

POZITYVIOJI APSKAITOS TEORIJA: PRIVALUMAI IR TRŪKUMAI

Kristina Rudžionienė

Vilniaus universitetas

Anotacija

Šiame straipsnyje analizuojama pozityvioji apskaitos teorija, išskiriami jos privalumai ir trūkumai. Pozityvioji apskaitos teorija laikoma viena pagrindinių finansinės apskaitos teorijų. Ši teorija siekia paaiškinti ir prognozuoti įmonių apskaitos praktiką. Pozityvioji apskaitos teorija laikoma pilnavertiškiausia dėl savo metodologijos teorija, tačiau ji sulaukia ir nemažai kritikos. Ji kritikuojama pirmiausiai dėl to, kad nepateikia nurodymų apskaitos praktikams, dažnai atliekant tyrimus neatsižvelgiama į organizacinius ryšius įmonėje ir pan. Tačiau nepaisant kritikos pozityvioji apskaitos teorija yra labiausiai pagrįsta apskaitos tyrimų paradigma per pastaruosius dešimtmečius.

Prasminiai žodžiai: finansinės apskaitos teorija, pozityvioji apskaitos teorija, teorijos tikslas, kritika.

Įvadas

Temos aktualumas. R. J. Chamberso (1963), J. M. Godfrey ir kt. (2006) teigimu, apskaita nuo kitų mokslų skiriasi vienu svarbiu aspektu: iš esmės tai mokslas, kilęs iš praktinės veiklos, tačiau teorija nėra nesvarbi. Apskaita – tai žmonių, kurie suformulavo tam tikrus teorijos pagrindus ir dirbo, kad įrodytų jų pagrįstumą, mąstymo rezultatas. Taigi teorijos vaidmuo apskaitoje yra kitoks, palyginus su kitais (pvz., gamtos) mokslais, kuriuose teorijos formuojamos pagal empirinius stebėjimus. Apskaitoje praktika gali būti lengvai pakeista įgyvendinant teoriją (Ijiri, 1971; Glautier, Underdown, 1994), o tai neįmanoma kituose moksluose (Ijiri, 1971).

C. Deegano (2003) teigimu, apskaitos teorijos gali:

- nurodyti, kaip finansinėse ataskaitose turi būti įvertintas turtas; nurodyti, kokia apskaitos informacija turi būti pateikta konkrečioms suinteresuotų asmenų grupėms, kad patenkintų jų informacijos poreikius (dedukciniu požiūriu pagrįstos normatyvinės apskaitos teorijos: istorinių kainų apskaita, esamosios įsigijimo kainos apskaita, esamosios realizavimo vertės apskaita, dabartinės vertės apskaita, dabartinės perkamosios galios apskaita);

- prognozuoti, kodėl vadovai pasirenka konkretų apskaitos metodą siekdami padidinti ar sumažinti įmonės pelną (indukciniu požiūriu pagrįsta pozityvioji apskaitos teorija);

- prognozuoti, kokios atitinkamos suinteresuotųjų grupės turi įtakos tai apskaitos informacijai, kuri jiems pateikiama; prognozuoti, kaip įmonė siekia būti suprasta visuomenės, kurioje ji veikia ir stengiasi atsiskaityti jai pateikdama atitinkamą informaciją (socialiniu, ekonominiu požiūriais pagrįstos suinteresuotųjų ir legitimumo teorijos).

Apskaitos teorijos taip pat siekia paaiškinti, kodėl ir kaip reglamentuojama apskaitos praktika, į šį procesą žvelgdamos iš politikos mokslo pozicijų (apskaitos reglamentavimo teorijos: viešojo intereso, patraukimo ir ekonominių interesų grupių).

Konkretyje apskaitos teorija gali pateikti tik dalinį požiūrį, o skirtingos teorinės perspektyvos gali pasiūlyti skirtingus požiūrius į tą patį reiškinį (Deegan, 2003). Daugelis autorių (Watts, Zimmerman, 1979; Schroeder, Clark, Cathey, 2001; Deegan, 2003; Riahi-Belkaoui, 2004; ir kt.) pripažįsta, jog nėra visuotinai pripažintos bendros apskaitos teorijos, nors ir buvo dėta daug pastangų jos formuluotei. Nėra universalios teorijos, kuri leistų įvertinti jau nusistovėjusias, naujai atsiradusias ar dar tik siūlomas praktines procedūras, t. y. objektyviai įvertinti praeitį, dabartį bei numatyti ateities rezultatus. Todėl kiekviena apskaitos teorijų rūšis dažnai kritikuojama, nes abejojama dėl jos pilnavertiškumo. Aktualu išanalizuoti vienos svarbiausių – pozityviosios – apskaitos teorijos trūkumus tam, kad jos teiginiai būtų atsargiai taikomi.

Tyrimo objektas — pozityvioji apskaitos teorija.

Tyrimo tikslas — suformavus finansinės apskaitos teorijos sampratą ir tikslą, nustatyti pozityviosios apskaitos teorijos trūkumus.

Šiam tikslui pasiekti nustatyti tokie uždaviniai:

1. Identifikuoti finansinės apskaitos teorijos sampratą ir jos tikslą;
2. Išanalizuoti pozityviosios apskaitos teorijos esmines prielaidas, tikslą ir išskirti tyrimų kryptis;
3. Išnagrinėti literatūroje pateikiamus pozityviosios apskaitos teorijos privalumus ir trūkumus.

Tyrimo metodai. Atliktas loginis teorijos sampratos ekonomikoje palyginimas, modeliavimas, pateiktos mokslinėje literatūroje pozityviosios apskaitos teorijos kritinė analizė.

Finansinės apskaitos teorijos samprata ir jos tikslas

Teorija gali būti paprasčiausias įsitikinimas, tačiau kad teorija būtų naudinga, ji turi būti visuotinai pripažinta (Schroeder, Clark, Cathey, 2001). Žodis „teorija“ (gr. *theoria* – tyrimas) kilęs iš graikų kalbos ir pačia bendriausia prasme reiškia tyrimą. Pagal „Tarptautinių žodžių žodyną“ (1985), „Oxford Dictionary for the Business World“ (1993), „Dabartinį lietuvių kalbos žodyną“ (2011) teorija reiškia:

- logišką tikrovės, praktikos patyrimo aiškinimą, apibendrinimą;

- kurios nors srities tiriamąjį dalyką aiškinančių mokslinių teiginių sistemą.

Dauguma autorių (Glautier, Underdown, 1994; Schroeder, Clark, Cathey, 2001; Wolk, Dodd, Tearney, 2004, Godfrey ir kt., 2006) cituoja R. L. Watts ir J. L. Zimmermano (1986) pagal M. Friedmaną suformuotą (apskaitos) teorijos tikslą – paaiškinti ryšius ir / ar prognozuoti fenomeną. Paaiškinimas reiškia stebimos praktikos priežasčių pateikimą, o prognozavimas reiškia, kad teorija numato netirtą (nebūtinai ateities įvykį) fenomeną (Watts, Zimmerman, 1986). Vadinasi, pagrindinis konkretaus dalyko teorijos tikslas – turėti gerai suformuluotą žinių, kurios būtų nuosekliai sukauptos, susistemintos ir patikrintos, sistemą, kuria būtų galima vadovautis apibrėžiant ir ateities veiksmus. M. W. E. Glautierio, B. Underdowno (1994) teigimu, teorijos kūrimas yra supaprastintas procesas, reikalaujantis prielaidų, kurios įprastai apibūdintų realybę ir būtų lengvai suprantamos. Tačiau geros teorijos požymis yra kuo mažesnis atotrūkis tarp teorijos ir realybės faktų.

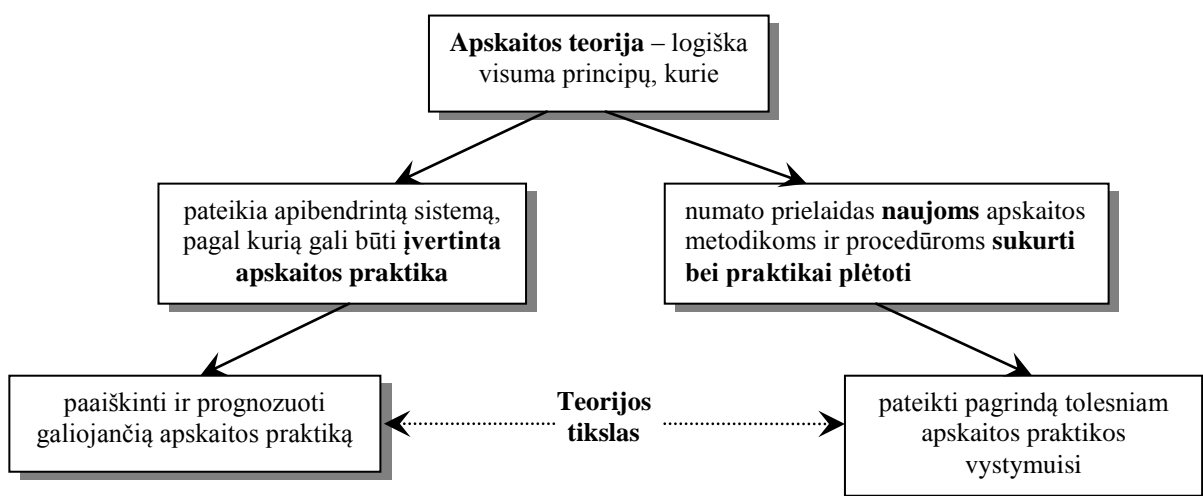
Teorijos skirstomos į normatyvines ir pozityvias: normatyvinės teorijos aiškina, kas turi būti padaryta konkrečiomis aplinkybėmis, o pozityviosios parodo tai, kas yra realiaje pasaulyje (Glautier, Underdown, 1994; Schroeder, Clark, Cathey, 2001; Deegan, 2003; Godfrey ir kt., 2004; Wolk, Dodd, Tearney, 2004). Normatyvinių ir pozityviųjų teorijų tikslai skiriasi, nors skirtumas ir ne visada akivaizdus (Mathews, Perera, 1999). J. M. Godfrey ir kt. (2004) nuomone, idealiau atveju neturėtų būti tokio skirtumo, nes gerai suformuluota ir išvystyta teorija apima ir tai, kas turi būti, ir tai, kas yra.

Dėl skirtingų šių teorijų savybių apskaitos teorija gali būti apibrėžiama taip pat dvejopai – dauguma autorių perfrazuoja vieną iš seniausių ir geriausių E. S. Hendrikseno (1970) apskaitos teorijos apibrėžimą, kad apskaitos teorija – tai logiška visuma principų, kurie:

- pateikia apibendrintą sistemą, pagal kurią gali būti įvertinta apskaitos praktika;
- ir numato prielaidas naujoms apskaitos metodikoms bei procedūroms sukurti, praktikai plėtoti.

Apskaitos teorijos apibrėžimo pobūdis lemia dvejopus apskaitos teorijos tikslus. Vieni labiau akcentuoja tai, kad apskaitos teorijos tikslas – ieškoti loginių apskaitos principų, padedančių įvertinti apskaitos praktiką, numatančių jos vystymąsi (Hendriksen, 1970; Mackevičius, 1994). Kiti teigia, kad apskaitos teorijos tikslas – paaiškinti galiojančią apskaitos sistemą, jos praktiką ir mokslą, siekiant geriau juos suprasti ir vertinti, prognozuoti nestebėtą praktiką (Watts, Zimmerman, 1986; Mackevičius, 1994; Schroeder, Clark, Cathey, 2001; Deegan, 2003; Riahi-Belkaoui, 2004; Wolk, Dodd, Tearney, 2004).

Apibendrintas apskaitos teorijos apibrėžimas ir jo sąsaja su keliamais teorijai tikslais pateikti 1 paveiksle.



1 pav. Apskaitos teorijos apibrėžimo ir tikslų ryšys (sudaryta autorės pagal E. S. Hendrikseno (1970) apskaitos teorijos apibrėžimus)

Skirtingų apskaitos teorijų tikslai nesutampa (Deegan, 2003). Šio autoriaus teigimu, egzistuoja daug finansinės apskaitos teorijų, nes:

- egzistuoja skirtingi požiūriai į tiriamą objektą, finansinės apskaitos reikšmę ir jos tyrimo sritį;
- nėra vieningo požiūrio į finansinės apskaitos vaidmenį – skirtingi tyrėjai savaip traktuoja finansinės apskaitos vaidmenį.

Taigi būtų idealu, jeigu būtų sukurta tokia apskaitos teorija, kuri galėtų paaiškinti egzistuojančią praktiką ir prognozuoti būsimą situaciją tam tikromis aplinkybėmis, bei nurodyti, kas turi būti. Tačiau iki šiol sukurtos teorijos sprendžia tik vieną iš išvardytų problemų.

Pozityviosios apskaitos teorijos esmė

Pozityvioji apskaitos teorija (toliau PAT) siekia paaiškinti ir prognozuoti konkretų fenomeną (Deegan, 2003). Daug autorių, pristatydami PAT kilmę ir esmę (Watts, Zimmerman, 1986; Mathews, Perera, 1999; Deegan, 2003; Riahi-Belkaoui, 2004; Godfrey ir kt., 2006; ir kt.) teigia, kad ji sukurta atskirai nuo ekonomikos teorijos, tačiau remiasi: 1) efektyvios rinkos hipoteze; 2) racionalių lūkesčių teorija iš neoklasikinės ekonomikos teorijos; 3) atstovavimo teorija; 4) politinio proceso teorija.

PAT, kaip ir neoklasikinės ekonomikos teorijos, pagrindinis principas yra „laissez-faire“ ekonomika, tai yra, pasak R. L. Watts, J. L. Zimmermano, geriausio varianto iš visų įmanomų pasirinkimas (Whittington, 1987; Tinkler, 1988; Mouck, 1992). PAT kūrėjai – R. L. Watts ir J. L. Zimmermanas – priklauso Ročesterio apskaitos mokyklai, kuri yra Čikagos ekonomikos mokyklos atšaka (Whittington, 1987). PAT, pasak T. Moucko (1992), perimamos iš pagrindinės M. M. Friedmano neoklasikinės ekonomikos teorijos pagalbinės prielaidos:

- 1) asmenys, priimančys sprendimus, turi teisingų duomenų apie ekonominę situaciją;
- 2) asmenys, priimančys sprendimus, renkas geriausią galimą alternatyvą, kuri atitinka esamą ekonominę situaciją ir turimas priemones;
- 3) susidarius minėtoms aplinkybėms, konkrečioje situacijoje pasirenkama sava vidinė „logika“ ir asmenys, priimančys sprendimus, veikia pagal situacijos logiką;
- 4) ekonominių subjektų ir struktūrų elgesys stabilus ir sukoordinuotas;
- 5) individų poreikiai ir prioritetai autonomiškai pagal santykį su rinkos sistema;
- 6) asmenys, priimančys sprendimus, vadovaujasi siaurais savanaudiškais interesais, o ne viešuoju interesu;
- 7) įmonė suvokiama kaip formalių ir (ar) neformalių kontraktų tarp savanaudiškai nusiteikusių dalyvių visuma.

Svarbiausios ir turinčios praktinę reikšmę yra dvi paskutinės ekonominės prielaidos, kuriomis ir remiasi PAT keldama ir tikrindama hipotezes. Pagal neoklasikinę maksimizavimo teoriją, kiekvienas individas priima sprendimą vadovaudamasis asmeninės naudos didinimu. PAT perima šią ekonomiškai pagrįstą prielaidą, kad visi individų veiksmai yra nulemti savanaudiškų interesų ir kad visi individai veiks siekdami padidinti asmeninę gerovę. Taip pat visi įmonės dalyviai, veikdami savanaudiškai, yra motyvuoti didinti įmonės vertę. Daugelis PAT tyrėjų teigia, kad vadovai geriausiai įmonei parenka tinkamus apskaitos metodus konkrečiomis sąlygomis, o vyriausybė į šį procesą neturėtų kištis (Deegan, 2003).

PAT akcentuoja tarpusavio ryšius tarp įvairių individų, kurie teikia išteklius įmonei (savininkų, vadovų, skolintojų), ir to, kaip apskaita naudojama šiems ryšiams palaikyti (Deegan, 2003). Kadangi savanaudiški individų ketinimai nulemia visus jų veiksmus apskaitoje, todėl PAT prognozuoja įmonės veiksmus, siekiant suderinti vadovų ir savininkų interesus.

Analizuojant PAT, kuri aiškina ir prognozuoja apskaitos praktiką, būtina kalbėti apie empirinius tyrimus, nes jais grindžiami visi PAT teiginiai. PAT vystymasis gali būti suskirstytas į du etapus (Godfrey ir kt., 2006).

Pirmasis ir ankstyvesnis etapas apima apskaitos ir kapitalo rinkų elgesio tyrimus. Kapitalo rinkos tyrimai pradėjo vyrauti XX a. 8-jame dešimtmetyje, nes tapo aišku, kad kol tyrėjai žinos, ar ir kaip investuotojai naudojami finansinėmis ataskaitomis, nėra pagrindo tikėtis sukurti teorijas, nurodančias, kaip buhalteriai turėtų parengti finansines ataskaitas. Tačiau šie kapitalo rinkos tyrimai nepateikia visos informacijos, būtinos apskaitos tyrėjams, praktikams ir reglamentuotojams (Godfrey ir kt., 2006).

Pasak J. M. Godfrey ir kt. (2006), PAT svarbūs du kapitalo rinkų tyrimų tipai:

1) tyrimai, kurie siekia nustatyti apskaitos informacijos pateikimo rinkai poveikį įmonės akcijų kainoms; ir

2) tyrimai, kurie apima apskaitos politikos pokyčių poveikį akcijų kainoms.

Šio etapo literatūra neaiškina apskaitos praktikos, buvo tiriamas apskaitos duomenų paskelbimo ir akcijų kainų reakcijos ryšys (Godfrey ir kt., 2006). Tyrimai teigė, kad finansinės ataskaitos, parengtos pagal istorinių kainų apskaitą, teikia informaciją, kuri naudojama kapitalo rinkoje vertinant akcijas, tačiau kartu apskaita neužvaldo visos informacijos, pasitelkiamos joms vertinti. Finansų ekonomikos teorijos, ypač efektyvios rinkos hipotezė, CAPM buvo naudojami šiems tyrimams pagrįsti (Godfrey ir kt., 2006).

Antrojo etapo tyrimai siekia paaiškinti ir prognozuoti apskaitos praktiką įmone (Godfrey ir kt., 2006). Šio etapo tyrimai siekia aiškintis tokius klausimus:

- Kodėl vadovai rengia finansines ataskaitas, jeigu nėra jokio reikalavimo tai daryti?
- Kodėl vadovai priima sisteminius apskaitos praktikos sprendimus ir stengiasi paveikti standartų leidėjus, kad darytų įtaką konkrečių apskaitos standartų leidimui?
- Kas motyvuoja vadovus priimti apskaitos sprendimus?
- Jeigu įmonės reikalaujama pakeisti apskaitos praktiką, kokių veiksmų vadovai gali imtis, kad paveiktų kapitalo rinkų atsaką (investuotojų ir kitų šalių)? (Godfrey ir kt., 2006)

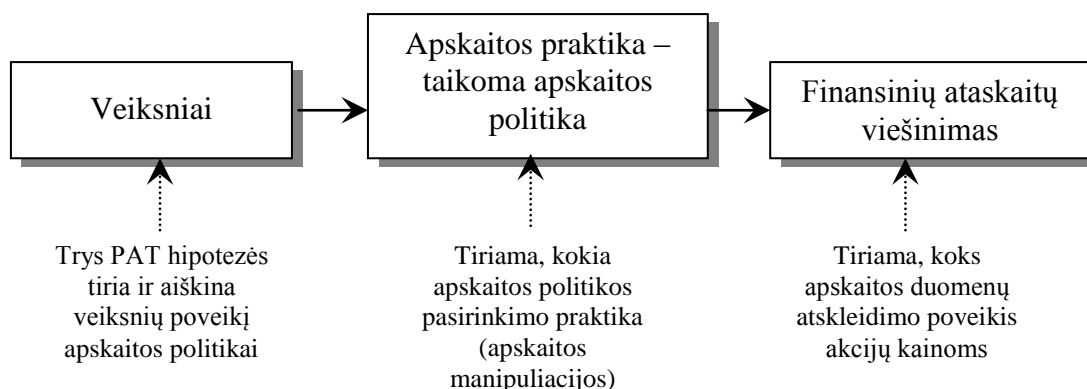
Apibendrinant empirinius PAT tyrimus mikroekonominio lygmeniu, t. y. įmonių apskaitos praktikos, galima teigti, kad tyrimai labai įvairiapusiški (1 pav.):

1) tiriama apskaitos praktika – apskaitos politika, jos kitimo tendencijos. Apskaitos praktikos tyrinėjimas moksle neturėtų prasmės, jeigu įmonės neturėtų laisvo kai kurių apskaitos metodų, įvertinimų

pasirinkimo, nes apskaita gana detalai reglamentuojama apskaitos standartais, kurie laikomi teisės aktais. Todėl tyrimai siekiant išsiaiškinti tai, ar įmonės laikosi jų reikalavimų, išryškintų daromus nusikaltimus, apgaules, o tai yra teisėsaugos, bet ne mokslininkų reikalas. Todėl vienas iš apskaitos tyrimų tikslų yra vystyti pozityviąją teoriją, kuri paaiškintų stebimą apskaitos fenomeną tirdama įvykių priežastis (Godfrey ir kt., 2006), t. y. teorijoje didžiausias dėmesys skiriamas įmonių pasirinkimų (politikos) tyrinėjimui: kokius metodus įmonės renka dažniausiai, ko siekia tokiais pasirinkimais. Ši tyrimų kryptis apima pelno valdymo, išlyginimo, kūrybinės apskaitos ir kitokių apskaitos manipuliacijų tyrimus.

2) tiriami apskaitos praktiką lemiantys veiksniai, t. y. tai, nuo ko priklauso taikomų apskaitos politikos metodų pasirinkimai. PAT siekia paaiškinti ir prognozuoti racionalų apskaitos politikos pasirinkimą skirtingose įmonėse, t. y. nustatyti, kurios įmonės taikys ir kurios ne konkretų apskaitos metodą.

3) tiriamas apskaitos politikos ir finansinėse ataskaitose pateikiamos informacijos daromas poveikis akcijų kainoms ir kitokiems apskaitos informacijos vartotojų priimamiems sprendimams.



1 pav. Pozityviosios apskaitos teorijos tyrimų kryptys (sukurta autorės)

R. L. Wattsas, J. L. Zimmermanas pagrindiniuose savo darbuose (1986, 1990) vadovų elgesį, pasirenkant apskaitos politiką, siūlo aiškinti ir prognozuoti, vadovaujantis trimis pagrindinėmis hipotezėmis:

- Vadovų premijavimo hipotezė: ceteris paribus (nekintant kitiems veiksniams), įmonės vadovai, kurių atlyginimas ir (ar) premijos priklauso nuo veiklos rezultatų, yra labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, perkeliančius pelną iš būsimųjų laikotarpių į atskaitinį.

- Finansinio svarto (nuosavo ir skolinto kapitalo santykio) hipotezė: ceteris paribus (nekintant kitiems veiksniams), kuo didesnis finansinio svarto rodiklis, tuo įmonės vadovai labiau linkę pasirinkti apskaitos metodus, kurie padidintų atskaitinio laikotarpio pelno dydį ateinančių laikotarpių sąskaita.

- Politinių išlaidų (įmonės dydžio) hipotezė: ceteris paribus (nekintant kitiems veiksniams), kuo didesnė įmonė, tuo jos vadovai labiau linkę pasirinkti tuos apskaitos metodus, kurie uždirbtą pelną iš atskaitinio laikotarpio perkeltų į būsimus laikotarpius.

Trys pagrindinės hipotezės suformuluotos teoriškai pagal ekonomikos teorijos prielaidas, o vėliau daugelio autorių tikrinamos empiriškai, siekiant paaiškinti vieno ar daugiau apskaitos metodo pasirinkimą.

Pozityviosios apskaitos teorijos privalumai ir ribotumai

PAT pilnai grindžiama ekonominiais argumentais, nes atitinka abi svarbiausias ekonomiškai orientuotų teorijų savybes:

- metodologinį individualizmą – kai bet koks socialinis reiškinys aiškinamas kaip priimtų individualių sprendimų pasekmė;
- neoklasikinę maksimizavimo hipotezę – prielaida, kad visi individai stengiasi didinti asmeninę naudą (Boland, Gordon, 1992).

PAT sprendžia tik vieną iš nurodytų apskaitos teorijos tikslų – aiškina egzistuojančią praktiką ir prognozuoja būsimą situaciją tam tikromis aplinkybėmis. Dėl šios ir kitų priežasčių PAT, nors ir laikoma pilnavertiškiausia apskaitos teorija, sulaukia daug kritikos.

Labiausiai PAT kritikuojama dėl to, kad ji nepateikia nurodymų, t. y. nenurodo, kaip gerinti apskaitos praktiką (Deegan, 2003; Godfrey ir kt., 2006). Teigiama, kad paprasčiausiai aiškinti ir prognozuoti apskaitos praktiką neužtenka (Deegan, 2003). B. Howiesonas (1996, – op. cit. Deegan, 2003 ir Godfrey ir kt., 2006) mano, kad nurodymų nepateikimas PAT mokslininkus atitolina nuo apskaitos praktikų: praktikai kiekvieną dieną susiduria su klausimu, kokią apskaitos politiką jie turėtų pasirinkti, o mokslininkai tradiciškai yra tik komentuotojai ir reformų normatyvinių pagrindų iniciatoriai.

PAT kritikuojama dėl to, kad ji turi moksliskumo trūkumų (Deegan, 2003). Teigiama, kad trys PAT hipotezės yra nepagrįstos, todėl moksliskai PAT turėtų būti pripažinta netinkama (Deegan, 2003). Apskaitą tvarko žmonės ir šis procesas negali egzistuoti atskirai, be buhalterių, todėl sudėtinga atsižvelgti į tai, kad bet

koks modelis ar teorija gali pilnai paaiškinti žmonių elgesį. Bandytas tai padaryti gali virsti mechanišku veiksmu (Ibid, 2003). PAT teiginiai ir tyrimai negali labai tiksliai numatyti žmogaus veiksmų konkrečiomis aplinkybėmis – ji tik nurodo bendras tendencijas, paplitusius veiksmus, bet kaip konkrečioje situacijoje pasielgs konkretus žmogus, – nenurodoma.

Taip pat kelia abejonių pagrindinė PAT prielaida, kad visi žmonių veiksmai yra nulemti savanaudiškumo. Daugelio tyrėjų manymu, tokia prielaida yra itin negatyvi ir supaprastintai aiškina žmogaus elgesį (Deegan, 2003). R. Gray, D. Owenas, C. Adamsas (1996) teigė, kad PAT skatina moralinio žmogaus požiūrio į pasaulį nuopuolį. Daug mokslininkų ginčija šį požiūrį (Deegan, 2003).

Dažnai atliekant tyrimus pagal PAT neatsižvelgiama į organizacinius ryšius įmonėje (Deegan, 2003). J. V. Sokolovas (1996), J. Mackevičius (2003) akcentuoja ir įmonės vyr. buhalterio poreikių, kūrybiškumo apskaitos politikos pasirinkimui svarbą. Juk sprendimus apskaitoje dažnai priima ne tik vadovai, bet ir vyr. buhalteriai, o jų elgesio ir pasirinkimo motyvų PAT neanalizuoja (Deegan, 2003). Taigi į šį procesą reikia žvelgti plačiau: įmonės apskaitos politikos pasirinkimas – tai kolegialus vadovo ir vyr. buhalterio sprendimas. Mažesnėse įmonėse vyrauja praktika, kad vyr. buhalteris parengia apskaitos politiką savo nuožiūra, o vadovas ją patvirtina, taigi apskaitos politika yra ne vien tik vadovo sprendimas. Be to, stambesnėse įmonėse reikia įvertinti viso valdymo aparato motyvus ir įtaką pasirenkamai apskaitos politikai.

PAT vystymo pradžia – 8-jame dešimtmetyje, o tada suformuoti teiginiai per pastaruosius dešimtmečius toliau nebuvo vystomi, jų idėjos netobulintos (Deegan, 2003). Pirmaisiais PAT formulavimo metais (1978 metais) buvo sukurtos trys hipotezės, kurios toliau testuojamos skirtingose aplinkose lyginant jas su įvairiomis apskaitos politikomis – net po 30 metų.

Nemažai tyrėjų, tikrinusių hipotezes, gavo prieštarigus rezultatus: vieno apskaitos metodo pasirinkimas priklausė nuo nagrinėjamų veiksmų, o kito – nuo jų visiškai nepriklausė. Akivaizdu, kad apskaitos metodų portfelio pasirinkimo priklausomybės nuo veiksmų tyrimai turi didesnę patikimumo lygį prognozavimui, nes parodo ne vieno apskaitos metodo pasirinkimo priklausomybę nuo kokio nors veiksmo. Vieno apskaitos metodo priklausomybė gali būti nulemta ne tik ekonominių motyvų, bet ir atsitiktinė, o keletu apskaitos metodų, t. y. visos pelną didinančios ar mažinančios apskaitos politikos strategijos, tyrimas geriau atskleidžia jų pasirinkimo motyvus.

R. L. Wattsas, J. L. Zimmermanas (1990), apžvelgdami XX a. 9-ojo dešimtmečio apskaitos metodų pasirinkimo tyrimus, padarė išvadą, kad įmonės dydžio hipotezės suformulavimas pagrįstas jautrių pramonės šakų (pvz., naftos ir dujų gavybos) įmonių apskaitos metodų pasirinkimais, taip pat daugelio atliktų tyrimų rezultatus lėmė stambių naftos ir dujų gavybos įmonių apskaitos metodų pasirinkimai. PAT hipotezių teiginiai dažniausiai tinka stambioms įmonėms, todėl netaikomi absoliučiai visoms įmonėms, nes smulkiose įmonėse apskaitos politikos sprendimai nepagrįsti politinio matomumo prielaidos teiginiais. Dėl šių prieštaringų rezultatų ne visada galima prognozuoti smulkių įmonių apskaitos politikos pasirinkimus pagal tris PAT hipotezes, todėl reikia tolesnių tyrimų tam, kad būtų galima nustatyti, kas daro įtaką smulkių įmonių apskaitos politikos pasirinkimams.

Atsižvelgus į aptartus tyrimus ir jų rezultatus, galima teigti, kad apskaitos politikos pasirinkimai smulkiose ir vidutinėse įmonėse yra gana mažai ištirti dėl duomenų neprieinamumo, o esamų tyrimų išvados gana prieštaringos; įprastos ir teoriškai pagrįstos PAT hipotezės nepasitvirtina. Be to, tikėtina, kad hipotezių tikrinimo rezultatai skirtingo ekonominio išsivystymo lygio šalyse gali būti skirtingi ir neatitikti pagrindinių ekonomikos teorijos prielaidų, todėl, norint paaiškinti ir prognozuoti apskaitos politikos pasirinkimus tokiose šalyse, kaip Lietuva, reikia atskirų tyrimų.

Be to, trys hipotezės palyginti mažai aiškina apskaitos metodų pokyčius skirtingose pramonės šakose. Vadovų premijavimo sistema, įmonės finansinis svertas ir dydis gana menkai gali padėti prognozuoti skirtingų pramonės šakų apskaitos procedūras (Watts, Zimmerman, 1986). R. M. Bowen, L. DuCharme, D. Shores (1999) tyrimas parodė, kad apskaitos politikos pasirinkimai priklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio, pavyzdžiui, paslaugas teikiančios įmonės rinksis kitokius atsargų įvertinimo metodus nei prekyba ar gamyba užsiimančios įmonės.

Nepaisant daugelio empirinių tyrimų, dažniausiai atliktų labiausiai ekonomiškai išsivysčiusiose valstybėse, hipotezių tikrinimas įvairiose rinkose, skirtingo išsivystymo šalyse, kitokių charakteristikų įmonėse yra prasmingas, nes padeda plėtoti apskaitos teoriją tam, kad būtų galima padidinti jos aiškinimo ir prognozavimo galimybes (Watts, Zimmerman, 1986). Taigi, remiantis hipotezėmis, negalima tiksliau prognozuoti, kad įmonės pasirenks apskaitos metodų portfelį, nei naiviai spėjant, kad visos įmonės naudos labiausiai paplitusį šių metodų portfelį. Tačiau šios trys paprastos hipotezės yra patikimesnės negu paprastas spėjimas todėl, kad jos daug plačiau paaiškina metodų pasirinkimą (Watts, Zimmerman, 1986; Mangos, Lewis, 1995).

PAT kritikuojama dėl to, kad empiriniai įrodymai susiję su apskaitos politikos pasirinkimo paaiškinimu ir poveikiu akcijų kainoms bei įmonės kontraktų egzistavimu, yra silpni ir neįtikinami (Godfrey ir kt., 2006). Ypač metodologiškai ir statistiškai kritikuojami šie tyrimų aspektai: kai kuriuose tyrimuose kintamieji yra nereikšmingi ir neprognozuojami, hipotetinių modelių prognozavimas yra žemas, tiriami kintamieji susiję, skirtingų pramonės šakų modeliai yra silpnai išvystyti, o paprasti matai tokie, kaip įmonės dydis, politinės išlaidos, nėra tiksliai teoriškai ir kiekybiškai apibrėžti (Ibid, 2006).

Nepaisant reikšmingų PAT hipotezių trūkumų, C. Deeganas (2003) prognozuoja ir tolesnį jų tikrinimą. Taigi PAT dar tobulinama (Godfrey ir kt., 2006). PAT dėstoma daugelyje aukštųjų mokyklų, taikoma įvairiuose tyrimuose, jie publikuojami, nors pastaruoju metu jų mažėja. Reikia įvertinti, kad visos apskaitos teorijos turi apribojimų (Deegan, 2003). Nors PAT yra kritikuojama, tačiau jai pavyko sukurti tokius argumentus, kurie pranoko visa kita (Ibid, 2003). PAT gali būti pakeista tikta kita teorija, kuri turės daugiau galimybių prognozuoti (Godfrey ir kt., 2006).

Be to, J. M. Godfrey ir kt. (2006) teigia, kad PAT yra labiausiai pagrįsta apskaitos tyrimų paradigma per pastaruosius dešimtmečius. Apskaitos teorija ir metodologija remiasi ekonomika pagrįsta empirine literatūra, jos pamatas – mokslinė teorijos koncepcija (Watts, Zimmerman, 1986). PAT mokslininkai teigia, kad jų teorija yra moksliskesnė dėl savo metodologijos ir dėl to, kad labiausiai skatina empirinius ekonomikos tyrimus (Godfrey ir kt., 2006).

Vis dėlto nepaisant įvairios kritikos, PAT išlaikė išbandymą laiku. Ji yra labiausiai metodologiškai pagrįsta apskaitos teorija.

Išvados

Ekonomikoje apskaitos teorijos turi dvejopus tikslus: vienos siekia paaiškinti esamą situaciją, o kitos – nurodyti, kaip turi būti. Todėl išskiriamos normatyvinės ir pozityvios teorijos. pozityvioji apskaitos teorija nepasiekia abiejų teorijos tikslų, todėl dažnai kritikuojama.

Pozityvioji apskaitos teorija remiasi indukciniu požiūriu į apskaitos teoriją. Ji siekia paaiškinti ir prognozuoti egzistuojančią apskaitos praktiką. Ši teorija apima tris empirinių tyrimų kryptis: 1) tikrinamos trys pagrindinės (vadovų premijavimo, finansinio sveto ir įmonės dydžio) hipotezės, aiškinančios įmonių apskaitos politikos pasirinkimus; 2) tiriamos įvairios apskaitos manipuliacijos ir kūrybinė apskaita ir 3) analizuojama kapitalo rinkos reakcija į atskleidžiamą apskaitos informaciją, keičiamus apskaitos politikos metodus.

PAT kritikuojama dėl to, kad ji yra nemoksliška. teigiama, kad trys pat hipotezės yra nepagrįstos, abejojama viena pagrindinių pat prielaidų dėl savanaudiško visų ekonomikoje dalyvaujančių asmenų elgesio, neįvertinami kiti žmonių elgesio niuansai. PAT hipotezės dažniausiai testuojamos analizuojant vieną ar keletą apskaitos metodų, kuriuos įmonės gali būti pasirinkę atsitiktinai, o ne dėl nurodytų veiksnių. Be to, hipotezių teiginiai paremti daugiausiai labiausiai išsivysčiusių valstybių didžiųjų korporacijų apskaitos praktikos stebėjimu ir tyrimu. Vis dėlto nepaisant įvairios kritikos, pat yra labiausiai pagrįsta apskaitos tyrimų paradigma per pastaruosius dešimtmečius. Ji išlaikė išbandymą laiku.

Literatūra

1. BOLAND, L. A.; GORDON, I. M. 1992. Criticizing Positive Accounting Theory. *Contemporary Accounting Research*, vol. 9, no. 1, p. 142–170.
2. BOWEN, R. M.; DUCHARME, L.; SHORES, D. (1999) Economic and Industry Determinants of Accounting Method Choice. Working paper. Available from Internet: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.sfm?abstract_id=182888>.
3. CHAMBERS, R. J. 1963. Why Bother with Postulates? *Journal of Accounting Research*, vol. 1, no. 1, p. 3.
4. DEEGAN, C. 2003. *Financial Accounting Theory*. Roseville, NS: McGraw–Hill.
5. GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. 1994. *Accounting Theory and Practice*. London: Pitman.
6. GODFREY, J. M. 2006. *Accounting Theory* / J. M. Godfrey, A. Hodgson, S. Holmes, A. Tarca. John Wiley & Sons, Inc.
7. GRAY, R.; OWEN, D.; ADAMS, C. 1996. *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. London: Prentice–Hall.
8. HENDRIKSEN, E. 1970. *Accounting Theory*. Illinois: Richard D. Irwin.
9. HOWIESON, B. 1996. Whither Financial Accounting Research: A Modern–day Bo–Peep? *Australian Accounting Review*, vol. 6, no. 1, p. 29–36.
10. IJIRI, Y. 1971. A Defense for Historical Cost Accounting in Sterling, R. (ed), *Asset Valuation and Income Determination: A Consideration of the Alternatives*, Kansas: Scholars Book Co.
11. Lietuvių kalbos žodynas. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lkz.lt/startas.htm>
12. MACKEVIČIUS, J. 1994. *Apskaita*. Vilnius: Mintis.
13. MACKEVIČIUS, J., POŠKAITĖ, D. 2003. Finansinio sveto apskaičiavimas ir interpretavimas. *Ekonomika*, nr. 61, p. 100–110.
14. MANGOS, N. C.; LEWIS, N. R. 1995. A Socio–economic Paradigm for Analysing Managers' Accounting Choice Behavior. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 8, no. 1, p. 38–62.
15. MOUCK, T. 1992. The Rhetoric of Science and the Rhetoric of Revolt in the “Story” of Positive Accounting Theory. *Accounting, Auditing and Accountability*, vol. 5, no. 4, p. 35–56.
16. RIAHI-BELKAOU, A. 2004. *Accounting Theory*. Thomson, University of Illinois. 3rd ed.
17. SCHROEDER, R. G.; CLARK, M. W.; CATHEY, J. M. 2001. *Financial Accounting: Theory and Analysis*. John Wiley & Sons, Inc.
18. Tarptautinių žodžių žodynas (1985) Vilnius: Vyriausioji enciklopedijų redakcija.
19. *The Oxford Dictionary for the Business World* (1993) Oxford University Press.
20. TINKLER, T. 1988. Panglosian Accounting Theories: The Science of Apologizing in Style. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, no. 2, p. 165–189.
21. WATTS, L. W.; ZIMMERMAN, J. L. 1979. The Demand for and Supply for Accounting Theories: the Market for Excuses. *Accounting Review*, Vol. 54 (2), p. 273–305.
22. WATTS, L. W.; ZIMMERMAN, J. L. 1986. *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice–Hall.
23. WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. 1990. Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *Accounting Review*, vol. 65, no. 1, p. 131–156.
24. WHITTINGTON, G. 1987. Positive Accounting: A Review Article. *Accounting and Business Research*, vol. 17, no. 68, p. 327–336.

25. WOLK, H. I.; DODD, J. L.; TEARNEY, M. G. 2004. Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. 6th ed. Thomson: South-Western.
26. МЭТЬЮС, М. Р. 1999. Теория бухгалтерского учёта: Учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера / Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. Москва: Аудит, ЮНИТИ.
27. СОКОЛОВ, Я. В. 1996. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. Учебн. пособие для вузов. Москва: Аудит, ЮНИТИ.

POSITIVE ACCOUNTING THEORY: ADVANTAGES AND DISADVANTAGES

Kristina Rudžionienė
Vilnius University

Summary

Positive accounting theory is one of the basic financial accounting theories. This theory seeks to explain and predict accounting practice of the company. positive accounting theory include three mainstreams of empirical research: 1) three hypotheses (the bonus plan hypothesis, the financial leverage hypothesis and the size hypothesis) explaining accounting policy choice by the managers are tested; 2) earnings manipulation (earnings management, income smoothing, 'taking the bath') and creative accounting are analyzed; and 3) the reaction of capital market to reported accounting numbers and changes of policy methods are researched. Positive accounting theory is considered as a good economic theory, but it is criticized by some authors. Positive accounting theory do not gives prescriptions for accounting practice, it does not say something about good or bad accounting policy of the company. researchers do not take into account relations between managers and accountants in the companies in their empirical investigations. Hypotheses of positive accounting theory and results of many investigations are based on the accounting policy of large politically sensitive (for example, oil and gas) companies in well-developed countries, but results of hypotheses' testing may differ analyzing accounting policy choices of small companies in the middle economy countries. Despite critics positive accounting theory stays mostly grounded accounting research paradigm during last decades.

Key words: financial accounting theory, positive accounting theory, purpose of theory, critics.