



## معرفی جایگزین‌هایی برای شیوه تفکر در حسابداری: «رویکرد انتقادی» و «تفکر بینابینی»

دکتر داریوش فروغی<sup>۱</sup>

دانشیار گروه حسابداری دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان

دکتر علیرضا رهروی دستجردی<sup>۲</sup>

استادیار گروه حسابداری دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان

(تاریخ دریافت: ۱۱ تیر ۱۳۹۷؛ تاریخ پذیرش: ۳ آبان ۱۳۹۷)

رویکرد هنجاری (دستوری) مدت‌ها بعنوان رویکرد قالب در پژوهش‌های حسابداری مورد استفاده قرار می‌گرفت. در این رویکرد، یک مجموعه اهداف بزرگ و کلی برای حسابداری، تعریف شده و بر آن اساس مجموعه‌ای از بایدها و نبایدها تدوین و ارائه می‌شد که در مرحله عمل، لزوماً قابلیت کاربرد نداشت. تقریباً از دهه ۱۹۷۰ در پژوهش‌های حسابداری، یک تغییر جهت به سمت رویکرد اثباتی (توصیفی) ایجاد شد. هدف از این تغییر جهت این بود که یک تئوری توصیفی در حسابداری شکل بگیرد که توانایی تبیین و پیش‌بینی نحوه عمل حسابداران، مدیران و کلیه افراد مرتبط با شرکت‌ها را داشته باشد. در همین راستا واتس و زیمرمن در سال ۱۹۸۶ تئوری اثباتی حسابداری را ارائه دادند. در حال حاضر عمده پژوهش‌های تجربی در رشته حسابداری، با رویکرد اثباتی در حال انجام است. به این رویکرد، انتقاداتی وارد شده و جایگزین‌هایی نیز برای آن پیشنهاد شده است. لافلین (۱۹۹۵) یکی از متفکران حسابداری است که با تکیه بر «نظریه انتقاد» الگویی را برای پژوهش‌های تجربی حسابداری ارائه داده است که به «تفکر بینابینی» مشهور است. مقاله‌ی حاضر قصد دارد ضمن مرور اجمالی رویکردهای هنجاری و اثباتی در حسابداری، به معرفی «نظریه انتقاد» و «تفکر بینابینی» پرداخته و پس از بررسی ویژگی‌های آنها، به توضیح جایگاه و نقش این دو در پژوهش‌های تجربی حسابداری بپردازد.

**واژه‌های کلیدی:** تئوری اثباتی، نظریه انتقاد، حسابداری انتقادی، الگوی لافلین، تفکر بینابینی.

<sup>۱</sup> foroghi@ase.ui.ac.ir

<sup>۲</sup> alireza18467@gmail.com

## مقدمه

حسابداری یک علم چند پارادایمی است. شاید بتوان گفت هیچ تئوری قالبی در حسابداری وجود ندارد که نقش یک تئوری مرجع و مادر را برای تئوری‌های دیگر بازی کند [۱ و ۲]. پژوهش‌های حسابداری در حوزه‌های مشابه، اغلب به نتایج متفاوت و بعضاً ضد و نقیضی منجر شده اند و این امر، رسیدن به یک تئوری که همگان بر سر آن اتفاق نظر داشته باشند را تا به امروز، غیرممکن ساخته است. تاریخ حسابداری نشان می‌دهد که دو رویکرد قالب برای تئوری‌پردازی در این رشته مورد استفاده قرار می‌گرفته اند که «رویکرد دستوری»<sup>۱</sup> و «رویکرد اثباتی»<sup>۲</sup> را شامل می‌شوند.

در «رویکرد دستوری» ابتدا اهداف کلی تدوین می‌شود (مثلاً تهیه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان). سپس با تکیه بر این اهداف، مفروضاتی نوشته می‌شود (مثلاً واحد پول در زمان‌های مختلف، ارزش‌های متفاوتی دارد). پس از آن از این مفروضات، اصولی استخراج می‌شود (مثلاً به دلیل نوسان ارزش پول، اصل بهای تمام‌شده استخراج می‌شود تا اطلاعات، قابل اتکا باشند) و نهایتاً بر اساس این اصول، خط‌مشی‌ها و رویه‌هایی نوشته می‌شود (مثلاً روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای ارزشیابی موجودی‌ها).

استفاده از «رویکرد دستوری» برای نظریه‌پردازی در حسابداری تا پیش از دهه ۱۹۷۰ ادامه یافت. پس از آن تغییر جهتی به سمت پژوهش‌های تجربی ایجاد شد. علت این تغییر جهت، سرخوردگی از تفکر دستوری بود. به این معنی که «رویکرد دستوری» صرفاً با استفاده از منطق و قیاس، به تئوری‌پردازی می‌پرداخت و این باعث شده بود تئوری‌ها و استانداردهایی نوشته شود که در عمل، چندان کاربردی نبود. این باعث شد که نیاز به تفکری توصیفی‌تر نسبت به عملکرد حسابداری احساس شود به این امید که تفکر مذکور بتواند ماهیت کاربردی‌تری به پژوهش‌های دستوری در حسابداری دهد [۲۱]. در نتیجه در دهه ۱۹۸۰ مطالعات و پژوهش‌های حسابداری از سمت «رویکرد دستوری» به سمت «رویکرد اثباتی» تغییر جهت دادند.

در پژوهش‌های حسابداری که از «رویکرد اثباتی» استفاده می‌کنند معمولاً یک فرایند ثابت طی می‌شود. در این فرایند در ابتدا به جمع‌آوری و مشاهده داده‌های مالی از گزارش‌های مالی شرکت‌ها و از بازار سهام پرداخته می‌شود. سپس با تکیه بر ادبیات و مبانی نظری موضوع، فرضیه‌هایی تدوین می‌شود. پس از آن با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده به آزمون این فرضیه‌ها پرداخته شده و در نهایت نتایجی که به دست می‌آید مورد تفسیر قرار می‌گیرد. در مواردی نیز بر اساس این تفسیرها، استانداردها و روش‌هایی پیشنهاد می‌شود. رویکردی که در حال حاضر برای نوشتن پایان‌نامه‌ها و مقالات رشته حسابداری در مقطع تحصیلات تکمیلی در ایران استفاده می‌شود تا حدود زیادی با همین رویکرد اثباتی مطابقت دارد.

<sup>1</sup> Normative Approach

<sup>2</sup> Positive Approach

از «رویکرد اثباتی» در پژوهش‌های حسابداری به دو صورت استفاده شده است. در این پژوهش‌ها هدف اصلی، یا تبیین و تشریح روش‌هایی بوده است که در عمل توسط حسابداران استفاده می‌شود (مانند روش بهای تمام شده) و یا تبیین و تشریح نقش مدیریت در انتخاب رویه‌های حسابداری است (مانند هموارسازی سود) تا به این طریق بتوان در خصوص تصمیم مدیریت در شرایط مشابه در آینده، پیش‌بینی‌هایی را انجام داد.

برجسته‌ترین اثر در حوزه «رویکرد اثباتی» در حسابداری، کتابی بود که واتس و زیمرمن<sup>۱</sup> در سال ۱۹۸۶ با عنوان «تئوری اثباتی حسابداری» ارائه دادند. آنها توضیح می‌دهند که هدف تئوری اثباتی حسابداری، توضیح و پیش‌بینی رفتار شرکت‌ها در انتخاب یا عدم انتخاب رویه‌ها و همچنین توضیح روابط میان اشخاص مختلفی است که منابع واحد تجاری را تأمین می‌کنند، همچنین به شیوه‌ی کمک کردن علم حسابداری در انجام این وظیفه نیز پرداخته‌اند.

بر «رویکرد اثباتی» در حسابداری، انتقادهایی وارد شده است. تینکر<sup>۲</sup> و همکاران (۱۹۸۲) توضیح می‌دهند که تئوری اثباتی حسابداری فقط به توصیف وضع موجود می‌پردازد (مثلاً رویه‌های مورد استفاده توسط شرکت) و این فقط نصف مسأله را حل می‌کند. نصفه‌ی مهم‌تر این است که شرکت‌ها «باید» در چه شرایطی از چه رویه‌هایی استفاده کنند که تئوری اثباتی در این زمینه سکوت کرده است و لذا نصفه دوم مسأله را بدون حل باقی گذاشته است. از سوی دیگر تئوری اثباتی حسابداری ریشه در اقتصاد نئوکلاسیک دارد و دو فرض اساسی در اقتصاد نئوکلاسیک «بیشینه کردن تابع مطلوبیت» و «روش شناختی فردمحور» است. درحالی که این فرض‌ها معمولاً در بازارهای کارا مصداق دارد و در بازارهایی مثل بازار ایران که کارایی ضعیف است، قائل شدن این فرض، چندان منطقی نیست [۲]. همچنین فرض «روش شناختی فردمحور» نیز (که پدیده‌های اجتماعی را بصورت برآیند اقدامات و تصمیمات تک تک افراد آن اجتماع تعریف می‌کند) در تئوری اثباتی حسابداری، مورد انتقاد قرار گرفته است. زیرا افراد ممکن است تصمیماتی بگیرند که فقط تأمین‌کننده‌ی منافع شخصی آنها باشد و لزوماً در راستای منافع اجتماع نباشد [۲].

موارد بالا فقط چند نمونه از انتقاداتی بودند که به روش‌شناسی و به ماهیت «رویکرد اثباتی» ارائه شده توسط واتس و زیمرمن وارد آمده است (برای مطالعه‌ی نقدهای بیشتر به جان جانی و خدادادی (۱۳۹۱) رجوع شود). در همین راستا لافلین (۱۹۹۵)، یکی از متفکران برجسته‌ی حسابداری، سعی کرده است رویکردی جایگزین را برای رویکردهای دستوری و اثباتی در حسابداری پیشنهاد دهد. او با تکیه بر «تفکر انتقادی» و «نظریه انتقاد» سعی کرده است الگویی را برای پژوهش‌های تجربی حسابداری پیشنهاد دهد که به شیوه «تفکر بینابینی»<sup>۳</sup> شهرت دارد. در ادامه در این خصوص به تفصیل توضیحاتی ارائه شده است.

<sup>1</sup> Watts & Zimmerman

<sup>2</sup> Tinker

<sup>3</sup> Middle-Range Thinking

### نظریه انتقاد و سهم آن در دانش حسابداری

در جامعه‌شناسی و فلسفه سیاسی، اصطلاح نظریه انتقاد به فلسفه‌ی نئومارکسیست<sup>۱</sup> اشاره دارد که در دهه‌ی ۱۹۳۰ در آلمان توسعه یافت و به مکتب فرانکفورت<sup>۲</sup> معروف شد. نظریه‌پرداز مکتب فرانکفورت، هورکایمر<sup>۳</sup> در ۱۹۳۷ نظریه انتقاد را ارائه داد که به دنبال رهایی انسان‌ها از موقعیت‌هایی بود که آنها را به بردگی کشیده بود [۱۹: ۲۰۴].

اساس نظریه انتقاد بر دیدگاه‌های مارکس بنا شده است. مارکس اعتقاد داشت که در تمام طول تاریخ، دو طبقه «مرفه» و «کارگر» با هم در جدال بوده‌اند و تاریخ را جدال‌ها و اختلافات بین این دو طبقه رقم زده است. او اعتقاد داشت که در نهایت طبقه کارگر علیه طبقه مرفه و سرمایه‌دار، انقلاب کرده و پیروز خواهد شد. بر همین اساس، «نظریه انتقاد» توسط هورکایمر در آلمان شکل گرفت. در این نظریه اعتقاد بر این بود که افراد در یک اجتماع نباید نسبت به وضع موجود بی تفاوت باشند. بلکه همواره باید شرایط را به چالش کشیده و با نقد وضعیت موجود، در پی رهایی و رستگاری بیشتر در اجتماع باشند.

اما نظریه انتقاد مدرن، از نسل دوم پژوهشگران مکتب فرانکفورت مانند ژورژ لوکاس<sup>۴</sup>، آنتونیو گرامسکی<sup>۵</sup> و بخصوص یورگن هابرماس<sup>۶</sup> تأثیر پذیرفته است. در اصل، عمده تأثیری که نظریه انتقاد بر علوم اجتماعی گذاشت، حاصل تلاش‌های هابرماس بود [۵]. شهرت و تأثیر هابرماس بر نظریه انتقاد، بیشتر به خاطر ابداع اصطلاح و نظریه «دایره معلومات عمومی»<sup>۷</sup> است. منظور از این اصطلاح، فضایی فکری و اجتماعی است که در آن اطلاعات در اجتماع از طریق رسانه‌ها بصورتی اثربخش و شفاف، فرآوری شده و در اختیار مردم قرار می‌گیرد تا مردم از طریق این اطلاعات، آزادانه شرایط اجتماعی خود را نقد کرده و مشکلات را برشمرده و بر جریان تصمیم‌گیری سیاسی تأثیر بگذارند. هابرماس بر این اعتقاد است که از اواخر سده نوزدهم دایره معلومات عمومی بر اثر افزایش فعالیت‌های تجاری و بازرگانی و سودگرایی دارندگان این رسانه‌ها رو به انحطاط گذاشته است.

آنچه در عقاید هابرماس به وضوح خودنمایی می‌کند نقد او بر «اثبات‌گرایی» است. او اثبات‌گرایی را درست، اما ناقص می‌داند. از نظر او اثبات‌گرایی از یک سو درست است زیرا توانایی توصیف بسیاری از مسائل را در علوم طبیعی دارد؛ و از سوی دیگر ناقص است چون اگر به حوزه انسان و روابط انسانی گام نهد ضعیف و کم اثر می‌شود [۹]. در نظریه انتقاد، اعتقاد بر این است که اثبات‌گرایی به دلیل عدم توانایی در خوداندیشی<sup>۸</sup> به یک روش مکانیکی صرف تنزل کرده است. منظور از خوداندیشی در این نظریه این است

<sup>1</sup> Neo-Marxist Philosophy

<sup>2</sup> Frankfurt School

<sup>3</sup> Max Horkheimer

<sup>4</sup> György Lukács

<sup>5</sup> Antonio Gramsci

<sup>6</sup> Jürgen Habermas

<sup>7</sup> The Public Sphere

<sup>8</sup> Self Reflection

که انسان به اینکه چه می‌داند و چگونه می‌داند بیاندهد. در غیر این صورت تنها پیرو و تقویت‌کننده‌ی افکار غالب در اجتماع خواهد بود [۵]. افراد، نیازمند یادگیری کاربرد منطق در فعالیت‌های اجتماعی، شغلی و شهروندی هستند. در تربیت انتقادی، پرورش فردی که بتواند جهان را تنها «تفسیر» کند کافی نیست، بلکه افراد باید خواهان و توانا در امر «تغییر» جهان هم بشوند. مقوله «تفکر انتقادی» می‌تواند در هر نظام سیاسی- اجتماعی یا هر نظام آموزشی مد نظر قرار گیرد [۸].

یکی از ایرادهایی که به «رویکرد دستوری» و «رویکرد اثباتی» وارد شده است، مطلق‌اندیشی و نداشتن طیف است. به این معنی که رویکرد دستوری، فقط شیوه تفکر قیاسی و رویکرد اثباتی هم صرفاً شیوه تفکر استقرایی را می‌پذیرد و هیچکدام، شیوه‌ی عمل رویکرد دیگر را قبول ندارند. در حالی که از دیدگاه «نظریه انتقاد» باید با دیگران با دیدگاه باز ارتباط برقرار کرد، آماده‌ی آموختن از دیگران بود، به عقاید دیگران احترام گذاشت و از تعصب هم دوری جست. آنگونه که لافلین (۲۰۰۴: ۲۶۴) گفته است، تلاش برای تأثیرگذاری بر دیگران و آموختن از آنها (به شیوه‌ای که احترام به عقاید دیگران رعایت شود) بخشی مهم از بحث‌های دانشگاهی است. بنابراین در تفکر انتقادی، هیچ نفی مطلق برای نظرات دیگران وجود ندارد. بلکه اعتقاد بر این است که در مواجهه با نظرات دیگران باید با دید باز عمل کرده و نکات مثبت را از این نظرات، برداشت کرد. در بخش بعد تأثیراتی که حسابداری از «تفکر انتقادی» و «نظریه انتقاد» پذیرفته است توضیح داده شده است.

### حسابداری انتقادی

«تفکر انتقادی» و «نظریه انتقاد» بر حسابداری هم تأثیر گذاشته‌اند. شاخه‌ی حسابداری انتقادی، معتقد است که حسابداری فقط مجموعه‌ای از روش‌ها برای تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی شرکت‌ها نیست؛ بلکه در جامعه نقش‌های اجتماعی و سیاسی ایفا می‌کند. بنابراین در این دیدگاه برای حسابداری، نقش‌های اجتماعی در نظر گرفته شده و به ارزیابی آنها پرداخته می‌شود [۲۴]. برودبنت این سؤال را مطرح می‌کند که «چرا ما به حسابداری انتقادی نیاز داریم؟» و خودش پاسخ می‌دهد که در جهانی که به دنبال تخصیص منابع محدود است، ما نیاز داریم مطمئن شویم که منافع گروه‌های خاصی به هزینه‌ی دیگران تمام نمی‌شود. حسابداری انتقادی با هدف سود بردن کل جامعه، در پی آشکارسازی منافع پنهان افرادی است که به دنبال تخصیص ناعادلانه منافع اقتصادی هستند [۵] به نقل از [۱۱]. عسگری و همکاران (۱۳۹۰) «حسابداری انتقادی» را زائیده‌ی «اخلاق انتقادی» دانسته و معتقدند که «اخلاق انتقادی» بستری برای شکل‌گیری حسابداری انتقادی است که موجب می‌شود اصول و شرایط روزمره و عادی در حسابداری به نقد کشیده شده و به این طریق، حسابداری را از یک نقش منفعل به نقشی پویا و موثر رهنمون می‌سازد. دو پرسش زیر را در نظر بگیرید: «شرکت‌ها در شرایط تضاد بین استانداردها و قانون، چگونه عمل کرده و کدام یک را ترجیح می‌دهند؟» و «شرکت‌های پیمانکاری در شرایطی که راجع به ماحصل پیمان، ابهام اساسی وجود دارد برای شناسایی درآمد پیمان باید چگونه عمل کنند؟». پرسش اول راجع به شیوه‌ی

<sup>1</sup> Broadbent

عمل فعلی شرکت‌ها بوده و پاسخ به آن «رویکرد اثباتی» را می‌طلبد. در حالی که پرسش دوم به دنبال راه حل است و پاسخ به آن نیاز به «رویکرد دستوری» دارد. مشخصه‌ی «نظریه انتقاد» این است که برای رسیدن به یک تئوری کاربردی، با پذیرش هیچکدام از این دو رویکرد، مشکلی ندارد. بلکه بین آنها قرار گرفته و از نکات مثبت هر دو استفاده می‌کند. در بخش‌های بعدی راجع به این مشخصه، توضیحات بیشتری ارائه شده است.

دیلارد<sup>۱</sup>، برودینت، گالوفر و هاسلام<sup>۲</sup> جزو معروف‌ترین پژوهشگران حسابداری هستند که از نظریه انتقاد در حسابداری حمایت کرده‌اند. اما قوی‌ترین حامی نظریه انتقاد در حسابداری، «لافلین» است [۵]. او در سال‌های ۱۹۸۷، ۱۹۹۱ و ۱۹۹۲ آثار مهمی در زمینه نظریه انتقاد منتشر کرد. اما شهرت او بیشتر مربوط به الگوی است که در سال ۱۹۹۵ تحت عنوان «تفکر بینابینی» در پژوهش‌های تجربی حسابداری ارائه داد. لافلین در این الگو تا حدود زیادی از نظریه انتقاد و مکتب فرانکفورت، تأثیر پذیرفته و از آن حمایت کرده است. در بخش بعد با تأکید بر مقاله اصلی لافلین (۱۹۹۵) سعی شده است الگوی ارائه شده توسط او بصورت خلاصه و روشن، معرفی شود.

#### لافلین (۱۹۹۵) و الگوی «تفکر بینابینی»

لافلین (۱۹۹۵) سعی کرده است تا ضمن طبقه‌بندی مکاتب فکری مختلف در علوم اجتماعی برای استفاده در پژوهش‌های تجربی حسابداری، شیوه‌ای برای تفکر در حسابداری ارائه دهد که منجر به قرار گرفتن حسابداران در طیفی از نظرات و تئوری‌های مختلف شده، نکات مثبت هر تئوری را جذب کند و در نهایت منتج به شکل‌گیری یک تئوری مادر برای حسابداری شود. پیش از لافلین هم بورل و مورگان<sup>۳</sup> (۱۹۷۹) چنین تلاشی را در حوزه علوم اجتماعی انجام داده بودند. آنها یک ماتریس ۲×۲ ارائه دادند که بر دو زنجیره‌ی دوقطبی بنا شده بود. یکی از زنجیره‌ها رویکردهای جایگزین راجع به «ماهیت علوم اجتماعی» را نشان می‌داد که از طیفی از ذهنیت تا عینیت تشکیل شده است. زنجیره‌ی دوم فرض‌های مختلف راجع به «ماهیت تغییر در علوم اجتماعی» را نشان می‌داد که از طیفی از «جامعه‌شناسی مقررات» تا «جامعه‌شناسی تغییرات رادیکال» تشکیل شده است. شکل (۱) الگوی ارائه شده توسط بورل و مورگان را نشان می‌دهد.

<sup>1</sup> Dillard

<sup>2</sup> Haslam

<sup>3</sup> Burrell and Morgan

شکل ۱ - چهار پارادایم فکری برای تحلیل در علوم اجتماعی

جامعه‌شناسی تغییرات رادیکال

ذهنی	انسان‌محوری رادیکال <sup>۲</sup>	ساختارگرایی رادیکال <sup>۱</sup>	عینی
	تفسیری <sup>۴</sup>	کارکردگرایی <sup>۳</sup>	

جامعه‌شناسی مقررات

منبع: [۱۴: ۲۲]

لافلین (۱۹۹۵) پس از تقدیر از تلاش‌های بورل و مورگان در این حوزه بیان می‌کند که در الگوی آنها این احتمال وجود دارد که دامنه‌ی بسیاری از انتخاب‌های کلیدی پژوهشگر محدود شده باشد. سپس پیشنهاد می‌دهد که برای طبقه‌بندی رویکردهایی که برای انتخاب شدن، پیش روی پژوهشگر قرار دارند، به جای یک الگوی دو بعدی می‌توان از یک الگوی سه بعدی استفاده کرد و این ابعاد را به ترتیب، «نظریه»<sup>۵</sup>، «روش‌شناسی»<sup>۶</sup> و «تغییر»<sup>۷</sup> نام نهاده است. این سه بُعد در ادامه مورد بررسی قرار گرفته اند.

حوزه‌های موجود برای انتخاب شدن توسط پژوهشگر

لافلین (۱۹۹۵) بیان می‌کند که پژوهشگر «قبل از» ورود به یک پژوهش تجربی، باید موضع خود را نسبت به سه حوزه (یا سه بُعد) مشخص نماید. این سه حوزه عبارتند از «نظریه»، «روش‌شناسی» و «تغییر». انتخاب در حوزه‌ی «نظریه» به میزان مقید بودن پژوهشگر به استفاده و اتکا بر نظریه‌پردازی‌های پیشین مربوط می‌شود که توسط پژوهشگران قبلی در حوزه‌ی موضوع پژوهش صورت گرفته است. پژوهشگر در این حوزه با یک «طیف» مواجه است. در یک سوی طیف، سطح بالایی از نظریه پردازی قرار دارد. این سطح، نشان دهنده‌ی قابل درک بودن موضوع پژوهش و قابلیت تعمیم آن (با اتکا به نظریه‌های قبلی) و همچنین نشان دهنده‌ی این است که قبلاً به خوبی در حوزه‌ی این پژوهش، مطالعاتی صورت گرفته است. در این شرایط، وظیفه‌ی پژوهشگر این است که به انبوه نظریه‌هایی که شاید از صدها سال پیش تا کنون راجع به این موضوع ایجاد شده است، اندکی اضافه کند. در سوی دیگر این طیف، سطح پایینی از نظریه‌پردازی وجود دارد. این سطح، نشان دهنده‌ی این است که موضوع پژوهش چندان قابلیت درک شدن و تئوری پردازی را ندارد و چون تصویر آن در ذهن هرکس متفاوت است، قابلیت تعمیم آن نیز وجود ندارد. در چنین حالتی نتایج یک پژوهش نمی‌تواند به عنوان داده‌ای برای رد یا تأیید نظریه‌های قبلی

<sup>1</sup> Radical Structuralist

<sup>2</sup> Radical Humanist

<sup>3</sup> Functionalist

<sup>4</sup> Interpretive

<sup>5</sup> Theory

<sup>6</sup> Methodology

<sup>7</sup> Change

مورد استفاده قرار بگیرد. بلکه هر پژوهش که در یک حوزه‌ی خاص انجام می‌شود یک مطالعه‌ی جداگانه است و باید بصورت جداگانه هم مورد تحلیل قرار گیرد.

در حوزه‌ی «روش‌شناسی» بحث بر سر این است که پژوهشگر در انتخاب روشی برای مشاهده و تفسیر مشاهدات، تا چه اندازه خود را به تعاریف و قوانین تئوری، مقید کند. در اینجا باز هم پژوهشگر با یک «طیف» مواجه است. در یک طرف این طیف، روش‌شناسی‌های کاملاً مقید به تعاریف سختگیرانه در امر مشاهده و تفسیر مشاهدات قرار دارد. این حالت به این معنی خواهد بود که نقش مشاهده‌گر، یک عامل کاملاً نامربوط در فرایند بررسی بوده و ذهنیت‌ها و سوگیری‌های او نیز نقش چندانی مهمی در فرایند مشاهده نخواهند داشت. در طرف دیگر این طیف، روش‌شناسی‌ها سختگیری کمتری داشته و پژوهشگر را در مشاهده و تفسیر نتایج، آزادتر می‌گذارند. به این معنی که مشاهده‌گر مجاز بوده و حتی تشویق هم می‌شود که خود را کاملاً درگیر فرایند مشاهده کرده و در این مسیر، کاملاً از قید قوانین و نظریه‌هایی که می‌گویند او چگونه باید مشاهدات را ببیند آزاد است. یعنی مشاهده‌گر در فکر کردن آزاد است و می‌تواند بر مهارت‌های خودش اتکا کند و به این ویژگی نه تنها بعنوان یک مسأله نگاه نمی‌شود، بلکه یک قدرت و یک امتیاز نیز در نظر گرفته می‌شود. البته این به آن معنا نیست که هیچ قانون یا محدودیتی بر مشاهده‌گر یا فرایند مشاهده‌ی او اعمال نمی‌شود. بلکه به این معنی است که سعی می‌شود تا در نوشتن این قوانین و محدودیت‌ها از آن سطح بالای تئوری و منطق که در سوی دیگر از این زنجیره قرار داشت پرهیز شود و به جای آن، ذهنیت‌ها و تفاوت‌های ادراکی شخص مشاهده‌گر را پذیرفته و به رسمیت بشناسد.

آخرین حوزه‌ای که باید توسط پژوهشگر انتخاب شود حوزه‌ی «تغییر» است. این حوزه با میزان اعتقاد پژوهشگر به ایجاد تغییری در وضع موجود سر و کار دارد. مجدداً در این حوزه نیز پژوهشگر، طیفی از گزینه‌ها را برای انتخاب کردن در اختیار دارد. در یک طرف این طیف، اعتقاد بالایی به این موضوع وجود دارد که پژوهش حتماً باید منجر به یک تغییر در شرایط موجود بشود. کسانی که معتقد به سطوح بالایی از تغییر هستند، هرچیزی را که مشاهده می‌کنند ناقص و ناکافی و لذا نیازمند تغییر، تشخیص می‌دهند؛ حتی اگر خودشان درگیر فرایند تغییر نشوند. در سوی دیگر طیف، کسانی قرار دارند که معتقد به سطوحی پایینی از تغییر هستند و مشکلی با حفظ شرایط موجود ندارند. گروه سوم که در میانه‌ی این زنجیره قرار دارند کسانی هستند که نسبت به تغییر، دیدگاه استراتژیک‌تری دارند؛ به این معنی که در عین حفظ کردن جنبه‌هایی از وضعیت فعلی، آن را به چالش نیز می‌کشند؛ یعنی با تغییر در وضعیت فعلی هم مشکلی ندارند. این احتمال وجود دارد که یک پژوهشگر، تغییر را ضروری و ارزشمند بداند اما قصد و امکان درگیر شدن در فرایند ایجاد تغییر در حوزه مذکور را نداشته باشد و از سوی دیگر ممکن است یک پژوهشگر، منتقد ایجاد تغییر در یک پدیده باشد و در عین حال، بخواهد کاری هم در ارتباط با آن پدیده انجام دهد؛ حتی اگر موضعش در این خصوص، موضع «تغییر» نباشد.

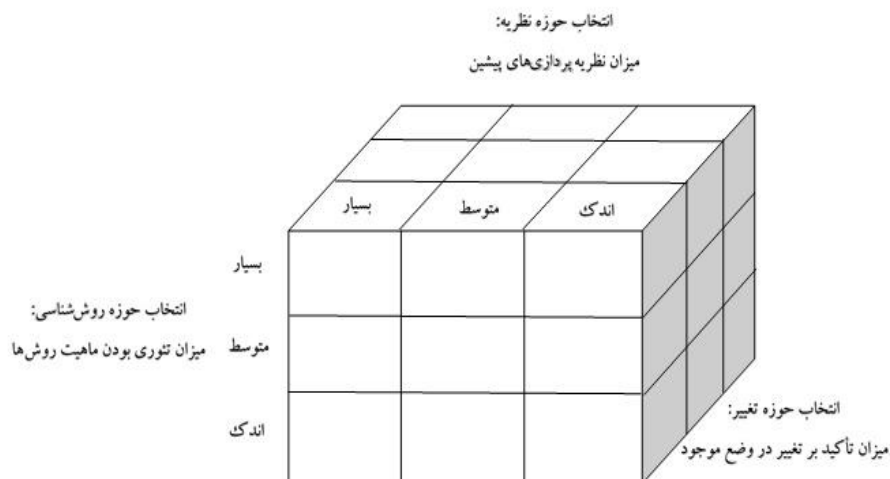
<sup>1</sup> Status Quo

<sup>2</sup> Middle



بنابراین می‌توان این سه انتخاب را روی سه محور در نظر گرفت که هر محور شامل طیفی از سطوح بالا تا سطوح اندک است. محور «نظریه» به میزان استفاده از نظریه‌پردازی‌های پیشین (از بسیار تا اندک) اشاره دارد. محور «روش‌شناسی» به میزان محدودیت‌های تئوری اعمال شده (از بسیار تا اندک) بر روش‌های مورد استفاده در پژوهش دلالت دارد. محور «تغییر» نیز به سطوح مختلف برای احساس نیاز به تغییر در وضعیت فعلی مورد بررسی (از بسیار تا اندک) ارتباط دارد. باید به خاطر داشت که قرار گرفتن در هر نقطه از این زنجیره‌ها می‌تواند تابع ترکیبی از متغیرهای پیچیده ای باشد. همانطور که شکل (۲) نشان می‌دهد این سه انتخاب در یک فضای سه‌بعدی بایکدیگر در ارتباط هستند.

شکل (۲) - ابعاد فرایند انتخاب برای پژوهش‌های تجربی



منبع: [۲۱: ۶۸]

لافلین (۱۹۹۵) پس از ارائه‌ی این مقدمات، رویکرد خود را معرفی کرده و آن را شیوه‌ی «تفکر بینابینی» نامیده است. در ادامه به تفصیل راجع به این رویکرد، توضیحاتی ارائه شده است.

#### تفکر بینابینی (Middle-Range Thinking) در دیدگاه لافلین (۱۹۹۵)

منظور لافلین از «تفکر بینابینی» در واقع روشی برای تفکر است که در آن برای انتخاب‌های پژوهشگر در هر یک از حوزه‌های «نظریه، روش‌شناسی و تغییر»، به جای یک انتخاب دوقطبی، یک طیف در نظر گرفته و پژوهشگر را در میانه‌ی آن طیف قرار می‌دهد. یعنی هر دو حوزه از این سه حوزه را که در نظر بگیریم، «تفکر بینابینی» در میانه‌ی آن دو حوزه قرار می‌گیرد.

شیوه‌ی «تفکر بینابینی» ماهیتاً یک تئوری نیست. بلکه می‌تواند بین تئوری‌های حسابداری یک نقش «اسکلت‌گونه» ایفا کند. لافلین (۱۹۹۵) مکرراً از این اصطلاح (اسکلت‌گونه) استفاده می‌کند و توضیح می‌دهد که علت تکرار در استفاده از این اصطلاح، ایجاد این ذهنیت در ذهن خواننده است که تفکر بینابینی به تنهایی کامل نیست، اما می‌تواند برای شکل‌دهی یک تئوری مادر در علم حسابداری (که در

حال حاضر وجود ندارد) نقش یک اسکلت را بازی کند. همان‌گونه که اسکلت در بدن انسان، یک عنصر باثبات بوده و ماهیچه‌ها، رگ‌ها، گوشت، پوست و سایر اجزا را به خود گرفته و تشکیل کلیتی به نام بدن انسان را می‌دهد، در حسابداری نیز شیوهی «تفکر بینابینی» قادر است تا در میان پارادایم‌ها، تئوری‌ها و رویکردهای مختلف قرار گرفته و نکات مثبت و مفید هر کدام را جذب خود کرده و تشکیل یک تئوری مادر برای رشته حسابداری را بدهد. در حالی که تعصب داشتن به یک رویکرد خاص و ویژگی‌های آن (مثلاً رویکرد دستوری یا رویکرد اثباتی) امکان شکل‌گیری چنین تئوری مادری را از حسابداری می‌گیرد. هابرماس با مدل نظری و روش‌شناسی پیچیده‌ی خود [۱۷ و ۱۸] کامل‌ترین نمونه از تفکر بینابینی در پژوهش‌های تجربی را نه تنها در حسابداری که در دیگر ابعاد اجتماعی مطرح کرد. ادبیات حسابداری نیز شروع به پذیرش و استفاده از دیدگاه‌های هابرماس در پژوهش‌های تجربی کرده است [۱۰]؛ [۱۲]؛ [۱۳]؛ [۱۵]؛ [۲۳]؛ [۲۵] و [۲۶]. در ادامه کاربرد این شیوهی تفکر در حسابداری، مورد بررسی قرار گرفته است.

#### کاربرد شیوه «تفکر بینابینی» در حسابداری

لافالین (۱۹۹۵) پس از ارائه شیوه «تفکر بینابینی» بیان می‌کند که این شیوه تفکر برای رشته حسابداری به دلیل ویژگی‌هایی که این رشته دارد بسیار مفید بوده و قادر به توسعه آن خواهد بود. در حوزه «نظریه» باید گفت تئوری حسابداری هرگز مانند تئوری جاذبه نخواهد بود. در تئوری جاذبه مهم نیست که جسمی که در حال سقوط است یک سیب است یا یک تکه چوب یا چیز دیگر. اما در حسابداری، تئوری‌ها تحت تأثیر ویژگی‌های محیطی و اجتماعی قرار می‌گیرند و کمتر نظریه‌پردازی است که تأثیر ویژگی‌های محیطی را در تدوین تئوری حسابداری انکار کند. یعنی مهم است که حسابداری در چه محیطی در حال خدمت‌رسانی است. حسابداری، یک نقش اجتماعی است که توسط بازیگران اجتماع به اجرا در می‌آید. در یک طرف طرز فکری وجود دارد که تلاش برای آموختن از موقعیت‌های پیشین، یکی از امتیازهای قدرتمند آن به حساب می‌آید. در طرف دیگر طرز فکر دیگری قرار دارد که به دلیل پذیرش سطح اندک نظریه‌پردازی‌های پیشین، از موقعیت‌های قبلی چیزی نمی‌آموزد و این بزرگترین نقطه ضعف آن است. در این میان، رویکرد تفکر بینابینی قرار دارد که همانطور که قبلاً توضیح داده شد، یک نقش اسکلت‌گونه برای تئوری‌های دیگر دارد. یعنی به تنهایی کافی نیست اما می‌تواند نقاط قوت تئوری‌های دیگر را بعنوان جسم به خودش گرفته و از نقاط ضعف آنها پرهیز نماید تا تبدیل به یک تئوری کاملاً قوی و معنادار شود.

در حوزه «روش‌شناسی» نیز سخت‌گیری زیاد در ارائه‌ی تعاریف تئوری برای شیوهی نگاه به مشاهدات<sup>۱</sup> زمانی مناسب است که نظریه‌ای که در حال بررسی شدن است، یک نظریه شفاف و غیرمبهم بوده و مجموعه‌ای غنی از موضوعاتی که باید مشاهده شوند را معرفی کرده باشد. اما در حسابداری اینگونه نیست. در حسابداری، عواملی که بر یک موضوع خاص اثرگذار هستند و باید در پژوهش راجع به آن موضوع در نظر گرفته شوند (مشاهده شوند) در زمان‌ها و مکان‌های مختلف، متفاوت هستند. لذا داشتن چنین رویکرد

<sup>۱</sup> Way of Seeing

سختگیرانه‌ای برای روش‌شناسی در حسابداری، خطرناک است. ممکن است به نظر برسد که در این شرایط، استفاده از رویکرد روش‌شناسی که در آن سوی طیف قرار دارد برای حسابداری مناسب‌تر باشد. در رویکرد مذکور اعتقاد بر این است که بهتر است طبق گزینه عمل کرده و چندان در قید و بند تعاریف تئوری برای شیوه‌ی نگاه به مشاهدات نبود. اما نباید فراموش کرد که نه قدرت ادراک انسان‌ها و نه فرایند ادراکی که در ذهن آنها می‌گذرد بین انسان‌ها یکسان نیست و این نقطه ضعف این رویکرد است. پس نمی‌توان به طور کامل هم از تعاریف و چارچوب‌ها منقطع شد. در این میان در رویکرد «متوسط»، قوانین ادراکی، شفاف و عمومی تعریف می‌شوند؛ ولی ماهیت آنها اسکلت‌گونه است، یعنی انعطاف‌پذیری و تنوع در فرایندهای کشف حقایق را امکان‌پذیر می‌سازند.

در حوزه‌ی «تغییر» نیز موضع «متوسط» نسبت به تغییر در وضع موجود، دیدگاه معتدل‌تری دارد. در سطوح «بسیار» در حوزه‌ی تغییر، اعتقاد بر این است که اصولاً هر چیزی نیاز به تغییر دارد. هیچ چیز رضایت‌بخش یا قابل‌قبولی وجود ندارد که شایسته‌ی حفظ وضعیت فعلی‌اش باشد. در سمت دیگر از زنجیره‌ی تغییر، دیدگاه «اندک» قرار دارد که اعتقادش بر این است که همه‌چیز رضایت‌بخش بوده و شایسته‌ی حفظ شرایط فعلی‌اش است. هیچ مشکلی در هیچ جای کار وجود ندارد. در حسابداری، هر دوی این رویکردها افراطی و غیرقابل دفاع هستند. چراکه در پژوهش‌های تجربی حسابداری به ندرت شرایطی یافت می‌شود که مصداق یکی از این دو رویکرد افراطی باشد. یعنی نه بی‌نیاز از تغییر بوده و نه به طور کامل نیاز به تغییر و براندازی داشته باشد. مجدداً در اینجا هم موضع «متوسط» یک دیدگاه باز نسبت به تغییر در شرایط فعلی دارد. به این معنی که هر دو امکان تغییر در شرایط فعلی و امکان حفظ شرایط فعلی را پذیرفته و مقاومتی در مقابل هیچ‌کدام ندارد. لافلین (۱۹۹۵) یادآوری می‌کند که این رویکرد معتدل‌تر، خود نیازمند مدلی پیچیده برای قضاوت در خصوص لزوم تغییر در وضع موجود است.

### نتیجه‌گیری

پس از مطالعه مطالب فوق، مسلماً این سؤال در ذهن ایجاد می‌شود که چگونه می‌توان الگوی لافلین را به صورت عملیاتی در حوزه پژوهش‌های تجربی حسابداری پیاده کرد؟ در پاسخ باید گفت از دیدگاه نویسندگان مقاله‌ی حاضر انتخاب‌هایی که لافلین در هر یک از سه حوزه‌ی «نظریه، روش‌شناسی و تغییر» پیشنهاد داده و باید توسط پژوهشگر انجام شوند، از «آموزش» لازم در زمینه شیوه تفکر انتقادی به شدت تأثیر می‌پذیرد.

ویژگی‌های این شیوه‌ی تفکر، در بخش‌های قبلی به تفصیل توضیح داده شد. اما سؤال اینجاست که وضعیت این شیوه تفکر در حال حاضر در کشور ما و در رشته حسابداری چگونه است؟ آیا در نظام آموزشی ایران، این شیوه تفکر وجود داشته و به درستی آموزش داده می‌شود یا اینکه صرفاً برآموزش مهارت‌های فنی تأکید شود؟ نوشادی (۱۳۸۵) گرایش دانشجویان علوم انسانی به تفکر انتقادی را از رشته‌های حقوق، تاریخ، علوم تربیتی، اقتصاد و جامعه‌شناسی بررسی کرد و به این نتیجه رسید که دانشجویان دوره دکتری

<sup>1</sup> Natural

گرایش بیشتری به تفکر انتقادی داشته و در بین رشته‌های مختلف، دانشجویان رشته جامعه‌شناسی بیشترین گرایش را به تفکر انتقادی نشان دادند، همچنین هیچ‌گونه تفاوت جنسیتی در گرایش به تفکر انتقادی مشاهده نگردید. رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۰) نیز مهارت‌های تفکر انتقادی در دانشجویان حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی (واحد علوم و تحقیقات) را بررسی کرده و دریافتند که به طور کلی دانشجویان حسابداری از مهارت‌های تفکر انتقادی، به میزان بسیار اندکی استفاده می‌کنند. جنسیت دانشجویان نیز تأثیر معناداری در میزان گرایش به تفکر انتقادی نداشت. همچنین دانشجویان سال‌های بالاتر، از مهارت‌های تفکر انتقادی بالاتری نسبت به دانشجویان سال‌های پایین برخوردار بودند.

به نظر می‌رسد در زمینه آموزش شیوهی تفکر انتقادی، «استاد درس» نقش تعیین‌کننده‌ای دارد. استاد در مرحله‌ی اول باید تفکر انتقادی را بلد بوده و ذهن چالشی داشته باشد. در مرحله بعدی باید تلاش کند تا فضای کلاس درس نیز از فضای آموزش مطالب درسی محض فاصله گرفته و ضمن تعامل مشترک بین استاد و دانشجو و بین دانشجویان، حالت تحلیلی و چالشی به خود بگیرد. سؤال‌های زیر را در نظر بگیرید که می‌تواند در اثبات تدریس توسط استاد از دانشجویان پرسیده شود:

به نظر شما آیا رشته حسابداری یک علم است یا خیر؟ چرا؟ به نظر شما رشته حسابداری از رشته‌های اقتصاد، آمار، روانشناسی و فلسفه تأثیر پذیرفته است؟ چگونه؟ به نظر شما رشته حسابداری بر کدام رشته‌ها و به چه میزان تأثیر گذاشته است؟ به نظر شما روش پیشنهاد شده در این استاندارد، منطقی است؟ چرا این روش توسط استانداردهای حسابداری ایران پذیرفته نشده است؟ به نظر شما کدام یک از اصول حسابداری در اینجا نقض شده است و چرا؟ به نظر شما آیا اهمیت بودجه‌بندی در یک کشور، مشابه اهمیت آن در یک شرکت است؟ سازوکار مقابله با کسری بودجه در یک کشور و در یک شرکت چه تفاوت‌ها و شباهت‌هایی با هم دارد؟ آیا با وظیفه‌ی اصلی حسابداران که پاسخگویی در اجتماع است آشنا هستید؟ آیا به نظر شما در حال حاضر ما حسابداران، این وظیفه را به درستی انجام می‌دهیم؟ اعتقاد بر این است که حسابداری دارای نقش‌های اجتماعی و سیاسی است، به نظر شما رشته حسابداری چگونه این نقش‌ها را پذیرفته و چگونه ایفا می‌کند؟ چرا اغلب پژوهش‌های صورت گرفته در رشته حسابداری، حالت کاربردی در عمل را ندارند [۷]؟ به نظر شما چرا در اکثریت قریب به کل دانشگاه‌ها و دیگر سازمان‌های دولتی، تحصیل‌کردگان رشته حسابداری دارای پست‌های ریاستی و مدیریتی نیستند؟ چرا شواهد [۶] نشان دهنده‌ی فاصله گرفتن رفتار حسابداران در عمل، با اعتقادات قلبی آنان است؟ به نظر شما آیا مدل حسابداری که در حال حاضر در ایران اجرا می‌شود با ویژگی‌های فرهنگی و اعتقادی ما همخوانی دارد؟ به نظر شما تأثیر پذیرش، عدم پذیرش، پذیرش با تأخیر، پذیرش با تعدیل یا پذیرش عینی IFRS بر جهانی شدن ما، بر معتبر شدن پژوهش‌های مستخرج از داده‌های بورسی ما از دید مجلات معتبر خارجی و نهایتاً بر اجرای وظیفه‌ی پاسخگویی توسط ما حسابداران چه تأثیری خواهد داشت؟ و ... اینها چند نمونه ساده از پرسش‌هایی هستند که می‌توانند فضای کلاس را به فضایی تحلیلی و همراه با گفتگو و اظهار نظر و در یک کلام، به فضایی «انتقادی» تبدیل کنند. باید دید سهم مباحثی از این دست، در آموزش حسابداری و همه رشته‌های دیگر در کشور ما به چه میزان است؟ اینکه در یک نظام آموزشی

«چه چیزی» آموزش داده شود مهم است، اما مهم‌تر از آن این است که «چگونه» آموزش داده می‌شود؟ دانشجویان باید بتوانند علت درستی و نادرستی مطالب آموزش داده شده را تحلیل کنند، مطالب آموزشی و استاد درس را به چالش بکشند، از اوضاع فرهنگی، اجتماعی، سیاسی و اقتصادی که در حال حاضر در جامعه و کشور آنها در جریان است مطلع باشند، دید فردی خود را کنار گذاشته و دید اجتماعی پیدا کنند؛ یعنی مسئولیت‌پذیر شوند و بتوانند اثرات اجتماعی که طرز فکر، منش، رفتار و زندگی آنها «در کل جامعه» می‌گذارد را تشخیص داده و پیش‌بینی و تحلیل کنند. خلاق، متفکر و کارآفرین تربیت شوند و روحیه تشریک مساعی پیدا کنند.

مورد آخر، مورد بسیار مهمی است که متأسفانه در کشور ما به طرز نگران کننده‌ای تضعیف شده است. از دیدگاه نظریه‌های انتقادی، باید با دیگران با دیدگاه باز ارتباط برقرار کرد، آماده‌ی آموختن از دیگران بود، به عقاید دیگران احترام گذاشت و از تعصب هم دوری جست. لافلین (۱۹۹۵) در الگوی خود مکرراً از مفهوم «زنجیره‌ها» استفاده می‌کند تا پیوستگی نظرات دیگران را نشان دهد. یعنی تمامی نظرات موجود در یک زمینه خاص، تشکیل یک زنجیره یا یک طیف را می‌دهند و افراد با موافق نبودن با یک نظر خاص، صرفاً از یک سوی این طیف به سوی دیگر آن حرکت می‌کنند. بنابراین از دیدگاه نظریه انتقاد و البته آنگونه که در لافلین (۲۰۰۴: ۲۶۷-۲۶۸) مورد اشاره قرار گرفته است، هیچ «نفی مطلق»<sup>۲</sup> در مورد دیدگاه‌های دیگران وجود ندارد. متأسفانه این باور در بین مردم ما تضعیف شده و کیفیت برقراری ارتباط بین مردم، حتی در جوامع علمی و دانشگاهی را با نوعی اختلال مواجه کرده است.

اختلال ارتباط اجتماعی (پراگماتیک)<sup>۳</sup> یکی از اختلالات رشدی عصبی است که جدیداً به عنوان یک اختلال ارتباطی به پنجمین ویرایش راهنمای شناختی و آماری اختلال‌های روانی (DSM5) اضافه شده است. ریشه این اختلال در دوران کودکی است. افراد مبتلا به این اختلال نمی‌توانند تعامل اجتماعی صحیح و مؤثر برقرار کنند. یعنی در استفاده کردن از مهارت‌های ارتباطی کلامی و غیرکلامی برای فهمیدن منظور دیگران و رساندن منظور خود به دیگران نقص دارند. متأسفانه به دلیل عدم آموزش تفکر انتقادی، این اختلال به نحو فزاینده‌ای در کشور ما و حتی در جوامع دانشگاهی، در حال رشد بوده و کیفیت مباحثه و مذاکره بین افراد را شدیداً خدشه‌دار کرده است.

دانشگاه‌ها بهترین مکان برای پرورش استعداد ارتباط اجتماعی و انتقادی هستند و اگر این استعداد و پرورش آن در دانشگاه مورد کم‌توجهی قرار بگیرد اشخاص به احتمال زیاد در آینده فرصتی برای جبران آن نخواهند یافت. لذا اساتید دانشگاه‌ها باید تلاش نمایند تا همواره بخشی از زمان کلاس به بحث و گفتگوی دانشجویان با هم و با استاد اختصاص یابد. یعنی تلاش شود که دانشجویان بتوانند بدون ترس در جمع دوستان خود سخن بگویند، انتقاد بشنوند و برآشفته نشوند، انتقاد کنند و به شخصیت شخص

<sup>1</sup> Continuum

<sup>2</sup> Absolute Rejection

<sup>3</sup> Social (Pragmatic) Communication Disorder

<sup>4</sup> Diagnostic and Statistical Manual of Mental Disorders

انتقاد شونده احترام بگذارند و در نهایت تفاوت در آراء و عقاید یکدیگر را به عنوان یک امر طبیعی در اجتماع بپذیرند.

### فهرست منابع

۱. احمدی، محمدرمضان. (۱۳۸۸). "مقایسه تحلیلی کاربرد رویکرد دستوری و رویکرد اثباتی در فرآیند نظریه پردازی در حوزه معرفتی حسابداری". **مجله پژوهش‌های حسابداری مالی**، سال اول، شماره ۱ و ۲، پاییز و زمستان ۱۳۸۸، صفحه ۷۱-۸۸.
۲. جان‌جانی، رضا و خدادادی، ولی. (۱۳۹۱). "نقدی بر تئوری اثباتی حسابداری". **پژوهش حسابداری**، شماره ۷، زمستان ۱۳۹۱، صفحه ۱۳۷-۱۶۲.
۳. رهنمای رودپشتی، فریدون، یعقوب نژاد، احمد و گودرزی، احمد. (۱۳۹۰). "تبیین مهارت‌های تفکر انتقادی در دانشجویان حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات". **مدیریت فرهنگی**، دوره ۵، شماره ۳، پاییز ۱۳۹۰، صفحه ۱۰۶-۱۱۵.
۴. عسگری، سعید، رهنمای رودپشتی، فریدون و گودرزی، احمد. (۱۳۹۰). "اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی". **مجله حسابداری مدیریت**، سال چهارم، شماره ۸، بهار ۱۳۹۰، صفحه ۱۲۳-۱۳۴.
۵. گافکین، میکائیل، مهتدی، اعظم و اصغری، ایرج. (۱۳۹۴). "مروری بر تئوریهای انتقادی حسابداری". **فصلنامه پژوهش حسابداری**، دوره ۵، شماره ۱، تابستان ۱۳۹۴، صفحه ۵۹-۷۸.
۶. لاری دشت بیاضی، محمود، خادم، حمید، رستمی، امین و لاری دشت بیاضی، عباس. (۱۳۹۶). "رفتار اخلاقی حسابداران تفاوت بین عقاید و عمل". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۲، تابستان ۱۳۹۶.
۷. نمازی، محمد و موسوی‌نژاد، روح‌الله. (۱۳۹۵). "بررسی کاربرد پژوهش‌های اقدامی در حسابداری". **بررسی کاربرد پژوهش‌های اقدامی در حسابداری**. **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۱۹، پاییز ۱۳۹۵.
۸. نوشادی، ناصر. (۱۳۸۵). "بررسی گرایش دانشجویان رشته‌های علوم انسانی به تفکر انتقادی: ارائه چارچوب مفهومی برای پرورش تفکر انتقادی دانشجویان علوم انسانی". **کنگره ملی علوم انسانی**، تهران، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
۹. نوذری، حسین علی. (۱۳۸۱). **بازخوانی هابرماس (درآمدی بر آراء، اندیشه‌ها و نظریه‌های یورگن هابرماس)**. تهران، انتشارات چشمه.
10. Arrington, C. E., & Puxty, A. G. (1991). "Accounting, interests and rationality: a communicative relation". **Critical Perspectives on Accounting**, 2(1), 31-58.
11. Broadbent, J. (2002). "Critical Accounting Research: A View from England". **Critical Perspectives on Accounting**, 13(4), 433-449.

12. Broadbent, J., Laughlin, R., & Read, S. (1991). "Recent financial and administrative changes in the NHS: A critical theory analysis". **Critical Perspectives on Accounting**, 2(1), 1-29.
13. Broadbent, J., & Laughlin, R. C. (1994). **Moving towards an accounting that will be enabling: accounting, Habermas and issues of gender**. Paper presented at the 4th Interdisciplinary Perspectives in Accounting Conference.
14. Burrell, G., & Morgan, G. (1979). **Sociological Paradigms and Organisational Analysis**. London: Heinemann.
15. Dillard, J. F. (1991). "Accounting as a critical social science". **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 4(1), 8-28.
16. Gallhofer, S., Haslam, J., & Yonekura, A. (2013). "Further critical reflections on a contribution to the methodological issues debate in accounting". **Critical Perspectives on Accounting**, 24, 191-206.
17. Horkheimer, M. (1982). **Critical Theory Selected Essays**. New York: Continuum Pub.
18. Laughlin, R. (1987). "Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory". **Accounting, Organizations and Society**, 12(5), 479-502.
19. Laughlin, R. (1995). "Methodological themes: empirical research in accounting: alternative approaches and a case for 'middle-range' thinking". **Accounting Auditing and Accountability Journal**, 8, 63-87.
20. Laughlin R. (2004). "Putting the record straight: a critique of 'methodology choices and the construction of facts: some implications from the sociology of knowledge'". **Critical Perspectives on Accounting**, 15, 261-277.
21. Laughlin, R., & Broadbent, J. (1993). "Accounting and law: partners in the juridification of the public sector in the UK?". **Critical Perspectives on Accounting**, 4(4), 337-368.
22. Neimark, M., & Tinker, T. (1986). "The social construction of management control systems". **Accounting, Organizations and Society**, 11(4-5), 369-395.
23. Power, M., & Laughlin, R. (1992). **Critical theory and accounting**. London: Sage.
24. Power, M., & Laughlin, R. (1995). **Habermas, law and accounting**. Paper presented at the London School of Economics.
25. Tinker, A., B. Merino, & M. Neimark. (1982). "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought". **Accounting, Organizations and Society**, May 1982, 167-200.
26. Watts R, & Zimmerman J. (1986). **Positive accounting theory**. New Jersey: Prentice-Hall.



## Introducing Alternatives to Thinking in Accounting: “Critical Approach” and “Middle Range Thinking”

**Daruosh Foroghi (PhD)<sup>1</sup>**

Associate Professor of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran

**Alireza Rahrovi Dastjerdi (PhD)<sup>2</sup>©**

Assistant Professor of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran

(Received: 2 July 2018; Accepted: 25 October 2018)

The normative approach was used as a template approach in accounting researches. In this approach, a set of general goals were defining for accounting. Then based on them, a set of principles and procedures were developing and presenting which were not necessarily applicable in practice. Almost from the 1970s in accounting research, a shift has been made to a positive (descriptive) approach. The purpose of this change was to develop a descriptive theory in accounting that is capable of explaining and predicting how accountants, executives, and all individuals associated with companies act. In the same scope, Watts and Zimmerman presented positive theory of accounting in 1986. Now, major empirical researches in the field of accounting are being applied with a positive approach. This approach has been criticized, and some alternatives have been proposed for it. Laughlin (1995) is one of the accounting thinkers who has presented a model for empirical accounting research, based on "critical theory" known as "middle range thinking". This article intends to review the normative and positive approaches to accounting. Then to introduce the "critical theory" and "middle range thinking" and, after reviewing their characteristics, to explain their position and role in the empirical accounting researches

**Keywords:** Positive Theory, Critical Theory, Critical Accounting, Laughlin's Schema, Middle Range Thinking.

---

<sup>1</sup> foroghi@ase.ui.ac.ir

<sup>2</sup> alireza18467@gmail.com © (Corresponding Author)