

نگرشی تازه بر اصول حسابداری

مسائل نظری صرف بایستی بتواند کاربرد جهانی داشته و چهارچوبی برای حسابداری عملی در دنیای متحول داشته باشد .

ترجمه : همایون مشیرزاده

هدف و حاصل حسابداری عبارت از تشخیص، ثبت ، تلخیص آگاهانه و قابل درک و تفسیر سودمند رویدادها و تغییراتی که در یک واحد بازرگانی یا اقتصادی پیش میآید و یا گزارش وضعیت مالی آن واحد است .

فن حسابداری نمیتواند و نباید از دنیای واقعی که جای کاربرد آنست جدا پنداشته شود . امور اقتصادی و بازرگانی که حرفه حسابداری همگام و در جهت آن پیش میرود فعالیتهای اقتصادی منظمی است که در شکلهای و الگوهای مستمر و مکرراتفاق میافتد و نه تنها تابع قوانین اقتصادی بلکه تحت نظارتهای افراد و سازمانها و نیز تابع قوانین کشور محل وقوع آنها است .

با در نظر داشتن تمایزی که بین قوانین فراگیر و جهانی و ضوابط محلی وجود دارد ، بیمورد نخواهد بود که تمایز و حدود و ثغوری بین یک نظریه حسابداری که در هر موسسه و درباره هر دادوستد و فعالیت اقتصادی در هر جای دنیا می تواند کاربرد فراگیر داشته باشد و اصول و مقرراتی که از قوانین و تاثیرات محلی نشأت گرفته است قائل شد . نظریه های فراگیر حسابداری اساس حسابداری نظری (ریاضیات تحلیلی نظری) را تشکیل می دهد و حال آنکه اصول ، روشها و مقرراتی که تحت شرایط محلی تکوین می یابند اساس حسابداری عملی (تحلیلگر ریاضیات عملی) می باشد .

یک شیمیدان سروکارش با عناصر شیمیایی و فعل و انفعالات و نیز دستگاهها و تاسیسات تولیدی شیمیایی است ، مهندسی تولید باماشین ، ابزار ، مواد اولیه مصنوعات و ساخت و پرداخت آنها سر و کار دارد در حالیکه موسسه بازرگانی یا اقتصادی یا هزینه مواد - قیمت محصولات و مصنوعات و کل گردش اقتصادی کار (تولید - تبدیل - توزیع و مصرف) در ارتباط است که اینها هدف مطالعات حسابداری است .

واحد حسابداری - مفاهیم (الف) واحد بازرگانی یا اقتصادی و (ب) مجموعه فعالیتهای اقتصادی آن به ترتیب جنبه های ایستا و پویای آنچه راکه موضوع عملیات آن واحد حسابداری است تشکیل میدهد . اندیشه یک واحد بازرگانی یا اقتصادی و اندیشه مجموع فعالیت و حرکت اقتصادی آن در این مقوله بایستی هر دو امکان کاربرد فراگیر داشته باشند . هرگونه نظریه

سخت و محکم حسابداری بایستی قابلیت کاربرد فراگیر و جهانی داشته باشد. اصول و مقررات تکوین یافته برای برآوردن نیاز قوانین و کاربردهای محلی نمیتواند بعنوان قسمتی از نظریه حسابداری خالص ملحوظ گردد بلکه بایستی بعنوان ابزار حسابداری عملی و کاربردی تلقی شود.

مفهوم یک موسسه بازرگانی یا اقتصادی بمعنای وسیع کلمه عبارت از هر شخص یا واحدی است که با اشخاص یا واحدهای دیگر از طریق مبادله کالا یا خدمات در ازای پول یا مایاژه دیگری و یا درازای معادل پول عملیات و داد و ستدهای متقابل دارند، یک موسسه بازرگانی یا انتفاعی شخصیت و هویتی با این مفهوم دارد. همچنین است شخصی که به فعالیت اقتصادی اشتغال داشته باشد. چنین شخصی ممکن است تاجر بمفهوم متعارف آن نباشد اما بعنوان یک شخص در یک کشور پیشرفته با احتمال زیاد خدمات خود را در قبال مزد میفروشد و وجه حاصله را بمصرف تهیه مایحتاج ضروری یا تجملی زندگی خود می‌رساند. در این معنی و مفهوم، یک موسسه خیریه و یا حتی یک دولت نیز دارای شخصیت حقوقی است. در عین حال که مفهوم عادی حقوقی درباره یک شخص (اعم از طبیعی یا حقوقی) کما بیش با معنای واحد اقتصادی مترادف است لکن تمایزهایی نیز وجود دارد. مثلاً "در حقوق انگلستان مشارکت مدنی یا تضامنی (PARTNERSHIP) یک شخصیت حقوقی محسوب نمیشود و نیز دو موسسه متعلق به یک شخص میتوانند بعنوان دو "شخصیت" جداگانه محسوب شوند.

بعلاوه، لازم نیست یک واحد اقتصادی با تعریف فوق عملیات خرید و فروش، هر دورا با هم انجام دهد. شخصی که با درآمد حاصل از خیرات و مبرات دیگران امور زندگی خود را می‌گذراند مایحتاج خود را می‌خرد و لیکن چیزی در مقابل نمی‌فروشد ولی بهر حال این فرد با محیط در تماس بوده و در نتیجه خرید مایحتاج خود تاثیر متقابلی بر محیط می‌گذارد و حتی ممکن است از یک سیستم حسابداری - ولو ساده - برای جمع آوری اطلاعات مربوط به کارهایش استفاده کند. بنابراین یک واحد اقتصادی بایستی حداقل مشخصات زیر را داشته باشد:

- ۱- هدف یا منظور خاصی برای فعالیت آن وجود داشته باشد.
 - ۲- خود جهت باشد.
 - ۳- قابلیت وارد شدن به مبادلات تجاری، مالکیت منابع و دادن و گرفتن اعتبار را داشته باشد و نهایتاً
 - ۴- بالقوه (اگر نه بالفعل) بتواند موضوع سیستم حسابداری جداگانه‌ای باشد.
- دوره خرید، تبدیل و فروش**

چنانچه فرض کنیم جنبه استاتیک و ایستای واحد اقتصادی مجموعه عددی است که حسابش نگهداری می‌شود، فرآیندهای پولی تولید و مصرف را می‌توان جنبه‌های پویای آن دانست. جمع کل تمام واحدهای اقتصادی در هر کشور، ساختار اقتصادی آن کشور را تشکیل می‌دهند. فرآیندهای تولید (یعنی کشاورزی، ماهیگیری، استخراج معادن تولید و ارائه

خدمات)، سیستمهای توزیع و مصرف فعالیتهای آن سیستم اقتصادی را تشکیل می‌دهند. این فعالیت، فرآیند غیر قابل اجتناب مکرر و مستمری است که در این بحث از آن بعنوان دوره خرید تبدیل و فروش نام خواهیم برد. بدون در نظر گرفتن این مسئله فلسفی که کدام یک اول بوجود آمده‌اند، ساده‌ترین نمونه فرآیند اقتصادی، واحد اقتصادی است که مواد خام خریداری می‌کند (مبادله پول با محصول یک واحد اقتصادی دیگر) خدمات خریداری می‌کند (مبادله پول در ازای نیروی کار)، آنچه خریداری کرده به محصولات دیگری تبدیل می‌کند و نهایتاً آنها را در مقابل پول به قیمتی که مورد قبول فروشنده و خریدار است می‌فروشد (عمل فروش به خودی خود شامل توافق ضمنی فروشنده و خریدار است که مبنای قیمت تمام شده کالا برای خریدار جدید خواهد بود).

نمودار شماره ۱ نمونه ساده‌ای از یک واحد اقتصادی در محیط خاصی را به همراه دوره خرید، تبدیل و فروش نشان می‌دهد. مواد اولیه و خدمات از طریق فروشندگان وارد واحد اقتصادی می‌شوند، سپس در درون واحد اقتصادی به کالاهای ساخته شده دیگری تبدیل می‌گردند و نهایتاً این کالاهای ساخته شده بدست مصرف‌کنندگان می‌رسد. در این نمونه ساده پول در جهت مخالف جریان دارد. محصولات در مقابل پول مبادله گردیده از طرف دیگر، پول دریافتی به مواد و خدمات دیگری تبدیل می‌گردند. چنانچه الگوی پیشرفته‌تری را بخواهیم ایجاد کنیم باید بین مواد اولیه و خدماتی که در داخل واحد اقتصادی به محصولات دیگری تبدیل می‌شوند و مواد اولیه و خدماتی که برای وجود ساختار پویای واحد اقتصادی لازم اند تفاوت قائل شویم. در نظریه تولید، به مواد اولیه گروه اول فوق‌متغیرهای تولید و به مواد اولیه و خدمات دوم هزینه‌های ثابت می‌گویند.

نمودار مورد بحث فوق بوضوح نشان می‌دهد که چگونه مواد اولیه و خدمات و کالاهای جهت مخالف جریان پول حرکت می‌کنند. در واقع پول بمعنای اعم کلمه بین اقلام "نهادها" (In puts) و "ستاندها" (Out puts) عمل می‌نماید.

این نمودار همچنین ارتباط بین صاحبان واحد اقتصادی و خود واحد را نمایش می‌دهد. پول وارد سیستم شده تا وجوه لازم برای خرید ماشین آلات و تجهیزات و مواد اولیه را تأمین نماید (سرمایه) و نهایتاً اضافه‌افزای آن به صاحبان واحد اقتصادی برمیگردد. جریان فیزیکی اقلام درون‌داد و برون‌داد جریان معکوس پول همگی بدون وقفه در تحرک هستند. این حرکت دوره خرید، تبدیل و فروش را ایجاد می‌کند.

شرط بقا و رشد هر واحد اقتصادی، در مجموعه سیستم کلی اقتصادی و ساختار مالی و پولی هر کشور آنستکه واحد اقتصادی بایستی استعداد درک این مطلب را که تا چه اندازه در رسیدن به اهداف و مأموریت خود موفق بوده داشته باشد. همچنین بایستی مرتباً این مهم را که آیا در تعادل مالی قرار دارد یا خیر تشخیص بدهد. بهمین ترتیب بایستی پیش بینی انجام کارهایی را که برای ادامه و تداوم نیل به اهداف آن لازم‌اند، بنماید و نهایتاً آنچه را که برای تحقق آنها لازم است مرحله اجراء درآورد.

حسابداری جزئی از فرآیند درک میزان موفقیت یا عدم موفقیت کل واحد اقتصادی است و اینکه آیا واحد اقتصادی در تعادل است یا خیر را مشخص می‌نماید. اطلاعات

حسابداری ، جزئی از اطلاعات لازم برای پیش بینی آینده و برنامه ریزی است حال آنکه پیش بینی آینده و برنامه ریزی جزئی از فرآیند حسابداری نمی باشند .

تعریف سیستم حسابداری

حال که مفهوم ساختار ایستای واحد اقتصادی روشن گردید و مفهوم پویای دوره خرید تبدیل و فروش مشخص شد ، می توان طبیعتاً " به تعریفی جامع از سیستم حسابداری دست یافت .

سیستم حسابداری ایده آل برای هر واحد اقتصادی بایستی کاملاً " بطور همسان و مستمر " حرکات و تغییراتی که در منابع واحد اقتصادی ، مطالبات و تعهدات و وضعیت کلی آن از نظر (۱) نوع و ماهیت (۲) هزینه ارزش یا قیمت (۳) کمیت آنها رخ می دهد را منعکس نماید این مفهوم کلی نه تنها معنای واحد اقتصادی را در بر میگیرد بلکه معانی مستتر زیر را نیز شامل می گردد : (الف) معنای استمرار در همسانی (ب) معنای وضعیت کلی

(ج) معنای تعهدات و مطالبات و منابع (د) معنای نوع و ماهیت (ه) معنای هزینه ، ارزش و قیمت . این معانی بعداً " مورد بحث و تحلیل مفصل قرار خواهند گرفت لیکن بایستی قبلاً " توضیح داد که چرا وجود لفظ حسابداری ایده آل در تعریف فوق بکار گرفته شده است . اولاً " بمنظور ایجاد و گسترش یک ثنوری لازم است یک واحد اقتصادی جامع را که وجود آن فارغ از مقررات و قوانین ساخته بشر باشد در نظر بگیریم . آشکار است که واحد اقتصادی مورد نظر ایده آل وجود جداگانهای ندارد . ثانیاً " با گسترده شدن بحث مشاهده خواهد گردید که سیستم ایده آل در عمل قابل دستیابی و ایجاد نخواهد بود هر چند که در عصر ماشین های محاسب الکترونیک و کامپیوترها و با استفاده از داده پردازای الکترونیکی آنچه غیر قابل تصور بود به حیظه امکان نزدیک شده است .

معنای وضعیت کلی

معنای تعادل دائمی حسابها بعداً " مورد بحث قرار خواهد گرفت ، واژه " وضعیت کلی معنای دیگری در اینجا دارد . منظور از این واژه مانده یک حساب دارایی یا بدهی و تعهد به پول یا کمیت یا هر دو است لفظ وضعیت آنچه را که وجود دارد بیان می کند . مانده فی المثل یک حساب خرید وضعیت خاصی را که وجود دارد بیان نمی نماید بلکه حاکی از یک سری رویدادهایی است که رخ داده اند . یعنی معاملاتی که انجام شده اند . در مقابل ، مانده یک حساب انبار یا موجودی کمیت یا مبلغ پولی آنچه وجود دارد (یعنی موجودی انبار) یا بایستی وجود داشته باشد را القاء می کند . مانده حساب وام پرداختنی (دریافتنی) نشان دهنده تعهدی است که وجود دارد .

لفظ " وضعیت " بیان کننده گزارشی از قیمت تمام شده ، ارزش یا بهاء در یک دوره از زمان که گزارش برای آن دوره تهیه شده است می باشد .

این واژه مفهوم مهمی از ثنوری مورد بحث را در بر می گیرد همانطور که در محاورات تجاری نیز " وضعیت امور " مفهوم خاصی را می رساند .

واژه‌های تعهدات و مطالبات کلاً " بمعنای بستانکاران و بدهکاران واحد اقتصادی است . لیکن بمفهوم حقوقی کلمه در اینجا بکار نمی‌روند و شامل کل تعهدات (حتی به صاحبان سهام و مالکین موسسه) و کل مطالبات (حتی سهام موسسات دیگر) نیز می‌شوند . منابع شامل املاک و دارائی‌ها نیز می‌شوند . نکته ظریفی است اگر بخواهیم ماهیت مانده حساب بانک را از نظر اینکه یک منبع است یا یک طلب تعیین کنیم .

یک واحد اقتصادی ، سیستم پویائی است با موجودیت جداگانه که مدام با محیط در حال فعل و انفعالات متقابل است . در یک حالت ایده‌آل ، هر رویداد یا پیش‌آمدی که وضعیت کلی واحد اقتصادی را تغییر می‌دهد فوراً " شناسایی و ثبت می‌گردد و وضعیت کلی مطالبات ، تعهدات و یا منابعی که آن رویداد بر آنها تاثیر گذاشته است به روز نگه‌داری می‌گردد . رویدادهائی که وضعیت کلی موسسه را تغییر می‌دهند ، وقایع مالی و تغییرات در منابع واحد اقتصادی هستند . هر رویداد اقتصادی وضعیت کلی واحد را تغییر می‌دهد . وضعیت کلی واحد اقتصادی تابعی است از فعالیت‌های مختلف آن واحد اقتصادی و بهیچوجه متأثر از سیستم حسابداری آن نیست اطلاعاتی که سیستم حسابداری جمع‌آوری و نگاه‌داری می‌کند خلاصه جامعی است از آنچه رویداده یا می‌دهد .

دو نوع رویداد وجود دارد که وضعیت کلی موسسه را تغییر می‌دهد . اولین نوع که بیشتر اتفاق می‌افتد ، انتقال فیزیکی مواد اولیه و خدمات ، کالاها و وجوه از یک واحد اقتصادی به واحد اقتصادی دیگری داخل خود آن است . انتقال وجه با وجود آنکه غالباً " در دفاتر و بصورت عددی عمل می‌شوند ، انتقالی فیزیکی فرض می‌گردند .

نوع دوم اینگونه رویدادها تغییر قدر مطلق وجوه یک منبع است . روشن و واضح است که یک رویداد خاص ممکن است تلفیقی از دو رویداد فوق یعنی انتقال فیزیکی و تغییر قدر مطلق وجوه باشد . مثلاً " فروش یک کالا با قیمت تمام شده خاص به بهاء خاص بیش از قیمت تمام شده تلفیقی از دو رویداد فوق است ، در واقع دو قلم ستانده یک قلم نهاده مدل دیگر را ایجاد کرده است :

ستانده از :
 موجودی ۲۰ واحد در قیمت تمام شده ۱۰ ریال هر واحد
 حقوق صاحبان سهام - حاشیه سود ۲۰ واحد ۲/۵ ریال هر واحد

نهاده به :

خریدار ۲۰ واحد به قیمت ۱۲/۵ ریال
 توجیه آنچه که در مثال فوق نشان داده می‌شود اینستکه : "اولاً" : در هر رویداد تغییر دهنده وضعیت کلی ستانده‌ها نسبت نهاده‌ها اولویت پیدا می‌کنند . بعبارت دیگر در یک مدل کلی ، ابتدا بایستی یک فعل و انفعال ستانده‌ای انجام شود که نتیجه آن الزاماً " نهاده" مدل دیگری است (توجه : سیستم حسابداری دوپل در واقع این جریان رایبان می‌کند) . ثانیاً " وضعیت کلی واحد اقتصادی ممکن است در نتیجه تغییراتی در قدر مطلق

وجوه و منابع پولی مستقل از حرکت آن منابع تغییر یابد. حرکت منابع یا پول یک واقعیت عینی است، هنگامیکه وارد بحث ارزشیابی بشویم مشاهده خواهد شد که هر تغییری در ارزش پولی یک جزء وضعیت کلی رخ دهد نتیجه‌اش بیان ذهنی و نه عینی قدر مطلق وجوه خواهد بود.

قیمت تمام شده، بها و ارزشیابی منابع مطالبات و تعهدات در داخل یک سیستم حسابداری با شرح و کیفیت موضوع و مبلغ به واحد پول مشخص می‌گردند. مبلغ پولی می‌تواند نمایشگر قیمت تمام شده، بها و یا ارزش باشد.

قیمت تمام شده به معنای طبیعی‌اش مورد استفاده قرار می‌گیرد که عبارتست از بها پره‌اخت شده بابت کالا و خدمات به‌واحد اقتصادی دیگر در یک معامله تجاری.

قیمت تمام شده یک واقعیت عینی است بها نیز با توجه به معامله و مطالبات تحقق یافته از بابت آن معاملات واقعی عینی است و در ارتباط با کالای فروخته نشده یک واقعیت Virtual عینی است ولیکن ارزش و ارزشیابی در مقابل در نتیجه معامله مستقلی بین فروشنده و خریدار معین نشده بلکه در نتیجه تصمیم‌گیری مشخص می‌گردد و بنابراین به‌ر صورتی که ارزشیابی انجام گردد در نتیجه قضاوت ذهنی ارزشیاب خواهد بود. بنابراین ارزشیابی (همواره) واسطه‌ای بین قیمت تمام شده و (غالبا) بها است بنابراین یک مبلغ بخصوص را می‌توان به سهم مبلغ پولی مختلف در سیستم حسابداری نشان داد. قیمت تمام شده (C)، ارزش (V) و قیمت (P). تناوب مبلغ پولی فوق‌برای هر مقدار از یک منبع خاص یکی از دو الگوی زیر را خواهد داشت.

الگوی الف:

C	P	تناوب مبالغ پولی
ta	tr	زمانهای مربوطه
		(ta تاریخ اکتساب و tr زمان تحقق یافتن است)

الگوی ب:

C	V_1	V_2	V_3	V_x	P	تناوب مبالغ پولی
ta	t_1	t_2	t_3	t_x	t_r	زمانهای مربوطه
(که در این حالت t_1 ، t_2 و غیره تاریخهای ارزشیابی متناوب است)						

الگوی الف، الگوی عادی است که تناوب مبالغ پولی مربوط به کالاهای خریداری شده برای فروش مجدد در دوره خریدتبدیل و فروش خواهند گرفت. P معمولا از C یا V بیشتر است؛ P منهای C چنانچه نتیجه جبری آن مثبت شد سود تحقق یافته است P منهای C چنانچه نتیجه‌اش منفی باشد زیان تحقق یافته است.

الگوی ب، در واقع به کالاهایی که برای فروش مجدد خریداری شده‌اند (مثلا "کم کردن ارزش موجودی صدمه دیده، استفاده از استانداردهای جدید و غیره) مربوط می‌شود. این الگو معمولا در شرایط و مواقع زیر دنبال میگردد:

- ۱- منابع در طول زمان مستهلک می‌گردند.
- ۲- منابع در نتیجه و بدنبال تغییر قیمتها مجدداً ارزشیابی می‌گردند (سودیازیان موجودی)

۳- یک منبع خاص (یا پرداخت پول) دارای ارزش نبوده و از حسابها حذف میگردند (مثل پرداخت هزینه‌های مربوط به درونداد)

تعریف سود بازبان

در مثال قبل، V_1 منهای C چنانچه حاصل جبری آن مثبت باشد سود تحقق نیافته است. V_1 منهای C ، چنانچه نتیجه‌اش منفی باشد زیان تحقق نیافته است. V_2 منهای V_1 نیز اگر نتیجه‌اش مثبت باشد سود تحقق نیافته است. V_2 منهای V_1 نیز اگر نتیجه‌اش منفی باشد زیان تحقق نیافته است.

یادآوری: رویداد P باعث تبدیل V_x منهای C به سود یا زیان تحقق یافته خواهد شد بجز آنکه V_x بزرگتر یا کوچکتر از C باشد در نتیجه ماهیت دوره "خرید تبدیل و فروش" و این تعاریف است که در طول زمان رسیدن به ارزش بین هزینه و قیمت (پس از تحقق نهایی) تغییری در سود یا زیان تحقق یافته برای هر واحد یک منبع را تغییر نمی دهند سودها یا زیانها در نتیجه تصمیمات یا رویدادهایی که مستقل از سیستم حسابداری عمل می‌کنند ایجاد می‌شوند. این سودها یا زیانها نتایج مکانیکی عملکرد سیستم نیستند. عمل توافق بر سر یک قیمت خاص برای مقدار خاصی از یک منبع (مستقیماً یا غیر) در عمل فروش به یک مشتری یا خریدار همراه با این واقعیت که عمل تحویل آن مقدار خاص از منبع تغییرات زیر را ایجاد می‌کند یک رویداد تغییر دهنده وضعیت است.

۱- منابع از طریق استهلاک موجودی تغییر می‌یابند (بمیزان $-C$)

۲- مطالبات در نتیجه ایجاد طلب نسبت به مشتری تغییر پیدا می‌کنند (بمیزان $+P$)

۳- حقوق صاحبان سهام بمیزان سود تحقق یافته ($C - P$) تغییر می‌یابد (سود مربوطه الزاماً "تازمانی" که مطالبات تصفیه نشده‌اند تحقق نمی‌یابد). در یک سیستم ایده‌آل حسابداری بمحض ایجاد سودها به حقوق صاحبان سهام اضافه می‌شوند و زیانها از آن کم می‌شوند. ولی در عمل تاخیر بین زمان فروش و کسب اطمینان از سود به سرعت و موثر بودن فرآیند حسابداری مربوطه بستگی دارد، یعنی در زمان ایجاد مطالبات. زیانها و سایر افت و کسریها از حقوق صاحبان سهام (ارزش ویژه) بنحو موثری در زمان تحقق یافتن می‌کاهند.

P و در نتیجه ($P - C$) را فوراً "بمحض توافق بر سر P (قیمت) یک واحد محصول هرچند که درجه اطمینان از تحقق سود کمتر از ۱۰۰٪ است می‌توان معین نمود.

طبقه بندی حسابهای دفترکل

دو نوع مشخص حسابهای دفتر کل را می‌توان شناسایی نمود یکی حسابهای دائمی و دیگری حسابهای موقت

حساب دائمی حسابی است که مانده آن نشان دهنده میزان خاصی از مطالبات یا تعهدات یا میزان خاصی از قیمت تمام شده و یا ارزش یا بهاء یک منبع است.

حساب موقت حسابی است که مانده آن نشان دهنده خلاصه‌ای از مبالغ پولی/ کمی فعل و انفعال‌های مالی خاصی از تاریخی که مانده آن حساب موقت به یک حساب دائمی منتقل شده است می‌باشد.

به عبارت دیگر، حساب دائمی ثبتي مرتب و تاريخي و انباشته از رویدادهای است که وضعیت یک منبع یا بدهی یا طلب را بر حسب موارد زیر تغییر داده است.

- الف) ۱- شرحی (کلی و / بخصوص) و حالتی (محلّی یا بیانی) از یک منبع ویا
۲- اسم واحد اقتصادی که مطالبات یا تعهدات نسبت به آن ایجاد شده است.

ب) مقدار وقتیکه مهم یا قابل استفاده باشد

ج) قیمت تمام شده، ارزش یا قیمتی که بتوان مستقیماً "آنها شناسائی نمود. حسابهایی که منعکس کننده مطالبات و تعهدات هستند معمولاً "تبدیل یا معاوضه کالاها و خدمات درازا پول یا وام‌ها و اعتباراتی که بعداً" بایستی پرداخت شوند را ثبت می‌کنند. ماهیت ارقام نهاده‌ها و ستانده‌ها متفاوت بوده و بنابراین خرید یک کالا برای فروشنده بروندادی است که با درونداد پول تهاثر می‌کند.

از طرف دیگر، دروندادها یا خروجی‌های یک منبع عملاً "فقط ارقام درونداد ورودی قبلی هستند آنچه قبلاً" ورودی بود می‌تواند خروجی باشد. پس چنانچه ورودی ثبت شده فقط ۱۰۰ قلم ۲ پوندی باشد خروجی فقط می‌تواند بصورت X قلم ۲ پوندی بیان شود. ثبت خروجی X قلم به قیمت ۲/۵ پوند عمل مجازی نیست.

ورودیهای کمی و مقداری در یک حساب فرآیندی، ماهیت فیزیکی خود را از دست می‌دهند مقادیری که برای تخمین تولید مناسب هستند با آنهایی که برای تخمین ارقام ورودی بکار گرفته می‌شوند تفاوت دارند ولیکن مبالغ پولی ارقام خروجی بایستی الزاماً با اجزاء ارقام ورودی که در تولید وارد شده‌اند قابل ارتباط و استناد باشند (در عمل مدارک حسابداری فرآیندها به مدارک تولید که در آنها با استفاده از ضرایب فنی و استانداردها ارقام ورودی و خروجی مقابله شده‌اند بستگی دارند)

HOLDING GAINS

سودهای تحقق یافته

تعاریفی که تا بحال شده است به معاملات مجزا و مستقل، گردش ارقام و تبدیل آنها مربوط می‌شود لیکن تعریفی holding gain نشده است برای Holding Gain جزئی از سود تحقق یافته است. تعیین اینکه چه میزان از سود تحقق یافته holding gain است نیاز به قضاوت شخصی نسبت به ارزش منبع خاصی در زمان خاصی دارد. سود تحقق یافته از معاملات مستقل بر اساس واقعیت‌های الف) قیمت تمام شده آنچه فروخته شده و ب) قیمت فروش آنچه بفروش رفته تعیین می‌گردد. نتیجه‌گیری شخصی نیز در این میان نقشی ندارد. ولی حسابداری، در معنا و مفهوم کلی‌تر خود، بصورت سیستم تعیین سود از مجموعه ارقام تکامل یافته است - مثلاً "مجموعه موجودیهای اول و آخر دوره، کل فروشها و خریدها - بدون آنکه اشاره‌ای به تغییرات ارزش تک تک ارقام بین زمان تحصیل و زمان تحقق سود بنماید. نتیجه آن است که سیستم‌های سنتی معمول قادر به تشخیص holding gain بدون تحقیق و پژوهش بیشتر نیستند.

با استفاده از سیستم‌های حسابداری پیشرفته که در آنها رد موجودیها، کاردر جریان ساخت و غیره متداوماً نگهداری می‌شود می‌توان مسئله تعیین سود را مستقیماً حل کرد بدون آنکه نیازی به قضاوت شخصی یا نتیجه‌گیریهای فردی باشد. سود یا زیان ناشی از

نگاهداری موجودیها در این سیستمها به آسانی قابل تخمین زدن است بدون آنکه نسبت به مجموع موجودیها بخواهیم قضاوت یا نتیجهگیری کنیم.

همسانی مداوم و مستمر

حال که سیستم حسابداری ایده آل را تشریح کردیم، می توان در مورد سیستم حسابداری ای که تعادل دائمی حسابها را شامل شود بحث کرد. مدلی که در نمودار یک آمده است فقط اجزاء اصلی یک واحد اقتصادی نمونه و ارتباط آنرا با جریان اقتصادی محیط نشان می دهد. ولیکن در آن اشاره ای به کمیتها و میزان و ارزش کالاها و خدماتیکه در آن محیط وجود دارند و جریان متقابل پول نشده است.

یکی از طرق ساختن مدلی کمی از دوره " خرید، تبدیل و فروش" استفاده از ماتریس دادهها - ستاندهها می باشد که خود نوعی از ماتریس کلی داده - ستانده است که در تحلیلهای اقتصاد عمومی مورد استفاده قرار میگیرد. هر چند قبلاً " مثالهای ساده ای از ماتریسهای حسابداری توسط ریچارد مانتنیس در مقاله " بسوی مبنایی کلی و اساسی برای حسابداری. (شماره اکتبر ۱۹۷۵ مجله تحقیقات حسابداری) و مارتسپ در مقاله " مبنای سنجش حسابداری (پاییز ۱۹۷۸ مجله تحقیقات بازرگانی و حسابداری) ارائه شده است، متأسفانه تاکنون این اندیشه، به ماوراء آنچه لازم است ایجاد فرضیه های لازم جهت مطرح نمودن قضایای مربوطه است تسری داده نشده است. برای تاملین منظور فعلی این مقاله از واژه " تابلو" بجای ماتریس دادهها - نهادهها خواهد گردید.

تابلو

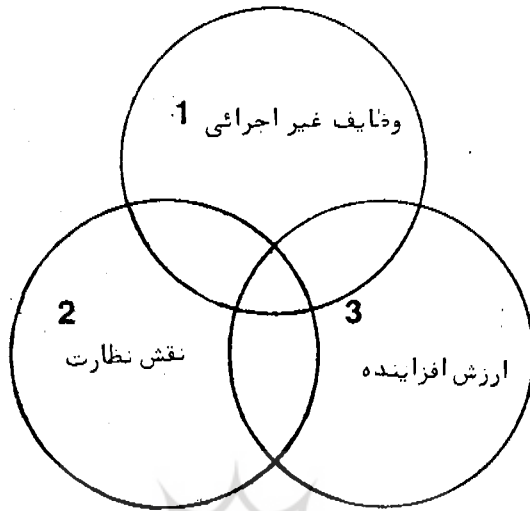
تابلوی نشان داده شده در نمودار شماره ۲ همسانی مستمری را که بر اساس آن حساب سود و زیان و ترازنامه و صورت منابع و مصارف وجوه موضوع نمودار شماره ۳ تهیه شده است، را بیان می کند.

در حقیقت این تابلویان کمی جدیدی از نمودار ۱ می باشد. تابلو از ردیفهای مختلف و ستونهای مربوطه که شماره گذاری شده اند تشکیل شده است. ارقامی که در محل تقاطع هر ردیف و هر ستون قرار داده شده اند، جزء تابلو نامگذاری می شوند. ردیفهای تابلو به اقلام برون داد هر واحد اقتصادی یا منابعی که به آن ردیف مربوط میگردند تخصیص داده شده است (یعنی اقلام بستانکار).

هر جزء در یک ردیف خاص به اقلام نهادهها (اقلام بدهکار) یا منابعی که به آن ستون بخصوص مربوط می شوند اختصاص یافته است. بعنوان مثال اقلامی که در ردیف ۳ تابلو (نمودار ۲) قرار دارند نشان دهنده اقلام ستانده وجه نقد (بستانکار) هستند که خود اقلام نهادههای واحدهای اقتصادی دیگری هستند که ستونهای ۲ و ۴ و ۵ به آنها تخصیص داده شده اند (اقلام بستانکار).

اقلام ردیف ۱ عبارتند از ماندههای منابع و مطالبات ما از بدهکاران که از دوره قبل نقل گردیده و اقلام نهادههای دوره فعلی را تشکیل می دهند اقلامی که در ستون ۱ جا دارند ماندههای بستانکار نقل شده هستند که خود عملاً " خروجیهای واحدهای اقتصادی دیگری هستند که شامل ورودیهای دوره قبل نیز می گردند.

بهین ترتیب ، اقلامی که در ستون ۱۲ قرار دارند مانده‌هایی هستند که اقلام ورودی دوره بعد را تشکیل می‌دهند و اقلامیکه در ردیف ۱۲ هستند عبارتند از مانده‌هایی که نشاندهنده خروجیهای دوره بعد می‌باشند (این اندیشه که اقلام خروجی دوره‌های آینده بایستی ورودی‌های دوره‌های قبل از آن می‌بودند در وهله اول به نظر می‌رسد که غیرعادی باشند چرا که اقلام ستانده یا خروجی قبل از اقلام نهاده یا ورودی از نظر زمانی نمی‌توانند وجود داشته باشند حال آنکه ملاحظات بعدی نشان می‌دهند که در عمل پرداخت یک بدهی یا تعهد آن قبل از تحقق یا تقبل آن نیز می‌تواند بوجود بیاید) اجزاء مختلف این تابلو دو عدد شماره‌گذاری شده‌اند . بنابراین $\frac{3}{4}$ نشاندهنده پرداخت به فروشندگان و $\frac{5}{8}$ نماینده دستمزدهای تولیدی و $\frac{3}{4}$ از آن وجوه پرداخت شده به کارکنان خواهد بود که در آنها عدد صورت‌استکه نمایانگر ردیف تخصیص یافته به آن مبلغ یا واحد اقتصادی خاص که اقلام خروجی از آن سرچشمه گرفته‌اند بوده و عدد مخرج کسرنمایانگر ستونی است که به منبع یا واحد اقتصادی دریافت کننده اقلام ورودی اختصاص داده شده است. هر عدد در تابلو نمودار ۲ (بجز جمع‌های کل و جزء) در صورتهای مالی سنتی نمودار ۳ نیز منعکس گردیده است . شماره ۶ عطف مربوطه در نمودار ۳ نشاندهنده ردیفها و ستونهای مغطوف در تابلو هستند بنابراین فروش بمبلغ ۴۲۸ پوند (عطف $\frac{5}{1}$) را در ردیف ۱۵ ستون ۱۱ تابلو می‌توان یافت و یابدهکاران (عطف $\frac{11}{1}$) به مبلغ $\frac{11}{36}$ پوند را در ردیف ۱۱ ستون ۱۲ تابلو می‌توان یافت اقلام تشکیل دهنده منابع و مصارف از خانه مورب تابلو مشتق گردیده‌اند . اقلام این خانه‌ها بخودی خود ثبتهای حسابداری نبوده بلکه تفاوتهای مانده‌های افتتاحیه و اختتامیه می‌باشند بنابراین آخرین رقم صورت منابع و مصارف وجوه یعنی " افزایش وجوه بمبلغ ۳ پوند " مانده نهایی ($\frac{3}{-}$) یعنی ۳۰ پوند پس از کسر مانده افتتاحیه ($\frac{1}{1}$) بمبلغ ۲۷ پوند می‌باشد . یعنی افزایشی معادل ۳ پوند به طریق مشابه افزایش در حسابهای سرمایه و اندوخته‌ها ($\frac{1}{2}$) به مبلغ ۲۰ پوند در نتیجه تفاضل سود حاصل از عملیات بمبلغ ۵۰ پوند و سود سهام پرداختی بمبلغ ۳۰ پوند حاصل میگردد . تنها ارقام تابلو که در حسابهای نمودار ۳ نشان داده نشده‌اند پرداختهای انجام شده به فروشندگان و کارکنان و وجوه دریافتی از مشتریان است هر چند حسابهای سنتی ادواری که در نمودار ۳ آمده‌اند از نظر مطالعه و تعبیر ، آسانتر از تابلو هستند . که این خود منبع اعداد بیان شده در حسابها است - تابلو نه تنها مدل بسیار مفیدی برای هر واحد اقتصادی است بلکه ساختار طبیعی برای کامپیوتریزه کردن حسابهای خرید و فروش یا تمامی حسابهای دفترکل می‌باشد . به آسانی می‌توان پیش‌بینی کرد که در سالهای آتی استفاده از این تابلو گسترش خواهد یافت تا جاییکه وسیله قابل قبولی برای گزارش دهی نتایج عملکرد وضعیت مالی واحدهای اقتصادی باشد همچنین شاهد جایگزینی آن بجای حساب سنتی سودوزیان و ترازنامه خواهیم بود .



تابلوی اقلام ورودی و خروجی برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۵

ستاده‌ها	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	کل اقلام ستاده‌ها	
	نهادها	دوره قبل	سرمایه و اندوخته‌ها	وجه نقد	بستانکاران تجاری	کارکنان	لوازم و تجهیزات	مواد اولیه	تولید	کالا	عملکرد	مشتریان	دوره بعد	
دوره قبل			27			200	20		25	34			306	
سرمایه و اندوخته‌ها	249	-20							50				299	
وجه نقد		30	+3	220	173						30		453	
بستانکاران تجاری	10			-5		40	120	40	25				235	
کارکنان	7				-2			145	30				182	
لوازم و تجهیزات	40					+15		25				240	305	
مواد اولیه							+5	115				25	140	
تولید									325				325	
کالا									+2	323		-27	350	
عملکرد											428		428	
مشتریان			426								+2	36	462	
دوره بعد	269		15	9	65								358	
	306	299	453	235	182	305	140	325	350	428	462	358	3843	

حساب سود و زیان برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۰

حساب تولید	عطف	هزار پوند	هزار پوند
مواد اولیه - مانده ابتداء دوره	۱/۷	۲۰	
خرید طی دوره	۴/۷	۱۲۰	
		۱۴۰	
مانده پایان دوره	۷/۱۲	۲۵	
قیمت تمام شده مواد اولیه	۷/۱۸		۱۱۵
حقوق و دستمزد	۵/۸		۱۴۵
استهلاکات	۶/۸		۲۵
هزینه‌های جاری	۴/۸		۴۰
			<u>۳۲۵</u>
قیمت تمام شده تولیدات	۸/۹		
حساب عملکرد			
فروش	۱۰/۱۱		۴۲۸
قیمت تمام شده کالای فروخته شده			
مانده اول دوره دوم	۱/۹	۲۵	
- حساب تولید	۸/۹	۳۲۵	
		<u>۲۷</u>	
سمانده آخردوره	۹/۱۲		۳۲۳
حقوق و دستمزد	۵/۱۰	۳۰	
هزینه‌های جاری	۴/۱۰	۲۵	
سود عملکرد	۲/۱۰	۵۰	
			<u>۳۷۸</u>
حساب سود و زیان			
سود عملکرد	۲/۱۰	۵۰	
سود سهام برداختی	۳/۲	۳۰	
مانده نقل به دوره بعد		۲۰	

ترازنامه در تاریخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۰

۱۹۷۹	۱۹۸۰	هزار یوند	عطف	
هزار یوند	هزار یوند			
۲۰۰		۲۰۰	۱/۶	دارائی های ثابت
		۴۰	۴/۶	اضافات
۲۰۰		۲۴۰	۶/۱۲	
۴۰		۶۵	۱۲/۶	کسر می شود : استهلاکات
۱۶۰	۱۷۵			
۲۰		۲۵	۷/۱۲	دارائی های جاری
۲۵		۲۷	۹/۱۲	انبار - مواد اولیه
۳۴		۳۶	۱۱/۱۲	- کالای ساخته شده
۲۷		۳۰	۳/۱۲	بدهکاران
				وجه نقد
۱۰۶	۱۱۸			
۲۶۶	۲۹۳			
۱۰		۱۵	۱۲/۴	بدهی های جاری
۷		۹	۱۲/۵	بستانکاران تجاری
۱۷	۲۴			ذخائر
۲۴۹	۲۶۹			
۲۴۹	۲۶۹		۱۲/۲	سرمایه و اندوخته ها



صورت منابع و مصارف وجوه برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۰

هزار یوند	عطف	منابع وجه :
۵۰		سود عملکرد
۳۰		کسرمی شود : سود سهام پرداختی
۲۰	۲/۲	
۵	۴/۴	افزایش بستانکاران
۲	۵/۵	افزایش ذخائر
<u>۲۷</u>		
		مصارف وجه :
۴۰		دارائی ثابت خریداری شده
۲۵		کسرمی شود : هزینه استهلاک
۱۵	۶/۶	
۵	۷/۷	افزایش موجودیها - مواد اولیه
۲	۹/۹	کالای ساخته شده
۲	۱۱/۱۱	افزایش بدهکاران
<u>۲۴</u>		
۳	۳/۳	افزایش وجه نقد

ژوئیه گاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
 رتال جامع علوم انسانی

بقیه از صفحه ۳۲

ارزی همیشه بایستی همراه با یک سیاست انقباضی ارزی اجرا شود تا تنزل ارزش پول در رفع کمبود ارزی موثر باشد .

انقباضی اعتباری استفاده کنند تا عملکرد این مکانیسم خود بخودی تسریع گردد . از جمله آنها پیشنهاد می کنند که یک سیاست تنزل ارزش پول نیز برای رفع عدم تعادل

