

مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز  
دوره بیست و ششم، شماره اول، بهار ۱۳۸۶ (پیاپی ۵۰)  
(ویژه‌نامه حسابداری)

نگرش فلسفی به تئوری اثباتی حسابداری: از ابطال‌پذیری پوپر تا  
برنامه پژوهشی لاکاتوش

دکتر علی ثقفی\*  
دانشگاه علامه طباطبایی

دکتر شکراله خواجهی\*\*  
دانشگاه شیراز

امین ناظمی\*\*\*  
دانشگاه تهران

چکیده

تئوری‌های علمی موجود، برگرفته از تفکرات فلسفی اندیشمندان در حوزه‌ی علوم و فنون گوناگون است. تئوری اثباتی حسابداری تحت تأثیر این تفکرات قرار گرفته است. در بین نگرش‌های فلسفی، رویکرد ابطال‌پذیری پوپر و رویکرد علمی-پژوهشی لاکاتوش دارای تأثیر چشمگیری بر تئوری‌های حسابداری بوده است. از دیدگاه نویسندگان، تئوری‌های اثباتی در حسابداری تحت تأثیر روش شناختی برنامه‌ی علمی-پژوهشی لاکاتوش است. به بیان دیگر، تئوری‌های اثباتی در راستای رویکرد ابطال‌پذیری پوپر نمی‌باشد. آنچه مسلم است، مباحث مطرح شده در این تحقیق به معنی نفی یا قبول مطلق پژوهش‌های اثباتی در حسابداری نیست.

واژه‌های کلیدی: ۱. تئوری اثباتی حسابداری ۲. ابطال‌پذیری پوپر ۳. رویکرد پژوهشی علمی لاکاتوش

۱. مقدمه

رواج آزمون‌های تجربی فرضیه‌ها در حوزه‌های اقتصاد و مالی، به ویژه فرضیه‌ی بازار کارای سرمایه<sup>۱</sup>، اثر مهمی بر تحقیقات حسابداری گذاشت. در اواسط دهه ۱۹۶۰ میلادی، آزمون‌هایی که در زمینه‌ی فرضیه‌های بازار کارا انجام شد، پیامدهایی به دنبال داشت، همچنین مقابله‌ی فرضیه‌هایی قرار

\* دانشیار بخش حسابداری

\*\* استادیار بخش حسابداری

\*\*\* دانشجوی دکتری حسابداری

گرفت که حسابداران به استناد آن احکام دستوری استنتاج می‌کردند. در واقع دهه ۱۹۶۰ اوج یک دوره‌ی نظریه‌پردازی در حسابداری محسوب می‌شود. در این دوره شمار مقالات مطرح شده در رابطه با موضوعات روش‌شناسی حسابداری افزایش چشمگیری یافت (گافیکی<sup>۲</sup>، ۲۹۱: ۲۰۰۳). با در نظر گرفتن شرایط خاص، نتایج تحقیقات نشان داده است که بازار سهام به‌طور منظم به واسطه‌ی تغییر روش‌های حسابداری گمراه نمی‌شود. طرح فرضیه بازار کارا برای حسابداری، دلهره و نگرانی را به دنبال داشت و باعث شد بعضی از حسابداران تصور کنند که با اثبات فرضیه‌های بازار کارا (در حالت‌های مختلف آن) حسابداری مؤثر نیست (ثقفی، ۱۳۷۲). به این دلیل حسابداران به مطالعات و آزمون‌های تجربی روی آورده، تجربیاتی در رقابت با مفروضات بازار کارا پیدا کرده‌اند. این تحقیقات شالوده و اساس ایجاد و به‌کارگیری تئوری حسابداری اثباتی<sup>۳</sup> را تشکیل می‌دهد.

مهم‌ترین برتری تئوری اثباتی، کشف الگوهای منظم در زمینه‌ی انتخاب روش‌های حسابداری و ارائه‌ی تفاسیر مشخص برای چنین الگوهایی است. تئوری حسابداری اثباتی، یک چارچوب، با مفهوم قابل پذیرش برای درک حسابداری ارائه می‌کند. این تئوری توضیح می‌دهد چرا حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد؟ همچنین چارچوبی برای پیش‌بینی انتخاب روش‌های حسابداری فراهم کرده است؛ و بررسی می‌کند، چگونه ثروت اشخاص به واسطه روش‌های مشخص حسابداری، تحت تأثیر قرار می‌گیرد. از آنجا که اعمال روش‌های گوناگون حسابداری می‌تواند بر ثروت و دارایی مؤسسه اثر بگذارد، مورد توجه محققان حسابداری از جمله واتز و زیمرمن بوده است.

واتز و زیمرمن<sup>۴</sup> (۱۹۷۹) معتقدند که اعتبار تئوری اثباتی حسابداری به دلیل فرایند علمی به کار رفته در آن است. اما (کریستنسن،<sup>۵</sup> ۱۹۸۳)، تئوری آن‌ها را به دلیل سازگار نبودن با رویکرد پوپر<sup>۶</sup> به جهت تفکیک علم از متافیزیک رد می‌کند (کریستنسن، ۶۱: ۱۹۸۳). اما به اعتقاد نویسندگان رویکرد پوپر معیار مناسبی برای انجام چنین وظیفه‌ای محسوب نمی‌شود. در ادامه با ارائه‌ی دلایل خود به توضیح این موضوع خواهیم پرداخت.

در میان روش‌هایی که بر اساس آن، علم را داشتن چند ادعای خاص برای تعیین اعتبار پدیده‌ای می‌دانند، روش‌شناسی برنامه‌های پژوهشی علمی<sup>۷</sup> لاکاتوش<sup>۸</sup> دارای مبنای واقعی تری برای ارزیابی تحقیقات علمی است. بنابراین اهداف این مقاله نخست، توضیح تفاوت‌های میان رویکرد ابطال‌پذیری پوپر و برنامه‌ی علمی - پژوهشی لاکاتوش، سپس ارزیابی سطح علمی تئوری اثباتی حسابداری در شکل برنامه‌ی پژوهشی لاکاتوش می‌باشد.

## ۲. روش تحقیق

این پژوهش بر مبنای روش کتابخانه‌ای و مستندسازی انجام می‌گیرد. بدین ترتیب که در بخش سوم، رویکرد ابطال‌پذیری پوپر تشریح می‌شود. در بخش چهارم برنامه‌های پژوهشی - علمی لاکاتوش توصیف می‌شود. بخش پنجم به تبیین تئوری‌های اثباتی حسابداری در قالب برنامه‌ی علمی - پژوهشی لاکاتوش می‌پردازد. در بخش ششم ارزیابی برنامه تئوری اثباتی حسابداری انجام می‌شود. بخش هفتم به قیود و شرایط لازم برای تبیین و انجام مقایسه تئوری‌های حسابداری در دو مکتب فلسفی تعلق دارد و بخش پایانی به نتیجه‌گیری پژوهش اختصاص داده می‌شود.

## ۳. رویکرد ابطال‌پذیری پوپر

سی و تینکر<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) با بررسی تاریخچه‌ای از مکاتب فلاسفه گذشته و تأثیر آن‌ها بر علوم، معتقدند که تلاش فلاسفه برای این است که به گونه‌ای، حقیقت را به دیگران نشان دهند (سی و تینکر، ۵۱: ۲۰۰۵). از دیدگاه ابطال‌گرایانی چون پوپر، نظریه‌ها به منزله‌ی حدسیات یا گمان‌های نظری و موقتی تلقی شده که ذهن انسان آزادانه آن‌ها را خلق کرده است تا بر مسائلی که نظریه‌های قبلی با آن مواجه شده‌اند، فائق آید و تبیین مناسبی از پاره‌ای از پدیده‌های هستی ارائه کنند. این حدس‌های نظری به محض مطرح شدن در معرض مشاهده، آزمایش و آزمون قرار می‌گیرند و در صورتی که از عهده‌ی این آزمون‌ها (آزمون اثبات) بر نیایند، باید حذف شده، حدس‌های نظری دیگری جایگزین آن‌ها شوند. به بیان دیگر علم با آزمون و خطا، یعنی با حدس‌ها و ابطال‌ها پیشرفت می‌کند. معنی دیگر این مفهوم آن است که در میان نظریه‌های موجود و آنچه پیش از آن وجود داشته، بهترین نظریه‌ها انتخاب شود. (چالمبرز، ترجمه زیباکلام، ۵۱)

در حالی که فلسفه اثباتی علم، بیان کرده بود که حقیقت ادعاهای علمی قابل تأییدند. پوپر این ادعا را به دلیل تکیه‌اش بر استقراء رد می‌کند. به عبارت دیگر او در برابر نقش استقراء که اثبات‌گرایان به آن تأکید داشتند، اعتقاد داشت که استقراء هیچ سهمی در علم، نه در مقام گردآوری و نه در مقام داوری دارد. (طاهری، ۱۸: ۱۳۷۴). هم‌چنین وی در برابر نقش اثباتی تجربه که اثبات‌گرایان برای تئوری‌ها قائل بوده‌اند، قدرت ابطال را معیاری برای تئوری‌ها می‌دانست و معتقد بود که معیار علمی بودن تئوری‌ها ابطال‌پذیری است نه اثبات‌پذیری (طاهری، ۱۸: ۱۳۷۴). او می‌گوید: یک نتیجه استقرایی هرگز نمی‌تواند کامل باشد، زیرا این نتیجه‌گیری مبتنی بر یک دامنه زمانی و مکانی خاص است و گذشت زمان ممکن است آن را نقض کند. بنابراین اثبات قطعی صحت یک تئوری غیرممکن است.

پوپر بیان می‌داشت که ابطال‌پذیری تئوری‌ها را می‌توان اثبات کرد. البته این مطلب به معنای

کنار‌گذاری حقیقت نیست. بلکه پوپر معتقد است که اگر تمام تئوری‌ها بر ابطال‌پذیری تأکید کنند، دانش علمی می‌تواند به حقیقت نزدیک‌تر شود، چون با این روش، تئوری‌های اشتباه کنار گذاشته می‌شوند. بنابراین در این نگرش، تئوری بر مشاهده تقدم دارد و هیچ مشاهده غیرمستبوق به تئوری وجود ندارد.

روش علم، روش حدس‌ها و ابطال‌ها است نه استقراء و قطعیت‌ها. ابطال‌پذیری به معنای آن است که تجربه فقط قدرت نشان دادن بطلان نظریات تجربی را دارد و نمی‌تواند صحت آن‌ها را نشان دهد. (این موضوع عکس رویکرد اثبات‌گرایی است که می‌کوشد در هر زمینه آنچه را که هست، شرح دهد، بدون آنکه هیچ نوع قضاوت ارزشی نسبت به این‌که چگونه باشد انجام دهد. این رویکرد مشاهده را بر تئوری مقدم می‌داند و بیان می‌کند که در مقام گردآوری مطالب از طریق مشاهده و قضاوت، باید از روش استقراء استفاده کرد) (طاهری، ۱۸: ۱۳۷۴). ولی پوپر معتقد است که حتی بطلان قطعی یک تئوری را نیز به صورت تجربی و منطقی نمی‌توان مشخص کرد. به اعتقاد او در علوم تجربی اگر بر اثبات قطعی یا عدم اثبات قطعی یک تئوری پافشاری کنیم، از تجربه هیچ بهره‌ای نمی‌بریم و هرگز متوجه اشتباه خود نمی‌شویم (ماک<sup>۱</sup>، ۲۳۱: ۱۹۹۰).

آنچه با قطعیت منطقی می‌توان اثبات کرد سازگاری یا ناسازگاری مجموعه‌ای از قضایا<sup>۱۱</sup> است. بر این اساس، در علوم تجربی، قضایای مربوط به هم می‌توانند به دو دسته قضایای نظری و قضایای مشاهده‌ای تقسیم شوند، به گونه‌ای که سازگاری یا عدم‌سازگاری منطقی آن‌ها به آسانی قابل تشخیص باشد.

در فلسفه علمی ابطال‌پذیری پوپر، یک تئوری، زمانی باطل می‌شود که مورد عینی متناقض با آن پذیرفته شود. مشکل اصلی این نوع ابطال‌پذیری، (به گونه‌ای که هم منطقی و هم تجربی باشد) غیرممکن بودن استنتاج قضایای مشاهده‌ای از علم محض است. پوپر در مورد پدیده‌هایی که قطعاً براساس تجربه‌های آنی و لحظه‌ای شناخته می‌شوند، صحبت می‌کند. او معتقد است که در توصیف هر پدیده‌ای عناوین، علائم و یا عقاید معینی استفاده می‌شود. نظریه‌ی "اینجا یک لیوان آب است" به وسیله هیچ تجربه‌ی مشاهده‌ای قابل تأیید نیست، به دلیل آنکه عناصر بکار رفته در آن با هیچ تجربه‌ی حسی ویژه‌ای به هم مربوط نمی‌شوند. (یعنی یک تجربه آنی در یک لحظه است). مثلاً کلمه لیوان به بدنه فیزیکی که نشان‌دهنده یک رفتار قانونمند است، دلالت دارد و در مورد کلمه‌ی آب هم به همین ترتیب است. کلیات نمی‌تواند در شکل تجربه قرار گیرند، آن‌ها توانمندی تشکیل ندارند (ماک، ۲۳۱: ۱۹۹۰).

هر قضیه‌ای که در مورد تجربه‌های حسی مطرح می‌شود، باید به چند تئوری مبتنی بر ادراک تکیه کند البته هیچ تئوری مبتنی بر ادراک را به دلیل مشکل استقراء به‌طور قطعی نمی‌توان اثبات نمود. همچنین هر مشاهده‌ای که به ابزارهایی مانند، میکروسکوپ، تلسکوپ و ... تکیه کند به ناچار بر تئوری‌های اضافی (تئوری چشم مسلح) استوار است. به‌طور خلاصه، می‌توان گفت هیچ حوزه‌ی واقعیات

غیرتئوریکی بر خلاف آنچه که در آن تئوری مورد آزمایش قرار می‌گیرد، وجود ندارد. راه حل پوپر برای این نوع مشکلات و سایر مسائل مشابه، اتخاذ یک تصمیم روش‌شناسی است. تصمیمی که تئوری‌های پشتیبانی را به‌عنوان دانش پیش‌زمینه‌ای شخص قلمداد می‌کند. فرض کنید که  $h$  فرضیه،  $e$  شاهد (گواه) و  $b$  دانش پیش‌زمینه<sup>۱۲</sup> باشد. در این صورت هر سه مورد را به صورت قراردادی پذیرفته، اقدام به آزمون تئوری می‌کند.

نوع دیگری از روش‌شناسی ضروری براساس رویکرد ابطال‌پذیری پوپر، به قبول مشاهدات ابطال‌پذیر مربوط می‌شود. به‌عنوان مثال، اگر فقط یک محقق وقوع یک حادثه ابطال‌پذیر را گزارش کند، آیا آن تئوری باید باطل شود؟ اگر دو محقق مشاهده یکسانی از یک حادثه داشته باشند، چگونه خواهد بود؟ و به همین ترتیب. برای اثبات درستی یک مشاهده، به چند مشاهده دیگر نیاز است؟ پاسخ این است که هیچ تعداد محدودی از مشاهدات نمی‌تواند درستی آن‌ها را به‌طور قطعی اثبات کند. بنابراین پوپر تصمیم روش‌شناسی دیگری می‌گیرد. او می‌گوید: یک موضع مشاهده‌ای ابطال‌پذیر فقط در صورتی قابل قبول است که بر یک اثر قابل تجدید<sup>۱۳</sup> بنا شده باشد.

در تئوری‌های نوع احتمالی نیز همین مسأله مطرح است (این نوع تئوری‌ها هم قابلیت ابطال‌پذیری قطعی ندارند). لذا روش‌شناسی دیگری نیاز است، تصمیمی که شرایط رد یک تئوری را مشخص کند. اما اساسی‌ترین تصمیم روش‌شناسی در رویکرد ابطال‌پذیری پوپر بر پایه این واقعیت استوار شده است: "همیشه ممکن است راهی برای طفره رفتن از ابطال پیدا کرد". به‌عنوان مثال از طریق اصلاحات موضعی<sup>۱۴</sup> فرضیه‌های معین یا به موضعی به یک مفهوم<sup>۱۵</sup> استفاده از این اصلاحات و یا سایر ترفندهای قراردادی دیگر، می‌توان ارتباط مناسب بین یک تئوری و داده‌های تجربی برقرار نمود. به این ترتیب، در رویکرد ابطال‌پذیری پوپر، نباید تلاش نمود تا به هر شکل ممکن تئوری‌ها از ابطال‌پذیری، دور نگه داشته شوند.

ماک (۱۹۹۰) در این باره اظهار کرده است که

اگر سیستم ما مورد تهدید قرار گیرد، ما هرگز آن را با هیچ نوع ترفند قراردادی نمی‌توانیم نجات دهیم. بنابراین ما بایستی مانع از استفاده از احتمالات ممکن به منظور توجیه یک نظریه شویم و سعی کنیم به سیستمی نایل شویم که با واقعیت تطابق داشته باشد. (ماک، ۲۳۲: ۱۹۹۰)

هدف از طراحی این تصمیم روش‌شناسی، این است که تئوری‌ها در معرض بی‌رحمانه‌ترین آزمون‌ها برای بقا قرار گیرند و تنها بهترین تئوری‌ها، باقی بمانند. بنابراین از دیدگاه ابطال‌گرایان، علم با طرح مسأله‌هایی در مورد تبیین جنبه‌هایی از جهان هستی آغاز می‌شود. دانشمندان برای حل این مسائل، فرضیه‌هایی را حدس می‌زنند، سپس این فرضیه‌ها مورد آزمون قرار می‌گیرند، برخی از آن‌ها به سرعت حذف می‌شوند و برخی دیگر ممکن است موفق‌تر باشند که در این صورت باید تحت آزمون‌های

سخت‌تری قرار گیرند تا ابطال شوند. پس هرگز نمی‌توان گفت که یک نظریه صادق است بلکه می‌توان گفت نظریه‌ی حاضر نسبت به نظریه‌های پیشین به دلیل تحمل آزمون‌های سخت‌تر، برتری دارد. یکی از انتقادات شدیدی که کریستنسن (۱۹۸۳) بر تئوری‌های اثباتی حسابداری دارد، تخطی این تئوری‌ها از اساسی‌ترین قاعده روش‌شناسی پوپر است که می‌گوید: برخلاف روش تجربی که در آن تئوری‌ها در معرض آزمون‌های سخت قرار می‌گیرند، مکتب رچستر<sup>۱۶</sup> با معرفی مباحثات اصلاحات موضعی، ضعف تئوری‌های خود را توجیه می‌کند. این روش تخطی از هنجارهایی است که به نظر پوپر، چنانچه یک موضوعی بخواهد علمی قلمداد شود، باید از آن‌ها پیروی کند (کریستنسن، ۲۰: ۱۹۸۳). به اعتقاد نویسندگان، رویکرد لاکاتوش به دلایلی نسبت به رویکرد ابطال‌پذیری پوپر برتری دارد. این دلایل در ادامه تشریح می‌شود. برتری برنامه علمی-پژوهشی لاکاتوش بر ابطال‌پذیری، معمولاً به وفاداری آن به تاریخچه دقیق‌تر تجربیات علمی بر می‌گردد. یک دیدگاه روش‌شناسی دقیق علمی باید به گونه‌ای، زمینه‌ی رشد تئوری‌های پیچیده‌تر را فراهم سازد.

مطالعه‌ی تاریخی بیانگر این است که تکامل تدریجی و پیشرفت علوم مهم، نشان‌دهنده ساختاری است که توسط استقرائرایان و ابطال‌گرایان به دست نمی‌آید. (چالمبرز، ۷۷: ۱۹۸۲)<sup>۱۷</sup>.

لاکاتوش به دلیل فراهم کردن دیدگاه روش‌شناسی، اعتبار بیشتری دارد. علاوه بر آن، برطبق گفته‌های چالمبرز (۱۹۸۲) واقعیت تاریخی که ابطال‌گرایان از پاسخ دادن به آن عاجزند، نشان می‌دهد اگر روش‌شناسی آن‌ها مورد حمایت بسیاری از دانشمندان بود، در این صورت بسیاری از تئوری‌هایی که در حال حاضر از بهترین نمونه‌های تئوری‌های علمی هستند، هرگز نباید توسعه نمی‌یافتند و در مرحله‌ی آغازین، رد می‌شدند. در هر صورت حسابداری اثباتی ممکن است به وسیله رویکرد لاکاتوش، علمی قلمداد شود در حالی که معیار ابطال‌پذیری پوپر را نتواند به دست آورد.

#### ۴. روش‌شناسی برنامه‌های پژوهشی علمی لاکاتوش

لاکاتوش از فلسفه ابطال‌پذیری علمی پوپر به دلیل اینکه از دو جنبه با واقعیات موجود سازگار نبود، انتقاد می‌کند. نخست اینکه لاکاتوش اشاره می‌کند که در رویکرد ابطال‌پذیری، آزمون، یک جدال دو طرفه بین تئوری و آزمایش است. به گونه‌ای که در برخورد آخر فقط این دو در مقابل هم قرار دارند؛ در صورتی که بر اساس شواهد تاریخی-علمی یک آزمون، جدالی حداقل سه طرفه بین تئوری‌های رقیب و آزمایش است و در تجربیات علمی واقعی، یک تئوری هرگز به وسیله شواهد متناقض رد نمی‌شود، مگر اینکه تئوری جایگزینی وجود داشته باشد. در حالی که گاهی علیرغم وجود شواهد غیر قابل پیش‌بینی، تئوری مناسبی برای تبیین آن وجود ندارد. دوم اینکه بر طبق ابطال‌پذیری روش‌شناسی، تنها نتیجه پذیرفته شده در چنین جدالی (آزمون یک تئوری) ابطال‌پذیری قطعی است در حالی که در تجربیات واقعی، آزمایشات، نتایج اولیه را در تأیید آن تئوری و نه در ابطال آن ارائه

می‌کنند.

لاکاتوش معتقد است که درستی یا نادرستی هیچ تئوری تجربی به‌طور قطع نمی‌تواند اثبات شود. بنابراین بیشترین چیزی که فلسفه علمی می‌تواند به آن دست یابد، روشی شناسی است که در بازسازی عقلانی تجربیات علمی بتواند مورد استفاده قرار گیرد و در عین حال راه‌هایی برای ارزیابی عقلانی تلاش‌های علمی بی‌وقفه ارائه دهد. (ماک، ۲۳۲: ۱۹۹۰)

به‌دلیل اینکه ابطال‌پذیری توانایی به‌کارگیری در بازسازی عقلانی تاریخچه‌ی تجربیات علمی را ندارد، لاکاتوش این سؤال را مطرح می‌کند که چرا ابطال‌پذیری را باید به هر بهایی پذیرفت؟ چرا در تعدیلات نظریه‌ها از استانداردهای خاصی که باعث احیای یک تئوری می‌شوند، استفاده نمی‌شود؟ برای خاتمه دادن به این مباحث، لاکاتوش روش‌شناسی برنامه‌های پژوهشی - علمی را پیشنهاد کرد.

براساس گفته‌های لاکاتوش، مجموعه‌ی قابل ملاحظه‌ای از تئوری‌ها در مسیر رشد دانش علمی، در برنامه‌های پژوهشی به واسطه توالی ویژه‌ای از چارچوب نظری و مفهومی در هم ادغام شده‌اند. دانشمندانی که بر روی یک برنامه کار می‌کنند، تمایل دارند که در مراحل اولیه بر مجموعه‌ای از قواعد روش‌شناسی با هم اتفاق نظر داشته باشند. این توافق اساسی به چارچوب مفهومی مربوط می‌شود که نه جای رد دارد و نه اصلاح. لاکاتوش این مفهوم را هسته‌ی مقاوم<sup>۱۸</sup> برنامه‌های خود می‌نامد. (ماک، ۲۳۳: ۱۹۹۰)

بنابراین دانشمندانی که روی یک برنامه‌ی پژوهشی تحقیق می‌کنند، طوری رفتار می‌کنند که گویی در حال پیروی شماری از قواعد روش‌شناسی هستند، که مسیرهای تحقیقاتی که باید انتخاب شود و مسیرهایی که باید از آن‌ها دوری کرد، را نشان می‌دهد. اصلی‌ترین قاعده‌ای که لاکاتوش آن را "کاوش منفی"<sup>۱۹</sup> می‌نامد از فرضیه‌های بنیادین تشکیل شده است. او معتقد است که این هسته‌ی مقاوم نباید در معرض ابطال یا اصلاح قرار گیرد، جز با نفی برنامه‌ی پژوهشی. به‌عبارت دیگر، کاوش منفی برنامه‌ی تحقیق، قاعده روش‌شناختی‌ای است که قرار می‌گذارد هسته‌ی مقاوم برنامه، در طول برنامه، نباید ابطال یا اصلاح شود. در کاوش مثبت (که پیشنهادکننده‌ی سلسله‌ی تقریباً منسجمی از مسیرهای تحقیقاتی مجاز است) بیان می‌شود که اگر بنا باشد نظریه‌های خاص اصلاح شوند، چگونه باید این تغییر صورت گیرد. کاوش مثبت به شکل زیر خلاصه می‌شود:

ما باید از درایت خود در جهت تبیین یا حتی خلق فرضیه‌های معین به عنوان کمربند محافظتی هسته‌ی مقاوم استفاده کنیم. این کمربند محافظتی، فرضیه‌هایی معین است که باید آزمون‌ها را تحمل کرده، تعدیل و جایگزین شود تا بتواند از هسته‌ی مقاوم دفاع کند. (ماک، ۲۳۳: ۱۹۹۰).

دو مورد اشاره شده (کاوش منفی و کاوش مثبت)، دو اصل از اصول سه‌گانه‌ای است که برنامه‌های پژوهشی لاکاتوش بر آن استوار است. اصل سوم هم سلسله‌ای از نظریه‌هاست که هر یک

حاصل افزودن بندهای کمکی به نظریه‌ی قبلی است.

در نگاه اول ممکن است چنین به نظر آید که توصیف لاکاتوش از تجربه علمی باعث تضعیف هر نوع ادعایی می‌شود که علم در منطق و پیشرفت علمی به ارمغان می‌آورد، اما این موضوع مهم تلقی نمی‌شود. لاکاتوش راه‌هایی برای ارزیابی یا کار بر روی یک برنامه پژوهشی فراهم می‌کند. او از واژه‌ی "انتقال مسائل"<sup>۲۰</sup> برای وصف مجموعه‌ای از تئوری‌ها بهره می‌گیرد. به طوری که تئوری‌های بعدی از افزودن عبارت‌های معین (یا از تعبیر مجدد معناشناسی) به تئوری‌های پیشین به شیوه‌ی تطبیق غیرعادی، نتیجه می‌شوند. انتقال مسأله ممکن است بیانگر پیشرفت علمی یا زوال غیرعلمی باشد. مجموعه‌ای از تئوری‌ها زمانی به عنوان انتقال مسأله‌ی پیش رونده قلمداد می‌شود که تئوری‌های جدید، محتوای تجربی (جنبه عملی) بیشتری نسبت به تئوری‌های قبلی داشته باشد و واقعیت غیرمنتظره‌ای را نیز پیش‌بینی کند.

یک انتقال مسأله‌ی پیش‌رونده‌ی تئوریک ممکن است پیش‌رونده تجربی باشد، اما در صورتی پیش‌رونده تجربی به حساب می‌آید که شماری از محتواهای تجربی (جنبه‌های عملی) اضافی تأیید شوند. به این معنی که هر تئوری نوینی ما را به کشف چند واقعیت جدید هدایت کند. اگر یک برنامه پژوهشی توسط انتقال مسأله‌هایی که حداقل پیش‌رونده‌ی تئوریک نیستند، توصیف شود، آن برنامه منحط بوده، به نام "شبه علمی (به ظاهر علمی)" خوانده می‌شود. برخلاف رویکرد ابطال‌پذیری پوپر که در آن شواهد، ابطال‌پذیر نامیده می‌شدند، از دیدگاه لاکاتوش، شواهد موارد غیرعادی تلقی شده، در آینده تشریح می‌شوند. دیگر اینکه در برنامه‌ی علمی - پژوهشی لاکاتوش به جای کنارگذاری تئوری‌ها به دلیل باطل شدنشان، تنها زمانی یک تئوری را می‌توان حذف نمود که تئوری بهتری وجود داشته باشد. در این صورت تئوری پیشین باطل نشده بلکه فقط جانشین شده است.

به عبارت دیگر، لاکاتوش معتقد است که انتقاد به این معنی نیست که یک تئوری را با ابطال سریع به شیوه پوپر نابود کرد. انتقاد مهم همیشه سازنده است. بدون تئوری بهتر، هیچ ابطالی وجود ندارد. آنچه معمولاً اتفاق می‌افتد این است که برنامه‌های پژوهشی پیش‌رونده، جایگزین برنامه‌های پژوهشی منحط می‌شوند (ماک، ۲۳۳: ۱۹۹۰).

برنامه‌های پژوهشی لاکاتوش بر سه اصل استوارند (طاهری، ۲۴۰: ۱۳۷۴):

۱. یک "راهبرد سلبی"<sup>۲۱</sup> یا کاوش منفی که از فرضیه‌های بنیادین تشکیل شده است. لاکاتوش آن‌ها را هسته‌ی مقاوم می‌نامد، که نباید در معرض ابطال یا اصلاح قرار گیرد، مگر با نفی برنامه پژوهشی.
۲. یک "راهبرد ایجابی یا کاوش مثبت" که شامل سلسله‌ی منجمی از پیشنهادهایی است که چگونگی انجام اصلاح یا تغییر در نظریه‌های خاص را بیان می‌کند.
۳. سلسله‌ی نظریه‌ها که هر یک حاصل افزودن بندهای کمکی به نظریه‌ی قبلی است.

### ۵. تئوری اثباتی حسابداری به‌عنوان برنامه‌ای پژوهشی - علمی

تئوری اثباتی حسابداری بر اساس تفکر استقرایی پایه‌گذاری شده، بر مشاهده و تجربه استوار است. تئوری که در راستای تبیین پدیده‌ها و جهان هستی، بدون قانون‌گذاری رویه‌های حسابداری است. این تئوری برگرفته از اقتصاد نئوکلاسیک است. شاید واژه‌ی اقتصاد اثباتی یا اقتصاد دستوری، واژه‌ای قدیمی و آشنا برای امور مالی باشد، واژه‌ای که بر پایه تئوری اثباتی است. در نهایت این مفهوم از تئوری، زمینه‌ی تحقیقات زیادی از اقتصاد به سایر علوم از جمله حسابداری را فراهم آورده است. تئوری اثباتی حسابداری برای کشف قانونمندی‌ها و روابط بین پدیده‌های مالی است و محرکی برای تحقیق در جهت کشف قانونمندی‌ها و نظامات امور مالی به‌منظور حداکثر نمودن منافع و رفاه فردی به شمار می‌آید.

واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) در کتاب *تئوری اثباتی حسابداری* بیان می‌کنند که محققان حسابداری اثباتی در ساختن تئوری مقررات افشاء<sup>۲۲</sup>، وامدار اقتصاددانان هستند. اصلی‌ترین تئوری که در اینجا طرح است نه تنها فرض می‌کند که سیاستمداران و قانون‌گذاران، در پی حداکثر کردن منافع خود هستند، بلکه از تئوری‌های اقتصادی متکی بر این فرضیه نیز استفاده می‌کند (واتز و زیمرمن، ۱۸۰: ۱۹۸۶). آن‌ها معتقدند که مقاله‌ی مشهور میلتون فریدمن با عنوان "روش‌شناسی اقتصادی اثباتی"<sup>۲۳</sup>، الهامی معتبر و مقتدر برای روش‌شناسی تئوری اثباتی حسابداری فراهم کرد (واتز و زیمرمن، ۸: ۱۹۸۶). ویلیامز<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۳) نیز معتقد است که دوره‌ی مدرن و پیشرفته حسابداری دانشگاهی با پیدایش علم اقتصاد اثباتی شکل گرفت.

فریدمن با الهام از روش پوپر و کاربرد آن در علوم اقتصادی معتقد است که اقتصاد به صورت یک "علم عینی" فقط مطالعه‌ی نظریه‌های اثباتی است. به این ترتیب سیستمی یکنواخت و نظری را به منظور توصیف و پیش‌بینی تغییر در روابط مابین متغیرها و توابع اقتصادی مطرح می‌کند (طاهری، ۱۴: ۱۳۷۴).

در اصطلاحات لاکاتوشی، تئوری اثباتی حسابداری، بسط "نسخه‌ی شیکاگو" برنامه‌ی تحقیقاتی اقتصاد نئوکلاسیک است و فرضیات ذکر شده که هسته‌ی مقاوم برنامه‌ی اقتصاد نئوکلاسیک را تشکیل می‌دهد، می‌تواند به عنوان هسته‌ی مقاوم تئوری اثباتی حسابداری در نظر گرفته شود. لاتسیس با ترکیب قضایای زیر به توصیف هسته‌ی مقاوم پرداخته است: (لاتسیس<sup>۲۵</sup>، ۲۲: ۱۹۷۶).

۱. تصمیم‌گیران به خوبی از وضعیت اقتصادی خود آگاه هستند.
۲. تصمیم‌گیران به دلیل آگاهی بهترین راه جایگزین<sup>۲۶</sup> موجود را برای ارائه وضعیت و دارایی‌های خود انتخاب می‌کنند.
۳. با توجه به موارد ۱ و ۲، موقعیت‌ها باعث خلق منطقی درونی<sup>۲۷</sup> می‌شود و تصمیم‌گیران متناسب با منطق موقعیتشان رفتار می‌کنند.

۴. واحدها و ساختارهای اقتصادی، رفتار ثابت و هماهنگی را به نمایش می‌گذارند.

این قضایا نقطه‌ی عطفی برای شرح هسته‌ی مقاوم برنامه‌ی تحقیقاتی تئوری اثباتی حسابداری قلمداد می‌شوند، اما آن‌ها برای ارائه‌ی نظریه‌ی کامل هسته‌ی مقاوم تئوری اثباتی حسابداری کافی نیستند. لاتسیس اقتصاد نئوکلاسیک را به صورت شکلی از منطق و موقعیت تصمیم‌گیران می‌داند، اما در مکتب شیکاگو، تمایل به تخصیص منابع به صورت کارا وجود داشت، در حالی که اصطلاح "کارا" به دست آوردن بیشترین رضایت از خواسته‌های شخصی را با توجه به مقادیر معینی از منابع کمیاب در بر می‌گیرد. به عنوان مثال، تنها زمانی کسب حداکثر شمار واحدهای کالای مصرفی مشخص از منابع صرف شده کارا می‌باشد که کالاهای تولید شده، کالاهای برتر باشند، اما از آن‌جا که تمایلات مصرف‌کنندگان از طریق سیستم بازار قابل تغییر نیست کارایی، معنای واقعی خود را نخواهد داشت، در این صورت افزودن قضیه‌ی دیگر بر قضیه‌های مطرح شده لاتسیس، ضروری به نظر می‌رسد:

۵. خواسته‌ها و تمایلات افراد، مستقل از سیستم بازار است.

هسته‌ی مقاوم برنامه‌ی تئوری اثباتی حسابداری هنوز کامل نشده است. محققان تئوری اثباتی حسابداری، علاقمند به تمایز سلیق و منافع عمومی از سلیق خصوصی هستند. در نهایت، فرضیه زیر باید به برنامه‌ی تئوری اثباتی حسابداری اضافه شود:

۶. همه‌ی تصمیم‌گیرندگان تنها به وسیله منافع شخصی خود برانگیخته می‌شوند، نه به وسیله منافع عمومی.

از آن‌جا که تئوری اثباتی حسابداری آشکارا، تئوری حقوق مالکیت را در مورد واحدهای تجاری در نظر می‌گیرد (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۸: ۱۹۸۶)، جزء ترکیبی آخر برای تکمیل برنامه‌ی تئوری اثباتی حسابداری باید به صورت زیر افزوده می‌شود:

مؤسسه‌ی مکان هندسی یا محل تقاطع بسیاری از روابط از نوع قراردادهایی است که بین مدیران، صاحبان سرمایه، بستانکاران، دولت و گروه‌های حافظ منافع شخصی وجود دارد و تنها سعی می‌کند مطلوب بودن خود را حداکثر نماید.

محققینی که در زمینه‌ی تئوری‌های اثباتی حسابداری فعالیت می‌کنند، به دنبال بی‌اعتبار ساختن فرضیه‌های بنیادین اقتصاد نئوکلاسیک نیستند. در زبان لاکاتوشی، فرضیه‌های ذکر شده بیانگر هسته‌ی مقاوم برنامه پژوهشی می‌باشد. کمربند محافظتی (فرضیه‌های معین) برنامه‌ی تئوری اثباتی حسابداری شامل موارد زیر است:

فرضیه‌های بازار کارا، مدل قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای<sup>۲۸</sup>، تئوری قراردادهای و تئوری نمایندگی، تئوری انتظارات منطقی و تئوری فرایند (هزینه‌های) سیاسی. البته کمربند محافظتی از فرضیه‌ها و تئوری‌های بیشتری تشکیل شده که موارد اشاره شده مهمترین آن‌ها به شمار می‌آیند.

فرضیه‌ی بازار کارا برای نظام مند کردن تئوری اثباتی حسابداری بسیار اساسی است. واتز و زیمرمن (۱۹۸۶): "فرضیه‌ی بازار کارا دارای مفاهیم مهمی است که در مقابل نظراتی قرار می‌گیرد که بر اساس آن تنوع روش‌های حسابداری و بازارهای سرمایه‌ای را گمراه می‌کند و سودهای حسابداری ارائه شده توسط مدیران بی‌معنی هستند" هر دو مباحثه از این فرضیه نادرست ناشی شده‌اند که گزارش‌های حسابداری تنها منبع اطلاعاتی شرکت‌ها هستند (واتز و زیمرمن، ۲۳۴: ۱۹۸۶).

فرضیه‌ی بازار کارا، فرصتی برای محققان حسابداری فراهم کرد تا نتایج قوانین و مقررات بر روش‌های حسابداری را بررسی نمایند. در واقع این فرصت برای حسابداران آموزش دیده در اقتصاد نئوکلاسیک بسیار جذاب بود. اما در فرضیه بازار کارا بر اساس سرعت انتقال اطلاعات، سه سطح کارایی معرفی شد: ضعیف، نیمه‌قوی و قوی.

مدل قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای نقش مهمی در تئوری اثباتی حسابداری ایفا نمود. از آن‌جا که تئوری اثباتی حسابداری به دنبال چگونگی اثرات مقررات در حسابداری بر تخصیص بهینه منابع سرمایه‌ای است، در نتیجه وجود ارتباط نظری بین اعداد حسابداری و قیمت (یا ارزش) دارایی‌های سرمایه‌ای ضروری به‌نظر می‌رسد. CAPM این ارتباط را فراهم می‌آورد:

در CAPM چند دوره‌ای، ارزش بازار یک شرکت تابعی از جریان‌های نقدی آتی و نرخ بازده مورد انتظار است. در دنیای CAPM، هیچ دلیلی وجود ندارد که یک تغییر در روش‌های حسابداری، منجر به تاثیر بر جریان‌های نقدی شود. فرض بر این است که هزینه‌ی معاملات، هزینه‌ی قرارداد و هزینه‌ی پردازش اطلاعاتی وجود ندارد. فرض شده است که اطلاعات، رایگان بوده و در اختیار همه سرمایه‌گذاران قرار دارد. از آن‌جا که محاسبه‌ی سود، بر اساس روش‌های مختلف حسابداری، برای همه‌ی سرمایه‌گذاران هزینه‌ای ندارد (هزینه صفر)، دلیلی وجود ندارد که مدیر شرکت یک روش حسابداری را بر دیگری برتری دهد. بنابراین در CAPM بدون هرگونه فرضیه‌ی اضافی دیگر، تغییر حسابداری هیچ اثر یا نتیجه بر قیمت‌های سهام CAPM ندارد (واتز و زیمرمن، ۷۳: ۱۹۸۶).

اما مسلم است که مدیران بعضی روش‌های حسابداری را بر بعضی دیگر ترجیح می‌دهند از آن‌جا که محققان حسابداری اثباتی، تمایل زیادی به شرح دلایل برتری بعضی روش‌ها بر بعضی دیگر، توسط مدیران دارند، فرضیات اضافی دیگری را معرفی می‌کنند، به‌عنوان مثال، به کاربری تئوری انتظارات منطقی، محققان را قادر می‌سازد تا فرضیه‌ی غیرواقعی هزینه‌ی اطلاعات صفر را کنار بگذارند.

براساس CAPM، سرمایه‌گذاران، تصمیمات خرید و فروش خود را براساس انتظاراتشان از جریان‌های نقدی آتی شرکت‌های مختلف به دست می‌آورند، انتظارات آن‌ها براساس اطلاعاتی است که کسب کرده‌اند. از آنجا که در دنیای واقعی، به دست آوردن اطلاعات هزینه است، در نتیجه سرمایه‌گذاران (منطقی)، اطلاعات را به میزانی خریداری می‌کنند که هزینه اطلاعات اضافی برابر با ارزش مورد انتظار آن‌ها باشد. همچنین محققان تئوری اثباتی حسابداری فرض می‌کنند که

سرمایه‌گذاران در به دست آوردن اطلاعات و برآورده ساختن انتظارات خود، منطقی عمل می‌کنند. باید اشاره کرد که تئوری انتظارات عقلانی، خود جزئی از فرضیه بازار کارا است. اما محققان تئوری اثباتی حسابداری این تئوری را به بازار برای مدیران، حسابرسان و حتی سیاستمداران گسترش می‌دهند. در عین حال محققان حسابداری اثباتی، فرضیه صفربودن هزینه‌ی قرارداد را کنار می‌گذارند (واتز و زیمرمن، ۲۲۷-۱۸۳: ۱۹۸۶).

واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) در فصل ۸ کتاب خود، یک شرکت را سلسله‌ای از قراردادها می‌دانند. این قراردادها بین مدیران و کارکنان، بین مدیران، مالک و سهامداران برون‌سازمانی، مدیران مالک و بستانکاران، مدیران مالک و حسابرسان و امثال آن بسته می‌شود. آن‌ها مدل‌های قراردادی مختلف در تحقیقات حسابداری اثباتی را معرفی کرده، نشان می‌دهند که اعداد حسابداری نقش مهمی در فرایند قرارداد ایفا می‌کنند. بیشتر این موارد در ارتباط مستقیم با جریان‌های نقدی گروه‌های قراردادی مختلف می‌باشد. به عنوان مثال، پاداش مدیر ممکن است به سودهای شرکت مربوط شود. همچنین سود سهام نقدی، تحت تاثیر قراردادهای استقراض واحدهای تجاری قرار می‌گیرد، به گونه‌ای در ارتباط با سود دوره است. در چنین شرایطی، مدیران به دلیل تأثیر بر سود و در نتیجه تاثیر بر جریان‌های نقدی، بعضی از روش‌های حسابداری را بر بعضی دیگر برتری می‌دهند.

پیوستگی این تئوری‌های مختلف به یکدیگر، باعث شده است تا محققان اثباتی بتوانند فرضیه‌های زیر را مطرح و مورد آزمون قرار دهند. این فرضیه‌ها خود پایه‌ای برای مطالعات دیگر شده است:

در فرضیه پاداش با فرض ثابت بودن سایر شرایط در شرکت‌هایی که دارای طرح‌های پاداشی هستند، مدیران با احتمال بیشتر، روش‌های حسابداری را انتخاب کنند که سودهای گزارش شده را از دوره‌های آتی به دوره‌ی جاری منتقل کند (واتز و زیمرمن، ۲۰۸: ۱۹۸۶).

در فرضیه‌ی نسبت بدهی به ارزش ویژه: هر چه نسبت بدهی به ارزش ویژه‌ی شرکتی بیشتر باشد، مدیر شرکت روش‌های حسابداری را انتخاب می‌کند که باعث انتقال سودهای گزارش شده از دوره‌های آتی به دوره‌ی جاری می‌شود (واتز و زیمرمن، ۲۱۶: ۱۹۸۶).

فرضیه‌ی اندازه به عنوان سومین فرضیه قابل آزمون، از تئوری هزینه‌ی سیاسی به دست می‌آید. این تئوری این تصور را ایجاد می‌کند که هرچه درآمد و سود شرکتی بیشتر باشد، احتمال بیشتری وجود خواهد داشت که مورد رسیدگی دقیق به واسطه‌ی فرایند سیاسی قرار گیرد. در این صورت مالیات یا مقررات جدیدی علیه شرکت وضع می‌شود که اثر نامطلوبی بر جریان‌های نقدی دارد (واتز و زیمرمن، ۲۳۵: ۱۹۸۶).

پرواضح است که آزمون این فرضیات به فرضیات اضافی بی شماری نیاز دارد. به عنوان مثال، در یک تحقیق واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) اشاره می‌کنند که هیگرمن و زمیجیوسکی<sup>۲۹</sup> فرض می‌کنند انتخاب

روش FIFO، استهلاک خط مستقیم، روش‌های مربوط به امتیاز مالیاتی برای سرمایه‌گذاری<sup>۳۰</sup> و دوره‌های استهلاک بیش از ۳۰ سال برای هزینه‌های حقوق بازنشستگی گذشته<sup>۳۱</sup>، باعث افزایش سود می‌شود. همه‌ی این فرضیات اضافی بر اساس نگرش لاکاتوش، در قسمت کمربند حفاظتی قرار می‌گیرد.

به طور خلاصه کمربند حفاظتی شامل اجزای زیر است:

۱. فرضیه‌ی بازارهای کارا
  ۲. مدل قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
  ۳. تئوری انتظارات منطقی
  ۴. تئوری نمایندگی و تئوری قراردادها
  ۵. تئوری هزینه‌های سیاسی
  ۶. فرضیه‌های تجربی قابل آزمون مختلف
  ۷. فرضیه‌های مختلف ضروری برای تکمیل آزمون تجربی
- قضیه‌های هسته‌ی مقاوم قابل آزمون یا اصلاح نیستند. اما اجزای کمربند حفاظتی قابل اصلاح و قابل جایگزینی هستند و در مواقع ضروری برای حفاظت از هسته‌ی مقاوم برنامه پژوهشی مورد نظر می‌باشند. به بیان دیگر آنچه به عنوان مبانی نظریات (هسته‌ی مقاوم) هستند بدون تغییر باقی می‌مانند تا اساس فرضیات بعدی قرار گیرند.

## ۶. ارزیابی برنامه‌ی تئوری اثباتی حسابداری

همان‌طور که اشاره شد، (کریستنسن، ۲۰: ۱۹۸۳) عنوان کرده بود که تئوری اثباتی حسابداری نتوانست به مرتبه‌ی علمی دست یابد. این نظریه انتقادی بر واتز و زیمرمن بود، آن‌ها درستی روش شناختی به سبک پوپر را پذیرفتند. اما در همین جا باید ذکر کرد که طرح برنامه‌های به سبک لاکاتوش، هرگز به معنی رد سطح علمی برنامه‌ی تئوری اثباتی حسابداری نیست. براساس روش‌شناسی برنامه‌های پژوهشی علمی لاکاتوش، یک برنامه تنها زمانی منحنی یا شبه علمی تلقی می‌شود که انتقال مسائل در آن منجر به توسعه و پیشرفت نشود (ماک، ۲۳۶: ۱۹۹۰).

انتقال زمانی رخ می‌دهد که محققان در پاسخ به موارد غیرعادی مشاهده شده، در نظریه‌های خود انجام دهند. این تعدیلاتی، زمانی منجر به توسعه و پیشرفت می‌شوند که مجموعه نظریه‌های تعدیل شده بر اساس آن‌ها واقعیت غیرمنتظره‌ای را پیش‌بینی کند (ماک، ۲۳۶: ۱۹۹۰). با افزایش این تعدیلات در هر تئوری جدید، واقعیت تازه‌ای کشف می‌شود.

براساس گفته‌های (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶)، محرک اصلی تحقیقات حسابداری اثباتی، مطالعه انجام شده در سال ۱۹۶۸ توسط بال و براون بود که از فرضیه بازار کارا و CAPM چند دوره‌ای برای

بررسی ارتباط بین سود حسابداری و قیمت سهام استفاده کرد. مطالعه‌ی بال و براون و مطالعات پس از آن، آشکار ساختند که تغییرات قیمت‌های سهام در دوره‌های مفروض (مانند سه ماهه یا یکساله) ارتباط مستقیمی با علامت و میزان سودهای غیرمنتظره‌ی آن دوره دارد (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶: ۶۹). اما آنچه مسلم است، این نوع مطالعات، برای آزمون میزان اعتبار فرضیه‌ی بازار کارا تلاش چندانی نداشتند. آن‌ها تنها فرض کردند که شرایط فرضیه‌ی بازار کارا برقرار است و سپس یافته‌های تجربی را براساس آن تفسیر کردند.<sup>۳۲</sup>

در اکثر تحقیقات حسابداری که در حمایت از مقررات رویه‌های حسابداری انجام شده است، به طور ضمنی فرض شده است که بازارهای اوراق بهادار ناکارا هستند، زیرا آن‌ها به دلیل تغییرات سود (که خود تنها ناشی از تغییرات روش‌های حسابداری است) گمراه می‌شوند. اما فرضیه بازار کارا دیدگاه متفاوتی را ارائه می‌کند. واتز و زیمرمن این موضوع را به صورت زیر بیان می‌کنند:

”CAPM و فرضیات هزینه‌ی معاملات، هزینه‌ی قرارداد، هزینه‌ی اطلاعات و عدم وجود مالیات، بر اساس فرضیه‌ی بازار کارا پیش‌بینی می‌شود که هیچ ارتباطی بین تغییرات قیمت سهام و تغییرات اختیاری خاص<sup>۳۳</sup> در روش‌های حسابداری وجود ندارد. چنین فرضیه‌ای، ”فرضیه‌ای بی‌اثر<sup>۳۴</sup> نامیده می‌شوند. فرضیه رقیب<sup>۳۵</sup> (که بیان می‌دارد بازار سرمایه توسط روش‌های حسابداری گمراه می‌شود) پیش‌بینی می‌کند که تغییرات قیمت‌های سهام با تغییرات حسابداری ویژه‌ای در ارتباط هستند. این فرضیه، ”فرضیه مکانیکی<sup>۳۶</sup> نام دارد (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶: ۲۷۲).

طبق گفته‌های (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶)، مطالعات انجام شده توسط کاپلان و رول جزو اولین تحقیقات انجام شده بود که تلاش می‌کرد بین دو فرضیه تفاوت قائل شود. نتایج تحقیقات آن‌ها به دو دلیل مورد تردید واقع شد. اول آنکه بعضی از شواهد به دست آمده حاکی از تایید فرضیه‌ی بی‌اثری و بعضی مطابق با فرضیه مکانیکی بود. دوم آن که مسائل مربوط به روش‌شناسی این تحقیقات نیز مورد شک و تردید بود (واتز و زیمرمن، ۱۰۸-۱۰۹: ۱۹۸۶). اما تلاش‌های انجام شده برای تمایز بین فرضیه‌های بی‌اثری و مکانیکی، محققان تئوری‌های اثباتی را تفات‌های عمده آگاه کرد. مطالعات انجام شده نتوانست در مورد تغییر روش‌های حسابداری در شرایط خاص در چندین صنعت شواهدی را نشان دهد که بر اساس نظریه‌های بازار کارا و CAPM باشد. با توجه به این‌که محققان اثباتی، اعتبار فرضیه‌ی بازار کارا را قبول داشتند، این یک مورد غیرعادی تلقی می‌شد. این مسأله سؤالاتی را مطرح کرد که بعضی از محققان را به تضعیف فرضیات هزینه‌ی معاملات و اطلاعات صفر و استفاده از هزینه‌هایی که تغییرات حسابداری را توجیه می‌کردند، وادار ساخت (واتز و زیمرمن، ۱۱۱-۱۰۸: ۱۹۸۶).

نتیجه این مباحث، توسعه‌ی سلسله تئوری‌های مرتبط با هم و سه فرضیه‌ی قابل آزمون (فرضیه پاداش، فرضیه بدهی و فرضیه اندازه) بود. از دیدگاه برنامه علمی - پژوهشی لاکاتوش این موارد

نشان‌دهنده انتقال یک مسأله‌ی با اهمیت است.

آیا این انتقال در جهت توسعه و پیشرفت نظریه‌های موجود محسوب می‌شود؟ در نگاه اول، سه فرضیه‌ی ذکر شده نشان‌دهنده‌ی یک واقعیت پیش‌بینی نشده هستند. به‌عنوان مثال، فرضیه‌ی اندازه، پیش‌بینی می‌کند که هر چه شرکت بزرگتر باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که مدیر از روش‌های حسابداری استفاده کند که باعث انتقال سود و درآمد از دوره‌ی جاری به دوره‌های آتی می‌شود. از آنجا که این فرضیه بیانگر واقعیتی است که تاکنون شناسایی نشده است، می‌توان گفت که این موضوع نشان‌دهنده‌ی یک پیشرفت نظری براساس مفاهیم لاکاتوشی است. به بیان دیگر پاسخ سؤال فوق مثبت است.

به احتمال زیاد تئوری اثباتی حسابداری واتز و زیمرمن نشان‌دهنده‌ی پیشرفت تجربی بوده است زیرا مطالعات انجام شده در زمینه‌ی مجموعه روش‌های به کار رفته در شرکت‌ها، شواهدی مطابق با سه فرضیه‌ی مورد ادعای آن‌ها فراهم آورده است. از سوی دیگر لاکاتوش بیان می‌کند که علوم کامل و مرجع، شامل برنامه‌های تحقیقاتی هستند که در آن‌ها نه تنها واقعیات پیش‌بینی نشده، بلکه تئوری‌های پشتیبان هم قابل پیش‌بینی هستند. علوم کامل - برخلاف فرایند آزمون و خطا - دارای نیروی کشف‌کنندگی<sup>۳۷</sup> هستند (ماک، ۱۹۹۰: ۲۳۷).

انتقال مسأله در تئوری اثباتی حسابداری به خوبی با این تصور از علم هماهنگی دارد. واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) در بررسی مطالعات فرضیه‌ی بی‌اثری در برابر فرضیه‌ی مکانیکی به این نکته اشاره می‌کنند که شواهد مطالعات پیشین ما را به ساخت فرضیه‌های جدید و جنبه‌های تازه‌ای از پدیده‌های حسابداری رهنمون می‌سازند.

## ۷. قیود و شرایط لازم

در مقاله دیگری (هاینز، ۱۹۸۸)<sup>۳۸</sup> در مورد روش‌شناسی پوپر، اظهار نمود که نگران تایید و تاکید بسیار این روش علمی (پوپر) است. اما از آن‌جا که مکتب رچستر در ترویج چنین نگرشی دست به تلاش‌های گسترده‌ای زده بود، بر این اساس تئوری اثباتی حسابداری دارای پشتوانه‌ای محکم بود. از این‌رو، می‌توان از دیدگاه لاکاتوش (که منتقد روش‌شناسی پوپر است)، برای دفاع از مکتب رچستر استفاده نمود.

کریستنسن (۱۹۸۳) معتقد بود که مکتب رچستر نتوانست ایده‌آل روش‌شناسی را که مدعی آن بود (ابطال‌پذیری پوپر) تأمین کند. ولی مقاله‌ی وی این تصور را که روش‌شناسی پوپر روشی علمی است، میان محققان حسابداری جاودانه کرد. به اعتقاد نویسندگان این مقاله، روش ارائه شده برای یک تحقیق (تحقیق اثباتی) ممکن است به عنوان رویکرد روش‌شناسی برنامه علمی - پژوهشی لاکاتوش، علمی به‌نظر آید، در حالی که همین روش تحت رویکردی کاملاً متفاوت (ابطال‌پذیری)، غیرعلمی

دانسته می‌شود. بار دیگر تأکید می‌شود که این مقاله نباید به عنوان یک حمایت‌کننده‌ی برنامه‌ی تحقیقی تئوری اثباتی حسابداری، تلقی شود.

از دیدگاه نویسندگان، انتقادهای کریستنسن از تئوری‌های واتز و زیمرمن بدون در نظر گرفتن تأکید وی بر نظرات پوپر، همچنان وجود دارند. به بیان دیگر حتی اگر در تحقیق مکتب رچستر از رویکرد لاکاتوشی برای مرحله‌ی علمی بودن استفاده شود، باز هم بسیاری از آن انتقادات باقی خواهند ماند. به عبارت دیگر، از این که تئوری اثباتی حسابداری یک برنامه‌ی پژوهشی در حال پیشرفت و توسعه است، نمی‌توان نتیجه گرفت که آن، تنها برنامه پژوهشی درست و معقول حسابداری است و یا این که تئوری اثباتی حسابداری برتر (و یا بدتر) از سایر برنامه‌های تحقیقاتی است.

یک برنامه‌ی پژوهشی که در حال حاضر مطلوب و پیشرفته به حساب می‌آید، ممکن است در نهایت اثبات شود که منحنی بوده است. از طرف دیگر، یک برنامه تحقیقاتی جدید که به تازگی وارد میدان رقابت با سایر تئوری‌ها می‌شود، ممکن است ابتدا با توضیح واقعیات پیشین آغاز شود اما به مدت زمان بیشتری نیاز دارد تا بتواند به نتیجه‌ی مناسبی برسد (ماک، ۲۳۷: ۱۹۹۰). این گونه تاملات بر اهمیت مقاومت (اغماض) روش‌شناسی تأکید می‌کنند که این امر خود باعث ایجاد شرط (استثنای) دیگری در مورد مکتب رچستر می‌شود. این مکتب به عدم تعصب روش‌شناسی مشهور است.

قبل از پرداختن به این موضوع باید اشاره کرد که لاکاتوش هیچ مخالفتی با فلسفه جزمی<sup>۳۹</sup> (اظهار عقیده بدون دلیل) در تمام اشکالش ندارد. گروهی از محققین (مانند مکتب رچستر) ممکن است از کمربند محافظتی برای حفاظت از هسته‌ی مقاوم که با فلسفه‌ی جزمی پابرجا مانده است، استفاده کنند.

اما لاکاتوش روشن می‌سازد که فلسفه جزمی روش‌شناختی که باعث محدود شدن رقابت بین برنامه‌های پژوهشی می‌شود، برای رشد دانش علمی غیرمفید است در حالی که، تمایلات جزمی مکتب رچستر برخلاف تمایلات لاکاتوش پیش می‌رود. همان‌طور که ویتینگتن<sup>۴۰</sup> (۱۹۸۷) در مقاله‌ای اشاره می‌کند، علت اصلی نقض کتاب واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) این است که به جهت علاقه فراوان به این نوع کار، بی‌دلیل از کارهای تئوری‌پردازان پیشین حسابداری و سایر محققان معاصر که روش متفاوتی را پیش گرفته‌اند، انتقاد می‌کنند.

تعصب روش‌شناسی آن‌ها شاید در مقاله ۱۹۷۹ واتز و زیمرمن بسیار مشخص باشد. آن‌ها در آن مقاله تئوری‌پردازان حسابداری دستوری را به عنوان پاسخی برای نیاز به عذرخواهی سیاسی<sup>۴۱</sup> معرفی می‌کنند<sup>۴۲</sup>. به گفته وایتلی<sup>۴۳</sup> (۱۹۸۸)، تئوری اثباتی حسابداری واتز و زیمرمن (۱۹۸۶)، تلاشی است برای به استعمار درآوردن دوره‌های دکتری حسابداری. به اعتقاد نویسندگان، تئوری‌پردازان اثباتی در حسابداری در بسیاری ابعاد از جمله ابعاد آموزشی، سیاسی و حرفه‌ای تأثیر قابل توجهی داشته‌اند. از آن پس بسیاری از رساله‌های دانشگاهی در زمینه‌ی موضوعاتی اثباتی شکل گرفت. مکتب رچستر تمایل

زیادی به استعمار آکادمیک که کاملاً برخلاف روش‌شناختی لاکاتوشی می‌باشد، نشان می‌دهد. یک بار دیگر باید اشاره می‌شود که برنامه علمی - پژوهشی لاکاتوش جامع‌ترین نگرش فلسفی در علم نیست. اما در عین حال لاکاتوش مانند صدایی قوی و عاملی نیرومند در رشد دانش بشری است که نیز موجب ایجاد مناظرات و مباحثاتی شده است.

### ۸. نتیجه‌گیری

روش‌شناسی برنامه‌های پژوهشی - علمی به دو دلیل، برتر از روش‌شناسی ابطال‌پذیری پوپر است:  
۱. با توجه به تجربه‌های تاریخی، علم، از نظر توصیف واقعیات بسیار دقیق‌تر است. به بیان دیگر آنچه از شواهد گذشته بر می‌آید و در تحقیقات چالمبرز (۱۹۸۲) و هاینر (۱۹۸۸) نشان داده شده است، پیشرفت‌های علمی بیشتری با توجه به نظریات علمی و پژوهشی لاکاتوش حاصل شده است.  
۲. این روش قائل به آزادی بیان بیشتر برای سایر روش‌های شناخت محسوب می‌شود با این وجود، در برابر فلسفه‌ی جزمی می‌ایستد.

تئوری اثباتی حسابداری، تحت روش‌شناسی لاکاتوشی می‌تواند یک برنامه‌ی پژوهشی پیش‌رونده (علمی) قلمداد شود، در حالی که تحت رویکرد روش‌شناسی ابطال‌پذیری پوپر، غیرعلمی تلقی می‌شود. این نتایج با این واقعیت که محققان حسابداری اثباتی، شهرت و اعتبار خود را به دلیل نپذیرفتن سایر روش‌ها و عقاید به دست آورده‌اند از فلسفه ابطال‌گرایی پوپر برای اثبات ادعاهای خود استفاده می‌کند. روی هم رفته، این نتایج باید به عنوان سپری در مقابل تفکرات نادرست درباره علم و روش علمی قرار گیرد. به بیان دیگر، بر اساس گفته‌های هاینز (۱۹۸۸) باید در مقابل ترویج تلقی یک فلسفه علمی خاص در میان محققان حسابداری ایستاد.

در این مقاله مقایسه‌ای میان دو نگرش فلسفی پوپر و لاکاتوش انجام گرفت. در مورد نگرش پست مدرنیسم<sup>۴۴</sup> نیز مطالعاتی انجام شده که در حیطه این تحقیق قرار نمی‌گیرد. مطالعه گافلیکین<sup>۴۵</sup> (۲۰۰۳) از این نمونه می‌باشد.

### یادداشت‌ها

- |   |                      |
|---|----------------------|
| 1. Efficient Market Hypothesis (EMH)                    | 2. Gaffikin          |
| 3. Positive Accounting Theory (PAT)                     | 4. Watts & Zimmerman |
| 5. Christenson  | 6. Popper            |
| 7. Methodology of Scientific Research Programmes (MSRP) |                      |
| 8. Lakatus  | 9. Sy & Tinker       |
| 10. Mouck   | 11. Propositions     |

12. Background Knowledge

13. Reproducible

14. Ad Hoc

۱۵. بر طبق تعریف چالمبرز (۱۹۸۲) جرح و تعدیل یک نظریه از قبیل افزودن یک اصل موضوعه یا تغییر در اصول موضوعه موجود، در صورتی که نتایج آزمون پذیری نداشته باشد که قبلاً از نتایج نظریه اولیه استخراج نشده باشد تعدیل موضعی خوانده می شود. به عنوان مثال گالیله در اوایل قرن هفدهم که با دقت ماه را به وسیله تلسکوپ تازه اختراع شده‌ی خود مشاهده کرده بود، توانست گزارش کند که ماه یک سیاره کروی شکل صاف نیست، بلکه سطح آن پر از کوه و حفره است. رقیب ارسطویی وی ناگزیر شد بپذیرد که واقعیت آن گونه که گالیله گزارش کرده به نظر می رسد. اما این مشاهدات این تصور اساسی ارسطوییان را که تمام اجرام آسمانی کاملاً کروی شکل هستند را خدشه دار می کرد. حریف گالیله در برابر این ابطال آشکارا و به نحوی که موضوع موضعی بود از نظریه خویش دفاع کرد. وی گفت عنصری نامرئی روی سطح ماه وجود دارد که حفره‌ها را پر کرده و کوه‌ها را پوشانده است به گونه‌ای که شکل ماه به طور کروی کامل است. هنگامی که گالیله از وی سوال کرد چگونه می توان حضور این عنصر نامرئی را کشف کرد، پاسخ داد هیچ راهی برای یافتن آن وجود ندارد. هیچ تردیدی نیست که نظریه تعدیل شده هیچ نتیجه آزمون پذیر جدیدی به بار نیاورده است و از این رو برای ابطال گرایان کاملاً غیر قابل قبول است.

16. Rochester

۱۷. برای مرور تئوری‌های استقرایی و ابطال‌گرایی می‌توانید مراجعه کنید به بیتی و داوی، ۲۰۰۶

18. hard core

19. negative heuristic

20. Problem shift

21. Negative Heuristic

22. regulation disclosure

23. Methodology of Positive Economics

24. Williams

25. Latsis

26. Alternative

27. Internal Logic

28. Capital Asset Pricing Model (CAPM)

29. Zmijewski and Hagerman

30. Investment credit

31. Post Pension Costs

۳۲. برای کسب اطلاعات بیشتر مراجعه کنید به فصل دوم کتاب تئوری اثباتی حسابداری واتز و زیمرن (۱۹۸۶)

33. Voluntary

34. no-effect hypothesis

35. Competing hypothesis

36. Mechanistic hypothesis

37. Heuristic

38. Hines

39. Dogmatism

40. Whittington

41. Demand for Political excuse

۴۲. برای کسب اطلاعات بیشتر در رابطه با نظرات دستوری در حسابداری مراجعه کنید به بلکویی (۲۰۰۴)

43. Whitely

44. Post Modernism

45. Gaffikin

## منابع

### الف. فارسی

- تقفی، علی. (۱۳۷۲). فرضیه بازار کارای اوراق بهادار و تاثیر آن در حسابداری. *حسابرس*، مجموعه مقالات، ۱، ۱۲۵-۱۲۹.
- طاهری، محمدرضا. (۱۳۷۴). نقدی بر روش شناختی حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۱۳ و ۱۲، ۵-۳۰.
- چالمبرز، الن. (۱۳۸۳). *چیستی علم*، ترجمه سعید زیبا کلام، تهران: انتشارات سمت.

### ب. انگلیسی

- Beattie, V. and Dave, E. (2006). *Theoretical Studies of the Historical Development of the Accounting Discipline: A Review and Evidence*. **Accounting, Business & Financial History**. 16 (1), 1-25.
- Belkoui, A. (2004). **Accounting Theory**. Thomson Learning, 5<sup>th</sup> Edition, 2004.
- Chalmers, A. F. (1982). **What Is This Thing Called Science?** New York: University of Queensland Press.
- Christenson, C. (1983). *The Methodology of Positive Accounting*. **Accounting Review**. 1-22.
- Gaffikin, M. (2003). *There was a Priori Wars: The Modernisation of Accounting Thought*. **Accounting Forum**. 27 (3). 291-311.
- Hines, Ruth D. (1988). *Popper Methodology of Falsifications and Accounting Research*. **Accounting Review**. 657-62.
- Latsis, S. (1976). *A Research Programme in Economics*. in Spiro J. Latsis (ed.), **Method and Appraisal in Economics**. Cambridge: Cambridge University Press, 1-41.
- Mouck, T. (1990). *Positive Accounting Theory as a Lakatosian Research Programmes*. **Accounting and Business Research**. 20 (79), 231-239.
- Sy, A. and Tinker, T. (2005). *Archival Research and the Lost Worlds of Accounting*. **Accounting History**. 10 (1), 47-69.

Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1979). *The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses*. **Accounting Review**. 273-305.

Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1986). **Positive Accounting Theory**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

Whitley, R. D. (1988). *The Possibility and Utility of Positive Accounting Theory*. **Accounting, Organizations and Society**. 13 (6), 631-645.

Whittington, G. (1987). *Positive Accounting: A Review Article*. **Accounting and Business Research**. 17 (68), 327-336.

Williams, P. (2003). *Modern Accounting Scholarship: The Imperative of Positive Economic Science*. **Accounting Forum**. 27 (3), 251-268.