

## بررسی تحلیلی اثبات‌گرایی و رئالیسم انتقادی در پژوهش‌های حسابداری

محمد رضا وطن پرست<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۲/۲۶

تاریخ پذیرش: ۹۴/۰۶/۱۵

### چکیده

در این مقاله به مرور فلسفه اثبات‌گرایی و رئالیسم انتقادی پرداخته شده است. بررسی این الگوهای پژوهش با شناسایی انگیزه‌هایی که منجر به کشف رئالیسم انتقادی شده‌اند، آغاز می‌گردد. این امر از طریق بررسی مواردی همچون هستی‌شناختی، معرفت‌شناختی، روش‌شناختی و روش‌ها و فلسفه‌های رایج در پژوهش‌های حسابداری صورت می‌پذیرد. مبنای نظری فلسفه رئالیسم انتقادی و مفروضات مربوط به هستی‌شناختی و معرفت‌شناختی آن در جهت ایجاد مفهوم حقیقت و اعتبار معیارهای اساسی این نوع از پارادایم‌ها می‌باشد. از این رو، می‌توان پارادایم نوینی در جهت ارتباط رئالیسم انتقادی با پژوهش‌های حسابداری را مدنظر قرار داد. هدف اصلی از این بحث، استفاده از رویکردهای متفاوت پژوهش برای حسابداری و کمک به محققان حسابداری برای بکارگیری روش‌های متفاوت پژوهش می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** پژوهش حسابداری، پارادایم‌های پژوهش، اثبات‌گرایی، رئالیسم انتقادی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41

<sup>۱</sup> استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت، (vatanparast@iaurasht.ac.ir)

### مقدمه

شناخت ماهیت پژوهش برای دانش و آگاهی بشر امری ضروری و اجتناب ناپذیر می‌باشد. هستی و هویت تمامی علوم بر بنیان‌های پارادایمی و نظری پژوهش استوار است که هر یک از دیدگاه روش‌شناسی خاص خود به تحلیل دنیای پیرامونی و محیط اجتماعی می‌پردازد. به طور کلی می‌توان هدف اصلی تمامی علوم را شناخت صحیح واقعیت دانست، اما تفاوت دیدگاه نسبت به هستی‌شناسی و معرفت‌شناسی منجر به بروز تفاوت در نحوه شناخت از واقعیت می‌گردد. برای دانستن چگونگی ورود به واقعیت، پارادایم‌های متفاوتی از علم معرفی شده‌اند. این پارادایم‌ها شامل اثباتی، تفسیری و انتقادی می‌باشند که با رویکردهای کمی و کیفی سعی در پاسخ‌گویی به سوالات مطرح در این پژوهش داریم. البته می‌توان فلسفه اثبات‌گرایی علوم اجتماعی را به لحاظ تبیینی که از علم و جامعه دارند مورد بررسی قرار داد. اگرچه در این دیدگاه، ماهیت علم در حال تغییر بوده و قوانین اجتماعی می‌توانند دچار محدودیت‌هایی شوند که در پژوهش نیز تأثیرگذار است، اما پارادایم‌ها فرصت توسعه نظریات علمی را فراهم کرده و نوید بخش ظهور پارادایم‌های نوین هستند.

### فلسفه و روش پژوهش

برای چندین دهه، ساختار و تأییدپذیری تئوری در حسابداری تحت سلطه پارادایم اثبات‌گرایی بوده است. با این حال تعداد فزاینده‌ای از محققان حسابداری با اتخاذ پارادایم تفسیری و بکارگیری تئوری‌های انتقادی به همراه روش‌های پژوهش کیفی که با مفاهیمی همچون هستی‌شناختی پشتیبانی می‌شوند سعی در تغییر این مسیر نموده‌اند.

نقطه آغازین بررسی فلسفه پژوهش، توجه به سوال پژوهش می‌باشد. براین اساس پژوهش خوب، پژوهشی است که روش‌های مورد استفاده برای آن برخاسته از سوال پژوهش باشد (آبرنتی و دیگران، ۱۹۹۹). سوال خاص پژوهش و روش‌های مورد استفاده برای پاسخ‌گویی به آنها متکی بر روش‌شناسی پژوهش بوده که به نوبه خود در برگیرنده مفروضاتی متشکل از فلسفه هستی‌شناختی و معرفت‌شناختی می‌باشد. بنابراین، اساسی‌ترین نکته در پاسخ‌گویی به سوالات پژوهش، نگرش فلسفی محقق نسبت به موضوع پژوهش است.

مفروضات هستی‌شناختی، دیدگاه محقق نسبت به دنیای پیرامون و آنچه را که به عنوان واقعیت<sup>۱</sup> می‌تواند باشد را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برآیند هستی‌شناختی، معرفت‌شناسی می‌باشد که مرتبط با نظریه دانش، ماهیت و محدودیت‌های مربوط به آن بوده و اینکه مردم چگونه نسبت به جهان پیرامون خود کسب معرفت می‌نمایند (بلکبرن، ۱۹۹۶). دیدگاه‌های هستی‌شناختی محققان، باورهای معرفت‌شناسی آنها را شکل می‌دهد که این امر به درک بهتر از واقعیت و ارتباط بین محقق و موضوع پژوهش نیز کمک می‌کند. اگرچه مخالفان سنتی واقعیت را می‌توان در طرفداران مکتب‌هایی مانند مادی‌گرایی و آرمان‌گرایی<sup>۲</sup> جستجو نمود.

اثبات‌گرایی بسیار عینی‌تر از واقعیت واحد و مشترک است. از دیدگاه اثبات‌گرایان هر چیزی که از طریق حواس قابل لمس و درک باشد، واقعی است (سارانتاکوس، ۲۰۰۵). در این دیدگاه، واقعیت، مفهومی است که به طور مستقل از ادراک و تفکر انسان وجود دارد و می‌توان دنیای پیرامون را از طریق روابط علی و معلولی و با دقت زیاد تشریح نمود (گوبا و لینکلن، ۱۹۹۸). از منظر روش‌شناسی، الزامات اثبات‌گرایی برای تعمیم‌پذیری و اصول جهان‌شمول بدان معنی است که استفاده از روش‌های کمی و دقت و سودمندی از نظریه‌های بدست آمده در این روش، ناشی از ظرفیت آنها برای تبیین و پیش‌بینی پدیده‌ها است. با این وجود، ابزارگرایی به عنوان زیرمجموعه‌ای از جهان‌بینی اثبات‌گرایان فقط به واسطه کمک در پیش‌بینی پدیده‌ها و نه لزوماً به جهت توان توضیحی<sup>۳</sup> مورد استفاده قرار می‌گیرد (فریدمن، ۱۹۵۳).

برای روش‌شناسی باید قوانین عام (علوم دقیق)<sup>۴</sup> و یا تفریدی (اندیشه‌نگاری)<sup>۵</sup> را مدنظر قرار داد. پژوهش‌های حسابداری برای داشتن پشتوانه قوی اقدام به نمونه‌گیری، محاسبه دقیق و تجزیه و تحلیل فرضیه‌هایی می‌کنند که از پشتوانه نظری برخوردارند. این روش با نوعی اعتراض روبرو شده که در نتیجه آن مفاهیم علوم دقیق و اندیشه‌نگاری مطرح شده است. تفاوت این دو مفهوم، ریشه در تفاوت‌هایی دارد که بین مفروضات دانش مبتنی بر علوم اجتماعی وجود دارد. کاربرد قضاوت‌های شخصی در این علوم باعث می‌شود تا برای هستی‌شناسی از مفروضات اندیشه‌نگاری استفاده شود که نتیجه این امر چیزی جز یک فرض ضد اثبات‌گرایی درباره معرفت‌شناسی نخواهد بود.

در بهترین حالت، اثبات‌گرایی نشان می‌دهد که رفتار انسان را می‌توان به قوانین عام (علوم دقیق) که در آن رفتار جوامع انسانی از اهمیت کمتری برخوردار است، محدود نمود. همانگونه

که اشاره شد این نوع پژوهش‌ها غالباً علمی، ساختارمند، دارای پایه نظری قابل قبول، به دنبال ایجاد ماهیت علی و معلولی و دارای اعتبار تجربی می‌باشند که از تحلیل‌های آماری جهت آزمون و تاییدپذیری نظریه‌ها استفاده می‌کنند. برخلاف فلسفه اثبات‌گرایی، در مکتب آرمان‌گرایی، این مفهوم که رفتار انسان مبتنی بر جبر باشد را قویاً رد می‌کند و به معانی پدیده‌ها به صورت متنی، تاریخی و اجتماعی پرداخته می‌شود. در دیدگاه تفسیری، واقعیت عینی نیست بلکه ذهنی است و صرفاً از طریق نگاه مردم قابل تشخیص است و زندگی اجتماعی انسان‌ها به دست خودشان ساخته می‌شود. واقعیت، خارج و مستقل از آگاهی انسان نیست. واقعیت در دیدگاه تفسیری، منتظر کشف نمی‌ماند، بلکه در هر لحظه ساخته می‌شود.

از نظر آرمان‌گرایان، واقعیت مفهومی ذهنی، نسبی و غیرمادی است که برگرفته از تجربه‌ها، تفسیرها و ساختارهای ذهنی است. در این دیدگاه، مناسب‌ترین شیوه برای مطالعه رفتار انسان‌ها روش‌های مبتنی بر تجزیه و تحلیل تاریخی، قوم‌نگاری<sup>۶</sup> نظریه انتقادی، جامعه‌شناختی و هرمنوتیک می‌باشد. در این پارادایم، افراد دارای اهمیت بوده و از ویژگی اندیشه‌نگاری برخوردار هستند و مقوله پژوهش با رویکردی طبیعت‌گرایانه سعی در انطباق خود با روش‌های کیفی پژوهش دارد. با این حال حتی در روش فکری و جهان‌بینی آرمان‌گرایانه نیز مواضع واگرا<sup>۷</sup> وجود دارد. به عنوان مثال، بر اساس ساختارگرایی، واقعیت‌ها چندگانه و متعدد هستند، زیرا واقعیت مفهومی ذهنی و متکی بر ساخت و سازهای اجتماعی است (برگر و لاک، من، ۱۹۹۶).

روش دیگر، نظریه انتقادی است که تعامل بیشتری با نظریه آرمان‌گرایی دارد. بر این اساس، سازوکارهای تاریخی شکل دهنده واقعیت‌ها بوده و محققان و روشنفکران قادر به تغییر نظم اجتماع هستند (پری و ریگه، ۱۹۹۷). نظریه پردازان انتقادی شکل تعدیل شده‌ای از آرمان‌گرایی را مورد پذیرش قرار می‌دهند. در شیوه پژوهش نظریه پردازان انتقادی، مدل سازی ریاضی و آماری آنگونه که مورد علاقه اثبات‌گرایان می‌باشد، چندان مورد استقبال قرار نمی‌گیرد و استفاده از روش‌های کمی به حداقل می‌رسد و به جای آن بر تبیین‌های تاریخی تاکید می‌گردد (چوا، ۱۹۸۶). پیروان نظریه انتقادی به دنبال جلب مزایا و نکات مثبت دو پارادایم اثباتی و تفسیری و رفع نکات منفی آنها هستند. محقق انتقادی ممکن است متکی بر روش‌شناسی قوم‌نگاری انتقادی به طراحی تحقیق خود پردازد. در این مطالعه، محقق به دنبال پیگیری تغییراتی

در چگونگی فکر کردن مردم، فعال شدن گروه‌های کنش محور و کمک به افراد در بررسی شرایطی که در آن زندگی می‌کنند، می‌باشد.

### فلسفه پژوهش در حسابداری

علی‌رغم رشد و پیشرفت رویکردهای تفسیری، پژوهش‌های حسابداری همچنان تحت سیطره هستی‌شناسی<sup>۸</sup> و عینی‌گرایی<sup>۹</sup> می‌باشد. برای مثال، پژوهش‌های مجلات پیشرو در حسابداری نشان می‌دهد که بیشتر مقالات منتشر شده برگرفته از نتایج تئوری اثباتی و اقتصادی می‌باشد (بونر، ۲۰۰۶). چنین پیشینه پژوهش‌هایی در حسابداری بیانگر استفاده از رویکرد علمی مناسب برای کشف، تبیین و پیش‌بینی پدیده‌های حسابداری است که متکی بر دیدگاه هستی‌شناسی بوده و بر این نکته تأکید دارد که مفهوم واقعیت در حسابداری را می‌توان بر اساس تجربه‌های حسی مورد بررسی و فرضیه‌های حسابداری را از طریق آزمون‌های آماری مورد تعمیم قرار داد. درحقیقت، ضرورت پژوهش‌های تجربی به عنوان رویکرد پژوهش‌های مسلط را می‌توان به ویژگی تئوری اثباتی حسابداری نسبت داد. محققان تئوری اثباتی حسابداری مواضع رفتارگرایی را نیز تصدیق می‌کنند. بر این اساس، یک فرایند ذهنی می‌تواند در قالب رفتارهای قابل مشاهده تعریف شود. به عنوان مثال، زمانیکه در قراردادهای بدهی با محدودیت همراه هستیم، مدیران تمایل به انتقال سود از دوره آتی به دوره جاری دارند.

تئوری اثباتی حسابداری از بسیاری جهات مورد انتقاد قرار گرفت. از جمله آنکه در علوم انسانی نمی‌توان همانند علوم طبیعی به قوانین ثابت و دقیق دست یافت. اخیراً بسیاری از محققان حسابداری در زمینه‌هایی مانند آرمان‌گرایی و طبیعت‌گرایی نیز پژوهش‌هایی را انجام داده‌اند که نقطه عطفی برای مورخان حسابداری و نظریه پردازان افراط‌گرا<sup>۱۰</sup> تلقی می‌شود که استفاده از روش‌های انتقادی و ساختاری را توصیه می‌نمایند (چو، ۱۹۸۶ لافالین ۱۹۸۷). این مدل از پژوهش‌ها، بیشتر جنبه تفسیری داشته و متکی بر این مفهوم کلی می‌باشد که اطلاعات حسابداری دارای ساختاری سیاسی، اجتماعی و ذهنی است (هاینس، ۱۹۹۱).

اصول حسابداری و مفاهیم مالی که توسط نهادهای قانون‌گذار مربوطه تدوین می‌شوند، ممکن است تحت شرایط خاص سیاسی، اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی مورد بازبینی مجدد قرار گرفته و یا حتی گسترش یابند. با این تغییر و تحول در مبانی حسابداری بحث و استدلال

برای ماهیت واقعیت، تجربه گرایی و بیان دیدگاه‌های مختلف در خصوص کشف معانی واقعیت حسابداری، تقریباً به اوج خود می‌رسد. اگرچه برخی مفاهیم مانند مفروضات هستی‌شناختی، معرفت‌شناختی و روش‌شناختی نیز در تشدید این مواضع بی‌تأثیر نبوده‌اند. در این میان، پیروان فلسفه اثبات‌گرایی-مادی‌گرایی در تقابل با حامیان فلسفه تفسیرگرایی-آرمان‌گرایی قرار می‌گیرند که از دید بسیاری از صاحب‌نظران به میدان نبرد در جنگ بین پارادایم‌ها<sup>۱۱</sup> تشبیه شده است (بیسمن، ۲۰۰۲).

روش‌های اثبات‌گرایی و تفسیرگرایی دارای اهمیت زیادی در پژوهش‌های حسابداری هستند (اگرچه هر کدام دارای نقاط ضعفی هم می‌باشند که بیان آنها در این گفتار نمی‌گنجد). پژوهش‌های اثباتی به شکل خاصی به تبیین پدیده‌های حسابداری می‌پردازند و روش تفسیری نیز با استدلال‌های معتبر و منطقی به سایر ساختارها از جمله متغیرها، رفتارها و اثرات آنها نیز اشاره می‌کنند. ارتباط بین نظریه و عمل به پژوهشگران حسابداری برای تقسیم بندی بین وسیله و هدف کمک می‌کند. به بیان دیگر، حسابداران باید فقط به مشاهداتی که برای رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان و تصمیم‌گیران مفید است، توجه نموده و نباید خود را به مقوله‌های قضاوتی راجع به اهداف تصمیم‌گیرنده و استفاده‌کننده از اطلاعات درگیر نمایند (چوا، ۱۹۸۶).

### اثبات‌گرایی در حسابداری

مفهوم تئوری اثباتی حسابداری توسط واتس و زیمرمن<sup>۱۲</sup> در دهه ۱۹۷۰ گسترش یافت. هدف اصلی از پژوهش اثباتی بیان ارتباطات رفتاری در حسابداری می‌باشد که پایه و اساس آن پژوهش‌های مبتنی بر مشاهده و تجربه است. این تئوری به روابط میان اشخاص مختلفی که منابع واحد تجاری را تامین می‌کنند، توجه دارد و چگونگی کمک حسابداری در انجام این وظیفه را مورد توجه قرار می‌دهد. پژوهش اثباتی در حسابداری از نیمه دوم قرن بیستم به پارادایم مهمی برای پژوهش‌های حسابداری تبدیل شد. قبل از این دوره، بیشتر پژوهش‌های حسابداری عمدتاً حول رویکرد دستوری پایه‌گذاری می‌شد. مانند پژوهش استرلینگ و چمبرز که بدون بررسی رویه‌های موجود حسابداری در آن زمان، در خصوص پدیده تورم بعد از جنگ جهانی اول در آمریکا صورت‌گرفت (نیکومرام، بنی‌مهد، ۱۳۸۸).

این رویه تا دهه ۱۹۶۰ ادامه داشت تا اینکه در این زمان افرادی مانند بال و براون (استرالیایی)، بی‌ور، فاما و... با استفاده از رویکرد اثباتی، پژوهش‌های حسابداری را از طریق فرضیه‌ها و روش آماری مورد آزمون قرار دادند. البته با گذشت زمان انتقاداتی نیز نسبت به رویکرد اثباتی مطرح گردید که مهمترین آن به دلیل عدم وجود بار ارزشی<sup>۱۳</sup> و به عبارت دیگر، عدم وجود قضاوت‌های ارزشی در این نوع از پژوهش‌ها است. آنچه مسلم است در پژوهش‌های حسابداری اعمال قضاوت‌های ارزشی ضرورت دارد. پژوهش‌های اثباتی، بدون اعمال قضاوت ارزشی در مورد اینکه رویدادها چگونه باید باشند، تنها آنچه را که هست، توصیف می‌کنند. این در حالی است که در تئوری‌های دستوری<sup>۱۴</sup>، قضاوت‌های ارزشی اعمال می‌شود و این تئوری‌ها شامل مفروضاتی است که چگونگی رویدادها را تشریح می‌کند. به نظر منتقدین، تئوری اثباتی به دلیل اتکاء بیش از حد بر مشاهده و استقراء بیشتر نگرشی جامعه‌شناختی درباره حسابداری تا دستورالعملی برای بهبود رویه‌های حسابداری دارد.

### ظهور رئالیسم انتقادی<sup>۱۵</sup>

پس از رشد و شکوفایی اثبات‌گرایی در جوامع علمی، تفکر واحد بودن روش‌شناختی میان علوم طبیعی و علوم انسانی متولد شد. بر اساس پارادایم اثبات‌گرایی، علوم انسانی به لحاظ روش‌شناختی از روش‌های علوم طبیعی تبعیت می‌کند. میراث اثبات‌گرایی در حسابداری، به رفتارگرایی در اواخر قرن بیستم منتهی شد. رئالیسم انتقادی ریشه در تلاش‌های نظری برای غلبه بر اثبات‌گرایی و تجربه‌گرایی حاکم بر تفکر فلسفی، به‌ویژه در فلسفه علم داشته است. در واقع مفهوم رئالیسم انتقادی را تعدادی از نویسندگان در انگلستان در خلال سال‌های دهه ۱۹۷۰ بنیان نهادند. در این دهه بود که روی باسکار<sup>۱۶</sup> به عنوان پایه‌گذار این نظریه همگام با نقدهای جدی فلسفی بر تجربه‌گرایی و اثبات‌گرایی، در چارچوب بررسی، فهم و تبیین علم، رئالیسم انتقادی را از درون سنت انتقادی مادی‌گرایی به دنیای علم معرفی نمود.

پیروان این نگرش فلسفی بر این باور بودند که نباید در قالب ارائه نظریه به مطالعه و جمع‌آوری اطلاعات پرداخت، زیرا هر ساختار نظری افق دید محقق را محدودتر می‌کند و به همان اندازه او را از واقعیت و تبیین صحیح آن دور می‌دارد. رئالیسم انتقادی به عنوان فلسفه علم، رقیب جدی فلسفه اثبات‌گرایی علم و روش‌شناختی‌های تجربی محسوب می‌شود. بسیاری از

پژوهشگران، پژوهش‌ها و نظریه‌پردازی‌های خود را بر مبنای فلسفه علم و تفاوت میان هستی‌شناسی و معرفت‌شناسی بنا کرده‌اند (باسکار، ۱۹۷۵).

چنین رویکردی نسبت به رویدادها ناشی از یک بستر عمیق‌تر و جدی‌تر می‌باشد که در حوزه فلسفه و معرفت‌شناختی قابل طرح است. به عبارت دیگر، اگر هیچ محقق و هیچ ذهن‌شناسایی برای شناخت وقایع و رویدادها وجود نداشته باشد، بازهم آن رویدادها وجود خواهند داشت و ایجاد آنها به اعتبار ذهنی افراد وابستگی ندارد.

پیش‌فرض رئالیسم انتقادی وجود دو ویژگی عینیت و ذهنیت، تمایز و ارتباط میان آنها و ارائه معیاری جهت میزان انطباق یافته‌های ذهنی با وقایع عینی است. همان‌طور که گفته شد، در این الگوی فکری محقق تلاش می‌کند واقعیات عینی را از منظری که مورد پردازش قرار داده بنگرد، به همین جهت جمع‌آوری اطلاعات، تجزیه و تحلیل، نتیجه‌گیری و نهایتاً بررسی میزان انطباق آن با واقعیت عینی همگی به صورت گزینش شده صورت می‌گیرند؛ اما در مقابل این نظریه، در اثبات‌گرایی به طور عام و رفتارگرایی به طور خاص، فعالیت‌های علمی و فکری محقق برای جمع‌آوری اطلاعات بدون چارچوب‌های از پیش تعیین شده نظری امکان‌پذیر نمی‌باشد.

به عبارت دیگر، در روش‌شناسی علمی رویکرد خالی کردن ذهن از اطلاعات و معلومات پیشین و تلاش به جمع‌آوری اطلاعات با ذهنی آزاد از معلومات، هدف اصلی می‌باشد که با به‌کارگیری روش استقرا به گردآوری اطلاعات آماری، تجربی و عینی از پدیده‌های موردنظر پرداخته می‌شود و سپس نظریه‌ای متناسب با آن تدوین می‌گردد. البته باید اشاره کرد که رئالیسم انتقادی ترکیبی از روش‌های کمی و کیفی را برای بررسی پدیده‌ها مورد استفاده قرار می‌دهد. رویکرد کیفی از طریق غنا بخشیدن به یافته‌ها و رویکرد کمی با استفاده از مفاهیم آماری به تعمیم‌پذیری بیشتر برای الگوهای مورد مشاهده در داده‌ها کمک می‌نمایند. محقق رئالیسم انتقادی ممکن است در ابتدا با استفاده از روش استقرا و سپس با رویکرد فرضیه‌ای - قیاسی (که بیشتر در پژوهش‌های حسابداری مورد استفاده است) اقدام به حل مساله نماید.

### حقیقت<sup>۱۷</sup> و رئالیسم

در رویکرد رئالیستی، اعتقاد به رابطه عینی - ذهنی به جای رابطه ذهنی - ذهنی (دیدگاه متعلق به آرمان‌گرایی) به عنوان یک اصل اساسی مورد پذیرش می‌باشد. التزام به این نظر که فرایند



پژوهش می‌تواند مستقل و جدا از آنچه که مورد مطالعه قرار می‌گیرد، با این دیدگاه که فرایند پژوهش صرفاً با دیدگاه رئالیستی (واقع‌گرایانه) امکان پذیر است، انطباق دارد. البته دیدگاه رئالیستی به این نکته نیز توجه دارد که هرگونه ابهام میان رابطه محقق و شیوه عمل او در پژوهش از یک طرف و موضوع مورد مطالعه از طرف دیگر می‌تواند پیچیدگی‌هایی را بدون دلیل بر پژوهش علمی، تحمیل نماید (ایمان، ۱۳۹۱).

قبول واقعیت مستقل از ذهن، به محققان اجازه می‌دهد که درباره کشف پدیده‌ها و روابط بین آنها فکر یا صحبت نمایند. بنابراین هر پدیده اجتماعی می‌تواند مستقل از ذهن نیز وجود داشته و حتی با دیگر پدیده‌ها نیز ارتباط برقرار نماید. در دیدگاه رئالیستی، حقیقت، به معنای درستی و صحت است که درون واقعیت وجود دارد. این درستی و صحت مستقل از انسان و واقعیتی که در آن قرار دارد، قابل جستجو است. در نتیجه، در پژوهش علمی لازم است از طریق بررسی‌ها و آزمون تجربی، حقیقت، مستقل از موضوع مورد مطالعه که به صورت عام در واقعیت قرار دارد کشف شود. حقیقت در این مفهوم دربرگیرنده معنایی است که سازنده حقیقت به آن اعتقاد دارد. بنابراین، در این رویکرد، درستی و حقیقت به معنای انطباق نظر محقق با واقعیت خارج از خود نیست، بلکه بحث از توافق و آن هم نه بر مبنای یک مورد خارجی، بلکه بر سر منافع و ارزش‌های درونی است. از این رو، در رئالیسم آن چیزی درست است که در هر زمان و مکان خاصی، بر آن توافق صورت گیرد (بیسمن، ۲۰۰۲).

### ارتباط رئالیسم انتقادی با پژوهش در حسابداری

در بخش‌های قبلی، به انتخاب شیوه‌ای ترکیبی و مکمل برای روش‌شناسی و پارادایم رئالیسم انتقادی در چارچوب گسترده‌ای از پژوهش‌های حسابداری اشاره شد. رئالیسم انتقادی را می‌توان به عنوان یک پارادایم جایگزین در پژوهش‌های حسابداری در نظر گرفت. ماهیت خاص حسابداری و پدیده‌های مرتبط با آن دلیل مناسبی برای استفاده از این رویکرد در پژوهش‌های حسابداری می‌باشد. حسابداری و مفاهیم مرتبط با آن، ساخته و پرداخته انسان است و فرایند تصمیم‌گیری نیز به عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر از بازخورد اطلاعات حسابداری با جنبه‌های انسان‌شناختی، به خصوص در زمینه حسابداری رفتاری مانند حسابرسی، حسابداری مدیریت و... ارتباط تنگاتنگی دارد (هندرسون، ۱۹۹۲). اگرچه اثبات‌گرایان تا حدی به اهمیت جنبه رفتاری حسابداری اذعان دارند ولی نسبت به بکارگیری آن در پژوهش‌های خود با تردید برخورد

می‌نمایند (واتس و زیمرمن، ۱۹۷۸). از سوی دیگر، محققان تفسیرگرا نیز با پیروی از مفاهیم رفتاری حسابداری سعی در اعمال عقاید و دیدگاه‌های خود در ساختار روابط قدرت و مقوله‌هایی مانند مشروعیت و هنجارهای اجتماعی دارند (چوا و دگلین، ۱۹۹۳).

در رئالیسم انتقادی علاوه بر پیامدهای اقتصادی، برداشت‌ها و تعصبات ادراکی حسابداران، مدیران، تصمیم‌گیران و سایر ذینفعان و همچنین نحوه واکنش آنها نسبت به اطلاعات حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، ترکیبی از رویکردهای کمی و کیفی پژوهش می‌تواند با کمک رئالیسم انتقادی همراه با مبانی نظری اقتصادی و غیر اقتصادی در پاسخ‌گویی به سوالات پژوهشگران حسابداری عمل نماید. با تعیین پارادایم جدیدی به نام رئالیسم انتقادی، دو موضوع جدید شامل ماهیت سوالات در پژوهش‌های حسابداری و توسعه ادبیات نظری پژوهش در حسابداری پیش روی پژوهش‌های حسابداری قرار می‌گیرد.

### ماهیت سوالات در پژوهش‌های حسابداری

در هر سطحی از پژوهش، انتخاب پارادایم هستی‌شناختی و معرفت‌شناختی و روش‌های مرتبط با آن برای مطالعات حسابداری با هدف پیدا کردن مناسب‌ترین شیوه برای پاسخ‌گویی به سوالات پژوهشی ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به اینکه اطلاعات و هزینه‌های مالی نشأت گرفته از سیستم حسابداری به نوعی از پدیده‌های نامشهود و قضاوت‌های ارزشی (مانند هزینه استهلاک، برآورد عمر مفید دارایی‌ها و...) می‌باشد، در نتیجه اطلاعات حسابداری را می‌توان فاقد ویژگی عینیت<sup>۱۸</sup> دانست (چیلی، ۱۹۹۶). بنابراین، در حسابداری هزینه‌ها به عنوان حقایق مشروط<sup>۱۹</sup> و نه حقایق مطلق<sup>۲۰</sup> تلقی می‌شوند (هورنگرن، ۱۹۷۵). در رئالیسم انتقادی نیز پژوهشگر به دنبال حقایق مشروط و ارتباط آن با پدیده‌های حسابداری می‌باشد.

از آنجائیکه اطلاعات حسابداری برای آسان نمودن فرایند تصمیم‌گیری تهیه می‌شوند، هرگونه بررسی پدیده‌های حسابداری مستلزم درک صحیح از فرایند تصمیم‌گیری می‌باشد. دستیابی به این درک، مستلزم شناسایی افراد و گروه‌هایی است که نسبت به واقعیت‌ها نگرش متفاوت و نامشخصی دارند و رفتارهای انسانی و روابط اجتماعی‌شان در نتایج تصمیم‌های آنها تأثیرگذار می‌باشد. در نتیجه، ریشه بسیاری از سوالات پژوهش را نمی‌توان در واقعیت‌های عینی جستجو نمود، زیرا نیازمند جمع‌آوری، تفسیر اطلاعات و مشاهده آنچه مردم انجام می‌دهند،

می‌باشیم که این امر مانع از آن می‌شود تا بتوان جدا از رفتار و ادراک انسان پاسخ‌گوی سوالات پژوهش بود (اسکاپس، ۱۹۹۱).

با درک این موضوع، استفاده از روش‌های کیفی برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های حسابداری (شاید به عنوان نخستین گام در فرایند پژوهش) بیش از گذشته مورد نیاز است. بنابراین، با استفاده از رئالیسم انتقادی اجازه می‌دهیم تا مکانیسم‌های مولد بیشتری برای بررسی وقایع و رویدادهای قابل مشاهده مورد استفاده محققان قرار گیرد که از این طریق فهم تفسیری و امکان دستیابی به معنا امکان پذیر می‌گردد. از سوی دیگر، با این روش می‌توان حقایقی را که متکی بر ارزش، تعصب و تمایلات انسانی هستند را نیز مشخص نمود.

### توسعه ادبیات نظری پژوهش در حسابداری

حسابداران از نظر پیشینه و محتوای نظری مطالعاتی به سایر رشته‌ها از جمله اقتصاد وابسته می‌باشند. آنها با استفاده از ابزار و روش‌های خاصی که در سایر رشته‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد، چارچوب پژوهش‌های خود را شکل می‌دهند (برانل، ۱۹۹۵). به عنوان مثال، پژوهش‌هایی که بر اساس تئوری نمایندگی و یا سایر مدل‌های اقتصادی از قبیل تئوری قراردادهای کارا<sup>۲۱</sup> صورت می‌پذیرد عمدتاً با استفاده از تکنیک‌های کمی و مدل‌سازی‌های ریاضی و تجربی که متکی بر رویکرد اثبات‌گرایی پژوهش است، جنبه عملیاتی پیدا می‌کنند (ریان، تئوبالد، ۱۹۹۲).

از آنجائیکه رئالیسم انتقادی سعی در نشان دادن خود به عنوان نظریه‌ای بی‌طرف مابین رویکرد تفسیری و اثباتی است، بدون در نظر گرفتن اینکه با کدام یک از جنبه‌های پارادایمی ارتباط بیشتری دارد، به عنوان چارچوب نوین مطالعاتی در فرایند پژوهش‌های حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است، هیچ دلیلی وجود ندارد که بتوان با استناد به آن ناتوانی الگوی رئالیسم انتقادی، حتی در پاسخ‌گویی به سوالات صرفاً اثباتی در حوزه پژوهش‌های حسابداری را مورد تأیید قرار داد. توانایی رئالیسم انتقادی در استفاده از روش‌شناسی کمی و کیفی پژوهش و قابلیت بالقوه آن در پاسخ‌گویی به سوالات پژوهش می‌تواند راهگشای بسیاری از انتقادات وارده به تئوری‌های اثباتی باشد. (گوشال، ۱۹۹۶)

باید توجه داشت که پیشینه پژوهش در روش‌های کمی و کیفی با یکدیگر متفاوت است. برخلاف پژوهش کمی، در پژوهش کیفی مبانی نظری در بستر پژوهش نهفته است و سوالات مربوطه نیز آن قدر تغییر می‌کنند تا فهم از مساله مورد نظر کامل گردد. در رئالیسم انتقادی نیز می‌توان همانند نظریه زمینه‌ای<sup>۲۲</sup> در طی فرایند پژوهش اقدام به تولید یا توسعه نظریه نمود و به نوعی پیشینه پژوهش را همزمان با انجام پژوهش به مرحله کمال رساند. بنابراین، فقدان مبانی نظری پیشین نمی‌تواند مانع استفاده از رئالیسم انتقادی شود.

### نتیجه‌گیری

همانگونه که دیدگاه انتقادی به عنوان روشی جایگزینی برای جهان‌بینی اثباتی درحوزه پژوهش‌های حسابداری مورد توجه قرار گرفت، شاید بتوان رئالیسم انتقادی را نیز به عنوان پارادایم مکمل در کنار اثبات‌گرایی تلقی نمود. هرچند که رئالیسم انتقادی به عنوان راه حلی قطعی برای ترمیم شکاف‌های پارادایمی در حسابداری نمی‌تواند مدنظر باشد، اما فرصت‌هایی برای بازبینی شیوه‌های مورد استفاده در پژوهش‌های حسابداری فرا روی محققان قرار می‌دهد. به نظر می‌رسد چنین رویکردی می‌تواند درک شفاف‌تری از تأثیر اطلاعات حسابداری در حوزه‌های مختلف سیاسی، اجتماعی، قانون‌گذاری، اقتصادی، فرهنگی و... به افراد ذینفع ارائه نماید.

### پی‌نوشت

- |    |                    |    |                               |
|----|--------------------|----|-------------------------------|
| ۱  | REAL               | ۲  | IDEALIST                      |
| ۳  | EXPLANATORY POWER  | ۴  | NOMOTHETIC                    |
| ۵  | IDEOGRAPHIC        | ۶  | ETHONOGRAPHY                  |
| ۷  | DIVERGENT          | ۸  | ONTOLOGY                      |
| ۹  | OBJECTIVITY        | ۱۰ | RADICAL                       |
| ۱۱ | PARADIAGM WAR      | ۱۲ | Ross Watts & Jerold Zimmerman |
| ۱۳ | Value-free         | ۱۴ | Normative                     |
| ۱۵ | CRITICAL REALISIM  | ۱۶ | ROY BHASKAR                   |
| ۱۷ | TRUTH              | ۱۸ | Objectivity                   |
| ۱۹ | Conditional truths | ۲۰ | Absolute truths               |
| ۲۱ | Contract theory    | ۲۲ | Grounded theory               |

## منابع

- ایمان، محمدتقی (۱۳۹۱)، فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- حقی، علی (۱۳۸۴)، روش شناسی علوم تجربی، تهران، انتشارات سعادت.
- نیکومرام، هاشم و بنی مهد، بهمن (۱۳۸۸)، تئوری حسابداری (مقدمه‌ای بر تئوری‌های توصیفی)، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- Abernethy, M A, Chua, W F, Lockett, P P & Selto, F H. (1999). Research in managerial accounting: learning from others' experiences, *Accounting and Finance*, vol. 39, no. 1, pp1-27.
- Berger, P L & Luckman, T. (1966). *The social construction of reality: a treatise in the sociology of knowledge*, Penguin, London.
- Bhaskar, R. (1975). *A realist theory of science*, 1st edn, Leeds Books, Leeds.
- Bisman, J E. (2002) 'The critical realist paradigm as an approach to research in accounting', *paper presented to Accounting Association of Australia and New Zealand Annual Conference*, Perth, 7-9 July 2002.
- Bisman, J E. (2010). 'Postpositivism and Accounting Research', *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, vol. 4, pp3-25.
- Blackburn, S. (1996). *Oxford dictionary of philosophy*, Oxford University Press, Oxford.
- Bonner, S E, Hesford, J W, Van der Stede, W A & Young, S M. (2006). 'The most influential journals in academic accounting', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, no. 7, pp663-685.
- Chiles, T H & McMackin, J F. (1996). 'Integrating variable risk preferences, trust, and transaction cost economics', *Academy of Management Review*, vol. 21, no. 1, pp73-99.
- Chua, W F & Degeling, P. (1993) 'Interrogating an accounting-based intervention on three axes: instrumental, moral and aesthetic', *Accounting Organizations and Society*, vol. 18, no. 4, pp291-318.
- Chua, W F (1986) , 'Radical developments in accounting thought', *The Accounting Review*, vol. 61, no. 4, pp601-632.
- Friedman, M. (1953). *Essays in positive economics*, University of Chicago Press, Chicago.
- Guba, E G & Lincoln, Y S. (1994) 'Competing paradigms in qualitative research', in N K Denzin and Y S Lincoln (eds.) , *Handbook of qualitative research*, Sage, Thousand Oaks, pp105-117.
- Henderson, S & Peirson, G. (1992). *Financial accounting theory: its nature and development*, 2nd edn, Longman Cheshire, Melbourne.
- Hines, R. (1991). 'The FASB's conceptual framework, financial accounting and the maintenance of the social world', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, no. 4, pp313-331.
- Horngren, C T. (1975) , 'Management accounting: where are we?' in W S Albrecht (ed.) , *Management accounting and control*, University of Madison, Wisconsin.

- Laughlin, R. (1987) 'Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, no. 5, pp479-502.
- Perry, C, Alizadeh, Y & Riege, A. (1997) 'Qualitative methods in entrepreneurship research', in Proceedings of the Small Enterprise Association of Australia and New Zealand Conference, Southern Cross University, Coffs Harbour, NSW, 21-23 September 1997.
- Sarantakos, S. (2005). Social research, 3rd edn, Palgrave Macmillan, Basingstoke.
- Scapens, R W. (1991). Management accounting: a review of recent developments, 2nd edn, Macmillan, Houndmills.
- Watts, R L & Zimmerman, J L. (1978). 'Towards a positive theory of the determination of accounting standards', *The Accounting Review*, vol. 53, no. 1, pp112-134