



پارادایم‌های فکری حسابداری

دکتر سحر سپاسی

استادیار حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

مرتضی بیات^۱

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

زهرا میر اشرفی

مربی حسابداری، دانشگاه پیام نور تهران، ایران

(تاریخ دریافت: ۱ بهمن ۱۳۹۶؛ تاریخ پذیرش: ۱۸ اردیبهشت ۱۳۹۷)

جریان اصلی تحقیقات حسابداری از پارادایم اثبات گرایی پیروی می‌کند. بسیاری از مجلات حسابداری در حال حاضر اقدام به انتشار پژوهش‌هایی می‌کنند که از رویکرد اثباتی استفاده کرده باشند و از سویی دیگر نیز برخی از محققان دیگر نیز بدنبال تغییر رویکرد تحقیقات، از پارادایم تفسیری استفاده کرده‌اند. پارادایم اثباتی حسابداری بدنبال کشف قوانین علی و پیش‌بینی پدیده‌ها می‌باشد در حالی پارادایم تفسیری بیشتر بدنبال فهم و درک ساخت و سازهای اجتماعی از منظر کنشگران اجتماعی است، از سویی دیگر پارادایم انتقادی بدنبال تغییر، تحول، رهایی بخشی و توانمند سازی انسان‌ها می‌باشد. در پارادایم تفسیری هرمنوتیک جهت معناکاوای رخ دادهای اجتماعی مطرح می‌شود در حالی که در پارادایم انتقادی پراکسیس (کنش بامعنا) مورد بحث قرار می‌گیرد.

واژه‌های کلیدی: پارادایم اثباتی، پارادایم تفسیری، پارادایم انتقادی.

¹ morteza.bayat@modares.ac.ir

مقدمه

علم حسابداری همانند دیگر علوم اجتماعی دارای پارادایم‌های گوناگون می‌باشد. از زمان ظهور پارادایم‌های گوناگون حسابداری نیز همراه با این پارادایم‌ها شروع به تغییر و تحول نموده است. اینکه راهبری نظری دانش عامه تا چه حد مهمتر است و اینکه بنیان‌های فلسفی و ایدئولوژیکی تا چه حد به تایید دانش عامه می‌پردازند، باعث شکل‌گیری پارادایم‌های مختلف فکری در حوزه علم شده است. در پارادایم‌ها به غیر از بحث نظری، در مورد ماهیت واقعیت، ماهیت انسان، اهداف علم، ماهیت تبیین و جایگاه ارزشی تبیین، پاسخ‌هایی داده می‌شود. از نظر کوهن، پارادایم به معنای جهت‌گیری و راهبرد پایه‌ای نسبت به نظریه و تحقیق است که مقبولیت‌های عام و عمومی پیدا می‌کنند و در یک دوره‌ای از زمان مدلی جهت حل مسائل برای جامعه علمی فراهم می‌آورد. پاتن معتقد است پارادایم مجموعه قضایایی است که چگونگی درک جهان را تبیین می‌کند. در این قضایا جهان بینی، تشخیص پیچیدگی‌های موجود در دنیای واقعی و بیان اینکه چه چیزی در این جهان اهمیت دارد، چه چیزی مشروعیت دارد و چه چیزی منطقی است، قابل دستیابی است [۳۰]. به طور کلی در به کارگیری مفهوم پارادایم وحدت نظر وجود ندارد، برخی از دانشمندان از جمله نیومن این مفهوم را تحت عنوان روش‌شناسی و برخی دیگر همانند بوریل و مورگان آن را چشم‌اندازی نظری یا کلیت فکری به کار می‌برند. به صورت کلی هاپر و پاول (۱۹۸۵) بر اساس تکیه بر کار بوریل و مورگان برای هر پارادایمی چهار عنصر هستی‌شناسی (واقع‌گرایی - ایده آل‌گرایی)، معرفت‌شناسی (اثبات‌گرایی - ضد اثبات‌گرایی)، ماهیت انسان (جبرگرایی - اختیارگرایی) و روش‌شناسی قرار دارند [۲۰]. پارادایم به گفته مالی و جرا (۲۰۱۴) مجموعه‌ای از باورهای پایه می‌باشد [۲۷].

حسابداری به هیچ عنوان یک رشته یک پارادایمی نمی‌باشد، به شدت تحت تاثیر یک پارادایم غالب بوده است [۲۵]. تحقیقات حسابداری که به شدت تحت تاثیر اقتصاد اثباتی قرار گرفته‌اند به عنوان جریان غالب تحقیقات حسابداری شناخته شده است. چنین پژوهش‌هایی در عمل با استفاده از مدل آماری - تحلیلی و با استفاده از داده‌های آرشیوی می‌باشد. بال و مورگان (۱۹۷۹) جایگزین اصلی پارادایم اثباتی یا کارکردگرایی (که بدنبال ارائه توضیحات منطقی و پیش‌بینی در مورد پدیده‌ها براساس عینت‌گرایی است) پارادایم تفسیری و انتقادی را معرفی می‌کنند. زیر ساخت تحقیقات تفسیری سیستم معانی مشترک می‌باشد که معتقد است واقعیت اجتماعی ذهنی است [۱۰]. آرنز و همکاران (۲۰۰۸)، کاکوری و همکاران (۲۰۰۸)، از جمله محققانی هستند که از پارادایم تفسیری استفاده کرده‌اند [۲۲ و ۴]. پارادایم انتقادی فرض می‌کند که تناقضات عمیق ساختاری در جامعه وجود دارد که مردم باید از آنها آگاه شوند و صرف مشاهده و آگاهی از آن کافی نمی‌باشد و نیازمند ابزارهایی برای تغییر و تحول می‌باشد. این مکتب فکری براساس مکاتب مختلف از جمله مارکس، هابرماس و فوکو در تحقیقات حسابداری گسترش یافته است.

چندین دهه است تحقیقات حسابداری به میزان زیادی از روش علمی استفاده می‌کند. روش علمی ریشه در دیدگاه‌های تجربه‌گرایی داشته است. واقعیت‌های اقتصادی در اجرای حسابداری و فرآیند

تنظیم استانداردهای حسابداری نقش مهمی را ایفا می‌کند. همانند علوم اجتماعی دیدگاه‌های مختلفی در مورد ماهیت واقعیت وجود دارد. اثبات‌گرایان معتقدند که واقعیت مستقل از محقق وجود دارد در حالی که پارادایم تفسیری معتقد است واقعیت به صورت ذهنی می‌باشد [۵]. هر روش تحقیق و پژوهش، دارای فلسفه و پشتوانه فکری است که به تشریح مواضع هستی‌شناسی، معرفت‌شناسی و روش‌شناسی می‌پردازد. به طور خلاصه هستی‌شناسی مرتبط با مفاهیم وجود و هستی است. به عبارتی معتقدیم چه چیزی وجود دارد؟ معرفت‌شناسی مفهومی مرتبط با چگونگی شناخت پدیده یا به عبارتی دیگر مطالعه ماهیت شناخت و توجیه آن است. برای معرفت معتبر چه اسناد و مدارکی را می‌پذیریم؟ و در نهایت روش‌شناسی منطق روش علمی است یا به عبارتی چگونه می‌توان معرفت معتبر و پایا تولید کرد؟ به طور کلی سه پارادایم اثبات‌گرایی، تفسیر‌گرایی و انتقادی وجود دارد که در ادامه به بررسی کلی جریان‌های فکری هر پارادایم و کارکرد آنها در حسابداری می‌پردازیم.

جریان اصلی تفکر حسابداری

اثبات‌گرایی

اثبات‌گرایی، فلسفه‌ای است که به کسب معرفت معتبر، بر اساس تجربه حسی معتقد است. معرفت فقط از طریق نظریاتی که از روش‌های علمی تولید، مورد آزمون و تصدیق می‌شود، به دست می‌آید. این فلسفه با نفی هرگونه تفکر متافیزیکی، به صورت گسترده‌ای در علوم اجتماعی مورد استفاده قرار می‌گیرد. توسعه اثبات‌گرایی به کوشش آگوست کنت در میانه قرن نوزدهم بوده است و اصول و مبانی اثبات‌گرایی در اثر شش جلدی آگوست کنت به تفصیل ارائه شده است. اثبات‌گرایی بعد از آگوست کنت توسط جان استورات میل و امیل دور کیم دست‌خوش تغییراتی شده است. به طور کلی مسیر ورود به واقعیت در پارادایم اثبات‌گرایی به مثابه واقعیت طبیعی است. در این مسیر سعی می‌شود از طریق نظریه علمی به توضیح و تبیین واقعیت اجتماعی پرداخته شود. از شناخته شده ترین نظریات علمی متکی بر پارادایم اثبات‌گرایی می‌توان کارکردگرایی، کارکردگرایی ساختاری، نظریه انتخاب عقلایی، نظریه مبادله و نظریات رفتارگرایی را نام برد. علوم اجتماعی اثباتی، در واقع روش سازمان یافته برای ترکیب منطق قیاسی با مشاهدات تجربی دقیق از رفتار فردی، جهت کشف و تایید مجموعه قوانین علی اجتماعی است از طریق روش قیاسی - فرضیه‌ای می‌باشد راه ورود به واقعیت از طریق نظریه علمی است [۱].

علوم اجتماعی اثبات‌گرایی قائل به تفکیک و تمایز میان علم و غیر علم است. [۱۳]. عقیده هستی‌شناسی اثبات‌گرایی در تحقیقات حسابداری مدیریت به عنوان تئوری اقتضایی مطرح می‌شود. مثلاً بازده هر سهم به عنوان یک واقعیت عینی مورد بحث قرار می‌گیرد که می‌تواند بازده عادی یا غیر عادی باشد. به طور مشابه محیط رقابتی، تکنیک‌های پیچیده حسابداری مدیریت، انتخاب‌های نامناسب، از هم پاشیدگی از ویژگی‌های یک واقعیت عینی می‌باشند. محققان حسابداری به آزمون‌پذیری نظریه‌های علمی اعتقاد دارند، چوآ اذعان می‌دارد که محققان حسابداری در آزمون‌پذیری دچار سردرگمی در مورد تأییدپذیری و ابطال‌پذیری گردیده‌اند [۱۳].

اگر از دیدگاه فردگرایی به پارادایم اثبات‌گرایی نگاه شود، دو تئوری انتخاب عقلایی و رفتارگرایی بوجود می‌آید. این نظریه‌ها به صورت کلی ریشه در حداکثرسازی منافع شخصی دارند. بنابراین می‌توان تئوری نمایندگی را از این دیدگاه بررسی نماییم. در این تئوری مدیر نماینده مالکان می‌باشد و مدیران همواره در پی حداکثر کردن منافع خود هستند. جریان اصلی تحقیقات حسابداری از دو فرض مهم درباره جهان اجتماعی تشکیل شده است. اولین فرض بر این است که رفتار افراد عقلایی می‌باشد اگرچه ممکن است برخی از افراد عقلانیت محدود داشته باشند اما آنان هم قبل از عمل عقلایی فکر کرده‌اند ولی نتیجه غیر عقلایی بوده است. بنابراین از دیدگاه تئوری نمایندگی، افرادی که به صورت عقلایی رفتار می‌کنند در این پارادایم قرار می‌گیرند. از سویی دیگر ارائه صورت مالی سالانه با هدف ارائه اطلاعات سودمند جهت تصمیم‌گیری یک تکنیک عقلایی برای رفاه می‌باشد. در اثبات‌گرایی از یک نظم یا الگو از پیش مشخص شده بحث می‌شود که افراد در غالب آن به جبریت رفتار می‌کنند. استانداردهای حسابداری و حسابرسی در واقع یک الگو و نظم از پیش مشخص شده برای هر حرکت در اهداف آن می‌باشد که هرگونه تخطی از آن منجر به هزینه‌های بالایی خواهد بود. از سویی دیگر با توجه به مفهوم مدیریت، تعارض بین اهداف بخش و دیگر قسمت‌ها وجود دارد که مدیریت در پی برداشتن یا جلوگیری از آن می‌باشد که از ابزارهایی مانند بودجه‌بندی، روش ارزیابی عملکرد و کنترل‌های حسابداری استفاده می‌کند. در خصوص شرکت‌ها یکی از مهمترین منابع اطلاعاتی که در تهیه الگوها و تصمیم‌سازی مورد استفاده قرار می‌گیرد صورت‌های مالی می‌باشد که کشف مشکلات عملیاتی و مالی شرکت از طریق تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی امکان‌پذیر می‌گردد [۲]. بنابراین این نکته قابل ذکر است که ارائه صورتهای مالی یک تکنیک عقلایی می‌باشد.

پژوهش گنگرلویی، سالطه و رضایی (۱۳۹۶) درحوزه تحقیقات اثباتی حسابداری قرار دارد که به بررسی تاثیر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران بر هزینه سرمایه سهام عادی می‌پردازد [۳].

پارادایم اثبات‌گرایی از حیث کل‌گرایی

دو دیدگاه عمده که از طریق روش شناسی کل‌گرایی در پارادایم اثباتی قابل بحث است، کارکردگرایی و تئوری تضاد است. کارکردگرایی به معنای نتیجه و اثری است که انطباق یا سازگاری یک ساختار معین یا اجزای آن با شرایط لازم محیط فراهم می‌نماید. این دیدگاه مبتنی بر ارگانیک است، بدین معنی که جامعه متشکل از اجزای بی‌شماری است که هریک کارکرد خاصی برای بقاء انجام می‌دهند. کارکردگرایی از هر دو مورد تکامل از ساده به سمت پیچیده می‌باشد. از انتقادات وارده بر کارکردگرایی از تمایل این رویکرد به تعریف جامعه ایده‌آل و جلوگیری از تغییر و تحول بوده است. کارکردگرایی از حیث هستی‌شناسی واقع‌گرا، از حیث انسان‌شناسی جبرگرا، از حیث معرفت‌شناسی اثبات‌گرا و از حیث روش‌شناسی قانون‌بنیاد است. لاکا (۲۰۱۰) عنوان می‌دارد که تسلط غالب کارکردگرایی منجر به افزایش انطباق و تجانس در تحقیقات حسابداری شده است. بسیاری از محققان حال حاضر حسابداری که از رویکرد اثبات‌گرایی (کارکردگرایی) استفاده می‌کنند با یک زبان حرف می‌زنند و نتایج تحقیقات

خود را به یک زبان به اشتراک می‌گذارند [۲۵]. در مقابل کارکردگرایی نظریه تضاد به وجود آمده است، که از کارهای مارکس وبر و ماکس الهام گرفته شده است. این تئوری فرض می‌کند که تضاد یک ویژگی اساسی جامعه است، برخلاف مارکس که معتقد است تضاد جامعه بر اساس روابط طبقاتی در زمینه اقتصاد است (دیالکتیک ماتریالیسم). راف تئوری پرداز تضاد معتقد است روابط طبقاتی به عنوان توزیع نابرابر ثروت است. در واقع جامعه مجموعه‌ای از اجزای گروه‌های مستقل و رقیب که عنصر قدرت آن‌ها را کنار هم قرار داده است و توزیع نامتقارن ثروت باعث ایجاد تضاد گردیده است.

تئوری انتخاب عقلایی و تئوری رفتارگرایی

تئوری مبادلات در علوم اجتماعی و نظریه انتخاب عقلایی در اقتصاد توسط روش فردگرایی مشخص شده‌اند. به طور کلی کارکردگرایی در اخلاق و رفتارگرایی در روانشناسی مطرح گردیده‌اند. این نظریه‌ها در زمینه حداکثرسازی منافع شخصی مشترک هستند. اگرچه هر فردی از ظرفیت انتخاب آزاد برخوردار است ولی دامنه این انتخاب تا حد زیادی توسط ساختار جامعه تعیین می‌شود. مثلاً در حسابداری بین انتخاب روش‌های ورودی جریان موجودی Fifo, Lifo, Nifo و میانگین وجود دارد ولی استاندارد هر کشوری برخی از این روش‌ها را مجاز دانسته است و فرد فقط می‌تواند آن روش را که مجاز است انتخاب نماید.

توسعه حسابداری رفتاری یکی از گرایش‌های مهم در تحقیقات حسابداری معاصر و تئوری حسابداری است. همانطور که از نام آن برمی‌آید، در این شاخه تمرکز بیشتر بر روی رفتار حسابداران و استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، نسبت به جنبه‌های دیگر، مانند عوامل قانونی و یا محاسباتی می‌باشد. بیکر (۱۹۶۲) به مجموعه‌ای از تفاوت‌های تحقیقات رفتاری حسابداری و دیگر تحقیقات آن اشاره نموده است. تحقیقات رفتاری حسابداری با استفاده از نظریه‌ها و روش‌های علوم رفتاری به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتارهای فردی و سازمانی می‌پردازد [۷]. هافستد و کینارد (۱۹۷۰) تحقیقات رفتاری حسابداری را به عنوان "مطالعه رفتار حسابداران و غیر حسابداران که تحت تاثیر اطلاعات حسابداری قرار گرفته‌اند" تعریف کردند [۱۹].

تحقیقات رفتاری در حسابداری اغلب با پارادایم رفتاری که تحت عنوان رفتارگرایی در علوم اجتماعی شناخته می‌شود اشتباه گرفته می‌شود. رفتارگرایی یکی از پارادایم‌های مهم در تاریخ علوم و در علم معاصر نیز می‌باشد. در واقع می‌توان آغاز رسمی استفاده از اصطلاح رفتارگرایی برای اولین بار را به کار جان واتسون (۱۹۵۸-۱۹۷۸) مرتبط دانست [۳۴]. جی مور (۲۰۱۰) استدلال می‌کند که رفتارگرایی هرگز یک دیدگاه روانشناسی واحد نبوده و طرفداران این رویکرد از نقطه نظر روش و چشم انداز نظری با یکدیگر متفاوت بوده‌اند. با این حال تمامی افراد در رفتارگرایی دارای نقاط مشترک است. برای تحلیلگران رفتار، رفتارگرایی تحت فلسفه علم که اساس فلسفه رفتارگرایی است قرار دارد. بصورت کلی هدف نظری رفتارگرایی توضیح و پیش بینی رفتار می‌باشد [۲۸]. فرایبرگ (۱۹۹۹) تاکید می‌کند که رفتارگرایان معتقدند که دانش بر درون گرایی بستگی ندارد و آنها به طور کامل بحث در مورد حالات ذهنی را رد می‌کنند. در عوض، تمرکز رفتارگرایی بر مشاهدات خارجی روابط قانونی بین محرک‌های

قابل مشاهده می‌باشد. آنچه به منزله دانش معتبر است که علنی قابل مشاهده باشد، به عنوان مثل، رفتارگرایان معتقدند که مفهوم ذهنی باید کنار گذاشته شود. [۱۵].

با توجه به نقشی که حسابداری در ارائه اطلاعات دارد می‌توان به این شکل استدلال کرد که حسابداری بیشتر می‌تواند تحت تاثیر این پارادایم حرکت رو به جلو داشته باشد. حسابداری می‌تواند از طریق توضیح و پیش بینی رفتار ذینفعان اطلاعات حسابداری، اطلاعاتی را ارائه نماید که بیشترین سهم را در سید اطلاعاتی تصمیم گیرندگان داشته باشد. حسابداری از طریق پیش بینی رفتار سرمایه‌گذاران می‌تواند سودمندترین اطلاعات را جهت کمک به تصمیم‌گیری ایشان در اختیار قرار دهد و قادر خواهد بود رو به سوی اهدافی حرکت کند که موجب بهبود استانداردهای گزارشگری و غیره شود. مهم‌ترین مزیت برتری تئوری اثباتی در حسابداری کشف الگوی منظم در زمینه انتخاب روش‌های حسابداری و ارائه تفاسیر مشخصی برای چنین الگوهایی می‌باشد [۱].

پارادایم تفسیری

علوم اجتماعی تفسیری، ریشه در تفکر فلسفی ماکس وبر (۱۹۶۴-۱۹۲۰) و ویلیام دیلتای دارد. از نظر وبر کنش اجتماعی با معنا عنصر اصلی جامعه شناسی تفسیری است. بنابراین در این پارادایم برخلاف پارادایم اثباتی واقعیت خارج از انسان نمی‌باشد، بلکه در درون ذهن و آگاهی انسان قرار دارد. واقعیت به لحاظ اجتماعی از طریق تعامل میان کنشگران ساخته شده و مورد تفسیر آنان قرار می‌گیرد. به همین لحاظ واقعیت ذهنی است و از دید مردم قابل دریافت می‌باشد. [۱]. خصیصه فهم تفسیری علوم اجتماعی تفسیرگرا، باعث شده است که این رویکرد به هرمنوتیک یا نظریه معنا (معناکاوی) مرتبط شود. هرمنوتیک به دنبال توسعه و مطالعه نظریه‌های تفسیر و درک متون است. علوم اجتماعی تفسیری به جای تمرکز بر مشاهده تجربی دقیق، برای اندازه‌گیری کمی رفتار انسان، به معنای رفتار یا کنش انسانی توجه دارد. در علوم اجتماعی تفسیری مطالعه پیرامون انسان، نمی‌تواند مبتنی بر مدل‌هایی باشد که در علوم فیزیکی برای شناخت پدیده‌های فیزیکی طراحی و توسعه می‌یابد. چون انسان به لحاظ کیفی از پدیده‌های طبیعی متفاوت است، تحقیقات داده بنیان در حسابداری می‌تواند از این پارادایم نشأت گرفته باشد [۱]. واقعیت در این دیدگاه منتظر کشف نمی‌ماند، بلکه در هر لحظه ساخته می‌شود. در پارادایم تفسیری مردم به جای عقلانیت از خلاقیت برای ساخت و سازهای اجتماعی استفاده می‌کنند. تفسیرگرایان با تمرکز بر واقعیت فرهنگی، سعی در تشریح چگونگی بستر سازی آن بوسیله مردم دارد [۱].

شایان ذکر است برخی محققان تلاش کرده‌اند که به مطالعه حسابداری در عمل و بررسی نقش آن به عنوان یک میانجی نمادین بپردازد. دیدگاه تفسیری نشان می‌دهد که در عمل به اطلاعات حسابداری ممکن است معانی مختلفی نسبت داده شود، ارقام حسابداری برای نمایش رخ داده‌ها و اتفاقات که بوسیله مردم تجربه شده‌اند ناکافی است. به این دلیل است که برخی از اطلاعات دیگر نسبت به اطلاعات حسابداری برتری دارند و به عنوان مثال در سیستم بازار تحلیل تکنیکال بر اساس ساخت و سازهایی شکل گرفته است و اطلاعات حسابداری نتوانسته این ساخت و سازها را به نفع خود تغییر دهد.

اگر اطلاعات حسابداری ارائه گردد و این اطلاعات باعث ایجاد ساخت‌سازهای با معانی شود می‌توان آن را از دیدگاه تفسیری مورد بررسی قرارداد. برخلاف اثبات‌گرایی که فرض می‌کند واقعیت خارج از انسان است و محقق باید آن را کشف کند؛ مثلاً رابطه سود حسابداری و قیمت سهام در این رابطه فرض بر این است که واقعیت رابطه وجود دارد و باید از سوی محقق کشف شود ولی در دیدگاه تفسیری واقعیت از طریق کنش و واکنش، کنشگران ساخته می‌شود و منتظر کشف نمی‌ماند باید اطلاعات حسابداری بین کنشگران یک سیستم معنای مشترک ایجاد کند.

ماهیت انسان در پارادایم تفسیری بر اساس اختیارگرایی می‌باشد. در این پارادایم انسان‌ها بر اساس سیستم معنای مشترک به تفسیر تجربیات خود و نهایتاً موضع‌گیری در مقابل محیط می‌پردازند. تفسیرگرایی معتقد بر دانش عامه است. این دانش در خدمت سازماندهی کنش‌های اجتماعی و تبیین رخدادها در زندگی روزمره می‌باشد. تحقیقات تفسیری در فرآیند کیفی تحقیق به دنبال کشف معنا و انتزاع آن، مبتنی بر رویکرد استقرایی است در این حالت نظریه به جای آزمون ظهور می‌یابد و هر چقدر محقق با حضور طبیعی در شرایط مورد مطالعه و دستیابی به معنای کنش به صورت عمیق باشد به همان میزان می‌تواند نظریه پردازی معتبری داشته باشد (مانند تدوین مدل جامع کیفیت حسابداری که به جای آزمون فرضیات به دنبال ساخت نظریه است). بنابراین در تحقیقات تفسیری بر دلایل کنشگران توجه می‌شود به همین دلیل علت‌یابی اثباتی جای خود را به دلیل‌یابی تفسیری می‌دهد. در این حالت بر خلاف اثبات‌گرایی راه ورود به واقعیت مدل مفهومی یا همان نظریه پردازی می‌باشد.

اطلاعات حسابداری در برخی موارد در درون سازمان مثلاً برای موارد مرتبط با ارزیابی عملکرد و مشروعیت بخشیدن به منافع گروه خاص یک سیستم معنای مشترک ایجاد می‌کند که از دیدگاه تفسیری پیروی می‌کند. حرکت حسابداری از کشف روابط علی به سمت سیستم معنای مشترک و درک فرهنگ کنشگران فواید زیادی دارد اما سه ضعف عمده برای آن می‌توان قائل شد: اول آنکه استدلال می‌شود استفاده از میزان توافق کنشگران به عنوان استاندارد برای قضاوت در مورد کفایت توضیحات بسیار ضعیف است و اگر یک استاندارد ایجاد شود یک چارچوب از پیش تعیین شده بوجود خواهد آمد. دوم اینکه این دیدگاه فاقد یک بعد ارزیابی می‌باشد هابرماس (۱۹۸۷) معتقد است که محققان تفسیری قادر به ارزیابی انتقادی شکل زندگی مشاهده شده نیستند و بنابراین قادر به تجزیه و تحلیل اشکال آگاهی کاذب و تسلط رایج بازیگران اجتماعی از درست خود نیستند [۱۸]. سوم اینکه محققان تفسیری با فرض نظم اجتماعی و تضاد که شامل طرح رایج تفسیری است با تمرکز بر تعامل‌های اجتماعی گرایش به نادیده گرفتن تضادهای بزرگ بین طبقات جامعه وجود دارد. بیشتر تحقیقات حسابداری تحت تأثیر پارادایم اصلی یعنی اثبات‌گرایی با سلطه کارکردگرایی بوده است [۲۴].

بر اساس مفروضات کارکردگرایی متغیرها مستقل از وضعیت محقق وجود دارد و به صورت عینی می‌باشند. ولی در بسیاری از حالت متغیرهای مورد بررسی مستقل از محقق وجود ندارد و در نتیجه نمی‌توان از روش‌شناسی اثبات‌گرایی استفاده نمود. با توجه به نقص‌های کارکردگرایی (اثبات‌گرایی) در شناخت و فهم معانی و ساخت‌وسازهای حسابداری بسیاری از محققان استفاده از الگوی پارادایمی

جایگزین را مورد بررسی قرار داده‌اند [۱۸ و ۳۳ و ۱۳]. یکی از مهمترین این پارادایم‌ها، پارادایم تفسیری بوده است که فهم اینکه چگونه مردم با دنیا ارتباط برقرار می‌کنند و چگونه سیستم معانی مشترک جهت تعامل با یکدیگر ایجاد می‌کنند [۳۱]. بنابراین بخش قابل توجهی از تحقیقات حسابداری از جمله توماس ۱۹۸۹ و پاول ۱۹۹۴، لیمن ۱۹۹۲ و براون ۲۰۱۰ به سمت پارادایم تفسیری سوق پیدا کرده است. تحقیقات با پارادایم تفسیری از برتری نسبت به پرداختن به مشکلات سیاست گذاران و دست اندرکاران حسابداری در پارادایم اثباتی داشته است. چنانچه سنگتون گرین (۲۰۱۰) عنوان می‌دارد بخش مهمی از عدم استفاده از تحقیقات حسابداری بدلیل روش شناسی نامناسب بوده است [۱۳].

شایان ذکر است پارادایم تفسیری بیشتر در قلمرو حسابداری مدیریت بوده است چرا که قلمرو این بخش از حسابداری در رابطه با فرآیندها و کارکرد زمانی بوده است، درحالی‌که پارادایم کارکرد گرای بیشتر در قلمرو حسابداری مالی بوده است چرا که حسابداری مالی بیشتر در ارتباط با عدد نشان دهنده موقعیت مالی و اطلاعات بازده و قیمت سهام بوده است و همین موضوع باعث گردیده است تعمیم آماری برای محققان مالی بیشتر اهمیت داشته باشد. علی‌رغم غالب بودن پارادایم اثباتی (بشتر با رویکرد کارکردگرای) در تحقیقات حسابداری مالی ولی تعداد محققانی که از پارادایم تفسیری در حسابداری استفاده می‌کنند در حال افزایش هستند. برخی از آن‌ها را می‌توان به شرح ذیل عنوان داشت، گبینز و همکاران (۱۹۹۰) با استفاده از روش گراند تئوری به مطالعه تصمیمات افشای شرکت‌ها پرداختند [۱۷]. کار نیترو و فیروز (۱۹۹۲) به بررسی انگیزه‌ها بخش دولتی مبنی بر اتخاذ اصول پذیرفته شده حسابداری پرداختند [۱۳] و در نهایت مالی و نامپر (۲۰۱۰) به بررسی تکامل (تحول) حسابداری مالی و گزارشگری بانکداری اسلامی از طریق تفکر تفسیری پرداختند. مورگان (۱۹۸۸) استدلال می‌کند که حسابداران اغلب خود را متعهد به خالی ارزش بودن در واقعیت می‌دانند، اما در حقیقت آن‌ها واقعیت را بر اساس ساخت و سازهای ذهنی ارائه می‌نمایند [۲۹].

رویکرد تفسیری در حسابداری مدیریت بیشتر از حسابداری مالی مورد استفاده قرار گرفته است. خانم چوآ (۱۹۸۶) با مقایسه دو دسته تحقیقات مربوط به فرآیندهای بودجه‌ای مثالی عالی در مورد اهمیت رویکردهای تفسیری ارائه نموده است. دو تحقیق بودجه مورد مقایسه یکی از رویکرد سنتی و دیگری از رویکرد تفسیری استفاده می‌کرد. او نشان داد در حالی‌که در فرآیند اول سیستم کنترل بودجه‌ای، جنبه‌ای از واقعیت تلقی می‌شود که خارج از وجود محقق وجود داشته است. در فرآیند دوم بودجه امری نمادین و نه واقعی، مبهم و نه دقیق و تا به ارزش‌ها و بی توجه به ارزش‌ها تلقی شده بود. در حقیقت این بودجه بود که به وسیله معنایی که افراد بر آن گذاشته‌اند و نفوذی که بر رفتار افراد در زمان داشت واقعیت را شکل می‌دهد. چوآ (۱۹۸۶) نشان داد تحقیقات حسابداری مدیریت از رویکرد تفسیری استفاده کرده‌اند و برخی از دشواری‌های موجود در زمینه کاربرد این روش را بر شمرده. در این مقاله چوآ تفاوت بین مفاهیم کنش متقابل و قوم شناسی را مشخص کرده و بینش‌های جدیدی که رویکرد تفسیری در تحقیقات حسابداری مدیریت ایجاد می‌کنند را معرفی می‌کند [۱۳]. بولاند (۱۹۸۹) مدعی است هرمنوتیک حتی در تحقیقات حسابداری نیز دیده می‌شود. به عقیده وی این موضوع در کار محققانی که

میل به نقض دوگانگی بارز، عینی‌گرایی / ذهنی‌گرایی دارند و آنان که رویکرد ذهنی‌گرایانه را ابزاری بهتر برای درک غنی‌تر تئوری حسابداری می‌دانند دیده می‌شود [۸]. در نهایت این نکته مورد توجه است که جان بیسمن (۲۰۱۰) عنوان می‌دارد اگر چه تعداد محققانی که از روش تفسیر‌گرایی استفاده می‌کنند در حال افزایش می‌باشد ولی هنوز تحقیقات حسابداری و مالی تحت سلطه پارادایم اثبات‌گرایی می‌باشد [۶].

پارادایم انتقادی

سومین پارادایم علوم اجتماعی، پارادایم انتقادی است که از آثار افلاطون، هگل و مارکس بوده است. این رویکرد به دنبال جلب مزایا و نکات مثبت دو پارادایم اثباتی و تفسیری و رفع نکات منفی آن است. علوم اجتماعی انتقادی اغلب با مباحث نظری تحت عنوان نظریه تضاد، تحلیل طبقاتی، تحلیل فمینیستی و روان‌کاوی رادیکال و پیوند دیرینه دارد. اثبات‌گرایی به علل جزئی‌نگری، باریک بینی بیش از حد، دموکراتیک نبودن و غیرانسانی بودن مورد نقد جدی این پارادایم قرار می‌گیرد. از طرفی دیگر علوم اجتماعی تفسیری نیز به دلایل ذهنی و نسبی بودن با نقد دیدگاه انتقادی روبرو می‌شود. از دیدگاه علوم اجتماعی انتقادی دیدگاه تفسیری در توانمندسازی انسان‌ها برای تغییر در دنیای اجتماعی منفعل می‌باشد. [۱]. پارادایم انتقادی همچون اثبات‌گرایی نگاه رئالیستی به واقعیت دارد. بدین معنا که در این پارادایم نیز واقعیت خارج از انسان است و باید کشف شود. البته نقش انسان‌ها در ساخت و سازهای اجتماعی انکارناپذیر است. واقعیت در این پارادایم خصیصه تاریخی دارد که به صورت مداوم و پیوسته از سوی عوامل سیاسی، اجتماعی و فرهنگی شکل داده می‌شود. تاریخی و فرآیندی بودن واقعیت انتقادی آن را از واقعیت اثبات‌گرایی مجزا می‌کند و نقش انسان در آن فعال می‌سازد. به همین لحاظ واقعیت اجتماعی همواره در حال تغییر است و ریشه در نقش‌ها، تضادها و تناقضات موجود در روابط یا نهادهای اجتماعی دارد. به عنوان مثال دستکاری سود در صورت‌های مالی ممکن است دارای ظاهر فریب‌گونه باشد؛ اما تنها با استفاده از ابزار انتقادی است که می‌توان به سطح واقعیت و پنهانی آن دست پیدا کرد. انسان به جای رفتار اثباتی و کنش تفسیری به پراکیس می‌پردازد. پراکیس به این معنی است که کنشی با قصد تغییر و تحولات هدفمند انجام می‌شود. رویکرد انتقادی در توصیف طبیعت انسان، دیدگاه اثباتی را به علت اینکه اراده انسان را نادیده می‌گیرد و آن را مقهور وضعیت‌ها می‌داند به انتقاد می‌گیرد. در این دیدگاه انسان با داشتن توانایی‌های پنهان و قدرت خلاقیت انسان میان جبر و اختیار است [۱]. در این پارادایم دستیابی به واقعیت از طریق مدل تاریخی می‌باشد تبیین انتقادی، تبیین دیالکتیکی می‌باشد بدین معنی که هر چیزی در درون خود ضد خود را به وجود می‌آورد. تبیین انتقادی بر اساس راهبرد تاریخی ارائه می‌شود. رویکرد انتقادی معتقد است، همه تحقیقات علوم اجتماعی متکی بر عناصر ارزشی هستند که در پارادایم علوم تعریف شده است. تحقیقات انتقادی حسابداری حیطه وسیعی از تحقیقات از به شدت محتاطانه تا به شدت افراطی را در برمی‌گیرد ولی با این وجود تمام آن‌ها تلاش می‌کنند با آگاه‌سازی حسابداری در مورد نتایج اقتصادی، سیاسی و اجتماعی گسترده‌ای که رویه‌های اجرایی آن‌ها را دارند، آن رویه‌ها را بهبود ببخشند. همان‌گونه که مورگان (۱۹۸۲) نشان داد هرچه فردی

بیشتر و بهتر بپذیرد که حسابداری علمی اجتماعی است و بر جهان اجتماعی تأثیر دارد اعتقاد وی به مناسب بودن استفاده از رویکرد علوم طبیعی کاهش می‌یابد [۲۹]. زمینه غالب در مطالعات انتقادی توجه به نقش زبان در تولید دانش است. از طریق زبان است که حسابداری ساخته می‌شود و واقعیات را می‌سازد، عنصر دیگری که معمولاً در مطالعات انتقادی با آن روبرو هستیم، آگاهی از نقش فرهنگ و اهمیت تاریخ است. ایورت و نوآ (۲۰۱۵) عنوان می‌دارند که محققان حسابداری برای مدت طولانی در تحقیقات خود مجموعه‌ای از ارزش‌ها را استفاده می‌کردند. در تحقیقات انتقادی حسابداری نمونه‌هایی وجود دارد که از شاخص‌های کمی برای مطالعه عمیق مسائل کیفی استفاده می‌شود [۱۴]. لوسیا (۲۰۱۶) به بررسی موضوع توانمندسازی و ناتوان‌سازی حسابداری با زمینه مردمان بومی می‌پردازد، او استدلال می‌کند نقش مخرب حسابداری در زمینه مردمان بومی ناشی از اجرای حسابداری توسط افراد غیر بومی بوده است [۲۶]. ادبیات حسابداری از عنوان حسابداری برای مردم بومی به جای حسابداری توسط مردم بومی استفاده کرده است [۱۲]. بوهر (۲۰۱۱) با تجزیه و تحلیل ادبیات حسابداری نشان داد که در بیشتر قسمت حسابداری نقش منفی به خود گرفته است و در این قسمت‌ها در خواست‌هایی بابت ایجاد یک گفتمان مثبت و رهایی بخش حسابداری برای نقش حسابداری برای مردم بومی وجود دارد [۱۲]. گال هافر و چوآ (۲۰۰۰) در مورد نقش حسابداری برای مردمان بومی اینگونه استدلال کرده‌اند که حسابداری بیشتر ابزاری برای به حاشیه بردن مردمان بومی و حذف مالکیت ایشان بوده است [۱۶]. لوسیا (۲۰۱۶) اذعان می‌دارد حسابداری همواره به عنوان یک ابزار استثمارگر و خلع قدرت مردمان بومی مورد انتقاد قرار گرفته است. او این موضوع را در کار پژوهشی خود عنوان می‌دارد که حسابداری به عنوان یک ابزار توانمند می‌تواند نقش مثبتی در توانمندسازی مردمان بومی داشته باشد. لوسیا اذعان می‌دارد که حتی یادگیری مهارت‌های حسابداری توسط مردم بومی به عنوان یک ابزار توانمندسازی ایشان جهت دستیابی به حقوق خود می‌باشد [۲۶].

با استدلال‌های عنوان شده می‌توان به نقش حسابداری انتقادی در حل مشکلات رهایی بخشی و تحول خواهی که می‌تواند از یک فرآیند تاریخی برخوردار باشد رسید. در واقع حسابداری می‌تواند یک ابزار توانمند ساز برای تحول و یکسان‌سازی حقوق انسان‌ها شود.

نتیجه‌گیری

هر دو پارادایم اثبات‌گرایی و تفسیرگرایی در تحقیقات حسابداری با ارزش می‌باشند ولی هر کدام دارای نقاط ضعف خاص خود می‌باشند. نکته مورد توجه بستگی به نوع دیدگاه محققان و زاویه دید ایشان به پدیده‌های اجتماعی است که می‌تواند مبنایی برای انتخاب رویکرد مناسب جهت تحقیق باشد. به نحوی که ابتدا موضوع مناسب انتخاب و سپس با توجه به روش‌شناسی مناسب اقدام به استفاده از پارادایم تحقیقی خاص نمایند. در حالی که تحقیقات اثباتی حسابداری ممکن است شکل خاصی از پیش‌بینی و توصیف در مورد پدیده‌های حسابداری فراهم آورد، تحقیقات تفسیری معتبر نشان می‌دهد که سازه‌های دیگر، متغیرها، رفتارها یا ساخت و سازهای دیگری که بر پدیده‌های حسابداری تأثیر می‌گذارد وجود دارد (سیستم معانی مشترک) که رویکرد اثباتی قادر به بررسی این جوانب از پدیده‌ها

نیست. از سویی دیگر تحقیقات انتقادی بدنبال توانمند سازی کنشگران جهت تغییر و تحول خود می‌باشد. توجه به این نکته بنظر مهم می‌رسد که حسابداری به عنوان یک رشته از شاخه علوم اجتماعی بدنبال فهم و درک کنش استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری باشد و در بسیاری از موارد می‌تواند با عامل انسانی سروکار داشته باشد. با استدلال‌های ارائه شده می‌توان به این موضوع مهم اشاره کرد که حسابداری می‌تواند از تمامی پارادایم‌های موجود به نحوه مناسبی جهت پیشبرد اهداف تحقیقاتی خود استفاده نماید. با توجه به نقش سیستم معانی مشترک که در محیط حسابداری انجام می‌شود می‌توان از رویکرد تفسیری جهت بررسی مسائل زمینه‌ای و بستری استفاده کرد از سویی دیگر با توجه به پارادایم انتقادی و نقش آن در توانمند سازی می‌توان از این رویکرد در مطالعات بازار سرمایه و نقش اطلاعات حسابداری در توانمند سازی سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌ها استفاده نمود.

فهرست منابع

۱. ایمان، محمد تقی (۱۳۹۱). فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی. پژوهشگاه حوزه و دانشگاه. چاپ اول.
۲. حاجیه، زهره و بخشی نیره (۱۳۹۶). "بررسی رابطه اطلاعات حسابداری و ریسک اعتباری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۴، صص ۵۳ - ۶۸.
۳. جبارزاده کنگرلویی، سعید، محمد زاده سالطه، حیدر و رضایی، فاطمه (۱۳۹۶). "بررسی تأثیر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری (مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران) بر هزینه سرمایه سهام عادی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۳۶، صص ۳۵ - ۵۰.
4. Ahrens, T.(2008). "Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research". **Accounting, Organizations and Society** ,33 (2-3), 292-297..
5. Bassam Maali, Osama Jaara (2014). "Reality and Accounting: The Case for Interpretive Accounting Research". **International Journal of Accounting and Financial Reporting**., Vol. 4, No. 1 ,pp 2162-3082
6. Bisman, Jayne.(2010)."Postpositivism and Accounting Research : A (Personal) Primer on Critical Realism".**Australasian Accounting, Business and Finance Journal**, 4(4), 3-25.
7. Becker S., Green D.(1962)." Budgeting and Employee Behavior ". **Journal of Business**, October: 392--402.
8. Boland, R. (1989)." Beyond the Objectivist and the Subjectivist: Learning to Read Accounting as Text". **Accounting Organizations and Society**, Vol. 14, No. 5/6, pp. 591-604
9. Boyd, R., Gasper, P., Trout, J.D. (Eds.).(1991). "The Philosophy of Science ". MIT.

10. Burrell, G., Morgan, G.(1979). "Sociological Paradigms and Organizational Analysis". **Heinemann, London**
11. Brown, J.(2010) "Accounting and visual cultural studies: potentialities, challenges and prospects". **Accounting, Auditing & Accountability Journal** , Vol. 23, No. 4, pp.482 –50
12. Buhr, N. (2011)."Indigenous peoples in the accounting literature: Time for a plot change and some Canadian suggestions". **Accounting History**, vol. 16, no. 2, pp. 139-60.
13. Chua, W.F.(1986). "Radical developments in accounting thought". **The Accounting Review**, 601–632.
14. Everett,J.,&Neu,D .(2015). "Praxis, Doxa and research methods: Reconsidering critical accounting. *Critical Perspectives on accounting*" .**forthcoming** (2015)
15. Freiberg J. (ed.). (1999)."Beyond Behaviorism: Changing the Classroom Management Paradigm, Boston": **Allyn&Bacon**.
16. Gallhofer, S. and Chew, A. (2000)."Introduction: accounting and indigenous peoples". **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, vol. 13, no. 3, pp. 256-67.
17. Gibbins, M., Richardson, A. and Waterhouse, J. (1990)."The Management of Financial Disclosure: Opportunism, Ritualism, and Processes". **Journal of Accounting Research** , Vol. 28, No. 1, pp. 121 -143
18. Habermas, Jürgen.(1987)." The Theory of Communicative Action II:Reason and the Rationalization of Society Translated by Thomas McCartyCambridge": Polity
19. Hofsted T.R., Kinard J.C.(1970). A Strategy for Behavioral Accounting Research".**The Accounting Review**, January: 38-54.
20. Hopper, T., Powell, A.(1985). "Making sense of research into the organizational And social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions". **Journal of Management Studies**, 22 (5),429–465.
21. Kari Lukka.(2010). "The roles and effects of paradigms in accounting research". **Management Accounting Research** 21 .pp 110–115
22. Kakkuri-Knuuttila, M.-L., Lukka, K., Kuorikoski, J.(2008). "No premature closures of debates, please: a response to Ahrens". **Accounting, Organizations and Society** 33 (2–3), 298–301.
23. Lehman, C. (1992)." Accounting's Changing Roles in Social Conflict ,New York": **Markus Wiener Publishing**.
24. Lukka, K. (2010), " The roles and effects of paradigms in accounting research", **Management Accounting Research**, Vol. 21, pp. 110–115.

25. Lukka, K., Granlund, M.(2002). "The fragmented communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres. Accounting". **Organizations and Society**, 27 (1/2), 165–190.
26. Luisa Lombardi .(2016)."Disempowerment and Empowerment of accounting: an Indigenous accounting context". **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 29 Is 8 pp. -1-26
27. Maali, B. and Napier C.(2010)"Accounting, religion and organisational culture: the creation of Jordan Islamic Bank, "**Journal of Islamic Accounting and Business Research** , Vol. 1, No.2, pp.92 –113
28. Moore J.(2010)."Philosophy of Science, with Special Consideration Given to Behaviorism as the Philosophy of The Science of Behavior".**The Psychological Record**, Vol. 60: 137-150.
29. Morgan, G. (1988)."Accounting as a Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice", Accounting". **Organizations and Society**, Vol. 13, No. 5, pp. 477-485
30. Patton, M. Q. (1990)." Qualitative Evaluation and Research Methods, (2nd edition), Newbury Park, CA: Sage Publications
31. Richardson, A. (2011). "Myth, Paradigms And Academic Accounting Research: A Comment on Reading and Understanding Academic Research in Accounting". **Global Perspectives on Accounting Education**, Vol. 8, pp. 67-77
32. Thomas, A. (1989)." The Effects of Organizational Culture on Choices of Accounting Methods". **Accounting and Business Research**, Vol. 19, No 76, pp. 363 –378
33. Tomkins, C., Groves, R.(1983). "The everyday accountant and researching his reality. Accounting". **Organizations and Society**, 8 (4),361–374
34. Watson B.J.(1913)." Psychology as the Behaviorist Views It". **Psychological Review**, Vol. 20: 158-170



Accounting Thought Paradigms

Sahar Sepasi (Ph.D)

Assistant Professor of Tarbyat Modarse University, Iran.

Morteza Bayat¹©

PhD. student of accounting, tarbyat modarse University, Iran.

Zahra Mirashrafi

Instructor of Accounting, Peyam nor university. Tehran, Iran.

(Received: 21 Jan 2018; Accepted: 8 May 2018)

mainstream accounting research follows the paradigm of positivism. Many accounting issues now proceed to publish studies that have used the positive approach and On the other hand, some other researchers seeking change research approach, the interpretive paradigms used Positivist paradigm for discovering the laws of cause and predict phenomena while more interpretive paradigm seeks to understand the social construction from the perspective of social actors, On the other hand, critical paradigm following the change, transformation, is a liberating and empowering people. Within the paradigm of hermeneutic interpretation arises while the critical paradigm of praxis (action meaningful) will be discussed.

Keywords: Positivism Paradigm, Interpretive Paradigm, Critical Paradigm.

¹ morteza.bayat@modares.ac.ir ©(Corresponding Author)