

تحقیقات اثباتی در حسابداری

سیدهاشم پورآذرسا

مقدمه

شاید به جرأت بتوان گفت که تمامی تلاشهای افراد در جوامع بشری و تمامی نتایج ناشی از فعالیتهای آنان، در جهت بالا بردن رفاه زندگی بوده است. در یک جامعه نرمال می‌توان متصور شد که همه در پی کسب منافع هستند. در حیطه حسابداری نیز تمامی تلاشها از این قاعده مستثنی نبوده و نیست. چه در بین آنهایی که استانداردها را تدوین می‌کنند و چه در بین آنهایی که درگیر با مسائل مالی‌اند اما موضوع مهم بیان این نکته است که بالا رفتن رفاه افراد درگیر با مسایل مالی خواه تأمین‌کننده سرمایه و خواه مدیران و ... با بالا رفتن ارزش شرکت توأم خواهد بود و بالا رفتن ارزش شرکت از طریق قیمت سهام متبلور خواهد شد. ولی چگونگی تأثیر عوامل، بر قیمت سهام و چگونگی تأثیر بالا رفتن ارزش سهام بر رفاه افراد ذی‌نفع، خود به بحثهای جداگانه نیازمند است. به هر حال، برای پاسخگویی به نیازهای افراد ذی‌نفع و جهت بیان این رابطه‌ها و توصیف و پیش‌بینی و تفسیری منطقی، علی و معلولی از پدیده‌ها، احتیاج به داشتن تئوری روشن می‌شود.

اگر چه پیدا کردن تئوری جامعی که بتواند تمامی این علل و معلولها را تبیین کند کاری بس دشوار خواهد بود، اما امید می‌رود که محققین بتوانند تئوریهایی را تدوین نمایند که شرح و

توصیفی از دنیای واقعی فراهم آورد و قدرت پیش‌بینی بیشتری را نسبت به تئوریهای قبلی داشته باشد.

در راستای همین تلاش می‌توان به اهمیت تئوری و کاربرد آن در حسابداری پی برد. این تئوری در حسابداری به تئوری اثباتی شهرت دارد. تئوری که در پی کشف قانونمندیها و روابط بین پدیده‌های مالی بوده و محرکی برای تحقیق در جهت کشف قانونمندیها و نظامات امور مالیه به منظور حداکثر کردن منافع و رفاه افراد ذی‌نفع می‌باشد.

قانونمندیها و روابطی که چگونگی ارتباط منافع افراد با ارزش شرکت، ارتباط بین تکنیکهای حسابداری و ارزش شرکت و چگونگی انتخاب روش حسابداری و منافع مدیران را توضیح می‌دهد. همچنین اثر اطلاعات منتشره بر قیمت اوراق بهادار را به طور سیستماتیک بررسی می‌کند.

مشخصات یافته‌های پژوهشی

به طور کلی یافته‌های حاصل از تحقیقات، دارای ۳ مشخصه اساسی است: بداعت، دفاع پذیری و قابلیت دسترسی.

۱- بداعت

یافته‌های حاصل از تحقیق باید تازه باشد. این عامل به ماکم می‌کند تا فعالیتهای تحقیقاتی را از فعالیتهای تولیدی تشخیص دهیم. تولید یک دستگاه تلویزیون حتی اگر کاملاً شبیه تولید تلویزیون در جای دیگر باشد با ارزش است. اما آنچه که ما در پژوهش جستجو می‌کنیم «دیدگاهها» هستند که می‌تواند توسط دیگران کاربرد یابد، ولی نیازی نیست که شخص تازه‌ای همان عقیده را عیناً پیش بکشد.

۱- دکتر شقی، علی و دکتر رویایی، رضاعلی، «اعنلاء آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد: بررسی مورد ایران»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری، سال اول، شماره دوم پائیز ۱۳۷۱، ص ص ۹۰ - ۸۰.

۲- دفاع پذیری

دومین مشخصه یافته‌های پژوهشی، مستدل بودن یا دفاع‌پذیری آن است. روش دفاع از یافته‌ها در دامنه‌هایی از مستدل‌ات منطقی تا استنادهای تجربی نوسان می‌کند. دفاع‌پذیری به معنای کپی‌کاری یا استفاده انبوه از یافته‌ها به وسیله افراد دیگر نیز هست. پس از اینکه از یافته‌های پژوهشی با موفقیت دفاع شد، هر کسی بدون حضور یا اجازه محقق اصلی می‌تواند از آن استفاده کند. بدین معنی این یافته‌ها، در این مرحله از خالق خودشان مستقل می‌شوند. به همین دلیل یافته‌های پژوهشی با «عقاید» که مستقل از صاحبان آن قابل ارزشیابی نیستند، تفاوت دارند.

۳- قابلیت دسترسی

سومین مشخصه این است که یافته‌های علمی باید در دسترس دیگران باشد، از پژوهشگران انتظار می‌رود بکوشند تا دیگران از نتایج تحقیق آنان آگاه شوند. بسیار مهم است که پژوهشگران دریابند آنچه که در تحقیق اهمیت دارد فقط مکشوفات حاصله نیست بلکه این نیز هست که دنیا از مکشوفات چگونه تأثیر می‌پذیرد.

ماهیت پژوهش حسابداری

حال که مشخصه‌های عمومی یافته‌های پژوهشی را دریافتیم پژوهشهای حسابداری را تجزیه و تحلیل می‌کنیم تا این مشخصه‌ها را بیازمائیم. به طور کلی موضوعات پژوهش حسابداری می‌تواند به صورت رابطه بین فعالیت‌های اقتصادی یک مؤسسه و اطلاعات ثبت شده و گزارش شده درباره آن فعالیتها نگریسته شود. این ارتباط متقابل است. به عبارت دیگر پژوهش ممکن است به سمتی جهت‌گیری کند که طی آن اطلاعات از فعالیت‌های اقتصادی زاییده می‌شود یا ممکن است فراگرد معکوس بگیرد یعنی در فراگردی که طی آن فعالیت‌های اقتصادی تحت تأثیر اطلاعات قرار بگیرد.

پس از بررسی پدیده‌های تجربی، که موضوع آن رابطه متقابل بین فعالیت‌های اقتصادی و اطلاعات حاصله درباره آن فعالیتهاست در می‌یابیم که پژوهشهای حسابداری در زمینه‌های

مختلف سمت‌گیری کرده است. یعنی مدلها (یا تئوریه‌ها) برای تشریح یا بهبود سیستمهای موجود حسابداری بسط پیدا می‌کند. علی‌الاصول مدل‌های ارائه‌شده پدیده‌های دنیای واقعی، آن چنانکه موجودند یا آن چنانکه باید موجود باشند تعریف می‌شوند. به مدل‌های نوع اول یعنی پدیده‌های موجود «توصیفی» یا تشریحی و به مدل‌های نوع دوم یعنی آن‌طور که باید باشند «دستوری» یا هنجاری گفته می‌شود.

پیدایش و تکامل تئوری اثباتی در حسابداری

اگر چه رویه‌های دفترداری مخصوصاً ثبت‌های دو طرفه قریب به ۶ قرن است که مورد بحث و آموزش همگانی قرار گرفته‌اند، اما تئوری حسابداری عمری بیشتر از صد سال ندارد. عمری که با نوشته‌هایی از مجامع دانشگاهی آمریکایی مثل C. E. Sprague و H. R. Hatfidd و W. A. Paton و نوشته‌هایی از مجامع انگلیسی مثل L. R. و F. W. Pixley و Dickess شروع گردید. به هر حال در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم بیشتر محققین حسابداری در تلاش بودند تا روش‌های حسابداری بکار گرفته شده را تشریح کنند. (مثل اینکه چرا همه شرکتها از LIFO استفاده می‌کنند؟) در حالی که اکثر تلاش‌های آن زمان درصدد یافتن دلیلی برای روش‌های بکار گرفته شده در حسابداری بودند. امروزه کمتر تلاشی در این جهت مشاهده می‌شود و اکثر تحقیقات موجود در حسابداری و امور مالی درصدد یافتن رابطه‌های علی و معلولی در بین پدیده‌های مالی هستند. مثل اینکه آیا تغییر روش حسابداری تأثیری بر قیمت اوراق می‌گذارد یا نه؟

در سال ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ میلادی با تصویب قانون بورس اوراق بهادار و تشکیل کمیسیون بورس اوراق بهادار SEC^۱ تئوری حسابداری بیشتر مورد توجه قرار گرفت. اما حالت هنجاری داشت. یعنی دستوری بود. هر شخصی و هر گروهی از ایده خاصی طرفداری می‌کرد. در آن زمان بحث پایه ارزشگذاری داراییها مطرح بود. عده‌ای ارزشهای جایگزینی، عده‌ای ارزشهای جاری و عده‌ای از بهای تمام شده تاریخی طرفداری می‌کردند. تئوری

1- Securities and Exchange Commission (SEC)

حسابداری بیشتر به توجیه خط مشی حسابداری سوق داده شده بود، اما افراد کمی نسبت به معتبر بودن فرضیاتی که روشهای حسابداری بر اساس آن دیکته می شد توجه داشتند.

این تئوریا فرض می کردند که ماهیت حسابداری، نقش آن، اثر روشهای متفاوت حسابداری بر قیمت سهام و ... بخودی خود، مستند هستند و بنا بر این روشهای دستوری، فقط با توجه به اهداف حسابداری و منطق و دلیل مورد استفاده قرار می گرفت و دیکته می شد. (یعنی ابتدا هدف را تعیین می کردند، سپس با توجه به اهداف، مشخص می کردند که چه کاری را باید انجام داد).

در واقع نظریه پردازان حسابداری بیشتر به شکل ضابطه ای (Normative) عمل می کردند و بیشتر تمایل به اعمال رویه ای خاص توسط شرکتها داشتند، و تنها تعداد کمی از تئوریسینها به موضوعات اثباتی در حسابداری توجه می کردند.

اما مفهوم تئوری اثباتی در حسابداری بر اثر کاربرد این مفهوم در امور مالی بوجود آمد. مفهومی که از اقتصاد به ارث رسیده بود. در دهه ۱۹۵۰ ژول دین (۱۹۵۱) و افراد دیگری مثل میلر^۲ و مودیلیانی^۳، سال (۱۹۵۸) با بکارگیری تجزیه و تحلیلهای اقتصادی، تحولات چشمگیری را در امور مالی بوجود آوردند.

با وجود داده های فراوان کامپیوتری راجع به قیمت های اوراق بهادار، آزمون تجربی فرضیات بوجود آمده از تجزیه و تحلیلها، تسهیل شده بود. این امر منجر به مطالعات متعددی راجع به رفتار قیمت اوراق بهادار و تأثیر اطلاعات بر آنها گردید. (مثلاً مطالعات فاما^۴ در سال ۱۹۷۶ که می گفت تغییرات قیمت تصادفی است، یعنی روند نیست و تکنیک پیش بینی آن متفاوت می باشد). نتیجه این مطالعات در مدت کوتاهی منجر به توسعه و بسط فرضیه بازار مؤثر در حسابداری گردید. رواج آزمونهای تجربی فرضیه ها در اقتصاد و مالی،

1- Joel Dean

2- Miller

3- Modigliani

4- Fama

مخصوصاً فرضیه بازار کارآی سرمایه تأثیر مهمی را بر تحقیقات حسابداری گذاشت. در اواسط دهه ۱۹۶۰ میلادی آزمونهایی که در خصوص فرضیه‌های بازار مؤثر انجام شد پیامدهایی را به دنبال داشت و در مقابل فرضیه‌هایی قرار گرفت که حسابداریها به استناد آنها احکام دستوری استنتاج می‌کردند. با در نظر گرفتن شرایط خاص، نتایج تحقیقات نشان داده است که بازار سهام به طور سیستماتیک به واسطه تغییر روشهای حسابداری گمراه و منحرف نمی‌شود. به طور کلی طرح فرضیه بازار مؤثر برای حسابداری دلهره و نگرانی را به ارمغان آورد و باعث شد بعضی از حسابداران تصور کنند که با اثبات فرضیه‌های بازار مؤثر - در حالتهای مختلف آن - حسابداری دیگر مؤثر نمی‌باشد. به همین دلیل حسابداران به مطالعات و آزمونهای تجربی روی می‌آوردند و تجربیاتی در رقابت با مفروضات بازار مؤثر پیدا کرده‌اند، این تحقیقات شالوده و اساس ایجاد به کارگیری تئوری حسابداری اثباتی را تشکیل می‌دهد. مهمترین مزیت تئوری اثباتی، کشف کردن الگوهای منظم در زمینه انتخاب روش حسابداری و ارائه تفاسیر مشخص برای چنین الگوهایی می‌باشد. تئوری حسابداری اثباتی یک چارچوب، با مفهوم قابل پذیرش برای درک حسابداری ارائه می‌کند. این تئوری تبیین می‌کند که چرا حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد و نیز چارچوبی برای پیش‌بینی انتخاب روشهای حسابداری ارائه می‌کند و اینکه چگونه ثروت اشخاص به وسیله روشهای مشخص حسابداری، تحت تأثیر واقع می‌شود.

وجود فرضیه‌های متناقض توجه محققین حسابداری را به خود جلب کرد. برای تشریح این تناقضات، محققین، روش تحقیق امور مالی و مفاهیم تئوری مربوط به آنها و مطالعه اصول و روش تحلیل علمی را در حسابداری معرفی کردند، علی‌رغم وجود تحقیقات قبلی مقاله‌ای که بیشترین تأثیر را بر تاریخچه حسابداری داشت مقاله بال و براون^۱ در سال ۱۹۶۸ بود.^۲

1- Ball

2- Brown

۳- نمونه‌ای از تحقیقات قبلی که بر مبنای مطالعات اقتصادی بود مطالعه بیور (۱۹۶۶) و بنستون (۱۹۶۷) بود.

مقاله بال و براون مفاهیم و اطلاعات مربوط به درآمدهای سالیانه (Annual Earning) را مورد بررسی قرار دادند.

مفاهیم ناآشنای تئوریه‌ها، مطالعه اصول و روش تحلیل علمی موجود، موجب مخالفت بسیاری از محققین حسابداری در آن زمان گردید. مقالات زف و دیکمن در سالهای ۱۹۸۴ همچون مقالات بال و براون با مقاومت محققین حسابداری روبرو گردید که البته به تدریج با گذشت زمان این روش تحقیق فراگیر گردید و مقالات منتشر شده توسط مجامع دانشگاهی موجب رشد و گسترش بکارگیری این دیدگاه از تئوری گردید.

مطالعات تجربی موجود در حسابداری (در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل ۱۹۷۰) که بر مبنای روش تحلیل مسائل اقتصادی بود به آزمون فرضیات موجود در حسابداری پرداخت. مسائلی همچون پیدا کردن ارتباط بین ارقام حسابداری و متغیرهای اقتصادی.

نکته جالب این است که این تحقیقات هرگز درصد تشریح عمل حسابداری نبوده‌اند، اینکه چرا روشهایی در طول زمان توسط شرکتها مورد استفاده قرار می‌گیرد و یا اینکه چرا در یک مقطع زمانی روش خاصی توسط همه شرکتها مورد استفاده قرار می‌گیرد در واقع علت اینگونه برخورد، بدین خاطر است که اکثر مطالعات فرض کرده‌اند که اعمال رویه‌های مختلف حسابداری توسط شرکتها موضوع غیرمرتبطی با ارزش شرکت است.

سرانجام اینکه امروزه تحقیقات زیادی در حسابداری موجود است، که بر مبنای تئوریه‌های مالی انجام گرفته است. تئوریهایی که سبب گردید تا تحولی شگرف در ماهیت حسابداری و نقش آن ایجاد گردد و مفهوم جدیدی از تئوری را در حسابداری بنام تئوری اثباتی حسابداری پدید آورد.

ماهیت و اهمیت تئوری و تئوری اثباتی در حسابداری

تعریف تئوری

شاید تئوری کلمه چندان ناآشنایی برای اهل علم و تحقیق نباشد. ولی ما در اینجا با مفهومی از تئوری در حسابداری سروکار داریم که می‌توان آن را دیدگاه جدیدی از تئوری در حسابداری دانست. علی‌رغم تعریف عمومی از تئوری که از هدفش نشأت می‌گیرد و آن توصیف و پیش‌بینی امور است، مفهوم تئوری که ما در اینجا از آن بحث می‌کنیم، مفهومی در رابطه با مطالعه اصول و روش تحقیقات علمی است، تا بتوان از این طریق به چگونگی تحقیقات در زمینه توصیف پدیده‌های مالی و پیش‌بینی امور گذشته و آتی پرداخت.

ماهیت تئوری

تئوری در مفهوم کلی خود به معنای توصیف و پیش‌بینی یک پدیده است. توصیف بدین معنی که دلایلی را برای پدیده مشاهده شده فراهم آورد و پیش‌بینی بدین معنی که تئوری در بین وقایع گذشته رابطه‌ای را پیدا کرده که بتوان آن را به آینده نیز تسری داد، یا رویدادهای مشاهده نشده را پیش‌بینی کرد، نه به این معنا که رویدادی اتفاق نیافتاده را در آینده پیش‌بینی کند، بلکه رویدادهایی که در گذشته افتاده ولی اسناد و مدارکی برای آنها جمع‌آوری و تهیه نشده است.

شاید کار تئوری حسابداری در زمینه پیش‌بینی، به گذشته حوادث برگردد. کشف قانونمندیها از وقایعی که در گذشته اتفاق افتاده‌اند و تعمیم آن به آینده است. لذا می‌بینیم که تئوری حسابداری می‌تواند اعمال حسابداری را توصیف و پیش‌بینی کند. مثالی در این رابطه شاید فهم موضوع را آسانتر کند. توصیف پدیده‌ای مثل اینکه، چرا بعضی از مؤسسات از روش FIFO بجای روش LIFO استفاده می‌کنند؟ و پیش‌بینی در مورد پدیده‌ای مثل اینکه، ویژگیهای مؤسساتی که از روش FIFO استفاده می‌کنند چیست؟ نوعی از پیش‌بینی است که بر اساس بررسی پدیده‌ها در گذشته حاصل شده است. همین دیدگاه از تئوری بود که زمینه تحقیقات زیادی را در حسابداری فراهم آورد. مفهومی از تئوری بنام تئوری حسابداری اثباتی، تئوری که بر تفکر استقرایی پایه‌گذاری شده و بر مشاهده و تجربه استوار است.

تئوری که در تلاش، برای تبیین پدیده‌ها بوده و برگرفته از اقتصاد است. شاید واژه اقتصاد اثباتی یا اقتصاد دستوری واژه قدیمی و آشنا برای امور مالی باشد، واژه‌ای که بر پایه تئوری اثباتی است.

سرانجام اینکه این مفهوم از تئوری، زمینه تحقیقات زیادی را از اقتصاد به سایر علوم از جمله حسابداری آورده است. بر اساس فرهنگ Webster، تئوری «... مجموعه به هم پیوسته‌ای از فرضیات و اصول علمی می‌باشد که به عنوان مرجع در هر رشته مورد استفاده قرار می‌گیرد». آقای هندریکسن تئوری حسابداری را به شرح زیر تعریف کرده است:

«تئوری حسابداری مجموعه به هم پیوسته‌ای از اصول منطقی است که:

۱- تفهیم اعمال موجود را برای حسابداران، سرمایه‌گذاران، مدیران و دانشجویان به نحو بهتر امکان‌پذیر می‌سازد.

۲- چارچوب نظری برای ارزیابی اعمال موجود حسابداری ارائه می‌کند.

۳- راهنمایی، برای توسعه روشها و اعمال جدید می‌باشد. «

بسیاری از افراد با فرایند حسابداری و استفاده از دستاوردهای آن سروکار دارند. حسابداران در امر گردآوری و ارسال اطلاعات، سرمایه‌گذاران در امر استفاده از اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری، اعتبار دهندگان برای بررسی وضعیت مالی شرکت، مدیران برای تصمیم‌گیری و انعکاس عملکردشان و مجامع حرفه‌ای برای تعیین شیوه عمل حسابداری، با فرایند حسابداری سروکار دارند.

بنابر این ضرورت وجود تئوری حسابداری برای تأمین اهداف ذکر شده در فوق با توجه به کاربردهای حسابداری مشهود می‌باشد. این ضرورت پیشگامان دانش حسابداری را بر آن

1- Webster's Third International Dictionary, Unabridged, Springfield, Mass: G and C. Merriam, 1981. As Cited by Eldon S. Hendriksen, "Accounting Theory", (IRWIN, 4th Ed. 1982), P. 1.

2- Eldon S. Hendriksen, and Van Breda, "Accounting Theory", (IRWIN, 5th Ed. 1992), P. 22.

داشت تا قدم جلو نهند و چارچوبهای تئوریک حسابداری را مورد بحث قرار دهند. در این مقاله سعی بر این نیست که کلیه جوانب تئوری حسابداری مورد بررسی قرار گیرد بلکه هدف نگاهی گذرا به این تئوری است. مقصود اساسی از طرح کردن مبحث تئوری حسابداری، مشخص شدن جایگاه «تئوری حسابداری اثباتی» است.

«هندریکسن و بردا» طبقه‌بندی جالبی از تئوری حسابداری به شرح زیر ارائه کرده‌اند:

تئوری تشریحی یا تجویزی
(اثباتی در مقابل دستوری)

| زبان | استدلال |
|------------------------------------|--|
| ۱) ساختاری (قواعد چیست؟) | ۱) قیاسی (آیا به طور منطقی صحیح است؟) |
| ۲) تفسیری (مفهوم آن چیست؟) | ۲) استقرائی (آیا شواهدی وجود دارد؟) |
| ۳) رفتاری (چه اثری خواهد داشت؟) | |

تئوری حسابداری در سه سطح طبقه‌بندی شده است که شامل تئوری به عنوان زبان، تئوری به عنوان استدلال و تئوری به عنوان حکم می‌باشد.

تئوری به عنوان زبان به سه طبقه تقسیم می‌شود؛ ساختاری، تفسیری و رفتاری. تئوری به عنوان حکم (Script) به دو طبقه تقسیم می‌شود؛ تشریحی (اثباتی) و تجویزی (دستوری). تئوریهای تشریحی (اثباتی) درصدد تبیین و توصیف چرایی و چگونگی تهیه اطلاعات مالی و ارسال داده‌های (DATA) حسابداری برای استفاده‌کنندگان هستند.

تئوری تجویزی (دستوری) درصدد تجویز چگونگی تهیه و انتقال داده‌ها به مخاطبین می‌باشد؛ به عبارت دیگر به جای آنکه هست‌ها را تشریح کند باید‌ها را تشریح می‌کند. هم تئوریهای قیاسی و هم تئوریهای استقرایی ممکن است اثباتی یا دستوری باشند. تئوریهای استقرایی با توجه به ماهیتشان معمولاً اثباتی هستند اما این طور نیست که کلیه تئوریهای قیاسی لزوماً دستوری باشند. زیربنای تئوری اثباتی را عبارت «اگر ... پس ...» تشکیل می‌دهد ولی تئوریهای دستوری مبتنی بر عبارت «تحت شرایط ... باید راه ... انتخاب شود» می‌باشند.

به عبارت دیگر، قضایای اثباتی به چگونگی کار توجه دارد بدین صورت که این قضایا به شکل اگر A پس B می‌باشد و قابل رد شدن هستند. مانند اینکه بگوییم «اگر شرکتی از روش FIFO به روش LIFO تغییر روش دهد و بازار سهام این تغییر روش را پیش‌بینی نکرده باشد، قیمت سهام بالا می‌رود». که این جمله، پیش‌بینی است و می‌تواند با ارائه شواهد و مدارک رد یا قبول شود. (تحقیق اثباتی)

در مقابل، قضایای هنجاری هستند که به هدف توجه می‌کنند. همانطور که ذکر شد این قضایا به شکل: با بودن یکسری شرایط مثل C روش D باید انتخاب شود، می‌باشد. مانند اینکه بگوییم «چون قیمت‌ها رو به افزایش است پس روش LIFO باید بکار گرفته شود». که این قضیه قابل رد شدن نیست چون در آن هدف، ذکر نشده است. اما اگر هدف بیان شود، آن وقت این قضیه قابل رد شدن است. به طوری که اگر مشخص شود هدف، حداکثر کردن ارزش شرکت است و بگویند انتخاب روش LIFO ارزش شرکت را حداکثر می‌کند، آن وقت قضیه قابل آزمایش و قبول یا رد شدن است. لذا با توجه به مشخص شدن هدف که افزایش قیمت هر سهم است، بررسی می‌کنیم شرکت‌هایی که تغییر روش به LIFO داده‌اند، آیا قیمت سهام آنها، بالا رفته است یا خیر؟

در آن صورت (مشخص شدن هدف و آزمایش) می‌توان تئوری را رد یا قبول کرد. تئوریهای تفسیری تئوریهای اثباتی هستند که بازتابی از دنیای واقعی می‌باشند و رابطه علی میان پدیده‌ها را تبیین می‌کنند و با توجه به رخداد‌های گذشته آینده را پیش‌بینی می‌کنند. تئوریهای رفتاری نیز تئوریهای اثباتی با مضامین تجربی هستند. این تئوریها بر کاربرد

حسابداری برای سرمایه‌گذاران و سایرین تأکید می‌کنند، تئوریهای ساختاری تئوریهای اثباتی هستند که فاقد محتوای تجربی می‌باشند. این تئوریه‌ها فقط متکی بر منطق هستند.

مثلاً معادله $2x + 6 = (x + 3) \times 2$ صحیح است زیرا مبتنی بر قواعد پذیرفته شده ریاضی است. اگر درآمد ۸۰۰ ریال و قیمت تمام شده کالای فروش رفته ۳۰۰ ریال باشد، سود ناویژه ۵۰۰ ریال خواهد شد، زیرا این رابطه بر قواعد پذیرفته شده حسابداری متکی است. مثال دیگر، آیا وسیله نقلیه دارایی است یا خیر؟ یک شخص امکان دارد به شرح زیر استدلال کند؛ همه داراییها برای شرکت ارزش دارند، وسیله نقلیه برای شرکت ارزش دارد پس وسیله نقلیه می‌تواند یک دارایی باشد. جمله اخیر نتیجه یک صغری و کبری منطقی است. اما این نتیجه مستلزم آگاهی از مستقل بودن فرایند استدلال نسبت به مفهوم کلمه دارایی نیست، به لحاظ منطقی جمله نتیجه صحیح است اما ممکن است فاقد مضمون تجربی باشد. ساختارها در حسابداری مهم هستند زیرا اطلاعات به طور منطقی به هم وابسته‌اند.

خلاصه‌ای از تحقیقات اثباتی انجام شده در حسابداری

۱ - فرضیه یکنواخت سازی درآمد (Income Smoothing Hypothesis)

اولین کوشش جدی برای تدوین یک تئوری اثباتی انتخاب مدیر از روشهای حسابداری، توسط گاردون (۱۹۶۴) و گاردون، هارو، ویتز و مایرز (۱۹۶۶) در دانشگاه راجستر صورت گرفته است. به عقیده زیمرمن این مقالات اولین مقالاتی هستند که در راستای کاوش و جستجو برای بدست آوردن و توسعه یک مدل توصیفی و تشریح سیستماتیک از انتخاب مدیر از روشهای حسابداری، انجام شده‌اند. آنها اولین بار یک مدل انتخاب مدیریتی، تنظیم و متعاقباً آن را آزمایش نمودند. ولی نکته مهم این بود که محققین مذکور، به نقش داده‌ها و اطلاعات، که زیربنای ساختار یک تئوری اثباتی هستند پی بردند و فرضیات خود را به روش آزمایش تجربی، مورد بررسی قرار دادند.

فرضیه یکنواخت سازی درآمد بر اساس این قضیه ناقص (در تحقیقات اخیر معلوم گردید) که بازارهای سرمایه، کاراً هستند، بنا نهاده شده بود. خصوصاً اینکه آقای گوردون فرض کرده بود که قیمت سهام شرکت، به نوعی تابع رشد مستقیم سود و واریانس سود گزارش

شده می‌باشد. به عبارت دیگر، فرضیه گوردون بیانگر این مطلب است که شرکتها با توزیع نقدینگی (جریان وجوه نقد) معین در صورتی که نرخ رشد سود متفاوت و یا واریانس سود گزارش شدهٔ مختلف داشته باشند، دارای ارزش بازار یکسان نخواهند بود. روشهای حسابداری می‌توانند بر روی هر دو پارامتر تأثیر بگذارند. در فرضیات محققان دیگر نیز این موضوع مطرح می‌شود که: مدیران بهره‌وری را به حداکثر می‌رسانند و بهره‌وری شرکت، به قیمت سهام بستگی دارد.

گوردون این استنباط را دارد که مدیران، آن گونه روشهای حسابداری را انتخاب می‌کنند که رشد سود را به حداکثر می‌رساند ولی واریانس را در سود گزارش مالی به حداقل می‌رساند تا بدینوسیله قیمت سهام افزایش یابد. محققین متعدد دیگری نیز کوشیده‌اند تا مدل یکنواخت سازی درآمد را بسط داده و آزمایش نمایند ولی نتایج مختلفی را بدست آورده‌اند.

۲- تئوریهای اثباتی مربوط به انتخاب روشهای حسابداری توسط مدیران

آقای راس واتس و میکائیل جنسن در مقاله‌ای که در سال ۱۹۷۳ میلادی ارائه داده‌اند این سؤال را که چرا مدیران، روشهای حسابداری را که انتخاب کرده‌اند و آن را انجام می‌دهند، مجدداً مورد آزمایش و بررسی قرار می‌دهند، مطرح کردند. اما آنها بر خلاف مدل یکنواخت سازی درآمد، فرضشان بر این بود که قیمت سهام به جریان وجوه نقد آتی شرکت بستگی دارد و از نظر مکانیزم به سود گزارش شده، ارتباطی ندارد. آنگاه بر اساس تحقیقات انجام شده در مدل بازار کارآی سرمایه، آنها فرض کردند که بازار برای دو شرکت با توزیع جریان نقدینگی (جریان وجوه نقد) یکسان و مشخص، حتی اگر چه از روشهای حسابداری مختلف استفاده کنند، دارای ارزش و بهاء یکسانی هستند. در اینجا تحقیق برای یک تئوری اثباتی حسابداری بر روی چگونگی تأثیرگذاری روشهای حسابداری در جریان نقدینگی شرکت متمرکز شده است. به علاوه واتس (۱۹۷۴) مراحل اولیه این تئوری را ماهرانه تدوین کرد. عقاید واتس (۱۹۷۴) به انضمام دیدگاه‌های جنسن و مک لینگ (۱۹۷۶) بر روی تئوری

بنگاه،^۱ اساس کار تحقیق اثباتی فعلی در حسابداری را که واتس (۱۹۷۷) و واتس و زیمرمن (۱۹۷۸) ارائه داده‌اند، تشکیل می‌دهد.

شرح تئوری اثباتی انتخاب روشهای حسابداری توسط مدیر را می‌توان به ترتیب زیر خلاصه کرد:

۱- شرکت، در پروسه تولید به ترکیبی از عوامل مختلف تولید (سرمایه - نیروی کارگر - مدیریت و ...) که معمولاً در مالکیت بخشهای مختلف می‌باشند، نیاز دارد. لذا علاقه شخصی هر کدام از این بخشها یک سری از مسائل بنگاه را به وجود می‌آورد که در اینجا دیدگاه شرکت به عنوان «ایجاد نوعی ارتباط» پیدا کردن ارزاترین راه حل برای حل مسائل بنگاه می‌باشد.

۲- ارقام حسابداری وسایل مفیدی در برخی از قراردادها می‌باشند که برای کاهش هزینه‌های بنگاه نیز مورد استفاده قرار می‌گیرند. به خصوص، ارقام حسابداری در قراردادهای پاداش مدیریت و مقررات صنفی مفید می‌باشند.

۳- ارقام حسابداری علاوه بر استفاده‌ای که در میان مالکین شرکتها در انعقاد پیمانهای خصوصی دارد، توسط دولت نیز برای تنظیم و اخذ مالیات از شرکتها مورد استفاده قرار می‌گیرند.

ارقام حسابداری بر جریان نقدینگی شرکت و در نتیجه بوسیله هزینه‌های متغیر بنگاه بر قیمت سهام (که شامل هزینه‌های دفترداری نیز می‌باشد)، مالیاتها، قوانین و هزینه‌های سیاسی (مانند هزینه سیاستهای ضد تراسی، کنترل قیمتها و ...) تأثیر می‌گذارد. یعنی تغییر در روشهای حسابداری (مانند تغییر از روش استهلاک نزولی به روش استهلاک خط مستقیم در حسابداری مالی) بر روی جریان نقدینگی خالص شرکت، بیش از هزینه‌های دیگر مثل هزینه‌های دفترداری در ایجاد تغییرات مؤثر می‌باشد. علی‌الخصوص، خالص جریان نقدینگی شرکت در صورتی که تغییر در حسابداری باعث تغییر در ارقام بدهیها و قراردادهای پاداش مدیریت گردد، تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

با توجه به اینکه ارقام حسابداری در گزارشهای مالی به طور همزمان و مشابه، برای

اهداف مختلف بکار می‌روند، لذا یک روش حسابداری منحصر به فرد و بهینه برای تمام اهداف وجود ندارد. همچنین انتخاب بهینه روشهای حسابداری از نقطه نظر درک و استنباط با انتخاب سیاست مالی بهینه توسط مدیران، سیاست تولید، سیاست تبلیغ و غیره، تفاوتی ندارد. نقشی که توسط تحقیق اثباتی ایفا می‌گردد، طرح و اندازه‌گیری هزینه‌ها و منافع روشهای مختلف حسابداری می‌باشد و آگاهی نسبت به همین هزینه‌ها و منافع و چگونگی تنوع آنها در راستای کار شرکت می‌باشد که فرضیه تئوری اثباتی را ارزشمند می‌سازد. آگاهی به هزینه‌ها و منافع مذکور به ما اجازه می‌دهد تا نوعی تئوری اثباتی را تدوین کنیم که نه تنها انتخاب مدیر را در روشهای حسابداری شرح می‌دهد، بلکه می‌تواند برای پیش بینی انتخاب روشهای حسابداری توسط مدیر در آینده و واکنشهای آن نسبت به استانداردهای حسابداری بکار رود. برای مثال یک فرضیه اثباتی حسابداری، سیاستگذاران شرکت را نسبت به هزینه‌های احتمالی که در اثر حذف یک روش متداول حسابداری بوجود می‌آید، آگاه می‌سازد. همچنین یک فرضیه اثباتی به حساب‌برسان و مدیران، نحوه استفاده از روشهای بهینه حسابداری را که باید معمولاً در شرکت بکار گرفته شود ارائه می‌دهد.

آینده تحقیق اثباتی در حسابداری

پیش‌بینی پیشرفت و توسعه تحقیق اثباتی در طی ۵ تا ۱۰ سال بعد بستگی به مسائل بنگاه دارد. همچنین پیشرفت آن به کمیت و کیفیت کوششهای تحقیقی که در این ارتباط پیگیری و صورت می‌گیرد بستگی خواهد داشت.

انتظار زیرمن این است که بر کمیت تحقیق افزوده گردد. کیفیت بالا، آموزش تجربی، سعی محققین حسابداری در راه مطالعات و بدست آوردن اطلاعات رو به رشد خواهد رفت. تحقیقات اثباتی در حسابداری با در دست داشتن داده‌ها و اطلاعات خوب و کم هزینه، برنامه کامپیوتری و یک روش نسبتاً قوی (مثل تحقیق در قیمت سهام که توسط آقای براون و وارنر در سال ۱۹۸۰ انجام شد)، به پیدا کردن علل متعدد انتخاب روشهای حسابداری و استانداردهای صادره خواهد انجامید. کیفیت آتی تحقیقات اثباتی نیز احتمالاً پیشرفت می‌کند. مهارت اقتصادسنجی محققین حسابداری عموماً مطلوب است و بهتر هم می‌شود. به

عقیده زیرمن کیفیت متوسط کار تجربی در مجلات پیشرو حسابداری به نحو چشمگیری از متوسط کیفیت کار تجربی در مجلات پیشرو مالی و اقتصادی پایین‌تر نیست. علاوه بر مهارت‌های اقتصاد سنجی، آموزش اقتصادی و مالی محققین حسابداری نیز رو به پیشرفت است. هرگاه بپذیریم که گذشته چراغ راه آینده است در آن صورت با توجه به مسائل امور مالی و اقتصادی، می‌توان گفت که پیش‌بینی‌های تحقیقات اثباتی در حسابداری به احتمال بسیار زیاد به مرحله ظهور خواهند رسید. بنابراین هرگاه فرد بخواهد تحقیقات اثباتی را در حسابداری انجام دهد باید به دانش امور مالی و اقتصاد دست پیدا کند. به نظر زیرمن باید در ۵ سال آینده یک مدل نسبتاً کامل از چگونگی ارقام حسابداری مؤثر بر جریان وجوه نقد شرکت را داشته باشیم. این امر باعث می‌شود تا درک ما از چگونگی انتخاب روشهای حسابداری که توسط مدیران بکار گرفته می‌شوند و چگونگی نفوذ آنها بر روی استانداردهای پیشنهاد شده افزایش یابد.

به هر حال آقای زیرمن به علت فقدان داده‌ها و اطلاعات و اندازه کوچک نمونه‌ها انتظار ندارند که مدل‌های توصیفی به آن مرحله از توان پیش‌بینی برسد که مدل‌های دیگر خواهند رسید. علاوه بر فقدان عوامل فوق، موانع دیگری نیز وجود دارند که پیشرفت و توسعه تحقیقات اثباتی در حسابداری را به تأخیر می‌اندازد که عبارتند از:

۱- یک فرضیه مالی کاملاً توسعه یافته به نحوی که کاملاً مطلوب باشد وجود ندارد. چرا که هرگاه ارقام حسابداری برای کنترل ساختار سرمایه و پرداخت سود سهام بکار برده می‌شود پرسشهای مربوط به ساختار بهینه سرمایه و سیاست تقسیم سود برای حسابداری مفاهیم ادراکی و مهم، پیدا می‌کنند. لذا پیشرفت در حسابداری به پیشرفت در امور مالی و اقتصادی بستگی دارد.

۲- بسیاری از تغییرات استانداردهای حسابداری و تغییرات اختیاری در روشهای حسابداری توسط مدیران، اغلب به اندازه کافی بر روی قیمت سهام تأثیر نمی‌گذارند. این کار مفید بودن روش مطالعه موردی را کاهش داده و به محققینی نیاز دارد که درباره روشهای مختلف قابل آزمایش، اندیشه کنند.

۳- پیشرفت و توسعه مفاهیم و مفروضات قابل آزمایش در حسابداری به آن دسته

محققینی نیاز دارد که در ارتباط با هزینه‌های نسبی، فرضیات را ساده کنند. همچنانکه در این مورد قبلاً بحث شد، ارقام حسابداری که برای اهداف چند منظوره بکار می‌روند، مدیران را وادار می‌سازد که هزینه‌ها و منافع اهداف مختلف را متعادل نمایند. لذا اگر یک محقق حسابداری نتواند هزینه‌ها و منافع اهداف را مشخص کند و فقط به درآمد ناشی از تصمیم‌گیری مدیر فکر کند، موفق نخواهد شد. بلکه فرضیاتی را باید تدوین کند که مفروضاتش قابل آزمایش باشد و هزینه‌ها و منافع آن را هم بدست بیاورد.

در پایان آقای زیمرمن ذکر می‌کنند که ۳ گروه وجود دارند که ممکن است از پیشرفت به سوی یک تئوری اثباتی حسابداری بهره‌مند شوند:

- ۱- اول دانشجویانی که برای بحث در مسائلی که با آن مواجه می‌شوند، مجهز می‌گردند.
- ۲- دوم گروه سیاستگذاران هستند که به منافع ناشی از یک فرضیه اثباتی حسابداری واقف هستند و به آن باور دارند.

سیاستگذاران برای برآورد بهتر، از هزینه‌ها و منافع شرکت، اجازه می‌دهند که تئوری توصیفی بسط یابد. به هر حال تا وقتی که درک بهتری از چگونگی انتخاب کاری که سیاستگذاران و قانونگذاران انجام می‌دهند نداشته باشند تفکر در مورد آنچه را که مفید می‌دانند مشکل خواهد بود.

- ۳- سومین گروه بهره‌مند از یکسری موضوعات اثباتی آزمایش شده به شیوه تجربی، محققین اقتصاد و امور مالی هستند که در کارهایشان از نتایج تحقیقات اثباتی بهره می‌جویند. در پایان آقای زیمرمن ذکر می‌کنند که ایشان درباره امکانات آتی مربوط به تحقیقات تجربی و اثباتی در حسابداری، خوشبین هستند و عملاً منابع نامحدودی از سؤالات جالب توجه وجود دارد که می‌توان با متدولوژی تحقیقات اثباتی در حسابداری مورد بررسی قرار گیرند. این تحقیقات نه تنها برای کارهای علمی و دانشگاهی در حسابداری، امور مالی و اقتصاد جالب توجه است بلکه برای دانشجویان و حرفه حسابداری (حتی اگر چه ممکن است اختلالاتی را در حرفه بوجود آورد) نیز جالب خواهد بود.

منابع و مأخذ

- 1- M. J. Mumford and K.V. Peasnell: "**Philosophical Perspectives on Accounting**", London and New York, 8 Edition, 1993.
 - 2- Ijiri, Y., **The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry**, Prentice - Hall, 1967.
 - 3- Wheeler, J. T., "Accounting Theory and Research in Perspective", **The Accounting Review**, (January, 1970), PP. 1-10.
 - 4- Cooper, W. W., and Yuji Ijiri, **Kohler's Dictionary for Accountants**, Englewood Cliffs: Prentice - Hal Inc., 1975.
 - 5- Hendriksen, Eldon S., "**Accounting Theory**", IRWIIN, 4th Ed. 1982.
 - 6- Hendriksen, Eldon S., and Van Berds, "**Accounting Theory**", IRWIIN, 5th Ed., 1992.
 - 7- Watts, Ross L. and Jerold L. Zimmerman, "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective", **The Accounting Review**, January, 1990.
 - 8- Jerold, L. Zimmerman, "Agency Theory: Positive Research in Accounting".
- ۹- دکتر شفق، علی و دکتر رویایی، رمضانعلی، «اعتلاء آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد: بررسی مورد ایران»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری، سال اول، شماره دوم پاییز ۱۳۷۱، ص ۸۵-۹۰.