

نقدی بر روش شناختی حسابداری

دکتر محمدرضا ظاهری

چکیده

در این مقاله سعی گردیده تعاریفی از تئوری ارائه گردد؛ سپس رویکردهایی را که از نظر فلسفه علم در مورد روش شناختی مطرح می‌باشند و شامل رویکردهای قیاسی، استقرایی، اثبات‌گرایی، ابزارگرایی، ابطال‌پذیری پوپر، نسبی‌گرایی (پارادایم، کوهن)، عقل‌گرایی (برنامه‌های پژوهشی علمی، لاکاتوش) و روش هرج و مرج (فیرابند) می‌باشند شرح داده شوند و برای هر رویکرد، کاربرد آن رویکرد در حسابداری نیز مورد بحث قرار گیرد. مقاله این واقعیت را نمایان می‌سازد که در حسابداری به عنوان یک رشته علمی، از رویکردهای روش شناختی، استفاده مناسب انجام نشده است. اندیشمندان حسابداری بیش از یک یا دو پله گام بر نداشته‌اند و پله‌های بسیاری وجود دارد که هنوز پیموده نشده‌اند.

روش از لغت متد است که از واژه یونانی متا به معنی «در طول» و ادوس^۳ یعنی «راه» گرفته شده و مفهوم آن «در پیش گرفتن راهی» برای رسیدن به هدف و مقصودی با نظم و توان خاص است. روش شناختی بررسی تعبیر و تفسیرهایی است که در مورد «روشهای علم»

1- Method

2- Meta

3- odos

۴ - پینترکاز، مقاله روش علمی در کتاب علم‌شناسی فلسفی، ترجمه عبدالکریم سروش، ص ۱۶۵.

انجام می‌شود، و شاخه‌ای از فلسفه علم است که به بررسی و تحلیل‌های نقادانه شیوه‌های خاص تطبیق ساختار عام تئوری یا نظریه در قلمروهای مختلف دانش بشری می‌پردازد.^۷ معمولاً در مقام تعریف هر رشته علمی از سه شیوه استفاده می‌شود. یکی از طریق تعریف موضوع، دوم از راه نشان دادن هدف و غایت هر رشته علمی و سوم از طریق تکیه کردن بر متد یا روش. جدا کردن علوم از یکدیگر به کمک روش، ابتدا بوسیله «کانت»^۸ ابداع شد و سپس پوزیتویست‌ها یا اثبات‌گرایان بر آن تاکید نمودند و آن را مبنای فلسفه خود قرار دادند. قبل از آنکه به بررسی تعبیر و تفسیرهایی که در مورد روشهای علمی گوناگون، جهت دستیابی به ساختار تئوری مطرح است پرداخته شود، ابتدا تعاریفی از تئوری با نگرشهای متفاوت ارائه می‌گردد. سپس روشهای علمی متفاوتی که وجود دارد مورد کاوش قرار خواهند گرفت. همچنین در هر روش علمی که جداگانه مطرح خواهد شد نحوه نگرش به تئوری مورد بررسی قرار می‌گیرد.

«تئوری» را عموماً در قبال واژه «عملی»^{۱۰} به کار می‌برند و همین تقابل واجد معنایی روشن‌گر است: تئوری با اندیشه و تفکر سروکار دارد، یعنی نوعی فعالیت ذهنی است که به تبیین حدود و مفاهیم و مرزبندی معنایی آنها از یک سو، و ایجاد ارتباط میان این مفاهیم - اگر چنین ارتباطی موجود باشد - می‌پردازد. این خصلت ذهن آدمی را می‌توان تحت عنوان «تعمیم» و «تحلیل» بیان کرد.^{۱۱}

در فرهنگ فلسفی، واژه «تئوری» بدین گونه معنا شده است: «تئوری، نظامی از معلومات و توضیح و توصیف جنبه‌های گوناگون واقعیت از دیدگاهی کلی و عمومی است.»^{۱۲} براساس این تعریف، وظیفه تئوری در وهله نخست آن است که یک سلسله از متغیرها را که میان آنها

5- Methodoloical

6- Theory

۷ - سیدعلی اصغر کاظمی، روش و بینش در سیاست، دفتر مطالعات سیاسی، ص ۲۸.

8- Cont

۹- عبدالکریم سروش، تفرج صنع، موسسه صراط، ۱۳۷۲، ص ۲۴.

10- Praxic

۱۱- روش و بینش در سیاست، همان ماخذ، ص ۶ - ۸۵.

12- M. Rosenthal and P. Yudin, A Dictionany of Philosophy, 1967 Puug.

ارتباط وجود دارد گرد آورد، نحوه ارتباط آنها را مشخص کند و با تعمیم بخشیدن به آن ارتباطات، طراحی ذهنی از روابط کلی و عمومی میان یک دسته از متغیرها به دست دهد. از دیدگاه هندریکسن^۱ تئوری حسابداری به مثابه یک مجموعه منسجم از اصول منطقی است که:

۱- درک بهتری از روشهای عملی موجود حسابداری برای محققین، سرمایه گذاران، مدیران و دانشجویان فراهم می‌آورد.

۲- یک چارچوب نظری برای ارزیابی روشهای عملی موجود حسابداری فراهم می‌سازد.

۳- راهنمایی جهت توسعه و تکمیل روشها و شیوه‌های عملی حسابداری است. بلکویی^۲ دیدگاه کرلینگر^۳ را به این شرح نقل می‌کند:

یک تئوری به مثابه مجموعه‌ای از بر ساخته‌ها (مفاهیم)، تعاریف و قضایاست که جنبه نظام‌مندی از یک پدیده را به وسیله مشخص نمودن روابط بین متغیرهای آن به گونه‌ای که بتوان پدیده را تبیین و پیش‌بینی نمود، تعریف می‌کند.

واتس و زیمرمن بر جنبه‌های تبیین و پیش‌بینی در تئوری حسابداری تاکید کرده و تصریح نموده‌اند که پیش‌بینی روشهای عملی حسابداری به این معنی است که تئوری باید پدیده‌های حسابداری مشاهده نشده را پیش‌بینی کند، از دیدگاه آنها، پدیده‌های مشاهده نشده ضرورتاً پدیده‌های آتی نیستند بلکه پدیده‌هایی را شامل می‌شوند که اتفاق افتاده‌اند اما شواهد و مدارک نظام‌مندی در مورد آنها جمع‌آوری نشده است.

با مقایسه تعاریفی که از سه کتاب تئوری حسابداری در مورد تئوری ذکر گردید می‌توان گفت تلقی این مؤلفان که از اندیشمندان حسابداری می‌باشند از «تئوری» با تعاریفی که در علم و فلسفه از «تئوری» می‌شود، فاصله داشته و تنها تعریفی که «بلکویی» نقل کرده است که وامدار از «کرلینگر» است به تعاریف «تئوری» در علم و فلسفه نزدیک است.

1- Hendrikseh, Accounting Theory, 1992 : P. 22.

2- Belkaoui, Accounting Theory, 1993, P.22.

3- Kerlinger, Foundations of Behavioral Research, 1966, P. 11.

4- Watts and Zimmerman Positive Accounting Theory, 1986, P. 2.

رویکردها^۱ و روشهای علمی که در این مقایسه مورد بررسی قرار خواهد گرفت به شرح

زیر می‌باشند:

- ۱- قیاسی^۲
- ۲- استقرایی^۳
- ۳- اثبات‌گرایی^۴
- ۴- ابزارگرایی^۵
- ۵- ابطال‌پذیری
- ۶- نسبی‌گرایی - الگوهای کوهن^۷
- ۷- عقل‌گرایی - برنامه‌های پژوهشی علمی^۸
- ۸- هرج و مرج‌گرایی روش‌شناختی^۹

رویکرد قیاسی

اساسی‌ترین نوع استدلال در منطق ارسطویی، استدلال قیاسی است. قیاس مجموعه‌ای فراهم آمده از چند قضیه است که به صورت یک واحد درآمده و به نحوی است که لازمه قبول آنها قبول یک قضیه دیگر است. دو قضیه‌ای که قیاس از آنها تشکیل یافته است را مقدمتین^{۱۰} و گفتار یا قضیه‌ای که از این دو مقدمه لازم می‌آید نتیجه^{۱۱} قیاس خوانده می‌شود. در اصطلاح روش علمی یک تتوری در درجه اول چیزی بیش از چند جمله نیست که باید

- 1- Approaches
- 2- deductive
- 3- Inductive
- 4- Positivism
- 5- Instrumentalism
- 6- Falsificationism
- 7- Paradigm
- 8- Rationalism
- 9- Against method
- 10- Premisses
- 11- Conclusion

شامل مجموعه‌ای زیربنایی از مقدماتین باشد.^۱

رویکرد قیاسی، ناظر است به نحوه‌ای از استدلال که در جهت مخالف استقراء است. یعنی بیرون کشیدن گزاره‌های مشاهده پذیر یا تجربی و تحقیق پذیر از نظریه‌های کلی (با در نظر گرفتن قواعد تناظر). رویکرد قیاسی این حُسن را دارد که تفاوت منزلت منطقی نظریه‌ها و مشاهدات را می‌پذیرد و این نکته‌ای است که در رویکرد استقرایی نادیده گرفته شده است.^۲

از دهه ۱۹۲۰ میلادی، در ادبیات حسابداری، استفاده از روشهای قیاسی و استقرایی و ابزارگرایی رواج یافت. در رویکرد قیاسی شیوه عمل به این ترتیب بود که سعی گردید مقدماتین از اهداف، اصول بدیهی، مفروضات، اصول موضوعه ایجاد گردیده و نتیجه به روشها و قواعد اجرایی منجر گردد، به گونه‌ای که بتوان در مراحل عملی حسابداری از آنها استفاده نمود.^۳

مشخص نمودن اهداف مهمترین مقوله در روش قیاسی می‌باشد و هدفهای مختلف، باعث بوجود آمدن روشها و قواعد اجرایی مختلفی می‌گردد اما علی‌رغم این اهمیت، رویکرد قیاسی، موضوع اهداف استفاده کنندگان از گزارشهای مالی را نادیده گرفته و تنها پس از سالهای ۱۹۷۰ توجه به اهداف صورتهای مالی، مهمترین قاعده تلقی گردید.^۴

اصول بدیهی، اصول موضوعه و مفروضات، قضایای اساسی می‌باشند که با توجه به شرایط اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و سایر عوامل محیطی تعیین می‌گردند و اگر یک یا چند عدد از آنها که به عنوان مقدماتین، انتخاب می‌گردند غیر واقعی باشند، نتایج بدست آمده نیز غیرواقعی و بدون استفاده می‌باشد و این مورد یکی از مهمترین نقاط ضعف روش قیاسی به شمار می‌رود.^۵

هر چند که پس از ۷۵ سال از کاربرد رویکرد قیاسی، هنوز هیچ تئوری مشخصی ارائه

1- Canning, J. B., *Tax Economics of Accountancy*, New York the Ronald Press, 1992, P. 32.

۲- باربور، علم و دین، ترجمه بهاء‌الدین خرمشاهی، مرکز نشر دانشگاهی، ۱۳۶۲، ص ۱۷۴.

3- Paton, W. A., "*Accounting Theory*", New York: The Ronald Press, 1922, P. 15.

4- Wolk, H. I., *Accounting Theory*, south - western pub., 1992, P. 145.

5- Mattesich, R., *Accounting and Analytical Methods*, Richard D. Irwin, Pub. 1966, P. 26.

نگردیده اما دستاوردهای مهمی عاید شده است مانند تعریف مفروضات زیر بنایی از قبیل فرض تفکیک شخصیت^۱، فرض تداوم فعالیت^۲، فرض واحد اندازه‌گیری^۳، فرض لزوم دوره مالی^۴ و یا مشخص نمودن اصولی از قبیل اصل بهای تمام شده^۵، اصل تحقق درآمد^۶، اصل تطابق^۷... که به عنوان اصول حسابداری نامیده می‌شوند و بدنه اصلی دانش حسابداری موجود را تشکیل می‌دهند بدون آنها از رشته حسابداری به عنوان علم یا فن چیزی باقی نخواهد ماند.

از اندیشمندان حسابداری که از رویکردهای قیاسی برای رسیدن به تئوری استفاده نمودند می‌توان از پیتون^۸، کانینگ^۹، سوینی^{۱۰}، ادواردز و بل^{۱۱}، اسپروز و مونیترز^{۱۲} نام برد. باید توجه داشت که آنها تاکید بر رویکرد قیاسی داشتند اما از سایر رویکردها نظیر استقراء و ابزارگری نیز استفاده می‌نمودند.

توجه به این امر جالب است که هر چند رویکرد قیاسی در حسابداری با قضایای عام و کلی آغاز می‌گردد اما صورت‌بندی قضایا که توسط محقق انجام می‌پذیرد اغلب از طریق استقرایی است که بر دانش و تجربه عملی فرد محقق از حسابداری مبتنی است. به عبارت دیگر قضایای عام و کلی از طریق فرایند استقرایی صورت‌بندی می‌شوند، اما اصول و روشهای اجرایی از فرایند قیاسی، مشتق شده یا بدست می‌آیند.^{۱۳}

- 1- Entity assumption
- 2- Going Concern Assumption
- 3- Unit - of Measure assumption
- 4- Time period assumption
- 5- Cost principle
- 6- Revenue Realization Principle
- 7- Matching principle
- 8- Paton
- 9- Canning
- 10- Swecney
- 11- Edwards and Bell
- 12- Sprous and Moonitz
- 13- YU. S. C. **The Structure of Accounting Theory**, Gaine ville, The University Press of Florida, 1976.

رویکرد استقرایی

در رویکرد استقرایی ابتدا یک وضعیت خاص^۱ در نظر گرفته می‌شود و سپس براساس شواهد تجربی^۲ که از واقعیات مشاهده‌پذیر^۳ به دست می‌آید به یک نتیجه عام در مورد این واقعیتهای می‌رسد. اما اولین مشکلی که وجود دارد و به عنوان «مسأله عام توجیه» مطرح می‌باشد آن است که یک گزاره کلی را منطقاً نمی‌توان از تعدادی گزاره جزئی بیرون کشید. گزاره‌های جزئی، گزاره‌هایی هستند که به وضعیت‌های خاصی در یک مکان ویژه و در زمان معینی اشاره دارند و گزاره‌های کلی به گزاره‌هایی گفته می‌شود که به همه وقایع از یک نوع خاص در همه مکانها و همه زمانها اشاره می‌نمایند. به عبارت دیگر نمی‌توان از «برخی» به «همه» رسید.

دومین اشکال رویکرد استقرایی آن است که از پاسخ به پرسش، چگونه بدانیم که چه ببینیم؟ عاجز است، زیرا مشاهدات تصادفی نیستند بنابراین رویکرد استقرایی با این مسأله که نمی‌داند چه چیزی را باید مشاهده کرد روبروست. به عبارت دیگر مشاهدات غیر تصادفی مبتنی بر فرض یا تئوری می‌باشند.

سومین اشکال رویکرد استقرایی مربوط به این عقیده است که گزاره‌های مشاهده‌ای پایه محکمی برای تئوریه‌ها به دست می‌دهند، اما چگونه می‌توان ادعای درستی گزاره‌های مشاهده‌ای را توجیه کرد. در برابر این دشواری، استقراگرایان کوشیده‌اند تا مشکل تعیین درستی تئوری را با تفاوت‌گذاران بین اثبات^۵ و تائید^۶ رفع کنند. به این ترتیب که هر چه تعداد مشاهدات مطلوب زیاد شود، اعتماد به تئوری افزایش می‌یابد به عبارت دیگر به جای اثبات از یک تئوری می‌توان از تائید فزاینده یک تئوری سخن گفت.

1- State of Affairs

2- Empirical Evidence

3- Observed Facts

4- From Some to all

5- Verification

6- Confirmation

7- Solman, W. C., *The Foundations of Scientific Inference*, Pittsburgh University Press, 1975, P. 125.

کاربرد رویکرد استقرایی در حسابداری با مشاهده اطلاعات مالی مؤسسات تجاری آغاز می‌گردد و سعی می‌شود بر مبنای ارتباطات تکراری، تعمیمها و اصول حسابداری از این مشاهدات، به دست آیند.

بعضی از نظریه پردازان حسابداری بر مشاهدات فعالیتهای عملی حسابداری به منظور ایجاد یک چارچوب نظری حسابداری تکیه می‌کنند، که از آنها می‌توان به هتفیلد^۱، گیلمن^۲، لیتلون^۳ و ایجری^۴ اشاره نمود. هدف اصلی اغلب این نظریه پردازان، ترسیم نتایج نظری و انتزاعی از روشهای عقلایی، فعالیتهای عملی حسابداری است. بهترین دفاع از رویکرد استقرایی توسط ایجیری در توجه وی به تعمیم هدف ضمنی در فعالیتهای عملی حسابداری جاری و حمایت از استفاده از بهای تمام شده تاریخی، انجام گردیده است.^۵

رویکرد اثبات‌نگری^۶

اگوست کنت دانشمند فرانسوی در اوایل قرن ۱۹ مکتب تجربی افراطی بنام «پوزیتویسم» را بنیاد نهاد. پوزیتویسم را به اثباتی، تحصلی و تحقیقی و ... ترجمه کرده‌اند. این رویکرد کوشش می‌کند در هر زمینه «آنچه هست» را شرح دهد بدون آنکه هیچگونه قضاوت ارزشی نسبت به اینکه «چطور باید باشد» انجام دهد.

باربور می‌گوید: از دیدگاه اثبات‌گرایان، نظریه علمی باز نمود جهان نیست بلکه یک طرح برای تلخیص داده‌های حسی است. آنها نظریه را ملخص دادها یا شیوه مناسبی برای رده‌بندی

1- Hatfield

2- Gilman

3- Littleton

4- Ijiri

5- Igini, Yuji, Theory of Accounting Measurement, Studies in Accounting Research, No. 10, A.A.A., 1975, P. 28.

6- Postivism approach

7- Agust Kont

امور واقع می‌دانند.^۱

دستاوردهای نگرش اثبات‌گرایی در علم را می‌توان به شرح زیر برشمرد:^۲

۱- در هر رشته علمی دو مقام وجود دارد: اول مقام گردآوری مطالب از طریق مشاهده، دوم مقام داوری در مورد مطالب جمع‌آوری شده و باید در هر دو مقام از روش استقراء استفاده شود.

۲- مقدم داشتن مشاهده بر تئوری.

۳- برای تمیز علم از غیر علم، معیار اثبات‌پذیری تجربی، در مقام داوری است.

۴- تفکیک میان فرضیه و قانون، فرضیات: قضایای اثبات نشده و قوانین: قضایای اثبات شده می‌باشند.

۵- کم ارزش بودن تئوری، زیرا تئوری به معنی فرض‌های تأیید نشده نیست بلکه به معنی قضایای حاوی تصورات نامحسوس است که آنها را نمی‌توان از طریق استقراء گردآوری و به اثبات رساند، و با استقراء فقط می‌توان داده‌های حسی را بررسی کرد.

۶- امکان داوری در میان تئوریهای رقیب تنها به مدد تجربه امکان‌پذیر است.

از دیدگاه اثبات‌گرایان فقط قضایایی که قابلیت تحقیق‌پذیری تجربی دارند، معنی دارند. میلتون فریدمن در سال ۱۹۵۳ در کتابی می‌نویسد: «اقتصاد اثباتی علمی است که از نظر روش بررسی، سبک واحدی دارد و به صورت یک «علم عینی» مطالعه نظریه‌های اقتصادی است. این علم با طرح نظامی یکنواخت واقعیت‌های اقتصادی را در شرایط ایستا و پویا بررسی می‌کند. در مقابل، اقتصاد دستوری جایی برای مطالعه در علوم اقتصادی ندارد، زیرا فاقد

۱- رک: علم ودین، فصل ۶، ص ۱۹۷.

۲- ادوین آرتوربرگ، مبادی مابعدالطبیعی علوم نوین، ترجمه عبدالکریم سروش، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی، ۱۳۶۹، ص ۴-۳۷.

3- Context of Discovery

4- Context of Justification

5- Milton Friedman

6- Milton Friedman, Essays in Positive Economics. The University of Chicago Press, 1953, P. U.

7- Objective Science

روش‌شناسی واحدی است و به صورت یک «علم ذهنی»^۱ با تدابیر اقتصادی که برای طرح آن معیارهای مختلف ارزشی، روانی و اخلاقی در نظر گرفته می‌شوند، سروکار دارند. لیکن نظریه اقتصادی با آنچه که هست و یا به وجود می‌آید در ارتباط است و خالی از هرگونه قضاوت‌های ارزشی و یا روانی است.^۲

در دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ میلادی اقتصاددانان در حالی که روش‌شناسی کارل پوپر^۳ در علوم تجربی را نخوانده بودند، روش‌شناسی خود را از فریدمن فراگرفتند؛ آنها به این نتیجه رسیدند که روش‌شناسی فریدمن در واقع همان روش‌شناسی پوپر در علوم است.

فریدمن با الهام از روش پوپر و کاربرد آن در علوم اقتصادی معتقد است که اقتصاد به صورت یک «علم عینی» فقط مطالعه نظریه‌های اثباتی است و به این ترتیب، سیستمی یکنواخت و نظری را به منظور توصیف و پیش‌بینی تغییر در روابط مابین متغیرها (علل) و توابع اقتصادی (معلول) طرح می‌کند. بنابر این علم اقتصاد علم پیش‌بینی است و کار اقتصاددانان پیشگویی واقعیت‌های اقتصادی و علل تغییر آنها می‌باشد. اعتبار هر نظریه و اطمینان به آن در علوم اقتصادی نه تنها به نحوه و قدرت پیش‌بینی آن بستگی دارد و در نتیجه فروض، چه واقعی باشند و چه نباشند، نقش مهمی در تأیید اعتبار فرضیه بازی نمی‌کنند، بلکه عامل مهم آن است که چگونه وضعیت‌های واقعی در اقتصاد تحت شرایطی که در چارچوب آن نظریه طرح شده است، قابل پیش‌بینی می‌باشد.^۴

کاربرد رویکرد اثبات‌گیری در حسابداری در دوره معاصر در دهه بعد از ۱۹۷۰ میلادی رونق یافت و از نظریات فریدمن استفاده گردید. اصطلاح نگرش اثباتی در ادبیات حسابداری توسط جنسن مطرح گردید. وی می‌گوید: تحقیق در حسابداری به جز یک یا دو استثناء قابل ملاحظه، غیرعلمی می‌باشد. زیرا تأکید این تحقیقات شدیداً بر اخلاقیات و تعاریف

1- Subjective Science

۲- تاریخ عقاید اقتصادی، فریدون نفضیلی، نشر نی، ۱۳۷۲، ص ۵۱۵.

3- Karl Popper

۴- رک: تاریخ عقاید اقتصادی، همان ماحذ، ص ۵۱۴.

5- Gensen

است^۱. همکاران جنسن یعنی واتس^۲ و زیمرمن^۳ نیز هم صدا با وی عقیده دارند که سیستم حسابداری مالی سنتی، غیرعلمی است، زیرا بیشترین تمرکز بر رعایت دستورالعمل‌ها بوده و توجه بسیار اندک بر تدوین نظریه‌ها گردیده که نحوه ارائه گزارشهای مالی را تبیین می‌نمایند. تحقیقات حسابداری اثباتی این فرض را پذیرفته که سیستم حسابداری برای تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری، اطلاعات تهیه می‌کند و این «دیدگاه اطلاعاتی»^۴ را جهت تحقیق پیرامون روابط بین ارقام حسابداری و قیمت سهام مورد آزمون قرار دادند. اما دیدگاه اطلاعاتی به جز در مورد انتخاب روش‌های موجودی کالا، فرضیاتی جهت پیش‌بینی و توضیح انتخاب روشهای حسابداری ارائه نکرد. یک دلیل عمده در ناکامی دیدگاه اطلاعاتی در تبیین و پیش‌بینی، انتخاب روشهای حسابداری ناشی از این امر است که انتخاب روشهای حسابداری فی‌نفسه نمی‌تواند ارزش موسسه را تحت تأثیر قرار دهد.

تحقیقات حسابداری اثباتی در مورد تئوری نمایندگی^۵ نیز قابل ملاحظه می‌باشد، فرضیه زیربنای تئوری نمایندگی این است که افراد در جهت بیشترین منافع شخصیشان عمل می‌کنند. فرضیه مهم دیگر تئوری نمایندگی این است که موسسه مکان هندسی یا محل تقاطع بسیاری از روابط از نوع قراردادهایی است که بین مدیران، صاحبان سرمایه، بستانکاران و دولت وجود دارد و آنها سعی می‌کنند که مطلوبیت خود را حداکثر نمایند و این موضوع به طور مستقیم با پاداش (جبران خدمات) آنها مرتبط است به همین جهت نحوه انتخاب روشها و خط‌مشی‌های حسابداری برای هر گروه در مقایسه با سایر گروهها، به گونه‌ای که درآمد و مطلوبیت آنها را حداکثر نماید مورد توجه آنها است.

یکی دیگر از دستاوردهای تحقیقات حسابداری اثباتی به فرضیه یکنواخت سازی سود

1- Gensen, M. C. Refelections on the State of Accounting Research and the Regulation Accounting, Stanford University, 1976, P. 11.

2- Watts

3- Zimmerman

4- Information Perspective

5- Agency Theory

مربوط می‌شود. ابتدا در سال ۱۹۵۳ هپ ورث^۱ استدلال کرد که اهداف مدیریت ممکن است لزوماً گزارش حداکثر سود نباشد بلکه ممکن است بیشتر یکنواخت نمودن سود در طی سالهای متمادی مد نظر آنها باشد. این موضوع پس از دهه ۷۰ و رواج حسابداری اثباتی به روش‌های مختلف و در زمانهای متفاوت مورد آزمون قرار گرفت. برخلاف فرضیه یکنواخت کردن سود، تئوریهای اثباتی در حسابداری فرض نمودند که قیمت سهام به جریانان نقدی بیشتر از سود گزارش شده بستگی دارند و مسئله اصلی از دیدگاه رویکرد اثباتی، تعیین چگونگی تأثیر رویه‌ها و روشهای حسابداری بر جریانان نقدی شرکت‌ها می‌باشد.

برخی از انتقادات که بر رویکرد اثباتی در حسابداری وارد شده است به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- مفهوم تئوری اثباتی از کمبود فلسفه علمی رنج می‌برد و یک نام بی‌مسمی است زیرا تئوریهای علوم تجربی، عبارت اثباتی «آنچه هست» را ایجاد نمی‌کنند.
 - ۲- مبنای مطالعه رویه‌های حسابداری بی‌اساس است.
 - ۳- تئوریهای اثباتی علی‌رغم ادعایی که می‌شود بار ارزشی ندارد.
 - ۴- این نگرش بجای اینکه یک تئوری حسابداری باشد، جامعه‌شناسی حسابداری است.
 - ۵- استانداردهائی که برای ارزیابی تئوریهای اثباتی ارائه گردیده بسیار ضعیف می‌باشند.
- در مجموع می‌توان گفت رویکرد اثباتی‌گری به علت ویژگیهایی که این نگرش داشته است از جمله بها ندادن به تئوری و تکیه بیش از حد بر مشاهده و استقراء نتوانسته است توفیق چندانی در حسابداری داشته باشد و با وجود آنکه بیش از ۱۵ سال از کاربرد رویکرد اثبات گرای در حسابداری می‌گذرد، دستاورد مهمی عاید نشده است.

1- Hepworth

2- Felton, S., *Positive Thinking in Accounting Research*, The Chartered Accounting Magazine- 1992, PP. 60 - 64.

3- Sterling, Robert. R., *Positive Accounting: An Assessment*, Abacus, 1990, PP. 97-102.

رویکرد ابزارگرایی

نگرش ابزارگرایی ریشه در فلسفه تحلیل زبان دارد. تحلیل زبانی وقتی علمی تلقی می‌شود، نظریه‌های علمی به مثابه ابزاری برای پیش‌بینی می‌باشند. ابزارگرایان نقشی بزرگتر از اثبات‌گرایان برای «داننده» در ایجاد طرح‌های مفهومی قائلند. داننده، کاری بیش از ثبت و ضبط انجام داده و به تجرید و تعمیم دست می‌زند. در این نگرش، نظریه‌ها، ابزارهای عملی می‌باشند و مفید بودن آنها در موفقیت در نیل به این هدف است نه صدق و کذب آنها.

ابزارگرایان معتقدند که سعی اثبات‌گرایان در برگرداندن همه مفاهیم به مجموعه‌ای از گزاره‌های داده‌ای بی‌نتیجه است و برخلاف اثبات‌گرایان لازم نمی‌دانند که مفاهیم باید با مشهودات تناظر داشته باشند.

ابزارگرایان به یک تئوری فقط به عنوان یک ابزار^۵ برای ارائه منطقی پیش‌بینی‌های نظری می‌نگرند. اگر این پیش‌بینی‌ها در معرض آزمونهای تجربی قرار گیرند و تأیید شوند آنگاه ابزارگرایان این تئوری را به عنوان ابزاری مناسب یا مفید برای ارائه پیش‌بینی کامیاب می‌پذیرند و درست یا غلط بودن این تئوری مورد توجه ابزارگرایان نیست.

نظریه ابزارگرایی در حسابداری مورد چالش قرار نگرفته است و از دیدگاههای متفاوتی به آن پرداخته شده است. برای مثال «ایجیری» حسابداری را به مثابه زبان تجارت می‌داند و ویژگیهایی را برای آن شمرده است. اما از دیدگاه فلسفه زبان به آن پرداخته است.^۶

دیدگاه دیگری که به جنبه سودمندی تئوریه‌ها در حسابداری پرداخته از لیتلون می‌باشد. تا قبل از سال ۱۹۵۹ نگرش سودمندی نظریه در عمل، مورد توجه AICPA نیز بوده است. در ادبیات حسابداری معاصر توجه به سودمندی نظریه در عمل، به عنوان نگرشی غیرنظری

1- Knower

2- Conceptual Schemes

3- Practical tools

4- data - statements

5- instrument

6- Ijiri, Yuji, *Accounting Research Study*, No. 10, A.A.A, 1975, P. 14.

مطرح گردیده است.^۱

رویکرد ابطال‌پذیری

نگرش ابطال‌پذیری در روش شناختی بوسیله کارل پوپر مطرح گردید. او در برابر نقش استقراء که اثبات‌گرایان بر آن تاکید داشتند، اعتقاد داشت که استقراء هیچ سهمی در علم ندارد نه در مقام گردآوری و نه در مقام داوری. همچنین در برابر نقش اثباتی تجربه که اثبات‌گرایان برای تئورها قائل بودند «قدرت ابطال» به تجربه را معیاری برای تئورها می‌دانست و معیار علمی بودن تئورها، ابطال‌پذیری است نه اثبات‌پذیری.^۲

در این نگرش تئوری بر مشاهده تقدم دارد و هیچ مشاهده غیرمسبق به تئوری وجود ندارد. روش و جریان علم، جریان حدسها و ابطالهاست نه استقراء و قطعیتها، ابطال‌پذیری به معنای آن است که تجربه فقط قدرت نشان دادن بطلان نظریات تجربی را دارد نه قدرت نشان دادن صحت آنها را.^۳

از دیدگاه ابطال‌گرایان، علم با طرح مسئله‌هایی در مورد تبیین جنبه‌هایی از جهان آغاز می‌شود. دانشمندان برای حل این مسئله‌ها، فرضیه‌هایی را حدس می‌زنند، سپس این حدسها یا فرضیه‌ها مورد نقادی و آزمون قرار می‌گیرند، بعضی از آنها به سرعت حذف می‌گردند و برخی دیگر ممکن است موفق‌تر باشند که در این صورت باید تحت آزمونهای سخت‌تری واقع شوند، تا ابطال شوند. به این ترتیب هرگز نمی‌توان گفت که یک نظریه صادق است بلکه می‌توان گفت نظریه حاضر نسبت به نظریه‌های پیشین از آن جهت که قادر به تحمل آزمونهایی شده، که نظریه‌های سابق را ابطال کرده است، برتری دارد.^۴

در بین پژوهشگران حسابداری در مورد ابطال‌گرایی پوپر تعارض وجود دارد که ناشی از این باور است که تدوین یک فرضیه در قالب فرضیه صفر، شکلی از ابطال‌گرایی است. در

1- Hawes, B. C., *Pragmatics of Analoging*, Addison - Westly, 1972, P. 25.

۲- کتاب فرهنگ - محک تجربه، عبدالکریم سروش.

۳- منطق اکتشاف علمی، کارل پوپر، ترجمه احمد آرام، انتشارات سروش، ۱۳۷۰.

4- Hines. R. D., *Popper's Methodology of Falsificationism and Accounting Research*, *Accounting Review*, Oct. 1983, PP. 657-715.

حالی که تدوین فرضیه‌ها در قالب فرضیه صفر روشی جهت آزمون نمونه‌ها را ارائه می‌کند و بیشتر از آنکه بیانگر ابطال باشد، شکلی از تائید است. عدم توفیق در رد فرضیه صفر بیانگر پذیرش فرضیه صفر یا ابطال یک ثوری نیست بلکه صرفاً نشان‌دهنده یک عدم توفیقی در بدست آوردن شواهد تائید برای ثوری می‌باشد.

رویکرد ابطال‌پذیری در حسابداری کمتر مورد چالش قرار گرفته است و نوشته‌های بسیار محدودی در این مقوله وجود دارد که می‌توان دو دلیل برای آن به شرح زیر برشمرد:

۱ - پژوهشگران حسابداری با روش شناختی ابطال‌پذیری آشنایی کافی ندارند به همین جهت این رویکرد کمتر مورد توجه قرار گرفته است.

۲ - کاربرد رویکردهای استقرایی، قیاسی و اثبات‌گرایی در حسابداری تاکنون نتوانسته راهگشا باشد. در سایر رشته‌های علمی که از رویکردهای مختلف در هر دوره استفاده نموده‌اند نوعی تکوین تاریخی ملاحظه می‌شود؛ یعنی هر رویکرد در عصری که مطرح گردیده مورد کاوش قرار گرفته و ترتیب و توالی زمانی در مورد کاربرد رویکردهای مختلف رعایت گردیده است اما، در رشته حسابداری به لحاظ آنکه رویکردهای اولیه نظیر استقراء و قیاس و همچنین رویکرد اثبات‌گرایی از این توالی زمانی برخوردار نبوده‌اند و نتایجی عاید نگردیده، پژوهشگران حسابداری بستر مناسب برای پرداختن به رویکردهای جدید را پیدا نکرده‌اند با توجه به این مطالب لزوم فراگیری رویکرد ابطال‌پذیری و سایر نگرشهایی که در روش شناختی علم مطرح گردیده است می‌تواند به باروری علمی رشته حسابداری کمک نماید.

رویکرد نسبی‌گرایی - الگوهای کوهن

اولین کسی که به طور نظام‌مند اصطلاح پارادایم یا الگو^۱ را در بررسی تحولات علمی مورد استفاده قرارداد و براساس آن به طرح نظریه جدید علمی پرداخت، تامس کوهن می‌باشد که در کتابی تحت عنوان «ساختار انقلابهای علمی»^۳ به آن اشاره نمود.

1- Paradigm

2- Tomas S. Kuhn

3- Kuhn, Thomas, S., *The Structure of Scientific Revolution*, Chicago, 1970.

کوهن از مفهوم «پارادایم» تعاریف گوناگونی ارائه داد. از این رو اشکالات و ابهامات قابل توجهی در تعریف و نحوه بکارگیری مفهوم پارادایم در ذهن خواننده کتاب «ساختار انقلابهای علمی» بوجود آورد.

مارگارت مسترمن^۱ معتقد است که کوهن حدود بیست و یک تعریف متفاوت از پارادایم در سراسر کتابش ارائه کرده است. کوهن در پاسخ اعلام داشت او بیش از دو تعریف در مورد پارادایم یا الگو ارائه نداده است. اولین تعریف او عبارتست از: «مجموعه عقاید، ارزشها، تکنیکهایی که افراد یک جامعه علمی بکار می‌برند، پارادایم خوانده می‌شود.» بر این اساس کوهن اشاره نمود است که الگو در بردارنده چندین عنصر است «قانون، تئوری و کاربرد ابزار علمی» تعریف به عمل آمده از الگو به این معنی دو اشکال عمده از نقطه نظر منتقدان کوهن دارد:

۱ - ذهنی بودن

۲ - غیرعقلانی بودن.

کوهن در چاپ دوم کتاب «ساختار انقلابهای علمی» دو اشکال ذهنی و غیرعقلانی بودن بر تعریف پارادایم را پذیرفته و تعریف دومی را پیشنهاد می‌کند: «پارادایم راه حل‌های مشکلات واقعی چون مثالواره است که می‌توانند با جایگزین نمودن قواعد اساسی در جهت حل مشکلات باقیمانده دانش در حالت عادی بکار گرفته شوند». کوهن تعریف اول را فلسفی و تعریف دوم را جامعه‌شناختی می‌داند.

پارادایم یک مفهوم کلیدی از دیدگاه کوهن می‌باشد و فهم تئوری او در زمینه تکامل انقلاب علمی بستگی کامل به تفسیر دقیق از این اصطلاح دارد. قبل از طرح نظریه او بیان پیش فرض‌هایی که وی به طور پراکنده در کتابش مطرح نموده است ضروری است.^۲ اولین پیش فرض او رابطه بین پارادایم و علم است. به نظر وی هر علمی دارای یک یا چند

1- Masterman, Margart., *The Nature of Paradigm*, Cambridge University Press, 1971, PP. 58 - 60.

۲ - نامه علوم اجتماعی، پارادایم و جامعه‌شناسی، نفی آزاد ارمکی، دانشگاه تهران، جلد دوم، شماره ۳، بهار ۱۳۷۲، ص ص ۴۹ - ۲۹.

پارادایم است از این رو علم بدون پارادایم امکان پذیر نیست.

دومین پیش فرض او به چگونگی پیشرفت علم مربوط است. او معتقد است که علوم براساس انقلاب به پیشرفت دست می یابند. انباشتگی و تراکم اطلاعات برای هر علمی لازم است اما کافی نیست. از این رو کوهن، نظریه خود را «انقلاب علمی» در مقابل «انباشتگی علمی» نامیده است.

سومین پیش فرض او به علت تفاوت علوم از یکدیگر مربوط است و پارادایم را وسیله ای جهت تعیین تفاوت علوم از یکدیگر می داند.

کوهن در بیان تئوری خود به بررسی و ارائه مراحل گوناگون می پردازد. به نظر وی در مرحله اول، علوم با وجود پارادایم موجود در پی حل مشکلات برمی آیند. او این مرحله را حالت هنجار علم می داند. مرحله دوم، زمانی پیش می آید که بعضی از فعالیت های علمی حالت غیرعادی پیدا نموده زیرا بعضی از مشکلات براساس تئوری، روشها، قواعد و ابزار علمی موجود قابل حل نیستند. او این مرحله را حالت ناهنجاری^۱ نامیده است. اگر پاسخی که به مشکلات جاری داده می شود کفایت نکند، اجتماع علمی دچار نابسامانی می گردد. این مرحله حالت بحرانی^۲ نامیده می شود. از نظر کوهن مرحله بحرانی برای همیشه حاکمیت نیافته و خود زمینه ایجاد مرحله جدیدی می باشد که او این مرحله را «انقلاب» نامیده است. این مراحل را می توان مطابق شکل زیر نشان داد:

پارادایم جدید > —————> حالت ناهنجاری > —————> پارادایم موجود
(انقلاب) (بحران) (حالت هنجاری علم)

دیدگاه کوهن از این جهت نسبی گرای تلقی می شود که یک فرد نسبیگرا، وجود یک ملاک عقلانی را که داوری در مورد برتری یک نظریه را نسبت به نظریه های دیگر مجاز بداند، انکار می کند و هیچ سند و حاکمیتی را بالاتر از رضایت گروه علاقه مند به یک نظریه نمی داند. به

-
- 1- Normal
 - 2- Anomaly
 - 3- Crisis

عبارت دیگر معیاری که نشان دهد یک نظریه نسبت به سایر نظریه‌ها بهتر است، باورهای دانشمندان و ارزشهای حاکم بر هر جامعه علمی است. که این ویژگی یک امر نسبی است و به همین جهت این رویکرد، نسبی‌گرایی نامیده شده است.

دیدگاه کوهن در حسابداری در سال ۱۹۷۶ به وسیله ولنز^۱ در مقاله «انقلاب در تفکر حسابداری» مطرح شده است. وی در این مقاله سعی کرده که نشان دهد، رویدادهایی در حسابداری وجود دارد که زمینه لازم برای ایجاد انقلاب در تفکر حسابداری را ضروری نموده است. به عبارت دیگر حسابداری در حال سپری نمودن دوره بحران یا (حالت ناهنجاری) و ایجاد یک پارادایم جدید است.

در سال ۱۹۷۷ انجمن حسابداران امریکا با انتشار بیانیه «ثوری حسابداری و پذیرش ثوری» به نوعی سیر تحول اندیشه حسابداری را از دیدگاه کوهن مورد توجه قرار داد. در این بیانیه سه رویکرد مسلط نظری در حسابداری به شرح زیر معرفی شده است:

۱ - رویکرد کلاسیک (سود واقعی / استقرایی)

۲ - رویکرد تصمیم - انتفاع^۵

۳ - رویکرد اقتصادی بودن اطلاعات^۶

یکی دیگر از مباحثی که در این بیانیه مطرح گردید افزایش تنوع تئوریها و روشهای حسابداری باعث به وجود آمدن چندین پارادایم رقیب در حسابداری شده است.

بر اساس نوشته «بلکویی»^۸ حسابداری فاقد یک پارادایم یا الگوی جامع است و آن را

1- Wells

2- Wells, M.C., A Revolution in Accounting Thought, The Accounting Review, July, PP. 1976, 471, - 82.

3- Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, A.A.A., 1977.

4- Classical (True - Income / Inductive)

5- Decision - Usefulness

6- Information - Economics

7- Competing Paradigms.

8- Belkaoui

می‌توان یک علم چند پارادایمی دانست و مساله آینده علم حسابداری تلاش برای یافتن پارادایم (الگوی) مسلط می‌باشد که دشواریهای خاص خود را نیز به همراه دارد.

عده‌ای از اندیشمندان حسابداری وقوع یک انقلاب علمی را در حسابداری پیش‌بینی کرده‌اند و علت آن را عدم رضایت از پارادایم موجود می‌دانند. از دیدگاه آنها پارادایم موجود در حسابداری، بهای تاریخی می‌باشد که مبتنی بر مفاهیم تحقق درآمد، تطابق، تداوم فعالیت، تفکیک شخصیت و دوره زمانی است. ناتوانی بهای تاریخی برای تهیه گزارشهای مالی در طول دهه ۱۹۷۰ به دنبال یک تورم شدید که باعث بوجود آمدن ناراضیهای بسیاری شد، مطرح گردید؛ اما با کاهش تورم در دهه ۱۹۸۰، انتقاد از بهای تاریخی نیز کاهش یافت، با این وجود تاثیراتی که بر توسعه پارادایم‌های جدید منتهی می‌شود می‌تواند ماهیتی بسیار بلند مدت داشته باشد. پرسش در مورد امکان ظهور یک مدل ارزشیابی جدید و یا نوع دیگری از پارادایم را فقط زمان می‌تواند پاسخ دهد.

کاربرد پارادایم در حسابداری می‌تواند نتایج زیر را برای این علم بدست آورد:

- ۱ - حسابداری بطور نظام‌مند مورد مطالعه قرار گیرد.
- ۲ - نقاط ضعف و قوت تئوریه‌ها به بحث گذاشته شود.
- ۳ - جهت‌گیری‌های حسابداری در دهه‌های گذشته روشن گردد.
- ۴ - روندی که حسابداری در دهه‌های آینده دنبال خواهد نمود به بحث گذارده شود.
- ۵ - رابطه تئوریه‌های مختلف حسابداری با یکدیگر مطرح گردد.
- ۶ - رابطه تئوریه‌ها و روش‌ها به بحث گذارده شود.

رویکرد عقل‌گرایی - برنامه‌های پژوهشی

روش‌شناسی برنامه‌های پژوهشی علمی به وسیله «ایمره لاکاتوس»^۱ مطرح گردید. وی بر دیدگاههای پوپر و کوهن انتقاداتی داشته است. از جمله آنکه، کوهن ارتباط بین یک پارادایم با نظریه‌های تشکیل دهنده‌اش را روشن نساخته است. از طرف دیگر پارادایم‌های کوهن، آن

1- Methodology of Scientific Research Programms

2- Imre Lakatos

چنان استحکام دارند که اجازه نمی‌دهند به هنگام بروز نقص در آنها مشکلاتشان را رفع نمود. برنامه‌های پژوهشی لاکاتوش بر سه اصل استوارند :

۱ - یک «راهبرد سلبی» یا کاوش منفی که از فرضیه‌های بنیادین تشکیل شده که لاکاتوش آنها را «هسته صلب» یا هسته مقاوم می‌نامد و نباید در معرض ابطال یا اصلاح قرار گیرد مگر با نفی برنامه پژوهشی. به عبارت دیگر، راهبرد سلبی برنامه تحقیق، قاعده روش شناختی‌ای است که قرار می‌گذارد هسته مقاوم برنامه، نباید در طول برنامه، ابطال یا اصلاح شود.

۲ - یک «راهبردیابی ایجابی یا کاوش مثبت» که شامل سلسله تقریباً منسجمی از پیشنهادها است که می‌گویند اگر خواسته شود نظریه‌های خاص اصلاح شوند چگونه این اصلاح و تغییر انجام شود.

۳ - سلسله‌ای از نظریه‌ها که هر یک حاصل افزودن بندهای کمکی به نظریه قبلی است. رویکرد لاکاتوش از بسیاری جنبه‌ها بهتر از رویکرد کوهن است. لاکاتوش، برخلاف کوهن، امکان ایجاد چندین برنامه پژوهشی را با هم و در یک زمان و در یک قلمرو واحد جایز می‌داند. همچنین بر خلاف کوهن که معتقد است پارادایم‌ها با هم ناسازگارند و به همین جهت راه مقایسه عقلانی بر آنها بسته است، لاکاتوش معتقد است که می‌توان رشد نسبی سنتهای پژوهشی رقیب را مقایسه کرد.

از دیدگاه لاکاتوش، یک برنامه پژوهشی، دسته‌ای از رهنمودها را برای رشد نظریه‌های خاص فراهم می‌کند و مجموعه‌ای از فرضهای کلی درباره پدیده‌ها و روشهای عمل در یک حوزه مورد مطالعه است.

لاکاتوش می‌گوید: من از یک روش شناسی برنامه‌های پژوهش علمی جانبداری می‌کنم که بعضی از مسائلی را که هم پوپر و هم کوهن در حل آن ناموفق بوده‌اند، حل می‌کند. من مدعی هستم که واحد توصیفی نوعی دستاورد علمی عبارت از یک فرضیه جدا و منفرد نیست بلکه

۱- لادن لاری. از نظریه‌ها تا سنتهای پژوهشی؛ ترجمه محمد کاظم علمی. دانشگاه و انقلاب، ص

2- Negative heuristic

3- hard core

4- Positive heuristic

در واقع یک برنامه پژوهشی است که واحد مزبور را تشکیل می‌دهد.^۱

لاکاتوش معتقد است که انتقاد عبارت از این نیست که یک تئوری را با ابطال سریع به سبک پوپر نابود سازیم. انتقاد مهم همیشه سازنده است. بدون تئوری بهتر هیچ ابطالی وجود ندارد، کوهن در اشتباه است که تصور می‌کند انقلابهای علمی ناگهانی و به منزله تغییرات غیرعقلانی در بینش می‌باشند. تاریخ علم هم نظر پوپر و هم نظر کوهن را رد می‌کند. آنچه معمولاً اتفاق می‌افتد این است که برنامه‌های پژوهشی پیش‌رونده، جایگزین برنامه‌های پژوهشی منحل می‌شوند.^۲

کاربرد دیدگاه لاکاتوش در حسابداری توسط «ریچارد مت‌سیج»^۳ پیشنهاد شده است. این مسأله در دو زمینه نمود داشته است اول آنکه باعث تجدید نظر در ایده قبلی وی مبنی بر اینکه حسابداری به مثابه یک علم کاربردی است گردید و همچنین اهمیتی را که برای تئوریهای دستوری یا تجویزی^۴ داشت کم‌رنگ نمود. دوم آنکه مقوله تاریخ تحول حسابداری را مبارزه بین سنت‌ها یا برنامه‌های مختلف پژوهشی دانست.^۵

این شیوه برخورد به حسابداری با رویکرد و نگرش کوهن که جابجایی پارادایم‌های حسابداری را با یکدیگر به مثابه انقلابی ارزیابی می‌کند فرق دارد، به این مفهوم که تغییر مسالمت‌آمیز است و سنت‌های مختلف پژوهشی در عین رقابت با یکدیگر با هم مرتبط هستند.

ریچارد مت‌سیج^۶ با استفاده از دیدگاه لاکاتوش و نگرش برنامه‌های پژوهشی وی، تئوری (دستوری - مشروط) حسابداری را ارائه داد. این تئوری چارچوب عمومی است که اهداف حسابداری را با ابزار دستیابی به این اهداف مرتبط می‌سازد. این تئوری سه عنصر اساسی

1- Lakatos, I., *Falsification and the Methodology of Scientific Research Programmes*, 1970, PP. 91 - 112.

۲ - ایمره لاکاتوش، علم و علم کاذب، فصلنامه حوزه و دانشگاه، شماره ۱، زمستان ۱۳۷۳، ص ۴۹.

3- Richard Mattessich

4- Applied Science

5- Normative

6- Conditional - Normative Accounting Theory

دارد: اولین عنصر، ابزار و هدف^۱ را با استفاده از فرضیه‌های ابزاری ارتباط می‌دهد. برای مثال هدف تئوری به وضوح بیان می‌گردد، در حالی که اغلب پژوهش‌های تجربی که در حال حاضر انجام می‌شوند فاقد این ویژگی می‌باشند. دومین عنصر، صورت‌بندی یا فرموله کردن سلسله مراتبی از اهداف است که توسط فرد و جامعه تعقیب می‌شوند. سومین عنصر، اهداف حداکثر نمودن ثروت و سود و همچنین مسائل دیگر مانند خردگرایی ناکامل را نیز در خود جمع کرده است.

«ریچارد مت سیچ» تئوری خود را از دیگر تئوریهای دستوری متمایز می‌داند زیرا از مدل‌های مختلفی استفاده می‌کند که از هنجارهای مشخص، ارزشیابی و اصول گوناگون تأثیر گرفته‌اند و به نتایج کوتاه مدت مانند حداکثر نمودن سود به عنوان تنها هدف قابل توجه، اجتناب نموده و به اقتصاد زیست محیطی تأکید می‌کند.^۲ در مجموع می‌توان گفت که دیدگاه لاکاتوش در حسابداری کمتر مورد توجه قرار گرفته و از روش شناختی وی استفاده چندانی نشده است.

۳ هرج مرج گزایی روش شناختی

یکی از رویکردهای جسورانه در روش شناختی علم، دیدگاه «پل فیرابند»^۴ است که آن را در کتاب «ضد روش»^۵ شرح داده است؛ نظریات فیرابند را می‌توان به شرح زیر برشمرد.
۱- «همه چیز ممکن است»: تنها اصل روش شناختی است که مانع پیشرفت علمی می‌شود.^۶

از دیدگاه فیرابند، عوامل بسیار زیادی وجود دارد که بر تحول علمی مؤثر است و سعی در

1- anything goes

2- Mattesich, R., Conditional - Normative Accounting Theory, The University of British Columbia, 1992, PP. 1 - 14.

3- Methodological Anarchism

4- Paul Feyerabend

5- Feyerabend, P., How to defend Society against Science, 1981, PP. 156 - 167.

6- anything goes

تکیه نمودن به چند قاعده روش شناختی برای توضیح آن تحول، بیهوده است. روش‌شناسی اکنون چنان از مطالب پیچیده توخالی پر شده که درک خطاهای ساده در پایه و اساس آن بسیار دشوار است. اوضاع شبیه پیکار با اژدهایی است که دارای چند سر می‌باشد و هرگاه یکی از سرهای آن قطع گردد، سرهای باقی مانده، تبیین محوری دیگری را نشان می‌دهند.

کاربرد اصول یا قواعد روش شناختی خود عامل جلوگیری توسعه علمی است و به جای کمک، مانع پیشرفت علمی می‌شوند. از طرفی چون هیچ نظامی از قواعد روش شناختی نمی‌توان یافت که راهنمای انتخاب تئوری شود یا پیشرفت علمی را شتاب بخشد، بنابراین تنها قاعده‌ای که می‌توان از آن در همه شرایط و در هر نقطه برای توسعه علم سود جست این اصل است که «همه چیز ممکن است».

۲ - تئوریهای رقیب قابل مقایسه نیستند: فیرابند معتقد است که اختلاف در مفاهیم میان تئوریهای رقیب، آنچنان شدید است که مفاهیم نظری و مشاهده‌ای مربوط به یک تئوری را نمی‌توان به زبان تئوری دیگری به کار برد، بنابراین تئوریهای رقیب غیرقابل مقایسه‌اند و انتخاب یک تئوری اساساً یک ترجیح ذهنی می‌باشد.

۳ - پیشرفت علمی در گرو تئوری‌زایی انبوه است: از دیدگاه فیرابند به جای تولید تئوریهایی که با تئوریهای کنونی سازگار باشند باید پژوهشگران را به افزایش تئوریهای متقابلاً ناسازگار و بدیل، تشویق نمود. و این عمل موجب تئوری‌زایی انبوه خواهد شد و رقابت میان این تئوریهایی نقش مهمی در پیشرفت علم خواهد داشت.

۴ - علم الزاماً بالاتر از سایر نظامهای فکری نیست: علم فعالیتی فکری است که هر فرد علاقه‌مندی می‌تواند به بررسی و نقد آن پردازد و اگر دشوار و عمیق به نظر می‌رسد به دلیل تبلیغات گمراه‌کننده تعدادی از دانشمندان است. علم کارهای زیادی انجام داده است ولی ایدئولوژی‌های دیگر نیز همین تاثیر را داشته‌اند. علم صرفاً یکی از ایدئولوژی‌های متعددی

۱- پل فیرابند، چگونه باید از جامعه در برابر علم دفاع کرد، ترجمه شاپور اعتماد، مجله ارغنون، بهار ۱۳۷۳، ص ۱۵۸ - ۱۴۹.

2- Theory Proliferation

3- Feyerabend, P., How to defend Society against Science, 1981, PP. 156-167.

است که جامعه را به پیش می‌راند و باید با آن همان رفتار را داشت که با سایر ایدئولوژی‌ها عمل می‌شود و نه بیشتر.

دیدگاه فیرابند در حسابداری مورد توجه قرار نگرفته است و بعضی از نویسندگان در مقالات خود در مباحث روش شناختی به نظریات وی اشاره داشته‌اند، اما در مورد کاربرد دیدگاه‌های وی در حسابداری نوشته مستقلی مشاهده نگردید.

منابع و مأخذ

- ۱ - آزاد ارمکی، تقی، نامه علوم اجتماعی، دانشگاه تهران: جلد دوم، بهار ۱۳۷۲.
- ۲ - برت، ادوین ارتور، مبادی مابعدالطبیعی علوم نوین، ترجمه: عبدالکریم سروش، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی، ۱۳۶۹.
- ۳ - بارور، ایان، علم و دین، ترجمه: بهاء‌الدین خرمشاهی، مرکز نشر دانشگاهی، ۱۳۶۲.
- ۴ - پوپر، کارل، منطق اکتشاف علمی، ترجمه: احمد آرام، انتشارات سروش، ۱۳۷۵.
- ۵ - تفضلی، فریدون، تاریخ عقاید اقتصادی، تهران، نشر نی، ۱۳۷۲.
- ۶ - چالمرز، الن ف، چیستی علم، ترجمه: سعید زبیا کلام، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی، ۱۳۷۴.
- ۷ - سروش، عبدالکریم، علم‌شناسی فلسفی، موسسه مطالعات و تحقیقات فرهنگی، ۱۳۷۲.
- ۸ - سروش عبدالکریم، تفرج صنع، موسسه فرهنگی صراط، ۱۳۷۳.
- ۹ - سروش، عبدالکریم، فرهنگ، کتاب اول و دوم، موسسه مطالعات و تحقیقات فرهنگی، ۱۳۶۶.
- ۱ - فیرابند، پل، چگونه از جامعه در برابر علم دفاع کرد، ترجمه شاپور اعتماد، مجله ارغنون، بهار ۱۳۷۳.
- ۱۱ - کاظمی، سیدعلی اصغر، روش و بینش در سیاست، دفتر مطالعات سیاسی و بین‌المللی، ۱۳۷۴.

- ۱۲ - گلاس، ژ. ج. س. علم اقتصاد: پیشرفت، رکود یا انحطاط، ترجمه: محسن رنایی، انتشارات فلاحت ایران، ۱۳۷۳.
- ۱۳ - لاری، لادن، از نظریه‌ها تا سنتهای پژوهشی، ترجمه: محمدکاظم علمی، دانشگاه و انقلاب، ۱۳۷۳.
- 14 - Belkaoui, Ahmed, "Accounting Theory", Dryden Press, 1993.
- 15 - Canning, J.B., "The Economics of Accountancy", New York, The Ronald press, 1992.
- 16 - Felton, S., "Positive Thinking in Accounting Research", C.A.M, 1992.
- 17 - Feyerabend, P., "Against Method", Londers, 1975.
- 18 - Feyerabend, P., "How to defend Society Against Science", Lenders, 1981.
- 19 - Friedman, Milton., "Essays in Positive Economics", The University of Chicago Press, 1953.
- 20 - Gensen, M.C., "Refelections on the State of Accounting Research", Stanford University, 1970.
- 21 - Hawes, B.C., "Pragmatics of Analoging", Addison - Weslly, 1972.
- 22 - Hendrikson, Elden. S., "Accounting Theory", Richard - Irwin, 1992.
- 23 - Hiness, R.D., "Popper's Methodology of Falsificationism and Accounting Research", Accounting Review, Oct., 1983.
- 24 - Ijiri, Yuji., "Theory of Accounting Measurement", A.A.A, 1975.
- 25 - Kerlinger, F.N., "Foundations of Behavioral Research", New York, Holt Press, 1964.
- 26 - Kuhn, Tomas, S., "The Structure of Scientific Revolution", Chicage, 1970.
- 27 - Lakatos, I., "Falsfication and the Methodology of Scientific Research Programmes", 1970.
- 28 - Mattesich, R., "Accounting and Analytical Methods", Richard - Irwin, 1966.

- 29 - Mattesica, R., "Conditional - Normative Accounting Theory", The University of British Columbia, 1992.
- 30 - Masterman, M., "The Nature of Paradigm", Cambridge University Press, 1971.
- 31 - Paton, W.A., "Accounting theory", New York : Theronald Press, 1922.
- 32 - Rosenthal, M., "A Dictionary of Philosophy", 1967.
- 33 - Solman, W.C., "The Foundations of Scientific Inference", pittsburgh University Press, 1975.
- 34 - Sterling, R., "Positive Accounting", Abacus, 1990.
- 35 - Watts and Zimmerman, "Positive Accounting Theory", printice - Hall, 1986.
- 36 - Wells, M.C., "A Revolution in Accounting Thought", **The Accounting Review**, July, 1976.
- 37 - Wolk, H.I., "Accounting Theory", South - Western : Pub, 1992.
- 38 - YU, S.C., "The structure of Accounting Theory", The University of Florida, 1976.