

سیر تکاملی حسابداری با تاکید بر نقش بانک ملی در پایه گذاری حسابداری نوین در ایران

علی مصطفائی

۱-دکتری حسابداری عضو هیات علمی دانشگاه

alimostafai1376@gmail.com

چکیده

اطلاع از تاریخچه حسابداری برای استفاده کنندگان امروزیین اطلاعات مالی و ضروری است البته این موضوع در عصر کنونی ارزش عملی ندارد چراکه آنان را در اداره امور حسابداری یا مطالعه گزارشهای پیچیده سالیانه حسابداری یا در تصمیم گیری راجع به سرمایه گذاری و یا تولید یاری نمی کند اما بررسی تاریخچه حسابداری در آینده نگری و برنامه ریزی نقش اساسی دارد و نکات مهمی را آشکار می سازد اطلاعات حسابداری نیاز اساسی هر جامعه است ابزارهای مورد استفاده در حسابداری برای تامین نیازهای اطلاعاتی بشر ابداع شده و با تغییر نیازهای اطلاعاتی حسابداری نیز توسعه و تکمیل می یابد تاریخ ثابتی ندارد که حسابداری از چه زمانی ابداع شده ولی از زمانیکه بحث تمدن بشری به میان آمده حسابداری هم بوده مثلا مردمان جنوب آمریکا برای ضبط معاملات تجاری خود از طناب های گره زده استفاده می کردند مصریها برای نوشتن از سفال استفاده میکردند تجار ونیزی برای نوشتن حساب از کسانیکه خوش خط بودند استفاده میکردند لذا حسابداری این مرحله را طی کرده تا به سیستم های کامپیوتری مدرن در دنیا و ایران رسیده است و نقش بانک ملی در پایه گذاری حسابداری نوین در ایران و نقش استادان برجسته نقش غیرقابل انکاری باشد در واقع در این مقاله نقش بانک ملی برجسته شده است لذا در این مقاله سعی شده است تا با نگاه اجمالی براساس تلاش و تجربه پژوهشگران از شنیده ها و کتابها و مقالات و کلید واژه های برای جستجو در اینترنت به یک چهارچوب اساسی به تاریخچه این علم در ایران و جهان برسیم. تامبا و منشا علم بزرگ حسابداری و مشاهیر آن برای آیندگان به یادگارماند.

واژگان کلیدی:

۱- مقدمه

یکی از مواردی که می‌تواند بر نحوه ی تفکر و سرنوشت علوم انسانی اثر گذار باشد، شناخت خاستگاه و فرهنگی است که این علم در آنجا پای گرفته است. واقعاً حسابداری به مفهوم وسیع آن، ابتدا در کدام فرهنگ و کدام سرزمین بوجود آمده و سپس نحوه ی پیشرفت تدریجی آن، انتقال مفاهیم و مقولات اولیه ی آن به سایر فرهنگ ها و سرزمین ها چگونه بوده است. در بسیاری از موارد غربی ها با نگاهی خاص بنوعی دستاوردهای شرق و دیگر فرهنگها را (مصادره به مطلوب کرده اند. با همه ی سابقه ی طولانی حسابداری در تاریخ بشریت، بسیاری از زوایای تاریخی آن برای افراد جامعه و به ویژه دانشجویان و فارغ التحصیلان رشته ی حسابداری، روشن نمی باشد. بنابراین، آشنایی بیشتر با شیوه های دفترداری و حسابداری در ملل و زمانهای مختلف، به ویژه گستره ی فرهنگی ایران و خاورمیانه در زمان باستان، تحقیقات بیشتری در این زمینه را ضروری می نماید. شواهد و مدارک باستان شناسی که از تمدن های کهن و به ویژه خاورمیانه به دست آمده، حاکی از وجود حسابداری در زمان های پیش از تاریخ می باشد. مطالعات به دست آمده از این پژوهش ها نشان می دهد که نه تنها حسابداری هزاران سال پیش از پیدایش خط و شمارش انتزاعی وجود داشته، بلکه زمینه ساز پیدایش خط و شمارش انتزاعی بوده و در واقع حسابداری پیش از تاریخ، سنگ بنای فرهنگ انسان است. حسابداری سابقه ای طولانی در ایران دارد. سنگ نگاریهایی از تمدن ایلامیان در شوش که در منطقه ی جنوب ایران قرار دارد، کشف شده است (۲۷۷۷ سال قبل از میلاد). این اکتشافات تاریخ هزاران ساله ی حسابداری را در دوره ی پادشاهی هخامنشیان، در ایران نشان می دهد. تاریخ حسابداری در ایران اغلب تحت تاثیر و نفوذ پادشاهان و رژیم های دولتی قدیم بوده است. همچنین از فرهنگ، سیاست، مذهب هر دوره تاثیر گرفته است. (گرگز، ۱۳۷۸)

استفاده از مفاهیم «علم حساب» که امروزه به شیوه تکامل یافته‌ای در علم حسابداری تبلور یافته، با تمدن بشر همزاد است. برخلاف تصور فعلی که ظهور «علم حسابداری» را مربوط به دوران صنعتی شدن می‌داند، از دوران باستان شاهد استفاده از «روشهای کنترل مالی» بوده‌ایم. آغاز علم حساب، قبل از اختراع و به کارگیری خط بوده است و به استناد داده‌های باستان‌شناختی به دست آمده از شوش و در زیر لایه‌های تپه «اکروپول» که از نظر تاریخی سالهای ۳۵۰۰ تا ۳۰۰۰ پیش از میلاد را در بر می‌گیرد، تعدادی از اشیای شمارشی به شکل مخروط، گره (تبله) و میله (باتونه) به دست آمده است (محمدی‌فر، ۱۳۸۵). علاوه بر شوش، در «چغامیش» در نزدیکی شوش نیز داده‌هایی مثل مهره‌ها و گلوله‌های شمارشی و همچنین گل‌نوشته‌های اقتصادی که نشان‌دهنده شمارش است، به دست آمده است (محمدی‌فر، ۱۳۸۵). از میان داده‌های به دست آمده، اطلاعات مربوط به شیوه‌های حسابداری در عصر هخامنشیان درخور توجه است. خانم پروفسور هاید ماری کخ^۱ در کتاب «از زبان داریوش» و برطبق اسناد حفاریهای سالهای ۱۹۳۳-۱۹۳۴، (و همچنین ۱۹۳۶-۱۹۳۸) در تخت جمشید و با یافتن حدود ۳۰ هزار لوح گلی که به خط

¹. Heid Mary Kokh.

عیلامی بوده، اطلاعات گرانبهائی را ارائه کرده است. این لوحها متعلق به «بایگانی دیوانی داریوش» بوده است. متن این لوحها بیشتر کوتاه و حاوی مطالبی در باره درآمدها و هزینه‌هاست (محمدی فر، ۱۳۸۵) حال سوال اینست. حسابداری از کجا آمده و تاریخچه این علم در جهان و ایران چگونه شکل گرفته است، اولین بار کدام اشخاص حقیقی و حقوقی حسابداری آکادمیک را وارد ایران کرده؟ در این مقاله به تاریخچه پیدایش علم حسابداری و ابزار و لوازم مورد استفاده در آن خواهیم پرداخت

۲- روش تحقیق

این مقاله از نوع مروری و تاریخی می باشد درسایتهای مختلف جستجو و جمع آوری شده است. درسایتهای مختلف با کلید واژه تاریخچه حسابداری، حسابداری نوین، بانک ملی جستجو و جمع بندی شده است.

۳- یافته های پژوهش

حسابداری در جهان نزدیک به ۶۰۰۰ سال قدمت دارد و تاریخ نخستین مدارک کشف شده حسابداری به ۳۶۰۰ سال قبل از میلاد برمی گردد. حسابداری با تمدن همزاد است و به اندازه تمدن بشری قدمت دارد. در تمدنهای باستانی بین النهرین که قسمت اعظم ثروتهای جامعه در اختیار فرمانروا یا فرمانروایان بود. معمولاً کاهنان که قشر ممتازی را در سلسله مراتب اجتماعی تشکیل می دادند و وظیفه نگارش را بطور اعم و نگهداری حساب درآمدها و ثروتهای حکومت را بطور اخص به عهده یا در واقع در انحصار داشتند و در عین حال به ثبت برخی از معاملات شهروندان نیز می پرداختند، از جمله در تمدن باستانی سومر^۲ نظام مالی جامعی برقرار بود و کاهنان سومری علاوه بر نگهداری حساب درآمدهای حکومتی، به نحوی موجودی غلات، تعداد دامها و میزان املاک حکومتی را محاسبه می کردند. نخستین مدرک کشف شده حسابداری در جهان، لوحه های سفالین از تمدن سومر در بابل^۳ است و قدمت آن به ۳۶۰۰ سال قبل از میلاد می رسد و از پرداخت دستمزد تعدادی کارگر حکایت دارد. مدارک و شواهد بدست آمده از تمدن باستانی مصر (۵۲۵_۵۰۰ ق.م) حکایت از آن دارد که در اجرای طرحهای ساختمانی این تمدن، نوعی کنترل حسابداری برقرار بوده که بهره گیری از نیروی کار هزاران نفر را در امر ایجاد بنا و حمل و نقل مصالح ساختمانی در تشکیلاتی منظم، میسر می کرده است، از تمدن مصر در دورانی که یونانیان و رومیان بر آن تسلط داشتند نیز مجموعه های متعددی از حسابهای نوشته شده بر پاپیروس باقی مانده است. شواهد و مدارک به دست آمده از یونان باستان نیز حکایت از استقرار کنترلهای حسابداری دارد. از جمله حساب معبد پارتنون در لوحه های مرمرین اکروپولیس حک و بخشی از آن هنوز هم باقی است. سکه به عنوان واحد پول حدود ۷۰۰ سال قبل از میلاد در

² SUMMER.

³ Babylon.

لیدی^۴ ابداع گردید. (لیدی سرزمینی باستانی است که در آسیای صغیر، کنار دریای اژه بین میزی^۵ و کاری قرار داشت. کرزو^۶ رین پادشاه آن از کوروش شکست خورد.) و به سرعت در تمدنهای آن زمان رواج یافت. در ازان عصر هخامنشی، نظام مالی و پولی (نظام پولی بدیعی توسط داریوش اول بر پایه طلا و نقره با رابطه مبادله ثابت پایه گذاری شد و سکه داریک به وزن ۸,۴۱ گرم در مقابل ۲۰ سکه نقره به نام "شکل" هر یک به وزن ۵,۶ گرم مبادله می شده است و بنابراین رابطه تبدیل طلا به نقره (۱۳ ۱/۳) جامع و منسجمی برقرار بوده و حساب درآمدها و مخارج حکومت به ریز و به دقت ثبت و ضبط و نگهداری می شده است. در رم و یونان باستان حسابداری پیشرفته ای وجود داشته و نوعی حساب جمع و خرج تنظیم می شده است. یک جمعدار، یک مامور دولت و یا شخصی که محافظت پول یا دارایی دیگری به او محول بوده است در مقاطعی از زمان حساب خود را به اربابش پس می داده است. برای این کار رو فهرست تفصیلی از دریافتها و پرداختها بر حسب پول، وزن یا مقیاس دیگری تهیه می شد که جمع آن دو مساوی بود. فهرست پرداخت شامل مبالغ پرداختی، کالای فروخته شده و یا به مصرف رسیده در طول یک دوره بعلاوه مانده پول و کالایی بود که نزد جمعدار باقی مانده و باید به ارباب تادیه می شد. این نوع حسابداری تا قرون وسطی ادامه یافت. همانطور که ملاحظه فرمودید، حسابداری باستانی تنها جنبه های محدودی از فعالیتهای مالی را در بر می گرفت و یا سیستم جامعی که کلیه عملیات مالی حکومت را ثبت و ضبط کند و یا به نگهداری حساب معاملات تجاری بپردازد، فاصله بسیاری داشت.

سرمایه داری تجاری و رنسانس

از دوران باستان تا اواخر قرون وسطی تغییری اساسی در جهت تبدیل حسابداری به یک سیستم جامع صورت نگرفت و تنها پیشرفت قابل ذکر گسترش دامنه نگهداری حساب برای عملیات گوناگون حکومتها و اشخاص بود. از اوایل قرن سیزدهم "دولت_شهرها" و یا "شهر_جمهوریهای" کوچکی خارج از سلطه پادشاهان و خوانین فیودال در ایتالیا کنونی پا گرفت که فضای سیاسی_اقتصادی مناسبی را برای رشد سوداگری فراهم آورد. بدین معنی که در این جمهوریهای کوچک هیچ مانعی در راه تجارت آزاد، حتی تجارت با سرزمینهای دوردست وجود نداشت و استفاده از سرمایه به صورت سرمایه مولد یا سرمایه تجاری مانند کشتیها و سایر وسایل بازرگانی امکان پذیر و متداول بود. علاوه بر این، با رونق داد و ستد،

⁴ Lydia.

⁵ Mysia

⁶ Caria.

⁷ Croesus.

پول در مبادلات تجاری نقش گسترده یافت و اقتصاد پولی رواج یافت. در قرون سیزدهم و چهاردهم همزمان با رشد بازرگانی، صنعت و بانکداری، پیشرفت زیادی در تکنیک نگهداری حساب بوجود آمد. بزرگتر شدن اندازه موسسات، رواج معاملات نسیه و استفاده از عوامل متعدد در کسب و کار موجب شد که دیگر یک شخص به تنهایی نتواند امر موسسه بزرگی را اداره کند و این امر ابداع سیستم حسابداری کاملتری را ضروری ساخت. گمان می رود که کاربرد قاعده جمع و خرج در مورد حساب صندوق نخستین گام در راه پیدایش سیستم نوین بوده باشد. بدین معنی که صندوقدار در ازای وجوهی که دریافت می کرد بدهکار و در مقابل میبایستی که می پرداخت بستانکار می شد. این قاعده در مورد حسابهای مشتریان نیز بکار می رفت و آنان در ازای وجوهی که قرض می گرفتند و یا کالایی که به نسیه می خریدند بدهکار و در مقابل وجوهی که می پرداختند بستانکار می شدند و بدین ترتیب مانده حساب آنها معین می شد. همین قاعده در مورد نگهداری حساب بستانکاران نیز بکار می رفت. در نیمه قرن سیزدهم حسابداران ایتالیایی متوجه این نکته شدند که دریافت پول از یک بدهکار دو ثبت را ضروری می سازد. جنبه دریافت پول که باید در حساب صندوق ثبت شود و جنبه پرداخت پول که باید در حساب شخصی پرداخت کننده پول ثبت گردد. در اوایل قرن چهاردهم دو اصطلاح بدهکار و بستانکار، یعنی دو واژه ایتالیایی دادن (dare گرفتن avere کاملاً متداول گردید. پیشرفت تازه در قرن چهاردهم ابداع شکل دو طرفه حساب بود که در سمت چپ اقلام بدهکار و در سمت راست اقلام بستانکار، نوشته می شد و با این کار چگونگی ثبتها آشکار می گردید. حسابداری جنسی با نگهداری حسابی جداگانه برای هر محموله از کالای خریداری شده آغاز گردید و هر حساب در ازای خرید یک محموله کالا بدهکار و در مقابل حساب فروشنده یا حساب نقد بستانکار می شد. سپس با فروش هر مقدار از کالای یک محموله، حساب مربوطه بستانکار و در مقابل حساب مشتری یا حساب نقد، بستانکار می گردید تا این که تمامی اجناس یک محموله به فروش برسد. این کار یعنی بدهکار کردن حساب هر محموله از کالای خریداری شده به قیمت خرید و بستانکار کردن آن به قیمت فروش معمولاً تفاوتی را ایجاد می کرد که به حساب سود و زیان نقل می شد. بدین ترتیب سیستم دفترداری دوطرفه به آرامی و در پی مجموعه ای از ابداعات پیاپی در فاصله سالهای ۱۲۵۰-۱۳۵۰ میلادی در چند جمهوری کوچک ایتالیا زاده شد و تکامل یافت و شهرهای فلورانس، ونیز و جنوا پیشرو این تحول بودند. برخی از صاحبان دفاتر حساب بجا مانده از سالهای ۱۲۹۶ تا ۱۲۹۹ را نخستین دفاتر حساب دو طرفه کامل می دانند. برخی دسگر حساب دو طرفه کاملاً متوازی را که در سال ۱۳۴۰ میلادی توسط پیشکار steward شهر جنوا^۸ تنظیم گردیده است. نخستین نمونه کامل دفاتر حساب دوطرفه ذکر می کنند. در هر حال، در آستانه قرن پانزدهم میلادی در ایتالیا و

⁸ Genoa.

دیگر کشورهای اروپایی، سیستم دفترداری دوطرفه بکار می رفته است. گسترش فن دفترداری دوطرفه به سراسر اروپا مرهون انتشار کتاب ریاضیاتی است که لوکا پاچیولی^۹ به سال ۱۴۹۴ تالیف کرده است. پاچیولی کشیشی بود که در دانشگاه‌های جمهوریهای پروجان، ناپل، پیزا و فلورانس ریاضیات تدریس می کرد و با اندیشمندان بزرگ هم عصر خود از جمله پیرو دلا فرانسیسکا^{۱۰}، لیون باتیستا آلبرتی^{۱۱}، و لیوناردو داوینچی^{۱۲} دوستی نزدیک داشت. مطالب کتاب ریاضیات مزبور را پاچیولی نوشت و شکل‌های آن را داوینچی ترسیم کرد. بخشی از این کتاب شامل چند فصل به حسابداری اختصاص داشت که نخستین توصیف مدون از سیستم حسابداری دوطرفه است. در این بخش از کتاب، پاچیولی با استفاده از منابع و روشهای موجود سه دفتر اصلی حساب را به ترتیب زیر تشریح می کند:

دفتر باطله^{۱۳}: در ایران این دفتر را دفتر کپیه یا مسدوده هم نامیده اند. که خلاصه معاملات تاجر به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت می شد.

دفتر روزنامه^{۱۴}: که در آن مطالب دفتر باطله تلخیص و بر حسب بدهکار و بستانکار ثبت می گردید.

دفتر کل^{۱۵}: حاوی حسابهای واقعی که ثبتهای دفتر روزنامه به آن نقل می گردید.

پاچیولی اهمیت کاربرد پول را بعنوان مقیاس مشترک سنجش اقلام مختلف به درستی دریافته بود و بر لزوم تاریخ گذاری معاملات و عطف متقابل دفاتر به یکدیگر تاکید بجای داشت. با این حال، وی درباره دوره مالی، تهیه تراز آزمایشی، تهیه صورت سود و زیان، بستن حساب سود و زیان به حساب سرمایه و تهیه ترازنامه مطلبی ندارد و تنها درباره طرز بستن و لزوم موازنه کردن حسابها به هنگام نقل حسابها از دفاتر قدیمی به دفاتر جدید توضیحات نسبتاً کاملی داده است. همچنین پاچیولی بین اموال شخصی تاجر و اموال تجارتخانه تمایزی نگذاشته و درباره نگهداری حساب داراییهای ثابت نیز مطلبی ندارد. رساله پاچیولی (که او را پدر حسابداری می نامند) به علت سادگی، روانی و ارزشهای عملی در طول قرنهای پانزدهم و شانزدهم به اغلب زبانهای اروپایی ترجمه شد و حسابداری دوطرفه

⁹ Luca Pacioli.

¹⁰ .piro della francedca.

¹¹ Leon Batista Alberti .

¹² . Leonardo da Vinci.

¹³ Waste Book.

¹⁴ Journal.

¹⁵ Ledger.

تا اواخر قرن هفدهم در اغلب کشورهای اروپایی رواج یافت. از قرن شانزدهم تا اوایل قرن نوزدهم تحول بنیادی در حسابداری بوجود نیامد، تنها تغییر اساسی تیوری جدیدی بود که توسط استوین^{۱۶} هلندی در اواخر قرن شانزدهم عنوان شد. بر اساس این تیوری در هر معامله در مقابل هر بدهکار باید یک بستانکار وجود داشته باشد. استوین همچنین ضرورت تفکیک اموال موسسه را از اموال شخصی صاحب سرمایه مطرح و لزوم نگهداری حسابی جداگانه برای سرمایه را نیز عنوان کرد. تغییرات دیگری که در این فاصله در دفترداری رخ داد عبارت بود از ایجاد ستونهای فرعی در دفاتر روزنامه و کل، منسوخ شدن دفتر باطله و جایگزینی اسناد و مدارک مربوط به معاملات (مانند فاکتور خرید و فروش) به جای آن. حسابداری جنسی نیز در این فاصله بهبود یافت و سود و زیان هر محموله محاسبه و به حساب سود و زیان نقل می گردید. تا سال ۱۸۰۰ میلادی موازنه کردن حسابها در پایان سال، تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه معمول شد اما جز برای نگهداری سوابق فعالیتهای موسسه استفاده دیگری نداشت. سیستم دفترداری دوطرفه که گوته^{۱۷} اندیشمند بزرگ آلمانی آن را یکی از زیباترین ابداعات بشری می داند، مجموعه منسجمی را فراهم آورد که کلیه معاملات و رویدادهای مالی ثبت، سود هر فعالیت تجاری تعیین و اموال شخصی تاجر از اموال تجارتخانه یا موسسه تجاری تفکیک گردید. ابداع و تکامل سیستم دفتر داری دوطرفه اولاً سوداگریهای بزرگ مانند فرستادن کشتیهای عظیم حامل کالاهای گوناگون به نقاط مختلف جهان را با مشارکت بازرگانان و افراد متعدد، تسهیل کرد، زیرا با کاربرد آن سرمایه گذاری هر یک از مشارکت کنندگان در یک فعالیت سوداگرانه که معمولاً به صورت کالا و اجناس گوناگون بود به سهولت بر حسب پول (سکه) اندازه گیری و حساب آن جداگانه نگهداری می شد و در خاتمه فعالیت نیز کالا و طلا و نقره ای که کسب شده بود، بر حسب پول قابل تقویم و محاسبه می شد و در نتیجه تعیین سهم هر یک از مشارکت کنندگان از کل درآمد حاصل به سادگی امکان پذیر می گردید.

و با فراهم ساختن امکان تفکیک اموال شخصی تاجر از اموال تجارتخانه، تشکیل شرکتهای تجارتی را با مشارکت چند نفر عملی کرد، زیرا با کاربرد آن، نگهداری حساب جداگانه سهامالشرکه هر یک از شرکا در سرمایه شرکا امکان پذیر و سهم آنان از کل دارایی شرکت و منافع حاصل از فعالیت تجاری قابل اندازه گیری و محاسبه شد. این امکان، مشارکت صاحبان سرمایه ای را که خود به کار تجارت نمی پرداختند نیز عملی ساخت و بدیت ترتیب رشد و توسعه بنگاهها و موسسات تجاری را تسریع کرد. به رغم تحولات شگرف اقتصادی اجتماعی و دگرگونی و پیچیدگی و توسعه معاملات و سازمانهای تجارتی از قرن شانزدهم تا عصر حاضر، عناصر اصلی سیستم دفترداری دوطرفه همچنان بدون تغییر باقی مانده است.

¹⁶. Simon Stevin.

¹⁷Goethe.

دلیل بقای این سیستم در طول پنج قرن در سادگی اصول، انعطاف پذیری و قابلیت ان در ثبت، انتقال و گزارش اطلاعات بسیار متنوع، در قالب صورتهای مالی قابل رسیدگی است.

انقلاب صنعتی

در این دوره، سیستم ثبت دوطرفه که به اعتبار ابداع ان در ایتالیا، سیستم حسابداری ایتالیایی نیز نامیده می شود به سرعت در سراسر اروپا رواج یافت و در طول قرن هجدهم تقریباً کلیه مؤسسات مالی و تجاری بزرگ، این شیوه حسابداری را بکار می بردند. اما اروپای قرن هجدهم آستان تحولاتی شگرف بود. انقلاب صنعتی در نیمه دوم این قرن آغاز و تا پایان نیمه اول قرن نوزدهم تداوم یافت و تحولات و تغییرات وسیع اقتصادی و اجتماعی را در پی داشت. این تحول بنیادین بر تمامی عرصه های زندگی فرعی و اجتماعی مردم اروپا اثر گذاشت و مناسبات اقتصادی_ اجتماعی و سیاسی جوامع اروپایی را دگرگون کرد و از طریق این قاره به سراسر جهان راه یافت و آثار مفید و زیانبار بسیاری به جای گذاشت. بارزترین عرصه تحول در انقلاب صنعتی، قرار گرفتن ماشین در خدمت تولید بود که شیوه تولید را از تولید دستی به تولید کارخانه ای متحول کرد. پیدایش و رشد کارخانه های بزرگ و کوچک با توانایی ساختن کالاهای همسان به مقدار زیاد، از یک سو به زوال صنایع دستی، روستایی و خانگی در مدت کوتاهی انجامید و از سوی دیگر، رقابت بین کارخانه داران را ایجاد کرد. حسابداری صنعتی ابتدا بیشتر به گزارش بهای تمام شده محصولات بر مبنای اطلاعات مالی گذشته تاکید داشت و در پیش بینی آینده از حدس و گمان فراتر نمی رفت. اما بزرگتر شدن کارخانه ها و پیچیده تر شدن روشهای تولید و در نتیجه افزایش تولیدات، رقابت بین واحدهای صنعتی را برای تسلط بر بازارهای پیوسته ملی و همچنین رقابت در عرضه تولیدات به بازارهای جهانی تشدید کرد و اداره مؤسسات بزرگ پیچیده به پیدایش مفهوم مدیریت علمی انجامید. مدیریت علمی، روش برخورد منظم و منطقی با مسایل به منظور یافتن بهترین راه برای انجام هر کار است. وجود رقابت، نیاز به آگاهی از بهای تمام شده محصول را ایجاد نمود و در پاسخ به این ضرورت نوعی دفترداری صنعتی یا دفترداری هزینه یابی که بعدها حسابداری صنعتی نامیده شد، ابداع گردید. علاوه بر این، در گذر زمان تکنیکهای گزارش اطلاعات مالی برای تصمیم گیریهای مدیریت تکامل یافت و با آرایه و توضیح مدلهای مقداری، امکان اتخاذ تصمیمات درست بر اساس اطلاعات موجود، تسهیل گردید. امروزه این رشته از حسابداری به معنای اعم حسابداری مدیریت نامیده می شود.

تاریخچه حسابداری در ایران

تاریخچه سیستم های حسابداری در ایران را می توان به پنج دوره زیر تقسیم نمود:

- ۱-۵ - حسابداری در ایران قبل از ورود اسلام
- ۲-۵ - ایران بعد از اسلام تا دوران قاجاریه
- ۳-۵ - از دوران قاجاریه تا انقلاب مشروطیت
- ۴-۵ - از انقلاب مشروطیت تا اوایل دهه چهل

۵-۵- از اوایل دهه چهل تاکنون.

حسابداری ایران پیش از اسلام

قدمت علم حسابداری در ایران به اولین تمدن‌های باستانی در این منطقه باز می‌گردد، اولین مستندات تاریخ مربوط به شمارش و حسابداری مربوط به مهره‌ها و گلوله‌های شمارشی است که در منطقه شوش کشف شده است، همچنین گل نوشته‌های حاوی پیام‌های کوتاه و غالباً دارای محتوای هزینه و درآمد از جمله مستندات بسیار ارزشمندی است که نشان از وجود حسابداری اولیه در دوران باستان ایران دارد. برخی کشفیات نیز مربوط به حفاری‌های انجام شده در تخت جمشید و مربوط به دوره هخامنشیان است.

حسابداری در دوره بابل

اولین مهارت‌های حسابداری شامل موضوعات مالی، بانکی و حسابرسی به دورانی باز می‌گردد که بابل پایتخت ایران بوده است، در آن زمان از لوح‌های گلی برای ثبت اسناد مهم مالی استفاده می‌شد، این اسناد را در کوره‌ها می‌پختند تا استحکام بیشتری داشته باشند و از خطر نابودی در اما باشند، در این دوران مخارج بزرگان دربار و پادشاه با دقت زیادی مورد حسابرسی قرار می‌گرفت.

حسابداری در دوره عیلامی

در زمان فرمانروایی داریوش، اسناد دیوانی به خط عیلامی نوشته می‌شد. خشایارشا نیز همین روش را داشت. هنوز هم از زمان اردشیر، اسناد محاسبات دیوانی به خط عیلامی بر جای مانده است (رجبی، ۱۳۷۶). در دوره تمدن عیلامی نیاز به استفاده از فنون مالی از اهمیت زیادی برخوردار بوده است. آنچه از کاوش‌های علمی در دوره عیلامی به اثبات رسیده، وجود املاک وسیعی است که از طرف طبقه حاکم به خدایان اهدا می‌شد و این املاک در اختیار کاهنان قرار می‌گرفت. بنابراین به دلیل وجود «درآمد»، ضرورت جمع‌بندی اطلاعات حسابداری نیز احساس شد. شواهد نیز تاییدکننده این واقعیت است. به عنوان مثال، طبق سندی که از «شوش» به دست آمده، مشخص شده است که الهه ایلامی «انویتوم» یک مزرعه بزرگ را با احترام توسط کاهن خود اجاره داده است (محمدی‌فر، ۱۳۸۵).

در دوران عیلام باستان املاک بسیاری توسط طبقه حاکم به خدایان اهدا می‌شد، کاهنان این املاک را اجاره داده و درآمد حاصل از آن را ثبت می‌کردند، این یکی از اشکال حسابداری باستان محسوب می‌شد.

حسابداری در دوره هخامنشی

نقطه اوج حسابداری ایران در دوره قبل از اسلام مربوط به دوران هخامنشی است، در دوره پادشاهی داریوش اول ایران از نظر اقتصادی بسیار پر رونق بوده و هیچ مشکل اقتصادی برای طبقه حاکم و مردم وجود نداشته است، داریوش اول برای نخستین بار دفتر دولتی جهت خراجگذاری را تاسیس نمود تا همه ایالت‌ها از میزان خراج باخبر شوند. در تخت

جمشید نظام اداری بسیار منظم بوده است، دستمزدها در سندهای مختلفی ثبت و توسط طرفین معامله مهر می‌شده است، در این زمان تنظیم دفترهای درآمد و هزینه و کنترل‌های مالی از جمله امور روتین این دوران بوده است. سیستم حقوق و دستمزد از تشکیلات اداری و مالی پارس سرچشمه گرفته و حسابرسی وجود داشته اند که به کلیه درآمدها و هزینه‌ها مسلط بوده‌اند.

داریوش و امور دیوانی

در عصر هخامنشیان و به‌ویژه در دوران داریوش اول، نظام اقتصادی به گونه‌ای سامان یافته بود که دولت هرگز با «مشکلات مالی» برخورد نمی‌کرد و در عین حال طبقات مختلف مردم نیز تحت فشار سنگین نبودند. نکته درخور توجه دیگر در تنظیم سیاستهای اقتصادی عصر داریوش، تعیین «منبع خراج» از سوی حاکم پس از مشورت با حاکمان ایالتها بود. داریوش نخستین کسی است که دفتر دولتی خراجگذاری را منتشر کرد. او فهرست خراج همه ایالتها را مشخص و منتشر کرد تا همه ایالتها از میزان خراج اطلاع داشته باشند (کریم آبادی، ۱۳۸۵).

سیستم خزانه‌دارها

یکی از بلندپایه‌ترین مقامات سازمان مالی هخامنشی، خزانه‌دار بوده است. این عنوان به فارسی باستان گنزه بره^{۱۸} خوانده می‌شد. خزانه‌های کشور زیر نظر «خزانه‌دار» تخت جمشید که مسئول اداره کردن «نوزده خزانه» در کل کشور بود، قرار داشت. انبوهی از افراد متبحر و آموزش دیده در «امور مالی، حسابداری و حسابرسی» در این خزانه‌ها مشغول به کار بوده‌اند. خزانه‌ها علاوه بر جمع‌آوری و نگهداری اموال نقدی و جنسی، مسئولیت نظارت مستقیم در تولید انواع محصولات را نیز به عهده داشته‌اند. تعداد کارگران خزانه در خزانه‌های مختلف، گوناگون بوده است. مثلاً خزانه شیراز تا ۲۳۱ کارگر داشته و یا در تخت جمشید در یک سال، از ۱۳۴۸ کارگر خزانه نام برده شده است. کرکیش^{۱۹}، چوته یاوده^{۲۰} و برته کامه^{۲۱} بدون شک سه تن از خزانه‌داران نامی زمان داریوش بوده‌اند که علاوه بر آنکه منشا تحولات شگرفی در نظام مالی، حسابداری و حسابرسی داریوش شدند، امپراتوری وسیع و قدرتمند هخامنشی را به مدت بیش از دویست سال به قدرت بی‌رقیب جهانی تبدیل کردند (آزمون، ۱۳۸۵).

سیستم بایگانی اسناد مالی

¹⁸. Ganzabara.

¹⁹. Cutayavda

²⁰. Bartakama

²¹. Karkis

لوحه‌های قلعه (استحکامات) و لوحه‌های خزانه در سال‌های ۱۹۳۳-۱۹۳۴ و ۱۹۳۶-۱۹۳۸ به وسیله کاوشگران آمریکایی در پرسپولیس کشف شد. یک مجموعه در زاویه شمال - شرق صفه و مجموعه دوم در بخش جنوب - شرق. به دلیل محل کشف الواح به آنها اسم سنتی لوحه‌های قلعه و لوحه‌های خزانه داده شد. این الواح در سال ۱۹۴۸ به وسیله ژ.ژ. کامرون انتشار یافتند و انتشار آن در سال‌های بعد نیز ادامه یافت. الواح مزبور به تعداد ۱۲۹ مجموعه‌اند و سال‌های سی‌امین سال پادشاهی داریوش (۴۹۲) تا هفتمین سال سلطنت اردشیر اول (۴۵۸) را در بر می‌گیرند. به استثنای یک لوح اکدی که در زمستان (۵۰۲) نوشته شده است. لوحه‌های قلعه - تاریخ‌گذاری شده از سیزدهمین تا هجدهمین سال داریوش (۵۰۹-۴۹۴) بسیار چشمگیرترند. در سال ۱۹۶۸، رت هالوک ۲۰۸۷ لوحه آن را انتشار داد و ده سال بعد به انتشار ۳۳ لوحه دیگر همت گماشت. بعضی‌ها هم پس از آن به طور مجزا و جداگانه منتشر شده‌اند. اما در مورد ۵۸۰ مهر (از جمله ۸۶ مهر توام با نوشته) که در لوحه‌ها منقوش‌اند، بخشی از آنها منتشر شده‌اند که حاوی ۱۶۳ نوشته آرامی‌اند و در سال ۱۹۷۰ مضامین آنها به وسیله رابوومن انتشار یافته است. این اشیا (به صورت فرضی) تاریخ دوران سلطنتی خشایار شاه و اردشیر (فاصله سال‌های ۴۷۹-۴۷۸ و ۴۳۶-۴۳۵) را دارند. صدها متن و سرلوحه آرامی هنوز منتشر نشده باقی مانده‌اند. علاوه بر آن چند متن نادر که به یک متن کوتاه به زبان یونانی و یک متن دیگر به زبان فریگیه‌ای. بنابراین اکنون چندین هزار لوحه و کتیبه در اختیار مورخان امپراتوری هخامنشی است. در واقع الواح پرسپولیس جنبه داستانی و روایت‌گونه ندارد و در هیچ یک از آنها نه به شرح لشکرکشی‌ها پرداخته شده و نه اشاره‌ای حتی به صورت غیرمستقیم به تاریخ سلسله‌ای شده است. عمده مطالب در الواح استحکامات مربوط به عملیات گردآوری، انبارداری و توزیع مواد غذایی و آذوقه است و استفاده‌کنندگان از این مواد عبارتند از شاه و خانواده او، صاحب‌منصبانه رتبه دیوانی (سازمان اداری)، کهنه (یا خدمتگذاران دینی)، چارپایان و به خصوص کارگران که در دبیرخانه‌ها، تاسیسات کشاورزی دهات، کارگاه‌های تبدیل مواد و کارگاه‌های پرسپولیس کار می‌کنند. در یک زنجیره دراز از این الواح (که به عنوان سری Q مشخص شده است)، تحویل جیره‌های غذایی به افراد و گروه‌هایی که از نقطه‌ای به نقطه دیگر امپراتوری سفر می‌کنند، ثبت شده است. در سه سری دیگر از الواح، نامه‌ها، یادداشت‌های روزانه و صورتحساب انبارها نوشته شده است. اما در الواح خزانه به خصوص واریز جیره به صنعت‌کارانی که در کارگاه‌های پرسپولیس در دوران داریوش، خشایار شاه و اردشیر اول کار می‌کرده‌اند، ثبت شده است و مشخص می‌کند که از سال‌های ۴۹۳-۴۹۴ بخشی از جیره به صورت پول پرداخت (یا ارزیابی) شده است و نه به شکل محصولات غذایی. به استثنای جیره‌های سفر (در سری Q مشخص شده‌اند) مابقی اسناد به یک حوزه جغرافیایی، از فارس مرکزی تا سوشیان و از شوش در شمال غربی تا نیریز در جنوب شرقی محدود می‌شوند. الواح خزانه تنها مربوط به فعل و انفعالاتی‌اند که در پرسپولیس روی داده‌اند. از طرفی، تقسیم‌بندی زمانی نیز بسیار نامساوی است زیرا به عنوان

مثال ۴۶/۵ درصد الواح قلعه مربوط به سال‌های ۲۲ و ۲۳ سلطنت داریوش (۴۹۹-۵۰۰) هستند و این نسبت برای الواح سری Q (جیره سفرها) به ۷۲ درصد می‌رسد. از الواح خزانه بیش از ۶۰ درصد مربوط به دوران سلطنت خشایارشا هستند و در این زمان (۴۶۶-۴۸۶) بیش از ۶۰ درصد آن به سال ۴۶۶ تعلق دارند و طبیعی است که نتیجه‌گیری تاریخی از این درصد دشوار است. به نظر می‌رسد کاشفان تنها بخشی ناچیز از بایگانی‌های مرکزی پرسپولیس را از زیر خاک بیرون کشیده‌اند. بخشی مهم از امور اداری بدون شک ابزار و لوازم فاسدشدنی را ثبت کرده‌اند. الواح قلعه بیشتر از منشیان و کاتبان بابلی نام می‌برند که بر پارشمن (پوست‌های حیوانات) می‌نوشته‌اند و روش تحریر آنان نه تنها به وسیله مولفان کلاسیک مانند هرودت تصریح شده است، بلکه از طریق کشف بخشی از مکاتبات که روی پوست نوشته شده نیز مسجل شده است. حتی در این خصوص اشاره‌ای واضح در پرسپولیس وجود دارد که عبارت است از نامه شاهزاده خانم «ایردبم» که بر لوحه‌ای از خاک رس نوشته شده و در آن اشاره به سندی شده است که روی پارشمن نوشته شده است. بخش‌هایی از نوشته‌های هرودت صراحت دارند بر این که علاوه بر این وسایل، استفاده از لوحه‌های چوبی موم‌اندود نیز که در بابل در دوران بابلی (و قبل از آن به وسیله اقوام هیتیت و آسوری‌ها) رایج بوده همچنان ادامه داشته است. باید قبول کنیم که در این شرایط به بایگانی‌های بیش از چند دبیرخانه دسترسی پیدا نشده است و بایگانی دفاتر دیوان‌های دیگر - که با توجه به اسناد حاصله از سایر قلمروهای پادشاهی و شرق میانه‌ای قدیم - مامور حفظ و نگهداری و اداره امور دارایی‌هایی از قبیل اشیای قیمتی، سلاح‌ها یا البسه بوده‌اند، در اختیار نیست. از طرفی این همان واقعیت مهمی است که روایات قدیمی به سبک و روش خود منتهی به وضوح و روشنی تمام آن را نقل کرده‌اند که همان غارت و تاراج پرسپولیس به وسیله مقدونیان است (به عنوان مثال کنت - کورث در کتاب پنجم خود در فصل ششم، صفحات ۳ تا ۵ از غارت پارچه‌ها، مبل و اثاث، البسه شاهی، ظروف و گلدان‌ها و غیره) نام می‌برد.

سیستم انبارداری

اکنون به کمک لوح‌های دیوانی مشخص شده است که تخت جمشید مرکز سازمان اداری پارس بوده و سر رشته تمام امور در تخت جمشید به هم پیوسته است. به عنوان یک کارمند در سفر، همیشه گذرنامه‌ای مهمور به همراه داشت. در این گذرنامه آمده بود که دارنده گذرنامه از سوی چه کسی ماموریت دارد، چه مسیری را طی می‌کند و چه میزان آرد، نوشیدنی و همچنین گوشت برای مصرف شخصی خود و در صورت لزوم برای همراهان و همکاران زیردست باید دریافت کند و این هزینه‌ها بر روی گل ثبت می‌شد. نویسنده کلوچه‌هایی از گل برمی‌داشت و آن را به شکل لوح در می‌آورد. در اغلب موارد اثر این دست‌های بر گل فشرده شده دیده می‌شود. در برخی از این لوح‌ها، رد انگشتان گل کار نیز برجای مانده است. یک روی لوح با دست شکل گرفته، بر میزی کوبیده می‌شد تا سطح آن

هموار شود. سرانجام کارمند مسوول روی سمت چپ همین سطح مهر خود را می‌فشارد. تهیه لوح به عهده شاگردی بود تا دست نویسنده به گل آلوده نشود. چند لوح استفاده نشده که از ساختمانی، درست رو به عمارت خزانہ تخت جمشید به دست آمده، این مطلب را تایید می‌کند. به کمک قلم مخصوص، نشان میخی را بر لوح نرم می‌فشارند، کالای تحویل شده را به دقت ثبت می‌کردند، کارمند مسوول با مهر خود نوشته را تایید می‌کرد و دریافت کننده نیز نقش مهر خود را یا در قسمت پایین لوح و یا بر پشت لوح ثبت می‌کرد. بنابراین هر عضو دربار هخامنشی که به نحوی با سازمان اداری سر و کار داشت، همیشه مهر خود را همراه داشت. از همین رو برخی از کارمندان، مهر خود به گردن می‌آویختند. مجسمه کوچکی از عاج که سر آن از میان رفته، به خوبی نمایانگر این موضوع است. علاوه بر این لوح، دو لوح دیگر نیز مهر زده می‌شد، زیرا از هر سند دو رونوشت نیز تهیه می‌شد. یک نسخه برای بایگانی محلی، نسخه‌ای برای بایگانی مرکز بخش و سومی به طور مستقیم به تخت جمشید فرستاده می‌شد. به همین دلیل از هر لوح، نمونه‌ای نیز در بایگانی تخت جمشید موجود است. از طرفی نگهداری این لوح‌ها چندان آسان نبود. گمان می‌رود که این لوح‌ها را براساس مکان و سال طبقه‌بندی کرده، در سبد می‌ریختند و سپس سبدها را در قفسه قرار می‌دادند. برای جلوگیری از آشفته‌گی، هر سبد برچسبی خاص داشت. تعدادی از این برچسب‌ها هم یافت شده است. بنابراین روی هر برچسب نام کالا، محل صدور سند، نام مامور مسوول و سال تحویل قید می‌شد.

سیستم حقوق و دستمزد

لوح‌های به دست آمده در تخت جمشید، از نظام دستمزدها در زمان دایوش اطلاعات جالبی به دست می‌دهد. طبقه‌بندی دستمزدها بسیار غنی و از جهاتی چنان «مدرن» است که گاه پیشرفته‌تر از امروز به نظر می‌آید. کارمندان دیوانی دو رده بسیار متفاوت دارند: اربابان و آزادان و خدمتکاران و پادوها. مزد کارگران به طور عمده به صورت جنسی پرداخت می‌شد و پایه اصلی محاسبه آن جو و حداقل مزد یک مرد ۳ «بن» جو در ماه بود. یک «بن» ده «دقه» و هر «دقه» نود و هفت صدم لیتر بود. بنابراین یک «دقه» نزدیک به یک لیتر می‌شد که به زحمت از آن نیم کیلو نان می‌پختند. مزد کارگر خدمتکار و آزاد برابر بود. اگر گاهی در سندی مزد آزادان کمتر است (به عنوان مثال دو «بن» در ماه) کمی حقوق به خاطر پایین بودن سن است. پایین‌ترین سطح حقوق یعنی ۳۰ لیتر جو در ماه، به خدمتکاران و پادوها تعلق می‌گیرد که با دستمزد «کارگران خارجی» همسطح است که از لیکیه، تراکیه و یا از بلخ می‌آمدند. از این کارگران بیشتر برای برداشت محصول استفاده می‌شد که متناسب با فصل و نوع محصول، از منطقه‌ای به منطقه دیگر فرستاده می‌شدند. بابلی‌ها را «نگهبان جو» می‌نامیدند که مسوول نگهداری بذر، بذرافشانی و برداشت بودند. تراکیه‌ای‌ها را به دامپروری و سوری‌ها را به حفاظت از چوب‌های سدر می‌گماردند. حقوق مهترها، کارگران خزانہ، نخ‌ریس‌ها، چوب‌کارها، نجارها، ظریف‌کارها، زرگرها، روغن‌سازان و

پسرپچه‌های پارسی که از نبشته‌ها، رونبسته تهیه می‌کردند، پایین‌ترین سطح حقوق بود. همه کارگران که حداقل جیره را می‌گرفتند، به عناوین و مناسبت‌های گوناگون «اضافه درآمد» داشتند. به طور منظم، هر دو ماه یک‌بار «پاداش» داده می‌شد که اغلب یک لیتر جو و نیم‌لیتر نوشیدنی بود. میزان دریافتی گروهی از حقوق‌بگیران رده‌های بالا چشم‌گیر است و از همه بالاتر، دریافتی رئیس تشریفات است که همه تشکیلات دیوانی پارس، یعنی هسته مرکزی حکومت ایران را زیر نظر داشت. حقوق ماهانه او عبارت از ۵۴۰۰ لیتر جو، ۲۷۰۰ لیتر نوشیدنی و ۶۰ راس بز یا گوسفند بود. لااقل می‌دانیم که «فرنکه» که سال‌ها رئیس تشریفات داریوش بود، این مقدار دریافتی داشت. تنها «گیوبروه»، پدرزن داریوش که در براندازی «گیوماته» و انتقال حکومت به داریوش سهمی داشت و «نیزه‌دار» او بود، نوشیدنی بیشتری دریافت می‌کرد. در سنگ نگاره بیستون نیز نفر دوم پس از داریوش «گیوبروه» است. او برای هر ماه ۳۰۰۰ لیتر نوشیدنی دریافت می‌کرد. از دیگر سهمیه‌های او چیزی در دست نیست. قایم‌مقام رئیس تشریفات در زمان زمامداری داریوش برای سال‌های طولانی «چپسه و هوش» بود که فقط یک سوم «فرنکه» جو و نوشیدنی دریافت می‌کرد. یعنی ۱۸۰۰ لیتر غله و ۹۰۰ لیتر نوشیدنی و در عوض گوشت بیشتر، یعنی ۴۵ راس بز یا گوسفند. از آنجا که پرداخت حقوق به شکل جنسی دشوار بود، اندک‌اندک پرداخت نقره در مقابل یک سوم تا نیمی از حقوق به‌خصوص به جای نوشیدنی و گوشت متداول شد. لوح‌های تخت‌جمشید مربوط به زمان حکومت «خشیارشا» (۴۸۶-۴۶۵ پ.م) و ابتدای حکومت اردشیر اول (۴۶۵-۴۲۴ پ.م) اغلب از پرداخت نقره به کارگران گواهی می‌دهد. پرداخت نقدی به‌طور قطع مورد استقبال کارگران قرار می‌گرفت، زیرا به هنگام تقسیم گوشت بز یا گوسفند، ناگزیر به یکی گوشت خوب و به دیگری گوشت نامرغوب می‌رسید و نارضایتی به وجود می‌آمد. کارگران ساده با اندک جیره دریافتی به زحمت گذران می‌کردند و پرداخت حقوق به صورت جیره سبب یکنواخت شدن تغذیه آنان می‌شد. با اسنادی که امروز در دست است، پی بردن به میزان واقعی درآمد در زمان هخامنشیان کار بسیار دشواری است، با این همه مسلم است که حقوق و جیره طبقه‌بندی شده بود و هر کس به نسبت مهارت و میزان کار حقوق دریافت می‌کرد. کوشش می‌شد تا به عناوین مختلف، دریافت‌کنندگان حداقل دستمزد، ناگزیر از انجام کارهای سخت نیز بودند، با اضافه پرداخت‌هایی تامین شوند. به همین دلیل حداقل حقوق از حقوق معمولی در بین‌النهرین پیش از هخامنشیان که جیره یک منشی، باغبان، خیاط، کشاورز، کوزه‌گر، نجار و چوب‌بر، سراج و آهنگر ماهانه فقط ۲۰ لیتر جو بود، بالاتر است. در زمان داریوش کمک‌های پراکنده دولتی را نیز باید بر حقوق کارگران و کارکنان دولت افزود. این کمک، هم شامل کارگرانی می‌شد که شرایط کاری فوق‌العاده سختی داشتند یا به دلیلی دیگر مستحق دریافت پاداش بودند و هم شامل حال زنانی که وضع حمل کرده بودند. حقوق زن و مرد برای کار یکسان، برابر بود. زنان می‌توانستند ساعات کار کمتر و یا به عبارت دیگر کار «نیمه‌وقت» بردارند. محیط کاری زن و مرد یکی

بود و امکانات کارآموزی و ارتقای شغلی برای هر دو یکسان فراهم می‌شد. در میان اسناد موجود تعداد مدیران و سرپرستان زن کم نیست. در «اوستا» در باره مزد کارگران یا حق الزحمه، از چارپایان ذکر شده است، چنان که در فصل هفتم «وندیداد» در چند قسمت، از «حق‌القدم» پزشک یاد شده است. در دوران هخامنشی، دادوستد و پرداخت و موجب و مزد کارگران و صنعتگران بیشتر «جنسی» بود و علی‌الرسم «گوسفند» پایه و میزان پرداخت بوده است. همچنین، مقداری از آن را به شکل ^{۲۲} و بقیه را به تناسب مزد، گوسفند داده‌اند آن را فقط با پول رایج هخامنشی یعنی «شکل» پرداخته‌اند (فرقاندوست حقیقی، ۱۳۸۵). طبقه‌بندی دستمزدها، بسیار غنی و از جهاتی چنان مدرن است که گاه پیشرفته‌تر از امروز به نظر می‌آید.

"کارمندان دیوانی" نیز دو رده بسیار متفاوت داشته‌اند: اول اربابان و آزادان، دوم خدمتکاران و پادوها. مزد کارگران به‌طور عمده به صورت «جنسی» پرداخت می‌شد و پایه اصلی محاسبه آن «جو» (به‌عنوان سکه) و حداقل مزد یک مرد، ۳ (سه) «بن» جو در ماه بود. یک «بن» برابر با ده «دقه» و هر دقه برابر با، هم حجم ۰/۹۷ لیتر جو (تقریباً معادل یک کیلوگرم جو) بود. بنابراین یک «دقه» نزدیک به هم حجم یک لیتر جو می‌شد که به زحمت از آن نیم کیلو نان می‌پختند (رجبی، ۱۳۷۶). پایین‌ترین سطح حقوق، یعنی هم حجم ۳۰ لیتر جو در ماه، به خدمتکارها و پادوها تعلق می‌گرفت که با دستمزد «کارگران خارجی» هم‌سطح بوده است. از این کارگران که از لیکه، تراکيه و یا از بلخ می‌آمدند، بیشتر برای برداشت محصول استفاده می‌شد. همه کارگرانی که حداقل جیره را می‌گرفتند، به عناوین و مناسبت‌های گوناگون «اضافه درآمد» داشتند. به‌طور منظم، شاید هر دو ماه یک بار «پاداش» دریافت می‌کردند که اغلب هم حجم یک لیتر جو و نیم لیتر نوشیدنی بود (رجبی، ۱۳۷۶). به این پاداشها باید جیره‌ای را که «دیوان اداری» به نام «کمک شاهانه» به کارگران می‌داد، افزود. تقسیم این کمکها به عهده سرپرست ویژه‌ای بود که «مفتش» خوانده می‌شد (رجبی، ۱۳۷۶). میزان دریافتی گروهی از حقوق‌بگیران رده‌های بالا، چشم‌گیر بود و از همه بالاتر دریافتی «رییس تشریفات» بود که همه «تشکیلات دیوانی پارس» یعنی هسته مرکزی حکومت ایران، را زیر نظر داشت. حقوق ماهانه او، عبارت از هم حجم ۵۴۰۰ لیتر جو، ۲۷۰۰ لیتر نوشیدنی و ۶۰ راس بز یا گوسفند بود (رجبی، ۱۳۷۶).

سیستم پولی

به موازات ایجاد و توسعه عوامل اقتصادی و بسط تجارت که موجب رفاه عمومی افراد امپراتوری می‌شد، حکومت هخامنشی توجه خود را به تاسیس یک ضرابخانه و امور دیگری به منظور توسعه تجارت و داد و ستد معطوف کرد. اولین نقاطی که به منظور ضرب سکه تعیین شد، کشور «لودیا» و جزیره «آیگیتا» از جزایر یونان بوده است. اگرچه قبل از حکومت

²² Shekel.

هخامنشیان و ایجاد امپراتوری ایران، سکه وجود داشته، اما پادشاهان هخامنشی در بدو تاسیس امپراتوری، سیستم پولی ایران را با وضع جدید انطباق دادند، تناسبی بین ارزش طلا و نقره قابل شدند و آن را با زندگی تجاری رعایای جدید خود انطباق دادند و سعی کردند اشکالاتی را که بر اثر وجود ارزش‌های پولی مختلف در هر قسمت امپراتوری پدید آمده بود، رفع کنند و سیستم پولی را تحت قاعده واحدی درآورند. یکی از خصوصیات ضربایی هخامنشی ضرب سکه طلای خالص است. «دریک» به این علت اعتبار فوق‌العاده به‌دست آورد.

اوزان و مقیاس‌ها

همان‌طور که سکه و ضرب پول قبل از تاسیس شاهنشاهی در کشورهایی مانند «لودیا» و بعضی جزایر یونانی در دریای اژه، مانند «ایوبویا» معمول بوده و مقداری از آن سکه‌ها در تخت‌جمشید پیدا شده، اوزان و مقیاس‌ها نیز وجود داشته است. لوحه‌هایی که در دو ضلع جنوبی ساختمان تخت جمشید به دست آمده است، نشان می‌دهند که اقتصاد از وضع قدیم، که در آن کار در مقابل جنس انجام می‌شد، در حال بیرون آمدن است. زیرا کارمزد کارگرانی که از سرزمین‌های مختلف به منظور بنا و ساختمان تخت‌جمشید رهسپار این محل شده‌اند، هر چند به جنس پرداخت می‌شد، در محاسبه معادل پولی آن در نظر گرفته می‌شده و ثبت در دفاتر می‌شده است. به عنوان مثال یک گوسفند که به عنوان کارمزد یک ماهه داده می‌شد، معادل سه «شه‌کل» شاکل^{۲۳} و یا یک جام نوشیدنی معادل «شه‌کل» (شاکل) بوده است. در دوران فرمانروایی هخامنشیان دادوستد و سوداگری جهش خارق‌العاده‌ای از خود نشان داده و اوزان و مقیاس‌ها که مربوط به دوره‌های مختلف محل‌های متعدد بوده، تحت قاعده درآمده و متحدالشکل شده است. همچنین چندین نوع واحد پول مربوط به ایران به دست آمده است. عده‌ای از آنها مربوط به زمان داریوش اول است مانند ۱/۳ منه (من، منا) که معادل دو کرشه بوده است، که با وزن کنونی می‌توان آن را معادل ۱۶۶/۷۲۴ گرم دانست.

سیستم بودجه‌ریزی

تاریخ نگارانی نظیر «هرودوت» که از عصر هخامنشیان روایت کردند، اشاراتی به سیاست‌های اقتصادی دولت‌ها کرده‌اند، ولی کمتر وارد جزئیات شده‌اند. تنها منبعی که اطلاعات به نسبت جامعی از اوضاع اقتصادی هخامنشیان ارائه کرده، اثری است به نام «اقتصادها» که یکی از نمایندگان مکتب ارسطو آن را تالیف کرده و به ارسطوی دروغی معروف است، که تنها در این کتاب است که یک تحلیل کلی از نظام اقتصادی هخامنشیان یافت می‌شود. در عصر هخامنشیان و به ویژه در دوره داریوش اول نظام اقتصادی به گونه‌ای

²³shakel.

سامان یافته بود که دولت هرگز با مشکلات مالی برخورد نمی‌کرد و در عین حال طبقات مختلف مردم نیز تحت فشار سنگین نبودند.

«پیر بریان»، ایرانشناس فرانسوی در کتاب امپراتوری هخامنشی می‌نویسد: علت علاقه نویسندگان «اقتصادها» به هخامنشیان این است که به یونانیان امکان تعمق در یک نمونه از تشکیلاتی را می‌دادند که در آن برخلاف دولت شهرهای یونانی، دولت هرگز با مشکلات مالی برخورد نمی‌کرد. یکی از نکات جالب توجه در عصر هخامنشی تنوع منابع درآمدی دولت است. در «اقتصادها» به شش منبع اشاره شده که عبارتند از: خراج، هدایا، منافع حاصل از اماکن تجاری، مالیات بر زمین و عوارض گله‌داری و مالیات صنعتگری. نکته قابل توجه دیگر در تنظیم سیاست‌های اقتصادی عصر داریوش، تعیین منبع خراج از سوی حاکم پس از مشورت با حاکمان ایالات است. داریوش همچنین نخستین کسی است که دفتر دولتی خراج‌گذاری را منتشر کرد. او فهرست خراج همه ایالات را مشخص و منتشر کرد، تا همه ایالات از میزان خراج اطلاع داشته باشند. همچنین «فرانتس آلتهایم» در کتاب «تاریخ اقتصاد دولت ساسانی» می‌نویسد: درآمدهای مالیاتی یکی از چند منبعی بوده که بودجه ساسانیان به آن متکی بوده است. در کنار درآمد پولی اقتصاد کالایی نیز نقش اساسی ایفا می‌کرده است. عمده درآمد دولت ساسانی از مالیات بود، با این تفاوت که این مالیات پس از «قباد اول» و «انوشیروان» سازمان جدید یافت. میزان مالیات ارضی براساس برداشت محصول درجه‌بندی شده بود. «طبری» برای مالیات دوره پیش از اصلاح ارضی انوشیروان مقیاس‌ها و محصول را ذکر می‌کند و در حقیقت این نسبت‌ها نه در محدوده تک‌تک مناطق، بلکه از منطقه‌ای به منطقه دیگر تغییر می‌کرد. «طبری» مبنای این درجه‌بندی را آبیگری و آبادانی هر منطقه ذکر می‌کند. از این جمله تنها می‌توان استنباط کرد که به زمین‌های مرغوب میزان مالیات بیشتر و به زمین‌های نامرغوب مالیات کمتری تعلق می‌گرفت. بدین‌سان، نحوه مالیات‌گیری باید بر مبنای تقسیم عادلانه بار مالیاتی و یک اصل عادلانه پایه‌گذاری شده باشد. پس از قباد، نحوه اخذ مالیات تغییر کرد. اصلاحات مالی که با مساحی نواحی آباد زراعی در زمان قباد اول آغاز شد و در عهد انوشیروان به انجام رسید، با این نیت بود که مالیات‌گیری مستقیم را که تا آن زمان فقط در کوره‌های وابسته به شهرها ممکن بود، در تمامی نقاط دیگر گسترش دهد. این هدف به مدد یک سلسله از شرایط تاریخی خاص در زمان انوشیروان محقق شد. در دوره انوشیروان علاوه بر مساحی کل کشور، درختان نخل و زیتون نیز شمارش شد. شیوه مالی خسرو و جانشینانش به ویژه خسرو پرویز نیز مورد توجه خاص اعراب بوده است. این تاثیر تا بدان حد بود که کل نظام مالیاتی دوران امویان و اوایل عباسیان به شالوده‌ای که آخرین شاهان ساسانی ریخته بوده، استوار بود. این نظام جدید مالی، نیرویی به انوشیروان بخشید که تا آن زمان برایش ناشناخته بود و این در سیاست خارجی وی هم تاثیر گذاشت و امپراتوری روم شرقی با تمام وجود قدرت باز یافته همسایه خود را لمس کرد. علاوه بر اصلاح قانون مالیاتی انوشیروان در ترقی

و توسعه کشاورزی و وسایل آبیاری نیز که عامل اساسی برای بالابردن سطح درآمد کشاورز و در نتیجه تامین سهم دولت بود، اقدامات قابل توجهی انجام داد. او در ساختن سدها و بندها و سایر وسایل آبیاری قدم‌های وسیعی برداشت.

شیوه‌های حسابرسی

اما نظام کنترل هخامنشی تنها در جمع‌آوری و بایگانی یکایک این سندها خلاصه نمی‌شد. هر دو ماه یکبار باید گزارشی از عملکرد همه حوزه‌ها تهیه می‌کردند. این روند، کار کنترل مرکزی در تخت جمشید را آسان‌تر می‌کرد. خوشبختانه به تصادف در میان لوح‌های به دست آمده، گاهی هم سندهای یک حوزه و هم گزارش جمع‌بندی (دو ماه یا سالانه) این سندها موجود است. مثلاً از حوزه کردوشوم در منطقه عیلام گزارش عملکرد دو ماه سال ۲۲ (۵۰۹ پ.م) را یافته‌ایم. از اغلب سندهای منفرد این محل گزارش جمعی نیز در دست است.

برای سندهای متفرق نمونه‌ای نیز از گزارش سالانه در دست است. در این گزارش همه دریافت‌ها و پرداخت‌های یک سال در یک جا جمع‌بندی شده است. بالطبع لوح‌های گزارش‌های دو ماهه یا سالانه از اندازه بزرگتری برخوردار بوده است. تصدیق درستی این ترازنامه‌ها با سه کارمند بوده که نخست از کسی که مسئول بخش مربوط در آبادی مربوطه بوده است، نام برده می‌شود. به عنوان مثال وقتی حسابرسی غله انجام می‌شود، مسئول مربوط رئیس کل انبار نامیده می‌شود.

در اینجا عنوان، هم به عیلامی می‌آید هم به ایران باستان، البته ایران باستان به خط عیلامی. مسئول نوشیدنی عنوانی مانند نوشیدنی‌دار یا نوشیدنی بر دارد. این مقام اغلب مسئول میوه نیز بوده است. در این میان عنوان خاصی نیز شبیه به میوه‌دار یا میوه‌بر وجود دارد. به ظاهر وجود این مقام بستگی به آن داشت که یا در بخش مربوطه باغ‌های بزرگ میوه وجود داشته باشد یا اینکه به سبب کمبود، به اجبار میوه را از آبادی‌های همسایه برای مصرف کارگران تهیه کرده باشند. پس از رئیس کل انبار، مقام دوم همیشه یک «آتش‌ریز» است. این مقام رسمی روحانی محل است که از سوی حکومت برای انجام مراسم آیین‌های دولتی تعیین می‌شد. او هم باید همزمان، امور اداری را کنترل می‌کرد و با مهر خود مسوولیت صحت صدور سند را به عهده می‌گرفت. این که به روحانی‌ها هم وظیفه‌ای دیوانی سپرده شود در بین‌النهرین از دیرباز یک تجربه شناخته شده بود. داریوش نیز بایستی این شیوه را خیلی موثر تشخیص داده باشد. زیرا از سویی روحانیون ستاینده اهورامزدا، به شدت قابل اعتماد بوده‌اند و از سوی دیگر این روحانیون در خدمت دولت، لابد در کنار انجام وظایف دینی، وقتی هم برای خدمت در کارهای دیوانی پیدا می‌کرده‌اند. مقام سوم نگهبان انبار نامیده شده است که اغلب به تاکید در زیر اسناد آمده است: «حساب رسمی در مجموع به وسیله این سه مقام انجام شده است.» در کنار اینها یک حساب‌رس ویژه نیز وجود داشت. این حساب‌رس‌ها مسوولیت همه حساب‌های یک حوزه را به عهده داشتند. آنها در منطقه خود به همه جا سرکشی و موجودی محل را کنترل می‌کردند. کار اینها بیشتر در پایان سال

و در ماه‌های نخستین سال بعد انجام می‌شد. زیرا نوبت رسیدگی به همه ترازنامه‌ها، سالانه بود. جای شگفتی نیست اگر آنها همیشه قادر نبوده باشند به همه حساب‌های منطقه خود در یک زمان (پایان سال) رسیدگی کنند. به این ترتیب گاهی حساب دو و یا حتی سال‌های بیشتری مورد بررسی قرار می‌گرفت. در چنین حالتی بالطبع ممکن نبود تک تک اقلام رسیدگی شود. بنابراین فقط به ارقام کلی می‌پرداختند. به عنوان مثال به کل محصول غله یا به کل آن چه که ذخیره شده بود و باید در مخارج سال بعد منظور شود. به ندرت در پایین ترازنامه‌های سالانه به نام این حساب‌رسان اشاره می‌شود. به عنوان مثال این حسابرسی را برای سال ۱۸ و ۱۹ مسیکه در سال ۱۹ به انجام رسانده است. وقتی که مسیکه به خاطر کار زیاد نتوانسته خودش همه موارد را کنترل کند این قدر احتیاط کار و زیرک بوده است که این ناتوانی را بدون تغییر بر روی لوح بیاورد. به عنوان مثال نوشته است: ذخیره نگهبانان انبار را در مکنه خودم ندیدم. حسابرسی را بر اساس گفته نگهبانان انجام دادم. به این ترتیب او فقط به گفته مسوولان مربوط اعتماد کرده است. پس از این که همه چیز نوشته شده، مسیکه مهرش را بر روی سند زده است. مهر مسیکه شماره ۲۷ بر پای بسیاری از حسابرسی‌های مربوط به میوه، نوشیدنی و غله دیده می‌شود. اما همین حسابرسی تخصصی نیز بار دیگر کنترل می‌شد. مثلاً در تسویه حساب میوه یک آبادی به نام ندینیش که مهور به مهر شماره ۲۷ مسیکه یاد شده است، یک بار دیگر تاکید شده: «حساب سال ۲۲ را در ماه دوم سال ۲۳ هوسهوه کنترل کرده است.» پان شبته‌ها و یادداشت‌هایی از این دست فراوان است. پیوسته حسابرس و کنترل‌کننده، مسوول رسیدگی به تمامی آبادی‌های یک حوزه اداری بوده‌اند. در منطقه عیلام به مردم به نام مرتشانه با سمت کنترل حسابرسی با مهر شماره ۵۷ برمی‌خوریم. با دریایی از سند این امکان برایمان وجود دارد که از همه کارهای یک چنین کارمندی سر درآوریم. او نه تنها ترازنامه‌های بزرگ را کنترل می‌کند، بلکه مسوولیت انبار کردن درست غله نیز با او است. حساب و کتاب بذرهای آن حوزه نیز در اختیار او است. حتی روی سند مربوط به شترهای یک ملک و نیز حسابرسی مربوط به نوشیدنی که به منزله بهره میوه ثبت شده، مهر او خورده است. به ظاهر این سند آخری به صاحب یک باغ مربوط می‌شده است. در این باره نامه‌ای از مرتشانه در دست است. این نامه خطاب به مردوکه، کارمند بلندپایه‌ای است که مسوول دریافت مالیات بوده است. او در این نامه می‌نویسد که قصد داشته همکاری را به بخش‌هایی از عیلام که خودش به آنجا نرفته اعزام کند. پس هومایه را فرستاده تا در آنجا به حساب‌ها رسیدگی کند. در ضمن به مردوکه می‌نویسد که از انبار خود نوشیدنی و گندم در اختیار هومایه قرار می‌دهد تا برایش بیاورد. به ظاهر مرتشانه به کلیه درآمدها و دریافتی‌ها از فرآورده‌های کشاورزی گرفته تا مالیات و به همه مخارج و پرداخت‌ها اشراف کافی داشته است. وی مسوول اقدامات لازم برای دریافت مازاد درآمد نیز بوده است. البته هر از گاهی شکاش‌هایی نیز با کارمندان سهل‌انگار داشته که ناگزیر می‌شد برای اینکه سرانجام صورت‌حسابی به دستش برسد،

اطخارهای مکرر بدهد. برای نمونه در لوحی نوشته که چرا حساب درآمد از بابت بهره سال ۱۹ میوه آبادی زرشوتیش در ماه ۶، سال ۲۲، به دستش رسیده است. به این ترتیب معلوم می‌شود که با نظام دیوانی فوق‌العاده دقیقی سر و کار داریم که انبوهی کارمند در اختیار داشته است. حساب درآمد و مخارج بایستی با دقت ثبت می‌شد و سندها را از هفت‌خوان کنترل می‌گذراندند تا سرانجام از بایگانی تخت جمشید سردرآورد. همان‌گونه که اشاره شد حسابداری پدیده تازه‌واردی در صحنه تجارت نیست و نخستین ثبت‌ها به سال‌ها پیش تعلق دارند. همچنین حسابداری مخلوق طبقه یا ملت خاصی نیست، بلکه توسعه آن در گرو رویدادهایی است که در آفریقا، هند، عراق، ایران و جاهای دیگر رخ داده و به عبارتی حسابداری یک‌محصول و ره‌آورد جهانی است و در نهایت اینکه پیدایش و رشد حسابداری دستخوش تغییرات فناوری قرار گرفته است. نظام کنترل هخامنشی تنها در جمع‌آوری و بایگانی سندها خلاصه نمی‌شد، بلکه هر دو ماه یک بار باید گزارشی از عملکرد همه حوزه‌ها تهیه می‌کردند. این روند، کار کنترل مرکزی در تخت جمشید را آسانتر می‌کرد. خوشبختانه به تصادف، در میان لوح‌های به دست آمده گاهی هم سندهای یک حوزه و هم گزارش جمع‌بندی (دو ماه یا سالانه) این سندها موجود است. مثلاً از حوزه کردوشوم^{۲۴} در منطقه عیلام، گزارش عملکرد دو ماه سال بیست و دوم، (۵۰۹ پ م) به دست آمده است. از اغلب «سندهای منفرد» این محل گزارش جمعی نیز در دست است. برای «سندهای متفرق»، نمونه‌ای نیز از گزارش سالانه در دست است. در این گزارش، همه «دریافته‌ها و پرداخته‌ها» یک سال در یک جا جمع شده است. بدیهی است که لوح‌های گزارش دو ماهه یا سالانه، اندازه بزرگتری داشته‌اند (رجبی، ۱۳۷۶).

سابقه اعداد منفی

در تسویه حسابها گاهی به «اعداد منفی» برمی‌خوریم. برای مثال، در سال ۵۰۲ پیش از میلاد در آبادی «پرمیه» برای یک حق‌الاجاره ۲۳۳۰ لیتری جو، ۴۰۰ لیتر کسری ثبت شده است. معمولاً این کسری‌ها را در سالهایی که محصول زمین بهتر بوده است، باز پس می‌گرفتند. ظاهراً این مقدار اضافی از طرف دیوان به صورت قسط بدهی محاسبه شده است. در برخی از حسابرسی‌ها، بخش معینی برای «دریافته‌های اضافی» به چشم می‌خورد. موقعی که از این گزارشها به تعداد زیادی برای یک سال معین در دست باشد، پی می‌بریم که آن سال باید سال وفور نعمت و سال «بازپرداخت دیون» بوده باشد (رجبی، ۱۳۷۶).

تهیه صورت مالی

ثبت هزینه‌ها در هر ایستگاه پستی به وسیله یک نفر «حسابدار» که با در اختیار داشتن گِل تازه، آماده ثبت «هزینه‌ها و رویدادهای مالی» بوده، انجام می‌شده است. ماموری که مهرش را پس از دریافت جیره بر لوح می‌زد، باید دو لوح دیگر را نیز مهر می‌کرده است؛ زیرا از هر

²⁴. Krdusum

سند دو رونوشت دیگر تهیه می‌شده که یک نسخه برای «واحد حسابرسی و نظارت» محلی که جیره تحویل می‌شده، ارسال می‌گشته و نسخه دیگر به‌طور مستقیم به مرکز تخت جمشید برای «ثبت و کنترل» فرستاده می‌شده است. نحوه نگهداری این اسناد بسیار درخور توجه است. این اسناد را بر اساس مکان، سال و موضوع طبقه‌بندی کرده و در سبدهای مخصوصی قرار داده و سپس آنها را در قفسه‌هایی می‌گذاشتند و برچسب مخصوصی بر آن می‌زدند و هر دو ماه یک بار گزارشی از عملکرد حوزه‌ها تهیه می‌کردند تا کنترل، نظارت و تهیه صورتهای مالی سالانه مرکزی آسان شود. در گزارش سالانه، همه دریافتها و پرداختهای یک سال در یک گزارش جمع‌بندی، و در نهایت صورت وضعیت مالی تهیه می‌شد. این صورت وضعیت، نسبت به الواح دیگر در اندازه‌ای بزرگتری تهیه می‌شده است (آزمون، ۱۳۸۵).

حسابرس کل

در سیستم مالی هخامنشیان، سر حسابرسی‌هایی نیز وجود داشته‌اند که به کلیه درامدها و دریافتی‌ها از فراورده‌های کشاورزی تا مالیات و پرداختها، تسلط کافی داشتند. به‌عنوان نمونه، در منطقه عیلام به فردی بنام مرتنشانه^{۲۵} با سمت «کنترل حسابرسی» با مهر شماره ۵۷ بر می‌خوریم که به کلیه درامدها و دریافتها از فراورده‌های کشاورزی تا مالیات و پرداختها تسلط کافی داشته است. وی مسئول اقدام لازم برای دریافت «مازاد درآمد» نیز بوده است. در راس این حسابرسها، «حسابرس کل» قرار می‌گرفته که سمت کنترل حسابرسی‌های منطقه را بر عهده داشته است. البته در برخی از موارد کشاکشهایی نیز با کارمندان سهل‌انگار داشته و ناگزیر بوده است، برای این که سرانجام «صورتحسابی» به‌دستش برسد، «اخطارهایی» نیز صادر کند، برای مثال همین «مرتنشانه» در لوحی آورده است: "چرا حساب درآمد از بابت بهره سال نوزدهم، میوه آبادی زرشویش^{۲۶} در ماه ۶ از سال بیست و دوم، به او رسیده است". به این ترتیب معلوم می‌شود که با نظام دیوانی فوق‌العاده دقیقی سروکار داریم که انبوهی کارمند در اختیار داشته است. حساب «درآمد و مخارج» باید با دقت ثبت می‌شد و سندها را از هفت خوان کنترل می‌گذرانید تا سرانجام از بایگانی تخت‌جمشید سر در آورد (رجبی، ۱۳۷۶؛ محمدی‌فر، ۱۳۸۵). مرتنشانه، نه‌تنها ترازنامه‌های بزرگ را «کنترل» می‌کرده، بلکه «مسئولیت انبار غله» نیز با او بوده، همچنین «حساب و کتاب بذرها» آن حوزه نیز در اختیار او بوده است. حتی روی سند مربوط به «شترهای یک ملک» و «نیز» حسابرسی «مربوط به «شراب» (که به منزله بهره میوه ثبت شده بوده) مهر او خورده است (رجبی، ۱۳۷۶).

²⁵. Mrntshnah

²⁶. Zarsvatis

سیستم محاسباتی و نظارتی داریوش

در تخت‌جمشید از حدود سی هزار لوح گلی به خط میخی عیلامی، تعداد حدود «شش هزار لوح تقریباً سالم» به دست آمده است که حاوی مطالب کوتاه و ارزشمندی در باره نحوه تنظیم دفترهای درآمد و مخارج و سیستم نظارتی و حسابرسی بی‌نظیر داریوش بوده است (آزمون، ۱۳۸۵). خبر داریم که نگهداری کاخ‌های «مدنه و کونگا» زیر نظر کارگزاری به نام شلامانو^{۲۷} بوده است. دیوان‌سالاری حتی برای ملکه نیز استثنا قایل نمی‌شد و اسناد لازم برای محاسبه درآمد و مخارج وی را مطالبه می‌کرد (رجبی، ۱۳۷۶). سیستم نظارتی داریوش چنان دقیق و منظم بوده است که حتی نزدیکان او ناگزیر از پذیرش دقیق حسابرسی سالانه کلیه درآمدها و مخارجشان بوده‌اند. برای نمونه، می‌توان به یکی دیگر از الواح ترجمه‌شده اشاره کرد که در آن اریستونه^{۲۸} یکی از همسران داریوش، به کارگزار خود یعنی «شلامانو» دستور می‌دهد، هزار لیتر نوشیدنی از موجودی کاخش واقع در آبادی کوگنکا^{۲۹} در اختیار حسابرسی به نام گاوشه پانه^{۳۰} بگذارد که مربوط به بدهی ایجادشده ناشی از مخارج یکی از سفرهای وی در قلمرو امپراتوری بوده است (آزمون، ۱۳۸۵). این مقدار نوشیدنی بدون تردید به‌عنوان حقوق حسابرس نبوده است. شاید حسابرس املاک ملکه «اریستونه» به این نتیجه رسیده باشد که این مقدار نوشیدنی، علاوه بر پرداختهای قبلی، برای اجرت مستخدمان مورد نیاز است (رجبی، ۱۳۷۶).

درستی ترازنامه‌ها

بررسی درستی (تصدیق) ترازنامه‌ها با سه کارمند بوده است. به‌عنوان مقام اول، از کسی که مسئول بخش مربوط در آبادی مربوط بوده، نام برده می‌شود. مثلاً وقتی که «حسابرسی غله» انجام می‌شد، اولین مسئول مربوط، «رییس کل انبار» نامیده می‌شد. پس از رییس کل انبار، مقام دوم، همیشه یک «آتش ریز» بود. این «مقام رسمی روحانی محل» بود که از سوی حکومت برای انجام آیین‌های دولتی تعیین می‌شد. او باید همزمان «امور اداری» را کنترل می‌کرد و با مهر خود، مسئولیت صحت صدور سند را به‌عهده می‌گرفت. مقام سوم، «نگهبان انبار» نامیده می‌شد که اغلب به تاکید در زیر اسناد آمده است. حسابرسی در مجموع توسط این سه مقام انجام می‌شده است (رجبی، ۱۳۷۶).

اشاره به نام حسابرسان

27. Shalmanu

28. Artystone

29. Kugank

30. Govshapana

در ترازنامه‌های سالانه بندرت به نام حسابرسان نیز به اشاره شده مثلاً: مسیکه^{۳۱}، حسابرسی سال هجدهم و نوزدهم را در سال نوزده انجام داده است (رجبی، ۱۳۷۶). همچنین در آغاز گزارشی در باره «غله» آمده است: "حسابرسی سالهای ۱۸ و ۱۹ در دژ هومیاسه^{۳۲} انجام گرفت. بازرس دربار به نام تخمزما^{۳۳} و آتش‌بان به نام رته زوشته^{۳۴}، انباردار بگینه^{۳۵} جمعاً سه نفر این حسابرسی را به انجام می‌رسانده‌اند" (رجبی، ۱۳۷۶).

گفته نگهبانان

وقتی که «مسیکه» به خاطر کار زیاد نتوانست شخصاً همه موارد را کنترل کند، آن قدر محتاط و زیرک بوده که این ناتوانی را عیناً بر لوح بیاورد. به این ترتیب او فقط به گفته مسئولان مربوط اعتماد کرده و نوشته است: "ذخیره نگهبانان انبار را در مکنه^{۳۶} خود ندیدم (لذا)، «حسابها» را بر اساس گفته نگهبانان انبار انجام دادم" (رجبی، ۱۳۷۶؛ محمدی‌فر، ۱۳۸۵).

حسابرس ویژه

اغلب در کنار اینها یک «حسابرس ویژه» نیز وجود داشت. این «حسابرس‌ها» مسئولیت رسیدگی به همه حسابهای یک حوزه را به عهده داشتند. آنها در منطقه خود به همه جا سرکشی می‌کردند و موجودی محل را کنترل و صورتحساب تهیه می‌نمودند. کار اینان بیشتر در پایان سال و در ماههای نخستین سال بعد انجام می‌شد، زیرا نوبت رسیدگی به همه «ترازنامه‌های سالانه» بود (رجبی، ۱۳۷۶).

کنترل‌های مجدد

مهر «مسیکه» بر روی بسیاری از حسابرسیهای مربوط به میوه، نوشیدنی و غله دیده می‌شود. اما همین حسابرسی نیز بار دیگر کنترل می‌شد. مثلاً در تسویه حساب میوه یک آبادی به نام ندینیش^{۳۷} که مهر شماره ۲۷ «مسیکه» بر آن خورده است، یک بار دیگر تاکید شده: "حساب سال بیست و دوم، در ماه دوم سال بیست‌وسوم، توسط

³¹. Masika

³². Humyasa

³³. Taxmarzma

³⁴. Rtazusta

³⁵. Bayina

³⁶. Makan

³⁷. Nadinis

هوسه‌وه^{۳۸} کنترل شده است" (رجبی، ۱۳۷۶)، علاوه بر این، کلیه گزارش‌های حسابرسی باید بار دیگر کنترل و تایید نهایی می‌شود. «مرنشانه» با سمت کنترلر مالی، علاوه بر «حسابرسی مجدد» و تایید گزارش‌های حسابرسی شده، در صورت لزوم حق «واخواست» و «اخطار» را نیز داشته است (آزمون، ۱۳۸۵).

یادداشت‌های اداری

در مجموع می‌توان گفت که این گونه متن‌ها، فقط یادداشت‌های اداری است. برای نمونه بر لوحی نوشته شده است: "هم حجم ۱۲۰۰ لیتر جو برداشت شد، به حواله دوشهرته،^{۳۹} وهوک^{۴۰}، آن را تحویل گرفت". و یا این متن: "در سال بیست و دوم، «تهماسب حسابدار» یک کوزه آبجو گرفت" (رجبی، ۱۳۷۶).

روحانیون و وظیفه دیوانی

این که به «روحانی‌ها» هم «وظیفه دیوانی» سپرده شود، در بین‌النهرین از دیرباز یک تجربه شناخته شده بود. «داریوش» نیز این شیوه را خیلی موثر تشخیص داده بود. زیرا علاوه بر این که روحانی‌های ستاینده «هورا مزدا» بسیار درخور اعتماد بودند، فرصتی هم برای «کارهای دیوانی» پیدا می‌کرده‌اند (رجبی، ۱۳۷۶). لوح‌های محاسبات دیوانی، بیانگر این واقعیت است که در تخت‌جمشید «نظام اداری» کاملاً دقیق و منظمی وجود داشته و دستمزدها، پاداشها و کمک هزینه‌ها در اسناد متعدد ثبت و از سوی طرفین حتی «مهر» هم می‌شده است. «لوح‌های استحکامات» (قلعه) و «لوح‌های خزانه» دلیل دیگری بر قدمت تشکیلات مالی ایران است. در زمان داریوش هخامنشی، تنظیم دفترهای «درآمد و هزینه» و «کنترل‌های مالی» از امور عادی و رایج بوده است و خزانه‌های کشور در تشکیلات منظم و پیچیده دیوانی و «سیستم حسابداری» دقیقی «به‌طور سالانه حسابرسی» می‌شده است. اسناد دیوانی در دوره عیلامی به خط خاص عیلامیان نوشته می‌شد و همچنین کلمه «چک» از اصطلاحات «فارسی قدیم» بوده است. سیستم حقوق و دستمزد نیز از تشکیلات اداری و مالی ایرانیان سرچشمه می‌گرفت که در آن «حسابداران خبره» که نام آنان در ایران باستان «همره کره» بود، به‌طور سالانه خزانه کشور را حسابرسی می‌کردند. در آنجا سرحسابرسانی وجود داشتند که به کلیه درآمدها و هزینه‌ها تسلط کافی داشتند. در گزارش حوزه «کردشوم»، همه دریافتها و پرداختهای یک سال جمع‌آوری شده است. اسناد نظام حسابرسی و لوح «امارسین»، نشان‌دهنده استفاده گسترده از مفاهیم حسابداری بوده است. وجود این اسناد حتی جزئیاتی نظیر «مواد مصرفی»، «نیروی کار»، «کل مواد هزینه‌شده» و

³⁸. Hussavah

³⁹. DUsharta

⁴⁰. Vahauka

... را نشان می‌دهد. تصدیق ترازنامه‌ها بر عهده سه نفر بود؛ اول رئیس کل انبار، دوم آتش ریز و سوم نگهبان انبار. همچنین، از دیرباز «وظیفه دیوانی» به «روحانیان» معتمد سپرده می‌شد. ایرانی‌ها برای نوشتن به خط فارسی باستان، از شش یا هفت «خط مالی و حسابداری» استفاده می‌کردند. به هر حال، وجود هزاران متن لوح دیوانی کوچک و بزرگ و اسناد مالی در عصر هخامنشیان، از اهمیت فراوانی برخوردار است و به ما نیز این امکان را می‌دهد که نگاهی عمیق به زوایای این امپراتوری بیندازیم.

اقسام خطوط مالی ایران باستان

ایرانیان «قبل از اسلام»، خطهای فارسی را برای مقاصد مختلف به کار می‌بردند. خط غیر مالی «آم دبیره» یا «هام دبیره» خط عمومی بوده است. اما «خطوط مالی» و مربوط به «حساب»، شش یا هفت خط بوده که در زیر می‌آید. پیش از آن، اجازه دهید به دو کلمه، همار = آمار، و دبیره = دبیره، اشاره کنیم:

- ۱- کده آمار دبیره (نگارش حساب‌های کشوری)،
- ۲- شهر آمار دبیره (نگارش حساب‌های شهری)،
- ۳- گنج آمار دبیره (نگارش حساب‌های خزانه)،
- ۴- آخور (= اهر) آمار دبیره (نگارش حسابهای اصطبل‌ها)،
- ۵- آتشان آمار دبیره (نگارش حساب‌های آتش‌گاه‌ها)،
- ۶- روانگان آمار دبیره (نگارش حساب‌های اوقاف)،
- ۷- داد دبیره (نگارش احکام دادگستری) (احمد بن یوسف خوارزمی، ۱۳۸۳).

حسابداری در ایران بعد از اسلام تا دوران قاجاریه

ورود اسلام به ایران روی نظام اقتصادی نیز از جنبه‌های مختلف تاثیرگذار بوده است، در این دوران حسابداری، برای نگهداری حساب درآمد و مخارج حکومت سلجوقیان تکامل پیدا کرد، در این دوران می‌توان به تکامل حسابداری برای نگهداری حساب درآمد و مخارج حکومتی در دوران سلجوقیان (نگارش اعداد را به صورت علائمی کوتاه شده از نام اعداد عربی، حساب سیاق می‌نامند) اشاره نمود. حسابداری سیاق روشی است که بر اساس آن، حساب جمع و خرج هر ولایت در دفتر مربوط به آن ولایت ثبت و در عین حال یک دفتر اصلی در مرکز نگهداری می‌شده است که خلاصه جمع و خرج هر ولایت به طور جداگانه در صفحات مربوط، در آن به خط سیاق نوشته می‌شده است. این دوره حسابداری سیاق به وجود آمد. حسابداری سیاق به روشی از حسابداری گفته می‌شد که بر پایه آن حساب درآمد و هزینه هر ایالت به طور جداگانه و در دفتر مخصوص به خود ثبت می‌گشت. همچنین دفتری برای خلاصه سازی درآمدها و مخارج کلیه ایالت‌ها در مرکز وجود داشت که حساب‌ها در این دفاتر به خط سیاق نوشته می‌شد.

سبک حسابداری سیاق^{۴۱}

سیاق که واژه‌ای ترکی و برگرفته از ریشه سایاق یا روش است، به معنی روش نگارش اعداد بر اساس حروف عربی است. در این روش هر حرف عربی بیانگر یک عدد خاص بوده که به این اعداد، حروف ابجد نیز اطلاق می‌شده است. در معنای دیگر، سیاق یک روش حسابداری یا در واقع سیستمی در مورد ثبت، تجمیع و طبقه‌بندی عملیات و اطلاعات مالی می‌باشد. سیاق روش ثبت و نگهداری میزان طلب تاجر از دیگران یا بدهی او به دیگران (قبل از بکار گرفتن دفاتر حسابداری) بوده است. این روش فاقد کنترل بوده و صرفاً کاربرد یادداشت را داشت و نشانه‌های قراردادی خاص سیاق به شرح شکل زیر استفاده میشد:

الف	ب	ج	د	ه	و	ز	ح	ط	ی	ک	ل	م	ن
۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۲۰	۳۰	۴۰	۵۰
س	ع	ف	ص	ق	ر	ش	ت	ث	خ	ذ	ض	ظ	غ
۶۰	۷۰	۸۰	۹۰	۱۰۰	۲۰۰	۳۰۰	۴۰۰	۵۰۰	۶۰۰	۷۰۰	۸۰۰	۹۰۰	۱۰۰۰

شکل شماره (۱) - روش سیاق حسابداران دوره سلجوقی

با اینکه سیستم سیاق با پیشرفت ریاضیات در تمدن اسلامی ناهماهنگ و از لحاظ انجام محاسبات ناکارآمد بود، احتمالاً به علت رمز و رازی که در نگارش آن بوده (وموقعیت شغلی کاتب را حفظ و اطلاعات مالی را برای نامحرمان غیر قابل درک کرده و مورد پسند مستوفیان و کاتبان یا حسابداران در دوران طولانی از تاریخ ایران قرار گرفته بود. با این حال، سیاق توانسته بود در طول قرنهای متمادی، نیازهای حاکمان و بازرگانان به اطلاعات مالی را البته با دشواریها و نارسائیهای رفع کند. سیاق بعد از از انقلاب مشروطیت به موسسه‌های مدنی جدید هم راه یافت و در مدرسه‌ای بنام ادب تدریس می‌گردید. ولی مشکلات ذاتی نحوه نگارش ارقام و خصوصاً دشواری محاسبات، بکارگیری آن را در موسسه‌های تجارتی و حکومتی جدید ناممکن می‌کرد. به این ترتیب دوران آن به سر آمده بود، همچنان که عمر اعداد رومی از لحاظ بکارگیری در محاسبات در اروپای قرن پانزدهم به سر آمده بود.

حسابداری از دوران قاجار تا انقلاب مشروطه

در دوره قاجار یک تحول نسبتاً بزرگ در سیستم‌های مالی ایران به وجود آمد که نقطه اوج آن حضور مستشاران امریکایی برای انجام امور مربوط به ژاندارمری و حساب‌های مالی آن

^{۴۱}. واژه ترکی به معنای سایاق.

بود. در اواخر قاجاریه، امتیاز استخراج نفت به ویلیام ناکس داریسی داده شده و شرکت نفت ایران و انگلیس تاسیس شد. بعد از آن امتیاز تاسیس بانک‌های استقراضی و شاهنشاهی به کشورهای بیگانه سپرده شد و به این ترتیب زمینه ورود روش‌های مالی و اداری پیشرفته به کشور فراهم شد. سال‌ها طول کشید تا این روش‌های حسابداری از حصر این موسسات آزاد شده و به سایر موسسات و دوایر دولتی و خصوصی راه پیدا کنند. لازم به ذکر است که حسابداری سیاق در دوران قاجاریه تکمیل شد و کتب خمسه (دفاتر پنج گانه) برای گروه‌های عمده مخارج نیز نگهداری می شده است و نگهداری حساب فعالیت‌های بازرگانی به حساب سیاق، نمونه‌های بارز و پیشرفته آن است.

حسابداری از مشروطه تا دهه ۴۰

انقلاب مزبور در بحبوحه وخامت شدید اوضاع اقتصادی، کسری بودجه و استقراض‌های خارجی فزاینده و تشدید حیف و میل‌های دیوانیان و درباریان، افزایش خودکامگی و دخل و تصرف‌های حکام ایالات و ولایات به پیروزی می رسد. نطفه حسابداری و حسابرسی نوین با پیروزی انقلاب مشروطه و تصویب قانون اساسی آن بسته می شود. حسابداری نوین در ایران با پیروزی انقلاب مشروطه و تصویب قانونی اساسی در آن زمان شکل گرفت، پیروزی انقلاب مشروطه در کشور در دوره رکود اقتصادی، کسری بودجه، استقراض و وام‌های خارجی و مخارج سنگین درباریان و اطرافیان آنها همراه بود، در این دوره اولین بودجه کشوری به شکل نوین، قوانین مالیاتی مدرن و نخستین قانون تجاری و اولین قوانین حسابداری به شکل رسمی به تصویب رسیدند. پیدایش مفاهیم و ابزارهای دفترداری و حسابداری نوین (عمدتاً دولتی) در ایران موارد چنین مشغله‌ای بوده است که از همان ابتدا در قوانین کشور انعکاس می یابد. نخستین قوانین مالی و اقتصادی یادگار دوره دوم مجلس شورای ملی است. در این دوره است که نخستین بودجه نوین کشوری، نخستین قانون مالیاتی (قانون مالیات بلدی بر وسائط نقلیه مصوب ۱۳۲۸ قمری)، نخستین قانون تجاری (قانون قبول و نکول بروات تجاری مصوب ۱۳۲۸ قمری) و بالاخره نخستین قانون حسابداری و حسابداری دولتی (قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۲۹ قمری) به تصویب می رسد.

روش حسابداری نوین توسط شرکت‌های خارجی که امتیاز تاسیس بانک و استخراج نفت در ایران را کسب کرده بودند به ایران وارد شد. پست‌های مهم حسابداری در این موسسات در دست کارمندان خارجی بود و به کارمندان ایرانی فرصت احراز مشاغل حساس در این رشته داده نمی‌شد. برای مثال در شرکت سابق نفت، کلیه پست‌های مهم حسابداری به ترتیب اهمیت در دست کارمندان انگلیسی، هندی، پاکستانی و یونانی بود و حسابداری این شرکت حتی برای کارمندان و روسای عالی رتبه فنی‌ای‌رانی به اصطلاح یک کتاب بسته بود و شاید به همین علت بود که پس از ملی شدن صنعت نفت (۱۳۲۹)، کارشناسان ایرانی به جنبه‌های مالی این صنعت عظیم توجه کافی نداشتند. در بانک ملی ایران نیز تا سالها پس از

تاسیس، مشاغل مهم حسابداری در دست مشاورین خارجی بود و سپس به تدریج به دست ایرانیانی که حسابداری را عملاً در بانک شاهی آموخته بودند، سپرده شد. اما آغاز تحول حسابداری در ایران با پیدایش و تألیف اولین کتاب حسابداری به شیوه امروزی بنام المقصد الاسنی، تألیف میراسماعیل عبدا... زاده قفقازی اهل آذربایجان بود که در سال ۱۲۸۳ شمسی (۱۳۲۳ هجری قمری) در تهران منتشر شد. کتاب دیگری تحت عنوان اصول علم دفترداری (بدون معلم) توسط میرزا سید عبدا... مؤید در چاپخانه عروه‌الوثقی رشت در سال ۱۲۸۷ شمسی (۱۳۲۷ هجری قمری) چاپ و منتشر گردید که به دنبال آن در سال ۱۲۹۰ شمسی، تدریس حسابداری در مدرسه دارالفنون در دوران ریاست علی‌اکبر دهخدا آغاز گردید. آموزش حسابداری در ایران ابتدا در دبیرستان دارالفنون و سپس در دبیرستان وزارت دارایی با تدریس اصول دفترداری آغاز شد و در کلاس‌هایی که در بانک ملی، کالج آمریکایی، مدرسه تجارت و آموزشگاه آبادان تشکیل می‌شد، دنبال گردید. در اغلب این موسسات فن دفترداری و پاره‌ای از اصول حسابداری را عملاً می‌آموختند.

بانک ملی و پایه‌گذاری حسابداری نوین در ایران

بعد کشمکش‌های زیاد نخستین بانک ایران که بصورت سیستم بانکی و هویت ملی و مردمی داشت بانک ملی ایران بود که در روز سه شنبه ۲۰ شهریور ۱۳۰۷ در تهران رسماً کار خود را آغاز کرد. اولین مدیر عامل بانک ملی دکتر کورت لنیدن بلات و معاون او فوگل به همراه ۷۰ کارشناس از کشور آلمان به ایران آمدند. فکر اعزام دانشجو به خارج جهت فراگرفتن رشته حسابداری نوین، اولین بار در دهه اول قرن ۲۰ توسط بانک ملی ایران مورد توجه قرار گرفت. در ابتدا بانک ملی عده‌ای را برای کارآموزی و مطالعه در رشته‌های مختلف بانکی، از جمله حسابداری به بانکهای خارج فرستاد و سپس در سال ۱۳۱۵، یک گروه ۱۲ نفری را که از طریق کنکور انتخاب شده بودند، برای تحصیل علمی و عملی در رشته تخصصی حسابداری به انگلستان اعزام داشت. تحصیلات این عده با شروع و ادامه جنگ بین‌المللی دوم مواجه شد و در نتیجه فقط ۶ نفر از آنها پس از تکمیل تحصیلات و پذیرفته شدن به عضویت انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز در آمده و به تدریج طی سالهای ۱۳۲۳ تا ۱۳۲۷ جهت خدمت در بانک ملی به وطن برگشتند که عبارت بودند از: اسماعیل عرفانی، مهدی سمیعی، ابوالقاسم خردجو، حسن سجادی‌نژاد، ضیاءالدین شهیدی و حسین صدرالحفاظی. نقطه آغاز حسابداری نوین و آکادمیک با این شش نفر در ایران شروع شد. در سالهای بعد از جنگ نیز شرکت نفت، وزارت دارایی و یکی دو موسسه دیگر دولتی و وابسته به دولت، عده‌ای را برای تحصیل در رشته تخصصی حسابداری به خارج فرستادند که بسیاری از آنان، پس از تکمیل تحصیلات، به عضویت انجمن‌های: حسابداران خبره انگلستان و ولز، حسابداران خبره بریتانیا و انجمن حسابداران خبره آمریکا در آمدند. با این حال، هنوز بین شناسایی قانونی حسابداران متخصص و به حساب آوردن آنها در جامعه اقتصادی کشور فاصله زیادی وجود داشت. هر چند بعد از جنگ جهانی دوم، در نتیجه تماس

بیشتر با کشورهای توسعه یافته، اهمیت حسابداری و لزوم داشتن حسابداری تا حدی احساس شده بود، ولی هنوز حسابداری به عنوان یک حرفه ضروری در جامعه شناخته نشده بود و کمتر مورد تقاضا بود. دو رکن عمده اقتصاد کشور، یعنی اداره بازرگانی و مالیه، اصولاً اهمیتی برای تهیه حساب و کتاب صحیح قائل نبودند. بازرگانان و شرکتها، غالباً آنچه را که به صلاح خود می‌دانستند، در دفاتر سیم و سرب شده ثبت می‌کردند و آنچه را که برای اطلاع از وضع واقعی معاملات خود لازم داشتند، در دفترچه‌های بغلی که غالباً با حساب سیاق نوشته می‌شد و جز خود آنها کسی به آن دسترسی نداشت، یادداشت می‌کردند. ماموران وصول مالیات هم جهت تعیین مالیات، محاسبات افراد را در نظر نمی‌گرفتند و مالیات را با شواهد دیگری تعیین می‌کردند. پس از ملی شدن نفت و خروج حسابداران خارجی از این صنعت عظیم، چند نفر از حسابدارانی که توسط بانک ملی برای تحصیل به خارج فرستاده شده بودند به جنوب اعزام شدند تا امور حسابداری شرکت نفت را بر عهده بگیرند. با همت آقایان اسماعیل عرفانی و سجادی‌نژاد، شرکت ملی نفت ایران اقدام به تاسیس آموزشگاه عالی حسابداری شرکت ملی نفت ایران نمود که در آن برنامه‌های دروس و نیز الزام به کارآموزی در رشته‌های حسابداری و حسابرسی به اقتباس از انستیتو حسابداران خبره انگلستان و ولز طرح‌ریزی شد و اسماعیل عرفانی با این که در اثر سانحه اتومبیل از ویلچر استفاده می‌نمود با عشق و علاقه وافر با سمت رئیس و استاد، مشغول به تربیت حسابداران گردید و سجادی‌نژاد نیز با حمایت بی‌دریغ خود، ایشان را یاری نمود و ضیاءالدین شهیدی هم به اتفاق آنان به تدریس در رشته‌های مختلف حسابداری پرداخت. این آموزشگاه، به علت برخورداری از وجود استادان پیش‌گفته و نیز آموزش و کارآموزی دانشجویان، به زودی در بین سازمانهای دولتی از اعتبار زیادی برخوردار گردید تا جایی که شرکت ملی نفت ایران، بانک ملی ایران، سازمان برنامه و سازمان بیمه‌های اجتماعی با اعزام تعدادی از کادر مالی خود یا با انتخاب افراد با استعداد از طریق آزمونهای اختصاصی، کلاسهای آموزشگاه عالی را به خود اختصاص دادند. در سال ۱۳۳۹ تعداد دیگری از فارغ‌التحصیلان انستیتوی خبره انگلستان و ولز به ایران بازگشتند که دو تن از آنان به نامهای فؤاد مجذوب و عزیز نبوی با اشتغال در بانک ملی ایران به تدریس در رشته‌های حسابداری و حسابرسی در آموزشگاه عالی حسابداری پرداختند. این دو، نقش بسیار مهم و اساسی در اعتلای حرفه حسابداری ایفا نمودند. به طوری که فواد مجذوب با تاسیس اولین موسسه حسابرسی ایرانی، عملاً به آموزش و تربیت تعدادی از کارآموزان و حسابرسان همت گماشت و عزیز نبوی نیز با شروع همکاری در موسسه حسابرسی کوپرز و نبوی، در تربیت حسابرسان و حسابداران نقش مهمی ایفا نمود.

سیستم های حسابداری از اوایل دهه چهل تاکنون

به موازات ایجاد موسسات حسابرسی و ارائه خدمات حرفه‌ای، رشته حسابداری به عنوان یک رشته مورد نیاز جامعه در دانشگاه تهران و سایر مدارس عالی کشور ایجاد و توسط استادانی

چون دکتر عزیز نبوی، دکتر فضل الله اکبری و دکتر وثوق و ... تدریس گردید. دکتر عزیز نبوی که فارغ‌التحصیل حسابداری از کشور امریکا بود، در اوایل دهه ۱۳۴۰ اقدام به تاسیس موسسه عالی حسابداری نمود و با درایت و مدیریت فوق‌العاده خود موفق گردید تا موسسه مزبور را ظرف چند سال به یک واحد بزرگ آموزشی در رشته حسابداری، تبدیل نماید. با توجه به اینکه هیچگونه شرط سنی برای ورود به موسسه مذکور وجود نداشت، لذا در طور عمر موسسه، تعداد قابل توجهی از مدیران و کارکنان بخشهای مختلف دولتی و نیز جوانان مستعد و علاقه‌مند به تحصیل، به این موسسه روی آورده و پس از فارغ‌التحصیلی، متصدی تعدادی از پست‌های بزرگ و کوچک مالی در بخشهای دولتی و خصوصی شدند. موسسه عالی حسابرسی که توسط اساتید فارغ‌التحصیل داخل و خارج حمایت می‌شد، تا سال ۱۳۵۳ فعالیت داشت و در آن زمان بنا به دلایلی متوقف و تا سال ۱۳۵۵ کلاً برچیده شد. پیشرفت و توسعه سریع حرفه حسابداران مستقل در ایران در بین سالهای ۱۳۵۲ تا ۱۳۵۷ موجب شد تا موسسات حسابرسی معتبری توسط فارغ‌التحصیلان داخلی و خارج ایرانی تشکیل شده و موسسات بزرگ بین‌المللی با ایجاد شعبه یا نمایندگی با موسسات معتبر ایرانی همکاری نموده و ارتباط حرفه‌ای برقرار نمایند. نتایج مثبت و ارزنده این توسعه، دسترسی حسابرسان به آخرین استانداردها و توصیه‌های انجمنهای معتبر بین‌المللی از جمله انستیتو حسابداران خبره انگلستان و ولز، انجمن حسابداران رسمی امریکا و ... را به نحوی شایسته فراهم نمود و حتی تبادل کارآموزان و انجام خدمات حرفه‌ای مشترک، موسسات حسابرسی ایرانی را قادر نمود تا نسبت به آموزش و کارآموزی حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان اقدام و با برنامه‌های نظارتی کانون حسابداران رسمی و انجمن حسابداران خبره ایران از یک طرف و ایجاد رشته‌های حسابداری و حسابرسی در دانشکده‌ها و مدارس عالی دولتی و خصوصی از طرف دیگر، تعداد قابل توجهی حسابدار و حسابرس واجد شرایط تربیت و در اختیار جامعه قرار گیرند.

اتفاق مهم دیگر، تاسیس سازمان دولتی حسابرسی در سال ۱۳۶۵ بود. به علت دولتی و عمومی شدن قریب ۸۵٪ واحدهای تولیدی کشور، سازمان حسابرسی با موسسات حسابرسی دیگر ارائه خدمات را برای همه سازمانها، نهادها و شرکتها برعهده گرفتند.

در آخرین اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم که در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به تصویب رسید، بحث استفاده از خدمات حسابداران (حسابداران رسمی) برای تشخیص مالیات مؤدیان مالیاتی گنجانیده شد و برای این منظور قبلاً نیز قانون مربوط به ایجاد جامعه حسابداران رسمی ایران تهیه و توسط هیات دولت به مجلس شورای اسلامی تقدیم و به تصویب رسید و متعاقب آن (البته با گذشت چند سال از تاریخ تصویب قانون)، آیین نامه‌ای که شامل سازمان، نحوه انتخاب، انواع خدمات قابل ارائه توسط حسابداران رسمی و نیز نحوه نظارت بر رفتار حرفه‌ای بود، تهیه و به تصویب مقامات ذیربط رسید. قانون ایجاد جامعه حسابداران

رسمی و نیز تصویب اساسنامه و آیین نامه‌های مربوط، گام بزرگ و پراهمیتی برای احیای حرفه حسابرسی مستقل بود.

به موازات ایجاد موسسات حسابرسی و ارائه خدمات حرفه‌ای، رشته حسابداری به عنوان یک رشته مورد نیاز جامعه در دانشگاه تهران و سایر مدارس عالی کشور ایجاد و توسط استادانی چون دکتر عزیز نبوی، دکتر اکبری و دکتر وثوق و ... تدریس گردید. دکتر عزیز نبوی که فارغ‌التحصیل حسابداری از کشور امریکا بود، در اوایل دهه ۱۳۴۰ اقدام به تاسیس موسسه عالی حسابداری نمود و با درایت و مدیریت فوق‌العاده خود موفق گردید تا موسسه مزبور را ظرف چند سال به یک واحد بزرگ آموزشی در رشته حسابداری، تبدیل نماید. با توجه به اینکه هیچگونه شرط سنی برای ورود به موسسه مذکور وجود نداشت، لذا در طور عمر موسسه، تعداد قابل توجهی از مدیران و کارکنان بخشهای مختلف دولتی و نیز جوانان مستعد و علاقه‌مند به تحصیل، به این موسسه روی آورده و پس از فارغ‌التحصیلی، متصدی تعدادی از پست‌های بزرگ و کوچک مالی در بخشهای دولتی و خصوصی شدند. موسسه عالی حسابرسی که توسط اساتید فارغ‌التحصیل داخل و خارج حمایت می‌شد، تا سال ۱۳۵۳ فعالیت داشت و در آن زمان بنا به دلایلی متوقف و تا سال ۱۳۵۵ کلاً برپیده شد.

در این زمان گروه‌های صنعتی بزرگی چون گروه‌های کفش ملی، صنعتی بهشهر، شرکت‌های خودرویی از جمله جیپ (پارس خودرو)، ایران ناسیونال (ایران خودرو)، سایپا، زامیاد و ... به وجود آمدند و با جذب سرمایه‌های خارجی فراوان، چندین شرکت و موسسه چند ملیتی دارویی و صنعتی نیز در کشور شروع به کار کرد. اداره این حجم وسیع از شرکت‌های بزرگ با سیستم‌های سنتی غیرممکن بود، به همین دلیل هم سیستم‌های مالی و مدیریتی نوین با اقتباس از سیستم‌های مدیریتی و مالی خارجی در ایران رواج پیدا کرد.

نقطه عطف دیگر حرفه در چند سال اخیر تدوین استانداردهای حسابداری ایران بود. در ایران بر اساس بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده ۶ قانون اساسنامه سازمان حسابرسی، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به این سازمان محول شد. در حال حاضر ۱۴۰۰ تعداد ۴۲ استاندارد حسابداری بر اساس مصوبه مجمع عمومی سازمان حسابرسی برای کلیه شرکتها در ایران لازم الاجرا می‌باشد. الان دیگه حسابداری به عنوان یک نیاز ضرورت در موسسات خدماتی، تولیدی، بازرگانی

نقش دانشمندان ایرانی در پیشرفت حسابداری

به روایت تاریخ نویسان مختلف، دانشمندان ایرانی نقش عمده‌ای در پیشرفت علوم و فنون در تمدن اسلامی و جهان ایفا کرده‌اند. در بحث حسابداری، به روایت بسیاری از محققان، خوارزمی ریاضیدان شهر ایرانی نقش پراهمیت در معرفی اعداد هندی، مفهوم صفر و سیستم دهدهی داشته است. شاید امروزه این سیستم عددی بسیار بدیهی به نظر برسد. (قبل از معرفی اعداد مذکور، مبادلات به حروف نوشته می‌شد) ولی فکر کنید که مثلاً

بخواهید چند عدد عدد بزرگ را به خط رومی بنویسید و جمع بنیند اولاً وقت و فضای زیادی برای نوشتن آنها لازم است، ثانیاً جمع زدن آنها کار بسیار دشوار، خواهد بود. لوکا پاچولی واضع حسابداری نوین در آن بخش از کتاب خود که به حسابداری مربوط می‌شود، در مورد طرز نگارش اعداد گفته است که ارقام پولی را به اعداد عربی (در واقع هندی) و شماره‌ها را به رومی بنویسید. به این ترتیب معلوم می‌شود که خوارزمی در پیدایش حسابداری نوین نیز سهم ویژه‌ای داشته است.

ریاضیدان بزرگ دیگری که در پیشرفت حسابداری نقش مهمی داشت، محمد ابوالوفای بوزجانی (قرن دهم میلادی) است. به روایت دایره‌المعارف ایرانیکا، کتاب علم حساب حاوی عملیات مربوط به مالیات، صرافی، انواع مختلف حساب برای دفترداران و معاملات تجار است و به روایت تاریخ علم کمبریج، کتابهای بوزجانی توسط فیونچی ریاضیدان نامدار ایتالیایی، که دوران کودکی خود را در اندلس یا اسپانیای کنونی سپری کرده و در زمان تسلط مسلمین بر آن می‌زیسته است، به ایتالیایی ترجمه شده و از این طریق به محافل علمی اروپا راه یافته است.

در سیر تحول و تطوّر تاریخ حسابداری در ایران به نامهایی چون بهمن شیدانی، سید مهدی خلیق رضوی، عباسقلی اردلان، شمس‌الدین سبکبار، علی‌اصغر آموخته، مرتضی اعتماد برومند، احمد منصوری، مهدی توحیدپور، ابوالقاسم خردجو، اسماعیل عرفانی، حسن سجادی نژاد، حسنخان اصفهانی، عزیز نبوی، صادقی و سایرین می‌رسیم که هر یک در اعتلای حسابداری نوین در ایران، تالیفاتی داشته‌اند. امروزه کانونها، انجمنها و موسسات و مراکز تحقیقات تخصصی و حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی در ایران توانسته‌اند نظام حسابداری و حسابرسی را در حد استانداردهای بین‌المللی تکامل و اعتلا بخشند که این تحول همچنان به پیش می‌رود.

اولین فارغ التحصیلان رشته حسابداری

دکتر اسماعیل عرفانی

در سال ۱۲۹۵ در بندر انزلی بدینا آمد، تحصیلات مقدماتی خود را در مدرسه ای که پدرش (ابو طالب عرفانی) تاسیس کرده بود، در انزلی به پایان رسانید و بعد برای ادامه تحصیل به رشت رفت و دوره متوسطه را در آن شهر گذراند. در آن زمان دانش آموزان می توانستند در صورت برخورداری از استعداد و توانایی تحصیلی چشمگیر چند کلاس را در یکسال بگذرانند و اسمعیل عرفانی نیز با استفاده از این حق و به اتکای استعداد و ظرفیت خارق العاده اش توانست در سن ۱۵ سالگی به اخذ دیپلم کامل متوسطه و پس از سه سال در ۱۸ سالگی به دریافت درجه لیسانس حقوق نایل آید. او پس از پایان دوره دانشکده حقوق به استخدام بانک ملی ایران درآمد و دو سال بعد، در سال ۱۳۱۵ همراه نخستین گروه اعزامی از سوی بانک ملی ایران برای تحصیل در رشته حسابداری به انگلستان رفت، و این دوره را که مدت آن هشت سال بود در پنج سال به پایان رسانید و با موافقت بانک ملی

ایران دو سال نیز در مدرسه اقتصاد لندن به تحصیلات عالی در رشته اقتصاد پرداخت و در این رشته موفق به دریافت درجه فوق لیسانس شد. بازگشت اسمعیل عرفانی به کشور، تا پایان جنگ جهانی دوم به طول انجامید. در این زمان او نخستین حسابدار خبره ای بود که به ایران برگشت و کسی است که به عنوان یک ایرانی مدرک دکترای حسابداری گرفته زنده یاد در بانک ملی ایران به خدمت ادامه داد و به دستور مدیر عامل وقت این بانک، به بررسی و بازنگری سازمان بانک یاد شده ماموریت یافت. اسماعیل عرفانی در سال ۱۳۲۶؛ در سن ۳۰ سالگی، در جریان مسافرت به شمال کشور، در اثر تصادفی شدید هنگام رانندگی از ناحیه کمر به شدت آسیب دید و از هر دو پا فلج شد. این حادثه تاثیری ناگوار بر روحیه او نهاد و افسردگی شدیدی بر روی عارض کرد تا آنکه از سوی بانک ملی ایران به منظور معالجه برای مدت ۶ ماه به انگلستان فرستاده شد. منتها معالجات نتیجه ای در پی نداشت، اما چون این مدت را در میان معلولان جنگ جهانی دوم به سر برد، از مشاهده روحیه امیدوار و فعالیت و تحرک آنان روحیه اش بکلی دگرگون شد و از آن پس به مدت ۲۷ سال روی صندلی چرخدار با نهایت جدیت و امیدواری به فعالیتهای علمی و فرهنگی خود ادامه داد. بانک ملی شرایطی را فراهم کرد تا استاد عرفانی فقط بنویسد و در تدوین و پایه گذاری حسابداری نوین در ایران تلاش کند. در واقع بیس حسابداری آکادمیک از استاد عرفانی نشأت گرفته اسمعیل عرفانی از بنیانگذاران دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت ملی نفت ایران است. اگر بانک ملی حمایت‌های خود را از استاد مسلم حسابداری دریغ میکرد معلوم نبود حسابداری به چنین پیشرفتی در ایران دست پیدا کند به گفته دکتر فضل‌ا... اکبری: "بخش درخور توجه عمرشان که زمان بعد از تصادف را دربر می گرفت، روی تحت و در یک اتاق در طبقه زیر زمین بانک ملی و سپس بانک مرکزی سپری کردند".

همزمان با مبارزات مردم ایران در راه ملی کردن صنعت نفت با انتشار مقاله های اقتصادی در روزنامه های کیهان و اطلاعات نظریه های جدیدی برای سازماندهی اقتصاد بدون اتکا به درآمد نفت ارائه کرد که مورد توجه دکتر محمد مصدق قرار گرفت و او را در شمار مشاوران اقتصادی خود برگزید و هفته ای چند بار با وی به مشورت می پرداخت. وی به عنوان رییس هیئت عالی بازرسی شرکت ملی نفت در جریان خلع ید از شرکت انگلیسی منصوب شد و به همراهی دوست و همکار همیشگی اش استاد حسن سجادی نژاد به استقرار نظام مالی صنعت نفت یاری رسانید. اسماعیل عرفانی از بنیانگذاران دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت ملی نفت ایران است. دکتر فضل‌ا... اکبری در این باره می گوید: "ایشان به لحاظ وضع جسمانی خود نمی توانستند در کارهای اجرایی فعالیت یا حتی تدریس کنند، مرحوم سجادی نژاد دانشکده یاد شده را پایه گذاری کردند و ریاست آنرا برعهده گرفتند، منتها در همه حال از یاری و همراهی مرحوم اسمعیل عرفانی بهره مند بودند". او پیش از این نیز مدرسه حسابداری بانک ملی ایران را که گواهینامه دانشگاهی نمی داد، تاسیس کرده بود و نخستین کتاب حسابداری و حسابرسی خود را برای آموزش در

این مدرسه تالیف کرد. از تالیفات اسماعیل عرفانی میتوان به کتابهایی در رشته حسابداری، از جمله سه جلد کتابهای حسابداری مدیریت و کتاب حسابرسی اشاره نمود. اسماعیل عرفانی پیشگام تاسیس تشکلهای حرفه‌ای در ایران بود، دکتر اکبری در این باره گفته است: "علاقه ایشان به پیشرفت حرفه و توسعه و تشکل آن به حدی بود که به رغم مشکلات جسمی و گرفتاریهای شغلی بر تمامی فعالیتهای نظارت می‌کردند و خودشان نیز پا به پای دیگران در تمام کارها مشارکت می‌جستند. در واقع دلیل پیشرفتهای درخور توجه حرفه در دوره فعالیت ایشان همین بود." نخستین انجمن حسابداران ایران در سال ۱۳۴۲ به ثبت رسید. دکتر اکبری گفته است: "بانی تاسیس این انجمن مرحوم اسماعیل عرفانی بودند و جلسات نیز در دفتر ایشان تشکیل می‌شد و پیگیری و پایه گذاری آنرا خود ایشان برعهده داشتند" به گفته دکتر فضل ... اکبری "...اصطلاحهای حسابرس و حسابرسی را برای نخستین بار مرحوم اسماعیل عرفانی به کار بردند. پیش از این که ایشان این اصطلاحها را پدید آورند، واژه‌های ممیز و ممیزی به کار می‌رفت که صرف نظر از مفهوم کلی، در عرف مردم بیشتر به رسیدگی از دید و برای تشخیص مالیات اطلاق می‌شد." اسماعیل عرفانی معتقد بود: "اگر واقعاً سیستم حسابداری و حسابرسی درستی در مملکت نداشته باشیم، هیچ گاه اصلاحات اقتصادی به جایی نمی‌رسد." اسماعیل عرفانی تا آنجا که توانست به تدریس پرداخت و همراه آن به تالیف کتابهایی در رشته حسابداری، از جمله سه جلد کتابهای حسابداری مدیریت و کتاب حسابرسی همت گماشت. کتابهای پیشگفته معتبرترین منبع مطالعه در زمینه حسابداری مدیریت و حسابرسی تا سالهای اخیر و انتشار کتابهای جدید در این رشته بود. و در کتابخانه معتبرنگه داشته میشود برای بررسی تاریخی مراجعه میشود اسماعیل عرفانی در سال ۱۳۵۲، در سن ۵۷ سالگی به علت نارسایی کلیه درگذشت.

دکتر حسن سجادی نژاد

۱۶ اسفند ۱۲۹۶ اصفهان متولد شده یکی از پیشگامان حرفه‌ای و دانشگاهی حسابداری در ایران بود؛ تا جایی که وی را پدر حسابداری نوین ایران نیز نامیده‌اند [۱]. وی از بنیان‌گذاران انجمن حسابداران خبره ایران در ۲ اسفند ۱۳۵۱ (و از مؤسسان دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت ملی نفت ایران در ۱۳۳۶) بود، و پیش از انقلاب ۱۳۵۷، هفت سال ریاست آن دانشکده را برعهده داشت. پس از بازگشت به ایران (۱۳۲۴) کار حرفه‌ای خود را در بانک ملی ایران آغاز کرد. شش سال بعد، در سال ۱۳۳۰، در حالی که معاونت ارزی شعبه بازار بانک ملی ایران را بر عهده داشت - در پی ملی شدن صنعت نفت ایران - به دستور دولت محمد مصدق همراه با تنی چند از هم‌دوره‌ای‌های خود (در دوره حسابداری خبره، در انگلستان) مأمور خدمت در شرکت ملی نفت ایران در مناطق نفت‌خیز آبادان شد؛ و تا زمان بازنشستگی در این شرکت خدمت کرد. مشاغل وی در شرکت ملی نفت ایران از ریاست حسابداری مناطق نفت‌خیز آبادان آغاز شد، و سپس، در مقام‌های حسابدار کل، رئیس اداره حقوقی، قائم مقام سرپرست امور مالی، عضو کمیسیون امور

غیرصنعتی، بازرس مخصوص صندوق‌های بازنشستگی و پس‌انداز کارکنان شرکت ملی نفت ایران، مشاور عالی رئیس هیئت مدیره و مدیرعامل، رئیس کمیسیون بودجه، ذیحساب سازمان برنامه در طرح‌های شاه‌لوله گاز و کارخانه لوله‌سازی اهواز ادامه یافت. او همچنین، به نمایندگی از صندوق‌های بازنشستگی و پس‌انداز کارکنان شرکت ملی نفت ایران ریاست هیئت مدیره شرکت نقد نیشابور (سهامی عام) را نیز بر عهده داشت. وی در سال ۱۳۳۸ (۱۹۶۰) نیز به عضویت پیوسته انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز درآمد^۴. احسن سجادی‌نژاد جدای از کارهای حرفه‌ای یکی از پایه‌گذاران آموزش حسابداری نوین در ایران بود به همراه . وی در سال ۱۳۳۶ به همراه اسمعیل عرفانی نخستین مؤسسه آموزش عالی حسابداری در ایران را با نام آموزشگاه عالی حسابداری تأسیس کرد و سنگ بنای آموزش دانشگاهی حسابداری در ایران را گذاشت. این آموزشگاه در آغاز با پذیرش ۶۱ دانشجو از کارکنان شرکت ملی نفت ایران راه‌اندازی شد. سپس، ابتدا در سال ۱۳۵۰ به مدرسه عالی حسابداری و علوم مالی و سرانجام در سال ۱۳۵۳ به دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت ملی نفت ایران تغییر نام داد. هم‌اکنون، این دانشکده به نام دانشکده نفت تهران به عنوان یکی از سه دانشکده دانشگاه صنعت نفت فعال است. حسن سجادی‌نژاد، پیش از انقلاب ۱۳۵۷، هفت‌سال ریاست این دانشکده را بر عهده داشت و سال‌ها به تدریس حسابداری در آن پرداخت. وی پس از انقلاب ۱۳۵۷ نیز به تدریس در واحد تهران دانشگاه آزاد اسلامی ادامه داد. شمار دانشجویان وی طی بیش از سی سال تدریس دروس گوناگون حسابداری در سطح دانشگاهی را بالغ بر پنج هزار تن برآورد کرده‌اند. عضو مؤسس انجمن حسابداران خبره ایران جزو گروه ۳۴ نفری بنیانگذاران این انجمن؛ در ۲ اسفند ۱۳۵۱ (عضو وابسته انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز - (ICAEW) از ۱۹۴۵ تا ۱۹۶۰ بوده است زنده یاد در ۱۰ شهریور ۱۳۶۷، تهران وفات یافت .

دکتر محمد مهدی سمیعی

در سال ۱۲۹۷ خورشیدی، در رشت متولد شد . فرزند ابراهیم نبیل سمیعی، سناتور گیلک و عضوی از خاندان با سابقه و فرهنگ‌دوست سمیعی و نوه ادیب‌السلطنه (حسین سمیعی)، شخصیت ادیب و سیاستمداری بود که هم در دوران قاجار و هم در سال‌های اولیه پادشاهی رضاشاه در سیاست و فرهنگ ایران نقش داشت. او در سال ۱۳۱۵ همراه با ۱۵ نفر اعزامی که در امتحان هوش و استعداد برگزیده شده بودند، برای ادامه تحصیل راهی بریتانیا شد و در ولز به مدرسه و دانشگاه رفت. از آن جمع اپریم اسحاق اقتصاددان چپ‌گرا و از اعضای اولیه مؤثر حزب توده و بعدها استاد اقتصاد در دانشگاه آکسفورد، ابوالقاسم خردجو، بنیان‌گذار بانک توسعه صنعت و معدن و از چهره‌های جهانی‌شده ایران، بوده‌اند. سمیعی و خردجو و اپریم در بازگشت به ایران در بانک ملی مشغول شدند زیرا به گفته ابتهاج به خرج بانک ملی به خارج فرستاده شده بودند. در این

زمان، حزبی را پی‌ریزی کردند که ابوالحسن ابتهجاج، رئیس وقت بانک آن را از روی اساسنامه حزبی، بلشویکی دید و با آن درگیر شد، اپریم اسحاق را به جرم آن که عضو حزب توده بود، راند و مهدی سمیعی را به زاهدان تبعید کردند و خردجو نیز رفت تا در بانک‌های بزرگ بین‌المللی بخت خود را بیازماید. سمیعی در همان زاهدان هم بیکار نشست و به ساختن مرکزی برای بانک و آموختن حسابداری و بانکداری به جوانان بومی مشغول گردید و ابتهجاج ناگزیر حکم معاونت بانک ملی استان را برایش صادر کرد و بعد از بازگشت به تهران هم وی را به معاونت و بعد از آن ریاست اداره خارج بانک برگمارد. همزمان با نهضت ملی کردن نفت، مهدی سمیعی و ابوالقاسم خردجو به خواست دکتر مصدق همراه هیئت خلع ید به آبادان رفتند تا نظارت بر عملیات حسابداری و حسابرسی شرکت نفت را به عهده گیرند. سقوط دولت مصدق می‌توانست باعث مهاجرت جوانان نخبه ملی‌گرا شود، اما نرمش سپهبد زاهدی نخست‌وزیر بعدی و نیاز کشور به نخبگان مانع از این شد؛ چنان که سمیعی مانند خردجو هم از یک شغل مدیریتی بین‌المللی در منطقه جنوب شرقی آسیا برگشت. آن‌ها و ده‌ها تن دیگر از جوانان دانش‌آموخته به دعوت شخصیت مستقلی مانند ابوالحسن ابتهجاج که خیال‌های بزرگ در سر داشت، به سازمان رفتند تا شالوده برنامه‌ریزی و تدوین یک برنامه توسعه را بریزند. سمیعی به بانک توسعه صنعتی و معدنی رفت، ابتدا معاون و سپس رئیس آن جا شد و در همین مقام بود که توانست با دیگرانی که زمینه‌های تأسیس بانک مرکزی را می‌ریختند همراهی شود و از همین رو، بعد از پورهمایون، ریاست بانک مرکزی را به عهده گرفت. انجمن حسابداران خبره ایران در ۲ اسفند ۱۳۵۱ با حمایت مؤثر وی راه‌اندازی شد. وی یکی از ۳۴ بنیان‌گذار این انجمن بود و در همه سال‌های پیش از انقلاب ۱۳۵۷ ایران ریاست شورای عالی این انجمن حرفه‌ای مستقل نادرستی، برای معالجه به‌آمریکا رفت و دیگر به ایران برگشت در کالیفرنیا اقامت گزیند و مشاورت یک بانک بزرگ بین‌المللی را عهده‌دار شود در آن جا مشاور یکی از بانک‌های بین‌المللی شد و کسی که خدمات بزرگی به ساخت کشور کرده بود سرانجام در آن مقام دور از کشورش، بازنشسته شد. گرچه مدیران بعدی بانک مرکزی و سازمان برنامه در مناسبت‌هایی از وی یاد کرده‌اند. در ۱۶ مردامه ۱۳۸۹ دیده از این جهان بست.

دکتر ابوالقاسم خردجو

در ۱۲۹۰ در تهران تولد یافت. پس از اخذ دیپلم متوسطه در ۱۳۱۵ جزء ۱۵ نفر اعزامی بانک ملی ایران برای طی دوره حسابداران قسم خورده به انگلستان فرستاد. وی مدت هشت سال در انگلیس به تحصیل در رشته‌ی حسابداری پرداخت. پس از مراجعت به ایران، به ریاست اداره‌ی بررسی‌های اقتصادی رسید و مجله‌ی اقتصادی بانک ملی را دایر کرد. وقتی بانک توسعه‌ی صنعتی و معدنی ایران با مشارکت چند کشور خارجی از جمله هلندی‌ها در این کشور تأسیس یافت، او به آن بانک رفت. ابتدا معاون و بعد رئیس کل بانک مزبور شد و

سال‌های طولانی با حمایت و پشتیبانی مهندس شریف‌امامی در رأس بانک مزبور قرار داشت. آن بانک یکی از قوی‌ترین بانک‌های دنیا بود. پول‌های سرشاری در اختیار داشت. غیر از اعطاء وام به صاحبان صنعت، بانک در سرمایه‌گذاری‌ها شرکت می‌نمود. از شرکتهای وابسته به آن بانک، یکی کاغذ پارس و دیگری بانک ایران‌شهر بود. خردجو مردی باسواد، زرنگ و عاقل بود. از تظاهر بیزار بود و سعی می‌کرد خود را فرد کوچکی جلوه دهد. در حالی که تمام تجار و صنعتگران ایران نیاز به او داشتند، یک تصمیم وی موجبات رشد یا سقوط یک واحد صنعتی بزرگ را فراهم می‌نمود. شهر صنعتی البرز در دشت قزوین که متجاوز از چهارصد کارخانه را در بر داشت، از اعتبارات و وام‌های همین بانک بنیاد گرفته بود. بنا بر اسناد سفارت بریتانیا در سال‌های دهه ۴۰ مهدی سمیعی در مقام ریاست بانک مرکزی ایران، علینقی عالیخانی وزیر اقتصاد، ابوالقاسم خردجو در سمت رئیس بانک صنعتی معدنی و صفی اصفیا در جایگاه رئیس سازمان برنامه‌بودجه هماهنگی حیرت‌انگیزی را از خود به نمایش گذاشتند. خردجو استاد دانشگاه تهران بود و له تدریس رشته حسابداری و حسابرسی هم در کنار بانکداری مشغول بود. در اوت ۱۳۶۵ ر وا شینگتن در گذشت و در همان‌جا مدفون شد.

دکتر عزیز نبوی

فرزند میربابا نبوی از فرهیختگان و آزادی‌خواهان آذربایجان در صدر مشروطه است. ایشان در بیان شرح حال خود می‌گوید: در سال ۱۳۱۱ در بندرانزلی متولد شدم، اما در تهران زندگی کردم. نخست لیسانس حقوق و پس از آن فوق‌لیسانس علوم اداری و سرانجام در اولین دوره دکترا در ایران، دکترای اقتصاد گرفتم و در سال ۱۳۴۰ (۱۹۶۰ میلادی) موفق به اخذ درجه دکترا در علوم اداری با تخصص در زمینه حسابداری از دانشگاه کالیفرنیا جنوبی شدم. استاد دانشکده حقوق و علوم سیاسی و اقتصاد دانشگاه تهران، استاد دانشکده اقتصاد و بانکداری دانشگاه ملی و بنیانگذار و رئیس موسسه عالی حسابداری بودم. افتخارم این است که هزاران جوان تحصیلکرده برای کشورم تربیت کرده‌ام. از سال ۱۳۵۵ به بعد استاد دانشگاه کشور سوئیس بودم و در دانشگاه اروپایی سوئیس روش علمی تحقیق، حسابداری مالی و حسابداری مدیریت تدریس کردم. «دکتر عزیز نبوی خدمات دولتی را در وزارت امور اقتصادی و دارایی آغاز کرد و سالها در مقام مشاور عالی وزارت دارایی، مشاور مالی وزارت کشور و مشاور مالی وزارت پست و تلگراف و تلفن به‌کار مشغول بود. مدیریت مجله تجارت دانشکده حقوق و علوم اقتصادی دانشگاه تهران، عضویت در هیئت مدیره انجمن حسابداران قسم خورده ایران، سردبیری مجله بانکها در وزارت دارایی و نمایندگی دولت ایران در کنفرانس جهانی امور مالی در ایتالیا در سال ۱۹۶۴ میلادی از دیگر اموری بود که ایشان به آنها اشتغال داشت. او ایده ایجاد یک دانشکده را داشت، آن را اجرا کرد و موفق هم بود. تاسیس موسسه عالی حسابداری در سال ۱۳۴۳ کاری بزرگ و دشوار بود که آن را به انجام رساند و با آموزش حسابداری در سطح دانشگاهی و تخصصی موجب شد که دگرگونی

شگرفی در کار و زندگی شمار زیادی از جوانان آن روزگار پدید آید. زنده یاد دکتر عزیز نبوی ذهنی پر از ایده داشت: تحقیق، تالیف، ساخت و کارآفرینی. حاصل کار دکتر نبوی، دانش‌آموختگان موسسه عالی حسابداری هستند که بسیاری از آنها در کار و زندگیشان موفقند. وجود شمار قابل توجهی استاد دانشگاه در ایران و کشورهای دیگر، وجود شمار بیشتری حسابدار حرفه‌ای و وجود شمار مدیران بسیار در بین آنها نشانه موفقیت ایشان است. دکتر عزیز نبوی را می‌توان یکی از پایه‌گذاران آموزش حسابداری نوین در ایران به‌شمار آورد. دکتر نبوی علاوه بر ۳۰ سال تدریس در دانشکده‌های مختلف در ایران، آمریکا و سوئیس، پژوهشگر و مولف مجموعه دوجلدی اصول حسابداری است که تاکنون چندین بار تجدید چاپ شده‌است. ویژگی اصلی این دوره دوجلدی پرداختن به تمامی جنبه‌های حسابداری و کوشش در انطباق مطالب با اوضاع و احوال ایران است. ایشان مولف کتاب اصول حسابرسی و اصول حسابداری دولتی است و دارای تالیفات متعدد به زبان انگلیسی و فرانسه می‌باشد. زنده‌یاد دکتر عزیز نبوی روز شنبه ۱۰ آبان ۱۳۸۲ وفات یافت و در شهر مونترئو سوئیس به خاک سپرده شد. از ایشان سه فرزند، دو پسر و یک دختر باقی مانده است.

دکتر علی وثوق

مرحوم دکتر علی وثوق در سال ۱۳۰۴ در تهران متولد شد. وی در سال ۱۳۲۶ مدرک کارشناسی حقوق قضایی و در سال ۱۳۳۹ مدرک کارشناسی ارشد علوم اداری را از دانشکده حقوق دانشگاه تهران دریافت کرد. روانشاد دکتر علی وثوق دوره دکترای علوم سیاسی را نیز در همان دانشکده طی کرد و در سال ۱۳۴۵ از رساله خود درباره حسابداری دولتی و امور مالی شهرداریها دفاع کرد. وی از همان زمان به عنوان استادیار، همکاری علمی خود را با دانشگاه تهران آغاز کرد و در سال ۱۳۵۵ درجه فوق تخصص رشته حسابداری را از دانشگاه کالیفرنیا جنوبی آمریکا دریافت کرد. فقید سعید دکتر وثوق از سال ۱۳۵۱ مدیریت بخش حسابداری دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران را به عهده گرفت و پس از چند سال تصدی معاونت دانشکده مزبور، ریاست این دانشکده را پس از انقلاب عهده‌دار شد و به مدت ۸ سال در این سمت انجام وظیفه کرد. روانشاد دکتر وثوق با اکثر دانشگاه‌های ایران همکاری داشت و آثار متعددی در زمینه‌های علمی و پژوهشی از وی به جای مانده است. وی عضویت در مجامع متعددی از جمله شورایی انقلاب فرهنگی، فرهنگستان علوم، و هیئت ممیزه مرکزی وزارت علوم و تحقیقات و فناوری را به عهده داشت. برنامه ریزی دوره های کارشناسی ارشد و دکترای حسابداری و شناسایی این رشته در ستاد انقلاب فرهنگی و شورایی برنامه ریزی، مدیون زحمات و تلاش خستگی ناپذیر شادروان دکتر علی وثوق است

دکتر فضل الله اکبری

در دوم اردیبهشت سال ۱۳۰۰ هجری شمسی در شهر گلپایگان چشم به جهان گشود. تحصیلات ابتدایی را در شهر گلپایگان و دوره دبیرستان را در دبیرستانهای ادب، صارمیه و سعدی اصفهان طی کرد. همزمان با طی دوره دبیرستان و حتی قبل از آن به تحصیل علوم قدیمه نزد پدر بزرگ مادریش مرحوم حاج فخرالعلماء پرداخت و پس از آن در اصفهان از محضر استادانی چون شادروان فضل الله همایی و برادر دانشمند ایشان استاد جلال همایی و آقای مبارکه‌ای کسب فیض کرد. وی حساب و ریاضی و حساب سیاق نقدی و جنسی را نزد پدر بزرگ و پدر فرا گرفت. دکتر فضل الله اکبری بعد از دریافت دیپلم متوسطه، در دانشکده حقوق دانشگاه تهران به تحصیل پرداخت و از این دانشکده لیسانس گرفت. سپس در شرکت ملی نفت استخدام شد و همزمان با مرحوم حیم در تهیه فرهنگ لغات انگلیسی به فارسی همکاری داشت. وی در اوایل دهه ۱۳۳۰ در موسسه علوم اداری و بازرگانی دانشکده حقوق دانشگاه تهران به تحصیل پرداخت و فوق لیسانس علوم اداری و بازرگانی دریافت داشت. به دنبال آن با استفاده از بورس تحصیلی به امریکا رفت و در دانشگاه کالیفرنیا جنوبی و دانشگاه استنفورد به تحصیل پرداخت و در رشته مدیریت بازرگانی با گرایش حسابداری دکترا دریافت کرد. بعد از اخذ مدرک دکترا به ایران مراجعت کرد و در موسسه علوم اداری به تدریس پرداخت و در سال ۱۳۳۷ به عنوان اولین مدرس حسابداری با درجه دانشیاری به عضویت هیئت علمی دانشکده حقوق دانشگاه تهران پذیرفته شد. دکتر اکبری در مورد این دوره از زندگی خود در مصاحبه‌ای با مجله حسابدار (دکتر فضل الله اکبری، ۱۳۷۸، سرگذشت یک استاد و سرگذشت یک علم)، و بعد در مقاله‌ای در سال ۱۳۷۸ درباره چگونگی شروع تدریس حسابداری در دانشگاه تهران برای چاپ در مجله حسابرس (دکتر فضل الله اکبری، ۱۳۷۸، چگونگی تدریس حسابداری...) چنین می نویسد:

"همیشه فکر می کنم آدمی تا اندازه ای به جایی راه می برد که مقدر است. سرانجام هم وضعیتی پیش آمد که بتوانم از بورسی در این رشته بهره مند شوم. بدین ترتیب عملاً به قلمرو حسابداری وارد شدم... پس از مراجعت از خارج، دانشگاه تهران اعلام کرد که برای تدریس رشته های حسابداری و حسابرسی دانشیار می پذیرد و من برای این کار داوطلب شدم."

"من تنها داوطلب بودم. ... باید اذعان کنم در آن زمان دو- سه نفری بودند که بیش از من حسابداری می دانستند و تجربه بیشتری هم داشتند، ولی چون داشتن درجه دکترا یکی از شرایط استخدام بود با وجود علاقه ای که داشتند، واجد شرایط و داوطلب نشدند."

سالها حسابداری به عنوان رشته‌ای قابل قبول برای تدریس در دانشگاه شناخته نمی‌شد. تا سال ۱۳۳۳ در هیچ دانشگاه و موسسه آموزش عالی حسابداری رسماً تدریس نمی‌شد. ... متأسفانه در ایران آن زمان، اغلب افراد به جهت عدم اطلاع کافی از محتوای دروس مزبور، علوم مالی و حسابداری را در سطح سایر رشته‌های دانشگاه به حساب نمی‌آوردند. ...

محتوای رشته حسابداری، اهمیت و لزوم آن در انتظام امور سازمانها و تاثیر آن در پیشرفت کشور، سالها همچنان ناشناخته باقی ماند. در سال ۱۳۳۴ که داوطلب تدریس حسابداری در دانشگاه شدم، یکی از اولیای دانشگاه گفت شک دارد جایگاه تدریس حسابداری در دانشگاه باشد، و اضافه کرد در گذشته هم حسابداری در سال ششم رشته تجارت دبیرستانها تدریس می‌شده است و اگر حسابداری را رشته‌ای دانشگاهی بشناسیم بزودی داوطلبانی هم برای تدریس خانه داری، گله‌داری و باغداری پیدا می‌شوند؛ دانشگاه را تدریس حساب کافی است. دو - سه سالی طول کشید تا با مراجعات مکرر و مستمر، ارائه شرح دروس حسابداری و رشته‌های مختلف آن، اهمیت و فرق آن را با حساب و ریاضی توجیه کنم و توضیح دهم. بالا خره قرار شد در دانشکده حقوق و علوم سیاسی و اقتصادی دانشگاه تهران برای انتخاب و استخدام یک نفر دانشیار اقدام کنند."

"در طول سال ۱۳۴۲ توضیحاتم رئیس وقت دانشگاه تهران را متقاعد و مصمم کرد که دانشگاه تهران، مانند بسیاری از مهمترین دانشگاههای جهان، و به لحاظ نیاز کشور، می‌باید دانشکده‌ای برای آموزش و تحقیقات مدیریت داشته باشد. در ابتدای شهریور ۱۳۴۳ شادروان دکتر صالح رئیس دانشگاه، در جلسه‌ای پرشور و با مخالفت‌های بسیار، بالا خره تاسیس دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی را به تصویب شورایعالی فرهنگ رسانید.... مخالفتها با تاسیس این دانشکده، اولین در نوع خود در کشور، بیشتر از ناشناخته بودن مدیریت به عنوان رشته‌ای از دانش ناشی می‌شد." (دکتر اکبری، ۱۳۷۸، نوبت من نیست، ص ۱۵). دکتر فضل الله اکبری پس از تاسیس دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، به مدت ۸ سال رئیس این دانشکده بود. پس از سال ۱۳۵۰، به سمت معاون آموزشی و پژوهشی وزارت علوم و آموزش عالی برگزیده شد و همزمان به تدریس رشته حسابداری در دانشگاهها و موسسات مختلف آموزش عالی به ویژه بانک ملی ایران، اشتغال داشت. در این دوره با شرکت اطلاعات اعتباری که به وسیله بانک مرکزی تاسیس شده بود، نیز همکاری داشت. در فاصله سالهای ۱۳۵۰-۵۳ که در وزارت علوم به کار اشتغال داشت، خدمات گسترده‌ای در زمینه ارزشیابی مدارک تحصیلی و ارزیابی علمی دانشگاهها و مراکز علمی کشور به انجام رسانید. وی در اواخر سال ۱۳۵۳ به دانشگاه تهران بازگشت و به عنوان استاد دانشکده علوم اداری و بازرگانی دانشگاه تهران در سمت معاون و قائم مقام رئیس دانشگاه تهران به کار ادامه داد. پس از انقلاب در اوایل سال ۱۳۵۸ در سمت استادی دانشگاه بازنشسته شد اما تا پایان سال تحصیلی ۵۸-۱۳۵۷ همچنان به تدریس ادامه داد. از اوایل دهه ۱۳۶۰ سازمان حسابرسی این افتخار را یافت تا از همکاری ایشان با مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی این سازمان برخوردار شود. کتاب و مقالات مختلفی که در این دوران توسط ایشان تالیف و تدوین و توسط سازمان حسابرسی منتشر شده است حاصل این دوران پر بار است. دکتر فضل الله اکبری در اواخر دهه ۱۳۶۰ به امریکا مسافرت کرد و به مدت دو سال با سمت استادی در دوره‌های فوق لیسانس دانشکده

مدیریت بازرگانی دانشگاه استنفورد که یکی از معتبرترین دانشکده‌های این رشته در سراسر دنیا به شمار می‌آید، به تدریس پرداخت. پس از آن به انگلستان رفت و یک سال نیز در دانشکده مدیریت دولتی تدریس داشت. ایشان از اواسط دهه ۱۳۷۰ به ایران مراجعت کرد و همچنان همکاری خود را در زمینه تحقیق و تالیف با مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی ادامه داد و در این مدت است که مقالات متعددی هم برای مجله حسابرس تهیه کرد. کتابهای سازمان حسابرسی زحمت چندین ساله استاد بوده مخصوصاً کتاب بررسی تحلیلی دکتر فضل الله اکبری در سال ۱۳۸۱ به عنوان کتاب درخور تقدیر برگزیده و به وسیله وزیر فرهنگ و ارشاد اسلامی در مراسم هفته کتاب مورد تقدیر قرار گرفت. آقای دکتر اکبری دانشمندی بی‌طرف و واقع‌گرا بود. در عین حال که حرمت همگان را نگه می‌داشتند با اطرافیان رفتاری محکم، منطقی و مهربان داشتند. استوار و قاطع اما اهل اعتدال بودند. بی‌ادعا بودند و فروتن. از نقد و نفی دیگران پرهیز می‌کردند و مراعات حقوق دیگران را از هر حیث می‌کردند. نقش فردی دکتر فضل الله اکبری در توسعه دانش حسابداری در ایران به نحو قاطع تعیین کننده بوده است. این نقش به گفته خود ایشان محصول «علاقه به کار» و به قضاوت آنانی که او را از نزدیک می‌شناختند محصول احساس «مسئولیت» نسبت به توسعه و پیشرفت جامعه و «ایمان» به چاره‌جوییها و راهگشایی‌های «علم» نیز بوده است. زنده یاد دکتر فضل الله اکبری در ۱۳ فروردین ۱۳۸۴ جان به جان آفرین تسلیم کرد و در قطعه ۲۲۹ بهشت زهرا به خاک سپرده شد. از ایشان ۴ فرزند، ۲ پسر و ۲ دختر، باقی مانده است. تالیفات و مقالات کتابهای زیادی از استاد بجا مانده است.

عباسقلی اردلان

فرزند ابوالحسن خان فخرالملک، متولد ۱۲۷۹. بعد از انجام تحصیلات مقدماتی عازم اروپا گردید و در رشته‌ی اقتصاد و امور مالی دانشنامه گرفت. پس از بازگشت به ایران داخل وزارت دارائی شد و مراحل‌ی از ترقی را در آن وزارتخانه پیمود. چندی مدیرکل و زمانی خزانه‌دار کل و مدتی معاون وزارت دارائی بود. در دوره‌ی بیستم از سنندج به وکالت مجلس شورای ملی رسید. وی داماد علی‌اکبر داور بود. وی از بنیان تاسیس رشته حسابداری در ایران بود.

شمس‌الدین سبکبار

متولد ۱۲۷۱ نویسنده کتابهای حسابداری. وی در سال ۱۲۸۹ ش وارد خدمت دارایی شد و مشاغل مختلفی را عهده‌دار بود. از جمله رییس خزانه‌داری کل، تدریس در کلاسهای عالی مالی وزارت دارایی و سایر کلاسها و دبیرستان دارایی، عضو هیئت مدیره بنگاه کل دارویی و غیره. از آثار وی: «حسابداری، فن دفتر دارایی»

علی اصغر آموخته

سال ۱۳۸۴ در خانواده‌ای فرهنگی، در فضایی سرشار از عشق و زنده دلی در طبیعت زیبای بندرانزلی دیده بر جهان گشود. پدرش در وزارت معارف وقت به کار اشتغال داشت. او تحصیلات ابتدایی خود را در مدرسه هدایت و دوره متوسطه را در مدرسه علمیه تهران گذراند و از سال ۱۳۰۰ یعنی سن ۱۶ سالگی وارد خدمات دولتی شد. مدت ۶ سال در اداره فرهنگ گیلان مشغول به کار بود و از سال ۱۳۰۶ تا ۱۳۱۵ در بانک شاهنشاهی ایران در تهران به کار پرداخت. علی اصغر آموخته در این مدت کار حرفه‌ای را کافی ندانست و همچنان به مطالعه و گسترش آموخته‌هایش ادامه می‌داد. او ضمن آموزش زبان انگلیسی، فرانسه و روسی، به صورت مکاتبه‌ای، دانشجوی انجمن بانکداری لندن شد و در زمینه‌های حسابداری تجاری، صنعتی، بانکی و اقتصاد ارز خارجی تحصیلات عالی خود را دنبال کرد. سه سال بعد برایش فرصتی فراهم آمد تا با کار کردن در بانک فلاحتی و صنعتی ایران، وزارت بازرگانی و شهرداری تهران، خود را برای ورود به اصلی‌ترین محل کار خویش آماده‌تر سازد. علی اصغر آموخته در خرداد ماه سال ۱۳۱۸ به عنوان کارمند با امضای نماینده مختار، کار خود را در اداره حسابداری کل بانک ملی ایران شروع کرد و این آغاز دوره‌ای طولانی، پرکار و موثر بود که سیر آن چنین ادامه یافت: مهر ۱۳۱۸: رئیس اداره دوم اداره حسابداری کل بانک ملی ایران، آذر ۱۳۱۸: انتقال به وزارت دارایی به عنوان رئیس اداره کل حسابداری قسمت اقتصادی، دی ۱۳۲۱: رئیس اداره کل حسابداری بانک ملی ایران، مهر ۱۳۲۷: رئیس نمایندگی بانک ملی ایران در لندن، تیر ۱۳۳۲: نماینده بانک ملی ایران در لندن، تیر ۱۳۳۲: نماینده بانک ملی ایران در کمیسیون ارز (انتقال موقت به وزارت دارایی)، فروردین ۱۳۳۴: عضویت در هیئت مدیره بانک رهنی، بهمن ۱۳۳۸: پس از ۳۸ سال خدمت دولتی به افتخار بازنشستگی نایل آمد. علی اصغر آموخته، آموخته بود و آموزش داد که بقا و اعتبار افراد حرفه‌ای مرهون تلاش بی‌امان و نظم فکری در انسجام بخشیدن به مطالب علمی و تخصصی است. برخورد او با مسایل حرفه‌ای این کلام ارزشمند را محقق ساخت که به واقع "سختکوشی هدیه خداوند است". وی طی دوره مسئولیت خویش در سمت ریاست اداره کل حسابداری بانک، دو یادگار بسیار ارزشمند از خود به جای گذاشت که اکنون نیز در دیده صاحب‌نظران همچنان ممتاز و برجسته است. کتابهای علم حسابداری دوره اول و دوره دوم، مشتمل بر معاملات ارزی و عملیات حسابداری آنها، همراه با فصلی مشروح در تنظیم ترازنامه‌ها، دو کتابی است که همچنان ما را با دلسوزی، دقت نظر و عمق بینش مرحوم آموخته آشنا می‌کند. این دو کتاب که در سالهای ۱۳۲۴ و ۱۳۲۶ چاپ و منتشر شده، اگر چه به ظاهر برای استفاده کارکنان بانک نگاشته شده است، اما شاید با نگاهی دیگر مجموعه‌ای از دانش حسابداری آن دوران به شمار آید. فاصله بین چاپ و انتشار دوره اول و دوم کتابهای یاد شده نتیجه ماموریتی آموزشی بود که از طرف بانک و در انگلستان و آمریکا به او محول شد. در این ماموریت او

عملیات بانکهای نوین را در ایروینگ تراست کمپانی، چیس نشنال بانک و فدرال رزرو از نزدیک مشاهده کرد (۱۳۲۵) و در انجام وظیفه چنان دقت و توجه از خود بروز داد که ماحصل آن ماموریت وی به عنوان اولین نماینده بانک ملی ایران در کشور انگلستان در سال ۱۳۲۷، شد. این ماموریت همچنین از اهمیت ویژه ای برخوردار بود. در حکم ماموریت ایشان چنین آمده است. "اطمینان دارم در این ماموریت که برای اولین بار بانک ملی ایران، خود را به وسیله نماینده ای مستقیماً به دنیای خارج معرفی می نماید، با شایستگی و حس مبین پرستی از عهده انجام وظایف خواهید برآمد". عضویت در هیئت مدیره بانک رهنی، در زمانی صورت گرفت که آموخته نایب رئیس کمیسیون ارز وزارت دارایی بود و انتخاب وی براساس پیشنهاد رئیس بانک رهنی و موافقت وزارت دارایی و بانک ملی ایران، به عنوان صاحبان سهام آن بانک انجام گرفت. این مسئولیت نیز تنها ارتقای سمت نبود بلکه دلیلی داشت و آن انجام اصلاحات در اساسنامه و ساختار مقررات بانک و آیین نامه استخدامی آن بود. بازنشستگی علی اصغر آموخته تنها منحصر به کلماتی بود که در روی کاغذ و به عنوان حکم اداری در سال ۱۳۳۸، ثبت شد. پس از آن هم وی فعالیتهای آموزشی خود را همچنان با دقت، جدیت و سختکوشی ادامه داد. چنانکه در سال ۱۳۴۵، به منظور مشورت در امور مالی و تربیت کادر حسابداری در سازمان تسلیحات ارتش دعوت به کار و ارائه نظر شد. علی اصغر آموخته در اول فروردین ماه ۱۳۵۸ همزمان با آغاز بهار و رویش شکوفه ها بر شاخه های خفته در سرمای زمستان، عزم دیار باقی کرد، اما طراوت اشتیاق او به شکوفایی علم و رشته تخصصی و حرفه ایش که سالها با عشق به آن زیست و خدمت کرد، همچنان باقی است. یاد این سرو آزاد که با نام علی اصغر آموخته در حیطه کار، علم و دانش حرفه ای چه در داخل کشور و چه در خارج از کشور رویید و بالید و بر و باری سرشار نثار دوستان، همکاران و شاگردانش کرد، همچنان زنده، ماندگار و پایدار است. روانش شاد.

درسیر مطالعه تاریخ حسابداری علاوه بر افراد گفته شده که درواقع اولین فارغ التحصیلان حسابداری بودند و حسابداری نشأت گرفته از وجود آن زنده یادان می باشد بعد ازان به اسامی مانند حبیب الله تیموری ماسوله، مصطفی علی مدد، دکتر علی ثقفی، دکتر رضا شباهنگ در قرن حاضر می باشند همه دانشجویان فارغ التحصیلان حسابداری با این عزیزان کاملاً آشنا هستند این عزیزان اکثراً مالفان کتابهای سازمان حسابرسی هستند و همه دانشجویان با آثار اینها آشنا هستند لازم به ذکر است که تا سال ۱۳۸۰ خورشیدی تنها منابع درسی و دانشگاهی، کتابهای سازمان حسابرسی بودند. نه اینکه سایرین کتابی تالیف نکردن ولی بیس کتابهای دانشگاهی کتابهای سازمان حسابرسی بود

۴- نتیجه گیری

حسابداری قدمت ۶۰۰۰ ساله دارد لوحهای محاسبات دیوانی، بیانگر این واقعیت است که در تخت جمشید «نظام اداری» کاملاً دقیق و منظمی وجود داشته و دستمزدها، پاداشها و کمک

هزینه‌ها در اسناد متعدد ثبت و از سوی طرفین حتی «مهر» هم می‌شده است. «لوح‌های استحکامات» (قلعه) و «لوح‌های خزانه» دلیل دیگری بر قدمت تشکیلات مالی ایران است. در زمان داریوش هخامنشی، تنظیم دفترهای «درآمد و هزینه» و «کنترل‌های مالی» از امور عادی و رایج بوده است و خزانه‌های کشور در تشکیلات منظم و پیچیده دیوانی و «سیستم حسابداری» دقیقی «به‌طور سالانه حسابرسی» می‌شده است. اسناد دیوانی در دوره عیلامی به خط خاص عیلامیان نوشته می‌شد و همچنین کلمه «چک» از اصطلاحات «فارسی قدیم» بوده است. سیستم حقوق و دستمزد نیز از تشکیلات اداری و مالی ایران باستان سرچشمه می‌گرفت که در آن «حسابداران خبره» که نام آنان در ایران باستان «همره کره» بود، به‌طور سالانه خزانه کشور را حسابرسی می‌کردند. در آنجا سرحسابرسانی وجود داشتند که به کلیه درآمدها و هزینه‌ها تسلط کافی داشتند. در گزارش حوزه «کردشوم»، همه دریافتها و پرداختهای یک سال جمع‌آوری شده است. اسناد نظام حسابرسی و لوح «مارسین»، نشان‌دهنده استفاده گسترده از مفاهیم حسابداری بوده است. وجود این اسناد حتی جزئیاتی نظیر «مواد مصرفی»، «نیروی کار»، «کل مواد هزینه‌شده» و ... را نشان می‌دهد. تصدیق ترازنامه‌ها بر عهده سه نفر بود؛ اول رییس کل انبار، دوم آتش ریز و سوم نگهبان انبار. همچنین، از دیرباز «وظیفه دیوانی» به «روحانیان» معتمد سپرده می‌شد. ایرانی‌ها برای نوشتن به خط فارسی، از شش یا هفت «خط مالی و حسابداری» استفاده می‌کردند. به هر حال، وجود هزاران متن لوح دیوانی کوچک و بزرگ و اسناد مالی در عصر هخامنشیان، از اهمیت فراوانی برخوردار است و به ما نیز این امکان را می‌دهد که نگاهی عمیق به زوایای این امپراتوری بیندازیم. با ورود سلجوقیان به حکومت سبک سیاق برای ثبت اسناد حسابداری در ایران صورت می‌گرفت و روی کارآمدن قاجاریه سبک سیاق برای ثبت اسناد پیشرفته ترشد حتی این نوع حسابداری در مدرسه دارالفنون بصورت نظری و عملی تدریس می‌شد. با پیدایش نفت و سیستم بانکی در ایران، هرچند سیستم حسابداری در دست خارجی‌ان بود حسابداری پیشرفت قابل توجهی کرد و نقطه آغازین حسابداری نوین بومی سازی این رشته علمی و عملی در سال ۱۳۱۵ بانک ملی ایران با فرستادن ۱۲ دانشجوی برای یادگیری علم حسابداری و تحصیل در این رشته به انگلستان نقطه آغاز ورود حسابداری نوین به این شد. دانشجویان و فارغ التحصیلان تلاش بسیاری کردند تا در نهایت شرکت ملی نفت ایران در سال ۳۶ شمسی با تاسیس یک آموزشگاه حسابداری موافقت کرد، این آموزشگاه تا سال ۱۳۵۳ با نام دانشگاه حسابداری و علوم مالی شناخته شده و دانشجویان تا سطح فوق لیسانس در آن ادامه تحصیل می‌دادند. از دیگر موسسات فرهنگی می‌توان به موسسه علوم بانکی، دانشکده بازرگانی و غیره اشاره کرد که تا حدودی به تدوین رشته‌های حسابداری در برنامه‌های خود پرداختند. ساختار اقتصادی کشور در دهه ۴۰ و بعد از سال ۱۳۴۲ تغییر کرد، نظام اقتصادی نوین جایگاه ویژه‌ای در میان تجار، بازاریان و موسسات و سازمان‌های آن زمان پیدا کرد، در این زمان بود که حسابداری به

عنوان یک حرفه و شغل مدرن و جدید که نیازهای اطلاعاتی موسسات و شرکت‌های جدید را برآورده می‌کند، به وجود آمد و همچنین نیاز روزافزون بازار کار به حسابداران تحصیل کرده و متخصص باعث رونق موسسات آموزش حسابداری در این زمان شد. در حال حاضر حسابداری با عملکرد گسترده و جایگاه ویژه‌ای که در نظام مالی و اقتصادی کشور پیدا کرده است یکی از مهمترین علوم در سطح کلان محسوب می‌شود، در حال حاضر در سیستم مالی حسابداران امور مربوط به ثبت اسناد و محاسبات مالی را انجام داده و قضاوت نهایی نیز توسط حسابرس در قالب یک گزارش حسابرسی منتشر می‌شود. از بین راه‌های مختلف یکی از راه‌های حیاتی و اولیه موفقیت یک موسسه یک شرکت یک نظام بورسی سیستم حسابداری درست شفاف و عاری از خطا است تا گروه‌های ذینفع اطمینان کنند. و راه برای برنامه ریزی های درست و سرمایه گذاری های سودآور و رسیدن به سرمنزل مقصود سیستم حسابداری شفاف می باشد.

منابع

- ✓ آزمون، جواد، فرایند حسابداری معکوس، انتشارات شرکت تعاونی کارآفرینان فرهنگ و هنر، سال ۱۳۸۵
- ✓ تاریخ و تمدن جهان باستان، کتیبه‌ها و متون باستان، <http://tarikhema.ir>
- ✓ خدیوجم، سید حسین، مفاتیح‌العلوم، انتشارات سازمان فرهنگی و علمی، سال ۱۳۸۳
- ✓ صدری افشار، غلامحسین، تاریخ ریاضیات، جلد دوم، سال ۱۳۷۳
- ✓ شاهمیری، امیر شهاب، واژگان ایرانی در فناوری، ضمیمه روزنامه جام‌جم، کلیک، سال ۱۳۸۸
- ✓ شهریاری، پرویز، سرگذشت ریاضیات، نشر مهاجر، سال ۱۳۸۰
- ✓ کریم آبادی، حسین، نظام حسابداری و حسابرسی در ایران باستان، مجله دنیای اقتصاد، عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سال ۱۳۸۵
- ✓ فرقاندوست حقیقی، اوزان و مقادیر در ایران باستان، انتشارات بازتاب، سال ۱۳۸۴
- ✓ روزنامه همشهری، شماره ۴۵۶۷، سال شانزدهم، سال ۱۳۸۷
- ✓ رجیبی، پرویز، از زبان داریوش، انتشارات کارنگ، سال ۱۳۷۶
- ✓ محمدی‌فر، یوسف و محمدی‌فر، یعقوب، نگاهی بر شیوه‌های کنترل حساب و نظارت مالی در عصر باستان، مجله علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان، سال هجدهم شماره ۳، پاییز ۱۳۸۵
- ✓ رحیمی، عبدالرسول: الواح مالی و حسابداری و حسابرسی در ایران باستان، نشریه حسابرس شماره ۵۰ سال ۱۲ پائیز ۱۳۸۹
- ✓ گرگز، م. (۱۳۸۷). بررسی نظام حسابداری و حسابرسی در ایران باستان دوره هخامنشی. فقه و تاریخ تمدن، ۵(۱۸)، ۱۲۷-۱۵۰.
- ✓ سایت بانک ملی ایران. www.bmi.ir

http://hesabdarayanayandeh.blogfa.com	✓
http://www.hesabras.com	✓
https://fs.khu.ac.ir/content	✓
https://blog.finto.ir	✓
http://hesabkaran.com	✓
https://hesabdarfo.tebyan.net	✓
https://arnabilan.com	✓
http://www.accountable.blogfa.com	✓
http://kashkool1390.blogfa.com	✓
https://bankmaghale.ir	✓