

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فصل سیزدهم : تئوری اثباتی حسابداری

استاد محترم : جناب آقای دکتر دسینه

ارائه دهندگان : فروغ امینی

معصومه قادری ، پریسا دادرس

دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس

مقدمه



تحقیقات حسابداری در نیمه دوم قرن بیستم به طور قابل توجهی تحت تاثیر پیشرفته های سایر رشته های از جمله اقتصاد و مالی قرار گرفت. یکی از تئوری هایی که تاثیر قابل توجهی بر تحقیقات و تئوری های حسابداری گذاشت تئوری قراردادی و تئوری های نمایندگی بود بر اساس تئوری نمایندگی تضادی بالقوه میان نماینده و کارفرما وجود دارد به این مفهوم که ممکن است نماینده در مسیر تامین اهداف شخصی خود گام بردارد

مبانی تئوری اثباتی حسابداری



انتقادهای و حمایت‌های زیادی از تئوری اثباتی حسابداری صورت گرفته است و نمی‌توان از تاثیر این تئوری در حسابرسی چشم‌پوشی کرد. بنابراین ضروری است تا با عنوان یک جریان فکری خاص و PTA ساختار در تاثیرگذار در حسابداری آشنا شدیم.

فرضیه بازارکار: با فراهم آوردن امکان تحقیقات اثباتی با جهت‌گیری بازار سرمایه امکان توسعه رافراهم آورد. PAT
از منظر اطلاعاتی پایداری تضاد میان نماینده و کارفرما به دلیل وجود جریانی، متقارن از اطلاعات است. انتخاب نامطلوب را با افشا اطلاعات می‌توان کاهش داد.

عدم تقارن اطلاعاتی یعنی خط اخلاقی و ریشه در ناتوانی کارفرما در مشاهده عملکرد و نتایج عملکرد نماینده دارد که باعث می‌شود فرصت کم‌کاری برای نماینده فراهم آید.

مبانی تئوری اثباتی حسابداری



تئوری اثباتی حسابداری در تلاش است تا توضیح داده و پیش بینی کند که مدیران چگونه سیاست های حسابداری را انتخاب کرده و در قبال استانداردهای جدید چه واکنشی نشان می دهند.

مقصود از توضیح ارائه دلیل و منطق برای مشاهدات است به عنوان مثال یک تئوری حسابداری باید بتواند توضیح دهد که چرا یک شرکت خاص به جای روش فاینو از روش لایفو استفاده می کند از طرفی مقصود از پیش بینی ، پیش بینی پدیده های مشاهده نشده است.



در مبانی (پی ای تی) تئوری حسابداری از این منظر دارای اهمیت است که اطلاعات حسابداری ملاک بسیاری از تصمیمات اقتصادی قرار می گیرند.

مدیران، حسابرسان، اعتباردهندگان، سرمایه گذاران، تحلیل گران و استانداردها گزاران جملگی گروههایی هستند که منافع آنها به طور قابل توجهی به ارقام حسابداری گره خورده است.



به عنوان یک فرض بنیادی در تئوری اثباتی حسابداری افراد همواره به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت شخصی خود می باشند و بنیان اصلی تئوری اثباتی حسابداری را تشکیل می دهد و زیر بنای تئوریک تئوری اثباتی حسابداری ریشه در تئوری نمایندگی دارد. آنچه در نهایت منجر به توسعه تئوری اثباتی و غالب شدن آن به عنوان یک پارادیم فکری شد توسعه بازارهای سرمایه و امکان انجام تحقیقات بازار سرمایه با تاکید بر مفروضاتی همچون فرضیه بازار کار آومدی قیمت گذاری دارایی های سرمایه ای بود.



وانس وژیمرمن تئوری اثباتی را برتر از تئوری دستوری
دانسته و برای این آدمها به مبانی فلسفه علم و اقتصاد
رجوع می کنند در نگاه ایشان هرگاه نتوان مفروضات یک
تئوری را به صورت تجربی اثبات کرده تئوری
مزبور دستوری بوده و در واقع یک شبه تئوری است

تفاوت PAT با سایر حوزه‌های تئوریک در حسابداری



ما واژه اثباتی را از اقتصاد به عاریه گرفته ایم این واژه در اقتصاد برای تفکیک تحقیقاتی به منظور توضیح و پیش بینی پدیده ها و تحقیقاتی آنها تدوین حکم دستوری می باشد بکار می رود. و انس ژیمرن معتقدند که تئوری اثباتی تنها بر مطالعه پدیدارهای حسابداری متمرکز بوده و از این رویک تئوری علمی است. از طرفی تلاش برای تدوین چارچوب نظری و تجویز یک مجموعه رویه برای حسابداری کاملاً غیر علمی است.

در واقع تئوری اثباتی تنها توضیح می دهد و پیش بینی می کند



که شرکتی با ویژگی های خاص از چه روشی برای حسابداری استفاده خواهد کرد اما هیچ گاه نخواهد گفت که شرکت مزبور از چه روشی باید استفاده کند از نظر آنها تجویز در حسابداری نیازمند تعیین هدف و تابع هدف است.

تئوری اثباتی در منطق

در منطق تئوری اثباتی تئوری کامل وجود ندارد به این مفهوم که نمی توان تئوری تدوین کرد که تمامی پدیده ها را توضیح داده و پیش بینی کند علت این موضوع نیز این است که تئوری هاتبیینی شاده شده از یکواقعیات پیچیده ودر حال تغییر هستند.

در شرایطی که تئوری کاملی وجود ندارد و می توان انتظار داشت که تئوری ها همراه با ناسازگاری همراه با ناسازگاری همراه باشند چگونه می توان یک تئوری را برتر از تئوری دیگر دانست؟ و معیارهای موفقیت یک تئوری چیست؟

در ارتباط با این موضوع و انس و ژیمرمن معیارهای موفقیت تئوری ها را از منظر استفاده کنندگان از تئوری و تئوری پردازان به طور جداگانه تشریح کرده اند:

از منظر استفاده کنندگان معیارهای موفقیت یک تئوری 1) هزینه خطای پیش بینی برای استفاده کننده 2) هزینه استفاده از مدل



به عنوان مثال: در تئوری های مربوط به پیش بینی
ورشکستگی تئوری ای برتر است که هزینه های مرتبط با
خطای پیش بینی آن کمتر باشد از طرفی باید هزینه های به
کارگیری مدل نیز در محاسبات منظور شود.

در نگاه نظریه پردازان مبنای پذیرش یک تئوری و ترجیح آن بر دیگری فاکتورهای ذیل است:

- 1- درک بی واسطه و مستقیم آنچه تئوری آن را توضیح می دهد -
- 2- دامنه پدیده‌هایی که تئوری آن را توضیح داده و پیش‌بینی می کند -
- 3- سودمندی تئوری برای استفاده کنندگان در پیش بینی -

ساختار تئوری اثباتی حسابداری



1- منطق روابط در تئوری اثباتی حسابداری

نحوه تحلیل در تئوری قرارداد به این صورت است که با در نظر گرفتن یک تابع مطلوبیت خاص، گزینه بهینه فرد تصمیم گیرنده از طریق حل یک مسئله بهینه سازی استخراج می شود بر اساس تئوری قرارداد و تئوری نمایندگی شرکت، کانونی از قراردادهاست.

تحلیل روابط نمایندگی اقتصاد اطلاعات کاملاً تحلیلی - قیاسی را به است و با منطق قیاسی ساختار کلی PAT صورت زیر تشریح می کنیم



- 1- براساس تئوری قرارداد، شرکت کانونی از قراردادهای متنوع است.
- 2- میان طرفین قرارداد به صورت بالقوه تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعات وجود دارد.
- 3- مدیران به عنوان افرادی درون سازمانی از مزیت اطلاعاتی نسبت به افراد برون سازمانی برخوردارند و این فرصت سو استفاده و کم کاری را برای آنها فراهم می کند.
- 4- افراد برون سازمانی در مشاهده مستقیم عملکرد مدیران ناتوانند.
- 5- به عنوان یک راهکار کنترلی ارقام حسابداری به عنوان یک معیار در قراردادها در نظر گرفته می شوند.



6- روش های مختلف حسابداری ، ارقام حسابداری متفاوتی در پی خواهند داشت.

7- مدیران در انتخاب روش های حسابداری آزادند.

فرضیات تئوری اثباتی حسابداری



عمدتاً مبتنی بر سر فرضیه ی مدون شده توسط وانس PAT پیش بینی های وژیمرن می باشد این فرضیات را می توان در دو شکل فرصت طلبانه و قراردادهای کار تفسیر کرد.

منظور از شکل فرصت طلبانه این است که مدیران رویه های حسابداری را تنها در راستای تامین منافع خود و نه شرکت انتخاب می کنند.

فرضیه طرح های پاداش: با فرض ثابت بودن سایر عوامل مدیران شرکت هایی که دارای طرح پاداش هستند به احتمال بیشتر رویه های حسابداری را انتخاب می کنند که سود گزارش شده را از دوره های آتی به دوره جاری منتقل کنند.

فرضیه قرار دادهای بدهی:



بافرض ثابت بودن سایر عوامل هرچه امکان تخطی از مفاد قراردادهای بدهی مثبتی بر ارقام حسابداری بیشتر باشد احتمال آنکه مدیر دست به انتخاب رویه هایی بزند که سودهای حسابداری آتی را به دوره های جاری منتقل کند بیشتر است.

فرضیه هزینه های سیاسی:



با فرض ثابت بودن سایر عوامل هرچه هزینه های سیاسی پیش روی شرکت بیشتر باشد احتمال انتخاب رویه هایی که سود گزارش شده را از دوره جاری به دوره های آتی منتقل کنند بیشتر است.

فرضیه هزینه های سیاسی بعد سیاسی را وارد انتخاب رویه های حسابداری می کند هزینه های سیاسی می توانند به دلیل سود آوری بالای شرکت به آن تحمیل شوند زیرا ممکن است سود آوری بالا توجه رسانه ها و مصرف کنندگان را جلب کند چنین توجهی می تواند موجب واکنش سیاستمداران شود و مالیات های جدید یا مقررات خاصی بر شرکت تحمیل کند.

برای مثال: محدود شدن عرضه نفت خام و افزایش قیمت گازوئیل در گذشته خشم عمومی را برانگیخت و به دنبال آن مالیات های جدیدی بر شرکت های نفتی وضع شد تا بخشی از سودهای اضافی باز پس گرفته شود.

را می توان از منظر قراردادهای کارا PAT فرضیه سه

نیز تقسیم کرد در این صورت طبق فرضیه طرح های پاداش شرکت با اجتناب از رویه های کاهنده سود سود یا رویه هایی که نوسان سود را افزایش می دهند نفع خواهد برد ارقام سود پایین یا نوسان دار ، مطلوبیت مورد انتظار پاداش های آتی مدیران ریسک گریز را کاهش می دهد و بنابراین شرکت مجبور می شود برای جبران آن مبلغ بیشتری به مدیران بپردازد در رابطه با فرضیه قراردادهای بدهی شرکت با دوره از رویه های کاهنده سود یا رویه هایی که نوسان سود یا افزایش می دهند. نفع می برد زیرا چنین رویه های احتمال نقض مفاد قرارداد بدهی و هزینه های مورد انتظار درماندگی مالی را افزایش می دهد.

تحقیقات تجربی در زمینه تئوری اثباتی حسابداری



اختصاص یافته اند PAT این تحقیقات به آزمون پیام ها و پیامدهای سر برای مثال : هبلی به بررسی فرضیه طرح های پاداش پرداخت و به شواهدی دست یافت که نشان می دهد مدیران شرکت های دارای طرح پاداش از گزینش رویه های تعهدی برای حداکثرسازی پاداش مورد انتظار خود استفاده می کنند.

دیجو و اسکینر فرضیه قراردادهای بدهی را مورد بررسی قرار دادند آنها نمونه بزرگی از قراردادهای خصوصی اعطای دام را مطالعه کرده و بر مواردی متمرکز شدند که دارای مفادی راجع به حفظ سطح خاصی از نسبت جاری یا حفظ مبلغ مشخصی از خالص ثروت بودند.

تحقیقات تجربی در زمینه تئوری اثباتی حسابداری



آنها برای هر شرکت اختلاف بین نسبت جاری واقعی و مقدار الزام شده در قرارداد بدهی را در پایان هر سه ماه در مدت قرارداد اندازه گیری کردند این محاسبات برای خالص ثروت هر شرکت در تمام سر ماهه هاطی مدت قرارداد نیز انجام شد. طبق فرضیه قراردادهای بدهی مدیران تمایل دارند این اختلاف صفر یا مثبت باشد محققان دریافتند که در نمونه آنها تعداد سرماهه هایی با مانده اختلاف منفی به میزان معناداری کمتر از تعداد مورد انتظار بود این نتایج با فرضیه قراردادهای بدهی سازگار است زیرا نشان می دهد که مدیران رویه هایی را انتخاب می کنند که نسبت هایشان را در سطح برابر یا بالاتر از سطح تعیین شده در قرارداد و امحفظ می کند.



یکی از راهکارهای موثر برای کاهش سود حسابداری به نحوه ی که کشف آن دشوار باشد دست بردن در رویه های حسابداری مربوط به اقلام تعهدی است برای مثال ممکن است یک شرکت هزینه های استهلاک خود را افزایش دهد بدهی های بیشتری برای تضمین محصول با اقلام احتمالی ثبت کند و یا ممکن است ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بیشتر در نظر بگیرد که اقلام تعهدی اختیاری نامیده می شوند.



معیاری که جونز به عنوان کل ارقام تعهدی مورد استفاده قرارداد عبارت بود از تغییر در سرمایه در گردش غیر نقدی به اضافه هزینه استهلاک برخلاف ساده بودن تعیین کل ارقام تعهدی ، تفکیک آن به دو بخش اختیاری و غیر اختیاری چالش بزرگی است علت این است که ارقام تعهدی غیر اختیاریبا سطح فعالیت های تجاری شرکت همبستگی دارند.

روش جونز برای غلبه بر مشکل تفکیک اقلام تعهدی
برآوردگرسیون زیر برای هر شرکت در نمونه آماری طی
بود: IIC دوره قبل از زمان انجام رسیدگی های

$$TA = a + \beta \Delta REV + \beta PPE + E$$

مثبت، افزایش یافته $TA =$ کل اقلام تعهدی شرکت در سال یک TA
سود است و بالعکس.

i شرکت $-t =$ درآمدهای سال 1 منهای درآمدهای سال 1 ΔREV

$i =$ ارزش ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات شرکت PPE



TA مقدار باقی مانده رگسیون که تمام اثرات بر روی **E=** را در خود ضبط می کند. **PPE** و **ΔREV** به جز اثرات مربوط در رگسیون ، کنترل ارقام تعهد **ΔREV** هدف از واردن کردن ی غیر اختیاری دارایی ها و بدهی های جاری است زیرا تغییر در فعالیت های تجاری است هرچه فعالیت شرکت بیشتر باشد ارقام تعهدی غیر مثبت باشد **B1** اختیاری نیز بیشتر است و بنابراین انتظار میرود به



هزینه استهلاک غیر اختیاری را کنترل می کند زیرا PPE و
زیرا این متغیر وابسته به سرمایه گذاری شرکت در دارایی
های سرمایه ای است با توجه به اینکه استهلاک یک رقم
کاهنده منفی باشد. B_2 سود است انتظار می رود می رود



آنها ثابت فرض شده a_j, B_{1j}, B_{2j} پس از برآورد پس ضرایب
پس در رگرسیون دیگری قرار داده می شود تا اقلام تعهدی غیر
رسیدگی های خود را انجام IIC در عادی هر شرکت در سالی
می داد اندازه گیری شوند.

$$UR = TA - (a + B_1 \Delta REV + B_2 PPE)$$

تمایز رویکرد های فرصت طلبانه و قراردادهای کارا

در شکل فرصت طلبانه مدیران رویه های حسابداری را تنها با هدف مطلوبیت مورد انتظار خود انتخاب می کنند در مقابل شکل کارایی قرارداد مبتنی بر این فرض است که قراردادهای پاداش و سیستم کنترل داخلی یا به عبارت کلی تر حاکمیت شرکتی خوب فرصت طلبی را محدود می کند و به مدیران انگیزه می دهد تا رویه های حسابداری را با هدف کنترل هزینه های قراردادی انتخاب کرده و بدین طریق منافع شرکت و سهامداران را همسو کنند. گای (1999) به منظور تمایز رفتار فرصت طلبانه و قراردادهای کارا به موضوع سرمایه گذاری در اوراق مشتقه پرداخت. سرمایه گذاری در این اوراق می تواند با هدف ایجاد حفاظ در برابر نوسانات قیمت و یا با هدف سفته بازی انجامی شود.

حالت اول: سرمایه گذاری در اوراق مشتقه ریسک کل شرکت را کاهش می دهد و مدیر را ترغیب به تحمل سایر ریسک های خاص شرکت می کند. مانند انجام مخارج تحقیق و توسعه

حالت دوم: سفته بازی اغلب به عنوان یک رفتار فرصت طلبانه در نظر گرفته می شود زیرا سفته بازی ریسک کل شرکت را افزایش داده و موازنه ریسک و بازده را به هم می زند.

مسئله نمایندگی، تئوری اثباتی و خطر اخلاقی



دلیل اصلی اهمیت انتخاب روش های حسابداری مبنا بودن ارقام حسابداری در قراردادهاست مبنا بودن ارقام حسابداری ریشه در ناتوانی کارفرما در مشاهده مستقیم عملکرد نماینده وجدایی فیزیکی و ذهنی کارفرماست.