

حسابداری و گزارشگری مالی در طول یک بیماری همه گیر

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۰۴

کد مقاله: ۳۹۳۹۵

آرش آذین فرا، ولی محمدپور^۲

چکیده

این پژوهش به بررسی چگونگی تأثیر بیماری‌های همه‌گیر بر ماهیت گزارشگری مالی به‌ویژه برای مؤسسات مالی و غیر مالی که به‌شدت تحت تأثیر گسترش ویروس کرونا قرار گرفته‌اند، می‌پردازد. روش‌های حسابداری یا تکنیک‌هایی مانند حسابداری ارزش منصفانه، حسابداری حمام بزرگ، اجتناب از زیان و تکنیک‌های هموارسازی سود می‌توانند به کاهش اثر یک بیماری همه‌گیر بر عملکرد شرکت کمک کنند. برخی مفاهیم در مورد مزیت‌ها و خطرات حسابداری در طول همه‌گیری‌ها مورد بحث قرار می‌گیرند.

واژگان کلیدی: ویروس کرونا، مدیریت سود، گزارشگری مالی، کیفیت سود، هموارسازی سود

۱- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائمشهر؛ (نویسنده مسئول) Azinfar.arash1365@gmail.com

۲- عضو هیئت علمی دانشگاه امام صادق بابل

در این پژوهش، برخی از شیوه‌های حسابداری و گزارشگری مالی برای شرکت‌ها در طول یک بیماری همه‌گیر مانند همه‌گیری ویروس کرونا مورد بحث قرار می‌گیرد. بیماری همه‌گیر، به بیماری‌ای اشاره می‌کند که در یک کشور یا جهان شیوع داشته باشد. شیوع ویروس کرونا (کووید ۱۹) نخستین بار در ووهان چین در تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۱۹ گزارش شد. ویروس کرونا یک ویروس واگیردار بوده و باعث ایجاد عدم اطمینان زیادی در بین شرکت‌ها در بخش‌های تولیدی و مالی گردید. بیماری کووید ۱۹ از طریق شوک‌های عرضه و تقاضا ناشی از بسته شدن تحمیلی درهای صادرات و واردات دولت‌ها در بسیاری از کشورها، بر عملکرد شرکت‌های سراسر جهان تأثیر منفی گذاشت (اوزیل، آرون، ۲۰۲۰)^۱ و باعث ایجاد مشکلات جریان نقدینگی برای بسیاری از شرکت‌ها شد و این مسئله ترازنامه‌های بسیاری از شرکت‌ها را در سراسر جهان بر هم زد. در این مقاله، نشان داده می‌شود که مدیران انگیزه‌هایی برای استفاده از تکنیک‌های حسابداری برای بهبود ترازنامه و عملکرد شرکت‌ها در طول همه‌گیری مانند همه‌گیری ویروس کرونا دارند. شواهدی وجود دارد مبنی بر اینکه تکنیک‌های حسابداری در گزارشگری مالی به بدتر شدن ورشکستگی مؤسسات مالی در طول بحران مالی جهانی ۲۰۰۸ کمک کرده است؛ اما چنین شواهدی برای همه‌گیری‌ها وجود ندارد.

۲- ادبیات پژوهش

پاولاتوس و کاستاکیس^۲ در سال ۲۰۱۵، اثبات کردند که بحران اقتصادی بر روی شیوه‌های حسابداری مدیریت در سازمان‌ها تأثیر می‌گذارد. آنها تأثیر بحران اقتصادی یونان را بر شیوه‌های حسابداری مدیریت در صنعت یونان بررسی کردند. آن‌ها استفاده فزاینده‌ای از سیستم‌های هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت و تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را در طول بحران اقتصادی بررسی نمودند. در حسابداری مالی، هوئیزینگا و لاون^۳ در سال ۲۰۱۲، اثبات می‌کنند که ترازنامه گزارش شده توسط شرکت‌ها در جریان بحران مالی جهانی، نمایشی مخدوش از سلامت مالی آن‌ها است. آن‌ها مشاهده می‌کنند که شرکت‌ها در طول بحران ایالات متحده، ارزش دارایی و نسبت‌های سرمایه خود را بیش‌ازحد بیان کردند. همچنین، دارایی‌های مربوط به املاک و مستغلات در ترازنامه شرکت‌ها به‌ویژه شرکت‌های بزرگ‌تر از ارزش بالایی برخوردار بودند درحالی‌که شرکت‌هایی که بیشتر در معرض اوراق بهادار با پشتوانه وام بانکی قرار داشتند، مقررات کمتری را برای وام‌های متحمل شدند و شرکت‌های آشفته از اختیار حسابداری برای طبقه‌بندی اوراق بهادار با پشتوانه تسهیلات برای پر کردن دفاتر و اسنادشان استفاده کردند. پوزن در سال ۲۰۰۹، نشان می‌دهد که در طی بحران مالی بسیاری از تحلیلگران ارزش منصفانه را در قوانین حسابداری نکوهش می‌کنند، زیرا شرکت‌ها را ملزم می‌کند تا دارایی‌های مستهلک شده خود را به قیمت‌هایی که در بازار آزاد در آن زمان فروخته شده‌اند و ارزش دفتری آن تقریباً صفر بود، ثبت کنند. اوزیلی و آرون در سال ۲۰۱۸، دریافتند که بانک‌های سیستماتیک در دوره رکود اقتصادی از روش‌های حسابداری هموار کننده سود استفاده می‌کنند. آن‌ها همچنین مشاهده می‌کنند که بانک‌های سیستماتیک جهانی در اروپا از روش‌های هموارسازی سود پس از بحران استفاده می‌کنند درحالی‌که هموارسازی سود در دوره پیش از بحران در بین بانک‌های غیر سیستماتیک رایج بود. آرنولد در سال ۲۰۰۹، اثبات می‌کند که شیوه‌های حسابداری عمیقاً در بحران مالی فعلی و در پیشنهادها سرمایه‌گذاری مجدد مؤسسات مالی و بازگرداندن ثبات به سیستم مالی جهانی نقش دارد.

۳- روش‌های حسابداری در طی یک بیماری همه‌گیر

در طی شیوع بیماری همه‌گیر، عاملین اقتصادی، مشارکت خود را در فعالیت‌های اقتصادی که نیاز به تعامل فردی دارند کاهش می‌دهند، شیوع بیماری همه‌گیر به دلیل ترس و ایجاد عدم اطمینان بازارهای مالی باعث یک نوع بی‌ثباتی می‌شوند، چون سرمایه‌گذاران به ریسک‌پذیری تمایل ندارند و سرمایه‌گذاری‌های ایمن‌تر را ترجیح می‌دهند. صداقت و انصاف برای شرکت‌ها نادر خواهد شد، سرمایه‌گذاری‌های خصوصی کاهش می‌یابد، از آنجایی که تولید کاهش می‌یابد، تأمین کالا را تحت تأثیر قرار می‌دهد، هزینه‌های عملیاتی افزایش و سود کاهش می‌یابد که منجر به عملکرد ضعیف شرکت‌ها می‌شود. در این شرایط، بنگاه‌ها می‌توانند از روش‌های حسابداری در گزارشگری مالی برای کاهش تأثیر شیوع بیماری همه‌گیر بر عملکرد شرکت استفاده کنند.

۴- حسابداری با ارزش منصفانه

مدیران می‌توانند برای کاهش بدهی‌های خود به تکنیک‌های حسابداری با ارزش منصفانه تکیه کنند. حسابداری با ارزش منصفانه به‌منزله گزارش دادن دارایی‌ها و بدهی‌ها در ترازنامه با ارزش منصفانه و شناسایی تغییرات با ارزش منصفانه به‌عنوان سود و زیان در گزارش مالی است (لاکس و لئوز، ۲۰۱۰)^۴ قیمت کنونی بازار به‌عنوان مبنای ارزش منصفانه استفاده می‌شود. در طول شیوع

1- Ozil & Arun
2 - Pavlatos & Kostakis
3 - Huijzinga & Laeven
4 - Laux & Leuz

بیماری همه‌گیر، شرکت‌هایی که بدهی‌های بزرگ یا مقدار قابل توجهی از تعهدات اوراق بهادار دارند ممکن است انگیزه داشته باشند تا با استفاده از قیمت فعلی بازار، تعهدات خود را با ارزش منصفانه ارزش‌گذاری کنند که می‌تواند مبلغ پرداختی و کل بدهی شرکت را کاهش دهد.

در گذشته، حسابداری با ارزش منصفانه با بحران مالی مرتبط بوده است. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که حسابداری با ارزش منصفانه به بحران مالی ۲۰۰۸ کمک کرده است. به‌عنوان مثال، پوزن^۱ در سال ۲۰۰۹، نشان می‌دهد که در طول بحران مالی، بسیاری از تحلیلگران قوانین ارزش منصفانه حسابداری را نکوهش می‌کنند، زیرا شرکت‌ها را ملزم می‌سازد تا به دارایی‌های مستهلک‌شده خود را با قیمت‌های فروخته‌شده در بازار آزاد در زمانی که ارزش دفتری آن تقریباً صفر بوده ثبت کنند. برخی از پژوهشگران معتقدند که حسابداری با ارزش منصفانه در بحران مالی نقش داشته است (لاکس و لئوز، ۲۰۱۰)، در حالی که برخی دیگر استدلال می‌کنند که حسابداری با ارزش منصفانه راه‌گریز از بحران مالی است (بادرتشر و دیگران، ۲۰۱۲).^۲ اگرچه تأثیر حسابداری با ارزش منصفانه بر روی شیوع بیماری همه‌گیر هنوز ناشناخته است، اما انتظار داریم که بدهکاران برنده شوند و طلبکاران در طول همه‌گیری زمانی که ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها بر پایه بازار مشخص می‌شود، بازنده شوند.

۵- حسابداری حمام بزرگ، کمک‌های مالی و بسته‌های انگیزشی (استقبال از زیان یا آب از سر گذاشتن)

حسابداری حمام بزرگ یکی از تکنیک‌های مدیریت سود است که به موجب آن در دوره جاری، با هزینه گرفتن دارایی‌ها (هوپ و وانگ، ۲۰۱۸)^۳، باعث کاهش هزینه‌ها در دوره‌های آتی می‌گردد. در کشورهایی که بسته‌های انگیزشی یا کمک‌های مالی در طی دوره همه‌گیری به بنگاه‌های مالی و غیر مالی داده می‌شود (اوزیل و آرون، ۲۰۲۰)، بنگاه‌های اقتصادی این کشورها ممکن است انگیزه‌های به‌کارگیری حسابداری حمام بزرگ، به‌ویژه به‌کارگیری از مدیریت سود با استفاده از حمام بزرگ پس از دریافت بسته‌های کمک مالی داشته باشند. بنگاه‌های اقتصادی با به‌یک‌باره هزینه گرفتن هزینه‌های بسیار در دوره‌های شیوع همه‌گیری در برابر درآمدهای آن سال، باعث کاهش سود خالص آن شده و بنابراین انتظار سود خالص بیشتری در سال‌های آتی داشته باشند. در این خصوص حتی اگر حساب‌برسان قادر به تشخیص مدیریت سود در شرکت گردند، شرکت می‌تواند با ادعای اینکه تصمیم به ثبت هزینه‌ها در سال‌های همه‌گیری و به دلیل تأثیر منفی آن بر فعالیت واحد تجاری، میزان کاهش سود با استفاده از بسته‌های انگیزشی توسط شرکت کاهش می‌یابد. پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهد که انگیزه به‌کارگیری از حمام بزرگ، برای شرکت‌هایی که عملکرد گذشته مدیریت آن‌ها، ضعیف بوده است، بیشتر است (رایل، ۲۰۰۴).^۴ این شرکت‌ها تمایل دارند زیان بیش‌ازاندازه را برای ذخیره سودهای سال آتی نشان دهند (دجورج و دیگران، ۱۹۹۹)^۵، با توجه به اینکه احتمال تحقق اهداف مالی از پیش برنامه‌ریزی‌شده در دوره مالی جاری، کم است (فیشر و مایر، ۲۰۱۰).^۶

۶- اجتناب از مدیریت سودهای افزایش‌دهنده در آمد

به طور کلی، در طی شیوع بیماری همه‌گیر، شرکت‌ها کارکرد ضعیف خواهند داشت زیرا تولیدکنندگان تولید را کاهش می‌دهند، تقاضای مصرف‌کننده کاهش می‌یابد و ممکن است کارگران نتوانند تحت شرایط امن در این شرکت کار کنند. پیش‌بینی درآمدها افت پیدا خواهد کرد و در سال شیوع بیماری همه‌گیر سهامداران انتظار سود و سود سهام کمتری خواهند داشت که به این معنی است که در سال شیوع بیماری همه‌گیر هیچ انتظاری برای سود بالا نیست و انگیزه کمی برای مشارکت در مدیریت درآمدهای افزایش‌دهنده سود وجود خواهد داشت. بعلاوه، شرکت‌هایی که بسته‌های محرک، تسهیلات ویژه و تخفیفات مالیاتی دریافت می‌کنند بعید است برای جلوگیری از رسیدگی سیاسی و نظارتی سود کلان شرکت، در مدیریت سود افزایش دهند. از آنجاکه هدف از کمک مالی، حمایت از شرکت‌های آشفته و تنگ‌دست است، شرکت‌هایی که در طول سال شیوع بیماری همه‌گیر سودهای کلانی را حتی پس از دریافت سرمایه‌های محرک گزارش می‌دهند، ممکن است مورد رسیدگی و انتقاد بیشتری در رابطه با اینکه آیا این شرکت‌ها از بسته‌های محرک، تسهیلات ویژه و تخفیفات مالیاتی در حد بالا نفع می‌برند یا نه قرار گیرند.

۷- قوانین حسابداری آرامش‌بخش در طی شیوع بیماری همه‌گیر

قوانین حسابداری آرامش‌بخش به همراه مدیریت با انعطاف‌پذیری بیشتر در گزارشگری مالی ممکن است برای اجتناب از مشکلات ورشکستگی شرکت‌ها و عملکرد ضعیف در طی شیوع بیماری همه‌گیر ضروری باشد؛ اما قوانین حسابداری آرامش‌بخش در هنگام شیوع بیماری همه‌گیر همچنین درها را به روی مشکلات گزارشگری مالی غیر شفاف و مبهم یا دست‌کاری ارقام

1 - Pozen
2 - Badertscher et al
3 - Hope & Wang
4 - Riedl
5 - Degeorge et al
6 - Feichter & Meyer

حسابداری نیز باز می‌کند که در نهایت می‌تواند اعتبار اطلاعات حسابداری را در طی شیوع بیماری همه‌گیر کاهش دهد. لائوکس و لئوز در سال ۲۰۱۰، اثبات می‌کنند که قوانین حسابداری آرامش‌بخش مانند قوانین ارزیابی ارزش منصفانه، منجر به دست‌کاری می‌شود و به دلیل عدم شفافیت در مورد ارزش دارایی‌ها، اعتماد به اطلاعات حسابداری را کاهش می‌دهد. گرچه رایج است که دولت‌ها مجموعه‌های استاندارد حسابداری را تحت فشار قرار دهند تا قوانین حسابداری را که تعداد زیادی از مؤسسات مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، در طی شیوع بیماری همه‌گیر کاهش دهند، اما استدلال مخالف این است که قوانین حسابداری نباید در طی همه‌گیر شدن آرام شود زیرا شرکت‌ها می‌توانند به‌طور منطقی پیش‌بینی کنند، قوانین حسابداری در حالی آرام خواهند بود که انگیزه‌های آن‌ها برای به حداقل رساندن خطرات در مهم‌ترین وضعیت کاهش خواهد یافت (لائوکس و لئوز، ۲۰۱۰)

۸- نتیجه‌گیری

برخی از روش‌های حسابداری که می‌توانند توسط شرکت‌ها در طی شیوع بیماری همه‌گیر استفاده شوند، مورد بحث قرار گرفت. مشخص گردید که چندین روش حسابداری مانند حسابداری با ارزش منصفانه، هموارسازی سود، حذف اقلام عمده از دارایی‌ها در جهت مدیریت سود و غیره می‌توانند برای کاهش تأثیر شیوع بیماری همه‌گیر در گزارش مالی شرکت‌ها استفاده شوند. اگرچه حسابداری هم به‌عنوان یک‌رشته و هم به‌عنوان یک روش نمی‌تواند از برای شیوع بیماری همه‌گیر اعم از ویروس کرونا یا دیگر بیماری‌های همه‌گیر مورد نكوهش قرار گیرد، سرپرست به‌عنوان علوم اجتماعی، از حسابداری، می‌توان به دلیل عدم موفقیت در کاهش اثر منفی بیماری همه‌گیر بر عملکرد مالی شرکت‌ها انتقاد کرد. با شدت یافتن شیوع بیماری همه‌گیر، سؤالات اساسی‌تری در مورد تأثیر حسابداری بر جامعه به‌ویژه در کاهش تأثیر بحران‌ها و بیماری‌های همه‌گیر بر روی شرکت‌ها پرسیده خواهد شد. در نهایت، میزان شیوع بیماری همه‌گیر کووید ۱۹ و تأثیرات اجتماعی، مستلزم ارزیابی مجدد همه زمینه‌های علوم اجتماعی، از جمله پژوهش‌ها حسابداری و ارتباط آن‌ها با بهبود جامعه در شرایط دشوار است.

منابع

1. Arnold, P. J. (2009). Global financial crisis: The challenge to accounting research. *Accounting, organizations and Society*, 34(6-7), 803-809.
2. Badertscher, B. A., Burks, J. J., & Easton, P. D. (2012). A convenient scapegoat: Fair value accounting by commercial banks during the financial crisis. *The accounting review*, 87(1), 59-90.
3. Degeorge, F., Patel, J. and Zeckhauser, R. (1999) Earnings Management to Exceed Thresholds, *Journal of Business*, 72(1), pp. 1–33.
4. Fiechter, P., & Meyer, C. (2010, January). Big bath accounting using fair value measurement discretion during the financial crisis. In *American Accounting Association Annual Meeting*, San Francisco.
5. Hope, O. K., & Wang, J. (2018). Management deception, big-bath accounting, and information asymmetry: Evidence from linguistic analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 70, 33-51.
6. Huizinga, H., & Laeven, L. (2012). Bank valuation and accounting discretion during a financial crisis. *Journal of Financial Economics*, 106(3), 614-634.
7. Laux, C., & Leuz, C. (2010). Did fair-value accounting contribute to the financial crisis? *Journal of economic perspectives*, 24(1), 93-118.
8. Ozili, P. K. (2017). Bank earnings smoothing, audit quality and procyclicality in Africa. *Review of Accounting and Finance*.
9. Ozili, P. K., & Arun, T. (2020). Spillover of COVID-19: impact on the Global Economy. Available at SSRN 3562570.
10. Ozili, P.K., & Arun, T. G. (2018). Income smoothing among European systemic and non-systemic banks. *The British Accounting Review*, 50(5), 539-558.
11. Pavlatos, O., & Kostakis, H. (2015). Management accounting practices before and during economic crisis: Evidence from Greece. *Advances in accounting*, 31(1), 150-164.
12. Pozen, R. C. (2009). Is it fair to blame fair value accounting for the financial crisis?
13. Riedl, E. J. (2004) An Examination of Long-Lived Asset Impairments, *The Accounting Review*, 79(3), pp. 823–852.
14. Véron, N. (2008). Fair value accounting is the wrong scapegoat for this crisis. *Accounting in Europe*, 5(2), 63-69.