

# انقلاب در تفکر حسابداری

## و مفهوم ابرتئوری

کامبیز فرقاندوست حقیقی

### مقدمه

نوشتاری که ذیلاً از نظر می‌گذرد از سه بخش متمایز تشکیل گردیده است. در بخش یک، ترجمه مقاله «انقلاب در تفکر حسابداری» اثر ولز آورده شده است که به خاطر اهمیت و انسجام آن به صورت کامل ترجمه گردیده است. در مقاله ولز تکیه زیادی بر مفهوم ابرتئوری Paradigm و نوشته‌های کوهن وجود دارد. بدین لحاظ و برای کامل شدن نوشتار، با استفاده از یکی از مقالات آنسوف Ansoff توضیحات بیشتری درباره مفهوم ابرتئوری آورده شده است. در پایان نیز ابهامهایی که هنوز برای جمع‌آوری کننده این نوشتار باقی است، مطرح گردیده است.

بدین ترتیب به طور خلاصه قسمتهای زیر از نظر خواهد گذشت:

- (۱) - ترجمه مقاله انقلاب در تفکر حسابداری از ولز
- (۲) - توضیحات بیشتر در ارتباط با مفهوم ابرتئوری برگرفته شده از یکی از مقالات آنسوف
- (۳) - برخی توضیحات بیشتر و طرح برخی ابهامها

## (۱) - انقلاب در تفکر حسابداری؟

اگر چه کارل نلسون Carl Nelson، دهه ۱۹۶۰ را «دوره تاریخی طلایی تحقیقات مقدماتی در حسابداری» نامیده است [Nelson, 1973, P. 4]. معذالک، مصادیق ارائه شده به عنوان مثالهایی بر موضوع، با انتقادات شدیدی روبرو گردیده است.<sup>۱</sup> نلسون معتقد است که «اگر چه، پژوهشهای چشمگیری انجام شده است، ولیکن نسبت به موقعیتی که در سال ۱۹۶۰ در آن قرار داشته‌ایم، پیشرفت قابل ملاحظه‌ای وجود نداشته است» [نلسون، ۱۹۷۳، صفحه ۱۵]. همچنین از نلسون آمده است که می‌گوید «تحقیقات مقدماتی موجود از نظر ارزشی دارای ابهام هستند». [Dopuch and Revsine, 1973, P. 32]. به همان ترتیب، گونی‌دیز و دوپوچ Gonedes and Dopuch، در انتقاد خود اظهار می‌دارند، کارهای ارائه شده از لحاظ تئوری نارسا هستند و امکان این امر وجود دارد که «با توجه به مدل مقدماتی خاص انتخابی، می‌توان در مورد هر مجموعه از روشهای حسابداری، ارجحیت همان مجموعه را ارائه نمود». [Gonedes and Dopuch, 1974, PP. 49-50]

در این مقاله، نشان داده خواهد شد که انتقادات وارده ناشی از سوء تفاهماتی است که در ارتباط با نقش به اصطلاح تحقیقات مقدماتی و نقش آن تحقیقات در کنارگذاری افکار و روشهای قدیمی‌تر، موجود است. مصادیق ارائه شده نه تنها خارج از موضوع نبوده‌اند، بلکه به عنوان جزئی لازم در مراحل تحولی تفکرات حسابداری در جریان، قابل احتساب می‌باشند. نه تنها تردیدی در ارزش مصادیق ارائه شده وجود ندارد، بلکه همان کارها موجب شده است که موقعیت امروز حسابداری بنحو بارزی با موقعیت سالهای ۱۹۶۰ متفاوت باشد. موضوع نارسائی تئوریکی کارهای مورد نظر، در این ارتباط نامربوط به نظر می‌رسد و تکرار دوره‌ای منعکس شده در انتقاد دوم گونی‌دیز و دوپوچ یک خصیصه عادی و سالم این گونه

۱- ام. سی. ولز M.C. Wells «انقلاب در تفکر حسابداری؟»، بررسیهای حسابداری

Accounting Review، ژوئیه ۱۹۷۶، صفحات ۴۸۲-۴۷۱.

- مصادیق ارائه شده عبارت بوده‌اند از «نوشته‌های چمبرز Chambers، ادواردز و بل

Edwards and Bell، ای جی ری Ijiri، [نلسون، ۱۹۷۳، صفحه ۳].

کارهای تئوریک را تداعی می‌نماید.

1- *Journal of Accounting Research*, 1970, 9, 1-16

2- *Journal of Accounting Research*, 1970, 9, 1-16

### انقلابهای علمی

ایده انقلاب در حسابداری از «ساختار انقلابهای علمی کوهن (Kuhn)» اقتباس گردیده است [۱۹۷۰].<sup>۲</sup> به موجب نظریه کوهن، توسعه علمی از طریق انباشت تدریجی صورت نمی‌گیرد. بلکه توسعه یک علم از طریق رویداد سلسله‌ای از انقلابهای سنت شکنانه صورت می‌پذیرد که در اثر آنها «یک تئوری معتبر وقت در مقابله با تئوریهای دیگری که قابل مقایسه با آن نیستند، به نفع آن تئوریها کنار گذاشته می‌شود». [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۶] نظریه، یا مجموعه ایده‌های جدید، از این جهت که از باورهای پذیرفته شده قبلی اشتقاق نیافته است، بی‌نظیر می‌باشد. همچنین نظریه جدید «یا هرگز به صورت افزایش در آنچه قبلاً شناخته شده بوده است، نمی‌باشد و یا بندرت چنین خصوصیتی را دارا است». [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۷] و در مراحل انتقال از نظریه‌های قدیمی‌تر به نظریه‌های جدیدتر، مجامع علمی از مراحل متمایز مشخصی عبور می‌نمایند که عبارتند از:

- (۱) - شناسایی استثناءها
- (۲) - دوره ابهام و تردید
- (۳) - پیدایش مجموعه‌هائی از نظریه‌های جدید
- (۴) - متمایز گردیدن مکاتب فکری
- (۵) - اشراف روشها و یا نظریه‌های جدید

مرحله اول، مرحله‌ای تعیین کننده در کل مراحل بالا می‌باشد و در آن مرحله، بحرانی که بعداً در مراحل بعدی پدیدار می‌شود، در آن پایه‌گذاری می‌گردد. در این دوران است که

۲- گزاره‌های شرح دادن و بیان کردن Exposition کوهن با انتقادات گسترده‌ای روبرو گردیده است. به طور مثال مراجعه شود به [Shapere 1964] و [Lakatos and Musgrave 1974]. به هر حال ارجاعات داده شده در این مقاله مربوط به منوگراف تفصیلی او می‌باشد. در چاپهای بعدی کار کوهن، پاسخ به انتقادات وارده گنجانده شده است.

دانشمندان بنحوی که به تزایدی از چهارچوبهای فکری موجود، دچار احساس نارضایتی گردیده و جستجو برای یافتن بدیل‌های گوناگون شروع می‌شود. بدین ترتیب مراحل دوم و سوم متقابلاً به یکدیگر وابسته به نظر می‌رسند. هر چه نارضایی بیشتر می‌گردد، انگیزه برای یافتن راه‌های جدید بیشتر می‌شود. هر چه ایده‌های جدید بیشتری ارائه شده و مورد بحث قرار می‌گیرد، نارضایی بیشتر مشخص می‌شود. بدین ترتیب، مکاتب مختلف فکری ظهور می‌نمایند و یکی از مجموعه‌های فکری به تدریج بر سایر مجموعه‌ها برتری حاصل می‌نمایند. از آنجائی که، این مراحل متضمن تغییرات اساسی در دیدگاه و عملکردهای جامعه دانشمندان می‌باشد، کوهن از استعاره سیاسی انقلاب، برای نامیدن آنها استفاده می‌نماید. کوهن معتقد است که تغییرات تنها وقتی صورت می‌پذیرد که نارضایی جدی‌ای بوجود آمده باشد، به این تعبیر که «نهادها (یا روشهای) موجود قابلیت پاسخگویی خود را در مقابل مسائل مبتلا به، در محیطی که خود تا حدی در ایجاد آن سهم بوده‌اند، از دست داده باشند» [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۹۲]. درست به مثابه انقلابهای سیاسی که «با هدف تغییر در نهادهای سیاسی به طریقی که همان نهادهای سیاسی آن طرق را ممنوع کرده‌اند». [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۹۳]، عمل می‌کنند، در انقلابهای علمی تغییر مفاهیم قبلی رشته علمی مورد نظر بنحوی صورت می‌گیرد که با مفاهیم موجود قابل انطباق نیست. در چهارچوب نهادها و مفاهیم موجود یک علم این‌گونه تغییرات قابل حصول نیست. تناسبی بین کنکاشگر و ضرورتها وجود ندارد. «طرفین در یک درگیری انقلابی لازم است به تکنیکهای اقناع جمعی متوسل گردند». [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۹۳]، و «همانند انتخاب بین نهادهای سیاسی رقیب، انتخاب بین دو ابرثوری متخالف، در واقع انتخابی است بین دو شیوه غیر قابل انطباق حیات اجتماعی» [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۹۴].

## تحول یا انقلاب

احتمال به مرحله کمال رسیدن سریع در هر تحول یا انقلاب اندک است. قبل از بازنگری ثوری‌های پذیرفته شده قبلی و ارزیابی دوباره اعتقادات پیشین متشابه‌سازی، ایده‌های جدید کامل نخواهد گردید. این «یک مرحله ذاتی انقلاب است که انقلاب به ندرت توسط یک فرد به

مرحله تکامل می‌رسد و هیچگاه نیز این موضوع یک شبهه به وقوع نمی‌پیوندد.<sup>۳</sup> [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۷].

البته دلیلی وجود ندارد که ضرورتاً همان الگوهای تکاملی که در علوم مشاهده شده است (به ویژه در علوم فیزیکی که بسیاری از مثالهای کوهن از آنها اقتباس شده است)، در حسابداری نیز قابل مشاهده باشد. علی‌رغم برخی تفاوت‌های مشهود، احتمال وجود قابلیت کاربرد این نظریه در سایر رشته‌ها، از نظر کوهن دور نمی‌ماند [صفحه ۲۰۸]، معذالک به همان نحو که تئوری‌های علمی ممکن است پدیده‌های فیزیکی را تبیین و پیش‌بینی نمایند، ممکن است تئوری‌های حسابداری نیز پدیده‌های مالی را تبیین و تشریح نمایند. مضافاً، اگر مشاهده گردد که زنجیره رویدادها در حسابداری به نوعی از الگوی انقلاب موفقیت‌آمیز تشریح شده توسط کوهن، پیروی می‌نمایند، در آن صورت تحلیل دلایل و اهمیت «دوره طلایی تحقیقات مقدماتی» که در بالا به آن اشاره شد، امکان‌پذیر خواهد گردید. همچنین، در مسیر انجام این تحلیل، به انتقادات به عمل آمده از کارهایی که در دوران طلایی ارائه گردیده است، پاسخ داده خواهد شد.

لازم به تأکید است که این مقایسه در قلمرو تفکر حسابداری صورت می‌پذیرد.<sup>۳</sup> معذالک، با توجه به مشکلات سیاسی حاکم بر تغییرات روشهای حسابداری، مراحل تکامل بجای پیروی از یک الگوی انقلابی، از یک الگوی تغییرات تدریجی، پیروی می‌نمایند. ولیکن، تردید در اینجا است که این تغییرات تدریجی تا حد مربوط به مرحله تکامل، مراحل تشریح شده در مرحله تکامل انقلاب را، طی کرده باشد.

به هر حال، در جهت بکارگیری این مقایسه در تفکر حسابداری، تشخیص یک وضعیت مقدماتی ضروری است. ابتدا باید یک جامعه علمی شناسایی گردد. این موضوع در

۳- دیدگاه‌های جینتر [Gynter]، ۱۹۶۶، صفحات ۴۸-۴۶] و پن من [Penman]، ۱۹۷۰، صفحه

۱۲۲۸] شرکتها هرگز مطابقت نمی‌کنند، با دیدگاه چیمبرز [۱۹۶۶، صفحه ۱۹۰] مقایسه شود.

نوشته‌های کوهن مورد تأکید قرار گرفته است. کوهن خاطر نشان می‌سازد که «جوامع علمی می‌توانند و باید بدون توسل قبلی به یک ابرتئوری، قابل تفکیک باشند» [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۱۷۶]. به همین ترتیب، در این مقاله به جوامع علمی مورد نظر که دربرگیرنده گروه آکادمیسینها و سازمانهای تحقیقاتی است، اتکاء خواهد گردید. این جوامع بطور مثال عبارتند از: انجمن حسابداری امریکا American Accounting Association، انجمن مدرسن حسابداری دانشگاه در انگلیس، انجمن حسابداری استرالیا و نیوزلاند، بخش تحقیقات انجمن حسابداران خبره امریکا، بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا.

### ماتریس نظام حسابداری

روشهای اساسی مورد استفاده در جهت نگاهداری سوابق حسابداری از قدمتی که به بیش از ۵۰۰ سال بالغ می‌شود، برخوردار است. ولیکن اطلاعاتی که معمولاً در این سوابق نگاهداری می‌شود، عمدتاً محصول قرن حاضر است. تنها طی ۷۵ ساله اخیر، دکترین بهای تمام شده تاریخی تبلور یافته و در متون و روشهای حسابداری، به صورت روش مسلط ظاهر گردیده است. حتی، کوشش در جهت فرموله کردن روابط فکری زیربنائی مربوط به موضوعات و قواعد ثبت و گزارشگری، مربوط به سالهای متأخر بوده و در سنوات ۱۹۳۰ و ۱۹۴۰ شروع گردیده است. در کارهای انجام شده توسط گیل من Gilman (۱۹۳۳)، ساندرز Sanders، هتفیلد و مور Hatfield and Moore (۱۹۳۸)، پیتون و لیتلتون Paton and Littleton<sup>۴</sup> و سایرین<sup>۵</sup>، کوشش برای منطقی ساختن روشهای موجود و ایجاد چهارچوبهایی

۴- پی‌تون و لیتلتون هر دو از اعضاء کمیته اجرائی انجمن حسابداری امریکا بوده‌اند که در سال ۱۹۳۶ «بیانیه موقت اصول حسابداری مربوط به گزارشگری مالی در شرکتها» "A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statement" را ارائه داده است.

این اثر «یکی از عمده‌ترین کوششهای اولیه در جهت ایجاد چهارچوبی که می‌توان آن را به عنوان معرف یک ساختار اصول اساسی حسابداری به حساب آورد» به شمار می‌رود.

که با استفاده از آنها بتوان تئوریه‌ها و روشها را مورد ارزیابی قرار داد، شروع گردیده است. چهارچوب ایده‌هایی که در این دوران ارائه گردیده، از خصوصیات لازم برای یک ابرتئوری برخوردار است. معذالک، لازم است توجه گردد که کوهن ابرتئوری را برای مقاصد متفاوتی مورد استفاده قرار داده است. از آنجائی که این موضوع یکی از موجبات سردرگمی‌هایی بوده که بعداً در اضافات بعدی نسخه ۱۹۷۰، کوهن به آن پرداخته شده است، در اینجا از بکارگیری این واژه خودداری خواهد گردید.

در عوض، حتی الامکان واژه‌های جانشینی که در چاپ بعدی مورد استفاده قرار گرفته، در اینجا استفاده خواهد شد. برای نامیدن یک مجموعه کلی از ایده‌ها که مجموعه‌ای از دانشمندان را به یکدیگر مربوط می‌سازد، کوهن از واژه «ماتریس نظام» (Diciplinary Matrix) استفاده می‌نماید [صفحه ۱۸۲]. «ماتریس نظام» ویژگی‌هایی دارد که موجب تمایز آن می‌گردد (نظام) بلحاظ رجوع آن به خصوصیات مشترک اعضاء یک نظم خاص، ماتریس به لحاظ آن که دربرگیرنده عناصر منظم از انواع گوناگون، که هر کدام نیاز به مشخصات بیشتری دارد [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۱۸۲]. در این نظام عناصر موجود عبارتند از:

(۱) نمادهای کلی Symbolic Generations - نمایش نمادین مشترکی که در نظام به آسانی قابل ذکر بوده و مجادله‌ای درباره آن وجود ندارد [صفحه ۱۸۲]؛

[Bedford and Ziegler, 1975, P. 438]

۵- همچنین، Bedford و Ziegler در بررسی‌ای که از آثار لیثل تون بر تفکر و روشهای حسابداری به عمل آورده‌اند (۱۹۷۵)، به این نتیجه رسیدند که حتی سالهای ۱۹۳۰ را می‌توان به عنوان «دوره‌ای که ریشه بسیاری از روشهای فعلی حسابداری در آن قابل پیگیری است»، قابل شناسایی تلقی نمود [صفحه ۴۳۷]. از طرف دیگر، تا قبل از سال ۱۹۴۰، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا U.S. Securities and Exchange Commission در جهت جمع‌آوری مقررات مختلف در ارتباط با شکل و محتوای گزارشهای مالی در یک سند - مقررات S-X - اقدامی به عمل نیاورده است. [زف، ۱۹۷۲، صفحه ۱۵۱]

(۲) تعهدات مشترک - اعتقاداتی که به تبیین آنچه باید به عنوان تبیین یا راه حل مورد قبول قرار گیرد، کمک می‌نماید [صفحه ۱۸۴]؛

(۳) ارزشها - مجموعه کیفیاتی که اعضاء گروه در کار همگنان خود انتظار دارند [صفحات ۱۸۶-۱۸۴]؛

(۴) الگو Exemplars - مسائل محض و راه کارهایی که دانشجویان مدخل در این جامعه با آنها روبرو می‌شوند و با ارائه الگوهای، روشهای حل آن مسائل به آنها نشان داده می‌شود. با پیروی از توضیحات ارائه شده، ماتریس نظام حسابداری را که در سالهای ۱۹۴۰ شناخته شده، می‌توان به صورت زیر تشریح نمود:

(۱) - نمادهای کلی مشتمل بر تعاریف و روابط پذیرفته شده مانند معادله ترازنامه، صورتحساب سود و زیان، طبقه‌بندی‌های مربوط به دارایی‌های ثابت و دارایی‌های جاری و محاسبات مربوط به سرمایه در گردش، نرخ بازده و نسبت بدهی به حقوق صاحبان.

(۲) - تعهدات مشترک مشتمل بر اصول اصطلاحی تحقق و تطابق، تعریف مؤسسه دایر و بهای تمام شده تاریخی.

(۳) - ارزشها مشتمل بر محافظه‌کاری، ثبات رویه، اهمیت و نظایر آنها.<sup>۶</sup>

(۴) - بالاخره، الگوها که در کتابها و تبیینهای دوره قابل رؤیت بوده‌اند. همواره مشابهت قابل ملاحظه‌ای در محتویات بسیاری از متون وجود داشته (و هنوز دارد) تا آنجا که محتویات دوره‌های آموزشی و آزمونها به تقریب به صورت کاملاً قابل پیش‌بینی درآمده است.

هرگاه دانشجویی عناصر یک «ماتریس نظام» را شناخته باشد، با همان دیدگاهی با موقعیتهایی مسأله‌دار برخورد می‌نماید که سایر اعضاء گروه تخصصی او، با آن گونه موقعیتهای برخورد می‌نمایند. نویسندگان و محققان از استانداردها و روشهای یکسانی پیروی نموده و این طور به نظر خواهد رسید که مسائل با استفاده از الگوها و راه کارهای مشابهی قابل حل

۶- به وجوه تشابه بین نمادهای کلی، تعهدات مشترک، و ارزشها یا عرفها، دکترینها و استانداردهای تشریح شده توسط گیل من Gilman (۱۹۳۹) بویژه در صفحات ۴، ۳۳-۴۱، ۲۵۴ و ۱۸۶ توجه شود.



می‌باشند [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۱۸۷]. بدین ترتیب، عمومیتی در آموزش و دیدگاه‌ها حاصل می‌آید که موجب بهم پیوستگی در یک جامعه علمی می‌گردد.

معهدا، وجود یک «ماتریس نظام» بدان مفهوم نخواهد بود که مجموعه‌ای از قوانین مستحکم و غیر قابل تخطی بوجود آمده باشد. در عوض، و از آنجائی که آموزش اعضاء این جامعه از طریق آموزش راه حل مسائل صورت گرفته است (یا به تعبیر کوهن آموزش از طریق کار یدی و در حین عمل، صفحه ۴۷۱)، اینان به یک مجموعه کامل قوانین نیازی ندارند. تا قبل از سال ۱۹۳۰، حسابداری در چنین وضعیتی بوده است. در کارهای نویسندگان این دوره اصول عمومی به صورت مفروض دانسته می‌شده و یا به صورت ساده تشریح می‌گردیده است.<sup>۷</sup> تنها پس از انتقادهای سالهای ۱۹۲۰ و اوایل سالهای ۱۹۳۰ است که کوششهایی در جهت تبیین چهارچوبی برای ایده‌های حسابداری انجام می‌شود و ارگانهایی به عنوان مرجع انجام این کار تشکیل می‌گردد.<sup>۸</sup> این پدیده هم در پیش‌بینی‌های کوهن وجود دارد و در آنجائی که می‌گوید «تنها آن هنگام که روشهای پذیرفته شده مورد حمله قرار می‌گیرند، بررسی قوانین اهمیت می‌یابد [صفحه ۴۷]» مشاهده می‌گردد.

معدالک، تبیین این قوانین موجب برطرف شدن کلیه تضادها و تعارضهایی که از قبل مانع ظهور حسابداری شده بوده‌اند، نمی‌شود. نویسندگان متون حسابداری و حسابداران حرفه‌ای هیچکدام تضادی به لحاظ انحرافهای مشخص کاربردی در ارتباط با قاعده اکید بهای تمام شده تاریخی مشاهده نمی‌کردند. به عنوان نمونه‌ای از این گونه انحرافها می‌توان اعمال قاعده

۷- اعتقاد بر این است که «یک مجموعه اصلی از اصول پذیرفته شده حسابداری وجود دارد. این واقعیت است که این اصول به صورت «قوانین مدون» در نیامده‌اند، به صورت یک متن یکپارچه وجود ندارند، باید آنها را در حسابها و گزارشهای مالی جستجو نمود».

۸- ساندرز، هت فیلد و مور، ۱۹۳۸، صفحه ۴۵. به همین دلیل، تحقیق برای یافتن قواعد هم مشکل‌تر است و هم کمتر رضایتبخش تا تحقیق برای یافتن ابرتئوری‌ها».

۸- به عنوان مثالی از این گونه واکنشها به کارهای زف [۱۹۷۲، صفحات ۱۴۰-۱۱۹]

مراجعه شود.

اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار یا وضع هزینه‌های استهلاک از بهای تمام شده دارایی‌ها را نام برد.<sup>۹</sup> در کارهای کوهن، حتی این موارد نیز پیش‌بینی شده است. از آنجائی که قواعد از طریق کاربرد آنها در موقعیتهای مشخص، آموخته می‌شوند، انحراف از آن قواعد یا مشهود نمی‌گردد و یا با توجه به واقعیات مربوط به اوضاع خاص قابل توجیه تلقی می‌گردد. بنابراین، آنچه که قواعد در خدمت انجام آن قرار می‌گیرند، عبارت است از «تحدید ماهیت قابلیت پذیرش راه‌حلهای و مراحل دستیابی به آنها» [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۳۸].

### استثناءها و ناامنی حرفه‌ای

اکتشاف وقتی صورت می‌گیرد که بر استثناءها وقوف حاصل گردد، به عبارت دیگر با آگاهی بر این که، طبیعت به نوعی از مسیر ملهم از ابرتوری‌های حاکم در علوم معمول، [با روشهای جاری] تخطی کرده است [کوهن، ۱۹۷۰، صفحات ۵۳-۵۲].

از گذشته‌های دور روشهای سنتی حسابداری و راه‌حلهای پیشنهادی ارائه شده برای حل مسائل در چهارچوبهای سنتی، مورد انتقاد قرار گرفته‌اند [بریلوف، ۱۹۷۵، چت‌فیلد، ۱۹۷۴، صفحات ۲۷۶-۲۷۳]. پیتون [۱۹۲۲ Paton]، سوئینی Sweeney، [۱۹۳۶] و مک‌نیل، [۱۹۳۹] مصادیق بارزی از دوره قبل از شکل‌گیری ماتریس بهای تمام شده تاریخی را تشکیل می‌دهند. اگر چه بنظر می‌رسد که انتقادات آنها بر اوج‌گیری متعاقب مدل بهای تمام شده تاریخی، تأثیر چندانی بر جای نگذاشته است. استثناءهای متعددی که با راه‌حلهای موجود قابل توجیه نبودند و تا سالهای ۱۹۶۰ و اوایل ۱۹۷۰ موجب بی‌اعتباری حرفه حسابداری در انظار عمومی شده بودند، در متون حسابداری مورد لحاظ و تمایز قرار نمی‌گرفتند. در این دوره و بعد از آن، توسط دانشمندان، افراد وابسته به تجارت و در دادگاه‌ها، بطور مکرر نارسائی‌های اساسی مدل بهای تمام شده تاریخی برجسته گردیده و مورد انتقاد قرار

۹- اولین نویسنده‌ای که به این گونه تضادها، بدون قصد برطرف کردن آنها توجه نمود، گیلن است. [کوهن، ۱۹۷۰، صفحات ۱۳۰-۱۲۸، ۱۷۴، ۲۳۵].

می‌گرفت.<sup>۱۰</sup> با انتشار «حسابداری فاقد حسابدهی» نوشته بریلوف [Briloff ۱۹۷۲] و «اوراق قرصه و پنهانکاری‌ها» نوشته چیمبرز Chambers [۱۹۷۳] که در فاصله زمانی بسیار نزدیک به یکدیگر انتشار یافتند، این انتقادات به اوج می‌رسد. اسامی شرکت‌هایی نظیر لیسکو Leasco، وستکو Westco، فور سیزنز Four Seasons، آی. او. اس I. O. S، رولز رویس Rolls، رید موری Reid Murray، مین سک Minsec و شرکت‌های متعدد دیگری که در آنها اختلاف در اصول پذیرفته شده حسابداری، مطرح بود [بریلوف Briloff، ۱۹۶۶، صفحه ۴۸۴، ۱۹۷۲، صفحات ۳۱-۳۲]، تقریباً در همه جا بر سر زبانها بود.

واکنش تئورسینها در برابر فشار شواهد موجود در مقابل آنها درست از همان ترتیبی که توسط کوهن در ارتباط با دوره نا امنی حرفه‌ای پیش‌بینی شده بود [کوهن، ۱۹۷۰، صفحات ۶۸-۶۷]، که در آن قواعد تحت مذاقه روزافزون و تعدیل قرار می‌گیرند، پیروی می‌کرد. ماتریس نظام زیر سوال می‌رود، ولیکن منسوخ نمی‌گردد:

... بهنگام مواجهه با استثناء [دانشمندان] در جهت مرتفع ساختن تضادهای

آشکار به توجیحات مختلف و تعدیلات موضعی دست می‌زنند [کوهن، ۱۹۷۰،

صفحه ۷۸].

طی سالهای ۱۹۶۰، ۱۹۷۰ هیأت اصول حسابداری Accounting Principles Board

۱۰- برای مثال مراجعه شود به بیانیه بازرسان گروه شرکت‌های رید موری Reid Murray Group of Companies «ما معتقدیم که به کاربرد شعور متعارف عادت کرده‌ایم و شعور متعارف ما را مجبور ساخته است تا تعدادی از روشهای حسابداری مورد استفاده در گروه را که پذیرش آنها توسط حسابداران بدیهی است، رد نماییم». گزارش بین دوره‌ای ... [۱۹۶۳، صفحه ۱۰۷]. این مورد در سالهای ۱۹۶۴ توسط استمپ Stamp بررسی گردیده است. این مورد و اظهارات مشابه آن توسط سایر بازرسان، موجب گردید که شورای کل انجمن حسابداران استرالیا گزارشی در این باره صادر نماید. رجوع شود به «بحث درباره اصول و رویه‌های حسابداری در گزارشهای مربوط به عدم موفقیت شرکتها»، راهنمای عملیاتی اعضاء، بند ۴۰۱ (ژانویه ۱۹۶۶).

در ایالات متحده و کمیته‌های همتای آن در سایر کشورها و تعداد بیشماری از نویسندگان در جهت هماهنگی با استثناءها و انتقادات، تعدیلاتی را در قواعد پیشنهاد می‌نمایند.<sup>۱۱</sup> بدنبال مقالات یاد شده درباره موضوعات سؤال برانگیز مانند خرید در مقابل ادغام، حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها به روش ارزش ویژه، حسابداری مالیاتی و اهمیت، بیانیه‌ها، تک‌نگاری‌ها Monograph و مقالات دیگری در روزنامه‌ها انتشار یافت. حتی کوششهایی در جهت حفظ وحدت و ثبات حرفه‌ای کسانی که به حرفه اشتغال داشتند، به عمل آمد. کری Carey مقالات تحقیرآمیزی درباره حسابداران مستقلی که علیه برادران حرفه‌ای سند ارائه می‌کردند، نگاشت [بریلوف Briloff، ۱۹۷۲، صفحه ۳۵۱] و مراجع حرفه‌ای بیانیه‌هایی در مورد لزوم رعایت هر چه بیشتر مفاد بیانیه‌های رسمی صادر نمودند [زف Zeff، ۱۹۷۲، صفحات ۷۶، ۱۸۰-۱۸۲، ۲۹۴-۲۹۵ و ۱۹۷۳، صفحات ۲۳-۲۲].

راه‌حلهای موضعی که در دوران بحران پدید آمدند، نتایج به مراتب عمیقتری را در پی داشتند. این راه‌حلهای موجب دستیابی به قواعدی گردیدند که تا قبل از آن غیر قابل قبول تلقی می‌شدند. به عبارت دیگر «... با ظهور انحاء دیگری از [ماتریس نظام]، بحران، موجبات دست کشیدن از راه‌حلهای عادی مسائل را فراهم آورده و در نهایت موجب ظهور [ماتریس نظام] جدید می‌گردد». [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۸۰]. برای مثال، مباحثات مربوط به خرید در مقابل ادغام، بحث ارزش‌داری‌ها را برانگیخت که با بهای تمام شده اصلی متفاوت بودند؛ لازمه کاربرد ارزش ویژه تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها در شرکتهای همبسته بود و حسابداری مالیاتی موجب پذیرش هر چه بیشتر بدهکار و بستانکارهای مبتنی بر رویدادهای فاقد مبنای معاملاتی گردید. در صورتی که حسابداری این توالی انقلابی رویدادها را ادامه دهد، پذیرش روشهای اتخاذ شده در رویارویی با این گونه مسائل، پذیرش غایی هر ماتریس نظام بدیلی را مورد تردید قرار می‌دهد.

معذالک، طبقه‌ای از استثناءها وجود دارند که دنبال کردن آنها عملی نیست. سیستمهای

۱۱- مراجعه شود به زف Zeff [۱۹۷۲، صفحات ۲۲۴-۱۷۳] و انجمن حسابداران

استرالیا، بند ۴۰۱، در مأخذی که در بالا آمد.

حسابداری بهای تمام شده تاریخی نسبت به ارائه اطلاعات مربوط به تغییرات قیمت دارایی‌ها و تغییر در قدرت خرید واحد پول، فاقد کارایی هستند. این نارسایی‌ها یکی از موجبات انتقادهای بویژه در دورانهای تورمی بوده است. این خود یک استثناء است، زیرا که علیرغم آنکه ارزشهای مندرج در صورتهای مالی با فرض تداوم فعالیت ارائه می‌شود، صورتهای مالی دیگر ارائه‌کننده وضعیت جاری واحد گزارشگر نمی‌باشد. موارد متعددی از سوء استفاده کسانی که بر اطلاعات خاص مربوط به قیمت‌های جاری دسترسی داشته‌اند، در حالی که آن اطلاعات از دیگران کتمان شده است وجود دارد. [چمبرز Chambers، ۱۹۷۳، بخش ۱۰]. معذالک، حسابداری آثار تورم، یک تجدید نظر اساسی در مجموعه فکری سنتی حسابداری را ضروری می‌سازد. راه‌های نسبی Partial Solutions، مانند حسابداری ارزش ویژه، یا آن طور که در انگلیس و استرالیا عمل می‌شود، یعنی تجدید ارزیابی‌های گاه‌به‌گاه، تنها به گونه‌ای نسبی موفق هستند.<sup>۱۲</sup> مسائل مربوط به قیمت‌های مشخص و سطح قیمت‌ها از استثناءهایی هستند که در نهایت به کنارگذاری قواعد فعلی منجر خواهند گردید. ویژگی بارز این گونه موارد، عدم امکان همسازی آنها با ابرتثوری‌های موجود می‌باشد. این گونه موارد تنها موجب پدیدار شدن تثوری‌های جدید می‌گردند. [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۹۷].

در آراء کوهن برای دوران بحران، ویژگی بارز دیگری هم تبیین گردیده که در حسابداری هم مورد مشابه با آن قابل تشخیص است:

من فکر می‌کنم که در دوران بحران آشکار است که دانشمندان در جهت یافتن پاسخ به معضلات موجود در رشته مربوط به خودشان، به تحلیلهای فلسفی روی می‌آورده‌اند، ... در حدود معمول ... که با استفاده از ابرتثوری‌ها به عنوان الگو، امور می‌تواند انجام پذیرد، لزومی به تصریح قواعد و مفروضات وجود ندارد ... اما

۱۲- برای مثالهای بیشتر، از جمله تغییرات مربوط به کاربرد یا عدم کاربرد روشهای استهلاک تشدید شونده و یا اعمال یا عدم اعمال روش LIFO در ارزیابی موجودی‌ها، به چمبرز Chambers [۱۹۷۳، صفحات ۱۰۳-۹۲] مراجعه شود.

این بدان مفهوم نیست که پژوهش برای دستیابی به مفروضات (حتی در مورد آنهایی که وجود ندارد) نمی‌تواند به عنوان روش مؤثری در جهت تضعیف قدرت سنتها در افکار عمل نماید و منجر به پیشنهاد اساسی برای مفروضات تازه نگردد [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۸۸].

باز هم، از گذشته‌های دور بنیادهای تئوری روشهای حسابداری مورد لحاظ قرار داشته است [چت فیلد ChatField، ۱۹۷۴، بخش ۱۶، هندریکسن Hendericksen، ۱۹۷۰، بخش ۲]. معذالک، در ارتباط با پدیده موردنظر در نقل قول بالا، دو وضعیت قابل تصور است. یک وضعیت تحقیق در جهت تعیین مفروضات می‌باشد. در این جهت موارد بارز عبارتند از ساختار تئوری حسابداری [لیتل تون Littleton، ۱۹۵۳]، مفروضات اساسی حسابداری [مونیتس Moonits، ۱۹۶۱]، بیانیه تئوری اساسی حسابداری [انجمن حسابداران خبره امریکا، ۱۹۶۶]، اصول اندازه‌گیری در حسابداری [ایجیری Ijiri، ۱۹۶۷] و مقالات کوتاه متعدد و اظهارنظرهای دیگر.<sup>۱۳</sup> این کوششها در جهت تعریف مفروضات زیربنایی حسابداری، در درجات مختلف بوده‌اند. معذالک، این موضوع به ایجاد یک مجموعه با پذیرش وسیع از ایده‌های زیربنایی حسابداری، منجر نمی‌گردد. بلکه، همانطور که کوهن معتقد است، این موضوع به بارز شدن نارسایی‌های ماتریس نظام و تضعیف قدرت سنتها منجر می‌گردد. بدین ترتیب شاید، وقوف بر این موضوع که علیرغم صرف وقت و منابع بسیار، انجمن حسابداران خبره امریکا با تأخیر (در سال ۱۹۷۱) به لزوم تبیین «اهداف» صورتهای مالی پی برده و تحقیقی را در این مورد تدارک می‌بیند، نباید موجب شگفتی گردد.<sup>۱۴</sup> تحقیقات تروبلاد، شاهد مثال خوبی بر روند رویدادها است؛ این گزارش هر دو مورد اهداف و شقوقی غیر از اصول پذیرفته شده حسابداری را، شامل می‌گردد. شقوق مورد نظر ختی از ده

۱۳- برای دیدن یک فهرست خلاصه و مفید از این گونه مراجع به هندریکسن، ۱۹۷۰، بخش ۴] مراجعه شود.

۱۴- گزارش گروه تحقیقی در اهداف صورتهای مالی [تحقیق تروبلاد Trueblood study، ۱۹۷۲]. این تحقیق از ماه مه ۱۹۷۱ آغاز گردیده بود.

سال قبل از آن، غیر قابل قبول بوده‌اند. در مورد روش‌های حسابداری جدید، پدیده دیگری در سراسر این دوره بنحو بارزی قابل مشاهده می‌باشد که توجه عمومی به اصول و ساختار تئوری است. این مورد با مقاله چیمبرز Chambers با عنوان «طرحی برای تئوری حسابداری»<sup>۱۵</sup>، ۱۹۵۵، آغاز می‌گردد و با آراء و مقالات قابل ملاحظه متسیج Mattessich [۱۹۵۷]، دواین [۱۹۶۰ Devine]، چیمبرز Chambers [۱۹۶۳]، و تر Vatter [۱۹۶۳] و استرلینگ [۱۹۷۰]، ادامه می‌یابد. این مباحثات فلسفی موجب استحکام بیشتر نظام گردیده‌اند<sup>۱۵</sup> ولیکن امید می‌رود که در جهت پاسخگویی به معضلات این رشته نیز کمک کرده باشند.

پیشنهادات گوناگون و ارزیابی آنها

یکی از آثار مستقیم مباحثات فلسفی پدید آمدن و تنقیح شقوق دیگر ماتریس نظام، مثلاً کاربرد بهای تمام شده تاریخی در مورد دارایی‌ها بوده است. کوششهای مختلفی در جهت استخراج سیستمهای حسابداری دارای ثبات منطقی که فاقد نارساییهای سیستم بهای تمام شده تاریخی باشد، صورت گرفته است. تعدادی از نویسندگانی که پیشنهادات آنها طی دوران طلایی ارائه گردیده و قبلاً از آنها نام برده شده است عبارتند از: ادواردز و بل Edwards and Bell [۱۹۶۱] و چیمبرز [۱۹۶۶]؛ برخی دیگر از این نویسندگان هم اسپروز و مونیتس Mathews and Moonitz [۱۹۶۲]، متسیج [۱۹۶۴] و ماتیز Mathews [۱۹۶۵] می‌باشند. کارهای این نویسندگان در سراسر سالهای ۱۹۶۰ مورد مباحثه قرار گرفته و در اثر این مباحثات، شقوق دیگر روشن گردیده و قابل دستیابی شده است. بدون دستیابی به این شقوق، دستیابی به مراحل بعدی انقلاب قابل حصول نبوده است. این پیشرفت‌ها بنا ملاحظه ارزیابی‌های انتشار یافته در مورد شقوق مورد نظر، قابل مشاهده می‌باشد. تحقیقات ترولباد Trueblood Study، مقداری از مباحثات را شامل می‌گردد. ارزیابی‌های جامعتری هم

۱۵- برای آشنایی با آراء مربوط به کمکهای منطق و سایر روشهای فلسفی به مسایل

حسابداری، به نلسون Nelson [۱۹۷۳، صفحه ۱۵] مراجعه شود.

توسط چیمبرز [Chambers ۱۹۷۰]، مک‌دونالد [McDonald ۱۹۷۴]، مک‌دونالد [McDonald ۱۹۷۲]، حنا Hanna [Hanna ۱۹۷۴] و سایرین به عمل آمده است، تا آنجا که در تحقیقات پرایس واتر هاوس Price Water house [مولر Meuller، ۱۹۷۱]، توجه به ضرورت گنجاندن شقوق گوناگون در برنامه‌های آموزشی، مورد لحاظ قرار می‌گیرد.<sup>۱۶</sup>

این واقعیت که فرآیند ارزیابی تحقیق، استمرار دارد، نشانه اهمیت دوره به اصطلاح مقدماتی می‌باشد و عدم موافقت این مقاله با اظهار نظر نلسون Nelson دال بر این که ارزش این کارها مورد تردید است، از همین جا ناشی می‌شود. در الگوی رویدادهایی که در اینجا تشریح گردید، این کارها نقشی بسیار با اهمیت را ایفاء می‌نمایند و از یک طرف به عنوان واکنشی در مقابل شناخت استثناءها عمل می‌کنند و از یک طرف به عنوان گام تازه‌ای در انتخاب ماتریس نظام آینده. به علاوه، با ملاحظه کاری‌های انجام شده و شقوقی که بدین ترتیب ایجاد گردیده، موقعیت با آنچه در سالهای ۱۹۶۰ وجود داشته، به گونه‌ای اساسی دگرگون گردیده است. اکنون وقت آن رسیده است که مکاتب فکری دربرگیرنده شقوق مختلف پا به عرصه وجود گذارند، در حالی که در سالهای ۱۹۶۰ این عمل غیرممکن می‌بود. معذالک، قبل از بررسی آن امکانات، ویژگیهای دیگری در ارتباط با مرحله ارزیابی در کارهای کوهن تشریح گردیده که در حسابداری نیز قابل مشاهده می‌باشد. کوهن وجوه تشابه مرحله ارزیابی را با مرحله قبل از ایجاد ابرثوری قابل ملاحظه می‌داند. این مرحله همان است که در آن «مباحثات متعدد و عمیق درباره مشروعیت روشها، مسائل، و استانداردهای راه‌حلهای صورت می‌گیرد، اگر چه «این کوششها به مشخص شدن مکاتب منجر می‌گردد تا به حصول توافقها» [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۴۸].<sup>۱۷</sup> این مرحله، با مباحثات مربوط به قابلیت

۱۶- بدلیل عنوان شده، در اینجا بود که چیمبرز می‌تواند به کتاب مک‌دونالد McDonald، به عنوان محصول زمان خود اشاره نماید. به چیمبرز [۱۹۷۵] مراجعه شود. این موضوع می‌تواند در مورد می May، مولر Meuller و ویلیامز Williams [۱۹۷۵] نیز صادق باشد.

۱۷- توجه شود که نتایج مشابهی در کنفرانس تحقیقات حسابداری Conference on Accounting Research که در سال ۱۹۷۱ در دانشگاه ایلینویز برگزار گردید، بنظر دوپوچ و



ورود اطلاعات مربوط به رویدادهای خارجی به بنگاه و یا اطلاعات مبتنی بر مقاصد مدیران در ارتباط با صورت جریانهای نقدی، محاسبات بازده هر سهم و غیره؛ طرح مسائلی مانند نحوه تسعیر سرمایه‌گذاری‌های ارزی؛ گزارش مربوط به شرکت‌هایی که در فعالیتهای گوناگون، سرمایه‌گذاری دارند، قراردادهای بلند مدت و طرح‌های آماده‌سازی زمین، مشروعیتهای مربوط به تخصیص در بهای تمام شده؛ و استانداردهای ضروری مربوط به راه حلها، همانند عینیت، استقلال و بیطرفی، متمایز گردیده‌اند.

همچنین بخاطر اهمیت این گونه مباحثات و مراحل ارزیابی کلی است که به نظر این مقاله نارسایی‌های تئوریک عنوان شده در کارهای منتشره در سال ۱۹۶۰، از جهاتی به موضوع مربوط نمی‌شوند. این بدان مفهوم نیست «که چیزی برخلاف آن» وجود داشته باشد. برعکس، این بدان مفهوم است که کارهای تئوریک معتبر و مستدل و مبتنی بر تجارب عملی از مجموعه‌هایی که زیربنای فکری ضعیف‌تری دارند، شانس بیشتری برای اتخاذ شدن می‌یابند. اگرچه، فرض بر این است که نارسایی‌های تئوریک، در این فرآیند ارزیابی کشف می‌شوند و این به نوبه خود موجب گستردگی بیشتر و گرمی مباحثات می‌گردد و کمکی است به این مرحله از فرآیند انقلابی.

باز هم یکی دیگر از ویژگی‌های این مرحله در فرآیند انقلابی که از نظر کوهن متمایز گردیده و در حسابداری قابل مشاهده می‌باشد، تنوع در فعالیتها است: در غیاب یک ابرتئوری یا جانشینی برای ابرتئوری، احتمالاً به کلیه واقعیاتی که ممکن است به گسترش یک رشته علمی مشخص ارتباط یابند، به گونه‌ای برابر، نظر خواهد گردید.

بدین ترتیب انباشت اولیه واقعیات بمراتب بیشتر دارای ماهیت فعالیتهای تصادفی خواهد بود تا فعالیتهایی که پس از شناسایی بیشتر فعالیتها انجام خواهد گردید [کوهن،

---

روزین Dopuch and Revsine رسیده است: «همان طور که در متون واقعیت دارد، بسیاری از شرکت‌کنندگان کاملاً قانع شده بودند که دیدگاه آنها درست است، ولیکن قادر نبوده‌اند که مخالفان را قانع نمایند» [دوپوچ و روزین، ۱۹۷۲، صفحه ۳۴].

۱۹۷۰، صفحه ۱۵]. شاید بهمین دلیل باشد که در سالهای اخیر این همه پیشنهادات گوناگون پا به عرصه ظهور گذاشته‌اند. از جمله این پیشنهادات عبارتند از: پیشنهاد انتشار صورتهای مالی و پیش بینی‌های با ستونهای متعدد، ایجاد حسابداری منابع انسانی، و در یک سطح متفاوت دیگر، تحقیق دراز مدت در رفتار قیمت سهام و تئوری‌های اطلاعاتی مربوط به آن و تحلیلهای نسبت بهای تمام شده به فواید مربوط در ارتباط با تأمین اطلاعات مالی.

### مکاتب فکری

ممکن است در ارتباط با برخی از موضوعات مورد نظر یا کلیه آنها که ذکری از آنها رفت، مکاتب فکری‌ای قابل تمایز باشد. ولیکن در اینجا به یک مثال اندازه‌گیری دارایی‌ها اکتفا می‌شود. در این ارتباط چهار مکتب قابل تمیز است:<sup>۱۸</sup>

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

(۲) - حسابداری بهای تمام شده جایگزینی

(۳) - حسابداری ارزش از دست رفته Deprival Value Accounting

(۴) - حسابداری ارزش جاری مستمر Continuously Contemporary Accounting (یا

ارزش خالص قابل بازیافت) در مورد هیچ یک از این مکاتب هنوز طرفداری قوی یا گسترده‌ای مشاهده نمی‌گردد<sup>۱۹</sup> که این موضوع قابل درک است. زیرا، همان طور که کوهن

۱۸ - پیشنهاد پنجمی هم وجود دارد - حسابداری ارزش فعلی - که در اینجا ذکر نشده است. البته همان طور که بدرستی توسط هنسن Hansen [۱۹۶۶] مطرح گردیده، به نظر نمی‌رسد که این روش به عنوان یک روش عملیاتی با اقبال روبرو گردد. این روش در واقع به صورت یک مدل ایده‌آل که ممکن است به صورت معیار سنجش برای سایر شقوق مورد استفاده قرار گیرد، مطرح می‌شود. برای مثال به سالومونز [Salomons ۱۹۶۱] و لمکه [Lemke ۱۹۶۶] مراجعه شود.

۱۹ - ذیلا کوشش به عمل آمده است تا در ارتباط با تئوری‌های عمومی حسابداری مبتنی بر سیستمهای مختلف اندازه‌گیری دارایی‌ها، اعضاء مکاتب فکری مختلف مشخص گردند.

خاطر نشان می‌سازد:

کسی که ابرتئوری جدیدی را در مراحل اولیه تحصیل نماید، اغلب باید این عمل را در عدم متابعت از روشهای موجود حل مسائل انجام دهد. چنین شخصی، در واقع، باید معتقد باشد که ابرتئوری جدید در رویارویی با معضلات بسیار وسیعی از عهده گشودن آنها برخوردار است، و تنها بداند که ابرتئوری‌های قبلی در موارد معدودی با شکست روبرو بوده‌اند. تنها براساس اعتقادات چنین تصمیماتی قابل اتخاذ است [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۱۵۸].

بدون تردید تمایز بیشتری در مورد برخی مورد نیاز خواهد بود، برخی بلحاظ عدم توافقهایی که در بعضی مقولات با دیگر اعضاء یک گروه دارند، موافقتی با گروهی که در آن طبقه‌بندی شده‌اند، نخواهند داشت، برخی هم بلحاظ عدم درج نام آنها ممکن است معترض باشند. معذالک، علیرغم مخاطره عدم رضایت کلیه یا برخی از افراد مربوط، براساس کارهای انتشار یافته افراد، طبقه‌بندی زیر قابل ارائه می‌باشد:

(۱) - حسابداری مبتنی بر سطح قیمتها:

جونز Jones [۱۹۶۵]

می‌سن Masn [۱۹۷۱]

(۲) - حسابداری بهای تمام شده جایگزینی:

ادواردز و بل Edwards & Bell [۱۹۶۱]

ماتیوز Mathews [۱۹۶۵]

جینتر Gynther [۱۹۶۶]

روزین Revsine [۱۹۷۳]

(۳) - حسابداری ارزش از دست رفته:

باکستر Baxter [۱۹۷۰]

رایت Wright [۱۹۷۰]

استمپ Stamp [۱۹۷۱]

در مورد محققین حسابداری، احتمال تصمیم‌گیری براساس اعتقادات، یا سهولت در تصمیم‌گیری، محتمل بنظر نمی‌رسد. ولیکن در متون مختلف، مثالهای کافی از مباحثات مربوط به شناخت برخی از خصوصیات «مباحثات ابرتثوری‌ها» وجود دارد [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۱۱۰]. برای مثال، «هر یک از گروهها، برای دفاع از ابرتثوری مربوط، در مباحثات از ابرتثوری‌های مورد قبول خود گروه استفاده می‌نماید» [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۹۴]. بیانیه موقت روشهای حسابداری، شماره ۷ The Provisional Statement of Accounting Practice, No. 7، که توسط «انجمن حسابداران خبره I.C.A. انگلستان و ویلز» صادر شده است، ضرورت اتخاذ آنچنان روش حسابداری که «آثار تغییرات قدرت خرید بر صورتهای مالی تهیه شده براساس عرفهای فعلی» [بند ۳] را نشان دهد، در بحث درباره حسابداری قدرت خرید ثابت پول مطرح می‌نماید؛ مکتب بهای جایگزینی در جهت تأیید حسابداری بهای تمام شده جایگزینی، بر اعتقاد به «حفظ قدرت تولیدی» تأکید دارد که بر ضرورت جایگزینی دارایی‌ها به صورت جنسی (عینی) دلالت می‌نماید [ادواردز و بل، Edwards and Bell، ۱۹۶۱، صفحه ۹۹]؛ [رایت Wright، ۱۹۷۱، صفحات ۶۱-۶۰] در تحلیل مربوط به حسابداری ارزش از دست رفته (یا ارزش از دیدگاه مالک) از خسارت احتمالی وارده به بنگاه در اثر محروم شدن از یک دارایی بحث می‌نماید؛ و چیمبرز Chambers [۱۹۶۶]، صفحه ۱۹۰] در تحلیل مربوط به ارزیابی دارایی‌ها بنحوی که بتواند نشان دهنده قابلیت انطباق بنگاه

ویتینگتون Whittington [۱۹۷۴]

(۴) - حسابداری ارزش جاری مستمر (ارزش خالص قابل بازیافت):

چیمبرز Chambers [۱۹۶۶]

استرلینگ Sterling [۱۹۷۰]

مک‌کی اون Mckeown [۱۹۷۱]

برای طبقه‌بندی کمی متفاوت مکاتب فکری بالا به استرلینگ Sterling [۱۹۷۰]، صفحات ۱۹-۷ مراجعه شود.

باشد، بر اهمیت رفتار تطبیقی تأکید می‌نماید.

این نمونه‌های بدیهی دور تسلسلها به قصد انتقاد مطرح نگردیده‌اند. بدیهی است که سیستمهای مختلف فکری تنها در چهارچوب سیستمهای کاربردی مربوط، قابل ارزیابی می‌باشند؛<sup>۲۰</sup> و بدین دلیل است که در آغاز مقاله، اتهام دوره‌ای بودن عنوان شده توسط گونی دیز و دوپوچ Gnedes and Dopuch نابجا تلقی گردید. نکته در اینجا است که تحلیلهایی از این دست یکی از اجزاء ضروری و غیرقابل اجتناب در فرآیند تلاش برای کسب پشتیبانی در بین دیدگاه‌های متضارب به شمار می‌رود [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۹۴]. همانند نلسون Nelson، اشتباه گونی دیز و دوپوچ Gonedes and Dopuch در اینجا است که در انتقال به ماتریس نظام جدید، جایگاه تحقیقات مقدماتی را نادیده می‌گیرند.

این مباحثات ویژگی‌های دیگری هم دارد. اتخاذ یک نظام جدید، معمولاً با تغییرات بنیادی در جهان‌بینی تئورسینها، ملازمه دارد. این تغییرات در حسابداری نیز قابل مشاهده است. اعتقاد بر ثبات ارزش واحد پول جای خود را به اعتقاد به متغیر بودن ارزش آن داده است؛ نظریه‌ای که نقطه تحقق را منطبق بر نقطه شناسایی عایدات می‌دانست، بتدریج جای خود را به نظریه‌های دیگری می‌دهد که در آنها شواهد دیگری برای عایدات قابل پذیرش است؛ و دیدگاهی که معتقد بود فقط معاملات واقعی موجب پدید آمدن اطلاعات عینی می‌گردند، بتدریج جای خود را به دیدگاه‌های گسترده‌تری در مورد عینیت می‌دهد. عیناً، اعضاء مکاتب متضارب دیدگاه‌های متفاوتی در ارتباط با پدیده‌های مطروحه در نظام مربوط به خود خواهند داشت:

با مشغول بودن در دو دنیای متفاوت، دو گروه دانشمند در حالی که از یک دیدگاه و در یک جهت به موضوعی نگاه می‌کنند، آن را به گونه‌ای متفاوت می‌بینند. باز هم، این بدان مفهوم نیست که آنها هر چیز را آنطور که دلخواه خودشان است، می‌بینند.

۲۰- استرلینگ و هریسون Sterling and Harrison (۱۹۷۴، صفحه ۱۴۴) در اظهار نظر خودشان درباره مقاله گونی دیز و دوپوچ، لزوم توجه به عمومیت این عامل را مطرح کرده‌اند.

هر دو گروه جهان را نظاره می‌کنند و در آنچه مورد نظاره آنها است، تغییری پدید نیامده است. ولیکن، از جوانب مختلف پدیده‌های مختلفی را مشاهده می‌کنند و روابط بین آن پدیده‌ها را نسبت به یکدیگر متفاوت می‌بینند. بدین لحاظ است که قانونی به یک گروه از دانشمندان قابل ارائه نیست، در حالی که اتفاقاً ممکن است از ابتدا برای گروه دیگری بدیهی بنظر آید [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۱۵۰].

در اینجا است که در دیدگاه جینتر Gynter بنگاه دارای ماهیتی مستمر و فاقد قابلیت انطباق بنظر می‌رسد، در حالی که در دیدگاه چیمبرز Chambers، بنگاه به صورت سیالی است که همواره خود را با تغییرات محیط منطبق می‌سازد<sup>۲۱</sup> و بنظر می‌رسد که مباحثات بین آنها تنها به آن منجر می‌شود که هر دو نسبت به اعتبار نظریه خود، بیشتر اقناع گردند.

### ماتریس نظام جدید؟

تحلیل ارائه شده در اینجا حاکی از آن است که در تفکرات حسابداری مالی، انقلابی در جریان وقوع است. در صورت صحت موضوع، آنوقت انتقادات مطرح شده در ارتباط با مرحله تحقیقات مقدماتی که در آغاز این مقاله ذکر شدند، نابجا خواهند بود. در این انتقادات، اهمیت تحقیقاتی که به ترتب شقوق گوناگون فکری منجر می‌گردند، نادیده گرفته شده است. این شقوق، طلیعه‌دار ماتریس نظام جدید بوده و اساس مکاتب فکری متضارب (Competing) متفاوت را تشکیل می‌دهند.

در صورتی که تحلیل فوق‌الذکر صحیح باشد، به عبارت دیگر هرگاه نظر کوهن در مورد انقلاب به حسابداری قابل اطلاق باشد، در این صورت می‌توان نتیجه‌گیری کرد که حسابداری در حال پشت سر گذاشتن دوره بحران است [کوهن، ۱۹۷۰، بخش ۸]. مجموعه‌های فکری متفاوت ارائه گردیده و مورد بحث قرار گرفته و مکاتب مختلف در حال ظهور هستند. بدیهی

۲۱- دیدگاه‌های جینتر Gynter [۱۹۶۶، صفحات ۴۸-۴۶] و پن من Penman [۱۹۷۰، صفحه ۳۳۸] «شرکتها هرگز مطابقت نمی‌کنند»، با دیدگاه چیمبرز [۱۹۶۶، صفحه ۱۹۰] مقایسه

است این تحلیل توانائی تمایز دقیق بین دوره‌های زمانی موجود و مراحل انقلابی موردنظر کوهن را پدید نمی‌آورد. معذالک، ویژگی‌های مربوط به وجود یک ماتریس نظام پذیرفته شده، دوره عدم ثبات و پدیده آمدن مجموعه‌های مختلف فکری، بنظر می‌رسد که کاملاً در حسابداری قابل تمیز باشد.

حاصل چه خواهد بود؟ در ارتباط با حسابداری هنوز خیلی زود است که چیزی گفته شود. امکان مشاهده، محققانی که برای بررسی و اتخاذ یکی از مجموعه‌های فکری در تلاش هستند، وجود ندارد. اگر چه، وجود مباحثات مستمر که ابتدا از محیط‌های آکادمی شروع می‌گردد ولیکن بنحو روزافزونی به محیط‌های تحقیقاتی مراجع حرفه‌ای کشیده می‌شود، قرینه‌ای بر تمایز مکاتب فکری می‌باشد.

بموجب نظریه کوهن، مرحله بعدی عبارت خواهد بود از «تغییرات فزاینده در بیعتها» [صفحه ۱۵۸] به طرف یکی از شقوق قابل انتخاب. معذالک، این مرحله‌ای است که احتیاج به گذشت زمان دارد. بالاخره، در این مرحله است که تئوری جدید شکل می‌گیرد، و این به نوبه خود متضمن «تجدید ساختار تئوری قبلی و تجدید ارزیابی واقعیت قبلی می‌گردد». به عبارت دیگر «یک مرحله انقلابی درونی». ولیکن، لازم است توجه شود «این مرحله بندرت تنها توسط یک نفر به کمال می‌رسد و هرگز این واقعه طی یک شب روی نمی‌دهد.» [کوهن، ۱۹۷۰، صفحه ۷]. در مقاله بالا بارها واژه ابرتئوری بکار گرفته شد. اکنون توضیحات بیشتری در مورد ابرتئوری از نظر می‌گذرد.<sup>۲۲</sup>

## ۲) - توضیحات بیشتر در ارتباط با مفهوم ابرتئوری

یکی از قابل توجه‌ترین جنبه‌های مفهوم ابرتئوری آن است که در ابرتئوری، تئوری‌هایی که در تضاد آشکار با یکدیگر قرار دارند، در یک نظرگاه مشترک قرار می‌گیرند، و ابرتئوری بسیاری از اوقات موجب می‌شود که متضادها به صورت مکملهای یکدیگر درآیند. یکی

۲۲- مطالب این قسمت از مقاله «ابرتئوری در حال شکل‌گیری در رفتارهای استراتژیک» نوشته اچ. آی. آنسوف Ansoff ترجمه گردیده است.

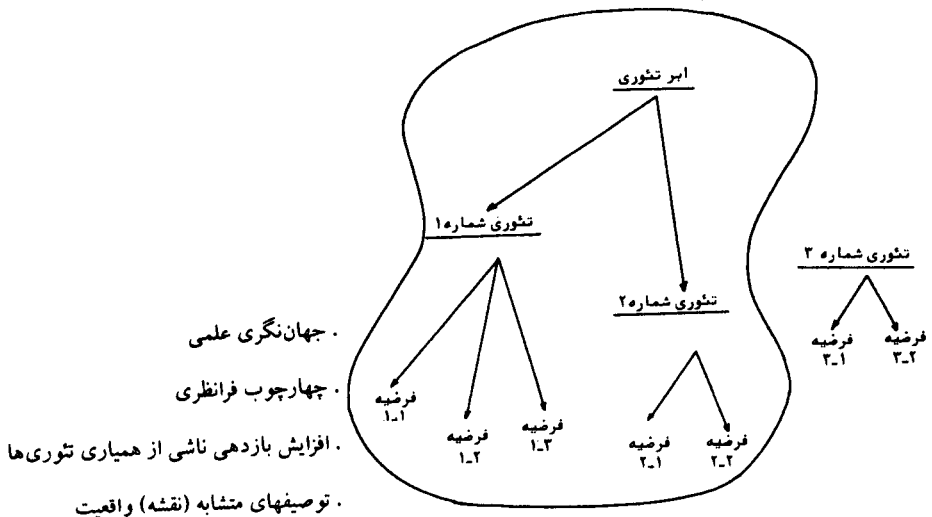
دیگر از جنبه‌های جالب توجه ابرتئوری این است که موجب دستیابی به روشهایی می‌گردد که در تحقیقات قبلی ناشناخته باقی مانده بوده‌اند.

تفکر در مورد فرآیند تحصیل دانش و ادراک جهان توسط افراد، قدمتی بسیار طولانی دارد. یونانیان این مقوله را تحت عنوان معرفت‌شناسی Epistemology نامگذاری کرده و آن را به صورت یکی از سنگهای زیربنائی علم فلسفه درآوردند.

در سال ۱۹۶۰ دو گام اساسی در جهت کمک به علم توسط توماس کوهن برداشته شد (۱۹۷۲، صفحات ۸۰-۱۰۴). در اولین گام، کوهن از دیدگاه‌های منفک منطقی و روانشناسانه دانشمندان ترکیب تازه‌ای بوجود آورد و آن را به صورت یک چهارچوب جامعه‌شناسانه و سیاسی به جامعه دانشمندان ارائه نمود. در دومین اقدام، کوهن یک مدل چند جانبه از فرآیند علوم را ارائه کرده است. در مدل پیشنهادی کوهن مفهوم منسجم Seminal و ابرتئوری Paradigm علمی معرفی گردیده است.

## ابرتئوری چیست؟

برای دانشمندان «فرضیه» و «تئوری» مفاهیم شناخته شده‌ای هستند. در شکل شماره یک رابطه بین این دو مفهوم و ابرتئوری نشان داده شده است.



شکل شماره ۱ - مفهوم ابرتئوری علمی



همان‌طور که از شکل شماره یک قابل استنباط است، ابرتئوری «یک چتر علمی» است که یکباره موجب الحاق و تطابق تئوری‌هایی را که قبلاً متضاد بنظر می‌رسید، می‌گردد. مثلاً، ابرتئوری معروف انیشتین که به صورت معادله  $E = Mc^2$  بیان گردیده است، موجب یکپارچه شدن چندین شعبه علم فیزیک گردید که قبلاً به صورت شاخه‌های مستقل علمی تلقی می‌گردیدند. مخصوصاً در ارتباط با نور، این تئوری موجبات هماهنگی بین دو نوع تئوری تداخل نوری را پدید آورد (تئوری ذره‌ای نیوتون و تئوری موجی هایجن Huygen).

بدین ترتیب، ابرتئوری، تئوری‌ای از مرتبه اساسی‌تر یا به تعبیر متافیزیکی موضوع، تئوری فراگیر می‌باشد. قدرت متحد‌کننده ابرتئوری، از پایگاه دیدگاهی آن نشأت می‌گیرد و کاشف از آن است که دیدگاه اتخاذ شده برای نگریستن به واقعیت از مرتبه رفیعتری نسبت به دیدگاه‌های تئوری‌های قبلی برخوردار بوده است.

مثال بارز این موضوع، مثال «فیل و کوران» است. در این مثال تعدادی افراد نابینا سعی می‌کنند که با لمس کردن بخش‌های مختلف بدن فیل، هیأت کلی آن را تشریح نمایند. هر یک از افراد که قسمتی از بدن فیل را لمس می‌کنند بر حسب برداشت جزئی خود، تئوری‌ای درباره هیأت کلی شیء مورد مثال ارائه می‌نمایند. تئوری‌هایی که هر یک از افراد ارائه می‌نمایند، توصیف معتبری از قسمتی از کلیت فیل را مشخص نمی‌سازد. در صورتی که بینایی افراد به آنها برگردانده شود، شکل‌گیری «ابرتئوری فیل» امکان‌پذیر می‌گردد که در آن صورت بهم پیوستن تئوری‌های جزئی موجب پدید آمدن تئوری کامل مربوط به فیل خواهد گردید.

ولیکن، هر ابرتئوری نیز محدودیتهای خاص خود را دارد. بدین ترتیب، همان‌طور که از شکل پیدا است، ممکن است باز هم تئوری‌های اثبات شده دیگری در ارتباط با یک واقعیت وجود داشته باشد که در ابرتئوری موجود قابل ادغام نباشد. از اینجا است که باز هم این سؤال مطرح می‌گردد که مرزهای یک ابرتئوری معتبر، چگونه قابل تمیز است. یا، با رجوع به مثال فیل و دیدگاه مرتفع اتخاذ شده، سؤال به این صورت قابل طرح خواهد بود که برای رسیدن به یک دیدگاه متحد‌کننده، ارتفاع مناسب نظرگاه چگونه قابل تعیین است.

... رفتار هر قسمت محدود انتخابی از واقعیت، تابعی است از متغیرهای درونی

(متغیرهایی که در درون مرزهای انتخابی قرار می‌گیرند) و متغیرهای بیرونی (متغیرهایی که خارج از مرزها قرار می‌گیرند) ...  
 ... وجه تمایز بین یک تئوری و یک ابرتئوری، در این است که تئوری تنها بخشی از واقعیت مورد نظر را تبیین می‌نماید.

### ۳- برخی توضیحات بیشتر و طرح برخی از ابهامهای موجود برای گرد آورنده این مقاله

از آنجائی که در حسابداری اغلب موضوع دیدگاه سیستمی مطرح می‌گردد، مناسب به نظر می‌رسد که جایگاه آن را در طبقات سیستمی بولدینگ از سیستمهای جهانی که یکی از طبقه‌بندی‌های معتبر سیستمها است، بررسی نمائیم. به نظر می‌رسد که سیستمهای حسابداری در طبقه سوم طبقه‌بندی‌های بولدینگ، قابل طبقه‌بندی باشد. در این طبقه مکانیسمهای کنترل طبقه‌بندی شده‌اند و از جمله مثالهای بارز آنها ترموستات نمونه آورده شده است. همچنین سیستمهای این طبقه دارای خواص سیبرنتیکی بوده و دارای بازخور می‌باشند.

یکی از سؤالاتی که برای این نگارنده مطرح است، مقایسه پیدایش و توسعه حسابداری به صورت علم با پیدایش و توسعه سایر علوم است. در اینجا به نظر می‌رسد برخی از رفتارها موجب کند شدن سرعت سیر حسابداری به صورت علم می‌شود. سؤال این است که آیا در سایر علوم نیز از ابتدا هدف انتفاعی برای علم، مورد نظر دانشمندان آن علم قرار گرفته است یا خیر؟ مثلاً در پیدایش و توسعه شیمی یا فیزیک دانشمندان مربوط تنها درصدد یافتن حقایق و روابط موجود در طبیعت تلاش می‌کرده‌اند. حداقل در ابتدا این طور بوده است و در بسیاری از موارد بهره‌برداری آنی مطرح نبوده است. به عبارت دیگر در ابتدا، تحقیقات، صورت تحقیقات بنیادی و محض را داشته است و بعدها با شناخته شدن بیشتر آن علم، تحقیقات کاربردی در علم مربوط، مفهوم پیدا می‌نموده است. حتی در اقتصاد نیز این موضوع تا حد زیادی مصداق دارد.

در حالی که در حسابداری، شاید به خاطر ارتباط موضوع آن با پول و واحد پول، این

وضع دیده نمی‌شود. ابتدا تحقیقات کاربردی شکل می‌گیرد و اهداف گزارشگری و نحوه تصمیم‌گیری و مواردی شبیه آن مطرح می‌گردد و بعداً آنهم با الهام از سایر علوم است که تحقیقات تا حدی شکل تحقیقات محض و بنیادی به خود می‌گیرد. در واقع در سایر علوم نظیر فیزیک و شیمی، بهنگام شناسایی عناصر و خواص مربوط به آن در هر علم، شاید فکر بهره‌برداری فوری از دانسته‌های علمی مطرح نبوده است. عناصر، به خاطر جایگاه آنها در تبیین جهان هستی، مورد شناسایی قرار می‌گرفته است و جدول تناوبی شکل می‌گرفته است. همچنین در مورد منظومه شمسی و صور فلکی، بهنگام شناسایی فکر استفاده فوری را در کسی انشاء نمی‌کرده‌اند. ولیکن در حسابداری، بنظر می‌رسد موضوع از طرف دیگر شروع شده است و بدین ترتیب، شاید یکی از دلایل تردیدها، همین شروع از طرف کاربردی باشد.

احتمالاً در برخی از رشته‌های نزدیک حسابداری نیز چنین وضعی وجود داشته است. آیا می‌توان با مطالعه آن علوم به راهی برای تسریع در پیشرفت حسابداری به عنوان یک علم، دست یافت؟ این نگارنده همگان را به تفکر و مقایسه در این مورد، دعوت می‌نماید. در تهیه این نوشتار، از اولین دو منبع زیر بیشترین استفاده به عمل آمده است:

#### ۱- انقلاب در تفکر حسابداری

M. C. Wells, A Revolution in Accounting Thought?

#### ۲- ابرتئوری در حال شکل‌گیری در رفتارهای استراتژیک

H. Igor Ansoff, The Emerging Paradigm of Strategic Behavior, Strategic Management Journal, Vol. 8, 501-515 (1987).

#### ۳- نوشته‌های گوناگون در مورد طبقه‌بندی سیستمها از نظر بولدینگ.