

رویکردهای جدید تحقیقات حسابداری و تحول تئوری حسابداری

سید جعفر لاریمی

مدرس دانشگاه علوم و فنون بابل

ابراهیم محسنی

مدرس موسسه غیر انتفاعی 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 پیشرفت ها 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 روش های مختلف ارزشیابی در حسابداری، معرفی یک روش واحد برای این حرفه غیر ممکن است [27]. بلکویی نیز تأیید می کند که تاکنون تئوری جامعی برای حسابداری تدوین نشده است و رویکردهای تحقیقاتی متفاوت جهت تدوین تئوری حسابداری موجب شکل گیری تئوری های گوناگونی می شود [22]. 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 تأثیر گذار بر آن می پردازیم.

تحولات عمده در تئوری حسابداری

سالهای ۱۹۵۶ تا ۱۹۷۰ را دوران روش دستوری می نامند که طی آن قواعدی برای بهترین روش های عملی تدوین گردید. این روش که مبتنی بر اصول بدیهی بود در سال ۱۹۷۰ از میان رفت. یکی از مهم ترین دلایل عدم استفاده از رویکرد دستوری، تردید در خصوص پذیرفته شدن هر نوع تئوری دستوری توسط محققان و دانشمندان حسابداری است و حتی گفته می شود که آنها، تحقیقات دستوری^۲ را غیر علمی در نظر گرفته اند [۱۳]. با این وجود دو تحول عمده در حسابداری طی دهه ۱۹۶۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ اتفاق افتاد که تأثیر عمده 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 آن ها، به سمت نوعی از روش شناسی علمی تر در توضیح و پیش بینی 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^۶ اطلاعات مالی ارائه شده^۷ 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 رویکرد های تفسیری، انتقادی و رفتاری را شامل شود. تأثیر این رویکرد های جدید بر تحقیقات حسابداری را در بخش "تحقیقات تفسیری^۶ و تحقیقات انتقادی^۷" بررسی می نمایم.

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

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

(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 [3] در توضیح معنای اصلی این روش ها می گویند که در واقع یک گزاره اثباتی، گزاره ای است راجع به اینکه "چه چیزی هست" و در برگیرنده هیچ گونه تصدیق یا عدم تصدیق نمی باشد در حالی که یک گزاره دستوری، در برگیرنده قضاوتی راجع به اینکه یک وضعیت مطلوب است یا خیر می باشد و با جملائی از جمله "چگونه باید باشد" بیان می شود.

اینانگا و اشنایدر بیان می دارند که تئوری دستوری یک تئوری هدف گراست که اوضاع دنیای 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 [17].

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 [1].

از سوی دیگر هیننگ 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 متافیزیک 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 چیز است 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 استقرار به صورت زیر صورت می گیرد: « اگر رخداد Y اتفاق بیفتد، 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 اگر چه 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. اگر چه 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 پاسخ‌گویی بار عظیمی است که به منزل رساندن آن نیازمند توجه به "ارزش‌ها" در حیطه تفکر حسابداری است [۲]. حتی به نظر می‌رسد که تئوری‌های دستوری در مقایسه با تئوری‌های اثباتی، بار ارزشی بیشتری نیز دارند زیرا تئوری‌های دستوری، رهنمودهای کلی را در مورد اینکه حسابداران چگونه باید عمل کنند ارائه می‌دهند. این در حالی است که تئوری‌های اثباتی به دلیل اتکا بیش از حد بر مشاهده و استقراء، دستورالعملی برای بهبود رویه‌های حسابداری صادر نمی‌کنند و بیشتر نگرش جامعه‌شناسی درباره حسابداری دارند [۸]. گادفری و همکارانش نیز می‌گویند که اگر چه هنوز تحقیقات علمی بر تئوری حسابداری اثباتی تأکید دارد ولی حرفه حسابداری رویکردی دستوری داشته و به دنبال تئوری‌هایی است که موجب یکپارچگی روش‌های حسابداری می‌شود و آن را مفیدتر می‌نماید. البته، این رویکرد یک رویکرد دستوری مطلق نیست و می‌توان این پرسش را مطرح کرد که آیا روش‌های حسابداری بکارگرفته شده می‌تواند تئوری به وجود آورد یا خیر [۱۳]. ولک و همکارانش می‌گویند 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 داشتند که فرآیند مذکور بیشتر رفتاری است زیرا دستیابی به استانداردهای مطلوب برای همه مقاصد و اهداف غیر ممکن است [27].

در نهایت آنچه را که باید به خاطر داشته باشیم این است که تمام تئوری‌های حسابداری دارای محدودیت‌هایی هستند. این تئوری‌ها لزوماً، انتزاعی از جهان واقعی به شمار می‌روند. اینکه به طور مشخص ما یک تئوری حسابداری را از لحاظ اولویت بر دیگری ترجیح دهیم بستگی به فرضیاتمان در باره بسیاری از موضوعات به عمل آمده خواهد داشت [۷].

گفیکین می‌گوید علت توسعه و پیشرفت روش‌های تحقیق جدید تجربی در حسابداری مانند تحقیقات اثباتی، گسترش دوره‌های دکترا در حسابداری بوده است که مستلزم فراگیری روش‌های تحقیق کمی، تئوری نئوکلاسیک اقتصاد و امور مالی و نحوه استفاده از فناوری‌های جدید پردازش اطلاعات (بویژه استفاده از رایانه) می‌باشد. او همچنین عامل مهم دیگر را رشد روزافزون بانک‌های اطلاعاتی قابل دسترس در بازارهای سهام می‌داند [۱۲]. براین اساس در ادامه به بررسی رویکرد‌های امور مالی و اقتصادی به عنوان رویکرد‌های جدید در تحقیقات اثباتی حسابداری خواهیم پرداخت.

رویکرد امور مالی^۸

رویکرد امور مالی اهمیت ویژه ای در تئوری اثباتی حسابداری دارد زیرا تحقیقات بازار سرمایه که به بررسی ارتباط میان داده های حسابداری و قیمت های سهام می پردازد، مبتنی بر آن می باشند. تحقیقات بازار سرمایه معمولاً بر اساس فرضیه بازار کارا انجام شده اند و شامل مدل هایی برای قیمت گذاری دارایی های سرمایه ای می باشند.

از فرضیه بازار کارا برای آزمون تأثیر اطلاعات حسابداری بر قیمت های سهام و همچنین تأثیر تغییرات اصول حسابداری بر قیمت های سهام استفاده می شود. 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. قیمت گذاری دارایی های سرمایه ای و مدل های مرتبط با آن نیز بیشتر بر روی کاربرد اطلاعات حسابداری در تعیین روابط یا تعیین ارزش قیمت های سهام تمرکز دارند و توجهی به خود اصول حسابداری نمی شود.

بر این اساس هولتاوسن و واتس با توجه به اهمیت این رویکرد می گویند که وقتی تئوری های زیر ساختی مورد استفاده فاقد ماهیت اثباتی برای حسابداری باشند، وجود ارتباط میان ارقام حسابداری و ارزشیابی سرمایه را نمی توان مبنایی برای تدوین استانداردها در نظر گرفت، در واقع ارتباط وجود دارد، ولی هیچ نتیجه ای نمی توان 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 نقش های حسابداری و سایر عوامل موثر در تعیین استانداردها و روش های حسابداری شود. آنها از نویسندگان مقالات حسابداری می خواهند که سایر عوامل را به صورت مستقیم بررسی کنند و عقیده دارند که با چنین تحقیقاتی می توان به سوی یک تئوری حسابداری جامع تر حرکت نمود [۱۶].

رویکرد اقتصادی^۹

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

تئوری اثباتی حسابداری^{۱۰} چنانکه توسط واتس و زیمرمن و دیگران مطرح شده است^{۱۱} بر این فرض اقتصادی استوار است که همه اقدامات فردی برخاسته از منافع فردی است و افراد همواره در جهت منافع شخصی خویش حرکت می کنند تا جایی که این اقدامات موجب افزایش ثروتشان شود [۱۱].

آنها تئوری اثباتی حسابداری را به شکل زیر مطرح می نمایند :

در این کتاب به ارائه تئوری و روش شناسی حسابداری نهفته در متون تجربی مبتنی بر اقتصاد خواهیم پرداخت. مفهوم تئوری نهفته در این متون ، یک مفهوم علمی می باشد و هدف این تئوری نیز توضیح و پیش بینی پدیده ها (در این مورد ، روش حسابداری) است . در اقتصاد ، این مفهوم را تئوری اثباتی می نامند [۱۱].

گفیکین طی مقاله ای ضمن مخالفت با رویکرد اقتصادی می گوید که اگرچه حسابداری با پدیده های اقتصادی از دیدگاه های متفاوتی در ارتباط است ولی در عین حال برخی جنبه های حسابداری با تحلیل ساده اقتصادی اختلاف دارند [۱۲]. ریتر و ویلامز اظهار نظر جالبی در این خصوص دارند. آنها می گویند کاربرد رویکرد اقتصادی در تحقیقات اثباتی حسابداری به جای اینکه حلال مشکلات و مسایل حسابداری باشد، محققان حسابداری را به دانشمندان اقتصادی تبدیل کرده است. آنها عقیده دارند که هیچ تئوری ای نهایی نمی باشد و محققان حسابداری باید آزادانه به اصلاح تئوری ها بپردازند. این دو محقق می گویند که حسابداران در حال حاضر مشغول آزمون تئوری های اقتصادی هستند و پیشنهاد می کنند که از تئوری های اقتصادی به عنوان تئوری های کاربردی برای حل مسائل حسابداری استفاده شود [۲۱].

توجه به این نکته ضروری است که حسابداری و اقتصاد دو نظام متفاوت هستند. رویکرد اقتصادی در تحقیقات حسابداری ایفای نقش می کند ولی نباید عامل و نیروی غالب باشد . محققان حسابداری باید همواره به ارتباط میان حسابداری و اقتصاد توجه داشته باشند و به ویژه دقت کنند که چگونه اطلاعات حسابداری روی تصمیمات بزرگ اقتصادی تأثیر می گذارد. هدف گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات سودمند در تصمیمات است . حسابداری و اقتصاد با یکدیگر مرتبط بوده و خواهند بود با این وجود برای آنکه حسابداری در غالب یک نظام علمی تثبیت شود ، باید عناصر وابسته به آن نیز مورد تحقیق قرار گیرند .

رویکرد سودمندی در تصمیمات

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

فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی به استفاده‌کنندگان از این اطلاعات به منظور قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه آنها

اگر چه هنوز این تعریف به حسابداری به عنوان یک فرآیند اشاره می‌کند، ولی هدف فرآیند انتقال را چنین بیان کرده است: « فراهم کردن امکان قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه توسط استفاده‌کنندگان براساس اطلاعات اقتصادی ». گزارش کمیته ترولباد (Trueblood) در سال ۱۹۷۳ با بیان اینکه هدف اصلی صورت‌های 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 بین‌المللی، سودمندی در تصمیمات را به عنوان هدف در چارچوب نظری خود اعلام نمایند. لفلین وضعیت کنونی مفهوم سودمندی در تصمیمات را چنین خلاصه می‌کند:

سودمندی در تصمیمات و تفسیر آن در رابطه با مجموعه‌ای از سهامداران (تامین‌کنندگان مالی)، به نحو روز افزونی رواج یافته است. رویکرد مطلوب‌تر سودمندی در تصمیمات که تاکید بر دیدگاه مباشرت دارد و بر اساس آن تاکنون نیز به تامین‌کنندگان مالی اهمیت بیشتری می‌دهد، تدوین استاندارد توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری انگلستان و هیئت تدوین استاندارد های حسابداری بین‌المللی را تحت تاثیر خود قرار داده است. بدین ترتیب می‌بینیم که فصول ابتدایی نشریات اخیر هیئت تدوین استاندارد های حسابداری بین‌المللی و هیئت تدوین استاندارد های حسابداری مالی حاوی مبانی مرتبط با این رویکرد می‌باشند. این چارچوب جدید به طور عمده نسبت به نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران مالی حساس بوده است و توجه زیادی به سایرین ندارد [۱۸].

پذیرش رویکرد سودمندی در تصمیمات بر این استدلال استوار است که اگر نمی توان صورت های مالی را بر اساس مبنای نظری صحیح تهیه نمود، حداقل باید به نحوی تدوین شوند که سودمند باشند. پرسش اصلی آن است که آیا اطلاعات بهای تمام شده تاریخی که برای ارزیابی نقش مباشرت مفید هستند، در اتخاذ تصمیمات اقتصادی سودمند می باشند یا خیر [۱۱].

بنابراین مفهوم سودمندی در تصمیمات 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 تئوری حسابداری جامع درباره سودمندی در تصمیمات شکل گرفته است که بتوان تحقیقات آتی مانند تحقیقات اثباتی را بر اساس آن استوار نمود. پرسش این است که آیا بکارگیری رویکرد سودمندی در تصمیمات توسط هیئت تدوین استاندارد های حسابداری مالی و هیئت تدوین استاندارد های حسابداری بین المللی را می توان تدوین و نهادینه کردن یک تئوری حسابداری در نظر گرفت یا خیر.

اینانگا و اشیدر اتخاذ رویکرد سودمندی در تصمیمات را توسط تدوین کنندگان استاندارد ارزیابی کردند تا ببینند آیا می توان یک تئوری مرتبط با آن ارائه نمود یا خیر. آنها چنین نتیجه گرفتند:

ما پیشنهاد کرده ایم که تئوری حسابداری سودمندی در تصمیمات که مبنای اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری است را می توان یک تئوری بنیادی^۱ در نظر گرفت. این نظریه یک تئوری آگاهی دهنده بر مبنای مجموعه ای از مفروضات است که هنوز مورد آزمون قرار نگرفته است. حسابداری در قالب یک نظام می باشد اما علم محسوب نمی شود و بر اساس آنچه که گلگرایت (Golgratt) گفته است نتایج تحقیقات در این زمینه محدود به تحلیل های همبستگی می باشد. استفاده از روش های پیچیده علمی در این تحقیقات نیز نمی تواند این حالت را تغییر دهد [۱۷].

این محققان در توضیح تئوری بنیادی نیز چنین می گویند:

تئوری بنیادی از نظر مفهومی روشی برای طراحی یک تئوری بر اساس پدیده های قابل مشاهده در حوزه علوم اجتماعی است و بدین منظور از داده های گرد آوری شده در فرآیند 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 ، توانایی رویکرد سودمندی در تصمیمات در خلق یک تئوری یا مبنا 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 استاندارد انجام می گیرد . به علاوه تحقیقات مشابه نیز ممکن است توانایی 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 بتنر 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 مد نظر 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]. برخلاف 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 کنجکاوی 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 تواند درک بهتری از حسابداری ایجاد کرده و ساختارهای نظری را بهبود بدهد [۱۹].

اکثر محققین نقش های احتمالی زیر را برای تحقیقات تفسیری بر شمرده اند [26]:

- 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 (روش‌شناسی‌های توصیفی) و توضیح (روش‌شناسی‌های اثباتی) پدیده‌های مورد مطالعه است. یعنی ادراک و احساسات افراد را نیز در بر می‌گیرد. ° عللی که باعث می‌شود افراد به نحو خاصی رفتار کنند. این تحقیقات نشان می‌دهند که یک فرد در یک موقعیت خاص چه درکی از یک پدیده مشخص دارد یعنی تئوری محور نیست که بخواهد فرضیه‌هایی ارائه و آنها را آزمون نماید بلکه طبق تئوری انتخابی، پدیده‌ها را گزارش می‌کند. در سال‌های اخیر بحث‌های گسترده‌ای درباره آینده تحقیقات تفسیری حسابداری مطرح شد. آرنز و همکارانش هدف بحث‌های مذکور را چنین بیان نمودند:

بررسی متون تحقیقاتی نشان می‌دهد که درک 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 اثباتی‌تر برای فعالیت‌های محققان در تفسیر روش‌های حسابداری معرفی کنیم. در حال حاضر تحقیقاتی که با عنوان تحقیقات اثباتی حسابداری انجام می‌شود چندان در تعاریف مربوطه نمی‌گنجد. به نظر می‌رسد فقدان یک دستور کار جامع علمی، علت اصلی این مسئله است. دو مسئله مهم از دیدگاه ماه شامل برقراری ارتباط تحقیقات تفسیری با روش‌های حسابداری و کشف نقاط تماس آن با اندیشه عملگرایی حسابداری است [9].

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

نقطه آغاز تحقیقات تفسیری و انتقادی این تصور است که روش‌های اجتماعی همچون حسابداری مدیریت، پدیده‌های طبیعی نیستند و فقط ساختاری اجتماعی دارند. در نتیجه، فعالان اجتماعی می‌توانند آنها را تغییر دهند. البته هدف تحقیقات تفسیری، تغییر نظام اجتماعی نیست بلکه هدف تحقیقات تفسیری حسابداری آن است که درک بهتری از دنیا فراهم کرده و روش‌های جدیدی برای تعامل با محیط اجتماعی ایجاد شود. عدم تدوین نظریه تفسیری باعث می‌شود که نظام

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

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

برخی از محققان روش انتقادی حسابداری به تحقیقات تفسیری اعتراض دارند و بیان می دارند که تحقیقات تفسیری به دنبال نقد یا تغییرات اجتماعی نیست و می کوشد تا ویژگی اجتماعی زندگی روزمره را توصیف نماید [24]. تحقیقات انتقادی می تواند تفسیری نیز باشد ولی این تحقیقات دیدگاه خاصی نسبت به هدف تحقیق دارند در حالی که تحقیقات تفسیری موضعی خنثی و بیطرفانه اتخاذ می کنند [۱۰]. روزلندر رویکرد حسابداری انتقادی را چنین تفسیر می کند:

رویکرد حسابداری انتقادی آن است که فرآیند شکل گیری موارد فنی سنتی در حسابداری را به چالش می کشد و این فرآیند را در حوزه اجتماعی به طور کامل قابل نقد می داند. ظهور دیدگاه های انتقادی در حال حاضر نشانه ای از تکامل حسابداری به عنوان یک نظام علمی و همچنین شکل گیری مبنایی برای توسعه حسابداری به صورت مجموعه ای از روش های پاسخ گویی 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 پدیده ها معرفی نماید [۲۳].

بر این اساس می توان گفت که امروزه تحقیقات انتقادی می توانند 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 چارچوب های 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 باشند. 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 بکارگیری تحقیقات تفسیری و انتقادی در مبنای حسابداری انجام شود.

بر این اساس می توان گفت که بکارگیری 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- Positivist 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- تقفی، علی و صیدی، حجت الله. (۱۳۸۲). " تئوری های هنجاری: پلی بین واقعیت و غایت حسابداری ". **مجله مطالعات حسابداری**، شماره ۲
- ۳- عرب مازار، محمد و صفرزاده، محمد حسین. (۱۳۸۷). " نو تجربه گرایی در قلمرو تئوری و تحقیق اثباتی حسابداری ". **مجله حسابداری**، 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 ". **مجله حسابداری**، شماره ۱۹۷
- ۶- مراد زاده فرد، مهدی و احمد زاده، حمید. (۱۳۸۷). " بازکاوی تئوری های دستوری حسابداری ". **مجله حسابداری**، شماره ۲۰۰
- ۷- نظری، رضا و صیادی، محمد. (۱۳۹۰). " انتقادات وارد بر تئوری اثباتی حسابداری ". **فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری**، شماره ۲۶

۸- نیکو مرام، هاشم و بنی مهد، بهمن. (۱۳۸۷). "نگاهی به تحقیقات اثباتی در حسابداری". **مجله حسابداری**، 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 commending: A commentary on the future of interpretive accounting research. **Critical Perspectives on Accounting**, 19: 920–925.
- 27-Wolk, H.I., Dodd, J.L. & Rozycki, 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, Positivist research, Interpretative research, Critical research