**نقش تئوری اثباتی در توسعه دانش حسابداری**

# چکیده

یکی از مأموریت‌های اصلی تئوری حسابداری کمک به تدوین‌کنندگان استانداردها در توانایی استنتاج استانداردها است. در بین تئوری­هایی که در حوزه حسابداری ارائه شده، تئوری اثباتی حسابداری نسبت به سایر تئوری‌ها در سالهای اخیر مورد تأکید بیشتری قرار گرفته است. با توجه به اهمیت و تأثیر تئوری در تدوین استانداردهای حسابداری، هدف اصلی این پژوهش بررسی نقش تئوری اثباتی حسابداری در تدوین استانداردهای حسابداری است. همچنین، با توجه به این که پژوهش‌های حسابداری حلقه مشترک تئوری و استانداردهای حسابداری است، نقش این تئوری در پژوهش‌های حسابداری نیز بررسی می‌شود. در این پژوهش با روش توصیفی- تحلیلی و با استفاده از مرور ادبیات موجود به توصیف و نقد نقش تئوری اثباتی حسابداری در تدوین استانداردها و پژوهش‌های حسابداری پرداخته شده است. در پایان به این بحث پرداخته می‌شود که با توجه به انتقادهای موجود و نوع روش‌شناسی پژوهش‌های اخیر حسابداری، تئوری اثباتی حسابداری به تنهایی پاسخگو نبوده و به رویکردهای نوینی از جمله رویکردهای انتقادی و تفسیری نیاز است.

واژه‌هاي كليدي: تئوری اثباتی حسابداری، روش‌شناسی، رویکرد اثباتی

کد طبقه­بندی موضوعی: B40, M41

# مقدمه

ظهور پژوهش‌های تجربی در حسابداری مالی در اواخر دهه 1960 می‌تواند به عنوان مخرب‌ترین اثر بر نظریه حسابداری کلاسیک در نظر گرفته شود [14]. این روند پژوهش با مطالعات بال و براون [8] آغاز شد و براساس نظریه‌های اقتصادی مانند فرضیه بازار کارا، مدل قیمت‌گذاری دارایی سرمایه‌ای و نظریه نمایندگی توسعه یافت. نظریه حسابداری اثباتی که توسط واتز و زیمرمن [24] ارائه شد، زمینه‌های مختلف پژوهشی را با هم ادغام کرد. تئوری اثباتی حسابداری رویه‌های خاص حسابداری در شرایط مختلف را توصیف و پیش‌بینی می‌کند و شاخه‌ای از اقتصاد اثباتی، مبتنی بر بازارهای آزاد و حداقل مقررات دولتی است. هدف این تئوری کمک به حسابداران، حسابرسان و تدوین کننده‌های استانداردها در ارزیابی پیامد رویه‌های مختلف حسابداری است. به طور خاص، این نظریه رفتار سازمان‌ها را در رابطه با افشای اطلاعات و رویه‌های خاص نشان می‌دهد. ادعا شده است که این تئوری به دلیل عینیت آماری مشاهدات تجربی علمی است [13]. علاوه بر این بیان شده است که هدف از این نظریه تغییر در رویه‌های فعلی نیست بلکه می‌تواند در مجلات حسابداری از طریق افزایش مطالعات تجربی و کاهش مطالعات هنجاری مطرح شود. در حقیقت، نظریه پردازان حسابداری اثباتی، نظریه‌های هنجاری را به دلیل فقدان اعتبار تجربی و همچنین اجرای نقش‌های سیاسی در توجیه شکست‌های اقدامات و دستورالعمل‌ها محکوم می‌کنند [14].

رواج آزمون‌های تجربی فرضیه‌ها در حوزه‌های اقتصاد و مالی، به ویژه فرضیه بازار کارا، اثرات با اهمیتی بر پژوهش‌های حسابداری بر جای گذاشت. مهمترین برتری تئوری اثباتی کشف الگوهای منظم در زمینه انتخاب روش‌های حسابداری و ارائه تفاسیر مشخص برای چنین الگوهایی است. تئوری اثباتی حسابداری، چارچوبی با مفهوم قابل پذیرش برای درک حسابداری ارائه می‌نماید. این تئوری توضیح می‌دهد که چرا حسابداری مورد استفاده قرار می­گیرد و همچنین چارچوبی برای پیش­بینی انتخاب روش­های حسابداری را فراهم می­آورد [4].

در حال حاضر، با اینکه مسیر اصلی پژوهش‌های حسابداری، ماهیتی اثباتی دارد، ولی روش‌شناسی‌های دیگری نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. از آنجا که تدوین استانداردهای حسابداری یک فرایند رفتاری و سیاسی است، بنابراین استفاده از رویکردهای تفسیری و انتقادی در پژوهش‌های حسابداری می‌تواند نقش مهمی در تدوین تئوری و استانداردها داشته باشند. با این حال، هدف پژوهش غیرتجربی حاضر، بررسی نقش تئوری اثباتی حسابداری در پژوهش‌های حسابداری و در فرایند تنظیم استانداردهای حسابداری است. ساختار ادامه مقاله به این صورت است: ابتدا در مورد پیدایش تئوری اثباتی حسابداری بحث می‌شود. سپس، نقش تئوری مزبور در پژوهش‌های حسابداری توضیح داده می‌شود. پس از آن، تأثیر این تئوری در فرایند تدوین استاندارد حسابداری مورد مطالعه قرار می‌گیرد. در پایان نیز بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

# مبانی نظری

پیش از دهه 1970، بیشتر پژوهش‌های حسابداری به روش قیاسی-دستوری[[1]](#footnote-1) انجام می‌گرفت. در سال‌های پایانی دهه 1970 و نخستین سال‌های دهه 1980 گونه جدیدی از تئوری ارائه شد و بر پایه نوع جدیدی از پژوهش قرار داشت که به وسیله حسابداران در مدرسه عالی حسابداری روچستر انجام شده بود. رویكرد اثباتی برگرفته از روش تجربی است، روشی كه معمولا پژوهشگران علوم طبیعی از آن استفاده می‌کنند. در این رویكرد، برای كشف روابط میان پدیده‌های یك حوزه معرفتی بر مشاهدات عینی تاكید شده است. در این روش استدلال بر اساس منطق استقرایی، از خاص به عام است [25]. این رویكرد به دنبال كشف روابط علت و معلولی میان پدیده­ها و سپس تعمیم آن‌هاست. به عبارت دیگر، آزمون صحت فرضیات براساس مشاهدات میدانی و تكرارپذیری روابط میان پدیده‌ها انجام می‌شود [2].

واتز و زیمرمن [23] استفاده از این رویکرد در حسابداری را حسابداری اثباتی نامیدند. حسابداری اثباتی به سرعت مورد استفاده پژوهش‌گران قرار گرفت. پژوهش‌های حسابداری اثباتی بر مبنای نظریه‌های اقتصاد نئوکلاسیک و تئوری‌های مالی توسعه یافت. پیشگامان پژوهش‌های حسابداری اثباتی، بال و براون [8] بودند. پس از آنها واتز و زیمرمن از دهه 1970میلادی، نقش مهمی در توسعه روش‌شناسی حسابداری اثباتی ایفا کردند [3].

# نقش رویكرد اثباتی در پژوهش‌های حسابداری

از لحاظ تاریخی، پژوهش حسابداری دستوری است، اما در طول چند دهه گذشته به سمت تئوری‌های اثباتی حرکت کرده است. در پژوهش‌های اثباتی واقعیت عینی بوده و پژوهش‌گران از موضوع بررسی جدا و مستقل هستند. در این نوع پژوهش‌ها، روش‌شناسی استقرایی[[2]](#footnote-2) و رویکرد معمولا کمی است. در این پژوهش‌ها بر خلاف پژوهش‌های دستوری، طبقه‌بندی‌ها قبل از انجام مطالعه مشخص شده اند. نتیجه پژوهش تعمیم، توضیح و پیش‌بینی است. تئوری اثباتی حسابداری باعث شده است که تعداد زیادی پژوهش تجربی انجام شود. بیشتر پژوهش‌های انجام شده در مورد تئوری اثباتی حسابداری در رابطه با آزمون جنبه‌های کاربردی سه فرضیه طرح پاداش ، بدهی، و هزینه‌های سیاسی بوده است [21].

از یک طرف، تئوری اثباتی حسابداری سعی می کند تعامل بین هزینه‌های سرمایه و هزینه‌های قرارداد را توضیح دهد و از سوی دیگر، آزادی مديران را در انتخاب روش‌های حسابداری توضیح دهد [21]. همانطور که ویلیامز (2009) بیان می‌کند، پژوهش‌های اثباتی حسابداری با هدف توضیح دادن و پیش‌بینی روش‌های حسابداری و انتخاب سیاستها انجام می‌گیرد و هدف آنها ارائه اصول حسابداری نیست [26].

بسیاری از پژوهش‌گران تلاش کرده‌اند ارتباط بین رویه‌های حسابداری و ارزش بازار را از طریق تئوری اثباتی حسابداری تعیین کنند. اگر هدف پژوهش‌گر بررسی مسئله به عنوان یک پدیده عینی باشد، سعی خواهد کرد آنچه را که در حال حاضر وجود دارد، نشان دهد. در چنین مواردی، داده‌های مورد نیاز از اطلاعات عینی ارائه شده در صورت‌های مالی گردآوری می‌شوند. به عبارت دیگر، پژوهش‌گر اثرات و روابط بین پدیده‌ها را پس از وقوع آنها کشف می‌کند. اکتشافات تجربی، شاخص‌ها و ویژگی‌های جدید را در بدنه دانش ایجاد می‌کند و فرآیند نظریه‌پردازی را تسهیل کرده و نظریه‌های موجود را تقویت می‌کند. در اینجا، توالی یا تکرارپذیری یک پدیده می‌تواند مبنایی برای تعمیم باشد [10].

با توجه به رویکرد اثباتی، تئوری حسابداری از طریق فرمول‌بندی فرضیه‌ها یا طراحی آزمون‌ها و مدل‌های مختلف، توسعه می‌یابد و بنابراین علم فرآیند آزمون و خطا است. فرضیه‌ها یا مدل‌ها حقیقت مطلق نیستند، اما تا زمانی که آنها رد نشده‌اند، به عنوان حقیقت در نظر گرفته می‌شوند. با در دست داشتن هدف، پژوهش‌گر قادر خواهد بود اعتبار و قابلیت اتکای پژوهش را با تبدیل راهنماهای هنجاری به پیش بینی‌های مشروط، اندازه گیری کند. با این حال، شناسایی اهداف موضوعی ذهنی است و در معرض دیدگاه پژوهش‌گران قرار دارد.

به طور کلی می‌توان نقش تئوری اثباتی در پژوهش‌های حسابداری را در قالب دو مرحله توضیح داد. مرحله اول، پژوهش‌های انجام شده در زمینه رابطه گزارش‌های مالی و رفتار بازار سرمایه است. در ادبیات موجود در این مرحله درباره حسابداری هیچ توضیحی داده نمی‌شود، بلکه، تنها به رابطه بین اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی و واکنش قیمت سهام توجه می‌شود. نتیجه چنین پژوهش‌هایی بیانگر آن است که صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس سیستم‌های حسابداری مبتنی بر هزینه‌های تاریخی نتوانستند اطلاعاتی را ارائه کنند که برای تعیین ارزش بازار سهام مورد استفاده قرار گیرد. از سوی دیگر، سیستم حسابداری به گونه‌ای نیست که مجموعه اطلاعات را فقط برای تعیین ارزش شرکت‌ها ارائه کند. یعنی، این دیدگاه که ارقام ارائه شده در صورت‌های مالی نخستین یا عمده‌ترین عامل اثر گذار بر قیمت سهام هستند، به اثبات نرسید و این دلیلی است مؤید بر این دیدگاه که شاید گزارش‌های مالی بتوانند اهداف مربوط به اعمال کنترل بر فعالیت‌های مدیر را تأمین کنند. در ادامه تئوری‌های اقتصاد مالی (بویژه فرضیه های بازارهای کارآ و الگوی قیمت گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای) مورد مطالعه قرار گرفتند.

در مرحله دوم، پژوهشگران درصدد برآمدند علت کاربرد رویه‌های خاص حسابداری را توجیه کنند و نیز رویه‌های آتی را پیش‌بینی نمایند. در این مرحله پژوهشگران به دو موضوع خاص توجه ویژه داشتند. نخست، آنان سعی کردند علت استفاده از برخی رویه‌های خاص حسابداری با اهداف فرصت‌طلبانه را توضیح دهند. تصور بر آن است که مدیران در راستای به حداکثر رساندن نفع شخصی رویه‌های خاصی از حسابداری را به کار می‌گیرند که ممکن است به زیان سایر ذینفعان شرکت باشد. دوم این که، از منظر قراردادهای کارآ شرکت‌ها سیستم‌های خاصی از حسابداری را انتخاب می‌کنند. یعنی، پیش از تنظیم قرارداد استخدامی مدیر، سیاست‌هایی را اتخاذ می‌کنند که هزینه‌های مربوط به قرارداد کاهش یابد [19].

# نقش رویکرد اثباتی در تدوین استانداردهای حسابداری

تدوین استانداردهایی که به طور کافی و مناسب منعکس‌کننده ماهیت معاملات مالی باشند، گامی مهم در راستای افزایش قابلیت اطمینان، قابلیت مقایسه و شفافیت گزارشگری مالی است [22]. در طول سال‌های 1957 تا 1964، هیات اصول حسابداری آمریکا[[3]](#footnote-3) از یک رویکرد استقرایی استفاده کرد. در چنین رویکردی، سازمان تدوین استانداردها، به جای بررسی علت مشکلات، تمایل به استفاده از راه حل‌های کوتاه مدت داشت. این رویکرد منجر به عدم مطابقت استانداردها شد. برخی مناسب بودن رویکرد استقرایی در تدوین استانداردها را به چالش کشیده و از یک رویکرد قیاسی حمایت کردند. رویکرد قیاسی بیشتر نیازمند دیدگاهی مفهومی است، مبنایی که قیاس بر آن اساس انجام شود. در اواخر دهه 60 میلادی، هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا[[4]](#footnote-4) تصمیم به استفاده از یک چارچوب هنجاری/ قیاسی که مبتنی بر مدل سودمندی تصمیم بود، گرفت. با این وجود، رویکرد هنجاری برای مدت زمان پروژه چارچوب مفهومی دوام نیاورد و هیئت مدیره دوباره به استفاده از یک رویکرد استقرایی/ اثباتی روی آورد. به عنوان مثال، در آخرین بیانیه مفهومی حسابداری مالی[[5]](#footnote-5)، بیشتر دستورالعملها در راستای اقدامات موجود بوده و هیچ تغییر اساسی را تجویز نکرده‌اند [14].

توجیه اهمیت نظریه اثباتی در حسابداری مبتنی بر یک فرض اساسی است: افراد و گروه‌ها در اقتصاد رفتار عقلایی دارند و در نتیجه آنها همیشه در تلاشند تا ثروت خود را افزایش دهند. عقلانیت یک اصل اساسی در توسعه تئوری اثباتی حسابداری است. بر اساس شواهد موجود در مورد واکنش ذینفعان نسبت به فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری، می‌توان نتیجه گرفت که استانداردهای حسابداری ممکن است بر روی ثروت آنها تأثیرگذار باشد. از این رو، تمام ذینفعان نگران نحوه تدوین استانداردها و اثر آن بر روی سیستم حسابداری هستند. تئوری اثباتی حسابداری این جنبه را هدف قرار می‌دهد: پیش بینی انتخاب رویه‌های حسابداری براساس اثر آنها بر ثروت سهامداران کلیدی. به عنوان مثال، در بسیاری از موارد، حقوق و دستمزد مدیران وابسته به اطلاعات حسابداری است. بنابراین، مدیران سعی خواهند کرد که رویه‌‌هایی را انتخاب کنند که سود حسابداری را حداکثر سازد. علاوه بر این، دوره تصدی حسابرسی به شدت وابسته به توانایی آنها در حمایت از ادعاهای مدیر است. نقش تئوری اثباتی حسابداری فراهم آوردن ایدئولوژی اولیه برای جمع آوری و انتشار مجموعه‌ای از اصول توسط تدوین‌کنندگان استانداردها است. در حقیقت، وظیفه اصلی تئوری مذکور ارائه استدلال‌هایی برای برآورده کردن تقاضای ایجاد شده توسط فرآیند سیاسی است [1].

برای توصیف انتخاب روشهای حسابداری با تئوری اثباتی حسابداری، باید ذینفعان اصلی که تحت تأثیر سیاست‌های حسابداری قرار می‌گیرند شناسایی شوند. در این تئوری فرض می‌شود که حسابداری بخشی از قرارداد بین مدیر و عامل است. دو طرف به طور داوطلبانه در مجموعه ای از رویه‌های حسابداری به توافق می‌رسند و پیروی از این قرارداد توسط حسابرسان مستقل نظارت می‌شود. به طور خاص، تعامل بین سه گروه مدیران، کاربران اطلاعات و حرفه حسابداری نقش مهمی در توضیح و پیش‌بینی اطلاعات صورت‌های مالی دارد. مدیران اطلاعات را افشا می‌کنند، حسابداری آن را تایید می‌کند و کاربران سودمندی آن را شناسایی می‌کنند [12]. با این حال، بین این سه گروه تضاد منافع وجود دارد، تضادی که منجر به بحث پیرامون پذیرش یا رد استانداردهای حسابداری مالی می‌شود. هر یک از این گروه‌ها به دنبال یک نظریه هستند تا در توجیه سیاست‌های حسابداری به آن استناد کنند. چنین تئوری که مبتنی بر شواهد تجربی است، تئوری اثباتی نامیده می‌شود.

برای نشان دادن اهمیت تئوری اثباتی حسابداری در توسعه استانداردهای حسابداری، می‌توان به موضوع مبانی اندازه‌گیری در حسابداری مالی اشاره کرد. تعیین معیاری برای اندازه‌گیری دارایی‌ها، از موضوعات مورد بحث در طول دوره هنجاری بود. برخی استفاده از ارزش‌های جاری را توصیه کردند، برخی استفاده از بهای جایگزینی و برخی بهای جاری را به عنوان مبنای مناسب اندازه‌گیری توصیه کردند. در تمام این بحث‌ها واضح است که تدوین‌کنندگان استانداردها بر استفاده از یک رویکرد هنجاری تاکید داشتند. در اینجا اعتبار تجربی فرضیه مبنا نادیده گرفته می‌شد، زیرا نظریه‌های هنجاری تنها بر تعریف هدف تمرکز داشته و هیچ معیاری برای ارزیابی آن هدف نداشتند. چنین شرایطی راه را برای توسعه تئوری اثباتی حسابداری هموار ساخت. تئوری اثباتی حسابداری توصیف‌ها را نادیده گرفته و به جای آن، به توضیح رویه‌های فعلی پرداخت و در نهایت تمرکز را از اندازه‌گیری دقیق به رویکرد سودمندی در تصمیم تغییر داد.

**انتقادات وارده به تئوری اثباتی حسابداری**

علیرغم محبوبیت بالای تئوری اثباتی، این دیدگاه به طور فزاینده‌ای بحث برانگیز شده و با برخی واکنش‌ها مواجه شد. علاوه بر انتقادهای عمومی که در پژوهش‌های تجربی نمایان شد، در اواسط دهه 80 میلادی مشخص شد که تأثیر مستقیم تئوری اثباتی حسابداری بر سیاست‌های حسابداری، انتظارات را برآورده نمی‌کند [20]. تئوریهای اثباتی به دلیل اتکا بیش از حد بر مشاهده و استقرا، دستورالعملی برای بهبود رویه‌های حسابداری صادر نمی‌کنند. و بیشتر نگرش جامعه شناسی درباره حسابداری دارند [6]. مطابق گادفری و همکاران اگرچه هنوز پژوهش‌های علمی بر تئوری اثباتی حسابداری تاکید دارد ولی حرفه حسابداری رویکردی دستوری داشته و به دنبال تئوری‌هایی است که موجب یکپارچگی روش‌های حسابداری می‌شود و آن را مفید‌تر می‌نماید. البته، این رویکرد یک رویکرد دستوری مطلق نیست و می‌توان این پرسش را مطرح کرد که آیا روش‌های حسابداری بکارگرفته شده می‌تواند سبب پیدایش تئوری شود یا خیر [18]. ولک و همکاران [27] بیان می‌دارند که استانداردهایی که از یک فرایند رفتاری مبتنی بر تجربه علمی به وجود آمده باشند، به طور قطع از نظر منطق قیاسی صحیح نیستند. اما در عین حال بیان داشتند که فرایند مذکور بیشتر رفتاری است زیرا دستیابی به استانداردهای مطلوب برای همه مقاصد و اهداف غیر ممکن است. استرلینگ معتقد است که تئوری اثباتی حسابداری یک تئوری مالی نیست [5]. این تئوری رویه‌های حسابداری و صورتهای مالی را بررسی نمی‌کند، بلکه به جای آن رفتار افرادی که در این اعمال و اظهارات دخیل هستند را بررسی می‌کند. حتی طرفداران این تئئوری در زمینه پژوهش‌های بازار سرمایه، به عدم توانایی تئوری مذکوردر توضیح ناهنجاری‌های جاری در نتایج تجربی در مورد کارایی بازار و نیاز به درک بهتر کاربران حسابداری اذعان دارند [9].

برخی دیگر از کاستی‌ها تئوری اثباتی حسابداری شامل موارد ذیل است: اول، از نظر ماهیت شناسی[[6]](#footnote-6)، پژوهش‌های اثباتی مشاهدات را با توجه به مدل نظری انجام می‌دهند. بنابراین در یک زمینه خاص بسیار دقیق بوده ولی سایر جنبه‌ها را نادیده می‌گیرند [5]. دوم این که، در حسابداری اثباتی بین آزمون‌های تجربی و تئوری حلقه بسیار ضعیفی وجود دارد و باید بتوان بین تئوری و پدیده مورد مشاهده حلقه قوی‌تری قرار داد و متغیرهای مشخص را بهتر تعیین کرد. سوم، بعضا در پژوهش‌های اثباتی حسابداری، جنبه‌های مهم روش‌های تجربی[[7]](#footnote-7) از قصد پنهان می‌شوند. به عبارت دیگر، تئوری‌های اثباتی بار ارزشی داشته و ارزش‌های موردنظر پژوهشگران بر نتیجه‌های این پژوهش‌ها اثر می‌گذارد. منطق پژوهش‌های اثباتی حسابداری پژوهش‌گر را مجبور میکند که فرض کند ترجیحات و اهداف واضح بوده و محیط عاری از تناقضات است. بنابراین، رویکرد اثباتی حسابداری نمی‌تواند مواردی که از این منطق تبعیت نمی‌کنند را بررسی کند (مواردی مثل ابهامات، تناقض‌ها، اثرات جانبی و اثرات تکراری[[8]](#footnote-8)). در حالی که این موارد و ویژگیها جنبه مهمی از تئوری سازمان را تشکیل می‌دهند. این مشکلات منطقی سازمان را به یک واحد اجتماعی پیچیده و منحصر به فرد تبدیل می‌کنند. این مشکلات می‌توانند در سازمان به شکل فرهنگ، تاریخچه، ارزشها، تغییر و غیره شناسایی شوند. در نتیجه، به دلایل ماهیت شناسی و روش‌شناسی، این عوامل نمی‌توانند به اندازه کافی توسط پژوهش‌های تجربی مفهوم سازی شوند [7]. ایراد دیگر تئوری اثباتی حسابداری، تمرکز بر مشکلات روش شناسی و توجه کمتر در رابطه با مسائل عملی است [16]. کوتسی [11] معتقد است که اگر چه نظریه‌های مالی و اقتصادی نقش مهمی در پژوهش‌های حسابداری ایفا می‌کنند، با این حال محققان حسابداری باید نقش برجسته‌تری در توسعه اصول حسابداری داشته باشند و از این اصول زیربنایی برای توسعه فرضیه‌های پژوهش استفاده کنند.

# بحث و نتیجه‌گیری

در مورد نقش تئوری اثباتی حسابداری در پژوهش‌های حسابداری می‌توان اشاره کرد که روش اثباتی توانست معرف بعد جدیدی از پژوهش تجربی در حسابداری باشد. بیشتر پژوهش‌های انجام شده در مورد تئوری اثباتی حسابداری در رابطه با آزمون جنبه‌های کاربردی سه فرضیه طرح پاداش ، بدهی، و هزینه‌های سیاسی بوده است. در رابطه با پژوهش‌هایی که در حسابداری انجام می‌شود، تئوری اثباتی توانست به این نتایج دست یابد: پژوهشگران توانستند در رابطه با انتخاب روش‌های حسابداری به الگوهای سیستماتیک دست یابند و بتوانند در رابطه با انتخاب این الگو توضیح بدهند. این تئوری در شکل‌های مختلف ثابت کرده که در دور کردن پژوهش‌های دستوری کلاسیک از مجله‌های پژوهش‌هایی برتر بسیار موثر بوده است [15]. در ادبیات حسابداری اثباتی برای درک حسابداری از دیدگاه شهودی چارچوب جدیدی ارائه شد. در این باره توضیح داده شد که علت وجودی حسابداری برای چیست و چارچوبی ارائه شد تا بتوان روش‌های حسابداری را پیش‌بینی کرد. تأکید بر توان پیش‌بینی و توجیه پدیده حسابداری باعث شده که پژوهشگران ترغیب شوند در زمینه‌هایی پژوهش کنند که از دیدگاه حسابداری اهمیت دارند. در رابطه با انتخاب روش‌های حسابداری برای پژوهش‌های تجربی مقرراتی تدوین و ارائه شد و این مقررات توجیه شدند.

در رابطه با نقش تئوری اثباتی حسابداری در تدوین استانداردهای حسابداری، می‌توان اشاره کرد که نقش اساسی تئوری اثباتی، فراهم آوردن مبانی زیربنایی لازم برای تدوین مجموعه ای از اصول و ضوابط مناسب بوسیله تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری است. در واقع، وظیفه اصلی این تئوری ارائه برهان‌هایی است که تقاضای ایجاد شده در فرایند سیاسی را برآورده کند، اگرچه گرایش به این تفکر در نهایت موجب خواهد شد دیدگاههای دستوری بر تدوین استانداردهای حسابداری حاکم شود. آنچه تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری در محدوده هر نظام اقتصادی باید نسبت به آن توجه شایانی داشته باشند، استدلال بر پایه تئوری اثباتی نیست، بلکه مفهوم توجه به منافع افراد و گروههای فعال در عرصه بازار اطلاعات و تأثیر استانداردهای حسابداری بر جابجایی این منافع میان آنهاست. در راستای دستیابی به پاسخهای منطقی پیرامون اثرات اقتصادی استانداردهای حسابداری، اثرات استانداردها بر منافع گروههای مختلف، و همچنین اثرات استانداردها بر مشخصه‌های بازار سرمایه، اجرای پژوهش‌های اثباتی گریز ناپذیر می‌نماید، پژوهش‌هایی که بی شک نیازمند حمایت، پشتیبانی و مشارکت مراجع حرفه ای، محافل دانشگاهی و صاحبنظران حسابداری است.

انتقادات متعددی در مورد تئوری اثباتی حسابداری وجود دارد. برخی از مفروضات اساسی این نظریه، نظیر بازار کار و فرضیه‌های هزینه‌های سیاسی در کشورهایی با محیط‌های اقتصادی و سیاسی متفاوت صحیح نیست و به همین علت، ممکن است پژوهش‌گران با روشی مشابه، نتایج متناقضی را به دست آورند. علاوه بر این، در توسعه تئوری حسابداری، مسأله باقی مانده امکان ارائه یک نظریه جامع است که بتواند به تمامی نیازهای کاربران پاسخ دهد و تمام جنبه‌های رفتاری و فرهنگی را در نظر گیرد. همانطور که قنبری و همکاران [17] بیان کرده‌اند، قدرت تعمیم تئوری اثباتی حسابداری محدود به بازه زمانی و مکانی آن است و هر یک از هزینه‌های سیاسی، طرح پاداش و فرضیه بدهی جنبه خاصی از محیط سازمانی را مورد بررسی قرار می‌دهند و احتمالا در فرهنگ‌های مختلف تأثیرات متفاوتی خواهد داشت.

با اینکه از نظر اجتماعی و سیاسی انتقادهایی به تئوری اثباتی حسابداری شده، تئوری اثباتی حسابداری توانسته است بر فرآیند تدوین تئوری و استانداردهای حسابداری اثری معنی دار و بسیار زیاد بگذارد. تئوری اثباتی حسابداری توانست برای حسابداری روشی جدید ارائه کند و اساس و پایه بسیاری از پژوهش‌هایی قرار گیرد که موجب پربار شدن ادبیات این رشته شده و بر آگاهی و دانش کسانی افزود که استانداردهای حسابداری را تدوین می‌نمایند. به ویژه تئوری اثباتی حسابداری باعث شد به عواملی توجه شود که باعث می‌شدند مدیران شرکت‌ها نیروهای متخصص به مراکز تصمیم‌گیری گسیل نمایند تا درباره استانداردهای پیشنهادی رای‌زنی کنند. این پدیده باعث شد مشارکت در فرآیند نظرخواهی از هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی بهتر درک شود. به طور کلی، تئوری اثباتی توانسته بر حسابداری اثرهای مثبت بگذارد.

بحث و بررسی در مورد این که آیا تئوری اثباتی حسابداری می‌تواند در حوزه‌هایی چون حسابرسی، حسابداری مدیریت، سرمایه‌های فکری، حسابداری محیط زیست، و بحث‌های رفتاری موثر واقع شود، می‌تواند به عنوان پیشنهادی برای پژوهش‌های آتی مطرح شود. همچنین لازم است پژوهش‌های بیشتری درباره چگونگی بکارگیری رویکردهای تفسیری و انتقادی در حوزه حسابداری انجام شود.

# منابع

1. امیراصلانی، حامی. (1380). نقش تئوری اثباتی در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری. *حسابرس*. شماره 10. صص 12-21.
2. احمدی، محمد رمضان (1388). مقایسه تحلیلی کاربرد رویکرد دستوری و رویکرد اثباتی در فرآیند نظریه پردازی در حوزه معرفتی حسابداری، *پژوهشهای حسابداری مالی*، سال اول، شماره 1 و 2، صص 71-88.
3. بدری، احمد. (1393)، واکاوی و نقد روش‌شناسی پژوهش‌های تجربی مالی و حسابداری در ایران، *پژوهشهای تجربی حسابداری*، سال سوم، شماره 12، صص 99-127.
4. ثقفی، علی و مرتضی معیری (1390). تئوری حسابداری اثباتی، علم و مباحث مربوط، *دانش و پژوهش حسابداری*، سال پنجم، شماره 18، صص 37-56 .
5. جان جانی، رضا و ولی خدادادی (1391). نقدی بر تئوری اثباتی حسابداری، *پژوهش حسابداری*، شماره 7، صص 138-162 .
6. نیکومرام، ‌هاشم و بهمن بنی‌مهد. (1387). نگاهی به پژوهش‌های اثباتی در حسابداری. *حسابدار*، شماره 199، صص 41-59 .
7. Ahrens, T, Khalifa, R, Becker, A, Habersam, M, Piber, M, Scheytt, T, Burns, J, Chapman, CS, Quattrone, P, Granlund, M, Hansen, A, Malmi, T, Mennicken, A, Mikes, A and F. Panozzo. (2008). The future of interpretive accounting research: A Polyphonic Debate. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol 19, No. 6, Pp. 840-866.
8. Ball, R. and P. Brown. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*, Vol. 6, Pp. 159-178.
9. Beaver, W.H. (1968). The information content of annual earnings announcement. *Journal of Accounting Research*, Vol.6, Pp. 67-92.
10. Christenson, C. (1983). The Methodology of positive Accounting, *Accounting Review*, Vol. 58, No. 1, Pp. 1-22.
11. Coetsee, D. (2010). The role of accounting theory in the development of accounting principles. *Meditari Accountancy Research*, Vol. 18, No. 1, Pp. 1-16.
12. Collin, S. Y., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. and K. Hansson. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories." *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, No. 2, Pp. 141-74.
13. Deegan, Craig Michael*.* (2011). *Financial Accounting Theory*. Boston: McGraw-Hill.
14. Edwards, J. (2009). *The Routledge companion to accounting history*. London: Routledge.
15. Evans, T. G. (2003). *Accounting theory: contemporary accounting issues*. McGraw-Hill, Roseville, NSW.
16. Gaffikin, M. (2007). Accounting Research and Theory: The age of neo-empiricism. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, Vol. 1, No. 2, Pp. 1-17.
17. Ghanbari, M., M. Zabih Manesh, H. Khorasani, and M. H. Hesam Nejad. (2016). PAT (Positive accounting theory) and natural science. I*nternational Research Journal of Applied and Basic Sciences*, Vol. 10, No. 2, Pp. 177-182.
18. Godfrey, J., Hodgson, A., Holmes, S. and A. Tarca. (2010). *Accounting theory*. Milton, Queensland, Wiley Publishing.
19. Jeanjean, T. and Carlos Ramirez. (2009). Back to the origins of positive theories: a contribution to an analysis of paradigm changes in accounting research. *Accounting in Europe*, Vol. 6, No. 1, Pp. 107-126.
20. Mattessich, R. (2008). *Two hundred years of accounting research: An international survey of personalities, ideas and publications (from the beginning of the nineteenth century to the beginning of the twenty-first century*. London. Routledge.
21. Scott, W. R. (2009). *Financial Accounting Theory*. 5th Edition, Pearson prentice hall.
22. Subithabhanu, M.H. and M. Sulaiman. (2016). Between international financial reporting standards (IFRSS) and financial accounting standards (FASS): the debate continues, *International Journal of Economics, Management and Accounting*, Vol. 24, No. 1, Pp. 107-123.
23. Watts, R. L. and J. Zimmerman. (1979). The demand for and supply of accounting theories: The market for excuses. *The Accounting Review*, Vol. 54, No. 2, Pp. 273-305.
24. Watts, R. and J. Zimmerman. (1986). *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
25. Watts. R. and J. Zimmerman. (1990). Positive accounting theory: A ten year perspective. *The Accounting Review*, Vol. 65, No. 1, Pp. 131-156.
26. Williams, Paul F. (2009). Reshaping accounting research: Living in the world in which we live. *Accounting Forum*, Vol. 33, No. 4, Pp. 274-279.
27. Wolk, H.I., Dodd, J.L. and J.J. Rozycki. (2008). *Accounting Theory*. Thousand Oaks, Calif: Sage Publishing.

**THE ROLE OF POSITIVE ACCOUNTING THEORY IN DEVELOPING ACCOUNTING KNOWLEDGE**

**Abstract**

One of the main tasks of accounting theory is to enable standards setters to deduce standards. Among the theories presented in the field of accounting, the positive accounting theory (PAT) has attracted more attention in recent years in comparison with other theories. Regarding the importance and impact of theories on the formulation of accounting standards, the main objective of this research is to investigate the role of positive accounting theory in setting accounting standards. Also, given that accounting research is the link between accounting theory and accounting standards, we examine the role of PAT in accounting research. In this research, through descriptive and analytical method and using literature review, we describe and critique the role of the PAT in the development of accounting standards and accounting research. Eventually, we discuss that due to the criticisms and methodology of recent accounting research, PAT alone is not responding and new approaches, including critical and interpretive approaches, are needed.

**Keywords**:positive accounting theory, research methodology, positive approach.

**JEL classification**: M41, B40

1. Deductive-normative [↑](#footnote-ref-1)
2. Inductive approach [↑](#footnote-ref-2)
3. APB [↑](#footnote-ref-3)
4. FASB [↑](#footnote-ref-4)
5. SFAC No. 8 [↑](#footnote-ref-5)
6. Epistemology [↑](#footnote-ref-6)
7. Empirical methods [↑](#footnote-ref-7)
8. Recursive effects [↑](#footnote-ref-8)