

# یک دیدگاه شخصی از سیر تاریخی تکامل استادان حسابداری نگاهی انتقادی به پژوهش‌های دانشگاهی حسابداری در ایالات متحده آمریکا

نویسنده:



استیفن آدام زف

مترجم:



مهدی بسحاق



وحید منتی

## چکیده

بخش عمده‌ای (۷۵ درصد) از این مقاله به پژوهش و بررسی سیر تکاملی محیط پژوهش حسابداری اختصاص دارد. این پژوهش و بررسی عمدتاً در ایالات متحده آمریکا و همچنین با نگاهی اجمالی به کانادا از دهه ۱۹۶۰ میلادی تاکنون صورت پذیرفته است. بخش پایانی آن (۲۵ درصد) شامل بررسی نقادانه شیوه‌های معاصر پژوهش‌های حسابداری و نیز پیشنهادهایی برای اصلاح جریان پژوهش‌های حسابداری است. اصطلاحات کلیدی: پژوهش؛ روش‌شناسی؛ حرفه حسابداری؛ تاریخ

## مقدمه

تغییرات عمده‌ای در فرهنگ استادان حسابداری در آمریکای شمالی از دهه ۱۹۶۰ به وجود آمده است. در این مقاله گرایش‌ها و گسترش‌هایی که باعث برجسته شدن این تغییرات شده‌اند را بررسی و رهگیری کرده‌ام. بعد از طرح این تغییرات پیشنهادهای نقادانه‌ای در رابطه با وضعیت جاری مسائل پژوهش‌های حسابداری و نیز چندین پیشنهاد نو برای اصلاح ارائه خواهم داد. شاید بیشترین تغییرات در شش دهه اخیر در حسابداری در دو حوزه زیر رخ داده باشد:

■ اول؛ سیر تکاملی از فرهنگ مسئولیت‌های آموزشی سنگین (تأکید بسیار بر آموزش) و انتظارات کم‌تر از پژوهش‌های چاپ‌شده به مسئولیت‌های آموزشی سبک‌تر همگام با انتظارات بالا و شدیدتر از مقاله‌های چاپ‌شده بسیار معتبر در بهترین مجله‌ها تغییر یافته است؛ و

■ دوم؛ هجوم به‌سوی ادبیات حسابداری از پژوهش‌هایی که بینش و روش‌شناسی خود را از رشته‌های اصلی مثل اقتصاد، علوم رفتاری، ریاضیات و آمار گرفته‌اند.

افزون بر ابعاد پژوهشی، با عنایت به آن که به مجله‌ها فرآیندهای ویراستاری ساختارمند

اضافه شده است؛ بسیار رسمی‌تر شده‌اند. با افزایش و رشد قارچ‌گونه در تعداد مجله‌های پژوهشی حسابداری، مجله‌های حرفه‌ای از رتبه‌بندی برای ابقا، ارزیابی یا ارتقای استادان حسابداری در دانشکده‌ها در بسیاری از مؤسسات پژوهش محور حذف شده‌اند.

بخش اول: دوره‌های اولیه در آمریکا (تا قبل از اواسط دهه ۱۹۶۰)

در دهه‌های قبل از ۱۹۶۰ تغییرات اندکی در آموزش حسابداری دانشگاهی وجود داشت. در دهه ۱۹۶۰ همانند دهه‌های گذشته در بیشتر دانشکده‌های کسب‌وکار به‌ویژه آن‌هایی که صرفاً برای آموزش دوره کارشناسی (بیشترین تقاضا برای آموزش حسابداری وجود داشت) کار می‌کردند، آموزش محور بودند و تأکید کم بر پژوهش بود و بیشتر تأکید بر متون کتاب‌ها بود. مسئولیت آموزش برای استادان در بسیاری از دانشکده‌های حسابداری نسبتاً سنگین بود. در هر سال (چهار تا شش سرفصل درس) ۱۲ تا ۱۸ ساعت-ترم (نیمسال) با در نظر گرفتن زمان آماده‌سازی برای تغییر و چند برابری شدن وجود داشت. حداقل مدرک دانشگاهی لازم برای استادان حسابداری به مدارک کارشناسی ارشد در اقتصاد، کسب‌وکار یا مدرک حسابدار رسمی محدود می‌شد. نسبتاً تعداد کمی از دانش‌آموختگان حسابداری از دانشکده‌های کسب‌وکار، مدرک دکتری را در کنار کار حسابداری تمام‌وقت اخذ می‌کردند. در عین حال، در تعدادی از بهترین دانشکده‌ها، مخصوصاً آن‌هایی که در دانشگاه‌های میدوسترن<sup>۱</sup> که متعلق به ۱۰ کنفرانس بزرگ است، تعداد قابل‌توجهی از استادان موفق به اخذ مدرک دکتری شدند. ارائه و شکوفایی پژوهش‌ها در بسیاری از دانشکده‌ها مورد انتظار بود. اما به دست نیامد. آن‌ها تألیف کتاب را به‌عنوان جایگزین پژوهش‌های چاپ‌شده پذیرفته بودند. در دهه ۱۹۶۰، همانند دهه‌های قبل، دانشکده‌ها پژوهش‌های چاپ‌شده در قالب

کتاب‌ها را مورد تشویق و جایزه قرار می‌دادند.

از دهه ۱۹۲۰ تا اواسط دهه ۱۹۷۰ گسترش نظریه، برجسته‌ترین سطر پژوهش‌های مالی بود. با مدل‌های ارزیابی که در کتاب‌های مهم تک‌نگاری (مونوگرافی) به آن به‌صورت جدی پرداخته بودند که کارهایشان در آمریکای شمالی (نظریه‌پردازان برجسته مثل پاتن، کانینگ، سوینی، مک نیل، لیتلن، واتر، الکساندر، ادواردز و بل، مت سیچ، استابوس، چمبرز، ایجیری، توماس، استرلینگ) از ۱۹۲۲ تا ۱۹۷۴ چاپ و منتشر شده بود. کارهای این نظریه‌پردازان، افزون بر آن که در قالب مقاله‌های نظری در مجله‌های آن زمان به چشم می‌خورد، در تدوین استانداردهای جدید و بازنگری استانداردهای قدیمی نیز مؤثر بودند. با این حال، امروزه نام این نظریه‌پردازان و کارهایشان برای همه ناشناخته است. البته تعداد کمی از دانشگاهیان حسابداری - برای مثال افراد کمتر از ۵۵ سال - آنان را می‌شناسند. زیرا، اول این که در دهه‌های اخیر پژوهش‌های دستوری حسابداری از بسیاری از مجلات معتبر رخت بر بسته است؛ و دوم آن که ثمرات «عصر طلایی» پیشین (مستقل از تجربه) و پژوهش‌های مبتنی بر بدیهیات در حسابداری در ساخت برنامه دوره دکتری گم‌شده است. در دوره‌های اخیر برای مثال تعداد مباحث پیشنهادی در دروس نظریه حسابداری در دوره‌های حسابداری به‌صورت قابل‌ملاحظه‌ای کاهش یافته است. مسلماً این نظریه‌پردازان و کارهایشان نه در کتابها و نه در مجلات دیده نمی‌شوند.

در اوایل و اواسط دهه ۱۹۶۰ و نیز دهه‌های پیشین مدارک کسب‌وکار آمریکا به توسعه در حرفه عملی حسابداری، امور مالی (فاینانس)، و بازاریابی هماهنگ شده بودند و دانشکده‌های حسابداری و مدیریت برای انتشار در مجلات دانشگاهی و حرفه‌ای مورد تقدیر قرار می‌گرفتند. بسیاری از نویسندگان کارهایشان را در "مجله

حسابداری"<sup>۲</sup> (انجمن حسابداران رسمی آمریکا) و دیگر مجله‌های مربوط به حسابداران رسمی منتشر می‌کردند. پژوهش‌های منتشر شده در مجلات دانشگاهی از قبیل "بررسی‌های حسابداری"<sup>۳</sup> (انجمن حسابداری آمریکا) تلفیقی از پرسشنامه‌های عملیاتی نظریه‌پرداز و تجویز راه و روش، انتقاد از کارهای عملی، گزارش‌های آموزشی، پژوهش‌های تاریخی و پیشنهادهایی بر اصول حسابداری، کارهای عملی و قوانین مربوط بود. ظهور مطالعات پژوهشی و تجربی آن چنان که ما امروزه می‌دانیم واقع نشد. تنها مجله پژوهشی دهه ۱۹۶۰ "بررسی‌های حسابداری" بود و ممکن است عجیب به نظر برسد که این مجله تا سال ۱۹۶۷ هیئت تحریریه خود را اعلام نکرده بود. قبل از آن زمان، سردبیر تصمیمات عمومی را بر روی هر مقاله خودش و بدون استفاده از نظر دیگران اعمال می‌کرد. یعنی فرایند داوری و ویراستاری رسمی نبود و از پیشنهادها و نقدها بهره نمی‌برد.

### پیدایش بنیاد فورد و گزارش شرکت کارنگی<sup>۴</sup> (۱۹۵۹) و سایر ابتکارات فورد:

در دهه ۱۹۵۰، بنیاد فورد و شرکت کارنگی علاقه‌مند به تقویت آموزش و پژوهش‌های تجاری در دانشکده‌های کسب‌وکار ایالات‌متحده در نیویورک شدند. فورد کمک‌هزینه‌های بالایی به پنج دانشکده کسب‌وکار به‌عنوان مراکز نمونه برای آموزش مدیریت و پژوهش‌های اعطا کرد، شامل فارغ‌التحصیلان دانشکده‌های کسب‌وکار کارنگی، هاروارد، شیکاگو، فارغ‌التحصیلان دانشگاه استنفورد، و کلمبیا که به یک اصلاح سراسری منجر شد. در سال ۱۹۵۹ فورد و کارنگی گزارش‌های مهمی درباره سرمایه‌گذاری عظیم‌تر به‌وسیله دانشکده‌های کسب‌وکار برای انجام پژوهش‌های مهم پژوهشگرانه منتشر کردند. گزارش فورد، به‌ویژه پژوهش و آموزش دکتری را برای تحلیلی‌تر بودن، استفاده بیشتر از روش‌شناسی پیشرفته، و ریشه‌دار شدن در علوم رفتاری، ریاضیات، آمار و اقتصاد خواستار شد.

در اواخر دهه ۱۹۵۰ و اوایل دهه ۱۹۶۰، بنیاد فورد معمولاً برنامه‌هایی را حمایت می‌کرد که در طول تابستان، برای آموزش دانشکده در این مسیرهای جدید پژوهش گام برمی‌داشتند. از سال ۱۹۵۷ تا ۱۹۶۲ فورد ۱۳ سمینار جدید در زمینه مدیریت کسب‌وکار را که بیشتر در آن‌ها برگزار شدند، حمایت مالی کرد. به‌طور خاص، فورد حامی سمینار توسعه‌ای جدیدی در شیکاگو، با تأکید بر حسابداری، پرداختن به موضوعات مفهومی و همچنین کاربردهای حسابداری در بودجه‌بندی سرمایه‌ای، پژوهش‌های رفتاری و روش‌های کمی شده بود. انجمن حسابداری آمریکا در اواخر دهه ۱۹۶۰ پیشنهاد برگزاری دوره‌های کوتاه‌مدت، روش‌های کمی و علوم رفتاری برای استادان حسابداری که در این زمینه‌ها حرفه‌ای نبودند را داد. برنامه‌های فورد و انجمن حسابداری آمریکا، پژوهشگران حسابداری را تشویق به استفاده از روش‌های جدید کرد. در اوایل دهه ۱۹۶۰ بنیاد فورد از انتشارات تمام ۲۶ رساله دکتری در کسب‌وکار که منعکس‌کننده پژوهش‌هایی بود که به‌وسیله مطالب تحلیلی‌شان و ریشه‌های قوی مبتنی بر رشته‌های پایه متمایز می‌شدند، حمایت کرد. در کل ابتکارات فورد و کارنگی نیرویی برای خوب شدن در ادبیات حسابداری بودند به خاطر اینکه آن‌ها پژوهش‌های تجربی و تحلیلی را ترغیب کردند.

### سایر پیشرفت‌ها در دهه ۱۹۶۰ - دهه محوری:

با الهام از گزارش‌های فورد و کارنگی و ابتکارات بعدی فورد، تأکید در دانشکده‌های کسب‌وکار شروع به تغییر دانش به سوی ایجاد دانش از طریق تجربی، مدل‌سازی ریاضی و آزمون فرضیه پژوهشی کرد. بنابراین، به‌تدریج جریان رقیب رو به محو شدن نهاد. به‌طوری‌که پژوهش‌های کیفی که از لحاظ تاریخی منبع فکر نو بوده‌اند، کنار رفت. زمان زیادی نگذشت که پژوهشگران دانشگاهی به رایانه‌های با سرعت بالا و بانک‌های

داده از قبیل COMPUSTAT و CRSP (در دانشگاه شیکاگو) دسترسی پیدا کردند. به‌ویژه در دانشکده‌ها اهمیت پژوهش‌ها در دوره دکتری رو به فزونی نهاد. در سال ۱۹۵۵ تنها ۱۷ مدرک دکتری حسابداری اعطا شده بود، که در سال ۱۹۶۵ به ۴۷ نفر بالغ شد. در سال ۱۹۶۷-۱۹۶۸ تنها ۳۱ درصد از دانشگاه‌های حسابداری آمریکا دارای مقطع دکتری بودند. در سال ۱۹۶۹ انجمن دانشکده‌های کسب‌وکار آمریکا، همان‌طور که در آن زمان شناخته شده بود، سرانجام «خطوط روشنی» را برای برگزاری دوره دکتری حسابداری با اعلام رسمی به دانشکده‌های حسابداری (و سایر دانشکده‌ها) در دانشکده‌های کسب‌وکار تجویز کرد.

در سال ۱۹۶۳ دانشگاه شیکاگو با همکاری دانشگاه اقتصاد لندن دو فصلنامه "پژوهش‌های (مطالعات) حسابداری"<sup>۶</sup> (JAR) را بنیان نهاد. در آن زمان به نظر می‌رسید مجله بررسی‌های حسابداری برای پذیرش مقاله‌هایی با محتوی عددی یا تجربی بی‌میل و رغبت است. انتشار مقاله "ارزیابی تجربی ارقام سود حسابداری" در JAR (بال و براون، ۱۹۶۸) سهم بسزایی در تحریک علاقه به پژوهش‌های بازار سرمایه داشتند. این مقالات قبلاً توسط مجله بررسی‌های حسابداری با استدلال اینکه پژوهش حسابداری نیستند، رد می‌شدند. پنج جلد اول JAR، از سال ۱۹۶۳ تا ۱۹۶۷، شامل ترکیبی از مقالات منعکس‌کننده ایجاد نظریه، استدلال‌های دستوری، پژوهش‌های تجربی و پرسش‌های تاریخی بود. ولی در سال ۱۹۶۸، مجله به‌طور فزاینده‌ای به پژوهش‌های با استفاده از پایگاه داده‌های رایانه‌ای و نیز به‌کارگیری رویکردهای رفتاری و تجربی پس از ۱۹۶۷ پرداخت. انتشار مقالات استدلال تاریخی و دستوری تقریباً از JAR محو شد. درصد مقالات اصلی تجربی در JAR از ۲۷ درصد در سال ۱۹۶۹ تا ۶۰ درصد در سال ۱۹۷۲ افزایش یافت. دیری نپایید که مجله بررسی‌های

حسابداری نیز از این رویه پیروی کرد. زیرا این شیوه پژوهش در بین دانشگاهیان حسابداری ایالات‌متحده که به روش‌های جدید روی آورده بودند، جذاب شده بود.

در دهه ۱۹۶۰، کنفرانس‌های پژوهش‌ها در زمینه حسابداری شروع به رشد کردند. این کنفرانس‌ها منجر به منافع بزرگی از جمله گردهم‌آوری همکاران همفکر برای ارائه مقاله‌ها، بحث در مورد روش‌شناختی مقاله‌ها و نویسندگان مشترک را تشکیل می‌دهند. مارس ۱۹۶۵، دانشگاه استنفورد میزبان نخستین همایش با عنوان «سمینار پژوهش‌های اساسی در اندازه‌گیری حسابداری» بود که به‌طور کامل به پژوهش‌های حسابداری اختصاص داشت. از آن زمان به بعد، برگزاری چنین همایش‌های پژوهشی افزایش یافت. تا جایی که به نظر می‌رسد اکنون تقریباً در سرتاسر جهان برگزار می‌شوند. امروزه، برخی از بخش‌های حسابداری «کمپ‌های پژوهشی تابستانی» دارند و بخش‌های انجمن حسابداری آمریکا جلسات بسیار خوبی برای ارائه مقالات پژوهشی در اواسط سال برگزار می‌کنند. می ۱۹۶۶، دانشگاه شیکاگو نخستین همایش سالانه خود را در مورد پژوهش‌های تجربی در حسابداری با حمایت بنیاد فورد با رویه‌های منتشرشده در JAR برگزار کرد. کنفرانس JAR از آن زمان به بعد هر سال ادامه دارد و پنجاهمین سالگردش را در می ۲۰۱۶ جشن گرفت.

فارغ‌التحصیلان دوره دکتری و رساله‌های آن‌ها که نشان‌دهنده پژوهش‌های جدید تجربی بود در برنامه‌های دکتری و از طریق پژوهش‌های منتشرشده در دیگر دانشگاه‌ها برای گسترش این کار به اشتراک گذاشته شد. جوئل اس. دمسکی به دانشگاه کلمبیا رفت و پس از آن یک سال بعد به دانشگاه استنفورد رفت. ویلیام اچ. بیور نیز به استنفورد رفت. جورج جی. بنستون و راس ال. واتز به دانشگاه روچستر

رفتند. آنتونی جی. هاپوود (که در علوم رفتاری و جامعه‌شناسی سازمانی تحصیل کرده بود) نیز به انگلستان بازگشت. فیلیپ براون و ری بال به استرالیا برگشتند. در دهه ۱۹۸۰ بال به ایالات‌متحده در روچستر بازگشت. باروخ لویو به اسرائیل رفت. سپس به ایالات‌متحده در دانشگاه کالیفرنیا (برکلی) بازگشت. همچنین در دهه ۱۹۸۰، تی. راس آرچیبالد به دانشگاه وسترن انتاریو رفت. ویلیام آر. اسکات به دانشگاه کوئین در شیکاگو رفتند. نیک دوپوچ که سردبیری JAR را در دهه ۱۹۷۰ بر عهده داشت و از آن را به‌عنوان بلندگویی برای معرفی پژوهش‌های جدید تجربی استفاده می‌کرد. رابرت جی. سوئیپرینگا، پس از اتمام دوره دکتری حسابداری خود در سال ۱۹۶۹ در دانشگاه ایلینوی و همچنین کسب پشتوانه‌ای قوی در روانشناسی، به استنفورد رفت، که دانشکده کسب‌وکار در آنجا در تلاش بود تأثیر حسابداری خود را در علوم رفتاری افزایش دهد. در سال ۱۹۶۷، برکلی، به دلیل آموزش و تأثیر جاکوب مارشاک و روی رادنر و تحت ریاست هکتور آر. آنتون و راهنمایی بارت مک‌گایر، مقداری از اطلاعات را ایجاد کردند. اقتصاددانان جان ای. باترورث، به مدت دو سال به دانشگاه جان هاپکینز و سپس به دانشگاه بریتیش کلمبیا رفت. جرالد فلتمان به مدت چهار سال به استنفورد و بعد از آن به بریتیش کلمبیا برگشت. در سال ۱۹۶۹، تئودور جی ماک، به دنبال دکتری برکلی در علم اقتصاد، ابتدا به دانشگاه کالیفرنیا رفت تا با مارشاک همکاری کند. در سال ۱۹۷۲، جیمز ای. اولسون، دیگر اقتصاددان اطلاعات، دکتری دانشگاه برکلی خود را به اتمام رساند و قبل از برگشت مجدد به برکلی دو سال را در استنفورد گذراند. آرنولد زلنر، آماردان برجسته بی‌زی، حین بازدید از برکلی، بسیار تحت تأثیر اولسون قرار گرفت. در سال ۱۹۷۶ هاپوود از طرف خودش مجله حسابداری، سازمان‌ها و جامعه را در انگلیس را بنا نهاد. این امر به الهام‌بخشی به پژوهشگران برای ترسیم کار گسترده در علوم

رفتاری و اجتماعی کمک کرد. این به دنبال گسترش دانش روانشناسی بود که تمرکز اصلی پژوهش‌های رفتاری در ایالات متحده بر آن بنا شده بود. توماس جی. برنز، مدیر برنامه دکتری حسابداری دانشگاه ایالتی اوهایو، انگیزه را از طریق برگزاری سه سمپوزیوم (گردهمایی) پژوهش رفتاری به حسابداری رفتاری داد. او این گردهمایی‌ها را در سال‌های ۱۹۶۶، ۱۹۶۸ و ۱۹۷۱ تشکیل داد.

سرانجام، دهه ۱۹۶۰ پایان یافت. این در حالی بود که دانشکده‌های کسب‌وکار در ایالات متحده طی آن دهه تأکید بسیار بیشتری بر آموزش دکتری و گسترش افق‌های پژوهش دربرگیرنده روش‌ها و بینش‌های جدید از علوم اجتماعی و رفتاری می‌کردند. در حسابداری، این روند به‌صورت خاص برجسته شد و آن‌ها اقدامات زیادی را برای تقویت دقت در این زمینه، انجام دادند. در دهه‌های بعدی این روندها در پژوهش‌ها شتاب گرفتند.

### پیشرفت‌های صورت گرفته در دهه ۱۹۷۰ و بعد از آن:

در دهه ۱۹۷۰، آموزش دکتری حسابداری در رشته‌های موردنیاز در اقتصاد و فینانس، آمار، اقتصاد و غالباً علوم رفتاری و سمینارهای مربوط به نحوه انجام پژوهش‌های حسابداری بسیار ساختاریافته‌تر و گسترده‌تر شد. با این حال، به‌طور روزافزونی، دانشجویان بدون پشتوانه قبلی نظری و عملی در حسابداری - ولی قوی در مهارت‌های کمی یا رفتاری - در پایان وارد چنین برنامه‌هایی شدند. ولی هیچ‌کدام از دروس دوره دکتری مسائل حسابداری را به آنان نیاموخت. عدم وجود چنین آموزشی برای دانشجویان بدون سابقه حسابداری ممکن است به محدود شدن سهم پژوهش‌های آینده دانش حسابداری و ایجاد دانش انباشته حسابداری منتج شده باشد. در سال ۱۹۷۱ انجمن حسابداری آمریکا تحت رهبری جیمز

دون ادواردز<sup>۸</sup> ائتلاف (کنسرسیوم) سالانه دکتری را با حمایت مالی هشت موسسه بزرگ حسابرسی (هشت بزرگ) آغاز کرد. برنامه‌های دکتری دانشگاهی در سرتاسر ایالات متحده از پژوهشگران برجسته‌ای که در پژوهش‌هایشان از روش‌های جدید استفاده می‌کردند برای حضور و ارائه سخنرانی‌هایشان دعوت کردند. در سال ۱۹۸۵، انجمن حسابداری آمریکا نیز شروع به دعوت از دانشجویان دکتری از دانشگاه‌های کانادا کرد. به‌طور پیوسته برنامه‌های ائتلاف، با افزایش حضور در مقطع دکتری حسابداری رشد کردند. در حال حاضر، دریافت و ادامه برنامه‌های سالانه بین‌المللی همچنان بسیار موفق هستند. برنامه سالانه برخی از انجمن‌های علمی دیگر، الگوبرداری از بخش‌های انجمن حسابداری آمریکا، به‌عنوان کمکی برای برخی کنفرانس‌های پژوهشی بوده است. این برنامه‌های دکتری منجر به پیوند مطلوب دانشجویان دکتری از دانشگاه‌ها و کشورهای مختلف شده است.

تأکید جدید بر پژوهش‌ها منجر به تغییر در نحوه اعطای جایگاه استادی (تصدی در دانشکده) در بسیاری از دانشگاه‌ها شد. در دهه ۱۹۷۰، بسیاری از دانشکده‌های کسب‌وکار ایالات متحده فرآیند اعطای این روند بسیار سخت‌تر و رسمی‌تر کردند. در این زمان پژوهش‌ها بر تدریس و آموزش صرف به‌عنوان مهم‌ترین عامل که به این تصمیمات وزن می‌داد پیشی گرفت. جایگاه استادان نه‌فقط تأثیر در ارتقای رتبه استادان داشت بلکه معیاری برای استادیاری شدن بود. یکی از دلایل افزایش در سخت‌گیری در اخذ تصمیم جایگاه می‌تواند این باشد که دستاوردهای پژوهشی می‌تواند به‌صورت کمی اندازه‌گیری شود. بنابراین بیشتر به ارزیابی عینی حساس است. درحالی‌که کیفیت آموزش و خدمت بیشتر نیاز به ارزیابی ذهنی و قضاوتی دارد که نتایج کار ارزیابان به‌راحتی می‌تواند مخالف همدیگر (پراکندگی

یا انحراف معیار آن بالا می‌رود) باشد. در اواخر دهه ۱۹۷۰، این امر به‌صورت فزاینده‌ای رایج شد که دانشکده‌ها برای کسب جایگاه و ارتقا از پژوهشگران دیگر دانشگاه‌ها، به‌منظور به دست آوردن مجموعه‌ای از دیدگاه‌های مستقل برای تکمیل دیدگاه‌های دانشکده‌های خود استفاده کنند.

حرکت به سوی «پژوهش‌های علمی» در حسابداری در دهه ۱۹۷۰ به‌شدت تحت تأثیر نظریه نهادی قرار گرفت. گروه‌های حسابداری به‌صورت عام و دانشکده‌های کسب‌وکار به‌صورت خاص به دنبال مشروعیت بخشیدن در دانشگاه‌های خود بودند. آن‌ها می‌خواستند تحت همان معیارهایی که برای ارزیابی دانشکده‌ها و دانشکده‌ها در دیگر دانشگاه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد، به‌ویژه در بخش‌های علوم و اقتصاد، ارزیابی شوند. این یکی دیگر از عواملی شد که منجر به معیارهای دقیق‌تر برای کسب جایگاه استادی شد.

در دهه ۱۹۷۰ توجه بسیاری از پژوهشگران تجربی و تحلیلی به نیازهای استانداردها گذاران استانداردهای حسابداری و جامعه مورد استفاده متمرکز شد. یک مثال خوب در این رابطه مقاله ۱۹۷۱ ویلیام بیور در مجله حسابداری (اکانتنسی)، با موضوع «اهداف هیئت استانداردهای حسابداری مالی چه باید باشد؟» است. علاوه بر این، کل کنفرانس JAR در سال ۱۹۷۴ به اهداف حسابداری مالی اختصاص داده شد، که منبعث از گزارش گروه مطالعاتی در مورد اهداف صورت‌های مالی (۱۹۷۳) تروبلاد بود. پژوهش‌های تحلیلی اوایل و اواسط دهه ۱۹۷۰ رابرت اس. کاپلان (منتشرشده در JAR) مورد استفاده و تأیید برای روش‌های پیشرو در مورد نمونه‌گیری آماری در حسابرسی بود. رئیس سابق هیئت استانداردهای حسابداری مالی دونالد جی کرک نوشت: «پژوهش‌های بازار کارا برای استانداردها گذاران سودمند

بوده است... استانداردها را در صورت نیاز و منطقی بودن از پژوهش‌های هم تحلیلی و هم تجربی برای کمک به گزینه‌های دشوار در حال ساخت استفاده می‌کنند». هیئت استانداردهای حسابداری مالی یک مطالعه پژوهشی تجربی در مورد ظرفیت‌های تأثیر بازار بر پیشنهاد خود یعنی اتخاذ روش بهیابایی بر مبنای کوشش‌های موفق<sup>۴</sup> در همه شرکت‌های تولیدکننده نفت و گاز انجام داد که منجر به بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۱۹ «گزارشگری شرکت‌های تولیدکننده نفت و گاز»، در دسامبر ۱۹۷۷ شد. ولی به نظر می‌رسد علاقه پژوهشگران تجربی در ارتباط با نیازهای استاندارد گذاران و نهادهای نظارتی در سال‌های بعد از بین رفت. ادبیات مرتبط با ارتباط ارزشی ایده‌های مفیدی را برای استانداردها فراهم می‌آورد که آن‌ها در پژوهش‌های خود سال‌ها در پی آن بودند که این ایده‌ها را به نمایش بگذارند. مشکل این بود که به نظر می‌رسد بسیاری از پژوهشگران جوان فقط درک سطحی از واقعیت حسابداری سازمانی و در بعضی موارد، حتی حسابداری دارند. این موضوع منعکس‌کننده نظر قبلی اینجانب در انتقاد از تعداد رو به افزایش دانشجویان دکتری حسابداری است که قبلاً موضوعات حسابداری را به صورت عمیق مطالعه نکرده‌اند.

برخی از اعضای هیئت علمی حسابداری خواستار خدمت به پیکره استانداردها و در نقش رهبری در مؤسسات حرفه‌ای شدند. آنان به صورت پیوسته خواستار عضویت در مجموعه استانداردها را در وقت حسابداری ایالات متحده شدند - از سال ۱۹۳۹ تا ۱۹۵۹ در کمیته رویه‌های حسابداری و از ۱۹۵۹ تا ۱۹۷۳ در هیئت اصول حسابداری. دانشگاهیان کانادایی نیز شروع به خدمت به عنوان اعضای این گروه در انجمن حسابداران خبره کانادا در سال ۱۹۵۸ کردند. از سال ۱۹۵۴ تا ۱۹۵۸، لارنس جی. مک فرسون، در دانشگاه کوئین،

به طور پاره‌وقت به عنوان مدیر تحقیقات انجمن حسابداران خبره کانادا خدمت کرد. در ۱۹۷۱-۱۹۷۳، جورج اچ. سورتز، در دانشگاه شیکاگو، به عنوان مدیر پژوهش این دانشگاه در گروه مطالعات کمیته ترولباد انجمن حسابداران رسمی آمریکا در مورد اهداف صورت‌های مالی فعالیت داشت. کمیسیون بورس و اوراق بهادار در سال ۱۹۷۲، جان سی. (سندی) بارتن از دانشگاه کلمبیا را به عنوان حسابدار ارشد معرفی کرد. وی اولین فرد دانشگاهی حسابداری بود که به آن مقام نائل شد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی از زمان تأسیس در ۱۹۷۲ همواره از قبل به صورت تمام‌وقت اعضای دانشگاهی را در استخدام داشته است. رابرت تی. اسپروس از دانشگاه استنفورد اولین آنان بود. دانشگاهیان در سال ۱۹۵۹ شروع به خدمت و همکاری در کمیته پاره‌وقت بر فرآیندهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا کردند. در سال ۱۹۶۹ آن انجمن، داگلاس آر. کارمایکل، از کالج باروخ از دانشگاه نیویورک سیتی، را به عنوان مدیر تمام‌وقت و سپس مدیر استانداردهای حسابرسی و سرانجام معاون مدیر اجرایی برای حسابرسی منصوب کرد. سمتی که وی تا سال ۱۹۸۳ به عهده داشت. در سال ۲۰۰۳، او مدیر حسابرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تازه تأسیس شد. در سال ۱۹۷۲، انجمن ملی حسابداران جیمز بلوخ از دانشگاه میشیگان را به عنوان مدیر تمام‌وقت حسابداری مدیریت، برای صدور گواهی‌نامه تازه ایجاد شده در آزمون‌های حسابداری مدیریت منصوب کرد. جایگاهی که وی حدود ۲۰ سال در آن حضور داشت. در سال ۱۹۷۹، اداره حسابداری کمیسیون بورس و اوراق بهادار برنامه دعوت از استادان حسابداری برای خدمت به مدت یک سال به عنوان همکار حسابداری دانشگاهی را آغاز کرد. برخی از آنان دو دهه بعد در بخش مالی شرکت‌های سهامی عام آن که بعداً با عنوان «بخش مالی شرکتی» ایجاد شد عضویت یافتند. از دهه ۱۹۷۰ هیئت استانداردهای

حسابداری مالی در دوره‌های زمانی مختلف از همکاری دانشگاهیان بهره برده است. در سال ۲۰۰۷ این هیئت برنامه دعوت از دانشگاهیان برای یک سال به عنوان همکاران پژوهشی را راه‌اندازی کرد. ولی برای ترغیب دانشگاهیان به حضور در سال اول دشواری‌های زیادی را تجربه کرد. شاید تا حدودی به دلیل درصد رو به کاهش پژوهش‌های حسابداری به وجود آمده پژوهشگران باشد که سوابق حسابداری داشتند. بنابراین ممکن بود خیلی علاقه‌مند به نحوه استانداردها حسابداری نبودند. این برنامه سال ۲۰۱۳ کنار گذاشته شد. در سال ۲۰۱۷، هیئت یک برنامه کمک‌هزینه تحصیلی پسادکتری برای اقامت یک یا دو ساله ایجاد کرد که علاقه بسیار بیشتری را به خود جلب کرد.

در دهه ۱۹۷۰، پژوهشگران حسابداری شروع به طبقه‌بندی موضوعی در بخش‌های تازه تشکیل شده انجمن حسابداری آمریکا، متناسب با حوزه موضوعی (مثلاً مالیات، حسابرسی، حسابداری مالی و گزارشگری، حسابداری مدیریت، حسابداری دولتی و غیرانتفاعی) یا روش‌های پژوهش (به عنوان مثال، حسابداری رفتاری) کردند. اکنون انجمن حسابداری آمریکا هفده مورد مانند حوزه‌های موضوعی گفته شده را در برمی‌گیرد. از این حوزه‌ها ده مورد مجلات مربوط به خود را دارند. دانشگاهیان حسابداری، مانند سایر رشته‌ها نیز شغل‌های تخصصی خود را تشکیل دادند. یکی از پیامدهای افزایش پژوهش‌های با آزمون فرضیات این بود که دانشگاهیان شروع به حل موضوعات جزئی‌تر (قابل آزمون) کردند. سؤالات پژوهش و شیوه مرسوم در نیمه اول قرن یعنی مقابله با موضوعات بزرگ و سؤالات مربوط به سیاست‌های کلان - مرتبط با رویکردهای کیفی پژوهش - که برای پویایی آینده ضروری هستند، خیلی زود از حیث انتفاع ساقط شد. این برای حسابداری تأسف آوراست.

دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ دهه‌هایی بود که

مؤسسات بزرگ حسابرسی ایالات متحده و کانادا طرفدار مشتاق به اقدامات دانشگاهی شدند. آن‌ها به‌طور فعال پژوهش‌های دانشگاهی، بخش‌های حسابداری و برنامه‌های انجمن‌های دانشگاهی را پشتیبانی می‌کردند. در ایالات متحده، هشت موسسه حسابرسی بزرگ حامی مالی طیف گسترده‌ای از برنامه‌های انجمن حسابداری آمریکا شدند. برنامه فرصت‌های پژوهشی در حسابرسی که توسط موسسه حسابرسی پیت مارویک میچل و شرکا (بعدا KPMG پیت مارویک) حمایت مالی شد، نمونه‌ای عالی از چگونگی موفقیت بوده و داده‌های ارائه شده توسط یک موسسه بزرگ حسابرسی در جهت دادن پژوهش‌های دانشگاهی به سمت یک حوزه عملی نیازمند پژوهش بود.

پژوهش‌های حسابداری در سال ۱۹۷۹ به سمت «نظریه حسابداری اثباتی» روی آوردند. وقتی دانشگاه روچستر مجله حسابداری و اقتصاد را چاپ کرد به یک انجمن اصلی برای کار، منبعث از اقتصاد که بر محورهای پژوهش‌هایی متمرکز شده تبدیل شد. در بخش دوم دهه ۱۹۷۰، آزمون فرضیه، مدل رگرسیون، کار تحلیلی و آزمایشی شروع به جایگزینی روش‌های دیگر پیشرو در مجلات حسابداری کرد. پرداختن به تاریخ، زمینه، نظرسنجی (پیمایش) و کارهای دستوری به تدریج در مجله‌های پیشرو، محو شد. این امر منعکس‌کننده رشد محدودیت‌ها در حوزه قابل قبول شیوه‌های پژوهش در نظر سردبیران و هیئت تحریریه بود. حرکت در حسابداری برای مشروعیت دادن به آزمون فرضیه و پژوهش‌های همبستگی پیامدهایی در رابطه با محدود شدن موضوعات مورد بررسی دانشگاهیان حسابداری این زمینه داشته است. با وجود این کارهای تحلیلی تحسین‌برانگیز توسط بسیاری از پژوهشگران انجام شده است؛ موج جدید پژوهش‌ها بیشتر منجر به خروج تفکر

مفهومی و چارچوب‌های ساختاری شکل گرفته پیش از دهه ۱۹۷۰ از مجلات پیشرو بود که این موضوع به‌عنوان مانعی برای دانشگاهیان حسابداری در یادگیری و گسترش نوآوری‌های عملی (حرفه‌ای) حسابداری، قلمداد می‌شود. به نظر می‌رسید دانشگاهیان بعد از آن توانایی و انگیزه برای پژوهش‌های الهام گرفته از عمل مانند کار نمونه‌گیری در حسابرسی که در دهه ۱۹۷۰ انجام شد از دست دادند. این مورد یک زبان گزاف هم برای دانشگاه و هم برای حرفه در پی داشت. به‌طوری‌که یک نفر شخص عاقل و منطقی متعجب می‌شود که آیا منابع عظیم مالی و انسانی که در پژوهش‌های حسابداری در دهه‌های اخیر سرمایه‌گذاری شده‌اند توجهی به سود خالص یا هزینه خالص را برای جامعه در برداشته است یا نه؟ دمسکی (۲۰۰۷) چنین استدلال کرده است: «بخش عمده‌ای از آثار چاپ‌شده ما منزوی شده‌اند، عمدتاً عاریه گرفته و فاقد تنوع لازم برای نوآوری است». گرگوری ب. ویمر (۲۰۱۲) می‌نویسد: «پژوهش‌های حسابداری تحرکی ندارد و به‌ندرت ایده‌های جدید و راه‌های نگرش به موضوعاتی که ما مطالعه می‌کنیم معرفی می‌کند». آنتونی هاپوود (۲۰۰۷) می‌گوید: «پژوهش‌های حسابداری به مسائل جدید، شکاف دانشی نمی‌پردازند.» به نظر رابرت کاپلان (۲۰۱۱)، برای پژوهشگران حسابداری این تلاش نکردن در جهت ایجاد راه‌حل‌های نوآورانه برای حل مسائلی که متخصصان با آن مواجه بوده‌اند بحرانی است.

بررسی‌های حسابداری، مجله تاثیرگذار انجمن حسابداری آمریکا، سابقاً وسیله‌ای برای همه گونه پژوهشی با تنوع موضوعی بود که نه تنها توسط دانشگاهیان بلکه توسط شاغلین در حرفه حسابداری نیز خوانده می‌شد. با افزایش ضعف مطالب محتوای آن، شاغلین در حرفه و بسیاری از دانشگاهیان گلایه‌مند شدند که این مجله دیگر نیازهای آنان را برآورده نمی‌کند، و روش‌های آماری به‌کاررفته در مقالات

آن تقریباً مجله را برای همه (به استثنای دانشگاهیان) غیرخوانا کرده است. در واکنش به این گلایه خوانندگان، مجله بررسی حسابداری و پیشگامان انجمن حسابداری آمریکا شروع به جست‌وجوی راه‌هایی برای ایجاد یا حفظ فایده‌مندی محتوای مجله از راه کاربست روش‌های پژوهشی موردعلاقه بیشتر شاغلین در حرفه، استانداردگذاران و جامعه گسترده‌ای از دانشگاهیان کردند. این تلاش‌ها منجر به ایجاد چندین مجله جدید و کمکی برای حل مشکل در نظر گرفته شد. مثلاً، در سال ۱۹۸۱ بخش حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا مجله «حسابرسی: مجله نظریه و عمل» را راه‌اندازی کرد که یک مجله عملی و نظری، با تمرکز بیشتر بر نحوه عمل نسبت به موارد نظری است. در سال ۱۹۸۳، انجمن حسابداری آمریکا دومین مجله گسترده انجمن خود را راه‌اندازی کرد. مسائل مربوط به آموزش حسابداری که ابتدا به‌عنوان یک نشریه سالانه موقتی و سپس در سال ۱۹۸۶ به‌عنوان یک مجله شش‌ماهه (دو فصلنامه) به‌طور دائم منتشر شد. آینده مقالات مربوط به آموزش حسابداری که به مدت مدیدی در مجله بررسی‌های حسابداری منتشر شده بود به نظر می‌رسید در خطر است. از این رو، «مجله مسائل مربوط به آموزش حسابداری» ایجاد شد تا آن‌ها را برای استفاده اعضای انجمن حسابداری آمریکا در این مجله جای دهد. در سال ۱۹۸۶، کمیته اجرایی و شورای انجمن حسابداری آمریکا به‌منظور کم کردن شکاف میان دانشگاه و حرفه به ایجاد سومین مجله گسترده با عنوان «فقه‌های حسابداری» رأی دادند. هدف آن انتشار گسترده‌ای از مطالب و مقاله‌ها برای ایجاد علاقه و دسترسی گسترده برای دانشگاهیان و شاغلین در حرفه بود که مجله بررسی‌های حسابداری سابقاً آن‌ها را چاپ می‌کرد. این مجله در سال ۱۹۸۷ تحت انتشار سردبیر رابرت کی. ماتز، انتشار یافت. وی به دنبال هم یک شغل دانشگاهی و هم یک شریک در یکی از هشت موسسه حسابرسی بزرگ بود

که بازنشسته شد. این اقدام جسورانه محتمل بود. ولی همان طور که بعدا مشاهده می شود، پایین تر از انتظارات ظاهر شد. مجله های کمکی در دیگر کشورها با همین منظور همانند ایالات متحده با هدف سودمند بودن و خوانا بودن مجلات، برای طیف وسیعی از خوانندگان ایجاد شدند. در سال ۱۹۹۱، انجمن حسابداران رسمی استرالیا و دانشگاه سیدنی مجله «بررسی حسابداری استرالیا»<sup>۱۱</sup> را راه اندازی کردند. در سال ۲۰۰۲، انجمن دانشگاهی حسابداری کانادا، مجله «چشم انداز حسابداری کانادا»<sup>۱۲</sup> را راه اندازی کرد که پنج سال بعد واژه کانادا از عنوان آن حذف شد. در سال ۲۰۰۴، انجمن حسابداری اروپا مجله «حسابداری در اروپا»<sup>۱۳</sup> را دایر کرد. ولی این نوع مجله ها، مجلاتی نبودند که دانشگاهیان در دانشکده ها کسب و کار برتر در ایالات متحده برای انتشارات خودشان پاداش می گرفتند. با این حال، راه اندازی مجله های کمکی همانند گذشته پیشرفت مثبتی در جهت پیوند میان استانداردها، جامعه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه داشته است.

با وجود تلاش برای حفظ حالت های کلاسیک کیفی و سبک پژوهشی مجله هایی مانند «حسابرسی: نظریه و عمل»، ارائه مقالات منعکس کننده این روش های پژوهش هایی «فراموش شده» تا حد زیادی کم شده است. اگر سردبیران مجله مایل به انتشار بهترین کارهایی هستند که دریافت می کنند، بیش از حد محتمل است که کار تجربی یا تحلیلی باشد که تنها روش آموخته شده در بسیاری از برنامه های دوره های دکتری در دو و یا سه دهه اخیر بوده است. در سال های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۶، حدود ۸۱ درصد از مقالات اصلی مجله افق های حسابداری (درگیر پژوهش های تجربی با استفاده از تحلیل رگرسیون شد. در حالی که این مجله مشخصا تأسیس شده بود تا بتواند راهی برای انتشار کارهایی غیر از پژوهش های تجربی فراهم آورد. جالب است که در آن سالها حدود ۷۶ درصد

از مقاله های منتشر شده در مجله بررسی های حسابداری با استفاده از روش رگرسیون تحلیل شده بودند. بنابراین، اگر متنوع سازی مطالب برای طیف وسیعی از مخاطبان را هدف قرار دهیم، مجله افق های حسابداری را باید شکست خورده بدانیم.

آزمون فرضیه، پژوهش مبتنی بر مدل رگرسیون و نیز پژوهش های تحلیلی، در اکثر مجله های معتبر آمریکای شمالی غالب بوده اند. پژوهشگران با انگیزه و جوان حسابداری در صورت تمایل برای به دست آوردن تصدی مسئولیت در یکی از دانشکده های برتر، باید فقط این نوع کارها را منتشر کنند و ترجیحا در یک مجموعه نسبتا کوچک از مجله های پژوهش هایی برتر که فرض بر این است که همه کارهای با تلاش را که ارسال شده به نمایش گذارند. دانشگاهیان در خارج از کشور (در اروپای غربی، چین و استرالیا) به طور فزاینده ای با همان سختی ها و محدودیت های حاکم بر پژوهش ها و انتشار آن ها روبرو هستند. پژوهش های تجربی و آزمون فرضیات، زمینه پرسشگری برای پدیده هایی که نقش آن ها به منظور تدوین معادلات رگرسیون می تواند به محاسبات عددی کاهش یابد را محدود می کند. این بدان معنی است که بخش بسیار بزرگی از آن چه در دنیای واقعی اتفاق می افتد و فقط با پژوهش های کیفی قابل بررسی است؛ نادیده گرفته می شود. البته خوشبختانه، روش های کیفی پژوهش هنوز در مجله های تاریخ حسابداری مانند مجله مورخان حسابداری<sup>۱۴</sup>، تاریخ حسابداری<sup>۱۵</sup> و بررسی تاریخ حسابداری<sup>۱۶</sup> (سابقا حسابداری، تجارت و تاریخچه مالی) زنده و خوب هستند. مقاله های تاریخی همچنین گاهی در مجلات عمومی تر مانند مجله بررسی های حسابداری و مجله حسابداری و سیاست عمومی<sup>۱۷</sup> نیز به چشم می خورند.

در تقابل آشکار با دهه ۱۹۶۰، زمانی که مجله های حسابداری کمتر از ۶ مجله بود، بیش از ۱۰۰

مجله پژوهش هایی به زبان انگلیسی در سرتاسر جهان منتشر می کردند که بیش از ۳۵ درصد آنها فقط در آمریکای شمالی منتشر می شد. با اطمینان، فضای مجله برای انتشار کافی است. ولی با کمال ناراحتی، مقالاتی که در اکثر این مجله ها، منتشر شده اند در بسیاری از مشاغل ایالات متحده منجر به پیشرفت و کسب جایگاه در دانشکده ها کسب و کار نمی شوند. اصلی ترین چالش پیش روی تازه فارغ التحصیلان دوره دکتری از دانشکده ها کسب و کار ایالات متحده، ساختن یک سوابق پژوهشی عالی است. زیرا آنان در پایان پنج یا شش سال، یا باید بر مانع کسب منصب بسیار عالی غلبه می کردند یا آن جا را برای دانشگاه دیگر ترک می کردند. با این حال برای پژوهشگران جوان چاپ مقاله با کیفیت درخور در مجله های «سطح برتر» برای دستیابی به منصب و جایگاه، به ویژه در دانشکده ها پیشرو، سخت تر از همیشه بود. رسیدن به جایگاه و منصب، فرایندی نابخشودنی است. من به بسیاری از استادان امروزی حسادت نمی ورزم. زمانی که آنان جایگاه و منصب را کسب می کنند. آیا آنان به عنوان پژوهشگران «سوخته» هستند؟ آنان ممکن است حتی قبل از گرفتن جایگاه و منصب، سوزانده شوند. این ممکن است عاملی باشد که فاگارت و مارکاریان (۲۰۰۷) این چنین توضیح داده اند: «آنان دریافتند که تعداد دانشکده های حسابداری تمام وقت در ایالات متحده در طول ده سال اخیر و در مدت ۲۰ ساله پژوهش آنان کاهش یافته اند.»

به دلیل نیاز به دستیابی به جایگاه استادیاری، مسئولیت تدریس برای استادان تازه استخدام شده حسابداری از دهه ۱۹۶۰ به شدت تغییر کرده است. در بسیاری از دانشکده های پیشرو ایالات متحده امروز، وظیفه تدریس برای یک یا دو سال اول، در دانشگاه ها و در سیستم ترمی (نیم سال)، سه سرفصل با یک دوره آماده سازی و در سال بعد، سه سرفصل با یک و نه بیشتر از دو سرفصل آماده سازی است. چند دانشکده

معدود اجازه می‌دهند که برای مسئولیت سال اول فقط دو سرفصل با یک دوره آماده‌سازی داشته باشند. با این حال، با در نظر گرفتن تورم، حقوق استادیاران امروز چندین برابر دهه ۱۹۶۰ است. گرایش‌های جاری به روشی که ما انجام می‌دهیم و پژوهش‌هایی که ارزیابی می‌کنیم برای من بسیار نگران‌کننده است. در بخش دوم به بحث در مورد این مطلب و سایر پژوهش‌ها می‌پردازم.

بخش دوم: وضعیت برخی از مسائل جاری و ارزیابی پژوهش‌های حسابداری  
در این بخش، به منظور بررسی دقیق‌تر و تجزیه و تحلیل انتقادی به هفت موضوع برخاسته از محیط پژوهشی امروز در حسابداری می‌پردازیم.

### ۱. رویارویی با محدود بودن روش‌های تجربی قابل قبول

سالیان طولانی است که در روش‌های پژوهشی حسابداری در دوره دکتری دانشگاه‌ها آزمون فرضیه با تحلیل رگرسیون و مدل‌سازی ریاضی برتری داشته‌اند. این رویکرد به‌عنوان جریان اصلی پژوهش درآمده است، و از تعداد پژوهش‌های تجربی/کتابخانه‌ای چنین برداشت می‌شود که این روش دیگر روش‌های پژوهش را نفی می‌کند. در مقابل این دیدگاه، بلومفیلد و همکاران (۲۰۱۶)، در مقاله‌ای در پنجاهمین سالگرد کنفرانس JAR (می ۲۰۱۶) با عنوان «جمع‌آوری داده‌ها برای پژوهش‌های کتابخانه‌ای، زمینه‌ای، پیمایش و پژوهش‌های تجربی حسابداری» نظری متفاوت ارائه دادند. مقاله آن‌ها به‌منظور معرفی چارچوبی برای کمک به پژوهشگران در درک ارزش‌های جاری، داده‌ها را به هفت روش و از راه‌های مختلف مثل مصاحبه‌های ساختاریافته و ساختاریافته (گردآوری دستی)، پژوهش زمینه‌ای، آزمایش میدانی، نظرسنجی، مطالعات و بررسی‌های آزمایشگاهی گردآوری و ارائه شده بود. به نظر آنان، دانشجویان دکتری باید در معرض این روشها و سایر رویکردهای تجربی

شامل پژوهش‌های تاریخی نیز قرار بگیرند. رابرت بلومفیلد، یکی از نویسندگان این مقاله، در حال حاضر سردبیر ارشد مجله گزارشگری مالی است و تصور می‌شود وی از مقاله‌هایی حمایت می‌کند که از این رویکردها استفاده می‌کنند. در واقع، تحت سردبیری او در آن مجله، مقالاتی با استفاده از روش‌های پژوهش تاریخی منتشر شده‌اند. بنابراین پژوهشگران حوزه موضوعات تاریخی حسابداری نباید هنگام ارسال یک مقاله تاریخی به یک مجله عمومی پژوهش حسابداری توسط سردبیر آن مورد پرسش قرار گیرد که «پژوهش تاریخی چیست؟» و مجبور به ارائه توضیح بیشتر باشند. در حالی که من بارها با این پرسش‌ها مواجه شده‌ام و به آن پاسخ داده‌ام.

### ۲. عدم توجه به اهمیت مفاهیم دنیای واقعی پژوهش‌ها

این نگرانی بیان‌کننده این واقعیت تأسف‌آور است که تعداد بسیار کمی از پژوهشگران تجربی مفاهیم یافته‌های دنیای واقعی خود (به‌عنوان مرزی با دنیای آماری) را به طیف وسیعی از مخاطبین توضیح می‌دهند. برعکس بسیاری از رشته‌های نزدیک به حسابداری، این رشته یک دانش صرفاً برای مطالعه نیست. بلکه برای یک حرفه و شیوه عمل عمومی است که توسط نهادهای استانداردگذار اداره می‌شوند، و خود آن نهادها نیز توسط نهادهای ناظر مثل کمیسیون بورس و اوراق بهادار نظارت می‌شوند. ما به‌عنوان پژوهشگران باید در انتشار نتایج پرسش‌های پژوهشی خود نه‌تنها نسبت به جامعه دانشگاهی حسابداری بلکه نسبت به حرفه، قانونگذاران، و استانداردها حساس باشیم. در مطالعه سی سال نخست مجله افق‌های حسابداری، زف و دایکمن (۲۰۱۸) دریافتند که اکثر ۲۰۰ مقاله منتشرشده در آن که مبتنی بر مدل رگرسیون بودند در نتایج کارهایشان مسائل اقتصادی را در خلاصه (چکیده) یا در نتیجه‌گیری مدنظر قرار ندادند. این در حالی است که هدف این مجله‌ها ساختن

پلی برای از میان برداشتن شکاف بین دانشگاه و حرفه و ایجاد ارتباط با مخاطبان گسترده عنوان شده است. باسو (۲۰۱۲) در این باره حتی پا را فراتر گذاشته است و می‌گوید «به جای این که اجازه دهیم اقتصاد مالی و پژوهشگران روانشناسی و استانداردها گذاران حسابداری روش‌ها و پرسش‌های پژوهش‌های ما را انتخاب کنند، ما باید تمرکز خود را بر حل موضوعات اساسی در حسابداری معطوف کنیم.» دیدگاهی که من هم با آن موافقم.

### ۳. داوری درباره کیفیت مقالات با ارجاع به انتشارات مجله‌ها

در حسابداری، همان‌طور که در قسمت اول ذکر شد، ما به‌طور معمول کیفیت پژوهش‌های منتشرشده را از مجله‌هایی که در آن چاپ می‌شوند (برتر بودن مجله) ارزیابی می‌کنیم. در واقع، به کیفیت ذاتی اثر تصریح‌شده در متن مقاله توجهی نمی‌کنیم. ما دوست داریم با اصطلاح «ضریب تأثیر (ایمپکت فاکتور)<sup>۱۸</sup>» فریفته شویم. معیاری که مبتنی بر معیار شک‌برانگیز تعداد ارجاعات است. گندرون (۲۰۰۸) ابراز تأسف می‌کند که: «محتوای مقالات در جامعه دانشگاهی بسیار کم به‌عنوان یک نشانگر مرتبط در نظر گرفته می‌شود و مورد استفاده قرار می‌گیرد.» اتکای صرف به داوری سردبیران و داوران حتی در تحسین‌برانگیزترین مجلات پژوهشی نیز برای تصمیم‌گیری درباره کیفیت یک مقاله می‌تواند یک راهبرد بسیار خطرناک باشد. به جای این روش، باید مقاله را خواند و قضاوتی منصفانه داشت.

### ۴. استفاده از تعداد ارجاعات به‌عنوان سنج‌های برای ارزیابی پژوهش‌ها

هنگام ارزیابی پژوهش‌های منتشرشده، تعداد ارجاعات، به وزن آن بیش از حد اضافه می‌کند. در گزارش‌های مربوط به تعداد استنادها، بین استنادهای مثبت و منفی فرق گذاشته نمی‌شود. تعداد استناد به پژوهش‌های این زمینه شناخت



کافی ندارد و به سؤالات به روشی خلاقانه پاسخ نمی‌دهد. این چنین شمارش‌ها به پژوهش‌ها عادی و یکنواخت پاداش می‌دهد. زیرا جمعیت زیادی از پژوهشگران در پی این امر هستند. همچنین، ممکن است پژوهشگرانی که قصد ارسال مقاله خود را به مجله‌های موردنظر دارند، اجبار به ارجاع به کارهای مشابه توسط سردبیران مجلات و اعضای هیئت تحریریه آن‌ها داشته باشند. بدین ترتیب، تعداد استنادها را تصنعی بالا می‌برند. همچنین، تعداد استنادها بین استنادهای پژوهشگران که کارهای قبلی به صورت اجمالی ارجاع می‌دهند و کارهای قبلی که پژوهشگران به آن‌ها اعتماد زیادی دارند - یا اظهارنظر عمیق داشته‌اند- تمیز قائل نمی‌شود. علاوه بر این، این احتمال وجود دارد که تعداد استناد به مقاله‌های خیلی جدید، شاخص‌های بسیار بد و سوگیرانه‌ای از تأثیرگذار ماندگار آن‌ها باشد. دقیقاً به همین دلیل است که انجمن حسابداری آمریکا، در سال ۱۹۸۶ جایزه ادبیات حسابداری<sup>۱۹</sup> را ایجاد کرد که در فرایند داوری آنها فقط آثاری را به رسمیت می‌شناخت که حداقل ۱۵ سال قبل از اعطای جایزه منتشر شده بودند. هدف از این جایزه به رسمیت شناختن سهم‌های ماندگار در دانش بود. همان‌طور که با معیار وابستگی این که آیا مقاله‌ای در مجله «سطح برتر» منتشر شده است، شاید توسط تأثیرگذاری یا ایمپکت فاکتور آن تعریف شده باشد، اتکا به تعداد استناد، بدون این که تلاش شود به محتوی واقعی آن و نیز میزان اتکای پژوهشگران بعدی بر مقاله‌های قبلی توجه شود، روشی کاملاً غیر رضایت‌بخش برای ارزیابی اهمیت و تأثیر و شهرت، از یک مقاله منتشر شده است.

##### ۵. ناکافی بودن تکرارپذیری

مسئله دیگر که از اهمیت زیادی برخوردار است، کامل نبودن تکرارپذیری<sup>۲۰</sup> در پژوهش‌های تجربی حسابداری است. با این حال تکرارپذیری یکی از ویژگی‌های بارز پژوهش‌های علمی است. آزمون بیشتر فرضیه‌های پژوهشی مبتنی

بر مدل رگرسیون، پدیده‌های جالبی را در دنیای واقعی نشان داده است. ولی ما به ندرت به پژوهش‌هایی برخورد می‌کنیم که به دنبال تکرارپذیری برای تعیین این باشند که آیا این یافته‌های اولیه واقعا قابل تعمیم هستند (انحراف ندارند). در پژوهش‌های پزشکی این موضوع بسیار ضروری است. افزون بر این، پژوهشگرانی که پژوهش‌های تجربی حسابداری انجام می‌دهند، در عدم توجه، تصدیق و انتخاب دوره‌های نمونه‌هایشان، ایجاد گمراهی می‌کنند. آیا پژوهشگران دیگر با همان طرح پژوهشی ولی با یک دوره نمونه‌ای متفاوت به نتیجه‌گیری و یافته‌های مشابه می‌رسند؟ بدون تکرارپذیری، ما هرگز نمی‌توانیم به این پرسش پاسخ دهیم. به همین دلیل، ضرورت دارد پژوهشگران تجربی دوره زمانی انتخاب نمونه را توضیح دهند و از آن دفاع کنند با این حال، در یک پژوهش از ۵۵ نمونه پژوهش شامل آزمون فرضیه، مبتنی بر مدل رگرسیون که از مقالات منتشر شده سال ۲۰۱۲-۲۰۱۳ در مجله بررسی‌های حسابداری و JAR بود دایکمن و زف (۲۰۱۴) دریافتند که هیچ‌یک از پژوهشگران از تعمیم‌پذیری انتخاب نمونه خود دفاع نکردند. صرفاً در ۱۰ مورد از ۵۵ پژوهش مجموعه نویسندگان توجیهی از هر نوع برای انتخاب نمونه ارائه کرده بودند که در حوزه محدود کردن دامنه و میزان دسترسی به داده‌ها بود. این آمار شکستی برای تعداد زیادی از پژوهشگران تجربی تلقی می‌شود که به صورت بدیهی توسط سردبیران و داوران به چالش کشیده نشده‌اند.

خوشبختانه بخش حسابداری و گزارشگری مالی انجمن حسابداری آمریکا، مجله گزارشگری مالی (JFR)<sup>۲۱</sup>، به تازگی تأسیس شده است در بیانیه اولیه رویه ویراستاری چنین درج کرده است: «JFR متعهد شده است که بخشی از محتوای خود را به صورت تکرارپذیری منتشر کند (شراند ۲۰۱۶)». همچنین، پژوهش‌های رفتاری در حسابداری، تحت حمایت بخش حسابداری، رفتار و سازمان‌های انجمن حسابداری

آمریکا، در سیاست ویراستاری خود آورده است: «تکرارپذیری پژوهش‌های منتشر شده مورد بررسی قرار خواهد گرفت»، دیدگاهی که سردبیران آن از زمان تأسیس مجله در سال ۱۹۸۹ حمایت کرده‌اند. فیلیپ براون (۲۰۱۳) اقدامات سردبیران و داورانی که تکرارپذیری را نفی می‌کنند نشانه‌ای از نابالغی<sup>۲۲</sup> رشته می‌داند. رشته روانشناسی گام‌های مهمی را در جهت این که بتواند در متون خود تکرارپذیری را انجام دهد برداشته است (دایکمن و زف ۲۰۱۴: ۶۹۹، پاورقی ۱۱). ما نیز باید در گستره پژوهش‌های حسابداری از پیشرو بودن آن‌ها پیروی کنیم.

##### ۶. استیلاهای بانک‌های داده (غفلت از مسائل حقیقی)

مسئله مهم دیگر این است که پژوهشگران تجربی بیش از حد به دسترسی به بانک‌های داده غنی توجه می‌کنند و به سؤالات جالب پژوهش توجه کافی نمی‌کنند. ویلیام جی. واتر، اندیشمند برجسته حسابداری، بیش از پنجاه سال پیش همین نکته را بیان کرد. وی در خلاصه مقاله خود در پایان کنفرانس اولیه JAR در مورد پژوهش‌های تجربی در حسابداری (می ۱۹۶۶) انجام پژوهش در مورد پدیده‌هایی که صرفاً داده‌های آن در دسترس هستند را مورد انتقاد قرار داد و معتقد است این موضوع باعث می‌شود پژوهشگران از پرداختن به مسائل واقعی حسابداری دور شوند و دنیای واقعی را نادیده بگیرند. تنظیم استفاده از بانک داده در دسترس، قبل از طرح پرسش‌های پژوهش، همانند بستن گاری جلوی اسب است!

##### ۷. تحلیل داده ساختار پژوهش را شکل می‌دهد

یک باور نگران‌کننده که وجود دارد این است که در بسیاری از قسمت‌ها و در بعضی اوقات پژوهشگران حسابداری طرح پژوهش خود، از جمله فرضیه‌های خود را و حداقل برخی از تجزیه و تحلیل داده‌ها را بعد از انجام پژوهش اصلاح می‌کنند. اخیراً پیشنهادی برای فرآیند

ویراستاری مطرح شده است که یک نظم و انضباط سخت در مورد پژوهش‌های تجربی اعمال می‌شود. طبق آن، پژوهشگران مجاز نخواهد بود تجزیه و تحلیل داده‌ها را شروع کنند، مگر پس از طراحی برنامه پژوهش نهایی، شامل تعریف فرضیه‌ها. یعنی پژوهشگر در همان ابتدای کار باید برای طرح پیشنهادی خود پذیرش بگیرند. به این ترتیب، پژوهشگران نمی‌توانند طرح پژوهش خود را بر مبنای نتایج به‌دست‌آمده از اولین تجزیه و تحلیل داده‌ها جایگزین کنند و تغییر دهند (یادداشت مترجمان: یعنی اول داده‌ها را تحلیل کنند؛ سپس به دنبال ارتباطات نظری بین آن‌ها بگردند). این روش پیشنهادی، معروف به «فرآیند ویراستاری مبتنی بر ثبت نام (REP)»<sup>۲۳</sup> است، که بیش‌تر در علوم طبیعی مورد استفاده قرار دارد. با این حال، پرسشی که سردبیران مجله با آن روبرو هستند این است که چگونه می‌توانند بفهمند که آیا نویسندگان (پژوهشگران) مقاله، قبل از ارسال مقاله، واقعا نگاه اجمالی به داده‌ها قبل از توسعه فرضیه‌ها یا پذیرش چارچوب نظری برای تفسیر نتایج خود، داشته‌اند یا خیر؟

### بخش سوم: پیشنهاد برای بهبود پژوهش‌ها در حسابداری و ارزیابی آن‌ها

به نظر من، بورس تحصیلی حسابداری باید شامل پژوهش‌هایی باشد که سودمندانه و نتایج آنها قابل اثبات باشند، و به مخاطبان گسترده اطلاع داده شود که به گستره دانش حسابداری کمک می‌کند. انتخاب روش پژوهش باید برای حل سؤالات جذاب حسابداری مناسب باشد. ارزیابی دانشگاهی برای این پژوهش‌ها باید بر اساس این باشد که آیا مقاله با موفقیت به این اهداف دست پیدا می‌کند یا نه؟ با توجه به دغدغه‌های بیان‌شده در قسمت‌های اول و دوم، در بخش سوم، هفت پیشنهاد به شرح زیر ارائه می‌شود:

■ نخست، ما به‌عنوان دانشگاهیان به این نیاز داریم که حالت‌های «قابل قبول» پژوهش را در بهترین مجلات خود گسترش دهیم. زیرا رشته ما نیاز به روش‌های متعدد پژوهش‌هایی دارد. روش‌هایی که برای حل همه سؤالات جالب

حسابداری مناسب باشد.

■ دوم، ما باید بیشتر منابع خود را به پژوهش‌هایی اختصاص بدهیم که ظرفیت ارتقای حسابداری عملی و کمک به استانداردها را در جهت تصمیم‌گیری‌های آگاهانه و خردمندانه را داشته باشند.

■ سوم، پژوهشگران تجربی باید نسبت به مخاطبان گسترده و بسیار خود پاسخگو باشند. آنان باید اهداف و اهمیت یافته‌های پژوهش‌ها را با اصطلاحاتی قابل‌درک برای خوانندگان علاقه‌مند که مانند خودشان پژوهشگر نیستند، از جمله، افراد شاغل در حرفه و استانداردها را توضیح دهند.

■ چهارم، هنگام قضاوت در رابطه با کیفیت مقاله‌ها باید ارزیابی خود را مبتنی بر شایستگی روش‌شناسی ذاتی مقالات و نقش آن‌ها بر افزایش گستره دانش حسابداری در دنیای واقعی متمرکز کنیم، و بر شاخص‌های متداول ارزیابی مانند تعداد «بازدید» مجله و استنادات مقاله اکتفا نکنیم.

■ پنجم، ما به‌عنوان استادان دوره‌های دکتری و سردبیران مجله و داوران مجبوریم اهمیت انجام و نشر آزمون‌های مجدد پژوهش‌ها را برای نشان دادن تعمیم‌پذیری یافته‌های حاصل از پژوهش‌های تجربی افزایش دهیم.

■ ششم، ما باید پروتکل‌ها را در حسابداری مجددا مورد بررسی قرار دهیم تا تأکید بر موارد زیر باشد:

- ۱- بر شناسایی مسائل (پرسش) جذاب پژوهش؛
- ۲- کدام‌یک از روش‌های پژوهشی در جهت پاسخ به سؤالات مناسب هستند؛ و
- ۳- این داده‌ها برای انجام پژوهش‌ها کجا یافت می‌شود.

■ هفتم، در دوره دکتری اگر دانشجویانی داریم که کمترین یا حتی هیچ پیش‌زمینه‌ای در حسابداری ندارند، باید آنان را ملزم به گذراندن یک یا چند دوره حسابداری و حسابرسی کنیم. ■

### پی‌نوشت‌ها:

- 1- Midwestern
- 2- Journal of Accountancy (AICPA)
- 3- The Accounting Review (AAA)
- 4- Carnegie Corporation
- 5- American Association of Collegiate Schools of Business
- 6- Journal of Accounting Research (JAR)
- 7- Summer Research Camps
- 8- James Don Edwards
- 9- Successful efforts costing
- 10- Accounting Horizons
- 11- Australian Accounting Review
- 12- Canadian Accounting Perspectives
- 13- Accounting in Europe
- 14- Accounting Historians Journal
- 15- Accounting History
- 16- Accounting History Review
- 17- Journal of Accounting and Public Policy
- 18- Journal Impact Factors
- 19- Literature Award
- 20- Replications
- 21- Journal of Financial Reporting
- 22- disciplinary immaturity
- 23- Registration-based Editorial Process

### منبع:

Zeff, S. A. (2019). A Personal View of the Evolution of the Accounting Professoriate. *Accounting Perspectives*. doi:10.1111/1911-3838.12207.

استیفن آدام زف: هفتادمین عضو تالار مشاهیر حسابداری (۲۰۰۲)، استاد تمام حسابداری دانشگاه رایس

وحید منتی: استادیار گروه حسابداری دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، مهدی بسحاق: دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات