

فلسفه حسابداری

موسی بزرگ اصل

چکیده مقاله

در این مقاله، فلسفه حسابداری، علم بودن یا فن بودن آن، مورد نقد و بررسی قرار گرفته است. در این بررسی، با استفاده از نظرات عالمان و با تکیه بر استدلال‌های آنان سعی شده تا تعریفی علمی از حسابداری ارائه شود. همچنین در این مقاله ضرورت همبستگی بین تحقیقات حسابداری و حسابداری در عمل مورد تأکید قرار گرفته تا زمینه لازم برای تدوین تئوری معتبر حسابداری فراهم شود.

واژه‌های کلیدی

روش شناسی حسابداری - فلسفه علم - استنباط علمی - تحقیقات حسابداری - جابجایی حسابداری.

مقدمه

حسابداران و کسانی که در حوزه حسابداری به تحقیق و تفحص می‌پردازند معمولاً با این سؤال مواجه می‌شوند که حسابداری چیست؟ آیا علم است یا فن؟ کسانی که در ایران به رشته حسابداری وارد می‌شوند معمولاً اولین کتابی که به آنها معرفی می‌شود جلد اول کتاب اصول حسابداری، تألیف دکتر عزیز نبوی است. در صفحات اول این کتاب آمده است:

«برخی به غلط حسابداری را علم می‌خوانند؛ در صورتی که علم عبارت است از دانستنی قابل اثبات به روش عینی و قابل اعتماد مبنی بر مشاهده و آزمایش. حسابداری دارای چنین خصوصیتی نیست. اصول و موازین و ضوابط حسابداری مقبولیت عامه می‌یابد و عملاً سرمشق و راهنمای اهل فن قرار می‌گیرد»^۱.

این نظر قاعدتاً متأثر از فلسفه حاکم در آن زمان بوده است. تعریفی که آقای نبوی از علم ارائه کرده است منحصر به علوم تجربی است و با این تعریف نمی‌توان بر دانشهای انسانی نام علوم انسانی گذاشت. این فلسفه نشأت گرفته از قرن نوزدهم است.

«این قرن، قرن غرور علم تجربی است. پیروزیهای علوم در این قرن به خوبی نمایان بود اما نارسائیهای آن هنوز برای همه مشهود نبود. دکارت گفته بود به من امتداد و حرکت بدهید جهان را می‌سازم و لایلاس می‌گفت حرکت امروز ذرات جهان را معین کنید تا من همه آینده بشریت را پیش‌بینی قطعی کنم. پوزیتیویسم در این چنین قرنی و در قلب چنین فضایی پرورش یافت. اندیشه مادر این مکتب این بود که بشر جز به دانش تجربی راه به دانش دیگری ندارد»^۲.

مرکز تحقیقات کامپیوتر علوم اسلامی

چنین بود که لقب پر حرمت و کوینده علمی ظاهر شد. علم وجودی استوار و پر قدرت یافت و لقب علمی چون نشانی جاودانه شد که بر هر چه حک می‌کردند از نقد و اعتراض مصون می‌ماند. و به قول مولوی:

خاتم ملک سلیمان است علم جمله عالم صورت و جان است علم
البته در حال حاضر این تصویر از علم وارونه شده و هیبت دیگری بر خود گرفته است تا جایی که پوپر تمام قوانین علمی تجربی را حدسهای ابطال پذیر می‌نامد. مولوی در مورد عجز

۱- عزیز نبوی، «اصول حسابداری (جلد اول)»، تهران، فروردین، ۱۳۷۳، چاپ مکرر، ص ۶.

۲- عبدالکریم سروش، «علم چیست، فلسفه چیست؟»، تهران، پیام آزادی، ۱۳۶۱، چاپ دوم، ص ۱۲.

و ناتوانی بشر می‌گوید:

هر چه کردند از علاج و از دوا گشت رنج افزون و حاجت ناروا

ماهیت موضوع

فلسفه حسابداری چیست و چه تفاوتی با حسابداری دارد؟ حسابداری به مسائلی در مورد نحوه شناسایی، اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات مالی می‌پردازد. پژوهش در رابطه با اثر اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیریهای اقتصادی، پژوهش در حوزه داخلی حسابداری است. در حال حاضر افرادی وجود دارند که عالمان علم حسابداری خوانده می‌شوند اما با این وجود می‌توان علم بودن یا نبودن حسابداری را مورد سؤال قرار داد. اینها سؤالاتی نیستند که در حوزه علم قرار گیرند بلکه پرسشهایی می‌باشند در باره این علم. این پرسش نوعی پرسش فیلسوفانه است که حسابداری را به عنوان یک وجود کلی بررسی می‌کند. بعد از اینکه افرادی در جامعه، حسابدار نامیده شدند و به کار حسابداری و پژوهش در باره اصول و روشهای حسابداری پرداختند آنگاه سؤالاتی از قبیل سؤال فوق پیش می‌آید. این سؤالات درجه اول و ناظر به حقایق عینی نیست بلکه سؤالاتی است درجه دوم و ناظر به مفاهیم ذهنی.^۱ سؤالات درجه دوم بدین دلیل فلسفی‌اند که پاسخ آنها را با توسل به روشهای مخصوص کشف واقعیات خارجی نمی‌توان بدست آورد؛ چون وقتی می‌پرسیم آیا علم حسابداری واقعاً علم است یا خیر، اشکال ما بر سر امور عینی نیست بلکه بر سر آن است که امور عینی را چگونه باید تحدید و توصیف کرد، در باره آن چه باید گفت، در باره آن چه باید خواند و چه روشهایی را باید برای پژوهش در این حوزه بکار گرفت.

تلاش برای سازگار کردن حسابداری با الگوهای علمی

بعضی از پژوهشگران رشته حسابداری، از نظریات فلاسفه کمک گرفته و سعی نموده‌اند

۱- آلن راین، «فلسفه علوم اجتماعی»، ترجمه عبدالکریم سروش، مؤسسه فرهنگی صراط، چاپ سوم، بهار ۷۲، ص ۵.

شباهت حسابداری با الگوهای علمی را تبیین و ترسیم کنند. آنچه که از مطالعه مقالات و کتب موجود برداشت شده این است که تلاش زیادی برای مقایسه و تشبیه نظریات حسابداری با ساختار انقلابهای علمی کوهن صورت گرفته است. بر اساس نظریه آقای کوهن دانشمندان هر رشته نسبت به مفاهیم و نظریات خاصی در برهه‌ای از زمان اتفاق رأی و نظر دارند و در سیطرهٔ این چارچوب، مسائل خود را مطرح کرده و برای یافتن راه حل نیز در همان چارچوب حرکت می‌کنند. تا زمانی که این چارچوب یا سرمشق^۱ حلال مسائل علم است مشکلی بوجود نمی‌آید، اما، ممکن است مسائل خلاف قاعده‌ای بروز کند که نظریات و تئوریهای قبلی را نقض کند. در اینجا مناقشه میان متفکران شروع می‌شود و نظریه‌های جدیدی بوجود می‌آید و سرانجام نظریه قدر سایر نظریات را از میدان بدر می‌کند و خود بر جای آنها می‌نشیند. آقایان ولز و بلکوئی در باب سازگاری حسابداری با الگوی کوهن نظریاتی ابراز کرده‌اند.

آقای ولز^۲ در مقاله‌ای با عنوان انقلاب در تفکر حسابداری بیان کرده است که در صحنه مناقشه حسابداری چهار مکتب فکری در مورد اندازه‌گیری داراییها وجود دارد:^۳

الف - حسابداری مبتنی بر سطح قیمتها (یا قدرت خرید جاری)

ب - حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده جایگزینی

ج - حسابداری مبتنی بر ارزش از دست رفته

د - حسابداری مبتنی بر ارزش جاری.

آقای بلکوئی در کتاب تئوری حسابداری نیز این مسأله را مطرح و نهایتاً حسابداری را علم چند سرمشقی معرفی کرده است، اما، سرمشقه‌های آقای بلکوئی به گونه‌ای مطرح شده که با مکاتب فکری آقای ولز متفاوت است.

1-Paradigm

2-M. C. Wells

۳- کامبیز فرغاندوست حقیقی، «انقلاب در تفکر حسابداری و مفهوم ابر تئوری»، بررسیهای

حسابداری، شماره ۴، تابستان ۱۳۷۲، ص ۳۰-۴.

در حوزه فلسفه علوم، نظر آقای کوهن فقط یکی از نظریات موجود است. به جز آقای کوهن سرمشق را افراد دیگری مطرح نکرده‌اند و مخالفان زیادی هم دارد. اما فرض کنیم که نظر آقای کوهن تنها نظر موجود در مورد فلسفه علم است. آیا نظریات و تئوریهای حسابداری با این چارچوب سازگار است یا خیر؟

آقای کوهن نگفته است که رقابت میان نظریه‌ها تا ابد ادامه دارد بلکه دوران رقابت، یک دوره گذرا و موقتی است و بعد از مدت زمانی الگوی برنده مشخص و حاکم خواهد شد. اما در حسابداری چنین اتفاق نظری وجود ندارد و تاکنون بوجود نیامده است و شاید هرگز بوقوع نپیوندد.

آیا نظریه پردازان حسابداری همیشه باید در میدان نبرد باشند و از پیروزی هیچ خبری نباشد. نبرد بی حاصل و مستمر با چارچوب آقای کوهن ناسازگار است و باید برای این مسأله چاره دیگری جست و یا اینکه حداقل نظریات دیگران را هم مطرح کرد.

البته توان و دانش نگارنده برای روشن کردن جایگاه حسابداری در مجموعه علوم و روش شناسی حسابداری بسیار ناچیز است و این مقاله فقط فتح بابی است برای این موضوع بسیار مهم و ذهن آزار.

مرکز تحقیقات کامپیوتر علوم اسلامی

علم از دیدگاه دورکیم

آقای دورکیم می‌گوید اگر قرار است علم جامعه شناسی داشته باشیم این علم باید دو چیز داشته باشد یکی موضوع و دیگری روش متناسب با موضوع.^۱ نخست در باره موضوع بحث می‌کنیم. دورکیم دو ادعا دارد یکی استقلال موضوع از شخص عالم و دوم وجود موضوع مستقل در خارج.

در استقلال موضوع از شخص عالم، مناقشه چندان وجود ندارد یعنی تا موضوع از شخص عالم مستقل نباشد پژوهش ممکن نیست. البته این فاصله، فاصله بدنی نیست بلکه

۱ - عبدالکریم سروش، «درسهایی در فلسفه علم الاجتماع»، تهران، نشر نی، چاپ اول،

فاصله ذهنی و ادراکی است.

اما در رابطه با وجود موضوع مستقل در خارج، وحدت نظر وجود ندارد. می‌گویند لازم نیست حتماً وحدت موضوع وجود داشته باشد تا زمینه ایجاد علم شود. اما اگر وجود داشته باشد زمینه یک علم بسیار دقیق حاصل می‌شود مثل علم فیزیک.

آیا ما پدیده‌هایی بنام پدیده‌های حسابداری داریم تا اینکه بتوانیم گرد آن جمع شویم و تحقیق کنیم و رشته خود را یک رشته علمی بنامیم؟ حسابداری با رویدادها و فعالیت‌های اقتصادی سر و کار دارد. ما نمی‌توانیم یک موضوع یا پدیده مستقل خارجی مختص به حسابداری پیدا کنیم و آن را پدیده حسابداری بنامیم.

آقایان نابل و نیس ونگر (۱۹۶۱) گفته‌اند: فرایند حسابداری در مرحله اول با واحد تجاری به عنوان یک واحد اقتصادی مولد سر و کار دارد و فقط در مرحله بعد به سرمایه‌گذار به عنوان مدعی داراییها می‌پردازد.^۱ به نظر آقای ساتوز^۲ هدف اصلی حسابداری ارائه اطلاعات در مورد ماهیت و اهمیت معاملات اقتصادی به اشخاص ذی‌نفع است.

از این تعاریف و سایر تعاریف در زمینه حسابداری می‌توان به این نکته پی برد که از جهت موضوع نمی‌توان در جهت علم نامیدن حسابداری حرکت کرد. حسابداری با رویدادها و فعالیت‌های اقتصادی سر و کار دارد، این فعالیتها و رویدادها ماحصل رفتارهای اقتصادی بشر بویژه در قالب واحدهای تجاری است. خرید و فروش کالا یکی از فعالیت‌های مهم افراد و واحدهای تجاری است. این فعالیتها خودبخود پدیده حسابداری تلقی نمی‌شود و مختص به حوزه حسابداری نیست. در حوزه علم طبیعی جاذبه زمین یک پدیده‌ای است که در حوزه علم فیزیک است و مطالعه علمی مرتبط با جاذبه جزء مطالعات علم فیزیک طبقه‌بندی می‌شود. شاید گفته شود حسابداری با جنبه مالی رویدادهای اقتصادی درگیر است. اما، مطالعه این جنبه از رویدادهای اقتصادی نیز مختص حسابداری نیست و در حوزه علم

1- R. J. Chambers, *An Accounting Thesaurus: 500 Years of Accounting*, (Elsevier Science Ltd, 1995), P. 36.

2- Mathews

اقتصاد هم به این مسائل پرداخته می‌شود. در نتیجه از نقطه نظر موضوع و از نظر فلسفی نمی‌توان حسابداری را علم دارای موضوع نامید، اما به عقیده فلاسفه وجود موضوع خارجی ویژه ضرورت ندارد.

معیار دیگری که بعضی از علما برای تعریف علم عرضه کرده‌اند تعریف به غایت است یعنی لازم نیست آن را بر حسب موضوع تعریف کنیم بلکه آن را به غایت تعریف کنیم یعنی بگوییم: «مجموعه مسائلی که رو به غایت واحدی دارند و منظور واحدی را برآورده می‌کنند».

می‌توان از جهت غایت تعریفی علمی برای حسابداری ارائه کنیم. هدف حسابداری تهیه اطلاعات مالی مفید برای تصمیم‌گیری است و شاید این منطقی‌ترین و حقیقی‌ترین غایتی است که بتوان برای حسابداری ترسیم کرد. حال که مناقشه «موضوع» به انتها رسید و از حسابداری تعریفی علمی بر مبنای غایت صورت پذیرفت نوبت به روش علمی و جایگاه آن در علوم انسانی می‌رسد.

مرکز تحقیقات کامپیوتر علوم اسلامی

روش علمی

آقای بلاگ می‌گوید مشخصه بارز علم، روش تدوین و آزمون فرضیات آن است نه موضوع مربوطه.^۱ به نظر آقای کوهن روش علمی عبارت است از تلاش سیستماتیک برای حذف سم خطا از دانش مشترکمان.

روشهایی که پایه تحقیقات و پژوهشهای علمی و دستیابی به نظریات معتبر علمی می‌شود روش علمی نامیده می‌شود. اما این روشها کدامند و آیا می‌توان در حسابداری از این روشها بهره‌مند شد؟ با توجه به این که واژه علم بیشتر به علوم طبیعی اطلاق می‌گردد باید ببینیم این علوم چه روشی را مبنای کار خود قرار داده‌اند. ویژگیهای روش علوم تجربی به شرح زیر

۱- عبدالکریم سروش، «درسهایی در فلسفه علم الاجتماع»، ص ۱۲۰.

2- R. J. Chambers, Thesaurus An Accounting, P. 775.

عنوان شده است:

«۱- روش علم تجربه و مشاهده است اما نه تجربه شخصی و درونی بلکه تجربه‌ای که در دسترس همگان باشد. تجربیات باید تکرارپذیر باشد به طوری که همه بتوانند در آزمون آن مشارکت کنند. اموری که تنها یک بار اتفاق می‌افتد و یا اموری که تجربه آنها همگانی شدن نیست، از قلمرو کاوشهای علمی بیرون می‌ماند. تجربه علمی مشتمل بر حذف و تغییر عوامل است. روح یا خدا یا ملائکه را که غیر مادی‌اند نمی‌توان با حفظ شرایط بدن یا جهان حذف یا اضافه کرد. تجربه، تور علم است اما با این تور نمی‌توان به شکار همه چیز رفت.

۲- کاوش تجربی همیشه به دنبال فرضیه‌ای است که شخص در ذهن دارد. ماهیت روش علمی گزینشی است یعنی هیچکس نمی‌تواند به قصد فهمیدن کل جهان اقدام کند. بلکه همواره با داشتن مسأله‌ای گزیده و فرضیه‌ای گزیده دنبال پاسخ می‌گردد. فرضیه میدان کاوش را روشن می‌کند.»

۳- استباط نتایجی از این فرضیه که به طریق مشاهده قابل آزمون باشد.^۲ این روش همان روش استقراء است که در زمان ارسطو به حوزه علم وارد شده است و می‌توان گفت مهمترین پیشرفتهای بشر در عرصه حاکمیت بر طبیعت بر همین روش استوار است. این روش منجر به قانونهای علمی شده است که این قانونها مبنای روش قیاسی نیز می‌باشد. یعنی کبرای قیاس در مواردی از روش استقراء نشأت گرفته است. پس روش اصلی علمی همان روش استقراء است اگر چه این روش بدون اشکال نیست. یکی از موارد اشکال روش استقراء که توسط آقای برتراند راسل معرفی شده است تعمیم نتیجه به مواردی است که آزموده نشده‌اند. آنچه عملاً به تجربه رسیده خیلی کمتر از مقداری است که در تصور انسان بگنجد. تغییر نظریه دانشمندان در مورد جاذبه (از ارسطو تا انیشتین) شاید معلول همین نقص روش استقراء باشد.

۱- عبدالکریم سروش، «علم چیست، فلسفه چیست؟»، ص ۳۵.

۲- برتراند راسل، «جهان بینی علمی»، ترجمه حسن منصور، تهران، دانشگاه تهران،

آیا استفاده از روش علوم طبیعی در حوزه علوم انسانی امکان پذیر است؟ در این رابطه فلاسفه با هم اختلاف نظر دارند عده‌ای حامی وحدت روشی شناسی و عده دیگر مخالف آن هستند. البته دانستن جواب اینگونه سؤالات که به عهده فلسفه علم است اهمیت زیادی دارد چراکه باید بدانیم برای حل مسائل خود از چه روشی باید استفاده کرد و کدام راه را باید طی نمود.

«تجربی مذهب‌ان کلاسیک معتقدند که علی‌الاصول فرقی میان تحقیق در پدیدارهای اجتماعی و پدیدارهای طبیعی نیست. قائلان به این نظر، مدعی وحدت روش شناسی در سراسر علوم طبیعی‌اند و علوم اجتماعی را هم به قوت در میان علوم طبیعی می‌نشانند. در سالهای اخیر، فیلسوفانی که اصحاب و اولیاء «دانشنامه علم واحد»‌اند، صابرتین متافیزیسین‌های مدافع این نهضت فکری بوده‌اند. ولی، البته اصول اساسی آن را میل مدتها قبل، یعنی در ۱۸۴۳ در نظام منطق، صورت بندی و پی‌ریزی کرده بود. از نظر میل هر پدیداری که نظمی رفتاری نشان دهد موضوع مناسبی برای علم تجربی است.

وی همه پدیدارهای طبیعی و از آن جمله رفتارهای انسانی را چنین می‌انگاشت: دو گونه پدیدار، یکی طبیعی و دیگری غیر طبیعی که نداریم. همه پدیدارها در نهایت تن به تبیین علی مبتنی بر استقراء خواهند داد».

می‌گویند اگر سرما می‌تواند علت تشکیل یخ باشد، تصمیم هم می‌تواند موجب صدور فعلی گردد. در هر دو مورد قوانین فراگیر درکارند و در هر دو مورد هم علیت برقرار است و این امر در سراسر علوم اجتماعی جاری و صادق است.

البته تجربی مذهب‌ان کلاسیک می‌گویند پدیدارهای انسانی و اجتماعی فراوان‌اند، و به دشواری تن به اندازه‌گیری می‌دهند. لذا برای محققانی که می‌خواهند تأثیر نسبی و یا سهم ویژه علل را برآورد کنند، صعوبت بسیار می‌آفرینند، مگر اینکه در شرایط محدود و ساده و

مصنوعی انجام پذیرد.

می‌توان گفت حسابداری از یک جنبه نسبت به سایر علوم انسانی برتر است یعنی راحتتر می‌تواند روش علوم تجربی را بکارگیرد. حسابداری به طور عمده با اطلاعات و داده‌های کمی سر و کار دارد و این داده‌های کمی تا حد زیادی جدای از انسانها قابل آزمون و تفسیر هستند. اگر مجلات معتبر تحقیقاتی حسابداری را نگاه کنیم می‌بینیم که چرخش شدیدی به طرف بکارگیری روش استقراء شکل گرفته است. به عنوان نمونه مقالات سابق مجله *The Accounting Review* بیشتر جنبه غیر تجربی داشته است. اما، در حال حاضر اکثر مقالات آن مبتنی بر روش استقراء است. این مسأله در مورد کلیه مجلات معتبر صادق است. پس روش علوم تجربی تا حد زیادی در حسابداری قابل اعمال است اما نباید انتظار داشت که به نتایجی شبیه نتایج تحقیقات علوم طبیعی دست یافت.

برتراندراسل می‌گوید یکی از مزایای دقت کمی در موارد ممکن، این است که استدلال استقرایی را به مراتب قوی‌تر می‌کند. توسعه تئوری حسابداری اثباتی در حسابداری مدیون روش استدلال استقرایی است.

تصور می‌شود الگوپردازی از علم اقتصاد در اینجا کارساز است. علم اقتصاد به دو بخش اقتصاد دستوری و اقتصاد اثباتی تقسیم‌بندی شده است. اقتصاد دستوری در مورد آنچه باید باشد صحبت می‌کند و اقتصاد اثباتی در مورد آنچه هست بحث می‌کند. حسابداری را می‌توان به حسابداری دستوری و اثباتی طبقه‌بندی کرد. در آن بخش از حسابداری که تحقیقات برای دستیابی به علت روابط موجود انجام می‌شود جزء حسابداری اثباتی است. مثلاً دلایل انتخاب روش LIFO یا FIFO و یا رابطه بین قیمت سهم و سود هر سهم. تحقیقات آکادمیک بیشتر در حوزه حسابداری اثباتی است. آن بخش از حسابداری که در ارتباط با تجویز استانداردها و روشهای حسابداری است تا حد زیادی قابل انتساب به حسابداری دستوری است. حسابداری دستوری بیشتر مربوط به فعالیتهای مجامع تدوین استاندارد است. تهیه چارچوب نظری حسابداری خود شاهی بر این مدعاست. حسابداران می‌خواهند برای تدوین استاندارد، یک چارچوب نظری منطقی تدوین کنند و با استفاده از روش قیاسی، دستورات حسابداری را صادر کنند. البته چارچوب نظری ممکن است حاصل

بکارگیری روش استقراء باشد و یا اینکه متشکل از بدیهیاتی باشد که نیازی به اثبات ندارد و یا اینکه ترکیبی از این دو باشد.

مشکلی که در تحقیقات اثباتی دامنگیر ما می‌باشد، عدم مشابهت میان پدیده‌ها و عدم تکرارپذیری کاملاً یکسان است. همچنین تفکیک عوامل سهم در علیت مشکل است. مثلاً در افزایش قیمت سهم عوامل گوناگونی دخیل‌اند که اطلاعات مربوط به سود هر سهم فقط یکی از این عوامل است. ممکن است سود هر سهم روی قیمت سهام اثر داشته باشد اما، در زمان انتشار اطلاعات عوامل دیگری اثر آن را خنثی کند و به همین دلیل هم نتایج حاصله قطعیت نتایج تحقیقات تجربی در علوم طبیعی را ندارد. البته همانگونه که در مقدمه آمد دیدگاه دانشمندان نسبت به قوانین علوم طبیعی عوض شده است یعنی آنها نیز دچار عدم قطعیت شده‌اند.

به عنوان نمونه آقای ادینگتون با بررسی سه نظر ممکن که در مورد کیفیت گردش زمین به دور خورشید ابراز شده و با قانون جاذبه نیز تطبیق داده شده بود، نظر چهارمی پیش کشیده و نتیجه می‌گیرد که «گردش زمین خودبخودی است» از این سخن چنین فهمیده می‌شود که قانون جاذبه مطلقاً اطلاعاتی در باره گردش زمین بدست نمی‌دهد.

آقای پوپر می‌گوید روش علوم اجتماعی مانند روش علوم طبیعی، عبارت است از کوشش برای ارائه راه‌حلهایی موقت به پاره‌ای از مسائل موجود، خواه این مسائل نظری باشند یا عملی. آقای پوپر معتقد است علوم طبیعی و علوم اجتماعی از نظر روش شناسی از هم متمایز نیستند و نتیجه آنها نیز دائمی نیست. بلکه پاسخی موقتی است. ناگفته نماند که آقای پوپر با این مسأله که وجه تمایز علوم طبیعی استقراء می‌باشد مخالف است. او می‌گوید برای مسائل راه حل ارائه می‌شود و راه‌حلهای مطرح شده مورد نقد قرار می‌گیرد. اگر راه حل پیشنهادی نسبت به نقدهای مربوط حساس نباشد آن را غیر علمی محسوب می‌کنیم و موقتاً آن را کنار می‌گذاریم. اگر راه حل ارائه شده نسبت به نقدهای مربوط حساس باشد، آن گاه در جهت ابطال آن می‌کوشیم. اگر آن راه حل در برابر نقد تاب آورد آن را موقتاً می‌پذیریم. اما، مهمتر از

همه آنکه آن را به عنوان موضوعی قبول می‌کنیم که درخور نقد و بحث بیشتر است. با توجه به دیدگاه آقای پوپر می‌توانیم به راحتی حسابداری را علم بنامیم و آن را جزء خانواده علوم انسانی تلقی کنیم چرا که ما هم به نوبه خود در حسابداری یک سری مسائل داریم و راه‌هایی را برای مسائل پذیرا هستیم که در مقابل نقد تاب و توان مقاومت داشته باشد و ضمناً راه‌ها موقتی پنداشته شود.

نظرات و تئوریهایی نیز در باب تفاوت اساسی در روشهای علوم انسانی و تجربی وجود دارد. از جمله می‌توان نظریات وینچ و مکتب فرانکفورت را نام برد. در اینجا سعی می‌شود نظریات مکتب فرانکفورت به طور مختصر مطرح شود. مکتب فرانکفورت وارث مکتب مارکسیسم است برای فهم آن باید ذهن نسبت به مارکسیسم روشن شود.

بر اساس مکتب فرانکفورت اگر نظریه در تبیین واقعیت ناتوان است نسبت نادرست به او داده نشود و نقد متوجه عالم خارج گردد و گفته شود که عالم خارج نادرست است و باید اصلاح و دگرگون شود.

از اینجا به تمایز میان علوم طبیعی - تجربی و علوم انسانی می‌رسیم. از نظر مکتب نقدی (فرانکفورت) میان این دو دسته دانش از جهت‌های گوناگونی تفاوت وجود دارد. مهمترین آن این است که در علوم تجربی نقد متوجه نظریه است در حالی که در علوم انسانی همیشه نقد را متوجه نظریه نمی‌دانند بلکه متوجه جهانی می‌دانند که نظریه از آن حکایت می‌کند. این نوع نقد در علوم طبیعی راه ندارد، در علوم طبیعی تنها نظریه‌ها نقد می‌شود. پس هنگامی که به جهان انسانها می‌آییم و علوم انسانی را پدید می‌آوریم باید از یک جنبه بودن نقد چشم‌پوشی کنیم و آن روش به تنهایی کارساز نیست. مارکس می‌گفت دانشمندان تاکنون جهان را تفسیر کرده‌اند، اینک نوبت تغییر است.

آقای دیلارد در مقاله‌ای تحت عنوان «حسابداری به عنوان یک علم اجتماعی» قبل از مقدمه مقاله خود نظریه مارکس را عنوان کرده است. «تا اینجا فلاسفه فقط جهان را به انحاء مختلف تفسیر کرده‌اند به هر حال مسأله اصلی تغییر آن است.» این مقاله بر پایه نظریه مکتب نقدی (فرانکفورت) استوار است. ایشان در مقاله خود گفته‌اند که حسابداری فرزند اقتصاد سرمایه‌داری است. حسابداری بر این پایه استوار است به همین جهت صرفاً به سوی اهداف

این سیستم در حرکت است. قبل از تغییر در تکنولوژی حسابداری یک تغییر بنیادی در ساختار اقتصادی لازم است. حسابداران در حال حاضر تحت سیطره سیستم موجود هستند و فلسفه این سیستم با تغییر جهان بیرون سازگار نیست. آقای دیلارد معتقد است حسابداری در حال حاضر محصول مصنوعی سیستم حاکم است.^۱

بنابر این برای حسابداری مشکل است که خود یا سیستم حاکم را نقد کند. حسابداری در حال حاضر در چارچوب سیستم سرمایه‌داری، تضادهای سیستماتیک و بحرانهای موجود را به منظور حفظ و تقویت وضعیت موجود می‌پوشاند یا نادیده می‌گیرد.

بررسی حسابداری از دیدگاه علم اجتماعی نقدی تصویر محکم‌تری ارائه می‌کند. بررسی روابط بین حسابداری و سیستم اجتماعی برای دانشمندی معتقد به نظریه نقدی در حسابداری فرصتهایی برای ارزیابی نقدی ارائه می‌کند.

از این دیدگاه حسابداری بخشی از علوم انسانی است که دنیای خارج را زنجیر پای خود نمی‌بیند و باید در فرایند تغییر جهان خارج برای انسانها مشارکت داشته باشد. نقد فقط متوجه نظریه نیست بلکه به عالم خارج هم برمی‌گردد و روش علوم طبیعی بویژه روش استقراء که کارش تفسیر است چاره‌ساز نیست. روش استقراء به درد نقد نظریه‌ها می‌خورد نه نقد جهان بیرون.

از جمله عواقب مکتب فرانکفورت اختلاط ارزش و دانش و علم و عمل است. وقتی می‌گویند جهان بیرون نادرست است و عیب از نظریه نیست و از عالم خارج است این عیب، عیب ارزشی است. یعنی این گونه «نباید» باشد و گونه دیگری «باید» باشد. این بایدها و نبایدها همان ارزشها هستند. وقتی گفته می‌شود دنیای خارج باید عوض شود به این معنی است که نقدی و بطلانی بر نظریه وارد نیست. مگر این طور نیست که این نظریه در صورت وقوع، خود عالم خارج است و باید نقد شود در اینجا تضاد در مکتب فرانکفورت و نظریه رسوخ می‌کند. در این مکتب مسأله ایدئولوژی نیز وارد می‌شود. وقتی ارزش و ایدئولوژی در

1- Jess F. Dillard., "Accounting as a Critical Social Science", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 4, 1991, P. 24.

رشته‌ای وارد شود آنچنان دچار مسأله نسبیت خواهند شد که نمی‌توان هیچ پایه و اساسی برای آن رشته تدبیر کرد و همه رشته‌ها به زودی پنبه می‌شود. ارزش و دانش باید تا حد ممکن از هم تفکیک شود و گوهر دانش باید از ارزش، پیراسته گردد.

ارزش و دانش

در مکتب نقدی مسأله ارزشها در حوزه علوم انسانی وارد می‌شود. یعنی در این علوم مسأله باید و نبایدها که ریشه ارزشی دارند در مسائل تحقیقاتی رخنه می‌کنند. بحث دانش و ارزش و رابطه آنها با یکدیگر از مسائل مهم علوم انسانی است و یکی از دل مشغولیهای بزرگان این رشته است. این مسأله از حیث اینکه حسابداری از خانواده علوم انسانی است برای ما حسابداران نیز حائز اهمیت است.

مسأله مهم که در اینجا مطرح است مسأله عینیت است. گفته می‌شود که دانشمندان از دخالت دادن ارزشها در داوریهای خود نمی‌توانند دوری کنند. یعنی دیده‌اند کسان بسیاری در علوم بویژه در علوم انسانی هنگامی که سخنی می‌گویند و داوری می‌کنند، نمی‌توانند وابستگیهای ارزشی خود را کنار بگذارند. هنگامی که عالمی سر کلاس است نمی‌تواند با زمانی که بیرون کلاس است فرق داشته باشد و آدم دیگری بشود. او نمی‌تواند سر کلاس حزبی نباشد و بیرون کلاس حزبی باشد. این ارزش در وجود او چنان به هم درآمیخته است که اگر خودش هم بخواهد نمی‌تواند آنها را از هم جدا کند. و به این ترتیب علوم انسانی به دلیل ناتوانی دانشمندان از حذف ارزشهای خود در مقام داوری، به ارزش آمیخته‌اند.

اگر چه همه امور انسانی و همه حرکت‌های اجتماعی از جمله علم، زاییده ارزشهای انسانی هستند، و تا انسانها نباشند و آنها را نیافرینند، ظاهر نمی‌شوند، اما این به معنی آمیخته بودن ارزشها و معلولها نیست.

«علم طب علمی است مخلوق انسانها، ما چون سلامت را بر بیماری ترجیح می‌دهیم، کوشیده‌ایم نظامی از قوانین و قواعد را کشف کنیم تا سلامتی خود را حفظ کنیم. مع الوصف علم طب خادم ارزش خاصی هست، اما خودش ارزش آلود نیست. بر

همین قیاس، علوم انسانی هم، تابع ارزشهای بوجود آورندگان آن است، اما این تابعیت، منطقاً مستلزم آن نیست که ارزشهای خالقان در بافت علم هم نفوذ کند. ^۱»

بنابر این، دیدگاه مکتب فرانکفورت ضعفهای بنیادی دارد و نظریه آن در رابطه با تفاوت روش علوم تجربی و انسانی به خاطر آمیختن ارزش و دانش و ایدئولوژی رد شده است. در باب روش، این نتیجه حاصل شد که بکارگیری روش استقراء در حوزه حسابداری نه تنها امکان پذیر است بلکه استفاده از آن نسبت به سایر رشته‌های علوم انسانی سهل تر است. با این وجود ما هنوز در ابتدای راهیم، نهال حسابداری به تازگی در بوستان علم کاشته شده است و برای ثمردهی نیاز به تلاش و مراقبت بیشتری دارد.

از دیدگاه آقای استرلینگ تحقیقات حسابداری و عمل حسابداری نارسائیه‌ها و ضعفهایی دارند که برای سازگاری کامل با الگوهای علمی این نارسائیه‌ها و ناسازگاریها باید برطرف شود.

دیدگاه فلسفی آقای استرلینگ

آقای رابرت استرلینگ در سمیناری که به مناسبت بزرگداشت آقای استمپ برگزار شده بود مقاله‌ای تحت عنوان «موضوع حسابداری»^۲ ارائه کرده است. او آقای استمپ را به خاطر تبجر در برانگیختن یک فیلسوف (بنام آقای Lyas) برای نوشتن مقاله‌ای راجع به حسابداری تحسین کرده است و او را بر ستیغ معرفت حسابداری نشانده است.

از نظر آقای استرلینگ بررسی نقادانه حسابداری و به عبارتی بحث فلسفی در مورد حسابداری برای مشخص کردن کاستیها و پارگیها در حوزه حسابداری و رفع و رفوی آن اهمیت زیادی دارد. به همین جهت اهداف خود را در مورد تهیه این مقاله به شرح زیر عنوان کرده است:

۱- عبدالکریم سروش، «تفرج صنع»، تهران، مؤسسه فرهنگی صراط، چاپ سوم، ۱۳۷۳.

۱- اولین هدف این مقاله ترغیب عالمان و فلاسفه برای شروع بررسی نقادانه حسابداری است.

۲- دومین هدف این مقاله ترغیب حسابداران برای شروع بررسی نقادانه حسابداری است.

در این مقاله تبیین و فاصله موضوع حسابداری با موضوعات مربوط به دیسپلینهای علمی تشریح شده است. آقای استرلینگ وضعیت فعلی موضوع حسابداری و تحقیقات حسابداری را مورد نقد و بررسی قرار داده است و یک بحث کاملاً فلسفی ارائه کرده است. این بحث از آن جهت فلسفی است که در باره حسابداری بوده و حسابداری را به عنوان یک پدیده نقد کرده است.

به نظر آقای استرلینگ موضوع حسابداری در حال حاضر اعداد است نه میزان ثروت یا سود. حسابداران مدعی‌اند که اعداد بیانگر بهای تمام شده تاریخی است اما این واقعیت که بهای تمام شده تاریخی به هیچ شکلی قابل مشاهده یا قابل اندازه‌گیری نیست، ادعا و دلیل آنها را باطل می‌کند. در حقیقت ارقام حسابداری از نظر تجربی قابل آزمون نیستند این اعداد صرفاً نتیجه محاسبات است. سؤال حسابداران این است که چگونه محاسبه شود نه اینکه چگونه ارائه شود یا اینکه موارد ارائه شده چگونه تست شود.

آقای استرلینگ معتقد است موضوع فعلی تحقیقات حسابداری، رفتار حسابداران است. موضوعی که فعلاً در تحقیقات حسابداری حکمفرماست رفتار حسابداران می‌باشد و غالباً تئوری اثباتی حسابداری نامیده می‌شود که ریشه در تئوریهای استقرایی قدیمی دارد. اگر چه در ادبیات حسابداری این تئوریا به عنوان علمی یا عملی اجتماعی شناخته شده‌اند اما، مطالعه رفتار افراد شاغل در یک دیسپلین (در حد دانش من) در تاریخ علم بی سابقه است. تئوری حسابداری باید با پدیده‌های حسابداری مرتبط باشد نه با رفتار حسابداران، به همان شکلی که تئوریهای فیزیکی مربوط به پدیده‌های فیزیکی است نه رفتار فیزیکدانان. آقای استرلینگ در اینجا به پدیده‌های حسابداری اشاره کرده است. ما حسابداران به روشنی فیزیکدانان و به طور قطعی پدیده حسابداری نداریم. کدام رخدادها را می‌توان پدیده حسابداری نامید. یکی از مشکلات اصلی و اساسی ما از دیدگاه فلسفی که پیشرفت دانش

حسابداری نیازمند آن است رفع همین مشکل و رهایی از کلافهای پیچ در پیچ و باز کردن گره‌های کور می‌باشد. ما با رویدادها و فعالیتهای اقتصادی سر و کار داریم که اینها پدیده حسابداری نیستند. و اگر موشکافانه نظر بیندازیم و بخواهیم در مورد عوارض ذاتی رویدادها و فعالیتهای بحث کنیم نهایتاً به مسائل رفتاری می‌رسیم که در حوزه رفتار شناسی است. از طرف دیگر ماهیت و خاصیت پدیده‌های فیزیکی با رفتارها و دست ساخته‌های بشری متفاوت است. آن یکی مستقل از رفتار و خواسته انسان است و این یکی معلول رفتار اقتصادی و خواسته انسان است.

آقای استرلینگ معتقد است موضوع حسابداری که اعداد است و در واقع نتایج یک فعالیت محاسباتی است از نظر پوزیتیویست منطقی،^۱ پراگماتیست^۲ و اپریشنیست^۳ بی مفهوم است. از نظر پوزیتیویست منطقی مفهوم ندارد زیرا نه تحلیلی است و نه قابل اثبات. از دیدگاه پراگماتیست مفهوم ندارد چون برای تصمیم‌گیری مفید نیست. از جنبه اپریشنیست مفهوم ندارد چون تعریف عملیاتی ندارد. برای اینکه ارقام حسابداری با مفهوم باشند، باید از نظر تجربی قابل اثبات باشند، برای تصمیم‌گیری مفید باشند و تعریف عملیاتی داشته باشند. یعنی در حسابداری باید بجای محاسبه به اندازه‌گیری موارد مشهود پرداخت.

در رابطه با پژوهش حسابداری آقای استرلینگ می‌گوید تحقیقات حسابداری، انسان‌شناسی است، این مشکلی است که دامنگیر تحقیقات حسابداری است و باید برطرف شود و بجای رفتار حسابداران باید پدیده‌های حسابداری مطالعه شود.

آقای استرلینگ می‌گوید تحقیقات حسابداری و عمل حسابداری هم جهت نیستند و با هم تباین دارند. در حوزه مهندسی عمران هدف مهندس ساختن پلهای خوب است و هدف پژوهشهای مهندسی ارائه دانش در مورد پلهای شامل نحوه ساختن پلهای بهتر است. در حسابداری این هم جهتی وجود ندارد. هدف حسابداری ثبت و گزارش ثروت و سود است

1- Logical Positivist

2- Pragmatist

3- Operationist

در صورتی که هدف تئوری حسابداری ثبت و گزارش رفتار حسابداران است.

آقای استرلینگ نهایتاً به این نتیجه می‌رسد که هدف حسابداری باید ارائه اطلاعات خوب باشد و هدف پژوهش حسابداری باید ارائه دانش در مورد اطلاعات شامل چگونگی تهیه اطلاعات بهتر یا خوب باشد.

مباحث آقای استرلینگ ماهیت فلسفی دارند اما، به نظر می‌رسد در مواردی استحکام لازم را ندارد. مثلاً ایشان گفته‌اند تحقیقات حسابداری در حال حاضر پیرامون مطالعه رفتار حسابداران است در صورتی که شواهدی برای اثبات مدعای خود ارائه نداده‌اند. یعنی برای اثبات این ادعا باید تحقیقات معتبر حسابداری از نظر موضوع بررسی شود و نتیجه‌گیری علمی اتخاذ شود که آیا در مورد یک موضوع خاصی هستند یا خیر. به نظر می‌رسد این ادعا محکم نیست زیرا تحقیقات تجربی حسابداری تا حدودی که مطالعه شده در مورد رفتار حسابداران نیست. از طرف دیگر برای ارائه اطلاعات مفید مطالعه رفتار و خصوصیات تهیه کنندگان اطلاعات لازم است. زیرا، نتیجه تحقیقات حسابداری باید از کانال حسابداران در جامعه به منصف ظهور برسد. اگر این کانال و ویژگیهای آن از دید محققین پنهان بماند ممکن است تحقیقات آنها نتیجه مفیدی نداشته باشد. اطلاعات بهتر توسط حسابداران تهیه می‌شود نه محققین.

نتیجه‌گیری

موضوعی که در این مقاله مطرح شد یک بررسی نقادانه و یک بحث در باره فلسفه حسابداری است. در این مقاله با کمک از نظر عالمان و با تکیه بر استدلالهای آنان سعی شد که تعریفی علمی از حسابداری ارائه شود. در این راستا حسابداری نه بر مبنای موضوع بلکه بر مبنای غایت باید تعریف شود. آقای استرلینگ این غایت را تهیه اطلاعات بهتر می‌داند. همچنین به دلیل ماهیت حسابداری و سر و کار داشتن آن با کمیت استفاده از روشهای علوم تجربی در حسابداری نسبت به سایر علوم انسانی راحتتر می‌باشد. بعضی از دانشمندان، علم را بر اساس روش تعریف می‌کنند، یعنی رشته‌ای علمی است که از یک روش دارای خصوصیات ویژه تبعیت می‌کند. در مورد وحدت روش علوم تجربی و انسانی میان فلاسفه

اختلاف نظر وجود دارد.

ماهیت حسابداری مستلزم دسته‌بندی تحقیقات آن به دو قسمت دستوری و اثباتی است. تحقیقات دستوری در حوزه تدوین استانداردها بیشتر کاربرد دارد اما، منظور این نیست که در این حوزه نمی‌توان از تحقیقات اثباتی استفاده کرد. البته ایجاد رابطه بین تحقیقات حسابداری و حسابداری در عمل بسیار لازم و ضروری است و نباید در جهت مخالف هم حرکت کنند. با ایجاد پایگاه‌های اطلاعاتی و توسعه تکنولوژی کامپیوتر، انجام تحقیقات علمی معتبر امکان‌پذیر گردیده و زمینه تدوین تئوری معتبر حسابداری فراهم خواهد شد.

منابع و مآخذ

- ۱- سروش، عبدالکریم، «علم چیست، فلسفه چیست؟»، پیام آزادی، چاپ دوم، ۱۳۶۱.
- ۲- سروش، عبدالکریم، «درسهایی در فلسفه علم الاجتماع»، نشر نی، چاپ اول، ۱۳۷۴.
- ۳- سروش، عبدالکریم، «تفرج صنع»، مؤسسه فرهنگی صراط، چاپ سوم، ۱۳۷۳.
- ۴- راسل، برتراند، «جهان بینی علمی»، ترجمه حسن منصور، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۵۱.
- ۵- رابین، آلن، «فلسفه علوم اجتماعی»، ترجمه عبدالکریم سروش، مؤسسه فرهنگی صراط، چاپ سوم، ۱۳۷۲.
- ۶- فرقاندوست حقیقی، کامبیز، «انقلاب در تفکر حسابداری و مفهوم ابر تئوری»، بررسی‌های حسابداری، شماره ۴، تابستان ۱۳۷۲.
- ۷- نبوی، عزیز، «اصول حسابداری (جلد اول)»، انتشارات فروردین، ۱۳۷۳.
- 8- Chambers. R.J., "An Accounting Thesaurus: 500 Years of Accounting", Elsevier Science LTD, 1995.
- 9- Dillard, Jesse F., "Accounting as a Critical Social Science", **Accounting, Auditing & Accountabiltiy Journal**, Vol. 4, No. 1, 1991.
- 10- Sterling, Robert R., "The Subject Matterns of Accounting", **Philosophical Perspectives on Accounting**.