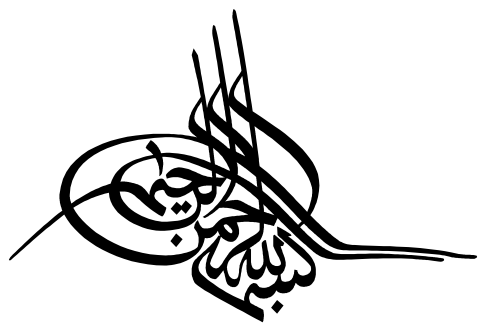




تئوری حسابداری

مجموعه مسابرداری

مؤلف:

مهدی اتحادفرد

آمادگی آزمون دکتری

اتحادفرد، مهدی
 تئوری حسابداری رشته حسابداری / مهدی اتحادفرد
 مشاوران صعود ماهان: ۱۴۰۱
 ۳۰۸ ص: جدول، نمودار (آمادگی آزمون دکتری مجموعه حسابداری)
ISBN/N: 978-600-۴۵۸-۵۸۱-۱
 فهرست نویسی بر اساس اطلاعات فیبا.
 فارسی - چاپ دوم
 تئوری حسابداری
 مهدی اتحادفرد
 ج - عنوان
 کتابخانه ملی ایران ۵۷۱۰۵۲۷
 رده بندی کنگره HF۵۶۵۵
 رده بندی دیویی ۶۵۷ / ۰۴۶۰۷۶

انتشارات مشاوران صعود ماهان



- ☐ نام کتاب: تئوری حسابداری
- ☐ مدیران مسئول: هادی و مجید سیاری
- ☐ مولف: مهدی اتحادفرد
- ☐ مسئول تولید محتوا: سمیه بیگی
- ☐ ناشر: مشاوران صعود ماهان
- ☐ نوبت و تاریخ چاپ: چاپ دوم/۱۴۰۱
- ☐ تیراژ: ۱۰۰۰ نسخه
- ☐ قیمت: ۳/۴۹۰/۰۰۰ ریال
- ☐ شابک: ISBN ۹۷۸-۶۰۰-۴۵۸-۵۸۱-۱

انتشارات مشاوران صعود ماهان: تهران - خیابان ولیعصر، بالاتر از تقاطع ولیعصر مطهری، پلاک ۲۵۵۰

تلفن: ۸۸۱۰۰۱۱۳ و ۸۸۴۰۱۳۱۳

کلیه حقوق مادی و معنوی این اثر متعلق به موسسه آموزش عالی آزاد ماهان می باشد. و هرگونه اقتباس و کپی برداری از این اثر بدون اخذ مجوز پیگرد قانونی دارد.

بنام خدا

ایمان داریم که هر تغییر و تحول بزرگی در مسیر زندگی بدون تحول معرفت و نگرش میسر نخواهد بود. پس بیایید با اندیشه توکل، تفکر، تلاش و تحمل در توسعه دنیای فکریمان برای نیل به آرامش و آسایش توأمان اولین گام را برداریم. چون همگی یقین داریم دانایی، توانایی می‌آورد.

شاد باشید و دلی را شاد کنید

برادران سیاری

تقدیم به همسر

و

فرزندان عزیزم

به نام خدای حسابگر و حسابرس
حسابدار زمین و آسمان و هر آنچه در اوست
هم او که افتتاحیه و اختتامیه همه حسابها و کتابهاست

پیشگفتار

بخش تئوری حسابداری یکی از مباحث پرکاربرد در تحقیقات حسابداری و یکی از کلیدی ترین دروس آزمون دکتری رشته حسابداری محسوب می شود. با توجه به گستردگی مطالب موجود در بحث تئوری حسابداری در این کتاب سعی شده است که حداقل امکان مباحث مهم و کلیدی گنجانده شود تا دانشپذیران و داوطلبین کنکور دکترای حسابداری را از دیگر منابع بی نیاز سازد. هم چنین با قرار دادن آزمون های خود سنجی و آزمون های سال های گذشته داوطلبین عزیز بتوانند جهن آزمون آمادگی لازم را کسب نمایند. بلا شک این گرد آوری نیز همچون تمام دست مایه های بشر، خالی از اشکال نخواهد بود. لذا از همه عزیزان و خوانندگان محترم تقاضا دارم این حقیر را با نظرات ارزشمندشان در میان بگذارند.

مهدی اتحادفرد

[mehdietehadfar@gmail](mailto:mehdietehadfar@gmail.com)

فهرست

عنوان	صفحه
فصل اول - تئوری چیست؟	۷
فصل دوم - روش‌هایی برای تدوین تئوری حسابداری	۱۵
فصل سوم - مروری بر انواع تئوری‌های حسابداری	۲۱
فصل چهارم - سیر تکاملی تدوین چارچوب نظری و سیاست‌گذاری در آمریکا	۳۳
فصل پنجم - صورت‌های مالی	۴۹
فصل ششم - تئوری‌های حقوق صاحبان سهام	۵۸
فصل هفتم - مفاهیم سود	۶۴
فصل هشتم - فرضیه بازار کارا	۷۳
فصل نهم - تئوری اثباتی حسابداری و مدیریت سود	۸۵
فصل دهم - الگو (پارادایم)	۹۳
فصل یازدهم - الگوهای تعیین شده ارزش و اندازه‌گیری	۱۰۳
فصل دوازدهم - تخصیص مالیات	۱۱۱
فصل سیزدهم - مزایای پس از بازنشستگی و گزارشگری اجتماعی	۱۱۸
فصل چهاردهم - سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکتهای و سود هر سهم	۱۲۵
سوالات کنکور از سال ۸۰ تا ۱۴۰۰	۱۳۹
آزمون‌های خودسنجی	۲۵۹
منابع	۳۰۷

فصل اول

تئوری چیست؟

تعاریف حسابداری آنچه در غرب بوده و هست

در سال ۱۹۵۳ میلادی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) قبل از تدوین استانداردهای حسابداری، لازم دید برخی از اصطلاحات از جمله واژه حسابداری را تعریف کند:

«حسابداری عبارت است از فن ثبت، طبقه‌بندی و تلخیص فعالیت‌های مالی یک موسسه در قالب اعداد قابل سنجش به پول و تفسیر نتایج حاصله از بررسی این اعداد»

این تعریف در نشریه «واژگان حسابداری» انتشار یافت، قبل از ۱۹۵۳ میلادی هیچ مرجع رسمی تعریف حسابداری را مکتوب نکرده بود. بنابراین می‌توان ادعا کرد این تعریف اولین تعریف رسمی از حسابداری است.

در سال ۱۹۷۰ میلادی، همین انجمن (AICPA) در بیانیه تحقیقاتی شماره چهار که توسط هیات تدوین اصول حسابداری صادر شد، نظر جدیدی از حسابداری ارائه کرد:

«حسابداری یک فعالیت خدماتی است که اطلاعات کمی (ماهیتاً مالی) واحدهای اقتصادی را فراهم می‌کند. هدف از تهیه اطلاعات، استفاده از آن در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است.»

حسابداری به عنوان مبنای اندازه‌گیری ارزش اقتصادی

تصمیم‌گیرندگان اقتصادی، انتظار دارند اطلاعاتی را که حسابداری فراهم می‌کند نشان دهنده ارزش روز یا ارزش اقتصادی باشد. چنانچه هدف حسابداری تعیین ارزش باشد، انتظار تصمیم‌گیرندگان اقتصادی کاملاً منطقی است. در دوره‌های رکود و رونق اقتصادی، ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها تغییر می‌کند. انعکاس این تغییرات مستلزم اندازه‌گیری مکرر است. همچنین به دلیل پیشرفت تکنولوژی، نوآوری و اختراعات جدید ارزش دارایی‌ها تغییر می‌کند.

عموماً دارایی دست دوم دارای بازار منسجم و جا افتاده نیست و حتی چنانچه برخی از آن‌ها به طور دائم در بازار مورد معامله قرار گیرد، ارزشی که از طرف فروشندگان یا خریداران اعلام می‌شود تا زمانی که معامله واقعی انجام نشود، از قابلیت اعتماد کافی برخوردار نیست. حسابداری برای انعکاس ارزش اقتصادی برخی از دارایی‌ها نظیر سهام و اوراق بهادار که در بازار جا افتاده به طور روزانه قیمت می‌خورد، رویه‌های مناسب تعیین کرده است.

نکته!	ارزش اقتصادی هر دارایی مبلغی است که در یک بازار رقابتی و آزاد باید برای تحصیل آن دارایی نقداً پرداخت شود.
-------	---

چنانچه نرخ تورم کم باشد تفاوت ارزش ثبت شده و گزارش شده دارایی‌ها و بدهی‌ها با ارزش اقتصادی قابل اغماض است. طی چند دهه گذشته نرخ تورم در کشورهای غربی کم بوده از این رو، آنچه حسابداری در صورت وضعیت مالی گزارش می‌کند، اختلاف زیادی با ارزش روز ندارد. در برخی از سال‌ها که تفاوت ارزش زیاد می‌شود، صورت‌های مالی تکمیلی (جدای از آنچه ثبت شده) تهیه می‌شود که ارزش‌های روز دارایی‌ها و بدهی‌ها را منعکس کند. چون تغییر در ارزش دارایی و بدهی تاثیر مستقیم در تعیین سود دارد، لذا صورت‌های مکمل، سود دوره‌های مالی را براساس ارزش‌های روز گزارش می‌کند.

کشورهای کمتر توسعه یافته اقتصادی طی چندین دهه گذشته با نرخ تورم بالا روبه‌رو بوده‌اند از این رو، تفاوت ارزش روز دارایی‌ها با آنچه در گزارش‌های حسابداری نشان داده می‌شود، بسیار زیاد است. با این وجود، به دلیل آنکه حسابداری به خصوص نظریه‌های جدید در این کشورها بی‌اهمیت بوده، صورت‌های مکملی که ارزش‌های روز را منعکس کند، تهیه نمی‌شود. ایران با داشتن تورم دو رقمی تاکنون تهیه صورت‌های مالی مکمل را اجباری نکرده است.

نظریه - تئوری

در فرهنگ دهخدا نظریه چنین معنی شده است:

«هر تصور یا تصدیق که درک آن محتاج به فکر و نظر باشد.»

«آنچه دریافتش متوقف بر نظر و تحقیق است مانند نفس و عقل و تصدیق این که عالم حادث است.»

هم چنین برای واژه تئوری در فرهنگ «دهخدا» چنین بیان شده:

«تئوری به معنی شناسائی یک علم که بر پایه تحقیق و تتبع به حاصل آمده باشد و برای تحقق دادن احکام علمی به کار رود.

- دلایل علمی در موضوعی خاص، تئوری سیاسی، نظریه سیاسی، تئوری نظامی، اصول تعلیمات و رسانه که شامل این اصول باشد»

نظریه (تئوری) حسابداری

با توجه به تعاریف برگرفته شده از فرهنگ لغات، نظریه حسابداری:

«گزاره‌هایی است که براساس مجموعه‌ای از مفروضات، مفاهیم و یک‌سری دلایل منطقی در قالب اصول کلی و عام و مرتبط بهم تدوین شده و به عنوان مرجعی عمومی (همگانی) برای پاسخ پرسش‌های حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد.»

دو نکته در ارتباط با نظریه‌های حسابداری باید بدانیم:

۱. نظریه حسابداری رویه‌های مورد عمل را شرح می‌دهد و توجیه می‌کند.

۲. نظریه حسابداری رویدادهای آینده را پیش‌بینی می‌کند.

نظریه‌های حسابداری رویه‌های موجود حسابداری را شرح می‌دهد. به معنی دیگر، عمل جاری حسابداری را توجیه می‌کند. مجموعه‌ای از گزاره‌ها یا استدلال استنتاجی لازم است تا با یک دیگر پیوند داده شوند و نظریه را تشکیل دهند تا رویه‌ی خاص حسابداری به طور منطقی توجیه شود. هر نظریه ممکن است بر قضاوت‌های ارزشی متکی باشد. تایید و یا پذیرش قضاوت‌های ارزشی بستگی به جهان‌بینی فرد دارد. از این رو، در طور زمان تغییر پذیرند و بهبود و تکامل می‌یابند.

علاوه بر توانمندی نظریه برای شرح رویه‌ها یا استانداردهای حسابداری، نظریه باید رویدادهای آینده را پیش‌بینی کند. پیش‌بینی‌ها همواره با احتمال است و هرگز به صورت قطعی قابل بیان نیست و اندازه‌گیری و قضاوت نسبت به پیش‌بینی نظریه بسیار مشکل است.

هدف تئوری حسابداری عبارت است از توضیح و پیش‌بینی روش حسابداری^۱. توضیح به معنی ارائه دلیل در مورد روش مورد مشاهده است. برای مثال، یک تئوری حسابداری باید در این باره توضیح دهد که «چرا» برخی از شرکت‌ها برای ثبت و گزارش کردن موجودی کالا از روش فایفو و برخی دیگر از روش لایفو استفاده می‌کنند. مقصود از پیش‌بینی روش حسابداری این است که تئوری می‌تواند پدیده‌هایی مشاهده نشده حسابداری را پیش‌بینی نماید. پدیده‌های مشاهده نشده الزاماً پدیده‌های آینده نمی‌باشند؛ آنها شامل پدیده‌هایی می‌شوند که رخ داده‌اند، ولی در مورد آنها شواهد منظم (سیستماتیک) جمع‌آوری نشده است.

برای مثال، یک تئوری حسابداری می‌تواند درباره ویژگی‌های شرکتی که از روش لایفو (در مقایسه با ویژگی‌های شرکتی که از روش فایفو) استفاده کرده است، فرضیه‌هایی ارائه دهد. با استفاده از داده‌های تاریخی (مربوط به گذشته) در مورد ویژگی‌های شرکت‌هایی که از این دو روش استفاده کرده‌اند، می‌توان پیش‌بینی‌هایی نمود.

سطوح پیش‌بینی نظریه‌ها

توان پیش‌بینی نظریه‌ها یکی از معیارهای اصلی در ارزیابی نظریه‌ها است. به لحاظ توان پیش‌بینی، نظریه‌ها به سه گروه طبقه‌بندی شده‌اند.

سطح اول، ساختاری: نظریه‌هایی است که عمل حسابداری (رویه‌های جاری مورد عمل) را شرح می‌دهد و پیش‌بینی می‌کند که حسابداران در ضبط، ثبت و گزارشگری رویدادهای خاص چگونه عمل می‌کنند، نظریه‌های مطرح در این سطح به ساختار فرآیند جمع‌آوری داده‌ها یا گزارشگر مالی مربوط می‌شوند. رویدادهای متداول حسابداری عمدتاً براساس این سطح توجیه و توان پیش‌بینی دارند.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا، کمیته‌های مختلف تحقیقی تشکیل داد تا با استدلال، چارچوبی نظری تدوین کند. در شش تحقیق (یک تا شش) نتیجه‌گیری شد اصل بهای جاری واقعیت‌های اقتصادی را بهتر نشان می‌دهد، علیرغم استحکام دلایل، حسابداران نتیجه شش تحقیق را نتوانستند در عمل پیاده کنند. چون عملی نبود و یا مشکلات عدیده‌ای را ایجاد می‌کرد. به کلام دیگر بساط حسابداری بهم می‌ریخت. انجمن در تحقیق هفتم مقرر کرد آنچه را حسابداران انجام می‌دهند دسته‌بندی و شرح داده شود. نظریه‌های مطرح در تحقیق هفتم در سطح ساختاری بود و توان پیش‌بینی آن در حدی بود که حسابداران در مواجهه با رویداد خاص اقتصادی چگونه آن را ضبط و ثبت می‌کنند. مهم‌ترین دستاورد تحقیق هفتم پذیرش عمومی اصل بهای تمام شده برای ثبت معاملات بود.

سطح دوم، تفسیری: نظریه‌هایی است که تفسیری از پدیده‌های دنیای واقعی است. به عبارت دیگر، تفسیرهایی که در ذهن مردم و یا حداقل استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابداری است. این مفاهیم در دنیای واقعی معنی‌دار است. نمونه بارز آن مفهوم سود حسابداری (در سطح نظریه‌های ساختاری) در برابر سود اقتصادی (در سطح نظریه‌های تفسیری) است. در سطح ساختاری سود حسابداری مفهومی ساختگی است که اضافه درآمد بر هزینه است. اصل سود معنی نشده، اصالت به درآمد و هزینه داده شده است. سود از تفاضل دو چیز اندازه‌گیری می‌شود ولی تفسیر نشده که سود چیست.

سود به تفسیر اقتصاددانان، لذت سرمایه است، افزایش در خالص ثروت است. به منظور عملیاتی کردن این تفسیر، سود مبلغی است که در یک دوره می‌توان مصرف کرد، بدون آنکه از اصل ثروت مبلغی کم شود. این سود معنی‌دار است، معنایی که تفسیری از دنیای واقعی است.

چون نظریه‌های تفسیری، به پدیده‌های دنیای واقعی اشاره دارند، دارای توان پیش‌بینی بهتری نسبت به نظریه‌های ساختاری هستند.

سطح سوم، رفتاری: همانطور که می‌دانیم فراهم آوردن اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مورد تاکید است. از آن جا که اطلاعات بر رفتار افراد یا گروه‌های تصمیم‌گیرنده موثر است، ربط‌پذیری اطلاعات برای تصمیم‌گیری خاص از اهمیت بالا برخوردار است. نظریه‌های رفتاری، نظریه‌هایی است که اثرات اقتصادی، اثرات روان‌شناسی و جامعه‌شناسی رویه‌های منتخب حسابداری و گزارش‌های حاصل از سامانه اطلاعاتی حسابداری را اندازه‌گیری و ارزیابی می‌کند. نظریه‌های رفتاری به سؤالاتی نظیر: چرا گروه‌هایی از استفاده‌کنندگان اطلاعات خاصی را طلب می‌کنند؟ چرا سرمایه‌گذاران و مدیران به رویه‌های حسابداری واکنش متفاوت نشان می‌دهند؟ می‌پردازد.

یک تئوری کامل وجود ندارد

یک تئوری که قادر به توضیح و پیش‌بینی تمام پدیده‌های حسابداری باشد، وجود ندارد زیرا تئوری حالت ساده شده‌ای از یک واقعیت است و از سوی دیگر جهان پیرامون ما بسیار پیچیده و در حال تغییر می‌باشد. نظریه پردازان می‌کوشند یک طبقه از پدیده‌ها را توضیح دهند و پیش‌بینی نمایند، و در نتیجه متغیرهایی را که پدیده‌های موجود در این طبقه در آن مشترک هستند در فرضیه‌های خود بگنجانند. نتیجه این می‌شود که واقعیت‌های خاص یکی از مشاهدات یا مجموعه‌ای از مشاهدات به



دست‌آید، ولی واقعیت‌هایی که همه پدیده‌های موجود در این طبقه در آن مشترک نیستند نادیده انگاشته می‌شوند و در مفروضات این تئوری گنجانده نخواهند شد. نادیده انگاشتن این واقعیت‌ها (یا متغیرهای حذف شده) الزاماً منجر به یک تئوری خواهد شد که نمی‌تواند همه مشاهدات را توضیح دهد یا پیش‌بینی نماید. بنابراین، این واقعیت محض که یک تئوری نمی‌تواند، به صورت کامل، پیش‌بینی نماید، باعث نخواهد شد که پژوهشگران یا استفاده‌کنندگان این تئوری را نادیده انگارند.

اگر چه خطاهای پیش‌بینی نمی‌توانند باعث کنار زدن یک تئوری شوند، این خطاها اهمیت زیادی دارند. در واقع، بدان سبب آنها اهمیت زیادی دارند که تحقیق درباره آنها اغلب منجر به بهبود تئوری پذیرفته خواهد شد (آنها بیانگر راه‌هایی برای دستیابی به یک تئوری بهتر می‌شوند که امکان ارائه آن وجود دارد). در واقع، خطاهای منظم (سیستماتیک) در پیش‌بینی یا وجود نابسامانی‌ها در تئوری پر دامنه اغلب منجر به ارائه، تقویت و پذیرفتن یک تئوری کاملاً جدید خواهد شد.

شاخص‌های موفقیت یک تئوری

اگر چیزی به نام یک تئوری کامل وجود ندارد، چگونه ما می‌توانیم از میان تئوری‌های ناقص یکی را انتخاب نماییم؟ چه عواملی می‌توانند موفقیت و بقای یک تئوری را تعیین نمایند؟ ارزش یک تئوری برای استفاده‌کنندگان یک عامل مهم به حساب می‌آید. براساس این هدف ارزش تئوری به هزینه‌ای بستگی دارد که برای استفاده‌کننده خطای پیش‌بینی به وجود می‌آورد و نیز به هزینه کاربرد این الگو هم بستگی دارد.

درحالی‌که ارزش پیش‌بینی‌های تئوری بر موارد استفاده آن (برای استفاده‌کنندگان) اثر می‌گذارد، این نمی‌تواند تنها عامل تعیین‌کننده موفقیت تئوری باشد. اگر چه هزینه‌های خطا و موارد کاربرد تئوری‌ها متفاوت است، ولی امکان دارد، در هر زمان برای پیش‌بینی پدیده‌ها چندین تئوری وجود داشته باشد. به هر حال، معمولاً نظریه پردازان یک تئوری را می‌پذیرند. نظریه پردازان در پذیرفتن یک تئوری (در مقایسه با تئوری دیگر) تحت تأثیر دیدگاه‌های شهودی خود درباره توان توضیح تئوری در رابطه با پدیده‌ها قرار می‌گیرند؛ همچنین آنها تحت تأثیر دامنه‌ای از پدیده‌هایی قرار می‌گیرند که تئوری مزبور می‌تواند آنها را توضیح دهد و پیش‌بینی نماید و نیز سرانجام تحت تأثیر میزان سودمندی این پیش‌بینی‌ها (از نظر استفاده‌کنندگان از تئوری مزبور) قرار می‌گیرند. برای اینکه تئوری مورد قبول همگان واقع شود بین تئوری‌های گوناگون و ابعاد مختلف یا ویژگی‌های آنها رقابت وجود دارد.

اهمیت نقش تئوری‌های رقیب

بدان سبب تئوری‌های رقیب به وجود می‌آیند که تئوری‌ها ناقص هستند، و از سوی دیگر، ما نمی‌توانیم صحت یک تئوری را اثبات کنیم. آنچه ما می‌توانیم انجام دهیم، این است که فرضیه‌های یک تئوری را آزمون نماییم. هر یک از فرضیه‌ها با مقایسه با پدیده‌های مورد مشاهده، آزمون می‌شود. اگر این فرضیه با پدیده‌های مربوطه مغایر نباشد، این فرضیه مورد تایید قرار می‌گیرد. به هر حال، اگر یک فرضیه وجود داشته باشد که با شواهد موجود مغایر نباشد، همیشه تعداد نامحدودی وجود دارند که دارای این سازگاری می‌باشند. نتیجه این می‌شود که در مورد یک پدیده، از نظر پذیرش عمومی، رقابت بین تعداد زیادی تئوری وجود دارد.

برای آزمون یک فرضیه از یک تئوری خاص، تئوری‌های رقیب اهمیت زیادی دارند. اگر در این میان، هیچ تئوری رقیب نتوانست سربرافراز، هیچ راه روشنی وجود ندارد تا بتوان در این باره تصمیم گرفت که چه متغیرهایی را باید مورد بررسی قرار داد (غیر از متغیرهایی که به وسیله این تئوری مورد آزمون قرار گرفتند). زیرا همان گونه که در بالا گفته شد، تعداد بسیار زیادی متغیر محتمل وجود دارند که می‌توانند دارای اهمیت باشند. در چنان حالتی، هیچ الزامی نیست که اثر متغیرهایی غیر از آنهایی که مورد آزمون بوده‌اند، مورد بررسی قرار می‌گیرند. به هر حال، اگر تئوری‌های رقیب وجود داشته باشند، ما باید درباره متغیرهایی تحقیق کنیم که از دیدگاه تئوری‌های رقیب اهمیت دارند. اصولاً در چنان حالتی، پژوهشگر می‌کوشد شرایطی را شناسایی کند که تئوری‌های رقیب بتوانند پیش‌بینی‌های متفاوت بنمایند تا ما بتوانیم هر تئوری را آزمون و آنها را از یکدیگر متمایز نماییم.

روش‌های استدلال قیاسی و استقرایی

فراینده روش قیاسی از هدفها و مفروضات شروع و اصول منطقی از آنها استنتاج می‌شود فرایند روش استقرایی از مشاهدات جزئی شروع می‌شود و نتایج به کل تعمیم داده می‌شود. در روش قیاسی برخی از گزاره‌های اولیه باید با استقراء تبیین شود. همچنین هر نظریه‌ای که از روش استدلال استقرایی حادث شده باید برخی از دلایل قیاسی را همراه داشته باشد.

استدلال قیاسی (از کل به جز)

سیستم قیاسی سیستمی است که در آن از استدلال منطقی برای رسیدن به یک یا چند نتیجه از مجموعه‌ای از فرضها استفاده می‌شود. در سیستمهای قیاسی محض، اطلاعات تجربی مورد تجزیه و تحلیل قرار نمی‌گیرند. در یک سیستم ساده تنها می‌توان یک نتیجه از فرضها استنتاج نمود ولی در یک سیستم پیچیده‌تر می‌توان به بیش از یک نتیجه دست یافت، اما به هر حال نتایج نباید با هم تضاد داشته باشند.

در واقع در روش استدلال قیاسی فرایندی است که با هدفها و مفروضات شروع می‌شود و در نهایت راه صحیح عمل را نشان می‌دهد این روش با دلایل منطقی و محکم بیان می‌کند که باید اینگونه رفتار کرد. به کلام دیگر، روش استدلال قیاسی دستورالعملی را صادر می‌کند نتیجه این روش بایدها است و نه توضیح آنچه هست. به‌ندرت ممکن است آنچه هست همان چیزی باشد که باید باشد.

اولین مرحله در روش قیاسی تعیین هدفها است. پس هدف حسابداری، هدف از تهیه صورت‌های مالی و هدف از گزارشگری مالی باید به نحوی تدوین شود که نیازهای اطلاعاتی و تصمیم‌گیرندگان اقتصادی را برطرف کند. به این ترتیب هدف کلی از گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعاتی است که استفاده‌کنندگان را در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی کمک کند. پس از تعیین هدف عام باید هدفهای خاص گزارشگری مالی تعیین شود بدیهی است هدفهای متفاوت گزارشگری مالی منجر به اصول و استانداردهای متفاوتی می‌شود اگر یکی از اهداف تدوین شده اشتباه باشد این اشتباه تا آخرین مرحله اثرگذار است. پس از تعیین هدفها ترتیب مراحل روش قیاسی به شرح زیر است:

- ۱ - تدوین مفروضات حسابداری
- ۲ - بیان محدودیت‌های حسابداری
- ۳ - بیان مدل ساختار یا چارچوبی که بتوان اندیشه‌ها و دلایل را در قالب آن ریخت مانند معادله حسابداری و معادله سود
- ۴ - تدوین مجموعه‌ای است تعاریف
- ۵ - تدوین و صورت بندی اصول
- ۶ - به کار گرفتن اصول برای تدوین رویه‌های عملی

مهمترین عیب روش قیاسی، تدوین نادرست یک یا چند هدف و یا مفروضات است چنانچه هریک از آنها باطل باشد اصول و استانداردهای مشتق شده نیز باطل است علاوه بر این همواره تصور می‌شود دستوراتی که از روش قیاسی نشأت می‌گیرد از واقعیت به دور است و نمی‌توان دستورات را در عمل پیاده سازی کرد.

برخی از انتقادات وارده به روش استدلال قیاسی می‌تواند ناشی از بدفهمی باشد انتظار آن که نظریه حتما باید عمل‌گرایانه باشد انتظار نادرستی است اگر نظریه بتواند چارچوبی برای شرح و بسط تفکرات و رویه‌های جدید به دست دهد آن نظریه مفید است

استدلال استقرایی (از جز به کل)

استدلال استقرایی به بررسی یا آزمون اطلاعات می‌پردازد، اطلاعاتی که معمولاً نمونه‌ای از یک جامعه هستند و می‌توان بر مبنای آنها، از جامعه مورد نظر به استنباط‌هایی رسید. در تحقیقات حسابداری، اطلاعات به روشهای مختلف و از منابع گوناگون جمع‌آوری می‌شود که دراین باره می‌توان به پرسشنامه‌های ارسالی برای کارشناسان و سایر افراد واجد شرایط، آزمونهای آزمایشگاهی که در آن افراد در شرایط شبیه‌سازی شده قرار می‌گیرند، گردآوری اعداد مندرج در صورتهای مالی منتشره و قیمت‌های اوراق بهاداری که توسط عموم معامله می‌شوند، اشاره نمود.



فرایند استقراء از مشاهدات جزئی شروع شده و استنتاج نتایج تعمیم داده می‌شود در روش استقرایی پس از چند مشاهده که به درستی انتخاب شده‌اند می‌توان نتایج مشاهدات را به کل و یا گروهی از وضعیت‌های یکسان تعمیم داد. این تعمیم‌ها باید مورد آزمون قرار گیرد ممکن است بعضی از آنها تصدیق و برخی رد شود به این ترتیب همه اصولی که از روش استدلال استقرایی مشتق شده‌اند به لحاظ نظری ابطال پذیرند. در حسابداری فرایند استقراء با مشاهده داده‌های حسابداری واحدهای گزارشگر شروع میشود مانند فروش‌ها.

از آنجا که مشاهده‌کنندگان تنها به داده‌های خام توجه می‌کنند، این بدان معنی نیست که به برخی اصول کلی و بدیهیات اولیه نیاز ندارند. آنها آنچه باید مشاهده کرد را انتخاب می‌نمایند و این یعنی آنها در مورد آنچه می‌تواند مربوط باشد دارای پنداشتی از پیش تعیین شده هستند. نقطه قوت این نوع استدلال عدم تحدید مشاهده گر در یک ساختار اولیه و از پیش تعیین شده و اعطای آزادی عمل به وی است. با این وجود، آزادی مشاهده‌گر در مشاهده ممکن است بی‌طرفی را زیر سؤال ببرد. در استفاده از این نوع استدلال، مشاهدات باید زیاد بوده و در شرایط متنوع جمع آوری گردند. لیکن اجماعی بر سر تعداد مناسب مشاهده و میزان تنوع شرایط وجود ندارد. همچنین از آنجا که داده‌های شرکت‌های مختلف متفاوت است، امکان دارد نتوان نتایج را به راحتی تعمیم داد.

مهمترین مزیت روش استقرایی ضروری نبودن داشتن چارچوب یا مدل از پیش ساخته و پرداخته شده است. مهمترین عیب روش استقرایی تحت تاثیر قرار گرفتن محققین از آگاهی‌های کم خود در روابط و داده‌های مربوط به موضوع تحقیق است. مشکل دیگری که در استفاده از روش استقرایی در حسابداری وجود دارد متفاوت بودن داده‌های خام شرکت‌ها از یکدیگر است چون روش استقرایی نیاز به چارچوب اولیه ندارد و از طرفی روش استدلال قیاسی مستلزم اشراف کامل به دانش حسابداری و دانش‌های مرتبط نظیر اقتصاد، مالی، روان‌شناسی و جامعه‌شناسی و همچنین آشنایی کامل با ارزش‌های پذیرفته شده اجتماعی است. بنابراین انجام تحقیق با استفاده از روش قیاسی که مستلزم طی کردن مراحل مختلف و دشوار است معمولاً توسط گروه‌های تحقیقی میسر است که افراد گروه دارای دانش‌های مختلف باشند. از این رو اکثر رساله‌های حسابداری چه در ایران و چه در کشورهای غربی با استفاده از روش استقرایی انجام شده و می‌شود به ندرت برخی از رساله‌ها از روش قیاسی استفاده کرده‌اند.

از انتقادهای دیگر پیرامون تحقیقات استقرایی یا تجربی پیشین در حسابداری، مکانیکی بودن و انعطاف پذیر نبودن روابط حاصله بوده است؛ برای نمونه، با وجود آزمونهای تجربی فراوان انجام شده پیرامون رابطه بین قیمت‌های اوراق بهادار و تغییرات انجام شده در روشهای حسابداری، این سؤال که چرا تدوین کنندگان استاندارد یا مدیران مالی گزینه خاصی را برمی‌گزینند، تقریباً بی پاسخ مانده است.

ماهیت مکمل تئوریهای قیاسی و استقرایی

تمایز بین قیاس و استقراء در عمل به ندرت امکان پذیر است. بدون توجه به نزدیکی یا دوری رویکردهای قیاسی و استقرایی از هم، این دو رویکرد ماهیتاً مکمل هم بوده و اغلب نیز با هم مورد استفاده قرار می‌گیرند. می‌توان از روش استقرایی برای ارزیابی مناسب بودن مجموعه فرضهای مطروحه در یک سیستم قیاسی استفاده کرد. بدیهی است که تغییر فرضها می‌تواند نتایج حاصله را دستخوش تغییر کند: فرایند تحقیق همیشه به گونه‌ای نیست که الگوی دقیقی داشته باشد. محققان اغلب از نتایج تحقیقات دیگر، فرضیه‌های جدیدی ساخته و سپس به آزمون آنها می‌پردازند.

روشهای قیاسی و استقرایی هم مانع الجمع و ناسازگار نیستند و می‌توانند با هم مورد استفاده قرار گیرند (آن هم علیرغم این حقیقت که مستقل از ارزش نگاه داشتن تحقیقات استقرایی تقریباً غیرممکن می‌نماید).

مجدداً تاکید می‌شود، همه تحقیق‌ها به نحوی از هر دو روش بهره می‌گیرند در روش قیاسی برخی از گزاره‌های اولیه باید با استقراء تبیین شود. همچنین هر نظریه‌ای که از روش استدلال استقرایی حادث شده باید برخی از دلایل قیاسی را همراه داشته باشد.



تئوری‌های دستوری^۱ (تجویزی^۲) در مقابل تئوریهای توصیفی^۳

تئوریها را می‌توان برحسب دستوری بودن (تجویزی بودن) یا توصیفی بودن طبقه‌بندی کرد. تئوریهای دستوری از قضاوت‌های ارزشی استفاده می‌کنند. در چنین تئوریهایی حداقل یک فرض وجود دارد که نشان می‌دهد چیزها چگونه باید باشند. در مقابل، تئوریهای توصیفی^۴ می‌کوشند به روابطی که واقعاً موجودند، دست یابند. مطالعه واتز و زیمرمن نمونه‌ای عالی از تئوریهای توصیفی است.

سیستم‌های مبتنی بر استدلال قیاسی، اغلب دستوری هستند، هر چند ریاضیات و منطق سمبلیک در شمار سیستم‌های قیاسی مستقل از ارزش قرار می‌گیرند و نیازی به قضاوت‌های ارزشی ندارند. رویکردهای استقرایی معمولاً می‌کوشند توصیفی باشند. این ویژگی‌ها ناشی از ماهیت روش‌های قیاسی و استقرایی هستند. روش قیاسی اساساً سیستمی بسته و غیر تجربی است و نتایج آن مشخصاً بر فرض‌های آن استوار است. رویکرد استقرایی به آن دلیل که می‌کوشد روابط دنیای واقعی را یافته و توضیح دهد، برعکس روش قیاسی، بنا به ماهیت خود در قلمرو توصیف قرار می‌گیرد.

گرچه تحقیقات توصیفی نسبت به تحقیقات مرسوم حسابداری با موضوع متفاوتی (روابط رفتاری) سر و کار دارند، اما این موضوع الزاماً به معنای مستقل از ارزش بودن آنها نیست. در حالیکه تحقیقات تجربی در تلاشند که توصیفی باشند، بی طرف ماندن محقق در رسیدن به "آنچه هست" امری غیر ممکن می‌نماید.

قبل از سال ۱۹۳۰ حرفه حسابداری بیشتر توجه خود را معطوف به شرح و توجیه رویه‌های عملی حسابداری کرده بود؛ اما به تدریج از سال ۱۹۳۰، در پی شکست بورس به دلیل کیفیت پائین اطلاعات حسابداری، تئوری‌های هنجاری برای تجویز محتوای گزارش‌های مالی شکل گرفتند. با گذر زمان مشخص گردید که تئوری ابزار هدف‌گذاری نیست و به تدریج تئوری‌های توصیفی پدید آمدند. یکی از اهداف این تئوری‌ها تامین نیازهای اطلاعاتی مدیران، حساب‌رسان، استفاده کنندگان و تدوین کنندگان استانداردها است.

نظریه پردازان برای تبیین دیدگاه‌های توصیفی و هنجاری باید دقت بسیار زیادی بنمایند. طرفداران دیدگاه توصیفی به شیوه‌ای توجه می‌کنند که کارها انجام می‌شود (آنچه هست). آنها این موضع را انتخاب می‌نمایند «اگر A آن گاه B»؛ دیدگاهی که قابل رد شدن است. برای مثال، آنچه در زیر می‌آید یک تئوری توصیفی است. «اگر شرکت‌ها به جای فایفو از لایفو استفاده کنند و بورس در انتظار چنین تغییری نباشد، قیمت سهام بالا خواهد رفت». چنین بیانی نوعی پیش‌بینی است که با ارائه شاهد و مدرک می‌توان آن را رد کرد. موضع هنجاری جنبه دستوری (آنچه باید باشد) دارد. گزاره به این شکل در می‌آید: «با فرض وجود مجموعه‌ای از شرایط C، باید گزینه D را انتخاب کرد». برای مثال یک دیدگاه هنجاری می‌تواند بدین گونه باشد، «از آنجا که قیمت‌ها رو به افزایش است، باید روش اولین صادره از آخرین وارده را به کار برد». این دیدگاه یا اظهار نظر قابل نفی یا رد کردن نمی‌باشد. با فرض وجود یک هدف، می‌توان آن را رد کرد. برای مثال به این گزاره توجه کنید: «اگر قیمت‌ها رو به افزایش باشند، کاربرد روش اولین صادره از آخرین وارده می‌تواند ارزش شرکت را به حداکثر برساند» چیزی که با مدرک و شاهد می‌توان رد کرد. بنابراین، اگر یک هدف بیان شود، پژوهشگر می‌تواند یک دستور یا امر تجویز شده را به یک پیش‌بینی مشروط تبدیل نماید و از دیدگاه تجربی قابل اعتماد بودن آن را مورد ارزیابی قرار دهد. به هر حال، انتخاب هدف بر عهده پژوهشگر نمی‌باشد، بلکه بر عهده استفاده کننده از تئوری است.

نکته!	سیستم‌های مبتنی بر استدلال قیاسی اغلب دستوری و سیستم‌های مبتنی بر استدلال استقرایی اغلب توصیفی هستند.
-------	---

تئوری‌های کلان^۱ در مقابل تئوریهای خرد^۲

تفاوت دیگر بین سیستمهای قیاسی و استقرایی این است که اولی گاهی از نظر محتوا، کلان است، در حالیکه دومی معمولاً خرد است. از آنجا که فرضهای سیستمهای قیاسی ماهیتاً کلی و فراگیر هستند، نتایجشان نیز باید جامع باشند. سیستمهای استقرایی از آنجا که مبتنی بر پدیده‌های دنیای واقعی هستند، می‌توانند به شکلی واقع‌گرایانه تنها بر بخش کوچکی از محیط مربوطه متمرکز شوند. به بیان دیگر، تحقیقات استقرایی گرایش دارند که به سؤالات و مسایل نسبتاً مشخص و دقیق بپردازند. تحقیق واتز و زیمرمن مثالی از یک تئوری استقرایی است که دارای قلمرو مشخصی می‌باشد.

1 . Global Theory
2. Particularistic Theory

فصل دوم

روش‌هایی برای تدوین تئوری حسابداری

روش‌هایی برای تدوین تئوری حسابداری

اگرچه تئوری منحصر به فرد و فراگیر در حسابداری وجود ندارد، ولی در سایه استفاده از روش‌های مختلف، تئوری‌های متعدد حسابداری (از نوعی که در رده میانی قرار می‌گیرند) ارائه شده است.

دو نوع رویکرد برای تدوین تئوری‌های حسابداری موجود است: رویکردهای سنتی و رویکردهای نوین

رویکردهای سنتی برای تدوین تئوری‌های حسابداری

در رویکرد سنتی رویه‌های عمل حسابداری و تایید آن مترادف هم قرار می‌گیرند و توجه متمرکز بر ساخت تئوری است و توجهی به مبنای منطقی آن نمی‌شود، در واقع در رویکرد سنتی به توان پیش‌بینی اطلاعات توجهی نمی‌شود و تنها به مباشرت و حسابداری مدیریت توجه می‌گردد. این روش‌ها در مقایسه با روش‌های نوین بیشتر مورد قبول واقع شده‌اند و مطرح می‌باشند. روش‌های سنتی عبارت‌اند از :

۱. غیرنظری (غیر تئوریک) عملی یا قابل اجرا (غیر رسمی)

۲. نظری (تئوریک)

الف) استنتاجی یا قیاسی

ب) استقرایی

پ) اخلاقی

ت) جامعه‌شناسی

ث) اقتصادی

ج) ترکیبی

در بخش‌های بعد هر یک از روش‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد

روش غیر نظری (غیر تئوریک)

روش‌های غیر نظری (غیر تئوریک) عبارت‌اند از روش‌های رفتاری یا قابل اجرا و روش رسمی (دستوری) روش عملی شامل تدوین نوعی تئوری است که ویژگی آن سازگاری با روش‌های اجرایی و عملی دنیای واقعی است که از نظر راه حل‌های عملی پیشنهادی مفید می‌باشد. در اجرای این روش اصول و شیوه‌های فنی حسابداری باید بر مبنایی انتخاب گردند که برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری مفید واقع شوند و با توجه به فرایند تصمیم‌گیری، مهم



واثرگذار باشند. معنی مفید بودن یا سودمند بودن اطلاعات ارائه شده به وسیله سیستم حسابداری این است "خاصیتی که در خور یا مناسب چیزی باشد که هدف‌های مورد نظر آن را تأمین نماید یا فرایند تأمین این هدف‌ها را تسهیل کند"

روش رسمی (ضمانت اجرایی دارد) در تدوین تئوری حسابداری که اصولاً مورد استفاده سازمان‌های حرفه‌ای قرار می‌گیرد شامل صدور بخشنامه‌ها و اعلامیه‌هایی می‌شود که در رابطه با آیین نامه روش‌های اجرایی حسابداری مطرح هستند (نظم بخشیدن به این روش‌های عملی)

از آنجا که در روش رسمی هم سعی می‌شود راه حل‌های عملی ارائه شود این روش هم درست همانند روش رفتاری خواهد شد. در هر دو روش اساس فرض بر این پایه قرار می‌گیرد که قرار است حسابداری نقش یا وظیفه‌ای مفید بر عهده بگیرد و باید بر اساس سودمندی نهایی گزارش‌های مالی بتوان تئوری حسابداری و شیوه‌های فنی حاصل را پیش بینی کرد. به بیان دیگر، یک تئوری بدون نتیجه‌های رفتاری یک تئوری بعد به حساب می‌آید. استفاده از سودمند بودن اطلاعات به عنوانی شاخصی برای انتخاب اصول حسابداری باعث می‌شود فرایند تدوین تئوری به روش‌های اجرایی حسابداری مرتبط شود و همین امر می‌تواند فقدان شور و شغف حاصل از روش رفتاری را توجیه نماید. در واقع، روش‌های رفتاری و رسمی نتوانسته‌اند در دست یابی به نتیجه‌های رضایت بخش (درفرایند ارائه تئوری حسابداری) موفقیت‌های چندان زیادی به دست آورند برای مثال اسکینر مدعی است که درواقع، در گذشته در روش رفتاری برای تدوین اصول حسابداری از قدرت و اختیارات حسابداری استفاده شده است و تلاش‌هایی که تاکنون در راه کم کردن تعارض و یا اختلاف در رویه‌ها و روش‌های به عمل آمده با احتیاط زیاد و به صورت آزمایشی بوده است. بدیهی است و تجربه موید این است که این روش، به خودی خود نمی‌تواند مسئله تعارض‌ها در اصول پذیرفته شده حسابداری را حل کند.

روش قیاسی (استنتاجی)

در روش قیاسی برای تدوین تئوری، کار را با قضیه‌های اثبات شده آغاز می‌کنند و بر آن اساس می‌کوشند درباره موضوع مورد تحقیق به نتیجه‌های منطقی دست یابند و می‌کوشند با روش‌های منطقی، اصول حسابداری را ارائه کنند تا این اصول به عنوان راهنما و مبنایی برای ارائه شیوه‌های فنی حسابداری مورد استفاده قرار گیرند. در اجرای روش مزبور از کل (قضیه‌های اثبات شده اصلی در مورد محیط حسابداری) به جزء (نخست، اصول حسابداری و دوم شیوه‌های فنی حسابداری) می‌رسند. اگر در این مقطع زمانی ما فرض کنیم قضایای اثبات شده اصلی درباره محیط حسابداری وجود دارند و شامل هدف‌ها و فرضیه‌های بدیهی باشند، نگاه گام‌هایی را که باید برای روش استنتاجی برداشت، شامل موارد ذیل می‌شود:

- ۱- مشخص کردن هدف‌های صورت‌های مالی
- ۲- انتخاب "فرضیه‌های بدیهی" حسابداری
- ۳- استخراج یا تدوین "اصول" حسابداری
- ۴- تدوین یا ارائه "روش‌های فنی" حسابداری

از این رو در حالتی که تئوری حسابداری از روش‌های استنتاجی به دست آید، شیوه‌های فنی وابسته به اصول، قضیه‌های اثبات شده و هدف‌هایی هستند (که بنا بر فرض) حقیقت دارند بنابراین، این شیوه‌ها ی فنی هم باید حقیقت داشته باشند.



روش استقرایی

در روش استقرایی برای تدوین تئوری کار با مشاهده، اندازه گیری و حرکت آغاز می شود و در مسیر تعمیم نتیجه های پیش می رود. کاربرد روش استقرایی در حسابداری با مشاهده اطلاعات مالی سازمان تجاری آغاز می شود و در جهت تعمیم یافته ها و ارائه اصول کلی در حسابداری پیش می رود (که این روند بر اثر مشاهده روابط جاری و تکراری قرار دارد). گفته می شود که استدلال های استقرایی از جزء (اطلاعات حسابداری که در مسیر روابط تکراری تعیین می شوند) آغاز می گردد و به کل (بدیهیات، قضایای مثبت و اصول کلی در حسابداری) می انجامد. کاربرد روش استقرایی برای ارائه یک تئوری مستلزم چهار مرحله می شود:

۱- ثبت همه مشاهده ها

۲- تجزیه و تحلیل و طبقه بندی این مشاهده ها برای تعیین روابط تکراری ("موارد همانند") و ("موارد مشابه")

۳- تعمیم یافته های استقرایی و ارائه اصول کلی حسابداری ناشی از مشاهده هایی که مسیر روابط تکراری را مشخص کرده اند.

۴- آزمون این روابط تعمیم یافته

برخلاف روش استنتاجی، در این روش درستی یا نادرستی قضیه ها به سایر قضیه ها بستگی دارد بلکه باید به صورت تجربی مورد تأیید قرار گیرد. در روش استقرایی، حقیقت یا درستی قضیه ها به مشاهده موارد کافی از روابط تکراری بستگی دارد.

روش اخلاقی

هسته مرکزی روش اخلاقی دربرگیرنده مفاهیم انصاف، عدالت، حقیقت و برابری است همین مفاهیم شاخص های اصلی هستند که دی.آر.اسکات برای ارائه تئوری حسابداری مورد توجه قرار داد. اسکات عدالت را بدین معنا می داند که با همه گروه های ذی نفع رفتاری برابر شود او حقیقت را بدین گونه بیان می کند که صورت های مالی دقیق و حقیقی (بدون اینکه علایمی گمراه کننده مخابره کند) منتشر شوند، و انصاف را به منزله ارائه گزارش هایی می داند که بدون سو نگر و تعصب باشند و در این گزارش ها اعمال نظر شخصی نشده باشد و از زمان اسکات تا کنون حسابداران این سه مفهوم را معادل هم دانسته اند. برعکس "یو" تنها عدالت و انصاف را در گروه هنجارهای اخلاقی می گنجد و حقیقت را نوعی بیان ارزش به حساب می آورد. واژه "انصاف" به صورت تلویحی معنی اخلاقی به خود گرفته است؛ به طور کلی، مفهوم "انصاف" به این معنی است که تهیه کنندگان اطلاعات مالی با نیت خیر عمل کرده اند و در مرحله عمل، اصول اخلاقی را رعایت نموده و از قضاوت سالم حسابداری برخوردار بوده اند. "انصاف" بار ارزشی دارد و در مورد روش های مختلف حسابداری رعایت می شود. پاتیلو "انصاف" را یک استاندارد اصولی می داند که برای ارزیابی یا قضاوت در مورد سایر استانداردها مورد استفاده قرار می گیرد، زیرا این تنها استنادی است که معنی ملاحظات اخلاقی دارد. اسپاسک در بیان مفهوم "انصاف" یک گام فراتر می رود:

بحث درباره دارایی ها، بدهی ها، درآمد و هزینه ها بحثی خام، نارسا و بی معنی است، مگر اینکه اصول اولیه که منجر به ارائه مطلوب (منصفانه) از این اعداد می شوند در قالب حسابداری مالی و گزارشگری مالی مشخص باشد رعایت چنین "انصافی" در حسابداری و گزارشگری مالی باید برای مردم باشد و این مردم نماینده بخش های مختلف جامعه ما هستند.

هر مفهوم یا استنتاجی که از "انصاف" گرفته شود. این واژه به صورت یکی از هدف های اصلی حسابداری در آمده است "کمیت رویه های حسابرسی" شاخص مطلوبیت و انصاف در ارائه را بدین طریق بیان کرده است: (۱) رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری (۲) افشای اطلاعات (۳) ثبات رویه (۴) قابل مقایسه بودن اعداد. گزارش حسابرسی که د



برگیرنده نوعی اظهار نظر موافق است، نه تنها اعلام می‌کند که اصول پذیرفته شده حسابداری و استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی رعایت شده‌اند بلکه در مرحله اظهار نظر از عبارت "به صورتی مطلوب ارائه می‌کنند" نیز استفاده می‌نماید.

روش جامعه‌شناسی

در تدوین تئوری حسابداری براساس روش جامعه‌شناسی بر اثرهای اجتماعی شیوه‌های فنی حسابداری تأکید می‌شود این یک روش اخلاقی است که به مفهومی گسترده‌تر از رعایت انصاف یعنی رفاه اجتماعی تأکید می‌کند از این دیدگاه روش جامعه‌شناسی یک روش فنی یا اصل حسابداری است. برای این که پذیرفته شود باید بر مبنای اطلاعات گزارش شده بر همه گروه‌های جامعه مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد. در روش مزبور برای اینکه هدف‌های مربوطه تأمین شوند اساس فرض بر این گذاشته می‌شود که ارزش‌های اجتماعی پذیرفته شده و پابرجا وجود دارند و برای تعیین تئوری حسابداری از آنها به عنوان شاخص استفاده می‌شود. در تدوین تئوری حسابداری نمی‌توان به راحتی کاربرد دقیق روش اجتماعی را مشخص کرد زیرا در مورد تعیین "ارزش اجتماعی" پذیرفته شده به وسیله همه افراد و تعیین اطلاعات مورد نیاز کسایی که می‌خواهند درباره رفاه، قضاوت نمایند مسئله‌هایی وجود دارد. ولی، می‌توانیم مواردی را معرفی نماییم که در آنها انتظار می‌رود حسابداری یک نقش مفید اجتماعی ایفا کند.

روش اقتصادی

در روش اقتصادی برای تدوین یک تئوری حسابداری بر جنبه اعمال کنترل بر رفتار شاخص‌های اقتصاد کلان (که به سبب به کارگیری شیوه‌های مختلف فنی حسابداری به وجود می‌آیند) تأکید می‌شود. در حالی که در روش اخلاقی به مفهوم "رعایت انصاف" و در روش اجتماعی به مفهوم "رفاه اجتماعی" تأکید می‌شود. در روش اقتصادی بر مفهوم رفاه اقتصادی عموم تأکید می‌شود. با توجه به این روش، انتخاب شیوه فنی حسابداری به اثری بستگی دارد که این روش می‌تواند بر بهبود اقتصاد مالی بگذارد. سوئد نمونه‌ای از کشورهایی است که سیاست‌های حسابداری خود را با سایر سیاست‌های اقتصاد کلان هماهنگ می‌نماید. به صورتی آشکار تر انتخاب شیوه فنی حسابداری به وضع مالی خاص اقتصادی بستگی دارد. برای مثال: در دوره تورم، روش اولین صادره از آخرین وارده بسی جالب تر از روش اولین صادره از اولین وارده و روش میانگین است؛ زیرا روش اولین صادره از آخرین وارده با منظور کردن بهای متورم کالاهای فروش رفته، سود خالص سالانه کمتری را به بار می‌آورد.

روش ترکیبی

به طور کلی تدوین یک تئوری حسابداری و ارائه اصول کلی حسابداری به روش ترکیبی (گلیچینی از روش‌ها) بر اساس ترکیبی از روش‌ها (و نه تنها بر اساس یکی از روش‌های ارائه شده در بالا) انجام شده است. روش ترکیبی نتیجه تلاش‌های گوناگونی است که افراد، سازمان‌های حرفه‌ای و دولتی برای ارائه مفاهیم و اصول حسابداری در آن مشارکت کرده‌اند. روش ترکیبی موجب بروز روش‌های جدیدی شده که بحث‌های زیادی را در ادبیات حسابداری به وجود آورده است، روش‌های قانون‌گذاری، روش‌های رفتاری، روش‌های اثباتی.

رویکردهای نوین برای تدوین تئوری‌های حسابداری

رویکردهای نوین برای تدوین تئوری‌های حسابداری بر ساخت تئوری به صورت تجربی و تایید آن از نظر منطقی توجه می‌شود. آنچه در ادامه از خاطراتان می‌گذرد، نشانگر گرایش‌های اخیر تحقیقات حسابداری است.

رویکرد مدل تصمیم

رویکرد مدل تصمیم به این سؤال می‌پردازد که چه اطلاعاتی برای یک تصمیم‌گیری مشخص مورد نیاز است (نه اینکه استفاده کنندگان چه اطلاعاتی می‌خواهند). از این رو جهت‌گیری این رویکرد، دستوری و قیاسی است. در نتیجه، شاید نیاز باشد تصمیم‌گیرندگان درباره چگونگی استفاده از این اطلاعات مورد آموزش قرار گیرند. ماهیت دستوری (تجویزی) رویکرد مدل تصمیم



باعث شده برخی مدعی شوند که رویکرد مدل تصمیم غیر علمی است. اما برخی دیگر معتقدند که مفروضات ارزش گرایانه، جنبه ضروری فعالیتهای هدف مدار (از جمله حسابداری) هستند.

دو نوع تصمیم اصلی که در رویکرد مدل تصمیم مطرح می‌شوند عبارتند از: (۱) قادر ساختن استفاده کننده جهت پیش‌بینی بهتر جریانهای نقدی آتی و (۲) تجزیه و تحلیل کارایی و اثربخشی وظیفه مباشرتی مدیریت. شاید رویکرد مدل تصمیم بیشترین نزدیکی و سازگاری را با وظیفه تدوین استاندارد و از جمله تدوین چارچوبهای نظری داشته باشد. روشن است که رویکرد مدل تصمیم و وظیفه تدوین استاندارد، هر دو عملیاتی دستوری به شمار می‌روند. مباحث و مسایل مربوط به رویکرد مدل تصمیم مشابه مسایل مربوط به تدوین استاندارد است، با در نظر گرفتن این نکته که در تدوین استانداردها باید با مسایل سیاسی مربوط به فرآیند قانونگذاری نیز مواجه شد.

نکته! رویکرد مدل تصمیم بیشترین سازگاری را با وظیفه تدوین استاندارد دارد.

تحقیقات بازار سرمایه

بخش قابل ملاحظه‌ای از تحقیقات تجربی (استقرایی) نشان می‌دهند که قیمت اوراق بهادار قابل معامله توسط عموم، در قبال اطلاعات جدید به شکلی سریع و بدون سویه واکنش نشان می‌دهند. فرض بر این است که قیمت‌های بازار، بازتاب کامل تمام اطلاعات در دسترس عموم هستند. این فرض که از مدیریت مالی به عاریه گرفته شده به فرضیه بازار کارا^۱ معروف است. فرضیه بازار کارا نکات قابل توجهی را برای حسابداری به همراه دارد که در فصل ۸ به تفصیل به توضیح آن می‌پردازیم. انجام تحقیقات تجربی، نظیر مطالعات بازار سرمایه در عمل دشوار هستند زیرا محققان باید پارامترها و طرح تحقیق را به دقت مشخص و تعیین کنند. پارامترها (تعداد و نوع شرکتهای مورد بررسی و دوره انتخاب شده) و طرح تحقیق می‌توانند بر نتایج و قابلیت کاربرد تحقیقات اثر گذار باشند. علاوه بر این، محققان بعدی ممکن است نتایج تحقیقات قبل را به شکلی بسیار گسترده تر از آنچه باید، مورد تفسیر قرار دهند.

تحقیقات رفتاری

تحقیقات رفتاری در دهه ۱۹۶۰ شکل گرفت و بر تصمیم گیرندگان انفرادی تمرکز دارد. توجه اصلی آن به علوم رفتاری، روانشناسی و جامعه شناسی می‌باشد. مساله اصلی تحقیقات رفتاری چگونگی اتخاذ تصمیم توسط استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری و تعیین اطلاعات مورد نیاز آنهاست. لازم به ذکر است که این رویکرد، توصیفی است حال آنکه رویکرد مدل تصمیم، دستوری به شمار می‌آید. این تحقیقات غالباً از موضوعات آزمایشگاهی در موقعیت‌های آزمایشی به دقت کنترل شده، بهره می‌برند.

اما این سؤال که افراد مورد آزمون تا چه حد نماینده گستره تصمیم گیران واقعی هستند مشکلی است که تحقیقات رفتاری در محیط آزمایشگاهی با آن مواجهند.

تحقیقات رفتاری اختلافاتی را بین مدل‌های تصمیم دستوری و فرآیندهای واقعی تصمیم استفاده کنندگان نشان داده‌اند. همچنین بازبینی احتمالات توسط تصمیم گیرندگان به مراتب کمتر از آنچه مدل‌های تصمیم بیزی نشان می‌دهند، انجام می‌شوند. اگر چه تحقیقات رفتاری، توصیفی هستند، به سادگی می‌توان از طریق آنها به نتایجی دستوری رسید و بدین وسیله کاربرد اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری را ارتقا داد.

نکته	در مقابل تحقیقات رفتاری (رویکرد روانشناختی - عملگرایانه) که در زمره تئوری‌های عملگرایانه قرار دارد، رویکرد توصیفی - عملگرایانه قرار دارد که به مطالعه رفتار حسابداران در بکارگیری اصول، مفاهیم و رویه‌های حسابداری می‌پردازد.
------	---



حسابداری انتقادی

حسابداری انتقادی شاخه‌ای از تئوری حسابداری است که حسابداری را دارای نقش اساسی در حل تضادهای بین شرکت و مشارکت کنندگان اجتماعی آن (نظیر نیروی کار، مشتریان و عموم مردم) می‌داند. در نتیجه حسابداری انتقادی مستقیماً با نقش اجتماعی فعال حسابداران در ارتباط است. حسابداری انتقادی حاصل به هم پیوستگی حسابداری در جهت منافع عمومی و حسابداری اجتماعی^۱ در دهه ۱۹۶۰ می‌باشد. لیکن بسیار گسترده‌تر از حسابداری در جهت منافع عمومی و حسابداری اجتماعی است. حسابداری انتقادی از یک جنبه عمده از تمامی رویکردهای تحقیقاتی که پیشتر بحث شد، متمایز است. سایر گرایش‌های تحقیقاتی، تفکیکی صریح بین محقق و زمینه تحقیق وی قائلند. اما محققان حسابداری انتقادی براین باورند که در مشاهده و تحقیق پیرامون واقعیت، آنها ضمن مشاهده و تحقیق، خود به شکل‌گیری آن واقعیت کمک می‌کنند. برای نمونه، در بحث پیرامون سیاره اورانوس، تمامی مکتبهای تحقیقی دیگر خواهند گفت این سیاره هویتی است مستقل از ما، اما حسابداران انتقادی می‌گویند حتی با اورانوس نامیدن این سیاره در حال تفسیر واقعیت هستیم. ما حقیقت دلخواه خودمان را تفسیر می‌کنیم (تفسیر دلخواه خودمان را ارائه می‌دهیم) و نمی‌توانیم بی طرف باشیم. حسابداران انتقادی براین باورند که حسابداری از موضع افرادی که ثروت و موقعیت اجتماعی دارند حمایت می‌کند. آنها به نقش حسابداری در حفظ موقعیت ممتاز سرمایه داران و تحلیل رفتن صدای طبقه کارگر تأکید می‌کنند. در نتیجه آنها معتقدند که حسابداران نیز مانند هر فرد دیگری نمی‌توانند بی طرف باشند. از نظر آنها حسابداری باید تأکید بیشتری بر تلاش جهت حل مشکلات اجتماعی نماید. برخی از شدیدترین حملات حسابداران انتقادی به تئوری نمایندگی و ماهیت مستقل از ارزش این نوع تحقیقات بوده است. در تحقیقات حسابداری انتقادی، تأکید کمتری بر مدل‌های ریاضی و آمار بوده و در عوض تمرکز بر توضیح سیر تاریخی است.

تئوری نمایندگی

. اما نکته اینجاست که امکان دارد اهداف مدیران و مالکان با یکدیگر سازگار نباشد. به واسطه این تضاد بالقوه، مالکان انگیزه دارند به نحوی با مدیران قرارداد منعقد کنند که تضاد بالقوه بین اهداف این دو گروه به حداقل برسد. برای نظارت بر قراردادهای نمایندگی منعقد با مدیران، باید مخارجی را متحمل شد که این مخارج می‌تواند منجر به کاهش پاداش مدیران شود. از این رو، مدیران انگیزه دارند تا مخارج یاد شده را از طریق عدم تضاد با مالکان، پایین نگه دارند. حداقل کردن مخارج نظارت بر نمایندگی، انگیزه‌ای اقتصادی برای مدیران است تا نتایج حسابداری را به شکلی قابل اتکا به مالکان گزارش کنند. این انگیزه از آنجا ناشی می‌شود که مدیران، حداقل تا حدودی، بر مبنای اینکه گزارشگری توسط آنان تا چه حد منصفانه و سالم است، مورد قضاوت قرار گرفته و تشویق می‌شوند. گزارشگری منصفانه و سالم، حسن شهرت مدیر را افزایش می‌دهد. حسن شهرت نیز باید به نوبه خود منجر به پاداش‌های بیشتری شود، زیرا مخارج نظارت بر نمایندگی چنانچه مالکان گزارشهای حسابداری را قابل اتکا بدانند، به حداقل خواهد رسید.

نکته!	تئوری نمایندگی دلایل افشای داوطلبانه مدیر به مالک را توضیح می‌دهد.
-------	--

مروری بر انواع تئوری‌های حسابداری

تئوری‌های رویکردهای رفتاری

برخی از رویکردهای رفتاری که مستقیم یا غیر مستقیم از آن‌ها تئوری حسابداری منتج شده به شرح زیر است:

تئوری ارزش سرمایه‌گذاری‌ها

فراهم آوردن اطلاعات برای تصمیم گیران اقتصادی، مهم‌ترین هدف گزارشگری مالی است. سرمایه‌گذاران سهامی را خریداری می‌کنند که به نظر آن‌ها قیمت بازار (قیمت تابلو در بورس) کمتر از ارزش واقعی (ذاتی) آن باشد. اما چگونه می‌توان ارزش ذاتی یا واقعی سهم یک شرکت را رقم زد؟ سامانه اطلاعاتی حسابداری مدعی ارزش‌گذاری سهام یا اوراق بهادار نیست ولی اطلاعاتی را فراهم می‌کند که استفاده از آن می‌تواند در ارزش‌گذاری کمک کند.

در هر حال سه تئوری ارزش مطرح است: (۱) ارزش ذاتی (۲) فرضیه بازار کارای سرمایه و (۳) تئوری سبد سرمایه‌گذاری

ارزش ذاتی

بنا به تعریف فیشر اقتصاددان معروف، با نگرش صرفاً مادی به دنیا، یعنی دنیای پول و دیگر هیچ، «ارزش هر چیزی برابر است با ارزش فعلی وجوه نقد آتی ناشی از آن» شرایطی برای چنین تعریفی بیان شده است. اولین و مهم‌ترین شرط آنکه آینده با قطعیت کامل روشن است. بازار کالاها و خدمات کامل است. در چنین بازاری قیمت همه‌ی کالاها و خدمات به طور قطعی معلوم است. قیمت، نماد ارزش است. اگر کسی سوال کند قیمت فلان چیز، چند است یعنی بازار کامل نیست.

چگونه می‌توان ارزش ذاتی را برآورد کرد که قابلیت اعتماد بالا داشته باشد؟ دو رویکرد اصلی رایج است: (۱) تنزیل سودهای تقسیمی (۲) تنزیل سود خالص. برآورد ارزش در هر دو رویکرد به نحوی به داده‌های حسابداری مرتبط می‌شود.

داده‌های حسابداری از قابلیت اعتماد بالا برخوردار است و می‌توان آن را مستند کرد. اگرچه آینده تکرار گذاشته نیست ولی داده‌های مورد اطمینان گذشته رهنمودی برای آینده است.

فرضیه بازار کارای سرمایه - (EMH)

در فرضیه بازار کارای سرمایه قیمت اوراق بهادار منعکس کننده تمام اطلاعات تاریخی و حال می‌باشد. بدین معنی که بازار نسبت به اطلاعات کارا است. پیامد این تئوری با تئوری موجود حسابداری در تضاد بود. قبل از ارائه این تئوری، رابطه‌ی قیمت اوراق بهادار با اطلاعات حسابداری مفروض بود. به عبارت دیگر گزارش‌های مالی که بعد از هر فصل یا هر سال منتشر می‌شد، حاوی اطلاعاتی فرض می‌شد که سرمایه‌گذاران براساس آن‌ها قیمت اوراق بهادار را رقم می‌زدند، در حالی که EMH بیان می‌کند تمام اطلاعات تاریخی و حال در قیمت منعکس است، از این رو، گزارش‌های مالی اطلاعاتی ندارد که در قیمت منعکس نشده باشد.

کارایی بازار نسبت به اطلاعات نسبی است و اکثراً در سه سطح مطرح شده است:

۱. سطح ضعیف کارایی، در این سطح قیمت اوراق بهادار فقط حاوی اطلاعات تاریخی است.
 ۲. سطح نیمه قوی کارایی، در این سطح قیمت اوراق بهادار حاوی اطلاعات تاریخی و حال است.
 ۳. سطح قوی کارایی، در این سطح قیمت اوراق بهادار حاوی اطلاعات تاریخی، حال و اطلاعات داخلی (محرمانه) است.
- در هر حال مضمون داده‌های حسابداری در سطح نیمه قوی کارایی بازار قابل آزمون است.

تئوری سبد سرمایه‌گذاری

این تئوری بیان می‌کند، سرمایه‌گذاران معقول سرمایه خود را یکجا و در یک دارایی خاص جمع نمی‌کنند. ضرب‌المثل قدیمی می‌گوید همه‌ی تخم مرغ‌ها را در یک سبد نگذارید. به همین دلیل این تئوری به نام سبد سرمایه‌گذاری معروف شده است. سرمایه‌گذار از سرمایه‌گذاری انتظار بازده دارد. هر چه خطر (ریسک) سرمایه‌گذاری بیشتر باشد، نرخ بازده مورد انتظار بیشتر است. به عبارت دیگر نرخ بازده تابعی از میزان خطر است.

در یک بازار کارا نرخ بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران با یک ریسک معین، یکسان است. بدین معنی که نرخ بازده دارای توزیع نرمال است. می‌توان نرخ بازده را با اندازه میانگین، با یک رقم بیان کرد. ولی ریسک‌پذیری سرمایه‌گذاران با هم متفاوت است و دارای توزیع نرمال نیست به همین دلیل اندازه‌گیری آن به سادگی نرخ بازده نمی‌باشد. سرمایه‌گذاران ترجیح می‌دهند، مجموعه‌ای از سرمایه‌گذاری را انتخاب کنند که (۱) نرخ بازده مورد انتظار آن‌ها با توجه به درجه معینی از ریسک بیشترین باشد و یا (۲) درجه ریسک برای نرخ بازده مورد انتظار کمترین باشد.

تئوری پردازش اطلاعات

اطلاعات اثر رفتاری دارد. مهم‌ترین هدف گزارشگری مالی نیز فراهم آوردن اطلاعات برای تصمیم‌گیری اقتصادی است. می‌توان بیان کرد که اطلاعات رفتار تصمیم‌گیرندگان را تأیید یا تعدیل می‌کند و یا به طور کلی تغییر می‌دهد. در این مطالعات، دو تئوری بیشتر مورد توجه بوده است: (۱) تئوری ثابت رفتاری (۲) تئوری تکیه‌گاه

تئوری ثبات رفتاری

این تئوری بیان می‌کند چنانچه مفهومی در ذهن افراد جای گرفت، علیرغم تغییرات محیطی یا محاسباتی، انسان‌ها به سختی می‌توانند آن مفهوم را تغییر دهند.

به عبارت دیگر، ثبات رفتاری دارند. به همین دلیل ثبات رویه و یکنواختی در حسابداری تأکید می‌شود. همچنین تأکید شده که هر تغییری به طور کامل در متن و یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی توضیح داده شود. تئوری ثبات رفتاری، در تضاد با فرضیات بازار کارای سرمایه است. چون این فرضیات بیان می‌کند تغییرات در روش‌های حسابداری اثری بر قیمت‌های سهام ندارد.

تئوری تکیه‌گاه

این تئوری بیان می‌کند توانایی افراد در استفاده از اطلاعات محدود است. هر چه موضوع پیچیده‌تر و تعداد متغیرها بیشتر باشد افراد کمتری توانایی درک و پردازش اطلاعات را دارند. افراد در رویارویی با پیچیدگی، تمایل به ساده‌سازی اطلاعات دارند. یکی از روش‌های ساده‌سازی، یافتن تکیه‌گاه برای اخذ تصمیم است. افراد در مواجهه با این پیچیدگی، کلیه متغیرهای مرتبط را حذف و تنها یکی از آن‌ها را که قبلاً در ذهن دارند و یا آشنایی نسبتاً خوب با آن دارند تکیه‌گاه قرار داده و برای تصمیم از این تکیه‌گاه استفاده می‌کنند. یعنی متغیرهای دیگر موجب تعدیل در این معیار می‌شود تا نهایتاً به تصمیم ختم شود. این تئوری نیز با فرضیه بازار کارای سرمایه در تضاد است. چون در فرآیند تصمیم‌گیری، سوگیری به وجود می‌آید. سوگیری بر رفاه فرد اثر می‌گذارد و امکان تخصیص بهینه سرمایه با مشکل روبه‌رو می‌شود.



تئوری رویدادها

رویداد به معنی پدیده‌ها، معاملات و عملیات است که معمولاً قابل مشاهده است و تفسیری واقعی از اندازه‌ی ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها دارد. تئوری رویدادها فرض می‌کند که قیمت‌های معاملات (تراکنش) مشاهده‌پذیر و مربوطند. به این ترتیب ترازنامه انباشت تعداد کثیری از رویدادها است که در گذشته اتفاق افتاده است.

یکی از مفروضات اصلی تئوری رویدادها، تامین نیاز همه‌ی استفاده‌کنندگان است و تاکید بر نیاز گروه خاص مجاز نیست. از طرفی در تئوری رویدادها، فرض بر این است مدل تصمیم‌گیری افراد و گروه‌ها متفاوت است و نمی‌توان مدل تصمیم‌گیری را صورت‌بندی کرد و استفاده‌کننده را وادار به استفاده از مدل نمود. در تئوری رویدادها، استفاده‌کنندگان باید بتوانند اطلاعات مورد نیاز را از میان انبوه داده‌های فراگیر انتخاب کنند و سطح تجمیع را خودشان تصمیم بگیرند.

برخی از معایب تئوری رویدادها برشمرده می‌شود: (۱) معیار انتخاب اطلاعاتی که باید گزارش شود ابهام دارد. از این رو، به یک نظریه‌ی مناسب حسابداری نمی‌انجامد. (۲) وقتی انبوهی از اطلاعات در فایل اطلاعاتی موجود است و استفاده‌کننده به جزئیات دسترسی دارد، قادر به انتخاب اطلاعات مورد نیازش نیست. توانایی افراد در مواجهه با متغیرهای زیاد (اطلاعات زیاد) محدود است. (۳) شواهد کافی وجود ندارد که بتوان نشان داد، پیش‌بینی با استفاده از اندازه‌های رویدادهای گذشته، بهتر از سایر روش‌های پیش‌بینی است.

تئوری اخلاقی

گزاره‌های اولیه روش استدلال قیاسی می‌تواند به موضوعات مختلف تاکید داشته باشد. یکی از مهم‌ترین و پرتعدادترین موضوعات در عالم که مبنای همه‌ی علوم انسانی است، اخلاق است. اخلاق از مفاهیم عدالت، مساوات، برابری، انصاف و حقیقت، گفت و گو می‌کند. هرگاه که حسابداران قدرت داشتند، شغل آن‌ها حکم می‌کرد مفاهیم اخلاقی را رعایت کنند ولی اکثراً به به دستور حاکمان زمان برخلاف میل باطنی خود مجبور بودند حساب‌ها را به دلخواه حاکمان ثبت و ضبط کنند. یکی از معروف‌ترین استادان به نام اسکات تئوری حسابداری بر پایه‌ی مفاهیم اخلاقی را بنا نهاد. نظرات اسکات در مقاله‌ای چنین بیان شد: پایه و اساس حسابداری به اصول زیربنایی سازمان‌های اجتماعی باز می‌گردد و از این رو، (۱) رویه‌های حسابداری باید به نحوی باشد که تمام گروه‌های استفاده‌کننده (گروه‌های ذی‌نفع) از آن رویه‌ها به مساوات بهره‌مند شوند. (۲) گزارش‌های مالی باید صحیح، دقیق و بدون اشتباه باشد. (۳) اطلاعات (داده) حسابداری باید بدون جانب‌داری از هیچ گروهی تهیه شود. ثبت و گزارش رویدادها باید منصفانه، بدون تعصب و بی‌طرفانه باشد.

عدالت، انصاف، مساوات، درستی و بی‌طرفی معیارهایی است که بر پایه‌ی آن‌ها گزارش‌های مالی مورد قضاوت قرار می‌گیرد. این مفاهیم را نباید با هدف‌های گزارشگری مالی اشتباه کرد. این مفاهیم پایه‌ی قضاوت است. بدیهی است همه‌ی نظریه‌هایی که بیان شد و یا بیان می‌شود جنبه‌های اخلاقی را در متن خود دارد ولی در این نظریه خاص تاکید بیشتر است و معیار قضاوت است.

علیرغم استقبال زیادی که با انتشار مقاله اسکات از پایه قرار دادن مفاهیم اخلاقی به عمل آمد ولی طولی نکشید که تعداد قابل توجهی از استادان اظهار کردند این نظریه نمی‌تواند مبنای منطقی برای بسط اصول حسابداری باشد، زیرا تعریف و اندازه‌گیری مفاهیم اخلاقی عملی نیست و یا بسیار بسیار مشکل است. از این رو، نمی‌توان به عنوان معیار ارزیابی قرار گیرد.

تئوری اجتماعی

در غالب نگرش‌های حسابداری، واحد گزارشگر (بنگاه اقتصادی) به عنوان موجودیتی جدا مطرح بوده که سوار بر بازار کالاها و خدمات است.

در کشورهای مختلف، واحد گزارشگر به تدریج تبدیل به یک واحد اجتماعی شد و هدف بیشینه کردن سود تبدیل به هدف منافع برای جامعه گردید. لذا معیار ارزیابی عملکرد واحدهای گزارشگر، تفاوت منافع اجتماعی و هزینه اجتماعی واحد برای جامعه شد. منافع اجتماعی نظیر ایجاد اشتغال، رفع نیاز مردم به کالاها و خدمات و در یک کلام بالا بردن رفاه اجتماعی مردم است. هزینه‌های اجتماعی واحد گزارشگر، آلودگی محیط زیست، بیکاری، شرایط غیربهداشتی کار و مسائل دیگر اجتماعی است.

تأثیر ارزش‌های اجتماعی بر ارزش‌های حسابداری

در تئوری اجتماعی به رفاه اجتماعی جامعه تأکید می‌شود. معیار ارزیابی تئوری‌ها و رویه‌های حسابداری، سودمندی آن‌ها در رفاه اجتماعی جامعه است. فرض بر این است ارزش‌های اجتماعی معلوم و تدوین شده است و بر ارزش‌های حسابداری اثرگذار است. تحقیق هافستد چهار ارزش اجتماعی: فاصله قدرت، اجتناب از ناطمینانی، فرد گرایی در مقابل جمع‌گرایی و مردسالاری در مقابل زن سالاری را تدوین کرد.

تحقیق‌گری نیز چهار ارزش حسابداری را بیان کرد، حرفه‌گرایی در مقابل کنترل دولتی، یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری، محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی و پنهان‌کاری در مقابل آشکارسازی. به منظور بررسی تأثیر ارزش‌های اجتماعی بر ارزش‌های حسابداری نتایج تحقیق‌گری بیان می‌شود:

۱. هرچه فردگرایی و مردسالاری در جامعه‌ای پایین باشد، به احتمال زیاد، محافظه‌کاری در آن جامعه بالا است.
 ۲. هر چه اجتناب از ناطمینانی در جامعه‌ای بالا باشد، به احتمال زیاد، محافظه‌کاری در آن جامعه بالا است.
 ۳. هر چه فردگرایی و مردسالاری در جامعه‌ای پایین باشد، به احتمال زیاد، پنهان‌کاری در جامعه بالا است.
 ۴. هر چه اجتناب از ناطمینانی در جامعه‌ای بالا باشد، به احتمال زیاد، پنهان‌کاری در جامعه بالا است.
 ۵. هر چه فاصله قدرت در جامعه‌ای بالا باشد، به احتمال زیاد، پنهان‌کاری در جامعه بالا است.
- «ارزش‌های اجتماعی بر رفتار حرفه‌ای حسابداران در اندازه‌گیری و افشای اطلاعات حسابداری تأثیر دارد، گرچه سمت و سوی این تأثیر در بسیاری از موارد مطابق با سمت و سوی مورد انتظار و پیش‌بینی شده بود، اما در اغلب موارد شدت آن از نظر آماری معنی‌دار نبود.»

تئوری ترکیبی

روش‌های متداول حسابداری (GAAP) هر از گاه به شدت مورد انتقاد قرار می‌گیرد. هر کدام از روش‌های استدلالی که توضیح داده شد دارای محاسن و معایبی هستند. از طرفی تاکنون هیچ تئوری حسابداری ارائه نشده که تمام زمینه‌های حسابداری را پوشش دهد و بتواند رویدادهای فعلی را شرح و رویدادهای آتی را پیش‌بینی کند. استدلال استقرایی امکان شناخت از حسابداری را فراهم می‌کند. تئوری اخلاقی راه عمومی است که از آن می‌توان برای وضع اصول منطقی حسابداری استفاده کرد. تئوری اجتماعی و تئوری اقتصادی به شرح و بسط نظریه‌های حسابداری کمک می‌کند. در هر حال، هیچ یک از تئوری‌های بیان شده به تنهایی کافی نیست ولی صورت‌بندی هر تئوری محتاج استفاده از روش استدلال قیاسی است. تئوری ترکیبی تلاش دارد از همه‌ی تئوری‌های موجود بهره‌برد و در توجیه رویه‌های موجود و پیش‌بینی رویدادهای آتی از همه‌ی تئوری‌ها استفاده کند.

بعد از بیان تئوری‌های رویکردهای رفتاری به بیان انواع دیگری از تئوری‌های حسابداری می‌پردازیم:

تئوری‌های اقتصاد سیاسی

تئوری‌های مطرح در مورد مسئولیتهای اجتماعی شرکتها (تئوری‌های اقتصاد سیاسی) همگی بیانگر این مطلب هستند که مدیران به دلایل مختلفی همچون کسب مشروعیت سازمانی و یا فشار گروههای ذینفع مایل به افشای اطلاعات اجتماعی سازمان هستند. در تئوری‌های اقتصاد سیاسی بیان می‌شود که مسائل سیاسی، اقتصادی و اجتماعی جدا از هم نیستند و نمی‌توان آنها را منفک از هم بررسی کرد. حسابداری در این نگرش ابزاری برای انتقال مفاهیم و اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی است.

تئوری اقتصاد سیاسی توسط گری و همکارانش ارائه گردید. در این تئوری دو شاخه وجود دارد: شاخه کلاسیک و شاخه غیر کلاسیک (بورژوازی).



شاخه کلاسیک تئوری اقتصاد سیاسی

اقتصاد سیاسی کلاسیک، تضاد منافع، نابرابری و نقش دولت را در کانون تجزیه و تحلیل خود قرار میدهد. برعکس، اقتصاد سیاسی غیر کلاسیک تمایل دارد این موارد را به همان صورتی که هستند در نظر بگیرد و لذا این موارد را از تجزیه و تحلیل، مستثنی و خارج میکند. اقتصاد سیاسی کلاسیک مرتبط با تلاش‌های مارکس بوده و با تمرکز بر تضادهای ساختاری و طبقاتی در جامعه مدعی است که گزارشات و افشاهای حسابداری ابزاری برای حفظ موقعیت مطلوب افرادی است که منابع محدود (سرمایه) را کنترل می‌کنند. از این دیدگاه حسابداری ابزاری در دست سرمایه داران برای بهره‌کشی از نیروی کار است.

شاخه غیر کلاسیک (بورژوازی) تئوری اقتصاد سیاسی

شاخه غیر کلاسیک تضادهای ساختاری و کشمکش‌های طبقاتی را نادیده می‌گیرد و به اثرات متقابل بین گروه‌ها در یک جهان کثرت‌گرا توجه می‌کند. به فشارهای خارجی برای افشای اطلاعات (فشار سازمانهای محیط زیست و ...) تمرکز می‌کند. تئوری مشروعیت و تئوری دینفعان از این شاخه منشعب می‌شود.

تئوری مشروعیت.

تئوری مشروعیت بیان میکند که سازمانها تا زمانی میتوانند به حیات خود ادامه دهند که جامعه آنها را مشروع بداند و به آنها مشروعیت بخشد. به عبارت دیگر، قرارداد اجتماعی مابین شرکتهای و تک تک اعضای جامعه وجود دارد. جامعه به عنوان مجموعه‌ای از افراد، به سازمانها رسمیت و اختیار استفاده از منابع طبیعی و نیروی کار را ارائه میکند. سازمانها از این منابع استفاده میکنند و ضمن ارائه کالا و خدمات به جامعه، مسئولیت دارند تا از طریق افشای اطلاعات به جامعه نشان دهند که عملکرد اجتماعی، اقتصادی و سیاسی آنها مشروع بوده است. مشروعیت منبعی است که حیات سازمان به آن وابسته است. اما سازمان میتواند بر این منبع اثر گذاشته و یا آن را دستکاری نماید. به عبارتی، مدیران برای ادامه حیات سازمان به هر شکلی سعی میکنند تا مشروعیتشان را افزایش دهند و لذا از راهبردهایی در این زمینه استفاده می‌کنند. چنانچه جامعه وظیفه خود را بر اساس قرارداد اجتماعی اش انجام ندهد، جامعه دیگر منابع آنرا تامین نکرده و بقای سازمان با تهدید مواجه می‌شود.

تئوری دینفعان.

در تئوری دینفعان نیز که شاخه دیگری از تئوری اقتصاد سیاسی غیر کلاسیک است، منظور از دینفع هر کسی است که بر رسیدن شرکت به اهدافش اثر گذاشته و یا از آن اثر می‌پذیرد. تئوری گروههای دینفع به دو شاخه اخلاقی (هنجاری) و شاخه مدیریتی (توصیفی) تقسیم می‌شود. شاخه اخلاقی به این موضوع می‌پردازد که سازمانها چگونه باید با گروههای دینفع خود رفتار کنند. تمام دینفعان حق دارند که سازمان با آنها منصفانه رفتار کند و مدیریت باید سازمان را برای منافع تمام دینفعان اداره کند و اطلاعات را به طور یکسان در اختیار آنها قرار دهد. شرکت ماشینی برای هماهنگ کردن منافع دینفعان است، مدیریت امانتدار تمام دینفعان محسوب می‌شود. زمانی که این منافع در تضادند، واحد تجاری برای دستیابی به تعادل میان آنها هدایت می‌شود. هر گروه از دینفعان شایسته توجه برای خودش است. همچنین حق دریافت اطلاعات دارد، حتی اگر از آن استفاده نکند. دینفعان در این تئوری به دو دسته دینفعان اولیه و ثانویه تقسیم می‌شوند. دینفعان اولیه افرادی هستند که بدون مشارکت آنها سازمان نمیتواند به تداوم فعالیتش ادامه دهد زیرا وظیفه تامین منابع مالی شرکت را دارند نظیر سهامداران. دینفعان ثانویه افرادی هستند که بر سازمان اثر می‌گذارند، یا از آن اثر می‌پذیرند، اما درگیر مبادلات با سازمان نیستند و برای بقای آن حیاتی محسوب نمی‌شوند نظیر سرمایه‌گذاران بالقوه. شاخه اخلاقی این تئوری تفاوتی میان دینفعان اولیه و ثانویه قائل نیست. از آن جایی که در دیدگاههای هنجاری درباره اینکه سازمانها چگونه باید رفتار کنند صحبت نمی‌شود نمیتوان آن‌ها را با مشاهدات تجربی تایید کرد. شاخه مدیریتی تئوری دینفعان تلاش می‌کند توضیح دهد چه زمانی مدیریت شرکت ممکن است به انتظارات دینفعان خاصی معمولاً قدرتمند (دینفعان اولیه) توجه کند. سازمان به تمام دینفعان به طور یکسان پاسخ نخواهد داد بلکه به قدرتمندان پاسخ می‌دهد. قدرت دینفعان تابع درجه کنترل آن‌ها بر منابع مورد نیاز سازمان است. این شاخه سازمان محورتر و واقعی‌تر است. هر چه دینفعان برای سازمان مهم‌تر باشند، تلاش بیشتری برای اداره رابطه با آنها و افشای اطلاعات برای آنها صورت می‌گیرد. چنین تئوری‌هایی می‌توانند با مشاهده تجربی آزمون شوند. بر این اساس با توجه به اینکه دینفعان اولیه سازمانها در گذر زمان تغییر می‌کنند رویه‌های افشای شرکتهای نیز به همان تناسب تغییر می‌کند.



تئوری‌های مرتبط با سیاستگذاری

تئوری منافع عمومی

در این تئوری فرض بر این است که نهاد تدوین کننده استاندارد خواستار منافع عمومی است و در پی تدوین قوانینی جهت حداکثر سازی رفاه اجتماعی است. در نتیجه باید بین هزینه و منافع اجتماعی تدوین استانداردها نوعی مصالحه انجام داد. این دیدگاه یک دیدگاه آرمانی است که در عمل با چالش‌های فراوانی روبروست. تعیین مقدار مناسب مقررات علی‌الخصوص در مورد کالای پیچیده‌ای مانند اطلاعات بسیار مشکل است و تامین نیازها و جلب رضایت عموم نیز امکان پذیر نیست. همچنین مسئله انگیزه نهاد قانون گذار مسئله‌ای حل نشدنی است. نظارت بر عملیات و انگیزه‌های نهاد قانون گذار امری طاقت فرسا و پر هزینه است. ماهیت قانون گذاری بسیار پیچیده است. چنین وضعیتهایی سبب انگیزه فرصت طلبی نهاد قانون گذار می‌گردد تا تمام توجه خود را معطوف به منافع عمومی ننماید.

تئوری گروههای ذینفع

در این تئوری بر نفوذ گروههای ذی نفع بر فرآیند سیاستگذاری حسابداری تاکید می‌شود. منافع قدرتهای سیاسی در حفظ قدرتشان است. یکی از راههای بقا، تلاش به تدوین استانداردهایی مطابق با منافعشان است. در نتیجه نهاد قانون گذار در تیغ دو لبه‌ای قرار می‌گیرد. از یک سو، باید رفاه عمومی حداکثر شود و از سوی دیگر، باید تعادلی بین تقاضاهای گروههای مختلف ذینفع برقرار گردد.

تئوری نمایندگی

جنسن و مک لینگ مبانی تئوری نمایندگی را مطرح و مدیر را به عنوان کارگزار (نماینده) و سهامدار را بعنوان کارگزار تعریف کردند. نماینده (کارگزار) شخصی است که استخدام می‌شود تا حافظ منافع شخص دیگری باشد تئوری نمایندگی (تئوری قرارداد^۱) در نتیجه جدایی مدیریت و مالکیت در شرکت‌های مدرن ایجاد شد، شرایطی که در آن مالکان بیرون از شرکت هستند و در تصمیمات مدیریت شرکت ندارند. مطالعه واتز و زیمرمن اولین کار عمده در زمینه تئوری نمایندگی در حسابداری است. مطالعات مبتنی بر تئوری نمایندگی می‌توانند قیاسی یا استقرایی و نمونه ویژه‌ای از تحقیقات رفتاری باشند، گرچه ریشه‌های تئوری نمایندگی را باید در مدیریت مالی و اقتصاد جستجو کرد.

نکته! تئوری نمایندگی دلایل افشای داوطلبانه مدیر به مالک را توضیح می‌دهد.

فرض بنیادین این تئوری، عمل افراد در جهت حداکثر کردن منافع شخصی شان است؛ منفعی که می‌تواند در تضاد با حداکثر کردن منافع شرکت باشد.

به واسطه این تضاد بالقوه، مالکان انگیزه دارند به نحوی با مدیران قرارداد منعقد کنند که تضاد بالقوه بین اهداف این دو گروه به حداقل برسد. لیکن، نظارت بر قراردادهای نمایندگی منعقد با مدیران هزینه بر است. این هزینه‌ها که به "هزینه‌های نمایندگی" شهرت دارند، در سه طبقه تقسیم بندی می‌شوند: هزینه‌های تعهد (هزینه‌های الزام و متعهد کردن مدیر به تهیه و ارائه صورتهای مالی)، هزینه‌های کنترل (هزینه‌های نظارت بر کار مدیر نظیر هزینه‌های حسابرسی صورتهای مالی) و زیان باقیمانده (سایر هزینه‌های لازم برای کاهش رفتار فرصت طلبی مدیر). فرض دیگر تئوری نمایندگی آن است که شرکت محل یا نقطه تقاطع روابط قراردادی بسیاری است که میان مدیریت، مالکان، اعتبار دهندگان و دولت وجود دارد. بسیاری از روابط نمایندگی بین طرفین درگیر، با اعداد حسابداری تعریف یا اداره می‌شوند که در این باره می‌توان به مفاد قرار دادهای اوراق قرضه، قراردادهای پاداش مدیریت و اندازه شرکت اشاره کرد. مفاد قراردادهای اوراق قرضه معمولاً سقف نسبتهایی نظیر بدهی به سرمایه را مشخص می‌کند. نقض مفاد قرارداد می‌تواند منجر به ایجاد ادعای قصور برای اعتبار دهنده شود هر چه سقف تعیین شده پایین تر باشد، احتمال استفاده مدیریت از بدیل‌های حسابداری که سود را افزایش می‌دهند، بیشتر خواهد بود. در مورد قراردادهای پاداش مدیریت، احتمالاً می‌کوشد از روش‌هایی استفاده کند که سود و در نتیجه پاداش را افزایش بدهند.



رابطه احتمالی بین اندازه شرکت و مداخلات دولت می‌تواند منجر به انتخاب بدیل‌های کاهنده سود شود. در نتیجه، انتخاب روش حسابداری توسط شرکت‌ها ممکن است از آثار آنها بر قراردادهای نمایندگی تأثیر پذیرد.

فرضهای دیگر در مورد ماهیت شرکت، در تقابل با فرض تئوری نمایندگی مبنی بر اینکه شرکت مکان یا نقطه تلاقی روابط قراردادی مختلفی است، قرار می‌گیرند. برای مثال چمبرز شرکت را « ائتلافی موقت از مشارکت کنندگان در تعادلی ناپایدار » توصیف می‌کند. دیدگاه مبتنی بر ائتلاف چمبرز، شرکت را علیرغم شخصیت ساختگی آن به شکلی نگاه می‌کند که گویی در مقابل مشارکت کنندگان گوناگون نقش پررنگتری را نسبت به تئوری نمایندگی (جایی که شرکت در حقیقت اصلاً نقشی ندارد) بازی می‌کند. در دیدگاه مبتنی بر ائتلاف، سود به عنوان معیاری از عملکرد اقتصادی شرکت و داراییها و بدهیها به عنوان معیارهای ارزشمند اقتصادی، پیامد مهم حسابداری بوده و باید اولویت اصلی نهادهای تدوین کننده استاندارد باشند. اما چنین دیدگاهی در تئوری نمایندگی وجود ندارد. بحث بر سر درست یا غلط بودن تئوری نمایندگی نیست. هیچ رویکردی را نمی‌توان برتر از سایرین دانست، زیرا هر رویکرد، دستاوردهای مهم خاص خود را در اختیار ما می‌گذارد. علاوه بر این، گرچه حامیان تحقیقات مبتنی بر تئوری نمایندگی اصرار دارند که نتایج حاصل از این تحقیقات، اثباتی و توصیفی هستند و نمی‌توان آنها را برای اهداف سیاست‌گذاری بر حسابداری به کار گرفت (البته چنین قضاوتی، به وضوح قضاوتی ارزشی است)، اما دلیلی وجود ندارد که در صورت مفید و معتبر بودن نتایج تحقیقات مبتنی بر تئوری نمایندگی، تدوین کنندگان استاندارد از آنها استفاده نکنند.

در کل در مدل نمایندگی، یک یا چند اصیل (مالک)، یک یا چند نماینده (مدیر) را برای انجام برخی خدمات استخدام می‌کنند و معمولاً این کار شامل تفویض قدرت تصمیم‌گیری نیز می‌باشد. به دلیل وجود عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و مالک، مشکلات نمایندگی ظاهر می‌شوند

انواع عدم تقارن اطلاعاتی

گزینش نامناسب (نامطلوب)

گزینش نامناسب هنگامی ایجاد می‌شود که برخی افراد درون سازمانی دارای اطلاعات بیشتری نسبت به سرمایه‌گذاران خارجی هستند (رانت اطلاعاتی). در این شرایط آنها می‌توانند به هزینه سرمایه‌گذاران از این اطلاعات محرمانه خود بهره ببرند. وظیفه سیستم حسابداری در اینجا ارائه اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاران و تبدیل اطلاعات درون سازمانی به برون سازمانی جهت کاهش این مزیت اطلاعاتی است.

خطر اخلاقی

خطر اخلاقی در نتیجه جدایی مالکیت از مدیریت و عدم امکان کنترل و نظارت مستقیم بر مدیر بوجود می‌آید. در این شرایط مدیر ممکن است دست به اهمال کاری بزند. در اینجا است که بحث ارزیابی عملکرد مدیر پیش می‌آید. یکی از شاخص‌های معمول برای این ارزیابی سود حسابداری است که از قابلیت اتکا برخوردار است.

با توجه به آنچه بیان شد، حسابداری روی لبه تیغ قرار دارد زیرا اطلاعاتی که برای کاهش خطر اخلاقی مناسب است لزوماً گزینش نامناسب را کاهش نمی‌دهد. سیستم حسابداری از یک سو باید برای سرمایه‌گذاران اطلاعات مربوط تهیه کند، لیکن برای ارزیابی عملکرد مدیر باید اطلاعات قابل اتکا را مد نظر قرار دهد. چنانچه عملکرد مدیر بر اساس اطلاعات مربوط (ارزشهای جاری) سنجیده شود، مدیر سر به اعتراض بر می‌دارد زیرا وی معتقد است که تغییر در ارزش بازار داراییها (که در سود ارزش جاری لحاظ شده است) عاملی است که وی قادر به کنترل آن نمی‌باشد و یک عامل غیر قابل کنترل نباید در ارزیابی عملکرد وی مد نظر قرار گیرد.

تئوری علامت دهی

تئوری نمایندگی چارچوبی برای تجزیه و تحلیل انگیزه‌های گزارشگری مالی بین مدیران و مالکان فراهم می‌کند. در مقابل تئوری علامت دهی توضیح می‌دهد در شرایطی که الزامی برای گزارشگری وجود ندارد، چرا شرکت‌ها برای گزارش داوطلبانه به بازار سرمایه دارای انگیزه هستند. شرکتها برای دستیابی به منابع کمیاب سرمایه با هم در رقابت هستند و برای موفقیت در این رقابت، افشای داوطلبانه ضروری است. در صورتی که شرکت از نظر گزارشگری مالی، خوشنام باشد، توانایی شرکت در جذب سرمایه بهبود می‌یابد. گذشته از این، گزارشگری منصفانه و سالم، با کاهش هزینه سرمایه شرکت همراه خواهد بود زیرا عدم



اطمینان در مورد شرکت‌هایی که به شکل گسترده تر و به صورتی قابل اتکا به گزارشگری می‌پردازند، کمتر است که به این ترتیب، ریسک سرمایه‌گذاری کاهش یافته و طبیعتاً نرخ بازده مورد انتظار نیز کمتر خواهد بود.

هنگام جذب سرمایه، برای ارائه داوطلبانه اطلاعات درباره شرکت، انگیزه وجود دارد. همچنین حفظ علاقه سرمایه‌گذاران نسبت به شرکت نیز، انگیزه‌ای است برای گزارشگری منظم. شرکت‌هایی که عملکرد خوبی دارند، از انگیزه‌ای قوی برای گزارش نتایج عملیاتی خود برخوردارند. بنابراین فشارهای رقابتی باعث می‌شود شرکت‌های دیگر نیز، هر چند نتایجشان خوب نباشد، به گزارشگری بپردازند. سکوت (کوتاهی در گزارشگری) به عنوان خبر بد تفسیر خواهد شد. شرکت‌های با اخبار معمولی نیز برای اجتناب از متهم شدن به داشتن نتایج ضعیف، برای گزارش نتایج خود انگیزه خواهند داشت. به این ترتیب تنها شرکت‌های دارای اخبار بد به گزارشگری نخواهند پرداخت. این وضعیت باعث می‌شود شرکت‌های دارای اخبار بد نیز برای حفظ اعتبار در بازار سرمایه، ناگزیر از افشای نتایج خود باشند. این انگیزه اقتصادی برای گزارشگری (حتی گزارشگری اخبار بد)، قلب تئوری علامت‌دهی در زمینه گزارشگری مالی داوطلبانه است. بین شرکت و افراد خارج از شرکت عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد زیرا خودی‌ها درباره شرکت و چشم‌اندازهای آتی آن بیش از افراد خارج از شرکت می‌دانند.

با توجه به چنین وضعیتی پیرامون عدم اطمینان اطلاعاتی، افراد خارج از شرکت با ارائه قیمت‌های پایین تر برای شرکت از خود محافظت می‌کنند. در این میان، اگر شرکت به گزارش (علامت‌دهی) داوطلبانه اطلاعات خصوصی خود بپردازد، این کار موجب افزایش اعتبار شرکت شده و عدم اطمینان افراد خارج از شرکت در مورد چشم‌اندازهای آتی آن را کاهش می‌دهد.

تحقیق در زمینه اثر علامت‌دهی پیش‌بینی سود توسط مدیریت، که به شکل داوطلبانه‌ای افشا می‌شود، در واقع دو جنبه دارد: (۱) غافلگیری ناشی از پیش‌بینی رقم سود و (۲) غافلگیری قابل انتساب به خود پیش‌بینی سود. نکته جالب اینکه محققان دریافته‌اند از بین این دو، غافلگیری ناشی از پیش‌بینی سود مهم‌تر است.

نکته! تئوری علامت‌دهی دلایل افشای داوطلبانه مدیر به بازار سرمایه را تشریح می‌کند.

تئوری مباشرت

این تئوری ارتباط نزدیکی با تئوری نمایندگی دارد. نظریه مباشرت ریشه در روانشناسی و جامعه‌شناسی دارد و به منظور توضیح دادن شرایطی که در آن مدیر (مباشر) به نفع مالک رفتار می‌کند، طراحی شده است. نظریه مباشرت مبتنی بر انسانی است که رفتار جمعی و سازمانی را به رفتار فرد گرا و خودخواهانه ترجیح می‌دهد. بنابراین مدیر موفقیت خود را در موفقیت سازمان می‌بیند و موفقیت سازمان به نفع مالکان است. مباشر درک می‌کند که با حرکت به سوی اهداف سازمانی و جمعی، نیازها و اهداف فردیش نیز برآورده خواهد شد. از آنجا که در این نظریه به مباشر اعتماد می‌شود، اعتقاد بر این است که سیاست‌های حاکمیت شرکتی باید در راستای قدرت دادن به وی سازماندهی شود.

حسابدهی مفهومی گسترده تر از مقوله قدیمی تر مباشرت است. مباشرت (در دوره‌های محض و سنتی) تنها با حفاظت از داراییها و اطمینان از مصرف در برنامه‌های مورد توافق با مالک اشاره دارد. لیکن حسابداری (در دوره‌های بکارگیری داراییها و دوره نامحدود) به مسئولیت مدیریت در قبال کارایی و اثربخشی استفاده از داراییها نیز مربوط می‌گردد. در نتیجه حسابداری با ارزیابی عملکرد رابطه تنگاتنگی دارد.

به هر حال مالکان ریسک‌گریز نظریه نمایندگی را (که بر اساس فرصت طلبی مدیریت بنا نهاده شده است) ترجیح می‌دهند زیرا نمی‌خواهند ریسک پذیرفتن نظریه مباشرت را بپذیرند. لازم به ذکر است که نظریه نمایندگی و نظریه مباشرت از این حیث که روابط موجود در شرکت را به رابطه بین مالک و مدیر محدود می‌کنند، مشابهند و از این نظر که یکی مدیر را سودجو و دیگری مدیر را خدمتگذار صادق می‌داند با هم متفاوتند. باید توجه به این مهم که هیچ یک از این نظریه‌ها نمی‌تواند به طور کامل تمام جنبه‌های رفتاری انسان را توضیح دهد.



تئوری اطلاعات

یکی از حوزه هایی که در قرن ۲۰ تاثیر بسزایی بر حسابداری گذاشت "تئوری اطلاعات" بود. در این تئوری به حسابداری بعنوان سیستمی نگریسته می شود که اعداد را مخابره می کند اما این اعداد در قالب مفاهیمی از پیش تعریف شده، حاوی اطلاعات می باشند. کارایی یک منبع اطلاعاتی از طریق تهاثر منافع و هزینه های آن حاصل می شود. چالش پیش روی حسابداران در خصوص تولید اطلاعات مقدار مناسب تولید اطلاعات است. از آنجا که تولید اطلاعات هزینه بر است، افزایش مقدار تولید تا چه میزان توجیه اقتصادی دارد؟ برای پاسخ به این سوال به اقتصاد اطلاعات رجوع می شود، جایی که اطلاعات تا زمان فزونی منفعت نهایی بر هزینه نهایی تولید آخرین واحد اطلاعات تولید می شود.

اقتصاد اطلاعات

آگاهی حسابداران نسبت به هزینه و منافع تهیه اطلاعات حسابداری روز به روز بیشتر می شود. این امر منجر به ایجاد جنبشی در زمینه تحقیقات حسابداری شده است: اقتصاد اطلاعات. تحقیقات مبتنی بر اقتصاد اطلاعات معمولاً تحلیلی/ قیاسی هستند. شاید به نظر رسد به استثنای حسابداری نقدی، بدیل های دیگر، هزینه های اضافی برای تولید اطلاعات به شرکت ها تحمیل می کنند. پرسش مهم این است که آیا منافع حاصل از بدیل های مورد نظر، افزون بر هزینه آنها است یا خیر. بیور و دمسکی بیان می کنند:

"نکته اصلی در حمایت از حسابداری تعهدی، استوار بودن آن بر این فرضهاست که (۱) سود گزارش شده در حسابداری تعهدی دارای محتوای اطلاعاتی بیشتر نسبت به حسابداری مبنای نقدی است، (۲) حسابداری تعهدی کارترین شیوه برای ارائه این اطلاعات اضافی است و در نتیجه (۳) ارزش این اطلاعات اضافی بیش از بهای تمام شده آن است."

اخیراً اقتصاد اطلاعات، مفروضات تئوری نمایندگی را نیز شامل شده است زیرا تسهیم ریسک بین کارفرما و کارگزار رابطه تنگاتنگی با این موضوع دارد که آیا طرفین اطلاعات کاملی دارند یا اینکه عدم تقارن اطلاعاتی بین آنها وجود دارد. هدف از تحلیل تئوری اطلاعات، تعیین آن است که انگیزه های مربوط به ترتیبات بهینه قرارداد و تسهیم ریسک تا چه حد به شیوه های بهینه قابل مذاکره اند. این تحقیقات همچنین نشانگر اهمیت وظیفه مباشرتی حسابداری نیز هستند (ارزیابی عملکرد مدیریت در مقایسه با تعیین انگیزه ها و پاداش های مدیریت از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است)

نکته! تئوری اقتصاد اطلاعات بیان می کند که "اطلاعات دارای ارزش اقتصادی است و هنگام تصمیم در مورد اینکه آیا باید اطلاعات اضافی تولید شود یا خیر، باید تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت صورت گیرد". باید دانست که همواره کسب اطلاعات بیشتر بهتر نیست زیرا اطلاعات هزینه بر است.	
--	--

تئوری هزینه معاملات

براساس این تئوری فلسفه ایجاد سازمانها، نیل به اهداف اقتصادی - تولیدی می باشد. این تئوری مبتنی بر این فرض است که هدف از ایجاد شرکت، انجام برخی معاملات با هزینه ای کمتر از بازار است. این هزینه "هزینه معامله" نام دارد. بر اساس این تئوری، انسانها و سازمانها براساس اصول اقتصادی و عقلایی عمل می کنند و در پی حداکثر سازی مطلوبیت از طریق کاهش هزینه معاملات هستند. اگرچه این تئوری کل نگر است اما همچنان زمینه های اجتماعی، تاریخی و فرهنگی و اثر زمان بر تقاضا را نادیده می گیرد و دارای تمرکز نسبتاً محدود است. این تئوری سایر فرضهای اقتصاد نئوکلاسیک را در بردارد.

تئوری رویداد در مقابل تئوری مبتنی بر ارزش

این دو مکتب در سال ۱۹۶۹ توسط فردی به نام سورتر ارائه گردید. در مکتب ارزش توجه معطوف به مدل‌های تصمیم استفاده کنندگان است و فرض می‌شود که این مدل‌ها کاملاً مشخص هستند و حسابداری می‌تواند این مدل‌ها را به طور قیاسی استنتاج کرده و اطلاعات ارزشمند برای استفاده در آنها را در اختیار گذارد. در این دیدگاه هدف حسابداری تهیه ورودی مناسب برای این مدل‌هاست. در این مکتب بر مفهوم ارزش یا سود تاکید می‌شود و به همین دلیل به آن مکتب سود نیز اطلاق می‌گردد. بر این اساس نیازی به افشای سایر جمع‌های فرعی صورتهای نظیر سود ناویژه و غیره نیست زیرا این اطلاعات ورودی مدل‌های تصمیم نیستند. بر اساس این تئوری وظیفه تعیین ارزش با حسابداران است و استفاده کنندگان حداقل مسئولیت را در این باره دارند. این تئوری بیشترین نزدیکی را پارادایم سودمندی برای مدل تصمیم دارد. رویکرد مبتنی بر ارزش در ASOBAT رویکرد غالب بود. در این رویکرد اعتقاد بر این است که حسابداران به اندازه کافی در مسائل مالی تخصص دارند تا بتوانند اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری را تشخیص و ارائه دهند. در این رویکرد برای هر یک از رویدادهای مالی درجه اهمیت تعیین می‌شود و بر آن اساس به هر رویداد وزن خاصی تعلق می‌گیرد. اما در رویکرد رویدادی تمامی رویدادها از وزن برابری برخوردارند. در این رویکرد فرض بر این است که استفاده کنندگان به اندازه کافی در شناسایی اطلاعات مفید مهارت دارند. این رویکرد به وضوح مشخص نمی‌کند که چه رویدادی باید در صورتهای مالی گزارش شود. و انتقاد دیگر وارد بر این رویکرد آن است که ارائه اطلاعات در حجم زیاد ممکن است سبب اضافه بار اطلاعاتی گردد.

در مقابل تئوری رویداد وظیفه تطبیق اطلاعات حسابداری با مدل‌های تصمیم‌گیری و اخذ تصمیم را به عهده خود استفاده کنندگان قرار داده است. این تئوری با پارادایم سودمندی برای فرد تصمیم‌گیرنده سازگارتر است. بر اساس هر یک از تئوری‌های فوق می‌توان به تفسیر صورتهای مالی پرداخت:

بر اساس تئوری رویداد ترازنامه به طور غیر مستقیم نشان‌دهنده رویدادهای رخ داده از زمان آغاز فعالیت شرکت تا کنون است یعنی اثر انباشته کلیه رویدادها و فعالیت‌های شرکت را نشان می‌دهد لیکن بر اساس تئوری ارزش ترازنامه خالص ارزش شرکت را نشان می‌دهد. بر اساس تئوری رویداد صورت سود و زیان مستقیماً رویدادهای دوره جاری شرکت را نشان می‌دهد لیکن بر اساس تئوری ارزش صورت سود و زیان ارزش و سود ایجاد شده جاری را نشان می‌دهد. بر اساس تئوری رویداد صورت جریان وجوه نقد رویدادهای عملیاتی، تامین مالی و سرمایه‌گذاری شرکت را نشان می‌دهد لیکن بر اساس تئوری ارزش این صورت تغییرات در ارزش نقد طی دوره را نشان می‌دهد و توجیه این صورت بر اساس تئوری ارزش از صورتهای قبلی سختتر است.

تئوری بازی

تئوری بازی شاخه‌ای از ریاضیات کاربردی است که در علوم اجتماعی و به ویژه در اقتصاد، زیست‌شناسی، مهندسی، علوم سیاسی، روابط بین‌الملل، علوم کامپیوتر و فلسفه مورد استفاده قرار گرفته است. یک بازی شامل مجموعه‌ای از بازیکنان، مجموعه‌ای از استراتژی‌ها و نتیجه مشخصی برای هر ترکیب از استراتژی‌ها می‌باشد. در تئوری بازی (تئوری اقتصادی بازی‌ها) در مورد رابطه متقابل دو یا چند بازیگر الگوهایی ارائه می‌شود. رابطه متقابل بین بازیگران در حالی است که عدم اطمینان و عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. فرض بر این است که هر یک از بازیگران درصد حداکثر سازی مطلوبیت خود هستند. با وجود اینکه در این تئوری هم مانند تئوری تصمیم، عدم اطمینان وجود دارد اما تفاوت در این است که در تئوری بازی بازیگران اقدامات سایر بازیگران را هم مورد توجه قرار می‌دهند. در واقع، موفقیت یک فرد وابسته به استراتژی‌هایی است که دیگران انتخاب می‌کنند. هدف نهایی این دانش یافتن راهکار بهینه برای بازیکنان است. لیکن پیش‌بینی استراتژی طرف مقابل بسیار دشوار است. در نتیجه تئوری بازی بسیار پیچیده‌تر از تئوری تصمیم و تئوری سرمایه‌گذاری است. در سال ۱۹۹۴ جان نش به خاطر مطالعات خلاقانه خود در زمینه تئوری بازی‌ها برنده جایزه نوبل اقتصاد شدند در تئوری بازی تعداد بازیگران، در حالی که بیش از ۱ نفر است، بدان اندازه اندک است که عمل یک بازیگر بر عمل دیگران اثر دارد. در تئوری تصمیم (تئوری انفرادی) یک فرد با رویدادهای طبیعی روبروست اما در تئوری بازی با سایر افراد.

گونه‌های مختلف بازی وجود دارد. بازی‌های مشارکتی و غیر مشارکتی

بازی‌های مشارکتی قرارداد الزام آور بین طرفین بازی وجود دارد. مانند قراردادهای استخدامی بین مدیریت و شرکت و یا قراردادهای بدهی بین مدیر شرکت و اعتباردهندگان. لیکن در بازی‌های غیر مشارکتی بین طرفین بازی قرارداد الزام آوری