

## ■ سیاق دروازه حسابداری نوین

مهدی مرادزاده فرد؛ محسن روستایی؛ امیر سروش

### ■ چکیده

تصور نقاش یا مجسمه‌سازی که تاریخ هنر را مطالعه نکرده و یا آهنگسازی که دانش و معلوماتی درباره تاریخ موسیقی نداشته باشد چندان هم ساده و آسان به نظر نمی‌رسد؛ زیرا با مطالعه و بررسی تاریخچه و سرگذشت یک علم شناخت بهتری از آن به دست می‌آید و بدین ترتیب علاقه بیشتری نسبت به آن حاصل می‌شود. در شرایطی که بسیاری از علوم از چنین مزیتی برخوردارند، تاریخ حسابداری هنوز به صورت کامل به رشته تحریر درنیامده است. بررسی خاستگاه و سیر تحول هر علمی، جهت دستیابی به سرآغاز و منشأ پیدایش آن، از اهمیت خاصی برخوردار است. از این رو، پژوهش حاضر با هدف بررسی تاریخچه حسابداری دوطرفه، حسابداری سیاق را با قدمتی حداقل ۱۴۰۰ ساله به روش توصیفی-تحلیلی مورد بررسی قرار داده و اطلاعات مورد نیاز به روش کتابخانه‌ای و اسنادی جمع‌آوری شده است. پرسش اصلی این مقاله این است که آیا حسابداری دوطرفه همان سیاق ایرانی است یا اینکه اشتراکاتی با آن دارد؟ یافته این پژوهش نشان می‌دهد که اگرچه نمی‌توان حسابداری دوطرفه را برداشتی مستقیم از سیاق دانست ولیکن حسابداری سیاق جنبه‌های زیادی از حسابداری دوطرفه را در خود جای داده است. سیاق یک سیستم حسابداری یک‌طرفه مطلق نیست و می‌توان آن را حلقه ارتباط میان حسابداری یک‌طرفه و حسابداری دوطرفه دانست.

### کلیدواژه‌ها

سیاق/ حسابداری نوین (دوطرفه)/ حسابداری یک‌طرفه/ دفاتر تجاری

## تحقیقات تاریخی

فصلنامه گنجینه اسناد: سال بیستم و یکم، دفتر سوم، (پائیز ۱۳۹۰)، ۴۱- ۲۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۱/۲۰ ■ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۸/۱۱



## سیاق دروازه حسابداری نوین

مهدی مرادزاده فرد<sup>۱</sup> | محسن روستایی<sup>۲</sup> | امیر سروش<sup>۳</sup>

۱. استادیار مدیریت مالی دانشگاه آزاد  
اسلامی واحد کرج  
Moradzadehfard@kiaua.ac.ir  
۲. کارشناس ادبیات سازمان اسناد و  
کتابخانه ملی ایران  
۳. کارشناس ارشد حسابداری.  
Amirsorush@gmail.com

### مقدمه

در اوایل قرن بیستم، تاریخ حسابداری و پیشینه حسابداری دو طرفه، توسط غربیان بسیار مورد توجه بوده و در مورد آن کتاب‌ها و مقالات ارزشمندی نوشته شده است، مانند لیتلتون<sup>۴</sup>، پیترکات<sup>۵</sup>، پندورف<sup>۶</sup>، ریچارد براوان<sup>۷</sup>، ادوارد پراگالو<sup>۸</sup>، ورنر سومبارت<sup>۹</sup>. در این پژوهش‌ها، مبنای کار، اسناد و مدارک باقی مانده از قرن ۱۳ م. به بعد است. هدف این پژوهشگران یافتن منشأ و سرآغاز حسابداری دو طرفه بوده است؛ اما به دلیل اینکه اسناد و مدارک موجود به صورت کامل و سالم در اختیار نبوده، نظریه‌های گوناگونی در مورد خاستگاه حسابداری دو طرفه بیان شده است. نظریه‌های مطرح شده را می‌توان به صورت کلی در دو دسته طبقه‌بندی کرد که عبارت‌اند از: نظریه رومی و نظریه ایتالیایی (کوچیمما، ۱۳۸۷، ص ۵). هیچ‌یک از نظریه‌های مطرح شده، خاستگاه حسابداری دو طرفه را به روشنی بیان نمی‌کنند. پژوهش حاضر، با هدف بررسی پیشینه حسابداری دو طرفه، ارتباط میان حسابداری سیاق با حسابداری دو طرفه را مورد بررسی قرار می‌دهد.

حفظ میراث نیاکان و بازخوانی دانش پیشینیان، جهت آگاهی آیندگان را نباید به قصد تفنن نگریست. شناخت دانش‌های قدیمی، همانند سیاق، برای بازشناسی تمدن و فرهنگ ملی از آن جمله است.

درباره ساختار حسابداری و تاریخچه سیاق در ایران پژوهش‌های مختصری صورت گرفته است. سیاق‌نویسی، که روزگاری شیوه رایج عددنویسی و حسابداری در بسیاری از متون و اسناد رسمی و حقوقی بود، اینک مدتهاست که به فراموشی سپرده شده است. دستیابی

4. Littleton, A. C. (1933). *Accounting Evolution to 1900*. New York: American Institute Pub. Co.
5. Kats, P. (1930). A surmise regarding the origin of bookkeeping by double entry, *The Accounting Review* (December) (vol. 5), no. 4, 311316.
6. Pendorf, B. (1933). *Luca Pacioli abhandlung über die buchhaltung 1494*. Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag.
7. Brown, R. (2006). *A History of Accounting and Accountants*. New York: Cosimo Classics.
8. Peragallo, E. (1938). *Origin and Evolution of Double Entry Book-keeping*. New York: American Institute Publishing Company.
9. Sombart, Werner (1924). *Der moderne Kapitalismus*. (Vol. 2). Munich.



به رشد و شکوفایی حسابداری در ایران، بدون بومی سازی آن، امری غیرقابل تصور است. از اینرو، آشنایی با پیشینه حسابداری ایران می تواند گامی مهم در بومی سازی آن باشد. اگر دست بر روی دست گذاشته و شاهد فراموش شدن این دانش باشیم، در آتیه ای نزدیک چیزی جز یک نام از سیاق باقی نمی ماند! البته این اتفاق نامیمون تا حد زیادی رخ داده است. آنچه که در این پژوهش از اهمیت بسزایی برخوردار است، و تاکنون در مورد آن پژوهشی صورت نگرفته، استخراج شیوه های ثبت رویدادهای مالی در دفاتر تجاری است. از این رو، شناخت دفاتر تجاری در حسابداری سیاق از اهمیت ویژه ای برخوردار است و با بررسی دفاتر، می توان اصول موجود در سیاق را، به منظور مقایسه با حسابداری دوطرفه، استخراج کرد.

### پرسش های تحقیق

از آنجا که در گذشته، ایران، به عنوان یکی از کشورهای پیشتاز در فرهنگ و دانش و کشورداری مطرح بوده و کشورهایی که با ایران ارتباط داشتند از این پیشگامی بهره جسته اند و با در نظر گرفتن رابطه کهن ایران و نیز در زمینه تجارت پرسش های زیر در این پژوهش مطرح است:

۱. آیا حسابداری نوین همان سیاق ایرانی است که شکل نوشتاری آن تغییر یافته است؟
۲. با توجه به کهنتر بودن سیاق، آیا پاره ای از اصول سیاق به حسابداری نوین راه یافته است؟

### تعاریف عملیاتی

- **حسابداری نوین:** در این پژوهش منظور از حسابداری نوین حسابداری دوطرفه است.
- **سیاق:** در این پژوهش مفهوم واژه سیاق چیزی فراتر از خط و شکل نوشتاری حساب است و در حقیقت بازگوکننده سیستم حسابداری دستگاه دولتی و کسبه و تجار است که در گذشته به کار می رفته است.

### روش تحقیق

با توجه به اینکه پژوهش حاضر، ابتدا به توصیف علمی سیاق و سپس به تطبیق و مقایسه آن با حسابداری نوین می پردازد، روش توصیفی - تحلیلی را به کار می برد؛ و با توجه به اینکه موضوع مورد بررسی تاریخی است، اطلاعات مورد نیاز به روش کتابخانه ای و اسنادی جمع آوری می شود.

در این پژوهش، ابزار گردآوری داده ها بررسی مدارک و اسناد مالی و تاریخی و فیش برداری از آنهاست. همچنین، از پرسشنامه استخراج اطلاعات به عنوان ابزار گردآوری داده ها استفاده شده است.

با توجه به اینکه پژوهش حاضر پژوهشی کیفی است، اسناد، مدارک، نوشته‌ها و آثار، حکم داده‌ها را دارند (ثواب، ۱۳۸۵، ص ۱۰۸). بنابراین، محقق از جمع‌آوری، طبقه‌بندی، ارزیابی، مقایسه، و تحلیل آنها می‌تواند مجهول را کشف نموده و پرسش‌های مطرح شده را پاسخ دهد.

### سیاق چیست؟

واژه سیاق، ایرانی است و بازسازی ساختار آوایی تاریخی آن به صورت «سایاگ» sāyāg است. در متون اوستایی واژه *sānha* به معنی «شماره» آمده است (بارتولومه، ۱۹۰۴، ص ۱۵۷۷). اشتقاق آن در منابع فارسی میانه دیده می‌شود: سغدی *sāk* «شماره»؛ پارسی میانه *sāg* «شمار» (رهنما، ۱۳۷۴، ص ۱۵۳)؛ پهلوی *sāy*، *sāg* و *sāv* «مالیات، خراج»؛ مانوی *sāg* «شماره» (هنینگ، ۱۹۴۸، ص ۳۰۸). در زبان ارمنی نیز *sāk* معنی «مالیات، خراج» می‌دهد (نیبرگ، ۱۹۷۴، ص ۱۷۲).

مستشرقینی که به نحوی روی اعداد و علائم سیاق بررسی‌هایی انجام داده‌اند، در یک موضوع هم‌نظرند و آن اینکه این اشکال و علائم از قوه ابتکاری شخص به‌خصوصی سرچشمه نمی‌گیرد، بلکه کوتاه شده همان اعداد عربی است (البته پس از نقل دیوان از فارسی به عربی) که قبلاً به تمام حروف نوشته می‌شد و بعد به تدریج در دست مستوفیان و دبیران و منشیان و میرزاها- که به شکسته‌نویسی عادت داشته به این صورت در آمده است (کریمی، ۱۳۵۶، ص ۹۳).

ارقام در سیاق بر دو نوع نقدی و جنسی می‌باشد و هر کدام از آنها به منظور نشان دادن واحد پولی یا جنسی دارای اشکال ویژه‌ای می‌باشند. خط به‌کار گرفته شده در سیاق به صورت حرفی بوده و از سمت راست به چپ نوشته می‌شود.

### دفاتر تجاری

به‌منظور انطباق با شرایط و تحولات مختلف در مسیری تکاملی، روش‌ها و شیوه‌های حسابداری متعدد و متنوعی ابداع و رشته‌ها و شاخه‌هایی در حسابداری پدید آمده است که همگی، از لحاظ اصولی، بر سیستم حسابداری دوطرفه مبتنی می‌باشند (علی‌مدد و ملک آرابی، ۱۳۸۹، ص ۳۰). بر این اساس، امروزه، حسابداری به شاخه‌های تخصصی حسابداری صنعتی، حسابداری مالی، حسابداری دولتی، حسابداری مدیریت، و حسابرسی تقسیم شده است. نظر به اینکه پژوهشگران غربی پیدایش حسابداری دوطرفه را در مؤسسه‌ای تجاری و بازرگانی جست‌وجو کرده‌اند و از آنجا که حسابداری مورد استفاده در اینگونه مؤسسه‌ها حسابداری

مالی است، به منظور برقرار شدن مبنایی جهت مقایسه سیستم حسابداری دو طرفه و سیاق، دفاتر تجاری سیاق مورد بررسی قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است که منابع سیاقیه همچون فروغستان، قانون السعاده، سعادت نامه، بحر الجواهر فی العلم الدفاتر، و رساله فلکیه از دفاتر دیوانی موجود در سیاق از قبیل روزنامه‌چه، توجیهات، قانون اموال، قانون قرارنامه، خرج مقرری دیوان، و اوارجه نامبرده و بر هر یک شرحی نوشته‌اند. به عبارت دیگر، دفاتر معرفی شده در بیشتر منابع برجای مانده از سیاق، دفاتر دیوانی است و موضوع مورد بررسی در این پژوهش دفاتر تجاری است که اطلاعات چندانی درین باب در منابع پیش گفته موجود نمی‌باشد.

دفاتر تجاری، که در گذشته به کار می‌رفته‌اند، دو نوع بوده که نوع اول را برای هر تاجری لازم و ضروری می‌دانستند و نوع دوم بستگی به نوع فعالیت تجاری داشته است. نوع اول، شامل پنج دفتر بوده که تاجر اصفهانی در کتاب قواعد دفتر تجارت آنها را اینگونه شرح داده است:

۱. «روزنامه است و آن دفتری است که تمام اعمال روز که راجع [به] تجارت است در آن نوشته می‌شود، از آنچه داخل تجارتخانه شخص تاجر شود از نقد و جنس و برات یا خارج شود از نقد و جنس و برات<sup>۱</sup> و غیره» (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ق، صص ۹-۱۰).

صرف نظر از شیوه ثبت رویدادهای مالی در این دفتر می‌توان برای آن کارکردی مشابه دفتر روزنامه امروزی قائل شد. نکته ای که در این تعریف به چشم می‌خورد آن است که سه واژه نقد و جنس و برات در کنار یکدیگر استفاده شده است و این مفهوم را در ذهن تداعی می‌کند که در آن روزگار علاوه بر حساب و جوه نقد، حساب‌های موجودی کالا و مواد و نیز حساب‌های مرتبط با دیون و تعهدات، به سبب استفاده از برات، کاربردی فراوان داشته است و ذهن را به سمت استفاده از حسابداری تعهدی معطوف می‌نماید!

۲. «دفتر مطالبات است که آنچه شخص تاجر از هر کس طلب بهم رساند خواه به واسطه فروختن جنس نسبی باشد یا به واسطه قبول بروات از روزنامه به آن دفتر نقل می‌شود و آنچه وجوهات آن به دفعات عاید شود از روزنامه همه روزه به آن نقل و در وجه طلب نوشته می‌شود» (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ق، ص ۱۰).

۳. دفتر مطالبات، در حقیقت دفتری معین است که اقلام از دفتر روزنامه به آن منتقل می‌شوند. وجود چنین دفتری گویای این واقعیت است که در آن روزگار حسابداری تعهدی رواج داشته است؛ زیرا شناسایی و ثبت رویدادهای مالی صرف نظر از دریافت یا پرداخت وجه صورت می‌گرفته است. نظر به اینکه در این تعریف عنوان شده «آنچه وجوهات آن به دفعات عاید شود از روزنامه همه روزه به آن نقل و در وجه طلب نوشته می‌شود» (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ق، ص ۱۰).

۱. برات: سندی که به موجب آن شخص به دیگری دستور می‌دهد در وعده ای معین، مبلغی را به شخص ثالث یا به حواله کرد او بپردازد. دستور دهنده را «برات کش» یا «صادرکننده»، به آن که دستور را دریافت می‌کند «برات گیر» یا «مخالف علیه» و به شخص ثالث نیز «دارنده برات» گویند.  
 دانشنامه دانش گستر (۱۳۸۹). (محسن خلیلی اسکویی، زیر نظر). تهران: موسسه دانش گستر روز، ص ۸۴.



گویای این نکته است که هر شخص در آن دفتر، قسمتی مشخص داشته است و با مراجعه به این دفتر مانده حساب‌های دریافتی از هر کس مشخص می‌شده است.

۴. «دفتر قروض است که آنچه شخص تاجر قرض دار شود، چه به واسطه خرید جنس باشد و چه قبول کردن بروات و قبول حوالجات و غیره از روزنامه به آن دفتر نقل می‌شود و جوهی که از بابت قروض داده می‌شود از روزنامه به آن دفتر نقل و در وجه قروض نوشته می‌شود» (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ق، ص ۱۰).

این دفتر، دفتر معین حساب‌های پرداختنی می‌باشد که از لحاظ شیوه کارکرد مشابه دفتر مطالبات است.

۵. «دفتر خرید و فروش است که خرید و فروش اجناس یا بروات صرف‌دار که در حکم جنس است در آن نوشته می‌شود و از آن دفتر تشخیص ضرر و نفع تجارت داده می‌شود» (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ق، ص ۱۰).

این دفتر منعکس‌کننده فروش و درآمدها و نیز خرید و به تبع آن قیمت تمام شده کالای فروش رفته می‌باشد که نهایتاً بیان‌کننده سود و زیان ناخالص ناشی از فعالیت‌های واحد تجاری است. این دفتر نیز دفتری معین می‌باشد.

۶. «دفتر مصارف است که مصارفات و مخارجات تجارتنی یا شخصی از روزنامه در آن نقل می‌شود» (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ق، ص ۱۰).

نکته‌ای که در مورد این دفتر قابل توجه است امکان وارد کردن مخارج تجارتنی و شخصی در این دفتر است که این موضوع نشان‌دهنده عدم تفکیک شخصیت<sup>۱</sup> می‌باشد. نوع دوم، دفاتری است که تهیه و نگهداری آنها برای تمامی تجار لازم و ضروری نبوده است و شامل: «دفتر ارسال مرسول، دفتر عدل‌بندی، دفتر خلاصه، دفتر امانات، دفتر حمل و نقل، دفتر وزن بار، و امثال آن است» (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ق، ص ۱۰).

این دفاتر نیز دفتر معین محسوب می‌شوند که با توجه به ماهیت و میزان گستردگی تجارت، به ضرورت، تنظیم و نگهداری می‌شدند.

## مشخصات و ترتیب تنظیم دفتر روزنامه

با توجه به اینکه آنچه وارد دفتر روزنامه می‌شد یا نقد بوده و یا جنس و هر کدام از آنها با ورود و خروج در ارتباط بوده‌اند، برای ثبت هر کدام در دفتر روزنامه، محل مشخصی در نظر گرفته شده است. بنابراین، در دفتر روزنامه چهار ستون (ضلع) وجود داشته است: دو ستون اول برای ورود و خروج وجه نقد، و دو ستون بعدی برای ورود و خروج جنس. ستون اول را دخل (ورود وجه نقد)، ستون دوم را خرج (خروج وجه نقد)، ستون سوم را خرید (ورود

۱. فرض تفکیک شخصیت:

یکی از اساسی‌ترین مفروضات

حسابداری، فرض شخصیت حسابداری

است. برای مقاصد حسابداری و

گزارشگری مالی هر موسسه و یا

بخش‌هایی از آن، یک شخصیت جداگانه

فرض شده که مستقل از شخصیت مالک

یا مالکین آن، می‌تواند معاملاتی انجام

دهد. از نقطه نظر حسابداری باید مرزهای

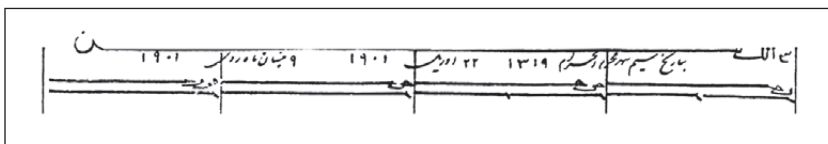
هر واحد تجاری به وضوح مشخص باشد.

(هورن گرن، هاریسون، رابینسون، ۱۳۷۸،

ص ۳۰)



جنس)، و ستون چهارم را فروش (خروج جنس) می‌گفته‌اند (نگاره ۱).



## نگاره ۱

ستون‌های دخل، خرج، خرید و فروش در دفتر روزنامه  
ماخذ: (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ ق، ص ۱۵)

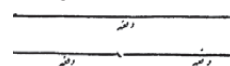
### ترتیب نوشتن دو ستون نقدی

در ستون اول، زیر خط دخل، به اندازه‌ای که فضا وجود دارد، خط دفعه<sup>۱</sup> رسم می‌شود و زیر اولین خط دفعه مبلغ سرمایه و موجودی صندوق نوشته می‌شود. سپس هرگونه وجهی که تحت هر عنوانی وارد صندوق می‌شود، زیر دفعات بعدی نوشته می‌شود و در پایان هر روز تمامی دفعات با یکدیگر جمع شده و حاصل جمع، زیر تمام دفعات دخل نوشته می‌شود. زیر دفعاتی که خالی مانده واژه بیاض (س) نوشته می‌شود.

در ستون دوم، زیر خط خرج، هرگونه وجهی که از صندوق خارج می‌شود، در زیر دفعات نوشته شده و مانند ستون دخل زیر دفعات خالی واژه بیاض نوشته می‌شود. کلیه دفعات ستون خرج نیز با یکدیگر جمع شده و حاصل آن زیر خط جمع (س) نوشته می‌شود. آنگاه خط تتمه (س) را در ستون دخل و زیر خط جمع رسم کرده و زیر آن مابه‌التفاوت ستون‌های دخل و خرج را می‌نویسند که این مبلغ نشان‌دهنده مانده صندوق طبق دفاتر است و باید با موجودی صندوق مغایرت‌گیری شود. تتمه هر روز، که نشان‌دهنده مانده صندوق در ابتدای روز بعد است، در زیر اولین دفعه ستون اول (دخل) در روز بعد نوشته می‌شود. همچنین، تتمه هر صفحه از دفتر روزنامه به صفحه بعد نقل می‌شود (نگاره ۲).

هدف از نوشتن بیاض در زیر دفعات خالی این است که بعداً کسی نتواند عددی را در زیر دفعه خالی وارد نماید. به عبارت دیگر، هدف از نوشتن واژه بیاض جلوگیری از هرگونه تقلب و سوءاستفاده است.

۱. دفعه: زیر این خط ارقام و نوشته‌ها را می‌نویسند و دفعات کوچک را زیر خط دفعه بزرگ که طولانی‌تر است نوشته و جمع می‌زنند.



سال مهر ماه دوم اسفند ماه		سال مهر ماه اول اسفند ماه		سال مهر ماه دوم اسفند ماه		سال مهر ماه اول اسفند ماه	
درآمد	...	درآمد	...	درآمد	...	درآمد	...
...	...	...	...	...	...	...	...
...	...	...	...	...	...	...	...
...	...	...	...	...	...	...	...
...	...	...	...	...	...	...	...
...	...	...	...	...	...	...	...
...	...	...	...	...	...	...	...
...	...	...	...	...	...	...	...
...	...	...	...	...	...	...	...

**نگاره ۲**  
 نمونه ای از یک صفحه دفتر روزنامه  
 ماخذ: (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲، ق. ۱، ص ۱۴)



## ترتیب نوشتن دو ستون جنسی

ترتیب نوشتن ستون اول جنسی (خرید) بدین گونه است که هر چیزی که وارد دارالتجاره می شود و وجه نقد نیست (اعم از جنس یا برات) باید در این ستون نوشته شود. ستون خرید نیازی به جمع زدن ندارد، مگر اینکه در یک روز از یک نفر چند فقره جنس یا برات دریافت شده باشد.

ترتیب نوشتن ستون دوم جنسی (فروش) بدین گونه است که هر چیزی که از دارالتجاره خارج می شود و وجه نقد نیست، باید در این ستون نوشته شود. ستون فروش نیز مانند ستون خرید نیازی به جمع زدن ندارد (نگاره ۲).

«باید قبل از خارج شدن جنس یا برات از دارالتجاره در روزنامه ثبت شود و هنگام خروج مال با روزنامه تطبیق شود که سهوی در مقدار آن وارد نشده باشد. چون روزنامه به این ترتیب نوشته شد باید تأخیر در نقل محاسباتش به دفاتر نشود و همه روزه باید محاسبات روز قبل را از روزنامه به سایر دفاتر نقل کرد» (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ق، ص ۱۸).

نکته‌ای که در این میان می توان به آن اشاره کرد، تطبیق جنس یا برات هنگام خروج از دارالتجاره با ثبت‌های موجود در دفتر روزنامه است که خود عاملی کنترل کننده [و مهم] است، [زیرا] در گذشته، به علت محدود بودن حجم مبادلات و شکل خاص تجارت، امکان تفکیک وظایف به حد کافی وجود نداشته و ظاهراً در یک فرآیند تجاری افراد زیادی درگیر نبوده‌اند؛ بنابراین، لازم می دانسته‌اند که دفتر روزنامه را با جنس یا برات مقابله نمایند تا از خطاهای احتمالی - چه در مورد شمارش کالا و چه در مورد ثبت اشتباه در دفتر روزنامه - حتی المقدور جلوگیری شود.

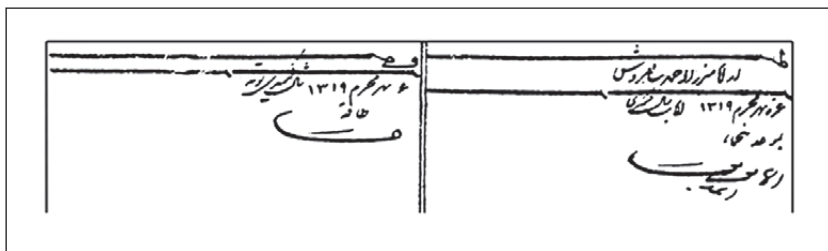
## دفتر طلب و قرض

اولین چیزی که در تحریر دفاتر طلب و قرض باید مورد توجه قرار گیرد، تهیه فهرستی از اشخاص می باشد که به ترتیب حروف الفبا مرتب شده باشد. ستون نخست این فهرست، از «الف» تا «ی» بوده و ستون‌های دیگر به نام اشخاص اختصاص دارد. در زیر نام هر کس شماره صفحه‌ای که رویدادهای مرتبط با آن شخص درج گردیده نوشته می شود. بنابراین، برای مشاهده حساب هر کس کافی است نام وی را از فهرست پیدا و به صفحه مورد نظر مراجعه کرد. این شیوه فهرستنویسی یادآور فهرست‌های موجود در ابتدای دفاتر کل و معین است که امروزه تهیه می شود و خود گویای نوعی شناسه‌بندی حساب‌ها می باشد. هرگاه این فهرست در یک صفحه از دفتر طلب یا قرض پر شود می توان آن را در صفحات دیگر ادامه داد (نگاره ۳).



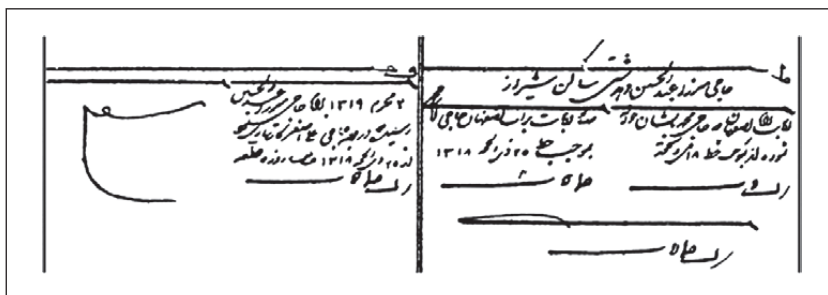


صفحات هریک از این دو دفتر طلب و قرض دارای دو ستون مساوی می‌باشد که در ستون اول طلب نوشته شده و در ستون دوم وجه؛ طلب از هر کس یا قرض به هر کس، در زیر خط طلب نوشته می‌شود و وجهی را که بابت طلب گرفته می‌شود یا وجهی که بابت قرض داده می‌شود، در زیر خط وجه نوشته می‌شود. شیوه نوشتن دفتر طلب و قرض با یکدیگر تفاوتی ندارد و تنها فرق آنها در این است که در دفتر طلب در زیر خط طلب عبارت «از فلان» نوشته می‌شود (نگاره ۴)؛ درحالیکه در دفتر قرض، زیر خط طلب، تنها عبارت «فلان» نوشته می‌شود (فقط اسم صاحب طلب بدون لفظ «از»)(نگاره ۵).



#### نگاره ۴

نمونه‌ای از فهرست مندرج در ابتدای دفتر طلب  
 ماخذ: (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲، ق. ۲۳، ص. ۲۳)



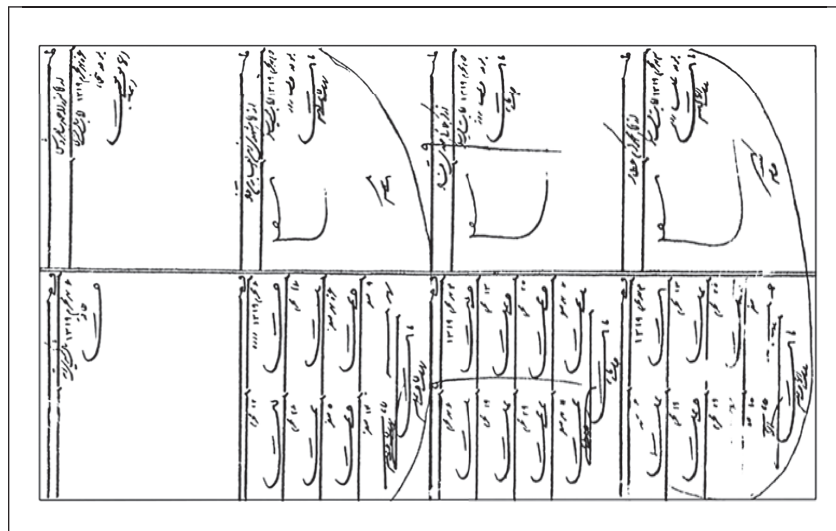
#### نگاره ۵

نمونه‌ای از فهرست مندرج در ابتدای دفتر قرض  
 ماخذ: (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲، ق. ۲۳، ص. ۲۵)

شیوه ثبت در دفاتر طلب و قرض اینگونه است که در ستون اول، خط طلب کشیده شده و در زیر آن، اسم شخصی نوشته می‌شود که بدهکار یا بستانکار است. در زیر نام شخص، خط دفعه رسم شده و زیر آن، تاریخ روز، ماه، و سال نوشته می‌شود. سپس، باید مشخص گردد که طلب یا قرض از چه بابت است و مدت مقرر برای تسویه آن، چه میزان می‌باشد. بعد از آن باید مبلغ را درج نمود. سپس، در ستون دوم، خط وجه در مقابل خط طلب رسم می‌شود. زیر خط وجه نیازی به نوشتن اسم نیست و تنها باید به اندازه کافی خط دفعه رسم شود. هر وجهی که بابت طلب دریافت و یا بابت قرض پرداخت می‌شود، باید در زیر دفعات طلب یا قرض نوشته شود و برای هر دفعه، تاریخ روز، ماه، و سال درج گردد. در صورتی که تعداد دفعات زیاد باشد و تاریخ آنها به یکدیگر نزدیک، نیازی به نوشتن سال نیست. در هر صفحه از دفاتر طلب و قرض می‌توان نام چند شخص را نوشت، اما باید به این نکته توجه داشت که

فضای کافی برای هر شخص در نظر گرفته شود تا از انتقال حساب هر شخص به صفحات دیگر جلوگیری شود. اگر فضای تخصیص یافته به شخصی پر شود، باید هر دو ستون طلب و وجه را جمع زده و تتمه آن به صفحه‌ای دیگر منتقل شود. همچنین، باید در زیر تتمه قید شود که «به فلان صفحه این دفتر نقل شد» و در صفحه جدید نیز باید قید شود که «این تتمه از فلان صفحه است».

زمانی که یک حساب به صورت کامل تسویه می‌شود، باید در دفتر، نشانی [نشانه‌ای] گذاشته شود که این موضوع را به روشنی نشان دهد. از اینرو، همواره دو شکل مورد استفاده قرار می‌گیرد. شکل نخست، به صورت عدد ۹ هندسی می‌باشد که کمی کشیده است (۹)؛ و شکل دوم، به صورت یک نیم‌دایره است که به دور طلب و وجه کشیده می‌شود. بنابراین، هر وقت که حسابدار یکی از این دو نشانه را ببیند به آسانی، متوجه بسته شدن آن حساب می‌شود. همچنین، جهت اطمینان یافتن از اینکه در صفحه‌ای حسابی باز باقی نمانده باشد، در پایین صفحه از نشانه چپ و راست (X) استفاده می‌شود (نگاره ۶).



## نگاره ۶

صفحه‌ای از دفتر طلب  
 ماخذ: (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲، ق. ۱، ص. ۲۳)

## دفتر خرید و فروش

دفتر خرید و فروش دارای سه ستون نامساوی است که ستون اول خرید، ستون دوم فروش، و ستون سوم اخراجات (مخارج مرتبط با خرید یا فروش) می‌باشد. علت نامساوی بودن ستون‌های این دفتر این است که معمولاً تعداد دفعات فروش از خرید و مخارج بیشتر است؛ از اینرو، معمولاً ستون فروش را دو برابر ستون خرید و اخراجات در نظر می‌گیرند.

در ستون خرید، بعد از رسم کردن خط خرید، خط دفعه رسم می‌کنند و در زیر خط دفعه اول شروع به نوشتن تاریخ روز، ماه، و سال خرید کرده و ستون فروش نیز به همین ترتیب است. در ستون سوم، پس از رسم کردن خط خرج یا اخراجات، خط دفعه رسم می‌کنند و در زیر هر دفعه تاریخ روزی که خرج انجام شده نوشته می‌شود. سپس، چگونگی آن خرج، مطابق آنچه در دفتر روزنامه نوشته شده، درج می‌شود. برای تعیین سود یا زیان هر خرید و فروش کافی است در طرف چپ خط جمع فروش، خط منها (—) رسم کنند و مبلغ جمع اخراجات را از جمع فروش کسر کرده و در زیر خط جمع فروش خط تتمه (—) رسم کنند، و آنچه باقی می‌ماند در زیر تتمه نوشته می‌شود و تتمه را با مبلغ خرید مقایسه کرده، هرگاه بیشتر از خرید باشد، سود و هرگاه کمتر باشد، زیان وجود دارد. هنگامی که سود وجود دارد، زیر ستون خرید خط اضافه (—) رسم کرده و در زیر آن، آنچه مابه‌التفاوت فروش بر خرید است، نوشته می‌شود؛ و هرگاه زیان وجود داشته باشد، در زیر ستون خرید خط تتمه (—) یا خط الباقی (—) رسم می‌شود (نگاره ۷).

در هر صفحه دفتر می‌توان چند فقره خرید و فروش نوشت، اما باید برای هر فقره خرید و فروش خطوط خرید، فروش، و اخراجات - به صورت جداگانه - رسم شود تا در هر فقره، منافع به دست آمده از فروش، به صورت جداگانه مشخص باشد.

به طور خلاصه، می‌توان گفت به هر خرید به صورت یک پروژه جداگانه نگاه می‌شود و مبنای تحریر این دفتر خرید است و در پی آن، فروش‌ها و مخارج مرتبط با خرید یا فروش آن نوشته می‌شود. شاید بتوان این نوع نوشتن خرید و فروش را به کارت سفارش کار تشبیه نمود که برای هر پروژه به صورت جداگانه نگهداری می‌شود. نکته‌ای که باید به آن توجه داشت این است که در این دفتر فقط مخارج و هزینه‌هایی منعکس می‌شود که در ارتباط با خرید و فروش محصول باشد و سایر مخارج واحد تجاری در دفتر مصارف و اخراجات نوشته می‌شوند.

## دفتر اخراجات و مصارف

مصارف و اخراجات دو نوع می‌باشند:

نوع اول: مصارف و مخارجی که با خرید و فروش در ارتباط هستند - از قبیل تنزیل و





فرع بروات یا صرف و کسر نقود و امثال آنها- که باید در دفتر خرید و فروش نوشته شوند. نوع دوم: مصارف و مخارجی هستند که در برابرشان منافع آتی به دست نمی آید، مانند «اجرت پست مکتوبات یا اجرت تلگراف یا کرایه حجره و انبار و اجرت شاگرد و امثال آن و مصارف شخصی از قبیل مخارج و مصارف خانه و اثاث البیت و ملبوس و امثال آن» (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ق، ص ۳۰). این مصارف و مخارج باید در دفتر اخراجات و مصارف نوشته شود (نگاره ۸).

The image shows a handwritten ledger titled "اخراجات شهر محرم الحرام ۱۳۱۹". It is divided into two main sections: "اخراجات بجزه" (Expenses for share) and "اخراجات خانه" (Household expenses). Each section has sub-columns for "مصروفات" (Expenses) and "مصارف معمولی" (Common expenses). The entries include various items and amounts in Persian script, such as "مغزهای بازار" and "پسته".

اخراجات شهر محرم الحرام ۱۳۱۹	
اخراجات بجزه	اخراجات خانه
مصروفات	مصارف معمولی
مغزهای بازار	مغزهای بازار
پسته	پسته
...	...

**نگاره ۸**  
دفتر اخراجات و مصارف  
واحد تجاری تک مالکی  
(ماخذ: تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ق، ص ۳۰)

«هرگاه شخص تاجر با کسی شرکت در تجارت دارد، ناچار باید اخراجات تجارتي و شخصی، در دفتر ممزوج یکدیگر ننویسد و از برای هر فقره ورقی علیحده در دفتر قرار بدهد تا هنگام تعیین هریک، اسباب اشکال نباشد و هرگاه با کسی شراکت ندارد و آنچه مخارج و مصارف تجارتي و شخصی کند به خودش راجع است در ممزوج نوشتن و تجزیه کردن مختار است» (تاجر اصفهانی، ۱۳۲۲ق، ص ۳۰).

نکته‌ای که در این میان وجود دارد و پیش‌تر نیز بدان اشاره شد، عدم رعایت تفکیک شخصیت در مواقعی است که واحد تجاری به صورت تک مالکی اداره می‌شود و در این حالت، مخارج شخصی نیز در دفاتر واحد تجاری مورد ثبت قرار می‌گیرند. البته در دفتر اخراجات و مصارف این قبیل مخارج به صورت تفکیک شده در ستونی مجزا مورد ثبت قرار می‌گیرند. زمانی که واحد تجاری به صورت مشارکتی اداره می‌شود، تفکیک شخصیت رعایت می‌شود.

## تجزیه و تحلیل نتایج (یافته‌های تحقیق)

یافته‌های حاصل از بررسی اسناد تجارتي را می‌توان به این شرح بیان نمود:

۱. مبنای تعهدی در ثبت رویدادهای مالی همواره در اسناد سیاقیه به چشم می‌خورد و این موضوع براساس ثبت‌های صورت گرفته در ارتباط با خرید و فروش‌های نسبی به‌وضوح قابل مشاهده است، چراکه اگر چنین نبود ثبت خرید یا فروش تنها در مقابل پرداخت یا دریافت وجه نقد انجام می‌گرفت و دیگر، دفترهای طلب و قرض نیز معنی پیدا نمی‌کرد.
۲. هنگامی که مشارکتی در جریان است، تفکیک شخصیت به‌صورت کامل رعایت می‌شود، اما آن هنگام که مالکیت واحد تجاری به‌صورت انفرادی است تفکیک شخصیت رعایت نمی‌شود؛ البته با توجه به شیوه نوشتن دفتر مصارف و اخراجات می‌توان برداشت‌های شخصی را به‌آسانی تفکیک کرد.
۳. مانده ستون دخل در دفتر روزنامه نشان دهنده مانده صندوق در پایان هر روز است. از اینرو، مانده این ستون در پایان یک دوره مالی بیانگر مانده صندوق در پایان آن دوره می‌باشد. همچنین، کنترل مانده صندوق در پایان هر روز کنترل مناسب و مؤثری است و بسیاری از اشتباهات حسابداری را مشخص می‌کند.
۴. شیوه نوشتن تاریخ هر روز در دفتر روزنامه، بیانگر گستردگی تجارت در آن روزگار است؛ چرا که علاوه بر درج تاریخ هجری، تاریخ هر روز مطابق سایر تقویم‌ها نیز نوشته می‌شد، تا در هنگام مقابله حساب‌ها با سایر تجار مشکلی از این بابت ایجاد نشود.
۵. امروزه، در دفتر روزنامه، شرحی از رویدادهای صورت گرفته در زیر ثبت‌ها نوشته می‌شود. در سیاق نیز همواره ثبتی کامل مرتبط با هر رویداد وجود داشته است.
۶. به‌کارگیری علائم مخصوص هنگام نقل حساب‌ها از دفتر روزنامه به سایر دفاتر، گویای نظام‌مندی و دقت سیستم است، چراکه از بروز خطا و اشتباه در نقل اقلام تا حد زیادی جلوگیری می‌کند.
۷. اگرچه استفاده از سیاق در نوشتن، فضای کمتری را نسبت به امروز اشغال می‌کرده، محاسبات آن در پاره‌ای مواقع، به‌واسطه حرفی بودن، بسیار پیچیده بود و گاه باعث نوشتن بیش از حد می‌شد.
۸. تفکیک هزینه‌های خرید و توزیع و فروش از سایر هزینه‌ها، نشان دهنده رشد و بالندگی سیستم است، چراکه می‌توان این موضوع را با محاسبه قیمت تمام شده کالای فروش رفته، فروش خالص و به‌تبع آن، محاسبه سود ناخالص کاملاً مرتبط دانست.
۹. انتقال مانده ستون دخل به روز بعد و نیز انتقال مانده آن به دیگر صفحات دفتر روزنامه، مشابه با انتقال جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار دفاتر امروزی به صفحات بعد می‌باشد.



همچنین، استفاده از واژگانی چون «تمّه فوق» و «تمّه صفحه قبل» نیز جالب توجه است. با توجه به مطالب بیان شده، به پرسش نخست این پژوهش مبنی بر اینکه «آیا حسابداری نوین همان سیاق ایرانی است که شکل نوشتاری آن تغییر یافته است؟» می توان پاسخ منفی داد، چراکه در این صورت باید دفاتر، اسناد، و گزارش های برجای مانده از سیاق با حسابداری نوین (دو طرفه) کاملاً منطبق باشد.

پاسخ پرسش دوم این پژوهش که بیان می دارد: «با توجه به کهتتر بودن سیاق، آیا پاره ای از اصول سیاق به حسابداری نوین راه یافته است؟» می تواند تا حدودی مثبت باشد؛ زیرا با توجه به پیشینه روابط تجاری، سیاسی، و فرهنگی میان ایران و کشورهای غربی و با در نظر گرفتن برخی وجوه مشترک میان سیاق و حسابداری دو طرفه امروزی، همواره امکان تبادل فرهنگ، دانش، و تکنولوژی وجود داشته است. با بررسی دقیقتر به واژه ژورنال (Journal) برمی خوریم. امروزه، واژه ژورنال به معنی دفتر روزنامه در حسابداری است. ریشه یابی این واژه شاید بتواند ارتباط میان شرق و غرب را بهتر نشان دهد. واژه Journal از ترکیب Jour+nal تشکیل شده است. پسوند nal در زبان انگلیسی - زمانی که با یک واژه ترکیب می شود - معنی «متعلق به» می دهد. به عنوان مثال، واژه Personal به معنی متعلق به شخص (شخصی) است. بنابراین، Journal به معنی «متعلق به Jour» می باشد. در گویش مردم تهران، شیراز، دامغان، و کاشان به واژه «روز»، «رو» گفته می شود. به عنوان مثال «امرو» و «دیرو»، در خراسان گفته می شود «رُوز»، و در زبان پهلوی نو این واژه را «رُوز» می گویند. در فارسی باستان، این واژه «رَنوچ» و در اوستایی «رَنوچَنگه» گفته می شود. در زبان فرانسه واژه Jour - به معنی «روز» - از پهلوی نو (رُوز) گرفته شده است! (فریدون جنیدی، مصاحبه، ۱۳۸۷/۲۰، بنیاد نیشابور). بنابراین، واژه Journal به معنی «متعلق به روز» می باشد. دفتر روزنامه هم با ثبت روزانه رویدادهای مالی، کارکردی متناسب با معنی خود دارد. واژه های دیگری که در این مورد می تواند راهگشا باشند، Aduana در اسپانیولی، Dogana در ایتالیایی، و Douane در فرانسه است که همگی به معنی تشکیلات ثبت کننده کالا می باشند (شفا، ۱۳۸۵، ص ۶۲۶). این واژگان از واژه «دیوان» - که خود گرفته شده از واژه «dipi-pand» در زبان پهلوی است (فرای، ۱۳۶۳، ص ۶۳) - گرفته شده اند. در مشرق، دیوان به معنی اداره ثبت کننده محاسبات مالی دولت بوده است.

با در نظر گرفتن این واژگان - که دارای کاربرد مالی و حسابداری می باشند - و با در نظر گرفتن پیشینه سیاق در ایران - اگرچه نمی توان درباره آن حکمی قطعی صادر کرد - این احتمال تقویت می شود که امکان راهیابی پاره ای از اصول سیاق به حسابداری نوین وجود داشته است.

## نتیجه‌گیری

همگان بر این باورند که سیاق یک سیستم حسابداری یک طرفه است. این پژوهش با بازخوانی اسناد سیاقیه، سیاق را به‌طور عملی و دقیق مورد بررسی قرار داد و با استخراج اصول و قواعد تحریر دفاتر به بیان وجوه اشتراک میان حسابداری دوطرفه و سیاق پرداخت و از این طریق پرسش‌های پژوهش را مورد بررسی قرار داد. اگرچه نمی‌توان سیاق ایرانی را معادل حسابداری دوطرفه دانست، وجوه اشتراک آنها قابل توجه است. از اینرو، به‌نظر می‌رسد که سیاق حلقه ارتباط میان حسابداری یک‌طرفه و حسابداری دوطرفه می‌باشد که در پاره‌ای موارد با حسابداری یک‌طرفه تطابق دارد و در پاره‌ای دیگر، با حسابداری دوطرفه؛ بنابراین، نمی‌توان سیاق را حسابداری یک‌طرفه مطلق دانست.

## محدودیت‌های پژوهش

بدون شک، هر پژوهشی با محدودیت‌هایی همراه است و این پژوهش نیز همواره دارای محدودیت‌ها و مشکلاتی بوده است. پاره‌ای از محدودیت‌ها زمانی و پاره‌ای دیگر مرتبط با دسترسی به منابع می‌باشد که عموماً در هر پژوهشی مشترک می‌باشند. اما علاوه بر این موارد، این پژوهش به‌طور خاص دارای محدودیت‌هایی اجتناب‌ناپذیر بوده است. این محدودیت‌ها را می‌توان به‌صورت زیر بیان کرد:

۱. با توجه به اینکه سالهاست سیاق مورد استفاده قرار نمی‌گیرد، آشنایی با آن نیاز به صرف زمان زیادی داشت و افرادی که بر سیاق تسلط داشته باشند بسیار انگشت‌شمار می‌باشند. اگرچه ممکن است کسانی توانایی خواندن سیاق را داشته باشند، تسلط بر آن مقوله‌ای جد است. همانند اینکه همگان نوشتن اعداد هندسی را می‌دانند، اما تعداد محدودی از آنها حسابدار هستند.

۲. منابع مختلف سیاق در زمان انجام پژوهش (بیش از دو سال) بارها مورد بررسی قرار گرفته و از آنها در جهت دستیابی به اهداف پژوهش بهره‌های بسیاری گرفته شده است. اما تمامی دستاوردهای این پژوهش در حیطه موضوع این مقاله نمی‌گنجد. اغلب منابع موجود در حوزه سیاق به دفاتر دیوانی سیاق پرداخته‌اند. هرچند که ممکن است از نظر لغوی، تا حدودی شباهت میان نام دفاتر دیوانی و تجاری وجود داشته باشد، از لحاظ کاربرد آنها در حوزه حسابداری تفاوت‌های زیادی به‌چشم می‌خورد.

۳. نظر به اینکه سیاق در دستگاه دولتی و دیوانی کاربردی گسترده داشته و به‌سبب امکانات گسترده‌تر دولتی، بیشتر منابع بر جای مانده، در ارتباط با حسابداری دولتی و دفاتر دیوانی می‌باشد. از اینرو، در این پژوهش در موارد زیادی به اثر بر جای مانده از تاجر اصفهانی اشاره شده و در

موارد بسیاری نیز با بازخوانی اسناد، روش‌های به‌کار رفته در دفاتر تجاری استنباط و استخراج گردیده‌اند.

### پیشنهاد برای تحقیقات آتی

تمرکز اصلی این پژوهش بر روی دفاتر و اسناد تجاری بوده، زیرا هدف از اجرای آن، مقایسه میان حسابداری دوطرفه و سیاق بوده است. همچنین، محدوده جغرافیایی مورد بررسی در این پژوهش کشور ایران بوده و این در حالی است که می‌دانیم سیاق‌نویسی در کشورهای مجاور ایران همچون ترکیه، عراق، افغانستان، هندوستان، و پاکستان نیز تاحدودی رواج داشته است. بنابراین، پیشنهادهای این پژوهش بدین شرح ارائه می‌گردد:

۱. دفاتر و اسناد دیوانی به خط سیاق، که در دستگاه دولتی رواج داشته، به‌منظور استخراج اصول حسابداری دولتی گذشتگان، مورد بررسی قرار گرفته و با حسابداری دولتی که امروزه رایج است مقایسه شود.

۲. اسناد سیاقیه سایر کشورها، به‌منظور مقایسه با اسناد سیاقیه ایرانی، از جهت شیوه نوشتن ارقام و شیوه‌های تنظیم و تحریر دفاتر، مورد بررسی و پژوهش قرار گیرد.

۳. دفاتر و اسناد تجاری، به‌عنوان نماینده حسابداری مالی، با دفاتر و اسناد دیوانی - به‌عنوان نماینده حسابداری دولتی - مورد مقایسه قرار گرفته و وجوه افتراق میان آن دو مشخص گردد.

### کتابنامه

- تاجر اصفهانی، محمد جواد (۱۳۲۲ ق.). *قواعد دفتر تجارت* تهران: بی نا.
- ثواقب، جهانبخش (۱۳۸۵). *روش تحقیق با تاکید بر تاریخ*. شیراز: نوید شیراز.
- رهنما، هوشنگ (۱۳۷۴ بهار). چند واژه ایرانی. *فصلنامه ایران شناسی*، ۱۵۲-۱۵۷.
- شفا، شجاع‌الدین (۱۳۸۵). *ایران در اسپانیای مسلمان*. تهران: نشر گستره.
- علیمدد، مصطفی؛ ملک آرای، نظام‌الدین (۱۳۸۹). *مبانی و روش‌های عمومی حسابداری* (چ ۲۹). تهران: سازمان حسابرسی.
- فرای، ریچارد (۱۳۶۳). *عصر زرین فرهنگ ایران* (چ ۲). (مسعود رجب‌نیا، مترجم). تهران: سروش.
- کریمی، اصغر (۱۳۵۶ زمستان). حساب سیاق یا حساب دیناری. *نشریه مردم‌شناسی و فرهنگ عامه ایران*. ش ۹۱، ۳-۱۰۰.
- کوچیم، اوسامو (۱۳۸۷). *تاریخ حسابداری*. (محمد میرتونی و حسین رحیمی آزاد، مترجمان). تهران: نشر نوپردازان.
- هورن گرن، چارلز؛ هارسون، والتر؛ رابینسون، مایکل (۱۳۷۷). *اصول حسابداری* (۱). (چ ۳). (ایرج نوروش، غلامرضا کریمی، مترجمان). تهران: ترمه.



- Bartholomae, C. (1904). *Altiranisches Worterbuch*. Strasburg: K. J. Trübner.  
Henning, W. B. (1948). A Sogdian Fragment of the Manichaean Cosmology, *BSOAS*, xii  
Nyberg, H.S. (1974). *A Manual of Pahlavi, ii*. Wiesbaden: Harrassowitz.

