

ملخص

كان لإمارة فلورنسا وإمارة فينيسيا في إيطاليا ، في بدايات النهضة العلمية والفكرية لأوروبا ، الدور الرئيسي في نشوء وتنمية وتطوير فكرة وقاعدة القيد المزدوج التي أسست للتقنية والعلوم المحاسبية الحديثة. غير أن الممارسة المحاسبية كانت موجودة قبل ذلك ، وفي كل الحضارات وبمختلف مسمياتها وطرق أدائها وأهدافها ، حاضرة في كل زمان ومكان ، وخاصة في الدول العربية والإسلامية التي كان لها الأثر

المعتبر على تطور العلوم الحسابة والمحاسبية. فبعد أن كانت المحاسبة فكرة وضرورة حسابية وأداة تذكيرية للأحداث التجارية في بداياتها الأولى ، أصبحت إحدى فروع المعرفة الإنسانية المهمة التي تختص بتوليد البيانات والمعلومات عن أوجه النشاط الاقتصادي وتوفيرها في صورة ملائمة لذوي الحاجة إليها. ولم يتم إبداع المحاسبة في زمن معين أو في تاريخ أو في حضارة بعينها ، بل تطورت ونمت عبر مختلف الأزمان والحضارات الإنسانية.

مقدمة

المحاسبة هي أحد فروع المعرفة الإنسانية التي تهتم بتوليد البيانات والمعلومات عن أوجه النشاط الاقتصادي ، وتوفر هذه المعلومات في صورة ملائمة لذوي الحاجة إليها. ولقد تطورت أهداف المحاسبة ووظائفها ومن ثم البيانات التي تتولد عنها على مر القرون لتتسق مع تطور الحاجة إلى المعلومات وتزايد الطلب عليها ، كنتيجة لتداخل أوجه النشاط الاقتصادي وتعدها وتعقدتها.

فعندما نشأت المحاسبة لم تكن هي التي نعرفها اليوم أو التي عرفت منذ نصف قرن أو قرن مضى. وبالتالي ، فعندما نبحت عن نشأة وأهداف المحاسبة المالية ووظائفها ومرجعيتها الفكرية وتطورها ، فإننا في واقع الأمر نبحت عن الفكرة التي تطورت على مر الزمن ونمت بفضل الممارسة الفعلية حتى وصلت إلى ما نسميه اليوم المحاسبة.

وفي الواقع فإن المحاسبة لم تنشأ في زمن معين وفي تاريخ أو في حضارة بعينها ، بل تطورت حتى وصلت إلى هذا الوضع مثلها في ذلك مثل باقي فروع المعرفة الإنسانية الأخرى. وقد تنشأ المعرفة عن فكرة أو رأي أو ابتكار وسيلة للتغلب على مشكلة محددة ، ثم تتطور بعد ذلك وتنمو وتكبر وتتعمق إلى أن تصح فرعاً من فروع العلم والمعرفة ، له أهدافه ومداركه وأساسه ومفاهيمه وفرضياته ونظرياته.

ومن هذا المنطلق نشأت المحاسبة كفكرة وضرورة حسابية وأداة تذكيرية للتغلب على مشكلة النسيان التي تلازم الطبيعة البشرية وكذلك لإبراء الذمة والاستشهاد بما هو مكتوب ومثبت ، وخاصة فيما يتعلق بالتعاملات التجارية والعلاقات الإنسانية.

فعند البحث في الآثار التاريخية الخاصة في هذا الميدان ، وجدنا كتابات ودراسات كثيرة في مجال المحاسبة وعلومها تشير إلى نشوء المحاسبة وعلومها في إيطاليا ومدينة البندقية – فينيسيا Venetia. وذلك ، في نظرنا ، أمر منطقي لأن أول كتاب نشر وفصل في تقنيات المحاسبة كان سنة ١٤٩٦ ميلادية كان في هذا البلد والذي أفه عالم الرياضيات الراهب الفرنسي سكاني لوكا بيسيولي^(١). ولقد عرضت في بعض أجزاء هذا الكتاب اثنان وثلاثون فصلاً قصيراً يتكلم عن المعرفة المحاسبية بشكل منهجي وتعليمي متكامل ، واصفاً لها كان سائداً ومطبوعاً عملياً في مجال المحاسبة وإمساك الدفاتر كما أن إمساك على



معالم تاريخية للمحاسبة المالية

عبد الكريم منصور بن عوف

استاذ مساعد

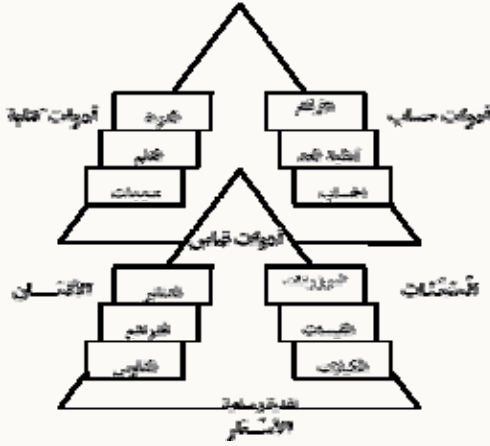
عضو المجلس العلمي لجامعة معسكر
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

am.benaouf@laposte.net

الاستشهاد المرجعي بالدراسة:

عبد الكريم منصور بن عوف ، معالم تاريخية للمحاسبة المالية - دورية كان التاريخية - العدد العاشر ؛ ديسمبر ٢٠١٠. ص ٥١ - ٥٨. (www.historicalkan.co.nr)





أدوات المحاسبة التي طورتها الحضارة الإسلامية

وقد يعتقد البعض أننا نقول أن الحضارة الإسلامية هي التي أنشأت علم المحاسبة وتقنياتها، بل أننا نؤكد على أن الحضارة العربية الإسلامية قد ساهمت كغيرها من الحضارات^(٧)، كالحضارة الصينية والمصرية والبابلية واليونانية والرومانية والفارسية التي سبقتها في تطوير مختلف الأدوات والقياسات والحسابات التي ساعدت العلماء الإيطاليون في عصر النهضة لمواصلة ما بدأ به غيرهم، حيث أفرز الاتصال الثقافي بينهم وبين المشرق العربي وأوروبا في القرنين الثاني عشر والثالث عشر، أسساً جوهرية لتطوير العلوم والمعرفة في أوروبا عامة وفي إيطاليا على وجه الخصوص.

ولكن ما دام البناء المحاسبي المعاصر مبني على قاعدة القيد المزدوج، فإننا سوف نرى مسار تطور تقنيات المحاسبة من المهيد الذي رعاها، أين تطورت عبر محورين أساسيين^(٨):

المحور الأول: محور فلورنسا

لعبت فلورنسا دوراً محورياً في تطوير علم الرياضيات والمحاسبة في آن واحد. فقد عرفت فلورنسا أوروبا لأول مرة بنظام الترقيم العشري، حيث نشر في عام ١٢٠٢ ميلادي في كتاب للرياضيات باسم Abaci liber لصاحبه ليوناردو فيبوناتسي بيزانو

Leonardo Fibonacci Pisan

ولم يكن الترقيم العشري ليقبل ويستعمل بسهولة. فاعتبره الأوروبيون غامضاً وصعباً. و أتهم آخرون الرياضيين العرب الذين يمارسون المهارات الجديدة بالسحر والشعوذة^(٩). وضلت هذه الأرقام تزامح النظام الروماني اليوناني لمدة تتجاوز القرنين حتى تم لها الانتشار الواسع وخاصة بين التجار الإيطاليين الذين وجدوا في الأرقام العربية من السهولة المطلوبة للعمليات الحسابية الأربعة: الجمع والطرح والقسمة والضرب، عكس نظامهم القديم الذي يعتمد على تجميع الحروف ليعطي قيمة للعدد ناهيك عن الصعوبة في العمليات الحسابية^(١٠).

وقد ظهرت في فلورنسا أقدم وثيقة محاسبية في عام ١٢١١، مكتوب عليها حسابات أستاذ وترحيلات لكنها اقتصر على الحسابات الشخصية فقط من المدنيين والدائنين. وفي نهاية القرن الثالث عشر وبداية القرن الرابع عشر (١٢٩٦-١٣٠٥) أظهرت بعض الدفاتر المحاسبية الحسابات الاسمية كحساب السلع والمصاريف. وبدأت

أساس القيد المزدوج الذي ظهر آنذاك في سجلات التجار في بعض المدن الإيطالية في النصف الأول من القرن الرابع عشر الميلادي.

وبالفعل، فلقد استمدت من كتاب بيسولي، بعد ذلك، كل الكتابات في مجال المحاسبة في ألمانيا وهولندا وفرنسا وإسبانيا وإنجلترا وبعض البلدان الأوربية الأخرى في القرون الموالية. لكن هل نشوء المحاسبة بمختلف تقنياتها المعرفية والممارسة المحاسبية ولدت ونشأت في إيطاليا فقط؟ وهل المحاسبة هي التي تركز في مفاهيمها وتقنياتها على قاعدة القيد المزدوج أم هناك دعائم أخرى لذلك؟ وهل بقيت أهداف الممارسة المحاسبية على ممر الزمن نفسها وبنفس البناء الفكري والمرجعي لها؟

في البداية سوف نعرض باختصار لجذور هذه الفكرة وكيف تطورت وفسرت في مراحل تطورها الأولى وخاصة في إيطاليا أين نمت وترعرعت فكرة وقاعدة القيد المزدوج. ثم نعرض على أهداف المحاسبة وإمساك الدفاتر في مراحلها الأولى، وخاصة عندما كان الهدف منها تزويد التاجر والمالك للمشروع التجاري بالبيانات الخاصة بممتلكاته وديونه المختلفة. إلى أن نصل إلى مرحلة بدأ فيها التفكير في المفاهيم وخلفية لما تستند إليها قاعدة القيد المزدوج، بداية من مفهوم حقوق الملكية ثم الوحدة الاقتصادية واستقلالها واستمرارها. وفي آخر المطاف نحاول أن نعدد أهم المفاهيم والفرضيات التي وصل إليها الفكر المحاسبي المعاصر، والتي على ضوءها ومنطلقاتها نبين الغاية التي ينبغي التوصل إليها، والمعيار الذي على أساسه يمكن قياس مدى تقدم المحاسبة المالية وتطورها في عصرنا هذا.

(١) تطور الممارسة المحاسبية

إن الممارسة المحاسبية في إيطاليا وخاصة في إمارة صقلية وإمارة فلورنسا وإمارة فينيسيا كانت كنتيجة لتطور العلوم والمعرفة عموماً وبداية عصر النهضة والتنوير في أوروبا. وكانت هذه الإمارات قنوات اتصال مع الدول العربية والإسلامية عبر الإسكندرية-مصر-وبلاد الأندلس-إسبانيا-وشمال إفريقيا على يد التجار والعلماء، أين كانت المحاسبة في هذه البلدان بمختلف مسمياتها^(١١) جد متطورة، وخاصة من حيث الأدوات اللازمة لأداء العمل الحسابي والمحاسبي، كأدوات الكتابة والحساب والقياس والنقود وأسعار صرفها والأسعار ومستواها العام.

فحين كانت أوروبا في القرن الثالث عشر تستعمل رقائق الجلود والقماش في الكتابة، كان العرب يستعملون الورق والجبر والدواة والأقلام الصغيرة والمبراة وغيرها من الأدوات المساعدة والمتممة للكتابة. أما في مجال الحساب والعد فإن العرب والمسلمين قدموا للبشرية خدمة غير مسبوقة وما زالت باقية حتى الآن، وذلك بنشرهم للأرقام الهندية المنقحة التسعة^(١٢)، والتي زاد من حيويتها عالم الرياضيات الخوارزمي^(١٣) باستخدام الصفر لتصبح عشرة أرقام عربية أصيلة.

كما أهتم العرب والمسلمون بأدوات القياس التي امتازت بالدقة، حيث توجد العلاقة بين المثلثات من الموزونات والمقاييس والمكاييل (الكيل، ذراع، الصاع...) لمعرفة المقدار الكمي والمقدار القيمي بالأموال (الدينار الذهبي والدرهم الفضي) ليكتهل بينهما السعر^(١٤).

ويمكن تلخيص أدوات المحاسبة التي طورتها الحضارة الإسلامية في الشكل التالي^(١٥):

في حيازة المالك. وبالرغم من ذلك فهناك بعض الدلائل التي تشير إلى وجود فكرة الوحدة المحاسبية حيث وجد أن كثير من التجار يحتفظ بمجموعة دفترية مستقلة لعملياته المعيشية الخاصة وأخرى لعملياته التجارية.

٣- لم تكن فكرة الفترة المحاسبية أو فرضية استمرار الوحدة المحاسبية من الأمور المعروفة في ذلك الوقت. وقد كان ذلك يرجع أساساً إلى أن معظم العمليات التجارية كانت عمليات محددة ومستقلة تنتهي بمجرد تحقيق الغرض المحدد منها وعلى هذا الأساس فكان تحديد الربح يتم عند انتهاء العملية. ومن ثم فلم يكن هناك حاجة للمحاسبة على أساس الاستحقاق ولم توجد مقدمات ومستحققات فيما يتعلق بالإيرادات والمصاريف. أضف إلى ذلك أن الأصول الثابتة في حالة وجودها كانت تلعب دوراً ثانوياً في نشاط التاجر ولم تمثل جزءاً ملموساً من أصوله ، ومن ثم لم تقم الحاجة الفعالة لحساب الإهلاك.

٤- كانت القيود في الدفاتر وصفية إلى حد كبير ، وتحدد مواصفات موضوع العملية بأدق التفاصيل ، وذلك لتعدد وحدات النقد الموجودة حينئذٍ وعدم وجود وحدة قياس يمكن الاعتماد عليها كمقياس للقيمة في كل العمليات التي يقوم بها التاجر. وعموماً ، فقد تركزت اتهامات الكتاب في أوروبا منذ منتصف القرن الخامس عشر كما يلي (١٣) :

- الفترة الأولى: منذ منتصف القرن الخامس عشر حتى منتصف السادس عشر

تركزت على توصيف آلية القيد المزدوج والميكانيكية التي يقوم عليها كما يطبق عملاً ، دون تعرض لما تستند إليه هذه الميكانيكية من أسس أو قواعد ودون اهتمام بدلالة ما تؤدي إليه من نتائج. وكان إمسك الدفاتر في هذه المرحلة قد تطور إلى إثبات العلاقات الشخصية بين الدائنين والمدينين وعلى أساس التسجيل الإحصائي للعمليات غير الشخصية والأشياء الخاصة بالمؤسسة.

- الفترة الثانية: مع بداية النصف الثاني من القرن السادس عشر وحتى نهاية القرن الثامن عشر

وهي مرحلة حاسمة في الفكر المحاسبي ، حيث بدأ في هذه الفترة اهتمام الكتاب يتحول إلى خلفية القيد المزدوج وانتقاد إمسك الدفاتر على أساسه دون استناد إلى هذه الخلفية. كما امتد استخدام القيد المزدوج في هذه الفترة أيضاً إلى ميادين بخلاف النشاط التجاري ، وقامت بعض الحكومات بالتدخل في تنظيم التقارير التي تنتج عن إمسك الدفاتر. ففي خلال هذه الفترة وفي سنة ١٦٧٣ ميلادية ، اقتضت موثيق التجارة في فرنسا أن يقوم التاجر أو رجل الأعمال بتصوير ميزانية عمومية عند انتهاء كل سنتين على الأكثر. كما أن ظاهرة الموازنة السنوية لحساب الأرباح والخسائر قد ظهرت خلال هذه الفترة أيضاً دون انتظار حتى انتهاء المشروع التجاري ، الأمر الذي كان سائداً قبل ذلك.

كما أن الكتابات المحاسبية في هذه المرحلة بدأت في إضفاء الشخصية المعنوية على كل الحسابات والعمليات (١٤). وقد كان هذا الاتجاه إلى افتراض الشخصية المعنوية للحسابات والعمليات ناتجاً عن محاولة الكتاب لتبرير قواعد القيد المزدوج من مدين ودائن كما تنطبق على الأشياء والعمليات غير الشخصية. فقد كانت الحسابات تستخدم للعناصر غير الشخصية مثل النقدية والمخزون في بداية

الحسابات تأخذ الشكل "منه- له" debito - credito ووفق الشكل المعروف بالحرف اللاتيني (T) ، وكانت البدايات الأولى لمسك الدفاتر وفق القيد المزدوج. كما أنشأت في فلورنسا منذ بدايات القرن الرابع عشر مدارس لتدريس تقنيات المحاسبة ومسك الدفاتر حسب هذه الأصول لتدريب الشباب و التاجر عليها.

المحور الثاني: محور البندقية - فينيسيا

أكملت فينيسيا ، ومنذ النصف الأول من القرن الرابع عشر ، مسار تطوير تقنيات المحاسبة وفق قاعدة القيد المزدوج ، إذ بدأت التقنية ترسخ وتظهر بوضوح. وساعدها في ذلك الوسط الملائم أين أنتشرت أعمال الصيرفة والتجارة والاستيراد والتصدير من وإلى بلدان وراء البحار ، وبدأت بوادر انتشار ممارسة رأسمالية جديدة وهي الرأسمالية التجارية Mercantilism.

ولم يكن حينها النظام المحاسبي ليكتمل. غير أن الدراسات التاريخية في علم المحاسبة تدل على أن تجار البندقية ، هم أول من استخدم إقفالاً شكلياً للحسابات. وتظهر حسابات التاجر البندقي سورانزو Soranzo عن الأعوام (١٤٠٦-١٤٣٢) إقفالاً بتوسيط حساب الأرباح والخسائر ، وأحياناً يتوسط حساب رأس المال ، وذلك لتحديد أرباح وخسائر صفقات معينة. وتسمى طريقة تحديد نتيجة كل صفقة بمحاسبة الصفقات (١١).

فلم تكن الدورة المحاسبية محددة بزمن معين ، بل كانت مستمرة ولم يكن من الضروري لإقفالها. كما ظهر مفهوم رأس المال بشكل منفصل عن مفهوم الربح والخسارة ، و تحدد مفهوم الإيراد والمصروف ، ليسمى ككل: نظام مسك الدفاتر لإمارة فينيسيا. كما أنتشرت مدارس لتعليم هذا النظام ، وتأسس بعد ذلك في عام ١٥٨١ أول معهد للمحاسبة في المدينة نفسها.

ولعل من أهم الظروف التي أقامت الفرصة للتفكير في القيد المزدوج في ذلك الوقت ، سواء في فلورنسا أو فينيسيا ، هي قيام شركات الأشخاص في شكل شركات محاصة وشركات تضامن. حيث ظهرت الحاجة إلى فكرة الوحدة المحاسبية وعملية حساب الأرباح على العمليات التجارية حتى يتحدد لكل شريك نصيبه فيها.

(٢) أهداف المحاسبة وإمسك الدفاتر في

مراحلها الأولى

حدد هندركسون (١٢) أربع خصائص مميزة لإمسك الدفاتر على أساس القيد المزدوج في الفترة السابقة على بداية القرن السادس عشر كالآتي:

1- كان الهدف من المحاسبة في تلك الفترة هو إمداد المالك بالبيانات التي توضح أصوله والتزاماته. وبالإضافة إلى ذلك فقد كانت تستخدم البيانات المحاسبية كأساس لمنح الائتمان وكوسيلة لتحديد الشركاء. وقد ترتب على ذلك أن الحسابات كانت تعد من أسرار التاجر الخاصة ولم يتوفر أي ضغط خارجي يلزم بالتحقق من صحتها أو من إمسكها وإعدادها طبقاً لقواعد محددة.

٢- لم يكن للوحدة المحاسبية حدوداً واضحة ، فكثيراً ما كانت الحسابات تظهر العمليات الخاصة بالمالك بالإضافة إلى عملياته التجارية. فقد ذكر هندركسون نقلاً عن بسولي (Pacioli) على سبيل المثال أن المخزون كان يشتمل على النقدية والأشياء الثمينة ، والملابس ، والسلع المنزلية وكل الممتلكات التي تقع

وتجدر الإشارة هنا إلى أن للكتاب الأمريكيين مثل "سبراغ" Sprague و"هاثفيلد" Hatfield و"كستر" Kester فضل السبق في نشر تعليم هذه الأسس الجديدة في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية القرن العشرين ، مع أن جذورها ترجع إلى النصف الأول من القرن التاسع عشر^(١٨).

وبالرغم من انتشار أساس الملكية كخلفية منطقية لإمسك الدفاتر في الولايات المتحدة وبعض دول أوروبا في الربع الأول من القرن العشرين إلا أنه لم يظهر في الكتابات الإنجليزية والبلدان الأوربية الأخرى ، إلا مع نهاية النصف الأول من القرن تقريباً.

(٣) الوحدة الاقتصادية وفرضية استقلال الوحدة الحاسبية

أدت التطورات الاقتصادية في القرن العشرين وخاصة في مجال التنظيم القانوني للشركات ، إلى قيام شركات المساهمة. والمعروف عن هذا النوع من المنظمات هو انفصال ملكية الشركة عن الإدارة المسيرة. فلم يعد المساهم ، الذي يمكن أن تختلف حقوقه طبقاً لنوع الأسهم التي يمتلكها ، مالكاً مباشراً لأصول الشركة بالمعنى التقليدي. كما تعددت مصادر التمويل التي يمكن للشركة الحصول منها على رأس المال اللازم لمزاولة نشاطها بخلاف الحصص والأسهم المكونة لرأس مال الاجتماعي.

وتقوم فرضية الوحدة الحاسبية على أن المؤسسة لها شخصيتها المعنوية المستقلة تماماً عن شخصية ملاك رأس المال. فالمؤسسة ، بهذا المفهوم ، تزاول نشاطها باستقلال تام عن نشاط المساهمين فيها. وقد ترتب على ذلك أن معادلة الميزانية الرئيسية أصبحت تمثل تعادل الأصول مع الخصوم ، بصرف النظر عن مكونات كل منهما. حيث تتكون الأصول من الموارد التي تتاح للوحدة الحاسبية ، أي المؤسسة ، للاستخدام في مزاولة أوجه نشاطها المختلفة. أما الخصوم فهي الالتزامات وحقوق الغير في هذه الموارد ، سواءً كان هذا الغير يمثل أصحاب رأس المال وهم الملاك المساهمون ، أو المقرضين من البنوك والأفراد ، أو الدائنين من مختلف الذمم كالموردين والعمال ومصالح الضرائب وغيرهم. ومن ثم ، أصبح هدف المحاسبة هو تسجيل أنشطة المؤسسة فيما يختص باستخدام الموارد المتاحة لها واستغلالها بصرف النظر عن من ساهم في تقديمها لها ، وتقرير نتائج هذه الأنشطة لمن يهمل الأمر داخلها وخارجها. أما نتيجة النشاط في ظل أساس الوحدة الحاسبية فهي الفرق بين الإيرادات والمصاريف.

غير أن هناك من يرى^(١٩) أن فرضية الوحدة الحاسبية ظهرت في الكتابات الحاسبية كأساس للقيود المزدوج الحاسبية في إيطاليا سنة ١٨٣٨ وفي إنجلترا سنة ١٨٦٩ وفي الولايات المتحدة سنة ١٨٧٣ أي قبل ظهور شركات المساهمة. كما أن فضل تطور فرضية الوحدة الحاسبية في بداية القرن العشرين يرجع للكتاب الألمان^{٢٠} في الوقت التي كانت فيه الكتابات الأمريكية تتأثر إلى حد كبير بأساس حقوق الملكية وفرضية الوحدة الحاسبية بصورة مختلطة ، بحيث يصعب التمييز بين طرق العرض التي تقوم على أساس حقوق الملكية وتلك التي تقوم على فرضية الوحدة الحاسبية.

ونستنتج مما تقدم ، أن المحاسبة في بداية تطورها لم تكن إلا أداة تذكيرية بالعمليات التي يقوم بها التاجر وسجل لحقوقه على الغير وما عليه للدائنين. كما تركز الإهتمام ، بعد ذلك ، أساساً على شرح و تبرير

مراحل تطور إمساك الدفاتر على أساس القيد المزدوج ، كما تم استخدام نفس الأسلوب فيما بعد العناصر الإيرادات والمصاريف. ولم يكن إضفاء الشخصية المعنوية على الحسابات خلال هذه الفترة يمارس على نفس الأسس من قبل. ففي بعض الكتابات كان يفترض أن كل حساب من الحسابات له شخصيته المعنوية المستقلة بصرف النظر عن طبيعته. وفي أحيان أخرى كان يفترض أن الحسابات تمثل مالك المؤسسة ، كما أنه في بعض الأحيان الأخرى كانت الحسابات تعامل كأفراد مسؤولين قبل صاحب المؤسسة ، وفي هذه الحالة يفترض أن حساب رأس المال هو شخص حقيقي يستخدم بمعرفة المالك لإدارة شؤون ثروته ولتقرير ما يطرأ عليها من تغيرات نتيجة هذه الإدارة ، و تكون النقدية أو المخزون أو أي حساب من حسابات الأصول بمثابة أشخاص مستخدمين بمعرفة رأس المال ليكون كل منهم مسؤول عن ذلك الجزء الذي يتمثل فيه من الثروة^(١٥).

وقد كان لهذا الاتجاه في تفسير القيد المزدوج على أساس إفتراض الشخصية المعنوية المستقلة للحسابات كبير الأثر في إعاقه المحاسبة عن تطوير أهدافها ووظائفها بصورة مجدبة على مدار هذه الفترة. ذلك لأنه أدى إلى إحلال القواعد التفصيلية الصماء والتي تستند إلى إفتراضات ليس لها مبرر منطقي محل المنطق العلمي السليم^(١٦). ولذلك فقد تميزت الكتابات المحاسبية قبل القرن التاسع عشر بعرضها لإمسك الدفاتر عن طريق التركيز على دفتر اليومية كأهم السجلات والعمود الفقري لنظام القيد المزدوج. وكانت النتيجة أن فشل هؤلاء الكتاب في التصور الشامل لعلاقة الحسابات بعضها ببعض الآخر كما تظهر في دفتر الأستاذ مثلاً. كما لم يوجه الكتاب والمحاسبين عناية كافية للحسابات والقوائم المالية الختامية. وقد كان تعليم المحاسبة في نظريهم ينطوي على مجرد قائمة طويلة من القواعد إذا ما حفظها الطالب كان قادراً على إعداد قيود اليومية^(١٧).

- الفترة الثالثة: وتمتد هذه المرحلة من بدايات القرن التاسع عشر حتى بدايات القرن العشرين

وهي الفترة التي نشأت فيها فكرة حقوق أو أساس الملكية كمحاولة لإيجاد خلفية منطقية قادرة على تفسير إمساك الدفاتر على أساس القيد المزدوج. ويقوم أساس الملكية على أن مالك المؤسسة ، يمثل ثقل التوازن اللازم لمعادلة القيد المزدوج. فلاصول تمثل الأشياء المملوكة للمالك والحقوق التي تعود له. أما الالتزامات فتمثل مديونيات المالك وحقوق الغير عليه. وعليه فإن الفرق بين الأصول والالتزامات يمثل حقوق المالك. كما أن أساس حقوق الملكية ينظر لعناصر الإيرادات والمصاريف على أنها عوامل تؤدي إلى حدوث تغيرات في حقوق الملكية نفسها.

ومن ثم ، فقد أصبح هيكل النظام الحاسبي والقيد المزدوج مبنياً على أساس التوازن الرياضي لمعادلة المحاسبة أو معادلة الميزانية ، بدلاً من قيامه على أساس دفتر اليومية كمحور الإهتمام الرئيسي كما كان. وترتب على ذلك أن التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية يتم تحليلها أولاً كمتغيرات مؤدية إلى زيادة العناصر المكونة لمعادلة الميزانية أو نقصها قبل ترجمتها إلى طرفيها المدين والدائن ، وذلك بالتركيز على ما يحدث في حسابات الأستاذ والتي تتكون منها في النهاية معادلة الميزانية. أما دفتر اليومية فأصبح مجرد أداة لتسهيل وتنظيم إجراءات تسجيل العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة.

وإذا كان الهدف المحاسبي هو تحديد وقياس وإيصال المعلومات المالية، الناتجة عن إجراءات تكون المؤسسة طرفاً فيها لكي تعين أصحاب العلاقة على التصرف في ظل رؤية واضحة، فمعايير المحاسبة إذن، هي بيان للطريقة التي تتم بها معالجة مفردات القوائم المالية (الميزانية أو قائمة المركز المالي، وجدول النتائج أو جدول الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل) بشكل يؤدي إلى تجانس المعالجة بسجلات وقوائم الوحدات الاقتصادية التي تظهر بها مثل هذه البنود. ونبدأ بتعريف عام وموجز لأهم المبادئ والمفاهيم والفرضيات المحاسبية، وهي الدعائم الأساسية للهيكل العام للفكر المحاسبي المعاصر، ثم نعدد بعد ذلك أهم المعايير الدولية.

A- المبادئ و الفرضيات Principales and Assumptions

- ١- الوحدة الاقتصادية Business entity
 - ٢- الاستقرار أو الاستمرار Going concern
 - ٣- الفترة المحاسبية Time periodicity
 - ٤- الوحدة النقدية ثابتة القيمة محاسبياً
 - ٥- التكلفة التاريخية Historique cost
 - ٦- تحقق الدخل Income realization
 - ٧- المقابلة Matching
 - ٨- الاستحقاق Accrual
 - ٩- الإفصاح التام Adequate Disclosure
 - ١٠- الثبات و القابلية للمقارنة Consistency and comparability
 - ١١- الأهمية النسبية Relative significance
 - ١٢- الحيطة و الحذر Conservatism and prudence
 - ١٣- الملائمة Relevancy
 - ١٤- الثقة في المعلومات Reliability
١. مبدأ الوحدة الاقتصادية: تعتبر المؤسسة محاسبياً جهة مستقلة عن مالكيها أو المساهم فيها أو عن المؤسسات الأخرى، حتى يمكن حصر ممتلكاتها وتحديد التزاماتها ومعرفة نتيجة أعمالها خلال فترة زمنية محددة.
 ٢. فرضية الاستقرار: أي أن المحاسبة المالية تتم في ظل تصور بأن المؤسسة قائمة ومستمرة في الزمن.
 ٣. مبدأ الفترة المحاسبية: لقد تم اختيار السنة (١٢ شهراً) كوحدة زمنية لقياس دخل المؤسسة خلالها، وذلك باعتبار أن السنة هي الوحدة الزمنية التي تمر فيها المؤسسة بدورة اقتصادية كاملة. وتحمل على السنة، بناء على ذلك، الإيرادات والمصاريف الخاصة بها.
 ٤. فرضية الوحدة النقدية ثابتة القيمة محاسبياً: تستخدم المحاسبة الوحدة النقدية كأساس للقياس. ولما كان يشترط ثبات المقياس حتى يكون صالحاً لقياس القيمة، إقتضت الضرورة فرضية ثبات الوحدة النقدية المستخدمة للقياس.
 ٥. مبدأ التكلفة التاريخية: ويقصد بها التكلفة الفعلية في حينها التي قدمتها المؤسسات من أجل الحصول على الأصل (ثابت أو متداول)، ويترتب على تطبيق هذا المبدأ في المحاسبة تحقيق الموضوعية الذي من شأنه أن يؤدي إلى الزيادة في الثقة في المعلومات المحاسبية.
 ٦. مبدأ تحقق الدخل: لا تعترف المؤسسة بالدخل و تسجله

ميكانيكية وتقنية القيد المزدوج والبحث عن الخلفية التي يمكن أن تساعد على ذلك. فلم تكن المحاسبة، حينئذ، تهدف إلى قياس ثروة الوحدة المحاسبية أو قياس ما يطرأ عليها من تغيرات نتيجة تدفق الإيرادات وإستنفاد الخدمات المختلفة التي صرفت من أجل جلب هذه الثروة. ولم تبدأ المحاسبة في توسيع نظرتها العامة إلا عندما نشأت فكرة حقوق الملكية كأساس منطقي للقيد المزدوج في أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين. وبناءً على هذا الأساس، بدأت المحاسبة، عملياً، بقياس ثروة المالك وما يطرأ عليها من تغيرات. فالقياس، كان وما زال إلى حد كبير حتى في زمننا هذا، يقوم على أساس التسجيل التاريخي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ثم تحديد أثر هذه العمليات تاريخياً على حقوق ملكية المالك في نهاية الفترة المحاسبية.

أما فرضية استقلال الوحدة المحاسبية فقد بدأت تتأثر بها الكتابات المحاسبية منذ العشرية الأولى من القرن العشرين، حيث نشأت في بداياتها كإطار نظري منطقي وملائم لتبرير إمساك الدفاتر على أساس القيد المزدوج، وأصبحت بعد ذلك منطلقاً ملائماً لأهداف القياس المحاسبية.

وبما أن قياس الثروة ينطوي على فرضية إستقلال الوحدة المحاسبية، فإن الهدف من القياس، في هذا الصدد، هو قياس القيمة الاقتصادية لعناصر الثروة التي تتصرف فيها الوحدة المحاسبية والمتاحة لاستغلالها في عملياتها الإنتاجية وأنشطتها الاقتصادية بصرف النظر عن المالك الفعلي لهذه العناصر. ويستوي في هذه الحالة المساهمون والدائنون وكل من لهم حقوق على هذه الثروة. وبهذا المنطق، أصبحت فرضية إستقلال الوحدة المحاسبية ضرورة لتوضيح مضمون الثروة وحدود قياسها وليس أداة لتبرير منطق القيد المزدوج وإمساك الدفاتر.

لقد شكل أساس حقوق الملكية وفرضية إستقلال الوحدة المحاسبية طفرة في تطور الفكر المحاسبي وتنظيره، ووفراً للخلفية الملائمة ضمنها لها يجب أن تكون عليه أهداف المحاسبة وما يجب أن تتطور إليه وظائفها بحيث تصبح قادرة على تحقيق هذه الأهداف. وكانت هذه الفرضيات، جميعها، مهداً وقاعدة للوصول إلى نظرة شمولية "متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً" لها يمكن أن يتحقق عن المحاسبة من أهداف وما يلزم لذلك من معايير وأسس ومبادئ عامة في زمننا المعاصر.

(٤) الهيكل العام للفكر المحاسبي المعاصر

قبل استعراض القواعد والمبادئ والمفاهيم التي تشكل الهيكل العام للمحاسبة وللفكر المحاسبي المعاصر، لا بأس من التذكير بأن العملية المحاسبية تتمثل في حصول الإجراء (البيع و الشراء) و توثيق الإجراء (إعداد الفاتورة أو شريط تسجيل المبيعات)، ثم تقييد الإجراء (في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة) و بعد التقييد يتم الترحيل للحسابات الخاصة في الأستاذ العام و سجلات الأستاذ الأخرى، ثم تأتي المرحلة الأخيرة من مراحل العملية المحاسبية وهي إعداد التقارير المالية من واقع ما سجل في سجلات الأستاذ^(٢١) أي أن العملية باختصار تحديد الحدث ثم توثيقه ثم تقييده ثم ترحيله ثم توصيله إلى من يهمه الأمر في تقارير نهائية ملائمة ومناسبة.

B- معايير المحاسبة الدولية

International Accounting Standards (IAS)

أصبح للمحاسبة في هذا العصر دور ومكانة وأهمية في كل المجتمعات ، وخاصة في المجتمعات والدول المتطورة. فقد أفردت لها دراسات متخصصة في الجامعات والمدارس والكلية العلمية لتدريس أصولها وقواعدها ونظرياتها. كما أسست لها جمعيات مهنية محلية تحرص على تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني بين أعضائها ، وحماية سمعة المهنة سواء فيما يتعلق بالممارسة المهنية أو الخدمة في مختلف المجالات الاقتصادية.

وتختلف تقنيات المحاسبة عن غيرها من التقنيات من حيث أصولها وقواعدها. فالمحاسبة علم اصطلاحي ، غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط الاقتصادي في إطار "الأصول المحاسبية المتعارف عليها".

وتعبر معايير أو أصول المحاسبة المتعارف عليها ، تعبير فني مصطلح عليه عند المحاسبين يشمل كل ما هو متفق على أنه مقبول في الممارسة المحاسبية المتبعة في زمن معين. وإلى أمد قريب ، كانت الخبرة والعادة والضرورة العلمية ، هي التي تقرر نوع المعالجة للمشاكل التي تطرأ على هذه الممارسة. وقد تبنت الشركات والمؤسسات هذه المعايير ، غير أن هذا التبنّي لم يكن ليصل محل إجماع. ولم يكن ، حينها ، على المحاسبين والمراجعين أو المدققين سوى إقرار الطرق والمعالجة المحاسبية المطبقة من طرف هذه الشركات.

ولقد ساهمت هيئات وجمعيات مهنية تهتم بالممارسة المحاسبية ، فضلا عن هيئات علمية أكاديمية ، كالجمعية الأمريكية للمحاسبة^(٢٢) ، في تطوير وإرساء قواعد ومعايير أكثر انسجاما وتوفيقا وموضوعية. فمنذ بداية الستينيات ، طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عديدة حول دور المحاسبة في النشاط الاقتصادي ودور المحاسبين في المجتمع ككل. ونشطت الجمعيات والمعاهد المحاسبية المهنية في هذه الدول ، وتشكلت لجان خاصة من ذوي العلم والخبرة للبحث وتحديد وضع قواعد عامة ومعايير محاسبية تكون أساساً للأحكام المحاسبية المتفرقة. فقام علماء وخبراء في المحاسبة بدراسات محاسبية مقارنة بين البلدان الصناعية ، للاستفادة من الخبرات المتوفرة فيها.

ولم يكن وضع معايير عامة تحكم مهنة المحاسبة أمراً كما يبدو سهلاً ، وبقي التوفيق صعباً بين المعالجات المحاسبية الموجودة المتباينة والمتضاربة ، أحياناً ، في هذه البلدان. ونظراً للحاجة إلى معايير عالمية محاسبية موحدة تكون أساساً لتحديد وقياس الأحداث المالية للوحدة الاقتصادية ، وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية بالطريقة المناسبة والسليمة للقياس حتى يتسنى لها اتخاذ القرار المناسب ، بدأ الإهتمام بمعايير المحاسبة الدولية في بدايات السبعينيات من القرن الماضي وذلك لأسباب عديدة أهمها:

- زيادة في حجم المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية.
- تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول.
- تضاعف التضخم على المستوى الدولي.
- الحاجة للعمولات الأجنبية وتحديد سعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية.

في سجلاتها وتظهره في قوائمها المالية إلا بعد أن يتحقق فعلاً. ومقياس التحقق هو الدليل المادي ، وأن يتم من الإجراءات ما يجعل هذا الدخل أصلاً من أصول المؤسسة.

٧. **مبدأ المقابلة:** تقتضي هذه الفرضية أن يحمل إيراد كل فترة محاسبية ، كالمنتجات التامة أو قيد التصنيع مثلاً ، بالمصاريف التي ساهمت في جلب ذلك الإيراد أو تحققه.

٨. **مبدأ الاستحقاق:** تتم المحاسبة للإجراءات المالية التي صاحبها تدفقات نقدية ، أي ذات أساس نقدي. كما تتم كذلك للإجراءات المالية الفعلية التي لم يصحبها تدفق نقدي ، أي أساسها الاستحقاق والدين. وتطبيقاً لهذا الفرضية ، فإن الإيرادات تسجل ولو لم يتم قبضها ، كما تسجل المصاريف عند تحققها ولو لم تسدد نقداً. وتعد فرضية الاستحقاق والمقابلة من المعايير الأساسية التي يحكم في ضوئها على عدالة تمثيل القوائم المالية لحساب الأرباح والخسائر والميزانية الختامية.

٩. **مبدأ الإفصاح التام:** يجب أن تشمل التقارير المالية وملحقاتها كافة المعلومات التي تمكن مستعملها من الإعتقاد بأن القوائم المالية تمثل بعدالة دخل المؤسسة ومركزها المالي ومصادر واستخدامات الأموال فيها.

١٠. **مبدأ الثبات والمقارنة:** أي الثبات في استخدام السياسات المحاسبية كطريقة حساب إهلاك الأصول الثابتة مثلاً. من أهم الصفات النوعية للقوائم المالية أن تكون قابلة للمقارنة مع غيرها من القوائم المالية للسنوات الماضية أو مع قوائم المؤسسات المماثلة ، وهذا يقتضي توفر أساس واحد لإيجاد وعرض المعلومات حتى تكون الموضوعية عند المقارنة.

١١. **مبدأ الأهمية النسبية:** تقتضي هذه الفرضية بالسماح للوحدة الاقتصادية العدول ، ولو مؤقتاً وللضرورة و في ظروف معينة ، عن التطبيق حرفياً للمعايير المحاسبية المعروفة ، إذا قدرت الأهمية النسبية لعملية ما ، وإذا كانت هذه الإجراءات المحاسبية لا تؤثر تأثيراً ملحوظاً على عدالة وموضوعية القوائم المالية.

١٢. **مبدأ الحيطة والحذر:** يتطلب من المؤسسة جانب الحيطة والحذر في تقدير الأصول والإيرادات المحتملة بأقل قيمة ، وتقدير المصاريف والديون المستقبلية بأعلى قيمة.

١٣. **مبدأ الملاءمة:** لا بد أن تكون المعلومات المالية التي تظهر في القوائم المالية مناسبة في الزمن وذات علاقة بمن يستعمل هذه المعلومات وبما يتخذه أصحاب القرار.

١٤. **الثقة في المعلومات:** يجب أن تتصف المعلومات المالية بالثقة والموضوعية وبصحة القياس ، فتكون خالية من أي دليل أو إشارة للتحيز والذاتية.

ولإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية بالطريقة المناسبة والسليمة للقياس ، مع احترام جميع المبادئ والفرضيات المتعارف عليها ، حتى يتسنى لها اتخاذ القرار المناسب ، بدأ الإهتمام بمعايير موحدة يمكن الاستناد إليها ، مما دعي إلى التفكير في إعداد معايير محاسبية دولية.

الأشخاص والممتلكات بالتوثيق والتسجيل والتقرير ، لم يتم إبداءها في زمن معين وفي تاريخ أو في حضارة بعينها ، بل تطورت ونمت عبر مختلف الأزمان والحضارات الإنسانية .

ولا يمكن للتاريخ أن ينفي دور إمارة صقلية وإمارة فلورنسا وإمارة فينيسيا في إيطاليا في بدايات النهضة العلمية والفكرية لأوروبا في نشوء وتنمية وتطوير فكرة وقاعدة القيد المزدوج التي أسست للتقنية والعلوم المحاسبية الحديثة. غير أن العدالة التاريخية تقتضي كذلك ذكر جميع من كان له إسهام في أي مجال معرفي معين. ومن هنا عرفنا أن الممارسة المحاسبية كانت ، وفي كل الحضارات وبمختلف مسمياتها وطرق أدائها وأهدافها ، حاضرة في كل زمان ومكان .

ولم تكن أوروبا وإيطاليا وإماراتها المزدهرة في القرن الثالث عشر والرابع عشر الميلادي لتصل إلى ما وصلت إليه من ازدهار ورفي مادي ومعرفي ، وخاصة في مجال الممارسة المحاسبية ، لولا اتصالها بالدول العربية والإسلامية ، أين كانت العلوم والمعارف في هذه الحضارة ، ومنها كما رأينا ، العلوم الحسابة والمحاسبية المتطورة في زمنها ، تشع نوراً لجميع المعمورة .

لقد كان لفكرة القيد المزدوج أكبر الأثر على تطور ونمو الممارسة المحاسبية الحديثة. فبعد أن بدأ المهتمون والكتاب في المراحل الأولى بتوصيف آلية القيد المزدوج والميكانيكية التي يبني عليها ، راح غيرهم ، بعد ذلك ، يتحول إلى خلفية القيد المزدوج. وضلت الأفكار والعلوم المحاسبية تنمو وتتطور عبر الزمن ، بدءاً بإضفاء الشخصية المعنوية على كل الحسابات والعمليات ، إلى أن نشأت فكرة حقوق الملكية. وأخيراً ، وبعد قيام شركات المساهمة المبنية على انفصال ملكيتها عن الإدارة المسيرة ، وتعددت مصادر التمويل ، نمت فرضية الوحدة المحاسبية والشخصية المعنوية والمستقلة عن نشاط المساهمين فيها ، فأصبحت معادلة الميزانية الرئيسية تمثل تعادل الأصول مع الخصوم ، بصرف النظر عن مكوناتها .

إن البناء الفكري والخلفية المنطقية للمحاسبة والقوائم المالية ، سواء سميت فرضية Assumption أو أساساً Foundation أو غيرها من المصطلحات ، هي عبارة عن مقدمات علمية تتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل ، أو تمثل نتائج بحث مقبولة عموماً لتصبح متعارف عليها ، بحيث تساعد على تفسير وتحليل المبادئ العلمية المطبقة في الحياة العملية أو تساعد على تطويرها وتحسينها .

وعموماً يمكن تقسيم الفرضيات المحاسبية إلى نوعين رئيسيين تندرج منها عدة فرضيات فرعية .

- فرضيات تتعلق بوجود الوحدة المحاسبية نفسها .
- فرضيات تتعلق بوجود مجموعة من العمليات المالية المتبادلة داخلها ومع غيرها .

وقد تطورت الفرضيات المحاسبية منذ منتصف القرن السادس عشر وشكلت نقطة بداية للوصول إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، والتي أصبحت في نفس الوقت دعائم ترتكز عليها النظرية المحاسبية الحديثة .

لقد أصبحت تقنية ومهنة المحاسبة كغيرها من التقنيات الأخرى ترتكز على معايير ومبادئ وممارسة وأخلاقيات متعارف عليها دولياً ، حيث يمكن الرجوع إليها والوقوف عليها عند الحاجة ، والتقيد بها للحد من الاجتهادات وتعدد المعالجات للموضوع الواحد .

- ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية .

ولهذه الأسباب وغيرها بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية التي بدأت بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحرري عن أسباب اختلافها. ثم بدأ التنسيق ، بعد ذلك ، بين الدول المختلفة والهيئات المعنية بالتأسيس للمعايير .

والمعيار في اللغة هو النموذج Standard ، يقاس على ضوئه وزن الأشياء أو طولها أو درجة جودتها . أما في المحاسبة فتعني القاعدة المحاسبية ، ويقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين من هذه المعلومات. فالمعيار المحاسبي بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها ، مثل الأصول الثابتة ، البضاعة أو غيرها .

وقد عرفت لجنة القواعد الدولية التابعة للهيئة الدولية للمعايير المحاسبية القاعدة المحاسبية بأنها قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهم حكمتهم ، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبداً ، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً ، كما تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة ، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية^(٣٣) .

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ٢٩ جوان - يونيو ١٩٧٣ على يد الهيئات المهنية المحاسبية الرائدة في عشر دول وهي: الولايات المتحدة الأمريكية ، المملكة المتحدة ، أستراليا ، وكندا ، فرنسا ، ألمانيا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، إيرلندا. وتمثل اللجنة في الوقت الحاضر أكثر من ١٠٠ جمعية محاسبية مهنية من أكثر من ٨٠ دولة . وهي هيئة مستقلة عهدت إليها مسؤولية وسلطة إصدار معايير محاسبية دولية. أما أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية الرئيسة فهي:

١- تطوير وتعزيز تقنية محاسبية مترابطة وذات أصول منسقة ومعروفة ومحددة .

٢- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولاً بها على المستوى الدولي .

٣- العمل على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض البيانات المالية والسعي لإقناع الحكومات وأسواق المال والأوراق المالية والأوساط التجارية والدولية لتطبيق هذه المبادئ .

٤- توثيق العلاقة والتعاون بينها وبين الاتحادات المهنية المحاسبية الوطنية والدولية كالإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والهيئات الدولية التي تمثل المؤسسات المالية ، وأسواق الأوراق المالية ، والمنظمات الأممية التي تهتم بالمالية والمحاسبة ، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والبنك الدولي .

الخاتمة

بعد هذه الإطلالة السريعة والمختصرة على المراحل التي مرت عليها الممارسة المحاسبية ، نستنتج أن المحاسبة ، كفكرة وضرورة حسابية وأداة تذكيرية للأحداث التجارية والحفاظ على ممتلكات

- ١٦- نفس المرجع ، ص ١٣٤
١٧- نفس المرجع ، ص ١٣٤
Of Investment, 1906 / H.R.Hatfield, Modern Accounting, 1909 / R.B.Kester.Accounting Theory
18- The Accountancy C.E. Sprague, And Practice,1917
19- A.C. Littleton ,Accounting Evolution To 1900,New York, American Institute Publishing Co,1933, Pp 193- 200, In Hendriksen.Op, Cit.

- ٢٠- دراسات في تطور الفكر المحاسبي ، مرجع سابق ، ص ١٣٧
٢١- عبد الله محمد الفيصل ، المحاسبة. مبادئها وأسسها ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، ١٩٩٣ ، دار الخريجي للنشر والتوزيع ، الرياض ، المملكة السعودية ، ابتداءً من ص ٤ وبتصرف.
٢٢- Accounting American Association (AAA) وهي هيئة علمية أكاديمية تهتم بالمحاسبة من الناحية النظرية وكانت تسمى من قبل جمعية مدرسي المحاسبة الأمريكية.

23- Iasc, site web

المراجع الأساسية:

- عبد الله محمد الفيصل ، المحاسبة. مبادئها وأسسها ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، ١٩٩٣ ، دار الخريجي للنشر والتوزيع ، الرياض ، المملكة العربية السعودية.
- دراسات في تطور الفكر المحاسبي ، عبد الحي مرعي ومحمد سمير صبان ، الدار الجامعية ، ١٩٩٠.
- ماكليش جون ، من الحضارات القديمة حتى عصر الكمبيوتر ، ترجمة خضر الأحمد وموفق دعبول ، سلسلة عالم المعرفة ، العدد ٢٥١ الكويت.
- رضوان حلوة حنان ، بدايات نشوء علم المحاسبة في إيطاليا ، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد ١١٧ .
- سامر مظهر قطنججي ، دور الحضارة الإسلامية في تطوير أدوات المحاسبة (www.Katankji.com).
- الهيئة السعودية للمحاسبين المهنيين (www.socpa.org.sa).
- هيئة معايير المحاسبة الدولية (www.iasb.org).
- Eldon. S. Hendrickson. Accounting Theory, Homewood. Ill. Richard D. Irving, 1965

إن الإطار الفكري لنظرية المحاسبة المعاصرة يتكون من أهداف التقرير المالي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومن مفاهيم وعناصر القوائم المالية. فالفرضيات المحاسبية هي المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها علم المحاسبة ، وبناءً عليها وعلى درجة الثقة فيها يتم التوصل إلى المبادئ المحاسبية ، والتي بدورها باتت أحكاماً عامة يعتمد عليها للاختيار فيما بين بدائل التطبيق العملي ، أي أنها تمثل المرجع الذي يُحتكم إليه لحسم أي خلاف قد ينشأ في ميدان العلوم المحاسبية.

إن صلاحية أي نظرية مرتبطة بصلاحية فرضياتها التي تتحدد بمدى فاعليتها في مواجهة مشاكل الواقع ، أي اليوم والمستقبل القريب. ولذلك فهي لم ولن تكون ثابتة ، وهي دائماً في انتظار نظريات أفضل تحل محلها في المستقبل حسب ظروف الحال ، لأن البيئة المحاسبية ، كما نعلم ، تأثر تأثيراً مباشراً على أهداف المحاسبة وعلى المبادئ والقواعد التي يمكن استخلاصها منها.

الهوامش:

1-Luca Pacioli , Essumma de arithmetica geometria proportion et proportionalita

مراجعة عامة في الحساب ، الجبر ، الهندسة ، والنسبة والتناسب- و الكتاب مخصص أصلاً للرياضيات ، يحتوي في قسم منه على وصف إمساك الدفاتر على أساس القيد المزدوج.

٢- كانت تسمى في الحضارة الإسلامية بكتابة الأموال وعلم الكسب ومسميات عديدة أخرى

٣- الأرقام الهندية: ١٢٣٣٥٢٧٨٩ ، الأرقام الهندية المنقحة (العربية): ٢١٠ ٩٨٧٦٥٤٣ حيث تحسب القيمة حسب مراتب الأرقام.

٤- الخوارزمي: عالم الرياضيات والفلسفة وعلوم أخرى ٦٠-١٣٢ هـ - ٦٩٠ - ٧٥٠ م

٥- السعر = عدد الوحدات بالكمية × عدد الوحدات بالمال

٦- سامر مظهر قطنججي ، دور الحضارة الإسلامية في تطوير أدوات المحاسبة www.katankji.com.

٧- تم استخدام طرق مختلفة لمسك الدفاتر منذ سنة ٢٣٠٠ ق م بداية بالسريانيين الذين استخدموا أقراص الطين التي نقشوا عليها البيانات وجففوها تحت أشعة الشمس ، ثم الرومانيين استخدموا الأخشاب المغطاة بالشمع ، ثم المصريين القدماء والهنود الحمر استخدموا ورق البردي للتسجيل. واستبدل القماش والجلد بالورق في العصر الإسلامي.

٨- د.رضوان حلوة حنان ، بدايات نشوء علم المحاسبة في إيطاليا ، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الكويت العدد ١١٧

٩- ماكليش جون ، من الحضارات القديمة حتى عصر الكمبيوتر ، ترجمة خضر الأحمد وموفق دعبول ، سلسلة عالم المعرفة ، العدد ٢٥١

١٠- مثال: لكتابة الرقم ١٧ بالأرقام العربية تكتب XVII بالحروف الرومانية

١١- د.رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق

12- Eldon. S. Hendrickson. Accounting Theory, Homewood.Ill.Richard D.Irving,1965,pp 18-19

من كتاب دراسات في تطور الفكر المحاسبي ، عبد الحي مرعي ومحمد سمير صبان ، الدار الجامعية ، مصر ، ١٩٩٠ ص ١٣١

١٣- دراسات في تطور الفكر المحاسبي ، عبد الحي مرعي ومحمد سمير صبان ، الدار الجامعية ، مصر ، ١٩٩٠ ، ص ١٣٢-١٤٠.

١٤- نفس المرجع ، ص ١٣٣

١٥- نفس المرجع ، ص ١٣٣