

التطور التاريخي للمحاسبة ما بين الحقيقة والواقع المتعارف عليه

د. صفاء احمد - حيدر علوان - عبدالكريم محمد

المقدمة :

تمثل المحاسبة إحدى مجالات المعرفة الإنسانية التي تطورت تاريخياً على أساس ظهور الحاجة لهذا التطور، فقد تطورت الأفكار والتطبيقات المحاسبية تدريجياً لمجاراة التغيرات الحاصلة في الظروف البيئية المحيطة منذ أن نشأت المحاسبة كأداة تذكيرية، أخذت تطور أهدافها ووسائلها تبعاً لتطور المجتمعات من عصر إلى آخر، حتى تحولت مع الحاجة إلى أداة تقييدية ثم نمت وتطورت بعد ذلك لتصبح ركيزة اتخاذ القرارات المصيرية في شأن الموارد الاقتصادية في القرن العشرين^(١) إذ لولا مساعدة المحاسبة لكان من الصعب وجود أنظمة أو وحدات تصدر بيانات وبتقنية متطورة للسيطرة على الأموال^(٢). لقد ارتبطت نشأة المحاسبة في نظر المفكرين والمؤرخين ببداية استخدام تقنية القيد المزدوج، إلا أن من المعروف أن تلك التقنية لم تبدأ بالظهور إلا في سجلات بعض التجار في المدن الإيطالية في النصف الأول من القرن الرابع عشر الميلادي^(٣)، فهل يعني هذا بأنه لم تكن هناك حاجة لمسك سجلات محاسبية في العصور السابقة أو القديمة؟.. يؤكد الأستاذ (Horngren) في هذا الخصوص بأن للمحاسبة تاريخ طويل يصل حد الادعاء بان الكتابة نشأت أساساً لتسجيل المعلومات المحاسبية^(٤) ولتأكيد حقيقة هذا الادعاء، ولتحقيق هدف الوصول إلى أفضل فهم للموقف الحالي لمهنة المحاسبة كان لابد من إجراء هذه الدراسة التاريخية، والتي تعدت كونها مجرد بحث يبعث الإحساس بالأصالة والإبداع إلى اعتبارها البداية السليمة لدراسة تطور الأفكار والتطبيقات المحاسبية منذ نشأتها الأولى، والتي ينتج عن ثمراتها في إبراز طبيعة استجابة مهنة المحاسبة للطلب عليها تحت تساثير التغيير المستمر في الظروف الاجتماعية والاقتصادية.

مشكلة البحث :

يستدعي البناء الجديد للهيكل النظري في المحاسبة باعتبارها حقلاً تجريبياً، معرفة خصائص المحاسبة وسمات تطورها عبر العصور المختلفة حتى يومنا هذا فذلك سوف يساعد الباحثون على إدراك طبيعة استجابة المحاسبة لآثار التغيير في العوامل البيئية المحيطة بها وصولاً إلى استشراف حاجات المستقبل القريب. وقد تم ملاحظة تشتت الكتابات المتعلقة بتاريخ المحاسبة في العديد من المراجع والمصادر العلمية الأمر الذي قد لا يساعد الباحثين على تكوين فكرة متكاملة لطبيعة المحاسبة وكيفية استجابتها لآثار التغيير بالعوامل البيئية المحيطة بها.

هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى بيان الحقيقة في التطور التاريخي للمحاسبة فهناك فترة من التساريخ لم تأخذ حقها من الاهتمام والبيان الذي تستحقه لاسيما ان لها الدور الكبير في إثراء هذا المجال من العلوم الإنسانية، ألا وهي فترة الحضارة الإسلامية التي بدأت بتأسيس الدولة الإسلامية سنة ٦٢٢ ميلادية وما بعدها.

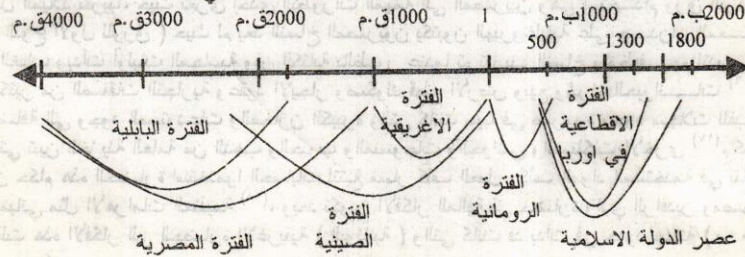
أولاً : المحاسبة في العصور المبكرة

أن معظم المؤرخين يعودون الى العصور الحديثة عندما ينتهون حياة الإنسان في مظهرها الاجتماعي، حيث دلت الاستكشافات الأثرية الحديثة أن الإنسان العاقل انبثق من العصر الحجري بحدود الفترة (١٢٠٠٠ ق.م) على الرغم من أن إشارة بعض الدلائل، الي أن الإنسان كان يقطن الأرض منذ حوالي مليون عام مضى.^(٥)

لقد قام الإنسان الحجري بحدود الفترة (٧٠٠ ق.م) تقريباً بتطوير الكثير من أمور حياته والتي من بينها قيامه بتحويل الهررات الحلقية الى كلمات منطوقة، وغير شكل الاتصال الأخر من علامات وإشارات بسيطة الى بعض الأشكال المنقوشة، وما يؤكد نمو ذكاء الإنسان الحجري انتقاله من كهفه الى مساكن أكثر حداثة واستخدام الفخار من جرار وأواني للطبخ واستفاد كثيراً من اكتشافاته، حيث استخدم العجلة والعتلة، وتعلم السيطرة على النار لخدمة احتياجاته، وفي أثناء ذلك اكتشف طريقة للعد واحد، اثنين، ثلاثة وكثير، ومن المحتمل أنه استخدم ثلاثة أصابع كإشارة لغوية بسيطة في البداية، بعد ذلك تغلب على مشكلة الكثير ببعض الحصى^(٦) - (Pebbles)، حيث أخذ بعضها وأخذ بعضها الواحدة تلو الأخرى، وهذا كان جيداً بحد ذاته، فبينما هو يحدها انبثه الى انسه عندما ينتهي لم يكن لديه سجل بعدد الحصى الذي عدّه، ثم جاء الاكتشاف العظيم، حيث لاحظ أن قدميه تترك أثراً على الطين اللين بعد الأمطار، فحدث نفسه لما لا أخذ بعض الطين وناقش عليه بعض الرموز واتركه يجف في شمس الأيام القادمة لتأخذ مجموعة من عشرة حصى الرمز (<) مضغوطة على الطين وهكذا.^(٧)

واستمرت الحضارة الإنسانية تتبلور تدريجياً، ومع تطورها ظهر أفراد متخصصون في حرف معينة، كصناعة الرماح أو تركيب الأدوية، وبدأت اقتصاديات بمقايضة في الظهور، وعلى التوازي مع هذه المتغيرات جاءت الحاجة الى حفظ الحقوق واستنكار ما لسهولاء الحرفيين وما عليهم، فصانع الرماح يتوقع مقابل للرماح التي يعطيها لأفراد قبيلته، فمثلاً عليه أن يعترف عدد الحيوانات أو جلودها أو أسنانها التي يدين له بها كل فرد من أفراد القبيلة نظير الرماح العشرة التي زودهم بها^(٨)، وهكذا استمر هذا الإنسان بمقايضة صفقاته مستخدماً أساليب بدائية للسيطرة والحساب، منها على سبيل المثال لا الحصر عمله لعقدة في حبل، أو كومة من الحصى، أو نديبات على عصا أو نقش في طين أو جدار، وببساطة شديدة فإن ذلك كله يعني بأن أوليات المحاسبة قد ولدت .

أن افتراض ظهور المحاسبة منذ القدم وتطورها بتطور الحضارة البشرية، يسندها ما دلت عليه التنقيبات الأثرية، والتي تؤكد بأن المحاسبة كانت من معالم الحضارات المبكرة^(٩)، فقوائم الجزية المجبة من القبائل التي تن السيطرة عليها ونفقات بناء المعابد والقصور ونفقات الألعاب العامة وكشوفات رواتب الجند وجدت في آثار الحضارتين البابلية والمصرية، واعطت أيضاً الحضارتين الإغريقية والرومانية سجلات مشابهة^(١٠)، لاحظ الشكل التالي :



Source: Kam, 1986:2 اقتباس بتصريف من الباحثين

ففي بلاد وادي الرافدين القديمة تمكن البابليون والآشوريون والسوريين من تأسيس دولهم ووضع تنظيمًا حكوميًا لها يعتبر الأول في العالم منذ حوالي (٧٠٠٠ عام) مضت^(١٠). كما شهد ذلك العصر ظهور أنواع مختلفة من الأعمال الخدمية والصناعات الحرفية البسيطة فضلًا عن ازدهار النشاط الزراعي الذي ساعدت عليه خصوبة ارض وادي الرافدين فكان لابد من ظهور أفكار لقياس هذه الأحداث التجارية والصناعية والخدمية وتسجيلها بالإضافة التي تسجيل إيرادات الدولة ومصروفاتها، كل ذلك يدعو إلى الاستنتاج بأن أول الأفكار المحاسبية في العالم نشأت في وادي الرافدين، ومن أبرز الدلائل التي تثبت صحة ذلك الألواح الطينية السومرية المكتشفة في المواقع الأثرية التي تعود أقدمها أي تاريخ (٣٠٠٠ ق. م) وهي كما ثبت أساسًا كانت سجلات محاسبية^(١١)، وجد علماء الآثار هذه الألواح الطينية بأحجام مختلفة، وكان لاكتشافها وحصل رموز اللغة الاركادية التي كتبت بها (في بداية هذا القرن) الفضل في تزويدنا بتقارير رائعة عن النشاط التجاري والقوانين التي تحطمه، والتعامل المحاسبي الخاص بالمعقود وإقرار الديون والمقبوضات وتداول البضائع ومسك السجلات المحاسبية بالإضافة إلى الإجراءات لفضائية والتبادل الدبلوماسي. تذكر إحدى هذه الوثائق التاريخية بأنه كان هناك تاجر يدعى الناصر وقد تحققت لهذا التاجر خسارة^(١٢)، كما نجد أن هناك قانونًا يحدد العلاقة بين التاجر والوكيل، فالوكيل عليه إرجاع رأس المال مضافًا إليه الفائدة إلى التاجر في حالة الربح، أو إرجاع رأس المال مضاعفًا في حالة الخسارة، وفي هذا السياق يلاحظ وجود أفكار محاسبية مثل الربح والخسارة عند البابليين^(١٣). كما يؤكد الأستاذ Vernon Kam نقلًا عن (Keister) أن السجل الأكثر شيوعًا بين ما تم اكتشافه من نظام المحاسبة في باب هو لوح المقبوضات والذي يتضمن المعومات التالية: المبلغ ونوع النقود أو البضائع المستلمة واسم الشخص الذي أعطى المادة واسم القايض التاريخ هذا بالإضافة إلى العنود على سجلات أخرى عن الإنتاج والدخل والأرباح والخسائر والالتزامات المختلفة المترتبة على الدولة^(١٤). في العصر الذهبي لبابل (فترة حكم الملك العادل حمورابي ٢١٢٣ - ٢٠٨١ قبل الميلاد) ازدهرت الزراعة وتم تشريع القوانين بمسلة والتي تبين الحد الأعلى للأسعار والحد الأدنى للأجور وقانون التجارة والأرض ونسبة الفوائد وإعادة تنظيم الضرائب على أسس عادلة ومنصفة، وتم آنذاك إقرار اللغة الاركادية التي يتكلمها عامة الناس كونها اللغة الرسمية للملكة، ساعدت هذه الأحداث في تطوير وسائل الاتصال بين رجال الأعمال، مما سهل على توسيع نشاطهم التجاري فيما بعد، الأمر الذي أنشأ الحاجة أي ظهور العمل المصرفي آنذاك، والذي دلست عيه الشواهد الأثرية التي بينت أن أول الأسماء المدونة في تاريخ العمل المصرفي هي عائلة (اجبي البابلية Egibi family) (٦٠٥ - ٥٦٢ ق. م)، ومن المدهش إشارة الدلائل الأثرية إلى وجود الحضارة المصرية في نفس عصر الحضارة البابلية.

ففي مصر أرض الفراعنة تجد تطورات للحضارة الإنسانية منذ (٤٠٠٠ - ٥٠٠٠) سنة قبل الميلاد تقريبًا، حيث تعزى إحدى التطورات المهمة إلى المصريين وهي استخدام ورق البردي (النوع الأول للورق) حيث لم يعد النساخ المصريون يكتبون الهيروغليفية على جدران المعابد والغياب وبدأت أوليات المحاسبة وفن الكتابة بالظهور عندما تم تدريب النساخ وتوظيفهم لتدوين الكثير من الصفقات التجارية وعقود الإيجار وصكوك قطع الأرض وبيع وشراء الحيوانات^(١٥)، إضافة إلى وجود المستودعات والمخازن الكبيرة والتي كانت سببًا في ضرورة وجود سجلات للقيود التي تبين الخزينة العامة من الذهب والحبوب والمنسوجات والحواشي والممتلكات الأخرى^(١٦)، كما أن حكام هذه الحضارة استخدموا الحسابات لتتبع مسار كلف العمل وكلف المواد المستخدمة في بناء المباني مثل الأهرامات العظيمة^(١٧)، وبعد تكوين الأفكار المالية في حضارة وادي الرافدين ومصر نقلت هذه الأفكار إلى الحضارة الإغريقية (اليونانية) والتي كانت قد بدأت في حدود سنة (١٠٠٠ ق. م).

أعطت الحضارة الإغريقية سجلات مشابهة لتلك التي وجدت في الحضارتين البابلية والمصرية، والتي تؤكد استخدام نظام المحاسبة في ذلك الوقت^(١٨). من هذه السجلات ما عرف بسجلات

(خزينة الدولة) وسجلات إيجار (ربيع) المزارع الكبيرة وتبين تلسك السجلات المصروفات والإيرادات والميزانية النهائية والمخزون السنوي والدخل، كما أكدت الدلائل أيضا على وجود نظم للمحاسبة في القطاع الخاص، احتوى على ملخصات للأعمال الشهرية والسنوية وسجلات للسيطرة على الأصول والممتلكات، وكانت لهذه السجلات استخدام في الدولة غرضها الحفاظ على مابيتها .^(٢٠) وبينما كان تأثير الحضارة الإغريقية يتضائل أخذت الحضارة الرومانية تظهر تدريجيا . تم نقل الأفكار المحاسبية الى الرومانيين في السنوات القليلة التي سبقت الميلاد، غير أن المعلومات التي وصلتنا عن المحاسبة في العهد الروماني كانت قليلة لان بعض هذه المعلومات كانت تسدون على ألواح من الشمع، والتي كانت معرضة للتلف . والمعلومات التي وصلت تؤكد على اهتمام الرومان بعملية التنظيم والإدارة، بالإضافة الى بيانها لتفاصيل يومية عن النفقات والإيرادات التي كانت تعمل اها ملخصات شهرية^(٢١) . كم أن الرومانيين قد يكونون الأوائل في إدخال النظام القنوي في سسك النقود والذي مهد الطريق أمام العملات النقدية وجعلها كوسطا صالحا للتبادل والذي بواسطتها يمكن التعبير عن قيم مالية معينة بالتدوين^(٢٢) .

حفظ تجار ومرابي الإمبراطورية الرومانية سجلاتهم والتي كانت تحتسوي على قوائم بسيطة لكل صفقاتهم التجارية، وفي الأخير يبدو انهم اكتشفوا حاجاتهم لعزل كل الصفقات التجارية التي تعود الى شخص ما في صفحة واحدة، وعلى وجه الخصوص وحيث أن التاجر كان مجرد عبد أو عبد معق من قبل بعض الرومان الأرستقراطيين فمن المحتمل انه يحفظ سجل لمعلوماته النقدية يمكنه أن يحاسب سيده أو نصيره الذي عنقه، هذا بالإضافة أي تطور كبار التجار في الفترة القريبة من نهاية الإمبراطورية كان ه الأثر الكبير في تطور مسك السجلات المحاسبية والذي يتمثل بقيمتهم بحفظ وصولات المدفوعات والمقبوضات على جوانب مختلفة من صفحات دفاترهم الحسابية^(٢٣) .

أما في الصين بلاد الشرق الأقصى فأنا نجد هناك اثر تعسرد أي فسترة (٢٠٠٠ ق . م) تذكر بأنه كان هناك موظف حكومي رسمي ينظر في قضايا المحاسبية التدقيق^(٢٤)، إلا ان دلائل اخرى تشير أي بطى تطور المحاسبة في الصين رغم تأريخها اطوي هناك، فالمحاسبة الحكومية بلغت قمة تطورها في فترة حكم السلالة الثالثة (١١٢٢ - ٢٥٦) ق . م إلا ان من المتفق عليه بان السلالات الحاكمة الثلاث التي بدأت من (٢٢٠٦ السى ٢٥٦) ق . م قد استخدموا النقود المسكوكة وكانت الخزائن تتداول هذه المسكوكات لتمويل النفقات الحكومية وفي بعض الأحيان تشابه في عملها ما يفعله البنك المركزي اليوم في منح القروض والأموال لشراء البضائع التي يحدث فائض في عرضها لأحداث استقرار الأسواق والحد من تقلبات الاسعار، أما في المجال الإجرائي للرقابة الداخلية والموازنة الحكومية والتدقيق فقد عرفت في الصين بشكل قد لا يوجد له نظير في العالم القديم^(٢٥) .

فقد اهتمت السلالات الحاكمة هناك بتوجيه الأموال العامة الى الخدمات المدنية، وكانت المحاسبة تستخدم في الغالب لتقويم جودة البرامج الحكومية في هذا المجال وكذلك في تقويم كفاءة الأشخاص القائمين بهذه البرامج، وللسيطرة على مثل هذه العمليات المالية الكبيرة كان لابد من خزائن كبيرة لاستلام الواردات المالية وتوزيعها الى مختلف الوكالات الحكومية لاستخدامها في تمشية أعمالها اليومية ووضع لذات الغرض صلاحيات الصرف لهذه الأموال وكذلك كان لابد من عمل ملخصات للمستحقات والمدفوعات عند نهاية كسلس سنة^(٢٦) .

ومما سبق نرى بان الحضارات التي سبقت الميلاد لم تكن خالية من مؤشرات استخدام الأفكار والتطبيقات المحاسبية ، إلا أن تلك المؤشرات لم تكن واضحة الوضوح الذي وجدت عليه فيما بعد ، فقد دلت المؤشرات الى بقاء المحاسبة بعد الميلاد دون أن يطرأ عليها تطور مهم وكانت المحاسبة آنذاك تسمى - بمحاسبة الامن - (Steward - ship Accounting) نسبة الى الوظيفة التي كانت تؤديها من خلال مساعدة مالكي الثروات على حماية أموالهم من أي يخلها الوكلاء الذين يشغلون تلك الأموال^(٢٧) .

ثانياً : دور الحضارة الإسلامية في التطور التاريخي للمحاسبة

وبعد ذلك جاءت فترة القرون الوسطى، وتحديدًا الفترة ما بين ٥٠٠ ميلادية حتى ظهور تقنية القيد المزدوج خلال القرن الرابع عشر الميلادي، حيث شهدت هذه الفترة حدث عظيم تمثّل بظهور الدين الإسلامي، فقد كان بحق اعظم الرسائل الإلهية الى الناس، حيث أرسله الله رحمة للعالمين، فلم تقتصر تعاليم الإسلام على مجرد عقائد فطرية للهداية الروحية، وإنما جاء أيضاً بتوجيهات سياسية واجتماعية واقتصادية^(٢٨)، فما كان الإسلام ليغفل شأن المال أهم مقومات الحياة، فيقول عز من قال " المال والبنون زينة الحياة الدنيا " ^(٢٩)، وحثنا سبحانه وتعالى في هذا الدين على كتابة الأموال مهما صغر حجمها بقوله " ولا تسئموا أن تكتبوه صغيراً أو كبيراً الى أجله " ^(٣٠) . إلا أنه من المؤسف ملاحظة أن أغلب المؤلفات والأبحاث التي كتبت في موضوع التطور التاريخي للفكر المالي والمحاسبي وخصوصاً في الغرب تهتم بمراحل زمنية وتترك الأخرى، حيث تركز جل اهتمامها بما شهده الفكر المحاسبي من تطور في كلا الحضارتين الغربيتين الأوربية والأمريكية، وإنما نشعر بان هناك فترة من التاريخ لم تعط حقها من الاهتمام والبيان الذي تستحق لدورها الكبير في إثراء هذا المجال من العلوم الإنسانية، تلك هي فترة الحضارة الإسلامية التي بدأت بتكوين الدولة الإسلامية سنة ٦٢٢ ميلادية وما بعدها .

وتطور وسائل الاتصال والنشر والأعلام في العقود الأخيرة من هذا القرن، تم تبديد بعض التعقيد المفروض على أصول الحضارة الإسلامية وما قدمته الى الإنسانية من عطساء نسر، فقد تضمنت جريدة الفاينشال تايمز في عددها (٢٤) لسنة ١٩٧٨ دراسة عن البنوك الإسلامية ومبررات ظهورها ودورها في التنمية ومقارنة بينها وبين البنوك التجارية، كما قامت جامعة واشنطن عام ١٩٨٠ برعاية حلقة دراسية عنوانها " الإسلام والعالم الحديث " جذبت عدداً كبيراً من الأمريكيين، (وادشهم) ! الدور الكبير الذي لعبه الإسلام في وضعه منهاجاً لجميع أوجه نشاط الحياة السياسية والاقتصادية^(٣١)، كما أن مما يدعو الى الترحيب في الحقبة الأخيرة بدأ الكثير من المحاولات الجادة التي دعت الى إظهار المعالم الإسلامية للنظرية المحاسبية وبيان أثرها في تطوير مقاييس ووسائل إثبات الأحداث والحقائق المالية^(٣٢)

لقد نظم الدين الإسلامي أسس الأنشطة الاقتصادية للدولة ولأفراد المجتمع الإسلامي الجديد، حيث يستمد نظام حساب المال في الإسلام قواعده الأساسية من القرآن والسنة والتي تتسم بالثبات والموضوعية، ويحصر مجال الاجتهاد في القواعد الفرعية أو فسي الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية^(٣٣)، وعليه فإن النظم الإسلامية ليست نظم جامدة، بل تترك المجال للمسلمين بتكييفها حسب ظروفهم وأحوالهم التي يعيشون بها، وهذا سر عظمة الإسلام وخلوده، يؤكد الأستاذ محمد كمال عطية نقلاً عن كتاب لـ (إبراهيم فؤاد أحمد علي) بأن نظرة فاحصة الى الفقه الإسلامي يتبين بها أنه وضع دعائم النظم الحديثة منذ أكثر من أربعة عشر قرناً .^(٣٤)

وحيث أن الإسلام هو سيد المصادر للعلوم الاجتماعية ولأشك فإن فقهاء المحاسبة والمال يؤكدون ان المحاسبة بمفهومها الحديث مصدرها الحقيقي هو الإسلام، الذي فتح باب الاجتهاد الشرعي للحساب مع تغيير الظروف الاقتصادية في المشروعات،^(٣٥) كما يؤكد الأستاذ محمد كمال عطية هنا أيضاً بأن أوربا نقلت عن المجتمع الإسلامي جانباً كبيراً من النظم التجارية الحالية والمبادئ الاقتصادية المختلفة والمذاهب المحاسبية المتعددة مع طمسها ببعض التعديلات ثم أعادت تصديرها إلينا .^(٣٦)

و إذا أردنا إيضاح ما يدعم حقيقة هذه الطروحات القيمة فإنه لابد من عرض الاسس الفكرية وإجرائية للنظم المحاسبية في الإسلام والتي يحسن بنا بادئ ذي بدا ان نتناول كيف كانت عليه الكتابة الحساب النقود ثم نتناول محاسبة العمال (المحصلين)، وبعدها نستعرض أسس موازنة بيت المال ثم المحاسبة الحكومية .

ففي مجال الكتابة يقول فقهاء المسلمين : (ان العلم مثل الطير والكتابة هي الصيد، ويجب قيد طيورنا (معلوماتنا) بالصيد (الكتابة) في اقرب فرصة ممكنة حتى لا

يضع. ((^(٣٧)) كما يعرف القلقشندي كتابة الأموال بأنها المراد بها كتابة تحصيل الأموال وصرافها والنفقات المختلفة وما يجري بصفة الحساب في بيت المال.^(٣٨))

وكان الرسول (ص) قد حدد المعالم الرئيسية لبيت المال ومهامه ووضع قواعد العمل له، إذ كلف الرسول (ص) بعض المسلمين بكتابة أموال الصدقات (الزكاة) من ناحية الموارد، أمّا من ناحية الانفاق فكان لابد من إحصاء المستحقين للعطاء من الزكاة وهذا ماسمي بديوان الخراج فيما بعد.^(٣٩)

وفي مجال الحساب فقد عرفه بعض فقهاء المسلمين بأنه علم دلالات الأرقام وقصد وردت كلمة الحساب ومشتقاتها "٤٨" مرة في القرآن الكريم (٤٠) منها ((والله يرزق من يشاء بغير حساب)) - آية ٥ من سورة يونس، ولا يفوتنا أن نذكر هنا ورود جميع الأرقام الرئيسية للحساب من (١) إلى (١٠) في القرآن الكريم^{*}، وقد ازدهرت أهمية علم الحساب في صدر الإسلام وبعده خصوصاً بعد التوسع في بيت المال وإنشاء الدواوين المختلفة التابع له، وفي هذا يقول الحريري: ((أن صناعة الحساب موضوعة على التحقيق، وإن قلم الحساب ضابط، وأن الحسبة هم حفظة الأموال، ولولا قلم الحساب لأورت ثمرة الاكتساب ولا تصل التغابن إلى يوم الحساب ولكن نظام المعاملات محلولاً.^(٤١)

أما النقود فقد كانت في عهد الرسول (ص) نقوداً معدنية، ويرى أن الدراهم كانت تأتي من بلاد فارس والديانير من بلاد الروم، ويبدو أن ذلك كان سبب أن مساحة الدولة الإسلامية لم تكن قد اتسعت بعد لتشمل أراضي ينتج منها الذهب والفضة في ذلك الحين، واستمر المسلمون في عهد الخلفاء الراشدين في استخدام النقود الفارسية والرومية حتى حلول عهد الأمويين فيما بعد وتحديداً عند فترة حكم عبد الملك بن مروان خامس خلفاء بني أمية حيث أمر بضرب النقود المعدنية في دنانير ودراهم وتم ذلك عام ٧٥ للهجرة.^(٤٢)

وبلا شك فقد عرفت المحاسبة بعد معرفة علم الحساب والكتابة ثم النقود (كما سبق أن بينا في بداية هذا المبحث)، يؤكد الدكتور محي الدين طرابزونى بأن القرآن الكريم والدين الإسلامي كان لهما السبق فيما يدعيه علماء العصر الحديث أنهم أئمة علم المحاسبة، وأن ما جاء في القرآن الكريم من أنه سبحانه وتعالى يمسك دفاتر ويسجل بها مآلئناس وما عليه من حسنات وسيئات وأنه هو المحاسب الماهر لأعمال العباد (٤٣) في قوله تعالى: ((وكل إنسان ألزمناه طائره في عنقه ونخرج له يوم القيامة كتاباً يلقاه منشوراً، اقرأ كتابك كفى بنفسك اليوم عليك حسيباً)) الآية ١٢ - ١٤ من سورة الإسراء.

كما أن تقنية القيد المزدوج التي كتب عنها أحد الإيطاليين في منتصف القرن العاشر الهجري والتي ترى أن كل عملية مالية تؤثر على جانبين أحدهما مدين والآخر دائن، أشار إليها رب العالمين في كتابه الكريم بقوله ((لا يكلف الله نفساً إلا وسعها، لها ما كسبت وعليها ما اكتسبت)) الآية ٢٨٦ من سورة البقرة، ويقول عز وجل أيضاً ((فمن اهتدى فلنفسه ومن ضل فإنما يضل عليها)) الآية ٤١ من سورة الزمر، وأيضاً ((من عم صالحاً فنفسه ومن أساء فعليها)) الآية ٤٦ من سورة فصلت، وحيث أن ترجمة العربية لعبارة (By Acc.-To Acc) هي (على حساب - لحساب -)، والترجمة الأولى التي تستخدمها المنشآت المالية والتجارية في الحياة العملية، وهي الألفاظ الأكثر دقة والواردة في القرآن الكريم، وفي الآيات المذكورة تكون (النفس) مرة دائنة ومرة أخرى مدينة، وهذا باعتقادنا المفهوم العلمي لتقنية القيد المزدوج في المحاسبة .

كما أورد القلقشندي بعض المراسيم الخاصة ببيوت المال وورد فيها (ولتحقيق بيان ضبط الأصل والخصم والواصل والحاصل، المحضر والمخرج)، وجاء في غيرها (فليضبط أصولها وفروعها ومفرداتها ومجموعاتها، وليكلفها بأمانة تضم أطرافها ونزاهة تحلّي أعطافها وكتابة تحفز جليها وديقيها، وليحرر واردها ومصروفها، ويلاحظ جرائد حسابها) وجاء أيضاً (فإن للدولة الشريفة من الأقاليم ضابطاً، ولها من الحساب نظاماً أصبح عليها سباجاً وحافظاً، يصون الأموال، ويحرز المطلقات، والنفقات، بعداً وقرباً وليباشر هذه الوظيفة، وإذا امسك دفاتره أظهرت مسأورة،

وإذا نسيت الجمل أبدي تذاكره، والعمدة على شطبه من الحسابات الحاضرة، فلا يخرج من عنده شيء بغير ثبوت. (٤٥)

ويبدو مما تقدم ان الدول الأوروبية قد أخذت من المسلمين الكثير من أصول المعاملات واثبات الحسابات في الدفاتر، وطرق تدقيقها واعتمادها وطب طب الأعمدة الألفية والراسية وكذلك ضرورة وضوح البيانات التفصيلية مع مراعاة الدقة والأمانة التامة، وعمل جرد تفصيلي في نهاية كل فترة. (٤٦)

لقد سبق وان بينا في معرض كلامنا عن فترة الحضارة الإسلامية، التأكيد على أهمية التدوين لتحديد الذمم والحقوق وهي من وظائف المحاسبة الهامة، (٤٧) إلا اننا نجد انه عندما كان الرسول (ص) في مكة المكرمة لم يكن هناك نظام مالي محدد أبوايه بإيرادات ومصروفات كما عرف فيما بعد وحد الآن، (٤٨) أما بعد الهجرة فقد نزلت الآيات التي دعت إلى تأسيس الدولة الإسلامية، وكان ان حدث ذلك فعلا سنة ٦٢٢ ميلادية (٤٩)، فأوجبت الزكاة كأول مورد للنظام المالي للدولة الإسلامية ثم توالى الموارد الأخرى، كالغنائم الفية والجزية، وكان الرسول الكريم (ص) يعين عمالا جمع هذه الأموال وصرفها لمستحقيها، وبذلك م تكن هناك حاجة لوجود بيت المال للمسلمين حينئذ (٥٠)، ولم يختلف النظام المالي في عهد أبي بكر الصديق كما كان عليه في عهد الرسول (ص)، لكن لما كثرت الأموال في عهد عمر بن الخطاب دعاه ذلك إلى التفكير بضبطها وتوزيعها بطريقة عادة فوضع لها الدواوين (٥١)، كما أمر بإنشاء بيت المال (٥٢)، التي تقوم فكرته الأساسية على تسلم الأموال المتجمعة من الزكاة المغنم الخراج للصرف منها على شؤون المسلمين في السلم الحرب (فهي بمثابة وزارة المالية في العصر الحديث)، إلا ان الأستاذ محي الدين طرابزونى يؤكد بان بيت المال وجد في عهد الرسول (ص) بعد الهجرة، وبالذات بعد غزوة بدر الكبرى، واستكمل وجوده في خلافة عمر بن الخطاب وتحديدا عام ٢٠ من الهجرة (٥٣)

وهكذا وبعد ان اتسعت الفتوح وكثرت الأموال بفتح الشام والعراق ومصر، زادت النفقات بصفة عامة، أصبحت الدولة تؤدي خدمات م تكن تؤديها في الجزيرة العربية بسبب طبيعة البلاد المفتوحة وكذلك اختلاط الدولة الإسلامية بحضارات الدول المجاورة، وقد لازم ظاهرة ازدياد النفقات ولاشك تعديل في هيكل الأنفاق العام إلا انه من الصعب تتبع هذا الهيكل وكذلك لصعوبة وجود أرقام يمكن استخلاص مثل هذه النتائج منها، إذ لم تصلنا قائمة بالأنفاق الحكومي عن ذلك الوقت غير القائمة الخاصة بالخليفة العباسي المعتضد بالله سنة ٢٩٧ هجرية (٥٤) ودراستها يمكن ان تلقي الضوء على بعض اوجه الأنفاق العام منذ أكثر من ألف ومائة سنة. (٥٤)

يؤكد عوف الكفراوي ان هذه القائمة لا تشمل استخدامات إيرادات الزكاة التي لها بيت مال مستقل كما لم يثبت لنا ان بها أموالا من الفية إنها إنفاق لاموال الخراج .

ويمكن او الغنائم، ومن المرجح تصوير جانب الاستخدام على النحو الآتي :

المصاريف الجارية		الأحور		الأبواب	
كلي	جزئي	كلي	جزئي	م	البيان
				١	الدفاع والأمن والعدالة .
				١ / ١	الدفاع : الفرسان الفرقة الخاصة
				٢ / ١	الأمن :
					الحراسة الشرطة السجون
				٣ / ١	العدالة :
					القاضي وخليفته والفقهاء

٢	الخدمات الرئيسية :
١ / ٢	الحراسة
٢ / ٢	اولاد المتوكل
٣ / ٢	سائر اولاد الخلفاء
٤ / ٢	جمهور بني هاشم
٥ / ٢	الصيد
٣	الخدمات الدينية والصحية والاجتماعية :
١ / ٣	الخدمات الدينية
٢ / ٣	الشيوخ والخطباء في المساجد ، المؤذنون
٣ / ٣	الخدمات الصحية :
	المستشفى
	الخدمات الاجتماعية :
	المطابخ والمخازن
	الشرب والكسوة
	النفقات والمشاغل
٤	الثقافة :
٥	النقل والمواصلات والبريد
٦	الصناعة
	الحرفيون
٧	المالية
٨	الدواوين
	مصرفات تمويلية
	تخصيصية
	اجمالية
	الاستخدامات الجارية

ثانياً : الاستخدامات الرأسمالية الاستثمارية			
م	البيان	جزئي	كلي
١	استخدامات استثمارية في الجسور والملاحة		
٢	استخدامات استثمارية في الكراع والإبل والخيل		
	إجمالي الاستخدامات الاستثمارية		
	المجموع الكلي للإنفاق		

المصدر : عوف محمد الكفراوي ، مجلة هدى الإسلام العدد الثامن (شعبان ١٤٠٣ هـ - ١٩٨٣ م) ، ص ٣٣ - ٥٣ .

والملاحظ من التحليل السابق لانفاق الحكومة في الدولة الإسلامية انه بلغ درجة عالية من التنظيم والتقسيم، وتعكس اقتصاد متميز، واتساع لدور الدولة وأهدافها والتي تربط ارتباطاً وثيقاً بوصفها المالي، فكان لابد من اعتمادها في جزء على المجتمع لتتمكن من القيام بدورها، وفي سبيل المحافظة على هذه الأموال ان انشئ بيت المال لياشر رقابة فعالة على الدولة فكان من أهم وظائفه : (٥٥)

٠١. تطبقت إيرادات الدولة (ومنها : الزكاة والغني، الخراج، الجزية، العتور، الغنمة) وأنها تسورد الى بيت المال في المواعيد المحددة وطبقاً للشريعة .

٠٢. لتتحقق من ان الإيرادات تتفق طبقاً لما تقتضي به أحكام الشريعة فلا ضياع ولا إسراف ولا تقصير .

وفي سبيل تحقيق هذه الوظائف امسك بيت المال سجلات ودفاتر واستعملت نماذج تقسي بإحكام الرقابة المالية والمحاسبة على الدخل والخراج ويضع أسس للرقابة الداخلية المحكمة التي تقف على قدم المساواة مع أحدث النظم المحاسبية الحديثة^(٥٦)، كما كانت تعرض تقارير دورية على الخلفاء والحكام والولاة لبيان حركة الأموال المحصلة والموزعة لمساعدتها في تعديل القرارات الخاصة بتحقيق الرقابة وتنظيم توزيع الدخل، وهذا مطابق الى حد ما لما أقرته هيئة الأمم المتحدة أخيراً في القرن العشرين^(٥٧).

والمنتجع للنظام المالي للدولة الإسلامية يجد أنها مكونة من مجموع ثلاث موازنات، فقد قسم فقهاء الإسلام بيت المال الى أربعة أقسام، اخذين في الاعتبار أنواع الموارد المختلفة لبيت المال وكيفية نفاقها، فنجد ان بعض الإيرادات حدد الله جل وتعالى طريقة انفاقها، فقد حدد جل شأنه مصارف الزكاة ومصارف الغنائم والغنيء، ثم تركت الشريعة الإسلامية عن قصد بيان مصارف باقي إيرادات بيت المال، فلم تحدها مثل الجزية والخراج وذلك ليكون لولي الأمر الحرية في إنفاق هذه الإيرادات في المنافع العامة للمسلمين حسب حاجات المجتمع وظروفه المتغيرة^(٥٨)، ويفهم مما تقدم بان التشريع المالي الإسلامي لم يجيز الجمع بين موازنة وأخرى، إذ لا ينبغي ان يجمع مال الخراج الى مال الصدقات أو العتور، لان الخراج في جميع المسلمين والصدقات لمن سمي الله عز وجل في كتابه^(٥٩).

لقد وضع الإسلام بذلك الأصول الجوهرية لاحكم واعدل سياسة مالية ترسم الموارد التي تؤدي الى بيت المال لينفق منها على كافة المصالح العمومية، وهذا ما يتفق مع قاعدة عمومية الموازنة المالية للدولة والمعروفة في المالية العامة الحديثة، كما رسم وجه الأنفاق الرشيد لاسيما في الاتجاه الاجتماعي الذي لم تسع آليه الدول الحديثة الا في فجر القرن العشرين ولم تبلغ غايته المرجوة منه بعد^(٦٠)، كما ان عدم جواز صرف ايراد إحدى الموازنات في مصارف الأخرى أكد ان الإسلام قد سبق دول الغرب في اعتماده نظرية الأموال أو الاعتمادات المخصصة المعروفة في المحاسبة الحكومية في الوقت الحاضر والتي تعتمد على إنفاق موارد معينة لتحقيق أغراض محددة، إلا إننا نلاحظ - للأسف - عدم ذكر كتب المالية العامة أو المحاسبة الحكومية الحديثة رأي ودور الإسلام في إثراء هذا الفرع من العلم^(٦١).

أما في مجال الرقابة، وضع الإسلام أسس الرقابة العامة بقونه تعالى ((هذا كتابنا ينطق عليكم بالحق انا كنا نستنسخ ما كنتم تعملون)) آية ٢٩ - سورة الجاثية، وفيه نرى ان القرآن الكريم وضع مفهوم الرقابة العامة في الإسلام بان الإنسان يحصى عليه أعماله وهو محاسب عليها ثواباً أو عقاباً، ووضع لذلك نظاماً حكيماً بموجب الآيات القرآنية، كما ان السنة النبوية والاجتهاد قد وضع وفصل لنا الكثير من قواعد أسس الرقابة المالية بالذات التي هي موضوع بحثنا^(٦١).

فإذا ما تتبعنا مراحل تطور الدولة الإسلامية، فإننا سوف نجد بأنه لم تكن هناك حاجة فسي فترة مراحلها الأولى لأجهزة ودواوين متخصصة بمراقبة الإيرادات والمصروفات بسبب بساطة الحياة وعدم تعقيدها في ذلك الوقت^(٦٢)، حيث قام الرسول (ص) بوضع القواعد التطبيقية للرقابة على الأموال العامة وحاسب المسلمين عليها، وسار أبو بكر الخليفة الأول على نهج الرسول (ص)، وبزيادة موارد الدولة ونفقاتها في عهد عمر بن الخطاب أظهرت الحاجة الى رقابة اشد فادخل نظام الدواوين في الدولة الإسلامية لطبقت مواردها ونفقاتها سنة ٢٠ من الهجرة، فوضع بذلك أول أسس للرقابة المالية في الدول الإسلامية^(٦٤). بالإضافة الى اعتماده في رقابته لعماله ومحاسبينهم على وسائل وطرق كثيرة كان من شأنها أحكام الرقابة على أموال الدولة .

ولم يخلو العصر الأموي من مساهمات في مجال أحكام الرقابة المالية، فقد شهد عصرهم تدعيم القواعد السابقة التي استقرت في عهد الرسول وما بعده، كما قاموا بإنشاء (دار الاستخراج) للتحقيق مع الولاة والعمال عند عزلهم، وكذلك ظهور نظام التظلمات وأخيراً ظهور بعض المحاسبين والذي كان بداية تكوين لنظام المحاسب في الإسلام، ويسقط الدولة الأموية وتزولي العباسيون أمر الدولة الإسلامية أحدثوا تقدماً في النظم الإدارية للدولة، وإن الباحث في تاريخ هذه الدولة يجد من الدواوين والنظم ما يضع نظاماً محكماً متكاملًا للرقابة على مصروفات الدولة وإيراداتها. (٦٥)

فكان أهم الدواوين التي تختص بموضوع الرقابة المالية هو ديوان الزمام الذي أمر بإنشائه لأول مرة الخليفة المهدي سنة ١٦٢ هجرية، والذي يشابه إلى درجة كبيرة (ديوان مراقب الحسابات) في كثير من دول العالم في الوقت الحاضر، أو (ديوان الرقابة المالية) في العراق، ولا يفوتنا أن نذكر الاسم الحقيقي لهذا الديوان هو (ديوان زمام الأزمة) حيث إن له فروع على الدواوين والتي بموجبها تم تولية رجالاً على كل ديوان. (٦٦)

كما تم بناء ولاية للحسبة، والتي كانت أعمال واليها تتصل بالنواحي المالية فسي بعض الأحيان، فكان له الحق بان يراقب موارد بيت المال وانفاقها لاكتشاف ما قد يكون من إسراف، وكما هو واضح انه قد تم وضع وتطبيق نظرية متكاملة للرقابة المالية تماثل أحدث الأساليب في الرقابة المالية في الدولة الحديثة. (٦٧) وأما فترة العصور التي تلت العصر العباسي فأننا لم نجد زيادة على القواعد والأساليب التي طبقت في الدولة العباسية إلا بعض التفاصيل أو التنظيمات التي لا تعدل في الجوهر ولا تضيف إلى أصل الموضوع كثيراً. (٦٨)

وكخلاصة لهذه المرحلة المهمة من مراحل تطور الفكر المحاسبي فقد رأينا بأنه لا بد من عرض مختصر لبعض القواعد التي تميز المحاسبة في الإسلام عن المحاسبة المعاصرة (رغم ان الأخيرة قد أخذت منها الكثير) وكذلك بين دورها في وضع الحلول التي تساعد في تجاوز بعض التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة اليوم .

فالهدف من المحاسبة طبقاً للشريعة الإسلامية هو تقديم خدمة بحيث تساعد المشروع على تحقيق هدفه الذي لا يخرج عن تقديم خدمة عامة وليس تحقيق الربح في المقام الأول، وبذلك يتمكن المشروع من إحقاق الحقوق ورفع الكفاءات وترشيد القرارات. (٦٩) ومن ذلك نلاحظ ان الإسلام يضع في المقام الأول تحديد الحقوق بعد تعيينها ثم تقويمها لاعطاء كل ذي حق حقه، ولأجل تحقيق ذلك فإن الإسلام يتبع مبدأ القيمة الجارية في تقويم المال، وبما ان القيمة الحقيقية لأي سلعة أو خدمة تتحدد داخل السوق الحرة بظروف العرض والطلب، وكذلك اثر تقلبات سوق العملة من تضخم وانكماش، فإن التقويم بالقيمة الجارية يقدم إلى الحل الأمثل المتاح إزاء ظاهرة تغير القوة الشرائية للنقود ، والذي يؤدي بالنهاية إلى توحيد أسس القياس بما يسهل بالنتيجة إعداد المقارنات التي تعتمد عليها الإدارة في إصدار قراراتها ، وهذا ينطبق وما ينادي به رجال المحاسبة في الوقت الحاضر. (٧٠)

كما ان ضبط ودقة القياس من الأمور التي حث عليها الدين الإسلامي بقوله تعالى ((أقيموا الوزن بالقسط ولا تخسروا الميزان)) - الآية ٩ من سورة الرحمن أما بخصوص الفترة المحاسبية فقد كانت مصادر بيت المال من خراج أو جزية أو زكاة تجمع سنوياً، يقول الرسول (ص) ((لا زكاة في مال حتى يحول عليه الحول)) ، كما يقول الفقهاء المسلمون انه لا تغير في الزكاة بعد التقويم وذلك بسبب استقلال الفترات المالية السابقة عن الحالية، وهذا يتفق مع مبدأ استقلال السنوات الضريبية في المحاسبة المعاصرة. (٧١)

كما حرص الإسلام على التسجيل التاريخي للمعاملات مهما كان حجمها وعندما انشئ بيت المال جعل لنفقاته وإيراداته سجلات يدون فيها كل وارد ومنصرف أو لا بأول مع بيان اليوم والشهر والسنة، كما ان ذلك التسجيل كان يتم على أساس نقدي أو عيني (٧٢)

أما في مجال تقويم الأصول فيسبب المال (الأصول) في الإسلام إلى عروض (عينية) وأثمان (نقود)، كما تقسم العروض إلى قنية (أصول ثابتة) وعروض للتجارة (أصول متداولة)، أما النقود فكانت تقسم إلى ذهب وفضة وورق نقدي. وتقوم هذه الأصول على أساس القيمة الجارية والحجة في ذلك أن القيمة أساسها الانتفاع أي مدى الإمكانية في إشباع حاجات الآخرين، وهو أمر لا ينظر فيه إلى الماضي، وإنما إلى الحاضر والمستقبل، وقد اتبع الفقهاء المسلمون تقويم عروض التجارة بالقيمة البيعية وعروض القنية بالقيمة الاستيدالية^(٧٣). وفي مجال الموضوعية المستندية، فقد كان يعطي لمن يقوم بسداد أي شيء إلى بيت المال مستند يطلق عليه (البراءة)، ويعد في الديوان بعد ذلك مستند داخلي يستخدم في التسجيل يسمى (الشاهد)^(٧٤).

أما في مجال التوحيد المحاسبي فقد اتخذ الإسلام نظام التوحيد المحاسبي للبيانات المعروضة حتى تزيد فائدتها، وقد تضمن ذلك توحيد الفترة المالية وتوحيد وحدات القياس، كما أن من مظاهر التوحيد وجوب تسجيل المعاملات المالية كلها، وتوحيد التقويم المحاسبي للأصول على أساس الكلفة الجارية دون اعتبار للثمن الأول (التكلفة المدفوعة) كما حث على اتباع مبدأ الثبات والاتساق في التطبيق من سنة إلى أخرى وفي جميع المشروعات^(٧٥). أما في مجال مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فإن أحد أهداف المحاسبة في الإسلام قياس الربح الدوري ونتائج الأعمال عن الفترة، وذلك لتحديد نصيب كل من الشركاء وبالتالي تحديد وعاء الزكاة وتميز المحاسبة في ظل التشريع الإسلامي في أنها تأخذ في جملة حسابها للإيرادات تلك التي لم تحقق بالبيع، ومثالها أرباح إعادة التقدير (أو التقويم)، إلا أنها تعمل على استبعاد هذه الأرباح والتي لم تحقق بعد عند توزيع مقسوم الأرباح على الشركاء، كما إنها تستبعد مسن النفقات كافة الاحتياطات وتعترف بالمخصصات^(٧٦).

وأخيراً فإن الإسلام يقر مبدأ الإفصاح الكامل في البيانات التي يجب أن تعبر بوضوح عن كل ما يجوبه المشروع من أصول والتزامات ونتائج أعمال، ومن المعروف أن ظهور هذا المبدأ في المحاسبة المعاصرة كان في أواخر القرن الحالي فقط، أي بعد حوالي أربعة عشر قرناً من ظهوره في الإسلام^(٧٧).

ومما لا شك فيه أن المبادئ الإسلامية في المحاسبة والتي سبق الإشارة إلى بعضها باختصار سوف تتجه بالمشروعات إلى الكمال والنجاح وتساعد في حل الكثير من مشاكلنا المعاصرة. وفي هذا المجال يؤكد الأستاذ محمد كمال عطية دعوة جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) - الهيئات العلمية للمحاسبة في الدول المختلفة الاستفادة مما ورد في النظم المالية والمحاسبية الإسلامية^(٧٨)، والحقيقية فإن هذه الدعوة بحداتها لم تتمكن من قلب الحقائق التي تشير بتجربو المساهمات الإسلامية في الفكر المحاسبي بعداً دولياً مميّزاً بدخول المسلمين إلى الأندلس سنة ٩٣ من الهجرة - أي القرن السادس الميلادي = حيث أخذت القارة الأوروبية وقتها تنهل من العلوم التي أتت إليهم مع الإسلام والمسلمين وخاصة الفكر المالي والمحاسبي الذي يدعو فيه نتيجة لجريان أحكام بين المال، وما شكله ذلك من حلقة ربطت التراكمات السابقة للفكر المحاسبي مع الفكر المحاسبي الإسلامي الذي ظهر واستمر في العطاء للبشرية لمدة ثمانية قرون - أي حتى القرن الرابع عشر الميلادي - حيث انعكست الآية وأخذنا نترجم ونقل عن الغرب والحضارة الغربية شتى المعارف ومنها النظرية المحاسبية ومكوناتها^(٧٩).

ثالثاً : المحاسبة في العصر الحديث

إن أغلب المؤلفات تؤكد بان المحاسبة الحديثة تطورت مع تطور الجمهوريات التجارية في إيطاليا ومع استخدام طريقة القيد المزدوج والتي وضعت خلال القرن الرابع عشر، حيث إن الإنجاز الكبير الذي حققه التجار الإيطاليون في الفترة (١٢٥٠ م إلى ١٤٠٠ م) تقريباً، بين كل العناصر غير المتجانسة في نظام متكامل للتصنيف في حسابات والتي تستند على مبدأ القيد المزدوج لجميع العمليات. يخبرنا (إدوارد بيركالو) في كتابه (أصل ونشأة القيد المزدوج) بسان أول ظهور

للسجلات التي تستخدم القيد المزدوج كانت تلك التي تعود لمساري جنوا (Massari of Genoa) مؤرخة في سنة ١٣٤٠، وخلال العديد من السنوات كان يعتقد بان (لوكا باتشيليو) كسان هو مكتشف تقنية القيد المزدوج، اعتمادا على ماتضمنه الكتاب الذي نشره هذا الكتاب لأول وصف حول تقنية القيد المزدوج وكان ذلك في سنة ١٤٩٤ م والذي كان بعنوان (كل شيء حول الرياضيات والجبر والتناسب)، ولكن من أبحاث (بيراكالو) يعرف اليوم بان استخدام طريقة القيد المزدوج كانت اسبق من باتشيليو بما يقرب من مئتي عام.^(٨٠)

يلق (رايموند دي روفر) على التطور الذي حصل في إيطاليا في ذلك الوقت انه لا يجب ان نتصور بان موازنة السجلات كان هدفا أساسيا لمحاسبة القرون الوسطى، بل على العكس وفي إيطاليا على لاقل بدا التجار بحلول عام ١٤٠٠م باستخدام المحاسبة كأداة للسيطرة الإدارية.^(٨١) ومع قرب انتهاء القرن الخامس عشر بدأت المدن الإيطالية تضمحل من الناحية السياسية، ومع اكتشاف العالم الجديد وفتح الطرق الجارية الجديدة فان المراكز التجارية الجديدة فان المركز التجارية انتقلت الى أسبانيا وبلجيكا وهولندا، ولذلك كان من الطبيعي ان ينقل النظام الإيطالي الى بقية البلدان، إلا ان هذا الانتقال رافقه القليل من التغيير من الناحية العملية، وخلال الفترة (١٥٥٩ - ١٧٩٥ م) توسع تطبيق القيد المزدوج حتى شمل الأديرة والحكومات المحلية، وفي التطورات المهمة التي ظهرت خلال هذه الفترة ظهور عملية ترصيد الأرباح والخسائر في نهاية كل سنة وليس في نهاية عمر المشروع، وقد أدى ذلك وبعد نصف قرن الى ظهور مقترح إعداد الميزانية العمومية في فترات محددة، وفي عام ١٦٧٣م صدر في فرنسا قانون التجارة الذي تطلب إعداد ميزانية في نهاية كل سنتين، وكان هذا التطور نتيجة انحسار الشركات التضامنية وظهور الوحدات الاقتصادية الكبيرة.^(٨٢)

وبواسطة التقدم الذي حصل فيما بعد وبطور ميادين العلم والخبرة والحضارة والاختراعات وبدء الثورة الصناعية في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين والتطورات الصناعية الضخمة التي تبعت ذلك وتعقد الأسواق واشتداد المنافسة ظهرت المشاكل الإدارية والتنظيمية في المشاريع وظهرت معها الحاجة الى الأساس العلمي والعملية لإدارة ورقابة أنشطة المشاريع، وقد أدى ذلك الى بروز الوظيفة التقريرية للمحاسبة أي وظيفة إعداد التقارير الداخلية والخارجية.^(٨٣)

وقد أدى توسع الشركات في هذه المرحلة والاستفادة من إفرزات ومنافع الثورة الصناعية والتطورات السريعة في المؤسسات المالية الى ظهور اللجان والمنظمات المهنية لغرض تنظيم مهنة المحاسبة في العالم، وشهدت هذه الفترة أيضا ولغاية السبعينات من هذا القرن ظهور كتابات أخرى عديدة حول نظرية المحاسبة، بالإضافة الى الكتابات التي اهتمت بمشكلة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد، حيث أدى ذلك الى أحداث تغيير في بعض التطبيقات المحاسبية مع الدعوة الى تبني محاسبة التضخم كمعلومات إضافية،^(٨٤) وتميزت مرحلة ما بعد السبعينات من هذا القرن بالتقدم السريع في مجال المحاسبة نتيجة لاستخدام أساليب بحوث العمليات والأساليب الإحصائية والحاسب الإلكتروني والعلوم السلوكية ومدخل النظم وظهور الشركات متعددة الجنسية وتشكيل لجان معايير المحاسبة الدولية مما أدى الى اتساع مجال الدراسة في نظرية المحاسبة وتطور الأساليب المستخدمة في القياس والتوصيل، ومع تزايد الوعي الاجتماعي حول النتائج غير المرغوبة للوحدات الاقتصادية تم تبني المحاسبة الاجتماعية لتحديد مسؤولية الإدارة عن الآثار المترتبة عن أنشطة الوحدات الاقتصادية ومدى تأثيرها على الرفاهية الاجتماعية.

الخلاصة والاستنتاجات :

يتبين مما سبق بن المحاسبة كانت وليدة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية وقد تطورت مع تطور الحاجة أي المعلومات المحاسبية من قبل مختلف الجهات الداخلية والخارجية المهتمة بالحصول على تلك المعلومات الأمر الذي انعكس على تطور أهداف المحاسبة ومن ثم تطور الأفكار والأساليب المحاسبية في كل مرحلة من مراحل التطور المحاسبي.

- ان دراسة تاريخ المحاسبة يساعدنا في الحصول على فهم افضل واعمق لانفسنا ودورنا كمحاسبين من أين جئنا وكيف وصلنا الى هنا، وكذلك نحصل على فهم افضل في طريق التطور الإيجابي في حقل المحاسبة والدور الذي تلعبه المحاسبة في الجوانب الاجتماعية والسياسية طالما ان جوانب الحضارة اشريه تتصل بعضها ببعض وهكذا فان دراسة التاريخ المحاسبي يوسع افقنا كمحاسبين ويعطينا ثقافة حرة تعدنا على تطوير معلوماتنا في حقل اختصاصنا كمحاسبين والتخلص من الأفكار القديمة والطرق العقيمة في هذا الحقل، ذ ان النظرة الى الماضي تساعدنا على تكوين تفكير نقدي حول موضوعاتنا وتجبرنا على عادة النظر ببعض المفاهيم السائدة والتي تكن مؤثرة فانها قد لا تصلح لمجتمع اقتصادي معين .
- كما تساعد دراسة التاريخ الباحث في المحاسبة بان يكون اكثر وعيا للعوامل والقوى الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الفكرية بيئته، وتجعه على تماس اكثر مع الطرق والتقنيات السائدة التي تعد وسائل لتحقيق أهداف محددة ويصبح كذلك اكثر وعيا لمحددات عمله .
- الهوامش :**
- ١٠ عبد الحي مرعي والأميرة عثمان، المعلومات المحاسبية والنماذج كمية في اتخاذ القرارات الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٨٨، ص٣ .
 2. Hitory of accounting.U.S.A :by NCR Co., 1977,P.15.
 - ٣٠ عبد الحي مرعي والأميرة عثمان، مصدر سبق ذكره، ص٤ .
 4. orngren, Charle T . & Harrion, Walter T., Accounting.New Jersey : Prentice Hall,Inc., 1989, P.4
 5. History of accounting.by NCR Co.op.cit.,P.3.
 - (*) من المدهش ان يظهر ان كلمة يحسب - Calculate - مشتقة من الكلمة لاتينية - Calculus - والتي تعني حصاة .
 - (**) بتصرف من الباحث اعتمادا على الأرقام البابلية .
 6. I bid.,p.3
 - ٧٠ ولیم دیفز، الكمبيوتر وتشغيل المعلومات الإدارية.(تر.) محمود عبد الرحمن البكري، الرياض: دار المريخ، ١٩٨٨ م.ص١٠٦ .
 8. Kenneth S. Most, ACCOUNTING THEORY .Ohio : Grid Inc., 1977 ,p.23.
 9. Trevor Gambling , A on _ year accounting course .London : Pergamon Press Ltd., 1969 , P.1
 10. Michael Chatfield, A HISTORY OF ACCOUNTING THOUGHT .New york : Robert E . Krieger publishing Co., 1974, P.4
 ١١. طلال أبو غزالة، المحاسبة في عالمنا المعاصر . مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد ٤٧، كانون الثاني ١٩٨٩، ص٢٠ .
 - 12.Kenneth S.Most,op. Cit., P.23.
 13. Vernon Kam, Accounting theory. U.S.A: John Wiley & Sons Inc., 1986.p.5.
 14. I bid., pp. 10 _ 11 .
 15. History of Accounting . op.cit.,pp.5,Cf.post..
 16. I bid ., p.4.
 17. Vesnon Kam , op. Cit., p.10.
 18. Horngren T.& Harrison T., op. Cit ., p.4
 19. Trevor Gambling , A one _ Year accounting course . op.cit., p.1
 20. Vernon Kam , op. Cit., p.11

21. Vernon Kam , Accounting theory .op. cit., p.12
22. History of accounting , by NCR Co. op . cit . , p.8
23. Tervor Gambling , A one _ year accounting course . op .cit . , p.1
24. K. Most, Accounting theory . op . cit . , p.24.
25. Michael Chatfield, A history of accounting thought. Op.cit., pp. 7 _ 8.
26. I bid., p. 8
27. Glautier & Underdown,
٢٨. محي طرابزونى، النظام المالي الإسلامي ، ضمن كتاب وقائع ندوة النظم الإسلامية . أبو ظبي : مكتب التربية العربي لدول الخليج، ١٩٨٧ ، ص٩٩ .
٢٩. آية ٤٦ من سورة الكهف .
٣٠. آية ٢٨٢ من سورة البقرة .
٣١. محمد كمال عطية ، محاسبة الشركات والمصارف في النظام الإسلامي . الإسكندرية : دار الجامعات المصرية ، ١٩٨٤ ، ص٣٨ .
٣٢. أسامة شلتوت ، " نظرية المحاسبة الإسلامية " ، مجلة العلوم الاجتماعية ، العدد الرابع (شتاء، ١٩٨٩م) ص ٢٣١ .
٣٣. محمد كمال عطية، مصدر سبق ذكره، ص ٣٧ .
٣٤. محمد كمال عطية، نظم محاسبية في الإسلام . الإسكندرية : منشأة المعارف، ص٤٣ .
٣٥. نفس المصدر السابق، ص ٤٢ .
٣٦. نفس المصدر السابق، ص ٤٢ .
٣٧. نفس المصدر السابق، ص ٤٤ .
٣٨. نفس المصدر السابق، ص ٤٦ .
٠. للمزيد من التفاصيل راجع: محمد كمال عطية، نظم محاسبية في الإسلام، سبق ذكره، ص ٤٥ .
٣٩. محي الدين طرابزونى، النظام المالي الإسلامي، مصدر سبق ذكره، ص ٢٥ .
٤٠. محمد كمال عطية، نظم محاسبية في الإسلام، مصدر سبق ذكره، ص ٤٤ - ٤٥ .
٤١. محمد كمال عطية، محاسبة الشركات والمصارف في النظام الإسلامي، مصدر سابق، ١٩٨٤، ص ٣٦ - ٣٧ .
٤٢. محي الدين طرابزونى ، مصدر سبق ذكره ، ص ٢٢ - ٢٩ .
٤٣. محمد كمال عطية، نظم محاسبية في الإسلام، مصدر سبق ذكره، ص ٤٧ .
٤٤. محمد كمال عطية، محاسبة الشركات والمصارف في النظام الإسلامي، مصدر سابق، ١٩٨٤، ص ٤٢ .
٤٥. محمد كمال عطية، نظم محاسبية في الإسلام، مصدر سابق، ص ٤٦ .
٤٦. نفس المصدر السابق، ص ٤٦ - ٤٧ .
٤٧. ماهر موسى العبيدي، محاضرات في المحاسبة الحكومية وحسابات الموازنة. بغداد : مطبعة المعارف، ١٩٨٥، ص ٥٤ .
٤٨. محي الدين طرابزونى، النظام المالي الإسلامي، مصدر سبق ذكره، ص ١٠٤ .
٤٩. شحادة الناظور وآخرون، النظم الإسلامية . الأردن: دار الكندي للنشر والتوزيع، ١٩٨٨، ص ١٧١ .
٥٠. محي الدين طرابزونى، مصدر سبق ذكره، ص ١٠٥ .
٥١. نفس لمصدر السابق، ص ١٠٥ .
٥٢. محمد كمال عطية، نظم محاسبية في الإسلام، مصدر سابق، ص ٣٢ .
٥٣. محي الدين طرابزونى، النظام المالي في الإسلام، مصدر سبق ذكره، ص ١٠٦ .

٥٤. عرف محمود الكفراوي، «الفلسفة الاقتصادية للنظام العالمي في الاقتصاد الإسلامي»، مجلة هدى الإسلام، المجلد ٢٧ العدد الثامن (شعبان ١٤٠٣هـ - ١٩٨٣م)، ص ٣٣ - ٣٥ .
٥٥. عرف محمود الكفراوي، مصدر سبق ذكره، ص ٣٦ .
٥٦. نفس المصدر السابق، ص ٣٦ .
٥٧. محمد كمال عطية، نظم محاسبية في الإسلام، مصدر سابق، ص ٥١ .
٥٨. عرف محمود الكفراوي، مصدر سبق ذكره، ص ٣١ - ٣٢ .
٥٩. أبي يوسف يعقوب بن إبراهيم، كتاب الخراج. الروضة: المطبعة السلفية، ص ٨٠ .
٦٠. محمد كمال عطية، نظم محاسبية في الإسلام، مصدر سابق، ص ٥١ - ٥٢ .
٦١. نفس المصدر السابق، ص ٤٨ .
٦٢. عرف محمد الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام. الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٨٣، ص ١١٨ .
٦٣. نفس المصدر السابق، ص ١١٨ .
٦٤. نفس المصدر السابق، ص ١٢٤ .
٦٥. نفس المصدر السابق، ص ١١٨ - ١٣٠ .
٦٦. ماهر موسى العبيدي، مبادئ الرقاب المالية. ط ٣، بغداد: مطبع المعارف، ١٩٩١، ص ٥٠ .
٦٧. عرف محمد عقراوي، الرقاب المالية في الإسلام، مصدر سابق، ص ١٤٠ .
٦٨. نفس المصدر السابق، ص ١٤١ - ١٤٢ .
٦٩. محي الدين طرايزوني، النظام المالي الإسلامي، مصدر سابق، ص ١١٢ .
٧٠. محمد كمال عطية، محاسب الشركات والمصارف في النظام الإسلامي، مصدر سابق، ص ٢٧ - ٢٨ .
٧١. نفس المصدر السابق، ص ٤٢ - ٤٣ .
٧٢. نفس المصدر السابق، ص ٤٣ .
٧٣. نفس المصدر السابق، ص ٤٣ - ٤٤ .
٧٤. نفس المصدر السابق، ص ٤٤ .
٧٥. نفس المصدر السابق، ص ٤٥ .
٧٦. نفس المصدر السابق، ص ٤٥ - ٤٦ .
٧٧. نفس المصدر السابق، ص ٤٦ .
٧٨. نفس المصدر السابق، ص ٤٧ .
٧٩. اسام شلتوت، مصدر سابق، ص ٢٣١ .
80. aurice E. Peloubet, (The Historical Development of Accounting) In modern accounting theory . New Jersey : Prentice Hall , Inc. , 1966 , PP. 9 - 10 .
81. I bid . , P. 10 .
82. indriksen , Eldon S . , accounting Theory . Richard D . Irwin , Inc . , 1977 , PP 37 - 38 .
٨٣. محمود السيد الناعلي، دراسات في نظري المحاسبة. دبي: ١٩٨٩، ص ٣٩ - ٤٠ .
84. Hinderiksen , Eldon S . , Accounting Theory . Richard D . Irwin , Inc. , 1982 , P. 27 .

المصادر:**المصادر العربية**

- عطية ، محمد كما ، نظم محاسبة في الإسلام . الإسكندرية : منشأة المعارف ، ١٩٨٢ .
- طرابزونى ، محي الدين ، النظام المالي الإسلامي ، ضمن كتاب وقائع ندوة انظم الإسلاميه ، أبو ظبي : مكتبة اتربي العربي لدول الخليج ، ١٩٨٧ .
- عطية ، محمد كما ، محاسبة الشركات المصارف في النظام الامامي ، الإسكندري : دار الجامعات المصرية ، ١٩٨٤ .
- العبيدي ، ماهر موسى ، محاضرات في المحاسبة الحكومية وحسابات الموازنة . بغداد : مطبعة المعارف ، ١٩٨٥ .
- الناطور ، شحاد واخرون ، النظم الإسلامية . الأردن : دار الكندي للنشر ولتوزيع ، ١٩٨٨ .
- الكفراوي ، عوف محمد ، (الفلسفة الاقتصادية للنظام العالمي في الاقتصاد الإسلامي) ، مجلة هدى الإسلام ، المجلد ٢٧ العدد الثمن ، ١٤٠٣ هـ - (١٩٨٣ م) .
- أبي يوسف يعقوب بن إبراهيم ، الخراج . الروضة : المطبعة السلفية .
- الكفراوي ، عوف محمد ، الرقابة المالية في الإسلام . الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٨٣ .
- العبيدي ، مهر موسى ، مبادئ الرقابة المالية . ط٣ ، بغداد مطبعة المعارف ، ١٩٩١ .
- الناغى ، محمود السيد ، دراسات في نظرية المحاسبة .
- ديفز ، وليم ، الكمبيوتر وتشغيل المعلومات الإدارية . (تر .) محمود عبد ارحمن البكري وسرور علي . الرياض : دار المريخ ، ١٩٨٨ .
- أبو غزالة ، طلال ، ((المحاسبة في عالمنا المعاصر)) ، مجلة المحاسب القانوني العربي العدد ٤٧ (كانون الثاني ، ١٩٨٩) . شلتوت ، أسامة ، (نظرية المحاسبة الإسلامية) . مجلة العلوم الاجتماعية ، العدد الرابع (شتاء ، ١٩٨٩) .
- العادلي ، يوسف عوض واعظم ، محمد احمد ، المحاسبة المالية . انكويت : ذات السلاسل ١٩٨٦
- ويجانت ، جيرى وكيسو ، دونالد ، المحاسبة المتوسطة . (تر .) كمال الدين سعيد ، الرياض : دار المريخ ، ١٩٨٨ .

المصادر غير العربية:

- ❖ Pelubet , Maurice E., (The Histotical Development of Accounting of Accounting) In Modern Accounting Theory . New Jersey : Prentice Hall , Inc . , 1966 .
- ❖ Hendriksen , Eldon S , Accounting Theory . Richard D . Irwin , Inc . , 1977. And 1982 .
- ❖ Chatfield , Michael , A History of Accounting Thhouht . New York: R.KB. CO. Inc., 1974.
- ❖ Gambling , Trevor . A one _ Year accounting course . London: A Whreton & Co. Exeter, 1969.
- ❖ Hornren & Harrison , Accounting . New Jersey : Prentice Hall Inc.1989
- ❖ Kam, Vernon, Accountin Theory. 1986.
- ❖ Most, Kenneth S., Accountin Theory. Ohio: RID, Inc, 1977.
- ❖ NCR Co., History of Accounting. 1977.