

نظریه حسابداری مبتنی بر دیدگاه لاکاتوش در فلسفه علم

هیچ نقاشی نمی بیند که نقشی برکشد

وانکه دید از حیرتش کلک از بنان افکنده ای

سعدی

اهل اندیشه در طی تاریخ به شکل‌های گسسته می آیند و می روند، آنان نه بمانند پادشاهان باستانی کسب قدرت از پدر کرده باشند، بلکه در درونشان قدرتی است که می توانند همچون نهالی به آهستگی قد بکشند، رشد کنند و با میوه خویش، بشر را توان دوباره بخشند. درونشان دارای فرایندی شگرف است. آنان نگاهی عقاب گونه دارند که فرسنگها دورتر از یک نسل را می بینند و با طرح نظریه‌هایشان، راه تکامل آینده را برنامه‌ریزی می کنند.

دیر زمانی است که عالمان حسابداری در پی علمی نمودن این رشته، از فیلسوفان علم مدد گرفته و از مواضع آنان حسابداری را مورد مذاقه قرار داده‌اند. مهمترین این دیدگاهها شامل:

● دیدگاه اثباتی: در فلسفه علم به‌طور برجسته توسط رایشنباخ

مطرح گردید و در حسابداری، علی‌رغم کار جنسن، توسط واتس و زیمرمن مورد گسترش قرار گرفت.

● دیدگاه ابطال‌گرایان: این دیدگاه توسط پوپر مطرح گردید و در حسابداری صرف‌نظر

از کارهای پراکنده، کاری جدی در آن صورت نگرفته است.

● دیدگاه نسبی‌گرایی: که توسط تامس کوهن مطرح شد و در حسابداری به‌طور کامل به آن پرداخته شده است.

● دیدگاه برنامه‌های پژوهشی: این دیدگاه توسط لاکاتوش مطرح گردید. این دیدگاه به تازگی مورد توجه عالمان حسابداری قرار گرفته شده است.

● دیدگاه هرج و مرج‌گرایی: که توسط فرایبند مطرح شده است. و در حسابداری کاری جدی در آن صورت نگرفته است.

و اما مقاله حاضر، تلاشی است جهت نمایاندن نظریه لاکاتوش در حسابداری، که امید است راهگشایی برای کاربردی نمودن این نظریه در حسابداری گردد.

● ترجمه و گردآوری: احمد گودرزی
ahmad_good2003@yahoo.com

لاکاتوش فیلسوف علم است. او که در ۹ نوامبر ۱۹۲۲ میلادی چشم به جهان گشود، به برنامه پژوهشی معتقد بود و برخلاف نظریه پوپر معتقد بود که گزاره‌های علمی، انتزاعی و خارج از زمان و مکان نیستند بلکه هر کدام از آنها در درون یک برنامه پژوهشی قرار دارند. همچنین بر خلاف نظریه کوهن که علم را انقلابی می دانست او علم را فرایندی اصلاح‌گرا در نظر می گرفت. در واقع لاکاتوش با مطرح کردن روش‌شناسی برنامه‌های پژوهشی، ادعای کند که واحد دستاورد علمی عبارت از آزمایش و خطای ساده و یک‌سری ابطال‌ها نیست. به عقیده وی نظریه جاذبه نیوتون، نظریه نسبیت اینشتاین، مکانیک کوانتومی و غیره همگی برنامه‌های پژوهشی هستند.

چکیده

دهه‌های گذشته تاریخ حسابداری، گویای پژوهشهای گسترده علمی به منظور یافتن جایگاه واقعی حسابداری در میان علوم مختلف بوده است. رویکرد فراگیر در پژوهشهای اخیر، پرداختن هرچه بیشتر به تاریخ حسابداری و چگونگی تدوین نظریه آن و انتخاب دیدگاههایی بوده است که توانسته مطلوبیت لازم را ایجاد کند. نگرش نو به مفاهیم حسابداری و در نظر گرفتن ابعادی گسترده در تحلیل روند تاریخی آن، منجر به شکل‌گیری دیدگاههای مختلف در ارزیابی گذشته آن و دستیابی به راه‌حلهایی نوین در حل مسائل موجود خواهد شد. انگیزه اصلی این تلاشها بیشتر در این رویکرد خلاصه می‌شود که پرداختن به «چرایی» حسابداری در مقایسه با «چگونگی» و فنون و روشهای متأثر از شرایط خاص و عمدتاً غیرمستمر، از اولویت بیشتر و بالاتری برخوردار است. به میزانی که آشنایی کاربران این علم از جایگاه نظری و گستردگی پژوهشهای به عمل آمده بیشتر شده است، ضرورت و اهمیت آن بهتر آشکار و آن علم از پایداری و ثبات افزونتری برخوردار شده است. این مقاله می‌کوشد به بررسی نظریه حسابداری از دیدگاه لاکاتوش در فلسفه علم بپردازد.

کلید واژه‌ها

نظریه حسابداری، فلسفه علم، پژوهشهای حسابداری، پارادایم (الگو)، برنامه‌های پژوهشی

مقدمه

هر علمی بر پشتوانه نظریه متکی بر پژوهش استوار است. نظریه و مباحث نظری، بیانگر کنجکاوای انسان در شناخت پدیده‌های پیرامونی و در دیدگاهی برتر، دستیابی و شناخت نسبت به هماهنگی و توازن در پدیده‌های طبیعی و اجتماعی است. هر نظریه علمی، سعی در شناسایی روابط موجود بین متغیرها و تبیین روابط مربوط دارد و در این راستا به شکلی روشمند، دانش و یافته‌های خود را سازماندهی می‌کند و با تایید تجربی و گذاشتن یافته‌های خود به آزمونهای تجربی مختلف، به دیدگاههایی مستحکم می‌رسد که در نهایت می‌تواند روند آینده متغیرها را تعیین کند. برخوردی روشمند با پدیده‌های شناسایی شده و تعریفی که از ویژگیهای نظریه حسابداری به عمل آمده، در همسویی با فلسفه علم و بیانگر چالشهای نظریه حسابداری در یافتن جایگاه علمی این نظریه است. پژوهشهای انجام یافته در نظریه حسابداری با الگوبرداری از پژوهشهای علوم طبیعی همراه است و فعالیتهای انسان جهت شناخت پدیده‌های پیرامونی را بیان می‌کند (به آیین، ۱۳۸۵).

پژوهشهای حسابداری

تکامل دانشهای بشری به مدد مؤلفه‌ها و عوامل گوناگونی صورت

می‌گیرد که یکی از آنها کسب شناخت کافی درباره آن دانش و نقد منصفانه آن است. برای کسب شناخت درباره یک دانش، ناگزیر باید وارد مقوله «چیستی» آن شد و آن را از دیدگاه فلسفه علم مورد مذاقه قرار داد (به آیین، ۱۳۸۵). به گفته دکارت (Descart) علم به بنیانی فلسفی نیازمند است. به گفته لاکاتوش، فلسفه علم، بدون تاریخ علم تهی است، تاریخ علم، بدون فلسفه علم نایبناست. پرسش از چیستی دانش، پرسشی بسیار پیچیده و فلسفی است اما ناگزیر باید به آن تن داد و کوشید بدان پاسخ گفت.

جمعی از پژوهشگران (برونیل ۱۹۹۵ صفحه ۲) پژوهشهای حسابداری را به عنوان انگل و همچون کسانی که از ثمره کار دیگران استفاده می‌کنند، توصیف کرده‌اند (Malcolm Smith, 2005). این واژه (انگل) اگرچه تا حدودی اغراق آمیز است اما بدون تعمیم این موضوع، اکثر آن حقیقت دارد. پژوهشگران حسابداری، از خود نظریه ندارند و در نهایت ابزاری کمی از خود دارند. زیرا چیستی نظریه تا اندازه‌ای از ابزارهای نظری آشکار می‌شود و کارکرد ابزارها نشان از کارکرد نظریه می‌دهد. باید دانست که شالوده‌های نظریه‌ها از تامل ورزی در خلوتخانه و به دور از امور مربوط، به عرصه عمل صورت نمی‌بندد. توده خرده‌سنگ را برای ساختن بتن (توده تجارب عرصه عمل) باید غربال کرد و تجربه‌های معنی‌دار بسیار کسان را از آن به در کشید تا سپس بتوان آن را با سیمان نگهدارنده منطبق که رطوبت از عقل متعارف گرفته است، در آمیخت (Littelton, 1952). در طی دهه ۱۹۵۰ و اوایل دهه ۱۹۶۰ میلادی بعضی از اندیشمندان حسابداری نظیر چمبرز (Chambers)، استرلینگ (Sterling)، ادواردز

و بل (Edwards & Bell) و ایجیری (Ijiry) توجه خود را به ایجاد یک نظریه عمومی از گزارشگری مالی معطوف ساختند. اما به دلایل بسیاری، این تلاشها، کمتر مورد پذیرش واقع شد. کمترین دلیلی که برای این واقعیتها می توان شمرد این است که این افراد بیشتر با یکدیگر در مورد معتبر بودن نظریه های خود مشغول مجادله بودند (طاهری، ۷۴).

علم شناسی کوهن

اولین کسی که به طور هوشمند اصطلاح پارادایم^۱ یا الگوراد در بررسی تحولات علمی به کار برد و بر اساس آن به طرح نظریه جدید علمی پرداخت، تامس کوهن (T.Kuhn) است که در کتابی تحت عنوان «ساختار انقلابهای علمی» به آن اشاره کرد (طاهری، ۷۴). او بیش از هر فیلسوف یا مورخ دیگر علم، ساختار اجتماعی (اجتماع علمی) را به عنوان مبنای عملکرد پارادایمهای علمی و تحول علمی، مورد دقت قرار داده است (طاهری، ۷۴).

کوهن معتقد است که دانشمندان، صرف نظر از روشن اندیش بودن یا بی غرض بودنشان به نظریه های خود به شدت وفا دارند. به نظر او دانشمندان به جای اینکه تلاش کنند نظریه های خود را ابطال کنند، با نیروی تمام از آنها دفاع می کنند، هر وقت که لازم باشد، به جای رها کردن نظریه هایشان، انواع و اقسام تغییرات را در آنها ایجاد می کنند. به نظر کوهن، تمام علوم دارای پارادایم هستند و وجود پارادایم برای رشد علم ضرورت دارد. اگر قرار باشد که دانشمندان جوان همیشه به نقد نظریه ها و روشهای بنیادی رشته علمی خود بپردازند، پژوهشهای تجربی چندان زیادی صورت نخواهد گرفت. پارادایم، چارچوبی را فراهم می کند که مشکلات پژوهشی در درون آن مطرح می شود و در طرح ریزی برنامه های مربوط به آزمایش و مشاهده، نقش هدایت کننده دارد. «علم متعارف^۲» یا علم درون چنین پارادایمی، نوعی فعالیت حل مسئله است. کوهن این فعالیت را به تکمیل کردن پازل یا جدول کلمات متقاطع تشبیه می کند. ناتوانی در حل مسئله درون پارادایم ناشی از ضعف دانشمندان است نه ضعف پارادایم. بدین شیوه چارچوب اصلی هر پارادایم با معرفت و دانش مفصل و جزئی ترکیب می شود (گلوور، استرابریج، توکل، ۱۳۸۳).

بحران در پارادایم هنگامی تشدید می شود که پارادایم رقیبی ظهور کند. ظهور پارادایم جدید با انقلاب علمی همراه است. چنین انقلابی وقتی کامل می شود که کل اجتماع علمی به آن اعلام وفاداری کند و پارادایم پیشین به کلی کنار گذاشته شود. آنگاه دوره دیگری از علم متعارف شروع می شود که در طی آن پژوهشهای مفصلی که برای تبیین راه جدید درک جهان ضروری است، به اجرا درمی آید. دانشمندان جدیدی که به انقلاب به این شیوه های جدید خو می گیرند به دشواری می توانند دنیای کهن پیش از انقلاب را تصور کنند. تصویر کوهن از شیوه پیشرفت یک علم را می توان به وسیله طرح بی پایان زیر خلاصه کرد (چالمرز، ۱۳۸۴) (شکل ۱).



نظریه کوهن مورد حمله های شدیدی قرار گرفته است زیرا در عقلانیت علم به دیده تردید می نگرد، ضمن این که او را نسبی گرا می نامند. نسبی گرایی کوهن در جملات پایانی فصل الحاقی ساختار انقلابهای علمی مورد تاکید قرار گرفته است: «معرفت علمی، همچون زبان، ذاتاً مملوک مشترک یک گروه است و در غیر این صورت هیچ نیست، ما برای فهم آن به دانستن ممیزه های ویژه گروههایی که آن را ایجاد واز آن استفاده می کنند، نیاز داریم». کوهن نسبی گرا بودن خود را انکار می کند. وی در پاسخ به اتهام نسبی گرایی خود می نویسد: «نظریه های علمی متاخر برای حل معماها در موقعیتهای کاملاً متفاوت، اغلب از نظریه های علمی متقدم بهترند. این موضعی نسبی گرایانه نیست و این معناراً ایفا می کند که قویاً معتقد به پیشرفت علمی هستم» (کوهن، ۱۹۶۹).

حسابداری از دیدگاه کوهن بر فلسفه علم

در سال ۱۹۷۶، دیدگاه کوهن در حسابداری به وسیله ولز در مقاله «انقلاب در تفکر حسابداری» مطرح شده است. او با پذیرش نظریه کوهن، قابلیت کار برد آن را در حسابداری نیز ترسیم می کند. وی می گوید در صحنه مناقشه حسابداری چهار مکتب فکری در

مورد اندازه گیریها وجود دارد:

- الف. حسابداری مبتنی بر سطح قیمتها،
- ب. حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده جایگزینی،
- ج. حسابداری مبتنی بر ارزش از دست رفته، و
- د. حسابداری مبتنی بر ارزش جاری.

چندان روشن نمی‌کند که تمسک وی به شواهد تاریخی و جامعه شناسی برای نشان دادن شیوه واقعی کار و پژوهش عالمان است و یا به نحوی مقدم بر تجربه، توصیفی عقلانی از نحوه درک ما از جهان خارج را به دست می‌دهد (راین، ۱۳۸۲).

اما یکی از مهمترین ضعفهای دیدگاه کوهن نظر جامعه شناسی او است وی در این خصوص مطرح می‌کند که «هیچ معیاری بالاتر از موافقت جامعه وجود ندارد». وی معتقد است پارادایمی در جامعه موفقتر است که دانشمندان بیشتری را به خود جلب کند که در حسابداری ما با این مشکل به صورت جدی مواجه هستیم. جامعه حسابداری ایران آن دسته از نظریه‌ها یا پارادایم‌هایی را مورد استفاده قرار می‌دهد که طرفداران پر قدرت تری داشته باشد نه آنکه به نظر جامعه ما مفیدتر یا حتی حقیقی‌تر، عینی‌تر و ... باشد.

برنامه‌های پژوهشی لاکاتوش

برنامه پژوهشی لاکاتوش ساختاری است که برای پژوهش آینده به نحوی اثباتی و سلبی رهنمودهایی فراهم می‌سازد. رهنمون سلبی یک برنامه شامل این شرط است که مفروضات اساسی آن برنامه، یا استخوان‌بندی آن، نباید مورد رفض و یا جرح و تعدیل قرار گیرد. این مفروضات اساسی به واسطه یک کمر بند محافظ، که مشتمل است بر فرضیه‌های پذیرفته شده، شرایط اولیه و غیره، از ابطال مصون نگاه داشته می‌شود. رهنمون اثباتی شامل رهنمودهایی تقریبی است که حکایت از چگونگی امکان تحول و توسعه برنامه پژوهشی دارد. چنین تحول و توسعه‌ای شامل ضمیمه کردن مفروضات اضافی به استخوان‌بندی خواهد بود، بدین منظور که پدیدارهای از پیش شناخته شده را در برگرفته و پدیدارهای بدیعی را پیش‌بینی کند. پیشرو و یا رو به زوال بودن برنامه‌های پژوهشی منوط به این است که آنها در اکتشاف پدیدارهای بدیعی موفق باشند و یا همواره با شکست مواجه شوند.

بیش از هر چیز استخوان‌بندی یک برنامه، ویژگی ممیزه آن است. استخوان‌بندی، شکل فرضیه‌های نظری بسیار کلی را می‌گیرد که مقوم بنیادی است که با تکیه بر آن، برنامه باید تحول و توسعه یابد. در حسابداری، می‌توانیم با توجه به مفروضات اساسی و بنیادی

وی در این مقاله کوشیده است نشان دهد رویدادهایی در حسابداری وجود دارد که زمینه لازم برای ایجاد انقلاب در تفکر حسابداری را ضروری ساخته است. به عبارت دیگر حسابداری در حال سپری کردن دوره بحران یا حالت هنجاری و ایجاد یک پارادایم جدید است (ولز، ۱۹۷۶). وی کار خود را ادامه داد تا اثبات کند که در حسابداری رویدادها از الگوی انقلابی موفقیت‌آمیزی که کوهن وضع می‌نماید، پیروی می‌کند و از این رونطفه حسابداری در زمین افشانه شده است. تا این که انجمن حسابداری امریکا در سال ۱۹۷۷ طی انتشار بیانیه نظریه حسابداری و پذیرش آن (AAA) دیدگاه کوهن را مورد استفاده قرار داد. در این بیانیه سه روش نظری (تئوریک) حاکم شناسایی شد:

۱. نگرش کلاسیک، روش (سود حقیقی - استقرایی) که به وسیله هر دو دسته از نویسندگان «هنجاری - استنتاجی» و «اثباتی - استقرایی» به کار برده می‌شود،
 ۲. نگرش سودمندی در تصمیم‌گیری، به وسیله کسانی که بر الگوی تصمیم‌گیری تاکید می‌کنند، مورد استفاده قرار گرفت، و
 ۳. نگرش «اقتصادی - اطلاعاتی» که بین افراد منحصر به فرد و افراد متعدد فرق قایل می‌شود، به کار گرفته شده است (بلکویی، ۲۰۰۰).
- بلکویی در کتاب تئوری حسابداری خود نیز این مسئله را مطرح و در نهایت حسابداری را علم چند پارادایمی معرفی کرده است، اما، پارادایم‌های بلکویی به گونه‌ای مطرح شده که با مکتبهای فکری ولز (Wells) متفاوت است.

اما بر دیدگاه ولز در حسابداری انتقادهایی صورت گرفت، از آن جمله می‌توان به انتقاد پل دانوس (Dunose) اشاره کرد که دو عیب بر ولز می‌گیرد: ۱. ولز مفهوم علم متعارف نزد کوهن را نفهمیده است، و ۲. ولز مرحله «پیش علم» را در حسابداری اشتباه دریافته است (دانوس، ۱۹۷۷). علاوه بر این دلایلی کوهن معجونی است غریب، از ریشه‌های فلسفی و تجربی تاریخی و خودش نیز

زیر نوع برنامه پژوهشی را مطرح کنیم: مفروضات بنیادی یا به عبارتی کمر بندهای محافظ در حسابداری می‌تواند عبارت باشد از: فرض تفکیک شخصیت، فرض تداوم فعالیت، فرض واحد اندازه گیری، فرض دوره مالی، فرض تعهدی، فرض نقدی و غیره... مفروضات فوق رهنمونهای سلبی نامیده می‌شود و رهنمونهای اثباتی عبارتند از اصل تحقق درآمد، اصل مقابله هزینه‌های هر دوره با درآمد همان دوره و از این قبیل.

استخوان بندی هر برنامه به وسیله «تصمیم روش شناختی مدافعانش» ابطال ناپذیر می‌شود. هرگونه تعارضی که بین یک برنامه پژوهشی تفصیل یافته و یافته‌های تجربی بروز نماید به بخش دیگری از ساختار نظری آن نسبت داده می‌شود، نه به مفروضاتی که مقوم استخوان بندی هستند. شبکه مفروضاتی که قسمت دیگر ساختار را می‌سازد همان است که لاکاتوش کمر بند محافظ نامیده است.

رهنمون سلبی یک برنامه عبارت است از این که استخوان بندی در جریان تحول برنامه مورد جرح و تعدیل واقع نشود. هر دانشمندی که استخوان بندی را مورد تعدیل قرار دهد از آن برنامه پژوهشی خاص خارج شده است. هنگامی که فرض تعهدی مورد جرح و تعدیل قرار می‌گیرد و به جای آن از فرض نقدی استفاده می‌شود در اصل از برنامه پژوهشی حسابداری تعهدی^۲ خارج و وارد برنامه پژوهشی حسابداری نقدی شده‌ایم و همچنین وقتی «فرض دوره مالی» از برنامه پژوهشی حسابداری مالی حذف می‌گردد به نظر می‌رسد به برنامه پژوهشی دیگری مثلاً هزینه‌یابی کامل نزدیک می‌شود. اما رهنمون اثباتی، به نقل از لاکاتوش، «رهنمون اثباتی شامل مجموعه‌ای از اقتراحات یا اشارات بعضاً بسط یافته‌ای است دال بر چگونگی تغییر یا توسعه متغیرهای ابطال پذیر، برنامه پژوهشی^۳، یعنی بر چگونگی جرح و تعدیل کمر بند محافظ و ابطال پذیر، و یا توسعه آن». لاکاتوش معتقد است که به هر برنامه پژوهشی باید این فرصت داده شود که توان تمام و کمال خود را به منصفه ظهور برساند. وی در جایی دیگر مطرح می‌کند که وقتی برنامه‌ای بدان حد توسعه یافته باشد که بردن آن به بوته آزمونهای تجربی مناسبت پیدا کند، تایید (یعنی حمایت نظریه توسط نتایج آزمایشی، نه اثبات آن نظریه) است که اهمیت فوق العاده می‌یابد، نه ابطال (آزمون، ۱۳۷۸).

روش‌شناسی درون برنامه پژوهشی

در چارچوب روش لاکاتوش، روش شناسی علمی باید از دو نظر مورد کاوش قرار گیرد. یکی از نظر فعالیت‌هایی که درون یک برنامه پژوهشی منفرد انجام می‌شود و دیگری مقایسه تواناییهای برنامه‌های پژوهشی رقیب. کار درون یک برنامه پژوهشی منفرد شامل بسط و جرح کمر بند محافظ به واسطه افزایش و تفصیل فرضیه‌های گوناگون است. در مقابل این پرسش که: چه نوع افزایشها و اصلاحاتی از طریق یک روش با کفایت علمی مجاز است و کدام نوع به منزله غیر علمی باید وانهاده شوند؟ پاسخ لاکاتوش به این پرسش صریح و روشن است. هرگونه حک و اصلاح کمر بند محافظ برنامه‌ای پژوهشی، باید مستقلاً آزمون پذیر باشد.

دانشمندان به طور انفرادی یا گروهی دعوت می‌شوند تا کمر بند محافظ را به هر نحوی که مایلند توسعه بخشند، به شرط این که اقدامات آنها امکان آزمونهای تازه و در نتیجه، امکان اکتشاف جدیدی را فراهم سازد.

بنابراین، به‌طور خلاصه می‌توان گفت که سخن لاکاتوش این است که چیزی به نام «برنامه پژوهشی» داریم. برنامه‌های پژوهشی، واحد مطالعه پژوهشی تاریخی علم هستند. این برنامه‌ها معمولاً دسته بزرگی از نظریه‌های هماهنگ با یکدیگر و متعلق به یک خانواده‌اند که، بر روی هم یک واحد را به وجود می‌آورند (سروش، ۱۳۷۸).

حسابداری از دیدگاه لاکاتوش در فلسفه علم

کاربرد دیدگاه لاکاتوش در حسابداری توسط ریچارد متسیج (Mattesech) پیشنهاد شده است. این مسئله در دو زمینه نمود داشته است. اول آن که باعث تجدیدنظر در طرز فکر پیشین وی مبنی بر این که حسابداری به مثابه یک علم کاربردی است، گردید و همچنین اهمیتی را که برای نظریه‌های دستوری یا تجویزی داشت کمرنگ نمود. دوم آن که، مقوله تاریخ تحول حسابداری را باید مبارزه بین سنتها یا برنامه‌های مختلف پژوهشی دانست (طاهری، ۱۳۷۴).

ریچارد متسیج با استفاده از دیدگاه لاکاتوش و نگرش برنامه‌های پژوهشی وی، نظریه (دستوری - مشروط) حسابداری را ارائه داد. اما وی نظریه خود را از دیدگاه دیگر نظریه‌های دستوری متمایز می‌داند. او

تفاوت دیدگاه خود را با دیدگاههای سنتی چنین مطرح می‌کند

(mattesech, 1972):

۱. فرمول‌بندی و کاربرد مناسب واژه‌های تعریف شده و مفاهیم معنی‌دار تجربی در مقابل به کارگیری اصطلاحات گنگ و مفاهیم غیرعملیاتی،

۲. پذیرش ابزارهای عمومی علمی و روشهای ریاضی، فلسفی، اقتصادی و علوم رفتاری در نظریه‌حسابداری در مقابل بیان مو به مو و کاربردی یک چارچوب نظری دقیق تخصصی. روشن است که شخص هرگاه از ریاضی، فلسفه، تاریخ و غیره استفاده می‌کند خیلی بیشتر و بهتر می‌تواند درباره نحوه تاثیرگذاری عامل‌شناسی بر علم‌نگری سخن گوید تا وقتی که با تحلیل مطلقاً نظری دستاوردهای یک ذهن متعالی یا فرارونده به شناخت آن شیوه مبادرت ورزد (مانهایم، ۱۳۸۰)،

۳. گرایش به مدل‌های اطلاعاتی حسابداری و مدیریت برای هدفهای خاص در مقابل پذیرش متعصبانه (دگماتیک) یک هدف منحصر به فرد یا تعریف نشده،

۴. رویه‌های آزمون روشمند از طریق فرضیات و مدل‌های مختلف حسابداری (برای یک یا چند هدف مشابه) که می‌تواند بر اساس مربوط بودن، اتکاپذیری، صحیح بودن، کارایی، بهنگام بودن یا شاید قابلیت زیاد سوددهی آزمایش شوند، در مقابل آزمون محض مباشرت و اجرای قراردادهای، و

۵. ادغام محیط حسابداری بایک ساختار منطقی در مقابل گردآوری بدون دقت مقررات به هم پیوسته، عقاید و قواعد و تفکیک مو به موی مدلها.

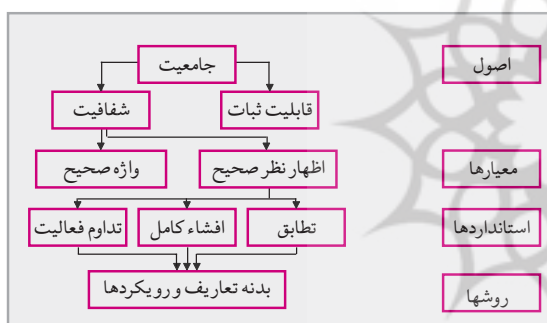
تفاوتی که از نظر ارزشها، روشها و نظریه‌ها بین روشهای اجرایی حسابداری و پژوهشهای حسابداری وجود دارد، موجب استفاده از دوروش‌شناسی برای تدوین نظریه شده است: روش‌شناسی اثباتی و روش‌شناسی هنجاری. سیستم‌های مورد استفاده آنها به ترتیب **استقرایی**^۵ و **قیاسی**^۶ است. رویکرد قیاسی با شرح دقیق هدفها شروع می‌شود، پس از تعیین هدفها، برخی از فرضیات بنیادی و تعریفهای کلیدی بیان می‌شود. این روش غالباً «حرکت از کل به جز» است، و بر فعالیت ذهنی پژوهشگر استوار است (شباهنگ، ۱۳۸۲). لازم به ذکر است که این روش در حسابداری اولین بار به وسیله استید (Estade)

به کار گرفته شد (شکل ۲).



(شکل ۲)

رویکرد استقرایی بر مشاهده و استنتاج و تعمیم بر اساس مشاهدات تاکید دارد. بنابراین، این روش حرکت از جز به کل است. روش زیر نخستین بار در حسابداری به وسیله لیتلتون پیشنهاد شده است (Imak, 1966) (شکل ۳).



(شکل ۳)

ریچارد متسیچ در کتاب «نقد حسابداری» با اشاره به نوشته‌های بلکویی و دیگران، بحران موجود در حسابداری را در سه جزء طبقه‌بندی و بررسی می‌کند (ثقفی، صیدی، ۱۳۸۴):

الف. بحران قانونی واجتماعی،

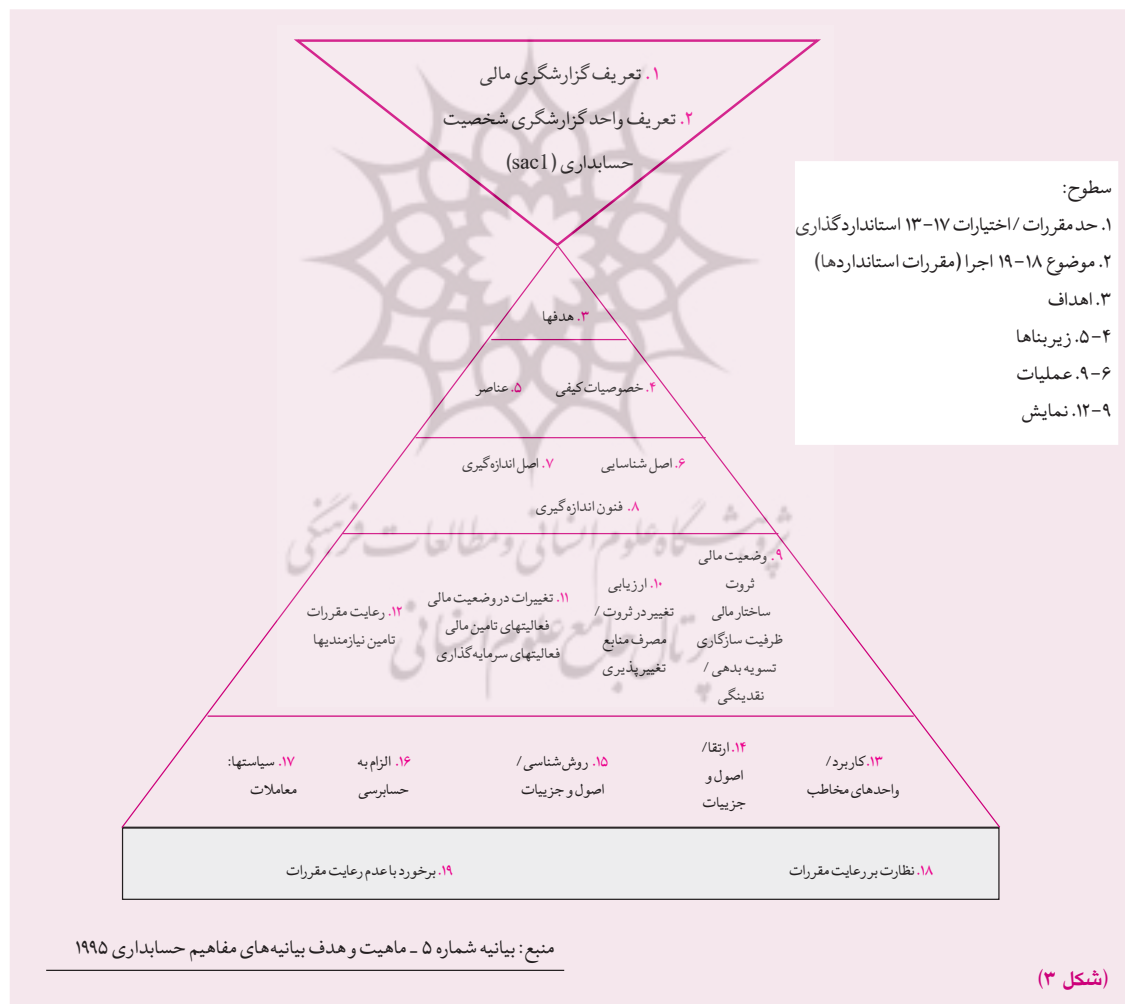
ب. بحران اخلاقی و روحی، و

ج. بحران دانشگاهی و مراجع علمی.

جزء اول، به بحرانی اشاره دارد که از منظر حسابداری در اداره شرکتها و مسائل مربوط به آن، از قبیل نظریه‌نماینده‌گی^۷، استقلال حسابرس، فرایند قراردادهای و از همه مهمتر، ایفای مسئولیت پاسخگویی^۸ نهفته است. بحران اخلاقی، مشکلات ظاهر شده در روابط تجاری دهه‌های اخیر، کنار نهادن ارزشهای حرفه‌ای در روابط

را پیشنهاد می‌کند که به اجمال عبارتند از: لزوم توجه به تنوع گروهها، افراد و هدفهای آنها در حسابداری، مدیریت، امور مالی و به‌طور کلی در کسب و کار و پرهیز از «مطلق» فرض کردن هدفها و ارزشها و لذا ناممکن بودن ارائه یک مدل واحد برای ارزشها، ارزیابی و قضاوت ارزشی در خصوص وسیله و ابزارهای رسیدن به هدفها و در نهایت، ارزیابی کارایی و اثر بخشی این ابزارها و وسیله‌ها. درخور ذکر است براساس نظریه هنجاری^۱، ساختار چارچوب نظری برای هدفهای عمومی گزارشگری مالی (شکل ۴) است.

اقتصادی و جای خالی «اخلاق»^۲ در تفکر حسابداری را مورد اشاره قرار می‌دهد و جزء سوم، نواقص اساسی موجود در پژوهشهای حرفه‌ای و دانشگاهی را در نظر دارد که مهمترین آنها، بی‌توجهی به روح مسئولیت پاسخگویی در پژوهشهای حسابداری و تقدم بخشیدن به مفاهیمی مانند اندازه‌گیری، ارزش‌گذاری و سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری، نسبت به مفهوم حیاتی و اجتماعی پاسخگویی است. نظریه متسیچ بیشتر بر استدلالهای قیاسی استوار است. وی برای دست یافتن به عینیت نسبی در نظریه هنجاری، راهکارها و شرطهایی



نتیجه‌گیری

موضوعی که در این مقاله مطرح شد بررسی و مقایسه دیدگاه‌های کوهن و لاکاتوش نظریه‌حسابداری از منظر فلسفه علم است. در این مقاله با کمک گرفتن از نظر دانشمندان و با تکیه بر استدلال‌های آنان سعی شد که کاربرد هر دو دیدگاه در نظریه‌حسابداری ارائه شود. با بررسی‌های به عمل آمده می‌توان گفت به رغم همسنگ بودن دو دیدگاه در نظریه‌حسابداری می‌توان گفت نظریه‌حسابداری با دیدگاه متسیچ زیاد به کار برده نشده است و از آن انتقاداتی به عمل آمده است - از جمله این که گفته شده است که نظریه‌های هنجاری نمی‌تواند در همه استانداردها به کار رود (Demski, 1973) - ولی به نظر می‌رسد با روی آوردن به نظریه‌های هنجاری می‌توان به غایت حسابداری رسید. زیرا متسیچ بر دگرگونی اساسی نقش تاریخی حسابداری تاکید داشته و قبل از هر چیز بر تلقی علم حسابداری به عنوان دانشی کاربردی - و نه علم محض - با فشاری کرده است و سپس نتیجه‌گیری می‌کند که چون باید در علوم کاربردی به ارزشها و هنجارها توجه داشت، تقویت جنبه پاسخگویی در حسابداری در گرو تقویت زمینه اخلاقی این رشته از دانش است.

بنابراین طرز فکر می‌توان علوم را به دودسته «تولیدکننده» و «مصرف‌کننده» تفکیک کرد. علوم تولیدکننده، علوم هستند که جنبه نظریه دارند و قانون ساز هستند، مثل علوم فیزیک، ریاضی، شیمی و یا فلسفه. اینها علوم نظری و تولیدکننده هستند. علوم مصرف‌کننده، علوم هستند که نظریه‌های تولید شده در علوم تولیدکننده را در بر می‌گیرند و مورد استفاده قرار می‌دهند. از نمونه‌های بارز علوم مصرف‌کننده، علم طب است. علوم مصرف‌کننده، نوعاً آمیزه‌ای از معرفت و مهارت می‌باشند. یعنی شخص عالم هم باید به پاره‌ای از نظریه‌ها، معرفت داشته باشد و هم در به کار بردن و بهره جستن از آنها مهارت داشته باشد. علم مدیریت، علم اقتصاد، علم حسابداری، علوم مصرف‌کننده‌اند، یعنی با التقاطها و انتخابهای مناسبی از علوم تولیدکننده، برای عمل از آنها استفاده می‌کنند (سروش، ۱۳۷۸). بنابراین به نظر می‌رسد با استفاده از دیدگاه لاکاتوش که حتی در اقتصاد نیز کاربردهای زیادی داشته است، بتوان ضعفهای پیدا و پنهان نظریه کوهن را پوشاند و حسابداری را از آن دیدگاه نگرست.

پانویسها:

- راین، آلن، فلسفه علوم اجتماعی، ترجمه سروش، عبدالکریم، انتشارات صراط، صص ۲۸۶-۲۶۰، سال ۱۳۸۲
- سروش، عبدالکریم، فلسفه علم الاجتماع، نشر نی، صص ۵۵-۳۵، سال ۱۳۷۶
- شهابنگ، رضا، تئوری حسابداری، نشریه شماره ۱۵۷، سازمان حسابرسی، صص ۲۴-۲۰، اردیبهشت ۱۳۸۱
- طاهری، محمد رضا، امکان ارائه تئوری عمومی از گزارشگری مالی، بررسی‌های حسابداری، شماره ۱، صص ۱۰۸-۸۴، تابستان ۱۳۷۱
- طاهری، محمد رضا، نقدی بر روش شناختی حسابداری، بررسی‌های حسابداری، شماره ۱۲ و ۱۳، صص ۳۰-۵، تابستان و پاییز ۱۳۷۴
- کوهن، توماس، ساختار انقلابات علمی، ترجمه آرام، احمد، انتشارات سروش، صص ۳۵-۲۵، ۱۳۶۹
- مانهایم، کارل، ایدئولوژی و اتوپیا، ترجمه مجیدی، فریبرز، انتشارات سمت، صص ۱۵۹-۹۸، سال ۱۳۸۰
- Danos, Paul., A Revolution in Accounting Thought? A comment, Accounting Review pp. 746-747, 1977
- Mattessich, Richard, Methodological Preconditions & Problems of General Theory, Accounting Review, pp. 469- 487, 1972
- Demski, joel, The General Impossibility of Normative Accounting Standards, Accounting Review, pp. 718-723, 1973
- Deegan, Craig, Financial Accounting Theory, McGrawhill, p. 113, 2008
- Imke, Frank, Relationships in Accounting Theory, Accounting Review pp. 318-322, 1966
- Smith, Malcolm, Research Methods in Accounting, pp. 1, 2003
- Wells, M. C., A Revolution in Accounting Thought, Accounting Review, pp. 471-482, 1976

● احمد گودرزی، دانشجوی دکتری حسابداری واحد علوم تحقیقات

- 1- Paradigm
- 2- Normal Science
- 3- Accrual Accounting
- 4- Research Program
- 5- Inductive
- 6- Deductive
- 7- Agency Theory
- 8- Accountability
- 9- Ethic
- 10- Normative Theory

منابع:

- آزمون، محسن، روشهای داوری در حسابداری، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی، تهران مرکز، صص ۱۰۳-۱۰۰، ۱۳۷۸
- ای. اس. لیتلتون، ساختار تئوری حسابداری، ترجمه حبیب الله تیموری، انتشارات سازمان حسابرسی، صص ۲۳۰-۲۲۹، ۱۳۸۴
- ای. سی. لیتلتون، ساختار تئوری حسابداری، ترجمه حبیب‌اله تیموری، انتشارات سازمان حسابرسی
- به آیین، یعقوب، چالشهای تدوین تئوری حسابداری، روزنامه دنیای اقتصاد، یکشنبه، صص ۱۶/۷/۱۳۸۵
- به آیین، یعقوب، اندیشه انتقادی در حسابداری، ماهنامه علمی و فرهنگی دانش و مردم، صص ۳۲، سال ۱۳۸۵
- بلکویی، احمد، تئوری حسابداری، ترجمه پارسایان، علی، انتشارات علمی و فرهنگی، صص ۳۷۶، ۱۳۸۱
- تقفی، علی، صیدی، حجت اله، فصلنامه مطالعات حسابداری، تئوری هنجاری، پلی بین واقعیت و غایت حساب، صص ۷۹-۶۰
- چالمرز، آلن اف، چیستی علم، ترجمه زیبا کلام، سعید، انتشارات سمت، صص ۱۲۰-۹۴، تابستان ۱۳۸۴
- دیوید گلور، شیلوف استرابریج، محمد ترکال، جامعه‌شناسی معرفت، ترجمه شاپور بهیان، حامد حاجی حیدری، جمال مهدی زاده، حسن ملک، انتشارات سمت، صص ۱۱۳-۹۵، تابستان ۱۳۸۳