

تاریخ حسابداری



سامانه‌ی حسابداری سده‌های چهاردهم تا نوزدهم در خاورمیانه: روش نردبانی (بخش اول)

نویسندگان: مهمت ارکان

آگوزهان آیدمیر

جمال الیتاش

مترجم: شاهین احمدی

نیز به عنوان بخش پایانی این مقاله بررسی می‌شود.
کلید واژگان: روش نردبانی، حسابداری در دوران ایلخانیان و عثمانیان، سامانه‌ی حسابداری

۱- تولد روش نردبانی به عنوان یک سامانه‌ی حسابداری
۱-۱ تحلیل جوانب سیاسی، اقتصادی، و مالی محیطی که روش نردبانی (پله‌ای) از آن برخاسته است

طی دوره‌ی زمانی بین سده‌های سیزدهم و چهاردهم، ایلخانیان در مقام حکومتی متشکل از مغول‌ها و ایرانیان ظاهر شدند که هرازگاه نیز تحت حاکمیت ترک‌ها و پارس‌ها قرار می‌گرفتند. توسعه‌ی اقتصادی ایلخانیان که تا پایان قرن سیزدهم موفقیت‌آمیز بود، دچار وقفه شد و سپس رو به زوال گذاشت. این امر به کاهش در تولید محصولات کشاورزی و قحطی غذا و کالاها منتهی شد. خدمات پستی ایجاد شده توسط مغول‌ها نابود شد. اما قازان خان به همراه وزیر خود

چکیده: در تاریخ حسابداری، چند روش حسابداری وجود داشت که برای چند قرن بکار گرفته می‌شد. تا اینکه پس از برآوردن هدف اصلی حسابداری، جایگاه اصلی خود را پیدا کردند. یکی از این روش‌ها، روش نردبانی است که در خاورمیانه ابتدا توسط ایلخانیان، و سپس توسط عثمانیان استفاده می‌شد. هدف این مقاله تحلیل و ارزیابی فرایندهایی است که به ابداع و ارتقاء روش نردبانی بین سده‌های چهاردهم تا نوزدهم انجامید.

این روش، یک سامانه‌ی حسابداری است که از بطن نیاز به تداوم منابع مالیاتی، رعایت راهبردهای مستمر کارایی، و کنترل هزینه‌های حکومتی ایجاد شده است. این مقاله همچنین به منابع آموزشی حسابداری درباره‌ی کاربرد روش نردبانی در دوران ایلخانیان اشاره می‌کند و تلاش می‌کند تا فرایندهای ارتقاءدهنده‌ی این روش در دوره‌ی عثمانیان را با بررسی سوابق دفترداری عثمانیان نشان دهد. نهایتاً، تاریخ گذار از روش نردبانی به دفترداری دوطرفه در قرن نوزدهم

علی‌شاه، در برقراری دوباره‌ی نظم داخلی موفق شدند.

اسلام گسترش یافت و در دوره‌ی پادشاهی قازان‌خان و برادر وی اولجایتو، در ساختار اجتماعی تأثیر فراگیری گذاشت. پس از آن که آسیای صغیر، ارمنستان و گرجستان از قلمرو ایلخانیان جدا شدند، ایلخانیان تا انتهای قرن چهاردهم، بر بخش کوچکی از ایران به نام الجزیره حکومت داشتند و سپس از صحنه‌ی تاریخ محو شدند (دایره‌المعارف اسلامی، ۱۹۹۳؛ اسپالر، ۱۹۸۷، اوزونچار ۱۹۸۸).

تمایز قائل شدن بین نیمه‌ی دوم سده‌ی سیزدهم که نیمه‌ی اول دوره‌ی سلطنت بود، از قرن چهاردهم که دوره‌ی سلطنت ایلخانیان بود، ضروری است. در نیمه‌ی دوم قرن سیزدهم، همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، سامانه‌ی حکومتی فاسد، در دوره‌ی پادشاهی نه ساله‌ی قازان‌خان، بین سال‌های ۱۲۹۵ تا ۱۳۰۴ بازسازی شد. این بازسازی، که بر سلجوقیان و تا حدودی عثمانیان تأثیر گذاشت، شامل بزرگ‌ترین نوآوری‌های آن زمان در قالب سامانه‌های مالی بود.

اگر چه عمر حکومت ایلخانیان کوتاه بود، اما به لحاظ ارتباطات با سلجوقیان و تأثیر آن بر عثمانیان، نقش با اهمیتی در تاریخ ایفا کرد. در نتیجه، در تاریخ حسابداری، ایلخانیان اهمیت به‌سزایی دارند.

ایلخانیان علاوه بر فعالیت‌های سیاسی خود در منطقه، محیط تجاری را در دوره‌ی حکومت خود بهبود دادند. آنها در دوره‌ی مغول‌ها کوششی را که برای حفظ و ارتقاء بازرگانی ایجاد شده بود ادامه دادند. این واقعیت در نامه‌ای که احمدخان به سلطان مصر، کلان (بین سال‌های ۱۲۸۲ تا ۱۲۸۴)، نوشت، و در آن به بازرگانان به عنوان "اساس حکومت" اشاره کرد، به اهمیت بازرگانی در آن زمان صحنه می‌گذارد. تبریز که در آن زمان پایتخت ایلخانیان بود، از نظر بازرگانی شهر معروفی بود.

چون ایلخانیان در اقدامات سیاسی و اقتصادی دوران خود فعال بوده‌اند، تحلیل ساختار مالی آنها ضرورت می‌یابد. در تحلیل ساختار مالی، به نظر سه ضلع وجود دارند.

اولین آنها وزیراعظم است که قدرتمندترین فرد در مدیریت حکومت بود. وزیراعظم مسئول اقدامات مالی بود. به‌رغم این واقعیت، بعضی مواقع وزیراعظم خلع مسئولیت می‌شد. **برتولد اسپالر** می‌گوید که اقدامات مالی مشکلات زیادی را در مدیریت حکومتی ایجاد کرد و در نتیجه به **علی‌شاه** که وزیر قازان‌خان بود، بقیه‌ی وزراء تحت سرپرستی سایرین بودند (اسپالر ۱۹۸۷).

دومین ضلع، شورای عالی است. شورای عالی، مقتدرترین پایه‌ی مدیریت حکومت بود. رئیس شورای عالی، وزیراعظم بود که، "صاحب دیوان ممالک" نامیده می‌شد. تصمیمات اجرایی، ارتشی و مالی را این شورا اتخاذ می‌کرد.

سومین ضلع، "دفترداری الممالک و و مستوفی" بود که عنوان رسمی وزیر اقتصاد بود. این فرد مسئول سوابق دفترداری و مدیریت درآمدها و

مخارج حکومتی بود.

ایلخانیان یک سامانه‌ی استانی را بکار گرفتند. جدای از استان‌ها، ایلخانیان بر حکومت‌های تحت سلطه حکومت می‌کردند. روسای حکومت‌های تحت سلطه به نحوی عمل می‌کردند که استقلال خود را حفظ کنند. علاوه بر این، آنها مالیات جمع‌آوری می‌کردند. با این حال، برای "خراج"، که نوعی از مالیات جمع‌آوری شده برای ایلخانیان بود، مأمورانی به نام "باکاک" در این کشورها مسئول بوده‌اند. جدای از دریافت خراج، آنها ملزم بودند که خدمات نظامی را نیز برای ایلخانیان انجام دهند.

برای تهیه‌ی پوشاک، تغذیه و تسلیحات جنگی برای قدرت نظامی عظیم، ایجاد روندهای امن و آرام برای اجرای مناسب سامانه‌ی فعلی تجارت، اجرای سامانه‌ی پستی و پرداخت حقوق به مأموران در سراسر کشور و خارج از مرزها، باید ایجاد می‌شد. در نتیجه، یک سامانه‌ی مالی که شدیداً درآمد و مخارج حکومتی را سازماندهی کند ضرورت داشت.

اسپالر به شکل مفصل، خراب‌کاری‌هایی را که به سوءمدیریت امور مالی قبل از قازان‌خان منتهی شد توضیح می‌دهد (اسپالر ۱۹۸۷). در حالی که جنگ داخلی در این دوره به کاهش درآمدهای مالیاتی منتهی شد، ضعف و اخلال در جمع‌آوری مالیات به تخریب سامانه‌ی مالی حکومتی منجر شد (گوملی ۱۹۹۵).

قازان‌خان در چنین شرایطی بر تخت پادشاهی نشست. ابتدا، قازان‌خان ساختار مالی را بهبود داد و سامانه‌ی دفترداری مرتبط با درآمدها و مخارج حکومتی را ارتقاء داد.

مأموران مالیاتی ایلخانیان سابقاً برای وصول مالیات در زمان برداشت محصول به روستاها می‌رفتند. در این زمان‌ها، بعضی افراد به عنوان دیده‌بان گماشته می‌شدند تا از قبل به روستاییان اطلاع دهند. وقتی به روستاییان اطلاع داده می‌شد، مردان آنها روستا را ترک می‌کردند. وقتی مأموران مالیاتی فقط زنان و کودکان را می‌دیدند، متعجب می‌شدند. از آنجا که زنان را طرف حساب خود نمی‌دانستند بنابراین، مالیات را وصول نمی‌کردند. این امر به پسروی ساختار مالی منتهی شد و در کنار آن سوء استفاده‌ی جنسی تعدادی از مأموران از زنان نیز موجب ایجاد ناراحتی‌هایی شد.

قازان‌خان پس از بر تخت نشستن، سامانه‌ی مالی را اصلاح کرد. یکی از راه‌حل‌هایی که مطرح کرد، مربوط به وصول مالیات از روستاییان بود. قازان‌خان در ورودی تمام روستاها، یک سنگ صاف یا یک چوب صیقل داده شده بر افراشت. بر روی آنها، مقدار مالیاتی که روستاییان باید برای آن سال و سال بعدی پرداخت می‌کردند نوشته می‌شد. لذا، برای اولین بار یک هیأت مالیاتی و یک سامانه‌ی تعهدی به کار گرفته شد و این اقدامات، مشکلات وصول مالیات را تا حدودی حل کرد.

این توصیفات نشان می‌دهند که ایلخانیان دارای اقتصاد توسعه یافته و

سامانه‌ی مالی قدرتمندی بودند. داشتن یک سامانه‌ی حسابداری پیشرفته برای کشوری که چنین زیرساختارهایی دارد طبیعی است.

علاوه بر این، ذکر این ادعا که مأموران عالی‌رتبه‌ی حکومت به امور مالی و حسابداری تا این حد اهمیت می‌داده‌اند نیز خالی از لطف نخواهد بود. برای مثال، بخشی از چهار منبع آموزشی حسابداری که طی دوران حکومت ایلخانیان نوشته شدند، این مأموران عالی‌رتبه را مخاطب قرار می‌دادند و ما در بخش انتهایی این مقاله به آنها خواهیم پرداخت. پس می‌توان ادعا کرد طبیعی است که یک سامانه‌ی حسابداری در چنین فضایی ایجاد شود.

۲-۱ تولد روش نردبانی (پله‌ای)

در کوتاجو بلاغ (نوشته شده در سال ۱۰۶۹، به معنای دانش الهی که به مدیران و حکمرانان مشاوره می‌داد) می‌خوانیم: "با تسخیر یک سرزمین با سربازان تان، شما ثروتمند می‌شوید؛ با تقسیم کردن این ثروت با سربازان تان، شما تعداد سربازان تان را افزایش می‌دهید؛ با افزایش در تعداد سربازان تان، غنائم جنگی بیشتری بدست می‌آورد و با غنائم جنگی بیشتر، ارتش تان را توسعه می‌دهید، و این داستان به همین شکل ادامه می‌یابد..." این روش، نوعی از کشورگشایی چنگیزخانی است و به غارت اموال سایرین وابسته است. روش حسابداری در چنین سامانه‌ای، به محلی که غنائم جنگی بدست آمده‌اند وابسته نیست، بلکه به کنترل توزیع این غنائم جنگی وابسته است. علت نیز بدین شرح است که بازسازی منابع درآمدی و کسب درآمد مالیات از این منبع، از نظر اهمیت در رتبه‌ی بعدی قرار دارند. علت، این واقعیت است که درآمد به کشورگشایی‌های جدید بستگی دارد که به معنی اشغال و غارت کردن سایر کشورها است. روش حسابداری در ارتباط با سهم سربازان، یک سامانه‌ی ساده‌ی حسابداری مخارج است (اینالچیچ، ۲۰۰۴).

پروفسور مک نیل از دانشگاه شیکاگو در کتاب خود به نام خیزش غرب می‌گوید: "امپراطوری‌های روم و عثمانی، با ثروتمندتر کردن ملت خود، ایجاد رفاه و امنیت و افزایش منابع مالیاتی (و پایدار کردن آنها)، امپراطوری‌های قدرتمند و بادوامی را ایجاد کردند."

از نظر پروفسور خلیل اینالچیچ (۲۰۰۴)، دستورالعمل حکومتی ایرانیان نیز مشابه همین بوده است. وی در مطالعه‌ی خود می‌گوید: "...حکومت باید منصف باشد. عدالت به معنای حفاظت از افراد در برابر ظلم است. اگر برخورد عادلانه‌ای با عموم داشته باشید و از جامعه حفاظت کنید، امنیت برقرار خواهد شد و جامعه ثروتمندتر خواهد شد، خزانه و تعداد سربازان شما افزایش خواهند یافت، وقتی تعداد سربازان شما افزایش یابند، قدرت شما افزایش خواهد یافت، با قدرت افزایش یافته، شما از مردم خود به شکل اثربخش‌تری حفاظت خواهید کرد. کوتاجو بلاغ، این

سامانه را به عنوان سامانه‌ی ثانویه معرفی می‌کند. سامانه‌ی حکومت عثمانیان به این مورد بستگی دارد ... امپراطوری عثمانی با حفاظت از روستاییان و کارگرانی که در مزرعه‌ها کار می‌کردند، ثروتمندتر شد... اگر یک مستخدم کشوری بیش از آنچه باید مالیات وصول می‌کرد، از مردم مالیات دریافت می‌کرد، مردم حق داشتند هم به شکل فردی و هم به شکل گروهی به قاضی مراجعه کند. اگر قاضی به شکایت توجه نمی‌کرد، مردم حق داشتند به دیوان همایونی (دولت) مراجعه کنند. شکایت‌های رسیده به دیوان همایونی در دفترچه‌ای به نام مهمه (دفتری برای یادداشت موضوعات با اهمیت) درج می‌شد..."

بدون تردید، نیاز به حسابداری برای چنین سامانه‌ی حکومتی از اهمیت برخوردار است. پذیرش سامانه‌ی تعهدی برای پی‌گیری مالیات طبق تولید و درآمد مورد نیاز است. در مجموع، مالیات از سه منبع دریافت می‌شد: تولید کشاورزی، درآمد بازرگانی، و افراد (مالیات سیزه، مالیاتی بود که توسط غیرمسلمانان پرداخت می‌شد تا خدمات نظامی انجام ندهند و مورد حفاظت قرار گیرند).

مالیاتی که از تولید کشاورزی وصول می‌شد، و اوغور نام داشت، برابر با یک هشتم تولید کشاورزی بود. ملتزم (وصول کننده‌ی مالیات) بر مبنای مالیات جمع‌آوری شده، کمیسیون دریافت می‌کرد. ملتزم بدهکار می‌شد. مقدار بدهکار شده تعهدی می‌شد و این مقدار ثبت می‌شد و با وصول مالیات، مقداری که ملتزم بدهکار شده بود کاهش می‌یافت.

مکان‌های اجاره‌ای برای درآمد بازرگانی (مکان‌های تولید نمک) برای دوره‌ی سه ساله اجاره داده می‌شدند. مقدار اجاره‌ی هر ساله در یک قرارداد اجاره نوشته می‌شد. این قرارداد اجاره، **مقاطعه نامه** نامیده می‌شد. مقدار اجاره‌ی سالانه طبق مقررات تعهدی ثبت و مستاجر بدهکار می‌شد. به ازای هر مبلغی که از مستاجر دریافت می‌شد مقدار وام کاهش می‌یافت.

مالیات دریافتی از غیر مسلمانان (**مالیات سیزه**)، یا بر مبنای تعداد خانه‌ها یا بر مبنای تعداد افراد وصول می‌شد. دفترداری (دفتر رئیس امور مالی حکومت) مقدار مالیاتی را که در ارتباط با سامانه‌ی تعهدی دریافت می‌شد به نمایندگان مذهبی منطقه‌ی غیر مسلمان اعلام می‌کرد. قاضی منطقه مسئول مالیاتی بود که باید به شکل تعهدی ثبت می‌شد. مقدار مالیاتی که ثبت می‌شد با وصول مالیات کاهش می‌یافت.

رویه‌های تعهدی، ویژگی‌هایی از قبیل حفاظت از مالیات دهنده، لحاظ کردن توانایی وی برای پرداخت مالیات و تداوم منبع درآمدی حکومت را در خود دارد. اجرای چنین سامانه‌ای مطمئناً نیازمند دستورالعمل حسابداری کاملاً پیشرفته بود.

تولد "روش نردبانی (پله‌ای)" در ایران و توسعه‌ی آن در امپراطوری عثمانی اتفاقی نیست. حکومت‌های حاکم بر این سرزمین‌ها، همیشه

طریق سبب سبب ممکن شد. علت این است که مشاهده شده است واژه‌ی سبب در بردارنده‌ی جوانب تندنویسی است، عبارت نوشته‌ی سبب در بردارنده‌ی کیفیت نوشتاری تندنویسی و ارقام سبب در بردارنده‌ی ویژگی تندنویسی هستند. استفاده‌ی مستمر از سبب در ثبت‌های حسابداری، این واژه را مختص حسابداری کرده است و به واژه‌ی سبب اجازه داده است تا به معنای حسابداری بکار گرفته شود."

درباره‌ی استفاده از سبب در حسابداری، اطلاعات اضافی نیز می‌تواند ارائه شود. در ثبت‌ها و مدارک حسابداری، شما باید مقدار زیادی اطلاعات مفصل را در فضای اندکی وارد کنید. این برداشت وجود داشته است که سبب می‌تواند این نیاز را برآورده کند.

مشخص شده است که نوشته‌ها و ارقام سبب در سه حوزه‌ی با اهمیت به کار گرفته شده‌اند. این حوزه‌ها عبارتند از:

- آموزش حسابداری، ثبت‌های حسابداری و سوابق سازمانی
- ثبت‌ها و مدارکی که سامانه‌ی مالی حکومتی را تشکیل می‌دهند
- سوابق و مدارک سرزمین‌های تحت سلطه

به علاوه، از این نوشتار در مکاتبات محرمانه‌ی حکومتی استفاده می‌شد.

در سده‌های سیزدهم و چهاردهم میلادی، فضای زیادی در دفاتر حساب‌های روزانه برای ارقام تخصیص می‌یافت. شرکت‌های شرقی قادر بودند تا با استفاده از ارقام عربی برای دفترداری، از فضای اندکی استفاده کنند. برای مثال، این در کتاب‌هایی که حسابداری را آموزش می‌دادند و طی دوران پادشاهی ایلخانیان بین ۱۳۰۹ تا ۱۳۶۳ نوشته شده‌اند، کاملاً روشن است. مثلاً، رقم 7966، خواه مقدار باشد یا عدد، در دفاتر حساب در کشورهای اروپای غربی، تا قبل از قرن چهاردهم به شکل VIIM در کشورهای اروپای غربی، تا قبل از قرن چهاردهم به شکل VIC IIIIX XVIII نوشته می‌شد، اما در کشورهای شرقی، همین رقم در قالب ۷۶۹۹ نوشته می‌شد.

این واقعیت که رقم صفر در ارقام رومی وجود نداشته است مشکلاتی ایجاد کرده است. ایتالیایی‌ها نیز قبل از قرن سیزدهم از ارقام عربی استفاده می‌کردند. اولین استفاده از ارقام عربی در سوابق حسابداری توسط ریکل گولامه بین سال‌های ۱۲۴۹ تا ۱۲۷۲ صورت گرفت. به هر حال، این استفاده به آهستگی گسترش یافت.

در نیمه‌ی ابتدایی قرن پانزدهم، در حالی که ارقام عربی آرام آرام استفاده می‌شدند، گذار به سوی دفترداری دو طرفه صورت گرفت. کتاب یاکوب بودر بین سال‌های ۱۴۳۶ و ۱۴۳۹ به حروف عربی نوشته شد. بیان این امر که لوکا پاچولی، نویسنده‌ی کتاب معروفی که روش دفترداری دوطرفه را معرفی کرد، نیز گاه گاه از ارقام عربی استفاده کرده است نیز عاقلانه خواهد بود.

استفاده از ارقام عربی در دفاتر حسابداری در کشورهای اروپایی غربی بین اواخر قرن شانزدهم و اوایل قرن هفدهم کاملاً متداول شد.

پرداخت کنندگان مالیات خود را به عنوان منبع مالیاتی به منظور رسیدن به تداوم فعالیت‌های حکومت خود در نظر می‌گرفتند. علاوه بر این، آنها کنترل هزینه‌های حکومت را در اولویت کار قرار دادند. در نتیجه‌ی این امر، لزوم یک سامانه‌ی حسابداری توسعه یافته احساس شد.

۱-۳ ویژگی‌های "روش نردبانی"

روش نردبانی (پله‌ای) برای دفترداری به کار گرفته شده توسط حکومت‌های ترک بین سده‌های چهاردهم تا نوزدهم ریشه در دوران ایلخانیان دارد.

ما می‌توانیم ویژگی‌های روش نردبانی را، که البته نردبان واژه‌ای فارسی است، در منابع آموزشی حسابداری که در دوران ایلخانیان استفاده می‌شد ببینیم. عبدالله مازندرانی، نویسنده‌ی رساله‌ی فلکیه، ادعا می‌کند که وی روش نردبانی (پله‌ای) را ابداع کرده است و این روش توسط افرادی توسعه یافته است که "می‌خواستند تا رویه‌های دفترداری را کوتاه‌تر کنند (گووملی ۱۹۹۵)". طبق داده‌هایی که به دست آمده است، روشن است که این روش به شکل مستمری ارتقاء یافته است و عبدالله مازندرانی این پیشرفت را ادامه داده است (سرتوغللو، ۱۹۸۶؛ عثمان علی ۱۹۹۴). به هر حال، طبق یافته‌های تاریخی، طی دوره‌های عثمانی و سلجوقی، منابع آموزشی حسابداری موجود نبودند. علت نیز بدین شرح است که حسابداری با ساز و کار استاد-شاگردی آموزش داده می‌شد.

عثمانیان، ایلخانیان و سلجوقیان از نوشته‌ها و ارقام سبب در سوابق خود استفاده می‌کردند. در سوابق سلجوقیان و بالاحص عثمانیان، از نوشته‌های سبب استفاده می‌شد که مبتنی بر زبان عربی بود. در لغت‌نامه‌ها، سبب به عنوان "نوعی مستند مکتوب که در مستندات حسابداری، صورت حساب‌ها و اعداد و ارقام دیوان (اداره‌ی حسابداری) به کار گرفته می‌شد. تعریف می‌شود "در امپراطوری عثمانی، بخش‌های نوشته شده سبب، نوشته‌ی سبب و بخش‌های عددی آن، ارقام سبب نامیده می‌شوند.

مشخص شده است که پس از پادشاهی ایلخانیان، سلجوقیان و سپس عثمانیان برای بیش از ۶۰۰ سال از نوشته‌ها و ارقام سبب، با تغییراتی اندک استفاده کردند، و این سامانه به عنوان سامانه‌ی نوشتاری برای سوابق حسابداری به کار گرفته می‌شد. طبق ادعای بعضی منابع، نوشته‌های سبب برای نوشته‌هایی محرمانه استفاده می‌شد که مانع از خواندن مکاتبات مهم حکومتی توسط افراد می‌شود.

سامانه‌ای، که بدون نقطه نوشته شود، از فضای کمی استفاده می‌کند. اسماعیل اوتار، تاریخ نویس حسابداری، سبب را به این شرح توصیف می‌کند: "سبب خلاصه‌نویسی حروف عربی در قالب ارقام و نوشته‌ها مرتبط با ارقام (اوتا، ۱۹۹۲، ص ۲۰). در ثبت‌های دفترداری خلاصه‌نویسی اهمیت بسیاری دارد تا نوشته فضای زیادی اشغال نکند. و این امر از