

## عدم موفقیت تحقیقات حسابداری در ارتقای حرفه‌ی حسابداری

سید مجتبی شفیعی پور

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

شهرام دادگر\*

کارشناس ارشد حسابداری، مدرس دانشگاه

### چکیده

با وجود تحقیقات بسیار در زمینه‌های مختلف حسابداری، به نظر می‌رسد که تحقیقات حسابداری نتوانسته است پاسخی کامل و بدون نقص به مسائل مطرح شده در حسابداری ارائه دهد. از طرف دیگر، این عدم پاسخگویی، سبب شده است که مسائل جدیدی در نتیجه این انباشت مسائل نیز پدید آید. به طوری که پس از تحقیقات بسیار، علم بودن یا نبودن حسابداری، همچنان مورد سوال قرار می‌گیرد. وضعیت کنونی نشان می‌دهد که تحقیقات حسابداری در هر زمان به سویی رفته است و مجدداً به همان نقطه‌ی آغازین بازگشته است و تنها دستاورد این تحقیقات، سؤالی جدید بوده است. بررسی تحقیقات ایرانی و خارجی انجام شده در ادبیات حسابداری، گویای این مطلب است که آنچه در پژوهش‌های حسابداری به آن پرداخته می‌شود، چیزی بیش از تحلیل همبستگی فرضیه‌ها نیست؛ در این پژوهش با استفاده از تحقیق اینانگا و اشنایدر (۲۰۰۵) ماهیت تحقیقات حسابداری را با ویژگی‌های تحقیقات متداول بررسی کرده و با استفاده از دلایلی که آنان برای این عدم موفقیت برمی‌شمارند؛ راهکارهای مورد نظر برای برون‌رفت از این وضعیت بررسی می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** تئوری حسابداری، روابط آموزش، حرفه‌ی حسابداری، تحقیقات و آموزش

## مقدمه

وجود برخی مشکلات در شناسایی نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری و برآورده نمودن آن‌ها، سبب شده تا حسابداری پیشرفت چندانی نداشته باشد. تحقیقات بنیادی و سازمان‌یافته‌ای جهت جبران این نقص انجام نشده است. اغلب مفاهیم به‌کاررفته در پژوهش‌های حسابداری معمولاً بدیهی<sup>۱</sup> هستند. از آن جایی که حسابداری علم قلمداد نمی‌شود، بنابراین آنچه که بیشتر به عنوان متدولوژی علمی استفاده می‌شود، واقعیت‌های بنیادی<sup>۲</sup> را تغییر نمی‌دهد. به همین دلیل آنچه که در پژوهش‌های حسابداری به آن پرداخته می‌شود، چیزی بیش از تحلیل همبستگی فرضیه‌ها نیست، در واقع تئوری‌ها، مورد آزمون قرار نمی‌گیرند. علاوه بر این، تئوری «سودمندی در تصمیم» (استبوس<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰) چیزی بیش از توجیه فعالیت‌های مشاهده‌شده، نیست.

در ادبیات، اصول عمومی پذیرفته‌شده در حسابداری، ساختاری هنجاری برای استقرار اصول و مجموعه‌ای از مقررات مطابق با فرضیات و استنباط از تئوری «سودمندی در تصمیم» را فراهم می‌کند، ولی مفروضات اساسی تئوری «سودمندی در تصمیم» مورد تحقیق قرار نمی‌گیرد. به این ترتیب، بدون تئوری مناسب در حسابداری، موضوع تحقیقات نمی‌تواند علمی باشد، چراکه فاقد شرط اساسی یک علم است. در نتیجه محققان قادر به انجام پژوهش‌های بنیادین نبوده و تحقیق در مورد مسائل غیر بدیهی امکان‌پذیر نخواهد بود.

از طرف دیگر اغلب تحقیقات حسابداری با حرفه مرتبط نیستند، چرا که مسائل و موضوعات مورد توجه محققان دانشگاهی یا فاقد هرگونه فایده بوده و یا هیچ ارتباطی به حرفه‌ی حسابداری ندارند و به موضوعات و مسائل اساسی تاکید ندارند، علاوه بر این به جای تاکید بر آموزش و توسعه‌ی تحقیقات در دانشگاه، بیش‌ترین تاکید بر پرورش دانشجویان برای حرفه در مقطع کارشناسی است. به عنوان مثال، در سطح کارشناسی ارشد، تاکید بر تحقیقات شبه‌علمی است که موفقیت چندانی در کشف دانش جدید و توسعه‌ی راهکارهای مناسب برای تأمین نیازهای استفاده‌کنندگان را نداشته است، که البته این موضوع توسط بسیاری از اساتید دانشگاهی نیز بیان

شده است (آلبرت و ساک<sup>۴</sup>، ۲۰۰۰؛ دمسکی<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱؛ سلنو و وادنر<sup>۶</sup>، ۲۰۰۱). در این پژوهش سعی شده است با استفاده از توصیف ماهیت تحقیق و تئوری، مشکلات مرتبط با به کارگیری تئوری در تحقیقات حسابداری مورد بررسی قرار داده شود و از طریق بررسی تاریخی رابطه‌ی میان آموزش و حرفه‌ی حسابداری و دلایل عدم موفقیت تحقیقات حسابداری، راهکاری مناسبی جهت ارتقای تحقیقات حسابداری ارائه شود.

### ویژگی‌های تحقیق

تحقیقات یا به دنبال تعریف تئوری مبتنی بر نظام بررسی، پرس و جو و یا مبتنی بر بررسی یک پدیده‌ی خاص به منظور کشف حقیقت یا توضیح انتقادی از دانش موجود هستند؛ از یافته‌های جدید معمولاً انتظار می‌رود به توسعه‌ی علم کمک کنند و یا این که به تغییر مثبت منجر شود (اینانگا<sup>۷</sup>، ۱۹۹۸). ایجیری<sup>۸</sup> (۱۹۷۵) ویژگی‌های سه گانه‌ی یافته‌های پژوهشی برای توسعه‌ی علم را این گونه بیان می‌کند:

- اول این که، موضوعی جدید برای شناخت فعالیت‌های ضروری، در کارهای پژوهشی مطرح باشد. مثلاً وقتی فعالیت‌های تولیدی به روال عادی قابل انجام است؛ فعالیت‌هایی که سرشار از عدم قطعیت هستند اغلب به روش‌های غیرمتعارف نیاز دارند.
- دوم این که، معمولاً تحقیق شامل تکرار یک آزمایش است که ارزش آن بسیار کمتر از آزمایش اصلی است، چرا که نتیجه‌ی این تکرار به اندازه‌ی ناچیزی به توسعه‌ی علم منجر می‌شود؛ علاوه بر این، آزمایش‌های پر تکرار، امکان دنبال کردن روش‌هایی که برای فعالیت‌های اصلی برنامه‌ریزی شده است را دارد؛ اما در بهترین حالت اکثراً تحقیقات به حاشیه دانش موجود اضافه شده‌اند. بنابراین، دو پژوهشگر حرفه‌ای ممکن است دیدگاه‌های متفاوتی از تحقیقات مشابه، به علت تعصبات شخصی یا شرایط تحقیق<sup>۹</sup> داشته باشند.

- سوم این که، از یافته‌های پژوهش انتظار می‌رود از طریق اثبات منطقی یا تأیید تجربی، قابل دفاع باشند. این ویژگی، بر اساس نظر ایجیری، از طریق تأیید یافته‌های پژوهشگران دیگر امکان دارد. اصلاح و تأیید یافته‌های تحقیق برای هر کسی مستقل از پژوهشگران اصلی قابل استفاده است و نتایج به دست آمده از تحقیق، اگر توسط مرجعی ارزیابی نشود، نمی‌توان آن را از عقاید شخصی تمیز داد.

### رابطه‌ی تئوری با تحقیق

ویژگی‌های فوق نشان می‌دهد که پژوهش، فعالیتی مبتنی بر تئوری اجتماعی بوده که در آن پدیده‌ها، مشاهده و مورد آزمون قرار می‌گیرند، که این آزمون با تئوری شناخته‌شده و یا با توصیف پدیده‌های مشاهده‌شده انجام می‌شود. نتیجه هر آنچه که باشد، به توسعه‌ی دانش کمک می‌کند. این کمک شاید با اهمیت باشد و شاید نه!

به هر حال، ضرورت تئوری برای تحقیق، مورد تأیید است؛ تئوری مجموعه‌ای از ساختارهای مشخص و گزاره‌هایی است که نشان‌دهنده‌ی دیدگاه سیستماتیک به پدیده‌ها برای مشخص کردن روابط میان متغیرها به منظور توضیح و پیش‌بینی پدیده‌هاست (کرننگر<sup>۱۰</sup> ۱۹۶۴). هدف از پژوهشی که مبتنی بر تئوری فعالیت اجتماعی<sup>۱۱</sup> است، خلق دانش و توصیف روابط میان پدیده‌هاست که بر اساس آن طرح تحقیق شکل می‌گیرد و از تئوری به عنوان مرجعی برای تحقیق استفاده می‌گردد. به طور کلی دو نوع تئوری توصیفی و هنجاری وجود دارد:

**الف- تئوری‌های توصیفی؛** برای توصیف پدیده‌های دنیای واقعی آن طور که هست، تلاش می‌نماید. پژوهش بر اساس تئوری‌های توصیفی (اثباتی)، شامل مشاهداتی تجربی است که شامل پدیده‌های مربوط به مسئله‌ی تحقیق می‌شود.

**ب- تئوری‌های هنجاری؛** هدف‌گرا هستند و وضعیت دنیای واقعی را بر اساس آنچه باید باشد، بیان می‌کنند. این تئوری‌ها، به جای توصیف، مجموعه‌ای از آن چه باید باشد را تجویز می‌نمایند. تئوری دستوری (هنجاری) با مفروضات و هدف مشخص استنتاج می‌شود.

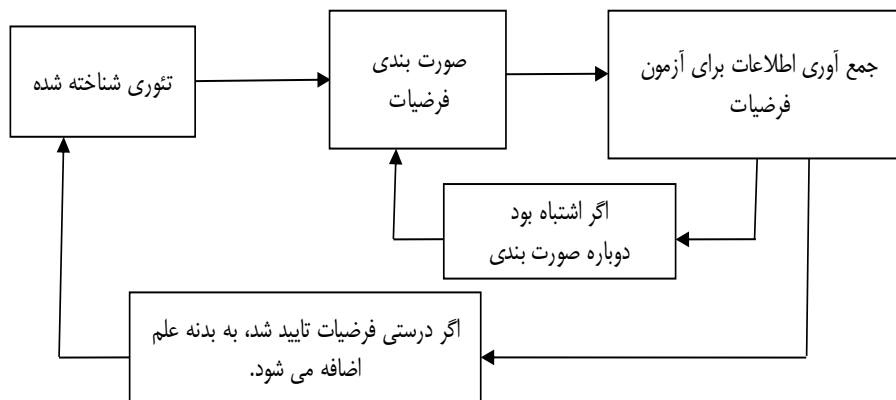
بررسی ویژگی‌های این دو تئوری نشان می‌دهد که تئوری اثباتی می‌تواند به اشکال گوناگون توصیف و تأیید شود. همسویی استنتاج‌ها با مشاهدات و بررسی اندازه مشاهدات و روش نمونه‌گیری معیاری برای صحت معرف بودن تئوری توصیفی (اثباتی) است. از طرف دیگر، قدرت عمده‌ی تئوری اثباتی توانایی پیش‌بینی آن است و این توانایی سبب می‌شود که مشاهدات قابل آزمون باشند. اما اگر مشاهدات سودار باشند، می‌توانند منجر به اشتباه در پیش‌بینی‌ها شود. علاوه بر این، اگر مشاهدات ناقص باشند یا نمونه‌ها معرف جامعه نباشند، نتیجه‌گیری کلی از یافته‌ها دشوار خواهد بود.

اما قدرت تئوری‌های هنجاری به عملی بودن آن‌ها بستگی دارد. اگر هدف مورد نظر، در دسترس باشد، تئوری‌های هنجاری باید متقاعدکننده نیز باشند، مخصوصاً زمانی که در مورد رویداد خاصی به کار گرفته می‌شوند؛ اگر واقعیت با توضیحات بیشتر تغییر یابد، فرآیند استقرای تئوری توصیفی با فرآیند قیاسی تئوری هنجاری مرتبط می‌شود که در فرآیند قیاسی نیز ممکن است مشاهدات تجربی به کار روند (ایجیری، ۱۹۷۵). همان‌طور که ایجیری استدلال کرده است، تئوری هنجاری به مقابله با تجربه نیازی ندارد، مخصوصاً تا جایی که سیستم موجود، مطلوب است؛ چنین حالتی به همگرایی تئوری‌های توصیفی و هنجاری منجر خواهد شد.

اگر اهدافی که در تئوری هنجاری تعریف می‌شود، بر اساس نیاز فعلی نباشد، نیاز پژوهشگران را تأمین نمی‌کند و این اهداف تأیید نخواهند شد. اما این احتمال وجود دارد که در برخی از این اهداف، قضاوت‌های شخصی وجود داشته باشد؛ اگر محقق بداند که حذف این تعصبات شخصی ممکن نیست، دستیابی به اهداف فرضی نیز دشوار خواهد بود. تعدادی از پژوهشگران کیفی در علوم اجتماعی از رویکرد «مبتنی بر تئوری» به عنوان جایگزینی برای رویکردهای هنجاری و

توصیفی حمایت می‌کنند. میلزو هابرم<sup>۱۲</sup> و پاتن<sup>۱۳</sup> از این دسته از پژوهشگران هستند؛ استراوس و کارین<sup>۱۴</sup> رویکرد «مبتنی بر تئوری» را زیرمجموعه‌ای از مجموعه مطالعات پدیده‌ها بیان می‌کنند. بنابراین رویکرد مبتنی بر تئوری در بعضی از عناصر به رویکرد توصیفی شباهت دارد.

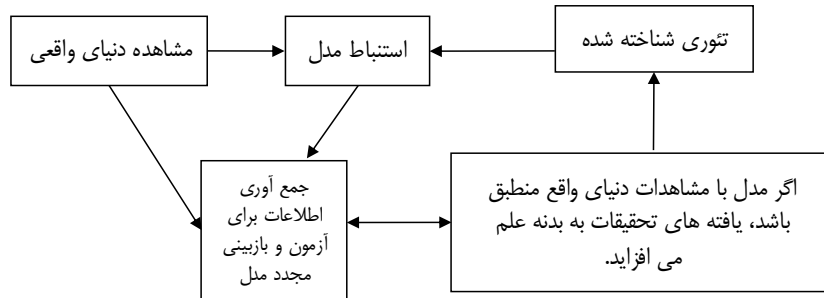
لازم به توضیح است که جهت‌گیری تحقیقات حسابداری از سال ۱۹۹۰ از رویکرد دستوری (هنجاری) (مانند چمبرز<sup>۱۵</sup>، ۱۹۶۶) به رویکرد اثباتی (توصیفی) (مانند واتز و زیمرمن<sup>۱۶</sup>، ۱۹۸۶) تغییر کرده است. این سیر تکاملی، مقدمه‌ی مطالعات تجربی در سطح کلان اقتصادی و مفاهیم مالی (میلر و مودیلینی<sup>۱۷</sup>، ۱۹۶۱) بوده که تأثیر قابل توجهی بر تحلیل رفتار بازار سرمایه (شارپ<sup>۱۸</sup>، ۱۹۶۴) و توسعه فرضیه بازار کارا در تحقیقات حسابداری و سایر مطالعات مانند مطالعات بال و براون<sup>۱۹</sup> (۱۹۶۸) که به یافته‌هایی مغایر با اصول پژوهشگران هنجاری حسابداری داشت، به شمار می‌رود (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶).



نگاره (۱): مدل اولیه تحقیقات تریکر<sup>۲۰</sup> (۱۹۷۸)

### انواع مدل های تحقیق

در مدل دوم تریکر، پژوهشگران، دنیای واقعی را بر اساس تئوری جدید مدل سازی نموده و به منظور بررسی کلی، کاربرد آن را بررسی می نمایند. اگر مدل با مشاهدات دنیای واقع منطبق باشد، یافته های تحقیقات به بدنه ی علم اضافه می شوند.



نگاره (۲): مدل «بازخورد» تحقیقات حسابداری تریکر (۱۹۷۸)

در مدل دوم تریکر، پژوهشگران، دنیای واقعی را بر اساس تئوری جدید مدل سازی نموده و به منظور بررسی کلی، کاربرد آن را بررسی می نمایند. اگر مدل با مشاهدات دنیای واقع منطبق باشد، یافته های تحقیقات به بدنه ی علم اضافه می شوند.

### کاربرد تئوری در پژوهش های حسابداری

نقش تئوری به عنوان یک عنصر اساسی هر پژوهش مورد تأیید است و مدل های تریکر به عنوان کانون بحث در پژوهش های حسابداری مورد تأکید قرار گرفت که مسئله ی اساسی، در استفاده از هر کدام از مدل های فوق در تحقیقات حسابداری به نحوه شناسایی «تئوری شناخته شده» در ادبیات حسابداری بستگی دارد.

به طور سنتی، آن چه به منزله‌ی تئوری حسابداری در طول زمان بیان شده، شامل مجموعه‌ای از قوانین و اصولی است که به شدت معتقد به اصل «سودمندی در عمل» می‌باشد. اصول در تئوری حسابداری عبارتست از ضروریات بکار گرفته شده که ساختار حرفه‌ای حسابداری را توصیف می‌کند و حالت تکامل یافته‌ای از حرفه موجود می‌باشد. عناصر تشکیل دهنده‌ی اساسی یک «تئوری خوب» به طور واضح در اصول وجود ندارد.

این عناصر اساسی که توسط رین<sup>۲۱</sup> و همکارانش بیان شده است، شامل قدرت پیش‌بینی، روایی داخلی و خارجی و توانایی تولید مفاهیمی است که امکان دارد توسط آزمایشات تجربی مورد پذیرش قرار نگیرند و در جهت تمرکز و تدارک برای راهنمایی مسائل حرفه‌ای باشند. به این ترتیب، «تئوری سودمندی برای تصمیم» آزمون نمی‌شود و توسط تئوری شناخته شده‌ای، قابل آزمون نیست و در واقع تئوری بنیادی است.

در شرایطی که «تئوری شناخته شده» متقاعدکننده نباشد، تحقیقات حسابداری نیازمند تئوری‌های حسابداری پراکنده‌ای است که تمایل دارند موانع توسعه مفهومی استانداردهای فعلی را توسط شیوه‌های پیشنهادی مورد ارزیابی قرار دهند. با توجه به نظر کاپلان<sup>۲۲</sup> (۱۹۷۲) وجود تعداد زیادی از شیوه‌های جایگزین، که هر یک قادر به تولید نتایج فراوان و متفاوتی هستند، قابل قبول است و در صورت عدم وجود تئوری زیربنایی برای حسابداری، حرفه‌ی حسابداری از ارزیابی موثر آن چه انجام می‌دهد، ناتوان بوده و قادر به ارائه‌ی نوآوری در پاسخ به خواسته‌های جدید نخواهد بود.

نتیجه‌ی دیگر فقدان تئوری زیربنایی برای حسابداری را ایجیری (۱۹۷۵) به عنوان نظریه پردازی حسابداری توصیف کرده است و آن نوعی از باورهای مشترک پذیرفته شده می‌باشد. اگر چنین باورهایی، رهبران حرفه را به اعمال نفوذ بر حسابداری به وسیله ایجاد یک نیروی متحد و منسجم در این حرفه قادر سازد، برای حرفه‌ی حسابداری مفید می‌باشند. ایجیری در ادامه استدلال می‌کند که باورهای مشترک تا زمانی که اعضای حرفه آن را قبول داشته و به آن احترام بگذارند؛ موثر



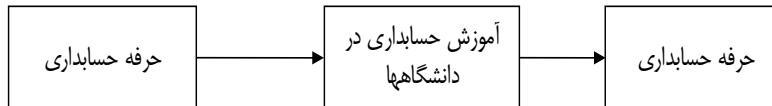
باقی خواهد ماند. اما از آن جا که چنین عقیده‌هایی، گاهی اوقات از درون همخوانی ندارند، بنابراین فاقد منطق و قانع‌کنندگی ساختار مورد نیاز برای توسعه تجربی تئوری و بازبینی آن می‌باشند. لذا برای تحقیقات آتی، تئوری‌های توصیفی و هنجاری برای تسهیل و ارزیابی شیوه‌های حسابداری موجود و شناسایی حوزه‌های مناسب مورد نیاز است.

اغلب تحقیقات تجربی که به واقعیت اهمیت می‌دهند، به مفروضات توجه بیشتری دارند. در سال‌های ۱۹۹۲-۱۹۹۳ انجمن حسابداری آمریکا کمیته‌ای برای تهیه و انتشار انواع روش‌شناسی‌های تحقیق و پایگاه داده‌های موجود مناسب برای استفاده محققان بین‌المللی حسابداری و توصیف روش‌شناسی‌ها، پایگاه داده‌ها و همچنین سؤالات تحقیق ایجاد کرد (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۹۳). گزارش کمیته مزبور که در جولای ۱۹۹۳ منتشر شد، توصیه می‌کند که در هر چارچوب تحقیق، مانند مدل‌های تریکر، فرآیند تحقیق دقیقاً به ترتیب شامل فرضیات، جمع‌آوری داده‌ها، آنالیز داده‌ها، رد یا تأیید فرضیات نخستین و گزارش تحقیق و بیان یافته‌ها باشد. آن‌ها بیان کردند که اغلب محققان به جای مسیر شفاف و آسان، مسیرها و رویه‌های بسیار پیچیده را که نیازمند مداخله گروه‌های گوناگون و سؤالات پیچیده هستند، را اتخاذ می‌کنند. این کمیته همچنین بیان نمود که محققان و پژوهشگران بالقوه می‌توانند از محققان مشهور و باتجربه بخواهند که توضیح بدهند که چگونه تحقیق را انجام می‌دهند که نتایج کارهایشان منتشر می‌شود. البته، این رویکرد، تحقیقات را به سمت یکنواختی تحقیقات هدایت می‌کند، که پاسخ آن‌ها به مسائل موجود، مبتکرانه و متفاوت نیست.

### رابطه‌ی آموزش و حرفه‌ی حسابداری

باید هر دو تئوری اثباتی و هنجاری، چارچوبی برای ارزیابی وضعیت فعلی و توسعه‌ی حرفه حسابداری فراهم کنند. حرفه‌ی حسابداری که از چنین چارچوبی نشأت گیرد، از لحاظ ارتباط، ثبات رویه و منطق قابل آزمون است. اما ظاهراً شواهد نشان می‌دهند که این امر در حرفه‌ی

حسابداری دشوار است. تصویری که استرلینگ<sup>۲۴</sup> (۱۹۷۳) در تشریح رابطه بین آموزش حسابداری و کار در این حرفه رسم نمود و توسط آرنولد<sup>۲۵</sup> (۱۹۸۹) تأیید شد، دلیل، عدم ارتباط تاریخی و عمومی بین این دو عامل را ذکر می‌کند که این فرآیند در نگاره ۳ نشان داده شده است.



نگاره (۳): تشریح رابطه‌ی بین آموزش حسابداری و کار در حرفه‌ی حسابداری

نگاره‌ی ۳ نشان‌دهنده تمایل استادان حسابداری در دانشگاه‌ها به تدریس، همان چیزی است که در حرفه اتفاق می‌افتد، بنابراین دانشجویان می‌توانند در زمان فارغ‌التحصیلی آنچه آموخته‌اند را در حرفه انجام دهند. از طرفی کارفرمایانی که دانش‌آموختگان حسابداری را به کار می‌گمارند، بیش از این که به دانش آن‌ها توجه داشته باشند، به این که با چه سرعتی دوره‌ی کارآموزی را طی می‌نمایند و میزان حقوق پرداختی آن‌ها توجه دارند. در این پارادایم، آموزش در حسابداری به جای تغییر، بر اساس نیازهای آموزشی دانشجویان و بر پایه نیازهای کارفرمایان (استخدام‌کنندگان) حرکت می‌کند (دمسکی، ۲۰۰۱).

تحقیقات دانشگاهی واقعاً نقشی در فرآیند آموزش دانشجویان ایفا نمی‌نماید. بنابراین در حال حاضر به دلیل فقدان بودجه و اعتبار و عدم توجه به نیازهای حرفه، تحقیقات حسابداری بسیار محدودی در دانشگاه‌ها در حال انجام است. به علاوه، موارد مرتبط با ارزیابی ماحصل و نتایج تحقیقات در آکادمی‌های حسابداری به سمت چند خروجی بودن و نتیجه محدود از تحقیقات، در حال حرکت است (برین و دیگران<sup>۲۶</sup>، ۲۰۰۱ - بابلیتز و کی<sup>۲۷</sup>، ۱۹۸۴ - پارکر و دیگران<sup>۲۸</sup>، ۱۹۹۷). در راستای شناخت مشکلات فوق، آلبرت و ساک<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۰) ضرورت توجه بیشتر حسابداری در دانشگاه‌ها بر مهارت‌های عمومی مثل حل مسئله، ارتباط عمومی و گسترش دوره‌های آموزش

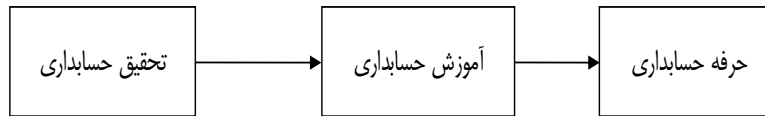
حسابداری را متذکر شدند. به عقیده دمسکی (۲۰۰۱) برنامه فعلی آموزش حسابداری مبتنی بر چهار ویژگی است که از حرفه ناشی شده است:

۱. کارفرمایانی که تأکیدشان بر آگاهی است و از دانشگاه‌ها انتظار تربیت دانشجویان ماهر به عنوان کارمندان آگاه و حرفه‌ای، دارند.
۲. نهادهایی که مدارک حرفه‌ای اعطا می‌نمایند و به درخواست کارفرمایان در خصوص موارد فنی پاسخ می‌دهند (مانند جامعه حسابداران رسمی).
۳. ناشرانی که کتبی برای کمک به گروه‌های ذکر شده منتشر می‌کنند و بیانیه‌های فنی را منتشر و تألیف می‌کنند.
۴. دانشگاهیانی که به جای هدایت نظری و فکری، نیازهای کارفرمایان را در خصوص دوره‌های تحصیلی لحاظ می‌کنند.

همچنین گرایش گمراه‌کننده‌ای<sup>۳۰</sup> برای ارزیابی کیفیت برنامه آموزشی دانشگاه در رشته‌ی حسابداری با توجه، به تعداد و امتیاز<sup>۳۱</sup>، دانشجویانی که با کمترین تلاش قادر به گذراندن امتحانات تخصصی حسابداری هستند، وجود دارد. محتوای سرفصل‌های حسابداری در بسیاری از دانشگاه‌ها، فراتر از محتوای دانش فنی<sup>۳۲</sup> برای تأیید صلاحیت<sup>۳۳</sup> نهادهای حسابداری حرفه‌ای نیست؛ در حقیقت به نظر می‌رسد که دانشگاه، کارکرد تخصصی خود را از دست داده است و این در حالی است که از این دیدگاه<sup>۳۴</sup> تکرار تکنیک‌های تخصصی و حرفه‌ای، که روش اصلی<sup>۳۵</sup> برای تأیید صلاحیت حرفه‌ای می‌باشد، تنها بر برنامه آموزش دانشگاهی متکی نیست.

نگاره‌ی ۴ نشان می‌دهد که محتوای آموزش در حسابداری باید بر اساس یافته‌های تحقیقاتی که دانشجویان پس از دوره‌ی آموزش باید در حرفه انجام دهند، ارزیابی شود. این مدل به هر حال بر چرخه‌ی بازخورد ممکن بین تحقیقات حسابداری و حرفه‌ی حسابداری تأثیر می‌گذارد که برای

نشان دادن چگونگی تغییرات حرفه حسابداری بر تحقیقات و آموزش حسابداری به کار می رود و به دنبال آن منجر به حذف تغییرات موثر در حرفه می شود.



نگاره (۴): یک مدل هنجاری شامل تحقیق

شکی نیست که سرمایه‌گذاری‌های مالی و انسانی مهمی در تحقیقات آکادمیک در ایالات متحده انجام شده است. اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده، از بهترین و پیچیده‌ترین قوانین حسابداری مالی در جهان است. مقالات حسابداری آمریکایی معمولاً در جهان بر اساس محتوا و فنون آموزش به عنوان بهترین شناخته می‌شوند. اما آن گونه که محققان کمیته جنکین (۱۹۹۴) یافتند، صورت‌های مالی در شکل فعلی و با محتوای فعلی خود، مخاطبان هدف را به خوبی تحت پوشش خدمات مورد نیاز قرار نمی‌دهند. این نتیجه‌ای است که توسط تحقیق گزارش شده توسط اپستاین و بریچارد<sup>۳۶</sup> (۱۹۹۹) نیز تأیید شده است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که اکثر کارهای انجام شده به عنوان تحقیق حسابداری منجر به عملکرد بهتر در حرفه نمی‌شود. مطالب و بحث‌های بعدی دلایل این عدم موفقیت آشکار را بیان می‌کنند.

### دلایل عدم موفقیت تحقیقات حسابداری

ماهیت تحقیق در هر علمی، اکتشاف است. بدون اکتشاف، هیچ تحقیقی نمی‌تواند کمک

شایانی به دانش نماید.

### عدم وجود پارادایم مشخص

برنال<sup>۳۷</sup> (۱۹۷۱) مشخصه اصلی استراتژی کشف را در تعیین دلایل و پیشینه انتخاب مسائل برای حل آن‌ها می‌داند. برخی محققین بر این عقیده هستند که حسابداری، فاقد یک پارادایم ضروری برای علم بودن است؛ استرلینگ<sup>۳۸</sup> (۱۹۷۲) بیان نموده است که روش تحقیق را نمی‌توان مستقل از سؤال تحقیق انتخاب نمود. سؤال تحقیق را نمی‌توان به تنهایی و بدون اینکه محقق باور داشته باشد که پاسخ به سؤال تحقیق بسیار بااهمیت است، صورت‌بندی نمود. اما این مطلب را نمی‌توان پیش از انجام تحقیق دانست. بنابراین یک محقق باید سؤال تحقیق خود را بر اساس اهمیتی که خود درک کرده است، انتخاب کند و این امر بر انتخاب روش تحقیق تأثیر خواهد گذاشت. استرلینگ در ادامه پیشنهاد می‌نماید که اگر تأکید و توجه محقق بر اثرات رفتاری حسابداری است، وی روش تحقیق خود را از علوم رفتاری انتخاب می‌نماید. اگر به دنبال بُعد ریاضیاتی حسابداری باشد، روش‌های تحقیق در علوم ریاضی، مناسب خواهد بود؛ او نتیجه می‌گیرد که مناسب بودن روش تحقیق را نمی‌توان بدون توجه به زمینه‌ای که سؤال تحقیق در آن مطرح می‌شود، تعیین نمود. اما می‌توان بیان داشت که بسیاری از سؤالات تحقیق را می‌توان با ترکیب رویکرد رفتاری و رویکرد ریاضی پاسخ داد.

طبقه	مثال	وظیفه	حسابداری
جداول طبقه‌بندی	علم اخترشناسی	طبقه‌بندی مشاهدات	مدل پانچولی / فرهنگ لغات (دارایی، بدهی و ...) / فرآیند عملیاتی (جبر، ریاضی و ...)
تحقیقات همبستگی	علم اخترشناسی	آزمون همبستگی روابط درونی و بیرونی طبقات	در واقع تمامی تحقیقات آکادمیک که تا به حال منتشر شده
علم	نجوم و فضاوردی	توسعه و آزمون تئوری‌ها و فرضیه‌ها	اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری (هنجاری)

نگاره (۵): طبقه‌بندی گلدرات<sup>۳۹</sup> از توسعه تحقیقات حسابداری (گلدرات، ۱۹۹۰)

برای مثال اگر ما می‌خواهیم دریابیم که چه عواملی شرکت را به سمت پذیرش یک رویه حسابداری خاص سوق می‌دهند، می‌توانیم آن را با ترکیب روش‌های کمی (مثل مطالعه موردی) و رویکرد تجربی (مانند تأثیر قیمت سهام و یا مشخصات ترازنامه) بررسی نماییم. جنبه دیگر اهمیت شناخت مناسب از زمینه‌ای که تحقیق در آن انجام می‌گیرد، توسط گلدرات<sup>۴۰</sup> (۱۹۹۰) بیان شده است. او پیشنهاد نمود که طبقه‌بندی ارائه‌شده در نگاره‌ی ۱ بسط داده شود تا حسابداری را نیز شامل شود.

از نگاره‌ی ۵ می‌توان دریافت که حسابداری فاقد یک پارادایم مشخص (فرضیات و تئوری‌های تحقیق) است. این دسته‌بندی برای بحث ما در خصوص اهمیت تحقیقات حسابداری ضرورت دارد. اگر حسابداری یک علم نیست (که البته ما با این عقیده مخالفیم) بنابراین هر تحقیقی که انجام می‌شود به تحلیل همبستگی محدود خواهد بود. در خصوص تحقیقات حسابداری، امکان زیادی وجود دارد که درجه بالای همبستگی وجود داشته باشد، زیرا داده‌های حسابداری و مشتقات آن‌ها (برای مثال قیمت سهام) به صورت تکراری استفاده می‌شوند.

### استفاده از مفروضات اشتباه

دلیل قابل‌اتکا بودن اکثر تحقیقات حسابداری مالی، وابسته بودن آن‌ها به اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری است که آن‌ها هم صورت‌های مالی مبتنی بر بهای تاریخی که برای مقاصد عمومی منتشر می‌شوند، مفید و حاوی اطلاعات موثر هستند. این فرض بر اساس فرضیه‌ی غلط خطی بودن (دمسکی<sup>۴۱</sup> ۲۰۰۱) و ثابت بودن اندازه‌گیری‌ها است که به سادگی در دنیای واقعی وجود ندارد. زوهار<sup>۴۲</sup> (۱۹۹۰ و ۱۹۹۷) و زوهار و مارشال<sup>۴۳</sup> (۱۹۹۴) پیشنهاد کردند که دنیای واقعی یک «دنیای کوانتومی» است که در آن ویژگی اندازه‌گیری‌ها و روابط همواره در حال تغییر است. ادبیات حسابداری حرفه‌ای، سرشار از انتقاداتی است که بر حسابداری مالی و گزارشگری مالی فعلی وارد شده است. شاید قابل‌توجه‌ترین و معتبرترین یافته که سایر تحقیقات بیشتر به آن اتکا می‌نمایند، در گزارش جنکین<sup>۴۴</sup> (۱۹۹۴) ارائه شده باشد. این گزارش در واقع بیان نمود که صورت‌های مالی مورد استفاده تحلیلگران و استفاده‌کنندگان خبره قرار نمی‌گیرد، زیرا

صورت‌های مالی در جهت ارزیابی شرکت‌ها به منظور سرمایه‌گذاری و اعتبار دهی تهیه می‌شوند و نه در جهت پیش‌بینی جریان‌های نقد آتی. به نظر می‌رسد که این یافته‌ها نشان‌دهنده‌ی این است که اهداف مطلوب و مورد نظر کسب نشده‌اند (اشنایدر<sup>۴۴</sup>، ۱۹۹۷). چنین استنباط می‌شود که تحقیقات مبتنی بر اصول عمومی پذیرفته‌شده‌ی حسابداری، توانایی ارتقای تئوری‌های هنجاری را به دلیل مفروضات اشتباه ندارد.

### انتظارات متفاوت

تحقیقات در حسابداری باید منجر به ارتقای عملکرد حسابداری شوند، همان‌گونه که هدف تحقیقات پزشکی ارتقای عملکرد پزشکی است؛ بسیاری از پیشرفت‌های امروزه پزشکی بدون تحقیقات انجام‌شده پزشکی غیرممکن می‌باشد. در این رشته، رابطه‌ای مستقیم بین تحقیقات پزشکی، آموزش پزشکی و حرفه پزشکی وجود دارد، درحالی‌که وضعیت حسابداری این‌طور نیست و شکاف گسترده‌ای بین آموزش حسابداری، تحقیقات حسابداری و حرفه حسابداری وجود دارد. نویسندگانی همچون بکستر (۱۹۸۸) کارسبرگ<sup>۴۵</sup> (۱۹۹۷) دمسکی (۲۰۰۱) هاپوود<sup>۴۶</sup> (۱۹۸۸) لی<sup>۴۷</sup> (۱۹۸۹) ماتز<sup>۴۸</sup> (۱۹۷۸) و والاس<sup>۴۹</sup> (۱۹۹۷) از جمله افرادی هستند که این فاصله را تأیید کرده‌اند و دلایلی مبنی بر وجود آن ارائه نموده‌اند.

محققان حسابداری (غالباً دانشگاهیان) و شاغلین حرفه، علایق و منافع مختلف و متضادی دارند. نکته‌ی مهم این است که اکثر محققان به نیازهای کوتاه مدت و سریع شاغلین حرفه بی‌توجه هستند. درحالی‌که شاغلین در حرفه خواستار تحقیقات کوتاه مدت هستند که نتایج آن را بتوان در حل سریع مشکلات حرفه به کار گرفت. اما تأکید و توجه محققان بر ارتقای دوره‌های آکادمیک و ایجاد اعتبار حرفه‌ای بر مبنای مقالات منتشر شده است. در واقع وضعیت و ارزیابی تحقیقات بر اساس تعداد نشریات منتشرکننده یافته‌های تحقیق آن‌هاست (برین و دیگران<sup>۵۰</sup>، ۱۹۹۶) و نه بر اساس کیفیت مسئله یا یافته‌های تحقیق.

در نگاره‌ی ۶ یک مدل جامع ارائه شده است که دسته‌ی پیچیده‌تری از ارتباطات بین آموزش، حرفه، تحقیق و عملکرد در حرفه حسابداری را نشان می‌دهد.

نشانه‌ی شکست تئوری هنجاری و تحقیقات مرتبط به آن، واکنش‌هایی است که استفاده‌کنندگان در مقابل مقالات منتشره شده حسابداری بروز می‌دهند. در واقع استفاده‌کنندگان در نتیجه اضافه‌بار اطلاعاتی، ناشی از تحقیقات و مقالات دانشگاهی به دنبال استفاده از سایر منابع اطلاعات برای یافتن اطلاعات به موقع و قابل‌اتکا رفته‌اند و نتایج تحقیقات را وانهاده‌اند. بنابراین استفاده‌کنندگان، پارادایم تحقیق خود را بر اساس نیازهای اطلاعاتی جزئی و تک به تک، گسترش می‌دهند، نه بر اساس نسخه‌های خلاصه‌ای که شامل تجویزها، قوانین و تئوری‌ها (هنجاری، اثباتی و بنیادی) است.

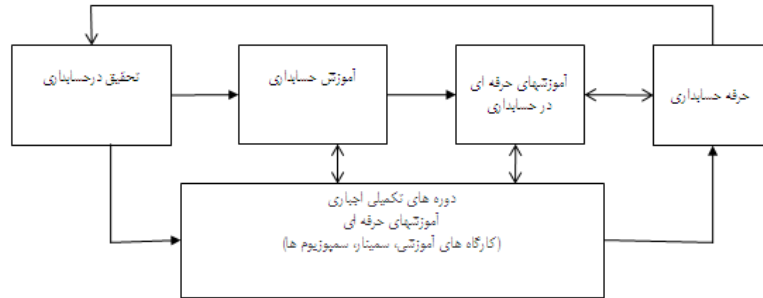
### وجود تعصبات

شاید علت عدم پذیرش یافته‌های تحقیقات توسط داوران و ویراستاران نشریات معنبر، آن باشد که این یافته‌ها، چالش‌ها یا تهدیدهایی را برای برخی از ارزش‌ها و جایگاه‌های پر سابقه و مهم مثل تئوری هنجاری و اصول عمومی پذیرفته‌شده‌ی حسابداری مطرح می‌نماید. پیش از این لی (۱۹۹۹) عضویت در کمیته‌ی اجرایی انجمن حسابداری آمریکا را مورد مطالعه و بررسی قرار داده و نتیجه گرفته بود که این امر در طول تاریخ، تحت سلطه افراد آکادمیک و تنها شامل سه دانشگاه بزرگ آمریکایی بوده است.

اخیراً یافته‌های تحقیق برین و همکاران (۲۰۰۱) به طور مشابه نشان داد که چرا بسیاری از دانشگاهی‌های مالی و حسابداری بریتانیا در نشریات معتبر مقاله به چاپ نمی‌رسانند. دلایل به دست آمده عبارت بودند از: «عدم حضور در شبکه‌های ارتباطی آمریکا، عدم استفاده از داده‌های آمریکایی و وجود قیود و الزام‌های روش‌شناسی آمریکایی». در تأیید این امر، مدارک نشان می‌دهد که این نشریات، با اندکی استثنا، تحقیقاتی که از روش میدانی استفاده کرده‌اند را



نمی‌پذیرند. متعاقباً بر اساس پژوهش تجربی یانگ و سلتو<sup>۵</sup>(۱۹۹۳) تأیید شد که محققان حسابداری بسیار کمی در تحقیقات خود طرح‌ها و روش‌های میدانی را انتخاب می‌کنند.



نگاره (۶): ارتباط مطرح میان تحقیق، آموزش و حرفه

### فرآیند تحقیقات دانشگاهی

بررسی فرآیند تحقیقات دانشگاهی نشان می‌دهد که زمان انجام برخی از تحقیقات بسیار طولانی است و نتایج تحقیق با سرعت کمی به دست می‌آیند، به طوری که شاغلین در حرفه، آن‌ها را برای حل مشکلات کوتاه مدت خود نامربوط می‌دانند. بکستر (۱۹۸۸) بیان می‌کند: «افراد شاغل در حرفه دلایل بسیاری برای نادیده گرفتن نسر واقعه‌ی بی‌اعتبار دانستن تحقیقات آکادمیک دارند. آن‌ها از جداول آماری و ریاضیاتی خود جدا شدند. آن‌ها احساس می‌کنند که محققان بیش از حد به اثبات رابطه‌های موجود در «ادبیات حسابداری» توجه و تمرکز دارند؛ به عقیده‌ی آن‌ها تحقیق باید در کمال وضوح و کوتاهی نوشته شود و با نظم انجام گیرد و باید به آن اضافه کرد که تحقیق باید با روشی به هنگام و قابل دسترس به دست استفاده کنندگان برسد».

### عدم شناسایی نیاز استفاده‌کنندگان

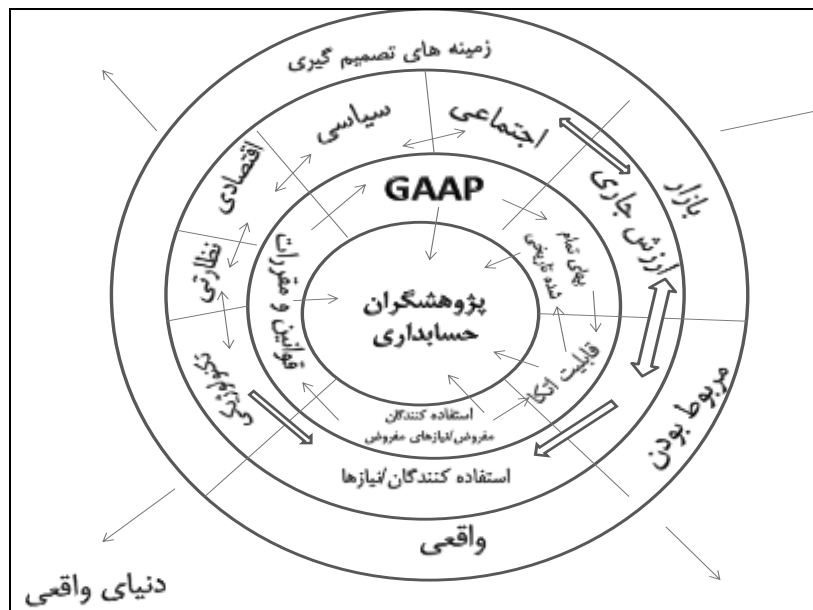
در واقع یک مشکل ارتباطی دوگانه وجود دارد. محققان و شاغلین در حرفه با یکدیگر مرتبط نیستند و صورت‌های مالی که از تلاش فعالین در حرفه به دست می‌آید، با استفاده‌کنندگان آن‌ها –

که فاقد ارتباط با محققان و شاغلین حرفه‌ای حسابداری هستند- رابطه‌ای برقرار نمی‌کنند؛ دلیل وجود این وضعیت آن است که به دلیل فقدان تحقیقات لازم، نیازهای استفاده‌کنندگان توسط شاغلین در حرفه شناخته نشده است و فرض می‌شود که این نیازها شناخته شده‌اند. این محیط با حضور نهادهای مختلف قانون‌گذاری حسابداری و انتشار سیاست‌های بدون تفکر اتفاقی و اجباری، بدتر و پیچیده‌تر هم می‌شود. فاصله‌ی میان محققان، حرفه و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری زمانی ایجاد می‌شود که چارچوب ماهیت منافع آن‌ها تفکیک شود. اگر حرفه‌ی حسابداری به طور گسترده آموختن حسابداری را به عنوان اولین هدف، مفهوم‌سازی نماید، این فاصله وجود نخواهد داشت. مفهوم‌سازی گسترده باعث می‌شود که به حرفه حسابداری فقط به دید تهیه‌ی صورت مالی نگریسته نشود، بلکه واکنش مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان به این که چه اطلاعاتی ارائه می‌شود، مورد توجه قرار می‌گیرد. هم چنین مباحثی مانند مدیریت مالی، مالیاتی، حسابرسی و سایر سیستم‌های سازمانی هم، در تهیه و استفاده از اطلاعات حسابداری درگیر می‌شوند و به عنوان بخشی از حرفه حسابداری لحاظ می‌گردند. اصلی‌ترین محدودیت در محیط فعلی تحقیق، فرضیات هنجاری و سنتی اصول عمومی پذیرفته‌شده در حسابداری است که هم ارزیابی اهداف فرضی و ادعاشده و هم مفهوم‌سازی روش‌های مختلف و بدیل‌ها را به طور موثر تحت تأثیر قرار می‌دهد.

بحث‌های بالا چند نتیجه در پی دارد: یکی این که تحقیقات حسابداری که با تئوری‌های هنجاری گره خورده‌اند، بیشتر در قالب عبارات دست‌وپاگیر اصول عمومی پذیرفته‌شده در حسابداری ارائه می‌شوند تا در قالب یک تحقیق معنادار و مفید. بنابراین زمینه‌ای که در آن حسابداری به عنوان یک علم، شایسته تحقیق شناخته شود باید مجدداً مفهوم‌سازی شود. به علاوه، بافت سازمانی که تحقیق در آن انجام می‌شود و ارتباط آن با آموزش و حرفه، می‌بایست با روشی جدید شناخته و عملیاتی شود.

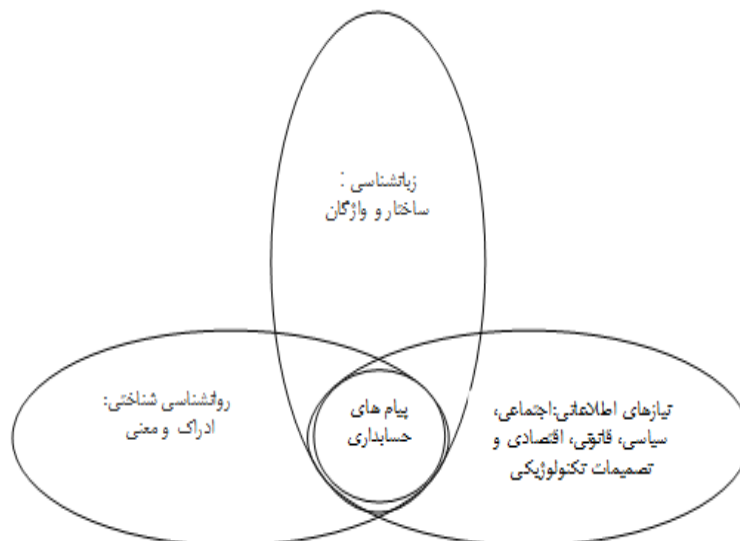
### مفهوم‌سازی و مدل‌سازی مجدد تحقیقات حسابداری

جوئل دمسکی<sup>۵۲</sup> در نطق خود به عنوان ریاست نشست سالانه‌ی انجمن حسابداری آمریکا در جورجیا تصریح کرد که تحقیقات حسابداری از هر لحاظ خطی است. به عبارت دیگر اغلب متدلوژی تحقیقات حسابداری بر اساس تجزیه و تحلیل‌ها و مدل‌هایی است که سؤالات و تجزیه و تحلیل‌های فرعی را به طور سخت‌گیرانه‌ای محدود می‌کند. در واقع، این نشانگر این است که تحقیقات حسابداری از حالت غیرخطی پویا<sup>۵۳</sup> و غیر عینی<sup>۵۴</sup> جهان واقعی، جدا شده است و باید حسابداری به عنوان ساختاری از علوم اجتماعی که جهت توصیف فعالیت‌های اقتصادی استفاده می‌شود، به رسمیت شناخته شود. از سوی دیگر، شواهد و مدارک نشان می‌دهد که تحقیقات حسابداری به خوبی با بافت جامعه مرتبط نیست.



نگاره (۷): محیط کلان و عوامل موثر بر پژوهشگران (ابن‌اندا و اشنايدر، ۲۰۰۵)

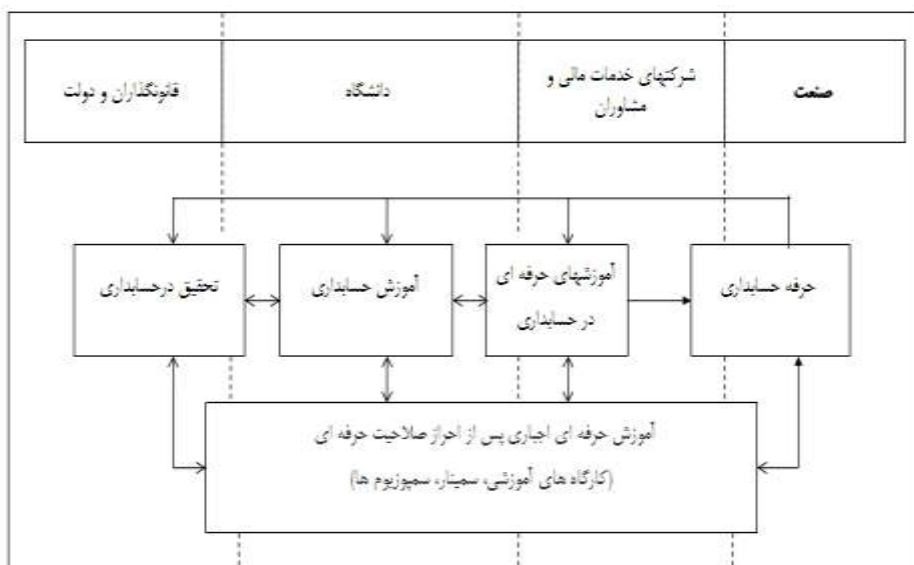
در نگاره ۷ سعی شده، نیروهای مختلفی که محقق در جریان تحقیق با آن مواجه است، نمایش داده شود. فضای خارج از دایره نشان‌دهنده دنیای واقعی جامعه است. اگر این شکل به صورت ریاضی مدل‌سازی شود، آن مدل شامل تعداد نامتناهی از توابع چند متغیره با همبستگی بالا و درون وابسته را تشکیل می‌دهد. به این معنی که هر چیزی که در دنیای واقعی اتفاق می‌افتد، با هر پدیده دیگری مرتبط است. این دیدگاه جهان کوانتومی است که توسط زوهار<sup>۵۵</sup> (۱۹۹۷، ۱۹۹۰) و زوهار و مارشال<sup>۵۶</sup> (۱۹۹۴) ارائه شده است.



نگاره (۸): رشته‌های تحقیقاتی احتمالی مرتبط با حسابداری (ایناندا و اشنایدر، ۲۰۰۵)

**دو دایره‌ی متحدالمرکز خارجی**، مجموعه‌ای از متغیرها و توابع موجود در «دنیای کوانتوم» را تشکیل می‌دهد که معمولاً در ارتباط با تصمیم‌گیری اقتصادی و تجاری و محرک‌های واقعی نیاز استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری است. نیازهایی مانند جنبه‌های اقتصادی،

اجتماعی، سیاسی، نظارتی و تکنولوژی های کار که این اطلاعات و داده های مورد نیاز استفاده کنندگان یا مورد استفاده عموم است یا گروه های خاص. آنها در بخش بزرگی قرار دارند که وجود آنها به طور موقت بر اساس نقطه ای در زمان حال، که محرک اطلاعات مورد نیاز و الویت های منحصر به فرد برای تصمیم گیری درست و تصمیم گیرندگان می باشد. این موضوع، اساس دنیای واقعی است که پدیده های پویا<sup>۵۷</sup> و متنوع<sup>۵۸</sup> در تغییر و تکامل هستند.



نگاره (۹): چهارچوب نهادی (سازمانی) از تحقیقات حسابداری، آموزش و حرفه (ایناندا و اشنا بدر،

۲۰۰۵)

**دو دایره داخلی** بیانگر «چرخ دنده»<sup>۵۹</sup> تحقیقات کلاسیک حسابداری است. که محدود و مقید به اصول عمومی پذیرفته شده در حسابداری و قوانین و مقررات حسابداری است که تعیین کننده جایگاه متغیرهای حسابداری بوده و به معنای روش های تعریف عملیاتی و اندازه گیری

این متغیرها می‌باشد. فرض حسابداران این است که «تئوری سودمندی برای تصمیم» باید توسط آن‌ها شناخته شود و عمومیت یابد.

به این دلیل که «جهان بینی<sup>۶</sup>» محقق حسابداری به طور چشمگیری متفاوت از استفاده‌کنندگان است، حسابداری کلاسیک از لحاظ مرتبط بودن و تأثیر قابل توجه در رفع نیازهای واقعی استفاده‌کنندگان اطلاعات و داده‌های حسابداری موفق نبوده و نه تنها سودمندی و ارتباط خروجی پرسش‌ها<sup>۶</sup>، بلکه مشروعیت حسابداری به عنوان رشته‌ی تحصیلی به ویژه در ایالات متحده را نیز به چالش کشیده است. شاید فقدان محتوای فکری، موجب شده است که «افراد نخبه» به دنبال رشته‌های دیگر بروند.

نگاره‌ی ۸ بیانگر این مطلب است که سایر رشته‌ها می‌توانند ابزاری برای تقویت و بهبود تحقیقات حسابداری باشند. آن‌ها بخشی از دنیای واقعی هستند که به دنبال شواهدی برای تغییر و پویایی (برای مثال انگیزش) و نیز بیان پیامدهای این تغییرات هستند. نگاره‌ی ۹ شامل نگاره‌ی ۶ است که به صورت عملیاتی با بافتی نهادی مرتبط است. ارتباطات در شکل به طور روشن به روابط بین عناصر ارائه شده و محیط اجتماعی که از تقاضا به تحقیقات حسابداری، آموزش و حرفه حمایت می‌کند، اشاره دارد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این مقاله تلاش شد تا با استفاده از مفاهیم موجود در حسابداری و مروری بر تحقیقات انجام شده بر روی ماهیت تحقیقات حسابداری، علل عدم موفقیت تحقیقات حسابداری در ارتقای رشته حسابداری مورد تجزیه و تحلیل قرار داده گیرد. بررسی ماهیت حسابداری نشان می‌دهد که حسابداری به عنوان یک پدیده در دنیای واقعی، هم چون پدیده‌های اجتماعی دیگر، بر پدیده‌های دیگر اثرگذار است و از آن‌ها تأثیر می‌پذیرد و نمی‌توان همچون پدیده‌های موجود در علوم طبیعی

با آن برخورد نمود و وجود روابط خطی را برای بررسی متغیرهای آن به عنوان پیش فرض پذیرفت. از طرف دیگر، وجود شکاف در انتظارات دانشگاهیان و اعضای حرفه سبب شده است تا این عدم موفقیت تشدید گردد. به گونه‌ای که اعضای حرفه از نتایج حاصل تحقیقات دانشگاهی به ندرت استفاده نمایند. بنابراین محققین دانشگاهی می‌توانند از یک سو با درک صحیح از پدیده‌های اجتماعی و بهره مندی از سایر حوزه‌های علوم انسانی مانند جامعه‌شناسی، روانشناسی، اقتصاد، و شناسایی نیازهای استفاده‌کنندگان با توجه به ماهیت تغییرپذیر دنیای واقعی، شکاف میان آموزش و حرفه‌ی حسابداری را کاهش دهند.

## پی نوشت ها

- 
- <sup>1</sup>Trivial
  - <sup>2</sup>Basic Facts
  - <sup>3</sup>Staubus
  - <sup>4</sup>Albrecht and Sack
  - <sup>5</sup>Demski
  - <sup>6</sup>Selto and Widener
  - <sup>7</sup>Inanga
  - <sup>8</sup>Ijiri
  - <sup>9</sup>Research Climate
  - <sup>10</sup>Kerlinger
  - <sup>11</sup>Theory-based social activity
  - <sup>12</sup>Miles and Huberman
  - <sup>13</sup>Patton
  - <sup>14</sup>Straus and Corbin
  - <sup>15</sup>Chambers
  - <sup>16</sup>Watts and Zimmerman
  - <sup>17</sup>Miller and Modigliani
  - <sup>18</sup>Sharpe
  - <sup>19</sup>Ball and Brown
  - <sup>20</sup>Tricker
  - <sup>21</sup>Ryan
  - <sup>22</sup>Caplan
  - <sup>23</sup>American Accounting Association
  - <sup>24</sup>Sterling
  - <sup>25</sup>Arnold

- <sup>26</sup>Brinn et al  
<sup>27</sup>Bublitz and Kee  
<sup>28</sup> Parker et al  
<sup>29</sup>Albrecht and Sack  
<sup>30</sup>The misleading tendency  
<sup>31</sup>And how well  
<sup>32</sup>Technical content  
<sup>33</sup>Qualifying examinations  
<sup>34</sup>Sight  
<sup>35</sup>Form the basis  
<sup>36</sup>Epstein and Birchard  
<sup>37</sup>Bernal  
<sup>38</sup>Sterling  
<sup>39</sup> Goldratt  
<sup>40</sup>Goldratt  
<sup>41</sup>Demski  
<sup>42</sup>Zohar  
<sup>43</sup>Zohar and Marshal  
<sup>44</sup> Schneider  
<sup>45</sup> Carsberg  
<sup>46</sup> Hopwood  
<sup>47</sup> Lee  
<sup>48</sup> Mautz  
<sup>49</sup> Wallace  
<sup>50</sup>Brinn et all  
<sup>51</sup>Young and Selto  
<sup>52</sup>Joel Demski  
<sup>53</sup>The dynamic non-linear  
<sup>54</sup>non-objective  
<sup>55</sup>Zohar  
<sup>56</sup>Zohar and Marshal  
<sup>57</sup>dynamic  
<sup>58</sup>kaleidoscopic  
<sup>59</sup> Pin wheel  
<sup>60</sup>world view  
<sup>61</sup>The output being questioned

### منابع و مأخذ

1. EM. Goldratt.(۱۹۹۰).What is this thing called theory of constraints .  
What is this thing called theory of constraints.



- 
2. Eno L. Inanga و Wm Bruce Schneider (۲۰۰۵). The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication. *Critical Perspectives on Accounting*. ۲۴۸-۲۲۷ ،
  3. RI. Tricker (۱۹۷۸). Research in Accounting. Arthur Young lecture no ۱. *Glasgow University Press*.