

فرآیند سیاسی حسابداری



دکتر محسن خوش طینت
 عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی
 ابراهیم نوروزیگی
 دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

بر روی رفتار انسان‌ها تاثیر گذاشته و از این جهت فرآیندی سیاسی تلقی می‌شود و در نتیجه، این قواعد به درستی در عرصه‌های سیاسی با در نظر گرفتن مسائل حسابداری، توسط سازوکارهای مردم سالار وضع می‌شوند. یکی از صاحب‌نظران^۱ در این زمینه، بیان می‌دارد که "فرآیند سیاسی قاعده‌گذاری حسابداری نه تنها اجتناب‌ناپذیر است بلکه منصفانه نیز است زیرا در یک جامعه مردم‌سالار، تنها موسسات و سازمان‌های سیاسی قدرت درخواست اجرای دستورات خود را دارند." وی در ادامه می‌افزاید: "هنگامی که موفقیت فرآیند تصمیم‌گیری به اعتماد جامعه بستگی داشته باشند، این مسائل سیاسی است که به جای مسائل فنی اهمیت می‌یابند و منطقی‌تر در مواجهه با تعارض بین منافع متضاد باید در جستجوی مصالحه (سازش‌پذیری) بود تا یک راه‌حل قطعی."^۲

مقدمه

روزگاری نه چندان دور، حسابداری به عنوان موضوعی غیرسیاسی پنداشته می‌شد. اگر چه حسابداری مانند ریاضیات و نجوم هیچ‌گاه جدا از سیاست نبوده اما نسبت به برخی رشته‌های دیگر، جنبه‌های سیاسی کمتری داشته است. حتی در برخی زمینه‌های حسابداری از قبیل مالیات، که احتمالاً با موضوعات جامعه ارتباط بیشتری دارد، حسابداران بدون دخالت در بحث سیاست‌گذاری‌های مالیاتی، تنها به مسائل فنی می‌پرداختند.

امروزه، با توجه به بحث‌های اخیر فرآیند استانداردها، دیگر حسابداری نمی‌تواند به عنوان فرآیندی غیرسیاسی در نظر گرفته شود. ارقام منعکس در گزارش‌های تهیه شده توسط حسابداران تاثیر بااهمیتی بر روی رفتارهای اقتصادی دارد. از این رو، قواعد حسابداری

راستای منافع خود به جای منافع عموم حرکت کند. این حالت مشابه وضعیت مدیر در نظریه نمایندگی است که عملکرد وی غیر قابل مشاهده و کنترل آن نیز مشکل است.

۲. نظریه گروه ذینفعان^۶

نظریه گروه ذینفعان، دیدگاهی را دنبال می‌کند که در آن یک صنعت با حضور گروه‌های ذینفع در حال انجام فعالیت است. این گروه‌های مختلف با دولت در خصوص حدود و نوع قانون لابی می‌کنند. برای نمونه، صنعت ممکن است تقاضای وضع قانون جهت حمایت خود در مقابل قیمت‌های رقابتی شرکت‌های خارجی یا در مقابل عملکرد شرکت‌ها و تخلفات آن در داخل داشته باشد و در مقابل مشتریان و مصرف‌کنندگان نیز گروه‌هایی را برای افزایش کیفیت و استانداردهای تولید محصول شکل دهند. البته ماهیت و محدوده قوانین مورد تقاضای آنها مختلف خواهد بود.

در واقع نظریه گروه ذینفعان، قانونگذاری را به عنوان کالایی فرض می‌کند که برای آن عرضه و تقاضا وجود دارد. این کالا به آن ذینفعانی اختصاص خواهد یافت که از نظر سیاسی موثرتر بتواند دولت را جهت اعطای خواسته‌های خود متقاعد کند.

عوامل تاثیرگذار بر موفقیت در فرآیند سیاسی

الف - هزینه‌های اطلاعات

هزینه‌های اطلاعات تبیین‌کننده وجود گروه‌های ذینفع در فرآیند سیاسی می‌باشد. زیرا از آنجا که احتمال تاثیر رای یک فرد بر نتیجه انتخابات، معمولاً خیلی ناچیز بوده^۷ و مزایای مورد انتظار کسب اطلاعات بستگی به احتمال تاثیر اقدام رای‌دهنده بر نتیجه، دارد و با توجه به این که ارزش مورد انتظار رای یک نفر ناچیز است، افراد انگیزه کمی برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط دارند. در هر زمان، تعداد زیادی لایحه در مجالس قانونگذاری وجود دارند و از این رو، هزینه‌های کسب اطلاعات و تعیین تاثیر این لوایح بر ثروت فرد، هنگفت می‌باشد. برای کاهش هزینه کسب اطلاعات، این امکان وجود دارد که افراد بطور دسته جمعی به جمع‌آوری اطلاعات اقدام کنند. اما در بسیاری از شرایط هزینه‌های اطلاعات احتمالاً بسیار بیشتر از منافع حاصل از آن می‌باشد.

ممانعت فرآیند سیاسی

فرآیند سیاسی، روشی برای رفع ناتوانی ناشی از عدم کفایت سازوکار بازار (عدم کفایت افشای اطلاعات شرکت‌ها) است. دیدگاه دیگر، این است که افراد در فرآیند سیاسی، همانند افراد در بازار در جهت منافع خود عمل می‌کنند. بنابراین فرآیند سیاسی، رقابت بین افراد برای انتقال ثروت است.

نظریه‌های اقتصادی فرآیند سیاسی برانگیزه‌های افراد به منظور لابی جهت انتقال ثروت توجه دارند. طبق نظریه‌های اقتصادی، مجموعه قوانین و مقررات موجود نتیجه تعادل دو گروه دارای منافع متضاد می‌باشد، گروه اول، آنهایی که منفعی را دریافت می‌کنند و گروه دوم، کسانی که این منافع را فراهم می‌کنند. در حالت تعادل، دریافت‌کنندگان منافع، هزینه‌هایی متحمل می‌شوند که هزینه‌هایی آن درست برابر با منافع‌هایی مورد انتظار آنها است و کسانی که این انتقال ثروت را فراهم می‌کنند هزینه‌هایی را تحمل می‌کنند که هزینه‌هایی آن درست برابر با کاهش‌هایی مورد انتظار در انتقال ثروت می‌باشد.

نظریه‌های فاعده‌گذاری در فرآیند سیاسی

۱. نظریه منافع عمومی^۲

در این نظریه، قانون نتیجه تقاضای عمومی برای اصلاح ناتوانی‌های بازار است و قانونگذار بهترین اقدام را جهت افزایش رفاه اجتماعی انجام می‌دهد و در نتیجه قانونگذاری، به عنوان یک توازن^۳ بین هزینه‌های قانونگذاری و منافع اجتماعی آن جهت بهبود عملکرد بازارها در نظر گرفته می‌شود.

یک مشکل در نظریه منافع عمومی، تصمیم‌گیری در خصوص حدود و میزان قانونگذاری است. این موضوع بالاخص در مورد کالای پیچیده‌ای چون اطلاعات صحیح‌تر می‌باشد.

مشکل مهم دیگر، در انگیزه قانونگذاران نهفته است. برای دولت^۴ به معنای عام بسیار مشکل است که بر عملکرد قانونگذار^۵ نظارت کند. در واقع، توانایی دولت برای اجبار قانونگذار به عمل در راستای منافع عمومی ضعیف است و دلیل آن می‌تواند ماهیت پیچیده فاعده‌گذاری باشد. این موضوع این امکان را فراهم خواهد کرد که فاعده‌گذار در

سیاستمداران همانند هر فرد دیگری، انگیزه‌هایی برای انتقال ثروت از طریق فرآیند سیاسی دارند. آنها صرفاً واسطه بین گروه‌های ذینفع رقیب نیستند، بلکه خودشان گروه ذینفع می‌باشند. سیاستمداران، و تمام طرف‌های سیاسی انگیزه دارند که منابع تحت کنترل دولت را افزایش دهند، زیرا این افزایش در جهت افزایش توانایی آنها می‌باشد.

هزینه اطلاعات در فرآیند سیاسی، فرصتی را برای سیاستمداران فراهم می‌کند تا قوانین و مقرراتی وضع کنند که کنترل منابع را به دولت و ثروت را به خودشان منتقل کند. برخی ادعا می‌کنند سقوط بزرگ^۹ بازار سهام فرصتی را برای سیاستمداران فراهم کرد تا با اعلام آمادگی برای پیشگیری از سقوط‌های آتی بازار سهام، آرایشی را کسب و همزمان منابع را تحت کنترل خود در آورند. قوانین بورس منابع را تحت کنترل سیاستمداران قرار داد و آنها وانمود کردند که مساله حل شده است. مشابه این قضیه را می‌توان بعد از ورشکستگی و رسوایی‌های انرون و ورلدکام مشاهده کرد که پس از آن سیاستمداران دست به کار شده و قانون موسوم به سارینز-آکسلی^{۱۱} را تصویب کردند که این قانون با سلب مسئولیت استانداردهای دگداری و نظارت بر اجرای استانداردها از حرفه حسابداری تجربه ۵۰ ساله خود نظمی حرفه را نادیده گرفت. در حال حاضر، هر دو وظیفه استانداردهای دگداری و نظارت اجرایی استانداردها بر عهده یک ارگان شبه دولتی به نام هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)^{۱۲} قرار داده شده است. توانایی سیاستمداران برای کسب مزایا از بحران‌هایی چون سقوط بزرگ بستگی به تعداد گروه‌های ذینفع خاصی دارد که با قوانین مخالفت کنند. زیرا برای رای‌دهندگان پراکنده‌ای که هزینه قوانین را می‌پردازند، بسیار پر هزینه است که در ائتلاف‌های سیاسی موثر سازماندهی شوند.

اطلاعات در فرآیندهای سیاسی و بازار، نقش مهمی را بازی می‌کند. این یک سوال تجربی است که در کدامیک باید اطلاعات بیشتری را جمع‌آوری و به کار گرفت. تحقیقات نشان می‌دهند در فرآیندهای سیاسی نسبت به بازار، انگیزه کمتری برای تولید، کسب و به‌کارگیری اطلاعات وجود

به دلیل وجود صرفه‌جویی ناشی از مقیاس در تولید و کسب اطلاعات، گروه‌های بزرگ در فرآیند سیاسی، احتمالاً موفق‌تر می‌باشند. به‌هرحال عواملی وجود دارد که اندازه گروه‌های ذینفع را محدود می‌کند. یکی از این عوامل، تفاوت و تنوع علایق اعضای گروه است. اگر منافع افراد گروه متفاوت باشد، اقدام گروه در جهت منافع اعضای خاصی نخواهد بود. بنابراین، منافع مورد انتظار هر فرد از ایفای نقش موثر اتحادیه در فرآیند سیاسی روی مسائلی نسبتاً زیاد است که بر مسائل اعضا تاثیر دارد.

ج - هزینه‌های سازمان

این هزینه نیز اندازه گروه‌های ذینفع در فرآیند سیاسی را محدود می‌کند. گروه‌های ذینفع نه تنها هزینه‌های اطلاعات را برای ارزیابی تاثیر مسائل خاص تحمل می‌کنند، بلکه برای بیان علایق و خواسته‌های خود و حمایت موثر از سیاستمدارانی باید سازمان‌دهی شوند که در جهت خواسته‌ها و علایق آنها عمل خواهند کرد. گروه باید آرای خود را منسجم و برای حمایت از مبارزات سیاستمداران و نیز جلوگیری از سوارکاران مجانی^{۱۳} (کسانی که همان علایق را دارند اما در هزینه انجام این اقدامات سهم نمی‌شوند) منابع جمع‌آوری کند.

با توجه به هزینه‌های سازمان، احتمالاً محدودیتی برای صرفه‌جویی ناشی از مقیاس وجود دارد. اولاً، هنگامی که اندازه گروه‌های ذینفع افزایش یابد که در جستجوی انتقال ثروت می‌باشند، تعداد افرادی کاهش می‌یابد که ثروت را برای انتقال عرضه می‌کنند، ثانیاً، هنگامی که اندازه گروهی افزایش یابد که در جستجوی انتقال ثروت است. انگیزه بیشتری برای اعضای گروه وجود دارد که سواری مجانی بگیرند و از این طریق هزینه‌های نظارت بر گروه به منظور کاهش سواری مجانی، افزایش می‌یابد.

تجزیه و تحلیل پیشگفته، بیانگر وجود یک اندازه بهینه برای گروه‌های ذینفع است که مطمئناً کوچکتر از مجموع تک تک رای‌دهندگان است. این امر، همراه با فقدان انگیزه برای کسب اطلاعات در سطح فردی، دلالت بر این دارد که خط مشی‌هایی احتمالاً موفق می‌باشند که مبالغ کوچک ثروت را از یک اکثریت رای‌دهنده منتقل می‌کنند.

دارد.^{۱۳} دلیل این موضوع این است که در فرآیندهای سیاسی افراد توانایی کمتری جهت تسلط بر منافع اطلاعات دارند. در فرآیند بازار، سرمایه‌گذاران کوچک انگیزه کمتری برای کسب اطلاعات در مورد شرکت دارند. آنها می‌توانند به هزینه دیگران سواری مجانی بگیرند. در فرآیند سیاسی مزایای برخورداری از اطلاعات به دلیل هزینه‌های اطلاعات، عدم وجود بازار موثر برای سرمایه‌ای کردن جریان‌های آتی ناشی از آن و نیز هزینه‌های معاملات، به طور کامل نمی‌تواند در اختیار گرفته شود.

همچنین در بازار، سهامداران جزء، انگیزه کمی برای نظارت بر مدیران شرکت دارند، در فرآیند سیاسی نیز افراد رای‌دهنده انگیزه کمی برای نظارت بر ماموران دولتی دارند. اما این دو فرآیند از لحاظ هزینه نظارت اضافی متفاوت می‌باشند. به عبارتی، هزینه‌های جسلوگیری از مصلحت‌اندیشی (سوء استفاده) مدیریت، در فرآیند بازار نسبت به فرآیند سیاسی کمتر است.

باید توجه داشت که تفاوت بین فرآیند سیاسی و بازار ناشی از تفاوت در هزینه‌های معاملات و افزایش حقوق مالکیت جهت بهبود نظارت می‌باشد. اگر هزینه‌ها در هر دو فرآیند صفر باشد، ما به فرضیه فقدان تاثیر^{۱۴} می‌رسیم. اگر هزینه‌ها در هر دو فرآیند مساوی و مثبت باشد، افراد انگیزه‌های مشابه برای جمع‌آوری اطلاعات در هر دو فرآیند دارند.

تاثیر فرآیندهای سیاسی بر روش‌های حسابداری در این بخش، بعضی از انگیزه‌های انتخاب روش‌ها بحث می‌شود که در نتیجه فرآیند سیاسی ایجاد شده‌اند. عدم تقارن تابع زیان^{۱۵}

اقتصاددانان استدلال می‌کنند که انگیزه‌ها و هزینه‌های تولید و به کارگیری اطلاعات در فرآیند سیاسی موجب نوعی جانبداری در مقررات مصوب دیوان‌سالاران شده است. به عبارتی دیگر، قانون‌گذاران به مسائلی بیشتر واکنش نشان می‌دهند که اثرات نامطلوب شدیدتری دارند تا اینکه دارای اثرات مطلوب باشند. این تابع نامتقارن زیان ناشی از هزینه‌های اطلاعات است. بنابراین در وضع قوانین و مقررات همیشه سعی در بر طرف کردن جنبه سوء و بحران‌زا موضوع می‌باشد و به ابعاد مثبت توجهی نمی‌شود.

اثرات بحران‌های بالقوه

گزارش‌های حسابداری و ارقام مندرج در آن به ویژه سود، توسط سیاستمداران برای شناسایی یا حل بحران‌ها استفاده می‌شود. معمولاً در زمان افزایش قیمت کالاها و خدمات صنعتی، سود گزارش شده مورد توجه قرار می‌گیرد. احتمال دارد که سود گزارش شده همچنین بر اقدامات واحدهای قانون‌گذاری از قبیل کمیسیون‌های ضد تراست و غیره تاثیر گذارد. استفاده سیاستمداران و قانون‌گذاران از ارقام سود، موجب مطرح شدن فرضیه هزینه‌های سیاسی در نظریه‌های اثباتی حسابداری شده است. طبق این فرضیه، مدیران شرکت‌های بزرگ با استفاده از روش‌های حسابداری، (مانند روش‌های استهلاک تسریعی) سود گزارش شده را کاهش می‌دهند. گزارش سود کمتر احتمالاً منجر به کاهش اقداماتی علیه این شرکت‌ها می‌گردد و احتمال دریافت یارانه‌های دولتی را افزایش می‌دهد؛

تورم‌های حاد، نمونه دیگر یک "بحران" است که انگیزه‌هایی را برای مدیران به وجود می‌آورد تا روش‌های حسابداری کاهنده سود را انتخاب کنند. سیاستمداران سعی می‌کنند راه حل‌هایی را برای تورم از طریق برنامه‌ها و قوانین مختلف بیابند. (مانند محدودیت واردات و سیاست‌های مالی و پولی). بعضی از این برنامه‌های دولتی از ارقام حسابداری استفاده می‌کنند.

قیمت‌گذاری کالاها و خدمات

قیمت‌ها یا نرخ‌های بعضی از کالاها و خدمات شرکت‌ها (مثل شرکت‌های عام‌المنفعه، بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و نفت) توسط واحدهای دولتی تعیین می‌شود. در بسیاری موارد، نرخ‌ها یا قیمت‌ها بر مبنای فرمول‌هایی تعیین می‌شوند که از هزینه‌ها و ارقام حسابداری استفاده می‌کنند. همچنین دادگاه‌ها و واحدهای دولتی از بیانیه‌ها و استانداردهای مجامع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری استفاده می‌کنند.

مالیات‌ها

با توجه به تاثیر روش‌های حسابداری بر مالیات، مدیران هنگام انتخاب روش‌ها، اثرات مالیاتی آن را مورد توجه قرار می‌دهند. انتخاب روش لایفو به دلیل اثرات مالیاتی آن و نیز از آنجایی که ریسک احتمالاً با تغییر در روش‌های ارزیابی موجودی کالا تغییر می‌کند، یک تصمیم ریسک / بازده است

اگر تاثیر رویه‌های حسابداری بر رفاه اجتماعی نادیده گرفته می‌شود، ضرورت وجود یک شخصیت قانون‌گذار نیز از بین می‌رود. به همین دلیل هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری باید جنبه‌های سیاسی مسائل (مانند رفاه اجتماعی) را به‌طور شفافانه همانند نظریه‌های حسابداری در تصمیمات خود مدنظر قرار دهد.

ادعاهای دیگری که خواهان شناخت روشن آثار اجتماعی و اقتصادی احتمالی یک استاندارد جدید است معمولاً به آسانی قابل تمیز دادن از ادعاهایی نیست که بیان می‌کنند ملاحظات سیاسی باید تعیین‌کننده محتوی استاندارد باشد، البته این دو نگرش نباید با هم اشتباه گرفته شود.

بنیاد حسابداری مالی امریکا (FAF)^{۲۰} موضوع ماهیت سیاسی استانداردهای حسابداری در ساختار تدوین استانداردهای حسابداری مالی^{۲۱} را مطرح کرده و در رابطه با ماهیت فرآیند استانداردگذاری بیان می‌دارد که "فرآیند استانداردگذاری در حسابداری را به این دلیل می‌توان فرآیندی مردم‌سالار توصیف کرد که هیات همانند تمام ارگان‌های قانون‌گذار، مقبولیت خود را از طریق پذیرش قواعد مقرر شده خواهد گرفت. اما به دلیل توجه استانداردگذاری به برخی جنبه‌ها صحیح نیست که استانداردها تنها براساس آرای رای‌دهندگان وضع شوند. به‌طور مشابه فرآیند استانداردگذاری را می‌توان به عنوان فرآیند قانون‌گذاری توصیف کرد زیرا باید سنجیده شده باشد و در آن تمام نظرات شنیده شود. از استانداردها گذاران انتظار می‌رود که نماینده تمام افراد منتفع باشند و تنها به گروه خاصی توجه نکنند. فرآیند استانداردگذاری همچنین می‌تواند به عنوان فرآیندی سیاسی توصیف شود زیرا همواره تلاشی ساختار یافته برای استانداردگذاری در جریان است."

هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری با تمرکز بر استفاده‌کنندگان^{۲۲} خود را در مقابل تمام اشخاص ذی‌نفع پاسخگو می‌دانند. اما این مطلب بدان معنا نیست که هیات، نماینده تمام استفاده‌کنندگان است یا استانداردها باید لزوماً براساس اکثریت مطلق آرا وضع شوند.

این موضوع کاملاً آشکار است که حسابداری به دلیل انتقال اطلاعات بر رفتار انسان‌ها تاثیر می‌گذارد. با این وجود

و ممکن است تبیین‌کننده دلایل عدم تغییر روش به لایفو در زمان افزایش تورم باشد. چون روش لایفو نوسان‌پذیری جریان نقد شرکت را افزایش می‌دهد. بهر حال، لابی برای یک روش حسابداری برای مقاصد مالیاتی افزایش می‌یابد، اگر همان روش برای مقاصد گزارشگری اتخاذ شود. نتیجتاً اثرات بالقوه مالیاتی می‌تواند بر انتخاب روش‌های حسابداری تاثیر بگذارد.

اثرات نامحسوس روش‌ها

فرآیند سیاسی باعث می‌شود، شرکت‌های دارای حساسیت سیاسی، روش‌هایی را انتخاب کنند که سود را به تعویق اندازد. بهر حال، احتمال دارد که فرآیند سیاسی انگیزه‌هایی برای کاهش دامنه تغییرات سود گزارش شده بوجود آورد. رسانه‌ها اغلب میزان درصد رشد را در مقایسه با دوره مشابه سال قبل محاسبه می‌کنند. استفاده از ارقام حسابداری به این شکل باعث می‌شود، مدیران برای کاهش تفاوت سود گزارش شده تلاش کنند. معمولاً افزایش‌ها و درصدهای مثبت بالا، توجه رسانه‌ها و مقامات را به عنوان معیاری برای وجود بحران یا انحصارگرایی به خود جلب می‌کند.

تعیین استانداردهای حسابداری

وضع استانداردهای حسابداری بیشتر محصول اقدامی سیاسی است تا یافته‌های تجربی^{۱۸}؛ و این بدان جهت است که استانداردگذاری یک تصمیم اجتماعی است. از آن‌جا که، استانداردها محدودیت‌هایی را بر رفتار اعمال می‌کنند باید توسط گروه‌های تاثیرپذیر پذیرفته شوند و این مقبولیت ممکن است اجباری، اختیاری و یا ترکیبی از هر دو باشد. در یک جامعه مردم‌سالار مقبولیت یافتن یک موضوع، فرآیندی بسیار پیچیده است که نیازمند سازوکاری صحیح در عرصه سیاسی است.

همچنین در دنیای واقعی همانند نظریه، تاثیر گزارش‌های حسابداری بر رفاه اجتماعی به‌طور آشکاری مشخص شده است.^{۱۹} به همین جهت تعجبی ندارد که هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری، ارگان‌های سیاسی به‌شمار روند و به تبع آن فرآیند‌گزينش یک رویه حسابداری قابل قبول، فرآیندی سیاسی باشد.

برخی از تحقیقات انجام شده در خصوص کارکرد بازارهای کازا، تردیدهایی را در خصوص نتایج خطمشی‌های حسابداری بوجود آورده است.

قطعاً حسابداری دارای جنبه‌های سیاسی است. برای رشته فیزیک نیز چنین جنبه‌هایی سیاسی وجود دارد که موجب صرف هزینه‌های کلان برای تحقیقات هسته‌ای یا تسلیحاتی می‌شود. زمین‌شناسی نیز به دلیل سروکار داشتن با موضوع سوخت و ذخایر فسیلی جهان با مضامینی سیاسی همراه است. در مجموع می‌توان گفت زمینه‌های اندکی از دانش بشری وجود دارد که فاقد اهمیت سیاسی باشند، اما این بدان معنا نیست که فرآیندی که موجب پیشرفت دانش می‌شود و یا موجب پیدایش کاربرد جدیدی برای یک دانش قبلی می‌شود سیاسی بوده است.

به رغم آنکه وجود انگیزه‌های سیاسی جهت مطرح کردن پرسش می‌تواند مناسب باشد. جواب‌های داده شده با انگیزه سیاسی ممکن است مناسب باشد یا نباشد؛ این مطلب کاملاً به ماهیت موضوع و پرسش برمی‌گردد.

دقت و توجه به نقش سیاست در وضع استانداردهای حسابداری ممکن است سودمند باشد و درک بهتر این مسئله می‌تواند در پیش‌بینی آینده هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری مثمر ثمر واقع شود، به بیان دقیق‌تر، ماندگاری حسابداری ممکن است در خطر بیفتد.

حسابداری و اهداف نهایی

با گذشت زمان، مجالس قانون‌گذاری و دولت از جنبه‌های رفتاری گزارشگری شرکت‌ها و مضامین اقتصاد کلان آن آگاه و آگاه‌تر می‌شوند^{۲۲}. این خطمشی‌گذاران خواهان تصمیماتی هستند که تطابق بیشتری با اهداف و مقاصد اقتصاد کلان دارد (تصمیماتی که بر رفتار اقتصادی افراد تاثیر می‌گذارد). این آگاهی از نقش برنامه‌ریزان اقتصادی، تدوین استانداردهای حسابداری را در حیطه موضوعات اقتصاد سیاسی قرار می‌دهد.

این پرسش همواره مطرح است که آیا این موضوع باید به عنوان تهدیدی برای بقا و ثبات حسابداری در نظر گرفته شود یا اینکه فرصتی (یا شاید حتی تعهدی) برای برخی از حسابداران جهت مشارکت با دولت برای یاری رساندن در تحقق خطمشی‌های اقتصادی است.

اهداف هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری باید به ملاحظات بسیار بیشتری از مسائل مربوط به نظریه‌های حسابداری و تصورات ما از داده‌های سودمند اقتصادی پاسخگو باشند؛ استانداردهای گزارشگری باید منجر به داده‌هایی سودمند جهت تصمیمات اقتصادی شوند البته مشروط بر آنکه این استانداردها مطابق با اهداف اقتصاد کلان و برنامه‌های تدوین شده جهت رسیدن به این اهداف باشند.

ادعا شده است که این هیات‌ها به دلیل برخوردار از توانایی تاثیرگذاری بر رفتار اقتصادی ملزم به پشتیبانی از طرح‌های اقتصادی دولت هستند^{۲۴}؛ این مطلب دلالت بر این دارد که توانایی تاثیرگذاری بر رفتار اقتصادی همواره یک الزام برای پشتیبانی طرح‌های دولت به همراه دارد. حتی اگر موضوع مسورد بحث، سیاست‌های قیمت‌گذاری، خطمشی‌های دستمزد و یا برخی جنبه‌های حمایت از محیط‌زیست باشد.

البته در مورد حسابداری (که محصول نهایی آن سیستم اندازه‌گیری است). وضعیت پیشگفته در مورد هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری می‌تواند استحکام و بقای گزارشگری مالی را تهدید کند و آن را از جایگاه فعلی محروم سازد.

در خصوص این موضوع هیچ تردیدی وجود ندارد که هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری، مسائلی را در دستور کار قرار می‌دهند که دارای حساسیتی ناشی از تاثیر بر روی رفتار انسان‌ها است اما این تنها می‌تواند بدین معنا باشد که در مورد فرضیه بازارهای کارا تردید وجود دارد و جامعه نسبت به قواعد حسابداری وضع شده توسط هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری بی‌تفاوت نیست. (تشریح ماهیت این موضوع در حوزه این نوشته نمی‌باشد)

برای نمونه، افرادی که از هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری پیروی می‌کنند به سرمایه‌ای یا عملیاتی بودن اجاره‌ها و یا نحوه برخورد با معاملات ارزی یا جگونگی منظور کردن رویدادهای احتمالی اهمیت می‌دهند و این موارد بر میزان اطلاعات افشا شده تاثیر نمی‌گذارد بلکه روش افشای پدیده‌های اقتصادی را تحت تاثیر قرار می‌دهد اما هنوز از اهمیت و حساسیت آن‌ها کم نشده و ممکن است از بی‌اطلاعی سرمایه‌گذاران (مبتدی

بودن) باشد.

واحد فرعی خارجی باید برای مقاصد تلفیق به نرخ جاری ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شوند. دارایی‌هایی که مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری به بهای تمام شده یا ارزش دفتری ثبت می‌شوند باید به نرخ ارز در زمانی تسعیر شوند که تحصیل شده‌اند.

سود و زیان تسعیر صرف‌نظر از تحقق یافته یا نیافته به صورت سود و زیان منظور می‌شود. برای شرکت‌هایی که سابقاً از طبقه‌بندی جاری / غیرجاری استفاده می‌کردند تغییرات با اهمیتی درخصوص موجودی‌ها و بدهی‌های بلندمدت رخ داد. موجودی‌ها به عنوان دارایی‌های جاری سابقاً به نرخ جاری ارز تسعیر می‌شدند و اکنون باید به نرخ تاریخی ارز تسعیر شوند. بدهی‌های بلندمدت (که تحت سرفصل بدهی‌های غیرجاری هستند)، سابقاً به نرخ تاریخی اما اکنون به عنوان یک قلم پولی به نرخ جاری ارز تسعیر می‌شوند. علاوه بر این سودهای تسعیر تحقق نیافته سابقاً در صورت سود و زیان منظور نمی‌شدند اما اکنون جزئی از سود دوره به شمار می‌رفتند.

این موضوع موجب نوسان‌پذیری سودهای گزارش شده توسط شرکت‌هایی شد که عملیات خارجی بسیاری داشته‌اند. انتقادات بر استاندارد شماره ۸، به جای ارزیابی نحوه ارائه عملکرد مالی بیشتر حول نوسان‌پذیری (بی‌ثباتی) سود می‌چرخید.

بررسی قابلیت‌های استاندارد ۱۹ با عنوان "گزارشگری و حسابداری مالی توسط شرکت‌های تولیدکننده نفت و گاز" هیچ تردیدی را ایجاد نمی‌کند که اقدام کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) برای لغو این استاندارد، ناشی از فشارهای سیاسی اعمال شده توسط شرکت‌های نفت و گاز به دلیل آسیب دیدن از اجرای روش کوشش‌های موفق بوده است. به رغم وجود مسائل بحث‌برانگیز بسیار زیاد در حسابداری، هیچ یک از آنها به اندازه حسابداری تورمی توجهات را به سمت خود جلب نکرده و برای هیچ کدام چنین انعکاس گسترده‌ای در سراسر دنیای تجارت وجود نداشته است. هر کدام از روش‌های پیشنهاد شده برای جایگزینی و یا اصلاح رویه‌های سنتی، شرکت‌های مختلفی را به طور متفاوتی تحت تاثیر قرار داده است و تنها برای برخی، استفاده از روش‌های فعلی سودمندتر از دیگران بوده است. برای نمونه، حسابداری سطح عمومی قیمت‌ها در

تنها بر مبنای چنین مفروضاتی (و نیز مفروضاتی از این قبیل که هیچ اطلاعات جدیدی توسط استانداردهای دارای انگیزه‌های سیاسی افشا نخواهد شد) است که اثر سیاست بر استانداردهای حسابداری ارزش بحث دارد.

به‌رغم مفاهیم نظریه بازار کارا، پیامدهای اقتصادی روش‌های حسابداری بیان می‌کنند که انتخاب رویه‌ها و سیاست‌های حسابداری برای استفاده‌کنندگان مختلف صورت‌های مالی آثار اقتصادی دارد. حتی اگر این سیاست‌ها مستقیماً بر روی جریان‌های نقدی شرکت اثر نگذارند. به‌علاوه حوزه‌های مختلف ممکن است سیاست‌های مختلفی را ترجیح دهند. خصوصاً ترجیحات مدیریت در مورد سیاست‌ها ممکن است با ترجیحات سرمایه‌گذاران فرق کند. آثار اقتصادی، تدوین استانداردها را پیچیده‌تر می‌کند. جایی که در نظر گرفتن یک تعادل بین حسابداری و ملاحظات سیاسی لازم است. اعضای تدوین استانداردها با پذیرفتن نمایندگانی از حوزه‌های مختلف به هیات‌های خود و با انتشار پیش‌نویس‌ها برای اینکه بر تمام گروه‌های ذینفع، فرصت اظهار نظر در مورد استانداردهای پیشنهادی بدهند، سعی می‌کنند ملاحظات سیاسی را در نظر گیرند.

لازم به یادآوری است که تعداد استانداردهای حسابداری فاقد آثار اقتصادی، در صورت وجود بسیار اندک می‌باشد. در زیر به استانداردهایی اشاره می‌شود که در امریکا منتشر شده و دارای پیامدهای اقتصادی است.

استاندارد شماره ۲ هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا (FASB) تحت عنوان "حسابداری هزینه‌های تحقیق و توسعه" به دلیل منظور کردن این هزینه‌ها به عنوان هزینه دوره به عقیده عده‌ای، خطری برای پیشرفت فناوری به شمار می‌رود. مخصوصاً برای شرکت‌های کوچک که به دنبال بازارهای سرمایه بوده و تمایل به نشان دادن سودهای قابل قبول هستند.

یکی از بحث‌انگیزترین استانداردها، استاندارد شماره ۸ تحت عنوان "تسعیر معاملات ارزی" می‌باشد. طبق این استاندارد، تحت روش موقت^{۲۵} دارایی‌ها و بدهی‌های پولی

شرایط بالا بودن میزان استقراض، منجر به نمایش وضعیتی مساعدتر می‌گردد. کاربرد حسابداری بهای جایگزینی در شرکت‌هایی (مانند شرکت‌های فعال در صنعت فولاد) منجر به گزارش سود کمتری می‌شود که سرمایه‌گذاری‌های عظیمی در دارایی‌های استهلاک‌پذیر انجام داده‌اند. سیستم‌های مبتنی بر بهای خروجی مانند حسابداری معاصر پیوسته^{۲۶} وضعیت شرکت‌هایی را به شکل نامناسبی به نمایش در می‌آورد که دارایی‌های آماده برای فروش، ندارند اگرچه مباحثات طولانی در خصوص قابلیت‌های نسبی این روش‌ها و سیستم‌های جایگزین دیگر، منافع محرز را برنشمرده‌اند، مضامین سیاسی حسابداری تورمی در حصول توافق جهت مسایل فنی، نقش داشته‌اند.

در برخی از این موارد، خصوصاً در مورد اندوخته‌های احتمالی و تسعیر معاملات ارزی، منتقدان هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) ادعا می‌کنند رفتار اقتصادی نامعقول تحت قواعد قبلی حسابداری، با توجه به قواعد جدید معقول شده‌اند. حمایت از چنین ادعایی مشکل است زیرا قواعد جدید جریان‌های نقدی و ریسک متضمن آن‌ها را تغییر نداده‌اند. تنها در صورت اهمیت یافتن سود خالص به جای ارزش فعلی موسسه می‌توان از این تغییرات در رفتار، حمایت کرد.

اندازه‌گیری و سیاست

نمونه‌های پیشگفته برخی از موارد تقارب بین حسابداری و سیاست را به تصویر کشیدند، مثال‌ها و موارد دیگری را نیز می‌توان ذکر کرد. در حقیقت به دلیل آن‌که استانداردهای حسابداری اساساً در موارد بحث برانگیز نیاز می‌شوند احتمال آن وجود دارد که برخی اشخاص رویه جدید را نسبت به قبلی نامطلوب‌تر تشخیص دهند و خواهان مداخله دولت و ارگان‌های قانون‌گذار شوند. این نوع موارد، بزرگترین تهدید برای استانداردهای حسابداری تحت نظر بخش خصوصی به‌شمار می‌رود.

اگر با وضع روش‌های اندازه‌گیری، خواهان دستیابی به اهداف سیاسی باشیم حوزه‌های بی‌شماری وجود دارند که خارج از حدود رشته حسابداری هستند. در حقیقت اکنون، تهدید در زمینه‌های دیگر مشاهده شده است، به عنوان نمونه، شاخص قیمت‌های خرده‌فروشی تاثیر بسیاری بر

دستمزدهای پرداختی در بسیاری از صنایع دارد. عدد این شاخص به نحوه انتخاب سال مبنا، اقلام گزینش شده برای تشکیل سبد و وزن این اقلام بستگی دارد، بنابراین، عدد شاخص همواره عددی مطلق و ثابت نیست. یک آماردان به آسانی می‌تواند شاخصی را محاسبه کند که تغییرات قیمت‌ها را کاهش داده و در مقابله با تورم به کار آید. حال به تشبیه زیر دقت کنید:

اگر دستگاه‌های کیلومترشمار طوری دست‌کاری شود که سرعت را بیش از سرعت واقعی نشان دهد، در این صورت، راننده فکر می‌کند که در حال رانندگی، با سرعتی بیش از سرعت واقعی است و سرعت خود را کاهش داده و این موجب کاهش نرخ تصادفات جاده‌ای می‌شود. حال که دستگاه کیلومتر شمار رفتارها را تحت تاثیر قرار می‌دهند، چرا آن‌ها تاثیرشان را در جهت مثبت هدایت نکنند؟ این مثال آخری، تهدیدی اساسی را برای حسابداری آشکار می‌کند که به‌طور تلویحی در صحبت‌های آقای هاوکینز و دیگران وجود دارد.

اگر حسابداری به غیر از اهداف اندازه‌گیری، برای نیل به هدف استفاده می‌شود، اعتماد به آن مخدوش می‌گردد. درست مانند از بین رفتن اعتماد نسبت به دستگاه کیلومتر شماری که مشخص شده است با نیت تاثیرگذاری بر رفتار رانندگان، حقایق را تحریف می‌کند.

این دیدگاه که هیات‌های تدوین استانداردهای حسابداری به دلیل توانایی تاثیرگذاری بر رفتار اقتصادی ملزم به حمایت طرح‌های دولت هستند نه تنها مخرب است بلکه نشدنی نیز می‌باشد. دولت معمولاً طرح‌ها و برنامه‌های خود را از سالی به سال دیگر و یا حتی از ماهی به ماه دیگر تغییر می‌دهند. در این موارد، آیا استانداردهای حسابداری با هر تغییر سیاسی باید تغییر داده شوند؟

اهمیت بی‌طرفی

به دلیل تاثیر اطلاعات بر روی رفتار انسان‌ها نمی‌توان گفت که نباید بین حالت‌های مختلف رفتاری بی‌طرف باشد. مشاهده اتکای بر اطلاعات برای هدایت رفتار دشوار است مگر آن‌که این اطلاعات همانند حسابداران تهیه‌کننده آن، بی‌طرف باشند. به عبارت دیگر، اگر شکل و ظاهر حسابداری همگام با تغییرات سیاسی تغییر داده شود، هر

می‌گیرند در حالی که دیگران رها می‌شوند. اما چنانچه تمام موارد پیش‌نویس شانس انتخاب یکسانی داشته باشند آن باز هم بی‌طرفانه است.

حسابداری به‌عنوان نقشه‌کشی مالی^{۲۶} اطلاعات، چنانچه گزینش شود و یا با قصد ایجاد آثاری مشخص بر روی رفتار انسان‌ها بیان شود دیگر نمی‌تواند بی‌طرفانه باشد. این ویژگی بی‌طرفانه بودن است که یک نقشه را قابل اتکا می‌سازد و بنابراین ماهیت اصلی حسابداری را می‌توان مانند نقشه‌کشی در نظر گرفت. حسابداری نقشه‌کشی مالی است. نقشه بهتر، نقشه‌ای است که به‌طور کامل‌تری پدیده‌های مختلف را نشان می‌دهد که قرار است در نقشه بیایند. همچنین یک نقشه به واسطه آثاری مورد قضاوت قرار نمی‌گیرد که بر روی رفتار می‌گذارد. نمایش توزیع ثروت‌های طبیعی روی نقشه ممکن است منجر به تغییرات جمعیت و یا تغییرات وضعیت صناعی شود که دولت می‌تواند خواهان آن باشد یا نباشد. این موضوع نباید نگرانی نقشه‌کش باشد. زیرا ما نقشه او را به واسطه آن مورد قضاوت قرار می‌دهیم که چگونه حقایق را نشان می‌دهد. مردم می‌توانند هر آن‌گونه که می‌خواهند به آن واکنش نشان دهند.

نقشه‌کش‌ها حقایق متفاوت را به شیوه‌های مختلف نمایش می‌دهند و مقیاس نقشه را براساس اهداف خود تنظیم می‌کنند. هر نقشه‌ای، بخش کوچکی از داده‌های موجود را نمایش می‌دهد. در هیچ نقشه‌ای نمی‌توان داده‌های سیاسی، فیزیکی، جمعیتی، زمین‌شناسی و انواع بی‌شماری از داده‌ها را نمایش داد و هنوز قابل درک باشد. نقشه باید بر مبنای نیازی تهیه شود که آن نیاز، نقشه را از بی‌طرفانه بودن محروم نسازد.

درست مانند ابعاد مختلف نقشه که براساس مقاصد متفاوتی، مدنظر قرار می‌گیرد، نیاز به حقایق مالی متفاوت، موجب می‌شود که طرق مختلف افشا وجود داشته باشند. اندازه‌گیری‌ها ممکن است براساس اهداف سیاسی مشخص، انتخاب شوند و یا اینکه به منظور یک هدف سیاسی تعدیل شوند.

برای نمونه، دولت برای مقاصد مالیاتی محق است که سود مشمول مالیات را به هر طریقی تعریف کند که آن را

گونه تلاش برای بررسی و ارزیابی خطمشی‌ها و رویه‌های خاص ناکام می‌ماند.^{۲۷}

بی‌طرفانه بودن در حسابداری دلالت بر صحت ارائه دارد، انجمن حسابداری آمریکا (AAA) با اشاره‌ای مناسب به موضوع بیان می‌دارد: استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی به قابلیت اتکای اطلاعات اهمیت بسیاری می‌دهند. قابلیت اتکا، ویژگی است که به استفاده‌کنندگان اطمینان می‌دهد که اطلاعات، منعکس‌کننده آن چیزی است که قصد بیان آن را داشته است. با این وجود، اطلاعات قابل اتکا لزوماً سودمند نیستند. به عنوان مثال، اطلاعات می‌تواند قابل اتکا باشد اما به موضوع موردنظر مرتبط نباشد. اصطلاحات دیگری از قبیل تأییدپذیری، عینیت، عدم جانبداری، بی‌طرفی و دقت به عنوان مترادف و زیر مجموعه مفهوم قابلیت اتکا به کار می‌روند. همانند مربوط بودن، قابلیت اتکا نیز ویژگی ضروری است اما شرط کافی برای سودمندی اطلاعات نمی‌باشد.

اگر عبارت قبل صحیح باشد، این دو ویژگی (مربوط بودن و قابلیت اتکا) به کمک هم منجر به سودمندی اطلاعات می‌شوند. ویژگی‌هایی نیز وجود دارند که زیر مجموعه مربوط بودن به‌شمار می‌رود که از آن جمله می‌توان "به موقع بودن" نام برد.

مهم‌ترین ویژگی در قابلیت اتکای اطلاعات (حداقل برای مقاصد موردنظر ما) آن است که اطلاعات به درستی منعکس‌کننده آن چیزی باشد که قصد بیان آن را دارد و این مفهوم بی‌طرفانه بودن است.

بی‌طرفانه بودن (در این متن) بدان معنا نیست که کسی نباید صدمه ببیند؛ بلکه به معنای صحت آن است. همان‌طور که انجمن حسابداری آمریکا در سال ۱۹۷۷ در خصوص نتایج اجتماعی اطلاعات حسابداری بیان می‌دارد: "هرگونه انتخاب خطمشی و رویه، نشان‌دهنده نوعی توازن بین ترجیحات اشخاص مختلف و نیز بین نتایج متفاوت می‌باشد. صرف‌نظر از آن‌که خطمشی‌گذاران آن را می‌بینند یا خیر. در این حالت، انتخاب خطمشی‌های حسابداری هرگز نمی‌تواند بی‌طرف باشد. زیرا کسانی وجود دارند که به ترجیحات آن‌ها بها داده می‌شود و کسانی که این‌گونه نیستند. زمانی که پیش‌نویس‌ها توسط قرعه کشیده می‌شوند مورد مشابهی پیش می‌آید، زیرا برخی از مردم تحت پوشش قرار

این وظیفه ما حسابداران است که بهترین نقشه ها را برای دیگران (و حتی برای خود) جهت هدایت اقتصاد در مسیر صحیح طراحی کنیم. اگر چنین امری صورت نگیرد، دیگر توانایی ارائه خدمت به جامعه را از دست خواهیم داد.

پوست‌ها

- 1- Dale L.Gerboth
- 2- The Public Interest Theory
- 3- Trade off
- 4- Legislature
- 5- Legislator
- 6- The Interest Group Theory
- 7- Downs, 1957
- 8- Heterogeneity of Interests
- 9- Free riders
- 10- Geat Crash, 1929
- 11- Sarbanes-Oxley Act
- 12- the Public Company Accounting Oversight Board
- 13- Down, 1957 and Stigler,1971 and Peltzman, 1976 and Alchian, 1975
- 14- The no- effects hypothesis
- 15- Asymmetric Loss Function
- 16- Effects of Potential Crises
- 17- variance
- 18- Charles T.Horengren
- 19- Robert G.May and Gary L.Sundem
- 20- Financial Accounting Foundation
- 21- The Structure of Establishing Financial Accounting Standards
- 22- constituency
- 23- David Hawkins, 1973
- 24- Ibid
- 25- Temporal Method
- 26- Continuously Contemporary Accounting
- 27- Chambers
- 28- Accounting As Financial Cartography
- 29- Limitations
- 30- External phenomena

مستند

پوشش می‌دهد. اما این بحث دیگری است به حسابداران گفته شود که این تعریف را برای تمام مقاصد استفاده کنند.

سید محمد حسینی

در هر قیاسی یکسری خطرات وجود دارد که قیاس حسابداری با نقشه‌برداری نیز از این موضوع مستثنی نیست. بیشتر نقشه‌ها پدیده‌های خارجی^{۳۰} را نشان می‌دهند که موجودیت آنها مستقل از نقشه است. حسابداری فقط زمانی قابل اطمینان است که پدیده‌های خارجی مانند جریان وجوه نقد، حقوق قراردادی، ارزش‌های بازار و غیره را مانند نقشه به‌طور مستقل بیان کند.

صحت این شروط ممکن است ما را به سوی حل درست مسائل حسابداری رهنمون کند و نیز در بعضی مواقع ما را در کشف جواب نادرست توانا سازد. برای نمونه، استاندارد شماره ۲ هیات استانداردهای حسابداری مالی ملزم می‌کند تمام مخارج تحقیق و توسعه در سال جاری هزینه شود و این یک نقشه‌کشی نادرست است. زیرا در آن بیان می‌شود که ارزش منافع مستمر مربوط به مخارج تحقیقات گذشته صفر است که غالباً با واقعیت‌های موجود منطبق نمی‌باشد. اما مقصود این رویه کاهش زمینه‌های سود آرابی است که آن نیز به نوبه خود موجب مخدوش شدن نقشه می‌گردد.

سید محمد حسینی

از دیدگاه نظریه‌های اقتصادی، مسئله حدود و میزان قاعده‌گذاری در حسابداری و گزارشگری نامشخص است. عدم تقارن اطلاعات و به تبع آن مشکلات خطر اخلاقی و گزینش نادرست، موجب تقاضا برای تولید اطلاعات و قوانین تولید اطلاعات می‌شود. در نتیجه سرمایه‌گذاران ممکن است برای ایجاد قانونی تلاش کنند که کمبود اطلاعات را جبران کنند. این رویه اشاره می‌کند که استانداردها دگرگونی به نقش بنیادی فرایندهای سیاسی در محیط اقتصادی بستگی دارد. این موضوع با مفهوم ذی‌نفعان سازگار ولی با مفهوم نظریه حسابداری اثباتی و با چشم‌اندازهای نظریه نمایندگی در تضاد است. به طور طبیعی به نظر می‌رسد هنگامی که مشکل تضاد منافع ذی‌نفعان حسابداری از طریق نیروهای بازار و قراردادهای ایجاد شده حل نشود به فرآیند سیاسی مراجعه کنند.