

التطور التاريخي للمحاسبة من منظور تحليلي

- 2 - 1: ضرورات عرض وتحليل التطور التاريخي للمحاسبة لبناء نظريتها
- 2 - 2: المحاسبة في العصور القديمة والوسطى
- 2 - 3: المحاسبة في عصر التجارة
- 2 - 4: المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية ومحاولات الرواد المعاصرين

1-2 : ضرورات عرض وتحليل التطور التاريخي للمحاسبة لبناء نظريتها

تشكل خطوات بناء نظرية المحاسبة إحدى أهم الصعوبات التي تواجه فلاسفة المحاسبة ومفكريها. فهي أساساً جزء من مشكلات منجية البحث العلمي في المحاسبة. غير أن فلسفة العلم أخرجت المدارس الفلسفية التقليدية من عقم جدلها، وفسحت المجال أمام الباحثين للبحث عن الحقائق بأية طريقة يقبلها المنطق، دون التقييد بالقيود التي وضعتها تلك المدارس.

جزء من هذه الحقائق موجود في التاريخ الذي لا يمكن ملاحظته أو اختباره تجريبياً. كما لا يمكن الوثوق بوقائعه كما سردها كاتبوها، بسبب وجود احتمال أن يكون العامل الذاتي قد أثر في توثيق حقائق الواقع. لكن إعمال المنطق عند دراسة التطور التاريخي وتحليله، يمكن أن يسهم في كشف حقائق وقائع الزمن الماضي وفي ربط الحقائق المكتشفة لتشكيل إطاراً معرفياً متجانساً يحمل في داخله معارف علمية سليمة، ويمكن من الإلمام الجيد بالظاهرة موضوع الدراسة. والمحاسبة رغم حداثة قياسها بالمجالات المعرفية الأخرى، غنية بالأحداث والوقائع التاريخية. استكشاف هذه الوقائع وتحليلها يقدم معارف قيمة تمكن من إدراك جوهر المحاسبة. هذا الجوهر الذي لا يتأثر أو يتبدل أو يتغير عبر الأزمنة والعصور، حتى ولو غطته أو أخفته وثائق التاريخ أو بعض التطورات والظروف والأحداث التاريخية.

التعمق في تاريخ المحاسبة يكشف حقيقة أنها نشاط اجتماعي خاص مارسه البشرية عبر الأزمنة والعصور - خدمة لمصالحها الاقتصادية - عبر ظاهرتين أساسيتين متصلتين غير منفصلتين:

الأولى تمثلت في قياس الموارد الاقتصادية وتحولاتها (باستخدام أدوات القياس المناسبة) وتوثيق نتائج القياس (باستخدام أدوات التوثيق المتاحة)،

والثانية في تقديم المعلومات لأصحاب المصالح لتمكينهم من صيانة مصالحهم.

وهو يكشف أيضاً حقيقة أن هذا النشاط (النشاط المحاسبي) وجد منذ أن ظهرت المصالح المادية بين أفراد المجتمع، وأن ظهورها كان بدافع توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات تؤثر في حياة الناس واحتياجاتهم إلى السلع والخدمات. كشف هذه الحقائق ضروري جداً لبناء نظرية للمحاسبة. من هنا كان لا بد أولاً من تحليل التطور التاريخي للمحاسبة قبل استعراض مشكلات بنائها. وقبل استعراض التطور التاريخي للمحاسبة وتحليل هذا التطور وكشف أسبابه واتجاهاته، يكفي الإشارة إلى أن جوهر المحاسبة يتمثل في كونها أحد المجالات المعرفية المتخصصة، يهدف إلى تلبية احتياجات أصحاب المصالح إلى معلومات موضوعية موثوقة. وهي لهذا الهدف تقوم بأداء وظائف ثلاثة أساسية:

قياس الموارد الاقتصادية وتغييراتها

توثيق نتائج القياس

وتقديم المعلومات إلى ذوي المصالح لاستخدامها في اتخاذ القرارات

أداء هذه الوظائف في الممارسة العملية، والذي يضمن تقديم معلومات موضوعية وموثوقة، استوجب توفير الحماية والأمن للبيانات والمعلومات.

حقيقة أخرى لا بد أيضاً من كشفها وهي أن الدافع المباشر إلى ظهور المحاسبة وتطورها كان الحاجة إلى معلومات متخصصة لدى أصحاب المصالح المادية، إضافة إلى عوامل أخرى أثرت في المحاسبة وفي الحاجة إلى المعلومات:

التطور الحاصل في النشاطات الاقتصادية التي مارسها البشرية لتلبية احتياجاتها المادية

التطور الحاصل في النشاطات الاجتماعية التي فرضها تنظيم المجتمع طبقاً لنوع النشاط الاقتصادي الذي يتم

ممارسته

التطور العلمي والتقني الذي أسهم في تطوير أدوات القياس وتوصيل المعلومات

إن كشف هذه الحقائق قبل عرض التطور التاريخي يفيد في ملاحظتها وإدراكها في كل مرحلة من مراحل التطور.

وهذا يمكن من الإجابة على تساؤل: ما هي المحاسبة؟ الإجابة بشكل علمي على السؤال يمثل نقطة البدء في بناء نظرية المحاسبة، إذ لا يعقل بناء النظرية فيما الجدل لا يزال قائماً والآراء ما تزال متباينة حول ماهية المحاسبة، وحول الجدوى

من معرفة تأثير العوامل الاقتصادية والاجتماعية والعلمية التقنية فيها وآلية هذا التأثير. (انظر الشكل أدناه وتمعن محتواه)

استجابة المحاسبة لهذا التطور				العوامل المؤثرة في تطور المحاسبة عبر التاريخ				عصور تطور المجتمع البشري
مظاهر التطور المحاسبي				مظاهر تطور المجتمعات البشرية:				
المعلومات عن:	المعلومات موجهة لـ:	التوثيق والتخزين	القياس المحاسبي	التقني	العلمي	الاجتماعي	الاقتصادي	
الوقائع والاحداث	أفراد التجمع البشري	علي جدران الكهوف	لأحداث هامة	بدائية	معدومة	تجمعات بشرية صغيرة	جمع الثمار والصيد	المشاعية البدائية
الغلال المنتجة ومخزون الغلال	الحاكم (الإقطاعي)	حجارة طينية ورق بردي جلود	محاصيل حقليّة	يدوية	ظهور أنظمة العد (إحصاء) وظهور النقد	قرى زراعية	الزراعة	العصور القديمة (عصر الزراعة)
الثروات والأرباح	المالك	الورق	ثروات ونتائج أعمال	آلات وأدوات بدائية	رياضيات النقد	ظهور المدن أمن جماعي	تجارة	عصر النهضة (عصر التجارة)
التكلفة والأرباح والمركز المالي	المالك وبعض ذوي المصالح	الورق أشرطه مثقبة	تكاليف ومركز مالي	آلات وأدوات ميكانيكية	رياضيات علوم تطبيقية	مدن صناعية سكن عمالي الخ	صناعة	عصر الثورة الصناعية
مصادر الأرباح والمركز المالي والتدفقات النقدية	كافة ذوي المصالح	وسائط الكترونية وليزرية	نتائج أعمال مركز مالي نقدية	تكنولوجيا اتصالات ومعلومات	كافة العلوم	أسواق مال	خدمات متنوعة مال	عصر الأعمال (البنس) والخدمات

من هنا جاء عرض التطور التاريخي للمحاسبة، كما سيلي، طبقاً لعصور التطور الاقتصادي والاجتماعي التي مرت فيها البشرية، حيث كان لكل مرحلة خصوصياتها الاقتصادية والاجتماعية والعلمية التقنية، والتي انعكست بشكل مباشر أو غير مباشر على الفكر والممارسة المحاسبية. هذه العصور هي:

العصور القديمة والوسطى (عصر المشاعية البدائية وعصر الزراعة)
عصر التجارة (عصر النهضة)
عصر الصناعة (عصر الثورة الصناعية)
عصر الخدمات (أو عصر المال والأعمال)

2 - 2: المحاسبة في العصور القديمة والوسطى:

... يلاحظ من خلال ما ورد في الادبيات المحاسبية عن تطور المحاسبة في التاريخ القديم أن الآراء الشخصية والاجتهادات كانت غالباً على الوقائع والاحداث التاريخية. وأنه لا يوجد اتفاق على تاريخ نشأة المحاسبة وعلى مظاهر تطورها. قد يكون متعذراً فعلاً معرفة هذه الحقائق من المراجع التاريخية. فالتقنيات التي كانت متوفرة آنذاك للتوثيق كانت بدائية. حتى انها لم تكن موجودة في العصور التاريخية الأولى حيث عاشت البشرية من جمع الثمار ورعي المواشي. في هذه الحقبة كانت جدران الكهوف، حيث تعيش افراد المجموعة، أدواتاً للتوثيق. وأنظمة العد كانت غير معروفة، فتم توثيق الوقائع أو الموارد الاقتصادية باستخدام الرسوم. والمعلومات المستخرجة من الوثائق كانت تستخدم لتنظيم النشاطات الاقتصادية للمجموعة (لتوزيع العمل بين افراد المجموعة مثلاً).

مع انتقال البشرية إلى نشاط الزراعة في الأراضي السهلية، تحت وطأة الحاجة إلى موارد الطبيعة وضرورة توفير المتطلبات المعيشية لأفراد المجموعة البشرية، كبرت التجمعات البشرية فظهرت القرى الزراعية؛ واضطرت المجموعة إلى ترك الكهوف والسكن قرب الأراضي الزراعية، الأمر الذي زاد مخاطر السرقة والغزو ومن ضرورة توفير الأمن. فتشكلت الجيوش كمجموعات تخصصت في أعمال الدفاع والأمن. ولا شك أن هذه المجموعات تحتاج إلى موارد اقتصادية كبيرة لتقوم بمهامها. وكان لا بد من ادارة تلك الموارد.

في هذه الظروف المستجدة ظهرت الحاجة بشكل أكبر إلى أنظمة عد لحصر المحاصيل ومخازن الحبوب وإخراجاتها. ظهور أنظمة العد مكن من استخدام الأرقام لتوثيق المحاصيل الحقلية ومخزوناتها، ومصروفات تلك المخزونات. في هذه الحقبة عرفت الجلود والحجارة الطينية وورق البردي كأدوات للتوثيق. المعلومات المستخرجة من

هذا التطور في عمليات التوثيق كان بتأثير الحاجة لدى صاحب المشروع إلى معرفة المبالغ المستحقة له وعليه فقد طوّع المحاسبون آنذاك قدراتهم وإمكاناتهم (وكانوا من أساتذة الرياضيات) لتلبية هذه الحاجة. فابتدعوا فكرة الحساب (من احتسب أي أجرى عمليات حاسوبية) وظهر مفهوم المدين والدائن. واستخدموا سجلين لتوثيق العمليات: الأول دفتر اليومية، يسجل فيه صاحب المشروع، والثاني دفتر الأستاذ يسجل فيه خبير مختص. التسجيل في هذين السجلين كان باستخدام القيد المفرد. أما القيد المزدوج فبدأ استخدامه، كما ورد أعلاه، في مرحلة لاحقة متطورة، بعد أن كُبر حجم المشروع ودمجت أعمال بعض التجار في مشروع مشترك حيث ظهرت الشركات؛ وبعد أن اضطر صاحب أو أصحاب العمل إلى تفويض بعض مهامهم وصلاحياتهم للآخرين. كان استخدام القيد المزدوج، إذًا، لأغراض رقابية حيث أصبح ضروري توثيق كل العمليات بأنواعها لرقابة ما قام به المفوضون؛ في حين أن الغاية من العمل المحاسبي قبل تفويض الصلاحيات للآخرين، كانت معرفة حقوق الدائنية والمديونية. وقد ساهم في انتشار القيد المزدوج تطور صناعة الورق واستخدام المستندات كأدوات للتوثيق.

في مرحلة متطورة من عصر التجارة بدأت تظهر الشركات كشكل آخر من المشروعات التي كانت في البداية مشروعات فردية.

في نهاية القرن الثالث عشر ظهرت بعض الحسابات النوعية، كما ورد سابقاً، تمثلت بشكل أساسي بحسابات تم فتحها لممتلكات المشروع، أي أصوله المادية، علاوة على حسابات الدائنين والمدينين، وقد اتسع استخدامها. هذا بالإضافة إلى البدء بمقابلة الحسابات المدينة (الأصول المملوكة + المدينين) مع الحسابات الدائنة (الدائنين). هذه المقابلة كانت تتم لاستخراج الثروة أو حقوق الملكية. من هنا ظهرت معادلة حقوق الملكية:

حقوق الملكية = الأصول — الالتزامات

هذه المقابلة أسست لظهور الميزانية التي اتخذت اسمها وشكلها من الميزان، فكانت تسجل في جانب منها الحسابات المدينة التي تمثل ممتلكات وحقوق على الآخرين. وفي الآخر الجانب الآخر كانت تسجل حسابات الدائنين، أي الالتزامات تجاه الآخرين. ثم يستخرج المتمم الحسابي ليعبر عن حقوق الملكية. القيد في السجلات والترحيل إلى الحسابات كان يتم آنذاك على أساس القيد المفرد. لهذا فإن الميزانية لا تتوازن إلا بعد استخراج المتمم الحسابي. من فكرة توازن الحسابات المدينة والدائنة جاءت الميزانية، وظهرت معادلة الميزانية:

الموجودات = المطلوبات

