

# معیارهای اجتماعی در فراروی استانداردهای حسابداری



ترجمه: ترگس یزدانیان  
کارشناس ارشد حسابداری

اجتماعی در آنها نقش مهمی بازی می‌کنند. این احتمال وجود دارد که گرایش به استاندارد کردن حسابداری منجر به نتیجه مطلوب نگردد و به مرور زمان نقش مهم‌تری برای معیارها و هنجارهای اجتماعی در رویه گزارشگری مالی شرکت در نظر گرفته شود.

## سابقه که این

از دهه ۱۹۶۰ حسابداران در صدد بودند که جلوی دخالت دولت در تدوین رویه‌های حسابداری را بگیرند. علت این امر، عدم تمایل عموم به قوانین تحمیلی دولت و وجود نگرانی در مورد محدود کردن توانایی شرکت‌ها در انجام امور می‌باشد البته انتقاداتی به این موضوع وارد است زیرا نه تنها بسیاری از قوانین و مقررات تحمیلی دولت برای شرکت‌ها مفید می‌باشد، بلکه برای رشد و شکوفایی

در گذشته، معیارهای حسابداری نقش مهمی در گزارشگری مالی شرکت ایفا می‌کردند. با تدوین اوراق بهادار فدرال<sup>۱</sup>، معیارهای حسابداری به طور وسیعی توسط استانداردهای حسابداری جایگزین شدند. در حالی که معیارها (هنجارهای) اجتماعی از طریق فرآیند غیررسمی اجتماع و همچنین قوانین و استانداردهایی مورد حمایت قرار می‌گیرند که سازوکارهای تحمیلی رسمی تری را الزامی کند. ناتوانی‌های مختلف سال‌های اخیر حسابداری و حسابرسی، منجر به ایجاد سوال‌ها و تردیدهایی در مورد منطقی بودن تغییر قواعد حسابداری به استانداردها شده است. بسیاری از رفتارهای خانوادگی، محلی، اجتماعی، ملی و بین‌المللی به طور مستمر توسط سازوکارهایی مورد حمایت و کنترل قرار می‌گیرند که معیارها (هنجارهای)

ارائه منصفانه انجام داده بودند. اگر آنها می‌توانستند پاسخ مثبتی دریافت کنند حق الزحمه زیادی از مشتریان خود به دست می‌آوردند در غیراین صورت آنها باید به منظور حداقل کردن تعدیلاتی که ممکن بود آن ممنوعیت را رفع کند نقطه ضعف‌ها را از بین ببرند بنابراین کتاب قانون حسابداران، راه گسترده‌ای را برای اجتناب از ارائه منصفانه فراهم کرد.

#### حق انحصاری قانون‌گذاری<sup>۵</sup>

اعطای حق انحصاری قانون‌گذاری به هیات تدوین استانداردهای حسابداری<sup>۶</sup> و هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۱</sup> در اتحادیه اروپا، اقتصاددانان و قانون‌گذاران را از مزایای آزمون ساختارها و قوانین به منظور مشاهده پیامدهای آنان قبل از تصمیم‌گیری در مورد این موضوع محروم کرد کدام قانون کاراتر است. تاکنون قانونگذاران و دولت‌مردان در سراسر جهان تلاش می‌کردند که اختیار و صلاحیت قانون‌گذاری را به یک یا چند موسسه قانون‌گذاری واگذار کنند. طبق نظر ساندر و دای (۲۰۰۱) و ساندر (۲۰۰۳)، نظام انحصاری و همکاری میان آنها برای تکامل و تغییر تدریجی به سمت نظام گزارشگری مالی کاراتر مناسب نمی‌باشد.

به‌طور خلاصه، رویه گزارشگری مالی، تمرکز خود را از معیارهای اجتماعی به سمت استانداردهای تجویزی<sup>۸</sup> سوق داده است. عوامل مختلفی به شرح زیر در این مورد نقش ایفا می‌کند. عدم درک صحیح نقش هنجارها در قانون، محبوبیت و اعتبار حسابداری و محاسبه پاداش مدیران ارشد بر مبنای عملکرد بازار سهام، ترویج رقابت میان خدمات حسابرسی در بازار و ایجاد موسسات خصوصی قانون‌گذاری تمام وقت که وظیفه آنها تنها تدوین استانداردهای حسابداری می‌باشد. رویدادها و وقایع سال‌های اخیر بیانگر این است که انتقال از معیارهای اجتماعی به سمت استانداردهای حسابداری ممکن است از حد تجاوز کرده باشد و شاید وقت آن رسیده باشد که سیستم گزارشگری مالی و ساختار آن و ارتباط آن را با حاکمیت شرکتی و بازارهای حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.

#### حسابداری و طبقه‌بندی

پیامدها و نتایج طبقه‌بندی، ویژگی‌هایی است که به هدف طبقه‌بندی مربوط می‌باشد. به عنوان نمونه، متصدی

بسیاری از شرکت‌ها و حتی وجود آنها، لازم و ضروری است. بدیهی است، صنعت اتومبیل بدون قوانین ترافیک، صنعت رستوران بدون قوانین بهداشت و درمان و حسابرسی بدون قانون اوراق بهادار فدرال دارای شرایطی بسیار متفاوت از شرایطی بودند که امروز دارند. جلوگیری از دخالت دولت در تدوین رویه‌های حسابداری، منجر به نگرانی عمده‌ای برای حسابداران و مدیران شرکت در طی چهاردهه گذشته شده است. افراط آمیز بودن این مساله منجر به ایجاد موسساتی شده است که به تدوین قوانین و رویه‌های حسابداری و نشر کتاب‌های قانون می‌پردازند. اما متأسفانه این کتاب‌ها نه تنها هدف تدوین‌کنندگان استاندارد را بی‌ثمر ساخته بلکه راهی گسترده برای راهنمایی قصور افراد سود جو فراهم ساخته است.

#### اثر موسسات قانون‌گذاری<sup>۹</sup> بر رفتار حسابداران و حسابرسان

موسسات قانون‌گذاری، حسابرسان و حسابداران را به ارائه توضیح با استناد به قوانین و کتاب‌های قانون به جای متقاعد کردن صاحبکاران معترضشان بر مبنای قضاوت حرفه‌ای و پذیرش عمومی تشویق می‌کنند. بنابراین معیارها و هنجارهای اجتماعی حسابداری و قضاوت حرفه‌ای مطلوبیت‌شان را نزد حسابرسان از دست داده‌اند. زمانی که صاحبکار با حسابرس در مورد رویه حسابداری رویداد یا معامله‌ای اختلاف نظر دارد، و صاحبکار از حسابرس می‌پرسد می‌توانید به من قانونی را نشان دهید که من باید این کار را انجام دهم یا اینکه آن را انجام ندهم. صاحبکاران همیشه فهرستی از توجیهات برای بحث با حسابرسان دارند. از زمانی که آیین رفتار حرفه‌ای<sup>۳</sup> به منظور گسترش و ترویج رقابت در بازار حسابرسی، در سال ۱۹۷۹ به تصویب رسید موسسات حسابرسی، شرکای خود را نه به دلیل موفقیت در مهارت فنی و قضاوت حرفه‌ای<sup>۴</sup> بلکه به دلیل تسلط و احاطه و کنترل آنها بر صاحبکاران شرکت مورد تشویق قرار می‌دهند. وجود رقابت فعال در بازار خدمات حسابرسی، حسابرس را ملزم می‌کند که اگر نگران از دست دادن صاحبکاری است که تمایل بیشتری به حسابرس رقیب دارد و پیامدهای سازمان‌های قانون‌گذاری فراتر از رفتار حسابرسان و حسابداران می‌باشد. بانک‌های سرمایه‌گذاری قانونگذاران را فرا خواندند و تلاش کردند که اطمینان آنان در مورد معامله‌ای را کسب کند که آنها با هدف اجتناب از

A انجام می دهند در مورد سایر اعضای گروه نیز انجام می شود. هدف معیارهای (هنجارهای) اجتماعی، رفتارها است نه باورها. این مطلب به این معنی است که ممکن است فرد A قضاوت کند که رفتار فرد B در گروه با هنجار مطابقت ندارد در صورتی که دیگران چنین قضاوتی نکنند. بنابراین ممکن است که در مورد یک هنجار یا معیار، اجماع رای وجود نداشته باشد. بنابراین معیارهای اجتماعی اساساً دارای ابهاماتی هستند که به راحتی قابل درک نیستند.

معیار حسابداری نیز دارای چنین ویژگی هایی است. به عنوان نمونه، درآمد هنگامی شناسایی می شود که (۱) تحقق یافته یا تحقق یافتنی و (۲) تحصیل یا کسب شده، باشد. این رویکرد اغلب اشاره به اصل شناخت درآمد دارد. درآمدها هنگامی تحقق می یابند که محصولات (کالا یا خدمات) یا دارایی هایی دیگر در مورد نقد یا ادعاهای نسبت به نقد مبادله شوند. درآمد هنگامی تحقق یافتنی هستند که دارایی های دریافت شده به سادگی قابل تبدیل به نقد یا ادعاهای نسبت به نقد باشند. واژه تحصیل یا کسب شده، اشاره به فرآیند ارزش افزوده دارد و همان مسئله فیزیکی و مهباسازی محصول است. بنابراین اصل شناخت درآمد، دارای دو شرط لازم (تحقق یافته یا تحقق یافتنی) و کافی (تحصیل یا کسب شده) است. اما ویژگی های این دو شرط به صورت کامل بیان نشده است و همواره با ابهاماتی مواجه هستند. از طرفی، اصل شناخت نیز مثل سایر قواعد، اساساً ذهنی می باشد و افراد مختلف ممکن است قضاوت های متفاوتی نسبت به فرآیند شناخت درآمد داشته باشند.

حال این سوال مطرح است که چطور معیارهای ذهنی و دارای ابهام اجتماعی می توانند در محیط بحث انگیز مالی و در جایی که کار گرفته شوند که مقدار زیادی پول مطرح است؟

به اعتقاد پژوهشگران، معیارها نقش مهمی در قانون ایفا می کنند.

((Posner(1997), Ellickson(1998), Eisenberg(1999))

در ایالات متحده، مانند گزارشگری مالی، هیئت منصفه دادگاه نیز به طور معمول دعوی حقوقی را مورد داوری قرار می دهند که کدام یک از طرفین دعوا به حق یا به حق ترند و در مورد اقدام قتل عمد، ضرب و شتم و یا تعقیب، گناهکار است، صرف نظر از شک منطقی موجود تصمیم گیری

کتابخانه یا کتابفروش ممکن است زبان، نوع (تاریخی، زندگی نامه، تخیلی، سفرنامه، شعر و...)، گروه سنی و سخت یا نرم بودن جلد را به عنوان ۴ ویژگی مرتبط کتابها در نظر گیرد. سیستم یکنواخت سازماندهی کتابها در کتابخانه یا کتابفروشی چگونه باید باشد؟ سازماندهی کتابها براساس نوع، خوانندگان جوان را مجبور می کند که تلاش زیادی را در مقایسه با فروشگاه کتابی به کار گیرند که بخش مجزایی را برای جوانان اختصاص داده است. سازماندهی کتابها براساس گروه سنی، خوانندگان خواهان زندگی نامه ها را با مشکل مواجه می سازد. البته طبقه بندی کتابها براساس اهداف متعدد، هزینه های زیادی بر آنها می وارد می کند که قصد طبقه بندی دارند.

محققان، نظریه قابل دسترس ساختن مدارک اساسی حسابداری را برای استفاده گسروه های مختلف استفاده کنندگان را مطرح کردند. (Schmalenback(1948) Goetz(1939,1949) فناوری رایانه به منظور حل این مشکل، نرم افزار بسیار خوبی را به وجود آورده است این نرم افزار به صورت بانک اطلاعاتی مرتبط می باشد Colantoni(1995) McCarthy & Dunn(1971) et al. کتابخانه ها و کتابفروشها به سرعت این فناوری را به کار گرفتند. رایانه ها می دانند اطلاعات مربوط به ویژگی های مرتبط و مختلف منابع و رویدادهای سازمان را ذخیره کنند و این امکان برای کاربران فراهم می شود که همه طبقه بندی های احتمالی را در اختیار داشته باشند. اما چرا ما این فناوری را به کار نمی بریم؟

دسترسی گسترده به اطلاعات جداگانه، به طوری که کاربران بتوانند دوباره این اطلاعات را به شیوه دلخواه خود جمع کنند منجر به دسترسی سهامداران به اطلاعات اضافی می گردد. این امر ممکن است منجر به انتشار اطلاعات خصوصی شرکت شده و اقدامات مدیران شرکت را تحت تاثیر قرار دهد.

بنابراین، در صورتی که معیارها به گونه ای طراحی شوند که

معیارهای (هنجارهای) اجتماعی گروه، انتظارات اعضای گروه از رفتار یکدیگر است که آن را رعایت می کنند. هنجارها همان انتظارات بوده و اساساً ذهنی هستند. فرد مستقل A انتظار دارد که سایر اعضای گروه به روش خاصی در مورد وی عمل کنند و همچنین می داند که دیگران نیز همان انتظار را از وی دارند، همچنین آنچه را که در مورد فرد

می‌کنند. وکلای حقوقی نیز تلاش نمی‌کنند که این معیارها را با اظهارات موثق و صریح خود جایگزین کنند که کامل و عینی هستند. در واقع قانون اساسی کشور آمریکا به عنوان سند کل سیستم دولت، کمتر از ۵۰۰۰ کلمه دارد. در کشور انگلستان، نیز قانون اساسی نوشته شده‌ای وجود ندارد. بخش مهمی از حکومت همه کشورها به معیارها بستگی دارد. چرا حسابداران تلاش می‌کنند که معیارها را با قوانین نوشته شده براساس صلاحیت، عینیت و یکنواختی جایگزین کنند؟ هیئت منصفه دادگاه در زمان داوری در مورد گناهکار بودن متهم سعی می‌کند تا این احتمال را کاهش دهد که نمایندگان تضاد منافع داشته باشند. داوران آینده‌نگر در پی افشای چنین تضادهایی هستند. همچنین آن‌ها افرادی را مورد توجه قرار می‌دهند که تمایل به گناهکار بودن یا بی‌تقصیری متهم دارند و ممکن است هیئت منصفه را در داوری منصفانه تحت تاثیر قرار دهند.

هنگامی که کمیسیون بورس اوراق بهادار نیویورک تصمیم گرفت معاملات براساس اطلاعات محرمانه را غیرمجاز تلقی کند قوانین و ساختارهایی برای جلوگیری از هرگونه تضاد منافع در نظر گرفته شد. این موضوع مشابه چیزی است که در دادگاه اتفاق می‌افتد. گزارش‌های مالی تهیه شده توسط مدیران شرکت‌ها، توسط حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار می‌گیرند. پس از طی هفت دهه، این فرآیند توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار تحت عنوان "مجموعه قوانین اوراق بهادار فدرال" قانونمند و الزامی شد که قانون ساربنز<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۲ اخیراً به آن اضافه شده است.

مدیران حرفه‌ای در تهیه گزارش‌های مالی، به خصوص زمانی که پاداش، استمرار و تداوم شغل و حسن شهرت آنها در بازار کار مدیریتی بستگی به گزارش‌های مالی تهیه شده توسط آن‌ها دارد با تضاد منافع مواجه می‌شوند. در طی دهه‌های اخیر، شرکت‌ها تلاش کردند تا مشکل نمایندگی را از طریق هم جهت کردن انگیزه مدیران با منافع سهامداران از طریق ارتباط پاداش مدیران با گزارشگری مالی یا معیارهای جانشین مثل قیمت سهام برطرف کنند. تلاش برای حل مشکل نمایندگی از طریق اعطای پاداش بر مبنای عملکرد بهتر، تضاد منافع در تهیه گزارش‌های مالی شرکت را تشدید کرده است و بدین ترتیب به کارگیری معیارهای اجتماعی مشخص در گزارش‌های مالی سخت‌تر شده است. حتی اگر فرض شود که تضاد منافع مدیریتی با کنترل حسابرسان

مستقل حل می‌شود اما از زمانی که حق الزحمه خدمات حسابرسی حسابداران رسمی توسط موسسات صاحبکار پرداخت می‌شود و حسابرسان مستقل نیز خود دارای تضاد منافع می‌باشند احتمال از دست دادن صاحبکار در آینده و در نهایت کاهش درآمد آنها ممکن است منجر به جلوگیری از تضاد بی‌طرفانه آنها گردد این موضوع مخصوصاً زمانی صورت می‌گیرد که حسابرس براساس معیارهای اجتماعی مشخص عمل می‌کند. تا دهه ۱۹۷۰، وجود تضاد منافع برای حسابرسان توسط امتیازاتی مورد کنترل قرار گرفت که به این حرفه داده می‌شد مثل آیین رفتار حرفه‌ای که رقابت میان حسابرسان را تعدیل می‌کرد. با ایجاد نظریه‌های اقتصادی رقابت در مقررات، حسابداران رسمی مجبور شدند این موانع را به منظور رقابت مرتفع سازند. کیفیت خدمات حسابرسی اساساً در خور ملاحظه است. ایجاد رقابت میان خدمات حسابرسی منجر به کاهش دستمزد حسابرسی، کاهش سودآوری و در نهایت منجر به کاهش کیفیت خدمات حسابرسی شد. بدین ترتیب، موسسات حسابرسی سعی کردند که این کاهش سودآوری را از طریق ارائه خدمات مشاوره‌ای به صاحبکاران جبران کنند و به این ترتیب کم‌کم خدمات حسابرسی در نظر آن‌ها کم ارزش‌تر شد. ترویج رقابت بیشتر در بازار خدمات حسابرسی منجر به وخیم شدن تضاد منافع حسابرسان شد در محیط وخیم تضاد منافع، حسابرسان نمی‌توانند تضاد بی‌طرفانه‌ای بر مبنای معیارهای اجتماعی حسابداری داشته باشند. پاداش بر مبنای عملکرد مدیران و همچنین ایجاد رقابت در بازار برای خدمات حسابرسی منجر به تشدید تقاضا برای جایگزین شدن استانداردهای گزارشگری مالی با معیارهای اجتماعی شد.

#### استقلال در تصمیم‌گیری

اختیار و استقلال در تصمیم‌گیری، استفاده از معیارهای اجتماعی را مورد حمایت قرار می‌دهد بدون اینکه فرد یا سازمان دیگری آن را مورد کنترل و تضاد قرار دهد. استقلال و اختیار به این معنی نیست که هیچ تضادتی در مورد تصمیم‌گیری صورت نمی‌گیرد حتی خود داوران و قضات ممکن است در مورد دیدگاه‌های دوستان، همسایگان و فامیل و حتی در مواردی به نظرات رسانه‌ها نیز فکر کنند و آنها را مورد توجه قرار دهند. وجود تضاد منافع در بین مدیران و حسابرسان و پیامد فقدان اختیار و استقلال، کاربرد

معیارهای اجتماعی را در گزارشگری مالی با مشکل مواجه ساخته است. به نظر می‌رسد آیین‌نامه انعطاف‌ناپذیر سلسله مراتب دیوان سالاری مثل کمیسیون بورس و اوراق بهادار به این مشکل پایان دهد اما این راه حل هم با مشکلاتی مواجه است. گزارشگری شرکت مستلزم قضاوت‌هایی در مورد این است که چه ارقامی به سیستم حسابداری سازمان وارد شود هیچ دیوان سالاری متمرکزی نمی‌تواند اطلاعات عملیاتی کسافی برای به‌کارگیری معیارهای اجتماعی در تهیه گزارش‌های مالی شرکت در اختیار گیرد. شاید تنها راه دستیابی به این هدف اطمینان به عملکرد حسابداری در سازمان یا یک دیوان سالاری داخلی می‌باشد. قانون ساربنز-اکسلی ۲۰۰۲ توصیه می‌کند ساختار حسابداری و حسابرسی داخلی شرکت سلسله مراتب را طی کند و به مدیران ارشد اجرایی یا مستقیماً به کمیته حسابرسی هیات مدیره یا به سازمان‌های قانون‌گذاری مثل کمیسیون بورس و اوراق بهادار گزارش کند.

۲) راهکار جایگزین دیگر، عدم کنترل عملکردهای حسابداری و گزارشگری توسط مدیران ارشد و واگذاری کنترل این عملکردها به کمیته حسابرسی است. اگر کمیته حسابرسی نمی‌تواند به صورت کارا و بدون تاثیر مدیران عمل کند چنین کنترلی می‌تواند به حسابداران مستقل یا موسسات دولتی یا قانونگذاری مثل مجامع حرفه‌ای حسابداری واگذار شود. حسابداران، حرفه‌ای بدون دخالت مدیران می‌توانند بهترین قضاوت‌ها را براساس معیارهای اجتماعی در تهیه گزارش‌های مالی شرکت به کاربرند.

۳) ترویج رقابت میان حساب‌رسان در مورد حفظ صاحبکاران و کارمندان به خصوص زمانی که باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود با سیستم معیارهای حسابداری در تضاد است. قانون ساربنز-اکسلی مصوب سال ۲۰۰۲، راه‌حل‌های متعددی را برای کاهش کنترل مستقیم مدیران بر عملکرد حساب‌رسان مستقل ارائه داده است.

به طور کلی قانون ساربنز-اکسلی، حاوی راه حل‌های مهمی را برای رفع ناتوانی‌های سال‌های اخیر حسابداری و حسابرسی است.

اصلاحات پیشنهادی در گزارشگری مالی

به نظر می‌رسد گزارشگری مالی شرکت در راستای قوانین تدوین شده دچار نوسان‌های زیادی شده است. شاید وقت آن است که اصلاحات و تغییراتی در گزارشگری مالی در جهت حرکت از استانداردها به معیارهای اجتماعی انجام شود. نمونه‌ای از این اصلاحات به شرح زیر پیشنهاد می‌گردد:

۱) اول اینکه، پاداش دادن بر مبنای گزارش‌های حسابداری به مدیران ارشد ناظر که بر عملکردهای گزارشگری و حسابداری، صحت گزارش‌ها را به خطر می‌اندازد. راه حل احتمالی این است که پاداش مدیران براساس ارقام حسابداری یا مشتقات آن مثل سهام یا قیمت حق تقدم سهام نباشد. البته اعتراض‌هایی به این موضوع وجود دارد. بعضی اعتقاد دارند که عدم ارتباط بین ارقام حسابداری و پاداش مدیران انگیزه‌های مدیران را در جهت بهبود عملکرد کاهش می‌دهد. در این مورد لازم است شواهد کافی در مورد ارتباط بین پاداش مدیران و عملکرد بهتر آنان ارائه شود که تاکنون شواهد چشم‌گیری در این مورد به دست نیامده است.

پی‌نوشت‌ها:

- 1-Social Norms versus Standards Of Accounting
- 2- Federal Regulation Of Securities
- 3- Rule Making Institutions
- 4- Code Of Ethics
- 5- Professional Judgment
- 6- Rule Making Monopolies
- 7- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 8- International accounting Standards Board (IASB)
- 9- Prescriptive Standards
- 10- Conflict Of Interest
- 11- Sarbans Act

منبع:

Social Norms Versus Standards of Accounting, Shyam Sunder, Yale ICF Working Paper No. 04-14, July 2005.

■