

حسابرسی در امپراتوری هخامنشی

شکرا... خواجهوی

دانشیار حسابداری و عضو هیات علمی دانشگاه شیراز

حمید رضا رضایی^۱

عضو هیات علمی موسسه آموزش عالی تابران - مشهد

احمد اسحاقی

کارشناس ارشد حسابداری

تاریخ دریافت : ۹۲/۰۶/۳۱

تاریخ پذیرش : ۹۲/۱۱/۲۰

چکیده

تاریخ حسابداری از جمله موضوعاتی است که در ادبیات حسابداری نسبت به آن کم توجهی و یا بی توجهی شده است؛ این موضوع، حتی در عصر حاضر که پیشرفت‌های شگرفی در کلیه ابعاد علم حسابداری به وقوع پیوسته نیز به وضوح قابل مشاهده است. حسابداری با تمدن همزاد است. هر کجا که استقرار سیستم نظارتی برای کنترل دخل و خرج مطرح باشد ناگزیر از حسابداری بحث می‌شود. یکی از دلایل عظمت و افتخار ما ایرانیان در دوران هخامنشیان را می‌توان نتیجه دقت کنترل نظارت و سیستم منحصر به فرد اداری و مالی آن دوره به حساب آورد. زمانی که پادشاهی منصفانه و کنترل‌های زیادی روی منابع و مخارج کشور بوده‌است. حکومت‌های مرکزی با تمرکز بر ساختارهای نظامی، اجتماعی و اقتصادی سیستم‌های پیچیده‌ی دولتی را به وجود می‌آوردند که ده‌ها نفر کارمند، کارگر و سرباز در آن مشغول به فعالیت بوده‌اند. در چنین شرایطی استفاده از روش‌های نظارتی دقیق برای اداره امور مالی کشور، دریافت مالیات و کنترل مخارج ضروری بوده‌است. در این دوران، کلیه فعالیت‌ها ثبت، کنترل و به فراخور نیاز گزارش‌هایی ارائه می‌شده‌است. در این مقاله سعی دارد موارد نظارتی و سیستم‌های کنترل داخلی موجود در آن دوران را بررسی نماید.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، امپراتوری هخامنشی، سیستم نظارتی و کنترل داخلی.

طبقه بندی موضوعی: N00, M42

۱- مقدمه

نخستین گام در ساماندهی اقتصادی در عصر هخامنشیان بر داشته شد. اما مدارک زیادی در رابطه با سیستم‌های مالی و حسابداری آن زمان در دسترس نیست. اگرچه می‌توان برای آشنایی با این سیستم به الواح کشف شده استناد کرد. این الواح که مدت زمان زیادی از دسترسی به آنها نمی‌گذرد، لوح‌هایی گلی پخته شده و شکننده‌ای هستند که متن‌های کوتاه مربوط به محاسبات دیوانی تخت جمشید، مرکز امپراتوری هخامنشیان، بر آنها درج شده است (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۹). آنها در خزانه تخت جمشید، به صورت خام نگهداری می‌شدند، اما وقتی اسکندر در سال ۳۳۰ پ. م پس از تسخیر تخت جمشید مجموعه کاخ‌ها را به آتش کشید، در حالی که بیشتر آنها برای همیشه نابود شدند، به گونه‌ای تصادفی بخشی از آنها در لهیب آتش بزرگ پخته شدند (محمدی فر، ۱۳۸۵: ۲۲۳).

این الواح، اطلاعات لازم را برای پاسخ به پرسش‌های زیادی درباره مسائل دیوانی، شیوه زندگی مردم، مزدها و رفاه اجتماعی، موقعیت زن، رفتارهای مذهبی - فرهنگی، و همچنین جغرافیا و اقتصاد در اختیار قرار می‌دهند (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۹). الواح کشف شده بر خلاف دیگر کتیبه‌های هخامنشی تخت جمشید که بیانیه‌ها و گفتارهایی رسمی برای همگان و برای آیندگان بودند، برای خواندن عموم نوشته و عرضه نشده‌اند. به عبارتی آنها اسناد حسابداری و حسابداری کارکنان تخت جمشید و در بیانی جامع یک بایگانی اداری بوده‌اند (احتشام، ۱۳۵۵: ۱۰۸).

در امپراتوری بزرگ هخامنشیان، جریان کالایی وسیعی وجود داشت که منشاء آن خراج‌ها و مالیات‌های وصول شده از ایالت‌های مختلف امپراتوری بود. این مالیات‌ها، ابتدا به مرکز ایالت (ساتراپی) فرستاده می‌شد و در آنجا پس از جمع‌آوری مالیات همه‌ی شهرها و آبادیهای آن ایالت، برای مرکز امپراتوری (تخت جمشید) ارسال می‌گشت. کالاهای دریافتی از ایالت‌های مختلف بابت خراج و مالیات، نیاز به انبار کردن داشت و با توجه به تعدد انبارها در سراسر امپراتوری، نظام معینی برای دریافت، تحویل، و کنترل موجودی اقلام نیاز بود. اسناد به دست آمده از تخت جمشید نشان می‌دهد چنین نظامی وجود داشته و بسیار هم پیشرفته بوده است (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸).

وجود امپراطوری‌های عظیم، مانند امپراطوری هخامنشی که بر منابع اقتصادی سیطره‌ی مطلق داشتند و فعالیت‌های نظامی و سیاسی و اجتماعی و عمرانی را کنترل می‌کردند، ضرورت استفاده از سیستم‌های پویا جهت ثبت و پردازش داده‌های مالی و همچنین وجود یک سیستم نظارتی دقیق برای حسابرسی فعالیت‌های مالی را ایجاب می‌کرد. در این مقاله بخشی از تاریخ حسابرسی در قلمرو ایران باستان به ویژه در عصر هخامنشیان با نگاهی فنی مورد بررسی قرار می‌گیرد که به دلیل وسعت جغرافیایی و استفاده از ده‌ها هزار نفر نیروی انسانی جهت اجرای طرح‌های اقتصادی از سیستم‌های دقیق نظارتی برخوردار بوده‌است.

۲- سیستم انبارداری و بایگانی اطلاعات

الواح پرسپولیس جنبه داستانی و روایت گونه ندارند و در هیچ یک از آن‌ها نه به شرح لشکرکشی‌ها پرداخته شده و نه حتی به صورت غیر مستقیم اشاره‌ای به تاریخ سلسله‌ای شده است. عمده مطالب در الواح و استحکامات مربوط به عملیات گردآوری، انبارداری و توزیع مواد غذایی و آذوقه است که استفاده‌کنندگان از آن‌ها عبارت بودند از شاه و خانواده او، صاحب منصبان عالی‌رتبه دیوانی (سازمان اداری)، کهنه (خدمتگزاران دینی)، چارپایان و به خصوص کارگران (کورتش)، که در دبیرخانه‌ها، تاسیسات کشاورزی و دهات، کارگاه‌های تبدیل مواد و کارگاه‌های پرسپولیس کار می‌کردند. در یک زنجیره طولانی از این الواح تحویل جیره‌های غذایی به افراد و گروه‌هایی ثبت شده است که از نقطه‌ای به نقطه دیگر امپراطوری سفر می‌کردند. در سه سری دیگر از الواح، نامه‌ها، یادداشت‌های روزانه و صورت حساب انبارها مضبوط است (بریان، ۱۳۷۷: ۸۸۰). همانطور که در قسمت مقدمه بیان شد در امپراتوری هخامنشی نظام معینی برای دریافت، تحویل، و کنترل موجودی اقلام وجود داشت؛ که در ذیل به برخی از جنبه‌های آن اشاره شده است (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸):

۱. **لوح گلی به جای فرم کاغذی:** استفاده از لوح گلی پیش از ایران، در بین النهرین (بابل و آشور) و عیلام رایج بود. هخامنشیان که این شیوه را مفید می‌دانستند، آن را در نظام اداری و دیوانی خود بکار گرفتند. این لوح‌ها قرص‌های بیضی شکلی به اندازه کف دست و از جنس خاک رس بودند که در زمان مورد نیاز، سطح آن‌ها صاف و با خط

میخی روی آن‌ها نگاشته می‌شد. لوح‌ها بر حسب نیاز در چند نسخه تولید می‌شدند و افراد مسئول از طریق زدن مهر خود، محتوای آن‌ها را تایید می‌کردند (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۶).

۲. دریافت و نگهداری کالا: کالاهای مختلفی به انبارها و خزانه تخت جمشید تحویل

می‌شد که اگر چه نحوه نگهداری هر یک، بسته به نوع کالا متفاوت بود، لیکن در مورد چگونگی نگهداری اسناد آن‌ها (رسیدها و حواله‌ها) تفاوت عمده‌ای وجود نداشت. به کمک قلم مخصوص، نشان میخی را بر لوح گلی نرم می‌فشرده و مقدار کالای تحویل شده را به دقت ثبت می‌کردند، تحویل دهنده با مهر خود نوشته را تایید می‌کرد و دریافت کننده نیز نقش مهر خود را در بخش پایین نبشته می‌گذاشت (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸). نسخه‌ای مستقیماً به تخت جمشید ارسال می‌شد. از اینرو الواح بسیار زیادی به صورت روزانه به تخت جمشید ارسال می‌شد، که نگهداری از آن‌ها مشکل بود. بنابراین، چاره‌ای جز طبقه‌بندی آن‌ها نبود. در نتیجه، برای جلوگیری از آشفتنگی، الواح را بر اساس "مکان و سال" طبقه‌بندی می‌کردند، در سبد می‌ریختند و سپس سبدها را در قفسه می‌گذاشتند. هر سبد بر چسبی ویژه داشت که تعدادی از این برچسب‌ها یافت شده‌اند. معمولاً تکه‌ای نخ را به گوشه‌ای از سبد می‌بستند، سپس خمیر برچسب را به نخ می‌چسباندند. روی هر برچسب نام آن کالا، موضوع تحویل، محل صدور سند، نام مامور مسئول، و سال تحویل قید می‌شد. اما باید به این نکته توجه داشت که پیش از این که سندی در درون سبد جای گیرد، توسط فردی دیگر به دقت کنترل می‌شد (ماری کخ، ۱۳۷۶: ۳۸).

۳. تحویل کالا: پیش از تحویل کالا، تحویل گیرنده باید ابتدا از یک مقام بالاتر مجوز

دریافت کالا را می‌گرفت و سپس آن را به انباردار ارائه می‌داد. به هنگام تحویل کالا، نیز یک لوح که نقش حواله انبار را داشت صادر می‌شد و انباردار ابتدا صحت مهر دستور دهنده و سپس دلیل تحویل کالا را چک می‌کرد و در زمان تحویل کالا، نام دستوردهنده، نام تحویل گیرنده، دلیل تحویل، تاریخ و نام تحویل دهنده را ثبت و با زدن مهر خود آن را تایید می‌کرد. این حواله‌ها در محل ویژه‌ای که برای نگهداری آن‌ها در نظر گرفته شده بود، بایگانی می‌شدند و در صورت بروز هر گونه اشتباه و یا در زمان انبارگردانی به این حواله‌ها (الواح) مراجعه می‌شد (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸).

آنچه بدان دسترسی یافته‌اند تنها بایگانی‌های مربوط به چند دبیرخانه است؛ و بایگانی دفاتر و دیوان‌های دیگر علاوه بر پرسپولیس که مامور حفظ و نگهداری و اداره امور دارایی‌هایی از قبیل اشیاء قیمتی، سلاح‌ها، یا البسه بوده‌اند در اختیار نیستند. و این همان واقعیت مهمی است که روایات قدیمی غارت و تاراج پرسپولیس به وسیله مقدونیان است (بریان، ۱۳۷۷: ۸۸۲).

۲-۱- امنیت سیستم انبارداری و حسابداری (کنترل‌های داخلی)

امپراطوری هخامنشیان از پایگاهی واقع در بخش غربی ایران برای نظارت بر تمامی آسیای غربی و پاره‌ای از سرزمین‌های وابسته گسترش یافته بود که با حاکمیتی گسترده و پیچیده مواجه بود (والا، ۱۳۷۶: ۲۰۷) و حاکمیت بر این سرزمین، 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 (محمدی فر، ۱۳۸۵: ۲۲۳).

بعضی از فرآیندها، مانند: ماموریت، پرداخت، دریافت و تحویل کالا و... با روش‌های مدرن امروزی تفاوت اساسی ندارند و در این فرایندها اغلب فرم‌هایی که امروزه استفاده می‌شود، مانند: فرم ماموریت، دستور صدور سند، رسید انبار، حواله انبار، دستور پرداخت و... مورد استفاده قرار می‌گرفتند و از این راه کل جریان مالی و کالایی کشور زیر کنترل قرار داشت. در این بخش سعی شده چندین عملی که در سیستم حسابداری و انبارداری انجام می‌شد تا از امنیت بیشتری برخوردار باشد ذکر می‌شود:

- **وجود مهر به جای امضا:** در دوره‌ای که مورد بررسی قرار گرفت، برای تایید اسناد از مهر استفاده می‌شد. در واقع، این روش تا قبل از سده بیستم در ایران رایج بود، به گونه‌ای که اغلب صاحب منصبان یا علما، دارای مهر مخصوص خود بودند که به جای امضاء از آن استفاده می‌کردند (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۶). در این سیستم هر عضو دربار شاهنشاهی هخامنشی که به نحوی با سازمان اداری- مالی سروکار داشت، دارای مهری بود که همیشه می‌بایست این مهر را همراه خود می‌داشت. نمونه‌ای از این مهرها از مقر ساتراپ ایرانی سارد به دست آمده است. از همین روی، برخی از کارمندان مهرها را به گردن می‌آویختند. این مهرها اغلب به صورت زیور تزیینی کوچک و دارای نقش و نگاری خاص بودند و کارمندان در فعالیت‌های اداری مجبور بودند خود را با مهرهای رؤسا وفق دهند

هر گاه مهری مفقود و یا عوض می‌شد، مطابق نامه‌ای اداری این مساله اعلام می‌گردید. به عنوان مثال، زمانی که فرنکه، بلند پایه‌ترین مقام تخت‌جمشید، مهر خود را گم کرد، کارمندان ناگزیر شدند خود را به مهر جدید عادت دهند. به این منظور، فرنکه به آن‌ها بخشنامه کرد: «مهری که پیش از این از آن من بود، گم شد، اکنون مهری که بر این لوح خورده است، مهر من است» (ماری کخ، ۱۳۷۶: ۳۸).

- **فرم سه نسخه‌ای:** زمانی که یک مأمور در سفر بود، همیشه گذرنامه‌ای ممهور را با خود به همراه داشت. در این گذرنامه، نوع ماموریت، مسیر، میزان آرد، نوشیدنی و گوشتی نوشته شده بود که می‌بایست دریافت کند. الواح بر روی گل‌هایی خام به کمک قلم مخصوص ثبت می‌شدند. سپس، کارمند مسئول با مهر خود نوشته را تایید می‌کرد و دریافت‌کننده نیز نقش خود را بر مهر می‌زد (ماری کخ، ۱۳۷۶: ۳۹). برای اینکه بتوان اسناد مالی و عملکرد ساتراپ‌ها را کنترل کرد از هر سند، سه نسخه تهیه می‌کردند: یک نسخه برای بایگانی محلی، نسخه‌ای برای بایگانی مرکز ساتراپی (استان)، و سومی برای مرکز. در تخت‌جمشید، چنین بود که از هر لوحی که در محل‌های مختلف بسیاری تهیه می‌شد، نمونه‌ای نیز در بایگانی تخت‌جمشید موجود بود. این لوح‌ها در تخت‌جمشید نخست کنترل و سپس بایگانی می‌شد (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸).

- **صورت ریز و دقیق موجودی‌ها و کنترل نقل و انتقالات:** صورت برداری از احشام با ذکر هر نوع و بر اساس جنس و سن و سال دام انجام می‌گرفت. حسابداران برای هر یک از اقلام، اسامی مسئولان انبار، اسم مدیری که فرمان به توزیع داده بود، مقدار کالای توزیع شده، تعداد استفاده‌کنندگان (کاهنان، کورثها، چارپایان و...) و مقدار کالایی را که به انبارهای پرسپولیس یا نقاط دیگر حمل شده بود ذکر می‌کردند. فرمان‌ها و احکام مقامات بالا از طریق سلسله مراتب در یک سند ممهور ارسال می‌شد. هر وقت مشکلی بروز می‌کرد، مسئولیت هر فرد معلوم و کاملاً روشن بود؛ به خصوص که هر لوحه اثر دو مهر بر خود داشت: مهر مقام رسمی که کالا را داده بود، و مهر کسی که کالا را برای توزیع دریافت می‌کرد. مهر مقامات عالی‌تر حامل نوشته‌ای به مضمون: "مهر فلان کس، پسر فلانی" بود (بریان، ۱۳۷۷: ۸۸۵).

• **انجام ندادن مسئولیت یک کار از ابتدا تا انتها توسط یک نفر:** محاسبات و بایگانی کردن اسناد و رسیدها در درجه اول حکایت از ویژگی "کاغذ بازی" و خرده بینی تشکیلات اداری مامور کنترل تولید و ذخایر دارند. تولیدات گوناگون کشاورزی و حیوانی بعد از گردآوری در مناطق، به انبارها برده می‌شدند. در هر انبار یا مغازه دو کارمند مامور امور بودند، یکی مدیر موجودی انبار دانه‌ها و حبوب و دیگری مسئول صدور جوازهای مربوط به خروج کالا. هر سال حسابداران صورت موجودی را تهیه کرده و به دبیر خانه مرکزی در پرسپولیس می‌فرستادند. در مورد روسای انبارهایی که در هر یک از مراحل و منازل جاده‌ای بزرگ استقرار داشتند که مسافران رسمی غذا و جیره سفر خود را از ایشان دریافت می‌کردند نیز به همین ترتیب عمل می‌شد. در پرسپولیس نیز محاسبه محدودی صورت می‌گرفت و حسابداران هر سال ورود و خروج را کنترل و ترازنامه‌ها را بررسی می‌کردند و به این ترتیب، سرویس‌های مرکزی از موجودی هر یک از انبارها در هر گوشه امپراتوری مطلع بودند و مقامات رسمی مملکت می‌توانستند آگاهانه حکم به برداشت محصول از این یا آن انبار صادر کنند. هر یک از والی نشین‌های امپراتوری صاحب انبارهای متعدد بودند و هر کدام در گردآوری و انبار کردن یک محصول مانند: انواع دانه‌ها، کنجد، شراب، آرد، چارپایان مانند: گوسفند، گاو، شتر، اسب، پرندگان تخصص داشتند (بریان، ۱۳۷۷: ۸۸۴).

۲-۲- مشکلات و نارسایی‌های سیستم

اسناد متعدد گواه آن است نظام، با همه کارآمدی‌اش، در معرض ایراد و اعتراض نیز بوده است. حسابدارانی شکایت کرده‌اند که یک مقام رسمی مدارک مهر شده را تهیه نکرده است. بعضی‌ها متهم شده‌اند؟ که این یا آن کالا را "به نفع خود ضبط کرده‌اند". یا در مورد دیگری، حسابداران متذکر شده‌اند زنان کارگر دو ماه است که جیره‌های خود را دریافت نکرده‌اند. در مواردی برای موظف کردن و به راه آوردن برخی از مدیران از سازمان مرکزی امپراتوری یاری خواسته شده است. در جای دیگر تصریح شده است: "حسابداران مدارک مهمور را تهیه نکرده‌اند" و شخصی که حامل لوحه بوده فرار کرده است. در پاسخ نامه فرمان داده شده است خطای را دستگیر و به ماد روانه کنند تا به پرونده او رسیدگی شود. به مدیران اخطاریه صادر شده است: "وقتی برای رئیس سازمان اداری لوحه‌ای می‌فرستید اسم مسئول حمل لوحه را

بنویسید". به نظر می‌رسد در گذشته این احتیاط رعایت نمی‌شده است. مسئولان انبارها پیوسته به رعایت نظم و اطاعت خوانده می‌شدند. لوحه‌ای که در آن از قصور چندین مسئول و بی‌نظمی‌ها سخن رفته است با این فرمول پایان می‌یابد: "مطابق قانون سابق" که منظور، همان مقررات و قواعد اداری است (بریان، ۱۳۷۷: ۸۸۶).

۳- کنترل داخلی سیستم پرداخت حقوق و دستمزد

الواح کشف شده همگی دارای تاریخ سال سلطنت پادشاهی است که لوح در زمان او تنظیم شده، نام نویسنده لوح، خزانه‌دار و سرکارگر می‌باشند که سپس مهور شده‌اند (قدیانی، ۱۳۸۲: ۱۵۳). این موضوع نشان می‌دهد کنترل‌های داخلی قوی برای سیستم حقوق و دستمزد وجود داشته است از جمله آنکه: یک نفر مسئول تمام کارها نبوده که بتواند از این مسئولیت سوء استفاده کند، پرداخت حقوق باید حداقل مورد تأیید دو نفر بومی بود، یکی سرکارگر که محل و نوع کار شخص را مشخص و تأیید کند و دیگری خزانه دار که مسئولیت پرداخت حقوق با او بود که این کار خود تباری بین کارکنان را کاهش می‌داد و از همه مهم‌تر اینکه خود پادشاه نیز پرداخت بسیاری از موارد را دستور داده و نظارت داشت. ترجمه تعدادی از کتیبه‌های تخت جمشید برای اثبات این ادعا به شرح ذیل می‌باشد (وینهور فر، ۱۳۷۷: ۲۲۹):

- به فرمان داریوش مبلغ ۹۰۴ کارشا نقره به دست یک مدیر به شبانان پارمیزا که مسئول کار ایشان «ساد و میش» است و در محل مارباشکا وظایف خود را به خوبی انجام داده‌اند داده شد به هر یک نفر هشت کارشا.
- به فرمان شاه (داریوش) مبلغ ۱۶۵ کارشا نقره به دست یک مدیر برای هزینه معیشت زنانی که مامور اسبهای بانو «آپاکیش» هستند و مسئول کار ایشان «آپی شیتاتیس» است بدیشان پرداخت. این لوحه را «داد و مانیا» نوشت.
- گواهی می‌دهد آقای «هردکاما» درودگر مصری سرکارگر صد نفر کارگر که بطور روزمزد به ضمانت آقای «وهوکا» در ساختمان پارسه مشغول کار است. استحقاق دریافت مبلغ سه کارشا و دو شکل و نیم نقره بابت دستمزد خود دارد.

- «دارکش» به «برادکاما» خزانه‌دار گزارش می‌دهد ۸۸ کارشا و پنج شکل نقره بایستی بابت مزد کارگران روزمزد که درهای آهنی پارسه را می‌سازند و «وهوش» مسئول کار ایشان است پرداخت شود.
- «دارکش» به «برادکاما» خزانه‌دار گزارش می‌دهد معادل یک کارشا و سه شکل نقره به کسانی که در خزانه بطور روزمزد مشغول تنظیم محاسبات هستند بابت مزدشان باید پرداخت شود.
- «آرتاتخما» به «وهوش» خزانه‌دار «پارسه» گزارش می‌دهد ۳۷ کارشا و شکل و ربع یک شکل نقره معادل نصف کارگرانی که «پاکورادا» عنوان سر کارگر صد نفر عمه را در شیراز دارد و مسئول کار ایشان است بابت ماه سامیا (ماه دوازدهم) در سال نوزدهم (سلطنت خشایار شا) داده شود.

از بررسی و مطالعه عمیق و دقیق الواح یونانی تخت جمشید برمی آید داریوش با تمام توان با مسائل و مشکلات و امور متعلق به مردمان تهیدست، ناتوان و تحت ستم همراه بود و در رفع مشکلات و احقاق حقوق آنان می‌کوشید. در نظام تحت زمامداری او حتی کودکان خردسال از پوشش خدمات حمایت‌های اجتماعی بهره‌مند بودند. جای شگفتی است در نظام اداری داریوش در ۲۵۰۰ سال پیش، تمامی کارکنان دولت دارای شرح وظایف بوده و از یک نظام دستمزد طبقه‌بندی شده، پیروی می‌کردند.

۴- نظام کنترل و بازرسی

از دیرباز دغدغه‌ی کنترل مالی وجود داشته است. ژوزف ولمینک در اثر خود که در سال ۱۸۵۶ منتشر کرد، این مساله را با دقت مورد مطالعه قرار داده و شیوه‌ی سومریان را در ثبت مسایل مالی تحلیل کرده است. شیوه‌ی ثبت سومریان بیشتر فرم ادبی داشت تاریخی، اما در بسیاری از اسناد در کنار اعداد علامت‌های متنوعی دیده می‌شد که نشان می‌داد 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 می‌توان چنین تصور کرد که آنها را از روی یکدیگر کپی برداری کرده‌اند (محمدی فر، ۱۳۸۵: ۲۲۲).

حسابرسی نیز در زمان هخامنشیان رایج بود، برخی لوح‌ها به این ادعا صحه می‌گذارند. یکی از رسومی که کوروش کبیر بنیان نهاد، بازرسی مناطق و ناحیه‌ها توسط مامورین خاصی بود، در این مورد از «گزنفون» نقل شده است: کوروش اصولی بنیان نهاد که اکنون هم دوام دارد: همه ساله فرستاده‌ای از طرف شاه به قشونی به ایالات مختلف ممکت می‌شد و اگر حکام احتیاج به قوای لشکری داشت به آن‌ها کمک می‌کرد و اگر تندرو و شدید العمل باشند آن‌ها را به اعتدال وا می‌داشت. هر گاه در پرداختن باج یا نظارت به امنیت اهالی و یا زراعت مسامحه و یکی از وظایف خود را مهمل می‌کردند، فرستاده اقدام می‌نمود و اگر نمی‌توانست کاری کند مراتب را به شاه اطلاع می‌داد و او تصمیم می‌گرفت که با مقصر چه باید کرد. مفتشین معمولاً از میان اشخاصی انتخاب می‌شدند که درباره آن‌ها می‌گفتند، این برادر شاه است، این چشم شاه است، بعضی اوقات اگر شاه می‌خواست مفتشین را احضار کند، آن‌ها به محل ماموریت نرسیده بر می‌گشتند (مازندرانی، ۱۳۵۰: ۳۱۰).

هرودوت در گزارش خود پیرامون «افسانه بنیان گذار» تصریح می‌کند: کوروش بزرگ در میان شخصیت‌هایی که در اطراف خود به خدمت گماشت، یک تن را به سمت «چشم شاه» برگزید. در متون بعدی و متاخر، ضمن اشاره به تعداد زیادی «چشم شاه» و «گوش شاه» نتیجه‌گیری شده است که ولایات پیوسته زیر نظارت و بازرسی جاسوسان شاهی بوده است که هر گونه عصیان یا کوتاهی در اجرای اوامر را به شاه گزارش می‌دادند. گزنفون در سیرو پدی می‌نویسد: «ما توانستیم این نکته را نیز دریابیم که او مردانی را که به "چشم‌های شاه" و "گوش‌های شاه" موسوم‌اند جز از طریق اعطای هدایا و مناصب و افتخارات فراهم نمی‌آورد. لیکن اگر کسی تصور کند که شاه فقط یک تن را انتخاب می‌کرد تا آن یک تن "چشم" او شود، اشتباه می‌کند، یک شخص واحد، نمی‌تواند جز چیزی اندک ببیند، یا بشنود، و از طرفی انتخاب یک فرد واحد به این معنا می‌توانست باشد که به دیگران فرمان داده شود چشم‌هایشان را بر هم بگذارند و فقط یک نفر را مامور کنند که چشم‌هایش را بگشاید، و از طرفی، همه ممکن بود در این اندیشه شوند که خود را از مردی که به "چشم شاه" بودن شهرت دارد، محفوظ بدارند. اما چنین نیست، زیرا شاه تصریح می‌کند که هر چیزی را که شایسته دقت و توجه باشد دیده یا شنیده است (بریان، ۱۳۷۷: ۷۲۶).

با توجه به مطالب فوق می‌توان به اهمیت بازرسی و کنترل برای حکومت پی برد، درست است که چشم شاه و گوش‌های شاه بیشتر بیانگر کنترل و اطلاع از مسائل سیاسی و جلوگیری از شورش‌ها و دسیسه‌ها بوده است ولی با توجه به مدارک موجود نمی‌توان از تاثیر آن‌ها در کنترل و بازرسی مسائل مالی و حسابرسی چشم پوشی کرد. بطوریکه در میان تمام جنبه‌های مدیریتی سازمان اداری داریوش، نظام بازرسی و کنترل آن هنوز هم ارزشمند است و با وجود اینکه این نظام مربوط به ۲۵۰۰ سال پیش است، ولی بسیار مدرن و امروزی می‌باشد.

در بیشتر الواح، به حساب‌های دو یا چند سال، یک بار رسیدگی شده است. از آن جا که حساب‌رسان به دلیل مسئولیت‌های زیاد و گستردگی دامنه فعالیت‌هایشان و همچنین زیادی مناطق و غیره نمی‌توانستند در پایان هر سال به حساب‌های مناطق رسیدگی کنند و امکان رسیدگی به تک تک اقلام نیز وجود نداشت. فقط به ارقام کلی پرداخته می‌شد. اگرچه نظام حسابرسی و رسیدگی به عملیات اقتصادی مربوط به پرداخت جیره‌ها را که از طریق ثبت گزارش‌ها و نگهداری آن‌ها بر الواح گلی صورت می‌گرفت خالی از اشکال نبود. هالک باستان شناس معتقد است: «این امر که بتوان برای انجام و بررسی یک نظام حسابرسی دقیق در حین عملیات گسترده تنها از لوح گلی بهره برد، بسیار مشکل است.» و ادامه می‌دهد که «احتمالا این مشکل از طریق ثبت گزارش‌های مشابه به زبان آرامی بر روی پوست یا مواد فسادپذیر دیگر حل شده باشد، الواح گلی تنها بخشی از آنچه در جریان بود را نشان می‌دهد» (هلک، ۱۹۶۹: ۶۰).

از میان داده‌های به دست آمده از الواح کشف شده، اطلاعات مربوط به شیوه‌های حسابرسی عصرهخامنشیان قابل توجه است. پیش از اینکه سند ثبت شود، با دقت کنترل می‌شد، اما نظم کنترل شاهنشاهی هخامنشی تنها در جمع آوری و بایگانی یکایک این سندها خلاصه نبود بلکه سطوح بازرسی و کنترل متفاوتی داشت. هر دو ماه یک بار گزارشی از عملکرد همه‌ی حوزه‌ها تهیه می‌شد. این روند کار کنترل مرکزی در تخت جمشید را راحت می‌کرد (ماری کخ، ۱۳۷۶: ۴۰). علاوه بر گزارش‌های عملکرد دو ماهه، می‌بایستی گزارش‌های سالانه نیز تهیه و برای مرکز فرستاده می‌شد. نمونه‌هایی نیز از گزارش‌های سالانه در دست است. در این گزارش‌ها همه دریافت‌ها و پرداخت‌های یک سال در یک جا، جمع‌بندی شده‌اند (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸).

الواح گزارش‌های دو ماهه یا سالانه از اندازه‌ی بزرگتری برخوردارند. سندهای سالانه شامل گزارش‌های هم‌هی دریافت‌ها و پرداخت‌های یک سال بودند که درستی این سند را سه کارمند تصدیف می‌کردند که نخست، از کسی نام برده شده که مسئول بخش مربوط در آبادی بوده است. مقام دوم همیشه یک "آتش ریز" بود. این مقام، مقام رسمی روحانی محل است که از سوی حکومت برای انجام مراسم آیین‌ها تعیین می‌شد و می‌بایست همزمان امور مالی را کنترل می‌کرد و با مهر خود مسئولیت صحت صدور سند را برعهده می‌گرفت. این که به روحانی‌ها وظیفه‌ای سپرده می‌شد، در بین‌النهرین از دیرباز یک تجربه‌ی شناخته شده بود که داریوش نیز این شیوه را مؤثر تشخیص داد، زیرا روحانیون مورد اعتماد بودند. مقام سوم نگهبان انبار نامیده می‌شد 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 هم‌هی حساب‌های یک حوزه را برعهده داشتند. آن‌ها در منطقه خود به همه جا سرکشی می‌کردند و موجودی محل را کنترل و صورت حساب تهیه می‌کردند. کار این گروه عموماً در پایان سال و در ماه‌های اول سال بعد بود و در پایان سال‌ها عموماً انبارگردانی انجام می‌شد (ماری کخ، ۱۳۷۶: ۴۱).

باید توجه کرد که نوبت رسیدگی به همه ترازنامه‌ها سالانه بوده و در صورت عدم امکان بازرسی سالانه، گاهی حساب دو و یا چند سال را یکجا مورد بررسی قرار می‌دادند. در چنین حالتی به طور طبیعی ممکن نبود تک تک اقلام رسیدگی شود، بنابراین فقط به ارقام کلی می‌پرداختند و زمانی که نمی‌توانستند یکی از انبارها را به صورت کامل بررسی کنند، نوشته می‌شده است: "ذخیره‌ی نگهبانان انبار را در مکنه‌ی خودم ندیدم، حسابها را بر اساس گفته‌ی نگهبان انجام دادم" سپس، مهر حسابرسی بر روی اسناد زده می‌شد این مهر بر پای بسیاری از اسناد مربوط به میوه و نوشیدنی دیده می‌شود. اما همین حسابرسی یکبار دیگر کنترل می‌شد. مثلاً در تسویه حساب میوه‌های یک آبادی به نام ندینیش که مهر را بر خود داشت، یکبار دیگر حساب سال ۲۲ را در ماه دوم سال ۲۳، هوسه کنترل شده است. علاوه بر موارد فوق، در سیستم مالی هخامنشیان، سر حسابرس‌هایی نیز وجود داشته‌اند. به عنوان نمونه، در منطقه‌ی عیلام به فردی به نام مرتشانه با سمت کنترل حسابرس با مهر شماره‌ی بر می‌خوریم که به کلیه‌ی درآمدها و دریافتی‌ها از فرآورده‌های کشاورزی تا مالیات و

پرداخت‌ها 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 و ناگزیر می‌شده برای این سهل انگاری، اختطاری را صادر کند. روی هم‌رفته اسناد به‌جامانده از دوران سلطنت داریوش نشان می‌دهند بازرسی و کنترل در سه سطح انجام می‌شده است:

- بازرسی و کنترل توسط مقامهای محلی در یک آبادی یا شهر بطور ماهانه،
- بازرسی و کنترل در دوره‌های ۲-۳ ماهه، توسط نماینده ساتراپ (استاندار)،
- بازرسی و کنترل سالانه توسط نماینده‌های اعزامی از مرکز امپراتوری (تخت جمشید).

دقت بازرسی، با توجه به سطح بازرسی، از پایین به بالا کاهش می‌یافت به گونه‌ای که بازرسی‌های سالانه به طور عمده روی جمع اقلام تاکید می‌کردند، در حالی که در بازرسی‌های سطوح پایین‌تر (ماهانه یا سه ماهه) ممکن بود جزئیات نیز مورد بررسی قرار گیرند (حسین بر، ۱۳۸۸: ۴۸).

موارد دیگری که می‌توان به آن اشاره کرد، استفاده از روش نمونه‌گیری برای بازرسی و حسابرسی است. همانطور که ذکر شد نوبت رسیدگی به همه ترازنامه‌ها سالانه بوده و در صورت عدم امکان بازرسی سالانه، گاهی حساب دو و یا چند سال را یکجا مورد بررسی قرار می‌دادند. در چنین حالتی به طور طبیعی ممکن نبود تک تک اقلام رسیدگی شود، بنابراین فقط به ارقام کلی می‌پرداختند. با توجه به این مطلب می‌توان نتیجه گرفت حساب‌برسان از فنون و روش‌های نمونه‌گیری استفاده می‌کردند. بنابراین حسابرسی مبتنی بر نمونه‌گیری و نه صد در صد اقلام نیز در مواقعی که فرصت برای رسیدگی کامل وجود نداشت استفاده می‌شد. انبار گردانی‌های آخر سال نیز برای حسابرسی آن زمان دارای اهمیت بوده است و از اهمیت آن همانطور که در موارد فوق اشاره شد نمی‌توان چشم‌پوشی کرد.

حساب‌برسان نقش اعتباردهی خود را به صورت مهری ایفا می‌کردند که در پایین اسناد می‌زدند که نسبت به مطالب سند و رسیدگی صورت گرفته اطمینان می‌داد. این موضوع، اهمیت نقش حساب‌برسان برای حاکم ایالت‌ها برای تبرعه از هر گونه سستی و اهمال در انجام وظایفشان را نشان می‌دهد. اگرچه حسابداری باستانی تنها جنبه‌های محدودی از فعالیت‌های

مالی را در بر می‌گرفت و از سیستم جامعی که کلیه عملیات مالی حکومت را ثبت و ضبط کند و یا به نگهداری حساب معاملات تجاری پردازد، فاصله بسیاری داشت.

۵- نتیجه گیری

امپراتوری هخامنشی به دلیل وسعت و عظمت خود یک سیستم نظارتی و کنترلی قوی و کارآمدی را ایجاد می‌کرده است. بررسی سیستم کنترلی انبار، حقوق و دستمزد و همچنین حسابرس‌هایی انجام شده در پایان دوره‌های دو ماهه و یا سالانه نشان می‌دهد حکومت توانسته است یک سیستم نظامند و قوی را در زمان خود بوجود آورد، که در برخی از مواقع روش‌های آنان با روش‌های کنترلی امروزی شباهت بسیاری داشته است که از آن جمله سیستم فرم سه نسخه‌ای، عدم ثبت تمام مراحل پرداخت حقوق و دستمزد توسط یک نفر و سیستم ثبت و بایگانی اسناد را می‌توان بیان کرد که در زمان خود بی نظیر بوده است.

منابع

- احتشام، مرتضی (۱۳۵۵). ایران در زمان هخامنشیان. چاپ اول، تهران: انتشارات شرکت سهامی کتاب‌های جیبی.
- بریان، پی‌یر (۱۳۷۷). تاریخ امپراتوری هخامنشی از کورش تا اسکندر. ترجمه: مهدی سمسار. جلد اول، تهران: انتشارات زریاب.
- حسین بر، رحمت‌ا... (۱۳۸۸). مدیریت در ایران باستان. مجله ستبران، شماره ۵۳، ۴۵-۹۰.
- قدیانی عباس (۱۳۸۲). تخت جمشید دل‌انگیزترین ویرانه دنیا. تهران: انتشارات چکیده.
- ماری کخ، هاید (۱۳۷۶). از زبان داریوش. ترجمه: پرویز رجبی، انتشارات نیک، تهران.
- مازندرانی، وحید (۱۳۵۰). سیرت کوروش کبیر. چاپ اول، تهران: چاپخانه بانک بازرگانی ایران.
- محمدی فر، یعقوب و یوسف محمدی فر (۱۳۸۵). تحلیلی بر شیوه‌های حسابداری و حسابرسی در بین النهرین و ایران از اواخر هزاره‌ی چهارم قبل از میلاد تا پایان دوره‌ی هخامنشی. مجله‌ی مطالعات ایرانی، سال پنجم، شماره دهم، پاییز، مرکز تحقیقات و فرهنگ ایرانی، ۲۱۳-۲۳۳.
- محمدی فر، یوسف و یعقوب محمدی فر (۱۳۸۵). نگاهی بر شیوه‌های کنترل حساب و نظارت مالی در عصر باستان. مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، سال هجدهم، شماره ۳.

والا، ف (۱۳۷۶). شوش و جنوب غربی ایران (سیر تکاملی اجتماعی و فرهنگی از هزاره‌ی هفتم قبل از میلاد تا یورش مغول)، گزارش گردهمایی بین الملل شوش و سمینار بلو، زیر نظر ژان پرو، ترجمه‌ی هایده اقبالی، مرکز نشر دانشگاهی.

وینهور فر، یوزت (۱۳۷۷). ایران باستان (از ۵۵۰ سال پیش از میلاد تا ۶۵۰ سال پس از میلاد)، ترجمه مرتضی تاقب فر، تهران: انتشارات ققنوس.

Hallock, R. T. (1969). Perspolis Fortification Tablets. Chicago: The University of Chicago Press.

