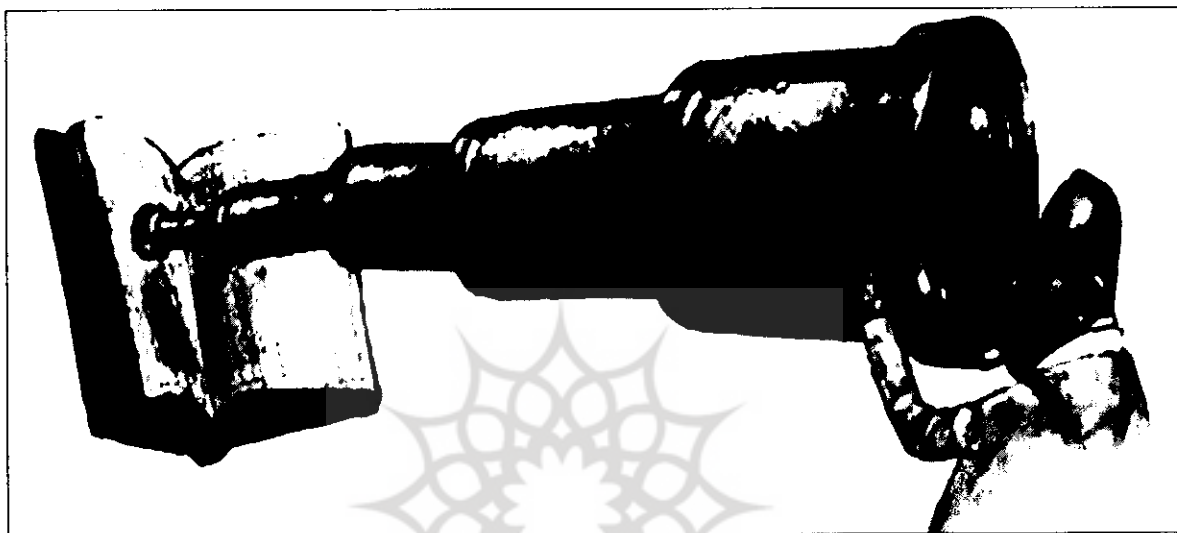


## نگاهی بر تحقیقات اثباتی در حسابداری



دکتر هاشم نیکومرام  
دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی  
دکتر بهمن بنی مهد  
استادیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی

### مقدمه

حسابداری که در طبقه بندی دوم تئوری‌ها قرار دارد، توصیف و تشریح می‌شود. در تحقیقات اثباتی حسابداری تلاش می‌شود تا ارتباطات رفتاری در حسابداری بیان گردد. تحقیقات مزبور تحقیقات تجربی و مشاهده‌ای هستند که کوشش می‌کنند تا ارتباط بین سود حسابداری و قیمت و یا بازده اوراق بهادار را تعیین کنند، یا پاسخی برای این سؤال بیابند که چرا هیات‌های تدوین استاندارد، روش خاصی را انتخاب می‌کنند، یا چرا مدیریت شرکت‌ها روش معینی را از میان روش‌های پذیرفته شده حسابداری برمی‌گزینند.

در این مقاله، ابتدا تئوری‌های قرارداد و نمایندگی و نقش حسابداری در این تئوری‌ها مورد بررسی قرار گرفته و سپس به تاریخچه و چگونگی تدوین تئوری‌های اثباتی، فرضیه‌های تحقیقات اثباتی و تحقیقات تجربی در رابطه با فرضیه‌های مزبور، پرداخته می‌شود و در نهایت نیز انتقاداتی مطرح شده است.

تئوری‌های حسابداری را می‌توان به دو دسته اصلی دستوری و توصیفی طبقه بندی نمود. دسته اول، تئوری‌هایی هستند که از طریق استدلال‌های قیاسی و یا از طریق استقراء، توسط مجامع حرفه‌ای تدوین و لازم‌الاجرا می‌شوند. این تئوری‌ها دستوری هستند و آنچه باید باشد را بیان می‌کنند. دسته دوم یعنی تئوری‌های توصیفی، بیان‌کننده "آنچه که هست" می‌باشند. در تحقیقاتی که در این راستا انجام می‌شود کوشش می‌شود تا وضعیت موجود بررسی گردد. وضعیت ایده‌آل آن است که دو تئوری دستوری و توصیفی برهم منطبق باشند و تعارضی بین آنها وجود نداشته باشد. اما این تمایز وجود دارد، زیرا بین "آنچه باید باشد" و "آنچه که هست"، تفاوت وجود دارد.

در این مقاله، ماهیت تئوری‌ها و تحقیقات اثباتی

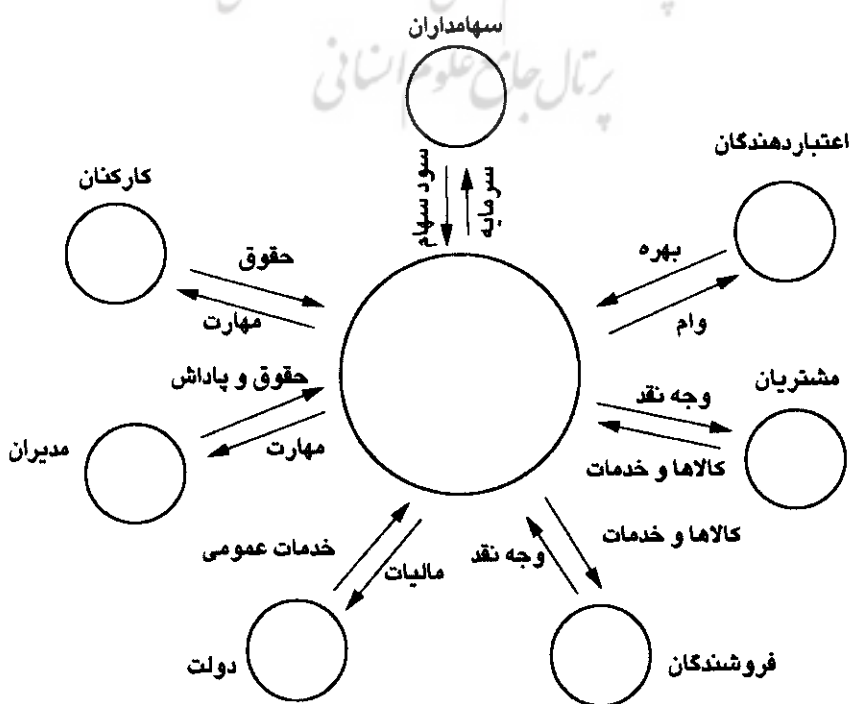
تئوری قرارداد<sup>۱</sup>

واحدهای تجاری پول پرداخت و یا تعهد پرداخت آن را تقبل می‌کنند. همچنین دولت در ازای دریافت مالیات، خدمات عمومی را به شرکت ارائه می‌دهد.

در مدل قراردادی مذکور، فرض می‌شود که طرف‌های درگیر قرارداد، همه به دنبال منافع شخصی خود هستند. بنابراین، همکاری آنها با واحد تجاری تا زمانی ادامه خواهد داشت که برای آنها منفعتی وجود داشته باشد. در این میان، سازمانی خواهد بود که در فرآیند تنظیم قرارداد، به اشخاص طرف قرارداد خود منافع لازم را برساند. اگر حقوق کارمند در یک واحد تجاری بیشتر از واحدهای تجاری دیگر باشد، در آن صورت اشتغال او سودمند و مفید است. همچنین، این موضوع در مورد سهامداران، اعتباردهندگان، مدیران و سایر اشخاص طرف قرارداد نیز صدق می‌کند. اگر واحد تجاری، منابعی را که از اشخاص طرف قرارداد خود دریافت می‌کند، به گونه‌ای به کار گیرد که ارزشی بیش از ارزش منابع بکار گرفته شده بدست آورد، در آن صورت منافع اشخاص طرف قرارداد خود را به احتمال زیاد تامین نموده و این موضوع باعث می‌شود که آنها قرارداد خود را با واحد تجاری فسخ نمایند.

براساس تئوری قرارداد، هر واحد تجاری قراردادهای مختلفی میان اشخاص مختلف تنظیم نموده و با آنها در ارتباط است. با توجه به اندازه و بزرگی واحد تجاری، تعداد افراد مشارکت‌کننده در این قراردادها ممکن است کم یا زیاد باشد. آنچه که در همه قراردادها برای همه افراد مشترک می‌باشد، آن است که هر شخص برای تامین منابع، تعهدی نسبت به واحد تجاری دارد و در مقابل نیز حق و حقوقی از منافع آن واحد خواهد داشت. واحد تجاری را می‌توان مجموعه‌ای از قراردادها میان سهامداران، مدیران، کارکنان، فروشندگان، مشتریان، دولت و اعتباردهندگان فرض نمود. هر یک از گروه‌ها، قراردادی جدا با شرکت دارند، سهامداران و اعتباردهندگان، منابع مالی مورد نیاز واحد تجاری را تامین می‌کنند و در عوض، بازده مورد انتظار خود را می‌خواهند. مدیران و کارکنان مهارت خود را به شرکت عرضه می‌کنند و انتظار جبران آن را از طریق حقوق و پاداش دارند. فروشندگان، مواد اولیه و یا تجهیزات را به شرکت می‌فروشند و در مقابل، انتظار دریافت وجه آن را دارند. مشتریان در ازای خرید کالاها و یا خدمات به

نمایشگر ۱- واحد تجاری به عنوان مجموعه‌ای از قراردادها



موجب کاهش ارزش شرکت خواهد شد و این، به ضرر مالک و به نفع مدیر خواهد بود. در ذیل، مصادیقی از رفتارهای فرصت طلبانه مدیر ذکر می شود:

۱- مزایای مازاد بر حقوق: مدیر ممکن است مخارج غیر ضروری نظیر تزیینات اداری لوکس، سفرها و ماموریت های اداری و... برای خود در نظر بگیرد.

۲- قبضه قدرت: مدیر ممکن است با بزرگ کردن و گسترش شرکت، خواسته های شخصی خود را برآورده کند، مثلاً بخشی از شرکت را تحت کنترل خود درآورد و از طریق انجام معاملات شخصی با آن، به منافع شخصی خود برسد.

۳- قصور در انجام وظایف: ممکن است مدیر ساعت کاری خود را کاهش دهد و در عوض، ساعات کاری خود را صرف کارهای شخصی نماید.

۴- تصمیمات سرمایه گذاری نادرست: مدیر به احتمال زیاد سرمایه گذاری های سودمند با ریسک بالا و بازده بالا را نخواهد پذیرفت. مالک ممکن است تمایل به سرمایه گذاری در پروژه های متنوع و توانایی تحمل ریسک زیاد را داشته باشد، در حالی که مدیر ممکن است با تحمل ریسک بالا توسط مالک متضرر شود. برای مثال، در صورت شکست پروژه، موقعیت مدیر متزلزل می گردد و یا اینکه اگر در نتیجه اجرای پروژه سود شرکت کاهش یابد، حقوق مدیر نیز به تناسب آن کم می شود. بنابراین، مدیر به احتمال زیاد پروژه های با ریسک بالا و بازدهی بالا را که در صورت موفقیت، موجب افزایش ثروت سهامداران می شود؛ رد خواهد کرد.

بدیهی است که مشکلات نمایندگی نظیر آنچه که در فوق به آن اشاره شد، منجر به تصمیمات غیربینه و تخصیص غیرکارای منابع شده و در نهایت، ارزش شرکت را کاهش می دهد. برای اجتناب از مشکلات فوق در روابط مالک و مدیر و یا کاهش آنها، دو راه حل به نظر می رسد:

۱- استفاده از نیروهای بازار: چون مدیران توسط مالکان شرکت انتخاب می شوند و تعداد مدیران حرفه ای در حال افزایش است، امکان جایگزینی مدیران هر روز بیشتر می شود. لذا به طور معمول، مدیران برای حفظ موقعیت شغلی، هدف های خود را با توجه به اهداف سازمان تعدیل می کنند. از سوی دیگر، این جایگزینی ممکن است در مواردی، هزینه هایی را نیز برای مالکان به همراه داشته باشد.

رابطه کارگزاری، قراردادی است که به موجب آن یک گروه (مالکان) فرد یا گروهی را به عنوان مباشر یا نماینده خود انتخاب می کنند و او را در جایگاه مسئول و مأمور ارائه مجموعه ای از خدمات مشخص، در واحد تجاری قرار می دهند. انعقاد قرارداد، مستلزم تفویض اختیار تصمیم گیری به نماینده است. در چنین قراردادی، طرفین، یعنی نماینده و مالک، هر دو می دانند که هر یک در راستای منافع شخصی خود عمل می کنند. از آنجایی که مدیر ممکن است براساس منافع مالک عمل نکند و به دنبال منافع شخصی خود (مانند امنیت شغلی، اعتبار شخصی، حقوق و مزایای جنبی و...) باشد، وجود چنین منافعی ممکن است موجب اجتناب مدیران از انجام اقداماتی گردد که دارای ریسک می باشد و به احتمال زیاد به جایگاه آنها لطمه وارد می کند. در این حالت، آنها به نتیجه اولیه و راضی کننده (و نه کمال مطلوب) رضایت می دهند. این امر، باعث می شود بازدهی کمتر از حد مطلوب برای مالکان به دست آید. لذا ممکن است بین حداکثر شدن منافع سهامداران و منافع شخصی مدیران، تضادی به وجود آید که از آن به عنوان مشکل یا مساله نمایندگی یاد می شود.

همچنین، میان اعتباردهندگان واحدهای تجاری و مدیران آن واحدها نیز رابطه نمایندگی وجود دارد. در این رابطه، فرض می شود که اعتباردهنده به مدیر (نماینده) اجازه می دهد از منافی که او در اختیار واحد تجاری قرار داده است، استفاده نماید. به عبارت دیگر، مدیر اختیار تصمیم گیری در مورد منابعی را دارد که متعلق به او نیست. در اینجا ممکن است مدیر در راستای منافع اعتباردهنده عمل نکند و در نتیجه مشکل نمایندگی رخ دهد. این تئوری، نقش مهمی در تدوین تئوری اثباتی در حسابداری دارد.

رابطه میان مالکان و مدیران

مالک یک شرکت، ممکن است برای اداره شرکت مدیری را از طرف خود منصوب کند. فرض می شود که مالک برای محدود کردن رفتارهای فرصت طلبانه مدیر، حقوق ثابتی را به او پرداخت می کند. اگر فرض شود که مدیر همواره برای تأمین منافع شخصی خود عمل می کند، آنگاه پیش بینی می شود که مدیر با انجام رفتارهای فرصت طلبانه،

دهند که در رتبه بندی، آنها را برابر یا بالاتر از اعتباردهندگان قبلی قرار دهند.

### ۳- خرید دارایی‌ها با ریسک بالا

مدیر ممکن است با وجوه استقراض شده، دارایی‌های با ریسک بالا را خریداری کند. این موضوع می‌تواند منتج به ضرر وام‌دهندگان و سود مالکان و مدیران شرکت شود. برای مثال، فرض کنید شرکت صد میلیون ریال وام دریافت کند و آن را صرف سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار با ریسک بالا و یا خرید و ادغام شرکت‌های زیان‌آور نماید.

### ۴- عدم سرمایه‌گذاری در پروژه‌های سودآور

مدیر ممکن است پذیرش سرمایه‌گذاری‌های سودآور را رد نماید، زیرا این احتمال وجود دارد که منافع حاصل از انجام سرمایه‌گذاری‌های مذکور، به اعتباردهندگان منتقل شود.

برای کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیر در رابطه با اعتباردهندگان، آنها به‌هنگام تنظیم قرارداد خود با شرکت، ممکن است روش‌های زیر را به کار گیرند:

الف - محدودیت در تقسیم سود: اعتباردهنده برای تقسیم سود، محدودیتی را در قرارداد می‌گنجاند تا تمام سود تقسیم نشود و بخشی از آن در شرکت باقی بماند.

ب - محدودیت ادغام: این محدودیت، رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیر در خرید دارایی‌ها با ریسک بالا را محدود می‌کند.

ج - به رهن در آوردن دارایی: به موجب این محدودیت و به منظور تعیین وام، دارایی‌های شرکت در رهن اعتباردهنده قرار می‌گیرند و بدون اجازه اعتباردهنده، شرکت حق فروش آن دارایی‌ها را ندارد.

د - محدودیت افزایش بدهی: وام‌دهنده ممکن است شرط گذارد که وام‌گیرنده سایر اعتباردهندگان را از نظر رتبه بندی، برابر و یا بالاتر از وام‌دهنده اولیه رتبه بندی نکند.

ه - سایر موارد

اعتباردهندگان ممکن است به غیر از موارد فوق، شرایط دیگری را نیز برای وام‌گیرنده اجبار نمایند. نمونه‌هایی از این موارد، به شرح زیر است:

- تهیه صورت‌های مالی حسابرسی شده و ارائه آن به اعتباردهنده به منظور نظارت بر عملکرد و وضعیت مالی وام‌گیرنده.

۲- تحمل هزینه‌های نمایندگی: ابزار دیگر مالکان در برخورد با مسئله نمایندگی، تحمل هزینه‌های نمایندگی است. برخی از این هزینه‌ها عبارت است از:

الف - هزینه‌های نظارت: این هزینه‌ها از تصمیمات راضی‌کننده مدیر جلوگیری می‌کند. هزینه حسابرسی و استقرار رویه‌های کنترلی از جمله این هزینه‌ها به‌شمار می‌آید.

ب - هزینه‌های بیمه و ضمانت: هزینه‌های مذکور، مدیر را به فعالیت در جهت همسو کردن منافع خود با منافع مالک، تشویق می‌کند. برای مثال، پرداخت پاداش هیات مدیره بر اساس معیارهای عملکرد شرکت نظیر سود، پاداش بهره‌وری و دستمزد بالا، از جمله این هزینه‌ها محسوب می‌گردد.

### رابطه بین مدیر و اعتباردهنده

در بخش قبل، رابطه بین مدیر و مالک مورد بررسی قرار گرفت و مشکلات رابطه مزبور و راه‌حل‌های آن مشکلات نیز ارائه شد. در اینجا، فرض می‌شود که شرکت برای تامین منابع مالی خود به وام‌دهندگان روی آورده است. در این حالت، اعتباردهندگان در موقعیت مالکی قرار می‌گیرند که دارایی‌های خود (پول قرض داده شده) را تحویل مدیران شرکت می‌دهد تا آنها (مدیران) به عنوان نماینده، از آن منابع استفاده کنند. اگر فرض شود که در تنظیم قرارداد بین مدیران شرکت و اعتباردهندگان، مقررات و قانونی وجود نداشته باشد؛ مدیر به احتمال زیاد رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ای را برای حداکثر کردن منافع خود انجام خواهد داد. مواردی از این گونه رفتارها در ذیل ذکر شده است:

### ۱- تقسیم زیاد سود:

مدیر ممکن است مبالغ استقراض شده از اعتباردهندگان را به عنوان سود بین سهامداران تقسیم کند. به عبارت دیگر، مدیران شرکت به جای استفاده از منابع استقراض شده برای عملیات و ایجاد منافع، آن را میان سهامداران تقسیم و از شرکت خارج می‌کنند. این عمل، ممکن است به ورشکستگی شرکت منجر شده و به نوبه خود، باعث نکول مطالبات اعتباردهندگان از سوی شرکت شود.

### ۲- تضعیف مطالبات اعتباردهندگان قبلی

مدیران شرکت ممکن است وجوه دیگری را از سایر اعتباردهندگان استقراض نمایند و به طلبکاران جدید قول

تجاری توزیع می‌کند.

در رابطه با این وظیفه، سیستم حسابداری گزارش‌ها و مدارکی را ایجاد می‌کند که اجازه می‌دهد تا مشارکت‌کنندگان بدانند که قرارداد آنها چگونه انجام شده است. برای مثال، هر کارگر حقوق دریافت می‌کند و خلاصه عملکرد او در صورت‌حساب حقوق درج و به اطلاع او رسانده می‌شود. مشتریان مدارک و صورت‌حساب فروش را دریافت می‌کنند و مدیر فروش تاریخچه حساب آنها را به منظور اطمینان از انجام قرارداد توسط مشتری، مورد بررسی قرار می‌دهد. همچنین گزارش‌های مختلف عملکرد و بودجه در سطوح مختلف سلسله مراتب مدیریتی، وظیفه‌ای مشابه در ارتباط با عملکرد مدیریت در انجام وظایف خود بر اساس قرارداد نشان می‌دهد.

د - حسابداری، وظیفه اعلان و انتشار اطلاعات را به منظور جذب مشارکت‌کنندگان در قراردادهای جدید برعهده دارد. واحدهای تجاری، گزارش‌های حسابداری را برای آگاهی و ایجاد انگیزش به منظور جذب اشخاص جدید برای تکمیل قراردادهای باقی مانده، فراهم می‌آورد. برای مثال، مشتریان جدید، کارکنان جدید، مدیران جدید و سهامداران جدید را جذب می‌کنند. به عبارت دیگر، گزارش‌های سالانه حسابداری به مثابه ابزاری است که برای جذب افراد به منظور انجام قرارداد با شرکت به کار می‌رود.

ه - حسابداری، حداقلی از سطح دانش و آگاهی درباره شرکت را در قالب اطلاعات عمومی بین همه گروه‌های ذی‌نفع توزیع می‌کند. از سوی دیگر، ممکن است دو شخص طرف قرارداد بخواهند به منابع اطلاعاتی یکدیگر دسترسی داشته باشند، انتشار اطلاعات عمومی این مشکل را برای آنها حل می‌کند. برای مثال، اعتباردهندگان می‌خواهند بدانند که سهامداران چقدر سود دریافت کرده‌اند. با انتشار صورت‌های مالی، مشخص می‌شود که چقدر سود به سهامداران، چه میزان بهره به اعتباردهندگان، چقدر بابت مواد خریداری شده به تامین‌کنندگان مالی و چقدر دستمزد و حقوق به کارکنان و چه میزان مالیات به دولت پرداخت شده است.

مکتب اثبات‌گرایی<sup>۴</sup>

روش‌های مختلفی درباره شناخت پدیده‌ها وجود دارد.

- دارا بودن وضعیت مالی مناسب برای وام‌گیرنده. برای مثال، داشتن نسبت مناسبی از جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها.

- در مورد ادغام نیز شرکت‌ها باید میزان معینی از دارایی‌های مشهود را بعد از ادغام دارا باشند.

### وظایف حسابداری در قراردادهای

در دنیایی که اکثر افراد به دنبال منافع شخصی خود هستند، این احتمال وجود دارد که برخی از طرفین قرارداد به اشتباه و یا به عمد و یا به دلیل رویدادهای پیش‌بینی نشده، وظایف خود را در چارچوب‌های تعیین شده قرارداد به خوبی انجام ندهند. از آنچه که تاکنون گفته شد، می‌توان چنین نتیجه گرفت که وقتی وظایف تعیین شده در قرارداد توسط برخی به خوبی اجراء نشود، طرفین دیگر نیز به دنبال آن خواهند بود که از منافع ضایع شدن منافع خود جلوگیری کنند. هنگامی که برخی از مشارکت‌کنندگان در انجام تعهدات مندرج در قرارداد کوتاهی می‌کنند، یعنی منافع بیشتری نسبت به آنهایی که استحقاق بیشتری دارند، دریافت می‌کنند؛ در حالی که تعهدات آنها کمتر است، ارزش شرکت کاهش و به سمت ورشکستگی سوق می‌یابد. حسابداری سازوکاری است که واحدهای تجاری از آن برای حفظ یکپارچگی و تداوم فعالیت خود در مقابل این فشارها و قصورها استفاده می‌کند. ساندر<sup>۳</sup> (۱۹۹۷) معتقد است که نظام حسابداری برای اجراء، اصلاح و حمایت از قراردادها، تداوم فعالیت واحد تجاری و حفظ افراد طرف قرارداد، پنج وظیفه اصلی را انجام می‌دهد:

الف - حسابداری آورده و سهم هر یک از افراد مشارکت‌کننده در تامین منابع را اندازه‌گیری و ثبت می‌کند.

ب - حسابداری بر پرداخت‌های هر یک از مشارکت‌کنندگان قرارداد نظارت و کنترل دارد و آنها را ثبت می‌کند. به عبارت دیگر، حسابداری جریان‌های خروجی واحد تجاری مانند دستمزد کارکنان، وجوه پرداختی به فروشندگان و مالیات بر درآمد را اندازه‌گیری، ثبت و کنترل می‌کند.

ج - سیستم کنترل حسابداری، رتبه و درجه‌ای را که هر مشارکت‌کننده با شرایط قراردادش مواجه شده، تعیین می‌کند و این اطلاعات را بین افراد انتخاب شده در واحد

مکتب اثباتی رواج یافته‌اند که تحت عنوان مکتب اثباتی نو شناخته می‌شوند. این مکتب، توسط دانشمندانی چون برگمن، فرانک و فایگل بسط یافته است. هدف مکتب جدید اثباتی، تعیین بنیانی مطمئن با اتخاذ روشی مبتنی بر تحلیل منطقی تمامی مفاهیم و گزاره‌ها برای دانش است. بر پایه این هدف، گزاره‌های اساسی تنها از استنتاج تجربی (استقرا) نتیجه‌گیری می‌شوند و این استنتاج با تحلیل منطقی نشان داده می‌شود. برخی از دانشمندان بر اساس اندیشه‌های مکتب اخیر، در صدد برآمدن تا هر نوع رفتار و عمل انسان‌ها را با کاربرد شیوه‌ها و ابزار ریاضی شناسایی نمایند. مکتب اثبات‌گرایی، از جهات بسیاری مورد انتقاد قرار گرفته است. از جمله آن که در علوم انسانی نمی‌توان همانند علوم طبیعی به قوانین ثابت و دقیق دست یافت. ادراک انسانی از یک پدیده، همواره یکسان نمی‌ماند؛ بلکه در طول زمان تغییر می‌کند. به علاوه، هر انسان در برابر اشیاء خارج ادراکی دارد که خاص خود اوست و ممکن است با شخص دیگر متفاوت باشد. اما به‌رغم انتقادات وارد بر مکتب‌های مذکور، اندیشه‌های صاحبان این مکاتب به عنوان گامی در راه تکوین علوم انسانی به کار آمده و موجب پیدایش اندیشه‌های دیگر نیز شده است که بر بُعد تجربه‌پذیر بودن این علوم تاکید دارد.

#### تعریف تئوری اثباتی حسابداری

تئوری اثباتی حسابداری توسط واتس<sup>۵</sup> و زیمرمن<sup>۶</sup> معرفی و رواج یافته است. واتس و زیمرمن در توضیح چگونگی انتخاب واژه اثباتی در تئوری خود، چنین عنوان کرده‌اند که:

"ما اصطلاح اثباتی را از اقتصاد به عاریه گرفته‌ایم. این اصطلاح در اقتصاد برای تمیز تحقیقاتی که به منظور توضیح و پیش‌بینی پدیده‌ها و تحقیقاتی که هدف آنها تدوین حکم و دستور می‌باشد، بکار می‌رود. با توجه به تعریفی که از واژه اثباتی در اقتصاد وجود دارد، به نظر ما نیز این اصطلاح می‌تواند برای تمیز تحقیقات حسابداری که به منظور توضیح پدیده‌ها انجام می‌شود از تحقیقات حسابداری که به منظور اتخاذ و صدور حکم و دستور صورت می‌گیرد، سودمند باشد." عبارت اثباتی، یک نشان و علامت را در حسابداری ایجاد کرده، نظیر نشانه‌هایی که تداعی‌کننده موضوع خاصی

یکی از روش‌های شناخت، شناخت علمی است. در این شیوه برای شناخت هر پدیده بر مشاهده، تجربه، آزمایش و سایر شیوه‌های عینی اتکاء می‌شود. آنان که این شیوه را به کار می‌گیرند، دانش را مطالعه منظم و عینی پدیده‌های تجربی می‌دانند. دانشمندان بر این عقیده هستند که بین انسان‌ها و دنیای خارج، رابطه‌ای از طریق حواس برقرار می‌شود و شناخت، محصول تجربه فرد با توجه به دنیای فیزیکی، زیستی و اجتماعی پیرامون او است. از میان شیوه‌های شناخت، شناخت علمی انسان‌ها را به سوی آزمایشگاه‌ها و کانون‌های پژوهش رهنمون ساخته است. در گذشته، شاهد توسعه و پیشرفت بیشتر علوم طبیعی نظیر فیزیک، زیست‌شناسی و سایر علوم طبیعی در مقایسه با علوم انسانی بوده‌ایم. آیا علوم انسانی می‌تواند همانند علوم طبیعی از شیوه‌های علمی برای رشد و توسعه خود استفاده کند؟ پرسش دیگر آن است که آیا شیوه‌های شناخت در علوم طبیعی و علوم انسانی متمایز نیست؟ برای پاسخ به سئوالات مذکور، سه نوع بینش میان دانشمندان علوم انسانی وجود دارد. بینش اول آن است که همه دانش‌ها یکی هستند و هیچ تمایزی بین آنها وجود ندارد. بینش دوم بر وجود افتراق مطلق بین دانش‌های طبیعی و انسانی تاکید دارد و بینش سوم، دیدگاهی دیالکتیک و تلفیقی میان علوم انسانی و طبیعی قابل است.

مکتب اثبات‌گرایی در بینش اول قرار دارد. در این مکتب چه در علوم طبیعی و چه در علوم انسانی، تنها سرچشمه اطلاعات درست، تجربیات و پردازش منطقی و ریاضی آن علوم است. این مکتب توسط آگوست کنت پدید آمده است. وی جامعه‌شناسی را فیزیک اجتماعی خوانده است. او بر این عقیده بود که علوم انسانی باید بر اساس علوم طبیعی پایه‌گذاری شود و به دقت آن علوم دست یابد. در این مکتب، اعمال اجتماعی تابع قوانین طبیعی هستند و پیش‌بینی و کنترل آنان باید هدف جامعه‌شناس باشد. در مکتب مزبور، پیش فرض‌های غلط و خرافات در برخورد با پدیده‌های اجتماعی کنار گذاشته می‌شوند و شناخت واقعیات از طریق مشاهده و تجربه صورت می‌گیرد و تفکر اثباتی، یعنی توسعه دانش اجتماعی بر پایه شیوه‌های دقیق و عینی علوم طبیعی.

در نیم قرن اخیر، جریان‌های فکری تازه‌ای منبث از

برمی‌گردد که مصادف است با تغییر پارادایم حسابداری تا قبل از آن زمان، اکثر مقالات چاپ شده در مجله بررسی‌های حسابداری<sup>۱۲</sup> انجمن حسابداری آمریکا<sup>۱۳</sup>، دستوری بود (نظیر کارهای ادوارز، بل، چمبرز و استرلینگ). در دوره ۱۹۵۶ تا ۱۹۶۳، ۳۶۵ مقاله از مقالات مجله مذکور از نوع تحقیقات دستوری بود. این مقالات، مفروضاتی را درباره موضوع و اهداف آن در نظر می‌گرفتند و حکم و دستور آن را استنتاج می‌نمودند. مقالات مذکور، از شواهد یا پیش فرضیاتی برای آزمون رسمی استفاده نمی‌کردند. تنها ۳ درصد مقالات منتشر شده در مجله بررسی‌های حسابداری در دوره ۱۹۵۶ تا ۱۹۶۳ مقالات تجربی بودند. در هیچکدام از مقالات دوره پیش‌گفته سعی نشده بود تا وضعیت موجود حسابداری با استفاده از مدل‌های ریاضی یا حداقل با فنون مرسوم، تشریح گردد. امروزه، تقریباً همه مقالات بررسی‌های حسابداری و همچنین سایر مجلات معتبر دانشگاهی، از تحقیقات اثباتی الگو گرفته‌اند. به عبارت دیگر، مقالات مجلات مزبور دارای فرضیه و از طریق روش‌های آماری مورد آزمون قرار می‌گیرد. در پاسخ به علت تغییر پارادایم تحقیقات حسابداری از تحقیقات دستوری به تحقیقات اثباتی، باید گفت که تغییر پارادایم به تغییرات در سیستم آموزشی دانشکده‌های بازرگانی آمریکا در دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ برمی‌گردد. نظام آموزشی بازرگانی که توسط شرکت فورد<sup>۱۴</sup> و بنیاد کارنگی<sup>۱۵</sup> نیویورک ایجاد شده بود، سرعت‌دهنده این تغییر بوده است. در نظام آموزشی مزبور، تحقیق خوب، تحقیقی است که فرضیه داشته باشد و فرضیه نیز آزمون شود. همچنین گفته می‌شود که در طول دهه ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ میلادی، امکانات و ابزار محاسباتی نظیر رایانه‌ها و نرم‌افزارهای آماری به سرعت افزایش یافت و این خود باعث شد تا تحلیل‌های آماری و محاسباتی در پارادایم تحقیقات اثباتی مورد استفاده قرار گیرد.

مقاله‌ای که توسط دو محقق استرالیایی بنام‌های بال<sup>۱۶</sup> و براون<sup>۱۷</sup> نگاشته شده است، در زمره تحقیقات اثباتی قرار دارد. مقاله این دو نفر که در سال ۱۹۶۸ در مجله تحقیقات حسابداری<sup>۱۸</sup> چاپ شده، علاقه به انجام تحقیقات در حوزه بازار سرمایه را افزایش داده است. تحقیقات مذکور، به دنبال تشریح و پیش‌بینی واکنش قیمت سهام نسبت به انتشار ۴۷

است. به اعتقاد واتس و زیمرمن، تئوری اثباتی حسابداری به تشریح رویه‌های حسابداری می‌پردازد. این تئوری برای توضیح و پیش‌بینی رفتار شرکت‌هایی که می‌خواهند از یک رویه خاص استفاده کنند و همچنین شرکت‌هایی که نمی‌خواهند از رویه‌ای مشخص استفاده کنند، بکار می‌رود. این تئوری در مورد اینکه شرکت‌ها از چه رویه‌هایی باید استفاده کنند، توضیحی نمی‌دهد؟

تئوری اثباتی حسابداری به روابط میان اشخاص مختلفی که منابع واحد تجاری را تامین می‌کنند، توجه دارد و چگونگی کمک حسابداری در انجام این وظیفه را توضیح می‌دهد. نمونه‌هایی از این روابط عبارت است از رابطه میان مالکان (تامین‌کنندگان سرمایه) و مدیران (عرضه‌کنندگان کار مدیریت) یا رابطه بین اعتباردهندگان و مدیران شرکت. روابط مزبور، مستلزم تفویض تصمیم‌گیری از یک طرف (موکل) به طرف دیگر (وکیل یا نماینده) است که از آن به عنوان رابطه نمایندگی یاد می‌شود. تئوری اثباتی حسابداری بر این فرض اقتصادی مبتنی است که اعمال اشخاص برای نفع شخصی انجام می‌شود و اشخاص این اعمال را برای افزایش ثروت خود و به طریقی فرصت‌طلبانه انجام می‌دهند.

در ادامه مقاله مشاهده خواهد شد که تئوری اثباتی حسابداری، جدا از مباحث علم اقتصاد تکامل یافته و به شدت به فرضیات کارایی بازار، یعنی واکنش بازار سرمایه نسبت به اطلاعات حسابداری و نقش توافقات قراردادی در کاهش تضادها و تعارض‌های موجود در واحد تجاری (که این خود از تئوری نمایندگی نشأت گرفته)، متکی است.

#### تدوین و توسعه تئوری اثباتی حسابداری

تحقیقات اثباتی در حسابداری در نیمه دهه ۱۹۶۰ اهمیت پیدا کرد و در طول دهه ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ به پارادایم<sup>۱۹</sup> تحقیقاتی مهمی تبدیل شد. قبل از این زمان، پارادایم تحقیقاتی در حسابداری، تحقیقات حسابداری دستوری بود. محققان پژوهش‌های دستوری مانند استرلینگ<sup>۸</sup>، ادواردز<sup>۹</sup>، بل<sup>۱۰</sup> و چمبرز<sup>۱۱</sup> تحقیقاتی در دوره تورم انجام داده بودند. اما تحقیقات دستوری مذکور، رویه‌های موجود حسابداری را مورد آزمون و بررسی قرار نمی‌داد و به عبارت دیگر، تحقیقات مزبور تجربی نبود.

ظهور تحقیقات اثباتی در حسابداری به نیمه دهه ۱۹۶۰

سهام تاثیرگذار هستند. به بیان دیگر، آنها به این نتیجه رسیدند اطلاعاتی که بر اساس فرض بهای تمام شده تاریخی تهیه می‌شود، می‌تواند برای بازار سرمایه سودمند باشد همچنین، اطلاعات حسابداری، تنها منبع اطلاعاتی درباره فعالیت یک واحد تجاری نیست، بلکه منابع دیگری نیز وجود دارند.

نتیجه مزبور، با عقاید نظریه پردازان تئوری دستوری حسابداری نظیر چمبرز که معتقد بود اطلاعات بهای تمام شده تاریخی گمراه کننده است و اینکه اطلاعات حسابداری، تنها منبع اطلاعاتی درباره فعالیت واحد تجاری است؛ در تضاد می‌باشد.

به عقیده دیگران<sup>۲۲</sup> مقاله بال و براون در میان مقالات پژوهشی حسابداری در زمره مقالاتی است که شهرت پیدا کرده و در متون حسابداری به آن استناد زیادی می‌شود. این مقاله، منجر به تغییر رویکرد تحقیقات حسابداری از دستوری به توصیفی گردید. اثرات تحقیق مذکور برای حسابداری به شرح زیر است:

- الگویی مشخص برای انجام تحقیقات تجربی در حسابداری فراهم آورد. این الگو شامل تدوین فرضیه، جمع آوری اطلاعات، تجزیه و تحلیل اطلاعات و نتیجه‌گیری بود.

- دیدگاهی را بر ضد انتقادات علیه اصول پذیرفته شده حسابداری مطرح نمود. بیشتر این انتقادات شامل انتقاداتی بودند که اطلاعات حسابداری بهای تمام شده تاریخی را گمراه کننده و بی‌فایده می‌دانستند.

- در تحقیقات آتی بازار سرمایه، عناصر اصلی طرح تحقیق را پایه‌گذاری کرد. بعد از تحقیق بال و براون، مقالات زیادی در حوزه بازار سرمایه نگاشته شد. آزمون شکل نیمه قوی فرضیه بازارکارآمد در تحقیقات حسابداری، بررسی رفتار بازار در زمان‌های نزدیک به تاریخ اعلام سود، رابطه سود حسابداری با جریان‌های نقدی عملیاتی و اندازه‌گیری بازده غیر عادی به وسیله الگوی قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای؛ از جمله تحقیقاتی بودند که بعد از مقاله بال و براون انجام شدند.

- واتس و زیمرمن نیز تدوین تئوری اثباتی حسابداری را به تحقیق بال و براون نسبت می‌دهند.

چنان که گفته شد، در طول دهه ۱۹۷۰ میلادی و سال‌های

ادامه در صفحه ۵۳

توسعه تئوری اثباتی حسابداری موثر واقع گردید، تحقیق فاما<sup>۱۹</sup> در حوزه بازار سرمایه و تدوین فرضیه بازارکارآمد سرمایه<sup>۲۰</sup> بود. این فرضیه بر این فرض مبتنی است که بازارهای سرمایه به‌طور کارآمد و بدون جانبداری نسبت به اطلاعات موجود در بازار، واکنش نشان می‌دهند. براساس این فرضیه، قیمت‌های اوراق بهادار منعکس‌کننده محتوای همه اطلاعات موجود در بازار است و اطلاعات مزبور، تنها محدود به اطلاعات حسابداری نمی‌باشد.

پژوهشگرانی نظیر بال، براون و بیور<sup>۲۱</sup>، واکنش بازار سهام را نسبت به اعلام سود حسابداری به‌طور تجربی مورد بررسی قرار داده‌اند. بال و براون در سال ۱۹۶۸، با استفاده از اطلاعات ماهانه درباره اعلام سود و بازده سهام شرکت‌ها در وال استریت ژورنال<sup>۲۲</sup>، بررسی کردند که آیا تغییرات غیرمنتظره در سود حسابداری، منجر به بازده غیر عادی در اوراق بهادار می‌شود یا خیر. آنها براساس فرضیه بازار کارآمد، پیشنهاد دادند که اگر اعلام سود در بازار سرمایه به‌عنوان یک اطلاعات مورد استفاده قرار گیرد، در آن صورت قیمت‌های سهام با توجه به اطلاعات جدید تعدیل خواهد شد.

آنها با استفاده از مدل‌های آماری، سود مورد انتظار واحد تجاری را پیش‌بینی کردند. همچنین، آنها به الگویی نیاز داشتند که بوسیله آن بازده بازار سهام را در غیاب اطلاعات پیش‌بینی کنند. یعنی، آنها باید بازده عادی اوراق بهادار را تعیین می‌کردند تا بتوانند به‌واسطه آن، بازده غیرعادی آن را نیز تعیین کنند.

در تعیین بازده عادی اوراق بهادار بر الگوی قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای<sup>۲۳</sup> اتکاء کردند. الگوی اخیر، نرخ بازده مورد انتظار اوراق بهادار را با بکارگیری یک الگوی خطی تعیین می‌نماید. بازده مورد انتظار یک نوع سهم، به‌وسیله نرخ بازده فاقد ریسک (این نرخ معمولاً بازده اوراق قرضه دولتی است) به علاوه صرف ریسک ناشی از ما تفاوت بازده بازار با نرخ فاقد ریسک که در ضریب بتا (ریسک سیستماتیک بازار) ضرب می‌شود؛ بدست می‌آید. تفاوت میان بازده واقعی و بازده مورد انتظار، بازده غیرعادی نامیده می‌شود.

از نتایج تحقیق بال و براون چنین بر می‌آید که اطلاعات سود حسابداری، در برگیرنده عواملی است که بر قیمت



# معرفی موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

در اجرای مصوبه شورایی عالی انجمن حسابداران خبره ایران و به استناد ماده ۱۰ اساسنامه انجمن بدین وسیله موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران که حداکثر شرکاء آنها حسابداران مستقل عضو انجمن می باشند، به شرح زیر و به ترتیب الفبا معرفی می گردند.

- ۱- آزمونگران
- ۲- امجد تراز سپاهان
- ۳- ایران مشهود
- ۴- آزمون سامانه
- ۵- آریاروش
- ۶- اصول پایه فراگیر
- ۷- آریان فراز
- ۸- اراکان سیستم
- ۹- آروین ارقام پارس
- ۱۰- ارقام تگر آریا
- ۱۱- بیداران
- ۱۲- اصول اندیشه
- ۱۳- بهراد فشار
- ۱۴- بهرنگ روش
- ۱۵- به روز آوران ژرف اندیش
- ۱۶- حسابر سین
- ۱۷- تلاش ارقام
- ۱۸- دایارایان
- ۱۹- دش و همکاران
- ۲۰- خبره
- ۲۱- رایمند و همکاران
- ۲۲- سیاق نوین
- ۲۳- سخن حق
- ۲۴- سپاهان تراز
- ۲۵- فراز فشار
- ۲۶- ممیز
- ۲۷- کار بردار قام
- ۲۸- همیار حساب

## انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶  
۸۸۹۰۵۹۲۰  
فاکس ۸۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

## موسسه حسابرسی آزمونگران عضو انجمن حسابداران خبره ایران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهرداد آل علی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فرهاد فرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالمجید فخریز (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره‌های و طراحی سیستم‌های مالی - نظارت بر امور نصفه  
تلفن: ۸۸۸۰۳۴۶۵ - ۸۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۸۷۵۷۳۴۰  
فاکس: ۸۸۷۵۷۳۴۱  
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵۷۹۷

## موسسه حسابرسی امجد

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران  
معتمد بورس اوراق بهادار

- محمدحسین واحدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر بهنیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدحسین ملکیان (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالی، بازرسی قانونی، مشاوره‌های مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی  
دفتر تهران: خیابان ولیعصر، کوچه دلپسته (جنب هتل سیمرغ)، پلاک ۲، طبقه سوم  
تلفن: ۲۱۸۸۷۰۵۳۰۷  
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶  
تلفن: ۰۳۱۱۶۶۲۸۳۵۰ و ۰۶۶۲۱۳۴۵  
فکس: ۰۳۱۱۶۶۲۸۹۹۲  
صندوق پستی: اصفهان ۱۹۹، ۸۱۶۴۵

## ایران مشهود

### موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدرضا گلچین پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علیرضا عطوفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدصادق حشمتی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌های مالی و مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی و ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۸۷۹۱۴۳۷ - ۸۸۷۹۱۴۳۷ - ۸۸۷۸۵۷۶۵  
فاکس: ۸۸۷۹۱۴۷۰  
نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۴۸۹۹ - ۱۴۱۵۵  
دفتر اهواز: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۰۶۱۱۰۳۳۳۶۶۲۵  
Email: info@iranmashhood.com  
Website: www.iranmashhood.com

## موسسه حسابرسی آزمون سامانه عضو انجمن حسابداران خبره ایران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عبدالرضا (فراهان) نوربخش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی اصغر نجفی مهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین قاسمی روچی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مدیریت و طراحی و استقرار سیستم‌های مالی و ارزیابی سهام  
نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سه‌رودی جنوبی شماره ۹۷ واحد ۸  
تلفن: ۷۷۵۳۷۹۴۴ - ۷۷۶۲۷۷۳۰  
فاکس: ۷۷۵۲۷۴۵۸ - صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹  
نشانی: میدان آرژانتین، خیابان زاگرس، شماره ۵ واحد ۲  
تلفن: ۸۸۷۹۸۴۸۱

## آریاروش

موسسه حسابرسی آریاروش  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران  
معتمد بورس اوراق بهادار

- حبیب جامعی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدمحمد بزرگزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجتبی غلامی (حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)
- محمدکاظم ملانکصفت (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌های و مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و اصلاح حساب  
تلفن: ۸۸۷۵۷۲۶۰۶۱ - ۸۸۷۵۷۲۶۰  
نشانی: تهران: خیابان سه‌رودی شمالی، خیابان شهیددندی (بالیزی)، نرسیده به نوبخت پلاک ۱۳۱، واحد ۳  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵۷۹۱۹



## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- ابراهیم موسوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن صالح آبادی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ منوچهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌های و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۴۲۳۵۲۴ - ۸۸۴۱۱۵۰۵  
فاکس: ۸۸۴۲۳۵۲۴ - ۸۸۴۱۱۵۰۵  
نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه پلاک ۴۳ طبقه ۴  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۵۹۳۵  
IACPA\_Oparageer@yahoo.com

۷

### موسسه حسابرسی آریان فراز

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهدی سوادلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- دیویش امین‌نژاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمودرضا ناظری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی و بازرسی قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، ارائه خدمات مالی و مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های مالی، ارزیابی سهام و حسابرسی داخلی.  
تلفن: ۸۸۵۲۱۹۰۷ - ۸۸۷۵۲۶۳۱  
فاکس: ۸۸۵۲۱۹۰۶

نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، میدان تختی، خیابان صابونچی، کوچه دوم (اداشی)، پلاک ۲، واحد ۷، کدپستی: ۱۵۳۳۶۳۵۴۱۹

۸

### موسسه حسابرسی ارکان سیستم



عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران  
معمد سازمان بورس و اوراق بهادار

- محمد شوقیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالله شفاعت (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جبرائیل بهاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی (به همراه نرم‌افزارهای مالی)

تلفن: ۲ و ۸۸۸۰۴۹۴۱ - فاکس: ۸۸۸۰۴۹۴۰  
دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰  
دفتر تبریز: خیابان امام سهراهی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸  
تلفکس: ۰۴۱۱-۵۵۳۳۵۷۰

Email: m\_shoghian@yahoo.com

۱۱

### راهنمای موسسات حسابرسی انجمن حسابداران خیره ایران

تلفن‌های: ۸۸۹۰۲۹۲۶

۸۸۹۰۵۹۲۰

۸۸۸۹۹۷۲۲

فاکس:

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

۵۰

۹



### موسسه حسابرسی

#### آروین ارقام پارس

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سیروس شمس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علاءالدین غفاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مصطفی جان‌نثاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جواد راغی (حسابدار رسمی)
- محمد بهنام‌دانی‌مژدهی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی و بازرسی قانون شرکت‌ها، حسابرسی داخلی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارزیابی سهام، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی، خدمات مالی و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه شرکت‌ها

تلفن: ۸۸۹۳۷۳۱۷-۱۹ - فاکس: ۸۸۹۰۱۸۳۴  
نشانی: تهران: خیابان استاد نجات‌الهی - کوچه خسرو - پلاک ۵۱ - طبقه سوم  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۳۳۹۵

۱۰



### ارقام‌نگر آریا

#### موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مصطفی احمدی وسطی کلانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اسفندیار گر شامسی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- قاسم شیخانی (حسابدار رسمی، حسابدار مستقل)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه‌های مالی و مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و ارزیابی سهام.  
نشانی: تهران - خیابان شریعتی، نرسیده به بهار شیراز، جنب سینما ایران، پلاک ۴۱۱، واحد ۲ غربی.  
تلفن: ۳۱-۷۷۶۵۲۲۲۹ - فاکس: ۷۷۵۰۱۹۱۳  
دفتر شمال: قائم‌شهر، خیابان ۱۶ متری، شرق میدان علی، مقابل سالن بدنسازی سرو  
تلفن: ۰۱۲۳-۲۲۳۱۸۰۹ - فاکس: ۲۲۰۲۱۹۵

۱۲

### موسسه حسابرسی اصول اندیشه

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران  
حسابرسان معتمد بورس

- شهریار آتری سامانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدرضا یادگاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریذا عطایی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی شامل انواع حسابرسی: بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه، خدماتی که توسط دادگاه‌ها و مراجع قضایی ارجاع می‌گردد  
تلفن: ۸۸۸۷۶۴۴۶، ۸۸۸۷۷۰۰۳، ۸۸۸۹۹۳۶۵  
فاکس: ۸۸۸۷۶۴۴۵  
نشانی: میدان آرژانتین - خیابان روند - بن‌بست کامیج - پلاک ۵ - واحد ۳  
Email: osooleandisheh@iacpa.ir

۱۳

### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

#### بهراد موشار

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهربان پرویز (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریده شیرازی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- شیرین مشیر فاطمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا یعقوبی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری، طراحی سیستم‌های مالی، ارزیابی سهام، حسابرسی داخلی  
تلفن: ۸-۸۸۳۶۵۲۷ - فاکس: ۸۸۳۰۹۴۹۰  
نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (رحم سابق) پلاک ۲۹

صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱

کدپستی ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶

Email: info@behradmoshar.com

۱۴

### موسسه حسابرسی بهرنگ روش

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- علی‌اکبر خالقی (حسابدار رسمی)
- سیدهدادی علیچور (حسابدار رسمی)
- علی سعادت (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین شیخی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی، عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های مالی و ارائه خدمات مشاوره‌ای و کارشناسی مالی  
تلفکس: ۲۲۲۷۱۵۷۱-۲۲۲۷۰۱۹۸-۲۲۲۵۵۷۷۸

نشانی: تهران: خیابان میرداماد - خیابان نفت جنوبی - کوچه تابان - پلاک ۱ - واحد ۱۵

Email: Behrang ravesh@iacpa.ir

۱۱



### موسسه حسابرسی بیداران

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس اسرار حقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- یدالله امینواری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین فرج‌اللهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۸۳۰۶۹۱۱-۸۸۸۲۹۷۶۱-۸۸۸۳۵۲۰۷  
فاکس: ۸۸۸۳۱۶۸۱  
نشانی: شمال میدان هفت‌تیر، خیابان زیرک‌زاده، شماره ۲۲، طبقه اول

## موسسه حسابرسی بهروزآوران

### ژرفاندیش

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● حمید طایبی زاده فشارکی

(حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● علیرضا مسعود خورشیدی

(حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● عبدالناصر احدیان (حسابدار رسمی)

● داریوش فارسی منش (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابرسی داخلی، ارزیابی سهام  
تلفن: ۲۲۲۲۸۴۴۵ فاکس: ۲۲۹۱۳۲۴۰  
نشانی: خیابان شریعتی، نبش بلوار میرداماد، ساختمان ۲۰۰۰، طبقه دوم، واحد ۱۰

## موسسه حسابرسی و خدمات مالی

### دایاریان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● علی امانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● غلامحسین نوانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● عبدالحسین فرزانه (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور نصفه  
تلفن: ۸۲۱۳۴۰۰۰ (سی خط)  
فکس: ۸۸۸۹۱۱۷۸  
نشانی: میدان فاطمی - کوچه کامران - پلاک ۵  
صندوق پستی: ۱۵۷۲۵۹۴۷  
Email: DAYA RAYAN@apadana.com

## موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● داود خمارلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● نعمت‌الله علیخانی‌راد

(حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● سیواوش سهیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۸۰۴۵۱۹-۲۱  
فاکس: ۸۸۹۰۲۳۲۰  
نشانی: خیابان ولیعصر، کوی بزشکیور (شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸

## موسسه حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● حسن اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● منیژه آریانپور (حسابدار رسمی)

● ابوالفضل بسطامی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۷۱۶۵۱۸، ۸۸۷۱۹۷۴۳، ۸۸۷۲۱۲۶۹  
نشانی: خیابان قائم مقام فرماتی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶  
Email: hesabresin@rayankooosh.com



## موسسه حسابرسی دوش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● بهروز دارش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● سعید حسین عرب‌زاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● میلتن ایوان کریمیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام، طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۶۶۹۴۵۴۶۷، ۶۶۹۴۵۴۶۵  
فاکس: ۶۶۴۲۹۹۷۱  
نشانی: تهران - خیابان جمال‌زاده شمالی بالاتر از بلوار کشاورز روبروی بانک ملی شماره ۲۵۳  
صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷  
www.dashiacpa.com

## موسسه حسابرسی

### رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● عباسعلی دهدشتی‌نژاد

(حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● فریبرز امین (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● همایون مشیرزاده

(حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب  
تلفن: ۸۸۸۰۳۰۴۴ فاکس: ۸۸۹۰۳۴۹۶  
نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲، طبقه پنجم  
WWW.RYMAND.COM

## موسسه حسابرسی

### تلاش ارقام

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران  
معمتد سازمان بورس اوراق بهادار

● فیروز عرب‌زاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● فریدون ایزدپناه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● خلیل گنجه (حسابدار رسمی)

● جواد شیرکوند (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های مالی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی، ارزیابی سهام و سهم‌الشرکه  
دفتر مرکزی: تهران - خیابان شهید مطهری، خیابان لارستان، نبش خیابان عبده، ساختمان سپهر (شماره ۱۵)، واحد ۳۰۲  
تلفکس: ۸۸۸۰۶۸۷۶  
شعبه تبریز: خیابان ولی عصر، خیابان آذرینیا، پلاک ۲۳، طبقه اول  
تلفن: ۰۴۱۱-۳۳۱۲۷۷۸  
تلفکس: ۰۴۱۱-۳۳۱۲۷۷۸



## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت سیاق نوین

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● محمدتقی منصوری راد

(حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● عباس حسینی کیوترخانی

(حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● عبدالهادی بحرانی اصل (حسابدار رسمی)

خدمات: انواع حسابرسی و بازرسی قانونی، خدمات مشاوره مالی، حسابداری، مالیاتی و بیمه‌ای، خدمات حسابرسی داخلی، ارزیابی سهام، نظارت بر امور نصفه، خدماتی که توسط دادگاه‌ها و مراجع قضایی ارجاع و سایر مواردی که توسط شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران اعلام و تأیید می‌شود  
نشانی: تهران - خیابان میرداماد، میدان مادر، خیابان شاه‌نظری، خیابان دوم، پلاک ۱۶ (ساختمان آرکیده)، طبقه دوم، واحد ۸  
تلفکس: ۲۲۲۲۲۴۴۳ - ۲۲۹۲۰۹۵۰  
www.SiaghNovin.com



## انجمن حسابداران خبره ایران

تلفن‌های ۸۸۹۰۲۹۲۶

۸۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com



۲۳

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت  
سخن حق



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- شهره شهلائی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ خسروئی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اسداله نیلی اصفهانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه امور بانک، بیمه، فن آوری اطلاعاتی  
تلفن: ۸۸۷۹۴۶۴۶  
تلفاکس: ۸۸۷۹۴۹۲۸  
صندوق پستی: ۴۱۷۵ - ۱۴۱۵۵  
نشانی: میدان آرژانتین، اول بزرگراه آفریف، زوبیروی پارکینگ بیهنی، پلاک ۹، بلوک ب، واحد شماره ۳  
پست الکترونیک: info@sokhanehagh.com  
www.sokhanehagh.com

۲۵

موسسه حسابرسی  
فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- پرویز صادقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نریمان ایلخانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر عبدالهی تیرآبادی (حسابدار رسمی)
- فربخ حداد، یگانه ناداحساندا، سم آ
- سال بیست و سوم شماره صدورنودوهشت

خدمات: حسابرسی و بازرس قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم های حسابداری و حسابدار صنعتی، خدمات مالی، حسابداری، ارزیابی سهام و نظارت بر امور تصفیه نشانی دفتر تهران: خیابان شهید مطهری نرسیده به لارستان شماره ۴۰۸ طبقه سوم  
تلفاکس: ۸۸۸۹۳۸۹۸ - ۸۸۹۰۲۵۲۲ - ۸۸۸۹۳۸۹۸ - ۸۸۹۳۸۵۳۹ - ۸۸۸۹۳۹۹۱  
نشانی دفتر مشهد: بلوار سجاد پاساژ زمرد طبقه ۳ واحد شماره ۸، تلفن: ۰۵۱۱ - ۷۶۸۴۵۵۰  
نشانی دفتر همدان: ابتدای خیابان جهاد ساختمان جم طبقه ۳ پلاک ۸، تلفن: ۰۸۱۱ - ۸۲۴۱۸۷۲

E-mail: info@faraz moshaver.com  
Website: www.farazmoshaver.com

۲۴

موسسه حسابرسی سپاهان تراز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سید امیر حسین ایطقی نائینی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس حیدری کبری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سید شهاب یار نورپیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مهران پوریان (حسابدار رسمی)
- علیرضا جعفری نسیب (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی و بازرسی قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم مالی، خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی، ارزیابی سهام، نظارت بر امور تصفیه نهران: بلوار میرداماد، خیابان شهید بهزاد حصار (رازان جنوبی)، بن بست بیست و یکم، پلاک ۴ طبقه دوم  
تلفن: ۲۹۰۳۷۵۸۹ - ۲۲۲۷۶۳۳۸  
فاکس: ۲۲۲۷۶۳۳۸  
اصفهان: خیابان شیخ کدینی (مرداویج) - بعد از چهارراه رسالت - شماره ۴۸  
تلفن: ۰۳۱۱-۶۶۹۹۴۹۴-۶۶۹۹۵۹۵  
فاکس: ۰۳۱۱-۶۶۸۰۹۰۴  
www.sepahan tarz.com  
info@sepahan tarz.com

۲۶

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مهمیز  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدنسی داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیادت خو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سعید سینائی مهربانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی  
تلفن: ۸۸۹۰۱۵۴۷، ۸۸۸۹۵۳۷۷، ۸۸۸۰۲۹۰۱، ۸۸۹۰۷۶۷۹  
فاکس: ۸۸۸۰۲۸۹۸  
نشانی: خیابان کریم خان زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند، پلاک ۹۲، طبقه سوم، واحد ۶، کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶

۲۷



موسسه حسابرسی کار بردار قاص  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران  
معتقد بورس اوراق بهادار

- حسن خدایی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا معظمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی رحمانی (حسابدار رسمی)
- محمدحسین بدخشانی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، خدمات مشاوره مالی و مدیریت، طراحی سیستم های مالی، اصلاح حساب و ارزیابی سهام  
نشانی دفتر مرکزی: خیابان ولی عصر بین زرتشت و دکتر فاطمی، شماره ۸۴۸ (ساختمان زندیه)، طبقه چهارم، واحد ۱۷  
تلفن: ۸۸۸۰۹۸۳۸ - ۸۸۹۲۵۳۰۷ - ۸۸۸۹۹۸۰۴  
فاکس: ۸۸۹۰۰۸۱۲  
نشانی دفتر تهران: خیابان ولی عصر بالاتر از بزرگراه نیایش، خیابان ارمغان غربی، پلاک ۱۱، طبقه دوم، واحد ۶  
تلفن: ۲۲۰۲۳۵۴۴ - ۲۲۰۳۸۲۴۴  
فاکس: ۲۲۰۳۸۲۴۴  
email: karbord.argham@gmail.com

۲۸

همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- نریمان شعریافی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مسعود مبارک (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدتقی سلیمان نیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی  
تلفن: ۶۶۵۶۵۲۹۰ - ۶۶۶۰۰۹۴۰  
فاکس: ۶۶۶۰۰۹۴۰  
نشانی: تهران - خیابان کارگر شمالی - خیابان میرخانی (نصرت شرقی)، پلاک ۶۰، طبقه دوم، واحد ۴  
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳

و پذیرفته شده است. مقاله مذکور، دیدگاه گروه فشار مدیران را در رابطه با طرح بحثی که هیات تدوین استانداردهای حسابداری<sup>۲۵</sup> در زمینه تعدیلات سطح عمومی قیمت‌ها ارائه داده بود، تشریح می‌کرد. واتس و زیمرمن در این مقاله عنوان می‌کنند:

“در این مقاله، فرض ما این است که اشخاص در راستای حداکثر کردن مطلوبیت خود عمل می‌کنند. بنابراین، آنها برای رسیدن به این هدف، نوآور و مبتکر هستند. معنی واضح این فرض آن است که مدیریت شرکت‌ها برای تدوین استانداردهای حسابداری در راستای تایید منافع خود، بر هیات‌های تدوین استاندارد فشار وارد می‌کنند.”

در حسابداری تورمی از شاخص سطح عمومی قیمت‌ها استفاده می‌شود و سود حسابداری حاصل از بهای تمام شده تاریخی، براساس تغییرات سطح قیمت‌ها تعدیل می‌گردد. در دوران تورم، این کار باعث می‌شود تا سود کاهش یافته و دارایی‌ها افزایش یابد. در این مقاله، واتس و زیمرمن بررسی می‌کنند که چگونه ویژگی‌های سازمانی ممکن است مدیران سازمان را در حمایت یا مخالفت از استاندارد حسابداری خاصی برانگیزند. از میان عوامل بررسی شده، دو عامل از اهمیت زیادی برخوردار بود، یکی امکان وابسته بودن پاداش مدیر به سود گزارش شده (فرضیه پاداش مدیریت) و دیگری، امکان اینکه سازمان از نظر سیاسی در کانون توجه قرار داشته باشد؛ یعنی، همواره از نظر سیاسی مورد مذاقه قرار گیرد.

### فرضیه‌های تحقیقات اثباتی

سه فرضیه اصلی که اغلب در متون و مباحث تئوری اثباتی حسابداری برای توضیح و پیش‌بینی اینکه چرا یک سازمان با یک رویه حسابداری خاص مخالف است و یا از آن حمایت می‌کند، وجود دارد. این سه فرضیه عبارت است از فرضیه پاداش مدیریت (یا فرضیه طرح پاداش)، فرضیه بدهی (یا فرضیه بدهی به سرمایه) و فرضیه هزینه‌های سیاسی. در ذیل، براساس رویکرد فرصت‌طلبانه به تشریح هر یک از این فرضیه‌ها می‌پردازیم. رویکرد مزبور، در ادامه ۵۳ مقاله توضیح داده خواهد شد.

بعد از آن، تحقیقات زیادی در حوزه بازار سرمایه انجام شد. اما آن تحقیقات نتوانستند توضیح دهند که چرا روش‌های حسابداری خاصی توسط شرکت‌ها انتخاب شده است. یعنی، تحقیقات مزبور هیچ فرضیه‌ای برای پیش‌بینی و تشریح رویه‌های انتخابی حسابداری نداشتند. آنها معمولاً واکنش بازار را نسبت به افشای اطلاعات مورد بررسی قرار می‌دادند. برای مثال، بیور و همکاران او در تحقیق خود شرکت‌هایی را که روش‌های نزولی استهلاک را مورد استفاده قرار می‌دادند با شرکت‌هایی که روش خط مستقیم را بکار می‌گرفتند، مورد مقایسه قرار دادند. آنها مشاهده کردند که این دو گروه از شرکت‌ها به دلیل بکارگیری روش‌های مختلف استهلاک، سودهای متفاوتی را گزارش می‌نمایند، اما قیمت‌های بازار اوراق بهادار تحت تاثیر ارقام مذکور قرار نمی‌گیرد.

واتس و زیمرمن در پاسخ به این سوال که چرا رویکرد اطلاعات (مثلاً تحقیق بال و براون و تحقیق بیور) نتوانست فرضیه‌هایی برای توضیح و پیش‌بینی انتخاب رویه‌های حسابداری ایجاد کند، معتقدند که انتخاب رویه‌های حسابداری به خودی خود نمی‌توانند بر ارزش شرکت تاثیرگذار باشند. در چارچوب الگوی قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، هزینه تهیه اطلاعات ارزان است و هزینه‌های مبادله وجود ندارد. از این رو، اگر روش‌های حسابداری بر مالیات اثری نداشته باشد، بر ارزش شرکت نیز تاثیری نخواهد گذاشت. در چنین وضعیتی، مبنایی برای پیش‌بینی و توضیح انتخاب رویه‌های حسابداری وجود ندارد.

تاکنون، شواهد و قراین بیانگر آن است که مدیران شرکت‌ها منابع و تلاش زیادی را برای تحت فشار قرار دادن قانون‌گذاران حسابداری در زمینه بکارگیری روش‌های حسابداری خاص صرف کرده‌اند. برای این افراد، انتخاب رویه‌های حسابداری با اهمیت است. این موضوع، باعث شد تا در سال ۱۹۷۸ واتس و زیمرمن مقاله‌ای با عنوان «به سوی یک تئوری اثباتی درباره عوامل تعیین‌کننده استانداردهای حسابداری» را در مجله بررسی‌های حسابداری آمریکا چاپ کنند. این مقاله، به‌عنوان مقاله اصلی در تدوین و پذیرش تئوری اثباتی حسابداری شناخته

## فرضیه پاداش مدیریت

این فرضیه پیش‌بینی می‌کند که اگر برحسب یکی از معیارهای عملکرد (نظیر سود حسابداری) به مدیر پاداش داده شود، وی تلاش خواهد کرد تا از روش‌های حسابداری استفاده کند که سود و در نتیجه پاداش او را افزایش دهد.

اگر مبالغ پرداختی به مدیر به‌طور مستقیم براساس ارقام حسابداری (مانند سود، فروش، دارایی‌ها) محاسبه شود، هرگونه تغییر در روش‌های حسابداری که شرکت از آنها استفاده می‌کند، ممکن است بر مبالغ پرداختی پاداش مدیر تاثیرگذار باشد. این تغییر ممکن است به واسطه انتشار استاندارد جدید رخ دهد. برای مثال، استاندارد جدید در مورد چگونگی برخورد با هزینه‌های تحقیق و توسعه در آمریکا، شرکت‌ها را ملزم می‌کند که تمام هزینه‌های مزبور را از سود دوره کم کنند. با این کار، سود کاهش می‌یابد و پاداش پرداختی به مدیران نیز ممکن است تغییر کند. بنابراین، مدیران در تلاش خواهند بود تا از رویه‌های حسابداری استفاده کنند که موجب افزایش پاداش آنها شود.

## فرضیه بدهی

فرضیه مزبور پیش‌بینی می‌کند که نسبت بالای بدهی به سرمایه شرکت‌ها، به احتمال زیاد منجر خواهد شد تا مدیران از روش‌های حسابداری معینی برای افزایش سود استفاده کنند. نسبت بالای بدهی به سرمایه موجب می‌گردد تا شرکت در قراردادهای بدهی خود با الزامات و شرط‌هایی از جانب وام‌دهنده روبرو شود. الزامات مزبور، احتمال نقض قرار داد و وقوع هزینه‌های ناشی از نکول بدهی را افزایش می‌دهد. مدیران به‌واسطه انتخاب روش‌های حسابداری افزایش سود، در تلاش هستند تا از الزامات قراردادهای بدهی و هزینه‌های نکول بکاهند.

از این‌رو، اگر شرکتی برای دریافت وام با اعتباردهندگان وارد مذاکره شود و این مذاکره منجر به تنظیم قرار دادهای بدهی مبتنی بر ارقام حسابداری گردد، (برای مثال، در قرارداد، وام‌گیرنده ملزم به داشتن حد معینی از نسبت بدهی به سرمایه یا نسبت بدهی به دارایی گردد)، در آن صورت مدیران این انگیزه را خواهند داشت تا از روش‌های حسابداری اقتباس کنند که آثار بالقوه الزامات قراردادهای بدهی را کم‌رنگ می‌سازد (مانند استفاده از روش‌های حسابداری که سود و دارایی‌ها را افزایش می‌دهد).

## فرضیه هزینه سیاسی

این فرضیه، پیش‌بینی می‌کند که شرکت‌های بزرگ در مقایسه با شرکت‌های کوچک به احتمال زیاد از رویه‌های حسابداری استفاده می‌کنند که سود را کمتر نشان می‌دهند. اندازه و بزرگی شرکت، شاخصی برای توجه و مدنظر بودن وجه سیاسی آن است. بر این اساس، فرض بر آن است که اگر اشخاص طرف قرارداد شرکت بدانند که سود حسابداری نشان‌دهنده تملک انحصاری مالک نسبت به سود است، در آن صورت ممکن است این آگاهی برای شرکت‌گران تمام شود.

از این‌رو، اگر مدیران شرکت‌ها حس کنند که در کانون توجه سیاسی قرار گرفته‌اند، این انگیزه را دارند تا از روش‌های حسابداری اقتباس کنند که سود را کمتر نشان می‌دهد. آنها با این گونه رفتار سعی دارند تا احتمال انجام اقدامات سیاسی علیه شرکت و در نتیجه هزینه‌های مورد انتظار سیاسی را کاهش دهند. هزینه‌هایی که در پی افزایش سود از سوی اتحادیه‌های کارگری و به منظور افزایش دستمزد از شرکت‌ها درخواست می‌گردد، از جمله هزینه‌های سیاسی است.

## تحقیقات تجربی

هی‌لی طی تحقیقی نشان داد که مدیران ممکن است در مواقعی که پاداش آنها براساس ارقام حسابداری پرداخت می‌شود، ارقام مذکور را دستکاری کنند. او دریافت در شرکت‌هایی که براساس طرح‌های پاداش، مقرر شده که اگر مدیر سود را به سطح معینی برساند، پاداش دریافت خواهد نمود، مدیران ممکن است روش‌های حسابداری را انتخاب کنند که به‌واسطه آن، پاداش آنها افزایش یابد. همچنین، در موسساتی که براساس طرح‌های پاداش، داشتن حداقل سود برای موسسه الزامی نبوده مدیران راهبردهایی را انتخاب کرده‌اند که سود آن دوره کاهش، ولی سود دوره‌های بعد افزایش یابد. برای مثال، مدیران ممکن است یک دارایی را در سال اول به‌طور کامل مستهلک و به هزینه ببرند. با این کار، سود سال اول کاهش و سود سال‌های آتی افزایش می‌یابد. این موضوع به نفع مدیری خواهد بود که پاداش سال اول خود را براساس سود دریافت نکند، ولی پاداش سال‌های بعد را براساس سود دریافت نماید.

در تحقیقی که در سال ۱۹۸۷ توسط مارتین<sup>۲۶</sup> و همکاران او در آمریکا انجام گردید، نشان داده شد مدیرانی که پاداش آنها بر اساس معیارهای حسابداری نظیر سود پرداخت می‌شد و در آستانه بازنشستگی بودند، تمایل کمی داشتند تا مخارج تحقیق و توسعه را براساس استاندارد حسابداری به حساب هزینه ببرند. اگر چه به هزینه بردن مخارج تحقیق و توسعه در سال اول منجر به افزایش سود در سال‌های آتی خواهد شد، اما چون مدیران در آستانه بازنشستگی قرار داشتند، تمایلی به کاهش سود و در نتیجه کاهش پاداش خود نداشتند؛ زیرا در سال‌های آتی آنها در شرکت حضور نداشتند تا در سود آن سال‌ها شریک شوند. پیش‌بینی می‌شود هنوز هم مدیرانی که پاداش خود را براساس سود دریافت می‌کنند، در دوره‌های نزدیک به بازنشستگی هزینه‌های تحقیق و توسعه را به‌طور کامل مستهلک نمایند. اگر مدیران در رابطه با موقعیت خود با چالشی مواجه شوند، با انتخاب روش‌های حسابداری سعی می‌کنند تا سود شرکت را افزایش دهند. آنها با این کار می‌خواهند موقعیت خود را برای انتخاب مجدد تقویت کنند. در مواردی که مدیران موجود نتوانند موقعیت خود را حفظ نمایند، مشاهده گردیده است که مدیران جدید تمایل دارند تا هزینه‌های زیادی را شناسایی کنند. با این کار، مدیران جدید می‌خواهند وضعیت را به نفع خود بد جلوه دهند تا بگویند این وضعیتی است که از مدیران سابق به ارث رسیده است. کتر در سال ۱۹۹۸ و طی تحقیقی در استرالیا درباره قراردادهای بدهی، دریافت که در قراردادهای وام بانکی، نسبت جمع بدهی به جمع دارایی‌ها از جمله معیارهای اهرمی مورد نظر در قرارداد می‌باشد. به علاوه، در مورد شرکت‌های بزرگ در صورتی که آن شرکت‌ها از منابع دیگری وام دریافت کرده باشند، در قراردادهای وام بانکی هزینه‌های مالی قراردادهای قبلی شرکت مدنظر قرار می‌گیرد و براساس جمع دارایی‌های مشهود سقفی برای آن تعیین می‌شود. وی در تحقیق خود دریافت که جدا از شرط نسبت بدهی به دارایی، نسبت‌های جاری و پوشش بهره نیز در قراردادها عنوان شده است. نسبت مزبور از تقسیم سود قبل از کسر بهره و مالیات بر هزینه بهره دوره مورد نظر بدست می‌آید و این نسبت برای دوره‌ای که وام دریافت می‌شود باید کمتر از دوره‌های قبلی باشد. در مورد نسبت

جاری نیز در قراردادهای فوق قید شده بود که نسبت مزبور باید با توجه به اندازه و نوع صنعت شرکت‌های وام‌گیرنده، بین یک تا دو باشد.

نتایج تحقیق اندیشمند مذکور نشان می‌دهد که وجود قراردادهای بدهی منجر به دستکاری ارقام حسابداری از سوی مدیریت می‌شود و به واسطه این دستکاری، شرایطها و محدودیت‌هایی که در قراردادهای بدهی وجود دارد، نقض می‌گردد. برای مثال، مثلاً اگر شرکتی در قرارداد بدهی خود موافقت کرده باشد تا سطح معینی از نسبت بدهی به جمع دارایی را داشته باشد در آن صورت مدیریت این انگیزه را خواهد داشت که یا دارایی‌ها را متورم گزارش نماید و یا بدهی را کمتر از واقع نشان دهد. مدیریت به شکل فرصت طلبانه‌ای عمل می‌کند و برای تامین منافع اشخاصی که از شرکت طلبکار هستند، اقدامی نخواهد کرد.

تحقیقات دیگری که چگونگی امکان دستکاری ارقام حسابداری را در صورت وجود قراردادهای بدهی مورد بررسی قرار می‌دهند، شامل تحقیقاتی هستند که دی فوند و سوئینی در سال ۱۹۹۴ انجام داده‌اند. هر دو تحقیق، رفتار مدیران شرکت‌ها در زمینه قصور در انجام مفاد قراردادهای بدهی مبتنی بر ارقام حسابداری را مورد بررسی قرار داده‌اند. پژوهش‌های مزبور نشان می‌دهد که مدیران، اقدام تعهدی حسابداری را در سال‌های قبل و یک سال بعد از نقض قرارداد، دستکاری می‌کنند. همچنین، آنها به این نتیجه رسیدند مدیران شرکت‌هایی که اقدام به نقض قراردادهای بدهی می‌کنند، نسبت به مدیران شرکت‌هایی که قراردادهای مذکور را نقض نکرده‌اند، تمایل بیشتری به انتخاب و استفاده از روش‌های حسابداری برای افزایش سود دارند؛ برای مثال، استفاده از تغییر قیمت‌گذاری موجودی کالا از یک روش به روش دیگر و یا تغییر در محاسبه ذخیره مزایای پایان خدمت به نحوی که سود افزایش یابد. همچنین، تحقیقات مذکور نشان داد مدیرانی که انگیزه دستکاری سود را دارند، ممکن است استانداردهای پیشنهادی جدید حسابداری را انتخاب و به آن عمل کنند. هنگامی که استاندارد حسابداری جدیدی منتشر می‌شود، معمولاً در چند سال اول شرکت‌ها می‌توانند به طور داوطلبانه از آن پیروی کنند. بعد از چند سال، استاندارد جدید اجباری می‌شود. سوئینی در تحقیق خود نشان داد سازمان‌هایی که

داوطلبانه اجتماعی در گزارش سالانه شرکت‌ها را می‌توان به‌عنوان تلاشی برای کاهش هزینه‌های سیاسی مترتب بر گزارشگری شرکت قلمداد کرد. نس و میرزا رویه‌های افشای زیست‌محیطی تعدادی از شرکت‌های انگلیسی را مورد مطالعه قرار دادند. آنها در تحقیق خود شرکت‌های نفتی را بررسی کردند که شهرت آنها از نظر رعایت مسایل زیست‌محیطی، ضعیف بود. چنین سوء شهرتی می‌تواند منجر به خروج ثروت از شرکت شود. برای مثال، ممکن است گروه خاصی بر دولت برای تحمیل مالیات ویژه (مانند مالیات بر عملکرد زیست‌محیطی) بر شرکت فشار وارد کند و یا گروهی از کارکنان شرکت را برای اتخاذ راهبردهایی برای بهبود عملکرد زیست‌محیطی، خود تحت فشار قرار دهند. نس و میرزا معتقدند که اگر شرکت‌ها به‌طور داوطلبانه اطلاعات زیست‌محیطی را افشاء کنند، در آن صورت ممکن است در آینده جلوی خروج ثروت از شرکت گرفته شود. آنها در تحقیق خود متوجه شدند که شرکت‌های نفتی نسبت به شرکت‌های سایر صنایع، افشاء زیست‌محیطی بیشتری انجام می‌دهند.

در آفریقای جنوبی نیز شرکت‌ها با هزینه‌های سیاسی بالایی روبرو هستند. تحقیقات انجام شده توسط ون استدن<sup>۲۸</sup> در این کشور نشان می‌دهد که درصد بالایی از شرکت‌های بزرگ، صورت ارزش افزوده را منتشر می‌کنند. او نتیجه‌گیری می‌کند مدیران شرکت‌ها صورت ارزش افزوده را به‌عنوان ابزاری برای کاهش هزینه‌های سیاسی تحمیل شده توسط کارکنان، اتحادیه‌های کارگری و دولت تهیه و منتشر می‌کنند تا به این وسیله، نشان دهند که چه میزان از بازده کل شرکت به‌عنوان دستمزد به کارکنان، بهره به اعتبار دهندگان و مالیات به دولت پرداخت می‌شود.

#### رویکردهای فرصت‌طلبانه و کارایی

در تحقیقات اثباتی حسابداری، از دو رویکرد کارایی یا فرصت‌طلبانه استفاده می‌شود. در رویکرد کارایی، محقق توضیح می‌دهد که چگونه توسط سازوکارهای قراردادی مختلف می‌توان هزینه‌های نمایندگی شرکت، یعنی هزینه‌های مرتبط با واگذاری اختیار تصمیم‌گیری از طرف مالک به مدیر را کاهش داد. به رویکرد کارایی، اغلب رویکرد آینده‌نگر نیز گفته می‌شود. این رویکرد برای به

قراردادهای بدهی را نقض کرده‌اند، تمایل دارند تا از استانداردهایی پیروی کنند که سود را افزایش می‌دهد و از انتخاب روش‌های حسابداری که منجر به کاهش سود می‌گردد، اجتناب می‌ورزند.

واتس و زیمرمن، طی تحقیقی درخواست‌ها و ادعاهایی را که از سوی مشتریان، اتحادیه‌ها و دولت علیه شرکت‌های نفتی آمریکایی در دوره قبل از ۱۹۷۰ اقامه شده بود؛ مشخص نمودند. ادعاها آن بود که شرکت‌های نفتی سود بالایی را گزارش می‌کنند، در حالی که دارند ملت‌ها را استثمار می‌نمایند. چنین ادعاهایی ممکن است منجر به تحمیل مالیات اضافی گردد.

واتس و زیمرمن در تحقیق دیگر خود در سال ۱۹۷۸، عنوان کردند که شرکت‌های حساس سیاسی (شرکت‌های بزرگ) برای کاهش توجه مخالفان سیاسی و هزینه‌های مرتبط با آن (برای مثال، هزینه‌های ناشی از افزایش مالیات‌ها، افزایش دستمزدها و یا تحریم محصولات)، از روش‌های حسابداری استفاده می‌کردند که سود گزارش شده را کمتر نشان می‌داد.

تحقیق دیگری که در اینجا به آن خواهیم پرداخت تحقیق جونز<sup>۲۹</sup> است که در سال ۱۹۹۱ انجام شد. او رفتار ۲۳ شرکت داخلی آمریکایی از پنج صنعتی را که مورد توجه دولت بود، را در فاصله سال‌های ۱۹۸۰ تا ۱۹۸۵ بررسی کرد. کمیسیون تجارت بین‌المللی در پی آن بود که تعیین کند آیا شرکت‌های داخلی تحت تهدید ناشی از رقابت خارجی قرار دارند یا خیر. اگر این تهدید غیرمنصفانه به نظر رسد، دولت می‌تواند به وسیله طرح‌هایی نظیر وضع تعرفه بر محصولات خارجی، از صنایع داخلی حمایت کند. اتخاذ تصمیم مذکور توسط دولت مستلزم آن بود که دولت معیارهای اقتصادی مانند سود و فروش را مدنظر قرار دهد. نتایج تحقیق جونز نشان داد در سالی که دولت، شرکت‌ها را از لحاظ معیارهای اقتصادی مورد رسیدگی قرار می‌داد، آن شرکت‌ها روش‌های حسابداری را انتخاب می‌کردند که منجر به کاهش سود آنها شود. اما چنین رفتاری در سال قبل یا سال بعد از رسیدگی دولت، مشاهده نشد.

جدا از انتخاب روش‌های حسابداری برای کاهش سود، نویسندگانی مانند نس و میرزا در سال ۱۹۹۱ و مک کومیزکی در سال ۱۹۹۵، معتقدند افشای اطلاعات



عملکرد و کارایی اقتصادی شرکت به بهترین شکل، انتخاب می‌کنند. برای مثال، به هزینه بردن هزینه‌های تحقیق به جای سرمایه کردن آن، ممکن است عملکرد شرکت را به بهترین شکل نشان ندهند. اکثر نظریه پردازان تئوری اثباتی حسابداری معتقدند که مدیریت شرکت با توجه به شرایط، بهتر از هر شخص دیگری می‌تواند رویه‌های حسابداری مناسب را انتخاب نماید و نباید در کار آنها دخالت شود.

از طرف دیگر، موضوع بحث رویکرد فرصت طلبانه تئوری اثباتی حسابداری، توافق‌ها و قراردادهای منعقد شده شرکت با گروه‌های مختلف است. در این رویکرد، تلاش می‌شود تا رفتار فرصت طلبانه‌ای که در آینده رخ خواهد داد، تشریح و پیش‌بینی گردد. در آغاز، ممکن است توافق‌های خاصی به منظور همسوسازی منافع اشخاص مختلف طرف قرارداد شرکت، تنظیم شده باشند.

اما تنظیم قراردادهای کاملی که راهنمایی برای استفاده از روش‌های حسابداری در شرایط مختلف باشد، امکان پذیر یا موثر نیست. از این جهت، مدیران همیشه از آزادی عمل برای انجام رفتارهای فرصت طلبانه برخوردارند. به رویکرد فرصت طلبانه، اغلب رویکرد گذشته‌نگر نیز می‌گویند. رویکرد مزبور، به این دلیل گذشته‌نگر است که اقدامات فرصت طلبانه‌ای را مدنظر و مورد بررسی قرار می‌دهد که به محض تنظیم توافق‌های قراردادی، می‌تواند انجام شود. برای مثال، برای کاهش هزینه‌های نمایندگی (رویکرد کارایی) ممکن است توافقی با مدیر مبنی بر پرداخت پاداش او براساس درصدی از سود شرکت انجام شود. به محض اینکه این توافق انجام شد، مدیر ممکن است برای افزایش سود و در نتیجه افزایش پاداش خود، روش‌های حسابداری معینی را انتخاب نماید (رویکرد فرصت طلبانه).

مدیران ممکن است روش استهلاک سرقفلی خاصی را که سود را افزایش می‌دهد، حتی در صورت عدم انعکاس صحیح استفاده واقعی دارایی‌ها، انتخاب و بکار گیرند. در تئوری اثباتی حسابداری فرض می‌شود که مدیران به شکل فرصت طلبانه روش‌های حسابداری معینی را برای افزایش ثروت شخصی خود بر می‌گزینند. در این تئوری فرض می‌شود که مالکان نیز پیش‌بینی می‌کنند رفتار یک مدیر می‌تواند فرصت طلبانه باشد. البته، مالکان این شرایط را می‌گذارند تا از روش‌های حسابداری برای اهداف خاصی

حداقل رساندن هزینه‌های نمایندگی و قراردادهای آتی، سازوکارها و ساختارهایی را مدنظر قرار می‌دهد که شرکت در آینده با آن مواجه خواهد شد. برای مثال، اکثر شرکت‌های بین‌المللی به صورت‌های مالی قابل دسترسی را به‌طور داوطلبانه و قبل از آنکه تهیه آنها از سوی مرجع قانون‌گذاری الزام شده باشد؛ تهیه می‌کنند. صورت‌های مالی مزبور بدون آن که الزامی وجود داشته باشد، اغلب حسابرسی نیز می‌شوند. برخی از محققین، معتقدند که تهیه صورت‌های مالی حسابرسی شده منجر به صرفه‌جویی در هزینه‌ها می‌شود، به این شکل که شرکت‌ها وجوه را با هزینه کمتری جذب می‌کنند. نتیجه حسابرسی آن است که گروه‌های خارج از شرکت، اطلاعات قابل اعتمادی درباره منابع و تعهدات شرکت در اختیار خواهند داشت. بنابراین، به‌واسطه اعتماد گروه‌های خارجی، شرکت می‌تواند وجوه را با هزینه کمتری نسبت به سایر منابع تامین مالی جذب نماید. ترتیب، ارزش شرکت افزایش می‌یابد.

در رویکرد کارایی تحقیقات اثباتی حسابداری، عقیده بر این است که رویه‌های حسابداری برگزیده شرکت‌ها، برای انعکاس بهتر عملکرد مالی واحد تجاری انتخاب می‌شوند. رویکرد مذکور براساس ویژگی‌های متفاوت هر شرکت توضیح می‌دهد که چرا شرکت‌های مختلف، روش‌های حسابداری گوناگونی را انتخاب می‌کنند. برای مثال، انتخاب روش استهلاک سرقفلی از میان روش‌های مختلف، این گونه توجیه می‌شود که روش استفاده از دارایی (سرقفلی) را بهتر نشان می‌دهد.

یکی از تحقیقاتی که براساس رویکرد کارایی انجام شده، تحقیقی است که ویترو در سال ۱۹۸۷ انجام داده است. او به دنبال آن بود که توضیح دهد چرا شرکت‌هایی که به‌طور داوطلبانه صورت‌های مالی تلفیقی را در دوره‌ای که هیچ‌گونه الزامی برای تهیه آن وجود ندارد، تهیه و منتشر می‌کنند. او دریافت هنگامی که شرکتی وجوهی را استقراض می‌کند و این بدهی توسط سایر شرکت‌های گروه تضمین می‌شود؛ علاوه بر صورت‌های مالی جداگانه، صورت‌های مالی تلفیقی نیز به منظور ارائه اطلاعات در زمینه توانایی گروه در بازپرداخت بدهی‌ها تهیه می‌گردد.

به‌طور خلاصه، در رویکرد کارایی فرض می‌شود شرکت‌ها روش‌های حسابداری مشخصی را به‌منظور نمایش

استفاده شود. برای مثال، در توافقنامه پاداش مدیران ممکن است شرط گذاشته شود که از روش استهلاک معینی مانند روش استهلاک خط مستقیم در محاسبه سود و متعاقب آن تعیین پاداش استفاده شود. اما همان طور که قبلاً گفته شد، فرض بر این است که از پیش تعیین کردن و شرط گذاشتن در استفاده از روش‌های حسابداری، در تمام مواقع بسیار پرهزینه و گران است. بنابراین، در تئوری اثباتی حسابداری توصیه می‌شود که همواره برای مدیران، همیشه در انتخاب روش‌های حسابداری به شکل فرصت طلبانه و به نفع خود، آزادی عمل وجود خواهد داشت.

#### انتقادات وارده بر تحقیقات اثباتی حسابداری

در این بخش از مقاله، برخی از انتقاداتی که بر تئوری‌های اثباتی وارد شده است، توضیح داده می‌شود.

الف - تحقیقات اثباتی به‌رغم ادعایی که می‌شود، بار ارزشی<sup>۲۹</sup> ندارد، به عبارت دیگر، فاقد قضاوت‌های ارزشی است. بار ارزشی ایده‌ای است که براساس آن، سایر تحقیقات قوی از نتایج آن منتفع شوند و در بلندمدت، چنانچه محققین از یک روش‌شناسی یکنواخت و قوی استفاده کنند، نتایج مثبت تحقیق بر نتایج منفی آن غلبه کند. بدیهی است که در تحقیقات حسابداری، اعمال قضاوت‌های ارزشی ضرورت کامل دارد. در تحقیقات اثباتی، بدون اعمال قضاوت ارزشی در مورد اینکه امور چگونه باید باشد، تنها به توصیف آنچه که هست بسنده می‌شود. این در حالی است که در تئوری‌های دستوری، قضاوت‌های ارزشی اعمال می‌شود و این تئوری‌ها شامل مفروضاتی است که چگونگی انجام امور را تشریح می‌کند. برای مثال، فرضی که بیان می‌کند گزارش‌های حسابداری باید بر ارزش خالص بازافتنی دارایی‌ها مبتنی باشد، نشانگر یک نظام دستوری است.

به نظر می‌رسد که تئوری‌های دستوری در مقایسه با تئوری‌های اثباتی، بار ارزشی بیشتری دارند؛ زیرا تئوری‌های دستوری، رهنمودهای کلی را در مورد اینکه حسابداران چگونه باید عمل کنند، ارائه می‌دهند. این در حالی است که تئوری‌های اثباتی به دلیل اتکاء بیش از حد بر مشاهده و استقراء، دستورالعملی برای بهبود رویه‌های حسابداری صادر نمی‌کنند و بیشتر یک نگرش

جامعه‌شناسی درباره حسابداری دارند.

ب - این فرض که همه اعمال ناشی از منافع شخصی افراد است، یک دیدگاه ساده درباره نوع بشر است. زیرا ممکن است به غیر از منافع شخصی، محرک‌های محیطی دیگری نیز بر انجام اعمال فرصت طلبانه مدیر تاثیر داشته باشد.

ج - موضوعات پژوهش‌های اثباتی (در مقایسه با تئوری‌های دستوری)، پیشرفت‌های کم و محدودی داشته است.

د - در انجام تحقیقات با مقیاس بزرگ، ممکن است محققین روابط و قراردادهای خاص سازمانی را مدنظر قرار ندهند.

ه - در برخی از تحقیقات اثباتی، توان پیش‌بینی متغیرهای تحقیق ضعیف است و در برخی دیگر نیز از آنجایی که انتخاب رویه‌های حسابداری به رفتار بشر بستگی دارد، تدوین یک تئوری که قادر باشد همه رویه‌های انتخاب شده توسط حسابداران را پیش‌بینی کند؛ مشکل به نظر می‌رسد. بنابراین، تعجب‌آور نیست تئوری که رفتار حسابداران را بررسی می‌کند، توان پیش‌بینی پائینی داشته باشد. اما این ضعف نمی‌تواند تئوری اثباتی را محدود کند. در برخی از تحقیقات نیز توان توضیحی پژوهش‌های اثباتی نسبت به توان پیش‌بینی آن، بسیار قوی بوده است.

به‌رغم معایب و انتقاداتی که بر تئوری‌های اثباتی وارد می‌شود، آنها هنوز هم به عنوان یک پارادایم تحقیقاتی توسط محققین زیادی مورد استفاده قرار می‌گیرد. با بهبود اندازه‌گیری متغیرها و استفاده از آزمون‌های آماری، شواهد نشان می‌دهند که تئوری‌های اثباتی حسابداری، سهم با ارزشی در توسعه و دانش حسابداری و تحقیقات حسابداری داشته است. زیرا تاکنون پارادایم تحقیقاتی دیگری که تفسیر بهتری درباره انتخاب رویه‌های حسابداری توسط مدیران را توجیه کند، در مقایسه با تئوری اثباتی معرفی نشده است. همچنین، تئوری‌های اثباتی حسابداری عوامل اقتصادی که باید در تصمیم‌گیری مدنظر قرار گیرد. از طرف دیگر، تئوری‌های اثباتی کمک می‌کند تا آثار تغییرات قوانین حسابداری پیش‌بینی شود و این می‌تواند برای توسعه و تدوین قوانین آتی حسابداری، سودمند باشد.

پی‌نوشت‌ها:

**HE S A**  
 یار نرم افراری حسابدار  
 برای باررگانان موفق و مدبران فردا  
 قدرتمند  
 مطمئن  
 ارزان  
 آسان  
 www.hesabyar.com

**توسعه و آموزش**  
**قابل نصب روی همه ویندوزها**  
**Win 95 - 98 - ME -2000 - XP**

- ✓ حسابداری کاملاً هوشمند دویبل استاندرد
- ✓ درسه سطح کل ، معین ، تخصصی با تنظیم اتوماتیک دفاتر
- ✓ خرید - فروش - انبارها - چک و تولید
- ✓ فاکتور فروش با پدختار شدن مشتری ، نقدی ، چک
- ✓ گروه ، منطقه و حسابداری شعب
- ✓ کارت حسابداری انبارها تعداد و قیمت و سود فروش کالا
- ✓ دریافت چک - پرداخت چک - انتقال چک اتوماتیک
- ✓ پروژهها برای شرکتیهای پیمانکاری
- ✓ دارای تصحیح و ابطال سند - قبض - حواله
- ✓ قابلیت چاپ از همه قسمتهای برنامه با رؤیت روی مانیتور
- ✓ تراز آزمایشی 2 ستونی - مشاهده دفتر و تراز در هنگام صدور سند
- ✓ تراز و صورت حساب سود و زیان و عملکرد سود و زیان
- ✓ صورت حساب مشتری با عملکرد انبار
- ✓ مرکز هزینه ، اتحاق سند ، کمی سند
- ✓ قیمت تمام شده ، حسابداری چند شرکت
- ✓ لیست کالاهای فروش رفته به مشتریان
- ✓ نگهداری سالهای مالی متعدد جهت دسترسی به اطلاعات
- ✓ ترازهای 6 ستونی و 9 ستونی
- ✓ تهیه گزارشات به صورت Html
- ✓ تهیه گزارشات در صفحه گسترده Excel
- ✓ امکان انتقال گزارشات به MS-Word
- ✓ کنترل سقف اعتبار مشتریان - پورسانت بازرایی
- ✓ کنترل موجودی زیر نقطه سفارش
- ✓ گزارش حسابرسی سابه چکها
- ✓ صدور فاکتور فروش از طریق دستگاه بارکد

**یکسال کارانتی با آموزش رایگان**  
 نصب برنامه ، قفل سختافزاری  
 کتاب راهنما - VCD آموزش

**حسابدار حرفه‌ای**  
**حسابدار تخصصی**  
**حسابدار تولیدی**  
**حسابدار بین‌المللی**

---

**فروش و پشتیبانی:**  
**۸۸۴۳۳۳۷-۰۱**  
**شماره: ۸۸۴۵۴۵۶۵**

- 2- Agency theory
- 3- Sunder
- 4- Positivism School
- 5- Watts
- 6- Zimmerman
- 7- Paradiym
- 8- Sterling
- 9- Edwards
- 10- Bell
- 11- Chambers
- 12- The Accounting Review
- 13- American Accounting Association(AAA)
- 14- Ford Corporation
- 15- Carrenge Foundation
- 16- Ball
- 17- Brown
- 18- Journal of Accounting Research
- 19- Fama
- 20- Efficient Market Hypothesis(EMH)
- 21- Beaver
- 22- Wall Street Journal
- 23- Capital Assets Pricing Model(CAPM)
- 24- Deegan
- 25- Financial Accounting Standards Board(FASB)
- 26- Martin
- 27- Jones
- 28- Van Staden
- 29- value-free

**منابع فارسی:**

- ۱- ساروخانی باقر، روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی جلد اول، انتشارات پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، سال ۱۳۷۳.
- ۲- شباهگ رضا، تئوری حسابداری جلد اول، انتشارات سازمان حسابرسی سال ۱۳۸۱.
- ۳- شباهگ رضا، ماهیت تئوری حسابداری و فرآیند تکامل تدریجی آن، مجله حسابرس شماره ۱۳، سال ۱۳۸۰ صص ۱۶ الی ۲۰.

**منابع انگلیسی:**

- 1-Shyam Sunder ,Theory of Accounting and control, South western College Publishing, 1997.
- 2- Scott R. William, Financial Accounting Theory. Prentice Hall, 2000.
- 3- Deegan Craig, Financial Accounting Theory, Mc Graw-Hill, 2000.
- 4- Van Staden Chris, Aspects of the Predictive and explanatory Power of Value Added Information in South Africa, SA Journal of Accounting Research, 1999, Vol 13 No.2 PP 53-75.
- 5- Watts Ross & Zimmerman Jerold, Towards a Positive Theory of the Determinants of Accounting Standards, The Accounting Review, Vol LIII, No 1. PP. 112-134, January 1978.
- 6- Watts Ross & Zimmerman Jerold, Positive Accounting Theory, prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1986.
- 7- Watts Ross & Zimmerman Jerold, Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective, The Accounting Review, Vol. 65, PP. 259-285, 1990. ■