

## تئوری‌های هنجاری؛ پلی بین واقعیت و غایت حسابداری

دکتر علی ثقفی  
عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبایی  
حجت اله صیدی  
دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

### چکیده

اگر هدف غایی حسابداری را تنها ارائه‌ی اطلاعات برای تصمیم‌گیری تلقی نکنیم و آنچنان که گفته‌ها و نوشته‌های کثیری از صاحب‌نظران و اندیشمندان معاصر حسابداری نشان می‌دهد، ایفای مسئولیت خطیر پاسخگویی را نیز به عنوان هدفی اساسی برای حسابداری بدانیم - که چنین می‌دانیم - تکیه بر تئوری‌های اثباتی در روش‌شناسی حسابداری، که بیشتر، به ارائه‌ی تصویری صرف از آنچه هست و با سلاح تجربه قابل دیدن است می‌پردازند، برای گام برداشتن در حیطه‌ی دانش حسابداری به عنوان شاخه‌ای از علوم اجتماعی که اساساً بر حسب غایت آن تعریف می‌شود نه براساس موضوع، کفایت نخواهد کرد. در این راستا و به منظور دستیابی به اهداف پیشگفته در حسابداری، توجه به «هنجار» از یک سو و تأکید بر «اخلاق» از سوی دیگر، ضرورت دارد؛ به گونه‌ای که می‌توان غفلت از این مفاهیم را به منزله‌ی فروغلتیدن حسابداری در ورطه‌ی بحران قلمداد کرد. این نوشته، با بررسی مبانی فلسفی و اندیشه‌های رایج

شماری از فیلسوفان و نظریه‌پردازان در باب علوم اجتماعی، واقعیت، حقیقت، اخلاق، روش‌شناسی اثباتی و روش‌شناسی هنجاری، به ویژه با تمسک به اندیشه‌ی انتقادی ایمانوئل کانت و آراء اعضای مکتب فرانکفورت، به این نتیجه می‌رسد که برای دستیابی به غایت حسابداری باید بر تئوری‌های هنجاری - که به مثابه پلی استوار بین واقعیت و غایت حسابداری عمل می‌کنند - تکیه کرد.

### مقدمه

اندیشمندان حسابداری در دهه‌های اخیر، برخی به وضوح از بروز بحران در حسابداری سخن رانده و برخی نیز به احتیاط، مواجهه‌ی این رشته از دانش را با وضعیت بحرانی قابل پیش‌بینی قلمداد کرده‌اند. بروز بحران در حیطه‌ی حسابداری، چه بالفعل و چه بالقوه، از چنان اهمیتی برخوردار است که احمد بلکویی، نظریه‌پرداز بزرگ و نام‌آشنای حسابداری، موضوع و عنوان یکی از کتابهای خود را به آن اختصاص داده است.<sup>۱</sup> آثار گوناگونی در این مقوله، اعم از مقاله، سخنرانی و یادداشت وجود دارد که جملگی، بحران را نه در صورت، که در سیرت و بطن حسابداری جستجو می‌کنند. به بیان دیگر، وقتی سخن از بحران در حسابداری به میان می‌آید، پیامدهای حاصل از دگرگونی در فن‌آوری اطلاعات و یا پیشرفت‌های چشمگیر در عرصه‌ی تولید، بازرگانی، امور مالی و به طور کلی تحول فن‌آوری در محیط کسب و کار و حتی فقدان برخی استانداردها و رهنمودها در چند زمینه‌ی خاص مورد نظر نیست، هر چند هر کدام از این موارد به تنهایی برای فراخواندن حسابداری به چالش، کافی است. بلکه مراد، بحرانی است که ماهیت حسابداری را مورد تهدید قرار داده و گریبانگیر روش‌شناسی حسابداری<sup>۲</sup> و به طور کلی فرایند تدوین تئوری حسابداری شده است. در مجموعه‌ی علوم اجتماعی - که حسابداری زیر مجموعه‌ای از آن است - قوام یک رشته‌ی علمی به

1- Ahmad Riahi - Belikaoui, 1989, The coming crisis in accounting, New York, Quorum Books.

2- Accounting Methodology.

پژوهشهای انجام یافته و نظریه‌های تدوین شده در آن است و چنانچه به هر سببی، کفایت، دقت و یا استواری این پایه‌ها با تردید روبرو باشد سخن از فرو افتادن آن رشته از دانش در ورطه‌ی بحران، ناصواب تلقی نخواهد شد.

این نوشته، همراه با گردآوری مجموعه‌ای از نظریات اندیشمندان معاصر حسابداری در این زمینه از یک سو، و بررسی مبانی فلسفی برخی آراء مرتبط مطرح شده در حیطه‌ی تئوری حسابداری از دیگر سو، در پی تبیین بحران جاری در حسابداری و راه‌حلهای ارائه شده برای بیرون رفتن از آن است.

### بحران در دانش حسابداری

آنچنان که اشاره شد، کانون اصلی بحران، تئوری حسابداری است. تئوری از دیدگاه دانشمندان فلسفه، نظامی از معلومات و توضیح و توصیف جنبه‌های گوناگون واقعیت از دیدگاهی کلی و عمومی است. در همین نقطه‌ی آغاز، نخستین پرسش ظاهر می‌شود: واقعیت حسابداری چیست؟ از سوی دیگر، همانند سایر رشته‌های علمی، برای تدوین تئوری حسابداری، وجود یک روش‌شناسی مناسب ضرورت دارد که در این راستا، تفاوتی که از نظر ارزشها، روشها و نظریه‌ها بین روشهای اجرایی حسابداری و تحقیقات حسابداری وجود دارد، موجب استفاده از دو روش‌شناسی برای تدوین تئوری شده است: روش‌شناسی اثباتی<sup>۱</sup> و روش‌شناسی هنجاری<sup>۲</sup>.

پرسش دوم این است: آیا به کارگیری این روش‌شناسی‌ها از کفایت لازم برخوردار بوده است؟ و ناگزیر باید سومین پرسش را مطرح ساخت: آیا تئوری‌های تدوین شده براساس روش‌شناسی مورد نظر، از عهده‌ی توصیف و تبیین جنبه‌های گوناگون واقعیت حسابداری برآمده‌اند؟ این نوشته به دنبال تبیین واقعیت حسابداری نیست و تنها می‌توان به اجمال، خاطر نشان ساخت که واقعیت حسابداری تفاوت‌های چشمگیری با واقعیت

فیزیک دارد<sup>۱</sup> و در زمره‌ی مقولاتی است که براساس فلسفه‌ی کانت به شدت تحت تأثیر رابطه‌ی عین و ذهن قرار دارد.

از طرف دیگر، باید توجه داشت که علم حسابداری را نه براساس موضوع، بلکه از جهت غایت تعریف می‌کنند به عبارت دیگر، دیدگاه امیل دورکیم<sup>۲</sup>، نظریه پرداز اجتماعی فرانسوی مبنی بر این که «علم باید موضوع داشته باشد و آن موضوع، هم وجود مستقل خارجی داشته و هم از شخص عالم، استقلال داشته باشد»، در مورد علم حسابداری صادق نیست بلکه حسابداری را باید با معیار دیگری تعریف کرد. «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. یعنی بگوییم: مجموعه‌ی مسائلی که رو به غایت واحدی دارند و منظور واحدی را برآورده می‌کنند»<sup>۳</sup>. حال باید پرسش چهارم را مطرح ساخت: غایت حسابداری چیست؟

اگرچه این نوشته در اصل در جستجوی پاسخ برای پرسشهای دوم و سوم پیشگفته است اما درنگ بر روی واپسین پرسش راه را کوتاه‌تر و هموارتر خواهد ساخت. آیا غایت حسابداری، تهیه‌ی اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است؟ پاسخ البته مثبت است<sup>۴</sup>. اما این، همه‌ی غایت حسابداری نیست. تا سالها پیش هدف حسابداری تهیه و ارائه‌ی اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری تلقی می‌شد، اما هنگامی که یوجی ایجیری در مقاله‌ی معروف خود در دهه‌ی هشتاد میلادی به «چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی»<sup>۵</sup> اشاره کرد، دریچه‌ی دیگری بر روی تفکر در باب غایت حسابداری

۱- فیلیپ استمپ، در جستجوی واقعیت، مترجمان: عنی ثقفی و امیر پوریا نسب، ماهنامه‌ی حسابدار، شماره‌های ۱۴۶ و ۱۴۷، اسفند ماه ۱۳۸۰ و اردیبهشت ماه ۱۳۸۱.

2- Emile Durkheim. (1858 - 1917).

۳- عبدالکریم، سروش، ۱۳۷۴، درسهایی در فلسفه‌ی علم الاجتماع، چاپ اول، نشر نی.

۴- موسی بزرگ اصل فلسفه‌ی حسابداری، فصلنامه بررسی‌های حسابداری، سال پنجم، شماره‌ی ۱۸ و ۱۹، زمستان ۱۳۷۵ و بهار ۱۳۷۶.

5- Yuji, Ijiri, 1983, On the Accountability - Based Conceptual Framework; Journal of Accounting and Public Policy. Elsevier Service Publishing co. Inc.

گشوده شد. در مقاله‌ی یاد شده نویسنده اعلام می‌کند که چارچوب نظری حسابداری می‌تواند بر مبنای تصمیم‌گیری و یا بر مبنای پاسخگویی تدوین شود و انتخاب هر یک از چارچوبهای نظری مزبور، می‌تواند آثار متفاوتی را بر حسابداری به جای گذارد. در چارچوب نظری مبتنی بر تصمیم‌گیری، هدف حسابداری، فراهم ساختن اطلاعات مفید برای اخذ تصمیم‌های اقتصادی است، اما در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، هدف حسابداری، ایجاد یک نظام مناسب جریان اطلاعات بین حسابداده یا پاسخگو<sup>۱</sup> و صاحب حق یا پاسخ‌خواه<sup>۲</sup> است. ایجیری واقعیت حسابداری را نگهداری دفاتر برای استفاده‌ی شخصی تلقی نکرده و معتقد است که حسابداری در حقیقت، نگهداری دفاتر و گزارش اطلاعات برای دیگران است، دیگرانی که او، آنها را پاسخ‌خواه می‌نامد<sup>۳</sup>.

طبق مطالب ذکر شده، ارتباط پیچیده‌ای میان واقعیت حسابداری و غایت آن وجود دارد و هیچگاه نمی‌توان واقعیت حسابداری را بدون توجه به غایت آن مورد مذاقه قرار داد. به علاوه، به نظر می‌رسد که در هر کدام از روش‌شناسی‌های یاد شده، تنها به یکی از این دو مقوله توجه شده و یا دست کم، یکی از آنها برجسته‌تر از دیگری مورد توجه قرار گرفته و بدین ترتیب، مغفول ماندن یکی از این دو، زمینه‌های بروز بحران را فراهم آورده است.

اکنون می‌توان بحران مورد بحث را با جزئیات بیشتری مورد تأمل قرار داد. ریچارد متسیج، در کتاب «نقد حسابداری»<sup>۴</sup>، با اشاره به نوشته‌های بلکویی و دیگران، بحران موجود در حسابداری را در سه جزء طبقه‌بندی و بررسی می‌کند:

الف - بحران قانونی و اجتماعی

1- Accountor.

2- Accountee.

۳- جعفر باباجانی، نقش مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی، فصلنامه‌ی حسابرس، سال دوم، شماره‌ی ۷، تابستان ۱۳۷۹.

4- Richard, Mattessic. 1995. Critique Of Accounting. USA. Quorum Books PP.211-222.

ب - بحران اخلاقی و روحی

ج - بحران دانشگاهی و مراجع علمی

جزء اول، به بحرانی اشاره دارد که از منظر حسابداری، در اداره‌ی شرکتها و مسائل مربوط به آن، از قبیل تئوری نمایندگی، استقلال حسابرس، فرایند قراردادهای و از همه مهم‌تر، ایفای مسئولیت پاسخگویی نهفته است. بحران اخلاقی، مشکلات ظاهر شده در روابط تجاری دهه‌های اخیر، کنار نهادن ارزشهای حرفه‌ای در روابط اقتصادی و جای خالی «اخلاق» در تفکر حسابداری را مورد اشاره قرار می‌دهد. و جزء سوم، نواقص اساسی موجود در پژوهش‌های حرفه‌ای و دانشگاهی را مطرح نظر دارد که مهمترین آنها، عدم توجه به روح مسئولیت پاسخگویی در تحقیقات حسابداری و تقدم بخشیدن بر مفاهیمی مانند اندازه‌گیری، ارزشگذاری و سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری، نسبت به مفهوم حیاتی و اجتماعی پاسخگویی است.

همزمانی تقریبی ارائه‌ی مقاله‌ی «چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی» ایجیری، اوج‌گیری نگارش متونی در باب «بحران حسابداری» در دهه‌ی هشتاد میلادی و انتشار کتاب یاد شده‌ی بلکوبی در این دهه را نباید تنها یک تصادف تاریخی دانست. شکوفایی مدنیت و نیاز روز افزون آن به اعتماد و اطمینان بیشتر برای افزایش امید به آینده را اندیشمندان حسابداری به درستی دریافتند و اینچنین بود که بار سنگین مسئولیت پاسخگویی بر شانه‌های نحیف حسابداری قرار گرفت و در این رهگذر، اندیشیدن به بحران و راه برون رفت از آن آغاز شد.

متسیج با تأکید بر دگرگونی اساسی نقش تاریخی حسابداری، یادآور می‌شود که عصر عدم پاسخگویی سپری شده است. او قبل از هر چیز بر تلقی علم حسابداری به عنوان «دانشی کاربردی»<sup>۱</sup> - و نه علم محض<sup>۲</sup> - پای فشرده و سپس نتیجه‌گیری می‌کند که چون باید در علوم کاربردی به ارزشها و هنجارها توجه داشت، تقویت جنبه پاسخگویی در حسابداری در گرو تقویت زمینه‌ی اخلاقی این رشته از دانش است. وی نگاه به

حسابداری بدون زمینه‌ی اخلاقی را به منزله‌ی جدا سازی ریشه از درخت تلقی کرده و بیان می‌دارد: «اکنون زمان آن است که به نقش مسائل اخلاقی و قضاوت‌های ارزشی در نظریه‌های حسابداری توجه کافی شود».<sup>۱</sup> او در این راستا توجه به «نظریه‌ی انتقادی»<sup>۲</sup> و تجزیه و تحلیل روابط «وسیله - هدف»<sup>۳</sup> را ضروری می‌شمارد. وی سرانجام، با بررسی نقاط ضعف عمده‌ی روش‌شناسی اثباتی در تدوین تئوری و نقد روش‌شناسی هنجاری صرف در کنار آن، به ارائه‌ی روش‌شناسی پیشنهادی خود می‌پردازد که درباره آن خواهیم نوشت. از آنجا که زیر بنای تفکر متسیج را فلسفه‌ی کانت و همچنین دیدگاه‌های فلسفی اعضای «مکتب فرانکفورت» و نگرش انتقادی آنها تشکیل می‌دهد، به نظر می‌رسد که آشنایی با اندیشه‌های فلسفی در خصوص اخلاق، فلسفه‌ی کانت و نظریه‌ی انتقادی به قدر ضرورت، خالی از فایده نباشد.

### اخلاق، فلسفه‌ی کانت و اندیشه‌ی انتقادی

گفتار ریچارد متسیج، به شرح آنچه گذشت، نخستین و واپسین گفتار در باب تأکید بر ضرورت توجه به اخلاق در علم نیست. تاریخ علم و فلسفه گویای آن است که بحث «اخلاق»، همواره از جایگاه مهمی نزد مباحثه‌گران و دانشمندان فلسفه برخوردار بوده و هر کسی از ظن خود دلایلی در اثبات یا رد آن ارائه داده و ورقی چند بر آن افزوده است، هر چند تصور می‌شود که هنوز هم کسی این معما را به حکمت نگشوده و نخواهد گشود.

اخلاق در فلسفه، به مطالعه‌ی سرشت و معیارهای تشخیص حق و باطل، وظایف، ارزش و حیات خیر و اصول مربوط به آنها می‌پردازد. وقتی سخن از مطالعه‌ی سرشت و معیارها به میان می‌آید، بی‌درنگ برخورداری اخلاق از ویژگی‌های «علم» به ذهن راه می‌یابد و بدین ترتیب است که عنوان «علم اخلاق»، امروزه عنوانی غریب و ناصحیح

1- Richard, Mattessich. 1995. Critique Of Accounting. USA. Quorum Books. PP. 211-222.

2- Critical Theory.

3- Meanes - End Relations.

تلقی نمی‌شود. علم اخلاق در سراسر تاریخ خود، رشته‌ای «هنجار بنیاد» و «انتقادی» بوده و نه تنها تحلیل مفاهیم، بلکه توجیحات و اصول زندگی بایسته را مورد توجه قرار داده است. اخلاق معمولاً بدون روی آوری به ارائه‌ی پندهایی در خصوص صفات قطعی به شیوه‌ی ناصحان و واعظان، همواره مناسبتی با اصول عملی، خواه در سطح اعمال فردی و خواه در سطح سیاست‌گذاری‌ها داشته است.

تاریخ اخلاق نشان می‌دهد که چه در تلقی افلاطون و ارسطو در دنیای باستان، چه در رویکرد توماس آکوئیناس<sup>۱</sup> در قرون وسطی و یا در فلسفه‌ی انتقادی کانت در سده‌ی هجدهم و چه در جریان فکری «اخلاق همگان‌نگر»<sup>۲</sup> در دوران حاضر، پیوندهای استوار میان اخلاق، علم، جامعه و سیاست انکارناپذیر بوده است. حتی آنان که اعتقادی به وجود ارتباط بین علم و اخلاق نداشته‌اند، قادر به اثبات تضاد و یا تناقض بین این دو نیز نبوده‌اند. وقتی دانستیم که تشعشعات رادیو اکتیو سرطان زایند (علم) آنگاه می‌دانیم که باید از آنها حذر کرد (اخلاق). وقتی دانستیم که سرکوب کردن غرایز، عقده‌زا و ویرانگر شخصیت است (علم) آنگاه پی‌می‌بریم که نباید غریزه‌کشی و عقده‌آفرینی کرد (اخلاق). و از این نمونه‌ها بسیار می‌توان یافت که پیوند علم و اخلاق را نشان می‌دهند، گو اینکه علم را «توصیف» و اخلاق را «تکلیف» بدانیم، یا علم را معرفت «واقعیت‌ها» و اخلاق را معرفت «ارزشها» بخوانیم. هنگامی که قدم در عرصه‌ی علوم اجتماعی می‌گذاریم، استواری این پیوند دو چندان می‌شود، زیرا موضع علوم اجتماعی، تنها توصیف مطلق طبیعت و تجربه نیست و نگاه به این علوم، از جنس نگاهی نیست که علم را مجموعه‌ی دانستنی‌های قابل اثبات به روش عینی و قابل اعتماد مبتنی بر مشاهده و آزمایش می‌داند. به علاوه، گفتیم که گاهی علوم را نه از جهت موضوع، که از جهت غایت تعریف می‌کنند و خاطر نشان کردیم که واقعیت در علم حسابداری به تنهایی و بدون توجه به غایت آن چندان قابل بررسی نیست و تمام بررسی‌ها در محیطی انجام می‌شود که بهترین نام برای آن محیط، «ذهن محقق» یا به تعبیری بهتر «ذهن آدمی» است. به بیان

1- Thomass Akoeinass.

2- Communitarian Ethics.



دیگر، می‌توان این پرسش را مطرح ساخت که آیا در علوم اجتماعی - و بویژه در حسابداری - هر موضوعی بدون اتکاء به وجود محقق و ذهن او قابل تجربه است؟ رجوع به فلسفه‌ی کانت پاسخ به این پرسش را تسهیل خواهد کرد.

یکی از پرسشهای اساسی ذر ذهن ایمانوئل کانت<sup>۱</sup>، فیلسوف آلمانی عصر روشنگری، رابطه‌ی عین و ذهن بود. مقدمه‌ی تفکر کانت را دکارت<sup>۲</sup> در قرن هفدهم به وجود آورده بود. یکی از مهمترین جنبه‌های کار دکارت، تأکید بر بحث «معرفت»<sup>۳</sup> یا «شناخت‌شناسی»<sup>۴</sup>، یعنی چگونگی حصول شناخت برای آدمی است. در ضابطه‌ی بنیادی دکارت، یعنی جمله‌ی معروف «می‌اندیشم، پس هستم»، آنچه اولویت و قطعیت دارد، ذهن یا اندیشه یا معناست، نه عین یا مورد تفکر یا ماده. در این تفکر، ماده هم بکلی رد نشده است. اما وجود آن را باید از وجود ذهن یا آگاهی نتیجه گرفت. این نکته در فلسفه‌ی اروپایی بعد از دکارت، آثار عمیقی بر جای گذاشت و در این مسیر، کانت که در جستجوی ارتباط عین با ذهن بود، سرانجام نظرگاه جدید و بی‌سابقه‌ای را که می‌جست پیدا کرد و آن را «استعلایی»<sup>۵</sup> نام نهاد. «استعلایی را نباید با متعالی مشتبه ساخت. متعالی به معنی فراسوی قلمرو تجربه است ولی استعلایی، یعنی عاملی در تجربه، که بدون آن، حصول تجربه ممکن نیست. وقتی گفته می‌شود که فلان مفهوم

1-Immanuel. Kant (1724 - 1804).

- ایمانوئل کانت، فیلسوف نام‌آور آلمانی در قرن هیجدهم میلادی، مجموعه‌ی نوشته‌هایی از خود به جای گذاشته که تأثیر بی‌حد و حصری بر فلسفه‌ی مدرن و «نظریه‌ی انتقادی» گذاشته‌اند. آثار کانت را معمولاً به دو دوره‌ی «پیشا انتقادی» و «انتقادی» تقسیم می‌کنند. کانت در نوشته‌های دوره‌ی نخست در سالهای قبل از ۱۷۸۰، از جمله «ملاحظاتی در باب احساس امور زیبا و والا» (۱۷۶۴) و «در باب صورت و اصول دنیای محسوس و معقول» (۱۷۷۰)، نقد جستارگونه و غیر نظام‌مندی بر عقل‌گرایی مطرح در روشنگری آلمانی اولیه را شرح و بسط داده، در دوره‌ی دوم، یعنی دوره‌ی انتقادی، این نقد را در سه گانه‌ی انتقادی خود، «نقد عقل محض» (۱۷۸۱ و ۱۷۸۷)، «نقد عقل عملی» (۱۷۸۸) و «نقد قوه‌ی داوری» (۱۷۹۰) سه گانه‌ای که اشتها وی مرهون آنهاست، نظام‌مند می‌سازد.

۲- رنه دکارت (۱۶۵۰ - ۱۵۹۶) در فلسفه پس از قرون وسطی شاهراه جدیدی گشود و برخی وی را از پدید آورندگان علم در سده‌ی هفدهم می‌دانند.

3- Theory of Knowledge.

4- Epistemology

5- Transcendental.

استعلایی است، مراد این است که مستقل از تجربه و مطلقاً برای هر کس در هر جا و هر وقت معتبر است، ولی وجودش وابسته به ما و تفکر ماست و هیچگاه قائم به ذات نیست. قالبها یا صورتهای مستقل از تجربه را که حصول شناخت نزد آدمی در چارچوب آنها امکانپذیر می شود، کانت، استعلایی می خواند. شناخت ما برای این که عینیت پیدا کند و برای همگان اعتبار داشته باشد، باید به قالب چنین صورتهای درآید.<sup>۱</sup>

انقلاب کانت در فلسفه، دستیابی به این نکته بود که «فهم ما با شیء منطبق نمی شود، شیء است که با فهم ما انطباق می یابد». بسط و تبیین این اندیشه‌ی گرانسنگ را می توان در جای جای آثار وی که محصول دوره‌ی بعد از دوران «پیشا انتقادی»<sup>۲</sup> بوده و به آثار دوران انتقادی معروف اند، همانند «نقد عقل محض»<sup>۳</sup> و «نقد قوه‌ی داور»<sup>۴</sup> مشاهده کرد. به دلیل پیدایش این آثار مهم و دگرگونی پدید آمده در نتیجه‌ی آنها، شروع «فلسفه‌ی انتقادی» را به کانت نسبت می دهند.

«نظریه‌ی انتقادی» که با انقلاب فلسفی کانت شروع شد بعدها، توسط ماکس هورکهایمر<sup>۵</sup> تدوین شده و به دست اعضای مکتب فرانکفورت<sup>۶</sup> و دانشجویان آنان به اجرا گذاشته شد. نظریه‌ی انتقادی اکنون به مفهوم محدود و اولیه‌ی آن به کار نمی رود، بلکه اصطلاح گسترده تری است که طرحهای پژوهشی در علوم اجتماعی، تحت این عنوان به منصفی ظهور می رسند. نظریات انتقادی محتوایی معرفتی وابسته و به لحاظ شناخت شناسی، با نظریه‌های مطرح در علوم طبیعی تفاوت دارند. نظریات مطرح در عرصه‌ی علوم طبیعی نظریاتی عینیت نگرند، اما نظریات انتقادی در خودنگر هستند. «نظریه‌ی انتقادی به طرزی جسورانه، اما شاید دن کیشوت وار، بر مقابله با رشته‌ای از پرسش‌های شناخت شناسانه‌ی شکاکانه که هر زمان مطرح اند اصرار می ورزد: آیا

۱- برای مطالعه بیشتر به گفتار مترجم در کتاب زیر مراجعه فرمایید. اشتفان کورنر. فلسفه‌ی کانت، ترجمه‌ی عزت الله فولادوند. چاپ دوم. مهرماه ۱۳۸۰. تهران. انتشارات خوارزمی. صص ۱۲۵ - ۱.

2- Priori Critical Period.

3- Critique of Pure Reason.

4- Critique of Judgement.

5- Max, Horkheimer. (1895 - 1973).

6- Frankfort School.

حقیقت و نیکی رابطه‌ای با یکدیگر دارند، و اگر دارند آن رابطه چگونه رابطه‌ای است؟ آیا ثمرات دانش مجسم‌کننده‌ی اشتیاقی به عمل اخلاقی است یا وسوسه‌ای برای تخطی اخلاقی و قانونی؟ اگر شناسایی نیکی‌ها منجر به نیکی‌ها نمی‌شود، پس نیکی دانش در چیست؟<sup>۱</sup>

اندیشه‌گران مکتب فرانکفورت با پایه‌ریزی «نظریه‌ی اجتماعی انتقادی» در آغاز دهه‌ی ۱۹۲۰، سرفصلهای مهمی در حوزه‌های مختلف دانش فلسفی - اجتماعی ایجاد کردند. یکی از این سرفصلها، نقد پوزیتیویسم<sup>۲</sup> یا اثبات‌گرایی به عنوان نظریه‌ی شناخت و فلسفه‌ی علم بود. «نظریه‌ای که بیان می‌داشت: آنچه واقعاً وجود دارد همان چیزی است که می‌تواند به وسیله‌ی حواس تجربه شود یا همان چیزی است که با مداخله‌ی تجربی مناسبت دارد؛ و این واقعیت موضوع علم است؛ تنها دانش راستین دانش علمی است؛ و بالاخره، دعویات معرفتی غیر علمی، نظیر دعویات اسطوره‌ای، مذهبی و متافیزیکی، بی‌پایه و اساس‌اند».<sup>۳</sup> اقدام مهم دیگر اندیشه‌گران این مکتب را می‌توان در تلاشهای پورگن‌هابرماس<sup>۴</sup> در دهه‌ی ۱۹۶۰ مشاهده کرد. «از آثار هابرماس به تدریج نظریه‌ای شکل گرفت که آشکارا توسط اهداف اصلی نظریه‌ی انتقادی انگیزه شده بود و امروز به عنوان تنها کوشش جدی در راستای تجدید ساخت سامان نظری آن مکتب محسوب می‌شود. وی از فلسفه‌ی تحلیل زبانی ویتگنشتاین<sup>۵</sup> این آموزه را دریافت که سوژه‌های انسانی همواره با میانجیگری زبان با هم مرتبط می‌شوند. شکل حیات انسانی، با بینادذهنتی که در ساختارهای زبان متجلی است. مشخص می‌شود. وی نهایتاً اظهار می‌دارد که وظایف یک جامعه در باز تولید (کنش)، همیشه توسط «خود پنداشت هنجاری»<sup>۶</sup> سوژه‌های ارتباطی اجتماعی شده، تعیین می‌شود».<sup>۷</sup> آنچه از

۱- مایکل بین (ویراستار) ۱۳۸۲، فرهنگ اندیشه‌ی انتقادی از روشنگری تا پسامدرنیته، مترجم: پیام یزدانجو، چاپ اول، نشر مرکز، صص ۷۶۶ و ۷۶۷

2- Positivism.

۳- به منبع پیشگفته، صص ۱۹۵ و ۱۹۶ مراجعه کنید.

4- Jurgen. Habermas (1992).

5- Ludwig Wittgenstien (1889 - 1951).

6- Normative self - conception.

مجموعه‌ی آثار هابرماس، از جمله کتاب «میان وقایع و هنجارها» (۱۹۹۲) و مجموعه مقالات وی از جمله «وجدان اخلاقی و کنش ارتباطی» بر می‌آید، تأکید و توجه عمیق وی به مقوله‌ی «هنجار» و «ارزش» در کنار «واقعیت» است.

### روش‌شناسی هنجاری و تضادتهای ارزشی در حسابداری

اکنون می‌توان با گفتاری که در حوزه‌ی مباحث فلسفی «علم» و «اخلاق» از یک سو و «نظریه‌ی انتقادی» از سوی دیگر ارائه شد، دلایل تمسک متسیج به «نگرش انتقادی» و «روش‌شناسی هنجاری» را برای کنترل بحران جاری حسابداری فهم کرد. وی به صراحت در مقدمه‌ی کتاب «نقد حسابداری» اشاره می‌کند که واژه‌ی «نقد»<sup>۸</sup> را به معنی آنچه در نقادی و خرده‌گیری به کار می‌رود، اختیار نکرده، بلکه در استفاده از آن به نظریه‌ی انتقادی کانت توجه داشته و واژه‌ی مزبور را به همان معنی به کار می‌برد که در آثار کانت به کار رفته است. درست همانند آنچه در نقدهای قرن هجدهم، برای ترکیب «مذهب اصالت عقل»<sup>۹</sup> و «مذهب اصالت تجربه»<sup>۱۰</sup> تلاش می‌شد، وی کوشش خود را در جهت ترکیب دو گروه متضاد از تفکر حسابداری در عرصه‌ی دانشگاه و جامعه می‌داند: «نقطه نظر انتقادی - تفسیری»<sup>۱۱</sup> و «نظریه‌ی اثباتی حسابداری»<sup>۱۲</sup>، که اولی بیشتر در بریتانیا و دومی در ایالات متحده رواج دارد. وی با طرح این نقطه نظرات و نواقص روش شناختی موجود در هر کدام، به تشریح روش‌شناسی پیشنهادی خود که آن را «هنجاری - مشروط»<sup>۱۳</sup> نام نهاده است می‌پردازد. ما در این نوشته در پی رد یا اثبات روش‌شناسی پیشنهادی وی نیستیم، کما این که قصد نقد نظرات وی نیز در میان نیست، بلکه منظور اصلی از سطور پیشین، تشریح ارتباطی است که متسیج با استفاده از مفاهیم

۷- رضا نجف زاده. ۱۳۸۱، مارکسیسم غربی و مکتب فرانکفورت، تهران، انتشارات فسیده سرا، صص ۶۸ - ۸۵.

8- Critique.

9- Rationalism.

10- Empirical Realism.

11- Critical - Interpretive view.

12- Positive Accounting Theory.

13- Conditional - Normative Accounting Methodology.

فلسفی و به صراحت از وجود آن بین «هنجار»، «اخلاق» و «حسابداری» سخن می‌گوید. اما نباید از نظر دور داشت که وی با وجود تمام تلاش‌های ارزشمند خود، تنها اندیشمندی نیست که رجوع به «هنجار» را تجویز می‌کند و نیز، تنها منتقدی نیست که سستی پای چوبین «پوزیتیویسم» را در روش‌شناسی حسابداری به نمایش می‌گذارد. «کریستین سن»<sup>۱</sup> در سال ۱۹۸۳ می‌نویسد: شخصیت حسابداری عبارت است از یک مؤسسه‌ی تجاری یا واحدهای اقتصادی دیگری که دارای یک سیستم حفظ و نگهداری حساب است. او مقایسه‌ای از علوم فیزیکی با حسابداری و علوم سیاسی دارد و می‌گوید: تئوری شیمیایی، شامل اصطلاحات درباره‌ی رفتار اجزاء شیمیایی مثل مولکول و اتم است نه درباره‌ی رفتار شیمیدانها. در شیمی واکنش شیمیایی بدون وجود شیمیدانها به وجود می‌آید و هر کسی می‌تواند این واکنش‌ها را بدون مطالعه‌ی شیمیدانها بررسی کند، اما ممکن نیست که حسابداری، بدون وجود حسابداران، مدیران یا ایجاد کنندگان ارقام به وجود آید و امکان ندارد که علم سیاست را بدون وجود سیاستمداران مطالعه کنیم. حسابداری و سیاست از علوم اجتماعی هستند. تئوری حسابداری که در جستجوی تفسیر و پیش‌بینی حسابداری است نمی‌تواند بین تحقیق حسابداری از مطالعه‌ی مردم جدایی اندازد. تئوری حسابداری در مطالعه‌ی حسابداری، نیازمند محققان در درک انگیزه‌ی عملکرد حسابداری است.<sup>۲</sup>

حال که چنین است، چگونه می‌توان تأثیر محقق یا نظریه پرداز حسابداری را بر تحقیق در حوزه‌ی حسابداری به منظور کشف واقعیتها نادیده انگاشت؟ و چگونه می‌توان حضور پژوهشگر و به قول کانت ذهن آدمی را پذیرفت اما تأثیر هنجار یا ارزش را بر پژوهش و فرایند تدوین نظریه به صفر رساند؟ آیا تحقیقات اثباتی حسابداری در پی

1- C, Christenson, 1983, The Methodology of Positive Accounting. The Accounting Review, P.1-22.

۲- اصغر، سجادی، و محسن، خوش طینت نیک نیت، ۱۳۷۴، نگرشی ده ساله بر تئوری‌های اثباتی حسابداری، فصلنامه‌ی بررسی‌های حسابداری، سال سوم، شماره‌ی ۱۲ و ۱۳. تابستان و پاییز ۱۳۷۴. ص

تلقی حسابداری به عنوان علم محض، به دنبال انعکاس صرف «آنچه هست» نبودند؟ کارنامه‌ی تحقیقات حسابداری را باید مرور کرد.

تئوریهای اثباتی حسابداری، متأثر از دیدگاه اثباتی‌گری یا پوزیتیویسم، که شرح آن رفت، و با الهام از تحقیقات اثباتی انجام شده در حوزه‌ی علم اقتصاد، در تلاش برای انعکاس «آنچه هست» و پرهیز از هرگونه قضاوت ارزشی نسبت به این که «چگونه باید باشد»، از دهه‌ی ۱۹۷۰ میلادی رونق یافت تا شاید حسابداری را به ویژگی‌های یک علم محض نزدیکتر سازد. با وجود تلاشهای فراوانی که از سوی اندیشمندان و پژوهشگرانی مانند «واتز»<sup>۱</sup>، «زیمرمن»<sup>۲</sup>، «پال»<sup>۳</sup>، «سراون»<sup>۴</sup> و دیگران انجام پذیرفت «رویکرد اثباتی‌گری به علت ویژگیهایی که دارد و از آن جمله می‌توان به بها ندادن به تئوری [به مفهوم فلسفی آن] و تکیه بیش از حد بر مشاهده و استقراء، توانسته است توفیق چندانی در حسابداری داشته باشد و با وجود آنکه سالها از کاربرد این رویکرد در حسابداری می‌گذرد، دستاورد مهمی عاید نشده است».<sup>۵</sup> در اینجا باید دقت داشت تا مفهوم «تئوری اثباتی» که در علوم - به ویژه علم اقتصاد - و برای جدا تلقی کردن آن از «تئوری‌های هنجاری» به کار می‌رود - و در این نوشته نیز همین مفهوم لحاظ شده است - یا اثباتی‌گری منطقی که در فلسفه‌ی علم اختیار شده است یکسان پنداشته نشود.<sup>۶</sup>

اگر رویکرد اثبات‌گرایی یا پوزیتیویسم نتواند در عرصه‌ی پژوهشها و نظریه‌پردازی حسابداری ایفای نقش کرده و حتی دستاورد مهمی عاید کند، آیا جز دست یازیدن به رویکرد هنجاری‌گری هست؟ در رویکرد هنجاری یا دستوری، قضاوت‌های ارزشی

1- Rossu, Watts.

2- Jerold L, Zimmerman.

3- R. j Ball.

4- P. Brown.

۵- محمدرضا، طاهری، ۱۳۷۴، نقدی بر روش‌شناختی حسابداری، فصلنامه‌ی بررسی‌های حسابداری، سال سوم، شماره‌ی ۱۲ و ۱۳. تابستان و پاییز ۱۳۷۴، ص ۱۶.

۶- برای مطالعه‌ی بیشتر درباره‌ی مفهوم تئوری اثباتی و وجوه تمایز این مفهوم با آنچه در اثباتی‌گری منطقی مراد است، به فصل اول کتاب زیر مراجعه شود:

- Ross L, Watts. & Jerold L, Zimmerman, 1986, Positive Accounting Theory, Prentice - Hall. PP 1-14.

اعمال می‌شود و به طور کلی در تئوریهای تدوین شده بر این اساس، سخن از «بایدها و نبایدها» می‌رود. تاریخ روش‌شناسی و تئوری حسابداری برای عدم موفقیت مطلق رویکرد هنجاری نیز شواهدی در آستین دارد که مهمترین علل آن را در «ذهنی بودن» و لذا به زعم بعضی «علمی نبودن» آن ذکر می‌کنند. در این مسیر است که ریچارد متسیچ در سال ۱۹۷۲ میلادی، طی مقاله‌ای ارزشمند تحت عنوان «پیش شرطها و مسائل روش شناختی یک تئوری عمومی در حسابداری»<sup>۱</sup> به دنبال یک تئوری عمومی برای حسابداری می‌گردد تا حتی المقدور هم از نواقص موجود در رویکرد اثباتی و هنجاری مبرا باشد و هم‌گرم از کار فرو بسته‌ی نظریه پردازان و پژوهشگران حسابداری بگشاید. نتایج تلاشها و پژوهشهای وی به تدوین تئوری «هنجاری - مشروط» انجامید، که البته هیچگاه شواهد چندانی از بکارگیری این تئوری و استقبال از آن در عمل، ارائه نشده است.

به رغم عدم توسعه‌ی رویکرد «هنجاری - مشروط»، به دلیل اهمیت آن برای بحث حاضر و طرح نکات مربوط به رویکرد اخلاقی در سطوح بعد، اشاره به برخی جنبه‌های روش شناختی ارائه شده توسط متسیچ در این قسمت خالی از فایده به نظر نمی‌رسد. در این تئوری که بیشتر بر استدلالهای قیاسی مبتنی است، یک چارچوب عمومی برای مرتبط ساختن اهداف حسابداری با ابزارهای دستیابی به آنها ارائه شده است که در آغاز این نوشته از آن به «تجزیه و تحلیل روابط وسیله - هدف» یاد کردیم. در این تئوری به قضاوت ارزشی در خصوص اهداف و همچنین ابزارهای رسیدن به آنها تأکید شده است. متسیچ قضاوت‌های ارزشی در سایر رویکردهای هنجاری، از قبیل «تئوری‌های بیانی - هنجاری» یا «تئوری‌های اخلاقی - هنجاری»<sup>۲</sup> را هم غیر عینی و هم دست نیافتنی برای ارزیابی یا ابطال تلقی کرده و معتقد است که روش‌شناسی «هنجاری -

1- Richard, Mattessich. 1972, Methodological Preconditions and Problems of A General Theory of Accounting, The Accounting Review, Vol. XL VII, No. 3. PP.469-487.

2- Pragmatic - Normative Theories or The Ethical - Normative Theories.

مشروط» این محدودیتها را از بین می‌برد و درجه‌ای از عینیت را به این قضاوتها اعطا می‌کند. وی برای حصول عینیت نسبی در تئوری هنجاری، راهکارها و شروطی را پیشنهاد می‌کند که به طور مجمل عبارتند از: لزوم توجه به تنوع گروهها، افراد و اهداف آنها در حسابداری، مدیریت، امور مالی و به طور کلی در کسب و کار و پرهیز از «مطلق» فرض کردن اهداف و ارزشها و لذا عدم امکان ارائه‌ی یک مدل واحد برای ارزشها؛ ارزیابی و قضاوت ارزشی در خصوص وسیله‌ها و ابزارهای رسیدن به اهداف؛ و در نهایت، ارزیابی کارآیی و اثربخشی این ابزارها و وسیله‌ها. با لحاظ کردن این موارد است که وی تئوری پیشنهادی خود را «هنجاری - مشروط» نام می‌نهد.

مباحث مطرح شده توسط متسیچ و دیگران، شاید ما را در روی آوردن به تئوری پیشگفته مجاب نسازد، اما لزوم توجه بیشتر به روش‌شناسی هنجاری در حسابداری یا «تئوری‌های هنجاری» را گوشزد می‌کند. چنین به نظر می‌آید که متسیچ با طرح این مباحث در کتاب خود، مسیر را برای رسیدن به رویکردی فراتر، تا حد زیادی هموار کرده است. آیا این رویکرد فراتر، همان رویکرد اخلاقی<sup>۱</sup> است؟

### اخلاق و رویکرد اخلاقی در تئوری حسابداری

با توجه به پیوند گسست‌ناپذیر اخلاق و علوم اجتماعی از یک سو و غایت علم حسابداری که جنبه‌ی «ایفای مسئولیت پاسخگویی» در آن در سالهای اخیر برجسته‌تر شده است، از سوی دیگر، لزوم ملاحظه‌ای «اخلاق» در روش‌شناسی حسابداری را انکارناپذیر می‌نماید و این، نکته‌ای است که از دیدگاه نظریه‌پردازان بزرگی چون هندریکسون<sup>۲</sup> و بلکویی مغفول مانده است.

این دو اندیشمند، در کنار سایر رویکردهای موجود برای تدوین تئوری، رویکرد اخلاقی را به عنوان راه حل ممکن برای گشودن گره در مسائل نظری به رسمیت شناخته‌اند. هندریکسون در فصل اول کتاب «تئوری حسابداری» بیان می‌دارد که

1- Ethical Approach.

2- Eldon S, Hendriksen.



«پرسشهای اخلاقی بنیادی وجود دارند که کانون تدوین تمام تئوری‌های پیشرفته به شمار می‌آیند. رویکرد اخلاقی در تئوری حسابداری بر مفاهیم عدالت<sup>۱</sup>، حقیقت<sup>۲</sup> و انصاف<sup>۳</sup> تأکید دارد و جالب است که هر کدام از این مفاهیم را می‌توان در چارچوب مفهومی تدوین شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۴</sup> مشاهده کرد. ملاحظاتی نظیر پرهیز از ارائه‌ی نادرست اطلاعات و دوری از تعصب و یکسو نگری در این زمره هستند»<sup>۵</sup>.

به نظر نمی‌رسد کسی از پژوهشگران و نظریه‌پردازان، از نظر اصولی در پذیرش مفاهیم سه‌گانه‌ی عدالت، حقیقت و انصاف به عنوان ارکان تدوین تئوری حسابداری، تردید داشته باشد،<sup>۶</sup> بلکه آنچه گاهی محل بحث و مناقشه قرار می‌گیرد، مصادیق این مفاهیم، حوزه‌ی شمول و حدود آنها و همچنین چگونگی به‌کارگیری آنها در عمل است. اشاره به یکی دو نمونه از بی‌شمار مباحث مطرح شده در این زمینه، می‌تواند دشواری چنین بحثی را تا حدود زیادی نمایان سازد. اولین نمونه، این پرسش دیرینه‌ی مهیب

1- Justice.

2- Truth.

3- Fairness.

4- Financial Accounting Standard Board (FASB).

5- Eldon, Hendriksen. S. & Van Breda, Michael F, 1995, Accounting Theory, Fifth Edition, IRWIN, P.7-8.

۶- نباید از نظر دور داشت که در این نوشته به اخلاق و رویکرد اخلاقی از منظر تئوری حسابداری که ریشه در مغرب زمین دارد، اشاره شده و دشواری‌های تعبیری مانند حقیقت، عدالت و انصاف در این دامنه‌ی محدود است که خود را نمایان می‌سازد و گرنه در متون گرانسنگ اسلامی، به ویژه از زبان معصومین نقاسیری در خصوص مفاهیمی از این قبیل ذکر شده که نشان دهنده‌ی عمق توجه پیشوایان ما به این مفاهیم و شفافیت آن در دیدگاه این بزرگان است. به عنوان مثال با مراجعه به کتاب شریف نهج البلاغه، می‌توان دریافت که شاید بیشترین تأکید امیرالمؤمنین بر مفهوم عدالت و پایبندی به آن بوده است (خطبه‌های ۱۵ و ۲۴ و حکمت‌های ۳۱، ۳۴۱ و ۴۷۶ و همچنین نامه‌ی ۴۳ نهج البلاغه). به همین ترتیب است مفهوم انصاف، که حضرت دقیقاً آن را در برنامه‌های خود (نامه‌های ۳۱ و ۵۱) تبیین کرده‌اند که خود نیازمند بحثی جامع و مفصل است. بدین سبب برای حفظ انسجام نوشته و با توجه به اینکه کانون اصلی نوشته را روش‌شناسی و تئوری حسابداری تشکیل می‌دهد از درج مطالب بیشتر در خصوص اخلاق در اسلام صرف‌نظر شده است.

است که «حقیقت چیست و تفاوت آن با واقعیت کدام است؟» و دومین نمونه، این پرسش مطرح شده در متون حسابداری است که «نسبت به چه اشخاصی، به چه منظوری و در چه شرایطی باید انصاف ورزید؟» گاهی از نظر روش شناسی نیز پرسشهای قابل تأملی مطرح شده و مهمترین آنها این که: «آیا رویکرد اخلاقی خود روشی مستقل برای تحقیق است یا باید آن را به مثابه روشی پشتیبان برای سایر روشهای تحقیق به شمار آورد؟ یا به عبارت دیگر، آیا نتایج حاصل از رویکرد اخلاقی، به تنهایی برای استنتاج منطقی کافی است یا این نتایج، تنها بر طرز فکر محقق تأثیر می‌گذارد؟»<sup>۱</sup>

مضمون این پرسشها هر چه باشد و به هر اندازه دشواری ایجاد کند، در مقام انکار لزوم توجه به رویکرد اخلاقی در حیطه‌ی تئوری حسابداری نیست و محصول رویکرد اخلاقی، بدون تردید «تئوری‌های هنجاری» خواهد بود. شاید در حیطه‌ی علم اقتصاد، تئوری‌های اثباتی گره‌گشایی چشمگیری داشته باشند، اما حسابداری، به مثابه یک علم کاربردی، نیاز میرم به نظریه‌های هنجاری دارد، نظریه‌هایی که بر پایه‌ی رویکرد اخلاقی تدوین شده باشند، زیرا علاوه بر تفاوت‌های ماهوی اقتصاد و حسابداری، ایفای مسئولیت پاسخگویی بار عظیمی است که به منزل رساندن آن نیازمند توجه به «ارزشها» در حیطه‌ی تفکر حسابداری است. به بیان دیگر، در حسابداری تنها با اتکاء به جنبه‌های اقتصادی آن، نمی‌توان منطقی بودن نحوه‌ی عمل حسابداری را ارزیابی کرد، بلکه لحاظ کردن «جنبه‌های اخلاقی»<sup>۲</sup> برای حصول امکان این ارزیابی ضرورت غیر قابل انکار دارد. از سوی دیگر، اهمیت مفاهیمی مانند «اعتبار» و «اعتماد» در حسابداری - به خاطر ماهیت اجتماعی آن - به حدی است که در سال ۱۹۸۷ کمیسیون ملی<sup>۳</sup> در امریکا برای جلوگیری از تقلب در گزارشگری مالی، خواستار تخصیص مباحث بیشتری از علم اخلاق در برنامه‌های حسابداری دانشگاهها شد و به دنبال آن، انجمن حسابداری

۱- رضا، شباهنگ، ۱۳۸۱، تئوری حسابداری. مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، ص. ۲۳.

2- Ethical Perspectives.

3- National Commission on Fraudulent Financial Reporting.

امریکا<sup>۱</sup> در سال ۱۹۸۸ طرحی را بر مبنای دانش حرفه‌ای و اخلاق ایجاد کرد که شواهد موجود، جملگی از حصول پیشرفت در راستای دستیابی به هدف والای ارتقاء آموزش اخلاق در حسابداری حکایت می‌کنند.<sup>۲</sup>

### خلاصه و نتیجه‌گیری

در دهه‌های اخیر، سخن از بروز بحران در حیطه‌ی تدوین تئوری حسابداری فراگیر شده است. حسابداری در زمره‌ی آن دسته از علوم اجتماعی است که از جهت غایت تعریف می‌شود و نه از باب موضوع. از این رو تدوین تئوری در حسابداری مستلزم لحاظ کردن واقعیت‌های این علم و غایت آن به طور همزمان است. اعتقاد بر این است که غایت حسابداری جز فراهم آوردن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری اقتصادی از یک سو و ایفای مسئولیت پاسخگویی از سوی دیگر نیست. شکوفایی مدنیت و مردم‌سالاری در این سالها، به ایفای مسئولیت پاسخگویی اهمیتی دو چندان بخشیده است و بسیاری تأکید بر این نکته دارند که پای اثباتی‌گری یا پوزیتیویسم در ارتباط دادن واقعیت حسابداری یا جنبه‌ی پاسخگویی غایت آن لنگ است. به عبارت دیگر، تحقیقات اثباتی حسابداری تنها بر «آنچه هست» تمرکز دارند و نقش محقق در تبیین این «هست»‌ها را در نظر نمی‌گیرند، در صورتی که رابطه‌ی بسیار نزدیکی بین عین - واقعیت حسابداری - و ذهن پژوهشگر برقرار است. با تغذیه از منابع سرشار فلسفی، بویژه آثار کانت و اعضای مکتب فرانکفورت - که به اندیشه‌گران انتقادی شهرت دارند - می‌توان توجه به «هنجار» و «ارزش» را برای برون رفت از بحران تجویز کرد و بدین ترتیب اهمیت رویکرد اخلاقی در تحقیقات حسابداری را بیش از پیش روشنتر ساخت. این نوشته با بررسی نظرات

1- American Accounting Assosiation (AAA).

۲- برای مطالعه‌ی بیشتر به دو مقاله زیر مراجعه شود:

- Stephen E, Loeb. & Joanne, Rockness, 1992, Accounting Ethics and Education: A Response, Journal of Business Ethics 11:485-490.

- H. Fenwick, H. Huss & Denise M, Patterson, 1993, Ethics in Accounting: Values Education Without Indoctrination, Journal of Business Ethics 12:235-243.

مختلف در این زمینه، به این نتیجه دست یافت است که با روی آوردن به تئوری‌های  
هنجاری و رویکرد اخلاقی می‌توان بین واقعیت و غایت حسابداری پلی استوار زد.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## منابع و مأخذ

### منابع فارسی

- ۱- پین، مایکل، ۱۳۸۲، فرهنگ اندیشه‌ی انتقادی از روشنگری تا پسامدرنیته، مترجم. پیام یزدانجو، چاپ اول، تهران. نشر مرکز.
- ۲- سروش، عبدالکریم، ۱۳۵۹. دانش و ارزش، پژوهشی در ارتباط علم و اخلاق. چاپ سوم، انتشارات باران.
- ۳- کورنر، اشتفان، ۱۳۸۰، فلسفه‌ی کانت، مترجم عزت‌اله فولادوند. چاپ دوم. تهران. انتشارات خوارزمی.
- ۴- نجف زاده، رضا، ۱۳۸۱، مارکسیسم غربی و مکتب فرانکفورت، چاپ اول، تهران، انتشارات قصیده سرا.

### ب - منابع انگلیسی

- 1- Archer, Simon. 1993. *Mattessich 's Critique Of Accounting*, University of Surrey.
- 2- Mattessich, Richard, 1995, *Critique Of Accounting*. USA. Quorum Books.
- 3- Mattessich, Richard. 1972, *Methodological Preconditions and Problems of A General Theory of Accounting*. The Accounting Review. Vol XL VII. No 3 .

- 4- Riahi Belkaoui , Ahmed, 1989, *The Coming Crisis in Accounting*. New York. Quorum Books.



ژرو، شگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی