

تاریخ اندیشه حسابداری

حسابداری دنیای گروین

مایکل چتفیلد

ترجمه: پرویز صداقت

"مقدمه" مترجم



شناخت هر پدیده، با بررسی پیدایی، بالندگی و فرازاها و فرودهایی که پشت سر گذاشته، و به بیان دیگر با بررسی تاریخی، می‌تواند بسیاری از ویژگیهای نهان و پیچیده آن را به ما نشان دهد، چرا که هر پدیده در فراشد تاریخی خویش، با همه گسست‌ها و ناپیوستگی‌ها، حرکتی را می‌نماید، و با پژوهش در روال (خاستگاه، گذار و راستا) این حرکت می‌توان به سرشت پدیده دست‌یافت. زیرا در این حرکت از مراحل ساده به پیچیدگی نیل می‌کنیم، و برای بررسی پدیده موجود ناگزیریم آن را نخست در صورتهای ساده‌تر بررسی کنیم؛ و این خود دلیلی استوار در رد پنداشتهای مخالف "تاریخ‌نگری" است.

پیدایی حسابداری و علوم اجتماعی در پیوند با تکامل نهادهای اقتصادی - اجتماعی است؛ اما بدان هنگام که خود زاده شدند، پیوندی نو با بستر تکامل خویش می‌یابند، در آن می‌آمیزند، با آن می‌ستیزند، و به تکامل آن یاری می‌کنند، یا با این تکامل دشمنی می‌ورزند. به همین دلیل، برترین روش در شناخت تکامل تاریخی چنین دانشی، روشی است که آن را در پیوند با ناگزیری‌های اجتماعی بررسی می‌کند.

سلسله مقالاتی که از این شماره ماهنامه حسابدار در پی می‌آید، مروری بر تاریخ اندیشه حسابداری از دنیای کهن تا سالهای دهه هفتاد سده کنونی است. مسلماً از این مقالات فراوان می‌توان آموخت، اما مترجم تنها آرزو دارد که خوانندگان این سلسله مقالات بیاموزند که به گونه‌ای دیگر به حسابداری بیندیشند؛ حسابداری نه همچون پیشه‌ای برای کسب نان، در بازی کهنه‌زندگی، بلکه دانشی برای پیشرفت اقتصادی - اجتماعی و بهروزی انسان، دانشی که گوشه‌ای است، هرچند ناچیز، از مفهوم والای آگاهی*.



حسابداری و توسعه اجتماعی

خواه پیشرفت ایدئولوژی، توسعه نهادهای اجتماعی را اداره کند، و خواه بالعکس، پیوندهای نمایانی میان اندیشه‌ها و اوضاعی که مردم در آن زندگی می‌کنند وجود دارد. بررسی تکامل آنها نشان می‌دهد که فراشد های حسابداری بازتابنده است. یعنی، در هر زمان معین، اساساً در پاسخ به نیازهای اقتصادی توسعه می‌یابند، و رشد آنها عموماً در ارتباط با پیشرفت اقتصادی است. به گونه کلی، هرچه سطح تمدن بالاتر باشد، روشهای دفترداری ماهرانه‌تر است، و همچنان که نیازهای پایگانی افزون شوند، توانایی داده‌های حسابداری نیز برای پیش بردن یا کند کردن توسعه اقتصادی افزایش می‌یابد.

گاه روشهای جدید حسابداری، محیط مطلقی را که آنها را پدید می‌آورد تغییر شکل می‌دهد. دفترداری دوطرفه، سازمان اقتصادی بزرگ مقیاس را آسان می‌کند، و در طی رنسانس برخی دولت - شهرهای آلمان که این روش را پذیرفتند، بسیار سریعتر از شهرهای مجاوری که از روشهای دفترداری یک‌طرفه بهره می‌بردند، پیشرفت کردند^۱. در سده کنونی، جایگاه برجسته حساب‌رسان آمریکایی و کنترل فزاینده‌شان تقریباً در انطباق با تغییر جهت شرکت سهامی از تأمین مالی بدهی به تأمین مالی حقوق صاحبان سهام است، و کامیابی این شرکتها به اعتماد سرمایه‌گذار به گزارشهای انتشار یافته بستگی دارد.

پنداشت حسابداری به عنوان بازتابی از توسعه اجتماعی - اقتصادی دارای کاربردهای تحلیلی است. بیشتر آنچه درباره زندگی روزمره جوامع کهن می‌دانیم، از میان دفاتر

* - از آقای دکتر علی وثوق به خاطر اینکه کتاب تاریخ اندیشه حسابداری را در اختیار گذاشت، بسیار سپاسگزارم.

حسابداری‌شان به ما رسیده است. طبق نظر ادوارد گیبون*، بزرگترین زیان به دانش بالقوه^۶ ما درباره رومی‌ها از این سرچشمه می‌گیرد که بودجه ارائه شده از امپراتور آگوستوس* به سنا به دست ما نرسیده است.^۷ تا اندازه‌ای به خاطر عینیت آنها و تا اندازه‌ای به خاطر توصیف مفصل چیزها، هیچ تاریخ‌نگاری‌ای از چنین یادآوری با ارزشی برخوردار نیست، فهرستهای کهن دریافته‌ها و پرداختها اغلب آشکارکننده‌تر از نقلهای مکتوب ماهرانه است. از سوی دیگر، روشی برای آزمودن اعتبار، یا دست‌کم مناسبت، آیینها و روشهایی که اکنون استفاده می‌شود، پیگیری آنها در راسنهای تاریخی‌شان است، بویژه هنگامی که به دلایلی متفاوت با آنها توسعه یافته و حضور خود را در عملکرد نوین توجیه می‌کنند.

رخداد قطعی در تاریخ حسابداری، پدیداری دفترداری دوطرفه است. "روش ونیز" که به وسیله^۶ پاچولی** در ۱۴۹۶ توصیف شد شامل بیشتر عناصر دفترداری دستی‌ای است که امروزه به کار گرفته می‌شود. اما تفاوت بسیاری با انواع شناخته شده دفترداری پیش از آن تاریخ دارد، پیش از آن، حسابداری به دو بخش جداگانه تقسیم می‌شود، یکی در بردارنده^۶ ۵۰۰۰ سال پیشتر از دفترداری دوطرفه، و دیگری ۵۰۰ سال پیش از آن است. میان این دو دوران گسست قاطعی در این پیوستگی رخ داد. در نگاه نخست چنین می‌نماید که رخدادهای دوره^۶ ابتدایی دارای بهره‌مندی تاریخی شایان توجهی باشند، اما پیوند بسیار ناچیزی با مسائل حسابداری معاصر دارد.

در حقیقت، بایگانی، کنترل و مسائل تأیید حسابرسی که دنیای کهن با آن روبرو شد، در پاره‌ای روشها همانند مسائل خود ما بود. تقاضاهایی دیرینه که هر جامعه توسعه یافته برای اسناد حسابداری‌اش می‌کند، مسلم می‌نماید. هیچ حکومتی نمی‌توانست بدون نگهداری بایگانی‌ای از دریافته‌ها و هزینه‌ها کسب درآمد کند. بویژه، گزینشهای مالیاتی همواره به دقت کنترل می‌شد. انباشت ثروت خصوصی همواره به گونه‌ای از حسابداری نظارتی هدایت

* - ادوارد گیبون (۱۷۹۴ - ۱۷۳۷) تاریخ‌نویس پرآوازه انگلیسی و مؤلف کتاب معتبر تاریخ ظهور و سقوط امپراتوری روم. (م).

* - آگوستوس سزار (۱۴ ب. م - ۲۷ ق. م)، نخستین امپراتور روم و پسرخوانده ژولیوس سزار (م).

** - لوکا پاچولی (۱۴۵۹ - ۱۵۲۰) متفکر و ریاضیدان ایتالیایی قرن شانزدهم که بنیادگذار روش دفترداری دوطرفه بود. در جای خود به تفصیل از زندگی و آثار وی بحث می‌شود (م).

می‌شود، که هم حفظ فیزیکی داراییها را بیمه می‌کند و هم نشان می‌دهد آیا تانایی که داراییها را اداره می‌کنند کارشان را به خوبی انجام داده بودند. نیاز به واریسی درستی و قابلیت اتکا به استخدام شدگان، کنترل داخلی را ویژگی کانونی همه سیستمهای دفترداری کهن کرد. و همواره نوعی از روشهای حسابرسی برای افشای زیانهای ناشی از نادرستی یا اهمال وجود داشت. اینها ضروریات بودند، و حسابداری کهن به ندرت باشکوه بود. حتی در نقاط برجسته تکامل حسابداری در پیش از مسیحیت - در بابل، مصر، چین، یونان و روم - دفترداران با مشکل توانایی مردم به توضیح دارایی در جوامعی روبرو شدند که در آنها اکثریت گسترده‌ای بیسواد بودند، نوشت افزار نسبتاً "پرهزینه و شمارش دشوار بود، و در جایی که، در بیشتر موارد، پول، به عنوان یک نامگذار معمول ارزش، وجود نداشت. داده‌های بدست آمده می‌بایست از اهمیت شایان توجهی برخوردار باشد تا دشواری و هزینه تولید خود را توجیه کند.



بابل و آشور

از آغاز در زمانی مبهم فراتر از ۷۰۰۰ سال پیش، تمدنهای کلدان - بابل، آشور و سومر چیزی را ایجاد کردند که شاید نخستین حکومت سازمان یافته در دنیا، برخی از کهن‌ترین زبانهای نوشتاری، و کهن‌ترین اسناد برجای مانده اقتصادی باشد.^۳ سیلابهای ادواری، دشت میان دجله و فرات را ناحیه منحصر بفرد ثروتمندی برای کشاورزی ساخت. انواع گوناگون شرکتهای خدماتی و صنایع کوچک در شهرها برقرار شد، و بازرگانی گسترده‌ای درون دشت بین‌النهرین و خارج از آن رشد پیدا کرد. دست کم دو بنگاه بانکی وجود داشت، یادداشت‌های وجود "پول در جریان با بازرگان" شامل مقیاسهای استاندارد زر و سیم است. اصل اعتبار فهمیده شده بود. کشیده شدن حواله‌هایی در یک مکان و قابل پرداخت بودن آنها در جای دیگر عملی متعارف بود. شهرهای بابل و نینوا به عنوان "ملکه‌های بازرگانی" شناخته شد، و بابلی، زبان بازرگانی و سیاست در سرتاسر خاور نزدیک شد. پنداشته می‌شود که نگاهداری اسناد از حدود ۴۰۰۰ ق. م آغاز شد، اگرچه کهن‌ترین اسناد شناخته شده بازرگانی از ۳۵۰۰ ق. م تاریخ‌گذاری شده است.^۴

همه توصیفات حکایت از آن می‌کنند که بابلی‌ها دفتردارانی پر مشغله با اشتیاقی شدید برای سازماندهی بودند.^۵ آنان به گونه متراکم در دشت رودخانه‌ای می‌زیستند که بارآوری اش بستگی به سیستم پیچیده‌ای از مجاری آبیاری داشت. سومر، استبدادی مذهبی بود که قانونگذاران نخستین‌اش "کارگزاران خدایان" پنداشته می‌شدند، و در این مقام، بخش

اعظم زمین و احشام را دارا بودند. هم آنان و هم فرمانبران شان می‌بایست حسابهای نظارتی مفصل به‌اربابان مافوق طبیعی‌شان ارائه می‌کردند.^۶ نظامات قانونی رسمی، حتی انگیزه‌های قوی‌تری برای ثبت زخدهای اقتصادی تهیه می‌دید. شناخته شده‌ترین اینها قانون حمورابی، پادشاه نخستین دودمان بابل (ق. م ۲۲۴۲ - ۲۷۸۵) است. این قانون به کارگزاری که کالاهایی را به یک بازرگان می‌فروشد، تکلیف می‌کند که یادداشتی مصهور شده شامل قیمتها به بازرگان بدهد، اگر این کار انجام نشود، موافقتنامه‌ای مورد اختلاف قانوناً غیرقابل اجراست. رسم بر این بود که هر معامله اقتصادی، حتی کوچکترین آنها، کتبا نگاشته و به وسیله معامله‌گرو گواهان امضا شود. با چنین وضع ملی‌ای مشکوک می‌نماید که معاملات فراوان یا هرگونه حرکت کالا ثبت نشده باشد.

در این اقوامی که پادشاهان شان گاه از توانایی آنان در خواندن و نوشتن لاف و گراف می‌زدند، کاتب، برای بازرگانی و اداره امور دولتی، کاملاً ضروری بود. وی نیای حسابدار امروز نامیده شده است^۷، و وظایف وی همانند، بلکه حتی گسترده‌تر، بود. وظیفه او نه تنها نگارش معاملات اقتصادی، بلکه مشاهده این نیز بود که در تهیه موافقتنامه‌های بازرگانی شروط قانونی رعایت شود. یک چنین کاتب "عمومی"، می‌توانست، در حالی که کنار دروازه‌های شهر نشسته، یافت شود. طرفهای قرارداد می‌رسیدند، به توافق دست می‌یافتند، و برای وی چگونگی معامله‌شان را توضیح می‌دادند. کاتب، آن‌گاه با بهره‌گیری از ترکه چوبی بانوک پهن مثلثی شکل، موافقتنامه‌شان را در قطعه‌ای گل فشرده، با حساب آوردن نام گروه‌ها، اقلام پرداخت یا دریافت شده، قولهای انجام شده، و هرگونه جزئیات دیگری در این زمینه ثبت می‌کرد. باد شواری ناشی از بیسوادی توده‌های بدین ترتیب برخورد می‌شد که هر فرد دارای امضایی بود که آن را به شکل طلسمی سنگی که بر آن نشانه صاحب‌اش حک شده بود، به دور گردنش حمل می‌کرد (وهنگامی که می‌مرد با وی به خاک سپرده می‌شد). هر طرف معامله، و گواهان، امضاهای شان را با فشار دادن مهرها به لوحه گلین الحاق می‌کردند، و کاتب، سند را با نگارش نام آنان تکمیل می‌کرد^۸. لوحه‌های بازرگانی مهمتر در کوره خشک شده بودند، دیگر لوحه‌ها می‌توانست در نور آفتاب خشک شود.

پس از اینکه موافقتنامه نوشته و امضا شده باشد، کاتب‌گاه تکه گل نازهای در دست می‌گیرد، آن را مسطح می‌کند و با آن لوحه نخست را کاملاً می‌پوشاند. همانند پاکتی جدید، این لفاف خارجی، برای شناسایی مندرجات داخلی و تضمین محرمانه بودن آن، می‌توانست تنها با نشان نامها و امضاهای طرفین قرارداد پوشانده شود. اما اگر هدف، پیشگیری از تغییر لوحه بود، کل معامله می‌توانست، با استفاده از یک کپی زغالی، بر این

رویه خارجی نگاشته و امضا شود. چون پنداشته می‌شد پیامهای داخلی و خارجی یکسان باشند، هر تحریفی بر این پاکت می‌توانست بی‌درنگ با تطبیق آن با کتیبه نخست تعیین شود. هیچ‌کس نمی‌توانست بدون اینکه نخست رویه خارجی را شکسته و نابود کند، لوحه نخستین را از بین ببرد. جعل سند کارآمد نیازمند بازنویسی کامل و امضای دوباره هم لوحه و هم پوشش آن بود.

معابد و حکومت‌های مرکزی و محلی صدها تن از کاتبان را به عنوان کارگزار استخدام می‌کرد. حساب‌هایی که از معابد باقی مانده مشتمل بر "توده بزرگی از لوحه‌ها"، تنوعی از پرداختها و دریافتها، پرداختهای پولی، درآمد اجاره، بهره و امضا و معاملات دارای حقیقی^۹ را توصیف می‌کنند. هم معابد و هم خزانه پادشاهی، کاتبان را، به عنوان گزینه‌کنندگان فدیها و مالیاتها به بخشهای دور امپراتوری روانه می‌کرد. این افراد هزینه‌های سفر را متحمل می‌شدند و سپس بدانان بازپرداخت می‌شد، لوحه‌های اضافی که تهیه می‌شد همانند حسابهای هزینه جدید بود. عشریه‌ها و مالیاتها طبعاً به صورت جنسی پرداخت می‌شد، حیوانات، رمه و دیگر محصولات مزرعه روزانه در انبارهایی در سرتاسر کشور دریافت می‌شد، اگر اینها به سرعت مصرف نمی‌شدند، وسایل انباشته می‌شد و در نتیجه زیانهای ناشی از ضایعات پدید می‌آمد. همچنان که کالاها دریافت می‌شد، کاتبان انواع و مقادیر آنها را ثبت و برجداسازی آنها برای فروش، استفاده یا انباشتن نظارت می‌کردند. آنان مرتباً موجودی داراییهای در دست و چکیده‌های نمونه درآمد و هزینه کالاهای دریافت و پرداخت شده را ارائه می‌کردند. مدارکی دال بر بازرسی و حسابرسی پادشاهی وجود دارند^{۱۰}.

مصر

حسابداری دولتی در مصر توسعه عموماً مشابهی داشت، اگرچه ابداع پاپيروس، به عنوان سطح نوشتار، نگارش را کم زحمت‌تر و بهره‌گیری گسترده‌تری از اسناد کمکی را روا می‌کرد. همچون بابل، پیوستگی ملی به سازمان تأمین مالی پادشاهی بستگی داشت، که به وسیله آن انبارها در هر ناحیه، مالیاتها را به صورت جنسی دریافت می‌کردند و اقلام کمتر فاسد شونده را به خزانه مرکزی می‌فرستادند. در چنین امپراتوری‌ای که با نگهداری اسناد، یکپارچه شده بود، کاتبان دوباره "محورهایی (بودند) که کل ماشین خزانه و بخشهای دیگر بر آن گردش می‌کرد"^{۱۱}. دفترداران با مراقبت دقیق به همه انبارها مربوط می‌شدند و همه آنچه را که دریافت می‌کردند و موارد بهره‌گیری از آن را ثبت می‌کردند. بدون فرمانی کتبی هیچ چیز در خزانه گذاشته نمی‌شد، امنیت بیشتر به وسیله سیستم

ماهرانه‌ای از کنترل داخلی ارائه می‌شد که نیازمند آن بود که اسناد یک مقام با اسناد مقام دیگر سازگار باشد. دقت، به مصلحت بود، زیرا حسابها به وسیلهٔ رؤسای انبار حسابرسی و خطاهای فاحش حتی با مرگ یا قطع عضو کثیر داده می‌شد.

اهمیت چنین داده‌هایی با نبود پیچیدگی در آنها مغایرت دارد. دفترداری مصر و بابل طی پیشرفت نخستین آن تمدنها به سرعت توسعه یافت، و سپس در واقع برای چند سده دچار ایستایی شد. اسناد دریافت و هزینهٔ آنها اساساً فهرستهایی باقی ماند که ایداً نمی‌توانست حسابها را در مفهوم نوین طبقه‌های تراکم داده‌ها در نظر بگیرد. استدلال شده است^{۱۲} که چون این قوما پس از یک دورهٔ ابتدایی توسعه، تغییر بسیار اندکی یافتند به روشهای بهتر نیاز نمی‌شد، اما این استدلال صرفاً "مسلم انگاشتن نکته" مورد منازعه است. اختیارات جامعه‌ای به طور گسترده بیسواد که بدون یک وسیله مبادله یگانه باشد، همواره محدود خواهد شد. آنها هرگز سکه ضرب نکرده بودند، یعنی از تکه‌های فلزی که برای نشان دادن وزن و ناب بودنش نشانه‌گذاری، و به عنوان پول در گردش منظور شده باشد، استفاده نمی‌شد^{۱۳}، حسابداری آنها حرکت‌های کالا را توصیف می‌کرد، استفاده از مقیاسهای زر و سیم، نه به عنوان واحدهای ارزش، بلکه صرفاً به عنوان وسایل مبادله بود. ناتوانی در تبیین همهٔ این کالاها برحسب کالایی یگانه، گردآوری و جمع‌بندی را بسیار دشوار، و یک سیستم حسابداری یکپارچه را ناممکن کرد. محدودیت‌های فرهنگی ناشی از مبادله پایاپای حتی می‌توانست بازدارنده‌تر باشد. تنها جزیره‌نشین آندامان* یادآوری می‌شود که مازاد دارایی‌اش را به مکان بازار می‌برد و در آنجا، گاه روزها، انتظار می‌کشید به امید یافتن بازرگانی دیگر که خواهان کالای وی باشد و چیزی با ارزش برابر داشته باشد که وی در مقابل خواهان‌اش باشد.

می‌توانیم از افرادی که مفهوم پولی را درک می‌کردند انتظار داشته باشیم که، حتی اگر خود فاقد پول باشند، بهتر از این عمل کنند. از پاره‌های جهات اقتصاد آمریکای مستعمره عقب مانده تراز اقتصاد مصر کهن بود. بازرگانی محلی تر، سیستم ترازبری داخلی کم‌توسعه یافته‌تر و بیشتر زمینها بارآوری کمتر داشتند و کشاورزی نیز تنها اندکی بهتر بود. بریتانیا به مستعمره‌ها اجازه ضرب سکه، که بی‌نهایت کمیاب بود، نمی‌داد و تا دههٔ ۱۸۲۰ بازرگانی عمدتاً بدون آن انجام می‌شد. آنها، به مثابه جایگزینی برای پرداخت نقدی، سیستم

* مجمع الجزایری در خلیج بنگال، جنوب غربی برمه که امروزه بخشی از خاک هندوستان است (م).

"دفترداری مبادله پایپای" - مبادله پایپای با یک تأخیر زمانی - را پدید آوردند^{۱۴}. برای نمونه، یک فروشنده^{۱۵} لبنیات می‌توانست به طور نسبه روزانه به یک خیاط شیر بدهد، و در پایان سال لباسی نو به وی پرداخت شود. این نیازمند سواد و توانایی هر دو گروه برای ثبت دفاتر برحسب یک وسیله همسان مبادله بود. از جنبه‌های دیگر، این سیستم می‌توانست به همان اندازه دنیای کهن ابتدایی باشد. این سیستم نیازمند یک سند، یا بیشتر یک مانده بود، و هرگز به چکیده‌ای از همه حسابها نیاز نداشت. دفاتر کل عمدتاً شامل بدهکاری‌ها و بستانکاری‌ها به همراه نام افراد بود. هیچ کوششی برای جدا کردن درآمد صورت نمی‌گرفت، موفقیتها برحسب افزایشهای دارایی اندازه‌گیری می‌شد. از دفترداری دوطرفه، گرچه شناخته شده بود، به ندرت بهره‌گیری می‌شد.



چین

گرچه منابع مطالعه به زبان انگلیسی در این موضوع پراکنده است^{۱۵}، به نظر می‌رسد که حسابداری در چین، نسبت به خاور نزدیک، آهسته‌تر اما در دوره‌ای طولانی‌تر توسعه یافته است. در زمان دودمان چو* (ق م ۲۵۶ - ۱۱۲۲) حسابداری دولتی به اوجی از کمال دست یافت که تا هنگام کاربست فنون دفترداری دوطرفه در سده^{۱۶} نوزدهم پیشرفت بیشتری نکرد. این سومین و طولانی‌ترین دودمان در تاریخ چین، دوره^{۱۶} گسترش قلمرو و عصر زرین

* - آنچه از چین کهن می‌دانیم، در حاله‌ای از افسانه و اسطوره به ما رسیده است و همچنان گسه از زمانهای دورتر به پیش می‌آییم، با عبور از سایه روشنه‌های افسانه و واقعیت، به گوشه‌هایی از تاریخ دست می‌یابیم. پس از حکمرانی چهار فرمانروای داستانی بر چین، پنجمین حکمران برخلاف پیشینیان پادشاهی را ماترک خاندان خود کرد. دودمان شیارا پی نهاد که بیش از چهار سده بر چین حکم راندند، آن‌گاه نوبت به دودمان شانگ رسید که آنان نیز حدود ۶ سده، خدایان چین بودند که دست آخر با شورش داخلی و حمله‌های مهاجمانی که از سرزمین چو سرازیر می‌شدند بنیادشان فرو ریخت و جای به دودمان چو دادند که از همه دیرنده‌تر بود. اینان ولایات را میان امیران خود تقسیم کردند و به جای نظام متمرکز پیشین، نظامی ملوک‌التواپی برقرار کردند، در این دوران دانش و ادب در چین سخت پیشرفت کرد (م).

ادب و فلسفه بود، که منسیوس*، لائوتزه**، و کنفوسیوس*** (که گفته می‌شد یک نگاه‌دارنده اسناد دولتی بود) را پدید آورد. دودمان چو مفاهیم مدیریت مالی و حساب‌پذیری که ریشه در دودمان‌های شیا (ق. م. ۱۷۶۶ - ۲۲۰۶) و شانگ (ق. م. ۱۱۲۲ - ۱۷۶۶) داشت به میراث برده و توسعه دادند. آنها از سکه ضرب شده استفاده می‌کردند، و اداره پول در گردش و مبادله تولید همچون یک بانک مرکزی، در دادن وام و خرید کالاهای فروش نرفتنی، برای تثبیت بازارهای کالا عمل می‌کرد. از جنبه روش‌های کنترل داخلی، بودجه‌بندی، و حسابرسی، خاندان چو احتمالاً هیچ همتایی در دنیای کهن نداشت.

شاید بیش از هر ملت دیگر در دوران پیش از مسیحیت، چینیان مالیه عمومی‌شان را به یک جریان خدمات داخلی کاهش دادند که در آن از حسابداری عمدتاً برای ارزیابی موفقیت برنامه‌های دولتی و کارایی کارمندان استفاده می‌شد. کانون عملیات مالی خاندان چو خزانه کل بود که درآمدها را دریافت می‌کرد و آنها را به دیگر کارگزاران دولت برای استفاده روزانه‌شان تخصیص می‌داد. همه هزینه‌ها را تصویب و در پایان هر سال مالی چکیده‌ای از دریافتها و پرداختها ارائه می‌کرد. کنترل اداری با مربوط ساختن منابع به سیستم ماهرانه‌ای از صندوقها آسان می‌شد. دروازه‌شناسی (تومینولوژی) نوین این صندوقها شامل صندوق درآمد همگانی است که با آن سقف نرخهای مالیات برقرار می‌شود، صندوقهای رفاه، شامل اقلام توقیف شده در دروازه‌های ورودی، صندوقهای اعانه، شامل مازاد انبارهای غله حکومت، همچنین گروهی از صندوقهای درآمد خصوصی وجود داشت. کارهای عمومی، هزینه نگهداری خدمه پادشاهی، فرستاده‌های سیاسی، صورتهای پرداخت، حتی روابط عمومی در فاصله‌های معین بودجه‌بندی یا تأمین مالی می‌شد. این ترتیبی کارآمد بود، نه تنها به سبب مبالغ

* - منسیوس (ق. م. ۲۸۹ - ۳۱۷)، یکی از بزرگترین فلاسفه چین باستان که کتاب منسیوس، یکی از ارزنده‌ترین آثار فلسفی آن دوران، منسوب به وی است. وی نیز همچون افلاطون باور بر آن داشت که یا باید حکومت به فلاسفه واگذار شود و یا اینکه حاکمان فلسفه بیاموزند (م).

** - لائوتزه (ق. م. ۵۱۷ - ۶۰۴)، بزرگترین فیلسوف چین پیش از کنفوسیوس که کتابی فلسفی در دو بخش به نامهای تائو و ته نگاشت، گروهی از مورخین در وجود چنین فردی اظهار تردید کرده‌اند (م).

*** - کنفوسیوس (ق. م. ۴۷۸ - ۵۵۱) بزرگترین فیلسوف چین باستان که کتاب پنج چینگ، از زمره آثار کلاسیک چینیان به وی منسوب است (م).

معینی که برای هدفهای ویژه اندوخته می شود، بلکه به خاطر اینکه چنین صندوقهایی دارای گونه ویژه‌ای مالیات یا خراج به عنوان منبع مالی شان بودند.

صدراعظم مسئولیت کلی روند بودجه و حسابرسی‌های داخلی بخشهای دولت را برعهده داشت، اما جزئیات هر دو وظیفه کار مقام خزانه‌داری بود. به عنوان گام نخست در چرخه بودجه، داده‌هایی درباره جمعیت، شرایط کشاورزی، و فراشدهای تولیدی به وسیله بخشهای عمل‌کننده گوناگون تحویل داده می شد. بویژه ارقام سرشماری رایج از اهمیت برخوردار بود، مقام مدیریت اسناد دریافتها و هزینه‌ها، نقشها، جداول تعداد جمعیت در هر شغل، گونه‌ها و مقادیر ابزارهای تولید، و برآوردهایی از منابع طبیعی را گرد می آورد. مقام نگاهدارنده انبارهای غله، گزارشی اساساً در زمینه انتظارات کشاورزی تسلیم می کرد، در این امپراتوری، کشاورزی، نرخ جایز برای مالیات جنسی و کلا گسترش یا محدود کردن برنامه‌های دولت را اداره می کرد. باهمه این دانسته‌های موجود، صدراعظم تصمیم‌گیری‌های اصلی را درباره امور مالی کشور انجام می داد. این کار ظاهراً در مدت یک ماه انجام می شد، زیرا در نخستین ماه پس از آغاز سال بودجه، صدراعظم می‌بایست پیش از شاهزاده‌های حکومت‌های فئودال و مقامات دولتی به ایراد یک سخنرانی بپردازد. هنگامی که خط مشی همگانی برقرار شد، خزانه‌دار، مقادیر خراج را تعیین و جزئیات درآمدی را که وصول می شد برآورد می کرد و مسئول و صندوق درآمد عمومی بود. بودجه تکمیل شده اساساً یک سند اجرایی بود، و هیچ‌گونه شعبه قانونگذاری وجود نداشت.

چینیان از یک تقویم قمری استفاده می کردند، که سال را به دوازده ماه بیست و نه یا سی روزه بخش می کرد، و هر ماه به سه دوره ده روزه بخش می شد که آنان را شان می نامیدند. بدین ترتیب در سراسر چرخه بودجه، گزارشهای ده روزه، ماهانه و سالانه ارائه می شد. گزارشهای ده روزه، جاری و توصیفی بودند و ظاهراً به وسیله خزانه‌دار، براساس نمونه تصادفی، حسابرسی می شد، در حالی که چکیده‌های ماهانه و سالانه به تفصیل حسابرسی می شد. افزون بر این، هر کارگزاری دولتی گزارشی سالانه براساس کارهای انجام داده‌اش ارائه می کرد، و این گزارشها به وسیله مقام خزانه‌داری حسابرسی می شد، چنین واری‌هایی همواره به کارهای صاحب‌منصبان اهمیت می داد و مقدماً برای بررسی سه سال یک بار صاحب‌منصبان به وسیله وزیر مشاور در نظر گرفته می شد، که تعیین می کرد چه کسی احترام و ترفیع مقام و چه کسی تنزل رتبه و مقام می یافت و در پیشگاه همگان خوار می شد. با مسئول بودن برای ارائه بودجه علاوه بر حسابرسی مقام خزانه‌داری در جایگاهی حساس برای بررسی کارهای خود و کارهای خزانه کل، یعنی کار اصلی‌اش قرار داشت.

دودمان چو با اعطای مقامی و رای برتری صوری، یعنی مقام خزانه‌دار عالی به وی پاداش می‌دادند. خزانه‌دار می‌توانست بی‌طرفانه و بدون پروا از صاحب‌منصبان مسئول، با یاری از این شکل جدید استقلال، به بازرسی مقامات مسئول عملیات مالی و توقیف وجوه بپردازد.

*ارجاعات

1. Walter Eucken, The Foundations of Economics: History and Theory in the Analysis of Economic Reality (Chicago: University of Chicago Press, 1951), p. 283.
2. Edward Gibbon, A History of the Decline and Fall of the Roman Empire, E.M. Bury, ed. (New York: The Macmillan Company, 1909-1914), vol. 1, p. 158.
3. Richard Brown, ed., A History of Accounting and Accountants (Edinburgh: Jack 1905; reprinted by B. Franklin, New York, 1966) p. 16.
4. A.H. Woolf, A Short History of Accountants and Accountancy (London: Gee and Company, 1912), p.
5. Tom B. Jones, "Bookkeeping in Ancient Sumer," Archaeology 9 (1956), 17.
6. Ibid.
7. Orville R. Keister, "The Mechanics of Mesopotamian Record-Keeping," The National Association of

8. Edward Chiera, They Wrote on Clay (Chicago: University of Chicago Press 1938), pp. 67-69.
9. Brown, op. cit., p. 19.
10. Orville R. Keister, "Commercial Record-Keeping in Ancient Mesopotamia," Accounting Review 38 (April 1963), 371-76.
11. Woolf, Op. cit., p. 6.
12. Keister, "Commercial Record-Keeping in Ancient Mesopotamia," Op. cit p. 372.
13. G.E.M. De Ste. Croix, "Greek and Roman Accounting," in A.C. Littleton and B.S. Yamey, ed., Studies in the History of Accounting (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1956) pp. 272-87.
14. W.T. Baxter, "Accounting in Colonial America," in A.C. Littleton and B.S. Yamey, ed., Studies in the History of Accounting (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1956) pp. 272-87.
15. Ray Ovid Hall, "Chinese Books of Account," The Accountant 55 (October 14, 1916), 332-35. The Ancient History of China to the End of the Chao Dynasty (New York: Columbia University Press, 1908), pp. 93-328.

حسابهای بازرگانی چین در مآخذ ذیل توصیف می شود:

روشهای دولت چین در مآخذ ذیل توصیف می شود.