

اسناد و دفترهای مالیاتی در ایران در قرون میانه*

دل‌آرا مردوخ‌ی^۱ / اسماعیل حسن‌زاده^۲

چکیده

مالیات‌ها و ساختار اجرایی مرتبط با آنها و از آن میان ثبت و نگاهداری اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی و مالیاتی، از موضوعات مهم در بررسی تاریخ اقتصادی ایران در قرون میانه است. اطلاعات مالی در اسناد ویژه‌ای ثبت می‌شد و بررسی و دسته‌بندی این اسناد گام نخست در شناسایی روندهای اجرایی ساختار مالیاتی و امور حسابداری آن است. همچنین اصطلاحات و اسناد مالیاتی در شمار معدودی از متن‌های تاریخی و دیوانی تا پیش از قرن دهم قمری (پانزدهم میلادی) توصیف شده است. با آنکه درباره مالیات‌ها پژوهش‌های چندی انجام شده است، اما درباره اسناد و مدارک مالیاتی پژوهش مستقلی در دست نیست. این پژوهش با استفاده از روش تبیین در تحقیق تاریخی، کوشیده است به این پرسش پاسخ دهد که اسناد و دفترهای مالیاتی در دستگاه دیوانسالاری ایران در قرون میانه از چه ساختاری برخوردار بوده‌اند؟ دستاورد تحقیق، نشان می‌دهد که اسناد بر مبنای ارتباط پیشینی و پسینی با رویدادهای مالیاتی بر دو دسته کلی سندهای مرجع و سندهای جاری قابل تقسیم هستند؛ سندهای مرجع، شامل اسناد بودجه و دفاتر آمار است که به عنوان مرجعی برای انجام فعالیت‌های مالیاتی استفاده می‌شدند. سندهای جاری دفترها و گزارش‌های متعددی را دربرمی‌گرفتند که به ثبت و طبقه‌بندی و تلخیص رویدادهای مالی و نتایج حاصل از آنها اختصاص داشتند. واژگان کلیدی: مالیات، اسناد مالیاتی، دفتر مالیاتی، بودجه، حسابداری، دفترداری، ایران قرون میانه.

Tax Documents and Books in Medieval Iran

Delara Mardoukhi³ / Ismail Hassanzadeh⁴

Abstract

Taxes and the related administrative structure are among important issues in the study of economic history of medieval Iran. Fiscal and tax events were recorded in special documents; therefore, studying and classifying them is the first step in clarifying the administrative processes of taxation and its accountings. Taxation expressions and documents are described in a number of texts before 10th century A. H (15th century A. D). Even though there are a few studies on taxes, there is no independent study on tax documents. This paper, with the use of explanatory method in historical research, has tried to answer this question: What was the structure of tax documents and books in administration system of medieval Iran? Findings show that documents, based on priori and posteriori relation with taxation events, can be divided into two main groups of reference documents and current documents. Reference documents, containing budget documents and statistical and cadastral books, were used as a source for taxation activities. Current documents were various books and reports assigned to recording, classifying, and summarizing fiscal events and their results

Keywords: Tax, Tax Documents, Tax Book, Budget, Accounting, Book Keeping, Medieval Iran.

* این مقاله برگرفته از رساله دکتری دل‌آرا مردوخ‌ی در دانشگاه الزهرا (س) است. * تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۱/۲۰ تاریخ

پذیرش: ۱۳۹۵/۳/۹

۱. دانشجوی دکتری تاریخ ایران دوره اسلامی، گروه تاریخ، دانشگاه الزهرا (س).

۲. دانشیار گروه تاریخ دانشگاه الزهرا (س).

3. PhD Candidate in History of Islamic Iran, Department of History, Alzahra University, d.mardoukhi@alzahra.ac.ir

4. Associated Professor, Department of History, Alzahra University, e.hasanzadeh@alzahra.ac.ir

مقدمه

تاریخ اقتصادی ایران در قرون میانه از چندین وجه می‌تواند مورد بررسی قرار بگیرد؛ یک وجه ارقام و نرخ‌ها، ارزش کالاها، و پول است که در این باره داده‌های تاریخی - اداری چندان که باید چشمگیر نیست و این مانع مهمی پیش روی پژوهش است. وجه دیگر، چرخه تولید - مصرف و روابط اقتصادی گروه‌های مختلف اجتماعی است. وجه سوم، بررسی روابط مالی حکومت و اجتماع در حوزه مالیات‌ها است که خود به وجوه جزئی‌تری مانند سیاست‌گذاری‌های مالیاتی، ساختار و سلسله مراتب اجرایی، روابط اجتماعی میان نمایندگان حکومت و جامعه در بستر رفتارهای مالیاتی، ابزارهای مورد استفاده، و ... قابل تقسیم است.

لازمه سیاست‌گذاری مالی، پیش‌بینی، و گردآوری مالیات‌ها وجود اطلاعات مالی و دسترسی به آنها است و در قرون میانه اسناد و دفترهای مالی ابزارهای ثبت و نگهداری این گونه اطلاعات بوده‌اند. انجام فعالیت‌های مختلف مالیاتی نیازمند داشتن اطلاعات زمینه‌ای بود. برای برآورد مالیات‌ها از اطلاعات دوره‌های قبل و تجربه عمومی به‌دست آمده از آنها استفاده می‌شد. گردآوری و مصرف نیز با نظر به برنامه‌های عمومی تدوین‌شده برای دوره‌های مشخص انجام می‌شدند. بدون وجود این اسناد و اطلاعات مندرج در آنها، حکومت (چه در مرکز و چه در نواحی) قادر به نظارت بر رفتارهای مالیاتی و درآمدها و مخارج حکومتی نبود. در واقع مهم‌ترین کارکرد این اسنادها، شکل دادن به چرخه «پیش‌بینی - گردآوری - مصرف» و انتظام بخشیدن به رفتارهای مالیاتی در سطوح مختلف خرد و کلان بود. در بررسی‌های مرتبط نظام مالیاتی شایسته است که نقش و ویژگی‌های کارکردی هر یک از اسنادی که به صورت پراکنده در متون مختلف از آنها آگاهی در دست است روشن شود و از این طریق، با اقدام به دسته‌بندی و تفکیک، جایگاه هر یک در ساختار اداری مالیاتی و مجموعه رفتارهای مرتبط با آنها روشن گردد.

متأسفانه امروزه نمونه‌ای از این اسنادها^۵ مربوط به پیش از حمله مغول در دست نیست و نزدیک‌ترین نمونه موجود، به نیمه قرن نهم قمری باز می‌گردد؛ با این همه در برخی متون، انواع مدارک معرفی شده‌اند و شیوه کار و استفاده از آنها شرح داده شده است.^۶ مشهورترین و قدیمی‌ترین منبع در میان منابع تاریخ ایران بعد از اسلام که به مسئله دفترهای مالیاتی پرداخته، *مفاتیح العلوم*

۵. در این پژوهش، سند به معنی نوشته یا مکتوبی است که اطلاعات مفید برای استفاده در امور مالیاتی، یا گزارش رفتارهای نظام مالیاتی در آن درج شده باشد. به این ترتیب احکام و فرامین مناصب مالیاتی یا مرتبط با آنها نیز در این دسته‌بندی قرار می‌گیرد.
 ۶. اگرچه می‌بایست دوره زمانی پژوهش متناسب با تغییرات ساختار حکومتی و اجتماعی، تا پایان قرن ششم قمری در نظر گرفته شود، اما به دلیل اهمیت برخی از متون، گستره زمانی این پژوهش تا قرن نهم در نظر گرفته شد.

خوارزمی است که در قرن چهارم قمری (دهم میلادی) به رشتهٔ تحریر در آمده است.^۷ بخش زیادی از اطلاعات *مفاتیح العلوم* در مورد «کتابت» در حواشی *مقامات* زمخشری (قرن ششم قمری / یازدهم میلادی) دیده می‌شود. زمخشری، شرحی نیز بر متن *مقامات* نوشته و واژه‌ها را معنی کرده است. وی علاوه بر تکرار مطالب خوارزمی، اطلاعات مفید دیگری نیز در اختیار می‌گذارد.^۸ در قرن هشتم قمری، آملی در *نفایس الفنون فی العرایس العیون* فصل گسترده‌ای را به علم استیفا اختصاص داده است.^۹ منبع بسیار ارزشمند دیگر *رسالهٔ فلکیه*، نوشتهٔ عبدالله بن محمد مازندرانی در نیمهٔ قرن نهم است. این کتاب در واقع شیوه‌نامهٔ ثبت و نگارش امور مالی است و با ضبط چندین نمونهٔ مفصل از صورت حساب‌ها و ... اطلاعات بسیار مهم و نادری ارائه می‌کند.^{۱۰} در مورد اسناد نیز نمونهٔ برخی از آنها در کتاب‌های منشآت ثبت و نگاهداری شده است. *عقبه الکتبه*،^{۱۱} *المختارات من الرسائل*،^{۱۲} *التوسل الی الترسل*،^{۱۳} *دستور دبیری*،^{۱۴} و *دستور الکاتب فی تعیین المراتب*^{۱۵} مجموعه‌های منشآت هستند که در خلال نامه‌ها و فرمان‌های رسمی با اشاره به نام و انواع اسناد، اطلاعات درخور توجهی فراهم می‌کنند. بررسی و طبقه‌بندی داده‌های در دسترس دربارهٔ این نوع مدارک تا حد زیادی شیوهٔ ثبت و بررسی و تحلیل اطلاعات مالی و انجام سیاست‌گذاری‌های مالیاتی را روشن می‌سازد.

برخی پژوهشگران در پژوهش‌های خود به این اسناد و دفترها اشاره کرده‌اند. مرجع عمدهٔ آنها، *مفاتیح العلوم* بوده است و از آنجا که این متن در قرن چهارم قمری (خلافت عباسی / امارت

۷. خوارزمی، ابوعبدالله محمدبن احمدبن یوسف کاتب، *مفاتیح العلوم* (لیدن: بریل، ۱۸۹۵). عنوان جلد به انگلیسی: Abū Abdallah, Mohamad ibn Ahmed ibn Jusef, Al-khatib Al-khowarazmi, *Mafātih Al-Olūm*, ED, by: Van Vloten (Leidaen: Brill, 1895).

در این مقاله از ترجمهٔ فارسی با این مشخصات استفاده شده است: محمد بن احمد خوارزمی، ترجمه *مفاتیح العلوم*، ترجمه حسین خدیو جم (تهران: بنیاد فرهنگ ایران، ۱۳۴۷).

۸. ابوالقاسم محمود بن عمر زمخشری، *مقامات الزمخشری* (بیروت: دارالکتب العلمیه، ۲۰۰۴).

۹. شمس‌الدین محمد آملی، *نفایس الفنون فی العرایس العیون*، تصحیح ابوالحسن شعرانی (تهران: اسلامیه، ۱۳۸۱).

۱۰. عبدالله بن محمد بن کیا مازندرانی، *رسالهٔ فلکیه در علم سیاحت*، تصحیح والتر هینس (ویسبادن: چاپخانهٔ فرانس اشتاینر، ۱۹۵۲/۱۳۳۱).

۱۱. منتجب‌الدین بدیع اتابک جوینی، *عقبه الکتبه*، تصحیح محمد قزوینی و عباس اقبال (تهران: شرکت سهامی چاپ، ۱۳۲۹).

۱۲. *المختارات من الرسائل*. به کوشش محمدرضا طاهر و ایرج افشار (تهران: موقوفات افشار، ۱۳۷۸).

۱۳. بهالدین محمد بن مؤید بغدادی، *التوسل الی الترسل*، به تصحیح احمد بهمنیار (تهران: اساطیر، ۱۳۸۵).

۱۴. عبدالخالق میهنی، *دستور دبیری*، تصحیح عدنان صادق ارزی (انقره: دانشگاه آنقره، ۱۹۶۲).

۱۵. محمد بن هندوشاه نخجوانی. *دستور الکاتب فی تعیین المراتب*، تصحیح عبدالکریم علی اوغلی علی‌زاده (مسکو: فرهنگستان علوم جمهوری آذربایجان، ۱۹۷۶).

سامانیان) نگاشته شده است، در بررسی‌های ساختار دیوانی خلافت عباسی هم مورد توجه قرار گرفته است. متز از دفترهای اصلی ذیل فصل مسائل مالی با تأکید بر آن که خوارزمی مصطلحات خراسان را ذکر کرده، یاد کرده است.^{۱۶} لوکگاردر بررسی سازمان اداری در عراق، در بخش‌های مختلف و ضمن توضیح وظایف مشاغل، به دفترهایی که هر یک استفاده می‌کرده‌اند اشاره کرده است؛ اما مستقلاً بخشی را به اسناد و دفترها اختصاص نداده است.^{۱۷} اشپولر به سادگی ترجمه و خلاصه‌ای از متن *مفاتیح العلوم* را ارائه کرده و توضیح دیگری نداده است.^{۱۸} لوپس با انسجام و دقت بیشتری جزئیات دفترها را بررسی کرده است، اما برخی از نتیجه‌گیری‌های وی با متن خوارزمی و دیگر اطلاعات در دسترس همخوانی ندارد.^{۱۹} باسورث در مقاله جامعی بخش کتابت *مفاتیح العلوم* را بند به بند به انگلیسی ترجمه و بررسی کرده و با اطلاعات دیگر تطبیق داده است.^{۲۰} ناجی - همانند لوکگاردر - ضمن توضیح کارکردهای دیوان خراج و روند اجرایی گردآوری مالیات‌ها، به دفاتر مالیاتی اشاره کرده است.^{۲۱} لمبتون نیز با آن که در مورد مسائل مالیاتی در ایران چندین تالیف دارد، اما نه در مالک و زارع در ایران و نه در *تداوم و تحول* هیچ نامی از دفترهای مالیاتی نبرده است. عمر عبدالله زید مقاله‌ای در مورد سابقه حسابداری در اسلام و نسبت آن با حسابداری ایتالیایی که امروزه رایج است دارد.^{۲۲} وی در این مقاله، پژوهش‌های پیشین در مورد تاریخچه حسابداری را بررسی کرده و سپس به توضیح مبدا استفاده مسلمانان از روش‌های حسابداری و منابع مختلف اطلاعات در این مورد پرداخته است. زید پژوهش خود را به‌رغم عنوان آن که به اوایل دوره اسلامی مربوط است،

۱۶. آدم متز، *تمدن اسلامی در قرن چهارم هجری*، ترجمه علیرضا ذکاوتی قراگزلو (تهران: امیرکبیر، ۱۳۸۸)، ص ۱۳۴.

۱۷. Fred Lokkegard. *Islamic Taxation in the Classical Period*. Reprinted in *Islamic Taxation, Two Studies* (New York: Arno Press, 1973).

۱۸. بارتولد اشپولر، *تاریخ ایران در قرون نخستین اسلامی*، ترجمه مریم میراحمدی (تهران: علمی و فرهنگی، ۱۳۷۳)، ج ۲، ص

۱۲۱-۱۲۲.

۱۹. B. Lewis «Daftar», *Encyclopaedia of Islam, Second Edition*, Edited by: P. Bearman, Th. Bianquis, C.E. Bosworth, E. van Donzel, W.P. Heinrichs, Brill Online:

http://referenceworks.brillonline.com.ezproxy.library.uq.edu.au/entries/encyclopaedia-of-islam-2/daftar-COM_0145 (Accessed 14 March 2016).

۲۰. C. E. Bosworth, «Abū 'Abdallāh al-Khwārazmī on the Technical Terms of the Secretary's Art: A Contribution to the Administrative History of Mediaeval Islam». *Journal of the Economic and Social History of the Orient*. Vol. 12, No. 2 (April 1969), pp. 113-164. Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/3596056> (Accessed: 25 July 2015).

۲۱. محمدرضا ناجی، *تاریخ و تمدن اسلامی در قلمرو سامانیان* (تهران: مجمع علمی تمدن، تاریخ و فرهنگ سامانیان، ۱۳۷۸)،

ص ۲۱۷ - ۲۱۸.

۲۲. Omar Abdullah Zaid. «Accounting Systems and Recording Procedures in the Early Islamic State», *The Accounting Historians Journal*, Vol. 31, No. 2 (December 2004), pp. 149 - 170.

بر مبنای رسالهٔ فلکیه تنظیم کرده، وی از مفاتیح العلوم نیز بهره برده اما ظاهراً از نفایس الفنون آملی آگاه نبوده است. نویسنده زکات را معادل مالیات به صورت کلی در نظر گرفته و با تکیه بر نظر محمود المرسی لاشین - در «التنظیم المحاسبه للاموال العامه فی السلام»، رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه الازهر - در مورد روندهای معمول برای ثبت اطلاعات حسابداری، را بررسی کرده است. در توضیح و تطبیق این روندهای حسابداری با اطلاعات تاریخی، گاهی نام اسنادی که خوارزمی و مازندرانی توصیف کرده‌اند نیز به میان می‌آید، اما جایگاه این دفترها به صورت دقیق روشن نشده است.

زید در مقالهٔ دیگر خود^{۲۳} کوشیده تا با توضیح برخی اصطلاحات - که عموماً از مازندرانی و قلشندی گرفته شده‌اند - ارتباط حسابداری اسلامی با حسابداری ایتالیایی را روشن کند، اما از آنجا که مقایسهٔ تطبیقی میان این دو روش صورت نگرفته است، نتیجه‌ای از پژوهش او حاصل نمی‌شود. این نقص پژوهش وی در یادداشتی توسط کریستوفر نابس به روشنی توضیح داده شده است.^{۲۴}

برای بررسی این اطلاعات، ابتدا می‌بایست به برخی مفاهیم اقتصادی توجه شود. حکومت‌ها به عنوان نهاد ناظر و شکل‌دهندهٔ عملکردهای اقتصادی، از روش‌هایی برای سیاست‌گذاری‌های خود سود می‌بردند. مهم‌ترین نیاز ایشان در این زمینه آگاهی از میزان درآمدها و هزینه‌های سالانه بود. امروزه به برنامهٔ جامعی که اطلاعات منابع درآمدهای یک سازمان و میزان آنها در یک دورهٔ مالی مشخص را بیان می‌کند، «بودجه» گفته می‌شود.^{۲۵} از کاربرد یک اصطلاح خاص برای این مفهوم در قرون میانه اطلاعی در دست نیست، اما داده‌های در دست نشان می‌دهند که برنامه‌ریزی‌های جامع برای بودجهٔ مملکت انجام می‌شده است و اسناد متناسب با این نیاز نگارش می‌شده‌اند.

دستهٔ دیگر اسنادی بودند که جزئیات شرایط و امکانات مالی منطقه، برآورد دقیق مالیات‌های تعیین‌شده با جزئیات، ریز امور مالی در جریان یا انجام‌شده و همچنین گزارش حساب افرادی که می‌بایست به دیوان پاسخگو باشند در آنها ثبت می‌شد. برای سهولت بررسی، این اسناد به صورت

23. Omar Abdullah Zaid. «Were Islamic Records Precursors to accounting Books Based on the Italian Method?» *The Accounting Historians Journal*, Vol. 27, No. 1 (June 2000), pp. 73- 90.

24. Christopher W. Nobes, "Were Islamic Records Precursors to accounting Books Based on the Italian Method? A Comment", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 28, No. 2 (December 2001), pp. 207- 218.

۲۵. عزیز نبوی، اصول حسابداری، ج ۱ (تهران: موسسه عالی حسابداری، ۱۳۴۵)، ص ۱۴.

مجموعه یا دفتر^{۲۶} تنظیم می‌شدند.

این دو دسته از اسناد در روند برآورد درآمدهای حکومت تهیه می‌شدند و مورد استفاده قرار می‌گرفتند. علاوه بر این، اسناد دیگری در طی گردآوری مالیات‌ها (از آغاز سال مالی و صدور دستور گردآوری تا تحویل اموال به خزانه) و پرداخت هزینه‌ها (در سطوح مختلف) نگاشته می‌شدند. ثبت تغییرات کوتاه‌مدت در زمینه‌های تولیدی، دستورالعمل‌های اصلاحی، صورت حساب‌های مالیاتی (در سه سطح افراد، نواحی، و ولایات) برات‌ها، رسیدهای دریافت و پرداخت، احکام بخشودگی‌ها، احکام واگذاری مناصب مرتبط یا واسطه در امور مالیاتی و ... موارد مختلفی بودند که اسناد و نوشته‌هایی برای آنها به نگارش در می‌آمد.

اگرچه تقسیم‌بندی‌های دیگری، از حیث نوع مکتوب (فرمان، دستورالعمل، حجت و ...)، شکل سند (دفتر یا نامه) و ... هم قابل اجرا است، اما در این مقاله دسته‌بندی بر مبنای پیشینی و پسینی بودن نسبت به رویدادهای مالی مورد استفاده قرار گرفته است. به این ترتیب اسناد مورد استفاده در نظام مالیاتی را می‌توان به دو دسته مرجع و جاری تقسیم کرد. دسته یکم اسنادی بودند که به عنوان راهنما برای چگونگی عمل و میزان درآمدها و مخارج یک ناحیه یا کل مملکت در یک دوره زمانی تنظیم می‌شدند و دسته دوم دفترهایی بودند که اطلاعات آماری - اقتصادی هر منطقه را در بر می‌گرفتند.

اسناد مرجع

بودجه

از عنوان دقیق سند بودجه در قرون میانه اطلاع در دست نیست و همچون بسیاری از مفاهیم دیگر با عناوین متعدد به آن اشاره شده است. در متون از عنوان دستورالعمل و قانون برای اشاره به این مفهوم استفاده شده است، اما به هر یک از این اصطلاحات، تعریف تخصصی‌تر هم دارند که به آنها اشاره خواهد شد. اصطلاح دیگری که با فراوانی کمتر به کار رفته است «مؤامره» است. خوارزمی

۲۶. اگرچه لوپس معتقد است دفتر در برابر برگه‌های پراکنده، به کتاب یا کتابچه - به مفهوم بهم‌پیوستگی - اشاره دارد، اما دفتر در این دوره عموماً به مفهوم مجموعه اوراق یا «فرد»هایی است که در یک مجموعه گرد هم آورده شده‌اند. شاهدهی برای این مثال داستان حسن صباح و خواجه نظام‌الملک و بر هم خوردن اوراق دفتر اوست. اگرچه این روایت از نظر تاریخی رد شده است اما معنای «دفتر» در ساختار دیوانی را نشان می‌دهد؛ تقریباً در اواخر دوره قاجار دفتر به معنای مجموعه به هم پیوسته‌ای از اوراق برای امور اداری به کار رفت. همدانی، خواجه رشیدالدین فضل‌الله. جامع‌التواریخ: تاریخ آل سلجوق. تصحیح محمد روشن. تهران: میراث مکتوب، ۱۳۸۶. ص ۱۱۰-۱۱۱؛ Lewis, "Daftar".

از «دفتر مؤامره» عنوان محل گردآوری اسناد حکومتی یاد کرده^{۲۷} و پس از او در متن‌ها و رسائل چندین بار به کار رفته است. اما تعریف جامع مازندرانی از این اصطلاح - که در ادامه بیان خواهد شد - نشان می‌دهد که سند مؤامره همان سند بودجه بوده است. وجود داده‌هایی از کاربست واژه مؤامره با معنای مشابه در حوزه شرقی و غربی دیوانسالاری ایران زمین، از قرن چهارم قمری به بعد، نشانگر رواج وسیع آن اصطلاح در دیوانسالاری قرون میانه است، اگرچه با توجه به فراوانی داده‌ها، به نظر می‌رسد که پس از حمله مغول استفاده از آن در دیوانسالاری فارسی رواج بیشتری داشته است.^{۲۸}

مؤامره در لغت به معنای گفتگو و تبادل نظر است^{۲۹} و به معنای مشاوره و مجالس مشورتی در متن‌های عربی زیاد استفاده شده است.^{۳۰} اگرچه خوارزمی از مؤامره به عنوان دفتری که در آن اوامر مربوط به مخارج سپاه، با امضای سلطان، نگهداری می‌شد یاد کرده است، اما از متن وی این برداشت قاطع به دست نمی‌آید که منظور او یک بایگانی از تک تک فرمان‌ها است و می‌توان چنین تعبیر کرد که خوارزمی به یک دستور کلی مشتمل بر جزئیات بودجه سپاه در یک دوره مشخص اشاره کرده، به خصوص که وی بر استفاده از این دفتر در دیوان‌های دیگر نیز تأکید کرده است. زمخشری نیز از مؤامره در کنار دیگر اصطلاحات دیوانی نام برده و آن را دفتری می‌داند که در آن آنچه برای مشورت سلطان لازم است، جمع می‌شد.^{۳۱} به این اعتبار، کاربست واژه مؤامره برای سند مرجع، به مفهوم سند یا مکتوبی بوده که در طی یک دوره مالی به عنوان راهنمای تنظیم دخل و خرج استفاده می‌شده و مورد «مشاوره» قرار می‌گرفته است. آملی مؤامره را «مکتوب دیوانی موشح به علامات دیوان و توقیع حاکم مشتمل بر ذکر مقرر با عامل و شرح اخراجات» تعریف کرده است.^{۳۲} در تعریف دقیق‌تر، مازندرانی مؤامره را تصحیفی از «ما امر به» می‌داند و بنا به تعریف او «عبارت باشد از آن که دیوان مملکتی را چون به عاملی دهند جهت ضبط، دستوری جهت عامل

۲۷. خوارزمی، ص ۵۹-۶۰.

۲۸. خوارزمی، همان؛ احمد بن علی مسکویه، تجارب الامم، تصحیح ابوالقاسم امامی (تهران: سروش، ۱۳۷۹) ج ۶، ص ۱۵۷؛ المختارات، ص ۹۴، آملی، ج ۱، ص ۳۱۳؛ خواجه رشیدالدین فضل‌الله همدانی، تاریخ مبارک غازانی، تصحیح کارل یان (بی‌جا: هرتفرد، ۱۹۴۰)، ص ۳۰۶، ۳۳۱؛ ناصرالدین منشی کرمانی، سمط العلی للخصره الاولیا، تصحیح عباس اقبال آشتیانی (تهران: اساطیر، ۱۳۶۲)، ص ۹۴؛ نخجوانی، ج ۲، ص ۲۵، ۱۰۳، ۲۸۳ و موارد متعدد دیگر؛ مازندرانی، ص ۵۸.

۲۹. آذرتاش آذرنوش، فرهنگ معاصر عربی فارسی (تهران: نشر نی، ۱۳۷۹)، ذیل «أمر».

۳۰. علی‌اکبر نفیسی، فرهنگ نفیسی (تهران: خیام، بی‌تا)، ذیل «مؤامره».

۳۱. زمخشری، ص ۲۵۱.

۳۲. آملی، ج ۱، ص ۳۱۳.

بنویسند که بدان دستور عمل کند و از ابتدای شروع تا آخر کار از حکم آن ظاهراً به مقدار سر مویی تجاوز نکند.^{۳۳} به نظر می‌رسد که پژوهشگران از کنار این اصطلاح به سادگی گذشته‌اند. به‌رغم توضیح خوارزمی، اشیپولر از مؤامره به «خط مشی که از دیوان وزیر تعیین می‌شود»، تعبیر کرده و بدون اشاره به وجه مالی این خط مشی، از آن گذشته است،^{۳۴} و آیتی در واژه‌نامهٔ تحریر تاریخ و صاف، از آن به نوعی مخارج یا حواله تعبیر کرده است.^{۳۵} عباس اقبال نیز مؤامره را سند درخواست اموال ضبط‌شده از مأموران حکومتی دانسته است.^{۳۶} اگرچه استفادهٔ اصطلاحات در معانی گوناگون در قرون میانه رواج داشته است، اما تعریف روشن مازندرانی، که در بافت معنایی متن‌های دیگر نیز صدق می‌کند، عمومیت معنایی «بودجه» را - به جز در مواردی که مؤامره در معنای تحت‌اللفظی مشاوره به کار رفته است - تأیید می‌کند.

چنان که اشاره شد، پیش از حملهٔ مغول واژهٔ ثابتی برای مفهوم سند بودجه به کار نرفته است. در موارد مختلف از اصطلاح «دستورالعمل» استفاده شده است. دستورالعمل تعبیری کلی به معنای «برنامهٔ کار» است که ممکن بود برای موارد مختلفی به کار برود و دایرهٔ نفوذ وسیع‌تر از امور مالی و مالیاتی داشته باشد. حتی در تعریفی که مازندرانی از مؤامره ارائه کرده از لفظ «دستور» برای توضیح نوع فرمان استفاده شده است. اگرچه همین اصطلاح در دوره‌های بعد بار مالیاتی بیشتری یافت و در دوره‌های صفویه و قاجار «کتابچهٔ دستورالعمل» دقیقاً به معنای سند بودجه به کار می‌رفت،^{۳۷} با این همه این میزان قاطعیت را نمی‌توان در مورد قرون میانه به کار برد. نشانه‌هایی از وجود سندی تحت عنوان «مشروح» در متون وجود دارد. با توجه به شباهت کاربرد مشروح و دستورالعمل شاید بتوان فرض کرد که مشروح، نوعی سند توضیحی برای اسناد قبلی بوده است.^{۳۸} از آنجا که این نوع سند عموماً در انتصاب افراد جدید و به همراه آنها یا برای آنها یا به هر طریق دیگر از مرکز حکومت فرستاده می‌شد، به نظر می‌رسد که محتوی تغییرات مورد نظر در میزان و نحوهٔ انجام کار - نسبت به اسناد قدیم موجود در محل، و به احتمال توضیحی بر دستورالعمل - بوده است.^{۳۹}

۳۳. مازندرانی، ص ۵۷-۵۸.

۳۴. اشیپولر، ج ۲، ص ۱۲۲.

۳۵. عبدالمحمد آیتی، تحریر تاریخ و صاف (تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، ۱۳۸۳)، ص ۳۶۷.

۳۶. ناصرالدین منشی کرمانی، سبط العلی للحضرة الاولیا، حواشی اقبال، ص ۱۴۸.

۳۷. ولادیمیر مینورسکی، سازمان اداری حکومت صفوی یا تعلیقات مینورسکی بر تذکره الملوک، ترجمه مسعود رجب‌نیا (تهران:

امیرکبیر، ۱۳۷۸)، ص ۱۴۲.

۳۸. میهنی، ص ۱۰۷.

۳۹. همان، ص ۱۱۲؛ المختارات، ص ۴۱۰، ۴۱۲.

بودجه در یک تعریف کلی دخل و خرج دولت در یک سال مالی است،^{۴۰} اما به صورت رسمی در ایران نخستین بار در قانون محاسبات عمومی (مصوب ۱۲۸۹ ش) چنین تعریف شده است: «بودجه دولت سندی است که معاملات دخل و خرج مملکتی برای مدت معینی در آن پیش‌بینی و تصویب می‌گردد. مدت مزبور را سنه مالی می‌گویند که عبارت از یک سال شمسی است.»^{۴۱} با توجه با آن که معمولاً تعریف‌های بودجه بر سه جنبهٔ سیاسی، مالی و برنامه‌ای تکیه دارند، اسناد بودجه در دیوانسالاری قرون میانه نیز می‌بایست با تأکید بر همین جنبه‌ها نگاه‌شسته می‌شدند. به این صورت که حوزهٔ حکومت و نفوذ سیاسی در آنها مورد توجه بود، و درآمدها و هزینه‌ها موضوع اصلی برنامهٔ تدوین‌شده بود و این برنامه برای مدت یک سال - و شاید قابل تکرار برای سال‌های بعد در صورت لزوم و امکان - تدوین می‌شد. به طور دقیق عبارت «الحجۃ الجدیده» شاهی بر آن است که این دستورالعمل‌ها سال به سال و یا گاه به گاه تجدید می‌شده است. برای تدوین این برنامه، گام آغازین پیش‌بینی درآمدها بود. با توجه به آن که محدودیت‌های دسترسی به اطلاعات در قرون میانه بسیار بوده و روش‌های امروزی در تحلیل اطلاعات به کار نمی‌رفته است، به احتمال این پیش‌بینی بر مبنای «روند سال‌های قبل»، «تخمین‌های کارشناسی» و «نتایج تجربی حاصل از مطالعات تطبیقی» انجام می‌شده است. برآورد هزینه‌ها نیز با «شناخت عوامل هزینه» یعنی قسمت‌های مصرف‌کنندهٔ بودجه انجام می‌شد. با توجه به آن که ساختار حکومتی در مقایسه با جوامع امروزی کوچک‌تر و ساده‌تر بود، برآورد هزینه‌ها هم به نسبت ساده‌تر می‌شد.^{۴۲}

ساختار هرمی دیوانسالاری در ایران و نفوذ آن از بالا به پایین، وجود یک سند جامع بودجه در مرکز حکومتی را اجتناب‌ناپذیر می‌سازد، اما شوربختانه اثری از چنین سندی از قرون میانه در دست نیست. بهترین و نزدیک‌ترین اسناد یا توصیف‌های این نوع اسناد که در دست است، به مدارکی باز می‌گردد که از مرکز حکومت برای نواحی به عنوان دستور و راهنمای بودجهٔ سالانه ارسال می‌شده است.

این دسته اسناد با عنوان منطقهٔ مورد بحث و نوع رابطهٔ دیوانی - مالی متصدی با مرکز حکومت آغاز می‌شد. این رابطه ممکن بود عمل، مقاطعه، ضمان، و یا حتی اقطاع باشد. در کلیاتی در ابتدای

۴۰. علی‌اکبر شبیری‌نژاد، گستره مالی و ساختار بودجه ایران (تهران: نشر نی، ۱۳۷۵)، ص ۱۹.

۴۱. این قانون سه بار در سال‌های ۱۳۱۲، ۱۳۴۹ و ۱۳۶۶ اصلاح شده و در هر تصحیح، تعریف بودجه به وضعیت و نیازهای اقتصادی امروزی کشور نزدیک تر شده است (برای تعاریف مختلف بودجه در قانون محاسبات عمومی، نک: علیرضا فرزیب، بودجه‌ریزی دولتی در ایران (تهران: موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی، ۱۳۷۱)، ص ۱۴-۱۸).

۴۲. برای روش‌های پیش‌بینی درآمد و برآورد هزینه، نک: فرزیب، ص ۱۲۲-۱۲۵.

سند شخص متصدی/ پاسخگو مشخص می‌شد و سپس دوره زمانی که این سند و مسئولیت این فرد اعتبار داشت بیان شده و به متصدی اختیاراتی در مورد شرایط ویژه همچون «آفات سماوی و عبور عساکر و قطع طریق» واگذار می‌شد.^{۴۳} سپس به صورت مختصر، کلیت پیش‌بینی از درآمدها و هزینه‌ها ثبت می‌شد. در مرحله بعد، به صورت فصل‌بندی - با روش‌های نگارشی دیوانی سنتی - ارقام درآمدها یک به یک یاد می‌شد و سپس به صورت تفصیلی به جزئیات هر رقم پرداخته می‌شد. با توجه به آن که مالیات‌ها رقم عمده درآمد هر ناحیه را تشکیل می‌دادند، میزان آنها ذیل عنوان‌های کلی که بسته به وضعیت اقتصادی هر محل متفاوت بود تعیین می‌شد. مالیات مرکز و نواحی جدا شده، و درآمدهای هر ناحیه به تفکیک مشخص می‌گردید. ممکن بود مالیات‌های تجاری و تولیدی در شهر/ مرکز و انواع مالیات‌های ارضی در ولایات به تفکیک بیان شود. در بخش هزینه‌ها هم به همان صورت یادشده، ابتدا به صورت مختصر و بعد به تفصیل، مقرری حکمران، حقوق و مستمری «قضاة و ائمه و مشایخ» و گروه‌های نظیر آنها، بودجه تاسیسات عام‌المنفعه (نظیر مدارس و دارالسیاده و ...)، حقوق متصدیان دیوانی و به خصوص مالیاتی، هزینه‌های بخش‌های خدماتی نظیر پست (برید/ یام/...)، و هزینه عملیات ساختمانی و بهسازی تاسیسات زیرساختی موجود پیش‌بینی می‌شد. سپس میزان باقیمانده درآمدها که درآمد خزانه محلی را تشکیل می‌داد و برات‌ها و حواله‌ها و ... که از این محل می‌بایست پرداخت شود برآورد می‌شد. به این ترتیب سندی در اختیار حاکم/ مستوفی قرار می‌گرفت که برآورد کلی از گردش مالی سال آینده را به او نشان می‌داد. نمونه دقیق و سالمی از این نوع سند به عنوان «ضمان و مقاطعه تبریز» در سال ۷۴۱ هم در رساله فلکیه ثبت شده است.^{۴۴}

دفتر آمار

گردش مالی بر بستر زیرساخت‌های اقتصادی و شرایط جغرافیایی انجام می‌شد و حکومت می‌بایست بر جزئیات ویژگی‌های جغرافیای طبیعی و شهری مناطق مختلف که زمینه فعالیت‌های اقتصادی بودند، و جمعیت ساکن در آن نواحی آگاهی داشته باشد. بخش اعظم چرخه اقتصاد مبنی بر تولیدات کشاورزی بود و صنایع دستی، فعالیت‌های بازرگانی و تولیدات دامپروری دیگر منابع درآمد قابل پیش‌بینی برای حکومت را شکل می‌دادند. ثبت اطلاعات دقیق املاک کشاورزی، جمعیت روستایی،

۴۳. مازندرانی، ص ۵۹.

۴۴. همان، ص ۵۸-۶۴ میهنی، ص ۱۱۳.

شهرنشین و کوچرو، تعداد احشام، و... برای نظام مالیاتی اهمیت بسیار داشت. امروزه این اطلاعات توسط سازمان‌های متصدی گردآوری آمار و سازمان ثبت اسناد و املاک کشور جمع‌آوری و پردازش می‌شوند، اما در قرون میانه نیازهای نظام اقتصادی موجب می‌شد که گردآوری آمارهای جامعه در زمره وظایف این نظام قرار بگیرد. تأکید اصطخری بر آن که آمار جمعیت کردن فارس را تنها از طریق «دیوان صدقات» می‌توان به دست آورد،^{۴۵} و اشاره ابن‌حوقل بر آن که تعداد آتشکده‌ها و کهندهای فارس را «با رنج بسیار از دیوان‌ها به دست می‌توان آورد»^{۴۶} شاهد مستقیمی بر این امر است.

خوارزمی از دفتر «دروزن» به معنی دفتری که مساح اطلاعات زمین‌های مساحی شده را در آن ثبت می‌کرد یاد کرده است،^{۴۷} اما در متون دیگر از نام این نوع سندها اطلاعی ثبت نشده و حتی همین عبارت خوارزمی نیز در متن‌های بعدی تکرار نشده است. نکته دیگر آن است که خوارزمی از این دفتر در میان دفاتر «دبیران عراق» نام برده و روشن نیست که آیا دفتری با این نام در گستره ایران زمین نیز به کار می‌رفته است یا نه؟ اما آنچه مسلم است آن است که ساختار نظام مالیاتی و یاد کردن مداوم از دفترها یا «قانون قدیم» در متون و رسائل وجود چنین دفترهایی را ضروری می‌ساخته است. اگرچه لفظ «قانون» به بسیاری از اسناد و مدارک مالیاتی، اعم از دفترها و... اطلاق می‌شد و حتی گاهی بر اصول و روش‌های رفتاری مرتبط با مالیات نیز دلالت می‌کرد، با این همه شماری از شواهدی که در آنها لفظ قانون به کار رفته است به دفاتری اشاره دارند که برآورد اولیه و زمینه‌ای مالیات هر محل با توجه به موقعیت محلی در آن ثبت می‌شد.^{۴۸} به خصوص که خوارزمی «قانون الخراج» را مبنای کار مالیات‌گیری می‌داند؛ اگرچه به مکتوب بودن آن اشاره‌ای نکرده است. به علاوه، زمخشری به صراحت قانون را «اصل خراج» دانسته که برای

۴۵. ابراهیم بن محمد اصطخری، *مسالك و ممالک ترجمه فارسی*، به اهتمام ایرج افشار (تهران: علمی و فرهنگی، ۱۳۶۸)، ص ۹۷.

۴۶. ابن‌حوقل، *صوره الارض*، ترجمه جعفر شعار (تهران: بنیاد فرهنگ ایران، ۱۳۴۵)، ص ۴۱، ۴۳.

۴۷. خوارزمی، ص ۶۱.

۴۸. علی بن زید بیهقی، *تاریخ بیهق*، تصحیح احمد بهمنیار (تهران: کتابفروشی فروغی، ۱۳۶۱)، ص ۳۴؛ حسن بن محمد قمی، *تاریخ قم*، ترجمه تاج‌الدین حسن بن بهالدین قمی، تحقیق محمدرضا انصاری قمی (قم: کتابخانه مرعشی، ۱۳۸۵)، ص ۴۷۰؛

ابن‌بلخی، *فارسنامه*، تصحیح گای لیسترانج و رینولد نیکلسون (تهران: اساطیر، ۱۳۸۵)، ص ۱۷۰؛

Cl. Cahen, "Kanun," ii. *Cadaster. Encyclopaedia of Islam, Second Edition*, Edited by: P. Bearman, Th. Bianquis, C.E. Bosworth, E. van Donzel, W.P. Heinrichs. Brill Online:

http://referenceworks.brillonline.com.ezproxy.library.uq.edu.au/entries/encyclopaedia-of-islam-2/kanun-COM_0439 (Accessed 17 May 2016).

انجام محاسبات به آن رجوع می‌شود.^{۴۹} بیش از دو سده بعد، مازندرانی در تعریف قانون نوشته است که «پیشتر از این قاعده چنان بود که هر موضعی را که قانون می‌بسته‌اند تغییر و تبدیل بدان راه نمی‌یافته تا رعایا مال مقنن را سال به سال به دیوان می‌رسانده‌اند.»^{۵۰}

دفترهایی برای تعیین اطلاعات زمینه‌ای و برآورد میزان پرداختی هر ناحیه و هر فرد/ملک تخصیص داده می‌شد که این ارقام در آنها ثبت شود و در مواقع لزوم به آنها رجوع شود. تمام یادداشت‌های آماری مربوط به مسائل مالیاتی مثل مساحت املاک، میزان مالیات مربوط به آنها، طول نهرها و جاده‌ها و اماکن عمومی، تعداد درختان مثمر و بی‌ثمر در باغ‌ها و نیز در معابر و مشاعات، جمعیت و مشاغل آنها، شاغلان دولتی و میزان حقوق آنها (ادرار/اجری)، بخشودگی‌های مالیاتی، در این دفاتر ثبت می‌شد.^{۵۱} قمی از دفاترهای متعددی همچون «کتاب ری یا دفتر مالیات دیوان ری»، «دستور جمل القری به قم»، «دفاتر رساتیق قدیمه»، «دفاتر دیوان قم»، «دفتر اصل و قانون مبلغ مال خراج به قم» و ... هم در بیان پدیده‌های طبیعی، سکونتگاه‌های انسانی (شهرها، روستاها و ...) و تقسیمات جغرافیایی و هم در مورد مالیات‌هایی که هر بخش و ناحیه موظف به ادای آنها بوده‌اند استفاده کرده و نام برده است. از نام این دفاتر و اطلاعاتی که از آنها نقل قول شده، به نظر می‌رسد محتوای این اسناد هم اطلاعات آماری جمعیت و املاک، و هم میزان مالیات‌های تعیین شده به عنوان پایه و اصل بوده است.^{۵۲} یک دلیل بر این مدعا آن است که در اعتراض به افزایش مالیات‌ها از سوی جامعه، و یا فرمان اصلاح زیاده‌ستانی‌های مالیاتی از سوی حکومت، معمولاً به حد مالیاتی تعیین شده در این دفاتر ارجاع داده شده است و توصیه شده که به دفاتر قدیم یا قانون قدیم رجوع شود.^{۵۳} علاوه بر فرمان‌های تصحیح، سیاست‌گذاری عمومی هم آن بود که در گرفتن مالیات به همان اصول از پیش تعیین شده رجوع شود و این اصول در این دفاتر ثبت می‌شد.^{۵۴}

نظامیان و دیوان مربوط به ایشان نیز دفاترهای آماری مخصوص به خود داشتند که جمعیت گروه‌های نظامی مختلف و جیره و مواجب ایشان در این دفاتر ثبت می‌شد و پرداخت‌ها نیز

۴۹. زمخشری، ص ۲۴۷.

۵۰. مازندرانی، ص ۱۷۲.

۵۱. برای برخی نمونه‌ها نک: قمی، ص ۳۹۷.

۵۲. همان، ص ۱۷۵، ۳۲۷، ۳۴۵، ۳۶۵.

۵۳. میهنی، ص ۱۰۷؛ جوبنی، ص ۷۷.

۵۴. بغدادی، ص ۲۸، ۴۵.

بر مبنای آنها انجام می‌شد. خوارزمی از دفتر آمار نظامیان و بودجهٔ مربوط به ایشان تحت عنوان «جریده السوداء» یاد کرده و به نظر می‌رسد این دفتر با چنین ساختاری در قرن ششم قمری هم به کار گرفته می‌شده است.^{۵۵} به طرز جالب توجهی گردیزی - ظاهراً با نگاه به ادبیات دیوانی ایران در دورهٔ ساسانیان - به صراحت این دفتر را «آمارمرد» نامیده است.^{۵۶}

اسناد جاری

دستهٔ دوم مدارک مورد استفاده در قرون میانه، اسنادی بودند که گزارش روند جاری امور مالی و مالیاتی در آنها ثبت می‌شد. این اسناد بر مبنای روش و نظم ارتباطی خاصی استفاده می‌شدند و سلسله مراتبی در کاربرد آنها وجود داشت. به تعبیر دیگر می‌توان چنین بیان کرد که مستوفیان و متصدیان مالیاتی نظام دفترداری منسجمی برای ثبت اطلاعات و انجام محاسبات خود داشتند که تا حد زیادی به دفترها و اسناد حسابداری امروزی شباهت دارد. تا پیش از حملهٔ مغول رسیدگی به دفاتر در حوزهٔ وظایف مستوفیان بود، اما در دورهٔ ایلخانان و به ابتکار خواجه شمس‌الدین صاحب دیوان جوینی رسیدگی مجددی به اسناد و دفاتر جاری نواحی و ولایات شد و منصبی به نام «دفتردار» ایجاد شد که وظیفه رسیدگی به دفاتر و بررسی سلامت آنها را برعهده داشت.^{۵۷}

امروزه حسابداری را «فن ثبت، طبقه بندی و تلخیص فعالیت‌های مالی یک موسسه در قالب اعداد قابل سنجش به پول، و تفسیر نتایج حاصله از بررسی این اعداد» می‌دانند و بر این اساس برای حسابداری ۴ مرحله قائلند.^{۵۸} برای ثبت هر یک از فعالیت‌های اقتصادی، اعم از دریافت و پرداخت و ...، اسناد و مدارکی تولید می‌شود که بر وقوع یک معامله یا رویداد مالی دلالت می‌کند. به این اسناد، که مبنای بررسی‌های بعدی حسابداری قرار می‌گیرند، «اسناد و مدارک مثبت» گفته می‌شود. در میان اسناد تاریخی مالی «برائت» یا «حجت»‌های دریافت و پرداخت مهمترین نمونه‌ها بوده‌اند، کمترین توجه را به خود جلب می‌کرده‌اند و زودتر در معرض فراموش شدن و از بین رفتن قرار می‌گرفته‌اند. مهم‌ترین دلیل این اتفاق، ثبت و نگاهداری اطلاعات این نوع اسناد حرفه‌ای‌تر مستوفیان بوده است. حسابداران امروزی و مستوفیان قدیم اطلاعات این رویدادهای مالی را در اسناد اولیه‌ای گردآوری می‌کردند که امروزه سند حسابداری نامیده می‌شوند. بر مبنای

۵۵. خوارزمی، ص ۵۹؛ زمخشری، ص ۲۴۶

۵۶. عبدالحی بن ضحاک گردیزی، تاریخ گردیزی، به تصحیح عبدالحی حبیبی (تهران: دنیای کتاب، ۱۳۸۴)، ص ۱۷۱.

۵۷. نججوانی، ج ۲، ص ۱۲۶ - ۱۳۱.

۵۸. نبوی، ج ۱، ص ۵، ۹.

توصیفات خوارزمی برای حساب‌های مختلف سندهای «تأریج» و «عریضه» تهیه می‌شد. در سند تأریج دفعات دریافت شخص و مقدار آنها به ترتیب نوشته می‌شد تا جمع بستن آنها آشکار شود. مشابه این عمل امروزه با نام «حساب بستانکار» انجام می‌شود. در برابر در سند عریضه، در سه ستون، موجودی، برداشت، و باقیمانده در طی هر یک از برداشتها ثبت می‌شد. به این ترتیب «حساب بدهکار» مشخص می‌شد و میزان موجودی نهایی و میزان برداشتها (هم به تفکیک و هم در کل) روشن می‌شد.^{۵۹} در حسابداری امروزی به دلیل استفاده منظم و دقیق از جدول‌ها، عموماً حساب بدهکار و بستانکار در یک سند ثبت و بررسی می‌شود. اما در حسابداری تاریخی قرون میانه که محاسبات نه با رقوم هندی، بلکه با روش سیاقی و به صورت «منها و من ذلک» ثبت می‌شد، نگاه داشتن اطلاعات حساب بدهکار و بستانکار در یک سند و در کنار هم کار دشواری بود.^{۶۰}

اسناد حسابداری نتیجه تبدیل اطلاعات خام به اطلاعات معنادار در نظام اقتصادی هستند. در گام بعدی، یا مرحله ثبت معاملات، این اطلاعات در دفتری به ترتیب زمانی وقوع ثبت می‌شود. خوارزمی این دفتر را «دفتر روزنامه» نامیده و هنوز هم با همین نام و کاربرد مورد استفاده است؛ با این تفاوت که در دفتر روزنامه در قرون میانه نه تنها موارد دریافت و پرداخت و تخصیص درآمدها به افراد و ...، بلکه دعاوی و گزارش نامه‌نگاری‌ها و حتی خبر عدم وصول نامه‌ها و سایر اخبار مربوط به امور مالی ثبت می‌شد و با استفاده از آن می‌توانستند تاریخ دقیق هر اقدام را مشخص کنند و یا با توجه به زمان، وقایع رخ داده را بازبایی نمایند. به این دلیل ثبت دقیق همه وقایع در این دفتر اهمیت بسیار داشت و بر این کار تأکید می‌شد.^{۶۱}

با این همه بازبینی موارد مربوط به یک فرد/ ناحیه/ حساب از دفتر روزنامه کار دشواری بود. برای منظم کردن اطلاعات به این شیوه، «دفتر اوارج» به کار گرفته می‌شد.^{۶۲} دفتر اوارج دفتری بود که در آن برای هر ناحیه یا فرد یک صورت حساب تعریف می‌شد و ریز جزئیات معاملات مربوط به او در آن صفحه ثبت می‌شد و «حسابدار مقدار خراجی را که برای هر کس [یا هر محل] تعیین شده

۵۹. لوئیس عریضه را سندی برای کنترل میزان مورد انتظار از یک دریافت، و میزان واقعی وصول شده پنداشته و به این ترتیب نتیجه گرفته که عریضه نه «دخل و خرج» بلکه «اصل و استخراج» را نشان می‌دهد است ("Lewis, 'Daftar'"). با این همه نگارنده از متن *مفاتیح العلوم* چنین برداشتی ندارد. به ویژه اگر عریضه چنین سندی بوده باشد، می‌بایست اهمیتی فزون‌تر داشته و بیشتر در متون و اسناد یاد می‌شده است.

۶۰. برای اطلاع بیشتر از روش منها و من ذلک، نک مازندرانی، ص ۵۱-۵۳.

۶۱. خوارزمی، ص ۵۷؛ زمخشری، ص ۲۴۸؛ آملی، ج ۱، ص ۳۲۳؛ مازندرانی، ص ۸۱؛ مسکویه، ۱۳۷۹، ج ۵، ص ۲۲۰.

۶۲. برای ریشه‌شناسی و مفهوم اوارج، نک مینورسکی، ص ۱۴۵.

در آن نقل می‌کند، مقدار پرداختی او را در هر دفعه ثبت می‌نماید تا حساب بدهکار تصفیه شود.^{۶۳} از روی این دفتر مشخص بود که چه مقدار درآمد باید جمع‌آوری شود و از جمع نهایی این دفتر روشن می‌شد که چه مبلغی دریافت شده و چه مقدار وصول نشده است. بر مبنای نتایج حاصل از این دفتر بود که می‌شد مالی را بر جایی حواله کرد یا برات نوشت، زیرا روشن می‌شد که در هر منطقه/ هر حساب چه مقدار از بودجه هزینه شده و چه مقدار باقی مانده است. همچنین مقادیر غیرقابل وصول به دلایل طبیعی یا حوادث پیش‌بینی نشده هم در این دفتر از هر حساب کم می‌شد.^{۶۴} به احتمال نسخه‌ای مربوط به مرکز حکومت بر مبنای نواحی و ولایات تفکیک شده بوده است.^{۶۵} اما مرحله به مرحله با محدودتر شدن حوزه رسیدگی مستوفیان و دفاتر ایشان، محتمل است که حساب افراد و گروه‌های اجتماعی اهمیت بیشتری در دفترهای محلی یافته باشد. دفتر اوارجه تا اواخر دوره قاجار در نظام مالیاتی ایران رایج بود. به نظر می‌رسد تا دوره صفوی هم ظاهراً همین کاربرد قرون میانه را داشته است،^{۶۶} اما در اواخر دوره قاجار دفتری بود که «مخارج بیوتات سلطنتی و مصارف فوق‌العاده‌ای که به خرج ولایت منظور نمی‌گشت و از خزانه مرکزی پرداخته می‌شد» در آن ثبت می‌کردند؛ و دفتر محاسبه کاربرد یادشده برای دفتر اوارجه را یافته بود.^{۶۷} حسابداری امروزی دقیقاً دفتری معادل اوارج را به کار می‌گیرد که به دفتر کل مشهور است. امروزه دفتر روزنامه و دفتر کل دو سند رسمی یا قانونی حسابداری به شمار می‌روند و رسیدگی به امور مالیاتی واحدهای اقتصادی بر اساس این دو دفتر انجام می‌شود. با توجه به اهمیتی که دفترهای یادشده دارند، می‌توان اهمیت این دو سند در قرون میانه را هم حدس زد، علاوه بر آن که ضبط و نگاهداری اسناد در آن دوران به مراتب دشوارتر از امروز بوده است و این دو دفتر اسناد نهایی مالی و مالیاتی یک ناحیه به شمار می‌رفته‌اند.

در قرون هشتم و نهم قمری، آملی و مازندرانی از دفتر «توجهات» یاد می‌کنند. در این دفتر اصل وجه یا محل تأمین هزینه‌ها نوشته می‌شد. به این ترتیب با اطلاعات چنین دفتری معلوم می‌شد که هر بخش از هزینه‌ها با درآمد کدام نواحی تأمین شده است و برای مثال هزینه یک لشکرکشی را چه نواحی‌ای تأمین کرده‌اند. در برابر، دفتر «تحویلات» بود که مبالغ تحویل داده شده

۶۳ خوارزمی، ص ۵۷؛ زمخسری، ص ۲۴۸؛ آملی، ج ۱، ص ۳۲۵؛ مازندرانی، ص ۱۰۴، ۱۰۸.

۶۴ همان، ص ۱۰۸.

65. Bosworth, p. 121.

۶۶ مینورسکی، ص ۱۴۵.

۶۷ عبدالله مستوفی، شرح زندگانی من (تهران: زوار، ۱۳۸۴)، ج ۱، ص ۴۲۳.

به اشخاص (یا نواحی) در آن ثبت می‌شد و معلوم می‌کرد که اضافه درآمد هر ناحیه به مصرف چه هزینه‌هایی رسیده است. این دو دفتر مکمل همدیگر بودند و در دفتر «مفردات» حساب هر یک از ولایت، آن گونه که در عمل دریافت و پرداخت شده است ثبت می‌شد و مجموع همه حساب‌ها در پایان سال در دفتر «جامع الحساب» ثبت می‌شد.^{۶۸} توضیحی که در مورد این سه دفتر داده شده، در واقع تفصیل حساب‌هایی است که به روایت خوارزمی در دفتر اوارج ثبت می‌شدند؛ می‌توان حدس زد که در طی زمان، این دفاتر برای تفکیک مطالب گسترده‌ای که در دفتر اوارج گرد می‌آمدند، ایجاد شده بودند. مشابه این دفاتر، در حسابداری امروزی به نام دفتر معین به کار گرفته می‌شوند.^{۶۹}

به نظر می‌رسد مستوفیان و محاسبان بسته به حوزه عمل خود به دفترهای مختلفی دسترسی داشته‌اند و برای تصمیم‌گیری کلی در مورد امور مالیاتی یک ناحیه می‌بایست به اطلاعات همه دفاتر مرتبط رجوع شود.^{۷۰} برخی از دفاتر بسته به اطلاعات مندرج در آنها ممکن بود بیشتر مورد استفاده باشند و گاه برای مشخص کردن این دفاتر، ویژگی‌های خاصی برای آنها تعیین می‌شد. برای نمونه زمخشری اشاره کرده است که دفتری را که ریز بودجه و مطالبات نظامیان در آن ثبت می‌شد، به علت کثرت مراجعه به آن با جلد سیاه مشخص می‌کردند و از این رو به جریده السوء مشهور بوده است.^{۷۱}

اگر از این دفاتر به خوبی و با نظم استفاده می‌شد، پیش‌بینی بدهکاری‌ها و بستانکاری‌ها ممکن بود،^{۷۲} اما به نظر می‌رسد که این کار همیشه انجام نمی‌شده است. حداقل تأکید علی بن عیسی در اوایل قرن چهارم قمری بر آن که پرداخت‌های روزانه به طور منظم کنترل شود و دفتر روزنامه را هر هفته بازرسی کنند تا تصفیه حساب هر ماه به موقع آماده شود، و این نکته که تا آن زمان صورت حساب هر ماه در نیمه ماه بعد آماده می‌شده است، ناظر بر رواج بی‌نظمی و تأخیر در آماده‌سازی صورت حساب‌ها است.^{۷۳} به‌هم‌ریختگی دفاتر و صورت‌حساب‌های مالیاتی راه را برای سوءاستفاده‌های مالیاتی و کم یا حتی زیاد نشان دادن درآمدهای یک ناحیه باز می‌کرد. دیوانیان هم

۶۸. املی، ج ۱، ص ۳۲۴، ۳۲۶، مازندرانی، ص ۱۱۱، ۱۲۲، ۱۲۸، ۱۵۳، ۱۷۲.

۶۹. آئین‌نامه مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک. «موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم»، ماده ۸. پایگاه

اینترنتی سازمان ثبت اسناد و املاک کشور: <http://www.ssaa.ir/Portals> (Accessed 1 May 2016)

۷۰. مسکویه، ج ۵، ص ۳۰۴ - ۳۰۵.

۷۱. زمخشری، ص ۲۴۶.

۷۲. ابوعلی حسن بن علی نظام‌الملک طوسی، سیاست‌نامه، تصحیح محمد استعلامی (تهران: نگاه، ۱۳۹۰)، ص ۳۱۷.

۷۳. مسکویه، ج ۵، ص ۲۲۰.

در استخراج اطلاعات صحیح از این دفترها، و هم در به هم ریختن آنها مهارت داشتند و می توانستند در هر زمان به نفع خود در دفترهای مالیاتی تغییر ایجاد کنند.^{۷۴} همچنین به نظر می رسد نسخه های متعددی از این دفاتر تهیه می شده است. صیانت دفاتر از حوادث به احتمال یکی از مهم ترین دلایل این کار بوده است. علاوه بر این نظارت بر کارکرد مستوفی و مقایسه و بازبینی دوره های مداخل و مخارج مالیاتی هم منظور بوده است. به احتمال مشرف،^{۷۵} به عنوان نماینده نهاد نظارت بر اعمال دیوانی، نسخه ای از این دفاتر مالیاتی در دست داشته است و کار بازبینی شاید چیزی شبیه به حسابرسی سالانه امروزی در امور مالی بوده است.^{۷۶}

گزارش ها

دسته دیگر اسناد گزارش هایی بود متصدیان مالیاتی و مستوفیان برای ارائه نتیجه فعالیت های اقتصادی هر منطقه تهیه می کردند. در درجه اول هر ماه گزارش ماهانه ای از «درآمد و موجودی و خرج کرد و باقیمانده» تهیه می شد که «ختمه» نامیده می شد. در پایان سال نیز گزارش مشابهی با نام «ختمه الجامعه» تهیه می شد.^{۷۷} از تعریف خوارزمی روشن نیست که این گزارش به صورت خلاصه بوده یا مفصل و با ریز جزئیات تنظیم می شده است، اما از تعبیر نخجوانی که صاحب «منصب قلمی ولایات» می بایست «صورت جمع و خرج را در دفتری مضبوط و منقح پرداخته سال بسال بدیوان بزرگ می آرد و بعرض می رساند»،^{۷۸} به نظر می رسد که ریز فعالیت ها یا چنان که امروز ترازنامه نامیده می شود مورد نظر بوده است، به خصوص که برای طرح ریزی بودجه سالانه و سیاست گذاری های بعدی نیز دسترسی به جزئیات مالی هر منطقه برای حکومت مرکزی اهمیت داشته است. علاوه بر این گزارش های دائمی، با توجه به آن که امور دیوانی تا حد زیادی به توانایی ها و دانش افراد متکی بود و اسناد به تنهایی گویای تمام جزئیات نبودند، در هنگام تحویل مناصب، هر یک از متصدیان دیوانی گزارشی از فعالیت های خود برای روشن کردن موجودی و باقیمانده و سایر مسائل مالی تحویل می داد. در صورتی که وی به تنهایی این گزارش را تنظیم می کرد محاسبه، و در صورتی که با همکاری فردی که منصب را از او تحویل می گرفت این عمل را

۷۴. مسکویه، ج ۵، ص ۳۰۴-۳۰۵.

۷۵. در بغداد دیوان الزمه در قرن چهارم قمری این مسئولیت را برعهده داشت. همان، ج ۵، ص ۳۰۷.

۷۶. شهاب الدین محمد نسوی، *نقشه المصدر*، تصحیح امیرحسین یزدگردی (تهران: ویراستار، ۱۳۷۰)، تعلیقات یزدگردی، ص ۵۴۴.

۷۷. خوارزمی، ص ۵۷-۵۸.

۷۸. نخجوانی، ج ۲، ص ۱۶۴.

انجام می‌داد موافقه یا جماعه نامیده می‌شد. مشخص است که سندی که با همراهی صاحبان قبلی و فعلی یک منصب تهیه می‌شد از ارزش و اعتبار بیشتری برخوردار بود.^{۷۹}

نتیجه‌گیری

تلاش برای طبقه‌بندی اسناد و دفاتر مرتبط با امور مالیاتی که در منابع قرون میانه از آنها نام برده شده است و یا توضیح و توصیفی از آنها در دست است، نشان می‌دهد که متصدیان نظام مالیاتی ایران، در آن دوره از سطوح مختلف داده‌های در دست از جزئیات مالی ولایات ایران و نیازهای حکومت به اطلاعات اقتصادی در جهات پیشبرد اهداف خویش آگاهی کامل داشتند. متصدیان با استفاده از روش مدون دفتری، دست به ثبت، تجزیه و تحلیل و تلخیص اطلاعات مالی می‌زدند و به‌رغم محدودیت در روش‌های نگارش و بایگانی اسناد، توانسته بودند این نظام دفتری را به چنان سطح قابل قبولی از نظم و اعتبار برسانند که در طی قرون متمادی با تغییرات اندک مواجهه شود. مستوفیان و زبردستان آنها بر طبق همین دفاتر مالی قادر به تهیه صورت بودجه مملکت بودند و به این ترتیب چرخه «پیش‌بینی - گردآوری - مصرف» آگاهانه و به صورت کامل انجام می‌شد. باید به این نکته توجه داشت که تناوب دوره‌های ثبات و فترت در حکومت‌ها بدون تردید در کارکردهای دیوانی نیز تاثیرگذار بود، با این همه به نظر می‌رسد استفاده از این دفترها و روش‌های اجرایی مرتبط با آنها چنان در اصول اداری استیفا نهادینه شده بود که بعد از هر فاصله دوباره مورد استفاده قرار می‌گرفتند.

بررسی اسناد و دفترها و مدارک اندک باقی‌مانده مالیاتی از قرون میانه تاریخ ایران نشان می‌دهد که به‌رغم سادگی ساختارهای اداری اقتصادی در مقایسه با جوامع امروزی، شباهت بی‌اندازه‌ای در کلیت روش‌های برآورد و ثبت اطلاعات مالیاتی قرون میانه با حسابداری امروزی دیده می‌شود، تا حدی که با در نظر داشتن تفاوت‌های موقعیت سیاسی - اجتماعی و نوع نظام تولیدی، می‌توان اسناد اصلی مورد استفاده در قرون میانه را با اسناد رسمی دفتری امروزی تطبیق داد.

کتاب‌نامه

- ابن بلخی. *فارسانامه*. تصحیح گای لیسترانج و رینولد نیکلسون. تهران: اساطیر، ۱۳۸۵.
 ابن حوقل. *صوره الارض*. ترجمه جعفر شعار. تهران: بنیاد فرهنگ ایران، ۱۳۴۵.
 اشیپولر، بارتولد. *تاریخ ایران در قرون نخستین اسلامی*. ترجمه مریم میراحمدی. تهران: علمی و فرهنگی، ۱۳۷۳.

اصطخری، ابراهیم بن محمد. مسالک و ممالک ترجمه فارسی. به اهتمام ایرج افشار. تهران: علمی و فرهنگی، ۱۳۶۸.

آذرنوش، آذرتاش. فرهنگ معاصر عربی فارسی. تهران: نشر نی، ۱۳۷۹.
آملی، شمس‌الدین محمد. *نفایس الفنون فی العرایس العیون*. تصحیح ابوالحسن شعرانی. تهران: اسلامیه، ۱۳۸۱.
آینی، عبدالمحمد. *تحریر تاریخ و صاف*. تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، ۱۳۸۳.
آئین‌نامه مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک. «موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم». پایگاه اینترنتی سازمان ثبت اسناد و املاک کشور:

<http://www.ssaa.ir/Portals> (Accessed 1 May 2016)

بغدادی، بهالدین محمد بن مؤید. *التوسل الی التوسل*. به تصحیح احمد بهمنیار. تهران: اساطیر، ۱۳۸۵.
بیهقی، علی بن زید. *تاریخ بیهقی*. تصحیح احمد بهمنیار. تهران: کتابفروشی فروغی، ۱۳۶۱.
جوینی، منتجب‌الدین بدیع اتابک. *عتبه الکتبه*. تصحیح محمد قزوینی و عباس اقبال. تهران: شرکت سهامی چاپ، ۱۳۲۹.

خوارزمی، محمد بن احمد. *ترجمه مفاتیح العلوم*. ترجمه حسین خدیو جم. تهران: بنیاد فرهنگ ایران، ۱۳۴۷.
زمخشری، ابوالقاسم محمود بن عمر. *مقامات الزمخشری*. بیروت: دارالکتب العلمیه، ۲۰۰۴.
شبیبری نژاد، علی اکبر. *گستره مالی و ساختار بودجه ایران*. تهران: نشر نی، ۱۳۷۵.
فرزب، علیرضا. *بودجه‌ریزی دولتی در ایران*. تهران: موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی، ۱۳۷۱.
قمی، حسن بن محمد. *تاریخ قم*. ترجمه تاج‌الدین حسن بن بهالدین قمی. تحقیق محمدرضا انصاری قمی. قم: کتابخانه مرعشی، ۱۳۸۵.

گردیزی، عبدالحی بن ضحاک. *تاریخ گردیزی*. به تصحیح عبدالحی حبیبی. تهران: دنیای کتاب، ۱۳۸۴.
مازندرانی، عبدالله بن محمد بن کیا. *رساله فلکیه در علم سیاحت*. تصحیح والتر هینس. ویسبادن: چاپخانه فرانس اشتاینر، ۱۳۳۱/۱۹۵۲.

متز، آدام. *تمدن اسلامی در قرن چهارم هجری*. ترجمه علیرضا ذکاوتی قراگزلو. تهران: امیرکبیر، ۱۳۸۸.
المختارات من الرسائل. به کوشش محمدرضا طاهر و ایرج افشار. تهران: موقوفات افشار، ۱۳۷۸.
مستوفی، عبدالله. *شرح زندگانی من*. تهران: زوار، ۱۳۸۴.
مسکویه، احمد بن علی. *تجارب الامم*. تصحیح ابوالقاسم امامی. تهران: سروش، ۱۳۷۹.
منشی کرمانی، ناصرالدین. *سمط العلی للحضرة الاولیا*. تصحیح عباس اقبال آشتیانی. تهران: اساطیر، ۱۳۶۲.
مینورسکی، ولادیمیر. *سازمان اداری حکومت صفوی یا تعلیقات مینورسکی بر تذکره‌الملوک*. ترجمه مسعود رجب نیا. تهران: امیرکبیر، ۱۳۷۸.

میهنی، عبدالخالق. *دستور دبیری*. تصحیح عدنان صادق ارزی. آنقره: دانشگاه آنقره، ۱۹۶۲.
ناجی، محمدرضا. *تاریخ و تمدن اسلامی در قلمرو سامانیان*. تهران: مجمع علمی تمدن، تاریخ و فرهنگ سامانیان، ۱۳۷۸.

نبوی، عزیز. *اصول حسابداری*. ج ۱. تهران: موسسه عالی حسابداری، ۱۳۴۵.

- نخجوانی، محمد بن هندوشاه. *دستور الکاتب فی تعیین المراتب*. تصحیح عبدالکریم علی اوغلی علی زاده. مسکو: فرهنگستان علوم جمهوری آذربایجان، ۱۹۷۶.
- نسوی، شهاب‌الدین محمد. *نفته المصدور*. تصحیح امیرحسین یزدگردی. تهران: ویراستار، ۱۳۷۰.
- نفیسی، علی‌اکبر. *فرهنگ نفیسی*. تهران: خیام، بی‌تا.
- نظام‌الملک طوسی، ابوعلی حسن بن علی. *سیاست‌نامه*. تصحیح محمد استعلامی. تهران: نگاه، ۱۳۹۰.
- همدانی، خواجه رشیدالدین فضل‌الله. *جامع‌التواریخ: تاریخ آل سلجوق*. تصحیح محمد روشن. تهران: میراث مکتوب، ۱۳۸۶.
- همدانی، خواجه رشیدالدین فضل‌الله. *تاریخ مبارک غازانی*. تصحیح کارل یان. بی‌جا: هرتفرد، ۱۹۴۰.

- Bosworth, C. E. "Abū 'Abdallāh al-Khwārazmī on the Technical Terms of the Secretary's Art: A Contribution to the Administrative History of Mediaeval Islam." *Journal of the Economic and Social History of the Orient*. Vol. 12, No. 2, April 1969, pp. 113-164. Online: <http://www.jstor.org/stable/3596056> (Accessed: 25 July 2015).
- Cahen, CL. "Kanun," II. Cadaster. *Encyclopaedia of Islam. Second Edition*. Edited by: P. Bearman, Th. Bianquis, C.E. Bosworth, E. van Donzel, W. P. Heinrichs. Brill. Online: http://referenceworks.brillonline.com.ezproxy.library.uq.edu.au/entries/encyclopaedia-of-islam-2/kanun-COM_0439 (Accessed 17 May 2016).
- Lewis, B. "Daftar." *Encyclopaedia of Islam, Second Edition*. Edited by: P. Bearman, Th. Bianquis, C.E. Bosworth, E. van Donzel, W.P. Heinrichs. Brill. Online: http://referenceworks.brillonline.com.ezproxy.library.uq.edu.au/entries/encyclopaedia-of-islam-2/daftar-COM_0145 (Accessed 14 March 2016).
- Lokkegard, Fred. *Islamic Taxation in the Classical Period*. Reprinted in *Islamic Taxation, Two Studies*. New York: Arno Press, 1973.
- Nobes, Christopher W. "Were Islamic Records Precursors to accounting Books Based on the Italian Method? A Comment". *The Accounting Historians Journal*. Vol. 28, No. 2. December 2001, pp. 207- 218.
- Zaid, Omar Abdullah. "Accounting Systems and Recording Procedures in the Early Islamic State." *The Accounting Historians Journal*, Vol. 31, No. 2. December 2004. pp. 149 -170.
- Zaid, Omar Abdullah. "Were Islamic Records Precursors to accounting Books Based on the Italian Method?" *The Accounting Historians Journal*, Vol. 27, No. 1. June 2000. pp. 73 - 90.