

# تاریخ اندیشه حسابداری

## حسابداری دنیای گروین

مایکل چتفیلد

ترجمه: پرویز صداقت

-۲-

یونان

اهالی آتن در سده پنجم ق. م امور دولتی خویش را به گونه‌ای متفاوت با مردمانی که پیشتر از آنان بحث کردیم، اداره می‌کردند. در اینجا، شهروندان بر مالیه دولتی و دیوانسالاری رسمی اقتدار واقعی داشتند. سطوح هزینه به وسیله قانون تعیین می‌شد. اعضای مجلس مردم، با فعالیتی عمدتاً از طریق انجمنی با اختیارات تفویض شده، بر قانونگذاری مالی نظارت و دریافت و پرداخت وجوه عمومی را کنترل می‌کردند. ده حسابدار دولتی که با قرعه برگزیده می‌شدند، درآمدها را، همچنان که دریافت می‌شد، ثبت و فهرستهایی از بدهکاران دولت را گردآوری می‌کردند. شناسایی حاکمیت مردم، به وسیله حتی عالی‌ترین مقامات، برای نخستین بار در تاریخ، به افشاگری مالی اهمیت بخشید. برای آگاهی عموم، برخی حسابها حتی بر سنگ حکاکی و در برابر دید همگان نهاده می‌شد. با این همه، به نظر می‌رسد که تقلب رواج داشت، و در پایان دوره هر مقامی، اسناد وی به وسیله حسابرسان دولتی واریسی می‌شد. "کسی که حسابهایش را تسلیم نکرده بود، نمی‌توانست به خارج سفر کند، دارایی وی به یک خداپیشکش یا حتی وقف یک قربانی مقدس

می‌شد، نه می‌توانست وصیتی کند، و نه دارایی‌اش از خانواده‌های به خانواده<sup>۶</sup> دیگر منتقل شود<sup>۱</sup>.

درست همانند بابل، که تولید و بازرگانی در معابد متمرکز شده بود، بیشتر ثروت همگانی اهالی آتن به عنوان "دارایی خدایان" بیان و برای مثال در پارتنون\* و دیگر بناهای مقدس انباشته می‌شد، اما مالیه‌های خزانه‌ها - معابد به وسیله حکومت کنترل می‌شد، نه به وسیله کاهنان. برای ایجاد اندوخته‌های دست‌نیافتنی برای ناگزیریهای همگانی، نهادن وجوده‌مزد نزد خدایان مناسب بود. اما خواه اندوخته‌ها ایجاد و خواه از خدایان وام گرفته می‌شد، پولیس\*\* آتن بستانکار واقعی و همچنین بدهکار واقعی بود، و معاملات اعتباری اساساً عملیات دفترداری بود<sup>۲</sup>. مجلس، مقام مذهبی و همچنین مقامهای خزانه‌داری را می‌گماشت، صورتهای سالانه‌ای از دارایی معابد تا پیش از استقرار مقامهای تازه تهیه می‌شد. نظام مالیه عمومی آتن که در اداره این گونه منابع داخلی تأمین درآمد نسبتاً کارآمد بود، برای مدیریت یک امپراتوری گسترده چنین کارایی‌ای نداشت. امتیاز گردآوری خراج از شهرهای وابسته براساس مزایده فروخته می‌شد<sup>۳</sup>.

مهمترین سهم یونان در حسابداری اختراع پول مسکوک "نه چندان دیرتر از حدود ۶۳۰ ق. م" بود. منطقی می‌نماید که وقتی اسناد برحسب دفترداری پولی نگهداری شود، تخصصی‌تر می‌شود و این بویژه در مورد حسابهای بازرگانی صحت دارد. اما داستاکروکس پا می‌فشارد که حسابهای خصوصی چندان بهتر از حسابهای همگانی نگهداری نمی‌شد<sup>۵</sup>. استفاده از سکه به آهستگی در دنیای یونانی گسترش یافت، و تأثیرش بر حسابداری نیز تدریجی بود. عوام هنوز بیسواد بودند، بازرگانی گرایش به عملکرد فردی داشت و نقداً تصفیه می‌شد، یونانی ساده‌نیاز ناچیزی به دفترداری‌ای بیش از یک‌سند از بدهیهای دریافتنی و پرداختنی داشت. اگرچه یونانیان و سپس رومیان معمولاً همه داراییها و معاملاتشان را برحسب یک پایه پولی مشترک ثبت می‌کردند، بسیاری اوقات این گونه نبود. دارایی می‌توانست برحسب مقادیر فیزیکی و داراییهای پولی برحسب پول بیان شود، یا سکه‌های

---

\* - معبدی در آتن که در سده پنجم پیش از میلاد بر بلندیهایی استوار آگروپولیس در آتن ساخته شد. معماری این بنا به فیدیا، بزرگترین سنگتراش یونان باستان، منسوب است. (م)

\*\* نام هر یک از دولت‌شهرهای یونان. (م)

دولت‌شهرهای گوناگون می‌توانست در حسابها با هم بیامیزد. گویا بانکداری در یونان بسیار توسعه‌یافته‌تر از دیگر جوامع کهن بود. همهٔ بانکداران دفاتر حساب‌نگهداری می‌کردند، که می‌توانست در دادگاه به عنوان گواه ارائه شود. آنان پول مبادله می‌کردند و وام می‌دادند، سپرده می‌پذیرفتند، به عنوان واسطه و امانتدار عمل می‌کردند، و انتقالات نقدی برای مشتریان را از طریق کارگزاران در شهرهای دور انجام می‌دادند.<sup>۶</sup>

بیش از هزار فهرست مکتوب یا پیروسیهای زنون، شامل بیشترین تعداد حسابهای موجود از دنیای یونانی-رومی است. در ۲۵۶ ق. م، هنگامی که مصر یک سرزمین یونانی بود، زنون مدیرداری خصوصی آپولونیوس، وزیر مالیه تولمی دوم\*، شد. و نظامی بس ژرف‌نگر از حسابداری مسئولیت ایجاد کرد. هر بخش این داری - تاکستانها، مزارع، انبارهای غله، رمه‌ها، خانوار، و واحدهای اداری - تحت مسئولیت مابشری نهاده شد که می‌بایست روزانه، یا در فواصل معین، حساب تحویل دهد. هر معامله‌ای ثبت، و اسناد به‌دست آمده منظمًا تدوین می‌شد، در بندهایی با ارقام همانندگروه‌بندی می‌شد و تنها مقادیر کل تمدید می‌شد. هر سندی می‌بایست به وسیلهٔ زنون یا یکی از مشاورانش تصویب شود، پس از آن بایگانی می‌شد. اسناد بخش در فواصل معین در تعدادی حسابهای کالا و پول همانند دفاتر حسابداری خلاصه می‌شد. در برخی از این حسابها، درآمدها و هزینه‌های داری، همچنان که واقع می‌گشت، افزوده یا کاسته می‌شد، تا نگهداری یک تراز جاری ممکن شود. چکیده‌های ماهانه، سالانه، یا حتی سه سال یک بار تهیه می‌شد. همهٔ حسابها، حسابرسی می‌شد. با ارزانی نسبی پیپروس که تهیه نتهای کمکی گسترده را ممکن می‌کرد، کنترل مدیریت آسان شد. حسابهای زنون بسیار مفصلتر از کهن‌ترین دفاتر شناخته شده هستند، بویژه در صورتی که اسناد اولیه و مدارک کمکی را در نظر بگیریم.<sup>۷</sup>

بایگانی زنون نمونه‌ای از نظام حسابداری استفاده شده در یونان از سدهٔ پنجم ق. م است. نظامی که در سراسر مدیترانه خاوری و خاورمیانه گسترش یافت، و سپس به وسیلهٔ رومیان پذیرفته شد و بهبود یافت.<sup>۸</sup> زنون مدیری توانا و استثنایی بود، و روشن است که حسابهای وی از بهترین حسابها بودند. در هر حال، جنبه‌های تازهٔ این حسابها، نباید برای مبهم کردن محدودیت‌هایشان جایز شمرده شود، بویژه بدین سبب که این محدودیتها تا حدود زیادی به وسیلهٔ خود وی تحمیل شده بود. زنون دفترداری می‌کرد نه از این‌رو

---

\* تولمی دوم (۲۴۶-۳۰۹ ق. م)، دومین پادشاه از مجموعه حدود پانزده پادشاه

بدین نام که بر مصر حکم راندند. (م)

که بتواند حسابها را به بیگانگان گزارش کند، یا بدهی مالیاتی را حساب کند، یا به پیشبیه کردن یا حتی تعیین درآمد دارایی کمک کند، بلکه به آسانی برای بیان زبانهای ناشی از دزدی، سرقت، یا ناکارایی بخشی از کارمندان اربابش و دیگرانی که با وی سروکار داشتند، به کار می‌رفت. هدف اصلی وی حفظ دارایی از طریق کنترل مردم بود. وی با ثبت و حسابرسی جزئی‌ترین نکات درآمدها و هزینه‌ها، نا جایی که حتی بهای میخهای استفاده شده را نیز شامل می‌شد، بدین هدف دست یافت. اصول سرپرستی و محافظه‌کاری در چنین حسابهایی پژوهاک می‌یافت، اما هرگز آموزه اهمیت بازناب پیدا نمی‌کرد. حسابهای یونانی ساده در این دوره صورتی از شتهای نامربوط را به خود گرفت، با دریافتها و پرداختهایی که بیشتر درهم آمیخته می‌شد. خواننده دوران نو می‌تواند از نبود طبقه‌بندی و کمبود جدولبندی شگفت‌زده شود. تفصیلات استادانه‌ای وجود داشت، اما کمتر کوششی برای انباشتن داده‌ها انجام می‌گرفت و تردید داریم که آیا یک نظام حسابداری به درستی یکپارچه در جایی در دنیای کهن وجود داشت<sup>۹</sup>. یک بانکدار، بازرگان، یا مدیر دارایی می‌توانست اسناد خرید و فروشش با اشخاص ویژه را نگهدارد، اما هر یک به‌طور مستقل بکار برده می‌شد و معامله با هر کدام نیازمند ثبت در حسابهای دیگر نبود.

اما شکست یونانیان و رومیان در تهیه حسابهای یکپارچه اساساً زبان کمتری از ناتوانی آنان در استفاده از حسابداری به عنوان ابزاری یاری‌دهنده به تصمیم‌گیری داشت. آنان چیزی همانند حسابداری‌های تمام‌شده نداشتند<sup>۱۰</sup>، اسناد دارایی برای ارزشگذاری یک مایملک تا پیش از فروش، بهایی در اختیار نداشتند. مالک زمین هیچ‌گونه برآرآمدهای برای داوری درباره هزینه‌ها یا سودهای بدیل افزایش محصولات مختلف نداشت، زیرا حسابهای دارایی وی هزینه‌هایی جداگانه به وسیله خطوط تولیدی را روا نمی‌کرد. چون هیچ‌گونه تمایزی بین هزینه‌های سرمایه‌گذاری و درآمدی وجود نداشت، اسناد زنون نمی‌توانست کمکی به برآوردی از سوددهی سرمایه‌گذاری بکند. این اسناد هزینه کارگر را جدا نمی‌کرد، تا وی بتواند اثر گماردن کارگران بیشتر یا کمتر را بر محصولی خاص برآورد کند. البته چنین مقایسه‌های ضمنی‌ای با تجربه جدید، برای حسابداران که هدف اصلی‌شان نگهداری دارایی است تا اندازه‌گیری مالی، کاملاً خشنودکننده نیست. اما کمبودهای اقتصادی هر دو جامعه بایستی تا حدود زیادی بر اثر ناتوانی اینها در تخصیص منابع، منطماً تشدید شده باشد. احتمالاً چنین می‌نماید که فن حسابداری ضعیف تنها سبب این وضعیت نبود، چرا که تا انقلاب صنعتی از حسابهای دارایی استفاده چندان بهتری نشد<sup>۱۱</sup>.

حسابهای دولت و بانکاران روم به عنوان تکمیل اسنادی که به طور سنتی به وسیلهٔ رؤسای خانواده‌ها نگهداری می‌شد، آغاز به کار کرد. این اسامی مستلزم ثبت روزانه دریافتها و پرداختها در یک ادورساریا\* یا دفتر روزانه، و ثبتهای ماهانه در دفتر درآمدها و هزینه‌ها\*\* بود، که در واقع یک دفتر نقدی بود. حسابهای خاوار از اهمیت برخوردار بود زیرا قانون، پرداخت‌کنندگان مالیات را ملزم به تهیه صورتهایی از داراییها و بدهیهای شایان توجهشان می‌کرد، و همچنین بدین سبب که حقوق مدنی یک شهروند تا اندازه‌ای وابسته به میزان دارایی‌ای بود که وی اظهار می‌کرد<sup>۱۲</sup>، افزون بر این، یک قرارداد الرامی بین دو گروه می‌توانست به آسانی با ثبت آن در دفاتر حسابداری هر یک انجام شود، و نظام کهن فهرست‌بندی درآمدها و هزینه‌ها به تدریج گسترش می‌یافت تا شامل شناسایی بدهی، افزون بر پرداختهای نقدی شود<sup>۱۳</sup>.

سنای روم، به نام مردم، تحت جمهوری ضرب سکه و مالیه عمومی را اداره می‌کرد. قدرت تنظیم پرداختها نخست به کنسولها\*\*\* تفویض، اما در ۴۴۳ ق. م به سانسورها\*\*\*\* (بازرسان) منتقل شد، که بنابراین مسئول کلی مدیریت مالی کشور محسوب می‌شدند. درآمدها و هزینه‌ها تحت مسئولیت گروه کوچکی از کواستورها\*\*\*\* (خزانه‌داران) درآمد. اینان خزانه را اداره می‌کردند، حقوق ارتش را می‌پرداختند، و بر دفترداری حکومتی نظارت داشتند. تحت ادارهٔ آنان، دبیران خزانه دفاتر روزانه‌ای نگهداری می‌کردند که مانند ادورساریای خانواده‌ها بود، و هر ماه در دفتر ثبتی همانند دفتر خانواده‌ها خلاصه می‌شد. آنها همچنین به نگهداری کالندریوم\*\*\*\* یا "تبت بدهیها" می‌پرداختند. نظامی پیچیده از سنجشها و سنجشهای برابر در میان مقامهای مالی گوناگون برقرار شد. پیش از آنکه پول به وسیلهٔ خزانه پرداخت شود، نیاز به مجوزی کتبی و دستوری رسمی متکی بر اسناد بود، و حق روا کردن چنین هزینه‌هایی طبعاً از مقامهایی که وظیفه‌شان معاملهٔ نقدی

\*Adversaria \*\*Codex accepti et expensi

\*\*\* لقب یکی از دو حاکمی که سالانه یک بار در جمهوری روم کهن برگزیده می‌شدند. (م)

\*\*\*\* نام یکی از دو حکمرانی که در روم کهن ابتدا برای سرشماری و سپس برای نظارت

بر اخلاق همگانی برگزیده می‌شدند. (م)

\*\*\*\*\* نام مقامی در روم کهن که به داوری در موارد جنایی می‌پرداخت، این لقب

سپس بر هر یک از خزانه‌داران روم نهاده شد. (م) \*\*\*\*\*Calendarium

بود، در بیخ می‌شد. حسابهای همگانی به وسیله هیئت حسابرسی که توسط خزانه‌دار اداره می‌شد واری می‌گردید ۱۴.

امور مالی یک دولت‌شهر، با اقتداری که میان سنا، سانورها و کواستورها تقسیم کرده بود، نشان می‌داد که برای کنترل عملیات مالی یک امپراتوری گسترده یا برای تأمین مالی نبردهای تقریباً "همبستگی به منظور فتح و گسترش، ناکافی بود<sup>۱۵</sup>. در واقع، گذار از جمهوری به امپراتوری تا اندازه‌ای پاسخ به نیاز به کنترل مالی همگانی بود. در پشت نمای جمهوری خواهی، مقام قانونگذار فرسوده می‌شد و قدرت مالی و همچنین سیاسی در هیئت‌رئیسه متمرکز می‌یافت. جولیس سزار\* بر خزانه سرپرستی شخصی اعمال کرد، و آگوستوس\*\* عملیات آن را تجدید کرد. شاید مهمترین اصلاحات وی تنظیم یک بودجه سالانه بود، که برحسب فعالیت‌های مالی امپراتوری هدف می‌یافت، و هزینه‌ها را محدود به میزان درآمدهای برآورد شده می‌کرد و به توزیع متناسب‌تری از مالیات‌ها برپایه توانایی پرداخت دست می‌یافت. در ۲۹۲ ب. م.، دیوکلسین\*\*\* امپراتوری را به دوازده ایالت تقسیم کرد، که هر یک شامل تعدادی از قلمروهای همجوار خود می‌شد. حاکم هر قلمرو مسئول گردآوری مالیات برای حکمران ایالت آن قلمرو، و حکمران دوم به نوبه خود مسئول ارائه آن به یکی از چهار مقام عالی‌رتبه پریتوریان\*\*\*\*، نمایندگان مالی شخص امپراتور، بود. پس از اینکه امپراتور مقداری را که هر مقام پریتوریان می‌بایست افزایش دهد تعیین کرد، این مقام فرمانی منتشر می‌کرد که مقدار مورد نیاز را میان ایالت‌های مختلف و آن‌گاه هر مقام فرمانبردار این مبلغ را میان مژوسین‌اش تقسیم می‌کرد. اگرچه از اسناد حسابداری محلی به عنوان

---

\* جولیس سزار (۴۴ - ۱۰۰ ق. م.) دیکتاتور روم (۴۴ - ۴۹ ق. م.)، دوران وی سرشار از نبردهای داخلی و خارجی بود، او فتوحات چشمگیری در این نبردها بدست آورد و همچنین به پاره‌ای اصلاحات در امپراتوری پرداخت که با مرگ وی ناتمام ماند. (م)  
\*\* نگاه کنید به پانویس مربوط به او در بخش نخست این نوشتار در شماره ۵ - ۴۹ ماهنامه حسابدار.

\*\*\* گایوس اورلیوس والریوس (۳۱۳ - ۲۴۵)، امپراتور روم (۳۰۵ - ۲۸۴)، وی از خاندانی گمنام به این مقام دست یافت و در دوران حکمفرمایی خویش به مبارزه با هرج و مرج و گوشش برای تجدید نظم امپراتوری پرداخت. از جمله اقدامهای وی انتشار فرمانی برای تثبیت قیمت‌ها بود. (م)

\*\*\*\* Praetorian Prifect، لقب حکمرانان روم کهن. (م)

سنجش مقدار گردآوری استفاده می‌شد، رومیان در واقع هرگز مسئله کنترل داخلی‌شان را حل نکردند. این نظام، که به وسیله کنستانتین\* و جانشینان وی بهبود یافت، تا سقوط امپراتوری روم غربی در ۴۷۶ ب. م ادامه یافت<sup>۱۶</sup>

حسابهایی که به وسیله بانکداران و مباشران نگهداری می‌شد، از توسعه‌یافته‌ترین حسابها بودند که تا مرز استفاده از صورتهای دوطرفه پیش رفتند. بانکداران سه دفتر نگهداری می‌کردند؛ یک ادورساریا، که در آن معاملات را همچنان که انجام می‌شد، ثبت می‌کردند، یک دفتر درآمدها و هزینه‌ها یا دفتر نقدی و یک لیبرراسیونوم، به طور لفظی یک دفتر شخصی یا دفتر حسابداری، که در آن داده‌های ادورساریا طبقه‌بندی می‌شد. ما آگاهی ناچیزی از شکل درست این حسابها داریم، زیرا ثبتها معمولاً در لوحه‌هایی چوبین انجام می‌گرفت که با موم پوشانیده می‌شد. می‌دانیم که بانکداران رومی به نام هر مشتری یک حساب شخصی باز می‌کردند، و می‌دانیم که حسابها در فواصل معین مانده‌گیری می‌شد<sup>۱۷</sup>. اگر یک بانکدار وامهای زیادی داشت، و اگر یک سپرده‌گذار نیز وام می‌گرفت، یا اگر یک وام‌گیرنده اقساط وامش را بازپرداخت می‌کرد، دلیلی برای تنظیم ماهانه‌تر لیبرراسیونوم وجود داشت. نیاز به یافتن سریع مانده مشتری، و دوگانگی طبیعی‌ای که در وام‌گیری پول و پذیرش بازپرداخت الزامی است، می‌توانست منجر به نظامی شود که در آن دریافت و پرداخت دوبار، در بستانکار یک حساب و بدهکار حساب دیگر، ثبت شود. برای دفاع از این نظر، کتس ادعا می‌کنند که بانکداران رومی می‌دانستند چگونه یک حساب را گسترش دهند یا تلخیص کنند، چگونه مانده حساب را به دوره بعد منتقل کنند، چگونه در برابر هر ثبت، ثبت متقابل، و چگونه مانده یک بدهی را از حساب یک مشتری به حساب مشتری دیگر منتقل کنند<sup>۱۸</sup>. اما هیچ سندی دال بر ثبت دوطرفه یا استفاده از حساب به عنوان وسیله‌ای برای انباشت داده‌ها که با بدهکارها یا بستانکار افزایش یابد، وجود ندارد<sup>۱۹</sup>. نشانه دیگری از صورت دوطرفه می‌تواند در حسابهای مباشران نمایان شده باشد. رومیان ثروتمند، مدیرانی را برای سرمایه‌گذاری وجوه مازادشان می‌گماردند. دفاتر حسابداری خاصی به وسیله این کوریتورکالنداریها\*، که اغلب بردگان دانش‌آموخته بودند، نگهداری می‌شد. کتس اظهار می‌کند که کارکرد تسلیم حساب برای مباشرت، در چنین مواردی طبعاً

---

\* *فلاویوس والریوس* و *ولریوس* (۳۳۷-۲۸۰؟)، ملقب به *کبیر*، امپراتور روم (۳۳۷-۳۰۶)

به اصلاتی چند دست زد، از مهمترین رخدادهای دوران وی شناسایی دین مسیح و انتقال پایتخت به بیزانس (که به نام وی قسطنطنیه خوانده شد) بود. (م)

\* *Curator Calendarii*

به نظامی از دفترداری ختم می‌شود که به مالک اجاره می‌دهد تا با نگاهی دریابد امور در چه وضعیتی هستند و سارگاری این دفاتر را با چکیده‌ای از "حساب ارباب"<sup>۲۰</sup> بسنجد. در مورد دریافت پول برای سرمایه‌گذاری، کوریتوریک ثبت بدهکار در دفتر نقدی و بستانکار در دفتر ارباب می‌کند. هنگامی که وی پولی را با بهره وام می‌گرفت، حساب وام‌گیرنده را در لیبرکالندری بدهکار و صندوق را در دفتر هزینه‌ها بستانکار می‌کرد، هنگامی که وامی بازپرداخت می‌شد، این تبتها معکوس می‌شد. برای هر پرداختی که مالک می‌کرد، صندوق بستانکار و حساب ارباب بدهکار می‌شد، بنابراین به وسیله دفاتر متوازی که در آن حساب ارباب دوطرفه و چکیده همه حسابهای دیگر باشد حساب جاری مباشرت می‌توانست همانند حساب یک امانتدار نوین بدست آید، در واقع اگر این انجام می‌شد، در دفترداری ثبت دوطرفه انجام می‌گرفت، اما این مستلزم معادله حسابداری رسمی، یا تراز بودن داراییها و بدهیها، یا تراکم سود و زیان نبود، بلکه به سادگی نگهداری سندی دو نسخه‌ای بود، که بنابراین یک چکیده می‌توانست به آسانی ایجاد شود.<sup>۲۱</sup>

داستان کروس این اندیشه‌پردازیها (اسپیکولاسیون) را با این ادعا پاسخ می‌دهد که در دوران رومیان، هیچ بهبود مهمی در روش دفترداری رومیان نتوانست دنبال شود.<sup>۲۲</sup> فنونی برای تلیخیص خرده هزینه‌ها و ارجاع متقابل از یک حساب به حساب دیگر اعمال کردند.<sup>۲۳</sup> سندی از فرم دوطرفه در یکی از مجموعه‌های به‌جامانده از اسناد وجود دارد. اما حساب معمول رومیان روایتی پیوسته، بدون جدول بندی رقام یا حتی جدا کردن دریافتها و پرداختها، بود. آنان هیچ درکی از بدهکارها و بستانکارها نداشتند، و عموماً هرگز به مرحله جدا کردن آنچه ما ثبتهای بدهکار و بستانکار می‌نامیم، با گذاشتن در ستونهای موازی، نرسیدند و طرفهای متضاد را در یک حساب رها کردند.<sup>۲۴</sup> آنان نه هرگز سیستم بهم پیوسته‌ای از حسابهای اسمی و واقعی را که عصاره ثبت دوطرفه است توسعه دادند، و نه به سیستم ثبت یک‌طرفه دست یافتند. به هیچ یک از اینها نیاز نشد، زیرا انگیزه‌های رومیان برای دفترداری چندان جاه طلبانه تراز با بلیان نبود. هدف اصلی آنان کشف زیانهای ناشی از تقلب و ناکارایی بود.

### دفترداری کهن و دفترداری نوین

تفاوت حسابداری کهن و نوین را می‌توان برحسب اقتصاد پیچیده اما ابتدایی رومیان بیان کرد که هرگز تا مرحله‌ای که در آن دفترداری دوطرفه سودمند شود، تکامل نیافت.



پس چرا تقریباً یک هزار سال پس از سقوط جامعه‌ای که در مقیاسی بس بزرگتر سازمان یافته بود، ثبت دوطرفه نخست در دولت‌شهرهای اینالیای شمالی نمایان شد. ثبت دوطرفه چارچوبی را تحمیل می‌کند که در آن داده‌های حسابداری را می‌توان تنظیم و با هم جمع کرد. با این همه، به نظر نمی‌آید که نظم و ترتیب و گسترهٔ روش دوطرفه، جذابیتهای اصلی‌ش برای آنانی بود که نخست آن را پذیرفتند. در ابتدا از این روش نه برای یافتن سودهای کل، یا به عنوان کمکی اولیه<sup>۲۵</sup> در تصمیم‌گیری یا آسان کردن تهیه صورتحساب، استفاده شد. ظاهراً بهره‌گیرندگان اولیه از این روش، آن را به عنوان کمکی به یادآوری دارای ارزش دانسته‌اند، ارزشی که رومیان همواره آن را ستوده‌اند. هیچ دلیلی ندارد که بیندیشیم بازرگان سده‌های میانه هوشمندتر از همگان پیشینش باشد، و از جنبه‌هایی فعالیت‌های وی محدودتر بود، باید نفاوتهای دیگری میان محیط حسابداری دنیای کهن با دنیای رنسانس وجود داشته باشد.

A. س. لیتلتون در کتاب تکامل حسابداری تا سال ۱۹۰۰، هفت پیش‌شرط برای ظهور دفترداری نظم‌یافته فهرست می‌کند:

**هنر نگارش**، زیرا دفترداری پیش از هر چیز یک ثبت است، حساب، زیرا

جنبهٔ مکانیکی دفترداری شامل مجموعه‌ای از محاسبات ساده است، مالکیت خصوصی، زیرا دفترداری تنها مربوط به ثبت واقعیت‌هایی دربارهٔ مالکیت و حقوق مالکیت می‌شود، پول (یک اقتصاد پولی)، زیرا دفترداری غیرضروری است، مگر اینکه همهٔ معاملات با داراییها یا حقوق مالکیت به این پایه مشترک کاهش یابد، اعتبار (یعنی معاملات ناقص)، زیرا اگر تمام معاملات نقداً انجام شود، انگیزه ناچیزی برای ثبت وجود دارد، بازرگانی، تجارت صرفاً محلی هرگز قشاری (حجم فعالیت اقتصادی) کافی برای انگیزش افراد به هماهنگ کردن انگارهای گوناگون در یک نظام نیست، سرمایه، زیرا بدون سرمایه، بازرگانی ناچیز خواهد بود و اعتبار تصورناپذیر است<sup>۲۶</sup>.

هر یک از پیش‌نیازهای فوق برای تکامل دفترداری، به شکلی در دنیای کهن حاضر بود، با این همه، حتی پیشرفته‌ترین تمدنها در ایجاد یک سیستم دو طرفه یا چیزی همانند آن شکست خورد. ظرفیتهای نهان زبان نوشتاری بر اثربسیوادی همگان تضعیف شد. یک اقتصاد پولی هرگز کاملاً بوجود نیامد. در این مفهوم، یونان و روم جوامعی گذرا بودند که در آنها داراییهای پولی معمولاً برحسب پول بیان می‌شد، در حالی که اندوخته‌ها و دیگر منابع اغلب با واحدهای فیزیکی بیان می‌شد. همهٔ جوامع کهن دارای حساب بودند،

اما هیچ کدام روش ساده‌ای را برای انجام محاسبات توسعه ندادند. یک دلیل شالوده‌ای و پس‌ماندگی حسابداری یونانی - رومی را می‌توان در سیستم‌های نشانه‌گذاری عددی آنها یافت<sup>۲۷</sup>. این اعداد نامناسب بودند نه اندازه‌ای به سبب اینکه گوناگونی بسیار زیادی در نمادها وجود داشت. (یونانیان ۲۸ عدد داشتند) و تا اندازه‌ای بدین سبب که یونانیان و رومیان هرگز نیاموختند که ارزش یک عدد را به وسیله جایگاهش در ارتباط با اعداد دیگر بیان کنند، نبود ارزش مکانی بدین معنی است که انگیزه‌ای برای ترتیب ارقام در ستونها وجود نداشت، زیرا آنها نمی‌توانست مانند اعداد تازی به طور عمودی جمع شود. و بدون جدا کردن ستونی دریافتها و پرداختها، برآمدن پنداشت‌های بدکار و بستانکار، البته هیچ‌گونه دفترداری دوطرفه‌ای نمی‌توانست وجود داشته باشد.

مسلمانان در دنیای کهن حقوق مالکیت وجود داشت، اما مالکیتی که ناشی از فتح باشد. یا به وسیله کاربرده ایجاد شود، برای استفاده بازآور مناسب نبود<sup>۲۹</sup>. سرپرستی چنین داراییهایی به افزایش موجودی و مهرستهای دریافتها و پرداختها، اما بیدرت به اندازه‌گیری درآمد، منجر می‌شد.

ثروت، فراوان بود، اما مفهومی که به روشنی درک شده باشد، از سرمایه به عنوان یک عامل تولید وجود نداشت. نه نیازه‌گونه‌ای از حسابداری بود که هزینه‌ها و فایده‌های ناشی از استفاده‌های تبدیل از داراییها را در نظر بگیرد. نه بازرگانی دنیای کهن به گونه‌ای بود که ثبت دوطرفه را ایجاد کند. بیشتر جوامع پیش از مسیحیت، کشاورزی و عمدتاً خودبسندگی بود. مردم ساده توانایی خرید ناچیزی داشتند، عرضه کالاهای تجارتي بسیار اندک بود و تسهیلات ترازبری اغلب بسیار ابتدایی بود. پایاپای، روش معمول مبادله، نیازمند دفترداری نبود زیرا معاملات بی‌درنگ تصفیه می‌شد. خرید و فروش اعتباری وجود داشت، اما نه به گونه‌ای که انگیزه چندانی برای دفترداری نظم یافته فراهم کند. گرفتن وام، بیشتر برای مصرف بود، نه برای تولید یا بازرگانی. وامها گرایش داشت که با اشیا دارای ارزشی که فروخته شده بود، تأمین شود، و در چنین مواردی بانکدار همچون مالک یک بنگاه رهنی نوین، می‌توانست نسبت به اینکه پول اصلاً بازپرداخت شود بی‌تفاوت باشد<sup>۳۰</sup>. به طور کلی، میراث حسابداری روم تا سده‌های میانه استوار اما ارزشی تردیدپذیر داشت، تا سده شانزدهم، صدها سال پس از مطرح شدن اعداد تازی، مرجح دانستن اعداد رومی میان دفترداران ادامه یافت.

برخی روشها که رومیان را به زوال کشاند، به گونه‌ای طنزآمیز نشان داد که برای اخلاف فتوال آنان که در مقیاسی کوچک فعالیت می‌کردند، مناسبتر بود. اما توسعه

در اروپای باختری از سده‌های یازدهم تا چهاردهم از برخی جنبه‌ها کاملاً یا چیرهای شناخته شده پیش از خود متفاوت است، و چنین می‌نماید که برداشتن تازه از دفترداری را ایجاد می‌کند. حجم افزایش یافته بازرگانی به ایجاد وجهی از سرمایه تولیدی و انگیزش استفاده گسترده‌تری از اعتباریاری کرد. ثبت برپایه پول معاملات کالایی، علاوه بر معاملات پولی، آغاز شد. دفترداری دوطرفه در سده سیزدهم نمایان شد، اما حتی پیش از آن، گرایش معینی به گروه‌بندی و طبقه‌بندی ثبتها وجود داشت و در برخی از ثبتهای برجای مانده، درآمدها و هزینه‌ها در ستونهای کنار هم گذاشته می‌شود. طی این دوره همچنین بهبودهایی در حسابداری غیرمالی وجود داشت و اگرچه به طور مستقیم به صورتهای حسابداری جدید هدایت نشد، اما به برقراری مرحله‌ای برای برآمدن آنها یاری کرد.



### ارجاعات:

1. Quoted in Brown, op. cit., p. 24.
2. De Ste. Croix, op. cit., pp. 26-27.
3. Woolf, op. cit., pp. 30-31.
4. De Ste. Croix, op. cit., p. 22.
5. Ibid., p. 29.
6. Woolf, op. cit., p. 34-35.
7. H.P. Hain, "Accounting Control in the Zenon Papyri,"  
Accounting Review 41 (October 1966), 700-2.
9. Ibid., p. 699.
10. De Ste. Croix, op. cit., p. 32.
11. S. Paul Garner, Evolution of Cost Accounting to 1925  
(Alabama: University of Alabama Press, 1954), pp. 2, 3,  
25, 26.
12. Gunnar Mickwitz, "Economic Rationalism in Graeco-Roman  
Agriculture," English Historical Review 52 (1937), 580
13. B. Penndorf, "The Relation of Taxation to the History of  
the Balance sheet," Accounting Review 5 (December 1930),  
244.

- 14.A.C. Littleton, Accounting Evolution to 1900 (New York: American Institute Publishing Company, 1933; reprinted by Russell and Russell, New York, 1966), p. 30.
- 15.Brown, op. cit., pp. 30-32; Woolf, op. cit., p. 38.
- 16.Brown, op. cit., pp. 32-33.
- 17.Ibid., pp. 32-39.
- 18.Penndorf, op. cit., p. 244.
- 19.P. Kats, "A Surmise Regarding the Origins of Bookkeeping by Double Entry," Accounting Review 5 (December 1930), 313.
- 20.Littleton, op. cit., pp. 29-32.
- 21.Kats, op, cit., p. 316.
- 22.Littleton, op. cit., pp. 32-33.
- 23.De Ste. Croix, op. cit., p.33.
- 24.Ibid., pp. 34-37.
- 25.Ibid., p. 14.
- 26.See Chapter Three.
- 27.Littleton, op. cit., p. 12.
- 28.De Ste. Croix, op. cit., pp. 50-61.
- 29.Littleton, op. cit., p. 14.
- 30.Ibid., pp. 14-15.

