الفصل الاول : تطور واهية المحاسبة

لقد رافقت المحاسبة المسيرة الإنسانية في تطورها، وكانت تستجيب دائماً للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها فتتأثر بها وتؤثر فيها، وكانت تنتقل بين فترة وأخرى من بيئة أو حضارة إلى بيئة أو حضارة أخرى بواسطة العديد من العوامل والوسائل والأهداف، إلى أن وصلت المحاسبة إلى الوقت الحاضر بصورتها الحالية، وخلال هذه المسيرة الطويلة يتضح تماماً بأن المحاسبة هي نتاج دولي مشترك، أي أن كل حضارة أو دولة ساهمت بجزء ما بشكلٍ أو بآخر في تشكيل المحاسبة. ويمكن تسحيل الفترات الآتية للتاريخ المحاسبي:

المرحلة الأولى - المحاسبة في العصور القديمة والوسطى (مرحلة مسك الدفاتر)

أ - المحاسبة في العصور القديمة

يُرجع البعض تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الآشوريين الذين عاشوا في بلاد ما بين النهرين (بلاد الرافدين) منذ حوالي 3500 عام قبل الميلاد، من خلال مسك سجلات محاسبة عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة. ولقد طور علم الحساب أثناء هذه الحضرة مما سهل عملية القياس والإثبات المحاسبي، فكانت البيانات تثبت على ألواح من الفخار وبشكل مرتب.

كما أرجع البعض تاريخ المحاسبة إلى البابليون، حيث نشأت في بابل أول مدينة منظمة في العالم وأسيت تلك المجينة من خلال قوانين حمورابي (228 مادة قانونية كانت 80% منها لمعالجة القضايا التجارية) وأسهمت في ذلك اللغة والكتابة واستخدام الأرقام والتوثيق على الحجر وألواح الطين المحروق، وكان للمحاسبة الدور الكبير في جمع الضرائب للملك وتثبيت المعاملات التجارية بين الأفراد وحصر إيرادات الإمبراطورية ومصروفاتها يتطلب نظام محاسبي يتناس وتلك المرحلة في التطور.

ثم جاءت بعد ذلك حضارة وادي النيل (الفرعوني) من 3000-1000 سنة ق. م.، فكانت أكثر تطوراً، والنظام الاقتصادي أكثر مركزية. فقد طورت إدارة مخازن الغلال المنتشرة في ذلك النظام وإدارة خزائن الفراعنة نظاماً تفصيليا لمحاسبة المخازن (المستودعات) كما سمح أيضاً بقبول ودائع الغلال من القطاع الخاص بموجب وثائق قابلة للتداول. كما ساعد اختراع وتطوير صناعة أوراق البردي على الإثبات المحاسبي، ومع ذلك بقيت المحاسبة مقتصرة على نظام متطور للمخازن وتبادل وثائقها. ويكفي هنا التذكير بقصة سيدنا يوسف عليه السلام كما وردت في القرآن الكريم، فقد احتفظ بالغلال مدة سبع سنين متتالية.

وللتأكيد على اهتمام الفراعنة بالمحاسبة عموماً وبعملية المراجعة والرقابة خصوصاً، فقد كان يتطلب من الكاتب أن يقوم بتسجيل جميع المعاملات والأحداث، وفي نهاية كل موسم من الحصاد يتطلب تقديم تقرير على أن يقرأ بصوت مرتفع في اجتماع عام على عموم الناس وبحضور الحاكم ومستشاريه للموقوف على صحة العمل المحاسبي المثبت في الدفاتر والسجلات. وهذه تمثل البداية الحقيقية لعملية المراجعة والتي تعني (يستمع) Audine من أصل الكلمة اللاتينية والتي تعني.

ثم انتقل الأمر إلى عصر الإغريق (اليونان) والرومان الذي تميز بالفلسفة والثقافة والعمران، فتطور الحياة الاقتصادية تطلب نظام محاسبي يعكس جوانب تلك الحياة. في ظل الحضارة الإغريقية والرومانية التي سادت منذ 1000 عام ق.م. تطورب المحاسبة تطوراً كبيراً، وتوج هذا التطور بظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلاً من المقايضة، وكوسيلة للقياس المحاسبي، وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب الاهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحسابات الضريبة، وتوسع في استخدام النقود. كل ذلك ترافق مع تطور في أنواع وإعداد المستندات والدفاتر والإجراءات المحساسبية، وإعداد موازين المراجعة الدورية.

كما شهد عصر الإمبراطورية الرومانية بدايات الإفصاح، حيث أعلن أحد معامل التخمير عن كمية الإنتاج المحققة خلال فترة معينة، بالإضافة إلى مختلف عناصر التكاليف، وقد أعلن ذلك على بوابة المصنع.

ب - المحاسبة في العهد الإسلامي

تميزت الفترة من 600 بعد الميلاد بظهور الحضارة الإسلامية وإمبراطوريتها الواسعة المترامية الأطراف واكتشاف الأرقام العربية (0,1,2,...9)، والإيرادات الهائلة للدولة الإسلامية ومصروفاتها ووجوب تسجيلها وصرفها بموجب الشريعة الإسلامية، فظهرت الحاجة إلى الدواوين (ديوان بيت المال وغيره)، حيث اعتبر هذا الأخير ركناً أساسياً في الدولة الإسلامية للحفاظ على أموال المسلمين، وبالتالي أهمية تنظيم الدفاتر وتسجيل وقيد الأحداث المالية، بهدف التقرير من أموال الدول وضمان الرقابة الفعالة عليها، وتجنب سوء التصرف بالأموال، إضافة إلى أهمية تقديم المعلومات المالية الدقيقة والملخصة عن نشاطات الدولة وما يترتب عنها من حقوق وإلتزامات مالية.

كما أدى استخدام النظام العشري من قبل الهنود والعرب إلى قفزة نوعية كبيرة بفضل ما قدمه هذا النظام من مرونة حسابية كبيرة، وفي عام 1100م عرض العلامة المسلم أحمد بن محمد المازندراني دفتراً استخدمه العرب المسلمون بعرض النفقات في الجانب الأيسر والإيرادات في الجانب الأيمن بما يشبه سجلات القيد المزدوج.

ولقد عاشب البلدان العربية والإسلامية في تلك الفترة ازدهاراً اقتصادياً واجتماعياً، وبناء حضارة امتدت من أصى الشرق إلى أقصى الغرب، واحتوت هذه الحضارة على شعوب وجنسيات مختلفة ساهمت جميعاً في اكتشاف العديد من العلوم وتطويرها، ومن ذلك علوم الفلك والطب والجبر والحساب. كما قدمت الحضارة الإسلامية نموذجاً يحتذى به في العديد من المجالات منها الإدارة والاقتصاد.

جـ - المحاسبة في العصور الوسطى:

شهدت العصور الوسطى فترة ركود بالنسبة لتطور المحاسبة نتيجةً لتفشي الجهل في أوروبا، حيث اقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات، التي كانت تمسك من قبل كبار ملاك الأراضي والإقطاعيين وذلك لغرض إثبات كمية المحاصيل المستلمة من الفلاحين ومراقبتها. وفي كل هذه المرحلة كانت المحاسبة بسيطة ولكنها تفر بالغرض.

ولقد أسهمت الحروب الصليبية (1096 - 1291م) في نقل حضارة الشرق العربي الإسلامي إلى الغرب في جانبها المادي وغير المادي، كما أسهمت التجارة البحرية مع الشرق في ذلك، واستخدم الغرب الأرقام العربية لأول مرة في ايطاليا في عام 1143م، ثم انتشر استعمالها في أوروبا.

وقرب نهاية العصر الوسيط انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات أهم الأحداث الشخصية والاقتصادية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل

ان وجود عملية حفظ السجلات في العالم القديم يرجع الى اسباب عديدة كما حددها بذلك استاذ المحاسبة لتلتن وكما يلي:

1-فن الكتابة لان حفظ السجالت قبل اي شيء ما هو اال تثبيت وتسجيلز

2- الحساب الن الوجه الميكانيكي لحفظ السجالت يتكون من سلسلة عمليات حسابية بسيطة

3- النقود

4- الملكية الخاصة ، فحفظ السجالت معني فقط بتثبيت الحقائق بشان الملكية وحقوق الملكية

5-الائتمان، أي الصفقات غير التامة اذ سيكون هناك دافع او حافزاً ضعيفا للقيام باي تثبيت او تسجيل باي مهما كان اذا كانت كافة الصفقات تامة في لحظة قيامها

6- التجارة فمجرد وجود التجارة المحلية لوحده ما كان بإمكانه ان يولد ضغطا كافيا اي حجم العمليات التجارية لتحفيز البشر باتجاه تنسيق وتطوير االفكار المتنوعة ضمن نظام واحد

7- راس المال فبدو راس المال ستكون التجارة ضئيلة الحجم وسيصعب تصور الائتمان . ان كل واحدة من الحضارات القديمة السابقة الذكر قد تضمنت بعض من هذه الشروط المسبقة مما يفسر لنا وجود شكل او نظام لحفظ السجلات

د- مرحلة القيد المزدوج

مساهمة لوقا باسيولي 1494

بدأ استخدام إقفال الحسابات لأول مرة في مدينة البندقية من خلال توسيط حساب الأرباح والخسائر أحيانا أو حساب رأس المال في أحيان أخرى بهدف تحديد أرباح وخسائر صفقات معينة كما ظهر في هذه المدينة أول كتاب محاسبي تعليمي متكامل ، وهو كتاب عالم الرياضيات لوكا باسيولي، على الرغم أن بعض الكتاب ينسب إلى العالم الايطالي لوكا باتشيولي وضع نظام القيد المزدوج، إلا أن الثابت تاريخيا إن نظام القيد المزدوج و هو أساس العمل المحاسبي معروف قبل ظهور لوكا، و هذا ما أكده لوكا ذاته في مقدمة أطروحته التي وضعها عام 1494 ميلادي ،إلا انه لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج، بل كل ما جاء به هو تفسير وتجميع أساليب كانت معروفة ومبعثرة في مؤلف مطبوع.

وقام باسيولي فقط بوصف ما كان مطبقا في ذلكً الوقت. وذكر لوقا في كتابه بان الغرض من حفظ السجلات هو " اعطاء التاجر دون تأخير المعلومات المتعلقة بموجوداته ومطلوباته" . وتم استخدام مصطلح المدين ومصطلح الدائن في القيود المحاسبية لضمان ثنائية التسجيل أو التثبيت فقال على وجه الخصوص " ان تكون كافة القيود مزدوجة فاذا جعلت شخصا او طرفا ما دائنا فعليك ان تجعل الشخص الاخر او الطرف الاخر مدينا ويجب الاحتفاظ بثلاث انواع من السجلات : دفتر مذكرات ودفتر يومية ودفتر استاذ وكانت القيود دائماً وصفية وفي ذلك الوقت وفي ظل قصر فترة المشروعات التجارية فقد نصح لوقا باحتساب الربح واجراء االقفال الدوري للحسابات , فالنصيحة التي أسديت :" من المفيد دائما ان تقفل الحسابات كل سنة وباألخص اذا كنت شريك مع الاخرين , فالمحاسبة المستمرة تديم الصداقة"

أدت الحركة الواسعة للتجارة في تلك الفترة إلى تقدم الايطاليين في علم المحاسبة حيث كانت هناك عائلات كبيرة في تلك الفترة تعمل في التجارة - خاصة في مدينة فلورنسة - في شكل شركات عائلية وكان لهذه العائلات مكاتب خارج ايطاليا

انتشر النظام الايطالي في المحاسبة إلى معظم الدول الأوربية ولكن مع بعض التغييرات الملائمة للنظم المطبقة في كل دولة أو مدينة – وكانت هذه هي بداية وجود المشكلات المحاسبية رغم أن تأثير تلك المشكلات كان محدوداً في تلك الفترة

ونتيجة نمو التبادل التجاري في القرن الخامس عشر الميلادي نشأت ضرورة توفير طرق محاسبية . قائمة على اسس علمية سليمة فتأسس اول معهد متخصص للمحاسبة في مدينة البندقية في ايطاليا في عام 1581ميلادي

وفي فرنسا في العام 1673 تم فرض قانون سافاري للتجارة البرية والذي اكد على مسك السجلات وقانون الجرد الفعلي واعداد الميزانية و في عام 1675 أصدر سافاري كتاب باسم التاجر الكامل كذلك ساعد سن قانون التجارة البحرية 1681 على اتساع استخدام السجلات المحاسبية وفق نظام القيد المزدوج ناهيك عن تحول الاقتصاد من زراعي الى صناعي والنمو المتزايد للامبراطورية البريطانية واتساع مستعمراتها في الشرق ونمو التجارة كلها عوامل ساعدت في ازدهار عصر النهضة في اوربا وتمهيد لظهور الثورة الصناعية

ه - المرحلة الذهبية من 1776 وحتى الآن:

يعتبر العصر الذهبي للمحاسبة هو عصر الارتقاء إلى مستوى العلوم الاجتماعية المعاصرة وعصر توسع اهتمام المحاسبة وأهمية دور المحاسب و ما ساعد في ذلك العديد من العوامل من أهمها :
1- الثورة الصناعية:

ترتب على الثورة الصناعية التي بدأت بوادرها في النصف الثاني من القرن الثامن عشر الانتقال من نظام الإنتاج العائلي إلى نظام الإنتاج الكبير ، ظهور شركات المساهمة التي حققت نجاحا كبيرا في مجال تجميع المدخرات الصغيرة لآلاف المساهمين ، انفصال الاداره عن الملكية في شركات المساهمة والحاجة إلى إعداد حسابات دقيقة وموثوق بها للمساهمين وتقييم أداء الاداره وإخلاء مسؤولياتها تجاه المساهمين وبالتالي لتأكيد الثقة في ذلك كان لابد من اعتماد تلك الحسابات من محاسب قانوني معتمد. وترتب على ظهور الشكل القانوني لشركات الأموال بشخصياتها المعنوية المستقلة عن الملاك إعادة النظر في مفهوم معادلة الميزانية حيث انتقل الاهتمام من التركيز على مشاكل قياس المركز المالي للمنشاة إلى المشاكل المحاسبية المرتبطة بقياس الدخل مثل اهلاكات الأصول وتقييم المخزون وتوقيت تحقق الإيراد وتحديد المخصصات والاحتياطيات . بالإضافة إلى ذلك فقد كان من أهم ثمرات الثورة الصناعية انتشار شركات السكك الحديدية والتي تركزت استثماراتها في الأصول الرأسمالية ، كما أدى إفلاس العديد من تلك الشركات بسبب المبالغة في توزيعات الأرباح وعدم تحميل أرباح الفترة بأقساط الإهلاك اللازمة لاستبدال الأصول إلى لفت النظر بضرورة التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصروفات الايرادية وأهمية اخذ الإهلاك بصورة منتظمة عند احتساب قائمة الدخل . كما ساهمت الثورة الصناعية في توجيه المحاسبة إلى مشاكل توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة .
2- صدور قوانين ضرائب الدخل:

ترتب على إصدار العديد من الدول لقوانين ضرائب الدخل على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن ا لعشرين إلى ترسيخ أقدام المحاسبة في مجال التحاسب الضريبي من ناحية وتحسين الأداء المهني للمحاسبين من ناحية أخرى فكما نعلم إن تحديد وعاء الضريبة (الدخل الخاضع للضريبة) يرتكز بصفة أساسية على الدخل المحاسبي .

3- ظهور المنظمات المحاسبية والمهنية :

بدأ الاهتمام بتنظيم شئون مهنة المحاسبة في النصف الأخير من القرن التاسع عشر ، ويعتبر معهد المحاسبين المعتمدين في اسكتلندا ICAS والذي تأسس عام 1854 أول منظمة مهنية محاسبية وتلاه معهد المحاسبين المعتمدين في انجلترا وويلز ICAEW في عام 1880 ، أما المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين والذي ظهر تحت مسمى الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين AAPA والذي تأسس عام 1887 .
وهذه المنظمات الثلاث أسهمت بشكل ملموس في تطور ونمو المعرفة المحاسبية من خلال الأخذ على كاهلها مسئولية وضع قواعد مهنية ملزمة لأعضائها وإصدار النشرات المحاسبية .
بالإضافة إلى المنظمات السابقة فقد أسهمت العديد من المنظمات والمعاهد والجمعيات المحاسبية مهنيا وأكاديميا في تطوير المفاهيم والمبادئ والاجراءا ت المحاسبية وعلى وجه الخصوص المنظمات الاتيه :

* جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association (AAA
* هيئة تداول الأوراق المالية (The Securities Exchange Commission (SEC
* مجلس مبادئ المحاسبة(The Accounting Principles Board (APB)
* مجلس معايير المحاسبة المالية (The Financial Accounting Standards Board (FASB
* الجمعية الوطنية للمحاسبين The National Association of Accountants
* مجلس معايير محاسبة التكاليف (The Cost Accounting Standards Board (CASB
* المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين (The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA
* الاتحاد الدولي للمحاسبين(The International Federation of Accountant (IFAC
*لجنة معايير المحاسبة الدولية(The International Accounting Standards Committee (IASC

4- إسهامات الإدارة العلمية :

كان لكتابات رواد الإدارة الأوائل Taylor و Gilbreths وغيرهم خلال الفترة الواقعة بين 1885 – 1920 تأثر كبير في نمو المعرفة المحاسبية ، فقد كان واضحا لرواد الاداره العلمية أن للمحاسبة دورا أساسيا في مجال قياس التكلفة والإنتاج وتقييم أداء الاداره ويمكن أن نلخص أهم الإسهامات التي قدمتها الاداره العلمية للمحاسبة فيما يلي :
* إرساء اللبنات الأولى للمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وذلك من خلال أعمال كل من Garcke Fells و Hamilton Church في مجال محاسبة التكاليف المعيارية .
* استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية في مجالات التطبيق المحاسبي المختلفة .
.