

یک کتاب در یک نگاه^(۱)

قوانین برای بازرسی باریک بینانه حسابهای شرکتها انجامید.

یک راه برای بهتر شناختن ماهیت حسابداری این است که آن را در زمینه تاریخی اش، در رابطه با تحولات تاریخ بنگریم. راه دیگر آن است که حسابداری را در زمینه بافتار دانش بشری ببینیم، تا دوری و نزدیکی رابطه آن را با بخشها یا قطعات این تمامیت دریابیم و چون چنین کنیم می بینیم که رابطه حسابداری از میان دانشهای بشری، با اقتصاد شناسی و آمار از همه نزدیکتر است، زیرا موضوع حسابداری بناگزیر خصلت اقتصادی و روشورزی آن خصلت آماری دارد. تا آنجا که کار عمده روش آماری، همان طبقه بندی، فشرده سازی و ساده سازی تودههایی بزرگ از دادههاست چنان که معنا و مفهوم آن بهتر فهمیده شود، حسابداری نیز همین کار را می کند.

حسابها از آن جهت که خود مقولههای طبقه بندی اند، بر خصلت آماری حسابداری گواهی می دهند. اما با بررسی محتوای حسابها آشکار می گردد که موضوع حسابداری خصلت اقتصادی دارد. وجه مشترک همه مکتبهای تئوری اقتصادی این است که سروکار همه آنها با تولید و توزیع و به مصرف رساندن ثروت است. ثروت در نمودههای گوناگون و تغییر شکل دهنده خود در حسابداری هم مشاهده می شود چون که هستی ثروت در فراشدهای حسابداری شکلها و کیفیتهای بسیار و گوناگون به خود می گیرد. بیان آماری و عددی آن امکان نخواهد داشت مگر آنکه برای بیان آنها وجه مشترکی به وجود آمده باشد. این وجه مشترک و معیار اندازه گیری و مقایسه همان قیمت (یا بهتر بگوییم، جمعهای قیمت) بر حسب واحدهای پولی است.

ساختار تئوری حسابداری

نشریه شماره ۱۵۱

ترجمه: حبیب... تیموری

انتشارات مدیریت بررسیهای

فنی و حرفه ای سازمان حسابرسی



بمدت شش سده، از سده سیزدهم تا سده هجدهم، با همه رویدادهای بزرگ تاریخی در این فاصله، رشد دفترداری بسیار آهسته بود، اما زمینه برای رشد بعدی آن آماده گشته بود. سده نوزدهم سده شرکتهای سهامی استفاده کننده از اعتبار اجتماعی به شکل فروش اوراق بهادار به سرمایه گذاران و سده رشد تولید صنعتی بود، که این هر دو انگیزه های نیرومند به توسعه و تکامل دفترداری و تبدیل آن به حسابداری نوین داد. نیاز به راهبری مدیریتی تولید، رفته رفته حسابداری صنعتی را پدید آورد و نیاز به محافظت سرمایه گذاران از نادرست نماییهای مدیران شرکتها، رفته رفته حرفه حسابداری رسمی (حسابرسی مستقل) را بوجود آورد.

کاربرد نوین حسابداری بویژه در رابطه با اطلاعات هزینه و سود در زمان جنگ دوم (در ایالات متحده) به اوج تازه ای رسید زیرا در این زمان حکومت سودها و قیمت گذاریها را زیر نظر می داشت و با مالیات ستانی زمان جنگ در همین کشور، دقت در حسابداری اهمیت بی سابقه ای یافت.

از این گذشته، با سقوط اقتصادی آخر دهه ۱۹۲۰ که بدنبال اوج گیری رونق اقتصادی از اوایل آن دهه آمد، معلوم شد که گزارشهای مالی شرکتها و بسیاری از روشهای تامین مالیه آنها کاستیهای مهم دارند و این آگاهی به تصویب

پس از ژرفنگری در مفاهیم صورتهای مالی، دارایی‌ها و سرمایه در جایگاه نامزد این «مرکز ثقل»، به مفهوم مرکزی سود می‌توان رسید که یگانه وجه متمایز حسابداری از سایر دانشهاست.

اما سود، نه آن دستاورد خالصی است که نتیجه مساعدت اوضاع و احوال تصادفی، یا قضاوت ماهرانه مدیریت و نوعی منفعت غیرذاتی است که از بابت خدمت مدیریت داده می‌شود. سود هزینه خدمتی است که انگیزه لازم را برای هستی بخشیدن به تولید واقعی و به حرکت درآمدن کار، پدید می‌آورد. پدیدآمدن سود (در مجموعه شرایط تعریف شده) خود دلیل بر آن است که جامعه خدمت مدیریت را به قیمتی که خریداران از عهده برآیند و به هزینه‌ای که گردانندگان موسسه از عهده برآیند، پذیرفته است. موسسه طرحهای خود را براساس چشمداشت راجع به تقاضا و درآمدی که ممکن است از آن عاید شود و هم براساس تصور راجع به عرضه و هزینه‌هایی که ممکن است از آن ببار آید، آماده می‌کند. پس بسیار مهم است که سود خالص درست اندازه‌گیری شود و در اینجا مسئولیت مهمی متوجه حسابداری است.

مفهوم موسسه تجاری را می‌توان با بیان چهار اصل که گرچه خود اصول حسابداری به معنای دقیق نیستند به ترسیم کلی درآورد. برای سهولت می‌توان نامهایی به این چهار اصل داد: «خدمت موسسه»، «شخصیت موسسه»، «دوره‌ای بودن موسسه»، «کوشش و بهر یافت موسسه»

از پنداشت «اصل خدمت موسسه» چنین برمی‌آید که از موسسات تجاری آورده‌ای شایان به جامعه می‌رسد، که به هزینه‌اش می‌ارزد و هم اینکه استفاده از داده‌های حسابداری جنبه خدمت اجتماعی دارد. اصل شخصیت موسسه به این معناست که برای حسابداری جدا نمودن موسسه از آدمیهای ذینفع در آن اجتناب ناپذیر است.

حسابداری نوین عاملی فعال در جامعه صنعتی امروز گشته است. حسابداری اکنون ابزار پیچیده‌ای شده است که به کار راهبری شرکت‌های عظیم که به تولید انبوه اشتغال دارند مدد می‌رساند. علاوه بر طبقه‌بندی مستقیم داده‌ها، نظام پیچیده‌تر و پرداخته‌تری نیز بر آن افزوده شده است که (۱) محاسبه دقیق قیمت تمام شده کالاها و (۲) سرشکن کردن باریک‌سنگانه قیمت‌های تمام شده و درآمدها را بین دوره‌های مالی ممکن می‌گرداند.

همچنین، مدیریت موسسه اگر بتواند با استفاده از آگاهی بیشتر و بهتری که آورده حسابداری است، هم فرآورده بهتر به هزینه کمتر تولید کند و هم مزدهای خوب بدهد، سودهای شاینده توزیع کند و مالیات بدهد، حق جامعه ادا شده است.

از این گذشته اکنون حسابداری به صورت نوعی ابزار اجتماعی برای بجای آوردن اصول اخلاقی هم در کار می‌آید: مدیران و حسابداران در تماس مستقیم با امور موسسه‌اند، ولی چه بسیار اشخاص ثالث با همه نفع مستقیمی که در امور موسسه دارند، تماس نزدیک به آن ندارند و برای شناخت موسسه تکیه آنها بر اطلاع غیرمستقیم ولی در خور اعتمادی است که حسابداری فراهم می‌آورد. بعلاوه حسابداری با فرا آوردن این گونه اطلاعات، کار مقررات‌گذاری را به منظور آشتی دادن نفع جویی‌های خصوصی بانفع اجتماعی، به آگاهی و بینش لازم و شایسته مجهز می‌کند.

هر پژوهش بنیادین، چه در عرصه علوم، و چه در فلسفه، با دست کم یک مایه فکری که تنها به عرصه خودش تعلق دارد، شروع می‌شود، مانند عدد برای حساب، نقطه برای هندسه، نیرو برای فیزیک و ... برای حسابداری هم باید مفهومی بنیادین وجود داشته باشد که آنرا از سایر روش‌های تحلیل کمی متمایز می‌گرداند و خاص خودش است و در مثل «مرکز ثقل» آن است.

()

اهمیت صورت سود و زیان تا اندازه زیادی به سبب گونه‌گونی منافی است که در داده‌های آن منعکس می‌شود، هم بدان سبب که میان طرف‌های ذینفع تضاد منافع در کار تواند آمد و چه بسا که می‌آید.

چکیده صورت سود و زیان، محاسبه دو چیز است: (۱) درآمدی که از عملیات موسسه پدید آمده است (۲) چگونگی تقسیم جمع مبلغ بدست آمده در میان دارندگان حقوق. جای انکار نیست که این درآمد تقسیم می‌شود و از این رو همواره مبارزه‌ای پیچیده و پایان‌ناپذیر برای تغییر دادن این سهم‌ها در کار است.

چنین است که پای حسابدار مستقل در جایگاه واسطه حکم و تفسیرگر بی‌طرف در میان می‌آید و اوست که داوری و صلاحیت خود را در اختیار همه طرف‌های ذینفع می‌گذارد. تعیین دوره به دوره درآمدها و هزینه‌های به بار آمده برای آن درآمدها و سود خالصی که چنین پدید آید، به هیچ رو تمام اطلاعات لازم را برای حل و فصل هوشمندانه مسایلی که از ناسازگاری‌های منافع اقتصادی پدید آید، فراهم نمی‌آورد. اما صورتهای سود و زیانی که حسابداران مستقل با صلاحیت رسیدگی کرده و پذیرفته باشند در همه طرفها اعتمادی پدید می‌آورد که مشکل بتوان همتای آن را از منابع دیگر یافت.

باید سیستم حسابداری را وسیله یا کارابزاری برای فشرده‌سازی دانست و از خود پرسید که طرز کارش چگونه است.

مطلوب فشرده کردن انبوه معاملات موسسه این است که فعالیت‌های موسسه فهمیدنی گردد. نتیجه مستقیم این فراشدها صورتهای مالی است که در سیستم‌های ساده، عصاره حسابداری را که چکانده توده‌ای به ظاهر آشفته از داده‌های خام است آشکار می‌گرداند. اما باید آگاه بود که خود این صورتهای مطلوب نهایی نیست، بلکه بخش مهمی

اصل بعدی، اصل دوره‌ای بودن فعالیت‌های موسسه است که ساختاری برای فشرده کردن داده‌های مربوط به موسسه بر حسب قطعات مقایسه‌پذیر زمان بدست می‌دهد.

از این چهار اصل، اصل کوشش و به‌ریافت موسسه پر اهمیت‌ترین است، چرا که پرمعناترین داده‌ها برای همه طرف‌های ذینفع، داده‌هایی است که کوشش و به‌ریافتهای موسسه را بیان می‌کند. اینها همان داده‌های هزینه و درآمد است که حسابداری در صورت سود و زیان گزارش می‌کند. ترازنامه با همه جایگاه مهمی که در بعضی کاربردها دارد، از جهت «همه چیز برای همه کس» بودن هیچ به پای صورت سود و زیان نمی‌رسد.

آنچه همیشه جایگاه مرکزی را در ثبت دو طرفه داشته و جان روان و تنها مایه هستی آن نظام بوده است، نه تعیین توان تادیه دیون بلکه تعیین سود و زیان بوده است. براساس این دانسته‌های تاریخی باید چنین نتیجه گرفت که تعیین سود و زیان با برقرار کردن تناظر میان هزینه‌کرد و درآمد به مدت پانصد سال جایگاه مرکزی را در سیستم ثبت دو طرفه داشته است.

برای آنکه از روی دفاتر معلوم شود که اموال موسسه چگونه به ثمر می‌رسد، لازم بود که حسابهای اقتصادی (اسمی) اختراع و در مقابله با معاملات اقتصادی قرار داده شود و معاملات «اقتصادی» چیزی بیش از مبادله هم‌ارز دو نوع دارایی، یا تبدیل یک دارایی به دارایی دیگر به همان ارزش است.

بدون حسابهای اسمی، آن چنان آرایه منسجمی از حسابهای کاملاً بهم بسته که با هم به حساب سرمایه منتهی شود، امکان نداشت و عملیاتی که اکنون دفترداری دو طرفه نامیده می‌شود ممکن نبود.

است از تمامیت کار ابزار لازم برای دست یافتن به مطلوب‌های عمومی. میان معاملات و صورتهای مالی مقدار زیادی «ابزارآلات» پدید آمده از فراشد تاریخی حسابداری، برای فشرده سازی قرار می‌گیرد. این «ابزارآلات» را نوعی سیستم حسابداری برای طبقه‌بندی اولیه و تجدید طبقه‌بندی دوره به دوره می‌نامیم.

کارکرد این سیستم به دو فراشد عمده بخش می‌شود: یکی تبدیل رویدادهای معامله به بدهکارها و بستانکارهای حساب، که در اینجا بازشناسی و طبقه‌بندی (۱) کار ابزارهای دفترداری (مدارک مربوط به موسسه، دفاتر ثبت، حسابهای دفتر کل) (۲) قواعد دفترداری (دستورهای راجع به چگونگی استفاده از این کار ابزار) در میان می‌آید. دومین فراشد عملیات با قواعد برگشت دادن داده‌های پدید آمده از طبقه‌بندی اولیه سرو کار دارد. این یک فراشد طبقه‌بندی مجدد است و سودمندی ویژه اش در آن است که داده‌های حسابداری بین دو دوره هم مرز را از هم جدا می‌کند و این خود برای دو منظور است: (۱) مرزبندی صریح بین دو دوره مالی هم مرز و (۲) برقرار کردن تمایز صریح بین فعالیت‌های تولیدی جداگانه برای مقاصد حسابداری بهای تمام شده.

از ترکیب سه جزء یا سه عنصر (بجز قواعد عمل) سیستم حسابداری پدید می‌آید:

دفترها (طرحی از مقوله‌های طبقه‌بندی)

(۲) دفترهای ثبت اولیه (گروهی از کارابزارها برای کارایی بخشیدن به ثبت منظم زمان نما)

(۳) مدارک (داده‌های اولیه‌ای که باید برطبق قواعد بایسته به شکل داده‌های حساب درآورده شود)

هر جنبه‌ای از این سه جنبه سیستم سزاوار بحث جداگانه‌ای است، بویژه در رابطه با نتایج مورد نظر از آنها، چه فهمیدن ماهیت حسابداری تا اندازه‌ای بسته به فهمیدن مقصودها و ویژگی‌های سیستم‌های حسابداری است.

حسابداری از لحاظ روش دارای چندین ویژگی است. طبقه‌بندی‌های دوگانه در درون هر مقوله و تغییرپذیری مانده‌های حسابهای نمونه، مثالهایی از این ویژگی روش است که در طرحهای طبقه‌بندی آماری غیر حسابداری دیده نمی‌شود. تجدید طبقه‌بندی دوره به دوره که اکنون بدان خواهیم رسید، یکی دیگر از خصوصیات متمایز کننده حسابداری است.

حسابداری علاوه بر کار طبقه‌بندی، کار بخش و تخصیص هم انجام می‌دهد. نخستین تحلیل معاملات که به منعکس کردن آنها در ثبت‌های بدهکار و بستانکار در آراستار دفتر کل می‌انجامد، در همان حال طبقه‌بندی مجدد بوده‌هاست که چندین جمع و مانده مهم و معنی‌دار بدست می‌دهد. اما آمایش مجدد داده‌های خام اگر در همینجا بایستد، هنوز ناکامل است، به سه دلیل:

(۱) ممکن است از اول استفاده نهایی عاملی که ثبت شده است نامعلوم و بنابراین بعضی از تخصیص‌های اولیه ارقام به حسابها، موقت و آزمایشی باشد

(۲) کمتر پیش می‌آید که داده‌های کمی بدون مقایسه با سایر داده‌ها خیلی روشنگر باشد و به این دلیل هزینه‌ها و درآمدها را باید برحسب قطعه‌های زمانی تجزیه کرد تا تغییرات فهمیدنی تر گردد.

(۳) مدیریت به مقدار بزرگی از داده‌های سودمند در راهبری فعالیت‌های داخلی نیاز دارد و از این رو تجدید آرایش بسیاری از داده‌های اولیه در قواعد مربوط به گرداندن سیستم حسابداری در نظر گرفته می‌شود.

یکی از مهمترین قواعد راجع به صورتهای مالی، لزوم افشای کامل همه اطلاعات با اهمیت و معنی‌دار حسابداری در این صورتهاست. آنچه بروشنی از این قاعده برمی‌آید این

است که پیامی که با جزئیات بی‌اندازه زیاد همراه باشد توان منتقل کردن نکته‌های اساسی را به ذهن خواننده نخواهد داشت. این قاعده پایه دیگری هم دارد و آن چنین است که افراط در فشرده ساختن، آگاهاننده و بنابراین پسندیده نخواهد بود.

نکته مهم دیگر این است که در صورتهای مالی باید از القای قطعیت به خواننده پرهیز کرد. ترازنامه و صورت سود و زیان در بردارنده مطالب غایی و نهایی نیستند. عمر موسسه سال به سال به پایان نمی‌رسد بلکه از سالی به سال دیگر ادامه می‌یابد. پیوستگی اجتناب‌ناپذیر عملیات موسسه را نمی‌توان به تمام در خلاصه‌های دوره به دوره‌ای که ذاتاً موقتی است منعکس کرد.

هم بجاست اگر بدانیم که ارقام صورتهای مالی بیانگر «ارزندگی» نیستند. مثلاً بیشتر ارقام دارایی‌ها به این معنا نیست که در بازار به ازای اقلام مربوط، مبلغ‌های نسبت داده شده به آنها داده خواهد شد. این ارقام اندازه‌های سرمایه‌گذاری شده را بدست می‌دهد، نه ارزش‌ها را و این سرمایه‌گذارها خود ممکن است بسیار مفید، تا اندازه‌ای موجه یا پاک بیهوده از کار درآید. چون که ارزش در تاریخ گزارش این چنین نامعین است، رقم لازم برای حداکثر پرهیز از گمراه‌کنندگی باید بیانگر سرمایه‌گذاری باشد که منتظر یافتن کاربرد نهایی‌اش است.

دانستنی دیگر درباره گزارشهای آگاهاننده این است که گزارشگری مالی آن گاه هر چه بهتر برگزار می‌شود که شکل ارائه داده‌های حسابداری آن هر چه فهمیدنی‌تر باشد. برای مثال فهرست کردن دارایی‌ها با جمع آنها گزارشی است نارسا، زیرا خود آن جمع ترکیبی است از گروه‌های فرعی مجزا. شناختی که بوسیله گروه‌های فرعی حاصل تواند شد بس بیش از آن است که از یک مجمع حاصل می‌شود.