

با اندیشمندان حسابداری جهان آشنا شویم

کرداوری و ترجمه: بتول زارعی
batoolzareei@yahoo.com

مقدمه

اگرچه ریموند جان چمبرز (Raymond John Chambers) تأثیری شگرف بر دانش حسابداری قرن بیستم داشته، اما تئوری او مورد قبول همگان قرار نگرفته است. اصرار و پافشاری او در استفاده از روشهای منطقی در تحقیق، نمونه‌ای از یک محقق واقعی بود. تالیفات اولیه او تأثیر زیادی بر فرایند تحقیق بر جای گذاشت و نقد او از وضع موجود منجر به مباحثات زیادی شد.

در تالیفات چمبرز، حسابداری، فرایند کشف حقایق مرتبط با وقایع اقتصادی تعریف شده است. وی معتقد بود که حسابداری با سایر علوم تجربی تفاوتی ندارد و کشف حقایق منوط به «واقعیات قابل مشاهده» است. زندگی و کار چمبرز بر این عقاید استوار بود. او معتقد بود استفاده از دو اصل «منطق» و «دقت» که در سایر علوم استفاده شده، در نهایت منجر به دستیابی به مبنایی قابل اتکا از اطلاعات مالی مورد نیاز تصمیمگیری مطلوب خواهد گردید. چمبرز زمانی وارد دنیای حسابداری شد که حسابداری فاقد اصول محکم و جدی بود و تمامی امور، بی پایه و اساس و مصلحتی انجام می شد. او در صدد برآمد به این اوضاع سرو سامان بخشد و توجه همگان را به این اصل طلابی جلب کند که جامعه حسابداری نیازمند اصول محکم است و تلاش کرد ثابت کند این اصول چه هستند و در نهایت یک تئوری حسابداری جامع را ارائه کرد. بعضی ادعا کرده اند که کار او کاملترین و نظری ترین اثر در تاریخ حسابداری است (Gaffikin 1898)، ولی بسیاری هم این ادعا را رد کرده اند؛ مانند گرینیر (Grinyer 1992). آنچه مسلم است اینکه مدل حسابداری پیشنهادی چمبرز مقبولیت عامه نیافت. اگرچه کار چمبرز از جنبه نظری بی نقص است ولی اینکه چرا مورد پذیرش عام قرار نگرفته است جای بحث و بررسی دارد و عواملی که باعث پذیرفته نشدن این نظریه شده است از جمله عوامل رفتاری، سیاسی، فلسفی و اجتماعی، باید مورد بررسی قرار گیرند.

چمبرز طی حدود ۴ دهه مقالات و تالیفات زیادی داشته است. اولین کتاب او در ۱۹۴۷ منتشر شد و به دنبال آن صدها مقاله در



ریموند جان چمبرز
(۱۹۱۷-۱۹۹۹)
اندیشمند بزرگ قرن بیستم و پیشرو در حسابداری
ارزشهای جاری

ژورنالهای حرفه‌ای و دانشگاهی، جزوات درسی، سخنرانیها، مصاحبه‌های مطبوعاتی و حتی شعر و نظم حسابداری به وسیله او ارائه شد. تمامی کارهای او پیرامون موضوع «نظام بخشی» در حسابداری بوده است. اگرچه منتقدان او به اشتباه، یگانه کار بزرگ و منحصر به فرد او با عنوان «حسابداری، اندازه‌گیری و رفتار اقتصادی»^۲ (۱۹۶۶) را که شامل مباحث اصلی تئوری حسابداری او تحت عنوان «حسابداری همزمان و پیوسته»^۳ (CoCoA) می باشد، جدا از سایر کارهای او قلمداد کرده اند ولی تمامی کارهای چمبرز در حمایت، تکمیل، توضیح و تعدیل همان مبحث است. چمبرز متهم است به این که تئوری خود را بدون پایه‌های تجربی لازم بنا کرده است (Nelson, 1973). در حالی که در همان اوایل دوران کاریش (۱۹۵۵) در رساله‌ای با عنوان «نقش گزارشهای سالانه و طراحی آنها» تحلیلی پیرامون صورتهای مالی موجود ارائه کرد و سپس مقاله «اوراق بهادار

و ابهامات پیرامون آن» اتکای چمبرز را بر رویه های جاری گزارشگری خارجی در تدوین تئوری خود، اثبات کرد. توجه به این مسئله مهم است که چمبرز در سرتاسر کارش به این مسئله اشراف داشت که هر تئوری باید ریشه‌هایی عمیق در دنیای روزمره عملیات حسابداری داشته باشد و در عمل نیز چنین عمل کرد.

در اوایل دهه ۱۹۵۰ چمبرز جهت تدریس مجموعه‌ای از مقالات و جزوات پژوهشی توسط حرفه فراخوانده شد و در این دوران سه مبحث به وسیله او ارائه شد: در ژوئن ۱۹۵۰ او در مورد «ارتباط میان حسابداری و مدیریت مالی» در دانشگاه **ملبورن** (Melbourne) تدریس داشت. در ژوئیه ۱۹۵۱ مقاله او با عنوان «حسابداری و شیوه‌های تامین مالی» در دانشگاه **کوئینزلند** (Queensland) ارائه شد و در سپتامبر ۱۹۵۳ موضوع ارائه شده توسط او در دانشگاه **تاسمانیا** (Tasmania) «مبانی تصمیمات تجاری» نام داشت. در این سه مبحث شنوندگان با مباحثی مواجه شدند که از نظر منطقی، جدیت و اعتماد به نفس قبلاً در حسابداری بی سابقه بود. عنوانهای مقالات گویای محتوای آنهاست و نشاندهنده اعتقاد چمبرز در مورد حسابداری به عنوان ارائه‌دهنده اطلاعات ضروری ولی ناکافی برای تصمیمگیری اقتصادی است. محتوای مقالات نشان می‌دهد که چمبرز حسابداری را به عنوان یک بت و اصل مقدس، تغییر ناپذیر نمی‌پندارد، بلکه به دنبال برخی توجیهات منطقی برای رویه‌های جاری حسابداری است. او بیان کرد که محافظه کاری هیچ جایی در حسابداری ندارد و از جنبه نظری در مقابل بسیاری از اصول اساسی حسابداری بوده و توجیه پذیر نیست. او برخلاف بسیاری از نویسندگان دیگر مطرح کرد که افشای یک موضوع سیاستی است نه یک بحث نظری و همچنین بیان داشت که حسابداری به دنبال یافتن حقیقت است؛ اعتقادی که بر تمامی کارهای بعدی چمبرز نیز سایه افکنده است.

جامعه بین‌المللی پس از انتشار مقاله «**طرح تئوری حسابداری**»^۴ با جدیت و سختگیری چمبرز آشنا شد (۱۹۵۵). در این مقاله چمبرز بسیاری از پیشکسوتان دانشگاهی حسابداری را متهم کرد به اینکه کارهای آنها از مبانی نظری محکم برخوردار نبوده است و کارهایی که به عنوان «تئوری حسابداری» مطرح شده بودند، اصولاً تئوری نبوده، بلکه به نوعی عملیات جاری حسابداری را ترسیم کرده بودند. تئوریهای مورد اشاره چمبرز گاه گمراه کننده نیز بودند چرا که

عملیات جاری حسابداری را مطلوب نشان می‌دادند در حالی که گاهی این رویه‌های جاری و مرسوم بر فرضیات متناقضی بنا شده بودند. حتی گاهی این تئوریه‌ها از نظر تدوین فرایندهای موجود نیز ناقص بودند مانند حسابداری جریان‌ات نقدی که در سطح گسترده‌ای توسط حرفه استفاده می‌شد، ولی دانشگاهیان و نظریه پردازها هیچ نسخه‌ای برای آن ارائه ندادند. او بیان داشت اگرچه بعضی از تئوریه‌ها به مرور جا افتاده‌اند ولی قدمت یک تئوری دلیلی بر مطلوبیت آن نیست، همان‌طور که در تاریخ سایر علوم و هنرها نیز مشاهده می‌شود که قدمت یک عمل یا نظریه آن را از ابتدا مورد تردید قرار می‌دهد. مقاله چمبرز در ادامه به توصیف اجزای یک تئوری پرداخت و چارچوب تئوری حسابداری را تشریح کرد. یکی از دانشمندان مورد انتقاد چمبرز، **لیتلتون** (Littlton) بود که در اعتراض به چمبرز بر خاست و مباحثات مطرح شده میان این دو دانشمند منجر به معرفی بیشتر صلاحیت و هوشمندی چمبرز نسبت به تجربه‌گرایی کورکورانه افراد مورد انتقاد او، به جامعه بین‌المللی گردید.

لیتلتون در مقاله‌ای با عنوان «انتخاب میان گزینه‌ها» به چمبرز پاسخ داد (۱۹۵۶) و چمبرز در پاسخ به این مقاله و سایر منتقدان خود یک رشته مقالات اثرگذار بر ادبیات حسابداری را منتشر کرد که به بررسی روشهای فلسفی پذیرفته شده در تدوین تئوریهای پرداخت و تمام‌آبر دقت، جدیت و انسجام بیشتر در نحوه تفکر حسابداری تاکید داشت. از جمله: «یک الگوی علمی برای تئوری حسابداری»، «شرحی بر طرح تئوری»، «تاثیر فشارهای اقتصادی بر حسابداری»، «اندازه‌گیری و افشای نادرست اطلاعات» و «شرایط پژوهش در حسابداری». علاقه چمبرز به موضوعات روش‌شناختی در حسابداری تا ۱۹۶۱ ادامه داشت، زمانی که کار بزرگ او به نام «**پیش به سوی تئوری جامع حسابداری**»^۵ منتشر شد. در این کار او تلاش کرد ساختار تئوری خود را تشریح کند.

مضمونی قوی در تمامی کارهای چمبرز هویدا است. رسالت او دقت و موشکافی عالمانه در کتمان نکردن حقایق حسابداری بود. این حقایق حسابداری، اقتصادی بودند و بیان آنها در قالب اعداد و ارقام مشکل بود. بنابراین چمبرز اصرار داشت نتیجه استدلالها، منطقی باشد و در مقاله «تئوری جامع» نیز تمامی مباحثات، حاصل روشهای منطقی قیاس بودند که از مفروضات پایه منتج شدند و خود این مفروضات نیز مبتنی بر عقاید مرسوم و غالب در تئوریهای جاری

اقتصادی بودند. از آنجا که حسابداران این حقایق اقتصادی را به ارقام و اعداد نشان می دهند، برای چمبرز مهم بود که از تئوری اندازه گیری استفاده کند. ارقام حسابداران باید ویژگیهای اقتصادی قابل اندازه گیری و معناداری را ارائه کند. بعضی مفروضات مورد استفاده قبلاً در تئوری اقتصاد اثبات شده اند و زمانی که با حقایق اقتصادی مشاهده شده و اندازه گیری شده ترکیب می شوند یک تئوری حسابداری ظهور می کند.

هسته مرکزی کارهای بعدی چمبرز مقاله «تئوری جامع» است و کتاب «حسابداری، اندازه گیری و رفتار اقتصادی» نیز کاری مشابه آن ولی کاملتر قلمداد می شود. از نظر او حسابداری به مقدار بسیار زیادی به رفتار اقتصادی وابسته است و رفتار اقتصادی هدف غایی و نهایی و علت وجودی حسابداری است. در صد صفحه اول این کتاب مفروضات اقتصادی زیربنایی مباحثات، به تفصیل بیان شده که قبلاً در حسابداری سابقه نداشته است.

در طی دوره ای که کتاب «حسابداری، اندازه گیری و رفتار اقتصادی» در حال تالیف بود کارهای درخور توجهی در مسیر ارتقاء حسابداری ظهور کرد از جمله کارهای ادوارد و بل (Edward & Bell) در سال ۱۹۶۱، متس سیچ (Mattessich) در ۱۹۶۴، مونیتز (۱۹۶۱) و اسپروز و مونیتز (Sprouse & Moonitz) در ۱۹۶۳. نکته درخور توجه این است که تمام این کارها به همان مسائل مورد نظر چمبرز اشاره داشتند. ادوارد و بل به عنوان اقتصاددان تلاش کردند که دانش اقتصادی حسابداری را ارتقا دهند. متس سیچ در ۱۹۶۴ گریزی به جهان روش شناسی زده و کار او در تهیه یک زیرساخت روش شناختی دقیق در اندازه گیریهای حسابداری کمک زیادی کرده است. مطالعات مونیتز و اسپروز به جمع اوری مفروضات اساسی که تئوری حسابداری باید بر آنها بنا شود پرداخت. ظاهر این کارها بر چمبرز تاثیر زیادی گذاشت. او تمام کارها را به دقت مطالعه کرد و با بررسی نواقص سایر کارها سعی در ارائه کاری متفاوت داشت. پس از انتشار «حسابداری، اندازه گیری و رفتار اقتصادی» تا مدتها کارهای او در راستای دفاع از این مقاله بود و آثار خیلی خوبی ارائه کرد. مقاله او با عنوان «زیربنای حسابداری مالی» (۱۹۶۷) اولین بسط تئوری او با عنوان کوکوا (CoCoA) است که بسیاری از مفاهیم مرتبط با «حسابداری، اندازه گیری و رفتار اقتصادی» در آن توضیح داده شد و یک ضمیمه مشتمل بر هجده سؤال به عنوان ملزومات یک سیستم حسابداری مطرح شد.

یکی از بزرگترین مسائل پیش روی حسابداری در قرن بیستم، تغییرات سطح عمومی قیمتها بوده است و این واقعیت که حسابداری سنتی قادر به حل این مسئله نیست، ضعف مدل سنتی را آشکار می سازد. تعداد زیادی از کارهای چمبرز مرتبط با این موضوع بود. تغییرات سطح عمومی قیمتها یکی از مسائل حل شده توسط تئوری اوست. وی عنوان کرد با استفاده از قیمتهای فروش بازار نیازی به تعدیلات بعدی هنگام تغییرات قیمت نیست. به اعتقاد بسیاری، تئوری چمبرز تنها یک روش برای حل مسئله تغییر قیمتهاست و به نظر، همین امر نیز علت عدم موفقیت تئوری چمبرز بوده است. به هر حال اگر تئوری چمبرز به طور مجرد، به عنوان یک روش حسابداری برای حل مسئله تورم دیده شود می توان گفت ناموفق بوده است. ولی واقعیت اینست که قدرت واقعی تئوری چمبرز ارائه یک سیستم حسابداری ارائه کننده اطلاعات مربوط و به روز برای تصمیمگیری اقتصادی است.

از حدود دهه هفتاد الگوی تحقیق در حسابداری تغییر کرد. ابتدا در امریکا و سپس در سایر کشورهای غربی مقالات و سخنرانیهای فلسفی و روش شناسی به سمت جمع اوری اطلاعات در حجم بالا روی آوردند که در واقع همان روش تجربی محض تحقیق علمی بود و کسانی که در دهه های گذشته بیشترین نقش را در توسعه دانش حسابداری داشتند کنار گذاشته شدند؛ از جمله چمبرز که متهم به غیر تجربی بودن شدند. یکی از واکنشهای چمبرز دفاع از روش شناسی خود بود از جمله تحقیق «حسابداری و قیمتهای بازار سهام» در ۱۹۷۴، و بعدها با پذیرش ضرب المثل «اگر نمی توانی بر آنها پیروز شوی، به آنها ملحق شو»، چمبرز با یکسری مطالعات تجربی سعی در اثبات قابلیت استفاده کوکوا نمود، مانند پژوهش «قابلیت استفاده اطلاعات مالی» (۱۹۸۴).



ریموند جان چمبرز
تأثیری شگرف بر
دانش حسابداری قرن بیستم
داشته است
اگرچه تئوری او
مورد قبول همگان قرار نگرفته است
اصرار و پافشاری او در
استفاده از
روشهای منطقی در تحقیق
نمونه ای از
یک محقق واقعی است

علاوه بر این مطالعات تجربی، در دهه‌های آخر عمر، چمبرز کارهایی ارائه کرد که بیشتر در پاسخ به انتقادات و در دفاع از تئوری او بودند؛ از جمله «حسابداری یکی از بهترین ابداعات بشر» که کلمات شاعر معروف گوته (Goethe) در آن بکار رفته است و یا «تئوری مثبت حسابداری و آیین حسابدار عمومی» که نسبت به قبلی طعنه آمیزتر است و در کتاب «قوانین تجربی و اندازه گیری در حسابداری» او به همان موضوعات اولیه، ماهیت اندازه گیری مطلوب صحیح و نظری و نیاز به چنین اندازه گیری در حسابداری، برگشت دارد. تمامی این کارها گستره فهم او از حرکت هوشمندانه عظیم جهان را اثبات می کند و احاطه او بر شرح وقایع و علاقه او به ارتباط تمام اینها به دنیای واقعی اقتصادی را نشان می دهد.

در سالهای پایان عمر، چمبرز بر روی یک فرهنگ معنایی جامع حسابداری فعالیت داشت؛ کار خیلی بزرگی که در جستجوی رویه‌های مرسوم حسابداری در طول زمان و ریشه‌یابی این فعالیتها و لغات و کلمات مورد استفاده در حسابداری بود.

چمبرز فردی اصولگرا بود و به کار و تئوریش سخت اعتقاد داشت و در اغلب مواقع بیانات محکم او در رابطه با تئوریش بد تفسیر شده است. او ادعای خشک و آمرانه‌ای نداشت بلکه به یک تئوری بدیع، جدی و منطقی معتقد بود که حاصل یک عمر کار او بود. او هیچ چیزی را نمی پذیرفت مگر با دلیل منطقی و مشاهده و چنین تعهد و جدیتی نادر است و حاصل منافع و علائق شخصی او نیست بلکه ناشی از تلاش خالصانه‌اش برای حل بخشی از مشکلات جهان است و شناخت چمبرز، شناخت این حقیقت است.

ریموند جان چمبرز در ۱۶ نوامبر ۱۹۱۷ در نیوکاسل (Newcastle) در نیوساوت ویلز (New South Wales) استرالیا به دنیا آمد. در آن زمان شهر نیوکاسل مرکز صنعتی با کارخانه‌های بزرگ فولاد بود. پدر چمبرز تاجر بود و یک شرکت کوچک خانوادگی را اداره می کرد. بیشتر دوران اولیه زندگی چمبرز بعد از مدرسه، صرف کار و تجارت شد. پس از سه سال تحصیل در دبیرستان، چمبرز جهت کار در زمینه هنر تبلیغات و تجارت مدرسه را ترک کرد ولی با تشویق مدیر مدرسه‌اش به بازگشت و سرانجام از طریق بورس تحصیلی وارد دانشگاه سیدنی گردید. با وجود بورس تحصیلی او مجبور به کار و تحصیل نیمه وقت بود. ابتدا در اداره کل دادگستری و سپس به عنوان حسابدار در شرکت نفتی شل (Shell) مشغول به کار شد. در ۱۹۳۹ لیسانس خود را در رشته اقتصاد

گرفت. در ۱۹۴۳ تا ۱۹۴۵ در کمیسیون قیمتگذاری و نظارت بر قیمت‌های استرالیا مشغول به کار شد و کارش نظارت بر قیمتها بود که تاثیر زیادی بر تفکرات بعدی او داشت. مدرک دانشگاهی اقتصاد برای حسابدار بودن او کافی نبود لذا آزمونهای حرفه‌ای لازم را در دانشکده فنی سیدنی گذراند. او در آن زمان از استانداردهای آموزش شدیداً منزجر شد لذا وقتی به عنوان معلم نیمه وقت حسابرسی منصوب شد، استانداردهای خشک، غیر علمی و غیر نظری آموزش را تغییر داد.

همکاری چمبرز با دانشکده‌های فنی ادامه داشت و تاثیر زیادی بر او گذاشت. در دانشکده‌های فنی شهرهای اصلی استرالیا در سالهای اولیه جنگ جهانی دوم واحدهایی با عنوان مباشر و ناظر صنعتی به منظور تسریع در فرایند سرپرستی کارخانه‌ها دایر شد که تا آخر جنگ این واحدها مسئول برنامه‌های آموزشی جامع در موضوعات متعددی شامل مدیریت و سرپرستی بودند. در ۱۹۴۵ چمبرز به طور تمام وقت در گروه مدیریت دانشکده فنی سیدنی مشغول به آموزش شد و نه تنها به آموزش حسابداری پرداخت بلکه طیف وسیعی از موضوعات مرتبط با مدیریت را نیز آموزش داد. یکی از مسئولیتهای او بر نامه ریزی جهت هزینه یابی و کنترل هزینه بود. در هر حال با توجه به تنوع موضوعات مدیریتی بحث مدیریت مالی تدریس نمی شد و چمبرز این مبحث را در دانشکده شروع کرد و از آنجا که هیچ کتاب درسی مرتبط با مدیریت مالی وجود نداشت پس از دو سال کتاب خود را با نام «مدیریت مالی» تالیف کرد. این کتاب با سایر کتابهای مدیریت مالی آن زمان تفاوت چشمگیری داشت چرا که چمبرز مهارتهای مدیریت مالی را با مسائل روزمره مدیران در تصمیمگیری مرتبط کرد و سه چاپ بعدی کتاب هم با تجدیدنظرهای عمیق، این ویژگی را حفظ کرد.

در ۱۹۵۳ چمبرز به عنوان دانشیار ارشد منصوب شد که اولین کرسی حسابداری تمام وقت در گروه اقتصاد دانشگاه سیدنی بود. در کنار مسئولیت آموزش حسابداری و تحقیق در حسابداری، به طور مداوم شانه به شانه اقتصاددانان حرکت می کرد تا هدفهای اندیشمندانه خود را دنبال کند. همان طور که خود می گوید: «برای تجزیه و تحلیل و تفکر بهتر ضروری است تا با فیلسوفان، زبان شناسان، و کیلان، جامعه شناسان و به طور کلی با سایر علوم برخورد داشت و البته به گفتار اهل حرفه نیز به خوبی گوش فراداد.»

در ۱۹۶۰ به عنوان اولین استاد تمام وقت حسابداری و رئیس گروه



او برنده اولین مدال طلای
انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) و
اولین استاد برجسته بین‌المللی
انجمن حسابداری آمریکا (AAA) بوده است
بیش از ۱۲ استاد حسابداری
در محضر او تعلیم دیده‌اند یا
در سالهای شکلگیری شخصیت علمیشان با
چمبرز همکاری بوده‌اند

ناشناخته مانده است، نقش چمبرز در ارتقای وضعیت حسابداری در دانشگاه‌ها و تبدیل آن به عنوان یک رشته علمی همسطح سایر علوم دانشگاهی است. او بیش از نیم قرن در این راه مبارزه کرد و بیش از ۲۰۰ مقاله و حدود ۱۲ کتاب به چاپ رساند. کارهای خیلی کمی از او حاصل کار گروهی بوده و کمتر از منابع دیگر در نوشتن کتابهایش استفاده کرده است. بعضی از کسانی که سعی کرده‌اند با او کار کنند به خاطر عدم درک و شناخت کارهای او مایوس و دل‌سرد شدند. خود او بیان می‌کند که در تالیف تئوریش از دیگران چیزی نیاموخته و از نوشته کسی استفاده نکرده است. مقالات بسیار زیادی در ارتباط با زندگی و کارهای چمبرز وجود دارد؛ از جمله در دو شماره آباکوس (دسامبر ۱۹۸۲ و اکتبر ۲۰۰۰) و در نوامبر ۲۰۰۴ نیز تمامی این مجموعه‌ها در اختیار عموم قرار گرفت.

چمبرز دوران کاری خود را پر حادثه‌ترین دوران در تاریخ حسابداری تا ۱۹۸۵ توصیف کرد؛ دوره رشد در خور توجه ادغام شرکت‌ها در سطح وسیع و توسعه شرکت‌های چند ملیتی، افزایش کاربرد سبک‌های متعدد سازمان و روش‌های تامین مالی که در ابتدای این دوره (۱۹۴۶) نوظهور می‌نمود. تحقیقات چمبرز حسابداری را به عنوان یک رشته دانشگاهی ارتقا بخشید. هدف او بهبود بخشیدن رویه‌های عملی حسابداری، نشان دادن رویه‌های غیر سیستماتیک حسابداری سنتی و غیر قابل استفاده بودن محصول آن بود. قدرت بخشیدن به ضرورت ارتباط میان عمل، تحقیق و آموزش موضوع اصلی و غالب در کارهای چمبرز از دهه ۱۹۴۰ بود. در سال ۱۹۸۶ یک مجموعه ده جلدی از مقالات مهم چمبرز توسط انتشارات گارلند (Garland) منتشر شد.

کو کو آ اولین ارائه از کتاب «حسابداری، اندازه‌گیری و رفتار اقتصادی» بود که شامل مطالب زیادی مرتبط با ادبیات اقتصادی، پول، قیمت، سطوح قیمت، ساختار قیمت، اصول تئوری اندازه‌گیری

تازه تاسیس حسابداری دانشگاه سیدنی منصوب شد و تا زمان بازنشستگی (۱۹۸۳) این سمت را حفظ کرد. یک سال بعد او تئوری جامع خود را منتشر کرد که به وضوح آنچه را در سرداشت آشکار ساخت و خیلی زود پس از آن به منظور جستجوی سایر افراد همعقیده خود به انگلستان و آمریکا سفر کرد ولی مایوس و سرخورده بازگشت. تلاش بعدی او بازسازی حسابداری و جایگزینی امور مصلحتی و بی‌پایه و اساس در عمل و تئوری حسابداری با اصول منطقی و تجربی بود که منجر به چاپ کتاب «حسابداری، اندازه‌گیری و رفتار اقتصادی» شد. این کتاب توسط جامعه حسابداران رسمی آمریکا به خاطر تاثیر ماندگار بر ادبیات حسابداری مدال طلا دریافت داشت.

در ۱۹۷۳ به عنوان اولین مربی برجسته بین‌المللی جامعه حسابداران آمریکا (AAA) برگزیده شد و همچنین جایزه مدرس ماندگار را از این جامعه دریافت کرد. در ۱۹۷۶ جایزه موسسه آلفا کاپاپسی (Psi Alpha Kappa) را به خاطر خدمات ارزنده به حسابداری دریافت نمود و به عضویت افتخاری آکادمی اقتصادی ایتالیا برگزیده شد. او همچنان نسبت به حرفه وفادار ماند و سالهای زیادی مشاور و سپس رئیس ملی جامعه حسابداران رسمی استرالیا بود و در بسیاری از کمیته‌های مشاوره دو نهاد بزرگ حرفه‌ای حسابداری استرالیا اشتغال داشت. او معلم و استاد مدعو در دانشگاه‌های زیادی در سرتاسر جهان بود و به سمینارها و کنفرانس‌های حرفه‌ای و دانشگاهی زیادی در استرالیا و سرتاسر جهان دعوت شد. چمبرز همیشه با مهربانی با دانشجویان و کارآموزان به صحبت می‌پرداخت و در کلاسهای زیادی تدریس کرد و تعداد زیادی از پایان‌نامه‌های دانشجویی بخصوص دانشنامه‌های دوره دکتری را سرپرستی نمود. همیشه به بحث و گفتگو علاقه داشت و همکاران را به مباحثات منطقی و جدی ترغیب می‌کرد.

چمبرز از سوی همکاران و همقطاران خود در قرن بیستم، به عنوان «پیشکسوت حسابداری» (مونیتز، آباکوس ۱۹۸۲) و «اندیشمند بزرگ قرن بیستم» (George Stabus, 2003) نامیده شده است. او بدرستی مرد نسانس بود.

در ۱۹۹۴ توسط دیک ادوارد (Dick Edwards) به عنوان یکی از اندیشمندان حسابداری قرن بیستم برگزیده شد و اولین فرد غیر آمریکایی بود که به تالار مشاهیر حسابداری اهایو (Ohio) راه پیدا کرد. شهرت چمبرز عمدتاً به خاطر سیستم حسابداری جدید پیشنهادی اوست ولی آنچه بخصوص برای دانشگاهیان جوان حسابداری

و قوانین مرتبط با محاسبات مالی بود. طبق کو کو آ سرمایه شرکت شامل قدرت خرید عمومی جاری شرکت است و سود دوره افزایش در این سرمایه محسوب می شود و زیان کاهش آن، سرمایه از طریق جمع ارزش اسمی مبالغ نقدی و سایر داراییهای سیال به اضافه معادل وجه نقد داراییهای فیزیکی منهای مبالغ قراردادی بدهیهای شرکت محاسبه می شود. از نظر **چمبرز** معادل نقد دارایی فیزیکی بهترین شاخص قیمت فروش جاری یک دارایی است. از بسیاری جوانب کو کو آ با حسابداری بهای تمام شده تاریخی شباهتهای زیادی دارد. اصل ثبت دو طرفه همچنان مورد استفاده است، مبادلات نقد و اعتبار دقیقاً به همان شیوه محاسبه می شوند و اصل تطابق نیز کماکان کاربرد دارد. سود در روش کو کو آ سه جزء دارد: ۱- درآمد خالص که شامل تمام دریافتها منهای پرداختهای دوره است. ۲- تعدیلات مرتبط با تغییر قیمت که خالص تغییرات در معادلهای نقد داراییهای فیزیکی شرکت است. ۳- تعدیلات مرتبط با نگهداشت سرمایه که در واقع بیان مجدد سرمایه اول دوره در قالب قدرت خرید عمومی در انتهای دوره مالی است.

چمبرز جهت اثبات و تشریح تئوری خود از ابزارهای بدیعی استفاده کرد، از جمله، ماندگارترین ابزار کاربردی او توسل به علائم ریاضی در دهه ۶۰ بود و از آن طریق نشان داد که چگونه سیستم حسابداری ابداعی او قادر است به طور همزمان هر دو تغییر در سطح عمومی قیمت و قیمتهای خاص را در نظر بگیرد. بعدها این علائم مورد استفاده **چمبرز**، قسمت جدایی ناپذیر تمامی گزارشها و تحلیلهای آموزشی دولتی و حرفه ای مرتبط با حسابداری تورمی گردید.

پاسخ او به دریافت جایزه «مری ماندگار» که توسط جامعه حسابداری آمریکا به او اهدا شد، انگیزه او را در تحقیقاتش روشن ساخت. او گفت: «علم اقتصاد... جستجوی منطقی و اندیشمندانه نتایج، در جهان بی ثبات و متغیر که اطلاعات قابل اتکا و بروز در این جهان حیاتی است، را فرض بدیعی می داند» و بدیعی است که حسابداری در شناسایی جریانهای نقدی، نرخ بازده و ظرفیت مالی شرکتها برای رشد و تداوم فعالیت نقش مهمی ایفا می کند اما مشاهدات رویه های جاری حسابداری و تجارب او به عنوان یک معلم، نشان می دهد که حسابداری در این راه مفید نبوده است. «اکثر محصولات سیستم حسابداری (بجز نقد و حسابهای دریافتی و پرداختی) حاصل قوانین ضدونقیض، مفروضات غیر واقعی و تعصبات بدون پشتوانه اند». او این وضعیت بحرانی را در حسابداری هنگام

معرفیش به تالار مشاهیر حسابداری در ۱۹۹۱ تشریح کرد. او توضیح داد که رویه های جاری و عملی در هر حرفه ای در واقع برآورنده نیازهای استفاده کنندگان گوناگون و تطابق این نیازها با رسالت آن حرفه است و در تمام مکاتب مربیان و دانشگاهیان نسبت به هیچکدام از استفاده کنندگان گرایش نداشته و تنها به عنوان ناظر رویه های جاری را مشاهده و میان آنچه هست و قابل استفاده است و آنچه باید باشد ممیزی می کنند ولی در حسابداری هنوز چنین عمل نمی شود و دانشگاهیان عموماً این دورا با هم اشتباه می گیرند و خدمات قابل ارائه عمومی را باره حل های تجویزی و دستوری صرف یکی می دانند. **چمبرز** در تمامی کارهایش ارتباط میان مشاهدات و توصیه ها را به وضوح روشن و ارتباط میان تحقیق، آموزش و رویه های عملی را کاملاً تبیین کرد.

پیشزمینه او در علوم مرتبط با حسابداری مانند تجارت و مدیریت پس از جنگ جهانی دوم به او کمک زیادی کرد و بر نوشته های او تاثیر زیادی گذاشت. او شاهد رشد قابل توجه تجارت جهانی، ادغامها، توسعه شرکتهای چندملیتی، افزایش کاربرد مدلهای بدیعی سازمان و اختراع روشهای پیچیده و غیرعادی مالی بود. پراکندگی اوضاع تجارت جهانی دور از انتظار بود، ورشکستگیها و تصاحب شرکتهای بزرگ، اخبار داغ مطبوعات آن زمان بود که خواهان روشهای مجاز حسابداری و حسابرسی برای حل این مشکلات بودند و فراخوان از دولت برای نظارت بیشتر بر حرفه حسابداری منجر به خودنظارتی حرفه ای بیشتر شد و رویه های عملی حسابداری تبدیل به استانداردها شدند ولی نواقص اجرایی در رویه های حسابداری و حسابرسی همچنان باقی بود و قابل استفاده نبودن حسابداری یک مشکل بدون راه حل و جاودانه باقی ماند. ادبیات **چمبرز** سرچشمه گرفته از ادبیات سایر علوم بود و کو کو آ برخلاف سایر ادبیات حسابداری اجماع عقاید این مکاتب همخانواده (اقتصاد، حقوق، علم اندازه گیری، ارتباطات و اطلاعات) است و اگرچه مورد انتقاد شدید بوده اما فرضیات اصلی آن غیر قابل رد است و همانطور که شاهد هستیم سیستمهای حسابداری مبتنی بر قیمتهای بازار روز به روز در حال افزایش هستند. تاثیر **چمبرز** بر توسعه اندیشه حسابداری تردیدناپذیر است و نام او در ردیف تاثیرگذارترین نویسندگان بر حرفه حسابداری جای گرفته است.

به عنوان یکی از مشهورترین و زبده ترین دانشگاهیان حسابداری جهان، **چمبرز** علایق و تفریحات خود را چنین برمی شمرد:

خواندن، نوشتن و حساب؛ خواننده‌ای سیری ناپذیر با واژگانی فوق‌العاده. او هرگز در حال خواندن لغتنامه مشاهده نشد و علاقه شدیدی به کاربرد صحیح زبان داشت. چمبرز ریشه لغات را مطالعه می‌کرد و اینکه آیا لغات در شکل صحیح به کار رفته‌اند یا نه را به دقت بررسی می‌کرد. کدام استاد حسابداری دیگری رامی توان یافت که کلمه‌ای مانند «Floccinavctinihilipalification» را به کار ببرد. او شخصی بود کاملاً اهل خانواده و در خدمت همسر و خانواده‌اش: یک پسر و دو دختر و هفت نوه. او و همسرش **مارگارت (Margaret)** به اپرا علاقه داشتند و به طور فصلی به اپرای سیدنی می‌رفتند. به عنوان کارمندی فعال شهرت داشت چرا که نمی‌توانست اتلاف وقت را تحمل کند. تنها به امور با ارزش می‌پرداخت. درگیر تصمیم‌های مهم بود، برنامه‌ها را به سمت افرادی که مسئول اجرای آنها بودند هدایت می‌کرد و بر سر کار واقعی خود بازمی‌گشت. در اتاق او همیشه برای همکاران به منظور بحث و گفتگو و مشاوره با او باز بود. هنگامی که همکارانش وارد اتاق می‌شدند و او در حال نوشتن بود، فوراً قلم را به زمین گذاشته و کاملاً به آنها توجه می‌کرد و پس از خروج همکاران که گاه ساعتها طول می‌کشید مجدداً قلم به دست می‌گرفت و شروع به نوشتن می‌کرد به طوری که انگار هیچ وقفه‌ای در نوشتن نیفتاده است. به عنوان یک طرف بحث و مناظره هیچگاه عقایدش را به همکارانش تحمیل نمی‌کرد، اگرچه گاهی اوقات ساعتها تلاش می‌کرد آنها را متقاعد سازد.

در چنین فضایی بود که مجله **آباکوس (Abacus)** را تاسیس کرد و با همکاران خود یک مکتب حسابداری را بنا نهادند که به برتری قیمت‌های بازار اعتقاد داشت و تا کنون این مکتب حسابداری همیشه با نام **چمبرز** همراه بوده است.

چمبرز به رسم **کنینگ (Canning)** ها تفیلد، مک نیل، پیتون و سوئینی (Sweeney) اعتقاد داشت و از اقتصاد، روانشناسی و علوم دیگر، برای اثبات نظر خود کمک می‌گرفت. نوشته‌های **چمبرز** نمایانگر یک گردش جدی در ادبیات حسابداری، از توصیف محض فرایندها و رویه‌های فنی به سمت مباحثات جدی مرتبط با روشهای علمی است. به علاوه صرفاً در جستجوی فهم آن چه حسابداران انجام می‌دادند نبود بلکه در پی ایجاد تغییر جهت ارتقاء در هر دو جنبه «مطالعه و عمل» در حسابداری بود. او بیش از ۴۰ سال در دانشگاه‌های سرتاسر جهان تورهای آموزشی داشت و به آموزش دانشگاهیان می‌پرداخت. او برنده اولین مدال طلای **انجمن حسابداران رسمی آمریکا**

(AICPA) و اولین استاد برجسته بین‌المللی انجمن حسابداری آمریکا بوده است. بیش از ۱۲ استاد حسابداری در محضر او تعلیم دیده‌اند یا در سالهای شکلگیری شخصیت علمیشان با **چمبرز** همکاری کرده‌اند. او به عنوان رئیس ملی جامعه حسابداران استرالیا (که اکنون جامعه حسابداران رسمی استرالیا نامیده می‌شود) انجام وظیفه کرد که نشان‌دهنده اعتقاد او در ایجاد تعامل میان دانشگاه و حرفه بود. او همچنین عضو آکادمی علوم اجتماعی استرالیا بود و نیز عضو انتخابی تالار مشاهیر حسابداری که در واقع اولین فرد انتخابی از یک کشور متعلق به سواحل اقیانوس آرام بود. ♦

کتابشناسی:

- Browns, R.S., **Raymond John Chambers: Biography**, Abacus, December 1982, (festschrift issue), pp.99-105
- Chambers, R.J., **Accounting Evaluation and Economic Behavior**, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1966
- Chambers, R.J., **Continuously Contemporary Accounting: Misunderstandings and Misrepresentations**, Abacus, December 1976, pp. 137-151
- Chambers, R.J., **Response: 1991 Accounting Hall of Fame Induction**, Accounting Historians Journal, June 1992, pp. 83-85
- Chambers, R.J., **Historian Cost-Tale of a False Creed**, Accounting Horizons, March 1994, pp.76-89
- Chambers, R.J., and G.W. Dean, **Chamberson Accounting**, 5 vols., New York: Garland, 1986
- Gaffikin, M.J., **Accounting Methodology and the Work of Professor Chambers**, New York: Garland, 1990
- **1991 Outstanding Accounting Educator Award**, Accounting Education News, November 1991, pp.1, 4-5

پانوشته‌ها:

- 1- Discipline
- 2- Accounting, Evaluation and Economic Behavior
- 3- Continuously Contemporary Accounting (CoCoA)
- 4- Blueprint for Theory of Accounting
- 5- Toward a General Theory of Accounting

منابع:

- Edward, John Richard, **Twentieth-Century Accounting Thinkers**, First Edition, New York, London, Routledge, 1994
- <http://fisher.osu.edu/acctmis/hof/chambers.html>
- <http://chambers.econ.usyd.edu.au/about.html>
- Michael Chatfield, Richard Vangermeersch, **The History of Accounting: An International Encyclopedia**, New York, London, Garland Publishing, inc., 1996, pp.109-111
- Ahmed Riahi-Belkaoui, **Accounting Theory**, Thomson Learning, Fourth Edition, 2000

♦ بیانیه‌ای درباره تئوری حسابداری و پذیرش تئوری، مترجم، دکتر موسی بزرگ اصل، مدیریت تدوین استانداردها، نشریه ۱۶۸، سازمان حسابرسی، تهران، ۱۳۸۴

■ بتول زارعی، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شهر قدس