

حسابداری علم است یا فن؟



جواد رضازاده ✍️

اشاره

در بعضی از متنهای معتبر حسابداری کشور، به علم یا فن بودن حسابداری اشاره‌هایی شده است. برخلاف اعتبار تامی که این متنها دارند، ورود آنها به این موضوع خالی از اشکال و ایراد نیست. از آنجا که این متنها هنوز مورد رجوع دانشجویان قرار دارند، از باب تذکر و فراهم آوردن زمینه تصحیح آنها، موضوع بحث ما بر علم یا فن بودن حسابداری تمرکز دارد. برای این منظور در این مقاله با توجه به معنای علم و طبقه‌بندی رشته‌های مختلف آن، جایگاه حسابداری نیز در میان آنها تعیین شده است.

مقدمه

برای آغاز بحث لازم است به اظهارنظر چند اندیشمند در باب علم یا فن بودن حسابداری اشاره داشته باشیم. عزیز نبوی (۱۳۴۲) در صفحه‌های آغازین کتاب شایسته تقدیر خود به نام «اصول حسابداری» و ذیل سرفصل «حسابداری فن است، نه علم» می‌آورد: «برخی به غلط حسابداری را علم می‌خوانند. در صورتی که علم عبارت است از دانستنی قابل اثبات به روش عینی و قابل اعتماد مبتنی بر مشاهده و آزمایش. حسابداری دارای چنین خصوصیتی نیست. اصول و موازین و ضوابط حسابداری، نظرهایی است که توسط کارشناسان و استادان حسابداری و یا انجمنهای حرفه‌ای حسابداران اظهار می‌شود و مقبولیت عامه می‌یابد و در عمل سرمشق و راهنمای اهل فن قرار می‌گیرد. این اصول محصول فکر انسانی و همیشه قابل تغییر و تصحیح است.»

سالها بعد شاگردان او در کتاب تقدیرشده‌ای (کتاب سال ۱۳۷۱) که به همین نام تدوین کردند به تبعیت از استاد نوشتند: «مفاهیم و اصول حسابداری عبارت از میثاقها، قواعد و رویه‌هایی است که توسط بشر در طول زمان و در پاسخ به نیازهای جوامع بشری به اطلاعات مالی بنا شده و به تدریج تغییر، تحول و تکامل یافته است. این مفاهیم و اصول برخلاف قوانین فیزیک، شیمی و سایر علوم طبیعی از طبیعت مایه نگرفته است و همانند علوم ریاضی، قیاس مبتنی بر فرضیات مبنا هم نیست» (مصطفی علی مدد و نظام‌الدین ملک‌آرایی، ۱۳۶۷).

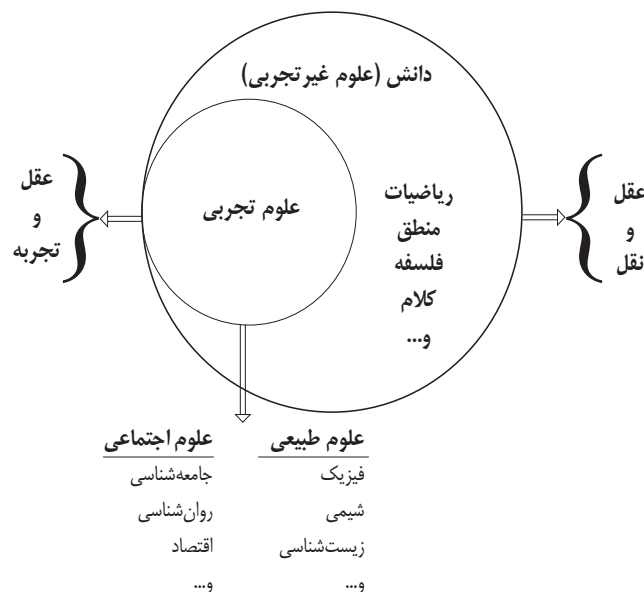
حدود ۹۰ سال پیش در آن سوی آبها و قبل از اندیشمندان حسابداری کشورمان، **هنری رند هتفیلد** (Henry Rond Hatfield, 1924) هم خطاب به انجمن استادان حسابداری دانشگاه‌های امریکا گفت: «این درست است که ما سخن از علم حسابها، هنر حسابداری و حتی فلسفه حسابها به میان می‌آوریم؛ اما حسابداری به‌رغم همه این حرفها، هنوز علمی کاذب است... محصولات آن را نمی‌توان به دیگران عرضه کرد و به درد محیطهای علمی نیز نمی‌خورد. رئالیست‌ها، ایده‌آلیست‌ها و حتی پدیدگرایان، هیچ یک از آن بحث نمی‌کنند. همکاران دانشگاهی ما حسابداری را رشته‌ای تحمیلی می‌دانند... و ادعا دارند این دانشگاه است که به حسابداری حیثیت بخشیده است و نه حسابداری به دانشگاه و محیط علمی.»

دقت در این اظهارنظرها نشان می‌دهد که هتفیلد بی‌گدار به آب نمی‌زند، با احتیاط بیشتر سخن می‌گوید و ادعا نمی‌کند اصول حسابداری از طبیعت مایه نگرفته است و قیاس مبتنی بر فرضیه‌های مبنا هم نیست. انتظار او بیش از اینهاست. اما تأکید علی مدد و ملک‌آرایی (۱۳۶۷) بر اینکه اصول حسابداری از طبیعت مایه نگرفته است و قیاس مبتنی بر فرضیه‌های مبنا هم نیست، نیاز به تأمل و بررسی بیشتری دارد. برای تحلیل این دو نکته لازم است ابتدا مشخص شود که علم چیست و چه ویژگیهایی دارد که اصول و مفاهیم حسابداری فاقد آن است؟ حسابداری چه نسبتی با فیزیک و شیمی یا ریاضیات دارد؟ به بیان دیگر تشابه و اختلاف حسابداری با فیزیک، شیمی و ریاضیات چیست؟

علم چیست؟

تشکیل می‌دهند. اما به معنای اخص کلمه منظور از علم، دانستن‌هایی است که بشر به کمک عقل و با محک تجربه کسب می‌کند و از آن با نام «**علوم تجربی**»^۲ یاد می‌شود. این بخش از علم بشر امروزه به دو بخش اصلی «**علوم طبیعی**»^۳ و «**علوم اجتماعی**»^۴ با رشته‌های خاص خود تقسیم می‌شود. **نمودار ۱** این تقسیم‌بندی را به نمایش می‌گذارد.

تاکنون از علم دو معنا به دست داده‌اند. علم به معنای اعم کلمه؛ که در آن دانسته‌های بشر در مقابل نادانسته‌های او قرار می‌گیرد. دانسته‌های بشر در این معنا بر دو رکن عقل و نقل استوار است. ریاضیات، منطق، فلسفه، کلام، اخلاق و چند رشته دیگر، شاخه‌های مهم این نوع از دانش بشر را



نمودار ۱- طبقه بندی علوم براساس معانی و ارکان علم

حسابداری هم

جزو علوم تجربی است و

در گروه علوم اجتماعی

قرار دارد

در علم پزشکی هم پزشکان محقق با بیماری جدیدی مواجه می‌شوند و برای شناخت نوع بیماری، علت یا علل آن و نحوه درمان آن به تحقیق می‌پردازند (بعد علمی پزشکی)، یافته‌های خود را در مقاله‌های تخصصی منتشر می‌کنند و این یافته‌ها در دانشگاه‌ها به دانشجویان پزشکی آموزش داده شده (بعد آموزشی پزشکی) و پزشکان دانش آموخته برای معاینه و معالجه بیماران از آن استفاده می‌کنند (بعد فنی و حرفه‌ای پزشکی). پزشکی هم مانند فیزیک دارای سه بعد است. در جامعه‌شناسی، روان‌شناسی و دیگر رشته‌های علوم اجتماعی هم مطلب به همین صورت است. می‌توان از زاویه دیگر هم به موضوع نگاه کرد. به سه گزاره ساده از سه علم تجربی توجه کنید:

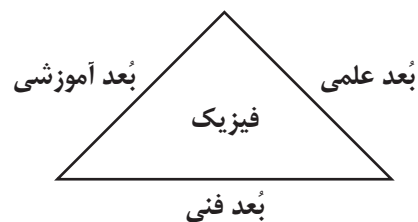
- حرارت موجب انبساط فلزات می‌شود (فیزیک).
- تشویق موجب بهبود یادگیری می‌شود (روان‌شناسی).
- ثبات مدیریت موجب افزایش بهره‌وری سازمان‌ها می‌شود (مدیریت).

این گزاره‌ها جز در موضوع چه تفاوتی با هم دارند؟ شاید در پاسخ گفته شود گزاره اول شامل ۱۰۰ درصد موارد است؛ اما گزاره‌های بعدی شامل درصدی از موارد و با تعمیم آن ادعا شود به‌طور کلی گزاره‌های علوم طبیعی دارای قطعیت بالا و ۱۰۰ درصد است، اما گزاره‌های علوم اجتماعی چنین نیستند. در حالی که در علوم طبیعی هم گزاره‌های غیرقطعی و کمتر از ۱۰ درصد داریم.

اگر از علوم نقلی صرف نظر کنیم، علوم مانند ریاضیات و منطق و علوم مشابه دیگر، علمی کاملاً عقلی محسوب می‌شوند و پیشرفت این علوم در گرو کشف روابط عقلی جدید در آنهاست. البته ناگفته نماند که اساس این علوم بر فرضیه‌های مبنا و به بیان منطقیون بر اصول متعارفه^۵ و اصول موضوعه^۶ استوار است. مثل اعلاهی آن هم هندسه اقلیدسی است.

اما علوم تجربی افزون بر داشتن حدود، اصول متعارفه و موضوعه (رکن عقلانی) در ادعاها یا گزاره‌های تبیینی خود باید از آزمون تجربی هم سربلند بیرون آیند. به‌طور کلی شاخه‌های مختلف علوم تجربی تفاوتی با هم ندارند؛ مگر در موضوع. یعنی این موضوع است که آنها را از هم متمایز می‌کند و همان‌طور که اشاره شد، رشته‌های مختلف علوم تجربی به دو گروه اصلی علوم طبیعی و علوم اجتماعی تقسیم می‌شوند. موضوع اصلی علوم طبیعی، مطالعه رفتار تمامی پدیده‌های دنیا است؛ به استثنای بشر و موضوع اصلی علوم اجتماعی منحصر است به مطالعه رفتار بشر از میان تمامی پدیده‌ها.

در علمی مانند فیزیک، انیشتین طی تحقیقی علمی کشف می‌کند شکافت اتم، موجب آزاد شدن انرژی فوق‌العاده‌ای می‌شود. او یافته خود را منتشر می‌کند، این یافته در دانشگاه‌ها به دانشجویان آموزش داده می‌شود و در نهایت به وسیله تکنسین‌ها (شاغلین فن فیزیک) در عمل به بمب اتمی یا ابزار پزشکی تبدیل می‌شود. دقت در این مطلب حاکی از آن است که فیزیک، رشته‌ای سه بعدی است و سه بعد دارد: بعد علمی، بعد آموزشی و بعد فنی. این ابعاد در نمودار ۲ نشان داده شده است.



نمودار ۲ - ابعاد سه‌گانه رشته فیزیک



همانند ریاضیات و منطق، علمی غیر تجربی بود؛ اما به تدریج با بحث‌هایی که اندیشمندانمانند هنری رند هتفیلد (۱۹۴۵ - ۱۸۶۶)، جان بی. کانینگ (John B. Canning, 1962-1884)، آنانیاس چارلز لیتلتن (Ananias Charles Littelton, 1974-1886)، ویلیام ای. پتن (William A. Paton, 1889-1991)، ویلیام جی. وتر (William J. Vatter, 1905-1990)، و دیگران در انداختند، حسابداری به جرگه علوم اجتماعی نقل مکان کرد و گزاره‌های خود را در معرض محک تجربه هم قرار داد. برای نخستین بار گزاره‌های تجربی و قابل آزمون حسابداری را می‌توان در مقاله تجربی و انقلابی بال و براون (Ball & Brown, 1968) ملاحظه کرد. از آن تاریخ به بعد، تحقیق‌های تجربی در حسابداری چنان گسترش یافته که مطالعه تمامی آنها تقریباً غیرممکن است. البته گسترش تحقیقات تجربی حسابداری در حرفه حسابداری هم بی‌تأثیر نبوده است.

تا دیروز (یعنی تا سال ۱۹۶۷)، اندیشمندان حسابداری در برج عاج عقل محض می‌نشستند و با تکیه بر استدلال‌های عقلی (حدود، اصول متعارفه و موضوعه) تجویز می‌کردند که داراییها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها چگونه باید اندازه‌گیری و گزارش شوند. اما امروزه دیگر وضع به روال سابق نیست. امروز اگر قرار باشد تهیه اطلاعات معینی در قالب استاندارد حسابداری به حرفه حسابداری تجویز شود، ابتدا باید به تأیید تجربه هم برسد. نمونه برجسته آن هم تهیه صورت جریان‌های نقدی است. ابتدا در قالب تحقیق‌های علمی

وضعیت حسابداری

در واقع اصول حسابداری طبق نظر علی مدد و ملک‌آرایبی (۱۳۶۷) آیا همانند علوم ریاضی، قیاس مبتنی بر فرضیه‌های مینا نیست؟ پس فرض‌های تفکیک شخصیت، واحد اندازه‌گیری، تداوم فعالیت و دوره مالی که به دنبال این نکته در همین کتاب بحث شده‌اند، چیست؟ آیا این فرض‌ها همان اصول متعارفه و موضوعه حسابداری نیستند؟

علی مدد و ملک‌آرایبی (۱۳۶۷) در آغاز کتاب خود آورده‌اند که «حسابداری با تمدن همزاد است و به اندازه تمدن بشری قدمت دارد». این همزاد تمدن بشری بدون بهره‌مندی از اساس علمی مستحکم (فرضیه‌های مینا)، چگونه سرپا ایستاده و تا به امروز دوام آورده است؟ دست‌کم بعد از کار بنیادی پاپیولی، یعنی از سال ۱۴۹۴ میلادی تا اوایل قرن بیستم، موتور محرکه حسابداری همین اصول متعارفه و موضوعه (فرضیه‌های مینا) بوده است. این اصول حدود پانصد سال مسائل حسابداری را پاسخ گفته است. در این معنا ساختمان علم حسابداری همانند ریاضیات و علوم عقلی یا قیاسی دیگر بر **حدود**^۶ (مفاهیم خاص یا تخصصی از قبیل دارایی، بدهی، سرمایه، درآمد، هزینه، استهلاک و غیره)^۸، اصول متعارفه و اصول موضوعه، بنا نهاده شده است.

اما حسابداری با علم به معنای دوم آن یعنی علم تجربی چه نسبتی دارد؟ آیا در حسابداری گزاره تجربی نداریم؟ در پاسخ باید گفت که تا اواسط قرن بیستم، حسابداری

تحقیق‌های تجربی همانند علوم

تجربی دیگر

در حسابداری هم جریان دارد

و پایانی بر آن

نمی‌توان تصور کرد

و غیراختیاری تجزیه کرده و عوامل مؤثر در اندازه‌گیری آن را می‌کاوند تا راهی برای بهبود کیفیت و پایداری سود حسابداری کشف کنند. همانند علوم تجربی دیگر، تحقیقات تجربی در حسابداری هم جریان دارد و پایانی بر آن نمی‌توان تصور کرد.



پانوشته‌ها:

۱- این کتاب هنوز هم کتاب معتبری است و شاید بتوان ادعا کرد در زمینه اصول حسابداری و به زبان فارسی، کتابی بهتر از آن نمی‌توان یافت. تنها نکته قابل نقد در کل مطالب این کتاب، همین دو جمله مورد اشاره است.

- 2- Sciences
- 3- Natural Sciences
- 4- Social Sciences
- 5- Axioms
- 6- Postulates
- 7- Terms

۸- این مفاهیم در حسابداری، معنایی ویژه دارند و امیدوارم مشابهت آنها با مفاهیم مورد استفاده عامه مردم و حتی مفاهیم رشته‌ای مانند اقتصاد، گمراه‌کننده نباشد.

منابع:

- علی‌مدد مصطفی و نظام‌الدین ملک‌آرایی، اصول حسابداری، جلد ۱، چاپ اول، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۶۷
- نبوی عزیز، اصول حسابداری، جلد ۱، چاپ اول، تهران: انتشارات کتابخانه فروردین، ۱۳۴۲

- Ball R., and P. Brown, **An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers**, Journal of Accounting Research 6: 159-178, 1968
- Hatfield H.R., **An Historical Defense of Bookkeeping**, Journal of Accountancy, April, Vol. 37, No. 4: 241-53, 1924

حسابداری، کاشف به عمل آمد که اطلاع از جریانهای نقدی شرکتها موجب بهبود تصمیم استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی می‌شود و این یافته بارها در مقاله‌های علمی منتشر و در دانشگاه‌ها به دانشجویان حسابداری آموخته شد. در نهایت تهیه صورت جریانهای نقدی در قالب استاندارد حسابداری، به حرفه تجویز شد. این مطلب نشان می‌دهد که حسابداری هم مانند فیزیک، پزشکی و دیگر رشته‌های علوم تجربی سه بُعد دارد. اما عده‌ای از اندیشمندان فقط بُعد فنی (حرفه‌ای) آن را می‌بینند و از بُعد علمی آن خبر نمی‌گیرند. بدین ترتیب می‌توان گزاره زیر را هم به گزاره‌های مورد اشاره افزود:

• استفاده از اطلاعات مربوط به جریانهای نقدی شرکتها موجب بهبود تصمیم‌گیری اقتصادی می‌شود (حسابداری).

با توجه به مطالب یادشده می‌توان ادعان کرد که حسابداری هم جزو علوم تجربی است و در گروه علوم اجتماعی قرار دارد. اما طبق دو نکته نقل شده از اندیشمندان حسابداری کشورمان (علی‌مدد و ملک‌آرایی ۱۳۶۷: ۳۰)، حسابداری هم از دایره کوچک علوم تجربی و هم از دایره بزرگ دانش بشری بیرون گذاشته می‌شود. در حالی که این طور نیست؛ نه در عمل و نه در نظر. تاریخ حسابداری گواه این ادعا است.

سخن پایانی

وضع کنونی حسابداری طوری است که روزانه ده‌ها تحقیق در باب بهبود اندازه‌گیری اقلام صورتهای مالی از جمله سود حسابداری اجرا می‌شوند و آن را به جزء تعهدی و نقدی تجزیه می‌کنند. به آن هم اکتفا نمی‌کنند و جزء تعهدی را به اختیاری

