

حسابداری؛ علم یا هنر؟!؟

سید جلال سیدی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

S.Jalal.Seyyedi@gmail.com

محمدصادق غزنوی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران

Sadegh.Ghaznavi@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۰۴/۱۱ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۱۰/۱۶

چکیده

برخی از تعاریف ارائه شده برای حسابداری حتی در مراجع و منابع معتبر و رسمی نیز عموماً بر هنر بودن حسابداری تأکید دارند تا علم بودن آن. برای نمونه انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۱ در بولتن شماره ۱ وازه شناسی خود، حسابداری را هنر ثبت، طبقه‌بندی و تلخیص رویدادهای مالی تعریف می‌نماید. برآستی حسابداری علم است یا هنر؟ اگر حسابداری هنر است، علم چه ویژگی دارد که حسابداری فاقد آن است؟ اگر حسابداری علم باشد پس به نظر می‌رسد برخی از تعاریف ارائه شده صحیح نباشند. به طور کلی، آیا علم یا هنر تعریف کردن حسابداری موجب بروز تفاوت می‌گردد؟ بسیاری از صاحب‌نظران از تعریف علم یا هنر طفره رفته‌اند و تعاریف مطرح شده توسط برخی از صاحب‌نظران نیز مورد اجماع قرار نگرفته است. در این نوشتار ابتدا برخی از مهمترین تعاریف و ویژگی‌های علم و هنر بیان و در ادامه این موضوع که حسابداری علم است یا هنر، مورد بررسی قرار می‌گیرد. در نهایت نتیجه می‌گیریم که نباید دچار علم باوری شد؛ آنچه اهمیت وافر دارد سودمندی حسابداری و ماحصل آن است. با این حال در نظر گرفتن حسابداری به عنوان علم یا هنر به معیار و ویژگی‌های تعیین شده بستگی دارد.

کلید واژگان: حسابداری، علم، هنر

مقدمه:

در دهه های ۵۰ تا ۷۰ میلادی این موضوع که حسابداری علم است یا هنر اهمیت ویژه ای یافته بود؛ وجود مقالات و بحث های مربوط به علم یا هنر بودن حسابداری گواه این مطلب می باشد. برخی از محققین و اندیشمندان حسابداری درصدد بودند تا حسابداری را علم معرفی نمایند یا حداقل می توان چنین گفت که تلاشهای ارزنده ای به منظور حرکت حسابداری به سمت علم شدن صورت پذیرفت. آیا این موضوع حائز اهمیت است؟ موضوع مذکور را می توان از این

¹ American Institute of Certified Public Accountants

منظر مورد بررسی قرار داد که به نظر می رسد نگرش جامعه نسبت به رشته های علمی - در قیاس با رشته های غیر علمی - متفاوت است؛ در این صورت انتظار می رود رشته های علمی جایگاه بهتری در جوامع داشته باشند. از طرفی چنانچه بپذیریم حسابداری علم است؛ درصدد بنیان محکم تری بر خواهیم آمد که انتظارات بیشتری را برآورده سازد.

تعریف علم :

علم از نظر " لغت " به معنی دانش است در مقابل جهل و نادانی و از نظر " منطق " عبارتست از صورت چیزی که بدون هیچ اسنادی در ذهن نقش ببندد. ویلیام جیمز^۲ علم را مجموعه ای از قراردادهای ساده تعریف می نماید [۴].

در دانشنامه بریتانیکا^۳ نیز علم بدین صورت تعریف شده است :

هر نظامی از دانش که متمرکز بر جهان فیزیکی و رخدادهای آن که متضمن مشاهدات بدون سوگیری و تجربیات سیستماتیک است. درحالت کلی، یک علم به دنبال دانشی است که حقایقی از عملکرد قوانین اساسی را برملا کند.

با این حال بسیاری از فلاسفه، هنرمندان و دانشمندان از ذکر تعریف برای علم و هنر طفره رفته و با بیان استدلال هایی آن را غیر قابل تعریف می دانند [۶]. می توان چنین تفسیر کرد که وقتی شخصی در مقام ارائه تعریفی برای موضوع یا مطلبی بر می آید لازم است نسبت به آن احاطه داشته باشد به گونه ای که با توجه به زوایای مختلف؛ تعریفی ارائه نماید که مبین بهترین معیارها باشد؛ لذا عدم ارائه تعریفی مشخص از علم و هنر به نحوی که بتواند مورد پذیرش عموم واقع شود را می توان به عدم احاطه افراد نسبت به انواع علوم و هنرها و ویژگی های مشترک بین آنها تفسیر کرد. از طرفی ممکن است برخی چنین استدلال نمایند که ماهیت موضوعات مذکور به قدری مشخص و مبرهن است که نیازی به ارائه تعریف برای آنها نیست. به هر حال برای تعیین اینکه رشته خاصی - بعنوان مثال حسابداری - در زمره علم قرار می گیرد یا خیر به معیاری نیاز داریم تا بر اساس آن بتوان به قضاوت مبادرت نمود. در ادامه به بررسی برخی از معیارها در خصوص علم و هنر می پردازیم، که عمدتاً دربرگیرنده دیدگاه فیلسوفان خواهد بود.

به نظر کارل پوپر^۴، یک نظریه و رشته تنها در صورتی علمی است که گزاره هایش ابطال پذیر باشند. ابطال پذیری^۵ ویژگی است که مستقل از صحت و صدق نظریه است. یک نظریه حتی در صورتیکه آزمایش ابطال کننده آن امکان پذیر نباشد، می تواند ابطال پذیر باشد. ابطال پذیری به این معنی نیست که نظریه مربوطه اشتباه است؛ بلکه بدین مفهوم است که طبق این نظریه می توان پیش بینی هایی قابل آزمایش انجام داد و با آزمایش پیش بینی نظریات، می توان صحت آنها را مورد بررسی قرار داد. چنانچه پیش بینی های مربوطه اشتباه باشد، نظریه مربوطه رد می شود. بنابراین نظریه ابطال پذیر، نظریه ای است که می توانیم باطل بودن آن را کشف کنیم. به نظر پوپر نظریه هایی که این معیار را

^۲ ویلیام جیمز (William James, ۱۸۴۲-۱۹۱۰) بنیانگذار مکتب پراگماتیسم (عملگرایی) و یکی از برجسته ترین فیلسوفان آمریکایی می باشد. وی در زمینه روانشناسی و فلسفه مطالعات عمیقی داشت و همچنین به عنوان پزشک نیز مشغول به فعالیت می بود. در نگاهی اجمالی جیمز منشا حقیقت را در سودمند بودن یک امر و یا قضیه می دانست.

^۳ Encyclopedia Britannica

^۴ سر کارل رایموند پوپر (Karl Popper)، فیلسوف، منطق دان، ریاضی دان و اندیشمند اتریشی - انگلیسی بود که ۲۸ ژانویه ۱۹۰۲ در وین اتریش به دنیا آمد و در ۱۷ سپتامبر ۱۹۹۴ از دنیا رفت. وی در جوانی از طرفدار کمونیست بود ولیکن خیلی زود تغییر موضع داد. کتاب "منطق اکتشاف علمی" یکی از مهمترین آثار وی می باشد. وی یکی از بزرگترین فیلسوفان علم بوده است.

^۵ Falsification

برآورده نسازند علم نیستند؛ بلکه شبه علم اند. وقتی پوپر می خواست از شبه علم مثالی بزند از نظریه روانکاوی زیگموند فروید^۶ و نظریه تاریخ کارل مارکس^۷ نام برد. چرا که نظریه فروید با هر نتیجه ای قابل تبیین بود و طرفداران آن صرف نظر از نوع پیامد، اقدام به توجیه نتیجه می کردند؛ به بیان دیگر این نظریه با هر پیامدی سازگار بود [۱].

پوپر مفهوم ابطال پذیری را فراتر از اصلی می انگاشت که مرز علم و غیر علم را مشخص نماید. او سیر پیشرفت علوم را چرخه پایان ناپذیری می دید که در آن نظریه ای مطرح، سپس ابطال می گردد و سپس نظریه دیگر به جای آن عرضه می شود و این نظریه نیز در معرض ابطال قرار می گیرد. بدین ترتیب ابطال پذیری به عنوان شالوده نوعی روش شناسی علم درآمده است. دانشمندان باید تلاش نمایند نظریه های موجود را ابطال و به جای آن نظریه دیگری ارائه نمایند. مزیت عمده ابطال گرایی این است که پس از ابطال نظریه، دانشمندان در صدد ارایه نظریه دیگر برمی آیند [۱].

ماکس وبر^۸ جامعه شناس برجسته آلمانی بر این باور بود که یک اثر هنری اصیل هیچگاه جانشینی نخواهد داشت و هرگز کهنه و منسوخ نخواهد گشت و کسی نخواهد گفت که یک اثر هنری، اثر دیگری را منسوخ ساخته است، اما در قلمرو علم هر تئوری می تواند نسخ تئوری دیگر باشد. به عقیده وبر **ناتمامی**، خصلت بنیادی علوم نوین است. شناخت موارد علمی نوعی تسخیر واقعیت است و هیچ گاه به پایان خود نمی رسد. کامل شدن علوم فقط زمانی میسر است که تاریخ بشر به پایان برسد. به عبارتی علم آثار بشر قطعی نخواهد شد مگر اینکه انسانها استعداد آفرینندگی خودشان را از دست بدهند [۲].

علم مشغله ای پر مخاطره است که با دانشمندان، غیر منصفانه رفتار می نماید. چرا که فقط یک آزمایش می تواند نظریه بسیار محبوبی را باطل نماید؛ در حالیکه هزاران آزمایش موفقیت آمیز نمی تواند مطلقاً آن را تأیید نماید. به عبارتی برای رد یک نظریه یک مثال نقض کافی است در حالیکه برای تأیید آن هزاران مثال موجه نیز کافی نیست.

توماس کوهن^۹ در کتاب معروف خود با عنوان "ساختار انقلابهای علمی"^{۱۰} تصریح می کند که علم فعالیتی در حال تغییر است، هرچند به ندرت، ولی شاهد انقلابهای علمی که با تغییر پارادایم همراه است، خواهیم بود. پارادایم موجود

^۶ زیگموند فروید که نام کامل او زیگسموند شلومو فروید می باشد (Sigismund Schlomo Freud) (۱۸۵۶ - ۱۹۳۹) عصب شناس اتریشی و پایه گذار رشته روان کاوی است.

^۷ کارل هاینریش مارکس (Karl Heinrich Marx) (زاده ۵ مه ۱۸۱۸ در ترییر، پروس - متوفی ۱۴ مارس ۱۸۸۳ در لندن، انگلستان) متفکر انقلابی، فیلسوف، جامعه شناس، تاریخ دان، اقتصاددان آلمانی و از تأثیرگذارترین اندیشمندان تمام اعصار بوده است. وی به همراه فردریش انگلس، مانیفست کمونیست (۱۸۴۸) مشهورترین رساله تاریخ جنبش سوسیالیستی است را منتشر کرده است. وی بنیانگذار مکتب مارکسیست می باشد.

^۸ کارل ماکسیمیلیان امیل وبر (به آلمانی: Karl Emil Maximilian "Max" Weber) (۱۸۶۴-۱۹۲۰) حقوقدان، سیاستمدار، تاریخدان، جامعه شناس و استاد اقتصاد سیاسی بود. وی به گونه ای ژرف نظریه اجتماعی و جامعه شناسی را تحت نفوذ و تأثیر خود قرار داد. کار عمده وبر درباره خردگرایی و عقلانی شدن و به اصطلاح افسون زدایی از علوم اجتماعی و اندیشه های علمی است که او آن را به ظهور سرمایه داری و مدرنیته مربوط ساخت. مقاله روح سرمایه داری و اخلاق پروتستانی است که در عین حال آغاز فعالیتهای پژوهشی در زمینه جامعه شناسی دین نیز محسوب می شود یکی از مشهورترین اثر وبر در جامعه شناسی اقتصاد می باشد.

^۹ توماس ساموئل کوهن (به انگلیسی: Thomas Samuel Kuhn) (زاده ۱۸ ژوئیه ۱۹۲۲ - درگذشته ۱۷ ژوئن ۱۹۹۶) فیلسوف و فیزیکدان آمریکایی بود.

پس از وجود بحران‌ها دچار تزلزل می‌شود و منجر به وجود پارادایم جدید می‌شود و این فرایند همواره ادامه خواهد داشت [۳].

کوهن ابطال‌پذیری پوپر را رد می‌کند. به نظر وی دانشمندان دستخوش مکاشفه‌هایی نمی‌گردند که در آن دریابند نظریاتشان اشتباه است و نظریه جدید را به این دلیل که ناهنجاری‌های موجود را بهتر تبیین می‌کنند؛ برگزینند. برعکس دانشمندان معمولاً مصرانه به نظریه قدیمی متوسل می‌شوند؛ با از بین رفتن اعضای اجماع قدیمی، این نظریات به مرور منسوخ شده و به دست فراموشی سپرده می‌شود و دانش پژوهان جوان به ساختار جدید متمایل می‌شوند [۳].

از جمله نویسندگانی که به نظریه توماس کوهن در خصوص پارادایم‌ها اشاره‌ای جدی داشته می‌توان به احمد ریاحی بلکویی^{۱۱} اشاره کرد. به عقیده بلکویی، با پذیرش مفاهیم مورد نظر کوهن، حسابداری را می‌توان یک علم دانست و به علاوه با پذیرش پیشنهادهای بیانیه تئوریک انجمن حسابداران، حسابداری علمی چندالگویی خواهد بود [۵]. طبق بیانیه‌ای در مورد تئوری حسابداری و پذیرش تئوری^{۱۲} که توسط انجمن حسابداری آمریکا^{۱۳} منتشر شد، پارادایم‌های حسابداری در گذر زمان در معرض تغییر بوده‌اند و در آینده نیز این تغییرات را تجربه خواهند کرد. بیانیه تئوریک مزبور سه گرایش مسلط تئوریک را در حسابداری شناسایی کرده است:

(۱) نگرش کلاسیک (سود واقعی - استقرایی)، (۲) نگرش سودمندی در تصمیم‌گیری و (۳) نگرش اقتصاد اطلاعات [۵].

تعریف هنر:

بسیاری از فیلسوفان و هنرمندان اذعان داشته‌اند هنر نیز مانند علم و بسیاری از مفاهیم دیگر تعریف ناشدنی است. هنر انواع گوناگونی دارد و اینگونه به نظر می‌رسد که نقاشی، موسیقی، فیلم، عکاسی، رمان، شعر و... نقطه اشتراک اندکی با هم داشته باشند. لذا فیلسوفان و هنرمندان بسیاری مدعی اند کشف وجه اشتراک بین آثار هنری اشتباه است زیرا تفاوت بین آثار هنری به قدری زیاد می‌باشد که ارائه تعریفی که درباره همگی آنها صدق نماید، ممکن نیست [۶].

برای روشن شدن این مطلب از "نظریه شباهت‌های خانوادگی"^{۱۴} که برای نخستین بار توسط لودویگ ویتگنشتاین^{۱۵} ارائه شد، بهره می‌بریم. ممکن است شما شبیه پدرتان باشید و پدرتان شبیه خواهرش؛ با این حال ممکن است شما شبیه عمه‌تان نباشید [۶]. با بیانی دیگر می‌توان چنین ابراز نمود که به نظر شما یک بازی چه ویژگی دارد؟ می‌توان ویژگی‌هایی برای بازی‌ها برشمرد. با این حال می‌توان بازی‌هایی را نیز نام برد که علیرغم اینکه واقعا نوعی بازی هستند؛ اما یک یا چند ویژگی تعیین شده را دارا نباشند. در خصوص علم و هنر نیز این موضوع صادق است. می‌توان ویژگی‌هایی را برای

^{۱۱} احمد ریاحی بلکویی (Ahmed Riahi-Belkaoui) استاد حسابداری دانشگاه شیکاگو آمریکا می‌باشد. وی در سال ۱۹۴۳ در تونس به دنیا آمد. وی مقالات و کتب بسیاری دارد. کتاب تئوری حسابداری وی از جمله معروفترین اثر وی می‌باشد که در بسیاری از دانشگاه‌های معتبر دنیا نیز تدریس می‌شود.

^{۱۲} Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA)

^{۱۳} American Accounting Association (AAA)

^{۱۴} Family resemblances

^{۱۵} لودویگ یوزف یوهان ویتگنشتاین (به آلمانی: Ludwig Josef Johann Wittgenstein) (تولد ۲۶ آوریل ۱۸۸۹ در وین اتریش و

مرگ ۲۹ آوریل ۱۹۵۱ در کمبریج انگلستان) فیلسوف اتریشی قرن بیستم که باب‌های زیادی را در فلسفه ریاضی، فلسفه زبان، و فلسفه ذهن

گشود. ویتگنشتاین در طول زندگی اش فقط یک کتاب به نام «رساله منطقی - فلسفی» منتشر کرد.

علم و هنر بیان کرد؛ با این حال ممکن است برخی از علوم یا هنرها این ویژگی ها را نداشته باشند و در عین حال در زمره علم یا هنر قرار گیرند [۱].

تشابه و تفاوت آثار مختلف هنری نیز از همین موضوع تبعیت می نماید. به عبارتی علیرغم وجود شباهت های مشخص بین آثار هنری، شاید نتوان ویژگی های قابل ملاحظه مشترکی بین آنها تشخیص داد. با در نظر گرفتن این مهم شاید تلاش برای بیان تعریفی کلی و جامع برای علم و هنر اهمیت خود را از دست بدهد. باید توجه کرد که تعاریف از جنس کلمات است و کلمات همواره قادر نمی باشند مفاهیم، منظورها، اهداف و از این دست را بیان نمایند.

بی شک هنر، در فرهنگ ها و اعصار مختلف دارای مفاهیم گوناگونی بوده و در برگیرنده باورها، دغدغه ها و خواسته هایی است که عمدتاً بر محوریت فرهنگ و تمدن پی ریزی شده اند. در گذشته آنچه هنر نامیده می شد، دارای تعریف واضح تری می بود اما اکنون به نظر می رسد به مرحله ای رسیده ایم که هر چیزی می تواند اثر هنری محسوب شود [۶]. با این وجود این سوال مطرح می شود که آنچه باعث "هنری نامیدن" یک اثر نسبت به سایر آثار ارزشمند می شود چیست؟ به راستی ویژگی که باعث می شود موضوعی را هنر بنامیم چیست؟

هنر در مقابل علم:

تصور اشتباه ما با یک موضوع بزرگتر آغاز می شود. تعریف حسابداری در بیانیه های رسمی، نشریات، کتب و سایر منابع بدین شکل صورتبندی شده است که حسابداری به عنوان یک "هنر" در مقابل "علم" تعریف می گردد. این قبیل منابع، حسابداری را هنر ثبت، طبقه بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی تعریف کرده اند. این نویسندگان روش بکار گرفته شده در حسابداری را در مقابل روشهای بکار گرفته شده در علم می بینند و معتقدند حسابداری لزوماً بر مبنای قراردادهای است، در حالیکه علم بر مبنای قوانین می باشد [۱۲].

استرلینگ^{۱۶} بیان می کند تعریف حسابداری بر دو تصور اشتباه بنا نهاده شده است. اول اینکه نویسندگان درک و تصور نادرستی از ماهیت علم دارند. به نظر می رسد آنها معتقدند به این منظور که یک رشته، علمی باشد باید یکسری قوانین تغییر ناپذیر و کاملاً صحیح وجود داشته باشد؛ اما واقعیت این است که قوانین مربوط به دقیق ترین علوم نیز تغییر پذیرند. تغییر قوانین فیزیک نیوتنی توسط اینیشتن نیز گواه این مطلب است. برای دانشمندان قوانین، کلیاتی هستند که باید بطور مستمر به چالش کشیده شوند. اگر آنها غیر قابل تغییر بودند؛ دانشمندان آنها را "تعریف" می نامیدند نه "قانون". در تضاد مستقیم با دانشمندان، حسابداران قوانین را غیر قابل تغییر تصور می کنند و اینگونه به نظر می رسد که حسابداران معتقدند هیچ عدم قطعیتی در علم وجود ندارد. برای نمونه لاولر می نویسد:

"در حقیقت اگر یک شخص شاغل در **هنر** حسابداری به دنبال واقعیت باشد، با انبوهی از عدم اطمینان ها مواجه است. در حسابداری هیچ قانون طبیعی وجود ندارد که حسابدار بخواهد آنرا بکار گیرد، وی باید قراردادهایی را که به واسطه تجربه، معتبر و مقبول واقع شده اند و برآوردهایی که زاده ذهن بشرند و همچنین رهنمودهایی را که توسط انجمن های حرفه ای خودشان گسترش یافته، بکار گیرند."

^{۱۶} رابرت ریموند استرلینگ (Robert Raymond Sterling) متولد ایالت اکلاهما آمریکا در سال ۱۹۳۱ میلادی. دو مقاله معروف وی "ایجاد و بررسی تئوری" و "گزارشگری مالی مربوط در دوران تغییر قیمتها" می باشد. وی از جمله اندیشمندان برجسته حسابداری می باشد.

همه ما با این موافقیم که در حسابداری با تعداد زیادی عدم قطعیت مواجه هستیم. استرلینگ معتقد است که وجود همین عدم اطمینان‌ها است که باعث شده حسابداری به عنوان هنر تعریف شود، نه علم. به هر حال اگر علم را مجموعه‌ای از حقایق کاملاً صحیح تلقی کنیم؛ می‌توان نتیجه گرفت حسابداری هنر است [۱۲]. اما به راستی علم مشتمل بر حقایق صحیح و قوانین غیر قابل تغییر است؟ با توجه به اینکه حسابداری وابسته به فرهنگ است و فرهنگ نیز پیوسته در حال تغییر است، از این رو تغییرات در حسابداری و قواعد و قوانین آن اجتناب‌ناپذیر می‌باشد. بنابراین در حسابداری تغییرات و عدم قطعیت‌ها را نباید دلیلی بر عدم بودن آن تفسیر کرد.

دومین برداشت اشتباه در خصوص علم این است که تصور می‌شود علوم بر مبنای قوانین هستند. تصور غلط مذکور منجر به این می‌شود که حسابداری ذاتاً غیر علم تصور شود؛ چرا که در شرایط فعلی حسابداری بر مبنای قراردادهاست نه قوانین، که البته این یک شرط نیست [۱۲].

در ادامه از مثال استرلینگ در خصوص مقایسه علم پزشکی مدرن با پزشکی قدیم یاد خواهیم کرد. در هر دو شکل، پزشکان اقدام به مطالعه و بررسی بیمار می‌کنند؛ در واقع هر دو آنها روی یک موضوع (معالجه بیمار) کار می‌کنند. اما اولی برای این کار از روشهای علمی و قوانین و کلیات تجربی بهره می‌گیرد و دومی از یکسری آئین‌های مذهبی و خاص برای تسخیر شیاطین و جن‌گیری استفاده می‌کند. تفاوت این دو در ماهیت موضوع نیست، بلکه به رویکرد و نحوه برخوردشان با موضوع ارتباط دارد. امروزه علم پزشکی با انبوهی از عدم اطمینان‌ها مواجه هست، ولی آنها مسائل را طوری بیان نمی‌کنند که تصور شود این مسائل در اصل غیر قابل حل هستند. استرلینگ بر این باور است که "برای حرکت به سوی علم؛ گام اول تغییر تعاریف ما از مشکلات است" [۱۲].

اهداف هنرمندان در مقابل دانشمندان :

هرچند در متون حسابداری کمتر شاهد بحث و بررسی در این رابطه بودیم و هستیم؛ معمولاً باید این ارتباط را در کتب فلسفی و علمی جستجو کرد. در این خصوص تورگرسون می‌گوید: "هدف اصلی یک علم علاوه بر تشریح پدیده‌های تجربی، وضع و برقراری اصول کلی بوسیله نظریه‌ها و قوانین است تا بتواند پدیده‌های تجربی را تبیین، تشریح و پیش‌بینی کرد".

تا جائیکه می‌دانیم هدف حسابداری نیز همین می‌باشد. حسابداران قصد دارند پدیده‌های بوقوع پیوسته را محاسبه و تشریح نمایند و این کار را عموماً بوسیله گزارشات خود انجام می‌دهند [۱۲].

اجازه دهید اهداف علم را با هنر مقایسه کنیم. هدف یک هنرمند عموماً بیان و ارائه تفسیر شخصی خود در ارتباط با یک موضوع است نه ارایه دقیق و صحیح آن. وقتی هنرمند روی بوم نقاشی تصویری را خلق می‌کند، این تصویر بیشتر حاصل تصور و ابتکار هنرمند است تا موضوع مورد نظر. هنرمندان (حداقل هنرمندان قبل از رنسانس) می‌کوشیدند متفاوت باشند و جلوه‌های متفاوتی از موضوع یکسانی را ارائه نمایند، چه بسا که بتوان سبک دریافتگری یا امپرسیونیسم^{۱۷} در نقاشی را در این حوزه دانست که در نیمه دوم قرن نوزدهم در آثار هنرمندان فرانسوی به وفور دیده می‌شود.

^{۱۷} دریافتگری یا امپرسیونیسم شیوه هنری گروه بزرگی از نگارگران آزاداندیش و نوآور فرانسه در نیمه دوم سده نوزدهم بود که خیلی سریع جهانگیر شد. این شیوه مبتنی بر نشان دادن دریافت و برداشت مستقیم هنرمند از دیده‌های زودگذر با به کار بردن لخته رنگ‌های تجزیه شده و تابناک برای نمایش لرزش‌های نور خورشید است.

شاید پیکاسو فردی را اینگونه تصور کرده که یک چشم دارد؛ چرا که در نقاشی وی زنی را می بینیم که تنها یک چشم دارد؛ با این حال هنرمندی دیگر نیز همین تصویر را ترسیم کرده، درحالیکه در نقاشی وی زنی با دو چشم به تصویر کشیده شده است. هر دو هنرمند به یک شی نگاه می کردند ولی آنچه که خلق شده کاملاً متفاوت است. در هنر نمایش مختلف یک شی نه تنها قابل قبول است، بلکه مطلوبیت بالایی نیز دارد. این تصاویر بیشتر بر مبنای تصورات و ابتکارات هنرمندان است تا موضوع مورد نظر. در مقابل دانشمندان تلاش می کنند از چنین اختلافاتی جلوگیری نمایند. اگر دو دانشمند چشمان فرد مزبور را مورد شمارش قرار می دادند به نتیجه یکسانی می رسیدند. یکی از اصول اساسی علوم این است که میان ناظران مستقل، یک توافق و اجماع نظر نسبی وجود دارد. کار دانشمندان بیشتر بر مبنای قواعد و قوانین است تا تصورات شخصی [۱۲]. باید توجه نمود که هنر شدیداً بر مبنای تفاسیر هنرمندان است؛ درحالیکه در مورد علم می بایست توافق نسبتاً زیادی بین کارشناسان و متخصصان در مورد پدیده های مورد مشاهده، بررسی و مورد اندازه گیری وجود داشته باشد. به بیان دیگر یک عینیت و اتفاق نظر نسبی - نه مطلق - لازم است. ایجیری و جائدیک عینیت را میزان توافق بین گروهی از اندازه گیران که به واسطه ابزار و محدودیتهایی مشابه به اندازه گیری خاصه معینی از یک شی یا موضوع مبادرت می ورزند، تعریف می نمایند. به بیان دیگر عینیت همان میزان واریانس نظرات افراد ذی صلاح است که ابزارها و شرایط تقریباً یکسانی دارند [۱۳].

بنابر نظر استرلینگ، تعریف حسابداری به عنوان هنر، متاسفانه بیانگر شرایط جاری است. برخی ادعا کرده اند که حسابداران بر مبنای تصورات و خواسته های افراد مافوق خود عمل می کنند. آنها می توانند میلیونها ریال درآمد شناسایی نمایند. در واقع آنچه آنها نمایش می دهند بر مبنای تصورات شخصی است تا بیان وضعیت صحیح واحد تجاری. اگر چنین مطلبی صحیح باشد در واقع حسابداری به هنر نزدیکتر است تا علم [۱۲].

شرایط نباید اینگونه باشد. اگر دو حسابدار چشمان آن فرد را بشمارند و به نتیجه متفاوتی برسند، یک زنگ خطر است. این موضوع در شناسایی، اندازه گیری و ارائه دارایی، بدهی، درآمد و غیره نیز صادق است. مفاهیم و اساس مورد توافق در حسابداری می بایست مستقل از افرادی باشد که به آن عمل می کنند. اندازه گیری در حسابداری به شرایط واحد تجاری بستگی دارد نه به تصورات حسابداران [۱۲].

شخصی نزد هنرمندی می رود و از وی درخواست می کند تصویرش را نقاشی نماید. اما از نقاش می خواهد تصویر وی را کمی جوانتر و زیباتر بکشد. در واقع این فرد برای هنرمند دستورالعملی وضع کرده و از وی خواسته برخی از ناملايمات و واقعیات را نادیده بگیرد. حال تصور کنید مدیریت از حسابداری چنین انتظار نابعایی داشته باشد. وی فقط ۱۰ درصد افزایش در سود هر سهم را می خواهد [۱۲].

استرلینگ در ادامه می گوید اگر حسابداری را به عنوان هنر تعریف کنیم یک خطر بالقوه وجود خواهد داشت. با این کار در واقع خودمان را در معرض دستورالعمل ها و تمایلات و تهدیدات قرار می دهیم. تعریف حسابداری به عنوان علم می تواند آسیب پذیری ما را کمتر کند [۱۲].

اگر حسابداری یک علم تجربی باشد باید رشته خودمان را مجدداً تعریف کنیم، طوریکه بر مبنای قوانین باشد نه قراردادها. در حسابداری به یک سری قرارداد نیاز داریم، اما باید تفاوت میان قوانین و قراردادها مشخص شود. در حال حاضر حسابداری را بر مبنای یکسری از قراردادها تعریف می نمایند. برای مثال فایفو بر مبنای یکسری قرارداد است و لایفو نیز به عنوان قرارداد دیگر. وقتی بحث قراردادها مطرح است رجحان یکی نسبت به دیگری را مورد بحث و بررسی

قرار نمی دهیم. هر کدام با توجه به شرایط مختلف می تواند مورد عمل قرار گرفته و سودمند واقع شوند. برخی کشورها از طرف چپ راندگی می کنند و برخی دیگر نیز از طرف راست. ما نیازمند اتخاذ یک تصمیم هستیم و سپس آنرا فراموش می کنیم. قراردادهای مشابهی در حسابداری وجود دارد. مثلا مانده بستانکار یک حساب را در سمت چپ و مانده بدهکار را در سمت راست نشان می دهیم. این رویه عمل در واقع یک قرارداد است و نیازی به بحث بیشتر در این خصوص نیست. در انتخاب قراردادهای نکته مهم انتخاب آنها و سازگاری آنهاست [۱۲].

حسابداری؛ علم یا هنر؟

در سال ۱۹۱۰ میلادی انتشارات دانشگاه لاسل اکستنژن^{۱۸}، حسابداری را اینگونه تعریف نمود: "حسابداری علمی است که هدفش ارائه سیستماتیک وقایع کسب و کار است و این ارایه می بایست طبق یکسری اصول صورت پذیرد". چندی بعد بنتلی رساله‌ای با عنوان "علم حسابها"^{۱۹} را به رشته تحریر درآورد که اصول زیربنایی حسابداری مدرن در آن گنجانده شده بود. دیدگاه وی بر این مبنا بود که دنیای حسابداری بقدری کوچک است که می توان آن را به شکل اصول زیربنایی خلاصه کرد [۱۱].

کستر^{۲۰} نیز معتقد بود حسابداری هم علم و هم هنر است. تعیین اصول حسابداری علم و ارائه اطلاعات مبتنی بر این اصول هنر است. در واقع از دیدگاه وی هنر حسابداران پیاده کردن اصول و قواعد مربوط به علم حسابداری است [۱۱]. استرلینگ در مقاله معروف خود که بعدها به کتاب تبدیل شد می گوید واقعیت این است که ما حسابداران معضلات را حل نمی کنیم بلکه بعد از مدتی بحث و جدل آنها را حل نشده رها می کنیم. مناقشات و مباحثات مربوط به موضوعات به جای اینکه به راه حل و نتیجه ای منجر شوند؛ آنقدر ادامه می یابند تا موضوعات جدیدی مطرح و موضوع قبلی به دست فراموشی سپرده شود. موضوع فایفو و لایفو چندین سال مورد بحث و بررسی بود، بطوریکه موضوع بسیاری از نشریات، مقالات و همایش ها را به خود جلب کرده بود. در حال حاضر موضوع فایفو و لایفو یک موضوع از چشم افتاده است. باید توجه نمود که این موضوع حل نشد بلکه پس از مدتی و با ظهور مباحث و معضلات جدیدی که بطور مکرر بوجود می آید، کانون توجه از مبحث فایفو و لایفو به سمت و سوی دیگری کشیده شد.

مواردی از این قبیل فراوان است. کافی است به فهرست معضلات حل نشده‌ی اطرافمان نگاهی بیاندازیم. موضوع تخصیص مالیات، شناسایی میزان هزینه و بدهی مزایای بازنشستگی، روشهای استهلاک، برخوردهای متفاوت مربوط به ترکیب های تجاری، روشهای بهایابی جذبی، مستقیم، متغیر، فرامتغیر، بهایابی بر مبنای فعالیت، زمان، منابع و غیره؛ موارد از این دست بسیار است؛ به عنوان مثال علت برطرف شدن مناقشات مربوط به بهایابی مستقیم در مقابل بهایابی کامل حل این موضوع نبود. دلیل آن بروز مشکلات جدیدی در خصوص ترکیب های تجاری بود که مورد توجه حرفه قرار گرفت [۹]. موضوع حسابداری تغییر قیمت ها نیز برای سالیانی مورد بحث و بررسی قرار گرفته بود. با این حال این موضوع حل نشده رها گردید.

گواه دیگر برای عدم توانایی ما در حل مشکلات این واقعیت است که ما حسابداران بصورت دوره ای موضوعات منسوخ شده را مجددا احیا می کنیم. سالیان پیش موضوع طبقه بندی بدهیهای غیرقابل وصول و نحوه برخورد با بهره به

¹⁸ LaSalle Extension University

¹⁹ The Science of Accounts

²⁰ Roy B. Kester

عنوان مخارج سرمایه ای یا هزینه دوره، موضوعات قابل بحث بودند. دلیل محکمی در قبال اینکه این موضوعات در آن دوران حل نشدند این است که پس از مدتی مجدداً مورد بحث قرار گرفتند. استرلینگ در ادامه بیان می کند ما حسابداران به جای حل موضوعات، نظرمات را از یک موضوع حل نشده به یک موضوع حل نشده دیگر معطوف می کنیم. موضوعات حل نشده ما بصورت روز افزون رو به افزایش است. دلیل عدم توانایی ما را در حل موضوعات، باید در تصور ما در حل موضوعات جستجو کرد. نگرش ما از مشکلات به گونه ای است که آنها دراصل غیر قابل حل هستند [۱۲].

استرلینگ می گوید ما به این دلیل نمی توانیم به سوالات خود پاسخ دهیم که سوالات خود را طوری طرح و صورتبندی می کنیم که مانع رسیدن ما به جواب می شود. به بیان دیگر دلیل اینکه قادر نیستیم به سوالات خود پاسخ دهیم این است که سوال خود را به گونه ای طرح و صورتبندی می کنیم که ما را از رسیدن به پاسخ منع می کند. در واقع در نحوه بیان مسئله با مشکل مواجه هستیم و تا زمانی که نتوانیم این مشکل بنیادی را برطرف کنیم وضع به همین منوال است. وی معتقد است آنگونه که حسابداری در حال حاضر مورد استفاده قرار می گیرد به هنر نزدیکتر است تا علم. در واقع حسابداران به واسطه شیوه تعریف مسائل، منجر شدند که حسابداری یک علم بالقوه باشد [۱۲].

ممکن است تصور شود این حسابداران هستند که به مسائل این چنین نگاه می کنند؛ نه حسابداری. باید توجه نمود حسابداری و رشته هایی از این قبیل متفاوت از رشته هایی مانند فیزیک و شیمی هستند. کنش ها و عملیات مربوط به شیمی بدون وجود شیمیادانان برقرار است و موجودیت دارد، ولی حسابداری بدون وجود حسابداران معنی و مفهومی ندارد. با این حال نمی توان رفتار حسابداران را مبنای قضاوت قرار داد، چرا که حسابداران انسانند و انسان ها پیچیدگی ها و موارد دست نیافتنی بسیاری دارند.

گرونبرگ^{۲۱} در مقاله ای تحت عنوان " آیا حسابداری یک رشته علمی است؟ " می گوید: نظام مند بودن به معنی علمی بودن نیست. علمی بودن یعنی با استفاده از یکسری اصول کلی بتوان به یک نتیجه مشخص رسید. تهیه ساعات ورود و خروج قطارها می تواند نظام مند باشد ولی علمی نیست. اصول حسابداری می تواند به عملی نظام مند منجر شود ولی الزاماً علمی نیست [۹].

ماتز^{۲۲} نیز در مقاله ای بیان می کند اگر بخواهیم جنبه های مختلف حسابداری را برشمریم به دو مورد دست خواهیم یافت، جنبه عملی و جنبه تئوریک؛ جنبه تئوریک حسابداری بیشتر رنگ و بوی علم دارد. قبل از اینکه بتوان حسابداری آکادمیک را علم نامید چند تغییر اساسی لازم است. اول اینکه به تعداد بیشتری استاد که دانشمند اجتماعی - نه فقط نویسنده و شاغل در رشته - باشند نیاز داریم. ماتز در ادامه می گوید نیاز واقعی ما توجه بیشتر به رویکرد آموزشی است. همچنین لازم است حسابداری به دانشهای دیگر نیز ارتباط داده شود تا محصلان رشته های دیگر نیز درباره مفاهیم و مفروضات آن مطالبی بیاموزند. تمرکز باید بر آموزش چگونگی تفکر درباره حسابداری باشد نه چگونگی به حساب گرفتن [۱۰].

هانری^{۲۳} در کتاب علم، شبه علم و علم دروغین^{۲۴} خود می گوید: یک رشته از دانش ها، مانند روانشناسی، جامعه شناسی، اقتصاد سیاسی، زبان شناسی، روانکاو و غیره که مختص به انسانها می باشند؛ نخست در قلمرو فلسفه بودند ولی به تدریج مستقل شدند و عنوان علم را به خود گرفتند. شرایط لازم برای موجه شدن این عنوان روشن است. **اول** اینکه قبل از همه باید این رشته ها دسته کم در ابتدا کار خود را با استقرا^{۲۵} نه قیاس بر مبنای یک نظریه - آغاز نمایند. هنگامیکه چنین رشته ای فعال باشد مشاهدات آن بطور پیوسته افزون می گردد و به همین دلیل علوم واقعی پیوسته در حال پیشرفت هستند و از این حیث با اصول نظری که ثابت و بی تغییرند متفاوت می باشند. **دوم** اینکه مشاهدات باید قابل تکرار باشند و دست یابی به اجماع درباره اصالت آنها میسر باشد. **سوم** اینکه نظریات باید ابطال پذیر باشند. در نتیجه به نظر می رسد اغلب این رشته ها را می توان در زمره علم قلمداد نمود تا اصولی نظری [۷].

علوم طبیعی مانند فیزیک و شیمی بر کشف قوانین جاری و توضیح رخدادهای موجود در دنیای واقع متمرکزند. حوزه این علوم به قدری گسترده شده که علاوه بر تفسیر گذشته، توانایی پیش بینی آینده را نیز در خود گنجانده اند. از طرف دیگر علوم اجتماعی بر رفتار انسان در نحوه زندگی روزمره و در تقابل با گروهی از هموعان توجه خاص دارد. از آنجایی که رفتار انسانها تحت تاثیر عوامل متعددی قرار می گیرد، لذا قابلیت پیش بینی بصورت صددرصد نمی باشد. اصول برآمده از این علوم به هیچ وجه قابل مقایسه با هم نوعان خود در علوم طبیعی نمی باشد. اینکه این علوم هیچ گاه قادر به پیش بینی دقیق نبوده، به معنای علم نبودن این دانش ها نیست. از طرفی می توان به تاریخ و قدمت این علوم نیز اشاره نمود، بسیاری از علوم اجتماعی نوپا می باشند.

نتیجه گیری:

این موضوع که حسابداری علم است یا هنر به چگونگی تعریف علم و هنر بستگی دارد. هرچند که بسیاری از فلاسفه و صاحب نظران از تعریف علم و هنر طفره رفته اند و در خصوص تعاریف و معیارهای مطرح شده توسط افرادی که اقدام به تعریف علم یا هنر کرده اند نیز اتفاق نظر و اجماعی صورت نپذیرفته است. با این حال باید توجه کرد که در حسابداری هیچ چیزی که ذاتا غیر علمی باشد وجود ندارد، این رویکرد ما است که غیر علمی است. برای ما امکان بکارگیری رویکرد علمی وجود دارد. امروزه نیز حسابداری با مشکلات فراوانی مواجه است که شاید بتوان ادعا کرد عمدتا مربوط به اندازه گیری است؛ این مسئله را باید از این منظر بنگریم که رفع آن دشوار است؛ نه غیر ممکن. با نگاهی به تاریخ علم می توان موارد متعددی را برشمرد که در گذشته قابل حل نبوده اند و معضل بزرگی محسوب می شدند ولیکن امروزه نه تنها معضل نیستند، بلکه به نظر ساده نیز می رسند. به عقیده استرلینگ با حرکت به سوی اندازه گیری، نه محاسبه، می توان به سمت و سوی علم حسابداری حرکت کرد. در نهایت باید توجه نمود که نباید دچار علم باوری^{۲۵} شویم. تفاوت چندانی نمی کند که حسابداری علم

23 Henri

24 Science, non-science et fausse Science

^{۲۵} علم باوری لفظی تحقیر آمیز است که برخی از فیلسوفان برای توصیف چیزی که آن را علم پرستی می دانند به کار می برند و مقصود

حرمت بیش از اندازه ای است که در بسیاری از محیط های فکری برای علم قائل می شوند. برای مطالعه بیشتر می توانید به کتاب فلسفه علم اثر سمیرا کاشا مراجعه کنید.

باشد یا نباشد؛ آنچه بیشتر اهمیت دارد سودمندی آن می باشد. سودمندی بیشتر حسابداری است که موجب ارزشمندتر شدن آن می شود.
منابع:

۱. آکاشا، سمیرا، (۱۳۸۹)، **فلسفه علم**، ترجمه هومن پناهنده، نشر فرهنگ معاصر، چاپ سوم.
۲. آرون، ریمون، (۱۳۶۴)، **مراحل اساسی اندیشه در جامعه شناسی**، ترجمه باقر پرهام، نشر آموزش انقلاب اسلامی، چاپ دوم.
۳. توماس کوهن، (۱۳۸۳)، **ساختار انقلابهای علمی**، ترجمه عباس طاهری، نشر قصه، چاپ اول.
۴. رحیمیان، علیرضا، (۱۳۸۵)، **مساله علم**، نشر منیر، چاپ اول.
۵. عرب مازار یزدی، محمد، (۱۳۷۱)، "الگوهای علمی حسابداری"، **فصلنامه علمی و پژوهشی بررسی های حسابداری**، شماره ۲، پائیز.
۶. لاریمی، سید جعفر، محسنی، ابراهیم، ایمانی، امید، (۱۳۹۲)، "رویکردهای جدید تحقیقات حسابداری و تحول تئوری حسابداری"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۷.
۷. واربرتون، نیگل، (۱۳۸۳)، **مقدمات فلسفه علم**، ترجمه بهجت عباسی، نشر جوانه رشد، چاپ اول.
۸. هانری، هرس، (۱۳۷۹)، **علم، شبه علم و علم دروغین**، ترجمه عباس باقری، نشر نی، چاپ اول.
9. AICPA, "Accounting Terminology Bulletin", **review and résumé**, No. 1
10. Gruneberg, Curt, (1950), "Is Accountancy a Field of Science?", **The Accounting Review**, Vol. 25, No. 2, PP. 161-162
11. Mautz R. K., (1963), "Accounting as a social science", **The Accounting Review**, Vol. 38, No. 2 (Apr., 1963), PP. 317-325
12. Nelson, Edward G., (1949), "Science and Accounting", **The Accounting Review**, Vol. 24, No. 4, PP. 354-359
13. Sterling, Robert R., (1975), "Toward a Science of Accounting", **Financial Analysts Journal**, Vol. 31, No. 5, PP. 28-36
14. Wolk, Harry I., Dodd J., Rozycki, J., (2008), **Theory Accounting**, Edition 7, New Dehli

The Accounting ; Science or Art?

In the accounting world most of the definitions of the accounting in authorities and even official sources are based on the art view to accounting instead of science view. For instance American Institute of Certified Public Accountants in terminology bulletin no. 1 defined accounting as “art of recording, classifying, and summarizing financial transactions”. With these considerations, the accounting really is an art or a science? If the accounting is an art then what characteristics a science has that accounting lack of these. If the accounting be a science then some definitions need to be revised. In overall view whether accounting be a science or an art, it make any differences with us. Most of distinguished people did not define what is an art or a science, or a consensus definition of these two matter is not available. In this article some of features of art and science will be explored and in the rest of it, two views toward accounting will be approached. We conclude that scientism is not a good point and what that matter is usefulness of the accounting and outcomes of it. By the way considering accounting as an art or a science is dependent on determined characteristics.

