



كلية شط العرب الجامعة

قسم المحاسبة

المرحلة الرابعة

**نظرية المحاسبة**

مدرس المادة

الاستاذ المساعد

الدكتور عبد الكريم عبد الغني

### مقدمة:

تشير العديد من الكتابات أن المحاسبة ليست وليدة اليوم، بل أن لها جذوراً عبر التاريخ، حيث تطورت تدريجياً مع ازدياد الحاجة إليها حتى أصبحت من العلوم التي تستند إلى قواعد ومبادئ ومفاهيم، فقد جاءت في الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية يرجع إلى عهد الآشوريين عام 3500 قبل الميلاد، وتلى ذلك تطوراً كان على شكل النظام الذي استخدمه اليونانيون في أثينا، حيث ينسب أول حساب للمدفوعات الحكومية خلال الفترة الممتدة من عام 415 إلى عام 418 قبل الميلاد باسم (Account of Disbursements of The Athenian State).

وقد تزامن هذا التطور مع الحقبة التاريخية التي تميزت بالبداية في استخدام وحدة النقد كوسيلة للتبادل التجاري في أثينا في القرن الرابع قبل الميلاد ثم ظهور الأنظمة العددية المتطورة نسبياً كالنظام العددي اليوناني والنظام العددي الروماني، وأخيراً النظام العددي الهندي (العربي) وقد استخدم هذا النظام في تسجيل البيانات العددية المتعلقة بالمعاملات المالية في مذكرات خاصة والتي أطلق عليها فيما يعرف بالقيود المفرد.

وفي بداية القرن الميلادي الرابع عشر حدثت تطورات هامة في عالم التجارة كان لها تأثيراً كبيراً على الوظيفة المحاسبية حيث ازدادت العمليات المالية والتجارية الآجلة وانتشرت الفروع والوكالات التجارية البعيدة عن مراكزها الرئيسية، الأمر الذي أثر بشكل أساسي على أسلوب القيد المحاسبي، وتميزت هذه الفترة بإمسك سجلات محاسبية بدائية وفق أسلوب القيد المزدوج والذي ينسب للعالم الإيطالي (Loca Paciotti)، الأمر الذي أحدث انقلاباً كبيراً في تطور الفكر المحاسبي حيث ترتب على ذلك البدء في تنظيم المجموعات الدفترية المحاسبية والاتجاه نحو قياس الربح من خلال ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر.

إن فكرة إثبات المديونية والدائنة التي يترجمها القيد المزدوج كانت تعبيراً محاسبياً عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي والذي استخدم فيما بعد في تطوير الأدوات والأساليب المحاسبية بدءاً من الإثبات الدفترية وترصيد الحسابات وإعداد ميزان المراجعة ومعالجة الأخطاء المحاسبية وصولاً إلى معادلة الميزانية.

وبذلك استمرت المحاسبة من الناحية الوظيفية في تأدية الخدمات على مستوى كافة الأشكال التنظيمية للمشروعات والتي ترافقت مع تطور أساليب القياس المحاسبي في مجال تحليل التكاليف وفي مجال العلاقة مع الأساليب الرياضية والإحصائية حيث استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية لتعديل بياناتها المالية التي تتأثر بظاهرة التضخم الاقتصادي (محاسبة التضخم) بالإضافة إلى محاسبة عقود الإيجار ومن ثم الإفصاح المحاسبي، هذا بالإضافة إلى الحدث المهم وهو بدء نشوء المجمع المهنية المحاسبية وما رافقه من إصدار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن ثم التوجه نحو إصدار المعايير المحاسبية الدولية التي تحكم الممارسات المهنية المحاسبية.

وبذلك يتبين المراحل التي مرت بها مسيرة التطور المحاسبي وانعكاساتها على وظيفة المحاسبة والممارسات المهنية المرتبطة بها حتى أصبحت نظاماً للمعلومات تتمثل في مجموعة من الطرق والإجراءات التي تستند إلى مبادئ وقواعد سليمة بهدف إنتاج معلومات مالية تخدم أغراض المستخدمين لها، وبالتالي فالمحاسبة كعلم لا بد أن تشتمل على مجموعة من الأهداف والمفاهيم، والفروض والمبادئ والمعايير المهنية التي تشكل في مجموعها النظرية العامة للمحاسبة.

وانطلاقاً من ذلك، يتم التعرف بشكل منهجي على خصائص وهيكل النظرية المحاسبية وفق عدة مستويات يتناولها هذا المؤلف وفق الخطة التالية:

## أهداف دراسة النظرية المحاسبية:

تهدف دراسة النظرية المحاسبية إلى تعميق الفهم حول الأساس الفكري الذي تقوم عليه النظرية في ضوء التطورات والمستجدات التي تشهدها المهنة والبحث المحاسبي، والتحول من البحث عن المبادئ المحاسبية إلى البحث عن المعايير المحاسبية، لذلك فإن هذا المقرر يناقش بصورة مستفيضة الجوانب العلمية للنظرية المحاسبية بدءاً من الوقوف على مدى الحاجة إلى هذه النظرية والبناء الفكري الذي تقوم عليه، ثم متابعة اتجاهات البحث والتطوير وما يترتب عليه من مناهج علمية تهدف إلى تطوير النموذج المحاسبي المعاصر والوقوف على بدائل القياس المحاسبي له.

## المحتوى العلمي للدراسة:

تأسيساً على ما سبق فإن المحتوى العلمي لهذه الدراسة يتناول مناقشة هيكل وجوانب النظرية المحاسبية من خلال أربعة مستويات:

المستوى الأول: الحاجة إلى نظرية المحاسبة، ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية التأصيل العلمي في مجال المحاسبة لأغراض تطورها أكاديمياً ومهنياً حيث يتم الإجابة على بعض الاستفسارات المثارة حول طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة، وعمّا إذا كانت هذه المهنة يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي، وأين يقف المحاسبون نحو حركة هذا التأصيل، وهذا بطبيعة الحال ينقلنا إلى معرفة مدى الحاجة إلى النظرية، وما هو أوجه القصور في الإطار الفكري المحاسبي المعاصر، وما هو السبيل إلى تطوير هذه النظرية وتحقيق أهدافها المرجوة.

المستوى الثاني: الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية الانتقال من النظرية إلى التطبيق من خلال مناقشة أهمية المعايير المحاسبية التي تمكن المحاسبين من ضبط وتوحيد الممارسات المحاسبية بقدر الإمكان، وهنا يجب التنويه إلى أنه من الأخطاء الجسيمة الاعتقاد بأن تنظيم الممارسات العملية يأتي دائماً بعد الانتهاء من بناء وتطوير النظرية، وذلك لأن عملية بناء النظرية والبحوث العلمية اللازمة لها هي عمليات مستمرة ومتجددة وغير محددة بفترة زمنية معينة، هذا فضلاً على أن هناك مشكلات تطبيقية كثيرة لا تحتمل التأجيل إلى أن ينتهي الباحثون من وضع البناء الفكري لها، لذلك نجد كثيراً ما يتم وضع معايير محاسبية لضبط الأداء المحاسبي بناءً على اعتبارات تطبيقية (برامجاتيكية) تاريخية مسبقة، الأمر الذي يؤدي للقول بوجود تنظيم السياسة المحاسبية لتسير جنباً إلى جنب مع عملية التطوير وبناء النظرية.

المستوى الثالث: دراسة النموذج المحاسبي المعاصر وهو يشتمل على دراسة الخصائص الفكرية للنموذج المحاسبي المعاصر حيث نتناول مكونات الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية ويتكون من الأهداف والمفاهيم الأساسية، إلى جانب التعرض إلى أهم الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية القائمة والمعمول بها وهو يمثل البناء الرسمي للنظرية.

المستوى الرابع: دراسة اتجاهات تطوير النموذج المحاسبي، وهو يشتمل على دراسة أهم مناهج الفكر المحاسبي المعاصر، ثم نتناول بدائل القياس المحاسبي المعاصر،

ثم نتعرض بالشرح والتحليل إلى مشكلة التغيرات في الأسعار والنماذج المحاسبية المقترحة لمواجهة هذه المشكلة.

### موضوعات الدراسة:

1. التأصيل العلمي للمحاسبة ويشمل ملامح تطور المعرفة المحاسبية - محاولات التنظير المحاسبي بدءاً من البحث عن المبادئ إلى إنشاء المعايير.
2. قراءة فلسفية في نظرية المحاسبة وتشمل محاولات بناء النظرية وتنظيم السياسة المحاسبية، والخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية وتنظيم عملية وضع وإصدار المعايير.
3. عرض هيكل نظرية المحاسبة وتشمل الإطار المفاهيمي للنظرية ويتمثل في الأهداف والمفاهيم، البناء الرسمي للنظرية ويتمثل في الفروض والمبادئ المحاسبية.
4. المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية وتشمل تطور أهداف التقارير والفئات المستفيدة في ضوء تقارير بعض المنظمات والهيئات المهنية.
5. المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية، تشمل نظرية الملكية المشتركة ومقوماتها وآثارها ونظرية الشخصية المعنوية، ونظرية المشروع، ونظرية الأموال المخصصة.
6. المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية وتشمل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وصفاتها الأساسية ومحددات التقرير المالي، والجوانب الكمية والنوعية لمحددات الأهمية النسبية.
7. المفاهيم الأساسية للقوائم المالية وتشمل مفهوم قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، والتدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

8. المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية وتشمل مفهوم العناصر التي تمثل أرصدة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، ومفهوم عناصر الإيرادات والمصروفات والتغيرات في حقوق الملكية.
9. الفروض المحاسبية وتشمل فرض الوحدة المحاسبية، وفرض الاستمرارية، وفرض الدورية وفرض وحدة القياس التقدي.
10. المبادئ المحاسبية وتشمل مبدأ القياس الفعلي، ومبدأ المقابلة، ومبدأ تحقق الإيراد، ومبدأ تحقق المصروفات، ومبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ الإفصاح الشامل.
11. المحاسبة عن التغيرات في الأسعار وتشمل التغيرات في المستوى العام للأسعار، والتغيرات في المستوى الخاص للأسعار، والتغيرات في المستوى النسبي للأسعار، وما يرتبط بهما من مفاهيم وآراء والأساس الفكري لهما، وتطبيقاتها العملية.
12. المحاسبة عن الموارد البشرية، وما يرتبط بها من أسس ومفاهيم والنماذج المقترحة للمحاسبة عن تلك الموارد.
13. المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وتشمل أهداف المحاسبة الاجتماعية ووظائفها، والنماذج المقترحة للمحاسبة عن المسؤولية للبيئية والاجتماعية.

### أولاً: ملامح التطور المحاسبي:

يثور العديد من التساؤلات حول حركة التأصيل العلمي للمحاسبة ومدى الحاجة إليها، ومنها:

- "ما هو طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة؟".
- "هل يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي؟".

- "هل هناك قصور في الإطار الفكري المحاسبي؟".
  - "ما هو مفهوم النظرية وما هي عناصرها وما هو الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة؟".
  - "ما هو السبيل لبناء نظرية محاسبية تحقق أهداف التطوير المرجوة؟".
- للإجابة على هذه التساؤلات يتطلب التعرف على التطور التاريخي في المجالات المختلفة للجانب الفكري والتطبيقي للمحاسبة، ثم التعرف على طرق ومناهج البحث العلمي لمعرفة كيفية بناء النظرية، ثم التعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الاستعانة بها لإخضاع الظواهر والمتغيرات المتعددة للدراسة والبحث.
- تشير معظم الدراسات التي تناولت تطور الفكر المحاسبي لمهنة المحاسبة من الناحيتين المهنية والأكاديمية على تواجد خاصيتين متلازمتين تميزت بهما النظرية المحاسبية وهما الاستمرارية والتغير (Continuity and Change) فالاستمرارية في المحاسبة تعني أن كثيراً من عناصر الفكر والتطبيق قد ثبتت فائدتها مما أدى إلى استقرارها واستمراريتها في التطبيق حتى اليوم على الرغم من أنها تعود إلى تاريخ نشأة المحاسبة، وأصبح بالتالي الخروج عنها أمر يصعب قبوله.
- إن خاصية الاستمرارية تتميز بجوانب إيجابية وسلبية، فالجوانب الإيجابية لهذه الخاصية تتمثل في الحفاظ على تراكم الخبرات وازدياد النمو المعرفي في مجالات المحاسبة وأساليبها وفتياتها التطبيقية.
- أما الجوانب السلبية لها فتتمثل في ما قد تترتب عليه من جمود الفكر والتطبيق المحاسبي، خاصة إذا كانت هناك مبادئ وقواعد محاسبية متعارف عليها ولا زالت مطبقة على الرغم من انتفاء المبررات المنطقية التي تستند إليها.

وفيما يتعلق بخاصية التغيير، فهي تجسيد لديناميكية المحاسبة والقدرة على مواكبة التطور الذي تشهده بيئة الأعمال الاقتصادية والاجتماعية إلا أن التغيير يتميز بالبطء الشديد والمتحفظ لأن التغيير في المحاسبة لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته وجدواه بشكل قاطع، فليس غريباً أن يستغرق استيعاب ظاهرة معينة كظاهرة التضخم عقدين من الزمن على الرغم مما تفرضه التطورات الجذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة من ضرورات التغيير، وفعلاً نجد أن كثيراً من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة حالياً لم تكن معروفة لدى المجتمع المالي من قبل، وهو ما يفسر لنا التطورات التي يتوقع حدوثها على النموذج المحاسبي في المستقبل، فالملاحظ أن معدل التغيير الذي شهدته المحاسبة منذ القرن العشرين قد أصبح أسرع من المعدل المؤلف حيث أن العديد من المفاهيم والأساليب والإجراءات والمعايير المحاسبية لم تكن معروفة من قبل وذلك كنتيجة طبيعية للمتغيرات التقنية المتسارعة في عالم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات والعولمة والتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي تشهدها بيئة الأعمال، وبذلك تطور الجانب النفعي في المحاسبة من مراعاة مصالح الملاك حيث تحقيق الربح هو المحرك للنشاط الاقتصادي، إلى مراعاة مصالح طوائف عديدة خاصة مع التوسع في تطوير نمط الملكية الشخصية للمشروع إلى الملكية المشتركة وفصل الملكية عن الإدارة أصبح الأمر يتجه نحو مراعاة مصالح المساهمين والمستثمرين والدائنين حيث يستوي رأس المال المملوك مع رأس المال المقترض وبدأ التركيز على ضرورة تحقيق عائد مقبول من عوائد الاستثمار والأرباح باعتبارهما المحرك للنشاط الاقتصادي، وفي المرحلة التالية من التطور بدأ الاهتمام يتجه نحو مراعاة مصالح المجتمع ككل وتأطير ما يعرف بنظرية المشروع (Enterprise Theory) وما يرتبط بها من تقييم الأداء الاقتصادي والمالي والاجتماعي للمشروع خدمة لمصالح المساهمين والمستثمرين والمتعاملين معه.

### بعض جوانب التطور التاريخي للمحاسبة:

- إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبية القانونيين ( American Institute of Certified Public Accountants ) عام 1941م تعريفاً للمحاسبة على أنها: "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية التي لها قيمة نقدية وصبغه مالية وتفسير نتائجها"، ويلاحظ على هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كفن أو حرفة وليس حقلاً من حقول المعرفة.

- إصدارات جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA):

أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) تعريفاً حديثاً نسبياً للمحاسبة على أنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة.

ويلاحظ على هذا التعريف أنه أضاف إلى التعريف السابق الأهداف التي ترمي القوائم المالية إلى تحقيقها، أي أنه يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناتجة عنها، مما يعني الاهتمام بالمحاسبة كنشاط خدمي وكنشاط للمعلومات وكأداة للاتصال. وفي عام 1975م قدمت الجمعية المذكورة تعريفاً للمحاسبة تم فيه إعادة تحديد الهدف على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية. مما سبق يتبين أن هناك إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فن مسك

الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال مما يشير إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة.

بناءً على ما سبق يمكن تقسيم التطور المحاسبي فنياً إلى أربعة مراحل هي:

المرحلة الأولى: مرحلة البدء في تكوين الإطار الفني للمحاسبة.

المرحلة الثانية: مرحلة الاهتمام المهني والأكاديمي في المحاسبة.

المرحلة الثالثة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات.

المرحلة الرابعة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

#### المرحلة الأولى: تكوين الجانب الفني في المحاسبة:

تتميز هذه المرحلة بتكوين الجوانب الفنية للمحاسبة وكان أبرزها التطور في نظام القيد المحاسبي (نظام القيد المزدوج) بغرض تحقيق أهداف ضبط ودقة وانتظام التسجيل الدفترى والوصول إلى استخراج قائمتين مترابطتين هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهما قائمتان تعتمدان على خاصية التوازن الحسابي كنتيجة طبيعية لتطبيق نظام القيد المزدوج. وطبقاً لاستخدام نظام القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية أو منهج (تشخيص الحسابات) أي ما يسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقية.

ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تمثيلاً مع احتياجات صاحب المال (المشروع) بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع أو هو ما عرف بنظرية (أصحاب المشروع) وهو يركز على المشروع المالي لأصحاب المشروع دون الاهتمام بقائمة الدخل، ويقوم على معادلتين رئيسيتين:

1. الأرصدة أول المدة + التدفقات النقدية خلال المدة = الأرصدة في نهاية المدة.

2. حقوق الملكية (رأس المال) = الأصول - الخصوم.

ونتيجة لتطور رغبات أصحاب المشروع في تحديد مدى نجاح مشروعاتهم وتقديم التفسيرات للأحداث والعمليات وأثرها على الوحدة المحاسبية، فقد أصبح لزاماً الانتقال من نظرية تشخيص الحسابات إلى (نظرية المعاملات) حيث تم إضافة الحسابات الاسمية، وما يتطلبه ذلك من تطبيق مبدأ الاستحقاق في إثبات المعاملات (أي مجرد تحققها وليس بالضرورة عند تحصيلها أو دفعها) وهو ما ألقى عبئاً إضافياً على المنهج المحاسبي.

وبإضافة الحسابات الاسمية أصبحت معادلة الميزانية على النحو التالي:

الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات + رأس المال

### المرحلة الثانية: التطور المهني والأكاديمي:

يلاحظ أن المرحلة السابقة قد تميزت بتطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة وأنها أداة رقابة داخلية على الممتلكات، تحقق رغبات أصحاب المشروع، إلا أنه نتيجة بعض العوامل والتحولات، بدأ الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر نحو تطوير المحاسبة مهنيًا وأكاديميًا بسبب عدة عوامل أهمها:

- ظهور الثورة الصناعية، وما تطلبه ذلك من كبر واتساع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما استدعى تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبي حاجات الدائنين وضمان المحافظة على رأس المال، وعدم إجراء توزيعات منه.
- ظهور الشركات المساهمة، وما تطلبه ذلك من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمان استمرارية عمل الشركات من ناحية، والتحول نحو فصل الملكية عن

الإدارة، الأمر الذي أدى إلى بروز مفهوم أو فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية المستقلة، وقد كان لهذه الخاصية الأخيرة أثر كبير على المحاسبة، حيث ظهر أهمية الدور المحاسبي في تقييم الإدارة ونتائج أعمالها من خلال إعداد قائمة الدخل والتي أصبحت تأخذ الأهمية بدلاً من قائمة المركز المالي، مع البدء في استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، كما كان لانتشار تلك الشركات أثراً كبيراً في تدخل الدولة لضمان حد أدنى من الإفصاح للأطراف الخارجية، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مراجعة القوائم المالية من قبل مراجع خارجي مستقل، وفعلاً بدأ ظهور الجمعيات المهنية وكان أولها جمعية المحاسبين في اسكتلندا عام 1854م، ثم مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا وويلز عام 1880م، ثم جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1887م.

- فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات، وما يتطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحكّر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل المنشأة أو خارجها.
- ظهور شركات المنافع العامة، كشركات الكهرباء، والهاتف، والنقل، وما أدى إلى ظهور مفاهيم الاستهلاك للأصول الثابتة التي تملكها تلك الشركات وظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرضت لها.

وبناءً على هذه المرحلة يلاحظ أن التطور قد أصبح واضحاً في المجال المهني، وأهمية تأسيسها على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً مثل الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالمدخل

الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها.

أما في المجال الأكاديمي فقد أصبح لزاماً على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم إطار فكري مترابط يجمع بينهما، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية.

### المرحلة الثالثة: ظهور المحاسبة الإدارية:

ظهرت المحاسبة الإدارية وتم استخدامها كنظام للمعلومات، وقد كان هذا التطور استجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تنادي بشعار (ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته) (What can't be measured, can't be managed).

لقد أخذ التطور نحو المحاسبة الإدارية في بادئ الأمر في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات، ومع استمرار تطور المحاسبة الإدارية والاستعانة بها في مجال الإحصاء وبحوث العمليات، أدى إلى تطوير البيانات المالية المحاسبية وإعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف.

استمرت مسيرة تطوير الدور المحاسبي صوب الاهتمامات الإدارية عن طريق الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى، مما أثر على اتجاهات المحاسبة المالية ووظيفة إنتاج المعلومات وأصبحت نظاماً للمعلومات يبدأ طرفه الأول بالبيئة المحيطة (المدخلات)، حيث يتم التعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومتشابكة (أحداث محاسبية)، أما الطرف

الآخر (المخرجات) فهو أيضاً بالغ الخطورة بالنسبة للنظام المحاسبي حيث تتعدد اتجاهات المعلومات المطلوبة وما يترتب عليه من تعدد الأهداف التي يجب أن تقدمها القوائم المالية. إن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على أنه نظام للمعلومات يبرز الحاجة إلى أهمية التأصيل العلمي لها في ثلاثة مجالات رئيسية:

**المجال الأول:** يتعلق بمدخلات النظام المحاسبي، وهذا الجانب يتطلب تحديد المبادئ العلمية التي تحكم الأحداث والمعاملات التي يجب معالجتها محاسبياً.

**المجال الثاني:** يتعلق بعملية تشغيل البيانات، وهو يتطلب تحديد المناهج والمبادئ العلمية اللازمة لتحويل البيانات إلى معلومات.

**المجال الثالث:** يتعلق بمستخدمي المعلومات (المخرجات)، وهو يتطلب دراسات سلوكية مكثفة لاحتياجات مستخدمي هذه المعلومات، ووضع تصور فكري للأهداف التي يجب أن يخدمها النظام.

فالنظرية المحاسبية يجب أن تقدم شرحاً وتحليلاً للظواهر المحاسبية المختلفة، وأن مقياس نجاحها يعتمد على قدرتها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة، والا تصبح عبارة عن أفكار تخلو من الدقة والمحتوى العلمي والفني لمكوناتها في ضبط وترشيد الممارسات المهنية.

#### **المرحلة الرابعة: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:**

وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، فمن المعروف أن نتائج أعمال الوحدة المحاسبية يؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين والمرقبين، الإدارة، المقترضين الحاليين والمرقبين، الجهات الحكومية، العاملين في الوحدة المحاسبية، العملاء، الموردين، ونظراً لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات، فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن تنحو التقارير منهجاً شمولياً، تغطي

احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة.

وهذا المدخل يتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في المكان والزمان، مع التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات كافة الطوائف، كما يتطلب أيضاً هذا النموذج التوسع في القياس المحاسبي ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية والمتمثلة في التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

### ثانياً: جوهر النظرية ودورها في مجال المحاسبة:

من المعلوم أن المحاسبة علم اجتماعي بطبيعته يهتم بقياس الموارد الاقتصادية والالتزامات المترتبة على المنشأة كما أنها تقيس المتغيرات التي تطرأ على أصولها والتزاماتها والإبلاغ عن نتائج أعمالها على شكل تقارير مالية بهدف توصيل المعلومات التي تتضمنها إلى مستخدمي تلك التقارير، وبالتالي فهي تؤثر وتتأثر بالمجتمع الذي تتعامل مع عملياته الاقتصادية والمالية، وبذلك فلا بد من وجود مجموعة من الضوابط والمبادئ والقواعد والمفاهيم التي تحكم هذه الأداة والتي تشكل في مجموعها النظرية المحاسبية، من هنا تأتي أهمية دراسة الموضوعات التالية وصولاً إلى بناء نظرية تحكم وتضبط الأداء المالي والمحاسبي وفق أسس علمية:

- أهمية النظرية والحاجة إليها بشكل عام وفي المحاسبة بشكل خاص.
- ما هي وظائف النظرية.
- ما الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة.
- ما هي عناصر ومكونات النظرية.

يتكون الإطار الفكري المحاسبي من الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل، ومن أمثلة ذلك: مفهوم الوحدة المحاسبية، فرض وحدة القياس النقدي، مبدأ الاستمرار، مبدأ التكلفة، مفهوم التحقق، مبدأ الثبات، سياسة الخطة والحذر، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، الأهمية النسبية، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فرض الدورية، نظام القيد المزدوج، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، مبدأ الموضوعية.

### وُجّهت للإطار الفكري المحاسبي عدة انتقادات:

1. اختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات (فرض، مبدأ، مفهوم، قاعدة، سياسة، معيار.. الخ).  
مثال: القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة.
2. الاختلاف حول تحديد المقصود من بعض المفاهيم.  
مثال: مفهوم الاستمرارية يعرفه البعض على أنه الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية.  
يرى البعض أن المقصود به هو أن حياة المنشأة أطول من حياة أي أصل تمتلكه.  
يرى آخرون وهو استمرار نمط الملكية القائم لرأس المال أو التنظيم الإداري والشكل القانوني للمنشأة.
3. الاختلاف حول الفترة التي تعد عنها التقارير الدولية، وكذلك مواعيد التقارير المرحلية.

- مثال: هناك من يرى أن الدورية تتطلب الاعتراف بالمقدمات والمستحقات في حين نجد هناك منشآت تعد تقاريرها على الأساس النقدي أو على مزيج من أساس الاستحقاق والأساس النقدي.
4. وجود العديد من المفاهيم ضمن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة غير محددة المعنى وقد لا تعدو كونها في وضعها الحالي مجرد بديهيات ومن أمثلتها (الأهمية النسبية، الثبات، الإفصاح، تغليب الجوهر على الشكل).
5. وجود تعارض بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة، فطبقاً لمبدأ الاستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها البيعية خاصة بالنسبة للأصول المتخصصة، وهو يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر.
6. عدم الاتساق المنطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية.
7. عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة. مثال: تعدد المعالجات للمخزون السلعي كسياسة الوارد أولاً صادر أولاً، الوارد أخيراً صادر أولاً، المتوسط المرجح.
8. في مجال الإيرادات هل يتبع أساس الإنتاج، أساس البيع، أساس التحصيل.
9. في مجال الربح هي يتبع أساس الربح الشامل، أساس ربح النشاط الجاري، الربح بعد خصم الضرائب، والربح بعد خصم الفوائد.
10. في مجال الإهلاكات هناك طرق متعددة كطريقة القسط الثابت والقسط المتناقص، مجموع أرقام السنين، طريقة النفاذ.. الخ.

11. هناك مجالات متعددة أمام المحاسبة فيما يتعلق بمستوى التجميع أو التفصيل للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية.

12. هناك اختلاف طرق التبويب والعرض وتحديد المعلومات التي يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية.

13. عدم وجود إجابات قاطعة بالنسبة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب، مثلاً لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة حول بعض التساؤلات:

- مشكلة التغير في الأسعار.
- قياس العمليات غير الملموسة (الأصول المعنوية).
- قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

وحول ما سبق يلاحظ على الإطار المحاسبي الحالي ما يلي:

- يفتقر إلى الترابط بين مكوناته وعدم توفر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة.
- تباين الممارسات المحاسبية بالنسبة للطرق التي يستخدمها المحاسب بالإضافة إلى تباين أسس القياس والتقييم.
- لا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة بين البدائل، وإن إعداد القوائم المالية يعتمد كثيراً على الاجتهاد الشخصي، ولعل ذلك من أحد الأسباب التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة أو تقديم تقارير غير موضوعية.
- إن الهجوم على الإطار الفكري الحالي قد أثير من داخل المهنة نفسها بنفس الدرجة التي أثير بها من المجتمع المالي بصفة عامة.

- إن معظم المفاهيم والإجراءات التي تكون الإطار الفكري الحالي إنما تعكس اهتماماً بالنواحي الفنية والإجرائية الخاصة بالممارسات، فهي أقرب إلى القواعد العرفية أو التقاليد أو الإصطلاحات منها إلى المبادئ العلمية.
- إن المحاسبة بوضعها الحالي هي أقرب ما تكون إلى الفن منها إلى العلم وأن خصائص العلم لا يمكن أن تتوفر فيها، بمعنى أنه ليس من المتوقع أن يكون هناك قوانين محاسبية ثابتة وصحيحة في جميع الظروف والأوقات كما هو الحال في العلوم البحتة أو الطبيعية. وفي المقابل هناك من يرى أن القواعد الاصطلاحية الموجودة لا تعيب المحاسبة، وأن هناك حاجة إلى وجودها مع ضرورة وجود تحديد واضح لمجال استخدام كل منها، فالقواعد العرفية (الاصطلاحية) والمبادئ ضرورية لكل علم، فهي أداة لتنظيم السلوك في مجال معين حتى لا يترك المجال للاختيار تجنباً للفوضى والارتباك، ولكن تجدر الإشارة أيضاً إلى أن درجة تقدم أي حقل من حقول المعرفة تتناسب عكسياً مع درجة اعتماده على القواعد العرفية، فكلما زادت هذه القواعد العرفية في مهنة معينة، كلما ازداد مجال التدخل من جانب المهتمين بهذه المهنة كالجمعيات المهنية أو الجهات الحكومية بفرض تنميط الممارسات العملية وفرض اختيارات محددة يلتزم بها الممارسون، وبالتالي فإن الحاجة أصبحت ماسة إلى بناء نظرية محاسبية يمكن الاعتماد عليها في توجيه الجوانب التطبيقية، وتقديم الأساس العلمي اللازم للتوجيه والترشيد.

### ثالثاً: مفهوم النظرية ومنهج البحث العلمي:

#### تعريف النظرية:

هي بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي ترتبط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر وموضوع

الدراسة، كما عرفت بأنها مجموعة من المبادئ المنطقية المتناسكة والمنسجمة التي توفر في مجموعها إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المهنية القائمة بحيث تساهم في فهم تلك الممارسات من جانب المهنيين أنفسهم وذلك بالإضافة إلى من يستفيد من خدماتهم كالمستثمرين والمقرضين والإدارة وغيرهم، كما أنها توفر الآلية والإرشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة، وعرفت أيضاً بأنها مجموعة من المفاهيم (Concepts) والتعاريف (Definitions) أو المقترحات (Propositions) التي تمكن في مجموعها من تكوين رؤيا منتظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة فيما بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، وذلك بقصد تفسيرها وتوفير القدرة على التنبؤ بها.

### خصائص النظرية:

في ضوء التعريفات السابقة للنظرية بشكل عام فإن هناك بعض الخصائص التي يجب أن تتميز بها أهمها:

1. الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها (أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئ).
2. القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة.
3. القدرة على التنبؤ بالسلوك سواء من حيث دوافعه أو نتائجه.
4. توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف.
5. القدرة على ربط الظواهر بالواقع العملي في الحياة.

### النظرية المحاسبية (طبيعتها وأهميتها وجودها):

تعرض باحثو الفكر المحاسبي إلى تعريف النظرية المحاسبية، فقد أورد هندريكسون (Hendriksen) تعريفاً لها بالقول أنها مجموعة من المبادئ المنطقية المتناسكة والمنسجمة التي

توفر إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المهنية القائمة بما يساهم في فهم تلك الممارسات من جانب المهتمين من خدماتها كالمستثمرين والمقرضين والإدارة، كما أنها توفر الآلية والإرشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة، أما بلكاوي (Belkaoui) فقد عرفها بأنها مجموعة من المفاهيم (Concepts) والتعاريف (Definitions) أو المقترحات (Propositions) التي تشكل رؤية منظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة بغرض تفسيرها وتوفير القدرة على التنبؤ بها، أما (McDonald) فقد حدد العناصر الأساسية التي يتعين توافرها في النظرية المحاسبية وهي:

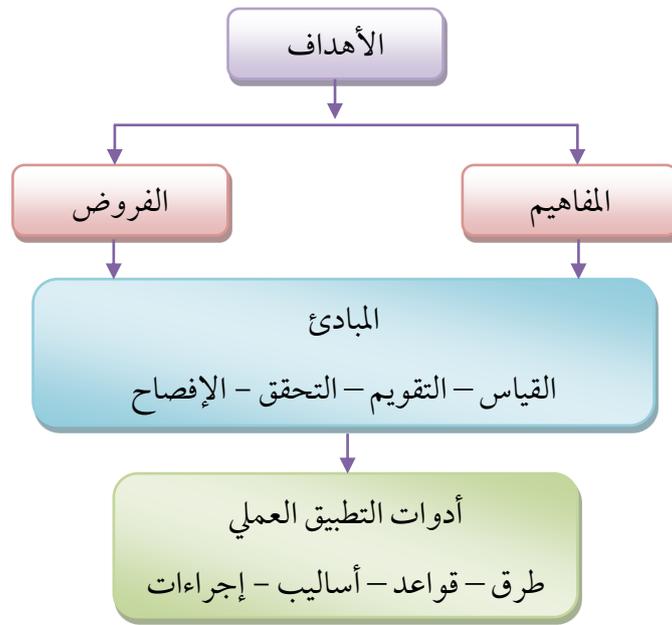
- القدرة على تمثيل الظواهر والأحداث الاقتصادية.
- تشمل مجموعة من القواعد.
- يتم ربط الظواهر بالواقع العملي في الحياة.

هذا ويعتبر وجود النظرية المحاسبية ضرورياً للأسباب التالية:

- المحاسبة كعلم في حاجة ماسة إلى وجود إطار لضبط الأداء المالي والمحاسبي للممارسات المهنية.
- يؤدي وجود النظرية المحاسبية بما تتضمنه من مقومات هيكلية تعتمد عليها إلى تكريس الكيان المادي والمعنوي لمهنة المحاسبة ويضعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة.
- تعتبر مرجعاً أكاديمياً ومهنياً يمكن اللجوء إليه لحسم أي خلاف بين الأكاديميين والمهنيين فضلاً عن دورها في ضبط وتحديد الطرق والسياسات التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي.

- تساهم النظرية في تلخيص نتائج البحوث العلمية التي يتم إجراؤها في نفس المجال مما يؤدي إلى تعميق الفهم حول الأطر التطبيقية لهيكل النظرية المحاسبية، والعروض والمفاهيم التي تقوم عليها.

وفي مجال المحاسبة لا بد من الربط بين النظرية والتطبيق، فالنظرية في المحاسبة تقدم شرحاً وتقييماً للواقع العملي، وهي بذلك تقدم الأساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمقترحة وبما يحقق التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية وبالتالي فإن النظرية في المحاسبة لا بد أن يكون لها محتوى تطبيقي، أي قابلة للتطبيق العملي، وأن يكون بناؤها وإطارها العام يقوم على مجموعة من العناصر والعلاقات التي تحكم تطور الأساليب المحاسبية المطبقة في هذا الخصوص، ويوضح الشكل التالي الهيكل العام لعناصر النظرية المحاسبية:



من الشكل السابق يتبين ما يلي:

1. أن الأهداف هي نقطة البداية في بناء أي نظرية، وفي مجال المحاسبة فإن تحديد الأهداف يستلزم دراسة سلوكية وميدانية للتساؤلات التالية:
  - ما هي الطوائف المستخدمة للقوائم المالية.
  - ما هي احتياجات كل طائفة.
  - ما هو أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي القوائم المالية.
  - ما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية.
2. إن المفاهيم هي عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية التي تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة، فهي تمثل بناءً وإدراكاً ذهنياً لجوهر العناصر التي تحدد لنا ماهية الفروض والمبادئ.  
والمفاهيم تختلف عن التعاريف (Definitions) في أن الأخيرة هو ما جرى عليه الاستخدام لمصطلح معين بين المهتمين في نفس المجال، مثل تعريف مصطلح مدين، دائن، الحساب، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولاً واتساعاً وهي تتميز بخاصيتين رئيسيتين هي:
  - أ- أن تكون عملية (Practical) أي قابلة للقياس.
  - ب- أن تكون إجرائية (Operational) بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده.وفي المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم مثل:

أ- مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية (أصحاب المشروع، الشخصية، المعنوية المستقلة).

ب- مفاهيم خاصة بالقوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي).

ج- مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، التكلفة، الإيرادات، المصروفات، الدخل، الأرباح والخسائر).

د- مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية (الملائمة، الثقة، الثبات، الأهمية، النسبية، الحياد).

إن الأهداف والمفاهيم تشكل الإطار المفاهيمي للنظرية والتي تبنى عليها العناصر الأخرى كالفروض والمبادئ، أي أن الإطار المفاهيمي يمثل البنية الأساسية التي يتأسس عليها الفروض والمبادئ.

3. إن الفروض هي عبارة عن مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتمثل في مجموعة من الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة الأخرى.

### خصائص الفروض:

1. أن تكون قليلة العدد حتى لا يتعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي.

2. أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، حتى لا يتم الوقوع في أخطاء استنتاج فرض من فرض آخر.

3. أن تكون غير متعارضة، وإلا نتج عن ذلك مبادئ غير متسقة منطقيًا.

### أنواع الفروض:

تمثل الفروض اللبانات الأساسية المقبولة أساساً بطبيعتها في علم المحاسبة وهي فروض تتعلق بوجود الوحدة المحاسبية والعمليات المالية التبادلية التي تجربها مع الغير، وقد تكون هذه الفروض على نوعين هما:

- فروض وصفية (وضعية) Descriptive or positive، وهي تنطلق من الواقع الفعلي القائم عليه الحال.

- أو فروض قياسية أو توصيفية Prescriptive or Normative، وهي تنطلق مما يجب أن يكون عليه الواقع.

ومن الأمثلة على الفروض الوصفية (معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتياً بمعرفة المنتجين).

أما الفروض القياسية فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري مثل فرض الاستمرارية في المحاسبة وقد أثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ.

4. إن المبادئ Principles هي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم مع الفروض، وبالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري لها.

تكون هذه المبادئ أولية وهي بذلك تعتبر مرحلة من مراحل البحث العلمي وبالتالي يطلق عليها (فروض علمية) حيث يتم اختبار هذه الفروض، وأن الافتراضات التي يثبت صحتها تصبح بمثابة مبادئ علمية تعبر عن حقائق نسبية في هذا العلم، وبالتالي يتم التوصل إلى مجموعة من المبادئ العلمية النهائية التي تحكم النظام أو مجال الدراسة.

فالمبادئ العلمية هي قمة البناء الفكري، ولا تقوم النظرية بدونها، وإلا أصبحت مجرد ملاحظات أو أفكار مبعثرة، وتتمثل المبادئ في مجال المحاسبة في مبادئ علمية مرتبطة بالربح وأخرى مرتبطة بالمركز المالي بالإضافة إلى المبادئ العلمية العامة. وفي مجال المحاسبة ونظراً لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية، مما يستلزم أن يتسم بالاتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفروض من ناحية، وأن تثبت صحته وصدقه في التطبيق العملي.

5. أدوات التطبيق العملي، هي مجموعة الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب التي يتم من خلالها تطبيق المبادئ العلمية.

وفي مجال المحاسبة يعتبر الجانب التطبيقي العملي الذي يستند إلى قواعد وأسس علمية هام جداً لأن النظرية هي الوسيلة للوصول إلى ممارسات عملية وسليمة، وأن الهدف الرئيس من هذه القواعد المحاسبية المهنية هو حسم الخلاف بين المحاسبين والمهتمين في حالة وجود أي مشكلة محاسبية مهنية، وبذلك فإن التقارير المالية المعدة استناداً إلى ذلك تحقق منفعة مستخدمي تلك التقارير والتي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية في الأسواق المالية.

إن توفر هذه الخصائص في مجال المحاسبة سوف يجعل من النظرية أداة نافعة في مجال التطبيق العملي، ومن البديهي أن التوصل إلى هذه الخصائص يتطلب ضرورة الالتجاء إلى أصول البحث العلمي للوقوف على المناهج المتبعة وأهميتها في تطوير النظرية ودور البحث المحاسبي فيها.

#### 1- المنهج العملي:

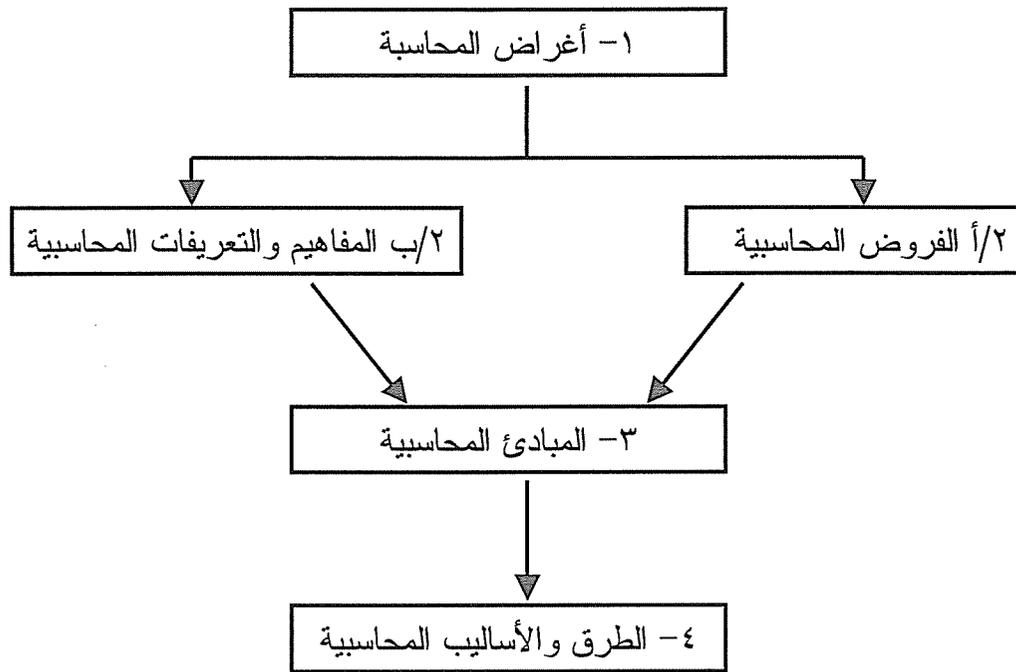
طبقاً للمنهج العملي (Practical approach) يتم التوصل إلى مجموعة المبادئ التي تتكون منها النظرية عن طريق الملاحظة واختبار التطبيق العملي، حيث تعتبر أن مجموعة

## ركائز (أسس) بناء نظرية المحاسبة

يمكن تقسيم البنيان الأساسي لنظرية المحاسبة في أربعة مستويات على النحو الموضح في الشكل التالي (١)

شكل رقم (١-٣)

البنيان الأساسي لنظرية المحاسبة



١- المستوى الأول ويشمل بياناً بأغراض المحاسبة Accounting Objectives

٢- المستوى الثاني ويشمل بياناً بما يلي:

أ- بيان بالفروض المحاسبية الأساسية Accounting Postulates

(١) Belkaoui, A. *Accounting Theory*, Harcourt Brace Jovanovich Publishers, 1985, p. 217.

وتعتبر الفروض أو الافتراضات بمثابة نقطة البداية في بناء النظرية إذ تتمثل في تعميم ظاهرة معينة باعتبارها مقبولة قبولاً عاماً وكانها حقيقية تم التوصل إليها اما باستخدام الأسلوب الاستقرائي أو الأسلوب الاستنباطي في دراسة الظواهر.

ومن أهم الفروض المحاسبية المتعارف عليها ما يلي: (٢)

#### ١- فرض الوحدة المحاسبية Accounting Entity

يقوم هذا الفرض على أساس أن للمنشأة بعد اكتسابها الصفة القانونية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية المالك أو الملاك.

وتعتبر الوحدة المحاسبية بمثابة الاطار الاقتصادي محل اهتمام النظام المحاسبي وعلى نوع الوحدة المحاسبية وشكلها القانوني وكذلك طبيعة نشاطها يتوقف تصميم النظام المحاسبي فتحدد بذلك أنواع المستندات والسجلات ومن ثم التقارير المالية.

ووفقاً لهذا الفرض فإن أية عملية مالية تتم بين المنشأة من جهة والمالك من جهة أخرى، يجب أن تعامل وكأنها تمت مع الغير وتسجل أما له أو عليه في حساب شخصي أو من خلال أي حساب آخر من حسابات حقوق الملكية.

#### ٢- فرض الاستمرارية Going Concern

وفقاً لهذا الفرض يعتبر نشاط المنشأة مستمرا ولا علاقة له بالعمر الطبيعي للملاك. وهذا الفرض على صلة بفرض الوحدة المحاسبية إذ يكرس مبدأ الفصل بين الشخصية المعنوية للمنشأة وشخصية المالك أو الملاك. ويلعب هذا الفرض أيضاً دوراً هاماً في اعداد القوائم المالية الختامية للمنشأة إذ بموجبه تعتبر المنشأة مستمرة وبناء على ذلك تعد ميزانيتها في نهاية كل فترة مالية، وذلك ما لم تظهر قرينة أو شك في عدم صحة أو ملاءمة هذا الفرض. وفي حال ظهور أية مؤشرات

ب- بيان بالمفاهيم والتعريفات المحاسبية الأساسية Accounting Definitions and Concepts

٣- وفي المستوى الثاني يتم تحديد المبادئ أو المعايير المحاسبية Accounting Principles or Standards والتي هي في نطاقها أقل تعميماً من العناصر المشار إليها في المستوى الأول.

٤- أما في المستوى الرابع والأخير لبيان تطوير المحاسبة فيضيق نطاقه ليشمل الطرق والإجراءات Accounting Methods and Procedures والتي تحكم الممارسات المهنية في الواقع العملي.

#### أولاً: أغراض المحاسبة

باعتبارها فرعاً من العلوم الاجتماعية تطورت أغراض المحاسبة عبر الزمن وفقاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة وفي اتجاه يتفق مع الدور الوظيفي للمحاسبة. لذا بينما تمحورت أغراضها التقليدية على حماية حقوق الملاك تركزت وظيفة المحاسبة في دورها كنظام لمسك الدفاتر Book Keeping Systems . لكن وبعد تعاضد دورها كنظام للمعلومات Information System تطورت أغراض المحاسبة لنتواءم مع الواقع الجديد فتكرس دور النظام المحاسبي في توفير المعلومات المناسبة لأغراض مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرارات.

#### ثانياً: الفروض المحاسبية

تمثل هذه الفروض مجموعة من المسلمات المقبولة قبولاً عاماً بسبب امتثالها لأغراض المحاسبة ولكونها مستخلصة من البنية المحيطة بالمنشأة بجوانبها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

(٢) Ibid, p. 220 .

من جانب آخر فإن تزايد الحاجة إلى الإفصاح عن البيانات المالية لخدمة أغراض المستثمرين في أسواق المال أدى إلى ظهور التقارير المالية المرحلية Interim Reports والتي تتطلب اعداد بيانات مالية ربع سنوية أو نصف سنوية تقدم لهيئة الأوراق المالية كشرط من متطلبات إدراجها في البورصة.

### ثالثاً: المفاهيم (التعريفات) المحاسبية Accounting Concepts

يعرف المفهوم من الزاوية النظرية بأنه "النتاج الذي ينتج من عملية تعريف وتصنيف ثم تفسير الظواهر المختلفة" (٣). ويرى البعض بأن المفاهيم جزء من الفروض أو المسلمات Postulates وبشكل المفاهيم وإلى حد ما الإطار المفاهيمي لاعداد القوائم المالية.

كما أن البعض يعتبر المفاهيم المحاسبية المنبع الأساسي الذي نشأت عنه الفروض والمبادئ المحاسبية ومن الأمثلة على الخلط القائم في الفكر المحاسبي بين مصطلحات المفاهيم والأعراف أو الافتراضات ثم المبادئ هو أن البعض مثل Moonitz مثلاً يعتبر الإفصاح من الأعراف Convention (٤) في حين أن الاجماع السائد على اعتباره مبدأ Principle كما يطلق البعض على التحفظ Conservatism أحياناً مصطلح مبدأ في حين يراه البعض من الأعراف Convention كما يصنف البعض القابلية للمقارنة Comparability باعتبارها مبدأ في حين يصنفه آخرون على أنه مفهوم. كذلك الحال بالنسبة للأهمية النسبية Materiality فمن البعض من يصنفها على أنها مفهوم في حين يصنفها آخرون باعتبارها مبدأ.

(٣) Wolk , H. I, Tearney, M. G, and Dodd, L. J. Accounting Theory Aconceptual and Institutional Approach, South- Western College Publishing , 2001, P. 137 .

(٤) Moonitz Maurice, The Basic Postulates of Accounting Research Study No.1 (AICPA, 1961).

تشير مثل هذا الشك يتوجب على مدقق حسابات الشركة إجراء الاختبارات الكفيلة بالتحقق من طبيعة المشكلة التي تثير هذا الشك، فإذا ما توصل إلى قناعة بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار، عليه حينئذ اتخاذ الرأي المناسب في تقريره الصادر عن المنشأة، وفي مثل هذه الأحوال تخضع المنشأة للتصفية. وكما أشرنا سابقاً يعتبر هذا الفرض بمثابة حجر الزاوية لاعداد ميزانية الشركة وذلك سواء من حيث تصنيف الأصول والمطلوبات وكذلك في إجراء التسويات الجردية التي تتم في نهاية الفترة المحاسبية.

### ٣- فرض ثبات قيمة وحدة النقد Fixed Monetary Unit

يقوم هذا الفرض على أن وحدة النقد هي المقياس الذي يعتمد أساساً لإثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية، كما أن قيمة هذه الوحدة ستبقى ثابتة بدون تغيير.

ومن أهم نواحي القصور في هذا الفرض أنه يجعل المعلومات التي تعرضها القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم بلا مدلول، لان تلك البيانات تكون قد أهملت التغيير الحادث في القوة الشرائية Purchasing Power لوحده النقد. ولعل هذا العيب في تلك القوائم ما دعا إلى تبنى الآراء الداعية إلى ضرورة نشر القوائم المالية المعدلة بآثار التغيير الحادث في المستوى العام للأسعار.

### ٤- فرض الفترة الزمنية Time Period

بموجب هذا الفرض، تقسم الحياة المستمرة لنشاط المنشأة إلى فترات زمنية متساوية (سنة ميلادية عادة) يتم في نهاية كل فترة منها توقف اصطناعي لنشاطها بقصد إعداد ما يعرف بالحسابات الختامية. وحيث أن الفترة الزمنية وهي سنة ميلادية تعتبر قصيرة نسبياً بالمقياس إلى عمر المنشأة، لذا كان من الضروري تبنى أساس الاستحقاق في اعداد القوائم المالية وما يتطلبه ذلك من إجراء للتسويات الجردية وذلك بالإضافة إلى مبدأي المقابلة والاعتراف بالايرادات والمصروفات.

## رابعاً: المبادئ المحاسبية

تصنف المبادئ المحاسبية عادة في مجموعتين هما: (٥)

١- مبادئ مرتبطة بالمدخلات Input- Oriented Principles

٢- مبادئ مرتبطة بالمخرجات Output- Oriented Principles

١- المبادئ المرتبطة بالمدخلات

وتشمل مجموعة المبادئ التي تتعلق بالمناهج والقواعد المستخدمة في إعداد القوائم المالية وتحديد محتواها وكذلك تحديد الايضاحات المكملة لتلك القوائم. ويمكن تجزئة هذا النوع من المبادئ أيضا في مجموعتين فرعيتين هما:

١/١ مجموعة المبادئ المرتبطة بموضوع الاعتراف بالايرادات وبالمصروفات وهي على صلة بتطبيق محاسبة التكلفة التاريخية على قياس الدخل أكثر من ارتباطها بتقييم الأصول والالتزامات.

٢ /١ مجموعة المبادئ المقيدة Constraining Principles

أي تلك المبادئ التي تضع إما حدوداً Limitations بالنسبة للقوائم المالية كمبدأ التحفظ، وإما توفر ضوابط Checks على إعداد تلك القوائم كمبدأ الافصاح أو مبدأ الأهمية النسبية.

١/١ المبادئ المرتبطة بموضوع الاعتراف بالايرادات والمصروفات

١/١/١ مبدأ الاعتراف Recognition Principle

وهو على صلة بتوقيت اثبات الإيرادات والمصروفات. وقد اختلفت الآراء حول تحديد الحدث الرئيسي المحدد لهذا التوقيت. وقد حدد FASB معيارين رئيسيين لتحديد توقيت الاعتراف بالايرادات وهما: (٦)

أ- أن تكون الأصول التي ستحصل عليها المنشأة مقابل الايراد محققة Realized أو قابلة للتحقق Realizable بمعنى القابلية للتحقق في صورة نقد.

ب- أن تكون عملية توليد أو اكتساب الايراد قد اكتملت بصورة جوهرية. وبالنسبة للمصروفات فيتم الاعتراف بها بالاسترشاد بما يعرف بواقعة الاستنفاد Expiration أي تحول الأصل إلى نفقة أو مصروف بربطها بالايراد المحقق منها وفقاً لمبدأ المقابلة.

٢/١/١ مبدأ التكلفة Cost Principle

يطبق هذا المبدأ في الممارسة المهنية تحت مسمى مبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost Principle والذي يعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية. وبموجب هذا المبدأ يتم اثبات أصول والتزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي Acquisition Cost والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام. (٧)

ومبدأ التكلفة التاريخية على صلة وثيقة بمجموعة من المبادئ والفروض المحاسبية الأساسية مثل: مبدأ الموضوعية وفرض الاستمرارية وكذلك فرض ثبات وحدة النقد. فبخصوص مبدأ الموضوعية يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية مدعماً له ذلك على اعتبار أن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في اثبات الأصول والالتزامات وكذلك في تصنيفها يعزز موضوعية البيانات المحاسبية. أما فرض الاستمرارية والذي يقوم على افتراض استمرارية المنشأة الى ما لا نهاية فيعزز تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في مسائل القياس عوضاً عن أساليب القياس الأخرى كأسلوب القياس باستخدام مدخل التكلفة الجارية Current Cost . لكن فرض ثبات وحدة

(٧) تجدر الملاحظة إلى أن أهمية هذا المبدأ أي مبدأ التكلفة التاريخية في اعداد القوائم المالية المنشورة قد بدأت تتضاءل في عصرنا الحاضر وذلك لصالح القيمة العادلة Fair Value كأساس لادراج الأصول في تلك القوائم. وللمزيد من الايضاح انظر: معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASC ، مرجع سبق ذكره، المعيار الدولي رقم (٣٩) بعنوان "الأدوات المالية".

(٥) Wolk, Tearney and Dodd, op.cit, p. 139 .

(٦) Financial Accounting Standards Board, Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises, SFAC No. 5, FASB 1984.

النقد واستخدامه جنباً إلى جنب مع مبدأ التكلفة التاريخية وما يترتب على ذلك من تجاهل للتغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد بفعل التغير في المستوى العام للأسعار. يجعل القوائم المالية المعدة خلال فترات تسودها معدلات مرتفعة من التضخم أو الانكماش الاقتصادي مضللة وبلا مدلول.

٣/١/١ مبدأ المقابلة Matching Principle

ويقضي بمقابلة الإيرادات المحققة أو المكتسبة خلال الفترة المحاسبية بالمصروفات المستنفدة في تحقيق أو اكتساب تلك الإيرادات وذلك تمهيداً لتحديد نتيجة أعمال الفترة من ربح أو خسارة.

٢ /١ مجموعة المبادئ المقيدة

١/٢/١ مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر) Conservatism

ويطبق في الممارسة المهنية عن طريق السعي لاختيار من بين البدائل المختلفة للسياسات والأساليب المحاسبية ما يؤدي منها إلى عدم المبالغة في قيمة دخل الفترة المحاسبية أي ما يؤدي منها إلى تخفيض الأرباح في قائمة الدخل، وكذلك ما يؤدي منها إلى تخفيض قيم الأصول وتعظيم قيم المطلوبات في الميزانية العمومية.

وهكذا يتطلب هذا المبدأ عدم السرعة في الاعتراف بالإيرادات مقابل تسريع الاعتراف بالخسائر والمصروفات. ولعل من أهم تطبيقاته في الحياة العملية: تقييم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل، وتكوين المخصصات بأنواعها كمخصص الديون المشكوك فيها، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.

٢/٢/١ مبدأ الإفصاح Disclosure

يشير هذا المبدأ والذي تزايدت أهميته في عصرنا الحاضر الى ضرورة الحرص على توفير المعلومات المناسبة في القوائم المالية المنشورة وذلك لمصلحة الطوائف أو الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه المعلومات وبالقدر الذي يساعدهم

في عملية اتخاذ القرارات. ويمكن توفير هذه المعلومات إما في صلب القوائم المالية أو في خارجها.

هذا وسيتم شرح أبعاد هذا المبدأ بشكل مفصل في موضع لاحق في الكتاب.

٣/٢/١ مبدأ الأهمية النسبية Materiality

بموجب هذا المبدأ تتحدد الأهمية النسبية لبند معين أو لمجموعة من البنود من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية المنشورة وذلك على أساس مدى ملاءمة البند أو البنود لأغراض التقييم واتخاذ القرارات.

ويلعب هذا المبدأ دوراً هاماً في تحديد مستوى الدمج المناسب Aggregation Level لدى اعداد القوائم المالية المنشورة، كما يلعب الدور نفسه في عملية تدقيق تلك القوائم من قبل مدققي الحسابات.

٤/٢/١ الموضوعية Objectivity

يعتبر هذا المبدأ ركناً أساسياً في تنفيذ عملية القياس المحاسبي. إذ بموجبه تتحدد طبيعة ونوعية المستند أو قرينة الإثبات التي بناء عليها يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية.

كما أن هذا المبدأ هام من زاوية توفير عنصر الحيادية Neutrality في القياس وذلك الى الحد الذي يقلص إلى أدنى حد ممكن تأثير الاجتهاد الشخصي في القياسات المحاسبية.

٢ - المبادئ المرتبطة بالمخرجات

تسعى هذا المبادئ وبشكل عام إلى توفير الخواص أو السمات المطلوبة في القوائم المالية وذلك كي تعظم قيمة المنفعة المحققة منها بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم. ومن أهم هذه المبادئ ما يلي: (٨)

(٨) Wolk , Tearney Dodd, op.cit, p. 192 .

## Accounting Theory

## نظرية المحاسبه

as AAA American Accounting Association

التعريف حسب المجمع المحاسبي الامريكي

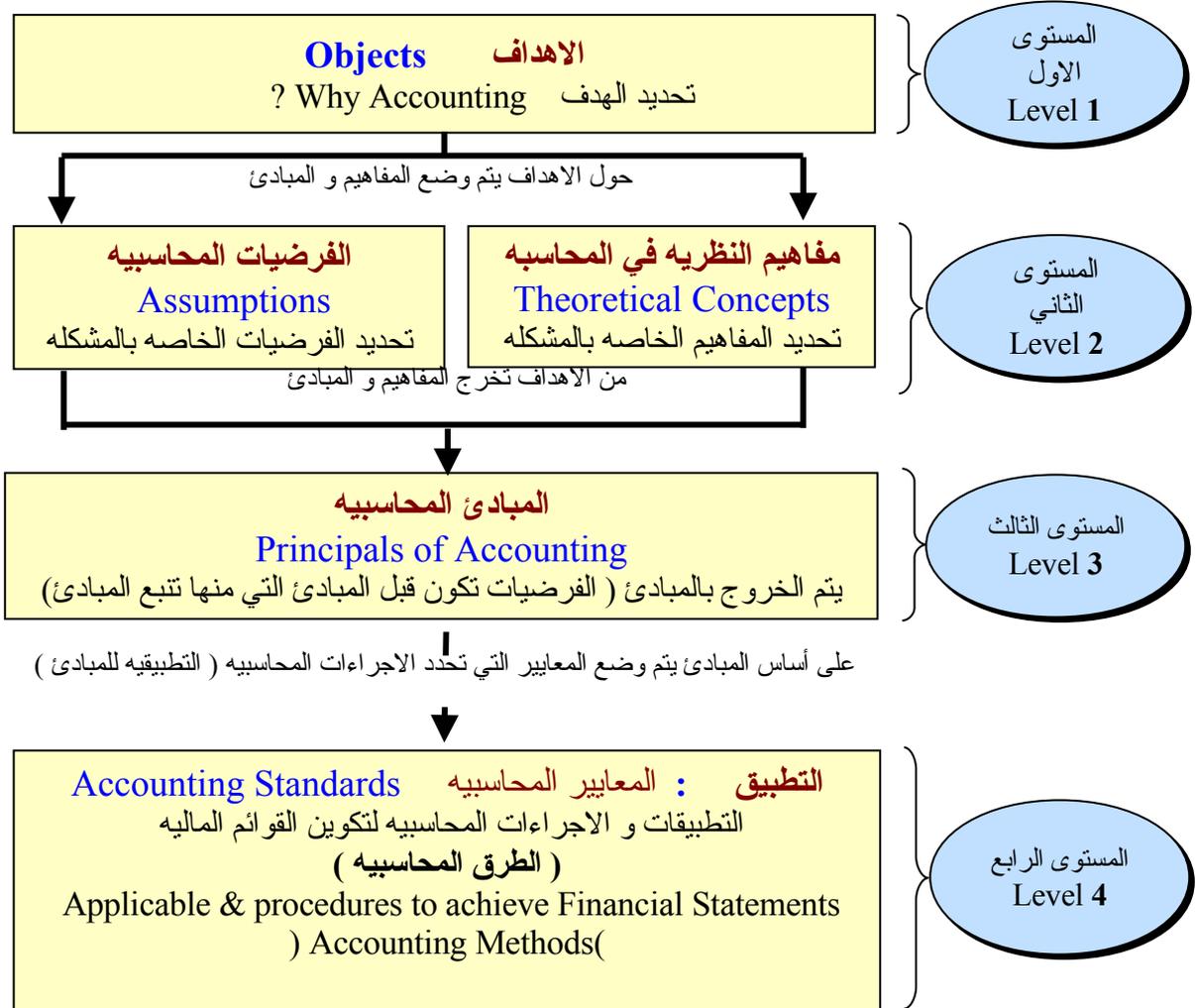
Is a set of concepts and assumptions and their related principles that explain and guide the accountants actions in identifying, measuring and communicating economic information .about companies to interested parties

هي مجموعه من المفاهيم و الفرضيات و المبادئ المتعلقة بها التي توضح و توجه الاجراءات المحاسبية المتعلقة بالتحديد ( تحديد العمليات التي تدرج ضمن النظام المحاسبي من العمليات التي لا تدرج ) و القياس ( تقييم العمليات بوحدات النقد ) و توصيل المعلومات الاقتصادية عن الشركة الى الجهات المهتمه و ذات الشأن.

النظرية المحاسبية يقصد بها المحاسبه الماليه المتعلقة بالقوائم الماليه

هيكل النظرية المحاسبية و مستوياتها

### Accounting Theory Structure & Levels



الاهداف - أهداف المحاسبه ? Why Accounting

تقديم معلومات مفيده في قرارات الاستثمار و الائتمان و تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وعن موارد المنشأه و الحقوق عليها و التغيرات التي تمت عليها لمستخدمي المعلومات

Provide Information Useful In investment & credit decisions Useful in assessing future cash flows about enterprise resources, claims to resources, and changes in them

Theorization  
تنظير

محاولات للوصول الى النظرية

Theory  
نظرية**المداخل ( طرق بحث ) Approaches**مداخل للوصول الى النظرية المحاسبية  
المداخل مختلفه كون الاهداف مختلفه**مداخل غير نظريه**

Non-Theoretical Approaches

2

**مداخل نظريه**

Theoretical Approaches

1

**مدخل سلطوي**

Autocratically Approaches

A

مدخل تم وصفه من قبل الجمعيات المحاسبية و ذلك من خلال :  
ما تصدره من نشرات محاسبية  
ما تصدره من توجيهات محاسبية  
سلطه هنا للجمعيات المحاسبية / في  
القرار الخاص بالمعايير المحاسبية  
لا يعتمد هذا المدخل على النظرية  
**أخذ من المدخل الاستنباطي**

**مداخل تقليديه / أساسيه**

Traditional Approaches

A

**مدخل استنباطي**  
Deductive Approach  
Normative Theory النظرية المعيارية  
**مدخل استقرائي**  
Inductive Approach  
Positive Theory النظرية الايجابية  
Traditional Theory النظرية التقليديه  
Agency Theory نظرية الوكاله  
Historical Theory نظرية الكلفه التاريخيه  
**مدخل علمي**  
Scientific Approach  
يزاوج ما بين الاستنباطي و الاستقرائي

**مدخل عملي**

Pragmatically Approaches

B

ظهر هذا المدخل من الواقع المحاسبي و ليس نتيجة لفرضيات أو مبادئ محاسبية  
يعتبر أن أصل المحاسبه نشاء من الواقع و بالاساس من معادلة الميزانيه و التي وضعها عالم أيطالي  
و نتيجة معادلة الميزانيه ظهر T – Account  
حيث نشأت منها المحاسبه  
يعتبر أن GAAP جاءت من الواقع  
**أخذ من المدخل الاستقرائي**

**مداخل داعمه**

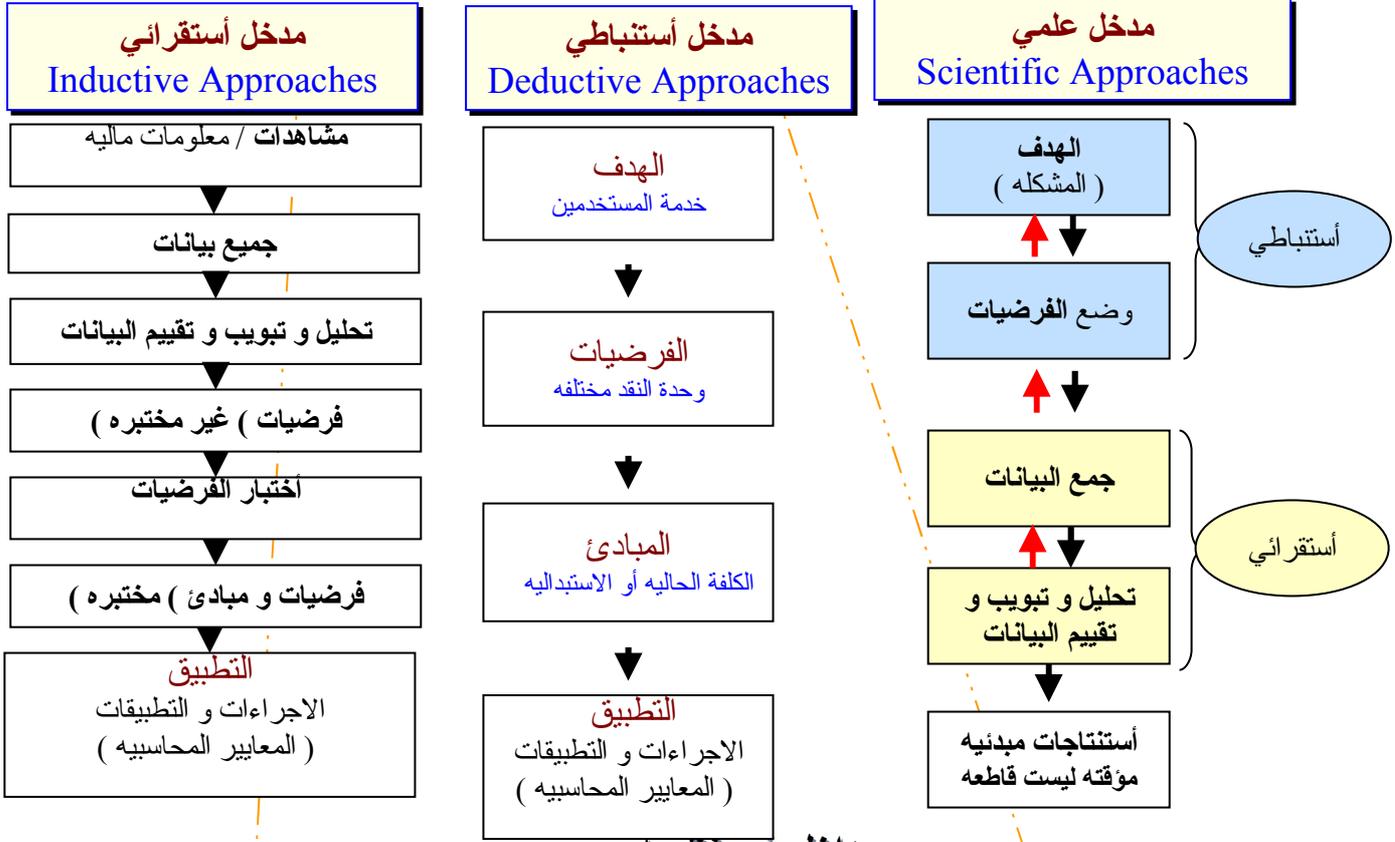
Supportive Approaches

B

**مدخل أخلاقي**  
Ethical Approach  
**مدخل اجتماعي**  
Social Approach  
**مدخل اقتصادي**  
Economic Approach  
**مدخل الحدث**  
Events Approach  
**مدخل تنبؤي**  
Predictive Approach

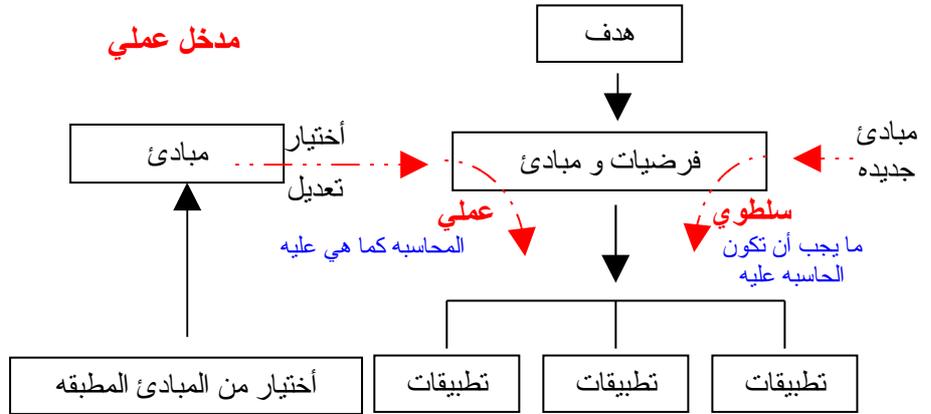
- المداخل متداخله و مترابطه حيث أن النظرية تحتاج لاكثر من مدخل للوصول اليها
- المداخل الداعمه لا تستطيع عمل نظريه و إنما هي تدعم و تعزز المداخل التقليديه الرئيسيه الاخرى
- لتحديد كيفية اتجاه المدخل يستخدم مصطلحي العام ( تعميم فرضيات و مبادئ ) و الخاص ( الزام الشركه بالتطبيق و أو أخذ المشاهدات من الشركات )

## المدخل الأساسي Traditional Approaches



## Non-Theoretical approaches

تم وجودها نتيجة فشل توصل المدخل النظرية نظريه قابله لتطبيق و تحقق الاهداف المرجوه منها



## 2- التطور الفكري النظري للمحاسبة

يعتمد ذلك المدخل على استخلاص المحاسبين مجموعة من الافتراضات القبلية من العمليات الاقتصادية لمختلف المشروعات ، وفي ضوء ذلك يمكن استخدام منطق استنباطي **Deductive Logic** للوصول إلى نتائج خاصة بالنشاط المحاسبي حيث تمثل تلك النتائج الإجابة النظرية عن ماهية المحاسبة ، وتطبيقا للنتائج التي تم التوصل إليها في ضوء الافتراضات السابقة التي تم وضعها ، وقد يطلق على ذلك المدخل طريقة بناء النماذج **Model Building** ويفضل أن يتم استخدام ذلك النموذج عموما في ظل مشكلة قياس الدخل .

وقد اهتمت عديد من التنظيمات المحاسبية المهنية بتوفير إطار فكري عام للمحاسبة **Accounting Conceptual Framework** يساعد على تحديد مبادئ محاسبية واجبة التطبيق العملي وضمن اتساقها مع بعضها البعض مما يسهم في الحد من الخلافات الجدلية في التطبيق العملي .

## 2/1 الإطار النظري الفكري للمحاسبة

### **The Nature of Conceptual Framework of Accounting**

يتمثل الإطار النظري للمحاسبة مع الدستور باعتبار أنه يعتبر نظاما متكاملًا من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن أن تستفر عن معايير محاسبية تتسم بالاتساق **Consistency** يمكن أن تساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة والتقرير المالي .

ولاشك أن وجود ذلك الإطار النظري يعتبر أمرا ضروريا للعوامل التالية :-

1- يجب أن تقوم المعايير المحاسبية المتسقة والمقيدة على هيكل ثابت ودقيق من المفاهيم والاهداف ، فلا شك أن وضع وبناء المعايير المحاسبية على أساس واحد سيؤدي الى جعلها متسقة ومتوافقة مع بعضها البعض .

2- ان وجود اطار فكري نظري دقيق للمناهج والاهداف يساعد على تعزيز فهم المستخدمين والقراء للمعلومات المحاسبية وزيادة ثقتهم في عملية التقرير المالي، كما سيؤدي الى تعظيم قابلية المقارنة للقوائم المالية لمنشآت الاعمال .

3- قابلية وسرعة حل ومواجهة أى مشاكل مستجدة نتيجة وجود اطار فكري نظري ثابت للمحاسبة ، وكأمثلة على ذلك ظهور أدوات مالية جديدة قامت الشركات باصدارها نتيجة لمتغيرات وعوامل اقتصادية عديدة مثل زيادة معدلات التضخم وارتفاع أسعار الفائدة على سبيل المثال أدوات المديونية مثل السندات العقارية المشاركة فى الملكية **Shared Appropriation Mortgages** وهى ديون يحصل المقرض فيها على حصة فى الملكية ، أو السندات المحدودة مقال سلع **Commodity - Based Bonds** وهى تمثل سندات يمكن ردها فى شكل سلع حيث يكون من الصعوبة وصف المعالجة المحاسبية السليمة لذلك ولا يمكن حل تلك المشكلات المستجدة إلا فى ظل وجود إطار نظري فكري للمحاسبة ثابت متعارف عليه ومقبول على نطاق واسع يحدد المعالجة المنطقية الصحيحة .

وعلى الرغم من أن هناك العديد من التنظيمات واللجان الذين قاموا بوضع ونشر إطار نظري فكري للمحاسبة ، إلا أنه لا يوجد اطار وحيد متعارف عليه على نطاق واسع يتم الاعتماد عليه فى الممارسة العملية ، إلا أن أكثر الأطر الفكرية المحاسبية نجاحا هو قائمة مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** رقم (4) بعنوان المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية التى تشكل أساس القوائم المالية لمنشآت الأعمال والتي قامت بوصف الممارسة الحالية إلا أنها لم تقم بوصف ما يجب أن تكون عليه تلك الممارسة ، وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية استمرارا فى

الاعتراف الحاجة لوجود إطار نظري فكري متعارف عليه بإصدار مذكرة مناقشة فى عام 1976 تكونت من ثلاثة مكونات عنوان " الاطار النظرى للمحاسبة المالية والتقارير المالى : عناصر القوائم المالية وقياسها " ، حيث تم تحديد القضايا الاساسية التى يجب أن يتم تناولها عند وضع الإطار النظرى الذى سيمثل أساس وضع المعايير المحاسبية وحل جوانب الخلاف فى عملية التقرير المالى .

يوضح الشكل رقم (2/1) عرضاً لذلك الإطار النظرى ذو المستويات الثلاثة ، يحدد المستوى الاول أهداف المحاسبة التى تمثل حجر الزاوية فى الإطار النظرى، بينما يعرض المستوى الثانى الخصائص النوعية التى تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة بالإضافة إلى تعريف عناصر القوائم المالية ، أما المستوى الثالث فهو يحدد مفاهيم الاعتراف والقياس المستخدمة عن طريق المحاسبين عند وضع وتطبيق المعايير المحاسبية والتى تتضمن استخدام الافتراضات والمبادئ والمحددات التى تصف بيئة التقرير المالى .

وقد قام المجلس منذ إصدار تلك المذكرة بإصدار خمسة قوائم تتعلق بمفاهيم المحاسبة المرتبطة بالتقرير المالى لمنشآت الأعمال هى :-

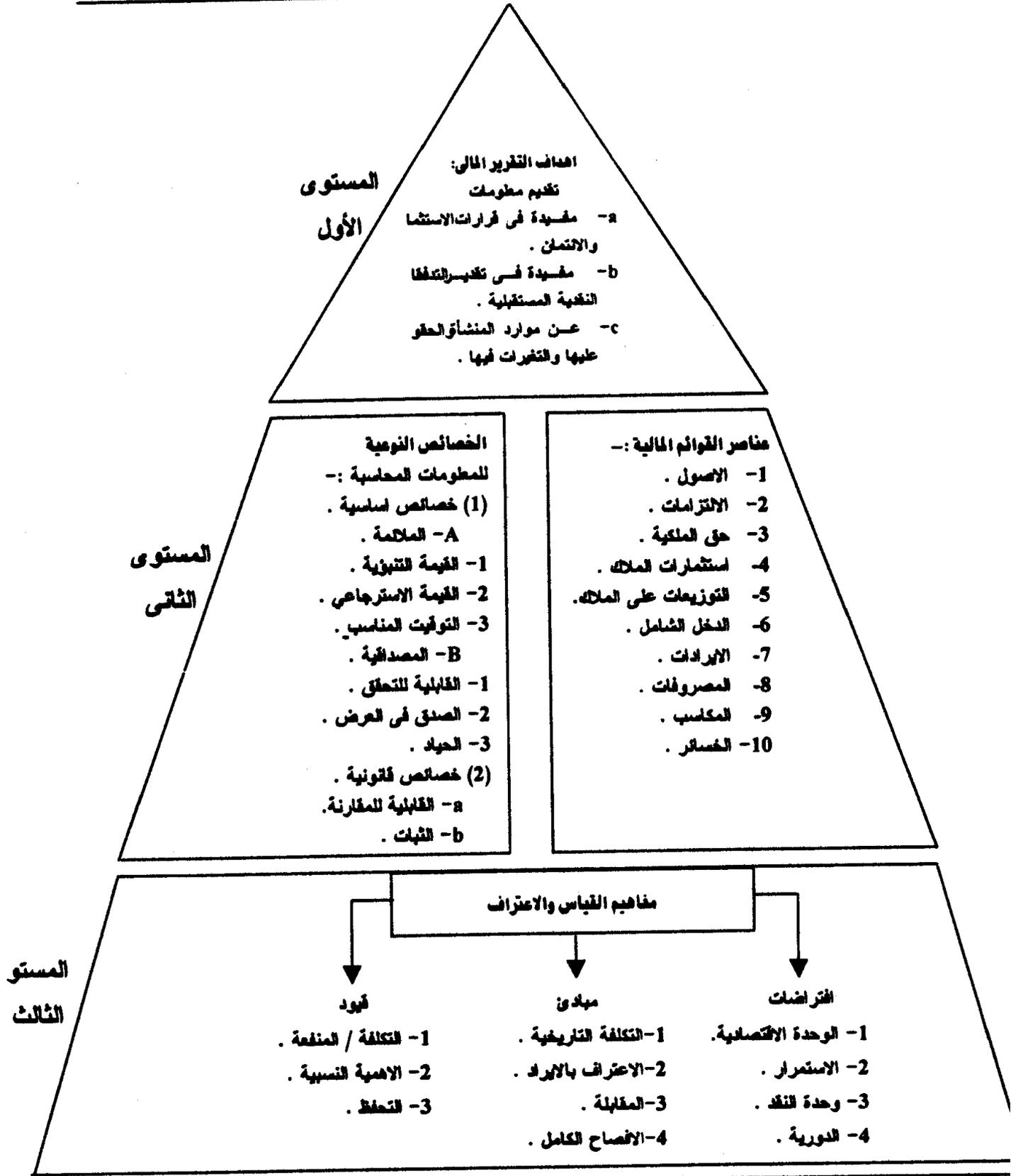
1- القائمة رقم (1) بعنوان " أهداف التقرير المالى لمنشآت الأعمال " وتحدد تلك القائمة أهداف Objectives المحاسبة والغرض منها .

2- القائمة رقم (2) بعنوان " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " وهى تستعرض تلك الخصائص النوعية Qualitative Characteristics التى تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة .

3- القائمة رقم (3) بعنوان " عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال " وهى تعرف البنود التى تتضمنها القوائم المالية Elements of Financial Statements مثل الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات .

شكل رقم (2/1)

الإطار النظري الفكري للمحاسبة



4- القائمة رقم (5) بعنوان " الاعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشآت الاعمال " وقد حددت تلك القائمة اربعة معايير أساسية مرتبطة بالاعتراف والقياس ، بالإضافة الى تقديم بعض الارشادات المتعلقة بنوعية المعلومات التى يجب أن تتضمنها تلك القوائم المالية وتوقيت ذلك .

5- القائمة رقم (6) بعنوان " عناصر القوائم المالية " والتى حلت محل القائمة السابقة رقم (3) ، حيث استهدفت توسيع نطاق تطبيقها بحيث تشمل التنظيمات غير الهادفة للربح .

#### A- أهداف التقرير المالى Objectives of Financial Reporting

- تتمثل أبرز أهداف التقرير المالى فى منشآت الأعمال الى توفير معلومات :-
- 1- تفيد المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتبين وغيرهم من المستخدمين الآخرين فى اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان ومن يتفهمون الأنشطة التجارية والاقتصادية بمستوى ملائم .
  - 2- تساعد المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتبين وغيرهم من المستخدمين على تقدير مقدار وتوقيت ودرجة التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية .
  - 3- ترتبط بالموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات المترتبة عليها وعن آثار المعاملات والاحداث والظروف التى تؤدي الى تغيير موارد المنشأة والتزاماتها .
- تأسيسا على ذلك يبدأ تحديد تلك الاهداف بالنظرة الواسعة للمعلومات المفيدة لقرارات المستثمرين والدائنين ، وبعد ذلك يتم تضيق تلك الاهداف لتتخصص فى التركيز على اهتمام المستثمرين والدائنين بالمتحصلات النقدية المتوقعة من استثماراتهم أو قروضهم الى منشآت الاعمال ، وفى النهاية تركز الاهداف على القوائم المالية التى توفر معلومات مفيدة فى تقدير التدفقات النقدية المحتملة لمنشآت الاعمال والتى تشكل أساس التدفقات النقدية للمستثمر والدائنين .

وتعتمد مهنة المحاسبة من أجل توفير معلومات لمستخدمي المعلومات المحاسبية على قوائم مالية ذات غرض عام **General Purpose Financial Statement** تتوجه نحو تقديم معلومات أكثر فائدة للأطراف المتعددة من المستخدمين بأقل تكلفة ممكنة، ويعتمد وضع تلك الأهداف على احتياج المستخدم لعدد ملائم من المعرفة بأنشطة الأعمال والمحاسبة حتى يتمكن من فهم المعلومات التي تتضمنها عملية التقرير المالي ، ولعل تلك النقطة ذات أهمية خاصة حيث أنها تشير إلى افتراض المحاسبين والمعدّين **Prepares** وجود مستوى من الأهلية والصلاحيّة لدى المستخدمين عند إعداد وعرض القوائم المالية ، باعتبار أن ذلك له أثر هام وخرج على كفاءة ونطاق عملية التقرير عن المعلومات المالية .

#### B- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

##### Qualitative Characteristics of Accounting Information

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية في قائمة المفاهيم رقم (2) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تهدف الى التفرقة بين المعلومات الأفضل أو الأكثر فائدة والمعلومات الأقل فائدة لأغراض اتخاذ القرار ، بالإضافة لذلك فقد تم وضع عدة محددات أو قيود كجزء من الإطار النظري ، يوضح الشكل رقم (1/3) تلك الخصائص على نمط تدريجي .

#### 1- مستخدموا المعلومات المحاسبية والقابلة للفهم

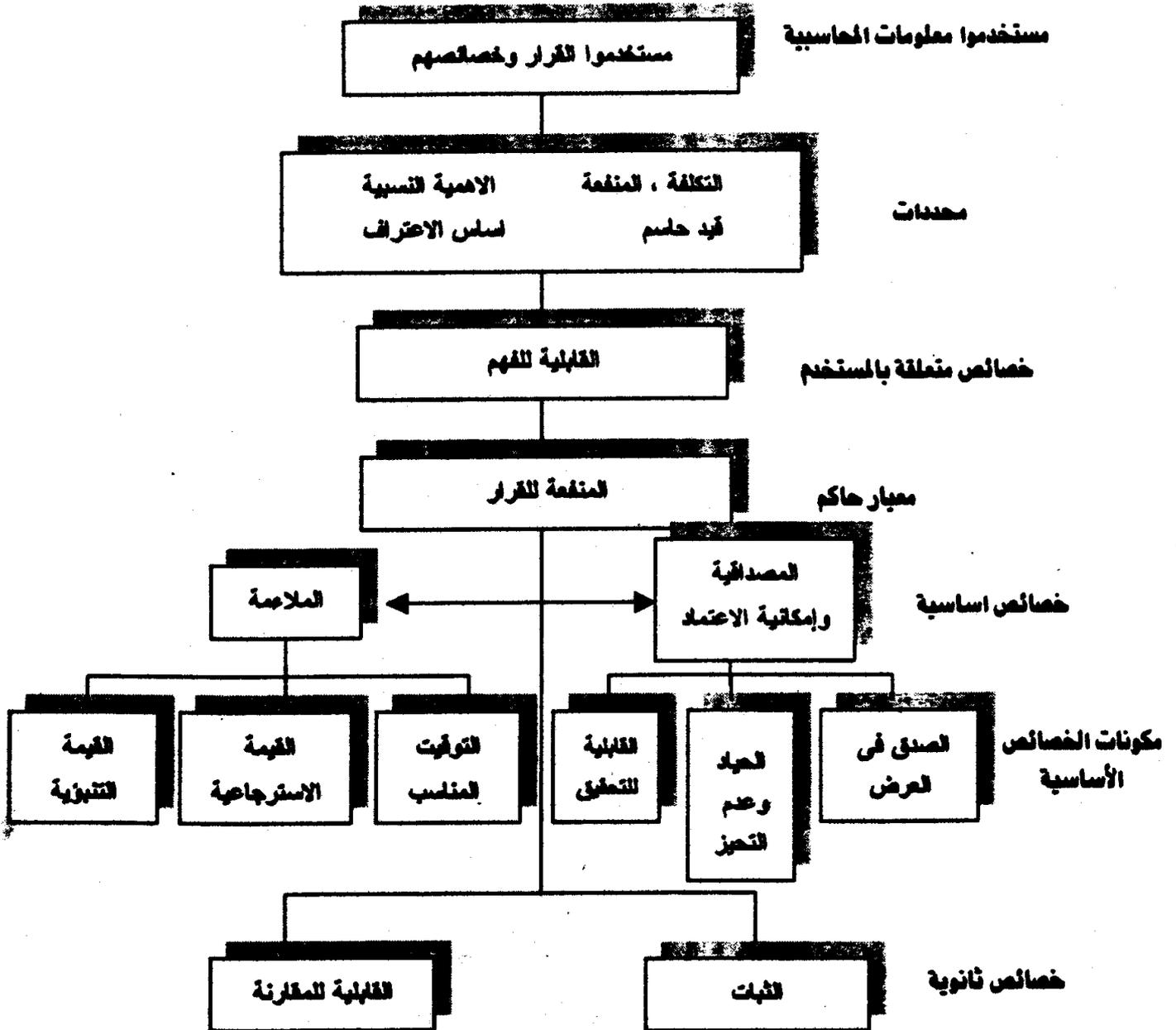
##### Decision Makers and Understandability

يختلف مستخدموا المعلومات المحاسبية بدرجة كبيرة في أنواع وطبيعة القرارات التي يتخذونها ، ومدى ونطاق وطرق تشغيل المعلومات التي يتم بناء عليها اتخاذ تلك القرارات ، وحتى تكون تلك المعلومات مفيدة (ملائمة وذات مصداقية) يتعين أن تكون هناك حلقة أو رابطة **Link** بين طبيعة هؤلاء المستخدمين

والقرارات التي يقومون باتخاذها والتي تتمثل أساسا في معيار القابلية للفهم وهي إحدى خصائص المعلومات التي تجعل هؤلاء المستخدمين يدركون مغزاها .

شكل رقم (3/1)

خصائص المعلومات الحاسوبية



وعادة ما كان ينظر للقوائم والتقارير المالية على أنها تفي أو تحقق مبدئياً وظيفة التحقق من مدى قيام الإدارة بمسئولياتها الخاصة بتوفير تقارير للملاك وحملة الأسهم لإخطارهم بالتغيرات والاستخدامات الخاصة بالأموال محل تصرف الشركة، إلا أن هناك مجموعة أخرى من المستخدمين لديها توقع معقول في الحصول على المعلومات، ومن هنا يتعين تحديد احتياجاتهم والاعتراف بها في التقارير المالية، والتي يمكن إيجازها في المستثمرين الحاليين والمرتقبين، العاملين الحاليين والمحتمل وجودهم، والمقرضين الحاليين والمحتملين، الموردين وغيرهم من الدائنين التجاريين، العملاء، السلطات الحكومية بما فيها مصلحة الضرائب بالإضافة إلى الجمهور أو الرأي العام.

## 2- الخصائص الأساسية Primary Qualities

يمثل كل من الملائمة **Relevance** والمصدقية **Reliability** الخاصية الأساسية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة في اتخاذ القرارات.

### الملائمة **Relevance**

حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة **Relevant** يتعين أن تكون مؤثرة في القرار، بعبارة أخرى يلزم أن تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية كما يجب توفيرها في الوقت الملائم، حيث تساعد المعلومات الملائمة المستخدمين لها في عمل تنبؤات عن نتائج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية والقيمة التنبؤية للمعلومات **Predictive Value** وعلى تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة (القيمة الاسترجاعية للمعلومات **Feedback Value**)، كما يجب أن تكون المعلومات الملائمة متاحة لمتخذي القرار في التوقيت المناسب **Timeliness** بحيث تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم.

## المصداقية Reliability

حتى تتسم المعلومات المحاسبية بالمصداقية يلزم أن تكون قابلة للتحقق وأن يتم عرضها في صورة صادقة فضلا عن أهمية خلوها من الخطأ والتحيز .  
وحتى يتحقق مفهوم القابلية للتحقق Verifiability يتعين أن تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريق القياس ، ويقصد بالصدق في العرض Representation Faithfulness ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التي نتج عنها تلك الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى بمعنى آخر أن تمثل الأرقام ما حدث بالفعل وفي الحقيقة ، ويشير مفهوم الحياد Neutrality أنه لا يمكن انتفاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل إحدى الأطراف المستفيدة بها على الأخرى ، ولا شك أنه إذا كانت المعلومات المحاسبية متحيزة فسوف يفقد الجمهور الثقة فيها وقد يتوقف عن استخدامها .

## الخصائص الثانوية Secondary Qualities

حتى تكون المعلومات المرتبطة بإحدى المنشآت أكثر فائدة يتعين إمكانية مقارنتها بمعلومات مماثلة عن منشأة أخرى ، كما يجب أن تكون قابلة للمقارنة مع معلومات مماثلة عن ذات المنشأة خلال فترات أخرى .  
وتعتبر المعلومات قابلة للمقارنة Comparability إذا أمكن قياس المعلومات والتقرير عنها بصورة متماثلة فيما بين المنشآت المختلفة ، وتهدف تلك الخاصية إلى تمكين المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما أنه لم يتم إخفاء تلك الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير متماثلة، فعموما لا يمكن إجراء تقييم دقيق للبدائل إلا إذا كانت هناك معلومات قابلة للمقارنة .

وتشير خاصية الثبات Consistency إلى تطبيق المنشأة نفس المعالجة المحاسبية على نفس الأحداث من فترة لأخرى ، وعند حدوث تغيير في المعايير المحاسبية المستخدمة في ظل وجود أحوال يثبت فيها أن الطريقة الجديدة تعتبر أفضل من السابقة ، يتعين الإفصاح عن طبيعة ذلك وأثر ذلك التغير المحاسبي ومبررات إجرائه في الفترة التي حدث فيها ذلك التغير .

### C- العناصر الأساسية للقوائم المالية Basic Elements

هناك عشرة تعريفات للعناصر والبنود المكونة للقوائم المالية تمثل المصطلحات المحاسبية التي تمثل لغة الأعمال والتي تتعلق بقياس أداء الإدارة والموقف المالي للمنشأة ، وقد صنف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB تلك العناصر في مجموعتين منفصلتين تضم المجموعة الأولى ثلاثة عناصر هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية وهي تصف مقدار الموارد والمطالبات الواردة عليها في لحظة زمنية معينة Moment in Time ، أما العناصر السبعة الأخرى فهي تصف الصفقات والأحداث التي تؤثر على الوحدة خلال فترة من الزمن Period of Time ، وتتغير عناصر المجموعة الأولى بواسطة عناصر المجموعة الثانية ، وبالأثر المجمع لتغييراتها في لحظة معينة ، ويطلق على ذلك التفاعل تعبير الترابط Articulation بمعنى أن الأرقام الأساسية في قائمة معينة تتقابل مع الأرصدة في أخرى .

#### 1- الأصول Assets

تعرف بأنها موارد يترتب عليها منافع اقتصادية محتملة في المستقبل قامت وحدة معينة بالحصول أو الرقابة عليها نتيجة صفقات أو أحداث سابقة .

## 2- الالتزامات Liabilities

هى تضحيات محتملة فى المستقبل مقابل الحصول على منافع اقتصادية ناتجة عن تعهدات حالية لإحدى الوحدات بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى فى المستقبل نتيجة لصفقات أو أحداث سابقة .

## 3- حق الملكية Equity

هو الحق المتبقى Residual على أصول وحدة معينة بعد طرح التزاماتها .  
وهى تمثل حقوق الملاك فى الوحدة الاقتصادية .

## 4- استثمارات الملاك Investment by Owners

هى الزيادة فى صافى أصول وحدة معينة ناتجة عن تحويلات إليها لشئ ما ذى قيمة من وحدات أخرى بهدف الحصول على أو زيادة حقوق ملكية فى تلك الوحدة ، وعادة ما تكون استثمارات الملاك فى شكل أصول مقدمة ولكنها تتضمن أيضا خدمات مقدمة أو تسوية أو تحويل الالتزامات على المنشأة .

## 5- التوزيعات على الملاك Distribution to Owners

هى عبارة عن انخفاض صافى أصول منشأة معينة ناتج عن قيام الوحدة بتحويل أصول أو تقديم خدمات أو التحمل بالتزامات تجاه ملاكها ، وتؤدى التوزيعات على الملاك الى تخفيض حقوق الملكية بالوحدة .

## 6- الدخل الشامل Comprehensive Income

هو التغيير فى حقوق ملكية (صافى أصول) وحدة معينة خلال فترة ما نتيجة لصفقات وأحداث وظروف أخرى من مصادر غير مرتبطة الملكية ، بعبارة أخرى يتضمن الدخل الشامل كافة التغيرات فى حق الملكية خلال الفترة باستثناء تلك الناتجة عن استثمارات الملاك والتوزيعات عليهم .

ويعتبر مصطلح الدخل الشامل مفهوم جديد ، حيث يعتبر أكثر اتساعا من الفكرة التقليدية عن صافى الدخل ، فوفقا لذلك المفهوم فإنه يشمل صافى الدخل وكافة

التغيرات الأخرى في حقوق الملكية باستثناء استثمارات الملاك والتوزيعات عليهم ، على سبيل المثال تعديلات الفترة السابقة التي تتعلق بفترات سابقة مثل عمليات تصحيح الأخطاء التي تستبعد حالياً من صافي الدخل قد تدرج تحت الدخل الشامل .

#### 7- الإيرادات Revenues

هي تدفقات داخلية أو أي زيادات أخرى في أصول وحدة معينة أو تسوية لالتزاماتها (أو مزيجاً منهما) خلال فترة زمنية معينة نتيجة تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة مما يشكل العمليات الأساسية المستمرة للوحدة الاقتصادية .

#### 8- المصروفات Expenses

هي تدفقات خارجة أو أي استخدام لأصول أو تحمل بالتزامات (أو مزيج منهما) خلال فترة زمنية معينة نتيجة تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو القيام بأية أنشطة أخرى مما يشكل العمليات الأساسية المستمرة للوحدة .

#### 9- المكاسب Gains

هي الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة لوحدة محاسبية معينة وكافة الصفقات والأحداث الأخرى المؤثرة على الوحدة خلال فترة زمنية معينة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات واستثمارات الملاك .

#### 10- الخسائر Loses

هي عبارة عن الانخفاضات في حقوق الملكية (صافي الأصول) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة لوحدة محاسبية معينة ولكل الصفقات والأحداث والظروف الأخرى المؤثرة على الوحدة خلال فترة زمنية معينة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات أو التوزيعات على الملاك .

## D- مفاهيم الاعتراف والقياس Recognition and Measurement Concepts

ان القائمة رقم (5) التى أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان الاعتراف والقياس فى القوائم المالية لمنشأة الاعمال لم تتادى باحداث تغييرات اساسية فى المحاسبة الحالية ولكنها تسمح بإجراء تغيير تدرجى ، حيث تم الإشارة الى أن أغلب جوانب الممارسة الحالية متوافقة مع مفاهيم الاعتراف والقياس الواردة بالقائمة ، وتستخدم تلك المفاهيم باعتبارها افتراضات ومبادئ ومحددات اساسية ، حيث تستخدم كارشادات عند الاستجابة لقضايا ومشاكل التقرير المالى المثيرة للجدل، وحيث تطورت تلك المفاهيم عبر الزمن لتصبح أساس للمبادئ المحاسبية .

### A- الافتراضات الأساسية Basic Assumption

توجد اربعة افتراضات أساسية تشكل أساس هيكل المحاسبة هى :-

#### 1- افتراض الوحدة الاقتصادية Economic Entity Assumption

تقوم المحاسبة على افتراض اساس مؤداه إمكانية رد النشاط الاقتصادى الى وحدة مساعلة معينة ، حيث يمكن الفصل بين النشاط الخاص بوحدة معينة والنشاط الخاص بملاكها أو بوحدات اقتصادية أخرى .

ولا يشير مفهوم الوحدة الاقتصادية بالضرورة الى وحدة قانونية ، حيث على الرغم من أن الشركة الأم والشركات التابعة وحدات مستقلة قانونا إلا أن ادماج انشطتها لأغراض المحاسبة والتقرير المالى لا يعد انتهاكا لافتراض الوحدة الاقتصادية .

#### 2- افتراض الاستمرارية Going Concern Assumption

تعتمد أغلب الطرق المحاسبية على افتراض أن منشآت الأعمال لها حياة ممتدة، وهناك عديد من الجوانب التى تؤكد على ذلك الافتراض ، حيث سيكون مبدأ التكلفة التاريخية بلا فائدة اذا ما تم افتراض تصفية الشركة فى القريب ، حيث يكون من

الأفضل في ضوء افتراض التصفية الاعتماد على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق **Net Realizable Value** الذي يعبر عن سعر وبيع الأصل مطروحا منه تكاليف التخلص منه بدلا من التكلفة التاريخية الخاص بالاستحواذ عليه **Acquisition Cost**، وهكذا فإن سياسات الاهلاك لن تكون مبررة وصحيحة إلا اذا تم افتراض بقاء المنشأة .

### 3- افتراض وحدة النقود **Monetary Unit Assumption**

تعتمد المحاسبة على افتراض أن النقود هي الأساس العام والمشارك للنشاط الاقتصادي على أساس أن وحدة النقود توفر أساس ملائم للقياس والتحليل المحاسبي باعتبارها أفضل وسيلة للتعبير عن التغيرات في رأس المال وعمليات تبادل السلع والخدمات للأطراف ذات الصلة .

ويقوم تطبيق ذلك الافتراض على افتراض آخر أكثر شيوعا هو أن البيانات الكمية تعد مفيدة في توصيل المعلومات الاقتصادية واتخاذ القرارات ، وبصفة عامة تتجاهل المحاسبة ظاهرة التغير في مستوى الاسعار بافتراض أن وحدة النقد ( الجنيه أو الدولار .. ) تظل غالبا ثابتة . وقد توقع مجلس معايير المحاسبة المالية في قائمة المفاهيم رقم (5) استمرار استخدام الدولار دون تعديل في قياس للبنود المعترف بها في القوائم المالية ، حيث لن يتم النظر الى محاسبة التضخم **Inflation Accounting** إلا اذا تغيرت الظروف بصورة شاملة كأن يتم مواجهة تضخم مماثل لذلك الذي يتم مواجهته في العديد من دول امريكا الجنوبية .

### 4- افتراض الدورية **Periodicity Assumption**

لا شك أن أدق طريقة لقياس نتائج نشاط وحدة اقتصادية معينة تتمثل في قياسها وقت التصفية الفعلية لها ، إلا انه لا يمكن الانتظار الى مالا نهاية للحصول على تلك المعلومات من قبل الحكومة والمستثمرين ، واذا لم تتم المحاسبة بتوفير المعلومات بصفة دورية فستقوم جهات أخرى بتوفيرها .

ويشير افتراض الدورية الى أن الانشطة الاقتصادية لأي وحدة يمكن تقسيمها الى فترات زمنية مصنعة (سنة ، ربع سنة ... ) وكلما قصرت تلك الفترة الزمنية كلما أصبح من الصعب تحديد صافي دخل الفترة بصورة صحيحة ، فالنتائج الشهرية تكون أقل قابلية للاعتماد عليها من النتائج ربع السنوية ، والتي بدورها أقل قابلية للاعتماد من النتائج السنوية ، وعادة ما يرغب المستثمر في سرعة تشغيل المعلومات ونشرها ، إلا أن ذلك قد يعرضها للخطأ ، ويمثل ذلك مثالا على عملية الموازنة بين الملائمة والمصدقية في إعداد المعلومات المالية .

### B- مبادئ المحاسبة الأساسية Basic Principles of Accounting

توجد اربعة مبادئ اساسية للمحاسبة عن المعاملات هي :-

#### 1- مبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost Principle

تعتبر التكلفة هي الأساس الأكثر فائدة للقياس والتقرير المحاسبي ، حيث تتطلب المبادئ المحاسبية ان يتم قياس والتقرير عن أغلب الأصول والالتزامات على أساس سعر الاستحواذ ، ويتميز مبدأ التكلفة التاريخية عن غيره من أساليب التقييم (سعر البيع ، التكلفة الجارية أو الاستبدالية ، القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية) على أساس أنه قابل للاعتماد عليه ، فالتكلفة محددة ويمكن التحقق منها وبمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما يفي الأصل في الخدمة ، فدقة المعلومات وقابليتها للاعتماد عليها تقوم على استنادها الى حقائق ومن ثم فان ذلك المدخل يوفر بيانات موضوعية وقابلة للتحقق منها .

ورغما عن مزايا الافتراض إلا أن هناك عديد من الصعوبات والمشكلات العملية التي تواجهه ، وتزداد حدة الانتقادات المرتبطة به لاسيما في الفترات التي تتغير فيها الاسعار بصورة واضحة حيث ستصبح التكلفة متقادمة بجرد تسجيلها ، حيث في فترة ارتفاع أو انخفاض الاسعار تصبح أرقام التكلفة الخاصة بالسنوات السابقة غير قابلة للمقارنة مع ارقام التكلفة الجارية .

## 2- مبدأ الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition Principle

عادة ما يتم الاعتراف بالإيراد عندما (a) يتحقق أو يصبح قابلاً للتحقق **Realized or Realizable** ، أو (b) عندما يكتسب **Earned** ، وبموجب ذلك المبدأ تتحقق الإيرادات عندما يتم تبادل منتجات (سلع أو خدمات) أو بضائع أو أصول أخرى مقابل نقدية أو مطالبات نقدية ، كما تكون الإيرادات قابلة للتحقق عندما تكون تلك الأصول المملوكة قابلة للتحويل إلى نقدية أو مطالبات نقدية عندما تكون تلك الأصول قابلة للبيع أو التداول في سوق نشطة وبأسعار محددة وبدون تكلفة إضافية، كما لا يتم الاعتراف بالإيرادات إلا عند اكتسابها ، وتعتبر الإيرادات مكتسبة عندما تقوم الوحدة بإنجاز ما يجب عليها القيام به للحصول على حق استخدام المنافع التي تمثلها تلك الإيرادات .

ويتم تحديد النقطة التي يعترف فيها بالإيراد استخدام شرط موضوعي هو تاريخ البيع ، حيث تمثل نقطة البيع شرطاً موحداً ومقبولاً ومعقولاً للاعتراف بالإيراد ، إلا أنه مع ذلك توجد استثناءات في الحالات التي يصعب فيها تطبيقها لعل أبرزها :-

a- الاعتراف بالإيراد خلال الإنتاج **During Production**

حيث يتم الاعتراف بالإيراد في بعض العقود الانشائية طويلة الأجل دورياً مثل اكتمال العقد على أساس نسبة الإتمام التي وصل إليها العقد .  
 فرغماً أنه لم يحدث أي تحويل للملكية فنياً ، إلا أن عملية اكتساب الإيراد تعد مكملة بصورة أساسية مع المراحل المختلفة لإتمام المشروع .

b- الاعتراف بالإيراد في نهاية الإنتاج **End of Production**

ففي ظل وجود منتجات وأصول أخرى قابلة للبيع في سوق نشيطة بأسعار محددة مسبقاً وبدون تكاليف إضافية يمكن الاعتراف بالإيراد عند اكتمال عملية الإنتاج وقبل البيع ، على سبيل ذلك عمليات الحث والتقيب عن المعادن التي لها سوق جاهزة وبأسعار محددة بمجرد استخراجها من الأرض .

### c- الاعتراف بالايراد عند التحصيل النقدي Receipt of Cash

قد يعتبر الاساس النقدي (تحصيل النقود) أساس ملائم للاعتراف بالايراد فى ظل طريقة البيع بالتقسيط ، فى ظل هذا الموقف يستحيل تحديد رقم الايراد فى تاريخ البيع بسبب عدم التأكد من التحصيل ، ومن ثم تكون مخاطر عدم تحصيل حسابات القبض كبير الدرجة قد تجعل عملية البيع ليست دليلا كافيا على الاعتراف الايراد .

وعموما يجب الاعتراف بالايرادات فى تاريخ البيع عند اتمامها (عند تحققها أو قابليتها للتحقق أو عند اكتسابها) ، وعند توقع ديون معدومة فإنها تسجل كتقديرات منفصلة ، إلا أنه فى ظل ظروف معينة قد يتم تطبيق مدخل نسبة الاتمام أو مدخل نهاية الانتاج أو مدخل التحصيل النقدي ، رغما عن ذلك فإن الاعتراف بالايراد عند نقطة البيع بعد المدخل الأكثر استخداما حيث عند تلك النقطة تكون أغلب جوانب عدم التأكد قد تم التغلب عليها ، كما يتوافر دليل قابل للتحقق منه .

### 3- مبدأ المقابلة Matching Principle

تتبع المحاسبة مدخل المقابلة التى تعتمد على مقابلة المجهودات (المصروفات) بالانجازات (الايرادات) ، ويقوم ذلك المدخل على مقولة دع المصروفات تتبع الايرادات ، حيث عادة لا يعترف بها عند سداد الأجور أو عند أداء العمل أو عند انتاج المنتج وإنما عندما يساهم هذا العمل الخدمة أو المنتج فى تحقيق الايرادات .

وقد تقوم المحاسبة أيضا على وضع سياسة توزيع معقولة ومنظمة فى حالة وجود صعوبة فى إيجاد رابطة معقولة بين التكاليف والايرادات ، حيث يتم توزيع تكلفة الاصول الثابتة على كافة الفترات المحاسبية التى يستخدم فيها الاصول ، لأنها تساهم فى توليد الايراد على مدى عمره الانتاجى ، وقد يتم تحميل بعض التكاليف على الفترة الحالية كمصروفات أو خسائر بعدم إمكانية تحديد علاقة مباشرة وبينها

وبيّن الإيرادات وكاملة على ذلك مرتبات الموظفين أو باقى المصروفات الادارية والزمنية الاخرى .

وعادة ما تصنف التكاليف الى مجموعتين هما (a) تكاليف المنتج **Product Cost** والتي قد تحمل على تكاليف الفترة كالمواد والعمالة والتكاليف الاضافية التي تلتصق بالمنتج ، وقد ترحل الى فترات تالية اذا ما تم الاعتراف بايراد ذلك المنتج فى تلك الفترات التالية ، (b) وتكاليف الفترة **Period Cost** والتي يتم تحميلها مباشرة على الفترة كمرتبات الموظفين على الرغم ان المنافع المرتبطة بتلك التكاليف تحدث فى المستقبل نظرا لعدم إمكانية تحديد علاقة مباشرة بين التكلفة والإيراد

وهناك جدل يثور حول مدى الصحة النظرية لمبدأ المقابلة ويقوم على أن ذلك المبدأ قد يسمح بتأجيل تكاليف معينة ومعالجتها كأصول فى الميزانية على الرغم من انها قد لا تكون لها منافع فى المستقبل ، وبالتالي فقد يسمح ذلك المبدأ اذا أسئ استخداماه يجعل الميزانية مستودع **Dumping Ground** للتكاليف التي تتم مقابلتها بالإيراد ، بالإضافة لذلك لا يوجد تعريف موضوعى موحد لعمليات التوزيع والتحقق المعقول والمنظم لوجود موضوعى تعدد فى طرق أهلاك الاصول الثابتة ، وعدم وجود معيار موضوعى يمكن الاسترشاد به فى تحديد ما يخص كل فترة من تكلفة الاصول الثابتة .

#### 4- مبدأ الإفصاح الكامل **Full Disclosure Principle**

يعترف مبدأ الإفصاح الكامل بأن طبيعة ومقدار المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية تعكس سلسلة من الموازنات **Trade Offs** تسعى الى (a) تقديم التفاصيل الكافية للإفصاح عن الجوانب المؤثرة على المستخدمين ، (b) الاهتمام بجعل المعلومات قابلة للفهم مع الأخذ فى الاعتبار تكاليف إعدادها واستخدامها .

فعادة ما تقوم المحاسبة بتقديم المعلومات التي لها أهمية كافية للتأثير على الاحكام الشخصية والقرارات التي يتخذها المستخدم الواعى حيث عادة ما يتم وضع

المعلومات المتعلقة بالمركز المالي ونتائج الاعمال والتوقعات النقدية واستثمارات الملاك والتوزيعات عليهم في أحد المواقع الثلاثة التالية :-

#### A- صلب القوائم المالية

وحتى يمكن الاعتراف ببند معين في صلب القوائم المالية يجب أن يتم استيفاء تعريف أحد العناصر أن يكون عناصر القوائم المالية قابلة للقياس بدرجة كافية من التأكد ، وملائمة وقابلة للاعتماد عليها ، وبوجه عام يجب الاعتراف في القوائم المالية بالمعلومات الأكثر فائدة عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات التي تحقق أفضل مزيج بين الملائمة والمصدقية .

#### B- الملاحظات على القوائم المالية

تقوم الملاحظات عادة بشرح أو توضيح البنود المعروضة في صلب القوائم المالية لإعطاء صورة كاملة وحيوية لفهم أداء المنشأة ومركزها المالي . ولا يلزم أن تكون المعلومات الواردة بالملاحظات قابلة للقياس الكمية أو مستوفية لتعريف أحد العناصر السابقة ، حيث يمكن أن تكون بعض أو كل الملاحظات وصفية أو سردية Narrative مثل وصف السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس العناصر المقرر عنها أو تقديم إيضاحات عن الالتزامات العرضية .

#### C- المعلومات الإضافية

قد تتضمن تلك المعلومات تفاصيل أو يتم تعرض وجهة نظر مختلفة عن تلك المعروضة القوائم المالية ، كأن تكون في شكل معلومات كمية ذات درجة عالية من الملائمة إلا أنه يتم الاعتماد عليها بدرجة منخفضة ، أو معلومات تساعد ولكنها قد لا تكون حيوية .

---

---

## الفصل الرابع

### مداخل (مناهج) بناء النظرية المحاسبية

### *Theory Approachs in accounting*

يسلك الباحثون في مجال الأصول الفكرية لنظرية المحاسبة مداخل متعددة. فمن فريق مثل الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAA) مثلاً من سلك في هذا المجال منهج أو مدخل الغرض. ومنهم من سلك منحى آخر هو مدخل المشاكل المحاسبية.

#### أولاً: مدخل الأغراض المحاسبية

وفقاً لهذا المدخل تقسم المناهج المتبعة لبناء نظرية المحاسبة في ثلاثة أنواع هي: (١)

#### ١ - المدخل التقليدي Classical Approach

وقد تمحور هذا المدخل على النظم المستخدمة في مجال التقييم Valuation Systems وأصولها النظرية في الفكر المحاسبي. وقد بقي هذا المدخل سائداً خلال الفترة من ١٩٢٢-١٩٦٢. ووفق هذا المدخل اتسمت معظم الأساليب المستخدمة في هذه النظم بكونها وبشكل أساسي من النوع النمطي والاستنباطي ولا تتلاءم مع احتياجات متخذي القرارات.

ويمكن تقسيم المدخل التقليدي الى مدخلين فرعيين هما:

#### ١ / ١ المدخل الاستنباطي أو الاستنتاجي أو الاستدلالي Deductive Approach

يقوم هذا المنهج لبناء نظرية المحاسبة على أساس التدرج من العام الى الخاص أي البدء بالفروض والمصادرات Propositions أو المسلمات Postulate المحاسبية ليتم بعد ذلك واعتماداً على التحليل المنطقي الوصول منها إلى المبادئ

---

(١) Wolk, Tearney and Dodd, op.cit, p. 189

Principles والتي سيتم فيما بعد الاسترشاد بها لتطوير الطرق والأساليب المحاسبية المطبقة في الممارسات المهنية.

بمعنى أن هذا المنهج يبدأ بتحديد أغراض المحاسبة ليتم بعد ذلك ملاحظة الظواهر العامة في البيئة المحاسبية التي تقود فيما بعد الى استنتاج مجموعة المبادئ المحاسبية التي ستستخدم في المرحلة الأخيرة في وضع وتطوير الطرق والأساليب المحاسبية.

#### ٢ / ١ المدخل الاستقرائي Inductive Approach

على عكس المنهج السابق، يبدأ هذا المدخل بالتدرج من الخاص الى العام أي بدراسة المشاهدات الواقعية أو العملية ليستخلص منها فيما بعد مجموعة من الملاحظات. بعد ذلك يتم تحليل وتصنيف تلك الملاحظات للكشف عما يوجد بينها من علاقات أو أوجه تشابه. ثم من خلال تلك العلاقات أو أوجه التشابه يتم استنتاج المبادئ. وفي الخطوة الأخيرة يتم تعميم النتائج المستخلصة بعد أن يتم إخضاعها للاختبار.

ولعل من أهم منظري هذا المدخل كان كل من: Hatfield, Gilman, Littleton, Paton and Ijiri إذ ركز هؤلاء جهودهم على استخلاص الأسس والركائز النظرية للمحاسبة من خلال حصر جميع ما يساهم في ترشيد وتحسين الممارسات المهنية. وقد بنى Ijiri على هذا المدخل دفاعه الدائم والمستمر عن الاستمرار في استخدام مبدأ الكلفة التاريخية في الممارسات المحاسبية المعاصرة.

#### ٢ - مدخل الإفادة للقرارات Decision Usefulness Approach

تزايدت أهمية هذا المدخل في تطوير نظرية المحاسبة على حساب المنهج التقليدي خصوصاً بعد تحول أغراض المحاسبة لحفر التركيز على أغراض مستخدمي البيانات المالية ووفقاً لهذا المدخل يتوجب اختيار الطرق والأساليب والمبادئ المحاسبية وفقاً لمدى الفائدة أو المنفعة Utility المحققة منها لمستخدمي

المعلومات المحاسبية في مجال اتخاذ القرارات. لذا فالمعيار الذي يحكم هذا المدخل في بناء النظرية المحاسبية وهو المنفعة يظهر جلياً في عبارة مشهورة لأحد المنظرين Hendriksen حين قال: (٢)

A Theory without practical Consequences is a Bad Theory .

وقد تمحور هذا المدخل على نوعين من النظم هي : (٣)

#### ١ / ٢ النظم المفيدة في بناء نماذج القرارات Decision Models

أي تلك التي تخدم أغراض المستخدمين في بناء نماذج التقييم مثل: نموذج التدفقات النقدية المخصومة. وتتصف هذا النظم بأنها من النوع الاستقرائي ، كما أنها تركز على توفير المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ قرارات معينة ومن قبل مستخدم معين أو مجموعة معينة من المستخدمين.

#### ٢ / ٢ النظم المفيدة لمتخذ القرار Decision Maker

وتتسم بكونها وصفية Descriptive أكثر من كونها نمطية Normative لأنها تسعى الى معرفة ما هي المعلومات التي يستخدمها فعلاً أو يرغب فيها متخذ القرار. أي تقوم على افتراض ان المعلومات المرغوب فيها هي ما يجب توفيره لذا فإن البحوث التي دارت في هذا المجال إضافة إلى كونها وصفية فإنها أيضاً Inductive أو تجريبية Empirical .

#### ٣ - مدخل اقتصاديات المعلومات Information Economics Approach

هذا المدخل بخلاف المدخلين السابقين لا يركز مباشرة على البدائل المختلفة من نظم التقييم، وإنما يركز عوضاً عن ذلك على منافع وتكاليف المعلومات المحاسبية فهو ينظر إلى المعلومات المحاسبية باعتبارها سلعة اقتصادية لها كلفة وهو ما لم يكن متعارفاً عليه في السابق.

(٢) American Accounting Association , "An Evaluation of External Reporting Practices, Accounting Review Supplement , AAA, 1969 , pp (79-123)

(٣) Hendriksen, E.S, Accounting Theory , IRWIN , 1992 , p. 21 .

ووفقاً لهذا المدخل وحيث أن المعلومات المحاسبية ليست كما كان ينظر لها سابقاً سلعة بلا ثمن، لذا فإن التقارير المالية وما يترتب عليها من إفصاح عن المعلومات يجب أن تعامل على أنها سلعة خاصة Private Good لا سلعة عامة Public Good ، وحيث أن لها كلفة، لذا يجب أن تكون المنافع المحققة منها أكبر من تكلفتها. (٤)

### ثانياً: مدخل المشاكل المحاسبية لبناء نظرية المحاسبة

يتمحور هذا المدخل في بناء نظرية المحاسبة حول العلاقات القائمة بين المشاكل المحاسبية التي يصادفها المحاسب خلال ممارساته المهنية وبين نظرية المحاسبة. بمعنى أن الهدف الأساسي للنظرية يجب أن يتمحور حول تأصيل الممارسات المحاسبية عن طريق البحث عن جذورها الفكرية في نظرية المحاسبة. ضمن هذا الإطار حدد أنصار هذا المدخل ستة مداخل فرعية لبناء نظرية المحاسبة هي كما يلي :

#### ١- المدخل الضريبي Tax Approach

يسلك هذا المدخل للإجابة عن السؤال التالي:

ما هو الوضع الضريبي للمنشأة..؟ لذا يلاقي هذا المدخل تأييداً كبيراً من المهتمين بتوقيف الاعتراف بالايراد وذلك لأغراض تحديد الوعاء الضريبي للمنشأة، مما يتطلب مراعاة الاختلاف القائم بين معايير الاعتراف بالايراد لأغراض المحاسبة الضريبية عنها بالنسبة لأغراض التقارير المالية المنشورة.

هذا ومع أن التشريعات الضريبية تخدم الممارسات المحاسبية في أكثر من مجال بقصد الإجابة عن التساؤل المطروح أعلاه، إلا أن ذلك لا يعني تجاهل الآثار السلبية لتلك التشريعات مثل:

(٤) Wolk , Tearney and Dodd, op.cit, p. 191

- إن طريقة الاستهلاك الأصول الثابتة المقبولة لأغراض تحديد الدخل الضريبي والتي تلزم المنشآت باتباعها وفق أحكام القانون الضريبي قد لا تكون متمشية مع النظرية المحاسبية.

- كما ينطبق الكلام السابق نفسه على الطريقة التي تلزم المنشآت باتباعها في مجال قياس تكلفة المخزون، أو الطريقة التي تلزم باتباعها في مجال رسملة المصروفات.

#### ٢- المدخل القانوني Legal Approach

يسلك هذا المدخل عندما يكون السؤال المطروح هو:

ما الجوانب القانونية التي يتوجب مراعاتها في الممارسات المهنية وكذلك في وضع المبادئ أو المعايير المحاسبية التي تحكم تلك الممارسات؟  
فما لا شك فيه هو أن النواحي أو الجوانب القانونية مثلها مثل النواحي الاقتصادية يجب أن لا تغيب عن بال المحاسب في ممارساته المهنية وكذلك عن بال واضعي المبادئ والمعايير المحاسبية لدى وضع أو تطوير تلك المبادئ والمعايير.

لكن هنا أيضاً وكما هو الحال في المدخل السابق، يجب الانتباه الى اختلاف نظرة كل من المحاسب والمحامي حيال بعض المسائل مثل نظرة كل منهما الى الدخل Income فالمحامي يولي جل اهتمامه للدخل الخاضع للضريبة أو ذلك الجزء منه المتاح لتوزيعات الأرباح أكثر من اهتمامه بالدخل بمفهومه الاقتصادي كمولد للقيمة المضافة، أو لمفهومه المحاسبي كمؤشر للأداء التشغيلي.

#### ٣- المدخل الاخلاقي Ethical Approach

يتمحور هذا المدخل حول البحث عن إجابة للسؤال التالي:

ما هو الشيء الصواب أو الصحيح الذي يتوجب على المحاسب عمله..؟ أي عند إعداد القوائم المالية مثلاً يكون السؤال المطروح هو:

هل القوائم المالية تعتبر معبرة عن الوضع الحقيقي للمنشأة؟

التي تتبنى هذا المدخل السويدي. وهكذا وبناء عليه فإن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً يجب استخدامها بدلاً من أي من الطريقتين الوارد أولاً صادر أولاً، أو طريقة المتوسط المرجح لسعر التكلفة لدى تقييم المخزون السلعي خلال فترات يسودها معدلات مرتفعة من التضخم لأن الطريقة الأولى تقلص من الآثار التضخمية على النشاط الاقتصادي.

ويبرز هذا المدخل حقيقة هامة هي أن كثيراً من المبادئ والمفاهيم المحاسبية التي تبنى عليها الممارسات المهنية للمحاسب لها جذور اقتصادية. لذا يتفرع هذا المدخل إلى مدخلين فرعيين هما:

#### ١ / ٤ مدخل الاقتصاد الكلي Macroeconomic Approach

ويسعى هذا المدخل إلى توضيح آثار البدائل المحاسبية المتعددة في الممارسة المهنية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث التقارير وذلك على النشاط الاقتصادي على المستوى الكلي وليس في حدود مستوى النشاط الاقتصادي للمنشأة فقط.

مثال على ذلك الجدول النظري الذي يدور حول الرأي الذي يدعو إلى تشجيع المنشآت على تبني سياسات محاسبية تسمح بالتوسع في توزيعات الأرباح وكذلك التوسع في الانفاق الرأسمالي خلال فترات الانكماش الاقتصادي وفي الوقت نفسه الذي يدعو إلى الحد من التوسع في الاستثمار الرأسمالي خلال فترات التضخم.

#### ٢ / ٤ مدخل الاقتصاد الجزئي Micro economic Approach

يركز هذا المدخل على توضيح آثار البدائل المحاسبية سواء في مجال الإجراءات أو في طرق التقرير وذلك على القياس المحاسبي والأنشطة الاقتصادية ولكن على مستوى المنشأة فقط.

وهذا المدخل هو ما يلاقي اهتماماً متزايداً في الطرق المحاسبية الحديثة إذ بموجبه ينظر للمنشأة على أنها وحدة اقتصادية تؤثر بأنشطتها الرئيسية ومن خلال نشاطها السوقي على الاقتصاد الكلي.

ثم هل التزمت الإدارة في اعداد تلك القوائم بالمبادئ أو المعايير المحاسبية المتعارف عليها؟

ولعل مفهوم التمثيل العادل، أو مفهوم عدم التحيز أو مفهوم الحقيقة هي من أفضل الأمثلة على المصطلحات التي يتم تداولها في هذا المدخل.

وبناء لهذا المدخل ولتحقيق سمه العدالة في القوائم المالية يجب أن تخلو تلك القوائم من أي آثار للتحيز مما يتطلب من معديها التحلي بالمصداقية والأخلاق الحميدة. وكان Patillo قد وضع سمة العدالة على رأس القائمة في تقييم المعايير الأخرى التي تحكم اعداد هذه القوائم. (٥)

وقد تزايدت أهمية المدخل الأخلاقي في عصرنا الحاضر خصوصاً في مجال تدقيق البيانات المالية المنشورة حيث يستخدم مصطلح تعبر بعدالة Present Fairly في تقرير المدقق باعتباره معياراً يعبر عن فناعة المدقق بمصداقية المعلومات المحاسبية التي تحويها تلك القوائم.

#### ٤ - المدخل الاقتصادي Economic Approach

يسلك هذا المدخل للإجابة عن التساؤل التالي:

ما الآثار التي ستترتب على الاقتصاد من جراء اتباع طريقة أو أسلوب محاسبي معين؟

أو ما الأثر الذي ستركه اختيار إجراء محاسبي معين على مصالح المساهمين أو على المصالح الاقتصادية للطوائف الأخرى ذات العلاقة؟ ثم هل يوجد افصاح كاف عن الأسباب الحقيقية لتبني هذا الإجراء؟

وبموجب المدخل الاقتصادي يجب أن يتم من بين المبادئ والطرق المحاسبية المتعددة اختيار المبدأ أو الطريقة ذات التأثير الأفضل على الاقتصاد . ومن الدول

(٥) Patillo, James W., The Foundations of Financial Accounting, Louisiana State University Press, 1965, P. 11.

## ٥- المدخل السلوكي Behavioral Approach

يسعى هذا المدخل للإجابة عن التساؤل التالي:

لماذا تختار إدارة المنشأة إجراءً محاسبياً معيناً أو طريقة محاسبية بعينها من بين البدائل المختلفة للإجراءات والطرق المحاسبية؟

لذا يدعو هذا المدخل إلى ضرورة التركيز على العوامل النفسية والاجتماعية لاحداث أي تغيير أو تطوير في النظريات المحاسبية. ومن أهم ثمار هذا المدخل هو في مساهمته النوعية في تغيير وظيفة المحاسبة من نظام لمسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات. كما أنه ساهم أيضاً في تكريس الأهمية المتزايدة لنظم المحاسبة الإدارية ومن ثم تكريس أهمية خاصية الملاءمة Relevance باعتبارها من أهم الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية. كذلك أولى هذا المدخل أهمية قصوى نحو تحديد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية مما وضع الأسس النظرية لنشوء مفهوم التقارير المالية ذات الأغراض المتعددة.

وكانت بداية تبني هذا المدخل لبناء طرق المحاسبة في بداية السبعينات وذلك على يد مجموعة من الباحثين لعل أبرزهم Devine<sup>(١)</sup> ثم أكدت على أهميته فيما بعد الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAA) وقد ساهم هذا المدخل إلى حد كبير في تطوير وارتقاء المحاسبة الإدارية.<sup>(٧)</sup>

## ٦- المدخل البنائي أو الهيكلي Structural Approach

يسعى هذا المدخل للإجابة عن تساؤلات تدور حول المفاهيم أو التعريفات المحاسبية الأساسية والتي تعتبر ركيزة من ركائز أو مقومات النظرية المحاسبية. ومن الأمثلة على تلك التساؤلات.

(١) Devine C. Thomas, Essays in Accounting Theory, Privately Published, 19871, pp (1-80)

(٧) American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement on Accounting Theory, AAA, 1977.

ما هو تعريف الأيراد..؟

أو ما المبادئ المحاسبية المتعارف عليها..؟

ويولى هذا المدخل أهمية خاصة لهيكل أو بناء النظام المحاسبي نفسه مثل ضرورة مراعاة مبدأ التماثل أو الاتساق Consistency في أساليب القياس والافصاح لدى إعداد القوائم المالية. زد على ذلك فإن معظم التعريفات الدارجة في الفكر المحاسبي ومن ثم تطور هذه التعريفات كانت نتاج هذا المدخل خصوصا ما يتعلق منها بدور النظام المحاسبي في تحليل وتصنيف ثم تلخيص العمليات المالية.

## ٧- المدخل التنبؤي Predictive Approach

يسعى هذا المدخل إلى البحث عن حلول للمشاكل المحاسبية التي تنشأ عن استخدام طرق بديلة في القياس المحاسبي وكذلك لوضع أسس تبني عليها المفاضلة بين تلك البدائل. ويرتكز على معيار القدرة التنبؤية للبدائل المختلفة من أساليب القياس عند استخدامها في التنبؤ بالأحداث التي تهم مستخدمي المعلومات المحاسبية، بمعنى أن أسلوب القياس ذو القدرة التنبؤية الأكبر يحدث معين سيكون هو الأسلوب الأمثل لقياس هذا الحدث.

لذا فإن معيار القدرة التنبؤية على صلة وثيقة بعنصر الملاءمة Relevance باعتباره العنصر الأكثر أهمية في التقارير المحاسبية من وجهة نظر متخذي القرارات. وقد لاقى المدخل التنبؤي لبناء وتطوير نظرية المحاسبة اهتماماً متزايداً من قبل الباحثين في مجالين هامين هما:<sup>(٨)</sup>

١- مدى قدرة البيانات المحاسبية في تفسير التنبؤ بالأحداث الاقتصادية مثل: التنبؤ بالأرباح، والتنبؤ بالفشل المالي.

٢- ومدى قدرة تلك البيانات في تفسير التنبؤ بتأثير الافصاح عن المعلومات المحاسبية على أسعار الأوراق المالية، كتفسير فرضية السوق المالي الكفؤ

(٨) Belkaoui, A. opcit, p. 122 .

EMH أو تفسير نموذج التسعير على أساس العلاقة بين الأصول ورأس المال CAPM. كما أن من أهم الدراسات التي اعتمدت على هذا المدخل كانت تلك التي دارت حول المحتوى الاعلامي للأرقام التي تعرضها القوائم المالية المنشورة مثل تلك التي تبحث عن مدى استجابة اسعار الأوراق المالية لتوزيعات الأرباح المعلن عنها، أو الدراسات التي تسعى إلى استكشاف أثر المعلومات المستخلصة من القوائم المالية المنشورة على المخاطر المنتظمة للأسهم.

#### ٨- المدخل الإيجابي Positive Approach

تمتد جذور هذا المدخل إلى مفاهيم اقتصادية وردت في مقالة مشهورة للعالم الاقتصادي المميز والحائز على جائزة نوبل (فريدمان) والتي كان قد خصصها لمناقشة مزايا الاقتصاد الإيجابي Positive Economics بالمقارنة مع الاقتصاد النمطي Normative Economics وقد فرق فيها بين المصطلحين على النحو التالي: (٩)

الإيجابي يعني ما يمثل الواقع الحالي (What is) أي الحقيقي، في حين يعني النمطي المثالي Ideal أي (What Ought to be) وهكذا كان تبني المدخل الإيجابي لنظرية المحاسبة بقصد التركيز على تفسير الواقع الحالي للمحاسبة وأثره على مستخدمي البيانات المالية.

ومن المفيد الإشارة في هذا المجال إلى رأي مدرسة Rochester ومفاده ان معظم النظريات المحاسبية التقليدية كانت غير علمية Unscientific باعتبارها مثالية أو نمطية Normative تهمل تفسير الممارسات المحاسبية الراهنة وعلاقة هذه الممارسات برغبات الإدارة، ولذا عجزت تلك النظريات عن تحليل وتفسير

(٩) Friedman, Milton, The Methodology of Positive Economics, University of Chicago Press, 1953, pp 6-7.

مسببات تطوير المعايير المحاسبية عبر التاريخ. من هنا ولتلافي هذا القصور كان لابد من تحول تلك النظريات إلى المدخل الإيجابي والذي يفسر لماذا تطورت المحاسبة من الجانبين النظري والعملي وذلك في اتجاه يمكن من توضيح الأحداث المحاسبية والتنبؤ بها. (١٠)

ومن أهم ما قدمه المدخل الإيجابي لبناء نظرية المحاسبة أنه يفسر أو حتى يتنبأ برغبات الإدارة تجاه البدائل المختلفة من السياسات المحاسبية. وذلك عن طريق تحليل التكاليف والمنافع مما يعني أن الإدارة تختار من السياسات المحاسبية ما يتفق مع مصالحها وفقاً لتحليل التكلفة/المنفعة. وربما كان من أهم ثمار هذا المدخل نشوء بعض النظريات المحاسبية الحديثة مثل نظرية الوكالة Agency Theory ونظرية تكلفة التعاقد Contracting Cost Theory واللذان سنتعرض لهما في فصل لاحق من الكتاب.

#### ٩- مدخل الأحداث The Events Approach

يعتبر هذا المدخل من المداخل الحديثة في بناء نظرية المحاسبة وقد تبناه George Sorter عام ١٩٦٦ وذلك إثر خلاف نشأ بين أعضاء لجنة انبثقت عن الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين وكلفت بإصدار بيان حول النظرية المحاسبية A statement on Basic Accounting Theory. إذ انقسم هؤلاء الاعضاء إلى فريقين أحدهما ويمثل الأغلبية كان من مؤيدي مدرسة القيمة Value School والأخر يمثل الأقلية ومن بينهم Sorter كان من مؤيدي مدرسة الحدث Event School. (١١)

فمؤيدو مدرسة القيمة والتي يطلق عليها البعض مدرسة احتياجات المستخدم The User- Need School ترى بأن احتياجات المستخدم من المعلومات تكون معروفة

(١٠) Belkaoui, A, opcit, p. 134.

(١١) Sorter G.H. "An Events Approach to Basic Accounting Theory". The Accounting Review January 1969, PP 12-19.

بقدر يكفي لاستنباط أو بناء نظرية محاسبية توفر المدخلات المثلى ولنماذج معينة من القرارات. بمعنى أنه لا يمكن أن تكون قيم هذه المدخلات هي المثلى بالنسبة لجميع المستخدمين.

أما مؤيدو مدرسة الحدث فيرون بأن غرض المحاسبة الرئيسي يجب أن تتمحور حول توفير المعلومات عن أحداث اقتصادية وبقدر تكون مفيدة ليس لنماذج بعينها من القرارات كما ترى مدرسة القيمة وإنما مفيدة لنماذج مختلفة من القرارات. بمعنى أن دور المحاسب يتركز في توفير معلومات عن الأحداث ليترك للمستخدم بعد ذلك تكييف أو تشكيل تلك المعلومات حسب نماذج قراراته الخاصة.

وهكذا وبناءً لمدخل الحدث يجب أن يعكس محتوى التقارير المحاسبية الملاحظات المستخلصة من الواقع الفعلي Real World أكثر مما يعكس رغبات المديرين الذين يستخدمون من بين الأساليب والطرق المحاسبية البدائل التي تتواءم مع مصالحهم. وربما تكون نظرية الوكالة Agency Theory ثمرة من ثمار هذا المدخل.

كذلك وبموجب مدخل الحدث يتوجب الإفصاح أحياناً عن معلومات ليس لها قيم مالية. كما أن مسألة تقييم المنفعة التي يحققها المستخدم من البيانات المحاسبية وكذلك خسارة المعلومات التي تترتب على دمج تلك البيانات أثناء عرضها في القوائم المالية المنشورة يجب أن تتم من قبل المستخدم نفسه.

وبناءً لما تقدم ينعكس الخلاف بين مدخل القيمة ومدخل الحدث على القوائم المالية نفسها. إذ وفقاً لمدخل القيمة تعتبر الميزانية العمومية أداة لقياس المركز المالي في لحظة زمنية معينة. في حين تعتبر وفقاً لمدخل الحدث أداة أو وسيلة اتصال غير مباشرة بين المنشأة من جهة ومستخدم المعلومات من جهة أخرى إذ تنقل للمستخدم معلومات عن جميع الأحداث المالية التي حدثت في المنشأة منذ تأسيسها وإلى لحظة اعداد الميزانية.

أما قائمة الدخل فتعتبر وفقاً لمدخل القيمة أداة لقياس الأداء المالي للمنشأة خلال فترة مالية معينة، في حين تعتبر وفق مدخل الحدث أداة أو وسيلة اتصال غير مباشرة تنقل للمستخدم معلومات عن الأحداث ذات العلاقة بالنشاط التشغيلي للمنشأة على مدار الفترة المالية.

وبالنسبة لقائمة التغيرات في المركز المالي فهي بالنسبة لمدخل القيمة أداة لقياس التغيرات الحادثة في صافي رأس المال العامل خلال الفترة المالية، في حين تعتبر وفق مدخل الحدث تعبيراً عن الأحداث الخاصة بالتمويل والاستثمار.

هذا ومع المزايا الكبيرة التي لمدخل الأحداث خصوصاً من زاوية التركيز على وظيفة المحاسبة في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، إلا أن من أهم عيوبه الأساسية هو أن الإجراءات المحاسبية التي توضع بموجبه كي تحكم الممارسات المهنية تكون ملاءمتها لحل المشاكل المحاسبية غير قابلة للتحقق في كثير من الأحيان.

فالمبادئ العلمية هي قمة البناء الفكري، ولا تقوم النظرية بدونها، وإلا أصبحت مجرد ملاحظات أو أفكار مبعثرة، وتتمثل المبادئ في مجال المحاسبة في مبادئ علمية مرتبطة بالربح وأخرى مرتبطة بالمركز المالي بالإضافة إلى المبادئ العلمية العامة. وفي مجال المحاسبة ونظراً لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية، مما يستلزم أن يتسم بالاتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفروض من ناحية، وأن تثبت صحته وصدقه في التطبيق العملي.

5. أدوات التطبيق العملي، هي مجموعة الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب التي يتم من خلالها تطبيق المبادئ العلمية.

وفي مجال المحاسبة يعتبر الجانب التطبيقي العملي الذي يستند إلى قواعد وأسس علمية هام جداً لأن النظرية هي الوسيلة للوصول إلى ممارسات عملية وسليمة، وأن الهدف الرئيس من هذه القواعد المحاسبية المهنية هو حسم الخلاف بين المحاسبين والمهتمين في حالة وجود أي مشكلة محاسبية مهنية، وبذلك فإن التقارير المالية المعدة استناداً إلى ذلك تحقق منفعة مستخدمي تلك التقارير والتي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية في الأسواق المالية.

إن توفر هذه الخصائص في مجال المحاسبة سوف يجعل من النظرية أداة نافعة في مجال التطبيق العملي، ومن البديهي أن التوصل إلى هذه الخصائص يتطلب ضرورة الالتجاء إلى أصول البحث العلمي للوقوف على المناهج المتبعة وأهميتها في تطوير النظرية ودور البحث المحاسبي فيها.

#### 1- المنهج العملي:

طبقاً للمنهج العملي (Practical approach) يتم التوصل إلى مجموعة المبادئ التي تتكون منها النظرية عن طريق الملاحظة واختبار التطبيق العملي، حيث تعتبر أن مجموعة

الممارسات العملية هو الأساس في تحديد النظرية وبالتالي فإن أي نظرية ليست لها استخدامات عملية تعتبر نظرية غير سليمة.

فالمنهج العملي يسمى في أدبيات المحاسبة بالمنهج البراجماتي ( Pragmatic Approach) ويعرف حديثاً بالمنهج النفعي (Utilitarian Approach)، وهو يهدف إلى التوصل إلى مجموعة من المبادئ التي تؤدي إلى تكوين النظرية المحاسبية عن طريق ملاحظة واختيار التطبيق العملي لها، حيث يتم من خلال ذلك الوقوف على أفضل الممارسات المحاسبية التي تلقى قبولاً عاماً بين المهنيين والتي تحقق الفائدة المرجوة منها لمستخدمي نتائج العمل المحاسبي، ويعود الفضل في إيجاد هذه المبادئ والأعراف المقبولة قبولاً عاماً إلى الجهود المبذولة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز والتي استمر البحث عنها لفترة طويلة من عمر النظرية المحاسبية (بداية عام 1934م) حيث كانت هناك أول دراسة عن المبادئ المحاسبية المقبولة والتي اعتمدت من قبل بورصة الأوراق المالية في نيويورك (Wall Street) كشرط لتسجيل وقبول الشركات لديها في بورصة الأوراق المالية، وبذلك بدأت تشكل تلك المبادئ GAAP ولتصبح مقبولة لدى المؤسسات الممارسة لمهنة المحاسبة والمراجعة حيث استمر هذا الأمر حتى نهاية عام 1973م، حيث تم التوقف رسمياً عن تلك المهمة بتكوين هيئة معايير المحاسبة المالية FASB. ونتيجة لهذا التوقف بدأ التحول من المنهج العملي الذي كان يعنى بالممارسات المطبقة مهنيّاً إلى التوجه نحو الاتجاه النفعي حيث عمل معايير المحاسبة المالية FASB منذ العام المذكور إلى التحول نحو الأهداف والمفاهيم وهو ما يعرف بالإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية.

وفي هذا السياق فقد أصدر FASB بين عام 1978م وعام 1985م ستة تقارير تمثل الإطار المفاهيمي والبناء الرسمي للنظرية، وأصبحت تشكل مرشداً لإصدار معايير التطبيق العملي وتلى ذلك التقرير السابع في عام 2000م حول تطبيق القيمة الحالية في القياس المحاسبي، وبذلك أصبحت المعايير المحاسبية ملزمة للمحاسبين والمدققين كشرط لقبول قيد الشركات في بورصة الأوراق المالية.

يتضح مما سبق أن التوجيه نحو استخلاص المبادئ المحاسبية من واقع الممارسات العملية كانت السمة البارزة في هذا المنهج، ويشير الواقع المحاسبي أن أغلب المبادئ المحاسبية الموجودة حالياً هي مجرد ممارسات مهنية نالت قبولاً عاماً بين المحاسبين حيث استقرت وظهرت فائدتها مع مرور الزمن.

اتبعت الجمعيات المهنية في معظم دول العالم المنهج العملي في بحوثها نحو اكتشاف الممارسات التي تلقى قبولاً عاماً والتي تؤكد فائدتها بالنسبة لاحتياجات المحاسبة أو الإدارة أو مستخدمي التقارير المالية.

من الأمثلة على استخدام المنهج العملي هو قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، فقد ثبت استقرار هذه القاعدة نتيجة لاكتشاف فائدتها في إعداد القوائم المالية من وجهة نظر المقرضين لأن احتياجات هذه الطائفة تنبع من رغبتها في إظهار الأصول والخصوم مقومة على أساس من الحيطة.

كما نال الأسلوب المحاسبي المتبع في تطبيق قاعدة الوارد أخيراً يصرف أولاً قبولاً لدى المحاسبين في ظل الارتفاع العام للأسعار، أو لأغراض تكوين احتياطات سرية بالنظر لما يحققه من وفورات ضريبية للمنشأة.

## الانتقادات الموجهة للمنهج العملي:

وجهت العديد من الانتقادات للمنهج العملي كأسلوب لبناء وتطوير النظرية المحاسبية ومن ذلك:

- أن خاصية الفائدة أو المنفعة التي يقوم عليها المنهج العملي قد تصلح لفئة دون أخرى فضلاً على أنه لا يمكن تحديدها بشكل غير قابل للجدل، فقد تكون التقارير الصادرة عن المنشأة تخفي عدم كفاءة التشغيل لمصلحة الإدارة مما يضر بمصالح المساهمين، وأن ما يعتبر مفيداً في مجال تحديد الربح الخاضع للضريبة سوف يختلف من وجهات نظر أخرى، وهكذا فإن خاصية الفائدة تثير مشكلات عديدة تتعلق بالحياد والإنصاف والعدالة وهي أمور يصعب إخضاعها للقياس ولا تصلح كأساس مناسب للبحث العلمي.
- لا يوفر المنهج العملي وسيلة منظمة لاستبعاد الممارسات غير المرغوبة لعدم اعتماده على الاستدلال المنطقي، كما لا يوفر أساس علمي للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة مما سيترتب عليه استمرار المشاكل دون وجود حلول علمية لها.
- الافتقار إلى الاتساق المنطقي حيث يقتصر الدور هنا على تفسير الجوانب التطبيقية السائدة في التطبيق العملي واستخلاص المفاهيم والمبادئ والقواعد والأعراف المحاسبية ولكن دون الاستناد إلى أساس منطقي يربط فيما بينها، الأمر الذي يؤدي إلى تعود التعاريف والمفاهيم واختلاف النظرة إلى بعض المسميات وبالتالي الخلط بين المبدأ والمفهوم والقاعدة والفروض، ومن ثم مثله ذلك التعارض بين سياسة الحيطة والحذر وتقويم الأصول الثابتة بالتكلفة من ناحية وبين فرضية الاستمرارية من ناحية أخرى.

• إن الاعتماد على المنهج العملي كأسلوب وحيد للمبادئ المحاسبية سوف يؤدي إلى تجميد الفكر المحاسبي، لأنه بذلك لا يشجع على البحث العلمي، ويتعارض مع متطلبات التقدم والتطور، ويجعل من النظرية غير قابلة لمواكبة التغير المستمر في الظروف الاقتصادية والاجتماعية.

وخلافاً لما سبق يجب الاعتراف بأن اتباع الأسلوب العملي في بداية مراحل تطور المحاسبة قد أفرز بعض القواعد العرفية التي لا زالت تستخدم حتى اليوم في حل بعض المشكلات المحاسبية، وفي ترشيد السلوك المهني، وكانت هذه القواعد تستمد قوتها الملزمة من تكرار تطبيقها والتعارف على صحة النتائج التي تؤدي إليها، وبهذا نشأ نوع من العرف المحاسبي الذي يشبه إلى حد كبير العرف القانوني ولا زال يعرف حالياً باسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) Generally Accepted Accounting Principles.

## 2- المنهج العلمي:

إن متطلبات تطوير النظرية تحتاج إلى استخدام منهج البحث العلمي، وهذا البحث يقوم على أساس الاستدلال المنطقي بأسلوب الاستقراء أو الاستنباط (Inductive or Detective) ويمكن تلخيص دورة هذا البحث في (الملاحظة أو المشاهدة) ثم وضع الفروض ثم اختبار الفروض وإجراء التجارب، ثم التوصل إلى النتائج.

### أ- البحث الاستقرائي:

يعتمد البحث الاستقرائي على الخبرة أو الملاحظة أو المشاهدة أو الاستقصاء أو البيانات الإحصائية أو التجارب العملية حيث يتم الاستدلال المنطقي وفقاً للاستقراء بناءً على

ملاحظة حالة أو حالات خاصة، ثم اشتقاق نتيجة أو مقدمة عامة يمكن تعميمها على المجتمع محل الدراسة، أي يتم الانتقال من الجزئيات إلى العموميات. يتطلب تطبيق المنطق الاستقرائي في مجال المحاسبة القيام بتجميع الملاحظات أو المشاهدات فإذا تم ملاحظة وجود عدة علاقات متكررة بين هذه البيانات أمكن الانتقال من الجزئيات إلى العموميات، فمثلاً إذا تم ملاحظة البيانات التاريخية لحجم المبيعات اليومية لفترات مالية متعددة يمكن من خلالها التنبؤ بحجم النقدية المتوقع تحصيلها من العملاء مستقبلاً، هذا ويتم قياس الظواهر من خلال عدة طرق كقوائم الاستقصاء، وإجراء التجارب العملية ودراسة الأرقام المحاسبية، ودراسة سلوك أسعار الأسهم ... إلخ، وبذلك يمكن استخلاص بعض الفروض العلمية ومن ثم التوصل إلى المبادئ العلمية وإعطائها صفة العمومية.

### ب- البحث الاستنباطي:

على عكس المنطق الاستقرائي يبدأ الباحث بمقدمة عامة وعن طريق الاستدلال المنطقي يقوم بإثبات أن هذه المقدمة العامة تنطبق على حالة أو حالات خاصة، أي الانتقال من العموميات إلى الجزئيات، أي نبدأ بالفروض وباستخدام التبرير المنطقي يتم استنباط النتائج.

وفي مجال المحاسبة يتم تطبيق الأسلوب الاستنباطي كما يلي:

- تحديد أهداف التقارير المالية.
- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية.
- تحديد القيود والضوابط الخاصة بقياس واستخدام المعلومات المحاسبية.
- تحديد الإطار الذي يتم فيه عرض المعلومات (مثلاً القيد المزدوج).

○ تحديد المفاهيم و المصطلحات المحاسبية.

○ استنتاج المبادئ العامة والطرق والقواعد اللازمة للتطبيق.

### الانتقادات الموجهة للأسلوب الاستقرائي والأسلوب الاستنباطي:

- لا يخلو الأسلوب الاستقرائي من القصور بسبب اعتماده على عينة من المجال مما يجعل النتائج احتمالية، وأحياناً مختلفة فمثلاً نجد أن معالجة الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة تعالج في أمريكا على أنها جزءاً من الأرباح العادية بينما تعتبر ربحاً رأسمالياً في بريطانيا ويظهر ضمن حساب الاحتياطي الرأسمالي ويعود السبب في ذلك إلى اختلاف المكان الذي يجرى فيه البحث الاستقرائي.
  - غالباً ما يكون الباحث خاضعاً لبعض المعتقدات التي يجب أن تكون عليه الظاهرة، فعند قيام الباحث الاستقرائي على سبيل المثال بدراسة أثر القوائم المالية على سلوك أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية، إنما يعني أن هناك علاقة بين الأرقام المالية وبين أسعار الأوراق المالية.
  - إن الاعتماد على الأسلوب الاستنباطي بمفرده قد يؤدي بنا إلى مبادئ محاسبية غير مألوفة ولا تتفق مع متطلبات التطبيق العملي، فإذا كان أي من المقدمات أو الفروض غير صحيحة فإن النتائج التي نصل إليها تكون غير صحيحة أيضاً.
- وللخروج من هذه المشكلة نجد أن استخدام الأسلوب الاستقرائي غالباً ما يتطلب تفكيراً استنباطياً مسبقاً، لذلك فإن استخدام الأسلوبين معاً يشكلان عمليتان متكاملتان في تكوين النظرية، بحيث إذا استخدم أحدهما في تكوين النظرية استخدم الآخر في تحقيقها. فمثلاً استخدام المقدمات في الأسلوب الاستنباطي لا يتم بصورة عشوائية، وإنما

يتم تحديدها بناءً على أكبر مدى ممكن من الخبرة التي تستلزم الركون إلى الأسلوب الاستقرائي لطلب هذه الخبرة.

### ج- البحث التجريبي:

البحث التجريبي هو العنصر الثالث الذي يكون مع البحث الاستنباطي والبحث الاستقرائي مكونات المنهج العلمي، ويتم في هذا البحث الربط بين مقدمات ونتائج النظرية وبين مجريات الواقع العملي بهدف التأكد من مدى احتواء النظرية على مضمون عملي والتثبت من صحتها، ويتم تحقيق ذلك عن طريق تكوين مقدمات وفروض قابلة للتجريب والاختبار العملي.

وهو يعتمد على مدخلين هما: الأول المدخل المعياري (القياسي) ويسمى أيضاً المدخل التوصيفي، والثاني المدخل الوضعي (الإيجابي)، أما المدخل الثاني فهو المدخل الوضعي (الإيجابي) ويسمى أيضاً المدخل الوصفي وهو يعتمد بصورة أساسية على الاستقراء والتجريب وبصورة أقل على الاستنباط.

وتعتبر الدراسات التجريبية أمراً ضرورياً لتحديد مدى قدرة النظرية على شرح وتفسير الظواهر الخاضعة للقياس ومدى صحة التنبؤات التي توفرها لنا هذه النظريات. من هنا تظهر أهمية التجريب في أية محاولة لبناء أو تطوير نظرية للمحاسبة سواء أكان الأسلوب المستخدم في البحث أسلوباً استقرائياً أو أسلوباً استنباطياً.

## المدخل السلطوي Authoritarian Approach (مدخل غير نظري)

(1) الفكرة والتاريخ جاء مكملا للمدخل العملي نتيجة عجز المدخل العملي عن حل مشكلة التقييم للاصول

○ هذا المدخل ظهر في أمريكا عن طريق تكليف FASB و دوليا عن IASB بدراسة المبادئ الموجودة من خلال التطبيق و وضع ما يجب أن يستجد من مبادئ لتطوير المحاسبه. و عليه فأن هذا المدخل قائم على مفهوم السلطه المخوله لجهات مسؤوله عن المحاسبه تفرض المعايير التي يجب أتباعها من قبل المحاسبين والامثله على هذه الجهات المسؤوله عن المحاسبه :

في الاردن = جمعية مدققين الحسابات ( المحاسبين القانونيين )

معايير أمريكية أمريكا = FASB Financial Accounting Standard Board

معايير دوليه = IASB International Standards Board

○ أن المداخل اللانظريه جاءت من المداخل النظرية :

▪ المدخل السلطوي جاء من المدخل الاستنباطي

▪ المدخل العملي جاء من المدخل الاستقرائي

○ سابقا لم يكن هنالك معايير محاسبية و أنما كان هنالك مبادئ محاسبية GAAP. الا أنه بسبب مشاكل

الشركات الكبرى و الإفلاسات التي حصلت في السبعينات و أثارها السلبية على الاقتصاد أدت الى تدخل

الدول لوضع معايير محاسبه وطنيه لكل بلد و التي لم يكن بالضروره أن تكون من المعايير الموجوده

بالمعايير الدوليه أو الامريكيه مما يمكن من تطبيق هذه المعايير في بلدانها.

○ معايير المحاسبه أنطلقت من دراسة الاطار المفاهيمي المحاسبي و ما هي القواعد و المبادئ و

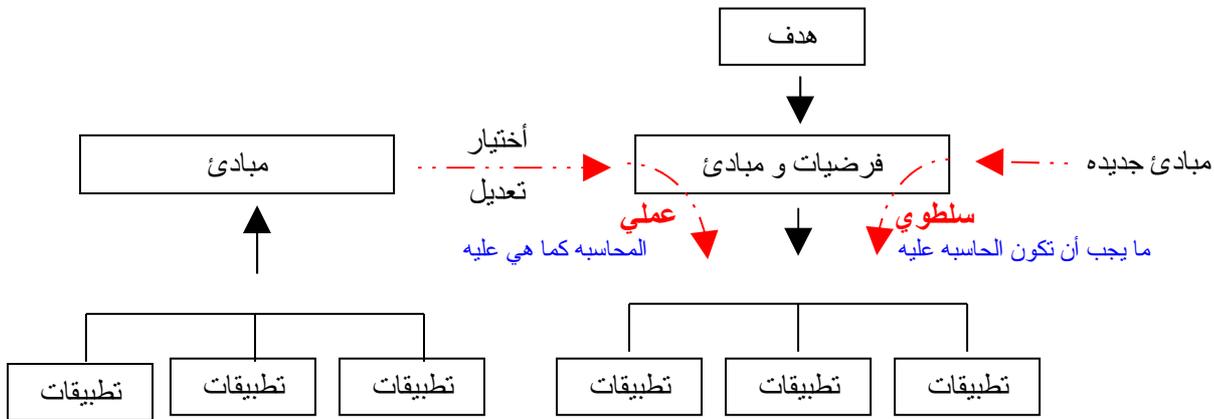
الفرضيات التي تستند اليها المعايير

(2) المزايا : المدخل السلطوي أخذ بالاعتبار كل من المحاسبه كما هي عليه ( المقبوله قبولاً عاماً ) و كذلك ما يجب أن

تكون عليه المحاسبه فدمج بينهم. حيث قامت الهيئات المسؤوله عن المحاسبه بدراسة التطبيقات ورأوا ما يجب أن

تكون عليه المحاسبه و من خلال سلطتهم أصبح كل ما أستجد على ما هو مطبق مقبولاً قبولاً عاماً.

### المدخل السلطوي



(3) المحاسبه كما يجب أن تكون مثال على ذلك : المحاسبه كما هي عليه - مدخل عملي

مبادئ مأخوذه من المدخل العملي

من التطبيق تم التوصل الى الكلفه التاريخيه ( أخذت من التطبيق / مدخل عملي ) أبقى المدخل السلطوي عليه.

مبادئ أستخدمت المدخل السلطوي

الهدف : هو عكس الواقعه الإقتصاديه في المعايير المحاسبية ( التضخم )

المبادئ : التكلفه الحاليه

التطبيق : معيار التضخم الذي يقوم على مبدأ التكلفه الحاليه ( أعطى الحق للشركات في إعادة تقييم أصولها بالقيم

العادله و لكن لم يجبرها على ذلك )

## الفصل الخامس النظريات المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية

### أولاً: تعريف نظرية المحاسبة

صاغ الباحثون في الفكر المحاسبي تعريفات مختلفة للنظرية المحاسبية هي وإن اختلفت في التفاصيل إلا أنها تتفق في المضمون. من هذه التعريفات مثلاً ما أورده Hendriksen حين قال أنها أي نظرية المحاسبة "مجموعة من المبادئ المنطقية المتماسكة والمنسجمة والتي في مجموعها توفر إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المهنية القائمة بحيث يساهم في فهم تلك الممارسات من قبل المهنيين أنفسهم وذلك بالإضافة إلى من يستفيد من خدماتهم كالمستثمرين والمقرضين والإدارة وغيرهم. كما أنها توفر أيضاً الأدلة والإرشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة" (١)

لكن Belcaoui عرفها بما يلي: (٢)

"نظرية المحاسبة هي مجموعة من المفاهيم *Concepts* والتعاريف *Definitions* والمصائدات *Propositions* والتي في مجموعها تمكن من تكوين رؤيا منتظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة فيما بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، كل ذلك بقصد تفسير هذه الظاهرة وتوفير القدرة على التنبؤ بها. وعلى هذا الأساس فإن الغرض الرئيسي لنظرية المحاسبة يتمحور حول توفير أساس للتنبؤ بالأحداث المحاسبية ومن ثم تفسير تلك الأحداث"

أما McDonald فقد حدد العناصر الأساسية التي لا بد من توفيرها في نظرية المحاسبة وهذه العناصر هي: (٣)

(١) Hendriksen, E. S, op.cit, p. 22.

(٢) Belkaoui, A., op.cit, p. 10.

(٣) McDonald Daniel L. Comparative Accounting Theory, Addison- Wesley, 1972, p.23.

## ١- النظرية كلغة

يقوم هذا التصنيف لنظريات المحاسبة على أساس اعتبار المحاسبة لغة للأعمال Business Language . ويشير المنظرون في هذا الصدد ثلاثة أسئلة يتوجب طرحها بشأن اللغة وكذلك الكلمات والمصطلحات التي تتشكل منها هذه اللغة.

تشمل هذه التساؤلات ما يلي:

١/١ ما هو الأثر Effect الذي تحدثه الكلمة أو الكلمات على المستمع؟

٢/١ ما معنى أو مدلول Meaning الكلمة أو الكلمات؟

٣/١ ثم بعد ذلك هل لهذه الكلمات مدلولاً منطقياً Logical Sense ؟

للإجابة عن التساؤلات المطروحة أعلاه لابد من استخدام المعايير التالية:

- الواقعية العملية Pragmatics - مما يتطلب دراسة أثر اللغة

- علم المعاني Semantics - مما يتطلب دراسة معنى اللغة

- المنطق النحوي Syntactics - مما يتطلب دراسة المنطق أو القواعد التي تحكم

اللغة.

وهكذا وفي إطار معاملة نظرية المحاسبة كلغة يمكن تصنيف المداخل السابقة

للنظرية على النحو التالي:

أ- المدخل السلوكي والمدخل الاقتصادي والى حد ما المدخل القانوني جميعها تقع

في نطاق النمط البراجماتي أو الواقعي .

ب- المدخل البنائي أو الهيكلي ويقع في نطاق النمط المرتبط بعلم المعاني .

ج- المدخل الاعلامي ويقع في نطاق النمط المرتبط بالمنطق النحوي.

١- القدرة على تمثيل الظواهر أو الأحداث الاقتصادية في صورة رموز أو أعداد.

٢- أن تشمل مجموعة من القواعد Rules ما يمكن من تجميع تلك الرموز .

٣- وأن يكون بإمكان ربط تلك الظواهر بالواقع العملي في الحياة.

## ثانياً: أسس تصنيف نظريات المحاسبة

قبل عرض النظريات المحاسبية المتداولة في الفكر المحاسبي وتحليل انعكاسات كل منها على الممارسات المهنية في الحياة العملية. من المفيد أولاً شرح أسس تصنيف هذه النظريات وذلك قبل تعدادها. فيغض النظر عن المدخل الذي يسلكه المحاسب لحل المشاكل المحاسبية التي تواجهه في حياته العملية والذي تم التعبير عنه سابقاً بتعداد مداخل نظرية المحاسبة، فإنه يبقى من المهم البحث عما إذا كان حل المشكلة الذي يتم التوصل إليه صحيحاً أم لا. هذا ما يتطلب البحث بعد ذلك عن إجابة للسؤال التالي:

ماذا يعني الحل الصحيح لتلك المشكلة في إطار ذلك المدخل؟

للإجابة عن السؤال السابق، لا يتوقف الأمر عند تحديد المدخل فقط وإنما يتطلب أيضاً تحديد شكل وإطار التشخيص أو التعليل Reasoning المناسب لتحديد الإجابة الصحيحة.

ففي نطاق ما تقدم يمكن تصنيف نظريات المحاسبة في ثلاث فئات رئيسة

على النحو التالي: (٤)

١- النظرية كلغة Theory as Language

٢- النظرية كتعليل Theory as Reasoning

٣- النظرية كنص لغوي Theory as Script

(٤) Hendriksen, E. S, op.cit, p. 14 .

يتمحور هذا التصنيف حول طبيعة المنهج المتبع في تعليل المقومات النظرية لكل من المداخل المتعددة لنظرية المحاسبة والمشار إليها سابقاً. في هذا الصدد يوجد منهجان متعارف عليهما في التعليل هما: (٥)

١ / ٢ المنهج الاستنباطي (الاستنتاجي) في التعليل Deductive Reasoning والذي يبدأ عادة بالعموميات Generalizations لينتهي فيما بعد بالخصوصيات Specifics

ويعتمد المنهج الاستنباطي أو الاستنتاجي من التعليل على وضع مقدمات أو مسلمات ومن ثم استخدام التحليل المنطقي في الوصول الى نتيجة معينة أو أكثر من نتيجة من خلال مجموعة من الافتراضات Premises مثال على ذلك:

الفرض رقم (١): الشركة المساهمة العامة ذات مسؤولية محدودة.

الفرض رقم (٢): الشركة (س) ذات مسؤولية غير محدودة .

النتيجة : الشركة (س) ليست شركة مساهمة عامة.

٢ / ٢ المنهج الاستقرائي Inductive Reasoning وهو على عكس المنهج السابق، إذ يبدأ بالخصوصيات لينتهي بعد ذلك بالتعميمات.

بمعنى أن هذا المنهج من التعليل يبدأ عادة باختبار بيانات خاصة معينة يتم اختيارها من مجتمع احصائي يلي ذلك وضع مجموعة من الفرضيات Hypotheses ذات العلاقة بالظاهرة محل الدراسة ومن ثم إخضاع تلك الفرضيات للاختبار، ليتم فيما بعد تعميم نتيجة الاختبار على المجتمع الاحصائي المستخلصة منه العينة.

ويطلق على التعميمات في المحاسبة افتراضات أو مسلمات Postulates والتي منها يتم استنتاج المبادئ Principles التي تحكم الممارسات المهنية

(٥) Ibid , P. 16.

للمحاسبين. وبناء على ذلك فإن الممارسات المهنية المطبقة في الواقع العملي وكذلك المبادئ التي تحكمها تتم صياغتها وفق المنهج الاستنباطي Deductive Method من الافتراضات أو المسلمات وليس من خلال المشاهدات العملية. من هنا وفي سياق هذا المنهج من التعليل أي التعليل الاستنباطي تشكل الأغراض المستهدفة من المعلومات المحاسبية حجر الزاوية فيه. بمعنى أن تنوع هذه الأغراض يتطلب بالتالي تنوع المبادئ التي سيتم الاسترشاد بها في اعداد التقارير المحاسبية. وعليه فإن اختلاف أغراض المحاسبة الضريبية مثلاً عن أغراض المحاسبة المالية يعتبر سبباً رئيسياً لتعليل اختلاف المبادئ أو القواعد المتبعة في تحديد الدخل الضريبي عن تلك المتبعة في تحديد الدخل المحاسبي. ولعل من أهم الانتقادات الموجهة للمنهج الاستنتاجي في التعليل هو أنه إذا ما كانت الافتراضات التي يبني عليها التعليل خاطئة، فإن الاستنتاجات المبنية عليها ستكون خاطئة أيضاً.

أما التعليل الاستقرائي، فيبدأ بالمشاهدات العملية أو الواقعية ليستخلص منها أمثلة متعددة تشكل معاً ظاهرة يتوجب تعميمها. لذا فإن أكثر المجالات استخداماً لهذا المنهج من التعليل هو البحوث التجريبية Empirical Researchs والتي تجرى عادة في علم الكيمياء أو علم الفيزياء. كما ينطبق المنهج في مجال المحاسبة أيضاً على الدراسات الميدانية التي تبدأ بجمع البيانات المالية حول ظاهرة معينة لاستخلاص نتائج محددة منها يتم فيما بعد تعميمها باعتبارها مسلمات.

بناء لما تقدم وبالرجوع الى مداخل طرق المحاسبة المشار إليها سابقاً يعتبر كل من المدخل السلوكي، والمدخل الاقتصادي والمدخل الضريبي والى حد ما المدخل القانوني أمثلة على المنهج الاستقرائي أو التجريبي في التعليل. في حين يعتبر المنهج البنائي أو الهيكلي مثلاً على المنهج الاستنتاجي.

لكن ما تجدر ملاحظته هو أن مجرد أن يقوم المحاسب بملاحظة المشاهدات الواقعية لا يعني مطلقاً بأنه لا يحتاج الى بعض الافتراضات والمفاهيم الأولية حتى يصل الى النتائج المرغوب فيها، لذا يتفق معظم الباحثين في نظرية المحاسبة على

بمعنى آخر فهي تركز على نمط المعلومات التي يجب أن تقدم للمستخدمين أكثر من تركيزها على المعلومات التي تقدم لهم فعلاً ،

Explain what the Information Should be than what is .

هذا ومع أن جميع النظريات المصنفة ضمن المدخل أو المنهج الاستقرائي هي بطبيعتها ايجابية، الا أن ذلك يجب أن لا يعني أن تكون جميع النظريات المصنفة ضمن المدخل أو المنهج الاستنتاجي نمطية أو معيارية. فمثلاً وفي مجال تحليل الجوانب النظرية لمعيار الاعتراف بالايراد Revenue Recognition اذا ما قامت إدارة المنشأة بالاعتراف بالايراد المستحق كجزء من ايراد الفترة المالية الجارية، فإنه يمكن تحليل ذلك إما أنه تمثيلاً مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ما يجب عليها عمله وذلك بغض النظر عن آثاره المرتقبة على الأطراف المستخدمة للمعلومات، أو يمكن تحليله بأنه رغبة منها أي من الإدارة في تضخيم الايراد السنوي للمنشأة بقصد إرضاء المساهمين أو الدائنين وفي هذه الحالة كان اهتمامها منصّباً على آثار هذه المعالجة على الأطراف المستخدمة أكثر من اهتمامها بالتمشي مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في هذا المجال.

بناء لما تقدم فإن المدخل البنائي أو الهيكل لنظريات المحاسبية هو على صلة وثيقة بالنظريات الايجابية بينما تكون المداخل الأخرى: السلوكي، والاقتصادي، والضريبي.. الخ على صلة وثيقة بالنظريات النمطية أو المعيارية.

### ثالثاً: أنواع النظريات المحاسبية

كان لتطور أغراض المحاسبة عبر التاريخ وما رافق ذلك من تنوع المشاكل المحاسبية التي يصادفها المهنيون في الواقع العملي أثر واضح في تعدد النظريات المحاسبية المتداولة في الفكر المحاسبي وذلك تبعاً لتعدد الاجراءات والمفاهيم والمبادئ المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها في تطوير الحلول المناسبة لهذه المشاكل. وفيما يلي حصر لهذه النظريات وتطبيقاتها العملية.

أن منهجي التحليل المشار اليهما وهما الاستنتاجي والاستقرائي منهجان متكاملان. واذا كانت الميزة الأساسية للمنهج الاستقرائي في كونها تترك الباحث في تحليله للمشاكل المحاسبية حراً بدون افتراضات أو مسلمات مسبقة تشكل قيوداً عليه وتفسح له المجال كاملاً لبناء استنتاجاته على ملاحظاته المستخلصة من الواقع، فإن من أهم عيوب هذا المنهج هو أن الاستنتاجات التي يتوصل إليها قد تخضع وفي كثير من الأحيان للميول الشخصية للباحث، ذلك على أساس أن هذا المنهج يترك له المجال للتركيز على بحث مشاهدات معينة تقوده إلى الوصول للنتائج التي يرغب فيها. كذلك من العيوب الأخرى لهذا المنهج أي المنهج الاستقرائي في التحليل هو أن البيانات الأولية Raw Data التي سيستخدمها الباحث كثيراً ما تختلف بين منشأة وأخرى مما يجعل من الصعب عليه بعد ذلك تعميم النتائج المستخلصة من البحث.

### ٣- النظرية كنص لغوي

يتمحور هذا التصنيف حول طبيعة المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي لمستخدمي المعلومات المحاسبية وحول أسس عرضها ومن ثم إيصالها اليهم. في هذا الصدد يمكن تصنيف نظريات المحاسبة في فئتين هما: (٦)

### ١ / ٣ نظريات وصفية أو ايجابية Positive (Descriptive) Theories

وهي النظريات التي تسعى الى تحديد طبيعة المعلومات المحاسبية الجارية (الفعلية) وكذلك أفضل السبل لعرضها وايصالها للمستخدمين وبما يتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

### ٢ / ٣ نظريات نمطية أو معيارية Normative (Prescriptive) Theories

فتبحث في تحديد طبيعة وخواص المعلومات التي يتوجب ايصالها للمستخدمين ومن ثم كيف يجب عرض تلك المعلومات وكيف يجب إيصالها لهم. أو

(٦) Ibid, P. 18

## ١- نظرية الملكية المشتركة Proprietary Theory

تعتبر هذه النظرية الأقدم بين النظريات المحاسبية، إذ يرجع عهدها إلى (Paciole) واضع أسس القيد المزدوج ومن أشهرها مؤيدها (Littleton) (٧) وتتمحور حول فرضية أساسية مفادها أن جميع الإجراءات والمفاهيم والمبادئ التي تحكم النظام المحاسبي يجب أن توضع لتكون في مصلحة تحقيق المالك، كما تفترض أيضاً بأن المنشأة وملاكها متشابهان Indental لذا فإن مصالحهم متطابقة.

كذلك وبموجب هذه النظرية فإن أصول المنشأة تمثل حقوق ملاكها، في حين تمثل مطلوبات المنشأة الالتزامات المترتبة على هؤلاء الملاك. من هنا فإن صافي حقوقهم فيها، أي حقوق الملكية تتمثل في الفرق بين الأصول والمطلوبات. وهكذا وبناء لما سبق يتم تمثيل معادلة الميزانية وفقاً لهذا النظرية على النحو التالي:

$$\text{Assets} - \text{Liabilities} = \text{Owners Equities}$$

$$\text{حقوق الملكية} = \text{الأصول} - \text{المطلوبات}$$

بمعنى أن الهدف من إعداد الميزانية هو إظهار حقوق الملاك على أساس أن أصول المنشأة هي بمثابة حقوق إيجابية لهم بينما المطلوبات بمثابة أصول أو حقوق سلبية. وبالمثل فإن الهدف من إعداد قائمة الدخل هو إبراز ما يحققه الملاك من عائد على أموالهم المستثمرة وذلك باعتبار الإيرادات زيادة في حقوقهم والمصروفات نقص في تلك الحقوق، لذا فإن صافي الدخل المحقق (صافي الربح الدوري) هو بمثابة الزيادة المحققة في صافي ثروة Net Worth الملاك.

ويعتبر مفهوم الربح الاقتصادي من الركائز الهامة التي تقوم عليها هذه النظرية، لذا يرى مؤيدوها ضرورة تعديل مراعاة آثار التغير الحادث في المستوى

العام للأسعار بفعل معدلات التضخم المرتفعة، لذا لا بد في رأيهم من تعديل القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية إما باستخدام أسلوب القيمة الجارية Current Value أو باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار (٨)

لكن من أهم الانتقادات الموجهة إليها هي أنها تدعو إلى فرض ضريبة على توزيعات الأرباح المدفوعة للمساهمين مما يؤدي إلى الازدواج الضريبي. وقد تضاءلت أهمية نظرية الملكية المشتركة بعد انتشار الشركات المساهمة العامة وظهور التشريعات التي تحدد مسؤولية المساهمين فيها وكذلك انتقال مسؤولية إعداد البيانات المالية إلى الإدارة مما قلص من تأثير الملاك على تلك البيانات.

ومن أهم تطبيقات هذه النظرية في الممارسات المهنية ما يلي:

- ١ / ١ التفرقة في المعالجة المحاسبية بين توزيعات الربح للمساهمين من جهة والفوائد المدفوعة للقروض والمدفوعات لضريبة الدخل من جهة أخرى. إذ بينما تعالج الأولى باعتبارها توزيعاً للربح تعالج الثانية كمصروف.
- ٢ / ١ عدم معالجة الرواتب المدفوعة للشركاء في شركات التضامن مقابل عملهم كمصروف، وذلك لأنه وفقاً لهذه النظرية لا يمكن الفصل بين المالك والمنشأة. أي أن المالك هو المنشأة وبالتالي لا يجوز أن يدفع راتباً لنفسه.
- ٣ / ١ استخدام طريقة توحيد المصالح Proping of Interest في اثبات عمليات دمج أو تملك الشركات. وكذلك معالجة حقوق الأقلية Minority Interest كمطلوبات للشركة وهذا ما يتنافى مع المفهوم المتعارف عليه للمطلوبات.
- ٤ / ١ ترجيح مفهوم رأس المال المالي Financial Capital على حساب مفهوم رأس المال المادي Physical Capital وذلك على أساس أن المفهوم الأول

(٨) Merino, Barbara D., An Analysis of the Development of Accounting Knowledge: A Pragmatic Approach, Accounting Organizations and Society, February- April, 1993, PP (163-188)

(٧) Littleton A.C., Accounting Evolution to 1900, American Institute Publishing Co. 1933, PP (26-27)

يولى اهتماماً نحو المحافظة على استثمارات المالك في المنشأة، في حين يولى المفهوم الثاني اهتماماً أكبر نحو المحافظة على مستوى نشاط المنشأة دون مراعاة لحقوق الملاك.

#### ٢- نظرية الشخصية المعنوية Entity Theory

جاءت هذه النظرية رداً على سابقتها نظرية الملكية المشتركة وقد وضع أسسها الفكرية (Paton) <sup>(٩)</sup> استجابة لتزايد أهمية الشركات المساهمة العامة وما رافق ذلك من تعاظم دور المحاسبة كنظام للمعلومات.

تقوم هذه النظرية على فرضية أن للمنشأة شخصية معنوية مستقلة من الناحية القانونية عن شخصية المالك، وحيث أن محور الاهتمام يجب أن يكون منصبا على المنشأة وليس على المالك لذا تعتبر حقوق الملكية في حد ذاتها مفهوماً بلا معنى. ذلك لأن المالك والدائنين معاً يتشاركون في تمويل المنشأة مما يجعل ملكيتها بالتالي مشتركة بينهم، وعلى هذا الأساس فإن الأصول تنتمي إلى المنشأة وليس إلى ملاكها (كما يرى انصار النظرية السابقة). كما أن ما يقدمه المالك والدائنون من أموال هي بمثابة استثمارات في تلك الأصول. وهكذا بناء عليه يمثل معادلة الميزانية كما يلي:

$$\text{Assets} = \text{Equities (Including Liabilities)}$$

الأصول = الحقوق أو المطالبات على تلك الأصول (بما فيها المطلوبات)

ومفهوم الحقوق على الأصول في المعادلة أعلاه يمثل حقوق المالك وحقوق الدائنين معاً. وهذا يعني أن حقوق المالك كما هي حقوق الدائنين تعتبر بمثابة مطالبات مشتركة على أصول المنشأة.

(٩) Paton, W., *Accounting Theory*, (Scholars Book Co. 1962, Originally Published, 1922, p. 35.

ومن أهم ما يفرق هذه النظرية عن النظرية السابقة هو أنها تعطي الأولوية لقائمة الدخل على حساب الميزانية العمومية في حين تعطي النظرية السابقة موقفاً معاكساً أي تعطي الأولوية للميزانية العمومية على حساب قائمة الدخل.

ويبرر مؤيدو هذه النظرية موقفهم هذا على أساس أن ممولي المنشأة (الملاك والدائنين) ستكون لهم مصلحة مشتركة بالتركيز على الربح باعتبار محصلة استثماراتهم منها. هذا إضافة إلى أنه أي الربح الضروري لتمكين المنشأة من الإستمرارية. <sup>(١٠)</sup>

وتتعكس هذه الفروقات بينهما على قياس الدخل. لذا في حين فرقت نظرية الملكية المشتركة بين المعالجة المحاسبية لتوزيعات الأرباح والمعالجة المحاسبية للفوائد المدفوعة عن القروض حين اعتبرت الأولى توزيعاً للربح والثانية عبئاً عليه، تساوي نظرية الشخصية المعنوية بينهما إذ تعاملهما بمثابة مبالغ تدفع لممولي المنشأة وهم الملاك والدائنين لذا يجب معاملتهما باعتبارهما عبئاً على الدخل (مصروف) وذلك باعتبار الملاك والدائنين كليهما معاً أطرافاً خارجية عن المنشأة. لذا وترتيباً على ما سبق تعتبر الرواتب المدفوعة للشريك المتضامن الموظف في شركة التضامن مصروفاً أيضاً.

كذلك من أوجه الاختلاف الأخرى بين النظريتين هو أن هذه النظرية أي نظرية الشخصية المعنوية تربط مفهوم الإيراد والمصروف بمقدار التغير الحادث في الأصول وذلك على أساس أن الإيراد يؤدي إلى حصول المنشأة على أصول جديدة في حين يؤدي المصروف إلى فقدان بعض تلك الأصول. وهذا على عكس النظرية السابقة نظرية الملكية المشتركة التي تربط المفهومين بحقوق الملكية بمعنى أن الإيراد يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية في حين يؤدي المصروف إلى نقصانها. <sup>(١١)</sup>

(١٠) Kam, V. op.cit, P. 307.

(١١) Paton, W. Op.cit .

النظرية تتبنى مفهوم رأس المال المادي وليس رأس المال المالي الذي تتبناه النظرية السابقة نظرية الملكية المشتركة.

٣ / ٢ ومن أهم تطبيقات هذه النظرية إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة في حالة اندماج الشركات.

٤ / ٢ كما أن من تطبيقاتها أيضا استخدام أسلوب مراكز التكلفة.

### ٣- نظرية محصلة حقوق الملكية Residual Equity Theory

تعتبر هذه النظرية فرعاً Variant للنظريتين السابقتين معاً ومع أن جذورها تعود إلى Paton إلا أن الذي طورها في صورتها النهائية هو George Stabus<sup>(١٣)</sup>. وتنص هذه النظرية على اعتبار حقوق المساهمين العاديين بمثابة المحصلة النهائية لحقوق الملكية ولذا عليهم تحمل مخاطرة حماية حقوق بقية ممولي المنشأة أي أصحاب المطالبات والالتزامات الأخرى مثل حملة الأسهم الممتازة وحملة السندات والدائون الأخرى.

ووفقاً لهذه النظرية تمثل معادلة الميزانية كما يلي:

$$\text{Assets} - \text{Specific Equities} = \text{Residual Equity}$$

أي حقوق الملكية المتبقاة (المحصلة) = الأصول - حقوق الملكية المميزة

ويقصد بحقوق الملكية المميزة حقوق حملة الاسهم الممتازة والمطلوبات (الدائون) في حين يقصد بحقوق الملكية المتبقاة أي المحصلة حقوق حملة الاسهم العادية. وكما توضح المعادلة السابقة للميزانية، تتوقف قيمة حقوق الملكية المتبقاة أي حقوق حملة الاسهم العادية على متغيرين هما أصول المنشأة وحقوق الملكية المتحيزة لذا وبناء عليه فإن حملة الاسهم العادية يجب أن لا يتقاضوا حقوقهم من أصول المنشأة الا بعد استيفاء مستحقات حقوق الملكية المميزة.

(١٣) Stabus, G., Accounting to Investors, University of California Press, 1961.

كذلك من بين الفروق الرئيسية بين النظريتين اختلافهما حول مفهوم رأس المال إذ في حين يقتصر مفهوم رأس المال وفقاً لنظرية الملكية المشتركة على حقوق الملاك ممثلة برأس المال المدفوع والاحتياطات والأرباح المحتجزة أي صافي الأصول يتسع مفهوم رأس المال وفقاً لنظرية الشخصية المعنوية ليشمل جميع الأصول.

ومن أهم تطبيقات نظرية الشخصية المعنوية في الممارسات المحاسبية ما يلي:

١ / ٢ تدعو إلى تعديل البيانات المالية التاريخية المعدة خلال فترات التضخم الاقتصادي لمعالجة آثار التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد وذلك مثلها مثل النظرية السابقة، ولكنها تختلف عنها في أنها ترى استخدام الرقم القياسي للمستهلك Consumer Price Index بدلاً من الرقم القياسي العام General Price Index الذي تدعو إليه النظرية السابقة.

٢ / ٢ كذلك وفي حال إعداد البيانات المالية خلال فترات التضخم وفقاً لأساس التكلفة الجارية Current Cost فإن هذه الطريقة لا تعترف بمكاسب أو خسائر الحياة Holdinhg Gains or Losses التي تنشأ عن التغير الحادث في قيم المطلوبات وإنما تعترف فقط بتلك التي تنشأ عن التغير الحادث في قيم الأصول<sup>(١٢)</sup>. ذلك لأن هذه النظرية وكما أشرنا سابقاً تعتبر المطلوبات جزءاً من حقوق الملكية، لذا فإن أي تغير يحدث في قيمها لا يؤثر على التدفق النقدي للمنشأة مما يوجب إهمال هذا التغير.

كما أن من مؤيدي هذه النظرية من يتخذ بهذا الصدد موقفاً أكثر تشدداً فيدعو إلى إهمال مكاسب أو خسائر الحياة جميعها وبشكل مطلق سواء نشأت عن التغير الحادث في قيم الأصول أو في قيم المطلوبات وذلك انطلاقاً من أنها أي هذه

(١٢) Revensine, L. "Inflation Accounting For Debt", Financial Analysis Journal - May - June, 1981, pp (42-53).

من مصدر لتمويل أصول الصندوق ومن ثم تحقيق عائد مقبول على الأموال المستثمرة فيه. (١٥)

تأسيساً على ما سبق تمثل معادلة الميزانية وفقاً لهذه النظرية على النحو التالي:

$$\text{Assets} = \text{Restrictions on Assets}$$

أي الأصول = القيود القائمة على تلك الأصول

وبذلك تتعارض صيغة معادلة الميزانية أعلاه مع صيغتها وفقاً لنظرية الشخصية المعنوية وهي:

الأصول = الحقوق أو المطالبات على تلك الأصول (المطلوبات وحقوق الملكية) ذلك بحجة انه لا يمكن أن تكون هناك مطالبات Claims على الأصول وانما المطالبات تقع عادة على أشخاص People وعليه فإن المطلوبات Liabilities تمثل حسب رأي Vatter جزءاً من القيود المفروضة على الأصول في حين تمثل حقوق الملاك Owner's Equity الجزء الآخر من تلك القيود.

ويتلاءم تطبيق مفاهيم نظرية الأموال بدرجة أكبر مع مجالات المحاسبة الحكومية والمنشآت غير الهادفة للربح. كما أنها تركز على الأصول وادارتها بشكل رئيسي ولذا تعطي الأولوية لقائمة موارد الأموال واستخداماتها على حساب الميزانية العمومية وقائمة الدخل اللتان تجدان الاهتمام الأكبر في النظريتين السابقتين.

ومن أهم تطبيقاتها في الممارسة المهنية ما يلي: (١٦)

١/٤ تعتبر الميزانية العمومية بموجبها بيان أو قائمة للمخزون من الأصول Inventory Statement of Assets والقيود القائمة على تلك الأصول. لذا

(١٥) Vatter, W. J., The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports . University of Chicago Press, 1947.

(١٦) Kam, V, op.cit, P. 311.

ويطلق البعض على هذه النظرية مصطلح نظرية المستثمر Investor Theory ويشمل مصطلح المستثمر فيها فئتي حملة الأسهم والمقرضين ذلك على اعتبار أن كلاً منهما يسعى عادة إلى استثمار أمواله بقصد تحقيق عائد مجز. لذا فإن كلاً منهما بحاجة الى المعلومات المناسبة لتمكينه من التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة. وتتوقف هذه المعلومات على ثلاثة عوامل رئيسية هي: (١٤)

١/٣ قدرة المنشأة على توليد النقد.

٢/٣ رغبة الإدارة في دفع هذا النقد.

٣/٣ الأولوية التي تعطىها المنشأة في الحصول على هذا النقد أي توزيع هذه الأولوية بين أصحاب حقوق الملكية المميزة وهم كما ذكرنا سابقاً الدائنون وحملة الأسهم الممتازة، وحقوق الملكية المتبقية وهم حملة الاسهم العادية.

وتولى هذه النظرية أهمية خاصة لقائمة التدفقات النقدية باعتبارها مصدراً هاماً للمعلومات الملائمة للتنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من المنشأة. لذا تعتبر على صلة وثيقة بنظرية التمويل الحديثة Modern Finance Theory

#### ٤- نظرية الأموال Funds Theory

نشأت هذه النظرية على يد (Vatter) وذلك كرد على كل من نظرية الملكية المشتركة ونظرية الشخصية المعنوية. وقد بنى حججه فيها على أن كلا من النظريتين السابقتين تقوم على أساس شخصي Personal مما يؤدي إلى التأثير على موضوعية Objectivity الأساليب والإجراءات المحاسبية المبنية عليهما.

وعلى هذا الأساس تدعو هذه النظرية إلى التركيز على مسألة الأموال Funds في المنشأة بدلاً من التركيز على الوحدة المحاسبية أو على ملاكها. وهكذا تعتبر المنشأة بمثابة صندوق أموال له أغراض محدودة ولتحقيق هذه الأغراض لا بد

(١٤) Kam, V, opcit, P. 31.

فإن عرض وترتيب المعلومات في الميزانية يجب ان يختلف باختلاف الأغراض المتعددة للمستخدمين. بمعنى أن ميزانية معدة لأغراض الاقتراض مثلاً يجب أن يختلف تبويبها عنها إذا كانت ستقدم للمساهمين.

٢ / ٤ وبناء لما تقدم تعارض هذه النظرية مفهوم القوائم المالية ذات الأغراض المتعددة General Purpose Financial Statements وتدعو الى تبنى مفهوم القوائم المالية ذات الأغراض المتخصصة.

٣ / ٤ وفقاً لهذه النظرية لا يعتبر ايراداً الا الزيادة التي تحدث في قيم الأصول غير المقيدة. ولذا فإن أي زيادة في قيمة أصل معين تتوافق مع حدوث قيد على ذلك الأصل لا تعتبر ايراداً. وهكذا فإن عدم اعتبار الأموال المحصلة من إصدار السندات على أنها ايراد يعتبر تطبيقاً حرفياً لهذا المفهوم. ذلك لأن إصدار السند وما سيترتب عليه من زيادة في النقدية وهي أصل سيتزامن مع حصول قيد على هذا الأصل بسبب نشوء التزام على المنشأة بدفع قيمة أصل السند وفوائده عند الاستحقاق، كذلك فإن أي هبة أو تبرعات تدفع للمنشأة وتترافق مع قيد على النقد المحصل منها هي الأخرى لا تعتبر من الإيرادات.

#### ٥- نظرية القائد Commander Theory

نشأت على يد (Goldberg) الاسترالي الجنسية وذلك رداً منه على النظريات السابقة جميعها<sup>(١٧)</sup>. اذ عارض كلاً من نظرتي الملكية المشتركة والشخصية المعنوية بحجة أن كليهما مبنيان على مفهوم الملكية Ownership ، وهو في رأيه مفهوم يصعب تعريفه وتحليله. لذا يدعو بدلاً منه التركيز على مفهوم الرقابة الفعالة على الموارد الاقتصادية للمنشأة. كذلك عارض أيضاً نظرية الأموال لموقفها المعارض لمفهوم الشخصية Personality وهو من الصعب في رأيه اهماله لأن العامل الشخصي هام حسب رأيه في تسيير أعمال المنشأة خصوصاً وأن

(١٧) Goldberg Louis, An Enquiry in to the Nature of Accounting, AAA, 1965 .

الدورة التشغيلية فيها كما الدورة المحاسبية أيضاً وما فيها من أساليب وإجراءات ينفذها أشخاص.

وحيث أن هذه النظرية تركز على العامل الشخصي، لذا فهي تؤكد أيضاً على وجود أشخاص في التنظيم يمتلكون من القدرات المميزة على القيادة ما يؤهلهم للرقابة على الموارد الاقتصادية المادية والبشرية في المنشأة بقصد استغلالها بطريقة مثلى وهؤلاء هم من يطلق عليهم مصطلح قادة. ومصطلح القادة هنا يقصد به الإدارة Management .

ووفقاً لأنصار هذه النظرية يمكن تطبيقها على المنشآت أياً كان شكلها القانوني فالمالك Proprietor في المنشأة الفردية مثلاً هو القائد لأنه يمتلك السيطرة في الرقابة على مواردها الاقتصادية. أما في الشركات المساهمة العامة، فالمساهم وإن كان يمتلك بعض السيطرة فيها من خلال الهيئة العامة للشركة إلا أنه لا يمكنه أن يلعب دور القائد في الرقابة والسيطرة التامة على موارد الشركة بل إدارة الشركة هي من يلعب هذا الدور. وعليه فإن النظام المحاسبي في الشركة سيصمم وينفذ من قبل القائد الأعلى فيها وهو مجلس الإدارة وليس من وجهة نظر الملاك حسب ما يراه أنصار نظرية الملكية المشتركة، وليس من وجهة نظر المنشأة حسب ما يراه أنصار الشخصية المعنوية. وهكذا ونظراً للدور المركزي والمهيمن لإدارة الشركة في السيطرة والرقابة على مواردها، فإنها أي الإدارة تحتاج إلى معلومات تخدم أغراضها في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات. من هنا فإن المفاهيم التي تقوم عليها نظرية القائد هي أقرب إلى المفاهيم التي تقوم عليها المحاسبة الإدارية منها إلى المفاهيم التي تقوم عليها المحاسبة المالية.

مصلحة في استمراريتها لذا تتحمل الشركة مسؤولية تجاههم وليس تجاه المساهمين فقط وتتضمن مسؤولية الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية (الاجتماعية) في أنشطة الشركة ليتم توزيع العائد المحقق على جميع الأطراف الاجتماعية ذات العلاقة والمشار إليها أعلاه.

وفي تقييم أداء الشركة من حيث قيامها بمسؤوليتها الاجتماعية يتم الاسترشاد بمؤشر (القيمة المضافة) Value added والذي يفوق في رأي أنصار هذه النظرية مؤشر (صافي الربح) كمقياس للأداء. لذا يقترحون أن تقوم الشركة بنشر قائمة القيمة المضافة كملحق للقوائم المالية المنشورة التقليدية. على أن توضح هذه القائمة القيمة المضافة للشركة موزعة على الأطراف المعنية وذلك في صورة رواتب، فوائد، توزيعات، أرباح، ضريبة .. الخ (٢٠)

وفي الايضاح التالي نموذج لقائمة القيمة المضافة مقارنة بقائمة الدخل.

بيان	قائمة الدخل بالآلاف	قائمة القيمة المضافة بالآلاف
مبيعات	٥٠٠	٥٠٠
يطرح تكلفة البضاعة المباعة:		
مواد	١٠٠	١٠٠
خدمات	٤٠	٤٠
رواتب واجور	١٠٠	-
فوائد	٢٠	-
استهلاك	٣٠	٣٠
صافي الربح قبل الضريبة	(٢٩٠)	(١٧٠)
ضريبة الدخل	٢١٠	٣٣٠
صافي الربح بعد الضريبة	(١٠٠)	١٠٠
توزيعات أرباح	١١٠	٢٠
	(٥٠)	٥٠
الارباح المحتجزة	٦٠	١٠٠
	٦٠	٦٠
		٣٣٠

ومع أن هذه النظرية ليس لها التأثير الملموس الذي لنظريتي الملكية المشتركة والشخصية المعنوية على الممارسات المهنية، إلا أن المفاهيم التي تقوم عليها لها انعكاس على بعض تلك الممارسات مثل: (١٨)

١ / ٥ أن البيانات المحاسبية للمنشأة تعد لتمثل وجهة نظر القائد (ادارة الشركة) لذا تعد ميزانية الشركة لتوضح مصادر الأموال التي حصل عليها القائد ومن ثم أوجه استخداماته لهذه الأموال. وهكذا ينظر إلى الميزانية باعتباره بيان للحماية Stewardship أكثر من كونها بيان للملكية Ownership فهي أي الميزانية تبين الموارد التي يسيطر عليها القائد ولكن دون أن يمتلكها. ٢ / ٥ أما قائمة الدخل فهي بمثابة بيان لتوضيح النتائج المحققة من الأنشطة التي يديرها القائد وفريقه على مدار الفترة المحاسبية.

#### ٦- نظرية المنشأة Enterprise Theory

تنسب هذه النظرية إلى (Soujanen) (١٩) وتقوم على أساس ان للشركة مسؤوليات اجتماعية وبأن ما يتخذ فيها من قرارات لها آثار على عدة أطراف في المجتمع مثل: المساهمين، والموظفين، والدائنين، والعملاء والجهات الحكومية المختلفة.. الخ

وبالمقارنة مع نظرية الشخصية المعنوية التي تنظر للشركة على أنها مشروع يسعى لتحقيق الربح، تنظر إليها نظرية المنشأة باعتبارها منظمة أو مشروع اجتماعي عليها دور اجتماعي يتوجب عليها أن تلعبه وبأن دور ادارة الشركة ليس المتعارف عليه تقليديا كمثل للمساهمين وانما عليها أن تقوم بدور المسؤول عن توفير فرص النمو والاستمرارية للشركة لان جميع الأطراف ممن يحصلون على مداخيلهم من الشركة مثل: حملة الأسهم، المقرضين، الموظفين، الحكومة.. الخ لهم

(١٨) Kam, V, Opcit, P. 312.

(١٩) Soujanen, R., Accounting Theory and the Large Corporation, Accounting Review, July, 1954, PP. 56-83.

٢/٧- أن مديري الشركات مثل المستثمرين أشخاص راشدون Rational ويدركون ما يحقق مصالحهم، لذلك يختارون من السياسات المحاسبية ما يمكنهم من تعظيم هذه المصالح.

وهكذا فمديرو الشركات المتخصصة مثلاً في استكشاف النفط وممن تعتمد قيمة ما يتقاضونه من رواتب أو مكافآت على رقم صافي الربح سيختارون طريقة التكلفة الكلية بقصد تعظيم رقم الربح متجاهلين الآثار التي ستترتب على ذلك من تعظيم قيمة ضرائب الدخل التي ستحملها الشركة.

أما البنيان النظري لهذه النظرية فيقوم على ثلاث فرضيات Hypotheses أساسية هي: (٢٢)

#### ١- فرضية المكافأة The bonus plan hypothesis

وفقاً لهذه الفرضية، فعند تساوي جميع العناصر أو المتغيرات الأخرى، فإن مديري الشركات الذين تحدد مكافآتهم Bonus وفق معيار (رقم صافي الربح) يلجأون في الغالب الى استخدام طرق وإجراءات محاسبية تؤدي إلى نقل الأرباح التي تخص فترات مالية لاحقة إلى الفترة المالية الجارية.

#### ٢- فرضية عقد أو اتفاقية الائتمان The debt covenant hypothesis

عند تساوي جميع العناصر أو المتغيرات الأخرى، يميل مديرو الشركات التي تلوح عليها مظاهر التعثر أو المتاعب المالية الى اختيار الطرق والإجراءات المحاسبية التي تؤدي الى نقل الأرباح التي تخص فترات لاحقة إلى الفترة الجارية. ذلك على أساس أن ذلك سيؤدي الى تضخيم صافي الربح للفترة الجارية ويقلل من احتمالات تعرضها للافلاس القانوني.

لذا تخدم هذه الفرضية أغراض الباحثين في أسباب لجوء الشركات المتعثرة إلى الإفراط في تغيير سياساتها المحاسبية.

(٢٢) Ibid, p. 222.

تجدر الملاحظة بشأن قائمة القيمة المضافة ونظرية المنشأة ما يلي:  
١/٦- لا يوجد مبادئ متعارف عليها (GAAP) لاعداد هذه القائمة.

٢/٦- هناك جدل يثور بين مناصري اعداد هذه القائمة حول ما اذا كان يتوجب تضمينها مصروف الاستهلاك أم لا.

٣/٦- تعتبر نظرية المنشأة بمثابة الأساس الذي تقوم عليه المحاسبة الاجتماعية أما الفلسفة التي تقوم عليها فهي أقرب ما تكون إلى نموذج الادارة الياباني الذي يعطي للموظفين دوراً كبيراً في المشاركة بعملية اتخاذ القرارات.

#### ٧- النظرية الايجابية The Positive Theory

تهتم هذه النظرية بتحسين عملية التنبؤ بالأحداث وذلك بالتركيز على رد الفعل المتوقع تجاه الحدث من قبل الطرف أو الأطراف ذات العلاقة. ومن أهم تطبيقات هذه النظرية في المحاسبة أنها تفسر أسباب لماذا تفضل إدارة شركة معينة اختيار سياسة محاسبية معينة من بين البدائل المختلفة، كما توضح أيضاً طريقة استجابة تلك الادارة تجاه المعايير المحاسبية المقترح تطبيقها من قبل المنظمات المحاسبية المهنية.

مثال على ذلك:

هل بالإمكان التنبؤ بأي من شركات النفط ستستخدم طريقة الانجازات الناجحة Successful efforts Method في معالجة نفقات الاستكشاف وأيها سيستخدم السياسة البديلة الأخرى وهي طريقة التكلفة الكلية Full- Cost Method في هذا المجال.

وأهم الافتراضات التي تقوم عليها النظرية ما يلي: (٢١)

١/٧- أن المنشآت التجارية تنظم نفسها بأفضل شكل يمكن عن طريقه تعظيم الفرص المحتملة لاستمراريتها.

(٢١) Scott, R.W., Financial Accounting Theory, Prentice-Hall Inc, 1997, P. 22.

٣- في الشركات الكبيرة جدا يميل المدراء إلى اختيار سياسات متحفظة جداً كما يرحبون بالمعايير المحاسبية المتشددة وذلك على عكس اقرانهم في الشركات الصغيرة، وذلك كأساس لتخفيض التكلفة السياسية المشار إليها سابقاً.

#### ٨- نظرية المباريات Game Theory

تعالج هذه النظرية مشكلة تضارب المصالح التي تنشأ بين أشخاص راشدين Rational individuals وما ينتج عن هذا التضارب من نزاعات. وتحلل هذه النظرية سلوك لاعبين أو أكثر يتنازعون حول موضوع معين يحاول كل منهم تحقيق أكبر فائدة ممكنة لمصلحته منها وذلك مع مراعاة أخذ حالة عدم التأكد في عين الاعتبار. (٢٣)

وفي هذا الإطار تتفق نظرية المباريات (GT) الى حد ما مع نظرية القرارات Decision Theory ولكن مع الإشارة إلى اختلاف عدد اللاعبين في كل منهما. إذ في نظرية القرارات يكون هناك لاعب واحد فقط One player هو متخذ القرار الذي يقوم بلعبته في مواجهة الطبيعة (حالة عدم التأكد)، أما في نظرية المباريات فيكثر عدد اللاعبين في السوق، كما يكون لسلوك أيًا منهم تأثير على سلوك اللاعبين الآخرين.

وأكثر ما يظهر تطبيق نظرية المباريات في أسواق المال وذلك من قبل مستخدمي البيانات المالية المدققة. كما توضح مثلاً كيف يتعامل المدبرون والمستثمرون وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية مع الآثار الاقتصادية للتقارير المالية المنشورة.

#### ٣- فرضية التكلفة السياسية The Political Cost hypothesis

بتساوي جميع العوامل أو المتغيرات الأخرى، كلما زادت التكلفة السياسية التي ستتحملها الشركة، يزداد ميل ادارتها لاختيار سياسات وإجراءات محاسبية تؤجل الأرباح التي تخص الفترة الجارية الى فترات لاحقة.

ويقصد بالتكلفة السياسية ما سيترتب عن اعلان رقم عالٍ من صافي الربح من ردود فعل اما سياسية كأن يتسبب ذلك في جذب انتباه الدولة مثلاً لتقوم بفرض ضرائب مرتفعة على تلك الأرباح، أو أن تكون ردود فعل سوقية ينتج عنها جذب منافسين جدد إلى السوق، ومن ثم يؤدي الى احتمالات تخفيض الحصة السوقية للشركة.

ويمكن تفسير هذه الفرضية في الواقع العملي فيما يقوم به مدراء الشركات أحياناً من تغيير سياسة تقييم المخزون من FIFO إلى LIFO وذلك بقصد تأجيل أرباح الفترة الجارية الى فترة لاحقة سعياً وراء تخفيض الكلفة السياسية.

وتعكس آثار هذه النظرية على الممارسات المهنية على النحو التالي:

١- مديرو شركات النفط الذين يتقاضون رواتبهم ومكافآتهم بناء لمعيار (صافي الربح) يميلون الى استخدام سياسات محاسبية متساهلة أي (أقل تحفظاً) بعكس أقرانهم الذين تحدد رواتبهم ومكافآتهم بغير هذا المعيار إذ يميلون الى استخدام سياسات متشددة أو متحفظة. كذلك يتوقع من الفئة الأولى معارضة أية معايير محاسبية مقترحة يترتب عليها تخفيض الربح أو تزيد من تقلباته.

٢- في الشركات المقترضة، يميل مديرو الشركات التي نسب الرفع المالي فيها مرتفعة الى اختيار سياسات محاسبية متساهلة، كذلك سيكون موقفهم تجاه أية معايير محاسبية مقترحة تؤدي الى تخفيض الربح أو إضعاف المركز المالي والعكس بالعكس.

ترتبط المفاهيم الأساسية لهذه النظرية إلى حد كبير بالمفاهيم التي تقوم عليها نظرية المباريات ولكن تختلف عنها فقط في توصيف طبيعة العلاقات القائمة بين أطراف اللعبة. إذ في حين تعكس نظرية المباريات سلوك المتبارين غير المتعاونين Noncooperative تعكس نظرية الوكالة سلوك أطراف متعاونة Cooperative ترتبط بعضها ببعض ضمن علاقة تعاقدية Contractual Relationship تكرسها شروط عقد التوظيف المبرم بين ملاك الشركة (المساهمين) من جهة وإدارة الشركة من جهة أخرى. (٢٤)

كذلك ومن جانب آخر توجد قواسم مشتركة بين نظرية الوكالة والنظرية الايجابية Positive Theory ونظرية القرارات Decision Theory وذلك من حيث تفسير كل منهما لسلوك إدارة الشركة في سعيها لتعظيم مصالحها، لكن مع الإشارة إلى أن نظرية الوكالة تظهر ملامح هذه اللعبة وكأنها بين طرفين أو لاعبين، وهو ما لا تظهره النظرية الايجابية أو نظرية القرارات إذ تظهران وكأن اللعبة يمارسها لاعب واحد فقط.

وكما يبدو من اسمها تقوم نظرية الوكالة على مفهوم الوكالة أي العلاقة التي تنشأ بين طرفين الموكل أو الأصيل أو الرئيس Principal من جهة، والوكيل Agent من جهة أخرى. وتتحدد هذه العلاقة عادة بموجب شروط عقد صريح أو ضمني يكلف بموجبه الطرف الأول (الموكل) الطرف الثاني (الوكيل) بالقيام بأنشطة معينة لصالحه كما يفوضه باتخاذ القرارات نيابة عنه. وتعتبر هذه النظرية حديثة العهد نسبياً إذ نشأت خلال العقود الأخيرة من القرن العشرين وهي نفس الحقبة التي شهدت نشوء نظريات محاسبية أخرى مثل نظرية القائد ونظرية المباريات، والنظرية الايجابية وغيرها.

وترتكز هذه النظرية على مجموعة من الفرضيات الأساسية من أهمها: (٢٥)  
١/٩- أن كلاً من الموكل والوكيل شخص أو أشخاص يتميزون بالحصافة وبالوعي. بمعنى أن كلاً من الطرفين يعرف مصلحته ولذا يسعى إلى تعظيم منفعته المتوقعة. وهذه المنافع المتوقعة هي التي ستحدد بالتالي تصرفاته وقراراته.

٢/٩- تأسيساً على ما تقدم سيعتمد الوكيل إلى تعظيم منفعة حتى لو كان ذلك على حساب مصلحة الموكل. من هنا سينشأ نوع من تضارب المصالح بينهما مما يوجب وجود شروط محددة في العقد وذلك بجانب وجود نظام للحوافز في المنشأة تضمن تقليص فرص حدوث هذا التعارض إلى حد ما الأدنى.

٣/٩- كذلك ومع الاعتراف بظاهرة تضارب المصالح بين الموكل (المساهمين) والوكيل (إدارة الشركة) إلا أن ذلك يجب أن لا ينفى وجود مصالح مشتركة Mutual Interests بينهما تتمحور حول الحرص على استمرارية الشركة ونجاحها. لذا يجب تعزيز هذا الجانب الايجابي وبشكل يعظم منافع الطرفين معاً وذلك من خلال تضافر جهودهما المشتركة لتحسين نشاط الشركة.

ويترتب على تلك المصالح المشتركة للطرفين بروز موقف مشترك بينهما تجاه المخاطر المحيطة بمستقبل الشركة مما يفرض عليهما تضافر الجهود لتخفيض هذه المخاطر إلى حد ما الأدنى .

٤/٩- مع أن لكل من الموكل والوكيل قدراته الخاصة على فهم المعلومات المحاسبية وغيرها من المعلومات الأخرى ذات العلاقة بنشاط الشركة، إلا أن هذه القدرات ليست متكافئة بالضرورة لا بل متفاوتة وتميل الكفة في معظم الحالات بخصوص هذه المسألة لصالح الوكيل أي الإدارة.

وتنص هذه النظرية على أن المعلومات المحاسبية هي الوسيلة التي تدعم قدرة العقود في تخفيض تكاليف الوكالة Agency Costs والتي تنشأ عن تنازع المصالح بين الطرفين المتعاقدين. ومن الأمثلة على تنازع المصالح ذلك الذي ينشأ بين حملة السندات من جهة وحملة الأسهم من جهة أخرى وذلك في الشركات المقترضة. ففي أحوال كهذه قد لا تكون القرارات التي تخدم مصالح المساهمين تخدم بالضرورة مصالح حملة السندات. من هنا يتوجب تضمين اتفاقيات القروض شروطاً تحدد قواعد القياس المطلقة في إعداد القوائم المالية وذلك بقصد جعل هذه القواعد أكثر تحفظاً سعياً وراء تقليص فرض توزيع الأرباح.

بعبارة أخرى تنظر هذه النظرية إلى السياسات المحاسبية باعتبارها وسيلة تمكن الإدارة أن تختار منها السياسات التي تقود إلى تعظيم ثروة المنشأة من أجل تعزيز السعر السوقي للسهم.

ووفقاً لنظرية تكاليف التعاقد ونظرية الوكالة ومعظم النظريات ذات العلاقة بالمدخل الإيجابي تميل الإدارة دائماً إلى اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى (٢٧)

- ١/١- تخفيض أو تأجيل المدفوعات الضريبية.
- ٢/١- تخفيض التكاليف التي تترتب على المخاطر السياسية مثل (مخاطر التأمين)
- ٣/١- تخفيض تكاليف إنتاج المعلومات.
- ٤/١- التمشي أو التوافق مع التشريعات واللوائح الحكومية.
- ٥/١- تضخيم صافي الربح الذي بناء عليه يتم تحديد المكافآت.

#### ١١- نظرية الإشارة Signalling Theory

تنتمي هذه النظرية هي الأخرى إلى فئة النظريات التي يقوم بناؤها النظري على المدخل الإيجابي Positive Approach وتقدم تفسيراً لماذا يكون لدى المنشأة الحافز للقيام بالتقرير الطوعي Voluntarily Reporting لأسواق المال حتى في

(٢٧) Belkaoui, A., op.cit, p. 136 .

ذلك ما يعطي أهمية خاصة لدور البيانات المالية المدققة ولدور مهنة التدقيق في توفير عنصر المصداقية لتلك البيانات. وتعطي نظرية الوكالة أهمية خاصة لصياغة شروط العقد بين مدير الشركة والملاك، وذلك بما يضمن تقليص فرص حدوث التنازع بينهما، فإذا كانت شروط العقد تنص مثلاً على أن تحديد راتب أو مكافأة المدير ستتم على أساس (صافي الربح)، لذا يجب أن يتوقع الطرف الآخر أي الملاك بأن ذلك المدير وسعياً منه لتعظيم المكافأة سيلجأ إلى استخدام ما بوسعه من وسائل لتضخيم رقم صافي الربح. وعلى هذا الأساس يتوقع من الطرف الآخر (المالك) وباعتباره شخصاً حصيفاً يحرص على مصالحه أن يتأكد من وجود ضوابط واضحة تحد من الحرية المطلقة للمدير في هذا المجال. ومن أهم ما يجب عليه أي المالك التأكد منه ما يلي: (٢٦)

- \* أن يكون مثل الطرف الآخر (المدير) على علم بطريقة احتساب صافي الربح.
- \* أن يتحقق من أن القوائم المالية للشركة قد تم إعدادها وعرض معلوماتها وفقاً للمبادئ أو المعايير المحاسبية المتعارف عليها، كما أنها دقت أيضاً من قبل محاسب قانوني ووفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وبأن ذلك المدقق مستقل ومحايد عن إدارة الشركة وبأنه قد أدى واجباته المهنية بما يتفق مع معايير التدقيق وسلوكيات المهنة.
- \* أن يتحقق من وجود نظام فعال وكفؤ للرقابة الداخلية في الشركة وذلك بالإضافة أيضاً إلى نظام محاسبي فعال وكفؤ.

#### ١٠- نظرية تكاليف التعاقد Contracting Cost Theory

هذه النظرية على علاقة وطيدة بالنظرية السابقة (نظرية الوكالة) وهما معاً يعتبران من أهم ثمار المدخل الإيجابي في بناء نظرية المحاسبة.

(٢٦) Watts R.L and Zimmerman J.L., Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: Some Evidence, Journal of Law and Economics, October, 1983, PP (613-634)

## أسئلة الفصل الخامس

- ١- قدم منظرو الفكر المحاسبي تعريفات شتى لنظرية المحاسبة اذكر بعض هذه التعريفات.
- ٢- أياً كان تعريف نظرية المحاسبية، إلا أنه لا بد من توفر عناصر أساسية فيها. حدد هذه العناصر.
- ٣- صنف الباحثون نظرية المحاسبة في ثلاث فئات رئيسية حدد هذه الفئات وأعط مثلاً لكل منها.
- ٤- ترتبط الأسس المستخدمة في تصنيف نظرية المحاسبة بالمداخل المتبعة في بنائها النظري. ضمن هذا السياق صنف المداخل التالية لنظرية المحاسبة ضمن واحد من فئات التصنيف التالية لتلك النظرية:  
النظرية كلفة ، النظرية كتعليل ، النظرية كنص لغوي  
١- المدخل السلوكي      ٢- المدخل الاستنباطي  
٣- المدخل الاعلامي      ٤- مدخل الأحداث      ٥- المنهج الاستقرائي  
٥- يصنف البعض نظريات المحاسبة بشكل عام في فئتين :  
نظريات ايجابية ، نظريات نمطية أو معيارية  
قارن بين أغراض كل من الفئتين.
- ٦- جاءت نظرية الشخصية المعنوية رداً على نظرية الملكية المشتركة، كما جاءت نظرية الأموال رداً على النظريتين السابقتين معاً. اشرح مضمون هذه العبارة.
- ٧- تعبّر النظريات المختلفة للمحاسبة عن معادلة الميزانية بصور مختلفة. أذكر نص هذه المعادلة وفق كل من النظريات التالية:  
نظرية الملكية المشتركة ، نظرية الشخصية المعنوية.

حال عدم وجود لوائح تشريعية تلزمها بذلك. وتبنى هذا التفسير على فرضية ندرة رأس المال مما يخلق بين المنشآت الحوافز للتنافس على تمويل أنشطتها من أسواق المال. وعلى هذا الأساس فإن فرصها للحصول على هذا التمويل ستتحسن إذا ما كانت سمعتها جيدة من جهة التقارير المالية الصادرة عنها مما يولد انطباعاً بالثقة لدى المستثمرين يخفض من المخاطر التي يشعرون بها في الاستثمار في أسهم تلك المنشآت فيؤدي بالتالي إلى تخفيض تكلفة الأموال. (٢٨)

كما أن وجود حوافز قوية لدى المنشآت الناجحة للإعلان عن نتائج أعمالها، يولد أيضاً ضغوطاً تنافسية قوية بين المنشآت الأخرى يجعل حتى المنشآت التي لا تكون نتائجها جيدة تضطر هي الأخرى للإعلان عن نتائج أعمالها. وتفسير هذا الدافع هو ان عدم إصدار المنشأة لتقارير مالية عن نتائجها سيفسر قطعاً من قبل مستخدمي البيانات المالية على انه إشارة Signal أو قرينة على فشل المنشأة ذلك ما يجبر حتى المنشآت ذات النتائج السيئة على إصدار التقارير المالية.

ويرى مؤيدو هذه النظرية أن قيمة المنشأة The value of the firm تزداد في أعين الجمهور عندما تقوم بإصدار تقاريرها المالية طوعاً، لأن ذلك يخفف من حالة عدم التأكد المحيطة بنشاطها من وجهة نظر ذلك الجمهور. وعلى هذا الأساس تضع هذه النظرية الإطار المفاهيمي لما يعرف بالافصاح الطوعي عن المعلومات Voluntarily Disclosure كالافصاح عن التنبؤات التي تقدمها إدارة الشركة عن أرباحها المستقبلية مثلاً. (٢٩)

(٢٨) Dye Ronald A., Mandatory Versus Voluntarily Disclosures, The Case of Financial and Real Externalities, The Accounting Review January 1990, PP (1-24)

(٢٩) Amir E. and Ziv A., Economic Consequences of Alternative Adoption Rules For New Standards, Contemporary Accounting Research Fall 1997, PP (534-568)