جامعة عبد الحفيظ بو الصوف – ميلة

السنة الجامعية: 2026-2025 السداسي 1

اسم المادة: نظرية المحاسبة

الدرس 1: نشأة وتطور الفكر والممارسة المحاسبية

الأساتذة المسؤولون			
الاسم واللقب	الرتبة	المعهد	البريد الإلكتروني
ضافري ريمة	MCB	العلوم الاقتصادية	dafri.r@centre-univ-mila.dz

الطلبة المعنيين			
المعهد	القسم	السنة	التخصص
العلوم اقتصادية	العلوم المالية والمحاسبة	الثالثة	محاسبة ومالية

أهداف الدرس

بنهاية الحصة، ينبغي أن يكون الطالب قادرًا على:

- وصف الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي أفرزت الحاجة للمحاسبة منذ العصور القديمة.
- شرح المراحل الكبرى لتطور الفكر والممارسة المحاسبية (القديمة – النهضة – الحديثة – المعاصرة).
- تحليل العلاقة بين تطور المحاسبة وتطور النشاط الاقتصادي.

1. مقدمة

منذ فجر التاريخ، واجه الإنسان مشكلة ضرورة حفظ وتنظيم وثائقه المالية والاقتصادية، فالمحاسبة لم تنشأ كعلم نظري، بل كاستجابة عملية لحاجات اجتماعية واقتصادية ملحة، ويمكننا تعريف المحاسبة في هذا لسياق كنظام لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية بهدف توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

2. المراحل الكبرى لتطور الفكر والممارسة المحاسبية

1.2. المرحلة الأولى: الحضارات القديمة (3500 ق.م – 500 م)

أ. الحضارة البابلية والسومرية (3500–539 ق.م)

كانت المدن الأولى على ضفاف نهري دجلة والفرات تنبض بالحياة، وازدهرت الزراعة والتجارة في بلاد ما بين النهرين، لتبرز الحاجة إلى أداة تحفظ الذاكرة الاقتصادية للجماعة، وهنا ولدت أولى البذور الحقيقية للمحاسبة، ومن أهم مظاهرها:

- **الألواح الطينية** :كان الكُتاب ينقشون بالخط المسماري على ألواح من الطين حسابات الديون والمقايضات، فتحولت هذه الألواح إلى دفاتر حساب بدائية تحفظ الحقوق وتحد من النزاعات؛
- **وحدات القياس** :استُخدم الشعير كوحدة قياس أساسية في المعاملات اليومية، بينما خُصصت الفضة للصفقات الكبرى؛
- **سجلات المخازن** :جرى تسجيل المحاصيل الزراعية والماشية والمواد الأولية بدقة عالية، لضمان الشفافية في توزيع الموارد؛
- **عقود التجارة** :ظهرت وثائق مكتوبة تحدد شروط البيع والشراء والقروض، وكأنها العقود القانونية الأولى.

مثال:

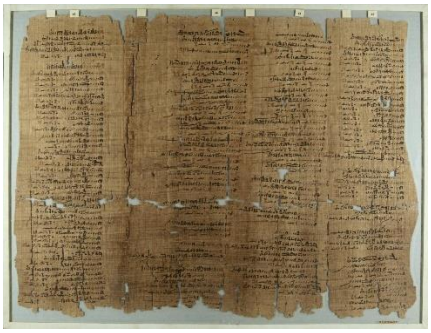
في مدينة "كانيش" (تركيا الحالية) عُثر على أرشيف تجار آشوريين يضم ألواحًا تسجّل بالتفصيل الأرباح والخسائر من التجارة بين الأناضول وبلاد الرافدين.

ب. الحضارة المصرية القديمة (3100–30 ق.م)

نشأت الحضارة المصرية القديمة على ضفاف النيل، وطوت نظاما إداريا ضخما لإدارة موارد الدولة، لذا، احتاج الفراعنة إلى جهاز محاسبي قوي يضمن جمع الضرائب وتوزيعها، فظهر خلال هذه الفترة:

- **البردي المحاسبي** :ظهرت سجلات مفصلة على أوراق البردي، تتبع الإيرادات والمصروفات؛
- **نظام الضرائب** :لم تُحصَل الضرائب بالنقد فحسب، بل أيضًا عينيًا (حبوب، ماشية، زيت)؛
- **محاسبة المعابد** :كانت المعابد مؤسسات اقتصادية ضخمة، تدير أراضي ومخازن وإيرادات هائلة؛
- **الجرد السنوي** :جرى اعتماد فحص دوري لمخازن الدولة والمعابد، وهو ما يُشبه المراجعة الحديثة.

مثال: بردية "ويلبور" (1141 ق.م) في عهد رمسيس الخامس، تسجّل بالتفصيل ضرائب الأراضي الزراعية.



ج. الحضارتان اليونانية والرومانية (800 ق.م – 500 م)

اليونان القديمة

ظهرت في اليونان القديمة أشكال متقدمة من المحاسبة، حيث ربطت بين الإدارة الاقتصادية والديمقراطية الوليدة، ومن أمثلة ذلك **النظام المصرفي**، حيث أن معابد مثل معبد دلفي عملت كبنوك بدائية، تحفظ الودائع وتقرض الأموال، مع سجلات دقيقة، كما ظهرت **الحسابات العامة** أين كانت المدن كانت تُعدّ سجلات علنية للإيرادات والمصروفات، وفي أثينا، كانت حسابات المسؤولين العموميين تُراجع علنًا، في خطوة تشبه المراجعة المحاسبية اليوم.

الإمبراطورية الرومانية

طور الرومان المحاسبة بشكل كبير، وجعلوها أداة لإدارة إمبراطورية مترامية الأطراف، ومن أهم مظاهر هذا التطور:

- **نظام"Ratio et Oratio"** : تسجيل منتظم للإيرادات والنفقات.
- **المحاسبة الضريبية** :نظام معقد لجمع الضرائب من المقاطعات المختلفة.
- **حسابات التجارة** :التجار والحرفيون استخدموا دفاتر منتظمة لتنظيم أعمالهم.
- **Codex Accepti et Expens:** دفتر الإيرادات والمصروفات، وهو ما يشبه دفتر الأستاذ.

خلاصة: خصائص المرحلة القديمة

الطابع التسجيلي :التركيز الأكبر كان على حفظ المعلومات وتوثيقها، لا على التحليل أو إعداد تقارير مالية شاملة.

الوظيفة الإدارية :المحاسبة كانت في خدمة الدولة والمعابد بالدرجة الأولى، لا الأفراد أو المستثمرين.

البساطة النسبية :غياب نظام محاسبي موحد أو قواعد نظرية، بل مجرد ممارسات عملية متفرقة.

الاقتصاد العيني :الاعتماد الكبير على المقايضة والضرائب العينية، مع دور محدود للنقد.

2.2. المرحلة الثانية: عصر النهضة والثورة المحاسبية (القرن 15-16م)

شهدت أوروبا خلال القرنين الخامس عشر والسادس عشر تحولات جذرية غيّرت وجه الاقتصاد والمحاسبة معًا؛ فقد عرفت القارة نهضة تجارية واسعة، حيث انتعشت حركة البيع والشراء بين أوروبا وآسيا، وازدادت أهمية الموانئ والمراكز التجارية. ومع ازدياد حجم المعاملات، برزت الحاجة إلى مؤسسات مالية أكثر تنظيمًا، فظهرت المصارف في مدن فلورنسا والبندقية وجنوة، لتصبح القلب النابض للنشاط الاقتصادي الجديد. وفي الوقت نفسه، قادت الاكتشافات الجغرافية الكبرى إلى توسيع نطاق التجارة العالمية وربط القارات في شبكة تبادل غير مسبوقة. أما المدن التجارية الإيطالية، فقد تحولت إلى مختبرات للابتكار المحاسبي، حيث وُضعت فيها اللبنات الأولى للنظم المحاسبية الحديثة التي ستشكّل أساس الممارسة المهنية في القرون اللاحقة.

يُعَدّ فرا لوكا باتشولي (1445–1517) أحد أبرز الشخصيات في تاريخ الفكر المحاسبي، إذ كان راهبًا فرنسيسكانيًا وعالم رياضيات إيطاليًا، وقد خلّد اسمه عندما نشر عام 1494 كتابه الشهير "Summa de Arithmetica, Geometria,

"Proportioni et Proportionalita، الذي تضمن أول عرض منهجي لنظام القيد المزدوج في المحاسبة. هذا النظام مثّل ثورة فكرية في أسلوب تسجيل العمليات المالية، إذ قام على المعادلة المحاسبية الأساسية: الأصول = الخصوم + حقوق الملكية، وعلى مبدأ القيد المزدوج الذي يقتضي أن تُسجل كل عملية في حسابين على الأقل، أحدهما مدين والآخر دائن، بحيث يظل مجموع المدين مساويًا لمجموع الدائن دائمًا، مما يضمن دقة التوازن المحاسبي. ولتحقيق هذا التنظيم، وُضعت ثلاثة دفاتر أساسية مترابطة:

- الدفتر الأول هو المسودة (Memoriale) لتسجيل العمليات أولًا بأول
- الثاني اليومية (Giornale) لترتيبها حسب التاريخ،
- الثالث دفتر الأستاذ (Quaderno) لتجميعها حسب نوع الحساب، وهو ما يشبه النظام المحاسبي المتكامل الذي نعرفه اليوم.

وقد وجدت هذه المبادئ تطبيقها العملي الواسع في المدن التجارية الإيطالية، خاصة في البندقية وفلورنسا وجنوة. في البندقية، استخدم التجار النظام لتتبع تعاملاتهم المعقدة مع القسطنطينية والإسكندرية، فاستحدثوا مفهوم الحساب الجاري لتسجيل العلاقات المستمرة مع الشركاء التجاريين، ووضعوا حسابات دقيقة للأرباح والخسائر الناتجة عن الرحلات البحرية الطويلة.

أما بنوك فلورنسا، وعلى رأسها بنك ميديشي الشهير، فقد اعتمدت القيد المزدوج لإدارة فروعها المنتشرة في أوروبا، وطوّرت من خلاله مفاهيم جديدة مثل التدفق النقدي وإدارة السيولة، كما استخدمت خطابات الاعتماد كأدوات مالية موثقة محاسبيًا، مما رفع من مستوى الثقة والشفافية في المعاملات.

لقد كان أثر نظام القيد المزدوج حضاريًا بامتياز؛ فقد ساهم في تعزيز الثقة التجارية بين التجار والممولين، وأتاح تطور الشركات نحو كيانات أكبر وأكثر تعقيدًا بفضل وضوح حساباتها، كما مكّن من تحسين الرقابة المالية على الأداء، وسهّل التوسع الجغرافي في إدارة العمليات عبر مدن وموانئ متعددة.

وبهذا، أصبح نظام باتشولي ليس مجرد أسلوب حسابي، بل لغة عالمية للأعمال مكّنت الاقتصاد الحديث من النهوض والانفتاح على العالم.

3.2. المرحلة الثالثة: المحاسبة الحديثة (القرن 17-19م)

أ. الثورة الصناعية وتطور محاسبة التكاليف (1760-1840)

خلال الفترة الممتدة بين 1760و1840، شهد العالم الغربي الثورة الصناعية التي غيّرت جذريًا بنية الاقتصاد والمجتمع، وانتقلت معها المحاسبة من مجرد أداة لتسجيل المعاملات إلى وسيلة استراتيجية لإدارة الإنتاج والتكلفة. ففي الوقت الذي كان الاقتصاد الزراعي يتراجع أمام صعود الصناعة، بدأت المصانع الكبرى بالظهور، مع ما رافقها من آلات ضخمة، وعمال كُثُر، وعمليات إنتاج معقدة تتطلب تحديد تكلفة كل منتج بدقة لضمان الربحية والمنافسة.

في هذا السياق ظهرت محاسبة التكاليف الصناعية كفرع جديد داخل الفكر المحاسبي، يهدف إلى تحليل مكونات التكلفة وتوزيعها. فصار المحاسبون يميزون بين التكاليف المباشرة (مثل المواد الخام والأجور) والتكاليف غير المباشرة (كالإيجار والاستهلاك والطاقة)، وابتكروا طرقًا لتوزيع هذه الأخيرة على المنتجات بنُظم دقيقة، مثل نظام معدل التحميل العام للمصنع. هذا التطور لم يكن مجرد تحسين تقني، بل كان ضرورة اقتصادية لمواكبة الثورة الإنتاجية.

ثم جاءت مرحلة السكك الحديدية (1830–1880) لتفتح الباب أمام جيل جديد من التحديات المحاسبية. فقد كانت شركات السكك الحديدية من أوائل المشروعات الضخمة التي تطلبت رؤوس أموال كبيرة واستثمارات طويلة الأمد، مما فرض على المحاسبين تطوير مفاهيم جديدة مثل الإهلاك لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على فترات استخدامها، والإيرادات المؤجلة والمصاريف المستحقة لضمان دقة التقارير المالية عبر الزمن. كما أدّى اتساع قاعدة المساهمين إلى الحاجة لوضع نظم تقارير دورية تُمكّنهم من متابعة الأداء المالي للشركة. ويُعتبر نظام شركة Baltimore and Ohio Railroad (1827) من أوائل النظم المحاسبية المتكاملة التي ربطت بين التكاليف التشغيلية والإيرادات والاستثمارات الرأسمالية، ممهدةً الطريق لولادة الفكر الإداري في المحاسبة.

ب. ظهور شركات المساهمة

في منتصف القرن التاسع عشر، برز تطور قانوني لا يقل أهمية، تمثل في ظهور الشركات المساهمة التي غيّرت طبيعة العمل الاقتصادي. فقد جاء قانون الشركات البريطاني لعام 1844 ليضع أول إطار قانوني ينظم تأسيس الشركات المساهمة، تلاه

قانون المسؤولية المحدودة لعام 1855 الذي منح المستثمرين حماية من المسؤولية الشخصية عن ديون الشركة، ما شجّع توسع رأس المال وتعدد المساهمين.

استجابةً لذلك، تطورت الممارسات المحاسبية لتواكب هذه البيئة الجديدة: ظهر مفهوم رأس المال المدفوع الذي يميز بين رأس المال المصرح به والمدفوع فعلاً، وتبلور نظام احتياطي الأرباح لتوزيع جزء من الأرباح وتحويل الباقي إلى احتياطيات، وتطورت التقارير الموجهة للمساهمين حتى أصبحت القوائم المالية الموحدة معيارًا للشفافية. ومع هذا التوسع، نشأت الحاجة إلى التدقيق الخارجي المستقل لضمان مصداقية التقارير، فكانت تلك اللحظة ميلاد مهنة المراجعة الحديثة.

ج. مهنة المحاسبة والمراجعة

في النصف الثاني من القرن التاسع عشر، ومع اتساع النشاط الاقتصادي وتزايد حجم الشركات، برزت الحاجة إلى فئة من المهنيين المتخصصين في فحص الحسابات والتحقق من مصداقية القوائم المالية .ومن هنا وُلدت مهنة المحاسبة والمراجعة بصورتها الحديثة، لتصبح أحد أعمدة الثقة في الاقتصاد الصناعي.

وقد كانت اسكتلندا هي الرائدة في هذا المجال، إذ شهدت مدينة إدنبرة عام 1854تأسيس "معهد المحاسبين في إدنبرة " (Institute of Accountants in Edinburgh)، الذي يُعتبر أول معهد محاسبي رسمي في العالم. لم يكن الهدف من تأسيسه فقط تنظيم المهنة، بل أيضًا رفع مستوى الكفاءة والأخلاق المهنية، من خلال وضع معايير واضحة للسلوك المهني، وإنشاء نظام دقيق للتأهيل والامتحانات يمنح العضوية لمن يثبت كفاءته العلمية والعملية. هذه الخطوة حوّلت المحاسبة من نشاط تجاري إلى مهنة معترف بها ذات مكانة علمية ومجتمعية.

وسرعان ما انتشرت الفكرة إلى بقية الدول الصناعية. ففي إنجلترا، تم تأسيس "معهد المحاسبين القانونيين (Institute of Chartered Accountants)" عام 1880، والذي أصبح النموذج المرجعي للمهنة في العالم الأنجلوساكسوني، محددًا أسس الترخيص المهني ومبادئ المراجعة المستقلة.
أما في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد تأسست عام 1887 " الرابطة الأمريكية للمحاسبين العموميين (American Association of Public Accountants)" – التي أصبحت لاحقًا AICPA – لتقود تطوير المعايير المهنية والتعليمية في المحاسبة والمراجعة، وتضع اللبنات الأولى لمعايير التقارير المالية التي نعرفها اليوم.

ومع تطور هذه المؤسسات، بدأت الجامعات الكبرى في بريطانيا وأمريكا بإدراج المحاسبة كمجال أكاديمي مستقل ضمن برامجها، ما رسّخ الأساس العلمي للمهنة وفتح المجال أمام البحث والتطوير في المفاهيم والنظريات المحاسبية.

4.2. المرحلة الرابعة :المحاسبة المعاصرة (القرن 20 حتى اليوم)

يمثل القرن العشرون وحتى يومنا هذا مرحلة المحاسبة المعاصرة، وهي المرحلة التي انتقلت فيها المحاسبة من كونها أداة تسجيل وتنظيم مالي إلى منظومة معرفية عالمية تشكل لغة الاقتصاد الحديث، تتفاعل مع الأزمات، وتتكيف مع التكنولوجيا، وتخدم الاستدامة والعولمة.

أ. أزمة الكساد الكبير وتنظيم المهنة (1929–1940)

شكّلت أزمة الكساد الكبير عام 1929 نقطة تحوّل محورية في تاريخ الفكر المحاسبي. فقد كشفت الانهيارات المتتالية في الأسواق المالية الأمريكية عن ضعف النظام المحاسبي آنذاك، إذ كانت الشركات تستخدم أساليب تسجيل متباينة وتخفي خسائرها عبر التلاعب في البيانات المالية، في ظل غياب معايير موحدة للإفصاح وضعف الرقابة على الشركات المدرجة .
كانت المحاسبة حينها كمرآة مغطاة بالغبار؛ تعكس صورة الاقتصاد بشكل مشوّه، مما ساهم في تفاقم الأزمة وفقدان الثقة في التقارير المالية.

استجابةً لذلك، أنشأت الحكومة الأمريكية عام 1934هيئة الأوراق المالية والبورصات(SEC) ، التي فرضت على الشركات المدرجة تقديم تقارير مالية دورية خاضعة للمراجعة، وألزمتها باتباع معايير إفصاح موحدة، كما وضعت الإطار التنظيمي لمهنة المراجعة لضمان استقلالها ومصداقيتها.
وفي الوقت نفسه، تم تطوير إطار فكري جديد هو "المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا(GAAP) "، التي أرست أسس الانضباط المحاسبي الحديث من خلال مبادئ مثل الحيطة والحذر لتجنّب تضخيم الأرباح، والاستحقاق لمطابقة الإيرادات بالمصروفات، والأهمية النسبية لتقييم ما يُفصح عنه، والثبات في تطبيق السياسات لضمان المقارنة بين الفترات.
كانت تلك المرحلة بمثابة ميلاد المنهج المعياري في المحاسبة، الذي جعل من القواعد والتقنين وسيلة لحماية الأسواق والمستثمرين.

ب. عصر العولمة والمعايير الدولية (1970–اليوم)

مع توسع الشركات عبر القارات وظهور الاستثمارات متعددة الجنسيات في السبعينيات، واجهت المحاسبة تحديًا جديدًا: كيف يمكن مقارنة القوائم المالية لشركات تعمل في بلدان تختلف في قوانينها ومناهجها المحاسبية؟ كما زاد تعقيد الأدوات المالية —من المشتقات إلى عقود التحوط — مما تطلب معايير أكثر شمولًا ومرونة.

جاء الحل من خلال تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام 2001، الذي تولّى تطوير المعايير الدولية للتقارير المالية(IFRS) ، وهي منظومة تهدف إلى توحيد لغة التقارير المالية عالميًا. تبنت أكثر من 140دولة هذه المعايير، التي نقلت المحاسبة من منطق التكلفة التاريخية إلى مفهوم القيمة العادلة، أي تقييم الأصول والالتزامات بأسعار السوق الحالية بدلًا من أسعارها الأصلية، ما جعل القوائم المالية أكثر واقعية وتعبيرًا عن القيمة الاقتصادية الفعلية.

في الوقت نفسه، توسّعت معايير الإفصاح لتشمل الشفافية في التعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، والإفصاح عن المخاطر والشكوك التي قد تؤثر على الأداء، إضافة إلى تعزيز ممارسات الحوكمة المؤسسية التي تضمن نزاهة القرارات المالية واستقلالية الإدارة.

ج. التحديات المعاصرة للمحاسبة الحديثة

دخلت المحاسبة في العقود الأخيرة مرحلة جديدة من التحدي، تتقاطع فيها التكنولوجيا، والاقتصاد الرقمي، والاستدامة في شبكة معقدة من القيم والمعلومات.

- **الاقتصاد الرقمي:** مع صعود شركات التكنولوجيا والمنصات الرقمية، أصبح من الصعب قياس قيمة الأصول غير الملموسة مثل البيانات، والخوارزميات، والعلامات التجارية الرقمية. كما برزت تحديات في تقييم الشركات الناشئة التي تبني قيمتها على المستخدمين لا على الأصول المادية، إضافة إلى الحاجة لمعايير تعالج العملات المشفرة والأصول الرقمية التي لم تكن موجودة في الفكر المحاسبي التقليدي.
- **الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية:** لم تعد المحاسبة تقتصر على الأرقام المالية؛ بل توسعت لتشمل المحاسبة البيئية والاجتماعية، التي تقيس أثر الشركات على البيئة والمجتمع. وظهرت تقارير الاستدامة المدمجة التي تجمع بين الأداء المالي وغير المالي، لتقييم الشركة من منظور شامل يوازن بين الربح والمسؤولية. أصبحت هذه المقاييس ضرورية للمستثمرين الذين يربطون قراراتهم بمبادئ الاستثمار المستدام.(ESG)
- **التكنولوجيا والأتمتة:** أحدثت التقنيات الحديثة ثورة في طريقة ممارسة المحاسبة نفسها؛ فالذكاء الاصطناعي بدأ يُستخدم في التدقيق الآلي وتحليل البيانات المالية، بينما تتيح تقنية البلوك تشين إنشاء سجلات محاسبية شفافة وغير قابلة للتلاعب، تمثل جيلًا جديدًا من الثقة الرقمية. كما ساهمت التحليلات المالية المتقدمة في تمكين صُنّاع القرار من قراءة الأنماط والاتجاهات الاقتصادية بدقة غير مسبوقة.

وهكذا، فإن المحاسبة في عصرنا لم تعد مجرد نظام لتسجيل الأرقام، بل أصبحت لغة عالمية متطورة تعبّر عن الواقع الاقتصادي بكل تعقيداته، وتربط بين الشفافية والمساءلة والتكنولوجيا، لتظل في قلب النظام الاقتصادي الحديث الذي يتغيّر باستمرار.