

پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری

حمید امینی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران.

amini88h@yahoo.com

دکتر حبیب اله نخعی

استادیار گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران. (نویسنده مسئول).

habibollahnakhaei@yahoo.com

شماره ۳۸ / بهار ۱۴۰۰ (جلد اول) / صص ۱۱۵-۱۲۶
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره چهارم)

چکیده

در این تحقیق پیامدهای اقتصادی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری، رویه های حسابداری، تحقیقات انجام شده، نقد و بررسی دیدگاه برخی از محققین می پردازد. استانداردهای حسابداری تاثیر یکسانی بر ذی نفعان ندارند و قواعد حسابداری که حاکم بر تهیه صورت های مالی هستند تماماً دارای آثار اقتصادی بوده و به تبع آن هر قانون یا استاندارد حسابداری لزوماً گروهی از ذی نفعان را در موقعیت مساعدتر اقتصادی قرار می دهد. در کشورهای مختلف قوانین و مقررات مجموعه ای از دستورالعمل ها هستند که به اجرا گذاشته می شود و به عنوان میانجی در پیوندهای اجتماعی بین مردم عمل می کنند. در بازارهای مالی هدف اصلی تدوین استانداردها پیشگیری از عدم تقارن اطلاعات است که این امر می تواند باعث افزایش عملکرد بازار سرمایه از طریق افزایش اعتماد به کیفیت اطلاعات شود. تدوین استاندارد در حسابداری به جای آنکه متاثر از یک یافته تحقیقاتی باشد بیشتر ناشی از یک عمل یا فرآیند سیاسی است. این پدیده همواره وجود داشته و از تدوین استانداردهای حسابداری افرادی استقبال و سود می برند و در مقابل افرادی متضرر خواهند شد. پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری یعنی تاثیر گزارش های حسابداری بر تصمیم گیری و ثروت واحد تجاری، استفاده کنندگان صورت های مالی و جامعه که ذی نفعان مختلف اعم از دولت، سرمایه گذاران و مدیران در تلاش هستند تا با مداخله در این فرآیند به اعمال نظر در تعیین رویه های حسابداری بپردازند. فشار گروه های مختلف برای تدوین استاندارد حسابداری مورد نظر موجب بروز پیامدهای اقتصادی خواهد شد البته استانداردهای حسابداری می تواند پیامدهای ناخواسته دیگری نیز به همراه داشته باشد.

واژه های کلیدی: پیامدهای اقتصادی، اهمیت استانداردهای حسابداری، عدم تقارن اطلاعاتی، سیاسی کاری، تئوری بازی.

مقدمه

در بازارهای مالی به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی، قانون گذاری برای تولید اطلاعات لازم است. اگر عدم تقارن اطلاعاتی نبود و همه بطور یکسان از فعالیت های مدیریت و اطلاعات محرمانه و داخلی شرکت آگاه بودند، آنگاه هیچ دلیلی برای حمایت از

سرمایه گذاران وجود نداشت. علاوه بر این عوامل دیگری وجود دارد که به تقاضا برای تولید اطلاعات و به تبع آن تقاضا برای تدوین استانداردها منجر می شود این دلایل نیاز به تدوین استانداردها برای پاسخگویی به تقاضای سرمایه گذاران و برقراری اعتماد در بازار را نشان می دهد.

ارقام منعکس در گزارش های مالی تأثیر با اهمیتی بر رفتارهای اقتصادی دارد و تدوین استانداردهای حسابداری، آثار اقتصادی به دنبال دارد و موجب تغییر ثروت اقتصادی یا جریان های نقدی استفاده کنندگان از صورت های مالی می شود. یکی از معضلاتی که همواره در زمینه تدوین اصول و استانداردهای حسابداری وجود داشته است، تهیه و ارائه استانداردهای حسابداری، مالی است که مورد پذیرش عامه باشد (مونیتز، ۱۹۷۴؛ لیندال، ۱۹۸۷ و ریاحی بلکویی، ۲۰۰۴). افراد و گروه های فعال در عرصه اقتصاد از رفتار منطقی و عقلایی برخوردارند و از این رو همواره در پی افزایش ثروت خود و دستیابی به رفاه اقتصادی بیشتر هستند. با توجه به شواهد موجود در ارتباط با واکنش گروه های مختلف نسبت به فرایند تدوین استانداردهای حسابداری، چنین استنتاج می شود که این استانداردها به احتمال زیاد بر رفاه اقتصادی و ثروت آنها اثرگذار است. بنابراین، هر یک از افراد و گروه ها برای تأمین ثروت و رفاه اقتصادی خود به استدلال پیرامون قبول یا رد استانداردهای می پردازند (واتس و زیمرمن، ۱۹۷۸ و ریاحی بلکویی، ۲۰۰۴).

اهمیت استانداردهای حسابداری

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، رکن اساسی پاسخگویی و تصمیم گیری های اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی بدیل توسعه اقتصادی است (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۵). استانداردهای حسابداری در تمام سطوح یک تجارت وجود دارند. این استانداردها ابتدا در تهیه گزارش های مالی مورد توجه قرار می گیرند. علت استفاده از چنین استانداردهایی در تهیه گزارش های مالی، هماهنگی و صحت اطلاعات جمع آوری شده است. اهمیت استانداردهای حسابداری در این است که این استانداردها، برای پاسخگویی به نیازهای مالی تهیه شده اند. از استانداردهای حسابداری می توان برای ارائه یکدست اطلاعات مالی استفاده کرد. استانداردهای GAAP تا حد زیادی در ایالات متحده توسعه یافته است. این در حالی است که از استانداردهای IFRS بیشتر در کشورهای اروپایی استفاده می شود. به طور کلی در هر کشوری، سازمان هایی وجود دارند، که وظیفه تدوین استانداردهای حسابداری را برعهده دارند. چنین سازمان هایی اساسنامه مربوط به استانداردهای مالی را ایجاد، که رعایت این اساسنامه سبب رعایت قانون در امور حسابداری می شود. استانداردهای حسابداری به حسابداران اجازه می دهد تا اطلاعات را از طریق گزارش های مالی به سایر افراد انتقال دهند. این افراد ممکن است که شامل هیئت مدیره، افراد مهم سازمانی، سرمایه گذاران یا سایر افراد ذینفع باشند. ارائه اطلاعات به صورت دقیق سبب می شود که تصمیمات مهم تجاری، بر مبنای اطلاعات درستی گرفته شوند. چنانچه استانداردهای حسابداری به خوبی رعایت شوند، سرمایه گذاران با اعتماد بیشتری، نسبت به سرمایه گذاری اقدام خواهند کرد. بنابراین با توجه به آنچه بیان شد، می توان اهمیت استانداردهای حسابداری برای تصمیم گیرندگان سازمانی را درک کرد.

دلایل تقاضا برای اطلاعات

یکی از بازارهایی که به شدت تحت تأثیر نامتقارن بودن اطلاعات قرار می گیرد، بازار سرمایه است. نقش اصلی بازار سرمایه و بورس اوراق بهادار به عنوان یکی از اجزای این بازار، جذب و هدایت نقدینگی در اقتصاد به سمت تأمین سرمایه بوده، به

گونه‌ای که منجر به تخصیص بهینه منابع مالی شود. دستیابی به این مهم منوط به وجود یک سازوکار کارا و شفاف از طریق ایجاد شرایط رقابتی در بازار سرمایه است. برای ایجاد شفافیت در یک بازار سرمایه، قابل دسترس بودن اطلاعات مهمترین عامل است. هر چه اطلاعات مرتبط با بازار سرمایه به صورت قابل اتکا و مربوط که اصطلاحاً اطلاعات متقارن نامیده می‌شود، بیشتر باشد، تأثیرگذاری این بازار بر رشد و توسعه اقتصادی بیشتر خواهد شد (مکیان و رئیسی، ۱۳۹۱).

نقصان اطلاعات قابل اتکا و مربوط در بازار، موجب افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و شکست بازار خواهد شد. به همین دلیل، در بسیاری از شکستهای اخیر بازار سرمایه، نبود شفافیت و عدم تقارن اطلاعاتی از عوامل تأثیرگذار قلمداد شده است (گرامی اصل و همکاران، ۱۳۹۴).

دو نوع عمده از عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد؛ نوع نخست گزینش زیان‌بار (انتخاب نادرست)، که سرچشمه بسیاری از مشکلات می‌باشد، یک سرمایه‌گذار ممکن است از کیفیت شرکتی که قرار است تبدیل به یک شرکت عام شود مطمئن نباشد. سهامداران ممکن است از کفایت مدیری که انتخاب می‌کنند، مطمئن نباشند و سرمایه‌گذاران ممکن است از درستی اطلاعاتی که مدیریت در مورد شانس موفقیت‌های آینده شرکت ارائه داده مطمئن نباشند. در تمام این موارد عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. زیرا یک طرف داد و ستد، اطلاعاتی دارد که طرف دیگر ندارد تمام طرف‌های داد و ستد ممکن است از کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بهره‌مند گردند. نوع دوم مخاطره معنوی نامیده می‌شود. مشکلات زیادی را می‌توان در ارتباط با مخاطره معنوی یافت. مدیران شرکتها ممکن است تصمیماتی بگیرند که برای سهامداران سودآور اما برای دارندگان اوراق قرضه زیانبار باشد. در تمام این موارد عدم تقارن اطلاعاتی بروز می‌کند. زیرا برخی از طرف‌های داد و ستد نمی‌توانند کارها و تصمیمات طرف‌های دیگر داد و ستد که بر منافع تمام طرف‌های داد و ستد اثر می‌گذارد را مشاهده نمایند (خانی و قجاوند، ۱۳۹۰).

اطلاعات مالی می‌تواند بر توزیع ثروت میان سرمایه‌گذاران مختلف اثرگذار باشد. سرمایه‌گذاران آگاه یا سرمایه‌گذاران که از خدمات تحلیل گران مالی استفاده می‌کنند ممکن است قادر باشند تا ثروت خود را افزایش دهند این در حالی است که سرمایه‌گذارانی که به اطلاعات دسترسی ندارند در مقایسه با افزایش ثروت سرمایه‌گذاران مطلع، متضرر می‌شوند به عبارت دیگر عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران موجب بروز پیامدهای اقتصادی می‌شود. استانداردهای حسابداری که نابرابری اطلاعاتی را کاهش ندهد باعث پیامد غیر شفاف و نامناسب اقتصادی می‌شود (نیکومرام و بنی مهد، ۱۳۸۹).

پیامدهای اقتصادی

یک استاندارد حسابداری بر مبنای رای‌گیری پذیرفته می‌شود. یعنی سرانجام اکثریت در یک نهاد استاندارد‌گذار، یک استاندارد را می‌پذیرند. در منطق و روح استاندارد چیزی به نام استاندارد غلط یا درست نداریم بلکه بحث پذیرفتن یا نپذیرفتن استاندارد است. به عنوان نمونه هزینه‌های تحقیق و توسعه زمانی طبق استانداردهای پذیرفته‌شده، می‌توانستند سرمایه‌ای تلقی شوند اما در حال حاضر طبق استانداردهای پذیرفته‌شده موجود به محض وقوع به عنوان هزینه تلقی می‌شوند. استانداردهای حسابداری تأثیر یکسانی بر ذی‌نفعان ندارند و قواعد حسابداری که حاکم بر تهیه صورت‌های مالی هستند تماماً دارای آثار اقتصادی بوده و به تبع آن هر استاندارد حسابداری گروهی از ذی‌نفعان را در موقعیت مساعدتر اقتصادی قرار می‌دهد. اگر استاندارد فاقده نتایج و پیامد اقتصادی باشد قطعاً آن استاندارد مورد نیاز نیست. استاندارد حسابداری بی‌طرف یا خنثی از نظر نتایج و پیامد اقتصادی اساساً وجود خارجی ندارد، چراکه اولاً صورت‌های مالی به قصد تهیه اطلاعات برای تصمیم‌گیری سهامداران و

مدیران و ذی نفعان دیگر تهیه می‌شود و تصمیم‌گیری‌هایی که براساس استفاده از صورت‌های مالی گرفته می‌شود خودبه‌خود آثار اقتصادی محسوب می‌شوند. ثانياً چیزی به‌نام حقیقت بی‌طرف وجود خارجی ندارد و تمام تعامل بشری برای اقناع کردن است (محامی، ۱۳۹۵).

پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری یعنی تاثیر گزارش‌های حسابداری بر تصمیم‌گیری و ثروت واحد تجاری، استفاده کنندگان صورت‌های مالی و جامعه از این رو ذی‌نفعان مختلف اعم از دولت، سرمایه‌گذاران و مدیران در تلاش هستند تا با مداخله در این فرآیند به اعمال نظر در تعیین رویه‌های حسابداری بپردازند جوهره این تعریف این است که گزارش‌های مالی می‌تواند بر تصمیمات مدیران و سایر اشخاص طرق قرارداد شرکت و همچنین ارزش شرکت اثرگذار باشد (نیکومرام و بنی‌مه‌د، ۱۳۸۹).

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

در دوره کوتاهی که از به وجود آمدن هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی می‌گذرد پیامدهای اقتصادی با شدت بیشتر 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 (صوفی، ۱۳۹۴).

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری استدلال می‌کند که استانداردهای حسابداری مالی را نباید با توجه به اثرات آن بر افراد مورد قضاوت قرار داد، بلکه باید از زاویه به جامعه می‌رسانند قضاوت کرد برای مثال زمانی که به هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی پیشنهاد شد تا مقررات مربوط به استهلاک سرقفلی را حذف کند تا شرکت‌های ایالات متحده بتوانند سرمایه‌گذاری خارجی را جلب کنند، تدوین استانداردهای حسابداری مالی و روش پیشنهادی خود پافشاری کرد. رئیس هیئت تدوین استاندارد، 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. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری باید بین متغیرهای حسابداری و غیر حسابداری در فرآیند تدوین استانداردها توازن برقرار کند. البته تجربه هیئت اصول حسابداری و نابودی آن به دلیل در نظر نگرفتن پیامدهای اقتصادی باعث شد که هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و حتی برای حفظ منافع خویش نیز در فرآیند استانداردگذاری علاوه بر مطالعات و تخصص‌ها نتایج اقتصادی و اجتماعی هر بیانیه و استاندارد را در نظر بگیرند.

اولین شواهد در مورد پیامدهای اقتصادی رویه‌های حسابداری مربوط به سال‌های قبل از ۱۹۴۰ باشد استفاده از روش 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 مجبور به موضوع 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 بالای‌های پس از جنگ بود در آن سال‌ها علی‌رغم وجود فشارها برای تحول در حسابداری،

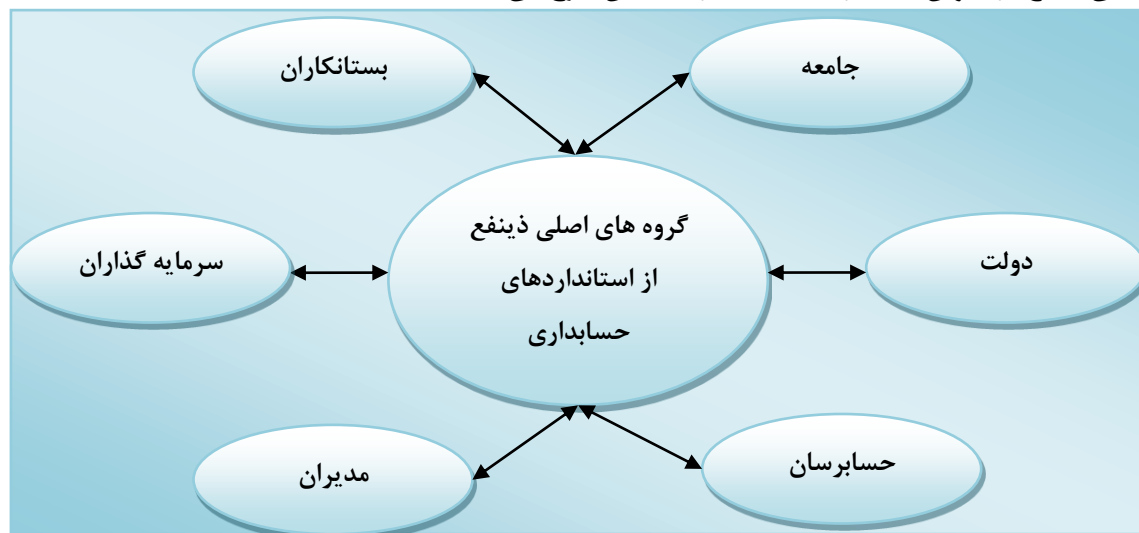
کمیته تدوین رویه های حسابداری در بیانیه شماره ۳۳ بر استفاده از حسابداری با های تاریخی به منظور محاسبه استهلاک دارایی ها تاکید کرد.

پیامدهای اقتصادی در سال ۱۹۵۸ رخ داد در آن سال ۹۳ شرکت تابعه شرکت برق آمریکا از دادگاه فدرال خواستند که از ارائه مجوز انجمن حسابداران رسمی به کمیته تدوین رویه های حسابداری به منظور صدور بیانیه ای که الزام می کرد به حساب اعتبارات معوق مالیاتی تحت عنوان بدهی ها گزارش شود جلوگیری کند که در نهایت بیانیه اصلاح شد.

رایزنی شرکت های عام المنفعه و گسیل کردن نیروهای متخصص به هیئت اصول حسابداری و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی در تدوین روشهای حسابداری اثرگذار بود برای مثال انجمن نفت و آمریکا در سال ۱۹۳۴ روش لایفو را به عنوان یکی از روشهای ارزشیابی موجودی ها توصیه کرد و در سال ۱۹۳۶ این توضیح مورد تایید انجمن حسابداران رسمی آمریکا قرار گرفت از آنجا که روش مزبور در سود مشمول مالیات اثرگذار بود وزارت خزانه داری آمریکا باز 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 گزارش های 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 به طوری که منجر به افزایش ورشکستگی بیکاری و خودکشی بسیاری از سرمایه گذاران گردید. خرید بانک مریل لینچ توسط بانک مرکزی آمریکا پس از اعلام ورشکستگی سهامداران و همچنین اعلام ورشکستگی شرکت ها و موسسات مالی بزرگی همچون بانک لیمن و بانک سلطنتی اسکاتلند و غیره از نتایج عینی این بحران مالی به شمار می آمد.

گروه های اصلی ذینفع در تدوین استانداردهای حسابداری به این شرح می باشد:



به دلیل ویژگی های خاص اطلاعات، صرفه جویی های استاندارد کردن، بسط امکان مقایسه با وجود استانداردها و زیان بی اعتمادی حاصل از یک دست نبودن روش های حسابداری، نیاز به استانداردهای حسابداری را محسوس می کند. پذیرش اینکه استانداردهای حسابداری اجباری ضرورت دارند نباید ما را از خطر استانداردها غافل سازد. خطر اول آن است که اگر تعداد و پیچیدگی استانداردها زیاد شود و هزینه آنها از منافعش بیشتر می شود. تجارت های کوچک به ویژه در این مورد بسیار آسیب

پذیر هستند و اگر اجازه داده شود که اطلاعات افشایی آنها متفاوت باشد خطر یاد شده کمتر می شود اما این مجوز نباید کار را به روش‌های مختلف اندازه‌گیری بکشانند اجازه‌ای که بسیار نامطلوب است. خطر دیگر آن است که با افزایش استاندارد ها نوآوری در حسابداری متوقف شود.

حسابداری و تغییرات آنها نتایج بزرگی دارند که از دریچه تاثیر بر قیمت‌های سهام، روابط مبتنی بر قرارداد، حقوق مزیای مدیریت دیگر عوامل تبلور می‌یابد. اگر تعدادی از استانداردهای حساس و بحث برانگیز را به دقت واریسی کنیم خواهیم دید که ریشه مجادله‌ها غالباً در کاستی‌های بنیادین حسابداری قیمت تمام شده تاریخی نهفته است. سوق دادن روشهای اندازه‌گیری حسابداری در جهت منافع احتمالی یک گروه خاص بلاشک به تمامیت حسابداری آسیب می‌زند و از اعتبار آن می‌کاهد این موضوع توجه ما را به اهمیت بی طرفی در حسابداری جلب می‌کند (عبده تبریزی، ۱۳۷۱).

پس از هر تغییری در قاعده حسابداری عده‌ای سود می‌برند و عده زیان می‌کنند اما تمامیت نظام حسابداری در بلندمدت منافع همه را تأمین می‌کند. بدون این نتیجه حسابداری نمی‌تواند وظیفه‌های اجتماعی خود را عهده دار شود. قبل از اینکه استانداردهای حسابداری بتوانند در خدمت امکان‌پذیری مقایسه در گزارشهای مالی باشد و به هدف تسهیل درک روشهای حسابداری به کارگرفته شده در جمع‌آوری حساب‌ها از طرف استفاده‌کنندگان صورتهای مالی کمک کند و اعتبار صورتهای مالی را با حذف یا محدود کردن حوزه حسابداری خلاق تضمین نمایند باید نظر مساعد جامعه مالی را به خود جلب کند یعنی مورد قبول واقع شود.

متأسفانه روشهای حسابداری سنتی ما ضعف دارد این ضعف‌ها باعث می‌شود که بین منافع اقتصادی رقیب برخورد ایجاد شود تضاد منافی که در صورت وجود بنیان‌های نظری صحیح‌تر در حسابداری ممکن بود از بین برود. اگر رویدادها و اوضاع اقتصادی به وجه بهتری در صورتهای مالی انعکاس یابد آن صورت‌ها می‌توانند پایه‌ای برای بحث‌های سیاست اقتصادی باشد نه اینکه خود مورد تردید قرار گیرند.

تاثیر پیامدهای اقتصادی بر وقوع مسائل سیاسی در تدوین استانداردها

امروزه حسابداری و تغییرات آن تحت تاثیر فشارهای سیاسی است، این فشارهای سیاسی به دلایل مختلفی تشدید می‌شود، از مهمترین دلایل فشارهای سیاسی تبعات اقتصادی رویه‌های حسابداری در تهیه گزارش‌ها و استفاده‌کنندگان می‌باشد. تبعات اقتصادی رویه‌های حسابداری مهمترین دلیل در فشارهای سیاسی است که در سایر مطالعات و موضوعات مورد بررسی در این رابطه نیز ملموس است. پروفیسور زف فرآیند استاندارد گذاری در چندین کشور از جمله آمریکا را بررسی کرده، وی چنین بیان داشته که فرآیند توسعه قوانین حسابداری فرآیندی سیاسی است که در آن افراد ذینفع از نظراقتصادی یا غیر آن سعی دارند بر فرآیند وضع قوانین حسابداری تاثیر بگذارند. طبق نظریه‌های اقتصادی می‌توان گفت که مجموعه قوانین و مقررات موجود نتیجه تعادل دو نوع نیروی متضاد است، آنهایی که منافی را دریافت می‌کنند و کسانی که این منافع را فراهم می‌کنند. در حالت تعادل، دریافت‌کنندگان منافع، هزینه‌هایی متحمل می‌شوند که هزینه‌هایی آن درست برابر با منافع نهایی مورد انتظار آنها است و کسانی که این انتقال ثروت را فراهم می‌کنند هزینه‌هایی متحمل می‌شوند که هزینه‌هایی آن درست برابر با منافع خود می‌اندیشد و لذا سیاستمداران نیز در پی حداکثر کردن مطلوبیت خود هستند، طبق این فرضیه، فرآیند سیاسی رقابت برای انتقال ثروت است، وضع مالیات و مقررات موجب می‌شود ثروت از طریق خدمات دولتی (بزرگ راه، آموزش،

بوستان‌ها و...) یارانه‌ها، تعرفه‌های حمایتی و ایجاد انحصارات (موانع ورود به فعالیت و حرفه) از گروهی به گروه‌های دیگر منتقل شود. حضور در این میدان رقابت مستلزم تحمل هزینه‌های اطلاعات، رایزنی و ائتلاف است. افراد باید هزینه‌های ائتلاف را از طریق ایجاد تشکل‌ها متحمل شوند تا بتوانند از چگونگی تاثیر اقدامات آتی دولت (برای مثال، قوانین پیشنهادی) بر آنها مطلع شوند. حجم این هزینه‌ها و توزیع آن بین گروه‌های مختلف تعیین‌کننده پیامد فرآیند سیاسی است (معین‌الدین، ۱۳۹۲).

در تئوری و عمل، تاثیر گزارش‌های حسابداری بر رفاه اجتماعی، موضوعی واضح و آشکار است. بنابراین عجیب نیست که هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی یک شخصیت سیاسی باشد که متعاقباً فرآیند رویه‌های حسابداری، رویه‌های سیاسی خواهد بود (ماری و ساندم، ۱۹۷۶).

در تئوری‌های اقتصادی در مورد فرآیند سیاسی، همه توجه‌ها معطوف به انگیزه افراد می‌شود که ائتلاف تشکیل می‌دهند تا با رایزنی و استفاده از دیدگاه‌های تخصصی اقدام به انتقال ثروت نمایند (استیگلر، ۱۹۷۱).

در ایران، اجرای آزمایشی رهنمودهای حسابداری (نشریه ۱۲۲) در یک دوره دو ساله نشان‌دهنده حساسیت استانداردهای حسابداری به لحاظ آثار مالی آن در اقتصاد جامعه می‌باشد (بزرگ اصل، ۱۳۸۱).

تدوین استانداردها دارای هزینه است؛ این هزینه می‌تواند مثل تشکیل سازمان‌ها و هیأت‌های تدوین و اجرای استاندارد و هزینه‌های مستقیم باشد، اما هزینه‌های غیرمستقیم این فرآیند با اهمیت‌تر و بزرگ‌تر است. از این رو در هنگام تدوین استانداردها، گروه‌های ذینفع، نتایج اقتصادی حاصل از آن را به طور دقیق مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهند (اسکات، ۲۰۰۳). به علاوه، تدوین‌کنندگان استاندارد باید توجه کنند که پیامد اقتصادی ناشی، از استانداردها بر پذیرش آن توسط مجریان و ذینفعان آن تأثیر بسزایی دارد (بشیری منش، ۱۳۸۵).

تئوری بازی و تاثیر آن بر حسابداری

پیامد اقتصادی استانداردهای حسابداری را می‌توان با تئوری اثباتی حسابداری توضیح داد و علاوه بر آن می‌توان تئوری بازی را برای توضیح پیامد اقتصادی مناسب دانست. تئوری اثباتی حسابداری، سعی دارد تا ارتباطات رفتاری را در حسابداری بیان کند. بر اساس این تئوری پژوهش‌های تجربی و مشاهده‌ای کوشش می‌کنند تا پاسخی را برای این سؤال بیابند که چرا هیأت‌های تدوین استاندارد، روش خاصی را انتخاب می‌کنند، یا چرا مدیریت روش معینی را از میان روش‌های پذیرفته شده حسابداری انتخاب می‌کند تئوری بازی براساس مدل تضاد یا تعارض منافع میان اشخاص به تشریح پیامد اقتصادی کنش و واکنش‌هایی می‌پردازد که باعث به وجود آمدن عدم اطمینان و نابرابری اطلاعاتی می‌گردد. (نیکو مرام، بنی مهد، ۱۳۸۸).

تئوری بازی تلاش می‌کند تا رفتار حاکم بر یک موقعیت استراتژیک (تضاد منافع) را مدل‌سازی کند. این موقعیت، زمانی پدید می‌آید که موفقیت یک فرد وابسته به راه‌بردهایی است که دیگران انتخاب می‌کنند. هدف نهایی این دانش، یافتن راه‌برد بهینه برای بازیکنان است. دوره‌های زندانی یک مثال کلاسیک برای مسئله پایه‌ای در تئوری بازی‌ها به شمار می‌آید و نشان می‌دهد که چطور دو نفر در همکاری برای این که خود به سود بیشتری برسند به خودشان ضرر وارد می‌کنند در این نمونه مظنونین توسط پلیس دستگیر شده‌اند. پلیس باید شواهد کافی برای محکومیت مظنونین جمع‌آوری کند و برای این کار به صورت جداگانه از مظنونین بازجویی می‌کند. اگر یکی از مظنونین علیه دیگری شهادت دهد و مظنون دیگر سکوت را ترجیح دهد، در این حالت مظنون اول آزاد و دیگری به یک سال حبس محکوم می‌شود. اگر هر دو سکوت در بازجویی را انتخاب کنند هر دو

زندانی در زندان تنها برای یک ماه حبس خواهند کشید و اما اگر هر دو علیه دیگری شهادت دهند باید به مدت ۳ ماه هر زندانی حبس بکشد. هر زندانی باید بین خیانت و سکوت یکی را انتخاب کند و هر کدام از آنها نمی‌داند که دیگری کدام راه را انتخاب می‌کند. ما فرض کنیم هر زندانی برای حداقل رساندن مدت حبس خود یکی از این دو راه خیانت یا سکوت را انتخاب می‌کند، به عبارت دیگر هر دو ممکن است از دو گزینه همکاری یا خیانت یکی را انتخاب کنند. در این بازی، مانند دیگر حالت‌های نظریه بازی‌ها نگرانی هر فرد تنها حداکثر کردن مدت حبس خود است، بدون هیچ گونه نگرانی نسبت به نتیجه نهایی بازیکن دیگر، که در آن انتخاب منطقی هر بازیکن خیانت به دیگری است، هر چند پاداش فردی هر بازیکن در صورتی که همکاری را انتخاب کنند بیشتر خواهد بود.

تئوری بازی می‌تواند عدم توانایی تئوری بازار کارا را در تفسیر پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری حل کند. فرضیه بازار کارا قادر به پاسخ در مورد اینکه چرا مدیران شرکتها همواره نگران تغییر رویه‌ها و خط مشی حسابداری توسط هیئت تدوین استاندارد های حسابداری هستند؟ نمی‌باشد در حالیکه پاسخ آن در تئوری بازی نهفته است. طبق این تئوری میان منافع مدیر و سایر گروه‌های طرق قرارداد شرکت نوع تضاد و تعارض وجود دارد. تئوری بازی می‌تواند تضاد منافع موجود را الگوسازی و براساس این الگو، آنها را پیش بینی و توضیح دهد.

اثر دیگر تئوری بازی اینکه سود خالص مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی رو خاصه مناسب برای اهداف قرارداد می‌داند. سود خالص مبتنی بر بهای تاریخی در مقایسه با ارزش متعارف قابل اتکاتر است و می‌تواند اطلاعات سودمندی در رابطه با قراردادهای ارائه نماید یعنی قابلیت اثبات و تایید ارقام تاریخی می‌تواند رفتار فرصت طلبانه مدیر را در فرآیند قراردادها (فرآیند بازی) محدود نماید که می‌توان گفت تئوری بازی جزء مهمی در حسابداری است. (نیکومرام، بنی مهبد، ۱۳۸۸).

روش های کاهش پیامدهای اقتصادی تدوین استانداردهای حسابداری

کمر استناداری را می‌توان یافت که پیامدهای اقتصادی نداشته باشد و بروز این پیامدها اجتناب ناپذیر است معمولاً برای کاهش پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری مراحل زیر در تدوین استانداردها مدنظر می‌باشد:

❖ **تشخیص موضوع جهت انجام تحقیقات:** کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بر مبنای مسائل و موضوعات مطرح شده از سوی مدیریت تدوین استانداردها، اعضای کمیته و کمیته فنی، استانداردهای مورد نیاز جهت تدوین یا تجدید نظر در آنها را مشخص و به مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری اعلام می‌نماید.

❖ **بررسی های مقدماتی:** پس از تشخیص موضوع، کارهای مطالعاتی و تحقیقاتی لازم از طریق کارشناسان مدیریت تدوین استانداردها صورت می‌گیرد. در این مرحله، استانداردهای سایر کشورها نظیر آمریکا، انگلستان، استرالیا، کانادا و استانداردهای بین‌المللی، تحقیقات انجام شده در رابطه با موضوع، روشهای متداول در ایران و مسائل قانون مرتبط با موضوع شناسایی، جمع‌آوری و بررسی می‌شود. نتیجه این مرحله ارائه گزارشهای مطالعاتی می‌باشد.

❖ **تصمیم گیری در مورد لزوم تدوین استاندارد:** پس از مشخص شدن موضوع با توجه به ارزیابی مقدماتی، کمیته تدوین استانداردها در خصوص لزوم تدوین استاندارد در رابطه با موضوع مطرح شده تصمیم‌گیری می‌نماید.

❖ **تهیه پیش‌نویس مقدماتی:** چنانچه تدوین استاندارد توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری لازم تشخیص داده شود، گروههای کارشناسی با توجه به گزارشهای مطالعاتی تهیه شده و مطالعات میدانی و تشکیل جلسات با

صاحب نظران مرتبط با موضوع، اقدام به تهیه پیش‌نویس مقدماتی می‌نمایند. یکی از سیاستهای اصلی تدوین استاندارد هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. بنابراین در رابطه با موضوعاتی که استاندارد بین‌المللی وجود دارد، این استانداردها به عنوان پایه اصلی تدوین استاندارد مورد استفاده قرار می‌گیرد. نتیجه کار این مرحله پیش‌نویس مقدماتی استاندارد خواهد بود.

❖ **تدوین پیش‌نویس استاندارد:** در این مرحله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با توجه به پیش‌نویس مقدماتی استاندارد ارائه شده توسط گروههای کارشناسی بررسی‌های گسترده و عمیق خود را انجام می‌دهد و پس از انجام اصلاحات پیش‌نویس استاندارد را نهایی می‌کند. برآیند این مرحله پیش‌نویس استاندارد می‌باشد.

❖ **نظر خواهی عمومی:** برای نظر خواهی عمومی، پیش‌نویس هر استاندارد از طریق کانالهای مختلف نظیر چاپ در مجلات تخصصی، اینترنت (سایت سازمان حسابرسی) و نظایر آن در دسترس عموم قرار می‌گیرد. همچنین با توجه به ماهیت موضوع پیش‌نویس استاندارد برای بعضی از اشخاص صاحب نظر به صورت مجزا فرستاده می‌شود. نظرات دریافتی در خصوص پیش‌نویس استاندارد توسط مدیریت تدوین استانداردها جمع بندی و به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ارائه می‌شود. این کمیته در صورت لزوم پیش‌نویس استاندارد را اصلاح می‌کند و پیش‌نویس تجدید نظر شده پس از تصویب کمیته فنی به هیئت عامل سازمان ارائه می‌گردد.

❖ **تصویب نهایی:** بیانیه نهایی زمانی منتشر می‌شود که متن نهایی استاندارد به تصویب هیئت عامل و مجمع عمومی سازمان رسیده باشد. پس از دریافت متن استاندارد هیئت عامل استانداردهای حسابداری را بررسی و پس از انجام اصلاحات احتمالی آنها را تصویب و به مجمع عمومی سازمان جهت تصویب نهایی ارسال می‌نماید. پس از تصویب مجمع عمومی سازمان، متن نهایی استاندارد حسابداری منتشر و لازم‌الاجرا می‌گردد.

بررسی پیشینه تحقیق در حوزه پیامدهای استانداردهای حسابداری

(۱) ریکس (۱۹۸۲)، با مقایسه شرکت‌هایی که به روش اولین صادره از آخرین وارده تغییر روش داده بودند را با شرکت‌هایی که تغییر روش نداده بودند مقایسه کرد. نتایج تحقیق شواهدی را نشان داد که موید گمراه شدن بازار با تغییر روش های حسابداری بود و با فرضیه بی‌اثر مغایر بود.

(۲) بیدل و لیندل (۱۹۸۲)، با بهبود روش تحقیق ریکس، تغییر روش ارزیابی موجودی ها به روش اولین وارده از آخرین وارده را دوباره مورد آزمون قرار دادند. نتایج بدست آمده مغایر با تحقیق ریکس بود.

(۳) بشیری منش (۱۳۸۵)، تدوین استانداردها باید در جهت افزایش کیفیت تصمیم گیری و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی صورت پذیرد، اما نمی توان فقط به منافع فقط سرمایه گذاران توجه کرد بلکه باید مدیران و تدوین کنندگان استاندارد در این مساله لحاظ شوند و در واقع فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری با تئوری منافع گروهی همخوانی دارد.

(۴) در مطالعه‌ی فروغی و اشرفی (۱۳۸۸)، نقاط مثبت استانداردها در سه طبقه‌ی کلی افزایش قابلیت مقایسه، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و صرفه‌جویی در زمان و هزینه، مورد بررسی قرار گرفت. در قسمت بررسی چالشهای استانداردهای گزارشگری بین‌المللی به موارد استفاده از ارزش منصفانه، شرایط نامشابه اقتصادی و سیاسی و عدم حفظ منافع همه‌ی گروههای ذینفع اشاره شد (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸).

- ۵) مشایخ (۱۳۹۰)، دلایل اقتصادی در مورد مطلوب بودن استانداردهای حسابداری این است که تفاوت مهم در شیوه های حسابداری به عنوان مانعی برای سرمایه گذاران در استفاده موثر از سرمایه آنها است. بنابراین دلیل منطقی استفاده این است که قابلیت مقایسه صورت های مالی را افزایش می دهد.
- ۶) در پژوهش رحمانی و علی پور (۱۳۹۰)، طی عنوان دیدگاه جامعه‌ی حسابداری در مورد پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری مشخص شد جامعه حسابداری ایران با پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری موافق است و مهم‌ترین مزیت این هماهنگ‌سازی از دیدگاه پاسخ دهندگان، امکان انتقال سرمایه در سطح بین‌المللی است (رحمانی و علی پور، ۱۳۹۰).
- ۷) معین الدین (۱۳۹۲)، استانداردهای حسابداری در ایران تحت تاثیر لابی و گرایش های سیاسی است و در این بین نقش دولت نسبت به حرفه حسابداری و سایر گرایش های سیاسی در تدوین استانداردهای حسابداری پررنگ تر می باشد. بنابراین تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری با توجه کنند که پیامد اقتصادی ناشی از تدوین استانداردها بر پذیرش آن توسط مجریان و ذینفعان اثر بسزایی داشته باشد.
- ۸) صوفی (۱۳۹۴)، هدف اصلی حسابداری ارائه اطلاعات مفید و قابل اتکا به استفاده کنندگان میباشد، پیامدهای اقتصادی و اجتماعی مربوط به صدور بیانیه ها و استانداردهای حسابداری موضوعی اجتناب ناپذیر است.
- ۹) پژوهش الجاجاوی (۲۰۰۰) وجود اثرات اقتصادی را تأیید کرد، اما به اثرات سیاسی آن پی نبرد.
- ۱۰) واتر (۲۰۰۳)، نشان دادند که شرکتها براساس ارقام حسابداری، قراردادهای قانونی مختلفی با اشخاص مختلف تنظیم می کنند. ارقام محافظه کارانه حسابداری می تواند ارزش شرکت را افزایش دهد زیرا استانداردهای حسابداری محافظه کارانه، رفتار جانبدارانه مدیر را در شناسایی سود خنثی می کند.
- ۱۱) الشریری و العبدالله (۲۰۰۵) پی بردند که پذیرش استانداردهای حسابداری توسط اردن بر وجود اثرات اجتماعی، اقتصادی و سیاسی دلالت می کند. شایان ذکر است که اثرات معنادار به ترتیب در سه بعد اقتصادی، سیاسی و اجتماعی مشاهده شده است.
- ۱۲) رشید و حسین (۲۰۰۲) پیش بینی کردند که عوامل سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی با هماهنگ سازی استانداردهای بین المللی به عنوان شکلی از جهانی سازی اقتصاد، وابسته است.

نتیجه گیری

با توجه به هدف اصلی گزارشگری که بهبود کیفیت گزارشگری و کاهش تقارن اطلاعاتی می باشد پیامدهای اقتصادی تدوین استانداردهای حسابداری اجتناب ناپذیر است. استانداردهای حسابداری تاثیر یکسانی بر ذی‌نفعان ندارند و قواعد حسابداری که حاکم بر تهیه صورت‌های مالی هستند تماماً دارای آثار اقتصادی بوده و به تبع آن هر استاندارد حسابداری، گروهی از ذی‌نفعان را در موقعیت مساعدتر اقتصادی قرار می‌دهد. اگر استاندارد فاقد نتایج و پیامد اقتصادی باشد قطعاً آن استاندارد مورد نیاز نیست. فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری باید با تامل همراه و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ضمن حفظ استقلال، از دیدگاه صاحب نظران به گونه ای که با در نظر گرفتن پیامدهای اقتصادی و به تبع آن اجتماعی در جهت افزایش رفاه جامعه است، استفاده نماید.

منابع

- ✓ بزرگ اصل، موسی، (۱۳۸۱)، فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری و تفاوت استانداردهای ملی و بین‌المللی، حسابدار، شماره ۱۴۸، صص ۲۳-۲۵.
- ✓ بشیری منش، نازنین، (۱۳۸۵)، پیامدهای اقتصادی و سیاسی تدوین استاندارد حسابداری، حسابدار، شماره ۱۷۶، صص ۶۴-۷۱.
- ✓ خانی، عبدالله، قجاوند، زیبا، (۱۳۹۱)، تأثیر طیف رقابتی بازار بر رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه سرمایه سهام عادی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، شماره ۴، صص ۶۷-۸۸.
- ✓ گرامی اصل، امید، سربازی آزاد، صادق، ابراهیمی، سیدکاظم، بهرامی نسب، علی، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر عدم تقارن اطلاعاتی بر ریسک سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهشنامه اقتصاد کسب و کار، دوره ۶، شماره ۱۰، صص ۲۷-۳۶.
- ✓ رحمانی، علی، علی‌پور، شراره، (۱۳۹۰)، دیدگاه‌های جامعه‌ی حسابداری ایران در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مجله حسابدار رسمی، شماره ۱۴، صص ۵۶-۶۱.
- ✓ صوفی، هاشم‌علی، (۱۳۹۴)، سیاسی کاری در حسابداری و پیامدهای اقتصادی آن، پژوهش‌های حسابداری، شماره ۱۸، صص ۱۱۴-۱۲۸.
- ✓ عبده تبریزی، حسین، (۱۳۷۱)، انتخاب خط مشی حسابداری، حسابدار، شماره ۸۷ و ۸۸، صص ۷-۵ و ۸۷.
- ✓ معین الدین، محمود، کلماتیان، هدایت اله، (۱۳۹۲)، نقش عوامل سیاسی در تدوین استانداردهای حسابداری، اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت شیراز.
- ✓ مکیان، نظام الدین، رئیسی، مهین، (۱۳۹۳)، تأثیر حاکمیت شرکتی بر عدم تقارن اطلاعاتی مطالعه موردی: بازار بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی، شماره ۴، صص ۱-۲۲.
- ✓ محامی، ناصر، (۱۳۹۵)، محتوای اقتصادی و طبیعت سیاسی استانداردهای حسابداری و الزامات IFRS، مجله دنیای اقتصاد، شماره ۳۷۵۹.
- ✓ نیکومرام، هاشم، بنی مهد، بهمن، (۱۳۸۸)، تئوری حسابداری مقدمه ای بر تئوری‌های توصیفی، ناشر دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران.
- ✓ Hendriksen, Eldon S. and Michael f. van Breda, "Accounting Theory", (1992)
- ✓ Scott R. William.R. Financial Accounting Theory. 2003
- ✓ Belkaoui, A. R. (2004). Accounting Theory. 5th edition, London :Thomson.
- ✓ Lindhal, Frederick W. (1987). "Accounting Standards and Ohlson's Theory of Collective ction." Journal of Accounting and Public Policy, PP. 59- 72.
- ✓ Moonitz, M. (1974). "Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Proffession." Studies in accounting Research, No. 8.

- ✓ Watts, R. L., and J. L. Zimmerman (1978). "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards." *The Accounting Review*, Vol. LIII (1), pp. 112–134.