

# الفصل الاول

## التطور التاريخي للمحاسبة

### 1-1 المقدمة

1-2 نشأة تاريخ تطور المحاسبه مهمة جداً لفهم وتطوير التطبيقات المحاسبية الحاليه والمستقبلية , لذا فان هذا الفصل سوف يبين اهم الحقائق عن تاريخ وتطور المحاسبه التي ينبغي ان يعرفها كل طالب في المحاسبه.

### 2-1 نشأة نظام القيد المزدوج

#### 1-2-1 تطور نظام القيد المزدوج

لقد جرت محاولات عديدة لتحديد مكان وزمان ولادة نظام القيد المزدوج, ونتيجة لذلك توفرت عدة سيناريوهات لهذه النشأة معظمها اعترف بوجود بعض اشكال مسك السجلات في معظم الحضارات القديمه في حوالي عام 3000 قبل الميلاد كحضارات الكلدانيين والبابليين والأشوريين والسومريين .

ومن ضمن الجهود التي بذلت لبيان ان نموذج القيد المزدوج قد تطور بالشكل الذي جعله يشبه الى حد ما مواصفات العلوم الطبيعيه. رسم (كوشنغ) سلسله من التطورات, والتي من الممكن ان نيينها بالاتي:

1. في حوالي القرن السادس عشر حدثت تغيرات قليلة في اجراءات مسك السجلات. هذه التغيرات كانت مقدمه لسجلات اليوميات الخاصة بتسجيل انواع مختلفة من المعاملات . وطبقاً لـ (يامي) : " هذه التطورات تستخدم سجلات مساعده خاصة . على سبيل المثال لتسجيل المعاملات النقدية , قوائم المعاملات او انواع معينه من المصاريف فالهدف كان حفظ التفاصيل خارج سجل اليوميه وكذلك سجل الاستاذ ..... ويبدو هذا التطبيق شائعاً في مجال الاستخدام او استخدام سجل منفصل للنقدية مع ترحيل دوري للمجاميع الى حساب النقدية في سجل الاستاذ".

2. القرنين السادس عشر والسابع عشر شهد تطور تطبيق الكشوفات الماليه الدوريه اضافة الى ذلك فقد شهد القرنين السابع عشر والثامن عشر تطور اسلوب عرض جميع الحسابات والمعاملات .

3. شهدت تطبيقات نظام القيد المزدوج توسعاً لتشمل انواع اخرى من المنظمات . وطبقاً لـ ( باراكالو) : " بين العامين 1559-1795 ظهر عنصراً جديداً وهو نقد نظام مسك السجلات وهي الفترة نفسها التي شهدت توسع الحقل التطبيقي لنظام القيد المزدوج ليشمل انواع اخرى من المنظمات . ومع الانتقادات والتوسع في نظام مسك الدفاتر بدأت البحوث النظرية في هذا المجال".

4. شهد القرن السابع عشر استخدام حسابات مخزون منفصلة لمختلف انواع البضائع. وطبقاً لـ (يامي):

" تم تجميع حسابات مختلفة للبضائع مع حسابات بضائع اخرى تفصيلية ضمن حسابات الشركة لتشكل هذه الحسابات جزءاً واسعاً في سجل الاستاذ. ويمكن للشخص ان ينظر الى حساب المتاجره المتجمع ليرى نتائج جميع عمليات البيع والشراء التي جرت خلال الفترة والتي ترحل بدورها الى حساب الارباح والخسائر العام. ويجب على الشخص ان يجزم ان العديد من التجار وجدوا ان من المفيد الاحتفاظ بعدة حسابات بضاعة منفصلة".

5. مع بداية نشأة شركة الهند الشرقية في القرن السابع عشر و مع نمو الشركات المساهمه بعد الثوره الصناعية في اوربا. احتاجت المحاسبه الى وضع افضل اتسم بالحاجة الى محاسبة التكاليف والاعتماد على مفاهيم الاستمرارية والدورية والاستحقاق .

6. خلال القرن الثامن عشر تطورت طرق معالجة الاصول الثابتة. وطبقاً لـ (يامي): " اولاً. الاصول يوجب اطفؤها وتسجل بالكلفة الاصلية والفرق بين المدفوعات والمقبوضات على سبيل المثال مصاريف صيانة المنزل والإيجار المستلم كانت سابقاً تدخل بحساب الاصول , فأصبحت تحول الى حساب الارباح والخسائر في تاريخ الميزانية. ثانياً. اصبح حساب الاصول يحتوي على الكلفه الاصلية و المصاريف الاخرى والمقبوضات (بما فيها المقبوضات من بيع جزء من الاصول ) في تاريخ الميزانية والفرق بين الجانبين الدائن و المدين ترحل كرصيد الى حساب الميزانية . ثالثاً. يعاد تقييم الاصول بأعلى او بأقل من قيمتها في تاريخ الميزانية والقيمة المعدله ترحل الى حساب الميزانية والفرق يرحل الى حساب الارباح والخسائر(مكاسب او خسائر اعاده التقييم)".

7. في بداية القرن التاسع عشر بدأ احتساب الاندثار للبضاعة غير المباعة. وفي النصف الاخير من القرن التاسع عشر اعتبر الاندثار في قطاع السكك الحديد غير ضروري ما لم يتم تكون الاصول في حالة استخدام .

8. في القرن التاسع عشر نشأت محاسبة التكاليف كنتيجة للثورة الصناعية. اذ ترجع اصولها الى بدء النشاط الصناعي في القرن الخامس عشر وقد لاحظ سكوت انه ناتج عن اثار التطورات في الانشطه الصناعية. ان السجلات المبكرة في القرن التاسع عشر وانتشار الشركات الصناعية ساهمت في دعم فرضيتين:

**أ- الفرضيه الاولى هي ان الاستخدام المتزايد للأصول الثابتة الضرورية لتطور الصناعة ساهمت في نشأة محاسبة التكاليف الصناعية.**

**ب- الفرضيه الثانيه هي ان التغيرات في الانشطه الاقتصادية كانت منظمه وليست تغيرات مؤقتة في هيكل تكاليفها والتي ساهمت في تطور اجراءات محاسبة الكلفه الداخليه في القرن التاسع عشر.**

9. شهد النصف الاخير من القرن التاسع عشر تطور اجراءات الدفعات المؤجله و المستحقات للسماح باحتساب الربح الدوري.

10. في اواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين شهد تطور كشوفات التدفقات النقدية.

11. القرن العشرين شهد تطور طرق محاسبية لحل مشاكل معقدة تتراوح بين احتساب ربحية السهم الواحد ومحاسبة اندماج الشركات والمحاسبة عن التضخم وعقود الايجارات طويلة الاجل والمنافع التقاعدية الى مشكلة المحاسبية عن المنتجات الجديدة للهندسة المالية.

## 1-2-2 دور لوقا باسيليو

لوقا باسيليو هو راهب فرانسيسكو ني . ارتبط اسمه بمقدمة مسك الدفاتر بطريقة القيد المزدوج. ففي العام 1494 نشر كتابه في الهندسة و الرياضيات والذي تضمن فصلين وقد وصف في الفصل الثاني نظام مسك السجلات بطريقة القيد المزدوج. وبحته هذا عكس التطبيقات القائمة في مدينة البندقية في ذلك الوقت لذا عرفت هذه الطريقة فيما بعد بطريقة البندقية او الطريقة الايطالية. لذا فإنه لم يكتشف طريقة القيد المزدوج لكنه وصف التطبيقات المحاسبية الجارية في ذلك الوقت فقد اوضح بأن الهدف من مسك السجلات كان لإعطاء التاجر معلومات بدون تأخير عن اصوله والتزاماته. فالمدين والدائن كانت تستخدم في قيود نظام القيد المزدوج , حيث قال باسيليو " ان جميع القيود يجب ان تكون مزدوجة, اي انه اذا كان هنالك طرف مدين فيجب ان يكون هنالك طرف دائن " . لقد استخدمت ثلاث انواع من السجلات في ذلك الوقت هي سجل المذكرات وسجل اليوميه وسجل الاستاذ.

## الشروط المسبقة لظهور القيد المزدوج

نحن نعرف تاريخياً بان القيد المزدوج قد ظهر في ايطاليا في القرن الثالث عشر . فمن اقدم السجلات التي ما تزال بين ايدينا الان عن القيد المزدوج ترجع الى الثلاث سنوات الاخيرة من القرن الثالث عشر ، ولكن من المرجح ان يكون القيد المزدوج قد استخدم لسنوات عديدة قبل ذلك التاريخ . فلماذا ظهر القيد المزدوج في الفترة التي ظهر فيها ؟ . او لنضع السؤال بصيغه اخرى ، لماذا لم يظهر القيد المزدوج في وقت ما في التاريخ قبل ذلك الذي ظهر فيه ؟ ان هذه الاسئلة اثارَت مؤرخي المحاسبة الذين قدموا العديد من التفسيرات .

للإجابة عن الاسئلة اعلاه فان من المنطقي القول بان القيد المزدوج قد ظهر في الوقت الذي ظهر فيه بسبب وجود بعض الشروط او الظروف الموجودة في ذلك الوقت ، وان هذه الشروط او الظروف لم تكن موجودة بشكل تام او ذات تأثير جوهري في الفترات السابقة لظهور القيد المزدوج . وهذا بالضبط ما يطرحه البروفسور لتلتون Littleton من منطق ، والذي اصبح منطقاً تقليدياً في هذا الموضوع . فيقول لتلتون بأنه لكي يظهر القيد المزدوج فان بعض الاساسيات او المتطلبات يجب ان تسود . وقد قسم هذه المتطلبات على انها تلك التي تمثل متطلبات مادية ومتطلبات لغة . بالنسبة للمتطلبات المادية فان لتلتون يحددها بالملكية الخاصة ورأس المال والتجارة والائتمان. وفيما يتعلق بمتطلبات اللغة فيحددها بالكتابة والنقود والحساب .

ويرى لتلتون بأنه وان كانت هذه الاساسيات او الشروط قائمة في شكل ما محدد المعالم إلا انها لم تكن تحمل في طياتها الزخم الكافي في الحضارات القديمة لكي تدفع بالقيد المزدوج الى الظهور . ان القيد المزدوج ظهر في ايطاليا في القرن الثالث عشر لان كل هذه الاساسيات او الاسبقيات التاريخية كانت جميعها قائمة وبقوه كافيته .

## التفسير البديل

لقد ذكرنا سابقاً بان لتلتون يعتقد ان القيد المزدوج قد فشل في تحقيق اي ظهور الحضارات التاريخية القديمة لأنه وان كانت مستلزمات اوشروط ظهوره موجودة إلا انها تفتقر الى الطاقة الكافية . إلا ان الطاقة التي يتكلم عنها لتلتون بحاجة الى تفسير اكثر لكي يتم التوصل الى فهم كامل عن تطور المحاسبة منذ الحضارات القديمة ولغاية وقتنا الحاضر. ان المنطق المطروح هنا هو الطاقة الاساس لتطور محاسبة القيد المزدوج هو انشاء ونمو مشروعات تجاربه في ظل ظروف بيئة سوق معقد . اذن السؤال الذي يطرح نفسه هو : ما هي القوى التي ادت الى انشاء ونمو الوحدات التجارية الكبيرة ؟ ان الاجابة عن هذا السؤال تتكون من ثلاث نقاط هي :

اولاً : هناك حافز اولي دفع بعض الناس الى البحث عن الكسب الذاتي Self-Gains وهذا ما يطلق عليه بالروحية الرأسمالية Capitalistic Spirit . فقد تشكلت الوحدات التجارية من قبل اولئك الذين تم تحفيزهم بالروحية الرأسمالية.

ثانياً : هناك احداث اقتصادية – سياسية معينه اوجدت ظروف معينه استجابت لها الوحدات التجارية .  
ثالثاً : ان بعض التطورات التكنولوجية وفرت الدافع لإنشاء ونمو الوحدات التجارية .

ان هذه الاسباب التي دفعت الى تطور الوحدات التجارية والتي بدورها ادت الى تطور نظام القيد المزدوج نطلق عليها مصطلح القوى الاجتماعية Social Forces . ويمكن تعريف مصطلح القوى الاجتماعية بأنه " طاقات الانسان التي تولد او تنشأ محفزات او دوافع فردية تندمج سوية في شكل قوه جماعية واضحة المعالم" حيث اننا نلاحظ ثلاث قوى اجتماعية متداخلة وهي ترتبط بالوحدة التجارية: الروحية الرأسمالية ، والأحداث الاقتصادية – السياسية ، والتطورات التكنولوجية.

ان محاسبة القيد المزدوج مرتبطة تاريخياً وبشكل وثيق بالروحية الرأسمالية ، فالروحية الرأسمالية تمثل القوة المحفزة التي تدفع الافراد الى انشاء الوحدات التجارية سعياً وراء الربح . ان المحاسبة بطبيعتها الحال تستخدم من قبل المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة للربح ومن قبل المنشآت في البلدان الاشتراكية والفاشية والشيوعية وكذلك في المجتمعات الرأسمالية . ولكن استخدام مصطلح الروحية الرأسمالية ينطوي على منظور اوسع من ذلك المتضمن في الانظمة السياسية – الاقتصادية . اذ يجب التأكيد هنا على الدوافع لدى الافراد وليس على شكل او طبيعة النظام السياسي – الاقتصادي لمجتمع ما يعيش فيه هؤلاء الافراد، حيث يستخدم مصطلح الروحية الرأسمالية لان المحاسبة تاريخياً ازدهرت وتطورت في ظل الرأسمالية .

ان الروحية الرأسمالية تجد تعبيراً لها من خلال الوحدات التجارية . ومع ان هذه الوحدات قد تعكس روحية اولئك الافراد الذين يتمتعون بالسيطرة في اي وقت من الاوقات الا ان الوحدات التجارية تقوم عادة بصياغة سياساتها وأهدافها بنفسها ، فبمجرد ما يتم تأسيس او انشاء وحدة تجارية فإنها تطور حياتها الخاصة بها وتوسعى وراء مكانه افضل في بيئتها . اما الاحداث الاقتصادية – السياسية فهي تخلق ظروفاً تستطيع ان تعيق او ان تطور من رغبة الوحدات التجارية في التقدم والبقاء على قيد الحياة .

ان اساسيات او اسبقيات لتلتون التي تتضمن الملكية الخاصة ورأس المال والتجارة والائتمان تمثل بعضاً من انواع الظروف والأحداث ذات العلاقة . وللاختراعات والاكتشافات نترجم على شكل تطورات تكنولوجية لكي تستخدم من قبل المجتمع . ففي علم التاريخ يقال ان الاختراعات والاكتشافات عادة غيرت من القصة ووفرت وضعاً جديداً لقصة اخرى ، فهي باستمرار تؤثر على نمو الوحدات التجارية عن طريق خلق منتجات جديدة او تطوير منتجات اخرى ، ومحاسبة القيد المزدوج ما هي إلا اختراعاً . فهي قد تأثرت بالابتكارات التكنولوجية الاخرى مثل الشروط المسبقة لتلتون من الكتابة والنقود كوسيلة للتبادل .

## تعريف المحاسبه

في العام 1914 قامت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الامريكى للمحاسبين(يطلق عليه الان المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين العامين بصياغة التعريف التالي للمحاسبه الذي تم اقتباسه على نطاق واسع لعدد من السنين

**"ان المحاسبه هي فن تسجيل وتصنيف و تلخيص الى ابعد الحدود الممكنه, من خلال استخدام تعبير نقدي للصفات و الاحداث التي هي على الاقل ذات سمه ماليه, وتفسير النتائج المترتبة على ذلك".**

ان اي شخص يعمل في الوظائف المذكورة في التعريف اعلاه من المفروض ان يعتبر محاسباً او يقوم بعمل محاسبى. ولكن ماذا بشأن المحلل المالي الذي يقوم باحتساب النسب الماليه ويفسر النتائج المترتبة عنها؟ فهل هو يقوم بانجاز وظيفة محاسبية؟ ان المحللين الماليين لا يعتقدون ذلك. او ماذا بشأن الناس الذين يقومون بتتبع(مراقبة) حركة الكميات العينية للمخزون ويستخدمون في سبيل ذلك الاساليب الرياضيه لتحديد متى وكم وحدة من المخزون يجب ان تشتري, فهل هؤلاء محاسبون؟

وفي الستينات اصبحت بحوث العمليات كمهنه اكثر مرئية في قطاع الاعمال التجاربه, وفي العديد من الحالات تم تقديم العون الى المحاسبه من قبل باحثي العمليات بأن على المحاسبين ان يهتموا فقط بأعداد الكشوفات وتحديد التكاليف واحتساب الضرائب. ولكن مهنة المحاسبه لم تقبل بوجهة النظر هذه. فالجمعية الامريكية للمحاسبه ولأجل تأكيد المنظور الواسع للمحاسبه قد قدمت الوصف التالي لها على انها **"عملية تحديد وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية لغرض التوصل الى احكام وقرارات مبنية على معلومات سليمة من قبل مستخدمي المعلومات "**

ان دافع الجمعيه الامريكية للمحاسبه واضح تماماً ولكن التعريف كان عاماً بشكل كبير. فالاقتصاديون يوفرون معلومات اقتصاديه ولكنهم لا يعتبرون انفسهم محاسبين. وقد دخل مجلس المبادئ المحاسبية التابع للمعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين العامين في صياغة تعريف للمحاسبه ايضاً وكالاتي:

**"ان المحاسبه نشاط خدمي.... ووظيفتها هي تجهيز معلومات كميه اساساً ذات طبيعة ماليه عن وحدات اقتصاديه, والغرض منها ان تكون مفيدة في صنع القرارات الاقتصادية".**

ان المعلومات الكميه اوسع في مداها من المعلومات الماليه او الاقتصادية. ان المسؤولين عن السيطرة على المخزون الذين تم ذكرهم سابقاً يمكن بالتأكيد ادخالهم ضمن التعريف اعلاه. ولكن هناك العديد من الاشخاص الذين يقدمون معلومات رقميه لإغراض صنع القرارات ولكنهم ليسوا بمحاسبين. فماذا بشأن باحث السوق الذي يساعد في التوصل الى تنبؤات عن مبيعات السنه القادمة او يساعد فيما اذا كان على الشركه ان تبيع منتجاتها في منطقته جديده؟ وكذلك في حالات كثيرة, يمكن ادخال باحثي العمليات ضمن التعريف اعلاه, ومع ذلك فأنهم بالتأكد يصرون على انهم ليسوا بمحاسبين. وهناك اخرون قدموا تعريف عن المحاسبه ولكن لم ينجح اي منهم في تحديد طبيعة ونطاق المحاسبه. فكل تعريف يحمل في طياته ميزه كونه يصف جوهرياً ما يفعله المحاسبون, ولكن الحدود غامضة. اما مجلس معايير المحاسبه الماليه فلم يرق لغاية الوقت الحاضر بأي محاوله لتعريف المحاسبه وان كان مشغولاً بأعداد اطار نظري عنها. ومن المعقول ان نتوقع انه من المفروض ان تبنى نظريه عن المحاسبه على تعريف دقيق عن المحاسبه, ولكن قد يكون كافياً في الوقت الحاضر وجود فهم عام لما تشكله المحاسبه فقط. ولكن عدم دقة تعريفنا عن المحاسبه يمثل مؤشراً عن حاله البدائيه للتطور البدائي النظري المحاسبى في وقتنا الحاضر.

### 1-3 تطور المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية

عملت مجاميع مختلفة في الولايات المتحدة على تنفيذ مجموعه مختلطة من المناهج عرضت النظرية المحاسبية ومبادئها الى اعاده تقييم وتحليل انتقادي متواصل . ويمكن تحديد اربعة مراحل لتطور المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة. في المرحلة الاولى(1900-1933) اكملت الاداره سيطرتها على اختيار المعلومات الماليه والإفصاح عنها في التقارير الدوريه. في المرحلة الثانيه(1933-1959) والمرحلة الثالثه (1959-1973) لعبت الهيئات المهنيه دوراً مهماً في تطور المبادئ المحاسبية. وفي المرحلة الرابعه المستمرة الى وقتنا الحالي يتجه مجلس معايير المحاسبه الماليه (FASB) ومجاميع الضغط الاخرى بالتحول باتجاه تسييس المحاسبه . (Politicization of accounting)

#### 1-3-1 مرحلة مساهمة الاداره (1900-1933)

نشأ تأثير الاداره في صياغة المبادئ المحاسبية بسبب زيادة عدد المساهمين وتنامي الدور الاقتصادي الذي لعبته الشركات الصناعيه بعد عام 1900 . اذ ان ابتعاد المالكين عن الشركات اعطى الاداره سيطرة كامله على صياغة شكل ومحتوى الإفصاح المحاسبي . لقد اتسمت مرحلة تدخل الاداره بميزة مفضله وهي وضع الحلول للمشاكل العاجلة التي تواجهها المحاسبه. ويمكن تحديد اثار تدخل الاداره بالاتي:

1. اعطى سمة الواقعيه للحلول التي يتم تبنيها. لذا فان معظم الاجراءات المحاسبية تفتقر الى الاساس النظري.
2. لقد كان التركيز ينصب فقط على تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومحاولة التقليل من ضرائب الدخل.
3. ان الدافع وراء تبني طرق محاسبية معينه هو الرغبة في تمهيد الارباح.
4. كان يتم تجنب المشاكل المعقده من خلال تبني حلول مستعجلة.
5. تباين الشركات المختلفه في استخدام طرق محاسبية متعددة لحل نفس المشكله.

هذا الموقف لم يحظى بالقبول خلال عشرينيات القرن المنصرم . لذا حاول الكثير من الباحثين العمل على تحسين معايير الإبلاغ المالي كـ (Adolph & Berle & Gardiner) الذين اشاروا الى ثروة المنشأة وقدرة المنشآت الصناعيه على حماية المستثمرين.

لقد كان اللاعب الاساسي في تلك المرحلة هو اتحاد المحاسبين والمعهد الامريكي للمحاسبين (AIA) الذي اسس في عام 1917 مجلس لاختبار وتأهيل المحاسبين القانونيين (CPA) وسوق نيويورك للأوراق الماليه الذي اجبر جميع الشركات بقبول مجموعه من المعايير لإصدار الكشوفات الماليه . وقد ركزت الدراسات النظرية والتطبيقية في هذه الفترة على موضوع المحاسبه عن تكاليف الفائدة , حيث ناقش مجلس المعايير المحاسبية مذكره حول المحاسبه عن تكاليف الفائدة راجعت الخلفيه التاريخيه للمحاسبه عن تكاليف الفائدة:

" في نهاية القرن التاسع عشر نشأت مشكله المحاسبه عن الفائدة كجزء من الاهتمام الواسع بتطوير تكاليف المنتج للاستفادة منها كأساس لتحديد سعر البيع وقياس الكفاءة الصناعيه . ان زيادة تعقيد منشآت الاعمال وزيادة الاعتماد على المكننه في العمل والحاجة المتزايدة لاستثمار اموال كبيره في رأس المال لفترات طويلة ادى الى زيادة مبلغ التكاليف الصناعيه غير المباشره. لذلك اصبح ادخال التكاليف الصناعيه غير المباشره المشكله المحاسبية الرئيسييه "

لكن موقف المعهد الامريكي للمحاسبين كان رفض اضافة مصاريف البيع ومصاريف الفائدة والمصاريف الاداريه الى التكاليف الصناعية غير المباشره .  
الحدث المهم الاخر في هذه الفترة كان تنامي تأثير قواعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة على النظرية المحاسبية , ففي حين ان قانون الإيرادات لعام 1913 قدم اساس لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة على اساس المقبوضات والمدفوعات النقدية , فان قانون عام 1918 اعترف بدور الطرق والاجراءات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة , هذا الوضع مثل بداية التوفيق بين المحاسبه الضريبية والمحاسبه الماليه.

### 1-3-2 مرحلة مساهمة الهيئات الحكوميه 1933 - 1959

هذه المرحله شهدت زيادة دور الهيئات الحكوميه في تطوير المبادئ المحاسبية, فقد شهدت انشاء هيئه الاوراق الماليه (SEC) بموافقة المعهد الامريكي للمحاسبين . ويمكن تحديد دور هذه الهيئه في وضع الاجراءات المحاسبية بالاتي:

1. في عام 1934 انشأ الكونغرس هيئه الاوراق الماليه(SEC) لإدارة قوانين الاستثمارات الفيدراليه المختلفه بما في ذلك قانون الاوراق الماليه لعام 1933 الذي ينظم اصدار الاوراق الماليه الى الاسواق وقانون الاوراق الماليه لعام 1934 الذي ينظم عملية المتاجره بالأوراق الماليه .
2. تبع ذلك اصدا ر العديد من المقالات التي تنتقد اجراءات الابلاغ المالي وتعتبرها وصفيه . مما دفع بالمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بالتعاون مع هيئه الاوراق الماليه (SEC) الى اقتراح الاتي : " يجب ان يتم تحديد المعايير المتعلقة بإعداد الميزانيه والدخل التي تلقى القبول من قبل مدراء الشركات والمحاسبين التي يمكن اعتبارها موجهاً لهم في مجال التطبيق " .  
اضافه الى ذلك فان اللجنة الخاصة التابعه للمعهد الامريكي قامت بالمحاولة الاولى لوضع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التي عرفت بالمبادئ العامه والتي تتضمن الاتي :  
(a) ان حسابات الدخل ينبغي ان تتضمن الارباح غير المتحققه وان المصروفات التي تدخل في كشف الدخل ينبغي ان لا تعتبر بديلاً عن ادخال الارباح غير المتحققه.  
(b) ان الاضافات الراسماليه ينبغي ان لا تحمل على حساب الدخل .  
(c) ان الارباح المحتجزه للشركه التابعه التي حققتها قبل عملية الاكتساب ينبغي ان لا تكون جزء من الارباح المحتجزه للشركه الام .  
(d) ان مقسوم الارباح المستلم ينبغي ان لا يسجل ضمن ارباح الشركه.

### 1-3-3 مرحلة مساهمة المنظمات المهنيه 1959 – 1973

في هذه المرحله توجه الاهتمام الى مجلس الاجراءات المحاسبية CAP ، وهذا ما اكده رئيس المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عندما طرح السؤال الاتي : كيف ننجح عندما نوسع مجال الاختلاف وعدم الثبات عند اعداد وعرض المعلومات الماليه . اما اللجنة الخاصة التي شكلت للفترة بين 1957 – 1958 قدمت مقترحاً لحل اللجنة وقسم البحوث الخاص بها ، وقد قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA توصية المعهد وأسس في عام 1959 مجلس المبادئ المحاسبية وقسم البحوث المحاسبية مع مهمه تقديم شرح مكتوب عن تشكيل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP . وقد اصدر مجلس المبادئ المحاسبية العديد من الاراء Opinions تتعامل مع المسائل الخلافية من خلال اصدار 31 رأي للفترة من 1959 - 1973 . كما ان الجمعيه الامريكية للمحاسبين شاركت في هذه العمليه من خلال عدد من المحاولات

والدراسات البحثية الهادفة الى تطوير كشف متكامل للنظرية المحاسبية الاساسيه ، إلا ان هذه الجهود لم تنجح بشكل تام وتعرض على اثرها المجلس للكثير من الانتقادات منها :

• اصدار الآراء كيف ما اتفق وبدون حل جذري للمسائل الخلافية من هذه الآراء الرأي 8 (محاسبة المنافع التقاعدية) والرأي 11 حول (توزيع ضريبة الدخل)

• الفشل في حل المشاكل المحاسبية المتعلقة بالاندماج والشهرة .

ان ربط مهنة المحاسبه بمجلس المبادئ المحاسبية لم يقدم لها المساعدة ، فتدخل الهيئات والمنظمات المهنية في صياغة النظرية المحاسبية عرقل الجهود الهادفة الى استبعاد الاجراءات المحاسبية غير المرغوبة واستبدالها بإجراءات اكثر قبولاً . ويترتب على الاعتماد على الهيئات والجمعيات المحاسبية اثار سلبية منها .

1. لا تعتمد الهيئات والمنظمات المهنية على اطار فكري محدد .

2. البيانات التي تصدرها هذه الهيئات ليست واضحة.

3. ان وجود معالجات محاسبية بديله تسمح بمرونة في اختيار الاجراءات المحاسبية .

#### 1-3-4 مرحلة تسييس المحاسبه 1973 – الوقت الحالي

ان المحددات التي تواجه الجمعيات والاداره في صياغة النظرية المحاسبية تقود الى تبني منهج استدلالي اضافة الى تسييس عملية وضع المعايير المحاسبية هذا الموقف دعمته وجهة نظر مقبولة بشكل عام وهي ان الارقام المحاسبية تؤثر على السلوك الاقتصادي وبالتالي ، فان القواعد المحاسبية ينبغي ان يتم تحديدها في ميدان صراع سياسي ، وفي هذا الاطار اشار Hornrgren الى الاتي :

" ان وضع المعايير المحاسبية هي نتيجة اساسيه للنشاط السياسي اكثر من كونها نتيجة منطقية او نتائج ميدانية . لماذا ، لان وضع المعايير هو قرار اجتماعي ، فالمعايير تضع قيود على سلوك المستخدم ، لذا يجب ان تكون مقبولة من الاطراف التي ستأثر بها . ان هذا القبول قد يكون اجباري واختياري او كلاهما ، إلا انه في المجتمعات الديمقراطية فان الحصول على القبول هو عمليه معقده تتطلب مهارة في تسويق الافكار والآراء في ميدان الصراع السياسي "

لقد تبني مجلس المعايير المحاسبية FASB مدخل استدلالي سياسي لصياغة المبادئ المحاسبية فتصرف المجلس هذا تم تحديده اولاً : من خلال جهودها لتطوير الاطار الفكري او الاعراف المحاسبية وثانياً : من خلال نشوء مجاميع ضغط مختلفة ، والمساهمة التي تقدمها هذه المجاميع في القبول العام للمعايير الجديدة . لذلك فان عملية وضع المعايير تكون ذات شكل سياسي . ويوضح البيان التالي للـ FASB هذا الوضع الجديد :

" يمكن وصف عملية وضع المعايير المحاسبية بأنها عملية ديمقراطية ، ومثل العديد من الهيئات الواضحة للقواعد فان حق المجلس بإصدار القواعد يعتمد اساساً على مدى القبول الذي تلقاه تلك القواعد ، ولكن لان عملية وضع المعايير تتطلب الاخذ ببعض وجهات النظر فمن غير الملازم تحديد المعايير اعتماداً على آراء من لطرف واحد . وفي نفس الاطار يمكن ان توصف هذه العملية بأنها عملية شرعية لكونها عملية تفاوضيه ولان جميع الآراء يجب ان تسمع فيها ، إلا ان واضعي المعايير من المتوقع ان يمثلوا جميع الاطراف بالكامل ولا يمثلون مجموعة رأي معينه . كما يمكن ان توصف هذه العملية بأنها عملية سياسية لان هناك جهود اكاديميه قد استغلت للحصول على معيار محاسبى مقبول ومن جهة اخرى فهي عملية غير سياسية من حيث الالزام المطلوب لإصدار المعيار "

## المحاسبه والرأسمالية

منذ بداية القرن الخامس عشر بدأت القوه الاقتصادية تنتقل من ايطاليا الى انكلترا. ان الفلسفة الاقتصادية التي سادت من القرن الخامس عشر ولغاية القرن السابع عشر كانت تتمثل بالمركنتليه (المذهب التجاري). ولقد اوجدت المدرسه التجاريه نظاماً تسعى من خلاله الحكومه المركزيه الى السيطرة لتوسيع كافة اوجه النشاطات التجاريه. فهناك احكاماً او قواعد تنظم العمل وطرق الانتاج والمنتجات وأنواعها وأسعار البيع والتسويق. وان احكاماً من هذا النوع يصعب فرضها, اي وضعها موضع التنفيذ. وفي انكلترا اعطيت ادارة هذه القوانين الى طبقة الموظفين المحليه الوسطى التي كانت متعاطفة مع المؤسسه التجاريه والصناعية ، وبالتالي فهي كانت غير مكترثة بأداء واجباتها. وفي نهاية القرن التاسع عشر اصبح مبدأ جديداً يخص الاعمال التجاريه مقبولاً على نطاق واسع الذي قضى على المذهب التجاري. وهذا المبدأ يتطلب ان تأتي المبادرة الاقتصادية من جانب الافراد وليس من جانب الحكومه.

## الرأسماليه

ما هي الرأسماليه؟ ان الوحدات التجاريه الخاصة كانت موجوده وتسمى وراء الربح على مدى التاريخ, ولكن هذا لوحده لم يكن كافياً لكي يستخدم مصطلح الرأسماليه. فعندما نستخدم مصطلح الرأسماليه فإننا بذلك نعني **نظام اقتصادي يهيمن على كامل المجتمع. وان النقطة المركزيه في هذا النظام هو السوق الذي هو مسير ذاتياً بواسطة اليه الاسعار الفاعله من خلال العرض والطلب.** وبشكل عام, فإن السلع والخدمات بما فيها الارض والعمل ورأس المال متاحة للشراء في الاسواق وان كافة اشكال الدخول تأتي من بيع السلع والخدمات في هذه الاسواق.

## منطق سومبارت

لقد احتار المؤرخون في الاجابه على التساؤل بشأن تطور الرأسماليه في الغرب وليس في اي مكان آخر من العالم. فيعتقد معظمهم ان الاجابه عن هذا السؤال توجد في جذور الحضارة الغربيه : في تاريخها وثقافتها وتقاليدها . فيؤمن سومبارت بأنه كان دائماً لدى الاوربيين نزعه نحو الرأسماليه . واستناداً الى سومبارت فان السمتين الاساسيتين للرأسماليه هما الريج والعقلانية الاقتصادية . ان النزعه الرأسماليه نحو الربح , او الرغبة في الكسب الذاتي جزء من التركيبيه الثقافيه للأوربيين. ومن الممكن تتبع اثر هذه النزعه في الحضارات السابقه. فيمكننا ان نرجع بهذا الموضوع الى البابليين ونجد ان النزعه الرأسماليه كانت موجوده عندهم. ومن الاغريق تعلم العالم الغربي تبجيل العقلانيه . وان فيلسوف القرن السابع عشر ديكارت مع المدرسه العقلانيه, كلاهما اصبح جزء من المدخل العلمي , وقد وضعاً اطاراً لهذه السمه الغربيه. ومن الرومان تعلم العالم الغربي تقدير المنافع العمليه للتنظيم والتحليل والاداره. ومن المسيحيه اصبح العالم الغربي يقدر الفرديه . واستناداً الى فيبر فان البروتستانيه على وجه الخصوص قد جعلت من العمل الشاق لتحقيق منافع اقتصاديه بمثابة التزام ديني.

كذلك حدث ان ظهر القيد المزدوج من نفس جذور الرأسماليه. ففي القيد المزدوج نرى تجسيد التقاليد الثقافيه المذكوره سابقاً والمتعلقه بالعقلانية الاغريقيه والرغبة في التنظيم عند الرومان . وهذا ما ادى بسومبارت الى القول :

**" لا يمكن لأحد ان يتصور ما كان ستكون عليه الرأسماليه بدون القيد المزدوج : فكلا الظاهرتين مرتبطين بشكل صميمي مثل ارتباط الشكل والمحتوى. فلا يمكن لأحد ان يقول فيما اذا كانت الرأسماليه قد اوجدت القيد المزدوج ، او بالعكس ، فيما اذا كان القيد المزدوج قد اوجد الرأسماليه "**.

فقد كان سومبارت يؤمن بان القيد المزدوج هو احد الادوات التكنولوجية التي وجهت تطور الرأسمالية لأنه أثر على الوجهين الاكثر اهمية للرأسمالية: خلق الربح والعقلانية الاقتصادية. فكيف جرى هذا التغيير ان سومبارت ، وبقدر تعلق الامر بالربح ، يعطي جواباً ثنائياً :

**أولاً :** يجب ان نفهم بان المشروع الرأسمالي هو الاداة التي بواسطتها يمكن تحقيق الربح وان المحاسبه كانت ضرورية في تطور هذه الاداة. ويبيدي فيبر تأييداً لرأي سومبارت هذا ، حيث يقول :  
**" ما كان بالإمكان ان يوجد المشروع الرأسمالي العقلاني بدون وجود عنصرين اثناء تطوره : فصل الشركة عن المالك ..... ومرتبب بذلك بصوره مباشرة حفظ السجلات العقلاني "**

- ويطرح سومبارت السببين الاتيين لمساهمة القيد المزدوج في نمو الوحدة التجارية الرأسمالية :
1. تسمح محاسبة القيد المزدوج بفصل المالكين عن الوحدة التجارية مما يسهل في نمو الشركة المساهمه التي تمثل اهم الوحدات الاقتصادية في الاقتصاد الرأسمالي . حيث جعلت المسائله امام عدد كبير من المالكين اكثر سهوله.
  2. تسمح محاسبة القيد المزدوج بتجسيد او تمثيل كامل لتدفق رأس المال من خلال الوحدة التجارية: من حساب رأس المال الى الحسابات الاسمية الممثلة اعدد كبير من الصفقات الى حساب الارباح والخسائر ، ومره اخرى الى حساب رأس المال.

**ثانياً :** لقد ساعدت المحاسبه في صياغة مفهوم رأس المال كميأ . فيمكن بسهوله من خلال القيد المزدوج تعريف رأس المال على انه ذلك المبلغ في حساب رأس المال . وبالترابط مع هذا فان مفهوم خلق الثروة ، اي الربح ، اصبح بالكامل مفصلاً في نظام القيد المزدوج عن اهداف الرغبة للمالكين الافراد للوحدة التجارية ، وهذا جعل من السعي الى الربح اكثر قدره للتعريف.

وفيما يتعلق بتأثير القيد المزدوج على العقلانية الاقتصادية فان سومبارت يقدم ثلاث اسباب هي:

**أولاً:** بالنسبة للوحدة التجارية فقد اصبح من السهل احتساب الانتاج والاستهلاك لأنه من الممكن فقط تسجيل الصفقات التي تؤثر على الوحدة التجارية والتعبير مالياً عنها.

**ثانياً:** ان القيد المزدوج يسمح بتحليل عمليات الوحدة التجارية وصياغة الاهداف اللازمة لتطوير منظم، اي انه يسمح بالتخطيط والسيطرة. فيمكن تحليل الارقام الصعبة لتحديد ما يمكن القيام به كنفويض للاعتماد على البديهييه والأحكام الشخصية.

**ثالثاً:** لقد ساعد القيد المزدوج في بناء اطار نظري لشرح او لتفسير طبيعة الاقتصاد الرأسمالي من خلال تعريف مصطلحات مثل الموجودات والمطلوبات وتكاليف الانتاج والإيرادات والمصاريف والربح. ولقد ذكر سابقاً بان السوق يمثل النقطه المركزيه في الاقتصاد الرأسمالي حيث يختار المساهمون في هذا السوق البدائل اثناء قيامهم بعملية التبادل التجاري. ويعني التصرف او السلوك الاقتصادي الرأسمالي قيام المساهمون في السوق باختيار الموارد الاقتصادية بالترابط مع اهدافهم بحيث يحققون اعلى منافع ممكنه . وكما اشار سومبارت فان المحاسبه تساعد في عملية اتخاذ القرار عن طريق توفير المعلومات الملائمة . فهي تعطي تعابير ماليه لمختلف الاحداث والأشياء الاقتصادية لغرض تسهيل معالجة هذه الاحداث والأشياء وإمكانية القيام بالمقارنة ووضع الموازنات التخطيطية وتسهيل التخطيط والتنبؤ .

وقد ركز سومبارت على تأثير المحاسبه على المستوى الجزئي ، ولكن للمحاسبه تأثير ايضاً على المستوى الكلي من خلال استخدام لغة النقد في الاقتصاد الوطني . فالاقتصاد الرأسمالي هو اقتصاد نقدي ( اي معبر عنه بوحدة النقد) ، حيث تتم من خلاله تقريباً شراء وبيع كافة السلع والخدمات بالنقود . وان اي شركه تميل الى منح الائتمان عندما يكون لديها نظاماً محاسبياً يسهل من متابعة هذا الائتمان بأسلوب منظم ، ولكون الائتمان جزءاً من عرض النقد فيمكننا ان نرى بان المحاسبه تساعد في عملية استخدام لغة النقود . ان تعدد الصفقات وكذلك حجمها المالي يميلان الى ان يكونا اكبر بسبب استخدام الائتمان . وتساهم المحاسبه ايضاً في ان يعمل الاقتصاد الرأسمالي بفاعليه عن طريق توفير المعلومات الملائمة لتوزيع اكثر كفاءة للموارد الاقتصادية .

## الاختلاف مع سومبارت

يعترض يامي وهو اقتصادي على اراء سومبارت ، حيث يعتقد بان سومبارت قد بالغ في مساهمة محاسبه القيد المزدوج في تطور الاقتصاد الرأسمالي . ولقد دفعت افكار يامي الى ظهور ما يفندھا من قبل بعض المحاسبين . وسبب ذلك هو كون اراءه في تعارض مع ملائمة المحاسبه ( اي انها تمس جوهر المحاسبه ووجودھا) وبالتالي فمن المفيد التطرق الى هذه الراء .

• ان الملاحظه الاولى التي يقدمها يامي هي ان الدلائل التاريخيه تشير الى عدم قيام رجال الاعمال من القرن السادس عشر وحتى القرن الثامن عشر باستخدام عملية حفظ السجلات لكي يحصلوا على سيطرة او مراقبه دقيقه على رأس المال والأرباح ولكن ببساطه فقط لأجل ان يكون هناك سجل جاهز عن الصفقات . وقد توصل الى هذا الاستنتاج عن طريق تحليل ابحاث كتبت عن القيد المزدوج ومراجعة دفاتر بعض رجال الاعمال خلال هذه الفترة ، حيث وجد بان الترصيد والإقفال لهذه الدفاتر كان يجري بطريقه غير منظمه . ولكن ونجام يعترض على استنتاج يامي حول عدم وجود الدليل التاريخي لتحديد الربح والخسارة ، فهو يجادل يامي بالقول بان هناك العديد من الامثله التي تشير الى ان تحديد الربح كان سمه جوهرية في الدفاتر المحاسبية حتى في القرن السادس عشر . فكان التجار يتمتعون بالثبات من حيث استخدام حساباتهم لتحديد الربح . وكمثال على ذلك يذكر ونجام السير جارلس بيرز ، حيث كان تاجراً ناجحاً خلال الحقبه الاخيريه من القرن السابع عشر ، وقد استخدم اكثر من مئة حساب للمشاريع في دفتر الاستاذ وكان يقوم بشكل روتيني بتحديد ربح وخسارة كل مشروع . وإنها لحقيقه من انه لا يوجد دليل تاريخي يرينا بان رجال الاعمال كانوا يحسبون الربح او الخساره لكامل نشاطات الوحده التجاريه . ولكن الادله التاريخيه تشير الى انه من عام 1500 الى 1750 كان يجري احتساب الارباح والخسائر على اساس المشاريع . كما وإنها لحقيقه ايضاً وبالاستناد الى المعايير المحاسبية الحاليه بان عمليات الاحتساب لم تكن سليمة او صحيحه . ولكن الحكم على المحاسبه القائمه في مائتين او ثلاثمائة سنه في الماضي على اساس مبادئ وأهداف في يومنا هذا والاستنتاج بأنها غير سليمة ليس فيه من المنطق شيئاً . فمحاسبه المشروع وأرباح وخسائر المشروعات خدمت احتياجات رجال الاعمال من القرن السادس عشر ولغاية القرن الثامن عشر .

• ويرتأى يامي ايضاً بان لا حاجه هناك لنظام القيد المزدوج لكي يتم تحديد الارباح ورأس المال . ففي رأيه يمكن القيام بذلك عن طريق القيد المفرد ، وعليه لا يتمتع القيد المزدوج بأي افضليه متأصلة فيه . وفي الرد على يامي يتفق المحاسبون بان من الممكن تحديد رأس المال والأرباح من خلال القيد المفرد ، ولكنهم يؤكدون ايضاً بان القيد المزدوج هو الافضل في تحديد من هذا النوع ، وهو بشكل عام اكثر

كفاءة . وإذا لم يكن الامر كذلك فان الوحدات التجاريه ما كانت ستستخدم القيد المزدوج منذ القرن الثالث عشر .

• اما النقطه الثالثه التي يثيرها يامي فهي ان الشكل النظامي الملازم للقيد المزدوج يمكن ان يكون ذي فائده فقط للمشاكل الروتينييه في الشركات التجاريه . ويرد ونجام بان الترتيب والتنظيم يمثلان اوجه مفضله وضرورية بشكل كبير في اي شركه تجاريه . ويشير ونجام الى ان العدد الكبير من حالات الافلاس في القرن السادس عشر في انكلترا كان يرجع اساساً الى الافتقار الى حفظ صحيح للسجلات . وان الكتاب الاوائل حول القيد المزدوج قد اشاروا الى ان القيد المزدوج كان الافضل .

• اما الملاحظه الاخيريه التي يثيرها يامي فهي ان عمليات التسجيل المحاسبيه ضمن نظام القيد المزدوج او ضمن اي نظام اخر لا تساعد رجال الاعمال في الاختيار وبشكل ناجح من بين الفرص المتاحة امامه . ففيما يتعلق بالبدائل التي تخص نمط جديد من النشاط فان يامي يعتقد بان المعلومات المحاسبيه في دفاتر رجال الاعمال يمكن ان تكون ذات فائده فقط في الحالات التي يكون فيها البديل من النوع المعتاد ( الروتيني ) وهناك توقعاً بان التكاليف والأسعار ستكون مستقره . وعليه فمن الواضح بان يامي لا يؤمن بان المعلومات المحاسبيه مفيدة لصنع القرار إلا في حالات ظروف محدوده جداً ، ومن المحتمل ان هذا هو اساس عدم اتفائه مع اراء سومبارت . فإذا ما كانت المحاسبه ومعلوماتها ليست مفيدة إلا في حدود ضيقه جداً فان الدور التاريخي المهم المنسوب الى المحاسبه من قبل سومبارت لا يمكن قبوله . إلا ان معظم المحاسبين سيردون بالقول بأنه حتى بالنسبة للبدائل غير المعتاده فان خبره السابقه لرجل الاعمال مع النشاطات الاخرى التي اقر بها من خلال النظام المحاسبي ستزوده بنقطه بداية لوضع التنبؤات وتلغي الحاجه للبدء من الصفر .