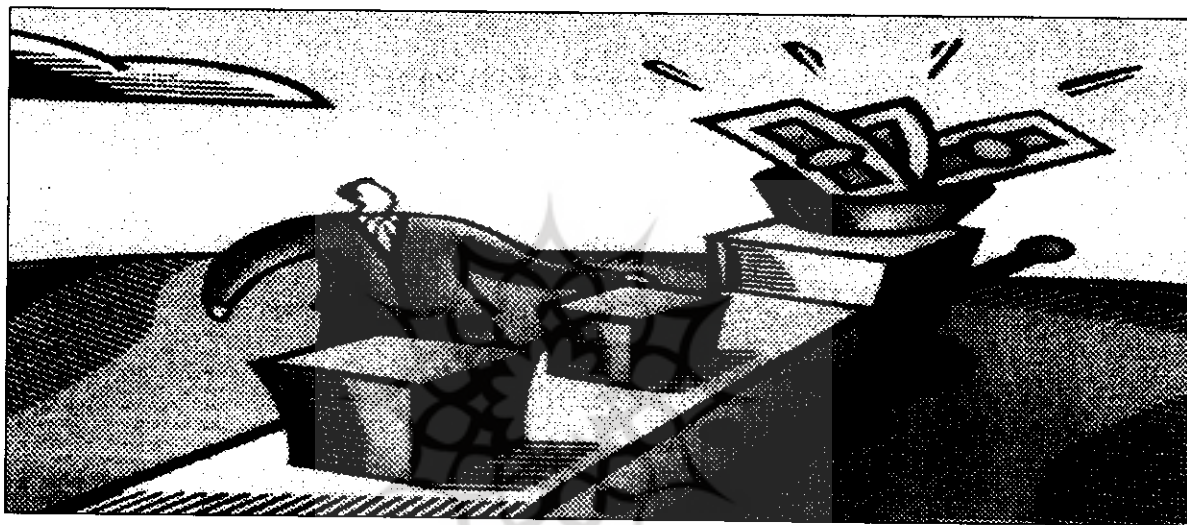


## نقش اقتصادی واقعی گزارشگری مالی چیست؟



Ray Ball

مترجمان: دکتر علی رحمانی  
استادیار دانشگاه الزهراء  
مسعود غلامزاده لداری  
دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

مقدمه

احتمالاً چیز بیشتری نیز برای گفتن نداشته باشند. برای چنددهه، اطلاعاتی که با آنها مواجه می‌شدم این فرضیه را رد نمی‌کردند.

اکنون که من قصد دارم تا در مورد این سؤال بزرگ بدون پاسخ حسابداری تفکر کنم و بدتر این که موافقت کردم این کار را انجام دهم، بین دو گزینه یکسان به طور ناخوشایندی گرفتار شده‌ام. آیا من الان وقت آزاد بیش از حدی در اختیار دارم، یا من باید اعتقادات گذشته‌ام یعنی باورهای یک جوان گستاخ و نادان را ترک کنم؟ من پاسخ حل این مسأله را به ذهن

وقتی در ایام جوانی (بالغ بر ۴۰ سال قبل) دانشجوی دوره دکتری بودم، نسبت به موضوعات بزرگی از قبیل «آینده تحقیقات حسابداری» یا «حسابداران آینده» یا «سئوالات بزرگ بدون پاسخ حسابداری» که توسط اساتید ارشد مطرح می‌شد، دیدگاه ضعیفی در ذهن خود شکل دادم. من استدلال کردم کسانی که در رابطه با چنین موضوعاتی سخن می‌گویند، باید وقت آزاد فراوانی داشته و بنابراین باید با دنیای تحقیقات کاربردی و عملی، فاصله زیادی داشته و

خواننده می سپارم تا تصمیم بگیرد که کدام گزینه صحیح است (یا شاید هم هر دو را درست تشخیص دهد). به عبارت دیگر، در رابطه با آنچه که در ادامه می آید، چیزی مشابه اظهار دادن به خریدار مبنی بر این که خریدار مسئول بازرسی کالایی است که می خرد را در پیش می گیرم.

سؤال بزرگ من این است: «نقش اقتصادی واقعی گزارشگری مالی چیست؟» نزدیک ترین چیزی که به نظر می رسد ما را به پاسخ این سؤال نائل کند، چارچوبی است که توسط واتز و زیمرمن (Watts & Zimmerman, 1986) مطرح شد. اثری که واقعاً پیشگام بود، اما تقریباً دو دهه از آن می گذرد و به ناچار بسیاری از سؤالات بدون پاسخ رها شده است. ما با افزایندهایی از دیدگاهها و شواهدی مواجه می باشیم که در نوشته های مختلف مطرح شده، اما تنها به آثار بخشی از مسائل اشاره داشته اند و از برخی از سؤالات بنیادی صرف نظر کرده اند. بنابراین، سؤال بزرگ من یک سؤال بزرگ بدون پاسخ است.

شاید کارساز باشد که بحث را پیرامون موضوعی بسط دهیم که من آن را «نقش اقتصادی واقعی گزارشگری مالی» نامیدم و این که چرا من فکر می کنم تاکید بر آن حائز اهمیت است؛ چرا مطالعه رویه های واقعی؟ (این همان تاکید بر تحقیقات تجربی است که طی دهه ۱۹۶۰ میلادی در شیکاگو شروع شد). دلایل مختلفی برای این امر وجود دارد. انسانها (شامل مدیران و حسابرسان) نباید همیشه چیزی را انجام دهند که ادعای انجام آن را دارند یا حتی چیزی را انجام دهند که فکر می کنند خود آن را انجام داده اند. شرکتها نباید چیزهایی را انجام دهند که مدیران و حسابرسان انجام می دهند: آنها سازمانهای پیچیده ای هستند که اعمال آنها تحت تأثیر دامنه ای از افراد و نهادهای داخلی (مدیران شرکت و واحدهای تجاری، مشاوران حقوقی شرکتها، حسابرسان داخلی و اعضای هیئت مدیره) و خارجی (حسابرسان مستقل، تحلیلگران، مطبوعات، سهامداران و اعتباردهندگان، تدوین کنندگان استانداردها، دادگاهها و مراجع قانونی) قرار می گیرد و از این رو آنچه که شرکتها انجام می دهند، دارای بُعدی متفاوت از اعمال هر یک از اشخاص حقیقی و حقوقی مزبور می باشد. قواعد حسابداری به طور کامل تعیین کننده رویه های

گزارشگری مالی نمی باشد. یکی از دلایل این امر عبارت است از این که: «رویه ها بسیار تفصیلی تر از استانداردها هستند، استانداردها مانع نوآوری و خلاقیت در رویه ها می شوند و این گونه نیست که شرکتها همواره استانداردها را رعایت کنند.»<sup>۱</sup> رویه های گزارشگری مالی، تحت تاثیر موارد استفاده ای که گزارشگری برای آن انجام می شود، انگیزه های مدیران و حسابرسان و متغیرهای نهادی مانند ریسک های قانونی و دعاوی حقوقی قرار می گیرد. بنابراین، تصور من از چیزی که شرکتها واقعاً انجام می دهند مسئله ای است که در کانون گزارشگری مالی قرار می گیرد، نه آنچه که آنها، مدیران و حسابرسان یا استانداردهای حسابداری می گویند که آنها چه کاری انجام می دهند. مسئله دیگر در این زمینه آن است که شرکتها باید چه کاری انجام دهند یا کدام گزارشگری مالی بهینه است؟ برای مثال، آیا آنها باید در صورت های مالی از «ارزش های منصفانه» بیشتر استفاده کنند یا کمتر؟ این سؤال به روشنی سؤالی «بزرگتر» از پرسشی که من مطرح کردم نیست، اما در نظر من سؤالی است که بی پاسخ تر از این پرسش می باشد.

چرا این پرسش حائز اهمیت است؟ چرا من فکر می کنم که این سؤال دارای اهمیت است؟ دلیل اصلی من برای باورم این است که گزارشگری مالی یک فعالیت اقتصادی مهم است. گزارشگری مالی مانند ارتباطات از راه دور یا مراقبت های بهداشتی، صنعت بزرگی است و ماهیت محصولات آن (اطلاعات) غیر معمول می باشد. از منظر دانشمندان اثبات گرا<sup>۲</sup>، درک کارکرد آن یک چالش با اهمیت است.

درک نقش اقتصادی واقعی گزارشگری مالی می تواند از منظر دانشمندان هنجاری (دستوری)<sup>۳</sup> نیز حائز اهمیت باشد. برای مثال، فشارهای کنونی برای استفاده از ارزش های منصفانه<sup>۴</sup> را در صورت های مالی در نظر بگیرید. اگر کسی بی ببرد که نیروهای اقتصادی قدرتمند و مشروعی بر رویه های گزارشگری مالی موجود تأکید دارند و در صورتی که شواهد تغییر اساسی در آن نیروها وجود نداشته باشد، حمایت از تغییرات حسابداری دور از انتظار است. از طرف دیگر، اگر تغییرات بنیادی مشهودی در نیروهای

شاید کارساز باشد که بحث را پیرامون موضوعی بسط دهیم که من آن را «نقش اقتصادی واقعی گزارشگری مالی» نامیدم و این که چرا من فکر می کنم تاکید بر آن حائز اهمیت است؛ چرا مطالعه رویه های واقعی؟ (این همان تاکید بر تحقیقات تجربی است که طی دهه ۱۹۶۰ میلادی در شیکاگو شروع شد). دلایل مختلفی برای این امر وجود دارد. انسانها (شامل مدیران و حسابرسان) نباید همیشه چیزی را انجام دهند که ادعای انجام آن را دارند یا حتی چیزی را انجام دهند که فکر می کنند خود آن را انجام داده اند. شرکتها نباید چیزهایی را انجام دهند که مدیران و حسابرسان انجام می دهند: آنها سازمانهای پیچیده ای هستند که اعمال آنها تحت تأثیر دامنه ای از افراد و نهادهای داخلی (مدیران شرکت و واحدهای تجاری، مشاوران حقوقی شرکتها، حسابرسان داخلی و اعضای هیئت مدیره) و خارجی (حسابرسان مستقل، تحلیلگران، مطبوعات، سهامداران و اعتباردهندگان، تدوین کنندگان استانداردها، دادگاهها و مراجع قانونی) قرار می گیرد و از این رو آنچه که شرکتها انجام می دهند، دارای بُعدی متفاوت از اعمال هر یک از اشخاص حقیقی و حقوقی مزبور می باشد. قواعد حسابداری به طور کامل تعیین کننده رویه های

شاید کارساز باشد که بحث را پیرامون موضوعی بسط دهیم که من آن را «نقش اقتصادی واقعی گزارشگری مالی» نامیدم و این که چرا من فکر می کنم تاکید بر آن حائز اهمیت است؛ چرا مطالعه رویه های واقعی؟ (این همان تاکید بر تحقیقات تجربی است که طی دهه ۱۹۶۰ میلادی در شیکاگو شروع شد). دلایل مختلفی برای این امر وجود دارد. انسانها (شامل مدیران و حسابرسان) نباید همیشه چیزی را انجام دهند که ادعای انجام آن را دارند یا حتی چیزی را انجام دهند که فکر می کنند خود آن را انجام داده اند. شرکتها نباید چیزهایی را انجام دهند که مدیران و حسابرسان انجام می دهند: آنها سازمانهای پیچیده ای هستند که اعمال آنها تحت تأثیر دامنه ای از افراد و نهادهای داخلی (مدیران شرکت و واحدهای تجاری، مشاوران حقوقی شرکتها، حسابرسان داخلی و اعضای هیئت مدیره) و خارجی (حسابرسان مستقل، تحلیلگران، مطبوعات، سهامداران و اعتباردهندگان، تدوین کنندگان استانداردها، دادگاهها و مراجع قانونی) قرار می گیرد و از این رو آنچه که شرکتها انجام می دهند، دارای بُعدی متفاوت از اعمال هر یک از اشخاص حقیقی و حقوقی مزبور می باشد. قواعد حسابداری به طور کامل تعیین کننده رویه های

اقتصادی مربوط وجود داشته باشد، شاید آنها تغییر در رویه گزارشگری و مسیر آن را پیشنهاد کنند. من به صورت اتفاقی به این باور رسیدم که تغییرات بنیادی در اقتصادهایی وجود داشته است که استفاده بیشتری از ارزش‌های منصفانه داشتند. اما این نکته در اینجا مدنظر نیست. نکته مورد بحث در اینجا آن است که تحقیقات اثباتی به طور مکرر نتایج هنجاری داشته‌اند که این امر، مرز بین آنها را تیره و تار می‌سازد.

دلیل دیگری که باعث شد من تحقیقات در این زمینه را بااهمیت تلقی کنم، فقدان آشکار درک عمیق از کارکرد اقتصادی گزارشگری مالی در بسیاری از مستون و نوشته‌هاست. ترس من از تعدادی از اساتید و دانشجویان حسابداری است که معتقدند رویه‌های گزارشگری مالی صرفاً ترکیبی از استانداردهای هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و تقلب‌های مدیران است. کتاب‌های حسابداری نوعاً شامل اشاره به استانداردهای مهم و دادن این پیام به دانشجویان می‌باشد که دلیل تهیه صورت‌های مالی توسط شرکت‌ها، الزام آنها به تهیه آن با استفاده از مجموعه‌ای از قواعد می‌باشد. ارائه فصلی سطحی و کم‌مایه به نام نسبت‌های مالی، دقیقاً اشاره به این دارد که صورت‌های مالی تنها بدین دلیل تهیه می‌شوند که مردم از آنها استفاده کنند. از سوی دیگر، استانداردهای حسابداری در پاسخ به تقاضای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسی مستقل از مدیران شرکت، بر بخش‌های وسیعی سایه افکنده است تا حسابرسیان بدان وسیله بتوانند صورت‌های مالی را حسابرسی کنند. حسابداران مستقل در قالب مطابقت‌دهندگان با قواعدی قرار می‌گیرند که افق دید باریکی از حسابداری دارند. من معتقدم که این امر، نقش اصلی را در رسوایی انرون (Enron) ایفا کرده است. به نظر می‌رسد که بخش وسیعی از جامعه دانشگاهی حسابداری، در پاسخ به این رسوایی قصد داشتند مدیران را متهم کنند نه این‌که محدودیت‌های نگرش خود را منعکس کنند. مدیران قطعاً سود را مدیریت می‌کنند، اما این نیز درست است که سیستم، مشوق‌ها و سازوکارهای نهادی زیادی برای محدود کردن اندازه این رفتار در اختیار دارد.

با این وجود، این اعتقاد که مدیریت سود فراگیر است تا حدی در نوشته‌ها قوت گرفته و صرفاً وجود اقلام تعهدی، شاخص رایجی برای کیفیت پایین گزارشگری مالی شده است، طوری که حسابداری تعهدی ذاتاً بد بوده و جریان نقد عملیاتی، متغیر ارجح‌تری برای سود به‌شمار می‌آید. نبود یک نگرش فراگیر یکپارچه - یک درک عمیق از کارکرد گزارشگری مالی در اقتصاد - از نظر من مهم‌ترین تهدید حسابداری است.

بنابراین، سؤال بزرگ من یک سؤال مهم بزرگ است.

برخی از پرسش‌های ضمنی بدون پاسخ به محض این‌که شخصی بخواهد در قالب آنچه که واقعاً اتفاق می‌افتد راجع به گزارشگری مالی فکر کند، باید بتواند آن را به‌عنوان یک فعالیت اقتصادی در نظر بگیرد. یک صنعت گزارشگری مالی وجود دارد و اگرچه صنعتی متفاوت از صنایع تولیدی است، اما با این وجود یک صنعت است. بنابراین، آنچه که ما در عمل شاهدیم، به نیروهای بازار و نیز آثار سیاسی و مقرراتی بر بازار گزارشگری مالی بستگی دارد. آثار بازار هم به ویژگی‌های تقاضا برای گزارشگری مالی (برای مثال چگونه در بازار استقراض، بازارهای سرمایه، پاداش و راهبری به‌کار می‌رود) و هم به ویژگی‌های عرضه گزارشگری مالی (برای مثال، هزینه‌های نسبی تایید مستقل اطلاعات گذشته‌نگر و آینده‌نما) بستگی دارد.

در این بخش، انواع مسائل بنیادی که من در ذهن دارم، تشریح می‌شود. سؤال مطرح شده (نقش اقتصادی واقعی گزارشگری مالی چیست؟) آنقدر گسترده است که نمونه‌های انتخاب شده تنها می‌تواند مشتق از خرواری راکه شامل می‌شود، نشان دهد.

۱- نقش نسبی بازارها و فرایندهای سیاسی/مقرراتی کدام‌اند؟ نمونه‌هایی از انواع سؤالاتی که به‌نظرم جالب و مهم آمدند، عبارتند از:

- اثر غالب بر رویه گزارشگری مالی کدام است؟ بازارها یا عوامل سیاسی و مقرراتی؟
- بدون حضور نهادهای نظارتی بازار از جمله کمیسیون بورس اوراق بهادار و بدون مشارکت دولت‌ها در رویه‌های

گزارشگری مالی، قواعد گزارشگری مالی طراحی کنیم و نحوه تعامل آن با افشای غیرمالی و بهینه‌سازی کلیه سیستم اطلاعاتی را در نظر بگیریم.

● قواعد و رویه‌های حسابداری تا چه اندازه به سوی تولید گزارش اطلاعات مبتنی بر داده‌های مستقل قابل تایید گرایش دارند؟

● حد بهینه منابع اقتصادی جهت تخصیص به گزارشگری مالی چه مقدار است و این مقدار چگونه به عواملی از قبیل اندازه شرکت، صنعت، وضعیت رشد و پذیرفته شدن شرکت در بورس بستگی دارد؟

۳- نقش قواعد (استانداردها) چیست؟ مرور اجمالی متون پایه حسابداری پیشنهاد می‌کند که باید تاکید اساسی بر روی استانداردهای حسابداری داشته باشیم. این متون به تبیین نقش استانداردها در رویه گزارشگری مالی، توجه اندکی دارند. سؤالات جالب به شرح زیر می‌باشند:

● چرا ما قواعدی داریم که برای همه موارد گزارشگری مالی کاربرد دارد؟ چرا هر مورد را به صورت جداگانه حل و فصل نمی‌کنیم؟

● کجا تناقض بین مزیت حاصل از مقیاس<sup>۷</sup> طراحی قواعد مرکزی و مزیت دانش بومی پذیرش غیرمتمرکز موازنه می‌شود؟<sup>۸</sup> چه چیزی عیار قواعد را تعیین می‌کند. مرز بین «استانداردهای مبتنی بر اصول» و «استانداردهای تفصیلی»؟  
● آیا قواعد موشکافانه‌تر، وضعیت چانه‌زنی حسابداران را با مدیران تقویت می‌کند؟ آیا داشتن استانداردهای حسابداری تفصیلی می‌تواند منجر به کاهش انعقاد قرارداد مدیران با حسابرسی شود که لزوماً نسبت به رویه‌های حسابداری آنها اظهارنظر مقبول ارائه می‌کنند؟ آیا قواعد موشکافانه‌تر، تکرار تهدید مذکور، اختلاف‌نظر با حسابرسان و تغییرات حسابرسان را کاهش می‌دهد؟

● نقش نسبی قواعد و انگیزه‌ها در رویه‌های گزارشگری مالی چیست؟ هیچ قاعده‌ای نمی‌تواند کلیه نمونه‌ها را پیش‌بینی کند، حتی قواعد موشکافانه مستلزم برخی تفسیرهای ذهنی هستند. انگیزه‌های مدیران و حسابرسان در این فرایند چه نقشی ایفا می‌کند؟

چرا این سؤالات بدون پاسخ باقی ماندند؟ یکی از دلایل بدون پاسخ ماندن این سؤالات به زمان مربوط

گزارشگری مالی، چه تفاوت‌هایی حاصل می‌شود؟  
● انگیزه‌های شخصی به‌تنهایی برای گزارشگری مالی چگونه عمل خواهند کرد؟

● آیا هیئت استانداردهای حسابداری مالی اساساً به‌عنوان یک نهاد بخش خصوصی و نهاد تدوین استاندارد حرفه‌ای برای اعضای خود فعالیت می‌کند؟ یا با استفاده از امتیاز انحصاری و طرق دیگر به‌طور گسترده کانون آثار سیاسی و مقرراتی شده است؟

● استانداردهای حسابداری منتشر شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی تا چه اندازه‌ای منطبق با ضوابط نظام حقوقی عرفی<sup>۹</sup> مبتنی بر بازار است که با اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری (منطبق با ضوابط نظام حقوقی مدون<sup>۱۰</sup>) متفاوت می‌باشد؟

● تدوین‌کنندگان استاندارد از جمله هیئت استانداردهای حسابداری مالی، در یک محیط غیرکنترلی و غیرضابطه‌مند چگونه رفتار می‌کنند؟ برای مثال، آیا قواعد بیشتر مبتنی بر اصول و از جزئیات کمتری برخوردار خواهند بود؟

● در یک مجموعه بازار ناب، آیا احتمال اینکه حسابرسان در زمان ارائه دیدگاه‌های تفسیری، بین محتوای اقتصادی و رعایت قوانین و مقررات تمایز قائل شوند، بیشتر می‌شود یا کمتر؟

۲- آثار اصلی عرضه و تقاضا بر گزارشگری مالی کدام‌اند؟ برخی از سؤالات جالب در این زمینه عبارتند از:

● چطور استفاده بازار سهام از اطلاعات مالی در شکل‌دهی قواعد و رویه‌های گزارشگری مالی مؤثر واقع می‌شود؟ بازار بدهی چطور؟

● کدام مفهوم از سود، استفاده‌کننده را در وضع بهتری قرار می‌دهد؟ متغیر سودی که به منعکس کردن به‌موقع تجدیدنظرها در انتظارات راجع به جریان‌های نقد آینده گرایش دارد و در نتیجه در تهیه اطلاعات جدید مفید است؟ یا متغیر سودی که به منعکس کردن نتایج کوتاه‌مدت قابل تایید تاکید دارد و در نتیجه در انعقاد قرارداد (به‌ویژه قرارداد استقراض یا جبران خدمات) و تایید به‌موقع‌تر اطلاعاتی که براساس تجدیدنظر در انتظارات تهیه شده‌اند، سودمند است؟

● چگونه گزارشگری مالی با افشای غیرمالی تعامل دارد؟ نتایج این تعامل برای قواعد و رویه‌های گزارشگری مالی چیست؟ آیا معنادار است که تنها برای بهینه‌سازی

منبع انحراف در متغیرهای بازار (عرضه یا تقاضا) یا در متغیرهای سیاسی و روابط آنها با تغییرات مشاهده شده در رویه‌های گزارشگری مالی برمی‌آید. این امر کاری آسان نمی‌باشد.

مطالعات سری زمانی<sup>۱۱</sup> با مشکلات احتمالی درونی مواجه شدند. برای مثال، بسو (Basu, 1997) یک افزایش قابل ملاحظه اقتصادی در زمان بندی نامتقارن در سودهای مورد گزارش (محافظه کاری مشروط<sup>۱۲</sup>) بین سال‌های ۱۹۷۰ الی ۱۹۷۴ گزارش کرد. وی این مسئله را به تغییر در تعهدات قانونی تهیه کنندگان صورت‌های مالی نسبت داد. نتیجه‌گیری فوق این سؤال را به دنبال دارد که عامل تغییر در تعهدات چه بود. دوره زمانی مزبور تقریباً با سقوط هیئت اصول حسابداری<sup>۱۳</sup> و ایجاد هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱۴</sup> همزمان بود (که این تغییرات نیز به نوبه خود یک پدیده درونی بود)، و بر بی‌ثباتی سیاسی و اقتصادی در ایالات متحد افزود (ویتنام، رسوایی واترگیت<sup>۱۵</sup>، سازمان کشورهای صادرکننده نفت<sup>۱۶</sup>، تورم، کنترل قیمت‌ها و نوآوری‌های تکنولوژیکی). همچنین این امکان وجود دارد که اهمیت بازار بدهی‌های بلندمدت شرکت‌ها در حال رشد بوده باشد. علت افزایش در محافظه کاری مشروط چه بود؟ مطالعات مقطعی نیز با مشکلات درونی مشابهی مواجه شد. این امر مسئله معروفی در زمینه طراحی تحقیقات بین‌المللی است که در آن محقق انحراف بین‌المللی در متغیرهای نهادی از قبیل ماهیت و منشأ سیستم قانونی کشور را استخراج می‌کند.

بی‌طرفانه‌ترین و دقیق‌ترین طراحی تحقیقات برای رسیدگی نیروهای اقتصادی و سیاسی پشت پرده گزارشگری مالی شامل مکان‌یابی شوک‌های درونی واقعی به سیستم و ردیابی اثرات آنها است. برای مثال، چه اتفاقی می‌افتاد اگر نظام سیاسی کشوری به‌طور ناگهانی مجموعه جدیدی از قواعد حسابداری از قبیل استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی<sup>۱۷</sup> را منتشر می‌کرد، اما گامی برای الزامی نمودن آنها بر نمی‌داشت؟ آیا رویه‌های واقعی گزارشگری دستخوش تغییر می‌شد؟ پاسخ این سؤال به ما چیزهایی را جمع‌به‌نقش مستقیم استانداردهای حسابداری می‌گوید. من باید سختم را با نکته‌ای اخطاری به پایان برسانم. اگر

می‌شود: مطالعات جدی عوامل اقتصادی و سیاسی گزارشگری مالی، نسبتاً جدید هستند. یکی از دلایل مربوط به این امر آن می‌باشد که آموزش اقتصادی جامعه دانشگاهی حسابداری، کنار گذاشته شده است. دلیل دیگر این است که تمایل داریم فرض کنیم سیستم همراه با ما رشد کرده است، بنابراین تمایل نداریم بسیاری از مبانی آن را مورد مذاقه قرار دهیم. این توضیحات به پیشینه اشاره دارد: یعنی، چرا هنوز سؤالات بدون پاسخ زیادی راجع به علوم اقتصادی مرتبط با رویه‌های گزارشگری وجود دارد.

یکی از مهم‌ترین موانع استمرار تحقیقات، نبود یک جمله شرطی «اگر-آنگاه» است. این سؤال را در نظر بگیرید: "در یک دنیای غیرضابطه‌مند، تدوین‌کنندگان استاندارد حسابداری مانند هیئت استانداردهای حسابداری مالی چگونه رفتار می‌کنند؟" ما هرگز دنیایی را مشاهده نمی‌کنیم که ضابطه‌مند نباشد، اما از طرف دیگر با دنیایی که ما می‌بینیم، یکسان باشد؛ بنابراین، نمی‌توانیم به‌طور مستقیم مقایسه کنیم. سرخی از نتیجه‌گیری‌های غیرمستقیم امکان‌پذیر است (به بخش بعد نگاه کنید)، اما آنها ضرورتاً محدودند.

روش دیگر برای بیان این مسئله این است که اندازه نمونه ما در زمان اشاره به سؤالاتی راجع به کارکرد سیستم گزارشگری مالی اغلب یک مورد است: انحرافی وجود ندارد تا استخراج شود. مطالعات مقطعی<sup>۹</sup> شرکت‌های پذیرفته شده در بورس یک کشور بعید است که شواهد قابل اتکایی برای تعمیم نتایج ارائه کند، زیرا شرکت‌ها تحت نظام گزارشگری، قوانین و مقررات مشابهی فعالیت می‌کنند. همه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ایالات متحده از اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری آمریکا<sup>۱۱</sup> استفاده می‌کنند، مطابق استانداردهای آن کشور حسابرسی می‌شوند، از قواعد و مقررات کمیسیون بورس اوراق بهادار پیروی می‌کنند و دادخواهی‌های سهامداران براساس قوانین آن کشور است. یعنی، اندازه نمونه اساساً یک فرض می‌شود.

برای پاسخ به این سؤالات چه می‌توان کرد؟

۲۴ پاسخ در بطن جستجو برای یافتن راهکاری مبتکرانه برای کشف و استخراج انحراف قرار می‌گیرد. محقق در صدد یافتن

دموکرات ایالات متحد آمریکا شدند و دستگاه‌های استراق سمع کار گذاشتند و سپس اسناد و مدارکی را برای اهداف مختلف به سرقت بردند. این اقدام غیرقانونی با پیدا شدن یک نوار کاست توسط یک مأمور حراست هتل به طور تصادفی لو رفت و روزنامه واشنگتن پست از طریق دو تن از روزنامه نگاران خود به نام‌های باب وودوارد و برنشتاین آن را به اطلاع افکار عمومی رساندند.

16- Organization of the Petroleum Exporting Countries (OPEC)

17- International Financial Reporting Standards (IFRS)

منبع:

Ball, R., **What Is The Actual Economic Role of Financial Reporting?**, 2008

این مقاله براساس سخنرانی ارائه شده در همایش سالانه انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۰۷ میلادی با موضوع «سوالات بزرگ بدون پاسخ در حسابداری» تهیه شده است.

یافتن چنین شوک‌های درونی واقعی آسان بود، نیازی نبود که راجع به مشکل بزرگ بی‌پاسخ سخن بگویم. با بازگشت به دیدگاه ضعیف من درخصوص متفکرین حرفه‌ای بزرگ، سؤالی که در طول سخنرانی درخصوص مسیر آتی تحقیقات حسابداری از خودم می‌پرسیدم را به‌خاطر می‌آورم: "اگر او می‌داند چه کاری را باید انجام دهد، چرا آن کار را انجام نمی‌دهد؟"

بی‌نوشت‌ها:

1- Ball, Kothari and Robin, 2000, p.4

2- Positivist Scientific

3- Normative Scientific

4- Fair Values

5- Common Law

6- Code-Law

7- Scale Advantage

۸- این امر برای مشکلات تکراری و قابل برنامه‌ریزی در حسابداری اثربخش است تا بتوان آن‌ها را به صورت متمرکز توسط حرفه حسابداری حل نمود. قاعده حاصل، همه اعضای حرفه را متعهد می‌کند (آنها باید از اصول پذیرفته شده حسابداری پیروی کنند) و آنها آن را برای همه موارد می‌پذیرند. مقایسه با مک‌دونالد، جنبه آموزشی دارد: شرکت قواعد اصلی (استانداردهای خط تولید، تعیین علایم تجاری، بسته‌بندی، خدمات و نظافت و غیره) را به صورت متمرکز طراحی می‌کند و مدیران مغازه‌ها و دارندگان فرانسیز آنها را به صورت محلی اجرا می‌کنند (استخدام و اخراج کارکنان جهت تأمین استانداردهای انجام خدمات).

9- Cross-Sectional Studies

10- U. S. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

11- Time-Series Studies

12- Conditional Conservatism

13- Accounting Principles Board

14- Financial Accounting Standards Board

۱۵- Watergate: به وقایعی اطلاق می‌شود که بین سال‌های ۱۹۷۵-۱۹۷۲ در هتلی به همین نام در واشنگتن اتفاق افتاد و منجر به استیضاح و سپس کناره‌گیری ریچارد نیکسون رئیس جمهور وقت ایالات متحده آمریکا شد. در جریان انتخابات ریاست جمهوری ایالات متحده آمریکا، تعدادی از مأموران اف بی آی وارد ساختمان هتل وانترگیت محل استقرار ستاد انتخاباتی حزب

تسلیم

آقای نیما اخباری

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

مصیبت وارده را به شما و خانواده محترمتان تسلیم عرض نموده برای حضرتعالی صبر و شکیبایی و برای آن مرحوم علو درجات مسئلت می‌نمائیم.

انجمن حسابداران خبره ایران