

# مروری بر تحقیقات تجربی پیرامون مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری

الهه برزگر<sup>۱</sup>

## چکیده

تاریخ دریافت: ۹۳/۰۳/۰۱

تاریخ پذیرش: ۹۳/۰۷/۱۵

هدف این پژوهش، ارزیابی نتایج تحقیقات داخلی و خارجی پیرامون میزان مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری و نقش آن‌ها در اثرگذاری بر فرایند تدوین استانداردها است. میزان مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استاندارد به عنوان یک عامل اساسی در مشروعیت نهادهای تدوین‌کننده استاندارد تلقی می‌شود. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی دارای قدرت بالقوه جهت تأثیرگذاری بر فرایند تدوین استاندارد هستند. یافته‌های پژوهش‌های انجام گرفته به طور کلی نشان می‌دهد که میزان مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری اندک است. نداشتن زمان و منابع کافی جهت مشارکت، هزینه مشارکت و احتمال اندک تأثیرگذاری بر نتیجه از دلایل عمده مشارکت اندک استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استانداردها عنوان شده است.

**واژه‌های کلیدی:** مشارکت، استانداردهای حسابداری، فرایند تدوین استاندارد

طبقه‌بندی موضوعی: M41

<sup>۱</sup> استادیار دانشگاه آزاد اسلامی شیراز، (barzegar. elaheh62@gmail.com)

### 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. یکی از مهم‌ترین الزامات تهیه و ارائه اطلاعات مالی با کیفیت مطلوب، تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آن‌ها در عمل است.

تدوین استانداردهای حسابداری به اعتقاد هولتاسن و لفتویچ (۱۹۸۳)، بلکویی (۲۰۰۴) و براون (۲۰۰۹) آثار اقتصادی به دنبال دارد و 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 بلکویی (۲۰۰۴) تدوین استانداردها امری شخصی و یک‌جانبه نیست و یک گزینه اجتماعی محسوب می‌شود. یکی از عواملی که موجب بهبود این فرایند شده و از نقص‌های احتمالی آن می‌کاهد، اعمال نظرات افراد حرفه و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و مشارکت آن‌ها در فرایند تدوین استاندارد است.

بوشمن و اسمیت (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که برای حسابداری دو کارکرد متصور است: تهیه اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان و توزیع نتایج حاصل از آن. هر دو کارکرد بر ثروت ذی‌نفعان سازمان اثرگذار است. بنابراین، ذی‌نفعان تمایل دارند بر سیستم حسابداری سازمان اعمال نفوذ کنند. برخی مانند ایجیری و سیرت (۱۹۷۴) پا از این فراتر گذاشته و ادعا دارند که تدوین استانداردهای حسابداری عرصه تقابل منافع متضاد افراد و گروه‌های مختلف است. در این ارتباط تعامل دیدگاه‌های سه گروه متشکل از واحدهای اقتصادی و مدیران آن‌ها، استفاده‌کنندگان از اطلاعات و حرفه حسابداری از نقش تعیین‌کننده‌ای در شرح و پیش‌بینی اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی برخوردار است. تدوین استانداردهای حسابداری پیامدهای اقتصادی بسیاری به همراه دارد که از آن جمله می‌توان به واکنش‌ها و اقدامات گروه‌های مختلف مانند مدیران واحدهای اقتصادی، حساب‌برسان مستقل، تدوین‌کنندگان اصول و ضوابط حسابداری، سیاستمداران و حتی قانون‌گذاران اشاره کرد (هولتاسن و لفتویچ، ۱۹۸۳: ۷۹؛ و براون، ۲۰۰۹: ۳۱۴). تدوین اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری در محدوده هر نظام اقتصادی را می‌توان نتیجه منطقی تعامل و ارتباط افراد و گروه‌های فعال در نهادها و جوامع حرفه‌ای دولتی و خصوصی دانست. به اعتقاد واتس و زیمرمن (۱۹۷۸: ۱۱۷-۱۱۶) تمام این افراد و گروه‌ها در

تلاش هستند تا با صرف منابع مالی و اقتصادی خود، به نحوی بر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری اثر بگذارند. استانداردهای حسابداری، نه تنها برای شرکت‌هایی که تحت تأثیر مقررات این استانداردها قرار می‌گیرند، بلکه برای کلیه سازمان‌ها و جوامع بین‌المللی نیز اثرات مالی، اقتصادی و اجتماعی قابل توجهی دارد.

هدف این پژوهش، مروری بر تحقیقات تجربی انجام گرفته در زمینه مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری است. چون این مطالعه جنبه مروری دارد تنها به خلاصه‌ای از مدل‌های اقتصادی مورد استفاده جهت تدوین استاندارد اشاره شده است. انجام این مطالعه ما را در شناسایی محدودیت‌های پژوهش‌های پیشین یاری کرده و فرصت‌هایی را جهت مطالعات آتی فراهم می‌کند.

## ۲- مشارکت در فرایند تدوین استاندارد

به اعتقاد لارسن (۲۰۰۷)، دروچر و همکاران (۲۰۰۷) و الن و رامانا (۲۰۱۳) مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استاندارد می‌تواند به عنوان مشروعیت نهاد تدوین‌کننده استاندارد تلقی شود. مشارکت اندک افراد ذی‌نفع می‌تواند مانع از شناسایی و ارزیابی مناسب تمامی راه‌ها و دیدگاه‌ها شده و کیفیت استاندارد نهایی را به خطر اندازد. بنابراین، فهم انگیزه‌های مشارکت‌کنندگان در فرایند تدوین استاندارد از اهمیت بسزایی برخوردار است. گیبیر (۲۰۱۳: ۵۲۴) تأثیرگذاری سیاسی بر فرایند تدوین استاندارد را این‌گونه تعریف می‌کند:

دخالت هدفمند در فرایند تدوین استاندارد توسط واحد اقتصادی با هدف تأثیرگذاری بر نتیجه فرایند جهت افزایش ارزش یا ثروت واحد تجاری یا دستیابی به سایر اهداف منفعت‌جویانه ناسازگار با رسالت هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی.

در این بخش مشکلات اساسی نهادهای تدوین‌کننده استاندارد در زمینه هر گونه طرح پیشنهادی مطرح شده بررسی می‌شود. نهادهای تدوین‌کننده استاندارد باید تصمیم‌های خود را مستقیماً بر اساس اولویت‌ها و ترجیحات بیان شده یا آشکار شده نمایندگان بازار سرمایه اتخاذ کنند. مشکل اساسی این است که در گذشته تعداد بسیار کمی از نمایندگان بازار اوراق بهادار در فرایند تدوین استاندارد مشارکت می‌کردند. واتس و زیمرمن (۱۹۷۹) عدم مشارکت را به معنای بی‌تفاوتی نمایندگان بازار سرمایه نسبت به استانداردها یا فرایند استاندارد‌گذاری تعبیر

می‌کنند. بنابراین، عاملی غیر از تمایل برای دریافت اطلاعات مالی با کیفیت خوب، باید توجیه‌کننده وجود نهادهای تدوین‌کننده استاندارد باشد. حتی در صورتی که تمامی نمایندگان بازار اوراق بهادار نهاد تدوین‌کننده استاندارد را انتخاب کنند، تنها برای برخی از آن‌ها مشارکت در فرایند تدوین استاندارد منطقی است. در ادامه، دلیل این مطلب تشریح می‌شود.

### ۳- مدل مشارکت قانونی

مدل‌های اقتصادی رفتار رأی‌دهنده به وسیله دانشمندان علوم سیاسی (برای مثال دونز، ۱۹۵۹؛ تولاک، ۱۹۶۷؛ ریکر و اردوشک، ۱۹۶۸، ۱۹۷۳؛ تولیسون و ویلت، ۱۹۷۳؛ و مولر، ۱۹۷۹) برای تصمیم‌گیری افراد در دو جنبه بسط و توسعه یافته است: (۱) تصمیم‌گیری نسبت به رأی دادن یا ندادن و (۲) آرای واقعی افراد در زمینه یک موضوع خاص یا یک کاندیدا. این مدل‌ها اقتصادی هستند، زیرا تصمیم‌های افراد بستگی به مطلوبیت مورد انتظار هزینه‌ها و منافع اقدام انتخابی دارد. در این بخش، برای توضیح انگیزه‌های نمایندگان بازار سرمایه جهت تحت تأثیر قرار دادن تصمیم‌های استانداردگذار، این مدل‌ها ارائه شده و برای فرایند استانداردگذاری تعدیل شده است. مدل اصلی رأی‌گیری به شرح زیر است:

$$(۱) \quad R_i = B_i P_i - V_i - I_i + D_i$$

$$i = \text{سرمایه‌گذار}$$

$$R_i = \text{مطلوبیت فرد } i \text{ در مورد یک اقدام}$$

$B_i$  = منافع تفاضلی شخص  $i$  در اثر انتخاب بهترین اولویت وی نسبت به انتخاب بدترین اولویت وی

$$P_i = \text{احتمال این که رأی } i \text{ باعث ایجاد تفاوت در } B_i \text{ شود.}$$

$$V_i = \text{هزینه رأی‌گیری}$$

$$I_i = \text{هزینه کسب اطلاعات}$$

$$D_i = \text{مزایای روانی رأی‌گیری برای شخص } i$$

مدل‌های رأی‌گیری، موفقیت اندکی در توضیح رفتار رأی‌دهنده داشته‌اند. به نظر بری (۱۹۷۰)، تولیسون و ویلت (۱۹۷۳) و مولر (۱۹۷۹) مشکل اصلی این است که این مدل‌ها به

سادگی دلیل این که چرا عدم رأی دادن منطقی است را توضیح می‌دهند، اما در رابطه با منطقی بودن رأی دادن توضیحی ارائه نمی‌دهد. بررسی مدل (۱) نشان می‌دهد که منافع مورد انتظار رأی دادن به دو دلیل بسیار اندک است. دلیل اول بیان می‌کند که احتمال این که رأی شخص قطعی و سرنوشت‌ساز باشد، بسیار پایین است و دوم این که تفاوت منافع مورد انتظار ناشی از انتخاب گزینه‌ها یا گروه‌ها بسیار کم است. برای مثال، اگر  $P_i$ ،  $\frac{1}{n}$  باشد و تعداد افراد واجد شرایط رأی دادن در آمریکا باشد،  $P_i$   $\frac{1}{10000}$  خواهد بود. افزون بر این، هزینه‌ها،  $V_i$  و  $I_i$  احتمالاً از منافع بیش‌تر خواهد بود. مشکل این مدل آن است که درصد افرادی که واقعاً در رأی‌گیری شرکت خواهند کرد (۰.۷۰٪-۰.۶۵٪) بیش‌تر از میزانی است که این مدل پیش‌بینی کرده است. معمولاً  $D_i$  برای نشان دادن این که چرا افراد در رأی‌گیری شرکت می‌کنند، به کار گرفته می‌شود. البته به نظر می‌رسد کاربرد این مدل در فرایند تدوین استاندارد، چنین مشکلاتی را نداشته باشد، زیرا نسبتاً افراد کمی در تدوین استانداردهای حسابداری مالی درگیر هستند.

#### ۴- تصمیم برای مشارکت

پس از کاربرد مدل (۱) به وسیله تولاک (۱۹۶۷) برای ترغیب سیاسی، می‌توان این مدل را جهت توضیح سطح مشارکت نمایندگان بازار سرمایه برای محیط‌های قانونی که مشارکت عمومی از طریق جلسات استماع عمومی ترغیب می‌شود، به کار برد. در چنین حالتی  $P_i$  احتمال تأثیر اظهارات شخص  $i$  بر نتیجه و  $V_i$  هزینه ارائه است. در مرحله اول، فرض می‌کنیم که  $i$  سرمایه‌گذاران انفرادی هستند. مدل (۱) نشان می‌دهد که چرا تنها برای تعداد اندکی از سرمایه‌گذاران، مشارکت کتبی یا حضور شخصی در جلسات هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی منطقی است. اول این که استانداردهای حسابداری مالی کالاهای عمومی هستند. به عبارت دیگر، حتی اگر منافع تفاضلی یک استاندارد برای یک شخص زیاد باشد (که البته خیلی روشن نیست) منافع مشارکت برای انتخاب گزینه مورد علاقه فرد، نمی‌تواند به طور کامل به هیچ فردی اختصاص یابد. علاوه بر این،  $B_i$  یک استاندارد برای یک سرمایه‌گذار با پرتفوی متنوع نمی‌تواند زیاد باشد، زیرا انتظار می‌رود که استانداردهای انتخابی، شرکت‌های مختلف در پرتفوی را به صورت متفاوت تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین، تا حدی که سرمایه‌گذار پرتفوی خود را متنوع ساخته باشد و رفاه کلی وی تحت تأثیر استاندارد خاصی قرار نگیرد، انتظار نمی‌رود که در مورد آن مسئله مشارکت کند.

دوم این که، احتمال قطعی بودن در مورد یک موضوع بسیار اندک است. در شرایطی که تشویق یک عامل محسوب می شود،  $P_i$  می تواند از طریق جمع آوری اطلاعات اضافی افزایش یابد. افزایش ایجاد شده در منافع مورد انتظار منجر به هزینه های افزایشی می شود. به عبارت دیگر،  $I_i$  افزایش می یابد. سوم، هزینه مطلع شدن (شامل پیگیری دستور کار، خواندن اسناد هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا و انجام پژوهش جهت دادن پاسخ) و هزینه مشارکت (شامل زمان صرف شده جهت تهیه پاسخ به یادداشت ها و متن های پیشنهادی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا و حضور در جلسات آن) بسیار زیاد است. همانند مشکلات رأی گیری عمومی،  $D_i$  ممکن است به صورت منافع بلندمدت در سلامت فرایند تدوین استاندارد تفسیر شود. اما بیش تر بودن این منافع بلندمدت از هزینه ها هنوز مشخص نیست.

بنابراین، گا (۱۹۸۸: ۸۳) این فرضیه را مطرح می کند که به اعتقاد سرمایه گذاران هزینه مشارکت در فرایند تدوین استاندارد بیش تر از مزایای آن است. به عبارت دیگر، منطقی است که

سرمایه گذاران، نه (لزوماً) به علت بی تفاوتی نسبت به استانداردها، بلکه به علت افزون بودن هزینه های شخصی از منافع شخصی، در فرایند مشارکت نکنند. به همین دلیل است که هریس (۱۹۸۵، ۱۹۸۰) به رغم مشارکت اندک افراد، مدارکی در حمایت از وجود هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی به دست آورد.

انگیزه مدیران جهت مشارکت در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مالی متفاوت است. منافع مشارکت برای آنان به دو دسته مستقیم و غیرمستقیم از طریق بازار کار مدیریتی تقسیم می شود. این مزایا، به ترتیب،  $B_m$  و  $B_m(i)$  نامیده می شود. هزینه های مشارکت را هر دو گروه مدیران و سرمایه گذاران متحمل می شوند. از این رو، مدل تکمیلی جهت مشارکت مدیران در استاندارد گذاری به شکل زیر است:

$$(۲) \quad R_m = P_m (B_m(i) + B_m) - (V_m + I_m) + D_m$$

m: مدیر

تا حدی که هزینه های مشارکت  $(V_m + V_i)$  را سرمایه گذاران متحمل شوند، مدیران انگیزه بیش تری جهت مشارکت خواهند داشت. به علت این که استانداردهای حسابداری خاص،

شرکت‌ها را به طور متفاوت تحت تأثیر قرار می‌دهد و همچنین، به علت این که منافع مدیران با توجه به تأثیرات خاص شرکت، مستقیم‌تر است (مدیران به خوبی سرمایه‌گذاران متنوع‌سازی نکرده‌اند) انتظار می‌رود که مدیران مشارکت بیش‌تری از سرمایه‌گذاران (که فرض می‌شود سرمایه‌گذاری خود را متنوع ساخته‌اند) داشته باشند. برای مثال، هنگامی که هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، بیانیه شماره ۱۳، بحث اجاره‌ها را مطرح کرد، بسیاری از شرکت‌ها (شرکت‌هایی که اجاره شکل اصلی تأمین مالی آن‌ها را تشکیل می‌داد) به متن پیشنهادی پاسخ داده و اظهار کردند که سرمایه‌ای کردن اجاره‌ها تأثیر بسزایی بر آن‌ها خواهد گذاشت.

حتی در این حالت نیز، هزینه مشارکت بسیار زیاد خواهد بود. معمولاً شرکت‌ها کاری بیش‌تر از حمایت از موضع اتخاذ شده به وسیله گروه‌های دارای قدرت اعمال نفوذ انجام نمی‌دهند. برای مثال، متن کامل بیانیه مواضع فروشگاه‌های برادران ادیسون در افشای اجاره‌ها در ۱۸ اکتبر ۱۹۷۴ به این شرح بود: «ما اعلام می‌کنیم که از موضع انجمن مدیران ارشد مالی در برخورد با اجاره‌ها در گزارش‌های مالی حمایت می‌کنیم.»

ظاهراً برخی از مدیران احساس می‌کنند که منافع مورد انتظار تنها در صورتی از هزینه‌ها بیش‌تر خواهد بود که هزینه‌ها میان اعضای ائتلاف شرکت‌ها تقسیم شود. برای شرکت‌هایی که به طور منظم در فرایند مشارکت می‌کنند،  $D_m$ ، که نسبتاً ثابت است، به اندازه کافی بزرگ نیست تا یک عامل اساسی برای تصمیم‌گیری نسبت به مشارکت یا عدم مشارکت تلقی شود. مدل مشارکت حساب‌رسان، با متغیرهای هزینه اضافی، اساساً مشابه مدل مدیران است:

$$R_a = P_a (B_i(a) + B_a) - (V_a + I_a) - (V_m + I_m) + (V_i + I_i) + D_a$$

a: حساب‌رس

متغیرها باید مشابه دو مدل قبلی تفسیر شوند. همانند دو مدل پیشین، تا حدودی که هزینه‌ها تقسیم شوند،  $V_a$  و  $I_a$  کاهش می‌یابد. از آن‌جا که موسسات حساب‌رسی، پژوهش‌های بسیاری را به عنوان بخشی از فعالیت حساب‌رسی انجام می‌دهند و از آن‌جا که صرفه‌جویی در مقیاس وجود دارد، انتظار می‌رود بخش تفاضلی  $I_a$  کوچک باشد.  $D_a$  ممکن است برای

حسابرسان (و برخی از مدیران بر اساس تئوری «تسخیر» مقررات) بزرگ باشد؛ زیرا آن‌ها انگیزه‌های قوی برای مشارکت دارند تا از تداوم ساختار نهادی اطمینان یابند.

### ۵- مشارکت کنندگان و انگیزه‌های آنان

مطالعات گذشته نظیر تیلور و تورلی، ۱۹۸۶؛ نوبز، ۱۹۹۲؛ تندی و ویلبرن، ۱۹۹۶؛ لارسن، ۱۹۹۷؛ مک‌لی و همکاران، ۲۰۰۰؛ هیل و همکاران، ۲۰۰۲ و الن و رامانا، ۲۰۱۳، برخی از گروه‌هایی را شناسایی کرده‌اند که می‌توانند بر تدوین استانداردهای حسابداری تأثیر بگذارند (به عنوان نمونه، حسابرسان، تهیه کنندگان/مدیران، استفاده کنندگان صورت‌های مالی و غیره). بنستون و همکاران (۲۰۰۶) و زیمرمن و همکاران (۲۰۰۸) موسسات حسابرسی، تهیه کنندگان صورت‌های مالی و استفاده کنندگان (شامل تحلیل گران مالی) را به عنوان ذی‌نفعان اساسی در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری شناسایی کردند. به نظر برون و تارکا (۲۰۰۱) و دیگران و آنرمن (۲۰۰۶) این گروه‌ها به منظور حمایت از منافعشان، تلاش می‌کنند تا در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری اعمال نفوذ کنند. به اعتقاد دیگران و آنرمن (۲۰۰۶) و یانگ (۲۰۱۴) هر یک از این گروه‌ها دارای منافع و انگیزه‌های متفاوتی هستند و تلاش می‌کنند بر دولت یا سایر نهادهای قانون‌گذار اعمال نفوذ کرده تا قوانینی تصویب کنند که منافع اقتصادی برای آن‌ها به همراه داشته باشد.

در ادامه، گروه‌های مختلف مشارکت‌کننده و انگیزه‌های آنان جهت مشارکت و اعمال نفوذ به طور مجزا مورد بحث قرار می‌گیرد.

#### ۵-۱- استفاده کنندگان

بر اساس پژوهش‌های الکساندر و همکاران (۲۰۰۷)، استفاده کنندگان از صورت‌های مالی بر اساس نیازهایشان متفاوت بوده و شامل سرمایه‌گذاران، کارکنان، تأمین کنندگان، مشتریان و غیره هستند. برای مثال، سرمایه‌گذاران به اطلاعاتی نیاز دارند که در تصمیم‌گیری (برای مثال، خرید یا فروش) به آن‌ها کمک کند. مشتریان به اطلاعاتی در رابطه با تداوم فعالیت واحد تجاری نیاز دارند، به ویژه هنگامی که جزء مشتریان بلندمدت واحد تجاری باشند. وام‌دهندگان به اطلاعاتی در زمینه توانایی واحد تجاری در ایفای تعهدات در سررسید علاقه دارند. به نظر سامن (۱۹۹۹)، استفاده کنندگان صورت‌های مالی زمانی که با استانداردهای حسابداری سروکار دارند، به افشای کامل اطلاعاتی نیاز دارند که درخواست کرده‌اند. کلی نیوتن (۱۹۸۰) و میلر و ردینگ (۱۹۸۶)



نیز معتقدند که افزایش سطح افشا در این حالت مورد نیاز خواهد بود. به اعتقاد کوسونوف (۲۰۰۴) این بدان علت است که استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی توانایی تهیه اطلاعات اضافی مورد نیاز را ندارند. بر طبق پژوهش‌های گاونز و همکاران (۱۹۸۹)، تصمیم استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی مبنی بر مشارکت در استانداردهای پیشنهادی بستگی به میزان تأثیرپذیری نهادهای تدوین‌کننده استاندارد دارد.

یافته‌های ویتمن و همکاران (۱۹۹۶) نشان داد علت این که استفاده‌کنندگان به طور مکرر به متن‌های پیشنهادی پاسخ نمی‌دهند این است که آن‌ها احساس می‌کنند مشارکتشان بی‌فایده است. درحالی‌که ساتون (۱۹۸۴) دریافت که سرمایه‌گذاران ثروتمند در مقایسه با استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی علاقه بیشتری به مشارکت و اعمال نفوذ دارند. ویتمن و همکاران (۱۹۹۶) مشاهده کردند که افشای بیشتر راهی است برای این که به مشارکت‌کنندگان اجازه داده شود تا سؤال‌های خاص بیشتری را مطرح کنند. از سوی دیگر، تندی و ویلبرن (۱۹۹۲) و مک‌لی و همکاران (۲۰۰۰) دریافتند که تهیه‌کنندگان نسبت به استفاده‌کنندگان اطلاعات، تمایل بیشتری به مشارکت و اعمال نفوذ دارند. این دیدگاه با یافته‌های وک (۲۰۰۵) سازگار است. وک نشان داد اگر چه منافع گروه‌های استفاده‌کننده از هدف‌های اصلی و اولیه استانداردهای حسابداری بین‌المللی و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است، اما تغییراتی که در گزارشگری بخش‌ها و پروژه‌های دارایی‌های نامشهود رخ داد، نشان داد که تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی تأثیر قابل توجهی در تدوین استانداردهای حسابداری دارند. جورجیو (۲۰۱۰) به بررسی میزان مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استانداردهای بین‌المللی پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که استفاده‌کنندگان تنها از نامه‌های پیشنهادی به عنوان ابزار مشارکت استفاده نمی‌کنند و سایر روش‌های مشارکت و اعمال نفوذ نظیر بحث در رسانه‌ها و درخواست از سایر گروه‌ها جهت بحث و ارائه دیدگاه‌هایشان را به کار می‌گیرند. یافته‌های دیگر این پژوهش نشان داد که از دیدگاه استفاده‌کنندگان، عامل هزینه‌مهمترین عامل در تصمیم‌گیری نسبت به مشارکت نکردن در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری است. جورینسن و همکاران (۲۰۱۳) مشارکت در فرایند تدوین استانداردهای بین‌المللی را در قالب پراکندگی جغرافیایی طی دوره زمانی ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۷ را مورد بررسی قرار

دادند. نتایج بررسی ۷۴۴۲ نامه پیشنهادی، افزایش مشارکت استفاده کنندگان طی زمان را نشان داد.

## ۵-۲- دانشگاهیان

پژوهشگران متعددی، دانشگاهیان را به عنوان یک گروه مشارکت کننده و تأثیرگذار در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری شناسایی کرده‌اند. دعوت از دانشگاهیان برای مشارکت بیشتر در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری در قالب پژوهشگر در زمینه مسائل مرتبط با به عنوان نویسندگان نامه‌های پیشنهادی در آمریکا سابقه طولانی داشته و این بحث اخیراً در جوامع بین‌المللی مطرح شده است. تندی و ویلبرن (۱۹۹۶) معتقدند که دانشگاهیان دارای موقعیت ممتازی هستند تا به عنوان مشاور به هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی کمک کنند. زیرا آن‌ها مستقل از پیامدهای اقتصادی هستند. به اعتقاد جانسون و برتون (۱۹۹۵) دانشگاهیان از طریق انجام پژوهش می‌توانند بر فرایند تدوین استاندارد تأثیرگذار باشند. بارث (۲۰۰۷) نیز بیان می‌کند که پژوهش‌های دانشگاهی در شناسایی مسائل، سازماندهی آن‌ها و ارائه شواهد و مدارک به استانداردگذار کمک می‌کند.

به اعتقاد میک و توماس (۲۰۰۴) و باتل (۲۰۰۹) اهمیت پژوهش‌های دانشگاهی بر کمیسیون بورس و اوراق بهادار پوشیده نیست؛ خصوصاً این مسئله با توجه به احتمال به کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در آمریکا اهمیت بیشتری پیدا کرده است. کمیسیون بورس و اوراق بهادار معمولاً به پژوهش‌های دانشگاهی در سخنرانی‌ها، مطالعات و مقررات نهایی استناد می‌کند و تمام این موارد به کمیسیون در یافتن داده‌های تجربی، مستقل و عینی برای تعیین و حمایت از بهترین جایگاه ممکن که می‌تواند به وسیله این کمیسیون اتخاذ شود، کمک می‌کند (جورجنسن و همکاران، ۲۰۰۷: ۳۲۰).

ناشوا (۲۰۰۴) میزان مشارکت دانشگاهیان را در فرایند تدوین استانداردهای هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی از طریق پژوهش، نامه‌های پیشنهادی و عضویت در هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و کمیته‌های آن بررسی کرد. اگر چه نتایج پژوهش وی، میزان مشارکت استادان دانشگاه را اندک گزارش کرد، اما طی دوره ۱۰ ساله مورد مطالعه، میزان مشارکت استادان دانشگاه رو به افزایش بوده است. برسفورد (۱۹۹۱)، ویات (۱۹۹۱) و برتون و ساک (۱۹۹۰) نشان دادند که مشارکت دانشگاهیان طی زمان رو به افزایش است.

لارسن و هرز (۲۰۱۱) به بررسی میزان مشارکت دانشگاهیان در فرایند تدوین استانداردهای بین‌المللی پرداختند. آن‌ها نامه‌های پیشنهادی دریافت شده در رابطه با ۷۹ موضوع را مورد بررسی قرار دادند. نتایج مطالعه آنان میزان مشارکت استادان دانشگاه را اندک گزارش کرد. در رابطه با ۵۵ استاندارد هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی، ۹۰ استاد دانشگاه (۵/۸٪ پاسخ‌دهندگان) ۱۵۳ پاسخ (۲/۷٪ کل پاسخ‌ها) را ارائه کرده بودند. نتایج کلی بیانگر آن بود که کشورهای انگلوساکسون شامل استرالیا، کانادا، نیوزیلند و انگلستان به همراه آمریکا بیشترین پاسخ‌ها را ارائه داده‌اند. نتایج پژوهش لارسن و هرز (۲۰۱۱: ۳۵) نشان داد که مشارکت دانشگاهیان طی زمان افزایش نیافته است.

### ۵-۳- مدیران / تهیه‌کنندگان

مدیریت واحد تجاری مسئولیت اصلی تهیه و ارائه صورت‌های مالی شرکت را بر عهده دارد. مطالعات گذشته (به عنوان نمونه، انگ و همکاران، ۲۰۰۰؛ و هیل و همکاران، ۲۰۰۲) نشان می‌دهد که مدیران شرکت تأثیر بسزایی بر تدوین استانداردهای حسابداری، از طریق تأثیرگذاری بر تدوین‌کنندگان استانداردها دارند.

برخی پژوهشگران (نظیر کنی و لارسن، ۱۹۹۳؛ و جورجیو، ۲۰۰۲) بیان می‌کنند که شرکت‌های سهامی سعی می‌کنند بر روش‌هایی که آن‌ها را قادر به دستکاری سودشان می‌کند، خصوصاً روش‌هایی که منجر به کاهش سود می‌شود، اعمال نفوذ کنند. به نظر دیگران و آنرمن (۲۰۰۶) این امر امکان‌پذیر است؛ زیرا شرکت‌ها می‌خواهند از برخی تقاضاهای کارکنان مانند تقاضا برای افزایش حقوق و دستمزد اجتناب کنند. به اعتقاد برخی پژوهشگران نظیر سامن (۱۹۹۹)، انگیزه‌های مدیران ممکن است در مواردی با انگیزه‌های شرکت‌اندکی متفاوت باشد. مدیران ممکن است بدون توجه به منافع شرکت یا سهامداران بر روش‌های حسابداری اعمال نفوذ کنند که منافعشان را به حداکثر می‌رساند. یو (۲۰۰۶) بیان می‌کند که در بعضی شرکت‌ها مدیران نقش اصلی اعمال نفوذ بر تدوین‌کنندگان استانداردها را بازی می‌کنند؛ زیرا میزان پاداش آنان به طور مستقیم به گزارش سود وابسته است.

#### ۵-۴- حساب‌رسان

حساب‌رسان از دیگر گروه‌هایی هستند که برای اعمال نفوذ بر تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری تلاش می‌کنند. دیگان و آنرمن (۲۰۰۶) بیان می‌کنند که حساب‌رسان طرفدار استانداردهای حسابداری هستند؛ زیرا یکنواخت‌سازی خطر حسابداری را کاهش می‌دهد. افزون بر این، شرکت‌های بین‌المللی حسابداری ممکن است بر انتخاب استانداردهای حسابداری تأثیر داشته باشند؛ حمایت این شرکت‌ها از پذیرش استانداردهای هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی مثالی از این تأثیر است. زمانی که کشورها استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را بپذیرند، حساب‌رسان در جستجوی کسب منافع برای خودشان هستند. به اعتقاد چوی و همکاران (۱۹۹۹) این منافع شامل بهبود موقعیت آنان نسبت به مؤسسات حسابداری ملی از طریق افزایش تقاضا برای خدماتشان و یا کاهش بهای آموزش کارکنانشان است.

به نظر پارو (۱۹۸۴) تأثیر حساب‌رسان بر تدوین استانداردهای حسابداری ممکن است در برخی موارد نظیر زمانی که حساب‌رسان منافع خود را با تهیه کنندگان تقسیم می‌کنند، واضح‌تر باشد. به اعتقاد تیلور و تورلی (۱۹۸۶) و مک‌لی و همکاران (۲۰۰۰) میزان این تأثیر کمابیش به ارتباط میان حساب‌رسان و مدیران واحد تجاری بستگی دارد. بر طبق پژوهش‌های تیلور و تورلی (۱۹۸۶) پیشنهادها و توصیه‌های حساب‌رسان ممکن است بر عقاید و نظرات مدیران اثرگذار باشد و به نوبه خود مدیران نیز می‌توانند بر استانداردهای حسابداری تأثیر بگذارند. از سوی دیگر، حساب‌رسان ممکن است از استانداردهای مورد نیاز مدیران حمایت کنند؛ زیرا به اعتقاد واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) و دیگان و همکاران (۱۹۹۰) ممکن است حساب‌رسان به تأمین نیازهای صاحبکارانشان تمایل داشته باشند.

البته به اعتقاد یو (۲۰۰۶) در برخی موارد ممکن است که منافع حساب‌رسان و تهیه کنندگان با یکدیگر در تضاد باشد. برای مثال، ممکن است حساب‌رسان طرفدار استانداردی باشند که باعث افشای بیشتر می‌شود، اما مدیران با این استاندارد پیشنهادی مخالفت کنند؛ زیرا به اعتقاد کوسونوف (۲۰۰۴) افشای بیشتر ممکن است منجر به بروز برخی مشکلات رقابتی برای شرکت‌ها شود.

## ۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

با نگاهی به پیشینه پژوهش‌های انجام شده، مشخص می‌شود که، در ایران، بیش‌تر پژوهش‌ها به بحث و بررسی پیرامون چارچوب مفهومی استانداردها، کارایی و موانع اجرایی هر یک از استانداردها پرداخته‌اند. اما در خارج از کشور، برخی از پژوهشگران به معرفی و نقد مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استاندارد پرداخته‌اند (به عنوان نمونه، واتس و زیمرمن، ۱۹۷۸؛ سامن، ۱۹۹۹؛ دروچر و همکاران، ۲۰۰۷). در تعدادی از پژوهش‌های انجام شده نیز به بررسی اعمال نفوذ سیاسی در تدوین استانداردهای حسابداری پرداخته شده است (به عنوان نمونه، برون و تارکا، ۲۰۰۱، جورجیو و همکاران، ۲۰۰۴ و گیپر، ۲۰۱۳). در نهایت، گروهی از پژوهش‌ها به بررسی انگیزه‌های گروه‌های مختلف مشارکت‌کننده به منظور مشارکت و اعمال نفوذ پرداخته‌اند (به عنوان نمونه، لارسن، ۲۰۰۷؛ جورجیو، ۲۰۱۰؛ دروچر و فورتین، ۲۰۱۱؛ و لارسن و هرز، ۲۰۱۱؛ الن و رامانا، ۲۰۱۳؛ و جوریسون و همکاران، ۲۰۱۳).

توجه به پژوهش‌های انجام شده، در بالا، در حوزه‌های مختلف تدوین استاندارد نواقصی را به شرح زیر آشکار می‌کند:

پژوهش‌های انجام شده در خصوص مشارکت در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری در داخل کشور بسیار محدود است. همچنین، موارد موجود، اغلب به صورت نظری بوده است.

پژوهش‌های انجام شده در خصوص مشارکت در تدوین استانداردهای حسابداری در خارج از کشور فراوان بوده ولی این پژوهش‌های دارای نواقصی است که عبارتند از: اول، این پژوهش‌ها انگیزه‌های اقتصادی را دلیل عمده مشارکت در فرایند تدوین استاندارد عنوان کرده‌اند و دلایل دیگری غیر از انگیزه‌های اقتصادی (به عنوان نمونه، علایق شخصی، مطالعه، پژوهش و...) را برای مشارکت افراد ارائه نداده‌اند. دوم، پژوهش‌های مزبور به سوال‌های زیر پاسخ روشنی نداده‌اند:

چرا برخی افراد همیشه در فرایند تدوین استاندارد مشارکت می‌کنند؟

چرا برخی افراد هرگز در فرایند تدوین استاندارد شرکت نمی‌کنند؟

چرا اکثر افرادی که در فرایند مشارکت نمی‌کنند، دارای این تفکر هستند که مشارکت آنان بر نتیجه بدون تأثیر است؟

کدام یک از اقلام هزینه با فرایند مشارکت در ارتباط است؟

بنابراین پیشنهاد می‌شود طی پژوهشی انگیزه‌های مشارکت‌کنندگان در فرایند تدوین استاندارد مورد بررسی قرار گیرد تا عوامل تأثیرگذار بر مشارکت افراد در تدوین استانداردهای حسابداری مشخص شود. بررسی میزان مشارکت استفاده‌کنندگان در تدوین یک استاندارد خاص (نظیر استاندارد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه) و بررسی نامه‌های پیشنهادی و سایر ابزارهای مشارکت در این زمینه نیز جهت پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود.

### منابع

- Allen, A. , and K. Ramanna (2013). Towards an understanding of the role of standard setters in standard setting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 55, PP. 66-90.
- Barth, M. E. (2007). Standard-Setting Measurement Issues and the Relevance of Research. *Accounting and Business Research*, Vol. 37, No. 15, PP. 7-15.
- Belkaoui, A. R. (2004). *Accounting Theory*. 5<sup>th</sup> edition, London: Thomson.
- Benston, G. J. (1975). Accounting Standards in the US and the UK: Their Nature, Causes and Consequences. *Vanderbilt Law Review*, January, p. 255.
- Brown, Judy (2009). Democracy, Sustainability and Dialogic Accounting Technologies: Taking Pluralism Seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, pp. 313-342.
- Brown, P. and A. Tarca (2001). Politics, Processes and the Future of Australian Accounting Standards. *Abacus*, Vol. 37, pp. 267-296.
- Bushman, R. M. and A. J. Smith (2001). Financial Accounting Information and Corporate Governance. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 32, No. 1-2, pp. 237-333.
- Deegan, C. and J. Unerman (2006). *Financial Accounting Theory*. London: McGraw-Hill.
- Durocher, S. ; Fortin, A. ; and L. Cote (2007). User's Participation in the Accounting Standard-Setting Process: A Theory-building Study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, pp. 29-59.
- Durocher, Sylvain and Anne Fortin (2011). Practitioners' participation in the Accounting Standard-setting Process. *Journal of Accounting and Business Research*, Vol. 41, No. 1, PP. 29-50
- Gaa, James C. (1988). *Methodological Foundations of Standard-setting for Corporate Financial Reporting*. United States of America: American Accounting Association.
- Georgiou, G. (2010). The IASB Standard-Setting Process, Participation and Perceptions of Financial Statement Users. *The British Accounting Review*, Vol. 42, No. 2, PP. 103-118.
- Gipper, Brandon (2013). The Politics of Accounting Standard-setting: a Review of Empirical Research. *Australian Journal of Management*, Vol. 38, PP. 523-551.

- 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.
- Ijiri, Y. and R. Cyert (1974). Problems of Implementing the Trueblood Objective Report. *Supplement to the Journal of accounting Research*, Vol. 12, PP. 29-42.
- Jorgensen, B. N. ; Linthicum, C. L. ; McLelland, A. J. ; Taylor, M. H. ; and T. L. Yohn (2007). Recent Developments at the Securities and Exchange Commission: Academic Contribution and Opportunities. *Accounting Horizons*, Vol. 21, No. 3, PP. 313-323.
- Jorrißen, A. ; Lybaert, N. ; Orens, R. ; and Leo van der Tas (2013). Geographic Analysis of Constituents Formal participation in the Process of International Accounting Standard-setting: Do We have a Level Playing Field. *J. Account. Public policy*, Vol. 32, PP. 237-270.
- Kosonboov, L. (2004). The Relevance of International Accounting Standards for Developing Countries: The Case of IAS 41. *Ph. D. thesis, University of Strathclyde, UK*.
- Larson, R. (2007). Constituent Participation and the IASB's International Financial Reporting Interpretations Committee. *Accounting in Europe*, Vol. 4, No. 2, PP. 207-254.
- Larson, R. and P. Herz (2011). The Academic Community's Participation in Global Accounting Standard-Setting. *Research in Accounting Regulation*, Vol. 23, PP. 34-45.
- Nashwa, G. (2004). The Participation of Academics in the Standard-Setting Process of the Financial Accounting Standards Board. *The Journal of Business and Economic Studies*, Vol. 10, No. 1, PP. 54-60.
- Saemann, G. (1999). An Examination of Comment Letters Filed in the US Financial Accounting Standard-Setting Process by Institutional Interest Groups. *Abacus*, Vol. 35, No. 1, PP. 1-28.
- Sutton, T. G. (1984). Lobbying of Accounting Standard-Setting Bodies in the U. K and the U. S. A.: a Downsian Analysis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 1, PP. 81-95.
- Tollison, R. D. and T. D. Willett (1973). Some Simple Economics of Voting and Not Voting. *Public Choice*, Vol. 16, PP. 59-71.
- Tullock, G. (1967). *Toward a Mathematics of Politics*. Ann Arbor: University of Michigan Press.
- Watts, R. L. and J. L. Zimmerman (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, Vol. 53, No. 1, PP. 112-134.
- Young, Joni J. (2014). Separating the Political and Technical Accounting Standard-setting and Purification. *Contemporary Accounting research*, Vol. 31, No. 3, PP. 713-747.
- Yu, X. (2006). Lobbying Activity on International Accounting Standards: an Examination of Lobbying Behavior on Macro Hedging Treatment. Master's Dissertation, University of Nottingham, U. K