

نگاهی بر شیوه های کنترل حساب و نظارت مالی در عصر باستان

یوسف محمدی فر* یعقوب محمدی فر**

تاریخ دریافت مقاله : ۸۴/ ۸/۱

تاریخ پذیرش مقاله : ۸۵/۹/۱۲

چکیده

استفاده از مفاهیم علم حساب که امروزه شیوه تکامل یافته آن در علم حسابداری تبلور یافته است با تمدن بشر همزاد می باشد که در گذر زمان به فراخور توسعه جوامع و افزایش مبادلات بازرگانی گسترش یافته است. در تمدن های کهن به دلیل حکمرانی مطلق دولت بر قسمت اعظم ثروت جامعه و تصدی گری در حوزه های نظامی، اجتماعی و اقتصادی نیازه استفاده از شیوه هایی جهت کنترل های مالی ضروری به نظر می رسیده است.

بررسی ها نشان دهنده این واقعیت است که در اعصار کهن به فراخور گستردگی حکومت ها شاهد استفاده از روش های کنترل مالی بوده ایم که در این مقاله شیوه شمارش، اسناد معبد اوروک و لوح آمارسین مورد مطالعه قرار گرفته و سپس سنگ نوشته حمورابی به عنوان سندی تاریخی بررسی شده است، پس از آن داده های مربوط به تمدن عیلامی مطالعه گردیده و در نهایت به شیوه های حسابرسی در عصر هخامنشیان پرداخته ایم.

* کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی دانشگاه شهید بهشتی

** استادیار گروه باستان شناسی دانشگاه بوعلی سینا

نتایج این مقاله نشان داده که برخلاف تصور فعلی که ظهور علم حسابداری را مربوط به دوره صنعتی شدن می دانند، از دوران باستان شاهد استفاده از روش های کنترل مالی بوده ایم. حسابداری دولتی، حسابرسی، نمونه گیری، ارایه گزارش های مالی و شبه صورت های مالی نمونه هایی از واقعیت های تاریخی این علم می باشند.

واژه های کلیدی: ایران، بین النهرین، حسابرسی، باستان شناسی.

Faculty of Admin. Sciences & Econ. Journal,

University of Isfahan.

Vol.18, No.3, 2006

An Overview of Methods of Controlling and Supervising Financial Accounts in Ancient Times

Yaghub Mohamadifar, *

Youses Mohamadifar, **

Abstract

Usage of Mathematics term which has been developed in accounting has been born with human civilisation during the time, depending on society development and increasing business exchange has increased. In old civilizations due to absolute governing of state on most part of society wealth and controlling the army, society and economy the necessity of using methods to control finance was essential.

Surveys has shown that in ancient time in proportion of greatness of government we have seen some methods of supervising financial account. In my essay, I did a research on methods of accounting, documents of Uruk temple and Amar-nin in Sumer and after that. Studied Hamorabi tablet as a historical document, then some information about Elam civilization has been studied, finally. Methods of accounting in Achaemenid era had been studied.

The results of this article has shown that in opposite of contemporary thought that emergence of accounting relates to industrial period, we witness

* M.A in Administrative Management from Shahid Beheshti University

** Assistant Professor Archeology at University of Hamadan

that in ancient time, accounting was used state of governmental accounting , sampling, reporting financial account and so on were historical facts of this science.

Keywords: Mesopotamia, Iran, Account, Arcaeology

مقدمه

علم حسابداری با تمامی پیچیدگی های خاص خود از معدود علوم است که گسترش اجرایی زیادی یافته است. از گذشته دور بشر به نوعی نیازمند استفاده از علم حساب بود و به فراخور نیاز، هر چه سیستم از حالت سنتی خارج می گردید ، نیاز به این علم نیز گسترده تر می شده است. شواهد مکتوب به دست آمده از تمدن های باستان موید این واقعیت است که نیاز به ثبت حساب مالیات، درآمد و هزینه ضروریاتی غیر قابل انکار بوده اند. مدارک حسابداری به دست آمده گواه بر سیستماتیک و پیچیده بودن دانش بشری در این حوزه است. که برای اداره امور حکومتی و انجام فعالیت های اقتصادی و در پاسخ به نیاز های زمان ابداع گردیده اند.

در دیباچه اغلب کتب حسابداری تاریخچه این علم بررسی می گردد. اکثریت قریب به اتفاق نویسندگان، علم حسابداری را منسوب به دوره صنعتی زندگی اجتماعی بشر می دانند که با پیدایش سازمان های جدید خصوصی و دولتی و دگرگونی در شیوه های تولید و توزیع پیشرفت نموده است در حالی که شواهد بررسی شده نشان از قدمت بسیار زیاد این علم است.

در این مقاله به دنبال آن هستیم تا شواهدی دال بر استفاده از روش های اعجاب انگیز مالی و حسابداری و حسابرسی در عصر باستان بیابیم. زمانی حکومت های مرکزی با تمرکز بر ساختارهای نظامی، اجتماعی و اقتصادی سیستم های پیچیده دولتی را به وجود می آوردند که دهها هزار نفر کارمند، کارگر و سرباز در آن مشغول به

فعالیت بودند ، در این حالت استفاده از روش های منظم جهت پرداخت حقوق ، انجام فعالیت های عمرانی ، دریافت مالیات و کنترل مخارج ضروری بوده است ، در این حالت کلیه حسابها ثبت شده ، کنترل گردیده و به فراخور نیاز گزارش هایی ارایه می شده است . دراین مقاله ابتدا شیوه شمارش مورد بررسی قرار می گیرد ، سپس وارد مباحث حسابداری و حسابرسی می شویم .

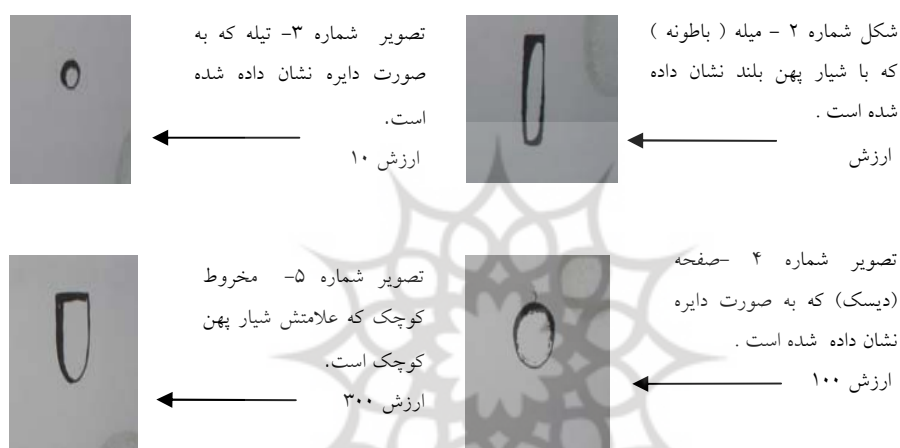
آغاز علم حساب

قبل از اختراع و بکارگیری خط ، به استناد داده های باستان شناسی به دست آمده از شوش و در لایه های تپه اکروپل (لایه های ۲۲ تا ۱۷) که از نظر تاریخی سالهای ۳۵۰۰ تا ۳۰۰۰ پیش از میلاد را در بر می گیرد تعدادی اشیای شمارشی به شکل مخروط ، کره (تپله) و میله (باطونه) به دست آمده است . اجسام برای مشخص کردن مقدار جنس مبادله شده در داخل یک گلوله گلی قرار می گرفت ، این گلوله های گلی را بر دهانه ظروف می گذاشتند و به همراه کالا ارسال می کردند (شکل شماره ۱) طرف مورد معامله برای مطمئن شدن از مقدار کالا ، گلوله گلی را می شکست و حساب موجود در گلوله گلی را بررسی می نمود . (صالحی ، ۱۳۷۶ / ص ۲۵۰)



تصویر شماره (۱) - گلوله گلی محتوی اشیاء شمارشی

بعد از آن شوشی ها علایم را به جای اشیای شمارشی بکار بردند که می توان آنرا نخستین گام به طرف اختراع خط دانست . با ابداع این علایم علاوه بر اشیای شمارشی، علایم ابداعی را که بصورت شیارهای پهن ، کوتاه ، بلند و دایره کوچک و بزرگ بودند، روی گلوله گلی مذبور گود می کردند . میزان ارزشهای عددی این اشیاء و علایم شمارشی را فرانسوا والا^۱ مشخص و تعریف کرده است (Vallat, 1978; pp. 193- 195).



مقدار حساب موجود در داخل گلوله با مقدار علایم شمارش شده روی آن یکی بوده در نتیجه شوشی ها دریافتند که با وجود علایم شمارشی روی گلوله، احتیاجی به وجود علایم شمارشی در داخل آن نیست. به همین دلیل اشیای شمارشی داخل گلوله ها را حذف کردند .

با حذف اشیای شمارشی احتیاجی به وجود گلوله نبود. بنابراین علایم شمارشی را روی تکه گلی پهن شده نقر کرده و در حقیقت اولین تابلت^۲ را ابداع نمودند که به

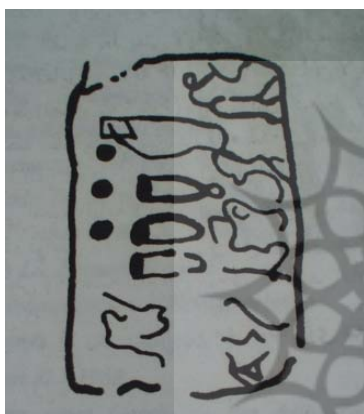
1. F.Vallat

2. Tablet

همراه کالا ارسال می شد، در دوره بعد علایم خطی که به آنها پیکتوگرافیک^۱ می گویند جانشین علایم شمارشی شد (صالحی، ۱۳۷۶ / ص. ۲۵۲). که این مسأله را می توان اولین گام به سوی صدور فاکتور همراه کالا دانست .

علاوه بر شوش در چغامیش در نزدیکی شوش نیز داده هایی مثل مهر های شمارشی و گلوله های شمارشی و همچنین گل نوشت های اقتصادی که نشان دهنده شمارش و همچنین ثبت روابط اقتصادی است به دست آمده است (Alizade, 1971; p.34).

در شرق استان فارس نیز در تپه میلان گل نوشته های آغاز دوره عیلامی به



تصویر شماره ۶- نمونه گل نوشته از گودین تپه (کنگاور)

دست آمده است که پس از بررسی های علمی مشخص شده است که نمونه های تکامل یافته تری از داده های اولیه شوشی است (Stopler, 1985; p. 5).

اسناد معبد اوروک گاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
در کهن ترین اسناد مکتوب جهان یعنی گل نبشته های دوران آغاز نگارش در بین النهرین عراق که از اوروک^۲ به دست آمده است و تاریخ آن به ۳۲۰۰ سال قبل از میلاد بر می گردد ، شاهد علایمی تصویری هستیم که زبان شناسان آنها را جمع آوری کننده مالیات و یا رییس جمع آوری مالیات، لقب داده اند، این علایم تصویری نشان

1. Pictographique
2. Uruk

دهنده آن است که در این دوره و شاید از دوره های قبل برای جمع آوری مالیات قوانینی وجود داشته است که آنرا نمسد^۱ که بلند مرتبه ترین مقام اداری بوده است، وضع می کرده است (عبدی، ۱۳۷۳/صص. ۷-۸). برخی از نویسندگان نظیر دوفن مونیو معتقداند که بدون تردید سومریان با نظام حسابرسی آشنا بوده اند. بسیاری از اسناد حسابرسی از معابدی نظیر معبد قرمز اوروک، نشان دهنده گسترش استفاد از مفاهیم علم حسابداری بوده است.

دوفن معتقد است که خدایان معبد با تجارت و صنعت رابطه نزدیکی داشتند، این ارتباط از طریق هدایایی صورت می گرفت که علاوه بر رعایای ساده، شخصیت های مهم و پادشاهان نیز به معابد اعطا می کردند از این مرحله یعنی اهدای ارادی به مرحله مشارکت اجباری یک گام باقی مانده بود که آن هم مدتی بعد برداشته شد. زمانی که مشارکت ها اجباری شد معابدی که ثروت هایی عظیم را در اختیار داشتند، توانستند وام هایی را با سود مشخص به افراد بپردازند و با تکامل شیوه بانکداری، امکان مدیریت مناسب امانت ها را فراهم آورند. تمامی عملیات بانکی حسابرسی می شد، دریافت رسید الزامی بود تا از نظر نهادهای مذهبی و دولتی مشکل خاصی بوجود نیاید و کارکنان بتوانند از طریق آن کیفیت بالای سیستم اجرایی خود را در معرض نمایش قرار دهند (شیل، ۱۳۸۴).

ژوزف ولمینک در اثر خود که در سال ۱۸۵۶ منتشر کرد و متون سلسله سوم پادشاهی (اور) را مورد مطالعه قرار داده است، به خوبی سیر پیشرفت در این زمینه را نشان می دهد. وی می گوید:

از همان دوران، در الواح تمامی عناصر شاخص حساب ثبت می شد، نوع اشیای معامله شده، نام معامله گران، مقدار پول پرداختی، مبلغ معامله و در بسیاری از الواح شرایط فروش، افزایش یا کاهش و مانده پایان دوره نیز ذکر شده است. در این حسابها

افزایشها در بالا و کاهش ها در پایین لوح و در بین النهرین عراق بالعکس نوشته می شده است (شیل، ۱۳۸۴).

لوح آمارسین - لوح الهه معبد شارا

کلود کوسو^۱ در سال ۱۹۹۶ طی نظریه ای که ارایه داد چنین اظهار نظر کرده است: «آنچه که در اسناد مکشوفه به چشم می خورد نوعی نگاه مدرن و اعجاب انگیز به مقوله حسابداری است. حسابداران هنگام بررسی ها، تحلیل های سالیانه ای را همانند آنچه که در حسابرسی امروزی دیده می شود، ارایه می دادند».

وی برای اثبات نظریه خود به لوح بزرگی که امروزه در موزه لوور نگهداری می شود اشاره می کند که از منطقه باستانی آمارسین^۲ یافت شده است. در این لوح که بر روی آن ۱۰ ستون مشاهده می شود، منابع مالی و موارد استفاده سود کشاورزی در طول یک سال را جمع بندی کرده اند.

آندره لایک من^۳ باستان شناس معروف، این لوح را چنین توصیف می کند: "این لوح در نوع خود دفترچه ای است که بر روی آن حساب ها، عایدی ها و هزینه ها در بخش های مختلف و در ستون های متعدد نوشته شده اند. متن لوح حساب مواد مصرفی و تعداد روزهای کاری کارگران را نشان می دهد. ریز جزییات فهرست نیروی کار، مواد به کار رفته نظیر چوب، درخت خرما، نی های بافته شده، حصیر، کل مواد هزینه شده و تفاوت آن در خصوص کم یا زیاد بودن با مواد فاکتور شده در کارگاه ها را نشان می دهد"، لوح آمارسین را نمی توان نمونه منحصر به فرد دانست. کلوا کوسو نمونه مشابهی از آن را که از معبد الهه شارا^۴ در آپیسال^۵ یافت شده است، معرفی می کند که در آن کل نقل و انتقال های ثبت شده در انبارهای معبد در

1. Claude Cossu
2. Amarsin
3. Andre Leickman
4. Shara
5. Apisal

طول دوازده ماه جمع بندی شده اند. در این لوح جمع موجودی انبار در ابتدای سال، میزان مواد برداشتی و موجودی انبار در پایان سال نوشته شده است. همچنین نسبت بین کل موجودی و خروج مواد در طول سال آتی با احتمال فروش بالاتر، پایین تر و یا صفر نشان داده شده است. فروش بالاتر نشان دهنده این است که در سال های آتی برای تهیه مواد اولیه می بایست قرض یا وام گرفته شود (شیل، ۱۳۸۴).

امروزه حسابداران گزارش های مالی را در قالب و قواعد خاص حسابداری تهیه می کنند مثلاً اموال متعلق به یک موسسه را دارایی و دیون، یا تعهدات آن را بدهی و حق مالی صاحب موسسه را سرمایه می گویند، گزارشی را که در فواصل معین برای نشان دادن دارایی، بدهی و سرمایه یک موسسه منتشر می شود، ترازنامه می نامند از سوی دیگر در هر دوره زمانی برای اندازه گیری نتایج عملیات یک موسسه درآمد تحقق یافته را در یک دوره مالی با هزینه های انجام شده در همان دوره مقایسه می کنند.

دوره تمدن عیلامی

در دوره تمدن عیلامی نیز نیاز به استفاده از فنون ثبت مالی از اهمیت زیادی برخوردار بوده است، آنچه از کاوشهای علمی در دوران عیلامی به اثبات رسیده است وجود املاک وسیعی است که از طرف مردم و طبقه حاکم به خدایان اهدا می شد و این املاک در اختیار کاهنان قرار می گرفته است، بنابراین به دلیل وجود درآمد ضرورت جمع بندی اطلاعات حسابداری مشهود است. شواهد نیز تایید کننده این واقعیت است بعنوان مثال بر طبق سندی که از شوش به دست آمده مشخص شده است که الهه خارجی " انونیتوم " با احترام توسط کاهن خود یک مزرعه بزرگ را اجاره داده است. در شهر و روستا برای معامله نقره و طلا، خدای خورشید و فرمانروا اراد - کوبی شریک هم هستند، همچنانکه پدرش قبل از او بود، آنچه پدرش معامله می کرده او هم برای خدای خورشید کرده است (هینس، ۱۳۷۷/ص. ۷۱).

نه فقط کاهنان بلکه راهبه ها هم خدمتگزاران خدایان ایلام بودند . این کهنه ها همانند مردان به اداره امور اقتصادی می پرداختند بر طبق یک متن راهبه ای مقادیر زیادی جو دریافت کرده است ، طبق سند دیگر یک راهبه فروش خانه ای را در معامله با یک تاجر به انجام رسانده است و قرارداد را با ناخن خود مهر کرده است که اثر آنرا بر لوح می توان دید(هینس، ۱۳۷۷/ص. ۷۳).

سنگ نبشته حمورابی

سنگ نبشته حمورابی از مهمترین مدارک تاریخی مکتوب به زبان بابلی قدیم است. این سنگ نبشته ستونی است به ارتفاع ۲/۲۵ متر که قسمت فوقانی آنرا نقش برجسته ای به بلندای ۶۵ سانتی متر فرا گرفته است. این نقش برجسته، حمورابی را در برابر خدای خورشید و عدالت نشان می دهد. شمس بر روی سریر معبد نشسته است و ریش بلند و تاج شاخدار و حلقه قدرت و عصای سلطنتی و شعله های آتش که از شانه های او زبانه می کشند نشانه های خدایی او هستند. حمورابی نیز با کلاه مرسوم سومری و بابلی و ردای بلند و در حالی که دست راست خود را با حالت احترام در مقابل دهان خود گرفته است نقش شده است (عبدی، ۱۳۷۳/ص. ۱۵).

در مقدمه لوح، حمورابی بدون هیچگونه تواضعی چنین می گوید :

آنگاه که انوم و ان لیل نام مرا بردند تا رفاه مردم را گسترش دهم

من حمورابی پارسا شاهزاده ای خداترس

تا عدالت را بر زمین حکمفرما کنم

تا شرارت و بدی را نابود کنم و

هنگامی که مروک مرا گذاشت که مردم را به راستی هدایت کنم

من نیز نظم و قانون را برقرار ساختم

تا آسایش مردم را توسعه دهم (عبدی، ۱۳۷۳/ص. ۲۳).

این متن از سه قسمت مقدمه، موخره و مجموعه قوانین تشکیل شده است. موخره به صورت ادبی در غالب انشایی نوشته شده است و مجموعه قوانین در ۴۹ ستون عمودی و در ۲۸۲ ماده تقسیم شده است. از مواد این قانون، بند های زیر ارتباط بیشتری با مفاهیم حسابداری و حسابرسی دارند:

مواد ۸۸-۹۹ مربوط به وام های بازرگانی و نرخ بهره

ماده ۱۰۷ - روابط بازرگانی و تاجر دوره گرد

مواد ۱۲۶-۱۲۰ انبار کردن اجناس

ماده ۸۸ - اگر بازرگانی در ازای بهره غله (قرض داد) او باید برای هر کور شصت قو غله دریافت کند اگر او پول را به ربا داد، باید برای بهره یک ششم یا شش ششم (یک پنجم شکل) در ازای هر شکل نقره دریافت کند (از آنجا که در یک کور ۳۰۰ قو وجود دارد، لذا نرخ بهره ۲۰٪ است).

ماده ۸۹ - اگر شخصی که مقروض بود پول نداشت تا (قرض خود) را پس دهد ولی غله داشت بازرگان باید به جای پول خود به همراه بهره (آن) و براساس نرخ که شاه تعیین کرده است، غله بردارد.

ماده ۹۰ - اگر بازرگان بهره را از شصت قو برای هر کور غله بالاتر برد و آن را گرفت، او باید جریمه آنچه قرض داده است را بدهد.

ماده ۹۸ - اگر شخصی پولی را برای شراکت به شخص دیگری داد آنان باید در مقابل خدا سود و زیان را به نحوی مساوی بین خود تقسیم کنند.

ماده ۱۰۰ - اگر تاجری برای فروش کالا یا تجارت، پولی را در اختیار مامور دولت قرار دهد، و اگر مامور دولت را به ماموریت بفرستند، مامور دولت در طول ماموریت خود، می تواند به تجارت بپردازد. اگر مامور دولت در محل ماموریت سودی را به دست

آورد، وی کل سود دریافتی را محاسبه خواهد کرد، سپس مدت زمان اقامت خود را نیز حساب کرده و سود لازم را به تاجر پرداخت خواهد کرد.

ماده ۱۰۴- اگر تاجری، جو (جو به عنوان سکه به کار می رفت) پشم، روغن و یا اموال منقول دیگری را در اختیار مامور دولت قرار دهد، مامور دولت پول آنها را محاسبه کرده و به تاجر پرداخت خواهد کرد. مامور دولت سند مهر شده ای را از تاجر خواهد گرفت که در آن مقدار پول پرداختی به تاجر ذکر شده است.

ماده ۱۰۵- اگر مامور دولت فراموش کرد و سند ممهور مربوط به پول پرداختی به تاجر را از وی نگرفت، پولی که در سند مهر شده ذکر نشده است، محاسبه نمی شود.

ماده ۱۲۱- اگر شخصی در خانه شخص دیگری غله انبار کرد او باید به ازای هر کور له پنج قو برای مخارج سالانه انبار بدهد.



تصویر شماره ۷- قانون نامه حمورابی

با بررسی این قوانین و الواح و شواهد به دست آمده می توان نتیجه گرفت که دقت عمل خاصی در مکتوب نمودن وقایع مالی وجود داشته است. در ماده ۱۰۴ ضرورت ارایه رسید ممهور مشخص شده است. در ماده ۱۰۵ نیز به صراحت این مسأله مطرح شده که سند مهر نشده، فاقد اعتبار قانونی است.

متمرکز ساختن قدرت مالی

در طول زمان و به تدریج معابد به تشکیلات مالی و بانکی عظیمی تبدیل می شوند. در زمان حکومت داریوش اول هخامنشی در قرن ۶ قبل از میلاد فعالیت های بانکی و پرداخت وام تحت نظارت خانواده های قدرتمند نظیر اژیسی ها^۱ قرار گرفته که در طول قرون متمادی از این قدرت خود بهره مند بودند و این موضوع در بسیاری از اسناد باستان شناسی مورد تایید قرار گرفته است. در نیپور^۲ خانواده ثروتمند دیگری به نام موراشو^۳ زندگی می کردند که به فعالیت های مالی می پرداختند. آنها دارای اصل و نسب یهودی بودند. در طول بیش از یک قرن در بسیاری از معاملات تجاری و مالی منطقه ای از آسیای مرکزی تا سرحدات امپراطوری پارس نام این خانواده به چشم می خورد. آنها نشانه و تصویری از اهمیت علم اقتصاد در امپراطوری بابل به شمار می روند. سومر و بابل تمدن هایی که گل و خشت ماده اصلی ابزار مادی آن به شمار می رفت، به موادی نظیر چوب، فلز و ... نیاز پیدا کردند. مدیریت اداری سیستم، نیاز به منطق قوی در علم حسابداری، مدیریت و اقتصاد داشت که از طریق آموزش ریاضیات، حساب و علوم اداری به منشی ها به دست می آمد. این آموزش بعدها در شکوفایی و پویایی کارها خود را نشان می داد. لازم بود که مواد اولیه مدیریت شوند، پشتیبانی حمل و نقل تضمین شود، نیروی کار کنترل گردد و زمانی که برنامه ریزی های بزرگی صورت می گرفت موضوع پرورش دام و زراعت و بسته های غلات مدیریت شوند. در تمامی این موارد رعایا از اختیار کافی برخوردار نبودند. مقامات سیاسی و مذهبی قدرت را به شکل متمرکز در دست داشتند و معابد و پادشاهان قادر بودند مسایل را پیش بینی کنند، طرح ها را از لحاظ کمی ارزیابی کنند و گزارش ایی را ارائه دهند (شیل، ۱۳۸۴).

شیوه های حسابرسی

1. Egibi
1. Nippur
2. Murashu

از دیرباز دغدغه کنترل مالی وجود داشته است، ژوزف ولمینک^۱ در اثر خود که در سال ۱۸۵۶ منتشر کرد، این مساله را با دقت مورد مطالعه قرار داده است، وی شیوه سومریان را در ثبت مسایل مالی تحلیل کرده است.

شیوه ثبت سومریان بیشتر فرم ادبی داشت تا ریاضی اما در بسیاری از اسناد در کنار اعداد علامت های متنوعی دیده می شود که نشان دهنده آن است که در حین بررسی و کنترل اعداد در کنار آنها نقطه یا خطی به جای گذاشته شده است، در مواردی الواح مشابهی نیز به دست آمده است که می توان چنین تصور کرد که آنها را از روی یکدیگر کپی برداری کرده اند (ونسال شل، ۱۳۸۴).

از میان داده های به دست آمده اطلاعات مربوط به شیوه های حسابرسی عصر هخامنشیان قابل توجه می باشد. خانم پرفسور هاید ماری کخ^۲ در کتاب از زبان داریوش و بر طبق اسناد حفاری های سال های ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ در تخت جمشید و با یافتن حدود ۳۰۰۰۰ لوح گلی که به خط میخی عیلامی بوده، اطلاعات ذی قیمتی را ارائه داده است. این الواح متعلق به بایگانی دیوانی داریوش بزرگ بوده است. متن های این الواح بیشتر به صورت کوتاه و حاوی مطالبی درباره درآمدها و مخارج می باشد.

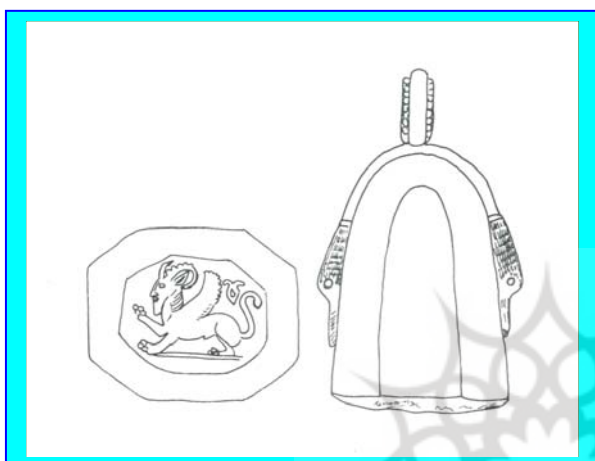
لوح ها به صورت خام نگهداری می شده اند اما وقتی اسکندر در سال ۳۳۰ پس از میلاد تخت جمشید را تسخیر کرد، مجموعه کاخ ها را به آتش کشید، در حالی که تعداد نا مشخصی از الواح نابود گردید. بخشی از آنها در لهیب آتش بزرگ پخته شد و برای ما محفوظ ماند این الواح سرچشمه ای غنی از منابع دست اول است که اکثر آنها مربوط به داده های اداری و مالی است.

امپراطوری هخامنشیان از پایگاهی واقع در بخش غربی ایران برای نظارت بر تمامی آسیای غربی و پاره ای از سرزمینهای وابسته گسترش یافته بود که با حاکمیتی گسترده و پیچیده مواجه بود (والا، ۱۳۷۶، صفحه ۲۰۷) و حاکمیت بر این سرزمین

3. Joseph Valaemminek

1. Heid Mary Kokh

علاوه بر مسایل خاص سیاسی و اجتماعی و مدیریتی نیاز به سیستم مالی خاصی داشت که حسابها نگهداری شده و دائما مورد بررسی قرار گیرد .



تصویر شماره ۸ - نمونه مهر
اداری دربار هخامنشی

به سبب ویژگی های خاص تخت جمشید و شکوه و عظمت ویرانه های آن ، مدتها چنین گمان می رفت که تخت جمشید تنها به منظور نشان دادن زرق و برق داریوش و برگزاری آیین های نوروزی بنا شده است (Walser, 1980; P.8) اما اکنون با لوح های گوناگونی که بدست آمده است می دانیم که تخت جمشید مرکز کل سازمان اداری پارس بوده است .

در این سیستم هر عضو دربار شاهنشاهی هخامنشی که به نحوی با سازمان اداری - مالی سروکار داشت دارای مهری بود که همیشه می بایست این مهر را همراه خود داشته باشد از همین روی برخی از کارمندان مهرها را به گردن می آویختند . این مهرها اغلب به صورت زیور تزیینی کوچکی بودند و دارای نقش و نگاری خاص بودند و کارمندان در فعالیت های اداری مجبور بودند خود را با مهر های رؤسا وفق دهند هر

گاه مهری گم و یا عوض می شد مطابق نامه ای اداری این مساله اعلام می گردید بعنوان مثال ، زمانی که فرنکه که بلند پایه ترین مقام تخت جمشید بود، مهر خود را گم کرده بود، کارمندان ناگزیر بودند خود را به مهر جدید عادت دهند ، از این رو فرنکه به آنها بخشنامه کرد که:



تصویر شماره ۹- مهر فرنکه رییس

مهری که بیش از این از آن من بود گم شد ، اکنون مهری که بر این لوح خورده است مهر من است^۱

زمانی که یک مأمور در سفر بود همیشه گذرنامه ای مهور را با خود به همراه داشت. در این گذرنامه نوع مأموریت ، مسیر ، میزان آرد ، نوشیدنی و گوشت برای مصرف و در صورت لزوم برای همراهان و همکاران زیر دست باید دریافت کند، نوشته شده بود. الواح بر روی گل هایی خام به کمک قلم مخصوص ثبت می شدند. سپس کارمند مسئول با مهر خود نوشته را تایید می کرد و دریافت کننده نیز نقش خود را بر مهر می زد. وی دو لوح دیگر را نیز مهر می کرد. یکی از این الواح (شبه فاکتور ها) برای بایگانی محلی و نسخه ای دیگر برای بایگانی مرکزی و نسخه سوم مستقیماً به تخت جمشید ارسال می شد(ماری کخ ، ۱۳۷۶/ص. ۳۸).

به دلیل اینکه روزانه الواح بسیار زیادی به تخت جمشید ارسال می شد نگهداری آنها بسیار مشکل بود بنابراین مجبور به طبقه بندی آنها شدند. برای جلوگیری

از آشفتگی، الواح را در سبد می ریختند. بررسی ها نشان می دهد که این الواح را براساس مکان و سال طبقه بندی می کردند و سپس سبدها را در قفسه می گذاردند. برای جلوگیری از آشفتگی، هر سبد برچسبی خاص داشت، تکه طنابی را به گوشه ای از سبد می بستند و سپس ضمیر برچسب را می نوشتند. مثلاً "اسناد مربوط به نوشیدنی آبادی نامه کارش^۱ حواله تیکوش^۲ سال ۳۲۳" سپس بر هر برچسب نام کالا، محل صدور سند، نام مأمور و سال تحویل قید می شد.

پیش از این که سندی در درون سبد جای گیرد یک بار دیگر به دقت کنترل می شده، مثلاً ماموری به نام وهوکه^۴ که مسئول کشت غله در منطقه نریه ایشتی^۵ (حوزه اداری شماره ۳) بود در سال ۲۰ پنجاه لیتر بذر جو به مردی به نام خومنکه^۶ تحویل داده و به هنگام برداشت محصول ۱۵۳۰ لیتر یعنی ۳۰ برابر بذر دریافت کرده است اما سند به تخت جمشید نرسیده بود این تسامح از دید خونتشه نه^۷ که کارمند مسئول در تخت جمشید بود دور نمانده و جویای امر از وهوکه می شود و وهوکه نیز رونوشتی تهیه کرده و به تخت جمشید می فرستد و بر آن می نویسد که: ((آن رونوشتی است که خونتشه نه خواسته است))^۸

پیش از اینکه سند ثبت گردد با دقت کنترل می شود اما نظم کنترل شاهنشاهی هخامنشی تنها در جمع آوری و بایگانی یکایک این سندها خلاصه نمی شد هر دو ماه یک بار گزارشی از عملکرد همه حوزه ها تهیه می شد. این روند کار کنترل مرکزی در تخت جمشید را راحت می نمود. در میان لوح های په دست آمده در تخت جمشید گاهی سندهای یک حوزه و گزارش جمع بندی (دو ماهه و سالانه) موجود است.

1. Namakaras

2. Tikus

4. Vahuka

5. Naryaitsya

6. Xvaminaka

7. Xvantsanah

PF1913

PF531

لوح های گزارش های دو ماهه یا سالانه از اندازه بزرگتری برخوردار بوده است، سند های سالانه شامل گزارش همه دریافت ها و پرداخت ها یک سال بوده است که تصدیق درستی این سند با سه کارمند بوده که نخست، از کسی که مسئول بخش مربوط در آبادی بوده است نام برده است، مقام دوم همیشه یک "آتش ریز" است. این مقام، مقام رسمی روحانی محل است که از سوی حکومت برای انجام مراسم آیین ها تعیین می شد و می بایست همزمان امور مالی را کنترل کند و با مهر خود مسئولیت صحت صدور سند را برعهده می گرفت (ماری کخ، ۱۳۷۶: ۴۰). این که به روحانی ها وظیفه ای سپرده شود، در بین النهرین از دیرباز یک تجربه شناخته شده بود که داریوش نیز این شیوه را مؤثر تشخیص داد زیرا روحانیون مورد اعتماد بودند. مقام سوم نگهبان انبار نامیده شده است که اغلب به تأکید در زیر اسناد آمده است.

در کنار این ها یک حسابرسی ویژه نیز وجود داشت که این حسابرسها مسئولیت رسیدگی به همه حسابهای یک حوزه را برعهده داشتند آنها در همه جا سرکشی کرده و موجودی محل را کنترل و صورت حساب تهیه می کردند. کار این گروه بیشتر در پایان سال و در ماه های اول سال بعد بود و در پایان سالها بیشتر انبارگردانی انجام می شد. بعنوان مثال در یکی از الواح مطرح شده است که ((این حسابرسی را برای سال ۱۸ و ۱۹، در سال ۱۹ به انجام رسانده است^۱)) و زمانی که نتوانسته است یکی از انبارها را به صورت کامل بررسی کند نوشته است ((ذخیره نگهبانان انبار را در مکنه^۲ خودم ندیدم حسابها را براساس گفته نگهبان انجام دادم))، (ماری کخ، ۱۳۷۶/ص. ۴۱) سپس مهر حسابرسی بر روی اسناد زده می شد. مهر مسیکه برپای بسیاری از اسناد مربوط به میوه و نوشیدنی دیده می شود. اما همین حسابرسی یکبار دیگر کنترل می شد. مثلا در تسویه حساب میوه های یک آبادی به نام ندینیش^۳ که ممهور به مهر مسیکه بود یکبار

دیگر تاییده شده و چنین آمده است ((حساب سال ۲۲ را در ماه دوم سال ۲۳ هو سه وه^۱ کنترل کرده است)) ریز نوشته هایی از این دست فراوان هستند.

علاوه بر موارد فوق در سیستم مالی هخامنشیان، سرحسابرس هایی نیز وجود داشته اند بعنوان نمونه در منطقه عیلام به فردی به نام مرتشانه^۲ با سمت کنترل حسابرس با مهر شماره ۵۷ بر می خوریم که به کلیه درآمدها و دریافتی ها از فرآورده های کشاورزی تا مالیات و پرداخت ها تسلط کافی داشته است او مسئول اقدام لازم برای دریافت مازاد درآمد نیز بوده است. البته در برخی موارد کشاکشهایی نیز با کارمندان سهل انگار داشته که ناگزیر می شد برای این سهل انگاری اخطارهایی را صادر کند بعنوان مثال در لوحی آمده است که "چرا حساب درآمد از بابت بهره سال ۱۹ میوه آبادی زرشویش^۳ در ماه ۶ سال ۲۲ به او رسیده است؟". حساب درآمد و مخارج بایستی با دقت ثبت می شد و سندها را از هفت خوان کنترل می گذراندند تا سرانجام از بایگانی تخت جمشید سر در آورد (ماری کخ، ۱۳۷۶/ص. ۴۱).

نتیجه گیری

بررسی ها موبد این واقعیت است که از گذشته دور سیستم هایی منظم جهت ثبت و کنترل دادهای مالی و ارایه گزارش وجود داشته است، کنکاش پیرامون تاریخچه این علم اغلب ما را به سده های اخیر رهنمود می سازد اما با نگاهی واقع گرایانه به اسناد تاریخی، شاهد این واقعیت هستیم که حسابداری از اعصار کهن به عنوان یک ضرورت اقتصادی - اجتماعی و تاریخی مطرح بوده است. وجود امپراطوری های عظیم که بر منابع اقتصادی سیطره مطلق داشته اند و فعالیت های نظامی، سیاسی و اجتماعی و عمرانی را کنترل می کرده اند، ضرورت استفاده از سیستم هایی پویا جهت ثبت و پردازش داده های مالی را مشخص می کند.

4. Hussavah
5. Mrtsanah
1. Zrasvatis

اکنون به این نتیجه دست یافته ایم که از دیرباز جدای از ثبت داده های مالی ، روش های منظم و کارا جهت پردازش ، ارائه گزارش و حسابرسی مالی وجود داشته است.

پرداخت حقوق دهها هزار کارمند و کارگر در دربار، وصول مالیات از رعایا ، پرداخت هزینه های اداری- نظامی و عمرانی و ... نشان از ضرورت بهره برداری از مفاهیم این علم است و گزارشهای مالی همانند لوح آمارسین، اسناد معبد اوروک و اسناد شگفت انگیز مالی عصر هخامنشیان و دهها هزار لوح های گلی بدست آمده مربوط به ثبت اطلاعات مالی ، نشان از پیچیده بودن سیستم های حسابداری عصر کهن است. وجود اسناد تاریخی حسابداری که در آن ، افزایش حساب در بالا و کاهش حساب در پایین لوح (اسناد معبد اوروک) نشان داده شده و یا لوح آمارسین که منابع مالی و موارد استفاده سود کشاورزی را در طول یک سال جمع بندی نموده است و اسناد مالی تحلیل شده عصر هخامنشیان و سایر گزارش مالی - حسابداری نیز نشان داد که جدای از ثبت داده های مالی، صورت های مالی نیز از اهمیت برخوردار بوده اند.

منابع

- ۱- عابدی ، کامیار (۱۳۷۳). قانون حمورابی، سازمان میراث فرهنگی .
- ۲- صالحی ، محمد صالح (۱۳۷۶). احتمال وجود اشیاء شمارشی در تپه زاغه، یادنامه گردهمایی باستان شناسی شوش ، فروردین ۱۳۷۳، جلد اول ، انتشارات سازمان میراث فرهنگی صفحه ۲۵۰.
- ۳- شیل، ونسال، سومر و لوح حمورابی، نقطه آغاز علم حسابداری ترجمه رضا مصطفی زادگان سایت سازمان میراث فرهنگی CHN.IR .
- ۴- ماری کخ ، هاید ، از زبان داریوش ، ترجمه دکتر پرویز رجیبی انتشارات نیک ، ۱۳۷۶ صفحه ۳۸.
- ۵- والا، ف. (۱۳۷۶). شوش و جنوب غربی ایران (سیر تکاملی اجتماعی و فرهنگی از هزاره هفتم قبل از میلاد تا یورش مغول) گزارش گردهمایی بین المللی شوش و سمینار بلو ، زیر نظر ژان پرو، ترجمه هاید اقبال ، مرکز نشر دانشگاهی.
- ۶- هینس والتر (۱۳۷۷). دنیای گمشده عیلام ، ترجمه فیروز فیروزنیا ، شرکت انتشارات علمی فرهنگی ، چاپ اول .

- 7- Alizade, A. (1971). CHOGAMICH. The First Five Sessions of Excavations 196-71. The Oriented Institute of Chicago, p.34.
- 8- Vallat, F. (1978). Le Materiel Epigraphique Des Couches 18 a 14 De Acropole In Paleorient , Vol.4 ,pp. 193- 195.
- 9- Stolper, M.W. (1985). Proto – Elamite Tablets From Tal-I Malyan p.5
- 10- Walser, B.G. (1980). Persepolis, ,P.8.

