

بهای تمام شده تاریخی

شرحی بر یک بدعت پوشالی

چگونگی پیدایش دکتربهای تمام شده تاریخی و دنباله روی از آن، کمتر توجه ما را به سوی خود جلب نموده است و از این رو گاه تنها اشاراتی پراکنده می شود مبنی بر اینکه پیدایش دکتربهای تمام شده تاریخی، همانند پیدایش دفترداری دو طرفه مربوط به گذشته های دور بوده است.

علیرضا زرنندی
کارشناس ارشد حسابداری

«در پیشرفت و تکامل هر علم، نخستین نظر آرایه ای که به دست می آید، معمولاً چنان باور می شود که کاملاً جوابگوی اغلب مشاهدات و تجربیات کسانی است که به آن علم اشتغال دارند و با آنها روبه رو هستند. ولی پیشرفت معمولاً مستلزم ساختن افرازهای پیچیده تر و تلطیف مفاهیم و تصورات بصورتی است که هر چه بیشتر از شباهت آنها به گونه های اولیه و متعارف آنها دور شود. این حرفه ای تر شدن از یکسو به تنگتر شدن افق دید دانشمندان و مقاومت شدید وی در برابر تغییر نظر آرایه می انجامد و از سوی دیگر دانشمندان را به یک کشاکش بین نظریه و مشاهده رهنمون می شود.»
توماس هاس کوهن

صورت یک هنجار پذیرفته شده درآمده است. براساس چنین پنداری هرگونه انحرافی از ارزشیابی مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی به سان یک سنت شکنی محسوب می شده است. شاید مفروضاتی که شالوده

دکتربهای تمام شده و رویه های عملی مرتبط با آن (که به نام حسابداری سنتی می شناسیم) را تشکیل می دهند، در برابر انتقادات فراوانی که در مورد بنیان دور از واقعیت آن می شود، توان مقاومت نداشته باشد. به هر حال واقعیات به حرفه حسابداری فشار می آورند تا جامه کهنه بهای تمام شده تاریخی را از تن بدر کند. گرچه به نظر می رسد کشاکش موجود بین

شده تاریخی و دنباله روی از آن، کمتر توجه ما را به سوی خود جلب نموده است و از این رو گاه تنها اشاراتی پراکنده می شود مبنی بر اینکه پیدایش دکتربهای تمام شده تاریخی، همانند پیدایش دفترداری دو طرفه مربوط به گذشته های دور بوده است. شواهدی وجود دارد که گویای این مطلب است که حسابداری بر مبنای بهای تمام شده تاریخی از زمان پاچیولی (Pacioli) به

بهای تمام شده تاریخی نقد و بررسی می شود و در پایان ضمن نتیجه گیری نهایی، راهکارهای ممکن دیگر مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

مقدمه

«بی مسئله بودن مسأوری بی علم ماندن است»^{۲۰}
چگونگی پیدایش دکتربهای تمام

دو رشته عقاید متضاد درباره محتوی فرایند حسابداری و نتیجه آن، کماکان ادامه داشته باشد.

هر کسی که مدتی به حرفه حسابداری پرداخته باشد، به خوبی می‌داند که ساختار سنتی حسابداری، در توصیف بعد مالی داراییها نارساست و ارزشهای ثبت شده در دفاتر از واقعیت فاصله دارند. ما می‌دانیم که در مورد داراییهای نقدی، دفاتر حسابداری نقل و انتقالات و مانده وجه نقد را در هر لحظه زمانی خاص نشان می‌دهد. اما در مورد داراییهای غیرنقدی (غیر پولی) کدام ارزش پولی مطلوبتر است؟ مقادیر پولی داراییهای تحت تملک در هر لحظه زمانی باید مشخصه آن چیزی باشد که می‌تواند خرج شود و یا برای بازپرداخت بدهی یا خرید دارایی دیگر استفاده شود، و این انتظاری است که به نظر می‌رسد بر مبنای ارزشهای مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی برآورد نشده است. از دیدگاه فراهم آوردن اطلاعات مورد نیاز در ارزیابی فعالیتها نیز این نارسایی مشاهده می‌شود. اینک چگونه می‌توان بقاء مجموعه‌ای از قواعد حسابداری مورد پذیرش همگانی را توجیه نمود در صورتی که در فراهم آوردن نیازهای اطلاعاتی روزافزون استفاده‌کنندگان ناتوان است. شاید برخی غفلتهایی که در مقاطع تاریخی مختلف بروز نموده است و نقطه عطفی در تصورات و رویه‌های آن زمان ایجاد کرده است، جوابی برای این پرسش باشد.

پیدایش دکترین بهای تمام شده
نگاهی به دفترداری

فن دفترداری دوبل (دو طرفه) نتیجه انباشت تجربه‌های روزمره تلقی نمی‌شود. از طریق تجربه می‌توان تجارت را آموخت؛ چیزهایی مثل پول و اعتبار، چگونگی داد و ستد با قیمت‌های پولی، بده - بستان پولی و سایر داراییها، حقوق قانونی بر داراییها و یا

مخاطرات و تاوانهای خطاهای احتمالی ارکان اصلی تجارت هستند. تجارت نیز همچون سایر تجربه‌های انسانها رفته رفته تکامل یافته است و سوداگران با گذشت زمان در داد و ستدها و مبادلاتشان به تجربه‌اندوزی بیشتری می‌پرداختند. اما فن دفترداری دوبل از تجربه‌اندوزی در عرصه تجارت حاصل نیامده است. اینک نخستین بار فن دفترداری از ذهن صرافان و تجار بیرون جهید یا از اندیشه برخی افراد واقع بین و بی‌طرفی که به فنون محاسبه تسلط داشتند، برای ما ناشناخته مانده است. اما روشن است که آنچه منشاء پیدایش دفترداری دوبل بوده است نیاز به ثبت دیون نپرداخته و طلبها است که به لحاظ کمک به نیروی حافظه انجام می‌شده است.

گمان می‌رود که کاربرد قاعده دخل و خرج در مورد حساب صندوق نخستین گام در راه پیدایش سیستم دفترداری دوطرفه بوده باشد. بدین معنی که صندوقدار در ازای وجوهی که دریافت می‌کرد بدهکار و در مقابل مبالغی که می‌پرداخت بستانکار می‌شد. این قاعده بعدها به حساب مشتریان نیز تعمیم یافت. و این چنین، قاعده و قالب خاصی برای نگهداری حسابهای بدهکار (تقریباً کسی که دریافت کرده است) و بستانکار (تقریباً کسی که امانت داده است) پدید آمد. با رسیدن قرن پانزدهم چنین قاعده و قالبی گسترش یافت و انواع داراییها (بدهکار) و حقوق مالی بر داراییها (بستانکار) و یک افزایش دوره‌ای در داراییها (بدهکار یا بستانکار، بسته به مورد هر کدام می‌توانست باشد) را در برمی‌گرفت. در این مورد پاچیولی این چنین نوشته است: "به وسیله جمع کردن ثبتهای بدهکار و بستانکار در این حساب، شما می‌توانید سود و زیان خود را مشخص سازید... از حساب سرمایه... شما می‌توانید از ارزش کل داراییها بدان آگاهی پیدا کنید" (پاچیولی ۱۴۹۴).

مربیان میانی دفترداری از آن هنگام همیشه بر آن بوده‌اند تا به نوآموزان دفترداری نشان دهند که چگونه ثبت معاملات با کاربرد قاعده "بدهکار - بستانکار" به صورتهای مالی دوره‌ای می‌انجامد. در آغاز برخی از نوآموزان دفترداری در تعمیم قاعده بدهکار - بستانکار (که از مانده‌های حساب شخصی عاریه شده بود)، به سایر مانده حسابها و داراییها و اموال با مشکل روبه‌رو بودند، از این رو برخی از نویسندگان، و اشاعه‌دهندگان میانی دفترداری به فرض تعهد - از تعهد خارج شدن که قبل از آن از طرف اربابان و صاحبان اموال، اشراف‌زادگان و زمین‌داران برای تنظیم حساب دوره‌ای مباشرشان استفاده می‌شد، روی آوردند. با این فرض، مباشر در قبال داراییهایی که در اختیار وی قرار می‌گرفت تا با آن به کسب و کار پردازد متعهد می‌شد و با دادن گزارشی از آنچه هزینه شده بود و آنچه از اصل دارایی باقیمانده بود، از این تعهد خارج می‌شد؛ گرچه این چنین پنداری کل گرایانه است و براینکه آن توصیفی از رابطه کلی بین یک دارایی (ملک) و حقوق مالک بر آن است. نوآموزان از همان ابتدا برای آنکه درک سریعتری از چگونگی برخورد با یک معامله بین افراد (افراد بدهکار یا بستانکار) داشته باشند، تشویق می‌شدند به اینکه به تمام حسابها به شکلی که گویی آنها حسابهای مربوط به اشخاص هستند نگاه کنند، یعنی همانند افراد دهنده یا گیرنده:

"تمام چیزهای دریافت شده (یا دریافت کننده آنها) باید به بازگرداندن تمام آن چیزها (و یا به تحویل دهندگان آنها) بدهکار شوند (متعهد شوند)" (Oldcastle ۱۵۴۳).

این چنین، داراییها و اموال شخصیت می‌گیرند و جامه‌ای عینی بر تن می‌کنند. چنین برداشتی حتی به قالبهای کوچکتر رسوخ نمود:

"کنون هر یک از اینها به خصوص

می نویسد:

"مشاهده کنید که حسابها همیشه تراز هستند و بنابراین همیشه امکان اثبات هر چیزی وجود دارد. اگر شما ۱۰۰ پوند به درون دریا پرتاب کنید، دریا به شما به خاطر آن مبلغ بدهکار می شود و این کار باید در ترازنامه شما به طور هماهنگ و متوازن ظاهر شود. بنابراین شما با این معامله نه ثروتمندتر و نه فقیرتر می شوید."

اگرچه چنین توصیفی تا حدود زیادی غیرواقعی است اما نمونه ای گویا از شخصیت دادن و تمثیلی قابل قبول از تعداد زیادی مانده غیرعینی در میان حسابهای جدید ترازنامه مثل زیانهای انباشته، مخارج معوقه و سرقفلی است.

عقیده شخصیت دادن این چنین در ساختار موضوعات چهار قرن اخیر رسوخ پیدا کرده است. استفاده از چنین پنداری از جانب لیستون (Littleton)، پراگالو (Peragallo)، جکسون (Jackson)، چاتفیلد (Chatfield) و دیگران نیز انجام شده است که با موضوع گزارشگری دوره ای داراییها به بهای تمام شده، مرتبط می شود. به هر حال دان (Donn) نظری روشن و گویا برای پندار شخصیت دادن ارائه نمود: "از آنجا که انتظار دارم برای به دست آوردن کالاهایم به اندازه بهای تمام شده آنها هزینه متحمل شوم، این کالاها همانند حالتی که ارزش آنها مثل طلب من از کسی باشد، یکسان منعکس می شود، درست مثل اینکه این مبلغ طلب من از یک شخص است، بنابراین می توانم کالای تحت تملک خود را به اندازه بهای تمام شده اولیه، بدهکار بدانم."

با گزارشگری ادواری، مانده کالاها و سایر داراییها باید با بهای تمام شده اولیه شان انتقال می یافت. اما این کار به این دلیل نبود که بهای تمام شده فی نفسه زاینده ماهیت ثبت است، بلکه بیشتر ناشی از این پندار بود که اقلامی از داراییهای غیرپولی

موجودیهای شما تشکیل می شوند از ... اجزای بدهکار شده به سرمایه در دفتر کل شما، چرا که آنها بازتاب آن چیزهایی هستند که شما از اموال خود به آنها امانت داده اید همانند مباشران آنها به شما حسابده می باشند، به دلیل اقلامی که در دل خود دارند" (Hayes, ۱۷۴۱).

بیاد داشته باشید که نوآموزان نمی توانستند حسابهای غیرشخصی را درک کنند. بنابراین برای رفع این مشکل گفته می شد که حسابها نمادی^۴ از اشخاص هستند.

بدین سان شخصیت دادن به حسابها بقا یافت و حتی بیش از پیش گسترش یافت. ریاضیدان دوپلینی اگوستوس دی مورگان (Eugustus De Morgan) به نوعی آن را مورد استفاده قرار داد و کولیر (Collier) نیز در مورد شخصیت دادن به حسابها چنین نوشت:

"در تمام امور تجارت می پنداریم که دفتردارانی حاضرند و همگام با چرخ تجارت پیش می روند، ما فرض می کنیم که یک دفتردار برای ثبت و نگهداری سرمایه گماشته شده است، او نماینده مالکان شرکت یا بنگاه می باشد، ما فرض می کنیم یک دفتردار نیز جهت ثبت و نگهداری کالاها و موجودیهای شما گماشته شده است او در قبال موجودیها تعهدی را برعهده گرفته است. فرض می شود که یک دفتردار جهت بانک گماشته شده... و فرض می شود یک دفتردار جهت سود و زیان گماشته شده... همه اینها به کار خودشان مشغول هستند و با یکدیگر تداخل کاری نخواهند داشت. بنابراین اگر اتفاقاً، کالا مقداری پول دریافت کند، او فوراً آن را به وجوه نقد خواهد داد. چرا که او خودش هیچ کاری با پول نقد ندارد."

کالی (Cayley) ریاضیدان کمبریجی تئوری ثبت دو طرفه را به عنوان تئوری نسبتها^۵ صد در صد بی نقص می داند او

می توانند همانند یک مدیون (بدهکار)، تلقی شوند. بدین سان رویه ای که روی موضوعات عاریه ای و غیرحقیقی تاکید داشت بر هدفهای آموزشی پیشی گرفت و از آن پس به عنوان حقیقت ثبت شده وقایع در نظر گرفته شد. وقتی کار به اینجا رسید، ناگزیر بسیاری از مبانی و متونی که شکل می گرفتند و یا در عمل آشکارا استفاده می شدند، بر این موضوع تاکید ورزیدند که بهای تمام شده باید مبنای صورتهای مالی باشد و این چنین آرام آرام تصور بدهی^۶ به دکترین بهای تمام شده تعمیم یافت و بر متون، اعلامیه های حرفه ای و استانداردهای حسابداری تسلط یافت.

شرحی که در مورد پیدایش و بقای دکترین بهای تمام شده گذشت، گرچه ممکن است از سوی بسیاری به دشواری باور شود، اما ملاحظات دیگری می تواند چنین نظری را تعدیل کند. پیش از پرداختن به این ملاحظات یادآور می شود که خواننده گرامی باید بخاطر داشته باشد که هدف این نوشتار زیر سوال بردن حسابداری و دفترداری دو طرفه و یا اندیشه های آگاهانه پیشگامان آن نیست که ما نیز اعتراف می کنیم که کار پاچولی کاری خارق العاده و سترگ بوده است که با گذر قرنها هنوز هم از اهمیت آن کاسته نشده است، آن چنان که گوته اندیشمند بزرگ آلمانی آن را یکی از زیباترین ابداعات بشری می داند.^۷ هدف این نوشتار بازگویی کج رویها و انحرافات است که در نتیجه غفلتهای دیرپای کسانی که به این حرفه اشتغال داشته اند روی داده است.

آموزش و القاء

تمام آموزشها و دستورعملهای تکنیکی القایی هستند. آغاز کسب مهارت در یک فن ناشناخته است. مهارتها ممکن است به شکل روزمره ای بدون توجیه نقش و اهمیت موضوعات مورد استفاده، آموزش

داده شوند؛ نقشی که منطقاً ارکان اصلی مهارت‌های دیگران را تعیین می‌کند و حتی مدرسان و مربیان این فنون ممکن است از بیان سطحی این نقشها پا فراتر نگذارند و یا اصلاً هیچ گونه توجیهی برای آنها ارائه نکنند. نظر فرانسیس بیکن (Francis Bacon) فیلسوف و سیاستمدار مشهور قرن هفدهم در مورد سلسله مراتب علمی این چنین است:

“... در نظامها و قواعد آموزشی مدارس، دانشگاهها و نهادهای مشابه، جایی یا رتبه‌ای برای فرد یادگیرنده و ارتقای یادگیری وی در نظر گرفته شده است و در این نظامها گاه خیلی چیزهای ناهمسو با ارتقای علوم گنجانده شده است. نظام متون درسی و تجربی به گونه‌ای است که چیزی خارج از روال عادی و از طریق افکار و اندیشه‌ها، به ندرت می‌تواند به آن وارد شود؛ گرچه با گذشت زمان و پیشرفت فرهنگی در خلال سه قرن بعد و توسعه برداشتها این نظر ممکن است تازگی و جذابیت خود را از دست داده باشد.

یال (Yale) فیزیکدان قرن بیستم در مورد نظام آموزشی معتقد است:

“بخشی وسیع از آموزشها در برگزیده الزامات ناآگاهانه و تقلید روشهایی جهت موفقیت است که پیشینیان ما به آن دست یافته‌اند... درک صحیح و دیدی روشن از واقعیتها، در اغلب قواعد ذهنی که به وسیله آموزش به ما دیکته می‌شوند، نادیده انگاشته شده است.”

البته، این مسئله که یکی از هدفهای آموزشی و تربیتی، شکوفایی و توسعه قابلیتها به منظور برآوردن نیازها و دست یافتن به تجربیات گوناگون زندگی و تعدیل باورهای قبلی در پرتو شواهد و مشاهدات جدید بوده است، از دیرباز مورد تاکید بوده و نیز هنوز هم هست. بنابراین سوالی که در این باره بی‌پاسخ می‌ماند این است که آیا تصور بدهی نمی‌باید با راهکار دیگری که

می‌توانسته هماهنگی بیشتری با تغییرات قیمت داراییهای غیرپولی داشته باشد، جایگزین می‌شد؟ آری، اما چه کسانی باید آن را تشخیص می‌دادند؟ و چه کسانی قادر به این کار بودند؟ برای این پاسخ باید به گذشته نگاه کرد و دید چه کسانی و در چه زمانی و چگونه مبانی اولیه را پایه‌گذاری کردند. رساله پاپیولی بخشی از یک کار جامع‌تر وی در مورد ریاضیات بود. تقریباً از دیگر نویسندگانی که پیش از این معرفی شدند، دان (Donn)، دی‌مورگان (De Morgan) و کالی (Cayley) ریاضیدان بودند. اما ریاضیات چیست؟

“علمی صرف، که هرگز الزامی ندارد که صورت‌های واقعی [موضوعاتش] کدامند؟” (Peirce ۱۸۹۸).

“ریاضیات موضوعی است که هرگز نمی‌دانیم از چه چیزی صحبت می‌کنیم و آنچه می‌گوییم صورت عینی دارد یا نه؟” (Russel ۱۹۰۱).

ریاضیدانان ممکن است دفترداری را از نظر جذابیت و طرحش جالب یافته باشند چرا که کاربردی بود از علائم عددی با یک اصل توازن نظیر آنچه بعداً در مدل معادلات جبری استفاده شد. بنابراین آنچه آنها می‌توانستند در مورد دفترداری بگویند، به جای نزدیک شدن به حقایق و واقعیات تجارت، ممکن است تحت نفوذ سیستماتیک بودن آن قرار گرفته باشد. به نظر می‌رسد که پایه‌گذاران اولیه مبانی دفترداری، احتمالاً از اطلاعات و تجربیات بازرگانی اطلاعی نداشتند. در این مورد کوئین (Quin-۱۷۷۶) فردی بود که از این جهت دیگران را به باد انتقاد می‌گرفت:

“نویسندگان حرفه (دفترداری) در تقلید از دیگران خیلی پافشاری می‌کنند، بدون اینکه سعی کنند در برابر نظریه‌های پیشگامان این مکتب مقاومتی از خود نشان دهند. پیشگامانی که هرگز ارکان اصلی یک تجارت را نمی‌دانند و نه حتی آنچه را که

جهت یاد دادن به دیگران در نظر گرفته‌اند، درک می‌کنند، دیگرانی که [احتمالاً] آگاهی کاملتری نسبت به تجارت دارند. کمتر نویسنده‌ای پیدا می‌شود که پیچیدگی بخش عملی این فنون را به خوبی بشناسد.”

سبک نگارش مبانی اولیه خیلی شبیه متون جدید و دستورعملهای کاربردی امروزی بود. شرح مفصلی از دفاتر اصلی به وسیله مثال عملی جامعی شامل ثبتهای انجام شده مطابق با قواعد تشریح شده، ادامه می‌یافت. عمدتاً هیچ تلاشی جهت تدوین یک راه منطقی برای استدلال قواعد به کار رفته انجام نمی‌شد و نیز برای اینکه روش این قواعد برای برخورد با رویدادهای مالی بازرگانی، پایدار و استوار بماند. ماهیت اصلی دفترداری ثبت نتایج مالی معاملات، در دفاتر روزنامه و کل بود. در پایان یک دوره و یا در آغاز یک مجموعه جدید از دفاتر، مانده حسابها (بعد از انتقال درآمد و هزینه‌ها به سود و زیان) باید به یک حساب تحت عنوان حساب تراز^۹ برده می‌شد. یامی (Yamey ۱۹۴۰) حساب تراز مبتنی بر مانده دفاتر را این چنین توصیف کرده است:

“یک مانده دفتری یا خام^۹ که از یک مانده با ماهیت عینی^{۱۰} که مبتنی بر مشاهدات و ارزشهای روزآمد^{۱۱} است، متمایز می‌باشد.”

آیا وقایع مالی یک بازرگان را می‌توان به درستی تعیین و بیان نمود، وقتی که قرار باشد از چنین مانده خامی آن را به طور دوره‌ای استخراج نمود؟ خیر، اما برای برآوردن این هدف منبعی از اطلاعات مکمل وجود داشته است.

از دیرباز چنین رسم بوده است که ثبتهای معاملاتی تجاری از ثبتهای شخصی و محرمانه^{۱۲} برای کل داراییها جدا نگهداری شوند. یک نمونه دفتر شخصی از شرکت آلبرتتی (Alberti) در فلورانس مربوط به پیش از قرن ۱۴ (چهاردهم) به وسیله راور

(Roover) در نوشته‌هایش آورده شده است. در نیمه قرن شانزدهم پیله (Peele) و ویدینگتون (Widdington) نوشتند:

"دفتر شخصی به طور عام دفتری است از داشته‌ها (شامل اموال و طلبها و قرضها) که به صورت جداگانه و یا به عنوان جزئی از سایر دفاتر نگهداری می‌شود... مالک به طور خصوصی می‌تواند آن را نگهداری کند، با این کار نیاز او برطرف می‌شود... و بجز خودش هیچ کس دیگر قادر نخواهد بود تا از اموال او آگاهی پیدا کند. به این ترتیب یک تاجر نگهداری دفاتر مزبور را انجام می‌دهد، کاری که در بین بازرگانان رایج است."

کرون هلم (Cronhelm) در این مورد نوشت:

"مالک از طریق دفاتر و حسابها نمی‌تواند سرمایه در نوسان خود مثل املاک، ساختمانها، داراییهای پولی و وامهای تضمینی را استخراج نماید... یک دفتر کل خصوصی، با یک سری ثبتهای دستی اندک او را قادر می‌سازد تمام اجزای دارایی اش را سر و سامان بخشد..."

کارتو (Carter) نیز چیزی مشابه در ارتباط با دفاتر کل نوشته است.

با رشد حجم عملیات یک بنگاه تجاری، ابعاد کاری دفترداران برای ثبت نتایج عملیات ناشی از تجارت کالا به طور فزاینده‌ای گسترش یافت. و تحت تصور بدهی که قبلاً از آن سخن گفتیم، دیگر نیازی به دانستن قیمت بعد از خرید کالاها نبود. بازرگانان به لحاظ منافع خود باید پیوسته از قیمت‌های بازار آگاه می‌بودند، چرا که از حاشیه بین قیمت خرید و فروش می‌توان به عنوان شاخص راهنما برای دست یافتن به تجارت موفق استفاده نمود، که انجام آن مشکل نبود و سپس با اطلاعات فراهم شده از دفاتر خصوصی یک حساب سرمایه ترسیم می‌شد (و یا در هر لحظه زمانی برای هر منظور خاصی محاسبات لازم انجام می‌گرفت)، که تصویری کامل و بهنگام از

داراییها را به دست می‌داد بنابراین مانده سرمایه خام^{۱۳} حاصل از دفاتر عادی تجاری، تنها یک نوع داده بود که شرح مانده عینی و واقعی آن را باید در دفاتر خصوصی تاجر جستجو نمود. دفتری که تنها مختص خود تاجر و یا دفتردار قابل اعتمادش بود. بنابراین محتوای دفاتر عادی بیشتر مربوط می‌شد به انتقالات و جوه نقد، کالاها و بدهکاران و بستانکاران تجاری، که در تمام آنها تصور بدهی دیده می‌شد.

دوران شرکت

بدنبال انقلاب صنعتی دامنه عملیات تجاری گسترش بیشتری یافت و راه‌اندازی کارخانه‌های بزرگ و بزرگتر ایجاد طرحهای عظیم صنعتی مانند احداث راه‌آهن را الزامی می‌نمود. انجام چنین طرحهایی به سرمایه‌های پولی بزرگی نیاز داشت که از امکانات مالی یک یا چند سرمایه‌گذار فراتر بود. از این رو با بهره‌گیری از دو دستاورد بزرگ و مفید سرمایه‌داری صنعتی یعنی سازماندهی و همکاری، موجبات ظهور شرکت‌های سهامی پدید آمد. رشد و توسعه شرکت‌های سهامی به پیدایش و فزونی شمار قشری از صاحبان سرمایه انجامید که در اداره شرکت‌هایی که در آن سرمایه‌گذاری می‌کردند، مشارکت مستقیم نداشتند.

برخلاف بازرگانان منفرد و شرکاء، دیگر سهامداران امکان آن را نداشتند که دفاتر خصوصی از وضعیت شرکت داشته باشند، و یا به اطلاعات آن دسترسی پیدا کنند. این دسته از مالکان از آخرین قیمت داراییهای شرکت اطلاعی نداشتند، آگاهی آنها تنها به اطلاعات صورتهای مالی دوره‌ای محدود بود. برای حمایت و راهنمایی این سرمایه‌گذاران پیش از قانون شرکت‌های سهامی عام^{۱۴} ۱۸۴۴، اساسنامه شرکتها^{۱۵} تصریح می‌کرد که صورتهای مالی باید تصویری واقعی از رویدادهای مالی - یک نقطه نظر درست و صحیح - منتهی به تاریخ

ترازنامه را در تاریخ ترازنامه، ارائه کند. اما همان‌طوری که قبلاً در مراجعه به آرای دی مورگان (DeMorgan)، کولیر (Collier)، و کیلی (Cayley) نشان داده شد، فرض بدهی در تاروپود حسابداری ریشه دوانیده بود. ممکن است چنین تصویری برای دارایی با دو رویداد زیر تقویت شده باشد:

قانون شرکتها (۱۸۶۲) تصریح نمود که "در صورتی که بخشی از آن‌گونه مخارج که می‌توان آنها را به‌طور منصفانه در طی چند سال سرشکن نمود، در طی هر یک از سالهای مزبور تحقق یابند مبالغ این بخش از مخارج باید به‌طور کامل گزارش شود، به‌علاوه دلایلی ارائه شود که روشن نماید چرا تنها یک بخش از این مخارج در برابر سود آن سال هزینه شده است."

این بند شاید برای کاربرد در یک الگوی محدود به مخارج غیرمنقول که ماهیت هزینه‌ای داشتند، طرح‌ریزی شده بود. اما به گونه‌ای دیگر، می‌شد آن را به عنوان اجازه قانونی برای تلقی نمودن تمام مخارج انجام شده برای خرید یک دارایی غیرپولی به‌عنوان هزینه و سرشکن نمودن این مخارج به‌طور منصفانه در طول تمام دوره‌های متوالی استفاده از آن دارایی تفسیر نمود. همان تفسیری که از طرف بسیاری از این قانون صورت گرفت و بدین سان فرض بدهی تکامل بیشتری یافت و به دکتترین بهای تمام شده و بازیافت بهای تمام شده یا استهلاک^{۱۶} تعمیم داده شد. به این معنی که همان‌گونه که مبالغ دریافت نشده (بازیافت نشده) طلبها به‌عنوان دارایی به ترازنامه انتقال پیدا می‌کرد همان‌طور نیز باید مبالغ دریافت نشده^{۱۷} مخارجی نظیر کالاها، ساختمان، ماشین‌آلات و هر چیز مشابه دیگر به ترازنامه انتقال می‌یافتند.

البته این بدان مفهوم نیست که سال ۱۸۶۲ را تاریخ پیدایش دکتترین بهای تمام شده بدانیم، در تمام انواع قوانین نظری و عملی ایده مبهم اولیه ممکن است خیلی

جلوتر از اینکه آنها در قالبی نهایی و نظری متبلور شوند، به کار گرفته شده باشند. تهیه قانون ۱۸۶۲ به طور ساده به عنوان شتاب‌دهنده یا یک اجازه رسمی و مهر تصدیقی بر استهلاک بهای تمام شده اولیه تلقی می‌شود. اگر بپذیریم که پذیرش عمومی یک ایده جدید با تاخیر صورت می‌پذیرد، این مسئله ممکن است پذیرفتنی باشد که برای پابرجا شدن تخصیص بهای تمام شده، حسابداری باید راهش را به متونی در فواصل دورتر از آن تاریخ بپیماید که به نظر می‌رسد حداکثر در سال ۱۹۱۰ بتوان آن را به طور عینی مشاهده کرد (البته اگر قبل از آن در جای دیگری نمایان نشده باشد) که مربوط می‌شود به دستور عمل مربوط به حسابرسی دیکسی^{۱۸} که در آن زمان کاربرد فراوانی داشت. در این دستور عمل آمده بود:

“... از آنجا که این فرض که شرکت دارای فعالیت مستمر است قابل قبول می‌نماید... بنابراین چیزی صحیح به نظر می‌آید که... چنین مخارجی را تا حد ممکن به طور منصفانه به عنوان مخارج تخصیص یافته ذهنی در قالب هزینه در برابر درآمدهای عاید شده در سالهای متوالی قرار دهیم.” اینک با چه استدلالی باقیمانده (بهای تمام شده اولیه - میزان هزینه شده) را می‌شود برای گزارشگری به عنوان چیزی صحیح^{۱۹} تلقی نمود و یا چطور می‌توان ارتباط آن را با وقایع مالی و یا تداوم فعالیت شرکت نشان داد، موضوعاتی بودند که مسکوت مانده بود. اما چنین رویه‌ای با نظرات زیر قابل استدلال بود:

الف) کالاهای بادوام ضرورتاً تبلور خدماتی هستند که در طول عمرشان قابل استفاده است؛

ب) حسابداری برای این کالاها مبتنی بر فرایند «باز یافت» بهای تمام شده است؛
ج) این که مبالغ گزارش شده این داراییها در ترازنامه، باید به عنوان هزینه‌های

باز یافت نشده در نظر گرفته شود [یک نگرش سود و زیانی به دارایی].

دومین رخدادی که ممکن است آغازی برای استقرار و تحکیم جایگاه دکترین بهای تمام شده باشد، حسابداری مورد نظر برای شرکتهای عام‌المنفعه و رفاهی^{۲۰} بود.

در بریتانیای قرن نوزدهم، شرکتهایی برای ساخت بزرگراهها، کانال‌سازی، راه‌آهن، گاز و تولید برق تاسیس شدند تا دسترسی همگان به حمل و نقل و نیازهای اولیه فراهم شود. شرکتها اجازه یافتند برای افزایش سرمایه و کسب مالکیت یا دسترسی به اموال مورد نیاز و حفظ آن داراییها از مشارکت همگانی مردم کمک گیرند. برای اطمینان از اینکه افزایش سرمایه در چارچوب هدفهای مجاز شرکت باشد، ترازنامه شامل دو قسمت شد. یک بخش صورت مخارج سرمایه‌ای^{۲۱} و یک بخش ترازنامه عمومی^{۲۲}. از این رو آن را می‌توان چون سیستم ثبت دو طرفه دانست. بخش مخارج سرمایه‌ای شامل سرمایه تعهد شده^{۲۳} و وامهای بلندمدت و مخارج کارهای عمرانی و داراییهای بادوام بود. وظیفه سرمایه این بود:

“الزام به نگهداری دائمی مبالغ بهای تمام شده اولیه بدون توجه به ارزشهای بعدی” (دیکسی ۱۸۹۲ Dicksee).

بخش عمومی ترازنامه پس از بخش دریافت و پرداختهای سرمایه‌ای آورده می‌شد، و شامل داراییهای عملیاتی و بدهیهای جاری بود. چنین ترازنامه‌ای به طور منطقی ترکیبی غیرموجه از دریافت و پرداختها و مانده‌های تاریخی بود. به نظر می‌رسد که بعدها مبنای بهای تمام شده برای ثبت داراییها و حقوق و امکانات بادوام به سایر شرکتها نیز تعمیم یافت و به علاوه برداشتهایی که از مخارج سرمایه‌ای و ارزشیابی‌های تفکیکی که امروزه با نام داراییهای ثابت و جاری - که این روزها گفته می‌شود هر دو از لحاظ معنایی و فقدان یک

ویژگی تجاری تضعیف شده‌اند - می‌شناسیم، از این رخداد به وجود آمده‌اند.

پیدایش یک حرفه سازمان یافته رشد گروههای برجسته از حسابداران حرفه‌ای در قرن نوزدهم مربوط به افزایش نیاز به حسابداران و خدمات حسابرسی می‌شد که به جهت قوانین مرتبط با شرکتها و ورشکستگی الزام آور شده بود. قبل از آن کولینسون (Colinson) نوشته بود “دفترداری اغلب ابزاری اساسی برای ایجاد مساعداًترین مصالحه یک تاجر با بستانکارانش را فراهم می‌سازد...”. قوانین شرکتها تصریح می‌کردند که الزام شرکت به ارائه اجزای ترازنامه یک دید صحیح و واقعی از داراییها و رویدادهای مالی آنها می‌دهد؛ این مسئله باعث شد، دفترداری از ارتباطات شخصی به حوزه عمومی وارد شود و امکان اقامه دعوی به دلیل وقوع گزارش غلط در حسابها یا نقض قواعد پرداخت سود سهام به وجود آید. به این ترتیب هنوز هم استفاده از بهای تمام شده معاملات به عنوان مبنایی برای ترازنامه دوره‌ای می‌توانست قابل دفاع باشد؛ چرا که می‌توانست به عنوان مرجعی برای چیزهایی که اتفاق افتاده بودند [بیان وقایع]، استفاده شود. اما تفسیری از بیان وقایع^{۲۴} و سود و یک دید صحیح واقعی هم از طرف قانونگذاران و هم بوسیله حرفه نوپای حسابداری مسکوت مانده بود.

بزودی گروههای حرفه‌ای ارائه خدمات را منحصر به اعضایشان کردند و آزمونهای سنجش علمی را برای پذیرش عضویت برقرار نمودند. مبنای [نظامنامه‌ها] حرفه‌ای تدوین و به عنوان قواعد و رویه‌های عملی باید تصویب می‌شدند. از آنجایی که این گروهها هیچ تلاشی برای اقتباس قواعد انجام نداده بودند، آنها سراغ سایر مجموعه‌های منسجم مانند قواعد ریاضی، و... رفتند و به تقلید از آنها پرداختند؛ که به

لحظه زمانی" (کولینسون ۱۶۸۳ Colinson)، و "ارزش و شرایط داراییهایش را" (استیفن ۱۷۳۰ Stephens). اکنون در این جملات مفاهیم خرج یا پرداخت بدهیها واقعی می باشند در حالی که حسابهای دفاتر ساختگی هستند و یا به یک مفهوم لفظی واهی^{۲۹}.

به دلیل اشتباهات ناآگاهانه و آگاهانه، ثبتها ممکن است با حقایق مطابقت نداشته باشند. اگر بتوان عینیت دارایی را از راه مراجعه و مشاهده عینی مشخص نمود، ضروری خواهد بود تا حسابها اصلاح گردند. از این رو نیاز به شمارش دوره‌ای و ارزشیابی اموال تحت تملک احساس می‌گردد.

روشهای ارزشیابی اولیه^{۳۰}

حسابهای دوره مالی ۱۴۴۰-۱۴۳۹ آقای جاکومبادور (Jachomo Badoer)، تاجر ونیزی، نشان می‌دهد که او گرفتار مسئله ارزشیابی نیست، چرا که او از ارزش بازار استفاده می‌کرده است که یکسان بوده است... (پراگالو ۱۹۸۰ Peragallo). در پایان دفاتر سالانه شرکت فولاد سیدنی (۱۵۷۳-۱۵۴۱) سود صافی^{۳۱} به وسیله جمع کردن ارزشهای بازار مقادیر افزایش یافته موجودیهای مواد و مواد نیمه تکمیل شده نسبت به سال قبل محاسبه می‌شد... ارزش موجودیها تقریباً همان قیمت بازار بود. (کروسلی ۱۹۷۵ Crossley). گفته می‌شود ماتیو شوارتز (Matthew Schwartz) رئیس حسابداری شرکت فوگرز (Fuggers) از روش دفتری استفاده می‌کرده که در آن سود به وسیله مقایسه صورت سرمایه در دو لحظه زمانی متفاوت از هم قابل محاسبه بوده است و موجودی کالا به آنچه فروش خواهد رفت قیمتگذاری می‌شده است.

در متون دفتری قرون پانزدهم تا هیجدهم به روشهای ارزشیابی یا قیمتگذاری دیگری به جز بهای تمام شده،

چنین اظهار نظری داشته که "تخاذ فراگیری بهای تمام شده، درجه مقایسه پذیری بیشتری برای صورتهای مالی منتشر شده فعلی را فراهم می‌آورد".

رساله پیتون و لیتلتون (۱۹۴۰) با صراحت برای دفاع از دکتین بهای تمام شده تاریخی عنوان گردید. و در همین راستا کمیته‌ای از انجمن حسابداران آمریکا (۱۹۸۴) تصریح نمود که "برای انعکاس داراییهای شرکت نباید هیچ انحرافی از بهای تمام شده وجود داشته باشد." انجمن حسابداران رسمی انگلیس و ولز (۱۹۵۲) چنین عنوان نمود که "بهای تمام شده تاریخی باید به عنوان مبنای تهیه حسابهای سالانه همچنان مورد استفاده قرار گیرد." بدین سان دکتین بهای تمام شده در جامعه‌ای معتبر و با شکوه آراسته شد و بر متون و بیانیه‌های رسمی سازمانهای حرفه‌ای، قوانین و قواعد حسابداری و بیانیه‌های سازمانهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری، سایه افکند.

اصل ارزشیابی روزآمد^{۳۲}

در سراسر دوره ۵۰۰ ساله گذشته، به موازات دکتین بهای تمام شده، یک مجموعه از عقاید متضاد با آن، که ما آن را اصل ارزشیابی روزآمد می‌نامیم - جریان داشت. در عمل، ارزشهای روزآمد (یا معادلات پولی)^{۳۸} داراییها هر آنجا که معاملات مبالغ درشتتری را در برگیرد، اهمیت بیشتری می‌یابند. جدا از این مسئله ارزشهای روزآمد می‌تواند برای اطلاع از بدهیهای ما به دیگران و از پول و ارزشهای پولی مربوط برای هر موضوع مورد تصویری مفید باشد. در برخی از متون این جملات دیده می‌شود: یک شخص یا بازرگانی که دفاتری برای حسابهایش نگهداری می‌کند به آسانی می‌تواند بفهمد "کل ارزش داراییهایش را" (پاچیولی ۱۹۴۹)، "تمام داراییهایش و چگونگی شرایط آنها را در هر

نظر می‌رسد برای توصیف این قواعد مناسب باشد که از اصطلاح بدعت^{۲۵} استفاده کنیم. طی یک قرن گذشته شاهد زیاده‌روی در بدعتگذاریها بوده‌ایم که عواقب آن را می‌توان در موج ورشکستگیهای سالهای ۱۸۹۰ و ۱۹۳۰ دید. شرکتی که به ظاهر در شرایط مالی خوبی بودند، به یکباره در هم شکستند و این به علت برخی پنهان ماندنها بود که نتیجه‌ای گریزناپذیر از دکتین بهای تمام شده در دوره‌های تورم است و اینها فرصتهایی بود که می‌توانست موجب بازبینی کلی وضعیت این فن گردد. اما حرفه حسابداری، چون همیشه با ترسیم تمایزات تردیدآمیز و مبهم (مثل داراییهای ثابت و جاری، درآمد و مخارج سرمایه‌ای، و سود تحقق یافته و تحقق نیافته و نظایر آن) برای توجیه نمودن قواعد ناسازگارش، خود را مشغول نمود و فرصت به دست آمده از کف رفت. چرا که پایبند ماندن به دکتین بهای تمام شده بسیار آسانتر از فکر به دور انداختن آن بود.

اینکه بهای تمام شده یا بهای تمام شده مستهلک نشده دارایی با دوام یک ارزش مبتنی بر تداوم فعالیت^{۲۶} است بدون توجیه از سوی لیزل (Lisle ۱۸۹۹) و مونت گومری (Montgomery ۱۹۱۲) و لیکه (Leake ۱۹۲۹) و پیتون و لیتلتون (Paton & Littleton ۱۹۴۰) و سایرین پذیرفته شده است.

حسابداران اجازه یافتند تا چنین فرض نمایند که هزینه‌های تولید محصول به خود محصول پیوسته است (پیتون ۱۹۶۲ Paton)، یا اینکه "چیزهای تحصیل شده، پول را به همراه خویش دارند... و اینکه این پول احتمالاً به طور یکجا خرج نمی‌شود، به طوری که هر آنچه تحصیل شده، تا زمانی که تحت مالکیت ماست، یکی از قطعات پولی همراه خود را خرج می‌کند" (تریلبی ۱۹۴۶ Thirby). دانیل (Daniels) نیز

اشاره‌اتسی شده است. پاچپولی ۱۴۹۴، کارپنتر (Carpenter, 1632)، دافورنه (Dafforne, 1684)، استفانز (Stephans, 1735)، دود سون (Dodson, 1750) و همیلتون (Hamilton, 1877).

هیز (Hayes, 1741) نوشت: "در بین بازرگانان معمول است که وقتی تراز عمومی از دفاترشان تهیه می‌کنند، برای ارزشگذاری کالاها، آنها پیش خودشان قیمت بازار را منظور می‌کنند... گرچه برخی نیز چنین کاری را انجام نمی‌دهند...". در اواخر قرن ۱۸ و اوایل قرن ۱۹ مدل ارزشیابی و ارزشگذاری در سطح گسترده‌ای از فعالیت‌های بازرگانی در قراردادها و اسنادی که برای این منظور تهیه می‌شدند، مشخص می‌شد. (چمبرزو ولدنازر و Chambers & Wolnizer, 1991) از تعداد ۷۰ سند مشارکت دوره مالی ۱۸۴۳-۱۸۲۷ که توسط این دو محقق مورد بررسی قرار گرفت، ۲۶ مورد نشان داد که ارزشیابی اموال در صورتهای مالی بر مبنای ارزش متعارف جاری تعیین شده بود، در بیش از ۲۹ مورد از این اسناد به صراحت قید شده بود که "ارزشگذاری اموال نه به بهای تمام شده بلکه به قیمت زمان فروش انجام می‌گیرد... آن طور که حالت واقعی حقایق بتواند به‌طور وضوح روشن باشد."

ارزیابی مجدد داراییها^{۳۲}

از زمان شروع عصر مشارکت، ارزشیابی مجدد گاه و بیگاه داراییهای بادوام، در بین شرکتهای تابع قانون بریتانیای کبیر معمول بوده است. ارزیابی مجدد داراییها ظاهراً در زمان قانونگذاری کمیسیون اوراق بهادار SEC امری رایج در ایالات متحد بوده است. گزارش تهیه شده توسط کمیته‌ای به ریاست آقای جی. ا. می. G.O. May از انجمن حسابداران آمریکا در سال ۱۹۳۲، تایید نمود که ارزشیابی دوره‌ای از دیرباز مبنای صورتهای مالی بوده است (انجمن

حسابداران آمریکا ۱۹۳۲). ارزیابی مجدد داراییها گویای انتخابی عجولانه برای کاستن از فاصله میان نتایج حسابداری سنتی و واقعیهایی است که در دنیای واقعی تجارت مشاهده می‌شوند و نمونه‌ای از سرگردانی میان واقعیهای مشاهده شده و دکترین بهای تمام شده تاریخی است.

انتقادات، پاسخها، و مسائل بی‌پاسخ

طی ۵۰ سال گذشته، دکترین سنتی بهای تمام شده به علت یک سری از مسائل تکنیکی مشخص به باد انتقاد گرفته شده است: اتهام به گمراه‌کننده بودن مجموعه‌ای ناهمگن با مبالغ ناهم مقیاس بنام ترازنامه سنتی، که هرگز به‌طور قانع‌کننده قابل دفاع نبوده است؛ اتهام به شکست در ایجاد ارتباط با استفاده‌کننده و مخاطب از طریق استفاده از اصطلاحات و مقادیری که در تجربیات روزمره ما همانندی ندارند؛ اتهام به اینکه نتیجه فرایند سنتی در قضاوتها و انتخابها از مربوط بودن برخوردار نیست و یا هیچ‌گاه سودمندی آن اثبات نشده است. اینها مسائلی است که در خور تعمق بیشتر هستند.

مباشرت^{۳۳}

مباشرت می‌گوید که حسابداری با استفاده از مبنای تمام شده اولیه، گزارش مستمری از مباشرت یک دارایی ارائه می‌کند. این دارایی در اصل از سوی یک موکل (ارباب) به مباشر سپرده می‌شود و در پایان هر دوره با توجه به دارایی ابتدای دوره، مباشر باید استفاده‌های طی دوره و آنچه از اصل دارایی باقی مانده یا بر آن افزوده شده را توجیه کند. با در نظر گرفتن یک توجیه مناسب، مباشر همچنان به انجام وظیفه می‌پردازد و یا با پایان یافتن وظیفه، صحت کارش مورد تایید قرار می‌گیرد. با گذشت زمان تحول در مباشرت پیش‌آمد. هنوز هم در برخی اذهان اروپائیان ذهنیت قبلی درباره مباشرت باقی مانده است. آنجا

که گزارش حسابرسان به اعضای شرکت حساطر نشان می‌کند که "هیئت مدیره و مدیریت از تعهدشان خارج می‌شوند". در مدل مباشرت اگر رسالت^{۳۴} حسابداری را فراهم آوردن امکان ارزیابی مباشرت بدانیم، برای دست یافتن به آن راهکاری که پیش روی حسابداری قرار دارد، تخصیص مناسب بخشی از بهای دارایی واگذار شده و درآمدها و هزینه‌های مربوط به یک دوره خاص است. از این رو اصول بنیادین در این مدل عبارتند از:

- ۱- مبنای بهای تمام شده تاریخی (تحصیل)؛
- ۲- تخصیص دوره‌ای بهای تمام شده و درآمدها از طریق تطابق درآمدها و هزینه‌ها؛
- ۳- تخصیص مخارج داراییهای استهلاک‌پذیر در طی عمر مفید پیش‌بینی شده؛

۴- فرض تداوم فعالیت شرکت تجاری.

اما حسابداری در اینفای این رسالت چندان توفیقی نخواهد داشت. چرا که چنانچه داراییها و حقوق واگذار شده در یک دوره به‌طور کامل به تاریخ ارزیابی عملکرد مباشر روزآمد و بروز نشده باشد، نمی‌توان هیچ معیار صحیح و مطلوبی از عملکرد مباشر برای زمان گذشته و دوره جاری به‌دست داد. با گذر زمان اگر ارزشهای پولی روز اموال و داراییهایی که در اختیار مدیریت قرار داده شده است، از ارزش گزارش شده یا همان مبلغ مبتنی بر بهای تمام شده بیشتر شود مدیر امکان استفاده پنهانی (فاش نشده) را در طی دوره خواهد داشت که آن را ممکن است جهت استفاده خود و یا برای کتمان زیانهای ناشی از عدم مدیریت و یا پنهان‌سازی تخصیص اشتباه منابع مورد سوء استفاده قرار دهد. این چنین بهای تمام شده به ارزیابیهای نادرست پی‌درپی همانند ارزیابی مباشرت می‌انجامد. در حالی که روزآمد کردن ارزش داراییها به ارزش پولی چنین زمینه‌ای برای ارزیابی نادرست ارائه نمی‌کند.

به این ادعا که صورتهای مالی دوره‌ای سنتی اطلاعات بروزی ارائه نمی‌دهند، طرفداران دکتربین بهای تمام شده این گونه پاسخ گفته‌اند که حسابها تاریخی بوده و بنابراین باید به همان صورت تاریخی، نگریسته شوند. که البته این استدلال بدون پایه و اساس است. صورتهای مالی یک تاریخ صریح را در بر می‌گیرند، "تاریخ منتهی می‌شود ... به حال ... وظیفه تاریخ‌نویسان است که نشان دهند چگونه زمان حال هستی یافته است ..." (کالینگ ود، ۱۹۴۶ Coling Wood). البته زمان حال به عینیت لمس‌شدنی است، ولی نمی‌توان آن را به کمک فرضیات و استنباطها و تصوراتی از حقایق گذشته مجسم نمود. اما در حسابداری، با نمونه‌ای از چنین معیارهایی زمان حال مجسم می‌شود "در خیلی سالهای قبل ... وقتی واحدهای تجاری در اندازه‌های عمومی کوچکتری بودند ... برای ارزشیابی داراییها امکان داشت ... و برای اندازه‌گیری روند پیشرفت از سالی به سال دیگر ... که از ارزشیابیهای سالانه انجام شده استفاده شود ... همراه با رشد فزاینده سازمانهای تجاری ... آن هم به طور فزاینده‌ای ناممکن‌تر شده است" (AIA 1932). با رشد و پیچیدگی و عدم محافظت شرکتها (و سرمایه‌گذاران و بستانکاران) در برابر مخاطرات فزاینده، تهیه اطلاعات مبتنی بر ارزشهای روز ضرورت بیشتری یافته است. بنابراین دیگر قابل قبول و یا توجیه نیست که حرفه حسابداری ارزشیابی مبتنی بر قیمت جاری بازار را ناممکن بداند.

اکنون دیگر بسیاری از پندارها و قواعد، همانند هزینه استهلاک، قاعده ارزشیابی اقل قیمت بازار یا بهای تمام شده (به عنوان نمونه‌ای از تردید بین دکتربین بهای تمام شده و ارزشیابی‌های روزآمد)، قواعد شناسایی درآمد و سایر موضوعات - که

تماماً به لحاظ نداشتن همانندیهای قابل رویت و عینی، به نظر افراد و مصلحت‌اندیشیها وابسته هستند - جای هرگونه فهم و درکی را گرفته است. با وجود اینکه ترازنامه کماکان به سوی روزآمد شدن ارزشهایش علاقه نشان می‌دهد، اما هنوز پایبندی به تاریخی بودن خود دارد؛ که این امر موجب شده است تا این پایبندی چیزی بیشتر از ته مانده‌های ناشی از اعمال ذهنی و ساختگی نباشد. در طی سالهای زیادی انتقاداتی درباره ناهمخوانی همیشگی بین حقایق و ساخته و پرداخته‌های ذهنی حسابداران وجود داشته است و همیشه این نیاز حس شده است که به غیر حسابداران باید یاد داد^{۳۶} تا بتوانند قید و بندهای^{۳۷} حسابداری را درک کنند. اما هنوز حرفه حسابداری مجال آن را پیدا نکرده است تا جامه کهنه خویش را از تن بیرون کند و به روی حقایق چشم بگشاید.

اندازه‌گیری^{۳۸}

از دیرباز چنین معمول است که مقادیر ثبت شده و مانده‌های دفتری به‌عنوان بازتاب^{۳۹} خاصه‌ای از یک شی خاص یا گروهی از اشیاء توصیف شود. در کاربرد رایج، اندازه‌گیری به معنی پی‌بردن به میزان ویژگی خاصی از یک شی، با استفاده از یک مقیاس مدرج شده مناسب، تحت شرایط ویژه می‌باشد.

یک اندازه کلی (از گروهی از اشیا یا پدیده‌ها)، جمعی از اندازه‌های جداگانه یک سری اشیا دارنده یک خاصیت مشترک است، که به‌وسیله مراجعه به یک مقیاس همگون تحت شرایط یکسان تعیین می‌شود. اندازه‌گیری در حسابداری عبارت است از فرایند نسبت دادن مقادیر معنی‌دار پولی به اشیا^{۴۰} یا وقایع^{۴۱} به گونه‌ای مناسب، به طوری که جمع‌پذیر و یا در مواقع خاص تفکیک‌پذیر باشند. در علوم - همانند فیزیک، ویژگیهای اشیا همانند طول

و وزن و ... را می‌توان به کمک معیارهای استاندارد شده و مورد پذیرش همانند متر و کیلو و ... اندازه‌گیری نمود. در حسابداری مقیاس واحد پولی برای بیان ماهیت ارزش مورد پذیرش قرار گرفته است. اما برخلاف مقیاسهای فیزیکی همانند متر و کیلو و ... که ماهیتاً ثابت هستند، یک واحد پول، مقیاسی با ماهیت ثابت نیست. قدرت خرید یک واحد پول در گذر زمان تغییر می‌کند. با وجود تورم، ۱۰ ریال امروز همان قدرت خرید ۱۰ ریال ده سال گذشته را ندارد.

با توجه به مسائل فوق منطقی به نظر نمی‌رسد که اقلام تحصیل شده در دو تاریخ جداگانه، از آن جهت که مقیاس اندازه‌گیری متفاوتی (از لحاظ اسمی یکسان ولی از لحاظ قدرت خرید متفاوت) را در بردارند، با یکدیگر جمع شوند. چرا که این کار شبیه جمع زدن مارک و دلار است و این در حالی است که این امر بر مبنای دکتربین بهای تمام شده موضوعی معمولی محسوب می‌شود. در صورتی که اگر ترازنامه از ارزشهای روزآمد یا جاری شکل گرفته باشد، تمام این ضوابط رعایت شده خواهند بود. دو اصطلاح اندازه و اندازه‌گیری ممکن است به تابعیت از کاربردشان در سایر زمینه‌های نظام یافته به خوبی بتوانند استفاده شوند، اما استفاده این دو در حسابداری همانگونه که مورد بحث قرار گرفت دستاورد تقلیدی ناآگاهانه و توهمی غلط از دقت و صحت است. این کار باعث اشتباه ناهمگونی و گردآمدن مقیاسهای ناهمخوان می‌شود. بیش از ۵۰ سال قبل کنینگ (Canning) (1922) این عیبها را نشان داد و شرایط یک اندازه‌گیری پذیرفتنی را برای متون حسابداری برشمرد. ثابت شده است که توجه به این شرایط، اعتبار ریاضی و صورتهای مالی بروزی را به دست خواهد داد (چمبرز ۱۹۹۱ Chambers). اما در زمان کنینگ، کسی به این موارد توجهی^{۳۱} نکرد و نیز در بیانیه‌های سازمانهای

استانداردگذاری هرگز به آنها اعتنایی نشد.

نگرش ترازنامه‌ای یا سود و زیانی؟

نگرش ترازنامه‌ای (دارایی - بدهی) مستلزم پاسخ به این سوال است که کدام یک از اشیاء یا وقایع را می‌توان به‌عنوان دارایی یا بدهی شناسایی نمود و چه زمانی این شناسایی را باید انجام داد. بر مبنای چنین دیدگاهی ترازنامه در کانون توجه قرار دارد. در این نگرش سعی بر آن است که ترازنامه تصویری شفاف از وضعیت مالی شرکت فراهم سازد. پروفیسور کنینگ از معتقدان به چنین دیدگاهی است. با چنین دیدگاهی دارایی و بدهی تفسیری معنایی خواهد داشت.

در نگرش سود و زیانی (هزینه - درآمد) مرکز ثقل تطابق صحیح هزینه‌ها با درآمد است. با چنین نگرشی صورت سود و زیان در درجه اول اهمیت قرار می‌گیرد. و بنابراین ترازنامه چیزی نخواهد بود به‌جز مانده‌هایی فاقد تفسیر معنایی که به جهت اصل تطابق به دوره‌های بعدی انتقال می‌یابند. این نگرش بخصوص از سالهای اولیه قرن بیستم عمومیت یافت و بیانیه شماره ۴، APB بر آن صحنه گذاشت. و پیدایش اقلامی چون هزینه‌های انتقالی که جز منبع^{۴۲} محسوب نمی‌شوند، در ترازنامه به دلیل چنین نگرشی بود. طرفداران چنین نگرشی معتقدند:

● این نگرش کماکان پایبند ترازنامه سنتی و دکتترین بهای تمام شده تاریخی است که برای ارزیابی مباشرت سودمندتر است؛
● چون فرایند ارزشیابی داراییها به ارزشهای روز تا اندازه‌ای ذهنی و از اتکاءپذیری کمتری برخوردار است بهتر است از سایر منابع چون صورت جریانات نقدی برای ارزیابی کمک بگیریم؛

● در صورتی که نگرش دارایی و بدهی را پیاده کنیم، ارزشیابی‌های ذهنی و غیرقابل اتکاء نه تنها از ویژگی اطلاع‌رسانی ترازنامه

خواهد کاست بلکه صورت سود و زیان را نیز تحت تاثیر قرار خواهد داد.

اما تعمقی در زمینه هر یک از این ادعاها خالی از فایده نخواهد بود. عباراتی نظیر ذهنی بودن ارزشهای روز [احتمالاً در برابر ادعای عینی بودن ارزشهای تاریخی!] و سودمندی این مدل برای ارزیابی مباشرت و ... شایان توجه و تأمل بیشتری هستند. افزون بر این، درپیش گرفتن نگرش سود و زیانی صرف، افق دید ما را به دوره‌های مالی سالانه محدود می‌کند، در حالی که فرایند عملیاتی یک شرکت باید در دوره‌های بلندمدت‌تری مد نظر قرار گیرد به طوری که شرکت بتواند امکانات و توان عملیاتی به کار گرفته شده برای تحصیل سود را بازسازی و حفظ نماید. و از این رو تمرکز بر تطابق درآمد و هزینه و پایبندی به بهای تمام شده تاریخی، علاوه بر آنکه از نظر تفسیرپذیری و واقعی بودن به ترازنامه آسیب می‌رساند، به صورت سود و زیان نیز خدشه وارد می‌سازد، چرا که بسیاری از هزینه‌ها همانند استهلاک که اتفاقاً نقش بااهمیتی نیز در تعیین سود دارند، در ارتباط تنگاتنگ با مانده‌های دفتری مندرج در ترازنامه می‌باشند و پیامد نادیده گرفتن چنین امری آن است که حتی از بیرون حرفه نیز حسابداری مورد انتقاد قرار گیرد و این‌گونه عنوان شود که: "البته در اقتصاد تورمی که قیمت تجهیزات و ماشین‌آلات روبه افزایش است، هزینه‌های استهلاک که با روشهای متداول حسابداری محاسبه می‌شود، نمی‌تواند جایگزین امکانات مستهلک شده گردد... قیمت‌های حسابداری به تولید و تولیدکنندگان لطمه فراوان می‌زند و بنیه تولیدی کشور را به نابودی می‌کشانند."^{۴۳}

از جنبه تصمیم‌گیری

داشتن اطلاعات بروز و روزآمد، یکی از نیازهای حیاتی مدیریت است. داشتن

اطلاعات مالی بهنگام و روزآمد، از ارکان اصلی مدیریت به شمار می‌رود. حسابداری می‌تواند از دو جهت مشخصاً در تصمیم‌گیری تأثیرگذار باشد. اولاً تصمیمات برپایه بخشی از تجربیات گذشته استوار است. ثبت دقیق نتایج رویدادهای گذشته می‌تواند زمینه‌ای را فراهم کند که از طریق آن از وقوع مجدد اشتباهات جلوگیری و موفقیت‌های گذشته بیشتر تکرار شود. درس‌هایی که تاریخ به ما می‌آموزد نباید کوچک شمرده شود. ثانیاً تصمیمات برپایه شناخت ما از وضعیت فعلی گرفته می‌شود. این شناخت از آن جهت سرنوشت ساز است که مدیران را نسبت به امکانات در دست‌رسان و موقعیت فعلی آنها آگاه می‌سازد. از این رو هرگونه لغزش در بیان موقعیت و توان کنونی واحد تجاری، می‌تواند به تصمیماتی منجر شود که پیامدهای ناگواری در پی داشته باشد. بنابراین استناد حسابداری به اقلام تاریخی خویش برای بیان موقعیت فعلی واحد تجاری منطقی به نظر نمی‌رسد.

سخن پایانی

"این مسئله برای تمام امور دفترداری صادق و لازم است که باید از بند چیزهایی همانند ساختارهای خشک و ذهنی آزاد شوند... آنها خیلی در بند قواعد، تقسیمات و طبقه‌بندی‌ها گرفتار آمده‌اند، اما این مسئله کاملاً روشن است که قواعد گرفتار انتظارات بی‌شمارند، که اصول کلاً غیرواقعی و ذهنی هستند، موضوعات و هدفها حقیقی نیستند، و اینکه به‌طور کلی طبقه‌بندی‌ها در عمل یا به‌طور نظری بی‌فایده هستند به طوری که نه تنها به خوانندگان و مخاطبان کمکی نمی‌کنند، بلکه به گیج نمودن و به فکر واداشتن آنها منجر می‌شوند." این جملات از یک منتقد قرن بیستم نیست، بلکه از یک حسابدار آمریکایی است که ۱۵۰ سال قبل (مارس

- 24- State of affairs
25- A creed
26- Going concern
27- The dated valuation principle

۲۸- این اصطلاحی است که از جانب پروفیسور چمبرز استفاده شده است. پروفیسور چمبرز از طرفداران ارزشهای جاری خروجی است. از آنجا که متن اصلی این مقاله از مقاله چمبرز اقتباس شده است چنین دیدگاهی را می توان در جابه جای این مقاله احساس نمود. با چنین دیدگاهی داراییها به قیمت فروش (با معاملات پولی حاصل از فروش) ثبت می شوند. از قیمت های روزآمد (جاری) دیگر می توان به ارزشهای جاری ورودی (جایگزینی) اشاره نمود که طرفداران زیادی نیز دارد.

- 29- Fabrication
30- Early valuation
31- Clear gain
32- Asset revaluation
33- Stewardship
34- Primary function
35- Historicity
36- Educated
37- Limitations
38- Measurement
39- Reflecting
40- Objects
41- Events
42- Resource

۴۳- توسعه صنعتی - قیمت های حسابداری و تورم فعلی - دکتر علینقی مشایخی - صفحات ۸۱ و ۱۵۲

منابع

- 1- Professor R. J. Chambers, "Historical Cost- Tale of False Creed"- Accounting Horizons, Vol.8, No 1, March 1994.
2- ساختار انقلابی علمی - توماس. س. کوهن - ترجمه احمد آرام - انتشارات سروش ۱۳۶۹ صفحات ۷۴ و ۱۵۷
3- توسعه صنعتی، قیمت های حسابداری و تورم فعلی - دکتر علی نقی مشایخی - سازمان مدیریت صنعتی - ۱۳۷۴
4- علم چیست، فلسفه چیست؟ - عبدالکریم سروش - موسسه فرهنگ صراط ۱۳۷۵
5- بررسی های حسابداری شماره های ۴، ۵، ۶، ۷، ۱۸، ۱۹
6- اصول حسابداری جلد اول - علی محمد - ملک آرابی - سازمان حسابرسی - ۱۳۷۰
7- "Philosophical perspectives on accounting"- M.J. Mumford and K.V. Peasnew- Routledge- New York, P. 192, 272.
8- Hendriksen Breda. "Accounting Theory"- Fifth Edition, Chapters 13,14- Irwin-1992

واقع شود. باید موضوعی دست کم معدودی از دانشمندان را به این احساس وادارد که پیشنهاد جدید در مسیر درست است... اگر بناست نظر آرایه ای پیروز شود، باید ابتدا چند هواخواه پیدا کند و اینان کسانی هستند که آن نظر آرایه را چنان تکمیل می کنند تا به جایی برسد که به پیدا شدن دلایلی قوی منجر شود و ... سرانجام یک دلیل بسیاری را متقاعد خواهد ساخت. (توماس. س. کوهن) (Tomas. S. Kuhn)

پی نوشت

- ۱- Paradigm = استاد آرام از آن با نام «نمونه» یاد می کنند، از سایر معادلهای فارسی استفاده شده، الگو، ابر تئوری و سرمشق می باشند. توماس کوهن بر این باور است که کسانی که به یک علم اشتغال دارند، همواره خواستار وضع آرام، پایدار و بهنجارند. نظریه ای که از نظر وسعت و ظرفیت می تواند چارچوبی برای دوران آرامش و وضع بهنجار فراهم آورد، نظر آرایه نامیده می شود. نظر آرایه مرجعی برای توجیه مشاهدات، تجربیات و نظریه های یک جامعه علمی در برخورد با پدیده ها است.
2- علم چیست، فلسفه چیست، عبدالکریم سروش - صراط - ۱۳۷۵ - ص ۲۵
3- Charge-discharge notion
4- In effect
5- Euclid's theory of ratios
6- Debt supposition
7- اصول حسابداری - جلد اول - علی محمد - ملک آرابی - فصل اول - انتشارات سازمان حسابرسی - ۱۳۷۰
8- A balance account
9- A crude or book balance
10- Inventory balance
11- Dated evaluation
12- Private records
13- Crude
14- Joint stock Company act
15- Constitutive documents of companies
16- Amortization
17- Unrecovered
18- Dicksee's Auditing
19- Correct thing
20- Utility Companies
21- Capital expenditure
22- General balance sheet
23- Subscribed capital

۱۸۳۵) نوشته شده است. یکصد سال بعد پروفیسور کسینگ (Canning, 1929)، سوئیسی (Sweeney, 1936)، مک نیل (MacNeal, 1939) و سایرین به غیرمنطقی بودن و گرد آمدن عقاید نامنظم و وجود ناهمگونی هایی در دکتترین بهای تمام شده پی بردند. این ایرادها هنوز هم باقی است. به یاد آورید، سخنان کوئین را که خیلی جلوتر از این در سال ۱۷۷۶ گفته بود و یا کمی معاصرتر اشمیت (Schmidt 1930) که این طور گفت: "سلطه مکانی بهای تمام شده در ترازنامه نتیجه ملاحظاتی فکری نبوده است بلکه به جای آن، تقلیدهای کورکورانه علت آن بوده است" استرلینگ (Sterling, 1979) در جایی این چنین اظهار نظر نموده است: "حسابداری با غفلت تولد یافته و در دامان سهل انگاری رشد یافته است". درباره دکتترین بهای تمام شده چنین می توانیم بگوییم که آن مطلبی است که یک فرد کورکورانه از دستان مربیان و پیشینیان خویش آموخته است. دکتترین بهای تمام شده میراثی است از گذشتگان، که حرفه حسابداری هنوز هم به آن پایبند مانده است. دکتترین بهای تمام شده بدعتی غلط است (Chambers, 1994).

آنچه در این مقاله مورد بحث قرار گرفت جلوه هایی بود از پیدایش بحران در دکتترین بهای تمام شده تاریخی که به نظر می رسد با توجه به حقایق موجود دنیای تجارت و عدم تطابق براین حسابداری سنتی با حقایق و واقعیات خصوصاً در شرایط تورم و بی ثباتی قیمت ها و نیازی که به اطلاعات گویا و رسا در این گونه موارد احساس می شود بحرانی در حال گسترش و نمود بیشتر باشد. "اما بحران به تنهایی کافی نیست، همچنین باید سررشته ای یا شالوده ای برای گرویدن وجود داشته باشد هر چند نیازی نیست که آن [از همان ابتدا] کاملاً معقول و مستدل باشد یا اینکه [از همان ابتدا] صحت آن مورد قبول همگان