

عوامل اثرگذار بر موفقیت در فرآیند سیاسی

(۱) هزینه اطلاعات

داتر (۱۹۵۷a و ۱۹۵۷b) به این نکته اشاره می‌کند: این احتمال که رای یک فرد بتواند بر نتیجه رای‌گیری اثر بگذارد معمولاً بسیار اندک است. منافع مورد انتظار ناشی از آگاه شدن فرد به این احتمال بستگی دارد که نوع اقدام رای دهندگان (برای مثال رای دادن) بر نتیجه کار اثر خواهد گذاشت. از این دیدگاه، ارزش مورد انتظار رای یک شخص بسیار ناچیز است. و اگر سایر عوامل ثابت بمانند، این شخص هیچ انگیزه‌ای ندارد که در مورد اطلاعاتی که بر رای دادن اثر می‌گذارند (از این دیدگاه اهمیت دارند) اطلاعاتی را جمع‌آوری نماید. در یک زمان چندین لایحه در کنگره آمریکا و دولت‌های ایالاتی و محلی مطرح‌اند و هزینه آگاهی یافتن از آنها و تعیین اثر این لوایح بر رفاه شخصی فرد حائز اهمیت است. سازمان‌هایی وجود دارند که در مورد رای نمایندگان اطلاعاتی را جمع‌آوری می‌نمایند و بدین وسیله هزینه جمع‌آوری اطلاعات را کاهش می‌دهند. ولی در بسیاری از موارد هزینه جمع‌آوری اطلاعات بسیار به بیش از منفعی می‌رسد که فرد بخواهد در سایه آگاهی از این اطلاعات به دست آورد.

هزینه‌های اطلاعات می‌تواند وجود گروه‌های ذی نفع در فرآیند سیاسی را توجیه کند. در تهیه اطلاعات پدیده صرفه‌جویی به مقیاس وجود دارد. باشگاه سی‌پرا در مورد اثر اقدامات سیاسی بر پارک‌های ملی و محیط حیات وحش و موضع سیاست‌گذاران در مورد مسائل مورد نظر اعضا اطلاعاتی را جمع‌آوری می‌نماید. در مورد اتحادیه‌های کارگری هزینه نهایی آگاه ساختن اعضا (در مورد سابقه نمایندگان سیاسی) بسیار اندک است.

(۲) ناهمگونی منافع

وجود پدیده صرفه‌جویی به مقیاس در جمع‌آوری اطلاعات بیانگر این است که گروه‌های بزرگ خواستار این هستند که در فرآیند سیاسی موفق شوند. ولی، عواملی وجود دارند که گستره (اندازه) گروه‌های ذی نفع را محدود می‌کنند. یکی از اینها ناهمگونی منافع اعضای گروه است. اگر منافع گروه متفاوت باشد، اقدام گروه به نفع اعضای خاص نخواهد بود. به استثنای

تفاوت‌ها در ارشدیت (سابقه خدمت). منافع اعضای یک اتحادیه معمولاً از نظر مسائل استخدامی همگون است. از این رو، منافع مورد انتظار برای هر عضو اتحادیه که در زمینه مسائل اثرگذار بر استخدام اعضا در فرآیند سیاسی نقش فعال بر عهده گیرد، به صورت نسبی، بالا است. از سوی دیگر، انجمن حسابداران آمریکا یا انجمن اقتصاددانان آمریکا نماینده یک گروه ناهمگون است (دانشگاهیان، دیوان سالاران دولتی، مدیران شرکت‌های سهامی و از این قبیل) و ارزش مورد انتظار هر عضو از نظر عمل سیاسی اندک است. در نتیجه، این دو انجمن همانند اتحادیه‌ها در فرآیند سیاسی در صدد بر نمی‌آیند تا متخصصانی را به مجالس قانون‌گذاری گسیل نمایند.

❶ هزینه‌های سازمانی

این هزینه‌ها هم‌گستره (اندازه) گروه‌های ذی نفع در فرآیند سیاسی را محدود می‌نمایند. نه تنها گروه ذی نفع باید برای ارزیابی اثر مسائل خاص هزینه‌های اطلاعات را تحمل نماید، بلکه آن باید به گونه‌ای سازماندهی کند که منافع را به حمایت اثر بخش برای سیاستگذارانی تبدیل نماید که می‌کوشند این منافع را تامین نمایند. این گروه باید اعضا را در مسیر دادن رای به نفع خود بسیج نماید. برای مبارزه‌های سیاسی پول تهیه کند و مانع از پدیده سواری مجانی بشود (یعنی اجازه ندهد افرادی که دارای همین منافع هستند از اقدامات گروه بهره‌مند گردند، یعنی افرادی که هیچ نوع هزینه این اقدامات را تحمل نمی‌نمایند). اتحادیه‌ها به سبب داشتن کارگاه‌های محدود دارای سازماندهی بهتری هستند، می‌توانند وجوه را از اعضای خود جمع‌آوری نمایند و مانع از این شوند که دیگران سواری مجانی بگیرند (در مقایسه با باشگاه سی‌پرا).

این احتمال وجود دارد که از نظر هزینه‌های سازمانی نتوان از پدیده صرفه جویی به مقیاس، به طور کامل استفاده کرد. نخست از آنجا که تعداد اعضای گروه ذی نفع که خواستار انتقال ثروت هستند افزایش می‌یابد، تعداد افرادی که ثروتی را عرضه می‌نمایند (که باید منتقل شود) کاهش می‌یابد. این باعث می‌شود انگیزه گروه‌های مشمول مالیات که با انتقال ثروت مخالفت می‌نمایند، افزایش یابد.

در یک مرحله، افرادی که مشمول مالیات می‌شوند اقدام به تشکیل سازمان‌هایی می‌کنند تا با اقدامات سیاسی مخالفت نمایند. دوم، در حالی که تعداد گروه‌هایی که خواستار انتقال ثروت می‌شوند، افزایش می‌یابد، در اعضای گروه انگیزه بیشتری ایجاد می‌شود که سواری مجانی بگیرند و در نتیجه برای گروهی که می‌کوشند سواری مجانی را کاهش دهد، هزینه نظارت بالا خواهد رفت (اوهلسان، ۱۹۷۱).

تجزیه و تحلیل بالا بیانگر این است که گروه دینفع دارای تعداد نیروی مطلوب می‌باشد (تعداد نفراتی که می‌توانند گروه را مطلوب نمایند، مشخص است). این احتمال وجود دارد که تعداد اعضای گروه کمتر از اکثریت رای دهندگان باشد (البته در سطح ایالتی و کشوری). توجه به این موضوع و از سوی دیگر نبود انگیزه برای افراد (در سطح فردی) برای کسب آگاهی، موجد این است؛ سیاست‌هایی که در اجرای آنها مبالغ اندکی ثروت از اکثریت رای دهندگان منتقل می‌شود، احتمالاً موفق گردد.

عوامل یاد شده در بالا بر موفقیت نسبی گروه‌های ذی نفع در صحنه رقابت، از نظر توزیع محدود، اثر می‌گذارد. این تجزیه و تحلیل بدان معنی نیست که هر گروهی بتواند بدون هیچ محدودیتی ثروت را به اعضای خود برساند (به آنان منتقل نماید). همان‌گونه که یادآور شدیم، موفقیت باعث می‌شود که دیدگاه‌های مخالف به وجود آید. گذشته از این، مقدار ثروت موجود را که می‌توان منتقل کرد، محدود است، و همین امر باعث می‌شود بین گروه‌های ذی نفع رقابت به وجود آید. تعادلی که به دست می‌آید و توانایی گروه‌ها در انتقال ثروت و مخالفت با آنان در دوره‌های زمانی مختلف، متفاوت است. برای مثال: پلتزمن (۳۲۷-۱۶۷۶) بر این باور است که هنگام رکود اقتصادی قوانینی تدوین می‌شوند که از تولید کنندگان و هم زمان با آن از مصرف کنندگان، حمایت به عمل می‌آید.

سیاست‌گذاران و دیوان سالاران در فرآیند سیاسی

فرضیه این است که سیاستگذاران و دیوان سالاران، مانند هر شخص دیگری، دارای انگیزه‌هایی هستند تا از مجرای فرآیند سیاسی اقدام به انتقال ثروت نمایند. آنها تنها به عنوان

گروه رفتار کسانی دارند که به اصطلاح سواری مجانی می‌گیرند. ولی فرض بر این است که این دو فرآیند، از نظر هزینه‌هایی را که باید صرف تمرکز بر منافع حاصل از افزایش نظارت نمایند، متفاوت‌اند. هزینه تمرکز بر منافع ناشی از کاهش فرصت‌طلبی‌های مدیریت، بنابر فرض، در فرآیند بازار (در مقایسه با فرآیند سیاسی) کمتر است.

توجه کنید که تفاوت بین فرآیندهای بازار و سیاسی ناشی از تفاوت مفروض در هزینه‌های معامله (بهبود نظارت مربوط به تمرکز بر حق مالکیت) است، اگر هزینه‌های این دو فرآیند صفر باشد، یک بار دیگر به فرضیه بدون اثر مورد بحث فصل‌های ۳ تا ۶ روی می‌آوریم. اگر هزینه‌های این دو فرآیند برابر و مثبت باشند، افراد در هر دو فرآیند دارای انگیزه یکسانی می‌شوند که در صدد کسب اطلاعات برآیند. تا امروز پژوهشگران در زمینه حسابداری اساس فرض خود را بر این پایه گذاشته‌اند که هزینه‌های رویدادها در فرآیند سیاسی [از دیدگاه انجام شدن نوعی معامله] به میزان زیادی بیش از هزینه‌های فرآیند بازار است. و، از این رو، افراد رای دهنده انگیزه کمتری دارند که در صدد جمع‌آوری اطلاعات برآیند.

اثر فرآیند سیاسی بر روش‌های حسابداری

در این بخش باز هم از دیدگاه تئوری‌های اقتصادی در حسابداری درباره فرآیند سیاسی بحث می‌نماییم. به ویژه اگر در فرآیند سیاسی در مورد قوانین دولتی (مالیات بر سودهای بادآورده) یا درباره مدیریت بر قوانین موجود (تعیین قیمت محصولات شرکت‌های عام‌المنفعه، آب، برق و گاز) اگر از داده‌های حسابداری (برای مثال سود خالص) استفاده شود، هنگامی که مدیر در صدد انتخاب از میان روش‌های حسابداری است، دارای چه انگیزه‌ای خواهد بود؟ در این بخش درباره برخی از این نوع انگیزه‌ها، ناشی از فرآیند سیاسی، بحث می‌نماییم.

زیان ناشی از اطلاعات نامتقارن

اقتصاد دانان بر این باورند که در فرآیند سیاسی انگیزه برای ارائه اطلاعات و هزینه این اطلاعات باعث می‌شود که از نظر تصویب قوانین به وسیله دیوان سالاران نوعی تعصب یا

یکسونگری به وجود آید. پلتزمن (۱۹۷۴ صفحه ۸۳) بر این باور است که در دولت فدرال مقامات مسئول نظارت بر دارو تمایل بیشتری دارند که از بابت بروز بحران (زمانی که آثار دارو به راحتی پدیدار می‌گردد) ملامت شوند. برای مثال، هزینه یکی از این مقامات برای تایید دارویی که باعث می‌شود اثرات جانبی آن مشاهده گردند (برای مثال، داروی تالیدومید و اثراتی که بر نوزاد خواهد گذاشت) به صورت نسبی، بیش از هزینه صادر نکردن مجوز برای یک دارو است (برای مثال، جان افرادی که می‌توان با یک داروی جدید نجات داد). این امر باعث می‌شود که نوعی یکسونگری در تصمیم این افراد (دیوان سالاران) به وجود آید؛ آنها بدون هیچ دلیلی تمایلی ندارند که داروهای جدید را تایید نمایند.

اقدامی که کمیسیون بورس اوراق بهادار از دهه ۱۹۳۰ تاکنون انجام داده و مانع از تجدید ارزش دارایی‌ها گردیده مشابه حالتی است که در مورد دارو وجود دارد. ورشکستگی شرکت‌های بزرگ، به صورت بالقوه، موجب بحران‌های سیاسی می‌شوند که به صورت مستقیم، توجه کمیسیون بورس و اوراق بهادار را به خود جلب می‌نمایند (برای مثال، راه آهن مرکزی پنسیلوانیا). اگر رویدادهای گذشته نشان دهد که علت ورشکستگی شرکت این بوده است که در مورد دارایی‌ها بیش نمایی شده است، این احتمال وجود دارد که گناه به گردن کمیسیون بورس و اوراق بهادار گذاشته شود [این سازمان مورد سرزنش قرار گیرد]. بدون تردید سرمایه‌گذاران زیان خواهند کرد (حتی اگر سیستم حسابداری عامل اصلی بروز این زیان نباشد). از سوی دیگر، از دیدگاه موفقیت شرکت، نمی‌توان شاهد یک بحران بود. اگر یک سرمایه‌گذار بالقوه مدعی شود که چون شرکتی دارایی‌های خود را بیش نمایی کرده بود او نتوانسته است به سودی دست یابد، شاید نتواند احساسات دیگران را به نفع خود تحریک نماید. با توجه به نبود اطلاعات متقارن در مورد این نوع زیان‌ها، دیوان سالاران کمیسیون بورس و اوراق بهادار دارای چنین انگیزه‌هایی هستند که منابع بالقوه بیش نمایی دارایی‌ها را از بین ببرند (یعنی مانع تجدید ارزش دارایی‌ها می‌شوند)، ولی منشأ و علت کم نمایی آنها را از بین نخواهند برد.

هزینه‌های اطلاعات باعث می‌شود که زیان ناشی از نامتقارن بودن اطلاعات به وجود آید.

تهیه سند در مورد اقدام یا عدم اقدام نهادهای دولتی که باعث می‌شوند در سیستم حسابداری برای افراد زیان تحقق یابد در مقایسه با زیان‌های اقتصادی اعمال شده بر سیستم (ولی نه ناشی از زیان تحقق یافته در سیستم حسابداری) هزینه کمتری دارند.

اثرات بالقوه بحران‌ها

سیاست‌گذاران برای ایجاد یا حل بحران‌ها از داده‌های ارائه شده در گزارش‌های حسابداری استفاده می‌کنند. سود خالص گزارش شده مورد توجه خاص قرار می‌گیرد. برای مثال، سود شرکت‌های نفتی در دوره‌ای که قیمت نفت رو به افزایش است و یا نهادهای دولتی باعث می‌شوند که مقدار عرضه نفت کاهش یابد. سود شرکت‌های نفتی مورد توجه سیاست‌گذاران قرار خواهد گرفت. در ۱۹۷۰ که قیمت‌ها تحت کنترل درآمد، شاهد چنین فرصتی بودیم. در ۱۹۷۴ زمانی که کشورهای عربی صدور نفت را تحریم کردند و باز در ۱۹۷۹ که سود گزارش شده سه ماهه سوم افزایش شدید داشت شاهد چنین وضعی بودیم. در ۱۹۷۴ سود شرکت‌های نفتی باعث شد که سیاست‌گذاران در صدد برآیند اقداماتی به عمل آورند تا این شرکت‌ها به اجزای کوچکتر تجزیه شوند. سیاست‌گذاران به سودهای سه ماهه سوم ۱۹۷۰ برچسب‌های متورم شده یا باد کرده زدند. مجلس نمایندگان آمریکا یک هفته پیش از اعلام سود خالص قیمت گاز را آزاد ساخت (کنترل از روی آن برداشت). پس از اعلام سود خالص بی‌درنگ نظر خود را تغییر داد و رای داده شد که دوباره کنترل اعمال شود. با وجود اینکه مقداری از افزایش در سود ناشی از استاندارد شماره ۳۰ از هیئت استانداردهای حسابداری مالی بود (به سودهای بادآورده در نشریه ۲۹ اکتبر ۱۹۷۹ بارون مراجعه کنید) و بقیه ناشی از فعالیت‌های فراسوی دریاها و سود حاصل از مخازن نگهداری (موجود کالا) بود. این دو مثال بیانگر این است که سود گزارش شده بر اقدامات مجلس قانون‌گذاری آمریکا اثر می‌گذارند. سندی در دست نیست تا بدانیم درست در چه لحظه‌ای کنگره آمریکا تصمیم گرفت سودهای گزارش شده را مورد توجه قرار دهد، ولی چنین به نظر می‌رسد که آن با نرخ افزایش قیمت محصولات صنعت بستگی داشته باشد. برای مثال، در دهه ۱۹۶۰ صنعت فولاد پس از اینکه قیمتی را اعلام کرد (افزایش

داد) که به بیش از دستورات نهادهای دولتی می‌رسید، این صنعت مورد حمله شدید قرار گرفت. همچنین لایحه‌هایی برای شرکت‌های نفتی و مالیات بر سودهای بادآورده این شرکت‌ها زمانی ارائه شده که اعضای کنگره شاهد افزایش شدید قیمت نفت بودند.

این احتمال وجود دارد که سود گزارش شده بر نوع عمل نهادهای قانون‌گذار اثر بگذارد. سازمان ضد انحصاری و کمیسیون تجارت فدرال، هر دو، درصدد بر می‌آیند تا علیه شرکت‌هایی که نرخ بازده غیرعادی آنها زیاد است، اقداماتی به عمل آورند (به الرت، ۱۹۷۶ مراجعه کنید). این احتمال وجود که این شرکت‌ها سود ناخالص غیر عادی بسیار زیاد گزارش کرده باشند.

فرض بر این است که کاربرد سود گزارش شده به وسیله سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران باعث می‌شود که مدیران شرکت‌های سهامی دارای انگیزه شوند تا روش‌هایی از حسابداری را مورد استفاده قرار دهند که سود خالص گزارش شده کاهش یابد (برای مثال، منظور کردن استهلاک به روش تصاعدی). اگر سیاست‌گذاران، تدوین‌کنندگان قوانین و آنان که با اقداماتی مخالف‌اند که به نفع شرکت است، سود گزارش شده را تعدیل ننمایند تا مدیر روشی را انتخاب ننماید که منجر به کاهش یافتن سود خالص شود، شاید سود خالص گزارش شده بتواند احتمال اقدامات معکوس نهادهای دولتی را کاهش و احتمال پرداخت یارانه (به وسیله نهادهای دولتی) افزایش دهد. تا زمانی که برای افراد خارج از سازمان هزینه کاستن از توان مدیر در انتخاب روش‌های حسابداری زیاد باشد، مدیریت دارای انگیزه خواهد بود تا روش‌هایی از حسابداری را انتخاب کند که سود خالص گزارش شده در سال جاری کاهش یابد.

نرخ بالای تورم نمونه دیگری از بحران است که برای مدیر انگیزه ایجاد می‌کند تا روشی از حسابداری را انتخاب نماید که سود خالص گزارش شده، کاهش یابد. سیاست‌گذاران می‌کوشند با اجرای برنامه‌های گوناگون و تدوین مقررات (برای مثال، کنترل بر دستمزدها و قیمت و ارائه دستورالعمل‌ها، اعمال کنترل بر قیمت سوخت، اعمال محدودیت بر واردات و اجرای سیاست‌های پولی و مالی) مسئله تورم را حل کنند. نهادهای دولتی در برخی از برنامه‌های خود از داده‌های حسابداری استفاده می‌کنند. برای مثال، در اول نوامبر ۱۹۷۸ رئیس‌جمهور، کارتر

دستور اجرایی شماره ۱۲۰۹۲ به نام منع روش‌های اجرایی تورم‌زا را صادر کرد. هدف فرمان این بود که از طریق نظارت بر قیمت قراردادهای دولتی تورم را کاهش داد. ولی اگر سود گزارش شده شرکت‌ها افزایش نمی‌یافت، آنها ملزم به رعایت این فرمان نبودند. همه شرکت‌هایی که کالاها یا خدماتی را به دولت می‌فروختند ناگزیر بودند این استاندارد را رعایت کنند. وجود تبصره‌ای برای معافیت (از نظر سودآوری) نمونه دیگری از شیوه‌ای است که فرآیند سیاسی می‌تواند برای مدیران انگیزه ایجاد کند تا روشی از حسابداری را انتخاب نمایند که سود گزارش شده کاهش یابد.

تعیین قیمت به وسیله نهاد قانون‌گذاری

قیمت محصولات بسیاری از شرکت‌ها به وسیله سازمان‌های قانون‌گذار دولتی تعیین می‌شود. برای مثال قیمت محصولات شرکت‌های عام‌المنفعه مانند آب، برق و گاز، بانک‌ها، شرکت‌ها بیمه و شرکت‌های نفتی. در بسیاری از موارد، فرمول تعیین نرخ یا قیمت که براساس هزینه‌هایی گذاشته می‌شود که سیستم حسابداری ارائه می‌نماید. برای مثال، درآمد (و قیمت محصولات) شرکت‌های عام‌المنفعه بر مبنای معادله زیر تعیین می‌شود.

$$\text{دارایی پایه} \times r_A + \text{مالیات} + \text{استهلاک} + \text{هزینه‌های عملیاتی} = \text{درآمد}$$

که در این رابطه r_A نشان دهنده نرخ بازده مجاز برای سرمایه است. برای مثال، اگر یک شرکت عام‌المنفعه ۲۵۰ میلیون دلار (ارزش دفتری) در دارایی‌ها سرمایه‌گذاری کرده باشد و نهاد تعیین‌کننده قیمت r_A را برابر با ۸ درصد تعیین نماید نرخ‌ها به گونه‌ای تعیین خواهند شد که شرکت بتواند برای پوشش هزینه‌های عملیاتی، استهلاک، مالیات و ۲۰ میلیون دلار بازده (0.08×250) به دست آورد. در معادله تعیین نرخ، مانند معادله (۱-۱۰) برای تعیین روش حسابداری را که باید مورد استفاده قرار داد، دادگاه‌ها و سازمان‌های تدوین‌کننده مقررات از بیانیه‌ها، اعلامیه‌ها و استانداردهای نهادهای تدوین‌کننده استانداردها (مانند کمیته روش‌های حسابداری، هیئت اصول حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی) استفاده می‌کنند. این امر باعث می‌شود که مدیران شرکت‌ها دارای انگیزه شوند متخصصانی را گسیل نمایند که

دیدگاه‌های تخصصی خود را به نهادهای قانون‌گذاری ارائه کنند و نیز با نهادهای تدوین‌کننده استانداردها هم‌رایزنی نمایند تا روش‌هایی از حسابداری را بپذیرند که آنان به مطلوب‌ترین نرخ بازده دست یابند.

بسیاری از استانداردهای حسابداری در اثر مشاجره‌های (بحث و گفت و گوهای) حسابداری به وجود می‌آید که ریشه در فرآیند تعیین قیمت محصولات شرکت‌های عام‌المنفعه دارند. برای مثال در بحث از ترکیب شرکت‌ها دو مسئله خرید یا تجمیع منافع مطرح شد (به مونتیز، ۱۹۷۴b، صفحه‌های ۴۷-۴۴، مراجعه کنید). شرکت‌های عام‌المنفعه اجازه دارند براساس دارایی‌های خود یک نرخ بازده عادی منظور نمایند (به معادله ۱-۱۰ مراجعه کنید) و فرض بر این است که از حق انحصاری استفاده می‌کنند. هنگامی که یک شرکت عام‌المنفعه شرکت دیگری را می‌خرد، فرض بر این است که قیمت تعیین شده شامل حق انحصاری هم می‌شود. این سرقفلی به صورت جداگانه به حساب سرمایه منظور می‌شود و در محاسبه نرخ پایه گنجانده نمی‌شود. به هر حال، در نخستین نیمه این سده هنگامی که شرکت‌های عام‌المنفعه در هم ادغام شدند، رویداد مالی را به روش خرید ثبت کردند که در نتیجه ارزش دارایی‌های این شرکت‌ها مورد تجدید نظر قرار گرفت. این معامله که بر مبنای قیمت خرید ثبت و گزارش می‌شد (که شامل پرداخت حق انحصاری هم می‌گردید) بر روی دارایی‌های نامشهود سرشکن می‌شد. و در ارزش اعلام شده دارایی منعکس می‌گردید (به ژارل، ۱۹۷۹ مراجعه کنید). بدین گونه حق انحصاری در دارایی پایه منظور می‌شد و از مجرای معادله ۱-۱۰ از محل وجود آن درآمد کسب می‌گردید. بحث تجمیع منافع برای نخستین بار در رابطه با ادغام شرکت‌ها از نظر منظور کردن ارزش دفتری در ۱۹۴۳ در ادبیات مطرح شد. در شکایت شرکت برق آبشار نیاگارا علیه کمیسیون برق فدرال این موضوع مطرح شد و فرض بر این بود که مانع از این شود که حق انحصاری در دارایی پایه منظور شود.

در جایی که شرکت‌های عام‌المنفعه نقش مهمی ایفا می‌کردند، بحث معافیت مالیاتی ناشی از سرمایه‌گذاری مسئله دیگری بود که مطرح می‌شد (مورد بحث بود). هنگامی که معافیت مالیاتی مربوط به سرمایه‌گذاری در ۱۹۶۲ مطرح شد موسسه حسابرسی آرتور آندرسن و مشتریان وی

(شرکت‌های عام‌المنفعه) می‌خواستند که معافیت مالیاتی مربوط به سرمایه‌گذاری را در طول عمر دارایی مستهلک کنند. این کار باعث می‌شد در سال‌هایی که شرکت‌ها از نظر سرمایه‌گسترش زیادی داشتند ناگزیر نشوند سود خالص زیادی اعلام نمایند و از نظر رعایت نکردن نرخ محصولات خود هم مورد مؤاخذه قرار نگیرند.

رایزنی‌های شرکت‌های عام‌المنفعه یعنی گسیل نمودن نیروهای متخصص به هیئت اصول حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی می‌توانست بر یک روش حسابداری و در نهایت بر مجموعه‌ای از روش‌های حسابداری (از نظر نرخ محصولات شرکت‌های عام‌المنفعه) اثر بگذارد. دلیل وجود چنین رابطه‌ای بین استانداردهای گزارشگری مالی و روش‌های حسابداری طبق قانون (الزامی) را که نمایندگان تام‌الاختیار شرکت‌های عام‌المنفعه درخواست می‌کردند براساس بیانیه‌های هیئت اصول حسابداری و استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری مالی قرار می‌گرفت و دادگاه‌ها و نمایندگان تام‌الاختیار این شرکت‌ها (در دادگاه‌ها) به آنها استناد می‌نمودند. رایزنی‌ها پیش از تشکیل هیئت اصول حسابداری یا هیئت استانداردهای حسابداری مالی نه تنها بر روش حسابداری را که نمایندگان تام‌الاختیار شرکت‌های عام‌المنفعه انتخاب می‌کردند، بلکه بر روش‌های حسابداری مالی را که شرکت‌های دیگر (که تابع چنین مقرراتی نبودند) به کار می‌بردند، اثر می‌گذاشت.

مالیات

در زمان کنونی اگر شرکتی از نظر اظهار نامه‌های مالیاتی موجودی کالا را به روش اولین صادره از آخرین وارده تکمیل می‌نماید، برای ارائه گزارش‌های مالی هم باید از روش اولین صادره از آخرین وارده استفاده نماید. وجود چنین قاعده‌ای ناشی از رقابت گروه‌های ذی نفع است. پیش از ۱۹۳۰، محصولات شرکت‌های نفتی و غیرفلزی برای تعیین ارزش موجودی کالا از دیدگاه تکمیل کردن اظهارنامه مالیاتی از روش موجودی پایه استفاده می‌کردند. ولی در ۱۹۳۰، دادگاه عالی ایالات متحده آمریکا این روش را ممنوع ساخت. در ۱۹۳۴ انجمن نفت آمریکا (یک سازمان متشکل از شرکت‌های نفتی) روش اولین صادره از آخرین وارده را به

عنوان روش جایگزین توصیه کرد و در ۱۹۳۶ این توصیه مورد تایید انجمن حسابداران رسمی آمریکا قرار گرفت.

وزارت خزانه دارای آمریکا با گسیل نمودن افراد متخصص اقدام به رایزنی علیه روش اولین صادره از آخرین وارده نمود. نتیجه این شد که مجلس قانون گذاری آمریکا روش اولین صادره از آخرین وارده را مجاز دانست، ولی در اقدامی در راستای مصالحه با وزارت خزانه داری آمریکا، کنگره آمریکا این مطلب را روش ساخت که فقط زمانی روش اولین صادره از آخرین وارده مجاز است که پرداخت کنندگان مالیات هم برای تهیه گزارش های مالی از این روش استفاده کرده باشند (مونیتز ۱۹۷۴b، صفحه ۳۳).

از آنجا که روش ثبت و گزارش کردن موجودی کالا بر مالیات بر سود اثر می گذارد، مدیران شرکت ها هنگام انتخاب روش به اثر آن بر مالیات توجه می نمایند (مورس و ریچاردسان، ۱۹۸۳). تردیدی نیست، بخشی از شهرت روش اولین صادره از آخرین وارده برای ارائه گزارش های مالی ناشی از اثری است که روش مزبور بر مالیات می گذارد. از آنجا که احتمال دارد همگام با تغییر در روش ثبت و گزارش کردن موجودی ها ریسک تغییر کند، این تصمیم بر پایه تصمیمی اتخاذ می شود که ریسک هم منظور شود (به فصل ۴ مراجعه کنید). امکان دارد از این دیدگاه بتوان علت اینکه برخی از شرکت ها هنگام بالا رفتن نرخ تورم اقدام به کار برد روش اولین صادره از آخرین وارده نمی نمایند، توجیه کرد. روش اولین صادره از آخرین وارده می تواند تغییرات جریان های نقدی شرکت (و همبستگی این تغییرات) را افزایش دهد.

سایر روش های گزارشگری با روش تکمیل کردن اظهارنامه مالیاتی رابطه مستقیم ندارند. ولی، اگر برای گزارشگری و تکمیل کردن اظهارنامه مالیاتی از یک روش حسابداری استفاده می شود، توصیه می نمایم که از دیدگاه تکمیل کردن اظهارنامه مالیاتی و روش حسابداری را که باید به کاربرد از دیدگاه صاحب نظران استفاده شود. در نتیجه، اثر بالقوه مالیات می تواند بر انتخاب روش حسابداری اثر بگذارد. برای مثال، شاید استاندارد شماره ۱۳۳ از هیئت استانداردهای حسابداری مالی (حسابداری تورمی) بیشتر در رابطه با کاهش دادن مالیات های

بالقوه شرکت‌ها ارائه شده باشد، زیرا اگر بهای تمام شده کالای فروش رفته و استهلاک با منظور کردن نرخ مالیات محاسبه شوند، احتمالاً فشارهای بالقوه مالیاتی بر شرکت کاهش یابد. یکی از راه‌های توجیه تغییر سیستم مالیاتی این است که در ارائه گزارش‌های مالی شرکت‌ها بتوانند محاسبات را با منظور کردن نرخ مالیات انجام دهند (تعدیلات لازم صورت گیرد) در برخی از ایالت‌ها مالیات مربوط به درآمد ناشی از واگذاری حق انحصاری استفاده از یک مکان (دادن پروانه برای دایر کردن یک واحد تجاری به نام شرکت مادر) بر مبنای ارزش دفتری دارایی‌های شرکت محاسبه می‌شود. این امر باعث می‌شود که مدیر دارای انگیزه شود تا روش‌هایی از حسابداری را به اجرا درآورد که ارزش دفتری دارایی کاهش یابد. سرانجام، مدیران برای کاهش دادن هزینه سیستم و دفترداری اضافی (ثبت‌های تکراری و مضاعف) باید دارای انگیزه‌هایی باشند که برای تهیه اظهار نامه‌های مالیاتی و ارائه صورت‌های مالی از روش‌های همسانی استفاده نمایند.

اثر روش‌های حسابداری بر انحراف‌ها

اثر فرآیند سیاسی مورد بحث برای شرکت‌هایی که از نظر سیاسی حساس هستند انگیزه‌هایی به وجود می‌آورد تا از روش‌هایی از حسابداری استفاده نمایند که بتوانند گزارش کردن سود خالص را به تاخیر اندازند. ولی، این احتمال اندک است که فرآیند سیاسی موجب ایجاد انگیزه‌هایی برای کاهش دادن انحراف تغییرات سود خالص گردند. بدان سبب این انحراف اهمیت دارد که با احتمال زیادی بر شرکت‌هایی که در یک دوره زمانی دارای سودهای سنگین و در سایر دوره‌های زمانی سودهای خالص اندک باشند مقررات بسیار سخت سیاسی و قانونی اعمال شود. این ناهمگونی نمی‌تواند با هزینه اطلاعات مغایر باشد. اغلب رسانه‌ها درصد افزایش سود خالص متعلق به همین دوره زمانی سال گذشته را محاسبه می‌کنند. کاربرد عددی متعلق به سود خالص (از این دیدگاه) برای مدیران انگیزه ایجاد می‌کند که درصد برآیند انحراف سود خالص گزارش شده را کاهش دهند.

برای مثال، به مورد زیر توجه نمایید. یک شرکت در زمان کنونی از یک مجموعه خاص از روش‌های حسابداری استفاده می‌کند و دارای یک سلسله سود خالص به شرح زیر است که ما آن را A می‌نامیم.

سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
۱ دلار	۱/۰۵ دلار	۱/۰۳ دلار	۱/۱۰ دلار	۴/۱۸ دلار	۱/۱۵ دلار	۱/۱۰ دلار	۱/۲۰ دلار	۱/۰۵ دلار	۴/۵۰ دلار
الف درصد تغییر نسبت به همین سه ماهه در سال قبل:					۱۵٪	۵٪	۱۷٪	۵٪	
۱۱۰ دلار	۱/۱۳ دلار	۰/۹۰ دلار	۱/۰۵ دلار	۴/۱۸ دلار	۱/۲۰ دلار	۰/۹۵ دلار	۱/۲۰ دلار	۰/۹۵ دلار	۴/۵۰ دلار
ب درصد تغییر نسبت به همین سه ماهه در سال قبل:					۹٪	-۱۶٪	۵۶٪	-۱۰٪	

یک استاندارد جدید حسابداری رعایت می‌شود که انحراف سود خالص سه ماهه را افزایش می‌دهد، ولی سود خالص سالانه را تغییر نمی‌دهد. این استاندارد جدید باعث می‌شود که یک سلسله سود خالص سه ماهه ایجاد شود که ما آن را B نامیده‌ایم. هر قدر انحراف در سود خالص گزارش شده بالا رود، احتمال تغییر بیشتری (مثبت و منفی) در درصد سود خالص وجود دارد. افزایش مثبت و زیاد مورد توجه قرار می‌گیرد. زیرا در شرکت‌های بزرگ می‌توان بدان وسیله از بحران حمایت کرد و یا شرکت را متهم به اقدامات انحصاری نمود. امکان دارد عملیات غیرعادی و خوب سه ماهه جاری و یا عملیات بد و غیرعادی سه ماهه سال گذشته موجب افزایش این درصدها شده باشند.

فرضیه مربوط به اندازه یا بزرگی شرکت

در بخش پیش چند نمونه از انگیزه‌هایی ارائه کردیم که به وسیله فرآیند سیاسی شرکت، از نظر انتخاب روش‌های حسابداری، به وجود می‌آیند. این نمونه و تجزیه و تحلیل‌های مربوطه باعث شده‌اند درباره اثر فرآیند سیاسی بر روش‌های حسابداری یک فرضیه کلی ارائه شود. پژوهشگران حسابداری با تکیه بر دیدگاه‌های اقتصاددانان چنین فرض کردند که شرکت‌های

بزرگتر، در مقایسه با شرکت‌های کوچک، از دیدگاه سیاسی حساس‌تر هستند، و از این‌رو، در انتخاب روش‌های حسابداری دارای انگیزه‌های متفاوت می‌باشند گاگنان، ۱۹۶۷؛ واتز و زی‌مرمن، ۱۹۷۸). فرض بر این است که افزایش ۲۰۰ درصدی در سود شرکت نفتی اکسان در مقایسه با ۲۰۰ درصد افزایش در سود شرکت سیرون بیشتر مورد توجه رسانه‌ها و سیاست‌گذاران در واشنگتن قرار می‌گیرد. (سیرون یک شرکت کوچک پذیرفته شده در بورس نیویورک است). بدون تردید هنگام تدوین مقرراتی که باعث می‌شوند هزینه‌هایی بر شرکت‌ها تحمیل شود، اندازه یا بزرگی شرکت‌ها مورد توجه قرار می‌گیرد (برای مثال نشریه شماره ۱۹۰ از سلسله نشریه‌های حسابداری از کمیسیون بورس و اوراق بهادار ASR 190 مقرر کرد شرکت‌های که دارایی‌های آنها به بیش از ۱۰۰ میلیون دلار می‌رسد در مورد هزینه‌های جایگزینی داده‌هایی را افشا و اعلام نمایند). اگر حساسیت شرکت، از نظر سیاسی با توجه به اندازه یا بزرگی آن تغییر کند، احتمال بیشتری وجود دارد که شرکت‌های بزرگ روش‌هایی از حسابداری را به اجرا درآورند که موجب به تعویق افتادن سود خالص شود.

پژوهشگران حسابداری هنگام تحقیق در مورد حساسیت سیاسی شرکت به اندازه یا بزرگی آن توجه کرده‌اند و در نتیجه دارای چنین حساسیتی بوده‌اند تا روش‌هایی را انتخاب نمایند که موجب کاهش سود خالص شود. ما این پدیده را فرضیه مبتنی بر اندازه یا بزرگی* می‌نامیم.

فرضیه مبتنی بر اندازه یا بزرگی. اگر سایر عوامل ثابت بمانند، هر قدر شرکت بزرگتر باشد، این احتمال بیشتر است که مدیر روش‌هایی از حسابداری را انتخاب کند که سود خالص را از دوره جاری به دوره‌های آینده منتقل نماید.

معمولاً آزمون‌های این فرضیه به گونه‌ای است که آن را تایید می‌کنند (به فصل ۱۱ مراجعه کنید) فرضیه اندازه یا بزرگی شرکت بر پایه این فرض قرار دارد که شرکت‌های بزرگتر، از نظر سیاسی، حساس‌ترند و به صورت نسبی در مقایسه با شرکت‌های کوچکتر ثروت بیشتری به آنها انتقال می‌یابد (هزینه‌های سیاسی).

زی مرمن (۱۹۸۳) این فرضیه را آزمون کرد. سیستم مالیاتی مستقیم‌ترین راهی است که بدان وسیله دارایی‌های شرکت منتقل می‌شوند. از این‌رو، مالیات بر سود تنها یک بخش از هزینه‌های سیاسی است که بر شرکت‌ها تحمیل می‌شوند.

زی مرمن (۱۹۸۳) رابطه تجربی بین نرخ مالیات شرکت و اندازه یا بزرگی آن را مورد بررسی قرار می‌دهد. شرکت‌های بزرگتر، در مقایسه با شرکت‌های کوچکتر دارای نرخ مالیات بالاتر هستند و چنین وصفی با این دیدگاه سازگار است که آنها هزینه‌های سیاسی^{*} بیشتری را تحمل می‌نمایند (با فرض اینکه هزینه‌های سیاسی غیرمالیاتی در جهت مخالف تغییر نمی‌کنند تا بتوانند این اثر را خنثی نمایند). یعنی این امکان وجود دارد که شرکت‌های بزرگ دارای نرخ مالیات بیشتری باشند و احتمالاً از منافع سیاسی بیشتری برخوردار شوند (بتوانند قراردادهای سودآور دولتی ببندند، از قوانین محدود شدن واردات استفاده نمایند و غیره) به گونه‌ای که بتوانند نرخ مالیات بالاتر را خنثی نمایند. زی مرمن (۱۹۸۳) در تحقیق خود این بخش از هزینه‌های سیاسی غیرمالیاتی را کنترل نمی‌نماید. او به شواهد و مدارکی دست می‌یابد که شرکت‌های بزرگتر، در مقایسه با شرکت‌های کوچکتر، دارای نرخ مالیات بیشتر هستند. ولی با گذشت زمان و در صنایع مختلف این رابطه تغییر می‌کند، مؤید اینکه، اندازه یا بزرگی شرکت پدیده‌ای است که از دیدگاه هزینه‌های سیاسی موجب نوعی آشوب در سیستم یا دیدگاه‌های ارائه شده می‌شود (البته با این فرض که مالیات نتواند هزینه سیاسی غیرمالیاتی را خنثی نماید).

زی مرمن در تجزیه و تحلیل خود از داده‌های صورت‌های مالی (با مراجعه به Compustat) و داده‌های مربوط به جمع بازده مالیاتی از داده‌های سازمان درآمدهای داخلی آمریکا استفاده کرد. استفاده از این دو دسته از داده‌ها برای این بود تا اطمینان یابد که مشاهده هر نوع رابطه‌ای ناشی از ویژگی‌های سیستم حسابداری نمی‌باشد. در اینجا فقط نتیجه حاصل از صورت‌های مالی ارائه می‌شوند، زیرا نتیجه‌های حاصل از داده‌های سازمان درآمدهای داخلی آمریکا مشابه‌اند. با استفاده از داده‌های ارائه شده در صورت‌های مالی انتشار یافته، برای هر

* Political cost

شرکت در هر یک از سال‌های ۱۹۸۱-۱۹۴۷ که داده‌های آن در دست است، یک نرخ مالیات مؤثر محاسبه می‌کنند. نرخ مالیات مؤثر را بدین گونه تعریف می‌نمایند: نرخ مالیات شرکت در سطح جهانی (هزینه مالیات بر سود منهای تغییر در مالیات‌های انتقالی) تقسیم بر جریان نقدی عملیاتی یا سود قبل از مالیات. انتخاب مخرج کسر باعث تغییر در انتخاب داده‌ها نمی‌شود. با استفاده از داده‌های موجود در پرونده‌های شرکت‌ها در "Compustat" می‌توان ۴۳۵۱۵ مورد مشاهده کرد.

در گام بعد شرکت‌ها را در یکی از دو پرتفوی یا سایرین قرار می‌دهند. تقریباً ۵۰ شرکت، از میان بزرگترین شرکت‌ها را، بر مبنای فروش، در گروه بزرگ و بقیه شرکت‌ها را در گروه سایر شرکت‌ها قرار می‌دهند. براساس چندین تحقیق حسابداری (مطالب فصل ۱۱) ۵۰ شرکت از بزرگترین شرکت‌ها انتخاب می‌شوند، زیرا در سیستم اقتصادی آمریکا تنها بزرگترین شرکت‌ها هزینه‌های سیاسی متفاوت تحمل می‌نمایند. در هر یک از این دو گروه میانگین نرخ مالیات برای هر سال محاسبه می‌شود. این میانگین‌ها تا دهه ۱۹۷۰ متفاوت نبودند. از زمان وضع اضطراری که در کره به وجود آمد هر دو گروه شاهد کاهش نرخ مالیات بودند، به استثنای دهه ۱۹۷۰، که مقصود از گروه بزرگ این است که نرخ مالیات افزایش یافته است.

در جدول ۱-۱۰ عدد آماری مربوط به تفاوت در میانگین‌ها را ارائه کرده‌ایم. یک عدد آماری^۱ مثبت بیانگر این است که میانگین نرخ مالیات در گروه بزرگ از میانگین نرخ مالیات در سایر گروه‌ها بیشتر است. ستونی که بالای آن همه صنایع نوشته شده بیانگر این عدد است که عدد آماری^۲ متعلق به کل نمونه است. در حالی که سال ۱۹۶۸ تفاوت معنی دار دارد، سال ۱۹۷۱ و تمام سال‌های دیگر پس از آن نشان می‌دهند که شرکت‌های بزرگ از دیدگاه آماری دارای نرخ مالیات بیشتر بوده‌اند، نسبت به سایر شرکت‌ها. در جدول ۱-۱۰ شرکت‌های بزرگ و سایر شرکت‌ها دارای کد یک رقمی SIC هستند و در درون هر صنعتی به صورتی جداگانه، آزمون‌های^۳ به عمل آمده است.

همان گونه که از جدول ۱-۱۰ مشاهده می شود، تا حد زیادی این نتیجه ها ناشی از صنعت می باشند. در ۱۹۶۹ و ۱۹۴۷، ذخیره استهلاک مخازن نفت کاهش یافت. از آنجا که شرکت های "بزرگ" در گروه شرکت های نفتی قرار می گیرند، نرخ مالیات موثر آنها در مقایسه با شرکت های غیر نفتی افزایش یافت. این نتیجه ها بدان سبب اهمیت دارند که آنها مویید این است که صنعت نفت بیشترین هزینه سیاسی را تحمل کرده است. در فصل های بعد، مشاهده خواهیم کرد که شرکت های نفتی توانستند بر نتیجه بسیاری از تحقیقات اثر بگذارند.

در بیشتر سالها، شرکت های بزرگتر در این دو دسته از صنایع تولیدی، کدهای SIC کدهای ۳ و ۲ دارای نرخ مالیات بیشتر، در مقایسه با شرکت های موجود در این صنایع بودند. این تفاوت در سطح اطمینان ۱۰ درصد در ۸ سال از آخرین ۱۰ سال در مورد محصولات کم دوام، مواد دارویی، شیمیایی، کاغذ و غیره (و در ۸ سال از آخرین ۳۵ سال برای محصولات با دوام، خودرو، پولاد، ماشین آلات و غیره) از دیدگاه آماری معنی دار بودند.

نتیجه های متعلق به آخرین دو صنعت در جدول ۱-۱۰ (کدهای ۴ و ۵ SIC)* براساس فرضیه مربوط به اندازه یا بزرگی شرکت مغایر نیستند. این صنایع دارای چند شرکت نسبتاً بزرگ می باشند. صنعت شماره ۴ تابع قوانین و مقررات خاص است و همین امر می تواند انگیزه برای کاربرد سیستم مالیاتی از نظر انتقال ثروت از این شرکت ها را کاهش دهد. تجارت یا بازرگانی دارای نتیجه مشخص نمی باشد. در این ۳۵ سال، می بینیم که طی ۳۴ سال شرکت های تجاری بزرگ دارای نرخ مالیات کمتر هستند در مقایسه با سایر شرکت های تجاری (بازرگانی).

نتیجه ها با این دیدگاه که شرکت های بزرگ ناگزیرند هزینه های سیاسی بیشتری را تحمل نمایند، مغایرند. در تحقیقات حسابداری مورد بحث فصل ۱۱ هم به این نتیجه می رسیم که شرکت های بازرگانی بزرگ روش هایی از حسابداری انتخاب نمی کنند که سود خالص گزارش شده آنها کاهش یابد.