

دانشگاه پیام نور

پایان‌نامه کارشناسی ارشد
در رشته حسابداری

دانشگاه پیام نور مرکز بهشهر

عنوان پایان‌نامه:

تاریخچه حسابداری و حسابرسی در ایران باستان

استاد راهنما:
دکتر سید اصغر محمودآبادی

استاد مشاور:
دکتر سید حسن صالح‌نژاد

نگارش:
احمد هراتیان

خرداد ۸۸

چکیده

علم حسابداری و حسابرسی همانند بیشتر علوم سابقه‌ای طولانی و تاریخی کهن دارد. در هزارهٔ اول قبل از میلاد و قبل از پیدایش سکه، معاملات بیشتر به صورت کالا به کالا بود؛ اما ظهور سکه زمینه‌ساز تحولات بسیار در تجارت، کسب و کار و رفع احتیاجات روزمره مردم شد. داریوش در حدود سال ۵۱۷ ق.م. در ایران باستان سکهٔ طلايي به نام «داریک» و سکهٔ نقره‌ای به نام «سیکل» ضرب کرد. تحولات نظام اداری و مالی و همزمان با آن پیدایش سکه، از دلایل عمدهٔ موفقیت هخامنشیان در ادارهٔ مقتدر سرزمین‌های تحت سلطه بود. هخامنشیان از همان ابتدا پی‌برده بودند که تسلط بر سرزمین‌های وسیع و ادارهٔ مقتدرانهٔ آن نیازمند برنامه‌ریزی‌های بلند مدت مالی، تأمین منابع مالی و کنترل مخارج و مصارف دولتی در چارچوب اندوختهٔ خزانه‌هاست. وجود حسابداران و کارمندان خزانه به عنوان نیروهای مالی و ثبت و نگهداری درآمدها؛ نظیر مالیات‌ها و کنترل و پرداخت مخارج همانند پرداخت حقوق کارکنان و هزینهٔ جنگ‌ها توسط آنها در راستای تحقق همین هدف بوده است. نظام اداری و مالی هخامنشیان و دقت حسابداران و حسابرسان آن عهد، در ثبت و نگهداری حساب‌ها و پرداخت‌های دولتی به گونه‌ای است که دیگر حکومت‌های ایران باستان؛ یعنی سلوکیان، اشکانیان و ساسانیان، مبنای نظام کشورداری خود را بر آن قرار دادند. در این تحقیق ضمن بیان تاریخچه‌ای از حسابداری و حسابرسی در ایران باستان، مقایسه‌ای نظری نیز با روش‌های حسابداری و حسابرسی کنونی ایران انجام گرفته است که می‌توان به حسابداری و حسابرسی دولتی، سیستم حقوق و

دستمزد، مباني حسابداري، فرض ثبات واحد پولي
و مانند آن اشاره کرد.

فهرست مطالب

1	پیشگفتار
4-10	فصل اوّل: طرح تحقیق / کلیّات
5	1-1- مقدمه
5	2-1- بیان مسأله
6	3-1- پیشینه تحقیق
7	4-1- اهمیّت و ضرورت موضوع تحقیق
7	5-1- هدف تحقیق
7	6-1- فرضیه‌های تحقیق
8	7-1- روش تحقیق
8	8-1- قلمرو مکانی تحقیق (جامعه آماری)
8	9-1- قلمرو زمانی تحقیق
9	10-1- ابزارهای گردآوری داده‌ها/ اطلاعات
9	11-1- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها
9	12-1- محدودیت‌های تحقیق
11-24	فصل دوّم: پیشینه تحقیق / بررسی منابع
12	1-2- کتاب‌ها
22	2-2- مقاله‌ها
25-44	فصل سوّم: نمایی از گذشته تاریخ ایران از مآدا تا ساسانیان
26	1-3- مقدمه

27-32	2-3- مادها
27	1-2-3- پادشاهان ماد
29	2-2-3- ویژگی‌های اجتماعی و اقتصادی مادها
31	3-2-3- سازمان اداری مادها
32-35	3-3- هخامنشیان
32	1-3-3- پادشاهان هخامنشی
35-38	4-3- اسکندر و جانشینان او
35	1-4-3- حکومت اسکندر
36	2-4-3- سلوکیان
38-41	5-3- پارتیان (اشکانیان)
41-44	6-3- ساسانیان
45-100	فصل چهارم: هخامنشیان
46	1-4- مقدمه
48-55	2-4- سازمان اداری - مالی هخامنشیان
48	1-2-4- ساتراپ‌ها
50	2-2-4- رئیس تشریفات
52	3-2-4- قائم‌مقام رئیس تشریفات
52	4-2-4- سازمان دربار
53	5-2-4- خزانه‌دار
54	6-2-4- کاخ‌دار
56-66	3-4- نظام مالی و پولی
56	1-3-4- مسکوکات، وزن و تناسب بین آنها

66-86.....	4-4- سیستم حقوق و دستمزد
66.....	1-4-4- نیروی کار
69.....	4-2-4- حقوق و دستمزد
86-91.....	5-4- نظام مالیاتی
87.....	1-5-4- هدایا
88.....	2-5-4- خراگ
90.....	3-5-4- حَقَّابَه
90.....	4-5-4- بیگار
91.....	5-5-4- عُشْر
91.....	6-5-4- «قسطو» و «ایلکو»
92-96.....	6-4- تجارتخانه‌ها و بانک‌های خصوصی
94.....	1-6-4- انواع وام
96.....	2-6-4- تصفیه وام‌ها
96-98.....	7-4- تجارت و بازرگانی
96.....	1-7-4- توسعه راه‌ها و جاده‌ها
97.....	2-7-4- گمرک
98.....	3-7-4- رشد و توسعه اقتصادی
99-100.....	8-4- حسابرسی
101-116.....	فصل پنجم: سلوکیان و اشکانیان
102.....	1-5- مقدمه
104-105.....	2-5- سازمان اداری - مالی سلوکیان
104.....	1-2-5- ساتراپ‌ها

- 104.....2-2-5- خویشاوندان و دوستان
- 105.....3-2-5- مأموران عالی‌رتبه دولتی
- 105-1063-5- نظام مالی و پولی سلوکیان
- 106-1084-5- نظام مالیاتی سلوکیان
- 106.....1-4-5- خراج
- 107.....2-4-5- بیغار
- 107.....3-4-5- مالیات دسته‌جمعی (جمعیتی)
- 107.....4-4-5- مالیات‌های شاهی
- 108-1095-5- سازمان‌مالی - اداری اشکانیان
- 108.....1-5-5- شورای بزرگان (سنا)
- 108.....2-5-5- مجمع دانایان و مغان
- 109.....3-5-5- مرزبان و ساتراپ
- 109-1116-5- نظام مالی و پولی اشکانیان
- 109.....1-6-5- مسکوکات، وزن و تناسب بین آنها
- 111-1137-5- نیروی کار اشکانیان
- 111.....1-7-5- بردگان
- 112.....2-7-5- روستائیان
- 113-1158-5- نظام مالیاتی اشکانیان
- 113.....1-8-5- خراج
- 114.....2-8-5- کرگه یا مالیات سرانه
- 115.....3-8-5- بیغار
- 115.....4-8-5- دیگر باج‌ها و مالیات‌ها
- 115-1169-5- تجارت و بازرگانی اشکانیان

117-139	فصل ششم: ساسانیان
118	1-6-1- مقدمه
120-125	2-6-2- سازمان اداری - مالی
121	6-2-1- هیأت وزیران
122	6-2-2- هزار بد
122	6-2-3- ایران دبیر بد
123	6-2-4- واستریوشان بد
124	6-2-5- تشکیلات ایالات
126-128	6-3-3- نظام مالی و پولی
126	6-3-1- سکه‌های طلا
127	6-3-2- سکه‌های نقره
127	6-3-3- سکه‌های مس
128-134	6-4-4- نظام مالیاتی
129	6-4-1- خراگ
132	6-4-2- عُشر
132	6-4-3- مالیات سرانه
133	6-4-4- بیگار
133	6-4-5- پیشکش
134	6-4-6- مالیات‌های فوق‌العاده
134	6-5-5- بخشش‌های مالیاتی
135	6-6-6- بانک‌ها و مؤسسات اعتباری
135	6-7-7- تسهیلات کشاورزی

136-139	8-6- بودجه سالانه دولت
136	6-8-1- منابع درآمدی
137	6-8-2- مصارف و مخارج دولتی
138	6-8-3- تنظیم بودجه سالانه
139	6-9- تجارت و بازرگانی

فصل هفتم: مقایسه حسابداری و حسابرسی در ایران باستان با حسابداری و

140-166	حسابرسی متداول امروزی
141	7-1- مقدمه
143-149	7-2- حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی
143	7-2-1- سیستم حسابداری و حسابرسی دولتی
147	7-2-2- مبانی حسابداری
149	7-3- نظام بانکی
151	7-4- سیستم حقوق و دستمزد
154	7-5- نظام مالیاتی
156	7-6- حسابرسی
158	7-7- بودجه‌بندی دولتی
160	7-8- فرض ثبات واحد پولی
161	7-9- فرض دوره مالی
164	نتیجه‌گیری
167	منابع و مآخذ

پیشگفتار

علم حسابداری از علوم کاربردی و شناخته شده در سطح دولت‌ها، مؤسسات و شرکتهای تجاری و بازرگانی است و حسابداران و حسابرسان در راستای تحقق اهداف دولت‌ها و سازمانها، نقش کلیدی دارند. حسابداران به واسطه اصول پذیرفته شده حسابداری، رویدادهای مالی را شناسایی و در دفاتر مالی ثبت می‌کنند. در نهایت اطلاعات حسابداری در قالب گزارش‌های مالی در اختیار استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی قرار می‌گیرد.

همانند سایر علوم، علم حسابداری نیز در جهت تکوین و تکامل، مسیری طولانی را پشت سر گذاشته و روشها، اهداف، فرضیات و اصول پذیرفته شده حسابداری در اختیار ما، نتیجه سالها تلاش و کوشش حسابداران و حسابرسان خبره‌ای است که قدم به قدم این علم را به جلو رانده‌اند. از این نظر، مطالعه تاریخ حسابداری و حسابرسی و آشنایی با چگونگی شکل‌گیری نظامهای مالی کنونی جالب توجه است.

در بیش از دوهزار و پانصد سال پیش در ایران باستان حکومت‌های مقتدری وجود داشتند که بر سرزمین‌های وسیع تحت سلطه خود حکمرانی می‌کردند. این حکومت‌ها برای نظارت و اداره منظم سرزمین‌های تحت سلطه، نیازمند روشهای منظم مدیریتی، اقتصادی، اداری و مالی بودند. مادها، نخستین حکومت ایران باستان بودند که، آغازگر و زمینه‌ساز مجموعه نظام‌های اداری و مالی در ایران شدند. روشهای کشورداری ابتدائی مادها باعث ایجاد سیستم‌های منظم و پیشرفته‌ای شد، به نحوی که

محققان و مورخان غربی همواره از یادآوری و بازنویسی روشهای کشورداری و نظامهای اداری و مالی ایرانیان اظهار شگفتی و حیرت می‌کنند.

مطالعه و تحقیق در وظایف و نقش مقامات عالی رتبه کشوری و افراد شاغل در طبقه‌بندی‌های اداری و مالی در عهد ایران باستان نظیر ساتراپ‌ها، حسابداران، حساب‌برسان، دبیران، مأموران جمع‌آوری مالیاتها و آمارگران، اقدام مؤثری در جهت شناخت تاریخ علم حسابداری است.

در این تحقیق کوشیده‌ایم منابع دست اول و معتبر تاریخی را با نگاهی متفاوت و از زاویه دید یک حسابدار مورد بررسی قرار دهیم تا بتوانیم هر چه بیشتر به نحوه عملکرد نظامهای اداری و مالی در عهد ایران باستان و حسابداران و حساب‌برسان شاغل در این سیستم پی ببریم.

این تحقیق از نوع اسنادی و کتابخانه‌ای است و جامعه آماری آن شامل کتاب‌ها، مقاله‌ها و سایر منابع معتبری است که به بررسی تاریخ ایران باستان پرداخته‌اند. نحوه جمع‌آوری اطلاعات، فیش‌برداری از مطالب مرتبط در زمینه موضوع تحقیق از منابع ذکر شده است.

به دلیل عدم وجود کتاب، مقاله و منبع مستقلی که در زمینه تاریخچه حسابداری و حساب‌برسی در ایران باستان باشد، در فصل دوم تعدادی از منابع معتبر به کار رفته در تحقیق مورد نقد و بررسی قرار گرفته‌اند. از آنجا که این تحقیق مورد مطالعه محققان و دانشجویان حسابداری، اقتصاد، تاریخ و مدیریت قرار خواهد گرفت، به منظور برقراری ارتباط خواننده با سایر فصول، در فصل سوم مختصری از تاریخ ایران باستان شامل تاریخ مادها، هخامنشیان، سلوکیان، اشکانیان و ساسانیان بیان شده است.

در فصل چهارم نظام اداری و مالی، تجارت و بازرگانی و اقتصاد هخامنشیان، مورد مطالعه قرار گرفته است.

فصل پنجم به بررسی و مطالعه سلوکیان و اشکانیان در زمینه تحقیق پرداخته است و از آنجا که اطلاعات تاریخی و منابع محدودی از این دو دوره در اختیار داریم، سلوکیان و اشکانیان در فصلی مشترک مورد مطالعه قرار گرفته‌اند.

فصل ششم شامل بررسی سیستم مالی و اداری و منابع درآمد و مصارف دولت ساسانی است.

در فصل هفتم سعی شده است، مقایسه‌ای منطقی میان روش‌ها و شیوه‌های حسابداری و حسابرسی ایران باستان با روشهای متداول امروزی به عمل آید. در این فصل به کمک اطلاعات مالی و حسابداری جمع‌آوری شده از فصول گذشته، شباهت‌ها و تفاوت‌های روشهای مالی و حسابداری، اهداف و چگونگی عملکرد حسابداری و حسابرسی میان دو دوره کاملاً متفاوت تاریخی و امروزی مورد مطالعه قرار گرفته است.

در پایان لازم می‌دانم از همه استادان و عزیزانی که اینجانب را در مدت حدود یک سال از مرحله تصویب طرح پیشنهادی پایان‌نامه تا تکمیل آن یاری داده‌اند، سپاسگزاری کنم.

دکتر سید اصغر محمودآبادی، دانشیار محترم گروه تاریخ دانشگاه اصفهان که به عنوان استاد راهنما در معرفی منابع کمک شایانی نمودند و تشویق‌های ایشان در مراحل مختلف باعث دلگرمی در این تحقیق بود.

دکتر سید حسن صالح‌نژاد عضو هیأت علمی گروه حسابداری و رئیس دانشگاه پیام نور مرکز بهشهر به سبب زحمات ایشان در مشاورت این پایان‌نامه و تصویب طرح پیشنهادی آن در شورای گروه حسابداری و راهنمایی‌های دقیق در بخشهای حسابداری و مالی.

دکتر علی اکبر احمدی دارانی عضو هیأت علمی گروه ادبیات و زبان فارسی دانشگاه اصفهان که بر اینجانب منت نهادند و زحمت ویراستاری این تحقیق را پذیرفتند.

ریاست دانشگاه اصفهان و کارکنان محترم کتابخانه مرکزی و کتابخانه ادبیات آن دانشگاه به جهت کمک‌های خالصانه و کمک جهت دستیابی آسان به منابع.

احمد هراتیان

بهار 1388

فصل اوّل
طرح تحقیق / کلیّات

1-1- مقدمه

ایران در کهن‌ترین روزگاران، نظام اجتماعی قبیله‌ای داشت و اقتصاد خانواده بیشتر بر پایه دآمداری و کشاورزی استوار بود. با رشد و توسعه قبایل و تخصصی‌تر شدن مشاغل نیاز به داد و ستد و معاملات بین قبایل به منظور رفع نیازهای اولیه خانواده‌ها احساس شد. تا پیش از اختراع سکه مبادله به صورت کالا به کالا صورت می‌گرفت. با افزایش حجم معاملات و پیدایش سکه، نیاز به ثبت و نگهداری حسابها، میزان بدهکاری و بستانکاری افراد، به صورت امری ضروری نمایان شد. همزمان با این تحولات و تأسیس امپراتوری هخامنشیان، داریوش نیز به منظور ایجاد حکومتی مقتدر اقدام به اخذ مالیات و گسترش روابط تجاری با دیگر ملل پرداخت. در سراسر امپراتوری هخامنشی سازمانهای مالی و اداری تأسیس شد و دبیران موظف به ثبت و نگهداری منابع درآمدی، نظیر مالیاتها و مخارج دولتی همچون هزینه جنگها بودند.

1-2- بیان مسأله

دولت‌های شناخته شده در ایران باستان، ساختاری بودند و در طول مدت حکومت، نیازمند تشکیلات مالی و اداری برای دوام و توسعه اقتدار ملی خود بودند. بالاترین توان سیستم های مالی و

اداری و محاسبات دیوانی و اقتصادی را می‌توان در بین چهار دولت نیرومند ایرانی قبل از اسلام، همچون مادها، هخامنشیان، اشکانیان و ساسانیان جستجو کرد. از این میان دولت هخامنشیان (330-550 ق.م) و ساسانیان (224-652 م) قابلیت و توانایی بالایی در مدیریت مالی و امور حسابداری و حسابرسی داشتند.

- سؤالهای اصلی این تحقیق به صورت زیر مطرح می‌شود:

الف) آیا حسابداری و حسابرسی ایران باستان تأثیری در سیستم حسابداری و حسابرسی امروز ایران داشته است؟

ب) آیا رابطه‌ای بین روش‌های حسابداری و حسابرسی ایران باستان با روش‌های حسابداری و حسابرسی امروز ایران وجود دارد؟

ج) آیا در سیستم حسابداری و حسابرسی ایران باستان از سوابق و مستندات حسابداری استفاده می‌شده است و آیا وجه تشابهی بین این سیستم و سوابق حسابداری امروز ایران وجود دارد؟
تعریف و تفسیر امور مالی و حسابداری و حسابرسی، در جهت توسعه اقتدار ملی و سیاسی، موضوع اصلی این تحقیق است.

1-3- پیشینه تحقیق

در کتابها و مقاله‌های تاریخی و اقتصادی، هر یک از محققان در بخشی از نوشته‌های خود، به اوضاع اقتصادی، تجارت، پرداخت حقوق و دستمزد کارگران، ضرب سکه، منابع درآمد و چگونگی وصول آنها، مصارف و مخارج دولتی و ثبت و نگهداری حسابها در ایران باستان در امپراتوریهای بزرگی نظیر هخامنشیان، اشکانیان و ساسانیان اشاره‌ای کرده‌اند (← فصل دوم ص 24-11) اما تاکنون در ایران کتابی که صرفاً در مورد سابقه کار دولتها و ارتباطات حسابداری و حسابرسی باشد، چاپ نشده است. شاید بتوان تنها به تحقیقی توسط فرحناز کریمی پاشاکی با نام «بررسی تاریخی نظام

حسابداری و مالی در ایران» اشاره کرد که در آن تقریباً به موضوعات مشابه این تحقیق پرداخته است، با این تفاوت که شالوده بخش مالی آن، بررسی الواح استحکامات (بارو) تخت جمشید است که بیشتر درباره پرداختهای جیره یا سهمیه ماهانه و روزانه به مسافران، مادران، گروههای کاری گسترده و حتی اسبان و شتران است.

1-4- اهمیت و ضرورت موضوع تحقیق

نظر به تحقیقات محدودی که در زمینه حسابداری و حسابرسی در ایران باستان انجام شده است؛ چنین تحقیقی نشان دهنده و راهگشای درک سیر و تکامل تاریخی و تدریجی علم حسابداری است و به واسطه آن می‌توان با مفاهیم و نظریه‌های مالی و حسابداری و ثبت و نگهداری حسابها در گذشته و ارتباط آنها با حسابداری امروزی بیشتر آشنا شویم.

1-5- هدف تحقیق

هدف از این تحقیق عبارت است از:
آشنایی با تاریخچه حسابداری و حسابرسی در ایران باستان و مقایسه روش‌های حسابداری و حسابرسی ایران پیش از اسلام با روش‌ها و شیوه‌های حسابداری و حسابرسی متداول امروز ایران.

1-6- فرضیه‌های تحقیق

الف) روش‌های حسابداری و حسابرسی ایران باستان در سیستم حسابداری و حسابرسی امروز ایران مؤثر بوده است.

ب) رابطه‌هایی بین روش‌های حسابداری و حسابرسی ایران باستان با روش‌های حسابداری و حسابرسی امروز ایران وجود دارد.

ج) در سیستم حسابداری و حسابرسی ایران باستان از سوابق و مستندات حسابداری استفاده می‌شده است و تشابهات و تمایزاتی بین این سیستم و سوابق حسابداری کنونی ایران وجود دارد.

1-7- روش تحقیق

در مطالعات تاریخی هدف، رسیدن به نتایجی برآمده از علل و دلایل خاص و همچنین تأثیر روند رویدادهای گذشته و درک و شرح این رویدادهاست. بنابراین روش انجام این تحقیق، تاریخی است.

1-8- قلمرو مکانی تحقیق (جامعه آماری)

با توجه به اینکه روش انجام این تحقیق، تاریخی است، بنابراین جامعه آماری آن شامل اسناد، مدارک و کتابهای متعلق به ایران باستان است.

1-9- قلمرو زمانی تحقیق

محدوده زمانی این تحقیق ایران باستان است. به منظور انجام تحقیق در حسابداری و حسابرسی ایران باستان، قلمرو این تحقیق از زمان مادها در حدود هزاره اول پیش از میلاد تا انقراض امپراتوری ساسانی (652م) و مقایسه آن با روشها و شیوه‌های حسابداری و حسابداری کنونی است.

1-10- ابزارهای گردآوری داده‌ها/اطلاعات

روش گردآوری اطلاعات، کتابخانه‌ای و اسنادی است.

1-11- روش تجزیه و تحلیل داده ها

روش تجزیه و تحلیل داده ها و اطلاعات، توصیفی مبتنی بر اسناد و مدارک است. در این فرآیند از مقایسه نیز استفاده می شود.

1-12- محدودیتهای تحقیق

الف) کمبود مطالب مرتبط با موضوع تحقیق

عدم وجود منبعی که صرفاً راجع به این تحقیق باشد، بیشترین محدودیت در این تحقیق بود و باعث صرف وقت و دقت زیاد بر روی منابعی شد که هر کدام اشاره ای کوتاه و گذرا به بعضی از اجزای تحقیق داشتند. در بیشتر موارد همین اشارات کوتاه و گذرا هم ارتباط مستقیمی با اصل موضوع نداشت و محقق مجبور بود، به تجزیه و تحلیل این داده ها به منظور کشف ارتباط با موضوع بپردازد.

ب) عدم سوابق تحقیقاتی پیرامون موضوع

با توجه به این که موضوع این تحقیق ایران باستان است و فاصله زمانی ما از آن روزگار بسیار زیاد است و منابع به دست آمده بیشتر براساس کشفیات باستانشناسی است و با این حال تمام آنچه به ما کمک می کند یا هنوز به دست نیامده یا اگر موجود است، هنوز تحقیقی جامع درباره این موضوع، بر روی آنها صورت نگرفته است، برای نمونه، از سی هزار لوح گلی یافت شده در تخت جمشید که حاوی اطلاعات با ارزشی درباره حقوق و دستمزد کارگران و ثبت و ضبط حسابهای مربوط به ساختمانهای تخت جمشید است، تنها هشتاد و پنج عدد از آنها به کوشش دکتر جورج کامرون از دانشگاه شیکاگو، بررسی و خوانده شده است.

ج) گستردگی موضوع و لزوم مطالعه منابع متعدد

انجام تحقیق درباره تاریخچه حسابداری و حسابرسی در ایران باستان و بررسی تاریخی چهار دولت نیرومند ایران پیش از اسلام، از نظر مالی و تعیین هدفی مبنی بر مقایسه روشهای حسابداری و حسابرسی به کار رفته در آن روزگار با روشهای مرسوم امروزی، موضوع گسترده‌ای را فراوی محقق قرار داد که تحقق این هدف جز با مطالعه منابع زیاد و متعدد امکان پذیر نبود.

فصل دوّم

پیشینه تحقیق / بررسی منابع