

## تحقیقات تفسیری حسابداری، چالش‌ها و فرصت‌های تحقیق در حسابداری

سید جعفر لاریمی<sup>۱</sup>، ابراهیم محسنی<sup>۲</sup>

### چکیده

تاریخ دریافت: ۹۲/۱۰/۱۹

تاریخ پذیرش: ۹۳/۰۲/۰۱

این مقاله به بررسی سیاست‌ها و ارزیابی تحقیقات تفسیری حسابداری (IAR)<sup>۱</sup> می‌پردازد. به این منظور مقاله حاضر جایگاه و وجوه اشتراک بین تحقیقات تفسیری حسابداری را با بدنه اصلی و جریان تحقیقات انتقادی حسابداری مورد بررسی قرار می‌دهد. تحقیقات تفسیری حسابداری یک مفهوم گسترده است که معانی متعددی را در بر دارد و غالباً با نظریه‌های کلاسیک و سنتی در علوم اجتماعی مرتبط است، و تلاش می‌کند که نظریه‌های مدرن و پسا مدرن اجتماعی را نفی کند و به همین منظور روی نقش و کارکرد حسابداری تأثیر می‌گذارد. پژوهشگران تحقیقات مذکور، که بر ترویج این نوع پژوهش‌ها تأکید دارند، روش‌های متعددی را برای رسیدن به این امر پیشنهاد نموده‌اند. امروزه پژوهشگران این نوع تحقیقات خواستار تعریف و ارائه یک فضای مستقل و متمایز آکادمیک هستند که بر مبنای نتایج تحقیقات تفسیری حسابداری ایجاد شده باشد. در این مقاله ماهیت، هویت و کارکرد تحقیقات تفسیری حسابداری و نیز جایگاه آن نسبت به سایر تحقیقات حسابداری بررسی شده است. همچنین به تحقیقات تفسیری بر مبنای تقسیم بندی رزلندر و دیلارد که نوعی تحقیقات «روش شناختی، فلسفی و ایدئولوژیک» است، اشاره شده است.

**واژه‌های کلیدی:** تحقیقات تفسیری حسابداری، تحقیقات انتقادی حسابداری، تئوری حسابداری،

حسابداری عملی

طبقه‌بندی موضوعی: M41

<sup>۱</sup> مدرس موسسه غیرانتفاعی علوم فنون مازندران، (نویسنده مسئول)، (larimi.jafar@yahoo.com)

<sup>۲</sup> مدرس دانشگاه غیرانتفاعی علامه محدث نوری (ره)، (mohseni\_ebrahim44@yahoo.com)

## مقدمه

دیدگاه تفسیری در حسابداری به گونه‌ای است که بر توضیح نظم اجتماع از دیدگاه یک هنجارگرا، ضد اثبات‌گرا، آزاد اندیش و آرمان‌گرا نگاه می‌کند. کاربرد علم تفسیری در حسابداری به گونه‌ای است که بر مطالعه حسابداری به شیوه‌های هدفدار تأکید مینماید. در حسابداری مفروضات حاکم بر دیدگاه تفسیری شامل، اعتقاد به دانش، اعتقاد به واقعیت اجتماعی و وجود رابطه بین حسابداری تئوری و عملی می‌باشد. (شباهنگ، ۱۳۸۷). این دیدگاه سه نقطه ضعف عمده دارد که عبارت است از:

الف- در این الگو فرض می‌شود که یک فرد ذاتا می‌تواند از مجرای قضاوت ذهنی محض خود و بدون هیچ گونه مداخله‌ای عمل یا اقدام اجتماعی را درک کند

ب- با استفاده از شیوه استدلال متعلق به خودمی کوشد یک تئوری واهی محض خلق کند و

ج- در زمینه تحقیق ناتوان است (بلکویی، ۱۳۸۱)

در تحقیقات تفسیری حسابداری می‌توان منابع تحقیق و تفسیر را مشاهده کرد که از مقالات علوم اجتماعی پدید آمده‌اند، و هدف از این تفسیرها به چالش کشیدن مسیرها و رویکردهای تحقیقاتی مختلف از سوی گروه‌های ذینفع است. امروزه حوزه تحقیقات تفسیری حسابداری رواج بسیاری پیدا کرده و به شکل مطالعات موردی و تحقیقات کتابخانه‌ای توسعه یافته است. و پژوهشگران این نوع تحقیقات، دغدغه مشترکی برای نقش حسابداری در منافع عموم جامعه نداشته و رویکردهایی را بررسی می‌کنند که مستلزم توسعه حوزه تحت پوشش حسابداری برای به تصویر کشیدن دنیای طبیعی و تجربی هستند.

برخی از نظریه پردازان مشهور نظیر ری چمبرز، تلاش کردند که با استفاده از منابع علوم اجتماعی، حرفه حسابداری را گسترش دهند. آن‌ها معتقدند که تحقیقات تفسیری حسابداری، پتانسیل لازم را برای توسعه ساختاری این نظام را دارد. به عقیده آن‌ها این تحقیقات می‌تواند شکاف میان آنچه که گزارش می‌شود با آنچه که حسابداران اجتماعی ترجیح می‌دهند که گزارش شود را برطرف کند. این مسیر تحقیقاتی می‌تواند حسابداری را در سایر علوم اجتماعی محو نماید، و نیز می‌تواند یک راهبرد تحقیقاتی مفیدی را برای درک حسابداری در چارچوب علوم اجتماعی ارائه کند و موجب درک بهتر حسابداری و بهبودی ساختارهای نظری حسابداری

شود. آن‌ها همچنین معتقدند که تحقیقات تفسیری حسابداری فاقد یک هویت اساسی است و تلاش برای ارائه این هویت با مشکلات جدی مواجه است و در نهایت، عملاً غیرممکن است. (نیکومرام؛ بنی مهد؛ ۱۳۸۸)

تحقیقات تفسیری حسابداری غالباً با نظریه‌های کلاسیک و سنتی در علوم اجتماعی مرتبط است، و تلاش می‌کند که نظریه‌های مدرن و پسا مدرن اجتماعی را نفی کند و به همین منظور روی نقش و کارکرد حسابداری تأثیر می‌گذارد. تحقیقات تفسیری حسابداری فاقد یک هویت اساسی و بنیادی است که این امر تلاش برای تأمین و ایجاد این هویت را بسیار مشکل و حتی غیرممکن می‌سازد. در این جا هویت اساسی به این امر اشاره دارد که تحقیقات تفسیری حسابداری فاقد بسیاری از ویژگی‌هایی است که به آن نسبت می‌دهند، به این معنی که تحقیقات تفسیری حسابداری یک مفهوم تو خالی است و مقصود از تو خالی به معنی تهی بودن تحقیقات و بی معنی بودن آن نمی‌باشد، بلکه تحقیقات تفسیری حسابداری، مثل مطالعات بین رشته‌ای و انتقادی، مفاهیم کاملاً باز و وسیعی را به همراه مفاهیم متعدد و متناقض در بر می‌گیرد، در حالیکه هیچ کدام از مفاهیم مذکور، برای تعریف، تبیین و تکمیل تحقیقات تفسیری حسابداری کفایت نمی‌کند. در واقع تحقیقات تفسیری حسابداری یک مفهوم گسترده است که معانی متعددی را در بر دارد... (اسلامی بیدگلی، ۱۳۸۷)

### چارچوب تجزیه و تحلیل تحقیقات حسابداری و دیدگاه‌های مختلف

همه رشته‌های علوم اجتماعی، از جمله حسابداری، را می‌توان با توجه به مفروضات مرتبط با ماهیت علم، دیدگاه مبتنی بر قضاوت عینی یا ذهنی، و در مورد ماهیت جامعه، دیدگاه مبتنی بر تغییرات منظم و با قاعده در مقایسه با تغییرات شدید افراطی، تجزیه و تحلیل کرد. دیدگاه مبتنی بر قضاوت عینی، دارای مشخصاتی نظیر دیدگاه‌های اثبات‌گرایی، واقع‌گرایی، جبرگرایی و شامل علوم دقیق می‌باشد و نیز قضاوت‌های ذهنی، شامل دیدگاه‌های غیر اثبات‌گرایی، واقع‌گرایی، اختیاری و نیز برمبنای اندیشه و عقل استوار است. قابل توجه است که از دیدگاه‌های مطرحه زیر، دیدگاه ساختارگرایی افراطی و کارکردگرایی دارای مشخصات مذکور در دیدگاه عینی هستند و نیز دیدگاه انسان‌گرایی افراطی و تفسیرگرایی دارای مشخصات مذکور در دیدگاه ذهنی هستند. بارلو مورگان با استفاده از این دو بعد توانستند طرح منسجمی را ارائه کنند که می‌توان بدان وسیله تئوری‌های اجتماعی را مورد بررسی و مطالعه قرار داد. (ریان، ۱۹۹۲).

این طرح یک چارچوب مزبور شامل چهار الگوی غالب متمایز و مشخص می‌باشد که عبارتند از:

۱) انسان گرای افراطی، که وجه مشخصه آن تغییر شدید یا افراطی است و دارای دیدگاه عینی یعنی بدون اعمال نظر شخصی می‌باشد. ۲) تفسیرگرا، که وجه مشخصه آن قضاوت ذهنی، اعمال نظر شخصی، و دارای ابعاد مبتنی بر نظم و قاعده مشخص می‌باشد. ۳) کارکردگرا، که وجه مشخصه آن ابعاد عینی، بدون اعمال نظر شخصی، و نظم و مقررات مشخص می‌باشد.

### دیدگاه کارکردگرایی در حسابداری

دیدگاه کارکردگرایی دیدگاه غالب، در تحقیقات حسابداری است. کارکردگرایی در صدد توجیه و توضیح نظم اجتماعی است. نظمی که در آن حسابداری نقشی مهم ایفا می‌کند. دیدگاه مزبور با نظمی اثر بخش سر و کار دارد که مبتنی بر مدارک عینی است. در دیدگاه کارکردگرایی، نظم اجتماعی به عنوان یک فرض مسلم پذیرفته شده است و به اندیشه حاکم یا وجود تضاد و تعارض در این نظم هیچ اشاره‌ای نمی‌شود. کارکردگرایان معتقد به اثبات‌گرایی و استفاده از روش‌ها کمی که امکان تعمیم دادن نتیجه‌ها را می‌سازد، برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل پدیده‌ها هستند. آن‌ها معتقد به وجود واقعیت‌های اجتماعی بیرون از ذهن انسان بوده و معتقدند که جهان اجتماعی از روابط تجربی نسبتاً دقیقی تشکیل شده است و در صدد کشف این روابط هستند. کارکردگرایان به پدیده‌های حسابداری از این زاویه نگاه می‌کنند که قابل لمس، واقعی و حقیقی می‌باشند و دارای نظم مشخص و روابط علی است به گونه‌ای که می‌توان بر اساس روش علمی آن را اندازه‌گیری یا پیش‌بینی نمود.

کارکردگرایان معتقد به جبرگرایی هستند بدین معنا که انسان از خود اختیاری ندارد و فعالیت‌های او تحت تاثیر محیط است. همچنین آن‌ها معتقدند که برای انجام تحقیق روی پدیده‌ها باید از بیرون و به طور بی طرف به مطالعه آن پدیده پرداخت. کارکردگرایان معتقد به بکارگیری روش‌های علوم طبیعی در علوم اجتماعی هستند و از نظر آن‌ها تئوری چیزی جدا از مشاهداتی است که می‌توان برای تایید یا رد یک تئوری به کار برد. این دیدگاه عملگرا می‌باشد و جامعه را به شیوه‌ای که منجر به دانش کاربردی می‌شود، می‌نگرد.

### دیدگاه تفسیری در حسابداری

دیدگاه تفسیری در حسابداری به گونه‌ای است که بر توضیح نظم اجتماعی از دیدگاه یک ضد اثبات‌گرا، آزاد اندیش و اندیشه نگار نگاه می‌کند. در حسابداری هدف این است که تجربه ذهنی شخصی افراد درک شود. طرفداران این دیدگاه معتقد به بکارگیری روش‌های کیفی در تحقیق هستند. زیرا از نظر آنها قانون کلی بر پدیده‌ها حاکم نیست و در نتیجه تعمیم نتایج مدنظر نخواهد بود. تفسیر گرایان معتقدند که انسان دارای اختیار است و می‌تواند بر محیط پیرامون خود اثر گذارد.

از دیدگاه طرفداران تفسیر، حسابداری چیزی بیش از تعدادی نام، مفاهیم و عنوان نیست که برای یک واقعیت اجتماعی ساخته می‌شوند. واقعیت اجتماعی بر اساس قضاوت ذهنی خلق می‌شود و از مجرای روابط متقابل انسانی به منصف ظهور می‌رسد. همه اعمال دارای هدف مبتنی بر نیت‌های گذشته هستند و ریشه در عملیات تاریخی و اجتماعی دارند. از دیدگاه روش‌شناسی برای تایید یا تصویب تعریفی را که ایفا کننده نقش از این مسئول باشد، باید از روش‌های اندیشه‌نگاری استفاده کرد و به مطالعه درونی پدیده‌ها پرداخت قابل توجه است که پارادایم تفسیری محصول مستقیم سنت ایده‌الستی آلمانی و نیز جنبش رومانیتیک است.

### دیدگاه انسان‌گرای افراطی در حسابداری

این دیدگاه به مکتب انتقادی نیز شهرت دارد و انسان‌گرایی یا اومانیزم افراطی به ایجاد جامعه‌شناسی تغییر بنیادی از دید ذهنی گرا توجه دارد. این پارادایم وجوه اشتراک زیادی با پارادایم تفسیری دارد. یعنی این پارادایم نیز جهان اجتماعی را از دیدگاهی متمایل به غیر اثبات‌گرایی، اختیار‌گرایی و ایده‌نگاری می‌نگرد ولی چارچوب مرجع این پارادایم به دیدگاهی از جامعه تاکید می‌کند که بر اهمیت طرد کردن یا رفتن به فراسوی محدودیت‌های ترتیبات اجتماعی موجود پایبند است. اثبات‌گرایی هر گونه فلسفه علم بر اساس این دیدگاه است که در علوم طبیعی و اجتماعی، داده‌های برگرفته شده از تجربه و تلقی منطقی و ریاضی از این داده‌ها، تنها منبع همه معرفت‌های معتبر است. اثبات‌گرایی اصطلاحی فلسفی است که در قرن هجدهم توسط اگوست کنت به کار رفت. کنت بر این باور بود که جبر تاریخ بشریت را به سمتی خواهد برد که نگرش دینی و فلسفی از بین رفته و تنها شکلی از اندیشه که باقی می‌ماند، متعلق به اندیشه دقیق و تجربی علم است. اختیار‌گرایی در انسان‌ها، قدرت یا ظرفیت انتخاب بین گزینه‌ها، یا

انجام عمل در موقعیت‌های خاص، و یا مستقل از قیده‌های طبیعی، اجتماعی و الهی است و ایده نگارنده این معنی است که دنیای اجتماعی، خارج از شناخت فردی، شامل نام‌های محض، ایده‌ها، مفاهیم تشکیل شده است که یکی از راه‌های هستی‌شناسی (یا) وجودشناسی می‌باشد.

### دیدگاه ساختار گرایان افراطی در حسابداری

این پارادایم که تحت تاثیر افکار جامعه شناس معروف مارکس است، از جامعه شناسی تغییر بنیادی و از دیدگاه عینی گرا جانبداری می‌کند. این پارادایم در مورد ماهیت علوم اجتماعی شباهت زیادی به کارکرد گرایی دارد. ساختار گرایان بنیادی بر روابط ساختاری در جهان اجتماعی واقع گرا توجه دارد. این دیدگاه معتقد است که سلطه و استبداد در ساختارها و نهادها، نهادینه شده است و برای رهایی از وضع موجود و دسترسی به وضعیت بهتر باید در صدد اصلاح و یا از بین بردن این ساختارها بود. وجه مشترک تمام نظریه پردازان این پارادایم آن است که جامعه کنونی را می‌توان با تضادهای بنیادی حاصل از بحران‌های سیاسی و اقتصادی تغییر بنیادی توصیف کرد. از طریق چنین تضادها و تغییراتی است که رهایی انسان از ساختارهای اجتماعی که در آن زندگی می‌کند، تحقق می‌یابد. دیدگاه ساختار گرایان افراطی در حسابداری به گونه‌ای است که از زاویه واقع گرایان، اثبات گرایان، طرفداران فلسفه جبر و طرفداران علوم دقیق می‌کوشند نظم اجتماعی را به چالش بکشند. طرفداران این دیدگاه با استفاده از تجزیه و تحلیل تعارض‌ها یا تضادهای ساختاری، الگوهای حاکم، اختلاف نظرها و محرومیت‌ها در صدد تغییرات مهم بر می‌آیند، دست به اصلاحات اساسی و تغییرات زیربنایی می‌زنند.

### تحقیقات تفسیری و تحقیقات انتقادی

محققان بسیاری خواستار تمرکز بر تأثیرات اجتماعی حسابداری شده‌اند. بیکر و بتنر (۱۹۹۷) عقیده دارند که حسابداری دارای تأثیراتی روی مسایل اجتماعی مثل توزیع ثروت، عدالت اجتماعی، ایدئولوژی سیاسی و آسیب‌های زیست محیطی است. آنها و سایر محققان خواستار به کارگیری دیدگاه‌های تفسیری و انتقادی به منظور درک اثرات حسابداری بر افراد شده‌اند. گفیکین (۲۰۰۶) نیز پیشنهاد می‌دهد که به جای تلاش برای باز تولید روش‌های علوم طبیعی در حسابداری از روش‌هایی استفاده شود که جنبه‌های انسانی این نظام را در بر می‌گیرند و به گونه‌ای مواضع علمی متداول در علوم طبیعی چندان مد نظر قرار نگیرد. محققان تحقیقات

تفسیری به درک دنیای اجتماعی می‌پردازد و این تحقیقات شامل فعالیت‌هایی می‌باشد که با هدف درک ماهیت اجتماعی روش‌های حسابداری انجام می‌شوند.

اصطلاح تحقیقات تفسیری، یک دیدگاه روش‌شناسی را منعکس می‌کند و به طور کلی، تحقیقات تفسیری تلاش می‌کنند مفهوم نهادها و ساختارهای انسانی را توضیح دهند و تفسیر نمایند. بر خلاف محققین اثبات‌گرا که اهداف خود را از راه دور تحقیق می‌کنند، محققین تفسیر گرا از ارتباط مستقیم با مواردی که آنها را مورد مطالعه قرار می‌دهند، لذت می‌برند و تعامل و کنجکاوی در مورد دنیای اجتماعی و سازمانی آنها را می‌پذیرند.

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.

بررسی متون تحقیقاتی نشان می‌دهد که درک درستی از تحقیقات تفسیری حسابداری وجود ندارد. فقدان یک هویت علمی مستقل موجب نگرانی محققین است. بنابراین آنها به دنبال ایجاد فرصتی برای بحث در این باره هستند و قصد دارند ماهیت اثباتی تر برای فعالیت‌های محققان در تفسیر روش‌های حسابداری معرفی کنند 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 محققین شامل برقراری ارتباط تحقیقات تفسیری با روش‌های حسابداری، و کشف نقاط تماس آن با اندیشه عمل‌گرای حسابداری است. 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. (وکیلی فرد؛ بنی مهد؛ ۱۳۸۸) 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.

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 جهان پیرامون فراهم کرده و روش‌های جدیدی برای تعامل با محیط اجتماعی ایجاد شود. عدم تدوین نظریه تفسیری باعث می‌شود که نظام حسابداری در کران‌های فعلی باقی مانده و از سایر علوم اجتماعی عقب بیفتد. در مقابل، هدف اصلی تحقیقات انتقادی، اجرای تغییرات است. (لاریمی؛ محسنی؛ ایمانی؛ ۱۳۹۲) 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. تحقیقات انتقادی می‌تواند تفسیری نیز باشد ولی این تحقیقات دیدگاه خاصی نسبت به هدف تحقیق دارند در حالی که تحقیقات تفسیری موضعی خنثی و بیطرفانه اتخاذ می‌کنند.

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 دیدگاه‌های انتقادی در حال حاضر نشانه‌ای از تکامل حسابداری به عنوان یک نظام علمی و همچنین شکل‌گیری مبنایی 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. (روزلندر ۲۰۰۶) انجام تغییر در اصول حسابداری توسط تحقیقات انتقادی مستلزم تشریح و شفاف‌سازی چارچوب‌های مرجع است. و بر این مبنای پرسش اینجاست که آیا چارچوب‌های کافی برای پایه‌ریزی تحقیقات انتقادی در حوزه حسابداری وجود دارد یا خیر.

ابعاد رفتاری و سیاسی مربوط به توسعه اصول حسابداری توسط تدوین‌کنندگان استاندارد مبتنی بر دخالت عامل انسانی است. بنابراین تحقیقات تفسیری و انتقادی می‌تواند در توسعه اصول حسابداری و تئوری مربوط به آن ایفای نقش نمایند... (سرمد؛ بازرگان؛ حجازی؛ ۱۳۸۷) این



رویکردهای تحقیقاتی نباید فقط به جنبه‌های اجتماعی حسابداری محدود شوند بلکه می‌توان از آن‌ها در جهت ارزیابی اصول حسابداری نیز استفاده نمود. تحقیقات انتقادی می‌توانند مسیری برای کشف و حرکت محققان حسابداری در جهت ارزیابی مستقیم اصول حسابداری باشند ولی برای این کار باید چارچوب‌های مرجع این تحقیقات را تشریح و تبیین نمود. (نیکو مرا؛ بنی مهد؛ ۱۳۸۸)

### فواید تحقیقات تفسیری حسابداری

محققین تحقیقات تفسیری حسابداری، معتقدند که این نوع تحقیقات در حسابداری فوایدی را به همراه دارد که برخی از آن‌ها شامل موارد زیر می‌باشد:

- کمک به نقد، پالایش و تحلیل جریان اصلی و تفکر حاکم بر جامعه حسابداری

- تدوین تئوری‌های نوین و کاربردی

- کمک به درک بهتر روش‌های روزمره حسابداری و یا کمک به توسعه مهارت‌های افراد شاغل در حرفه

- ارائه دیدگاه‌های نوین درباره اختلاف نظرها و ونیز نقش آن‌ها در پیشبرد تحقیقات

### ارزش آفرینی تحقیقات تفسیری

با توجه به هویت اساسی تحقیقات تفسیری و مفاهیم باز، متنوع، و وسیعی که به همراه دارد، محققان قصد بررسی موثرترین هویت‌های قابل انتساب این تحقیقات را دارند تا دریابند کدام یک از آن‌ها بیشترین ارزش را ایجاد می‌کنند. از دیدگاه پژوهشگران تحقیقات تفسیری، فرآیند تولید و انتقال ارزش را نمی‌توان به طور کامل از اهمیت متناسب به ارزش آفرینی توسط خالقان ارزش جدا نمود. هدف این پژوهشگران تلاش برای جلب توجه به پژوهش هاست. محققان تفسیری حسابداری خواستار انجام مطالعات بیشتر روی حسابداری عملی شده‌اند تا فرآیند حاصل از آن منجر به خلق ارزش بیشتر برای بهبود و پیشرفت حسابداری شود، وجه متمایز این نوع مطالعات، توجه به این نکته است که حسابداری نه تنها تحت تأثیر برخی مطالعات و تفکرات غیر فنی قرار دارد، بلکه رابطه تنگاتنگی با مولفه‌هایی مانند فرهنگ، تاریخ، ارزش‌های فرهنگی، توسعه و پیشرفت اقتصادی، اصلاحات و منطبق دارد که بررسی رابطه مولفه‌های مذکور با

حسابداری، مستلزم ورود به چالش‌های چند وجهی است که این چالش‌ها شبیه به باتلاق‌های کم عمق ولی پهناوری هستند که روش‌های علمی با محاسبات پیچیده‌ای را طلب می‌کند...

برجستگی تحقیقات تفسیری حسابداری به این دلیل است که روی جنبه‌های عملی و کاربردی حسابداری تمرکز می‌کند، ولی بین طرفداران این نوع تحقیقات نیز اختلاف نظرهایی وجود دارد، به این ترتیب که برخی از آن‌ها معتقد به اصلاح و پالایش تحلیل‌های مربوط به بدنه اصلی تحقیقات حسابداری هستند و برخی دیگر نیز عقیده دارند که توجه به نتایج تحقیقات تفسیری بایستی منجر به تدوین نظریه‌های نوین و مفیدتری شود تا به درک بهتر روش‌های رایج حسابداری کمک کند و برخی از پژوهشگران این تحقیقات، اذعان دارند که محدودیت‌های موجود در تحقیقات تفسیری حسابداری، بدنه اصلی این تحقیقات را مشخص می‌کند و منجر به تولد دیدگاه‌های ارزش آفرین جدیدی در خصوص بازار، تولید و حتی تحقیقات فعالیت‌گرا می‌شود، یافته‌های تجربی مطالعات گذشته یا آزمایش این یافته‌ها، چندان مد نظر قرار نمی‌گیرد، و برخی موضوعات به صورت تئوری تدوین می‌شود و سپس از طریق نمونه‌های مختلف مورد ارزیابی و تشریح قرار می‌گیرد.

ارزش آفرینی، کاربردی بودن و مفید بودن مطالعات حوزه تحقیقات تفسیری حسابداری را می‌توان با افزایش توجه به موضوعات خاص، تقویت کرد، این توجه فراتر از فرمولهای محاسباتی و فنی است، این رویکرد موضوع محور، در حوزه "مطالعات سازمانی" نیز وجود دارد، به طور مثال، کنفرانس سالانه انجمن مطالعات سازمانی اروپا (EGOS)، حاوی تعداد زیادی کار گروه مستقل و موضوع محور است که اغلب آن‌ها نوپا هستند و نیز، کنفرانس دو سالانه مطالعات مدیریت انتقادی (CMS) نیز با روش مشابهی بر مبنای موضوعات مختلف برگزار می‌شود، این کار گروه‌ها برای تحقیقات تفسیری، ابزار مناسبی برای متمرکز کردن محققان می‌باشد که متخصصانی با جهت گیری‌های متفاوت نسبت به این تحقیقات محسوب شده و بدین وسیله تبادل نظر و توسعه دانش حسابداری کمک خواهد کرد.

محققان تفسیری حسابداری، به پیامدهای اجتماعی و سیاسی حسابداری در سازمان‌های توسعه یافته توجه زیادی دارند و برای آن دسته محققان که قصد ارزش آفرینی و کمک عملی دارند، ترکیب و تلفیق دانش تئوری محققان حسابداری با دانش حرفه‌ای متخصصان حسابداری اهمیت شایانی دارد و با توجه به علاقه این محققان در ارائه مقالات پژوهشی خود در نشریات بین‌المللی

حسابداری، مستلزم تقویت مبانی تئوری و همچنین توسعه دانش در دسترس، و نیز آگاهی از نتایج عملی آن می‌باشد. (واتز؛ زیمرمن؛ ۱۹۹۰)

### چالش‌های تحقیقات تفسیری حسابداری در آینده

مرز بین بدنه اصلی تحقیقات حسابداری و تحقیقات تفسیری مشخص نیست چون که معیارهای مورد استفاده برای معرفی تحقیقات تفسیری حسابداری نمی‌توانند به خوبی آن را از بدنه اصلی تحقیقات جدا کنند. محققین تفسیری حسابداری در آینده با چالش‌ها و دغدغه‌های فراوانی روبه‌رو هستند که می‌توان این چالش‌ها را به دو دسته تقسیم کرد، دسته اول، شامل چالش‌های مربوط به لزوم بازگشت به دانش حسابداری است و دسته دوم، مربوط به لزوم افزایش و توسعه بدنه دانش حسابداری، که در واقع چالش اول شامل دغدغه‌هایی است که به جستجو برای موضوعیت تحقیقات تفسیری مربوط است و دیگری به تنوع قابل توجه در تحقیقات موجود، ارتباط دارد. با توجه به دستاوردهای مهمی که از ابتدای شکل‌گیری این تحقیقات تا کنون حاصل شده است، امروزه درک عمیقی از روش‌های حسابداری که دارای نتایج متفاوتی هستند، به وجود آمده است، بر این مبنا برخی محققان تفسیری به دنبال استفاده از نظریه‌های اقتصادی-اجتماعی هستند تا کارکرد تسهیل نقش اجتماعی حسابداری را یادآور شوند و برخی دیگر نیز علاقه مند به استفاده از بهبود روش‌های موجود حسابداری هستند که این بهبود در سایه ترکیب و تلفیق حسابداری تئوری و عملی فراهم می‌شود. (دنزین؛ لینکلن؛ ۲۰۰۶)

در اعصار گذشته محققان تفسیری شکاف میان دنیای تئوریک و دنیای عملی، و نیز میان فکر و عمل قائل بودند، به این معنی که تحقیقات تئوری را از حل مسئله متفاوت می‌دانستند، و امروزه این چالش در برخی موسسات دانشگاهی نیز به چشم می‌خورد. این امر بر خلاف رویکردی است که تئوری و عمل را ترکیب می‌کند، به این معنی که فعالیت دانشگاهی و حل مسئله عملی را توأماً لازم می‌داند. برای رفع شکاف بین تفکر دانشگاهی و حل مسئله به صورت عملی، نباید شتاب زده عمل کرد و یکی از راه حل‌ها برای این چالش این است که دانشگاهیان به عنوان مشاور در کنار عمل‌گراها روی حل مسائل عملی تمرکز کنند. (گیلسون، ۲۰۰۵)

محققانی تفسیری که از طریق کمک به دنبال موضوعیت این نوع تحقیقات هستند، باید روش‌های مختلفی را به این منظور به کار گیرند، برای مثال، آن‌ها از تحقیقات مداخله‌گر و نیز از طریق انواع مقاله‌های انتقادی و اجتماعی امکان مداخله و کمک را در سازمان‌ها فراهم

می‌کنند. به این ترتیب انتقادهای روی آموخته‌های افراد در موسسات آموزش عالی در مقاطع مختلف تحصیلی اثر گذار است و طبیعتاً برای مخاطبان بیشتر، باید از طریق طرح مباحث کاربردی، نوین و حرفه‌ای اقدام شود و نشریات حسابداری را از محدوده مجلات پژوهشی فراتر برده و به افراد بیشتری مجال بحث و جدل داده می‌شود، ولی مشکل این است که نویسندگان مقالات پژوهشی عمدتاً نگران تأثیر روش سنجش عملکرد تحقیقات خود به دلیل وجود روش‌های ارزیابی پژوهش، رتبه‌بندی مجلات و... هستند و با توجه به این مساله که برخی محققین در چارچوب دستورالعمل‌های از پیش تعیین شده و جداول مشخص گرفتار شده‌اند، از این امر انتقاد می‌کنند.

شکاف مورد اشاره بین تئوری و عمل در حرفه، با شکافی که در دهه ۱۹۸۰ و اوایل ۱۹۹۰ به وقوع پیوسته، تفاوت دارد، در آن زمان دانشگاه هیان معتقد بودند که به تئوری‌هایی دست پیدا کردند که متخصصان باید از آن‌ها استفاده کنند اما آن‌ها، این تئوری را مرتبط نمی‌دانستند، افراد شاغل در حرفه دارای دانش حرفه‌ای قابل توجهی هستند که از تجربه آن‌ها در انجام حسابداری ناشی می‌شود. و این مفهوم با دانش تئوری محققان که ناشی از «تفکر غالب حسابداری» است، تفاوت دارد. برای رفع شکاف مورد اشاره، باید همکاری بیشتری بین متخصصان دنیای تئوریک و افراد شاغل در حرفه صورت پذیرد که این همکاری از روش‌هایی من جمله، تحقیقات مداخله گر، تبادل اطلاعات و روش‌های نوین، نقدهای نوشتاری، و افزایش مشارکت حرفه‌ای قابل انجام است.

جامعه آکادمیک حسابداری از طرق مختلف و جنبه‌های متعددی می‌تواند مباحث سازنده‌ای را در سیاستگذاری حسابداری ارائه کند، این روش‌ها شامل موارد زیر می‌شود:

(۱) پژوهشگران و اساتید حسابداری می‌توانند از پنج گزاره فلسفی شاپیرو (shapiro)، که در ادامه از آنها یاد می‌شود و نیز اصول عقلانیت، و عینیت، برای ارزیابی شواهد و توجیهاتی استفاده کنند که برخی محققین برای نظرات خود ارائه می‌کنند.

(۲) پژوهشگرانی که با مفاهیم فوق مخالف هستند، بایستی تشویق شوند که یک مجموعه جایگزینی از مفروضات تدوین کنند.

۳) متخصصانی که با اصول عقلانیت مخالف هستند باید یک مجموعه جایگزینی از اصول غیر متناقض تدوین کنند که مبنای مباحث انتقادی سازنده باشد.

۴) پژوهشگران می‌توانند یک روش شناسی شرطی - هنجاری برای مسائل مرتبط با موضوعات فرهنگی و چالش‌هایی که برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی ایجاد می‌کند، استفاده کنند.

\*\*\* پنج گزاره مورد نظر شاپیرو برای حسابداران عبارتست از:

۱) **واقع گرایی بیرونی**، واقعیت بیرونی به طور مستقل از صورت‌های مالی که رایج می‌شود، وجود دارد.

۲) **نظریه سازگاری**، یک گزارش مالی در صورتی مربوط و مفید است که منطبق بر واقعیت‌های اقتصادی باشد که می‌خواهد آن را نمایش دهد.

۳) **نسبی گرایی مفهومی**، همه سیستم‌های نمایش مثل چهارچوب‌های مفهومی، ساخته دست بشر بوده و به این ترتیب دارای ساختار اجتماعی خواهند بود.

۴) **قضاوت ذهنی**، قضاوت‌های حسابداران درباره ماهیت واقعیت اقتصادی، تحت تأثیر عوامل مختلفی مثل فرهنگ، اقتصاد، سیاست و روانشناسی و غیره می‌باشد.

۵) **تعهد به عقلانیت**، دانش تا جایی عینی است که جامعه بتواند درباره معیارهای مورد استفاده برای ارزیابی توجهات و شواهد ادعاها به اجماع برسد و آن را مورد قبول قرار دهد..

تحقیقات تفسیری حسابداری انتقاد صریحی به تفکر اجتماعی حاکم بر مسیر راهبردی که تحقیقات حسابداری را شکل داده‌اند، وارد می‌کند. در این تحقیقات، نقش متمایز این نوع تحقیقات دارای اهمیت بسیاری است، به طوری که طرفداران این نوع تحقیقات نقش و کارکرد متفاوتی را برای آن قائل هستند که برای مثال می‌توان به موارد زیر اشاره کرد.

• کمک به درک فعالیت‌ها و فواید حسابداری مانند تعیین و ارزیابی عملکرد مدیران.

• ارائه دیدگاه‌های نوین برای کمک به حل مشکلات رایج در حسابداری

• کمک به بیان تفاوت‌های آشکار میان حسابداری تئوریک و حسابداری عملی

• ارائه روش‌های کاربردی برای اداره و تداوم در کسب و کار

• ارائه گزارش‌های مالی متنوع، با این پیش فرض که بیان تصویر کاملاً واقعی معاملات مالی، میسر نیست.

• کمک به تأمین مبانی و داده‌های مفید و مناسب برای تدوین تئوری‌های نوین حسابداری

• توجه به نتایج متفاوت روش‌های متنوع حسابداری تدوین شده از سوی دولت و به تبع آن امکان به وجود آمدن نا عدالتی‌های اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی

### نتیجه

مجموعه‌ای از اعتقادات فلسفی یا پارادایم‌ها، به طور مستقیم یا غیرمستقیم، در پشت هر تحقیق حسابداری وجود دارد. تحقیقات حسابداری به عنوان بخشی از علوم اجتماعی بر اساس مفروضات ماهیت جهان اجتماعی است. تفاوت بین دیدگاه‌های ذهنی و عینی از واقعیت و جهان به روش‌های مختلفی برای تحقیقات حسابداری؛ جریان اصلی، تفسیری و انتقادی هدایت شده است. برای پیشرفت و توسعه تحقیقات تفسیری حسابداری، بایستی کار گروه‌های تخصصی و موضوعی ایجاد کرد تا این که همکاری بین محققان تفسیری را افزایش داد تا از همین طریق، پیوندهای جدیدی را محققان سایر حوزه‌ها از قبیل مطالعات مدیریتی و علوم اجتماعی به وجود آورد. تحقیقات تفسیری حسابداری فاقد یک هویت اساسی است و تلاش برای ارائه این هویت با مشکلات جدی مواجه است و در نهایت، عملاً غیرممکن است. در این بین، تئوری حسابداری باید روش‌های جدیدی برای ایجاد پاسخ گویی و ایفای تعهدات ایجاد و به کار گیرد. هدف تحقیقات تفسیری حسابداری آن است که درک بهتری از دنیا فراهم کند و روش‌های جدیدی برای تعامل با محیط اجتماعی ایجاد شود. عدم تدوین نظریه تفسیری باعث می‌شود که نظام حسابداری در کران‌های فعلی باقی بماند و از سایر علوم اجتماعی عقب بیفتد. تحقیقات تفسیری حسابداری، مثل مطالعات بین رشته‌ای و انتقادی، مفاهیم کاملاً باز وسیعی را به همراه مفاهیم متعدد و متناقض در بر می‌گیرد، در حالیکه هیچ کدام از مفاهیم مذکور، برای تعریف تبیین تکمیل تحقیقات تفسیری حسابداری کفایت نمی‌کند. به این دلیل که تحقیقات تفسیری حسابداری یک مفهوم گسترده است که معانی متعددی را در بر دارد.

### منابع

- اسلامی بیدگلی، غلامرضا (۱۳۸۷)، مباحثی در تئوری و مدیریت مالی، تهران، انتشارات ترمه.
- سرمد، زهره، عباس بارزگان و الهه حجازی (۱۳۸۷)، روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، چاپ شانزدهم، تهران، انتشارات آگه.
- شباهنک، رضا (۱۳۸۷)، تئوری حسابداری، جلد دوم، چاپ چهارم، تهران، سازمان حسابرسی
- لاریمی، سید جعفر، محسنی، ابراهیم و ایمانی خوشخو، امید (۱۳۹۲). "رویکردهای جدید تحقیقات حسابداری و تحول تئوری حسابداری"، فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۷.
- نیکومرام، هاشم، بهمن بنی‌مهد (۱۳۸۸) "تئوری حسابداری" چاپ اول، تهران، انتشارات نفیس.
- نیکومرام، هاشم، بهمن، بنی‌مهد، (۱۳۸۸)، تئوری‌های حسابداری با رویکرد توصیفی، چاپ اول، تهران، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- وکیلی فرد، حمیدرضا، بهمن، بنی‌مهد، (۱۳۸۸)، "نقدی بر استانداردهای یکپارچه حسابداری" دانش و پژوهش حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۷.
- Arnold B, De Lange P. Enron: an examination of agency problems. *Critical Perspectives on Accounting* 2004;15 (6° 7): 751° 65 .
- Cobb G, Collison D, Power D, Stevenson L. FTSE4Good: perceptions and performance, ACCA Research Report No 88, Certified Accountants Educational Trust, London; 2005 .
- Denzin and Y S Lincoln (eds.) , (2006) *The landscape of qualitative research: theories and issues*, Sage, Thousand Oaks, pp195-220 .
- Ryan, B, Scapens, R W & Theobald, M 1992, *Research method and methodology in finance and accounting*, Academic Press, London .
- Watts, RL & Zimmerman, J L 1990, *Positive accounting theory: a ten year perspective* *The Accounting Review*, vol. 65, no. 1, pp131-156 .