

## واکاوی و نقد روش شناسی پژوهش‌های تجربی مالی و حسابداری در ایران

احمد بدری \*

تاریخ دریافت: ۰۲/۱۲/۹۲

تاریخ پذیرش: ۰۱/۰۴/۹۳

### چکیده

این مقاله با رویکردی تحلیلی- تطبیقی در پی واکاوی و آسیب‌شناسی روش‌شناسی پژوهش‌های تجربی مالی و حسابداری دانشگاهی ایران و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود وضعیت موجود می‌باشد. به این منظور، محورهای چالشی ده‌گانه‌ای که به نظر می‌رسد ریشه در برداشت‌های نادرست روش‌شناسی دارد مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتیجه‌گیری‌های مبتنی بر تحلیل منطقی- تطبیقی نشان می‌دهد؛ روش‌شناسی پژوهش‌های تجربی مالی و حسابداری دچار نوعی آفت‌زدگی برون‌رشته‌ای است. واکاوی ریشه‌های تاریخی حاکی از آن است که عامل اصلی این انحراف، خشت کجی است که از ابتدا با معماری نادرست بنا نهاده شده است. به نظر می‌رسد تصحیح و تعدیل این انحرافات نیازمند هم‌فکری و تلاش اساتید هر دو رشته مالی و حسابداری می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** روش‌شناسی، تحقیقات تجربی مالی، تحقیقات تجربی حسابداری، رویکرد اثباتی، رویکرد

هنجاری.

طبقه‌بندی موضوعی: B40, M41

## ۱. مقدمه

تفاوت هایی که امروز در روش شناسی تحقیقات تجربی مالی و حسابداری دانشگاهی ایران در مقایسه با کشورهای توسعه یافته وجود دارد، تا حدی آشکار هست که نیازمند اثبات نباشد. با نگاهی به بخش *روش شناسی تحقیق*<sup>۱</sup> پایان نامه، رساله ها و مقالات و مقایسه آن با متون پژوهشی مشابه در دانشگاه ها و مجلات معتبر خارجی می توان این تفاوت ها را مشاهده نمود. این مقاله با رویکردی تحلیلی - تطبیقی سعی دارد این موضوع را به همراه ریشه های تاریخی آن مورد واکاوی قرار دهد. به منظور ارائه تصویر کاملی از مسئله سعی شده است، موضوعات به نحوی طبقه بندی شود که امکان ورود تفصیلی به هر مورد در آینده فراهم باشد، زیرا با توجه به محدودیت فضای مقاله، بحث تفصیلی در همه موارد امکان پذیر نمی باشد و هر یک از آن ها خود به تنهایی می تواند موضوع مقاله یا بحث مستقلی باشد. لذا این مقاله فتح بابی است که جامعه دانشگاهی در حوزه مالی و حسابداری را به تعمق و سپس نقد آنچه خواهد آمد، سوق دهد. این نوشتار به شرح پیش روی ساختار بندی شده است؛ ابتدا نگاهی اجمالی خواهیم داشت بر محورهای چالشی ده گانه به نحوی که مخاطب صورت کامل مسئله را دریابد. بخش دوم به ریشه های تاریخی می پردازد که زمینه ساز مسئله بوده است. در سومین بخش، هر یک از محورهای ده گانه را در حد امکان ارائه در یک مقاله، مورد بحث قرار خواهیم داد و آخرین بخش شامل نتیجه گیری و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود وضعیت خواهد بود.

## محورهای چالشی در حوزه روش شناسی پژوهش های تجربی مالی و حسابداری

از آنجائی که گاهی دو واژه "روش شناسی"<sup>۱</sup> و "روش"<sup>۲</sup> به جای یکدیگر به کار گرفته می شود، ضروری است تفاوت بین این دو واژه روشن شود. "روش" در معنای دقیق آن تکنیک یا رویه مورد استفاده برای جمع آوری و تحلیل داده های مرتبط با مسئله تحقیق است. "روش شناسی" کل فرآیند و اینکه تحقیق چگونه باید انجام شود را در بر می گیرد و شامل مباحث مربوط به انتخاب و آزمون تئوری، انتخاب روش و منطق مورد استفاده در تحقیق و چگونگی مرتبط نمودن تئوری های معین به مسئله تحقیق است. به بیان دیگر روش بخش مهم و لاینفک روش شناسی (متدولوژی) است. (بلیکی، ۱۹۹۳؛ دی وانز، ۲۰۰۱؛ بری من، ۲۰۰۸؛ ۲۰۰۹). واژه دیگری که گاهی به جای روش شناسی تحقیق به کار گرفته می شود،

طرح تحقیق<sup>۳</sup> است بوکلی و همکاران (۱۹۷۶) معتقدند، روش‌شناسی تحقیق؛ استراتژی یا فرآیند معماری است که محقق از آن به عنوان یک نقشه راه برای تعریف و حل مسئله استفاده می‌کند. همچنین بین (۲۰۰۹) می‌گوید، طرح تحقیق یک برنامه منطقی برای حرکت از اینجا به آنجاست. برای حرکت از این نقطه به آن نقطه (هدف)، یک مجموعه اقدامات مهم باید صورت گیرد که شامل؛ داده‌هایی که باید جمع‌آوری شود، چگونگی تجزیه و تحلیل داده‌ها و نیز نحوه تفسیر نتایج به منظور نتیجه‌گیری نهایی در ارتباط با مسئله تحقیق است.

شاید نخستین باری که توجه نگارنده به چالش‌های روش‌شناسی جلب شد، در حین بررسی و مطالعه مقالات خارجی در زمان انتخاب موضوع رساله دکتری بود. اما در آن زمان فرصت و جسارت کنکاش بیشتر، فراهم نبود. پس از آن سال‌ها در رابطه با این موضوع، چالش فکری فردی و مجال بحث جمعی برای نگارنده فراهم شد. اما مشخصاً از حدود ده سال قبل در شروع تدریس درسی با عنوان "روش‌شناسی تحقیقات تجربی مالی و حسابداری"، فرصت و فضای مناسبی برای مطالعه، تعمق، بحث در کلاس و نیز بررسی تطبیقی دقیق متون پژوهشی داخلی و خارجی فراهم گردید. افزون بر آن تجربه راهنمایی، مشاوره و داوری پایان‌نامه‌ها، رساله‌ها و مقالات متعدد در طول دو دهه در تعمیق این موضوع نقش به‌سزایی داشته است. محورهای ده‌گانه‌ای که در ادامه می‌آید، یافته‌های این فرآیند در طول یک دوره حدوداً بیست ساله است.

- ۱- در بسیاری از تحقیقات تجربی ضرورتی (یا حداقل الزامی) به **فرضیه‌سازی** وجود ندارد.
- ۲- در بسیاری از تحقیقات تجربی، **نمونه‌گیری** به معنای آماری آن انجام نمی‌شود. بنابراین استفاده و تاکید بر واژه نمونه‌گیری (و نه نمونه) نادرست است.
- ۳- معرفی **نوع تحقیق** در متون پژوهشی دانشگاهی (پایان‌نامه - رساله و مقاله) به شکلی که امروز در ایران رایج است، غالباً نامناسب، ناقص و غیرضروری است.
- ۴- ساختار و چارچوب **طرح‌های پیشنهادی تحقیق** (پروپوزال) دانشگاهی عاریتی و نامناسب است.
- ۵- اصولاً ارائه **پیشنهاد برای استفاده‌کنندگان** در تحقیقات تجربی (اثباتی) نه تنها ضرورت ندارد، بلکه اغلب معایب آن بیش از محاسن احتمالی است.

۶- مفهوم **نوآوری** و کمک به مرزهای دانش در پژوهش های تجربی، به روشنی درک و تعریف نشده است.

۷- نظام کارآمدی برای **کنترل کیفیت تولیدات پژوهشی** (پایان نامه، رساله و مقاله) وجود ندارد.

۸- پایان نامه ها و رساله ها غالباً **پرحجم** و حاوی مطالب اضافی است.

۹- به لحاظ **روش شناسی پژوهش های تجربی**، امروز (پس از توسعه حسابداری اثباتی) دو حوزه مالی و حسابداری بسیار به هم نزدیک شده اند. در عین حال فقدان **مرزبندی در قلمرو موضوعی** (به شکلی که در دانشگاه های ایران رایج است) مناسب نیست.

۱۰- امروز شاهد آن هستیم که تحقیقات غیراثباتی در رویکرد دانشگاه ها و مجلات تخصصی مورد بی مهری قرار گرفته است.

### ریشه های تاریخی

رشته **مالی** به معنای دقیق آن معادل واژه "فایننس" است که در دهه ۱۹۵۰ میلادی در امریکا ظهور یافت. قبل از آن رشته مالی زیر مجموعه ای از رشته **اقتصاد مالی** بود و به همین دلیل اکثر نظریه پردازان صاحب نام مالی، دانش آموخته رشته اقتصاد مالی بوده اند. به ترتیب تاریخی معروفترین آنان شامل اسامی پیش روی است؛ **مارکویتز** (تئوری پرتفوی، دهه ۱۹۵۰)، **میلر و مودیلیانی** (نظریه بی تفاوتی ساختار سرمایه و نامربوط بودن سود تقسیمی، دهه های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰)، **فاما** (فرضیه بازار کارآ، دهه ۱۹۶۰) **شارپ و لیتنر** (CAPM، دهه ۱۹۶۰)، **راس** (تئوری آربیتراژ، دهه ۱۹۷۰)، **بلک و شولز** (تئوری قیمت گذاری اختیار معامله، دهه ۱۹۷۰) **جنسن** (تئوری نمایندگی، دهه ۱۹۷۰).

پس از استقلال رشته مالی از اقتصاد که مقارن بود با ظهور **اقتصاد اثباتی** ارائه شده توسط میلتون فریدمن در دهه ۱۹۵۰ اولین مدرسان و محققان مالی در دانشگاه های امریکا و در راس آن ها دانشگاه شیکاگو، متشکل از دانش آموختگان رشته اقتصاد مالی بودند و هم آنان آموزش و تحقیقات تجربی مالی را رهبری کردند. به این ترتیب **روش شناسی تحقیقات تجربی مالی** با

الهام از روش شناسی *اقتصاد اثباتی*، شکل گرفت. (کوتاری، ۲۰۰۱). همچنان که ریترو ویلیام (۲۰۰۲) معتقدند مکتب شیکاگو مروج مکتب اثباتی در مقابل مکتب هنجاری است.

اما سرگذشت تحقیقات رشته حسابداری تا حدی متفاوت است. رشته حسابداری دارای سابقه آکادمیکی بیشتری از رشته مالی (نه اقتصاد مالی) می‌باشد. اما نکته مهم این است که تا قبل از دهه ۱۹۷۰، عمده تحقیقات حسابداری به روش *قیاسی-هنجاری* (ونه اثباتی) صورت می‌گرفت. نگرش متعصبانه مجلات حسابداری آن زمان تا به آنجا بود که مدت‌ها مقالات حوزه حسابداری اثباتی را پذیرش نمی‌کردند، اما این مقاومت سرانجام در هم شکست و حسابداری اثباتی نه تنها به سرعت توسعه داده شد که به حاکمیتی فراگیر در مجلات حسابداری دست یافت. لازم به ذکر است که در این زمینه نیز اساتید حسابداری دانشگاه شیکاگو، که خود تحت تاثیر روش شناسی اقتصاد اثباتی بودند، پیش‌تازانه این تحقیقات را هدایت و توسعه دادند. به نحوی که امروز حجم بسیار زیادی از مقالات معتبرترین مجلات علمی پژوهشی حسابداری به *تحقیقات اثباتی* اختصاص دارد و در مقابل چاپ مقالات *غیر اثباتی*، غالباً مقاومت می‌شود. به‌بیانی دیگر رویکرد غالب، چرخشی ۱۸۰ درجه‌ای داشت و همچنان که گرانف و زف (۲۰۰۸) خاطر نشان کرده‌اند، رویکرد هنجاری جای خود را به رویکرد اثباتی داد. نکته مهم اینجا است که برخلاف رشته مالی، تحقیقات حسابداری اثباتی نه بر مبنای تئوری‌ها و نظریه‌های خود، بلکه متکی بر نظریه‌های اقتصاد نو کلاسیک، تئوری‌های مالی (به‌ویژه فرضیه بازارهای کارآ) و *باروش‌شناسی اقتصاد اثباتی* توسعه یافت. نتایج پیمایشی که توسط اولر و همکاران (۲۰۰۹) در محدود زمانی ۱۹۶۰ تا ۲۰۰۷ صورت گرفت. نشان می‌دهد تحقیقات حسابداری به طور قابل ملاحظه‌ای تحت تاثیر مالی و اقتصاد بوده است و افزون بر آن، حسابداری مالی بیشترین موضوعات را به خود اختصاص داده و روش آرشویی<sup>۴</sup> (داده‌های مشاهده شده) بر سایر روش‌ها غلبه یافته است. پیشگامان تحقیقات حسابداری اثباتی، بال و برون (۱۹۶۷، ۱۹۶۸) و بیور (۱۹۶۸) بودند و متعاقب آن *واتس و زیمرمن* از دهه ۱۹۷۰ میلادی، نقش به‌سزایی در توسعه روش شناسی حسابداری اثباتی ایفا کردند. نفوذ و کاربرد برخی نظریه‌های مالی نظیر *فرضیه بازارهای کارآ، تئوری نهادینگی و مدل قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه* در تحقیقات حسابداری در حدی است که می‌توان گفت، بدون این نظریه‌ها (به عنوان مثال با فرض رد اعتبار آن‌ها)، این تحقیقات تا حد توقف پیش

خواهد رفت. این موضوع تا آنجا جدی است که امروز مدافعان درجه اول نظریه های یاد شده، طرفداران حسابداری اثباتی هستند، در حالیکه اقتصاددانان و نظریه پردازان مالی، این چنین مجدانه از آن ها دفاع نمی کنند، به ویژه پس از ظهور و توسعه مالی رفتاری در دهه ۱۹۹۰ که دو فرض اساسی مالی کلاسیک یعنی *رفتار عقلایی* و *بازار کارآ* با چالش هایی مواجه شده است. همچنان که زیمرمن (۲۰۰۱) معتقد است؛ شواهد تجربی پنجاه سال اخیر نشان می دهد، ریشه تجربی اغلب تحقیقات خلاقانه حسابداری در اقتصاد است. در هر حال، آنچه امروز شاهد آن هستیم را می توان این گونه جمع بندی کرد:

۱- تحقیقات اثباتی حسابداری و مالی آبخوری مشترک دارند و با پیروی از روش شناسی اقتصاد اثباتی و نظریه های اقتصاد نئو کلاسیک در یک مسیر گام بر می دارند. اگرچه این تحولات از دانشگاه های امریکا آغاز شد، اما به سرعت به سایر نقاط دنیا گسترش یافت.

۲- وابستگی قابل ملاحظه، تحقیقات حسابداری اثباتی به روش شناسی اقتصاد اثباتی و نظریه های مالی کلاسیک، پتانسیل زیادی برای آسیب پذیری ایجاد کرده است که به مراتب حساس تر از تحقیقات تجربی مالی می باشد.

در این بخش، سیر تحولات مورد اشاره را در ایران پی می گیریم. قدمت *رشته حسابداری* در دانشگاه های ایران بیشتر از *رشته مالی* است که در مقایسه با حسابداری، رشته جوانی محسوب می شود. با ایجاد و توسعه مقاطع تحصیلات تکمیلی در رشته حسابداری و پس از آن مالی، *حوزه تحقیقات تجربی حسابداری و مالی* برای پوشش پایان نامه های کارشناسی ارشد و پس از آن ر ساله های دکتری به سرعت گسترش یافت. اما طریقی که دانشگاه های ایران در این زمینه پیمودند، کاملاً متفاوت از آن چیزی بود که در کشورهای توسعه یافته و به ویژه ایالات متحده -به ترتیبی که شرح آن رفت- پیموده شد. این فرآیند نقطه آغاز انحرافی بود که موضوع اصلی این مقاله است. به نحوی که در واقع ریشه اصلی معضلات موجود در زمینه روش شناسی تحقیقات تجربی در همین روند مقایسه ای- تاریخی نهفته است. در ایران، هر دو رشته حسابداری و مالی، عموماً در دانشکده های مدیریت ایجاد و توسعه یافت. در اینجا ضروری است اشاره کنیم که استفاده از عنوان نه چندان مناسب *رشته مدیریت مالی* به جای *رشته مالی* نیز خود زمینه ساز مشکلاتی شد که بحث آن را به زمان دیگری موکول می کنیم. به هر روی، برخلاف آنچه به ویژه در دانشگاه های امریکا اتفاق افتاد، در ایران *تقلیدی ناقص* در حوزه

تحقیقات تجربی شکل گرفت. در واکاوی این تقلید ناقص لازم است به دو مولفه اصلی آن اشاره شود. مولفه اول، موضوع و محتوای تحقیقات بود که ناگزیر از عناوین مقالات خارجی الهام می‌گرفت. اما معضل اصلی در مولفه دوم است که به روش‌شناسی مربوط می‌شود. به دلیل **فقدان پستوانه تاریخی** - به ترتیبی که در بررسی تاریخی دانشگاه‌های ایالات متحده به آن اشاره شد - و تسلط محدود اساتید راهنما در حوزه روش‌شناسی تحقیقات اثباتی مالی و حسابداری، بخش‌های قابل ملاحظه‌ای از آن از روش‌شناسی رشته‌های مدیریت و دیگر رشته‌های علوم اجتماعی به‌ویژه علوم تربیتی به عاریت گرفته شد. به گونه‌ای که حتی در حال حاضر نیز، متون روش تحقیقی که در مقاطع مختلف رشته‌های حسابداری و مالی آموزش داده می‌شود، **پروان رشته‌ای** و نامناسب برای روش‌شناسی این حوزه است. عمده مطالبی که دانشجویان در این درس می‌آموزند، کاربرد عملی چندانی در حوزه تحقیقات تجربی حسابداری و مالی ندارد. از سوی دیگر اساتید مشاوره‌ای که به طور سنتی و به دلیل خلأ موجود، عمدتاً از متخصصین رشته آمار هستند با اتکا به آمار کلاسیک و با تجربه خود که عموماً در رشته‌های مدیریت و سایر شاخه‌های علوم اجتماعی - با تاکید به جز اقتصاد - شکل گرفته بود به هدایت پایان‌نامه‌ها و رساله‌ها پرداختند. افزون بر آن جو غالب بر کمیته‌های تحصیلات تکمیلی متأثر از **روش‌شناسی رشته مدیریت** بوده است و لذا ارزیابی طرح‌های پیشنهادی (پروپوزال) تحقیقات مالی و حسابداری با این دیدگاه انجام می‌شود. حاکم بودن این فضا را در فرمت و ساختار پروپوزال‌های دانشگاهی می‌توان ردیابی نمود. این درحالی است که امروز و به‌ویژه پس از توسعه شاخه اقتصادسنجی و به‌ویژه **اقتصادسنجی مالی** که در این زمینه پیشرو است، متدولوژی و **تکنیک‌های بسیار کمی** مورد استفاده در تحقیقات تجربی حسابداری و مالی، به شدت از روش‌های حاکم بر **تحقیقات رشته‌های مدیریت** فاصله گرفته است. به گونه‌ای که می‌توان به جرات ادعا کرد که ادبیات متدولوژیک این رشته‌ها، امروزه در دنیا دو قطبی شده و کمتر نقطه اشتراکی به چشم می‌خورد. این درحالی است که در دانشگاه‌های ایران، کماکان همان **سبک و سیاق سنتی - عاریتی** حاکم است. قبل از ورود به بخش سوم که هدف اصلی این نوشتار است، جمع‌بندی آنچه در بخش دوم گفته شد، از آن حیث اهمیت دارد که ریشه‌های انحراف متدولوژیک تحقیقات حسابداری و مالی را نشان می‌دهد:

۱- به شرحی که گذشت، روش شناسی تحقیقات تجربی مالی و حسابداری در ایران، برخلاف آنچه در کشورهای توسعه یافته شکل گرفت، عاریتی (تحت تاثیر سایر رشته‌ها)، تلفیقی و نامناسب است.

۲- بررسی تطبیقی - تاریخی نشان می‌دهد که دلیل اصلی انحراف روش شناسی، شکل گیری برون رشته ای، روش شناسی تحقیقات تجربی حسابداری و مالی است.

۳- همانگونه که شرح آن رفت، بنیانگذاران و راهنمایان تحقیقات تجربی (اثباتی) حسابداری و مالی در کشورهای توسعه یافته، اقتصاددانان مالی بودند و خشت اول را آنگونه که باید، گذاشتند، مسیری که در دانشگاه‌های ایران طی نشد.

### محورهای اصلی انحرافات در روش شناسی تحقیقات تجربی (اثباتی) حسابداری و مالی

در این بخش محورهای چالشی ده گانه به اختصار مورد بحث قرار می‌گیرد. بدیهی است در نگاه تفصیلی، هریک از این محورها به تنهایی می‌تواند موضوع یک یا چند بحث و مقاله مستقل باشد.

**محور اول** - در بسیار از تحقیقات تجربی، ضرورتی (یا حداقل الزامی) به فرضیه سازی وجود ندارد.

بی گمان، انتظار نمی‌رود چنین ادعایی با واکنش مواجه نشود. اما در نگاه علمی، هر ادعایی باید طرح و سپس مورد نقد منصفانه و عالمانه قرار گیرد. از طرح یک پرسش ساده آغاز می‌کنیم. بی شک مخاطبین این نوشتار با مقالات متعدد منتشره در مجلات معتبر آشنایی دارند. به زبان کمی در چند درصد آن‌ها، فرضیه یا فرضیه‌هایی را مشاهده کرده‌اید؟ اگر پاسخ آماره این پرسش را ندارید، با یک آزمون ساده یعنی توری مجدد این مقالات با نگارنده هم عقیده خواهید شد که با رعایت محافظه کاری تعداد آن‌ها کمتر از ده درصد است. حال می‌توانیم موضوع را پی بگیریم. سوال بعدی این است که چرا؟ به نظر می‌رسد دو پاسخ اصلی وجود دارد؛ عقب ماندن ما و یا آن‌ها، بعید به نظر می‌رسد که معتقد باشید در حوزه مالی، بعنوان مثال مجله معتبر مالی<sup>۵</sup> و در حوزه حسابداری، به عنوان مثال مجله معتبر بررسی‌های حسابداری<sup>۶</sup>



هیات تحریریه و داورانی ضعیف‌تر از ما داشته باشند و اگر این گونه است - که هست - باید به دنبال چرایی آن باشیم. یافته‌های نگارنده به شرح زیر است:

الف- اصولاً نقش فرضیه در تحقیقات اثباتی قابل انکار نیست. نقش اصلی فرضیه، مشخص کردن محدوده تحقیق، متغیرها و بیان روابط احتمالی بین آنهاست. فرضیه کمک می‌کند تا محقق به طور سیستماتیک و نظام‌مند به تحقیق بپردازد. همچنین فرضیه، راهنمای اصلی جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز پژوهش است.

ب- یکی از دلایل اصلی عدم بیان آشکار فرضیه در بسیاری از تحقیقات تجربی مالی و حسابداری، مستتر بودن فرضیه در طرح تحقیق و به طور خاص در مدل‌های ارائه شده است که گاهی نیز با طرح پرسش تحقیق پوشش داده می‌شود - و البته این به معنای نبود فرضیه نیست - به عنوان مثال، بخش قابل ملاحظه‌ای از تحقیقات تجربی با استفاده از مدل‌های رگرسیونی (کلاسیک، خاص و یا پیشرفته) صورت می‌گیرد. مدل رگرسیونی فرضی زیر را در نظر بگیرید:

$$Y = a + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + \dots + B_n X_n + e$$

پس از ارائه این مدل و پس از مشخص کردن نوع متغیرها و با توجه به بیان مسئله تحقیق - که فرض بر این است به طور روشن بیان شده است - در واقع فرضیه پژوهش، به دقیق‌ترین شکل خود ارائه شده است. محقق متغیر وابسته (Y) را مشخص کرده، تعریف عملیاتی و سپس سنجه (پروکسی) آن‌ها را ارائه می‌کند. متغیرهای توضیحی (مثلاً  $X_1$  و  $X_2$ ) اعم از اولیه و ثانویه (تعديل کننده) نیز به همان ترتیب تعریف و سنجه پذیر می‌شوند. همچنین متغیرهای کنترلی (مثلاً  $X_3$  و  $X_4$ ) - که نقش مهمی در تحقیقات تجربی دارند - نیز معین و تعریف شده و سنجه‌های آن ذکر می‌شود. به این ترتیب اولاً، ساخت فرضیه - به شکل مرسوم در ایران - همان‌گویی است و ضرورتی ندارد و ثانیاً، در بسیاری موارد به دلیل پیچیدگی مدل‌ها، تحقیق به راحتی تن به فرضیه‌های ساده به شکل متداول نمی‌دهد و ارائه فرضیه در بیان پیچیده آن نیز کمکی به فهم موضوع نمی‌کند و لذا اصرار بر ساخت فرضیه، منجر به ارائه فرضیه‌های ناقص و یا نادرست می‌شود. به عنوان مثال در مدل رگرسیونی مورد اشاره که در واقع قرار است تاثیر متغیرهای سمت راست بر متغیر سمت چپ معادله، سنجه‌شده شود نوعی علت یابی و یا رابطه سنجه‌ی<sup>۷</sup> با حضور همزمان تمام متغیرهای سمت راست در حال انجام است - تاکید می‌شود که

**رابطه همزمان** مورد نظر است- حال به شیوه معمول در تحقیقات داخلی توجه نمایید که فرضیه های مستقلی بدین شکل ساخته می شود:

۱-  $X_1$  با  $Y$  رابطه معناداری دارد، ۲-  $X_2$  با  $Y$  رابطه معناداری دارد و به همین ترتیب...

این نحوه فرضیه سازی آشکارا نادرست و در واقع ارائه فرآیندی ناقص از آزمون مورد نظر است. زیرا، اولاً به رابطه همزمانی توجه نمی کند و هر متغیر را مستقلاً در نظر می گیرد و ثانیاً، آزمون را تا حد **سنجش همبستگی** صرف تنزل می دهد زیرا، اگر منظور صرفاً رابطه همبستگی باشد، کافی است از آزمون های ساده همبستگی استفاده شود.

ج- شواهد فراوانی در انواع دیگر تحقیقات تجربی نظیر مطالعات رویدادی<sup>۸</sup> و مطالعه پرتفوی<sup>۹</sup> که بخش قابل ملاحظه دیگری از تحقیقات حوزه مالی و حسابداری را تشکیل می دهد، نیز قابل ارائه است. در مطالعه پرتفوی غالباً تدوین فرضیه به شکل مرسوم آن با مشکلاتی همراه است، به عنوان مثال مطالعاتی که با تشکیل پرتفوی های متعدد و به صورت مکرر در پی آزمون استراتژی های سرمایه گذاری است، نظیر مومنتوم در مقابل معکوس و یا سهام ر شدی در مقابل سهام ارز شی. در مطالعه ای که به آزمون استراتژی مومنتوم می پردازد، اگر پرتفوی مومنتومی بر اساس چند متغیر (بعنوان مثال بازده، حجم، بازده-حجم، بازده پسماند) در معرض آزمون باشد و از طرفی دوره های تشکیل پرتفوی در آزمون نیز مختلف باشد (به عنوان مثال، ۳، ۶، ۹، ۱۲ ماهه و بیشتر) و حال اگر محقق اجبار به ارائه فرضیه (به شکل متداول آن) داشته باشد، معمولاً یک ماتریس چند در چند (بسته به تعداد متغیرها، دوره های زمانی و سنجه های متفاوت) تشکیل می شود که نتیجه آن گاهی ساخت حدود صد فرضیه است که نه ضرورت دارد و نه تناسب و صرفاً حجم مطالب را افزایش داده و احتمالاً خواننده را نیز سردرگم می کند. به همین ترتیب در مطالعات رویدادی نیز با مشکلات زیادی برای ارائه فرضیه مواجه می شویم. لذا همان گونه که به روشنی قابل رویت است، اغلب مطالعات رویدادی در معتبرترین تحقیقات و مقالات تخصصی دنیا، ظاهراً فاقد هرگونه فرضیه ای است. در جمع بندی مباحث توجه به نکات زیر ضروری است.

۱- نگارنده مخالفتی با ساخت فرضیه- درجایی که ضرورت دارد- نداشته، بلکه در پی آن

است که نشان دهد اصرار بر فرضیه سازی ضرورت ندارد.

۲- در برخی تحقیقات (به عنوان مثال مطالعات پیمایشی ۱۰) ساخت فرضیه غالباً ضرورت دارد، زیرا برخلاف تحقیقات دارای مدل کمی که اصولاً از نوع پس رویدادی ۱۱ است و بر مبنای تجزیه و تحلیل داده‌های مشاهده شده ۱۲ انجام می‌شود، طراحی پرسشنامه و سوالات آن ارتباط مستقیم و تنگاتنگی با فرضیه‌های تحقیق دارد و در واقع این فرضیه است که راهنمای جمع‌آوری داده‌ها می‌باشد. البته به لحاظ فراوانی، این نوع تحقیقات برخلاف رشته‌های مدیریت در مطالعات تجربی حسابداری و به ویژه مالی، کمتر به کار گرفته می‌شود. به عنوان مثال مجله پژوهش‌های رفتاری حسابداری به دلیل اندک بودن این نوع تحقیقات صرفاً دو بار در سال توسط انجمن حسابداری آمریکا منتشر می‌شود.

۳- عدم ارائه فرضیه با این پیش‌فرض قابل توجیه است که اولاً مسئله تحقیق به خوبی و به وضوح بیان شده است و در صورت پیچیده بودن موضوع، ارائه پرسش یا پرسش‌های تحقیق مسئله را روشن ساخته است و ثانیاً طرح تحقیق ۱۳ و مدل‌های آن کامل و روشن است.

**مورد دوم-** در بسیاری از تحقیقات تجربی مالی و حسابداری، عمل نمونه‌گیری ۱۴ انجام نمی‌شود. بنابراین استفاده و تاکید بر واژه نمونه‌گیری (و نه نمونه) نادرست است.

اساساً فلسفه نمونه‌گیری ناشی از دو عامل صرفه‌جویی (در منابع) و عدم دسترسی به کل جامعه است. امروزه به مدد پایگاه‌ها و بانک‌های اطلاعاتی کامل و قابل اتکا و نیز توسعه نرم افزارهای آماری و اقتصادسنجی، اصولاً نقش هر دو عامل مورد اشاره کم‌رنگ شده و کاربرد نمونه‌گیری در تحقیقات تجربی مالی و حسابداری را روزه روز محدودتر می‌کند. برای روشن شدن موضوع، مجدداً به شواهد موجود برمی‌گردیم. در مقالات معتبر خارجی، استفاده از واژه خاص نمونه‌گیری کمتر به چشم می‌خورد و بیشتر از واژه‌هایی نظیر "داده‌های نمونه ۱۵"، "نمونه ۱۶" یا "داده‌ها ۱۷" استفاده می‌شود. دقت کنید که هیچ‌یک از این واژه‌ها بیانگر عمل نمونه‌گیری ۱۴ نمی‌باشد. بلکه محقق در این بخش توضیح می‌دهد که داده‌های خود را از کدام بانک اطلاعاتی استخراج نموده و جامعه مینا (مرجع داده‌ها) کدام است. به این ترتیب اصطلاحاتی نظیر حذفی، فیلترینگ، فیلتر کردن و یا غربالگری که در تحقیقات رایج داخلی از آن استفاده می‌شود، می‌تواند تفسیر نادرستی را در پی داشته باشد، زیرا هیچ‌کدام آن‌ها از روش‌های علمی نمونه‌گیری نیست. برای روشن شدن موضوع مثال ساده‌ای را در نظر بگیرید؛ فرض کنید یک جعبه پرتقال خریداری کرده‌اید و پس از باز کردن درب جعبه، چند

پرتقال گندیده یا معیوب آنرا جدا کرده و دور می اندازید، آیا آنچه باقی می ماند نمونه ای است که از یک فرآیند نمونه گیری از جامعه (در اینجا جعبه پرتقال) حاصل شده است؟ مسلماً پاسخ منفی است. بحث نمونه و داده در تحقیقات تجربی مالی و حسابداری (به غیر از تحقیقات پیمایشی) نیز تا حدی مشابه مثال مورد اشاره است. به عنوان مثال در بسیاری از تحقیقات، به دلیل استفاده از متغیرهای اساسی حسابداری نظیر، سود، اهرم و اندازه، شرکت های واسطه گری مالی استثنا می شود، زیرا ماهیت این متغیرها در شرکت های مورد اشاره متفاوت از سایر شرکت ها است. همچنین خارج کردن شرکت های زیان ده و یا با توقف طولانی در نماد معاملاتی - درست شبیه مثال جعبه پرتقال - جدا کردن و پالایش داده هایی است که برای مقاصد تحقیق مورد نظر داده هایی آلوده، معیوب و یا نامربوط تلقی می شود. مجدداً شبیه مثال جعبه پرتقال، خریدار بسیار مایل بود که پرتقال معیوبی برای کنار گذاشتن وجود نداشت. همان گونه که محقق نیز بسیار تمایل داشت که شرکتی با داده معیوب و یا نامربوط وجود نمی داشت و او می توانست تمام داده های جامعه (به عنوان مثال تمام شرکت های بورس اوراق بهادار تهران) را مورد استفاده و آزمون قرار می دهد. کنار گذاشتن برخی شرکت ها و پالایش داده ها در واقع به منظور بهبود اعتبار درونی طرح تحقیق است. ایرادی که در این حالت توسط بسیاری از جمله آماردانان مطرح می شود، این است که اگر کل جامعه مورد آزمون قرار می گیرد، دیگر نیازی به آمار استنباطی نیست و نتیجه گیری با استفاده از آمار توصیفی کفایت می کند. پاسخ به این شبهه مانند خود شبهه، ظریف است. در واقع امروزه محققین حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری و مالی در پی تعمیم نتایج به *جامعه مینا* - به عنوان مثال بورس اوراق بهادار تهران یا نیویورک - نیستند، بلکه می خواهند نتایج خود را در قطر زمان و مکان - و به هر جامعه مفروض - تعمیم دهند. یعنی به هر محدوده مکانی و زمانی که قابل تعمیم باشد. به این ترتیب باید به تفاوت ظریف بین دو جامعه یعنی، *جامعه مینا* (مرجع داده ها) و *جامعه مفروض* دقت نمود. جامعه مینا، جامعه ای است که داده ها از آن استخراج شده و جامعه مفروض، جامعه ای است که محقق مایل است - تا جایی که منطقی است - نتایج خود را به آن تعمیم دهد. به عنوان مثال یافته های تحقیقی در بورس اوراق بهادار تهران نشان می دهد که عرضه های عمومی اولیه<sup>۱۸</sup> در بلندمدت بازده منفی دارد و محقق بر این باور است که عرضه های عمومی اولیه IPO های آتی در بورس اوراق بهادار تهران نیز همین عملکرد را خواهند داشت (تعمیم در قطر زمان) و یا اینکه IPO های انجام شده در بورس استانبول نیز چنین هستند (تعمیم در قطر مکان). تنها

نکته‌ای که باید مورد توجه قرار گیرد این است که این تعمیم (در قطر زمان و مکان) تا آنجایی منطقی و بالقوه معتبر است که شواهدی دال بر غیرقابل تعمیم بودن نتایج وجود نداشته باشد. به عنوان مثال هر منتقدی می‌تواند ادعا کند که به دلیل ساختارهای کلان اقتصادی و ریز ساختارهای معاملاتی متفاوت، نتایج قابل تعمیم به بورس نیویورک نیست و یا به طور مشابه به دلیل چرخه‌های اقتصادی ناهمگون، نتایج تحقیق امروز قابل تعمیم به سال‌های آینده نمی‌باشد. هر چند با فرض اقتصادهای با ثبات و یا محیط‌های اقتصادی قابل مقایسه، پایه چنین نقدی تضعیف می‌شود. به عنوان مثال، آیا دلیلی وجود دارد که ادعا کنیم یافته‌های بورس نیویورک، اساساً قابل تعمیم به بورس استرالیا نمی‌باشد؟ (همان‌گونه که یافته‌های تحقیق بال و برون (۱۹۶۸) در بورس استرالیا نیز تأیید شد) به هر روی، این موضوع به تحقیق و محقق ارتباط مستقیمی ندارد و در واقع استفاده‌کننده است که قضاوت نهایی را انجام می‌دهد و تشخیص می‌دهد کدام یافته‌ها و در چه شرایط زمانی و مکانی، قابلیت تعمیم و استفاده را دارا می‌باشد. بنابراین ایراد پیشگفته، دلیل کافی برای عدم استفاده از *آمار استنباطی* نیست و اگر کسی چنین نتیجه‌ای بگیرد در واقع از نوعی *سفسطه آماری* بهره جسته است. جمع بندی مطالب این محور به شرح زیر است:

۱- پیش فرض منطقی برای نمونه گیری، قصد محقق برای این کار است. در بسیاری از تحقیقات حسابداری و مالی، محقق چنین قصدی یا انگیزه‌ای را ندارد، زیرا اصولاً ضرورتی برای نمونه گیری وجود ندارد.

۲- در برخی پژوهش‌ها نظیر تحقیقات پیمایشی<sup>۱۰</sup>، نمونه گیری ضرورت می‌یابد. همچنین در سایر تحقیقات تجربی نیز بعضاً به دلیل حجم بالای پردازش داده‌ها و یا دلایل دیگری، محقق ناچار به نمونه گیری است؛ البته حالت اخیر به دلیل در دسترس بودن نرم افزارهای توانمند امروزی، کمتر ضرورت می‌یابد.

۳- بدیهی است در صورتی که به دلایل پیشگفته، ضرورت نمونه گیری وجود داشته باشد، آنگاه لازم است نمونه گیری به روش سیستماتیک و مناسب علمی که شرح آن در متون آمار و روش تحقیق به تفصیل بیان شده است، انجام شود که در آن صورت مهمترین ویژگی، معرف بودن<sup>۱۹</sup> نمونه است.

۴- در تعمیم نتایج باید بین جامعه مبنا و جامعه مفروض تفاوت قایل شد، تا شبهه عدم ضرورت استفاده از آمار استنباطی برطرف شود. در واقع تعمیم هم به خارج نمونه<sup>۲۰</sup> و هم به خارج از دوره مطالعه<sup>۲۱</sup> صورت می گیرد.

۵- در زمانی که اصولاً نمونه گیری انجام نمی شود، استفاده از اصطلاحاتی نظیر نمونه گیری به روش قضاوتی، حذفی، فیلترینگ، غربالگری و نظایر آن نامناسب و نادرست است، زیرا همانگونه که بیان شد در اغلب تحقیقات تجربی حسابداری و مالی نمونه گیری از جامعه مبنا انجام نمی شود که ناچار باشیم برای آن از عناوینی غربی نظیر آنچه به آن اشاره شد، استفاده کنیم.

**محور سوم- معرفی نوع تحقیق در متون پژوهشی دانشگاهی (پایان نامه، رساله و مقاله) به شکلی که امروز در ایران رایج است، غالباً نامناسب، ناقص و غیرضروری است.**

با نگاه به این بخش در تحقیقات و مقالات ایران و مقایسه آن با تحقیقات و مقالات مشابه در دانشگاه ها و مجلات معتبر دنیا، مجدداً با تفاوت قابل توجهی مواجه می شویم. اولین تفاوت، تاکید بر معرفی نوع تحقیق در ایران و عدم ذکر آن در اکثر متون پژوهشی معتبر دنیاست. نکته دوم، معرفی نادرست و یا ناقص روش تحقیق می باشد. در تحقیقات مشابه در اکثر رساله ها و مقالات معتبر خارجی، اصولاً محقق نیازی به معرفی روش تحقیق به شکلی که در ایران مرسوم است نمی بیند- می توانید با این مقصود، مقالات در دسترس خود را مرور کنید، به ندرت مطلبی با این عنوان خواهید یافت. اما در متون پژوهشی ایران، رایج ترین واژه ها عبارتند از؛ توصیفی، تجربی، شبه آزمایشی، کاربردی، کتابخانه ای، همبستگی و نظایر آن. تحقیق از ابعاد مختلفی قابل طبقه بندی است که غالباً در معرفی نوع تحقیق با یکدیگر مخلوط می شود، مثلاً طبقه بندی بر مبنای هدف با طبقه بندی بر مبنای روش جمع آوری (ایجاد داده ها کاملاً متفاوت است. ثانیاً نوع تحقیق در اغلب تحقیقات تجربی (اثباتی) حسابداری و مالی مشابه و روشن است و تاکید و توضیح آن، حتی مقایسه ای که بعضاً با سایر انواع تحقیق انجام می شود، فاقد ارزش افزوده است. تحقیقات تجربی مالی و حس-ابداری (به استثنای تحقیقات پیمایشی) عمدتاً از نظر طرح تحقیق، **شبه تجربی<sup>۲۲</sup> و پس رویدادی<sup>۱۱</sup>** و از نظر روش جمع آوری داده از **نوع مطالعات میدانی<sup>۲۳</sup> یا آرشیوی<sup>۴</sup> (داده های مشاهده شده)** است<sup>۲۴</sup> که خود دارای زیرمجموعه هایی است، نظیر **مطالعات رویدادی<sup>۱</sup>، مطالعه پرتقوی<sup>۱</sup>، مطالعات همبستگی<sup>۲۵</sup>،**

*مطالعات علت یابی*<sup>۲۶</sup> یا *رابطه سنجی*<sup>۱</sup> که برای مورد اخیر بعضاً در متون فارسی از معادل‌هایی نظیر *علی-تطبیقی* یا *علی-قیاسی* استفاده می‌شود<sup>۲۷</sup>. در مقایسه، در عرف رایج تحقیقات داخلی کمتر از عناوین درست مورد اشاره استفاده می‌شود و عموماً از واژه‌های بسیار کلی نظیر *تحقیق توصیفی* و یا *نادرست نظیر تحقیق کتابخانه‌ای* و از نظر هدف، از عنوان *نادرست تحقیق کاربردی* استفاده می‌شود. به ویژه مورد اخیر، اشتباه رایجی است که نیاز به توضیح دارد. برخلاف آنچه به طور گسترده‌ای رایج است، اغلب تحقیقات تجربی حسابداری و مالی دانشگاهی نه تنها از نوع کاربردی نیست، بلکه در نقطه مقابل آن یعنی گروه *تحقیقات بنیادی* است. برای روشن شدن موضوع به تعاریف زیر توجه کنید:

از دیدگاه گگی (۱۹۹۲) *تحقیقات بنیادی*، به منظور ایجاد، آزمون و پالایش نظریه‌ها و فرضیه‌ها صورت می‌گیرد. در این نوع پژوهش‌ها، مسئله برگرفته از حوزه اجرایی واقعی نیست. به‌زعم میلر (۱۹۷۷) تحقیقات بنیادی با حل مسئله معین مرتبط با عمل سروکار ندارد. همچنین از نظر بازرگان و همکاران (۱۳۷۶) هدف اساسی از *تحقیقات بنیادی* آزمون نظریه‌ها، تبیین روابط بین پدیده‌ها و افزودن به مجموعه دانش موجود در یک زمینه خاص است. در مقابل، گگی (۱۹۹۲) معتقد است؛ *تحقیقات کاربردی*، نظریه‌ها، قوانین، اصول و فنون تحقیقات بنیادی را برای حل مسایل واقعی اجرایی به کار می‌گیرند. این پژوهش‌ها بیشتر بر اقدام موثر تاکید دارند و کمتر به علت‌ها توجه می‌کنند. حال با نگاهی دوباره به تحقیقات تجربی دانشگاهی ایران، این پرسش قابل طرح است که غالب آن‌ها بنیادی است یا کاربردی؟ به نظر می‌رسد، با اندکی دقت و تأمل، روشن است که عمده این تحقیقات برخلاف آنچه گفته و نوشته می‌شود، از نوع بنیادی است نه کاربردی. به چند نمونه رایج توجه نمایید: *عوامل موثر بر ساختار سرمایه، تاثیر اعلان سود بر قیمت سهام، مقایسه استراتژی‌های سرمایه‌گذاری مومنتوم و معکوس، عوامل موثر بر مدیریت سود، رابطه کیفیت سود حسابداری و قیمت سهام، آزمون‌های تجربی کارایی بازار، آزمون‌های تجربی مدل قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه و نظایر آن*. در کدامیک از عناوین مورد اشاره پرداختن به یک مسئله واقعی از حوزه اجرایی مدنظر است. روشن است که تمامی موارد فوق و عناوین مشابه، آشکارا به تبیین روابط بین متغیرهای معین و آزمون تجربی نظریه‌ها و یا فرضیه‌هایی است که وجود دارد و این بدان معنی است که عمده این *تحقیقات بنیادی* است نه کاربردی. در مقابل آنچه در متون معتبر پژوهشی خارجی مشاهده آن هستیم، بخش‌ش روش‌شناسی رساله‌ها و مقالات که معمولاً با عناوینی نظیر

"روش شناسی" یا "داده و روش شناسی" و یا "طرح تحقیق" آغاز می شود، بدون ذکر نوع تحقیق (عموماً به دلیل روشن بودن آن)، مستقیماً به موضوع و به شرح طرح تحقیق، داده ها، ارائه مدل ها و معرفی متغیرها و نحوه اندازه گیری آن ها می پردازد. مباحث این محور به شرح زیر جمع بندی می شود:

- ۱- الزام و تاکید بر معرفی نوع تحقیق، به دلیل روشن بودن آن ضرورت ندارد. مگر در مواردی که نوع بسیار خاص و غیر متداولی به کار گرفته شده باشد.
- ۲- در هر حال، اگر محقق به هر دلیل اصرار بر معرفی نوع تحقیق دارد، باید از عناوین مناسب استفاده نماید.
- ۳- به نظر می رسد استفاده از عناوین نادرست و ناقص در ایران نظیر سایر معضلات، ریشه در روش شناسی عاریتی (برون رشته ای) دارد.

**محور چهارم** - ساختار و چارچوب طرح های پیشنهادی تحقیق دانشگاهی (پروپوزال) عاریتی و نامناسب است

به نظر می رسد مباحث ارائه شده در سه محور اول، به میزان زیادی راه را برای مباحث بعدی هموار ساخته باشد. اشکالات اساسی پروپوزال های رایج در ایران، ریشه در نارسایی هایی دارد که قبلاً به آن ها اشاره شد. تاکید بیش از حد به بیان و تفکیک هدف، اهمیت و ضرورت تحقیق غالباً دانشجویان را به وادی همان گویی، زیاده گویی و بزرگ نمایی می کشاند. الزام به ارائه مدل مفهومی - و بیشتر به صورت شماتیک - نیز ریشه در همان ادبیات عاریتی دارد. همانگونه که پیشتر اشاره شد، در صورت بیان روشن مسئله تحقیق و ارائه درست طرح تحقیق و مدل های مورد استفاده به طور مناسب، الزامی به طرح مدل مفهومی نخواهد بود. البته این به معنای عدم نیاز به مبانی نظری نیست، روشن است که تفسیر نتایج تحقیقات تجربی باید متکی به چارچوب نظری باشد که پژوهشگر در جای خود به آن می پردازد. طرح مدل مفهومی غالباً در تحقیقات نظری (و نه تجربی) و تحقیقات تجربی خاص و ابداعی ضرورت می یابد که شمار این نوع تحقیقات بسیار اندک است. الزام به معرفی استفاده کنندگان از نتایج تحقیق نیز از دیگر بخش های غیر ضروری پروپوزال هاست، زیرا عموماً تحقیقات دانشگاهی از نوع کاربردی نیست و به سفارش کارفرمای خاصی انجام نمی شود. در پژوهش اثباتی، محقق



چنین وظیفه‌ای ندارد. استفاده‌کننده خود تشخیص می‌دهد که از نتایج کدام تحقیق باید استفاده کند. در مقابل، با بررسی تحقیقات و مقالات تجربی خارجی، به ندرت با چنین عناوینی مواجه می‌شویم. در واقع آنچه در طرح پیشنهادی تحقیق (پروپوزال) در درجه اول اهمیت است، **روش‌شناسی** می‌باشد که باید ارزیابی شود. اما شاید به دلیل تاکید بیش از حد به سایر مواردی که اشاره شد، این بخش مهم کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد. ممکن است تحقیقات تجربی در **رشته‌هایی مانند مدیریت** نیازمند **مدل مفهومی** باشد، زیرا در این تحقیقات، برخلاف تحقیقات حوزه مالی از **روش‌های کیفی** و روش‌شناسی متفاوتی استفاده می‌شود و همانند آنچه در لزوم فرضیه‌سازی به آن اشاره شد، ارائه مدل مفهومی از آن جهت ضروری می‌باشد که راه را برای ارائه فرضیه‌ها و یا طراحی پرسشنامه - که یکی از ابزارهای اصلی جمع‌آوری داده‌ها در تحقیقات این رشته است - هموار نماید. اما در تحقیقات تجربی و کمی حوزه مالی چنین نیازی احساس نمی‌شود. در جمع‌بندی مباحث این محور می‌توان گفت:

چارچوب طرح‌های پیشنهادی تحقیق (پروپوزال) عاریتی (برون رشته‌ای) و تلفیقی است و نیازمند بازنگری اساسی می‌باشد.

**محور پنجم** - اصولاً ارائه پیشنهاد برای استفاده‌کنندگان در تحقیقات تجربی (اثباتی)، نه تنها ضرورت ندارد، بلکه اغلب معایب آن بیش از محاسن احتمالی است.

مجدداً این بحث را نیز با طرح همان پرسش تکراری آغاز می‌کنیم. تعدادی مقاله خارجی که در اختیار دارید را مرور کنید. در چه تعداد از آن‌ها سرفصلی با این عنوان مشاهده می‌کنید؟<sup>۲۸</sup> چون پاسخ روشن است به دلایل آن می‌پردازیم. نکته اول اینکه، اصولاً در یک تحقیق تجربی که با روش اثباتی کار می‌کند. محقق هیچ رسالتی برای ارائه پیشنهاد به استفاده‌کنندگان احتمالی (یا خیالی) ندارد. کارکرد علم اثباتی تبیین "آنچه هست" می‌باشد. استفاده‌کنندگان بالقوه خود باید تشخیص دهند که از نتایج یک تحقیق استفاده کنند یا خیر؟ نکته دوم، اشاره مجدد به بحثی است که در محور سوم، یعنی معرفی نوع تحقیق به آن پرداختیم. ریشه این انحراف از آنجا ناشی می‌شود که این تحقیقات را کاربردی می‌نامیم، بنابراین طبیعی است که چنین خواسته‌ای هم داشته باشیم. نکته سوم؛ نتایج متناقض تحقیقات تجربی را در نظر بگیرید که طبیعتاً به پیشنهادهاى متناقضی هم می‌انجامد، نظیر آنکه نتیجه یک تحقیق امروز نشان می‌دهد که استفاده از دامنه نوسان و حجم مبنا در بورس تهران اشکال دارد

وبه سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می شود که این متوقف کننده ها را رها کند و فردا (یا گاهی همان روز) تحقیق دیگری به این نتیجه می رسد که وجود متوقف کننده ها ضروری است، لذا پیشنهاد به سازمان بورس و اوراق بهادار، حفظ و حتی تقویت آن هاست. اگر خواننده جای مدیران این سازمان قرار گیرد، چه واکنشی خواهد داشت؟ دیگر اینکه؛ ناگزیریم این واقعیت را بپذیریم که حداقل بخشی از تحقیقات حوزه مالی و حسابداری در وضعیت فعلی ایران با داده های آلوده و مسئله دار انجام می شود، بنابراین در بسیاری از این تحقیقات، نتایج فاقد اعتبار لازم است و واقع بینانه به جای دل بستن به نتایج، فعلا باید به یادگیری متدولوژی و آشنایی و ممارست دانشجویان با روش ها و تکنیک های این تحقیقات دل ببندیم. و نکته آخر اینکه، ارائه پیشنهاد در پژوهشی که به روش اثباتی انجام شده، می تواند پیامدهای اخلاقی به همراه داشته باشد، به ویژه با توجه به نتایج متفاوت و ضد و نقیض این تحقیقات که به طور عام (در تمام کشورها) از عواملی نظیر معضل آزمون فرضیه های مشترک، نقایص متدولوژیک و مهم تر از آن عدم امکان کنترل متغیرهای مداخله گر فراوان و به طور خاص (در ایران) علاوه بر آنچه گفته شد از داده های آلوده، نمونه کوچک و متدولوژی ضعیف، رنج می برد؛ این پیامدهای اخلاقی پرهزینه است. در پایان این بحث پیشنهاد می شود، در پژوهش هایی به بررسی اثربخشی و میزان توجه استفاده کنندگان معرفی شده در پایان نامه ها و رساله های ده سال اخیر، پرداخته شود. شاید نتایج، این ظن را به یقین تبدیل کند. در جمع بندی این محور، موارد زیر قابل طرح است:

- ۱- کارکرد علم اثباتی تجویز و توصیه نیست، این امر وظیفه علم هنجاری است.
- ۲- برخلاف آنچه تصویری شود، تحقیقات تجربی دانشگاهی در حوزه مالی و حسابداری عمدتاً از نوع کاربردی نیست، بنابراین محقق رسالتی برای ارائه پیشنهاد ندارد.
- ۳- الزام به ارائه پیشنهاد برای استفاده کنندگان، (به ویژه در محیط اقتصاد ایران) به اتکا نتایج تحقیقات اثباتی (و نه کاربردی)، دارای پیامدهای اخلاقی است.

**محور ششم - مفهوم نوآوری و کمک به مرزهای دانش در تحقیقات تجربی به روشنی درک و تعریف نشده است**

آنچه امروز در دانشگاه‌های ایران در حوزه مورد بحث و در ارتباط با تاکید بر نوآوری (به ویژه در رساله‌های دکتری) مشاهده می‌شود، ریشه در چند عامل دارد. البته لازم به ذکر است که این الزام، به گواه شاهد مثال‌های فراوانی تا مرحله تصویب پروپوزال است و پس از آن به قول خواجه شیراز: "مصلحت نیست که از پرده برون افتد راز/ورنه در مجلس رندان خبری نیست که نیست". اولین مورد، عدم تفکیک روشن تحقیقات نظری از تحقیقات تجربی است. نتیجه مورد انتظار تحقیقات نظری دست یافتن به نظریه یا مدل بدیعی است که محقق از ابتدا در پی آن بوده است. اما غالب تحقیقات تجربی حول آزمون نظریه‌های ارائه شده می‌چرخد و در بهترین حالت ممکن است نتیجه تحقیق تجربی رد یک نظریه مطرح باشد که البته کار دشواری است، زیرا به لحاظ علمی و به دلیل وجود فرضیه‌های مشترک برای آزمون یک نظریه، چنین نتیجه‌گیری به راحتی میسر نیست، به عنوان مثال در طول دهه‌های گذشته آزمون‌های بسیار معتبری به لحاظ روش‌شناسی در ارتباط با فرضیه بازار کارا و یا کارایی مدل قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه صورت گرفته است، اما کماکان نتایج در هاله‌ای از ابهام قرار دارد و شاید رد نظریه‌ای مانند بازار کارا به این زودی قابل انتظار نباشد. به هر روی برای روشن شدن موضوع، لازم است مجدداً مقالات پژوهشی معتبر دنیا را مورد مذاقه قرار دهیم. به عنوان مثال تحقیقات تجربی در حوزه مدیریت سود، بسیاری از مقالات معتبر در این حوزه مستخرج از رساله‌های دکتری در دانشگاه‌های معتبر دنیاست. شماری از آن‌ها را با هم مقایسه کنید؛ با این هدف که به تفاوت‌های نوآورانه آن‌ها دست یابید. نگارنده تا حدودی این مقایسه را انجام داده است، نتیجه اینکه در نهایت به چند مدل و چند نام آشنا که شمار اندکی دارد می‌رسید؛ مدل آنجلو، مدل هیلی، مدل دیچو و اسلوان، مدل جونز و جونز تعدیل شده<sup>۲۹</sup>، حال پرسش این است که چند صد مقاله معتبر در این زمینه، چرا به همین تعداد مدل دست نیافته‌اند. بادقت بیشتر مشخص می‌شود نوآوری‌ها بسیار خردتر از دستیابی به مدل جدید است و گاهی در حد تغییر برخی متغیرها و سنججه‌های آن‌ها و یا استفاده از تکنیک‌های اقتصادسنجی و آزمون‌های آماری متفاوت یا جدیدتری خلاصه می‌شود، اما بدنه اصلی تحقیق در محدوده مدل‌های اصلی مورد اشاره باقی مانده است. به عنوان یک شاهد مثال دیگر. در مطالعات رویدادی دوره رویداد یا دوره تخمین تغییر کرده و یا نحوه اندازه‌گیری بازده متفاوت است. در مطالعات پرتفوی چندک‌ها تغییر کرده و به جای پنجک از دهک استفاده می‌شود و یا بالعکس، یا بازده پرتفوی‌ها با روش‌های متفاوتی اندازه‌گیری شده و یا اینکه دوره‌های تشکیل و نگهداری تغییر کرده است. به تجربه

نگارنده، نوآوری‌هایی از این دست مورد پذیرش و پسند بسیاری از همکاران (البته تا مرحله تصویب پرپوزال) واقع نمی‌شود و انتظار شنیدن حرف بزرگتری از دانشجو دارند. این نحوه برخورد دانشجو را او می‌دارد در طرح پیشنهادی خود و در بخش نوآوری دست به بزرگ‌نمایی، زیاده‌گویی و بعضاً ادعاهای دست‌نیافتنی بزند. همچنین گاهی مشاهده شده که تلویحا به دانشجو توصیه می‌شود متغیر جدیدی را وارد یک مدل (معتبر) نماید، حال نتیجه هر چه شد. در حالی که وارد یا خارج کردن متغیر در مدلی معتبر، نیازمند مبانی نظری مستدل و کافی است، در غیراین صورت، "سنگ روی سنگ بند نمی‌شود". به نظر می‌رسد ضروری است با مطالعه و تمرکز بر تحقیقات و مقالات معتبر در هر حوزه تخصصی پژوهشی، حد و مرز نوآوری شناسایی و با آن واقع‌بینانه برخورد شود، البته این امر نیازمند تسلط به حوزه تخصصی مربوط است. درعین حال روشن است که این موضوع نافی نوآوری‌های بزرگ نیست و اگر دانشجو و گروه راهنمایی‌کننده بتوانند خلاقانه نوآوری بزرگی را ارائه و اجرا کنند، سزاوار تشویق بسیار خواهد بود. یکی از دلایل مهمی که در ایران مانع تشخیص درست نوآوری می‌شود، تخصصی نبودن حوزه‌های تحقیقی برای اساتید راهنما است. برخلاف آنچه در دنیا رایج است، اساتید راهنما در ایران، عموماً در حوزه وسیعی راهنمایی پایان‌نامه‌ها و رساله‌ها را عهده‌دار می‌شوند. بدیهی است ظرفیت عملی هر انسانی (ولو توانمند) محدود است و گسترش قلمرو موضوعی رابطه معکوسی با کیفیت و عمق دارد. به‌ویژه تاکید بر این واقعیت مهم است که اگرچه شواهدی وجود ندارد که اساتید و دانشجویان کشورهای توسعه‌یافته، باهوش‌تر و یا حتی پرکارتر از هم‌تایان خود در ایران هستند (و حتی گاهی ادعا می‌شود عکس آن صادق است)، اما شواهد فراوانی نشان می‌دهد که آن‌ها منضبط‌تر، حرفه‌ای‌تر، و در نظامی تعریف‌شده برای نوآوری تلاش می‌کنند. و این در حالی است که به نظر می‌رسد دغدغه اول برخی از اساتید و دانشجویان دکتری، کار علمی نیست. در این جا لازم است به تفاوت بین نوآوری و کمک به مرزهای دانش<sup>۳۰</sup> توجه داشت. انتظار کمک به مرزهای دانش به ویژه در رساله‌های دکتری وجود دارد. درعین حال این جنبه نیز نیازمند واقع‌نگری است. پاسخ دادن به روش علمی به یک مسئله پاسخ داده نشده در جامعه‌ای معین، حداقل انتظار است. اما در عمل یافتن مسئله‌ای که برای اولین بار در یک جامعه مفروض به آن پرداخته می‌شود، بسیار اندک است. لذا همانگونه که در بیشتر تحقیقات معتبر خارجی ملاحظه می‌شود، یافتن پاسخ برای مسئله‌ای که قبلاً - و شاید بارها - به آن پرداخته شده است، با متدولوژی متفاوت یا مدل و متغیرهای

مختلف و حتی گاهی با سنج‌های متفاوت، در عمل می‌تواند حداقل انتظار از یک تحقیق را پوشش می‌دهد. شاید این موضوع در حوزه علوم دقیق قابل قبول نباشد. به عنوان مثال ممکن است تکرار یک آزمایش در علم شیمی برای دست یافتن به نتیجه‌ای که قبلاً در تحقیقات معتبر تایید شده، فاقد ارزش افزوده باشد، زیرا آزمایش در یک محیط استاندارد و ثابت به نام آزمایشگاه انجام می‌شود. اما آیا در حوزه علوم اجتماعی نیز چنین است؟ عمده تحقیقات تجربی مالی با استفاده از داده‌های مشاهده شده تاریخی انجام می‌شود. این داده‌ها در محیط واقعی (و نه آزمایشگاهی) و در حضور متغیرهای متعدد مداخله‌گر محیطی که قابل کنترل نمی‌باشد، انجام شده است و لذا روایی داخلی و خارجی به رغم کنترل‌هایی که محقق انجام می‌دهد، مورد تردید است. بنابراین اتکا به نتیجه چند پژوهش محدود در این شرایط نادر است و دقیقاً به همین دلیل، دست یافتن به نتایج جهان شمول در حوزه تحقیقات مالی و حسابداری بسیار نادر است. همچنین روایی خارجی و تعمیم نتایج به محیط‌های اقتصادی کاملاً متفاوت غالباً سوال برانگیز است. حتی در یک جامعه مفروض با تغییر نمونه، مدل، متغیرها و سنج‌ها محققین به نتایج متفاوت و بعضاً متضادی دست می‌یابند. به این ترتیب گاهی حتی تکرار یک تحقیق تجربی فقط با نمونه متفاوت نیز دارای ارزش افزوده است اما سوال اینجا است، که آیا این مقدار کمک به مرزهای دانش برای یک رساله دکتری کافی است؟ به اعتقاد نگارنده پاسخ این پرسش به طور اصولی منفی است، زیرا انتظار از کسی که می‌خواهد به بالاترین درجه دانشگاهی دست یابد، فراتر از این است. در این شرایط پرسش مهم دیگری مطرح می‌شود؛ حد قابل قبول کمک به مرزهای دانش کجاست؟ به نظر می‌رسد پاسخ به این پرسش به ویژه در فضای کنونی حاکم بر دانشگاه‌های ایران، بسیار دشوار است. عدم تناسب کادر علمی با تعداد دانشجویان تحصیلات تکمیلی دانشگاه‌ها، اشتغال خارج از دانشگاه اغلب دانشجویان دکتری رشته مالی و حسابداری، توان علمی اساتید راهنما و مشاور، رویکرد کمی دانشگاه‌ها (که رفته رفته به صورت سیستماتیک غالب شده) همراه با پذیرش بی رویه دانشجویان صرفاً با سخت‌گیری در سقف دوران تحصیل، فرآیند پژوهشی و حتی آموزشی را از بعد کیفی تضعیف و آن را به فرآیندی اداری تبدیل می‌کند، از جمله عواملی هستند که پاسخ واقع‌گرایانه به پرسش مذکور را با چالش جدی مواجه می‌سازد. بنابراین یافتن پاسخ مناسب نیز مستلزم بحث جدی است، در عین حال سطح علمی هر دانشگاه نیز از دیگر عوامل موثر در پاسخ به این پرسش است، زیرا همچنان که شواهد جهانی نیز نشان می‌دهد سطح کیفی

پژوهش های دانشگاهی بسته به رتبه دانشگاه ها و سطح علمی آن ها بسیار متفاوت است. به هر روی روشن شدن موضوع از این جهت نیز اهمیت دارد که اولاً سطح انتظار واقعی از دانشجو را مشخص می سازد و ثانیاً فاصله ای را که هم اکنون بین ادعاهای اولیه (غالباً در سطح پروپوزال) و خروجی نهایی (گزارش تحقیق) وجود دارد، مرتفع می سازد. مباحث این محور به شرح زیر است:

- ۱- ضروری است درک خود از نوآوری و کمک به مرزهای دانش را واقع بینانه تعدیل کنیم، به نحوی که فاصله ای بین ادعا و عمل وجود نداشته باشد.
- ۲- تعیین یک پایه (استاندارد حداقلی) برای نوآوری و کمک به مرزهای دانش اهمیت دارد. این استاندارد با توجه به سطح علمی هر دانشگاه می تواند متفاوت باشد.
- ۳- تشخیص دقیق وجود و میزان نوآوری و کمک به مرزهای دانش در هر قلمرو موضوعی، امری تخصصی است و باید توسط صاحب نظران همان قلمرو داوری شود.

**محور هفتم- نظام کارآمدی برای کنترل کیفیت تولیدات پژوهشی (پایان نامه، رساله و**

مقاله) وجود ندارد

این مسئله از ابعاد مختلفی قابل نقد و بررسی است. نکته اول، عدم تناسب تعداد دانشجویان مقاطع تحصیلات تکمیلی به (ویژه دکتری) با تعداد اساتید در هر دو حوزه حسابداری و مالی است؛ اگرچه این عدم تناسب در حوزه مالی بیشتر است. نکته دوم، تسلط محدود تیم هدایت کننده دانشجویان است. که به نظر می رسد خود ریشه در سه عامل دیگر دارد، اولین عامل که به آن اشاره شد، عدم تناسب کمی است. عامل دوم، که به نوعی متاثر از عامل اول نیز هست، میزان وقتی است که تیم هدایت کننده (با توجه به سایر مشغله های اساتید این رشته) به هر پایان نامه و به ویژه رساله، تخصیص می دهد. عامل سوم، که قبلاً هم به آن اشاره شد، محدود نبودن قلمرو موضوعی اساتید راهنما است به نحوی که عملاً امکان کار تخصصی در قلمروهای معین را فراهم نمی آورد تا منجر به تسلط و تخصص کافی گردد (موضوعی که در دانشگاه های معتبر دنیا با جدیت رعایت می شود). اما در مورد داوری که بخش نهایی کنترل کیفیت است، نیز مشکل فراوان است. افزون بر عدم تناسب کمی، تسلط ناکافی و عدم تخصیص زمان لازم برای داوری، موضوع مهم دیگر در این بخش روشمند نبودن و جدی

نگرفتن مسئولیت داوری است. واقعیتی که امروز دانشجویان نیز آن را نقل می‌کنند، این است که شاید داوری‌ها (اعم از پایان‌نامه، رساله و مقاله) غالباً بر اساس روابط فی مابین تیم هدایت‌کننده دانشجوی (به ویژه استاد راهنما) و داوران تنظیم می‌شود، به نحوی که اغلب دوستانه، در برخی موارد غیر دوستانه و در هر دو حالت کمتر علمی و تا حدی غیر منصفانه و در نهایت (به عنوان یک ابزار کنترل کیفی) کمتر موثر است. واقعیت مهم دیگر، سیستم و فرآیند موجود دانشگاه‌های ایران در این رابطه است. در اغلب دانشگاه‌های معتبر دنیا دانشجویان موظف است قبل از دفاع از رساله، گزارش تحقیق خود را در کارگاه‌ها و کنفرانس‌های متعددی ارائه کرده و به پرسش‌های منتقدانه شرکت‌کنندگان پاسخ دهد، به این ترتیب رساله دانشجوی فراتر از نظرات تیم هدایت‌کننده وی به خوبی پرورانده شده و به اصطلاح چکش کاری می‌شود. لازم به ذکر است که کلیه هزینه‌های مرتبط با این فرآیند توسط دانشگاه پرداخت می‌شود. اما در دانشگاه‌های ما چنین زیرساختی وجود ندارد و فراتر از آن حق الزحمه‌هایی که برای داوری پرداخت می‌شود نیز به حدی اندک است که نشان می‌دهد مقررات‌گذاران در همین حد نیز داورهای را جدی تلقی نمی‌کنند. به این ترتیب انتظار کیفیت مطلوب واقع‌بینانه نیست. موارد زیر به عنوان جمع‌بندی در این محور قابل ارائه است:

۱- ضرورت دارد نظام داوری روشمندی تدوین گردد.

۲- عناصر اصلی نظام مورد اشاره شامل استقلال، تخصصی شدن و دستورالعمل مناسب و صحیح داوری به تفکیک پایان‌نامه‌ها، رساله‌ها و مقالات می‌باشد.

۳- ضروری است وزارت علوم تحقیقات و فن‌آوری در درجه اول و سپس دانشگاه‌ها، با استفاده از تجربه موفق و کارآمد دنیا، زیرساخت‌های لازم را برای ارتقاء و افزایش سطح کیفی تحقیقات فراهم نمایند.

#### محور هشتم - پایان‌نامه‌ها و رساله‌ها پر حجم و حاوی مطالب اضافی است

ارائه یک شاخص کمی برای حجم پایان‌نامه و رساله کارچندان مناسبی نیست، زیرا متناسب با موضوع و نوع تحقیق، این مبنا می‌تواند متفاوت باشد. شواهد موجود نشان می‌دهد در مقایسه با تحقیقات دانشگاه‌های معتبر دنیا، بیشترین مشکل در این بخش مربوط به فصل‌های دوم و تا حدی سوم گزارش تحقیق است. اصولاً فصل دوم پایان‌نامه پس از ارائه مبانی نظری مربوط،

عمدتاً باید به مرور تحقیقات داخلی و خارجی مستقیماً مرتبط با موضوع تحقیق، اختصاص یابد. مربوط بودن ویژگی کلیدی مطالب ارائه شده در این فصل است. غالباً مشاهده می شود، بخش قابل توجهی از مطالب عیناً و یا با تغییراتی و گاهی حتی بدون ذکر منبع از متون درسی نقل می شود. همچنین در بخش مرور تحقیقات به پژوهش هایی که مثلاً یک متغیر مشترک با موضوع دارند به تفصیل پرداخته می شود. در فصل سوم نیز بعضاً شاهد ارائه مطالب آماری و اقتصاد سنجی غالباً از متون درسی هستیم. این در حالی است که فصل سوم، به عنوان یک بخش کلیدی کار تحقیقی، باید با دقت و ظرافت تمام به روش شناسی خود تحقیق (و نه مرور مجدد تحقیقات دیگران و یا مباحث آماری) بپردازد. این بخش باید به طور دقیق نشان دهد که محقق با کدام طرح تحقیق، با چه متغیرها و داده هایی و با کدام روش و تکنیک های آماری و سنجی می خواهد تحقیق را انجام دهد. اما آنچه بیشتر مشاهده می شود ابهام و یا نقص این بخش است. در مجموع فارغ از اتلاف وقت و توان، مهمترین پیامد نامطلوب حجیم بودن غیر متعارف رساله یا پایان نامه، این است که هم تیم هدایت کننده دانشجوی و هم داوران با توجه به زمان تخصیص داده شده به مطالعه، نتوانند به خوبی بر اصل موضوع متمرکز شوند و این نقیصه در مجموع از کیفیت اجرا و ارزیابی پژوهش می کاهد. صرفاً به عنوان ارائه یک مبنای بررسی، نگارنده کمتر به پایان نامه ها و رساله های بیش از حدوداً صد صفحه در تحقیقات دانشگاهی معتبر دنیا برخورد کرده است. جمع بندی مباحث این محور به شرح زیر است:

۱- به نظر می رسد با همکاری جمعی می توان فرهنگ کم گویی و در کنار آن درست گویی و مربوط گویی را توسعه داد.

۲- پایان نامه ها و رساله های دانشگاه های معتبر دنیا و سایر رشته ها در ایران، می تواند به عنوان راهنمای عمل، در این رابطه مورد استفاده واقع شود.

**محور نهم-** به لحاظ روش شناسی، پژوهش های تجربی، امروز (پس از توسعه حسابداری اثباتی) در حوزه مالی و حسابداری بسیار به هم نزدیک شده اند، در عین حال اختلاط در قلمرو موضوعی (در حدی که در دانشگاه های ایران رایج است) مناسب نیست.

همانگونه که قبلاً به تفصیل اشاره شد، روش شناسی تجربی در این دو حوزه، منشأ واحدی دارند و شباهتی که به چشم می خورد کاملاً طبیعی و متعارف است. اما این واقعیت نباید قلمرو



موضوعی تحقیقات را در بر بگیرد. مسئله‌ای که به نظر می‌رسد در ایران به طور یک سویه رواج یافته، روی آوردن دانشجویان حسابداری به موضوعات مالی است که غالباً در توجیه آن به فراوانی داده‌ها در این حوزه اشاره می‌شود. اگرچه این ادعا تا حدی درست است، اما نه تا آنجا که موجب شود موضوع پایان‌نامه‌های حسابداری موضوع کاملاً مالی باشد. حداقل امروز، داده‌های صورت‌های مالی برای دوره‌ای بیش از ده سال در پایگاه داده‌ها در دسترس است که منع نسبتاً مناسبی برای تحقیقات حوزه حسابداری مالی می‌باشد. علاوه بر آن، موضوعات مرزی فراوانی وجود دارد که در عین استفاده از داده‌های بازار به میزان قابل توجهی به داده‌های حسابداری متکی است و تحقیق در این حوزه‌ها نیازمند تسلط کافی بر مباحث حسابداری می‌باشد. به هر روی این عدم توجه‌ها، موجب شده است حوزه‌هایی نظیر حسابداری مدیریت و حسابرسی تقریباً از دید دانشجویان حسابداری خارج شود. به رغم محدودیت‌های اطلاعاتی، با کنکاش بیشتر در این حوزه‌ها نیز موضوعات قابل دسترس برای تحقیق وجود دارد. مباحث این محور را می‌توان این‌گونه جمع‌بندی کرد:

۱- به نظر می‌رسد با همکاری جمعی می‌توان مرز نسبتاً قابل انعطافی در قلمرو موضوعی تحقیقات حوزه مالی و حسابداری ترسیم نمود.

۲- ضمن اذعان به محدودیت‌های موجود در ایران، پایان‌نامه‌ها و رساله‌های دانشگاه‌های معتبر دنیا به طور نسبی می‌تواند راهنمای عمل مناسبی در این رابطه باشد.

**محور دهم** - امروز شاهد آن هستیم که تحقیقات غیراثباتی در رویکرد دانشگاه‌ها و مجلات تخصصی مورد بی‌مهری قرار گرفته است.

اگرچه موضوع این مقاله روش‌شناسی در حوزه تحقیقات تجربی است، اما بنا به دلایلی که توضیح داده خواهد شد، ضروری است در آخرین محور این مقاله نگاهی به تحقیقات غیر اثباتی داشته باشیم. به نظر می‌رسد فضای حاکم امروز دقیقاً در نقطه مقابل فضای حاکم قبل از دهه ۱۹۷۰ میلادی به ویژه در زمینه تحقیقات حسابداری است. امروز به وضوح مشاهده می‌شود که موضوعات تحقیقی با روشی غیر اثباتی به سختی به عنوان موضوع پایان‌نامه و رساله پذیرفته می‌شود. همچنین مجلات علمی پژوهشی در مقابل چاپ مقالات تحقیقی با روشهای غیر اثباتی مقاومت می‌کنند. اگرچه باید اذعان کنیم این فضا تا حدودی در سطح جهانی حاکم است، اما

در ایران بیشتر مشهود است. این در حالی است که پژوهش های معتبر به روش غیر اثباتی بسیار دشوارتر از تحقیقات اثباتی به ثمر می رسد و اصولاً توانمندی و صبر و حوصله بیشتری را طلب می کند. واقعیت این است که در حوزه کلان علوم اجتماعی نمی توان تحقیقات غیراثباتی را نادیده گرفت. همان گونه که متر (۱۹۶۳) معتقد است، اگر حسابداری را یک دانش اجتماعی بدانیم، آن گاه باید حسابداری مسئولیت قضاوت های ارزشی را هم بپذیرد. اقتصاد، مالی و حسابداری در طبقه علوم اجتماعی جای دارند و همان گونه که با آمار، ریاضیات و آزمون های تجربی سروکار دارند، با انسان، اجتماع، اخلاق، فلسفه، روح و روان و اندیشه نیز پیوند دارند. برخی صاحب نظران فلسفه علم معتقدند که باید بحث علمی را به سمت انتقادی بودن، روشمند بودن، قابل ارزیابی بودن و سازگاری عناصر آن سوق داد نه اینکه بر جدایی امور اثباتی از هنجاری پافشاری کرد. بنابراین اگر مطالعه علمی را شامل هر نوع بررسی غیر جانبدارانه عینی بدانیم که روشمند حرکت می کند و نظریه های آن قابلیت بررسی دارد، برخی از مشکلات علمی و عملی مربوط به حوزه روش شناسی (در علوم اجتماعی) حل شده و مطالعات علمی در راستای چند روشی روش شناختی به پیش خواهد رفت. در عین حال باید توجه کرد که این موضوع به معنای اختلاط تحقیقات اثباتی و غیراثباتی نیست، بلکه به رسمیت شناختن هر دو در جای مناسب خود است. همانگونه که دی برن (۲۰۰۶) و گرانف و زف (۲۰۰۸) می گویند، ضروری است چتر تحقیقات هم به لحاظ موضوعی و هم از بعد روش شناسی، گسترده تر شود.

۱- به نظر می رسد دانشگاه ها باید فضایی را به تحقیقات علمی با روش های غیر اثباتی اختصاص دهند. این نیاز به ویژه در حوزه تحقیقات حسابداری مشهودتر است.

۲- همچنین مناسب است، مجلات تخصصی علمی و پژوهشی نیز امکان چاپ مقالات غیراثباتی معتبر را فراهم نمایند.

### نتیجه گیری

در این نوشتار، تلاش شد که نشان داده شود چرا و چگونه روش شناسی پژوهش های تجربی مالی و حسابداری در ایران دچار نوعی آفت زدگی برون رشته ای شده است. در عین حال به هیچ وجه ادعا نمی کنیم که این مرور تحلیلی-تطبیقی عاری از کاستی است. آنچه اهمیت

دارد جلب توجه جامعه دانشگاهی به این موضوع است تا فضای جدیدی برای چالش و تضارب آراء فراهم شود. آنچه انتظار می‌رود نقد عالمانه و منصفانه است، زیرا با نقد عالمانه اما غیر منصفانه و نقد منصفانه ولی غیر عالمانه، راه به جایی نخواهیم برد. با برگزاری نشست‌های تخصصی در فضایی که رویکرد علمی بر آن حاکم است، می‌توان به اجماعی نسبی دست یافت. اگر این مقاله تنها محورهای موضوعی لازم برای آغاز چنین مباحثی را فراهم کرده باشد، نگارنده به مقصود خود دست یافته است. امید است که چنین باشد.

### پی نوشت

- |                       |                                |
|-----------------------|--------------------------------|
| 1- Methodology        | 2-Method                       |
| 3- Research Design    | 4-Archival                     |
| 5-Journal of Finance  | 6-The accounting Review        |
| 7- Association Study  | 8-Event Study                  |
| 9-Portfolio Study     | 10- survey                     |
| 11- Ex-Post Facto     | 12-Observational Data Analysis |
| 13-Research Design    | 14-sampeling                   |
| 15- Data Sample       | 16- Sample                     |
| 17- Data              | 18- IPO                        |
| 19-Representativeness | 20- Out of sample              |
| 21-Out of Period      | 22-Quasi Experimental          |

#### 23- Field Study

۲۴- رشاد عبدالخلیق در کتاب تحقیقات تجربی در حسابداری (۱۹۷۳) با تفکیک تجربه های میدانی (Field Experiments) از بررسی های میدانی (Field Study)، می گوید؛ بخش گسترده ای از تحقیقات حسابداری در گروه بررسی های میدانی قرار می گیرد. درعین حال کوتاری (۲۰۰۱) و بسیاری از محققان دیگر نظیر بوکلی و همکاران (۱۹۷۶)؛ کارناگان و همکاران (۱۹۹۴)؛ لوکا و همکاران (۱۹۹۶)، سی یرسی و همکاران (۲۰۰۳)؛ کاجل میر (۲۰۰۹)؛ بولون و همکاران (۲۰۱۰)؛ سالتریو (۲۰۱۰)، پی کرد و همکاران (۲۰۰۳)؛ کوین و همکاران (۲۰۱۰)؛ استفان و همکاران (۲۰۱۱)؛ و اولر و همکاران (۲۰۱۰) برخلاف عبدالخلیق، به جای واژه مطالعات میدانی (Field Study) از معادل دیگری به عنوان روش آرشویی (Archival) استفاده می کنند که در واقع هر دو به یک معنا یعنی مطالعه داده های مشاهده شده (Observational Data) می باشد.

#### 25 -Correctional Study

#### 26- Casual Study

۲۷- این اصطلاح معمولاً زمانی بکار می رود که به بیان آماری، چیزی فراتر از همبستگی بین متغیرها مدنظر باشد. برخی محققین از معادل فارسی علی - تطبیقی یا علی - قیاسی استفاده می کنند. بحث بیشتر در این زمینه را به مجال دیگری موکول می کنیم.

۲۸- در تعداد اندکی از تحقیقات که اغلب به درخواست سازمانهای خاصی انجام می شود، ممکن است گزارش تحقیق حاوی برخی توصیه های سیاستی (Policy Recommendation) باشد.

29-(Healy,1985),(Deangelo, 1986) ,(Jones, 1991) ,(Dechow and Sloan,1991)  
30-Contribution

### منابع

- Ball, R.&Brown, P.(1968).An empirical evaluation of accounting income numbers.*Journal of Accounting Research* 6, 159-178.
- Beaver, W.H. (1968). The information content of annual earning announcement.*Journal of Accounting Research* 6, 67-92.
- Blaikie, N. 1993. Approaches to Social Enquiry. Cambridge, MA: Blackwell Publisher.
- Blaikie, N. 2000. Designing social research: The logic of anticipation. Cambridge, UK: Polity press.
- Bouillon, M and S. Ravenscroft. 2010. Undergraduate preparation and dissertation methodologies of accounting Phds over the past 40 year. *Global Perspectives on Accounting Education*. 7:19-29.
- Bryman, A.2008. Social research methods. 3<sup>rd</sup> ed. Oxford: Oxford University press.
- Buckley J.W., M.H. Buckley and H. Chiang. 1976. Research Methodology and Business Decisions. National Association of Accounting. Summary by Martin, J.R. Available at <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumBuckley76.htm>.
- Carnaghan, C.J. Flower-Gyepesi and M. Gibbins 1994. A profile of Contemporary Accounting Research: Fall 1984-Spring 1994. *Contemporary Accounting Research* 11(1): 251-270.
- Coyne,J.G., S.L. Summers, B. Williams and D.A. Wood. 2010. Accounting Program Research Rankings by Topical Area and Methodology. *Issues in Accounting Education* 25(4): 631-654.
- De Vaus,D. 2001. Research design in social research. London: Sage Publications Ltd.
- Gaffikin, Michael. (2007). Accounting Research and Theory: The age of neo-empiricism. *The Australasian Accounting Business of Finance Journal*, February 2007.pp.1-19.
- Gay.L. R & Dieh.L.P. (1992). Research Methods for Business and management. Maxwell Macmillan International Editions.
- Granof, M.H. , &Zeff, S.A. (2008). Research on accounting should learn from the past.The Chronicle of Higher Education 54, A34.
- Kachelmeier, S. J. 2009. Annual report and editorial commentary for The Accounting Review. *The Accounting Review*. 84:2047-2075.
- Kerliner, f.n and lee, H.B. 2000. Foundations of Behavioral Research. 4<sup>th</sup>ed. Belmont, CA: CENGE Learning.

- Kothari, S. P. (2001). Capital markets research in accounting. *Journal of Accounting and Economics* 31, 105-231.
- Lukka, K. and E. Kasanen. 1996. Is accounting a global or a local discipline? Evidence from major research journals. *Accounting, Organization and Society*. 21 (7/S): 755-773.
- Mautz, R.K. 1963. Accounting as a Social. *The Accounting Review*. 38(2): 317-325.
- Miller, P.B.W. 1977. What is accounting research supposed to do? *Management accounting*. 59(6): 43-48, 52.
- Olalere, Taiwo. (2010). Methodology in Accounting Research: A critique taxonomy. Working paper.
- Oler et al. 2010. Characterizing accounting research. *Accounting Horizons*. 24(4): 635- 670.
- Rayburn, J. (2006). President's Message. *Accounting Education News* 35, issue 3(summer)
- Reiter, S.A and P.F. Williams. 2002. The structure and progressivity of accounting research: the crisis in the academy revisited. *Accounting, Organizations and Society*. 27: 575-607.
- Salterio, S. 2010. Contemporary Accounting Research: 2010 Editor's report. Available at <http://www.caaa.ca/CAR/EditorRpt/index.html>.
- Searcy, D.L and Mentzer, J.T. 2003. A Framework for conducting and evaluating research. *Journal of Accounting Literature*. 22: 130-167.
- Yin R.K. 2001. Case Study research design and method. 4<sup>th</sup> ed. Thousand Oaks, CA: Sage publications Inc.
- Zeff, S.A. (1996). A study of academic research Journals in accounting. *Accounting Horizons* 10, 158-177.
- Zimmerman, J.L. 2001. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*. 32: 411-427.