

قانون‌ها و قانونمآندهای حسابداری

دکتر علی نیکخواه آزاد^۱ - جواد رضازاده^۲

چکیده مقاله

در این مقاله ضمن تبیین ماهیت قوانین کلی، اصول و قوانین حاکم بر عملیات حسابداری مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرند. علاوه بر قوانین اجتماعی (از قبیل قانون مدنی، قانون تجارت و غیره که در هر جامعه‌ای، نهادهای قانونگذاری آنها را وضع می‌کنند و آثار آنها در اینجا بدون هر گونه بحثی پذیرفته می‌شود) دو دسته از اصول و قوانین دیگر نیز بر صحت عملیات حسابداری تأثیر می‌گذارند.

دسته اول قوانین ریاضی یا سنجشی هستند که عملیات ساختاری از قبیل جمع و تفریق و برقراری ارتباط بین ارقام پولی را سامان می‌بخشند و بر مبنای آنها گزارشهای توصیفی دوره‌ای در باره آنچه اتفاق افتاده است، تهیه می‌گردند. دسته دیگر قوانین تجربی هستند که از طرفی

-
- ۱- عضو هیأت علمی دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی و سرپرست دوره دکترای حسابداری دانشگاه شهران.
 - ۲- عضو هیأت علمی دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) و دانشجوی دوره دکترای دانشگاه علامه طباطبایی.

اندازه‌های موضوع عملیات ریاضی را مشخص می‌سازند و از طرف دیگر نحوه آرایش و روابط میان اندازه‌های مزبور را در گزارشها تعیین می‌کنند.

واژه‌های کلیدی

قانون، گزاره‌های قانونمانند - قوانین ریاضی یا سنجشی - قوانین تجربی - پول در جریان ملی - ارز - قدرت خرید واحد پول - مبادلات اعتباری - دارایی‌های غیر پولی - معادل پولی یا معادل نقدی - سیستم معادل پولی - سیستمهای گزینه حسابداری.

مقدمه

اغلب می‌گویند حسابداری مبتنی بر اصول یا قوانین راسخی نیست و نمی‌تواند بر پایه نوعی از اصول غیرقابل انکار و اثبات شده استوار گردد که در فرایندهای علمی و فنی دیگر مطرح است. بدین معنی که حسابداری بر اساس حقایق کلی و با در نظر گرفتن خواص قوانین طبیعی یا کلی صورت‌بندی نشده است.^۱ اگر چه حسابداری و گزارشگری مالی همانند علوم فیزیکی بر اساس قوانین طبیعی شکل نگرفته است، اما باید مبتنی بر مجموعه‌ای از قواعد و استانداردهایی باشد که برای نیل به اهداف مورد انتظار از حسابداری و گزارشگری مالی طراحی شده‌اند.^۲ از این رو حسابداری به گونه‌ای که امروزه رواج دارد، اصلاً بر پایه قوانین کلی نیست.

بر مبنای نقطه مقابل نگرش فوق اظهار می‌شود که حسابداری نه تنها می‌تواند، بلکه باید همانند علوم دیگر بر پایه اصول راسخ استوار گردد، اصولی که ماهیت قوانین را دارند. بر اساس این دیدگاه چون دفاتر و حسابهای تجار با شیوه معینی ثبت و نگهداری می‌شود، جامع

1- Smith C. A. and Ashburne J. M., *Financial and Administrative Accounting*, New York, McGraw-Hill, 1960, p. 1.

2- American Institute of Certified Public Accountants, *Establishing Financial Accounting Standards, (The Wheat Report)*, 1972, p. 19.

و کامل بودن آنها چنان‌که نظمی به فرایند حسابداری بخشیده است که می‌توان حسابداری را هم به عنوان علم پذیرفت.^۱ حسابداری یک نظام علمی است و جنبه تعلیمی دارد و توأم با اندیشه و دقت منطق و ریاضی، وضعیت امور بنگاه را روشن می‌سازد.^۲ بنابراین باور اینکه حسابداری نمی‌تواند قوانین کلی داشته باشد، باور درستی نیست.

ماهیت قوانین کلی

به نظر عده‌ای، قوانین طبیعی یا قوانین طبیعت ثابت و تغییرناپذیرند، به نحوی که طبیعت قوانین خود را عرضه می‌کند و بشر صرفاً آنها را از طبیعت اقتباس و بیان می‌دارد. اما دانشمندان و فلاسفه چنین دیدگاهی را قبول ندارند. باور اینکه قوانین طبیعت ساخته بشر در قالب مفاهیم انسانی است، سابقه طولانی دارد. هنگامی که اظهار می‌کنیم بین دو شی رابطه «علت و معلولی» برقرار است، تصور ما از این رابطه چیست؟ دانستن رابطه «علت و معلولی» امری ذهنی است.^۳

به عنوان مثال پایه فیزیک بر اندازه‌گیریهای مبتنی است و چون هر اندازه‌ای به ادراکی حسی مربوط است، مفاهیم فیزیکی از جهان حواس نشأت می‌گیرد. به همین علت است که هر قانون فیزیکی، در اساس به رویدادهای جهان حس ارتباط پیدا می‌کند. از این رو، عده‌ای از دانشمندان و فلاسفه به این تفکر گرایش دارند که فیزیک در آخرین حد جز به این جهان حواس و بالاخص جز به جهان ادراکات انسانی نمی‌پردازد.^۴ قانون، حکمی درباره وجود

1- North R., "The Gentleman Accountant", London, 1714, New York, Garland, 1986, p.1.

2- Haskins W., "Accountancy," The Accountant, November 10, 1900, p. 1010.

3- Hum D., "Treatise on Human Nature," 17639, London, Collins, 1962, BK. 1, pp. 205-217.

۴- پلانگ ماکس، تصویر جهان در فیزیک جدید، ترجمه مرتضی صابر، تهران، چاپخانه سپهر، چاپ چهارم، ۱۳۶۴، ص ۱.

رابطه میان پدیده‌ها است؛ این رابطه را می‌توان از طریق آزمایش یا مشاهده برقرار ساخت. برقراری رابطه مزبور تا حدود زیادی یا به طور کلی متضمن قضاوت‌هایی درباره جهان مادی است.^۱ منطق، ریاضیات و نظریه‌های فیزیکی، صرفاً ابزاری در راستای فرموله کردن دانسته‌های قبلی به شکلی منسجم هستند.^۲ به همین دلیل همه قوانین طبیعت منسوب به زمانهای معینی هستند. زمانهایی که در تاریخ بشر، این قوانین توسط شخص یا اشخاصی ابداع و بیان شده‌اند. اگر چه قبل از نیوتن و مندل، پدیده‌های مشاهده‌پذیر مورد توجه دانشمندان بودند، اما قوانین مکانیک نیوتن و قوانین ژنتیک مندل وجود نداشتند.

نکته قابل توجه درباره قوانین کلی، تغییر پذیری آنهاست. پوآنکاره می‌گوید: ماهیت فناپذیر نظریه‌های علمی اعجاب برانگیز است.^۳ بنا به اظهار سانتایانا، قوانین صورت‌بندی شده به وسیله علم (و نه به وسیله طبیعت) همانند اوهام ناپایداری هستند که سعی دارند روابط بین واقعیتهای را توصیف کنند.^۴ اما همین تغییرپذیری یکی از عوامل اصلی تکامل قوانین علمی است. به نظر پوپر، ملاک وضع علمی یک نظریه (قانون)، تخطئه پذیری یا ابطال پذیری یا آزمون پذیری آن است.^۵

گرچه همیشه این امکان وجود دارد که قوانین کلی و طبیعی در طی زمان در معرض تجدیدنظر قرار گیرند و یا دوباره صورت‌بندی شوند، اما در هر زمانی مفاد آنها به عنوان مبنای رفتار آگاهانه پذیرفته می‌شوند. قانون به عنوان معیاری برای سنجش نظم و قاعده، عنصر

1- Campbell N. R., "Physics, the Elements," 1919, Reprod. As Foundations of Science, New York, Dover, 1957, p. 38.

2- Bridgman P. W., "The Nature of Physical Theory," 1963, New York, Science Editions, 1964, p. 136.

3- Poincare H., "Science and Hypothesis," 1903, New York, Dover, 1952, p. 160.

4- Santayana G., "Reason in Science," New York, Collier, 1962, p. 12.

۵- یوبر کارل، حدس‌ها و ابطال‌ها، ترجمه احمد آرام، تهران، شرکت سهامی انتشار، چاپ دوم، ۱۳۶۸، ص ۴۵.

حیاتی پیشرفت و تکامل فن‌آوری، روش‌شناسی علم، دانش پژوهی و اندیشه است.^۱ به بیان ساده‌تر، قوانین علمی قواعدی برای اداره و هدایت رفتار هستند و این اطمینان را ایجاد می‌کنند که رفتار معینی به نتایج معینی منجر خواهد شد.^۲

قوانین بر اساس نظم‌های مشاهده شده شکل می‌گیرند، خواه این نظم‌ها موضوع قضایای منطقی و تجویزهای قانونگذاری باشند، خواه درباره پدیده‌های طبیعی، هر کدام از این قوانین به صورت گزاره‌های کلی یا جهانشمول بیان می‌گردند. این امر در رابطه با منطق، نظام حاکم بر اندیشه و استدلال و آن دسته از رفتارهایی که در سطوح بسیار گسترده رعایت می‌شوند و یا باید رعایت شوند (به عنوان مثال قوانین مصوبه مجلس) هم صادق است. اگر چه قوانین عموماً یا توصیفی^۳ و یا تجویزی^۴ هستند، لیکن در یک لحظه از زمان آنها (قوانین) می‌توانند هم توصیفی باشند و هم تجویزی (دستوری). قوانین توصیفی از آنچه هست سخن دارند و پیشامد ناشی از رویداد معینی را توصیف می‌کنند. قوانین تجویزی از آنچه باید باشد سخن می‌گویند و نحوه دستیابی به نتیجه (پیشامد) مورد نظر را تجویز می‌کنند.^۵

1- Whithead A. N., "Adventures of Ideas," 1933, Harmondsworth, Penguin, 1948, p. 130.

2- Bronowski J., "The Common Sense of Science," Harmondsworth, Penguin, 1960, p. 110.

3- Descriptive

4- Prescriptive

۵- به عنوان مثالی ساده از حسابداری و صرف نظر از شیوه استدلال می‌توان گفت: در شرایط تورمی به کار گرفتن روش LIFO به جای روش FIFO برای ارزیابی موجودیها، موجب گزارش سود کمتری می‌گردد (گزاره توصیفی)؛ در عین حال و به بیانی دیگر: در شرایط تورمی به منظور گزارش سود کمتر باید از روش LIFO به جای روش FIFO برای ارزیابی موجودیها استفاده کرد (گزاره تجویزی).

قوانین حسابداری

امور مالی و تجاری همانند مبادلات، احراز حقوق مالکیت، استفاده و واگذاری دارایی‌ها، استقراض، اعطای وام و ... بر اساس مجموعه‌ای از قوانین اجتماعی (از قبیل قانون مدنی، قانون تجارت و ...) صورت می‌پذیرد. در هر جامعه این قوانین را نهادهای قانونگذاری وضع می‌کنند که در صحت ثبت و نگهداری حسابها، دفاتر و تهیه گزارشهای مالی تأثیر دارند. در این نوشته آثار این قوانین بدون هر بحثی پذیرفته می‌شود.

علاوه بر قوانین اجتماعی مذکور دو دسته از اصول و قوانین دیگر نیز وجود دارند و بر صحت عملیات حسابداری تأثیر می‌گذارند. دسته اول قوانین ریاضی یا سنجشی^۱ هستند و عملیات ساختاری^۲ از قبیل جمع و تفریق و برقراری ارتباط بین ارقام پولی را سامان می‌دهند و در نتیجه، گزارش‌های توصیفی دوره‌ای درباره آنچه اتفاق افتاده است، تهیه می‌گردند. شکل مختصر یکی از این قوانین می‌گوید انواع متفاوت اندازه‌های کمی را نمی‌توان با هم جمع کرد. دسته دیگر، مجموعه‌ای از قوانین تجربی^۳ هستند که اندازه‌های موضوع عملیات ریاضی را مشخص می‌سازند و توأمأ شیوه آرایش اندازه‌ها و ایجاد رابطه میان آنها را در گزارش‌ها تعیین می‌کنند. به عنوان مثال، معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها = بدهی‌ها + سرمایه)، حکایت از یک قانون تجربی دارد. قانونی که می‌گوید حقوق مالی حاکم بر دارایی‌های موجود در تحت کنترل هر شخصی یا متعلق به خود او به عنوان مالک (سرمایه) یا متعلق به اعتبار دهندگان به وی (بدهی) است. تلاش‌های علمی برای تدوین اصول و قوانین حسابداری از اوایل قرن بیستم شروع شده

1- Mathematical or Metrical Laws

۲- Formal Operations: منظور عملیات انتزاعی همراه با علائم ریاضی بر روی اعداد و ارقام است. اصطلاح عملیات ساختاری در منطق هم مطرح است. به طوری که به علت استفاده از علائم ریاضی در منطق، آن را «منطق علامتی یا منطق ریاضی»، و در نهایت «منطق ساختاری»، (Formal Logic) هم می‌گویند.

3- Empirical Laws

است. ریشه این تلاش‌ها را در مطالعه پروفیسور پیتون^۱ (۱۹۲۲) و پروفیسور پیتون و لیتلتون^۲ (۱۹۴۰) می‌توان یافت. این تلاش‌ها را پروفیسور هندریکسن و همکارش در یکی از فصول کتابی تحت عنوان تئوری حسابداری^۳ تلخیص و منعکس ساخته‌اند. اما برای اولین بار پروفیسور چمبرز^۴ در سال ۱۹۹۱ طی مقاله‌ای قوانین کلی حسابداری را به طور منسجمی گردآوری و ارائه نموده است.

قوانینی که در این نوشته برای حسابداری معرفی می‌شوند بر مبنای استنتاج از استدلال‌های قیاسی می‌باشند که به عنوان «مفروضات بدیهی» مورد قبول واقع شده‌اند. این نتایج یا قضایای بدیهی یا ناشی از قوانین هستند و یا استنباط‌هایی که از دو یا چند قانون یا نتایج قبلی آنها حاصل شده‌اند. اغلب نتایج مزبور درباره ماهیت قواعد ثبت‌های حسابداری هستند. این قواعد را گزاره‌های قانونمندان^۵ می‌نامیم. چون همانند گزاره‌های کلی، می‌توانند کلیه نمونه‌های ثبت محاسبات و رابطه میان اندازه‌های مالی مورد نظر را سامان دهند.

قانون یا قانونمندان نامیدن گزاره‌هایی که ارائه می‌شوند، شاید به ظاهر غیر طبیعی باشد. اما این گزاره‌ها از ویژگی لازم الاجرا بودن برخوردارند و بدون این ویژگی، شاید چیزهای بی‌اهمیت و عامیانه محسوب شوند. رایج‌ترین عملیات حسابداری یعنی جمع و تفریق، تقریباً در تمامی حسابها با اسلوب یکسانی انجام می‌گیرد. شاید ضرورتی نباشد تا جمع و تفریق ارقام پولی را مشابه جمع و تفریق سایر اعداد و ارقام ندانیم، ولی باید توجه داشت که آنها در

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

- 1- Paton W. A., "Accounting Theory," 1922, Accounting Studies Press Reprint, 1962.
- 2- Paton W. A. and Littleton A. C., "An Introduction to Corporate Accounting Standards," American Accounting Association Monograph No. 3 (AAA, 1940).
- 3- Hendriksen E. S. and Van Breda M. F., "Accounting Theory," Homewood, IL, RIWIN INC., 1992, Chapter 4.
- 4- Chambers B. J., "Metrical and Empirical Laws in Accounting," Accounting Horizons, December, 1991, pp. 1-15.
- 5- Law - Like Statements

واقع شبیه ارقام محض نیستند. سیستم ثبت دو طرفه با سمت بدهکار و بستانکارش وسیله‌ای برای نشان دادن یکی از این تفاوتها، یعنی تفاوت در علامت است. حسابهای موجود در دفتر کل هم وسیله‌ای برای نشان دادن تفاوت دیگر، یعنی تفاوت در موضوع ارقام است. اما اینها فقط تفاوتهای ظاهری هستند. تفاوت واقعی در این است که عموماً در حسابداری اقلامی با هم جمع و یا از یکدیگر کسر می‌شوند که از ماهیت یکسان برخوردار نیستند و بر مبنای قوانین ریاضی نمی‌توانند موضوعات محاسبه باشند. به این مشکل، اگر چه بنیادی، اغلب در کلاس درس و در کتابهای درسی حسابداری اشاره نمی‌شود و ارقام پولی جمع‌پذیر و یا جمع‌ناپذیر با هم جمع می‌شوند.

در این مقاله ابتدا قوانین و قواعد ثبت رویدادهای مالی ساده‌تر، یعنی گردش وجوه نقد بیان نمی‌شود. بعد به تدریج قوانین و قواعد ثبت رویدادها و فعالیت‌های پیچیده‌تر، یعنی گردش وجوه نقد و سایر دارایی‌ها و حقوق مالی در شرایط دنیای واقعی ارائه می‌گردد.

حسابداری گردش وجوه نقد

پول وسیله مبادله است و کالا و خدمات در ازای آن مبادله می‌شوند. به منظور اطلاع از اینکه در یک دوره زمانی معین چه مقدار پول از حوزه اختیار شما خارج شده یا به تملک شما درآمده است، باید محاسبه و ثبتی را در حساب موجودی نقدی انجام داد: مبالغ دریافتی در ستون بدهکار حساب و مبالغ پرداختی در ستون کناری آن به نام ستون بستانکار حساب و مبلغ مانده بعد از هر دریافت و پرداخت در ستون سوم به نام ستون مانده حساب ثبت می‌شوند. جمع و تفریق‌هایی که مانده حساب را تعیین می‌کنند بر مبنای محاسبات ریاضی صحیح می‌باشند، به شرطی که با تغییرات عینی وجوه نقد مطابقت داشته باشند.

با شمارش عینی می‌توان به اطمینان لازم درباره انطباق مانده حساب با موجودی نقد دست یافت. در صورت وجود مغایرت بین آنها، می‌توان شمارش مجدد به عمل آورد و یا ثبت‌های حساب را مورد بررسی قرار داد. چنانچه دلیل روشنی برای مغایرت نباشد، اغلب مغایرت توجیه نشده را در یکی از دو ستون اصلی حساب ثبت و مانده را محاسبه می‌کنند. (به گونه‌ای که مانده حساب برابر با وجوهی باشد که وجود دارد). تعدیل مزبور به این خاطر

انجام می‌شود که اگر بعداً از مانده حساب به عنوان نماینده مقدار موجودی نقد برای تصمیم‌گیری استفاده شود، گمراه‌کننده نباشد. برای عملیات ذکر شده می‌توان قوانین و نتیجه زیر را معرفی نمود:

۱- قانون جمع‌پذیری مبنای یکسان^۱

مبالغ پولی فقط در صورتی که از یک نوع واحد پول باشند، می‌توانند با هم جمع، از هم کسر و یا با یکدیگر ارتباط داده شوند (مانند واحد پول در جریان ملی).

۲- قانون جمع‌پذیری نوعی^۲

چنانچه ارقام پولی موضوع یا رویدادهایی را نشان دهند که به معنای معین از نوع یکسانی هستند، با هم می‌توانند جمع شوند (به طور مثال ریالهای خرج شده با هم جمع‌پذیرند، ریالهای دریافتی نیز با هم جمع‌پذیرند، اما ریالهای خرج شده با ریالهای دریافتی نمی‌توانند جمع شوند).

۳- قانون تناظر ثبتها^۳

ثبت‌های به عمل آمده در حسابها، ابداع و ابتکار بشر است و تنها در صورتی به جای مشاهده عینی قابلیت کاربرد دارند که با پدیده‌های مورد نظر مطابقت داشته باشند.

نتیجه اول

اطمینان از تناظر با مقایسه اندازه‌های ثبت شده و اندازه‌های مشاهده شده و در صورت لزوم اصلاح ثبتها برای همخوانی با مشاهده، حاصل می‌شود.

1- The Uniform Denominator Law of Aggregation

2- The Law of Class Aggregation

3- The Correspondence Law for Records

حسابداری وجوه نقد

هر شخص حقیقی یا حقوقی در کشور می‌تواند پول ملی و پول خارجی (ارز) در اختیار داشته باشد و از آنها در مبادلات خود استفاده نماید. در این صورت می‌توان فقط یک حساب برای وجوه نقد تعیین و مبالغ دریافتی و پرداختی را بدون توجه به واحد پول آنها، در آن حساب ثبت کرد. مانده حساب مزبور وجوه نقد قابل خرج را در زمان معینی نشان می‌دهد و می‌توان این مانده را با وجوه نقد موجود مقایسه نمود و مغایرت احتمالی را طبق روشی که به آن اشاره شد، برطرف ساخت. اما اطلاع از مانده چنین حسابی از دیدگاه مالی و تجاری مفید نخواهد بود.

با فرض دو نوع پول در جریان مثل ریال و ین (واحد پول ژاپن) و با فرض اینکه ۱ ریال ۰/۵ ین باشد، اطلاع از وجود ۵۰۰ واحد پول در تاریخ معینی، برای تصمیم‌گیری کافی نیست. قدرت خرید دارنده آن می‌تواند حداکثر ۱۰۰۰ و حداقل ۵۰۰ ریال باشد. به منظور آگاهی از میزان قدرت خرید وجوه نقد مزبور و با در نظر گرفتن نرخ ارز، باید محاسباتی به عمل آید. علی‌رغم موارد فوق‌الذکر، ثبت مبالغ پولی دارای واحد متفاوت در یک حساب، متصور است و می‌توان آنرا «حسابداری اسمی»^۱ نامید. در این سیستم حسابداری، مبالغ پولی با واحدهای متفاوت را می‌توان در یک حساب «وجوه نقد» ثبت کرد.

تعیین حسابهای جداگانه برای ثبت گردش مبالغ داخلی و ارز، می‌تواند مفید باشد. حتی ثبت و نگهداری حساب موجودی ارزی بر مبنای پول داخلی، مفیدتر نیز خواهد بود. در این صورت باید قانون تجربی «معادل ارز» را مبنای عمل قرار داد. در مثال مذکور، طبق این قانون می‌توان به جای ثبت مبالغ ارزی، معادل آن را بر مبنای پول داخلی، یعنی ۱ ریال برای هر ۰/۵ ین، در حساب مربوط ثبت نمود. قانون معادل ارز،^۲ به عنوان قانون نرخ ارز شناخته شده است. در نتیجه ریالهای موجود در تاریخ معینی را می‌توان با معادل ریالی موجودی ارزی در همان تاریخ، جمع کرد. قضایای کلی مذکور را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

1- Nominal Accounting

2- The Foreign Currency Equivalence Law.

۴- قانون جمع‌پذیری اسمی^۱

مبالغ پولی با واحدهای متفاوت (مثل ریال و ین) را می‌توان با هم جمع یا از هم کسر کرد و مانده اسمی را با مشاهده اثبات نمود. اما این مانده هیچکدام از مقاصد مالی و تجاری را تأمین نمی‌کند.

۵- قانون معادل ارز

مبالغ ارزی به وسیله نرخ ارز، قابل تبدیل به معادل پول داخلی است. نتیجه دوم: مبالغ پولی با واحد معینی (مثل ریال) و معادل تعیین شده با همان واحد پولی برای مبالغ پول دارای واحد متفاوت (مثل ین) را می‌توان با هم جمع و یا از هم کسر کرد (از قوانین ۱ و ۵).

حسابداری وجوه نقد همراه با تغییر نرخ ارز

نرخ ارز بیانگر قیمت مبادله دو نوع پول در جریان متفاوت (مثل ریال و ین) است. اغلب این قیمت در طی زمان تغییر می‌کند. از آنجا که احتمال دارد نرخ ارز به تکرار و در جهات متفاوت تغییر یابد و به دفعات زیاد دریافت و پرداخت ارزی وجود داشته باشد، محاسبه و ثبت آثار تغییر نرخ ارز در طی دوره ضروری نیست. یعنی با استفاده از شیوه حسابداری اسمی، می‌توان دریافت‌ها و پرداخت‌های ارزی را در طی دوره و بر مبنای نرخ ارز زمان انجام مبادلات مزبور ثبت نمود و فقط در پایان دوره مالی آثار تغییر نرخ ارز را محاسبه و ثبت کرد. نظریه‌های مذکور را می‌توان به صورت کلی زیر بیان کرد:

۶- قانون تغییر نرخ ارز^۲

نرخ مبادله واحد پول داخلی با واحد پول خارجی (ارز) معینی در طی زمان تغییر می‌کند و

1- The Nominal Aggregation Law.

2- The Exchange Rate Variation Law.

همین تغییر موجب تغییر در معادله پول داخلی مبالغ ارزی می‌گردد. نتیجه سوم: معادل پول داخلی دریافت‌ها و پرداخت‌های ارزی با نرخ ارز تاریخ مبادلات مزبور، محاسبه و ثبت می‌گردد. مانده اسمی حاصل از این فرایند، به منظور نشان دادن معادل پول داخلی مبالغ ارزی شمارش شده در پایان دوره باید با نرخ ارز پایان دوره تعدیل گردد (از قوانین ۳، ۴، ۵ و ۶).

حسابداری وجوه نقد همراه با تغییر قدرت خرید واحد پول

پول برای دارنده‌اش، قدرت خرید به ارمغان می‌آورد. منظور از قدرت خرید، آن مقدار از کالا و خدمت است که در ازای هر واحد پول می‌توان تحصیل کرد. موقعی که قیمت کالاها و خدمات افزایش می‌یابد، از قدرت خرید پول کاسته می‌شود و جهت تغییر قدرت خرید پول، مخالف جهت تغییر سطح عمومی قیمت‌ها است. به پدیده افزایش سطح عمومی قیمت‌ها (و تقلیل قدرت خرید عمومی پول) تورم گفته می‌شود. عکس جریانهای مزبور، یعنی کاهش سطح عمومی قیمت‌ها و افزایش قدرت خرید عمومی پول به ضد تورم موسوم است. توجه روزافزون و همه جانبه‌ای که به تورم، نرخ تغییر آن در طی زمان، آثار مخرب و راه‌های کنترل آن مبذول می‌گردد، بیانگر اهمیت موضوع قدرت خرید عمومی پول است.

پول در جریان ملی و ارز نام مشخص و نرخ مبادله معینی دارند و به همین دلیل به راحتی از یکدیگر قابل تمیزند. اما برای مبالغ پول ملی که قدرت خرید متفاوتی دارند، نامهای مشخص و متمایزی وجود ندارد. لذا هر کشوری علاوه بر داشتن واحد پول اسمی، سازمان ویژه‌ای هم دارد که در فواصل زمانی مشخص و بر اساس قیمت بازار مجموعه‌ای از کالاها و خدمات، شاخص تغییر سطح عمومی قیمت‌ها و نرخ تورم را محاسبه می‌نماید.

چنانچه واحد پول ملی مثلاً ریال را با D نشان دهیم، D_1 و D_2 ... را می‌توان به ترتیب برای نمایش اندازه قدرت خرید عمومی واحد پول در زمانهای t_1 و t_2 ... بکار برد. سپس با استفاده از سری ارقام شاخص می‌توان معادل D_2 را برای هر مبلغی از D_1 محاسبه نمود. دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی در دوره زمانی معینی، متشکل از مبالغ دارای واحد پولی مشابه اما اندازه قدرت خرید عمومی متفاوت خواهد بود. طبق قانون جمع‌پذیری مبنای

یکسان، این مبالغ با یکدیگر قابل جمع و کسر هستند. تغییراتی که در دوره زمانی موجب می‌شود موجودی نقد ابتدای دوره (M_1) با قدرت خرید D_1 به موجودی نقدی پایان دوره (M_2) با قدرت خرید D_2 منتهی گردد، فقط تغییرات اسمی هستند. در این فرایند فقط قانون جمع‌پذیری اسمی رعایت می‌گردد، اما تغییرات تدریجی اندازه قدرت خرید در طی دوره نادیده گرفته می‌شود. از نظر ریاضی جمع واحدهای پول با اندازه قدرت خرید متفاوت، بی اعتبار است. بنابراین به ویژه در دوره‌هایی که قدرت خرید پول تغییر می‌یابد، به قانون جمع‌پذیری مبنای یکسان باید "قانون جمع‌پذیری اندازه قدرت خرید یکسان" افزوده شود.

مبالغ موجود در ابتدا و انتهای دوره زمانی محدود بین $1, 2$ به ترتیب با قدرت خرید D_1 و D_2 بیان می‌شوند. به منظور محاسبه تغییرات اسمی مبالغ پول در طی دوره بر حسب D_2 نیازمند قاعده‌ای برای تبدیل واحدهای پولی دارای قدرت خرید D_1 به D_2 هستیم. چنین قاعده‌ای مبتنی بر یک قانون تجربی به نام قانون ضریب تغییر سطح عمومی قیمت‌ها است. فرض کنید P_1, P_2 اعداد شاخص در زمانهای $1, 2$ و بیانگر سطح عمومی قیمت‌ها باشند. در صورتی که P_2 ضریب تغییر سطح عمومی قیمت‌ها باشد، داریم: $P_2 = (P_2 - P_1) / P_1$ ، آنگاه طبق قانون دیگری به نام قانون قدرت خرید معادل: $D_1 = D_2 (1 + P_2)$ خواهد بود. قانون قدرت خرید معادل، مشابه قانون معادل پول خارجی (ارز) است. علامت جبری ضریب مذکور اهمیت ویژه‌ای دارد. هنگامی که سطح عمومی قیمت‌ها افزایش (کاهش) می‌یابد، علامت ضریب مثبت (منفی) می‌شود. در صورتی که در دوره‌ای سطح عمومی قیمت‌ها تغییر نکنند، ارزش ضریب صفر می‌گردد. بنابراین این قانون قدرت خرید معادل، همه حالات ممکن را در برمی‌گیرد.

نقش اصلی قانون قدرت خرید معادل، شناسایی آن بخش از تغییرات اسمی است که تنها می‌توان به تغییر در اندازه قدرت خرید واحد پول نسبت داد. چنانچه مبالغ موجود در $1, 2$ عبارت از $D_1 M_1$ و $D_2 M_2$ باشد، تغییر اسمی مبالغ برابر $(D_2 M_2 - D_1 M_1)$ است. چون در این تفاضل؛ مبالغ، اندازه قدرت خرید متفاوتی دارند به آن اسمی می‌گوییم. طبق قانون قدرت خرید معادل داریم: $[D_2 M_2 - D_2 (1 + P_2) M_1]$ یا $D_2 P_2 M_1 - D_2 (M_2 - M_1)$ چون در عبارت اخیر مبالغ، اندازه قدرت خرید یکسانی دارند، تفاضل‌ها دارای اعتبار ریاضی و

فایده عملی هستند. در این زمینه قوانین و نتایج زیر معرفی می‌شوند:

۷- قانون تغییر قدرت خرید^۱

قدرت خرید عمومی واحد پول ملی در طی دوره، تغییری در جهت مخالف تغییر سطح عمومی قیمت‌ها دارد.

نتیجه چهارم

مبالغ پول دارای اندازه قدرت خرید متفاوت را می‌توان با هم جمع یا از هم کسر کرد و نتیجه اسمی حاصل را با مشاهده اثبات نمود، اما چنین نتیجه‌ای هیچکدام از مقاصد مالی یا تجاری را تأمین نمی‌کند (از قوانین ۴ و ۷).

۸- قانون جمع‌پذیری اندازه قدرت خرید یکسان^۲

مبالغ پولی را فقط در صورتی که همگی دارای اندازه قدرت خرید یکسان باشند، می‌توان با هم جمع یا از هم کسر کرد و بین آنها ارتباط برقرار ساخت.

۹- قانون معناداری واحدهای پولی^۳

در زمینه قیمت‌های بازار در زمان معینی، مبالغ پولی فقط در صورتی معنی دارند که بر اساس واحدهای قدرت خرید عمومی در آن تاریخ بیان شده باشند.

1- The Purchasing Power Variation Law

2- The Uniform Dimension Law for Aggregation

3- The Intelligibility Law for Money Amounts

۱۰- قانون قدرت خرید معادل^۱

طبق این قانون، مبالغ پول موجود در گذشته‌ای معین قابل تبدیل به معادل قدرت خرید آن، در زمان حال (یا هر زمان بعدی دیگر) هستند، یعنی $D_1 = D_2(1 + P_2)$ و P_2 تغییر نسبی شاخص سطح عمومی قیمت‌ها در دوره زمانی مورد نظر است.

نتیجه پنجم

در تاریخ پایانی هر دوره مثل ۱۲، به منظور تبدیل تغییرات اسمی پول به تغییر در قدرت خرید آن، باید هر واحد پول موجود در ۱ را به میزان $P_2 D_2$ تعدیل کرد^۲ (از قوانین ۸، ۹ و ۱۰).

حسابداری مبادلات اعتباری

هر شخص حقیقی یا حقوقی ممکن است به علت فروش کالا و خدمات یا اخذ وام، مستحق دریافت یا متعهد به پرداخت مبالغی در آینده باشد. مبالغ دریافتی یا پرداختی طبق قرارداد فروش یا وام ثابت هستند. البته در مورد وام می‌توان اصل و فرع آن را به طور کلی ثابت تلقی کرد. دوره دریافت یا پرداخت مبالغ مزبور می‌تواند کوتاه و یا بلندمدت باشد. مبالغ دریافتی و پرداختی در هر زمانی بدون توجه به رویدادهای احتمالی آتی، حقوقی را نشان می‌دهد که هنوز تصفیه نشده‌اند.

حسابداری مبالغ دریافتی و پرداختی به طور اساسی از اصولی مشابه اصول حسابداری وجوه نقد پیروی می‌کند. برای مبالغ دریافتی و پرداختی باید حسابهای مخصوص در دفاتر

1- The Purchasing Power Equivalence Law

۲- میزان تعدیل مزبور حاصل فرآیند زیر است:

$$D_1 = D_2(1 + P_2)$$

$$D_1 = D_2 + D_2 P_2$$

$$D_2 = D_1 - D_2 P_2$$

تعیین گردد. در تاریخ ۱۱ مانده حسابهای دریافتنی و پرداختنی بیانگر مبالغی با قدرت خرید D_1 هستند. مبالغ دریافتنی و پرداختنی که در زمان متفاوتی در حسابها ثبت می‌شوند، قدرت خرید متفاوت دارند. در تاریخ ۱۲، مانده حسابهای مزبور نشانگر مبالغی با قدرت خرید D_2 هستند. در تاریخ ۱۲، چنانچه اشتباهی وجود نداشته باشد، مانده این حسابها نشانگر جمع جبری مانده‌ها در تاریخ ۱۱ و اقلام دریافتنی و پرداختنی ایجاد شده یا تسویه شده در طی دوره هستند. به منظور اثبات مستقل مانده حسابها، می‌توان تأیید مبالغ دریافتنی یا پرداختنی را در هر مقطع زمانی از بدهکاران یا بستانکاران درخواست کرد و اشتباهات کشف شده را اصلاح نمود. اصلاحاتی نیز در زمینه اقلام غیر قابل وصول و سود تضمین شده و امضا ضرورت دارد. این کارها در حقیقت به منظور رعایت قانون تناظر ثبتها (قانون سوم) صورت می‌پذیرد.

تغییر قدرت خرید واحد پول تأثیر مشابهی بر مبالغ دریافتنی و موجودی نقد دارد. چنانچه قدرت خرید عمومی تقلیل یابد، تأثیر آن بر تغییر حسابهای دریافتنی در طی دوره باید در قالب D_2 محاسبه گردد. چنین تغییری در قدرت خرید عمومی تأثیر معکوس بر حسابهای پرداختنی - خواه کوتاه مدت، خواه بلند مدت - دارد. کاهش قدرت خرید پول در واقع موجب کاهش قدرت خرید مبالغ پرداختنی می‌گردد. شباهت وجوه نقد و حسابهای دریافتنی و پرداختنی موجب تسهیل محاسبات می‌گردد. در حسابداری، آنها را به عنوان اقلام پولی می‌شناسند و می‌توان در یک مرحله، خالص اقلام پولی را در تاریخ ۱۱ و ۱۲ محاسبه کرد و در مرحله دیگر خالص اقلام پولی موجود در ۱۱ را در معرض تعدیلی به میزان D_2P_2 قرار داد و یکجا خالص تأثیر تغییر قدرت خرید پول را بر این اقلام تعیین نمود. حسابداری اقلام پولی تحت تأثیر قوانین یا محدودیت‌های دیگری غیر از آنچه قبلاً ذکر شد، قرار نمی‌گیرد.

حسابداری دارایی‌های غیر پولی

وجوه نقد، حسابهای دریافتنی و پرداختنی با ارزش اسمی^۱ معلوم در ازای کالاها و

1- Face Value

خدمات و بازپرداخت بدهی‌ها، مبادله می‌شوند. اما دارایی‌های دیگری از قبیل کالا و ماشین آلات و اموال، ارزش اسمی ندارند. این نوع دارایی‌ها اغلب بر مبنای قیمت فروششان در مقابل وجوه نقد یا تعهد پرداخت، مبادله می‌شوند. در زمان معینی، قیمت فروش این دارایی‌ها را می‌توان به عنوان معادل پولی یا معادل نقدی^۱ آنها نامید.

اطلاع از معادل پولی دارایی‌های مذکور به چندین دلیل مفید است. اگر موجودی وجه نقد برای پرداخت‌های اضطراری کافی نباشد، معادل پولی چنین دارایی‌هایی می‌تواند بیانگر میزان و چگونگی جبران کمبود وجه نقد باشد. چنانچه این نوع از دارایی‌ها از مد افتاده یا بدون صرفه اقتصادی باشند، معادل پولی آنها می‌تواند نشانگر مبالغ از دست رفته باشد. همچنین ممکن است به منظور تأمین مالی پروژه تحت مطالعه و کاهش بار مالی بدهی‌ها، واگذاری بعضی از دارایی‌ها ضروری باشد.

اطلاع از مجموع معادل پولی دارایی‌ها، کاربردهای عمومی‌تر نیز دارد. تجزیه و تحلیل مبتنی بر نسبتها اعتباری ندارد مگر اینکه دارایی‌ها به مبالغی بیان شوند که اعتبار و ارزش مالی یکسان داشته باشند. مدیران و صاحبان سرمایه هر واحد تجاری نیز به منظور تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، نسبت به کسب آگاهی درباره نتایج عملیات مالی و تجاری در هر دوره و مقایسه آنها با نتایج عملیات واحدها تجاری مشابه، علاقه‌مند هستند. تفسیر تغییر نتایج عملیات در دوره‌های مختلف، تنها در صورتی امکان‌پذیر و مفید است که در قالب مبالغ دارای قدرت خرید مشابه بیان شده باشند.

معادل پولی هر دارایی عبارت از قیمت فروش (یا در مواردی که هزینه مبادله مشخصی وجود دارد، خالص قیمت فروش) آن است. قیمت فروش هر دارایی نیز در شرایط حاکم بر بازار در تاریخ مبادله به وسیله فروشنده و خریدار یا توسط سایر اشخاص تعیین می‌گردد. برای بعضی از دارایی‌ها - به ویژه کار در جریان ساخت و دارایی‌های منحصر به فرد - چنین بازاری وجود ندارد، در نتیجه به راحتی نمی‌توان معادل پولی آنها را تعیین کرد. معادل پولی اکثر دارایی‌ها نیز اغلب به صورت تقریبی تعیین می‌شود. به طور کلی قیمت خرید گذشته یا

جاری دارایی نمی‌تواند کاربردی همچون قیمت فروش آن داشته باشد. چون قیمت خرید گذشته یا جاری دارایی نه بیانگر قدرت خرید جاری مالک آن است و نه به طور معقول برای تعیین قدرت خرید کلی مالک در زمان معینی، می‌توان چنین ارقامی را با دارایی‌های پولی جمع کرد.

از دیدگاه حسابداری، خرید هرگونه دارایی غیر پولی، مبادله‌ای است در مقابل واحدهای پولی که قدرت خرید معینی دارند. در سیستم حسابداری دو طرفه، واحدهای پولی مذکور از یک سو به عنوان مبالغ خرج شده به حساب اقلام پولی (وجوه نقد یا حسابهای پرداختی) و از دیگر سو به عنوان افزایش در حساب دارایی‌ها ثبت می‌گردد. اما در تاریخ مبادله، مبلغ ثبت شده در حساب برای خریدار نشان دهنده معادل پولی درایوها نیست. به طور مثال در شرایط عادی معادل پولی موجودی کالا به میزان سود ناخالص تجاری بیشتر از قیمت خرید آنها می‌باشد. در سیستم حسابداری دو طرفه، تفاوت بین معادل پولی و قیمت خرید ثبت شده این دارایی‌ها را می‌توان بلافاصله محاسبه و به حساب دارایی‌ها و تغییر قیمت آنها منظور کرد. اما تا زمانی که این دارایی‌ها در مالکیت خریدار است، احتمال دارد معادل پولی آنها به دفعات زیاد دچار نوسان گردد، در نتیجه محاسبه و ثبت هر تغییر در قیمت دارایی‌ها ضرورت ندارد.

ثبت قیمت خرید در حساب دارایی‌ها را می‌توان به عنوان ثبت آماری یا ارزش دفتری میان دوره‌ای تلقی کرد و فقط در پایان دوره آن را به منظور انطباق با معادل پولی دارایی‌ها تعدیل نمود. چنانچه بخشی از دارایی‌های غیر پولی قبل از پایان دوره جاری فروخته شوند، تفاوت ارزش دفتری و قیمت فروش آنها، تغییر تحقق یافته قیمت خواهد بود. برای نشان دادن آثار مبادله مزبور، ثبت‌های مناسبی در بستانکار حساب دارایی‌ها و تغییرات تحقق یافته قیمت در مقابل وجوه حاصل از فروش به عمل می‌آید. فرض کنید T نشانگر جمع جبری همه تغییرات تحقق یافته قیمت در طی دوره باشد.

بنابر دلایل متعددی، احتمال دارد ارزش دفتری و معادل پولی دارایی‌هایی که تا پایان دوره فروخته نشده‌اند، متفاوت باشد. مانده حساب این دارایی‌ها در پایان دوره به منظور انطباق با معادل پولی آنها و تعیین تغییرات تحقق نیافته قیمت، تعدیل می‌شوند.

فرض کنید V نشانگر جمع جبری تعدیلهای مربوط به تغییرات تحقق نیافته قیمت دارایی‌ها باشد. خریدها و فروشهای طی دوره، در قالب قدرت خرید واحد پول در تاریخ مبادلات مزبور ثبت می‌شوند. حساب خرید و فروش همانند سایر حسابها، مرکب از اقلام دارای قدرت متفاوت می‌باشد. تغییرات این حسابها در طی دوره، فقط اسمی هستند. به طور کلی تغییرات اسمی مربوط به کل دارایی‌های غیر پولی در دوره منتهی به A_2 جمع جبری مخارج خرید (C_2)، تغییرات تحقق نیافته قیمت دارایی‌ها، (T_2)، وجوه حاصل از فروش (S_2) و تغییرات تحقق نیافته قیمت دارایی‌ها (V_2) است. باید به خاطر داشت که اجزای تشکیل دهنده حسابهای مذکور دارای قدرت خریدی مثل D_2 نیستند، چون همگی متشکل از مبالغ اسمی هستند. اما می‌توان این تغییرات را بر اساس قانون قدرت خرید معادل به تغییراتی در قالب D_2 تبدیل نمود. با جمع‌بندی مباحث فوق می‌توان قوانین و نتایجی را علاوه بر آنچه قبلاً ذکر شده، معرفی کرد:

۱۱- قانون برابری معادلهای پولی^۱

معادل پولی دارایی‌های غیر پولی (خالص قیمت فروش آنها) در تاریخ معینی، قدرت خریدی همانند واحدهای پول موجود در همان تاریخ دارد.

نتیجه ششم

مبالغ پول و معادلهای پولی موجود در تاریخ معینی با هم جمع پذیر هستند (از قوانین ۱، ۸ و ۱۱).

۱۲- قانون تغییرپذیری معادل پولی دارایی‌ها^۲

معادل پولی دارایی‌های غیرپولی در طی زمان به دلایل متعددی تغییر می‌یابد.

1- The Money Equivalent Parity Law

2- The Money Equivalent Variation Law

نتیجه هفتم

در پایان هر دوره مثل t_2 ، مجموع تغییرات اسمی معادل پولی دارایی‌های غیر پولی در طی همان دوره باید به گونه‌ای تعدیل گردد تا بر مبنای قدرت خرید واحد پول در پایان همان دوره یعنی D_2 بیان شود. تعدیل مزبور برای هر واحد معادل پولی موجود در t_1 برابر $D_2 P_2 - D_1 P_1$ است (از قوانین ۱۱، ۱۲ و نتیجه چهارم).

قضیه اندازه‌گیری سود

قضیه عمومی زیربخش مهمی از استدلال‌های قبلی را نشان می‌دهد.

فرض کنید:

$$D_2 M_2, D_1 M_1 \text{ خالص دارایی‌های پولی در زمان } t_1 \text{ و } t_2,$$

$$D_2 N_2, D_1 N_1 \text{ معادل پولی دارایی‌های غیر پولی در دو تاریخ مذکور باشد،}$$

$$D_2 R_2, D_1 R_1 \text{ مبالغ قدرت خرید عمومی متعلق به واحد تجاری در دو تاریخ مذکور باشد،}$$

$$\text{برای مثال، } D_1 R_1 = D_1 M_1 + D_1 N_1,$$

$$S_2 \text{ مبالغ اسمی حاصل از فروش کالا در طی دوره،}$$

$$C_2 \text{ مبالغ اسمی صرف شده برای خرید کالا در طی دوره،}$$

$$T_2 \text{ تفاضل قیمت فروش و قیمت خرید کالای فروخته شده در طی دوره،}$$

$$E_2 \text{ مبالغ پرداختی برای هزینه‌ها (غیر از مخارج خرید کالا)،}$$

$$V_2 \text{ تفاضل معادل پولی و ارزش دفتری کالای موجود در } t_2,$$

$$P_2 \text{ ضریب تغییر سطح عمومی قیمت‌ها در طی دوره و}$$

$$Y_2 \text{ تغییر قدرت خرید واحد تجاری در طی دوره باشد.}$$

نمادهای فوق بدون در نظر گرفتن واحد پول و قدرت خرید آن (D_i) همگی نشان دهنده

مبالغ اسمی هستند. در نتیجه تغییر اسمی در خالص ارقام پولی (جریان وجوه نقد اسمی)

عبارت است از:

$$M_2 - M_1 = S_2 - C_2 - E_2$$

و تغییر اسمی در معادل پولی دارایی‌های غیر پولی برابر است با:

$$N_2 - N_1 = C_2 + T_2 - S_2 + V_2$$

در نتیجه تغییر اسمی کل عبارت از مجموع تغییرات اسمی مذکور است:

$$R_2 - R_1 = T_2 - E_2 + V_2$$

با توجه به نتایج فوق و طبق قانون قدرت خرید معادل (قانون ۱۰) تغییر در قدرت خرید

عمومی واحد تجاری در دوره مورد نظر به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\begin{aligned} Y_2 &= D_2 R_2 - D_1 R_1 \\ &= D_2 [(R_2 - R_1) - P_2 R_1] \end{aligned}$$

با جایگزینی ارزش قبلی $(R_2 - R_1)$ و افزودن علامت قدرت خرید واحد پول مشابه

سمت راست رابطه فوق به Y_2 داریم:

$$D_2 Y_2 = D_2 [(T_2 - E_2) + V_2 - P_2 R_1]$$

$D_2 Y_2$ سود (زیان) واقعی دوره مورد نظر است؛ یعنی افزایش (کاهش) واقعی قدرت

خرید عمومی واحد تجاری که ناشی از مبادلات و رویدادهای دوره می‌باشد.

قضیه و عمل

مباحث گذشته در قالب اعداد و ارقام مبتنی بر واحد پول، قدرت خرید و تغییرات دوره‌ای آنها صورت پذیرفت. منظور از واژه‌های دارایی و بدهی، معنای رایج آنها یعنی پول، کالا و ... حقوق مالکانه و تعهد به دیگران است. این واژه‌ها در فعالیت‌های تجاری رواج دارد و زمینه‌ای برای مناقشه و جدل درباره آنها وجود ندارد. در مواردی که به فایده و کاربرد مبالغ پولی و معادل پولی دارایی‌ها اشاره شده است، همگی جنبه توصیفی دارند. از طرف دیگر به طور عمد از اشاره به مفاهیمی چون وضعیت مالی، ثروت، ترازنامه، سرمایه، حفظ سرمایه، ارزش و سود اجتناب شده است. چون تفسیرهای متفاوتی از این مفاهیم وجود دارد، پرداختن به آنها سبب مناظره‌های بی‌پایان و بی‌نتیجه می‌گردد.

به طور کلی هدف ارائه طرحی از یک نظام ریاضی برای ثبت و پردازش اطلاعات مربوط به عملیات تجاری است، به گونه‌ای که بتوان به دور از تصورات و برداشتهای جدل برانگیز از آن بهره‌مند شد. قوانین مورد بحث، قضایای کلی هستند و در امور تجاری روزمره به کار

می‌روند. البته علیرغم وجود شباهت‌هایی میان نتایج منطقی قوانین مزبور و رویه‌های حسابداری سنتی، تفاوت‌های اساسی نیز میان آنها وجود دارد. به عنوان مثال رابطه $D_1R_1 = D_1M_1 + D_1N_1$ شکل دیگری از معادله ترازنامه است. اما بی‌شباهت به ترازنامه سنتی، اجزای این معادله در تاریخ ترازنامه بیانگر دارایی‌های یکسان - پول مانند - با قدرت خرید برابر هستند.

کلیه سیستم‌های حسابداری قابل تصور تا حدودی مجبور به استفاده از عمل جمع‌پذیری اسمی ارقام پولی هستند. اما سیستم معادل پولی، تنها سیستمی است که در قبال آثار تغییر قدرت خرید واحد پول در طی دوره، اصلاحات قابل دفاعی به عمل می‌آورد؛ و گرنه حسابداری مبادلات روزانه در این سیستم نیز دقیقاً شبیه حسابداری سنتی است.^۱

معمای موجود و نتیجه‌گیری

غفلت از قوانینی که عملیات بر روی مبالغ پولی را سامان می‌بخشند، کانون اصلی مناقشه‌های مربوط به خصوصیات حسابداری سنتی و بخش اعظم بحث‌های مربوط به سیستم‌های گزینه حسابداری^۲ را تشکیل می‌دهد. استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری، انتظار دارند صورتهای مالی در فواصل زمانی معین قدرت خرید عمومی و قدرت پرداخت بدهی واحد تجاری را نشان دهند. هدف آنها اطلاع از مبالغ پولی واقعی است نه مبالغ دفتری. مردم در امور تجاری خود، حتی بدون برخورداری از مهارتهای حسابداری قادر به تعیین مبالغ واقعی مزبور هستند. اما بسیاری از قواعد ارزیابی مورد استفاده حسابداران، کاربردی در تعیین مبالغ پولی واقعی ندارند. چنین قواعدی در نتیجه بی‌توجهی محض به قوانین اندازه‌گیری و واقعیتهای مسلم موجود در مبادلات مالی و تجاری بوجود آمده‌اند. در عین حال این قواعد موانع بزرگی در مقابل تفکر درست و ایجاد رویه‌های مفید به شمار می‌روند. بعد از گذشت سالها بحث و مناظره دانشگاهی، مراجع حرفه‌ای مسوول تدوین رویه‌ها،

۱ - برای مطالعه مثالهای بیشتر، به Chamberts R. J., Op. Cit., pp. 12-13 رجوع شود.

اصول و استانداردهای حسابداری، وظیفه اصلی حسابداری یعنی اندازه‌گیری دقیق مبالغ پولی مربوط به واقعیت‌های تجاری موجود در تاریخ معینی را فراموش کرده‌اند. بعد از گذشت هفتاد سال از انتقادهای شدید پروفیسور کانینگ از رویه‌های اندازه‌گیری سفسطه‌آمیز حسابداری، هنوز این رویه‌ها رواج دارند و آثار وخیم خود را بر پیکر تجارت وارد می‌سازند.^۱

نهادهای قانونگذاری کشورها متوجه ناتوانی صورت‌های مالی در نشان دادن روابط به هنگام و واقعی میان دارایی‌ها و بدهی‌ها در فواصل زمانی معین شده‌اند. از طرف دیگر به نظر می‌رسد که نظریه پردازان و مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری عموماً این حقیقت را نادیده می‌گیرند که پول و ارزش پول است که سرانجام بدهی‌ها را تسویه و حیات و رشد واحد تجاری را تضمین می‌کند. به طور کلی ظرفیت و توانایی واحدهای تجاری در ایفای تعهدات و تداوم یا تغییر عملیات آنها به وسیله قیمت فروش دارایی آنها مشخص می‌شوند. اطلاع از قیمت فروش دارایی برای واحدهای تجاری که با مشکلات مالی مواجهند، اهمیت حیاتی دارد. حتی برای واحدهای تجاری که به دنبال فعالیت‌های تجاری مفیدتر هستند، این اطلاعات به همان اندازه حیاتی و مهم است.

اطلاع از معادل پولی برای دارایی‌های غیرپولی با دیدگاه‌های موجود دربارهٔ مربوط بودن خالص قیمت فروش، سازگاری دارد. در نتیجه شش مطالعه - از اشخاص آگاه و آشنا به مسائل مالی و تجاری در استرالیا (۱۹۸۰)، آفریقای جنوبی (۱۹۸۱)، ایالات متحده (۱۹۸۱-۸۲)، کانادا (۱۹۸۲)، نیوزیلند (۱۹۸۲) و سنگاپور (۱۹۸۶) - حدود ۵۵۰۰ پرسشنامه تکمیل و جمع‌آوری شده است. در حدود ۸۰ الی ۹۰ درصد از پاسخ دهندگان، شامل حسابداران و افراد آشنا به حسابداری به طور قاطع اظهار کرده‌اند دارایی‌ها، باید به قیمتی که می‌توانند فروخته شوند و نه بر مبنای بهای تمام شده یا قیمت خرید جاری، ارزیابی

1- Canning J. B., *The Economics of Accountancy*, New York, Ronald Press, 1929, p.

و ارائه شوند تا بتوانند در زمان معینی ثروت و وضعیت مالی واحد تجاری را نشان دهند.^۱ در نهایت، تنها در صورتی می‌توان نسبت به این استدلال‌ها و نتایج آن اظهار بی‌نیازی نمود که بتوان نشان داد هر کدام از قوانین معرفی شده - به عنوان توصیفی از یکنواختی مشاهده‌پذیر - قابل دفاع نیست. البته چنین امری غیرممکن به نظر می‌رسد. ورودی‌ها و خروجی‌های سیستم حسابداری، ارقام محض و یا واحدهای پولی محض نیستند که بتوان گفت پردازش آنها غیر از قواعد محاسباتی، قواعد دیگری را نمی‌طلبد. در دنیای تجاری و مالی، فقط مبالغی ارزشمند و قابل توجه هستند که دارای قدرت خرید عمومی یکسان باشند. تنها نظام حسابداری مبتنی بر قوانین مورد بحث می‌تواند ابزار تصمیم‌گیری و اقدام آگاهانه را در امور مالی تأمین نماید. وقت آن رسیده است تا مسایلی را که مدت زمانی طویل عرصه را بر حسابداری و رویه‌های آن تنگ کرده و موجب بی‌اعتباری فرآورده‌های آن شده است، به طور ریشه‌ای حل کرد. از تمامی جهات، این حسابداری مبتنی بر قوانین است که می‌تواند این خواسته را عملی سازد.

منابع و مآخذ

- ۱- پلانگ ماکس، تصویر جهان در فیزیک جدید، ترجمه مرتضی صابر، تهران: چاپخانه سپهر، چاپ چهارم، ۱۳۶۴.
- ۲- پوپر کارل، حدس‌ها و ابطال‌ها، ترجمه احمد آرام، تهران: شرکت سهامی انتشار، چاپ دوم، ۱۳۶۸.
- 3- American Institute of Certified Public Accountants, Establishing Financial Accounting Standards, (The Wheat Report), 1972.
- 4- Birdgman P. W., The Nature of Physical Theory, 1936, New York, Science Editions,

1- Chambers et al., Financial Information and Decision Making: A Singapore Survey, Singapore Institute of Management and the University of Sydney Accounting Research Centre, 1987.

- 1964.
- 5- Bronowski J., **The Common Sense of Science**, Harmondsworth, Penguin, 1960.
 - 6- Campbell N. R., **Physics, The Elements**, 1919, Reprod, as **Foundations of Science**, New York, Dover, 1957.
 - 7- Canning J. B., **The Economics of Accountancy**, New York, Ronald Press, 1929.
 - 8- Chambers R. J., "Metrical and Empirical Laws in Accounting," **Accounting Horizons**, December, 1991.
 - 9- Chambers et al., "**Financial Information and Decision Making: A Singapore Survey**," Singapore Institute of Management and the University of Sydney Accounting Research Centre, 1987.
 - 10- Haskins C. W., "Accountancy," **The Accountant**, November 10, 1900.
 - 11- Hendriksen E. S. and M. F. Van Breda, **Accounting Theory**, Homewood, IL., IRWIN INC., 1992.
 - 12- Hume D., **Treatise on Human Nature**, 1739, London, Collins, 1962.
 - 13- North R., **The Gentleman Accomptant**, London, 1714, New York, Garland, 1986.
 - 14- Paton W. A., **Accounting Theory**, 1922, Accounting Studies Press Reprint, 1962.
 - 15- Paton W. A. and A. C. Littleton, **An Introduction to Corporate Accounting Standards**, American Accounting Association Monograph No. 3 (AAA, 1940).
 - 16- Poincare H., **Science and Hypothesis**, 1903, New York, Dover, 1952.
 - 17- Santayana G., **Reason in Science**, New York, Collier, 1962.
 - 18- Smith C. A. and J. M. Ashburne, **Financial and Administrative Accounting**, New York, Mc Graw - Hill, 1960.
 - 19- Whithead A. N., **Adventures of Ideas**, 1933, Harmondsworth, Penguin, 1948.