت.

با اینحال بحث پیرامون پدیده‌های اقتصادی از دهه ۷۰ میلادی آغاز شد. برخی معتقدند که ناتوانی هیات اصول حسابداری در لحاظ کردن منافع نیروهای درگیر در تدوین رهنمودهای حسابداری موجب انحلال آن و تاسیس هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۷۳ شده است.

قبل از بررسی و بحث درباره پیامدهای اقتصادی حسابداری، سه نوع رفتار مدیریت در ارتباط با پیامدهای اقتصادی موضوعیت پیدا خواهد کرد:

- مدل حسابداری سنتی، که مدیریت در آن درگیر مسائل مربوط به شاخص‌های غیرمتعصبانه و "بی‌عیب" حسابداری است.

۱- مدل حسابداری سنتی، که در آن مدیریت به دنبال افزایش منافع شخصی خود از پیامدهای اقتصادی حاصل از گزارشات مالی منتشره است (بدون اینکه خود به دنبال ایجاد چنان پیامدهایی باشد).

۲- ایجاد پیامدهای اقتصادی که مدیریت در آنها ذینفع است.

به دو دلیل، پیامدهای اقتصادی موضوعی مطرح در قبل از دهه ۷۰ نبوده است:

- مدیریت و سایر طرفهای ذینفع، عمدتاً از مدل ۲ جهت تشویق استانداردگذاران و محدود کردن آنها به مدل حسابداری سنتی، استفاده می کردند.

۱- کمیته تدوین رویه‌های حسابداری و هیات اصول حسابداری به جز مواردی جزئی، مصمم به حل مباحث بحث انگیز در زمینه حسابداری سنتی (مانند اندازه گیری دارایی ها، بدهی ها و مسائل مربوط به ارائه منصفانه) بوده‌اند.

امروزه، بحث پیامدهای اقتصادی در کانون توجه هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی قرار دارد، به گونه‌ای که هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی مقالات تحقیقی در خصوص پیامدهای اقتصادی و اجتماعی استانداردهای مصوب را مورد توجه قرار می دهد. هیات تدوین استانداردها و کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، نسبت به بحث پیامدهای اقتصادی بسیار حساس هستند. بنابراین تدوین استانداردهای حسابداری، بیشتر فرآیندی سیاسی تا فنی و بیطرفانه است.

### شواهدی از پیامدهای اقتصادی حسابداری

شاید اولین شواهد در مورد پیامدهای اقتصادی رویه های حسابداری، مربوط به سال‌های قبل از ۱۹۴۰ باشد. در آن زمان کمیته تدوین رویه‌های حسابداری استفاده از ارزش منصفانه بازار را برای ثبت سود سهمی الزامی کرده بود، در حالی که ارزش‌های بازار بسیار بیشتر از ارزش دفتری بود. کمیته تدوین رویه‌های حسابداری، تامین سود سهمی از محل سود انباشته را برای شرکت‌ها با مشکل مواجه ساخت. در نتیجه موضوع مزبور به موضوعی قابل اعتراض تبدیل شد.

شواهد دوم، در مورد پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری، مربوط به پذیرش بهای جایگزینی در استهلاک دارایی‌ها توسط شرکت‌ها، به دنبال تورم بالای سال‌های پس از جنگ بود. در آن سال‌ها علیرغم وجود فشارها برای تحول در حسابداری، کمیته تدوین رویه‌های حسابداری در بیانیه شماره ۳۳ بر استفاده از حسابداری بهای تاریخی به منظور محاسبه استهلاک دارایی‌ها تاکید کرد.

یک نمونه آشکار استفاده از تأثیر پیامدهای اقتصادی، در سال ۱۹۵۸ رخ داد. در آن سال سه شرکت تابعه شرکت برق آمریکا، از دادگاه فدرال خواستند که از ارائه مجوز انجمن حسابداران رسمی به کمیته تدوین رویه‌های حسابداری به منظور صدور بیانیه‌ای که الزام می‌کرد حساب اعتبارات معوق مالیاتی تحت عنوان بدهی‌ها گزارش شود، جلوگیری کند، که در نهایت بیانیه اصلاح شده صادر گردید. با این وجود، کمیسیون بورس اوراق بهادار به شرکت‌های فعال در زمینه صنایع عمومی پیشنهاد کرد که در صورت تمایل، جهت اهداف تصمیم‌گیری، حساب مزبور را از ردیف بدهی‌ها و نیز حقوق صاحبان سهام خارج کرده و مطابق با قانون شرکت‌های عام المنفعه با آن رفتار کنند.

در تدوین بسیاری از استانداردهای حسابداری، تعیین قیمت محصولات شرکت‌های عام المنفعه اثرگذار بوده است. تلفیق شرکت‌ها به روش "خرید یا اتحاد منافع" یکی از این موارد است (مونیتز، ۱۹۷۴). رایزنی‌های شرکت‌های عام المنفعه و گسیل کردن نیروهای متخصص به هیات اصول حسابداری و هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، بر تدوین روش‌های حسابداری اثر گذار بود. برای مثال انجمن نفت آمریکا (سازمان متشکل از شرکت‌های نفتی) در سال ۱۹۳۴ روش لایفو را به عنوان یکی از روش‌های ارزشیابی موجودی‌ها توصیه کرد و در سال ۱۹۳۶ این توصیه مورد تایید انجمن حسابداران رسمی آمریکا قرار گرفت. از آنجا که روش مزبور بر سود مشمول مالیات اثر گذار بود، وزارت خزانه داری آمریکا با گسیل نمودن افراد متخصص اقدام به رایزنی علیه روش لایفو کرد. نتیجه آن شد که کنگره آمریکا فقط زمانی استفاده از روش لایفو را مجاز دانست که مودیان مالیاتی در تهیه هر دو نوع گزارش‌های مالی و مالیاتی از این روش استفاده کنند (مونیتز، ۱۹۷۴).

بحران مالی موسسات مالی آمریکا در سال ۲۰۰۷ و به تبع آن ایجاد بحران مالی در اقتصاد جهانی، موجب کاهش سطح آرامش و ثبات از سیستم مالی جهانی شد، بطوریکه منجر به افزایش ورشکستگی، بیکاری و خودکشی بسیاری از سرمایه‌داران گردید. خرید بانک مریل لینچ توسط بانک مرکزی آمریکا پس از اعلام ورشکستگی سهامداران و همچنین اعلام ورشکستگی شرکت‌ها و مؤسسات مالی بزرگی همچون بانک لیمن و بانک سلطنتی اسکاتلند و... از نتایج عینی این بحران مالی به شمار می‌آیند.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در اکتبر سال ۲۰۰۸ اقدام به برگزاری سمینار ویژه‌ای در رابطه با بحران اعتبار جهانی در حسابداری ارزش منصفانه و حسابداری اقلام خارج از ترازنامه نمود تا از طریق بحث در این زمینه به اصلاح استاندارد حسابداری ارزش منصفانه بپردازد. برخی از منتقدان و تحلیلگران معتقد بودند که یکی از مهمترین دلایل ایجاد بحران مالی در موسسات مالی بزرگ آمریکا، نقص استاندارد حسابداری ارزش منصفانه است. فشار سیاسی گسترده وارد شده از طرف اتحادیه‌های صنفی در اروپا و همچنین کنگره آمریکا به حرفه حسابداری و هیأت‌های تدوین کننده استانداردهای حسابداری بین‌المللی و استانداردهای حسابداری آمریکا، در نهایت منتج به سرعت بخشیدن در ارائه راهکاری عملی و فوری با ارائه جدول زمانبندی درخصوص بازنویسی مجدد استانداردهای حسابداری به‌عنوان ابزار مالی مؤسسات مالی گردید. یکی از این نمونه دخالت‌های سیاسی، مربوط به دخالت کنگره آمریکا در صدور پیش‌نویس لایحه‌ای بود که به کنگره این اجازه را می‌داد که هر بخش از استانداردهای حسابداری به هر عنوان که بخواهد را بدون توجه به دلایل و مبنای تدوین استانداردهای حسابداری، را تعدیل نماید. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای اولین بار بدون طی نمودن مراحل قانونی در فرآیند اصلاح استانداردها، اقدام به انتشار استانداردهای اصلاحی نمود. اظهارات سیاستمداران، ریاست اتحادیه اروپا آقای چارلی و مک‌کروی و حتی رئیس جمهور وقت آمریکا جناب آقای جورج دبلیو بوش دائماً این فشار سیاسی بر انجمن‌های تدوین استانداردهای حسابداری جهت انجام اقدامات اصلاحی نسبت به برخی از جنبه‌های حسابداری مالی به عنوان ابزاری که عامل و ریشه بحران مالی تصور می‌شده است، را تشدید می‌کرد (دیوید کاستلند، ۲۰۱۳).

### مبانی نظری تحقیق

تحقیقات زیادی تأثیر ناشی از کاربرد روش‌های گوناگون رویه‌های حسابداری و گزارشگری مالی بر فعالیت‌های اقتصادی را تایید کرده است. برخی استدلال می‌کنند که یکی از هدف‌های حسابداری باید این باشد که رفتار کاربران را به سوی هدف‌های خاص سیاسی و اقتصادی سوق دهد. پیامدهای اقتصادی به معنی تأثیر گزارش‌های حسابداری بر رفتار تصمیم‌گیرندگان تجاری، دولتی، اتحادیه‌ها، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان است.

پیامدهای اقتصادی مربوط به صدور بیانیه‌ها و ارائه استانداردهای حسابداری، موضوعی اجتناب ناپذیر است. در رابطه با رویه‌های حسابداری، همه تصمیمات نه تنها نتایج اقتصادی در بر دارند، بلکه باید داشته باشند. اگر نتیجه‌های اقتصادی نداشته باشند، دلیلی برای تدوین روش‌های حسابداری وجود نخواهد داشت. (هندریکسن، ۱۹۹۲).

رفتار ناشی از افراد و گروه‌ها، می‌تواند نسبت به سایر گروه‌های تأثیر پذیر، تخریب کننده باشد و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری باید در زمان تصمیم‌گیری در مورد رویه‌های حسابداری، پیامدهای زیان آور آن را نیز در نظر بگیرند. البته تدوین استانداردها به شکلی که منافع همه گروه‌های ذینفع را (به ویژه زمانی که کاربران گزارش‌های مالی در گروه‌های نامتجانس و ناهمگون قرار دارند) تامین سازد، کاری دشواری است. هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی معتقد است که استانداردهای حسابداری مالی نباید با توجه به اثرات آنی آنها بر افراد و گروه‌های ذینفع مورد قضاوت قرار بگیرد، بلکه باید از چشم انداز بلندمدت و اثراتی که به یک جامعه می‌رساند، مورد قضاوت قرار گیرد.

هندریکسن معتقد است: "یکی از رویه‌های حاکم بر تدوین استانداردهای حسابداری، روش مبتنی بر بدیهیات- اصول است. در این روش به نقش کاربران اطلاعات توجهی نمی‌شود و رویه‌های حسابداری از یک سری اصول اولیه استخراج می‌شوند و کافی است با اصول و مبانی مزبور سازگار باشند. به ویژه این که در روش مبتنی بر بدیهیات- اصول، پیامدهای اقتصادی را که اطلاعات برای افراد و سازمان‌ها به بار می‌آورند، نادیده انگاشته می‌شود".

با این حال ضرورت بحث در مورد مفهوم مذکور این است که اساساً انتخاب رویه‌های حسابداری متفاوت، بر ارزش شرکت تأثیر گذار است. این دیدگاه در نقطه مقابل فرضیه بازار کارا قرار دارد. تحقیقات انجام شده تاکنون نتوانستند تناقض بین فرضیه‌های رقیب را حل کنند. درباره تأثیر فرآیندهای سیاسی بر رویه‌های حسابداری فرضیه‌هایی ارائه می‌شود. این تئوری‌ها بر اساس دیدگاه تأمین منافع شخصی استوار است و چنین فرض می‌شود که سیاستگذاران تلاش می‌کنند تا منافع خود را به حداکثر برسانند (اولسن، ۱۹۷۱، استیگلر، ۱۹۷۱، پلترمن، ۱۹۷۶).

تئوری‌های فرآیند سیاسی بیانگر این موضوع است که باید در مورد استفاده از داده‌های حسابداری در فرآیندهای سیاسی فرضیه‌هایی را در نظر گرفت. سیاستگذاران برای ایجاد و یا حل بحران‌ها از اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابداری استفاده می‌کنند. برای مثال سود

شرکت‌های نفتی در دوره‌ای که قیمت نفت رو به افزایش است و یا نهادهای دولتی که باعث می‌شوند مقدار عرضه نفت کاهش یابد، مورد توجه سیاستگذاران قرار خواهد گرفت. نمونه آن تأثیر سود گزارش شده توسط شرکت‌های نفتی بر تصمیم مجلس نمایندگان آمریکاست. یک هفته قبل از اعلام سود، مجلس کنترل بر قیمت گاز را برداشت و آنرا آزاد اعلام کرد، اما پس از اعلام سود خالص، مجلس بی‌درنگ نظر خود را تغییر و سیاست اعمال کنترل بر قیمت‌ها را تصویب کرد.

در دوره کوتاهی که از تولد هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی می‌گذرد، پیامدهای اقتصادی با شدت بیشتری ایجاد شدند، موضوعاتی مانند حسابداری تحقیق و توسعه، خود بیمه‌گری، ذخیره بلاهای ناگهانی، نوسانات نرخ ارز خارجی، اجاره‌ها، تجدید ساختار بدهی‌های عظیم، تورم داخلی و تغییرات نسبی قیمت‌ها و هزینه‌های کشف و حفاری نفت از این قبیل موارد است.

هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی استدلال می‌کند که استانداردهای حسابداری مالی را نباید با توجه به اثرات آن بر افراد مورد قضاوت قرار داد، بلکه باید از زاویه فایده‌ای که به جامعه می‌رسانند قضاوت کرد. برای مثال زمانی که به هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی پیشنهاد شد تا مقررات مربوط به استهلاک سرقفلی را حذف کند تا شرکت‌های ایالات متحده بتوانند سرمایه‌گذاران خارجی را جلب کنند، هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی بر روش پیشنهادی خود پافشاری کرد. دنیس. آر. برسفورد، رئیس هیات تدوین استانداردها، در آن زمان بدین گونه پاسخ داد که: "... من بر این باورم که بیشتر صاحب‌نظران حسابداری در این مورد اتفاق نظر دارند که هدف استانداردهای حسابداری این است که کیفیت گزارشگری بهبود یابد و هدف این نیست که برای مشکلات اقتصادی یا اجتماعی راه حل‌هایی ارائه شود".

البته باید در نظر داشت که هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی و نهادهای پیش از آن، چندین بار در برابر امواج سهمگین مربوط به پیامدهای اقتصادی تسلیم شده‌اند. بحث در خصوص تأثیر پیامدهای اقتصادی تدوین استانداردها، حتی فرض بی‌طرفی استاندارداران را در فرآیند تدوین استانداردها به چالش می‌کشاند.

سولمون معتقد است که: "این که اطلاعات بر رفتار انسانی تأثیر دارند بدین معنا نیست که بین دو حالت مطلوب از رفتار، باید به دنبال بیطرفی بود. بیطرفی در حسابداری بیانگر صحت ارائه

اطلاعات است". هیات تدوین استانداردها در تشریح واژه بیطرفی معتقد است که: "اطلاعات حسابداری نمی‌تواند از تغییر در رفتارها اجتناب کند و نیز نباید چنین کند، ولی اطلاعات حسابداری باید در مورد فعالیت‌های اقتصادی تا سر حد امکان صادقانه گزارش شود، بدون این که تصویری را که بدان وسیله با هدف تغییر رفتار در جهت‌ی خاص ارائه می‌کند به رنگی خاص درآورد".

به هر حال نمی‌توان موضوع اساسی پیامدهای اقتصادی و اجتماعی را در فرآیند استاندارد گذاری نادیده گرفت. هیات تدوین استانداردهای حسابداری باید بین متغیرهای حسابداری و غیرحسابداری در فرآیند تدوین استانداردها، توازن برقرار کند. البته تجربه هیات اصول حسابداری و نابودی آن به دلیل در نظر نگرفتن پیامدهای اقتصادی باعث شد که هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی حتی برای حفظ (منافع) خویش نیز، در فرآیند استاندارد گذاری علاوه بر مطالعات و تخصص‌ها، نتایج اقتصادی و اجتماعی هر بیانیه و استاندارد را در نظر بگیرد.

دال گربوس معتقد است که: "سیاسی‌کاری در فرآیند ایجاد قواعد و رویه‌های حسابداری نه تنها اجتناب‌ناپذیر است، بلکه این فرآیند صرفاً سیاسی است. در یک جامعه که مشروعیت دموکراسی حاکم است، سازمان‌ها تنها به صورت سیاسی می‌توانند قوانین خود را به دیگران تحمیل کنند."، و در جای دیگر می‌گوید: زمانی که یک فرآیند تصمیم‌گیری وابسته به جلب اعتماد عمومی است، مسائل دیگر فنی نخواهند بود بلکه شکل سیاسی به خود می‌گیرند. در مناقشه و رقابت منافع، به طور عقلانی نباید انتظار حقیقت داشت بلکه فرآیند، سیاسی می‌شود.

چارلز هورن گرن (۱۹۷۳) اعتقاد دارد که: "تدوین استانداردهای حسابداری به دلیل اینکه یک تصمیم اجتماعی است، همانند بیان یک استدلال بی‌عیب و نقص است. استانداردها روی گروه‌های تأثیر پذیر محدودیت ایجاد می‌کنند، بنابراین باید از طرف گروه‌های تأثیر پذیر مورد قبول واقع شوند. پذیرش می‌تواند اجباری، اختیاری یا حالتی بینابین باشد. در یک جامعه مردم سالار، جلب پذیرش عموم، فرآیندی بسیار پیچیده است که به یک بازاریابی ماهرانه در صحنه سیاست نیازمند است".

دیدگاه دیگر بر پایه این فرض قرار دارد که در فرآیند سیاسی، افراد هم‌همانند بازار به گونه‌ای عمل می‌کنند که منافع شخصی آنان تأمین شود و بر اساس این تئوری فرآیند سیاسی رقابتی است بین افراد برای انتقال ثروت. شواهدی در دست است که این تئوری را تایید می‌کند (پاستر،



۱۹۷۴؛ مک کرا ۱۹۷۵). در تئوریهای اقتصادی در مورد فرآیند سیاسی، همه توجهها معطوف به انگیزه افراد می شود که ائتلاف تشکیل می دهند تا با رایزنی و استفاده از دیدگاههای تخصصی اقدام به انتقال ثروت نمایند (استیگلر، ۱۹۷۱، پلترمن، ۱۹۷۶).

رابرت مای و گرای ساندم (۱۹۷۶) نیز اعتقاد دارند: "در تئوری و عمل، تأثیر گزارشهای حسابداری بر رفاه اجتماعی، موضوعی واضح و آشکار است. بنابراین عجیب نیست که هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی یک شخصیت سیاسی باشد. متعاقباً فرآیند انتخاب رویههای حسابداری، فرآیندی سیاسی خواهد بود. اگر از تأثیر تصمیمات حسابداری بر رفاه اجتماعی صرفنظر شود، دیگر دلیلی برای وجود هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی نخواهد بود. در نتیجه، هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی باید در کنار تئوریهای حسابداری و تحقیق در خصوص تصمیمهایی که اتخاذ می کند، جوانب سیاسی و رفاه اجتماعی را نیز در نظر بگیرد".

ساختار کمیته بنیاد حسابداری مالی همیشه با این پرسش گلاویز است که ماهیت فرآیند استانداردگذاری با سیاسی کاری همراه است. فرآیند تدوین استانداردها می تواند به عنوان یک فرآیند مردم سالار در نظر گرفته شود. زیرا مانند سایر مراجع قانون گذاری، پذیرش هیات برای ایجاد رویهها، در نهایت منوط به رضایت از رویهها است، اما از آنجا که استانداردگذاری به برخی دیدگاههای دیگر نیازمند است، مناسب نیست که یک استاندارد تنها بر اساس فرآیند رای گیری تصویب شود. بطور مشابه فرآیند استانداردگذاری مشابه فرآیند قانون گذاری است؛ زیرا باید با تامل همراه بوده و تمام دیدگاهها در نظر گرفته شود. فرآیند استانداردگذاری می تواند یک فرآیند سیاسی باشد، چون جلب پذیرش عمومی برای استاندارد جدید مستلزم تلاشهای آموزشی است (جان باکلی، ۱۹۷۶).

دیوید هاوکینز در سخنرانی نوامبر سال ۱۹۷۳ در نیویورک گفت: "گنگره و واحدهای اجرایی دولت فدرال از جوانب رفتاری گزارشهای حسابداری و اثرات آن بر اقتصاد در سطح کلان آگاه شده بودند. این آگاهی برنامه ریزان اقتصادی، فرآیند استانداردگذاری حسابداری را به سوی پیامدهای اقتصادی سوق داد. به گونه ای که بنده معتقدم این سیاسی کاری در استانداردهای گزارشگری شرکتها، منجر به این شد که رفتار اقتصادی افراد، با اهداف اقتصاد کلان کشورها مطابقت داشته باشد".

زیمرن می گوید: " فرض می شود که تمام گروه های درگیر در انتخاب یا توصیه رویه های حسابداری و حسابرسی به گونه ای عمل می کنند که رفاه شخصی خود (یعنی مطلوبیت مورد انتظارشان) را حداکثر سازند. در تصمیم گیری در مورد گزارش های حسابداری، اشخاص می خواهند بدانند که روش های گزارشگری جایگزین، چگونه بر رفاه آنها تأثیر گذار است."

سولمون معتقد است که گزارشات حسابداری همانند یک نقشه است. او بیان می کند که "اگر اطلاعات با هدف تأثیرگذاری روی رفتار انسان انتخاب و ارائه شده باشند، اطلاعات نمی تواند خنثی و بی اثر باشند، بنابراین نمی تواند قابل اتکا باشند. خصوصیت بیطرفی این است که یک نقشه را قابل اتکا می کند و من اعتقاد دارم که ماهیت اساسی حسابداری، نقشه کشی است. هر چه نقشه بهتر باشد، بهتر می تواند پدیده های پیچیده را شرح دهد. ما با توجه به اثرات رفتاری که یک نقشه ایجاد می کند، روی آن قضاوت نمی کنیم. توزیع منابع طبیعی یا بارش باران، که بر روی نقشه ترسیم شده است، ممکن است منجر به انتقال جمعیت یا تغییر مکان قطب های صنعت گردد، که این امر ممکن است از نظر دولت خوب یا بد باشد. نتایج حاصله ربطی به طراح نقشه ندارد. ما با توجه به اینکه تا چه میزان نقشه مذکور حقایق را بیان می کند روی آن قضاوت می کنیم."

همانند نمادهای جغرافیایی که نقشه کش ها ترسیم می کنند (مانند نقشه های توزیع جمعیت، توزیع ثروت، توزیع بارش نزولات جوی و...)، حقایق متفاوت مالی نیاز دارند که به روش های متفاوتی بیان شوند و برای اهداف مختلف، حقایق مختلفی نیاز است. برای مثال، جهت اهداف مالیاتی، دولت می تواند سود مشمول مالیات را آن گونه که مناسب تشخیص می دهد تعریف کند. در این حالت نمی توان به حسابداران گفت که آنها نیز برای اهداف خود، از سود تعریف شده دولت استفاده کنند."

در پاسخ نقد نظریه سولمون باید گفت که هر نوع مقایسه ای خطرناک است و مقایسه حسابداری و نقشه کشی نیز از این قضیه مستثنی نیست. بسیاری از نقشه ها پدیده های خارجی را بیان می کنند که وجود مستقلی برای خود دارند. حسابدار تنها زمانی روی زمین هموار قرار خواهد داشت که یک کار انجام دهد و آن بیان پدیده های خارجی مانند جریان نقدی، ارزش های بازار، حقوق قراردادی و... است. البته نقشه کش ها گهگاهی به ترسیم کشورهای

افسانه ای (مانند آتلاتیس) می‌پردازند و این فعالیتی است که در نقطه مقابل حسابداری قرار دارد.

مواجه شدن با موقعیت انتخاب این چینی برای حسابداران- موافق اهداف ملی به نظر نرسیدن (عدم لحاظ پیامدهای اقتصادی) یا به مخاطره انداختن تمامیت تکنیک های اندازه گیری- اصلاً خوشایند نیست. اگر صحت و سلامت نظام مالی موضوع اصلی باشد، انتخاب چندان مشکل نخواهد بود. این وظیفه حسابدار است که بهترین طرح هایی را که می تواند ترسیم کند. این کار کاربران است که از آن نقشه‌ها برای هدایت اقتصاد در مسیر صحیح، استفاده کنند. در حالت کلی اگر تمایز و تفاوت بین این دو کار (ترسیم نقشه و استفاد از آن) از بین برود، ظرفیت حسابداری برای خدمت به جامعه و افزایش رفاه اجتماعی به کلی از دست خواهد رفت و در بلندمدت زیانبار خواهد بود.

### تحقیقات تجربی سیاسی کاری در استفاده از رویه‌های حسابداری

در این بخش سیاسی کاری در استفاده از رویه‌های حسابداری مورد بحث قرار می‌گیرد. به طور کلی دو طیف گسترده از تحقیقات، در این زمینه وجود دارد که در تضاد با هم بوده و به فرضیات رقیب مشهور هستند. دسته اول اعتقاد دارند که بازار، تحت تأثیر تغییر روش‌های حسابداری قرار نمی‌گیرد. بر اساس این فرضیات، بازار کارا بوده و نسبت به تمامی اتفاقاتی که در آن می‌افتد آگاهی دارد. به عنوان مثال واتز (۱۹۸۶) بیان می‌کند که دستکاری و تغییر سود از طریق تغییر روش‌های حسابداری، کاری بیهوده و گزاف است زیرا بازار کارا بوده و سرمایه گذاران موجود در بازار، با آگاهی‌های خود در این زمینه، می‌توانند این دستکاری‌ها را تشخیص دهند. طبق این فرضیه، هنگام اعلام تغییر در رویه‌ی حسابداری، غیر ممکن است که بازده غیرعادی نصیب عده‌ای از سرمایه‌گذاران شود زیرا این تغییرات اثرات خود را در بازار گذاشته است و همه‌ی سرمایه‌گذاران نسبت به آن تغییرات، آگاهی‌های لازم را کسب نموده‌اند. از آنجا که تغییر در روش‌های حسابداری هیچ تأثیری بر قیمت اوراق بهادار ندارد، به این فرضیه، فرضیه‌ی بی اثر می‌گویند.

دسته دوم فرضیات بیان می‌کند که بازار به طور پیوسته توسط رویه‌های حسابداری گمراه می‌شود و اطلاعات حسابداری، تنها اطلاعاتی هستند که سرمایه‌گذاران می‌توانند از آنها استفاده

کرده و بر اساس آنها اقدام به تصمیم‌گیری نمایند. این فرضیه ابراز می‌کند که تغییرات حسابداری بر جریان‌های نقدی و قیمت سهام شرکت‌ها اثر می‌گذارد. بسیاری از حسابداران معتقدند که مدیران همواره با استفاده از روش‌های حسابداری اقدام به هموارسازی سود واحد تجاری می‌کنند و تصمیم دارند تا از این طریق بر بازار اوراق بهادار اثر بگذارند و نظر سهامداران را نسبت به شرکت تغییر دهند و قیمت سهام و ارزش واحد تجاری را، افزایش دهند. به این ترتیب فرض می‌شود که بین سود حسابداری و قیمت سهام رابطه‌ای برقرار است. بنابراین تغییر در رویه‌های حسابداری که منجر به افزایش سود می‌شود، قیمت سهام واحد تجاری را افزایش داده و آن تغییراتی که سود واحد تجاری را کاهش می‌دهد، همراه با کاهش قیمت سهام خواهد بود.

این فرضیه به دنبال بیان این موضوع است که سود حسابداری دارای محتوای اطلاعاتی است. به عبارت دیگر، ارائه و اعلام سود حسابداری، بازار را تحت تأثیر قرار داده و منجر به افزایش و یا کاهش ارزش شرکت می‌شود و سرمایه‌گذاران موجود در بازار را به سمت اتخاذ تصمیمات مناسب سوق می‌دهد.

مهمترین تحقیقی که در این زمینه انجام شده است، تحقیق بال و براون در سال ۱۹۶۸ است. آنان با فرض وجود بازارهای کارا، تحقیق خود را انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که وقتی سود حسابداری اعلام می‌شود، قیمت سهام واحد تجاری تحت تأثیر قرار گرفته و تغییر می‌کند. این امر بیانگر این است که سود حسابداری دارای محتوای اطلاعاتی است. از جمله نکات با اهمیت تحقیق بال و براون، این است که آنها با فرض کارا بودن بازار، از وجود محتوای اطلاعاتی سود حسابداری خبر می‌دهند. یعنی اگر بازار کارا هم باشد باز هم سود حسابداری دارای محتوای اطلاعاتی است. علاوه بر این تحقیق که به وجود رابطه و همبستگی مثبت بین سود حسابداری و قیمت سهام اشاره می‌کند، تحقیقات دیگری نیز نشان دادند که بین سود جاری با سودها و جریانهای نقدی آینده، رابطه‌ی نسبتاً بالایی برقرار است (تاکر و زاروین، ۲۰۰۶).

اگر رفاه مدیران شرکت‌ها به ارزش شرکت وابسته باشد، مدیران مایل به آگاهی از تأثیر رویه‌های حسابداری بر قیمت سهام یا اوراق قرضه هستند. قیمت‌های سهام یا اوراق قرضه تنها متغیرهایی نیستند که بدان وسیله تصمیمات گزارشگری حسابداری بر رفاه شخص تأثیر می‌گذارد. حتی یک شخص حقیقی در کمیسیون بورس اوراق بهادار در مورد اثر یک استاندارد

حسابداری بر طرز برخورد اعضای گنگره نسبت به کمیسیون بورس اوراق بهادار نگران است. زیرا این موضوع بر بودجه کمیسیون بورس اوراق بهادار و متعاقباً منابع تحت کنترل آن شخص حقیقی تأثیر دارد.

ریکس (۱۹۸۲) با مقایسه شرکت‌هایی که به روش اولین صادره از آخرین وارده تغییر روش داده بودند را با شرکت‌هایی که تغییر روش نداشتند را مقایسه کرد. نتایج تحقیق شواهدی را نشان داد که موید گمراه شدن بازار با تغییر روش‌های حسابداری بود و با فرضیه بی اثر مغایر بود.

بیدل و لیندال (۱۹۸۲) با بهبود روش تحقیق ریکس (۱۹۸۲) تغییر روش ارزشیابی موجودی‌ها به روش اولین صادره از آخرین وارده را دوباره مورد آزمون قرار دادند. نتایج بدست آمده متناقض با نتایج ریکس (۱۹۸۲) بود.

فرآیند سیاسی باعث می‌شود، شرکت‌هایی که حساسیت سیاسی دارند، روش‌هایی را انتخاب کنند که سود را به تعویق اندازد. به هر حال، احتمال دارد که فرآیند سیاسی انگیزه‌هایی برای کاهش واریانس تغییرات سود گزارش شده به وجود آورد. واریانس از این لحاظ مهم است که احتمال می‌رود مقررات دولتی در دوره‌هایی وضع شود که سود زیاد است و در دوره‌های بعد که سود پایین تر است توجهی به آن صورت نگیرد. این عدم تقارن با هزینه‌های اطلاعات سازگار است. معمولاً افزایش‌ها و درصدهای مثبت بالا جلب توجه می‌کند و به عنوان شاهدهی بر وجود بحران یا انحصارگرایی به کار می‌رود و فرضیه فرآیند سیاسی بر روش‌های حسابداری را مطرح می‌کند. محققان حسابداری بر مبنای حدس و گمان‌های اقتصاددانان فرض می‌کنند که شرکت‌های بزرگ‌تر نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر حساسیت سیاسی بیشتری دارند و بنابراین با انگیزه‌های متفاوتی در انتخاب روش‌های حسابداری مواجه می‌باشند. اندازه شرکت صریحاً در مقرراتی به کار رفته است که هزینه‌هایی را بر شرکت‌ها تحمیل می‌کند (برای مثال ASR شماره ۱۹۰ شرکت‌های با دارایی بیش از ۱۰۰ میلیون دلار را ملزم به افشای اطلاعات قیمت‌های جایگزینی کرده است). اگر حساسیت سیاسی شرکت‌ها با اندازه آنها تغییر کند، شرکت‌های بزرگ‌تر به احتمال بیشتر روش‌های حسابداری را اتخاذ خواهند کرد که سود را به تعویق اندازند. فرضیه اندازه بر مبنای این فرض است که شرکت‌های بزرگ از نظر سیاسی حساس‌تر می‌باشند و انتقال ثروت آنها (هزینه‌های سیاسی) در مقایسه با شرکت‌های کوچک‌تر نسبتاً بیشتر است.

زیمرمن (۱۹۸۳) این فرض را مورد آزمون قرار داد. مستقیم‌ترین روش برای انتقال دارایی‌های شرکت‌ها از طریق سیستم مالیات است و مالیات بر درآمد یک جز از هزینه‌های سیاسی است که توسط شرکت تحمل می‌شود. زیمرمن ارتباط تجربی بین نرخ‌های مالیاتی و اندازه شرکت را بررسی کرد. فروش به عنوان معیار اندازه شرکت انتخاب شد. زیمرمن شواهدی یافت که شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر نرخ مالیاتی بالاتری دارند، زیمرمن اطلاعات صورت‌های مالی و اطلاعات اظهارنامه‌های مالیاتی را تحلیل کرد تا مطمئن شود که ارتباط مشاهده شده ناشی از ویژگی‌های خاص سیستم حسابداری نباشد. نتایج حاصل از هر دو مشابه بود. با استفاده از اطلاعات منتشر شده صورت‌های مالی، نرخ موثر مالیات برای هر شرکت برای سال‌های ۱۹۸۱-۱۹۴۷ محاسبه شد. نتایج حاصل از تحقیق بیانگر آن است که بین اندازه شرکت و نرخ‌های مالیاتی در طی زمان یا بین صنایع، ارتباط یکنواختی وجود ندارد. این یافته‌ها عنوان می‌کند که فرضیه اندازه مشکلاتی دارد و نظریه اقتصادی فرآیند سیاسی به طور کامل تدوین نشده است.

همانطور که نتایج تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد، تغییر رویه‌های حسابداری (سیاسی کاری در اجرای رویه‌ها) به منظور گمراه کردن بازار، دارای نتایج ضد و نقیضی هستند و یک نتیجه واحد بدست نیامده است. برخی از نتایج تحقیقات فرضیه بدون اثر را تایید و برخی دیگر فرضیه رقیب آنرا تایید کرده‌اند. به هر حال با توجه به نتایج بدست آمده از تحقیقات که فرضیه مزبور را تایید کردند و همچنین وجود کارایی ضعیف در بیشتر بازارهای مالی، کماکان فرضیه وجود سیاسی کاری در به کارگیری رویه‌های حسابداری به قوت خود باقی است. یکی از دلایلی که می‌توان برای وجود سیاسی کاری در اجرای رویه‌های حسابداری برشمرد، به مراجع تدوین استانداردها بر می‌گردد. مراجع مزبور باید رویه‌ها و استانداردهای حسابداری را تا سر حد امکان به گونه‌ای تدوین کنند که از ارائه اطلاعات گمراه کننده توسط مدیران به بازار جلوگیری کنند.

### نتیجه‌گیری

گزارش‌های حسابداری توسط سیاستمداران برای شناسایی یا حل بحران‌ها استفاده می‌شود. در رابطه با رویه‌های حسابداری، همه تصمیمات نه تنها نتایج اقتصادی در بر دارند، بلکه باید داشته باشند. اگر نتیجه‌های اقتصادی نداشته باشند، دلیلی برای تدوین روش‌های حسابداری وجود نخواهد داشت. بنابراین، با توجه به هدف اصلی حسابداری که ارائه اطلاعات مفید و قابل

اتکا به کاربران است، پیامدهای اقتصادی و اجتماعی مربوط به صدور بیانیه‌ها و استانداردهای حسابداری، موضوعی اجتناب ناپذیر است. در این تحقیق با در نظر گرفتن پیش فرض پیامدهای اقتصادی رویه‌های حسابداری، فرضیه سیاسی کاری در تدوین و اجرای استانداردهای حسابداری مطرح شد. نتایج تحقیق موید این است علیرغم این که در برخی موارد مراجع تدوین استانداردها در مقابل تأثیر نیروهای بیرونی مقاومت کرده است، لیکن شواهدی در دست است که تأثیر گذاری گروه‌های ذینفع و وجود فرضیه سیاسی کاری در تدوین استانداردها را تایید می‌کند.

درخصوص وجود سیاسی کاری در اجرای رویه‌های حسابداری، علیرغم این که نتایج تحقیقات ضد و نقیض است، لیکن، با توجه به نتایج بدست آمده از تحقیقات که فرضیه مزبور را تایید کردند و همچنین وجود کارایی ضعیف در بیشتر بازارهای مالی، کماکان فرضیه وجود سیاسی کاری در به کارگیری رویه‌های حسابداری به قوت خود باقی است.

فرآیند استاندارد گذاری مشابه فرآیند قانون گذاری است و باید با تامل همراه بوده و مراجع تدوین استانداردها ضمن حفظ استقلال، از تمامی دیدگاهها استفاده کنند، به گونه‌ای که با در نظر گرفتن تأثیر پیامدهای اقتصادی و افزایش رفاه اجتماعی تصمیم گیری کنند. در غیر اینصورت اعتماد جامعه به حرفه حسابداری، از بین خواهد رفت و این حرفه به عنوان ابزاری در اختیار افراد و گروه‌های ذینفع و با نفوذ قرار خواهد گرفت، به گونه‌ای که ممکن است به ضرر جامعه و حرفه حسابداری تمام شود.

## منابع

- Ball, Brown (1968) , "An empirical evaluation of accounting income numbers", journal of accounting research (autumn 1968).
- Biddle, G. C, and F. W. Lindahl, "stock price reactions to LIFO adoptions: journal of accounting research 20 (Autumn 1982, part II) PP. 551-588.
- Dale L. Gerboth, "Research, Intuition, and Politics in Accounting Inquiry," *Accounting Review*, July 1973, p. 481.
- David Castleden, Senior manager: Financial and Management Reporting, Nedbank group limited. ASA- South Africa's Leading Accounting Journal 2013.
- David M. Hawkins, "Financial Accounting, the Standards Board and economic Development," one of the 1973-74 Emanuel Saxe Distinguished Lectures in Accounting, published by the Bernard M. Baruch College, (city University of New York, April 1975, pp. 7-8.

- Hendriksen, Eldon s. and McHael f. van Breda, "accounting Theory", (1992) , Irwin.
- Horngren, C. T. "Accounting principles: private or public sector?" journal of accountancy 133 (May 1972). pp. 37-41.
- Moonitz, m. "accounting principles-how they are developed" institutional issues in public accounting. Lawrence, Kans.: scholars book company, 1974.
- Olson, M. The logic of collective action. Cambridge, Mass.: Harvard university press, 1971.
- Peltzman, s. "toward a more general theory of regulation," journal of law and economics 19 (august 1976) , pp. 211-240.
- Ricks, W. "The markets response to the 1974 LIFO adoptions", journal of accounting research 20 (Autumn 1982, part I) PP. 367-387.
- Robert G. May and Gary L. Sundem, "Research for Accounting Policy: An Overview," *Accounting Review*, October 1976. Pp. 750.
- Solomons, David, "The impact of politics on accounting standards" The Journal of Accountancy, November 1978, pp. 65-72.
- Stigler, George J. " the theory of economic regulation" the Bell Journal of Economics & Management Science, Spring71, Vol. 2 Issue 1, p3-21.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. (1986). "Positive Accounting Theory ". *Prentice-Hall, Englewood cliffs*.
- Zimmerman, J, L. "Taxes firm size" journal of accounting and economics 5 (august 1983). Pp 119-149