

تاریخچه سیستمهای حسابداری

مقدمه

انسان از موقعیکه مفهوم مالکیت را فهمید، به طرق مختلف به ثبت حسابهای اموال و دارائیهای خود اقدام نمود. با پیدایش اعداد، این امر تشدید گان واسطه مبادلات، موجب گسترش تجارت شد. بدین ترتیب مالکان، بیش از پیش نسبت به سیستمی که بتواند رویدادها را ثبت و نگهداری کند، احساس نیاز کردند. بنابراین، رویدادها بصورت گزارشی و با استفاده از علائم خاص ثبت گردیدند. (حسابداری یک طرفه) در طی زمان، حسابداران به این نتیجه رسیدند که وقوع یک رویداد بطور همزمان بر دو حساب اثر می گذارد و بدین ترتیب، برخلاف آنچه که تصور می شود، اعداد منفی توسط ریاضی دانان اختراع شده است، این اعداد توسط حسابداران ابداع گردید و مورد استفاده قرار گرفت و به این ترتیب، حسابداری دو طرفه شکل گرفت و روز بروز کامل تر شد. با گسترش تجارت بین کشورها، خصوصاً در ایتالیای آن زمان، که شهرهایی مثل ونیز، جنوا و پروجا بعنوان مرکز تجارت بین شرق و غرب محسوب می شدند، بیش از پیش موجب بسط و گسترش حسابداری دو طرف گردید، چیزی

که بیش از همه موجب گسترش حسابداری به شکل یکسان در بین کشورهای مختلف گردید ، تألیف کتاب Summa توسط پاچیولی بود که مقارن با اختراع چاپ بود . مسئله مهمی که باید خاطر نشان شود این است که ، ریاضی دانان تا این زمان، اعداد منفی را نپذیرفته بودند و حتی آنها را اصول کذب می نامیدند و مسئله مهمتر اینکه ، همینان بودند که موجب بسط و گسترش حسابداری گردیدند و بدیهی است که آنها با جابجا کردن حسابها (به شکل معادله حسابداری دو طرفه) ، اعداد منفی را از حسابها حذف کردند . بدین ترتیب ، حسابداری دو طرفه ، بتدریج در طی زمان کامل تر شد ، با وقوع انقلاب صنعتی و گسترش تجارت و همچنین ایجاد شرکتهای سهامی بزرگ نظیر راه آهن و تفکیک مالکیت از مدیریت و بحرانهای اقتصادی و وقوع انقلاب سوسیالیستی در شوروی موجب بوجود آمدن شاخه های متعددی مثل حسابداری صنعتی ، حسابرسی ، حسابداری دولتی و حسابداری مدیریت در رشته حسابداری شدند . با وجود این ، حسابداری دو طرفه از زمان پیدایش تاکنون ، در اصول بنیادی خود دچار تغییر اساسی نشده است و فقط یکسری حسابهای جدید به آن اضافه شده است . در سالهای اخیر ، تلاش جهت ایجاد تحول در حسابداری آغاز شده است که از آن جمله ارائه نوع جدیدی از حسابداری با سه طرف توسط ”یوجی ایجیری” می باشد . ایشان تأکید دارند که اگر چه میتوان حسابداری را حتی به بیش از سه طرف نیز

گسترش داد ولی فعلاً همین سه طرف کافی است. در قسمت دیگری، ایشان همچنین

اضهار می دارند که حسابداری سه طرفه در قرن بیست و یکم در دنیا گسترش خواهد

یافت. "ایجیری" حسابداری سه طرفه را به دو صورت ارائه می دهد:

۱- حسابداری سه طرفه زمانی، که با توجه به زمان گذشته، حال و آینده به تشریح

حسابداری می پردازد.

۲- حسابداری سه طرفه تفاضلی (دیفرانسیلی)، که بر پایه فیزیک نیوتونی قرار دارد و

با توجه به قوانین آن به تشریح حسابداری سه طرفه می پردازد.

نکته ای که باید در اینجا مورد توجه قرار گیرد، استفاده از اعداد منفی در هر دو

نوع حسابداری سه طرفه است. در این بخش، سعی شده است ابتداء تاریخچه

حسابداری در ایران و کشورهای دیگر بصورت اجمالی مورد بررسی قرار گیرد و

سپس به مرور منطق حسابداری صنعتی و اصول مطالعه کار پرداخته شود.

مروری بر تاریخچه حسابداری در اقوام مختلف

۱ «حسابداری، تاریخچه ای به بلندای تاریخ دارد، بدین معنی که، هنگامیکه انسان شمردن را آموخت اقدام به نگهداشتن حساب اموال، اشیاء و ... خود نمود با بررسی آثار و کتیبه های بجا مانده از دوران بابلی ها، هخامنشی ها، عاشوری ها، کلدانی ها، مصریان، رومیان و یونانیان باستان به نشانه های از ثبت وقایع داد و ستد بر می خوریم. بدین ترتیب تاریخ حسابداری به دورانی بیش از ۶۰۰۰ سال قبل بر می گردد. پیدایش پول و بکارگیری آن بعنوان واسطه معاملات و توسعه تجارت موجب رشد و ترقی حسابداری گردید، این امر باعث شد حسابداری مراحل مختلفی را طی نماید و تمامی مراحل آن بی شک تحت تاثیر محیط اجتماعی و اقتصادی هم قرار داشت و هماهنگ با نیازهای اجتماعی پیش رفته است. قدیمی ترین مدرک حسابداری شناخته شده به زبان «انگلیسی» مدرکی است که در قرآن پانزدهم به فرمان ویلیام فاتح برای تعیین منابع مالی امپراتوری انگلیس تدوین شده است.

تاریخچه حسابداری در سایر کشورها :

با پیشرفت روز افزون علوم و فنون در جوامع توسعه یافته و ضرورت ثبت قسمتی از سوابق و وقایع و جریان معاملات و فعالیت های اقتصادی، از دیرباز انسانها را بر آن

داشته است که نسبت به نگهداری و ثبت وقایع خود به روشهای مختلف اقدام نمایند.

در تمدنهای باستانی بین‌النهرین که قسمت اعظم ثروت‌های جامعه در اختیار فرمانروا یا فرمانروایان بود معمولاً کاهنان که قشر ممتازی را در سلسله مراتب اجتماعی تشکیل می‌دادند وظیفه نگارش را بطور اعم و نگهداری حساب درآمدها و ثروت‌های حکومت را بطور اخص برعهده و یا در واقع در انحصار داشتند و در عین حال به ثبت برخی از معاملات شهروندان نیز می‌پرداختند. از این جمله در تمدن باستانی سومر (Sumer) نظام‌های جامعی برقرار بود و کاهنان سومری علاوه بر نگهداری حساب درآمدهای حکومتی، به نحوی موجودی غلات، تعداد دام‌ها و میزان املاک حکومتی را محاسبه می‌کردند. نخستین مدارک کشف شده حسابداری در جهان، لوحه‌های سفالین از تمدن سومر در بابل (Babylon) است و قدمت آن به ۳۶۰۰ سال قبل از میلاد می‌رسد و از پرداخت دستمزد تعدادی کارگر حکایت دارد. مدارک و شواهد بدست آمده از تمدن باستانی مصر حکایت از آن دارد که در اجرای طرح‌های ساختمانی این تمدن، نوع کنترل حسابداری برقرار بوده که بهره‌گیری از نیروی کار هزاران نفر را در امر ایجاد بنا و حمل و نقل مصالح ساختمانی در تشکیلاتی منظم، میسر می‌کرده است، از تمدن مصر در دورانی که یونانیان و رومیان بر آن تسلط داشتند نیز مجموعه‌های متعددی از حسابهای نوشته شده بر پاپیروس باقی مانده است. در رم و

یونان باستان حسابداری پیشرفته ای وجود داشته و نوعی حساب جمع و خرج تنظیم می شده است. یک جمعدار، یک مامور دولت و یا شخصی که محافظت پول یا دارائی دیگری به او محول شده بوده در مقاطعی از زمان حساب خود را به اربابش پس می داده است. برای این کار دو فهرست تفصیلی از دریافتها و پرداختها بر حسب پول، وزن یا مقیاس دیگری تهیه می شد که جمع آن دو مساوی بود. فهرست دریافت شامل موجودی در ابتدای دوره بعلاوه وجوه و کالائی بود که طی یک دوره وصول شده بود. فهرست پرداخت شامل مبالغ پرداختی، کالای فروخته شده و یا به مصرف رسیده در طول یک دوره بعلاوه مانده پول و کالائی بود که نزد جمعدار باقی مانده و باید به ارباب تادیه شود. این نوع حسابداری تا اواخر قرون وسطی ادامه یافت و تا این زمان تغییری اساسی در جهت تبدیل حسابداری به یک سیستم جامع صورت نگرفت و تنها پیشرفت قابل ذکر گسترش دامنه نگهداری حساب برای عملیات گوناگون حکومتها و اشخاص بود. در اوایل قرن سیزدهم "دولت - شهرها" و "یا" شهر - جمهوری ها" ی کوچکی خارج از سلطه پادشاهان و خوانین فئودالی در ایتالیای کنونی پا گرفت که فضای سیاسی - اقتصادی مناسبی را برای رشد سوداگری فراهم آورد. در این دوران با رشد بازرگانی، صنعت و بانکداری، پیشرفت زیادی در تکنیک نگهداری حساب بوجود آمد. بزرگتر شدن اندازه موسسات، رواج معاملات

نسیه و استفاده از عوامل متعدد در کسب و کار، موجب شد که دیگر یک شخص به تنهایی نتواند امور موسسه بزرگی را اداره کند و این امر ابداع سیستم حسابداری کامل تری را ضروری ساخت. گمان می رود که کاربرد قاعده جمع و خرج در مورد حساب صندوق نخستین گام در راه پیدایش سیستم نوین بوده باشد. بدین معنی که صندوقدار در ازای وجوهی که دریافت می کرد بدهکار و در مقابل مبالغی که می پرداخت بستانکار می شد. این قاعده در مورد حسابهای مشتریان نیز بکار می رفت و آنان در ازای وجوهی که می پرداختند بستانکار می شدند و بدین ترتیب مانده حساب آنها معین می شد. همین قاعده در مورد نگهداری حساب بستانکاران نیز بکار می رفت. در نیمه قرن سیزدهم حسابداران ایتالیائی متوجه این نکته شدند که دریافت پول از یک بدهکار دو ثبت را ضروری می سازد. جنبه دریافت پول که باید در حساب صندوق ثبت شود و جنبه پرداخت پول که باید در حساب شخصی پرداخت کننده پول ثبت گردد. در اوایل قرن چهاردهم دو اصطلاح بدهکار و بستانکار، یعنی دو واژه ایتالیائی، دادن (Dare) و گرفتن (Avere) کاملاً متداول گردید. پیشرفت تازه در قرن چهاردهم ابداع شکل دو طرفه حساب بود که در سمت چپ، اقلام بدهکار و در سمت راست، اقلام بستانکار نوشته می شد و با این کار چگونگی ثبتها آشکار می گردید. حسابداری جنسی با نگهداری حسابی جداگانه برای هر محموله از

کالای خریداری شده آغاز گردید و هر حساب در ازای خرید یک محموله کالا بدهکار و در مقابل ، حساب فروشنده یا حساب نقد ، بستانکار می شد . سپس با فروش هر مقداری از کالای یک محموله ، حساب مربوطه بستانکار و در مقابل ، حساب مشتری و یا حساب نقد بدهکار می گردید تا این که تمامی اجناس یک محموله بفروش رسد. این کار یعنی بدهکار کردن حساب هر محموله از کالای خریداری شده به قیمت خرید و بستانکار کردن آن به قیمت فروش معمولاً تفاوتی را ایجاد می کرد که به حساب سود و زیان نقل می شد . بدین ترتیب سیستم دفتر داری دو طرفه به آرامی و در پی مجموعه ای از ابداعات پیاپی در فاصله سالهای ۱۳۵۰ - ۱۲۵۰ میلادی در چند جمهوری کوچک ایتالیا زاده شد و تکامل یافت و شهرهای فلورانس ، ونیز و جنوا پیشرو این تحول بودند ، برخی از صاحب نظران دفاتر حساب بجا مانده از سالهای ۱۲۹۶ تا ۱۲۹۹ را نخستین دفاتر حساب دو طرفه کامل می دانند ، برخی دیگر ، دفاتر حساب دو طرفه کاملاً متوازی را که در سال ۱۳۴۰ میلادی توسط پیشکار (Steward) شهر جنوا (Genoa) تنظیم گردیده است را نخستین نمونه کامل دفاتر حساب دو طرفه ذکر می کنند . در هر حال ، در آستانه قرن پانزدهم میلادی در ایتالیا و دیگر کشورهای اروپائی ، سیستم دفتر داری دو طرفه بکار می رفته است . گسترش فن دفتر داری دو طرفه به سراسر اروپا مرهون انتشار کتاب ریاضیاتی است که " لوکا

پاچیولی " (Luca Paciolo) به سال ۱۴۹۴ میلادی تالیف کرده است . پاچیولی

کشیش فرانسیسکن بود که در دانشگاه های جمهوری های پروجا ، ناپل ، پیزا و

فلورانس ریاضیات تدریس می کرد و با اندیشمندان بزرگ هم عصر خود از جمله

پیرو دلا فرانسیسکا (Piero della Francesca) لئون باتیستا آلبرتی Battista

(Leon Alberti) و لئوناردو داوینچی (Leonardo davinci) دوستی

نزدیک داشت . مطالب کتاب ریاضیات مزبور را پاچیولی نوشت و شکل های آنرا

داوینچی ترسیم کرد . بخشی از این کتاب شامل چند فصل به حسابداری اختصاص

داشت که نخستین توصیف مدون از سیستم حسابداری دو طرفه است . در این بخش

از کتاب پاچیولی با استفاده از منابع و روش های موجود سه دفتر اصلی حساب را به

ترتیب زیر تشریح می کند : " دفتر باطله (Waste Book) که خلاصه معاملات

تاجر به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت می شد . دفتر روزنامه (Journal) که در آن

مطالب دفتر باطله تلخیص و بر حسب بدهکار و بستانکار ثبت می گردید و دفتر کل

(Ledger) حاوی حساب های واقعی که ثبت های دفتر روزنامه به آن نقل می گردید . "

پاچیولی اهمیت کاربرد پول را بعنوان مقیاس مشترک سنجش اقلام مختلف به درستی

دریافته بود و بر لزوم تاریخ گذاری معاملات و عطف متقابل دفاتر به یکدیگر تاکید

بجا داشت . با این حال ، وی درباره دوره مالی ، تهیه تراز آزمایشی ، تهیه صورت سود

و زیان بستن حساب سود و زیان به حساب سرمایه و تهیه ترازنامه مطلبی ندارد و تنها درباره طرز بستن و لزوم موازنه کردن حسابها به هنگام نقل حسابها از دفاتر قدیمی به دفاتر جدید توضیحات نسبتاً کاملی داده است. همچنین پاچولی بین اموال شخصی تاجر و اموال تجارتخانه وی تمایز نگذاشته است و درباره نگهداری حساب دارائیهای ثابت نیز مطلبی ندارد.

رساله پاچولی که او را پدر حسابداری می دانند (بعثت سادگی، روانی و ارزشهای علمی در طول قرن های پانزدهم و شانزدهم به اغلب زبان های اروپائی ترجمه شد و حسابداری دو طرفه تا اواخر قرن هفدهم در اغلب کشورهای اروپائی رواج یافت.

از قرن شانزدهم تا اوایل قرن نوزدهم تحول بنیادی در حسابداری بوجود نیامد. تنها تغییر اساسی تئوری جدیدی بود که توسط "سیمون استوین" (Simon Stevin) هلندی در اواخر قرن شانزدهم عنوان شد. بر اساس این تئوری در هر معامله در مقابل هر بدهکار باید یک بستانکار وجود داشته باشد. استوین همچنین ضرورت تفکیک اموال موسسه را از اموال شخصی صاحب سرمایه مطرح و لزوم نگهداری حسابی جداگانه برای سرمایه را نیز عنوان کرد. تغییرات دیگری که در این فاصله در دفتر داری رخ داد عبارت بود از ایجاد ستونهای فرعی در دفاتر روزنامه و کل، منسوخ شدن دفتر باطله و جایگزینی اسناد و مدارک مربوط به معاملات (مانند فاکتور خرید

و فاکتور فروش) بجای آن. حسابداری جنسی نیز در این فاصله بهبود یافت و سود و

زیان هر محموله محاسبه و به حساب سود و زیان نقل می گردید. تا سال ۱۸۰۰

میلادی موازنه کردن حسابها در پایان سال، تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه

معمول شد اما جز برای نگهداری سوابق فعالیتهای موسسه استفاده دیگری نداشت.

وقوع انقلاب صنعتی که از نیمه دوم قرن هیجدهم آغاز و تا پایان قرن نوزدهم تداوم

یافت تحولات و تغییرات وسیع اقتصادی و اجتماعی را در پی داشت این تحول بنیادین

بر تمامی عرصه های زندگی فردی و اجتماعی مردم اروپا اثر گذاشت و مناسبات

اقتصادی، اجتماعی و سیاسی جوامع اروپائی را دگرگون کرد و از طریق این قاره به

سراسر جهان راه یافت و آثار مفید و زیانبار بسیاری بجای گذاشت. بارزترین عرصه

تحول در انقلاب صنعتی، قرار گرفتن ماشین در خدمت تولید بود که شیوه تولید را

از تولید دستی به تولید کارخانه ای متحول کرد.

پیدایش و رشد کارخانه های بزرگ و کوچک با توانائی ساختن کالاهای همسان

به مقدار زیاد، از یک سو به زوال صنایع دستی، روستائی و خانگی در مدت کوتاهی

انجامید و از سوی دیگر، رقابت بین کارخانه داران را ایجاد کرد. وجود رقابت، نیاز

به آگاهی از بهای تمام شده محصول را ایجاب نمود و در پاسخ به این ضرورت

نوعی "دفترداری صنعتی" یا "دفترداری هزینه یابی" که بعدها "حسابداری صنعتی"

نامیده شد ، ابداع گردید . حسابداری صنعتی ابتدائی بیشتر به گزارش بهای تمام شده محصولات بر مبنای اطلاعات مالی گذشته تاکید داشت و هر پیش بینی آینده از حدس و گمان فراتر نمی رفت .

به دنبال انقلاب صنعتی دامنه عملیات تولیدی گسترده تر شد و کارخانه های بزرگ ایجاد و طرحهای عظیم صنعتی مانند احداث شبکه راه آهن به اجراء گذاشته شد . انجام اینگونه عملیات به سرمایه های پولی زیادی نیاز داشت که از امکانات مالی یک یا چند سرمایه گذار فراتر بود . از این رو ، با بهره گیری از دو دستاورد بزرگ و مفید سرمایه داری صنعتی یعنی " سازماندهی " و " همکاری " موجبات رشد ، توسعه و تکامل شرکتهای سهامی فراهم و با سازمان یافتن بازار سرمایه ، تامین مالی طرحهای بزرگ صنعتی امکان پذیر شد . رشد و توسعه شرکتهای سهامی به پیدایش و فزونی شعار قشری از صاحبان سرمایه انجامید که در اداره شرکتهائی که در آن سرمایه گذاری می کنند ، مشارکت مستقیم ندارند بلکه از طریق هیئت مدیره ای که انتخاب می کنند بر امور شرکت نظارت می نمایند . در ادامه این فرآیند هیئتهای مدیره شرکتهای سهامی بزرگ ، کار مدیریت اجرائی را به مدیران موظفی که برای اداره امور شرکت بر می گزینند محول و خود به تعیین خط مشی های جاری شرکت و نظارت بر کار مدیران می پردازند . این تحول ، گروه تازه ای از مدیران کار آزموده

حرفه ای را پدید آورد که در سرمایه بنگاههای اقتصادی که اداره می کنند سهمی
ناچیز دارند یا اصلاً سهمی ندارند بدین ترتیب ، غالباً مدیریت موسسات از مالکیت
آنها تفکیک و متمایز گردید . سازمان جدید سرمایه ، نقش شرکتهای سهامی و
بورسهای اوراق بهادار بعد تازه ای به حسابداری بخشید و آن لزوم ارائه گزارشهای
مالی به سهامداران برای آگاه کردن آنان از چگونگی اداره سرمایه هایشان ، ارزیابی
عملکرد و سنجش کارآیی مدیران و گردانندگان شرکت و بالاخره آینده سرمایه
گذاریشان بود . گسترش بازار سرمایه ، گروههای دیگری را هم متوجه صورتهای
مالی واحدهای اقتصادی کرد که از آن جمله بانکها و موسسات اعتباری ، اشخاص
طرف معامله ، تحلیل گران مالی ، سرمایه گذاران بالقوه ، اتحادیه های کارکنان و
کارگران را میتوان نام برد . این امر به نوبه خود لزوم تکامل اطلاعات مندرج در
صورتهای مالی را جهت رفع نیازهای استفاده کنندگان تازه افزایش بخشید .
به رغم تحولات شگرف اقتصادی - اجتماعی و دگرگونی و پیچیدگی و توسعه
معاملات و سازمانهای تجارتی از قرن شانزدهم تا عصر حاضر ، عناصر اصلی سیستم
حسابداری دو طرفه همچنان بدون تغییر باقی مانده است . دلیل بقای این سیستم
در طول پنج قرن در سادگی اصول ، انعطاف پذیری و قابلیت آن در ثبت ، انتقال و
گزارش اطلاعات بسیار متنوع ، در قالب صورتهای مالی قابل رسیدگی است .”

تاریخچه حسابداری در ایران :

با بررسی آثار و کتیبه های بجا مانده از دوران هخامنشی ها ، بابلیها ، آشوریها ، کلدانیها در تاریخ ایران باستان به نشانه هائی از ثبت وقایع داد و ستد بر می خوریم دربار پادشاهان هر دوره برای نگهداری جیره قشون و دستمزد و آمارهای تشکیلاتی و ادوات جنگی به نوعی در این امر عمل می نمودند که تقریباً به سبک سیاق و یا یادداشت امروزی بیشتر شباهت داشت.

(۱) "در کشفیات باستان شناسی از آثار تخت جمشید در فارس در حدود ۱۵۰۰۰ لوح گلی بدست آمده از دوران ساخت بنا های عظیم این شهر باستانی و ترجمه آنها به مواردی از هزینه های انجام شده روزانه اشاره شده است که عنوان می دارد "به هر کارگری که روزانه در ساخت تخت جمشید فعالیت می کند دو قرص نان و یک کوزه شراب (غذای آن روزگار بوده است) به عنوان دستمزد پرداخت می گردد" همچنین "به سربازان در ازای حضور در لشکر مبلغی ماهانه در حدود ۱۲,۵ ریال (به بهای امروز) اجرت پرداخت می شود". آثار بدست آمده از این قبیل و نوع کشورداری در دوران ایران باستان توسط سلسله های هخامنشی، اشکانی و ساسانی که جهت اداره سرزمین های در اختیار که از مصر تا چین کنونی وسعت

داشت و مستلزم دریافتها و پرداختهای فراوانی بود قطعاً سیستمهای دقیق و مناسبی وجود داشته است. در این دوران، افرادی که به چشم و گوش شاه موسوم بودند نیز ضمن کارهایی که انجام می دادند، مسئله نظارت بر جمع آوری خراج را نیز بر عهده داشتند، بدین طریق سنگ بنای حسابداری و سیستمهای حسابداری از آن دوران در ایران گذاشته شد.^(۲)

«حساب نوشتن و نگاه داشتن آن به سبک "سیاق" روش متداول در دوران سلجوقیان و... بوده و سیاق در اصل روش ثبت و نگهداری میزان طلب تاجر از دیگران یا بدهی تاجر به دیگران، و قبل از بکار گرفتن دفاتر حسابداری یک طرفه بوده است. آقای فروغ در کتاب خود "فروغستان" در این مورد چنین اظهار می دارد:

"حسن صباح که داعی اسمعیلیه و از روسای ملاحده بود در عهد سلطان ملک شاه سلجوقی، قوانینی را بنا نهاد که با آن ضبط دخل اموال دیوان و کمیت محاسبات آن معلوم گردد. و آنچنان بود که چون مملکت سلطان ملکشاه وسعت گرفت روزی سلطان با نظام الملک وزیر خود فرمود: که اگر ممکن باشد برای جمع و خرج ولایات محروسه دفتری بنا نهاده شود که هر وقت ضرورت اتفاق افتد حساب هر

ولایتی را بسهولت از ترتیب آن توان جست. نظام الملک در جواب گفت: که ترتیب

چنان دفتر ممکن است لکن مدت طولانی می خواهد که بدقت با تمام رسد. حسن

صبح که خبائثی [رابطین] در باطن با نظام الملک داشت و همیشه طالب احداث

مستحدثی بود از سلطان، متقبل شد که دو ماهه دفتری ترتیب دهد.

سلطان او را اجازه داد و در مدت دو ماه حسن صباح دفترش را تمام کرده همراه

خود بدربار سلطان آورد، و چون نظام الملک می دانست که در آن مدت تمام می

شود و لکن مصلحتی در نظر داشت که در نظر سلطان به طول مدت نسبت داد، آدم

خود را فرستاد و با آدم حسن صباح که حامل آن دفتر بود خدعه نموده دفتر را باز

کرده و از هم پاشید و باز بهم بسته بجای خود گذاشت.

چون هنگام حضور بار سلطان شد، نظام الملک و حسن صباح بسلام مشرف شدند

سلطان از حسن دفتر را خواست او عرض کرد: که تمام شده حاضر است. برگشته دفتر

را گرفت و بحضور سلطان آورد باز کرد سلطان مثلاً حساب فرد بلخ را خواست او

موافق ترتیب خود دست برد دید حساب هرات بیرون آمد هر چه خواست ترتیب آنرا

مجدداً درست کند نتوانست. سلطان در غیظ شد نظام الملک عرض کرد: که دفتری

که در دو ماه نوشته شود بهتر از این نخواهد شد. حسن از حضور سلطان بیرون آمده

روگردان شد و بیرون رفت و اسباب کار ملاحظه شد و در الموت دیلم و گیلان کار

او بالا گرفت چنانکه در تواریخ سطور است و نظام الملک بزخم یکی از فدویان او

کشته شد بهر حال دفتر او را بعد از او ترتیب کرده معمول داشتند."

همچنین وی در قسمت دیگری از کتاب خود چنین اظهار می دارد :

" شمس الدین کاتب شیرازی که بعضی او را طبسی گفته اند تصرفات شایسته در

آن علم کرد الی حال کتاب شیراز و کل فارس و عراق ، آذربایجان و خراسان و

مازندران و غیره به آن سیاق دفاتر خود را ترتیب و ضبط می نمائید. و چند سال قبل از

تاریخ حال که سنه هزار و دویست و پنجاه و هشت ، سال هجری است . در اواخر

دولت خاقان مغفور البسه الله تعالی حلال النور میرزا ابوالقاسم فراهانی در آذربایجان

ترتیب دفتر و محاسبات را مودی به مودی و اشخاص قرار داد و کتب خمس را بنا نهاد

و هر کدام را مباشر علیحده تعیین کرد ."

در این کتاب در مورد نحوه نوشتن دفاتر و خصوصیات دفتر نویس و کلیه

موضوعاتی که در هر یک از کتب خمس نوشته می شد به تفصیل شرح داده شده

است . به موازات پیشرفت جامعه اقتصادی ایران و ارتباط بیشتر با کشورهای اروپائی ،

خصوصاً در زمان انقلاب مشروطه، حسابداری و حسابرسی نوین ، آن هم برای کنترل

دخل و خرج دولت پا به عرصه وجود نهاد. بدین ترتیب ، اولین حسابداران تجربی در

بخشهای عمومی ایران پرورش یافتند .

فروغ همچنین در کتابش خاطره ای از دفتر نویسی به سبک سیاق بیان کرده است ،

این خاطره از جمله بهای تمام شده کالا و تسعیر ارز و ... در آن دوران دارد .

" وقتی در ایام نواب مستطاب کامیاب غفرانماب ولیعهد رضوان مهد نایب السلطنه

العلیه شاه عباس طاب الله شواه که والد حقیر در خدمت آستان آن خسرو عرش ایشان

بود، هر ساله مبلغ دویست هزار تومان از دولت انگلیس از نقد و نفیس بخرانه

آذربایجان می رساندند. و محاسبه آن تنخواه که عبارت از دو کرورباشد مفروغ نشده

بود . امینی از دولت انگلیس برای تفریح آن حساب مامور کشته به خدمت نواب غفران

ماب آمد و ادعای سی هزار تومان ، فاضل می نمود. نواب غفران ماب مهندسین

آذربایجانی را که سالها در انگلیس درس زبان و حساب آنها را خوانده بودند مامور

آن حساب فرمود و همه بعد از بیهوده کاریها به عجز مراجعت نمودند. پس والد حقیر

را نامزد این خدمت فرمود و این حقیر در آن اوقات پیش دست او مشق سیاق می

کرد. و چون به خانه ایلچی رفتیم دو اطاق را دسته دسته کاغذ بر روی هم چیده و همه

شرح نقد و نفیس آن حساب نوشته بودند بهر حال ترجمانی نشست و آن دسته ها را

باز کردند و ترجمان بزبان فارسی می گفت که فلان قبضه تفنگک یا فلان ذرع ماهوت

و ملبوس سربازی در فلان ولایت انگلیس بفلان قیمت خریدند و در فلان جا این مبلغ

کرایه کشتی یا گمرک یا خرج دیگر داشته که پول هر ولایت و قرار هر یک مخالف

و مغایر بود. و کل آنها را از نقود و اوزان و غیره باید به رایج ایران نقل کرد اغلب ازین قبیل مخارج بود همه را به سیاق ایران نوشت تا بیست روز آن حساب را تمام کرده چهارده هزار تومان باقی معین کرد. چنانچه خود ایشان در حضور نواب غفران ماب اقرار کرده گفتند اگر در ایران ده نفر محاسب باشد یکی اینست و آن حساب همه در شصت فرد که دوازده ورق کاغذ باشد نوشته شد. پس معلوم گردید که عمل سیاق و حساب نویسی ایران آسان تر و محکم تر از سایر ملل باشد و روم و اغلب ولایات عربستان و ترکمنستان مهندسه نویسند و سیاق ایران را معرفتی ندارند. "

(۱) "آغاز تحول حسابداری نوین با پیدایش تالیف اولین کتاب حسابداری به شیوه امروزمین به نام المقصد الاسنی به تالیف میر اسماعیل عبدالله زاده قفقازی بود که در سال ۱۲۸۱ شمسی مطابق با سال ۱۳۲۳ هجری قمری در تهران منتشر شد، به دنبال آن در سال ۱۲۹۰ شمسی تدریس رشته حسابداری در مدرسه دارالفنون آغاز گردید .

در سیر تحول و تطور تاریخ حسابداری در ایران به نامهایی چون حسن خان اصفهانی ، صادقی ، محمد ظاهر شیدائی ، سبکبار ، خلیل رضوی ، منصورى، ارسلان ، آموخته ، مرتضی اعتماد ، برومند ، خردجو ، اسماعیل عرفانی و سجادی نژاد و ... بر می خوریم . که در اعتلای حسابداری نوین در ایران جزوات و تالیفاتی داشته اند

جهت خرید فایل word به سایت www.kandoo.cn.com مراجعه کنید
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

امروزه کانون ها ، انجمن ها و مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی ،

سازمان حسابرسی در ایران توانسته اند نظام حسابداری و حسابرسی را تا حد

استانداردهای بین المللی تکامل و اعتلا بخشند.

پس از شرحی که در خصوص تاریخچه حسابداری ارائه گردید ذکرمنطق

حسابداری اصول این رشته را بیشتر روشن می نماید .

منطق حسابداری دو طرفه

نحوه کامل شدن حسابداری دو طرفه :

(۱) "حسابداری دو طرفه از زمان پیدایش تاکنون بوسیله مولفین زیادی مورد تمجید

قرار گرفته است. گوته (۲) در این مورد اظهار می دارد: "براستی سیستم حسابداری

دو طرفه چه مزیتی دارد! آیا آن فقط یکی از ابداعات مالی بوسیله ذهن انسان است.

"مولف دیگری به نام کی لی (۳) ریاضی دان قرن نوزدهم، اصول حسابداری دو

طرفه را اینطور توصیف می کند: "به اندازه تئوری اقلیدوسی از نسبتهای کاملا

قطعی تشکیل شده است". به همین ترتیب یک اقتصاددان آلمانی اظهار می دارد:

"حسابداری دو طرفه از روح سیستم گاليله و نیوتن بوجود آمد." واقعه ای که

موجب گسترش حسابداری دو طرفه شد کتابی بود که لوکا پاچولی (۴) تحت عنوان

proportionalita Summa de Arithmetica، Geometria نگاشت، که

راجع به حساب، هندسه و نسبتها بود و در سال ۱۴۹۴ میلادی در ونیز منتشر کرد.

به نظر میرسد که پاچولی مخترع حسابداری دو طرفه بوده است. ولی شواهد

نشان میدهد که حسابداری دو طرفه یک قرن پیشتر از پاچولی وجود داشته است. بند

« »

(2) . Goethe

(3) . Cayley

(4) . Luca Pacioli

توکتروکلی^(۱) اولین کسی بود که درباره حسابداری دو طرفه کتاب نوشته است. او کتابش را در بیست و پنج آگوست ۱۴۵۸ میلادی به اتمام رساند. اما عملاً حسابداری دو طرفه از سال ۱۳۴۰ میلادی در جنوا وجود داشته است. در هر صورت چارچوب حسابداری دو طرفه بیش از پنج قرن بدون تغییر مانده است لیتلتون در این مورد اظهار می دارد:

"از اولیه ترین زمان، اوایل قرن پانزدهم، ویژگی اساسی معینی با حسابداری دو طرفه در ارتباط بوده است. این ویژگی های بنیادی هنوز هم پا برجا هستند و به ابزار مهمی جهت جداسازی حسابداری از سایر سیستمها تبدیل شده است مثلاً روش تکنیکی کاربردی حسابداری، یکی از خصوصیات است که با گذشت قرنهای دستخوش تغییر عمده نشده است."

اما چرا حسابداری دو طرفه اینگونه است؟ آیا بدین دلیل نیست که حسابداری دو طرفه در منطق درونی خود "مطلقاً کامل" است و حتی از زمان پیدایش جایی برای تغییر نگذاشته است!

چنانچه حسابداری دو طرفه مطلقاً کامل است در اینصورت میتوان علت اینکه حسابداری دو طرفه به حسابداری سه طرفه توسعه نیافته است را فهمید. فرضیه ای که

(1). Benedetto Cotrugli

ممکن است فرضیه مطلق بودن حسابداری دو طرفه نامیده شود (یعنی اینکه حسابداری دو طرفه کامل است و نمی تواند بدون از بین بردن منطق درونی اش به حسابداری سه طرفه گسترش یابد.) از زمانهای بسیار دور بصورت آشکارا پذیرفته شده است. در سایر زمینه های علمی هر چه از زمان پذیرش یک تئوری بگذرد تلاشهای زیادتری برای رد کردن آن تئوری صورت می گیرد. همین مسئله برای فرضیه مطلق بودن حسابداری نیز وجود دارد. اگر یک نفر ثابت کند که حسابداری دو طرفه ناقص است و براحتی قابل گسترش به حسابداری سه طرفه است، چه اتفاقی خواهد افتاد؟ در این مورد دو حالت وجود خواهد داشت:

۱- حفظ سیستم قدیم ۲- پذیرش سیستم جدید.

برای اینکه بتوان یک سیستم جدید را بوسیله توسعه سیستم اصلی ایجاد کرد، شرط اول این است که سیستم اصلی موجود حفظ شود. مثلاً وقتی که مجموعه اعداد طبیعی، به مجموعه اعداد دیگر مثل مجموعه اعداد حقیقی و مجموعه اعداد مختلط توسعه می یابد، این مجموعه اعداد از عناصر اصلی حمایت می کنند و کاربردهای اعداد اصلی را نشان می دهند. در غیر اینصورت سیستم جدید نمیتواند ناشی از توسعه سیستم قدیمی باشد. برای اینکه سیستم، بطور صحیح توسعه یابد لازم است که یک بعد جدید به ابعاد قدیمی اضافه شود، بطوریکه این بعد، منطقی و غیر مشابه با ابعاد

قدیمی باشد و همچنین جزء لاینفک سیستم محسوب شود. اگر چه حفظ این وضعیت با مقایسه سیستم های جدید و قدیمی نسبتاً آسان است ولی راجع به شرط کامل بودن، بدون در نظر گرفتن ابعاد قدیمی که قبلاً توصیف شد، نمیتوان قضاوت نمود. مثلاً بعد از اعداد صحیح ۱ و ۲ آیا باید ۳ نشان داده شود و یا ۴، این مورد بستگی به این دارد که ارتباط بین اعداد اول و دوم به چه صورتی تعریف شود. اگر ۲ توسط اضافه کردن عدد ۱ به اولین عدد بدست آید، پس ۳ باید عدد سوم باشد، در حالیکه اگر ۲ بوسیله دو برابر کردن اولین عدد بدست آمده باشد پس ۴ باید عدد سوم باشد. بدین ترتیب بر حسب اینکه ابعاد قدیمی چگونه تعریف شوند، ممکن است شرط کامل بودن تحت این تعریف تکمیل تر شود و نه تحت شرایط دیگر.

بدین ترتیب جهت کامل بودن ضروریست که برای هر تعریف، بعد جدیدی از ابعاد قدیمی بدست آید. و ضروریست که فرضیه های نادرست رد شوند، لذا باید تعریف مناسب ابعاد فعلی حسابداری دو طرفه را پیدا کرد. و بر حسب این تعریف، بعد جدید بی نظیر از دو بعد قبلی و بطور منطقی از این دو بعد تابعیت کند. متأسفانه دو بعد موجود حسابداری دو طرفه (بدهکار و بستانکار) دارای جنبه های مختلفی هستند که راههای منطقی برای گسترش به بعد سوم را ندارند. اگر این جنبه ها به درستی در یک ردیف قرار داده شوند، در اینصورت امکان و حتی لزوم بعد سوم

ضروری می شود ، درست مثل قرار گرفتن خورشید ، ماه ، زمین در یک موقعیت

مناسب که هاله خورشید یا کسوف بوجود می آید .

معادله حسابداری

معادله حسابداری دو طرفه عموماً بصورت زیر نشان داده می شود :

$$\text{سرمایه} + \text{بدهیها} = \text{داراییها}$$

و ممکن است مجموع بدهیها (حقوق مالی بستانکاران) و سرمایه (حقوق مالی

صاحبان سرمایه) بعنوان حقوق مالی تعریف شود ، در اینصورت معادله حسابداری

بصورت زیر خلاصه شود :

$$\text{حقوق مالی} = \text{داراییها}$$

در این معادله ، داراییها منابع یک بنگاه را نشان می دهد و حقوق مالی ، ادعاها بر

روی این منابع را نشان می دهد . و از آنجائیکه این دو معادله ، نشان دهنده روشهای

مختلف طبقه بندی منابع هستند لذا جمع دو طرف برابر خواهد بود . این روش توافق

شده دفتر داری بطور وسیع در حسابداری پذیرفته شده است .

در این خصوص پاتون^۱ (۱۹۱۷) دارائیهها و حقوق مالی را برابر می داند و اظهار

می دارد:

"سیستم دو طرفه بصورت منطقی، بر اساس ماهیت واقعیت‌هایی که حسابداری با آن سرو کار دارد، پایه گذاری شده است. این داده ها بطور اساسی شامل دارائیهها و حقوق مالی (حق مالکیت بر دارائیهها) است. این دو همواره از لحاظ مقداری با هم برابر می باشند، زیرا یک طرف نشان دهنده ارقام عینی دارائیهها است و طرف دیگر ادعاها بر این دارائیهها را شامل می شود. ضمناً برای هر دو طرف از یک واحد اندازه گیری استفاده می شود."

با مختصری که در بالا اشاره گردید ماهیت حسابداری، قوانین ریاضی حاکم بر آن و تئوری تکوینی حسابداری تا حدودی معلوم و مشخص گردید. از این رو مفاهیم، تئوری‌ها و استانداردهای پذیرفته شده ادبیات تحقیق در خصوص مفاهیم حسابداری و بهای تمام شده را روشن می نماید.

¹ - Paton

جهت خرید فایل word به سایت www.kandoocn.com مراجعه کنید
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۵۱۱ تماس حاصل نمایید

Filename: Document1
Directory:
Template: C:\Documents and Settings\hadi tahaghoghi\Application
Data\Microsoft\Templates\Normal.dotm
Title: :
Subject:
Author: milan
Keywords:
Comments:
Creation Date: 4/7/2012 12:23:00 PM
Change Number: 1
Last Saved On:
Last Saved By: H.H
Total Editing Time: 0 Minutes
Last Printed On: 4/7/2012 12:23:00 PM
As of Last Complete Printing
Number of Pages: 26
Number of Words: 4,000 (approx.)
Number of Characters: 22,802 (approx.)