

تئوری حسابداری

از یک نمای کلی

ترجمه: سید سعید مهرداد آیسک

J. Godfrey

A. Hodgson

S. Holmes



چرا موشکها برای پرتاب به آن همه انرژی نیاز دارند؟ چرا انسانها روی دو پا راه می‌روند؟ و چرا ممکن است تغییر روش حسابداری انقضای سرقفلی بر تصمیمهای مخارج سرمایه‌ای برخی شرکتها اثر بگذارد؟ برای پاسخ به این پرسشها، ما باید به تئوری‌های جاذبه، تکامل و حسابداری رجوع کنیم. این تئوری‌ها به‌طور معمول و به‌خاطر توانشان در توضیح و پیش‌بینی، مورد توجه شایانی هستند؛ اما به‌راستی چه چیزی به آنها چنین اعتباری بخشیده است؟ در واقع، ماهیت یک تئوری چیست؟ همچنین، ارتباط تئوری حسابداری با حسابداری چیست؟

اصطلاح «تئوری» به شکل‌های گوناگونی مورد استفاده قرار می‌گیرد. به این دلیل، معانی گوناگونی نیز دارد. یک تعریف این است که تئوری، یک چینش منطقی از گزاره‌هاست که عمومیتی کاهنده دارد (از گزاره کلی آغاز و به گزاره جزئی ختم می‌شود). تعریف دیگر این است که تئوری مجموعه‌ای از نظرهاست که برای توضیح مشاهددهای انجام‌شده از جهان واقعی، مورد استفاده قرار می‌گیرند. هندریکسن (Hendriksen, 1970)، در کتاب تئوری حسابداری، تعاریفی از «تئوری» و «تئوری حسابداری» ارائه کرده که ذکرشان در اینجا مناسب است:

تئوری زیربنای این تجویزها نیز بیشتر به شکلی ساختار نیافته توسعه پیدا کرده و این وضعیت منجر به ناهمگونی در روشهای عملی شده است. مثال هایی از این گونه ناهمگونی ها عبارتند از روشهای فعلی در منظور کردن «کاهش ارزش تحقق نیافته داراییها» به حساب سود و زیان؛ اما منظور کردن «افزایش ارزش تحقق نیافته» به اندوخته ها و اندازه گیری برخی داراییها به ارزش جاری بازار و اندازه گیری برخی دیگر به بهای تمام شده.

در جایی دیگر، برخی مبادلات به طور کلی از شمول در صورتهای مالی برکنار میمانند. برای مثال، حرکتی که برای قانونمند کردن افشاهای مربوط به سرمایه های کردن برخی تعهدهای اجاره ای خاص انجام شد، واکنشی مستقیم به روشهایی بود که تعهدهای اجاره ای را در حسابهای شرکت شناسایی نمی کردند. در همین اواخر، تقاضاهای فزاینده ای برای تدوین یک استاندارد حسابداری به وجود آمده که شرکتها را ملزم به ارائه گزارش هزینه پاداش هایی کند که به شکل اختیارهای سهام به مدیران عامل اعطا می شود. در یک معنا، این وضعیت ادامه همان سیر تاریخی در توسعه روشهای حسابداری است.

روشهای عمل حسابداری، به طور معمول پاسخی هستند به نیازهای اطلاعاتی و عوامل خارجی مانند مالیات یا قوانین مرتبط. این وضعیت بدین معناست که تئوری حسابداری بیشتر درباره توضیح رفتار کسانی است که اطلاعات را عرضه یا تقاضا می کنند.

استانداردگذاران حسابداری برای سالیهای طولانی در تلاش بوده اند تا مشکل ناهمگونی را با ایجاد یک چارچوب مفهومی (نظری) حل کنند؛ به طوری که این چارچوب به رفتاری همگون^۱ در برخورد با موارد مشابه منجر شود. اما پروژه های چارچوب مفهومی، ناهمگونی ها را در عمل برطرف نکرده اند و به جای رفع آنها، به عنوان وسیله ای برای توجیه یا تأیید این گونه ناهمگونی ها به کار رفته اند. از آنجا که این چارچوب ها به دنبال ارائه رهنمودی جهان شمول بودند، آنقدر کلی بودند که نتوانستند مجموعه ای شفاف از قواعد تصمیم گیری ارائه کنند تا بتوانند رهنمود عملی واضحی برای همه اقدامهای لازم در تهیه گزارشهای حسابداری به دست دهند.

۱- مجموعه ای منسجم از فرضهای بنیادین، مفاهیم اساسی و اصول علمی که برای یک رشته علمی، یک چارچوب مرجع فراهم می آورد.

۲- استدلالی منطقی به شکل مجموعه ای از اصول کلی که نخست چارچوبی مرجع برای ارزیابی روشهای حسابداری موجود، فراهم آورده و دوم اینکه برای ایجاد روشهای حسابداری نو راهنمایی می کند.

تئوری را خیلی ساده می توان به عنوان استدلال منطقی پشتوانه هر باور ابراز شده تعریف کرد. مقبولیت یک تئوری بستگی دارد به اینکه:

- تا چه اندازه قادر به توضیح و پیش بینی واقعیت است (البته لزومی ندارد تمام تئوری ها ملزم به پیش بینی باشند)،
- قوت ساختاری آن چگونه است، و
- رهنمودهای تئوری تا چه اندازه پذیرفتنی و اقناع کننده اند.

درک این مطلب مهم است که تئوری حسابداری، مفهومی مجرد از واقعیت نیست. در حقیقت، هدف اصلی آن توضیح روشهای جاری حسابداری و ارائه مبنایی برای توسعه این روشهاست.

تئوری حسابداری در مقایسه با تئوری های ریاضی یا فیزیک، مفهوم تازه تری است. حسابداری به عنوان مجموعه ای از ابزار برای ثبت فعالیت ها یا مبادلات پدید آمد. حتی کتاب **پاچیولی** (Pacioli, 1494) در باب حسابداری دوطرفه، در واقع درباره مستند کردن چگونگی انجام این روش ثبت بود و نه توضیح زیربنای آن. حسابداری برخلاف دانشهایی که قوانین طبیعی دارند، یک ابزار رفتار انسانی است و برای هدفهای مشخص افرادی ساخته شده و استفاده می شود که کارشان تهیه اطلاعات است. **چمبرز** (Chambers, 1963)، این دید را بدین صورت خلاصه کرده است که حسابداری به شکلی سرهم شده توسعه یافته؛ نه به شکلی نظام مند و ناشی از یک تئوری ساختار یافته:

”بسیاری حسابداری را مجموعه ای از روشهای عمل توصیف کرده اند که در پاسخ به نیازهای عملی ایجاد شده و نه از طریق تفکر هدفمند و نظام مند.“

بسیاری از تجویزهای حسابداری، در زمان پیش آمدن مشکلات و مسائل و برای حل آنها ایجاد شده اند. از این رو،

این دوره، تئوری اقتصادی به سرعت پیش می‌رفت و کم‌کم به تقاضا برای اطلاعات حسابداری نیز پیوند می‌خورد.

این تحولات به‌طور عمده در انگلستان اتفاق افتاد. انگلیسی‌ها نیروی محرک رشد تئوری‌های توضیح‌دهنده روشهای حسابداری را فراهم کردند تا حسابداران بتوانند با مباحث جدید برخورد مناسبی داشته باشند و بتوانند به دانشجویان توضیح دهند که چرا یک رویه خاص اتخاذ شده است. پس از این دوره، تحولات تئوری حسابداری از انگلستان به ایالات متحد منتقل شد.

دوره بین ۱۹۵۵-۱۸۰۰ را اغلب **دوره علمی کلی**^۲ می‌نامند. در طول این دوره، بیشتر پیشرفت‌های تئوری در تلاش برای توضیح روشهای حسابداری رایج به‌وجود آمد (Hendersen et al., 1992). تمرکز نظریه‌پردازان بر ارائه چارچوبی کلی جهت توضیح و توسعه روشهای حسابداری^۳ بود. تئوری‌هایی که تدوین شدند به‌طور عمده مبتنی بر تحلیل تجربی بودند؛ روشی که بیشتر در علوم مادی، به کار گرفته می‌شود. تحلیل تجربی بر مشاهده‌های جهان خارج مبتنی بوده و فقط به منطق اتکا نمی‌کند. در تحلیل تجربی، تدوین یک تئوری بر مبنای آنچه مشاهده می‌شود، انجام می‌گیرد.

پیش از اینکه سیستم ثبت دوطرفه در سالهای ۱۴۰۰ تا ۱۵۰۰ میلادی رسمیت یابد، نوشته‌های بسیار کمی به تئوری زیربنای روشهای عمل حسابداری پرداخته بودند. در طول دوره توسعه سیستم ثبت دوطرفه، تأکید اصلی بر روش عمل بود. تنها در سال ۱۴۹۴ بود که یک کشیش فرانسوی به نام **فرا پاچیولی** (Fra Pacioli)، نخستین کتاب را به قصد مکتوب کردن سیستم حسابداری ثبت دوطرفه، آن‌گونه که ما می‌شناسیم، نوشت. عنوان کتاب او **مروری بر حساب، هندسه و تناسبها**^۴ بود. برای ۳۰۰ سال پس از کتاب پاچیولی، پیشرفت در حسابداری متمرکز بر بهبود روشهای عمل بود. به این دوره، «دوره پیش-تئوری» گفته می‌شود (Hendersen et al., 1992). **گولدبرگ** (Goldberg, 1999) می‌گوید:

«هیچ تئوری حسابداری از زمان پاچیولی تا اوایل سده نوزدهم، تدوین نشد. اینجا و آنجا، نمودهایی از تئوری دیده می‌شوند؛ اما نه در حد لازم برای ایجاد یک پایه نظام‌مند برای حسابداری.»

تا سالهای دهه ۱۹۳۰، پیشرفت تئوری حسابداری بیشتر به‌صورت شانسی و تعریف‌نشده بود؛ یعنی هرگاه برای توجیه روش عمل خاصی به آنها نیاز بود، پدید می‌آمدند. البته، این توسعه در سالهای سده ۱۸۰۰ منجر به این شد که روشهای عمل رایج آن زمان، در متون و روشهای تدریس رسمیت یابد. توسعه سریع فناوری در کنار فاصله افتادن قابل توجه بین مالکیت و کنترل ابزار تولید، تقاضا را برای اطلاعات حسابداری مالی و مدیریت افزایش داد.

به‌طور خاص، رشد بخش تجاری و ساخت شبکه‌های راه‌آهن در ایالات متحد و انگلستان، تقاضا برای اطلاعات حسابداری مشروح، بهبود روشها و تدوین روشهای عملی از قبیل حسابداری استهلاک را افزایش داد تا حسابداری با ماهیت بلندمدت داراییها و روشهای تأمین مالی جدید انطباق یابد. تصویب قانون مالیات و مسائل چالش‌برانگیز مرتبط با ظهور شرکت‌های سهامی، به افزایش مقررات دولتی مربوط به الزامهای گزارشگری منجر شد. به‌علاوه، به‌تدریج دوره‌ای آغاز شد که برخی تصمیم‌گیرهای سیاست اقتصادی شرکت و دولت بر مبنای ارقام حسابداری انجام می‌گرفت؛ همچنین در

حسابداری برخلاف دانشهایی که

قوانین طبیعی دارند

یک ابزار رفتار انسانی است و

برای هدفهای مشخص افرادی

ساخته شده و استفاده می‌شود که

کارشان تهیه اطلاعات است

در این دوره بود که تئوری پردازان حسابداری تلاش کردند **هنجارهایی**^{۱۳} برای «بهترین روشهای حسابداری» تعیین کنند. در طول این دوره، محققان توجه کمتری به آنچه که در عمل اتفاق می افتاد، داشتند و بیشتر توجه شان معطوف به تدوین تئوری هایی بود که «آنچه باید بشود» را تجویز می کردند. در سال های قبل از ۱۹۵۶، چندین نویسنده کارهایی انجام دادند که می توان آنها را پیشگام نوشته های هنجاری دانست. این نوشته ها بیشتر به مباحث پیرامون مبنای مناسب برای ارزیابی دارایی ها و حقوق مالکان مربوط می شدند و اشاره هایی هم به اثر تورم داشتند (Mac Neal, 1939).

دوره هنجاری پر از بحث های مهم بود؛ اما سرانجام به دلیل سطح منازعه ای بین دیدگاه های رقیب بر سر رویکرد ایده آل، به اندازه گیری و گزارش ارقام حسابداری تنزل پیدا کرد. در طول این دوره، بحث ها بیشتر درباره اندازه گیری بود و نه درباره روش های رایج ثبت و گزارش اطلاعات. اما به رغم بحث های بسیار، در نهایت هیچ گزینه مشخصی به عنوان روش حسابداری به دست نیامد و این وضعیت به ادامه استفاده از روش **بهای تاریخی**^{۱۴} انجامید. پس از آن دوره، حرفه حسابداری به شعله ور کردن دوباره آتش بحث ها پیرامون مبنای مناسب اندازه گیری، تمایل بسیار کمی داشته و به این دلیل نتوانسته است بخش اندازه گیری چارچوب مفهومی را تدوین کند. همچنین به نظر می رسد که همان رویکرد ساختار نیافته همچنان ادامه دارد؛ چرا که استانداردهای اخیر نیز اجازه می دهد اندازه گیری های انجام شده به روش ارزش جاری با داده های بهای تاریخی ادغام شوند.

تئوری های هنجاری موضعی عینی (ایده آل) را اتخاذ و سپس وسیله های دستیابی به آن هدف تعریف شده را مشخص می کنند. این تئوری ها تجویزهایی برای آنچه باید انجام شود تا به هدف تعیین شده شان برسند، ارائه می کنند. تمرکز عمده تئوری های حسابداری هنجاری در طول دوره ۱۹۷۰-۱۹۵۶ روی اثر تغییر قیمت ها بر ارزش دارایی ها و محاسبه سود بود (این گونه تئوری ها را بیشتر پیامد سطوح بی سابقه تورم در آن دوره می دانند) (Edwards & Bell, 1961; Chambers, 1966; Barton, 1975).

در دوره هنجاری دو گروه عمده مطرح بودند- منتقدان

برای مثال، در طول دوره علمی کلی تئوری حسابداری، تئوری هایی درباره چگونگی حسابداری مسائل مختلف با استفاده از روش تحلیل تجربی تدوین گردیدند. این تئوری ها بر روش های حسابداری رایج شرکت ها در زمان تدوین تئوری بنا شده بودند. از آنجا که هدف این تئوری ها ارائه یک چارچوب کلی برای همه مباحث حسابداری بود و نیز بدین دلیل که به طور تجربی تدوین شده بودند، به این تئوری ها عنوان علمی کلی داده شد (Paton, 1962).

با استفاده از روش علمی کلی، نشریه های قابل اعتنای زیادی منتشر شدند. در ۱۹۳۶، **انجمن حسابداری امریکا**^{۱۵} نشریه ای با عنوان **چارچوب کلی اصول حسابداری اثرگذار بر گزارش شرکتها**^{۱۶} را منتشر کرد. در ۱۹۳۸، **انجمن حسابداران رسمی امریکا**^{۱۷} بازبینی مستقلی روی اصول حسابداری انجام داد و **بیانیه اصول حسابداری**^{۱۸} را منتشر کرد. در همان سال، انجمن حسابداران رسمی امریکا **کمیته رویه های حسابداری**^{۱۹} را تشکیل داد و این کمیته مجموعه ای از بولتن های پژوهشی حسابداری را منتشر کرد. ماهیت این بولتن ها (و دیگر نشریه های تئوری حسابداری در آن زمان) در مقدمه بولتن شماره ۴۳ به شرح زیر خلاصه شده است:

«در طول دوره ۱۹۳۹ تا ۱۹۵۳، چهل و دو بولتن منتشر شد. هشت بولتن، گزارش هایی درباره **واژه شناسی**^{۲۰} و سی و چهار بولتن باقیمانده، نتیجه پژوهش های انجام شده از سوی کمیته بر رویه های حسابداری بود که به طور مستقیم به همان روش هایی پرداخته بودند که بیشتر با مسائل نیازمند راه حل رویارو بودند و شرکت ها و حرفه حسابداری در آن زمان بیشترین نگرانی را در مورد آنها داشت.»

در نتیجه این رویکرد پراکنده و سازمان نیافته به تدوین اصول حسابداری، انجمن حسابداران رسمی امریکا در سال ۱۹۵۹ **هیئت اصول حسابداری**^{۲۱} را تأسیس کرد و یک نفر را نیز مدیر پژوهش های حسابداری قرار داد. در کل، دوره علمی بر «دیدگاه» حسابداری رایج در آن زمان تمرکز داشت و در طول زمان که به تدریج پژوهش ها توسعه بیشتری پیدا کرد، تئوری های توضیح دهنده رویه های حسابداری نیز مشروح تر و پیچیده تر شدند.

دوره ۱۹۷۰-۱۹۵۶ را **دوره هنجاری**^{۲۲} نامیده اند؛ زیرا

نظرها ارائه نمی‌کرد. **هندرسن و همکاران** (Hendersen et al., 1992)، در اوایل دهه ۱۹۷۰ میلادی دو انتقاد عمده

به تئوری‌های هنجاری را این‌گونه شرح می‌دهند:

• تئوری‌های هنجاری امکان آزمون فرضیه را فراهم نمی‌کنند، و

• تئوری‌های هنجاری بر قضاوت‌های ارزشی مبتنی هستند. تئوری‌های هنجاری را نمی‌توان به‌طور تجربی آزمون کرد؛ زیرا غیرممکن است کسی بتواند به‌طور تجربی نشان دهد که چه چیزی «باید» چگونه باشد. همچنین، چون فرضیه‌های برخی تئوری‌های هنجاری آزمون نشده بودند، مشخص نبود که آیا این تئوری‌ها بنیان قوی‌ای دارند یا نه. این حقیقت که تئوری‌های هنجاری بر قضاوت‌های ارزشی مبتنی بودند، نارضایتی از رویکرد هنجاری را افزایش داد؛ چرا که مشخص شد مشکل و بلکه شاید غیرممکن است که بتوان پذیرشی عمومی برای هیچ‌یک از تئوری‌های هنجاری حسابداری به‌دست آورد.

نارضایتی از تئوری‌های هنجاری، در ترکیب با افزایش دسترسی به داده‌های تجربی و گسترش مقبولیت استدلال‌های اقتصادی در ادبیات حسابداری، به انتقال به‌شکلی جدید از تجربه‌گرایی که تحت عنوان گسترده «تئوری اثباتی» دسته‌بندی می‌شود، انجامید. در عمل، تئوری اثباتی چندان هم جدید نبود؛ چرا که مبتنی بر رویکرد تجربی بود، یعنی رویکردی که مبنای دوره علمی-کلی را شکل می‌داد. تئوری اثباتی به‌دنبال ارائه چارچوبی برای توضیح روشهای حسابداری موجود بود. از آنجا که هر پیامدی را می‌توان به راحتی با این تئوری‌ها توضیح داد، این تئوری‌ها حمایتی گسترده به‌دست آوردند و تا حدی دامنه توسعه تئوری‌های توضیحی را محدود کردند.

هدف تئوری اثباتی، توضیح و پیش‌بینی روشهای حسابداری است. مثالی از یک تئوری حسابداری اثباتی، تئوری است که به آنچه مشهور به «فرضیه طرح پاداش» است، می‌انجامد. این تئوری بر این پیش‌فرض، اتکا دارد که مدیران بیشینه‌کنندگان ثروتی هستند که ثروت بیشتر را بر ثروت کمتر ترجیح می‌دهند؛ حتی به هزینه سهامداران. اگر مدیران بخشی از دستمزدها را به‌صورت پاداش‌های

حسابداری بهای تاریخی و طرفداران چارچوب مفهومی. مقداری همپوشانی نیز بین این دو گروه وجود داشت؛ به‌ویژه وقتی منتقدان بهای تاریخی تلاش می‌کردند تا تئوری‌های تدوین کنند که در آن تئوری‌ها، اندازه‌گیری دارایی و تعیین سود، به تورم و یا تغییرات قیمت‌های خاص بستگی داشت.

در طول دوره هنجاری، ایده «چارچوب مفهومی» محبوبیت زیادی پیدا کرد. چارچوب مفهومی عبارت است از یک تئوری ساختارمند حسابداری که دربرگیرنده همه اجزای گزارشگری مالی است و هدف آن هدایت روشهای حسابداری است. برای مثال، در ۱۹۶۵ **گولدرگ** (Goldberg, 1965) از سوی انجمن حسابداری آمریکا مأمور شد تا درباره ماهیت حسابداری پژوهش کند. نتیجه این پژوهش انتشار نشریه‌ای بود به نام **جستجویی در ماهیت حسابداری**^{۱۵} که هدف از آن تدوین چارچوبی برای تئوری حسابداری از طریق ارائه مباحثی پیرامون ماهیت و معنای حسابداری بود. یک سال بعد، انجمن حسابداری آمریکا نشریه‌ای با عنوان «بیانیه‌ای در تئوری بنیادین حسابداری» را منتشر کرد که هدف از آن ارائه چارچوبی یکپارچه برای تئوری بنیادین حسابداری بود تا به‌عنوان راهنمایی برای دانشگاهیان و شاغلان و دیگر افراد علاقه‌مند به حسابداری عمل کند.

در اوایل دهه ۱۹۷۰ میلادی، دوره هنجاری رو به افول گذاشت و به تدریج با دوره «**تئوری علمی خاص**»^{۱۶} یا «**دوره اثباتی**»^{۱۷} (از ۱۹۷۰ تاکنون) جایگزین شد. دو عامل عمده‌ای که باعث پایان دوره هنجاری شدند، عبارت بودند از:

• بعید به‌نظر رسیدن پذیرش هیچ‌یک از تئوری‌های هنجاری، و
• در دسترس قرار گرفتن اصول اقتصاد مالی و روشهای آزمون فرضیه.

از آنجا که تئوری‌های حسابداری هنجاری تجویز می‌کنند که حسابداری چگونه باید انجام شود، این تئوری‌ها بر دیدگاهی ذهنی از آنچه صورتهای مالی باید گزارش کنند و بهترین روش برای این کار، مبتنی هستند. ولی دیدگاه‌ها در رابطه با هدفهای مناسب و روشهای مناسب حسابداری، در بین افراد مختلف، متفاوت است. اغلب نارضایتی‌ها از رویکرد هنجاری این بود که این رویکرد هیچ وسیله‌ای برای رفع این تفاوت

حسابداری مختلف مورد نظرشان را ارزیابی کنند. اما مشکل این رویکرد این است که «بیشینه کردن ثروت» می شود پاسخ هر سؤالی. در اصل، رویه مورد مشاهده هر چه باشد، می توان آن را وسیله ای برای بیشینه کردن ثروت (به طور معمول برای شرکت، اما گاهی هم برای مدیریت) دانست. برای اینکه به این استدلال وضعیت مقارنی داده شود، استدلال معکوس آن را نیز می توان به کار برد- به طور مشخص اینکه گفته شود رویه حسابداری مشاهده شده وسیله ای بوده است برای کمینه کردن اثر هزینه ها یا برخی رویدادهای خارجی روی ارزش شرکت [که باز هم به بیشینه شدن ثروت منجر می شود].

در ادبیات اثباتی، فرضیه هایی درباره واقعیت ارائه و سپس از طریق مشاهده واقعیت آزمون می شوند. به این رویکرد انتقادهایی وارد شده است که بیشتر اشاره دارند به روش در ظاهر یکسویه ای که نظریه پردازان اثباتی در رد دیدگاه های رقیب دارند. این انتقادات به ویژه در دهه ۱۹۸۰ میلادی، به احیای مجدد پژوهشهای رفتاری منجر شد؛ پژوهشهایی که بیشتر مرتبط است با آثار گسترده تر روانی ارقام حسابداری و اقدامهای متعاقبی که بازیگران کلیدی از جمله مدیران، سهامداران، بستانکاران و دولت در واکنش به اطلاعات حسابداری انجام می دهند.

مثالی از تئوری رفتاری، نظریه ای است که پیش بینی می کند مدیران مسئول اعطای وام نمی توانند همه اطلاعات مالی

مبتنی بر سود حسابداری گزارش شده دریافت کنند، این مدیران در دوره هایی که احتمال می دهند که پاداش دریافت کنند، انگیزه هایی خواهند داشت برای استفاده از سیاست های حسابداری افزاینده سود گزارش شده. این تئوری منجر می شود به این پیش بینی (فرضیه) که مدیرانی که دستمزدشان را از طریق طرح های پاداش دریافت می کنند، بیشتر از مدیرانی که از طریق طرح های پاداش دستمزد دریافت نمی کنند، از روشهای حسابداری سودافزا استفاده می کنند. این گونه تئوری ها مهمند، چون آنها آثار اقتصادی یا ثروتی حسابداری را توضیح می دهند و توضیح می دهند که چرا حسابداری برای گروه های مختلفی همچون سهامداران، وام دهندگان و مدیران که ثروت شخصی همه آنان از تصمیمهای حسابداری متأثر می شود، مهم است.

واتس و زیمرمن (Watts and Zimmerman, 1986)

مدعی اند که تئوری اثباتی از طریق توضیح و پیش بینی روشهای حسابداری، به ناتوانی آشکار صاحب نظران در توضیح شیوه انتخاب فنون حسابداری، پایان داده است. آنها این بحث را مطرح می کنند که تئوری اثباتی حسابداری به پیش بینی واکنش های «بازیگران» بازار (از جمله سهامداران) و به اقدامهای مدیریت و به اطلاعات گزارش شده حسابداری کمک می کند. یک مزیت این گونه پژوهشها این است که به قانونگذاران امکان می دهد تا پیامدهای اقتصادی رویه های



دریافتی را پردازش کنند؛ بنابراین در ارزیابی ریسک اعتباری شرکت‌ها از اطلاعاتی استفاده می‌کنند که بیش از همه به پیشینه خود آن مدیر مربوط باشند. اگر آن مدیر در اعطای وام به شرکت‌هایی مشارکت داشته است که به خاطر جریان‌های نقدی ضعیف و به‌رغم فعالیت‌های سودآور، از بازپرداخت بدهی‌شان بازمانده‌اند، پیش‌بینی می‌شود که مدیر مزبور نسبت به دیگر اطلاعات اتکای بیشتری به اطلاعات جریان نقدی خواهد کرد. از سوی دیگر، اگر آن مدیر در اعطای وام به شرکت‌هایی مشارکت داشته است که به خاطر عملیات غیرسودآور نکول کرده‌اند، پیش‌بینی می‌شود که این مدیر اتکای بیشتری به سود یا زیان گزارش شده و پیش‌بینی‌های سود متقاضیان وام خواهد کرد.

تئوری رفتاری حسابداری به تمرکز بر جنبه‌های روان‌شناسی و جامعه‌شناسی رفتار افراد در هنگام استفاده و یا تهیه اطلاعات حسابداری از سوی آنها تمایل دارد. توجه کنید که هرچند این تئوری در دهه ۱۹۸۰ اوج گرفت و هنوز هم اهمیت دارد، اما پژوهش‌های رفتاری در حسابداری، نخست در اوایل دهه ۱۹۵۰ پدید آمدند و در ادبیات حسابداری نخستین بار در ۱۹۶۷ ظاهر شدند (Bringberg & Swields, 1967). هرچند مقبولیت پژوهش‌های رفتاری رشد داشته است، اما تئوری اثباتی حسابداری هنوز بر ادبیات پژوهشی حسابداری غالب است.

به‌تازگی تعداد قابل توجهی از ورشکستگی‌ها یا اعتراف به خلاف‌کاری‌های بسیار مهم و قابل توجه در شرکت‌ها اتفاق افتاده است. بسیاری از ذینفعان (سهامداران، دولت، بستانکاران) درباره شکست اطلاعات حسابداری برای علامت‌دهی این‌گونه فجایع مالی و دستکاری آشکار اطلاعات حسابداری و نیز شکست کسانی که قرار بوده است مستقلانه در مورد اطلاعات مالی گزارش دهند (حسابرسان)، نگران هستند. در حقیقت در برخی از این موارد (مانند انرون) به‌نظر می‌رسد که حساب‌رسان با مدیریت برای گمراه کردن ذینفعان برون‌سازمانی تبانی کرده بودند. به یک معنا، این وضعیت از آن دیدگاه اثباتی پشتیبانی می‌کند که دستکم یک طرف در تلاش برای پیشینه کردن ثروتش به قیمت زیان مسلم دیگران بوده است. این وضعیت منجر به یک دیدگاه رقیب

می‌شود و آن اینکه اگر به جای تمرکز بر توضیح‌های یک رفتار، پس از وقوع آن تئوری جامعی درباره اثر حسابداری بر رفتار تدوین شده بود، ورشکستگی‌های شرکتی و شکست‌های گزارشگری فعلی را می‌شد قبل از وقوع آن به‌خوبی پیش‌بینی کرد. در عوض، ما اکنون در حال بازگشت به وضعیت پس از دهه ۱۹۳۰ هستیم که پس از شکست بزرگ^{۱۸} بورس وال استریت، الزام‌های گزارشگری مقرر به شکل قابل ملاحظه‌ای افزایش یافتند.

از سوی دیگر، شاید در اصل تدوین یک تئوری جامع حسابداری غیرممکن باشد؛ چرا که طمع بشری، فرصت‌طلبی خودخواهانه و درجه‌ای از ساده‌انگاری از سوی برخی از ذینفعان را هیچ‌گاه نمی‌توان در یک تئوری حسابداری لحاظ کرد. استانداردهای حسابداری و معیارهای گزارشگری مقرر در قانون، پیامد مجموعه‌هایی از منافع رقیب هستند و این می‌تواند به‌طور دقیق محلی مناسب برای آغاز تدوین یک تئوری نو در باب رفتار حسابداری باشد. هر راهی که طی شود، الزام‌های افشا و گزارشگری و محدودیت‌های قانونی نسبت به محیط فعلی افزایش خواهد یافت؛ اما این وضعیت به پیشرفت در توسعه تئوری‌های مرتبط با اندازه‌گیری و افشا در حسابداری، کمک اندکی خواهد کرد. یک نقطه آغاز، ممکن است بازگشت به تئوری‌های گروه‌های حرفه‌ای و کاربرد این تئوری‌ها در روش‌های حسابداری فعلی و آرمانی باشد؛ به‌ویژه اگر حسابداران قصد داشته باشند که جایگاه‌شان را به‌عنوان افراد حرفه‌ای در اجتماع حفظ کنند.

روندهایی در تئوری حسابداری که تاکنون توضیح داده شده‌اند:

- هم به پژوهش‌های دانشگاهی مربوطند که از سوی محققان دانشگاهی انجام می‌شوند و مورد تأکید قرار می‌گیرند، و
 - هم به پژوهش‌های حرفه‌ای مربوطند که از سوی افراد شاغل در حسابداری مورد تأکید قرار دارند و از سوی آنان حمایت مالی یا اجرا می‌شوند. این افراد به دنبال تئوری برای توضیح یا تجویز روش‌های حسابداری هستند.
- جدول زیر، دوره‌های عمده تکامل تئوری حسابداری را نشان می‌دهد.

حسابداری^{۱۹} به کار برد.

پانوشتها:

- 1- Consistent
- 2- Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita
- 3- General Scientific Period
- 4- Accounting Practice
- 5- The American Accounting Association (AAA)
- 6- A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports
- 7- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 8- A Statement of Accounting Principles
- 9- APC
- 10- Terminology
- 11- Accounting Principles Board (APB)
- 12- Normative Period
- 13- Norms
- 14- Historical Cost
- 15- An Inquiry into the Nature of Accounting
- 16- Specific Scientific Theory
- 17- Positive Era
- 18- Great Crash
- 19- Accounting Regulators

منبع:

- Godfrey J., A. Hodgson, and S. Holmes, **Accounting Theory (Chapter 1, Introduction)**, Fifth Edition, John Wiley & Sons Australia, Ltd, 2003

سیر زمانی تئوریهای حسابداری

ایجاد روشهای حسابداری	قبل از سالهای ۱۴۰۰
۱۴۵۰ تا ۱۷۵۰: دوره پیش تئوری (توسعه مستمر روشها)	۱۴۰۰-۱۶۰۰
۱۷۵۰ تا سالهای ۱۹۲۰: رسمیت یافتن روشها	۱۷۰۰
سالهای ۱۸۰۰ تا ۱۹۵۵: دوره علمی کلی (توضیح روشها و تدوین چارچوب توضیحی)	۱۸۰۰
۱۹۵۶ تا سالهای ۱۹۷۰: دوره هنجاری- بیان روشهای ایده‌آل و ارائه مبنایی برای دستیابی به این روشها	۱۹۰۰
سالهای ۱۹۷۰ تا ۲۰۰۰: تئوری حسابداری اثباتی- چارچوبی برای توضیح و پیش‌بینی رفتار	۲۰۰۰
۲۰۰۰ تا زمان حاضر: توسعه متکثر - تئوری‌های اثباتی و رفتاری	۲۰۰۰ میلادی

نتیجه‌گیری

علاقه هر دو گروه دانشگاهیان و متخصصان حرفه‌ای به توسعه تئوری در گذشته، به همراهی این دو گروه منجر شده است؛ اما در دوره‌های اخیر، تلاش‌های دانشگاهی و حرفه‌ای در تئوری حسابداری به اتخاذ رویکردهای متفاوتی منجر شده‌اند. در حالی که تأکید پژوهشهای دانشگاهی همچنان در حوزه تئوری حسابداری اثباتی باقیمانده، حرفه به دنبال رویکردی هنجاری‌تر/دستوری‌تر بوده است. به‌طور مشخص، حرفه به دنبال تئوری‌هایی بوده است تا روشهای حسابداری را یکدست و سودمندتر [برای استفاده‌کننده] کند؛ در حالی که محققان دانشگاهی به دنبال درک بهتر از نقش و اثر اطلاعات حسابداری بوده‌اند. رویکردهای اثباتی و هنجاری ناسازگار نیستند؛ چون استانداردگذاران حسابداری در هنگام تدوین تجویزها برای عمل، درکشان از اثر حسابداری را نیز به‌عنوان یک عامل لحاظ می‌کنند. هرچند رویکردهای دانشگاهیان و حرفه در طول دو دهه اخیر نسبت به دوره‌های گذشته متفاوت‌تر شده است، اما اکنون مجموعه‌ای به اندازه کافی بزرگ از شواهد در رابطه با اثر تصمیمهای حسابداری و مقررات وجود دارد که این شواهد (حاصل از حسابداری اثباتی) را می‌توان برای مشورت دادن به مراجع تنظیم مقررات

