

غفلت از تئوری حسابداری: مقایسه تطبیقی مقالات حسابداری در مجلات معتبر داخل و خارج از ایران

زهرا دیانتي دیلمی*

مهلا شاهینی**

چکیده

روند گرایش به تئوری‌های حسابداری در تحقیقات حسابداری به عنوان فرآیند بررسی در طول سالیان گذشته دستخوش تغییراتی گردیده است. از آنجا که این موضوع از جمله موضوعاتی است که در سال‌های اخیر مغفول مانده است، در این پژوهش بر آن شدیم که به بررسی روند ارائه‌ی تئوری‌های حسابداری در تحقیقات داخلی و خارجی به صورت تطبیقی بپردازیم.

در این مقاله به صورت تجربی، تغییر گرایش تحقیقات حسابداری دانشگاهی را در ۲ مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی در ایران از سال ۱۳۷۱ الی ۱۳۹۰ و مجله بررسی حسابداری در آمریکا از سال ۱۹۹۳ تا تاریخ ۲۰/۰۳/۲۰۱۲، مورد بررسی قرار گرفته است. تعداد مقالات مورد بررسی، شامل ۳۳۷ مقاله‌ی داخلی و ۳۳۷ مقاله‌ی خارجی می‌باشد. پس از کدگذاری مقاله‌ها، از طریق آزمون فرض مقایسه‌ی نسبت موفقیت در دو جامعه‌ی آماری، فرضیه‌های تحقیق مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند.

یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که پرداختن به تئوری حسابداری در مقالات ایرانی نسبت به مقالات خارجی، کمتر است. همچنین استفاده از روش آرشیوی تجربی و نفوذ علوم اقتصاد و مالی (که هر دو از عوامل کاهنده ارائه تئوری حسابداری می‌باشند) در مقالات ایرانی نسبت به مقالات خارجی بیشتر و پرداختن به موضوعات حسابداری مالی، کمتر است که دلیل آن افزایش فزاینده‌ی مقالات با ساختار و داده‌های بازار سرمایه می‌باشد. واژگان کلیدی: تئوری حسابداری، روش آرشیوی تجربی، نفوذ علوم اقتصاد و مالی و موضوعات حسابداری مالی.

* استادیار گروه حسابداری دانشگاه علوم اقتصادی

** کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علوم اقتصادی

مقدمه

حسابداری تنها مجموعه‌ای از روش‌ها و تکنیک‌ها نیست و مبتنی بر تئوری‌های متعددی است که راهنمای عمل محققان و نیز شاغلان حرفه برای تصمیم‌گیری می‌باشد. چت فیلد^۱ (۱۹۷۷) بیان می‌کند که حسابداری همیشه بر اساس ساختاری از ایده بوده است که می‌تواند مانند الگوهای فکری اساسی، فرآیندهای حسابداری را برای استنتاج روش‌های ویژه‌ی منطقی بکار گیرند. بعلاوه ضرورت حسابداری در عمل، به معنی آن نیست که حسابداری نباید فلسفه و تئوری عمومی خودش را داشته‌باشد (هاپ وود^۲ ۱۹۸۷، استرلینگ^۳ ۱۹۷۷ و ایجیری^۴ ۱۹۶۷). چرا که حسابداری بدون تئوری، فقط دسته‌ای از روش‌های عملی است (ایجیری ۱۹۶۷). بنابراین توسعه، بدون تئوری در حسابداری امکان‌پذیر نیست. در واقع تئوری روح عمل است (رایت ۱۹۱۴). چنین تئوری‌هایی راهنمای عمل کنندگان حرفه‌ی حسابداری جهت ایجاد ظرفیت‌های تصمیم‌سازی می‌باشند (آرچر^۵ ۱۹۹۳). ارتباط بین تئوری و عمل حسابداری توسط نویسندگان متعددی بویژه در سالهای اولیه توسعه تفکر حسابداری به خوبی بیان شده است. ضرورت ایجاد یک تئوری برای حسابداری، تحقیقات حسابداری را توسعه می‌بخشد. تحقیق بدون تئوری منجر به سرگردانی بی هدف در انبوه داده‌ها بدون داشتن نتایج معنی‌داری در فهم بهتر حسابداری می‌گردد (ویلر^۶ ۱۹۷۰). همچنین بخش مهم تئوری حسابداری از فرآیند تحقیق مشتق می‌شود (ولک^۷ ۲۰۰۴). بنابراین بین تئوری حسابداری و تحقیقات حسابداری دانشگاهی وابستگی وجود دارد.

تئوری به مثابه مجموعه‌ای از مفاهیم، تعاریف و قضایاست که جنبه نظام‌مندی از یک پدیده را به وسیله مشخص نمودن روابط بین متغیرهای آن بگونه‌ای که بتوان پدیده را تبیین و پیش‌بینی نمود، تعریف می‌کند (بلکوئی^۷ ۲۰۰۴). تئوری حسابداری یکی از موضوعاتی است که امروزه کمتر در تحقیقات حسابداری دانشگاهی مورد توجه

1- Chatfield, 1977
 2- Hopwood, 1987
 3- Sterling, 1977
 4- Ijiri, 1967
 5- Archer, 1993
 6- Wheeler, 1970
 7- Belkaoui, 2004

گرفته است. این موضوع با توجه به نیازمندی های جامعه مستلزم توجه بیشتری توسط محققان رشته حسابداری می باشد. با وجود اهمیت و امکان توسعه تئوری های دستوری، تحقیقات نظری دستوری در مقایسه با تحقیقات حسابداری تجربی جدید که در آن به بررسی سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم گیری می پردازد (مانند تحقیق بدری و قهرمانی در خصوص هموارسازی سود، مطالعه حسن پور و جان جانی در مورد مدلی برای پیش بینی سود و مقاله مهم و علی محمدی با عنوان رابطه بین وضعیت پرداخت سود سهام و کیفیت سود)، کاهش یافته است. گرایش به سوی این نوع از تحقیقات پیامد تغییر اهداف حسابداری مالی است.

همچنین تئوری های زیادی به عنوان کاندیدای تئوری عمومی حسابداری مالی پیشنهاد می شود. برای مثال دانشگاهیان و تئوریسین های حسابداری، تئوری های قیاسی را برای ترسیم چگونگی مقابله شرکت با مالکان خود در حساب های حقوق صاحبان سهام پیشنهاد می نمایند (ولک ۲۰۰۴). از آنجا که هیچ یک از تئوری های پیشنهاد شده در طول زمان، مقبولیت عام نیافته است، پس عدم وجود یک تئوری حسابداری با پذیرش گسترده، منجر گردیده است تا امروز حسابداری یک رشته علمی بدون داشتن تئوری عمومی باشند. در طی سال های اخیر محققان زیادی فقدان داشتن تئوری حسابداری واحد و یکپارچه را صراحتاً اعلام نموده اند (بلکوئی ۲۰۰۴، کینگ^۱ ۲۰۰۶).

در ادامه می توان گفت، محققان حسابداری در طرح تحقیقاتی خود، تئوری حسابداری را فدای وابستگی به سایر رشته های علمی نموده اند (فوگارتی^۲ ۲۰۰۶، اسمیت^۳ ۲۰۰۳). در واقع محققان حسابداری در مطالعات خود، از مفاهیم تئوریکالی موجود در سایر رشته های علمی استفاده می کنند. لذا حسابداری به طور فزاینده ای متکی به داده های علوم اجتماعی به عنوان بنیان تئوریکالی آن می باشد (بلکوئی و چان^۴ ۱۹۸۸). تحقیقاتی که در آن به روابط اجتماعی در حسابداری پرداخته می شود، مانند بررسی روابط حسابرسان، روابط حسابرس و مشتری و بررسی رابطه میان رتبه شغلی و

1- King, 2006

2- Fogarty, 2006

3- Smith, 2003

4- Belkaoui and Chan, 1988

نوع موسسه حسابرسی با ویژگی‌های شخصیتی حساب‌برسان از جمله‌ی این تحقیقاتی هستند.

با عنایت به اینکه محققانی چون الادیم و زف (۲۰۱۰) تئوری حسابداری را "تئوری‌های دستوری" حسابداری می‌دانند، در این مقاله نیز هر جا سخن از تئوری حسابداری می‌آید منظور تئوری‌های دستوری حسابداری است که سالیان سال است مورد غفلت محققان حسابداری واقع شده‌است. با توجه به اهمیت وجود تئوری در علم حسابداری، تحقیق نمودن در خصوص غفلت از پرداختن به تئوری‌های حسابداری در تحقیقات حسابداری دانشگاهی، بسیار ارزشمند است. لذا ما در این تحقیق به بررسی عوامل کاهنده‌ی تئوری دستوری حسابداری (که این عوامل عبارتند از روش‌های آرشویی تجربی، افزایش در نفوذ علوم اقتصاد و مالی و موضوعات حسابداری مالی) می‌پردازیم.

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

از جمله موضوعات مورد بحث تحقیقات حسابداری در دهه ۶۰ میلادی مربوط بودن، مفید بودن اطلاعات مالی و انتخاب بهینه رویه‌های حسابداری بودند (لیو ۱۹۹۸). بنابراین از آن دهه موضوعات مورد بحث تحقیقات حسابداری دانشگاهی، به پارادایم و روش‌های علمی که به بررسی تصمیم‌گیری در خصوص مفید بودن اطلاعات حسابداری می‌پردازد، تغییر یافت.

اولر (۲۰۰۸) معتقد بود انتشار تحقیقات بال و براون در سال ۱۹۶۸ و واتس و زیمرمن در سال ۱۹۷۸ به عنوان نقطه تحول تاریخ تحقیقات حسابداری دانشگاهی از تحقیقاتی با مبانی تئوری‌های دستوری به تحقیقاتی با مبانی تئوری‌های اثباتی می‌باشد. همانطور که پیش از این گفته شد، گرایش به سوی این نوع از تحقیقات پیامد تغییر اهداف حسابداری مالی است.

در راستای انجام تحقیق حاضر، برخی از بررسی‌های انجام شده بر روی تحقیقات حسابداری به شرح زیر ارائه می‌گردد.

کوپن و همکارانش (۲۰۱۰) در تحقیقی به رتبه‌بندی برنامه تحقیقات حسابداری در یازده مجله تخصصی مطرح حسابداری از جمله بررسی حسابداری در آمریکا

پرداخته‌اند. آنها به دسته‌بندی و طبقه‌بندی هر مقاله نوشته شده در حوزه‌های مختلف موضوعی، با در نظر گرفتن سه روش مطروحه، اقدام نموده‌اند.

کوت سی و همکارش (۲۰۱۲) نمایه‌ای از تحقیقات حسابداری موجود در مجلات تخصصی حسابداری در شمال آفریقا در طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۹ ایجاد نموده‌اند. روش بکار گرفته شده برای تجزیه و تحلیل مقاله‌های مربوط بر اساس مطالعات بین‌المللی متفاوتی است و نتایج تحقیق نشان می‌دهد که روش‌های متفاوت، دید گسترده‌ای نسبت به نمایه نمودن این تحقیقات ایجاد می‌نماید.

دمسکی (۲۰۰۷) تحقیقی با نام "آیا حسابداری یک رشته علمی دانشگاهی است؟" انجام داده‌است. او در این تحقیق بیان می‌دارد که هم اکنون حسابداری یک رشته علمی دانشگاهی نیست اما وقت آن رسیده‌است تا به عنوان یک رشته علمی معرفی گردد و این مسئولیت دانشگاه‌های مرتبط با حسابداری است.

فוגارتی و همکارش (۲۰۰۶) در تحقیقی، دستاویزی از یک سری موضوعات ویژه فراهم نمودند تا حسابداری را به عنوان یک رشته علمی تاسیس نماید. نتایج تحقیق نشان دهنده‌ی افزایش موضوعات حسابداری مالی و کاهش چشمگیر سایر موضوعات می‌باشد.

هک و جنسن (۲۰۰۷) در تحقیقی با نام تحلیلی بر انقلاب تحقیقات در مجله‌ی بررسی حسابداری در آمریکا، بیان می‌دارند که تعداد مقالات حسابداری در مقایسه با مقالات در حوزه مالی مدیریتی و بازاریابی بسیار کم می‌باشد که دلیل آن کمبود تنوع در موضوع و روش تحقیق در حسابداری می‌باشد. در این تحقیق به بررسی مقالات منتشره در ژورنال مورد اشاره، پرداخته‌اند. نتایج تحقیق نشان داد که یک تغییر سریع در سیاست و رویه‌های حسابداری در دهه ۱۹۶۰ و دهه ۱۹۷۰ اتفاق افتاده‌است که منجر به تبدیل محققان حسابداری به عنوان کارمندان دفترداری گردیده‌است.

توماس کینگ و همکارش (۲۰۰۶)، در پیشینه تاریخی حسابداری به تغییر رویکرد حسابداری از رویکرد مبتنی بر قواعد به رویکرد مبتنی بر اصول خبر می‌دهند به طور مثال تغییر حسابداری از دفترداری به حسابداری دوطرفه قرن ۱۵ و نحوه حسابداری اختیار خرید سهام براساس استانداردهای حسابداری آمریکایی در این زمان می‌توان اشاره نمود.

فلمینگ (۲۰۰۰) در مقاله‌ای با عنوان "آغاز دوره‌ی استفاده از روش‌های تجربی^۱ در تحقیقات حسابداری: شواهدی از نویسندگان آموزشی مجله بررسی حسابداری آمریکا در سال‌های ۱۹۶۶ تا ۱۹۸۵" بیان می‌کند که، در این مجله تخصصی، نسبت به ۲۰ سال پیش، در دوره‌های ۱۹۲۶ تا ۱۹۴۵ و ۱۹۴۶ تا ۱۹۶۵ تغییراتی در محتوای مقالات منتشره ایجاد شده است. این مقاله بر اساس مقالات منتشر شده از نویسندگانی که تعداد مقالات بسیاری را در این دوره به چاپ رسانده‌اند، به بررسی موضوعات، روش تحقیق، ریز موضوعات حسابداری مالی، تحلیل ارجاعات و سایر اقلام مورد نظر پرداخته‌اند. این مطالعه نشان می‌دهد: این مجله، مجله‌ای است با استانداردهای پذیرش بسیار سخت و دارای نویسندگانی با سطح دانش و مدارج بالا که این نویسندگان در تحقیقات خود سایر روش‌های علمی را با موضوعات حسابداری ادغام نموده‌اند.

هاپ وود (۲۰۰۷) با مقاله‌ای با عنوان "تحقیقات حسابداری کج‌اند؟" بیان می‌کند که، بیان روند پیش‌روی تحقیقات حسابداری، با توجه به تغییرات اتفاق افتاده، بسیار سخت گردیده است. همچنین حسابداری مالی و مدیریتی باید با دنیای تجاری پیچیده حاضر، دست بگریبان شوند. چنین فرآیندی در تاریخچه حسابداری با وجود حاکمیت سرمایه‌داری، چیز جدیدی نیست اما در دهه‌های اخیر، حسابداری سعی در پاسخ‌گویی به تغییر در نحوه عمل شاغلین در حرفه و شکل‌های پیچیده سازمانی، تغییر در ترکیب روابط متقابل سازمانی و حرکت به سوی دانش مبتنی بر اقتصاد، متناسب با جابجایی و تحولات شرکت‌ها نموده است.

توتل و دیلارد (۲۰۰۷) در مقاله‌ای با عنوان "فراسوی سبقت: به هم ریختگی ساختاری در تحقیقات حسابداری دانشگاهی" بیان می‌کند که، تنوع در موضوعات تحقیقات حسابداری به طور چشمگیری محدود گردیده است. به ویژه در دهه گذشته موضوعات حسابداری مالی محروم از ادغام با سایر موضوعات دیگر گردیده است. یافته‌های تحقیق نشان داد که بین سال‌های ۱۹۲۶ تا ۲۰۰۶ نسبت مقاله‌های غیر مالی منتشره در مجله بررسی حسابداری آمریکا از بالای ۸۰٪ به یک سوم کاهش یافته و این

روند در بیشتر مجلات تخصصی آمریکایی نیز مشاهده می‌گردد. رشته حسابداری نیازهای عملیاتی فراتر از حسابداری مالی دارد و بهتر است از مراجع قانون‌گذار مطالبه نماییم تا تنوع موضوعات حسابداری را ارتقا بخشند.

اولر و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی با موضوع توصیف تحقیقات حسابداری، به بررسی مقالات منتشر شده در شش مجله‌ی حسابداری در بین سال‌های ۱۹۶۰ تا ۲۰۰۷ پرداخته‌اند. نتایج تحقیقات آن‌ها نشان می‌دهد که فراوانی در حال رشد تحقیقات حسابداری به طور فزاینده‌ای در رابطه با دو موضوع اقتصاد و امور مالی می‌باشند. همچنین موضوعات حسابداری مالی و روش‌های آرشویی بیشتر از پیش، در تحقیقات حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرند. مضافاً این مقاله، به گرایش محققان از دیدگاه هنجاری به رویکرد اثباتی اشاره می‌نماید. البته این روند در مجله‌های مختلف متفاوت است.

ویلیام هان (۲۰۰۷) در پژوهشی با عنوان تحلیل تئوری‌های موجود در رساله دکتری و کاربرد آن در تئوری سیستم، به بررسی تئوری مورد استفاده در رساله دکتری حسابداری پرداخته‌است. یافته‌های تحقیق نشان داد که این رساله‌ها ۵۳٪ به سمت اقتصاد و مالی و ۲۷٪ به سمت روان‌شناسی کشیده شده‌اند. همچنین تحقیقات دکتری حسابداری موجود، زیر مجموعه‌ای از فعالیت پایدار سازمانی با مقدماتی از تئوری سیستم‌هاست.

اینانگا و اسپنیدر (۲۰۰۵) در پژوهشی با موضوع شکست تحقیقات حسابداری در توسعه عمل حسابداری به بررسی مشکلات نبود تئوری می‌پردازد. به نظر او تحقیقات حسابداری نه ارزشی در عمل حسابداری ایجاد کرده‌است و نه پیشرفتی در رشته علمی دانشگاهی. مشکل اساسی در تحقیقات حسابداری این است که تئوری شناخته‌شده‌ای برای ایجاد فرضیه یا مدل در تحقیقات تجربی وجود ندارد. نتایج این تحقیق حاکی از نبود تئوری در تحصیلات، عمل و تحقیقات حسابداری است. همچنین محققان حسابداری درمقابل تئوری به اثر محیطی حاکم و متدلوژی پیچیده‌ی دنیای تجاری روی آورده‌اند.

تاکنون در داخل کشور پژوهشی در زمینه عدم وجود تئوری صورت نگرفته‌است. البته تعداد معدودی پژوهش در حوزه موانع نظریه پردازی، روش‌شناسی و تنوع

موضوعی تحقیق انجام شده که نتایج آن‌ها به شرح زیر است:

پور عزت و همکارانش (۱۳۸۸) در تحقیقی با موضوع بررسی موانع نظریه‌پردازی در قلمرو علوم اجتماعی با در نظر گرفتن تعامل علوم اجتماعی با انسانها، این ادعا را مطرح می‌کنند که علی‌رغم اهمیت توجه به موانع ساختاری، کارکردی و فرهنگی، عدم توجه به فراگرد طبیعی نظریه‌پردازی در تأکید بر شناسایی مسئله و تمرکز بر حل آن، یکی از دلایل اصلی رکود سیر نظریه‌پردازی در قلمرو علوم انسانی است.

نمازی و ناظمی (۱۳۸۷) در تحقیقی با موضوع مروری بر پژوهش‌های حسابداری انجام شده در بورس اوراق بهادار تهران به طبقه‌بندی و تحلیل مطالعات انجام شده در بازار سرمایه طی سال‌های ۱۳۸۲-۱۳۷۰ و بر اساس رویکرد توصیفی و تحلیل محتوای ۴۰۵ تحقیق پرداخته‌اند. مطالعات اصلی به چهار دسته حسابداری مالی، حسابرسی، حسابداری مدیریت و سایر موضوع‌های حسابداری تقسیم‌بندی، و نتیجه‌گیری‌های عمده هر یک از این موارد نیز ارائه شده‌است. هدف نهایی این تحقیق، تعیین مطالعات بورس در زمینه‌های گوناگون و ارائه یک بانک اطلاعاتی از مجموعه مطالعات انجام شده در قالب پایان‌نامه‌های دانشگاهی و مقالات چاپ شده در نشریات علمی معتبر است. این مطالعه به دنبال پژوهش پیشین این دو محقق در سال ۱۳۸۴ صورت گرفته است.

اعتمادی و فخاری (۱۳۸۳) در پژوهشی با موضوع تبیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی حسابداری به ارائه الگویی جهت هم‌سویی تحقیقات، آموزش و عمل پرداخته‌اند. نتایج تحقیقات آن‌ها نشان می‌دهد که شکاف زیادی بین دیدگاه‌های نمایندگان طیف تئوریک و عملی راجع به اولویت‌بندی‌های تحقیقاتی وجود دارد.

پادیار (۱۳۸۰) در پایان‌نامه خود با موضوع بررسی پراکندگی پایان‌نامه‌های تحصیلی حسابداری به بررسی پایان‌نامه‌های حسابداری از نظر الگوهای موجود و کاربرد روش تحقیق پرداخته‌است. نتیجه این پژوهش بیانگر آنست که حدود ۹۵٪ از پایان‌نامه‌های موجود از روش‌های تحقیقی غیرتجربی استفاده نموده‌اند.

راضیه بردبار (۱۳۹۲) در پایان‌نامه خود با عنوان "مطالعه تطبیقی روش‌شناسی مقالات حسابداری در مجلات معتبر داخل و خارج از ایران" بیان می‌کند که، تنوع در بخش‌های مختلف روش‌شناسی مقالات خارجی نظیر روش‌های تبیینی، اکتشافی،

کیفی، تجربی، طولی، غیر موردی، تاریخی، قوم‌نگاری، علی، تحلیل محتوا و میدانی بیشتر از مقالات داخلی است. به علاوه، سهم مقالات خارجی در زمینه‌های موضوعی حسابداری، حسابداری مدیریت و صنعتی، حسابداری بخش عمومی، مطالعات رفتاری و اجتماعی حسابداری، آموزش حسابداری و بررسی روش‌های تحقیق در حسابداری بیشتر از مقالات داخلی می‌باشد.

فرضیه‌های تحقیق

الادیم (۲۰۱۰) به بررسی دلایل عدم ارائه تئوری با مرکزیت سه موضوع روند پیشرو در تحقیقات حسابداری جدید از جمله روش آرشویی تجربی، موضوعات جذاب حسابداری مالی و افزایش در نفوذ علوم اقتصاد و مالی پرداخته‌است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که با افزایش روش آرشویی تجربی، افزایش موضوعات حسابداری مالی و افزایش نفوذ علوم اقتصاد و مالی، ارائه تئوری حسابداری دستوری در طول زمان کاهش یافته‌است. همچنین تحقیقات حسابداری دانشگاهی معاصر از عمل حسابداری دور گردیده‌اند و این باعث جدایی عمیق عمل و تئوری حسابداری شده‌است.

بر اساس این تحقیق، بر آن شدیم تا اثر سه عامل کاهنده احتمالی تئوری‌های دستوری حسابداری را در مقالات منتشره داخل و خارج از ایران به طور مقایسه‌ای بررسی نماییم. بر این اساس فرضیه‌های تحقیق به شکل زیر تدوین می‌شود.

فرضیه اول: پرداختن به تئوری حسابداری در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی، کمتر است.

فرضیه دوم: در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی از "روش آرشویی تجربی"، بیشتر استفاده می‌شود.

فرضیه سوم: در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی "نفوذ علوم اقتصاد و مالی"، بیشتر است.

فرضیه چهارم: در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی "موضوعات حسابداری مالی"، بیشتر است.

روش انجام پژوهش

این تحقیق از لحاظ تئوریک از نوع تحقیقات اثباتی است زیرا به توضیح روابط رفتاری در حسابداری و به توصیف "آنچه هست" می‌پردازد، بدون آنکه قصد انجام هیچ‌گونه قضاوت ارزشی پیرامون اینکه چیزها چگونه باید باشند، در میان باشد. همچنین این تحقیق از لحاظ شیوه استدلال از نوع استقرایی است. زیرا به بررسی اطلاعات در دسترس می‌پردازد، اطلاعاتی که نمونه‌ای از یک جامعه هستند و می‌توان بر مبنای آنها، از جامعه مورد نظر به استنباط‌هایی رسید. در این نوع استدلال، کار با مشاهده، اندازه‌گیری و حرکت آغاز می‌شود و در مسیر تعمیم نتیجه‌ها پیش می‌رود. با توجه به اینکه اطلاعات گذشته به عنوان داده‌های تحقیق مورد استفاده قرار گرفته اند، از نظر زمان انجام، از نوع پس رویدادی است و متغیرها در گذشته رخ داده‌اند. این تحقیق از نظر هدف از نوع تحقیقات توصیفی (غیر آزمایشی) است. زیرا به جمع‌آوری داده و توصیف پدیده‌هایی که به طور طبیعی رخ داده‌اند، می‌پردازد. همچنین از نظر مخاطب، از نوع توسعه‌ای است، چون این پژوهش شامل فعالیت‌های خلاقانه و نظام یافته، به اتکای ذخایر دانش و تجربه موجود، در جهت تغییر تدریجی مثبت (بهسازی)، در زمینه امور پژوهشی رشته حسابداری اجرا می‌شود (آذر ۱۳۹۰، بازرگان ۱۳۷۶).

داده‌ها، جامعه و نمونه

داده‌های این پژوهش مقالات جمع‌آوری شده در مجلات علمی - پژوهشی حسابداری داخل کشور و در مجلات معتبر خارج از کشور می‌باشند. برای مشخص کردن مجلات علمی - پژوهشی داخلی ابتدا از سایت وزارت علوم فهرست نشریات علمی - پژوهشی مرتبط با مباحث رشته حسابداری در تاریخ ۹۱/۰۳/۳۱ استخراج گردید. سپس مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی که دارای قدمت انتشار بیش از ۱۸ سال است (به دلیل اینکه، برای انجام آزمون فرضیات و دستیابی به اهداف تحقیق، بررسی تطبیقی مقالات داخلی و خارجی در یک سیر تاریخی نسبتاً طولانی مورد نیاز است)، به عنوان مجله مبنای تحقیق در ایران انتخاب گردید. از سوی دیگر از بین

معتبرترین مجلات عضو موسسه اطلاعات علمی^۱ شناخته شده با سابقه در رشته حسابداری که بالاترین امتیاز را در رتبه‌بندی که توسط موسسه ارسوس^۲ در سال ۲۰۱۲ دارند و مقالات سال‌های اخیر آنها نیز در دسترس است، مجله بررسی حسابداری^۳ در آمریکا برای مجله خارجی انتخاب کرده‌ایم. بنابراین جامعه آماری این مقاله کلیه مقالات منتشره در ۲ مجله بررسی‌های حسابداری و حسابداری در ایران شامل ۳۳۷ مقاله و مجله بررسی حسابداری در آمریکا شامل ۸۳۹ مقاله می‌باشد. دوره زمانی تحقیق برای مقالات داخلی از سال ۱۳۷۱ الی ۱۳۹۰ و برای مقالات خارجی از سال ۱۹۹۳ تا تاریخ ۲۰۱۲/۰۳/۲۰ می‌باشد. از آنجا که به مقالات خارجی منتشره در مجله‌ی مورد استفاده آمریکایی تا تاریخ ۲۰۱۲/۰۳/۲۰ دسترسی وجود داشت، لذا جهت همخوانی سال‌های مورد بررسی در مقالات داخلی با خارجی، برای مجله داخلی مورد استفاده هم تا پایان سال ۹۰ در نظر گرفته شد.

تمام مقالات منتشره در مجله داخلی در این بازه‌ی زمانی مورد بررسی قرار گرفت. لذا در مجله خارجی، به دلیل فزونی تعداد مقالات منتشره، از روش نمونه‌گیری استفاده شد. با فرض نمونه‌گیری از جامعه آماری در مجله آمریکایی به طور تصادفی و توزیع نرمال، با استفاده از فرمول محاسبه نمونه در آزمون نسبت موفقیت در دو جامعه آماری، تعداد نمونه مورد نیاز برای انجام تحقیق، ۲۶۶ مقاله است که جهت همسان‌سازی تعداد داده‌های تحقیق برای دریافت نتایج بهتر آماری، تعداد مقالات در مجله‌ی آمریکایی نیز برابر مقالات بررسی شده داخلی در نظر گرفته شد (عادل آذر ۱۳۹۰). در نهایت تعداد مقالات مورد بررسی، ۳۳۷ مقاله‌ی داخلی و ۳۳۷ مقاله‌ی خارجی می‌باشد.

ابزار و نحوه گردآوری داده‌ها و متغیرهای تحقیق

به منظور تدوین مبانی نظری تحقیق از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است. همچنین مقالات داخلی مورد استفاده به عنوان داده‌های پژوهش، از طریق بانک

1- Institute for Scientific Information (ISI)

2- Erasmus

3- The Accounting Review

اطلاعات نشریات کشور^۱ و مقالات خارجی از طریق سایت‌های ساینس دایرکت^۲ و پروکوئست^۳ جمع‌آوری گردید و در صورت عدم وجود بخشی از مقالات داخلی مورد نیاز در سایت مگ ایران، از نسخه‌های کاغذی مجلات استفاده گردید.

متغیرهای تحقیق عبارتند از تئوری حسابداری، روش آرشویی تجربی، نفوذ مباحث مالی و اقتصادی و موضوعات حسابداری مالی که برای هر یک مدلی به شرح زیر در نظر گرفته می‌شود.

متغیر تئوری حسابداری: مقاله‌هایی که یکی از ۲ شرایط زیر را داشته‌باشند مصادیق تئوری دستوری حسابداری‌اند:

۱. حداقل یک ارجاع به تئوری حسابداری در آن‌ها وجود داشته‌باشد. حداقل یک ارجاع به تئوری حسابداری می‌تواند حداقل دارای یک ارجاع به ساختار تئوری حسابداری بلکوئی و یا حداقل یک ارجاع به یک بیانیه اصلی منتشره توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۴، انجمن حسابداران آمریکا^۵ و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی^۶ باشد. همچنین در صورتی که محدودیتی در شناسایی تئوری حسابداری وجود داشته‌باشد به بررسی عنوان مقاله، محتوا و نام تئوریسین‌های حسابداری می‌پردازیم.

۲. حداقل یک ارجاع به یک تئوریسین معروف در حوزه تئوری دستوری حسابداری در مقاله وجود داشته‌باشد.

متغیر روش‌های آرشویی تجربی: تحقیقات تجربی بر شناخت رابطه علت و معلولی بین متغیرها تأکید دارد و به مطالعه رابطه یک سویه و تأثیر مستقل (علت) بر متغیر تابع (معلول) اشاره دارد. همچنین این روش تحقیق در پایان به محقق به طور قاطع این اطمینان را خواهد داد که چنین رابطه‌ای وجود دارد یا ندارد. تحقیقات تجربی با استفاده از روش‌هایی همچون موردکاوی، بررسی، آرشویی بازار سرمایه، نظرخواهی، رفتاری

1- Magiran
2- Sciencedirect
3- Proquest
4- AICPA
5- AAA
6- FASB

و مطالعه رشته تجربی انجام می‌شود. روش غالب، آرشیوی است که منجر به کاهش تئوری گردیده‌است (مالکوم اسمیت ۲۰۰۳).

تحقیقات آرشیوی شامل منابعی است که بر اساس اسناد تاریخی، متون، مقاله‌ها، مجله‌ها، گزارش‌های سالانه شرکت‌ها و اطلاعات ارائه شده به وسیله شرکت‌ها می‌باشند. بنابراین دامنه این نوع تحقیقات از تجزیه و تحلیل بنیادی اطلاعات حسابداری تا تجزیه و تحلیل محتوایی مطالب ارائه شده (نوشتاری)، روش انتقادانه و سرانجام ارائه تئوری حسابداری کشیده می‌شود (مالکوم اسمیت ۲۰۰۳).

متغیر نفوذ علوم اقتصاد و مالی: درصد متغیر نفوذ علوم اقتصاد و مالی در مقالات برابر است با ارجاعات داده شده به منابع علوم اقتصاد و مالی در یک مقاله، تقسیم بر تمام ارجاعات همان مقاله می‌باشد.

متغیر موضوعات حسابداری مالی: از آنجایی که گرایش به سمت تحقیقات با موضوعاتی چون صورت‌های مالی، حسابرسی صورت‌های مالی و عکس‌العمل بازار سرمایه به اطلاعات حسابداری نهایتاً منتج به تئوری‌های اثباتی می‌شود، بنابراین منجر به کاهش تئوری‌های دستوری خواهد شد (الادیم ۲۰۱۰). لازم به توضیح است، پرداختن به موضوعات حسابداری مالی در واقع آزمون یک‌سری مدل‌های از قبل ایجاد شده‌است که تنها توسط محققان مختلف در جوامع آماری متفاوت تکرار و مورد آزمایش دوباره قرار می‌گیرد. بنابراین این نوع تحقیقات، هیچ آورده‌ی جدیدی برای تئوری حسابداری نخواهند داشت و به نوعی به تئوری‌های اثباتی می‌پردازند. لذا تحقیقاتی که گرایش به سمت موضوعات حسابداری مالی دارند منجر به کاهش تئوری دستوری حسابداری می‌شوند.

لذا موارد در نظر گرفته شده در این تحقیق در موضوعات حسابداری مالی عبارتند از صورت‌های مالی، حسابرسی صورت‌های مالی و عکس‌العمل بازار سرمایه به اطلاعات حسابداری به جز تحقیقات بازار سرمایه می‌باشند.

برای اندازه‌گیری هر یک از متغیرهای فوق‌الذکر، تک تک مقالات داخلی و خارجی موجود در نمونه مقاله، مورد بررسی قرار می‌گیرد. بدین ترتیب که هر مقاله در صورتی که دارای ویژگی‌های متغیرهای شناسایی شده در این تحقیق باشد، برای آن عدد یک و در غیر این صورت برای آن عدد صفر منظور می‌گردد. در نهایت اعداد

مذکور در هر متغیر جمع می‌گردند. نتایج حاصل از این بررسی، شامل فراوانی مطلق هر متغیر می‌باشد. برای دسته بندی، تلخیص و ایجاد پایگاه داده و همچنین جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق، از نرم افزار اکسل استفاده شد. برای آزمون فرضیه‌های مطرح در پژوهش، فراوانی‌های حاصل را به فراوانی نسبی تبدیل می‌نماییم تا از طریق آزمون نسبت موفقیت در دو جامعه به آزمون فرضیه‌ها بپردازیم.

نتایج روش‌های آماری پژوهش

پس از کدگذاری مقالات داخلی و خارجی، در نهایت اعداد مذکور در هر متغیر جمع می‌گردند. نتایج حاصل از این بررسی، شامل فراوانی مطلق هر متغیر می‌باشد. در جدول زیر نتایج فراوانی مطلق و نسبی متغیرهای تحقیق در مقالات داخلی و خارجی خلاصه شده است:

جدول ۱. فراوانی مقالات از منظر متغیرهای تحقیق

مقالات داخلی		مقالات خارجی		شرح
فراوانی نسبی	فراوانی مطلق	فراوانی نسبی	فراوانی مطلق	متغیرهای تحقیق
۷,۱٪	۲۴	۳۵,۳٪	۱۱۹	تئوری حسابداری
۶۰,۷٪	۲۰۵	۵۲,۲٪	۱۷۶	آرشیوی تجربی
۵۸,۰٪	۱۹۶	۴۹,۶٪	۱۶۷	نفوذ علوم اقتصاد و مالی
۴۱,۷٪	۱۴۱	۵۴,۹٪	۱۸۵	حسابداری مالی

آنچه که با بررسی جدول ۱ به خوبی نمایان است، این است که تئوری حسابداری در مقالات خارجی در مقایسه با مقالات داخلی به شکل محسوسی بیشتر مورد توجه قرار گرفته است. همچنین متغیرهای روش آرشیوی تجربی و نفوذ علوم اقتصاد و مالی در مقالات داخلی در مقایسه با مقالات خارجی از فراوانی مطلق و نسبی بالاتری برخوردارند. اما فراوانی متغیر موضوعات جذاب حسابداری مالی در مقالات خارجی نسبت به مقالات داخلی بیشتر می‌باشد.

آزمون فرضیه‌ها

آزمون فرضیه‌ها از طریق آزمون نسبت موفقیت در دو جامعه آماری و با سطح اطمینان ۰,۹۵ انجام می‌شود. سطح معنی‌داری، میزان خطایی است که در رد فرضیه صفر (H_0) مرتکب می‌شویم. هر چقدر این مقدار کمتر باشد، رد فرضیه صفر ساده‌تر می‌شود. در این مقاله، آزمون‌ها را در سطح اطمینان ۰,۹۵ (سطح معنی‌داری ۰,۰۵) بررسی می‌کنیم. با توجه به اینکه تعداد نمونه‌ی انتخاب شده از جامعه آماری بیشتر از ۳۰ می‌باشد، توزیع داده‌ها طبق قضیه حد مرکزی نرمال در نظر گرفته می‌شود. در این آزمون به کمک فراوانی‌های نسبی حاصل از دو دسته مقالات داخلی و خارجی و با استفاده از تفاضل نسبت موفقیت $\bar{p}_1 - \bar{p}_2$ ، فرضیه‌های تحقیق مورد بررسی قرار می‌گیرند. پس از محاسبه‌ی آماره Z با توجه به فرمول زیر، در صورتیکه مقدار آماره Z در ناحیه بحرانی قرار گیرد (بزرگتر از ۱,۶۴۵ باشد)، فرض H_0 رد و در نتیجه فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

$$Z = \frac{\bar{p}_1 - \bar{p}_2}{\sqrt{\frac{\bar{p}_1(1-\bar{p}_1)}{n_1} + \frac{\bar{p}_2(1-\bar{p}_2)}{n_2}}}$$

آزمون فرضیه اول

فرضیه اول: پرداختن به تئوری حسابداری در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی، کمتر است.

جدول ۱. آزمون فرضیه اول

آزمون Z	مقالات داخلی	مقالات خارجی	شرح
	P2	P1	متغیرهای تحقیق
۹,۴۶	۷,۱٪	۳۵,۰٪	تئوری حسابداری

مطابق فرمول از پیش گفته شده، مقدار آماره برابر ۹,۴۶ می‌باشد، لذا آماره Z (۹,۴۶) بزرگتر از ۱,۶۴۵ است. بنابراین فرضیه آماری صفر رد می‌شود و فرضیه اول پژوهش با سطح اطمینان ۰,۹۵ مورد تأیید قرار می‌گیرد.

آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم: در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی از "روش آرشویی تجربی"، بیشتر استفاده می‌شود.

جدول ۲. آزمون فرضیه دوم

آزمون Z	مقالات داخلی	مقالات خارجی	شرح
	P2	P1	متغیرهای تحقیق
-۲,۲۱	%۶۰,۷	%۵۲,۲	آرشویی تجربی

مطابق فرمول تعیین آماره Z و جدول ۳ به شرح بالا، مقدار آماره برابر ۲,۲۱۵- می‌باشد. آماره Z (۲,۲۱-) کوچکتر از ۱,۶۴۵- است. بنابراین فرضیه آماری صفر رد می‌شود و فرضیه دوم پژوهش با سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تأیید قرار می‌گیرد.

آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم: در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی "نفوذ علوم اقتصاد و مالی"، بیشتر است.

جدول ۳. آزمون فرضیه سوم

آزمون Z	مقالات داخلی	مقالات خارجی	شرح
	P2	P1	متغیرهای تحقیق
-۲,۲	%۵۸	%۴۹,۶	نفوذ علوم اقتصاد و مالی

بر اساس فرمول تعیین آماره Z و جدول ۴، مقدار آماره برابر ۲,۲۰۵- می‌باشد. آماره Z (۲,۲۰۵-) کوچکتر از ۱,۶۴۵- است. بنابراین فرضیه آماری صفر رد می‌شود و فرضیه سوم پژوهش با سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تأیید قرار می‌گیرد.

آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم: در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی "موضوعات حسابداری مالی"، بیشتر است.

جدول ۴. آزمون فرضیه چهارم

آزمون Z	مقالات داخلی	مقالات خارجی	شرح
	P2	P1	متغیرهای تحقیق
۳,۴۶	%۴۱,۷	%۵۴,۹	حسابداری مالی

بر اساس فرمول تعیین آماره Z و جدول ۵، مقدار آماره برابر ۳,۴۶ می‌باشد. لذا آماره Z (۳,۴۶) بزرگتر از ۱,۶۴۵- است. بنابراین فرضیه آماری صفر را نمی‌توان رد نمود و فرضیه چهارم پژوهش مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

بررسی روند تاریخی فراوانی متغیرهای تحقیق در مقالات داخلی و خارجی

در اینجا روند تاریخی فراوانی تئوری حسابداری، روش آرشویی تجربی، نفوذ علوم اقتصاد و مالی و موضوعات حسابداری مالی را در طی سال‌های ۱۳۷۱ الی ۱۳۹۰ برای مجله‌ی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی در داخل و بین سال ۱۹۹۳ تا تاریخ ۲۰۱۲/۰۳/۲۰ برای مجله بررسی حسابداری در آمریکا را بررسی می‌نماییم. برای دستیابی به روند تاریخی فراوانی این متغیرها ابتدا در مجله‌ی داخلی، فاصله‌ی زمانی سال‌های ۱۳۷۱ الی ۱۳۹۰ را به ۳ دوره (سال‌های ۱۳۷۱ الی ۱۳۷۶، ۱۳۷۷ الی ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۰) و برای مجله‌ی خارجی، فاصله‌ی زمانی سال ۱۹۹۳ تا تاریخ ۲۰۱۲/۰۳/۲۰ را به ۳ دوره (سال‌های ۱۹۹۳ الی ۱۹۹۸، ۱۹۹۹ الی ۲۰۰۵ و ۲۰۰۶ الی ۲۰۱۲) تقسیم می‌نماییم. جدول زیر فراوانی متغیرها را در دوره‌های زمانی متفاوت برای مجله‌ی داخلی و خارجی به خوبی نشان می‌دهد:

جدول ۵. سیر تاریخی فراوانی متغیرهای تحقیق در مقالات داخلی و خارجی

مجله بررسی حسابداری آمریکا			مجله‌ی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی			شرح
۲۰۱۲-۲۰۱۳	۲۰۰۵-۱۹۹۹	۱۹۹۸-۱۹۹۳	۱۳۹۰-۱۳۸۵	۱۳۸۴-۱۳۷۸	۱۳۷۳-۱۳۶۷	متغیرهای تحقیق
۲۷	۴۴	۴۸	۳	۸	۱۳	تئوری حسابداری
۵۰	۶۲	۶۴	۱۳۳	۵۵	۱۷	آرشیوی تجربی
۴۵	۶۸	۵۴	۱۱۸	۵۱	۲۷	نفوذ علوم اقتصاد و مالی
۶۲	۷۴	۴۹	۷۵	۴۳	۲۳	حسابداری مالی

همانطور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود، در مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، از تعداد مقالاتی که به تئوری حسابداری می‌پردازند، در طول زمان کاسته شده است. به طوریکه تعداد متغیر تئوری حسابداری در بین سال‌های ۷۱ الی ۷۶ بیشتر از سال‌های ۷۷ الی ۸۴ و تعداد این متغیر در بین سال‌های ۷۷ الی ۸۴ بیشتر از سال‌های ۸۵ الی ۹۰ می‌باشد. همچنین با وجود اینکه پرداختن به تئوری حسابداری در تحقیقات حسابداری خارجی در مقایسه با تحقیقات داخلی، بیشتر است، لکن در طول زمان روند نزولی تعداد متغیر تئوری حسابداری در تحقیقات خارجی، با شیب کمتری نسبت به مقالات داخلی، تکرار می‌شود.

همچنین در مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، متغیرهای روش آرشیوی تجربی، نفوذ علوم اقتصاد و مالی و متغیر موضوعات حسابداری مالی در طول زمان افزایش یافته است. افزایش در این متغیرها، خود مزید بر کاهش تئوری حسابداری در طول زمان می‌باشد.

در خصوص مجله بررسی حسابداری آمریکایی، متغیرهای روش آرشیوی تجربی و نفوذ علوم اقتصاد و مالی در طول زمان کاهش یافته است و متغیر موضوعات حسابداری مالی در دوره دوم (۱۹۹۹ الی ۲۰۰۵) نسبت به دوره اول (۱۹۹۳ الی ۱۹۹۸) افزایش و سپس دوره سوم (۲۰۰۶ الی ۲۰۱۲) نسبت به دوره دوم کاهش یافته است.

بحث و نتیجه‌گیری

نتیجه بررسی فرضیه اول تحقیق از طریق آزمون نسبت موفقیت در دو جامعه، به معنی آن است که، پرداختن به تئوری حسابداری در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی، کمتر است. این موضوع می‌تواند حاکی از افزایش متغیرهای در نظر گرفته شده در این تحقیق، در مطالعات ایرانی نسبت به مطالعات خارج از کشور باشد. در نتیجه تعداد اندکی از مقالات داخلی، ویژگی‌های تحقیقات تئوریکالی را دارا می‌باشد.

نتیجه اثبات فرضیه دوم مقاله، این است که در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی از "روش آرشویی تجربی"، بیشتر استفاده می‌شود. بنابراین در تحقیقات حسابداری ایرانی، به نسبت استفاده بیشتر از این روش تحقیق، از تحقیقات با مضامین تئوری دستوری حسابداری کمتری برخوردار می‌باشیم. همچنین فراوانی این روش در تحقیقات داخل کشور، نشان‌دهنده این است که بیش از نیمی از مقالات داخلی، به دلیل سهولت دسترسی به داده‌های پس رویدادی و تجربی، افزایش پایگاه‌های اطلاعاتی و نرم افزارهای داده‌ها به کمک سیستم‌های رایانه‌ای، از روش آرشویی تجربی استفاده می‌نمایند.

نتیجه‌ی اثبات فرضیه سوم نشان می‌دهد در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی "نفوذ علوم اقتصاد و مالی"، بیشتر است. در واقع فراوانی بیش از ۵۰ درصدی این فاکتور در مقالات داخلی، منعکس کننده‌ی این واقعیت است که علوم اقتصاد و مالی در مقالات منتشره در ایران بیش از آنچه حسابداران متصورند، نفوذ دارند. این موضوع می‌تواند موکد عدم پرداخت به تئوری حسابداری توسط محققان ایرانی و فقدان تئوریسین‌های دستوری در ایران علی‌رغم توسعه و افزایش تعداد تحقیقات انجام شده در سال‌های اخیر باشد. به نظر می‌رسد، تحقیقات تئوریکالی حسابداری، قربانی استفاده از رایانه و راحت طلبی محققان این رشته گردیده‌است.

نتیجه عدم تأیید فرضیه چهارم تحقیق، بدین معنی است که در تحقیقات حسابداری در ایران در مقایسه با تحقیقات خارجی "موضوعات حسابداری مالی"، کمتر استفاده می‌شود. لازم به توضیح است که موارد در نظر گرفته‌شده‌ی تحقیق در موضوع

حسابداری مالی عبارتند از صورت‌های مالی، حسابرسی صورت‌های مالی و عکس-العمل بازار سرمایه به اطلاعات حسابداری به جز تحقیقات بازار سرمایه می‌باشند. بنابراین تحقیقات بازار سرمایه به عنوان یک موضوع مجزا قابل بررسی خواهد بود و در فاکتورهای در نظر گرفته شده‌ی این تحقیق وجود ندارد. لذا با توجه به عدم اثبات این فرضیه، لازم به ذکر است، تحقیقات حسابداری مورد بررسی در ایران به طور فزاینده‌ای شامل تحقیقات بازار سرمایه به ویژه در بین سال‌های ۸۵ تا ۹۰ بوده است، بطوریکه از رسالت اصلی خود در حرفه حسابداری عقب مانده است و به وسیله‌ای جهت آزمون فرضیات بازار سرمایه و علوم اقتصادی تبدیل گردیده است.

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیات در این مقاله، پیشنهاد می‌گردد، اساتید، دانشجویان و محققان بیش از پیش در جهت ارتقاء تئوری حسابداری و تحقیقات تئوریکالی برای رشد حسابداری و گزارشگری مالی گام بردارند و تلاش نمایند تا تحقیقات حسابداری، رسالت اصلی خود را در حرفه حسابداری به انجام رسانند. همچنین می‌توان در تحقیقی با داشتن نمونه‌ای فراگیر دقیقاً مشخص نمود که هر یک از تئوری‌های اثباتی منبعث از کدام تئوری علوم اقتصاد و مالی است.

منابع و مأخذ

۱. آذر، عادل، منصور، مؤمنی. (۱۳۹۰). *آمار و کاربرد آن در مدیریت*، تهران: انتشارات سمت.
۲. اسمیت، ملکام. (۱۳۹۰). *روش تحقیق در حسابداری*، (علی پارسیان)، تهران: ترمه.
۳. اعتمادی، حسین و حسین فخاری. (۱۳۸۳). *تبیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی حسابداری*، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۵، بهار ۱۳۸۳، ص ۳ تا ۲۷.
۴. بازرگان، عباس. (۱۳۷۶). *روش‌های تحقیق در علوم رفتاری*، تهران: انتشارات آگاه.
۵. بدری، احمد و محمد امین قهرمانی. (۱۳۹۱). *هموارسازی سود و هزینه حقوق مالکانه: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران*، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۵، پاییز ۱۳۹۱، ص ۲۳ تا ۴۷.
۶. پادپار، آذر. (۱۳۸۰). *بررسی پراکندگی پایان‌نامه‌های تحصیلی حسابداری با تاکید بر الگوهای موجود و کاربرد روش‌های تحقیق در آنها*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، تابستان ۱۳۸۰.
۷. پور عزت، علی اصغر، پریرضا رضایی و حمیدرضا یزدانی. (۱۳۸۸). *بررسی موانع نظریه پردازی در قلمرو علوم اجتماعی*، نشریه مدیریت بازرگانی، شماره ۲، بهار و تابستان ۱۳۸۸، ص ۴۷ تا ۶۲.
۸. حسن پور، شیوا و رضا جان جانی. (۱۳۹۱). *گزینش مدلی کارآمد برای پیشبینی سود بر اساس مقایسه مدل‌های مربوط در شرکتهای پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران*. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۵، پاییز ۱۳۹۱، ص ۱۳۷ تا ۱۵۷.
۹. دیانتی دیلمی، زهرا و راضیه بردبار. (۱۳۹۲). *مطالعه تطبیقی روش‌شناسی مقالات حسابداری در مجلات معتبر داخلی و خارج از ایران*، مجله حسابداری و حسابرسی مدیریت، پاییز ۱۳۹۲.
۱۰. مهام، کیهان و علی محمد علی محمدی، *رابطه بین وضعیت پرداخت سود سهام و کیفیت سود*، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۴، تابستان ۱۳۹۱، ص ۱۲۹ تا ۱۴۹.
۱۱. نمازی، محمد و امین ناظمی. (۱۳۸۷). *مروری بر پژوهش‌های حسابداری انجام شده در بورس اوراق بهادار تهران*، مجله توسعه و سرمایه، سال اول، شماره ۲، پاییز و زمستان ۱۳۸۷.

۱۲. نمازی، محمد و امین ناظمی. (۱۳۸۴). *بررسی تحلیلی تحقیقات انجام شده در بورس اوراق بهادار تهران*، دو فصلنامه تحقیقات مالی، شماره ۱۹، بهار و تابستان ۱۳۸۴، ص ۱۳۵ تا ۱۶۶.
۱۳. ولک، هری آی، ال واد، جیمز، ترنی، مایکل جی. (۱۳۸۷). *تئوری حسابداری*، (کرمی، غلامرضا، تاجیک، کامران)، نشر نگاه دانش. (۲۰۰۴).
14. Al-Adeem, Khalid Rashid. *Accounting Theory: a Neglected Topic in Academic Accounting Research*, 2010. On line <http://www.amazon.com/Accounting-Theory-Neglected-Academic-Research/dp/3838339169>.
15. Archer, S. (1993). *On the methodology of constructing a conceptual framework for financial accounting*, London: Routledge.
16. Ball, R. and Brown, P. (1968). *An empirical evaluation of accounting income Numbers*. Journal of Accounting Research, autumn. 6 (2): 156-178.
17. Belkaoui, A. R. Chan, J. L. (1988). *Professional value system of academic accountants: An empirical inquiry*, Advances in Public Interest Accounting, 2:1-28.
18. Belkaoui, A. R. (2004). *Accounting Theory* (5th Ed). London: Thomson.
19. Bouillon, M; S. Ravenscroft (2010). *Undergraduate preparation and dissertation methodologies of accounting Phds over the past 40 years*. Global Perspectives on Accounting Education. 7, 19-29.
20. Chatfield, M. (1977). *A History of Accounting Thought*, Huntington (Revised edition). NY: Robert E. Krieger Publishing Company.
21. Coyne, J. G.; Summers, S. L.; Williams, B.; and Wood, D. A. (2010). *Accounting program research rankings by topical area and methodology*. Issues in Accounting Education. 25 (4): 631-654.
22. Coetsee, Daniël; Stegmann, Nerine (2012). *A profile of accounting research in South African accounting journals*. Meditari Accountancy Research. Vol. 20 Iss, 2, pp.92 – 112.
23. Demski, J. S. (2007). *Is accounting an academic discipline?*. Accounting Horizons. 21 (2): 153-157.
24. Fleming, R. J.; Graci, S. P.; Thompson, J. E. (2000). *The dawning of the age of quantitative/empirical methods in accounting research: Evidence from the leading authors of The Accounting Review, 1966-1985*. The Accounting Historians Journal. 27 (1), 43-72.
25. Fogarty, T. J. (2006). *Publishing in academic accounting: Practical advice and healthy iconoclasm*. Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods, London: Spiramus. In Z. Hoque (ed.) pp.512-534.
26. Heck, J.; Jensen, B. (2007). *An analysis of the evolution of research contributions by The Accounting Review, 1926-2005*. Accounting Historians Journal. December. 34 (2), 109-142.
27. Hopwood, A. G. (1987). *The archeology of accounting systems*. Accounting Organizations and Society. 12 (3), 207-234.
28. Hopwood, A. G. (2007). *Whither accounting research*. The Accounting Review. 82 (5), 1365-1374.

29. Ijiri, Y. (1967). *The Foundations of Accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and Behavioral*, Englewood. NJ: Prentic-Hall Inc.
30. King, T. A. (2006). *More than a Numbers Game: A Brief History of Accounting*, Hoboken. NJ: J. Wiley & Sons Inc.
31. Lev, B. (1998). *On the usefulness of earnings and earnings research: Lessons and directions from two decades of empirical research*. Journal of Accounting Research. Current Studies on the Information Content of Accounting Earning, 27,153-192.
32. Oler et al. (2010). *characterizing accounting research*. Accounting Horizons. 24 (4), 635-670.
33. Oler, D. K.; Oler, M. J.; Skousen, C. J. *Characterizing accounting research*. Social Science Network Research (SSRN). (2008). On line at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1121956>.
34. Smith, M. (2003). *Research Methods in Accounting*. London: SAGE Publication.
35. Stephens, N.M.; summers, S.L.; Williams, B.; Wood, D.A. (2011). *Accounting doctoral program rankings based on research productivity of program graduates*. Accounting Horizons.
36. Tuttle, B; Dillard, J. (2007). *Beyond competition: Institutional isomorphism in the U.S. accounting research*. Accounting Horizons. December, 21, 4, 387-409.
37. Watts, R. L.; and Zimmerman, J. L (1978). *Positive accounting theory for the determination of accounting*. The Accounting Review. January, 53, 1,112-134.
38. Wheeler, J. T. (1970). *Accounting theory and research in perspectives*. The Accounting Review. 45, 1, 1-10.
39. Hahn, William (2007). *Accounting research: An analysis of theories explored in doctoral dissertations and their applicability to Systems Theory*. Accounting Forum. 305-322.
40. Wolk, H. I.; Dodd, J. L; Tearney, M. G (2004). *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment* (6th Ed).
41. Wright, A. W. (1914). *Theory and practice*. Journal of Accountancy. 431-434.
42. Zeff, S. A. (1989). *Recent trends in accounting education and research in the USA: Some implication for UK academics*. British Accounting Review. 21,159-176.
43. Zeff, S. A. (2008). *Major changes in the accounting academy since the 1960s*. Unpublished Document Obtained through Dr. Timothy J. Fogarty, Department of Accountancy, Weatherhead School of Management, Case Western Reserve University. Cleveland, Ohio. February, 2.