

رویکردهای جدید تحقیقات حسابداری و تحول تئوری حسابداری

سید جعفر لاریمی

مدرس دانشگاه علوم و فنون بابل

ابراهیم محسنی

مدرس موسسه غیرانتفاعی علامه محدث نوری (ره)

امید ایمانی خوشخو

عضو هیأت علمی دانشگاه پیام نور لاهیجان

خلاصه :

تئوری معمولاً از طریق فرآیند تحقیق، تدوین و تکمیل می شود. اکنون چالش اساسی تحقیقات حسابداری نبود تئوری جامعی درباره حسابداری است که بتوان تحقیقات حسابداری را بر مبنای آن انجام داد. با این وجود محققان جهت جامع تر شدن تئوری حسابداری از رویکردهای جدیدی در تحقیقات اخیر خود استفاده نموده اند. این مقاله نیز به بررسی تحقیقات دستوری و اثباتی و نقش رویکرد سودمندی در تصمیمات، تحقیقات تفسیری و انتقادی در توسعه تئوری حسابداری می پردازد. تمامی این پیشرفت‌ها برای حسابداری مفید است زیرا آنها با وارد کردن رویکردهای متنوع تحقیقاتی در حوزه حسابداری در نهایت موجب بهبود وضعیت تحقیقات حسابداری و تحول تئوری حسابداری خواهند شد.

کلید واژه ها :

تئوری حسابداری، تحقیقات اثباتی، رویکرد سودمندی در تصمیمات، تحقیقات تفسیری، تحقیقات انتقادی

مقدمه

محققان و تئوری پردازان حسابداری می پذیرند که یک تئوری پذیرفته شده عمومی برای حسابداری وجود ندارد تا بتوان استانداردهای حسابداری را بر اساس آن توجیه نمود. این حقیقت در سال ۱۹۷۳ توسط انجمن حسابداری آمریکا مورد اشاره قرار گرفت. این انجمن در بیانیه تئوری حسابداری و پذیرش این تئوری^۱ (SATTA) ضمن بررسی وضعیت مقالات و رویکردهای حسابداری در آن زمان، نتیجه گرفت که با توجه به تنوع روش‌های مختلف ارزشیابی در حسابداری، معرفی یک روش واحد برای این حرفه غیر ممکن است [۲۷]. بلکویی نیز تأیید می‌کند که تاکنون تئوری جامعی برای حسابداری تدوین نشده است و رویکردهای تحقیقاتی متفاوت جهت تدوین تئوری حسابداری موجب شکل‌گیری تئوری‌های گوناگونی می‌شود [۲۲]. جهت شناخت هر چه بیشتر این رویکردهای تحقیقاتی و تحولی که در تئوری حسابداری به وجود آورده اند به بررسی ماهیت تئوری حسابداری و رویکردهای تاثیرگذار بر آن می‌پردازیم.

تحولات عمدۀ در تئوری حسابداری

سالهای ۱۹۵۶ تا ۱۹۷۰ را دوران روش دستوری می‌نامند که طی آن قواعدی برای بهترین روش‌های عملی تدوین گردید. این روش که مبتنی بر اصول بدیهی بود در سال ۱۹۷۰ از میان رفت. یکی از مهم‌ترین دلایل عدم استفاده از رویکرد دستوری، تردید در خصوص پذیرفته شدن هر نوع تئوری دستوری توسط محققان و دانشمندان حسابداری است و حتی گفته می‌شود که آنها، تحقیقات دستوری^۲ را غیر علمی در نظر گرفته اند [۱۳]. با این وجود دو تحول عمدۀ در حسابداری طی دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ اتفاق افتاد که تأثیر عمدۀ ای در توسعه تئوری حسابداری امروزی داشت. تحول نخست، تغییر از روش شناسی دستوری به اثباتی بود که منجر به رواج تحقیقات اثباتی^۳ حسابداری گردید. تحول دوم نیز حرکت حسابداری به سوی رویکرد سودمندی در تصمیمات^۴ بود.

نتیجه حرکت از تحقیقات دستوری به اثباتی این بود که تمرکز تحقیقات حسابداری از توسعه اصول حسابداری و شکل مطلوب آن‌ها، به سمت نوعی از روش شناسی علمی تر در توضیح و پیش‌بینی رویدادها تغییر نمود. تأثیر این روش شناسی اثباتی را در بخش "تحقیقات اثباتی حسابداری" بررسی خواهیم کرد.

تحول دوم رویکرد سودمندی در تصمیمات بود که با تحقیقات دهه ۱۹۶۰ آغاز شد. «بیانیه تئوری بنیادی حسابداری» که اغلب آن را اسوبات^۵ (ASOBAT) نیز می نامند، در سال ۱۹۶۶ توسط انجمن حسابداری آمریکا منتشر گردید. این بیانیه را نقطه آغازی برای رویکرد مذکور در نظر می گیرند. رویکرد سودمندی در تصمیمات باعث شد که تمرکز از اصول حسابداری به نتیجه فرآیند حسابداری - اطلاعات مالی ارائه شده - تغییر کند. در بخش "رویکرد سودمندی در تصمیمات" توضیحات مفصل تری درباره اثرات احتمالی این رویکرد ارائه خواهد شد.

طی دو دهه گذشته، محققان بسیاری خواستار ورود حسابداری به حوزه وسیع تحقیقات علوم اجتماعی شده اند. آنها اذعان دارند که حسابداری یک فعالیت انسانی است که باید همه رویکردهای تحقیقاتی موجود در علوم اجتماعی مانند رویکردهای تفسیری، انتقادی و رفتاری را شامل شود. تأثیر این رویکردهای جدید بر تحقیقات حسابداری را در بخش "تحقیقات تفسیری"^۶ و تحقیقات انتقادی^۷ "بررسی می نماییم".

تحقیقات اثباتی در برابر تحقیقات دستوری

مکاتب فکری متفاوتی درباره ماهیت تئوری حسابداری وجود دارد. مکتب نخست از طریق تمرکز بر توسعه اصول حسابداری، تئوری حسابداری را چنین توضیح می دهد:

تئوری حسابداری ممکن است به صورت یک استدلال منطقی در قالب مجموعه ای از اصول کلی تعریف شود که

(۱) یک چارچوب عمومی مرجع برای ارزیابی روش های حسابداری را نشان می دهد.

(۲) توسعه روش ها و رویکردهای جدید را هدایت می کند

هندریکسن مکتب نخست را می پذیرد و چنین می نویسد:

تئوری حسابداری را می توان برای توضیح روش های موجود و درک بهتر آن ها به کاربرد ولی مهم ترین هدف تئوری حسابداری باید تأمین مجموعه ای منسجم از اصول باشد که چارچوب مرجعی را برای ارزیابی و توسعه روش های حسابداری مطلوب فراهم کند[۱۴].

مکتب فکری دیگری نیز تئوری حسابداری را در قالب فعالیتی برای توضیح و پیش بینی، به صورت زیر مطرح می کند:

هدف اصلی تئوری حسابداری آن است که مبنایی را برای پیش بینی و توضیح روش ها و رویداد های حسابداری فراهم نماید[22]. تئوری تلاش می کند روابط را توضیح داده و پدیده ها را پیش بینی کند[27]. بنابراین در حالی که مکتب نخست بر اصول حسابداری تمرکز دارد، مکتب دوم می کوشد روش حسابداری را ارزیابی نماید.

دو مکتب بیان شده پیرامون تئوری حسابداری، مبتنی بر دو روش شناسی اصلی برای توسعه این تئوری هستند یعنی روش شناسی دستوری و روش شناسی اثباتی.

عرب مازار و صفرزاده [۳] در توضیح معنای اصلی این روش ها می گویند که در واقع یک گزاره اثباتی، گزاره ای است راجع به اینکه "جه چیزی هست" و در برگیرنده هیچ گونه تصدیق یا عدم تصدیق نمی باشد در حالی که یک گزاره دستوری، در برگیرنده قضاوی راجع به اینکه یک وضعیت مطلوب است یا خیر می باشد و با جمله "چگونه باید باشد" بیان می شود.

اینانگا و اشنایدر بیان می دارند که تئوری دستوری یک تئوری هدف گرایست که اوضاع دنیا واقعی را نه به صورتی که هست بلکه به شکلی که باید باشد نشان می دهد. این تئوری ماهیتی تجویزی دارد یعنی متفاوت از تئوری های اثباتی است که اصول مطلوب را توضیح می دهند و تدوین می کنند. تئوری های دستوری بر اساس مفروضات بنیادی و استنتاج آنها شکل می گیرند[۱۷].

در واقع آنچه از دیدگاه صاحب نظران حوزه دستوری با اهمیت است، تدوین اهداف، تبیین تابع هدف و تشریح چگونگی اثرگذاری هر متغیر بر عناصر آن تابع می باشد. تئوری های دستوری، هیچ گونه معیار و مشخصه ای را برای ارزیابی اهداف در اختیار قرار نمی دهند. بر این اساس، تصمیم گیری پیرامون تدوین و ارائه اهداف تابعی از ارزش های ذهنی افراد خواهد بود و این در حالی است که دستیابی به توافق، پیرامون ذهنیات نیز تا حدی دشوار به نظر می رسد[۱].

از سوی دیگر هینینگ و همکارانش - متخصصین روش های تحقیق در علوم اجتماعی - در تعریف چارچوب رویکرد اثباتی می گویند:

در حالت کلی ، اثبات گرایی را می توان نفی متأ فیزیک دانست . اثبات گرایی به کشف حقیقت و ارائه آن از طریق ابزارهای تجربی می پردازد . به بیان دیگر با یک دیدگاه فلسفی سر و کار داریم که می گوید هدف دانش فقط توصیف ، توضیح و همچنین پیش بینی پدیده هایی است که تجربه می کنیم (چه به صورت کمی و چه به صورت کیفی) . بنابراین هدف علم نیز هر چیزیست که قابل مشاهده و اندازه گیری باشد . به بیان دیگر تئوری های اثباتی تلاش می کنند اوضاع دنیای واقعی را همانطور که هست توصیف نمایند . تحقیقات مبتنی بر تئوری های اثباتی شامل مشاهدات تجربی درباره پدیده هایی است که مبنای تعریف یک مسئله هستند . سپس داده های مربوط به مسئله جمع آوری می شود و فرضیه هایی تدوین می گردد . در مرحله بعد از فرآیندهای مستقل برای آزمون فرضیه ها استفاده می شود . اگر تئوری بدست آمده ، توصیف دقیقی از پدیده تجربی مورد نظر باشد ، می توان از آن به منظور اهداف پیش بینی استفاده نمود . به دنبال مشاهده ، فرایند استقرابه صورت زیر صورت می گیرد : « اگر $R_{\text{داد}} \neq R_{\text{اتفاق}} \neq R_{\text{نتیجه}}$ آن Z خواهد بود » بر این اساس هر چه تعداد مشاهدات تجربی بیشتر باشد ، استدلال استقرایی مربوط به آن نیز قوی تر خواهد بود [۱۵].

بنابراین به گفته گادفری و همکارانش تمرکز یک چارچوب اثباتی ، یافتن حقیقت به واسطه توصیف واقعیت است . ابزار تجربی ضامن اعتبار فرآیند تحقیق خواهند بود و نقطه شروع این فرآیند یک رویکرد اثباتی است ولی با بکارگیری ابزارهای آزمون تجربی برای توضیح و پیش بینی پدیده ها ، اثبات گرایی بوجود می آید [۱۳].

اگرچه هنوز در تحقیقات علمی با توجه به ویژگی های مهم و کاربردی رویکرد اثباتی بر بکارگیری از این رویکرد تأکید می شود ولی از سوی دیگر مشاهده می کنیم که اگرچه واتس و زیمرمن بدلیل آن که تئوری دستوری ارزش محور و تجویزی است از آن بیزارند ولی خود آنها اظهارات ارزش محور زیادی را ارائه کرده اند . دیدگاه آنها به تئوری (یعنی این دیدگاه که هدف تئوری عبارت است از تبیین و پیش بینی عمل حسابداری) خود دستوری می باشد . اگرچه آن به صورت یک عبارت " هست " فرمول بندی شده است ولی در واقع یک عبارت " باید " به خود گرفته است [۵] . شاید در حیطه علم اقتصاد ، تئوری های اثباتی گره گشایی چشمگیری داشته باشند اما حسابداری به مثابه یک علم کاربردی ، نیاز مبرم به نظریه های هنجاری (دستوری) دارد ، نظریه هایی که بر پایه رویکرد اخلاقی تدوین شده باشند ، زیرا علاوه بر تفاوت های ماهوی اقتصاد و

حسابداری، ایفای مسئولیت پاسخ گویی بار عظیمی است که به منزل رساندن آن نیازمند توجه به "ارزش ها" در حیطه تفکر حسابداری است [۲]. حتی به نظر می رسد که تئوری های دستوری در مقایسه با تئوری های اثباتی، بار ارزشی بیشتری نیز دارند زیرا تئوری های دستوری، رهنمود های کلی را در مورد اینکه حسابداران چگونه باید عمل کنند ارائه می دهند. این در حالی است که تئوری های اثباتی به دلیل اتکا بیش از حد بر مشاهده و استقراء، دستورالعملی برای بهبود روش های حسابداری صادر نمی کنند و بیشتر نگرش جامعه شناسی درباره حسابداری دارند [۸]. گادفری و همکارانش نیز می گویند که اگر چه هنوز تحقیقات علمی بر تئوری حسابداری اثباتی تأکید دارد ولی حرفه حسابداری رویکردی دستوری داشته و به دنبال تئوری هایی است که موجب یکپارچگی روش های حسابداری می شود و آن را مفیدتر می نماید. البته، این رویکرد یک رویکرد دستوری مطلق نیست و می توان این پرسش را مطرح کرد که آیا روش های حسابداری بکار گرفته شده می تواند تئوری به وجود آورد یا خیر [۱۳]. ولک و همکارانش می گویند استانداردهای حسابداری که از یک فرآیند رفتاری (مبتنی بر تجربه عملی) به وجود آمده باشند به طور قطع از نظر منطق استنتاجی صحیح نیستند. اما در عین حال بیان داشتنند که فرآیند مذکور بیشتر رفتاری است زیرا دستیابی به استانداردهای مطلوب برای همه مقاصد و اهداف غیر ممکن است [۲۷].

در نهایت آنچه را که باید به خاطر داشته باشیم این است که تمام تئوری های حسابداری دارای محدودیت هایی هستند. این تئوری ها لزوماً انتزاعی از جهان واقعی به شمار می روند. اینکه به طور مشخص ما یک تئوری حسابداری را از لحظه اولویت بر دیگری ترجیح دهیم بستگی به فرضیاتمان در باره بسیاری از موضوعات به عمل آمده خواهد داشت [۷].

گفیکین می گوید علت توسعه و پیشرفت روش های تحقیق جدید تجربی در حسابداری مانند تحقیقات اثباتی، گسترش دوره های دکترا در حسابداری بوده است که مستلزم فراگیری روش های تحقیق کمی، تئوری نوکلاسیک اقتصاد و امور مالی و نحوه استفاده از فناوری های جدید پردازش اطلاعات (بویژه استفاده از رایانه) می باشد. او همچنین عامل مهم دیگر را رشد روز افزون بانک های اطلاعاتی قبل دسترس در بازارهای سهام می داند [۱۲]. براین اساس در ادامه به بررسی رویکرد های امور مالی و اقتصادی به عنوان رویکرد های جدید در تحقیقات اثباتی حسابداری خواهیم پرداخت.

رویکرد امور مالی^۸

رویکرد امور مالی اهمیت ویژه‌ای در تئوری اثباتی حسابداری دارد زیرا تحقیقات بازار سرمایه که به بررسی ارتباط میان داده‌های حسابداری و قیمت‌های سهام می‌پردازد، مبتنی بر آن می‌باشد. تحقیقات بازار سرمایه معمولاً بر اساس فرضیه بازار کارا انجام شده‌اند و شامل مدل‌هایی برای قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای می‌باشد.

از فرضیه بازار کارا برای آزمون تأثیر اطلاعات حسابداری بر قیمت‌های سهام و همچنین تأثیر تغییرات اصول حسابداری بر قیمت‌های سهام استفاده می‌شود. حل مسایل مرتبط با فرضیه بازار کارا نقش مهمی در کاربرد حسابداری ارزش منصفانه و تلاش تدوین کنندگان استاندارد به منظور خلق استانداردهای حسابداری جامع و یکنواخت برای تمامی بازارهای سرمایه دارد. قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و مدل‌های مرتبط با آن نیز بیشتر بر روی کاربرد اطلاعات حسابداری در تعیین روابط یا تعیین ارزش قیمت‌های سهام تمرکز دارند و توجهی به خود اصول حسابداری نمی‌شود.

بر این اساس هولتاوسن و واتس با توجه به اهمیت این رویکرد می‌گویند که وقتی تئوری‌های زیر ساختی مورد استفاده فاقد ماهیت اثباتی برای حسابداری باشند، وجود ارتباط میان ارقام حسابداری و ارزشیابی سرمایه را نمی‌توان مبنای برای تدوین استانداردها در نظر گرفت، در واقع ارتباط وجود دارد، ولی هیچ نتیجه‌ای نمی‌توان از آن گرفت. آنها همچنین عقیده دارند که این تحقیقات برای اطمینان از اعتبار نتایج لازم هستند ولی توجه به رابطه ارزشیابی نباید موجب غفلت از سایر نقش‌های حسابداری و سایر عوامل موثر در تعیین استانداردها و روش‌های حسابداری شود. آنها از نویسنده‌گان مقالات حسابداری می‌خواهند که سایر عوامل را به صورت مستقیم بررسی کنند و عقیده دارند که با چنین تحقیقاتی می‌توان به سوی یک تئوری حسابداری جامع تر حرکت نمود.[۱۶]

رویکرد اقتصادی^۹

دیگان و او نرمن تمرکز بر رویکرد اقتصادی در تئوری اثباتی حسابداری را چنین توصیف نموده اند:

تئوري اثباتي حسابداري - چنانکه توسط واتس و زيمermen و ديجران مطرح شده است - بر اين فرض اقتصادي استوار است که همه اقدامات فردی برخاسته از منافع فردی است و افراد همواره در جهت منافع شخصی خویش حرکت می کنند تا جايی که اين اقدامات موجب افزایش ثروتشان شود.[11]

آنها تئوري اثباتي حسابداري را به شكل زير مطرح می نمایند :

در اين كتاب به ارائه تئوري و روش شناسی حسابداري نهفته در متون تجربی مبتنی بر اقتصاد خواهيم پرداخت. مفهوم تئوري نهفته در اين متون ، يك مفهوم علمي می باشد و هدف اين تئوري نيز توضيح و پيش بينی پديده ها (در اين مورد ، روش حسابداري) است . در اقتصاد ، اين مفهوم را تئوري اثباتي می نامند[11].

گفيکين طی مقاله اي ضمن مخالفت با رویکرد اقتصادي می گويد که اگرچه حسابداري با پديده های اقتصادي از ديدگاه های های متفاوتی در ارتباط است ولی در عین حال برخی جنبه های حسابداري با تحليل ساده اقتصادي اختلاف دارند[12]. ريت و ويلیامز اظهار نظر جالي در اين خصوص دارند. آنها می گويند کاربرد رویکرد اقتصادي در تحقیقات اثباتي حسابداري به جاي اينکه حل مشکلات و مسائل حسابداري باشد، محققان حسابداري را به دانشمندان اقتصادي تبدیل کرده است. آنها عقیده دارند که هیچ تئوري اي نهايی نمي باشد و محققان حسابداري باید آزادانه به اصلاح تئوري ها بپردازنند. اين دو محقق می گويند که حسابداران در حال حاضر مشغول آزمون تئوري های اقتصادي هستند و پيشنهاد می کنند که از تئوري های اقتصادي به عنوان تئوري های کاربردي برای حل مسائل حسابداري استفاده شود[21].

توجه به اين نکته ضروري است که حسابداري و اقتصاد دو نظام متفاوت هستند. رویکرد اقتصادي در تحقیقات حسابداري ايفاي نقش می کند ولی نباید عامل و نيروي غالب باشد . محققان حسابداري باید همواره به ارتباط ميان حسابداري و اقتصاد توجه داشته باشند و به ويزه دقت کنند که چگونه اطلاعات حسابداري روی تصميمات بزرگ اقتصادي تأثير می گذارد. هدف گزارشگري مالي، ارائه اطلاعات سودمند در تصميمات است . حسابداري و اقتصاد با يكديگر مرتبط بوده و خواهند بود با اين وجود برای آنکه حسابداري در غالب يك نظام علمي ثبت شود ، باید عناصر وابسته به آن نيز مورد تحقيق قرار گيرند .

رویکرد سودمندی در تصمیمات

همانطور که پیش از این بیان شد ، رویکرد سودمندی در تصمیمات از دهه ۱۹۶۰ آغاز گردید. انتشار بیانیه اسویات (ASOBAT) در سال ۱۹۶۶ را نقطه آغاز این رویکرد در نظر می گیرند. این بیانیه حسابداری را چنین تعریف می کند:

فرآیند شناسایی ، اندازه گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی به استفاده کنندگان از این اطلاعات به منظور قضاوت و تصمیم گیری آگاهانه آنها

اگر چه هنوز این تعریف به حسابداری به عنوان یک فرآیند اشاره می کند ، ولی هدف فرآیند انتقال را چنین بیان کرده است : « فراهم کردن امکان قضاوت و تصمیم گیری آگاهانه توسط استفاده کنندگان براساس اطلاعات اقتصادی ». گزارش کمیته تربولاد (Trueblood) در سال ۱۹۷۳ با بیان اینکه هدف اصلی صورت های مالی ارائه اطلاعات مفید برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی است، موجب تقویت رویکرد سودمندی در تصمیمات گردید [27]. تحولات مذکور موجب شد که هیئت تدوین استاندارد های حسابداری مالی و هیئت تدوین استاندارد های حسابداری بین المللی، سودمندی در تصمیمات را به عنوان هدف در چارچوب نظری خود اعلام نمایند. لفین وضعیت کنونی مفهوم سودمندی در تصمیمات را چنین خلاصه می کند :

سودمندی در تصمیمات و تفسیر آن در رابطه با مجموعه ای از سهامداران (تأمین کنندگان مالی)، به نحو روز افزونی رواج یافته است. رویکرد مطلوب تر سودمندی در تصمیمات که تاکید بر دیدگاه مباشرت دارد و بر اساس آن تاکنون نیز به تامین کنندگان مالی اهمیت بیشتری می دهد، تدوین استاندارد توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری انگلستان و هیئت تدوین استاندارد های حسابداری بین المللی را تحت تاثیر خود قرار داده است. بدین ترتیب می بینیم که فصول ابتدایی نشریات اخیر هیئت تدوین استاندارد های حسابداری بین المللی و هیئت تدوین استاندارد های حسابداری مالی حاوی مبانی مرتبط با این رویکرد می باشند. این چارچوب جدید به طور عمده نسبت به نیازهای اطلاعاتی سرمایه گذاران مالی حساس بوده است و توجه زیادی به سایرین ندارد [18].

پذيرش رو يکرد سودمندي در تصميمات بر اين استدلال استوار است که اگر نمي توان صورت هاي مالي را بر اساس مبناي نظرى صحيح تهيه نمود، حداقل باید به نحوی تدوين شوند که سودمند باشند. پرسش اصلی آن است که آيا اطلاعات بهای تمام شده تاریخي که برای ارزیابی نقش مباشرت مفید هستند، در اتخاذ تصميمات اقتصادي سودمند می باشند یا خير [۱۱].

بنابراین مفهوم سودمندی در تصميمات را می توان سرآغاز بحث درباره چگونگی بکارگیری ارزش منصفانه و سایر روش های ارزشیابی در گزارشگری مالی دانست ، بحثی که هنوز هم مطرح است. از دیدگاه علمی، باید این پرسش را مطرح نمود که آیا یک تئوري حسابداری جامع درباره سودمندی در تصميمات شکل گرفته است که بتوان تحقیقات آتی مانند تحقیقات اثباتی را بر اساس آن استوار نمود. پرسش این است که آیا بکارگیری رو يکرد سودمندي در تصميمات توسيط هيئت تدوين استاندارد های حسابداری مالي و هيئت تدوين استاندارد های حسابداری بين المللی را می توان تدوين و نهادينه کردن يك تئوري حسابداری در نظر گرفت یا خير .

اینانگا و اشنیدر اتخاذ رو يکرد سودمندی در تصميمات را توسيط تدوين كنندگان استاندارد ارزیابی کردندا تا بیبینند آیا می توان يك تئوري مرتبط با آن ارائه نمود یا خير. آنها چنین نتيجه گرفتند:

ما پيشنهاد كرده ايم که تئوري حسابداری سودمندی در تصميمات که مبنای اصول عمومی پذيرفته شده حسابداری است را می توان يك تئوري بنیادي^{۱۰} در نظر گرفت. اين نظریه يك تئوري آگاهی دهنده بر مبنای مجموعه اي از مفروضات است که هنوز مورد آزمون قرار نگرفته است. حسابداری در قالب يك نظام می باشد اما علم محسوب نمي شود و بر اساس آنچه که گلگريت (Golgratt) گفته است نتایج تحقیقات در اين زمینه محدود به تحلیل های همبستگی می باشد. استفاده از روش های پیچیده علمی در این تحقیقات نیز نمي تواند این حالت را تغیير دهد[۱۷].

این محققان در توضیح تئوري بنیادي نیز چنین می گویند :

تئوري بنیادي از نظر مفهومی روشی برای طراحی يك تئوري بر اساس پدیده های قابل مشاهده در حوزه علوم اجتماعی است و بدین منظور از داده های گرد آوري شده در فرآيند تحقیق استفاده می کند[۱۷].

در واقع به نوعی می توان تئوری بنیادی را رویکردی تحقیقاتی در نظر گرفت که برای تولید مستقیم تئوری از داده ها بکار می رود. طبق نظر سودبی تئوری بنیادی یک روش کلی برای جمع آوری و تحلیل سیستماتیک داده هاست تا بدین وسیله بتوان یک تئوری بوجود آورد. بسیاری از محققان حسابداری، تئوری بنیادی را نوعی رویکرد روش شناسی برای خلق تئوری دانسته اند. آنها می گویند که تئوری بنیادی یک روش کشف تئوری یا نوعی روش شناسی است.[۲۵]

اینانگا و اشنیدر می گویند که تئوری سودمندی در تصمیمات یک تئوری بنیادی است که هنوز به صورت علمی مورد آزمون قرار نگرفته است. بدین منظور لازم است که روش شناسی تئوری بنیادی را برای حسابداری بکار ببریم تا وجود چنین تئوری ای تأیید شود. بدون انجام این ارزیابی، توanalyی رویکرد سودمندی در تصمیمات در خلق یک تئوری یا مبنای برای تحقیقات حسابداری، محل تردید خواهد بود.[۱۷]

رویکرد سودمندی در تصمیمات که توسط تدوین کنندگان استاندارد خلق و مستند سازی شده است در جهت خلق تئوری بنیادی مبتنی بر هیچ گونه فرایند تحقیق علمی نمی نباشد و از طریق یک فرآیند مشورتی در طول زمان بوجود آمده است. در این فرایند، ارزیابی و ثبت نتایج به صورت پیوسته توسط تدوین کنندگان استانداردها انجام می گیرد . به علاوه تحقیقات مشابه نیز ممکن است توanalyی رویکرد سودمندی در تصمیمات را در خلق تئوری ارزیابی نماید . از آنجا که محققان حسابداری در حال حاضر توافق دارند که تئوری جامعی درباره حسابداری وجود ندارد ، تئوری بنیادی به عنوان یک روش شناسی حاصل از تئوری می تواند نقطه آغاز مناسبی برای تحول تئوری حسابداری باشد. این مسیر به عنوان مسیری متفاوت برای محققان حسابداری قابل بررسی است . از طریق تئوری بنیادی می توان اصول اساسی ، مفاهیم کلیدی و فرضیه های بنیادین را تدوین کرد و از این طریق مبنای لازم برای تحقیقات اثباتی آتی را فراهم نمود.

تحقیقات تفسیری و تحقیقات انتقادی

محققان بسیاری خواستار تمرکز بر تاثیرات اجتماعی حسابداری شده اند. بیکر و بتتر عقیده دارند که حسابداری دارای تاثیراتی روی مسایل اجتماعی مثل توزیع ثروت، عدالت اجتماعی ، ایدئولوژی سیاسی و آسیب های زیست محیطی است . آنها و سایر محققان خواستار بکارگیری دیدگاه های تفسیری و انتقادی به منظور درک اثرات حسابداری بر افراد شده اند[۱۰]. گفیکین نیز

پیشنهاد می دهد که به جای تلاش برای باز تولید روش های علوم طبیعی در حسابداری از روش هایی استفاده شود که جنبه های انسانی این نظام را در بر می گیرند و به گونه ای مواضع علمی متداول در علوم طبیعی چندان مدنظر قرار نگیرد[۱۲]. محققان حسابداری در توضیح تحقیقات تفسیری چنین گفته اند:

این تحقیقات به درک دنیای اجتماعی می پردازند و شامل فعالیت هایی هستند که با هدف درک ماهیت اجتماعی روش های حسابداری انجام می شوند[۲۳].

اصطلاح تحقیقات تفسیری، یک دیدگاه روش شناسی را منعکس می کند. به طور کلی، تحقیقات تفسیری تلاش می کنند مفهوم نهادها و ساختارهای انسانی را توضیح دهند و تفسیر نمایند[۱۰]. بر خلاف محققین اثبات گرا که اهداف خود را از راه دور تحقیق می کنند، محققین تفسیر گرا از ارتباط مستقیم با مواردی که آنها را مورد مطالعه قرار می دهند، لذت می برند و تعامل و کنجدگاوی در مورد دنیای اجتماعی و سازمانی آنها را می پذیرند[۲۰]. تحقیقات تفسیری حسابداری یک راهبرد تحقیقاتی مفید برای درک حسابداری در چارچوب علوم اجتماعی است. تحقیقات تفسیری حسابداری می توانند درک بهتری از حسابداری ایجاد کرده و ساختارهای نظری را بهبود بدهد[۱۹].

اکثر محققین نقش های احتمالی زیر را برای تحقیقات تفسیری برشمرده اند[۲۶]:

- درک فعالیت های روزمره حسابداری مانند هدف گذاری، ارزیابی عملکرد و...
- ارائه دیدگاه های جدید برای کمک به حل مشکلات رایج در حسابداری
- تامین مبانی و گردآوری اطلاعات برای تدوین تئوری های حسابداری
- تشریح تفاوت های آشکار میان تئوری ها و کاربرد عملی آنها
- توجه به پیامد روش های حسابداری در رابطه با دولت ها و ایجاد تفاوت ها و نابرابری های اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی

در واقع تحقیقات تفسیری چیزی بیش از بیان (روش شناسی های توصیفی) و توضیح (روش شناسی های اثباتی) پدیده های مورد مطالعه است. یعنی ادراک و احساسات افراد را نیز در بر می گیرد - علی که باعث می شود افراد به نحو خاصی رفتار کنند. این تحقیقات نشان می دهد که یک فرد در یک موقعیت خاص چه در کی از یک پدیده مشخص دارد یعنی تئوری محور نیست که بخواهد فرضیه هایی ارائه و آنها را آزمون نماید بلکه طبق تئوری انتخابی، پدیده ها را گزارش می کند. در سال های اخیر بحث های گسترده ای درباره آینده تحقیقات تفسیری حسابداری مطرح شد. آرنز و همکارانش هدف بحث های مذکور را چنین بیان نمودند:

بررسی متون تحقیقاتی نشان می دهد که در ک درستی از تحقیقات تفسیری حسابداری وجود ندارد. فقدان یک هویت علمی مستقل موجب نگرانی ماست. بنابراین به دنبال ایجاد فرصتی برای بحث در این باره هستیم و قصد داریم ماهیت اثباتی تر برای فعالیت های محققان در تفسیر روش های حسابداری معروفی کنیم. در حال حاضر تحقیقاتی که با عنوان تحقیقات اثباتی حسابداری انجام می شود چندان در تعاریف مربوطه نمی گنجند. به نظر می رسد فقدان یک دستور کار جامع علمی، علت اصلی این مسئله است. دو مسئله مهم از دیدگاه ماشیل برقراری ارتباط تحقیقات تفسیری با روش های حسابداری و کشف نقاط تماس آن با اندیشه عملگرای حسابداری است[۹].

برقراری این تماس با حسابداری به عنوان یک نظام مستقل را می توان تحولی اثباتی دانست که ممکن است به توسعه حسابداری به عنوان یک نظام پژوهشی کمک کند. تحقیقات تفسیری می توانند نقش خود در فرآیندهای رفتاری و سیاسی تدوین استانداردها را از طریق تبیین دلایل حاکم بر روند مشورتی آن ایفا کنند. بر این اساس ماهیت و موضع علمی تحقیقات تفسیری در تحقیقات حسابداری را باید تشریح و شفاف نمود تا محققان بتوانند علل نهفته در روش های حسابداری را مطالعه نمایند. ریان و همکارانش در این باره می گویند:

نقشه آغاز تحقیقات تفسیری و انتقادی این تصور است که روش های اجتماعی همچون حسابداری مدیریت، پدیده های طبیعی نیستند و فقط ساختاری اجتماعی دارند. در نتیجه، فعالان اجتماعی می توانند آنها را تغییر دهند. البته هدف تحقیقات تفسیری، تغییر نظام اجتماعی نیست بلکه هدف تحقیقات تفسیری حسابداری آن است که در ک بهتری از دنیا فراهم کرده و روش های جدیدی برای تعامل با محیط اجتماعی ایجاد شود. عدم تدوین نظریه تفسیری باعث می شود که نظام

حسابداری در کرانهای فعلی باقی مانده و از سایر علوم اجتماعی عقب بیفتاد در مقابل، هدف اصلی تحقیقات انتقادی، اجرای تغییرات است [۲۴].

آنها تفاوت میان تحقیقات تفسیری و انتقادی را نیز می‌توان به صورت زیر تشریح نمود:

برخی از محققان روش انتقادی حسابداری به تحقیقات تفسیری اعتراض دارند و بیان می‌دارند که تحقیقات تفسیری به دنبال نقد یا تغییرات اجتماعی نیست و می‌کوشد تا ویژگی اجتماعی زندگی روزمره را توصیف نماید[۲۴]. تحقیقات انتقادی می‌تواند تفسیری نیز باشد ولی این تحقیقات دیدگاه خاصی نسبت به هدف تحقیق دارند در حالی که تحقیقات تفسیری موضوعی ختنی و بیطرفانه اتخاذ می‌کنند[۱۰]. روزلندر رویکرد حسابداری انتقادی را چنین تفسیر می‌کند:

رویکرد حسابداری انتقادی آن است که فرآیند شکل‌گیری موارد فنی سنتی در حسابداری را به چالش می‌کشد و این فرآیند را در حوزه اجتماعی به طور کامل قابل نقد می‌داند. ظهور دیدگاه های انتقادی در حال حاضر نشانه‌ای از تکامل حسابداری به عنوان یک نظام علمی و همچنین شکل‌گیری مبنای برای توسعه حسابداری به صورت مجموعه‌ای از روش‌های پاسخ‌گویی اجتماعی است. مسئله اصلی در تحقیقات انتقادی آن است که محقق باید مفروضات خود را آشکار کند و یک چارچوب نظری برای انتقادات خود در مورد پدیده‌ها معرفی نماید[۲۳].

بر این اساس می‌توان گفت که امروزه تحقیقات انتقادی می‌توانند مسیری برای کشف و حرکت محققان حسابداری در جهت تحول تئوری حسابداری و ارزیابی مستقیم اصول حسابداری باشند ولی این کار در ابتدا مستلزم تشریح چارچوب‌های مرجع این تحقیقات است.

نتیجه گیری

این مقاله به بررسی نقش بالقوه انواع مختلف رویکردهای تحقیقات حسابداری در توسعه و تحول تئوری حسابداری پرداخته است. به همین منظور تحقیقات دستوری و اثباتی برای توسعه تئوری حسابداری مطرح شد و تمرکز اصلی بر رویکرد های جدیدی چون سودمندی در تصمیمات و تحقیقات تفسیری و انتقادی بود.

در تحقیقات حسابداری به مرور زمان ، رویکرد اثباتی جایگزین رویکرد دستوری شده است زیرا رویکرد نخست خنثی نبوده و موضع جانبدارانه دارد. بدین ترتیب رویکرد اثباتی تبدیل به مهمترین رویکرد در مسیر اصلی تحقیقات حسابداری شد. با این وجود تاکنون نه تحقیقات اثباتی و نه تحقیقات دستوری نتوانسته اند تئوری جامعی برای حسابداری خلق کنند. به دنبال آن برخی محققان با گرایش به رویکرد سودمندی در تصمیمات ، تئوری بنیادی را مطرح نمودند که هنوز به صورت علمی مورد آزمون قرار نگرفته است. محققان حسابداری می توانند از روش شناسی تئوری بنیادی برای تولید اصول اساسی ، مفاهیم پایه و فرضیه های حسابداری استفاده کنند و مبنای لازم برای تحقیقات اثباتی حسابداری را فراهم نمایند. در سال های اخیر محققان بسیاری نیز خواستار ورود مولفه های علوم اجتماعی به تحقیقات حسابداری شده اند زیرا می دانیم که حسابداری یک فعالیت اجتماعی است . این محققان عقیده دارند که ماهیت اثباتی مسیر اصلی تحقیقات حسابداری ، تنها روش شناسی قابل قبول برای تحقیقات حسابداری نیست. توسعه اصول حسابداری توسط تدوین کنندگان استاندارد ، یک فرآیند رفتاری و سیاسی مبتنی بر دخالت عامل انسانی است و لذا تحقیقات تفسیری و انتقادی می توانند نقش مهمی در توسعه اصول حسابداری و تئوری مربوط به آن داشته باشد. این رویکرد های تحقیقاتی را نباید فقط به جنبه های اجتماعی محدود نمود بلکه می توان اصول حسابداری را نیز به کمک آنها ارزیابی نمود. به نظر می رسد لازم است بحث های بیشتری درباره چگونگی بکار گیری تحقیقات تفسیری و انتقادی در مبانی حسابداری انجام شود.

بر این اساس می توان گفت که بکار گیری رویکرد های جدید از طریق بهبود وضعیت تحقیقات حسابداری موجب توسعه و تحول اساسی تئوری حسابداری و به دنبال آن دستیابی به یک تئوری حسابداری جامع تر خواهد شد.

پی نوشت:

- 1- Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA)
- 2- Normative research
- 3- Positivistic research
- 4- Decision-usefulness Approach

5- A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)

6- Interpretative research

7- Critical research

8- Finance Approach

9- Economic Approach

10- Grounded theory

منابع:

۱- امیراصلانی، حامی. (۱۳۸۰). " نقش تئوری اثباتی در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری ".

مجله حسابرس، شماره ۱۰

۲- ثقیلی، علی و صیدی، حجت الله. (۱۳۸۲). " تئوری های هنجاری: پلی بین واقعیت و غایت حسابداری ". **محله مطالعات حسابداری**، شماره ۲

۳- عرب مازار، محمد و صفرزاده، محمد حسین. (۱۳۸۷). " نو تجربه گرایی در قلمرو تئوری و تحقیق اثباتی حسابداری ". **محله حسابدار**، شماره ۱۹۸

۴- کاظمی، حسین. (۱۳۸۷). " تحقیقات و تئوری اثباتی ". **فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری**، شماره ۱۴

۵- گودرزی، احمد و شاپوری، یوسف. (۱۳۸۷). " تئوری، علم و چالش های حسابداری اثباتی ". **محله حسابدار**، شماره ۱۹۷

۶- مراد زاده فرد، مهدی و احمد زاده، حمید. (۱۳۸۷). " بازکاوی تئوری های دستوری حسابداری ". **محله حسابدار**، شماره ۲۰۰

۷- نظری، رضا و صیادی، محمد. (۱۳۹۰). " انتقادات وارد بر تئوری اثباتی حسابداری ". **فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری**، شماره ۲۶

- نیکو مرام، هاشم و بنی مهد، بهمن. "نگاهی به تحقیقات اثباتی در حسابداری". **مجله حسابدار**، شماره ۱۹۹

9- Ahrens, T., Becker, A., Burns, J., Chapman, C.S., Granlund, M., Habersam, M., Hansen, A., Khalifa, R., Malmi, T., Mennicken, A., Mikes, A., Panozzo, F., Piber, M., Quattrone, P. & Scheytt, T.(2008).The future of interpretative research: a polyphonic debate. **Critical Perspectives on Accounting**, 19:840-866

10- Baker, C.R. & Bettner, M.S. (1997). Interpretive and critical research in accounting: a commentary on its absence from mainstream accounting research. **Critical Perspectives on Accounting**, 8: 293-310

11- Deegan, C. & Unerman, J. (2006). **Financial accounting theory**. European edition. Berkshire: Mc Graw-Hill.

12- Gaffikin, M.J.R. (2006). The critique of accounting theory. **Accounting and Finance**, Working Paper, School of accounting and Finance, University of Wollongong.

13- Godfrey, J., Hodgson, A., Holmes, S. & Tarca, A. (2006). **Accounting theory**. Milton, Queensland: Wiley.

14- Hendriksen, E.S. (1982). **Accounting theory**. Urbana, Ill: Irwin

15- Henning, E., Van Rensburg, W. & Smit, B.(2004).**Finding your way in qualitative research**.Pretoria: Van Schaik

16-Holthausen, R.W. & Watts, R.L.(2001). The relevance of value relevance literature for financial accounting standard setting. **Journal of Accounting and Economics**, 31:3-75.

17- Inanga, E.L. & Schneider, W.B.(2005). The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. **Critical Perspectives on Accounting**, 16:227-248

- 18- Laughlin, R. (2007). Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting. **The British Accounting Review**, 39:271-289
- 19-Lehman, G.(2010). Interpretive accounting research. **Accounting Forum**, 34: 231-235
- 20-Parker, L.D. (2008).Interpreting interpretive accounting research. **Critical Perspectives on Accounting**, 19: 909–914
- 21-Reiter, S.A. & Williams, P.F.(2002).The structure and progressivity of accounting research: the crises in the academy revisited. **Accounting, Organizations and Society**, 27:575-607
- 22- Riahi-Belkaoui, A.(2004). **Accounting theory**. London: Thomson Learning
- 23- Roslander, R. (2006). **Critical theory, in Methodology issues in accounting research: theories and method**, edited by Z. Hoque: London: Spiramus: 247-269.
- 24-Ryan, B., Scapens, R.W. & Theobald, M.(2002). **Research method and methodology in finance and accounting**. London: Thomson Learning.
- 25-Suddaby, R. (2006). From the editors: what grounded theory is not.**Academy of Management Journal**, 49(4):633-642
- 26- Willmott, H.(2008). Listening, interpreting, and commanding: A commentary on the future of interpretive accounting research. **Critical Perspectives on Accounting**, 19: 920–925.
- 27-Wolk, H.I., Dodd, J.L. & Rozycski, J.J. &.(2008). **Accounting theory**. Thousand Oaks, Calif: Sage

New approach of accounting research and development of accounting theory

Seyyed jafar larimi

Ebrahim mohseni

Omid imani khoshkhoo

Abstract

Theory is usually formulated and developed through the process of research. The basic challenge in accounting research is that currently there is no comprehensive theory of accounting on which accounting research can be based. Yet, researchers have adopted new approaches to achieve a more comprehensive theory in recent studies. This article focuses on the normative and descriptive research and the role of decision-useful approach, interpretative and critical research to the development of accounting theory. All of these developments are beneficial to accounting since they open up accounting to a diversity of research approaches that will collectively improve the status of accounting research and development accounting theory.

Key words:

Accounting theory, Decision-usefulness Approach, Positivistic research, Interpretative research, Critical research