

مبانی روش شناختی تدوین استانداردهای حسابداری

دکتر غلامحسین مهدوی

دانشیار حسابداری دانشگاه شیراز و حسابدار رسمی

دکتر الهه برزگر

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شیراز، گروه حسابداری

barzegar.elaheh62@gmail.com

چکیده

تهیه و ازایه استانداردهای حسابداری مالی مورد پذیرش عامه یکی از معضلاتی است که همواره در زمینه تدوین اصول و استانداردهای حسابداری وجود داشته است، زیرا حل مسائل انتخاب گروهی آثار توزیعی به همراه خواهد داشت. به عبارت دیگر، تصمیم‌های نهادهای تدوین‌کننده استاندارد بر توزیع ثروت تأثیرگذار خواهد بود. از این رو، انتخاب نوع استاندارد از اهمیت خاصی برخوردار است. یکی از راه‌های پیشنهادی در متون حسابداری، بکارگیری اصول توزیع است. مسئله انتخاب اصل توزیع مناسب به گونه‌ای که توزیع مجدد ثروت میان استفاده‌کنندگان به بهترین شکل باشد، یکی از مشکلات نهادهای تدوین‌کننده استاندارد است. در این پژوهش، مسئله انتخاب اصول توزیع مناسب توسط استانداردگذار مورد بحث قرار می‌گیرد.

بر اساس نتایج پژوهش انتخاب قطعی بین این دو اصل، حداقل در زمینه اطلاعات موجود در مورد نمایندگان بازار اوراق بهادار، غیرممکن به نظر می‌رسد.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری، اصول توزیع، اصل بی‌طرفی، اصل رجحان استفاده‌کننده.

مقدمه

رشد فزاینده اقتصادی و پیچیدگی‌های جامعه به همراه پیشرفت سریع فعالیت‌های واحدهای انتفاعی در دهه‌های اخیر، لزوم تهیه و ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا را به وسیله واحدهای انتفاعی تشدید کرده است [۵]. گزارشگری مالی محصول نهایی سیستم اطلاعاتی حسابداری است. هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی ایجاب می‌کند که اطلاعات مربوط به گونه‌ای افشا شود که دسترسی به این اطلاعات برای همه ممکن باشد [۶]. افزایش آگاهی نسبت به نقش و تأثیر رویه‌های حسابداری بر رویدادهای مالی و اطلاعات حسابداری موجب شده است تا تلاش‌های جدی‌تر جهت تشخیص عوامل مربوط و نحوه تأثیر آن‌ها بر اطلاعات مالی و بازار سرمایه به عمل آید [۲].

اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است، اما در حال حاضر صورت‌های مالی هسته اصلی منابع اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد. میزان کیفیت اطلاعات می‌تواند بر تصمیم‌گیری و پیش‌بینی تأثیرگذار باشد. معمولاً هرچه کیفیت اطلاعات بالاتر باشد، پیش‌بینی و تصمیم‌گیری بهتر انجام می‌شود [۲]. صورت‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد [۲۳]. به اعتقاد دای و سریدر [۱۰] اگر یک ویژگی متمایزکننده میان حسابداری و سایر رشته‌های بازرگانی وجود داشته باشد، آن ویژگی تأکید بر استانداردها است. استانداردها بر حسابداری

حاکم بوده، در حالی که در سایر رشته‌ها نظیر اقتصاد، مالی، رفتار سازمانی و ... نقش اندکی ایفا می‌کند. با توجه به اهمیت استاندارد در حسابداری، انتظار می‌رود که حجم وسیعی از پژوهش‌های حسابداری در رابطه با توصیف نقش استانداردها در تخصیص منابع و موضوعاتی از این قبیل باشد. اما در کمال شگفتی پژوهش‌های نظری اندکی در متون حسابداری معاصر در زمینه مطلوبیت استانداردهای حسابداری یا اولویت‌های شرکت‌ها در زمینه استانداردها وجود دارد. در واقع، برخی از صاحب‌نظران دانشگاهی حسابداری معاصر در مورد این مسأله تردید دارند که استانداردهای حسابداری و به طور کلی‌تر، مقررات حسابداری نقش تخصیصی مطلوبی در اجتماع ایفا می‌کند.

یکی از معضلاتی که همواره در زمینه تدوین اصول و استانداردهای حسابداری وجود داشته است، تهیه و ارائه استانداردهای حسابداری مالی است که مورد پذیرش عامه باشد [۱۹]، [۱۷] و [۸]. افراد و گروه‌های فعال در عرصه اقتصاد از رفتار منطقی و عقلایی برخوردارند و از این رو همواره در پی افزایش ثروت خویش و دستیابی به رفاه اقتصادی بیشتر هستند. با توجه به شواهد موجود در ارتباط با واکنش گروه‌های مختلف نسبت به فرایند تدوین استانداردهای حسابداری، چنین استنتاج می‌شود که این استانداردها به احتمال زیاد بر رفاه اقتصادی و ثروت آن‌ها اثرگذار است. بنابراین، هر یک از افراد و گروه‌ها برای تأمین ثروت و رفاه اقتصادی خویش به استدلال پیرامون قبول یا رد استانداردهای حسابداری می‌پردازند [۲۵]، [۱۴]، [۸] و [۹]. تدوین‌کنندگان اصول و ضوابط حسابداری در محدوده هر نظام اقتصادی باید به منافع افراد و گروه‌های فعال در عرصه بازار اطلاعات و تأثیر استانداردهای حسابداری بر جابه‌جایی این منافع میان آن‌ها توجه شایانی داشته باشند [۲۵].

همان‌گونه که بیان شد تدوین استانداردهای حسابداری موجب تغییر ثروت اقتصادی یا جریان‌های نقدی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌شود. امکان دارد تدوین و اعمال یک استاندارد حسابداری به نفع عده‌ای و به زیان برخی دیگر باشد. به اعتقاد ریاحی‌بلکویی تدوین

استانداردهای حسابداری یک گزینه اجتماعی است. از این رو، انتخاب نوع استاندارد از اهمیت خاصی برخوردار است و یکی از مشکلاتی است که نهادهای تدوین کننده استاندارد با آن روبرو هستند. یکی از راه حل های پیشنهادی در متون حسابداری، بکارگیری اصول توزیع است. نهادهای تدوین کننده استاندارد، جهت مشروع بودن فرایند تدوین استاندارد و توجیه آثار توزیع مجدد ثروت میان استفاده کنندگان، از اصول توزیع^۱ بهره می گیرند [۱۱].

اصول توزیع

در هر جامعه، تدوین استانداردهای حسابداری مورد قبول عموم عملی بسیار پیچیده و دشوار است. به اعتقاد ریاحی بلکویی استانداردهای حسابداری نتیجه فعالیت یک فرد نیست، بلکه این استانداردها حاصل تلاش دسته جمعی افراد مختلفی بوده و به اشخاص گوناگونی نیز ارتباط پیدا می کند. در واقع، تدوین استانداردها یک گزینه اجتماعی است. این پدیده تدوین کنندگان استاندارد را ناگزیر می کند تا از یک فرایند سیاسی بهره گیرند. اوکانر این موضوع را چنین بیان می کند [۲۰]:

تعداد زیاد ذی نفعان تصمیم و قابل حل نبودن عدم اطمینانها به طور علمی، باعث می شود که کثرت ارزشها و مباحث اجتماعی حاکم بر معیارهای تصمیم به عنوان واقعیت های اجتماعی غیرقابل انکار در آید. دیدگاه های متفاوت ابراز می شود که هیچ یک از آنها کاملاً متقاعدکننده نبوده (برای تمامی افراد در تمامی زمانها) و هیچ کدام از آنها کاملاً با تمامی ابعاد یک موقعیت در ارتباط نیست، اما هیچ یک از آنها نمی تواند به طور کامل (به وسیله همه) مردود اعلام شود.

¹ Distributional principle

تنگ معتقد است پژوهشگران حسابداری سه رویکرد مفهومی زیر را برای توصیف نقش نیروهای اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و فرهنگی بر فرایند تدوین استاندارد مورد استفاده قرار می‌دهند [۲۴]:

رویکرد منافع و پیامدهای اقتصادی^۱: طرفداران این رویکرد عقیده دارند که گزارش‌های حسابداری، رفتار تصمیم‌گیری تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان چنین گزارش‌هایی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و بر توزیع درآمد و ثروت بین گروه‌های اجتماعی مؤثر است.

رویکرد تکنیکی^۲: این رویکرد تأکید می‌کند که اطلاعات حسابداری باید به گونه‌ای بی‌طرفانه واقعیت‌های اقتصادی را گزارش کند. طرفداران این رویکرد ادعا می‌کنند که موضوع‌های گزارشگری مالی باید به عنوان مواردی تکنیکی تلقی شده و بر اساس یک چارچوب مورد بررسی قرار گیرد.

رویکرد فرهنگی^۳: این رویکرد بیان می‌کند که انتخاب استاندارد حسابداری ممکن است تحت تأثیر عوامل فرهنگی قرار گیرد.

در ادامه، مسئله انتخاب اصول توزیع مناسب به وسیله استانداردگذار مورد بحث قرار می‌گیرد. مسئله انتخاب اصل توزیع مناسب به گونه‌ای که توزیع مجدد ثروت میان استفاده‌کنندگان به بهترین شکل باشد، یکی از مشکلات نهادهای تدوین‌کننده استاندارد است. در متون حسابداری دو اصل توزیع حاکم بر تصمیم‌های استانداردگذار، تحت عنوان اصل بی‌طرفی و اصل رجحان استفاده‌کننده طرح و بررسی شده است.

اصل بی‌طرفی

^۱ Economic consequences and interest approach

^۲ Technical approach

^۳ Cultural approach

بر اساس این اصل، منافع تمامی گروه‌های ذی‌نفع به‌وسیله استاندارد‌گذار به صورت یکسان و مساوی در نظر گرفته می‌شود. هدف استاندارد‌گذار انتخاب استانداردهایی است که رفاه اجتماعی را بدون توجه به توزیع هزینه‌ها و منافع حداکثر کند. هنگامی که استاندارد‌گذار بر اساس اصل بی‌طرفی فعالیت می‌کند، هویت «برنده^۱» یا «بازنده^۲» خاصی را مدنظر قرار نداده و در جستجوی حداکثر کردن رفاه کل «مشارکت‌کنندگان^۳ در بازار اوراق بهادار» است [۱۱].

سالومونز به بی‌طرفی در رابطه با حالت‌های رفتاری متفاوت اشاره کرده و خاطر نشان می‌کند که اگر اطلاعات برای ایجاد تأثیرات انتخابی روی انسان‌ها ارائه شده، نمی‌تواند بی‌طرف باشد. گلین نیز با سالومونز هم‌عقیده است. به اعتقاد گلین، بی‌طرفی بیانگر صداقت در ارائه چیزی است که اطلاعات مدعی ارائه آن است [۱۲].

هر یک از مفاهیم عدل، حقیقت و انصاف به صورتی فزاینده توانسته است در ارائه تئوری و چارچوب نظری ارائه شده به‌وسیله هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی اثر بگذارد [۴]. پژوهش‌های بسیاری در خصوص مفاهیم بی‌طرفی، انصاف^۴ و عدالت^۵ به‌وسیله فیلسوفان انجام شده و مفاهیم متفاوتی از بی‌طرفی در ادبیات اقتصادی از طریق تجزیه و ترکیب در مدل‌های نظری مورد بحث قرار گرفته که برجسته‌ترین آن‌ها «اصول عدالت^۶» رالز بوده و در آن مفهوم بی‌طرفی به عنوان مفهوم «بدون حسادت^۷» تعریف شده است [۲۲]. انصاف به عنوان یکی از عوامل موثر در ایجاد عدالت سازمانی در نظام حسابداری و نظام پاسخگویی مالی نقش مهمی را ایفا می‌کند. در اصول اخلاقی حرفه‌ای حسابداری بر انصاف به عنوان یکی از معیارهای مهم قضائتی در گزارشگری تأکید می‌شود، زیرا این پدیده تضمینی مبنی بر صحت و رعایت دقت در تهیه و تأیید صورت‌های مالی به‌وسیله حسابداران است [۳].

¹ Winner

² Loser

³ Agents

⁴ Fairness

⁵ Justice

⁶ Principle of justice

⁷ Equity as-no-envy concept

عدالت از دیرباز آرمان و محبوب بسیاری از انسان‌ها بوده است. ریشه کلمه عدالت از واژه یونانی «deon» به معنای «وظیفه» گرفته شده است. عدالت در اصل لغت به معنای برابری میان دو چیز و یا به موقع انجام دادن کارها است به نحوی که حیف و میلی در آن‌ها نباشد. عدالت از کلماتی است که انسان برای درک مفهوم آن احتیاجی به تعریف ندارد و انسان به صورت فطری مصادیق آن را درک می‌کند و همین فطری بودن آن باعث شده که تعریف‌های آن در جوامع مختلف بسیار به هم نزدیک باشد [۱].

اسلام در جایگاه دین کامل و خاتم، این آموزه را در همه ابعاد زندگی بشری مورد تأکید فراوان قرار داده است. تعداد ۲۹ آیه از آیات قرآن کریم به طور مستقیم درباره عدالت و حدود ۲۹۰ آیه دیگر هم در مورد ظلم که ضد عدالت است، نازل شده است. در مجموع می‌توان ادعا کرد که حدود یک دهم از آیات قرآن به طور مستقیم یا غیرمستقیم به این بحث اشاره دارد و این امر نشان‌دهنده اهمیت آن در دین اسلام است. براساس آیات و روایات، عدالت از هدف‌های بعثت پیامبران است و پیامبر خاتم مأمور بدان است (سوره حدید، آیه ۳۵) و مومنان همواره باید در عرصه‌ها و صحنه‌های گوناگون عدالت را پدید آورند (سوره نساء، آیه ۵۸؛ سوره مائده، آیه ۸؛ سوره انعام، آیه ۱۵۲؛ سوره حجرات، آیه ۹ و موارد مشابه) و در روز قیامت انسان عادل به خدا نزدیک و محبوب اوست. تأملی گذرا و بررسی اجمالی ده‌ها آیه (برای مثال، در ۲۳ آیه از آیات قرآن کریم به عنوان قسط و مشتقاتش و در ۲۷ آیه به عنوان عدل و مشتقاتش) و صدها حدیث در تبیین فضیلت عدالت و زشتی و نکوهش ظلم، نشانگر تأکید بر استقرار عدالت از دیدگاه اسلام است.

عدالت از دیدگاه پژوهشگران غرب دارای مفاهیم خاص خود است. کانت پیشنهاد می‌کند مردم باید طوری عمل کنند که آن عمل قاعده کلی قرار گیرد. به عبارت دیگر، طوری با انسان‌ها رفتار کن که هر چه مال تو است، مال دیگران هم باشد. در هر موردی به عنوان یک پایان، نه فقط به عنوان یک ابزار [۱۶]. راس (۱۹۳۰) پیشنهاد کرد که عواقب هر کاری باید در

نظر گرفته شود و عملی مانند دروغ گفتن ممکن است در جایی با توجه به عاقبت آن، کاری درست باشد. وی معتقد است یکی از ویژگی‌های تصمیم‌گیری در اعمال اخلاقی عدالت است. عدالت باید تضمین کند افراد آنچه را که لایق آن هستند، دریافت کنند. از دیگر وظایف عدالت عبارتند از: کمک کردن به دیگران، جلوگیری از آسیب رساندن به دیگران، رشد و ترقی خود، جبران کردن زیانی که به دیگران تحمیل می‌شود، سود رساندن به افرادی که به دیگران سود رسانده‌اند، رفتار کردن طبق پیمان و قول. به اعتقاد راس مردم باید هر کدام از این وظایف را بسنجند و طوری رفتار کنند که با توانایی استدلال شخص سازگار باشد.

اصل رجحان استفاده‌کننده

برخلاف رویکرد رویدادی^۱، که معتقد است اطلاعات مالی باید تنها بر مبنای رویدادهای اقتصادی مربوط باشد، مکتب ارزش^۲ یا رویکرد مکتب نیاز استفاده‌کننده^۳، اعتقاد دارد که تمرکز باید بیش‌تر معطوف به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان باشد [۸]. اگر این نیازها شناخته شده نباشد، می‌توان فرض کرد که تضاد بالقوه میان تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی وجود خواهد داشت.

مکتب نیاز استفاده‌کننده، همچنین، می‌تواند به عنوان «رویکرد سودمندی در تصمیم^۴» جهت جهت اطلاعات مالی در نظر گرفته شود. سانگر (۱۹۹۱) نشان داد که نقش گزارشگری مالی طی زمان در نتیجه انتقادات وارد به سودمندی گزارش‌های مالی از وظیفه مباشرت به فعالیت اطلاع‌رسانی تغییر یافته است.

نهادهای تدوین‌کننده استاندارد برای در نظر گرفتن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان می‌توانند اصل رجحان استفاده‌کننده را به کار گیرند. طبق این اصل، گروهی از استفاده‌کنندگان

¹ Event approach

² Value school

³ User-need school

⁴ Decision-usefulness approach

نسبت به سایرین اولویت خواهند داشت. به عبارت دیگر، این گروه بر محتوای گزارش‌های برون‌سازمانی و همچنین، محتوای استانداردهای حسابداری ادعایی داشته که بر ادعای سایر گروه‌ها اولویت دارد. این اصل منجر به سوگیری منظم در گزارشگری مالی به نفع عده‌ای از استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی خواهد شد که نسبت به سایر گروه‌ها در موقعیت نامساعدتری قرار دارند. به بیان دیگر، پدیده «نامتقارن بودن اطلاعات»^۱ باعث می‌شود که مدیران نسبت به سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات بیش‌تری در اختیار داشته باشند. بر اساس اصل رجحان استفاده‌کننده، استاندارد‌گذار موظف به انتشار استانداردهایی است که به نفع سایر استفاده‌کنندگان، از جمله سرمایه‌گذاران باشد. بدین طریق، مشارکت‌کنندگان در بازار اوراق بهادار قادر به بهره‌برداری از منافع بالقوه موجود در بازار بوده و به طور همزمان از سرمایه‌گذاران در مقابل انواع خاصی از زیان‌ها محافظت می‌کنند [۱۸].

اگر چه اصل رجحان استفاده‌کننده، منافع افراد غیرسرمایه‌گذار را مهم‌تر از افراد سرمایه‌گذار می‌داند (هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۷۸: بند ۳۴)، اما چارچوب نظری دربرگیرنده ادعای حق استفاده‌کنندگان غیرسرمایه‌گذار نسبت به اطلاعات مالی منتشر شده، است. به اعتقاد ریاحی‌بلکویی دو نوع اصل رجحان استفاده‌کننده، اصل رجحان استفاده‌کننده اساسی^۲ و اصل رجحان استفاده‌کننده توسعه یافته^۳، در متون حسابداری گسترش یافته است [۸].

اصل رجحان استفاده‌کننده اساسی، بر نیازهای استفاده‌کنندگان با توانایی‌هایی محدود تمرکز دارد. این افراد، کسانی هستند که دارای قدرت، توانایی یا منابع محدود برای کسب اطلاعات بوده و به صورت‌های مالی به عنوان منبع اصلی اطلاعات در زمینه فعالیت‌های اقتصادی واحد تجاری تکیه می‌کنند (هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا،

^۱ Information asymmetry

^۲ Basic user primacy principle

^۳ Extended user primacy principle

۱۹۷۸). منظور از توانایی‌های محدود، قدرت اندک استفاده‌کنندگان در فهم و بکارگیری اطلاعات مالی است. با این وصف، اصل رجحان استفاده‌کننده اساسی بر نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان ماهرتر تأکید دارد که شامل سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه و اعتباردهندگان با درجات بالاتر فهم و درک مالی هستند. این موضوع که آیا تمامی ذی‌نفعان دارای حق قانونی نسبت به اطلاعات بوده یا دارای اختیار و آزادی برای دستیابی به اطلاعات هستند، قابل بحث است. به اعتقاد استنتون (۱۹۹۷) حق قانونی ذی‌نفعان، وظیفه و مسئولیتی را برای تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی به همراه می‌آورد، در حالی که اختیار دستیابی به همان اطلاعات چنین وظیفه و تعهدی را برای تهیه‌کنندگان به همراه ندارد. بنابراین، دسترسی به اطلاعات مالی مرتبط با تمامی ذی‌نفعان سازمان بوده و ممکن است در برگیرنده افراد با درک مالی بالا و پایین یا افراد بی‌اطلاع باشد.

اصل رجحان استفاده‌کننده اساسی بر مبنای مسئولیت پاسخگویی [۱۵] و جدایی مدیریت از مالکیت در شرکت‌های سهامی قرار دارد [۲۱]. این شق از اصل رجحان استفاده‌کننده، بیش‌ترین حمایت و توجه را در گزارش «هدف‌های صورت‌های مالی» منتشر شده به‌وسیله انجمن حسابداران رسمی آمریکا کسب کرده است:

هدف صورت‌های مالی در درجه اول برآوردن نیازهای افرادی است که اختیار، توانایی یا منابع محدودی برای کسب اطلاعات داشته و به صورت‌های مالی به عنوان منبع اصلی اطلاعات مرتبط با فعالیت‌های واحد تجاری اتکا می‌کنند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۳: ۱۷).

نوع دیگر این اصل که اصل رجحان استفاده‌کننده توسعه‌یافته نامیده می‌شود، در چارچوب نظری هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی بسط و توسعه یافته است:

گزارشگری مالی باید اطلاعات سودمندی را برای سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیم‌های عقلایی

سرمایه‌گذاری، اعتباردهی و تصمیم‌های مشابه فراهم آورد. اطلاعات باید برای کسانی که دارای درکی متعارف از فعالیت‌های تجاری و اقتصادی هستند و تمایل دارند اطلاعات را با دقت متعارف مطالعه کنند، قابل فهم باشد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۸: هفتم).

گا بیان می‌کند که در نوع توسعه‌یافته اصل رجحان استفاده‌کننده، که پیامد طبیعی پژوهش‌های تجربی در حوزه حسابداری مالی و در زمینه رفتار بازارهای اوراق بهادار است، تفکیک طبقات استفاده‌کننده بر اساس توانایی آنان در درک اطلاعات پیچیده، از اهمیت خاصی برخوردار است. بر اساس نوع توسعه یافته، استاندارد‌گذار مجاز به تمرکز بر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران خبره و آگاه، به هزینه سرمایه‌گذاران بی‌تجربه است [۱۱].

به اعتقاد هندریکسن و ون‌بردا [۱۳] و ریاحی‌بلکویی [۸]، در یک بازار سرمایه که در آن تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران وجود ندارد، سرمایه‌گذاران کم‌اطلاع در مقابل سرمایه‌گذاران با اطلاعات بیشتر، رفتاری محافظه‌کارانه داشته و با به حداقل رساندن روابط تجاری، از خود دفاع می‌کنند؛ زیرا می‌دانند در تجارت و معامله با این گونه سرمایه‌گذاران (که از اطلاعات بیشتر تری برخوردار هستند) خواهند باخت و متحمل زیان خواهند شد. معمولاً پس از آن که سرمایه‌گذاران کم‌اطلاع یک ترکیب خاص سرمایه‌گذاری را انتخاب می‌کنند، برای مدت‌ها از تغییر و مبادله آن در بازار اجتناب می‌ورزند و عملاً منافع حاصل از انتخاب ترکیب جدید، در زمانی که شرایط اقتصادی تغییر می‌یابد، را نادیده می‌گیرند. افزون بر این، سرمایه‌گذاران کم‌اطلاع از طریق روابط قانونی و قراردادی که میان سهامداران و گردانندگان واحد تجاری (مدیران) وجود دارد، می‌توانند بر مدیران مذکور اعمال فشار کرده و مانع از دخالت در خرید و فروش اوراق بهادار شوند.

به نظر هندریکسن و ون‌بردا [۱۳] و ریاحی‌بلکویی [۸] نتیجه کلی در مقابل نابرابری‌های اطلاعاتی در بازار این است که سرمایه‌گذاران کم‌اطلاع معاملات خود در بازار را به حداقل

رساننده و یا در نهایت از بازار سرمایه خارج می‌شوند. از طرفی ممانعت سرمایه‌گذاران کم‌اطلاع از مشارکت مدیران واحدهای تحت کنترل خود، باعث می‌شود که منافع حاصل از سهام در گردش کاهش یافته و سودمندی و کارایی مدیریت در رابطه با کیفیت اداره و بهره‌وری از اوراق سهام نیز بسیار محدود شود. همچنین، از آن‌جا که حجم عظیمی از سرمایه‌گذاران کم‌اطلاع بدین‌وسیله از گردش تجارت حذف می‌شوند، باعث می‌شود سرمایه‌گذاران آگاه نیز از منافع حاصل از افزایش تقاضا برای اطلاعات در بازار محروم شوند، زیرا تقاضا برای اطلاعات بسیار پایین‌تر از میزانی است که می‌تواند باشد و انگیزه‌ای برای گسترش فراهم‌سازی اطلاعات وجود نخواهد داشت. در نتیجه، اقتصاد جامعه از داشتن یک بازار مؤثر و کارای سرمایه و مزایای آن محروم می‌شود. در چنین شرایطی، اساس روابط بر بی‌عدالتی در بازار سرمایه بوده که منشأ آن رفتارهای تدافعی و محافظه‌کارانه سرمایه‌گذاران کم‌اطلاع در رویارویی با عدم تعادل در بازار سرمایه است. به اعتقاد آنان، بزرگ‌ترین منشأ این عدم تعادل، برتری اطلاعاتی سرمایه‌گذاران آگاه بوده که از طریق ایجاد یک روش قانون‌گذاری و گزارشگری به موقع (مقررات افشا) اطلاعات جهت تعیین قیمت اوراق بهادار و نیز ایجاد التزام و تعهد نسبت به رعایت و اجرای این قواعد و روش‌ها از سوی واحدهای گزارشگر، می‌توان به برقراری تعادل اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران دست یافت.

اگر چه دو نوع اساسی و توسعه‌یافته این اصل رویکرد متفاوتی در رفتار با استفاده‌کنندگان دارند، اما در هر دو، ادعای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی (سرمایه‌گذاران) نسبت به تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی (مدیران) در اولویت قرار دارد. به نظر گاندس و همکاران (۱۹۷۶)، به علت این که پیروی از هر یک از دو اصل ذکر شده در بالا (بی‌طرفی و رجحان استفاده‌کننده)، برای مدیران هزینه فرصت در پی خواهد داشت، ساز و کارهای اجرایی جهت پیاده‌سازی این اصول، مورد نیاز خواهد بود. بدین منظور، سرمایه‌گذاران و مدیران نسبت به اجرای اصول توزیعی به‌وسیله شخص ثالث (استانداردگذار) توافق می‌کنند. بدون توجه به نوع

اصل توزیع انتخابی، فرض می‌شود که در صورت وجود یک نهاد تدوین‌کننده استاندارد، منافع جامعه به بهترین نحو تأمین می‌شود. نهادهای تدوین‌کننده استاندارد، برای انتخاب و اجرای اصول توزیع با مشکلاتی مواجه هستند که در قسمت بعد مورد بحث قرار می‌گیرد.

بحث و نتیجه‌گیری

نهادهای تدوین‌کننده استاندارد، در زمینه گزارشگری مالی دو هدف را دنبال می‌کنند. اولین هدف، افزایش کارایی بازار اوراق بهادار از طریق انتشار استانداردهای حسابداری مالی مناسب است. دومین هدف، انتخاب استاندارد از میان مجموعه‌ای از استانداردها است که همگی از لحاظ پارتو کارا بوده و بنابراین امکان مقایسه آن‌ها بر اساس کارایی پارتو وجود ندارد. از آنجا که اشخاص نسبت به این استانداردها بی‌تفاوت نیستند و به طور کلی منافع متضادی دارند، استانداردگذار باید استناداری را انتخاب کند که نتایج توزیعی مطلوب (و یا حداقل قابل قبول) داشته باشد. وظیفه استانداردگذار انتشار استناداری است که رفاه اجتماعی را حداکثر کند. اگر فرایند انتخاب تصادفی نباشد، باید معیار یا مجموعه‌ای از معیارها به وسیله استانداردگذار پذیرفته شود. بیور و دمسکی از کارایی پارتو به عنوان شرط لازم برای حل مسائل انتخاب گروهی یاد می‌کنند [۷]. به اعتقاد گا پذیرش اصل توزیع به میزان منافع کسب شده به وسیله استفاده‌کنندگان از اجرای اصل توزیع در مقابل میزان منافع از دست رفته مدیران و نسبت استفاده‌کنندگان به مدیران در بازار اوراق بهادار بستگی خواهد داشت [۱۱].

در این مقاله دو اصل توزیعی و دلایل انتخاب هر کدام از آن‌ها مورد بحث قرار گرفت. البته انتخاب قطعی بین این دو مورد، حداقل در زمینه اطلاعات موجود در مورد نمایندگان بازار اوراق بهادار، غیرممکن به نظر می‌رسد. به طور کلی در این مقاله، دو مسئله زیر مورد بررسی قرار گرفت:

۱. چگونه استاندارد‌گذار میان استانداردهای حسابداری مالی متفاوت انتخاب

کند؟

۲. استاندارد‌گذار چگونه این انتخاب را توجیه کند؟

این دو سؤال در حقیقت به یک مسأله اساسی اشاره دارد: آیا یک تئوری منطقی وجود دارد که بتواند برای انتشار استانداردها یک مبنای منطقی فراهم کند؟ اگر چنین تئوری وجود داشته باشد یا بتوان چنین تئوری را بسط و توسعه داد، پس استانداردها می‌توانند به شکل عینی انتخاب شده تا هدف نهادهای تدوین‌کننده استاندارد را تأمین کند، به جای اینکه به طور تصادفی انتخاب شده یا تحت تأثیر منافع گروهی که قدرت سیاسی دارند، انتخاب شود. فرایند تدوین استاندارد تا جایی بی‌طرفانه و منطقی است که استاندارد‌گذار با در نظر گرفتن مزیت و ارزش استانداردهای مختلف و توانایی توجیه این انتخاب در جهت منافع نمایندگان بازار اوراق بهادار عمل کند. استاندارد‌گذار به عنوان یک تصمیم‌گیرنده منطقی تلقی شده که از میان استانداردهای گزارشگری مالی بر اساس نتایج آنها، استانداردها را انتخاب می‌کند.

منابع

۱. اسدپورتهرانی، علی، اعلامی، حسین. (۱۳۸۵). «نظریه عدالت». **نشریه حقوق**

اساسی،

شماره‌های ۶ و ۷، ۲۶۶-۲۲۳.

۲. برادران حسن‌زاده، رسول، بادآورنهندي، رسول، ذاکری، صغرا. (۱۳۹۲). «بررسی

تأثیر سطوح محافظه‌کاری گزارش‌های مالی بر محتوای اطلاعاتی سود حسابداری

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». **تحقیقات حسابداری و**

حسابرسی، شماره ۱۹، ص.ص. ۱۱۱-۱۰۶.

۳. خواجهوی، شکراله، منصوری، شعله. (۱۳۹۱). «انصاف و جایگاه آن در نظام

پاسخگویی مالی». **فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی**، سال اول، شماره ۲،

ص.ص. ۲۹-۲۲.

۴. رضایپور، نرگس، ثقفی، علی. (۱۳۹۲). «عدالت در تدوین استانداردهای حسابداری».

فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال دوم، شماره هفتم، ص.ص. ۴۶-

۲۰.

- ۵ . سیرانی، محمد، سلطان آبادی، احمد. (۱۳۹۲). «رابطه بین ویژگی‌های شرکت و میزان رعایت استانداردهای حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». **فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی**، سال دوم، شماره ۶.
- ۶ . کردستانی، غلامرضا، ابراهیمی، تهینه. (۱۳۹۲). «بررسی رابطه بین کیفیت افشا و قیمت‌گذاری نادرست اقلام تعهدی و جریان نقدی». **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، شماره ۱۹، ص.ص. ۳۸-۵۳.

7. Beaver, W. H. and Joel Demski. (1974). "The Nature of Financial Accounting Objectives: a Summary and Synthesis." **Studies in Financial Accounting Objectives, Supplement to Journal of Accounting Research**, pp. 170-187.
8. Belkaoui, A. R. (2004). **Accounting Theory**. 5th edition, London: Thomson.
9. Brown, Judy. (2009). "Democracy, Sustainability and Dialogic Accounting Technologies: Taking Pluralism Seriously." **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 20, pp. 313-342.

10. Dye, R. and S. Sridhar. (2008). "A Positive Theory of Flexibility in Accounting Standards." **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 46, pp. 312-333.
11. Gaa, James C. (1988). **Methodological Foundations of Standard-setting for Corporate Financial Reporting**. United States of America: American Accounting Association.
12. Gellein, O. S. (1978). "The Task of the Standard Setter." **Journal of Accountancy**, Vol. 146, No. 6, pp. 75-79.
13. Hendriksen, E. S. and M. F. Van Breda. (1991). **Accounting Theory**. 5th edition, New York: IRWIN.
14. Holthausen, W. and W. Leftwich. (1983). "The Economic Consequences of Accounting Choice: Implications of Costly Contracting and Monitoring", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 5, pp. 77-117.
15. Ijiri, Yuji. (1975). "Theory of Accounting Measurement." **Studies in Accounting Research**, No. 10 (American Accounting Association, 1975).
16. Kant, I. (1996). **The Critique of Pure Reason**. Indianapolis: Hackett. (Original work published 1781).

17. Lindhal, Frederick W. (1987). "Accounting Standards and Ohlson's Theory of Collective Action." **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 6, No. 1, pp. 59-72.
18. McClennen, E. F. (1981). "Constitutional Choice: Rawls vs. Harsanyi." **Philosophy in Economics**, Vol. 16, pp. 93-109.
19. Moonitz, M. (1974). "Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession." **Studies in accounting Research**, No. 8. (American Accounting Association).
20. O'Connor, M. (1999). "Dialogue and Debate in a Post-Normal Practice of Science: a Reflexion." **Futures**, Vol. 31, No. 7, pp. 671-687.
21. Paton, W. A. and A. C. Littelton. (1940). **An Introduction to Corporate Accounting Standards**. Monograph No. 3, American Accounting Association.
22. Rawls, J. (1971). **A Theory of Justice**. Cambridge, Mass.: Harvard University.
23. Satava, D.; Caldwell, C.; and L. Richards. (2006). "Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing." **Journal of Business Ethics**, Vol. 64, pp. 271-284.

24. Tang, Q. (1994). "Economic Consequences of the International Harmonization of Accounting Standards: Theory and its Chinese Application." **The International Journal of Accounting**, Vol. 29, No. 2, pp. 146-160.
25. Watts, R. L. and J. L. Zimmerman. (1978). "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards." **The Accounting Review**, Vol. LIII, No. 1, pp. 112-134.

Methodological Foundations of Accounting Standardsetting

Abstract

One of the existing issues in accounting principle and standard setting is providing financial accounting standards which are acceptable for the common sense; because collective choice issues has distributional effects. In other words, the decisions of standardsetting bodies would have effects on the distribution of wealth. Therefore, as accounting standard-setting followed by some economic effects, standard setting bodies apply the distributional principles to legitimate the standard-setting process and justify the redistribution of wealth among users. In this research, the issue of choosing distributional principle which is one of the standard-setting bodies' problems is examined.

Based on results conclusive choice between the two principles seems infeasible, at least in the current state of information about security market agents.

Key words: Accounting standards, Distributional principle, Neutrality principle, User primacy principle.