

## مقایسه تحلیلی کاربرد رویکرد دستوری و رویکرد اثباتی در فرآیند نظریه پردازی در

### حوزه معرفتی حسابداری

محمد رمضان احمدی<sup>\*۱</sup>

\*استادیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

#### چکیده

اندیشمندان حسابداری در چند دهه گذشته تلاش‌های بسیار زیادی برای ساخت تئوری تئوری‌های حسابداری به کار بسته‌اند. به‌رغم پیشرفت‌های صورت گرفته، متأسفانه این حوزه معرفتی تاکنون نتوانسته است به نحو شایسته‌ای پدیده‌های موجود در این حوزه را تبیین و پیش‌بینی نماید. این ناتوانی در بسیاری از موارد به این صورت نمود پیدا کرده است که پژوهش‌های مختلف حسابداری به نتایج متفاوتی منتهی شده‌اند. در نتیجه، غالباً تئوری‌های متضادی برای دوره‌های نسبتاً طولانی در کنار یکدیگر مطرح شده‌اند.

این مقاله، مقایسه‌ای تحلیلی از رویکردهای رایج تحقیقی در حوزه معرفتی حسابداری را ارائه نموده و مبانی فلسفی هر رویکرد، سوابق تاریخی آن و تئوری‌های ارایه شده توسط هر کدام از آنها را مورد مطالعه قرار داده است. در پایان راهبرد مناسبی برای انجام مطالعات حسابداری پیشنهاد شده است. در راهبرد پیشنهادی، رویکرد مناسب پژوهش‌های حسابداری براساس اهداف پژوهش، واقعیت‌های عینی و واقعیت‌های نظری تعیین شده است.

**واژه‌های کلیدی:** تئوری حسابداری، رویکرد دستوری، رویکرد اثباتی

## اهمیت پژوهش

اهمیت این مطالعه نشأت گرفته از ضرورت علمی نمودن زیرساخت‌های دانش حسابداری<sup>۱</sup> است؛ زیرساخت‌هایی که مبنای مفروضات، اصول و مفاهیم دانش حسابداری خواهند شد. تنها با علمی نمودن زیرساخت‌های دانش حسابداری می‌توان جایگاه آن را در میان سایر علوم اجتماعی ارتقا بخشید و اهداف آن را محقق نمود.

حسابداری به عنوان شاخه‌ای از علوم اجتماعی، وظیفه تبیین، تشریح و هدایت رفتارهای اقتصادی را به عهده دارد. این حوزه معرفتی<sup>۲</sup> نیازمند یک تئوری علمی و یا مجموعه‌ای از تئوری‌های علمی است تا براساس آنها پدیده‌ها و رویدادهای موجود در آن را پیش بینی و تفسیر نماید. پیش‌بینی و تفسیری که هم از جنبه نظری بر مبنای یک صدق منطقی و از جنبه عملی بر مبنای مشاهده پدیده‌های عینی بنا شده باشد. مهمترین هدف تئوری پردازی در هر حوزه معرفتی، رسیدن به یک تئوری جامع<sup>۳</sup> برای ارتقای شناخت نظری و عملی در آن حوزه معرفتی است. امروزه، اعتبار علمی هر حوزه معرفتی را بویژه در علوم انسانی با سطح نظری آن رشته مشخص می‌کنند. حوزه‌های معرفتی را که به یک تئوری عام نائل نشده باشند، فاقد اعتبار علمی می‌دانند. [۲]

تنها زمانی یک حوزه معرفتی واجد اعتبار معرفت شناسی است که قادر به ارائه کل داده‌ها و دانش رشته خود در چارچوب یک تئوری مادر (تئوری عام) باشد. امروزه سؤال اصلی در اعتبار رشته‌های گوناگون علمی، این نیست که یک رشته از بدو

پیدایش چه میزان تجارب عملی و دانش نظری کسب نموده است، بلکه این است که آیا آن رشته توانسته است این ذخایر را در چارچوب فکری وسیعتری - که همان تئوری مادر رشته باشد- ارائه دهد؟ تئوری مادر می‌تواند در بستر خود تئوری‌های ریز و درشت زیادی را پرورش دهد.

حوزه معرفتی حسابداری، به‌رغم داشتن تعداد بسیار زیادی از تئوری‌ها هنوز فاقد یک تئوری مادر است. علاوه بر این، مطابق با معیارهای تئوری پردازی، اصولاً تئوری به حساب نمی‌آیند، بلکه در بسیاری از موارد با هم در تضاد بوده، اکثر آنها خطوط فکری گسسته و غیرمنسجمی را ارائه می‌دهند که آنها را از مقام علمی و فلسفی تئوری ساقط می‌کند. وضعیت فعلی تئوری حسابداری به قدری بحرانی است که علاوه بر مشکل «جنگل تئوری‌ها» که در دهه ۶۰ قرن بیستم توسط هارولد کنتز<sup>۴</sup> اعلام شد، هر کدام از تئوری‌ها مشکلات عدیده‌ای در معانی، مفاهیم، گزاره‌ها، تفاسیر و غیره دارند.

برهمن اساس، تلاش‌های بسیار زیادی برای تئوری سازی دانش حسابداری انجام شده است؛ هر چند تاکنون این تلاش‌ها نتوانسته است به یک تئوری و یا مجموعه‌ای از تئوری‌های فراگیر منتهی شود.

ناکارآمدی این تلاش‌ها، برای ارائه یک تئوری و یا مجموعه‌ای از تئوری‌های فراگیر ناشی از آن است که بسیاری از این تلاش‌ها مبتنی بر یک چارچوب مفهومی محض و خالی از هرگونه محتوای تجربی و یا ناشی از فقدان یک چارچوب مفهومی متکامل و برخاسته از یک صدق منطقی بوده اند. [۵]

1 ) Accounting Knowledge  
2 ) Knowledge Field  
3 ) General Theory

4 ) Harold Konntz

## اهداف پژوهش

هدف این پژوهش، بررسی راهبردهای روش شناسی<sup>۱</sup> موجود در تحقیقات حسابداری است؛ تحقیقاتی که هدف آنها تئوری سازی و رنگ و بوی علمی بخشیدن به این حوزه معرفتی است، تا کارایی، اثربخشی و سودمندی آن را برای جامعه بشری فزونی دهد.

از مهمترین راهبردهای روش شناسی موجود در دانش حسابداری، می توان به رویکرد دستوری<sup>۲</sup> و رویکرد اثباتی<sup>۳</sup> و نقش آنها در تئوری سازی<sup>۴</sup> اشاره کرد. هدف اولیه این پژوهش، آشنایی با کارآمدی و اثربخشی هر یک از دو رویکرد در فرآیند تئوری سازی دانش حسابداری است، و اینکه حسابداران چگونه می توانند به کشف آنچه می توانند بدانند، نایل شوند؟

بنابراینچه بیان شد، در این مطالعه هدف آن است که بدانیم، ماهیت واقعیت<sup>۵</sup> در دانش حسابداری چیست؟ در مورد آن چه می توان دانست؟ آیا در دانش حسابداری، همانند علوم طبیعی یک واقعیت واحد، عینی و قابل اثبات وجود دارد؟ یا اینکه با واقعیت های ذهنی که به صورت اجتماعی ساخت یافته اند،<sup>۶</sup> مواجهیم؟

نکته دیگر از بعد معرفت شناسی<sup>۷</sup>، ماهیت دانش حسابداری چیست؟ رابطه حسابداران (به عنوان پژوهشگر) با پدیده های مورد مشاهده در این حوزه معرفتی چگونه است؟ لذا برای رسیدن به پاسخ

پرسش های فوق، ساختار این مقاله به شکل زیر خواهد بود:

- ۱- تعریف رویکرد؛
- ۲- تبیین مبانی فلسفی رویکرد دستوری و نقش آن در فرآیند تئوری سازی در حسابداری؛
- ۳- تبیین مبانی فلسفی رویکرد اثباتی و نقش آن در فرآیند تئوری سازی در حسابداری؛
- ۴- ارایه یک راهبرد پیشنهادی برای پژوهش های حسابداری در فرآیند تئوری سازی؛
- ۵- جمع بندی و نتیجه گیری.

## مفهوم رویکرد

رویکرد، فرآیندی است که گام های لازم برای رسیدن به اهداف یک سیستم یا حوزه معرفتی را مشخص می کند. [۲۶] برخی نویسندگان بین رویکرد نظری و روش های عملی تفاوت هایی را قائل هستند. به عبارتی، رویکرد نظری هر حوزه معرفتی، جدای از روش های عملی آن است. البته، یک چارچوب نظری سودمند و قابل قبول، چارچوبی است که از روش های عملی گرفته شده باشد و هدف آن نیز حل مشکلات مربوط به آنهاست. به زبان دیگر، می توان گفت چارچوب نظری و روش های عملی هر حوزه معرفتی دو روی یک سکه هستند. [۱۹]

بدون تردید، با مشاهده رویکردهای به کار گرفته شده در هر حوزه معرفتی و علوم مختلف، می توان به راحتی پی برد، که هر علمی (حوزه معرفتی) رویکرد مخصوص به خود را ایجاد نموده و بسط داده است. وجود رویکردهای مختلف و متفاوت نشأت گرفته از وجود مشکلات مختلف در علوم مختلف است. علاوه بر آن، پیشرفت و کارآمدی رویکرد مربوط به

- 1) Methodology
- 2) Normative Approach
- 3) Positive Approach
- 4) Theory Building
- 5) Reality
- 6) Socially Constructed Realities
- 7) Epistemology

هر علمی (حوزه معرفتی) بسته به میزان پیشرفت و توسعه آن علم (حوزه معرفتی) است.

اندیشمندان و فلاسفه علم، همه علوم بشری را به سه شاخه اصلی تقسیم می‌کنند. این سه شاخه عبارتند از: [۲۵]

۱- علوم طبیعی؛

۲- علوم اجتماعی؛

۳- علوم ریاضی.

هدف از این تقسیم بندی، ارایه و ایجاد رویکرد مخصوص به هر یک از این سه شاخه است.

در گذشته، فلاسفه و اندیشمندان علوم اجتماعی در مقایسه با اندیشمندان علوم طبیعی، پیشرفت‌های بیشتری داشته‌اند، و این پیشرفت‌ها همه مدیون رویکرد دستوری (استنباطی) بوده است.

امروزه، همه با منطق ارسطویی آشنایی نسبی دارند. ارسطو به دنبال این بود که با تحلیل دانش زمان خود، اصول کلی را استنباط نماید، تا زیربنای تفکر علمی را تشکیل دهد. نقطه آغازین ارسطو برای استخراج این اصول عام، مقدمات و اصول اولیه یا همان مسلمات و بدیهیات بوده‌اند، که بدون استدلال و برهان قابل قبول هستند. این مسلمات و بدیهیات را ارسطو از طریق حدس و گمان (اندیشیدن) به دست می‌آورد. سپس براساس این مسلمات و بدیهیات، نتایج اولیه را استخراج می‌نمود و از نتایج اولیه، نتایج ثانویه و از نتایج ثانویه، به نتایج بعدی می‌رسید و به این شکل، مدل منطقی را برپا می‌ساخت. بدین طریق، ارسطو توانست استدلال قیاسی را زیربنای تفکر علمی نماید. در زیر نمونه‌ای از یک استدلال قیاسی ارایه شده است.

۱- انسان فانی است؛

۲- ارسطو انسان است؛

۳- ارسطو فانی است.

گزاره‌های (۱) و (۲) در این استدلال، مقدمه‌اند و گزاره (۳) نتیجه است. واضح است، اگر گزاره‌های (۱) و (۲) صحت داشته باشند، گزاره (۳) لاجرم صحیح خواهد بود و ممکن نیست گزاره (۳) غلط باشد، در حالی که گزاره‌های (۱) و (۲) صحیح باشند، زیرا صدق گزاره‌های (۱) و (۲) و کذب گزاره (۳)، مستلزم تناقض است. ملاحظه می‌شود در این بنای منطقی، حرکت از کل (همه انسان‌ها) بجز (ارسطو) بوده است؛ به گونه‌ای که مقدمه محیط بر نتیجه است. منطق ارسطویی (استدلال قیاسی) برای یک دوره سه هزار ساله تنها مرجع علمی تفکر و اندیشه بشری بود.

در مقابل رویکرد استدلال قیاسی، رویکرد استقرایی وجود دارد. استقراگرایان (اثبات گرایان) علم<sup>۱</sup> را معرفتی مأخوذ از یافته‌های تجربی می‌دانند و معتقدند معرفت علمی، معرفتی اثبات شده است و نظریه‌های علمی به شیوه‌ای دقیق از یافته‌های تجربی که به واسطه مشاهده و آزمایش به دست آمده‌اند، اخذ می‌شوند. علم بر آنچه می‌توان دید، شنید، لمس کرد و امثال اینها بنا شده است. عقاید و سلايق شخصی و تخیلات نظری هیچ جایی در علم ندارند، علم عینی است، زیرا به طور عینی اثبات شده است. این دیدگاه در ابتدا در نتیجه انقلاب علمی، عمدتاً در قرن هفدهم توسط دانشمندان پیشگام و بزرگی چون گالیله و نیوتن رخ داد و عمومیت یافت. [۱]

با وجود این، تاریخ علم، تنها تاریخ اکتشافات نظری محض (مبتنی بر استدلال قیاسی) و یا تاریخ اکتشافات تجربی محض (مبتنی بر استقرا و مشاهده)

عملی آنها، می‌تواند کارآمدی و سودمندی اطلاعات و گزارش‌های حسابداری را افزایش داده، تخصیص بهینه منابع را فزونی بخشد. در چنین شرایطی، می‌توان گفت، پژوهش‌های حسابداری قادر خواهند بود به کمک تکنیک‌های مختلف از قبیل تحلیل‌های منطقی و مشاهدات میدانی، حسابداران را در رسیدن به اصول و مبانی مربوط به تئوری حسابداری یاری رسانند. از این‌رو، با نگاهی به گذشته پژوهش‌های حسابداری می‌توان پی برد که حسابداران از دو روش استنباطی<sup>۵</sup> و استقرایی<sup>۶</sup> و یا ترکیبی از هر دو بهره‌جسته‌اند.

گزیده روش‌ها و رویکردهای به‌کار گرفته شده در پژوهش‌های حسابداری در نگاره شماره یک قابل مشاهده است.

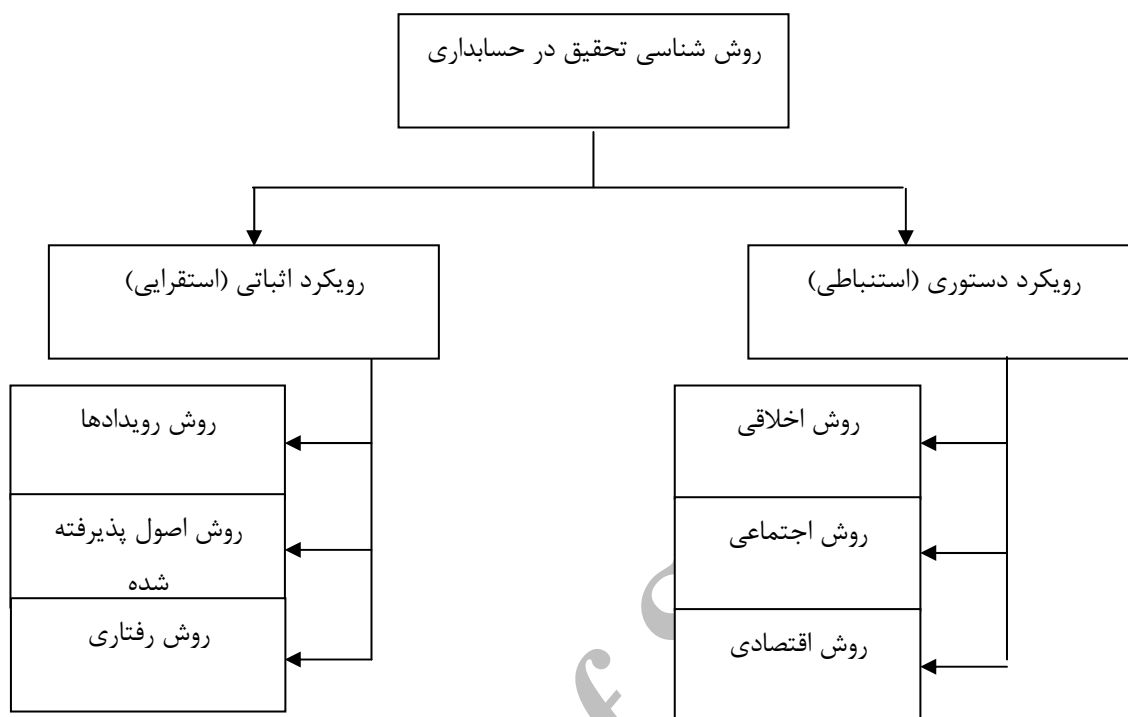
نبوده است. از این‌رو، تاریخ فلسفه علم چیزی جز تاریخ جدل فکری دو مکتب فلسفی نیست. مکتب اول، مکتب عقلانی<sup>۱</sup> است که برای توسعه و پیشرفت معرفت علمی، تنها بر منطق عقلی (عالم درون) تاکید دارد و تنها رویکرد استدلال قیاسی<sup>۲</sup> را ابزار کسب معرفت علمی می‌داند و هیچ نقشی برای عالم برون قایل نیست. مکتب دوم، مکتب تجربی<sup>۳</sup> است و برای توسعه و پیشرفت معرفت علمی تنها بر عالم برون (مشاهدات) تاکید دارد و تنها استقرا<sup>۴</sup> را ابزار کسب معرفت علمی می‌داند و عقل انسان را تنها ابزاری شبیه نوار ضبط دانسته که معرفت علمی در آن نگهداری می‌شود. علوم مختلف به کمک مکاتب عقلانی و تجربی نسبت به بسط دایره حوزه معرفتی خود اقدام نموده‌اند.

اما جایگاه دانش حسابداری به عنوان شاخه‌ای از علوم اجتماعی در بین دو مکتب پیش گفته کجاست؟ کدام یک از دو رویکرد دستوری و اثباتی می‌تواند حسابداران را در کشف حقایق علمی و توسعه حوزه معرفتی خود یاری رساند؟ البته، باید پذیرفت که حسابداری یک علم خاص است و با علوم طبیعی، از قبیل فیزیک متفاوت است، زیرا در حسابداری رفتار انسانها و انگیزه آنها نیز به عنوان پدیده مورد مطالعه قرار می‌گیرند. تئوری‌های حسابداری همانند تئوری‌های علوم طبیعی درصدد توضیح دادن «هست‌ها» هستند، در عین حال برخلاف علوم طبیعی برای تبیین «بایدها» نیز به کار گرفته می‌شوند.

هدف پژوهش‌های حسابداری همانند سایر علوم کشف حقایق علمی، اصول و قوانینی است که کاربرد

5 ) Deductive Method  
6 ) Inductive Method

1 ) Rationalism  
2 ) Deductive  
3 ) Empiricism  
4 ) Inductive



نگاره ۱: روش‌شناسی تحقیق در حسابداری

مسلم و بدیهی است که بدون استدلال و برهان پذیرفته شده‌اند. همچنین شامل یک یا چند نتیجه نیز هست.

در حسابداری کاربرد این رویکرد با تعیین اهداف آغاز می‌شود. سپس براساس اهداف، مفروضات تدوین می‌گردند. آنگاه براساس مفروضات، اصول حسابداری استخراج می‌شوند. در نهایت بر مبنای اصول، روش‌ها و خط‌مشی‌های حسابداری (استانداردها) وضع می‌شوند. نگاره (۲) بیانگر کاربرد رویکرد دستوری در حسابداری است.

### رویکرد دستوری<sup>۱</sup>

این رویکرد برگرفته از منطق ارسطویی است و استدلال<sup>۲</sup> در آن، از عام به خاص و یا از کل به جز صورت می‌گیرد. به عبارتی، جوهره اصلی این رویکرد برای ساخت تئوری، روش استنباطی<sup>۳</sup> است. روشی که مهمترین ویژگی آن، وجود مجموعه‌ای از مفروضات<sup>۴</sup> یا مقدمات<sup>۵</sup> اولیه است، و نتایج از آنها استخراج می‌شوند. این مفروضات، همان مسلمات و بدیهات هستند که بدون استدلال و برهان پذیرفته شده‌اند و از طریق تفکر (اندیشیدن) به دست می‌آیند. در رویکرد دستوری، تئوری مجموعه‌ای از گزاره‌هاست، که شامل یک یا چند فرض (مقدمه)

- 1) Normative Approach
- 2) Reasoning
- 3) Deductive Method
- 4) Assumptions
- 5) Premises



نگاره ۲: کاربرد و رویکرد دستوری در حسابداری

اطلاعات و گزارش های مبثنی بر بهای تمام شده تاریخی، سودمندی بیشتری را برای تمامی استفاده کنندگان خواهند داشت. [۶]

در این خصوص، پاتون<sup>۲</sup> بیان می دارد که ایده آل ترین وضعیت آن است که تمامی تغییرات حقیقی در ارزش های اقتصادی به هر شکلی (سود یا زیان) و به هر دلیلی، لازم است در حساب ها انعکاس یابند و در گزارش ها و صورت های مالی افشا گردند،

### مبانی فلسفی رویکرد دستوری

از بعد معرفت شناسی<sup>۱</sup> طرفداران این رویکرد به تعامل بین پژوهشگر و پدیده های مورد مطالعه اعتقاد دارند. در نتیجه، حوزه معرفتی حسابداری از طریق این فرآیند تعاملی گسترش می یابد. به عبارتی، باورها و ارزش های قضاوتی (هنجارها) در کسب و توسعه دانش حسابداری نقش کلیدی خواهند داشت.

از نظر طرفداران رویکرد دستوری، اطلاعات و گزارش های مبتنی بر ارزش بازار در مقایسه با

2) Paton

1) Epistemology

خصوص اندازه گیری سود و ارزشیابی دارایی‌ها می‌توان به تئوری‌های زیر اشاره کرد: [۲۴]

- ۱- تئوری سطح عمومی قیمت‌ها؛
  - ۲- تئوری بهای تمام شده جایگزینی؛
  - ۳- تئوری ارزش محرومیت<sup>۳</sup>؛
  - ۴- تئوری خالص ارزش فروش.
- و در خصوص اهداف گزارشگری می‌توان به تئوری‌های زیر اشاره کرد:
- ۱- تئوری ارایه منصفانه<sup>۴</sup>؛
  - ۲- تئوری نتایج اقتصادی<sup>۵</sup>.

#### انتقادات وارده به رویکرد دستوری

بارزترین انتقادات وارد به این رویکرد عبارتند از: الف) این رویکرد مبتنی بر عقل و تفکر منطقی است، که مشاهده و آزمایش تجربی را نادیده می‌گیرد، لذا فاقد هرگونه محتوای تجربی است. در نتیجه، ممکن است کاربرد تئوری‌های برگرفته از آن در عمل با مشکلات جدی روبه‌رو گردند. ب) هرآنچه براساس یک صدق منطقی بنا شده باشد، لزوماً نمی‌توان گفت در عمل صادق (صحیح) است.

#### مطالعات حسابداری مبتنی بر رویکرد دستوری

مطالعات بسیار زیادی برای تئوری سازی در حسابداری مبتنی بر رویکرد دستوری است. از موثرترین و کارآمدترین مطالعات انجام شده، می‌توان به مطالعات زیر اشاره کرد:

- ۱- مطالعه مونیتز<sup>۶</sup> با عنوان مفروضات اولیه حسابداری<sup>۱</sup>، که در این مطالعه مونیتز مفاهیم و

و اینکه تمامی معاملات و مبادلات را می‌توان به شکل عقلایی و منطبق با اصول وضع شده (اصولی) که به شکل دستوری و براساس ارزش‌ها و باورها وضع شده باشند) به ثبت رسانده، در اختیار استفاده کنندگان قرار داد. [۱۶]

از بعد هستی‌شناسی<sup>۱</sup> طرفداران این رویکرد، معتقدند، در حسابداری تنها یک تعریف حقیقی و واقعی برای سود وجود دارد، و آن عبارت است از افزایش کاهش در خالص رفاه/ثروت. این تعریف برگرفته از تعریف اقتصادی سود است. تعریف اقتصادی سود از جنبه ریاضی کاملاً اثبات شدنی است، اما محاسبه آن در عمل با چالش‌های جدی روبه‌رو است.

از بعد روش‌شناسی<sup>۲</sup> این رویکرد به دنبال آزمون تئوری به کمک منطق ارسطویی است. طرفداران این رویکرد، استنتاج قیاسی را زیر بنای تفکر علمی دانسته، معتقدند که اگر صحت یک تئوری از نظر عقلی به اثبات رسد، اثبات آن از نظر تجربی نیز امکان پذیر است. و در صورتی که واقعیت‌های عینی با یک تئوری مطابقت نداشته باشند، این عدم انطباق ناشی از اشکالات و نقص‌های موجود در واقعیت‌های عینی است. طرفداران این رویکرد معتقدند هر تئوری‌ای که با منطق عقلی همخوانی داشته باشد، به‌طور ذاتی و ماهوی مبتنی بر مجموعه‌ای از مفروضات بدیهی است و از نظر منطقی غیرقابل تردید است. [۱۸]

#### تئوری‌های حسابداری مبتنی بر رویکرد دستوری

مهمترین تئوری‌های برگرفته از رویکرد دستوری در

3 ) Deprival Value

4 ) Representational Faithful Theory

5 ) Economic Consequence Theory

6 ) Moonitz.

1 ) Ontology

2 ) Methodology



مفروضات را در دوگروه کلی تقسیم بندی کرد: یک گروه از مفاهیم مرتبط با محیط حسابداری، و گروه دیگر مفاهیم و مفروضات دستوری (هنجاری) هستند.

مفروضات دستوری شامل موارد زیر است: [۲۰]

الف) فرض تداوم فعالیت؛

ب) فرض عینی بودن؛

ج) فرض یکنواختی؛

د) فرض واحد پول؛

ه) فرض افشا.

۲- مطالعه گریدی<sup>۲</sup> با عنوان مجموعه‌ای از اصول پذیرفته شده حسابداری برای واحدهای تجاری<sup>۳</sup>؛ این مطالعه به عنوان یکی از کارآمدترین مطالعات حسابداری در زمینه تدوین تئوری شناخته شده است. این مطالعه شامل: مفاهیم اساسی (ده مورد)، اهداف (چهار مورد) و اصول (سه مورد) بوده است. [۹]

۳- مطالعه انجمن حسابداری آمریکا با عنوان «بیانیه تئوری بنیادی حسابداری»<sup>۴</sup> توجه ویژه‌ای به اهداف حسابداری داشته است و شامل چهار استاندارد در رابطه با فرآیند تهیه اطلاعات حسابداری و پنج استاندارد در رابطه با فرآیند گزارشگری<sup>۵</sup> بوده است.

[۴]

۴- مطالعه کیسو و ویگان<sup>۶</sup>؛ این مطالعه در برگیرنده عناصر مختلف تئوری و جنبه‌های کاربردی حسابداری است. عناصر تئوری شامل موارد زیر است:

الف) اهداف؛

ب) عناصر اساسی؛

ج) مفروضات؛

د) اصول؛

ه) وظایف حسابداری.

۵- مطالعه گروه مطالعاتی دانشگاه الینویز آمریکا با عنوان «بیانیه اصول و مفروضات بنیادی حسابداری»<sup>۷</sup>؛ که توسط یک گروه هفت نفره به ریاست موتز<sup>۸</sup> صورت گرفت. این مطالعه یک چارچوب کلی برای تئوری حسابداری پیشنهاد داده است که شامل سه مجموعه: مفروضات، مفاهیم و اصول حسابداری بوده است.

۶- مطالعه ورنون کام<sup>۹</sup> با عنوان تئوری حسابداری؛ کام، در این مطالعه چارچوب تئوری حسابداری را متشکل از یک سیستم استنباطی<sup>۱۰</sup> با سطوح سه گانه زیر می‌داند: [۱۷]

سطح مفروضات اساسی، تعاریف و اهداف حسابداری؛ سطح اصول حسابداری؛ و سطح روش‌ها<sup>۱۱</sup>.

#### رویکرد اثباتی

این رویکرد برگرفته از روش تجربی است؛ روشی که مورد استفاده پژوهشگران علوم طبیعی قرار می‌گیرد. در این رویکرد، برای کشف روابط میان پدیده‌های یک حوزه معرفتی بر مشاهدات عینی تاکید شده است. طرفداران این رویکرد، فریفته موفقیت‌های بزرگی گردیدند که پژوهشگران علوم طبیعی به کمک این روش‌ها در حوزه علوم طبیعی کسب نمودند.

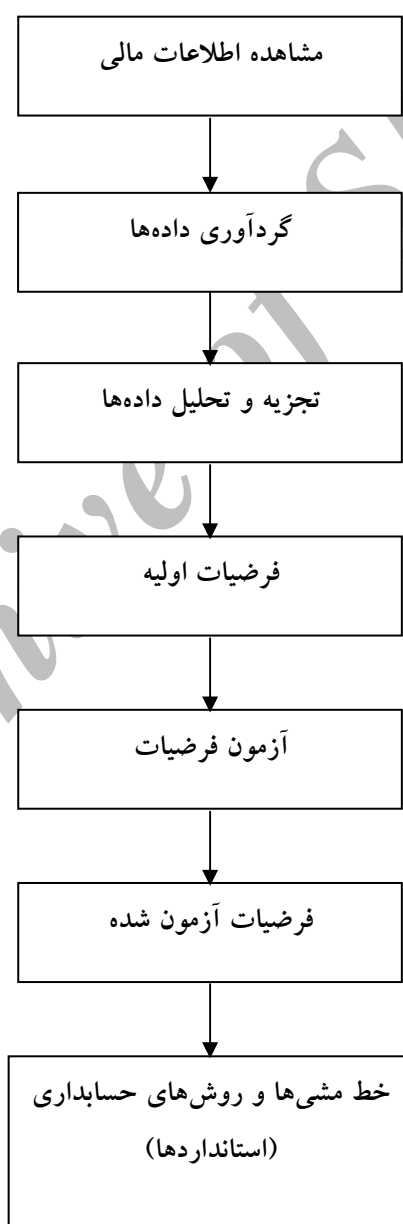
[۲۳]

7 ) A Statement of Basic Accounting Postulates and Principles  
8 ) Mautz.  
9 ) Kam  
10 ) Deductive System  
11 ) Methods

1 ) The Basic Postulates of Accounting  
2 ) Grady  
3 ) Inventory of Generally Accepted Accounting Principles of Business Enterprises  
4 ) A Statement of Basic Accounting Theory  
5 ) Communication  
6 ) Keiso and Weygent

حسابداری اقدام خواهد شد. لذا استدلال از خاص (اطلاعات مالی بنگاه‌های اقتصادی که بیان کننده میزان تکرارپذیری و فراوانی روابط میان پدیده‌ها هستند) به عام (مفروضات و اصول حسابداری) خواهد بود. نگاره ۳ بیانگر کاربرد رویکرد اثباتی در حسابداری است.

استدلال در این رویکرد براساس منطق استقرایی است. این رویکرد از مشاهده و اندازه گیری پدیده‌های مورد نظر آغاز و به نتیجه گیری و تعمیم آنها ختم می‌شود. [۶] در حسابداری کاربرد این روش با مشاهده اطلاعات مالی بنگاه‌ها آغاز گردیده، براساس میزان تکرارپذیری و فراوانی روابط میان پدیده‌ها، نسبت به استنتاج اصول و روش‌های



نگاره ۳- کاربرد رویکرد اثباتی در حسابداری

### مبانی فلسفی رویکرد اثباتی

از بعد معرفت شناسی، طرفداران این رویکرد به جدایی بین مشاهده گر و پدیده مورد مشاهده معتقدند. به عبارتی در این رویکرد مشاهدات عینی بسیار مهم هستند و فرض بر آن است که پژوهشگر و پدیده مورد مشاهده از هم مستقل اند؛ بدین معنی، پژوهشگر واقعیت را مشاهده می کند و یا ممکن است دستکاری نماید، اما ذهنیت و ارزش های وی بر آن تاثیر نمی گذارند. [۴]

طرفداران این رویکرد بر این باورند که واقعیت های عینی (روابط میان پدیده های حوزه معرفتی) را می توان با استفاده از قوانین طبیعی کشف نمود. [۱۱] اثبات گرایان در علوم طبیعی، معتقدند فقط یک واقعیت عینی وجود دارد، اما اثبات گرایان در حسابداری معتقدند؛ واقعیت های عینی متفاوتی وجود دارد. از این رو، به ساخت یافته های اجتماعی اعتقاد دارند و بر این باورند که هر جامعه ای تأثیرات خاص خود را بر حوزه معرفتی حسابداری دارد که پژوهشگران و اندیشمندان حسابداری باید مورد توجه قرار دهند. طرفداران این رویکرد بیشتر به دنبال کشف و یافتن آنچه هست - تا آنچه که باید باشد- هستند. لذا تئوری بهای تمام شده تاریخی نزد پیروان این رویکرد جایگاه ویژه ای دارد.

از بعد هستی شناسی، این رویکرد به دنبال کشف روابط علت و معلولی میان پدیده ها و سپس تعمیم آنهاست. به بیان دیگر، این رویکرد به دنبال اندازه گیری دقیق واقعیت های عینی از طریق قوانین علت و معلولی است. [۱۳] در این رویکرد، ارزش ها و باورهای ذهنی پژوهشگر جایگاهی ندارند، و کار را از نشانه های موجود در عالم واقع (اطلاعات مالی بنگاه ها) آغاز می کنند. این روش می تواند

شاخص های برجسته دیگری را در حوزه معرفتی (دانش حسابداری) کشف و به فهرست شاخص های موجود اضافه نماید و در پرتو این شاخص ها می توان نظریه های حسابداری را محک زد.

از بعد روش شناسی، این رویکرد به دنبال آزمون تئوری به کمک منطق استقرایی است. پیروان این رویکرد، برای اثبات صحت و سقم فرضیات اولیه، برخلاف رویکرد دستوری که مبتنی بر استدلال استنباطی بهره نمی گیرند، بلکه صحت فرضیات براساس مشاهدات میدانی و تکرارپذیری روابط میان پدیده ها انجام می شود. در این خصوص طرفداران این رویکرد بیان می دارند که نمی توان پذیرفت، دو چیز بی سبب با هم تقارن یابند؛ شاید بتوان تعداد دفعه های کم را پذیرفت، اما تقارن دفعه های زیاد (تکرارپذیری بالا) را نمی توان پذیرفت که برحسب اتفاق و تصادف رخ نموده اند. از این رو، منطق استقرایی را زیر بنای تفکر علمی می دانند و مقدمه (مشاهده) را امری خاص و نتیجه را امری عام می دانند.

### تئوری های رویکرد اثباتی

از مهمترین تئوری های برگرفته از رویکرد اثباتی می توان به دو گروه تئوری های زیر اشاره کرد:

- گروه اول مربوط به تئوری هایی است که به تبیین و تشریح روش های موجود می پردازند. از این تئوری ها می توان به عنوان تئوری بهای تمام شده تاریخی و تئوری های تخصیص هزینه ها یاد نمود.
- گروه دوم مربوط به تئوری های است که به تبیین و تشریح نقش مدیریت در انتخاب خط مشی های حسابداری و تئوری های هموارسازی سود می پردازند.

## انتقادات وارده به رویکرد اثباتی

الف) این رویکرد فاقد یک چارچوب مفهومی متکامل است که برخاسته از یک صدق منطقی باشد. از این رو، توان منطقی آن در نزد منطقدانان پایین است، زیرا تنها به استقرا (مشاهده) توجه دارد؛ یعنی اگر شما نمونه‌های بسیاری را دیده باشید که یک صفت خاص داشته باشند، نمی‌توانید نتیجه بگیرید که نمونه‌های بعدی هم این صفت را خواهند داشت؛ یعنی به طور منطقی حق این کار را ندارید. گاهی این مسأله به این شکل بیان می‌گردد که آینده همانند گذشته نیست. اثبات گرایان در پاسخ به این اشکال می‌گویند نمی‌توان قبول کرد، دو چیز بی سبب با هم تقارن یابند، شاید بتوان تعداد دفعه‌های کم را پذیرفت، اما تقارن دفعه‌های زیاد را نمی‌توان پذیرفت.

ب) بسیاری از پژوهش‌های اثباتی در حسابداری به مطالعه رفتار حسابداران (تهیه کنندگان و استفاده کنندگان) پرداخته‌اند تا به داده‌های حسابداری، در حالی که در علوم طبیعی این رویکرد به بررسی و مطالعه عناصر تشکیل دهنده حوزه معرفتی (برای مثال، عناصر شیمیایی در علم شیمی) می‌پردازد. [۷] در پاسخ به این ایراد، طرفداران رویکرد اثباتی بیان می‌کنند که عناصر مورد مطالعه در علوم اجتماعی، از جمله حسابداری، انسانها هستند و نمی‌توان مسائل حسابداری را بدون در نظر گرفتن حسابداران مطالعه و بررسی نمود. [۲۷]

ج) به‌رغم انتقادات طرفداران رویکرد اثباتی به رویکرد دستوری، اثبات گرایان فرضیات اولیه خود را به کمک رویکرد دستوری تدوین و سپس نسبت به آزمون آنها اقدام نمودند. به عبارتی، خود نیز در کاربرد رویکرد اثباتی، گرفتار رویکرد دستوری شدند [۱۲].

## مطالعات حسابداری مبتنی بر رویکرد اثباتی

مطالعات بسیار زیادی برای تئوری سازی در حسابداری صورت گرفته است که مبتنی بر رویکرد اثباتی است. از مهمترین و اثرگذارترین آنها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱- اولین مطالعه بر مبنای این رویکرد، مطالعه استاد بزرگ حسابداری ویلیام پاتون<sup>۱</sup> (۱۹۲۲)، با عنوان تئوری حسابداری و به درخواست انجمن حسابداری آمریکا<sup>۲</sup> انجام داد. در این مطالعه، پاتون مفاهیم شش گانه‌ای را برای تئوری حسابداری وضع کرد. این مفاهیم عبارتند از: [۲۲]

الف: مفهوم واحد تجاری<sup>۳</sup>؛

ب: مفهوم معادله ترازنامه<sup>۴</sup>؛

ج: مفهوم تداوم فعالیت<sup>۵</sup>؛

د: مفهوم وضعیت مالی و ترازنامه<sup>۶</sup>؛

ه: مفهوم ارزش دفتری و بهای تمام شده<sup>۷</sup>؛

و: مفهوم تعهدی بودن درآمدها و هزینه‌ها<sup>۸</sup>.

۲- مطالعه پاتون و لیتلتون<sup>۹</sup> با عنوان مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری شرکتهای سهامی، به درخواست انجمن حسابداری آمریکا به انجام رسانند. فرضیات وضع شده در این مطالعه شامل موارد زیر است: [۲۱]

الف: فرض تفکیک شخصیت؛

ب: فرض تداوم فعالیت؛

ج: ملاحظات اندازه گیری<sup>۱۰</sup>؛

1) Poton

2) American Accounting Association

3) Business Entity

4) Balance Sheet Equation

5) Going Concern

6) Financial Condition and Balance Sheet

7) Cost and Book Value

8) Cost Accrual and Income

9) Littelton

10) Measurement Consideration

د: مفهوم ترکیب هزینه‌ها؛<sup>۱</sup>

ه: مفهوم تلاش و دستاوردها؛<sup>۲</sup>

و: مفهوم شواهد عینی و قابلیت اثبات<sup>۳</sup>.

۳- مطالعه ساندرز<sup>۴</sup>، هارت فیلد<sup>۵</sup> و مور<sup>۶</sup>، با عنوان عنوان بیانیه اصول حسابداری<sup>۷</sup>؛ در این مطالعه اصول حسابداری شامل:

الف: اصول کلی<sup>۸</sup>؛

ب: اصول مربوط به صورتحساب سود و زیان<sup>۹</sup>؛

ج: اصول مربوط به ترازنامه<sup>۱۰</sup>؛

د: صورت‌های مالی تلفیقی<sup>۱۱</sup>؛

ه: تفاسیر و یادداشتهای همراه<sup>۱۲</sup>.

۴- مطالعه گیل من<sup>۱۳</sup>، این مطالعه با عنوان مفاهیم حسابداری<sup>۱۴</sup> صورت گرفت. این مطالعه شامل مجموعه‌ای از دکترین<sup>۱۵</sup> و قواعد<sup>۱۶</sup> حسابداری به شرح زیر بوده است: [۸]

الف: دکترین محافظه کاری<sup>۱۷</sup>؛

ب: دکترین یکنواختی<sup>۱۸</sup>؛

ج: دکترین افشاء<sup>۱۹</sup>؛

د: دکترین اهمیت نسبی<sup>۲۰</sup>.

قواعد حسابداری شامل:

- 1 ) Costs Attach
- 2 ) Effort and Accomplishment
- 3 ) Verifiable and Objective Evidence
- 4 ) Sanders
- 5 ) Hartfield
- 6 ) Moore
- 7 ) A Statement of Accounting Principle
- 8 ) General Principles
- 9 ) Income Statement Principles
- 10 ) Balance Sheet Principles
- 11 ) Consolidated Statement
- 12 ) Comments and Footnotes
- 13 ) Gilman
- 14 ) Accounting Concepts
- 15 ) Doctrine
- 16 ) Conventions
- 17 ) Conservatism Doctrine
- 18 ) Consistency Doctrine
- 19 ) Disclosure Doctrine
- 20 ) Materiality Doctrine

الف: قاعده واحدگزارشگر<sup>۲۱</sup>؛

ب: قاعده ارزشیابی<sup>۲۲</sup>؛

ج: قاعده دوره حسابداری<sup>۲۳</sup>.

۵- مطالعه با عنوان اصول اندازه‌گیری در حسابداری است. در این مطالعه، ایجیری سه نوع بدیهیات شامل کنترل، اندازه‌گیری مقداری و مبادله و سه قاعده ارزشیابی، شامل قاعده تسهیم ارزشیابی، قاعده انتساب ارزشیابی و قاعده مقایسه ارزشیابی را ارائه کرد. [۱۴]

نکته اساسی و کلیدی در این مطالعه، تاکید بر اصل بهای تمام شده تاریخی به عنوان تنها رویکرد قابل اجرای حسابداری است.

۶- مطالعه گاتیرز<sup>۲۴</sup>، که براساس رویکرد توصیفی و مشاهدات میدانی است، با تاکید بر آنچه حسابداران در حال انجام آن هستند، مجموعه‌ای مفاهیم، عناصر و روش‌های حسابداری را به عنوان مبنایی جهت تدوین تئوری حسابداری پیشنهاد کرد. در این مطالعه مفاهیم شامل:

- واحد گزارشگر، واحد پول، تداوم فعالیت، بهای تمام شده، تحقق، تعهدی بودن، مقابله، دوره مالی، یکنواختی و بی طرفی هستند و عناصر شامل: دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها، هزینه‌ها و درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی و روش‌های حسابداری شامل: ثبت رویدادها، طبقه‌بندی، تلخیص، برآورد و تفسیر است. [۱۰]

راهبرد پیشنهادی برای مطالعات حسابداری در فرآیند تئوری سازی

- 21 ) Entity Convention
- 22 ) Valuation Convention
- 23 ) Accounting Period Convention
- 24 ) Gutierrez

۱- شناخت و تبیین علل و عوامل به‌کارگیری و آثار کاربرد برخی از سیاست‌ها و خط مشی‌های حسابداری در بنگاه‌های اقتصادی (بیان آنچه که هست)؛

۲- شناخت و تبیین سیاست‌ها و خط مشی‌هایی که لازم است توسط بنگاه‌ها به کار گرفته شوند (بیان آنچه باید باشد).

برای روشن نمودن این طبقه‌بندی، در ابتدا لازم است برخی از سؤال‌های ارایه شده توسط جنسن (Jensen) به منظور تفکیک مشکلات (سؤال‌ها و ابهامات) به دستوری و اثباتی بیان گردند. به عبارتی، پاسخ دادن به برخی از سؤال‌ها و مشکلات نیازمند رویکرد دستوری و برخی دیگر نیازمند رویکرد اثباتی است. [۱۵]

تئوری‌سازی در هر حوزه معرفتی نیازمند ایجاد یک راهبرد مناسب است؛ راهبردی که هدف آن ایجاد یک برنامه‌کاری به منظور بهره‌گیری از همه امکانات علمی تحقیق باشد، تا بتواند فرآیند تئوری‌پردازی در حوزه معرفتی را ارتقا بخشیده، تحقق اهداف آنرا تسهیل نماید.

برای رسیدن به چنین امری، در ابتدا لازم است اهداف کلی تئوری‌پردازی با توجه به ماهیت مشکلات حوزه معرفتی تعیین گردند و آنگاه این گونه مشکلات (سؤال‌ها و ابهامات موجود در حوزه معرفتی) براساس اهداف از پیش تعیین شده طبقه‌بندی شوند.

در حسابداری هدف از ارائه تئوری، ممکن است برای رسیدن به هر یک از حالت‌های زیر باشد:

پرسش‌های اثباتی <sup>۲</sup>	پرسش‌های دستوری <sup>۱</sup>
۱- چرا بنگاه‌های اقتصادی اقدام به تغییر در روش‌ها و خط مشی‌های حسابداری می‌کنند؟	۱- صورت‌های مالی باید براساس چه ارزش‌هایی تهیه شوند؟
۲- قوانین و مقررات جاری چه تاثیری بر خط مشی‌های رایج حسابداری دارند؟	۲- موجودی‌های کالا باید براساس چه روشی ارزشیابی گردند؟
۳- چرا بنگاه‌های اقتصادی برای مستهلک کردن دارایی‌های بلندمدت از روش خط مستقیم استفاده می‌کنند؟	۳- تغییر در سطح عمومی قیمت‌ها باید به چه روشی در صورت‌های مالی منعکس شود؟
۴- چرا بنگاه‌های اقتصادی در هر دوره مالی نسبت به تغییر حساب‌برس مستقل اقدام می‌کنند؟	۴- صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه باید در برگیرنده چه ویژگی‌های باشند؟
۵- چرا خطی مشی‌های حسابداری به کار گرفته شده در بنگاه‌های اقتصادی بزرگ، متفاوت از خط مشی‌های حسابداری بنگاه‌های اقتصادی کوچک است؟	۵- آیا صورت‌های مالی باید در پایان هر دوره مالی مورد رسیدگی حساب‌برس مستقل قرار گیرند؟
۶- چرا بنگاه‌های اقتصادی روش FIFO را بر روش LIFO ترجیح می‌دهند؟	۶- حقوق اقلیت باید به چه صورتی در صورت‌های مالی تلفیقی گزارش شود؟

1) Normative Questions  
2) Positive Questions

این که چه اطلاعاتی باید در صورت های مالی منعکس شوند.

گام دوم: تعیین اینکه مسأله مورد بررسی نیازمند تفسیر و توضیحی از پدیده های عینی است و یا نیازمند تفسیر و پیش بینی از نوع پیشینی است.

گام سوم: اگر مسأله مورد بررسی نیازمند تبیین و تفسیر از نوع پسینی است، یا به عبارتی، اگر مسأله مورد بررسی نیازمند تبیین و تفسیر پدیده های موجود است، آیا پدیده مورد بررسی از نوع عینی<sup>۱۰</sup> یا از نوع نظری<sup>۱۱</sup> است.

از این رو، مدل زیر را می توان برای انجام پژوهش های حسابداری پیشنهاد داد.

با مطالعه پرسش های فوق موارد زیر آشکار می گردد:

۱- هر یک از سؤال های دستوری دربرگیرنده کلمه باید<sup>۱</sup> است.

۲- هر یک از سؤال های اثباتی دربرگیرنده کلمه چرا<sup>۲</sup> است.

۳- ماهیت سؤال های دستوری در باره بایدها و نبایدهاست، در صورتی که ماهیت سؤال های اثباتی در باره واقعیت های موجود است.

۴- پاسخ به سؤال های اثباتی نیازمند آن است که پژوهشگر تفسیر و توضیحی<sup>۳</sup> از پدیده های عینی موجود ارائه نماید. به عبارتی، تفسیر و توضیح پژوهشگر از نوع پسینی<sup>۴</sup> (پس از ظهور پدیده مورد نظر در عالم واقع) خواهد بود.

۵- پاسخ به سؤال های دستوری نیازمند آن است که پژوهشگر یک تفسیر و پیش بینی<sup>۵</sup> از پدیده مورد نظر قبل از ظهور آن در عالم واقع ارائه نماید؛ به عبارتی، تفسیر و پیش بینی پژوهشگر از نوع پیشینی<sup>۶</sup> خواهد بود.

کریستنسن مدلی سه بعدی<sup>۷</sup> را برای طبقه بندی پژوهش های حسابداری ارائه می نماید؛ به گونه ای که انجام هر پژوهش نیازمند برداشتن سه گام زیر است:

گام اول: تعیین اینکه هدف پژوهشگر؛ بررسی مسأله<sup>۸</sup> و یا بررسی ماورای مسأله<sup>۹</sup> است. برای مثال، هدف پژوهشگر بررسی اطلاعاتی است که در صورت های مالی منعکس شده است و یا بررسی

- 1) Should
- 2) Why
- 3) Proposition
- 4) Posteriori
- 5) Proposal
- 6) Priori
- 7) Three- Way
- 8) Problem
- 9) Meta Problem

10) Observational  
11) Theoretical

هدف پژوهش	نوع واقعیت‌ها	رویکرد مناسب
بررسی ماورای مسأله است	مورد ندارد	رویکرد دستوری
بررسی مسأله (پدیده‌های موجود) است	پدیده‌های عینی	رویکرد اثباتی (توصیفی)
	پدیده‌های نظری	رویکرد اثباتی به کمک روش فرضی - قیاسی (Hypothetic - Deduction)

و محک زدن تئوری‌های موجود را نیز قدرت خواهند بخشید. در اینجا فراوانی و تکرارپذیری یک حالت و یا پدیده می‌تواند مبنایی جهت تعمیم آن باشد.

در صورتی‌که هدف پژوهشگر بررسی مسأله از نوع پدیده‌های نظری باشد، در چنین وضعیتی پژوهشگر برای بررسی پدیده مورد نظر تنها نیازمند مشاهده پدیده‌های عینی نیست، بلکه نیازمند سازوکارها و ابزاری است که مستند به قوانین عام بوده و غالباً در نتیجه نوعی انتظام و هماهنگی میان پدیده‌ها و رویدادهای عینی گذشته به دست آمده باشند. در چنین حالتی، رویکرد اثباتی با کمک روش فرضی - قیاسی به کار خواهد آمد. پژوهشگر نیز فرضیه‌های خود را از طریق روش قیاسی آزمون کرده، نسبت به تعمیم یافته‌های خود اقدام می‌نماید.

بنابراین، راهبرد مناسب پژوهش برای تئوری پردازی در حسابداری نیازمند راهبرد متکامل و مبتنی بر دو رویکرد دستوری و اثباتی است، زیرا پژوهش‌های دستوری یک چارچوب تفکر تحلیلی منطقی سازگار با اصول و مفاهیم را ایجاد نموده، تئوری‌های حسابداری نیز براساس آنها پایه‌ریزی می‌شوند. این اصول و مفاهیم به کمک رویکرد دستوری و براساس مجموعه اهداف از پیش تعیین شده وضع می‌گردند. رویکرد دستوری می‌تواند

اگر هدف پژوهشگر بررسی ماورای مسأله باشد، در این صورت پژوهشگر به دنبال آنچه که باید باشد - و نه آنچه که هست - خواهد بود. در چنین حالتی، هدف تبیین و تشریح نتایج مالی و وضعیت مالی بنگاه براساس مجموعه‌ای از مستندات اقتصادی و اجتماعی و ارزش‌ها و هنجارهای از پیش تدوین شده است. بنابراین، رویکرد مناسب از نوع دستوری خواهد بود که از یک اصل عام و کلی آغاز گردیده، سپس به کمک عقل و منطق ارسطویی به استنباط و استخراج اصول و مفاهیم و مفروضات ختم خواهد شد. در این رویکرد شهود<sup>۱</sup> (عقل) اساسی‌ترین نقش را در استنباط و استنتاج خواهد داشت.

اگر هدف پژوهشگر بررسی مسأله از نوع پدیده‌های عینی باشد، در این صورت پژوهشگر به دنبال بیان آنچه که هست خواهد بود، نه آنچه که باید باشد. در چنین پژوهشی، داده‌های پژوهش اطلاعات و گزارش‌های عینی منعکس در صورت‌های مالی خواهد بود. لذا رویکرد اثباتی به کار خواهد آمد. به عبارتی، پژوهشگر آثار و روابط میان پدیده‌ها را پس از وقوع کشف خواهد کرد. این اکتشافات تجربی، شاخص‌ها و ویژگی‌های نوینی را در حوزه معرفتی ایجاد و فرآیند تئوری پردازی را تسهیل خواهند کرد

1) Intuition



مفاهیم را به صورت فراگیر و کاملی طبقه‌بندی نموده، ارتباط آنها با اهداف را استحکام بخشید و بدین شکل، امکان صیانت از مهمترین ویژگی روش علمی که عبارت است از توان پیش بینی و تفسیر منطقی است، حاصل خواهد شد.

کاربرد رویکرد اثباتی برای آزمون اصول و مفاهیم در عمل ضرورت خواهد یافت، تا بدین شکل محتوای تجربی تئوری‌های حسابداری مورد اثبات و تاکید قرار گرفته، در بلند مدت نیز باعث بهبود و استحکام بیشتر این اصول و مفاهیم گردد.

در نتیجه، فرآیند تئوری پردازی در حسابداری بهتر است مبتنی بر هر دو رویکرد دستوری و اثباتی صورت گیرد، تا رویکرد دستوری برای ارایه یک چارچوب، اصول و مفاهیم نظری که اجزای داخلی آنها از یک سازگاری و همخوانی برخوردار باشند، به کار گرفته شود و رویکرد اثباتی برای آزمون محتوای تجربی این چارچوب، اصول و مفاهیم مورد استفاده قرار گیرد.

### جمع بندی و نتیجه گیری

هدف این مطالعه، بررسی کارآمدی رویکردهای دستوری و اثباتی در فرآیند تئوری سازی حسابداری و ارائه یک راهبرد مناسب تحقیق بوده است.

این مطالعه در ابتدا به تعریف رویکرد و سپس به بیان ویژگی‌های استدلال قیاسی و استدلال استقرایی پرداخت، و در مرحله بعد، مبانی فلسفی هر یک از دو رویکرد دستوری و اثباتی را بررسی و همچنین جایگاه این رویکردها در فرآیند تئوری سازی حسابداری را تشریح نمود. در این بررسی آشکار شد که رویکرد دستوری به علت نداشتن محتوای تجربی و رویکرد اثباتی، به دلیل اینکه براساس یک صدق

منطقی بنا نشده است، نتوانسته است به یک تئوری و یا مجموعه‌ای از تئوری‌های فراگیر منتهی شود. در پایان، راهبرد مناسب مطالعات حسابداری در فرآیند تئوری سازی ارائه گردید که مبتنی بر یک رویکرد تکاملی است، که در آن به منظور ایجاد یک تفکر تحلیلی منطقی که به صورت مجموعه‌ای از اصول و مفاهیم اساسی قابل تعمیم متبلور خواهد شد، از رویکرد دستوری استفاده گردد. پس از آن به کمک رویکرد اثباتی و با انجام آزمون‌های تجربی نسبت به روایی این اصول و مفاهیم در عالم واقع اطمینان لازم را به دست آورد.

### منابع

- ۱- چالمرز، ف، آلن. (۱۳۷۴). «چیستی علم»، ترجمه سعید زیبا کلام، تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
- ۲- میرزایی اهرنجانی، حسن. (۱۳۸۶). «مبانی فلسفی تئوری سازمان»، تهران: سمت.
- 3-American Accounting Association, Committee on Basic Accounting Theory.(1966). "A Statement Of Basic Accounting Theory". Pp.63-68.
- 4-Anderson. P.F.(1986). On method in consumer Research: A critical relativist perspective. Journal of Consumer Research, Vol. 13, pp 155-177.
- 5- Baladoui, V, (1977). "The study of Accounting Theory International Journal of Accounting. PP, 63-67"
- 6- Belkaou. A.R.(2004). "Accounting Theory" University Of Illinois.
- 7- Christenson,C.(1983)."The Methodology of positive Accounting", Accounting Review.
- 8- Gilman, S (1936)." Accounting Concepts of Profit". New York: Ronald press, 1936. P. 598.
- 9- Grady, Paul (1965). "inventory of Generally Accepted Accounting Principles in the United states of America" the Accounting Review PP.21-30.

- 22- Revsine, Lowrence. (1973). "Replacement Cost Accounting". Prentice- Hall.
- 23- Ross, L, Watts and Zimmerman, Jerold. (1990). "Positive Accounting Theory: A Ten Years Perspective". The Accounting Review, Vol, 65.No, 1. January.
- 24- Solomons, David. (1961). "Economic and Accounting Concepts of Income". The Accounting Review. (July, 1961). Pp. 374.383.
- 25- The Encyclopedia of Philosophy. (1967). Editor in Chief, Paul Edward, the Macmillan Company and the Foree Press.
- 26- Weatherall, M. (1968). "Scientific Method". The English University Press.
- 27- Whittington, G. (1987). "Positive Accounting: A Review Article". Accounting and Business Research (Autumn- 1987). Pp. 327-336.
- 10- Gutierrez, J. M, and G. Whittington. (1997). "Some formal properties of capital maintenance and Revaluation systems in financial Accounting" European Accounting Review (Vol. 6 No, 3), pp. 439-464.
- 11- Goba,E.G, Lincoln,Y.S. (1994)."Competing Paradigms In Qualitative Research" Hand Book of Qualitative Research. Sage Publication.
- 12- Horace, R. Brock. Dennis, R. Jennings and Joseph, B. Feiten. (1996)."Petroleum Accounting". Published by Professional Development Institute. Denton, Texas..
- 13- Hirschman, E, C. (1996)." Humanistic Inquiry in Marketing Research: Philosophy method and criteria". Journal of Marketing Research. Vol. 13. Pp.237-249.
- 14- Ijiri, Yuji. (1967)."The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry". Prentice- Hall,
- 15- Jensen, M. C and Making, W.A. (1976). "Theory of The firm: Managerial Behavior, Agency costs and Ownership Structure" . Journal of financial Economics PP.305-360.
- 16- Jones, R, C. (1971). "The Effects of Prices- Level Changes and Financial Statements.
- 17- Kam, V. (2001). "Accounting Theory" 2end. New York: John Wiley.
- 18- Katouzion, M, A, H. (1980). "Ideology and Method in Economics". New York University Press.
- 19- Mautz, R, K. and Hussein, A, Sharaf.(1961). "The Philosophy of Auditing". American Accounting Association.
- 20- Moonitz, Maurice. (1966). "The Basic Postulates of Accounting".ARS. 1. AICPA.
- 21- Paton, William, A. and Littelton, A, C. (1940). "An Introduction to Corporate Accounting Standards". (A.A.A. 1957).
- منابع مطالعه شده:
- نیسی، عبدالحسین.(زیر چاپ) «مقایسه تحلیلی پارادایم‌های سه گانه روش‌شناسی تحقیق در سازمان و مدیریت».
- Caplan,E.(1972). "Accounting Research as on Information Source for Theory Construction". The Accounting Review (Supplement, 1972). Pp. 437-44.
- Gephart, R. (1999). "Paradigms and Research Methods". Academy of Management. Vol.4.
- Layder, D. (1993)."New Strategies in Social Research". Polity press, Cambridge.
- Patteon,Q.M.(2002)."Qualitative Research Evaluation Methods".Sage Publications.
- Sulivon, T, J. (2001)."Methods of Social Research ". Harcourt College Publication.