



## الجذور التاريخية والإسلامية لنظام مسك الدفاتر ذات القيد المزدوج

تاريخ الإرسال: ١٠ يوليو ٢٠٢٣؛ تاريخ المراجعة: ١٠ أغسطس ٢٠٢٣؛ تاريخ القبول: ٨ ديسمبر ٢٠٢٣؛ تاريخ النشر: ١ يناير ٢٠٢٤.

### مستخلص

يلقي هذا البحث الضوء على وجود المحاسبة ومسك الدفاتر منذ زمن، حتى قبل أن يتم توثيق القيد المزدوج من قبل Luca Pacioli (لوكا باشيولي) عام ١٤٩٤ للميلاد في إيطاليا؛ بل يؤكد هذا البحث على براءة Luca Pacioli من المنسوب له، ويبين أن القيد المزدوج كان استجابة لحاجة البشر لنظام يأخذ الآلية التي تتم بها تعاملاتهم بعين الاعتبار، الأمر الذي لم يساهم فقط في قبوله بل في انتشاره عالمياً، وكان لإمكانية تعليمه بالجبر الحسابي دعم علميته.

فيناقش هذا البحث ارتباط القيد المزدوج بمسك الدفاتر ومحاسبة تعيين وكيل ليقوم مقام صاحب الموارد الاقتصادية متصرفاً بها، ومسؤولاً أمام المالك عن تنميتها، وإن نموذج الوكالة كان له فضل تطوير نظام القيد المزدوج، وقد كان النبي محمد صلى الله عليه وسلم قبل أن يصبح نبياً وكيلاً لمن أصبحت فيما بعد زوجته الأولى خديجة رضي الله عنها.

كما يبرز هذا البحث الارتباط بين مسك الدفاتر وتطور الأعمال والتبادل التجاري، ليختم البحث بوصية تحت المسلمين بالبحث في موروثهم وقوفاً على مساهمتهم في تطور القيد المزدوج طريقةً ونظاماً مكمولاً، فثمة تنافس حضاري بين الأمم في عزو فضل القيد المزدوج لمنتميتها، كما يفعل الغرب بعزوه لـ Pacioli (باشيولي).

كلمات مفتاحية: القيد المزدوج؛ باشيولي؛ مرونة المحاسبة؛ استجابة حاجات الأعمال؛ الوكالة؛ الحضارة الإسلامية.

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

العديم، خالد رشيد، (٢٠٢٤). الجذور التاريخية والإسلامية لنظام مسك الدفاتر ذات القيد المزدوج. المجلة الأكاديمية للعلوم الاجتماعية، الأكاديمية الدولية للمهندسة وعلوم الإعلام، ٢(١)، ٧٠-٧٠.

## The historical and Islamic roots of the double-entry bookkeeping system

### Abstract

This research sheds light on the existence of accounting and bookkeeping since time immemorial, even before the double entry was documented by Pacioli Luca (Luca Pacioli) in 1494 AD in Italy. The double-entry bookkeeping system was a response to humans' need for a system that considers the mechanism by which their dealings take place. Serving such purposes did not only contribute to its acceptance but also to its global spread. The possibility of teaching it arithmetic algebra supported its scientificity.

This research discusses the connection of double-entry with bookkeeping and the accounting of appointing an agent to take the place of the owner of the economic resources and holding him responsible before the owner. The agency model had the advantage of developing the double-entry bookkeeping system. Prophet Muhammad, may God's prayers and peace be upon him, before becoming a prophet, was an agent for whom She later became his first wife, Khadija, may God be pleased with her.

This research also highlights the link between bookkeeping, business development, and commercial exchange so that the research concludes with a commandment that urges Muslims to search in their heritage based on their contribution to the development of the double entry as a method and an integrated system. (Pacioli).

**Keywords: Double-entry bookkeeping; Pacioli; accounting flexibility; responding to business needs; agency; Islamic civilization.**

### ١. مقدمة

المحاسبة ليست وليدة لحظة، ولا يعرف جذورها على نحو يقيني (Al-Adeem، ٢٠١٧؛ ٢٠٠٣، Zaid، ٢٠٠٠؛ ٢٠٠٤)، ومن أراد أن يدرس تاريخ المحاسبة فعليه جلياً دراسة مسك الدفاتر (bookkeeping)، وكذلك عليه إدراك الارتباط بين مسك الدفاتر وتطور الأعمال والتبادل التجاري، فعندما يكتشف الريادي (أي رائد أو رجل أعمال) طريقة لتحقيق ربح؛ فإنه يبتكر طرق للرقابة عليه وحمائته (Hackett & Mobley، 1: 1976)، ومن أهمها التسجيل والقيود لعملياته ومعاملاته.

تكمُن أهمية مسك الدفاتر ذات القيد المزدوج للبشرية في بروزها في "الرياضيات وتقدير الظواهر الفيزيائية"<sup>٢</sup> (Gleeson-White، ٢٠١١: ٢٣)، فيذكر Kats (1930, p.311) أنه يلزم النظر في ما ظهر على السطح من مسك للدفاتر لكي يتمكن الشخص من تتبع جذور المحاسبة؛ وبالنظر إلى مسك الدفاتر يذكر Yamey (١٩٤٧) أنه من المستحيل أن يتم شرح مسك الدفاتر بطريقة القيد المزدوج عل أنها حدث وحيد وأن مسك الدفاتر تم في لحظة اكتشاف، ويستشهد Yamey (1947, p.263) بوجهة نظر ذكرها Row Fogo والذي أوضح فيها أن مسك الدفاتر ليست اكتشاف أو وحي اللحظة السعيدة، وإنما نتيجة المحاولات المستمرة لمقابلة حاجات التجارة والأعمال والتي تطورت مرحلياً. ويجادل Yamey (1947, p.263) بأن

<sup>٢</sup> نص ما ذكره Hackett & Mobley (١٩٧٦: ١):

“As soon as the first entrepreneurs contrived a method for making a profit, they contrived ways of controlling and protecting that profit.”

<sup>٣</sup> تذكر Gleeson-White (٢٠١١: ٢٣):

The significance of double-entry bookkeeping to humanity rests on its prominence in “mathematics and the quantification of physical phenomena.”

<sup>٤</sup> نص ما ذكره Kats (1930, p.311):

“...to trace the origin of accountancy, one always looks for the manifestations of bookkeeping...”

<sup>٥</sup> نص ما ذكره Yamey (1947, p.263):

“Row Fogo has expressed this view that bookkeeping "is neither a discovery . . . nor the inspiration of a happy moment, but the outcome of continued efforts to meet the necessities of trade as they gradually developed.”

جذور مسك الدفاتر بطريقة القيد المزدوج تبقى سر وأن أفضل ما يمكن عمله للوصول لجذوره وأصوله هو التخمين أو الاستنتاج العقلاني والفكري<sup>٦</sup>.

لا تستهدف هذه الدراسة مراجعة جميع ما كُتب في القيد المزدوج، فإنه كثير جداً، وقد قام Sangster (٢٠٠٧: ١٢٦) بعمل بحث لأسابيع مستخدماً محرك البحث google، وخلص إلى وجود 365000 كتاب ومستند في القيد المزدوج حتى تاريخ ٢٠٠٦/٦/٧، إنما الرجوع في هذا البحث كان لمصادر بها إضاءة عقل طالما جال طالباً جذوة علم تنير له طريق سبر يبدأ بالسؤال عن جذور المحاسبة وأصولها وتطورها ومساهمة أمتة في هذا التطور.

هذا ويتناول البحث في الأجزاء التالية طبيعة المحاسبة في استجابتها لحاجات الأعمال والأفراد، وأن أخذ الازدواج بعين الاعتبار في نظام القيد المزدوج هو سر الازدهار، ونقد تصوير الثنائية باستخدام نظام القيد المزدوج، وقوة النظام المحاسبي المبني على التعادل (المعادلة)، ووجود نظام القيد المزدوج والتسجيل به قبل توثيقه من قبل قبل Pacioli (باشيولي)، وأخيراً خاتمة البحث. ٢. طبيعة المحاسبة: الاستجابة لحاجات الأعمال والأفراد

إنّ المحاسبة ذات طبيعة مرنة (Al-Adeem & Fogarty, ٢٠١٠)، الأمر الذي جعل منها مستجيبة لحاجات البشر المطبوعة اقتصادياً، وحاجات الأعمال في الحضارات على مر الزمان (العديم، ب ٢٠٢٠؛ Al-Adeem, 2017a, 2020, 2021a, 2021b, 2022 2023; Al-Adeem & Fogarty, 2010; Al-Hazzani & Al-Adeem, 2020; Anderson, 1977; Belkaoui, 1995; Boedker & Chua, 2013; Burchell et al., 1980; Chambers, 1960, 1984; Chatfield, 1977; Cowan, 1968; DR Scott, 1926; Hatfield, 1924; ;Hopwood, 1987; Lehman, 2005; Littleton, 1966/1981; Merino, 1993; Montgomery as cited in Nelson 1949 (Vatter, 1963; Yamey 1947;).

<sup>٦</sup> نص ما ذكره (Yamey (1947, p.263):

“...THE origin of double-entry bookkeeping remains shrouded in mystery...In the nature of things attempts to probe the origins of the technique are best intelligent guesses or inferences.”

<sup>٧</sup> نص ما ذكره Sangster (٢٠٠٧: ١٢٦):

“It would take weeks to read through all the sites listed by a Google search for “Pacioli” – 345,000 on May 7, 2006.”

إنّ "المحاسبة... [ليست] ... ظاهرة... ثابتة. فبمرور الوقت، تغيرت جميع أشكال المحاسبة، وأصبحت بشكل متكرر ما لم تكن كذلك" (Hopwood، ١٩٨٣: ٢٨٩)<sup>٨</sup> إنّ "المحاسبة تشبه الحرف بقدر ما تتكون من تقنيات مصممة لخدمة غايات عملية معينة، حيث تخضع أساليب وأدوات الحرف بشكل عام لعملية تغيير مستمرة وإن كانت غير محسوسة في كثير من الأحيان" (Yamay، ١٩٤٧: ٢٦٣) فالعمليات المحاسبية تفاعلية (Chatfield، ١٩٧٧)؛<sup>٩</sup> حتى أن مبادئها تطورت بشكل عملي (pragmatic)، أي من الواقع (Chatfield، ١٩٧٤) كما ورد في (Wolk et al.، ١٩٨٤)، وهذه الحقيقة كانت مدعاة ليأخذ Hatfield موقفاً مفاده أن تطوير أي نظرية للمحاسبة يكون استقراءً وليس استنباطاً (العديم، ٢٠١١)<sup>١٠</sup>.

<sup>٨</sup> نص ما ذكره Hopwood (١٩٨٣: ٢٨٩):

"Accounting is ...[not]...a static...phenomenon. Over time, all accounting forms have changed, repeatedly becoming what they were not..."

<sup>٩</sup> أخطأ من شعشع بثبات المحاسبة، وما تطرق إليه معالي رئيس اللجنة التوجيهية في وزارة المالية الأستاذ عبد العزيز بن صالح الفريح في المؤتمر الأول للتعليم المحاسبي الذي نظّمته الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين يوم الأربعاء ٢٠٢٣/١/٤ في الرياض في المملكة العربية السعودية يعكس مسيس الحاجة لإدراك ادق وأصح بطبيعة المحاسبة، لا تقتضي الرغبة في تسهيل المحاسبة للناشئة الغلط في موضوع طبيعتها، فهو أمر مستقر في الأدبيات المحاسبية المعتمدة (Al-Adeem، ٢٠٢٣).

وقد نشر موقع أرقام محاضرة معاليه:

<https://www.argaam.com/ar/article/articledetail/id/1613170? sms=WhatsApp& au=11750>

<sup>١٠</sup> نص ما ذكره Yamay (١٩٤٧: ٢٦٣):

"accounting resembles crafts in so far as it consists of techniques designed to serve certain practical ends. The methods and instruments of crafts generally undergo a continual though often almost imperceptible process of change"

<sup>١</sup> نص ما ذكره Chatfield (١٩٧٧: ٣):

"...accounting processes are reactive...they develop mainly in response to business needs at given times, and...its growth is relative to economic progress generally..."

<sup>١</sup> كان له محمود من خلال الدراسة التي شارك في إعدادها عام ١٩٣٨ مع كل من Sanders and Moore والموسومة بـ "A Statement of Accounting Principles"، وكان القصد منها تخفيف أثر وتأثير أطروحة عمل عليها Paton and Littleton نشرت عام ١٩٤٠، وردت هذه التفاصيل في العديم (٢٠١١) نقلاً عن Previts والعديم (٢٠٢٠)، ولقد تطرق Zeff (١٩٩٩) لهاتين النشرتين المهمتين في الفكر والممارسة المحاسبية وفي بناء نظريتها.

<sup>١</sup> لمرجع في مداخل بناء النظرية المحاسبية أنظر العديم (٢٠٢٠)؛ مقبول النشر (أ).

ساهمت مرونة المحاسبة (Al-Adeem، ٢٠٢٣) في استمراريتها (الشيرازي، ١٩٩٤؛ Littleton & Zimmerman، ١٩٦٢) واستدامتها (Al-Adeem، ٢٠٢٣)، وجعلت نظريتها متغيرة ومستمرة (الشيرازي، ١٩٩٠؛ Littleton & Zimmerman، ١٩٦٢)؛ ملبيةً لحاجات الأعمال والمجتمعات في كل زمان (Al-Adeem، ٢٠٢٣؛ Al-Adeem & Fogarty، ٢٠١٠)؛ إن هي طُورت معيارياً<sup>١</sup> (normatively) (Al-Adeem & Fogarty، ٢٠١٠؛ Hopwood، ١٩٨٧؛ Yu، ١٩٧٦)<sup>١</sup>.

### ٣. أخذ الأزواج بعين الاعتبار في نظام القيد المزدوج سر الازدهار

يذكر Littleton (1928, p.132) أن كل عملية تنطوي على اتجاه مزدوج<sup>٢</sup> في أثرها المالي على المركز المالي للوحدة المحاسبية، ويعرّف Spruge (١٩٢٢/١٩٠٧: ٣) الحساب بأنه:

"٢... بيان منظم ومنتظم للحقائق المالية من نفس الاتجاه أو اتجاه معاكس يؤدي إلى استنتاج.

٣. الزيادة والنقصان هما اتجاهان متعارضان في الحقائق المالية، يجب أن ينص الحساب في شكله على التمييز بين هذه الاتجاهات، ويميز بين الزيادة والنقصان، والإيجابي من السلبي، و + من -"<sup>٣</sup>

<sup>١</sup> للأسف ظهر كتاب الشيرازي في طبعة يتيمة، وودنا لو تكررت طبعاته ليستفيد منه الباحث والطالب والأستاذ في بلاد العرب، والحمد لله على ما قدر، فقد قال عنه العديم (٢٠٢٠ب: ٦):

"الكتاب حقيقة إضافة علمية كبيرة للمكتبة العربية، فرجع الشيرازي لمراجع معتبرة، ونقله للعربية من هذه المراجع يعكس تمكن الشيرازي، والكتاب - في رأينا - مفيد جداً لمن أراد الاطلاع على الجهود التي بذلت في تطوير نظرية للمحاسبة، وكانت اللغة الإنجليزية عائقاً، فرحم الله الشيرازي على ما قدم وجعله علماً نافعاً ينتفع به؛ إلا أن الكتاب وللأسف ظهر فقط في طبعته الأولى، فلم تتوال طبعات من الكتاب ليعم نفع الكتاب الوطن العربي."

<sup>١</sup> في عدم مناسبة المنهج الوضعي لمحاسبة (positive accounting methodology) يمكن الرجوع إلى Al-Adeem (2021a) وفي نفسياً خارج الولايات المتحدة الأمريكية انظر Al-Adeem (2021b)؛ وفي عدم مناسبته للعلوم الإنسانية انظر العديم (٢٠٢٠أ: ١٢٠٢٣).

<sup>١</sup> لمراجع في مناسبة التنظير المعياري لبناء نظرية محاسبية يمكن الرجوع إلى العديم، ٢٠١٠؛ ٢٠٢٠ب)، وفي عدم مناسبة التنظير الوضعي (positive) لبناء نظرية محاسبية يمكن الرجوع إلى العديم (٢٠٢٠ب)؛ عثمان (٢٠٠٠)؛ يوسف (٢٠٠٦)، ولتقويم ونقد شامل للمنهج الذي نادى به مدرسة روتشستر (Rochester School of Accounting) في الولايات المتحدة الأمريكية يمكن الرجوع إلى Al-Adeem (2021a) و Al-Adeem (working paper).

<sup>١</sup> نص ما ذكر Littleton (1928, p.132):

"...every transaction has a dual aspect..."

<sup>١</sup> نص ما ذكره Spruge (١٩٢٢/١٩٠٧: ٣):

"2.... an account is a systematic statement of financial facts of the same or opposite tendency leading to a conclusion.

فثمة فرضية تكنفها الأدبيات المحاسبية في مصاحبة التقييد لأول عملية تبادلية حدثت على وجه البسيطة، حيث يقوم القيد المزدوج على ازدواج (ثنائية) الأثر، ومقصود لفظة "مزدوج" أي "ثنائي"، فإن أي حدث يؤثر مالياً على الوحدة المحاسبية لا بد أن يتم قيد "أثرين" له على المركز المالي للوحدة المحاسبية، فهو من استجابة المحاسبين على ضرورات العمل (Yamey، 1947)، فالعلاقات بين البشر وبين الوحدات في الوجود قائمة في تعاملاتها على "الأخذ والعطاء" (Grant، ٢٠١٣)، فمسك الدفاتر بنظام القيد المزدوج تعبيراً مكتوباً عن علاقات التاجر مع الغير<sup>١</sup> (Pacioli، ١٤٩٤ كما ورد في Gleeson-White، 2011)؛<sup>٢</sup> ووفقاً لـ Pacioli أيضاً (كما ورد في Gleeson-White، 2011: ٩٢-٩٣) فإن مسك الدفاتر ذات القيد المزدوج "ليس سوى تعبير كتابي عن ترتيب لشؤون [التاجر]"<sup>٣</sup>.

إن نظام القيد الذي يأخذ بالاعتبار الازدواجية في التعامل له فرصة القبول والتوسع في التطبيق، فكان هذا مما ساهم في قبوله كنظام تقييد وتسجيل لقرون، فعلى الرغم من المواجهة والشكوك بشأن دقته (على سبيل المثال، جونز، ١٧٩٦: كذلك أنظر Al-Adeem، ٢٠١٩؛ McCarthy، ١٩٧٩، ١٩٨٢، ٢٠٠٣) فقد شاع استخدامه وتطبيقه.

### ١,٣. نقد تصوير الثنائية باستخدام نظام القيد المزدوج

يقوم النظام المحاسبي في الوقت الراهن على القيد المزدوج، فالازدواج في التقييد هو المنطق الذي به يفكر المحاسب، فلكل عملية أثران على القوائم المالية، إن القارئ والمتمتع بكتابات McCarthy (انظر على سبيل المثال ١٩٧٩ و ١٩٨٢) يلمس عدم رضاه عن نظام القيد المزدوج، حيث يرى McCarthy (1982)

---

3. An increase and decrease are the two opposing tendencies in financial facts, an account must in its form provide for discriminating between these tendencies, distinguishing increase from decrease, positive from negative, + from -.

<sup>١</sup> سنأتي على بيان هذا في شرحنا لمعنى "مدین" و "دائن" في ثنايا المقال.

<sup>٢</sup> Pacioli (١٤٩٤ كما ورد في Gleeson-White، 2011): Double-entry bookkeeping, a transcribed expression of merchants' relationships with others

<sup>٣</sup> Pacioli (١٤٩٤ كما ورد في Gleeson-White، 2011: ٩٢-٩٣):

According to double-entry bookkeeping is "nothing else than the expression in writing of the arrangement of [a merchant's] affairs".

بأنّ عناصر من القيد المزدوج وهي "مدين(Debt) ،"، "دائن(Credit) ،"، "حسابات(Accounts) " مصطنعة (artificial) ومرتبطة بيوميّات وأستاذ؛ فهي تقنيات وفنّيّات لنقل البيانات والفصل بينها.

فلا يوافق McCarthy أرباب النظرة التقليدية للمحاسبة (على سبيل المثال Everest & Weber 1977) في نظرهم للإطار التقليدي للمحاسبة، فيراه مصطنع (artificial) وليس حقيقي، حيث يراه تصنيفاً مقيداً؛ ومحدود الإمكانيات؛ وغير مرتبطٍ أو عاكسٍ للحقيقة الاقتصادية للوحدة المحاسبية، وبعبارة أخرى ينطوي نظام القيد المزدوج على ما يجعله غير محاكيٍ وعاكسٍ حقيقي، فأوجد McCarthy (١٩٧٩؛ ١٩٨٢؛ ٢٠٠٣) نظام سماه المورد-الحدث- الوكيل (Resource-Event-Agent (REA))، ويحقق هذا النظام "نظرية الحدث" التي نادى بها Sorter (١٩٦٩)، وجادل Benita (٢٠١٣) بفشل نظام القيد المزدوج في تحقيق دور المحاسبة المالية في الوقت المعاصر، ألا وهو خدمة المستفيدين منها، إلى جانب دور المسؤولية، وهو دور تقليديّ أنيط بالمحاسبة، واقترح نموذج سماه نظام الأحداث المحاسبي (an events accounting system) ((EAS) model).

يستمد القيد المزدوج قوته في كونه "قانون أو قاعدة جرى الأخذ بها"، وهذا المثال مستقى من Jones (١٨٥٧: viii)؛ فيجادل Jones أن السبيل الوحيد للاقتناع بالقيد المزدوج هو أخذه على أنه قانون (Rule) ، ويدلّل Jones بالكيفية التي تعالج بها ثلاث أحداث ذات آثار مالية على الوحدة الاقتصادية في نظام القيد المزدوج، فمعلوم أن النقد يكون مديناً في نظام القيد المزدوج إذا زاد، وكذلك المشتريات تكون مدينةً في نظام القيد المزدوج إذا زادت، وأن الخسارة تكون مدينةً في حساب الأرباح والخسائر إذا حدثت.

فإذا ما تصورنا أنه ثمة ثلاثة أحداث لحدوث نفقة<sup>٢</sup> إما على هيئة حيازة بضاعة (أو مورد)، أو حدوث نفقة على شكل مشتريات (أي تم التضحية بمورد)، أو حدوث خسارة (والتي تعرف في المحاسبة بموارد تم التضحية بها دون تحقيق أو المساهمة في جلب إيراد للوحدة المحاسبية)، فهذه ثلاثة أحداث تحدث في الوجود، وهذا الوجود يحتاج إلى شرح نظري أو ما يسمى بـ "Meta-" (أي ما وراء الوجود أي الغيب والمقصود به

<sup>٢</sup> ثمة شك في قدرة المحاسبة القيام بخدمة متخذي القرار والمستفيدين (decision usefulness) من مخرجات المحاسبة المالية انظر على سبيل المثال:

Al-Adeem, 2021a; 2023a; Anthony, 1983; Dopuch & Sunder, 1980; Horngren, 1981; Macve, 1981; Nurnberg, 2015; Power, 1993; Williams & Ravenscroft, 2015; Young, 2006.

<sup>٢</sup> ينظر في شرويدر وآخرون (٢٠١٠: ١٩٦-١٩٩) لشرح العلاقة بين هذه الأحداث وأن كلها أوجه للنفقة، أيضاً شرح جمعة (١٩٩٧) النفقة وتحولاتها بحسب الحال وتصنيفاتها في الحسابات، وقام Schroeder et al. (٢٠١٠: ١٥١).



الجانب المفاهيمي، والذي يهتم بالقواعد والقوانين التي يسير عليها الواقع، وقد سماها ابن خلدون في مقدمته السنن الكونية، ويسمى البعض نواميس الكون)، وبمعنى آخر ما الذي يجعل مفاهيمياً من نفقة أصلاً؛ ونفقة أخرى خسارة، ونفقة ثالثة مصروفاً؟ أي ما هي الخاصية العامة بين هذه الحسابات مجتمعة التي تجعل منها مدينة؟ (Jones، 1857).

فما الذي يجعل البضاعة مدينة عند زيادتها، ومعلوم أن البضاعة مورد اقتصادي للوحدة المحاسبية (أي أصل أو موجود من موجودات الوحدة المحاسبية)، وما الذي يجعل المشتريات مدينة عند حدوث عملية شراء أو زيادة بند المشتريات، وما الذي يجعل الخسارة مدينة عند حدوثها؛ فحدوث الخسارة ينطوي على تضحية بموارد، ولعله من الممكن إعادة صياغة السؤال بالشكل التالي: ما العامل المشترك الذي يجعل هذه الحسابات الثلاثة مدينة؟

لا يوجد مفهوم من الحقيقة الاقتصادية [أي مفهوم مربوط بواقع] يشرح ويفسر أن تكون هذه الحسابات (وهي حسابات مختلفة فمنها ما هو من حسابات قائمة الدخل ومنها ما هو من حسابات قائمة المركز المالي) مدينة، فتحت نظام القيد المزدوج فإن الإجابة الممكنة والمتاحة كما يذكر Jones ممكنة بالإحالة إلى قانون وقاعدة القيد المزدوج (Rule of Double Entry)، ثم يقول Jones بأننا لا نستطيع أن نقول لطالب المحاسبة بأن تجعل في الجانب المدين كل ما ومن هو مدين لك، وحتى في تدريس المحاسبة في الوقت المعاصر يتخرج المحاسب وهو قادر على تطبيق القيد المزدوج كقاعدة وقانون؛ ولكن ليس كمبدأ كما هو مأمول (Sangster، ٢٠٢٢)؛<sup>٢</sup> فالكتب التي تبعت طريقة Paciali في عرضها وتعليمها وشرحها القيد المزدوج لم تبين وتُجِب على "لماذا" في بيانها (Geijsbeek، ١٩١٤: ٩)؛<sup>٢</sup> الأمر الذي لم يجعلنا نضف جوهرياً في الفكر المحاسبي من لحظة توثيقه عام ١٤٩٤ (Porwal، ٢٠٠١) إلى يومنا هذا.

<sup>٢</sup> نص ما ذكره Sangster (٢٠٢٢):

“few accounting graduates understand or perform double entry at the level desired. It has always been taught using rules, never by principles.”

<sup>٢</sup> قد اقتبس Sangster (٢٠٢٢) في مقدمة مقاله، وقد نص ما ذكره Geijsbeek (١٩١٤: ٩):

“Writers who have followed after Pacioli have practically all given full illustrations of the journal and ledger, but have rather neglected to explain the “whys” and “wherefores” of the little and valuable details

فلا يوجد ثمة مفهوم (Concept) واحد من ذوات المستوى العالي (Higher Order) في مستواه الفكري (والنظري) يشرح ويتبين من خلاله عاملٌ مشتركٌ، يشترك فيه الأصل والمشتريات والخسارة في جعلهم في الجانب المدين عند القيد بنظام القيد المزدوج، وإنما يتم شرح كل بند على حدة عند تبرير وضعه في الجانب المدين في نظام القيد المزدوج.

### ٢,٣. شيوع استخدام القيد المزدوج

إنّ القيد المزدوج جاء ملتبساً لحاجة الأعمال (Sanguer, ٢٠٢٢)، فهو تقنية دعت إليها حاجات الأعمال (Omitogun & Al-Adeem؛ ٢٠١٩)، والتقنيات التي تطورها المحاسبة كانت المساهم لاستدامتها كمهنةً (Al-Adeem، ٢٠٢٣).

فظلّ مسك الدفاتر مزدوجة القيد قائماً حتى وقتنا المعاصر من عمر البشرية "باعتباره الطريقة الكاملة الوحيدة لتسجيل المعاملات التجارية" (Gleeson-White، ٢٠١١: ١٣٥)؛ بل إنه العقيدة التي يشترك جميع محاسبي الدنيا بها مشكلاً بذلك ما يعرف في نظرية العلم وبناء المعرفة<sup>٢</sup> Paradigm، الأمر الذي يجعل من القيد المزدوج المفهوم الوحيد الذي يشترك جميع محاسبوا الكرة الأرضية في الاعتقاد به جزماً (Al-Adeem، ٢٠٢١a)<sup>٢</sup>.

upon which Pacioli has laid so much stress, taking them as matters of fact rather than as fundamental principles."

<sup>٢</sup> Gleeson-White (٢٠١١: ١٣٥):

Bauble-entry bookkeeping has survived to date "as the only complete method of recoding commercial transactions."

<sup>٢</sup> تُعنى نظرية المعرفة بمناهج الكشف عن المعلوم، ولمن يريد مرجع يسير بها يقرأ العديم (٢٠٢٠)، ولمن أراد إضافة لها من ديانة الإسلام يقرأ في العديم (تحت النشر ١)، ولمن أراد تقداً يقرأ في العديم (تحت النشر ٢)، ولمن أراد تقداً في توظيفها في التخصصات الإنسانية يقرأ العديم (٢٠٢٣).

<sup>٢</sup> يورد Belkouai في عدد من كتبه عقائد أخرى (paradigm) على سبيل المثال: Riahi-Belkaoui ١٩٩٦. مع ملاحظة أن Riahi-Belkaoui هو نفسه Belkouai إلا أنه يكتب بعض الأحيان اسمه الأخير بطريقتين مختلفتين. وهو عربي من تونس، حصل على الجنسيتين الكندية والأمريكية، متقاعد، نشرت دار Quorum Books أغلب كتبه، كلها عدا كتاب نظرية المحاسبة، وحالياً يعرض كتبه الجديدة في موقع أمازون ناشراً إياها ذاتياً.

Paradigm هو المفهوم الذي استخدمه ووظفه توماس كون (Thomas Kuhn) (١٩٩٢) في كتابه المشهور بنية الثورات العلمية ليقتصد به "منظور عام أو طريقة تفكير تعكس المعتقدات والافتراضات الأساسية حول طبيعة المنظمات"<sup>٢</sup>:

يضاف إلى عامل القبول العام للتطبيق في النظم المحاسبية في شتى التجمعات البشرية عامل آخر؛ وهو طباعة الجزئية المتعلقة بالقيود المزدوج من الكتاب المنشور في اليوم العاشر من نوفمبر عام ١٤٩٤ والموسوم بـ "*Summa de arithmetica geometrica proportione et proporcionalitate*" (McMickle & Vangermeersch، ١٩٨٧)، ويحال إليه اختصاراً بـ "Summa"؛ والذي كان كتاباً في الرياضيات، وقد خصص منه فصلاً في ممارسات التجار في مدينة فينيس (Vince) في إيطاليا في قيد وتسجيل معاملاتهم وتعاملاتهم، ومن تلكم البقعة الجغرافية التي حظيت بتقابل عدد من العوامل (Al-Adeem، 2022a؛ Hendriksen & Breda، ٢٠٠١).

لقد ارتبط القيد المزدوج بيوميات التاجر وصاحب العمل وحسابات الأستاذ التي يستخدمها، فساد تطبيق نظام القيد المزدوج وازدهر، وشعشت عدد من المدن الإيطالية باستخدامه في بداية القرن السادس للميلاد (Martinelli، ١٩٧٧: ٢٥)<sup>٣</sup>، وصاحب ذلك إعادة طباعته، وترجمة الجزئية المتعلقة بالقيود المزدوج من الإيطالية إلى خمس لغات هي الروسية والفرنسية والدنماركية والألمانية والإنجليزية (Bradford & McMickle في McMickle & Vangermeersch، ١٩٨٧: ١-٢)، فتلا ترجمته حركة كتابة التقييد

<sup>٢</sup> هذا الكتاب ترجمه شوقي جلال عام ١٩٩٢.

<sup>٣</sup> هذا التعريف الذي أورده Gioia & Pitre (١٩٩٠) وقد استعاره من Kuhn (١٩٧٠) و Gioia (١٩٩٠):

"A general perspective or way of thinking that reflects fundamental beliefs and assumptions about the nature of organizations" (Kuhn, 1970 as cited in Gioia & Pitre, 1990; Lincoln, 1990 as cited in Gioia & Pitre, 1990).

وأيضاً قام العبد الله بترجمة كتاب نظرية المحاسبة لبلقاوي (Belkaoui) وقد ترجم paradigm على أنه العقيدة التي يشترك فيها أفراد.

<sup>٣</sup> تم إتاحة الكتاب إلكترونياً لمن أراد تصفحه:

<http://icaew.onlineculture.co.uk/http/?id=b2f80d6f-2e46-4cd5-9e8f-ac7a00ef4390&type=book>

<sup>٣</sup> Martinelli (١٩٧٧: ٢٥):

"Venetian double entry bookkeeping, greatly improved by the introduction of the journal so closely correlated with the ledger, spread, during the fifteenth and sixteenth centuries, to Lombardy, Tuscany and other Italian regions, although the method did not originate in Venice. But it was this Venetian form that during the first half of the sixteenth century spread to other European countries."

المزدوج في المحاسبة في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية، حتى أن التوسع في شعاعته كنظام تقييد شمل مستعمرات المملكة المتحدة (McMickle & Vangermeersch، ١٩٨٧: ii-i)،

وتأسيساً على ما سبق، يجادل Al-Adeem (٢٠٢٢a) بأن القيد المزدوج وُجِدَ على ظهر البسيطة عند أول عملية تبادل حدثت على ظهرها، بانياً جدله على ثلاث فرضيات (Al-Adeem، ٢٠٢٢a: ٣-٤)، فتعنى الفرضية الأولى بأن العمليات التبادلية أنشأت الحاجة إلى التقييد، وتشير الفرضية الثانية إلى أن مسك الدفاتر كان نواة المحاسبة، وتهتم الفرضية الثالثة بأن توكيل الغير لإدارة موارد الشخص تدعو الحاجة معها إلى مساءلتهم (responsibility)، الأمر الذي يوجب محاسبتهم (accountability).

#### ٤. مسك دفاتر ومحاسبة الوكيل

##### ٤.١. مفهوم الوكيل

يُقصد بالوكيل من يوكله مالك المال ورب العمل في التصرف في موارده تحقيقاً للأهداف التي من أجلها دشّن المالك الأعمال (أو المنشأة) وجمع الأموال لذلك، فقد يكون الوكيل فرداً عاملاً لدى صاحب العمل، يوكله صاحب العمل في البيع وقبض الثمن في ظل غيابه، فهنا ثمة مسيس حاجة إلى المحاسبة عن العمليات والمعاملات، وأن يبيّن نتائجها على ثروة المالك، وفي الشركات المساهمة كنموذج للأعمال في الوقت المعاصر من عمر البشرية تلعب الإدارة التنفيذية دور الوكيل الذي يدير ويتصرف في الأموال التي جُمعت تحقيقاً للأهداف التي من أجلها أسست الشركة المساهمة.

استقرت الأدبيات في الإدارة والمالية والاقتصاد والمحاسبة على النظر للشركة المساهمة على أنها نموذج وكالة، يُنظر من خلاله للملاك على أنهم وكلاء مموليها، وفي حين أن الممولين هم حملة الأسهم وحملة الدين، فقد استقرت الأدبيات على معاملة حملة الأسهم معاملة الأصيل ومعاملة الإدارة التنفيذية معاملة الوكيل في نموذج الشركة المساهمة، وتطبيقات عقد الوكالة في هذا النموذج كثيرة منها النظر إلى الوكيل في عقد شركة الوكالة على أنه نهاز للفرص، وهذا طبع في السلوك من السلوك البشري (القديم، ٢٠٢٢).

إنّ من الجدير بيانه أن النظر إلى نموذج الشركة المساهمة بمنظور عقد الوكالة يسمح بتنظير النموذج أن أي اثنين من أطراف العلاقة (الملاك؛ الإدارة التنفيذية؛ المراجع الخارجي) يتحالف ضد الآخر (Kleinman & Palmon؛ ٢٠٠١)، وبالنظر إلى نموذج الشركة المساهمة بطريقة غير تقليدية تسمح بإعادة تنظيم العلاقة بين الإدارة التنفيذية ومراجعها الخارجي كعقد شركة أشخاص قد لا يكون في صالح الطرف

الغائب (المساهمون) (Al-Addem، ٢٠١٥؛ 2022c)، الأمر الذي يدعم الحاجة إلى إعادة تنظيم الشركة المساهمة من وجهة نظر محاسبية (Al-Adeem، ٢٠١٧).

#### ٢,٤. التقييد والتسجيل في الدفاتر المحاسبية عند توكيل مهام المالك للوكيل

يمايز Kats (p.313، 1930) بين صنفين في التقييد ومسك الدفاتر، الصنف الأول يتم في المحاسبة في المنشأة الفردية أو كما يسميها Kats محاسبة يقوم بها المالك وتسمى proprietor's accounting (محاسبة المالك)، والصنف الثاني المحاسبة التي يقوم بها من يدير أعمال الآخرين manager's accounting (أي محاسبة المدير)، أي أن يتوكل شخص لتسيير أعمال شخص آخر، ولهذا يسمي Yamey (١٩٤٧) هذا الصنف بالوكالة (agency)، إن المحاسبة في المنشأة الفردية (proprietor's accounting) (أي محاسبة المالك) لا تقود أو تؤدي إلى مسك الدفاتر والتقييد بطريقة القيد المزدوج، فإذا أدار المالك تجارته وإذا لم تكن ثمة التزامات تجاه الآخرين فإن حاجته لحساب النقدية أقل شدة؛ لعلمه أنه من قام بإدارة النقدية ولانحصار استخدامات المعلومات المستوحاة من الحساب لحاجة المالك<sup>٣</sup> وعليه يستنتج Kats (p.313، 1930) أن التقييد ومسك الدفاتر في القرون الوسطى انحصر في الحسابات الشخصية لإثبات الدين للمالك [حساب المدينون] والدين على المالك [حساب الدائنون].

في حين أن المحاسبة التي يؤديها من يدير أعمال الآخرين يظهر أنها تؤدي إلى مسك الدفاتر والتقييد بطريقة القيد المزدوج<sup>٣</sup> ويؤكد Yamey (p.263، 1947) أن مسك دفاتر الوكالة (agency bookkeeping) لعبت دور في ظهور القيد المزدوج<sup>٣</sup> حيث أنه على "الوكلاء الاحتفاظ بحسابات لبيان

<sup>٣</sup> نص: James Peele:

"If, on the other hand, the owner managed his own business the need for a Cash account was less urgent, for he was not responsible for his Cash to anybody, and as regards information for himself, he knew that the Cash part was all right, having handled it himself."

<sup>٣</sup> نص ما ذكره Kats (1930,p. 313):

"Thus, in the main bookkeeping was of two classes, viz: proprietor's accounting and manager's accounting. The former does not necessarily lead to bookkeeping by double entry, while manager's accounting seems to conduce to it almost automatically, as will appear from what follows."

<sup>٣</sup> نص ما ذكره Yamey (1947, p.265):

"....agency bookkeeping played a significant part in the emergence of double-entry."

التزاماتهم تجاه الأصيل (رب العمل وصاحب رأس المال)، وأن القيد المزدوج هو سليل مباشر [نتاج ونابع] لهذا النظام" (Yamey، ١٩٤٧: ٢٦٥) <sup>٣</sup> وقد استخدم Dr. Mickkwitz (حسب ما ذكر Yamey p.265، 1947) مصطلح "agency accounting".

وبعد مناقشة Yamey (1947p.267) أعمال كل من Schreiber المنشورة عام (١٥١٨) في ألمانيا – والذي يعد أقدم كتاب عن مسك الدفاتر في ألمانيا وفي نفس الوقت يعتبر أقدم كتاب في أي لغة كتب حصرياً عن مسك الدفاتر<sup>٢٧</sup> و Gottlied المنشورة عام (١٥٣١) وعام (١٥٤٦)<sup>٢٨</sup> يخلص Yamey (1947، p.267) إلى أن القيد المزدوج تم تبنيه في مسك دفاتر الوكالة التجارية في منشآت فردية؛<sup>٤</sup> حيث أن العلاقة بين الأصيل والوكيل عرفت في التجارة في الغرب منذ قدم الزمان (Baskin & Miranti، ١٩٩٧)؛ فثمة تلازم بين وجود هذه العلاقة ووجود محاسبة تفصيلية؛ ما تكون معه الحاجة لحيحة إلى سجلات منتظمة – أكثر انتظاماً من حالة المنشأة الفردية أو حتى شركة التضامن، إن أقدم سجلات لمنشأة فردية توحى بنظام بدائي ومحدودية في العمليات الآجلة، في حين أن الوكيل في حاجة إلى تسجيل تفصيلي وقيد للعمليات سواء نقدية أو آجلة!<sup>٤</sup>

<sup>٣</sup> نص ما ذكره Yamey (1947, p.265):

"...agents had to keep accounts to show their indebtedness to their principals... and, that double-entry is a lineal descendant of that system."

<sup>٣</sup> نص ما ذكره Yamey (1947, p.266):

"Schreiber's *Ayn new kunstlich Buech*, published in Nurnberg in 1518, is the earliest known book on bookkeeping in German, and the earliest treatise in any language devoted solely to bookkeeping."

<sup>٣</sup> يذكر Yamey في الحاشية رقم ١٧ (1947, p.267) أن أعمال كلا الكاتبين ساهمت في نشر طريقة مسك الدفاتر المنتشرة في إيطاليا – أن تنتشر في ألمانيا:

"The main influences which spread the knowledge and use of the Italian bookkeeping to Germany..."

<sup>٣</sup> نص ما ذكره Yamey (1947, p.267):

"...double-entry had been adapted for agency bookkeeping..."

<sup>٤</sup> نص ما ذكره Yamey (1947, p.268):

"Hence it is likely that merchandise records in agency bookkeeping may have preceded merchandise accounts in proprietorship bookkeeping..."

<sup>٤</sup> نص ما ذكره Yamey (1947, p.271):

يعرض Yamey (p.271، ١٩٤٧) المثال التالي: عندما يكون ثمة حساب نقدية في سجلات الوكالة مع الحسابات الشخصية (أو ما نسميها في لغتنا المحاسبية المعاصرة حسابات حقيقية)، فإن أي عملية تعطي الفرصة لظهور قيدين، والسبب في ذلك هو أن الأصيل إما مدين أو دائن للوكيل، وكذلك أي مصروف أو إيراد سواء نقدي أو آجل، ينقص أو يزيد الدين المستحق للأصيل؛ كما أنه يلزم عمل قيد لحساب النقدية أو أي حساب شخصي (حقيقي)، وعليه يمكن أن تكون قد ظهرت السمات الأساسية للقيد المزدوج في محاسبة الوكالة؛<sup>٤</sup> ثم انتقلت هذه الطريقة في التقييد إلى المنشأة الفردية عن طريق التقليد (أو كما ينعنها Yamey التبني الاستعادي (the slavish adoption)) من قبل المالك، وتم معاملة المالك على أنه طرف خارجي عن المنشأة - كما يعامل الأصيل الذي يتم تنفيذ العمل من أجله؛<sup>٤</sup> ومما يجدر ذكره أن الخلط بين الالتزامات وحقوق الملكية حاضر في الوقت المعاصر، إن تعريف حقوق الملكية قد مرّ بمراحل، وأن أحد تعاريف حقوق الملكية بأنه الرصيد الدائن الذي يرحل للفترة اللاحقة (الحميد، ٢٠٠٩)، ومعلوم أن هذا التعريف مطبوق على الالتزامات، فهي ذات رصيد دائن يرحل للفترة اللاحقة، واستمر هذا الخلط حتى تم تعريف حقوق الملكية في النشرة الرابعة التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبة (APB) لتكون إطاراً مفاهيمياً للمحاسبة المالية، إنه وإن لم يكتب لها

---

“The relationship of principal and agent was well-known in Western commerce from an early date; and where the relationship exists there is a pressing need for some form of detailed accounting—a much more urgent need for systematic records than in the case of single proprietorships or even partnerships. The earliest known proprietorship accounting records reveal a rudimentary “system,” confined to credit transactions. An agent would have required more detailed records; and almost certainly records of all transactions, whether cash or credit, would have been necessary.”

<sup>٤</sup> نص ما ذكره Yamey (1947, p.271):

“Every expense or item of revenue, whether in cash or on credit, decreases or increases the debt due to the principal, and also necessitates an entry in the cash account or a personal account. Hence, one of the formal characteristics of double-entry may have existed in the earliest systems of agency accounting.”

<sup>٤</sup> نص ما ذكره Yamey (1947, p.271):

“Double-entry bookkeeping may have developed through the slavish adoption of agency bookkeeping technique by proprietary business concerns...the owner of the business would be regarded as being outside the firm, a principal for whom the business was being conducted.”

<sup>٤</sup> يذكر Yamey عدد من الاحتمالات التي من خلالها وجدت طريقة القيد بطريقة القيد المزدوج طريقها إلى المنشأة الفردية، يمكن الرجوع للصفحات (٢٧١-٢٧٢) لنفس المقال الذي تم الإحالة إليه (١٩٤٧).



النجاح قبولاً عاماً أو فرضاً دستورياً كما فرضَ الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)؛ فإنه تم الاستفادة منه عند العمل على الإطار المفاهيمي الصادر عن FASB.

#### ٥. قوة النظام المحاسبي المبني على التعادل (المعادلة)

ورد الفصل المعني بالتسجيل والتقييد بطريقة القيد المزدوج بكتاب نُشر عام ١٤٩٤، وكان موضوع الكتاب في الرياضيات، وقد خُصص فصله الثاني والعشرين للطريقة التي كان عليها تجار فينس (Vince) يسجلون تعاملاتهم مع الغير؛ ضبطاً للحقوق وتثبيتاً للالتزامات، وفينس (Vince) بلدة في إيطاليا، وهذا الفصل لا يعدوا كونه دليل (manual) (Sangster، ٢٠١٨) وإرشادات لطريقة التسجيل وقيد الحقوق والالتزامات بياناً للمركز المالي؛ واصفةً الممارسة من غير بيان للمبادئ التي عليها التسجيل (Hatfield، ١٩٢٢)، وكذلك الحال فيما نُشر في القيد المزدوج بعد ذلك، والتي لم تعطي في شرحها لتجيب عن "لماذا؟" (Geijsbeek، ١٩١٦).

ولعل الربط بين الفصل الثاني والعشرين وباقي فصول الكتاب هو أن النظام المحاسبي القائم على الازدواج، والذي يضمن بقاء طرفي التعامل في تساوي، وعليه يكون المركز المالي (الوضع/الموقف) المالي للتاجر في اتزان طيلة عمله، كما بالإمكان عمل قيود اليومية بنظام القيد المزدوج باستخدام المعادلة، فإذا لم تكن نتيجتها صفراً فإنّ ثمة إشكال بالمعاملة أو العملية التبادلية أو الحدث الاقتصادي (Ellerman، ١٩٨٥: ٢٣٢).

وفي كتاب *The Philosophy of Accounts* (فلسفة الحسابات) والذي كتبه Charles Sprague، الذي ظهر في أول طبعاته عام ١٩٠٧ في الولايات المتحدة الأمريكية، والذي عدّه ناشر الطبعة السابعة (وهي The Ronlad Press Company) من كتابه والتي نشرت بعد رحيله، بأنه أول ما كُتب في نظرية المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية (١٩٢٣: الصفحات v-iii)؛ وقد اختاره Previts (١٩٨٠) ليكون من ضمن علماء المحاسبة الذين يمثلون حقبة ما قبل التقليديين (preclassical)، وكذلك كان كتابه من ضمن الكتب التي وقع اختيار Sterling ليعيد نشرها في مشروعه الذي سخره لنشر الكتب المحاسبية التي قلّت طبعاتها بين يدي

<sup>٤</sup> أما من أول من وضع إطاراً لنظرية المحاسبة المالية والتقارير المالي لشركات المساهمة فبناء على ما يراه Zeff (١٩٩٩) أنه William Paton الذي أنهى رسالة الدكتوراه عام ١٩٢٠، واشتغل عليها ونشرها عام ١٩٢٢، وإذا ما أخذنا رأي Previts (١٩٨٠) بأن فترة الفكر المحاسبي ما قبل الكلاسيكي تبدأ بعام ١٩٠٠ وتنتهي عام ١٩٢٠، فثمة وجهة لترح Zeff (١٩٩٩)، علماً بأن رسالة Paton للدكتوراه كانت في الاقتصاد، وهذا شأن رسائل الدكتوراه في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أحست أقسام المحاسبة حاجتهم لخبري برامج دكتوراه في الأعمال والتجارة، فبدأت تطلب الدكتوراه في الأعمال (business) والتجارة (commerce) (أنظر حاشية رقم 3 في الصفحات ٢٣-٢٤ في العديم (٢٠٢٠ب)).



أكاديمي المحاسبة والباحثين فيها والطلاب (Al-Adeem، ٢٠٢٢b)، وفي قياسهم لوجود نظرية المحاسبة في البحث المحاسبي؛ أوردته Al-Adeem & Foagrtly (٢٠١٠) من ضمن قائمة منطري المحاسبة الذين من يحيل إلى أعمالهم فقد أظهر اهتمام بنظرية المحاسبة.

وفي حين أنّ من سبقه في وضع شروحات للقيود بنظام القيد المزدوج لم تعدو في كونها "مرشدة" (manuscripts) تعين على تطبيق القيد المزدوج بطريقة "العمليات" (transactions)؛ فإنّ كتاب Sprague أبان شرحاً وتفصيلاً وتطبيقاً "للمبادئ الأساسية" (fundamental principles) التي قام عليها نظام التقييد والتسجيل بنظام القيد المزدوج (Hatfeild، ١٩٢٢ : xvii)، وهذا يعود كما أبان Sprague (١٩٠٧/١٩٢٢ : xxiv) عن نفسه من أنه مارس المحاسبة والتجارة زهاء ثلاثون عاماً والتدريس لمدة ست سنوات ليكون كتابه عصاره خبرته.

يعتبر Sprague (١٩٢٢/١٩٠٧ : xxiii) المحاسبة فرعاً للرياضيات حيث يمكن تحديدها بمنطق سابق (a priori) من غير تأثر واعتماد على تقاليد وأعراف، تم في الوقت المعاصر التوسع في القيد المزدوج بالإثبات الرياضي ليعكس الحقائق المادية متعددة الأبعاد (التوجهات) (Ellerman، ١٩٨٦)؛ فالزيادة والنقصان هما اتجاهان متعارضان في الحقائق المالية، الأمر الذي يوجب التمييز بين هذه الاتجاهات بالتمييز بين "الإيجابي من السلبي، و + من -" (Spruge، ١٩٢٢/١٩٠٧ : ٣)، ومن حساب البند يستنتج رصيده الذي تُظهره القوائم المالية للوحدة المحاسبية، ومنه يُستدل على المركز المالي لها. فالمعادلة المحاسبية تخلص إلى أن ما للفرد (أو الوحدة المحاسبية) مساوياً لما عليه.

## ٦. وجود نظام القيد المزدوج والتسجيل به قبل توثيقه من قبل Pacioli (باشيولي)؛<sup>٤</sup>

<sup>٤</sup> نص ما ذكره Ellerman (١٩٨٦):

"The extension of double entry accounting t vectors is based on the modern mathematical formulation of double entry bookkeeping using the group of differences."

٤٧

"2.... an account is a systematic statement of financial facts of the same or opposite tendency leading to a conclusion.

3. An increase and decrease are the two opposing tendencies in financial facts, an account must in its form provide for discriminating between these tendencies, distinguishing increase from decrease, positive from negative, + from -.

<sup>٤٨</sup> أورد Bourcy (١٩٤٣) ٢٧ طريقة وشكل ذكر بها اسم Pacioli. واختار الباحث هذه الصياغة وهي التي انتشر استخدامها في بعض

أدبيات المحاسبة مثل (1947 Yamey) وبعض الكتب الحديثة التي تناولت تطور القيد المزدوج تاريخياً مثل (Gleeson-White)

(٢٠١١)، وثمة صياغة أخرى مقارنة لما اختاره الباحث شاع درجها في أدبيات المحاسبة وهي Paciolo كما في Littleton (١٩٢٨).

إنّ أحد الأوجه التي من الممكن أن نرى المحاسبة من خلالها هو ما وصفه Yamey (1947 p.263) من أن "المحاسبة تشبه الحرف بقدر ما تتكون من تقنيات مصممة لخدمة غايات عملية معينة"<sup>٤</sup> إلا أن ارتباط التقييد في أذهان المحاسبين بالقيد المزدوج واقع (Kats, 1930, p. 311)؛ وترى Gleeson-White (٢٠١١: ١٣٦) أن القيد المزدوج أصبح مع مرور الوقت "مرادفًا لمسك الدفاتر نفسها".

ويؤكد Littleton (1928, p.140) أن Pacioli لم يخترع القيد المزدوج؛ وجاء مثل هذا الرأي في الحميد (٢٠٠٩) ومرعي والصبان (١٩٨٨) ومطر وآخرون (١٩٩٦) و Al-Adeem (٢٠٢٢a) و Baskin & Miranti (١٩٩٧) و Belkouai (٢٠٠٤) و Hendriksen & Breda (٢٠٠١) و MacNeal (١٩٣٩/١٩٧٠) و Yamey (١٩٤٧).

كما أن Yamey (١٩٤٧، p.272) قد أبان أن Luca Pacioli رفض شرف أن يكون مخترع القيد المزدوج؛ حيث لم يذكر Pacioli في أي موضع من كتابه أنه مخترعه (Schemmann، ٢٠١٠: ١٠)، وأنه ثمة أدلة على وجود سجلات استخدم بها القيد المزدوج قبل ١٤٩٤،

ثمة أكاديميون في المحاسبة عدول، على سبيل المثال يصف Westland (٢٠٢١) في مقال نشره على شبكة LinkedIn<sup>٥</sup> تشبه اختراع القيد المزدوج لـ Pacioli بالأسطورة، فقال ما نصه:

<sup>٤</sup> نص ما ذكره Yamey (1947, p.263):

"Accounting resembles crafts in so far as it consists of techniques designed to serve certain practical ends."

<sup>٥</sup> نص ما ذكره Kats (1930,p. 311):

"In speaking of bookkeeping the account-ant thinks, almost without exception, of the system of double entry and will recognize no other."

<sup>٥</sup> نص ما ذكر Littleton (1928, p.140):

"...Paciolo's description of the 'method of Vinice'- for he invented none of the procedure himself..."

<sup>٥</sup> نص ما ذكره Yamey (١٩٤٧، p.272):

"...Pacioli himself disclaimed the honour, and there is evidence of double-entry records before 1494..."

<sup>٥</sup> نص ما ورد في المقال (متاح على الرابط: <https://www.linkedin.com/pulse/pacioli-did-invent-double-entry-system-j-christopher-westland/> آخر زيارة ١٠/٧/٢٠٢٣):

"One of the great myths, perpetuated by accountants and academics alike, is that modern accounting was a purely European invention by a friend of Leonardo DaVinci's named Luca Pacioli. Ever since I

"واحدة من الأساطير العظيمة، التي يكرسها المحاسبون والأكاديميون على حد سواء، هي أن المحاسبة الحديثة كانت اختراعًا أوروبيًا بحثًا من قبل صديق ليوناردو دافينشي المسمى لوكا باشيولي. منذ أن كنت [أي Westland] في المدرسة، تكررت هذه الأسطورة، بدون مصادر أولية أو ثانوية لإضفاء أي مصداقية عليها على الإطلاق."

وهذا الموقف يتعمد في الحق مع رأي Hendriksen & Breda (٢٠٠١: ٥١)؛<sup>٥</sup> بأن:

"المحاسبة ليست من صنع ذكور بيض، أنجلو ساكسوم، بروتستانت. فقد اعتمد تطورها بشكل حاسم على الأحداث في إفريقيا والهند والعراق وإيران وأماكن أخرى. المحاسبة هي حقًا نتاج العالم".

فالثابت أن الحضارة البشرية الأكثر تقدماً مصحوبة بنظم محاسبية أكثر تطوراً، قد دلت الأدلة الأحفورية على وجود نظم محاسبية متقدمة كنفقتها حضارات إنسانية بائدة (Mattessich، ١٩٨٩، ٢٠١٢)، كما أن الحساب (account) ذو تأثير حضاري (DR Scot، ١٩٧٣/١٩٣١؛ Elam، ١٩٨١؛ Lehman & Tinker، ١٩٨٧؛ Previts & Merino، ١٩٩٨)، ويجادل Chatfield (١٩٧٧: ٣)؛<sup>٥</sup>

"أن العمليات المحاسبية تفاعلية، وأنها تتطور بشكل أساسي استجابة لاحتياجات العمل في وقت معين، وأن نموها مرتبط بالتقدم الاقتصادي بشكل عام... كلما ارتفع المستوى الحضاري، زادت أساليب مسك الدفاتر. ومع تضاعف احتياجات حفظ السجلات، تزداد أيضاً قدرة البيانات المحاسبية على تعزيز التنمية الاقتصادية أو إعاقتها."

was in school, this myth has been repeated, without primary or secondary sources to lend it any credibility at all."

<sup>٥</sup> نص ما ذكره Hendriksen & Breda (٢٠٠١: ٥١):

"accounting is not the creation of white, Anglo-Saxom, Protestant males. Its development depended crucially on events in Africa, in India, in Iraq, in Iran, and elsewhere. Accounting is truly a product of the world."

<sup>٥</sup> نص ما ذكره Chatfield (١٩٧٧: ٣):

"...accounting processes are reactive, that they develop mainly in response to business needs at given time, and that their growth is relative to economic progress generally...the higher the level civilization, the more elaborate the bookkeeping methods. And as record keeping needs multiply, the ability of accounting data to promote or hinder economic development also increases."

يجادل Williams (١٩٧٨) بأن تطور إطار القيد المزدوج مشكلاً معادلة يتوازن فيها طرفين تأثراً بحدث اقتصادي هي تطور ناتج عن الرياضيات والتي كان للنظام العددي الهندي-العربي الفضل في ذلك،<sup>٥٠</sup> *والرسالة الفلكية* للمزدراني التي يقول الحميد أنها لاتزال مخطوطة باللغة التركية (الحميد، ٢٠١١) تعود للعام ١٣٦٣ وهذا تاريخ سابق لتاريخ نشر Pacioli كتابه بنحو ٨٦ سنة، فقد "وثق [المزدراني] النظام المحاسبي الحكومي في المجتمع الإسلامي، وعلى الأخص في سلطة خان الثاني خلال الفترة من ١١٢٠ - ١٣٥٠" (الحميد، ٢٠١١)، ويجادل الحميد (٢٠١١) أن "هذا الكتاب [هو] الأساس في تحديد مصدر القيد المزدوج قبل كتاب باشيولي الإيطالي المنشور ١٤٩٤ ولو كانت هناك جهات نظر تشير إلى استخدامه لبعض أساسيات النظرية، ولكن ليس بشكل متكامل"، ويضيف Zaid (٢٠٠٤) أن التسجيل والقيد في الحضارة الإسلامية كان استجابة لعدد من الأحداث وأهمها الزكاة لما تتطلبه من حصة لوعاء الزكاة، والزكاة الواجبة فيه،<sup>٥١</sup> قد فرضت الزكاة على المسلمين في السنة الثانية الهجرية الموافق للعام ٦٢٣ و٦٢٤ للميلاد، وهذا بلا شك تاريخ سابق لتاريخ نشر Pacioli لكتابه، بالإضافة إلى هذا فقد درس Güvemli et al. (٢٠١٥) المحاسبة الحكومية في الإمبراطورية العثمانية، ونشر كتاباً في ذلك وسمه بـ "محاسبة الدولة في الإمبراطورية العثمانية: ثقافة تسجيل المحاسبة الأناضولية"<sup>٥٢</sup>

وهذا لا يحرم Pacioli من الاعتراف بفضله في وضع إرشادات لتطبيق القيد المزدوج، وبذلك له الفضل بوضع مادة تعليمية، حتى أن من باحثي المحاسبة في الغرب من يعتبره "أب التعليم المحاسبي" (Sangster & Scataglinibelghitar، ٢٠١٠)، مع عدم الغلو في نسبته له كما يعمد له وللأسف بعض

<sup>٥٠</sup> نص ما ذكره Williams (١٩٧٨):

"framework of double entry accounting in equation form and linking it to the evolution of mathematics in the Arab-Hindu cultures."

<sup>٥١</sup> قد أحالها Ziad (٢٠٠١) بالشكل التالي، مما يظهر أن المخطوطة لا تزال باللغة التركية:

Al-Mazendarany, M., (1363), *Risalah falakiyyah Kitabus Siyakat* (Istanbul: Ayasofya Library, MS No. 2756), **In Turkish.**

<sup>٥٢</sup> نص ما ذكره Zaid (٢٠٠٤):

"...the accounting systems and recording procedures practiced in Muslim society commenced before the invention of the Arabic numerals in response to religious requirements, especially zakat, a mandatory religious levy imposed on Muslims in the year 2 H."

<sup>٥٣</sup> عنوان الكتاب:

*State Accounting in the Ottoman Empire: Anatolian Accounting Recording Culture.*

العرب، فما ينفك بعض أكاديميو المحاسبة العرب المعاصرين عزو فضل اختراع القيد المزدوج خطأ (حنان، ٢٠٠٤: ١١؛ جريدة الاقتصادية، ٢٠١٢)، أو نسبته له (شاهين، ٢٠١١).

وله أيضاً الفضل بتوثيق ممارسات التجار في بلده بطريقة سهلة أوضحت بعد ذلك قاعدة يعمل بها من أتى بعده (Sangster، ٢٠١٦) ليقوم القيد والتسجيل المحاسبي على الازدواج لا التفريد (Fulton & Eastman، ١٨٤٨؛ Jones، ١٧٩٦ كما تم الإشارة إليه في Gleason-White، ٢٠١١) ولا التثليث (Cai، ٢٠٢١؛ Ijiri، ١٩٨٦) حتى يومنا هذا، فالمستقر في الأدبيات المحاسبية أن الفصل الثاني والعشرون الوصف طريقة قيد تجار فينس (Vines) في إيطاليا والمعروفة بازدواج التقييد الذي انطوى عليه كتابه "Summa" هو أول مكتوب مرشداً لطريقة القيد المزدوج (McMickle & Vangermeersch، ١٩٨٧) بلغة يفقهها الأوروبيون الذين حضنوا الحضارة الإنسانية بعد ترجل العثمانيون عن عرش شغلوه قرون<sup>٦</sup>.

حتى أن نظام القيد المزدوج ساهم في نهوض الرأسمالية (Macve، ٢٠٢٢؛ Sangste، ٢٠٢٢؛ Toms، ٢٠١٦) صعوداً على باقي العقائد<sup>٧</sup> حتى أن ابتكار نظم قيد محاسبية تقوم على الازدواج على سبيل المثال نظام المورد-الحدث-الوكيل الذي ينسب إلى McCarthy (١٩٧٩؛ ١٩٨٢؛ ٢٠٠٣)، لم تتمكن حتى يومنا هذا من منافسة نظام القيد المزدوج، فكان الفصل ٢٢ الذي أورده في كتابه تفصيل القيد المزدوج بحق إضافة للبشرية، فكان باشيولي (Pacioli) مدفوعاً "مستوحياً" من إيمانه ومعتقداته الإنسانية لإعطاء جميع التجار إمكانية الوصول إلى الرياضيات العملية ومسك الدفاتر التي يحتاجون إليها<sup>٨</sup>.

<sup>٦</sup> إن عرش الحضارة تشغله أمة واحدة في زمن من الأزمنة، وليس لأمتين شغله تزامناً، فالأمم في تناكف مضطرد على شغله منذ الخلق الأول، والأمم في ديمومة الصراع للغلبة فالسيادة، إنها وإن خبت المناكفة بين الأمم وساد السكون ربح سنين، فإنه آني ما يلبث أن يظهر التنافس بينها أن كان الأصل الذي عليه واقع الأمم (القاسم وآخرون، ٢٠٠٩)، فالكل ناشد الغلبة في الحلبة الأمية للمصارعة.

<sup>٦</sup> إن من الثابت هزيمة الرأسمالية للنصرانية (Tinker، ٢٠٠٤) الأمر الذي وُجِدَ أثره في المحاسبة (Al-Adeem، ٢٠٢٠)، وأن ليس لأمة البشر من مناطق للرأسمالية خلا الإسلام (العديم، تحت النشر ب؛ Barnet & Cavanagh، ١٩٩٤).

<sup>٦</sup> وهي العقيدة التي دانت بها أوروبا يوم أن ناكفت كنيستها فكأفأت عليها تخليصاً للأوروبي من القيود الفكرية وعلاقته بالطبيعة، إن تبني المنهج التجريبي في السبر بديلاً لمصدرية الكنيسة للكشوف العلمية تزامن مع النهوض الحضاري الأوروبي، وبه تكمن الأوروبي من السيطرة على الطبيعة لينتفع منها، فكان تعميم المنهج التجريبي في العلوم الإنسانية لفهم الإنسان فيسهل التحكم به بمسالكه فيكون مثل الآلة وهذا محل نقد المنهج (العديم، ٢٠٢٠، مقبول للنشر أ) وعدم مناسبته للعلوم الإنسانية (٢٠٢٣).

<sup>٦</sup> نص ما ذكره Sangster (٢٠١٦: ٢٩٩):

تعد جدور القيد المزدوج بحسب ما هو معلوم إلى عام ١٣٠٤ (Baskin & Miranti, ١٩٩٧)، ووثق Belkaoui (٢٠٠٤) استخدام القيد المزدوج بنحو ٢٠٠ سنة قبل توثيق باشيولي (Pacioli) للممارسة التي يقوم فيها التجار في بلده والمتمثلة بقيد عملياتهم التجارية ثنائياً، وتسمى بطريقة فينس (Venice) نسبة إلى البلدة التي وثق باشيولي (Pacioli) ممارسات تجارها، ويورد الناغي (2017: ٨) حسابات شركة Giovani للأعوام ١٢٩٩-١٣٠٠ مثالا على استخدامه قبل توثيقه، فلقد عرفت "جنوة" وهي مدينة إيطالية أول نظام محاسبي متكامل عام ١٤٣٠ (الناغي، ٢٠١٧؛ بلقاوي (Belkaoui)، ٢٠٠٤)، كما وُجدت وثيقة تبين طريقة استخدام نظام القيد المزدوج تعود إلى عام ١٤٧٥ (Sangster، ٢٠١٥؛ ٢٠١٨) موسومة بـ "*De Raphaeli: Venetian Double Entry Bookkeeping in 1475*"، تم نشرها مرتين، الأولى كنسخة طبق الأصل، نشرتها دار Alan Sangster – Lomax عام ٢٠١٤، والثانية عمل أيضا عليها Alan Sangster وعلى ترجمتها إلى الإنجليزية ترجمة نقدية، ونشرتها دار Stirling: Lomax Press عام ٢٠١٨، ويتضح تعقيد نظام القيد المزدوج في تلك الفترة التي سبقت نشر Pacioli كتابه الموسوم بـ "Summa" عام ١٤٩٤ (Sangster، ٢٠١٨)، الأمر الذي يشير إلى نضج القيد المزدوج (Sangster، ٢٠١٨: ٧) ليكون نظاماً محاسبياً متكاملًا (الناغي، ٢٠١٧؛ بلقاوي (Belkaoui)، ٢٠٠٤؛ Gleeson-White، ٢٠١١) قبل تضمينه في كتاب "Summa".

ولقد تكرر الإدعاء في الأدبيات المحاسبية بأن الإغريق والرومان أو على الأقل الرومان متأقلمين على استخدام القيد المزدوج عند التقييد والتسجيل (Kats, 1930, p. 311)؛ إن لاستخدام الحسابات الإسمية دور في موازنة الحسابات؛ وإلا فإنه من المستحيل بمكان إيجاد توازن بدون هذه الحسابات الإسمية (Kats, 1930, p. 311)<sup>٦٥</sup>.

“...he [Pacioli] was inspired by his faith and his humanist beliefs to give all merchants access to the practical mathematics and the bookkeeping they required.”

<sup>٦٥</sup> نص ما ذكر Kats (1930,p. 311):

“It has frequently been asserted that Greece and Rome, or at least the Romans, were acquainted with bookkeeping by double entry;”

<sup>٦٦</sup> نص ما ذكر Kats (1930,p. 312):

“the further addition of a series of fictitious, or nominal, accounts,-a stop-gap to be used in all cases where otherwise the equilibrium would be broken;”

أورد Kats (1930 ، Pp.311-312) عدداً من التفسيرات لمعنى الازدواج في التقييد، ولعل من أبرزها والتي يعدها Kats فكرة حديثة- هي الطريقة الإيطالية، والتي تقوم على مسك مجموعتين من الحسابات والتي تبناها Kats في مقاله الذي بحث فيه أصول وجذور التقييد والتسجيل بطريقة القيد المزدوج<sup>٦</sup>. حيث ركّز Kats على حساب رأس مال الفرد أو المنشأة في محاولة إثبات أن الرومانيون قد استخدموا الازدواج في التقييد لحساب رأس مال المالك، ولكي يتم حساب رأس المال لا بد من استخدام حسابات لكافة البنود التي يتعامل معها المالك، وأن تقاس هذه البنود والأشياء بوحدة متجانسة، ويخلص Kats إلى استحالة استخدام القيد المزدوج في الحضارة البابلية لعدم شيوع استخدام وحدة من نفس النوع كوسيط للتعامل، الأمر الذي استحال معه تجميع البنود أي عمل مجاميع (Kats, 1930, p. 312)<sup>٧</sup> لافتقادها خاصية التجانس، فكما هو معروف في نظرية المحاسبة أنه يتم تجميع البنود المتجانسة، وأما غير المتجانسة فلا يمكن تجميعها لعدم وجود معنى للإجمالي، فعلى سبيل المثال لو أضفنا ٥٠ كيلو من الحبوب مع ٢٠ رأس من الأنعام مع ٣٠ متر من الحرير فإنه لا يمكن إعطاء الإجمالي ١٠٠ أي وصف للتعبير عن ممتلكات المالك<sup>٨</sup> (والتي ستكون رأس ماله في حالة عدم وجود مطلوبات عليه).

ولأجل هذه الغاية كان أحد فروض نظرية المحاسبة "فرض وحدة النقد"، والذي لخصه العديم (٢٠٢٠ب) بأنه تعبير عن إجمالي الموارد (الموجودات/الأصول) باستخدام القيمة النقدية لها عند قياسها، "فلو تم إلصاق قيمتها النقدية عند قياسها لتم التعبير عن الإجمالي بقيمة نقدية، وهذا أحد الأبعاد التي يفترضها فرض الوحدة النقدية، وهو أن يتم استخدام وحدة النقد عند قياس الأثار المالية" (العديم، ٢٠٢٠ب: ١٠٨).

<sup>٦</sup> نص ما ذكر Kats (1930, Pp. 312-312):

"When referring to the kind of bookkeeping...the most modern thought, chiefly in Italy, prefers to see the criterion of bookkeeping by double entry in the raising of two different series of accounts..."

<sup>٦</sup> نص ما ذكر Kats (1930, p. 312):

"...all items have to be expressed in the same kind of units, otherwise summation would be impossible. It follows, therefore, that where no such common unit was being used, in ancient Ur or Babylon, for instance, bookkeeping by double entry was an impossibility, the more so because no money or other common medium was known by which all debts in kind could be commuted."



وباستعراض أنواع الحسابات التي شاع استخدامها في الإمبراطورية الرومانية الغربية يخلص Kats إلى أنه في حين لا يمكن إضافة (أي جمع لتكوين إجمالي) الحسابات المتعلقة بالمنتجات الطبيعية والتي تم مسكها بمعزل عن تلك التي يتم التقييد والتسجيل بها بقيم نقدية- مع حسابات أخرى، فإن الحسابات التي ظهرت بالسجلات بقيم نقدية يمكن جمعها؛ ويسترسل Kats (1930,p. 313) ليقول أنه من الممكن أي يتم إستحداث حساب للمالك الأمر الذي مكّن من الترحيل المزدوج، حيث يتم قيد النقدية والمدينون والدائنون في طرف، والمالك في طرف آخر، وفي حالة كون العمل يدار من قبل غير المالك فإنه ثمة رغبة في الحصول على حساب تُلخّص به العمليات يمكّن المالك بنظرة من الوقوف والتعرف ليس فقط على تفاصيل مسجلة عن حركة النقدية وما تحت اليد، بل وكيف يجب أن تسجل وتقيّد المبالغ النقدية أو المستحقة للمالك أو على المالك للغير:<sup>٦</sup>

#### ٧. خاتمة البحث

قد برع المسلمون في الرياضيات والجبر، بل ثمة من يعزو الجبر للعالم المسلم الخوارزمي، الذي أشاد واعترف بفضل علمه عدول الأمم (Morgan، ٢٠٠٧)، وإن كان القيد المزدوج يربط الجبر فثمة وجهة لإدراك المسلمين له، وإضافة إلى ذلك فقد برع المسلمون في التجارة والتقدم المهول في تعاملاتهم التجارية، حيث تشهد Gleeson-White (٢٠١١: ٢٥) أنه في أوائل القرن التاسع، تمكن تاجر مسلم من "صرف شيك في الصين يسحب من بنكه في بغداد"<sup>٧</sup>، ومن الثابت في المحاسبة التلازم بين التطور الإقتصادي لأمة من الأمم وتقدم نظامها المحاسبي (Chatfield، ١٩٧٤).

<sup>٦</sup> نص ما ذكر Kats (1930,p. 313):

“Unlike the produce accounts, those raised for money values of one and the same kind could be summarized;”

<sup>٧</sup> نص ما ذكره Kats (1930,p. 313):

“...double posting as regards Cash, Debts Receivable and Debts Payable on the one hand, and the Owner on the other. In the event of the business being managed by a person not the owner such a summarizing account was highly desirable, if not imperative, so that the owner might see at a glance not only the detailed records of all movements of Cash and outstandings but also a summary in which all moneys in hand or owing to or by him should be recorded.”

<sup>٧</sup> ورد في Gleeson-White (٢٠١١: ٢٥):

In the early ninth century, a Muslim trader was able to “cash a cheque in China drawn on his bank in Baghdad” Gleeson-White (٢٠١١: ٢٥).



والأمة المسلمة أمة تقرأ وتكتب، فليست كباقي الأمم التي وإن علت حاربت العلم وهاجمت المكتوب بحبر وقلم، وكفّرت كل فكرة فيها إضاءة للعقل وبصيرة نظر، حتى المعاملات المالية في الإسلام قد انطوت على أبعاد إنسانية إلى جانب الآثار الاقتصادية (دباغ وموسى، ٢٠٠٩).

وهذا الواقع الذي عاشته الأمة الإسلامية مدعاة للإدعاء بأنّ المسلمون وثقوا معاملاتهم التجارية إثباتاً لحقوق تجارتهم وتثبيتاً للالتزامات على أعمالهم وفاءً بها، وإن كان ثمة محاولات لإثبات دور المسلمين في تطور القيد المزدوج على سبيل المثال الحميد (٢٠٠٩؛ ٢٠١١) و Ziad (٢٠٠٠؛ ٢٠٠١؛ ٢٠٠٤)، كما أن الهنود يدعون انتقال القيد المزدوج من الهند إلى إيطاليا وأوروبا عن طريق الهنود الذين انتقلوا إليها (Nigam، ١٩٨٦)، حيث كان نظام Bahi-khata (باهي خاتا) يستخدم في الهند وهو نظام يقوم على الازدواج في التقييد<sup>٧</sup> إن محاسبة الوكالة التي اشارت إليها الأدبيات المحاسبية بأنها المساهم في ظهور القيد المزدوج مقارنة بمحاسبة المالك كانت مزاولة عند العرب قبل الإسلام، فكان النبي صلى الله عليه وسلم وكيل خديجة رضي الله عنها في تجارتها قبل زواجه منها، ولقد كانت مكة قبل الإسلام مزدهرة تجارياً، وكانت تجلب لها البضائع في الصيف والشتاء في رحلتين أخبر عنهما الله عز وجل في قوله: "إِلَيْلَافِ قُرَيْشٍ (١) إِيْلَافِهِمْ رِحْلَةَ الشِّتَاءِ وَالصَّيْفِ (٢)"<sup>٨</sup> ففي الجاهلية لم تكن مكة مركز دينياً فقط يؤمه في المواسم كثير من القبائل العربية؛ بل كانت "مدينة تجارية واسعة ينعم بها الرأسماليون والمرابون..." (لامنس وكستر، ٢٠١٤: ٩)، إن ازدهار التجارة في بلاد العرب وتوظيفهم للوكالة في تجارتهم مدعاة للتعلم سبباً لإمكانية وجود جذور للتقييد ازدواجا لعمليات ومعاملات التجار، بل وعندما جاء القرآن وحياً فقد انطوى على آيات فيها تنظيم للتجارة، وقد وجدت هذه الآيات اهتماماً من قبل قساوسة الغرب على سبيل المثال رسالة الدكتوراه للقس Torrey عام ١٨٩٢.

بالإضافة إلى ترجمة كتاب "Summa" (Pacioli، ١٤٩٤)<sup>٩</sup> أيضاً ترجمه وناقشه Geijsbeek، (١٩١٦)، لا يزال نزر من علماء الغرب في المحاسبة همّام بشرح القيد المزدوج، فمن المعاصرين الذي صرف

<sup>٧</sup> نص ما ذكره Nigam (١٩٨٦):

"The Bahi-khata is a double-entry system of bookkeeping that predates the 'Italian' method by many centuries. Its existence in India prior to the Greek and Roman empires suggests that Indian traders took it with them to Italy, and from there the double-entry system spread through Europe."

<sup>٨</sup> سورة قريش.

<sup>٩</sup> قام International Institute of Certified public Accountants بنشر ترجمة للكتاب عام ٢٠١٠ والتي قدم لها Michael Schemmann ويظهر أنه مالك لحقوقه بصفته محرراً.

وقته للقيد المزدوج شرحاً وتحليلاً Sangster (٢٠٠٧؛ ٢٠١٥؛ ٢٠١٦؛ ٢٠١٨؛ ٢٠٢٢) بالإضافة إلى جهوده في نشر وتحليل De Raphaeli, M. المنشور عام ١٤٧٥ فنشرها عام ٢٠١٤ ثم نشرها بدراسة تحليلية عام ٢٠١٨، فإن كان Sangster قد صرف وقته وجهده في القيد المزدوج رغم وفرة المتاح باللغة الإنجليزية بالإضافة إلى وجود ترجمة لـ "Summa" فإنه وجد ما يضيفه لمعلوم أمته.

إننا في مسيس الحاجة لفهم القيد المزدوج لنرى مساهمتنا في تطويره، وإلى اقتراح بديله، فأساس الإستحقاق مع السماح باستخدام حسابات إسمية توجد نظام محاسبي لتقارير (مالية وغير مالية) الشركات المساهمة عرضة للتضليل ولعدم عكس المركز المالي للوحدة المحاسبية كما يجب، وعدم قياس أداءها بشكل يساعد ممولها على اتخاذ قرارات راشدة حيال أموالهم المضخوخة فيها والتي يديرها من لا يملكها، وإن كانت ملكية المساهمين محل نظر، فمن الباحثين من جادل أنّ ملكيتهم لها أسطورة (myth) (Ellerman، ١٩٧٥؛ Stout، ٢٠١٢؛ ٢٠١٣؛ Stevelman، ٢٠١٣؛ Weintein، ٢٠١٣)، وليست بالضرورة حقيقة، فثمة مسيس حاجة إلى إعادة النظر في نظام القيد والتسجيل لعمليات الوحدة المحاسبية التي تدار من غير مالكيها الذي لا وجود له حقيقةً وإنما اعتباراً، فوجود هذا النوع من الوحدات المحاسبية اعتباري قانوناً وليس حقيقي، وما تشهده الأسواق المالية ذات الكفاءة المرتفعة إذا ما قونت بالأسواق الناشئة من فضائح وانصهارات مالية مؤثر على عدم مناسبة التقرير منتج نظام قيد وتسجيل يفترض حضور المالك لمحاسبة وكيله، حتى إن الطرف الثالث في نموذج الشركة المساهمة ليس موضوعي كما يفترض ويدندن له، بل قد يتحالف مع مدير الوحدة المحاسبية على ممولها (Al-Adeem، ٢٠١٥؛ 2022c)، فانفصال الملكية عن الإدارة مشكلة وكالة قديمة، تمكّنت المحاسبة من توفير تقنية القيد المزدوج لخدمة المالك بمحاسبة الوكيل، ولكن مشكلة غياب المالك عن نموذج الأعمال المعاصر هي مشكلة عصرية تزامنت مع ابتداء نموذج الشركة المساهمة، فالمحاسبة ملزومة بابنكار تقنية لمحاسبة الشركة عن عملياتها ومعاملاتها، فهي التحدي الذي لم تتجاوزه المحاسبة منذ بزوغ نموذج الشركة المساهمة (Previts and Merino، ١٩٩٨).

## المراجع

- الاقتصادية الإلكترونية، ٢٠١٢/١/٢٨ الاقتصاد و المحاسبة...الازمة و التلازم، عدد٦٦٨٣، متاح: <  
http://www.aleqt.com/2012/01/28/article\_620416.html> اخر زيارة ٢٠١٦/٣/٨ م  
الحميد، عبدالرحمن بن إبراهيم. (٢٠٠٩)، *نظرية المحاسبة*. مكتبة العبيكان، الرياض، المملكة العربية السعودية.  
الحميد، عبدالرحمن بن إبراهيم. (٢٠١١). توثيق المعاملات المالية في الإسلام (٢ من ٢). *مجلة الاقتصادية*، الجمعة ١ مايو  
٢٠٠٩. [https://www.aleqt.com/2009/05/01/article\\_6295.html](https://www.aleqt.com/2009/05/01/article_6295.html) آخر زيارة ٢٠٢٣/٧/٢٨  
الدويش، بدر بن عبد العزيز. حربي الجر "من" و "إلى" في القيد المحاسبي. *المحاسبون*، العدد ٧٦، ذو القعدة، الصفحة ٣٥.  
الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين (سابقا: الهيئة السعودية للمراجعين القانونيين (SOCPA).  
العديم، خالد. (٢٠١١). تأثير نشأة المحاسبة من الممارسة والتطبيق العملي على بشأن تطوير نظرية محاسبية، *مجلة المحاسبة*،  
جمعية المحاسبة السعودية، عدد ٥٣: ص. ١٥.  
العديم، خالد بن رشيد. (٢٠١٩). *نظام المعلومات المحاسبية: الأهداف المفاهيم التطبيقات*. المملكة العربية السعودية، الدمام:  
مكتبة المتنبي.  
العديم، خالد بن رشيد. (٢٠٢٠). *تبيان وتقد المنهج التجريبي في العلوم الاجتماعية (الإنسانية/السلوكية)*. مؤسسه علوم الأمة  
للاستشارات الثقافية  
العديم، خالد بن رشيد. (٢٠٢٠). *تعميق الفهم في الإطار المفاهيمي (الفكري/النظري) للمحاسبة المالية*، عمادة البحث  
العلمي (تمويل ونشر)، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، تحت النشر.  
العديم، خالد بن رشيد. (2022). الحاجة لفهم طبيعة الإنسان وطبيعة الغش والاحتيال كنظام في محاولتنا لكشفها: وجهة  
نظر محاسبية، *مجلة الديوان العام للمحاسبة* ٣ (١): ١٠٠-١٣٠.  
العديم، خالد بن رشيد. (٢٠٢٣). *مدى مناسبة طرق البحث في العلوم الانسانية لشرح مسالك البشر المسبور*، بحث قدم  
استهلال ملتقى البحث العلمي بكلية إدارة الأعمال، بجامعة الملك سعود، ٢٠٢٣-٦/١-٥/٣١، الرياض، المملكة العربية  
السعودية.  
العديم، خالد بن رشيد. (٢٠٢٣). *المحاسبة على أساس الاستحقاق لقياس أداء الوحدات المحاسبية الهادفة وغير الهادفة  
للربح*. جامعة الملك سعود. جاري العمل عليه.  
العديم، خالد بن رشيد. (٢٠٢٣). *أهمية إدراك الاقتصاد لغير الاقتصاديين، نشرة الاقتصاد* جمعية الاقتصاد السعودية،  
يونيو، الصفحة ٨.  
العديم، خالد بن رشيد. (مقبول للنشر ١). إضافة من ديانة الإسلام إلى نظرية البحث المعرفة) لجون ديوي في إمكانية الجمع  
بين المنهاج الاستنباطي والمنهاج الاستقرائي في بناء النظريات. *المجلة السعودية للدراسات الفلسفية*.  
العديم، خالد بن رشيد. (مقبول النشر ٢). *نهضة قوائمها الموروث. التجديد- الجامعة الماليزية العالمية*.  
الشيرازي، عباس مهدي. (١٩٩٠). *نظرية المحاسبة*، الكويت: ذات السلاسل.  
الشيبياني، وليد محمد. (٢٠١٥). *مبادئ المحاسبة والتقرير المالي*. مكتبة العبيكان: المملكة العربية السعودية، الرياض.

- القاسم، خالد عبد الله، والرئيس، إبراهيم حماد، والمزيد، أحمد عثمان، محمد، ادريس حامد، والصياح، علي عبد الله. (٢٠٠٩). *المدخل إلى الثقافة الإسلامية*. دار الوطن للنشر، المملكة العربية السعودية.
- الناغي، محمود السيد. (٢٠١٧). *نظرية المحاسبة: مدخل معاصر*، المكتبة العصرية، جمهورية مصر العربية.
- الوابل، وابل بن علي. (١٩٩٩). *أسس المحاسبة المالية*. الطبعة الثانية. مرامر للطباعة الإلكترونية.
- حنان، رضوان حلوة. (٢٠٠٤). *مدخل النظرية المحاسبة: الإطار الفكري-التطبيقات العملية*. دار وائل للنشر والتوزيع. عمان: الأردن.
- جمعة، إسماعيل. (١٩٩٧)، *التكلفة، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، عدد ١٣، السنة الرابعة، محرم ١٤١٨ هـ، ص ٩*
- دباغ، محمد وموسى عبد المجيد. (٢٠٩). *المعاملات المالية في الإسلام: أبعادها الإنسانية وآثاره الاقتصادية*. الملتقى الدولي الثاني للعلوم الاقتصادية وعلوم التنسيير، جمهورية الجزائر، ٥-٦ مايو / ٢٠٠٩. متاح على الرابط: <https://2u.pw/pMGAWZN>
- شاهين، علي عبد الله. (٢٠١١). *النظرية المحاسبية: اطار نظري تحليل تطبيقي*. مكتبة آفاق للنشر والتوزيع، غزة، فلسطين.
- شرويدر، ريتشارد، كلارك، مارتن، كاثي، جاك. (٢٠١٠). *نظرية المحاسبة*. ترجمة خالد كاجيجي وإبراهيم فال. المملكة العربية السعودية، الرياض: درا المريخ.
- عثمان، الأميرة إبراهيم. (٢٠٠٠). *تقييم المنهجية العلمية للإطار الفكري لنظرية المحاسبة الإيجابية. الإدارة العامة*. المجلد ٣٩، العدد الرابع. يناير. الصفحات: ٧٢٩-٧٧٣.
- كون، تاماس. (١٩٩٢). *بنية الثورات العلمية، ترجمة شوقي جلال، دار عالم المعرفة، الكويت*.
- لامس و كستر. (٢٠١٤). *مكة في الدراسات الشرقية*. ترجمة المركز الأكاديمي للأبحاث. بيروت، لبنان.
- محمد عطية مطر واخرون. (١٩٩٦). *نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات*، مكتبة حنين، عمان الاردن.
- مرعي، عبد الحفي والصبان، محمد سمير. (١٩٨٨)، *التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة*، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت: لبنان.
- يوسف، علي حمد. (٢٠٠٦). *دراسة تحليلية انتقادية للمقومات الرئيسة للتنظير الإيجابي في المحاسبة. إدارة الأعمال*. مارس. الصفحات: ٢٦-٣٥.
- Al-Adeem, Khalid R. (2015). *Sustaining Mutual and Market Interests in the Auditor and Corporate Client Relationship*. A Refereed Proceeding. Edited by Shifei Chung, Ph.D. American Accounting Association Mid-Atlantic Region Meeting. April 23–25, 2015. Cherry Hill, NJ. <http://aaahq.org/Portals/0/documents/misc/Mid-Atlantic%202015%20Proceedings%20up%20to%20p217.pdf>
- Al-Adeem, K. R. (2017). A need for theorizing corporation: An accounting perspective. *International Journal of Accounting Research*, 5(2), 1-6.
- Al-Adeem, K. R. (2020a). Cultural challenges for countries implementing international financial reporting standards without contributing to their creation. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance* 7(1): 66- 86.

- Al-Adeem, K. R. (2020b). Cultural challenges for countries implementing international financial reporting standards without contributing to their creation. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance* 7(1): 66- 86.
- Al-Adeem, K. R. (2021a). Properly identified imaginary needs, an inaccurately proposed methodology: The case of Rochester School of Accountancy's positive accounting methodology. *Accounting and Management Information Systems* 20: 607–45.
- Al-Adeem, K. (2021b). Empirically investigating the presence of positive accounting research as the meta-theory for accounting academics. *The Journal of Accounting and Management*, 11(3), 26-49
- Al-Adeem, K. R. (2022a). Revisiting the role of accounting from ancient to contemporary times: An attempt to evaluate the role of corporate accounting. *Strategies in Accounting and Management*, 3(4), 1-13.
- Al-Adeem, K. R. (2022b). Contribution of prof. Robert sterling's scholar book Co. Toward preserving accounting knowledge. *Int. J. Auditing Account. Stud*, 4(2), 269-276.
- Al-Adeem, K.R. (2022c). Reconceptualizing the management–auditor relationship by applying the general partnership contract to challenge independence: Ideals versus reality. *Journal of Accounting, Business and Management*. 29 (1), 155-193
- Al-Adeem, K. R. (2023). Accounting as a sustainable crafted technology for human exchange activities with nature: A defense of accounting continuity. *Frontiers in Environmental Science*, 11, 1165247.
- Al-Adeem, K. R. (working paper). Understanding Professor Ross Watts by Applying Kuhnian Interpretation of Science Progress. King Saud University, Saudi Arabia.
- Al-Hazzani, M. M., & Al-Adeem, K. R. (2020). Do Corporations' annual reports address shareholders as proprietors? Evidence from Saudi Arabia. *International journal of Auditing and Accounting Studies*, 2(2), 175-192.
- Anderson, J. A. (1977). The potential impact of knowledge of market efficiency on the legal liability of auditors. *The Accounting Review*, 52(2),417-426.
- Anthony, R. N. (1983). *Tell It Like It Was: A Conceptual Framework for Financial Accounting*. Homewood, IL: Richard D. Irwin Inc.
- Barnet, R., & Cavanagh, J. (1996). Homogenization of global culture. In J. Mander, & E. Goldsmith (Eds.), *The Case against the Global Economy and for a Turn toward The Local* (pp. 71–77). San Francisco, CA: Sierra Club Books
- Baskin, J. B. and Maranti, Jr., P. J. (1997). *A History of Corporate Finance*. Cambridge University Press.
- Belkaoui, A. (1995). *The Cultural Shaping of Accounting*. Quorum Books, USA.
- Belkaoui, A. R. (2004). *Accounting Theory* (5th ed.). London: Thomson.
- Boedker, C., & Chua, W. F. (2013). Accounting as an affective technology: A study of circulation, agency and entrancement. *Accounting, Organizations and Society*, 38(4), 245-267.
- Benita, C. (2003). Accountability lost: the rise and fall of double entry. *Omega*, 31(4), 303-310.
- Burchell, S. Clubb, C. Hopwood, A. Hughes, J. and Nahapiet, J. (1980). "The roles of accounting in organizations and society." *Accounting, Organizations and Society*. 5 (1):5-27.
- Cai, C. W. (2021) Triple-entry with blockchain: How far have we come? *Accounting and Finance*, 61, 71-93.

- Chambers, R. J. (1960). The conditions of research and accounting. *Journal of Accountancy*. June: 33-38.
- Chambers, R. J. (1984). Accounting-“one of the finest inventions of the human spirit”. *Contemporary Accounting Research*, 1(1), 1-22.
- Chatfield, M. (1977). *A History of Accounting Thought* (Revised ed.), R.E. Krieger Pub. Co, Huntington, New York, USA.
- Cowan, T. K. (1968). A pragmatic approach to accounting theory. *The Accounting Review*. 43 (1): 94-100.
- De Raphaeli, M. (1475). *De Raphaeli: Venetian double entry bookkeeping in 1475*. Lomax Press. Published in facsimile edition: Sangster, A. (2014).
- De Raphaeli, M. (1475). *De Raphaeli: Venetian double entry bookkeeping in 1475*. Lomax Press. Sangster, A. (2018).
- Dopuch, N., & Sunder, S. (1980). FASB's statements on objectives and elements of financial accounting: A review. *The Accounting Review*, 55(1), 1-21.
- DR Scott.(1931/1973). *The Cultural Significance of Accounts*. Reprinted. Lawrence, KA:Sholars Book Co.
- DR Scott (1926). Conservatism in inventory valuations. Papers and Proceedings of Tenth Annual Meeting of the American Accounting Association of University Instructors of Accounting . *The Accounting Review*. 1(1):18-30
- Elam, R. (1981). The cultural significance of accounts–The philosophy of DR Scott. *Accounting Historians Journal*, 8(2), 51-59.
- Ellerman, D. P. (1985). The mathematics of double entry bookkeeping. *Mathematics Magazine*, 58(4), 226-233.
- Ellerman, D. P. (1986). Double entry multidimensional accounting. *Omega*, 14(1), 13-22.
- Fulton, L S and Eastman, G. W. (1848). *A Practical System of Book-Keeping by Single Entry*. A. S. Barnes & Co.: New York, NY.
- Geijsbeek, J. B. 1914. *Ancient Double Entry Book-Keeping*. Denver, CO: John. B. Geijsbeek. Also Available at: [www.archive.org/details/ancientdoubleent00geijuoft](http://www.archive.org/details/ancientdoubleent00geijuoft)
- Gioia, D. A. and Pitre, E. (1990). Multiparadigm perspectives on theory building. *Academy of Management Review*, 15 (4), 584-602.
- Gleeson-White, J. (2012). *Double entry: How the Merchants of Venice Created Modern Finance*. WW Norton & Company.
- Grant, A. (2013). *Give and Take: A Revolutionary Approach to Success*. New York, NY: Penguin
- Güvemli, O., Toraman, C., & Güvemli, B. (2015). *State Accounting in the Ottoman Empire: Anatolian Accounting Recording Culture*. The Public Oversight: Accounting and Auditing Standards Board of Turkey, Turkey, Ankara.
- Hackett, W. & Mobley, S. (1976). *An Auditing Perspective of the Historical Development of Internal Control*. Auditing Symposium III: Proceedings of the 1976 Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems, Lawrence, Kansas: University of Kansas.
- Hatfield, H. (1922). Introductory Note: IV. In Charles E. Sprague (author) *The Philosophy of Accounts* 5<sup>th</sup> ed. Second Print. New York, NY: The Ronlad Press Company
- Hatfield, H. R. (1924). Historical defense of bookkeeping. *Journal of Accountancy*, 37(4), 241-253.
- Hendriksen, E. S. and Breda, M. (2001). *Accounting Theory*. McGraw-Hill: New York.
- Hopwood, A. G. (1983) On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*. 8(1/2), 278-305.



- Hopwood, A.G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3): 207-234.
- Horngren, C.T. (1981). Uses and limitations of a conceptual framework, *Journal of Accountancy*, 151 (40), 86- 95.
- Hoover, K. R. (2003). *Economics as Ideology: Keynes, Laski, Hayek, and the Creation of Contemporary Politics*. Rowman & Littlefield Publishers.
- Ijiri, Y. (1986). A framework for triple-entry bookkeeping. *The Accounting Review*, 61 (4), 745-759.
- Kats, P. (1930). A surmise regarding the origin of bookkeeping by double entry. *The Accounting Review*, 5 (4), 311-316.
- Kleinman, G., & Palmon, D. (2001). *Understanding Auditor-Client Relationships: A Multi-Faceted Analysis*. Princeton: NJ: Markus Wiener Publishers.
- Kuhn, T. S. (1996). *The Structure of Science Revolution (3<sup>rd</sup> ed.)*, Chicago, IL: The University of Chicago Press.
- Lehman, G. (2005). A critical perspective on the harmonization of accounting in a global world. *Critical Perspectives on Accounting* 16(7): 975-992.
- Lehman, C., & Tinker, T. (1987). The “real” cultural significance of accounts. *Accounting, Organizations and Society*, 12(5), 503-522.
- Littleton, A. C. (1928). Paciolo and modern accounting. *The Accounting Review*, 131-140.
- Littleton, A. C. (1966/1981). *Accounting Evolution to 1900*. The Academy of Accounting Historians. Accounting History Classical Series.
- Littleton, A. C., & Zimmerman, V. K. (1962). *Accounting Theory: Continuity and Change*. Prentice-Hall.
- MacNeal, M. (1939/1970). *Truth in Accounting*. Coastal Carolina College. Conway, South Carolina: Scholars Book Co.
- Macve, R. (1981). *A Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: The Possibilities for an Agreed Structure: a Report Prepared at the Request of the Accounting Standards Committee*. Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- Macve, R. H. (2022). Pacioli's lens: Through a glass, darkly. *Accounting Historians Journal*, 49(1), 83-92.
- Martin, D. A. (1990). Economics as ideology: on making “the invisible hand” invisible. *Review of Social Economy*, 48(3), 272-287.
- Mattessich, R. (1989). Accounting and the input—output principle in the prehistoric and ancient world. *Abacus*, 25(2), 74-84.
- Mattessich, R. (2012). *The Beginnings of Accounting and Accounting Thought: Accounting Practice in the Middle East (8000 BC to 2000 BC) and Accounting Thought in India (300 BC and the Middle Ages)*. Routledge.
- McCarthy, W. E. (1979). “The entity-relationship view of accounting models.” *The Accounting Review*, LIV (4): 667-686.
- McCarthy, W. E. (1982). “The REA accounting model: A generalized framework for accounting systems in a shared data environment.” *The Accounting Review*, LVII (3): 554-577.
- McCarthy, W. E. (2003). “The REA modeling approach to teaching accounting information systems.” *Issues in Accounting Education*, 18 (4): 427-441.
- McMickle, P. L., Vangermeersch, R. L (1987). *The Origins of a Great Profession*. The Academy of Accounting Historians.

- Merino, B.D. (1993). An analysis of the development of accounting knowledge: A pragmatic approach. *Accounting, Organizations and Society* 18(2-3): 163-185.
- Morgan, M. H. (2007). *Lost history: The Enduring Legacy of Muslim Scientists, Thinkers, and Artists*. Washington D.C.: National Geographic Books.
- Nelson, E.G. (1949). Science and accounting. *The Accounting Review* 24(4): 354-359.
- Nigam, B. L. (1986). Bahi-Khata: the pre-Pacioli Indian double-entry system of bookkeeping. *Abacus*, 22(2): 148-161.
- Nurnberg, H. (2015). Changing perceptions of US standard setters concerning the basic objectives of corporate financial reporting. *Accounting Historians Journal*. 42. (1), 61-83.
- Omitogun, A., & Al-Adeem, K. (2019). Auditors' perceptions of and competencies in big data and data analytics: an empirical investigation. *International Journal of Computer Auditing*, 1(1), 92-113.
- Pacioli, L. (1494). *The Rules of Double- Entry Bookkeeping*. Michael Scemmann editor. International Institute of Certified Public Accountants. Published in English 2010.
- Paton, W. A., and Littleton, A. C. (1940). *An introduction to corporate accounting standards* (No. 3). American Accounting Association.
- Porwal, L. S. (2001). *Accounting Theory* 3<sup>rd</sup> ed. New York, NY: McGraw-Hill Education
- Power, M. K. (1993). On the idea of a conceptual framework for financial reporting." In M. J. Mumford & K.V. Peasnell (eds.) pp.44-61. *Philosophical Perspectives on Accounting: Essays in Honors of Edward Stamp*. London: Routledge.
- Previts, G. J. & Merino, B. D. (1998). "A history of accountancy in the United States." Columbus, OH: Ohio State University Press.
- Riahi-Belkaoui, A. (1996). *Accounting, a Multiparadigmatic Science*. Greenwood Publishing Group.
- Sanders, Hatfield and Moore (1938), *A Statement of Accounting Principles*. American Institute of Accountants (AIA). The statement was later reprinted several times (1959, 1963, 1968, 1974 and 1977) by the American Accounting Association.
- Sangster, A. (2007). The printing of Pacioli's Summa in 1494: How many copies were printed?. *Accounting Historians Journal*, 34(1), 125-145.
- Sangster, A. (2016). The genesis of double entry bookkeeping. *The Accounting Review*, 91(1), 299-315. Sangster, A. (2015). The earliest known treatise on double entry bookkeeping by Marino de Raphaeli. *Accounting Historians Journal*, 42(2), 1-33.
- Sangster, A. (2018). Pacioli's lens: God, humanism, Euclid, and the rhetoric of double entry. *The Accounting Review*, 93(2), 299-314.
- Sangster, A. (2022). The business needs that drove the emergence of double entry: In defense of Pacioli, again... it is time to remove those dark glasses. *Accounting Historians Journal*, 49(1), 93-109.
- Sangster, A., & Scataglinibelghitar, G. (2010). Luca Pacioli: the father of accounting education. *Accounting Education: an international journal*, 19(4), 423-438.
- Scemmann, M. (editor). (2010). Forward. In *The Rules of Double- Entry Bookkeeping*. By In Pacioli, L. (1494). International Institute of Certified Public Accountants. Published in English 2010.
- Schroeder, R.G., Clark, M.W. & Cathey, J.M. (2010). *Financial Accounting Theory and Analysis* (7<sup>th</sup> ed.), New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Sorter, G. H. (1969). An" events" approach to basic accounting theory. *The Accounting Review*, 44(1), 12-19.



- Sprague, C. E. (1907/1922) *The Philosophy of Accounts* 5<sup>th</sup> ed. Second Print. New York, NY: The Ronlad Press Company
- Stevelman, F. (2013). Myths about shareholder value. *Accounting Economics and Law: A Convivium*. vol. 3. no. 1: 1–14. doi: 10.1515/ael-2013-0005
- Stout, L.A. (2012). *The Shareholder Value Myth: How Putting Shareholders First Harms Investors, Corporations, and the Public*, San Francisco, CA: Berrett-Koehler.
- Stout, L. A. (2013). The shareholder value myth. Cornell Law Faculty Publications. Paper 771. <http://scholarship.law.cornell.edu/facpub/771>
- Tinker, T. (2004). The enlightenment and its discontents: Antinomies of Christianity, Islam and the calculative sciences. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(3): 442-475. The Ronlad Press Company. (1923). Publishers' Preface. In Charles E. Sprague *The Philosophy of Accounts* 5<sup>th</sup> ed. Second Print. New York, NY: The Ronlad Press Company
- Toms, S. (2016). Double entry and the rise of capitalism: keeping a sense of proportion?. *Accounting History Review*, 26(1), 25-31.
- Torrey, C. C. (1892). *The Commercial-Theological Terms in the Koran*. PhD dissertation. Submitted to the University of Strasburg.
- Weinstein, O. (2013). *The shareholder model of the corporation, between mythology and reality*. *Accounting Economics and Law: A Convivium*. vol. 3. no. 1: 43–60. doi: 10.1515/ael-2013-0032.
- Williams, J. J. (1978). A new perspective on the evolution of double-entry bookkeeping. *Accounting Historians Journal*, 5(1), 29-39.
- Wolk, H. I. Dodd, J. L. and Tearney, M. G. (1984). "Accounting Theory: Conceptual and Institutional Approach." Boston, MA: Kent Publishing Company, A Division of Wadsworth, Inc.
- Williams, P.F. & Ravenscroft, S.P. (2015). Rethinking decision usefulness. *Contemporary Accounting Research*. 32 ( 2), 763-788.
- Vatter, W. J. (1963). Postulates and principles. *Journal of Accounting Research*. Autumn. 1(2):179-197.
- Yamey, B, S. (1947). Notes on the origin of double-entry bookkeeping. *The Accounting Review* 22(3): 263-272.
- Yu, S. C. (1976). "The Structure of Accounting Theory." Gainesville, FL: The University of Florida.
- Ziad, O. A. (2000). Were Islamic records precursors to accounting books based on the Italian method?. *Accounting Historians Journal*, 27(1), 73-90.
- Ziad, O. A. (2001). Were Islamic records precursors to accounting books based on the Italian method?. *Accounting Historians Journal*, 27(1), 73-90.
- Ziad, O. A. (2004). Accounting systems and recording procedures in the early Islamic state. *Accounting Historians Journal*, 31(2), 149-170.
- Zeff, Stephen A. (1999). The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States. *The Accounting Historians Journal* . 26 (2), 89-131.