

فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری»

سال اول، شماره دوم، پائیز ۱۳۷۱

ص ص ۲-۳۱

# الگوهای علمی حسابداری

محمد عرب مازار یزدی

«یک حقیقت تازه علمی با متقاعد کردن مخالفان و نشان دادن راه روشن به ایشان پیروز نمی‌شود،

بلکه بیشتر پیروزی بدان سبب حاصل می‌شود که مخالفان سرانجام می‌میرند و نسل جدیدی رشد

می‌کند که با آن حقیقت تازه آشنایی دارد.»

ماکس پلانگ - زندگینامه علمی

دل مشغولی بزرگ اندیشمندان علوم اجتماعی بویژه پس از پیشرفت‌های شگرف علوم طبیعی همواره این بوده که آیا علمیت حوزه‌های علمی مورد توجه ایشان زیر سؤال است؟ و به بیان ساده‌تر آیا می‌توان بر علوم اجتماعی نام «علم» نهاد و این علوم نیز به اندازه علوم طبیعی علم بودنشان محرز است؟ حسابداران نیز از این نگرانی‌ها فارغ نبوده‌اند و مباحثی از این دست نقل محافل آکادمیک حسابداری هم بوده است. اقتصاددانان و دانشمندان مالیه برای نظریات خود سرانجام بعضی دستاویزهای مطبوع طبع علوم طبیعی را یافته و از همین موضع حسابداری را نیز مورد انتقادات سختی قرار داده‌اند. البته این قبیل انتقادات در میان جامعه

علمی حسابداری و اندیشمندان این رشته نیز بعضاً وجود داشته است. در دسامبر سال ۱۹۲۳ آقای هنری رند هاتفیلد خطاب به انجمن اساتید دانشگاههای آمریکا گفت: «این درست است که ما خودمان سخن از علم حسابها، هنر حسابداری و حتی فلسفه حسابها به میان می‌آوریم. اما حسابداری علیرغم همه این حرفها هنوز یک علم کاذب است ... محصولات آنرا نمی‌توان به دیگران عرضه کرد و به درد محیط‌های علمی نیز نمی‌خورد. نه رالیست‌ها، نه ایده‌آلیست‌ها و نه حتی پدیده‌گرایان هیچیک از آن بحث نمی‌کنند... همکاران دانشگاهی مان حسابداری را موجودیتی تحمیلی، همچون شاتول<sup>۱</sup> در میان پیامبران، دانسته و برآنند که این دانشگاه است که به حسابداری حیثیت بخشیده و نه حسابداری به دانشگاه و محیط علمی!»

امروز این انتقادات دلسوزانه و حتی گاه کینه‌توزانه نسبت به حسابداری بسیار کمتر از گذشته شده است. تحقیقات و بررسی‌های متعددی وجود دارد که یافته‌های آن بر موقعیت آکادمیک حسابداری گواهی می‌دهد.

در سال ۱۹۷۶ ولز در یک مقاله مهم<sup>۲</sup> از تحقیقات بنیادی به عنوان مرحله‌ای لازم و ضروری برای ظهور انقلاب در تفکر حسابداری یاد کرد. ولز در صدد بود تا نشان دهد رویدادهایی در حسابداری وجود دارد که به نظر می‌رسد. الگوهایی از توفیق انقلابی مورد اشاره پروفیسور توماس کوهن، در کتاب جنجالی و مهم «ساختار انقلابات علمی»<sup>۳</sup>، را تطبیق

1-Hatfield, Henry Rand, "A Historical Defense of Book keeping", Journal of Accountancy (April 1924), PP. 241-53.

۲- Saul, نام یکی از حواریون مسیح (ع) است.

3-Wells, M.C., "A Revolution in Accounting Thought", The Accounting Review (July 1976), PP. 471-82.

4-Thomas S. Kuhn, "The Structure of Scientific Revolutions", International Encyclopedia of unified Science, Second Exlarged Ed. (Chicago: University of Chicago Press, 1970).

می‌کند و بنابر این می‌توان انتظار داشت که یک نظام علمی حسابداری از میان آشوبهای موجود سر برآورد.

بنا به تعبیر کوهن نظریه‌های موفق، سرمشقهایی به دست ما می‌دهند. این نظریه‌ها مدل‌هایی برای بازگفتن قصهٔ علل به ما یاد می‌دهند و از این طریق، تحقیق و تجربه را حول محورهایی مجتمع می‌سازند که آن محورها را به هیچ نحو دیگری نمی‌توان تحصیل و تعیین نمود. علمی که سرمشق برای تحقیق ندارند علمیتشان مورد تهدید قرار می‌گیرد. بنابر مشرب کوهن، کار سرمشقا، در افکندن معماها و معضلات و دادن موازینی برای حل آنهاست. علم نرمال از دید کوهن توافق عامی بر سر نوع و ماهیت مشکلات و راه حل‌های کامیاب و مقبول است. اگر عالمان مدلی در دست نداشته باشند که اطلاعات مناسب برای پژوهش را برگیرد و باقی را وانهد، در اقیانوسی از معلومات تدوین نشده و آشفته، غرقه خواهند شد.<sup>۵</sup>

### الگوهای فکری - انقلابات علمی:

کوهن در تعریف علم نرمال<sup>۶</sup> (هنجاری) می‌گوید: «علم هنجاری پژوهشی است که بصورتی مستحکم بر شالوده‌ای از یک یا چند دستاورد علمی بنا شده و جامعه علمی خاصی در مدتی از زمان به آن دستاوردها معتقد است و آنها را اساس عمل آینده خود قرار می‌دهد... من این دستاوردها را با عنوان الگو<sup>۷</sup> (پارادایم) می‌خوانم... کسانی که پژوهش و تحقیق ایشان مبتنی بر الگوهای مشترک است به قواعد و استانداردهای مشترکی برای عمل و حرفه علمی سرسپردگی دارند. این تعهد و سرسپردگی و اجماع آشکاری که از آن بوجود می‌آید، شرط

<sup>۵</sup> و نیو کوهن، تامس س.، «ساختار انقلابهای علمی»، ترجمه احمد آرام (تهران: انتشارات سروش، ۱۳۶۹).

<sup>۶</sup> - راین، آلن، «فلسفه علوم اجتماعی»، ترجمه عبدالکریم سروش (تهران: انتشارات علمی و فرهنگی، ۱۳۶۷)، ص ۹۵-۹۴.

6-Normal Science.

7-Paradigm.

لازم برای علم هنجاری، یعنی برای پیدایش و تداوم یک سنت پژوهشی خاص است.<sup>۸</sup> به تعبیر کوهن الگو همچون ظرفی برای نظریه‌های علمی است، در این نقش وظیفه آن، گفتن این مطلب به دانشمندان است که طبیعت مشتمل بر چه چیزها هست و چه چیزها را در بر ندارد و دیگر آنکه رفتار آن چیزها از چه قرار است.<sup>۹</sup>

بطور خلاصه تز کوهن این است که هر علم تحت تسلط یا نفوذ یک الگو و سرمشق (پارادایم) معین در هر لحظه معینی از زمان است. هر زمان که الگوی قبلی بخواهد جای خود را به الگو و سرمشق تازه‌ای بدهد بی‌نظمی و هرج و مرج‌هایی بوجود می‌آید که نهایتش انقلاب جابجایی الگوهاست.

کوهن خود در توضیح بیشتر راجع به الگوها می‌گوید: سرمشق یا پارادایم در استعمال استقرار یافته خود یک مدل یا یک الگوی پذیرفته شده است. مثلاً در دستور زبان الفاظ amat, amas, amo (زمانهای مختلف فعل دوست داشتن که در زبان لاتین صرف شده) یک پارادایم یا الگوست، زیرا الگویی را نمایش می‌دهد که در مورد تعداد زیادی از افعال دیگر لاتین نیز کاربرد دارد. مثلاً در laudat, laudas, laudo (فعل ستودن در زبان لاتین)، از همین الگو استفاده می‌شود.<sup>۱۰</sup>

در زبان عربی نیز الگوهایی برای صرف افعال مختلف وجود دارد. مثلاً فَعَلَ، فَعَلًا، فَعَلُوا (صرف فعل انجام دادن در زمان گذشته) برای صرف افعال دیگر همانند یک الگو بکار برده می‌شود، مثل ضَرَبَ، ضَرَبًا، ضَرَبُوا (فعل زدن) یا جَلَسَ، جَلَسًا، جَلَسُوا (فعل نشستن) که بر مبنای همین الگو ساخته می‌شود.

با قدری تسامح می‌توان گفت همانگونه که صرف افعال در کارگاه دستور زبان می‌تواند تابع الگوهای خاص و سرمشک‌های معینی در یک زبان باشد، بگونه‌ای که هر کس در این محیط ادبیاتی بتواند ما فی‌الضمیر خود را در قالب افعال مورد نظر بیان کند، در کارگاه اندیشه نیز

۸- کوهن، پیشین، ص ۲۵.

۹- همان مأخذ، ص ۱۱۲.

۱۰- همان مأخذ، ص ۳۷.

«صرف افکار» به کمک الگوها بسیار تسهیل شده و زمینه‌ای قوی برای مبادله افکار در عرصه علمی خاص فراهم می‌آید. این سرمشقها در هر دوره تکیه‌گاهی برای اجماع علمی و جلوگیری از پراکندگیهای نامربوط در حوزه علوم است. این بدان معنی نیست که برای الگوها اصلاتی ابدی قایل شویم و آنها را سرمشقهای جاودانه هر علم بدانیم که در سیر تفکر، خطا از آن قالبهای مسلط فکری مجاز نباشد، بلکه این الگوها نیز خود بسته به ضرورت و ایجاب شرایط، دگرگون می‌شوند.

کوهن خود بر آن است که دانشمندان همواره طالب وضع آرام و بهنجارند. در این وضع فرضیات و شیوه‌های مقبول فنی آنان مستمراً مشکلاتی می‌آفرینند و این معضلات چنان‌اند که در چارچوب علمی موجود کم و بیش، حل و رفع می‌شوند. نظریه یا نظریه‌هایی که از نظر وسعت و ظرفیت می‌توانند چارچوب دوران آرامش و وضع بهنجار را فراهم آورند، سرمشق یا الگو نامیده می‌شوند... اما می‌توان سرمشقی را به دلیل ثمربخش نبودن کنار نهاد. بنابراین تفسیری که کوهن از حیات و مرگ سرمشقا می‌دهد، این سرمشقا همان ایدئولوژی جامعه علمی‌اند. در سایه این سرمشقاهاست که دانشمندان می‌توانند تفسیرهای مقنع و نیمه مقنعی از پدیده‌ها به دست دهند ولی با آن نمی‌توانند در افتند مگر در دورانی که آرامش بهم خورده و بحران و آشفتگی چیره شده است. در این زمان رفتار دانشمندان مانند رفتار رعایای یک دولت مستبد و مسلط بر جمیع امور است که ناگهان و دسته جمعی از آن رو می‌گردانند و به سرمشق تازه‌ای که دوران آرامش تازه‌ای را نوید می‌دهد، ایمان می‌آورند. این کار، کاری انقلابی است، چون همانطور که رهبران یک انقلاب هرگونه مشروعیتی را از اعمال نظام برافتاده پیشین سلب می‌کنند و خادمان آن نظام را جانی می‌شمارند، در اینجا هم جامعه علمی کمترین ترحمی به کسانی که بخواهند موافق شیوه و سرمشق قبلی سیر کنند، نخواهند کرد. چنان کسانی دیگر نه مستمعی، نه همکاری (در امر پژوهش) و نه شفلی خواهند یافت و نامشان از لوح علم سترده خواهد شد.<sup>۱۱</sup>

اگر چه بهنگام ضرورت، جامعه علمی تردیدی در انقلاب علیه الگوها و سرمشقهای کهنه

از خود نشان نمی‌دهد اما به عقیده کوهن: تا زمانی که افزارهای فراهم آمده توسط یک الگو در حل مسائل مربوط به علم مورد نظر قابلیت خود را نشان می‌دهند، علم تندتر حرکت می‌کند و به صورتی ژرفتر به کاربرد اطمینان‌بخش آن افزارها ادامه می‌دهد. دلیل آن نیز واضح است. در علم -همچون در کارخانه- عوض کردن افزارها کار فوق‌العاده‌ای است و به زمانی اختصاص دارد که نیازی برای آن پیدا شود. اهمیت بحرانا در آن است که نشانه‌ای برای آن فراهم می‌آورند که وقت عوض کردن افزارها فرا رسیده است.<sup>۱۲</sup>

کوهن خود در پاسخ به این سؤال که چرا یک تغییر الگو را باید انقلاب نامید، می‌نویسد: «مقدم بر انقلابهای سیاسی پیدایش یک احساس فزاینده است که غالباً به بخشی از جامعه سیاسی تعلق دارد و حاکی از آن است که نهادهای موجود دیگر نمی‌تواند به صورت کامل مسائل فراهم آمده در محیطی را که خود در ایجاد آنها سهمیم بوده است، حل کند. درست به همین گونه مقدم بر انقلابهای علمی این احساس فزاینده که باز غالباً منحصر به بخش کوچکی از جامعه علمی است بوجود می‌آید که الگو (پارادایم) موجود دیگر نمی‌تواند در اکتشاف کامل جنبه‌ای از طبیعت، که خود آن الگو پیش از آن راه دست یافتن به آن را باز کرده بود، کارساز بوده باشد. هم در رشد سیاسی و هم در رشد علمی، احساس بدکار کردن که می‌تواند به بحران بینجامد، شرط لازم برای بروز انقلاب است.<sup>۱۳</sup>

کوهن در تعبیر دیگری از دنیای پس از انقلابهای علمی می‌نویسد: دانشمندی که با یک الگوی جدید رهبری می‌شوند، آلات و افزار تازه‌ای برای خود فراهم می‌آورند و به دیدن جاهای تازه می‌پردازند. از این مهمتر در دوران انقلاب دانشمندان در هنگام نگرستن، با افزارهای آشنا در جاهایی که پیشتر به آنها نگاه می‌کردند چیزهای تازه و متفاوت با گذشته می‌بینند. بدان می‌ماند که جامعه حرفه‌ای ناگهان به سیاره‌ای دیگر انتقال یافته باشد که در آن چیزهای آشنا در نورهای متفاوت دیده می‌شود و نیز چیزهای ناآشنایی به آنها پیوسته شده است. البته چیزی کاملاً بدین‌گونه اتفاق نیفتاده، انتقالی جغرافیایی صورت نگرفته است. در

۱۲- کوهن، پیشین، ص ۸۴.

۱۳- همان مأخذ، ص ۹۹.

خارج از آزمایشگاه کارهای روزانه به صورت گذشته ادامه پیدا می کند. با وجود این، تغییرات الگو سبب شده است که دانشمندان دنیای وابسته به پژوهش خود را به صورتی متفاوت ببینند.<sup>۱۴</sup>

### حسابداری: کدام الگوی مسلط علمی؟

علمای حسابداری در نوشته های خود، حتی در کتابهایی که در باب تئوری حسابداری نوشته شده، غالباً به مفهوم پارادایم یا الگوهای تئوریک اشاره ای آشکار ندارند و جز در یکی دو مورد، به صراحت از این مفهوم که سابقه طرح جنجالی آن توسط کوهن به چند دهه قبل باز می گردد و می تواند نقش ویژه ای در تبیین تحول اندیشه حسابداری و پیشبرد آن داشته باشد، یاد نکرده اند. از جمله تلاشهایی که به تعیین و تشخیص الگوهای علم حسابداری کمک مؤثری کرده است، انتشار بیانیه «تئوری حسابداری و پذیرش تئوریک»<sup>۱۵</sup> (SOATATA) توسط انجمن حسابداران آمریکا (AAA) در سال ۱۹۷۷ است. این بیانیه به نوعی سیر تحول اندیشه حسابداری را از بُعد فلسفه علم، که در ایده کوهن راجع به چگونگی وقوع پیشرفت و رشد علمی مطرح گردیده، مورد توجه قرار داده است. بیانیه تئوریک مزبور سه گرایش مسلط تئوریک را در حسابداری شناسایی کرده است:

- ۱- گرایش کلاسیک (سود واقعی / استقرایی)<sup>۱۶</sup>
- ۲- گرایش تصمیم-انتفاع (فایده برای تصمیم گیری)<sup>۱۷</sup>

۱۴- همان مأخذ، ص ۱۱۵.

15-American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (Sarasota, Fl.; American Accounting Association, 1977).

16-Classical (True-Income/Inductive) Approach.

17-Decision-Usefulness App.

۳- گرایش اطلاعاتی-اقتصادی (اقتصادی بودن اطلاعات)<sup>۱۸</sup>

یکی از مباحث طرح شده در بیانیه AAA که ارتباط زیادی با این بحث دارد آن است که افزایش تنوع تئوریه‌ها و روشهای حسابداری به وجود چندین الگو یا پارادایم رقیب<sup>۱۹</sup> در حسابداری منجر شده است و در واقع ما با چندگانگی الگوهای مسلط بر حسابداری روبرو هستیم.

کوهن خود در مورد امکان چندگانگی الگوها و وجود نظریات رقیب می‌گوید: فلاسفه علم مکرر ثابت کرده‌اند که همیشه بیش از یک ساختمان نظریه‌ای می‌تواند روی یک مجموعه معین از داده‌ها قرار گیرد. تاریخ علم نشان داده است که مخصوصاً در نخستین مراحل رشد یک الگوی جدید، حتی اختراع کردن چندین گزینه (آلترناتیو) چندان دشوار نیست.<sup>۲۰</sup> کوهن در جای دیگری می‌نویسد: دانشمندان هنگام روبرو شدن با ناهنجاری یا بحران، ایستار (موضع) متفاوتی نسبت به الگوهای موجود اختیار می‌کنند و ماهیت پژوهش ایشان متناسب با آن تغییر می‌پذیرد. پیدایش صورت بیانهای فراوان رقیب با یکدیگر و آمادگی برای آزمودن هر چیز و بیان صریح ناخرسندی و تشبث پیدا کردن به فلسفه و منازعه درباره اصول بنیادی، همه نشانه‌هایی از انتقال از پژوهش هنجاری به پژوهش فوق‌العاده است. مفهوم علم هنجاری بیش از آنکه وابسته به وجود انقلاب باشد وابسته به وجود اینگونه چیزهاست.<sup>۲۱</sup>

«ورنون کم» در کتاب تئوری حسابداری خود<sup>۲۲</sup> پیرامون مفهوم الگو و ارتباط آن با تئوریه کردن حسابداری می‌نویسد: منظور کوهن از الگو، مدلی برای فرموله کردن مسائل علمی و حل آنهاست. یک الگو را میتوان یک نظریه (تئوری)، فرضیه، چارچوب مرجع، مکتب فکری یا

18-Information-Economics App.

19-Competing Paradigms.

۲۰- کوهن، پیشین، ص ۸۴.

۲۱- همان مأخذ، ص ۹۹.

22-Kam, Vernon, "Accounting Theory", 2nd Ed., (USA: John Wiley &amp; Sons, 1990), PP. 488-89.



اصل علمی دانست که مجموعه‌ای از محققان به کمک آن به فعالیت علمی مشغولند. الگو همچنین ارائه دهنده یک گرایش (رویکرد)، یک خط فکری،<sup>۲۳</sup> راهی برای جوشش سؤالات تازه و چارچوب بخشیدن به پاسخهاست. در حسابداری مثالهای چندی از الگو یا پارادایم وجود دارد همانند: بهای تمام شده تاریخی، ارزش جاری، قیمت خروجی<sup>۲۴</sup>، فرضیه بازار مؤثر و تئوری بنگاه<sup>۲۵</sup> که هر یک مبنایی برای تحقیق بشمار می‌روند. به نوشته ورنون کم، در حسابداری الگوی قدیمی و سنتی بر مبنای بهای تمام شده تاریخی و اصول تطابق و شناخت درآمد بنا شده است که برگرد این فرضیه قدیمی مجادلات متعددی علیه نظم قدیم بوجود آمده است.... در «حسابداری عملی»، تئوری قدیمی همچنان در برابر تهاجمات متعدد پابرجاست (اگر چه برخی تعدیلات جزئی و اندک در آن بوجود آمده است) اما در تحقیقات علمی حسابداری، الگوهای چندی در رقابت با یکدیگر بوجود آمده‌اند که هنوز هیچکدام مشخصاً به پیروزی آشکاری دست نیافته‌اند.... در صورتی که محققان حسابداری بتوانند در مورد یکی از این الگوها توافق کنند، آنگاه حسابداری در سالهای آینده یک منظومه یا عرصه علمی چند الگویی خواهد بود.

هندریکسن مؤلف نامدار حسابداری در کتاب معروف خود «تئوری حسابداری»<sup>۲۶</sup> بدون آنکه به مفهوم الگو یا پارادایم هیچگونه اشاره صریحی داشته باشد این مطلب را بیان می‌کند که «یک تئوری جامع‌الاطراف حسابداری اگرچه مطلوب است، اما حسابداری در جایگاه یک علم تجربی و منطقی هنوز در مرحله‌ای بسیار ابتدایی برای چنین پیشرفتی است» هندریکسن بهترین حالت ممکن در چنین مرحله‌ای از رشد علم حسابداری را وجود مجموعه‌ای از تئوریا (مدل‌ها) و تئوری‌های فرعی<sup>۲۷</sup> می‌داند که در رقابت با یکدیگر یا تکمیل‌کننده

23-Thinking Mode

24-Exit value

25-Agency Theory

26-Hendriksen, Eldon S., "Accounting Theory", Fourth Ed (USA: Irwin, 1982), P. 1.

27-Sub-Theories

یکدیگرند. هندریکسن خود به سه سطح متفاوت یا به تعبیری مکمل از تئوریه‌ها بر اساس توان پیش‌بینی آنها اشاره کرده است:<sup>۲۸</sup>

۱- تئوری‌های ساختاری<sup>۲۹</sup> (مبتنی بر قواعد) که تلاش در توضیح چگونگی عمل حسابداری جاری و پیش‌بینی آنچه حسابداران در رویارویی با موقعیت‌های معین انجام می‌دهند، یا نحوه گزارشگری رویدادهای معین توسط حسابداران دارند.

۲- تئوری‌های تفسیری<sup>۳۰</sup> (مبتنی بر الفاظ، علایم و نشانه‌های ارتباطی) که بر رابطه میان یک پدیده (موضوع یا رویداد) و عبارات و نشانه‌های بیانگر آن تمرکز دارند.

۳- تئوری‌های عملی یا رفتاری<sup>۳۱</sup> (مبتنی بر عمل) که بر آثار رفتاری یا تصمیمات ناشی از گزارش‌ها یا صورت‌های مالی حسابداری تأکید دارند.

ریتزر در تعریف الگو (پارادایم) می‌نویسد:<sup>۳۲</sup> الگو یک تصویر بنیادی از موضوع در یک علم است. الگو به تعریف آنچه باید مورد مطالعه قرار گیرد، سؤالاتی که باید طرح شود، چگونگی طرح این سؤالات و قواعدی که باید در تفسیر پاسخ‌های حاصل بکار رود، کمک می‌کند. الگو وسیع‌ترین واحد اجماع در یک علم است و به تمایز یک جامعه علمی یا حوزه فرعی علمی از دیگر جوامع و حوزه‌ها کمک می‌کند.

ریتزر مشخصاً در تعریف الگو بر چهار جزء اصلی زیر در هر الگو یا پارادایم اشاره دارد:  
 ۱- نمونه، مصداق یا شاهد مثال<sup>۳۳</sup> - یک کار تحقیقی، علمی که در واقع نمونه‌ای ساخته شده بر اساس الگوی مورد نظر در کارگاه اندیشه و پژوهش است.

28-Ibid, P.2.

29-Syntactical Theories

30-Semantical Theories

31-Behavioral or Pragmatic Theories.

32-Ritzer, George, "Sociology: A Multiple-Paradigm Science", The American Sociologist (August 1975), PP. 15-17.

33-Exemplar

۲- موضوع اصلی بحث<sup>۳۴</sup> (در الگو) - اندیشمندانی که یک الگو را سر مشق خود قرار داده‌اند از چه چیز بحث کرده‌اند یا به تعبیری، چه محتوایی را در آن قالبهای فکری ریخته‌اند؟

۳- تئوری‌ها - از کدام تئوری‌ها و نظریات در ادبیات مبتنی بر این الگو استفاده شده است؟

۴- روش‌ها و ابزارها<sup>۳۵</sup> - روش (یا روش‌های) تحقیق مورد استفاده چه بوده است؟ از جمله معدود نویسندگانی که به نظریات کوهن در باب الگوها اشاره‌ای جدی داشته و در کتاب تئوری حسابداری خود فصل مبسوطی را به مفهوم پارادایم (الگو) و گردآوری مطالبی درباره انواع الگوهای علم حسابداری اختصاص داده، احمد بلکویی<sup>۳۶</sup> است.

به عقیده بلکویی، با پذیرش مفاهیم مورد نظر کوهن، حسابداری را می‌توان یک علم دانست و به علاوه اگر پیشنهاد‌های بیانیه تئوریک انجمن حسابداران را نیز بپذیریم، حسابداری علمی چند الگو خواهد بود. با این تفصیل، اکنون دو موضوع مهم مطرح می‌شود: نخست آنکه برای روشن شدن حد و مرز تئوری‌ها و الگوها و جلوگیری از هرج و مرج، هر گونه تعریف از الگوهای حسابداری باید اولاً تئوری‌ها را به عنوان اجزا و عناصر انحصاری الگوها دسته‌بندی کند و ثانیاً امکان تفاوت‌گذاری بین الگوهای رقیب را فراهم آورد. موضوع مهم دوم اینکه الگوهای رقیب در حسابداری باید به گونه‌ای مناسب و صحیح شناسایی و معین شود تا اینکه درک صحیحی از وضع حسابداری حاصل شود.

در ادامه این بحث بطور فشرده الگوهای مورد اشاره بلکویی، که بر اساس بیانیه تئوریک انجمن حسابداران آمریکا و تقسیم‌بندی ریتزر از اجزاء هر الگو (پارادایم)، مطرح شده، ارائه می‌شود.

34-An Image of the Subject Matter.

35-Methods and Instruments

36-Belkaoui, Ahmed, "Accounting Theory", 2nd Ed. (USA: HBJ, Inc., 1985) PP.

الگوی انسانی - استقرایی<sup>۳۷</sup>

بعضی از اندیشمندان حسابداری در مطالعات خود بر چگونگی حسابداری موجود اتکا کرده و اصالت را به عمل حسابداری رایج بخشیده‌اند. در دیدگاه متفکرانی چون گیلمن، هاتفیلد، ایجیری، لیتلتون و پیتون،<sup>۳۸</sup> عمل واقعی حسابداران می‌تواند منشأ اصول و قواعد مدون باشد و روش مطالعه و تحقیق، استقراء از روش‌های جاری حسابداری است. طبعاً چنین اصولی که به روش استقرایی به دست می‌آید در اغلب موارد از آزمون‌های تجربی سرفراز بیرون می‌آید. لیتلتون بر این باور است که:

«هم روش‌های عمل (متدا انجام کار) و هم توضیحات تئوریک هر دو به صورت استقرایی از تجربیات عملی استخراج می‌شوند».<sup>۳۹</sup>

تحقیقات واتز و زیمرمن یا گوردون<sup>۴۰</sup> نیز شاهد مثال‌هایی از الگوی انسانی-استقرایی است. در هر دوی این مطالعات بحث از این است که مدیران واحدهای تجاری آن دسته از قواعد حسابداری را بر می‌گزینند که سود و نرخ رشد آن را یکنواخت می‌کند.<sup>۴۱</sup> طبق نظریه گوردون «مدیریت در حوزه قدرت خویش آزادانه عمل می‌کند و بر مبنای این آزادی عمل که قواعد حسابداری به او بخشیده است اولاً: سود مورد گزارش را یکنواخت می‌سازد و ثانیاً: نرخ رشد سود را هم یکنواخت نشان می‌دهد».<sup>۴۲</sup>

37-The Anthropological/Inductive Paradigm.

38-Gilman, Hatfield, Ijiri, Littleton, Paton.

39-Littleton, A. C., "Structure of Accounting Theory", Monograph No. 5 (Sarasota FL.; AAA, 1953), P. 185.

40-Gordon, Watts and Zimmerman.

41-Smooth Income and rate of Growth.

42-Gordon, M. J., "Postulate, Principles, and Research In Accounting", The Accounting Review (April 1964), PP. 261-62.

واتز و زیمرمن نیز تلاش کرده‌اند تا یک «تئوری اثباتی حسابداری»<sup>۴۳</sup> را از طریق کشف عوامل مؤثر بر گرایش‌های مدیریت در زمینه استانداردهای حسابداری فراهم آورند. واتز و زیمرمن فرض را بر این نهاده‌اند که نفع مدیریت تابع مثبتی از پاداش و جبران آینده است. تجزیه و تحلیل‌های این دو محقق نشان می‌دهد که انتخاب روش‌های استاندارد به وسیله مدیران بر جریان وجوه نقدی شرکت و سرانجام، ثروت مدیریت، از طریق قیمت سهم و یا پاداش اثر دارد.<sup>۴۴</sup>

موضوع اصلی بحث در این الگو - موضوع اصلی بحث اندیشمندانی که الگوی انسانی/استقرایی را بکار گرفته‌اند دو چیز است:

۱- نحوه عمل حسابداری جاری

۲- تمایل و گرایش مدیریت به این روش‌ها

بر اساس چنین دیدگاهی، آنچه حسابداران واقعاً بدان عمل می‌کنند مجموعه‌ای از تکنیک‌هاست که قابل استخراج و دسته‌بندی است. دلیل مفید بودن این تکنیک‌ها نیز این است که مدیران آزادانه آنها را برگزیده‌اند و اصطلاحاً بدرد بخور بوده‌اند.

بنابر این، هدف تحقیق حسابداری در الگوی انسانی/استقرایی، درک، توضیح و پیش‌بینی نحوه عمل حسابداری (روش‌های جاری حسابداری) است. ایجیری رسالت این روش را به شرح زیر بیان کرده است:

«این نوع از استدلال استقرایی برای استخراج اهداف ضمنی مندرج در رفتار و نحوه عمل یک سیستم موجود بکار می‌رود و منظور از آن تأیید یا حفظ وضع موجود نیست، بلکه مقصود اصلی وضوح بخشیدن به حوزه‌هایی است که نیازمند تغییر است و یا امکان عملی تغییر در آن بیشتر است. تغییراتی که در نتیجه چنین مطالعاتی پیشنهاد می‌شود شانس بسیار

43-Positive Accounting Theory.

44-Watts, R. L., and Zimmerman, J. L., "Toward a Positive Theory of Determination of Accounting Standards", The Accounting Review (January 1968),

P. 14.

بیشتری برای آنکه واقعاً در عمل پیاده شوند، خواهند داشت».<sup>۴۵</sup>

تئوری‌ها - دو نوع تئوری را می‌توان به عنوان جزئی از الگوی انسانی/استقرایی در نظر گرفت. نوع اول تئوری همه توان خود را برای توضیح و توجیه روش کار حسابداری موجود بکار می‌گیرد؛ یعنی به توجیه روش‌هایی چون بهای تمام شده تاریخی در ارزشیابی دارایی‌ها، تکنیک‌های سنتی تسهیم بهای تمام شده، تکنیک‌های دفترداری و از این قبیل می‌پردازد. نوع دوم تئوری در ارتباط با توضیح نقش مدیریت در تعیین تکنیک‌هاست و مشتمل بر فرضیه یکنواخت‌سازی سود و مقدمات یک تئوری اثباتی حسابداری است. روش‌ها - اندیشمندانی که الگوی انسانی/استقرایی را می‌پذیرند، یکی از دو تکنیک زیر را بکار می‌برند:

- ۱- اگر مایل به توضیح و توجیه عمل موجود حسابداری باشند، روش استدلال تحلیلی یا تحقیقات مروری<sup>۴۶</sup> و یا روش‌های مبتنی بر مشاهده استفاده می‌کنند.
- ۲- آنها که در صدد توضیح نقش مدیریت در تعیین تکنیک‌های حسابداری باشند، اساساً بر روش‌های تجربی تأکید و تکیه دارند.

#### الگوی سود واقعی/قیاسی<sup>۴۷</sup>

پاره‌ای از اندیشمندان رشته حسابداری بر این باورند که «سودی که با یک مبنای واحد ارزش‌گذاری، اندازه‌گیری شود، می‌تواند تأمین‌کننده نیازهای همه استفاده‌کنندگان باشد». این محققان همچنین توافق عام دارند که اطلاعات ارزش جاری برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی استفاده‌کنندگان اطلاعات بسیار مفیدتر از اطلاعات سنتی مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی است.

45-Ijiri, Yuji, "Theory of Accounting Measurement", Studies in Accounting Research, No. 10 (Sarasota, FL.: American Accounting Association, 1975), P. 28.

46-Analytic Reasoning or survey-Research.

47-True-Income/Deductive Paradigm.

پیتون عقیده دارد: «بطور ذهنی همه تغییرات جدی ارزش در هر جهت و ناشی از هر علتی بدون هیچگونه بحثی باید در حساب‌ها منعکس شده و ارقام را تعدیل کند».<sup>۴۸</sup>

موضوع بحث - برای آنها که الگوی سود واقعی را پیشنهاد کرده‌اند، دو چیز موضوع اصلی بحث است:

۱- ساخت یک تئوری حسابداری بر پایه استدلال منطقی و دستوری<sup>۴۹</sup>

۲- مفهومی از سود واقعی بر مبنای روش‌های دیگری غیر از روش بهای تمام شده تاریخی مک‌نیل در بحثی پیرامون مفهوم سود واقعی می‌نویسد:<sup>۵۰</sup> «در حسابداری یک تعریف درست از سود وجود دارد و آن این است که سود افزایش در ثروت خالص<sup>۵۱</sup> (ارزش ویژه) و زیان، کاهش در ثروت خالص است. این تعریف اگرچه تعریف یک اقتصاددان نیز هست، اما مختصر و مفید، عینی، و به صورت ریاضی هم قابل ارائه است. این یک ایده‌آل دست نیافتنی نیست».

تئوری‌ها- تئوری‌هایی که از الگوی سود واقعی/قیاسی ناشی می‌شود، در واقع نشانگر مواردی جایگزین برای سیستم حسابداری بهای تمام شده تاریخی است. بطور کلی پنج تئوری یا مکتب فکری در این رابطه قابل شناسایی است:

- ۱- حسابداری مبتنی بر سطوح قیمت‌ها<sup>۵۲</sup> (یا قدرت خرید عمومی)
- ۲- حسابداری مبتنی بر ارزش جایگزینی<sup>۵۳</sup> (بهای تمام شده جایگزین)

48-Paton, W. A., "Accounting Theory", (New York: The Ronald Press, 1922), PP. 8-9.

49-Logical and Normative Reasoning.

50-Mac Neal, Kenneth, "Truth In Accounting", (Philadelphia" University of Pennsylvania Press, 1939), P. 295.

51-Net Wealth.

52-Price-level-Adjusted (or Current-Purchasing-Power) Accounting.

53-Replacement-Cost Accounting.

۳- حسابداری مبتنی بر ارزش کنارگذاری و یا واگذاری<sup>۵۴</sup>

۴- حسابداری مبتنی بر ارزش خالص قابل بازیافت<sup>۵۵</sup>

۵- حسابداری مبتنی بر ارزش فعلی<sup>۵۶</sup>

تئوری‌های پنج‌گانه، ارائه‌کننده روش‌هایی جایگزین برای ارزشیابی دارایی‌ها و تعیین سود است که بنا به قولی بر آثار زیانبار سیستم حسابداری بهای تمام شده فائق آمده‌اند. روش‌ها - محققانی که الگوی سود واقعی را پذیرفته‌اند، عموماً روش استدلال تحلیلی را برای توجیه ساختار تئوری خود در باب امتیازات یک مدل خاص ارزشیابی دارایی و تعیین سود در مقابل حسابداری بهای تمام شده، بکار می‌برند. طرفداران این الگوی فکری از اهداف و فرضیات بنای محیطی<sup>۵۷</sup> شروع کرده و به روش‌های مشخص یا تکنیک‌ها (در پائین‌ترین سطوح ساختمان تئوری) می‌رسند.

### الگوی انتفاع به تصمیم /مدل تصمیم<sup>۵۸</sup>

از اولین محققانی که به این الگو اشاره کرده، چامبرز است. او می‌نویسد: «نتیجه فرض عقلانی بودن مدیریت این است که یک سیستم فراهم آورنده اطلاعات در اختیار آن است. وجود چنین سیستمی هم به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری و هم به عنوان مبنایی برای بررسی نتایج تصمیمات مورد نیاز است»<sup>۵۹</sup>. بیور، کنلی و وس از کارهای تحقیقاتی خود ریشه ضابطه قابلیت پیش‌بینی، رابطه آن با تسهیل امر تصمیم‌گیری و مشکلات بالقوه همراه با

54-Deprival-Value Accounting.

55-Net-Realizable-Value Accounting.

56-Present-Value Accounting.

57-Postulate about the Environment.

58-Decision-Usefulness/Decision-Model Paradigm.

59-Chambers, R. J., "Blue Print for a Theory of Accounting", Accounting Research (January 1955), PP. 21-22.



کاربرد آن را بررسی کرده‌اند. بر اساس این ضابطه، قابلیت پیش‌بینی روش‌های گوناگون اندازه‌گیری در حسابداری بر اساس توان آنها در پیش‌بینی رویدادهای اقتصادی، ارزیابی می‌شود.

«آن روش اندازه‌گیری که بیشترین قدرت پیش‌بینی یک رویداد معین را داشته باشد، به عنوان بهترین روش برای آن منظور خاص تلقی می‌شود» و «از آنجا که پیش‌بینی جزء ذاتی فرایند تصمیم‌گیری است، آگاهی از توان پیش‌بینی انواع روش‌های اندازه‌گیری شرط لازم برای استفاده از ضابطه تصمیم‌گیری است».<sup>۶۰</sup>

علی‌رغم دیدگاه‌های متفاوت و متضاد راجع به اهداف گزارش‌های حسابداری، استرلینگ «مفید بودن»<sup>۶۱</sup> را به عنوان ضابطه اصلی در انتخاب یک روش اندازه‌گیری معرفی کرده، بر اهمیت آن نسبت به الزاماتی چون عینیت و قابلیت رسیدگی تأکید می‌گذارد.

«منای انتخاب روش از دید من، عرضه اطلاعات برای مدل‌های تصمیم‌گیری عقلانی است. صفت عقلانی<sup>۶۲</sup> به معنی مدل‌های تصمیمی است که با بالاترین احتمال به تصمیم‌گیرندگان امکان می‌دهد به اهداف خود دست یابند».<sup>۶۳</sup>

پس در مجموع یک سیستم حسابداری باید به گونه‌ای طراحی شود که فراهم آورنده اطلاعات مربوط به مدل‌های تصمیم‌گیری عقلانی باشد. طبعاً سیستم حسابداری نمی‌تواند عرضه‌کننده همه اطلاعاتی که تمامی تصمیم‌گیرندگان نیاز دارند، باشد. بنابراین باید در مورد خارج ساختن بعضی از انواع اطلاعات و اضافه کردن انواع دیگر، تصمیم بگیریم. محدود

60-Beaver, W. H., Kennelly, J. W., and Voss, W. M., "Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data", The Accounting Review (October 1968), P. 675.

61-Usefulness.

62-Rational.

63-Sterling, Robert R., "Decision Oriented Financial Accounting", Accounting and Business Research (Summer 1972), P. 199.

ساختن مدل‌های تصمیم به انواع عقلانی موجب خارج شدن دسته‌ای از داده‌های مبتنی بر هوی و هوس تصمیم‌گیرندگان شده و به ما امکان می‌دهد بر مدل‌هایی تأکید‌گذارده و تمرکز یابیم که ثابت شده در تحصیل اهداف تصمیم‌گیرندگان مؤثرند.

موضوع بحث - برای محققانی که الگوی انتفاع به تصمیم/مدل تصمیم را برگزیده‌اند موضوع اصلی بحث، فایده اطلاعات حسابداری برای مدل‌های تصمیم‌گیری است. مفید بودن برای یک مدل تصمیم مترادف با مربوط بودن به آن مدل است.

تئوری‌ها - دو نوع از تئوری‌ها را می‌توان در این الگو جای داد. نوع اول تئوری در ارتباط با انواع متفاوت مدل‌های تصمیم است که در تصمیم‌گیری‌های بازرگانی بکار می‌رود (مدل‌هایی چون «مقدار با صرفه سفارش»، «تکنیک‌های ارزیابی و تحلیل پروژه»،<sup>۶۴</sup> «برنامه‌ریزی خطی»، «بودجه‌بندی سرمایه‌ای»، «تصمیمات اجاره یا خرید» و نظایر آن). اطلاعات مورد نیاز برای بیشتر این مدل‌های تصمیم‌گیری بخوبی مشخصند.

نوع دوم تئوری در ارتباط با رویدادهای مختلف اقتصادی است که می‌تواند بر یک واحد تجاری دارای تداوم فعالیت اثر بگذارد. (مثل ورشکستگی، احاله، ادغام، نرخ‌گذاری اوراق بهادار) تئوری‌هایی که اطلاعات حسابداری را به این گونه رویدادها مرتبط می‌سازد، هنوز وجود ندارد. ایجاد چنین تئوری‌هایی، هدف اولیه فعالیت‌هایی است که در گستره الگوی انتفاع به تصمیم/مدل تصمیم صورت می‌گیرد.

روش‌ها - محققانی که الگوی مزبور را پذیرفته‌اند به تکیه بر تکنیک‌های تجربی برای تعیین توان پیش‌بینی اقلام منتخبی از اطلاعات، گرایش دارند.

الگوی انتفاع به تصمیم/تصمیم‌گیرنده/رفتار جمعی بازار<sup>۶۵</sup>  
شاهد مثالی از این الگو را می‌توان در کارهای گونیدز<sup>۶۶</sup> جستجو کرد. وی در مقاله‌ای

64-EOQ, PERT.

65-The Decision-Usefulness/Decision-Maker/Aggregate-Market-Behavior Paradigm.

66-Gonedes, N. J., "Efficient Capital Market and External Accounting", The

برای اولین بار توجه به مسأله فایده تصمیم را از واکنش فرد تصمیم‌گیرنده به واکنش یا پاسخ مجموعه بازار گسترش داد. به عقیده گونیدز عکس‌العمل بازار در برابر ارقام حسابداری (که مثلاً در قیمت بازار سهام انعکاس می‌یابد) باید بر ارزیابی محتوای اطلاعاتی این ارقام و روش‌های بکار رفته برای تولید آنها حاکم باشد. برای این منظور گونیدز الگوی رفتار جمعی بازار (رفتار مجموعه بازار) را بوجود آورده که بر اساس آن حسابداری ارقامی را تولید می‌کند که محتوای اطلاعاتی آن را عکس‌العمل مجموعه بازار<sup>۶۷</sup> دیکته کرده است. مخالفان این نظر بر آنند که اولاً روش‌های مورد استفاده برای ایجاد ارقام می‌تواند اغواکننده بازار باشد و آن را گمراه سازد. ثانیاً، ممکن است دریافت‌کنندگان ارقام گاه در برابر ارقام حسابداری شرطی شده و دائماً عکس‌العمل بخصوصی نشان دهند. گونیدز در جواب مخالفان خود می‌گوید: همین که بازار از این دو مسأله آگاه است کافی است تا بازار سرمایه، مؤثر باشد. به هر حال گونیدز و دوپوش در جریان تحقیقات خود چارچوبی تئوریک برای ارزیابی مطلوبیت روش‌های مختلف حسابداری یا آثار آنها، بوجود آوردند.

یک نمونه از کارهای «بیور»<sup>۶۸</sup> را نیز می‌توان شاهد مثالی از این الگو دانست. بیور اهمیت رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار اوراق بهادار را مطرح کرده است و از این مسأله بحث می‌کند که نمی‌توان تصور کرد سیستم اطلاعاتی بهینه‌ای برای سرمایه‌گذاران ایجاد شود بدون آنکه از چگونگی اثر داده‌های حسابداری بر قیمت‌ها (قیمت سهام) آگاهی داشته باشیم. این قیمت‌ها تعیین‌کننده ثروتند و ثروت بر تصمیمات سرمایه‌گذاری افراد در چند دوره اثر می‌گذارد.

Accounting Review, (January 1972), PP. 11-21.

67-Aggregate Market Response.

68-Beaver, W. H., "The Behavior of Security Prices and Its Implication for Accounting Research (Methods)", American Accounting Association, Report of the Committee on Research Methodology in Accounting, Supplement to volume 47, The Accounting Review (1972), PP. 407-37.

موضوع بحث - محققانی که این الگو را برگزیده‌اند موضوع اصلی مورد توجهشان، عکس‌العمل بازار در برابر متغیرهای حسابداری است. این محققان در این امر توافق دارند که کلاً انتفاع به تصمیم متغیرهای حسابداری را می‌توان از رفتار مجموعه بازار به دست آورد یا چنانکه گونیدز و دوپوش<sup>۶۹</sup> می‌گویند تأثیرات روش‌های حسابداری یا ترفندهای مختلف را تنها از رفتار جمعی بازار می‌توان ارزیابی کرد و انتخاب سیستم اطلاعاتی حسابداری با رفتار جمعی بازار تعیین می‌شود.

تئوری‌ها - رابطه میان رفتار جمعی بازار و متغیرهای حسابداری، مبتنی بر تئوری «مؤثر بودن بازار سرمایه»<sup>۷۰</sup> است. بر اساس این تئوری بازار اوراق بهادار وقتی مؤثر فرض می‌شود که:

- ۱- قیمت‌های بازار بطور کامل منعکس‌کننده همه اطلاعات در دسترس عموم است.
- ۲- قیمت‌های بازار «بیطرف»<sup>۷۱</sup> است و به سرعت در مقابل اطلاعات جدید عکس‌العمل نشان می‌دهد.

بر اساس این تئوری بطور متوسط بازده غیرمتعارف<sup>۷۲</sup> (یعنی بازده مازاد بر بازده مورد انتظار) حاصل از بکارگیری مجموعه اطلاعات موجود، صفر است. بنابر این هرگونه تغییری در مجموعه اطلاعات بطور خودکار منجر به ایجاد تعادل جدیدی (در بازار) می‌شود. روش‌ها - اندیشمندانی که این الگو را پذیرفته‌اند برای هدایت تحقیق تجربی خود یکی از دو روش زیر را بکار برده‌اند:

69-Gonedes, N. J., and Dopuch, N., "Capital Market Equilibrium, Information Production, and selecting Accounting Techniques: Theoretical Framework and Review of Empirical work", Studies, on Financial Accounting Objectives: 1974, Supplement to vol. 12, Journal of Accounting Research (1974), PP. 48-129.

70-Capital-Market Efficiency.

71-Unbiased.

72-Abnormal Return.

۱- مدل قیمت‌گذاری دارایی دو پارامتری<sup>۷۳</sup> (مدل CAPM)

۲- مدل سرمایه‌گذاری مجدد سود هر سهم<sup>۷۴</sup>

مدل CAPM یک رابطه خطی بین ریسک با قاعده<sup>۷۵</sup> یک سند بهادار مشخص و بازده مورد انتظار آن قائل است. بنابراین، مدل یاد شده مدلی مبتنی بر تعادل قیمت است. طبق مدل سرمایه‌گذاری مجدد سود هر سهم، قیمت سهام در نقطه تعادل با تنزیل ارزش همه سودهای آینده که باید دریافت شود، مساوی است.

### الگوی انتفاع به تصمیم / تصمیم‌گیرنده / فرد استفاده‌کننده<sup>۷۶</sup>

تحقیقات برینبرگ و ناث، برنز، هافست و کینارد نمونه‌هایی از این الگوست. برنز<sup>۷۷</sup> فرضیاتی در مورد ارتباط بین استفاده‌کننده اطلاعات حسابداری، مربوط بودن این اطلاعات به تصمیم‌گیری، ذهنیت تصمیم‌گیرنده از حسابداری و همچنین اطلاعات غیر حسابداری موجود با اثر اطلاعات حسابداری بر تصمیمات دارد. بر اساس این فرضیات مدلی نیز ایجاد شده که پاره‌ای از عوامل تأثیرگذاری سیستم‌ها و اطلاعات حسابداری بر تصمیمات را شناسایی می‌کند و به هم مربوط می‌سازد.

هافست و کینارد<sup>۷۸</sup> نیز در بحثی پیرامون موافقت با «مطالعات رفتاری» در حسابداری، تشخیص داده‌اند که می‌توان سیستمی حسابداری برای تأثیرگذاری بر رفتار افراد طراحی کرد.

73-Two Parameter Asset Pricing Model. (Capital Asset pricing Model)

74-Dividend (Earnings) Capitalization.

75-Systematic Risk.

76-The Decision-Usefulness/Decision-Maker/Individual-User Paradigm.

77-Burns, William J., Jr., "Accounting Information and Decision Making: some Behavioral Hypotheses", The Accounting Review (July 1968), PP. 469-80.

78-Hofstedt, T. R., and Kinard, J. C., "A Strategy of Behavioral Accounting Research", The Accounting Review (January 1970), PP. 38-54.

آنها «تحقیقات رفتاری حسابداری»<sup>۷۹</sup> را «مطالعه چگونگی تأثیرگذاری کارکردها و گزارش‌های حسابداری بر رفتار حسابداران و غیرحسابداران» تعریف و حتی نوعی استراتژی برای تحقیق نیز پیشنهاد می‌کنند.

برینبرگ و ناث<sup>۸۰</sup> در مورد کاربرد علوم رفتاری در حسابداری مدیریت تحقیق کرده و مثالهایی درباره چگونگی امکان استفاده از تئوریهای علوم رفتاری برای درک و دریافت ذهنی (استنباط) از فرایندهای حسابداری و ایجاد فرضیاتی آزمون‌پذیر در مورد آن، عرضه می‌کنند. موضوع بحث - موضوع اصلی بحث در این الگو پاسخ و واکنش فرد استفاده‌کننده از اطلاعات حسابداری به متغیرهای حسابداری است. طرفداران این الگو از این بحث می‌کنند که اساساً فایده متغیرهای حسابداری برای تصمیم‌گیری را می‌توان از رفتارهای افراد دریافت کننده اطلاعات استنباط کرد. به عبارت دیگر، حسابداری را به عنوان یک «فرایند رفتاری»<sup>۸۱</sup> در نظر می‌گیرند. در نتیجه هدف تحقیقات حسابداری رفتاری، درک، توضیح و پیش‌بینی رفتارهای انسانی در عرصه حسابداری است. این الگو به استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی اطلاعات حسابداری، تولیدکنندگان و تأییدکنندگان این اطلاعات و عامه مردم یا نمایندگان آنها توجه دارد.

تنوری‌ها - بیشتر تحقیقات مربوط به این الگو بدون استفاده از یک تئوری فرموله شده خاص انجام شده‌اند و در کل، این تحقیقات با استفاده از تئوری‌های سایر علوم و نظامات علمی بجای تئوری‌های حسابداری رفتاری مناسب، به انجام رسیده‌اند. البته بیشتر این تئوریهای قرضی به گونه کافی رفتار انسانی در یک عرصه حسابداری را توضیح داده و پیش‌بینی می‌کنند. نمونه کاربرد این قبیل تئوری‌ها، استفاده از تئوری‌های کلامی

79-Behavioral Accounting Research.

80-Brinberg, J. G., Nath, Raghu, "Implications of Behavioral Science for Managerial Accounting", The Accounting Review (July 1967), PP. 468-79.

81-Behavioral Process.

اجتماعی<sup>۸۲</sup> برای توضیح تفاوت رفتارهای کلامی استفاده‌کنندگان و تولیدکنندگان اطلاعات، استفاده از مفهوم آنتروپی<sup>۸۳</sup> برای مطالعه انباشت اطلاعات در حسابداری، استفاده از قانون وبر (فیزیک روانی)<sup>۸۴</sup> برای بررسی نحوه قضاوت افراد در برابر اطلاعات رقمی و یا کاربرد مدل‌هایی از روان‌شناسی نحوه پردازش اطلاعات در ذهن افراد برای بررسی چگونگی فرایند تصمیم‌گیری است.

روش‌ها- اندیشمندانی که این الگوی فکری را پذیرفته‌اند تقریباً همگی روش‌هایی را بکار برده‌اند که مطبوع طبع رفتارگرایان (دانشمندان علوم رفتاری) است؛ مثل تکنیک‌های مشاهده، مصاحبه، پرسشنامه و آزمون. از آنجا که در کار آزمایشگاهی می‌توان شرایط کنترل شده‌ای فراهم آورد از میان روش‌های مزبور، آزمون بر بقیه برتری دارد. امکان رواج این الگو بسیار زیاد است و هنوز در ابتدای راه قرار دارد و جوان است. هافستد و کینارد این مسأله را مطرح می‌کنند که توفیق تجربیات آزمایشگاهی ما را به سوی فرضیات عام‌تر و ثوری‌هایی رهنمون می‌شود که ارزش و قابلیت کاربرد آنها به کمک تحقیقات میدانی بعدی قابل آزمایش است.<sup>۸۵</sup>

### الگوی اطلاعاتی/اقتصادی<sup>۸۶</sup> (اقتصاد اطلاعات)

مطالعات کراندال، فلتهام و دمسکی شاهد مثال‌هایی از کاربرد این الگو هستند. فلتهام بود که برای اولین بار چارچوبی برای تعیین ارزش یک تغییر در سیستم اطلاعاتی از دیدگاه تصمیم‌گیرنده ارائه کرد. این چارچوب تأکیدش بر تک‌تک عناصری است که برای محاسبه بهره‌وری مورد انتظار در یک سیستم اطلاعاتی خاص، وجودشان لازم است. فلتهام این نکته را مطرح می‌کند که ارزش تغییر یک سیستم اطلاعاتی به سیستم اطلاعاتی دیگر با تفاوت بین

82-Sociolinguistics.

83-Entropy Concept.

84-Psychophysics.

85-Höfstedt, T. R., and Kinard, J. C., OP. Cit., P. 54.

86-Information/Economics Paradigm.

بازده مورد انتظار آنها مساوی است.<sup>۸۷</sup> کراندال نیز فایده الگوی اطلاعاتی-اقتصادی برای پیشرفت آینده تئوری حسابداری و ایجاد تئوری را مورد بررسی قرار داده و روش اقتصاد کاربردی اطلاعات را به عنوان مسیر تازه‌ای به سوی تئوری حسابداری، پیشنهاد و عرضه می‌کند. او کاربردهای آینده این مدل را در ایجاد تئوری حسابداری در قالب عبارات زیر بیان می‌کند:

«مسأله ایده‌آل در ایجاد و توسعه تئوری حسابداری، ایجاد یک تئوری سازنده «اقتصاد اطلاعات» است به گونه‌ای که در برخی از حوزه‌های مهم این مدل بتوان الگوریتم‌هایی بوجود آورد که بهترین طرح نظری یک سیستم اطلاعاتی را بر اساس مفروضات معینی به ما عرضه کند. هدف این است که امکان ایجاد و ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری به قصد بهینه‌سازی بهره‌مندی هر یک از استفاده‌کنندگان با توجه به محدودیت‌های زیر فراهم شود: بهای تمام شده سیستم (هزینه ایجاد و نگهداری آن)، قواعد تصمیم‌گیری موجود، وضعیت تکنولوژی و امکان عملی دستیابی به اطلاعات (کسب اطلاع) از دنیای واقعی».<sup>۸۸</sup>

موضوع بحث - موضوع اصلی بحث در این الگو دو چیز است:

۱- اطلاعات یک متاع اقتصادی<sup>۸۹</sup> (یک کالای با ارزش اقتصادی) است.

۲- کسب اطلاعات در حد یک مسأله انتخاب اقتصادی است.

در واقع به ارزش اطلاعات بر حسب ضابطه هزینه/منفعت نگاه می‌شود. خود اطلاعات حسابداری نیز بر حسب توانشان در بهبود کیفیت انتخاب بهینه در یک مسأله انتخابی، ارزیابی می‌شوند و اینکه تا چه اندازه به حل مسائلی از این قبیل توسط افراد، کمک می‌کنند.

87-Feltham, GERALD A., "The Value of Information", The Accounting Review (October 1968), PP. 684-96.

88-Grandal, Robert H., "Information Economics and Its Implication for the further Development of Accounting Theory", The Accounting Review (July 1969), P. 464.

89-Economic Commodity.



تئوری‌ها- تئوری‌های مورد استفاده در این الگو عمدتاً عبارتند از: تئوری گروه‌ها،<sup>۹۰</sup> تئوری آماری تصمیم‌گیری،<sup>۹۱</sup> و تئوری اقتصادی انتخاب.<sup>۹۲</sup> آنچه نتیجه شده، یک تئوری دستوری ارزیابی اطلاعات برای تحلیل سیستماتیک گزینه‌های مختلف اطلاعاتی است. محور اصلی این الگو فرض سنتی اقتصاد کلاسیک یعنی رفتار انتخابی عقلانی و باثبات است.

روش‌ها- اندیشمندانی که این الگو را پذیرفته و بکار برده‌اند عموماً از روش استدلال تحلیلی مبتنی بر تئوری آماری تصمیم و تئوری اقتصادی انتخاب، استفاده کرده‌اند. فرض بنیادین و اصلی این روش «عقلانیت»<sup>۹۳</sup> است.

### نتیجه

بر اساس آنچه مطرح شد، حسابداری فاقد یک الگوی جامع است و در واقع یک علم چند الگویی است. به عقیده بلکویی هر یک از الگوهای حسابداری در تنازع برای پذیرش (بقا) و حتی تسلط بر سایر الگوها و کسب موقعیت مسلط در این نظام یا دیسیپلین علمی بسر می‌برد.<sup>۹۴</sup> ورنون‌کم نیز با اشاره به سپری شدن دوره الگوی سنتی در حسابداری معتقد است که خواسته جدی برای ایجاد نظم تازه به پیشنهاد نظریات گوناگونی منجر شده است. وی به ذکر این مسأله پرداخته است که تحقیق در حسابداری، امروزه یک گرایش «اثباتی»<sup>۹۵</sup> یافته است. بدان معنی که کوشش‌هایی برای کشف توضیحات تجربی پدیده‌ها در حسابداری و امور مالی صورت می‌گیرد و محققان اثبات‌گرا، رویکردها و روش‌های تجویزی یا

90-Theory of Teams.

91-Statistical Decision Theory.

92-Economic Theory of Choice.

93-Rationality.

94-Belkaoui, Ahmed, OP. Cit., P. 453.

95-Positive Approaches.

دستوری<sup>۹۶</sup> (هنجارگذار) را که برای سالیان سال در حسابداری رایج و مسلط بوده رد کرده‌اند. با این حال به فرض عدم توافق جامعه علمی حسابداری بر یک الگوی معین، حالت چند پارادایمی (چندالگویی) حسابداری برای سالهای آینده نیز حفظ می‌شود.<sup>۹۷</sup>

چند الگو بودن علم حسابداری نه تنها مشکلی برای پژوهشهای علمی بهنجار فراهم نمی‌آورد که خود زمینه‌ساز شکوفایی بیشتر در عرصه این علم و بروز سؤالات باز هم بیشتر و یافتن راه حل‌های پیش برنده این منظومه علمی است. کوهن خود به این مسأله اشاره دارد که «اختلاف میان الگوهای مختلف، هم ضروری و هم سازگاری ناپذیر است».<sup>۹۸</sup> بنابراین، مسأله آینده حوزه علم حسابداری تلاش برای یافتن الگوی مسلط خواهد بود که دشواریهای خاص خود را خواهد داشت. به عقیده کوهن اینکه انتخاب میان الگوهای رقیب با یکدیگر به صورت منظم مسائلی را پیش می‌آورد که با ملاک علم هنجاری نمی‌تواند حل شود، بدان دلیل است که در استدلال به صورت دوری، جزئی که به شکل منظم نتیجه می‌شود این است که هر الگو نشان می‌دهد کمابیش ملاکی را که برای خود قرار داده تأمین می‌کند و از ارضای بعضی ملاک‌ها که رقیب عرضه کرده ناتوان می‌ماند.<sup>۹۹</sup> به نظر کوهن انتخاب میان الگوهای رقیب با یکدیگر همچون انتخاب میان نهادهای سیاسی رقیب با هم است. در واقع گزینشی میان روش‌های زندگی اجتماعی ناسازگار با یکدیگر است و چون چنین است انتخاب فقط با ارزیابی روش‌های خاص علم نرمال صورت نمی‌گیرد، بدان جهت که این روش‌ها تا اندازه‌ای وابسته به الگویی معین است و اینکه آن الگو خود مورد نزاع است<sup>۱۰۰</sup> ... در انتخاب الگو همچون انقلاب سیاسی هیچ استناداردی بالاتر از موافقت جامعه مورد نظر وجود ندارد.<sup>۱۰۱</sup>

96-Normative Approaches.

97-Kam, Vernon, OP. Cit., P. 489.

۹۸- تامس کوهن، پیشین، ص ۱۰۸.

۹۹- همان مأخذ، ص ۱۱۳.

۱۰۰- همان مأخذ، ص ۱۰۰.

۱۰۱- همان مأخذ، ص ۱۰۱.

در مجادلات الگویی همیشه این سؤال پیش می‌آید که کدام مسائل برای حل کردن مهم‌تر است؟ به نظر کوهن در مورد رقابت استانداردها، مسأله ارزش‌ها را تنها از طریق ملاک‌هایی که روی هم رفته در خارج علم نرمال قرار گرفته‌اند می‌توان پاسخ داد و همین توسل به ملاک‌های خارجی است که به صورتی بسیار آشکار منازعات الگویی را انقلابی می‌سازد.<sup>۱۰۲</sup>

نکته جالب توجهی که کوهن در میان نظرات خود به آن اشاره کرده این است که طرفداران الگوهای رقیب از برقرار کردن تماس کامل با دیدگاه‌های یکدیگر عاجزند. علت این امر به عقیده کوهن آن است که قبل از هر چیز طرفداران الگوهای رقیب غالباً درباره فهرست مسائلی که هر یک از نامزدهای الگو شدن باید حل کنند، با یکدیگر توافق ندارند. استانداردها یا تعریف‌های علم نزد آنان یکسان نیست<sup>۱۰۳</sup>.... در داخل الگوهای جدید، اصطلاحات و مفاهیم و آزمایش‌های قدیم روابط طرفینی تازه‌ای با یکدیگر پیدا می‌کند. نتیجه ناگزیر این امر چیزی است که باید آن را سوء تفاهم میان مکتب‌های رقیب بخوانیم.<sup>۱۰۴</sup>

در هر حال آنطور که کوهن می‌گوید معمولاً اعضای یک جامعه علمی بالغ با یک الگو یا دسته به هم پیوسته‌ای از الگوها کار می‌کنند... همیشه مکاتبی رقیب با یکدیگر وجود دارد که هر یک از آنها پیوسته شالوده مکتب‌های دیگر را در معرض پرسش و تردید قرار می‌دهد.<sup>۱۰۵</sup>

ظبعاً این پرسش‌ها و تردیدها عامل بالتدگی بیشتر یک نظام علمی و پیشرفت بیشتر آن خواهد بود و هراسی از رقابت مکاتب و الگوهای متنوع در یک نظام علمی وجود ندارد. میزان سلامت این پویای علمی وابسته به روش‌هایی است که هواداران مکاتب رقیب در جریان این رقابت علمی برمی‌گزینند. به عقیده کوهن کسی که یک الگو را در نخستین مراحل ظهور آن می‌پذیرد باید به آن ایمان داشته باشد که نمونه جدید با وجود مسائل فراوانی که در برابر خود دارد، پیروز خواهد شد. در صورتی که تنها این را می‌داند که الگوی قدیمی تنها از

۱۰۲- همان مأخذ، ص ۱۱۳.

۱۰۳- همان مأخذ، ص ۱۴۸.

۱۰۴- همان مأخذ، ص ۱۴۹.

۱۰۵- همان مأخذ، ص ۱۶۱.

حل مسائل معدودی عاجز مانده است، چنین تصمیمی بسته به ایمان و اعتقاد است<sup>۱۰۶</sup>.... در آغاز کار، یک الگوی تازه ممکن است طرفداران معدودی داشته باشد و در پاره‌ای از موارد امکان آن هست که انگیزه‌های طرفداران مورد بدگمانی واقع شود. با این همه اگر آنان صلاحیت داشته باشند، به آن (الگو) بهبود می‌بخشند و امکانات آن را کشف می‌کنند و چیزی را نشان می‌دهند که شبیه به کار متعلق به گروهی می‌ماند که به وسیله آن الگو رهبری می‌شود. سپس دانشمندان بیشتری تغییر مرام می‌دهند و اکتشاف الگوی جدید ادامه پیدا می‌کند. رفته رفته شماره آزمایش‌ها و افزارها و مقاله‌ها و کتاب‌های مبتنی بر الگو افزایش می‌یابد. کسان بیشتری که از سودمندی نگرش جدید خاطر جمعی پیدا کرده‌اند، روش جدید عمل کردن به علم نرمال را می‌پذیرند تا اینکه سرانجام تنها تعداد معدودی از سالخورده‌گان خود را بیرون از معرکه نگاه می‌دارند.<sup>۱۰۷</sup>

ریتزر تصویر دیگری از رقابت میان الگوها نشان داده و در توضیح نظرات کوهن می‌نویسد: «پیروزی یک الگو بر سایر الگوها بدان دلیل است که حامیان آن قدرت بیشتری از حامیان الگوهای رقیب دارند و نه الزاماً بدان دلیل که الگوی ایشان بهتر از الگوهای رقیب است. به عنوان مثال، الگویی که حامیانش کنترل بیشتر مجلات مهم را در یک زمینه خاص به دست دارند و از این رو تعیین‌کننده آنچه باید منتشر شود، آنهایند، احتمال برتری بر الگوهایی که هوادارانش دسترسی به امکانات نمایانند کارشان را ندارند بیشتر است. به همین سان موقعیت مسلط (رهبری) در یک زمینه احتمالاً به هواداران و حامیان الگوهای مسلط تعلق دارد و این امر به آنها تریبونی برای اعلام صریح مواضعشان و مشروع نشان دادن این مواضع می‌دهد». به نظر ریتزر حامیان الگوهایی که در جستجوی سبک برتری در یک زمینه علمی هستند تنها در صورتی دچار مشکلات فراوان نخواهند شد که دارای قدرتهایی که ذکرشان به میان آمد، باشند. ریتزر معتقد است در صورت نبود چنین اهرم‌های قدرتی، تنها راه حلی که پیش پای حامیان الگوهای ضعیف نگاه داشته شده می‌ماند این است که با برپا

۱۰۶- همان مأخذ، ص.ص ۱۵۷-۱۵۶.

۱۰۷- همان مأخذ، ص.ص ۱۵۸-۱۵۷.

کردن یک نبرد سیاسی، پارادایم مسلط را سرنگون کرده خود، قدرت را به دست گیرند.<sup>۱۰۸</sup> اما آیا در دنیای امروز که همه چیز وابسته به نظامهای اطلاعاتی است، برپا کردن چنین نبردهایی امکان‌پذیر خواهد بود؟

کوهن در تأکید بر سلامت رقابت علمی به این نکته مهم اشاره دارد که «یکی از نیرومندترین قواعد نانوشته زندگی علمی ممنوع بودن توسل به سران کشورها یا به توده مردم در تأیید یا ترویج مسائل علمی است. اعتراف به وجود یک گروه حرفه‌ای یگانه صاحب صلاحیت و پذیرفتن نقش آن به عنوان داور انحصاری درباره دستاوردهای حرفه‌ای یکی دیگر از ضروریات است».<sup>۱۰۹</sup> به عقیده کوهن پذیرندگان یک پارادایم نه از توده مردم که می‌باید از جامعه کاملاً تعریف شده دانشمندان حرفه‌ای هم‌شان و همکار بوجود آمده باشد. در صورت وجود صحت و سلامت در جریان رقابت میان مکاتب و الگوهای متنوع در یک نظام علمی می‌توان به آینده این نظام و پیشرفت و توسعه آن امید داشت.

باید توجه داشت که هواداران الگوهای رقیب به کارهای خود در جهانهای متفاوت اشتغال دارند... گروه‌های دانشمندان از آن جهت که در جهان‌های مختلف کار می‌کنند هنگامی که از یک نقطه و در جهت واحد به یک چیز نگاه می‌کنند دو چیز متفاوت خواهند دید. هر دو به جهان نگاه می‌کنند و آنچه بدان می‌نگرند تغییر نکرده است ولی در بعضی از پهنه‌ها چیزهای متفاوت می‌بینند.<sup>۱۱۰</sup>

مردمانی را در نظر آورید که کوپرنیکوس را دیوانه می‌خواندند و دلیلشان آن بود که وی مدعی متحرک بودن کره زمین شده است. آنان در این گفته خود نه کاملاً بر حق بودند و نه کاملاً بر باطل. جزئی از چیزی که ایشان از زمین منظور نظر داشتند، یک وضع ثابت بود. دست کم زمین ایشان نمی‌توانست متحرک باشد. در نتیجه نوآوری کوپرنیکوس فقط حرکت زمین نبود. بلکه یک راه تازه نگرستن به مسائل فیزیک و نجوم بود که ناگزیر هم معنی «زمین» را تغییر

108-Ritzer, George, OP. Cit., PP. 15-17.

۱۰۹- تامس کوهن، پیشین، ص ۱۶۶.

۱۱۰- همان مأخذ، ص ۱۵۰.

می‌داد و هم معنی «حرکت» را.

### منابع و مأخذ:

- ۱- کوهن، تامس س.، «ساختار انقلابهای علمی»، ترجمه احمد آرام (تهران: انتشارات سروش، ۱۳۶۹).
- ۲- راین، آلن، «فلسفه علوم اجتماعی»، ترجمه عبدالکریم سروش، (تهران: انتشارات علمی و فرهنگی، ۱۳۶۷).
- 3-Belkaoui, Ahmed, "**Accounting Theory**", Second Edition (USA: Harcourt Brace Jouanovich. Inc., 1985).
- 4-Hendriksen, Eldon S., "**Accounting Theory**"; Fourth Edition, (USA: Irwin, 1982).
- 5-Kam, Vernon, "**Accounting Theory**", Second Edition (USA: John Wiley & Sons, 1990).