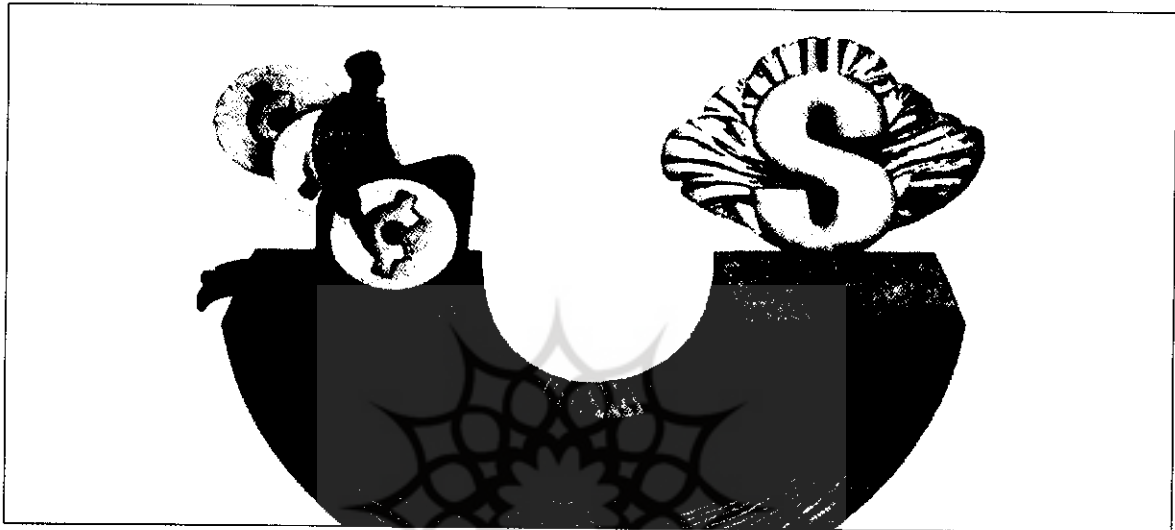


# بررسی تئوری تصمیم‌گیری شرکت‌ها برای مقاومت در برابر استانداردهای وضع شده حسابداری



دکتر احمد مدرس  
 عضو هیات علمی دانشگاه تهران  
 حمید احمدزاده  
 دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

## چکیده

در این مقاله یک چارچوب نظری ارائه می‌شود که در آن دلایل احتمالی شرکت‌ها برای مقاومت در مقابل استانداردهای حسابداری مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. در این رابطه، عوامل تعیین‌کننده برای مقاومت شرکت‌ها در مقابل استانداردهای وضع شده در سه سطح شامل سطح استاندارد، سطح شرکت و سطح صنعت مورد بررسی قرار گرفته است. هدف کلی این مقاله، بهبود درک وضعیت موجود نسبت به عوامل تاثیرگذار بر مقاومت شرکت‌ها در برابر

استانداردهای حسابداری است. با مشخص شدن این عوامل، تدوین‌کنندگان استاندارد می‌توانند استانداردهای حسابداری و فرایندهای تدوین آنها را به صورت موثرتر و کاراتری مدیریت نمایند.

## واژه‌های کلیدی

استانداردهای حسابداری، قواعد حسابداری، مقاومت شرکت‌ها.

## مقدمه

استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها،

بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها را مشخص می‌کند و در نتیجه، دارای آثار و تبعات اقتصادی است؛ از این رو، باید توسط مراجع مربوط و مسئولی تدوین شود. در این راستا، هیات استانداردهاگذار، روش استانداردگذاری و دلیل تهیه استانداردهای حسابداری و حسابرسی حایز اهمیت بسیار می‌باشد. از زمان تاسیس هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا<sup>۱</sup> در سال ۱۹۷۳، حجم قابل توجهی از تحقیقات دانشگاهی در رابطه با عملکرد این هیات بوده است. برای مثال، کلی نیوتن<sup>۲</sup> (۱۹۸۰) و میلر، ردینگ و

بائسون (۱۹۹۸)<sup>۳</sup> اقدام به بررسی جزئیات عملکرد هیات مذکور نموده و بر جایگاه سیاسی هیات در نقش داوری برای حل و فصل تضاد منافع در بین اشخاص ذی‌نفع (تسهیل‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، کمیسیون بورس و اوراق بهادار، کنگره آمریکا و سایر موارد، مشابه)، تاکید نموده‌اند. تعدادی دیگر از محققین، در این رابطه اقدام به پذیرش یک دیدگاه سازمانی نموده‌اند و تلاش هیات برای قانونمند شدن را مورد توجه قرار داده و لزوم حل و فصل برخی از مسایل خاص گزارشگری مالی را به عنوان وظیفه سازمانی هیات مطرح کرده‌اند. با این وجود، برخی از محققین دیگر اقدام به بررسی تدوین استانداردها از منظر سیاسی نموده‌اند و تاثیرگذاری گروه‌های ذی‌نفع خارجی همچون موسسات حسابرسی بزرگ را بر روی این موضوع مطالعه کرده‌اند. در نهایت، در بررسی‌های انجام شده بر پایه تئوری حسابداری اثباتی<sup>۴</sup> و تئوری انتخاب در حسابداری<sup>۵</sup> تلاش می‌گردد تا به توضیح عواملی پرداخته شود که شرکت‌های مالی و حسابداری را به انجام مذاکره خصوصی<sup>۶</sup> به منظور موضع‌گیری در برابر استانداردهای حسابداری مالی وضع شده، وادار می‌سازند. با وجود انجام تحقیقات مختلف، ادبیات حسابداری هنوز با فقدان یک تئوری عمومی برای بررسی شرایطی مواجه است که منجر به ایجاد مقاومت در برابر استانداردهای حسابداری می‌شود.

منظور از "مقاومت در برابر استانداردهای حسابداری"، مجموعه

رفتارهایی است که می‌تواند به صورت مستقیم و یا غیرمستقیم، بر فرآیند استانداردگذاری هیات‌های تدوین‌کننده استاندارد تاثیر گذارد.

تدوین استانداردهای حسابداری با کیفیت و قابل قبول، نیازمند یک فرآیند استانداردگذاری موثر و کارآمد است که در عمل به ارتقای اعتماد سرمایه‌گذاران و کمک به بازارهای سرمایه برای انجام فعالیت به صورت موثرتر منجر می‌گردد. استاندارد دارای کیفیت، استاندارد است که نقش اطلاعاتی و آگاه‌کننده برای استفاده‌کنندگان داشته و طی فرآیندی ایجاد شده باشد که مراحل تصویب آن کامل بوده و منافع تمامی گروه‌های ذی‌نفع در آن به طور یکسان مورد توجه قرار گرفته باشد. در اغلب کشورهای توسعه یافته، استانداردهای حسابداری فراوانی به وسیله هیات‌های مختلف انتشار یافته، ولی آیا تمام آنها مورد نیاز بوده است؟

گروه‌های مختلف، موافقت خود را مبنی بر وجود مقررات و استانداردهای لازم الاجرا، طی دلایل گوناگون بدین گونه بیان می‌دارند:

● بدون وجود مقررات، یک سری اطلاعات اضافی و بلااستفاده در اختیار عموم قرار خواهد گرفت.

● سرمایه‌گذاران باید در مقابل سازمان‌هایی که اطلاعات گمراه‌کننده منتشر می‌کنند، محافظت شوند. تا زمانی که از اطلاعات نامتقارن و نامتناسب استفاده می‌شود، تشخیص سوء جریان‌ها در سازمان‌های مذکور، ناممکن است.

● مقررات منجر به ایجاد روش‌های یکپارچه و هماهنگی بین واحدهای

مختلف تجاری می‌شود و انجام مقایسه را امکان‌پذیر می‌سازد.

دیدگاه‌های دیگری نیز وجود دارند که معتقدند وجود استاندارد و مقررات الزامی نیست. عمده دلایل طرفداران این دیدگاه عبارتند از:

● اطلاعات حسابداری مانند یک کالای اقتصادی است و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی تا اندازه‌ای که این اطلاعات مورد نیازشان است، از آن بهره می‌برند. این امر منجر به استفاده بهینه از اطلاعات حسابداری توسط واحدهای اقتصادی می‌شود.

● بسازارهای سرمایه‌نیازمند اطلاعات هستند و هر سازمانی که نتواند این اطلاعات را تامین کند، به وسیله بازار سرمایه مجازات خواهد شد (فقدان اطلاعات موجب خواهد شد که فرض شود خبرهای بدی در مورد شرکت وجود دارد).

● تولیدکنندگان معمولاً نمی‌خواهند کسی از بهای تمام شده محصولات آنها اطلاع پیدا کند. از سوی دیگر، وجود قوانین و مقررات موجب می‌شود که آنها ملزم به ارائه چنین اطلاعات به ظاهر محرمانه‌ای شوند.

انجام مذاکرات خصوصی توسط شرکت‌ها و انتخاب‌های حسابداری

مذاکره خصوصی را می‌توان تحت عنوان فعالیت‌های انجام شده توسط گروه‌های ذی‌نفع برای تاثیرگذاری بر سازمان‌های قانونگذاری و عملکرد آنها تعریف کرد. هدف کوتاه‌مدت مذاکرات خصوصی، تاثیرگذاری بر محتوای استانداردهای موجود و یا پیشنهادی می‌باشد و هدف بلندمدت آنها، معمولاً

تاثیرگذاری بر خود فرآیند استانداردگذاری است. به همین خاطر، نحوه شکل‌گیری چنین مذاکرات در عمل متفاوت می‌باشد.

مطالعات مربوط به انتخاب‌های انجام شده در حسابداری نشان می‌دهد که قواعد مختلف حسابداری از نتایج گوناگون گزارشگری مالی ناشی می‌شوند و این نتایج بر منافع مدیران و صاحبان سرمایه تاثیر گذاشته و فراهم‌کننده انگیزه‌های لازم برای انجام مذاکرات خصوصی توسط شرکت‌ها جهت مقاومت در برابر برخی از استانداردهای حسابداری است (فرانسیس<sup>۷</sup>، ۱۹۸۷).

### تئوری سازمانی<sup>۸</sup> و تئوری وابستگی منابع<sup>۹</sup> در توضیح عملکرد شرکت‌ها

جدا از توضیح رفتار شرکت‌ها با استفاده از تئوری انتخاب در حسابداری، محققان برای توضیح عکس‌العمل شرکت‌ها نسبت به استانداردهای پیشنهادی اقدام به استفاده از تئوری‌های سازمانی می‌کنند. دیدگاهی که در این زمینه به طور وسیع توسط محققان مورد استفاده قرار گرفته؛ دیدگاه تئوری نئوسازمانی است. در این دیدگاه، عملکردها و فعالیت‌های سازمانی مورد بررسی قرار می‌گیرد. هر چند دیدگاه نئوسازمانی به طور گسترده مسایل مربوط به قدرت و وابستگی را مورد توجه قرار نمی‌دهد، با این وجود برای درک فعالیت‌های شرکت‌ها در زمینه گزارشگری مالی؛ بسیار مفید می‌باشد.

فرآیند و تدوین استانداردهای حسابداری، همواره محیطی باز برای

اعمال نظر عوامل تشکیل‌دهنده حرفه است، به گونه‌ای که، در فرآیند مذکور، هیچ گروه ذی‌نفعی به صورت خاص بر استانداردهای حسابداری تاثیر مطلق ندارد. در این میان، نقش هیات‌های تدوین استاندارد قضاوت در میان منافع ذی‌نفعان مختلف می‌باشد. به همین دلیل، فرآیند تدوین استاندارد فرآیندی سیاسی محسوب می‌شود.

بررسی تجربه طولانی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی، این واقعیت را نشان می‌دهد که تنها راه برخورداری از استانداردهای مورد قبول و مناسب، نهادینه شدن فرآیند تهیه آن است. برای این کار، اعضای هیات استانداردگذار باید دارای استقلال مالی باشند و از حمایت همه سازمان‌ها و گروه‌های مسلط و ذی‌نفع؛ برخوردار باشند تا فرآیند تدوین استاندارد از استقلال، دقت و سرعت برخوردار گردد. تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی (شرکت‌ها) و موسسات حسابرسی بزرگ به طور مستقیم و غیرمستقیم و با توجه به تجربه خود، بر وضع استانداردها و عملکرد تدوین‌کنندگان آنها تاثیر داشته‌اند. در این حالت، تئوری وابستگی منابع (وابستگی بین ذی‌نفعان و شرکت‌ها) یک منشأ کم‌ارزش در شکل‌گیری یک نظریه برای بیان دلیل مقاومت در برابر استانداردهای حسابداری محسوب می‌شود.

### چارچوب نظری

ازایه یک چارچوب نظری و موقعیت‌هایی که بتوان به کمک آن دلیل مقاومت شرکت‌ها در مقابل استانداردهای وضع شده توسط

هیات‌های تدوین استاندارد را توضیح داد، در ادامه مطرح می‌شود. به منظور درک بهتر، موقعیت‌های پیش‌گفته را می‌توان با توصیف یک رفتار خاص در شرکت‌های مختلف توضیح داد. هدف، مشخص ساختن شرایطی است که شرکت‌ها را به واکنش در برابر استانداردهای حسابداری وادار می‌کند. همچنین، متغیرهایی شناسایی خواهد شد که به طور مستقل در سطح استاندارد، سطح شرکت و سطح صنعت بر فرآیند وضع استانداردها تاثیر می‌گذارد.

### بررسی ویژگی‌ها در سطح استاندارد

در ابتدا، ویژگی‌هایی از استانداردها بررسی می‌شود که ممکن است محرک مقاومت شرکت‌ها در برابر استانداردها باشد. در اولین قدم، به ویژگی عدم قطعیت توجه می‌شود. مفهوم عدم قطعیت<sup>۱۰</sup> و تاثیرات آن بر منطقی بودن تصمیم‌گیری شرکت‌ها، دارای سابقه تاریخی طولانی در تئوری‌های سازمانی است. معمولاً، این موضوع به عنوان یک حقیقت عینی مورد توجه قرار می‌گیرد و با توجه به آن، می‌توان عکس‌العمل مناسب را در مقابل استانداردهای وضع شده شناسایی کرد. علاوه بر این، مفهوم عدم قطعیت به عنوان مفهوم عینی مورد توجه قرار می‌گیرد که در بسیاری از مواقع، در اثر تغییرات و یا فقدان قدرت در حرفه ایجاد شده است.

استانداردهای پیشنهاد شده توسط هیات‌ها، ممکن است عدم قطعیت فراوانی را برای مدیران شرکت‌ها ایجاد کند. برای مثال، نمونه‌ای از عدم قطعیت را می‌توان در نوسان سود شرکت‌ها بر

اثر ارایه یک استاندارد خاص همچون بیانیه مفهومی شماره ۸ هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا مشاهده کرد. استاندارد مذکور، شرکت‌ها را ملزم به شناسایی سود و زیان‌های تحقق نیافته تسعیر ارز در صورت‌های مالی خود می‌کند.

علاوه بر این در صورتی که هیات تدوین استاندارد به ایجاد روش حسابداری خاصی اقدام کند که بر عملکرد برخی از شرکت‌ها و یا صنایع خاص تاثیر گذارد و یا در عمل به فعالیت آنها در مقابل سایر شرکت‌ها و یا صنایع برتری بخشد، مسئله عدم قطعیت در عمل تشدید می‌شود. برای مثال، می‌توان به اقدام استانداردهای حسابداری مالی آمریکا جهت انتشار پیش‌نویس یک استاندارد حسابداری برای ترکیب‌های تجاری شرکت‌ها در سپتامبر ۱۹۹۹ اشاره کرد. نگرانی شرکت‌ها در این رابطه، نشان‌دهنده افزایش عدم قطعیت در رابطه با حفظ موقعیت رقابتی آتی آنها و در نتیجه نگرانی آنها در رابطه با نتایج حاصل از عملکرد شرکت و امکان ادامه فعالیت شرکت‌های ترکیب شده بود. مباحثی که بیان شد، مبنای اصلی بیان اولین فرضیه مطرح شده را فراهم می‌کند:

فرضیه ۱. هر چه میزان عدم قطعیت تحمیلی ناشی از استانداردهای وضع شده افزایش یابد، احتمال واکنش مدیران در برابر استانداردهای مذکور، افزایش می‌یابد.

همانند مفهوم عدم قطعیت، الزامات مربوط به تجزیه و تحلیل و پردازش اطلاعات نیز احتمالاً بر مدیریت شرکت‌ها اثر بازدارنده دارد. انجام

مذاکرات خصوصی و پذیرش دیدگاه انتخاب در حسابداری، در تحقیقات زیادی مورد توجه قرار گرفته است و به نظر می‌رسد دلیل برخی از واکنش‌های شرکت‌ها در مقابل استانداردها باشد. این موضوع به طور خاص در رابطه با استانداردهایی مشاهده می‌شود که بیشتر در ارتباط با نحوه اداره شرکت، وضعیت مالی و یا موقعیت رقابتی شرکت می‌باشد. برای مثال، بیانیه مفهومی شماره ۱۰۷ با عنوان افشای ارزش منصفانه ابزارهای مالی و بیانیه مفهومی شماره ۱۱۵ با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاری‌های خاص در بدهی و سهام سرمایه، شرکت‌ها را ملزم می‌کند که ارزش‌های جاری بازار دارایی‌ها و بدهی‌های تحت تملک شرکت خود را در پایان هر دوره مالی با شناسایی هزینه‌های مربوط، مشخص نمایند از سوی دیگر، افزایش هزینه‌های پردازش اطلاعات را نمی‌توان تنها دلیل مخالفت در برابر استانداردهای حسابداری به‌شمار آورد، زیرا شرکت‌ها ممکن است برای تهیه اطلاعات مجبور شوند تا نیروی انسانی خود را افزایش دهند. نتیجه این موضوع می‌تواند نیازمند ارتباط و همکاری پیچیده‌ای باشد و احتمالاً منجر به یک تغییر در ساختار داخلی قدرت شرکت شود. در این رابطه، مدیران می‌توانند از ابزارهایی استفاده کنند که آنان را قادر می‌سازد الزامات وضع شده را رعایت کنند. گزینه دیگر آن است که مدیران سعی کنند تا با الزامات پردازش اطلاعات مخالفت کنند. این شرکت‌ها هزینه‌های تحمیل شده ناشی از وضع استاندارد جدید را در مقابل منافع

حاصل از بکارگیری آن تحلیل و در صورتی که هزینه‌های تحمیل شده بیشتر از منافع حاصل باشد؛ با آن مخالفت می‌کنند. هر چه الزامات تحمیلی استاندارد وضع شده برای پردازش اطلاعات بیشتر باشد، احتمال تصمیم‌گیری مدیران برای تحمل هزینه‌های انجام مذاکرات خصوصی، تاثیرگذاری سیاسی و یا استفاده از روابط اجتماعی؛ افزایش پیدا می‌کند. این موضوع، در قالب دومین فرضیه در زمینه مقاومت در برابر استانداردهای حسابداری وضع شده، قابل بررسی است:

فرضیه ۲. هر چه الزامات پردازش اطلاعات در اثر وضع یک استاندارد جدید بیشتر باشد، احتمال اینکه مدیران در مقابل استاندارد وضع شده از خود مقاومت نشان دهند، بیشتر است.

در ادامه، به هزینه‌های اجتماعی ناشی از استانداردهای وضع شده حسابداری توجه می‌شود که می‌تواند برای شرکت‌ها بسیار سنگین باشد. جهت بررسی این موضوع، ویژگی اخیر با یکی از مباحث مطرح شده در حوزه ادبیات تئوری اثباتی مقایسه می‌شود. واتز و زیمرمن<sup>۱۱</sup> (۱۹۷۸) تاکید کرده‌اند که شرکت‌های بزرگ، برای افزایش سود گزارش شده هزینه‌های سیاسی زیادی را تحمل می‌کنند. زمانی که در عمل، یک قاعده سازمانی خاص (مدیریت کیفیت جامع و مهندسی مجدد فرایندهای تجاری) توسط صنعت یا حرفه برای شرکت‌ها مطرح می‌شود، آنگاه ممکن است تا وضع استاندارد جدید، شرکت‌ها را برای مطابقت با این قواعد سازمانی با مشکل روبرو کند و

این موضوع، باعث گردد که شرکت‌ها در برابر استاندارد وضع شده از خود مقاومت نشان دهند.

با بررسی رویه‌های گزارشگری مالی مورد استفاده در سطح عمومی فعالیت شرکت به همراه سایر اجزای مدیریت شرکت، چنین استنباط می‌شود که اگر یک استاندارد جدید، شرکت‌ها را از روش‌های سازمانی مناسب گزارشگری دور کند؛ شرکت‌ها ممکن است با هزینه‌های اجتماعی در این زمینه مواجه شوند و برای اجتناب از این هزینه‌ها، در برابر استاندارد وضع شده مقاومت کنند.

برای مثال، استاندارد حسابداری مخارج تحقیق و توسعه، شرکت‌ها را ملزم می‌کند که بخش عمده مخارج تحقیق و توسعه خود را در دوره وقوع آنها به سود و زیان منظور کنند. دلیل انجام چنین کاری، عدم قطعیت مربوط به منافع حاصل از این هزینه‌ها در دوره‌های آتی می‌باشد. شرکت‌ها در توضیح مخالفت خود بیان می‌دارند که تأثیرات نامطلوب ناشی از هزینه کردن مخارج فعالیت‌های تحقیق و توسعه در همان دوره وقوع، منجر به کاهش سرمایه‌گذاری در این فعالیت‌ها خواهد شد و در نتیجه، بازده بلندمدت ناشی از آنها در عمل کاهش می‌یابد. بنابراین، با وضع این استاندارد می‌توان انتظار داشت که سرمایه‌گذاری در پروژه‌های زود بازده افزایش پیدا کند. این موضوع، در نهایت باعث کاهش قدرت رقابت شرکت‌ها در بلندمدت خواهد شد.

در این گونه مواقع، شرکت‌ها اقدام به انتخاب رویه‌های حسابداری می‌کنند که در عمل به نفع آنها باشد. از سوی دیگر،

برای انتخاب این رویه‌ها به قابلیت مقایسه اطلاعات مالی شرکت‌های مختلف، توجهی نمی‌شود. بنابراین، در صورتی که استاندارد وضع شده به ایجاد تغییراتی در عملکرد گزارشگری مالی شرکت‌ها منجر شود، شرکت‌ها در برابر استاندارد وضع شده مقاومت خواهند کرد. به عبارت دیگر:

فرضیه ۳. هر چه الزامات وضع شده توسط استانداردهای هیات، برای انحراف از رویه‌های گزارشگری مالی سنتی سازمان بیشتر باشد، احتمال مقاومت در برابر استاندارد وضع شده در عمل بیشتر خواهد بود.

طبق نظریه وابستگی منابع و مطالب مطرح شده می‌توان چنین اظهار داشت که تمام شرکت‌ها به منظور تامین منابع خود، به ذی‌نفعان برون سازمانی وابسته می‌باشند. نمونه این وابستگی را می‌توان در وابستگی تولیدکنندگان به عرضه‌کنندگان اجزای ضروری تولید، وابستگی شرکت‌ها به بانک‌ها و سرمایه‌گذاران برای تامین منابع مالی لازم و وابستگی شرکت‌ها به مشتریان برای ایجاد درآمد، مشاهده کرد. در صورتی که استانداردهای وضع شده توانایی شرکت‌ها را برای تامین منابع به خطر اندازد، مدیران شرکت‌ها با محدودیت‌هایی برای تامین منابع مواجه می‌شوند و ممکن است در برابر استاندارد وضع شده مقاومت کنند. این منطق را می‌توان برای توضیح دلیل مقاومت بسیاری از شرکت‌ها در برابر استاندارد وضع شده در زمینه گزارشگری مالی هزینه‌های جبران خدمات مرتبط با اختیار خرید سهام، مشاهده کرد. در چنین مواردی، به

سادگی می‌توان با استفاده از نظریه وابستگی منابع به توضیح دلیل مقاومت این شرکت‌ها در برابر استاندارد وضع شده پرداخت. مباحث مطرح شده در بالا می‌تواند نشان‌دهنده یکی دیگر از دلایل مقاومت شرکت‌ها در برابر استانداردهای وضع شده باشد:

فرضیه ۴. هر چه الزامات یک استاندارد به کاهش توانایی یک شرکت در به دست آوردن منابع حیاتی و محدود منجر شود، احتمال مقاومت مدیران شرکت در برابر استاندارد وضع شده در عمل بیشتر خواهد بود.

بررسی ویژگی‌های تاثیرگذار در سطح شرکت‌ها

در این بخش، به بررسی ویژگی‌هایی پرداخته می‌شود که در سطح فعالیت شرکت‌ها ممکن است احتمال مقاومت در برابر استانداردهای وضع شده را افزایش دهد. در این حالت، مبنای نظری در رابطه با این دسته از ویژگی‌ها را می‌توان از تعمیم یک نتیجه‌گیری خاص و با استفاده از فرضیه شماره ۴، استنباط کرد. هر شرکتی برای تامین منابع مالی مورد نیاز به ذی‌نفعان برون سازمانی وابسته است. این وابستگی کانون اصلی تأثیرپذیری شرکت‌ها از ذی‌نفعان برون سازمانی و دلیل اصلی حساسیت شرکت نسبت به علایق و خواسته‌های این ذی‌نفعان می‌باشد. هنگامی که حساسیت‌های ذی‌نفعان، در برگیرنده واکنش مخالف نسبت به استانداردهای وضع شده باشد، ممکن است شرکت برای ابراز مخالفت در برابر این ۲۷ استانداردها، تحت فشار قرار گیرد.

رابطه میان موسسات حسابرسی و واحدهای مورد رسیدگی آنها را می‌توان برای نشان دادن چگونگی تاثیرگذاری رابطه وابستگی به ذی‌نفعان برون سازمانی بر مقاومت در برابر استانداردهای وضع شده، مورد توجه قرار داد. تحقیق انجام شده درباره آرتور اندرسون و انرون<sup>۱۲</sup> حاکی از آن است که موسسات حسابرسی در بعضی از مواقع، می‌توانند تا حدودی وابسته به شرکت‌های مورد رسیدگی باشند. در این حالت و در صورتی که واحدهای مورد رسیدگی در برابر استاندارد وضع شده مقاومت نشان دهند، موسسات حسابرسی ممکن است فشاری را بر فعالیت خود جهت پیوستن به این مقاومت‌ها احساس کنند. نکته اخیر، می‌تواند توضیح‌دهنده این موضوع باشد که چرا شش موسسه حسابرسی بزرگ امریکا در برابر استاندارد حسابداری مربوط به شناسایی هزینه پاداش در صورت‌های مالی بر اساس ارزش اختیار خرید سهام، واکنش و مقاومت از خود نشان دادند.

وابستگی شرکت به مشتریان بالفعل و بالقوه، ممکن است یکی از دلایلی باشد که نشان‌دهنده انگیزه شرکت برای مقاومت در برابر استانداردهای وضع شده محسوب شود. در این حالت، میزان وابستگی شرکت به مشتریان آن را می‌توان با توجه به سطح روابط تجاری شرکت و حجم معاملات آن یا سهم بازار شرکت تعیین کرد. در صورتی که این شرکت‌ها روابط نزدیکی با مشتریان داشته باشند و مشتریان بالقوه، خریدار حجم زیادی از فروش‌های شرکت باشند، وضع استناداری که برخلاف

منافع مشتریان باشد، می‌تواند موجب مخالفت آنها گردد. در نتیجه، می‌توان انتظار داشت که شرکت به خاطر مشتریان خود تحت فشار قرار گرفته و به خواسته آنها برای مخالفت در برابر استاندارد وضع شده واکنش نشان دهد. بدین ترتیب و با استفاده از مباحث مطرح شده در بالا می‌توان فرضیه زیر را برای هر شرکت مورد توجه قرار داد:

فرضیه ۵. هر چه میزان وابستگی شرکت اصلی به ذی‌نفعان برون سازمانی بیشتر باشد، احتمال اینکه مدیران به انجام فعالیت‌هایی برخلاف استانداردهای وضع شده تمایل نشان دهند، بیشتر خواهد بود.

شرکت اصلی ممکن است تنها به ذی‌نفعان برون سازمانی خود وابسته نباشد، بلکه در عمل، ذی‌نفعان نیز دارای وابستگی متقابل و دو جانبه‌ای نسبت به شرکت باشند. در این حالت، شرکت می‌تواند با استفاده از قدرت و اعمال فشار خود بر روی ذی‌نفعان، آنها را به مخالفت در برابر استاندارد مورد نظر تحریک کند و بدین وسیله، در عمل منافعی را بدست آورد.

علاوه بر این، ممکن است بعضی از قانون‌گذاران برای انجام فعالیت‌های قانون‌گذاری خود به شرکت‌ها وابسته باشند. این موضوع به شرکت‌ها امکان می‌دهد که بر قوانین وضع شده تاثیر گذارند و به هنگام قانون (سیاست) گذاری، از طریق نهادهای نظارتی (کمیسیون بورس و اوراق بهادار)، فرآیند تدوین استانداردها را تحت تاثیر قرار دهند. براین اساس، می‌توان فرضیه زیر را ارائه کرد:

فرضیه ۶. هر چه قدرت نفوذ یک شرکت

بر ذی‌نفعان آن بیشتر باشد، احتمال اینکه مدیران شرکت در برابر استانداردهایی که به نظر آنها برای شرکت نامطلوب است مقاومت کنند، بیشتر است.

بیشتر مطالعات تجربی انجام شده بر روی مذاکرات خصوصی، بر ویژگی اندازه شرکت‌ها تمرکز دارد و نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ، راحت‌تر اقدام به این کار علیه استاندارد وضع شده می‌نمایند. البته، این کار همواره برای شرکت مخارجی نیز به همراه دارد. از سوی دیگر، پرداخت مخارج مزبور برای شرکت‌های بزرگ‌تر راحت‌تر است. به احتمال زیاد، شرکت‌های بزرگ در مقایسه با شرکت‌های کوچک، مشاوران و تحلیلگران مجرب‌تری را در اختیار دارند که می‌توانند استانداردهای پیشنهادی و یا تصویب شده را تفسیر نساینند و درباره اثرات ناشی از بکارگیری آنها گزارش بر عملکرد مالی شرکت، قضاوت کنند. علاوه بر این، حتی در صورتی که یک شرکت بزرگ دارای نیروهای متخصص در بین کارمندان خود نباشد احتمال استفاده آنها از نیروهای متخصص مستقل در مقایسه با شرکت‌های کوچک، بیشتر است. نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر، انگیزه و منابع بیشتری را برای مخالفت در برابر استانداردهای نامطلوب دارا می‌باشند. بنابراین فرضیه زیر در این زمینه قابل بررسی است:

فرضیه ۷. هر چه یک شرکت از لحاظ اندازه بزرگ‌تر باشد، احتمال مقاومت مدیران شرکت در برابر استانداردهایی که به نظر آنها برای شرکت نامطلوب است، بیشتر می‌باشد.

فعالیت‌های گذشته شرکت علیه استانداردهای وضع شده، می‌تواند یکی از دلایل انجام فعالیت‌های جاری باشد و این موضوع، دارای تاثیر مشابه اندازه شرکت در این ارتباط است. در این حالت، بررسی سوابق تاریخی شرکت‌های مخالف با استانداردهای وضع شده نشان می‌دهد که این شرکت‌ها دارای تجربه مقاومت در برابر استانداردها بوده و از نتایج حاصل از آن مطلع می‌باشند. به بیان دیگر، فعالیت‌های پیشین انجام شده علیه استانداردها، منبع مناسبی برای کسب اطلاعات محسوب می‌شود و احتمال موفقیت مدیران در رابطه با مخالفت با استاندارد وضع شده را افزایش می‌دهد. در این حالت، اگر مدیران تشخیص دهند که اجرای یک استاندارد به زیان آنها می‌باشد، آنگاه می‌توانند با استفاده از تجربیات گذشته خود در زمینه مقاومت در برابر استانداردها، مجدداً در برابر استاندارد وضع شده از خود واکنش منفی نشان دهند.

بریسفورد<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۱) بیان می‌کند که شرکت‌های برخوردار از فناوری برتر، در بسیاری از مواقع دارای تاثیر زیاد بر فعالیت‌های کنگره آمریکا بوده‌اند. در این زمینه، می‌توان به دو مورد اقدام انجام شده توسط کنگره آمریکا تحت تاثیر فشار این شرکت‌ها (جهت حل و فصل مسئله حسابداری ترکیب شرکت‌ها)، اشاره کرد. بدین ترتیب، می‌توان فرضیه زیر را در این رابطه بیان کرد:

فرضیه ۸. هر چه سابقه تاریخی مقاومت شرکت در برابر استانداردهای وضع شده بیشتر باشد، احتمال مقاومت مدیران

شرکت در برابر استانداردهایی که به نظر آنها برای شرکت نامطلوب است، بیشتر می‌باشد.

### بررسی ویژگی‌های تاثیرگذار در سطح صنعت

در یک صنعت متمرکز، احتمالاً شرکت‌های فعال از وجود یکدیگر در بازار آگاه می‌باشند این موضوع، احتمال ایجاد روابط داخلی در بین این شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، نظریه پردازان اقتصادی بیان می‌کنند که در عمل، تمرکز صنایع به افزایش قیمت‌ها برای مشتریان و به تبع آن به افزایش سود برای فروشندگان منجر می‌گردد. به همین خاطر، می‌توان چنین اظهار داشت که کسب این منافع، بیشتر برای شرکت‌های فعالیت‌کننده در یک صنعت متمرکز، ممکن است یکی از دلایل ابراز مخالفت علیه استانداردهای وضع شده باشد. به طور خلاصه، اعتقاد بر این است که صنایع متمرکز دارای زمینه مناسب‌تری برای مقاومت در برابر استانداردهای وضع شده در مقایسه با صنایع دارای تمرکز کمتر می‌باشند. بر این اساس، می‌توان فرضیه زیر را مطرح کرد:

فرضیه ۹. هر چه میزان تمرکز در یک صنعت بیشتر باشد، احتمال مقاومت شرکت‌های فعال در آن صنعت در برابر استانداردهایی که به اعتقاد آنها برای فعالیت‌شان نامطلوب است، بیشتر می‌باشد.

تامسون<sup>۱۴</sup> (۱۹۶۷)، هنگامی که شرکت‌ها قادر به نمایش پیشرفت خود در تمامی جنبه‌های عملکردی نباشند، سعی خواهند کرد تنها مواردی را نشان

دهند که برای ذی‌نفعان برون سازمانی، اهمیت بیشتری داشته باشد. بنابراین، در صورتی که شرکت‌های فعال در یک صنعت به گونه‌ای خاص به ذی‌نفعان خود وابسته باشند، این شرکت‌ها به دنبال افزایش قیمت سهام خود خواهند بود و از طرف دیگر در راستای بهبود کیفیت محصولات و یا نحوه قیمت‌گذاری مناسب آنها؛ تلاش خواهند کرد.

مباحث مشابه دیگری علیه استانداردهای وضع شده توسط هیات‌های تدوین‌کننده استاندارد در زمینه مسایل مختلف (همچون حسابداری اوراق بهادار قابل معامله، واگذاری دارایی‌ها و حسابداری ابزارهای مالی) مطرح شده که نشان‌دهنده نگرانی‌های موجود در مورد افزایش نوسان سود در نتیجه شناسایی سود و زیان حاصل از نگهداری دارایی‌ها در پایان دوره توسط شرکت‌ها می‌باشد.

برای نمونه در طول دهه ۱۹۷۰ و در نتیجه تحولات سیاسی، بازار آمریکا با کاهش ارزش سهام مواجه شد و استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در سال ۱۹۷۹ به انتشار بیانیه مفهومی شماره ۳۳ به منظور شناسایی تغییرات ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت‌های مالی شرکت‌ها اقدام کرد. گزارشگری سود و زیان ناشی از نگهداری دارایی‌ها و در نتیجه شناسایی ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی‌ها برای محاسبه این سود و زیان مقاومت زیادی را از طرف شرکت‌هایی به همراه داشت که احتمال می‌دادند با این اقدام، نوسان سود آنها بیشتر شده و سود آنها در عمل

کاهش یابد. این موضوع با فرضیه زیر قابل بررسی است:

فرضیه ۱۰. هر چه تاثیر منفی استانداردهای وضع شده بر معیارهای عملکرد شرکت‌های فعال در صنایع دارای ذی‌نفعان قوی، بیشتر باشد، احتمال مقاومت شرکت‌های فعال در آن صنعت در برابر استاندارد مورد نظر، بیشتر می‌باشد.

صنایع مختلف، علاوه بر متفاوت بودن در سطح تمرکز و نیز درجه قدرت و نفوذ ذی‌نفعان برون سازمانی، در رابطه با میزان آثار نظارت دولت بر عملکرد آنها نیز متفاوت می‌باشند. برای مثال، صنایع داروسازی در امریکا به شدت تحت نظارت دولت می‌باشند و این نظارت جنبه‌های اصلی فعالیت آنها همچون مدیریت غذا و دارو، مراحل توسعه فعالیت، تولید و بازاریابی آنها را شامل می‌شود.

در صنایعی که قوانین ناظر بر فعالیت شرکت‌ها گسترده باشد، اجرای این قواعد نیازمند کسب موقعیت‌های سازمانی خاص در طول زمانی می‌باشد. در این حالت، شرکت‌های فعال در این گونه صنایع باید محدودیت‌های قانونی ناظر بر فعالیت‌های خود را در نظر گرفته و مسایل زیادی را در این ارتباط مورد توجه قرار دهند. بنابراین، هنگامی که هیات تلاش می‌کند که یک استاندارد گزارشگری مالی جدید را برای فعالیت شرکت‌ها وضع کند، شرکت‌های فعال در صنایع دارای الزامات قانونی فراوان، استاندارد وضع شده را جزئی از الزامات قانونی محیط فعالیت خود محسوب نموده و نگرانی خاصی در این رابطه احساس نمی‌کنند. این در حالی

است که شرکت‌های فعال در صنایع دارای محدودیت‌های قانونی کمتر، استاندارد وضع شده را به عنوان قسمتی از الزامات قانونی محسوب می‌کند که شرکت رغبت چندانی برای اجرای آنها ندارد. موضوع اخیر پشتوانه فرضیه بعدی در سطح صنعت فعالیت شرکت‌ها می‌باشد:

فرضیه ۱۱. هر چه میزان نظارت قوانین دولت بر فعالیت یک صنعت بیشتر باشد، احتمال مقاومت شرکت‌های فعال در آن صنعت در برابر استانداردهایی که به نظر آنها نامطلوب است، بیشتر می‌باشد.

نرخ رشد یک صنعت ممکن است یکی از عوامل اصلی مقاومت شرکت‌ها در برابر استانداردهایی باشد که به اعتقاد آنها برای فعالیتشان در بازار نامطلوب تلقی می‌شود. صنایع در حال رشد، منابع اشتغال‌زایی و درآمدهای مالیاتی، از جمله منابعی است که به دولت در جهت کسب منافع و ایجاد روابط اجتماعی کمک می‌کند. ایجاد این منابع به شرکت‌های فعال در صنایع در حال رشد کمک می‌کند که در برابر سازمان‌های دولتی و استانداردهایی که ممکن است روند رشد صنعت را کند کنند، مقاومت نمایند. این موضوع، بیان‌کننده آخرین فرضیه برای توضیح علل مخالفت شرکت‌ها در برابر استانداردهای وضع شده به شرح زیر است:

فرضیه ۱۲. هر چه نرخ رشد یک صنعت در بازار بالاتر باشد، احتمال مقاومت شرکت‌های فعال در آن صنعت، در برابر استانداردهایی که به نظر آنها برای انجام فعالیت‌هایشان نامطلوب است، بیشتر می‌باشد.

### خلاصه و نتیجه‌گیری

در این مقاله، تعدادی شرایط خاص مطرح شد که به مخالفت شرکت‌ها علیه استانداردهای وضع شده توسط هیات‌های تدوین‌کننده استاندارد منجر می‌شود. در این رابطه، ویژگی‌هایی در سه سطح استاندارد، شرکت و صنعت بررسی شد. نتایج تلاش‌های نظری انجام شده در این مقاله، آرایه دوازده فرضیه برای پیش‌بینی متغیرهایی است که احتمالاً مقاومت شرکت‌ها در برابر استانداردهای وضع شده توسط هیات‌های تدوین‌کننده استاندارد را بر می‌انگیزد. این در حالی است که فرضیه‌های مذکور و دیدگاه‌های نظری مطرح شده برای آنها، تمامی دلایل ممکن برای مقاومت شرکت‌ها در این زمینه را در بر نمی‌گیرد، اما مجموعه‌ای با اهمیت و تاثیرگذار از متغیرهای مربوط را مورد بررسی و توجه قرار می‌دهد.

### کاربرد نظری

احتمال اینکه دیدگاه‌های نظری مطرح شده در این مقاله به طور کامل بتواند توضیح جامعی را درباره چگونگی مقاومت شرکت‌ها در برابر استانداردهای گزارشگری مالی هیات‌های تدوین‌کننده استاندارد در یک سطح خاص فراهم کند، در عمل وجود ندارد. در حقیقت، قواعد حسابداری همواره به طور صرف مورد قبول قانون‌گذاران قرار نمی‌گیرد. بنابراین، قواعد حسابداری را می‌توان نتیجه یک فرآیند پیچیده اجتماعی دانست که در نتیجه ارتباط متقابل میان قانون‌گذاران و شرکت‌ها و موسسات حاصل می‌شود.



## کاربرد عملی

با توجه به دیدگاه‌های مطرح شده در زمینه قواعد حسابداری، می‌توان چنین اظهار داشت که این مقاله فراهم‌کننده برخی مفاهیم عملیاتی است که می‌توان در زمان سیاست‌گذاری‌های مربوط به جلوگیری از مقاومت شرکت‌ها در برابر استانداردهای وضع شده؛ به آنها توجه نمود. همانطور که بیان شد، قواعد حسابداری ممکن است در عمل به افزایش عدم قطعیت فعالیت مدیران، افزایش الزامات مربوط به پردازش اطلاعات در شرکت‌ها، الزام شرکت‌ها به انحراف از استانداردهای حسابداری و یا محدود کردن آنها در جهت کسب منابع ضروری مورد نیاز، منجر گردد و در نتیجه موجب مقاومت شرکت‌ها گردد. به هر حال، در صورتی که سیاست‌گذاران حسابداری نسبت به این نگرانی‌ها حساسیت نشان دهند و قواعد وضع شده را به نحوی طراحی کنند که مقاومت شرکت‌ها را در به‌کارگیری آنها به همراه نداشته باشد، می‌توان به استانداردها و قواعد مناسب‌تر و فرآیند استانداردگذاری مطلوب‌تری در این زمینه دست یافت. همچنین، لازم است تا سیاست‌گذاران به خاطر داشته باشند اگر استانداردهایی وجود دارد که به اعتقاد آنها کاهش‌دهنده عدم قطعیت فعالیت شرکت‌هاست، ممکن است از نظر شرکت موضوع کاملاً برعکس باشد. در نهایت، محققان دانشگاهی و فعالان در بورس اوراق بهادار و سایرین، پیش‌نویس و استانداردهای نهایی حسابداری را مورد بررسی قرار می‌دهند و در این رابطه، میزان استقلال هیات تدوین‌کننده استاندارد یکی از

مهم‌ترین نکاتی است که مورد توجه خاص قرار می‌گیرد.

اکنون که کمیته تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی در تلاش است تا فرآیند استانداردگذاری را تسریع بخشد و گزارشگری مالی راهمانگ سازد، جا دارد که مباحث مطرح شده در این نوشتار را در نهادینه کردن فرآیند استانداردگذاری مورد توجه قرار دهد.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 2- Kelly-Newton
- 3- Miller, Redding, and Bahnsen
- 4- Positive Theory
- 5- Accounting Choice Theory
- 6- Lobbying
- 7- Francis, 1987
- 8- Neo-institutional
- 9- Resource dependence
- 10- Uncertainty
- 11- Wats and Zimmerman
- 12- Arthur Anderson & Enron
- 13- Beresford
- 14- Thompson

منابع:

- 1- Elbannan, Mohamed., McKinley, William.(2006).A theory of the corporate decision to resist FASB standards:An organization al theory perspective. Available online at www. Science direct. Com
- ۲- ریاحی بلکویی، احمد. تنوری‌های حسابداری. ترجمه؛ علی پارسایان، دفتر پژوهش‌های فرهنگی، ۱۳۸۱.
- ۳- رودکی، جمال، ۱۳۸۴. "نهادینه شدن فرآیند استانداردگذاری حسابداری و حسابرسی". مجله حسابدار رسمی، سال دوم، شماره ۷.

نرم افزارهای مالی محصولی از:  
شرکت خدمات مالی و داده پردازشی

## ارمان سیستم ماهان

ابزاری آسان و ارزان و کارآمد برای همه

### نقطه اتیاج ویندوز و شبکه

قابل نصب روی همه ویندوزها

۹۵ و ۹۸ و ME و ۲۰۰۰ و XP و VISTA

سیستمهای حسابداری و اتیاج و حقوق و دستمزد و تولید

- هوشمند و استاندارد در سه سطح کل و معین و تفصیل
- دارای کدینگ اختیاری توسط کاربران
- قابلیت لینک کلیه سیستمها با حسابداری
- نگهداری سالهای مالی یا شرکتی متعدد
- دریافت و پرداخت چک و بانک و نقدی و سایر عملیات خزانه
- قابلیت تعریف ماهیت حسابها
- تراز و صورت سودو زیان و ترازنامه
- خرید و فروش و اتیاج و تولید
- امکان تعریف ۶ سطح بهای فروش
- کنترل موجودی (نقطه سفارش)
- کنترل سقف اعتباری مشتریان با مانده ریالی
- اسنادی (چکهای پاس نشده و خرج شده)
- حق العمل کاری و پورسانت بلزاریایی
- کلای امانی و صورت حساب صاحب کالا
- خرید و فروش مشارکتی
- حقوق و دستمزد و دیسکت بیمه و کنترل مراکز هزینه
- لیست حقوق کلی و برای یک مرکز هزینه
- لیست خلاصه حقوق مراکز هزینه
- هزینه یابی استاندارد تولید همراه با تعریف فرمول
- گزارشات قیمت تمام شده واقعی تولید برای کل واحدها تولید و برای یک واحد محصول تولید
- سیستم اموال و داراییهای ثابت با امکان محاسبه استهلاک ماهانه و سالانه

تلفن: ۰۳۶۶۴۳۳۲ و ۰۳۶۶۹۴۹۵۳۱

آدرس: تهران میدان توحید ابتدای خیابان

ستارخان خیابان کوثر دوم پلاک ۱۵ طبقه

چهارم واحد ۲۶

Email: Armansoftware@gmail.com