

رویه‌های حسابداری انتقادی در تحلیل کیفیت و افشای اطلاعات



حسین جهانگیرنیا



مسعود بختیاری

شاخه‌ای از حسابداری است که در آن به نقش محوری حسابداری در قضاوت بین شرکت‌های مختلف و حوزه‌های اجتماعی مثل مصرف‌کنندگان و عموم مردم تأکید می‌شود [۳۰]. بنابراین طی سال‌های اخیر حسابداری به عنوان یک عمل اجتماعی و نهادهی مطرح می‌شود [۲۲]. واکنش‌های گسترده در سطوح ملی و بین‌المللی در باب رویدادهای مالی، بیان‌گر بی‌اعتمادی به امانت‌داری گردانندگان شرکت‌های بزرگ و صداقت مؤسسات حسابداری رسمی بوده [۱] و این اتفاق، فصل جدیدی را در تحقیقات انتقادی با این فرض باز کرده که جامعه‌ی سرمایه‌داری به تدریج تحت هدایت و کنترل گروهی تمامیت‌خواه قرار خواهد گرفت که به دنبال ثروت و منافع شخصی خود هستند، در نتیجه اقدامات‌شان نمی‌تواند بدون سوگیری باشد. در جامعه‌ی سرمایه‌داری حسابداری بیش‌تر در خدمت گروه‌های ذی‌نفعی قرار دارد که تأمین‌کننده‌ی

دست‌کاری و به‌کارگیری رویه‌های حسابداری ساختگی توسط مدیریت از دیدگاه کارکردگرایی در تحلیل کیفیت اطلاعات حسابداری و افشای اطلاعات امری مهم است.

۱- مقدمه

ادبیات موضوعی حسابداری در بیست سال اخیر به دلیل پدیده‌ی جهانی‌شدن، تحول روزافزون نیازهای مشتریان و تغییرات فناوری بسیار تخصصی شده و گاه بخش‌های مختلف از آن با یکدیگر هم‌پوشانی داشته و از میان آن، مفاهیم جدیدی هم‌چون حسابداری انتقادی ایجاد شده است [۱۵]. اگر حسابداری به اقدامی برای اندازه‌گیری فعالیت‌های اقتصادی اطلاق شود که شناسایی، جمع‌آوری، توصیف، ضبط، پردازش و انتقال اطلاعات مالی در مورد رویدادهای اقتصادی از یک نهاد را شامل می‌شود [۱۱] و [۳۳]، حسابداری انتقادی

هدف این مقاله بررسی حسابداری انتقادی و رویه‌های مربوط به آن است و بر نقش محوری حسابداری در قضاوت بین شرکت‌های مختلف و حوزه‌های اجتماعی مثل مصرف‌کنندگان و عموم مردم تأکید می‌شود. بنابراین در این دیدگاه به نقش حسابداری در جامعه توجه می‌شود. یکی از مفاهیم پایه‌ای در حسابداری انتقادی، تحلیل کیفیت و افشای اطلاعات است. افشا در قسمت تجزیه و تحلیل مدیریت و یادداشت‌های همراه می‌تواند آگاهی بیش‌تری درباره‌ی کیفیت و تنوع اطلاعات درباره‌ی ترازنامه و صورت سود و زیان ارائه کند. به علاوه افشا می‌باید شامل تحلیل ابهامات در کاربرد یک اصل حسابداری یا احتمال بی‌ثباتی به‌کارگیری نتایج در زمان‌های آتی باشد. سپس نتیجه‌گیری شد که افشای رویه‌های اصلی حسابداری مبتنی بر حسابداری انتقادی (اهم رویه‌های حسابداری) به منظور جلوگیری از



سیاست‌های این رویکرد حسابداری نیاز به مدیریت بیش‌تر جنبه‌های سیاسی، قضاوتی دارد که بر صورت‌های مالی تأثیر گذارند [۳۲]. ظهور دیدگاه‌های انتقادی در حال حاضر نشانه‌ای از تکامل حسابداری به‌عنوان یک نظام علمی و هم‌چنین شکل‌گیری مبنایی برای توسعه‌ی حسابداری به صورت مجموعه‌ای از روش‌های پاسخ‌گویی اجتماعی است [۱۰]. مسأله‌ی اصلی در تحقیقات انتقادی آن است که محقق باید مفروضات خود را آشکار سازد و یک چارچوب نظری برای انتقادات خود در مورد پدیده‌ها معرفی کند [۳۶] بر این اساس می‌توان گفت که امروزه تحقیقات انتقادی می‌توانند مسیری برای کشف و حرکت محققان حسابداری در جهت تحول نظریه‌ی حسابداری و ارزیابی مستقیم اصول حسابداری باشد. ولی این کار در ابتدا مستلزم تشریح چارچوب‌های مرجع این تحقیقات است. البته نباید از این نکته غافل شویم که محققان حسابداری انتقادی با این که از عملکرد جناحی در حسابداری آگاه‌اند، اما در شیوه‌های حسابداری اجتماعی کم‌تر موفق بوده‌اند [۳۱]. بنابراین تأمل در ادبیات حسابداری انتقادی که تا حد زیادی بر جنبه‌های

سیستم تمرکز می‌کند. هدف دیدگاه انتقادی، رؤیت‌پذیر کردن نقاط کور به‌منظور ایجاد یک سیستمی از تغییرات و ایجاد امکان دگراندیشی است. این مسأله به فیلسوفان بسیاری مانند افلاطون، کانت، هگل و نیچه نسبت داده می‌شود. ایده‌ی باز بودن نسبت به آینده را در قلب دیدگاه انتقادی قرار داد و آن را به‌عنوان یک پروژه اخلاقی تعریف می‌کند. [۱۷]

۲- روش‌شناسی تحقیق

روش تحقیق حاضر، روش شناخت تاریخی در چارچوب مطالعات کتابخانه‌ای و از نوع پژوهش‌های نظری و مبتنی بر پیشینه‌ی تحقیقات مرتبط با موضوع است. هدف تحقیق ارائه‌ی الگویی مفهومی و چارچوبی نظری برای تبیین حسابداری انتقادی در تحلیل کیفیت و افشای اطلاعات است.

۳- تبیین نظری تحقیقات قبلی

نظریه‌ی انتقادی در ابتدا به شدت تحت تأثیر مارکسیسم قرار گرفت و رشد یافت [۱۶]. رویکرد انتقادی به حسابداری موجبات نقد حسابداری سنتی را به همراه داشته و آن را در حوزه‌ی اجتماعی کاملاً به چالش می‌کشد و بدین منظور

سرمایه واحد تجاری (سهام‌داران و اعتباردهندگان) هستند تا سایر گروه‌ها، بنابراین حسابداری انتقادی با نگاه پسمادرن خود به حسابداری، به دنبال توجه به نکات مهمی است که به دلیل روزمرگی و تکرار مشروع به نظر نرسیده است [۵]. پژوهش‌گران دیدگاه انتقادی، ویژگی عینیت و یا بی‌طرفی در اطلاعات حسابداری را زیر سؤال می‌برند و بر این اساس حسابداری را به‌عنوان ابزاری برای مشروعیت بخشیدن به ساختارهای خاص اجتماعی در نظر می‌گیرند.

حسابداران اجتماع نسبتاً منفعلی هستند که به رویدادهایی که تا حدی دارای خصوصیت‌های مالی هستند می‌پردازند. با این حال، منتقدینی وجود دارند که منفی‌گرا نبودند ولی مشکلات را با هنجارهای پذیرفته شده می‌دیدند و جرأت به چالش کشیدن را برای نقد انتقادی داشته‌اند. پیستون منقد نسبتاً ملایمی بود که مفهوم نظم را بدون یک نظریه‌ی حسابداری به چالش کشید و کتابی در این زمینه نوشت که در آن نظریه‌ی انتقادی را توضیح داده بود. دیدگاه انتقادی ورای نقد و ارزیابی نقصان‌های یک سیستم است. در واقع این رویکرد روی زمینه‌های احتمالات





نقاط ضعف و قوت‌های گوناگون و دارای تأکیدات متفاوتی است. یکی از رایج‌ترین دیدگاه‌ها در حسابداری، کارکردگرایی در حسابداری است که پدیده‌ی حسابداری را از زاویه‌ی ای ملموس و حقیقی نگاه کرده و این بستر را فراهم می‌کند تا روابط علی را بر اساس روش علمی آن اندازه‌گیری و محاسبه کرد [۸]. از آن‌جا که حسابداری انتقادی به حمایت از اقتصاد، ساختار اجتماعی و تحکیم توزیع نابرابر قدرت و ثروت در جامعه اشاره دارد، می‌توان آن را با دیدگاه کارکردگرا مرتبط ساخت [۷] و نظر محققانی چون بیکر و بتر (۱۹۹۷)، نیز تصدیقی بر این مطلب است، چرا که ایشان بر این باورند که حسابداری بر مسائل اجتماعی تأثیرگذار است [۶]. مشاهده‌ی یک سیستم حسابداری به‌عنوان یکی از فنون سازمانی پدیده‌ای بوده که همواره مورد سؤال قرار گرفته است [۲۴]. در سه دهه‌ی اخیر، حسابداری به‌شدت دچار تغییر و تحول شده که این تغییرات بر پایه‌ی دگرگونی روش‌ها و اصول علمی بوده و مفاهیم نوینی همچون حسابداری انتقادی را وارد علم حسابداری کرده است [۲۸]. لافلین تأکید دارد که کسب اطمینان از این که محققان قادر به انجام مؤثر فرایندهای استدلالی لازم هستند، اهمیت دارد. او همچنین اضافه می‌کند که بسیار مهم است کسانی که از آن‌ها تحقیق می‌شود قادر به ایجاد تغییر در موعد مقرر باشند. لافلین سه ویژگی نظریه‌ی انتقادی را به‌عنوان خصوصیات جذاب آن مشخص کرد: نظریه‌ی انتقادی، نظریه و عمل را به هم می‌پیوندد؛ در ارتباط با نقد و نیازمند تغییرات گسترده‌تر و زندگی بهتر است و همواره به فراسوی آن‌چه داده شده و آشکار است حرکت می‌کند [۲۰].

مدیریت» توسط کوپر و هوپر در ۲۰۰۶ میلادی، افق‌های جدیدی از این رویکرد حسابداری با زمینه‌ی حسابداری مدیریت مطرح و در زمینه‌ی کاربرد وسیع آن توضیحاتی آورده شده است [۱۳].

در پژوهشی که جهانگیرنیا و همکاران در سال ۱۳۹۵ با عنوان «تأثیر کیفیت افشای رویه‌های حسابداری انتقادی بر عدم‌تقارن اطلاعاتی» انجام داده‌اند این نتیجه حاصل شد که هر چه سطح افشای رویه‌های مبتنی بر حسابداری انتقادی در شرکت‌ها مورد توجه بیش‌تری قرار گیرد، عدم‌تقارن اطلاعاتی کاهش می‌یابد [۲].

در پژوهشی با عنوان «ارزیابی تأثیر افشای رویه‌های حسابداری انتقادی بر معیارهای ارزیابی عملکرد و کیفیت گزارشگری مالی» که توسط رهنمای رودپشتی و همکاران در سال ۱۳۹۲ صورت گرفت، این نتیجه حاصل شد که در هر شرکت که افشای رویه‌های حسابداری انتقادی صورت گیرد، معیارهای ارزیابی عملکرد افزایش یافته، لیکن کیفیت گزارشگری مالی تغییر محسوسی نکرده است. هم‌چنین این که عدم افشای رویه‌های اقلام مبتنی بر حسابداری انتقادی می‌تواند منجر به مدیریت سود شرکت‌ها شود [۳].

هم‌چنین در تحقیقی از رهنمای رودپشتی و همکاران در سال ۱۳۹۰ با موضوع «اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی» به این نتیجه رسیدند که اخلاق انتقادی بستری برای ایجاد حسابداری انتقادی است [۵].

دیدگاه غالب در حسابداری انتقادی برای بررسی هر رشته‌ی علمی بی‌شک دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد و این قاعده در علم حسابداری نیز مستثنا نیست. هر کدام از این دیدگاه‌ها دارای

سرکوب‌گر حسابداری در زمینه‌های اجتماعی و سیاسی توجه دارد، ضروری است [۲۹].

در پژوهش لوین و اسمیت با عنوان «افشای رویه‌های حسابداری انتقادی» در سال ۲۰۱۱ میلادی، نتیجه‌گیری شد که شرکت‌هایی که از رویه‌های مبتنی بر حسابداری انتقادی استفاده می‌کنند در مقایسه با شرکت‌هایی که از این رویه‌ها استفاده نمی‌کنند، کارآیی بیش‌تری دارند، زیرا استفاده از افشای رویه‌های مبتنی بر حسابداری انتقادی به کارآیی تصمیمات سرمایه‌گذاری شرکت‌ها منجر می‌شود [۲۷].

در سال ۱۹۹۹ میلادی در مطالعه‌ای با عنوان «حسابداری انتقادی: ماهیت، پیشرفت و پیش‌آگاهی» توسط لافلین، دیدگاه‌های نظری و روش‌شناختی برای حسابداری انتقادی، ابعاد اجتماعی و سازمانی حسابداری انتقادی و ارزیابی و تغییرات این رویکرد در حسابداری به‌خوبی تشریح شده است [۲۶].

در سال ۱۹۹۲ میلادی طی تحقیقاتی که پاور و لافلین تحت عنوان «نظریه‌ی انتقادی و حسابداری» منتشر کردند، نظریه‌ی انتقادی و ارتباط آن با علم حسابداری به‌خوبی تشریح شد [۳۴]. البته ۱۱ سال بعد این دو محقق با همکاری کوپر در سال ۲۰۰۳ میلادی، ارتباط بین نظریه‌ی انتقادی و علم حسابداری را به‌طور واضح‌تر تبیین کردند [۳۵].

لافلین در سال ۱۹۸۸ اولین توجهات جدی خود را به مقوله‌ی حسابداری انتقادی با مقاله‌ای تحت عنوان «حسابداری در زمینه‌ی اجتماعی آن: تحلیل سیستم‌های حسابداری از کلیسای انگلستان» توسط لافلین صورت گرفت [۲۵].

در مقاله‌ای جامع به نام «نظریه پردازی انتقادی در پژوهش‌های حسابداری



۳-۱- افشای اطلاعات

رایج‌ترین تعریف از افشای اطلاعات را می‌توان ارائه‌ی اطلاعات عنوان کرد؛ اما حسابداران از این مفهوم برای ارائه‌ی اطلاعات مالی بنگاه از طریق گزارش‌های مالی که غالباً به طور سالانه تنظیم می‌شود، استفاده می‌کنند. گاهی مفهوم این عبارت باز هم محدودتر شده و مقصود آن اطلاعاتی است که در محتوای صورت‌های مالی گنجانده نشده است. موضوع افشای اطلاعات در ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان‌های نقدی به عنوان زیرمجموعه‌ی حوزه‌ی شناخت و اندازه‌گیری یا تعیین ارزش ارقام قرار می‌گیرد. در دقیق‌ترین دیدگاه، افشای اطلاعات شامل بخش تجزیه و تحلیل و بحث‌های مدیریت، یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی و صورت حساب‌های مکمل می‌شود [۱۹]. افشای اطلاعاتی بنگاه‌ها، بیش‌تر بر روی اطلاعات مالی که در چارچوب استانداردهای حسابداری قرار می‌گیرد، تمرکز می‌کند. افشای اطلاعات رابطه‌ی منفی معناداری با عدم تقارن اطلاعات دارد. در نتیجه‌ی عمومی کردن اطلاعات خصوصی نیاز به جست‌وجوی اطلاعات کاهش یابد. به عبارت دیگر هنگامی که اطلاعات خصوصی افشا شود، عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی کاهش می‌یابد. یکی از روش‌ها برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌ها، افشای بیش‌تر اطلاعات است. عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از سطح یا کیفیت پایین افشای اطلاعات، باعث بروز مشکل انتخاب ناسازگار می‌شود. اوراق بهاداری که گرفتار این مشکل باشند نقدشوندگی پایین‌تری دارند [۲] و [۴] در صورتی که افشای کامل اطلاعاتی و به همراه آن

شفافیت در گزارش‌گری مالی وجود داشته باشد، این امکان به وجود می‌آید که شرایطی مطمئن پدید آید و اطمینان نسبت به حمایت از منافع سرمایه‌گذاران افزایش یابد. هم‌چنین ناکافی و مبهم بودن اطلاعات افشا شده ممکن است به بدگمانی و رفتارهای غیراخلاقی منجر شده که این امر سبب بالا رفتن ریسک و کاهش ارزش شرکت می‌شود [۱۴]. براساس مطالعات صورت گرفته، مدیران به منظور جذب سرمایه‌گذاران بیش‌تر در بازار به صورت اختیاری به افشای اطلاعات خصوصی اقدام می‌کنند. در این حالت سرمایه‌گذاران بدون صرف هزینه به اطلاعات دست می‌یابند. داشتن اطلاعات بیش‌تر ریسک را کاهش می‌دهد و هم‌چنین موجب کاهش مشکل «انتخاب ناسازگار» و «خطر اخلاقی» می‌شود. این شرایط سرمایه‌گذاران را به انجام مبادله تشویق می‌کند که متعاقباً نقدشوندگی بازار بالاتر می‌رود و هزینه‌ی مبادلاتی نیز کاهش می‌یابد. به صورت خلاصه، افزایش سطح افشا از طریق افزایش سطح نقدشوندگی سهام شرکت‌ها باعث کارآتر شدن بازار می‌شود. در این حالت سرمایه‌گذاران برای خرید سهامی که اطلاعات بیش‌تری درباره‌ی آن دارند، پاداش کم‌تری طلب می‌کنند که به معنی کاهش هزینه‌ی سرمایه است [۴] و [۹].

۳-۲- افشای رویه‌های ارقام مبتنی بر حسابداری انتقادی

با افزایش احساس نیاز به افشای اطلاعات، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا در اواخر سال ۲۰۰۱ میلادی راهنمای نیاز به بهبود شفافیت بیش‌تر را در بخش تجزیه و تحلیل و بحث مدیریت^۳ صادر کرد. مفهوم افشای

رویه‌های ارقام مبتنی بر حسابداری انتقادی از بیانیه‌ی گزارش‌گری مالی شماره ۶۰^۴ کمیسیون یادشده نشأت گرفته است که مدیریت را ملزم به ارائه‌ی بحثی شفاف در خصوص تأثیر قضاوت مدیریت از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی می‌کند. قضاوت‌های ارائه‌شده‌ی مدیریت می‌بایستی در مورد حساسیت صورت‌های مالی به روش‌ها، مفروضات و برآوردهای مربوط به آن آگاهی بیش‌تری در سرمایه‌گذاران ایجاد کند. هم‌چنین برآورد این ارقام جزو امور ناگزیر مدیریت شرکت و موارد اثرگذار بر میزان سود و زیان اعلامی شرکت بوده و می‌تواند ارزش خالص دارایی‌های شرکت را دست‌خوش تغییر قرار دهد و ذی‌نفعان، از جمله سهام‌داران و فعالان بازار سرمایه، را به ارائه‌ی این اطلاعات حساس‌تر کند. البته می‌بایستی با اجرای الزامات راهبری شرکت‌ها از سوءاستفاده‌ی مدیریت از نحوه‌ی اعمال این گونه ارقام در صورت‌های مالی مبنی بر هموارسازی سود، جلوگیری شود [۲]. افشای ارقام مبتنی بر حسابداری انتقادی موارد زیر را شامل می‌شود:

- تعریف و تشریح برآوردهای حسابداری و چگونگی ایجاد و توسعه‌ی آن، مفروضات به کار گرفته شده در برآورد و هرگونه تغییر معقول به عمل آمده در آن
- تشریح چگونگی تأثیر برآورد در وضعیت مالی، تغییرات در وضعیت مالی و نتایج عملکرد عملیات
- ارائه‌ی تحلیل حساسیت که تشریح چگونگی تغییرات در برآوردهای حسابداری انتقادی مؤثر بر نتایج مالی است
- ارائه‌ی اطلاعات تاریخی در مورد تغییرات قبلی در برآوردهای حسابداری



انتقادی در زمینه‌ی چگونگی تأثیر بر تغییرات صورت‌های مالی

- افشای قسمت‌های خاص مؤثر بر رویه‌های اقلام مبتنی بر حسابداری انتقادی
- ارائه‌ی برآوردهای حسابداری انتقادی به کمیته‌ی حسابرسی

۳-۳- واکنش‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا به مفهوم حسابداری انتقادی

در دسامبر ۲۰۰۱ کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا طی انتشار یک پیشنهاد هشداردهنده درباره‌ی رویه‌های حسابداری انتقادی، شرکت‌ها را به ارائه‌ی رویه‌های مبتنی بر حسابداری انتقادی در قسمت بحث و تحلیل مدیریت تشویق کرد و در تعریف این مفهوم دو مطلب مهم را خاطر نشان کرد: (۱) مهم‌ترین عامل برای توصیف وضعیت و نتایج مالی رویکرد حسابداری انتقادی است؛ (۲) رویکرد انتقادی در حسابداری با قضاوت‌های پیچیده‌ی مورد نیاز مدیریت درباره‌ی اثرات برآوردها که به طور ذاتی ابهام‌آمیزند مرتبط است [۲۱] و [۲۷].

در سال ۲۰۰۲ کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا طی گزارشی

بیان کرد تعداد زیادی از شرکت‌های فورچون ۵۰۰، رویه‌های حسابداری انتقادی را به سازمان بورس اوراق بهادار نیویورک ارائه نکرده‌اند. هم‌چنین سازمان مذکور اشاره کرد این شرکت‌ها تحلیل حساسیت تغییرات را در رویه‌های مبتنی بر حسابداری انتقادی به کار نبرده‌اند. از آن زمان به بعد رویه‌های مذکور به عنوان یک قسمت از بحث و تحلیل مدیریت لحاظ شد [۲۱].

۳-۴- کیفیت اطلاعات حسابداری

اطلاعات حسابداری برای همه‌ی شرکت‌های رقیب به منظور بدست آوردن منابع در بازارهای مالی ضروری است. گزارشگری مالی با کیفیت بالا تقارن اطلاعاتی را افزایش می‌دهد و شفافیت کلی را به منظور سهولت در تحقق اهداف بالا می‌برد [۱۲]. سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری به حفظ و تولید داده‌های مورد استفاده توسط سازمان برای برنامه ریزی، ارزیابی، تشخیص پویایی عملیات و شرایط مالی کمک می‌کند به همین دلیل باید در طراحی آن‌ها دقت کرد [۲۳].

کیفیت اطلاعات حسابداری بیانگر میزان دقت گزارشگری مالی در بیان

اطلاعات حسابداری و عملیات شرکت، به‌ویژه جریان‌های نقدی مورد انتظار است که به‌منظور آگاهی سرمایه‌گذاران ارائه می‌شود. اطلاعات حسابداری با کیفیت بالا می‌تواند به افزایش کارایی سرمایه‌گذاری از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی منجر شود که این عدم تقارن اطلاعاتی در صورت وجود، می‌تواند مشکلات اقتصادی هم‌چون مخاطر اخلاقی و گزینش نادرست را به همراه داشته باشد [۱۸]. داشتن اطلاعات درست و صحیح از مورد معامله از مفروضات اولیه‌ی هر نظریه‌ی اقتصادی در اقتصاد کلاسیک است. نقطه‌ی آغازین تحلیل اقتصادی مشاهده‌ی این نکته است که آیا اطلاعات ارزش اقتصادی دارد؟ به عبارتی محتوای اطلاعاتی دارای ارزش اقتصادی است یا خیر؟ چرا که اطلاعات به افراد اجازه می‌دهد تا انتخابی انجام دهند که عایدی انتظاری و یا مطلوبیت انتظاری آن‌ها را نسبت به زمانی که اطلاعات وجود ندارد، حداکثر سازند.

۴- ارتباط حسابداری انتقادی با افشای اطلاعات

افشای رویه‌های اقلام مبتنی بر حسابداری انتقادی در بخش بحث و





تجزیه و تحلیل مدیریت به طور واضح باید ارائه شود تا با ارائه‌ی تحلیل قضاوت‌های مدیریت بر اساس رویه‌های حسابداری انتقادی شرکت به سرمایه‌گذاران شناختی از مدیریت شرکت ارائه نماید. بنابراین، از افشاها و بحث‌هایی که می‌تواند از یک‌سال به سال بعد منتقل شود که قابل پذیرش نباشد از آن صرف‌نظر می‌شود. به‌علاوه افشاها باید در ارتباط با برآوردهای حسابداری که یک شرکت به کار می‌گیرد، باشد. مدیریت شرکت‌ها ملزم به تشریح قضاوت‌هایشان هستند زیرا در انتخاب و کاربرد رویه‌های حسابداری این احتمال وجود دارد که چنانچه موقعیت‌شان تغییر کند، نتایج نیز تغییر خواهد کرد. تحلیل رویه‌های حسابداری انتقادی در بخش بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت بایستی نه تکراری و نه جایگزین یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی باشد و هدف آن تکمیل یادداشت‌ها و ارائه‌ی دیدگاهی جدید برای سرمایه‌گذاران است.

۵- نتیجه‌گیری

با توجه به جدابودن مالکیت از مدیریت در بیش‌تر شرکت‌های بزرگ و سهامی عام و همچنین تلاش مدیریت برای کسب حداکثر سود پیش‌بینی شده‌ی شرکت، احتمال ایجاد و به‌کارگیری روش‌های حسابداری ساختگی که شامل روش‌های متنوعی جهت تحریف گزارش‌های مالی از قبیل افشای ناکافی، ارائه‌ی بیش از واقع دارایی‌ها و درآمدها، ارائه‌ی کم‌تر از واقع هزینه‌ها و کتمان اخبار بد به‌واسطه‌ی انتخاب رویه‌های خاص و ناصحیح در حسابداری وجود دارد. بنابراین به‌منظور جلوگیری از دست‌کاری و به‌کارگیری رویه‌های حسابداری ساختگی توسط مدیریت افشای رویه‌های مبتنی بر حسابداری انتقادی (اهم رویه‌های حسابداری) امری مهم تلقی می‌شود. اهمیت این تحقیق در راستای اعتمادسازی در بازار سرمایه با از بین بردن شکاف عمیق اطلاعاتی موجود

بین مدیران و سهام‌داران جزء می‌باشد. با الزام استانداردهای مربوط به افشای هر چه بیش‌تر گزارش‌گری مالی این شکاف کم‌تر می‌شود و اصطلاحاً عدم‌تقارن اطلاعاتی شرکت‌ها کاهش می‌یابد و به عبارت دیگر، تمامی اطلاعات مربوط به شرکت‌ها به صورت برخط و کامل در اختیار همه‌ی سهام‌داران و مدیران قرار می‌گیرد که خود موجب کاهش فساد و تقلب در انجام معاملات کوتاه‌مدت به جهت کسب سود از تغییر قیمت سهم و هم‌چنین موجب کاهش یافتن هزینه‌ی سرمایه و رشد بازار در جهت کارایی تخصیص اطلاعاتی می‌شود. بنابراین افشای هر چه مطلوب‌تر رویه‌های مربوط به اقلام مبتنی بر حسابداری انتقادی که فایده‌های بسیار اجتماعی نیز در بردارد، می‌تواند به افزایش کیفیت افشای داوطلبانه‌ی اطلاعات مالی و به تبع آن بهبود گزارش‌گری مالی و کاهش هزینه‌ی سرمایه و عدم‌تقارن اطلاعاتی کمک بسیار بکند. ■

پی‌نوشت‌ها:

۱. Adverse selection
۲. Moral hazard

۳. Management discussion & analysis (MD&A)
۴. Financial reporting release (FRR 1۰)

منابع و ماخذ:

- [۱] بولونا، جی جک؛ لند کوئیست، رابرت جی؛ (۱۳۹۴)؛ "حسابرسی تقلبات و کارشناسی مالی (حسابداری) دادگاهی: ابزارها و فنون"؛ ترجمه حبیب الله تیموری؛ سازمان حسابرسی (مدیریت بررسی‌های فنی و حرفه‌ای)؛ چاپ سوم.
- [۲] جهانگیرنیا، حسین؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ و کیلی فرد، حمیدرضا؛ (۱۳۹۵)؛ "تأثیر کیفیت افشای رویه‌های حسابداری انتقادی بر عدم‌تقارن اطلاعاتی"؛ مجله حسابداری مدیریت، سال دهم، نوبت چاپ بهار ۹۶، شماره ۳۲.
- [۳] رهنمای رودپشتی، فریدون؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ نوری‌فرد، یدالله؛ گودرزی، احمد (۱۳۹۲)، "ارزیابی تأثیر افشای رویه‌های حسابداری انتقادی بر معیارهای ارزیابی عملکرد و کیفیت گزارش‌گری مالی"، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال
- پنجم، تابستان ۹۲، صص ۷۳-۹۲.
- [۴] ستایش، محمدحسین؛ کاظم‌نژاد، مصطفی؛ ذوالفقاری، مهدی (۱۳۹۰)، "بررسی تأثیر کیفیت افشا بر نقدشوندگی سهام و هزینه‌ی سرمایه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال سوم، شماره ۳، صص ۵۵-۷۴.
- [۵] عسگری، سعید؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ گودرزی، احمد؛ (۱۳۹۰)، "اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی"، مجله حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره هشتم، صص ۱۲۳-۱۳۴
- [۶] قربانی، بهزاد؛ پرنده، داود؛ (۱۳۹۲)؛ "نقش نظریه‌ی حسابداری در توسعه‌ی اصول حسابداری"؛ مجله حسابداری



"Critical accounting policy and estimate disclosures: Company response to the evolving SEC guidance". Research in Accounting Regulation, ۳۳-۱۹, (۱)۲۱.

[۲۲] Jones, T. C., & Dugdale, D. (۲۰۰۱). "The concept of an accounting regime". Critical Perspectives on Accounting, ۶۳-۳۵, (۱)۱۲.

[۲۳] Kaplan, D., Krishnan, R., Padman, R., & Peters, J. (۱۹۹۸). "Assessing data quality in accounting information systems". Communications of the ACM, ۷۸-۷۲, (۲)۴۱.

[۲۴] Laughlin, R. C. (۱۹۸۷). "Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory". Accounting, Organizations and Society, ۵۰۲-۴۷۹, (۵)۱۲.

[۲۵] Laughlin, R. C. (۱۹۸۸). "Accounting in its social context: an analysis of the accounting systems of the Church of England". Accounting, Auditing & Accountability Journal, ۴۲-۱۹, (۲)۱.

[۲۶] Laughlin, R. (۱۹۹۹). "Critical accounting: nature, progress and prognosis". Accounting, Auditing & Accountability Journal, ۷۸-۷۳, (۱)۱۲.

[۲۷] Levine, C. B., & Smith, M. J. (۲۰۱۱). "Critical accounting policy disclosures". Journal of Accounting, Auditing & Finance, ۷۶-۳۹, (۱)۲۴.

[۲۸] Miller, P., Hopper, T., & Laughlin, R. (۱۹۹۱). "The new accounting history: an introduction". Accounting, Organizations and Society, ۴۰۳-۳۹۵, (۵)۱۶.

[۲۹] Moerman, L. (۲۰۰۶). "People as prophets: liberation theology as a radical perspective on accounting". Accounting, Auditing & Accountability Journal, ۱۸۵-۱۶۹, (۲)۱۹.

[۳۰] Neimark & Tinker. (۱۹۸۶). "The Social Construction of Management Control System", Accounting, Organization & Society. Vol ۱۱(۵), pp. ۱۰۸-۸۷

[۳۱] Neu, D., Cooper, D. J., & Everett, J. (۲۰۰۱). "Critical accounting interventions". Critical perspectives on accounting, ۷۶۲-۷۳۵, (۶)۱۲.

[۳۲] O'Shaughnessy, J., & Rashty, J. (۲۰۰۷). "Critical accounting estimates for share-based payment arrangements". The CPA Journal, ۳۴, (۶)۷۷.

[۳۳] Perry, J., & Nölke, A. (۲۰۰۶). "The political economy of international accounting standards". Review of international political economy, -۵۵۹, (۴)۱۳ ۵۸۶.

[۳۴] Power, M., & Laughlin, R. (۱۹۹۲). "Critical theory and accounting". Critical management studies, -۱۱۳ ۱۳۵.

[۳۵] Power, M., Laughlin, R., & Cooper, D. J. (۲۰۰۳). "Accounting and critical theory". Studying management critically, ۱۵۶-۱۳۲.

[۳۶] Roslander, R. (۲۰۰۶). Critical theory, in Methodology issues in accounting research: theories and method, edited by Z. Hoque: London: Spiramus: ۲۶۹-۲۴۷.

رسمی، شماره ۳۴، تابستان ۹۲، صص ۸۸ - ۹۳.

[۷] گودرزی، احمد؛ (۱۳۸۸)؛ "دیدگاه حسابداری انتقادی"؛

ماهنامه حسابداری؛ شماره ۲۰۴ و ۲۰۵

[۸] لاریمی، سید جعفر؛ محسنی، ابراهیم؛ (۱۳۹۳)؛

"تحقیقات تفسیری حسابداری، چالش‌ها و فرصت‌های تحقیق در حسابداری"؛ فصلنامه پژوهش حسابداری، شماره ۱۴.

[۹] مشایخی، بیتا؛ فرهادی، سوران (۱۳۹۲)، "تأثیر اندازه

شرکت بر رابطه بین کیفیت افشا و هزینه حقوق صاحبان سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره نوزدهم، صص ۱۰۱-۱۱۵.

[۱۰] لاریمی، سید جعفر؛ محسنی، ابراهیم؛ ایمانی خوشخو،

امید؛ (۱۳۹۲)؛ "رویکردهای جدید تحقیقات حسابداری و تحول نظریه‌ی حسابداری"؛ مطالعات حسابرسی و حسابداری؛ سال دوم؛ شماره ۷؛ صص ۹۲.

[۱۱] Broadbent, J. (۲۰۰۲). "Critical accounting research: a view from England". Critical Perspectives on Accounting, ۴۴۹-۴۳۳, (۴)۱۳.

[۱۲] Cascino, S., Pugliese, A., Mussolino, D., & Sansone, C. (۲۰۱۰). "The influence of family ownership on the quality of accounting information". Family Business Review.

[۱۳] Cooper, D. J., & Hopper, T. (۲۰۰۶). "Critical theorising in management accounting research". Handbooks of management accounting research, ۱ ۲۴۵-۲۰۷.

[۱۴] Diamond, D., Verrecchia, R. (۱۹۹۱). "Disclosure, Liquidity, and the Cost of Capital". The Journal of Finance, Vol. ۴۶, No. ۴, pp. ۱۳۵۹-۱۳۲۵.

[۱۵] Ferri, P., Lusiani, M., & Pareschi, L. (۲۰۱۶). "Accounting for accounting history: An exploratory study through topic modeling approach". Department of Management, Università Ca' Foscari Venezia Working Paper.

[۱۶] Gaffikin, M. (۲۰۰۶). "The critique of accounting theory". School of Accounting & Finance.

[۱۷] Gaffikin, M. (۲۰۱۰). "Being Critical in Accounting", International Review of Business Research Papers, Volume ۶. Number ۵. October ۲۰۱۰. Pp. ۴۵ - ۳۳.

[۱۸] Gaio, C., and C. Raposo (۲۰۱۱). "Earnings Quality and Firm Valuation: International Evidence", Accounting and Finance, Vol. ۵۱, pp ۴۹۹-۴۶۷.

[۱۹] Hendrikson, E. and V. Berda. (۱۹۹۲). Accounting Theory, ۵th ed. New York: Irwin

[۲۰] Hoque, Z. (۲۰۰۶). "Methodological issues in accounting research: theories, methods and issues". Spiramus Press Ltd.

[۲۱] Hughes, S. B., Sander, J. F., & Snyder, J. K. (۲۰۰۹).