

## نقدی بر تئوری اثباتی حسابداری

رضا جان جانی\*

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز و مدرس دانشگاه

ولی خدادادی

استادیار حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

### چکیده

تئوری که در سال‌های اخیر در ادبیات حسابداری مورد تأکید قرار گرفته، تئوری اثباتی حسابداری است. تئوری که در پی کشف روابط بین پدیده‌های مالی به منظور حداکثر کردن منافع و رفاه افراد ذی‌نفع می‌باشد. این تئوری برای اولین بار توسط واتز و زیمرمن در سال‌های ۱۹۷۸ و ۱۹۷۹ ارائه شد. آنان در تئوری اثباتی خود از مفهومی که ریشه در اثبات‌گرایی علم اقتصاد دارد (حداکثر کردن منافع و رفاه افراد) بهره برده‌اند، از طرفی با توجه به این که حتی اقتصاددانان هم بر روی اقتصاد اثباتی توافق ندارند، انتقادات زیادی به تئوری اثباتی حسابداری وارد آمده است (بولاند و گوردان، ۱۹۹۲). این انتقادات به مشکلات روش تحقیق، فلسفه‌ی موضوعات علمی و بیشتر از همه به محدودیت‌های مبنای اقتصاد تئوری اثباتی آنان مربوط می‌شود. در این مقاله انتقادهایی که به فلسفه‌ی موضوعات علمی و محدودیت‌های مبنای اقتصاد تئوری اثباتی آنان مربوط می‌شود بررسی خواهد شد. با بررسی مقالاتی که تئوری اثباتی را نقد کرده‌اند مشخص می‌شود که انتقاداتی که بر مبنای فلسفه‌ی علم صورت گرفته چندان کارساز نبوده، ولی انتقاداتی که به محدودیت‌های تجزیه و تحلیل مبنای تعادلی اقتصاد تأکید می‌کنند، انتقاداتی معقول بوده که واتز و زیمرمن در پاسخ به آنان ناتوان بوده‌اند.

**واژه‌های کلیدی:** تئوری اثباتی حسابداری، مبنای اقتصادی تئوری اثباتی و فلسفه‌ی علم

---

\* نویسنده‌ی مسئول: rzjanjani@gmail.com

### اهمیت پژوهش

از یک طرف مهم‌ترین هدف تئوری پردازی در هر حوزه معرفتی، رسیدن به یک تئوری جامع برای ارتقای شناخت نظری و عملی در آن حوزه معرفتی است و اعتبار علمی هر حوزه معرفتی را به ویژه در علوم انسانی با سطح نظری آن رشته مشخص می‌کنند (میرزایی اهرنجانی، ۱۳۸۶). از طرف دیگر حسابداری به عنوان شاخه‌ای از علوم اجتماعی، نیازمند یک تئوری علمی و یا مجموعه‌ای از تئوری‌های علمی است تا بر اساس آن‌ها پدیده‌ها و رویدادهای موجود در آن را پیش‌بینی و تفسیر نماید (احمدی، ۱۳۹۰).

اگر چه تئوری‌های حسابداری دوران کودکی خود را سپری می‌نماید اما تلاش‌های بسیار زیادی برای تئوری سازی دانش حسابداری انجام شده است. در بین تئوری‌های که در حوزه معرفتی حسابداری ارائه شده تئوری اثباتی حسابداری نسبت به سایر تئوری‌ها در سال‌های اخیر در ادبیات حسابداری بیشتر مورد تأکید قرار گرفته است. دلیل چنین تأکیدی این است که تئوری اثباتی حسابداری بر خلاف بسیاری از این تلاش‌ها که یا فقط مبتنی بر یک چارچوب مفهومی محض بوده و فاقد هرگونه محتوای تجربی و یا ناشی از فقدان یک چارچوب مفهومی متکامل می‌باشند (احمدی، ۱۳۹۰)، هم بر اساس یک چارچوب مفهومی (اقتصاد مکتب شیکاگو) بنا نهاده شده است و هم دارای محتوای تجربی می‌باشد. اما علی‌رغم مزیت نسبی تئوری اثباتی، تئوری مذکور دارای محدودیت‌ها، اشکالات و ایراداتی است که باید آن را با توجه به چنین ایراداتی در نظر گرفت. به علاوه از آن جا که تئوری حسابداری فاقد یک تئوری مادر می‌باشد شناخت تئوری‌های موجود شامل انتقادات وارده به آن‌ها جهت ارائه یک تئوری جامع و مادر ضروری به نظر می‌رسد و مطالعه در این زمینه بااهمیت به نظر می‌رسد و بررسی حاضر جهت پاسخ به چنین نیازی صورت گرفته است.

## اهداف پژوهش

هدف این پژوهش، بررسی انتقادهای وارده به تئوری اثباتی حسابداری است، تا درک درست تری از این تئوری نسبت به گذشته حاصل شود. تئوری اثباتی حسابداری در مقابل تئوری دستوری حسابداری مد نظر قرار می‌گیرد. تئوری اثباتی حسابداری اولین بار توسط واتز و زیمرمن معرفی شده و رواج یافته است. هر چند که قبل از آنان تحقیقات اثباتی از جمله تحقیق بال و براون در سال ۱۹۶۸ انجام شده بود. واتز و زیمرمن در توضیح چگونگی انتخاب واژه اثباتی در تئوری خود، چنین بیان کرده‌اند که:

"ما اصطلاح اثباتی را از اقتصاد به عاریه گرفته‌ایم. این اصطلاح در اقتصاد برای تمیز تحقیقاتی که به منظور توضیح و پیش‌بینی پدیده‌ها و تحقیق‌هایی که هدف آنها تدوین حکم و دستور می‌باشد، بکار می‌رود. با توجه به تعریفی که از واژه اثباتی در اقتصاد وجود دارد، به نظر ما نیز این اصطلاح می‌تواند برای تمیز تحقیقات حسابداری که به منظور توضیح پدیده‌ها انجام می‌شود از تحقیق‌های حسابداری که به منظور اتخاذ و صدور حکم و دستور صورت می‌گیرد، سودمند باشد" (واتز و زیمرمن<sup>۱</sup>، ۱۹۶۸). از نظر واتز و زیمرمن، تئوری اثباتی حسابداری به تشریح رویه‌های حسابداری می‌پردازد. این تئوری برای توضیح و پیش‌بینی رفتار شرکت‌هایی که می‌خواهند از یک رویه‌ی خاص استفاده کنند و همچنین شرکت‌هایی که نمی‌خواهند از رویه‌ای مشخص استفاده کنند، بکار می‌رود (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶). این تئوری در مورد این که شرکت‌ها از چه رویه‌هایی باید استفاده کنند، توضیحی نمی‌دهد؟

تئوری اثباتی حسابداری به روابط میان اشخاص مختلفی که منابع واحد تجاری را تأمین می‌کنند، توجه دارد و چگونگی کمک حسابداری در انجام این وظیفه را توضیح می‌دهد. نمونه‌هایی از این روابط شامل رابطه‌ی میان مالکان (تأمین‌کنندگان سرمایه) و مدیران (عرضه‌کنندگان کار مدیریت) یا رابطه‌ی بین اعتباردهندگان و مدیران شرکت. روابط مزبور، مستلزم تفویض تصمیم‌گیری از یک طرف (موکل) به طرف دیگر (وکیل یا نماینده) است که از

آن به عنوان رابطه‌ی نمایندگی یاد می‌شود. تئوری اثباتی حسابداری بر این فرض اقتصادی مبتنی است که اعمال اشخاص برای نفع شخصی انجام می‌شود و اشخاص این اعمال را برای افزایش ثروت خود و به طریقی فرصت طلبانه انجام می‌دهند (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶).

در این مطالعه هدف این است که بدانیم آیا استفاده از مبانی اقتصادی برای ارائه تئوری حسابداری امری درست است یا نه؟ آیا مبنای اقتصادی تئوری حسابداری مبنای کاملی است؟ آیا محققان حسابداری باید اثبات‌گرایی اقتصاد را مسلم بدانند؟ چه انتقادهایی بر مبنای اقتصادی تئوری اثباتی حسابداری وجود دارد؟ آیا انتقاد تمام منتقدین قابل دفاع است یا واتز و زیمرمن برای آن‌ها پاسخ‌های قانع‌کننده ارائه نموده‌اند؟

در ادامه روش‌شناسی تئوری اثباتی حسابداری ارائه می‌شود. پس از آن به انتقادهای مربوط به فلسفه موضوع‌های علمی اشاره خواهد شد. در ادامه موضوعات مربوط به مبنای اقتصاد را که شامل: ویژگی‌های برجسته‌ی مبنای اقتصادی تئوری حسابداری، انتقادهای وارده به جنبه‌های مبنای اقتصادی تئوری اثباتی و انتقادات منتقدین است تشریح می‌گردد.

### تشریح روش‌شناسی تئوری اثباتی واتز و زیمرمن

روش‌شناختی که واتز و زیمرمن بکار برده‌اند دقیقاً همان روش‌شناختی است که اقتصاددانان مکتب شیکاگو یعنی جرج ستیگلر و کری بیکر (۱۹۷۷) که مدافع آن هستند. متدولوژی استیگلر و بیکر هم قراردادگرایی فیلسوفان (یعنی بهترین مدل، مدلیست که به واقعیت نزدیک‌تر باشد) و هم عرف‌گرایی فریدمن (یعنی بهترین مدل، مدلیست که از همه مفیدتر باشد) را شامل می‌شود.

واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) بیان می‌کنند محقق، پدیده‌های اجتماعی را به عنوان نتیجه‌ی بیشینه‌سازی تابع مطلوبیت یا بیشینه کردن ثروت یا سود به طور غیرمستقیم تشریح می‌کند. این تشریح اشاره به منطقی دارد که تصمیم‌گیرنده‌ها در شرایط تصمیم‌گیری آن را بکار می‌برند و بر اساس

آن عمل می‌کنند. موضوعی که باید به آن اشاره کرد مربوط به هزینه‌ی (راه‌کارها) مورد نظر می‌باشد که تصمیم‌گیرنده‌ها با آن مواجه‌اند. یعنی هر موقع که پارامتری از هزینه اعمال تغییر کند شخص تصمیم‌گیرنده مفهوم بیشینه سازی را در نظر می‌گیرد. به عبارت دیگر تنها دلیلی که انتخاب فرد را دچار تغییر می‌کند مربوط به تغییر پارامترهای هزینه است. طبق نظر استگیلر و بیکر، تحلیل اقتصادی منحصرأ به منصفانه بودن هزینه مورد نظر تأکید می‌کند. وقتی تغییر در رفتار صورت می‌گیرد ممکن است از لحاظ اقتصادی (منصفانه بودن هزینه) توضیح داده شوند اما این تغییر نمی‌تواند نتایج رفتار افراد (تابع مطلوبیت) را توضیح دهد. متدولوژی فرایند این رویکرد به شرح زیر است:

اولین گام تشکیل یک مدل روشن و واضح از موقعیت و وضعیت هزینه است. دومین گام توجه به این است که افراد بیشینه‌کننده هستند (زیرا رفتار افراد بر اساس موقعیت و وضعیت هزینه تغییر می‌کند) و سرانجام آخرین گام، تأمین داده‌های مناسب برای مدل و تعیین اینکه مدل با داده‌ها مطابقت دارد. البته مدل‌ها به ندرت با داده‌ها مطابقت دارند (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶).

### انتقادهای مربوط به فلسفه موضوع‌های علمی

بیشتر انتقادهای فلسفی ریشه در تفاوتی که واتز و زیمرمن بین هنجاری / اثباتی قائل شده‌اند، دارد. از جمله مقاله‌های انتقادی در این زمینه می‌توان به مقاله‌های تینکر، مرینو و نیمارک (۱۹۸۲) کریستون (۱۹۸۳)، اسپرادر (۱۹۸۴) و وارلی (۱۹۸۸) اشاره کرد.

با توجه به اینکه در مقاله‌های اولیه واتز و زیمرمن بر فلسفه‌ی بحث‌های علمی تأکید نشده است، بنابراین انتقاد از این دیدگاه مشکل است، حتی می‌توان گفت انتقاد از این دیدگاه بی‌ربط است. برای اثبات این موضوع ابتدا انتقادهای وارده در این زمینه را بررسی کرده و سپس دلایل رد آنها تشریح می‌شود.

تینکر و همکارانش<sup>۲</sup> (۱۹۸۲) در اولین صفحه از مقاله خود می‌نویسند که واتز و زیمرمن ادعا می‌کنند که فقط تئوری اثباتی حسابداری (که در تعارض با تئوری هنجاری حسابداری است) عینی، بدون تعصب و توصیفی است، بنابراین فقط تئوری‌های اثباتی حسابداری دارای ارزش است اما بر خلاف آنچه واتز و زیمرمن می‌گویند، تئوری‌های اثباتی حسابداری به اندازه تئوری‌های هنجاری حسابداری دارای ارزش هستند. زیرا همان طور که واتز و زیمرمن، بیان می‌کنند تئوری اثباتی حسابداری به تشریح رویه‌های حسابداری می‌پردازد و این تئوری برای توضیح و پیش‌بینی رفتار شرکت‌هایی که می‌خواهند از یک رویه‌ی خاص استفاده کنند و همچنین شرکت‌هایی که نمی‌خواهند از رویه‌ای مشخص استفاده کنند، بکار می‌رود. بنابراین این تئوری نصف مسئله را حل می‌کند (توصیف وضع موجود و یا شناسایی درد). از طرفی این تئوری در مورد اینکه شرکت‌ها از چه رویه‌هایی باید استفاده کنند، توضیحی نمی‌دهد. این وظیفه را تئوری هنجاری انجام می‌دهد. در نتیجه نصف دیگر مسئله (انجام اقدام برای رسیدن به وضع مطلوب یا ارائه‌ی درمان) را تئوری هنجاری حل می‌کند. پس هر دو تئوری فوق به یک اندازه ارزش دارند.

کریستسون<sup>۳</sup> (۱۹۸۳) تصریح اثبات‌گرایی را از دیدگاه فلسفی رد می‌کند. برخی انتقادات او چنین است:

- برخلاف آنچه که واتز و زیمرمن می‌گویند، تحقیقات اثباتی یکی از پیش‌نیازهای تئوری هنجاری حسابداری است. نه اینکه یک تئوری جداگانه باشد یا حتی اینکه مفیدترین تئوری در حسابداری باشد.
- تئوری اثباتی حسابداری بر پایه آشفتگی بین قلمرو پدیده‌هاست.
- مبنای فلسفی تئوری اثباتی حسابداری منسوخ‌شده، بنابراین آن را باید تجربی نامید و نه تئوری اثباتی. زیرا تئوری اثباتی به اثبات روابط حاکم بین پدیده‌ها می‌پردازد بدون اینکه قابلیت رد شدن داشته باشد، زیرا دیگر در این صورت گفته می‌شود که ارتباطی بین پدیده-

ها حاکم نیست. درحالی که می‌دانیم واتز و زیمرمن بیان می‌کنند که تئوری اثباتی آنان قابلیت رد شدن دارد.

- از تئوری جهت آسان نمودن پیش‌بینی استفاده می‌شود، نه اینکه پیش‌بینی‌ها غلط و اشتباه باشد، زیرا برخی از نتایج پیش‌بینی تئوری اثباتی حسابداری، به دلیل محدودیت‌های حاکم بر آن اشتباه هستند (کریستنسون، ۱۹۸۳).

لوا و همکارانش<sup>۴</sup> (۱۹۸۳) رویکردی منفی با این ادعا که اثبات‌گرایی ممکن است «توجیه‌پذیر» نباشد را دنبال می‌کنند.

برخی از انتقادات آنان چنین است:

- متدولوژی تئوری اثباتی حسابداری مشکوک است (به وسیله‌ی واتز و زیمرمن توجیه نشده است).

- آزمون‌پذیری دومین سؤال است که آنان مطرح می‌کنند. یعنی واتز و زیمرمن خطوط کلی که شواهد قابل قبول برای رد تئوری‌هایشان ارائه می‌کند را مشخص نمی‌کنند.

- واتز و زیمرمن فقط شواهد تجربی فراهم می‌کنند تا موقعیتشان را حمایت کنند و از فراهم کردن شواهدی که تئوری آنان را زیر سؤال می‌برد اجتناب می‌کنند.

- آنان ادعا می‌کنند که می‌توانند شواهد تجربی را فراهم کنند تا استدلال‌های واتز و زیمرمن را رد کنند (لوا و همکاران، ۱۹۸۳).

اسچرودر<sup>۵</sup> (۱۹۸۴) می‌پذیرد که تفاوت اثباتی / هنجاری برای ارتقای تئوری هنجاری است.

تمرکز اصلی او بر مفید بودن تئوری اثباتی در مقابل تئوری هنجاری است.

عقاید او چنین است:

- اثبات گرایان از جمله واتز و زیمرمن دشواری‌ها و موانعی برای فرق گذاشتن بین توصیفی و اثباتی دارند.
  - اگر تئوری‌های اثباتی نتوانند رهنمودهایی را ارائه کنند آنان در فراهم کردن توضیحات ناتوان خواهند بود. این بدان معناست که نتیجه اصلی این است که متدولوژی تئوری اثباتی باید سؤال عملی بودن یا مفید بودن از لحاظ سیاسی را رها کند (اسچرودر، ۱۹۸۴).
- دلایل زیر نشان می‌دهد که انتقادهای فلسفی چندان سودمند نیست:
۱. تبدیل تحقیق فرد به آزمون‌های تجربی کاری مناسب و قابل قبولی می‌باشد. از طرفی واقعی بودن فرضیه‌های فرد قبل از بررسی تحقیق باید تأیید شود که این امر در آزمون تجربی صورت می‌گیرد.
  ۲. گذشته از این فرد می‌تواند همیشه بگوید، اگر مفروضات شما واقعی تر است آن را در مدل بگذارید و نتایج را آزمون کنید.
  ۳. انتقادات فلسفی هم از نظرات فیلسوفانی نشأت گرفته‌اند که اعتقاد دارند فقط باید انتقاد کرد تا وضعیت بهتر شود، بدون اینکه راه‌حلی ارائه کنند.
  ۴. تعداد فیلسوفان کمی هستند که با اقتصاد آشنایی زیادی دارند و تعداد خیلی کمتری هستند که به پیچیدگی‌های تئوری حسابداری آشنا باشند.
  ۵. اگر نقد روش شناختی شخص منطقی به نظر رسد آن نقد باید بتواند بدون مراجعه به منابع و مآخذ دیگر یا صاحب‌نظران دیگر به روش متقاعدکننده‌ای قابل تشریح باشد اما افرادی که از دیدگاه فلسفی تئوری اثباتی حسابداری را رد می‌کنند برای اثبات دیدگاه خود به عقاید فیلسوفان صاحب‌نظر استناد می‌کنند (استرلینگ، ۱۹۹۰).



## موضوعات مربوط به مبنای اقتصاد

در این قسمت ابتدا ویژگی‌های برجسته‌ی مبنای اقتصادی تئوری حسابداری به طور خلاصه تشریح می‌گردد تا روشن شود که از چه جنبه‌هایی می‌توان تئوری اثباتی را مورد نقد قرار داد، سپس دلایل واتز و زیمرمن از ارائه تئوری اثباتی ارائه می‌شود. پس از آن انتقادهای وارده به جنبه‌های مبنای اقتصادی تئوری اثباتی را تشریح می‌کنیم و در نهایت انتقادهایی که منتقدین از جنبه‌های مبنای اقتصادی تئوری اثباتی ارائه کرده‌اند را بررسی می‌کنیم.

### ویژگی‌های برجسته‌ی « مبنای اقتصادی تئوری حسابداری »

دو ویژگی برجسته مبنای اقتصادی تئوری حسابداری که در جای خود نقد می‌شوند عبارت‌اند از:

۱. فردگرایی متدولوژیک یا روش‌شناختی فرد محور<sup>۷</sup>

۲. فرضیه پیشینه سازی نئوکلاسیک

### فردگرایی متدولوژیک یا روش‌شناختی فرد محور

فردگرایی مربوط به متدولوژی، سعی در توضیح تمامی پدیده‌های اجتماعی به عنوان برآیند تصمیم‌گیری‌های فردی دارد. به عبارت دیگر غیر از افراد اجتماع چیز دیگری قادر به تصمیم‌گیری و شکل‌دهی پدیده‌های اجتماعی نمی‌باشد. وقتی که کمیته تدوین استاندارد یا هیئت‌مدیره تصمیمی را اتخاذ می‌کند فردگرایی مربوط به متدولوژی تصمیم‌گروه را به عنوان ماحصل تصمیم تک‌تک افراد گروه توضیح می‌دهد.

### فرضیه بیشینه سازی نئوکلاسیک

فرضیه بیشینه سازی نئوکلاسیک بیان می‌کند که افراد در تصمیمات خود با توجه به محدودیت‌ها، منحصراً به دنبال بیشینه کردن رفاه شخصی خود می‌باشند (یا غیرمستقیم ثروت خود را افزایش می‌دهند تا بتوانند در آینده رفاه و یا مطلوبیت بیشینه‌ای داشته باشند). مبنای اولیه اقتصاد نئوکلاسیک راجع به محدودیت‌های هزینه است که تصمیم‌گیرنده با آن مواجه است. برای مثال برای ارزیابی انتخاب بین عمل  $A$  و عمل  $B$ ، نه تنها باید به منافعی که به وسیله‌ی عمل دیگر به دست می‌آید بلکه به احتمال زیاد تفاوت بین هزینه‌ها باعث انتخاب یکی بجای دیگری می‌شود. یعنی  $A$  فقط زمانی انتخاب می‌شود که خالص منافع آن از  $B$  بیشتر باشد و نه فقط منافع آن.

### دلایل واتز و زیمرمن از ارائه تئوری اثباتی

واتز و زیمرمن دلایل متعددی را در دفاع از تئوری اثباتی خود ارائه کردند که مختصری از آن را در زیر تشریح می‌کنیم. دلایل به شرح زیر است:

#### ۱. عرف‌گرایی<sup>۸</sup>

بر اساس عرف‌گرایی هیچ تئوری کاملاً درست یا کاملاً غلط نیست اما تئوری قابل دفاع است که طبق آخرین معیارها و توافقات به خوبی قابل استفاده باشند. ملاک برای تعیین و انتخاب تئوری این است که تئوری قابلیت اثبات بیشتری داشته، ساده‌تر، و عمومی و قابل فهم باشد. یعنی وقتی نمی‌توانیم امیدوار باشیم که یک تئوری کامل را ارائه دهیم باید سعی کنیم تئوری برتر را ارائه دهیم و معیار برتری هم ضوابطی از جمله مفید بودن بیشتر و حداقل خطا می‌باشد. همان طور که در زیر بیان می‌شود واتز و زیمرمن در روش تحقیق خود از استقرا گرایی شروع کرده و در نهایت به عرف‌گرایی رسیدند:

واتز و زیمرمن در سال ۱۹۷۹، تحقیق اولیه‌ی خود را در مورد بحث‌های روش‌شناسی آغاز کردند. آنان برای ارائه تئوری خود از روش‌شناسی استقرایی استفاده کرده‌اند. بر اساس روش‌شناسی استقرایی، یک محقق ابتدا با داده‌ها کار خود را شروع کرده و بعد فرضیه‌سازی می‌کند، سپس فرضیه را می‌آزماید و چنانچه به اثبات رسید، آن را به عنوان تئوری مطرح می‌کند. در این روش هرگاه این تئوری در برابر آزمون‌های جوامع علمی تاب آورد و مقاومت کند به عنوان قانون درمی‌آید. بنابراین آنان در ۱۹۷۹ بر اساس روش‌شناسی استقرایی تعریفی از تئوری ارائه کردند، که **تئوری فرضیات ثابت شده است.**

اما در مقاله‌ی ۱۹۸۰، ماجراجویی زیمرمن بیشتر می‌شود. او بعد از نقل قول عبارت جان نوئل کینز، اضافه می‌کند که **تئوری فرضیاتی است که به طور تجربی آزمون شوند. یعنی فقط قابلیت آزمون شدن داشته باشند و نه قابلیت اثبات** (برخلاف تعریف ۱۹۷۹). همچنین آنان در این مقاله عنوان کردند که می‌توان تئوری اثباتی آنان را رد کرد (زیرا طبق تعریف ممکن است فرضیات اثبات نشوند) و این بدان معناست که هیچ تئوری کاملاً درست یا کاملاً غلط نیست، اما تئوری اثباتی آنان طبق آخرین معیارها و توافقات مفیدترین تئوری است (عرف گرای). زیرا تئوری آنان توصیف دقیق‌تری از دنیای واقعی فراهم می‌کند و قدرت پیش-بینی بیشتری نسبت به تئوری‌های قبل دارد. همان طور که دیدیم این مقاله روش‌شناسی را از استقرایی قرن ۱۷ به عرف‌گرایی قرن بیست تغییر می‌دهد (زیمرمن، ۱۹۷۹).

۲. دلیل دیگر ترکیبی از ابزارگرایی<sup>۹</sup> میلتن فریدمن<sup>۱۰</sup> و اثبات‌گرایی پاول ساموئل سن<sup>۱۱</sup> است. مفهوم دیدگاه میلتن فریدمن این است که تئوری‌ها فقط یک ابزار برای رسیدن به هدف هستند و نه خود هدف، بنابراین کافی است که تئوری‌ها مفید باشند و بتوانند نیازهای لازم را برطرف کنند و لازم نیست که تئوری‌ها واقعی باشند (فریدمن، ۱۹۵۳).

مفهوم دیدگاه ساموئل سن این است که تئوری‌ها بر اساس شرایط ایده‌آل (مثل بیشینه سازی نئوکلاسیک) ارائه می‌شوند، بنابراین در شرایطی غیر از شرایط ایده‌آل امکان رد آن‌ها وجود دارد و این امر مشکلی برای تئوری به وجود نمی‌آورد، زیرا تئوری‌ها بر اساس شرایط ایده‌آل صورت گرفته‌اند. به عبارت دیگر ما نمی‌توانیم تئوری‌ها را بر اساس شرایطی غیر از شرایط ایده‌آل ارائه کنیم تا احتمال رد کردن آن‌ها وجود نداشته باشد، زیرا اولاً شرایط غیر از ایده‌آل بسیار است، ثانیاً این یک نقص برای تئوری است اگر بر اساس شرایطی غیر از ایده‌آل (مثلاً شرایط عملی) ارائه شود، زیرا هدف رسیدن به شرایط ایده‌آل است و از طرفی تئوری همیشه باید جلوتر از عمل باشد (ساموئل سن، ۱۹۴۷).

نحوه ارائه این دلیل توسط واتز و زیمرمن چنین است:

زیمرمن (۱۹۸۰) در بحث روش‌شناختی خود پس از بیان اینکه تئوری فرضیاتی است که به طور تجربی آزمون شوند چنین می‌گوید: تئوری اثباتی آنان هرچند که بهترین تئوری کنونی حسابداری است اما می‌توان آن را رد کرد، یعنی همان نظر پاول ساموئل سن. از طرفی آنان به توجه با عقاید مارک بلاگ<sup>۱۲</sup> (۱۹۸۰) و کارل پوپر<sup>۱۳</sup> (۱۹۵۹) بیان کردند:

در تئوری‌های علمی و یا اثباتی حقیقت‌های ظاهری و روشن وجود ندارد. تفسیر حقیقت به نظریه‌ها و طرفداران آن نظریه‌ها بستگی دارد... از این به بعد ما نمی‌توانیم فرضیه‌های درست را اثبات کنیم: با وجود اینکه احتمال رد آن وجود دارد. بنابراین به تئوری‌های انتقادی باید اهمیت داد و سعی در رد آن‌ها شود تا اثبات آن‌ها...

در چند صفحه بعد آن‌ها در کتاب خود نوع متدولوژی خود را به متدولوژی فریدمن، به وسیله این ادعا که این تئوری‌ها لزوماً ناقص هستند تغییر می‌دهد. بنابراین ما به یک ضابطه نیاز داریم تا برای انتخاب بین آن‌ها بکار ببریم: **تئوری‌هایی انتخاب می‌شوند که بتوانند پیش‌بینی**

**مفیدتری را فراهم کنند** (زیمرمن، ۱۹۷۸، ۱۹۷۹). همان طور که واضح است آنان ابتدا ادعا کردند که تئوری‌ها لزوماً ناقص هستند در نتیجه امکان رد شدن آن‌ها وجود دارد (یعنی همان نظر پاول ساموئل سن) و سپس نتیجه گرفتند که باید مفیدترین تئوری ارائه شود (که تئوری آنان است). پس می‌توان نتیجه گرفت که واتز و زیمرمن از ادبیات فلسفه علم (که بر اساس عقاید فریدمن و ساموئل سن است) برای اثبات علت انتخاب مبنای اقتصادی تئوری خود نیز استفاده کرده‌اند.

### ۳. الزام به ارائه مسائل بر اساس مکتب شیکاگو

در تئوری اثباتی حسابداری این ادعا وجود دارد که کسی استانداردهای حسابداری را تشریح نمی‌کند مگر آنکه معقول بودن نظرات شخصی افرادی که سعی می‌کنند بر چارچوب استانداردهای حسابداری تأثیر بگذارند مشخص شود (زیمرمن، ۱۹۷۹). یعنی بعد از اینکه مشخص شد افرادی که سعی در استاندارد گذاری دارند دارای نظرات معقول، بدون تعصب و با دلیل هستند و بر این اساس استاندارد وضع می‌کنند، افراد سعی کرده تا این استانداردها (که معقول و منطقی هستند) را تشریح کنند. این بدان معناست که در حسابداری ما مجبوریم که مسائل را ابتدا در سطح خرد (افراد) تشریح کنیم که آیا افراد دارای نظرات معقول، بدون تعصب و با دلیل هستند و سپس اثرات این تصمیم را در سطح جامعه بیان کنیم و بدون ارائه مسائل در سطح خرد تشریح آن در سطح کلان امکان‌پذیر نیست و این همان دیدگاه اقتصاددانان مکتب شیکاگوست که پایه‌های خرد را برای تشریح مسائل در سطح کلان ضروری دانستند.

## انتقادهای وارده به جنبه‌های مبنای اقتصادی تئوری اثباتی

با در نظر گرفتن ۲ جزء تشریح شده‌ی مبنای اقتصادی تئوری اثباتی حسابداری، ۲ جنبه از انتقاد وجود دارد:

### ۱. بیشینه کردن تابع مطلوبیت افراد

در مورد بیشینه کردن تابع مطلوبیت افراد، بعضی از اقتصاددانان از جمله بولاند<sup>۱۴</sup> (۱۹۸۱) بیان می‌کنند که فرض بیشینه سازی فقط یکی از مفروضاتی است که به آن در مدل نئوکلاسیک نیاز است و سایر فرضیات نیز برای تعیین محدودیت‌ها و موقعیت‌های خاص نیاز است، بنابراین استفاده از این فرضیه به تنهایی بی‌فایده است. از طرفی در اقتصاد نئوکلاسیک این امر که افراد واقعاً حداکثر کننده هستند و می‌توان مدل‌هایی را بر اساس آن ارائه کرد به طوری که بتوان رفتار افراد را مشاهده کرد هنوز مورد سؤال است (بولاند، ۱۹۷۹).

عده‌ای دیگر هم در این زمینه انتقاد کرده‌اند:

شاکل<sup>۱۵</sup> (۱۹۷۲) در این زمینه می‌گوید فرض بیشینه کردن تابع مطلوبیت منطقاً امکان‌پذیر نیست بنابراین به دانش بیشتری برای امکان‌پذیر بودن نیاز است.

سیمن<sup>۱۶</sup> (۱۹۵۹) ادعا می‌کند بیشینه سازی تابع مطلوبیت ممکن است منطقاً امکان‌پذیر باشد ولی عملی نیست.

آنچه از انتقادات بالا می‌توان نتیجه گرفت این است، زمانی جامعه‌ی ایده آل که بهترین حالت از دنیای ممکن است وجود دارد که اولاً تمام افراد جامعه به دنبال حداکثر کردن تابع مطلوبیتشان باشند، ثانیاً تمام افراد جامعه واقعاً حداکثر کننده باشند و این فقط در یک بازار کامل که اقتصاد در حالت تعادل است اتفاق می‌افتد. به عبارت دیگر فقط هنگامی که بازار آزاد و همه افراد به دنبال

بیشینه کردن هستند دلیلی وجود ندارد که افراد تصمیمشان و یا انتخابشان را عوض کنند در این صورت ضرورتاً آسایش و رفاه جامعه بیشینه می‌شود. اما با توجه به اینکه بازارها اغلب ناقص هستند و در این بازارها رفتار افراد معلوم نیست بنابراین فرض بیشینه سازی تابع مطلوبیت افراد در حسابداری زیر سؤال می‌رود.

## ۲. فردگرایی مربوط به متدولوژی

فردگرایی مربوط به متدولوژی که در این مبنا وجود دارد مشکل بزرگ‌تر را مطرح می‌کند. هرچند ظاهراً این ادعا که افراد به تنهایی قادر به تصمیم‌گیری هستند منطقی به نظر می‌رسد اما طبق گفته والیتر در مورد انتخاب کاندیدا: این ادعا که افراد به تنهایی قادر به تصمیم‌گیری درست هستند همیشه صادق نیست زیرا افراد همیشه آنچه که به صلاح جامعه است انجام نمی‌دهند. برای مثال زمانی که مأمور پلیس وجود ندارد تا نظارت کند افرادی که دارای رفتار خودپسندانه هستند از چراغ قرمز عبور می‌کنند که در این صورت رفاه جامعه افزایش نمی‌یابد. اما برای اینکه رفتار اجتماعی مناسب افزایش یابد (رفاه جامعه افزایش یابد) ایستادن در پشت چراغ قرمز را باید انتخاب کرد. به عبارت دیگر در فردگرایی مکتب شیکاگو بیان شده که هر تصمیمی که برای اشخاص خوب باشد برای کل جامعه نیز خوب است، اما در مثال بالا مشاهده شد که ظاهراً چنین نیست (رد شدن از چراغ برای شخص خوب است و ایستادن برای جامعه خوب). به عبارت دیگر اعمال خودپسندانه برخی افراد باعث می‌شود که همه افراد نتوانند تابع مطلوبیتشان را حداکثر کنند که در این صورت ضرورتاً آسایش و رفاه جامعه بیشینه نمی‌شود.

از طرفی این موضوع روشن نیست که آیا مفهوم تعادل مطابق با استانداردهایی مثل اصول پذیرفته‌شده حسابداری (GAAP) است یا نه. اگر هدف استانداردهای حسابداری واقعاً این باشد که به افراد علاقمند کمک شود تا رفتار تجاری را که نشان‌دهنده علاقه سرمایه‌گذاران است کنترل شود یا از طریق سیستم مالیاتی که کل جامعه را شامل می‌شود این امر صورت گیرد بنابراین کسی

نمی‌تواند ادعا کند که هم اکنون حالت تعادل لازم به دست آمده است چون چیزی که برای یک واحد تجاری بهترین می‌باشد ممکن است برای کل جامعه بهترین نباشد یا برعکس. برای مثال پرداخت مالیات برای واحد تجاری ناخوشایند و برای کل جامعه خوشایند است. از طرفی حسابداری اغلب در بازار ناقص اتفاق می‌افتد. پس در حسابداری فردگرایی مربوط به متدولوژی و بیشینه کردن تابع مطلوبیت که دو مبنای تئوری اثباتی است زیر سؤال می‌رود.

### انتقادهای وارده بر متدولوژی تحقیق بر مبنای اقتصاد

بیشتر انتقادهای مربوط به مبنای اقتصادی است. این گروه شامل تینگر (۱۹۸۲)، ویتنگتن (۱۹۸۷)، دمسکی (۱۹۸۸)، وارلی (۱۹۸۸) و استرلینگ (۱۹۸۰) می‌باشد.

ویتنگتن (۱۹۸۷)، دمسکی (۱۹۸۸) و ویتلی (۱۹۸۸) بر مفهوم تعادل تأکید و تمرکز دارد و استرلینگ (۱۹۹۰) درباره شکل مکتب شیکاگو از مدل‌های مکتب اقتصادی انتقاد می‌کند.

ویتنگتن<sup>۱۷</sup> (۱۹۸۷) یک بازنگری بر کتاب واتر و زیمرمن (۱۹۸۶) دارد. او بحث می‌کند که کتاب آنان از این جهت که می‌گویند فقط این تئوری با ارزش است یک دیدگاه نامتعادل و یکسو نگر از تئوری اثباتی است، همچنین واتر و زیمرمن به اشتباه در نتیجه‌گیری هایشان بیان می‌کنند که: اگر یک تئوری از لحاظ تجربی قابل آزمون نباشد هنجاری است. همچنین آنان به خاطر علاقه‌شان به مفروضات بازار کارا و مبنای اقتصادی مکتب شیکاگو به عنوان مبنایی قابل‌اعتماد برای تئوری اثباتی، باعث شده تا محدودیت‌های آن مفروضات را نادیده بگیرند و سرانجام درحالی‌که محدودیت‌های تئوری اثباتی حسابداری را می‌پذیرند، علاقه کمتری نسبت به سایر رویکردها نشان می‌دهند.



دمسکی<sup>۱۸</sup> (۱۹۸۸) هم در بازنگری خود (۱۹۸۸) از اثر واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) چندین ضعف در کار تئوری اثباتی که آن‌ها به طور جدی در پرداختن به آن ناموفق بوده‌اند را بیان می‌کند. برای مثال دمسکی (۱۹۸۸) ادعا می‌کند که تئوری حسابداری اثباتی وابسته به اقتصاد بر مبنای تعادل می‌باشد درحالی‌که نمونه‌هایی ارائه‌شده که در آن به دلیل وجود ابهاماتی در قسمت‌هایی از تئوری (برای مثال حدودی از مقررات و فعالیت‌های سیاسی) به جای تحلیل تعادل رسمی اقتصاد از ساختارهای رفتاری استفاده شده است. همچنین دمسکی (۱۹۸۸) بیان می‌کند که نادیده گرفتن سایر منابع اطلاعاتی غیر از گزارشات مالی باعث می‌شود که واتز و زیمرمن فقدان قدرت آینده‌نگری را توسعه دهند.

استرلینگ (۱۹۸۰) نیز چنین بیان می‌کند که عمده یافته‌های تجربی واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) چیزی بیش از اثبات فرضیات آنان نیست. او بیان می‌کند که آنان با فرضیات پیشینه‌سازی افراد شروع می‌کنند و بعد سرانجام به نتیجه تجربی چشمگیری می‌رسند که افراد همه پیشینه‌کننده هستند (استرلینگ، ۱۹۹۰).

وارلی<sup>۱۹</sup> (۱۹۸۸) با توجه به اهمیت این موضوع که پیشینه‌سازی به عنوان یک روش تجزیه و تحلیل به وجود حالت تعادل نیاز دارد به واتز و زیمرمن انتقاد می‌کند اقتصادی که مبنی بر تعادل (بازار آزاد) باشد نمی‌تواند به طور صحیح و مناسب رویدادهای اجتماعی را شرح می‌دهد. یعنی شخص تصمیم‌گیرنده همیشه قیمت‌ها را در محاسبه تابع هزینه‌ی خود لحاظ می‌کند. اما آیا این قیمت‌ها متعادل و باثبات هستند؟ (برای مثال قیمت‌های معاملاتی بازار). اگر چنین باشد، پس این تعادل توسط سیستم بازار محوری در نظام اجتماعی حاصل شده است. این موضوع مورد توجه واتز و زیمرمن و پیروان شناخته‌شده آنان مایرون جردن بوده است. در نحوه شکل‌گیری این تعادل قیمت، اغلب توسط افرادی غیر از اقتصاددانان قابل‌درک نیست. اقتصاددان‌ها برای مدت طولانی است که به این نکته واقف‌اند که موضوع استفاده هر تصمیم‌گیرنده از قیمت‌های تعادلی صرفاً اگر

دلیل مستحکمی برای اینکه همه تصمیم‌گیرندگان در شرایط متعادل می‌باشند وجود داشته باشد، ساده و دارای منطق باثباتی است. سؤالی که اینجا مطرح می‌شود این است که در شرایطی که دلیل منطقی برای مشارکت همه تصمیم‌گیرندگان در مبادلات بازار وجود ندارد، چه منطقی برای استفاده از قیمت‌های تعادلی وجود خواهد داشت؟ در این شرایط حداقل یک شکاف منطقی بین عرضه و تقاضا وجود دارد و قیمت‌ها دیگر تعادلی نخواهد بود. استفاده از چنین قیمت نامتعادلی منجر به بروز مشکلات ریاضی در متدولوژی واتز و زیمرمن خواهد شد. در چنین حالتی نه همه متقاضیان و نه همه عرضه‌کنندگان به حداکثر منافع دست نمی‌یابند. درحالی که فرض بیشینه‌سازی منافع برای عموم، مرکز توجهات متدولوژی واتز و زیمرمن است.

درحالی که واضح است بازارها بندرت در تعادل کامل هستند، ممکن است تصور شود که تعادل تقریبی (ناقص) و نه کامل برای تضمین قیمت‌های تعادلی کافی است. اما برخی مشکلات اساسی برای درک تعادل ناقص<sup>۲۰</sup> یا درجه دو یا دومین<sup>۲۱</sup> (تعادل درجه‌ی دو معمولاً به وسیله‌ی قرارداد مربوطه، کنترل، هزینه‌های معامله و پدیده‌های نامتعادل مشابه مشخص می‌شود) وجود دارد زیرا درک همه عناصر تعادل ناقص از جمله پدیده‌های نامتعادل مشابه<sup>۲۲</sup> مشکل است.

در حالت‌های تعادلی که از تغییرات خبری نیست، فهمیدن آن‌ها و یا مدل‌های ریاضی آسان است. یعنی زمانی که همه‌ی افراد بیشینه‌کننده تابع مطلوبیت و یا سود خود هستند، هیچ دلیلی برای انتخاب یا تغییر وجود ندارد، اما در حالت عدم تعادل کامل (در حالت عدم تعادل کامل حداقل یک نفر وجود دارد که به طور موفقیت‌آمیزی بیشینه‌کننده نیست. با قیمت کنونی بازار هم برخی متقاضیان هستند که نمی‌توانند به اندازه کافی بخرند و هم برخی عرضه‌کنندگان، که نمی‌توانند به اندازه کافی بفروشند. بنابراین متقاضیان نیاز به پیشنهاد قیمت بالا و عرضه‌کنندگان نیاز به فروش به قیمت پایین بین خود را دارند. فقط زمانی که عرضه با تقاضا برابر است با قیمت کنونی نیاز به بکار گرفتن قیمت رقابتی نیست. فقط اگر بازار در حالت تعادلی باشد می‌توان انتظار داشت که قیمت‌ها

ثابت بمانند، در تعادل کامل ما می‌دانیم که همه افراد بیشینه‌کننده هستند یعنی زمانی که قیمت‌ها ثابت بمانند، و اما زمانی که قیمت‌ها تغییر کند، ما نمی‌دانیم که افراد چه تصمیمی می‌گیرند)، دلیل‌های مختلفی برای تغییر وجود دارد. دلایل به اختصار در زیر آمده است:

اگر تعادل ناقص در بهترین حالت خود برای یک لحظه ثابت باشد، این تعادل ناقص به معنای عدم ثبات بالقوه است زیرا در حالت تعادل ناقص حداقل یک نفر وجود دارد که به طور موفقیت‌آمیزی بیشینه‌کننده نیست، بنابراین تعادل به هم می‌خورد.

طبق نظر دمسکی (۱۹۷۹) اگر چنین تعادل‌هایی ثابت باقی بمانند بازارها با یک مشکل اساسی مواجه می‌شوند و آن این است که ممکن است حتی سود وجود نداشته باشد (سعی کردن در به دست آوردن اطلاعات بیشتر ممکن است منجر به تصمیم‌گیری بهتر نشود به خاطر اینکه ممکن است هزینه‌های آن از منافع آن بیشتر باشد بنابراین باید به مفهوم اقتصاد اطلاعات<sup>۲۳</sup> توجه شود. بر اساس این مفهوم، اطلاعات فرض می‌شود که اطلاعات یک کمیت همگن است که می‌تواند هدف<sup>۲۴</sup> را بهینه کند. در غیر این صورت جمع‌آوری اطلاعات فقط هزینه دارد و نه منافع. در نتیجه فقط زیان وجود دارد که این امر در حالتی که تعادل ناقص ثابت باقی بمانند ممکن است روی دهد. یعنی جمع‌آوری اطلاعات فقط هزینه دارد و نه منافع).

- تا زمانی که مدل‌ها نتوانند مشخص کنند که تصمیم‌گیرندگان چگونه به عدم کمال (شرایط تعادلی) پاسخ می‌دهند، مدل‌های تعادلی ناقص نمی‌توانند یک مبنای قابل‌اعتماد برای فرض وجود قیمت‌های تعادلی ثابت فراهم کنند.
- اقتصاد نئوکلاسیک هیچ مبنای رفتاری را برای موقعیت‌های دینامیکی مثل تغییرات قیمت را لحاظ نمی‌کند. یعنی اقتصاد نئوکلاسیک فقط حالت‌های تعادل را تشریح می‌کند و نه حالت‌های عدم تعادل را.

- در حالت عدم تعادل این روشن نیست که تصمیم گیرندگان می‌دانند که حالت عدم تعادل وجود دارد یا نه؟ در ادبیات اقتصاد این مشکل آگاهی عدم تعادل نامیده می‌شود و هنوز جزء معماهای حل نشده است.

- در حالت عدم تعادل ممکن است که بتوان تشخیص داد که قیمت‌ها یا بالا خواهند رفت یا پایین خواهند آمد ولی نمی‌توان مقدار قیمت تعدیل شده را تشریح کرد.

- در حالت عدم تعادل از آنجایی که همه افراد بیشینه کننده نیستند مبنایی برای تعیین اینکه کدام متقاضیان و کدامیک از عرضه کنندگان بیشینه کننده نیستند وجود ندارد.

دمسکی (۱۹۸۸) بیان می‌کند که مهم‌ترین سؤال این نیست که چگونه برگزیدن روش‌های مختلف حسابداری توسط زمان و موقعیت می‌توانند دچار تغییر شوند. سؤال اصلی این است که چرا سازمان این رفتار خاص را در قلمرو و محیط حسابداری برای ایجاد انگیزه طراحی می‌کند. سؤالات چگونه در محدوده و قلمرو و تحقیقات توصیفی است و سؤالات چرا مربوط به سایر تئوری هاست. نتیجه‌ی منطقی انتقاد دمسکی (۱۹۸۸) این است که واتز و زیمرمن در حال پیشنهاد کردن تئوری توصیفی هستند حتی اگر آن‌ها ادعا کنند که آنان توضیحات اثباتی را پیشنهاد می‌کنند. مهم‌ترین نکته این‌که دمسکی (۱۹۸۸) یافت تئوری اثباتی حسابداری (یعنی تشریح مبنای اقتصادی) برای تحقیقاتی حسابداری مبنای نادرستی است که در زیر تشریح می‌شود:

واتز و زیمرمن در مقالات مختلف خود بجای پاسخ به سؤالات منتقدین سعی کرده‌اند اهداف خود را تغییر دهند به طوری که یک سردرگمی برای همه به وجود آورده‌اند و آن همان چیزی است که اقتصاددانان آن را اقتصاد اثباتی می‌نامند. واتز و زیمرمن (۱۹۹۰) خاطر نشان کردند که آنان کلمه اثباتی را اقتصاد گرفته‌اند. با توجه به اینکه چهار دیدگاه اقتصاد اثباتی (اثبات‌گرایی هاروارد، اثبات‌گرایی ام‌آی‌تی، اثبات‌گرایی شیکاگو و اثبات‌گرایی ال‌اس‌ای) وجود دارد<sup>۲۵</sup>.

بنابراین معلوم می‌شود که حتی رهبران اقتصادی هم بر روی اقتصاد اثباتی با هم توافق ندارند، در نتیجه محققان حسابداری نباید اثبات‌گرایی اقتصادی را مسلم بدانند. همانطور که روشن است نقطه نظر انتقاد دمسکی بر قلب تجزیه و تحلیل اقتصادی است. یعنی اگر تجزیه و تحلیل اقتصادی بکار برده شود، حداقل باید برای فهمیدن نیازها و محدودیتهای تجزیه و تحلیل اقتصادی با دانش بود. متأسفانه واتز و زیمرمن در شناخت و درک انتقاد دمسکی به طور دقیق در مقاله ۱۹۹۰ موفق نبوده اند هر چند که ادعا می‌کنند که پاسخ منتقدین خود را داده اند. در مقاله‌ی ۱۹۹۰، واتز و زیمرمن پاسخی به هیچ ادعایی مبنی بر اینکه در کاربردهای متدولوژی اقتصادی محدودیتهایی وجود دارد، ندادند. بجز تکرار اینکه تنها متدولوژی‌هایی می‌توانند حیات داشته باشند که تئوری‌های مفیدتری را بوجود آورند. رقابت در بازار عقاید و نظریات، تحقیقات آتی را بوجود خواهند آورد که خطاهای دیدگاه ارائه شده ما را پوشش نمی‌دهند. زمان می‌گوید رویکرد ما نامناسب است (دمسکی، ۱۹۸۸).

### نتیجه‌گیری

اینکه واتز و زیمرمن (۱۹۹۰) بیان می‌کنند انتقادهای روش‌شناختی در آزمون بازار شکست خورده، درست است زیرا انتقادهای وارده اطلاعات مفیدی برای استفاده‌کنندگان فراهم نمی‌کنند. برای مثال بر اساس متدولوژی انتقادی سرمایه‌گذاران بالفعل نمی‌توانند بفهمند که آیا باید اوراق بهادار خود را نگه‌دارند یا بفروشند و یا سرمایه‌گذاران بالقوه نمی‌توانند بفهمند که آیا باید اوراق بهاداری را بخرند یا نه، در صورتی که تئوری اثباتی از طریق پیش‌بینی سود، جریانات نقدی و... می‌تواند این اطلاعات را فراهم کند (واتز و زیمرمن، ۱۹۹۰).

از طرفی انتقادهایی که بر اساس فلسفه‌ی علم است نیز زیاد مفید نیست زیرا خیلی از منتقدین به نوشته‌های فیلسوفان مورد علاقه خود اشاره می‌کنند و در انتقادات خود از آنان نقل قول می‌کنند،

گویی این که مراجعه کردن به فلسفه‌دانان یک بخش ضروری است. به علاوه، خیلی از نقل قول‌ها بی‌ربط هستند زیرا همان طور که استرلینگ (۱۹۹۰) می‌گوید اگر نقد روش شناختی شخص منطقی به نظر رسد آن نقد باید بتواند بدون مراجعه به منابع و مآخذ دیگر یا صاحب‌نظران دیگر به روش متقاعدکننده‌ای قابل تشریح باشد.

اما انتقاداتی که بر مبنای اقتصادی تئوری اثباتی شده معقول به نظر می‌رسد که به طور خلاصه چنین است:

- تئوری اثباتی همیشه سعی دارد که یک زمینه برای بکار بردن اقتصاد نئوکلاسیک باشد. در صورتی که می‌دانیم کاربرد اقتصاد نئوکلاسیک فقط محدود به جنبه‌های ایستاست.
- هر چند قابلیت کاربرد تئوری‌های اقتصادی ممکن است برای ساختن مدل‌هایی که شامل مفروضاتی که تعیین نادرستی‌شان عملاً غیرممکن است، پذیرفته شده باشد (به شرطی شخص بخواهد پیش‌بینی‌اش به طور تجربی آزمون شود) اما مطمئناً برای ساختن مدل‌هایی که مفروضات استفاده‌شده در آن درست نیست پذیرفته شده نیست. (یک شخص زمانی می‌تواند بگوید که نتایج او از مدل منطقی‌اش درست است که همه‌ی مفروضاتش درست باشد و اگر حتی یک فرض او غلط باشد نمی‌تواند مطمئن باشد که نتایج او که از لحاظ منطقی تأیید شده است درست می‌باشد).
- بیشینه‌سازی ارزش بازار، ارزش فعلی و ثروت همگی برداشت‌های مفید از دنیای کامل ایده آل و بازار کامل است، اما حسابداری اغلب مربوط به زمانی است که بازارها ناقص هستند. هزینه‌های سیاسی و قرارداد بستن که در تئوری اثباتی حسابداری شکل گرفته است به عنوان یک اعتراف مهم برای اینکه بازار کامل نیست می‌باشد. آیا بیشینه‌سازی ارزش

بازار به اندازه کافی توصیفی است؟ آیا ارزش فعلی به اندازه‌ی کافی در یک دنیایی که بازار به طور معناداری ناقص است خوب تعریف می‌شود؟

- آیا پیشینه‌کننده دانش کافی راجع به قیمت‌های درست دارد؟ آیا پیشینه‌کننده دانش کافی درباره محدودیت‌های عینی سایر قیمت‌ها دارد؟
- آیا تصمیم‌گیر دانش کافی از تابع مطلوبیتش برای تصمیم‌گیری موفق قبل از تحقق آن را دارد؟ چه چیزی باید فرض شود تا مطمئن شد که تصمیم‌گیر دانش کافی دارد؟
- بر اینکه واتز و زیمرمن مجبور بودند که، روش شناختی مکتب شیکاگو را ارتقاء بدهند و به محدودیت‌های ایدولوژیکی و اولویت‌های روش شناختی آن توجه نکنند انتقاد وارد است زیرا اگر یک شخص بخواهد از راهنمایی‌های واتز و زیمرمن پیروی کند و فرض کند بازار به طور کافی در تعادل است، طوری که آن شخص قیمت‌های تعادلی را برای محاسبه‌ی هزینه و منفعت خود در انتخاب رویه خاص حسابداری در دسترس داشته باشد، آن شخص باید از محدودیت‌های چنین رویکردی آگاهی داشته باشد زیرا در غیر این صورت زیان خواهد کرد و این چیزی است که واتز و زیمرمن به آن توجه نکرده‌اند.

### پی‌نوشت‌ها

<sup>1</sup> Watts & Zimmerman

<sup>2</sup> Tinker et.al

<sup>3</sup> Christenson

<sup>4</sup> Lowe et.al

<sup>5</sup> Schreuder

<sup>6</sup> Sterling

<sup>7</sup> Methodological Individualism

<sup>8</sup> Conventionalism

<sup>9</sup> Instrumentalism

<sup>۱۰</sup> بر اساس میلتن فریمن تئوری‌ها را بر اساس مفید بودنشان و نه بر اساس واقعی بودنشان باید مورد قضاوت قرار داد.

<sup>۱۱</sup> طبق نظریه ساموئل سون تمامی آن چیزی برای یک تئوری که از لحاظ تجربی معنادار می باشد این است که بتوان به طور قابل تصویری آن را رد کرد و این مورد (ارائه تئوری) تحت شرایط ایده آل صورت می گیرد.

<sup>۱۲</sup> Blaug

<sup>۱۳</sup> Popper

<sup>۱۴</sup> Boland

<sup>۱۵</sup> Shackle

<sup>۱۶</sup> Simon

<sup>۱۷</sup> Whittington

<sup>۱۸</sup> Demski

<sup>۱۹</sup> Whirly

<sup>۲۰</sup> Imperfect

<sup>۲۱</sup> Second-best

<sup>۲۲</sup> Similar un-equilibrium phenomena

<sup>۲۳</sup> Economics of information

<sup>۲۴</sup> Margin

<sup>۲۵</sup> برای مطالعه دیدگاه اقتصاددانان درباره اثبات گرایی به مقاله‌ی زیر رجوع شود.

Criticizing positive accounting theory, Boland, Gordon (1992)

### منابع و مآخذ

۱. احمدی، محمد رمضان. (۱۳۹۰). "مقایسه تحلیلی کاربرد رویکرد دستوری و رویکرد اثباتی در فرآیند نظریه پردازی در حوزه معرفتی حسابداری"، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال اول، شماره اول و دوم، پاییز و زمستان ۱۳۸۸، صص ۷۱-۸۸.
۲. میرزایی اهرنجانی، حسن. (۱۳۸۶). مبانی فلسفی تئوری سازمان، تهران: سمت.
3. Blaug, M., (1980). *The Methodology of Economics* (Cambridge University Press.)
4. Bolnad, I., "A Critique of Friedman's Critics," *Journal of Economic Literature* (June 1979) pp.
5. 503-522.



6. Boland, L., and Gordan, I, (1992) ."Criticizing positive accounting theory" *Contemporary Accounting Research*; pp.142-166.
7. Christenson,C., (1983). "Methodology of Positive Accounting," *The Accounting Review*, January 1983: pp.1-22.
8. Demski, J., (1988). "Positive Accounting Theory: A Review," *Accounting, Organizations and Society* ,October pp. 623-629.
9. Fridman, M., (1953). The Methodology of Positive Economics. *In Essays in Positive Economics* (Chicago: University of Chicago Press, 1953), PP. 3-34.
10. Lowe,E., A. Puxty, and R. Laughlin, (1983). "Simple Theories for Complex Processes: Accounting Policy and the Market for Myopia," *Journal of Accounting and Public Policy*: pp.19-42.
11. Popper, K., (1959).*Logic of Scientific Discovery* (New York: Science Editions, 1959).
12. Samuelson, P., (1947). *Foundations of Economic Analysis* (Cambridge: Harvard University Press).
13. Schreuder, H., (1984). "Positively Normative (Accounting) Theories." *In European Contributions to Accounting Research*, ed.A. Hopwood and H. Schreuder (Amsterdam: Free University Press): pp. 213-231.
14. Shackle, G., *Epistemics and Economics*, (Cambridge: Cambridge University Press,1972).
15. Simon, H., (1959). "Theories of Decision Making Economics," *American Economic Review* ,June: p. 223-283.
16. Sterling, R., (1990). "Positive Accounting: An Assessment," *ABACUS*, September: pp. 97-135.
17. Stigler, and G. Becker, (1977). "De Gustibus non est Disputandum," *American Economic Review*, March: pp. 76-90.
18. Tinker, A., B. Merino, and M. Neimark, (1982). "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought." *Accounting, Organizations and Society*, (May 1982): pp. 167-200.

19. Watts, R. and J, Zimmerman. (1978). "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards," *The Accounting Review* (January 1978) pp. 112-134.
20. Watts, R. and J, Zimmerman. (1979). "The Demand for and Supply of accounting Theories: The Market for Excuses," *The Accounting Review* (April 1979) pp. 273-305.
21. Watts, R. and J, Zimmerman. Positive Accounting Theory (Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1986).
22. Watts, R. and J, Zimmerman. (1990). "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective," *The Accounting Review* (January 1990) pp. 131-156.
23. Whirly, R., (1988). "The Possibility and Utility of Positive Accounting Theory. *Accounting, Organizations and Society* (October 1988) pp. 631-645.
24. Whittington, G., (1987). "Positive Accounting : A Review Article," *Accounting Research* (Autumn 1987) pp.327-336.
25. Zimmerman, J., (1979). "Positive Research in Accounting," in Perspectives in Research, ed. R. Nair and T. Williams (Madison: University of Wisconsin, 1980), pp. 107-128. *The Accounting Review* (July 1979) pp. 504-521.
26. Zimmerman, J., "On the Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance," *Proceedings of American Accounting Association* (Sarasota: AAA 1978) pp. 1-15.

