

Typology Of Frame Works For Evolution of Accounting from 15th to 19th Century (the Transition Era) in the Ideas of Marx Interpreters

Shokouh Shabani*

Ph.D. Student of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran,(Corresponding Author).Shokouh_shabani@yahoo.com

Kaveh Mehrani

Associate Prof. of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran
kmehrani1344@gmail.com

Abstract

Purpose: The purpose of this article is the typology of frame works for evolution of Accounting from 15th to 19th century (the transition era) in the ideas of Marx interpreters. In fact, this article is doing the typology on researchers' point of views in regards to the Accounting role in the transition period (based on Marx s' point of view).

Methods: The research method is a combination of typology, content analysis and comparative studies for analyzing different viewpoints of researchers in this field.

Results: The results of this research shows the researchers' viewpoints about Accounting role in transition period are different. These researchers have found the mentioned results via different methods which could be all classified into 6 different types after rounds of analysis.

Conclusions: Finally, it concludes that by analyzing different viewpoints of researchers, it seems that Accounting role in this period was two-way and dialectics one.

Contribution: The aim of this article is an answer to the demand for change in the field of Accounting studies from positivism in to a point of view where Accounting characteristics are being analyzed as a social and political phenomenon. In this article the role of accounting was analyzed in a political and social process that shaped it.

Keywords: Accounting History, Critical paradigm, Double-Entry Accounting, Marxism, Typology, Transition from Feudalism to Capitalism.

نوع شناسی چارچوب های سیر تکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹ (دوران گذار) در اندیشه مفسران تئوری مارکسی

شکوه شعبانی*

دانشجوی دکترای حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران. (نویسنده مسئول)

Shokouh_shabani@yahoo.com

کاوه مهرانی

دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران. kmehrani1344@gmail.com

چکیده

هدف: هدف از این مقاله نوع شناسی چارچوب های سیر تکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹ در اندیشه مفسران تئوری مارکسی است. در واقع این مقاله به نوع شناسی دیدگاه محققان در مورد نقش حسابداری در دوران گذار (بر اساس دیدگاه مارکس) می پردازد.

روش: روش مورد استفاده در این مقاله ترکیبی از نوع شناسی، تحلیل محتوا و مطالعه تطبیقی به منظور بررسی دیدگاه های مختلف محققان می باشد.

یافته ها: یافته های تحقیق نشان می دهد نظرات محققان در مورد نقش حسابداری در دوران گذار متفاوت است. به طور کلی دو دیدگاه مختلف در این زمینه وجود دارد که از سه منظر قابل بررسی است و در نتیجه در ۶ نوع مختلف قابل تقسیم بندی می باشند.

نتیجه پژوهش: نتیجه این پژوهش که با بررسی دیدگاه های محققان مختلف حاصل شده است، نشان می دهد نقش حسابداری در دوران گذار یک نقش دوطرفه یا دیالکتیک بوده است.

دانش افزایی: دانش افزایی مربوط به این مقاله نیز در راستای رفع نیاز به تغییر حوزه مطالعات حسابداری از دیدگاه اثباتی به سمت دیدگاهی که ویژگی های حسابداری را به عنوان یک پدیده اجتماعی و سیاسی بررسی کند، می باشد. در این مقاله نقش حسابداری در یک فرایند سیاسی و اجتماعی که شکل دهنده بافت سازمانی و اجتماعی آن است بررسی شده است.

واژگان کلیدی: پارادایم انتقادی، تاریخ حسابداری، حسابداری دوطرفه، گذار از فئودالیسم به سرمایه داری، مارکسیسم، نوع شناسی.

۱- مقدمه

وقتی محیط ما تغییر می‌کند ما هم تغییر می‌کنیم و این تلفیق تغییرات یک اثر سینرژیک تولید می‌کند به این صورت که تغییرات کم‌اهمیت و نامحسوس کمی، می‌تواند منجر به تغییرات کیفی بااهمیت و محسوس شود و بدین ترتیب یک گروه از افراد که تحت عنوان جامعه هستند را شکل می‌دهد.

وقتی در مورد حسابداری و نقش آن در سازمان و جامعه صحبت می‌کنیم دو دیدگاه متفاوت ممکن است وجود داشته باشد. در یک طرف محققان حسابداری ممکن است صرفاً بر جنبه‌های تکنیکی حسابداری تأکید کرده و حسابداری را به عنوان یک بافتی از تکنیک‌ها یا رویه‌ها در نظر بگیرند که به منظور پاسخ به نیازهای اطلاعاتی طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان، مورد استفاده قرار می‌گیرد. در طرف دیگر محققان حسابداری ممکن است بر جنبه‌های اجتماعی و سازمانی حسابداری تأکید کرده و سعی نمایند خصلت‌های وسیع و فراگیر حسابداری مخصوصاً چگونگی تأثیر آن بر عملکرد جامعه و سازمان را درک کنند. در این دیدگاه نیاز به درک وسیع‌تر این موضوع است که چگونه حسابداری محیط پیرامونش را شکل می‌دهد و چگونه آن محیط بر حسابداری اثر گذاشته و آن را تغییر می‌دهد (گومز، ۲۰۰۸؛ ۴۸۰).

تحقیقات جدیدی که به نقش اجتماعی حسابداری توجه می‌کنند در حوزه تفسیری و مخصوصاً انتقادی قرار می‌گیرند. این طیف جدید مطالعاتی با نام انتقادی که طی سه دهه اخیر در حوزه حسابداری انجام شده است با دیدگاه غالب تحقیقاتی متفاوت است. مهم‌ترین ویژگی این تحقیقات شناسایی نیاز برای ایجاد رویه تحقیقاتی است که بیشتر مبتنی بر بافت‌ها و ساختارهای اجتماعی، سیاسی و تاریخی باشد. این مطالعات در واقع یک رابطه متقابل بین جامعه، تاریخ، سازمان، تئوری حسابداری و رویه عمل‌شناسایی کرده و رویه فعلی تحقیقاتی را مورد انتقاد قرار می‌دهند (چوآ، ۱۹۸۶؛ ۶۱۷).

بخشی از این نوع مطالعات جدید در حوزه تاریخی رخ داده است. به عبارتی در نظر گرفتن حسابداری به عنوان یک رویه اجتماعی که در تضاد با این دیدگاه است که آن را صرفاً یک پدیده فنی ببینیم، تاریخ‌شناسان حسابداری را به سمت حوزه جدیدی از مطالعات تاریخ حسابداری هدایت کرده است.

یکی از دیدگاه‌های جامعه‌شناسانه که می‌توان از آن برای بررسی حسابداری به عنوان یک پدیده اجتماعی استفاده کرد دیدگاه مارکس می‌باشد. بخش بااهمیتی از دیدگاه انتقادی مربوط به عقاید مارکس است و حسابداری نیز به عنوان بخشی از علوم اجتماعی می‌تواند بر اساس این دیدگاه بررسی شود. به عبارتی برای بررسی حسابداری به عنوان یک سازه اجتماعی، نیاز به مطالعه آن در بافت اجتماعی - تاریخی و فهم ایده‌ها و تکنیک‌های حسابداری به عنوان

محصول و تولیدکننده تاریخ حسابداری داریم (برایر^۳، ۲۰۰۰:۱۳۱)، که در این زمینه می توان از دیدگاه مارکس استفاده کرد.

دیدگاه‌های مارکس به‌عنوان پرچم‌دار ماتریالیست‌ها یکی از مهم‌ترین دیدگاه‌های فلسفی در علوم اجتماعی است که می‌تواند برای مطالعه حسابداری از این منظر مفید باشد. طبق گفته برایر در تاریخ اجتماعی هیچ زمینه‌ای مهم‌تر از مدرنیته و هیچ تئوری در ارتباط با تغییرات اجتماعی پربحث‌تر از دیدگاه مارکس (گذر از فئودالیسم به سرمایه‌داری) نبوده است.

استفاده از دیدگاه‌های مارکسیستی در حسابداری را می‌توان در دو گروه عمده تقسیم‌بندی کرد:

- مطالعه تاریخ و سیر تکاملی حسابداری با دیدگاه مارکسیسم
 - بررسی استانداردهای حسابداری و چارچوب نظری بر اساس نظریه ارزش مارکس
- پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه اول که اساس این پژوهش می باشد به بررسی اثر متقابل حسابداری و سرمایه‌داری پرداخته‌اند؛ در واقع ظهور حسابداری دوطرفه به عنوان نقطه عطفی در سیر تکامل حسابداری در این بررسی‌ها مورد مطالعه قرار گرفته است.

گذار اقتصاد اروپا از فئودالیسم سنتی به سرمایه‌داری مدرن، در کنار نقش حسابداری در این گذار با تحریک ذهنی محققان دانشگاهی پس از انتشار جلد اول از کتاب «سرمایه: نقدی بر اقتصاد سیاسی» توسط مارکس^۴ در سال ۱۸۶۷ همراه شده است. ورنر سمبارت^۵ و ماکس وبر^۶ به نظریه پردازی بر مبنای تاریخ اجتماعی اروپا (توصیف شده توسط مارکس) مبادرت ورزیدند. هم سمبارت و هم وبر این موضوع را تأیید نمودند که حسابداری با تأثیر شگرفی روی پیشرفت سرمایه‌داری همراه بوده است. این موضوع شروع بحثی در مورد نقش حسابداری در این دوران بوده است که تاکنون هم ادامه دارد و محققان مختلفی مانند برایر، یامی، چیاپلو، مارتینلی و... در این زمینه نظرات متفاوتی ارائه داده‌اند. اما علی‌رغم اینکه این نوع مطالعات سالیان سال است در جهان انجام می‌شود در ایران تاکنون انجام نشده است.

بر این اساس در این پژوهش سعی شده است در حوزه ای کاملاً جدید بخشی از مطالعات تاریخی با دیدگاه محققانی که مبنای فکری آن‌ها نظریات مارکس بوده است نوع شناسی گردد. در واقع هدف از پژوهش حاضر که اولین پژوهش در این زمینه نیز می باشد، بررسی چارچوب‌های سیر تکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹ از دیدگاه مفسران تئوری مارکس است. مهم‌ترین تغییر در حوزه حسابداری در این دوره ظهور حسابداری دوطرفه و مهم‌ترین تغییر اجتماعی و اقتصادی گذار از فئودالیته به سرمایه‌داری می‌باشد. بنابراین حوزه مطالعات تاریخی حسابداری مورد بررسی در این دوره به تأثیر ظهور حسابداری دوطرفه بر فرایند گذار از فئودالیته به سرمایه‌داری و تأثیرپذیری متقابل آن از این فرایند پرداخته‌اند. بنابراین سوال اصلی تحقیق در این حوزه این است که نوع شناسی چارچوب‌های سیر تکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹ در اندیشه مفسران دیدگاه مارکس چگونه ما را به سمت تحقق یک چارچوب جامع در

نوع شناسی چارچوب های سیر تکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹ (دوران گذار) ... / ۵

این عرصه هدایت می‌کند؟ برای پاسخ به این سوال، مطالعات محققان مختلفی که به بررسی نقش حسابداری در دوران گذار پرداخته اند مورد نوع شناسی و تحلیل محتوا قرار گرفته که در نهایت منتج به یک ماتریس ۲ در ۳ شده است. در واقع نظرات محققان مختلف در دو دیدگاه کلی قابل تقسیم است که از سه منظر قابل بررسی بوده است. همانطور که اشاره شد این مقاله کاری جدید در حوزه مطالعات تاریخی نوین حسابداری است که می تواند آغازگر نوع متفاوتی از مطالعات حسابداری در ایران باشد.

ساختار مقاله در ادامه به این صورت است: در بخش دوم به مبانی نظری، پیشینه و سپس سوال تحقیق اشاره شده است و در بخش سوم نیز به توضیح روش تحقیق پرداخته ایم. در بخش چهارم یافته های حاصل از تحلیل محتوا و مطالعه تطبیقی و در بخش پنجم هم نوع شناسی انجام شده، نتیجه گیری و پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی ارائه شده است.

۲- مبانی نظری، پیشینه و سوالات تحقیق

۲-۱. مطالعه تاریخ حسابداری

تاریخ حسابداری طی ۳۰ سال اخیر جایگاه اساسی در علوم اجتماعی پیدا کرده و در این راه بر رابطه «حسابداری و سرمایه داری» تاکید داشته است. این رشته از مطالعات به دنبال قراردادن تاریخ حسابداری در جایگاه مناسب خود در بافت اقتصادی و سیاسی که در آن فعالیت می کند، بوده است. بنابراین تاریخ حسابداری تبدیل به یک رشته پویا شده و نه تنها بحث های فعلی بین محققان را پاسخ می دهد بلکه جهت حرکت تحقیقات حسابداری در آینده را نیز مشخص خواهد کرد (ادواردز و واکر^۷، ۲۰۰۹: ۹۵).

۲-۲. دیدگاه های مختلف در بررسی تاریخ حسابداری

به طور کلی تاریخ شناسان از روش های مختلفی برای بررسی تاریخ استفاده می کنند که بررسی تاریخ حسابداری نیز از این قاعده مستثنا نمی باشد. در ادامه توضیح مختصری در مورد مطالعات تاریخی حسابداری با رویکرد قدیم و جدید ارائه شده است:

۲-۲-۳. دیدگاه سنتی مبتنی بر اقتصاد نئوکلاسیک

تاریخ شناسان حسابداری در رویکرد مرسوم از اقتصاد نئوکلاسیک برای توضیح این تغییرات (گذار به سرمایه داری) استفاده می کردند. مشکل اصلی آنها توضیح تأخیر آشکار بین رویه حسابداری قدیم در انگلستان در قرن ۱۳ و ظهور حسابداری دوطرفه و حسابداری بهای تمام شده طی انقلاب صنعتی بود. تاریخ شناسان حسابداری در رویکرد مرسوم این تکامل آرام حسابداری که بعد از یک تغییر ناگهانی و سریع رخ داده را، با نبود فشارهای اقتصادی ناشی از محیط توضیح می دادند. شکست آنها در مشخص کردن مکانیسم های اجتماعی که پس

این تغییرات حسابداری بوده است، توضیحاتشان را تا سطح رویکرد کارکردگرای ناپخته پایین می‌آورد (برای، ۲۰۰۰؛ ۱۳۲). این رویکرد فرض می‌کند حسابداری به صورتی مستقل از رویه آن (که تحت تأثیر عمل انسانی است) فعالیت می‌کند. این دیدگاه از توسعه حسابداری تعامل دوسویه بین حسابداری و بافتی که حسابداری در آن فعالیت می‌کند را نادیده می‌گیرد. چنین دیدگاهی برای بررسی سیر تکامل حسابداری مناسب نمی‌باشد (هاپوود و جانسون^۹، ۱۹۸۶؛ ۳۸).

۲-۲-۴. مطالعات تاریخی جدید بر اساس دیدگاه فوکو و مارکس

دیدگاه فوکو^۹

کار فوکو به صورتی خاص نقش مهمی در حرکت به سمت مطالعات تاریخی جدید داشته است. گرچه رویکرد فوکو سؤال معنای اجتماعی را پاسخ می‌دهد اما نوع گفتمان او و اهمیت کمی که او برای جهان مادی در نظر گرفته بود پتانسیل استفاده از دیدگاهش را در فهم تاریخ تغییرات حسابداری کاهش می‌دهد. علاوه بر این چارچوب فوکو برای تاریخ‌شناسانی که به دنبال بررسی حسابداری در سطح کلی جامعه هستند، انتخاب مناسبی نمی‌باشد زیرا برخلاف مارکس و وبر در دیدگاه او فرایندهای اجتماعی کلی مورد بحث نیست. همچنین دیدگاه فوکو در مورد اقتصاد که آن را یک علم تجربی می‌داند باعث کاهش کاربست پذیری آن در حسابداری می‌شود. فوکو همانند مارکس موضوعاتش را به عنوان کار و تولید شناسایی کرده است. او به وضوح این موضوع را مورد پذیرش قرار داده است که در حال حاضر ممکن نیست تاریخی را بدون استفاده از مفاهیمی که به صورت مستقیم یا غیرمستقیم به عقاید مارکس مربوط است، نوشت. بسیاری از تاریخ‌شناسان حسابداری معتقدند ما باید حسابداری را در بافت اجتماعی آن و به عنوان ابزار قدرت و تسلط درک کنیم. حسابداری رویه‌ای است که بنیان‌های اجتماعی آن عینی و نظام‌مند است و بنابراین امکان آزمون تجربی هم برای آن فراهم است (برای، ۲۰۰۰؛ ۱۳۲).

دیدگاه مارکس

دیدگاه دیگری که امکان استفاده از آن در حوزه حسابداری وجود دارد اما بسیار کم مورد استفاده قرار گرفته، دیدگاه مارکس است. تمرکز این مطالعات بر دوره گذار از فئودالیت به سرمایه داری یا به عبارت دیگر رابطه حسابداری و سرمایه داری بوده است. این حوزه از مطالعات یک حوزه کاملاً جدید است و بر اساس نظر بسیاری از محققان نیاز به انجام مطالعات بسیاری در این زمینه وجود دارد (برای، ۲۰۰۰؛ ۳۷۸ و مکوه^{۱۰}، ۲۰۰۵؛ ۱۷).

۲-۳. تشریح دیدگاه مارکس

در نظر مارکس عوامل مادی در جامعه مثل اقتصاد و تولید، شیوه افکار و رفتار ما را تعیین می‌کند. او معتقد بود کار فیلسوفان فقط تفسیر جهان به شیوه‌های گوناگون بوده است اما مهم چگونه تغییر دادن آن است و این در واقع هدف غایی پارادایم انتقادی نیز می‌باشد. مارکس با استفاده از روش تز، آنتی تز و سنتز هگل^{۱۱} قائل به پنج دوره تاریخی شد:

۱. جامعه اشتراکی اولیه

۲. برده داری

۳. فئودالیسم یا زمین داری

۴. کاپیتالیسم یا سرمایه داری

۵. سوسیالیسم یا کمونیسم

مارکس می‌گفت شالوده هر دوره تاریخی ساختار اقتصادی (تولید) آن دوره است. بنا به نظر مارکس انسان، حیوان اجتماعی است با نیازهای مادی و او این نیازها را با ابزار تولید برطرف می‌کند (سینگر، ۲۰۰۱: ۵۰). تولید کالاهایی مثل لباس، کامپیوتر، تلویزیون و محصولات غذایی نوع زندگی سیاسی، اجتماعی و مذهبی هر جامعه‌ای را در تاریخ معین می‌کند. چون نیازهای هر جامعه‌ای متفاوت است مردم در این جوامع به گونه‌ای متفاوت می‌اندیشند. به عبارتی تولید اقتصادی، افکار ما را شکل می‌دهد. به نظر مارکس ساختار اقتصادی، نگرش هر انسانی را در جامعه زیر سلطه خود دارد (پرایس^{۱۲}، ۲۰۰۸: ۱۶۱).

بر اساس نظرات مارکس در مورد دیالکتیک، نیروهای تولیدی رشد می‌یابند تا اینکه با روابط اجتماعی موجود تضاد پیدا می‌کنند. او می‌گفت در اوایل تاریخ نوع انسان، وقتی بشر در قبیله‌ها زندگی می‌کرد همه در تولید نیازهای جامعه اشتراکی مشارکت داشتند. هیچ گونه جدایی میان فرد و فرآورده کارش وجود نداشت اما در نظام سرمایه داری کارگران بردگان طبقه اجتماعی دیگری هستند و کار و زندگانی خود را به سرمایه دار واگذار می‌کنند، در مقابل دستمزدهای اندکی می‌گیرند. طبق روش مارکس، تاریخچه حسابداری دوران گذار باید از درک روشنی از سرمایه داری مدرن آغاز شود. جامعه بورژوازی توسعه یافته‌ترین و پیچیده‌ترین سازمان تاریخی تولید است. سرمایه، قدرت اقتصادی همه جانبه یک جامعه بورژوازی است. این باید نقطه شروع و همچنین نقاط پایان را تشکیل دهد (پرایس، ۲۰۰۸: ۱۶۲).

به نظر می‌رسد مارکسیست‌ها و غیر مارکسیست‌ها اعتقاد دارند که سرمایه داری مدرن^{۱۳} تحت سلطه سرمایه داران فردی هست. در مقابل، مارکس متوجه شد که در شکل توسعه یافته خود سرمایه خودش را بیشتر و بیشتر به عنوان یک قدرت اجتماعی نشان می‌دهد و سرمایه داری در خدمت آن است؛ قدرتی که دیگر بر پایه هیچ نوع از رابطه بر اساس یک فرد خاص

نمی‌تواند ایجاد شود، اما یک قدرت اجتماعی منتقل شده است که جایگاه مستقل خود را به دست آورده و جامعه را ساخته است (مارکس^{۱۴}، ۱۹۹۶؛ ۳۷۳).

سرمایه اشتراکی نشان دهنده ویژگی اجتماعی سرمایه است (مارکس، ۱۹۹۶؛ ۵۱۲). بنابراین، مارکس به این نتیجه رسید که اربابان فتودال برای تبدیل شدن به یک سرمایه دار، فقط نیاز دارند کارگران خود را به کارگران حقوق بگیر تبدیل و به جای درآمد سود تولید کنند. به عبارت دیگر، ارباب تنها باید کارگران حقوق بگیر استخدام کند و ذهنیت محاسباتی‌اش را تغییر دهد.

از دیدگاه مارکس، کلید فهم روش فتودالی تولید، این است که بر خلاف کارگران مزد بگیر آزاد، دهقانان (رعایا)^{۱۵} مالک ابزار تولید خود بودند. بدین ترتیب، برای بدست آوردن مازاد، اربابان، دهقانان (رعایا) خود را برای انجام کار اضافی بیش از آنچه که برای خدمت به آنها ضروری بود، وادار می‌کردند. در فتودالیسم، هیچ ایده ای در مورد سرمایه به عنوان پول یا معادل آن که در تولید سرمایه گذاری شود و از طریق مازاد^{۱۶} بازپایی^{۱۷} شود، وجود نداشت. اجاره کار^{۱۸}، شکل پذیرفته شده مازاد بود، یعنی کالاهای مصرفی یا پول نقد که به طور مستقیم به روش های مختلف تخصیص داده می‌شد منهای هزینه‌ها. دهقانان هر ابزار تولیدی را که مورد نیاز ارباب در زمین هایش بود را تولید می‌کردند. بنابراین، برای ارباب، ساخت دارایی ثابت به عنوان مصرف ظاهر می‌شد. با توجه به تمرکز بر حداکثر مصرف، مارکس خاطر نشان کرد هیچ ارزش مبادله یا هیچ بهبودی وجود نداشت بلکه فقط یک سطح حداقلی برای زندگی بود که این هدف و نتیجه استثمار نیروی کار دیگران بود. بنابراین در اینجا، روش مناسب حسابداری حساب های درآمد و هزینه یا دریافت و پرداخت است و این دقیقاً همان چیزی است که ارباب انگلیسی دریافت کرده است (برایر، ۱۹۹۳؛ ۱۲۱).

در مقابل، سود در دوره سرمایه داری ارزش کار بدون دریافت مزد^{۱۹} است که به طور غیر مستقیم مرتبط با تولید و فروش کالاها است. در اینجا حساب های مبتنی بر هزینه یا حسابداری سرمایه -درآمد مناسب است. همانطور که مارکس می‌گوید، در روش سرمایه داری تولید محصول سالانه و یا گردش مالی، از یک طرف بر سرمایه و از طرف دیگر بر سود تقسیم می‌شود. سرمایه دار نه تنها باید به درآمدها و هزینه‌ها، بلکه باید به هزینه تولید کالاها شامل عنصر سرمایه ثابت و گردش سرمایه و بازگشت آن با مازاد رضایت بخش توجه کند. همانطور که مارکس گفته است، سرمایه دار باید قیمت هر کالا را محاسبه کند، یعنی، او باید ارزش مبادله ای^{۲۰} هر کالا را در قالب پول و حساب اندازه گیری کند (برایر، ۲۰۰۰؛ ۱۴۰).

وضعیت تولید مارکس شامل نوعی از استثمار و یک رابطه قدرت است. این بدان معنی است که یک نوع تولید باید یک حالت متناظر از حسابداری داشته باشد یعنی یک نوع حسابداری

نوع شناسی چارچوب های سیرتکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹ (دوران گذار) ... ۹/

مناسب برای نوع رابطه قدرت موجود. برای پاسخگویی در این معنی نیاز است که نماینده^{۲۱}، محاسباتی عینی از اجاره فتودال و مدیر محاسباتی در مورد گردش کالا و سرمایه و سود یا زیان ارائه دهد. در معنی دیگر، پاسخگویی به معنای الزام به توضیح دادن و پاسخ دادن در مورد برخی رفتارها، نتیجه یا وضعیت کارها است (برای، ۲۰۰۰:۱۴۲).

۲-۴. ظهور حسابداری دوطرفه^{۲۲}

امروزه به صورتی گسترده این موضوع پذیرفته شده است که حسابداری دوطرفه از شهرهای پرورونق ایتالیا در قرن ۱۳ و ۱۴ ایجاد شده است. فعالیت های اقتصادی در پیشرفته ترین حالت خود در ایتالیای قرن ۱۲ تا ۱۵ وجود داشت. عوامل مختلف و مرتبط به هم در این زمان منجر به تغییر شرایط شده بودند.

هرچند استفاده از حسابداری دوطرفه به حدود سال ۱۲۹۰ بر می گردد اما فرا لوکا پاچیولی^{۲۳} که در سال ۱۴۴۵ متولد شد به عنوان پدر حسابداری دوطرفه در نظر گرفته می شود. قطعاً کتاب^{۲۴} او که در سال ۱۴۹۴ منتشر شد اولین کار منتشر شده در مورد حسابداری دوطرفه است (ادواردز و واکر، ۲۰۰۷:۱۰۴).

باید گفت اهمیت کار پاچیولی نه در نوآوری بلکه در اثری است که برگسترش دانش حسابداری دوطرفه در اروپا داشت. همچنین انتشار کتاب او با ابداع ماشین چاپ همراه بود که دسترسی به این ایده جدید را راحت تر می کرد.

۲-۵. ویژگی های حسابداری دوطرفه

روش ها و شیوه های حسابداری مدرن از همان شروع پیدایش که مصادف با اواسط قرن پانزدهم است با ویژگی های خاصی همراه بوده که این ویژگی های پایه ای تا به امروز نیز به حیات خویش ادامه داده اند (لیتلتون^{۲۵}، ۱۹۲۸:۱۳۱). حسابداری دنیای امروز در خلا پیدایش نیافته است، بلکه محصول قرن ها تفکر، عمل، قرارداد، رسم و عادت است و در واقع حسابداری دوطرفه که ریشه در قرن چهاردهم و پانزدهم دارد، مهم ترین خاستگاه آن است (لی^{۲۶}، ۲۰۱۳:۱۴۲).

حسابداری دوطرفه یک رویکرد به خصوص در مورد مبادلات مالی دارد. این رویکرد مستلزم این است که هر مبادله حسابداری باید در دو طرف مختلف بدهکار و بستانکار ثبت گردد. این روش توجه بیشتری به تفکیک بین رویدادهای مالی مربوط به مالک و شرکت دارد و موارد مربوط به مالک از حساب های شرکت حذف می شود. حساب های سود و زیان به شرکت اضافه شده است و نیاز بیشتری برای به روز آوری موجودی کالا برای انعکاس ارزش صحیح آن و نیز بستن حساب های سود و زیان به حساب سرمایه وجود دارد (لیتلتون، ۱۹۲۸:۱۳۲ و لی، ۲۰۱۳:۱۴۵).

روش حسابداری قبل از پانچولی رویکردی موردی به رویدادهای مالی داشت و علی‌رغم اینکه ثبت مبادلات را به صورت مجزا و به صورت بدهکار و بستانکار الزامی می‌کرد اما یک سیستم جامع که بین مبادلات خصوصی و تجاری تمایز قائل شود و نیز استفاده از یک حساب سرمایه که نشان‌دهنده سرمایه‌گذاری دائمی سهامداران در شرکت بوده و از مصرف و هزینه‌های سرمایه‌ای مجزا است و همچنین الزام این‌که تمام مبادلات به ارزش پولی معمول منعکس گردند را تجویز نکرده است (لی، ۲۰۱۳؛ ۱۴۶).

این کمبودها به این معناست که سود خالص در اصل نمی‌تواند نشان‌دهنده تغییرات واضح در خالص ثروت یا مجموع سرمایه شرکت در یک تاریخ مشخص باشد که به درستی تعیین شده است. بنابراین سرمایه‌گذاران هیچ راهی برای تعیین عینی اینکه آیا آن‌ها بهینه‌ترین بازده را بر سرمایه‌گذاری‌شان به دست می‌آورند یا خیر ندارند. در مقابل روش دفترداری دوطرفه پانچولی یک سیستم جامع است که به حفظ و ثبت کامل تمام مبادلات یک واحد تجاری خاص، اختصاص دارد. تمام داده‌های مربوط در قالبی عینی و به ارزش‌های پولی معمول بیان شده و تمام داده‌های لازم برای محاسبه سود و زیان دوره‌ای در سیستم موجود است. بنابراین سود و زیان می‌تواند به صورتی مستقل محاسبه شود. این ویژگی‌ها به سیستم حسابداری جدید این امکان را می‌دهد که اطلاعات مالی منظم‌تر و صحیح‌تری ارائه نماید (لیتلتون، ۱۹۲۸؛ ۱۳۶ و لی، ۲۰۱۳؛ ۱۴۶).

۲-۶. حسابداری و گذار به سرمایه داری

تصور سازمان اقتصادی سرمایه داری بدون تکنیک‌های حسابداری دوطرفه دشوار است. همچنین خود سرمایه داری هم سیستمی است که به صورت مستمر سازمان‌های اقتصادی را دچار تغییر می‌کند (ادواردز و واکر، ۲۰۰۷؛ ۳۴۱).

ویژگی شرکت‌های دوره سرمایه‌داری، داشتن سرمایه‌ای دائمی است که با انگیزه کسب سود افزایش می‌یابد. در این شرکت‌ها سود به دست آمده به صورت مستمر با هدف کسب سود بیشتر در شرکت سرمایه‌گذاری می‌شود و در نتیجه به صورتی پایدار کل ثروت سرمایه‌گذاری شده در شرکت افزایش می‌یابد. بر این اساس است که فرض می‌شود چنین شرکتی برای اهداف مالی از روش حسابداری دوطرفه که مهم‌ترین ویژگی‌اش تفکیک شخصیت شرکت و مالک است، استفاده خواهد کرد. جدایی شرکت از مالکان به واسطه روش‌های حسابداری این امکان را برای ما فراهم می‌کند که برای شرکت یک شخصیت مستقل حقوقی در نظر بگیریم. این ویژگی است که می‌تواند منجر به ایجاد شرکت‌های سرمایه‌داری^{۲۷} شود (ادواردز و واکر، ۲۰۰۷؛ ۳۴۲).

شروع بحث مربوط به حسابداری و ظهور سرمایه داری مربوط به کارهای سمبارت می‌باشد. سمبارت در ابتدا مارکسیست بود و با انتشار کتابش تحت عنوان سرمایه داری مدرن^{۲۸} در سال ۱۹۰۲ منجر به شروع بحث‌هایی در ارتباط با نقش حسابداری در ظهور سرمایه داری شد. در

این کتاب سمبارت در صفحات محدودی در مورد حسابداری و نقش آن در سرمایه داری صحبت می کند اما در همین صفحات محدود جایگاه ویژه ای برای حسابداری در نظر می گیرد و منجر به بحث های مختلفی می شود. سمبارت در حدود ۱۰ صفحه از کتابش بیان می کند که تصور سرمایه داری بدون حسابداری ممکن نیست. از نظر سمبارت حسابداری دوطرفه شرط کافی برای وجود سرمایه داری است. از نظر سمبارت منشا سرمایه داری و حسابداری در ایتالیا ی کاتولیک قرون وسطی و دوره رنسانس است. از آن جایی که ظهور حسابداری دوطرفه جایگزین حساب های داستان گونه شد، منجر به ایجاد نظم و ترتیب در فعالیت تجار شد. همچنین حسابداری دوطرفه فرایند ارزشیابی و انباشت سرمایه را تسهیل و سرمایه را به عنوان یک مفهوم ایجاد کرد. علاوه بر این حسابداری دوطرفه امکان جدایی شرکت از مالکانش را فراهم کرد.

ویر (۱۹۲۷) محقق دیگری بود که در این بحث ها اعلام نظر کرد. او هیچ اشاره مستقیمی به تاثیر حسابداری دوطرفه در ظهور و توسعه سرمایه داری نکرده است اما به صراحت اعلام کرده که شرط عمومی برای سرمایه داری وجود حساب سرمایه است. برابری یکی از محققان و اساتید حسابداری است که تمامی کارهایش در طول دوره پژوهش مبتنی بر نظریات مارکس است. دیدگاه برابری در مورد چگونگی بررسی نقش حسابداری دو طرفه در ظهور سرمایه داری با دیدگاه سمبارت و وبر تفاوت دارد. برابری معتقد است برای بررسی تغییرات باید محاسبه نرخ بازده سرمایه را در نظر گرفت. برابری این نوع محاسبات را نشانه های حسابداری^{۲۹} می داند که هر نشانه بیانگر تفکر محاسباتی^{۳۰} خاصی است.

در مقابل سمبارت و وبر، یامی^{۳۱} با چند مقاله که اولین آن در سال ۱۹۴۷ به چاپ رسید به ادعاهای سمبارت پاسخ می دهد. او می گوید ویژگی های مطرح شده توسط سمبارت خاص حسابداری دو طرفه نیست. همچنین با استفاده از شواهد تاریخی معتقد است اصلا در دروه گذار از حسابداری دوطرفه استفاده نمی شده است.

وینجام^{۳۲} در سال ۱۹۷۱ در مقاله خود با استفاده از مقالات و نوشته های مربوط به قرن های ۱۶ تا ۱۸ عنوان می کند که ادعای سمبارت صحیح بوده است. در واقع وینجام معتقد است ویژگی های حسابداری در ظهور و توسعه سرمایه داری نقشی مثبت داشتند.

کنت موس^{۳۳} با دو مقاله در سال های ۱۹۷۲ و ۱۹۷۶ به دیدگاه های سمبارت واکنش نشان داده است. او با استفاده از شواهد تاریخی نشان داد که استفاده از حسابداری و به طور کلی ویژگی های خاصی که برای حسابداری دوطرفه در دروان گذار مدنظر بوده است در زمانی بسیار قبل تر از این دوره استفاده می شده است.

مارتینلی^{۳۴} نیز در سال ۱۹۷۴ همانند موسست با استفاده از شواهد تاریخی به این نتیجه رسید که ویژگی های خاص حسابداری و نوع استفاده از آن مربوط به دوره گذار نبوده بلکه از قبل وجود داشته است.

کروترز و اسپلند^{۳۵} نیز در مقاله ای در سال ۱۹۹۱ به دنبال نشانه های حسابداری برای بررسی نقش آن در گذار به سرمایه داری هستند. آن ها از شواهد تاریخی این دوران در انگلستان و ایتالیا استفاده کرده اند و معتقدند حسابداری علاوه بر ویژگی های تکنیکی یک سری ویژگی های نمایشی دارد که توجه به آن ها نیز ضروری است.

برای یکی از محققان و اساتید حسابداری است که تمامی کارهایش در طول دوره پژوهش مبتنی بر نظریات مارکس است، او مقالات متعددی در این زمینه دارد که اولین آن در سال ۱۹۹۳ به چاپ رسیده است. برای معتقد است برای بررسی تغییرات در دوره گذار باید محاسبه نرخ بازده سرمایه را در نظر گرفت. برای این نوع محاسبات را نشانه های حسابداری می داند که هر نشانه بیانگر تفکر محاسباتی خاصی است. او برای دوره فئودالیت، پیش سرمایه داری و سرمایه داری یک نشانه حسابداری خاصی را در نظر گرفته و سپس با شواهد تاریخی آن را بررسی می کند.

تامز^{۳۶} (۲۰۰۷) نیز محقق دیگری است که معتقد است هرچند نشانه حسابداری برای در این دوره ها وجود دارد اما به میزانی که برای معتقد است نمی باشند. چیپلو^{۳۷} (۲۰۰۷) از مفهوم سرمایه داری و حسابداری استفاده کرده است. او معتقد است نقش حسابداری اساساً یک نقش مفهومی است. بر این اساس که فهم و درک مارکس از حسابداری مبنای نظریات او در مورد انتقال از فئودالیسم به سرمایه داری بوده است.

درکز^{۳۸} (۲۰۰۸) نیز مانند چیپلو از مفهوم سرمایه داری برای بررسی این موضوع استفاده کرده است و می گوید تعریف ما از سرمایه داری اشتباه است و این تعریف اشتباه سبب شده است که معتقد باشیم حسابداری در گذر به سرمایه داری نقش داشته است.

رابرتسون و فائل^{۳۹} (۲۰۱۲) نیز با استفاده از نشانه های حسابداری مدنظر برای و نیز با استفاده از شواهد تاریخی کشور هلند به بررسی این موضوع پرداخته اند. آن ها به این نتیجه رسیده اند که در هلند و در دوران گذار استفاده از حسابداری دوطرفه که مبنای محاسبات مدنظر برای است وجود نداشته است.

همانطور که اشاره شد دیدگاه های مختلفی در این زمینه وجود دارد؛ بنابراین سوال اصلی تحقیق به این صورت مطرح می شود: نوع شناسی چارچوب های سیر تکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹ در اندیشه مفسران دیدگاه مارکس چگونه ما را به سمت تحقق یک چارچوب جامع در این عرصه هدایت می کند؟

۳- روش پژوهش

روش مورد استفاده در این تحقیق در حوزه روش های کیفی است. روش های کیفی تحقیق، ریشه در پارادایم تفسیری و انتقادی دارد. روش های تحقیق کیفی یک میدان پژوهشی بین رشته ای یا فرا رشته ای است. روش های مورد استفاده در این پژوهش نوع شناسی^{۴۰}، تحلیل محتوا^{۴۱} و مطالعه تطبیقی^{۴۲} است.

۳-۱. نوع شناسی

این پژوهش به دنبال نوع شناسی چارچوب های سیر تکامل حسابداری در قرن ۱۵ تا ۱۹ از دیدگاه مفسران تئوری مارکس است، و به همین دلیل چارچوب مفهومی نوع شناختی یا گونه شناسی را اتخاذ نموده است. بی تردید نوع شناسی در علوم انسانی دارای اهمیت بسیار است. نوع شناسی - که به عنوان سیستم سازمان یافته ی گونه ها شناخته شده است - نقشی اساسی در تشکیل عقاید و شکل دهی متغیرهای دسته بندی شده ایفا می کند. نوع شناسی اهداف مهمی را در تحقیقات علوم اجتماعی دنبال می کند. نوع شناسی خوب به مفهوم سازی دقیق و اصولی بستگی دارد، همچنین ابزاری اساسی برای سازمان دهی و تحلیل داده ها است. استفاده از نوع شناسی به شدت مرتبط به سنت کیفی تحقیقات است؛ با این حال، نقشی مهم در تجزیه و تحلیل کمی نیز ایفا می کند.

بی تردید نوع شناسی در علوم انسانی و اجتماعی اهمیتی دوچندان می یابد، چنانچه بسیاری معتقدند ارزش تحقیقات انسانی به گونه هایی است که با آن فراهم می آید. اگرچه نوع شناسی در دانش های طبیعی هم جایگاه وسیعی دارد اما بایستی گفت اهمیت دانش انسانی نیز در ارائه انواع یا گونه های درستی است که ارائه می دهد، شاید یکی از دلایلی که علوم اجتماعی بیشترین استفاده از گونه شناسی را به عمل آورده به این دلیل است که واحدهای مورد بررسی در علوم اجتماعی نظیر شخصیت، خانواده، اجتماع یا جامعه بی واسطه تر بوده و منحصر به فرد بودن آن بسیار آشکارتر از واحدهای بررسی در علوم فیزیکی است. به این ترتیب در حقیقت گونه شناسی غالباً مناسب ترین ابزار را برای شناخت داده ها به خصوص در علوم انسانی و اجتماعی به دست می دهند (بیلی^{۴۳}، ۱۹۹۴: ۴).

نوع شناسی در واقع نوعی طبقه بندی است؛ طبقه بندی یک فرایند عمومی برای گروه بندی واحدها که بر اساس مشابهت آن ها تعریف شده است. تفاوت نوع شناسی با طبقه بندی در دو مورد است:

- چندوجهی بودن^{۴۴} نوع شناسی
- مفهومی بودن^{۴۵} نوع شناسی

با ترکیب وجوه مختلف در نوع شناسی یک ماتریس حداقل ۲ در ۲ ایجاد خواهد شد. نوع شناسی در واقع یک نوع طبقه‌بندی مفهومی و کیفی است. نوع شناسی بدون نیاز به کمی سازی یا تحلیل آماری انجام می‌گیرد و به‌طور کلی یک فرایند مفهومی به حساب خواهد آمد (بیلی، ۱۹۹۴: ۶).

اساسی‌ترین عامل در موفقیت یک نوع شناسی، توانایی تعیین ویژگی‌های بنیادی است که طبقه‌بندی (انواع) بر اساس آن‌ها صورت می‌گیرند. هیچ روش یا فرمول مشخصی برای تعیین انواع یا طبقات وجود ندارد. در صورتی که طبقات یا انواع از قبل مشخص باشند کار نوع شناسی بسیار ساده است زیرا هیچ نیوگی برای جداسازی نیاز نیست (بیلی، ۱۹۹۴: ۶).

بعد از مشخص کردن ویژگی‌ها مهم‌ترین کار در فرایند نوع شناسی تشکیل طبقات یا دسته‌هایی است که هم جامع^{۴۶} باشند و هم مانع الجمع^{۴۷}. در واقع برای طبقه‌بندی مورد «الف» باید یک طبقه باشد که آن را در بر بگیرد در حالی که این مورد نباید در طبقات دیگر نیز جای بگیرد. یعنی هر مورد فقط و فقط باید در یک دسته جای بگیرد. الگوی اولیه نوع شناسی‌های چندوجهی ممکن است به صورت چندبخشی تصور شود. عناصر نوع شناسی عبارت‌اند از:

الف) مفهوم کلیدی

ب) متغیرهای سطری و ستونی

پ ج) ماتریس

۳-۲. تحلیل محتوا

تحلیل محتوا از تکنیک‌های مربوط به روش اسنادی در پژوهش علوم اجتماعی می‌باشد. روش اسنادی به کلیه متدهایی گفته می‌شود که در آن‌ها هدف پژوهش با مطالعه، تحلیل و بررسی اسناد و متون برآورده می‌شود.

چنانچه از نام تحلیل محتوا پیداست، این تکنیک به تحلیل و آنالیز محتوا می‌پردازد و می‌کوشد با استفاده از تحلیل، داده‌هایی را در مورد متن استخراج کند. تعاریف زیادی از تحلیل محتوا صورت گرفته است. تحلیل محتوا به‌عنوان روشی منظم که برای بررسی محتوای اطلاعات ثبت شده استفاده می‌شود تعریف شده است. تحلیل محتوا نخست بیشتر به صورت کمی برای اندازه‌گیری متغیرها استفاده می‌شد. اواسط قرن بیستم بود که رویکردهای کیفی در تحلیل محتوا گسترش یافتند. تحلیل محتوای کیفی را می‌توان نوعی روش‌شناسی تحقیق در خدمت تفسیر محتوای داده‌ها دانست (ایمان و نوشادی، ۱۳۹۰: ۲۰).

۳-۳. مطالعه تطبیقی

مطالعه تطبیقی یکی از اصلی‌ترین روش‌ها در حوزه علوم اجتماعی است. تفکر بدون مقایسه قابل تصور نیست و در غیاب مقایسه، هیچ اندیشه و پژوهش علمی نیز ممکن نیست. روش

نوع شناسی چارچوب های سیر تکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹ (دوران گذار) ... / ۱۵

تطبیقی که مبتنی بر مقایسه برای فهم مشابهت ها و تفاوت هاست یکی از قدیمی ترین روش ها در اندیشه اجتماعی و علوم اجتماعی است (غفاری، ۱۳۸۸: ۱).

اهمیت و کاربرد تحلیل تطبیقی به اندازه عمر رشته علوم اجتماعی است. طبق نظر دورکیم مطالعه تطبیقی یک شاخه خاص از علوم اجتماعی نیست بلکه خود علوم اجتماعی است (میلز، دبونت و بروجن، ۲۰۰۶: ۶۲۰).

مقایسه بخشی اساسی در انجام تحقیق و ایجاد دانش است. هدف اصلی تحقیق تطبیقی جست و جو یا شناسایی تفاوت ها و شباهت هاست. دستیابی به این هدف از طرق مختلف انجام می شود و به همین دلیل این مطالعات روش های مختلفی را بر اساس چیزی که مقایسه می شود، روش انجام مقایسه، هدف مقایسه و فرایند تحقیق شامل می شوند (میلز، دبونت و بروجن، ۲۰۰۶: ۶۲۱).

ویژگی طرح تحقیق تطبیقی انعطاف پذیری بالا، نداشتن محدودیت و داشتن انواع مختلف است. این تفاوت ها در انجام تحقیق بر اساس سؤال و هدف تحقیق ایجاد می شود. همچنین این روش می تواند به صورت مکمل روش های دیگر هم در مطالعات کمی و هم مطالعات کیفی استفاده شود. مطالعه تطبیقی کمی با موارد زیاد و مطالعه تطبیقی کیفی با موارد محدود سروکار دارند. این نوع مطالعه در تحلیل های بین فرهنگی، تحلیل های بین جامعه ای، تحلیل های بین کشوری و تحلیل های تاریخی تطبیقی و روانشناسی تطبیقی مورد استفاده قرار می گیرد (ایمان، ۱۳۹۱: ۴۳). در این روش چند ایده یا کیس بر اساس یک سری جنبه ها که متناسب با سؤال تحقیق است، انتخاب شده و مقایسه خواهند شد. هدف نهایی مشخص کردن ساختار سیستماتیک و تفاوت های بین موارد مورد مطالعه است.

موضوع این پژوهش از موضوعات جدیدی است که با توجه به تئوری زیربنایی آن مقالات، کتاب ها و نوشته های محدودی (نسبت به سایر موضوعات حسابداری) در این زمینه وجود دارد. در هیچ کدام از این مقالات نوع شناسی خاصی نه استفاده شده و نه پیشنهاد شده است؛ بنابراین نوع شناسی انجام شده در این پژوهش کاملاً بدیع بوده و بر اساس مطالعات انجام گرفته و تحلیل محتوای مقالات ایجاد شده است.

با توجه به موضوع و سؤالات تحقیق و بررسی دیدگاه های محققان مختلف در مورد آن مشخص شد که پژوهش های انجام گرفته در این حوزه را می توان در دو گروه کلی طبقه بندی نمود:

۱. پژوهش هایی که معتقدند ظهور و گسترش حسابداری دوطرفه بر توسعه سرمایه داری در دوران گذار اثر مهمی داشته است.

۲. پژوهش هایی که معتقدند ظهور و گسترش حسابداری دوطرفه و ظهور سرمایه داری در دوره مورد بررسی ارتباطی باهم نداشته اند.

بنابراین از منظر ارتباط با ظهور سرمایه‌داری دو گروه اصلی به صورت گفته شده خواهد بود. برای رسیدن به این نتایج از روش‌های مختلفی استفاده شده و بر این اساس سه روش کلی مورد بررسی قرار گرفته است:

۱) با استفاده از نشانه‌های حسابداری و بررسی شواهد تاریخی: محققان در این گروه با استفاده از نرخ بازده سرمایه به بررسی فرایند گذار پرداخته‌اند. آن‌ها استفاده از سود یا نرخ بازده سرمایه را نشانه‌های حسابداری جداگانه می‌دانند که اولی مربوط به دوره فتودالیت و دومی مربوط به دوره سرمایه‌داری می‌باشد. محققان در این گروه با استفاده از شواهد تاریخی به بررسی این موضوع پرداخته‌اند.

۲) ویژگی‌های خاص حسابداری دوطرفه و بررسی شواهد تاریخی: محققان در این گروه برای حسابداری ویژگی‌های خاصی در نظر گرفته‌اند که معتقدند وجود این ویژگی‌ها سبب شده حسابداری لازمه ظهور سرمایه‌داری باشد و برخی محققان دیگر با استفاده از این روش این مسئله را رد کرده‌اند.

۳) مفهوم سرمایه‌داری و اثر آن بر رابطه حسابداری و سرمایه‌داری: محققان در این گروه بر اساس بررسی مفهوم سرمایه‌داری به بررسی اثر حسابداری بر رابطه حسابداری و سرمایه‌داری پرداخته‌اند.

بر این اساس نتیجه یک ماتریس ۲ در ۳ است که به شرح ذیل می‌باشد:

نگاره ۱: چارچوب نوع‌شناسی پژوهش

رابطه حسابداری و سرمایه‌داری		نوع‌شناسی چارچوب‌های سیر تکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹	روشی مورد استفاده برای بررسی نوع‌شناسی
ظهور و گسترش حسابداری دوطرفه و ظهور سرمایه‌داری در دوره مورد بررسی ارتباطی باهم نداشتند.	ظهور و گسترش حسابداری دوطرفه و ظهور سرمایه‌داری در دوران گذار اثر مهمی داشته است.	نوع اول	
نوع دوم	نوع اول	استفاده از نشانه‌های حسابداری و بررسی شواهد تاریخی	
نشانه-عدم رابطه	نشانه-رابطه	ویژگی‌های خاص حسابداری دوطرفه و استفاده از شواهد تاریخی	
نوع چهارم	نوع سوم	مفهوم سرمایه‌داری و اثر آن بر رابطه حسابداری و سرمایه‌داری	
ویژگی-عدم رابطه	ویژگی-رابطه		
نوع ششم	نوع پنجم		
مفهوم-عدم رابطه	مفهوم-رابطه		

بر اساس مقالات موجود و نیز سوالات تحقیق مفاهیم و مقولات مورد استفاده در تحلیل محتوا به شرح زیر می‌باشد:

نوع تغییرات در روش‌های حسابداری: تغییر در نوع ثبت وقایع و نوع حساب‌های مورد استفاده تعریف سرمایه‌داری و محرک تغییر از فتودالیت به سرمایه‌داری: تعریف محقق از شرایط بنگاه‌ها در دوره سرمایه‌داری و عامل اصلی محرک تغییر در جامعه از دیدگاه وی چیست.

نوع شناسی چارچوب های سیر تکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹ (دوران گذار) ... / ۱۷

وضعیت جامعه در دوران گذار: شرایط اقتصادی و اجتماعی جامعه از دیدگاه محقق در آن دوره چگونه بوده است؟

شواهد تاریخی قابل استفاده: نوع اسناد مورد استفاده محقق در مطالعاتش چه بوده است.

۳-۴. جامعه آماری مورد استفاده در پژوهش

با توجه به موضوع پژوهش کلیه مقالات مرتبط با موضوع و نیز فصل‌هایی از کتاب‌هایی که مرتبط بوده و به زبان انگلیسی منتشر شده‌اند مورد بررسی قرار گرفته است، این منابع که شامل ۲ کتاب و ۲۵ مقاله هستند مربوط به کارهای ۲۰ نویسنده بوده و به شرح جدول زیر است:

نگاره ۲: مقالات و کتاب های بررسی شده

نام محقق/محققان	عنوان مقاله/کتاب	سال چاپ مقاله/کتاب	مجله مربوط به مقاله/انتشارات
ورنر سمبارت	Der Moderne Kapitalismus	۱۹۱۹	In K.S.Most (Trans)
ماکس وبر	The Protestant Ethic and the Spirit of Capitalism	چاپ اثر ۱۹۳۰/چاپ روتلج ۲۰۰۱	Routledge
باسیل یامی	Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping	۱۹۴۷	The Accounting Review
باسیل یامی	Scientific Bookkeeping and the Rise of Capitalism	۱۹۴۹	The Economic History Review
دی روور ^{۴۹}	New Perspectives on the History of Accounting	۱۹۵۵	Accounting Review
دی روور	The Development of Accounting prior to Luca Pacioli According to the Account-books of Medieval Merchants	۱۹۵۶	Sweet & Maxwell
باسیل یامی	Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart	۱۹۶۴	Journal of Accounting Research
جیمز وینچام	Accounting and the Rise of Capitalism: An Accountant's View	۱۹۷۱	Journal of Accounting Research
کنت موست	Sombart's Propositions Revisited	۱۹۷۲	The Accounting Review
آلوارو مارتینلی	The Origination and Evolution of Double Entry Bookkeeping to 1440	۱۹۷۴	تز دکتری دانشگاه ایالتی تگزاس شمالی
کنت موست	How Wrong Was Sombart?	۱۹۷۶	The Accounting Historians Journal
کریستوفر نایپر ^{۵۰}	Research Direction In Accounting History	۱۹۸۹	British Accounting Review
کاروتر و اسپلند	Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic	۱۹۹۱	American Journal of Sociology
راب برابیر	Double-Entry Bookkeeping and the Birth of Capitalism: Accounting for the Commercial revolution in Medieval Northern Italy	۱۹۹۳	Critical Perspectives on Accounting
کریستوفر نایپر و گری کارنگی ^{۵۱}	Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past	۱۹۹۶	Accounting, Auditing & Accountability Journal
راب برابیر	The history of accounting and the transition to capitalism in	۲۰۰۰	Accounting, and Organizations

Society Accounting, Organizations and Society	۲۰۰۰	England. Part one: theory The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part two: evidence	راب برابیر
ABACUS	۲۰۰۱	Distortions of History, Accounting and the Paradox of Werner Sombart	وارویک فائل
Accounting history	۲۰۰۱	Accounting history and accounting progress	کریستوفر ناپیر
Accounting, Business & Financial History	۲۰۰۵	The historical significance of double entry bookkeeping: Some non-Sombartian claims	باسیل یامی
Critical Perspectives on Accounting	۲۰۰۶	The genesis of the capitalist farmer: towards a Marxist accounting history of the origins of the English agricultural revolution	راب برابیر
Critical Perspectives on Accounting presented at the 7th ECAS conference, University of Glasgow	۲۰۰۷	Accounting and the birth of the notion of capitalism	ایو چیابلو
Accounting, Business & Financial History	۲۰۰۷	Calculating profit: a historical perspective on the development of capitalism	استیون تامز
Accounting, Business & Financial History	۲۰۰۸	Religion, capitalism and the rise of double-entry bookkeeping	هنز درکز
Accounting, Organizations and Society	۲۰۱۲	The Dutch East-India Company and accounting for social capital at the dawn of modern capitalism 1602-1623	جفری رابرتسون و وارویک فائل
Accounting History Review	۲۰۱۶	Pacioli's double entry – part of an intellectual and social movement	دین، کلارک و کاپالیو ^{۵۴}
Accounting History Review	۲۰۱۶	Double entry and the rise of capitalism: keeping a sense of proportion?	استیون تامز

۴- یافته های پژوهش

یافته های حاصل از بررسی مقالات و کتاب های اشاره شده به صورت خلاصه در ادامه ارائه می شود:

۴-۱. ویژگی های حسابداری در دوره مورد بررسی

با توجه به نظر محققان، حسابداری دوطرفه که به آن حسابداری سرمایه داری یا حسابداری ایتالیایی هم اطلاق می شود ویژگی های خاصی دارد که در مجموع می توان به موارد زیر اشاره کرد:

این نوع حسابداری پیوند نزدیکی با ریاضیات داشته و منجر به ایجاد نظم و ترتیب در ثبت حساب ها شده است. مهم ترین ویژگی این نوع حسابداری ایجاد یک حساب سود و سرمایه مجزا است که در نهایت تأثیر تمام رویدادها در آن خلاصه می شود. علاوه بر این ثبت دوطرفه نیز از ویژگی های ظاهری و البته بااهمیت آن می باشد. این روش امکان محاسبه نرخ بازده و ارزیابی فعالیت های گذشته و نیز پیش بینی آتی را فراهم می کند. علاوه بر این استفاده از روش

نوع شناسی چارچوب های سیر تکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹ (دوران گذار) ... / ۱۹

حسابداری دوطرفه جدایی مالکیت از مدیریت را از طریق ایجاد شرایطی برای پاسخگویی مالی تسهیل کرده است. البته برخی از محققین مانند یامی معتقدند حسابداری دوطرفه ویژگی خاصی ندارد که متمایز از سایر روش‌ها باشد.

۴-۲. تعریف سرمایه‌داری و محرک گذار از فتودالیت به سرمایه‌داری

چیزی که دوره سرمایه‌داری را از فتودالیت جدا می‌کند تجمع سرمایه‌های انفرادی افراد است. در دوره فتودالیت هدف کسب درآمد در حد کفایت برای گذران امور بود اما در دوره سرمایه‌داری این هدف تبدیل به کسب مستمر سود شد. نشانه بارز دوره سرمایه‌داری و تجمع سرمایه‌ها، شرکت‌های سهامی بودند که نیاز به جدایی مالکیت از مدیریت و در نتیجه روش پاسخگویی مالی ایجاد شد. بنابراین باید امکان محاسبه نرخ بازده و سود به صورت مشخص و دقیق فراهم می‌شد. ظهور شرکت‌های سهامی و به تبع آن بازار مشخصه اصلی دوره سرمایه‌داری است. به عقیده درکز ما باید مفهوم سرمایه‌داری و تولید سرمایه‌داری را از هم جدا کنیم و بعد در مورد رابطه آن با سایر مفاهیم صحبت کنیم. در مورد محرک گذار از فتودالیت به سرمایه‌داری برخی از محققان، نظری متفاوت نسبت به دیدگاه مارکس یعنی تضاد طبقاتی دارند. مثلاً رابرتسون و فانل در مورد هلند معتقدند شرایط خاص جغرافیایی و وضعیت اقتصادی جامعه شرایط را برای ظهور سرمایه‌داری فراهم کرده است. وبر نیز معتقد است آن چیزی که روح سرمایه‌داری است در واقع از مکتب پروتستان گرفته شده است.

۴-۳. نوع تغییرات در روش‌های حسابداری

اکثر محققان معتقدند تغییر رخ داده در این دوره ظهور حسابداری دوطرفه بوده است. البته گروهی نیز مخالف این موضوع هستند و می‌گویند در دوره مورد بررسی روش‌های دیگری از حسابداری مورد استفاده قرار گرفته است. یامی معتقد است در این دوره از روش‌های مختلف حسابداری استفاده شده است. همچنین فانل، رابرتسون و دی روور هم معتقدند در هلند و آلمان روش مورد استفاده روش هنسیتیک بوده است. مارتینلی معتقد است حسابداری در نتیجه یک فرایند توسعه یافته و تغییراتش خاص آن دوره نبوده است. کارنگی و ناپیر هم معتقدند تغییر خاصی در شرایط حسابداری آن زمان مشاهده نشده است.

۴-۴. وضعیت جامعه در دوران گذار

تغییر از فتودالیت به سرمایه‌داری ابتدا در انگلستان، ایتالیا و هلند و سپس در سایر بخش‌های اروپا اتفاق افتاده است. دو انقلاب تجاری و کشاورزی در این دوره رخ داده است که در نتیجه آن‌ها تجمع سرمایه و ظهور شرکت‌های سهامی را شاهد هستیم. همچنین هدف از کفایت زندگی به کسب حداکثری سود تغییر پیدا کرده است.

۴-۵. شواهد تاریخی مورد استفاده

همان‌طور که ذکر شد از آنجایی که تغییر از فتودالیت به سرمایه‌داری از انگلستان آغاز شده است بیشتر مدارک مورد بررسی مربوط به دفاتر بازرگانان و کشاورزان این منطقه و نیز شرکت سهامی هند شرقی در انگلستان می‌باشد. همچنین کتاب‌ها و نوشته‌های مربوط به دوران پانچولی نیز مورد بررسی قرار گرفته است. از مدارک مورد استفاده دیگر می‌توان به دفاتر تاجران و نیز شرکت هند شرقی در هلند هم اشاره کرد.

با توجه به موارد فوق دیدگاه‌های محققان در قالب جدول زیر جمع بندی می‌گردد:

نگاره ۳: جمع بندی دیدگاه‌های محققان

نام محقق	نتیجه‌گیری محقق	نوع رسیدن به نتیجه
سمپارت ویر	ظهور حسابداری دوطرفه شرط لازم برای ظهور سرمایه‌داری بوده است. ویر نیز حسابداری منطقی را پیش شرط سرمایه‌داری مدرن می‌داند.	ویژگی‌های حسابداری و شواهد تاریخی
برایر	برایر معتقد است ظهور حسابداری دوطرفه اثر مثبتی در ظهور سرمایه‌داری داشته است.	استفاده از نشانه‌های حسابداری و بررسی شواهد تاریخی
کروتز و اسپلند	معتقد به اثر حسابداری بر سرمایه‌داری هستند. البته آن‌ها نقشی دوطرفه بین حسابداری و سرمایه‌داری متصور هستند.	ویژگی‌های حسابداری و شواهد تاریخی
چاپلو	معتقد به اثر مثبت مفهومی حسابداری در ظهور سرمایه‌داری است. به نظر چاپلو مفاهیم حسابداری مربوط به حسابداری دوطرفه که در ذهن مارکس بوده است منجر به ایجاد مفهوم سرمایه‌داری در ذهن مارکس شده است.	مفهوم سرمایه‌داری و اثر آن بر رابطه حسابداری و سرمایه‌داری
دین، کلارک و کاپالو	معتقد به تأثیر حسابداری در ظهور سرمایه‌داری هستند و می‌گویند بدون نظم حاصل از حسابداری سرمایه‌داری نمی‌توانست توسعه یابد.	استفاده از نشانه‌های حسابداری و بررسی شواهد تاریخی
درکز	به نظر درکز هیچ رابطه تاریخی بین دین غربی، سرمایه‌داری و حسابداری دوطرفه وجود ندارد.	مفهوم سرمایه‌داری و اثر آن بر رابطه حسابداری و سرمایه‌داری
موست	به نظر پوست هیچ رابطه‌ای بین ظهور سرمایه‌داری و حسابداری نبوده چون هم اطلاعات تاریخی ما در آن زمان به‌گونه‌ای نیست که بتوانیم در این مورد صحبت کنیم و هم اینکه حسابداری از مدت‌ها قبل استفاده می‌شده اما در قرن ۱۴ فقط برخی ویژگی‌های مدنظر ما قابل مشاهده بوده است.	ویژگی‌های حسابداری و شواهد تاریخی
رابرتسون و فانل	حسابداری اهداف فنی محدودی دارد و توانایی دقت‌داری دوطرفه برای ارائه داده‌هایی که محاسبه نرخ بازده را میسر می‌سازد در توسعه سرمایه‌داری مهم نیست. همچنین فانل معتقد است رابطه حسابداری و سرمایه‌داری مطرح شده از نظر سمپارت ریشه در تفکرات ضد بهودیت او دارد.	استفاده از نشانه‌های حسابداری و بررسی شواهد تاریخی
استیون تامز	معتقد به وجود اثر حسابداری دوطرفه بر سرمایه‌داری می‌باشد اما تأکید بیش‌ازحد بر این است که ROCE را قبول ندارد. به عقیده او تا قبل از انقلاب صنعتی این محاسبات ممکن نبوده است.	استفاده از نشانه‌های حسابداری و بررسی شواهد تاریخی
وینچام	معتقد به اثر مثبت ظهور حسابداری دوطرفه بر گسترش سرمایه‌داری و رشد اقتصادی است.	ویژگی‌های حسابداری و شواهد تاریخی
یامی	به نظر یامی هیچ رابطه‌ای بین حسابداری و ظهور سرمایه‌داری وجود ندارد. او معتقد است در دوران گذار از روش‌های مختلف حسابداری استفاده می‌شده و ویژگی‌های مطرح شده برای حسابداری دوطرفه از روش‌های دیگری نیز قابل دستیابی است.	ویژگی‌های حسابداری و شواهد تاریخی
دی روبر	به نظر او رابطه‌ای بین حسابداری و ظهور سرمایه‌داری وجود ندارد. به عقیده دی روبر تاریخ‌شناسان دانش عمیق برای تحلیل و تفسیر مناسب ثبت‌های حسابداری موجود در بررسی‌هایشان را نداشتند.	ویژگی‌های حسابداری و شواهد تاریخی
مارتینلی	به عقیده او حسابداری دوطرفه اثری بر ظهور سرمایه‌داری نداشته است و روش‌های حسابداری مدنظر مدت‌ها قبل از دوران گذار استفاده می‌شد.	ویژگی‌های حسابداری و شواهد تاریخی
نایرو کارنگی	اثر حسابداری بر ظهور سرمایه‌داری رد می‌شود زیرا اساساً اتخاذ این روش‌ها به زمانی بعدتر یعنی قرن ۱۷ برمی‌گردد. به عقیده آن‌ها حسابداری دوطرفه دزنیات نقش واکنش‌پذیر در توسعه سرمایه‌داری دارد.	ویژگی‌های حسابداری و شواهد تاریخی

۵- نتیجه گیری و پیشنهادها

همانطور که ذکر شد مطالعات تاریخی در گذشته حسابداری را به عنوان یک پدیده مستقل مورد بررسی قرار می دادند اما مطالعات جدید به نقش حسابداری به عنوان یک پدیده اجتماعی توجه می کنند.

یکی از مهم ترین تئوری های مورد استفاده در حوزه مطالعات تاریخی جدید، تئوری مارکس در مورد گذار از فئودالیت به سرمایه داری است. در این پژوهش نوع شناسی مطالعات انجام شده در مورد تغییرات حسابداری در دوران گذار از دیدگاه محققان حسابداری بر اساس نظریات مارکس انجام شد. مهم ترین تغییرات رخ داده در این دوره در حسابداری ظهور حسابداری دوطرفه است. بنابراین می توان مقالات و نوشته های مرتبط را بر اساس دیدگاهشان در مورد نقش حسابداری در تغییرات از فئودالیت به سرمایه داری طبقه بندی کرد.

بر این اساس گروهی از محققان معتقدند حسابداری نقشی اساسی در ظهور سرمایه داری داشته و گروهی معتقدند اساساً رابطه ای بین حسابداری و ظهور سرمایه داری وجود ندارد. محققان مختلف با استفاده از روش های گوناگون به این نتایج رسیده اند که این موارد مبنای نوع شناسی ما را تشکیل داده است، بر اساس جمع بندی ارائه شده در قسمت قبل محققان را می توان بر اساس نوع رسیدن به نتیجه در قالب ماتریس مربوط به نوع شناسی دسته بندی کرد.

نگاره ۴: نوع شناسی پژوهش

رابطه حسابداری و سرمایه داری	
نوع شناسی چارچوب های سیر تکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹	ظهور و گسترش حسابداری دوطرفه بر ظهور و گسترش حسابداری دوطرفه و توسعه سرمایه داری در دوران گذار اثر مهمی داشته است.
روش مورد استفاده برای بررسی رابطه	استفاده از نشانه های حسابداری و بررسی شواهد تاریخی
	ویژگی های خاص حسابداری دوطرفه و استفاده از شواهد تاریخی
	مفهوم سرمایه داری و اثر آن بر رابطه حسابداری و سرمایه داری
برای، تامز، دین، کلارک و کاپالو	رایبرتسون و فانل
سمبارت، وبر، وینچام، کاروتز و اسپلند	یامی، موست، مارتینلی، نایپر، کارنگی، دی روبر
جیپالو	درکز

همان طور که ذکر شد مطالعات در این حوزه از عمر کوتاهی برخوردارند و همان طور که اکثر محققان هم به آن اشاره کرده اند نیاز به بررسی های بیشتر در این زمینه وجود دارد. علاوه بر این شواهد به جا مانده از آن دوره نیز بسیار محدود بوده و محققان بر اساس تفسیر خود از آن شواهد به نتایجی رسیده اند. به نظر محقق بر اساس مطالعات بررسی شده ظهور حسابداری دوطرفه نقش مثبتی در ظهور سرمایه داری داشته است اما شاید به شدتی که سمبارت و وبر به آن معتقد بودند نباشد. علاوه بر این به نظر می رسد رابطه بین حسابداری و ظهور سرمایه داری

یک رابطه دوطرفه یا دیالکتیکی است. همچنین اکثر محققانی که معتقد به عدم رابطه بین حسابداری و سرمایه داری در آن دوره هستند از رشته اقتصاد، جامعه شناسی و تاریخ می‌باشند و شاید به همین علت دانش کافی برای تحلیل شواهد حسابداری را نداشته‌اند. در مجموع می‌توان گفت چارچوب تکاملی حسابداری برای این دوره به این صورت است: با تغییرات اجتماعی رخ داده که بیشتر به دلیل تضاد طبقاتی است، سرمایه‌های انفرادی با هدف کسب سود و با توجه به شرایط خاص آن دوره تجمیع شده و در قالب شرکت‌های سهامی ظهور پیدا کرده است. ظهور شرکت‌های سهامی خود نیاز به جدایی مالکیت از مدیریت را ایجاد کرد و شرایطی ایجاد شد که افراد با استفاده از سرمایه تجمیع شده سایرین به کار پرداختند. در این شرایط نیاز به پاسخگویی و محاسبات مالی مربوط به آن یعنی سود و سرمایه بود. حسابداری دوطرفه با ویژگی‌هایی که در آن وجود داشت توانست پاسخگوی این نیاز باشد. بنابراین حسابداری با تغییر در شرایطی که در اقتصاد و جامعه روی داد تغییر کرد و پس از تغییر نقش مثبتی در توسعه سرمایه داری داشت. البته لازم به تأکید دوباره است که مطالعات این حوزه محدود بوده و نیاز به بررسی بیشتر و عمیق‌تر شواهد می‌باشد.

با توجه به جدید بودن این حوزه از مطالعات، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

۱. رابطه تغییرات حسابداری و تغییرات بعدی جوامع سرمایه‌دار که از قرن ۱۹ به بعد رخ داده است مورد بررسی و پژوهش قرار گیرد.
۲. پیشنهاد دیگر بررسی مطالعه تاریخی همین دوره از دیدگاه فوکو و مقایسه با دیدگاه مارکس و دیدگاه نئوکلاسیک است.
۳. پیشنهاد می‌شود مطالعات مربوط به استفاده از دیدگاه مارکس در انتقاد از چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی^{۵۳} و نظرات محققان مختلف در این زمینه نیز مورد بررسی قرار گیرد.

محدودیت‌های پژوهش حاضر نیز به شرح زیر می‌باشد:

۱. یکی از محدودیت‌های هر تحقیق کیفی را می‌توان سویه‌ها و گرایش‌های شخصی پژوهشگر دانست. از آن جاکه در تحقیق کیفی نیاز به تفسیر داده‌ها وجود دارد ممکن است بر تفسیرهای وی اثر بگذارد. در تحقیق حاضر پژوهشگر تلاش خود را به کار گرفته است تا به شکلی بی‌طرفانه داده‌ها را تحلیل و ارائه کند اما با این حال ذات و ماهیت پژوهش‌های کیفی به‌هرحال به شکلی است که ممکن است از سویه‌ها و گرایش‌های پژوهشگر تأثیر بپذیرد. این تأثیرپذیری احتمالی را (که حتی ممکن است ناخودآگاه هم باشد) می‌توان از محدودیت‌های هر تحقیق کیفی دانست.

نوع شناسی چارچوب های سیرتکامل حسابداری از قرن ۱۵ تا ۱۹ (دوران گذار) ... / ۲۳

۲. محدودیت دیگر تحقیق حاضر منابع محدود در این زمینه است. همان طور که پیش تر نیز توضیح داده شد این نوع مطالعات عمر کوتاهی در حسابداری دارد و بنابراین تعداد مقالات مرتبط محدود است.

یادداشت ها

- | | |
|--|---|
| 1.Gomes | 28.Der modern capitalism |
| 2.Chua | 29.Accounting signatures |
| 3.Bryer | 30.Calculative mentality |
| 4.Marx | 31.Yamey |
| 5.Werner Sombart | 32.Winjum |
| 6.Max Weber | 33.K.Most |
| 7.Edwards & Walker | 34.A.Martinelli |
| 8.Hopwood & Johnson | 35.Carruthers. B.G and Espeland |
| 9.Foucault | 36.S.toms |
| 10.Macve | 37.Chiapello |
| 11.Hegel | 38.Derks |
| 12.Price | 39.Robertson & Funnell |
| 13.Modern Capitalism | 40.Typology |
| 14.Marx | 41.Content analysis |
| 15.Peasant | 42.Coparative research |
| 16.Surplus | 43.Kenneth D. Bailey |
| 17.Recover | 44.Multidimensional |
| 18.Labour rent | 45.Conceptual |
| 19.Unpaid labour | 46.exhaustive |
| 20.Exchange-value | 47.mutually exclusive |
| 21.Agent | 48.Mills .M , van de Bunt. G and
Bruijn. J |
| 22.Double-entry bookkeeping | 49.De Roover |
| 23.Luca Pacioli | 50.Napier |
| 24.Summa de Arithmetica, Geometrica,
Proportioni et Proportionalita | 51.Carnegie |
| 25.Littleton | 52.Dean,klarke,capalbo |
| 26.Lee | 53.FASB |
| 27.Capitalistic company | |

کتابنامه

۱. ایمان، محمد تقی (۱۳۹۱)، روش شناسی تحقیقات کیفی، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
۲. پرایس، جون (۱۳۹۱)، فهم فلسفه (فلسفه در قرون وسطی)، علیزاده، رضا، جلد دوم، تهران، روزنه.
۳. سینگر، پیتر (۱۳۷۹) مارکس، اسکندری، محمدرضا. چاپ اول، تهران، طرح نو.
۴. مارکس، کارل (۱۳۹۶) سرمایه: نقد اقتصاد سیاسی، مرتضوی، حسن، تهران، لاهیتا.

۵. مارکس، کارل و انگلس، فردریک (۱۳۹۳) *مانیفست کمونیست*، صابری، مسعود، تهران، نشر طلایه پرسو.
۶. ایمان، محمدتقی، نوشادی، محمدرضا (۱۳۹۰) تحلیل محتوای کیفی، پژوهش. ۳(۲): ۱۵-۴۴.

References

1. Backhaus, J, (1989), Sombart's Modern Capitalism, *KYKLOS*, 42 (4): 599.
2. Bailey, K.D, (1994), *Typologies and taxonomies: An introduction to classification techniques*, California, SAGE Publication.
3. Bryer, R.A, (1993), Double-Entry Bookkeeping and The Birth of Capitalism: Accounting for The Commercial Revolution in Medieval Northern Italy. *Critical Perspective on Accounting*, 4(2):113-140.
4. Bryer, R.A, (2000), The History of Accounting and the Transition to Capitalism in England, Part one: Theory . *Accounting , Organization and society*, 25(2): 131-62.
5. Bryer, R.A, (2000), The History of Accounting and the Transition to Capitalism in England .Part two: Evidence. *Accounting, Organization and society*, 25(4):327-381.
6. Bryer, R.A, (2006), The genesis of the capitalist farmer: Towards a Marxist accounting history of the agricultural revolution. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(2006): 367-397.
7. Carnegie, G.D and Napier, C.J, (1996), Critical and Interpretive Histories: Insights into Accounting's Present and Future Through its Past, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(3): 7-39.
8. Carruthers, B.G and Espeland, W, (1991), Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality, *American Journal of Sociology*, 97(1): 31-69.
9. Chiapello, E, (2007), Accounting and The Birth of The Notion of Capitalism, *Critical Perspective on Accounting* , 18(3):263-296
10. Chua, W,(1986), Radical Developments in Accounting Thought. *Accounting Review*, 61(4):601-632.
11. Dean, G, Clarke, F & Capalbo, F, (2016), Pacioli's double entry – part of an intellectual and social movement, *Accounting History Review*, 26(1): 5-24
12. De Roover, R, (1955), New Perspectives on the History of Accounting, *Accounting Review*, 30(3):405-420
13. Derks, Hans, (2008), Religion, capitalism and the rise of double entry bookkeeping, *Accounting, Business & Financial History*, 18(2): 187-213
14. Edwards, J.R and Walker, S.P, (2009), *The Routledge Companion to Accounting History*, New York, Routledge
15. Funnell, W, (2001), Distortion of History, Accounting and the Paradox of Werner Sombart, *ABACU*, 37(1):55-78.

16. Funnell, W, (1996), Preserving history in accounting: seeking common ground between “new” and “old” accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(4): 38 – 640.
17. Gomes, D, (2008), The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history, *Accounting History*, 13(4): 479-509
18. Harvey, D, (2010), *A Companion to Marx's Capital*, London ,Verso, (In Persian).
19. Hopwood, A.G, (1987), The Archaeology of Accounting systems, *Accounting, Organization and society* 12(3):207-234
20. Hopwood, A.G and Johnson, H.T, (1986), Accounting's Claim to Legitimacy, *International Journal of Accounting*, 21(2): 37-46
21. Iman , M , (1391), *Methodology of Qualitative Researches*, Qom, Research Institute of Hawzeh and University, (In Persian).
22. Iman, M and Noshadi, M,(2011), Qualitative Content Analysis, *Pazhuhesh*, 3(2):15-44 , (In Persian).
23. Katz, C, (1993), Karl Marx on the transition from feudalism to capitalism, *Theory and Society*, 22(3):363-389
24. Lee, T, (2013), Reflections on the origins of modern accounting, *Accounting History*, 18(2) 141 –161
25. Littleton, A.C, (1928), Paciolo and Modern Accounting, *The Accounting Review*, 3 (2): 131-140
26. Marx ,K and Engels ,f, (1848) ,*The Communist Manifesto* ,New York, International publisher, (In Persian)
27. Marx ,K,(1887), *Capital: A critique of political economy*, Harmondsworth , Penguin Books ,(In Persian).
28. Marx, K, (1995), *Capital: A critique of political economy: Vol. 1*, Moscow,Progress Publishers
29. Marx, K, (1996), *Capital Vol3*, New York, International Publisher
30. Martinelli, A, (1974), The Origination and Evolution of Double Entry Bookkeeping to 1440, *Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy*. North Texas ,State University
31. Mills, M,Bunt, G and Brujin, J(2006), Comparative Research, *International Sociology*,21(5):619-631
32. Most, K.S, (1972), Sombart's Propositions Revisited, *The Accounting Review*, 47(4): 722-734
33. Most, K.S, (1972), How Wrong was Sombart? *The Accounting Historians Journal*, 3(1/4): 22-28
34. Napier, C.J, (2001), Accounting History and Accounting Progress, *Accounting History*, 6(2): 7-31
35. Price ,J.A,(2008), *Understanding Philosophy*, New York, Chelsea House Publications, (In Persian).
36. Robertson, J and Funnell, W, (2012), The Dutch East-India Company and Accounting for Social Capital at the dawn of modern capitalism 1602- 1623, *Accounting, Organization and Society*, 37(5), 342-360.

37. Singer ,P,(2001),*Marx: A Very Short Introduction*, Oxford, Oxford University Press, (In Persian).
38. Sombart, W, (1919), *Der Moderne Kapitalismus*, Munich and Leipzig, Duncker & Humblot, In K.S, Most (Trans)
39. Toms, S, (2016), Double entry and the rise of capitalism: keeping a sense of proportion? *Accounting History Review*,26(1):25-31
40. Toms, S, (2007), Calculating profit: a historical perspective on the development of capitalism. *Presented at the 7th ECAS conference, University of Glasgow*.
41. Weber, M, (1927), *General Economic History*, New Brunswick, New Jersey Transaction Pub.
42. Weber, M, (1992), *The protestant Ethic and the Spirit of Capitalism*, London, Routledge.
43. Winjum, J.O, (1971), Accounting And The Rise of Capitalism: An Accounting View, *Journal of Accounting Research*, 9(2):333-350
44. Yamey, B.S, (1949), Scientific bookkeeping and the rise of capitalism, *The Economic History Review*, 1(2&3).
45. Yamey, B.S, (1964), Accounting and The Rise of Capitalism: Further Notes on Theme by Sombart, *Journal of Accounting Research*, 2(2):117-136
46. Yamey, B.S, (2014), The historical significance of double entry bookkeeping: Some non Sombartian claims, *Accounting, Business & Financial History*. 15(1):77-88