

نوشته: یوجی ایجیری  
ترجمه: دکتر علی ثقفی -  
رمضانعلی رویائی

## ماهیت پژوهشهای حسابداری

### ۱- مقدمه:

هستند، فقط ۴ رنگ کافی است. اما با وجود کوششهای ریاضی دانان متعدد، از آغاز طرح این مسأله (سال ۱۸۵۲)، تاکنون نه تنها کسی موفق نشده است ثابت کند برای نقاشی هر نقشه ای فقط چهاررنگ کافی است - البته بدون توجه به تعداد کشورها یا منطقه هایش - بلکه کسی هم نتوانسته است اثبات کند که نقاشی یک نقشه جغرافیا به بیش از ۴ رنگ نیاز دارد.<sup>۲</sup> مسایلی از این دست، ذهن پویارا به خود

از میان انبوه مسایل حل نشده ریاضیات، یکی از معروف ترین و رمزآلودترین آنها، مسأله ای است که از آن بعنوان مسأله چهاررنگ<sup>۱</sup> یاد شده است. جریان از این قرار است: به چندنوع رنگ برای نقاشی کردن یک نقشه جغرافیا نیاز داریم. به نحوی که در هیچ شرایطی دو منطقه مجاور هم رنگ نباشند؟ ثابت شده که تعداد پنج رنگ کافی است. حتی برای نقشه هایی که دارای ۳۸ منطقه

\* The Nature of Accounting Research By: Yuji Ijiri 1- four-Colour problem.

برای دریافت مقدماتی از مسأله چهاررنگ به پی نوشت (۱۳- صفحات ۱۱۳-۱۲۳) مراجعه شود. یکی از غنی ترین مطالعات در این زمینه توسط Ore (پی نوشت «۲۳») انجام شده است.  
۲- کوشش برای خلق یک نقشه که استفاده از ۴ رنگ را اقتضا کند یک تمرین ناچیز و غیرعملی است.

دفاع پذیری<sup>۵</sup>، و قابلیت دسترسی<sup>۶</sup>.

#### ۲-۱- بداعت

یافته‌های حاصل از تحقیق باید تازه باشد. این عامل به ما کمک می‌کند تا فعالیت‌های تحقیقاتی را از فعالیت‌های تولیدی تشخیص دهیم. تولید یک دستگاه تلویزیون، حتی اگر کاملاً شبیه تولید تلویزیون درجای دیگر باشد با ارزش است. لیکن اگر راه حلی برای مسأله چهاررنگ پیدا شده بود، کوششهای مجدد برای یافتن راه حل مشابه، از دیدگاه پژوهشی بی‌ارزش است. آنچه که ما در پژوهش جستجو می‌کنیم «دیدگاهها» هستند که می‌تواند توسط دیگران کاربرد یابد، ولی نیازی نیست که شخص تازه‌ای همان عقیده را عیناً پیش بکشد.

#### ۲-۲- دفاع پذیری

دومین مشخصه یافته‌های پژوهشی، مستدل بودن یا دفاع پذیری آنست. روش دفاع از یافته‌ها در دامنه‌های از مستدلان منطقی تا اسنادهای تجربی نوسان می‌کند. دفاع پذیری به معنای کپی کاری یا استفاده انبوه از یافته‌ها بوسیله افراد دیگر نیز هست. پس از اینکه از یافته‌های پژوهشی با موفقیت دفاع شد، هرکسی بدون حضور یا اجازه محقق اصلی می‌تواند از آن استفاده کند. بدین معنی این یافته‌ها، در این مرحله از خالق خودشان مستقل می‌شوند. بهمین دلیل یافته‌های پژوهشی با «عقاید»<sup>۷</sup>، که مستقل از

مشغول می‌کند. ریاضی دانان بی‌شماری، باطرزی نگران درپی حل این مسأله هستند زیرا حل کردن آن، رخدادی مهم در رشته توپولوژی<sup>۳</sup> خواهد بود. چنین مسایل پیچیده و نگرانی‌های جستجوگرانه دانشمندان در علم، نادر نیست. در تاریخ علوم، مسایل بزرگ بصورت محورهای مرکزی درآمده‌اند. تاریخ درباره نحوه تشخیص مسأله، چگونگی حل آن و شخصی که افتخار حل آن را پیدا کرده است شرح و تفصیل بسیار می‌دهد.

اما هر تحقیق در حسابداری چطور؟ آیا در زمینه حسابداری هم مسایل هیجان آور جذابی مثل مسأله چهاررنگ وجود دارد؟ یقیناً چنین مسایلی در حسابداری وجود دارد. پیش از اینکه بگوئیم این ادعا را ثابت کنیم، لازم است که مشخصات یافته‌های حاصل از پژوهش در علوم بطور عام را بررسی کنیم و ماهیت پژوهش در حسابداری را با این مشخصات، علوم بطور کلی - مقایسه نمائیم. این کار به ما کمک می‌کند تا ساختار پایه‌ای پژوهشهای حسابداری را، آنگونه که وجود دارد، دریابیم. بنابراین، با بررسی مشخصه‌های نتایج حاصل از پژوهش، مقاله خود را آغاز می‌کنیم.

#### ۲- مشخصات یافته‌های پژوهشی:

بطور کلی یافته‌های حاصل از تحقیقات، دارای ۳ مشخصه اساسی است: بداعت<sup>۴</sup>،

شده است و چگونه دنیا تحت تاثیر آن قرار می‌گیرد؟» نه اینکه «چه کسی آن را آفریده است؟». البته یک پژوهشگر غالباً می‌کوشد تئوری خود را در مقابل خطرات احتمالی حفظ کند زیرا تئوری وضع شده، هنوز کاملاً مورد پذیرش جامعه قرار نگرفته است. در واقع او باید بتواند با تحمل کمی گوشه‌نشینی شاهد لذت بردن از شهرت خود باشد. همانگونه که کسی پس از سالها کوشش از تشخیص فرزندش لذت می‌برد.

### ۳- ماهیت پژوهش حسابداری:

حال که مشخصه‌های عمومی یافته‌های پژوهشی را دریافتیم پژوهش‌های حسابداری را تجزیه و تحلیل می‌کنیم تا این مشخصه‌ها را بیازمائیم.

به طور کلی موضوعات پژوهش حسابداری می‌تواند به صورت رابطه بین فعالیتهای اقتصادی یک مؤسسه و اطلاعات ثبت شده و گزارش شده درباره آن‌ها فعالیتها نگریسته شود.<sup>۱</sup>

این ارتباط متقابل است. به عبارت دیگر پژوهش ممکن است به سمتی جهت‌گیری کند که طی آن اطلاعات از فعالیتهای اقتصادی زاییده می‌شود یا ممکن است فراگرد معکوس بگیرد یعنی در فراگردی که طی آن فعالیتهای اقتصادی تحت تاثیر

صاحبان آن قابل ارزشیابی نیستند، تفاوت دارند.

### ۲-۳- قابلیت دسترسی

سومین مشخصه این است که یافته‌های علمی باید در دسترس دیگران باشد، از پژوهشگران انتظار می‌رود بکوشند تا دیگران از نتایج تحقیق آنان آگاه شوند. بسیار مهم است که پژوهشگران دریا بند آنچه که در تحقیق اهمیت دارد فقط مکشوفات حاصله نیست بلکه این نیز هست که دنیا از مکشوفات چگونه تاثیر می‌پذیرد.

به دلیل سه مشخصه بداعت، دفاع پذیری و در دسترس بودن می‌توان یافته‌های پژوهشی را به مثابه فرزندان پژوهشگران قلمداد کرد، زیرا قطعاً یافته‌های علمی ثمره صرف انرژی و زمان قابل ملاحظه‌ای از سوی آنان است، درست شبیه آنچه که برای رشد فرزندانشان صرف می‌شود. اما این شباهت از نظرگاه دیگری اهمیت بیشتری می‌یابد و آن هنگامی است که یافته‌های علمی، حیاتی مستقل از زندگی پژوهشگر پیدا می‌کنند.

اگرچه یک نظریه<sup>۲</sup> شناسنامه صاحب آن را پیدامی‌کند، اما این اسم‌گذاری چیزی فراتر از نام فامیل مشترک یک پدر و پسر نیست. از دیدگاه جامعه این پرسش اهمیت دارد که «چه اتفاقی افتاده و بسط ورشده داده

اطلاعات قرار بگیرد.

جستجوگرانه (تجربی) است و یک مدل قیاسی مدلی برخاسته از یک سری پیش فرض<sup>۱۵</sup> حاصل از یک فراگرد قیاسی (استنتاجی) است درحالیکه یک مدل تشریحی در واقع یک مدل استقرایی است که از یک سری دریافتهای تجربی<sup>۱۶</sup> ایجاد شده اما یک مدل قیاسی مدلی است که از یک سری پیش فرضهای هدفدار<sup>۱۷</sup> سرچشمه گرفته است. بنا براین مدل توصیفی (تشریحی) بر این واقعیت تأکید دارد که پدیده های تجربی اساس آن است، حال آنکه مدل هنجاری بر طبیعت (ماهیت) هدف گرایی خود تأکید می کند.

## ۲- مدل های توصیفی و هنجاری

تفاوت بین مدل های توصیفی و مدل های دستوری در همه شرایط تجربی بدقت قابل تفکیک نیست. یک مدل توصیفی نمی تواند تمام عناصر و پدیده های موجود در حسابداری را دربرگیرد، بنابراین بخشی از مشاهدات تجربی در مدل مربوطه داخل نمی شود. از سوی دیگر یک مدل هنجاری در صورتیکه مفهوم نظری مدل را در عمل به کار برده باشد، می تواند ارائه درستی از پاره ای پدیده های تجربی محسوب شود. همچنین اگر نظام موجود و فعال در شرایط بهینه<sup>۱۸</sup> عمل کند یک مدل

پس از بررسی پدیده های تجربی، که موضوع آن رابطه متقابل بین فعالیتهای اقتصادی و اطلاعات حاصله درباره آن فعالیتهاست درمی یابیم که پژوهشهای حسابداری در زمینه های مختلف سمت گیری کرده است. یعنی مدلها (یا تئوری ها) برای تشریح یا بهبود سیستمهای موجود حسابداری بسط پیدا می کنند.<sup>۱۰</sup> علی الاصول مدل های ارائه پدیده های دنیای واقعی، آنچنانکه موجودند یا آنچنانکه باید موجود باشند تعریف می شوند. به مدل های نوع اول یعنی پدیده های موجود «توصیفی»<sup>۱۱</sup> یا تشریحی و به مدل های نوع دوم یعنی آنطور که باید باشند «دستوری»<sup>۱۲</sup> یا هنجاری گفته می شود. به طوری که خواهیم دید تفاوت بین مدل های هنجاری یا دستوری، در فهم ماهیت پژوهشهای حسابداری نقش مهمی دارند.

## ۱- استقرا و قیاس

تفاوت بین مدل های تشریحی و هنجاری و تفاوت بین «مدل های استقرایی»<sup>۱۳</sup> و «مدل های قیاسی»<sup>۱۴</sup> بطور دقیق دوروی یک سکه نیستند. یک مدل استقرایی مدلی منبعت از یک سری عوامل مقدماتی در یک فراگرد

۱۰- در این مقاله واژه های «مدل» و «تئوری» معادل قرار گرفته اند. برای بحث بیشتر به پی نوشت شماره «۷» فصل دوم مراجعه شود.

11- Descriptive Models 12- Normative Models 13- Inductive Models 14- Deductive Models 15- Assumption  
16- Empirical Observations 17- Goal Assumptions 18- Optimon

می تواند بصورت کلامی، ریاضی، و یایک سری جداول و نمودارهای ساده، نتایج حاصل از مشاهدات را دربرگیرد. در چنین معنایی یک نقشه، یک جدول زمانی ریاضی و یایک عکس می تواند مدلی از پدیده های تجربی تلقی شود.

اگر مدل، ارائه کاملاً دقیقی از پدیده های تجربی باشد، دارای قابلیت پیش بینی است. با استفاده از نقشه، می توانیم پیش بینی کنیم که درمسیرما خیابان بعدی کدامست. جدول پروازهای هواپیمایی درواقع مدلی برای پیش بینی دقیق ساعات نشستن و برخاستن هواپیماست و همینطور جمع آوری سالنامه «تکنیکها و رویه های حسابداری»<sup>۲۰</sup> می تواند به عنوان وسیله پیش بینی استفاده شود و مثلاً نسبت شرکتهایی که از حسابرسان خود نظریه مثبت دریافت کرده اند یا یک مدل رگرسیون که ارتباط بین سود حسابداری، پیش بینی صحت و سقم یک رویه را برای ما ممکن می کند. توجه داریم که تخمین ممکن است دقیق باشد یا نباشد. این امر به درجه قابلیت مدل از ارائه واقعیتها بستگی دارد. درهرحال قابلیت تخمین<sup>۲۱</sup> یکی از ثمراتی است که می تواند از مدل توصیفی

توصیفی می تواند هنجاری باشد و برعکس.

به هر حال، تشخیص بین این دو مدل از نقطه نظر اجتناب روشهای دفاع و استدلال اهمیت دارد.

دفاع و استدلال در مدل توصیفی باید نشان دهد که مدل دراساس آن چیزی را بازگو می کند که باید بازگو کند. اما مدل هنجاری غالباً به صورت قیاسی بسط می یابد و ممکن است هیچگونه معادلی دردنایای تجربی برای آن وجود نداشته باشد. بنابراین دفاع از این مدل براساس اهداف از پیش منظور شده، نمایشگر این نکته است که نتایج حاصل از کاربرد این مدل، رشته حسابداری را به شرایط و مواضع بهتری رهنمون می شود.<sup>۱۹</sup>

تفاوت بین دومدل، ارزش این را دارد که به آن عمیق تر پردازیم. پس ابتدا مدلهای توصیفی حسابداری و تجزیه و تحلیل فاکتورهای اصلی آن را توضیح می دهیم که در ساخت چنین مدلهایی دخیل هستند.

### ۳- مدلهای توصیفی

هدف اصلی مدلهای توصیفی ارائه پدیده های پیچیده تجربی دریک شکل ساده، بدون از دست دادن موارد مهم است، که

۱۹- تجزیه و تحلیل ساختار عمومی مدلها در واقع حواشی موضوع این مقاله را تشکیل می دهد. بنابراین خواننده برای اطلاعات دقیق تر رجوع کند به پی نوشت های ۱۶ و ۸ و ۷ همچنین مطلب مهم اندازه گیری در این مقاله نیامده است. برای آگاهی از بحث جالب آن درحسابداری، بویژه از دیدگاه روش شناسی به پی نوشت ۱۱ مراجعه کنید.

20- Accounting Trends and Techniques

21- Predictability

بدست آید. ۲۲

## ۴- روشهای تحقیق توصیفی

روش شناسی<sup>۲۳</sup> تحقیق که به ساخت و بسط مدل‌های توصیفی منجر می‌شود دارای دو عنوان مترادف مشاهدات تجربی و استقرایی است که هر دو به یک منظور و جابه‌جا مورد استفاده قرار می‌گیرند. فراگرد ساخت مدل‌های توصیفی با مشاهدات پدیده‌های تجربی شروع می‌شود و روشهای تحقیقی متعددی برای این منظور وجود دارد.

پرسشنامه‌ها، تجربه‌های آزمایشگاهی، مصاحبه‌های تفصیلی و غیره روشهایی است که غالباً از آنها برای جمع‌آوری اطلاعات درباره پدیده‌های تجربی استفاده می‌کنند. معذالک روشهای مشاهده، به این موارد محدود نمی‌شود. مطالعه متن‌ها و نوشتارهای رشته‌ای که تحقیق می‌شود، یک راه غیرمستقیم ولی غالباً مؤثر در مشاهده پدیده‌هاست. همچنین استقرار یک پژوهشگر در محیط موضوع تحقیق برای کسب تجربه درباره مسأله مطروحه، یکی از راههای مفید می‌باشد.

مشاهدات می‌تواند آماری و یا قضاوتی

باشد. مشاهدات نوع اول با انتخاب آن دسته از نمونه‌های آماری ساخته می‌شود که به دنبال آن نتایج مشخص آماری بدست می‌آید. مشاهدات قضاوتی فاقد چنین امکاناتی است اگرچه مشاهدات آماری نسبت به مشاهدات قضاوتی دارای مزایایی است ولی برای استفاده از این مزیتها، باید مقتضیات اولیه نمونه آماری را ایجاد کرد. یعنی کیفیت مشاهدات ممکن است بناچار پائین بیاید و یا هزینه کسب مشاهدات اجباراً افزایش یابد. بنابراین حد مطلوب باید مورد توجه باشد. اگر مسأله بتواند مشخصاً و بدون ابهام تعریف شود و به آسانی قابل پاسخ باشد، روش پرسشنامه - در صورت نمونه‌گیری دقیق - می‌تواند ایده آل باشد. از طرف دیگر، برای مسأله‌ای که یک فراگرد روانشناسی پیچیده را دربردارد (مثلاً فراگرد تصمیم‌گیری یک حسابداری در جریان انتخاب حسابها برای حسابرسی) روش مصاحبه تفصیلی، اگرچه احتمالاً تجزیه و تحلیل آن از نظر آماری ممکن نیست، بر روش پرسشنامه برتری دارد. در اینصورت، اگر پژوهشگر دارای تجربه حسابرسی باشد، دلیلی وجود ندارد که

۲۲- مأخذ ذکر شده در پی نوشت شماره ۳ قابلیت تخمین را به مثابه اساس ارزیابی اطلاعات حسابداری تأیید می‌کند. با آنکه قابلیت تخمین فایده مهم مدلها است، باید بخاطر داشت که این صفت فقط یکی از ثمرات ممکن است که از درک درست پدیده‌های پیچیده بوسیله مدل بدست می‌آید. تأکید بیش از حد بر قابلیت تحمیلی درعین حال خالی از خطر نیست زیرا ممکن است درجه تخمین بالا در نتیجه همبستگی غیرواقع در اشتباه بوجود آمده باشد. پرسشی اساسی که دریک بررسی عالمانه باید پاسخ داشته باشد، «چه» نیست بلکه «چرا» است.

تک واحدی» را هیچگاه نباید از یاد برد. در طراحی و بسط مدل‌های توصیفی، فراگرد استنتاج در پی مشاهدات انجام می‌گیرد. یک پژوهشگر بطور معمول دارای مشاهداتی نیست که همهٔ موارد موضوع مورد نظر را بپوشاند. بنابراین اجبار دارد که این موارد را از روی یک سری نمونه‌های مشاهداتی استنتاج کند. یافته‌های تحقیقاتی، در صورت قابل دفاع بودن، باید تعمیم‌دانی نیز باشد. یعنی نتایج پژوهش باید دارای عمومیت باشد. نتایجی که فقط مربوط به یک مشاهدهٔ خاص و در یک زمان خاص است، قابلیت تعمیم ندارد. برای دست‌یابی به خاصیت تعمیم، فراگرد استنتاج باید مشاهداتی را تعقیب کند که اصلی و ضروری هستند و از مشاهدات محیطی (فرعی و استنتاجی) تفکیک و مستقل شده‌اند.

استنتاج با تمرکز بر روی صفات اصلی و اغماض مسایل فرعی و بیرونی تا حدودی جنبهٔ تجربیدی بخود می‌گیرد، معذالک موارد اصلی با هدفمندی تعمیم<sup>۲۵</sup> تعیین می‌شود. بنابراین استنتاج می‌تواند تجرید با هدف تعمیم، تلقی شود.

استنتاج می‌تواند مثل اتصال دو مشاهده (نقطه) بر روی نمودار هزینه برای استنتاج منحنی هزینه، یک فراگرد بسیار ساده

فراگرد در روانشناسی را که در ذهن خود او نیز جریان دارد نتواند تجزیه و تحلیل کند. در واقع خود محقق تنها کسی است که می‌تواند این تحلیل را بدون مراجعه به مکانیسم ادراکی خویش، انجام دهد، و مزیت آن جلوگیری از اشتباهاتی است که به ادراک محقق مربوط می‌شود. در مورد مصاحبه، محقق نه تنها می‌تواند از اشتباهات ادراکی اجتناب کند، بلکه از اشتباهاتی نیز که ممکن است در اثر تأثیر موضوع تحقیق، بر روی رفتار آشکار وی، بوجود آید، می‌تواند بپرهیزد. بنابراین تصادفی نیست که تحقیقات حساس غالباً توسط متخصصانی انجام می‌شود که می‌توانند در فراگرد تحقیق بر تجربه‌های خود متکی باشند. درباره‌ای از موارد پژوهشگر بخشی از عمر خود را صرف کسب تجربه‌های لازم می‌کند تا بتواند تجزیه و تحلیل دست‌اولی از پدیده‌ها انجام دهد.<sup>۲۴</sup>

اگرچه این روش خطر ذهنیت‌گرایی مطلق را با خود دارد، ولی عمق دریافتهایی که از آن حاصل می‌شود معمولاً این خطر را تحت الشعاع قرار می‌دهد. مشاهدات آماری دارای صفات قابل ملاحظه‌ای است، اما ممکن است نتایج بدست آمده، سطحی جلوه کند. قدرت مؤثر مشاهدات مربوط به «یک نمونه»

۲۴- برای یک نمونه خوب از این نوع رجوع شود به پی نوشت شماره ۲۸ که محقق به یک گروه از گانگسترها پیوست و با آنها زندگی کرد تا بتواند ساختار اجتماعی یک محله فقیر و جنایت زده را مطالعه کند.

و قیاس<sup>۳۲</sup> طی می شود و از آنجائیکه مدل‌های هنجاری (دستوری) هدف گرا هستند، هدف‌های فرض شده باید به روشنی تبیین شوند. اگر بخواهیم بگوئیم که روش‌های اجرایی حسابداری «چه‌ها» باید باشد و «چه‌ها» نباید باشد، که در واقع خواسته‌ایم استانداردهای حسابداری را بنویسیم یا ایجاد کنیم، در ابتدا باید هدف‌هایی را که از تغییر نظام یا روش‌های موجود به یک نظم هنجاری دیگر طلب می‌کنیم تبیین و بر روی آن توافق کنیم، سپس پاره‌ای از صفات لازمه مدل را از میان هدف‌ها برمی‌گزینیم و از روی آن، مدل مورد نظر را ساخت و پرداخت می‌کنیم. از فراگرد قیاسی بصورت کاربرد مدل در پدیده‌های تجربی، به منظور تغییر واقعیت موجود به سمت شرایط بهتر با توجه به هدف‌های تعیین شده نیز استفاده شده است.

#### ۱- دفاع از مدل هنجاری

روش دفاع از مدل هنجاری با آنچه در مورد مدل توصیفی دیدیم تفاوت دارد. دفاع از یک مدل توصیفی با رسیدگی و ارزیابی میزان دقت و ظرافت مصرف شده در ارائه مدل انجام می‌گیرد. حال آنکه دفاع از مدل هنجاری باید نمایشگر این نکته باشد که واقعیت موجود اگر به نحوی تغییر کند که مطابق

باشد و می‌تواند مشاهدات متعدد بصورت رگرسیون و یا تجزیه و تحلیل عوامل<sup>۲۶</sup> و غیره، شامل یک فراگرد پیچیده و تخصصی باشد که بصورت‌های کیفی،<sup>۲۷</sup> مقداری،<sup>۲۸</sup> آماری، یا داورانه<sup>۲۹</sup> ارائه می‌شود. این استنتاج ممکن است از نظر استدلال ضعیف یا برعکس خیلی قوی باشد. طبیعتاً هرچه تعداد مشاهدات بیشتر باشد، استنتاج به عمل آمده، استدلال پذیرتر خواهد بود و در واقع ثمره استنتاج از مشاهدات، همان مدل است.

همانطور که گفته شد یک مدل می‌تواند به صورت‌های کلامی، نموداری، ریاضی و غیره ارائه شود. یک مدل را می‌توان از راه‌های گوناگون بررسی و ارزیابی کرد مانند: برداشت منطقی از مدل و مقایسه آن با مشاهدات برای مقایسه با آنچه که برداشت شده، رسیدگی به اندازه مشاهدات، روش انتخاب آن و فراگرد استنتاج<sup>۳۰</sup>.

#### ۵- روش‌های تحقیق هنجاری

در مقابل دو مشخصه مشاهدات و استقراء که فراگرد ساخت مدل‌های تشریحی را تشکیل می‌دهد، برای ایجاد مدل‌های هنجاری (دستوری) یک فراگردی با دو مشخصه هدف گذاری براساس پیش فرضها<sup>۳۱</sup>

26- Factor Analysis 27- Qualitative 28- Quantitative 29- Judgmental

۳۰- فراگردی که طی آن مدل‌های حسابداری ساخته می‌شود با فراگرد مربوط به تئوری زبان، پی نوشت ۲۵ و پی نوشت ۲۰ مقایسه می‌شود. همچنین برای مطالعه درباره فراگرد بسط مفاهیم به صورت استقرایی به پی نوشت شماره ۱۵ مراجعه کنید درباره بحث و ارزیابی یک مدل با یک تئوری به پی نوشت‌های شماره ۱۴ و ۱۵ رجوع شود.

31- Goal-Assumptions 32- Deduction

داده مربوط شود که نسبت به استفاده‌ای که از آن می‌شود تغییرپذیر است. سایر مشخصه‌ها می‌تواند مثالهایی از قبیل، بموقع بودن<sup>۳۴</sup>، قابلیت رسیدگی<sup>۳۵</sup> و رعایت بی‌طرفی<sup>۳۶</sup> و غیره باشد. یکی از مشخصه‌هایی که غالباً اغماض می‌شود اما در بحث مربوط به مدل‌های هنجاری در حسابداری مطرح است صفتی است که می‌توان آن را «سختی»<sup>۳۷</sup> یا استحکام داده‌ها نامید. یکی از استفاده‌های مهم داده‌ها در حسابداری در حل و فصل اختلافات بین دونفر یا بیشتر بر سر یک مسأله است: مالیات بر درآمد، تعیین میزان منصفانه مالیات برگشتی به صنایع و امتیازات اعطایی به کارکنان در شرایطی که در سود سهام هستند از جمله این موارد است.

مثالهایی از حضور مؤثر ارقام سود حسابداری در حل اختلاف بین طرفین ذینفع در مورد تخصیص منابع حاصل از فروش، موجود است.<sup>۳۸</sup> گاهی اختلاف بین طرفین به جروبحث تبدیل می‌شود یعنی یک طرف سعی در بالا بردن رقم و طرف دیگر کوشش در پائین کشیدن آن دارد. بنابراین می‌شود «ارقام سخت»<sup>۳۹</sup> را ارقامی تعریف کرد که فارغ از فشارهایی که برای بالا و پائین بردن به آن

با مشخصات مدل باشد، ثمرات معینی مطابق هدف‌های مفروض تعریف شده (موارد هدف گذاری) - از این مدل هنجاری - بدست خواهد آمد. دفاع از مدل هنجاری می‌تواند برتری وضعیتی را که در اثر استفاده از آن ایجاد خواهد شد به دو صورت نشان دهد. با روش تحلیل منطقی و یا با روش نمایش تجربی آن.

#### ۲- عملی بودن مدل<sup>۳۳</sup>

از آنجائیکه هدفها به سمت رشد واقعیت موجود جهت گیری می‌کنند، پس مطلوبیت آنها در کاربرد مدل در شرایط تجربی بدست می‌آید و این مطلوبیت بخش مهمی از دفاع از یک مدل هنجاری محسوب می‌شود. این موضوع مسأله مهمی در رابطه با مدل‌های هنجاری در حسابداری است که به آن خواهیم پرداخت.

#### ۳- داده‌های سخت و داده‌های نرم

بسیاری از مدل‌های هنجاری در حسابداری به روشهای تهیه اطلاعات برای استفاده در موارد مشخص توجه دارد. مشخصات مقتضی برای اطلاعات حسابداری ممکن است بر اساس نوع استفاده‌ای که از اطلاعات می‌شود، کاملاً تفاوت کنند. چنین مشخصه‌هایی می‌تواند به درجه دقت مورد نیاز

33- Feasibility 34- Timing 35- Verifiability 36- Objectivity 37- Hardness

۳۸- درباره بحث استفاده از داده‌های حسابداری برای حل تضاد منافع به پی نوشت ۲ که به تفکیک بین حسابداری ارزش ویژه (حسابداری برای حل تضاد منافع) و حسابداری عملیاتی (حسابداری برای تصمیم گیری) در آن تشریح شده مراجعه شود. همچنین رجوع کنید به پی نوشت ۲۱ برای بررسی حسابداری تاریخی از دیدگاه ارزش ویژه در حل تضاد منافع.

39- Hard Figures

شده‌اش مورد سؤال و انتقاد قرار نگیرد. سختی و استحکام اعداد و ارقام، که غالباً به آن توجهی نمی‌شد، خاصیت مهم نتایج حاصل از یک مدل هنجاری در حسابداری است.

آخرین تفاوت باید بین مدل‌های هنجاری و سیاستها<sup>۴۱</sup> تشخیص داده شود. با آنکه یک مدل هنجاری بر اساس پیش فرضهای معینی که ارکان هدفها را تشکیل می‌دهد، پایه‌ریزی شده است اما لزوماً بدان معنی نیست که پژوهشگر و سازنده مدل باید به هدفهای منظور شده، متعهد بماند. گویانکه یک مدل هنجاری دارای مفاهیم ضمنی مربوط به سیاست‌گذاری است، ولی این امری متفاوت از تعیین خط مشی و سیاست است که نوعی تعهد در مقابل اهداف مدل می‌باشد. فارغ از اینکه مدل، توصیفی یا هنجاری باشد، یک مدل در واقع یک تئوری است که به طریق علمی می‌تواند واداری<sup>۴۲</sup> شود و باداوری خط‌مشی که مبتنی بر «عقاید» است تفاوت دارد.

تا اینجا دیدیم که ماهیت پژوهش در حسابداری بر پایه دو نوع مدل توصیفی و هنجاری تجزیه و تحلیل شد.<sup>۴۳</sup> حالا برگردیم به پرسش مطرح شده در ابتدای این مقاله و پرسیم که به چه عواملی نیازمندیم تا پژوهش

وارد می‌شود، دارای یک ثبات و استحکام معقول و منطقی است. در مقابل «ارقام نرم»<sup>۴۴</sup> ارقامی است که فاقد چنین خصیصه‌ای هستند. ارقام سخت داده‌هایی است که نه فقط افراد بی‌نظر و عقاید خنثی با آن موافق می‌شوند، بلکه اشخاصی هم که منافعشان به شدت تحت تاثیر آن قرار گرفته، به سختی می‌توانند با آن مخالفت کنند.

در موارد بسیاری از استفاده از ارقام نرم حسابداری کفایت می‌کند. یکی از این موارد وقتی است که داده‌های حسابداری در فراگرد تصمیم‌گیریهای مدیریت بمنظور افزایش سود شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد. بتدریج که از مرحله تولید سود به سوی تخصیص همین سود بین گروههای ذی‌نفع جلو می‌رویم، خاصیت سختی ارقام بیشتر و بیشتر اهمیت می‌یابد.

#### ۴- مطلوبیت مدل

هرگاه درباره مطلوبیت یک مدل جدید حسابداری صحبت می‌کنیم، این نکته مهم باید مطرح شود که آیا مدل می‌تواند داده‌ها و ارقامی را تولید کند که از یک درجه سختی قابل قبول برخوردار باشند. در واقع و بطور تقریب آن مدلی مطلوب است که کیفیت ارقام ایجاد

40- Soft Figures 41- Policies 42- Verification

۴۲- برای درک بیشتر ماهیت پژوهشهای حسابداری مقالات متعددی در این زمینه مطالعه شده و از مجموعه آنها طبقه‌بندی قابل اعتنایی تحت عنوان «طبقه بندی دانش شناختی پژوهش حسابداری» استخراج گردیده است. این هفت طبقه عبارتند از: هدف‌گذاری - طراحی یا مهندسی - مطلوبیت - ارزیابی - حقیقت‌یابی - قیاس - استقرا یا استنتاج - برای مطالعه بیشتر رجوع شود به پی‌نوشت شماره ۵.

دانشجویان به عنوان عوامل، تجربه‌ای را می‌خواهد بیازماید که آیا یک تغییر در روش حسابداری بر روی تصمیم مدیران اثر می‌گذارد یا خیر؟ ببیند که نتیجه بدست آمده تا چه میزان قابل تعمیم است؟

#### ۱- تخمین درجه تعمیم

تقریباً هیچ قانونی در تحقیقات حسابداری به عنوان راهنمای محقق برای تعیین یا تخمین درجه تعمیم یافته‌ها وجود ندارد. مدل‌های آماری در موارد بسیاری کمک بزرگی بحساب نمی‌آیند زیرا جامعه صفات، ویا مدل‌های نمونه‌گیری معمولاً جوابگوی شرایط و مقتضیات مورد نظر نیستند - هرچند مکرراً برای رسمیت بخشیدن به ارائه نتایج تحقیق بطور سطحی کاربرد پیدامی‌کنند - در نتیجه جای تعجب نیست که تصمیمات مالی پرخطر<sup>۷</sup> براساس نتیجه‌های کوچک اتخاذ می‌شوند. اگرچه تخمینها وحدها ترکیباتی اصلی برای رشد و بسط علمی هستند، اما باید مانند عقاید شخصی تلقی، و دقیقاً از نتایج علمی متفاوت محسوب شوند درغیراینصورت مباحثه‌های پژوهش حسابداری، چیزی شبیه مناظره‌های سیاسی

حسابداری را به اندازه زمینه‌های تحقیقاتی سایرعلوم از نظر فکری و فلسفی جستجوگرانه و پویا کنیم.

#### ۴- خلق زمینه‌های انگیزنده و فلسفی در پژوهش حسابداری

تشریح عوامل موردنیاز برای ایجاد جذبه‌های متفکرانه برای محققان حسابداری آسانتر خواهد بود به شرطی که اینکار برای مدل‌های توصیفی و مدل‌های هنجاری بطور جداگانه انجام شود.

#### الف - مدل‌های توصیفی

ابتدا از مدل‌های توصیفی شروع می‌کنیم. مهم‌ترین مطلب در مدل‌های توصیفی حسابداری مسأله تعمیم<sup>۴</sup> است. مطلبی که درمقام مقایسه مدل‌های حسابداری با مدل‌های سایر علوم، غیبت آن به آشکاری محسوس می‌شود. مثلاً وقتی که برنده جایزه نوبل، جیمزواتسون<sup>۵</sup> ساختمان<sup>۶</sup> D.N.A را کشف کرد تردیدی درمورد تعمیم یافته‌هایش به کلیه D. N. A هانداشت. چنین تعمیمی برپایه اعتماد دانشمند از همگونی پدیده‌ها در بیوشیمی استقرار و رشد یافته است. حال فرض کنید که یک محقق حسابداری با

44- Generality 45- James Watson

۴۶- D. N. A. واحدی است در علم ژنتیک و مخفف عبارت Dioxyribo Nucliec Acid می‌باشد. برای مطالعه بیشتر به پی نوشت ۲۶ مراجعه شود.

۴۷- عبارت «اگر A پس B» بدین معنی است که ممکن نیست A را بدون B داشت. همینطور عبارت تعارضی «اگر نه B، پس نه A» چنین معنی می‌دهد که جایگزینی نه B به جای A و متقابلاً نه A به جای B که عدم امکان داشتن نه B و (نه A) را نشان می‌دهد که در واقع معادل عبارت قبلی است برای مطالعه بیشتر رجوع شود به پی نوشت ۱۳۹.

خواهند شد.

برای بقای پژوهش حسابداری بر بنیادهای علمی، باید درجه تعمیمی که شخص برای یافته‌هایش قایل است به نحوی تحت کنترل باشد. یکی از راههای ممکن برای ایجاد چنین کنترلی، روش تناقضی نام دارد.

## ۲- تشریح روش تناقضی

وقتی که پژوهشگر رخداد B را مشاهده می‌کند و براساس آن عبارت تعمیم یافته B را استنتاج می‌نماید، در اغلب موارد چیزی که او را مجبور به گفتن می‌کند، یک B ضعیف نیست، بلکه اظهار نظر یک B قوی به شکل B, A را می‌رساند که در آن A یک مجموعه از شرایطی است که تحت آن شرایط پژوهشگر معتقد است B موجودیت پیدا می‌کند. متأسفانه در پژوهشها و تجربیات موجود حسابداری، A غالباً بطور مبهم بیان شده و یا اساساً حذف گردیده است، گویی پژوهشگر یک مدل همگانی و قابل کاربرد در همه شرایط یافته است. بنابراین لازم است در تمام مدل‌های منتج از مشاهدات تجربی، شرایط A که تحت آن بیانیه تعمیم یافته B حیات می‌یابد، بطور صریح بیان شود. شاید روش خواستنی‌تر این باشد که پژوهشگر موضع اقناعی خود را روشن کند مبنی بر اینکه اگر A راضی کننده است، مشاهدات متعارض با B دیده نخواهد شد. به

عبارت دیگر از پژوهشگر در هنگام ارائه مدل (اگر A راضی کننده است، B حقیقت دارد) خواسته می‌شود که خودش را به مدل دیگری متعهد کند که می‌گوید اگر B نیست، پس A هم نیست. در واقع مدل دومی نسبت به مدل اولی تعارضی است و هر دو از نظر منطقی مساوی هستند. اما این رابطه جدید به پژوهشگر فرصت می‌دهد که مدل خودش را از زاویه‌ای متفاوت بازنگری کند.<sup>۴۸</sup>

از این گذشته، یک چنین موضع اقناعی (مشاهدات متعارض با B هرگز تحت شرایط A اتفاق نخواهد افتاد) جاذبه کنکاشگرانه مهمی برای پژوهشگران آینده ایجاد خواهد کرد و پژوهش تجربی را انگیزنده‌تر خواهد ساخت. در عین حال پژوهشگر اصلی را در زمینه بیان شرایط A دقیق‌تر می‌کند. اگر محقق، A را خیلی سست بیان کند، متقبل خطری شده است که طی آن ممکن است موضع اقناعی او از هم پاشیده شود. از سوی دیگر، ارائه خیلی دقیق A یافته‌های پژوهشی او را با فقدان تعمیم مواجه خواهد کرد. در این صورت، بنظر می‌رسد که فراگرد تعمیم به نحو مؤثری بوسیله روش تعارضی تحت کنترل قرار گیرد.

به همان اندازه که تعمیم خارج از قاعده باید کنترل شود، از فقدان تعمیم نیز باید پرهیز

مشاهدات، به تعداد کافی، قانون و یا قاعده از بین این مشاهدات استنتاج نشده است.<sup>۴۹</sup>

### ۳- استفاده‌های آئی از مدل

از سوی دیگر هرچه مدل عام‌تر می‌شود، عام‌تر شدن (یا مبهم شدن) نتایج (و همینطور پیش‌بینی‌های) استنتاج شده از مدل نیز تقریباً غیرقابل اجتناب می‌شود، به نحوی که ویژگی موردنظر استفاده‌کننده از مدل را از دست می‌دهد. از آنجائیکه پژوهش حسابداری با موضوعات عمل‌گرایانه<sup>۵۰</sup> سروکار دارد، تأکید بر «مقید بودن» یک مدل غالباً به فشار می‌انجامد که جنبه‌های تجربیدی مدل را کاهش می‌دهد.

معدالک چنین فشاری می‌تواند عاملی جدی برای کاهش جنبه‌های علمی و متفکرانه پژوهش حسابداری باشد. اگر هدف نیوتون از مطالعه فیزیک، فایده‌ها و تحقق مقاصد کاملاً شخصی می‌بود، آیا هیچگاه می‌توانست ساختاری چنین زیبا از فیزیک نیوتونی ارائه کند؟ هر مکانیک اتومبیلی می‌داند که «قلق»های مفیدتری از قانون حرکت نیوتون برای راه‌اندازی اتومبیل وجود دارد اما آیا این به معنای بی‌فایده بودن قانون نیوتون است؟ قطعاً چنین نیست.

گردد. این نکته شاید درست باشد که پدیده‌های حسابداری نسبت به علوم طبیعی از عدم تجانس زیادتری برخوردار هستند، که این خود، کار تعمیم را در پژوهش‌های حسابداری مشکل‌تر می‌کند. معدالک از آنجائیکه قابلیت تعمیم به عنوان بخشی بسیار آسان از دفاع از یافته‌های پژوهشی است، برمسأله قابلیت تعمیم در پژوهش حسابداری تأکید بیشتری باید گذارده شود.

این حقیقت دارد که روش‌های حسابداری ثمره یک فراگرد منطقی و سیستماتیک نیستند، بنابراین ممکن است برای ما کاملاً عادی باشد که روش‌های مربوط به موجودگیری انبار را از روش‌های مربوط به دارائیه‌های ثابت بطور کلی متفاوت انگاریم، و به این ترتیب تضادهایی را بین آنها پذیرفته‌ایم. به عبارت دیگر مدل‌های توصیفی به طرز ساده مجموعه‌ای از تکه‌ها و قطعات مشاهداتی خواهند بود، مگر اینکه بخواهیم برای پیدا کردن یک نوع سازگاری و ارتباط بین پدیده‌های نامتجانس و با حتی متعارض به خودمان فشار بیاوریم. قابلیت‌های پیش‌بینی مدل‌ها نیز به میزان زیاد کاهش خواهد یافت، زیرا برای پر کردن فاصله بین

۴۹- برای تشریح پدیده‌های مشخص، یک مدل ساده بر یک مدل پیچیده برتری دارد زیرا عموماً مشاهداتی که تکرار آنها در تجربه‌های ما بیشتر است عناوین و اسامی ساده‌تری می‌یابند. بنابراین یک مدل ساده‌تر به این معنی است که مشاهدات موردنظر به پدیده‌های شناخته شده‌ای مربوط هستند، که مکرراً مشاهده شده‌اند. از آنجائیکه ما تمایل به این باور داریم که رخدادهایی که در گذشته مکرراً مشاهده شده‌اند از شانس بیشتری برای وقوع در آینده، نسبت به رخداد‌های با تعداد کمتر، برخوردار هستند، یک مدل ساده که معمولاً با بدگمانی به آن نگرسته می‌شود، معمولاً برای پیش‌بینی آینده قابل اعتمادتر از یک مدل پیچیده است. در همین چارچوب، باور دانشمندان مبنی بر «دراساس ساده بودن طبیعت»، مترادف با این باور است که طبیعت تکرار کننده می‌باشد. Pragmatic ۵۰- در این مبحث واژه عملگرایانه بهتر از واژه اصالت عمل مطلب را می‌رساند.

یافته های علمی تا این اندازه با اهمیت نمی تواند در مسیر هدفهای کم بهایی مثل «مقید بودن» یا قابلیت پیش بینی ناچیز تحقق یابد.

البته منظور این نیست که از ارزشهای عملگرایانه مطالعات علمی در حسابداری کلاً باید چشم پوشید. این بحث فقط برای تأکید بر این نکته طرح شده است که تکیه زیاد بر فواید آنی پژوهش حسابداری می تواند مانع بازدارنده ای بر سر راه ایجاد یک ساختار عالمانه از تئوری های حسابداری باشد. مانند آنچه که موارد آن در سایر رشته های علوم دیده شده است.

#### ب - مدل های هنجاری

اینک به مدل های هنجاری می پردازیم تا ببینیم چه فاکتورهایی ممکن است مورد نیاز باشد برای اینکه فراگرد ساخت این مدلها مانند حل مسأله چهاررنگ و یا کشف یک داروی درمان کننده، کنکاشگرانه و پرجاذبه گردد.

تاکنون پیشنهاد های بی شماری درباره چگونگی تغییر روشهای حسابداری ارائه شده است. برخی از آنها بخش کوچکی را مثل چگونگی تعدیل سود سال قبل در صورت سود و زیان و پاره ای دیگر روشهای فراگیرتری مثل حسابداری بر اساس قیمت های جاری را مورد مطالعه قرار داده است.

#### محیط رشد مدل های هنجاری

اگر موانعی برای مقابله با صفات و مشخصه هایی که یک مدل هنجاری را توجیه

می کند بوجود نیاید، طراحی مدل مطابق با هر اندازه و هر مقدار از وسعت روشهای مورد نظر امری آسان خواهد بود. در واقع، طراحی و بسط یک مدل هنجاری تحت شرایط بدون موانع کاری غیر عملی و خام است.

همانگونه که یک مدل توصیفی توسط مشاهدات تجربی با موانعی روبروست (بدین معنی که مدل باید با مشاهدات تطبیق کند)، هدفهایی که باید تحقق یابد موانع یک مدل هنجاری بحساب می آید و باید اثبات شود که مدل هنجاری بهتر از سایر مدل های موجود، هدفها را تأمین می کند.

#### هدفها

در اینجا برای مشخص کردن هدفهایی که باید توسط یک مدل هنجاری تأمین شوند با همان ابهامی روبرو هستیم که در مورد مشخص کردن شرایط لازم که تحت آن شرایط مدل توصیفی کاربرد پیدامی کند، مواجه بودیم. چنانکه در بخش قبلی متذکر شدیم فقدان توجه کافی، درجه سختی مقتضی برای ارقام حاصل از مدل، یکی از مثال های متعددی است که ابهام موجود در هدفها را نشان می دهد.

فراگرد ایجاد و بسط یک مدل هنجاری شبیه فراگرد مهندسی مربوط به ساختن یک پل بر روی رودخانه است، کنکاش و جستجوی مکتوم در این فراگرد فقط از این واقعیت سرچشمه می گیرد که مشخصات مورد نظر باید با استفاده از منابع و تکنولوژی محدود ساخته شود. بنابراین در ایجاد و بسط

ادبیات کلاسیک، موانع، مغلوب اراده عشاق می شوند، کشفهای علمی نیز بخاطر اینکه دانشمند برای آنها مجبور است بر موانع پیروز شود، عزیز هستند.

در بسیاری از رشته های حسابداری، فراگردهای پژوهشی موجود آنچنان ساختار سستی دارند که بنظر نمی رسد کسی به اثبات یا عدم اثبات عالمانه آن قادر باشد. ولی بنظر می رسد که بخاطر ایجاد یک چهره متفکرانه و جستجوگرانه از پژوهش حسابداری باید راه چاره ای برای این فاکتور مهم و اساسی یافت.

۵- دفترداری سه طرفه: یک مسأله حل نشده

برای انگیزش بخشیدن، به پژوهش حسابداری، از یک راه دیگر، بنظر می رسد که تهیه صورتی از مسایل حل نشده در حسابداری کار با ارزشی باشد. سیاهه این مسایل می تواند پویایی قابل ملاحظه ای به کارهای فعلی و آینده محققان حسابداری ببخشد. یک جایزه نوبل در حسابداری ممکن است تأسیس شود و به اولین پژوهشگری که این مسأله را حل کند اهداء گردد. البته در تجزیه و تحلیل مسأله، نه فقط قواعد مربوط به حل آن بلکه ضوابط لازم برای داوری - که آیا مسأله حل شده است یا خیر - باید بطور خیلی روشن و ملموس بیان شود.

به عنوان مثال با طرح یکی از مسایل حل نشده می خواهم سهم خودم را در تهیه سیاهه یاد شده ادا کنم. بطوریکه همه می دانند،

یک مدل هنجاری بنظر می رسد که مبهم بودن اهدافی که باید تأمین شود (یا فقدان مشخصات تفصیلی) مانعی محوری است که باید از بین برود تا پژوهش حسابداری از محتوای جستجوگرانه و پرجاذبه ای برخوردار بشود.

### ارزشیابی مدل هنجاری

همچنین، تفکیک دقیق تئوریهای از خط مشیها، بنظر می رسد که برای ارزیابی عالمانه تر از مدل هنجاری، یک کار اساسی باشد. یک مدل هنجاری باید بر مبنای توفیقش در تأمین مشخصات هدفها، ارزشیابی شود و هرگز نباید بر این اساس مورد سنجش قرار گیرد که آیا استفاده کننده از مدل، هدفها را دلبپذیر می یابد یا خیر؟ ضابطه دوم - علاقه استفاده کننده به هدفها - موردی از خط مشیهاست که باید از ارزشیابی عالمانه و تقرب مهندسی به مدل هنجاری تمیز داده شود.

خلاصه اینکه ظاهراً فراگردهای مربوط به پژوهش حسابداری - توصیفی یا هنجاری - به محدود شدن و باریک شدن نیاز دارند. مسأله چهاررنگ کنکاشگرانه است زیرا راه حل آن بایستی با پی گیری قواعد مشخص و منطقی بدست آید. کشف ساختار D. N. A یک کار هیجان آور است زیرا ساختار آن باید به تعدادی از موانع حاصل از تجزیه و تحلیل اشعه ایکس و سایر مشاهدات تجربی، بطور همزمان پاسخی راضی کننده بدهد. همانگونه که در داستانهای عاشقانه و زیبای

روش پایه‌ای دفترداری دوطرفه طی ۵۰۰ سال گذشته دست نخورده باقی مانده است، با توجه به تحولات بی‌شماری که طی این مدت در سیستم‌های اقتصادی اتفاق افتاده است، ثبات روش دفترداری دوطرفه حقیقتاً مورد قابل ملاحظه‌ای است. از این واقعیت یک سؤال برمی‌خیزد که: آیا ایجاد یک روش جدید، مثل دفترداری سه‌طرفه امکان‌پذیر است، و یا سیستم دفترداری دوطرفه تنها راه ثبت فعالیتهاست؟

#### ۱- بخش اول پرسش

بخش اول این سؤال، پاسخی مثبت دارد، قبلاً نشان داده شده است که دفترداری سه‌طرفه و یا چهارطرفه و یا بطور کلی چند طرفه امری شدنی است.<sup>۵۱</sup> لیکن این روشها به اندازه سیستم دفترداری دوطرفه برای ثبت جریانهای منافع، قابلیت ندارند. روش ثبت چندطرفه حسابی که بسط داده شده، فقط یک طبقه بندی مجدد است. بدین معنی که چندگونی ثبتها از طریق طبقه بندی گروه دارائیه‌ها براساس طرح سه یا چهار و یا چندگانه مثل صفات فیزیکی دارائیه‌ها، مطالبات روی دارائیه‌ها (ادعاهای موجود بر روی دارائیه‌ها)، مسئولیت نگهداری، محل، عمردارائیه‌ها و غیره، بدست آمده است.

#### ۲- بخش دوم پرسش

پاسخ به بخش دوم این سؤال، تاجائیکه به

ثبت جریانهای منابع براساس مبادلات بین آنها نیاز داریم، مثبت است. این موضوع روشن شده است که فلسفه ثبت دوطرفه بر این اعتبار استوار نیست که یک گروه واحد از دارائیه‌ها از دو طریق مختلف طبقه بندی می‌شود (یکی براساس نوع و دیگری براساس ادعاها و مطالبات بر روی دارایی). بلکه بر این واقعیت استوار است که دو گروه مختلف از منابع یکی بصورت کاهش (منابع از دست رفته) و دیگری بصورت افزایش (منابع بدست آمده) بایکدیگر مبادله می‌شوند و تساوی بدهکار با بستانکار به این دلیل حاصل می‌شود که ارزش منابع کاهش یافته و منابع افزایش یافته این نقل و انتقال مساوی قرار داده می‌شوند.<sup>۵۲</sup> بنابراین تاجائیکه جریان منابع به عنوان نقل و انتقال (درواقع مبادلات) بین آنها مطرح است، نظام دفترداری اصولاً براساس نیت دوطرفه باشد. همچنین فعالیتهای اقتصادی پیچیده و بی‌شمار یک شرکت برپایه نقل و انتقال‌هایی بنا شده است که دارای جریانهای کاهش و افزایش هستند. درست مثل ماده که از اتمها تشکیل شده است که دارای پروتونها و الکترونها می‌باشند. گوا اینکه در زمانی نه چندان دور کشف شد که عنصر سومی نیز در اتم وجود دارد که به آن نوترون گفتند. این کشف به

۵۱- برای مطالعه تفصیلی در این باره رجوع کنید به پی نوشت (۱۸- فصل ۵) توسط نویسنده همین مقاله.

۵۲- برای بحث بیشتر در این باره به پی نوشت شماره ۵ مراجعه شود.

یا اینکه همچنان یگانه بودن دفترداری دوطرفه معتبر است؟

این موضوع روشن نیست که آیا سیستم دفترداری سه طرفه باید به عنوان ادامه<sup>۵۲</sup> و توسعه روش دفترداری دوطرفه<sup>۵۴</sup> ایجاد شود<sup>۵۵</sup> و یا اینکه این سیستم یک تقرب کاملاً جدید و حتی یک تفکر منطقی کاملاً جدید را اقتضا می کند.

به این ترتیب، آیا مسأله ای نظیر مسأله ای که گفته شد به اندازه مسأله چهاررنگ جستجوگرانه و از نظر ذهنی جذاب نخواهد بود؟

#### ۶- خلاصه و نتیجه:

در این مقاله ماهیت پژوهش حسابداری از طریق بازنگری به فراگرد حاکم بر جریان ساخت مدل های توصیفی و ساخت مدل های هنجاری تجزیه و تحلیل شد سپس، در جستجوی یافتن ابزاری برای ایجاد فضای کنکاش و جستجوهای عالمانه بیشتر در تحقیقات حسابداری، پیشنهاد شد که:

۱- از محقق و آفریننده مدل توصیفی خواسته شود تا موضع اقناعی خود را آنطور

ما می آموزد که در نحوه برداشت، از فعالیت های اقتصادی و در چارچوب نقل و انتقالها ممکن است عنصر سوم وجود داشته باشد که تاکنون آن را حذف کرده ایم، و وارد شدن این عنصر سوم ممکن است سیستم دوطرفه موجود را به یک سیستم ثبت سه طرفه تکامل بخشد.

بدین ترتیب ما با مسأله ای روبرو هستیم که تاکنون برای آن راه حلی پیدا نشده است. این امر امکان پذیر است که رخداد های اقتصادی یک شرکت (یا واحد اقتصادی) بصورت مجموعه بی شماری از فعالیت های اتم گونه قلمداد شود، که هر کدام شامل سه فاکتور ابتدایی (فرضاً  $\alpha$  و  $\beta$  و  $\gamma$ ) است که می تواند با همان فاکتورها یا با فاکتورهای متفاوت دیگری ( $\alpha$  یا  $\alpha$  و یا  $\alpha$  با  $\beta$  و غیره) در سایر فعالیتها ترکیب شود. اگر چنین امکانی وجود دارد، روشی که طی آن فاکتورهای ابتدایی ( $\alpha$  و  $\beta$  و  $\gamma$ ) ترکیب و ممزوج شده اند آن روش کدام است؟

آیا دفترداری سه طرفه برای ثبت چنین فعالیت های اتم گونه ای می تواند مناسب باشد،

۵۲- در مبحث دفترداری سه طرفه باید برخوردهای سطحی و غیرعلمی مثل طبقه بندی سه طرفه که در بالا درباره آن بحث شد، و یا دفترداری سه طرفه، از طریق ترکیب دومثبت دوطرفه را از جریان خارج کرد در مورد اخیر، یعنی ترکیب دومثبت دوطرفه فرض کنید  $a > b$  و  $b > c$  برای شکل دادن به  $a > b > c$  با یکدیگر ترکیب شوند.

۵۴- برای مثال در نظریه اعداد، بسط و گسترش مفهوم اعداد صحیح منجر به شناختن  $a + b\sqrt{m}$  به عنوان یک عدد صحیح شده است، اگر  $a$  و  $b$  و  $m$  اعداد صحیح (مخالف صفر و یک) باشند که جذر آنها عدد صحیح نخواهد بود. ساختار ریاضی مباحث درجه دوم از این طریق خلق شد. حالا ممکن است بپرسیم: آیا ایجاد و بسط یک مبحث درجه سوم در ریاضی ممکن خواهد بود؟

۵۵- ایجاد یک منطق سه ارزشی برای پشتیبانی از سیستم دفترداری سه طرفه کاملاً میسر است. البته معلوم نیست که این نظام منطقی سه ارزشی برای ایجاد و بسط یک سیستم دفترداری سه طرفه ضروری است یا خیر، ولی چنین امکانی قطعاً وجود دارد.

شد و چنین تلقی گردید که این نیز به اندازه مسأله معروف چهاررنگ در توپولوژی، عالمانه و پرجذبه می باشد.

اینکه پژوهش در یکی از رشته‌ها نسبت به سایر زمینه‌ها هیجان‌انگیزتر است یا نیست، به رشته مورد مطالعه مربوط نمی‌شود بلکه بستگی کامل به محقق دارد که در آن رشته مطالعه می‌کند. امید می‌رود که بسیاری از افرادی که در پژوهش‌های حسابداری مشغول و فعال هستند در این نقطه نظر سهیم شوند.

بیان کند که تحت یک سری شرایط معین، مشاهداتی معارض با یافته‌های علمی او پیدا نشود.

۲- از محقق که بر روی یک مدل هنجاری تحقیق می‌نماید خواسته شود تا اثبات کند که مدل او مشخصه‌های تفصیلی اهدافی را که تأمین می‌کند باید توسط مدل تأمین شود. در خاتمه پیشنهاد شد که برای انگیزش بخشیدن به پژوهش‌های حسابداری در آینده، لیستی از مسایل حل نشده حسابداری تهیه شود و به عنوان مثال مسأله دفترداری سه طرفه تشریح

## References

1. American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, 1966.
2. American Accounting association, "Report by Committee on Foundations of Accounting Measurement." The Accounting Review (Supplement, 1971), pp. 1-48.
3. Beaver, W. H., Kennelly, J.W., and Voss, W.M., "Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data," The Accounting Review (October, 1968), pp. 675 - 683.
4. Beveridge, W. I. B., The Art of Scientific Investigation, Vintage Books, 1961.
5. Buckley, J. W., Kircher, p., and Mathews, R. L. "Methodology in Accounting Review (April, 1968), pp. 274 - 283.
6. Chambers, R. J., "Prospective Adventures in Accounting Ideas," The Accounting Review (April, 1967), pp. 241 - 253.
7. Cohen, K. J., and Cyert, R.M., Theory of the Firm, Prentice - Hall, 1965.
8. Cyert, R. M., and Grunberg, E., "Assumption, Prediction, and Explanation in Economics," in R. M., and J. G. March, A Behavioral Theory of the Firm, Prentice Hall, 1963.
9. Devine, C. T., "Research Methodology and Accounting Theory Formation," The Accounting Review (July, 1960), pp. 387 - 399.
10. ----, Essays in Accounting Theory, Two Volumes, C. T. Devine, 1962.
11. ----, "Some Conceptual Problems in Accounting Measurements," in R. K. Jaedicke, Y. Ijiri and O. Nielsen (eds.) Research in Accounting Measurement, American Accounting Association, 1966, pp. 13 - 27.
12. Friedman, M., Essays in Positive Economics, The University of Chicago Press, 1953.
13. Gardner, Martin, New Mathematical Diversions from SCIENTIFIC AMERICAN, Simon

and Schuster, 1966.

13a. ----, *The SCIENTIFIC AMERICAN Book of Mathematical Puzzles & Diversions*, Simon and Schuster, 1959.

14. Grunberg, E., "Notes on the Verifiability of Economic Laws," *Philosophy of Science* (1957), pp. 337 - 348.

15. Hempel, C. G., *Fundamentals of Concept Formation in Empirical Science*. The University of Chicago Press, 1952.

16. Hempel, C. G., and Oppenheim, P., "Studies in the Logic of Explanation," *Philosophy of Science* (1984), pp. 135 - 175.

17. Hendriksen, E. S., *Accounting Theory*, Richard D. Irwin, 1965.

18. Ijiri, Y., *The foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral Inquiry*, Prentice - Hall, 1967.

19. ----, "Research and Its Processes," *Aoyama Business Review* (September, 1969). pp. 1-16.

20. ----, "Logic and Sanctions in Accounting," in R. R. Sterling and W.F. Bentz (eds.), *Accounting in Perspective*, South Western, 1971, [1971 a].

21. ----, "A Defense for Historical Cost Accounting," in R. R. Sterling (ed.), *Asset Valuation and Income Determination: A Consideration of the Alternatives*, Scholars Book, 1971 [1971 b].

22. Kaplan, A., *The Conduct of Inquiry*, Chandler, 1964.

23. Ore, Oystein, *The Four - Color Problem*, Academic Press, 1967.

24. Rosser, J. B., and Turquette, A. R., *Many Valued Logics*, North - Holland 1958.

25. Sterling, R. R., "On Theory Construction and Verification," *The Accounting Review* (July, 1970), pp. 444-457.

26. Waton, J. C., *The Double Helix*, Signet Book, 1968.

27. Wheeler, J. T., "Accounting Theory and Research in Perspective," *The Accounting Review* (January, 1970) pp. 1 - 10.

28. Whyte, W.F., *Street Corner Society*, The University of Chicago Press, 1943.