

فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری»

سال سوم - شماره ۱۲ و ۱۳، تابستان و پائیز ۱۳۷۴

ص ص ۴۵-۵۸

# نگرشی ۱۰ ساله بر تئوریهای اثباتی حسابداری

ترجمه و تلخیص: اصغر سجادی - محسن خوش طینت نیک نیت

## مقدمه

این مقاله تاریخچه حسابداری اثباتی را که در سالهای ۱۹۷۸ و ۱۹۷۹ به وسیله واتز و زیمرمن ارائه شده بود، به صورت منتقدانه بررسی می‌نماید. اولین مقاله توسط آنها در سال ۱۹۷۸ در ایجاد حسابداری اثباتی نقش مهمی داشت و راهنمایی برای کشف بعضی قواعد ناشناخته بود. مقاله بعدی که در سال ۱۹۷۹ ارائه گردید یک متدولوژی تحقیق به وجود آورد که خیلی مؤثر و مفید واقع نشد. در این مقاله سعی می‌شود بعضی مفاهیم اشتباه در باره متدولوژی تحقیق و همچنین راه‌حلهایی برای اصلاح یا قابل استفاده نمودن تحقیقات اثباتی در روشهای حسابداری، ارائه شود. عمده‌ترین این راه‌حلهای، تحکیم حلقه ارتباطی بین تئوری و آزمون، توسعه مدلهایی که ارتباط درونی بین متغیرها را براساس رگرسیون شناسایی کند و کاهش اشتباهات اندازه‌گیری متغیرهای مستقل و وابسته می‌باشد.

از زمانی که مقاله‌های «به سوی یک تئوری اثباتی برای تدوین استانداردهای

حسابداری<sup>۱</sup> و «عرضه و تقاضای تئوریهای حسابداری»<sup>۲</sup> انتشار یافت، یک دهه می‌گذرد، گذشت زمان این اجازه را می‌دهد تا مروری بر این مقاله‌ها داشته باشیم. دو مقاله مذکور شامل مواردی بحث انگیز از ده سال پیش تاکنون بوده‌اند.

تحقیقات واتز و زیمرمن در سالهای ۱۹۷۸ و ۱۹۸۶ قواعد تجربی را در حسابداری عملی کشف کرد. این قواعد تجربی در محیطهای متفاوت تکرار شدند در نتیجه مشاهده گردید که رابطه‌ای بین انتخاب روشهای حسابداری و متغیرهایی نظیر اهرم مالی و اندازه شرکت وجود دارد. این رابطه در تمام مطالعات وجود داشت. تحقیقات تئوری اثباتی حسابداری راهی برای کشف قواعد تجربی و شرح و تفسیر این قواعد می‌باشد.

امروزه مجموعه‌ای از راه کارهای سیستماتیک برای شرح و تفسیر قواعد تجربی بدست آمده از تحقیقات، وجود ندارد. ضمناً همچنانکه در مقاله سال ۱۹۷۹ مشاهده می‌گردد، بقیه مقاله‌ها به شرح ساده و ابتدایی تئوری بسنده کرده‌اند و شرح و تفسیر روشهای مورد انتخاب حسابداری بیشتر سفسطه آمیز شده است.

### سیر تکاملی و ایجاد تئوری اثباتی حسابداری

در دهه ۱۹۶۰ زمانی که «بال و براون»<sup>۳</sup> و «بیور»<sup>۴</sup> و سایر محققین، روشهای تجربی را در تحقیقات حسابداری مالی بکار گرفتند سرآغازی جدید در جهت پیشرفت تئوریهای اثباتی

1- Zimmerman, 1978, Toward a Positive Theory of Determination of Accounting Standards, *The Accounting Review*, PP. 112-134.

2- Zimmerman, 1979, The Demand For and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, *The Accounting Review*, PP. 273-305.

3- Ball & Brown, 1968, An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers, *Journal of Accounting Research*.

4- Beaver, 1968, The Information Content of Annual Earnings Announcements, *Journal of Accounting Research*.

حسابداری به شمار می‌آید. در تحقیقات بعدی این فرض اساسی را پذیرفتند که حسابداری، اطلاعاتی را برای تصمیمات سرمایه‌گذاری در بازار اوراق بهادار ارائه می‌کند و این نگرش (فرض محتوای اطلاعاتی گزارشهای حسابداری) را برای بررسی رابطه بین قیمت سهام و اطلاعات حسابداری مورد استفاده قرار دادند.

«نگرش اطلاعاتی» به جز انتخاب روش موجودیها، فرضیه‌ای را برای پیش‌بینی و شرح انتخاب روشهای حسابداری ارائه نمی‌کند. به عنوان مثال، توجیهی برای تغییر روش استهلاک در شرکتها ارائه نمی‌شود زیرا در تئوری مالی طبق مطالعات تجربی، روشهای حسابداری ذاتاً نمی‌توانند ارزش شرکت را تحت تأثیر قرار دهند. طبق نظریه میلر و مودیلیانی و در چارچوب مدل ارزشگذاری داراییهای سرمایه‌ای در بازار، هزینه معاملات وجود ندارد و اطلاعات بدون هزینه در دسترس همه قرار می‌گیرد در نتیجه اگر روشهای حسابداری اثر مالیاتی نداشته باشد بر ارزش شرکت تأثیر نمی‌گذارد. در چنین وضعیتی مبنایی برای تشریح و پیش‌بینی انتخاب روشهای حسابداری وجود نداشته و اطلاعات حسابداری نامربوط می‌شود.

محققان حسابداری برای تشریح و پیش‌بینی انتخاب روشهای حسابداری باید هزینه

۱- در نگرش محتوای اطلاعاتی، ارتباط اطلاعات حسابداری (شامل سود، سود سهام، جریان نقدی و ...) را برای ارزیابی مدلهای بررسی می‌کند که آزمونی برای ارتباط بین افشاء اطلاعات حسابداری و قیمت سهام می‌باشد. در نگرش قراردادی - (Contracting)، روشهای حسابداری یا توجه به استفاده ارقام و اطلاعات حسابداری در قرارداد بین گروهها و شرکت تعیین می‌شوند. بر طبق این روش، افشاء اطلاعات مستقیماً بر روی ادعای رسمی گروهها (شامل سهامداران) و در نتیجه ارزش این ادعاها تأثیر می‌گذارد. وسعت افشاء در حسابداری بستگی به میزان استفاده سرمایه‌گذاران در ارزیابی سهام دارد. این افشاء محتوای اطلاعاتی داشته و قیمت سهام را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین هم طبق نگرش اطلاعاتی و هم نگرشی قراردادی، افشاء در حسابداری دارای توانایی بالقوه برای تغییر قیمت سهام است.

اطلاعات یا معاملات را محاسبه و ارائه نمایند. از جمله این هزینه‌ها که همواره مورد توجه قرار گرفته است می‌توان به هزینه نمایندگی، هزینه جبران خدمات دریافتی، هزینه تبلیغات و هزینه تهیه اطلاعات اشاره نمود.

از آنجا که اعمال روشهای گوناگون حسابداری می‌تواند بر ثروت و دارایی مؤسسه اثر بگذارد، لذا این موضوع مورد توجه محققان حسابداری از جمله واتز و زیمرمن بوده است. همچنین محققان حسابداری فرض کردند که فرآیند سیاسی، هزینه‌هایی را برای شرکت به وجود می‌آورد. این هزینه‌های سیاسی در سود و زیان منظور می‌شود. بنابراین انگیزه‌ای برای اداره و ارائه ارقام و اطلاعات حسابداری به وجود آمده است.

در فرآیند سیاسی هزینه تبلیغات و هزینه اطلاعات بخشی از هزینه قرارداد را تشکیل می‌دهد. حجم و نوع انتقال دارایی ایجاد شده به وسیله فرآیند سیاسی (مثل قانون مالیات) تحت تأثیر هزینه‌های قرارداد می‌باشد. بدین لحاظ مقالات اخیر، برای شرح و پیش‌بینی انتخاب روشهای حسابداری بر روی استفاده از قراردادهای بدهی و جبران خدمات و فرآیند سیاسی تمرکز داشته و در نتیجه کار تجربی که ریشه در مبانی اقتصادی دارد، عمومیت یافت. در دهه ۷۰ اقتصاددانان با تشریح ساختار سازمانی از قبیل انتخاب فرم و شکل شرکت، ساختار قراردادها و تعهدات، پاداش مدیران، تمرکز و عدم تمرکز سازمانی، سعی در توسعه یک تئوری برای شرکت نمودند. این موارد مقدمه‌ای است برای پیشنهاد اینکه روشهای حسابداری بر روی هزینه‌های شرکت تأثیر گذاشته و این روشها ناشی از یک قضاوت عادلانه اقتصادی هستند.

محققان حسابداری اخیراً برای تشریح انتخاب روشهای حسابداری به استفاده از مجموعه کارا از روشهای حسابداری روی آورده‌اند. چنانکه ذکر گردید هزینه نمایندگی با

1- Watts, 1974, 1977, Accounting Objectives, Working Paper, Unirersity of Rochester, Corporate Financial Statement, Aproduct of the Market and Political Processes, Australian Journal of Management.

2- Zimmerman, 1986, Accounting for Interest by Real Estate Developers, Journal of

قرارداد بدهی و پاداش مدیریت و اطلاعات، ترکیب شده و سایر هزینه‌های قرارداد با فرآیند سیاسی ترکیب و فرضیات آزمایش شده از قبیل طرح پاداش، نسبت بدهی به ارزش ویژه و هزینه‌های سیاسی در مورد انتخابهای تجربی حسابداری ارائه شده است. به هر حال روشی که مطرح شد این بود که هزینه نمایندگی و سایر هزینه‌ها با سایر قراردادها (برای مثال قرارداد فروش) ترکیب شده و می‌تواند بر انتخاب روشهای حسابداری تأثیر بگذارد.

مفهوم هزینه‌های قرارداد و روشهای حسابداری به عنوان بخشی از تکنولوژی مؤثر سازمانی نقش کلیدی در همزمانی تئوری اثباتی حسابداری ایفاء می‌نماید. هزینه‌های قرارداد شامل هزینه معاملات (مانند هزینه حق‌العمل کاری)، هزینه نمایندگی (مانند هزینه‌های ناشی از تصمیمات غیرعادی)، هزینه اطلاعات (مانند هزینه کسب آگاهی و ...) و هزینه ورشکستگی (مانند هزینه‌های قانونی ورشکستگی) می‌باشد که بدلیل تنوع زیاد این هزینه‌ها، در این مقاله اختصاراً هزینه‌های قرارداد مطرح می‌گردد.

اصطلاح طرفهای قرارداد شامل همه طرفهای ذی‌نفع در شرکت اعم از گروه‌های داخلی از قبیل پرسنل و مدیران گروه‌های خارجی مثل مشتریان، عرضه‌کنندگان مواد اولیه، طلبکاران و سهامداران در شرکت می‌باشد. عده‌ای معتقدند که برای تفویض تصمیم‌گیری به مدیران و تعیین مجازات و پاداش برای عملکرد مدیریت فقدان قیمت بازار به وسیله سیستم بر طرف شده است. لذا حسابداری در این سیستم نقش مهمی ایفا نموده و به عنوان بخشی از تکنولوژی قرارداد، به صورت مؤثر و کارآمد ظاهر می‌شود.

چگونگی سازماندهی شرکت و نحوه استفاده از سیاستهای مالی و روشهای حسابداری برای تولید محصولات، به عنوان بخشی از تکنولوژی تولید بستگی به هزینه‌های قرارداد ندارد ولی میزان تأثیر انتخاب روشهای حسابداری بر ثروت گروه‌ها بستگی به حجم هزینه‌های قرارداد دارد. برای مثال حسابداری بر مبنای توافق بدهی نسبت به حسابداری بر مبنای طرحهای پاداش هزینه بیشتری دارد. در این صورت طبق نظر کمیته تدوین استانداردهای حسابداری مالی، تغییر تعهدات در روشهای حسابداری، هزینه‌های بیشتری بر شرکتهایی که

بر مبنای توافق بدهی عمل می‌نمایند تحمیل می‌کند. همچنین این شرکتها هزینه تبلیغات و تغییرات حسابداری، تأمین مالی و تولید را به منظور بی‌اثر کردن تغییر تعهدات، بیشتر تحمل می‌کند تا شرکتی که فقط طرحهای پاداش دارد. بنابر این بر اساس تئوری اثباتی، انتخاب روشهای حسابداری مستلزم شناسایی انواع هزینه‌های مختلف قرارداد می‌باشد.

اگر مدیران در مورد اطلاعات حسابداری اختیارات کامل داشته باشند قراردادهایی که از این اطلاعات و ارقام استفاده می‌کنند در همسو کردن منافع مدیران و گروه‌های قرارداد نمی‌توانند مؤثر باشند. اگر مدیران بدانند یا بتوانند بهترین روش حسابداری را تعیین کنند، طرفهای قرارداد سعی می‌کنند که مدیران از اختیارات کمتری در مورد ارائه اطلاعات حسابداری برخوردار باشند. در نتیجه بعضی محدودیتها را در اختیارات مدیران مشاهده خواهیم کرد ولی در هر صورت مدیران تا حدی اختیار خواهند داشت. مدیران به دلایل زیر از این اختیارات استفاده می‌کنند:

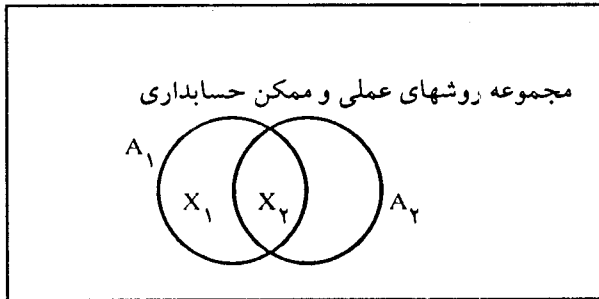
۱- چون ثروت همه طرفهای قرارداد را افزایش می‌دهد.

۲- چون منجر به مشارکت مدیران در هزینه‌های برخی از طرفهای قرارداد می‌گردد.

اگر مدیران حق اعمال اختیارات خود را داشته باشند و این اختیارات باعث توزیع مجدد ثروت در میان طرفهای قرارداد شود می‌گویند مدیران فرصت طلبانه عمل می‌کنند. در آینده، طرفهای قرارداد، مجموعه محدودی از روشهای حسابداری را با توجه به کارایی آنها و به منظور حداکثر نمودن ارزش شرکت تعیین می‌کنند. هزینه‌های قابل قبول مدیران که بیشتر از محدود کردن اختیارات مطرح است افزایش احتمالی فرصتهای مدیریتی در گذشته به وسیله روشهای حسابداری است (مانند انتقال ثروت به مدیران). در آینده قراردادها به نحوی تنظیم خواهد شد که منجر به صرف هزینه‌های بیهوده نگردد. مجموعه روشهای حسابداری که مدیران در مورد آنها اختیار عمل دارند «مجموعه روشهای پذیرفته شده» نامیده می‌شود. این مجموعه به صورت اختیاری به وسیله طرفهای قرارداد تعیین می‌شوند.

انگیزه مدیران برای اعمال اختیارات حسابداری به صورت فرصت طلبانه، همان مجموعه پذیرفته شده شامل محافظه کاری (مانند اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار) و عینی بودن (مانند قابلیت تأیید داشتن) روشهای حسابداری می‌باشد. شکل شماره یک، مفهوم مجموعه

روشهای پذیرفته شده حسابداری را به صورت نمودار «ون» (Venn) نشان می‌دهد.



شکل شماره یک - رابطه بین مجموعه روشهای پذیرفته شده حسابداری و انتخاب یک روش از میان مجموعه روشهای پذیرفته شده

$A_1$  مجموعه روشهای پذیرفته شده برای شرکت شماره ۱ را نشان می‌دهد در آینده مجموعه پذیرفته شده به وسیله طرفهای قرارداد برای حداکثر کردن ارزش تعیین می‌شوند (مثلاً مجموعه  $A_1$  در مقابل  $A_2$  شکل شماره یک). مدیران اختیار دارند تا هر روشی را از میان روشهای پذیرفته شده انتخاب کنند (مثلاً  $X_1$ ). ضمناً مدیران شرکت شماره ۲ در آینده برای مجموعه  $A_2$  در فشار خواهند بود در حالی که در گذشته برای انتخاب  $X_2$  تحت فشار بودند. مثلاً در میان مجموعه روشهای پذیرفته شده و مورد استفاده در طرح پاداش، مدیران ممکن است روشی را انتخاب کنند تا سود را ماکزیم نماید حتی اگر هزینه طرفهای قرارداد منظور شده باشد. در گذشته مدیران با انتخاب روشهای مناسب حسابداری می‌توانستند ثروت همه طرفهای قرارداد را افزایش دهند یا باعث توزیع مجدد ثروت در میان طرفهای قرارداد شوند.

به طور تجربی تفکیک گذشته از آینده مشکل است زیرا قراردادها باز نویسی و یا برخی مواردشان منسوخ می‌شود. تغییر در مجموعه روشهای پذیرفته شده حسابداری (برای مثال  $A_1$  و  $A_2$  در شکل شماره یک) بعضی انحرافات متقاطع در انتخاب روشهای حسابداری را شرح می‌دهد (مثلاً مدیریت در شرکت شماره ۲ نمی‌تواند روش  $X_1$  را انتخاب کند). بیشتر مطالعات در زمینه انتخاب روشهای حسابداری فرض می‌کنند که مدیران روشهای

حسابداری را برای انتقال ثروت به خودشان و انتقال هزینه به دیگر گروه‌ها بکار می‌گیرند. زیرا، آنها می‌توانند قراردادهایی را انتخاب کنند که انگیزه‌شان را برای انتخاب روشهای حسابداری تقویت کنند.

$A_1$  مجموعه روشهای پذیرفته شده حسابداری را برای شرکت شماره ۱ نشان می‌دهد.

$A_2$  مجموعه روشهای پذیرفته شده حسابداری را برای شرکت شماره ۲ نشان می‌دهد.

$X_1$  انتخاب یک روش از میان مجموعه روشهای پذیرفته شده را به وسیله شرکت شماره ۱ نشان می‌دهد.

$X_2$  انتخاب یک روش از میان مجموعه روشهای پذیرفته شده را به وسیله شرکت شماره ۲ نشان می‌دهد.

مجموعه روشهای پذیرفته شده حسابداری، بخشی از قراردادهای پیچیده و صریح شرکت شامل ساختار سرمایه، طرحهای پاداش و ساختار ارزش ویژه می‌باشد.

انتخاب ساختار سرمایه به سیاستهای حسابداری و سیاست تعادل بدهی و سرمایه بستگی دارد اما، این بستگی نمی‌تواند ضرورتاً بیان‌کننده علت باشد. تغییر در ساختار سرمایه نمی‌تواند علت تغییر در مجموعه روشهای پذیرفته شده حسابداری باشد، اگر چه وقوع بعضی حوادث برون سازمانی مانند یک اختراع جدید یا مقررات دولتی علت تغییر در متغیرهای قراردادی از جمله روشهای حسابداری است.

## تئوری شواهد و مدارک

دو نوع آزمون تئوری تاکنون در جریان بوده است یکی آزمون قیمت سهام و دیگری آزمون انتخاب روشهای حسابداری آزمون قیمت سهام در سطح وسیع و به وسیله افراد متعددی انجام شده است. این آزمون عکس‌العمل قیمت سهام را در مقابل تغییر روشهای حسابداری

1- Ball, 1972. Changes in Accounting Techniques and Stockprices, *Journal of Accounting Research*.

2- Foster 1980, Ricks 1982, Holthausen & Leftwich 1983, Lev & Ohlson 1982, Watts



نشان می‌دهد. البته مطالعات قیمت سهام احتمالاً آزمونهای نسبتاً ضعیفی از تئوری هستند. زیرا در بیشتر مطالعات انتخاب روشهای حسابداری، سعی شده به جای ترکیبی از روشهای حسابداری، یک روش حسابداری (مانند روش استهلاک) را انتخاب کرده و تشریح نمایند. بنابراین این زمانی که مدیران علاقمند هستند بدانند چگونه ترکیبی از روشهای حسابداری بر روی سود تأثیر می‌گذارد تمرکز و تأکید بر روی یک روش حسابداری منجر به کاهش قدرت آزمون خواهد گردید. در اکثر مطالعات انتخاب روشهای حسابداری ترکیبی از متغیرها مورد استفاده قرار گرفته تا انگیزه مدیران را برای انتخاب روشهای حسابداری برای طرح پاداش، قرارداد بدهی و فرآیند سیاسی نشان دهد.

متغیرهای طرح پاداش و قرارداد بدهی به دلیل اینکه قابل مشاهده هستند مورد استفاده قرار می‌گیرند. سه فرضیه که بارها مورد آزمون قرار گرفتند عبارتند از: فرضیه طرح پاداش، فرضیه نسبت بدهی به ارزش ویژه و فرضیه هزینه‌های سیاسی. مقاله‌ها و نوشته‌ها تمایل به بیان هر یک از این فرضیه‌ها به عنوان رفتار فرصت طلبانه مدیران دارند. آزمون فرضیه پاداش، آزمون خیلی قوی از تئوری نیست زیرا روی جنبه ساده‌ای از تئوری که در بسیاری از موارد چندان مناسب نیست، تأکید دارد. برای مثال یک طرح پاداش معمولاً به مدیران انگیزه‌ای برای افزایش سود نمی‌دهد. اگر در صورت فقدان تغییرات حسابداری، سود کمتر از حداقل مورد نیاز برای پرداخت پاداش باشد مدیران انگیزه‌ای برای کاهش سود سال دارند زیرا در این سال احتمالاً پاداش پرداخت نخواهد شد و هنگامی که سود را کاهش دادند سود پاداش مورد انتظار در سالهای آتی افزایش خواهد یافت.

فرضیه نسبت بدهی به ارزش ویژه حداکثر نسبت بدهی به ارزش ویژه شرکت را پیش‌بینی می‌کند. احتمالاً مدیران روشهایی را مورد استفاده قرار می‌دهند که سود را افزایش دهد. نسبت بالای بدهی به ارزش ویژه محدودیتها و شرایط سختی را به شرکت تحمیل می‌کند. لذا، مدیران از اختیارات خود برای انتخاب روشهای حسابداری جهت افزایش سود و کاستن از فشارهای بدهی استفاده می‌کنند. نتایج تحقیقات و شواهد بدست آمده موافق و سازگار با

فرضیه نسبت بدهی به ارزش ویژه است. در مواردی که نسبت بدهی به ارزش ویژه در سطح بالایی است، مدیران به احتمال قوی روشهای افزایش سود را انتخاب می‌کنند، ارتباط بین اهرم مالی و انتخاب روشهای حسابداری یک قاعده تجربی را که قبلاً برای مطالعات تئوری اثباتی حسابداری ناشناخته بود، ارائه کرد.

فرضیه هزینه سیاسی پیش‌بینی می‌کند که شرکت‌های بزرگ بیش از شرکت‌های کوچک احتمالاً از روشهای حسابداری که سود حسابداری را کاهش می‌دهد، استفاده می‌کنند. اندازه شرکت یک متغیر برای توجهات سیاسی است. فرآیند سیاسی در جنبه‌هایی، از فرآیند بازار متفاوت نیست. به دلیل هزینه تبلیغات و اطلاعات، مدیران علاقه‌مند به اعمال اختیارات خود بر روی سود حسابداری می‌باشند. شواهد و مدارک بدست آمده موافق با فرضیه هزینه سیاسی است. البته نتایج مذکور فقط در بزرگترین شرکتها بدست آمده است. یعنی شرکت‌های بزرگ تمایل دارند روشهای حسابداری که سود را کمتر نشان می‌دهد انتخاب نمایند. فعلاً تئوری دیگری در زمینه قواعد تجربی بین اندازه و انتخاب روشهای حسابداری غیر از فرضیه هزینه‌های سیاسی وجود ندارد.

کریستی نتایج آماری آزمونهای انجام شده در مطالعات و تحقیقات را جمع‌آوری و نتیجه‌گیری نمود که شش متغیر بیش از دیگر متغیرها قدرت تشریح و تفسیر دارند. این متغیرها شامل پادشاهای مدیریتی، اهرم مالی، اندازه، ریسک، توانایی پوشش بهره و محدودیت سود سهام می‌باشند. البته نتیجه دیگر آن است که احتمال دارد تئوری ارائه شده قدرت تفسیر و تشریح آن محدود به یک متغیر باشد.

### انتقادات وارده به تئوری اثباتی حسابداری

جمعاً ۶۸ مقاله توسط محققان متعدد در ظرف سالهای بعد از ۱۹۷۸ و ۱۹۷۹ منتشر

گردید که به نقد و بررسی دو مقاله واتز و زیمرمن در سالهای مذکور پرداختند.

انتقادهای اساسی وارده به مقالات مذکور را می‌توان به دو بخش تقسیم نمود:

۱- انتقادهای مربوط به روشهای تحقیق و نتایج بدست آمده

۲- انتقادهای مربوط به متدولوژی تحقیقات

مثلاً فوستر، هلنازن و لفت و بیچ مشکلات روشهای تحقیق را تشریح نمودند نه متدولوژی تحقیق را. اما بقیه محققین نسبت به متدولوژی انتشارات علمی تأکید داشته و به ندرت مشکلات روشهای تحقیق را تشریح کردند.

## روش تحقیق

روش اولین تحقیق فاقد آزمون قدرت می باشد به تعبیری دیگر، آزمونی مبتنی بر روشهای علمی دقیق نمی باشد. آزمونهای قدرت به چند دلیل فاقد تئوری می باشند و مسائل و مشکلات مدل‌های خاص، از قبیل متغیرهای سمت چپ و راست و متغیرهای حذف شده را دارا می باشد.

ویژگی مدل آن است که در همه مطالعات ثبت شده فرض بر آن است که نتایج حاصل از انتخاب روشهای حسابداری به دلیل کارایی یا فرصتهای مدیریتی است که این امر موجب ایجاد مدل اشتباه می گردد.

متغیر سمت راست یا متغیرهای تشریحی، منعکس کننده اثرات ارزش انتخاب روش از طریق طرحهای پاداش می باشد. محققان مجموعه فرصتهای سرمایه گذاری را ثابت نگه می دارند و متغیر طرح پاداش را به عنوان فرصتهای مدیریتی تفسیر می کنند، اما معتقدند بدهی و متغیرهای سیاسی می توانند هر دو به طور مؤثر و به صورت اقتضایی ارائه شوند. ویژگی دوم نتایج اشتباه، ناشی از نادیده گرفتن اثر متقابل بین متغیرهای سمت راست است. متغیر سمت چپ مسائل خاص مربوط به قدرت آزمونها را کاهش می دهد.

## فروضات دیگر

۱- اگر سیستم حسابداری قسمتی از مجموعه کارا و اثربخش شرکت به شمار آید، بنابراین این مجموعه فرصتهای سرمایه گذاری شرکت بستگی به وضعیت مالی، تقسیم سود، پاداش و سیاستها و روشهای حسابداری شرکت دارد.

البته یک محقق نمی تواند کلیه متغیرهای مورد ادعا را در یک تحقیق آزمون نماید. بلکه ابتدا ضمن تشریح نتایج تحقیق ممکن است آن موارد را به عنوان متغیرهای احتمالی اعلام نماید و

تحقیقات بعدی به وجود آن متغیرها به عنوان فرضیه اصلی تحقیقات جاری رسیدگی کند.

### نظریه جامعه‌شناسی حسابداری به جای تئوری حسابداری

کریستن سون معتقد است «شخصیت حسابداری عبارتست از یک مؤسسه تجاری یا سایر واحدهای اقتصادی که دارای یک سیستم حفظ و نگهداری حساب می‌باشد. او مقایسه‌ای از علوم فیزیکی با حسابداری و علوم سیاسی دارد، می‌گوید تئوری شیمیایی شامل اصطلاحات در باره رفتار شخصیت شیمیایی مثل مولکول و اتم است نه در باره رفتار شیمیدانها». در شیمی عکس‌العمل شیمیایی بدون وجود شیمیدانها به وجود می‌آید و هر کسی می‌تواند عکس‌العملهای شیمیایی را بدون مطالعه شیمیدانها بررسی نماید اما ممکن نیست که حسابداری بدون وجود حسابداران، مدیران یا ایجادکنندگان ارقام به وجود آید و امکان ندارد که علم سیاست را بدون وجود سیاستمداران مطالعه کنیم.

حسابداری و سیاست یک علم اجتماعی است. تئوری حسابداری که در جستجوی تفسیر و پیش‌بینی حسابداری است نمی‌تواند بین تحقیق حسابداری از مطالعه مردم جدایی بیاندازد. تئوری حسابداری در مطالعه حسابداری نیازمند محققان در درک انگیزه عملکردهای حسابداری است.

تحقیق حسابداری اثباتی قبل از انتشار گزارش واتز و زیمرمن ایجاد شد. شاید موضوع به سالهای ۱۹۶۴ برگردد. بکار بردن برچسب «اثباتی» برای ایجاد یک مجموعه از مطالعات تحقیقاتی بود که به ارائه توضیح و پیش‌بینی جنبه‌های عملی حسابداری پردازد و البته با این تفاوت که نه پیش‌بینی و نه توضیح و تفسیر، هیچکدام ارجح نیستند، بلکه جمع‌آوری مدارک لازم نسبت به اثرات تحقیقات حسابداری روی رویه‌های حسابداری بوده است. بحثهای متدولوژیکی کمتر بوده تا کشف و توضیح دستورالعملهای تجربی و آزمایشی حسابداری

1- Christenson, C. 1983. The Methodology of Positive Accounting, *The Accounting Review*, P.1- 22.

2- Gordon, 1964.

فعالیتی است که به وسیله مردم در اجتماع وارد می‌شود و یک نفر نمی‌تواند یک تئوری ایجاد کند که کلیه پدیده‌های حسابداری را بدون توجه به انگیزه‌های فردی کسانی که عمل می‌کنند پیش‌بینی و تفسیر کند.

### مسیرهای آتی تحقیقات

همانطور که از پیشنهادات تحقیقات انجام شده بدست می‌آید، تحقیقات بعدی باید روی دو مقاله قبلی تمرکز داشته باشند. بنظر می‌رسد این پیشنهادها در پیشرفت درک انتخاب روشهای حسابداری در مقابل رفتار توجیهی بیشتر مطالعات و صرف فرموله کردن تئوری و ایجاد راههای اندازه‌گیری متغیرها، بیشتر مثمر خواهد بود. به نظر می‌رسد افزایش بدهی و هزینه‌ها روی انتخاب روشهای حسابداری توسط مدیران اثر خواهد گذاشت. بنابر این محققان قادر نیستند که اهمیت بسیار زیاد هزینه‌ها را به طور مستند بیان نمایند.

توسعه و آزمون فرضیات دیگر همچنین برای ایجاد دستورالعملهای تجربی موجب تحکیم زنجیره اتصال بین تئوری و موارد عملی خواهد گشت. بنابر این فرضیات جدید می‌تواند در جهت پیش‌بینی کردن دستورالعملهای تجربی توسعه داده شوند. به غیر از تأثیر هزینه قرارداد، بدهی و پاداشی که بر جریانهای نقدی شرکتها اثر می‌گذارد، باید در قراردادهای دیگر سایر تحقیقات مورد استفاده قرار گیرد تا منجر به توسعه پیش‌بینی‌های جدید شود. همچنین فرآیند سیاسی می‌تواند بر جریانهای نقدی شرکت تأثیر بگذارد.

وقتی انتخاب حسابداری به صورت قسمتی از تکنولوژی قراردادهای اثربخش سازمان مطرح می‌شود متغیرهای مورد استفاده در توضیح و پیش‌بینی انتخاب روشهای حسابداری غالباً درونی است. مثلاً تغییر در رویه‌های حسابداری همزمان با تغییر در مجموعه فرصتهای سرمایه‌گذاری شرکت، قراردادهای پاداش و مالی، ساختار سازمانی و حتی در محیط سیاسی می‌باشد. در صورتی که مدل‌های تئوریک و تجربی برای مرتب کردن مسال درونی بین

متغیرها و در نتیجه افزایش قدرت آزمونها باید توسعه داده شوند.

### منابع و مأخذ

- 1- Watts & Zimmerman, Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective, *The Accounting Review*, No. 1, 1990.
- 2- Watts & Zimmerman, *Positive Accounting Theory*, Prentice - Hall, 1986.
- 3- Begley, Debt Covenants and Accounting Choice, *Journal of Accounting & Economics*, 1990.
- 4- Christenson, The Methodology of Positive Accounting, *The Accounting Review*, 1983, P. 1 - 22.
- 5- Duke J. & H. Hunt, An Empirical Examination of Covenant Restrictions and Accounting-Related Debt Proxies, *Journal of Accounting & Economics*, 1990.
- 6- Discussion of Evidence of Earnings Management from the Provision for Bad Debts, *Journal of Accounting Research*, 1988, PP. 32 - 40.
- 7- Bernard, *Capital Markets Research in Accounting During the 1980s; A Critical Review*, Manuscript, University of Michigan, 1989.
- 8- Zimmerman, To Ward Apositive Theory of Determination of Accounting Standards, *The Accounting Review*, 1978, PP. 112-134.
- 9- Zimmerman The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, *The Accounting Review*, 1979, PP. 273-305.
- 10- Ball & Brown, An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers, *Journal of Accounting Research*, 1968.
- 11- Beaver, The Information Content of Annual Earnings Announcements, *Journal of Accounting Research*, 1968 .