

## هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين

- دراسة تحليلية لبدايات تأثير الفكر المحاسبي بالفكر الاقتصادي -

أ. خالد جفال \*

kh.djeffal@univ-ecosetif.com

### ... الملخص:

لا يخفى اليوم على المتخصصين في مجال المحاسبة المالية أن هنالك صعوبة في قياس بعض الأحداث الاقتصادية والإفصاح عنها؛ فالإفصاح عن المعلومات غير المالية والقيمة العادلة والمعلومات التنبؤية بعيدة المدى، كلها إفصاحات كثيرا ما تتسم بالتقدير نظرا لعجز القياس المحاسبي عن إعطاء قيم دقيقة لها؛ الأمر الذي يدفعنا للتساؤل حول هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين والتي تجعل القياس عاجزا على تلبية متطلبات الإفصاح. حيث يأتي هذا المقال بهدف التعمق في دراسة البدايات الأولى لتأثر الفكر المحاسبي بالفكر الاقتصادي، وذلك في مرحلة ما قبل التنظير المحاسبي التي عرفت في الأدبيات المحاسبية بمرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية؛ حيث بينا تأثير المداخل والنظريات الاقتصادية السائدة في هذه المرحلة على هيكليّة تفاعل وتطور الإفصاح والقياس المحاسبيين؛ الأمر الذي سيجيبنا على العديد من التساؤلات المرتبطة بمشاكل القياس المحاسبي في وقتنا الراهن. فمن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، هي أن القياس كان تابعا لمتطلبات الإفصاح، وأن أهداف المحاسبة المحددة للقياس تتأثر بالفكر الاقتصادي السائد والذي يشكل الحاجات إلى المحاسبة، الأمر الذي يجعل مشاكل القياس المحاسبي تنشأ من عدم تناغم جانبي تطور المحاسبة، المستقل والتابع.

... الكلمات المفتاحية: الإفصاح، القياس، الفكر المحاسبي، الفكر

الاقتصادي، الحاجات إلى المحاسبة، مشاكل القياس المحاسبي.

معلومات عن المقال

تاريخ وصول المقال

2014/03/19

تاريخ قبول المقال

2014/06/01

تصنيف JEL

B11; M41

\* باحث سنة رابعة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

---

**... Abstract:**

*The specialists in financial accounting aware that there is a difficulty in measuring and disclosing some economic events, like the disclosure of non-financial information, fair value and long-term predictive information; all of these disclosures are often appreciated because accounting measurement is unable to give accurate values, which leads us to wonder about the structure of the interaction that makes the measurement unable to meet the disclosure requirements. This article aims to delve deeper into the study of beginnings effect of economic thought on accounting thought, in the pre-theoretical accounting, that known in the accounting literature as the phase of conventional wisdom belief. Where we explained the impact of the economic approaches and theories which prevailed at that time on the structure of the interaction and evolution of accounting disclosure and measurement, which will answer on many questions related to accounting measurement problems at the present time. The study concluded that the measurement is a follower of disclosure, and that the accounting objectives which set the measurement affected by economic thought that make up the needs to accounting, which makes the accounting measurement problems arise from the lack of harmony between the dependent side and the independent side of accounting evolution.*

**... Key words:** *Disclosure, Measurement, Accounting thought, Economic thought, Needs to accounting, Accounting measurement problems.*

---

## تمهيد

يعد البحث في مجال التفاعل الحاصل بين الإفصاح والقياس المحاسبين، الأساس الذي يوضح طبيعة الترابط بين تطور المحاسبة المالية بشقيه النظري والتطبيقي؛ حيث دأبت الدراسات المحاسبية على توضيح آلية هذا التفاعل عبر مراحل تطور المحاسبة المالية منذ سنة 1494م، وكانت النظرة السائدة حول هذا التفاعل هي أن الإفصاح تابع للقياس في عملية بناء وتطوير الممارسة والنظرية المحاسبتين؛ وانطلاقاً من فكرة كل من Watts & Zimmerman التي تشير أن المحاسبة تتشكل من قبل الاقتصاد والسياسة<sup>1</sup>، فإننا سنأخذ في تحليلنا لهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبين بالأصول الفكرية الاقتصادية التي سادت في البدايات الأولى لمراحل تطور الممارسة والفكر المحاسبي في أوروبا وذلك في إطار ما عرف بمرحلة الاعتقاد الحكمة التقليدية للمحاسبة.

## الإشكالية

لا يخفى اليوم على المتخصصين في مجال المحاسبة المالية أن هنالك صعوبة في قياس بعض الأحداث الاقتصادية والإفصاح عنها؛ فالإفصاح عن المعلومات غير المالية والقيمة العادلة والمعلومات التنبؤية بعيدة المدى؛ كلها إفصاحات كثيراً ما تتسم بالتقدير نظراً لعجز القياس المحاسبي عن إعطاء قيم دقيقة لها. الأمر الذي يدفعنا للتساؤل حول هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبين والتي تجعل القياس عاجزاً على تلبية متطلبات الإفصاح، وذلك بالرجوع إلى مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة؛ وإلى واقع الفكر الاقتصادي السائد؛ حيث تتمحور الإشكالية التي سيعالجها هذا البحث حول التساؤل التالي: ما هي العلاقة التفاعلية التي تربط بين الإفصاح والقياس المحاسبين في الفكر المحاسبي خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة، وكيف كان للمداخل والنظريات الاقتصادية تأثير على هذا التفاعل؟

أهداف البحث: يهدف البحث إلى معالجة النقاط التالية:

- تحليل العلاقة التفاعلية بين الإفصاح والقياس المحاسبين؛
- تحليل تأثير المداخل والنظريات الاقتصادية على توجيه هذا التفاعل؛
- معرفة أسباب عدم التناغم بين ما يجب الإفصاح عنه وبين كيفية القياس.

### أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهميته، من حيث أنه يدقق في العلاقة التي تربط بين الإفصاح والقياس المحاسبيين، وذلك بدمج تحليل تأثير الفكر الاقتصادي السائد، الأمر الذي سيجيبنا على العديد من التساؤلات المرتبطة بمشاكل القياس المحاسبي في وقتنا الراهن.

### منهج البحث

تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي كونه يعد الأنسب لهذا النوع من الدراسات مستعملين في ذلك الأسلوب التحليلي، وذلك بغية تغطية كل جوانب البحث وتحقيق الأهداف المرجوة منه.

ولمعالجة الإشكالية المطروحة فقد تم تناول المحاور الآتية:

## 1. أهم الإسهامات الفكرية في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة

يشير الشيرازي في التطور المحاسبي إلى أن الاستمرار والتغير هما السمتان الأساسيتان للتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة؛ حيث تنشئ الاستمرارية ما يعرف "بالحكمة التقليدية" (Conventional Wisdom) أو "الحكمة المتعارف عليها" وهي ترجع إلى بدء نشأة المحاسبة المالية<sup>2</sup>؛ ومن جهتنا، يمكن أن نسمي هذه المرحلة مرحلة البداية من جديد، وذلك لما شهده تاريخ الفكر المحاسبي من انقطاع في تسلسل بنائه؛ إذ أن كل إنجازات الحضارة الإسلامية في مجال الفكر المحاسبي، وضعت جانباً، وبدأت أوروبا من جديد في صياغة وتكوين أولى الأفكار المحاسبية آنذاك؛ ونحن نقول هذا آخذين بفرض أن التاريخ لم يحرف، وأن الأوروبيين لم يأخذوا بإنجازات المسلمين ويطوروا أفكارهم استناداً عليها. إن هذه المرحلة تمتد اقتصادياً من العصور الوسطى التي أغرقت أوروبا في ظلام الجهل والركود الفكري مقارنة مع ما كانت عليه الحضارة الإسلامية في الحقبة الزمنية نفسها، ومروراً بأفكار التجار (المركنتيليين) والطبيين (الفزيوقراطيين)؛ أي من القرن الخامس إلى غاية نهايات القرن الثامن عشر. هذه الحقبة واكبتها تطورات في الممارسة المحاسبية لمسك الدفاتر في العصور الوسطى خاصة لدى التجار الإيطاليين وتوجت بمساهمة الراهب الإيطالي لوكا باشيليو سنة 1494م بنشر أول كتاب\* تعرض فيه الممارسة المحاسبية

السائدة في البندقية بإيطاليا، وصولاً إلى أفكار الرأسمالية المبكرة (التجارية والطبيعية)، وانتهت مع البدايات الأولى لتطوير النظريات المحاسبية التركيبية\*\*\*.

يوضح الجدول رقم (1) أهم الإسهامات الفكرية المحاسبية التي كانت سائدة خلال هذه الحقبة، والتي مهدت لمساهمة باشيليو وإلى أهم الأفكار التي لحقت وتطورت على أساس هذه المساهمة.

### جدول رقم (1): أهم الإسهامات في الفكر المحاسبي خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة

أهم الإسهامات في الفكر المحاسبي	
<p>- ساد بريطانيا خلال القرن الثاني عشرة نظام وزير الخزانة الإنجليزي (The English Exchequer System)، القائم على محاسبة الأعباء والإيرادات (charge/discharge)، والذي يتضمن السجلات المكتوبة والمساءلة الشخصية والحسابات المجمعة دورياً، إضافة إلى التعامل بالحسابات وتدقيقها الكامل خلال السنة؛ حيث يتكون التصور الفكري لهذا النظام من ثلاثة عناصر: أولاً، الفكرة التي تتمحور حول عملية المساءلة - المحاسبة - والمكونة من وحدة المساءلة (المقاطعة) وموضوع المساءلة (دخل الملك)، والشخص المساءل (العمدة)، ومستلمو المساءلة (موظفو الملك)؛ ثانياً، تفعيل فكرة المساءلة، وذلك من خلال التدقيق الذي يتم بواسطة أشخاص مهرة (الأُسرة الملكية والكعبة المهرة وقضاة العائلة الملكية)؛ ثالثاً، التقنية - الوسيلة - المستعملة والمتمثلة في التجميع الإنشائي والنظام الرقعي المكونين من النقدية (العملة الفضية والخزينة) والتوثيق (من خلال الأوامر الملكية والمخطوطات المحاسبية والإحصاءات) إضافة إلى جهاز الحساب (المعداد Abacus)؛ حيث أثر هذا النظام على كل من المحاسبة في صقلية وفرنسا والنورمندي (بفرنسا) والفلامندي (ببلجيكا).</p>	<p>أفكار العصور الوسطى</p>
<p>- كانت في إيطاليا طريقة بديلة عن نظام وزير الخزانة الإنجليزي نظراً لتقدم الأساليب التجارية الإيطالية عن بقية أوروبا لاسيما نظامها المصرفي والائتماني وكذلك تقنياتها المحاسبية وطرق عرض المعلومات المحاسبية، مما أدى إلى تطوير طرق مسك الدفاتر إلى طريقة تسمى بالقيود المزدوج (Double-entry)</p>	

<p>(Bookkeeping)؛ حيث تعد دفاتر جيوفاني فارولفي (Giovanni Farol 1299-1300) أقدم الأمثلة عن السجلات بالقيود المزدوج في إيطاليا؛ كما يعد كتاب بنديتو كترولي (Benedetto Cotrugli) الذي كتبه سنة 1458م ويحمل عنوان التجارة والتاجر المثالي (Of Trading and the Perfect Trader)، أول كتاب يصف القيد المزدوج بإيجاز، لكن الكتاب لم ينشر إلا بعد قرن.</p>	
<p>- في كتابه الشهير المنشور سنة 1494م، يتناول باشيليو في فصول تحت عنوان التقديرات والكتابات (Of Reckonings and Writings) العناصر الثلاثة لنجاح التاجر وهي: أولاً، النقدية الكافية أو الائتمان؛ ثانياً، ماسك جيد للدفاتر؛ ثالثاً، نظام محاسبي يسمح له بعرض أمواله في أي وقت؛ ويقول أنه قبل بداية الأعمال التجارية، ينبغي للمرء أن يعد قائمة تسرد كل الأعمال والأصول الشخصية والديون، ويجب أن تتم عملية الجرد هذه في يوم واحد، وينبغي تقييم الممتلكات بالقيمة السوقية الحالية، وأن ترتب على أساس تداولها وقيمتها مع النقدية والأشياء الثمينة الأخرى التي ترتب وفقاً لأكثرها سهولة في الخسارة. كما تضمنت العمليات التي يسير بها القيد المزدوج في الدفاتر المحاسبية (يومية ودفتر الأستاذ وميزان المراجعة) والتي تتشابه إلى حد كبير على ما هي عليه في المحاسبة المعاصرة، مع الأخذ بمبدأ التوازن والوحدة النقدية نفسها في التسجيل كأهم مبدئين.</p>	<p>أفكار باشيليو - (1445م - 1517م)</p>
<p>- أدى التطوير في استعمال القيد المزدوج إلى ظهور مفهوم رصيد الحساب (Ballance Account) الذي استعمل كوسيلة لإعداد المركز المالي وحساب الربحية والتغير في المركز المالي، إضافة إلى ظهور حساب البضاعة (كمسميات) الذي مكّن من الحفاظ على حسابات دقيقة للمعاملات التي تحدث يومياً؛ إضافة إلى بداية الجدل حول القياس بالتكلفة التي كانوا يرون فيها أكثر معقولية، أم القيمة التي من خلالها يعرف مقدار الربح أو الخسارة المرتقبة من ارتفاع وانخفاض الأسعار؛ مع ظهور فكرة أفراد حسابات البضائع (Marchandise Accounts) بسجلات منفصلة لكل فئة كبيرة من السلع، واستعمال أرصدها لقياس الأداء واتخاذ القرارات.</p>	<p>أفكار الرأسمالية المبكرة (التجارية والطبيعية)</p>

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى:

- Michael John Jones, *Origins of medieval Exchequer accounting*, Accounting, Business & Financial History, Vol. 19, Iss. 3, 2009, pp. 259-285

- John R. Alexander, *History of Accounting*, Association of Chartered Accountants in the United States, 2002, pp. 9; 10, available at ACAUS: [http://www.acaus.org/content.aspx?page\\_id=22&club\\_id=825456&module\\_id=39138](http://www.acaus.org/content.aspx?page_id=22&club_id=825456&module_id=39138)
- Anne Thick, *Accounting in the late medieval town: the account books of the stewards of Southampton in the fifteenth century*, Accounting, Business & Financial History, Vol. 9, Iss. 3, 1999, pp. 265-290.
- Claude Cossu, *The Beginnings of Accounting and Accounting Thought*, European Accounting Review, Vol. 12, Iss. 2, 2003, pp. 379-386.
- John Richard Edwards, Graeme Dean, Frank Clarke, *Merchants' accounts, performance assessment and decision making in mercantilist Britain*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 34, 2009, pp. 551–570.

يتضح من خلال سرد أهم الإسهامات في الفكر المحاسبي لمرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة، أنها جاءت متطورة تدريجياً ومرتكزة حول القيد المزدوج بشكل أساسي، حيث انتقلت من مفهوم التسجيل الحسابي البسيط للأعمال، بغية الإثبات، إلى مفهوم المساءلة في المرحلة الإقطاعية بغية تحديد دخل الملك (ثروته) على أساس نظام وزير الخزانة الإنجليزي الذي يظهر من طريقته التركيز على السيطرة المالية لا الربح؛ وكانت متطورة في إيطاليا بشكل أكثر تقدماً بابتكار التسجيل وفقاً للقيد المزدوج، وبنشر أول كتاب يصف كيفية التعامل بالقيد المزدوج انتشار استعمال هذا الأخير في بقية أوروبا ناقلاً بذلك المحاسبة من وسيلة لعرض الملكية إلى وسيلة لحساب عائد رأس المال. كما يتضح لنا أيضاً ظهور ملامح الفروض والمبادئ المعروفة في المحاسبة المعاصرة؛ فنجد فرض الدورية في تعامل نظام وزير الخزانة بالحسابات وتدقيقها الكامل خلال السنة، وفرض الوحدة النقدية والتوازن في وصف باشيليو للقيد المزدوج، إضافة إلى فرض الشخصية المعنوية الذي بدأت ملامحه الأولى مع انتشار الشركات التجارية والحرية الشخصية في بدايات الرأسمالية؛ كما نجد مبدأ المقابلة في محاسبة الأعباء والإيرادات وبدايات مبدأ الأهمية النسبية في تخصيص سجلات منفصلة لكل فئة كبيرة من السلع، ومبدأ الحيطة والحذر في الحرص على القيمة التي من خلالها يعرف مقدار الربح أو الخسارة المرتقبة من ارتفاع وانخفاض الأسعار، ومبدأ التكلفة التاريخية في عملية القياس بالتكلفة التي كانوا يرون فيها أكثر معقولية، إضافة إلى مبدأ الموضوعية الذي يتجلى في أفكار هذه المرحلة من خلال الحرص على تمثيل الواقع الاقتصادي وتسجيله.

إن التطور الذي شهدته المحاسبة خلال هذه المرحلة كان الدافع الأساسي له هو التطور في البيئة الاقتصادية وبدايات النضج الفكري الاقتصادي الذي شغل هذه المرحلة؛ وسنتطرق في العنصر الموالي إلى أهم الأفكار الاقتصادية المؤثرة وما أفرزته من مداخل ونظريات أثرت على هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين في هذه المرحلة.

## 2. الفكر الاقتصادي المؤثر خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية

سيطرت الكنيسة على الفكر الاقتصادي في العصور الوسطى، بل وحتى على الحياة الفكرية والروحية للمجتمع الأوروبي ككل، وساد الإقطاع والظلم، وكانت أفكار رجال الكنيسة أمثال البرتوس ماجنوس (Magnus) وتوماس الأكويني (Thomas Aquinas)، بعيدة عن الأبعاد المادية ومستمدة أساساً من الإنجيل وأفكار أرسطو (Aristotle) وكتابات الآباء المسيحيين الأوائل<sup>3</sup>. فلم يكن هنالك إنتاج فكري متقدم على ما سبقه من أفكار الإغريق، بل وجد أن الكثير من الأفكار المهمة التي جاء بها الإغريق قد تم الرجوع عنها في مرحلة العصور الوسطى لأوروبا<sup>4</sup>. أما من حيث مكونات الفكر الاقتصادي، فتشير الحقبة من القرن الخامس إلى القرن الخامس عشر، أن الاقتصاد في أوروبا تضمن الجوانب السياسية والاجتماعية والأخلاقية والدينية، أما الأفكار فكانت تعطى بمعناها الحرفي (بالممارسة) ولم تكن تقتصر على الكتاب والأكاديميين؛ فمن الجوانب الرئيسية للفكر الاقتصادي في العصور الوسطى المقارنة بين المتطلبات الاقتصادية للفرد والمجتمع، والقيم الأخلاقية التي تتعلق بالغنى والفقير، ودور الملوك فيما يتعلق بالأوزان، والتدابير، وخصوصاً العملة، وكذلك الأمور المتعلقة بالفضائل كطبيعة المال؛ العدالة في الأسعار والأجور، والربا<sup>5</sup>؛ وخلال الحقبة الممتدة من القرن الخامس عشرة إلى القرن الثامن عشرة سيطرت على الفكر الاقتصادي أفكار التجار والطبعيين.

إن بحثنا في واقع الفكر الاقتصادي خلال هذه المرحلة، وتأثيره على هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين والمداخل والنظريات المؤثرة في ذلك، يحملنا لدراسة الأفكار المتعلقة بالنواحي الاقتصادية بما فيها من خطوات لحل المشاكل الاقتصادية والاستفادة من الموارد تحقيقاً للثروة؛ وذلك من خلال سرد أهم الأفكار لنخبة من المفكرين الاقتصاديين نرى في أفكارهم تأثيراً على تطور الفكر والممارسة المحاسبيين.

## 1.2. أفكار توماس الإكويني (1225م – 1274م)

توماس الإكويني الطبيب والكاهن والعالم، ومن أكثر فلاسفة الدين شهرة، حتى أنه وصف بأنه أعظم مفكر في القرن الثالث عشرة<sup>6</sup>، فضمن كتاباته اللاهوتية الفلسفية الأخلاقية ركز على السعر والربا كونهما «يمثلان بالنسبة إليه أساس التمسك بالعدالة وفقا للقانون الطبيعي، ويقول أن العدالة هي أساس جميع التبادلات<sup>7</sup>؛ كما نالت مواضع أخرى مثل تقسيم العمل، وحقوق الملكية، أثر العمل في القيمة والتجارة اهتمامه خاصة في كتابه مراجعة عامة في اللاهوتية (Summa Theologica)<sup>8</sup>؛ حيث يرى الإكويني في السعر العادل أنه السعر الذي لا يضع عبئا على طرفي عمليتي البيع والشراء التي يبادل فيها كل طرف غيره بما يريده من منفعة، ولأنه لم يعطي فكرة السعر العادل معنا ثابتا، فقد أخذه على أنه سعر السوق، وأخذه تارة أخرى على أنه السعر الذي يغطي بما فيه الكفاية تكاليف الإنتاج مع إمكانية تضمين تكاليف أخرى في الحالة التي يرى فيها البائع أنها تجنبه الخسائر؛ ويقول في تقسيم العمل أنه ضرورة تستدعيها التأثيرات الطبيعية وأنه التنظيم المنطقي للمجتمع بسبب العناية الإلهية، وهو من مؤيدي الملكية الفردية ويرى فيها أيضا طبيعة بشرية لا بد منها، ويبرر هذا بالمزايا التي تقدمها الملكية الخاصة، من التسيير الجيد وحسن الاستخدام والانتفاع في حال كانت الملكية لسلعة ما تحت تصرف فرد واحد<sup>9</sup>؛ أما التجارة التي كانت مستنكرة من قبل الكنيسة في العصور الوسطى، قد لقيت في فكر الإكويني قبولا من حيث توفيقه بين العقيدة اللاهوتية والأحوال الاقتصادية المباشرة، واشترط فيها التبادل بالسعر العادل، كما أقر بمشروعية التجارة الخارجية إذا كانت تحقق منفعة للدول<sup>10</sup>؛ وبالنسبة لأثر العمل في القيمة فهو يرى أن تحديد القيمة يكون بمقدار العمل الداخل في إنتاجها<sup>11</sup>.

## 2.2. أفكار توماس مان (1571م – 1641م)

ينتمي مان (Thomas Mann) إلى الفكر التجاري الذي ساد أوروبا من القرن الخامس عشر إلى غاية القرن الثامن عشر، ففي كتابيه الشهيرين " بحث في الاتجار بين إنجلترا والهند الشرقية (Discourse of Trade, from England into the East Indies) المنشور سنة 1621م، والذي وصف فيه طبيعة العلاقة التجارية بين إنجلترا والهند الشرقية، وكتاب " ثروة إنجلترا عن طريق تجارتها الخارجية (England's Treasure by Forraign trade) الذي كتبه سنة

1630م وتم نشره سنة 1664م، متضمنا أهم أفكار المدرسة التجارية حول الثروة والتجارة الخارجية، فهو يعطي التاجر مكانة مرموقة جدا في المجتمع، ويتخذ من التجارة الخارجية طريقا لصنع بلد ثري<sup>12</sup>، كما كانت له آراء رائدة فيما يخص الميزان التجاري ورأس المال والأسعار، فيقول أن مصدر الثروة يكون بتحقيق الفائض في الميزان التجاري الذي يتحقق من خلال فائض قيمة الصادرات من السلع عن الواردات منها، مع التركيز على الصادرات الصناعية، وضرورة استعمال السفن الإنجليزية للاستفادة من أجور الشحن؛ وفيما يخص أفكاره عن السعر فهو يدعو إلى سياسات تسعيرية بحسب منفعتها للميزان التجاري، فيتم رفع الأسعار التي تكون انجلترا محتكرة لها، ويتم اعتماد أسعار تنافسية بالنسبة للسلع التي تخضع إلى المنافسة في السوق، كما له السبق في الفكر الاقتصادي التجاري في التفريق بين النقود ورأس المال (Stock)، على أن رأس المال هو الجزء الفائض من النقود<sup>13</sup>، كما يشير إلى أن اكتناز الذهب والفضة وعدم إدخالهما في عمليات التجارة الخارجية يؤدي إلى ارتفاع الأسعار ويضر بالاقتصاد الإنجليزي<sup>14</sup>.

### 3.2. أفكار ويليام بيتي (1623م – 1687م)

اشتهر بيتي (William Petty) بمنهجه الكمي في معالجة المسائل الاقتصادية والربط بين الأفكار الاجتماعية والسياسية، حيث بين في كتابه "الحساب السياسي (The Political Arithmetic)" أفكاره الرائدة في التحليل الاقتصادي الحديث الذي يعالج بالتحليل الكمي الأراضي والمعادن والأسرة، والهيئة السياسية، فضلا عن الخصائص الكمية للسكان والمجموعات السكانية الفرعية؛ وهو من أوائل الذين كتبوا حول السياسات التجارية في القرن السابع والدور الاقتصادي للمستعمرات<sup>15</sup>، إذ يعد بيتي أحد الآباء الأوائل المؤسسين للاقتصاد السياسي الحديث<sup>16</sup>، فمن أفكاره حول القيمة قوله بأن العمل هو الأساس الأول لها وأن العمل والأرض هما الأهم في العملية الإنتاجية، مع حصره للأنشطة المنتجة في الصناعة والتجارة والزراعة، وعد الأنشطة الخدمية غير منتجة<sup>17</sup>، كما يعد بيتي منشئ مفهوم الفائض الاقتصادي أو الاجتماعي، والذي ربطه بمفهوم الدورة الزراعية في الاقتصاد التقليدي، وأخذ مفهوم الفائض في القيمة كوسيلة لتوضيح جدوى النظام الاقتصادي<sup>18</sup>؛ وفيما يخص النقود فقد فرق بينها وبين رأس المال، وأكد على ضرورتها بجانب التجارة الخارجية في تحقيق التنمية الصناعية للبلد، إضافة إلى استخدامه لمفهوم سرعة تداول

النقود، والذي بينه من خلال إقراره أن كمية معينة من النقود أمر ضروري لتسهيل عملية التبادل السلعي، وأن حجم هذه الكمية يتحدد من خلال المشتريين وسرعة تداول النقود.<sup>19</sup>

#### 4.2. أفكار فرانسوا كيناي (1694م – 1774م)

يعتبر كيناي (François Quesnay) رائد الفكر الطبيعي الذي ساد أوروبا من أواخر القرن السابع عشر وخلال القرن الثامن عشر، حيث تمكن من خلال "الجدول الاقتصادي (Tableau Économique)" الذي صاغه بصورة مشابهة للدورة الدموية بناء على خبرته كطبيب، والذي يفترض فيه أن آلية التوازن الاقتصادي تأخذ شكل تدفق دائري بحيث في نهاية كل فترة يعود الاقتصاد والأعوان الاقتصاديون إلى نقطة الانطلاق مرة ثانية وهكذا، ويقول أن التوازن يتحقق بتقسيم النفقات بين الإنتاج الزراعي والصناعي مناصفة، كما قسم مصادر الدخل إلى أربعة هي: أجور العمال وتعويضات أصحاب المشاريع الزراعية والفائدة على رأس المال والربح على الأرض (مضمنا معه الضرائب)، وبين كيفية وأساس تقسيم هذا الدخل في فرنسا بحسب عدة اعتبارات (عدد السكان، القطاع الزراعي - حيواني، غابات، الحقول - أم غير زراعي،...)؛<sup>20</sup> كذلك يعد هذا الجدول بداية التحليل الاقتصادي الممنهج الذي تضمن تحليل المدخلات والمخرجات كأداة للسياسة الاقتصادية<sup>21</sup>؛ وفي رأيه حول النقود، يشير إلى أن قيمتها السوقية (la valeur vénale) هي أساس كل تقييم وكل حساب في الاقتصاد السياسي وأساس كل علاقات الثروة بين الأمم، ويحدد دورها كوسيط في عملية التبادل وأنها ليست إلا أداة للتجارة؛ وفي فلسفته حول سعر الفائدة، فهو يقترح نظاما مزدوجا لتحديده، فأولا يجب أن تكون كل معاملات التجار خالية تماما من الفائدة، وثانيا بالنسبة للفائدة مع الأفراد غير التجار، فإن سعرها يكون مماثلا لمعدل الربح على الأرض؛ حيث يظهر من فلسفته هذه رغبته في تشجيع القطاع الزراعي وزيادة الناتج الصافي للأرض لتحقيق الثروة.<sup>22</sup>

بناء على تطرقنا لأهم الأفكار الاقتصادية لنخبة من المفكرين الأوروبيين ما بين القرنين الخامس والثامن عشر للميلاد، يتضح لنا أن هنالك تنوعا ومن ثم تناميا في الفكر الاقتصادي من جهة، وتصادما ومن ثم إلغاء للأفكار الاقتصادية التي لا تواكب متطلبات البيئة الاقتصادية المتطورة خلال هذه الحقبة من جهة أخرى؛ حيث أفرزت هذه المرحلة

مجموعة من المداخل والنظريات كانت لها الأهمية البالغة في التأثير على التطور الفكري للمحاسبة في هذه المرحلة.

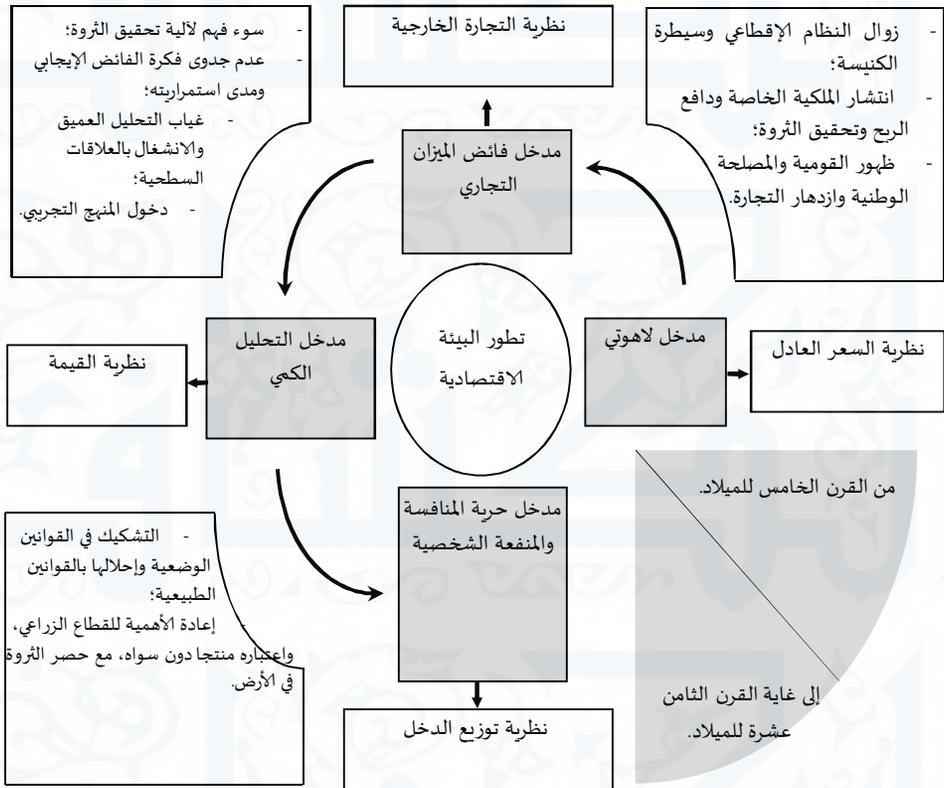
### 3. المداخل المستعملة والنظريات الاقتصادية المؤثرة

من خلال الأفكار الاقتصادية تتجلى لنا مجموعة المداخل التي استعملت في تطوير نظريات هي في بساطة تركيبها وتحليلها منسجمة مع واقعها ومستواه التطوري؛ فنجد أن التأثير الديني للمسيحية وسيطرة الكنيسة على جميع نواحي الحياة بما فيها الاقتصاد في العصور الوسطى قد أفرز مدخلا لاهوتيا يتم من خلاله التنظير أخلاقيا وفقا لتعاليم العدالة وحماية حقوق الرق، فكانت نظرية السعر العادل للإكوييني من أهم النظريات القائمة على المدخل اللاهوتي، والتي بينت علو الطابع الأخلاقي على الأساس العلمي، حيث إذا ما قارنا خلفية السعر العادل الذي طالب به الإكوييني عند ارتكازه على تعاليم العدالة الدينية مع ما يميز الفكر المحاسبي المعاصر في هذا المجال، نجد أن الفكر المعاصر تغلب عليه خلفية الرغبة في التخلص من عيوب التكلفة التاريخية وعكس القيمة الحقيقية بما يعرف بالقيمة العادلة (Fair Value) والتي تعني "السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس"<sup>23</sup>. لكن لم يدم التأثير الديني طويلا بسبب تعارض تعاليمه (التي نرى فيها تحريفا لما أنزله الله سبحانه وتعالى على عيسى عليه السلام) مع الأوضاع السائدة في نهاية العصور الوسطى؛ فقد بعد زوال الإقطاعية وسيطرة الكنيسة (كأكبر إقطاعي) وانتشار فكرة الملكية الخاصة ودافع الربح وتحقيق الثروة، من أهم العوامل التي أدت إلى ظهور مدخل فائض الميزان التجاري لتحقيق هذه الأفكار والمتطلبات الاقتصادية التي سادت مرحلة ما بعد العصور الوسطى؛ فمن خلاله تم تطوير التجارة وبالأخص التجارة الخارجية، وهيمن الفكر التجاري، مشكلا أولى مراحل الرأسمالية<sup>24</sup> (الرأسمالية المبكرة، أو الرأسمالية التجارية)، حيث لعبت الشركات التجارية في الخارج دورا مهما في هذا التحول، وتشكلت حينها نظرية التجارة الخارجية لمان، والتي أريد بها تحقيق المصلحة الوطنية والقومية الأوروبية. إن أوجه النقص في مدخل فائض الميزان التجاري قد أدت إلى خطأ في مفهوم الفائض التجاري والجدوى من استمراريته\*\*\*\*، الأمر الذي بين غياب التحليل العميق والانشغال بالعلاقات السطحية وشكك في آلية تحقيق الثروة واستدعى ضرورة إدخال المنهج التجريبي؛ فظهر مدخل

التحليل الكمي الذي خفف خدمة الاقتصاد لأغراض سياسة الدولة واهتم بالإحصاءات والأدلة العددية، ومهد لقيام نظرية القيمة لبيتي التي أعطت تحليلاً جديداً للقيمة في ظل مفهوم الفائض الاقتصادي. لكن التشكيك في حقيقة الثروة (الذهب والفضة) في الفكر التجاري الوضعي جاء على يد الطبيعيين، مشددين بذلك على ضرورة الرجوع إلى قوانين الطبيعة التي وضعها الله عز وجل (حسب معتقدهم بها)، والتي يرون في المنفعة الشخصية وحرية المنافسة أهم دعائمها، فظهر مدخل المنفعة الشخصية وحرية المنافسة كأهم مدخل يسود مرحلة الفكر الطبيعي، وكانت من أهم نتائجه نظرية كيناي لتوزيع الدخل المتأتي من الناتج الصافي (ناتج الأرض): هذه النظرية التي بنيت على أساس إعادة الاهتمام بالقطاع الزراعي واعتباره منتجا دون سواه من الأنشطة، مع حصر مفهوم الثروة في الأرض.

إن أهم المداخل والنظريات الاقتصادية التي شغلت هذه المرحلة وفي الآلية التي تطورت بها - كما يوضحه الشكل رقم (1) -، تعد الأساس الخصب الذي مهد لتفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين في مسيرة تطور المحاسبة من ناحية الممارسة والفكر تمهيدا لدخول مرحلة التنظير المحاسبي.

## شكل رقم (1): تفاعل أهم المداخل والنظريات الاقتصادية



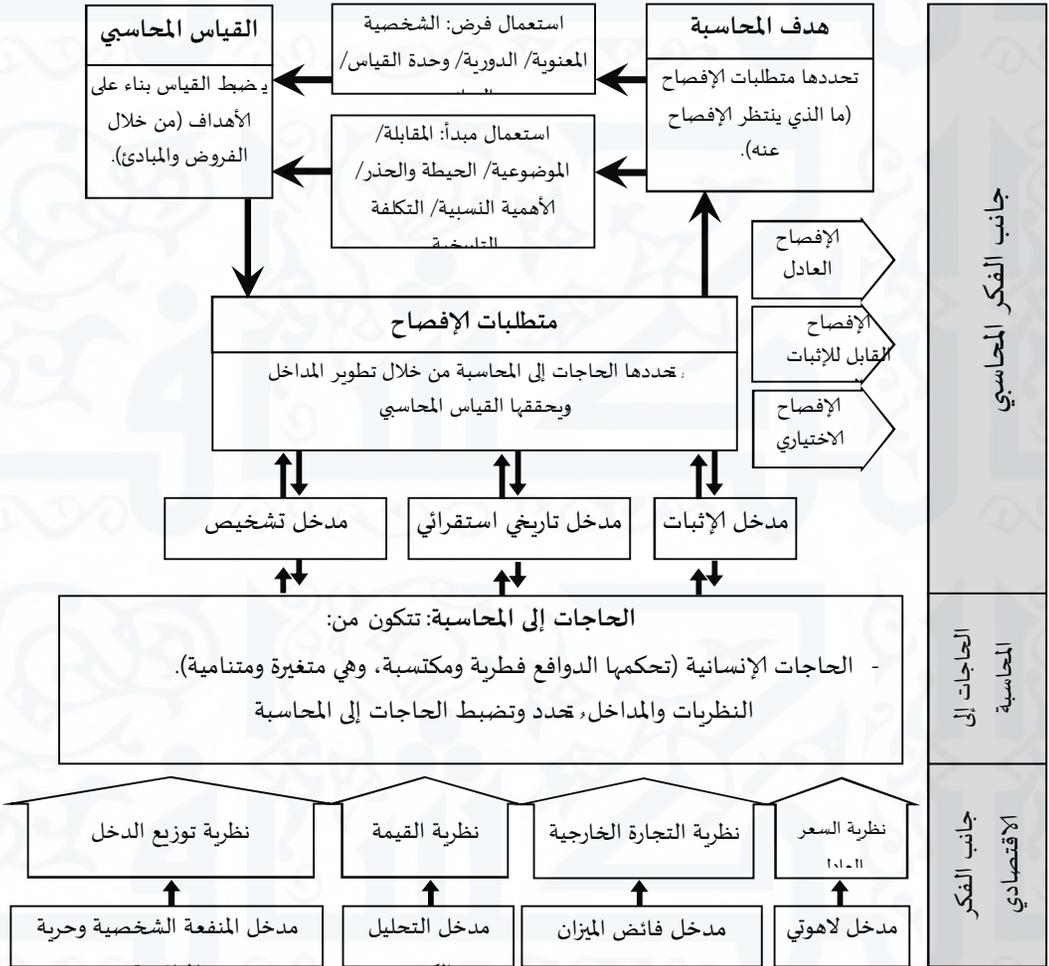
المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى أفكار الرواد الاقتصادية الواردة في مراجع جانب الفكر الاقتصادي المؤثر.

## 4. هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين

من خلال تحليلنا لأهم المداخل والنظريات الاقتصادية وأسباب تطورها خلال هذه المرحلة، وربط هذا التطور في البنية الفكرية التحليلية بما كانت عليه أوضاع الفكر المحاسبي؛ سنجد أن لها إسهاما في صياغة هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين، حيث كان التأثير مبنيا على التعددية (تعدد المداخل الأساسية المؤثرة) في أساس التطوير والتحديث. إن أهم المداخل المستعملة في تطوير الأفكار الاقتصادية تعد القاعدة التي ينطلق منها تشكيل التصور الخاص بهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين، فحسب ما

يوضحه الشكل رقم (2)، «يمكننا القول أن المدخل اللاهوتي ونظرية السعر العادل التي انبثقت عنه، قد استوجبا على المحاسبة الخضوع إلى قوانين تحقيق العدالة وحماية حقوق الرق من جهة، وكذلك حماية مصالح الإقطاعيين من جهة ثانية؛ فالحاجة إلى المحاسبة من جهة العدالة هي لحساب السعر العادل وعدم الحياد عنه، ومن جهة حماية المصالح الإقطاعية كان عليها أن تكون وسيلة إثبات ومساءلة في يد الكنيسة والملوك المسيطرين؛ حيث استدعى هذا المدخل ظهور مدخل الإثبات كمدخل خاص ومستقل في تطوير المحاسبة استجابة لحاجات المساءلة. ثاني المدخل المؤثرة هو مدخل فائض الميزان التجاري ونظريته الخاصة بالتجارة الخارجية، فقد استوجبا على المحاسبة ضرورة حساب الربح وتحديد حركة التجارة والرقابة عليهما، مع تحديد المركز المالي والمساعدة على اتخاذ القرارات بغية تحقيق الثروة؛ فاستدعت الحاجات الاقتصادية ضرورة تطوير مدخل مستقل آخر يسمى مدخل تشخيص الحسابات (Personalistic of Accounts)، إضافة إلى استعمال مدخل الإثبات الذي يقترن بأساسي الإثبات والمساءلة، والمدخل التاريخي الاستقرائي الذي يظهر جليا من خلال استفادة نظام وزير الخزنة من طريقة الأعباء والإيرادات (charge/discharge) السابقة له، مع تأثيره في الانظمة المحاسبية في كل من صقلية وفرنسا والنورمندي (بفرنسا) والفلامندي (بلجيكا)<sup>25</sup>، ناهيك عن التأثير الذي أحدثه القيد المزدوج في تطوير الأنظمة المحاسبية في أوروبا وبقية العالم. ثالث المدخل المؤثرة هو مدخل التحليل الكمي الذي ظهرت على أساسه نظرية القيمة، والتي استدعت من المحاسبة الضبط الدقيق للقياس بغية تحسين عملية اتخاذ القرارات على أساس علمي مستند إلى الأدلة الحسية، فكان تحسين مدخل تشخيص الحسابات أيضا من نواتج هذه الحاجات وامتطورا معها بتطوير آلية عمل رصيد الحساب (Ballance Account) وزيادة إدماج المحاسبة في عملية المراقبة والتسيير. رابع المدخل المؤثرة هو مدخل المنفعة الشخصية وحرية المنافسة الذي استوجب على المحاسبة ضرورة مسايرة الفكر التحرري وخدمة المنفعة الشخصية في كل نواحي النشاط الاقتصادي، فمن خلال نظرية توزيع الدخل ازداد الاهتمام بعائد رأس المال وكيفية توزيعه، وازدادت الحاجة أيضا إلى المحاسبة في تقييم الأداء واتخاذ القرارات، مما دعم أيضا تطور مدخل تشخيص الحسابات بشكل أكبر لتلبية هذه الحاجات.

## شكل رقم (2): المداخل والنظريات المؤثرة في هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين



المصدر: من إعداد الباحث.

قد يتبادر إلى الذهن عند التفكير في آلية التفاعل بين الإفصاح والقياس المحاسبيين مع إدخال عنصري الأهداف والحاجات إلى المحاسبة، أن البداية قد تكون من خلال تحديد الأهداف، وأن النهاية قد تكون بنتيجة القياس- أي الإفصاح -، إذ يمكن أن يكون هناك جدل حول ترتيب العناصر، وأنها مؤثر والآخر متأثر؛ حيث تجدر الإشارة في هذا الجانب أن الإفصاح كان يعني في مرحلة الحكمة التقليدية للتعبير عن الأحداث الاقتصادية

والإدلاء بحقائقها المقترنة بها وتصويرها وإظهارها والإخبار عنها في حدود العدالة وقابلية الإثبات والتفسير وعدم الجبر القانوني (اختياري)، حيث وإذا ما تمت مقارنة معنى الإفصاح في مرحلة الحكمة التقليدية مع معناه المعاصر، نجد هذا الأخير يتجه نحو الإفصاح الإعلامي، فهو يتجاوز العدالة والإثبات والتفسير إلى كونه إفصاحاً وقائياً إجبارياً تم من خلاله تطوير التقارير المالية باعتبارها رسالة إعلامية، وزيادة التركيز على البعد الإعلامي للمحاسبة الذي يرتبط بمفهوم الإفصاح المبني على الاتصال، أي عرض وتوصيل المعلومات بغرض التعريف الواضح بأداء المنشأة إلى كافة الأطراف المهتمة، وبما يحقق الاتصال بينها وبين البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل فيها، وبشكل يجعل التقارير المالية غير مضللة ومفهومة لدى مستخدميها، باعتبارها أهم أدوات الإعلام المحاسبي لاتخاذ القرارات الاستثمارية الصائبة.

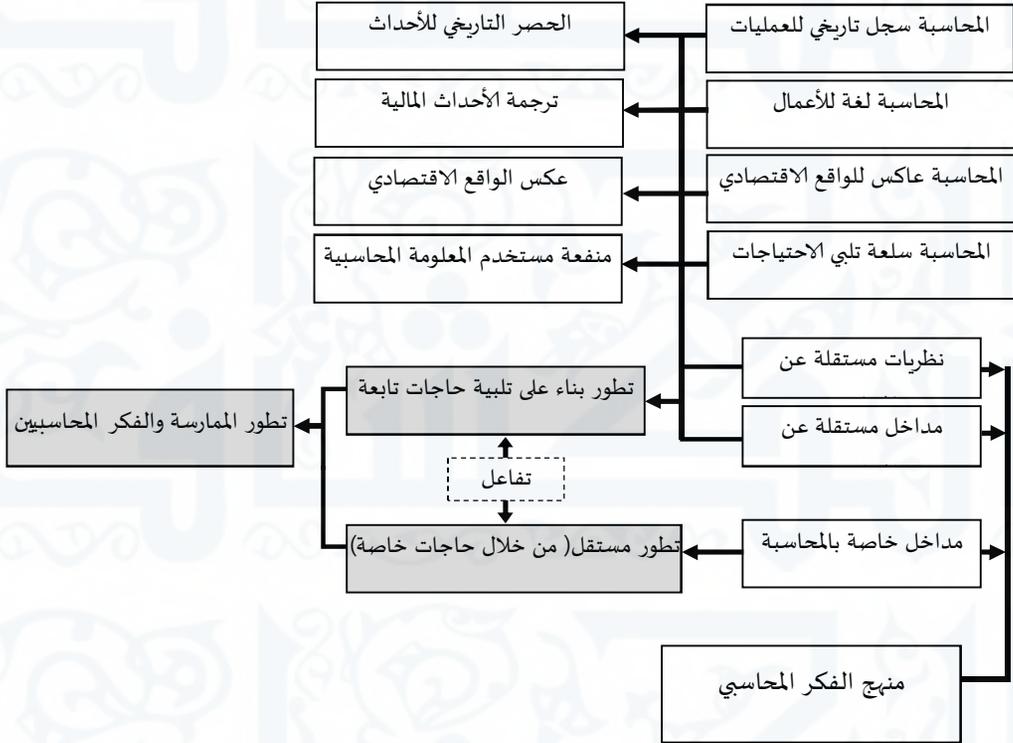
وبرجعنا إلى تحديد آلية التفاعل بعد تحديد جوهر الاختلاف بين توجه الإفصاح في مرحلة الحكمة التقليدية وتوجهه المعاصر، فإتقا نقول أولاً أن لكل هدف نتيجة، فلا بد أن لا ننسى، أن لكل هدف بواعث ومحفزات، وأن الأهداف لا تنشأ من العدم، بل مرتكزها الأساسي هو الحاجات؛ وإذا قلنا ثانياً، أن مستخدم المعلومة (باعث الحاجات) يكون في علاقة تفاعل مع نتيجة القياس - أي الإفصاح -، ومن خلالها تتم عملية تقييم مدى تتطابق الإفصاحات مع ما تم تحديده مسبقاً من متطلبات لعملية الإفصاح، ويتم إثر عدم التطابق إما إعادة ضبط أو تعديل لوظيفة القياس - بما في ذلك من أساليب وقواعد للقياس - في حالة عدم تغير الحاجات، وإما إعادة ضبط أو تعديل للأهداف في حالة تغير الحاجات - يكون هذا عادة على المدى الطويل، ونتيجة لتغيرات في محددات الحاجات الإنسانية -: ولا يكون مستخدم المعلومة في علاقة تفاعل مع الأهداف مباشرة، ولا حتى مع القياس نفسه؛ ثالثاً، يمكن القول أن الحاجات تستدعي الحصول على متطلبات لإشباعها، وليس أهدافاً أضف أن الأهداف المحدده، تسمى آلة القياس - وظيفة القياس - في مبادئها وإجراءاتها لتحقيق هذه الأهداف؛ نتيجة لهذا، فإن الترتيب المنطقي والتفاعلي والمستمر بين العناصر يكون كما يوضحه الشكل رقم (2). إن هيكلية التفاعل بين الإفصاح والقياس في هذه المرحلة تبدأ بالمدخل المستعملة في تناول القضايا الاقتصادية والتنظير لها، حيث تشكل القاعدة الأساسية التي تستند عليها النظريات الناشئة عنها، وتعد المدخل والنظريات

الاقتصادية المستعملة الباعث الأول والضابط للحاجات إلى المحاسبة في هذه المرحلة؛ حيث تتكون الحاجات إلى المحاسبة من الحاجات الإنسانية<sup>\*\*\*\*</sup> التي تخضع إضافة إلى الأفكار الاقتصادية المترجمة في شكل نظريات (دوافع مكتسبة)، إلى الدوافع الفطرية الخاصة بالإنسان السوي، وهي- الحاجات الإنسانية - متغيرة ومتنامية ومشكلة ومطورة للمداخل الخاصة والمستقلة التي ومن خلالها يتم رسم متطلبات الإفصاح الواجب إنتاجها والإفصاح عنها؛ فتكون البداية في حلقة التفاعل بين الإفصاح والقياس المحاسبيين في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة، هي تحديد المتطلبات من الإفصاح وترجمتها إلى أهداف محاسبية تضبط وتحدد من خلالها فروض ومبادئ القياس (المحاسبة)، هذا الأخير يقوم بتحقيق الأهداف من المحاسبة وينتج متطلبات الإفصاح المطلوبة والسائدة طبقا للحاجات إلى المحاسبة، مع الإشارة أنه خلال هذه المرحلة اتضح أن الحاجات إلى المحاسبة كانت تراكمية في بنائها، مما استدعى التطوير التراكمي أيضا في الفكر المحاسبي من خلال المداخل الخاصة والمستقلة كما هو مبين مع مدخل تشخيص الحسابات.

من خلال طرحنا لفكرة تبعية القياس المحاسبي للإفصاح، ودخولنا في تصنيف المحاسبة في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية على أنها وسيلة لتلبية الحاجات، فإننا نقف على نقطة أساسية في الجدل الحاصل حول طبيعة المحاسبة ودورها؛ هل هي وسيلة تتطور تبعا لتلبية الحاجات، أم أنها علم يتطور بذاته؛ فحسب بالقاوي (Belkaoui)<sup>26</sup>، تنقسم الآراء في هذا النقاش إلى خمسة تصنيفات أساسية، المحاسبة كسجل تاريخي أو كلفة للأعمال أو كعكس للواقع الاقتصادي أو كسلعة تلي احتياجات المستخدمين أو كنظام متكامل للمعلومات (مع استثنائنا لهذا الرأي الأخير كون المحاسبة في هذه المرحلة لم ترتقي بعد لتكون نظام متكامل للمعلومات). وبين الشكل رقم (03)، تصور مقترح لكيفية تطور المحاسبة في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة بين تلبية الحاجات وتطورها كعلم مستقل.

شكل رقم (03): المحاسبة بين تلبية الحاجات والتطور المستقل في مرحلة

### الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث.

حسب تصورنا لطريقي تطور المحاسبة، فإن التطور التابع يكون مصدره المداخل والنظريات المتأتية من الفكر الاقتصادي؛ أما التطور المستقل للمحاسبة كعلم قائم بذاته، فيكون في هذه المرحلة من خلال المداخل الخاصة بالفكر المحاسبي والتي واكبت ممارسة المهنة؛ حيث يظهر أن لأساسي التطور نقاط تفاعل مشتركة تؤدي في مجملها إلى تطوير الممارسة والفكر المحاسبين بشكل تابع لتلبية الحاجات أو كعلم مستقل؛ فمثلا في الحالة الأولى، التي يكون التطور فيها بناء على تلبية الحاجات، يتعدى كون المحاسبة لغة للأعمال، تلبية حاجات ترجمة الأحداث المالية، إلى بروزه كعامل تطور مستقل نتيجة انفراد المحاسبة بقانون القيد المزدوج في الكتابة والتقييد، إضافة إلى اعتمادها في الكتابة على مداخل

وافتراضات ومبادئ ومحددات خاصة بها، كما يمكن أيضا مدخل اقتصادي كمدخل التحليل الكمي أن يكون مساهما في التطور المحاسبي من خلال استعماله في وضع قانون للتقييم المحاسبي وتطوير آلية عمل رصيد الحساب، كذلك يمكن أن يستعمل في تلبية احتياجات ترجمة الأحداث المالية من خلال استعمال قواعد الرياضيات في التجميع والتلخيص؛ إذاً يمكن القول أن الحاجات في الحالة الأولى هي حاجات تابعة تخدم الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في تلك المرحلة؛ بينما يمكن أن نصنف الحاجات في الحالة الثانية على أنها حاجات خاصة بتطور المحاسبة كعلم مستقل بذاته.

### الخاتمة:

بعد محاولتنا الإجابة على إشكالية الدراسة المتمحورة حول العلاقة التفاعلية التي تربط بين الإفصاح والقياس المحاسبيين في الفكر المحاسبي خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة، والكيفية التي تؤثر بها المداخل والنظريات الاقتصادية على هذا التفاعل؛ فإن أهم النتائج التي نخلص إليها هي أن:

- القياس المحاسبي كان تابعا لمتطلبات الإفصاح خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة؛
- الفكر الاقتصادي بمداخله ونظرياته هو المحدد الأساسي للحاجات إلى المحاسبة، وهذه الأخيرة هي التي تحدد وتوجه متطلبات الإفصاح ومن ثم أهداف المحاسبة؛
- تطور المحاسبة متعلق بجانبين أساسيين هما التطور الخاضع للحاجات التابعة - تطور تابع- والتطور الخاضع للحاجات الخاصة - تطور مستقل-؛
- إن هذا الطرح الخاص بعملية تطور المحاسبة من الجانب المستقل والتابع، مع التصور الخاص بهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين، يمكن أن يستعمل في الإجابة على بعض أهم التساؤلات الخاصة بالمشاكل المحاسبية الناتجة عن عدم القدرة على القياس الدقيق لبعض الأحداث الاقتصادية والإفصاح عنها؛
- فالفكرة الأساسية التي يمكننا الخروج بها هي أن أي خلل أو عدم تناغم في تطور المحاسبة المستقل والتابع يمكن أن يتسبب في مثل هذه المشاكل؛ فيمكن أن يتطور جانب تلبية الحاجات بشكل كبير مما يستدعي متطلبات إفصاح لا يمكن لتطور المحاسبة المستقل إيجاد قواعد وأساليب قياس تستطيع مجاراتها؛

- إن هذا البحث يفتح المجال لمزيد من الدراسات المعمقة والمبنية على فكرة تبعية القياس لمتطلبات الإفصاح، والآخذة بجانب تطور المحاسبة المستقل والتابع؛ وذلك لتشخيص المشكلة الأكبر للمحاسبة في العصر الحديث، ألا وهي الفجوة الإعلامية المحاسبية (Accounting informational gap).

### التهميش والإحالات:

<sup>1</sup> See:

- Ross L. Watts, *Corporate financial statements: a product of the market and political processes*, Australian Journal of Management, Vol. 2, N<sup>o</sup>. 1, 1977, pp.53-75.
- Ross Watts & Jerold Zimmerman, *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1986.

<sup>2</sup> عباس مهدي الشيرازي، *نظرية المحاسبة*، دار السلاسل للنشر والتوزيع، ط1، الكويت، 1990، ص: 13.

\* تمثل مرحلة الحضارة الإسلامية البدايات الأولى للممارسة المحاسبية المؤصلة كعلم عند المسلمين من 622م إلى 1418م، وهي مرحلة يُغفلها أغلب مؤصلوا الفكر المحاسبي عند تطرقهم لتاريخ تطور الممارسة والنظرية المحاسبتين؛ فحسب ما أورده قنطقجي (Kantakji) في أطروحته حول فقه المحاسبة الإسلامية، فإن البدايات الأولى لتأريخ المحاسبة في الحضارة الإسلامية ترجع إلى بزوغ الدعوة الإسلامية وأمر الرسول ﷺ بإحصاء الناس والعد، وأن أول مرجع علمي محاسبي متكامل في العالم قد وُضع على يد النويري (Nouari) (1278 م-1332 م) في كتابه "كتاب الإنشاء"؛ للمزيد أنظر: سامر مظهر قنطقجي، *فقه المحاسبة الإسلامية*، رسالة دكتوراة منشورة، مؤسسة الرسالة، دمشق، سورية، 2004، ص ص: 40-42.

\*\* الكتاب بعنوان: *مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسبة والتناسب*، (Summa de Arithmetica, Geometria, Proprtioni et Propportionalita)

\*\*\* قسّم Hendriksen مستويات النظرية المحاسبية على أساس التنبؤ إلى ثلاثة مستويات أساسية، كان أولها النظريات التركيبية Syntactical Theories وثانيها النظريات التفسيرية Semantical theories وأخيرا النظريات السلوكية Behavioral theories، أنظر: إدون هندريكسن، *النظرية المحاسبية*، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، دار المطبوعات الجامعية، ط4، الإسكندرية، 2008، ص ص: 3؛ 4.

<sup>3</sup> محمد عمر أبو عيده وعبد الحميد محمد شعبان، *تاريخ الفكر الاقتصادي*، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2009، ص ص: 22؛ 23.

<sup>4</sup> عبد علي كاظم المعموري، *تاريخ الفكر الاقتصادي*، دار الحامد، ط1، عمان، الأردن، 2012، ص: 125.

<sup>5</sup> Alexander Murray, *Medieval Economic Thought*, *English Historical Review*, vol.118, pp. 1038 - 1040. Sep 2003; p. 1039.

<sup>6</sup> Felix Cunha, *Thomas Aquinas: Incunabula medica VII*, *The American Journal of Surgery*, Vol. 65, Iss. 1, July–September 1944, p. 141.

<sup>7</sup> Hagan, Michael J., *St. Thomas Aquinas: Economics of the Just Society*, Grove City College, Austrian Student Scholars Conference, December 2012, pp. 3; 5.

<sup>8</sup> Robert W. McGee, *Thomas Aquinas: A Pioneer in the Field of Law & Economics*, Published in Western State University Law Review, Vol. 18, No. 1, 1990, p. 1

<sup>9</sup> Hagan, Michael J., *Op.Cit.*, pp. 16 – 21.

<sup>10</sup> عبد علي كاظم المعموري، مرجع سابق، ص ص: 141؛ 142.

<sup>11</sup> Robert W. McGee, *Op.Cit.*, p. 14

<sup>12</sup> Eric roll, *A History Of Economic Thought*, Prentice Hall, Englewood Cliffs NJ, 3<sup>rd</sup> edition, 1956, pp. 76; 77.

<sup>13</sup> Lewis Karkensson, *The day of the merchant: a comment on economic thought in a national order*, *Managerial Finance*, Vol. 25 Iss: 3/4, 1999, pp. 5 - 18

<sup>14</sup> مدحت القرشي، *تطور الفكر الاقتصادي*، دار وائل، ط1، عمان، الأردن، 2008، ص: 91.

<sup>15</sup> Ted McCormick, *Alchemy in the political arithmetic of Sir William Petty (1623–1687)*, *Studies in History and Philosophy of Science*, vol. 37, 2006, pp. 291; 298; 305.

<sup>16</sup> Ted McCormick, *William Petty and the Ambitions of Political Arithmetic*, *Journal of Historical Geography*, vol. 38, 2012, p. 344.

<sup>17</sup> A. Erba, *William Petty's model and the analysis of socio-economic phenomena*, *International Review of Sociology: Revue Internationale de Sociologie*, vol. 8, N°.1, 1998, p. 20.

<sup>18</sup> Tony Aspromourgos, *The invention of the concept of social surplus: Petty in the Hartlib Circle*, *The European Journal of the History of Economic Thought*, vol. 12, Iss.1, 2005, p.16.

<sup>19</sup> عبد علي كاظم المعموري، مرجع سابق، ص ص: 277؛ 278.

<sup>20</sup> Milanovic Branko, *Level of Income and Income Distribution in Mid-18th Century France, According to Francois Quesnay*, World Bank Policy Research Working Paper No. 10545, 26 December, 2010, pp. 1; 2; 18, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1731370> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1731370>, 23/07/2013.

<sup>21</sup> Heinz D. Kurz, *Who is Going to Kiss Sleeping Beauty? On the 'Classical' Analytical Origins and Perspectives of Input–Output Analysis*, *Review of Political Economy*, vol. 23, N°.1, 2011, pp. 25; 29.

<sup>22</sup> Gilbert Faccarello & Philippe Steiner, *'Philosophie économique' and money in France, 1750–1776: the stakes of a transformation*, *The European Journal of the History of Economic Thought*, Vol. 19, N°.3, 2012, pp. 340; 341.

<sup>23</sup> IFRS foundation, *IFRS 13: Fair Value Measurement*, § 9, <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs13.pdf>, 12/08/2013.

<sup>24</sup> John Richard Edwards, Graeme Dean, Frank Clarke, *Merchants' accounts, performance assessment and decision making in mercantilist Britain*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 34, 2009, p. 559.

\*\*\*\* وجود فائض إيجابي في الميزان التجاري يؤدي إلى زيادة التداول النقدي (بزيادة ورود الذهب)

مما يؤدي لارتفاع الأسعار في الداخل ويزداد الاستيراد وبالتالي عجز الميزان التجاري؛ أنظر:

مدحت القريشي، مرجع سابق، ص ص: 89؛ 90.

<sup>25</sup> Michael John Jones, *Origins of medieval Exchequer accounting*, Accounting, Business & Financial History, Vol. 19, Iss. 3, 2009, pp. 259-285.

\*\*\*\* مع إمكانية إضافة المقاصد الربانية في الديانة المسيحية، وذلك في فترة العصور الوسطى بشكل

خاص وفي بقية المراحل بشكل متفاوت التأثير، ولكن لم يتم إدراجها هنا بسبب أننا نرى طغيان الحاجات الإنسانية عليها ولأن ما بقي منها أغلبه محرف.

<sup>26</sup> أحمد رياحي بالقاوي، *نظرية محاسبية*، ترجمة رياض العبد الله، ج1، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009،

ص ص: 135-139.