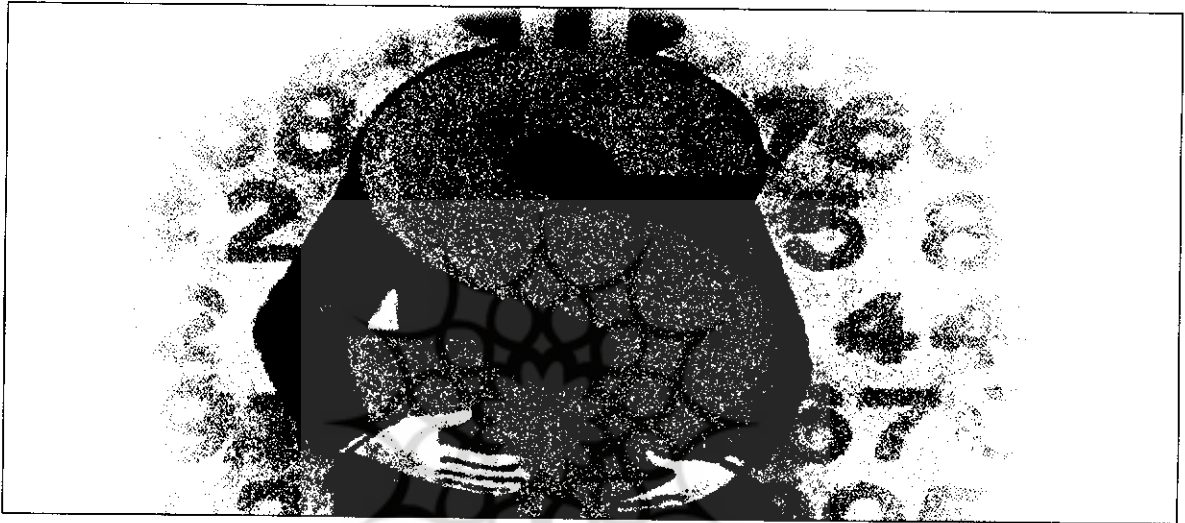


# نو تجربه گرایی در قلمرو تئوری و تحقیق اثباتی حسابداری



دکتر محمد عرب مازار  
دانشیار حسابداری دانشگاه شهید بهشتی  
محمد حسین صفورزاده  
دانشجوی دکتری حسابداری

## مقدمه

در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم میلادی، هیچ‌گونه تلاشی به منظور توصیف رویه‌های حسابداری صورت نمی‌گرفت و در عوض، تئوری‌های حسابداری بیشتر بر آگاهی از دلایل یک رویه خاص تاکید داشتند. به عبارت دیگر، می‌توان گفت که در این دوران تئوری‌های حسابداری بیشتر مرتبط با تجویز چگونگی گزارشگری مالی شرکت‌ها بودند. اما سال‌های پایانی دهه ۱۹۷۰ میلادی شاهد یک تغییر دراماتیک در رویکرد تحقیق حسابداری بود. پژوهشگران حسابداری، دلایل زیادی برای این تغییر جهت عنوان می‌کنند. واتز<sup>۱</sup> (۱۹۹۵) یکی از دلایل تغییر جهت به سمت تحقیق اثباتی و نو تجربی حسابداری در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ میلادی را این‌گونه

تشریح می‌کند که دانشگاهیان آمریکایی توسط شرکت‌ها و گروه‌های صنعت تشویق می‌شدند تا تحقیقات بازاری انجام دهند. کاملاً معقول به نظر می‌رسد که استنباط کنیم بازار از محققین حسابداری خواسته بود تا واحدهای تجاری را به منظور توجیه فعالیت‌های خود، مورد حمایت قرار دهند. در این دوران، تلاش به منظور تجویز<sup>۲</sup> یک تئوری حسابداری جای خود را به توصیه رویه‌های موجود<sup>۳</sup> داد. اما تلاش‌های اولیه طرفداران رویکرد جدید جهت ایجاد یک تئوری در حسابداری، موفقیت آمیز نبود؛ زیرا آنها نتوانستند بر سر بسیاری از ارکان یک تئوری از جمله فرضیات و اصول، به یک توافق کلی دست یابند. امروزه این دو رویکرد را به نام‌های رویکرد دستوری<sup>۴</sup> و رویکرد اثباتی<sup>۵</sup> می‌شناسیم. مهم‌ترین ویژگی تحقیقات اثباتی، تجربی بودن

این رو، شاهد هزینه‌های مرتبط با قراردادهای مانند هزینه نظارت بر عملکرد گروه‌های مشارکت‌کننده خواهیم بود. تئوری اثباتی حسابداری عنوان می‌کند که شرکت‌ها در جستجوی راهی جهت حداقل کردن هزینه‌های مرتبط با قراردادهای خواهند بود و این مساله، برانتخاب رویه‌های حسابداری اثر می‌گذارد.

با توجه به اینکه هدف تئوری، توضیح<sup>۱۱</sup> و پیش‌بینی<sup>۱۲</sup> پدیده‌ها می‌باشد؛ در ارتباط با پیش‌بینی‌های تئوری اثباتی حسابداری، در ارتباط با پیش‌بینی‌های تئوری اثباتی حسابداری، سه فرضیه ایجاد شده که عبارت است از فرضیه طرح پاداش<sup>۱۳</sup>، فرضیه قرارداد بدهی<sup>۱۴</sup> و فرضیه هزینه‌های سیاسی<sup>۱۵</sup>.

فرضیه طرح پاداش عنوان می‌کند که مدیران شرکت‌ها، به احتمال فراوان رویه‌هایی را انتخاب می‌نمایند که سود گزارش شده را از دوره‌های آتی به دوره جاری منتقل کنند. به منظور درک نیاز به این فرضیه، لازم است تا یکی از تئوری‌های بنیادی تحقیق اثباتی حسابداری تشریح شود. نام این تئوری، تئوری نمایندگی<sup>۱۶</sup> است.

#### تئوری نمایندگی

تئوری نمایندگی، یکی از اجزای مهم تئوری اثباتی حسابداری است. این تئوری برگرفته از ادبیات موضوعی اقتصاد اطلاعات می‌باشد. تئوری نمایندگی، اقتصاد سنتی اطلاعات را به گونه‌ای بسط داده که چندین عامل موثر بر نحوه عمل سازمان شناسایی می‌شود. برای مثال، تقارن اطلاعات مسئله‌ای است که بر تخصیص منابع سازمان اثر می‌گذارد. زمانی که برخی گروه‌ها (مدیران) نسبت به سایر گروه‌ها (مانند سرمایه‌گذاران) اطلاعات بیشتری داشته باشند، عدم تقارن اطلاعاتی به وجود می‌آید. سوالی که در این جا مطرح می‌شود، این است که آیا مدیر این اطلاعات اضافی را افشا خواهد کرد؟ نظریه پردازان نمایندگی اعتقاد دارند که مدیران برای افشای اختیاری، به انگیزه (محرک) نیاز دارند.

زمانی که یک گروه (کارگزار)، قدرت تصمیم‌گیری را به گروه دیگر (کارگزار) تفویض می‌نماید؛ یک رابطه نمایندگی ایجاد می‌شود. براساس تئوری اثباتی حسابداری، هر دو گروه به دنبال حداکثر کردن منافع خود می‌باشند. مثال

آنها می‌باشد. بسیاری از محققان، این دسته از پژوهش‌ها را تحقیقات نوتجربی<sup>۶</sup> نام نهاده‌اند. اگر چه تحقیقات قبلی در راستای تدوین یک تئوری بر مبنای بهترین شیوه عمل، بر تجربه و تجربه‌گرایی تاکید داشته‌اند؛ اما این تاکید بعد از دهه ۱۹۷۰ میلادی منظم‌تر شده است.

با توجه به اینکه امروزه تحقیقات اثباتی در حسابداری، شکل غالب پژوهش‌های انجام شده می‌باشند؛ در این مقاله سعی می‌شود تا کلیاتی در خصوص تئوری‌های اثباتی، منشاء پیدایش، اهداف، فرضیات زیربنایی و انتقادهای وارد بر آنها ارائه گردد.

#### تئوری اثباتی حسابداری

همان‌گونه که قبلاً عنوان گردید، بین تئوری‌های دستوری و اثباتی تفاوت وجود دارد. این تفاوت توسط اقتصاددانان و به منظور تشریح تئوری‌ها بر مبنای تجویز و توصیف ایجاد شده است. یک گزاره اثباتی، گزاره‌ای است راجع به اینکه "چه چیزی هست"<sup>۷</sup>. این گزاره‌ها در برگیرنده هیچ‌گونه تصدیق یا عدم تصدیق نمی‌باشند. یک گزاره دستوری، در برگیرنده قضاوتی راجع به اینکه یک وضعیت مطلوب است یا خیر، می‌باشد. این گزاره‌ها با جملاتی از جمله "چگونه باید باشد"<sup>۸</sup> بیان می‌شوند. بر مبنای این تمایز، ادعا می‌شود که بخش عظیمی از تحقیقات حسابداری، اثباتی هستند. تمام مطالعات بازار سرمایه را نیز می‌توان جزء تحقیقات توصیفی قلمداد کرد. ادعا می‌شود که عمده تحقیقات انجام شده قبل از دهه ۱۹۷۰ میلادی، دستوری بوده‌اند.

تئوری اثباتی حسابداری، توصیفی از تئوری نئوکلاسیک اقتصادی است. این تئوری‌ها بر اساس تئوری انتخاب عقلایی<sup>۹</sup> و تئوری منافع شخصی<sup>۱۰</sup> بنا نهاده شده‌اند. از این رو، در تئوری اثباتی منافع شخصی به عنوان دلیلی برای انتخاب روش‌ها و فنون حسابداری محسوب می‌شود. در تئوری اثباتی حسابداری، شرکت (سازمان، موسسه یا هر چیز دیگر) در قالب مجموعه‌ای از قراردادهای مورد توجه قرار می‌گیرد. برای نمونه، می‌توان به قرارداد با مدیران، تامین‌کنندگان سرمایه و کارکنان اشاره کرد.

در صورت فقدان این قراردادها، تلاشی جهت حداکثر کردن ثروت مالکان (سهامداران) صورت نخواهد گرفت. از

## فرضیه هزینه‌های سیاسی

فرضیه سوم تئوری اثباتی حسابداری، فرضیه هزینه‌های سیاسی است. این فرضیه عنوان می‌کند که با فرض برقراری سایر شرایط، هر اندازه که یک شرکت با هزینه‌های سیاسی بیشتری مواجه باشد، مدیران آن شرکت با احتمال بیشتری رویه‌هایی را انتخاب خواهند کرد که سود گزارش شده را از دوره جاری به دوره‌های آتی منتقل کنند. بنابراین، این فرضیه توجه ما را به این حقیقت معطوف می‌نماید که تمام تصمیم‌های مربوط به رویه‌های حسابداری، مستقیماً بر ملاحظات اقتصادی محض نمی‌باشند. برای مثال، قیمت نفت در سال‌های ۲۰۰۴ و ۲۰۰۵ افزایش یافت؛ به گونه‌ای که بیشترین شرکت‌های سودآور در این دو سال، شرکت‌های نفتی بودند این قضیه منجر شد که در برخی از کشورها، مالیات‌های خاصی به شرکت‌های نفتی که به روش لایفو<sup>۱۷</sup> تغییر روش داده بودند، تحمیل شود.

## تحقیق اثباتی در حسابداری

اگر چه نیاز به تحقیق اثباتی در حسابداری توسط اشخاص زیادی عنوان گردیده، اما تئوری اثباتی حسابداری در اواخر دهه ۱۹۷۰ میلادی در نوشته‌های واتر و زیمرمن<sup>۱۸</sup> مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. این دو محقق، تأکید زیادی بر فرضیه بازار کارا و سایر مفروضات نئوکلاسیک مرتبط با حسابداری اثباتی داشتند.

بیشتر تحقیقات اثباتی حسابداری، بر انگیزه‌های مدیران در انتخاب رویه‌های حسابداری در بازارهای با کارایی نیمه قوی تأکید داشته‌اند. در ادبیات حسابداری، از این تحقیقات به عنوان تحقیق رویه حسابداری یاد می‌شود؛ زیرا در این تحقیقات به دنبال توضیح این مسأله هستیم که چرا مدیران در رویه‌های حسابداری تغییر ایجاد می‌کنند. البته، در برخی از تحقیقات اثباتی تأکید اندکی بر تغییر رویه‌های حسابداری صورت گرفته است. محققین حسابداری اثباتی فرض می‌کنند که انتخاب رویه‌های حسابداری، برپایه منافع شخصی استوار است. برخی دیگر از محققین حسابداری اثباتی نیز ادعا می‌کنند که انتخاب رویه‌های حسابداری، بر مبنای کارایی آن رویه‌ها می‌باشد؛ یعنی ممکن است مدیران، یک روش حسابداری را تنها به این علت به رویه دیگر ترجیح دهند که عقیده دارند آن روش، واقعیت‌های

کلاسیک رابطه نمایندگی، رابطه بین سهامداران و مدیران شرکت است. سهامداران به دنبال حداکثرسازی منافع خود می‌باشند، اما مدیریت به دنبال حداکثر کردن حقوق و پاداش خود است. کارگزار به منظور حصول اطمینان از اینکه کارگزار در جهت منافع وی عمل می‌کند یا خیر، متحمل هزینه‌های نمایندگی خواهد شد تا رفتار کارگزار را کنترل نماید. یک مثال مناسب از هزینه نظارت، هزینه حسابرسی مالی شرکت می‌باشد.

## فرضیه قرارداد بدهی

دومین فرضیه تئوری اثباتی حسابداری، فرضیه قرارداد بدهی می‌باشد. برای درک این فرضیه، در ابتدا لازم است که معنای قرارداد بدهی را بدانیم. این قراردادها بین شرکت و تامین‌کنندگان بدهی (طلبکاران) وضع شده و شرکت متعهد می‌شود که از انجام فعالیت‌هایی که ریسک طلبکاران را افزایش می‌دهد، خودداری کند. برای مثال، شرکت متعهد می‌شود که بدون موافقت طلبکاران، اقدام به فروش دارایی‌ها، تامین مالی اضافی و پرداخت سود سهام اضافی ننماید. موارد دیگری نیز وجود دارد که شرکت بدون موافقت طلبکاران مجاز به انجام آنها نمی‌باشد. این موارد در قراردادی تحت عنوان قرارداد بدهی ذکر می‌شوند.

فرضیه قرارداد بدهی در تئوری اثباتی حسابداری، عنوان می‌کند که مدیران - مالکان شرکت‌ها به احتمال فراوان و به منظور تخطی از موارد مندرج در قرارداد بدهی، اقدام به انتخاب رویه‌هایی می‌کنند که سود گزارش شده را از دوره‌های آتی به دوره جاری منتقل نمایند، مثال‌هایی از این نوع ممکن است مرتبط با نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، سطح سرمایه در گردش، نسبت پوشش دفعات هزینه بهره و سایر معیارهای مشابه باشد. یک نمونه مناسب از هزینه قراردادها، هزینه حسابرسی اعداد و ارقام حسابداری است.

یک عامل پیچیده در فرضیه قرارداد بدهی، این است که مدیران چه کسانی هستند. اگر جدایی مالکیت از مدیریت وجود داشته باشد، باید یک رابطه نمایندگی اضافی مورد نظر قرار گیرد. به علاوه، شکل بدهی نیز یک عامل مهم است. برای مثال، بدهی عمومی می‌باشد یا اینکه استقراض از بخش خصوصی است.

در تمامی سطوح، یعنی از مفروضات بنیادی هستی‌شناسی تا روش‌های تحقیق به‌کار گرفته شده، وجود دارند.

تحقیق نوتجربی به لحاظ موضع هستی‌شناسی (جهان‌بینی)<sup>۲۲</sup>، مبتنی بر واقعیت می‌باشد. تعیین موضع جهان‌بینی این تحقیقات، ما را در تعیین موضع معرفت‌شناسی<sup>۲۳</sup> و روش‌شناسی آنها کمک می‌کند. این تحقیقات به لحاظ روش‌شناسی<sup>۲۴</sup>، اثباتی طبقه‌بندی می‌شوند؛ یعنی مستلزم بکارگیری روش علوم فیزیکی می‌باشند. روش<sup>۲۵</sup> مورد استفاده در این‌گونه تحقیقات از نوع قیاسی - فرضیه‌ای<sup>۲۶</sup> است. تمامی این موارد باید با احتیاط مورد توجه قرار گیرد، زیرا طرفداران تئوری اثباتی حسابداری همیشه از اصطلاحات و مفاهیم یکسان استفاده نمی‌کنند. بنابراین، اولین انتقاد وارد بر این‌گونه تحقیقات آن است که طرفداران تئوری اثباتی حسابداری، بسیاری از مسائل معرفت‌شناسی و روش‌شناسی را به خوبی درک نکرده‌اند.

تئوری اثباتی حسابداری، نام خود را از اقتصاد و نه از تئوری اثباتی گرفته است. در قرن نوزدهم میلادی، کینز<sup>۲۷</sup> مطالبی در خصوص گزاره‌های اثباتی عنوان می‌کند. بعدها میلتون فریدمن<sup>۲۸</sup> از ایده کینز الهام گرفته و تئوری‌ها را به‌عنوان ابزارهایی جهت ایجاد پیش‌بینی‌های موفقیت‌آمیز معرفی می‌کند. نظریه‌پردازان تئوری اثباتی حسابداری، ادعا می‌کنند که آنها گزاره‌های اثباتی را پذیرفته‌اند و تئوری‌ها را به‌عنوان ابزاری جهت پیش‌بینی قبول ندارند. بنابراین، ملاحظه می‌گردد که به‌رغم منشا پیدایش تئوری اثباتی، به‌نظر می‌رسد که این رویکرد تئوری‌ها را بیشتر از منظر اثباتی محض مورد توجه قرار داده تا اینکه آنها را به‌عنوان ابزاری جهت پیش‌بینی مدنظر قرار دهد. علت پیدایش این مسئله، اصرار بیش از حد اثباتی‌گرایان مبنی بر علمی بودن آنها می‌باشد.

بنیان معرفت‌شناسی تئوری اثباتی حسابداری، تجربی است؛ بدین معنا که از تجربه حسی مستقیم به‌وجود آمده است. در ارتباط با دیدگاه معرفت‌شناسی کاملاً تجربی، مشکلاتی وجود دارد که بسیاری از فلاسفه علم آن را رد کرده‌اند. کریستنسن<sup>۲۹</sup> (۱۹۸۳) برخی از این مشکلات را تشریح می‌نماید. علم نمی‌تواند از تجربه محض استخراج شود، بلکه علم را باید در قالب یک زبان و استفاده از مفاهیم

اقتصادی را بهتر منعکس می‌کند. اکثر مطالعات اثباتی حسابداری مبتنی بر فرض اول می‌باشند.

اهداف تحقیق اثباتی حسابداری، توسط پیشگامان اولیه آن یعنی واتز و زیمرمن به وضوح بیان شده است. زیمرمن (۱۹۷۸) عنوان می‌کند که تئوری اثباتی حسابداری در جستجوی توضیح این نکته است که "جهان چگونه رفتار می‌کند"<sup>۱۹</sup>. تحقیق اثباتی حسابداری، به دنبال پاسخ به پرسش‌هایی است که بعضی از آنها عبارت است از اینکه چرا برخی از رویه‌های حسابداری، نسبت به برخی دیگر انتخاب می‌شوند و چرا وضع قوانین حسابداری به جای اینکه توسط دولت انجام گیرد، به عهده حرفه حسابداری می‌باشد. زیمرمن اضافه می‌کند که تحقیق اثباتی حسابداری، در تعیین گروه‌های متاثر از رویه‌های حسابداری نقش مهمی ایفا می‌کند.

واتز (۱۹۹۵) عنوان می‌کند که هدف تحقیق اثباتی حسابداری، به‌کارگیری روش‌شناسی علوم (به‌خصوص روش‌شناسی‌های به‌کار گرفته شده در اقتصاد و علوم رفتاری) به منظور بررسی پدیده‌های حسابداری است. بنابراین، این تحقیقات به منظور توضیح و پیش‌بینی پدیده‌های حسابداری طراحی شده‌اند. ادعای اصلی طرفداران حسابداری اثباتی است که تحقیقات صورت گرفته قبل از مطرح شدن تئوری‌های اثباتی حسابداری، شامل یک تابع هدف<sup>۲۰</sup> مستقل از ترجیحات ذهنی (شخصی) نبوده‌اند. به عبارت دیگر، تابع هدف در این‌گونه تحقیقات ناشی از یک قضاوت ارزشی بوده است. طرفداران تئوری اثباتی حسابداری، عنوان می‌کنند که یک روش مجزا برای مشخص نمودن صحت انتخاب وجود ندارد. نکته مهم دیگر آن است که در تئوری‌های اثباتی حسابداری نیز نمی‌توان تابع هدف را به صورت عینی مشخص نمود؛ اما طرفداران تئوری اثباتی حسابداری ادعا می‌کنند که تئوری‌های آنها برخلاف تئوری‌های قبلی، عینی<sup>۲۱</sup> می‌باشند.

#### نقد تحقیق اثباتی حسابداری

همان‌گونه که قبلاً عنوان گردید، امروزه تحقیقات نوتجربی شکل غالب تحقیقات می‌باشند. اما چندین انتقاد به این‌گونه تحقیقات وارد است. بسیاری از این انتقادات، ناشی از تحقیقات اثباتی حسابداری می‌باشند. این انتقادات

"آزمون فرضیات برگرفته از تئوری، باعث انباشته شدن علم می‌گردد."، "تئوری‌ها به دنبال توضیح منظم پدیده‌ها هستند." و "تئوری‌ها، فرضیاتی را پیشنهاد می‌نمایند که کمک شایان‌ذکری به بررسی‌های علمی می‌کنند." وی موافق این نکته است که بدون داشتن فرضیه، جمع‌آوری داده بی‌معنی است؛ اما وی فرایندی مدور را پیشنهاد می‌کند که به نظر می‌رسد ما را به مشکلاتی مشابه با مشکل استدلال مواجه سازد. وی مدعی است که تئوری‌ها پیش‌بینی نمی‌کنند، بلکه از پیش‌بینی‌ها به عنوان ابزاری برای آزمون تئوری‌ها استفاده می‌شود. در اصطلاح‌شناسی پوپر، فرضیات و شرایط اولیه را می‌توان از طریق بررسی ابطال‌پذیری آنها مورد آزمون قرار داد. از سوی دیگر، اگر نتوانستیم آنها را ابطال کنیم، منجر به تئوری می‌شوند. زیمرمن (۱۹۸۶) در این خصوص مثال جالبی دارد. وی عنوان می‌کند که با استفاده از ایده رفتار تصادفی قیمت‌های سهام و اصول اقتصادی، می‌توان فرضیه بازار کارا<sup>۳۲</sup> را استنباط کرد. فرضیه بازار کارا تاکنون در معرض آزمون‌های بسیاری قرار گرفته و حجم عظیم شواهد، نشان می‌دهند که این فرضیه ابطال شده است. اما هنوز هم بسیاری از نظریه‌پردازان تئوری اثباتی حسابداری، این حقیقت را نادیده گرفته و تحقیقات خود را بر این اساس انجام می‌دهند که فرضیه بازار کارا یک تئوری مشخص است. چنین برداشتی از تئوری، انسان را در خصوص تعریف و جایگاه تئوری گیج می‌کند.

#### انتقاد سیاسی - اجتماعی<sup>۳۳</sup> تئوری اثباتی حسابداری

آنچه که تاکنون عنوان شد، این بود که سوالات فلسفی و بدون جواب زیادی در خصوص تحقیق نوتجربی و به خصوص تحقیق اثباتی حسابداری، وجود دارد. به‌رغم این مشکلات، بسیاری از محققین هنوز هم مدعی هستند که تئوری اثباتی حسابداری باید بیشتر مورد توجه قرار گیرد. توماس کوهن<sup>۳۴</sup> عنوان می‌کند که طرفداری مستمر از یک الگوی غالب<sup>۳۵</sup>، در نهایت منجر به حقیقت خواهد شد. از این، رو احتمالاً تفاسیر سیاسی و اجتماعی زیادی برای این حقیقت وجود دارد. تاریخ علوم انسانی شامل موارد زیادی است که نشان می‌دهد قدرت‌های سیاسی و اجتماعی، در برهه‌هایی از زمان در حالی عقایدی را رواج داده‌اند که منطق

پیشین توصیف کرد. از این معضل که بگذریم، در عمل با مشکل دیگری مواجه می‌شویم و آن مشکل، استدلال<sup>۳۰</sup> است. استدلال مبتنی بر مشاهدات گذشته است. به عبارت دیگر، یک شخص استدلال‌گرا قادر است تا با استفاده از مشاهدات گذشته، اقدام به پیش‌بینی نماید. استدلال نیازمند مفروضاتی می‌باشد که یکی از آنها این است که مشاهدات گذشته، راهنمایی جهت پیش‌بینی پدیده‌های مشاهده نشده گذشته و پدیده‌های آتی می‌باشند. اما این پیش‌فرض، تنها بر مبنای پدیده مشاهده شده (گذشته) است. از این رو، استدلال ما مدور (دارای دور) خواهد بود؛ یعنی، در واقع ما استدلال را با استفاده از استدلال توجیه می‌کنیم. از نظر کارل پوپر<sup>۳۱</sup> (۱۹۵۸)، این مساله مشکلی را ایجاد نمی‌کند؛ زیرا روش علم، قیاسی - فرضیه‌ای است. یعنی، ما با یک فرضیه و مجموعه‌ای از شرایط کار را آغاز می‌کنیم، سپس اقدام به استدلال نموده و در پایان به منظور تعیین اینکه آیا آنها واقعاً صادق می‌باشند یا نه، به آزمون نتایج می‌پردازیم. برای مثال، کار خود را با این قضیه کلی آغاز می‌کنیم که آهن از آب سنگین‌تر است. سپس استدلال می‌کنیم که آهن در آب فرو خواهد رفت. حال می‌توان این فرضیه را آزمون کرد و اگر آهن در آب فرو رفت، فرضیه را پذیرفت (تایید کرد). در عمل، همه چیز به سادگی آنچه که در این مثال بیان شد، نیست. در دنیای واقعی، فرضیات زیادی وجود دارد. همچنین، سوالات زیادی در ارتباط با نحوه آزمون مطرح است به گونه‌ای که در بسیاری از مواقع، امکان مشاهده هر نمونه‌ای وجود ندارد. در ضمن، در این خصوص همواره مقداری شک و تردید نیز وجود دارد. کارل پوپر معتقد است که برای غلبه بر این مشکل باید از استدلال ابطال‌گرایان استفاده نمود. از نظر ابطال‌گرایان، فرضیه علمی فرضیه‌ای است که ابطال‌پذیر باشد.

بسیار دشوار است اگر ادعا کنیم که تئوری اثباتی حسابداری، در واقع یک تئوری نیست، بلکه یک تجویز روش‌شناسی است. زیمرمن (۱۹۸۶) عنوان می‌کند که طرفداران تئوری اثباتی حسابداری معتقدند که یک تئوری، به توضیح آنچه که مشاهده شده است، آزمون تجربی فرضیات برگرفته از تئوری و پیش‌بینی پدیده‌های مشاهده نشده و آتی می‌پردازد. وی همچنین، چندین نتیجه به ظاهر ضد و نقیض را بیان می‌کند. برای مثال، وی عنوان می‌کند که

شواهد به نتایج رسید. این دومین ابزار بیانی است که طرفداران تئوری اثباتی حسابداری از آن استفاده می‌کنند. سومین ابزار بیانی بکار گرفته شده توسط طرفداران تئوری اثباتی حسابداری، کم‌ارزش شمردن سایر گزینه‌ها می‌باشد. طرفداران تئوری اثباتی حسابداری، حداکثر تلاش خود را انجام می‌دهند تا تئوری‌های رقیب را کم‌ارزش جلوه دهند برای همین منظور است که طرفداران تئوری اثباتی حسابداری، عنوان می‌کنند که محققین دستوری کار علمی انجام نمی‌دهند. این ادعای ناصحیح، توسط برخی نویسندگان رواج یافته است؛ بدون اینکه بپرسند آیا شما خود توانسته‌اید یک تئوری ایجاد کنید که بتواند رویه‌های کنونی حسابداری را تبیین و پیش‌بینی نماید؟

محققین نوتجربی، از ابزارهای بیانی دیگری همچون آزادی بیان استفاده می‌نمایند. بدین معنا که آنها از پژوهشگران می‌خواهند که خود را از ساختارهای تحقیق گذشته رها ساخته و فقط بر آنچه که به تئوری یا فرضیه جدیدی منجر می‌شود؛ تمرکز کنند.

### نتیجه‌گیری

این مقاله یک تغییر مهم در رویکرد تحقیق حسابداری را که در دهه ۱۹۷۰ میلادی اتفاق افتاده است، تشریح کرد. برخی از تحقیقات جدید، شواهدی را فراهم می‌نمایند که از حسابداری می‌توان در تحلیل‌های اقتصادی بهره جست؛ اما این امر، مشکلاتی را به وجود می‌آورد که قادر به پاسخ‌گویی به آنها نمی‌باشیم. شواهد قابل توجهی وجود دارد که بسیاری از مفروضات بکار گرفته شده در تحقیقات حسابداری (همچون فرضیه بازارهای کارا) را نقض می‌نماید. همچنین، علاوه بر وجود مشکلات فنی (مانند چگونگی تفسیر شواهد)، در ارتباط با عقلانیت اقتصادی نیز تردید داریم. اما به رغم این مشکلات، تحقیقات جدید در حسابداری (تحقیقات اثباتی) تلاش نمایند که بر جنبه علمی آکادمیک حسابداری تسلط پیدا کنند. بدون شک، سلطه تحقیقات اثباتی بر دنیای حسابداری، رشد تحقیق در حسابداری را به دنبال خواهد داشت. با توجه به اهمیت این مساله، در مقاله حاضر تلاش گردید تا کلیاتی در خصوص تئوری‌های اثباتی، منشا پیدایش، اهداف، فرضیات زیربنایی و انتقادات وارد بر آنها ارائه شود.

و شواهد، چیز دیگری را نشان می‌دهد. برای مثال، کلیسای روم برای سال‌های متعدد بر عقیده خود مبنی بر اینکه زمین مرکز عالم است پافشاری می‌ورزید؛ در حالی که محققینی هم چون گالیله، معتقد بودند که زمین مرکز عالم نیست و به دور خورشید می‌چرخد. قدرت و ایدئولوژی کلیسای روم، باعث شد تا بتواند عقاید خود را رواج دهد، در حالی که شواهد، چیز دیگری را نشان می‌داد. این مساله در خصوص تئوری‌های اثباتی حسابداری نیز صادق است، زیرا عده‌ای معتقدند اقتصاد نئوکلاسیک که پایه‌ای برای تئوری اثباتی حسابداری است، باید حفظ شود؛ حتی اگر شواهد حاکی از چیزی دیگر باشد.

طرفداران تئوری اثباتی حسابداری، آن را به عنوان تنها شکل ارزشمند علم حسابداری تعریف می‌کنند. برای این منظور، آنها به فنون مختلفی از جمله زبان متوسل می‌شوند. بیان<sup>۳۶</sup>، یک ابزار زبانی<sup>۳۷</sup> است که افراد بدان وسیله دیگران را تشویق می‌نمایند تا نظر خود را ابراز دارند. طرفداران تئوری اثباتی حسابداری به بیان یک ایدئولوژی اقتصادی خاص متعهد شده‌اند. موک<sup>۳۸</sup> (۱۹۹۲) عنوان می‌کند که طرفداران تئوری اثباتی حسابداری، از ابزارهای بیانی استفاده نموده‌اند تا دیگران را متقاعد سازند که تنها تئوری اثباتی حسابداری است که حقیقت را می‌گیرد. ابزارهایی که آنها استفاده می‌کنند، شامل علم اقتصاد، ادعای شیوه بی‌طرفی در علم و کم‌ارزش شمردن سایر گزینه‌ها می‌باشد.

طرفداران تئوری اثباتی حسابداری مدعی هستند که آنها کاملاً علمی می‌باشند، زیرا تئوری‌های آنها متکی بر تئوری‌های اقتصادی است. تئوری اثباتی حسابداری، وضعیت علمی خود را به اقتصاد منتسب می‌کند، در حالی که بسیاری از متفکرین اقتصادی، ادعای علمی بودن را رد کرده‌اند؛ زیرا آنها تشخیص داده‌اند که این یک ادعای بی‌مورد است.

همچنین، طرفداران تئوری اثباتی حسابداری معتقدند که آنها در پژوهش‌های خود بی‌طرف هستند. از نظر آنها، بی‌طرفی اهمیت بسیاری دارد. محققین تئوری اثباتی حسابداری، در تصمیم‌گیری‌های خود قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند مبنی بر اینکه چه مشکلاتی قابل تحقیق است، چه شواهدی مربوط می‌باشند و چگونه می‌توان از ترکیب

**HESEAS**

قد رتمند  
مطمئن  
ارزان  
آسان

www.hesabyar.com

**تخصصی**

**قابل نصب روی همه ویندوزها**  
**Win 95 - 98 - ME -2000 - XP**

- ✓ حسابداری کاملاً هوشمند. دوپل استاندارد
- ✓ در سه سطح کل، معین، تفصیلی با تنظیم اتوماتیک دفاتر
- ✓ خرید - فروش - کالرها - چک و تولید
- ✓ فاکتور فروش با پدیاکار شدن مشتری، نقدی، چک
- ✓ گروه، منطقه و حسابداری شعب
- ✓ کارت حسابداری لباها با تعداد و قیمت و سود فروش کالا
- ✓ دریافت چک - پرداخت چک - انتقال چک اتوماتیک
- ✓ پروژهها برای شرکت های پیمانکاری
- ✓ دارای تصحیح و ابطال سند - قبض - حواله
- ✓ قابلیت چاپ از همه قسمتهای برنامه با ترتیب روی مانیتور
- ✓ ترازا آزمایشی 2 ستونی - مشاهده دفتر و ترازا در هنگام صدور سند
- ✓ ترازا و صورت حساب سود و زیان و عملکرد سود و زیان
- ✓ صورتهای مشتری با عملکرد انبار
- ✓ مرکز هزینه، الحاق سند، کپی سند
- ✓ قیمت تمام شده، حسابداری چند شرکت
- ✓ لیست کالهای فروش رفته به مشتریان
- ✓ نگهداری سابقه های مالی متعدد جهت دسترسی به اطلاعات
- ✓ ترازهای 6 ستونی و 9 ستونی
- ✓ تهیه گزارشات به صورت Html
- ✓ تهیه گزارشات در صفحه گسترده Excel
- ✓ امکان انتقال گزارشات به MS-Word
- ✓ کنترل سقف اعتبار مشتریان - پورسانت بازرگانی
- ✓ کنترل موجودی زیر نقطه سفارش
- ✓ گزارش حسابرسی سابقه چکها
- ✓ صدور فاکتور فروش از طریق دستگاه بارکد

**یکسال گارانتی با آموزش رایگان**

CD نصب برنامه ففل سخت افزاری

کتاب راهنما - VCD آموزش

**حسابدار حرفه ای**

**حسابدار تخصصی**

**حسابدار تولیدی**

**حسابدار بین المللی**

---

**فروش و پشتیبانی:**  
**۸۸۴۳۳۳۷۰-۱**  
**۸۸۴۵۴۵۶۵**

- 1- Watts
- 2- Prescription
- 3- Description of Extant Practices
- 4- Normative Approach
- 5- Positive Approach
- 6- Neo-empirical Research
- 7- What Is
- 8- What Should Be
- 9- Rational Choice Theory
- 10- Self Interest Theory
- 11- Explanation
- 12- Prediction
- 13- Bonus Plan Hypothesis
- 14- Debt Covenant Hypothesis
- 15- Political Costs Hypothesis
- 16- Agency Theory
- 17- Last In First Out(LIFO)
- 18- Zimmerman
- 19- How the World Behave
- 20- Objective Function
- 21- Objective
- 22- Ontology
- 23- Epistemology
- 24- Methodology
- 25- Method
- 26- Keynes
- 27- Milton Friedman
- 28- Christenson
- 29- Hypothetic-deductive
- 30- Induction
- 31- Karl Poper
- 32- Efficient Market Hupothesis(EMH)
- 33- Socio-political
- 34- Thomas Kuhn
- 35- Paradigm
- 36- Rhetoric
- 37- Linguistic Device
- 38- Mock

منابع

- 1- Gaffikin, M. (2007); Accounting Research and Theory: The Age of Noe empiricism. The Australian Accounting Business and Finance Journal, Vol. 1, No.1, pp.1-19.
- 2- Partidge, C.(2002); A New Foundation for Accounting: Steps towards the Development of A Reference Ontology for Accounting, National Research Council, LADSEB-CNR, Italy.
- 3- Watts, R., and J. Zimmerman(1986); Positive Accounting Theory, Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall Inc.