

بررسی آثار توزیعی تدوین استانداردهای ملی حسابداری

الهه برزگر^۱غلامحسین مهدوی^۲

تاریخ دریافت: ۹۶/۳/۲۷

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۱/۹

چکیده:

هدف این پژوهش بررسی ساز و کارهای مورد استفاده به وسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری در تدوین استانداردهای ملی حسابداری است. از آنجا که تدوین استانداردهای حسابداری، آثار اقتصادی به دنبال دارد، نهادهای تدوین کننده استاندارد، جهت مشروع بودن فرایند تدوین استاندارد و توجیه آثار توزیع مجدد ثروت میان استفاده کنندگان، از اصول توزیع بهره می گیرند. در این پژوهش مسئله انتخاب اصل توزیع به عنوان یکی از مشکلات نهادهای تدوین کننده استاندارد، مورد بررسی قرار گرفته است. اطلاعات لازم برای تحقق بخشیدن به هدفهای پژوهش، با استفاده از پرسش نامه کتبی جمع آوری شده است. جامعه آماری مورد بررسی شامل اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استادان رشته حسابداری و حسابرسان است. نتایج پژوهش نشان داد که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری اصل بی طرفی را مبنای کار خود قرار می دهد. همچنین، از دیدگاه استادان دانشگاه و حسابرسان رعایت اصل بی طرفی به وسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری می تواند توجیه کننده آثار توزیع مجدد ثروت باشد.

واژه های کلیدی: استانداردهای حسابداری، اصول توزیع، اصل بی طرفی، اصل رجحان استفاده کننده.

۱- دکتری حسابداری دانشگاه شیراز

۲- استاد حسابداری دانشگاه شیراز و حسابدار رسمی، نویسنده مسئول. پست الکترونیک: ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir

□ مقدمه

تدوین استانداردهای حسابداری، آثار اقتصادی به دنبال دارد و موجب تغییر ثروت اقتصادی یا جریان‌های نقدی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌شود. 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 (مونیتز^۱، ۱۹۷۴؛ لیندال^۲، ۱۹۸۷؛ و ریاحی‌بلکویی^۳، ۲۰۰۴). افراد و گروه‌های فعال در عرصه اقتصاد از رفتار منطقی و عقلایی برخوردارند و از این رو همواره در پی افزایش ثروت خود 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 خود به استدلال پیرامون قبول یا رد استانداردهای حسابداری می‌پردازند (واتس^۴ و زیمرمن^۵، ۱۹۷۸؛ و ریاحی‌بلکویی^۶، ۲۰۰۴). 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 (واتس و زیمرمن، ۱۹۷۸: ۱۱۵). بنابراین، انتخاب نوع استاندارد از اهمیت خاصی برخوردار است و یکی از مشکلات نهادهای تدوین‌کننده استاندارد محسوب می‌شود. یکی از راه‌حل‌های پیشنهادی در متون حسابداری، بکارگیری اصول توزیع^۷ است. مسئله انتخاب اصول توزیع مناسب به گونه‌ای که توزیع مجدد ثروت میان استفاده‌کنندگان به بهترین شکل باشد، یکی از مشکلات نهادهای تدوین‌کننده استاندارد است. از این رو، این پژوهش درصدد یافتن پاسخی مناسب برای این پرسش است که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری برای تدوین استانداردهای ملی حسابداری، کدام یک از اصول توزیعی (اصل بی‌طرفی^۸ یا اصل رجحان استفاده‌کننده^۹) را مدنظر قرار می‌دهد؟ به عبارت دیگر، هدف اصلی این پژوهش کسب آگاهی از ساز و کار مورد استفاده به‌وسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران و تعیین نوع اصول توزیعی به‌کار گرفته شده به‌وسیله این کمیته و تعیین عوامل تأثیرگذار در انتخاب و انتشار استانداردهای ملی حسابداری است. هدف دیگر این پژوهش، تعیین بهترین اصل توزیع از دیدگاه صاحب‌نظران حسابداری و افراد شاغل در حرفه حسابداری است تا بر اساس آن بتوان بهترین سازوکار را جهت انتخاب و انتشار استانداردهای ملی حسابداری در کشور به‌کار گرفت، به گونه‌ای که توزیع مجدد ثروت در بین استفاده‌کنندگان به بهترین شکل باشد و منافع تمامی افراد به بهترین نحو ممکن تأمین شود.

□ مبانی نظری

به اعتقاد دای^۹ و سریدر^{۱۰} (۲۰۰۸: ۳۱۲) 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. ساتاوا و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۶: ۲۷۲) بیان می‌کنند که صورت‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوب

برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد. تدوین استانداردهای حسابداری، به نظر مونیترز (۱۹۷۴)، هولتاسن^{۱۲} و لفتویچ^{۱۳} (۱۹۸۳)، لیندال (۱۹۸۷)، ریاحی بلکویی (۲۰۰۴) و براون^{۱۴} (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 ریاحی بلکویی (۲۰۰۴) تدوین استانداردهای حسابداری یک گزینه اجتماعی است. بوشمن^{۱۵} و اسمیت^{۱۶} (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که برای حسابداری دو کارکرد متصور است: تهیه اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان و توزیع نتایج حاصل از آن. هر دوی این کارکردها بر ثروت ذی‌نفعان سازمان اثرگذار است. به اعتقاد برگستالر و همکاران^{۱۷} (۲۰۰۵) اطلاعات بر ارزیابی پروژه‌ها و کنترل مدیریت تأثیرگذار بوده و توزیع آن بر ثروت از طریق، به عنوان نمونه تعیین مبالغ سود تقسیمی، اثرگذار است. بنابراین، ذی‌نفعان تمایل دارند بر نظام حسابداری سازمان اعمال نفوذ کنند. به نظر وک^{۱۸} و شارپ^{۱۹} (۲۰۰۵) اهمیت مرحله‌نهایی تدوین استانداردهای حسابداری رسیدن به یک «پاسخ صحیح» نیست، بلکه انتخاب از میان دیدگاه‌های متفاوت گروه‌های ذی‌نفع است که ممکن است ضرورتاً با یکدیگر در تضاد باشد. از این رو، یو^{۲۰} (۲۰۰۶) بیان می‌کند که، این احتمال بالقوه وجود دارد که استانداردهای حسابداری برای همه گروه‌های ذی‌نفع رضایت‌بخش نباشد. از دیدگاه برون و تارکاکا^{۲۱} (۲۰۰۱) و دیگان^{۲۲} و آنرمن^{۲۳} (۲۰۰۶) این گروه‌ها به منظور حمایت از منافعشان، تلاش می‌کنند تا در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری اعمال نفوذ کنند. بنابراین، انتخاب نوع استاندارد از اهمیت خاصی برخوردار است و یکی از مشکلاتی است که نهادهای تدوین‌کننده استاندارد با آن روبرو هستند. راه‌حل پیشنهادی در متون حسابداری، بکارگیری اصول توزیع است. نهادهای تدوین‌کننده استاندارد، جهت مشروع بودن فرایند تدوین استاندارد و توجیه آثار توزیع مجدد ثروت میان استفاده‌کنندگان، از اصول توزیع بهره می‌گیرند. در متون حسابداری دو اصل توزیع، تحت عنوان اصل بی‌طرفی و اصل رجحان استفاده‌کننده مطرح و بررسی شده است (گا^{۲۴}، ۱۹۸۸: ۴۶).

□ اصل بی‌طرفی

بر اساس اصل بی‌طرفی، 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 اقدام با انتخاب و انتشار استاندارد می‌کند، هویت «برنده» یا «بازنده» خاصی را مدنظر قرار نداده و در جستجوی حداکثر کردن رفاه کل «مشارکت‌کنندگان در بازار اوراق بهادار» است (همان، ص. ۴۵). سالومونز^{۲۵} (۱۹۷۸) 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^{۲۶} (۱۹۷۸) نیز با سالومونز هم‌عقیده است. به اعتقاد وی، بی‌طرفی بیانگر صداقت در ارائه چیزی است که اطلاعات مدعی ارائه آن است.

□ اصل رجحان استفاده‌کننده

برخلاف مکتب رویدادی که معتقد است اطلاعات مالی باید تنها بر مبنای رویدادهای اقتصادی مربوط باشد، مکتب ارزش یا رویکرد مکتب نیاز استفاده‌کننده، بیان می‌کند که تمرکز باید بیشتر معطوف به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان باشد (ریاحی بلکویی، ۲۰۰۴: ۳۶۵-۳۶۴). به اعتقاد واتکینز^{۲۷} (۲۰۰۷: ۸)، رویکرد سودمندی در تصمیم، تأکید زیادی بر مربوط بودن اطلاعات ارائه شده به استفاده‌کنندگان دارد. نهادهای تدوین‌کننده استاندارد برای در نظر گرفتن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان می‌توانند اصل رجحان استفاده‌کننده را به کار گیرند. طبق این اصل، گروهی از استفاده‌کنندگان 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» باعث می‌شود که مدیران نسبت به سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات بیشتری در اختیار داشته باشند. بر اساس اصل رجحان استفاده‌کننده، استانداردهاگذار 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 (مک کلنن^{۲۸}، ۱۹۸۱).

اگر چه اصل رجحان استفاده‌کننده، منافع افراد غیرسرمایه‌گذار را مهم‌تر از افراد سرمایه‌گذار می‌داند (هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، ۱۹۷۸: بند ۳۴)، اما چارچوب نظری دربرگیرنده ادعای حق استفاده‌کنندگان غیرسرمایه‌گذار نسبت به اطلاعات مالی منتشر شده، است. ریاحی بلکویی (۲۰۰۴: ۲۶۳) معتقد است که دو نوع اصل رجحان استفاده‌کننده، اصل رجحان استفاده‌کننده اساسی و اصل رجحان استفاده‌کننده توسعه‌یافته، در متون حسابداری گسترش یافته است. 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 (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، ۱۹۷۸). منظور از توانایی‌های محدود، قدرت اندک استفاده‌کنندگان در فهم و بکارگیری اطلاعات مالی است. با این وصف، اصل رجحان استفاده‌کننده توسعه‌یافته بر نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان ماهرتر تأکید دارد که شامل سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه و اعتباردهندگان با درجات بالاتر فهم و درک مالی است. اصل رجحان استفاده‌کننده اساسی بر مبنای مسئولیت پاسخگویی (ایجیری^{۲۹}، ۱۹۷۵: ۲۹۳) و جدایی مدیریت از مالکیت در شرکت‌های سهامی قرار دارد (پیتن^{۳۰} و لیتلتن^{۳۱}، ۱۹۴۰: ۱۶). 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: بند ۱۷).

نوع دیگر این اصل که اصل رجحان استفاده کننده توسعه یافته نامیده می‌شود، در چارچوب نظری هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا 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: بند ۷).

گا (۱۹۸۸: ۵۴) بیان می‌کند که در نوع توسعه یافته اصل رجحان استفاده کننده، که پیامد طبیعی پژوهش‌های تجربی در حوزه حسابداری مالی و در زمینه رفتار بازارهای اوراق بهادار است، تفکیک طبقات استفاده کننده بر اساس توانایی آنان در درک اطلاعات پیچیده، از اهمیت خاصی برخوردار است. بر اساس نوع توسعه یافته اصل رجحان استفاده کننده، استانداردگذار مجاز به تمرکز بر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران خبره و آگاه، به هزینه سرمایه‌گذاران بی تجربه است.

از آنجا که پیروی از هر یک از دو اصل تشریح شده (بی طرفی و رجحان استفاده کننده) در بالا، برای مدیران هزینه فرصت در پی خواهد داشت، ساز و کارهای اجرایی به منظور پیاده‌سازی این اصول، مورد نیاز است. از این رو، سرمایه‌گذاران و مدیران نسبت به اجرای اصول توزیعی به وسیله شخص ثالث (استانداردگذار) توافق می‌کنند. بدون توجه به نوع اصل توزیع انتخابی، فرض می‌شود که در صورت وجود یک نهاد تدوین کننده استاندارد، منافع جامعه به بهترین نحو تأمین می‌شود. فرایند تدوین استاندارد نیز همانند وجود متخصصان در بازار، مقررات علیه معاملات داخلی و قوانین ضد تقلب، به عنوان یکی از ساختارهای بازار اوراق بهادار تلقی می‌شود. بنابراین، نهادهای تدوین کننده استاندارد، مداخله‌گران در بازار اوراق بهادار نبوده بلکه از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعات، به ایجاد یک بازار اوراق بهادار ایده‌آل کمک می‌کنند (گندیس و همکاران^{۳۲}، ۱۹۷۶).

□ مشکلات توزیعی استانداردگذار

به صورت کلی، هدف از نمایندگی فراهم کردن راهی برای حل مسائل انتخاب گروهی است. استانداردگذار این کار را با ارائه استاندارد در زمینه اقدامات جمعی انجام می‌دهد. بیور^{۳۳} و دمسکی^{۳۴} (۱۹۷۴) بر ابعاد انتخاب گروهی فرایند تدوین استاندارد، بر اساس وجود ترجیحات شخصی متضاد در اندازه‌گیری و افشای اطلاعات مالی، تأکید کرده‌اند. همان گونه که این دو نویسنده بیان کرده‌اند، افراد انتظار دارند که تغییر در رویه‌های حسابداری (از طریق تغییر در ساختار استانداردهای حسابداری مالی) منجر به افزایش ثروت افراد برون‌سازمانی از قبیل سرمایه‌گذاران و سرمایه‌گذاران بالقوه (سوارکاران مجانی) و کاهش ثروت افراد درون‌سازمانی نظیر مدیران شود. این مشاهده تنها یکی

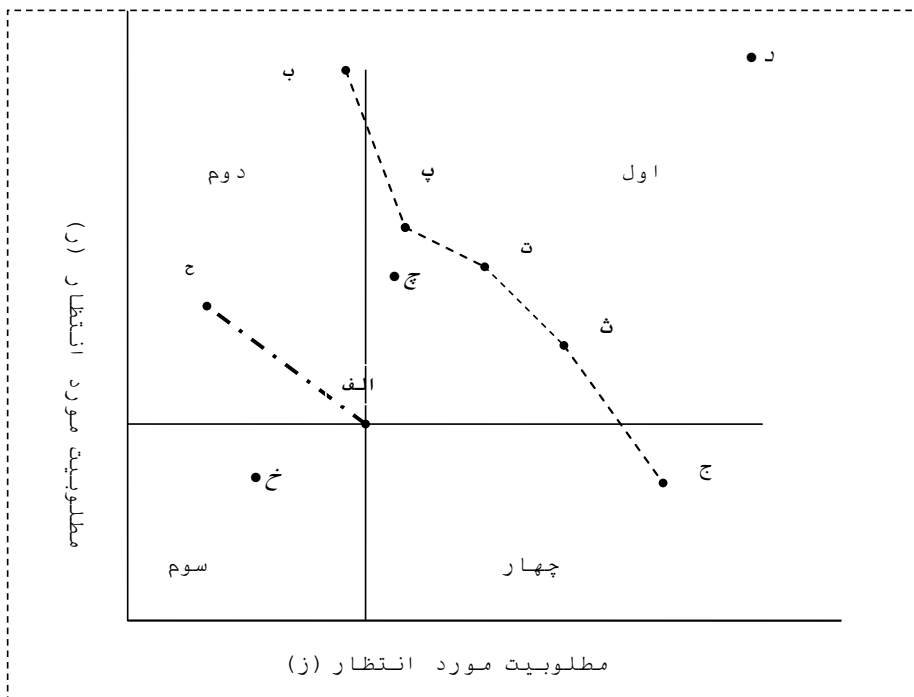
از مشاهدات از این واقعیت کلی است که حل مسائل انتخاب گروهی آثار توزیعی به همراه خواهد داشت. بنابراین، ذکر این نکته اهمیت دارد که توزیع اطلاعات مالی از طریق فرایند تدوین استاندارد تنها بر مفهوم ارائه منصفانه یا حمایت از سرمایه‌گذاران در مقابل تقلب استوار نیست (بیور، ۱۹۷۷ و ۱۹۸۱). به عبارت دیگر، حتی اگر نهاد تدوین‌کننده استاندارد تنها در راستای بیشینه‌کردن کارایی اقتصادی فعالیت کند، تصمیماتش در همان زمان بر توزیع ثروت تأثیرگذار خواهد بود. انجمن حسابداری آمریکا (۱۹۷۷: ۲۴) بیان می‌کند:

... انتخاب هر رویه حسابداری بیانگر موازنه میان ترجیحات انفرادی و تبعات گزینه‌های مختلف است، بدون توجه به این که استانداردگذار چنین درکی داشته باشد یا نداشته باشد. بدین گونه، انتخاب رویه حسابداری به هیچ عنوان بی‌طرف نخواهد بود. برخی افراد ترجیحات خود را وارد می‌کنند و برخی دیگر چنین کاری انجام نمی‌دهند. پرسش اخلاقی آن است که چه رفتاری فرایند تدوین استاندارد را راهنمایی می‌کند؟

در این پژوهش، مسئله انتخاب اصل توزیع مناسب به‌وسیله استانداردگذار مورد بحث قرار می‌گیرد و بر هدف‌های استانداردگذار از طریق توزیع اطلاعات مالی میان مشارکت‌کنندگان بازار تمرکز می‌شود. این تحلیل بر اساس فرض عدم تقارن اطلاعات است. به نظر گا (۱۹۸۸: ۵۳) عدم تقارن اطلاعات میان نمایندگان، پیامد طبیعی سازمان‌دهی واحدهای تجاری است. به اعتقاد وی، مدیران این گونه سازمان‌ها به گونه‌ای اجتناب‌ناپذیر دارای اطلاعات بیشتری نسبت به سایرین، یعنی مالکان و مدیران سایر سازمان‌ها، هستند. به میزانی که استانداردهای حسابداری بر تصمیم‌های تولید اطلاعات به‌وسیله مدیر محدودیت ایجاد کند، توزیع مجدد اطلاعات را از طریق کاهش عدم تقارن سبب خواهد شد. بنابراین، یکی از اقدامات استانداردگذار کاهش اثرات انتخاب نامطلوب خواهد بود. فرض کنید که هر یک از مشارکت‌کنندگان در بازار اوراق بهادار، قادر به رتبه‌بندی گزینه‌های ممکن استانداردهای حسابداری بر اساس ترجیحات خود بوده و ترتیب انتخابی به‌وسیله آنان کامل، منظم و گذرا است. آن‌گاه گزینه‌های ممکن می‌تواند به صورت نموداری ترسیم شود. نمودار ۱ بیانگر موقعیت فرضی دو مشارکت‌کننده در بازار و ۹ استاندارد متفاوت است که می‌تواند به‌وسیله استانداردگذار انتخاب و منتشر شود. نقطه الف بیانگر وضعیت موجود، یعنی وضعیتی است که در یک زمینه خاص مالی هیچ گونه استاندارد وجود ندارد یا استانداردهای موجود دستخوش اصلاح، تعدیل یا جایگزینی شده‌اند. نقاط (ب-د) مجموعه‌ای از استانداردهایی است که استانداردگذار جهت انتخاب و انتشار پیش‌رو دارد. (خطوط نقطه‌چین نشان‌دهنده مجموعه نقاطی است که در صورت مقایسه دو به دو، از لحاظ مطلوبیت پارتو نسبت به نقطه دیگر مطلوب‌تر نیست). وظیفه استانداردگذار انتشار استنادی است که رفاه اجتماعی را بیشینه کند. اگر فرایند انتخاب تصادفی نباشد، باید معیار یا مجموعه‌ای از معیارها به‌وسیله استانداردگذار پذیرفته شود. اگر مشارکت‌کنندگان در بازار ارجحیت‌های خود را به طور کامل افشا کنند، به طور مشخص، استاندارد (د) انتخاب می‌شود. از آنجا که استاندارد (د) نسبت به تمامی گزینه‌ها از جمله وضعیت موجود از لحاظ پارتو مطلوب‌تر است، از این رو، انتخاب‌کردن آن غیرمنطقی و شگفت‌انگیز است. به همین ترتیب، استاندارد (خ) نباید

انتخاب شود، زیرا موجب وخیم‌تر شدن وضعیت هر دو فرد (ر) و (ز) خواهد شد. همچنین، بر اساس معیار پارتو، نقاط (ب)، (ج) و (ح) انتخاب نخواهند شد، زیرا نسبت به وضعیت موجود از لحاظ پارتو بهینه‌تر نیست (همان).

نمودار ۱: اثرات توزیعی تغییر در استانداردهای حسابداری مالی



اقتباس از: گا، ۱۹۸۸: ۴۷.

اما فرض کنید گزینه موجهی نظیر استاندارد (د) وجود نداشته باشد. در این صورت، انتخاب هر یک از استانداردهای (پ)، (ت)، (ث) و (ج) موجب بهبود وضعیت هر دو مشارکت‌کننده خواهد شد. از این رو، هر چهار استاندارد نامزدهای قابل قبولی برای انتشار به‌وسیله استاندارددگذار خواهد بود. مشکل خاص استاندارددگذار در چنین شرایطی انتخاب یک استاندارد از میان مجموعه‌ای از استانداردهای ممکن است. به طور کلی، یک معیار برای انتخاب صحیح در تمامی این شرایط مورد نیاز است. بیور و دمسکی (۱۹۷۴) از کارایی پارتو به عنوان شرط لازم برای حل مسائل انتخاب گروهی یاد می‌کنند. می‌توان از اصل رجحان استفاده‌کننده به همراه کارایی پارتو برای انتخاب استاندارد حسابداری مالی استفاده کرد. ترکیب این دو معیار نشان‌دهنده حرکت روی مرز کارایی پارتو در جهت پیشینه‌کردن

مطلوبیت استفاده‌کننده است. در شکل شماره ۲-۱ (با فرض غیرموجه بودن نقطه د) جایی که (ر) استفاده‌کننده و (ز) مدیر باشد، با ترکیب دو معیار پارتو و رجحان استفاده‌کننده، نقطه (پ) انتخاب خواهد شد. به عبارت دیگر، اگر معیار پارتو شرط لازم و رجحان استفاده‌کننده اصل محدودکننده باشد، ترکیب این دو به معنای بیشینه‌کردن مطلوبیت استفاده‌کنندگان تنها تا جایی است که مطلوبیت مدیران کاهش نیابد.

بیور و دمسکی (۱۹۷۴) می‌گویند معیار پارتو به تنهایی یک معیار ناقص است، زیرا مبنایی را برای انتخاب بین نقاط (پ)، (ت) و (ث) ایجاد نمی‌کند. مشکل توزیعی استانداردگذار انتخاب یک استاندارد میان نقاط ب-ج است. انتخاب هر یک از این نقاط بر یک مبنای غیرتصادفی منجر به تهاوت رفاه بین افراد خواهد شد. کارایی پارتو به تنهایی برای اتخاذ چنین تصمیمی کافی نیست. انتخاب منطقی نیازمند اقدام استانداردگذار بر اساس اصولی خاص است.

□ توافق در مورد اصل توزیع

گا (۱۹۸۸: ۵۵) بیان می‌کند که تحلیل اصول بی‌طرفی و رجحان استفاده‌کننده در دو مرحله انجام می‌گیرد. ابتدا، انتخاب میان اصل رجحان استفاده‌کننده اساسی و اصل بی‌طرفی مورد بررسی قرار گرفته و سپس انتخاب بین اصل رجحان استفاده‌کننده توسعه‌یافته و اصل بی‌طرفی تحلیل می‌شود. به گفته وی، در هر دو مرحله مفروضات زیر حاکم خواهد بود:

۱- تمامی مشارکت‌کنندگان در بازار ریسک‌گریز بوده و به دنبال بیشینه‌کردن مطلوبیت مورد انتظار خود هستند. تولید و مصرف اطلاعات مالی به عنوان بخش ضروری راهبردهای بیشینه‌کردن مطلوبیت مشارکت‌کنندگان در بازار است.

۲- تمامی مشارکت‌کنندگان در بازار دارای درک کافی از فعالیت‌های اقتصادی، به‌ویژه نحوه عملکرد بازار و نقش آن در تسهیم منابع هستند.

۳- مشارکت‌کنندگان در بازار نسبت به این موضوع آگاهی کامل دارند که بازارهای اوراق بهادار در یک محیط پویا و پیچیده، هم از لحاظ سیاسی و هم از لحاظ فنی قرار دارد. بنابراین، تغییر در محیط گزارشگری مالی بر عملکرد شرکت‌ها به گونه‌ای تأثیرگذار خواهد بود که به طور منطقی به‌وسیله گروه‌های ذی‌نفع قابل پیش‌بینی نیست.

۴- دو نوع مشارکت‌کننده در بازار اوراق بهادار وجود دارد: سرمایه‌گذاران (استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی از اطلاعات مالی) و مدیران شرکت‌های سهامی (تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی). میان اعضای این دو گروه تضاد منافع وجود دارد.

فرض ۱ ویژگی‌های کلی مشارکت‌کنندگان در بازار اوراق بهادار را به عنوان تصمیم‌گیرندگان عقلایی توصیف می‌کند که به اتخاذ تصمیم‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی برای بیشینه‌کردن مطلوبیت مورد انتظار خود می‌پردازند. فرض ۲ بیانگر آگاهی مشارکت‌کنندگان در بازار از ماهیت بازاری است که در آن به فعالیت می‌پردازند. بر اساس فرض ۳، ساز و کارهایی برای تغییر نحوه اندازه‌گیری و افشای اطلاعات مالی در طول زمان مورد نیاز است. تغییر در نیازهای اطلاعات سرمایه‌گذاران وجود

این ساز و کار را ایجاب می‌کند. فرض ۴ گویای این است که تنها منافع دو گروه سرمایه‌گذاران و مدیران باید به‌وسیله استانداردگذار در نظر گرفته شود.

□ اصل رجحان استفاده‌کننده اساسی در برابر اصل بی‌طرفی

اگر چه میان سرمایه‌گذاران و مدیران تضاد منافع وجود دارد، اما منافع این دو گروه کاملاً در تضاد با یکدیگر نیست. هر دو گروه، از مشارکت در بازار منافع را کسب می‌کنند. اما از آنجا که امکان عملکرد مدیر در راستای منافع خود و به زیان سرمایه‌گذار وجود دارد، برخی از سرمایه‌گذاران از طریق کاهش یا قطع مشارکت خود در بازار یا کاهش دادن قیمت اوراق بهادار از خود محافظت می‌کنند. سؤال این است که آیا تدوین اصولی جهت محافظت از سرمایه‌گذار در برابر ضرر و زیان (از طریق محدود کردن توانایی مدیر در مخابره اطلاعات نادرست) و در نتیجه افزایش توانایی سرمایه‌گذاران و مدیران در منفعت بردن از بازار ضروری است؟

به نظر گا (۱۹۸۸: ۵۷) به دلیل وجود تضاد منافع، توافق همگانی در مورد اصل رجحان استفاده‌کننده تنها زمانی به وجود می‌آید که تمامی مدیران محدود شدن پیشاپیش رفتار خود را اقدامی در راستای بیشینه‌کردن مطلوبیت خود تلقی کنند. یک نهاد تدوین‌کننده استاندارد که دارای قدرت اجرایی است، می‌تواند این محدودیت را اعمال کند. این نهاد از طریق تدوین استانداردهای حسابداری مالی، توزیع مجدد ثروت از مدیران به سرمایه‌گذاران را سبب می‌شود.

□ اصل رجحان استفاده‌کننده توسعه‌یافته در برابر اصل بی‌طرفی

بر اساس فرض (۴) تنها دو طبقه سرمایه‌گذار و مدیر در بازار اوراق بهادار فعالیت دارند. تفاوت اصل رجحان استفاده‌کننده اساسی و توسعه‌یافته در تعداد طبقات مشارکت‌کننده در بازار است. در نوع توسعه‌یافته این اصل، مشارکت‌کنندگان در بازار به سه طبقه سرمایه‌گذاران بی‌تجربه، سرمایه‌گذاران خبره و مدیران تقسیم می‌شوند و استانداردگذار موظف به در نظر گرفتن تبعات اصل توزیع انتخابی بر هر سه گروه است. اگر سرمایه‌گذاران به دو طبقه بی‌تجربه و خبره تفکیک شوند، آنگاه اصل رجحان استفاده‌کننده توسعه‌یافته زمانی و تنها زمانی که عبارت $\sum_{i=1}^m u_i + \sum_{j=1}^s u_j + \sum_{k=1}^t u_k$ بیشینه شود، انتخاب خواهد شد. در این عبارت، m مدیر، s سرمایه‌گذار خبره و t سرمایه‌گذار بی‌تجربه وجود دارد. جدول شماره ۱ مطلوبیت‌های اعضای این سه گروه را نشان می‌دهد.

جدول ۳: مطلوبیت‌های نرمال شده جهت انتخاب اصل توزیع
(اصل رجحان استفاده‌کننده توسعه یافته در برابر اصل بی طرفی)

| رجحان استفاده‌کننده | بی طرفی | |
|---------------------|---------|--------------------------------|
| ۰ | ۱ | مطلوبیت مدیر |
| x | z | مطلوبیت سرمایه‌گذاران خبره |
| y | ۰ | مطلوبیت سرمایه‌گذاران بی تجربه |

اقتباس از: گا، ۱۹۸۸: ۶۳.

□ پژوهش‌های داخلی

پژوهش‌های داخلی اغلب متمرکز بر چارچوب نظری استانداردها، کارایی و موانع اجرایی هر یک از استانداردها است و در زمینه این موضوع خاص، پژوهشی انجام نشده است. علی‌ایحال، از جمله پژوهش‌های انجام شده در ایران، در این خصوص، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد.

وکیلی فرد و همکاران (۱۳۸۸) میزان رعایت استانداردهای حسابداری ایران، مقررات بورس و قانون تجارت را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که استانداردهای حسابداری ایران، مقررات بورس و قانون تجارت در سطحی بالا از سوی شرکت‌های نمونه رعایت شده است. در ضمن، اندازه شرکت بر میزان رعایت موارد ذکر شده تأثیر معناداری نداشته، در حالی که سابقه فعالیت در بورس تأثیر منفی ناچیزی داشت.

وکیلی فرد و همکاران (۱۳۸۹) به بررسی رابطه بین عوامل اقتصادی (اندازه شرکت، فشردگی سرمایه، وضعیت انحصار) و عوامل قراردادی (نسبت بدهی) با متغیرهای وابسته همچون روش‌های حسابداری گردش کالا (اولین صادره از اولین وارده یا میانگین) و روش‌های حسابداری ارزشیابی کالا (قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار) و روش‌های حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها (روش بهای تمام شده یا روش ارزش بازار) پرداختند. نتایج پژوهش وکیلی فرد و همکاران بیانگر آن بود که بین عوامل اقتصادی و عوامل قراردادی با فرایند انتخاب خط‌مشی‌های حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود ندارد.

نیکومرام و فتحی‌زاد (۱۳۹۰) به بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابداری ایران بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر پایداری سود در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنان نشان داد که تفاوت معناداری بین پایداری سود شرکت‌ها قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری وجود ندارد. به عبارت دیگر، استانداردهای حسابداری بر پایداری سود تأثیرگذار نبودند.

□ پژوهش‌های خارجی

با توجه به تاریخچه استانداردهای حسابداری در کشورهای دیگر، پژوهش‌هایی پیرامون هر یک از

استانداردهای حسابداری وضع شده، انجام شده است؛ لیکن در خصوص آثار توزیعی استانداردهای حسابداری پژوهش جامعی انجام نشده است.

□ فرضیه‌های پژوهش

یکی از هدف‌های این پژوهش تعیین نوع اصول توزیعی بکار گرفته شده به‌وسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری است. بدان علت که هیچ‌گونه پیشینه پژوهشی در رابطه با نوع اصول توزیعی به‌کار گرفته شده وجود ندارد، نمی‌توان فرضیه خاصی را در این زمینه به‌کار برد. بنابراین، به جای طراحی فرضیه، این موضوع به صورت دو سؤال زیر مطرح می‌شود:

سؤال اول: کمیته تدوین استانداردهای حسابداری برای تدوین استانداردهای ملی حسابداری کدام یک از اصول توزیعی را مورد استفاده قرار می‌دهد؟

سؤال دوم: استادان دانشگاه و حساب‌برسان برای تدوین استانداردهای ملی حسابداری، کدام یک از اصول توزیعی را ترجیح می‌دهند؟

از دیگر هدف‌های این پژوهش، شناسایی و تعیین بهترین اصل توزیع از دیدگاه صاحب‌نظران حسابداری و افراد شاغل در حرفه حسابداری است تا بر اساس آن بتوان مناسب‌ترین ساز و کار را جهت انتخاب و انتشار استانداردهای ملی حسابداری در کشور به‌کار گرفت. در راستای دستیابی به این هدف، دو فرضیه به صورت زیر طراحی و مورد آزمون قرار می‌گیرد:

فرضیه اول: میان دیدگاه استادان دانشگاه و حساب‌برسان در رابطه با رعایت اصل بی‌طرفی به‌وسیله کمیته تدوین استانداردهای ملی حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: میان دیدگاه استادان دانشگاه و حساب‌برسان در رابطه با رعایت اصل رجحان استفاده‌کننده به‌وسیله کمیته تدوین استانداردهای ملی حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.

□ روش انجام پژوهش

این پژوهش، بر اساس هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی و از نظر ماهیت و روش، از نوع پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی است. برای جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از پرسش‌نامه که اعتبار ساختاری و محتوایی آن به تأیید رسیده به کسب نظرات اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استادان دانشگاه و حساب‌برسان پرداخته شده است. ابتدا، با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای، مبانی تدوین پرسش‌نامه فراهم شد و پس از تهیه پرسش‌نامه برای کسب اطمینان از اعتبار آن، میان تعداد محدودی از خبرگان توزیع شد. از دریافت‌کنندگان خواسته شده بود ضمن پاسخ دادن به هر یک از پرسش‌ها، نظر خود را نیز بیان کنند. پرسش‌نامه نهایی بر مبنای پیشنهادهای این گروه اصلاح شد.

اطمینان از پایایی پرسش‌نامه با دریافت نظرات متخصصان حسابداری، آمار و روش پژوهش فراهم شد و بررسی پرسش‌نامه‌های پژوهش‌های مشابه آن را تقویت کرد. افزون بر این، با استفاده از نرم‌افزار SPSS ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد. مقدار ضریب $0/۸۰۱$ است و نشان می‌دهد که پرسش‌نامه دارای پایایی قابل قبولی است.

جامعه و نمونه آماری

۱- جامعه آماری در این پژوهش از دو بخش مجزا به شرح زیر تشکیل می‌شود:
 ۲- اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و گروه‌های کارشناسی.
 گروه‌های مسلط در تدوین استانداردهای حسابداری شامل استادان رشته حسابداری و حسابرسان. در مورد اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و استادان حسابداری، به دلیل محدود بودن جامعه آماری و افزایش توان آزمون، از نمونه‌گیری استفاده نمی‌شود و کل جامعه آماری پژوهش مورد آزمون قرار خواهد گرفت. در مورد حسابرسان به عنوان یکی از گروه‌های مسلط در تدوین استانداردهای حسابداری، جامعه آماری را حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهند. تعداد و نحوه ترکیب اعضای جامعه مورد مطالعه بر اساس اسامی منتشر شده در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۰ به شرح جدول شماره ۲ است (سایت جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۰/۹/۲۰). برای بدست آوردن حجم نمونه از بین حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، از روش تصادفی طبقه‌بندی شده استفاده می‌شود. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران و به طریق زیر محاسبه می‌شود:

$$n = \frac{\frac{t^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{\frac{t^2 pq}{d^2}}{N}} = \frac{\frac{(1.96)^2(0.5)(0.5)}{(0.05)^2}}{1 + \frac{\frac{(1.96)^2(0.5)(0.5)}{(0.05)^2} - 1}{N}} = \frac{\frac{(1.96)^2(0.5)(0.5)}{(0.05)^2}}{1 + \frac{\frac{(1.96)^2(0.5)(0.5)}{(0.05)^2} - 1}{1794}} = 316$$

در این فرمول N برابر حجم جامعه و n برابر حجم نمونه در هر طبقه است. سایر اجزای فرمول به شرح زیر است:

t = ضریب اطمینان (۱/۹۶) = d = میزان حداکثر خطا (۵٪) = p = احتمال قبول = q = احتمال رد

جدول ۲: حجم جامعه و نمونه آماری

| حجم طبقه | درصد طبقه | حجم طبقه | طبقه |
|------------------------------------|-----------|----------|--|
| $316 \times (469 \div 1794) = 83$ | ۲۶٪ | ۴۶۹ | حسابداران رسمی غیر شاغل |
| $316 \times (255 \div 1794) = 45$ | ۱۴٪ | ۲۵۵ | حسابداران رسمی در استخدام سازمان حسابرسی |
| $316 \times (126 \div 1794) = 22$ | ۷٪ | ۱۲۶ | حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات |
| $316 \times (179 \div 1794) = 31$ | ۱۰٪ | ۱۷۹ | حسابداران رسمی شاغل انفرادی |
| $316 \times (765 \div 1794) = 135$ | ۴۳٪ | ۷۶۵ | حسابداران رسمی شریک مؤسسات حسابرسی |
| ۳۱۶ | ۱۰۰٪ | ۱۷۹۴ | جمع |

حجم نمونه با توجه به درصد هر طبقه در کل جامعه آماری و فرمول کوکران در جدول شماره ۲ ارائه شده است. از ۳۱۶ پرسشنامه ارسالی برای حسابرسان، ۱۳۵ پرسشنامه جمع‌آوری شده برای آزمون فرضیه‌ها قابل استفاده بود. برای اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و استادان دانشگاه نیز ۱۰۰ پرسشنامه ارسال شد. از این تعداد، ۷۷ پرسشنامه جمع‌آوری شد که ۱۱ عدد مربوط به اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و ۶۶ عدد مربوط به استادان دانشگاه بود.

□ آزمون فرضیه‌های پژوهش

آزمون سؤال اول

جهت پاسخ‌گویی به سؤال اول از آزمون t برای گروه‌های وابسته استفاده می‌شود. جدول شماره ۳ میانگین و انحراف معیار این دو مقیاس را نشان می‌دهد.

جدول ۳: میانگین و انحراف معیار مقیاس‌های رجحان استفاده‌کننده و بی‌طرفی

| نام مقیاس | تعداد | میانگین | انحراف معیار |
|---------------------|-------|---------|--------------|
| بی‌طرفی | ۱۱ | ۳/۹۱ | ۰/۳۸ |
| رجحان استفاده‌کننده | ۱۱ | ۳/۳۸ | ۰/۵۵ |

جدول شماره ۴ نتایج آزمون t برای گروه‌های وابسته را نشان می‌دهد.

جدول ۴: نتایج آزمون t برای گروه‌های وابسته

| مقیاس | تفاوت میان میانگین‌ها | خطای معیار | مقدار t | درجه آزادی | سطح معناداری |
|---------------------|-----------------------|------------|-----------|------------|--------------|
| بی‌طرفی | -۰/۵۳۹ | ۰/۱۵ | ۳/۵۴ | ۱۰ | ۰/۰۰۵ |
| رجحان استفاده‌کننده | | | | | |

با توجه به جدول بالا، مقدار t مشاهده شده برابر با ۳/۵۴ به دست آمده که در سطح معناداری $p \leq 0/005$ معنادار است. بدین معنی، که میانگین مقیاس بی‌طرفی به طور معناداری بیشتر از مقیاس رجحان استفاده‌کننده است. پس، نتیجه گرفته می‌شود که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری در تدوین استانداردهای ملی حسابداری اصل بی‌طرفی را مورد استفاده قرار می‌دهد. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری می‌تواند اصل بی‌طرفی یا اصل رجحان استفاده‌کننده را برای تدوین استانداردهای ملی حسابداری، مورد استفاده قرار دهد. توزیع فراوانی پاسخ آزمودنی‌ها مربوط به گزاره بی‌طرفی در جدول شماره ۵ ارائه شده است. جدول شماره ۵ ارائه‌کننده درصد گزینه‌های انتخاب شده به وسیله آزمودنی‌هاست. درصدهای تجمعی نشان می‌دهد تقریباً نیمی از پاسخ‌دهندگان گزینه‌های متوسط، زیاد و خیلی زیاد را، برای پاسخ به سؤال‌ها انتخاب کرده‌اند.

جدول ۵: توزیع فراوانی گزاره‌های اصل بی‌طرفی

| ردیف | گزاره‌های مربوط به اصل بی‌طرفی | مخالفم | میزان موافقت | | | |
|------|--|------------|--------------|------|-------|------|
| | | | خیلی کم | کم | متوسط | زیاد |
| ۱ | هدف کمیته تدوین استانداردهای حسابداری انتخاب استانداردهایی است که رفاه اجتماعی را بدون توجه به منافع و هزینه‌ها حداکثر سازد. | درصد | ۹/۱ | ۰ | ۲۷/۳ | ۳۶/۴ |
| | | درصد تجمعی | ۹/۱ | ۹/۱ | ۴۵/۵ | ۸۱/۸ |
| ۲ | کمیته تدوین استانداردهای حسابداری هنگام تدوین استانداردهای حسابداری منافع فرد خاصی را مد نظر قرار نمی‌دهد. | درصد | ۰ | ۰ | ۱۸/۲ | ۴۵/۵ |
| | | درصد تجمعی | ۰ | ۰ | ۱۸/۲ | ۶۳/۶ |
| ۳ | کمیته تدوین استانداردهای حسابداری در جستجوی حداکثر کردن رفاه کل مشارکت‌کنندگان در بازار است. | درصد | ۴۵/۵ | ۰ | ۰ | ۲۷/۳ |
| | | درصد تجمعی | ۴۵/۵ | ۴۵/۵ | ۴۵/۵ | ۷۲/۷ |
| ۴ | کمیته تدوین استانداردهای حسابداری برای انتخاب یک استاندارد و توجیه تدوین و اعمال آن از شاخص رفاه اجتماعی استفاده می‌کند. | درصد | ۴۵/۵ | ۰ | ۲۷/۳ | ۱۸/۲ |
| | | درصد تجمعی | ۴۵/۵ | ۴۵/۵ | ۷۲/۷ | ۹۰/۹ |
| ۵ | در تدوین استانداردهای ملی حسابداری، منافع تمامی گروه‌های ذی‌نفع به صورت یکسان و مساوی در نظر گرفته می‌شود. | درصد | ۹/۱ | ۹/۱ | ۱۸/۲ | ۱۸/۲ |
| | | درصد تجمعی | ۹/۱ | ۱۸/۲ | ۳۶/۴ | ۵۴/۵ |
| ۶ | تدوین استانداردهای ملی حسابداری یک فرایند بی‌طرفانه است. | درصد | ۹/۱ | ۰ | ۱۸/۲ | ۴۵/۵ |
| | | درصد تجمعی | ۹/۱ | ۹/۱ | ۲۷/۳ | ۴۵/۵ |
| ۷ | مفهوم منافع عمومی جهت تدوین استانداردهای ملی حسابداری از اهمیت برخوردار است. | درصد | ۰ | ۰ | ۰ | ۱۸/۲ |
| | | درصد تجمعی | ۰ | ۰ | ۰ | ۱۸/۲ |
| ۸ | تئوری یا مجموعه‌ای از اصول نظیر چارچوب نظری در تدوین استانداردهای ملی حسابداری از اهمیت برخوردار است. | درصد | ۹/۱ | ۰ | ۰ | ۴۵/۵ |
| | | درصد تجمعی | ۹/۱ | ۹/۱ | ۹/۱ | ۵۴/۵ |

درصد تجمعی گزاره ۴ نشان می‌دهد که ۴۵/۵٪ از پاسخ‌دهندگان با گزینه «کمیته تدوین استانداردهای حسابداری برای انتخاب یک استاندارد و توجیه تدوین و اعمال آن از شاخص رفاه اجتماعی استفاده می‌کند» مخالف هستند. به طور کلی، ۷۲/۷٪ از آزمودنی‌ها با این گزینه مخالف بوده یا میزان موافقت خود را خیلی کم، کم و متوسط بیان کرده‌اند. پس، می‌توان نتیجه گرفت این عامل در تصمیم‌های کمیته تدوین استانداردهای حسابداری عامل مهمی محسوب نمی‌شود. به عبارت دیگر، به نظر ۷۲/۷٪ از آزمودنی‌ها، اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، هنگام انتخاب و

تدوین استانداردهای ملی حسابداری از شاخص رفاه اجتماعی استفاده نمی‌کنند. به همین ترتیب، میزان مخالفت آزمودنی‌ها با گزاره ۳ نیز ۴۵/۵٪ است. یعنی، اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، در جستجوی بیشینه کردن رفاه کل مشارکت‌کنندگان در بازار نیستند. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری برای انتخاب و تدوین استانداردهای ملی حسابداری می‌تواند اصل رجحان استفاده‌کننده را به کار گیرد. بر اساس این اصل، تمرکز باید بیشتر معطوف به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان باشد. توزیع فراوانی پاسخ آزمودنی‌ها مربوط به گزاره رجحان استفاده‌کننده در جدول شماره ۶ ارائه شده است.

جدول ۶: توزیع فراوانی گزاره‌های اصل رجحان استفاده‌کننده

| ردیف | گزاره‌های مربوط به اصل رجحان استفاده‌کننده | مخالف | میزان موافقت | | | |
|------|---|---------------|--------------|------|-------|------|
| | | | خیلی کم | کم | متوسط | زیاد |
| ۱ | در تدوین استانداردهای ملی حسابداری، ادعای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی (سرمایه‌گذاران) نسبت به تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی (مدیران) در اولویت قرار دارد. | درصد | ۰ | ۰ | ۲۷/۳ | ۵۴/۵ |
| | | درصد تجمعی | ۰ | ۰ | ۲۷/۳ | ۸۱/۸ |
| ۲ | هدف کمیته تدوین استانداردهای حسابداری 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 تکیه می‌کنند. | درصد | ۹/۱ | ۰ | ۳۶/۴ | ۲۷/۳ |
| | | درصد تجمعی | ۹/۱ | ۹/۱ | ۴۵/۵ | ۷۲/۷ |
| ۳ | کمیته تدوین استانداردهای حسابداری در تدوین استانداردهای حسابداری «پیامدهای اقتصادی» را مدنظر قرار می‌دهد. | درصد | ۹/۱ | ۹/۱ | ۰ | ۶۳/۶ |
| | | درصد تجمعی | ۹/۱ | ۱۸/۲ | ۱۸/۲ | ۸۱/۸ |
| ۴ | کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، برای انتخاب استانداردهای حسابداری نوع استفاده‌کنندگان را مدنظر قرار می‌دهد. | درصد | ۲۷/۳ | ۰ | ۳۶/۴ | ۱۸/۲ |
| | | درصد تجمعی | ۲۷/۳ | ۲۷/۳ | ۷۲/۷ | ۹۰/۹ |
| ۵ | کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران خبره و آگاه تمرکز می‌کند. | درصد | ۵۴/۵ | ۹/۱ | ۱۸/۲ | ۹/۱ |
| | | درصد تجمعی | ۵۴/۵ | ۶۳/۶ | ۷۲/۷ | ۹۰/۹ |
| ۶ | کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران کم‌اطلاع و بی‌تجربه تمرکز می‌کند. | درصد | ۸۱/۸ | ۰ | ۱۸/۲ | ۰ |
| | | درصد تجمعی | ۸۱/۸ | ۸۱/۸ | ۸۱/۸ | ۱۰۰ |

| | | | | | | | | |
|-----|------|------|------|------|------|---------------|----|--|
| ۹/۱ | ۲۷/۳ | ۲۷/۳ | ۹/۱ | ۹/۱ | ۱۸/۲ | درصد | ۷ | کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، به ارزیابی عواقب ناشی از تدوین استانداردهای ملی حسابداری می‌پردازد. |
| ۱۰۰ | ۹۰/۹ | ۶۳/۶ | ۳۶/۴ | ۲۷/۳ | ۱۸/۲ | درصد تجمعی | | |
| ۰ | ۹/۱ | ۲۷/۳ | ۹/۱ | ۰ | ۵۴/۵ | درصد | ۸ | ترکیب طبقات استفاده‌کننده از صورت‌های مالی در بازار بورس اوراق بهادار در تدوین استانداردهای ملی حسابداری، از اهمیت برخوردار است. |
| ۱۰۰ | ۱۰۰ | ۹۰/۹ | ۶۳/۶ | ۵۴/۵ | ۵۴/۵ | درصد تجمعی | | |
| ۰ | ۰ | ۱۸/۲ | ۲۷/۳ | ۹/۱ | ۴۵/۵ | درصد | ۹ | تعداد اعضای هر طبقه از استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در بازار بورس اوراق بهادار جهت تدوین استانداردهای ملی حسابداری، از اهمیت برخوردار است. |
| ۱۰۰ | ۱۰۰ | ۱۰۰ | ۸۱/۸ | ۵۴/۵ | ۴۵/۵ | درصد تجمعی | | |
| ۰ | ۹/۱ | ۰ | ۹/۱ | ۰ | ۸۱/۸ | درصد | ۱۰ | نسبت سرمایه‌گذاران به مدیران در بازار اوراق بهادار، جهت تدوین استانداردهای ملی حسابداری، از اهمیت برخوردار است. |
| ۱۰۰ | ۱۰۰ | ۹۰/۹ | ۹۰/۹ | ۸۱/۸ | ۸۱/۸ | درصد تجمعی | | |
| ۹/۱ | ۲۷/۳ | ۹/۱ | ۹/۱ | ۰ | ۴۵/۵ | درصد | ۱۱ | تفکیک طبقات استفاده‌کننده بر اساس توانایی آنان در درک اطلاعات پیچیده، در تدوین استانداردهای ملی حسابداری، از اهمیت برخوردار است. |
| ۱۰۰ | ۹۰/۹ | ۶۳/۶ | ۵۴/۵ | ۴۵/۵ | ۴۵/۵ | درصد تجمعی | | |
| ۰ | ۱۸/۲ | ۰ | ۰ | ۰ | ۸۱/۸ | درصد | ۱۲ | تدوین استانداردهای ملی حسابداری یک فرایند سیاسی است. |
| ۱۰۰ | ۱۰۰ | ۸۱/۸ | ۸۱/۸ | ۸۱/۸ | ۸۱/۸ | درصد تجمعی | | |

درصد تجمعی گزینه ۴، «کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، برای انتخاب استانداردهای حسابداری نوع استفاده‌کنندگان را مدنظر قرار می‌دهد»، نشان می‌دهد که ۲۷/۳٪ از آزمودنی‌ها با این گزاره مخالف هستند. به طور کلی، ۷۲/۷٪ از اعضای کمیته تدوین و گروه‌های کارشناسی با این گزینه مخالف بوده یا میزان موافقت خود را خیلی کم، کم و متوسط بیان کرده‌اند. به عبارت دیگر، به نظر ۷۲/۷٪ از آزمودنی‌ها، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، برای انتخاب استانداردهای حسابداری نوع استفاده‌کنندگان را مدنظر قرار نمی‌دهد. دو نوع اصل رجحان استفاده‌کننده، اصل رجحان استفاده‌کننده اساسی و اصل رجحان استفاده‌کننده توسعه‌یافته، وجود دارد.

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. منظور از توانایی‌های محدود، قدرت اندک استفاده‌کنندگان در فهم و بکارگیری اطلاعات مالی است. درصد تجمعی گزینه ۶، «کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران کم‌اطلاع و بی‌تجربه تمرکز می‌کند»، نشان می‌دهد که ۸۱/۸٪ از آزمودنی‌ها با این

گزاره مخالف هستند. به طور کلی، تمامی (۱۰۰٪) اعضای کمیته تدوین و گروه‌های کارشناسی با این گزینه مخالف بوده یا میزان موافقت خود را خیلی کم، کم و متوسط بیان کرده‌اند. به عبارت دیگر، به اعتقاد ۸۱/۸٪ از آزمودنی‌ها، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران کم اطلاع و بی تجربه تمرکز نمی‌کند. بنابراین، به نظر می‌رسد که اصل رجحان استفاده‌کننده اساسی در این کمیته کاربردی نداشته باشد.

اصل رجحان استفاده‌کننده توسعه‌یافته، بر نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان ماهرتر تأکید دارد که شامل سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه و اعتباردهندگان با درجات فهم و درک مالی بالاتر است. درصد تجمعی گزینه ۵، «کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران خیره و آگاه تمرکز می‌کند»، نشان می‌دهد که ۵۴/۵٪ از آزمودنی‌ها با این گزاره مخالف هستند. به طور کلی، ۹۰/۹٪ از اعضای کمیته تدوین و گروه‌های کارشناسی با این گزینه مخالف بوده یا میزان موافقت خود را خیلی کم، کم و متوسط بیان کرده‌اند. به عبارت دیگر، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران خیره و آگاه تمرکز نمی‌کند. افزون بر این، درصد تجمعی گزینه ۱۱، «تفکیک طبقات استفاده‌کننده بر اساس توانایی آنان در درک اطلاعات پیچیده، در تدوین استانداردهای ملی حسابداری، از اهمیت برخوردار است»، نشان می‌دهد که ۴۵/۵٪ از آزمودنی‌ها با این گزاره مخالف هستند. به طور کلی، ۶۳/۶٪ از اعضای کمیته تدوین و گروه‌های کارشناسی با این گزینه مخالف بوده یا میزان موافقت خود را خیلی کم، کم و متوسط بیان کرده‌اند. به عبارت دیگر، تفکیک طبقات استفاده‌کننده بر اساس توانایی آنان در درک اطلاعات پیچیده، در تدوین استانداردهای ملی حسابداری، از اهمیت برخوردار نیست. بنابراین، به نظر می‌رسد که اصل رجحان استفاده‌کننده توسعه‌یافته نیز در این کمیته کاربردی نداشته باشد.

با توجه به درصد‌های تجمعی گزینه‌های ۴، ۵، ۶ و ۱۱ می‌توان چنین نتیجه گرفت که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری اصل رجحان استفاده‌کننده را مورد استفاده قرار نمی‌دهد. البته، تجزیه و تحلیل‌های آماری نیز به همین نتیجه منجر شد.

درصد تجمعی گزینه ۸، «ترکیب طبقات استفاده‌کننده از صورت‌های مالی در بازار بورس اوراق بهادار در تدوین استانداردهای ملی حسابداری، از اهمیت برخوردار است»، نشان می‌دهد که ۵۴/۵٪ از آزمودنی‌ها با این گزاره مخالف هستند. به طور کلی، ۹۰/۹٪ از اعضای کمیته تدوین و گروه‌های کارشناسی با این گزینه مخالف بوده یا میزان موافقت خود را خیلی کم، کم و متوسط بیان کرده‌اند. به عبارت دیگر، ترکیب طبقات استفاده‌کننده از صورت‌های مالی در بازار بورس اوراق بهادار برای انتخاب و تدوین استانداردهای حسابداری به‌وسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، از اهمیت برخوردار نیست.

درصد تجمعی گزینه ۹، «تعداد اعضای هر طبقه از استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در بازار بورس اوراق بهادار جهت تدوین استانداردهای ملی حسابداری، از اهمیت برخوردار است»، نشان می‌دهد که ۴۵/۵٪ از آزمودنی‌ها با این گزاره مخالف هستند. به طور کلی، تمامی (۱۰۰٪) اعضای کمیته تدوین و گروه‌های کارشناسی با این گزینه مخالف بوده یا میزان موافقت خود را خیلی کم،

کم و متوسط بیان کرده‌اند. به عبارت دیگر، تعداد اعضای هر طبقه از استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در بازار بورس اوراق بهادار جهت تدوین استانداردهای ملی حسابداری، از اهمیت برخوردار نیست.

درصد تجمعی گزینه ۱۰، «نسبت سرمایه‌گذاران به مدیران در بازار اوراق بهادار، جهت تدوین استانداردهای ملی حسابداری، از اهمیت برخوردار است»، نشان می‌دهد که ۸۱/۸٪ از آزمودنی‌ها با این گزاره مخالف هستند. به طور کلی، ۹۰/۹٪ از اعضای کمیته تدوین و گروه‌های کارشناسی با این گزینه مخالف بوده یا میزان موافقت خود را خیلی کم، کم و متوسط بیان کرده‌اند. به عبارت دیگر، نسبت سرمایه‌گذاران به مدیران در بازار اوراق بهادار، جهت تدوین استانداردهای ملی حسابداری، از اهمیت برخوردار نیست.

۸۱/۸٪ از آزمودنی‌ها با گزاره ۱۲ یعنی، سیاسی بودن فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری مخالف هستند. به عبارت دیگر، اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و گروه‌های کارشناسی فرایند تدوین استاندارد را یک فرایند سیاسی تلقی نمی‌کنند.

در پرسش‌نامه ۳ سؤال باز طراحی شد تا در صورتی که مطالب یا نکاتی در ارتباط با نحوه تدوین استانداردهای ملی حسابداری وجود دارد که در پرسش‌نامه لحاظ نشده، به وسیله آزمودنی‌ها مطرح شود. تجزیه و تحلیل سوال‌های باز پرسش‌نامه نشان داد که این کمیته در راستای انتخاب و انتشار استانداردهای ملی حسابداری عواملی نظیر رعایت کامل اصول و ضوابط اسلامی، شرایط حاکم بر واحدهای کسب و کار و تلاش در جهت حل مشکلات عملی بنگاه‌های اقتصادی و مبانی انتخابی بوسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی را مدنظر قرار می‌دهد. به نظر برخی از اعضای کمیته، رویکرد استانداردهای حسابداری بین‌المللی در گذشته اصل رجحان استفاده‌کننده بوده و سرمایه‌گذاران، نسبت به سایر استفاده‌کنندگان در اولویت قرار داشته‌اند. اما با طرح تئوری بنگاه اجتماعی و اهمیت یافتن نیازهای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده، استانداردهای بین‌المللی در حال گرایش تدریجی به سمت اصل بی‌طرفی هستند تا نیازهای اطلاعاتی تمامی گروه‌های ذی‌نفع به طور یکسان و برابر تأمین شود.

□ آزمون سؤال دوم

جهت پاسخگویی به سؤال دوم پژوهش، از آزمون t برای گروه‌های وابسته استفاده می‌شود. جدول شماره ۷ میانگین و انحراف معیار این دو مقیاس را نشان می‌دهد.

جدول ۷: نتایج آزمون t برای گروه‌های وابسته

| مقیاس | تعداد | میانگین | انحراف معیار | مقدار t | درجه آزادی | سطح معناداری |
|--------------------------------|-------|---------|--------------|---------|------------|--------------|
| رجحان استفاده‌کننده بی‌طرفی | ۲۰۱ | ۳/۶۲ | ۰/۷۶ | ۱۴/۹۵ | ۲۰۰ | ۰/۰۰۰۱ |
| | ۲۰۱ | ۴/۳۱ | ۰/۶۶ | | | |

با توجه به جدول، مقدار t مشاهده شده ۱۴/۹۵ است که در سطح معناداری $p \leq 0/0001$ معنادار است. بدین معنی، که میانگین مقیاس بی‌طرفی به طور معناداری بیشتر از مقیاس رجحان استفاده‌کننده است. به عبارت دیگر، استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی اصل بی‌طرفی را بر اصل رجحان استفاده‌کننده ترجیح می‌دهند. در جدول شماره ۱۰ نتایج تحلیل به تفکیک برای دو گروه استفاده‌کننده یعنی استادان دانشگاه و حسابرسان ارائه شده است.

جدول ۸: نتایج آزمون t برای گروه‌های مستقل

| گروه‌ها | مقیاس | تعداد | میانگین | انحراف معیار | مقدار t | درجه آزادی | سطح معناداری |
|---------------|---------|-------|---------|--------------|---------|------------|--------------|
| استاد دانشگاه | رجحان | ۶۶ | ۳/۷ | ۰/۷۳ | ۸/۴۴ | ۶۵ | ۰/۰۰۰۱ |
| | بی‌طرفی | | ۴/۳ | ۰/۶۶ | | | |
| حسابرس | رجحان | ۱۳۵ | ۳/۵۷ | ۰/۷۷ | ۱۲/۴۱ | ۱۳۴ | ۰/۰۰۰۱ |
| | بی‌طرفی | | ۴/۳ | ۰/۶۷ | | | |

معنادار بودن مقدار t برای هر دو گروه استادان دانشگاه و حسابرسان (مندرج در جدول شماره ۸)، بدین معنی است که هر دو گروه، اصل بی‌طرفی را مبنای کار خود قرار داده و آن را بر اصل رجحان استفاده‌کننده ترجیح می‌دهند.

□ آزمون فرضیه اول

برای آزمون این فرضیه از روش آماری t برای گروه‌های مستقل استفاده می‌شود. جدول شماره ۹ نتایج این تحلیل را نشان می‌دهد.

جدول ۹: نتایج آزمون t برای گروه‌های مستقل

| گروه‌ها | تعداد | میانگین | انحراف معیار | مقدار t | درجه آزادی | سطح معناداری |
|---------------|-------|---------|--------------|---------|------------|--------------|
| استاد دانشگاه | ۶۶ | ۴/۳۲ | ۰/۶۶ | ۰/۲۱ | ۱۹۹ | ۰/۸ |
| | | ۱۳۵ | ۴/۳ | | | |

همان‌گونه که جدول بالا نشان می‌دهد، مقدار t برابر با ۰/۲۱ است که در سطح $p \leq 0/8$ معنادار نیست. یعنی، نمی‌توان این فرض را که میان دیدگاه استادان دانشگاه و حسابرسان در رابطه با

رعایت اصل بی‌طرفی تفاوت وجود دارد، پذیرفت. بدین معنی، که تفاوت معناداری میان نظرات استادان و دانشگاه حسابرسان در مورد رعایت اصل بی‌طرفی وجود ندارد. به عبارت دیگر، هر دو گروه استادان دانشگاه و حسابرسان اصل بی‌طرفی را بر اصل رجحان استفاده‌کننده ترجیح می‌دهند. به نظر این دو گروه از استفاده‌کنندگان رعایت اصل بی‌طرفی به‌وسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری می‌تواند توجیه‌کننده آثار توزیع مجدد ثروت میان استفاده‌کنندگان باشد. از دیدگاه آنان با به‌کارگیری این اصل، منافع تمامی افراد به بهترین شکل تأمین خواهد شد.

□ آزمون فرضیه دوم

برای آزمون این فرضیه از روش آماری t برای گروه‌های مستقل استفاده می‌شود. جدول شماره ۱۰ نتایج این تحلیل را نشان می‌دهد.

جدول ۱۰: نتایج آزمون t برای گروه‌های مستقل

| گروه‌ها | تعداد | میانگین | انحراف معیار | مقدار t | درجه آزادی | سطح معناداری |
|---------------|-------|---------|--------------|-----------|------------|--------------|
| حسابرس | ۱۳۵ | ۳/۵۷ | ۰/۷۷ | ۱/۲۸ | ۱۹۹ | ۰/۲ |
| استاد دانشگاه | ۶۶ | ۳/۷۲ | ۰/۷۳ | | | |

همان‌گونه که جدول بالا نشان می‌دهد، مقدار t برابر با $۱/۲۸$ است که در سطح $p \geq ۰/۲$ معنادار نیست. بدین معنی، که تفاوت معناداری میان نظرات استادان دانشگاه و حسابرسان در مورد رعایت اصل رجحان استفاده‌کننده وجود ندارد. یعنی، این فرضیه مورد تأیید قرار نمی‌گیرد. به عبارت دیگر، هر دو گروه استادان دانشگاه و حسابرسان اصل بی‌طرفی را بر اصل رجحان استفاده‌کننده ترجیح می‌دهند.

□ نتیجه‌گیری

در این پژوهش، آثار توزیعی تدوین استانداردهای ملی حسابداری در ایران مورد بررسی قرار گرفت. یکی از هدف‌های این پژوهش کسب آگاهی از ساز و کار مورد استفاده به‌وسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران و تعیین نوع اصول توزیعی بکار گرفته شده به‌وسیله این کمیته و تعیین عوامل تأثیرگذار در انتخاب و انتشار استانداردهای حسابداری است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری اصل بی‌طرفی را مبنای کار خود قرار می‌دهد. اما معیارهایی نظیر کارایی پارتو، مطلوبیت مورد انتظار و شاخص رفاه اجتماعی جهت انتخاب و انتشار استاندارد و توجیه اصول توزیع در این کمیته کاربردی ندارد و عواملی چون ترکیب و بافت طبقه استفاده‌کننده و نسبت سرمایه‌گذاران به مدیران در بازار اوراق بهادار، از اهمیت برخوردار نیست. تجزیه و تحلیل سوال‌های باز پرسش‌نامه نشان داد که این کمیته در راستای انتخاب و انتشار استانداردهای ملی حسابداری عوامل دیگری نظیر رعایت کامل اصول و ضوابط اسلامی، شرایط حاکم

بر واحدهای کسب و کار و تلاش در جهت حل مشکلات عملی بنگاه‌های اقتصادی و مبنای انتخابی بوسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی را مدنظر قرار می‌دهد. به نظر برخی از اعضای کمیته، رویکرد استانداردهای حسابداری بین‌المللی در گذشته اصل رجحان استفاده‌کننده بوده و سرمایه‌گذاران، نسبت به سایر استفاده‌کنندگان در اولویت قرار داشته‌اند. اما با طرح تئوری بنگاه اجتماعی و اهمیت یافتن نیازهای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده، استانداردهای بین‌المللی در حال گرایش تدریجی به سمت اصل بی‌طرفی هستند تا نیازهای اطلاعاتی تمامی گروه‌های ذی‌نفع به طور یکسان و برابر تأمین شود.

یکی دیگر از هدف‌های این پژوهش، تعیین بهترین اصل توزیع از دیدگاه صاحب‌نظران حسابداری و افراد شاغل در حرفه حسابرسی است تا بر اساس آن بتوان بهترین ساز و کار را برای انتخاب و انتشار استانداردهای ملی حسابداری در کشور به کار گرفت. تحلیل نتایج فرضیه‌های مربوط به این بخش از پژوهش نشان داد که از دیدگاه استادان دانشگاه و حسابرسان رعایت اصل بی‌طرفی به‌وسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری می‌تواند توجیه‌کننده آثار توزیع مجدد ثروت باشد. به عبارت دیگر، هر دو گروه، اصل بی‌طرفی را بر اصل رجحان استفاده‌کننده ترجیح می‌دهند.

□ پیشنهاد‌های پژوهش

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؛ 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 این‌رو، مسئله انتخاب اصل توزیع مناسب به‌وسیله استانداردارگذار یکی از مسائل بسیار مهم است. وظیفه استانداردارگذار انتشار استاندارد است که رفاه اجتماعی را حداکثر کند. اگر فرایند انتخاب تصادفی نباشد، باید معیار یا مجموعه‌ای از معیارها به‌وسیله استانداردارگذار پذیرفته شود. بیور و دمسکی (۱۹۷۴) از کارایی پارتنو به عنوان شرط لازم برای حل مسائل انتخاب گروهی یاد می‌کنند. به اعتقاد گا (۱۹۸۸: ۵۹) پذیرش اصل توزیع به میزان منافع کسب شده به‌وسیله استفاده‌کنندگان از اجرای اصل توزیع در مقابل میزان منافع از دست رفته مدیران و نسبت استفاده‌کنندگان به مدیران در بازار اوراق بهادار بستگی خواهد شد. نتایج پژوهش (مندرج در جدول شماره ۵ و ۶) نشان داد معیارهایی نظیر کارایی پارتنو و مطلوبیت مورد انتظار برای انتخاب و انتشار استاندارد و توجیه اصول توزیع در این کمیته کاربردی ندارد و عواملی چون ترکیب و بافت طبقه استفاده‌کننده و نسبت سرمایه‌گذاران به مدیران در بازار اوراق بهادار، از اهمیت برخوردار نیست. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری برای انتخاب و انتشار استانداردهای حسابداری و توجیه اصل توزیع، به این موارد توجه بیشتری داشته باشد؛ زیرا تصمیم‌گیری مناسب و منطبق بر اصول علمی کمیته تدوین استانداردهای حسابداری را قادر می‌کند تا وظیفه خود را به نحو مناسب‌تری انجام دهد و توزیع ثروت میان استفاده‌کنندگان را بهتر توجیه کند.

□ پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

- با انجام هر کار علمی راه به سوی مسیر جدید باز می‌شود و ادامه راه مستلزم انجام پژوهش‌های دیگری است. از این‌رو، موضوعاتی که در ادامه پژوهش حاضر توصیه می‌شود، به شرح زیر است:
- ۱- بررسی دیدگاه سایر گروه‌های مسلط در تدوین استانداردهای حسابداری نظیر مدیران و ... در رابطه با نوع اصول توزیعی به‌کار گرفته شده به‌وسیله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری.
 - ۲- بررسی هدف‌های تدوین استانداردهای ملی حسابداری.
 - ۳- بررسی میزان توانایی نهادهای تدوین‌کننده استاندارد به ارائه مجموعه‌ای از دلایل برای توجیه انتخاب خود.
 - ۴- بررسی سایر عوامل مؤثر بر تدوین استانداردهای ملی حسابداری.

□ پی‌نوشت‌ها:

- 1- Moonitz
- 2- Lindahl
- 3- Riahi-Belkaoui
- 4 - Watts
- 5- Zimmerman
- 6- Distributional principle
- 7- Neutrality principle
- 8- User primacy principle
- 9- Dye
- 10- Sridhar
- 11- Satava et al.
- 12- Holthausen
- 13- Leftwich
- 14- Brown
- 15- Bushman
- 16- Smith
- 17- Burgstahler et al.
- 18- Kwok
- 19- Sharp
- 20- Yu
- 21- Tarca
- 22- Deegan
- 23- Unerman
- 24- Gaa

- 25- Solomons
- 26- Gellein
- 27- Watkins
- 28- McClennen
- 29- Igiri
- 30- Paton
- 31- Littleton
- 32- Gonedes et al.
- 33- Beaver
- 34- Demski

□ منابع

- ۱- وکیلی فرد، حمیدرضا؛ دستگیر، محسن و محمد رمضان احمدی. (۱۳۸۹). «بررسی و تحلیل عوامل اقتصادی و عوامل قراردادی اثرگذار بر فرایند انتخاب خطمشی‌های حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» فصلنامه حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۷، ۱۵۷-۱۳۶.
- ۲- وکیلی فرد، حمیدرضا؛ جعفری، علیرضا و شهلا ترکانی. (۱۳۸۸). «بررسی میزان رعایت استانداردهای حسابداری ایران، مقررات بورس و قانون تجارت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» فصلنامه حسابداری مالی، سال اول، شماره ۲، ۱۸۱-۱۰۵.
- ۳- نیکومرام، هاشم و زاداله فتحی. (۱۳۹۰). «تأثیر استانداردهای ملی حسابداری ایران بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر پایداری سود در بورس اوراق بهادار تهران» حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره هشتم، ۳۱-۴۵.
4. American Institute of Certified Public Accountants (1973). Study Group on the objectives of financial accounting.
5. Beaver, W. H. and Demski, Joel (1974). "The nature of financial accounting objectives: a summary and synthesis." Studies in financial accounting objectives, supplement to journal of accounting research (1974), pp. 170- 187.
6. Belkaoui, A. R. (2004). Accounting Theory. 5th edition, London: Thomson.
7. Brown, Judy (2009). "Democracy, Sustainability and Dialogic Accounting Technologies: Taking Pluralism seriously." Critical Perspectives on Accounting, Vol. 20, pp. 313- 342.
8. Brown, P., and Tarca, A. (2001). "Politics, processes and the future of Australian accounting standards, Abacus, 37, 267- 296.
9. Burgstahler, D.; Hail, L. and C. Leuz (2005). "The Importance of Reporting Incentives: Earnings Management in European Private and Public Firms". The Accounting Review, 81(5): pp. 983-1016.



10. Bushman, R. M. and Smith و A. J. (2001). "Financial Accounting Information and Corporate Governance." *Journal of Accounting and Economics*, 32 (1–2), 237–333.
11. Deegan, C. and Unerman, J. (2006). *Financial Accounting theory*, London: McGraw-Hill education.
12. Dye, R., and S. Sridhar (2008). "A Positive theory of flexibility in accounting standards." *Journal of Accounting and Economics*, 46, 312-333.
13. Gaa, James C. (1988). *Methodological foundations of Standard-setting for Corporate Financial reporting*, United State of America: American accounting association.
14. Gonedes, N. J.; Dopuch, D., and S. D. Penman (1976). "Disclosure Rules, Information-Production and Capital Market Equilibrium: The Case of Forecast Disclosure Roles." *Jorurnal of Accounting Research*, 14: 89-137.
15. Holthausen, W., and W. Leftwich (1983). "the economic consequences of accounting choice: implications of costly contracting and monitoring", *Journal of Accounting and economics*, pp. 77- 117.
16. Ijiri, Yuji. (1975). "Theory of accounting measurement", *studies in accounting research*, No. 10 (American Accounting Association, 1975).
17. Kwok, W. C. C., and Sharp, D. (2005). "Power and international accounting standard-setting: evidence from segment reporting and intangible assets projects." *Accounting, auditing and accountability journal*, 18 (1), 74- 99.
18. Lindhal, Frederick W. (1987). "Accounting Standards and Ohlson's Theory of Collective Action." *Journal of Accounting and Public Policy*, PP. 59- 72.
19. McClennen, E. F. (1981). "Constitutional Choice: Rawl vs. Harsanyi." *Philosophy in Economics*, Dordrecht: D. Reidel, pp. 93- 109.
20. Moonitz, M. (1974). "Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession." *Studies in accounting Research*, No. 8. (American Accounting Association).
21. Paton, W. A., and A. C. Littelton (1940). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Monograph No. 3, American Accounting Association.
22. 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.



23. Solomons, D. (1978). "The politicization of accounting." *Journal of Accountancy*, November: 65- 72.
24. Watts, R. L., and J. L. Zimmerman (1978). "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards." *The Accounting Review*, Vol. LIII (1), pp. 112–134.
25. 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.