**تئوری اثباتی حسابداری**

***تئوری قرارداد* :بر اساس این تئوری ، 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 درگیر در این قراردادها، ممکن است کم یا زیاد باشند.آنچه که در همه قراردادها برای همه افراد مشترک می باشد،آن است که هر شخص برای تامین منابع ،تعهدی نسبت به واحدتجاری دارد و در مقابل نیز ،حق و حقوقی از منافع ان واحد خواهد داشت.واحد تجاری را می توان مجموعه ای از قراردادها میان سهامداران،مدیران،کارکنان،فروشندگان،مشتریان دولت و اعتباردهندگان فرض نمود.هر یک از گروه ها ،قراردادی جدا با شرکت دارند، سهامداران و اعتبار دهندگان منابع مالی مورد نیاز واحد تجاری را تامین می کنند و در عوض بازده مورد انتظار خود را می خواهند .مدیران و کارکنان مهارت خود را به شرکت عرضه می کنند و انتظار جبران آن را از طریق حقوق و پاداش دارند.فروشندگان ،مواد اولیه و یا تجهیزات را به شرکت می فروشند و در عوض انتظار دریافت وجه آن را دارند.مشتریان در ازای خرید کالاها و یا خدمات به واحدهای تجاری پول پرداخت و یا تعهد پرداخت را تقبل می کنند.همچنین دولت در ازای دریافت مالیات ،خدمات عمومی را به شرکت ارائه می دهد. (شکل شماره1 )**

**در مدل قراردادی مذکور،فرض می شود که اشخاص درگیر قرارداد،همه به دنبال منافع شخصی خود هستند.بنابراین همکاری آن ها با واحد تجاری تا زمانی ادامه خواهد داشت که برای آن ها منفعتی وجود داشته باشد .سازمانی موفق است که در فرایند 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 می کند.اگر واحد تجاری منابعی را که از اشخاص طرف قرارداد خود دریافت می کند،به گونه ای به کار گیرد که ارزشی بیش از منابع به کار گرفته شده به دست آورد،در آن صورت منابع اشخاص طرف قرارداد خود را احتمالا تامین نموده و این موضوع با عث می شود که ان ها قرارداد خود را با واحد تجاری فسخ ننمایند.**

سهامداران

جامعه

اعتباردهندگان

دولت

مشتریان

فروشندگان

کارکنان(مدیر)

**شکل1:واحد تجاری به عنوان مجموعه ای از قراردادها**

***تئوری کارگزاری***

**رابطه کارگزاری قراردادی است که به موجب ان یک گروه (مالکان)،فرد یا گروهی را به عنوان مباشر یا کارگزار خود انتخاب می کنند و او را در جایگاه مسئول و مامور ارائه مجموعه ای از خدمات مشخص در واحد تجاری قرار می دهند.انعقاد قرارداد مستلزم تفویض اختیار تصمیم گیری به کارگزار است.در چنین قراردادی ،طرفین یعنی کارگزار و مالک هر دو می دانند که هر یک در راستای منافع شخصی خود عمل می کنند.ازآنجایی که کارگزار(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 شود مدیران از اقداماتی که در بردارنده ریسک است و احتمالا به جایگاه آن ها لطمه وارد می کند،اجتناب کنند و به نتیجه اولیه و راضی کننده (و نه کمال و مطلوب) رضایت دهند. این امر باعث می شود بازده ای کمتر ازحد مطلوب برای مالکان به دشت آید.لذا ممکن است بین حداکثر شدن منافع سهامداران و منافع شخصی مدیران تضاد به وجود آید که ان را مشکل یا مساله کارگزاری گویند.**

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

***رابطه میان مالکان و مدیران***

**مالک یک شرکت ممکن است برای اداره شرکت مدیری را از طرف خود انتصاب کند.فرض می شود که مالک برای محدود کردن رفتارهای فرصت طلبانه مدیر،حقوق ثابتی را به او پرداخت می کند.اگر مدیر همواره برای تامین منافع شخصی خود عمل کند،آنگاه پیش بینی می شود که خود را درگیر رفتارهای فرصت طلبانه خواهد کرد و در نتیجه ارزش شرکت کاهش خواهد یافت و این به ضرر مالک و به نفع مدیر است.در ذیل مصادیقی از رفتارهای فرصت طلبانه مدیر ذکر می شود:**

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

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

**3.قصور در انجام وظایف: ممکن است مدیر ساعت کاری خود را کاهش دهد و در عوض ساعت کاری خود را صرف کارهای شخصی نماید.**

4**. تصمیمات سرمایه گذاری نادرست: مدیر احتمالا 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 حالیکه مدیر ممکن است با تحمل ریسک بالا توسط مالک متضرر شود. برای مثال در صورت شکست پروژه ،موقعیت مدیر متزلزل می شود و یا اینکه در صورتی که در انجام پروژه سود شرکت کاهش یابد، حقوق مدیر نیز به تناسب آن کم می شود.بنابراین مدیر احتمالا پروژه های با ریسک بالا و بازده بالا را که موجب افزایش ثروت سهامداران در صورت موفقیت آن پروژه ها می شود را رد خواهد کرد.**

**بدیهی است مشکلات نمایندگی نظیر آنچاه که در بالا به آن اشاره شد،منجر به تصمیمات غیر بهینه و تخصیص غیر کارای منابع منجر شده و در نهایت ارزش شرکت را کاهش می دهد.برای اجتناب از مشکلات فوق در روابط مالک و مدیر و یا کاهش آن ها دو راه حل به نظر می رسد:**

**1.وجود بازار نیروی کار: 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 معمولا مدیران برای حفظ موقعیت شغلی ،هدف های خود را با اهداف سازمان تعدیل می کنند . این جایگزینی ممکن است در مواردی هزینه هایی را برای مالکان به همراه داشته باشد.**

**2.تحمل هزینه های نمایندگی: ابزار دیگر مالکان در برخورد با مسئوله نمایندگی ،تحمل هزینه های نمایندگی است.برخی از این هزینه ها عبارتند از:**

**الف) هزینه های نظارت: این هزینه ها تا حدودی از تصمیمات منافع جویانه مدیر جلوگیری می کند. هزینه حسابرسی و استقرار رویه های کنترلی از جمله این هزینه ها است.**

**ب) هزینه های بیمه و ضمانت: هزینه های مذکور مدیر را به انجام عمل در جهت هم سو کردن منافع خود با منافع مالک تشویق می کند.مانند پرداخت پاداش هیات مدیره براساس معیارهای عملکرد شرکت نظیر: سود،پاداش بهره وری و دستمزد بالا.**

***رابطه بین مدیر و اعتبار دهنده***

**در بخش قبلی رابطه بین مدیر و مالک مورد بررسی قرار گرفت و مشکلات رابطه مزبور و راه حل های آن مشکلات نیز ارائه شد.در اینجا فرض می شو که شرکت برای تامین مالی خود به وام دهندگان روی آورده است.در این حالت اعتباردهندگان در موقعیت مالک قرار می گیرند که دارایی های خود( پول قرض داده شده) را تحویل مدیران شرکت می دهند تا آن ها( مدیران)به عنوان نماینده از منابع اعتباردهندگان استفاده کنند. اگر فرض شود که برای تنظیم قراردادها بین مدیران شرکت و اعتباردهندگان مقررات و قانونی وجود نداشته باشد، در آن صورت مدیر، احتمالا رفتارهای فرصت طلبانه ای را برای حداکثر کردن منافع خود انجام خواهد داد. مواردی از این گونه رفتارها در ذیل ذکر می شود:**

***1\_ تقسیم زیاد سود:***

**مدیر مبالغ استقراض شده از اعتبار دهندگان را ممکن است 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 می کنند . این عمل ممکن است به ورشکستگی شرکت منجر و به نوبه خود باعث نکول مطالبات اعتبار دهندگان از سوی شرکت شود.**

***2\_تضعیف مطالبات اعتبار دهندگان قبلی***

**مدیران شرکت ممکن است وجوه دیگری را از سایر اعتباردهندگان استقراض نمایند و به طلبکاران جدید قول دهند که در اولیت بندی ، آن ها را برابر یا بالاتر از اعتبار دهندگان قبلی قرار دهند.**

***3\_خرید دارایی ها با ریسک بالا***

**ممکن است مدیر با وجوه استقراض شده ، دارایی های با ریسک بالا را خریداری کنند و این موضوع می تواند منتج به ضرر وام دهندگان و به نفع مالکان و مدیران شرکت شود. به عنوان مثال ، فرض کنید شرکت 10میلیون ریال وام دریافت کند و آن را صرف سرمایه گذاری در اوراق بهادار با ریسک بالا و یا خرید و ادغام شرکت های زیان آور نماید.**

***4\_عدم سرمایه گذاری در پروژه های سود آور***

**مدیر ممکن است پذیرش سرمایه گذاری های سودآور را رد نماید، زیرا ممکن است منافع حاصل از انجام سرمایه گذاری های مذکور به اعتبار دهندگان منتقل شود. برای کاهش رفتارهای فرصت طلبانه مدیر در رابطه با اعتباردهندگان ، آنها معمولا در تنظیم قرارداد خود با شرکت ممکن است روشهای زیر را بکار گیرند:**

**الف) محدودیت در تقسیم سود: اعتبار دهنده در قرارداد برای تقسیم سود محدودیتی در نظر می گیرد تا تمام سود تقسیم نشود و بخشی از آن در شرکت باقی بماند.**

**ب) محدودیت ادغام: این محدودیت، رفتارهای فرصت طلبانه مدیر در خرید دارایی ها با ریسک بالا را محدود می کند.**

**ج) در رهن درآوردن دارایی: به موجب این محدودیت، دارایی های شرکت برای تضمین وام در رهن اعتبار دهنده قرار می گیرد و بدون اجازه اعتبار دهنده شرکت آن دارایی را نمی تواند بفروشد.**

**د) محدودیت افزایش بدهی: ممکن است وام دهنده شرط بگذارد که وام گیرنده سایر اعتباردهندگان را از نظر اولویت بندی برابر و یا بالا تر از وام دهنده اولیه اولویت بندی نکند.**

**ه)سایر موارد**

**اعتبار دهندگان ممکن است بغیر از موارد فوق، شرایط دیگری را برای وام گیرنده اجبار نماید.آن موارد می تواند شامل:**

**\_ صورتهای مالی حسابرسی شده و ارائه آن به اعتبار دهنده برای نظارت بر عملکرد و وضعیت مالی وام گیرنده**

**\_دارا بودن وضعیت مالی مناسب برای وام گیرنده مثلا داشتن نسبت مناسبی از جمع بدهی ها به جمع دارایی ها**

**\_ در مورد ادغام نیز، شرکتها باید میزان معینی از دارایی های مشهود را بعد از ادغام دارا باشند.**

***وظایف حسابداری در قراردادها***

**در دنیایی که اکثر افراد دنبال منافع شخصی خود هستند، این احتمال وجود دارد که برخی از مشارکت کنندگان قرارداد به اشتباه و یا به عمد و یا به دلیل رویدادهای پیش بینی نشده وظایف خود را در چارچوب های تعیین شده قرارداد به خوبی انجام ندهند. ار آنچه که تا کنون گفته شد، می توان نتیجه گرفت که وقتی وظایف تعیین شده در قرارداد توسط برخی به خوبی انجام نمی شود ، سایر افراد درگیر قرارداد نیز دنبال آن هستند که منافع آنها ضایع نشود. هنگامیکه برخی از مشارکت کنندگان در انجام تعهدات قرارداد خود با شرکت قصور و کوتاهی می کنند یعنی منافع بیشتری نسبت به آنهایی که استحقاق بیشتری دارند ، دریافت می کنند در حالیکه تعهد آنها نیز کمتر است ،ارزش شکرت را کاهش و آن را به ورشکستگی سوق خواهند داد.حسابداری مکانیزمی است که واحدهای تجاری از آن برای حفظ یکپارچگی و تداوم فعالیت خود در برابر این فشار ها و قصورات استفاده می کنند. ساندر (1997) معتقد است نظام حسابداری برای اجرا،اصلاح و حمایت از قراردادها ،تداوم فعالیت واحد اداری و حفظ افراد طرف قرارداد،5 وظیفه اصلی را انجام می دهد:**

**الف) حسابداری آورده و سهم هر یک از افراد مشارکت کننده در تامین منابع را اندازه گیری و ثبت می کند.**

**ب) حسابداری بر پرداخت های هر یک از مشارکت کنندگان قرارداد نظارت و کنترل دارد و ان ها را ثبت می کند به عبارت دیگر حسابداری جریان های خروجی واحد تجاری مانند حساب دستمزد کارکنان ،حساب های پرداختنی به فروشندگان و حساب مالیات بر درآمد را اندازه گیری ،ثبت و کنترل می کند.**

**ج) سیستم کنترل حسابداری،اولویت ،رتبه و درجه ای که هر مشارکت کننده با شرایط قراردادش را مواجه شده است را تعیین می کند و این اطلاعات را بین افراد انتخاب شده در واحد تجاری توزیع می کند.**

**در رابطه با این وظیفه، سیستم حسابداری گزارش ها و مدارکی را ایجاد می کند که اجازه می دهد مشارکت کنندگان بدانند قرارداد آن ها چگونه انجام شده است.مثلا هر کارگر حقوق دریافت می کند و خلاصه عملکرد او در صورتحساب حقوق درج و به اطلاع او رسانده می شود.مشتریان مدارک و صورتحساب فروش را دریافت می کنند و مدیر فروش سوابق حساب آن ها را به منظور اطمینان از انجام قرارداد توسط مشتری مورد بررسی قرار می دهد. همچنین گزارش های مختلف عملکرد و بودجه در سطوح مختلف سلسله مراتب مدیریتی، وظیفه ای مشابه در ارتباط با عملکرد مدیریت در انجام وظایف خود براساس مفاد قرارداد منعقد را نشان می دهد.**

**د) حسابداری وظیفه اعلان و انتشار اطلاعات برای جذب مشارکت کنند گان جدید برای تنظیم قرارداد با واحد تجاری را برعهده دارد. واحدخای تجاری گزارش های حسابداری را برای آگاهی و ایجاد انگیزش به منظور جذب افراد جدید برای تکمیل قراردادهای باقیمانده، فراهم می آورد.برای مثال ،مشتریان جدید، کارکنان جدید را می طلبد ، آن نیز مدیران با ویژیگی جدید نیاز دارد که منجر به ترکیب جدید سهام داران می شود .به عبارت دیگر گزارشات سالانه حسابداری به مثابه ابزاری است که برای جذب افراد به منظور انجام قرارداد با شکت به کار می رود.**

**ه) حسابداری، حداقلی از سطح دانش و آگاهی درباره شرکت را بین همه گروه های ذینفع در قالب اطلاعات عمومی توزیع می کند.ممکن است اشخاص طرف قرارداد بخواهند به منابع اطلاعاتی یکدیگر دسترسی داشته باشند، انتشار اطلاعات عمومی این مشکل را برای آن ها حل می کند برای مثال اعتبار دهندگان می خواهند بدانند که سهام داران چقدر سود دریافت کرده اند .با انتشار صورت های مالی مشخص می شود که چقدر سود به سهام داران، چه میزان بهره به اعتبار دهندگان، چقدر بابت مواد خریداری شده به تامین کنندگان مالی و چقدر دستمزد و حقوق به کارکنان و چه میزان مالیات به دولت پرداخت شده است.**

***مکتب اثبات گرایی***

**روش های مختلفی درباره شناخت پدیده ها وجود دارد .یکی ار روش های شناخت شناخت علمی اشت. در این شیوه برای شناخت پدیده بر مشاهده،تجربه،آزمایش و سایر شیوه های علمی اتکاء می شود.آنان که این شیوه را به کار می گیرند دانش را مطالعه سیستماتیک و عینی پدیده های تجربی می دانند .دانشمندان را عقیده بر این است که بین انسان ها و دنیای خارج رابطه ای از طریق حواس برقرار می شود و شناخت ،محصول تجربه فردی انسان با توجه به دنیای فیزیکی،زیستی و اجتماعی پیرامون اوست.از میان شیوه های شناخت،شناخت علمی،انسان ها را به سوی آزمایشگاه ها و کانون های پژوهش رهنمون ساخته است.در گذشته شاهد توسعه و پیشرفت بیشتر علوم طبیعی نظیر فیزیک، زیست شناسی و سایر علوم طبیعی در مقایسه علوم انسانس بوده ایم.آیا علوم انسانی می تواند همانند علوم طبیعی از شیوه های عبمی برای رشد و توسعه خود استفاده کنند؟ پرسش دیگر آن است که آیا شیوه های شناخت در علوم طبیعی و علوم انسانی متمایز نیست؟ برای پاسخ به این سوالات مذکور سه نوع بینش میان دانشمندان علوم انسانی وجود دارد.بینش اول آن است که همه دانش ها یکی هستند و** **هیچ تمایزی بین آن ها وجود ندارد .بینش دوم بر وجود افتراق مطلق بین دانش های طبیعی و انسانی تاکید دارد و بینش سوم دیدگاهیی دیالکتیک و تلفیقی میان علوم انسانی و طبیعی قایل است .**

**مکتب اثبات گرای در بینش اول قرار دارد . دراین مکتب در علوم طبیعی و نیز در علوم انسانی،تنها سرچشمه اطلاعات درست،تجربیات و پرداطش منطقی و ریاضیست.این مکتب توسط آگوست کنت پدید آمد که او جامعه شناسی را فیزیک اجتماعی خواند او بر این عقیده بود که علوم انسانی باید براساس علوم طبیعی پایه گذاری شود و به دقت آن علوم دست یابد. در این مکتب اعمال اجتماعی تابع قوانین طبیعی هستند و پیش بینی و کنترل آنان باید هدف جامع شناس باشد.در مکتب مذبور پیش فرض های غلط و خرافات در برخورد با پدیده های اجتماعی کنار گذاشته می شود و شناخت واقعیات از طریق مشاهده و تجربه صورت می گیرد و تفکر اثباتی یعنی توسعه دانش اجتماعی برپایه شیوه های دقیق و عینی علوم طبیعی .**

**در نیم قرن اخیر جریان های فکری تازه ای منبعث از مکتب اثباتی رواج یافته اند که تحت عنوان مکتب اثباتی نوین شناخته می شوند.این مکتب توسط دانشمندانی چون برگمن ،فرانک و فایگل بسط یافت. هدف در مکتب جدید اثباتی، تعیین بنیانی مطمئن با اتخاذ روشی مبتنی بر تحلیل منطقی تمامی مفاهیم و گزاره ها برای دانش است.بر پایه این هدف گزاره های اساسی تنها از استنتاج تجربی (استقرا) منبعث می شوند و این استنتاج با تحلیل منطقی نشان داده می شوند برخی از دانشمندان براساس اندیشه های مکتب اخیر درصدد برآمده اند تا هر نوع رفتار و عمل انسان ها را با کاربرد شیوه ها و ابزار ریاضی شناسایی نمایند.**

**مکتب اثباتی از جهاتی مورد انتقاد قرار گرفت. از جمله انکه در علوم انسانی نمی توان همانند علوم طبیعی به قوانین ثابت و دقیق دست یافت.ادراک انسانی از یک پدیده همواره یکسان نمی ماند ، بلکه در طول زمان تغییر می کند .به علاوه هر انسانی در برابر اشیاء خارج ادراکی دارد که خاص خود اوست و ممکن است با شخص دیگر متفاوت باشد .اما علیرغم انتقادهای وارده بر مکتب های مذکور اندیشه های صاحبان این مکاتب به عنوان گامی در زاه تکوین علوم انانی به کار آمده و موجب پیدایش اندیشه های دیگر نیز شده است که بر بعد تجربه پذیر بودن این علوم تاکید دارد.**

***تعریف تئوری اثباتی حسابداری***

**تئوری اثباتی حسابداری توسط واتس و زیمرمن معرفی و رواج یافته است.واتس و زیمرمن در توضیح چگونگی انتخاب واژه اثباتی در تئوری خود عنوان می کنند که:**

**(( ما اصطلاح اثباتی را از اقتصاد به عاریه گرفته ایم ، این اصطاح در اقتصاد برای تمیز تحقیقاتی که به منظور توضیح و پیش بینی پدیده ها و تحقیقاتی که هدف آن ها تدوین حکم و دستور می باشد، به کار می رود با توجه به تعریفی که از واژه اثباتی در اقتصاد وجود دارد به نظر ما نیز این اصطلاح می تواند برای تمیز تحقیقات حسابداری که به منظور توضیح پدیده ها از تحقیقات حسابدار ی که به منظور اتخاذ و صدور حکم و دستور انجام می شود سودمند باشد.عبارت اثباتی یک نشان و علامت را در حسابداری به وجود آورده است نظیر نشانه هایی که تداعی کننده موضوع خاصی است ))**

**واتس و زیمرمن می گویند که تئوری اثباتی حسابداری به تشریح رویه های حسابداری می پردازد این تئوری برای توضیح و پیش بینی رفتارهای شرکت هایی که می خواهند ار یک رویه خاص استفاده کنند و همچنین شرکت هایی که نمی خواهند از رویه مشخصی استفاده کنند به کار می رود. این تئوری در مورد اینکه شرکت ها از چه رویه هایی باید استفاده کنند توضیحی نمی دهد.**

**تئوری اثباتی حسابداری به روابط میان اشخاص مختلفی که منابع واحد تجاری را تامین می کند را توجه دارد و چگونگی کمک حسابداری در انجام این وظیفه را توضیح می دهد نمونه هایی از این روابط عبارتند از رابطه بین مالکان (تامین کنندگان سرمایه ) و مدیران( عرضه کنندگان کار مدیریت) یا رابطه بین اعتبار دهندگان و مدیران شرکت.روابط مدبور مستلزم تفویض تصمیم گیری از یک طرف (موکل) به طرف دیگر ( وکیل یا نماینده ) است که از آن به عنوان رابطه کارگزاری یاد شد. 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 به طریقی فرصت طلبانه انجام خواهند داد.**

**ادامه فصل نشان خواهد داد که تئوری اثباتی حسابداری جدا از مباحث علم اقتصاد تکامل یافته است و قویا به فرضیات کارایی بازار یعنی واکنش بازار سرمایه نسبت به اطلاعات حسابداری و نقش توافقات قراردادی در کاهش تضادها و تعارض های موجود در واحد تجاری (که این خود از تئوری کارگزاران نشأت گرفته است)، متکی می باشد.**

***تدوین و توسعه تئوری اثباتی حسابداری***

**تحقیق اثباتی در حسابداری در نیمه دهه 1960 اهمیت پیدا کرد و در طول دهه 1970 و 1980 به پارادایم تحقیقاتی مهمی تبدیل شد. قبل ازین زمان پارادایم تحقیقاتی در حسابداری، تحقیقات حسابداری دستوری بود. محققان تحقیقات دستوری مانند استر لینگ ، ادواردز، بل و چمپرز تحقیقاتی در دوره تورم انجام داده بودند. تحقیقات دستوری مذکور رویه های موجود حسابداری را مورد آزمون و بررسی قرار نمی داد، بعبارت دیگر، تحقیقات مزبور تجربی نبودند.**

 **به عبارت دیگر ، ظهور تحقیق اثباتی در حسابداری به نیمه دهه 1960که مصادف است با تغییر پارادایم حسابداری بر می گردد. تا قبل از آن زمان ، اکثر مقالات چاپ شده در مجله بررسی های حسابداری انجمن حسابداری آمریکا دستوری بودند(نظیر کارهای ادواردز، بل ،چمبرز و استر لینگ). در دوره 1956 تا 1963، 365 مقاله از مقالات مجله مذکور از نوع تحقیقات دستوری بودند.این مقالات مفروضاتی را درباره موضوع و اهداف آن در نظر می گرفتند و حکم دستور آن را استنتاج می نمودند. مقالات مذکور از شواهد یا پیش فرضیاتی برای آزمون رسمی استفاده نمی کردند. تنها 3% مقالات منتشر شده در مجله بررسی های حسابداری در دوره 1956 تا 1963، مقالات تجربی بودند. هیچکدام از مقالات در دوره ی فوق سعی نمی کردند تا وضعیت موجود حسابداری را با استفاده از مدل های ریاضی یا حداقل یا تکنیک های مرسوم تشریح کنند. امروز تقریبا همه مقالات بررسی های حسابداری و همچنین سایر مجلات معتبر دانشگاهی، از تحقیقات اثباتی الگو گرفته اند. بعبارت دیگر مقالات مجلات مزبور دارای فرضیه و از طریق روشهای آماری مورد آزمون قرار می گیرد. در پاسخ به علت تغییر پارادایم تحقیق حسابداری از تحقیق دستوری به تحقیق اثباتی ، باید گفت که تغییر پارادایم به تغییرات سیستم آموزشی دانشکده های بازرگانی آمریکا در دهه های 1950 و 1960 برمی گردد. سیستم آموزش بازرگانی که توسط بنیاد فورد و شرکت کارنجی نیویورک دایر شده بود، سرعت دهنده این تغییر بوده است. در سیستم آموزشی مزبور تحقیق خوب، تحقیقی است که فرضیه داشته باشد و فرضیه نیز آزمون شود.همچنین گفته می شود که در طول دهه 1960 و 1970 امکانات و ابزار محاسباتی نظیر رایانه ها و نرم افزارهای آماری به سرعت افزایش یافت و این خود باعث شد تا تحلیل های آماری و محاسباتی در پارادایم تحقیقات اثباتی مورد استفاده قرار گیرد.**

 **مقاله ای که توسط دو محقق استرالیایی به نامهای بال و براون نگاشته شده است، در زمره تحقیق اثباتی قرار دارد. مقاله این دو نفر که در سال 1968 در مجله تحقیقات حسابداری چاپ شده است، علاقه به انجام تحقیقات در حوزه بازار سرمایه را افزایش داده است، تحقیقاتی که بدنبال تشریح و پیش بینی واکنش قیمت سهام نسبت به انتشار اطلاعات حسابداری است. همچنین تحقیقی که در توسعه تئوری اثباتی حسابداری موثر گردید، تحقیق فاما در حوزه بازار سرمایه و تدوین فرضیه بازار کارآمد سرمایه بود. این فرضیه به این فرض مبتنی است که بازارهای سرمایه بطور کارآمد و بدون جانبداری نسبت به اطلاعات موجود در بازار واکنش و عکس العمل نشان میدهند. بر اساس این فرضیه قیمتهای اوراق بهادار منعکس کننده محتوای همه اطلاعات موجود در بازار هستند و اطلاعات مزبور تنها محدود به اطلاعات حسابداری نیست.**

 **محققینی نظیر بال، براون و بی ور واکنش بازار سهام را نسبت به اعلام سود حسابداری به طور تجربی مورد بررسی قرار داده اند. بال و براون در سال 1968 ، با استفاده از اطلاعات ماهانه درباره اعلام سود و بازده سهام شرکتها در وال استریت ژورنال ، بررسی کردند که آیا تغییرات غیرمنتظره در سود حسابداری منجر به بازده غیرعادی در اوراق بهادار میشود یا خیر. آنها براساس فرضیه بازار کارآمد، پیشنهاد دادند که اگر اعلام سود در بازار سرمایه بعنوان اطلاعات مورد استفاده قرار گیرد در آن صورت قیمتهای سهام با توجه به اطلاعات جدید تعدیل خواهد شد.**

**آنها با استفاده از مدل های آماری، سود مورد انتظار واحد تجاری را پیش بینی کردند. همچنین آنها به مدلی احتیاج داشتند که بوسیله آن مدل، بازده بازار سهام را در غیاب اطلاعات پیش بینی کنند. یعنی آنها بایستی بازده عادی اوراق بهادار را تعیین می کردند تا بتوانند بواسطه آن، بازده غیرعادی را تعیین کنند.**

**در تعیین بازده عادی اوراق بهادار بر مدل قیمت گذاری دارایی های سرمایه ای اتکاء کردند.مدل قیمت گذاری دارایی های سرمایه ای ، نرخ بازده مورد انتظار اوراق بهادار را با بکارگیری یک مدل خطی تعیین می نماید.بازده مورد انتظار یک نوع سهام به وسیله نرخ بازده فاقد ریسک ( این نرخ معمولا بازده اوراق قرضه دولتی است) بعلاوه صرف ریسک ناشی از مابه التفاوت بازده بازار با نرخ فاقد ریسک که در ضریب بتا (ریسک سیستماتیک بازار) ضرب میشود، بدست می آید.تفاوت میان بازده واقعی و بازده مورد انتظار، بازده غیرعادی نامیده می شود.**

**از نتایج تحقیق بال و براون چنین بر می آید که اطلاعات سود حسابداری دربرگیرنده عواملی است که بر قیمت سهام تاثیرگذار هستند.به بیان دیگر آن ها به این نتیجه رسیدند که اطلاعاتی که براساس سیستم بهای تمام شده تاریخی تهیه می شود، برای بازار سرمایه می تواند سودمند و مفید باشد و اطلاعات حسابداری تنها منبع اطلاعاتی درباره فعالیت یک واحد تجاری نیست، بلکه منابع دیگری نیز وجود دارد.**

**نتیجه مزبور ،با نظر نظریه پردازان تئوری دستوری حسابداری نظیر چمبرز که معتقد بود، اطلاعات بهای تمام شده تاریخی گمراه کننده است و اینکه آن ها اطلاعات حسابداری را تنها منبع اطلاعات درباره فعالیت واحد تجاری می دانستند، در تضاد است.**

**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 می شود. 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 نتیجه گیری 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 بی فایده می دانستند.**

**\*درتحقیقاتی آتی ، بازار سرمایه عناصر اصلی طرح تحقیق را پایه گذاری کرد بعد از تحقیق بال و براون مقالات زیادی در حوزه بازار سرمایه نگاشته شد. از جمله آزمون شکل نیمه قوی فرضیه بازار کارآمد در تحقیقات حسابداری، بررسی رفتار بازار در زمانهای نزدیک به تاریخ اعلام سود، رابطه سود حسابداری با جریانات نقدی عملیاتی و اندازه گیری بازده غیرعادی بوسیله مدل قیمت گذاری دارایی های سرمایه ای که همگی 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 می دهند.**

**آنچنان که گفته شد در طول دهه 1970 میلادی و سال های بعد از آن ، تحقیقات زیادی در حوزه بازار سرمایه انجام شد . اما آن تحقیقات قادر نبودند توضیح دهند که چرا روش های حسابداری خاصی توسط شرکت ها انتخاب شده است.یعنی تحقیقات مذبور هیچ فرضیه ای برای پیش بینی و تشریح رویه های حسابداری نداشتند آنها معمولا واکنش بازار را نسبت به افشای اطلاعات مورد بررسی قرار می دادند مثلا بی ور و همکاران او در تحقیق خود شرکت هایی را که روش های نزولی استهلاک را مورد استفاده قرار دادند ،با شرکت هایی که روش خط مستقیم را به کار گرفته اند ، مقایسه کرده اند این دو گروه از شرکت ها به دلیل به کار گیری روش های مختلف استهلاک سود های متفاوتی را گزارش کردند. اما قیمت های بازار اوراق بهادار تحت تاثیر ارقام مذکور قرار نگرفته است.**

**واتس و زیمرمن در پاسخ به اینکه چرا رویکرد اطلاعهات(مثلا تحقیقات بال و براون سال 1968 و تحقیق بی ور1968) نتوانست فرضیه هایی برای توضیح و پیش بینی انتخاب رویه های حسابداری ایجاد کند ،معتقدند که انتخاب رویه های حسابداری به خودی خود نمی توانند بر ارزش شرکت تاثیر گذار باشند .هزینه تهیه اطلاعات ارزان است و هزینه های مبادله در چارچوب مدل قیمت گذاری دارایی های سرمایه ای وجود ندارد. از این رو اگر روش های حسابداری بر مالیات اثری نداشته باشد بر ارزش شرکت نیز اثری نخواهد داشت.در چنین وضعیتی مبنایی برای پیش بینی و توضیح انتخاب رویه های حسابداری وجود ندارد.**

**تاکنون شواهد و قراین بیانگر آن است که مدیران شرکت ها منابع و تلاش زیادی ر ا برای تحت فشار قرار دادن قانون گذاران حسابداری در رابطه با به کار گیری روش های حسابداری خاص صرف کردند.برای این افراد انتخاب رویه های حسابداری مهم و با اهمیت است. این موضوع باعث شد تا در سال 1978 واتس و زیمرمن مقاله ای با عنوان (( به سوی یک تئوری اثباتی درباره عوامل تعیین کننده استاندرادهای حسابداری)) را در مجله بررسی های حسابداری آمریکا به چاپ رسانند و این مقاله به عنوان مقاله اصلی در تدوین و پذیرش تئوری اثباتی حسابداری شناخته و پذیرفته شد.مقاله مذکور دیدگاه گروه فشار مدیران در رابطه با طرح مباحثه ای که هیات تدوین استانداردهای حسابداری در زمینه تعدیلات سطح عمومی قیمت ها ارائه داده بود را تشریح و توضیح می داد .واتس وزیمرمن در این مقاله عنوان می کنند:**

**(( در این مقاله فرض ما این است که اشخاص در راستای حداکثر مطلوبیت خود عمل می کنند. بنابراین آن ها برای رسیدن به این هدف نو آور و مبتکر هستند. معنی واضح این فرض آنست که مدیریت شرکت ها در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری برای رسیدن به منافع خود بر هیات های تدوین کننده استاندارد فشار وارد می کنند.))**

**حسابداری براساس سطح عمومی قیمت ها از شاخص سطح عمومی قیمت استفاده میکند و باعث می شود تا سود حسابداری حاصل از بهای تمام شده تاریخی بر اساس تغییرات قیمتها تعدیل شود. در دوران تورم ، این کار باعث میشود تا سود کاهش یافته و دارایی ها افزایش یابد. در این مقاله واتس و زیمرمن بررسی میکنند که چگونه ویژگی های سازمانی ممکن است مدیران سازمان را در حمایت یا مخالفت از استاندارد حسابداری خاص برانگیزاند. از این میان عوامل بررسی شده ،دو عامل وجود داشتند یکی اماکن وابسته بودن پاداش مدیر به سود گزارش شده ( فرضیه پاداش مدیریت) و دیگری امکان آنکه سازمان از نظر سیاسی در کانون توجه قرار داشته باشد، یعنی همواره از نظر سیاسی مورد مداقه قرار گیرد.**

***فرضیه های تحقیقات اثباتی***

**غالبا 3 فرضیه اصلی در متون و مباحث تئوری اثباتی حسابداری برای توضیح و پیش بینی اینکه چرا یک سازمان با یک رویه حسابداری خاص مخالف است و یا از آن حمایت می کند، وجود دارد. این سه فرضیه عبارتند از: فرضیه پاداش مدیریت( فرضیه طرح پاداش)، فرضیه بدهی( یا فرضیه بدهی به سرمایه) و فرضیه هزینه های سیاسی. در ذیل به تشریح هر یک از فرضیه ها از رویکرد فرصت طلبانه می پردازیم ، رویکرد مذبور در ادامه فصل توضیح داده می شود.**

***1.فرضیه پاداش مدیریت***

**این فرضیه پیش بینی می کند که اگر به مدیر بر حسب یکی از معیارهای عملکرد نظیر سود حسابداری پاداش داده شود در ان صورت مدیر در تلاش خواهد بود تا از آن گروه روش های حسابداری استفاده کند که سود را افزایش دهد تا در نتیجه پاداش او افزایش یابد.**

**اگر مبالغ پرداختی به مدیر مستقیما براساس ارقام حسابداری( مانند سود ، فروش ، دارایی ها) محاسبه شود ، هرگونه تغییر در روش های حسابداری که شرکت از آن ها استفاده می کند ممکن است بر مبالغ پاداش مدیر تاثیرگذار باشد. این تغییر ممکن است به واسطه انتشار استاندارد جدید رخ دهد. مثلا استاندارد جدید در مورد چگونگی برخورد با هزینه های تحقیق و توسعه در آمریکا شرکت ها را ملزم می کند که هزینه های مزبور را تماما از سود دوره کم کنند. با این کار سود کاهش می یابد و پاداش پرداختی به مدیران نیز ممکن است تغییر کند. بنابراین مدیران در تلاش خواهند بود تا از رویه های حسابداری استفاده کنند که موجب افزایش پاداش آن ها شوند**.

***2.فرضیه بدهی***

**فرضیه مزبور پیش بینی می کند که نسبت بالای بدهی به سرمایه در شرکت ها به احتمال زیاد موجب خواهد شد تا مدیران از روش های حسابداری برای افزایش سود استفاده کنند. نسبت بالای بدهی به سرمایه منجر می شود که شرکت در قراردادهای بدهی خود با الزامات و شرط هایی از جانب وام دهنده روبه رو شود.الزامات مزبور احتمال نقض قرارداد و وقوع هزینه های ناشی از نکول بدهی را افزایش می دهد. مدیران به واسطه انتخاب روش های حسابداری افزاینده سود در تلاش هستند تا از الزامات قراردادهای بدهی و هزینه های نکول بکاهند.**

**از این رو اگر شرکتی با وام دهندگان برای دریافت وام وارد مذاکره شوند و اگر این مذاکره منجر به تنظیم قراردادهای بدهی مبتنی بر ارقام حسابداری گردد ( مثلا در قرارداد وام گیرنده ملزم به داشتن حد معینی از نسبت بدهی به سرمایه، یا نسبت بدهی به دارایی گردد) در ان صورت مدیران این انگیزه را دارند تا از روش های حسابداری اقتباس کنند که اثرات بالقوه الزامات قرار دادهای بدهی را کم کند ، مانند استفاده از روش های حسابداری که سود و دارایی ها را افزایش دهد.**

***3.فرضیه هزینه سیاسی***

**این فرضیه پیش بینی می کند که به احتمال زیاد شرکت های بزرگ در مقایسه با شرکت های کوچک از رویه های حسابداری استفاده می کنند که سود را کمتر نشان دهند. اندازه و بزرگی شرکت شاخصی برای توجه و مد نظر بودن سیاسی است .براساس این فرضیه ، فرض بر این است اگر اشخاص طرف قرارداد شرکت بدانند که سود حسابداری نشان دهنده تملک انحصاری مالک نسبت به سود است در آن صورت ممکن است این آگاهی برای شرکت گران تمام شود.**

**از این رو اگر مدیران شرکت ها ببینند که در کانون توجه سیاسی قرار دارند این انگیزه را دارند تا از روش های حسابداری اقتباس کنند که سود را کمتر نشان دهند.آن ها با اینگونه اعمال و رفتار سعی دارند تا احتمال انجام اقدامات سیاسی علیه شرکت را کاهش دهند و به موجب آن هزینه های مورد انتظار سیاسی کاهش یابد. هزینه هایی که از سوی اتحادیه های کارگری به منظور افزایش دستمزد در پی افزایش سود از شرکت ها درخواست می شود از جمله هزینه های سیاسی است**.

***تحقیقات تجربی***

**هی لی طی تحقیقی نشان داد که مدیران ممکن است در مواقعی که پاداش ان ها براساس ارقام حسابداری پرداخت می شود، ارقام حسابداری را دستکاری کنند. او دریافت در شرکت هایی که براساس طرح های پاداش، مقرر شده باشد که اگر مدیر سود را به سطح معینی برساند پاداش دریافت خواهند نمود، مدیران ممکن است آن گروه از روش های حسابداری را انتخاب کنند که به واسطه آن پاداش آن ها افزایش یابد. همچنین در موسساتی که براساس طرح های پاداش ، داشتن حداقل سود برای موسسه الزامی نبود ، مدیران استراتژی هایی را انتخاب می کردند تا سود آن دوره کاهش اما سود دوره های بعد افزایش یابد مثلا مدیران ممکن بود یک دارایی را در سال اول کاملا مستهلک و به هزینه ببرند تا با این کار سود سال اول کاهش و سود سنوات آتی افزایش بیابد. این موضوع به نفع مدیری خواهد بود که پاداش سال اول خود را بر اساس سود دریافت نکند، اما پاداش سالهای بعد را بر اساس سود دریافت نماید.**

**در تحقیقی که در سال 1978 توسط مارتین و همکاران او در آمریکا انجام گردید، نشان داد مدیرانی که پاداش آنها براساس معیارهای مبتنی بر حسابداری نظیر سود پرداخت میشد، اگر در آستانه بازنشستگی قرار داشتند، تمایل کمی داشتند تا مخارج تحقیق و توسعه را بر اساس استاندارد حسابداری به حساب هزینه ببرند.اگرچه 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 دیگر در شرکت حضور نداشتند تا در سود آن سالها شریک باشند. پیش بینی آن است که هنوز هم مدیرانی که پاداش خود را براساس سود دریافت می کنند در دوره های نزدیک به بازنشستگی خود هزینه های تحقیق و توسعه را کاملا مستهلک نمی کنند.**

 **اگر مدیران در رابطه با موقعیت خود با چالشی مواجه شوند با انتخاب روشهای حسابداری سعی می کنند سود شرکت را افزایش دهند.آنها با اینکار می خواهند موقعیت خود را برای انتخاب مجدد تقویت کنند. در مواردی که مدیران فعلی نتوانند موقعیت خود را حفظ نمایند، مشاهده گردیده است که مدیران جدید تمایل به شناخت هزینه های زیادی دارند ، مدیران جدید با اینکار میخواهند وضعیت را به نفع خود، بد جلوه دهند تا بگویند که این وضعیتی است که از مدیران سابق به ارث رسیده است. کتر در سال 1998 در تحقیقی در استرالیا درباره قراردادهای بدهی، دریافت که در قراردادهای وام بانکی، نسبت جمع بدهی به جمع دارایی ها از جمله معیارهای اهرمی مورد نظر در قرارداد می باشد.به علاوه در مورد شرکت های بزرگ در صورتی که آن شرکت ها از منابع دیگری وام دریافت کرده باشند، در قراردادهای وام بانکی ، هزینه های مالی قراردادهای قبلی شرکت مد نظر قرار می گیرد و براساس جمع دارایی های مشهود سقفی برای آن تعیین می شود. کتر در تحقیق خود دریافت که جدا از شرط نسبت بدهی به دارایی ، نسبت های 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 به دست می آید و این نسبت برای دوره ای که وام دریافت می شود باید بیشتر از دوره های قبلی باشد. در مورد نسبت جاری در قراردادهای فوق قید شده بود که نسبت مزبور باید با توجه به اندازه و نوع صنعت شرکت های وام گیرنده بین یک تا دو باشد.**

**نتایج تحقیق کتر نشان می دهد ، وجود قراردادهای بدهی منجر خواهد شد مدیریت ارقام حسابداری را دستکاری کند و به واسطه این دستکاری شرط ها و محدودیت هایی که در قراردادهای بدهی وجود دارد ، نقض می شوند. مثلا اگر شرکتی در قرارداد بدهی خود موافقت کرده باشد که سطح معینی از نسبت بدهی به جمع دارایی را داشته باشد ، در آن صورت مدیریت این انگیزه را خواهد داشت که یا دارایی را متورم ( بیشتر از واقع ) گزارش نماید و یا بدهی را کمتر از واقع نشان دهد. مدیریت به شکل فرصت طلبانه ای عمل می کند و برای تامین منافع اشخاصی که از شرکت طلبکار هستند ، عمل نخواهند کرد.**

**تحقیقات دیگری ، چگونگی امکان دستکاری ارقام حسابداری را در صورت وجود قراردادهای بدهی مورد بررسی قرار می دهند و شامل تحقیقاتی هستند که دی فوند در سال 1994 و سوئینی در سال 1994 انجام داده اند. هر دو تحقیق رفتار مدیران شرکت ها در زمینه قصور در انجام مفاد قراردادهای بدهی مبتنی بر ارقام حسابداری را مورد بررسی قرار داده اند. تحقیق های مزبور نشان می دهند که مدیران ، اقلام تعهدی حسابدرای را در سال های قبل و یکسال بعد از نقص قرارداد ، دستکاری می کنند. همچنین به این نتیجه رسیدند که شرکت هایی که اقدام به نقص قراردادهای بدهی می کنند مدیران آن شرکت ها نسبت به شرکت هایی که قراردادهای مذکور را نقض نکرده اند ، تمایل بیشتری به انتخاب و استفاده از روش های حسابداری برای افزایش سود دارند ، مثلا تغییر قیمت گذاری 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 می شود معمولا چند سال اول شرکت ها می توانند به طور داوطلبانه از استاندارد جدید پیروی کنند ، بعد از چند سال استاندارد جدید اجباری می شود.سوئینی در تحقیق خود نشان داد سازمان هایی که قرار دادهای بدهی را نقض کرده اند ، تمایل دارند تا از استانداردهایی پیروی کنند که سود را افزایش دهد و از انتخاب روش های حسابداری که منجر به کاهش سود می شوند ، اجتناب می ورزند.**

**واتس و زیمرمن ، طی تحقیقی ، درخواست ها و ادعاهایی که از سوی مشتریان ،اتحادیه ها و دولت علیه شرکت های نفتی آمریکایی در دوره قبل از 1970 اقامه شده بود را مشخص نمودند. ادعاها بر آن بود که شرکت های نفتی سود بالایی را گزارش می کنند در حالیکه دارند از ملت بهره کشی و آنان را استثمار می کنند . چنین ادعاهایی ممکن است منجر به تحمیل مالیات اضافی گردد.**

**واتس و زیمرمن در تحقیق دیگر خود در سال 1978 ، عنوان کردند که شرکت های حساس سیاسی ( عموما شرکت های بزرگ ) برای کاهش توجهات مخالف سیاسی و هزینه های مرتبط با آن مثلا هزینه های ناسی از افزایش مالیات ها ، افزایش دستمزدها و یا تحریم محصولات ، از آن روش های حسابداری استفاده می کردند که سود گزارش شده را کمتر نشان دهد.**

**تحقیق دیگری که در اینجا به آن خواهیم پرداخت تحقیق جونز است که در سال 1994 انجام شد . او رفتار 23 شرکت داخلی آمریکا را در مورد پنج صنعت که در کانون توجه دولت بودند ، در فاصله سال های 1980 تا 1985 بررسی کرد.کمیسیون تجارت بین المللی دنبال آن بود که تعیین کند آیا شرکت های داخلی تحت فشار ، تهدید ناشی از رقابت خارجی قرار دارند یا خیر . این تهدید غیر منصفانه به نظر می رسد و دولت می تواند به وسیله طرح هایی 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 ، شرکت ها را از لحاظ معیارهای اقتصادی مورد رسیدگی قرار می داد ، آن شرکت ها روش ها روش های حسابداری را انتخاب می کردند که منجر به کاهش در سود گردد. اما چنین رفتاری در سال قبل یا سال بعد از رسیدگی دولت مشاهده نشد.**

**جدا از انتخاب تکنیک های حسابداری برای کاهش سود ، نویسندگانی مانند نس و میرزا در سال 1991 و مک کومیزکی در سال 1995 معتقدند ، افشاء اطلاعات داوطلبانه اجتماعی در گزارش سالانه شرکت ها را می توان به عنوان تلاشی برای کاهش هزینه های سیاسی مترتب بر گزارشگری شرکت قلمداد کرد. نس و میرزا رویه های افشاء زیست محیطی تعدادی از شرکت های انگلیسی را مورد مطالعه قرار دادند. آن ها در تحقیق خود شرکت های نفتی که وجهه و شهرت آن ها از نظر رعایت مسایل زیست محیطی ضعیف بود را مورد نظر قرار دادند ، چنین شهرتی به وسیله گروه های ذینفع مختلف می تواند منجر به خروج ثروت از شرکت شود. مثلا ممکن است گروه خاصی بر دولت برای تحمیل مالیات ویژه ( مانند مالیات بر عملکرد زیست محیطی ) بر شرکت فشار وارد کند و یا گروهی از کارکنان شرکت رابرای اتخاذ استراتژی هایی به منظور بهبود عملکرد زیست محیطی خود تحت فشار قرار دهند. نس و میرزا معتقدند که اگر شرکت ها به طور داوطلبانه اطلاعات زیست محیطی را افشاء کنند که در آن صورت ممکن است که در آینده جلوی خروج ثروت از شرکت گرفته شود. آنهادر تحقیق خود متوجه شدند که شرکت های نفتی نسبت به سایر شرکت ها در صنایع دیگر افشاء زیست محیطی بیشتری انجام می دهند.**

**در آفریقای جنوبی نیز شرکت ها باهزینه های سیاسی بالایی روبرو بودند. تحقیقات انجام شده توسط ون استدن (سال 2000) در این کشور نشان می دهد که درصد بالایی از شرکت های بزرگ صورت ارزش افزوده را منتشر می کنند. وی نتیجه گیری می کند ، مدیران شرکت ها صورت ارزش افزوده را به عنوان ابزاری برای کاهش هزینه های سیاسی تحمیل شده توسط کارکنان ، اتحادیه های کارگری و دولت تهیه و منتشر می کنند تا به این وسیله نشان دهند که چه میزان از بازده کل شرکت به عنوان دستمزد به کارکنان ، بهره به اعتباردهندگان و مالیات به دولت پرداخت می شود.**

***رویکردهای فرصت طلبانه و کارایی***

**تحقیقات اثباتی حسابداری یا از رویکرد کارایی اقتباس می کنند و یا ازرویکرد فرصت طلبانه. در رویکرد کارایی محقق توضیح می دهد که چگونه مکانیزم های قراردادی مختلف می توانند هزینه های نمایندگی شرکت ، یعنی هزینه های مرتبط با واگذاری اختیار تصمیم گیری از طرف مالک به مدیر را کاهش دهند. غالبا به رویکرد کارایی آینده نگر گفته می شود. این رویکرد برای به حداقل رساندن هزینه های نمایندگی و قراردادی آتی ، مکانیزم و ساختارهایی را مدنظر قرار می دهد که شرکت در آینده با آن مواجه خواهد شد. مثلا اکثر شرکت ها در دنیا به طور داوطلبانه صورت های مالی قابل دسترسی را تهیه می کنند. قبل از آنکه تهیه آن ها از سوی مرجع قانونگذاری الزام شدهباشد. غالبا صورتهای مالی مزبور بدون آنکه الزامی وجودداشته باشد ، حسابرسی نیز می شوند. برخی از محققین معتقدند که تهیه صورتهای مالی حسابرسی شده منجر به صرفه جویی در هزینه ها می شود به این شکل که شرکتها وجوه را با هزینه پایین جذب می کنند. نتیجه حسابرسی آن است که گروه های خارجی ،شرکت می تواند وجوه را با هزینه پایین تر نسبت به سایر منابع تامین مالی جذب نماید و بدین وسیله ارزش شرکت افزایش یابد.**

**در رویکرد کارایی تحقیقات اثباتی حسابداری ، عقیده بر این است که رویه های حسابداری انتخاب شده توسط شرکتها برای انعکاس بهتر عملکرد مالی واحد تجاری انتخاب می شوند . رویکرد مزبور براساس ویژگی های متفاوت هر شرکت توضیح می دهد که چرا شرکت های مختلف روش های حسابداری مختلف را انتخاب می کنند. مثلا انتخاب روش استهلاک سرقفلی از میان روش های مختلف ، این گونه توضیح و تشریح می شود که آن روش ، استفاده از دارایی ( سرقفلی ) را بهتر نشان می دهد.**

**یکی از تحقیقاتی که براساس رویکرد کارایی انجام شده است ، تحقیقی بود که ویترد در سال 1987 انجام داد. او به دنبال آن بود که توضیح دهد چرا شرکت هایی که به طور داوطلبانه صورت های مالی تلفیقی را در دوره های که هیچگونه الزامی برای تهیه آن وجود ندارد ، تهیه و منشر می کنند . او دریافت هنگامیکه شرکتی وجوهی را استقراض می کند و این بدهی توسط سایر شرکت های گروه تضمین می شود ، صورت های مالی تلفیقی نیز به منظور ارائه اطلاعات در زمینه توانایی گروه در بازپرداخت بدهی ها تهیه می شود تا اینکه صورت های مالی جداگانه برای هریک از شرکتهای گروه تهیه شود.**

**به طور خلاصه در رویکرد کارایی فرض می شود که شرکت ها روش های حسابداری مشخصی را به خاطر آنکه آن روش ها ، عملکرد و کارایی اقتصادی شرکت را به بهترین شکل نشان می دهند ، انتخاب می کنند. مثلا به هزینه بردن هزینه های تحقیق به جای سرمایه کردن آن ممکن است ، عملکرد شرکت را به بهترین شکل نشان ندهد. اکثر نظریه پردازان تئوری اثباتی حسابداری معتقدند که مدیریت شرکت با توجه به شرایط ، بهتر از هر شخص دیگری می تواند رویه های حسابداری مناسب را انتخاب نمایند و نباید در کار آنها دخالت شود.**

**از طرف دیگر ، موضوع بحث رویکرد فرصت طلبانه تئوری اثباتی حسابداری توافقات و قراردادهای منعقد شده شرکت با گروه های مختلف است و به دنبال آن است تا رفتار فرصت طلبانه را که بعدا رخ خواهد داد ، تشریح و پیش بینی کند. در آغاز ممکن است توافقات خاصی برای آنکه منافع اشخاص مختلف طرف قرارداد شرکت در یک راستا قرار گیرد ، تنظیم شده باشد. اما تنظیم قراردادهای کاملی که راهنمایی برای استفاده از روش های حسابداری در شرایط مختلف باشد ، امکان پذیر یا موثر نیست ، از این جهت همیشه برای مدیران ، آزادی عمل برای انجام رفتارهای فرصت طلبانه وجود دارد.**

**غالبا به رویکرد فرصت طلبانه رویکرد گذشته نگر نیز می گویند. رویکرد مزبور به این دلیل گذشته نگر است که اقدامات فرصت طلبانه ای که به محض تنظیم توافقات قراردادی می تواند انجام شود را مدنظر و مورد بررسی قرار می دهد . مثلا برای کاهش هزینه های نمایندگی ( رویکرد کارایی ) ممکن است توافقی با مدیر 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 درنتیجه افزایش پاداش خود روش های حسابداری معینی را انتخاب نماید( رویکرد فرصت طلبانه ).**

**مدیران ممکن است روش استهلاک سرقفلی خاصی را که سود را افزایش می دهد ، حتی در صورت عدم انعکاس صحیح استفاده واقعی دارایی ها انتخاب و به کار گیرند. در تئوری اثباتی حسابداری فرض می شود که مدیران به شکلی فرصت طلبانه روش های حسابداری معینی را برای افزایش ثروت شخصی خود بر می گزینند. این تئوری فرض می کند که مالکان نیز پیش بینی می کنند که رفتار یک مدیر می تواند فرصت طلبانه باشد. البته مالکان این شرایط را می گذراند که روش های حسابداری برای اهداف خاصی استفاده شود. مثلا در توافقنامه پاداش مدیران ممکن است شرط گذاشته شود که از روش استهلاک معنی مانند روش استهلاک خط مستقیم در محاسبه سود و متعاقب آن تعیین پاداش استفاده شود. اما همان طور که قبلا گفته شد ، فرض بر آن است که از پیش تعیین کردن و شرط گذاشتن در استفاده از روش های حسابداری در همه مواقع بسیار پر هزینه و گران است. بنابراین تئوری اثباتی حسابداری توصیه می کند که همیشه آزادی عمل برای مدیران در انتخاب روش های حسابداری به شکل فرصت طلبانه و در راستای منافع شخصی ، وجود خواهد داشت.**

***انتقادات وارده بر تحقیقات اثباتی حسابداری***

**در این بخش برخی انتقاداتی که توسط افراد مختلف بر تئوری های اثباتی واردشده است،توضیح داده میشود.**

**الف- تحقیقات اثباتی به رغم ادعایی که می شود فاقد بار ارزشی است ، به عبارت دیگر فاقد قضاوت های ارزشی است . بار ارزشی ایده ای است که براساس آن تحقیقات قوی ، تحقیقاتی است که از نتایج آن همگان منتفع شوند و در بلند مدت چنانچه محققین از یک متدلوژی یکنواخت و قوی استفاده کنند ، نتایج مثبت تحقیق بر نتایج منفی آن فایق آید.**

**بدیهی است در تحقیقات حسابداری اعمال قضاوت های ارزشی ضرورت کامل دارد. تحقیقات اثباتی ، بدون اعمال قضاوت ارزشی در مورد اینکه امور چگونه باید باشد ، تنها آنچه که هست را توصیف می کند. این در حالی است که در تئوری های دستوری ، قضاوت های ارزشی اعمال می شود و این تئوری ها شامل مفروضاتی است که چگونگی انجام امور را تشریح می کند. مثلا فرضی که بیان می کند ، گزارشات حسابداری باید بر ارزش خالص بازیافتنی دارایی ها مبتنی باشد ، نشانگر یک سیستم دستوری است.**

**به نظر می رسد تئوری های دستوری در مقایسه با تئوری های اثباتی بار ارزشی بیشتری دارند ، زیرا تئوری های دستوری رهنمود کلی در مورد اینکه حسابداران چگونه باید عمل کنند را ارائه می دهند. در حالیکه تئوری های اثباتی به دلیل اتکاء بیش از حد بر مشاهده و استقراء ، دستورالعملی برای بهبود رویه های حسابداری صادر نمی کنند و بیشتر یک نگرش جامعه شناسی 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 ، محرک های محیطی دیگری نیز بر انجام اعمال فرصت طلبانه مدیر تاثیر داشته باشد.**

**ج- موضوعات تحقیقات اثباتی ( در مقایسه با تئوری های دستوری ) پیشرفت های کم و محدودی داشته است.**

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

**ه- در برخی از تحقیقات اثباتی ، توان پیش بینی متغیرهای تحقیق ضعیف بوده است و در برخی دیگر توان توضیحی آن ها . از آنجایی که انتخاب رویه های حسابداری به رفتار بشر بستگی دارد ، تدوین یک تئوری که قادر باشد همه رویه های انتخاب شده توسط حسابداران را پیش بینی کند ، مشکل به نظر می رسد . بنابراین تعجب آورنیست تئوری ای که رفتار حسابداران را بررسی می کند توان پیش بینی پایینی داشته باشد ، اما این ضعیف نمی تواند تئوری اثباتی را محدود کند. در برخی از تحقیقات نیز توان توضیحی تحقیقات اثباتی نسبت به توان پیش بینی آن بسیار قوی بوده است.**

**علی رغم معایب و انتقاداتی که بر تئوری های اثباتی وارد می شود ، هنوز هم به عنوان یک پارادایم تحقیقاتی توسط محققین زیادی مورد استفاده قرار می گیرد . با بهبود اندازه گیری متغیرها و استفاده از آزمونهای آماری ، شواهد نشان می دهند که تئوری های اثباتی حسابداری سهم با ارزشی در توسعه و دانش حسابداری و تحقیقات حسابداری داشته است . زیرا تاکنون پارادایم تحقیقات دیگری که تفسیر بهتری درباره انتخاب رویه های حسابداری توسط مدیران را توجیه کند ، در مقایسه با تئوری اثباتی به وجود نیامده است. همچنین تئوری های اثباتی حسابداری عوامل اقتصادی را که باید در تصمیم گیری مدنظر قرار گیرد ، نشان می دهند . از طرف دیگر تئوری های اثباتی کمک می کند تا اثرات تغییرات قوانین حسابداری پیش بینی شود و این می تواند برای توسعه و تدوین قوانین آتی حسابداری سودمند باشد.**