

فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری»

سال دوم، شماره پنجم، پائیز ۱۳۷۲

ص ص ۷۷ - ۶۱

اقتصاد و حسابداری

دوقلوهای ناسازگار

K. E. Boulding^۱

ترجمه: دکتر علی ثقفی - کامبیز فرقاندوست حقیقی

اقتصاد و حسابداری، هر دو نظام‌هایی هستند که مواد اولیه خود را از منابع مشابهی به دست می‌آورند، اما به نظر می‌رسد که این مواد اولیه همانند را، به محصولات متفاوتی تبدیل می‌کنند. موضوع مطالعه هر دو رشته، عملیات بنگاه‌هاست و از مفاهیمی همانند درآمد، هزینه، سود، سرمایه، ارزش و قیمت، گفتگو می‌کنند، در عین حال، علی‌رغم اشتراک در موضوع به نظر می‌رسد که موضوع هر یک از آنها دنیایی متفاوت از دیگری است؛ دنیاهایی که ارتباط بین آنها به گونه قابل ملاحظه‌ای اندک است. یک نسل قبل، وقتی که نویسنده این مقاله به تحصیل اقتصاد در آکسفورد مشغول بود، اصلاً ضرورتی احساس نمی‌شد که اقتصاددانان درباره حسابداری نیز مطالعه کنند، حتی اصلاً کسی به خاطر نمی‌آورد که برای دانشجویان اقتصاد

۱- کی. ای. بولدینگ K. E. Boulding «اقتصاد و حسابداری: دوقلوهای ناسازگار»، مطالعات حسابداری، چاپ سوم، ویرایش دبلیو. باکستر W. Baxter و اس. دیویدسن S. Davidson، انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز، لندن، ۱۹۷۷.

فرصتی برای مطالعه حسابداری در نظر گرفته باشند. در آن دوران، حسابداری از موضوعات پیش افتادهٔ مربوط به تجارت بود؛ از مقولات روزمرگی و کاملاً بی‌ارزشتر از آنکه در مکانهای معتبر، محلی داشته باشد. اگر چه، اطمینان دارد که امروز، هم در انگلستان و هم در امریکا، وضع با گذشته تفاوت کرده است، در عین حال، حتی در امریکا، کمتر می‌توان مشاهده کرد که حسابداری به صورتی سیستماتیک یا رضایتبخش در برنامه تحصیلات اقتصادی، در نظر گرفته شده باشد. اغلب دانشجویان رشته‌های اقتصاد، تنها یک یا دو نیمسال، حسابداری می‌گذرانند و موضوع خاتمه یافته تلقی می‌شود. مباحثات علمی در سطح حرفه‌ای بین اقتصاددانان و حسابداران بسیار اندک است، که در این مورد ممکن است اقتصاددانان بیشتر از حسابداران مقصر باشند. کمتر اقتصاددانی یافت می‌شود که مطالب حسابداری را مطالعه کند. به همان اندازه نیز یافتن حسابداری که از اطلاعات اقتصادی خوبی برخوردار باشد، مشکل به نظر می‌رسد.

این وضعیت بسیار تأسفانگیز است، زیرا بسیاری از مفاهیم اساسی اقتصاد در واقع از عملیات حسابداری مشتق گردیده و بسیاری از روشهای حسابداری به منظور پاسخگویی به سؤالاتی طراحی شده‌اند که اصولاً جنبه اقتصادی داشته است؛ برای مثال، مفهوم سود، اساساً یک مفهوم حسابداری است که بخش اعظم تلاش حسابداران در جهت اندازه‌گیری آن، مصروف می‌گردد. مفهوم سود، عیناً از دیدگاه اقتصادی نیز از اهمیت اساسی برخوردار است و به عنوان محرک اصلی سیستم بازار تلقی می‌شود؛ زمینه‌ای برای توجیه رفتارهای بنگاه بشمار می‌رود و انتظار می‌رود که هدایت منابع به طرف نیازهای گوناگون براساس سودآوری انجام پذیرد. با این همه به نظر می‌رسد که مفاهیم سود در دیدگاه‌های اقتصاددانان و حسابداران از وجوه اشتراک اندکی برخوردار است. این بدان معنا نیست که معتقد باشیم که برای تمام مقاصد لازم است تنها یک تعریف از سود وجود داشته باشد. تعریف سود، به درستی و به تناسب مقصودی که از آن مورد نظر است، از جایی تا جای دیگر فرق می‌کند؛ مثلاً، تعریف سود برای مقاصد مالیاتی، ممکن است بطور قابل ملاحظه‌ای با تعریف آن برای مقاصد ضروری دیگر در سایر گونه‌های تصمیم‌گیری، تفاوت داشته باشد. در اینجا آنچه مورد نظر است، داشتن یک تعریف واحد برای سود نیست که شامل همهٔ موارد باشد، بلکه

طیفی از تعریفهای مورد نظر است که در آنها ارتباط بین مفاهیم گوناگون به صورتی منطقی مشخص بوده، هر تعریف با منظوری که به آن مورد مربوط می‌شود، متناسب باشد.

جنبه‌ای که در آن حسابداری و اقتصاد نزدیکترین مواضع را نسبت به یکدیگر اتخاذ می‌کنند، مقوله‌ای است که اقتصاددانان آن را تعریف بنگاه می‌نامند. این موضوع موجب شگفتی نیست، زیرا آنچه از دیدگاه حسابداری به شدت مورد لحاظ است، تاریخچه رسمی و مجرد بنگاه است، بویژه آنکه این مفهوم تا آنجا گسترش می‌یابد که سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی دارای ویژگیهای اقتصادی را نیز در بر می‌گیرد. در اینجا، مفهومی که هم مورد نظر حسابداران و هم مورد نظر اقتصاددانان است، همان ترازنامه یا صورت وضعیت Position Statement است. ترازنامه اساساً توصیفی از اوضاع یک بنگاه یا واحد اقتصادی در مقطعی خاص از زمان است. ترازنامه، در ساده‌ترین شکل خود - آنچه ممکن است با عنوان ترازنامه فیزیکی یک واحد اقتصادی از آن یاد شود - فهرست ساده‌ای از ارزش تمام متغیرهای مربوط به بنگاه اقتصادی به صورت موجودیت آنها در یک لحظه خاص زمانی است. البته، این تعریف ترازنامه از مفهوم حسابداری آن وسیعتر است. بسیاری از متغیرهایی که از دیدگاه اوضاع واحد اقتصادی و بویژه از لحاظ آینده‌نگری، از اهمیت بسیاری برخوردار هستند، از جمله کیفیت مدیریت، روحیه کارکنان، به گونه‌ی مناسبی در تعریف حسابداری ترازنامه مورد نظر قرار نمی‌گیرند. حسابداران به جنبه‌های محدودی از اوضاع واحد اقتصادی علاقه‌مند هستند، و این جنبه‌ها، به جوانبی محدود است که با استفاده از برخی از قواعد قابل تحویل به یک معادل پولی باشد. اساساً، آنچه که حسابداران در هنگام شکل دادن به ترازنامه انجام می‌دهند، تهیه فهرستی از متغیرهای مربوط به بنگاه است که دارای قابلیت ارزش‌گذاری هستند. پس از تهیه این فهرست، حسابداران به ترتیب زیر به تعیین ارزش اقلام مربوط، اقدام می‌کنند و در مورد هر یک از اقلام بجای اندازه‌های فیزیکی آنها، معادل ارزش دلاری یا ریالی و یا هر واحد پولی دیگر را جایگزین می‌کنند. اگر چه در این مسیر، روشهای گوناگونی مورد استفاده حسابداران قرار می‌گیرد ولیکن نتیجه نهایی همواره یکی است، مجموعه‌ای از ارزشهای تقویم شده به واحد پول.

در مورد برخی از این اقلام، نسبت بین مقدارهای موجودی فیزیکی آنها به ارزش معادل

مربوط به آن را، می‌توان ضریب ارزیابی Valuation Coefficient نامید. اغلب فرایند ارزیابی بدین صورت شکل می‌گیرد که ابتدا با استفاده از قاعده‌ای، یک ضریب ارزیابی تعیین می‌گردد و سپس در کمال سادگی با ضرب مقدار عینی هر قلم مفروض در این ضریب ارزیابی، ارزش پولی آن به دست می‌آید. بدین ترتیب، در صورتی که در یک بنگاه اقتصادی، مقدار یک هزار بوشل Bushel گندم موجود باشد، ابتدا ارزش‌گذاری موجودی براساس قیمت و یا بهای تمام شده یک بوشل انجام می‌گیرد، مثلاً ۲ دلار در مقابل هر بوشل، که این همان ضریب ارزیابی را تشکیل می‌دهد، و از آنجا ارزش تمام موجودی که همان ۲۰۰۰ دلار می‌شود، به دست می‌آید. در مورد اقلامی از ترازنامه فیزیکی نظیر وامها و یا اوراق قرضه، که از قبل به صورت مقادیر پولی بیان گردیده‌اند، ممکن است سردرگمی‌هایی پیش آید. این سردرگمی از این روست که در این موارد، ضریب ارزیابی برابر با واحد است، ولیکن همواره این ضریب وجود دارد.

حسابداران به مجموع ارزش خالص یک بنگاه اقتصادی نامهایی همانند ارزش ویژه اطلاق می‌کنند. این مقدار حاصل جمع ارزش تمام اقلام، اعم از مثبت یا منفی را در بر می‌گیرد (به عبارت دیگر داراییها منهای بدهیها). ممکن است این طور به نظر آید که حسابداران اهمیت زیادی برای خود این رقم به عنوان ارزش ویژه قایل نیستند، ولیکن به گونه‌ای غیر مستقیم به مقدار این جمع علاقه دارند، زیرا که مقدار سود حسابداری به تغییرات ارزش ویژه وابسته است.

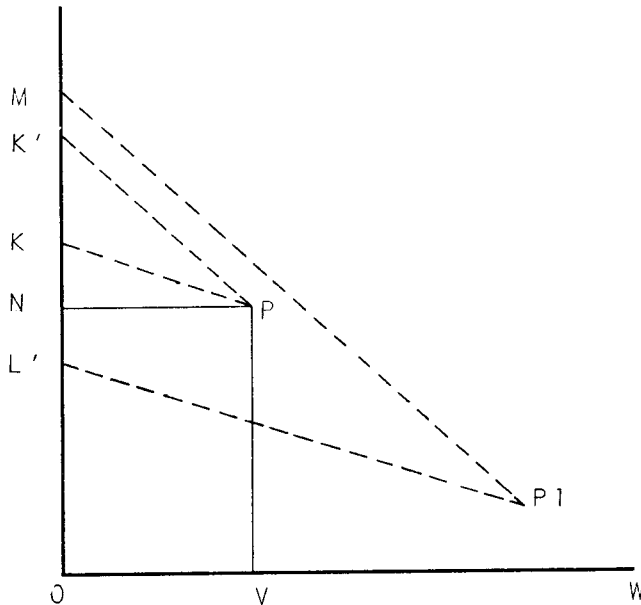
احتمال می‌رود که اختلاف نظر بین اقتصاددانان و حسابداران ناشی از جنبه مورد تأکید آنها باشد و نه در ارتباط با اصول. به تعبیر دیگر می‌توان گفت آنچه در ابتدا مورد نظر حسابداران قرار می‌گیرد، وضعیت فعلی واحد اقتصادی و پیشینه آن است. در حالی که اقتصاددانان به همان مقدار که به وضعیت واقعی علاقه‌مندند، به آنچه که «ممکن بوده است باشد» نیز علاقه دارند. سؤالی که برای حسابداران مطرح است، به سادگی این است که این بنگاه اقتصادی چقدر سودآور است؛ در حالی که اقتصاددانان این سؤال را مطرح می‌کنند که اگر این بنگاه اقدامات دیگری انجام می‌داد، وضعیت سود به چه صورت در می‌آمد، و بویژه در جهت به حداکثر رساندن سود بنگاه، چه اقداماتی لازم است صورت گیرد.

یکی دیگر از اختلاف نظرهای احتمالی، اگر چه ممکن است حسابداران آن را انکار کنند، این است که نقطه تمرکز علاقه حسابداران را برخی از اقلام کلی و مجموعه‌ای نظیر ارزش ویژه یا رقم کلی سود تشکیل می‌دهد، در حالی که اقتصاددانان به ساختار بنگاه‌های اقتصادی بیشتر علاقه‌مند هستند. بسیاری از اقتصاددانان بر این علاقه به ساختار تأکید نمی‌کنند، که در واقع انتقاد بجایی بر تئوری بنگاه است به گونه‌ای که در اغلب متون اقتصادی مطرح است، که در آن بنگاه بگونه‌ای تصویر می‌شود که تنها بهای تمام شده و درآمدهای احتمالی و بدون توجه به ساختار داراییها مورد لحاظ قرار می‌گیرند - چنانچه گویی تنها رفتار سود مورد نظر است و نه ترازنامه بنگاه.

برای اینکه موضوع، بیشتر به زبان ریاضی مطرح گردد، باید گفت که اقتصاددانان به ترازنامه، به صورت برداری در یک فضای چند بعدی (n-space) علاقه دارند. در حالی که حسابداران مایلند که این بردار متعلق به یک فضای چند بعدی را به یک کمیت ساده و یا به عبارت دیگر به یک عدد مجرد تبدیل کنند. متأسفانه، اگر چه قواعدی برای این گونه عملیات تحویل یک بردار متعلق به فضای چند بعدی به یک عدد مجرد وجود دارد که به نام اصول ارزیابی شناخته می‌شود، این گونه قواعد تا حدود قابل ملاحظه‌ای سلیقه‌ای هستند، و به کار گرفتن قواعد متفاوت ممکن است به نتایج کاملاً متفاوتی منجر گردد. این موضوع را می‌توان با مثال بسیار ساده‌ای نظیر بنگاهی که در شکل یک، مطرح گردیده، مجسم کرد. در بنگاه ساده مورد نظر تنها دو نوع دارایی وجود دارد که گندم و پول است و برای نمایش آنها به ترتیب از دو محور OW و OM استفاده گردیده است. در این دستگاه، مختصات هر نقطه مانند P نماینده موقعیت یا وضعیت بنگاه و یا به عبارت دیگر ترازنامه فیزیکی آن است.

بدین ترتیب نقطه P نمایشگر بنگاهی است که دارای NP بوشل گندم و VP واحد پول است. اکنون، در صورتی که بخواهیم موقعیت بنگاه را با یک عدد مجرد نشان دهیم، لازم است که گندم را ارزیابی کنیم. اگر فرض کنیم NK ارزش معادل مقدار گندم NP باشد، در این صورت ضریب ارزیابی عبارت خواهد بود از $\frac{NK}{NP}$ که برابر با شیب خط KP است. در این صورت ارزش ویژه بنگاه با جمع ON+NK یا OK برابر خواهد بود. اکنون دو وضعیت متفاوت را برای بنگاه در نظر می‌گیریم، و آنها را P و P می‌نامیم (در نقطه دوم مقدار گندم بیشتر

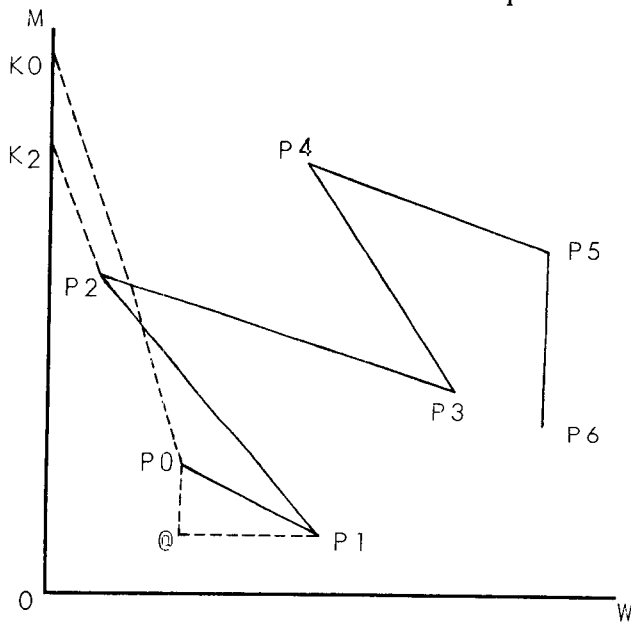
و مقدار پول کمتر است). حسابداران می‌خواهند بدانند کدام یک از این نقاط، نماینده ارزش بیشتر یا ارزش ویژه بالاتری برای بنگاه است. در صورتی که ضریب ارزیابی گندم شیب خطوط KP و $K'P$ فرض شود، در این صورت واضح است که در P ارزش بیشتری وجود دارد، به عبارت دیگر ارزش ویژه بیشتر است، زیرا مقدار OK بیشتر از مقدار OK' است. اکنون فرض کنیم که گندم را به ارزش کمتر یا قیمت پایین‌تری و یا ضریبی معادل شیب خطوط LP و $L'P$ ارزیابی کنیم. در این صورت، خواهیم دید که نقطه P نشان دهنده ارزش بیشتر OL است، در حالی که نقطه P نشان دهنده ارزش کمتر OL' است. بدین ترتیب مشخص می‌شود که بدون آگاهی بر ضرایب ارزیابی، نمی‌توان تعیین کرد که نقطه P نسبت به نقطه P نماینده ارزش «بیشتر» یا «کمتر» است و به همین دلیل ممکن است روش ارزیابی را به درستی به عنوان قلب حسابداری شناسایی نمود.



شکل شماره (۱۱)

هم اقتصاددانان و هم حسابداران، نه تنها به وضعیت فعلی یک بنگاه علاقه‌مندند، بلکه به اوضاع آن در گذر زمان نیز علاقه دارند. به عبارت دیگر، به توالی شکلهای تغییر اوضاع بنگاه

در گذر از یک مقطع زمانی به مقطع زمانی بعد از آن؛ مثلاً، با فرض اینکه در شکل شماره ۲، محورها با همان مفروضات شکل شماره ۱ ترسیم شده باشند، نقطه P_0 نشان دهنده وضعیت اولیه یک بنگاه در دستگاه مختصات خواهد بود. اکنون اگر بنگاه، گندم بیشتری خریداری کند، از نقطه P_0 به نقطه P_1 تغییر مکان خواهد یافت. به عبارت دیگر، در این محل به اندازه P_0Q پول از دست داده و در مقابل به مقدار QP_1 گندم به دست آورده است. قیمت گندم خریداری شده، مقدار $\frac{P_0Q}{QP_1}$ است که همان شیب خط P_0P_1 است.



شکل شماره (۲)

اکنون فرض شود که گندم خریداری شده به قیمتی بیشتر و به عبارت دیگر متناسب با شیب خط P_1P_2 به فروش برسد، بدیهی است که از یک نظر سودی به دست آمده که مقدار آن بستگی به ضریب ارزیابی مورد استفاده خواهد داشت. نقطه P_2 ممکن است انعکاس سودی کمتر، حتی از نقطه P_0 باشد و این در صورتی است که در هر دو مقطع زمانی ارزیابی گندم با ضریب ارزیابی بسیار بالاتری، صورت پذیرد - مثلاً متناسب با شیب خطوط K_0P_0 یا K_2P_2 که در آن صورت ممکن است نقطه P_2 نمایشگر سودی حتی کمتر از نقطه P_0 باشد (در این

حالت ارزش ویژه از مقدار OK_0 به OK_2 کاهش یافته است)، ولیکن در حالت کلی، تمایل حسابداران به محافظه کاری موجب انتخاب ضرایب کمتر گردیده، بدین ترتیب در حالی که موجودیها زیاد است، موجب کمتر نشان دادن ارزش ویژه خواهد شد. در جریان چند دوره پیاپی، بنگاه به نقاطی نظیر P_3, P_4, P_5 و غیره منتقل خواهد گردید. در صورتی که عملیات، موفقیت‌آمیز ارزیابی شود، نتیجه این تبدلات باید نوعی حرکت به جهت «بیرون» صفحه مختصات باشد، در عین حال، مفهوم دقیق «بیرون» به سیستم ارزیابی بستگی دارد.

همواره، سود می‌تواند به صورت نوعی افزایش در ارزش ویژه تعریف گردد؛ به عبارت دیگر، محاسبه سود همواره می‌تواند از طریق مقایسه ارزش ویژه در دو مقطع پی‌درپی انجام پذیرد.^۲ نرخ سود همچنان انعکاسی از نرخ افزایش در ارزش ویژه است. مسأله جایی تا حدی پیچیده می‌شود که در جریان گذر تاریخی بنگاه، علاوه بر تبدلات داراییها، ممکن است خروج منابع یا به عبارت دیگر کاهش در یکی یا تعدادی از اقلام دارایی هم وجود داشته باشد. بدین ترتیب ممکن است انتقالی از نقطه P_5 مستقیماً به نقطه P_6 صورت پذیرد که مفهوم آن خروج ساده منابع از بنگاه است. باز هم، رویداد دیگری که ممکن است طی عمر یک بنگاه اقتصادی صورت گیرد، تجدید ارزیابی، یا به تعبیر دیگر تغییر ضریب ارزیابی داراییهای عینی بنگاه است.

در عمل، تمام رویدادهای با اهمیت برای بنگاه را می‌توان به سه طبقه تقسیم کرد که عبارتند از تغییرات در داراییها، تجدید ارزیابی و مبادلات یک طرفه بنگاه.

۲- ممکن است این گونه عمل برای دانشجویان حسابداری که طبق آموزشهای خود صورت حساب سود و زیان را قبل از ترازنامه تهیه می‌کنند، چندان واضح به نظر نیاید اما اقلام بهای تمام شده و درآمدها در صورت حساب اول، همگی به گونه‌ای تلویحی در تغییرات صورت حساب دوم مؤثر بوده، با این تغییرات اندازه‌گیری می‌شوند.

حسابداران گاهی اوقات برخی مداخل را جداگانه ارائه می‌دهند، مثلاً ممکن است اقلام غیر مترقبه به صورت یک قلم جداگانه از سود عملیاتی ارائه گردد ولی این گونه جزئیات فنی بر بحث اصلی تأثیری ندارد.

تغییرات در داراییها به دو صورت تولید و یا داد و ستد صورت می‌گیرد؛ مثلاً، وقتی در یک مجتمع آردسازی، گندم به آرد تبدیل می‌شود، موجودی گندم (مواد خام) منعکس در صورت وضعیت بنگاه، کاهش یافته، موجودی آرد (کالای ساخته شده) منعکس در صورت وضعیت، افزایش می‌یابد. در صورتی که بنگاه، آرد را معامله کند، فرضاً به صورت نسیه، در این صورت موجودی آرد کاهش می‌یابد و بر مقدار حسابهای دریافتنی افزوده می‌گردد. مهمترین ویژگی مفهوم بهای تمام شده این است که منعکس کننده نسبت تبدیل در عملیات تولیدی و یا به عبارت دیگر، نسبت داراییهای ورودی به تولید، به داراییهای حاصل از عملیات تولیدی است. مهمترین ویژگی مفهوم قیمت این است که منعکس کننده نسبت تبدیل داراییها در معاملات است. اگر بهای تمام شده گندم برابر $1/5$ دلار در مقابل هر بوشل باشد، مفهوم کلی آن این است که به منظور افزایش موجودی گندم به اندازه یک بوشل، لازم است که مقداری از منابع یا نهاده‌ها که ارزش آن معادل $1/5$ دلار است، به مصرف برسد یا منهدم گردد. اگر قیمت گندم ۲ دلار در مقابل هر بوشل باشد، مفهوم آن این است که با این نرخ می‌توان در جریان دادوستدها گندم را با پول معامله کرد.

مبادلات یک طرفه نیز دو نوع مثبت و منفی است. یک مبادله یک طرفه منفی معمولاً در ساده‌ترین شکل خود به صورت انتقال پول به بنگاه اقتصادی در می‌آید. سرمایه‌گذاری اولیه در یک بنگاه نمونه‌ای از یک مبادله یک طرفه است که معمولاً از دیدگاه حسابداری اولین رویداد در تاریخ هر بنگاه است. از طرف دیگر، پرداخت بهره و تقسیم سود، نمونه‌هایی از مبادلات یک طرفه مثبت را تشکیل می‌دهند.

از دیدگاه عملیات حسابداری، بطور معمول تغییر در ارزیابی در نقطه فروش تحقق می‌یابد. بطور مثال، موجودیها تا لحظه فروش با استفاده از یکی از روشهای بهای تمام شده تاریخی ارزیابی، و در لحظه فروش است که این ارزیابی اولیه به قیمت فروش تغییر داده می‌شود. در لحظه فروش (یا به عبارت دیگر، در معامله داراییها) دو تغییر انجام می‌گیرد که عبارتند از تغییر یکی از مقادیر ترازنامه‌ای به یکی دیگر از مقادیر آن و افزایش در ارزشهای مربوط به آنها. فرایند کسب سود، معمولاً با همین تجدید ارزیابی که در لحظه فروش صورت می‌پذیرد، بستگی دارد. این واقعیت که تجدید ارزیابی و داد و ستد، هر دو به انجام یک

معامله بستگی دارد، اغلب موجب سردرگمی شده و از دیدگاه تحلیلی ضرورت دارد که این دو فرایند اساساً متفاوت، از همدیگر جداگردند.

تا آنجا که مشاهدات این مقاله نشان می‌دهد، اختلاف نظر مهم دیگر بین حسابداران و اقتصاددانان در این است که حسابداران بطور کلی به آنچه هست و وجود داشته است، علاقه دارند، در حالی که اقتصاددانان به آنچه امکان وجود داشته است، علاقه‌مندند. بویژه، علاقه اصلی اقتصاددانان آن است که می‌توان عنوان «حرکت به طرف حداکثر کردن» را به آن اطلاق کرد. حسابداران در آغاز، به آنچه در گذشته در بنگاه روی داده و وضعیت امروزی آن علاقه‌مند هستند، در حالی که اقتصاددانان مایلند بدانند که آیا بنگاه در وضعیتی بوده است که عملکرد بهتری را ارائه کند؛ بطور مثال، از دیدگاه حسابداری، قیمت، یک جزء اطلاعاتی و مقداری ثابت است. در حالی که، بطور معمول در اقتصاد، قیمت یک متغیر تلقی می‌گردد. اقتصاددانان این سؤال را مطرح می‌کنند که اگر قیمتها، نرخها Exchanges، جریان تولید Transformations و یا مبادلات یک طرفه نسبت به آنچه اتفاق افتاده است، تغییر می‌کردند، چه تغییری در اوضاع بوجود می‌آمد. آیا وضع بنگاه از آنچه فعلاً هست بهتر یا بدتر می‌گردید؟ مضافاً، اقتصاددانان به بهترین الگوی رفتاری علاقه‌مند هستند؛ به عبارت دیگر، به آن الگوی رفتاری که موجب شود بنگاه در وضعیت بهتری از هر وضعیت ناشی از عملکرد به هر الگوی رفتاری دیگر، قرار گیرد. رسیدن به این بهترین الگوهاست که اقتصاددانان به آن عنوان «حرکت به طرف حداکثر کردن» را اطلاق می‌کنند.

بسیاری از فرضیه‌های تئوری قیمتها براساس این مفروضات شکل گرفته‌اند که بازرگانان، در عمل، در راستای به حداکثر رساندن سود، حرکت می‌کنند. البته در این فرض، جای تردید فراوانی وجود دارد؛ چه همواره مقولاتی از قبیل ایمنی، قابلیت احترام، نقدینگی و نظایر آنها وجود دارند که بازرگانان حاضرند سود را فدای آنها کنند که در این صورت دیگر به حداکثر رساندن سود، مفهوم خود را از دست می‌دهد ولیکن، مشکل اساسی‌تر این است که اطلاعات لازم برای به حداکثر رساندن سود، اغلب در دسترس نیست. این موضوع هم برای حسابداران و هم برای اقتصاددانان، مشکلی اساسی است. تصمیمات، همواره با امیدواری به آینده اتخاذ می‌گردد، در حالی که اطلاعات همواره از عملکرد گذشته استخراج می‌شود. تئوری به حداکثر

رساندن سود بطور تلویحی بر این فرض متکی است که اطلاعات موجود درباره تمام گونه‌های ممکن رفتارهای آینده کامل بوده، انتخاب یک راه بهترین از بین آنها، امکان‌پذیر است ولیکن، دانش مربوط به آینده، باید از تجربیات گذشته استخراج گردد، و تجربیات گذشته دارای محدودیتهای بسیار است. تصورات مربوط به آینده، یا آنچه در آینده بوقوع خواهد پیوست، همواره به نوعی بر استنباط از گذشته بستگی دارد، اما این استنباطها غیر قابل اتکا بوده، ممکن است براساس برداشتهای محدودی از سیستم پویایی که بنگاه در آن عمل می‌کند، متکی باشد. در اینجا، مشکلترین نکته در این است که آینده به تصمیمات یک شخص بستگی ندارد، بلکه فرایندی از تصمیمات تمام تصمیم‌گیرندگان در یک جامعه است. اشخاص ممکن است در یک محدوده خاص بر تصمیمات خودشان کنترل داشته باشند، اما کنترل تصمیمات دیگران حتی با تلاش در جهت پیش‌بینی آن تصمیمات، امکان‌پذیر نیست. بدین جهت است که هر گونه استنباط افراد مختلف از آینده با نوعی ابهام ذاتی روبروست و به عبارت دیگر، ممکن است برخی از آنها از واقعیت به دور باشد. به بیان دیگر، رفتار به حداکثر رساندن، بطور ذاتی مفهومی است که قابلیت اطلاق عام نخواهد داشت.

علی‌رغم مشکلات اجرایی موجود در جهت حداکثر کردن، که معمولاً از آن به عنوان «تحلیل نهایی» یاد می‌شود، مزایای فراوانی وجود دارد. احتمال می‌رود که مزایای تحلیل مزبور بیشتر در پرسشهایی که مطرح می‌کند، باشد تا در پاسخهایی که می‌تواند به سؤالات بدهد. همواره و در هر موقعیت مفروض، این سؤال قابل طرح است که «آیا می‌شد وضع از این بهتر باشد؟» مضافاً، طرح این سؤال که «به منظور دستیابی به عملکرد بهتر، چه اطلاعات دیگری مورد نیاز است؟» خالی از فایده نیست. شاید تحت فشار این سؤال اقتصاددانان است که در بسیاری از مواقع، حسابداران به مفاهیمی مانند آنچه در اصطلاح خود آن را «بهای تمام شده تفاضلی» می‌نامند، علاقه‌مند می‌شوند و این همان چیزی است که اقتصاددانان عنوان «بهای تمام شده نهایی» را بر آن اطلاق می‌کنند. شاید این دو مفهوم کاملاً با یکدیگر تطابق نداشته باشند، اما به یکدیگر بسیار مربوط هستند. اقتصاددانان با روبرو شدن با هر موقعیتی، این سؤال را مطرح می‌سازند «فرض کنیم که کاری تا حدی متفاوت انجام می‌شد، آیا در آن صورت می‌توانست افزایش در درآمد، بیشتر از افزایش در بهای تمام شده باشد؟» در صورت

مثبت بودن پاسخ، واضح است که سود فعلی به حداکثر ممکن خود نرسیده است و ضرورت دارد تغییرات لازم اعمال گردد. در غیر این صورت، یعنی در صورتی که در اثر تغییر مفروض، افزایش در درآمد، کمتر از افزایش در بهای تمام شده مربوط به آن باشد، نه تنها اطمینان حاصل می‌شود که نباید تغییر بوجود آید، بلکه شاید شواهد به دست آمده ضرورت تغییر در جهت عکس را توجیه کند. حتی در چنین صورتی، باز هم کمتر می‌توان اطمینان داشت که در عمل، رسیدن به حداکثر سود انجام شده باشد، ولی می‌توان گفت که تغییر پیشنهادی احتمالاً می‌تواند حرکتی به طرف نقطه مورد نظر باشد یا در جهت خلاف آن. البته، اقتصاددانان بر این نکته آگاهند که اندازه‌گیری بهای تمام شده یا عایدی نهایی ممکن است مشکل باشد. این موضوعات بیشتر قرینه‌ای هستند بر آنچه «ممکن است» وجود داشته باشد تا آنچه «موجود هست» و بدین ترتیب شاید نتوانند به عنوان همزادی (همسازی) برای پافشاری حسابداری برای اندازه‌گیری «واقعیت» بشمار آیند، اما، تصمیم‌گیریها بیشتر براساس آنچه احتمال دارد، صورت می‌پذیرد نه آنچه واقعیت یافته است و تا آنجا که به اصول کمک به گردآوری اطلاعات و فرایند تصمیم‌گیری در سازمان مربوط می‌شود، مقولات بالقوه، نسبت به واقعیتها اهمیت بیشتری دارند.

از طرف دیگر، ملاحظه می‌شود که در حسابداری هم ضرورت در نظر گرفتن مقولات بالقوه منتفی نیست و بویژه گاهی در مورد برخی از امور مربوط به آینده، فرض کردن غیر قابل اجتناب است. در حقیقت، این موضوع بطور تلویحی در هر فرایند ارزیابی مصداق دارد. عمل ارزیابی دارای دو جنبه است. یک جنبه به گذشته و جنبه دیگر به آینده نظر دارد. از یک طرف بهای تمام شده داراییها با استفاده از اطلاعات مربوط به گذشته و حتی گاهی به صورت انباشته، ارزش‌گذاری می‌گردد و از طرف دیگر، ارزش فعلی خالص عایدات آتی آنها مورد نظر قرار می‌گیرد، که اولی اغلب به سادگی قابل استخراج است، ولی در واقع، دومی از اهمیت بیشتری برخوردار است. حسابداران برای استفاده از اطلاعات گذشته به عنوان مبنای ارزیابی، توجیهی منطقی دارند، با این همه، گاهی اوقات با آگاهی بر ابهامات حال و آینده بر حسب مورد، نسبت به حذف و افزایش در داراییها اقدام و بگونه‌ای ادواری حسابهای تاریخی را در سایه اطلاعات موجود درباره آینده تعدیل می‌کنند. در صورتی که حسابداری

هم این کار را نکنند، به نظر می‌رسد که بازار بورس به جای حسابداران این کار را انجام خواهد داد؛ مثلاً در مورد شرکتی که وجوه خود را صرف ایجاد دارایی در کشوری کرده که در آن کشور، شور یک انقلاب در غلیان است، احتمال دارد مشاهده شود که در بورس اوراق بهادار و در ارتباط با قیمت سهام آن بجای عملکرد گذشته، احتمالات آتی تعیین کننده باشد. در اقتصاد، همان طور که جیوانز Jevons روزگاری گفته است «آنچه از دست رفته است، از دست رفته است» Bygones are Bygones. در حالی که برای حسابداران آنچه از دست رفته است، قبل از تلاش نهایی از دست رفته تلقی نمی‌گردد. شاید به همین خاطر حسابداران دست از تلاش بر نمی‌دارند، اما گاهی اوقات بالضروره باید از تلاش دست کشیده شود و در سایه واقعیات موجود نسبت به حذف (یا افزایش) بهای تمام شده از دست رفته اقدام گردد.

مفهوم ضمنی آنچه در بالا آمد، این است که حتی حسابداران هم در محاسبه سود به صورتی اساسی بر برخی از پیش‌بینی‌های مربوط به آینده تکیه می‌کنند. سود، صرفاً مقوله‌ای مرتبط با عملکرد گذشته نیست و همواره عناصری از احتمالات آینده در آن دخالت دارد. این موضوع از آنجاست می‌شود که سود تابعی از تجدید ارزیابیهاست و انجام ارزیابی‌هایی از این دست، ممکن است در سایه اطلاعات مربوط به تغییرات احتمالی آتی صورت پذیرد. بنگاهی که در اثر افت ارزش دارایی صرف نظر از دلیل آن، متحمل یک میلیون پائند خسارت شده است، از این طریق - در دیدگاه اساسی مورد نظر - کاهشی در سود جاری به مبلغ یک میلیون پائند را متحمل گردیده است. بدین ترتیب، سودآوری تنها تابع تلاش در فروش مجدد به قیمت‌های بالاتر نیست. در حقیقت در تعیین بسیاری از عناصر قیمت تمام شده احتمالات آتی دخالت دارد. برخی گفته‌اند که هیچ انسانی را نمی‌توان قبل از فوت، خوشبخت دانست، بر این روش، شاید هیچ بنگاهی را تا قبل از انحلال نهایی نتوان سودآور دانست، اما حسابداران، سرانجام لازم است برای این سؤال که «چقدر سود به دست آمده؟» پاسخی ارائه کنند. حسابداران، این عمل را به دو دلیل انجام می‌دهند، یکی به لحاظ قانونی و دیگری به لحاظ ضرورت‌های تصمیم‌گیری. زیرا به موجب برخی ضرورت‌های قانونی لازم است که رفتار بنگاه تا حدودی با مفاد قانون مطابقت داشته باشد و یا به نتایج عملیات حسابداری آن محدود گردد که از مهمترین این موارد می‌توان هدف‌هایی نظیر پرداخت‌های مالیات و توزیع سود سهام را نام برد.

بدین ترتیب از دیدگاه اقتصاددانان، حسابداران افرادی هستند که کاری غیر ممکن را به انجام می‌رسانند: اولاً، واقعیهایی را که در اساس ماهیتی چند بعدی است باید به یک رقم یک بعدی تبدیل کنند، و در مرحله دوم لازم است که این کار بر مبنای آگاهی بر آینده‌ای صورت گیرد که احتمالاً در حال حاضر وجود ندارد. در چنین اوضاعی، تعجبی ندارد که از دیدگاه اقتصاددانان، بسیاری از عملیات حسابداری، دارای ماهیتی تشریفاتی Ritual تلقی گردند. منظور از تشریفاتی خواندن عملیات حسابداری به هیچ وجه انکار یا کاهش اهمیت آنها نیست. همیشه وقتی لازم بوده است که انسان به سؤالی پاسخ دهد بدون اینکه بتواند بر واقعیت موضوع آگاه باشد، پاسخ تشریفاتی قابل توجه بوده است. در این گونه موارد، تشریفات دو هدف را برآورده می‌کند: از یک طرف، موجب فراغت می‌گردد (و در رویارویی با ابهام شدید مربوط به آینده نباید، فراغت دست کم گرفته شود) و از طرف دیگر پاسخی کافی به دست می‌دهد تا اقدام به عمل ممکن گردد. در واقع حسابداران بجای پاسخ دقیق در جستجوی پاسخ کافی هستند. در عین حال، در چنین اوضاعی آگاهی بر مفاهیم پاسخهای حسابداری، یا به عبارت دیگر بر فرایند پاسخگویی حسابداری، اهمیت دارد. بازرگانان منطقی، پاسخهای حسابداری را به صورت مفاهیم اقتصادی تلقی نمی‌کنند ولی به این پاسخها به عنوان شواهد با اهمیت نظر می‌کنند. گرچه کیفیت این شواهد، تا اندازه زیادی به سادگی روشهای بکار رفته و آگاهی بر آن روشها بستگی خواهد داشت. آنچه حسابداران ارائه می‌کنند، ممکن است با واقعیت همراه نباشد، اما در صورت آگاهی بر چگونگی عمل حسابداری، ذهنیت خوبی از مفاهیم آنها شکل می‌گیرد. بدین دلیل است که گاهی کوششهای شدیدی که در جهت هدایت حسابداری در راستای افزایش «صحت» صورت می‌گیرد، ممکن است زیر سؤال قرار گیرند. بویژه در مورد کوششهایی که در راستای ارتقای سطح حسابداری از طریق اقناع حسابداری به شناسایی صریح واقعیت تغییر قیمتها بعمل می‌آید، جای تردید وجود دارد. انتقاد از روشهای حسابداری آسان است و انتقادی که اغلب از سوی اقتصاددانان عنوان شده، این است که در حسابداری واحد پول به عنوان یک واحد با ثبات فرض می‌شود، در حالی که در واقع، قدرت خرید واحد پول همواره در نوسان است. در مورد ترازنامه حسابداری عنوان می‌شود که مجموعه‌ای از واحدهای پول مربوط به زمانهای متفاوت است،

که پیشینه برخی از آنها حتی به زمان تأسیس بنگاه می‌رسد، و برخی از آنها فقط به یک هفته قبل از تاریخ ترازنامه مربوط است. در حالی که در یک دوره میان مدت، در اثر تورم و انقباض که عوامل نیرومندی در اجتماع هستند، ممکن است ارزش واحد پول، کاملاً دستخوش تغییر شده باشد. این درست به مثابه آن است که سعی شود اینچ‌ها و سانتیمترها با هم جمع شوند، بدون اینکه کوششی در جهت تبدیل آنها به یک واحد مشترک طولی به عمل آمده باشد. جمع یک صد فوت با ده سانتیمتر مطمئناً یک صد و ده واحد مفروض نخواهد گردید و جمع ترازنامه حسابداری نیز چیزی چندان بهتر از این نیست. باز هم عنوان می‌شود که در اثر تمایل حسابداران به اعمال ارزیابیهای مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، سود حسابداری گزارش شده در دوره‌های تورم اقتصادی، متورم بوده، بر عکس، در دوره‌های انقباض اقتصادی کمتر است. سود، نتیجه فروش اقلام به بهایی بیش از بهای تمام شده آنهاست، اما در دوران تورم، اگر چه بهای تمام شده در تاریخ مقدمی تحقق یافته باشد، افزایش سطح عمومی قیمت‌ها و قیمت‌های نسبی مربوط به آن کالا، هر دو در قیمت روز کاری مورد نظر اثر خواهد داشت. بدین ترتیب، سود حسابداری منعکس در حسابها، از مقدار متناظر آن در صورت محاسبه با واحد پول با قدرت خرید ثابت، بیشتر ارائه خواهد گردید. کاهش سطح عمومی قیمت‌ها نیز به همین گونه موجب خدشه‌دار شدن سود حسابداری می‌گردد. در جهت جلوگیری از این گونه بی‌ترتیبی‌ها، سعی می‌شود روش اولین صادره از آخرین وارده، که روش به مراتب پیچیده‌تری است، به جای روش اصیل اولین صادره از اولین وارده بکار برده شود.

حسابداری مبتنی بر «واحد پول با ارزش ثابت» ممکن است مقوله مستحکمی باشد، اما بهیچ وجه خالی از ایراد نیست. سود ناشی از تورم اقتصادی و زیان ناشی از انقباض اقتصادی، برای افراد ذی‌ربط، مفاهیم بکلی ناشناخته‌ای بشمار نمی‌روند؛ مثلاً، تورم موجب انتقال توزیع واقعی ثروت از طرف کسانی که داراییهای سیال نگاهداری می‌کنند، به طرف کسانی می‌شود که داراییهای در معرض افزایش قیمت‌ها را نگاهداری می‌نمایند. این تورم تا حدودی در سود حسابداری منعکس می‌شود، اگر چه ممکن است در این مورد مبالغه هم بشود. عیناً، در یک دوران انقباض اقتصادی، توزیع مجددی به طرف کسانی که به سادگی

دارایی‌های سیال نگاهداری کرده‌اند، صورت می‌پذیرد و زیان حسابداری کسانی که به تجارت یا کار در بنگاه‌های اقتصادی پرداخته‌اند، بطور نسبی منعکس کننده این واقعیات است. این سادگی و ابتدایی بودن روش‌های حسابداری تا حدودی توجیهاتی نیز دارد. اگر چه ضرورت‌هایی موجب شود تا حسابداری از حقیقت منحرف شود. همان طور که قبلاً نیز ذکر شد، بدین ترتیب هر انحراف ساده به مراتب بر انحراف‌های پیچیده برتری خواهد داشت، زیرا که در صورت سادگی انحراف، احتمال خوبی وجود دارد که نوع انحراف قابل تشخیص باشد. یک تحریف مشخص به مراتب بر دروغ ترجیح دارد، مشروط بر اینکه تشریفات حسابداری به خوبی شناخته شده و درک شده باشند. اطلاعات حسابداری ممکن است واقعیات را منعکس نسازند، اما دروغ نیست و به دلیل آگاهی بر اینکه انعکاس واقعیت نیستند، گمراه کننده نیز نخواهند بود و تعدیل آنها بر حسب مورد و بهره‌گیری از نتایج حسابداری به عنوان شواهد و نه اطلاعات مشخص، امکان پذیر است.

توجیهی که در مورد ابتدایی بودن یا حداقل سادگی روش‌های حسابداری ارائه گردید، مانع از آن نیست که امیدوار باشیم که شاید روزی استقرار یک سیستم کلی گردآوری اطلاعات و پردازش آنها در سازمانها بر اساسی به مراتب منطقی تر از آنچه در حال حاضر موجود است، امکان پذیر گردد. در حال حاضر، امکان دارد که گاهی حجم عظیمی از اطلاعات بدون اینکه ربطی به تصمیم‌گیریها یا نوع خاصی از عملیات داشته باشند، جمع‌آوری و پردازش گردند. جمع‌آوری این گونه اطلاعات اگر چه ممکن است از لحاظ علمی ارزش محدودی داشته باشد، اما از دیدگاه یک سازمان، اتلاف صرف است، گرچه به مراتب بهتر است که اطلاعات علمی هم مستقیماً گردآوری گردند تا به صورت یک محصول فرعی عملیات دیگر. از طرف دیگر، اطلاعات بسیار زیادی که ارتباط شدیدی با تصمیم‌گیریها دارد، نه تهیه می‌شود و نه پردازش می‌گردد. این طور به نظر می‌رسد که تاکنون یک تئوری مناسب جمع‌آوری و پردازش اطلاعات از دیدگاه فرایند تصمیم‌گیری بوجود نیامده است. در صورت تحقق این امر، ممکن است مشاهده گردد که حسابداران و اقتصاددانان هر دو عمر خود را در راه یک علم و فرایند وسیعتر صرف نمایند. تا رسیدن به چنین روزی، می‌توان امیدوار بود که ارتباط و تفاهم بیشتری بین حسابداران و اقتصاددانان بوجود آید. زیرا که هر دو می‌توانند مطالب بسیاری از

یکدیگر بیاموزند، بویژه در صورتی که هر کدام از آنها استقلال آن دیگری را به رسمیت بشناسد. برداشتهای آنها، اغلب با یکدیگر متفاوت است، زیرا که هر کدام در خدمت هدفهای مختلفی هستند. برای رسیدن به یک ارتباط ثمربخش، ضرورت دارد که این اختلافات مورد لحاظ قرار گیرند.