

# بررسی میزان مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری

دکتر غلامحسین مهدوی

دانشیار حسابداری دانشگاه شیراز

الهه برزگر

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

تاریخ دریافت: ۹۱/۱۰/۲۴، تاریخ پذیرش: ۹۲/۰۱/۲۷

## چکیده

در این مقاله میزان مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری و نقش آن‌ها در اثرگذاری بر فرایند تدوین استانداردها بررسی شده است. در راستای پاسخ‌گویی به سوال‌های پژوهش، ۶ فرضیه در رابطه با زمان‌بندی مشارکت، روش‌های مشارکت و تأثیر گروه‌های ذی‌نفع طراحی و مورد آزمون قرار گرفت. جامعه آماری این پژوهش، استادان دانشگاه در رشته حسابداری و حساب‌برسان هستند که دو گروه مسلط در فرایند تدوین استانداردها تلقی می‌شوند. نمونه به صورت تصادفی طبقه‌بندی شده انتخاب شده است. اطلاعات لازم برای تحقق بخشیدن به هدف‌های پژوهش، با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است. نتایج نشان داد که مشارکت در مراحل زودهنگام و دیر هنگام تأثیر یکسانی دارد. افراد از روش‌های متفاوتی برای مشارکت و اعمال نفوذ استفاده کرده و اثربخشی روش‌های مختلف را یکسان نمی‌دانند. به طور کلی، میزان مشارکت استادان دانشگاه و حساب‌برسان در فرایند تدوین استانداردهای ملی اندک بوده و هزینه، احتمال موفقیت و منافع، به ترتیب، دلایل این سطح مشارکت اندک را توضیح می‌دهد.

**واژه‌های کلیدی:** مشارکت، استانداردهای ملی حسابداری، فعالیت‌های اعمال نفوذ، گروه‌های ذی‌نفع.

### 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 [۳]. هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی ایجاب می‌کند که اطلاعات مربوط به گونه‌ای افشا شود که دسترسی به این اطلاعات برای همه ممکن باشد [۲]. افزایش آگاهی نسبت به نقش و تأثیر رویه‌های حسابداری بر رویدادهای مالی و اطلاعات حسابداری موجب شده است تا تلاش‌های جدی‌تر برای تشخیص عوامل مربوط و نحوه‌ی تأثیر آن‌ها بر اطلاعات مالی و بازار سرمایه به عمل آید. میزان کیفیت اطلاعات می‌تواند بر تصمیم‌گیری و پیش‌بینی تأثیرگذار باشد. معمولاً هر چه کیفیت اطلاعات بالاتر باشد، پیش‌بینی و تصمیم‌گیری بهتر انجام می‌شود [۱]. گزارشگری مالی محصول نهایی سیستم اطلاعاتی حسابداری است. صورت‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد [۲۶].

دای و سریدر [۱۲] معتقدند 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 مشاهده می‌شود. 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. به عنوان نمونه، بیور (۱۹۹۸) بیان می‌کند که مطلوبیت مقررات گزارشگری مالی هنوز یک مسئله حل نشده، است.

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 (لیندال [۲۱] و ریاحی بلکویی [۴]). 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 (واتس و زیمرمن، [۳۱] و ریاحی بلکویی [۴]).

تدوین کنندگان 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 [۳۰]. در واقع، پیش از طرح هرگونه ادعا و استدلال پیرامون ارزیابی فرایند تدوین استانداردهای حسابداری، ضرورت دارد تا پاسخ‌های قانع‌کننده به پرسش‌های زیر داده شود:

- آیا اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری دارای اثرهای اقتصادی است؟
- آیا اعداد و ارقام حاصل از به کارگیری اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری موجب تغییر در مشخصه‌های بازار سرمایه می‌شود؟
- آیا استانداردهای حسابداری منافع افراد و گروه‌های مختلف را با خطر روبه‌رو می‌کند؟
- آیا افراد و گروه‌های مختلف از انگیزه‌ی لازم برای اثرگذاری بر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری برخوردارند؟

در این پژوهش، در راستای پاسخ به سؤال‌های مزبور، میزان مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری و نقش آن‌ها در اثرگذاری بر فرایند تدوین استانداردها مورد بررسی و کنکاش قرار می‌گیرد.

### مبانی نظری و بسط و توسعه فرضیه‌ها

به نظر ایورت [۱۳] حسابداران تنها به «انتقال» اطلاعات نمی‌پردازند، زیرا حضور آن‌ها نقش بسزایی در شکل‌گیری دنیای اجتماعی ایفا می‌کند. بوشمن و اسمیت [۸] 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 [۵]. به نظر وک و شارپ [۲۲] 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، به اعتقاد یو [۳۳] این احتمال بالقوه وجود دارد که استانداردهای حسابداری برای همه گروه‌های ذی‌نفع رضایت‌بخش نباشد. به نظر برون و تارکا [۷] و دیگان و آنرمن [۹] این گروه‌ها به منظور حمایت از منافعشان، تلاش می‌کنند تا در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری اعمال نفوذ کنند. از دیدگاه وک و شارپ [۲۲] و دیگان و آنرمن [۹] هر یک از این گروه‌ها دارای منافع و انگیزه‌های متفاوتی هستند و تلاش می‌کنند روی دولت یا سایر نهادهای قانون‌گذار اعمال نفوذ کرده تا قوانینی تصویب کنند که منافع اقتصادی برای آن‌ها به همراه داشته باشد. علیرغم این مطالب، تنها برای برخی از استفاده‌کنندگان مشارکت در فرایند تدوین استاندارد منطقی است. به عنوان نمونه، در رابطه با یکی از مسائل بسیار بحث‌انگیز حسابداری، یعنی بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۱۳، بحث اجاره‌ها، از ۴۰,۰۰۰ متن پیشنهادی ارسالی، تعداد پاسخ‌های دریافتی به وسیله هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی به این شرح بود: حسابداران عمومی، ۱۴؛ صنعت (شامل موجه‌ها نظیر بانک‌ها و موسسات بیمه و مستأجرها)، ۲۴۷؛ سرمایه‌گذاران و سایرین (شامل تحلیل‌گران اوراق بهادار و افراد، ۱۷؛ دولت، ۱۱؛ دانشگاهیان، ۹). به گزارش انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۸۰: ۶۱) در کانادا، تعداد میانگین پاسخ‌ها ۴۰ از ۴۰,۰۰۰ متن ارسالی بود. واتس و زیمرمن [۳۱] مشارکت نکردن را به معنای بی‌تفاوتی نمایندگان بازار سرمایه نسبت به استانداردها یا فرایند استانداردگذاری تعبیر می‌کنند. چارچوب نظری مورد استفاده در بسیاری از مطالعات مرتبط با مشارکت در فرایند تدوین استاندارد، چارچوب ساتون [۲۸] است. این چارچوب نظری بر مبنای نظریه اقتصادی دموکراسی داوونز [۱۰] استوار است. این پژوهش نیز مانند بسیاری از مطالعات پیشین بر مبنای این چارچوب قرار دارد. ساتون [۲۸] یک

مدل انتخاب منطقی بسط و توسعه داد. بر اساس این مدل، یک گروه هنگامی در فرایند تدوین استاندارد مشارکت خواهد کرد که مزایای مشارکت، که بر اساس احتمال تأثیرگذاری بر نتیجه تعدیل شده باشد، از هزینه‌های مشارکت بیشتر باشد.

### زمان‌بندی مشارکت

از دیدگاه ساتون [۲۸] احتمال تأثیرگذاری بر نتیجه، در صورتی که مشارکت در مراحل اولیه فرایند صورت گیرد، افزایش خواهد یافت. فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری شامل ۷ مرحله است که طی آن افراد ذی‌نفع و علاقه‌مند می‌توانند قبل از پذیرش نهایی استاندارد، بر نتیجه نهایی تأثیر بگذارند. این مراحل شامل (۱) تشخیص موضوع برای انجام پژوهش، (۲) بررسی‌های مقدماتی، (۳) تصمیم‌گیری در مورد لزوم تدوین استاندارد، (۴) تهیه پیش‌نویس مقدماتی، (۵) تدوین پیش‌نویس استاندارد،

(۶) نظرخواهی عمومی و (۷) تصویب نهایی است. جورجیو [۱۴ و ۱۶] که فرایند تدوین استاندارد به‌وسیله هیئت استانداردهای حسابرسی و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را مورد بررسی قرار داد، مراحل تدوین استاندارد را به دو دسته «مراحل زودهنگام» و «مراحل دیرهنگام» تقسیم‌بندی کرد. از آنجا که فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری در ایران مشابه فرایند تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری است، در این پژوهش بر اساس مطالعه جورجیو مراحل ۱ تا ۴ به عنوان مراحل زودهنگام و مرحله ۵ تا ۷ به عنوان مراحل دیرهنگام طبقه‌بندی می‌شود.

با توجه به پیش‌بینی ساتون مبنی بر مؤثرتر بودن مشارکت در مراحل اولیه، انتظار می‌رود که تعداد بیشتری از استفاده‌کنندگان (دانشگاهیان و حساب‌برسان) در مراحل اولیه فرایند مشارکت کنند. این مسأله باعث ایجاد دو فرضیه زیر (به صورت فرض صفر) می‌شود:

**فرضیه اول:** «تفاوتی میان تعداد افراد مشارکت‌کننده در مراحل «زودهنگام» و «دیرهنگام»

وجود ندارد.»

**فرضیه دوم:** «به نظر استادان دانشگاه و حساب‌برسان، مشارکت در هر یک از مراحل زودهنگام

و دیرهنگام تأثیر یکسانی دارد.»

## روش‌های مشارکت

بر اساس پیش‌بینی ساتون [۲۸]، احتمال تأثیرگذاری بر نتیجه منجر به استفاده از روش‌های مختلف به وسیله افراد ذی‌نفع می‌شود. اگرچه مطالعات گذشته سطح مشارکت استفاده‌کنندگان با استفاده از نامه‌های پیشنهادی را اندک گزارش کرده‌اند، اما این امکان وجود دارد که استفاده‌کنندگان سایر روش‌های اعمال نفوذ و مشارکت را به کار گیرند.

در فرایند تدوین استانداردهای هیئت استانداردهای حسابرسی، جورجیو [۱۴] گزارش کرد که تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی از روش‌های متفاوتی برای مشارکت و اعمال نفوذ استفاده می‌کنند. در میان این روش‌ها، استفاده از نامه‌های پیشنهادی کاربرد بیشتری دارد. افزون بر این، تأثیر تمامی این روش‌ها از نظر تهیه‌کنندگان یکسان نیست. بر اساس این یافته‌ها دو فرض زیر ارائه می‌شود:

**فرضیه سوم:** «استفاده از نامه‌های پیشنهادی ارتباطی به استفاده از سایر روش‌های مشارکت

ندارد.»

**فرضیه چهارم:** «به نظر استادان دانشگاه و حساب‌برسان تمامی روش‌های مشارکت تأثیر یکسانی

دارد.»

## تصمیم برای مشارکت نکردن

بر اساس مطالب پیش‌گفته، یک فرد یا گروه هنگام تصمیم‌گیری برای مشارکت یا مشارکت نکردن، مزایای بالقوه، هزینه‌ها و احتمال موفقیت را در نظر می‌گیرد. ساتون [۲۸] پیش‌بینی می‌کند که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی در مقایسه با تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی مشارکت کم‌تری خواهند داشت. استفاده‌کنندگان، از مشارکت در فرایند تدوین استاندارد منافع کم‌تری کسب می‌کنند؛ زیرا سود آن‌ها از یک مجموعه متنوع سرمایه‌گذاری حاصل می‌شود. در نتیجه، تأثیر تغییر در استانداردهای حسابداری برای استفاده‌کنندگان در مقایسه با تهیه‌کنندگان گزارش‌ها اهمیت کم‌تری خواهد داشت؛ زیرا تهیه‌کنندگان سود خود را از منابع محدودتری کسب می‌کنند. افزون بر این، مزایای مشارکت موفقیت‌آمیز برای استفاده‌کنندگان، دستیابی به اطلاعات مالی شفاف‌تر

و

مربوط تر در تصمیم گیری است. تهیه چنین اطلاعاتی به احتمال خیلی کم تأثیر آنی بر جریانات نقدی آنان خواهد داشت. در نتیجه، اندازه گیری مزایای مشارکت مشکل و هزینه بر خواهد بود. افزون بر این، احتمالاً تهیه کنندگان گزارش های مالی ثروتمندتر هستند. بنابراین، بهتر می توانند هزینه های مشارکت را تقبل کنند. به اعتقاد ساتون [۲۸] به دلیل این که منافع اقتصادی تهیه کنندگان از همگونی بیشتری برخوردار است، برای آنان ایجاد سازمانها و تشکیلات موقتی برای هدف های اعمال نفوذ آسان تر خواهد بود؛ از این رو، می تواند هزینه های مشارکت را کاهش دهند. سومین عامل مرتبط با تصمیم های اعمال نفوذ، احتمال این است که مشارکت تفاوتی در نتیجه فرایند ایجاد کند. به نظر ویتمن و همکاران [۳۱] این عامل، مهم ترین عامل در تصمیم گیری استفاده کنندگان برای مشارکت نکردن است.

بنابراین، هر سه عامل مزایا، هزینه ها و احتمال موفقیت در تصمیم گیری برای مشارکت نکردن از اهمیت بسزایی برخوردار است. از این رو، فرضیه پنجم به صورت زیر مطرح می شود:

**فرضیه پنجم:** «استادان دانشگاه و حسابرسان میزان اهمیت مزایا، هزینه ها و احتمال موفقیت را در تصمیم گیری نسبت به مشارکت نکردن در فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری، یکسان تلقی می کنند.»

### تأثیر سایر گروه های ذی نفع

گروه های مختلفی نظیر الف) استفاده کنندگان از گزارش های مالی، ب) تهیه کنندگان صورت های مالی، ج) مؤسسات حسابرسی، د) مؤسسات، نهادها و انجمن های حرفه ای حسابداری، ه) بورس اوراق بهادار و و) دانشگاهیان؛ در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری ذی نفع هستند. از دیدگاه واکر و رابینسون [۳۰]، تأثیرگذاری گروه های مختلف در فرایند تدوین استاندارد یکسان نیست. افزون بر این، هر گروه استنباط و برداشتی از اعمال نفوذ و مشارکت سایر گروه های ذی نفع در فرایند تدوین استاندارد دارد. این ادراک ها و استنباط ها دارای اهمیت است و

می‌تواند بر سطح مشارکت تأثیرگذار باشد. با توجه به این که استفاده‌کنندگان، ذی‌نفعان اصلی استانداردهای حسابداری تلقی شده و با توجه به سطح مشارکت اندک آنان در فرایند تدوین استاندارد، بدست آوردن معیاری برای اندازه‌گیری برداشت و استنباط آنان از تأثیرگذاری سایر گروه‌های ذی‌نفع در فرایند تدوین استاندارد، از اهمیت برخوردار است. از این رو، فرضیه ششم به صورت زیر طراحی می‌شود:

**فرضیه ششم:** «حسابرسان و دانشگاهیان تأثیرگذاری گروه‌های مختلف ذی‌نفع در فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری را یکسان می‌دانند.»

### پیشینه پژوهش

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. پژوهش‌های خارجی انجام شده در زمینه مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استاندارد را می‌توان به سه دسته تقسیم کرد: ۱) گروه تئوری اثباتی حسابداری، ۲) گروه تئوری اقتصادی دموکراسی و ۳) گروه ائتلاف و نفوذ. گروه اول به مطالعه محرک‌های اقتصادی تهیه‌کنندگان در رابطه با استانداردهای حسابداری مطرح شده (به عنوان نمونه، واتس و زیمرمن [۳۱] و سامن [۲۵]) و چگونگی تأثیر این عوامل بر انگیزه اعمال نفوذ برای تصویب یا رد استانداردها می‌پردازد (به عنوان نمونه، زف [۳۴] و دروچر و همکاران [۱۱]). به نظر دروچر و همکاران [۱۱]، موقعیت مدیر در رابطه با استاندارد پیشنهادی یا مشارکت وی در فرایند تدوین استاندارد از طریق تأثیر استاندارد پیشنهادی بر مطلوبیت وی (پیامدهای اقتصادی) که به ویژگی‌های شرکت پیوند داده شده، توضیح داده می‌شود. با وجود این واقعیت که تمرکز گروه تئوری اثباتی حسابداری بر استفاده‌کنندگان نیست، اما این گروه از مطالعات پیشنهاد می‌دهد که پیامدهای اقتصادی، در صورت وجود، بر مشارکت استفاده‌کنندگان اثرگذار است.

بر اساس مطالعات داوونز [۱۰]، گروه تئوری اقتصادی دموکراسی، تصمیم‌گیری در زمینه مشارکت یا مشارکت‌نکردن در فرایند تدوین استاندارد را به تصمیم‌هایی در زمینه رأی دادن در سیستم سیاسی تشبیه می‌کند. همانند تئوری اثباتی حسابداری، نویسندگان به دنبال انگیزش‌های



اقتصادی به عنوان دلیلی برای مشارکت هستند. ساتون [۲۸] بیان می‌کند که افراد در صورتی مشارکت خواهند داشت که منافع حاصل از مشارکت، شامل احتمال تأثیرگذاری بر نتیجه، بیشتر از هزینه‌های آن باشد. با توجه به هزینه‌بر بودن فرایند مشارکت، تنها افرادی در این فرایند مشارکت خواهند کرد که انتظار منافع چشم‌گیری را داشته باشند. این گروه از مطالعات با پژوهش لیندال [۲۱] کامل‌تر شد. لیندال [۲۱]، منطق اقدامات گروهی اولسون را با گروه تئوری اقتصادی دموکراسی ادغام کرد و پیشنهاد داد که افراد در اقدامات گروهی برای کسب کالاهای عمومی نظیر استانداردهای حسابداری، حتی در صورت بهتر شدن وضعیتشان، مشارکت نخواهند کرد. آن‌ها به عنوان سوارکار مجانی عمل کرده و تنها در صورتی در فرایند مشارکت خواهند کرد که انگیزه‌های انتخابی برای غلبه بر مشکلات سوارکاری مجانی وجود داشته باشد. افزون بر این، توافق نظر برای ترغیب اقدامات گروهی ضروری بوده و در گروه‌های کوچک‌تر به علت هزینه‌های سازماندهی پایین‌تر، امکان‌پذیر است. این موضوع توجه‌کننده مشارکت مؤسسات بزرگ در اقدامات گروهی است و دلیل مشارکت بیشتر در پروژه‌هایی از استانداردهای حسابداری که صنایع خاص را تحت تأثیر قرار می‌دهد نسبت به پروژه‌هایی که بر صنایع گسترده تأثیرگذار است را توضیح می‌دهد. گروه تئوری اقتصادی دموکراسی، منافع مورد انتظار، هزینه‌های مورد انتظار، ظرفیت مورد انتظار برای تأثیرگذاری بر نتیجه، درک استفاده‌کننده از همگونی و توافق نظر اعضای گروه و چگونگی تسهیم هزینه‌ها را نیز از عوامل اثرگذار بر مشارکت استفاده‌کنندگان قلمداد می‌کند. هیچ‌یک از نویسندگان پیش‌گفته، برای یافتن دلایل مشارکت با افراد در ارتباط مستقیم نبوده‌اند. به جای آن، برای پیش‌بینی انگیزه‌های اقتصادی افراد برای مشارکت از جایگزین یا گزاره‌های نظری استفاده کرده‌اند. اسکالو [۲۷] پا از این فراتر گذاشته و در مطالعه خود کلیه افراد اعم از شرکت‌کننده یا غیرشرکت‌کننده را برای یافتن انگیزه مشارکت، همانند یکدیگر در نظر گرفت. نتایج پژوهش وی نشان داد افراد تنها در صورتی در فرایند مشارکت خواهند کرد که استاندارد پیشنهادی بر رفاه آنان اثرگذار باشد. برخی در هیچ شرایطی در فرایند شرکت نکرده و عده‌ای تنها در صورتی مشارکت خواهند کرد که اثرات نامطلوب مورد انتظار باشد. هم‌چنین، نتایج پژوهش اسکالو بیانگر دلایل مشارکت نکردن برخی از استفاده‌کنندگان بود. به اعتقاد وی

این افراد، یا با استاندارد پیشنهادی موافق هستند یا احساس می‌کنند که مشارکت آنان استاندارد نهایی را تحت تأثیر قرار نخواهد داد. اسکالو، هزینه‌بر بودن فرایند مشارکت را دلیلی دیگر برای مشارکت نکردن عنوان کرد.

تندی و ویلبرن [۲۹] معتقدند که افراد هنگام تصمیم‌گیری نسبت به مشارکت کردن یا مشارکت نکردن در فرایند تدوین استاندارد، به منافع و هزینه‌های مورد انتظار توجه کرده و تنها در صورت بیشتر بودن منافع مورد انتظار از هزینه‌های مورد انتظار، در فرایند تدوین استاندارد وارد می‌شوند. این نویسندگان در سال ۱۹۹۶ در پژوهشی، به مطالعه میزان مشارکت استادان دانشگاه در فرایند تدوین استاندارد به وسیله هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی پرداختند. تندی و ویلبرن به دنبال یافتن دلایلی بودند که مشارکت اندک این گروه از استفاده‌کنندگان را توضیح دهد. نتایج پژوهش آنان، علل مشارکت اندک استادان دانشگاه را نشان داد. اولین دلیل مربوط به ماهیت سیاسی فرایند، نداشتن آگاهی یا منافع در فرایند و احتمال اندک اثرگذاری بر تصمیم‌های هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی بود. دلیل دوم تعلق نگرفتن پاداش و امتیاز از طرف دانشگاه در صورت مشارکت و سومین دلیل نبود رابطه میان مسائل مورد بحث استانداردها و پژوهش و تدریس، نداشتن آگاهی یا علاقه به موضوع مورد بحث، کم اهمیت بودن استانداردهای پیشنهادی و احساس ناتوانایی در مشارکت بود. کمبود زمان و منابع و دشواری بودن فرایند مشارکت به عنوان چهارمین دلیل مشارکت اندک استادان دانشگاه مطرح شد. دلایل ذکر شده به وسیله تندی و ویلبرن ممکن است برای توضیح مشارکت استفاده‌کنندگان مربوط باشد، اما تلخیص انگیزه‌های اجمالی مطرح شده به وسیله این دو نویسنده ضروری است. لارسن و هرز [۲۰] دانشگاهیان را به عنوان یک گروه مشارکت‌کننده و تأثیرگذار در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری شناسایی کرده‌اند. آنان در پژوهشی دریافتند که دانشگاهیان با پشتوانه نظری خود می‌توانند در انتخاب نهایی استانداردهای حسابداری تأثیرگذار باشند. به هر حال، توانایی دانشگاهیان در تأثیرگذاری بر تدوین استانداردهای حسابداری در میان کشورهای مختلف ممکن است متفاوت باشد.

دسته سوم مطالعات، گروه ائتلاف و نفوذ، به بررسی اتحاد بالقوه میان گروه‌های مختلف و تأثیر آن‌ها بر تصمیم‌های استانداردگذار می‌پردازد. مطالعات انجام شده در این زمینه به نتایج متفاوتی

منجر شده است. حسین و کتز [۱۹] به وجود ائتلاف میان گروه‌های مختلف معتقد نیستند، در حالی که پارو [۲۴] و مزیاس و چانگک [۲۳] عقیده دارند که نوعی از تبانی یا توافق نظر میان موسسات حسابرسی وجود دارد. افزون بر این، پارو [۲۴] و مزیاس و چانگک [۲۳] دریافته‌اند که تصمیم‌های هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی منعکس‌کننده ترجیحات و اولویت‌های موسسات حسابرسی بزرگ است، در حالی که حسین و کتز [۱۹] به این مسئله معتقد نیستند. نتایج پژوهش پارو [۲۴] نشان داد که میان مؤسسات حسابرسی و صاحبکارانشان نوعی ائتلاف وجود دارد، در حالی که هارینگ [۱۸] در پژوهشی، خلاف این موضوع را نتیجه‌گیری کرد. همچنین، سامن [۲۵] و براون و فروز [۶] بیان کردند که هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی پذیرای تقاضاهای

تهیه‌کنندگان است، در حالی که سامن (۱۹۹۹) تشابهاتی را میان تصمیم‌های هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و ترجیحات استفاده‌کنندگان یافت. هانسن [۱۷] شواهدی بدست آورد که موفقیت در اعمال نفوذ در تدوین استانداردهای بین‌المللی را وابسته به توانایی کشور در تحت فشار قرار دادن تداوم فعالیت هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی می‌دانست و میزان آن به وسیله اندازه بازار سرمایه و کمک‌های مالی در آن کشور سنجیده می‌شد. جورجیو و همکاران [۱۵] دریافته‌اند که شرکت‌هایی با محدودیت‌های بالا در قراردادهای وام در بورس اوراق بهادار آمریکا به طور مکرر در تدوین استانداردهای حسابداری اعمال نفوذ می‌کنند. نتیجه مطالعات آن‌ها نشان داد که این شرکت‌ها معمولاً سعی می‌کنند بر استانداردهایی اعمال نفوذ کنند که وابسته به اندازه‌گیری سودشان است، تا استانداردهایی که ممکن است با افشا در ارتباط باشد.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را استادان دانشگاه‌ها در رشته حسابداری و حسابرسان تشکیل می‌دهد. در مورد 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 که یکی از گروه‌های مسلط در تدوین استانداردهای حسابداری هستند، جامعه

آماري، حسابداران رسمي عضو جامعه حسابداران رسمي ايران هستند. حجم نمونه با استفاده از روش تصادفي طبقه‌بندي شده و فرمول کوکران، ۳۰۲ نفر محاسبه شد. ابزار اندازه‌گيري در اين پژوهش پرسش‌نامه است. براي آزمون فرضيه‌هاي پژوهش از پرسش‌نامه جورجيو [۱۴ و ۱۶] استفاده شده است.

## آزمون فرضيه‌هاي پژوهش

### آزمون فرضيه اول

براي آزمون اين فرضيه، با استفاده از آزمون  $t$  براي گروه‌هاي وابسته و آزمون ويلکاکسون ميانگين دو مرحله زوددهنگام و ديردهنگام با هم مقايسه مي‌شود که نتايج آن در نگاره شماره ۱ نشان داده شده است. آزمون ويلکاکسون معادل ناپارامتریک آزمون  $t$  براي گروه‌هاي وابسته است.

نگاره ۱: نتايج آزمون  $t$  براي گروه‌هاي وابسته

مقياس	ميانگين	انحراف معيار	مقدار $t$	درجه آزادي	سطح معناداري
زوددهنگام	۲/۲	۳/۶	۰/۴۶	۲۰۰	۰/۶۵
ديردهنگام	۲/۲۵	۳/۵			

از آنجا که  $t$  مشاهده شده در سطح معناداري  $p \leq ۰/۶۵$  معنادار نيست، پس فرضيه  $H_0$  تأييد مي‌شود. يعني، تفاوتی میان تعداد افراد مشارکت کننده در هر یک از مراحل زوددهنگام و ديردهنگام وجود ندارد. نتايج آزمون رتبه علامت‌دار ويلکاکسون در نگاره شماره ۲ نشان داده شده است.

نگاره ۲: نتايج آزمون رتبه علامت‌دار ويلکاکسون

مراحل مشارکت	رتبه	تعداد	ميانگين رتبه‌ها	Z	سطح معناداري
زوددهنگام	رتبه منفي	۳۰	۲۸/۹۷		

دیرهنگام	رتبه مثبت	۲۷	۲۹/۰۴	-۰/۳۴	۰/۷۳
	رتبه مساوی	۱۴۴			

با توجه به مقدار مندرج در نگاره شماره ۲،  $Z$  برابر با  $-۰/۳۴$  است که در سطح معناداری  $۰/۷۳$   $p \leq$  معنادار نیست. یعنی، نمی‌توان فرض  $H_0$  را رد کرد. بدین معنی که تفاوتی میان تعداد افراد مشارکت‌کننده در هر یک از مراحل زودهنگام و دیرهنگام وجود ندارد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، آزمون  $t$  برای گروه‌های وابسته و آزمون رتبه علامت‌دار ویلکاکسون به نتایج یکسانی منجر شد. جورجیو [۱۴ و ۱۶] نیز به همین نتایج دست یافت. این شواهد، از انتظارات ساتون [۲۸] حمایت نمی‌کند. ساتون [۲۸] معتقد بود که احتمال تأثیرگذاری بر نتیجه، در صورتی افزایش خواهد یافت که مشارکت در مراحل اولیه فرایند صورت گیرد.

### آزمون فرضیه دوم

برای آزمون این فرضیه از آزمون  $t$  برای گروه‌های وابسته استفاده می‌شود که نتایج آن در نگاره شماره ۳ ارائه شده است.

نگاره ۳: نتایج آزمون  $t$  برای گروه‌های وابسته

مقیاس	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار $t$	درجه آزادی	سطح معناداری
زودهنگام	۲۰۱	۳/۶۴	۰/۹۵	۱/۲۱	۲۰۰	۰/۲۲
دیرهنگام	۲۰۱	۳/۶۹	۰/۹۳			

با توجه به نگاره شماره ۳ مقدار  $t$  مشاهده شده  $۱/۲۱$  است که در سطح معناداری  $p \leq ۰/۲۲$  معنادار نیست. یعنی از لحاظ اثربخشی تفاوتی میان مراحل زودهنگام و دیرهنگام وجود ندارد. از این‌رو، فرض  $H_0$  تأیید می‌شود. به عبارت دیگر، به نظر استادان دانشگاه و حساب‌برسان، مشارکت در هر یک از مراحل زودهنگام و دیرهنگام تأثیر یکسانی دارد. بدین معنی، که استادان دانشگاه‌ها و حساب‌برسان مشارکت در مراحل اولیه را مؤثرتر نمی‌دانند. جورجیو [۱۶] نیز به نتایج مشابهی دست یافت. این نتایج با یافته‌های ساتون [۲۸] سازگار نیست؛ زیرا ساتون معتقد بود که مشارکت

در مراحل زودهنگام اثربخش تر از مشارکت در مراحل دیرهنگام است. جورجیو [۱۴] به طور کلی چنین نتیجه گیری کرد که تهیه کنندگان صورت های مالی، که در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مشارکت می کنند، این مشارکت را موثر تلقی می کنند. در نگاره شماره ۴ میزان مشارکت استادان دانشگاه و حسابرسان در هر یک از مراحل زودهنگام و دیرهنگام به تفکیک ارائه شده است.

نگاره ۴: میزان مشارکت استادان دانشگاه و حسابرسان در

هر یک از مراحل زودهنگام و دیرهنگام

گروه ها	مرحله زودهنگام		مرحله دیرهنگام	
	مشارکت	عدم مشارکت	مشارکت	عدم مشارکت
حسابرسان	٪۳۷	٪۶۳	٪۴۱	٪۵۹
استادان دانشگاه	٪۲۳	٪۷۷	٪۵۱	٪۴۹

### آزمون فرضیه سوم

برای آزمون این فرضیه از آزمون کای دو و آزمون کرامر استفاده می شود. نتایج تحلیل این فرضیه در نگاره شماره ۵ گزارش شده است.

نگاره ۵: ضرایب کای دو و کرامر بین نامه های پیشنهادی و سایر روش های مشارکت

سایر روش های مشارکت	مقدار $\chi^2$	سطح معناداری	مقدار کرامر V	سطح معناداری
شرکت در میزگردهای عمومی کمیته تدوین استانداردهای حسابداری	۳۲/۹	۰/۰۰۰۱	۰/۴۰۵	۰/۰۰۰۱
شرکت در همایش ها و کنفرانس ها	۳۳/۶۷	۰/۰۰۰۱	۰/۴۰۹	۰/۰۰۰۱
برقراری ارتباط با اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری از طریق جلسات حضوری	۲۷/۶۶	۰/۰۰۰۱	۰/۳۷۱	۰/۰۰۰۱
برقراری ارتباط با اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری از طریق سایر روش ها نظیر تلفن و ...	۴۷/۸۱	۰/۰۰۰۱	۰/۴۸۸	۰/۰۰۰۱

۰/۰۰۰۱	۰/۳۷۰	۰/۰۰۰۱	۲۷/۴۵	حضور نمایندگانی در کمیته تدوین استانداردها یا گروه‌های کارشناسی برای یک پروژه خاص
۰/۰۰۰۱	۰/۳۶۶	۰/۰۰۰۱	۲۶/۹۳	بحث در رسانه‌ها
۰/۰۰۰۱	۰/۳۴۵	۰/۰۰۰۱	۲۳/۸۹	درخواست از دولت برای بحث و اعمال نفوذ
۰/۰۰۰۱	۰/۳۴۹	۰/۰۰۰۱	۲۴/۵	حمایت از مطالعات پژوهشی

از آنجا که تمامی ضرایب در سطح  $p \leq ۰/۰۰۰۱$  معنادار است، پس فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر، استفاده از نامه‌های پیشنهادی با استفاده از سایر روش‌های مشارکت ارتباط دارد.

### آزمون فرضیه چهارم

برای آزمون این فرضیه از روش تحلیل واریانس اندازه‌گیری مکرر استفاده می‌شود. نتایج این آزمون در نگاره شماره ۶ گزارش شده است.

نگاره ۶: نتایج تحلیل واریانس اندازه‌گیری مکرر

منابع تغییرات	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	سطح معناداری
درون گروهی	۴۴۷۷۳/۸۲	۱	۴۴۷۷۳/۸۲	۴۲۴۳/۰۲	۰/۰۰۰۱
خطا	۲۱۱۰/۴۶	۲۰۰	۱۰/۵۵		

همان‌گونه که در نگاره بالا مشاهده می‌شود، مقدار F برابر با ۴۲۴۳/۰۲ است که در سطح معناداری  $p \leq ۰/۰۰۰۱$  معنادار است. بدین معنی، که بین میانگین روش‌های مختلف مشارکت تفاوت معناداری وجود دارد. از این رو، فرضیه  $H_1$  تأیید می‌شود. به عبارت دیگر، استادان دانشگاه و حسابرسان اثربخشی روش‌های مختلف مشارکت را یکسان تلقی نمی‌کنند. جورجیو [۱۴] نیز به نتایج یکسانی رسید. وی در فرایند تدوین استانداردهای هیئت

استانداردهای حسابرسی، بیان کرد که تهیه کنندگان صورت‌های مالی از روش‌های متفاوتی برای مشارکت و اعمال نفوذ استفاده می‌کنند و تأثیر تمامی این روش‌ها از نظر تهیه کنندگان یکسان نیست. اگرچه وی «داشتن کارمندانی در گروه‌های کارشناسی برای یک پروژه خاص» را اثربخش‌ترین روش مشارکت از دیدگاه تهیه کنندگان گزارش کرد، اما جورجیو [۱۶] به نتایج متفاوتی دست یافت. نتایج پژوهش جورجیو نشان داد که استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی اثربخشی روش‌های مختلف مشارکت و اعمال نفوذ را یکسان تلقی می‌کنند.

### آزمون فرضیه پنجم

میانگین و انحراف معیار سه عامل هزینه، احتمال موفقیت و منافع در نگاره شماره ۷ به تفکیک استاد و حسابرس، گزارش شده است.

نگاره ۷: میانگین و انحراف معیار سه عامل به تفکیک استاد و حسابرس

عوامل	گروه‌ها	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کل	
					میانگین	انحراف معیار
هزینه	حسابرس	۱۳۵	۳	۰/۹۷	۳/۰۲	۰/۹۳
	استاد	۶۶	۳/۰۵	۰/۸۶		
احتمال موفقیت	حسابرس	۱۳۵	۲/۸۱	۰/۸۴	۲/۸۱	۰/۸۳
	استاد	۶۶	۲/۸۱	۰/۸۲		
منفعت	حسابرس	۱۳۵	۲/۷۵	۱/۲۲	۲/۶۵	۱/۲۱
	استاد	۶۶	۲/۴۶	۱/۱۹		

برای بررسی این فرضیه از روش تحلیل واریانس اندازه‌گیری مکرر درون‌گروهی استفاده شد. در مورد تفاوت میان سه عامل هزینه، احتمال موفقیت و منفعت نتایج تحلیل واریانس در نگاره شماره ۸ گزارش شده است.



نگاره ۸: نتایج تحلیل واریانس درون گروهی

منابع	ویلکس لامبدا	مقدار F	درجه آزادی	سطح معناداری
عوامل سه گانه	۰/۸۶	۱۵/۴۲	۲	۰/۰۰۰۱

با توجه به این که مقدار ویلکس لامبدا در سطح معناداری  $p \leq 0/0001$  معنادار است، نتیجه گرفته می‌شود که بین میانگین سه عامل مختلف تفاوت معناداری وجود دارد و این بدین معنی است که استادان دانشگاه و حسابرسان میزان اهمیت هزینه‌ها، منافع و احتمال موفقیت را در تصمیم‌گیری نسبت به مشارکت نکردن در فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری یکسان نمی‌دانند. از این رو، فرضیه  $H_1$  تأیید می‌شود. با توجه به نگاره شماره ۷ در ستون مربوط به میانگین کل می‌توان ترتیب اهمیت عوامل سه گانه را در تصمیم‌گیری نسبت به مشارکت نکردن در فرایند تدوین استاندارد مشخص کرد. از آنجا که هزینه، احتمال موفقیت و منافع، به ترتیب، دارای میانگین ۳/۰۲، ۲/۸۱ و ۲/۶۵ است، می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که استادان دانشگاه و حسابرسان هزینه‌ها را در تصمیم‌گیری نسبت به مشارکت نکردن در فرایند تدوین استاندارد، مهم-ترین عامل تلقی کرده و عامل منفعت از دیدگاه آن‌ها دارای کم‌ترین اهمیت است. جورجیو [۱۶] نیز به همین نتایج دست یافت.

**آزمون فرضیه ششم**

برای بررسی مقایسه تفاوت میانگین گروه‌های ۱۵ گانه و هم‌چنین مقایسه آن میان دو گروه استادان دانشگاه و حسابرسان از تحلیل واریانس درون گروهی استفاده شد که نتایج آن در نگاره شماره ۹ گزارش شده است.

نگاره ۹: نتایج تحلیل واریانس درون گروهی

مقیاس	مقدار ویلکس لامبدا	مقدار F	سطح معناداری
عوامل ۱۵ گانه (گروه‌های ذی‌نفع)	۰/۲۹	۳۲/۰۲	۰/۰۰۰۱

با توجه به نگاره شماره ۹ مقدار  $F$  مشاهده شده برابر با  $۳۲/۰۲$  است که در سطح معناداری  $p \leq ۰/۰۰۰۱$  معنادار است. یعنی، فرضیه  $H_1$  تأیید می‌شود. به عبارت دیگر، استادان دانشگاه‌ها و حساب‌برسان، تأثیرگذاری گروه‌های مختلف ذی‌نفع در فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری را یکسان نمی‌دانند و اثربخشی و میزان نفوذ و قدرت آن‌ها را متفاوت تلقی می‌کنند. از دیدگاه استادان دانشگاه و حساب‌برسان، به ترتیب، «سازمان حسابرسی»، «وزارت امور اقتصادی و دارایی»، «دولت» و «سازمان بورس و اوراق بهادار» قدرتمندترین گروه‌ها و «تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی» بی‌نفوذترین گروه در فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری هستند. به اعتقاد واکر و راینسون [۳۰]، نیز تأثیرگذاری گروه‌های مختلف در فرایند تدوین استاندارد یکسان نیست. جورجیو [۱۶] نیز به نتایج مشابهی دست یافت. نتایج پژوهش وی نشان داد که استفاده‌کنندگان، اثربخشی گروه‌های مختلف را یکسان تلقی نمی‌کنند. از دیدگاه آنان، موسسات حرفه‌ای حسابداری، تدوین‌کنندگان استاندارد در اروپا و موسسات حسابرسی، به ترتیب، از قدرتمندترین گروه‌ها تلقی شده و تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی به عنوان بی‌نفوذترین گروه شناسایی شده است.

### نتیجه‌گیری

هدف این مقاله، بررسی میزان مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری و نقش آن‌ها در اثرگذاری بر فرایند تدوین استانداردها بود. نتایج پژوهش، میزان مشارکت استادان دانشگاه و حساب‌برسان که دو گروه عمده از استفاده‌کنندگان هستند، را اندک گزارش کرد. هم‌چنین، نتایج نشان داد که گروه عمده‌ای از استفاده‌کنندگان به جای استفاده از نامه‌های پیشنهادی از روش‌های غیرمستقیم برای اعمال نفوذ و مشارکت استفاده می‌کنند. این مسئله دو نتیجه‌گیری به همراه دارد: (۱) میزان مشارکت استفاده‌کنندگان را نمی‌توان تنها با میزان نامه‌های پیشنهادی سنجید و (۲) نهادهای تدوین‌کننده استاندارد باید توجه بیشتری به دیدگاه‌های سازمان‌هایی داشته باشند که نماینده سایر گروه‌های ذی‌نفع تلقی می‌شوند و نظرات آن‌ها به وسیله این گروه‌ها بیان می‌شود.

پاسخ‌دهندگان سازمان حسابرسی را از اثرگذارترین گروه‌ها در فرایند تدوین استاندارد تلقی می‌کنند. این نتایج با یافته‌های دروچر و همکاران [۱۱] سازگار است. نتایج پژوهش آن‌ها، حرفه حسابداری و نهادهای تدوین‌کننده استاندارد را به عنوان اثرگذارترین گروه‌ها معرفی کرد. آنان چنین نتیجه‌گیری کردند که استفاده‌کنندگان، تدوین استاندارد را وظیفه حسابداران می‌دانند. بر خلاف آن، گروه‌های استفاده‌کننده تأثیر چندانی بر فرایند تدوین استاندارد نداشتند.

یکی دیگر از نتایج پژوهش در زمینه دلایل مشارکت نکردن دانشگاهیان و حساب‌رسان در فرایند تدوین استانداردها است. اکثر پاسخ‌دهندگان هزینه مشارکت و این عقیده که سایر گروه‌ها، نظرات و دیدگاه‌های آن‌ها را بیان می‌کنند به عنوان دلیل مشارکت نکردن در فرایند عنوان کردند. بنابراین، اکثر پاسخ‌دهندگان به صورت سوارکاران مجانی عمل می‌کنند و از سایر گروه‌ها انتظار دارند که هزینه مشارکت را تقبل کرده و دیدگاه‌های آن‌ها را بیان کنند. این نتایج با یافته‌های دروچر و همکاران [۱۱] سازگار است. دروچر و همکاران گزارش کردند که ۳۰٪ مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که نقش سایر گروه‌ها بیان دیدگاه‌های آن‌ها است. هم‌چنین، این یافته‌ها با نتایج پیش‌گفته، که هزینه مشارکت مهم‌ترین عامل از دیدگاه پاسخ‌دهندگان تلقی می‌شود، مطابقت دارد. به عبارت دیگر، هر چقدر هزینه‌های مشارکت بیشتر باشد، احتمال این که افراد به صورت سوارکاران مجانی عمل کنند، بیشتر می‌شود [۲۸]. لیندال [۲۱] نیز به نتایج مشابهی دست یافت. نتیجه پژوهش وی نشان داد که افراد در اقدامات گروهی برای کسب کالاهای عمومی نظیر استانداردهای حسابداری به عنوان سوارکار مجانی عمل کرده و تنها در صورتی در فرایند مشارکت خواهند کرد که انگیزه‌های انتخابی برای غلبه بر مشکلات سوارکاری مجانی وجود داشته باشد. این نتیجه با سایر نتایج این پژوهش سازگار است. همان‌گونه که نتایج نشان داد اعمال نفوذ از طریق سازمان‌ها رایج‌تر است؛ زیرا در این سازمان‌ها بر طبق تئوری اقدامات گروهی لیندال [۲۱] تسهیم هزینه صورت می‌گیرد. البته جورجیو [۱۴]. گزارش کرد که برای تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، عامل هزینه، دلیلی مهمی برای مشارکت نکردن در فرایند تدوین استاندارد تلقی نمی‌شود.

## توصیه برای پژوهش‌های آینده

در این پژوهش میزان مشارکت استفاده‌کنندگان در فرایند تدوین استانداردهای ملی حسابداری مورد بررسی قرار گرفت. به نظر پژوهشگران، هنوز موضوعاتی مختلف در این زمینه وجود دارد که برای انجام پژوهش‌های آینده می‌تواند حائز اهمیت باشد. برخی از این موضوعات به شرح زیر است:

۱. بررسی میزان مشارکت سایر گروه‌های مسلط در تدوین استانداردهای حسابداری نظیر مدیران.
۲. بررسی میزان مشارکت استفاده‌کنندگان در تدوین یک استاندارد خاص نظیر استاندارد. رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و بررسی نامه‌های پیشنهادی و سایر ابزارهای مشارکت در این زمینه.
۳. بررسی عوامل مؤثر بر تدوین استانداردهای ملی حسابداری.
۴. بررسی میزان قابلیت اجرایی استانداردهای ملی حسابداری.
۵. بررسی رابطه بین تدوین استانداردهای ملی حسابداری و میزان دستیابی به هدف‌های اقتصادی.
۶. بررسی میزان تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کارایی عملیاتی بازارهای اوراق بهادار.
۷. بررسی ماهیت اجزای اصلی چارچوب مفهومی و تأثیر آن بر تدوین استانداردهای ملی حسابداری.

# **Investigating the Participation of Financial Statement Users in National Accounting Standard-Setting**

**Gholamhossein Mahdavi (Ph.D)**

Associate professor of accounting in Shiraz University and Certified Public Accountant

**Elaheh Barzegar**

Faculty member of Accounting – Islamic Azad University – Shiraz Branch

## **Abstract**

Participation in standard-setting processes is known as a key indicator of standard setters' legitimacy. This study investigates participation level of financial statement users and their influence on the process of setting accounting standards. This study reports the results of the questionnaire survey of the academics and auditors participation. Academicians and auditors are seen as two groups that have the potential to exert strong positive influence in the shaping of accounting standards. In order to answer the research questions, 6 hypotheses about timing of lobbying, lobbying methods and perceived influence of interested groups are tackled.

The findings suggest that participation in the early and late stages have the same effectiveness. Respondents use different methods for lobby and they do not believe in their same influence. In general, auditors and academic communities' participation in setting accounting standards were limited. Costs, probability of success and benefits are respectively explaining this limited level of participation.

**Key words:** participation, National accounting standards, lobbying activity, interested groups.

## منابع

۱- برادران حسن‌زاده، رسول، بادآورنده‌ی، رسول و 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**، انجمن حسابداری، شماره ۱۹، صص. ۱۱۱-۱۰۶.

۲- کردستانی، غلامرضا و ابراهیمی، ته‌مین، (۱۳۹۲)، "بررسی رابطه بین کیفیت افشا و قیمت‌گذاری نادرست اقلام تعهدی و جریان نقدی"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۱۹، صص. ۵۳-۳۸.

۳- مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، (۱۳۸۵)، **مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی**. تهران، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۱۳.

4- Belkaoui, A. R., (2004), **Accounting Theory**, 5<sup>th</sup> edition, London, Thomson.

5- Brown, Judy, (2009), "Democracy, Sustainability and Dialogic Accounting Technologies: Taking Pluralism Seriously", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 20, PP. 313-342.

6- Brown, L. D. and Feroz, E. H., (1992), "Does the FASB Listen to Corporations?", **Journal of Business, Finance and Accounting**, Vol. 19, No. 5, PP. 715-731.

7- Brown, P. and Tarca, A., (2001), "Politics, Processes and the Future of Australian Accounting Standards", **Abacus**, Vol. 37, PP. 267-296.

- 8- Bushman, R. M. and Smith, A. J., (2001), "Financial Accounting Information and Corporate Governance", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 32, No. 1-2, PP. 237-333.
- 9- Deegan, C. and Unerman, J., (2006), **Financial Accounting Theory**, London, Mcgraw-Hill education.
- 10- Downs, A., (1957), **An Economic Theory of Democracy**, NewYork, Harper and Row.
- 11- 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.
- 12- Dye, R. and Sridhar, S., (2008), "A Positive Theory of Flexibility in Accounting Standards", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 46, PP. 312-333.
- 13- Everett, J., (2004), "Exploring (false) Dualisms for Environmental Accounting Praxis", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 15, No. 8, PP. 1061-84.
- 14- Georgiou, G., (2004), "Corporate Lobbying on Accounting Standards: Methods, Timing and Perceived Effectiveness", **Abacus**, Vol. 40, No. 2, PP. 219-237.
- 15- Georgiou, G., (2005), "Investigating Corporate Management Lobbying in the U.K Accounting Standard-Setting Process: a Multi-Issue/Multi-Period Approach", **Abacus**, Vol. 41, No. 3, PP. 323-347.

- 16- 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.
- 17- Hansen, T. B., (2010), "Lobbying of the International Accounting Standards Board: an Empirical Investigation", University of New Hampshire, U. S. A. available on [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1081413](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1081413). Accessed April.
- 18- Haring, J. R., (1979), "Accounting Rules and the Accounting Establishment", **Journal of Business**, Vol. 52, No. 4, PP. 507-519.
- 19- Hussein, M. E. and Ketz, J. E., (1980), "Ruling Elites of the FASB: a Study of the Big Eight", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, Vol. 3, No. 4, PP. 354-367.
- 20- Larson, R. and Herz, P., (2011), "The Academic Community's Participation in Global Accounting Standard-Setting", **Research in Accounting Regulation**, Vol. 23, PP. 34-45.
- 21- Lindhal, Frederick W., (1987), "Accounting Standards and Ohlson's Theory of Collective Action", **Journal of Accounting and Public Policy**, PP. 59-72.
- 22- 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**, Vol. 18, No. 1, PP. 74-99.
- 23- Mezas, S. J. and Chung, S., (1989), "Due Process and Participation at the FASB, A Study of the Comment Period", Morristown (NJ), Financial Executives Research Foundation.



- 24- Puro, M., (1985), "Do Large Accounting Firms Collude in the Standard-Setting Process", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, Vol. 8, No. 3, PP. 165-177.
- 25- Saemann, G., (1995), "The Accounting Standard-Setting Due Process, Corporate Consensus, and FASB Responsiveness: Employer's accounting for Pensions", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, Vol. 10, No. 3, PP. 555-564.
- 26- Satava, D., Caldwell, C. and Richards, L., (2006), "Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing", **Journal of Business Ethics**, Vol. 64, PP. 271-284.
- 27- Schalow, C. M., (1995), "Participation Choice: the Exposure Draft for Postretirement Benefits other than Pensions", **Accounting Horizons**, Vol. 9, No. 1, PP. 27-41.
- 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.
- 29- Tandy, P. R. and Wilburn, N. L., (1996), "The Academic Community's Participation in Standard-Setting: Submission of Comment Letters on SFAS Nos. 1-117", **Accounting Horizons**, September, PP. 92-111.
- 30- Walker, R. G. and Robinson, P., (1993), "A Critical Assessment of the Literature on Political Activity and Accounting Regulation", **Research in Accounting Regulation**, Vol. 7, PP. 3-40.

31- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L., (1978), "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", **the Accounting Review**, Vol. LIII, No. 1, PP. 112-134.

32- Weetman, P., Davie, E. S. and Collins, W., (1996), "Lobbying on Accounting Issues: Preparer/User Imbalance in the Case of the Operating and Financial Review", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 9, No. 1, PP. 59-76.

33- 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.

34- Zeff, S., (2002), "Political Lobbying on Proposed Standards: a Challenge to the IASB", **Accounting Horizons**, Vol. 16, PP. 43-54.