



جامعة القادسية
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

محاضرات مادة نظرية المحاسبية
للدراستات الصباحية و المسائية
للمرحلة الرابعة

أعداد

أ.د قاسم محمد البعاج

للعام الدراسي

2024 - 2023

- نظرية محاسبية

الامبوع	التفاسيل
الاول	تاريخ المحاسبة وتطورها
الثاني	طبيعة المحاسبة واستخدامها وطبيعة نظرية المحاسبة
الثالث	الحاجة إلى بناء نظرية للمحاسبة
الرابع	المدخل التقليدية لبناء نظرية المحاسبة
الخامس	المدخل السلطوي لبناء نظرية المحاسبة
السادس	الاطار المفاهيمي للمحاسبة والإبلاغ المالي - الأهداف والمفاهيم
السابع	هيكل نظرية المحاسبة - الأهداف والمفاهيم والفروض المحاسبية
الثامن	هيكل نظرية المحاسبة - المبادئ المحاسبية
التاسع	الإمتحان الفصلي الأول وحلول أسئلة الإمتحان
العاشر	المدخل السلوكي لبناء نظرية المحاسبة
الحادي عشر	مدخل الأحداث لبناء نظرية المحاسبة
الثاني عشر	المدخل الوصفي (الواقعي) لبناء نظرية المحاسبة
الثالث عشر	أسس القياس المحاسبي - القيمة العادلة
الرابع عشر	بدائل القياس المحاسبي ونماذج تحديد الدخل
الخامس عشر	الإمتحان الفصلي الثاني وحلول أسئلة الإمتحان

الفصل الاول

تطور القيد المحاسبية

1-1 المقدمة

1-2 نشأة تاريخ تطور المحاسبه مهمة جداً لفهم وتطوير التطبيقات المحاسبية الحاليه والمستقبلية , لذا فان هذا الفصل سوف يبين اهم الحقائق عن تاريخ وتطور المحاسبه التي ينبغي ان يعرفها كل طالب في المحاسبه.

2-1 نشأة نظام القيد المزدوج

1-2-1 تطور نظام القيد المزدوج

لقد جرت محاولات عديدة لتحديد مكان وزمان ولادة نظام القيد المزدوج, ونتيجة لذلك توفرت عدة سيناريوهات لهذه النشأة معظمها اعترف بوجود بعض اشكال مسك السجلات في معظم الحضارات القديمه في حوالي عام 3000 قبل الميلاد كحضارات الكلدانيين والبابليين والاشوريين والسومريين .

ومن ضمن الجهود التي بذلت لبيان ان نموذج القيد المزدوج قد تطور بالشكل الذي جعله يشبه الى حد ما مواصفات العلوم الطبيعيه. رسم (كوشنغ) سلسله من التطورات, والتي من الممكن ان نبينها بالاتي:

1. في حوالي القرن السادس عشر حدثت تغيرات قليله في اجراءات مسك السجلات. هذه التغيرات كانت مقدمه لسجلات اليوميات الخاصة بتسجيل انواع مختلفه من المعاملات . وطبقاً لـ (يامي) : " هذه التطورات تستخدم سجلات مساعده خاصة . على سبيل المثال لتسجيل المعاملات النقدية , قوائم المعاملات او انواع معينه من المصاريف فالهدف كان حفظ التفاصيل خارج سجل اليوميه وكذلك سجل الاستاذ ويبدو هذا التطبيق شائعاً في مجال الاستخدام او استخدام سجل منفصل للنقدية مع ترحيل دوري للمجاميع الى حساب النقدية في سجل الامتاذ".

2. القرنين السادس عشر والسابع عشر شهد تطور تطبيق الكشوفات الماليه الدوريه اضافة الى ذلك فقد شهد القرنين السابع عشر والثامن عشر تطور اسلوب عرض جميع الحسابات والمعاملات .

3. شهدت تطبيقات نظام القيد المزدوج توسعاً لتشمل انواع اخرى من المنظمات . وطبقاً لـ (باراكالو) : " بين العامين 1559-1795 ظهر عنصراً جديداً وهو نقد نظام مسك السجلات وهي الفترة نفسها التي شهدت توسع الحقل التطبيقي لنظام القيد المزدوج ليشمل انواع اخرى من المنظمات . ومع الانتقادات والتوسع في نظام مسك الدفاتر بدأت البحوث النظرية في هذا المجال".

4. شهد القرن السابع عشر استخدام حسابات مخزون منفصلة لمختلف انواع البضائع. وطبقاً لـ (يامي):

" تم تجميع حسابات مختلفة للبضائع مع حسابات بضائع اخرى تفصيلية ضمن حسابات الشركة لتشكل هذه الحسابات جزءاً واسعاً في سجل الأستاذ. ويمكن للشخص ان ينظر الى حساب المتاجر المتجمع ليرى نتائج جميع عمليات البيع والشراء التي جرت خلال الفترة والتي ترحل بدورها الى حساب الارباح والخسائر العام. ويجب على الشخص ان يجزم ان العديد من التجار وجدوا ان من المفيد الاحتفاظ بعدة حسابات بضاعة منفصلة".

5. مع بداية نشأة شركة الهند الشرقية في القرن السابع عشر و مع نمو الشركات المساهمة بعد الثورة الصناعية في أوروبا. احتاجت المحاسبة الى وضع افضل اتسم بالحاجة الى محاسبة التكاليف والاعتماد على مفاهيم الاستمرارية والدورية والاستحقاق .

6. خلال القرن الثامن عشر تطورت طرق معالجة الاصول الثابتة. وطبقاً لـ (يامي): " اولاً. الاصول يؤجل اطلاقها وتسجل بالكلفة الاصلية والفرق بين المدفوعات والمقبوضات على سبيل المثال مصاريف صيانة المنزل والإيجار المستلم كانت سابقاً تدخل بحساب الاصول , فأصبحت تحول الى حساب الارباح والخسائر في تاريخ الميزانية. ثانياً. اصبح حساب الاصول يحتوي على الكلفة الاصلية و المصاريف الاخرى والمقبوضات (بما فيها المقبوضات من بيع جزء من الاصول) في تاريخ الميزانية والفرق بين الجانبين الدائن و المدين ترحل كرصيد الى حساب الميزانية . ثالثاً. يعاد تقييم الاصول بأعلى او بأقل من قيمتها في تاريخ الميزانية والقيمة المعدلة ترحل الى حساب الميزانية والفرق يرحل الى حساب الارباح والخسائر(مكاسب او خسائر اعادة التقييم)".

7. في بداية القرن التاسع عشر بدأ احتساب الاندثار للبضاعة غير المباعة. وفي النصف الاخير من القرن التاسع عشر اعتبر الاندثار في قطاع السكك الحديدية غير ضروري ما لم يتم تكون الاصول في حالة استخدام .

8. في القرن التاسع عشر نشأت محاسبة التكاليف كنتيجة للثورة الصناعية. اذ ترجع اصولها الى بدء النشاط الصناعي في القرن الخامس عشر وقد لاحظ سكوت انه ناتج عن اثار التطورات في الانشطة الصناعية. ان السجلات المبكرة في القرن التاسع عشر وانتشار الشركات الصناعية ساهمت في دعم فرضيتين:

أ- الفرضية الاولى هي ان الاستخدام المتزايد للأصول الثابتة الضرورية لتطور الصناعة ساهمت في نشأة محاسبة التكاليف الصناعية.

ب- الفرضية الثانية هي ان التغييرات في الانشطة الاقتصادية كانت منظمه وليست تغيرات مؤقتة في هيكل تكاليفها والتي ساهمت في تطور اجراءات محاسبة الكلفة الداخليه في القرن التاسع عشر.

9. شهد النصف الاخير من القرن التاسع عشر تطور اجراءات الدفعات المؤجله و المستحقات للسماح باحتساب الربح الدوري.

10. في اواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين شهد تطور كشوفات التدفقات النقدية.

11. القرن العشرين شهد تطور طرق محاسبية لحل مشاكل معقدة تتراوح بين احتساب ربحية السهم الواحد ومحاسبة اندماج الشركات والمحاسبة عن التضخم وعقود الايجارات طويلة الاجل والمنافع التقاعدية الى مشكلة المحاسبه عن المنتجات الجديدة للهندسة الماليه.

1-2-2 دور لوقا باسيليو

لوقا باسيليو هو راهب فرانسيسكو ني . ارتبط اسمه بمقدمة مسك الدفاتر بطريقة القيد المزدوج. ففي العام 1494 نشر كتابه في الهندسة و الرياضيات والذي تضمن فصلين وقد وصف في الفصل الثاني نظام مسك السجلات بطريقة القيد المزدوج. وبحثه هذا عكس التطبيقات القائمة في مدينة البندقية في ذلك الوقت لذا عرفت هذه الطريقة فيما بعد بطريقة البندقية او الطريقة الايطالية. لذا فانه لم يكتشف طريقة القيد المزدوج لكنه وصف التطبيقات المحاسبية الجارية في ذلك الوقت فقد اوضح بأن الهدف من مسك السجلات كان لإعطاء التاجر معلومات بدون تأخير عن اصوله والتزاماته. فالمدين والدائن كانت تستخدم في قيود نظام القيد المزدوج , حيث قال باسيليو " ان جميع القيود يجب ان تكون مزدوجة, اي انه اذا كان هنالك طرف مدين فيجب ان يكون هنالك طرف دائن " . لقد استخدمت ثلاث انواع من السجلات في ذلك الوقت هي سجل المذكرات وسجل اليوميه وسجل الاستاذ.

الشروط المسبقة لظهور القيد المزدوج

نحن نعرف تاريخياً بان القيد المزدوج قد ظهر في ايطاليا في القرن الثالث عشر . فمن اقدم السجلات التي ما تزال بين ايدينا الان عن القيد المزدوج ترجع الى الثلاث سنوات الاخيرة من القرن الثالث عشر ، ولكن من المرجح ان يكون القيد المزدوج قد استخدم لسنوات عديدة قبل ذلك التاريخ . فلماذا ظهر القيد المزدوج في الفترة التي ظهر فيها ؟ . او لنضع السؤال بصيغه اخرى ، لماذا لم يظهر القيد المزدوج في وقت ما في التاريخ قبل ذلك الذي ظهر فيه ؟ ان هذه الاسئلة اثارَت مؤرخي المحاسبة الذين قدموا العديد من التفسيرات .

للإجابة عن الاسئلة اعلاه فان من المنطقي القول بان القيد المزدوج قد ظهر في الوقت الذي ظهر فيه بسبب وجود بعض الشروط او الظروف الموجودة في ذلك الوقت ، وان هذه الشروط او الظروف لم تكن موجودة بشكل تام او ذات تأثير جوهري في الفترات السابقة لظهور القيد المزدوج . وهذا بالضبط ما يطرحه البروفسور لنتون Littleton من منطلق ، والذي اصبح منطقاً تقليدياً في هذا الموضوع . فيقول لنتون بأنه لكي يظهر القيد المزدوج فان بعض الاساسيات او المتطلبات يجب ان تسود . وقد قسم هذه المتطلبات على انها تلك التي تمثل متطلبات مادية ومتطلبات لغة . بالنسبة للمتطلبات المادية فان لنتون يحددها بالملكية الخاصة ورأس المال والتجارة والائتمان. وفيما يتعلق بمتطلبات اللغة فيحددها بالكتابة والنقود والحساب .

ويرى لنتون بأنه وان كانت هذه الاساسيات او الشروط قائمة في شكل ما محدد المعالم إلا انها لم تكن تحمل في طياتها الزخم الكافي في الحضارات القديمة لكي تدفع بالقيد المزدوج الى الظهور . ان القيد المزدوج ظهر في ايطاليا في القرن الثالث عشر لان كل هذه الاساسيات او الاسبقيات التاريخية كانت جميعها قائمة وبقوه كافيه .

التفسير البديل

لقد ذكرنا سابقاً بان لثلاثون يعتقد ان القيد المزدوج قد فشل في تحقيق اي ظهور الحضارات التاريخية القديمة لأنه وان كانت مستلزمات او شروط ظهوره موجودة إلا انها تفتقر الى الطاقة الكافية . إلا ان الطاقة التي يتكلم عنها لثلاثون بحاجة الى تفسير اكثر لكي يتم التوصل الى فهم كامل عن تطور المحاسبة منذ الحضارات القديمة ولغاية وقتنا الحاضر. ان المنطق المطروح هنا هو الطاقة الاساس لتطور محاسبة القيد المزدوج هو انشاء ونمو مشروعات تجاربه في ظل ظروف بيئة سوق معقد . اذن السؤال الذي يطرح نفسه هو : ما هي القوى التي ادت الى انشاء ونمو الوحدات التجارية الكبيرة ؟ ان الاجابة عن هذا السؤال تتكون من ثلاث نقاط هي :

اولاً : هناك حافز اولي دفع بعض الناس الى البحث عن الكسب الذاتي Self-Gains وهذا ما يطلق عليه بالروحية الرأسمالية Capitalistic Spirit . فقد تشكلت الوحدات التجارية من قبل اولئك الذين تم تحفيزهم بالروحية الرأسمالية.

ثانياً : هناك احداث اقتصادية - سياسية معينة اوجدت ظروف معينة استجابت لها الوحدات التجارية .
ثالثاً : ان بعض التطورات التكنولوجية وفرت الدافع لإنشاء ونمو الوحدات التجارية .

ان هذه الاسباب التي دفعت الى تطور الوحدات التجارية والتي بدورها ادت الى تطور نظام القيد المزدوج نطلق عليها مصطلح القوى الاجتماعية Social Forces . ويمكن تعريف مصطلح القوى الاجتماعية بأنه " طاقات الانسان التي تولد او تنشأ محفزات او دوافع فردية تندمج سوية في شكل قوة جماعية واضحة المعالم " حيث اننا نلاحظ ثلاث قوى اجتماعية متداخلة وهي ترتبط بالوحدة التجارية: الروحية الرأسمالية ، والأحداث الاقتصادية - السياسية ، والتطورات التكنولوجية.

ان محاسبة القيد المزدوج مرتبطة تاريخياً وبشكل وثيق بالروحية الرأسمالية ، فالروحية الرأسمالية تمثل القوة المحفزة التي تدفع الافراد الى انشاء الوحدات التجارية سعياً وراء الربح . ان المحاسبة بطبيعتها الحال تستخدم من قبل المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة للربح ومن قبل المنشآت في البلدان الاشتراكية والفاشية والشيوعية وكذلك في المجتمعات الرأسمالية . ولكن استخدام مصطلح الروحية الرأسمالية ينطوي على منظور اوسع من ذلك المتضمن في الانظمة السياسية - الاقتصادية . اذ يجب التأكيد هنا على الدوافع لدى الافراد وليس على شكل او طبيعة النظام السياسي - الاقتصادي لمجتمع ما يعيش فيه هؤلاء الافراد، حيث يستخدم مصطلح الروحية الرأسمالية لان المحاسبة تاريخياً ازدهرت وتطورت في ظل الرأسمالية .

ان الروحية الرأسمالية تجد تعبيراً لها من خلال الوحدات التجارية . ومع ان هذه الوحدات قد تعكس روحية اولئك الافراد الذين يتمتعون بالسيطرة في اي وقت من الاوقات الا ان الوحدات التجارية تقوم عادة بصياغة سياساتها وأهدافها بنفسها ، فبمجرد ما يتم تأسيس او انشاء وحدة تجارية فإنها تطور حياتها الخاصة بها وتسعى وراء مكانه افضل في بيئتها . اما الاحداث الاقتصادية - السياسية فهي تخلق ظروفاً تستطيع ان تعيق او ان تطور من رغبة الوحدات التجارية في التقدم والبقاء على قيد الحياة .

ان اساسيات او اسبقيات لثلاثون التي تتضمن الملكية الخاصة ورأس المال والتجارة والائتمان تمثل بعضاً من انواع الظروف والأحداث ذات العلاقة . وللاختراعات والاكتشافات تترجم على شكل تطورات تكنولوجية لكي تستخدم من قبل المجتمع . ففي علم التاريخ يقال ان الاختراعات والاكتشافات عادة غيرت من القصة ووفرت وضعاً جديداً لقصة اخرى ، فهي باستمرار تؤثر على نمو الوحدات التجارية عن طريق خلق منتجات جديدة او تطوير منتجات او طرق انتاجية جديدة . ومحاسبة القيد المزدوج ما هي إلا اختراعاً . فهي قد تأثرت بالابتكارات التكنولوجية الاخرى مثل الشروط المسبقة لثلاثون من الكتابة والنقود كوسيلة للتبادل .

تعريف المحاسبة

في العام 1914 قامت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين (يطلق عليه الان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العامين بصياغة التعريف التالي للمحاسبة الذي تم اقتباسه على نطاق واسع لعدد من السنين

"ان المحاسبة هي فن تسجيل وتصنيف و تلخيص الى ابعاد الحدود الممكنة من خلال استخدام تعبير نقدي للصفات و الاحداث التي هي على الاقل ذات سمة مالمية, وتفسير النتائج المترتبة على ذلك".
ان اي شخص يعمل في الوظائف المذكورة في التعريف اعلاه من المفروض ان يعتبر محاسباً او يقوم بعمل محاسبي. ولكن ماذا بشأن المحلل المالي الذي يقوم باحتساب النسب المالمية ويفسر النتائج المترتبة عنها؟ فهل هو يقوم بانجاز وظيفة محاسبيه؟ ان المحللين المالميين لا يعتقدون ذلك. او ماذا بشأن الناس الذين يقومون بتتبع (مراقبة) حركة الكميات العينية للمخزون ويستخدمون في سبيل ذلك الاساليب الرياضيه لتحديد متى وكم وحدة من المخزون يجب ان تشتري, فهل هؤلاء محاسبون؟

وفي الستينات اصبحت بحوث العمليات كمهنة اكثر مرنية في قطاع الاعمال التجاربه, وفي العديد من الحالات تم تقديم العون الى المحاسبه من قبل باحثي العمليات بأن على المحاسبين ان يهتموا فقط بأعداد الكشوفات وتحديد التكاليف واحتساب الضرائب. ولكن مهنة المحاسبه لم تقبل بوجهة النظر هذه. فالجمعية الامريكية للمحاسبة ولأجل تأكيد المنظور الواسع للمحاسبة قد قدمت الوصف التالي لها على انها "عملية تحديد وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية لغرض التوصل الى احكام وقرارات مبنية على معلومات سليمة من قبل مستخدمي المعلومات "

ان دافع الجمعيه الامريكية للمحاسبة واضح تماماً ولكن التعريف كان عاماً بشكل كبير. فالاقتصاديون يوفرون معلومات اقتصادية ولكنهم لا يعتبرون انفسهم محاسبين. وقد دخل مجلس المبادئ المحاسبية التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العامين في صياغة تعريف للمحاسبة ايضاً وكالاتي:

"ان المحاسبه نشاط خدمي.... ووظيفتها هي تجهيز معلومات كميه اساساً ذات طبيعة مالمية عن وحدات اقتصادية, والغرض منها ان تكون مفيدة في صنع القرارات الاقتصادية".
ان المعلومات الكميه اوسع في مداها من المعلومات المالمية او الاقتصادية. ان المسئولين عن السيطرة على المخزون الذين تم ذكرهم سابقاً يمكن بالتاكيد ادخالهم ضمن التعريف اعلاه. ولكن هناك العديد من الاشخاص الذين يقدمون معلومات رقميه لإغراض صنع القرارات ولكنهم ليسوا بمحاسبين. فماذا بشأن باحث السوق الذي يساعد في التوصل الى تنبؤات عن مبيعات السنه القادمة او يساعد فيما اذا كان على الشركه ان تبيع منتجاتها في منطقته جديدة؟ وكذلك في حالات كثيرة, يمكن ادخال باحثي العمليات ضمن التعريف اعلاه, ومع ذلك فانهم بالتاكيد يصرون على انهم ليسوا بمحاسبين. وهناك اخرون قدموا تعريف عن المحاسبه ولكن لم ينجح اي منهم في تحديد طبيعة ونطاق المحاسبه. فكل تعريف يحمل في طياته ميزه كونه يصف جوهرياً ما يفعله المحاسبون, ولكن الحدود غامضة. اما مجلس معايير المحاسبه المالمية فلم يقم لغاية الوقت الحاضر بأي محاوله لتعريف المحاسبه وان كان مشغولاً بأعداد اطار نظري عنها. ومن المعقول ان نتوقع انه من المفروض ان تبني نظريه عن المحاسبه على تعريف دقيق عن المحاسبه, ولكن قد يكون كافياً في الوقت الحاضر وجود فهم عام لما تشكله المحاسبه فقط. ولكن عدم دقة تعريفنا عن المحاسبه يمثل مؤشراً عن حاله البدائيه للتطور البدائي النظري المحاسبي في وقتنا الحاضر.

1-3 تطور المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية

عملت مجاميع مختلفة في الولايات المتحدة على تنفيذ مجموعه مختلطة من المناهج عرضت النظرية المحاسبية ومبادئها الى اعاده تقييم وتحليل انتقادي متواصل . ويمكن تحديد اربعة مراحل لتطور المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة . في المرحلة الاولى (1900-1933) اكملت الاداره سيطرتها على اختيار المعلومات الماليه والإفصاح عنها في التقارير النورية. في المرحلة الثانيه (1933-1959) والمرحلة الثالثه (1959-1973) لعبت الهيئات المهنيه دوراً مهماً في تطور المبادئ المحاسبية. وفي المرحلة الرابعة المستمرة الى وقتنا الحالي يتجه مجلس معايير المحاسبه الماليه (FASB) ومجاميع الضغط الاخرى بالتحول باتجاه تسييس المحاسبه . (Politicization of accounting)

1-3-1 مرحلة مساهمة الاداره (1900-1933)

نشأ تأثير الاداره في صياغة المبادئ المحاسبية بسبب زيادة عدد المساهمين وتنامي الدور الاقتصادي الذي لعبته الشركات الصناعية بعد عام 1900 . اذ ان ابتعاد المالكين عن الشركات اعطى الاداره سيطرة كامله على صياغة شكل ومحتوى الإفصاح المحاسبى . لقد اتسمت مرحلة تدخل الاداره بميزة مفضله وهي وضع الحلول للمشاكل العاجلة التي تواجهها المحاسبه. ويمكن تحديد اثار تدخل الاداره بالاتي:

1. اعطى سمة الواقعيه للحلول التي يتم تبنيها. لذا فان معظم الاجراءات المحاسبية تقتصر الى الاساس النظري.
2. لقد كان التركيز ينصب فقط على تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومحاولة التقليل من ضرائب الدخل.
3. ان الدافع وراء تبني طرق محاسبية معينه هو الرغبة في تمهيد الارياح.
4. كان يتم تجنب المشاكل المعقده من خلال تبني حلول مستعجلة.
5. تباين الشركات المختلفة في استخدام طرق محاسبية متعددة لحل نفس المشكله.

هذا الموقف لم يحظى بالقبول خلال عشرينيات القرن المنصرم . لذا حاول الكثير من الباحثين العمل على تحسين معايير الإبلاغ المالي ك (Adolph & Berle & Gardiner) الذين اشاروا الى ثروة المنشأة وقدرة المنشآت الصناعية على حماية المستثمرين.

لقد كان اللاعب الاساسي في تلك المرحلة هو اتحاد المحاسبين والمعهد الامريكى للمحاسبين (AIA) الذي اسس في عام 1917 مجلس لاختبار وتأهيل المحاسبين القانونيين (CPA) وسوق نيويورك للأوراق الماليه الذي اجبر جميع الشركات بقبول مجموعه من المعايير لإصدار الكشوفات الماليه . وقد ركزت الدراسات النظرية والتطبيقية في هذه الفترة على موضوع المحاسبه عن تكاليف الفائدة , حيث ناقش مجلس المعايير المحاسبية مذكره حول المحاسبه عن تكاليف الفائدة راجعت الخلفيه التاريخيه للمحاسبه عن تكاليف الفائدة:

" في نهاية القرن التاسع عشر نشأت مشكله المحاسبه عن الفائدة كجزء من الاهتمام الواسع بتطوير تكاليف المنتج للاستفادة منها كأساس لتحديد سعر البيع وقياس الكفاءة الصناعية . ان زيادة تعقيد منشآت الاعمال وزيادة الاعتماد على المكننه في العمل والحاجة المتزايدة لاستثمار اموال كبيره في رأس المال لفترات طويلة ادى الى زيادة مبلغ التكاليف الصناعية غير المباشره. لذلك اصبح ادخال التكاليف الصناعية غير المباشره المشكله المحاسبية الرئيسييه "

لكن موقف المعهد الأمريكي للمحاسبين كان رفض اضافة مصاريف البيع ومصاريف الفائدة والمصاريف الادارية الى التكاليف الصناعية غير المباشرة .
الحدث المهم الاخر في هذه الفترة كان تنامي تأثير قواعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة على النظرية المحاسبية , ففي حين ان قانون الإيرادات لعام 1913 قدم اساساً لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة على اساس المقبوضات والمدفوعات النقدية , فان قانون عام 1918 اعترف بدور الطرق والاجراءات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة , هذا الوضع مثل بداية التوفيق بين المحاسبية الضريبية والمحاسبة المالية.

1-3-2 مرحلة مساهمة الهيئات الحكومية 1933 - 1959

هذه المرحلة شهدت زيادة دور الهيئات الحكومية في تطوير المبادئ المحاسبية , فقد شهدت انشاء هيئة الاوراق المالية (SEC) بموافقة المعهد الأمريكي للمحاسبين . ويمكن تحديد دور هذه الهيئة في وضع الاجراءات المحاسبية بالاتي:

1. في عام 1934 انشأ الكونغرس هيئة الاوراق المالية (SEC) لإدارة قوانين الاستثمارات الفيدرالية المختلفة بما في ذلك قانون الاوراق المالية لعام 1933 الذي ينظم اصدار الاوراق المالية الى الاسواق وقانون الاوراق المالية لعام 1934 الذي ينظم عملية المتاجرة بالأوراق المالية .
2. تبع ذلك اصدار العديد من المقالات التي تنتقد اجراءات الإبلاغ المالي وتعتبرها وصفيه . مما دفع بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بالتعاون مع هيئة الاوراق المالية (SEC) الى اقتراح الاتي : " يجب ان يتم تحديد المعايير المتعلقة بإعداد الميزانية والدخل التي تلقى القبول من قبل مدراء الشركات والمحاسبين التي يمكن اعتبارها موجهة لهم في مجال التطبيق " .
اضافة الى ذلك فان اللجنة الخاصة التابعة للمعهد الأمريكي قامت بالمحاولة الاولى لوضع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التي عرفت بالمبادئ العامة والتي تتضمن الاتي :
(a) ان حسابات الدخل ينبغي ان تتضمن الارباح غير المتحققة وان المصروفات التي تدخل في كشف الدخل ينبغي ان لا تعتبر بديلاً عن ادخال الارباح غير المتحققة .
(b) ان الاضافات الراسمالية ينبغي ان لا تحمل على حساب الدخل .
(c) ان الارباح المحتجزه للشركة التابعة التي حققتها قبل عملية الاكتساب ينبغي ان لا تكون جزء من الارباح المحتجزه للشركة الام .
(d) ان مقسوم الارباح المستلم ينبغي ان لا يسجل ضمن ارباح الشركة .

1-3-3 مرحلة مساهمة المنظمات المهنية 1959 - 1973

في هذه المرحلة توجه الاهتمام الى مجلس الاجراءات المحاسبية CAP ، وهذا ما اكده رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عندما طرح السؤال الاتي : كيف ننجح عندما نوسع مجال الاختلاف وعدم الثبات عند اعداد وعرض المعلومات المالية . اما اللجنة الخاصة التي شكلت للفترة بين 1957 - 1958 قدمت مقترحاً لحل اللجنة وقسم البحوث الخاص بها ، وقد قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA توصية المعهد وأسس في عام 1959 مجلس المبادئ المحاسبية وقسم البحوث المحاسبية مع مهمة تقديم شرح مكتوب عن تشكيل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP . وقد اصدر مجلس المبادئ المحاسبية العديد من الاراء Opinions تتعامل مع المسائل الخلافية من خلال اصدار 31 رأي للفترة من 1959 - 1973 . كما ان الجمعية الأمريكية للمحاسبين شاركت في هذه العملية من خلال عدد من المحاولات

والدراسات البحثية الهادفة الى تطوير كشاف متكامل للنظرية المحاسبية الاساسيه ، إلا ان هذه الجهود لم تتجح بشكل تام وتعرض على اثرها المجلس للكثير من الانتقادات منها :

• اصدار الآراء كيف ما اتفق وبدون حل جذري للمسائل الخلافية من هذه الآراء الرأي 8 (محاسبة المنافع التقاعدية) والرأي 11 حول (توزيع ضريبة الدخل)

• الفشل في حل المشاكل المحاسبية المتعلقة بالاندماج والشهرة .
ان ربط مهنة المحاسبه بمجلس المبادئ المحاسبية لم يقدم لها المساعدة ، فتدخل الهيئات والمنظمات المهنية في صياغة النظرية المحاسبية عرقل الجهود الهادفة الى استبعاد الاجراءات المحاسبية غير المرغوبة واستبدالها بإجراءات أكثر قبولاً . ويترتب على الاعتماد على الهيئات والجمعيات المحاسبية اثار سلبية منها .

1. لا تعتمد الهيئات والمنظمات المهنية على اطار فكري محدد .

2. البيانات التي تصدرها هذه الهيئات ليست واضحة.

3. ان وجود معالجات محاسبية بديله تسمح بمرونة في اختيار الاجراءات المحاسبية .

1-3-4 مرحلة تسييس المحاسبه 1973 - الوقت الحالي

ان المحددات التي تواجه الجمعيات والاداره في صياغة النظرية المحاسبية تقود الى تبني منهج استدلالي اضافة الى تسييس عملية وضع المعايير المحاسبية هذا الموقف دعمته وجهة نظر مقبولة بشكل عام وهي ان الارقام المحاسبية تؤثر على السلوك الاقتصادي وبالتالي ، فان القواعد المحاسبية ينبغي ان يتم تحديدها في ميدان صراع سياسي ، وفي هذا الاطار اشار Horngren الى الاتي :

" ان وضع المعايير المحاسبية هي نتيجة اساسية للنشاط السياسي اكثر من كونها نتيجة منطقية او نتائج ميدانية . لماذا ، لان وضع المعايير هو قرار اجتماعي ، فالمعايير تضع قيود على سلوك المستخدم ، لذا يجب ان تكون مقبولة من الاطراف التي ستتأثر بها . ان هذا القبول قد يكون اجباري واختياري او كلاهما ، إلا انه في المجتمعات الديمقراطية فان الحصول على القبول هو عملية معقدة تتطلب مهارة في تسويق الافكار والآراء في ميدان الصراع السياسي "

لقد تبني مجلس المعايير المحاسبية FASB مدخل استدلالي سياسي لصياغة المبادئ المحاسبية فتصرف المجلس هذا تم تحديده اولاً : من خلال جهودها لتطوير الاطار الفكري او الاعراف المحاسبية وثانياً : من خلال نشوء مجاميع ضغط مختلفة ، والمساهمة التي تقدمها هذه المجاميع في القبول العام للمعايير الجديدة . لذلك فان عملية وضع المعايير تكون ذات شكل سياسي . ويوضح البيان التالي لك FASB هذا الوضع الجديد :

" يمكن وصف عملية وضع المعايير المحاسبية بأنها عملية ديمقراطية ، ومثل العديد من الهيئات الواضحة للقواعد فان حق المجلس باصدار القواعد يعتمد اساساً على مدى القبول الذي تلقاه تلك القواعد ، ولكن لان عملية وضع المعايير تتطلب الاخذ ببعض وجهات النظر فمن غير الملائم تحديد المعايير اعتماداً على آراء من طرف واحد . وفي نفس الاطار يمكن ان توصف هذه العملية بأنها عملية شرعية لكونها عملية تفاوضية ولان جميع الآراء يجب ان تسمع فيها ، إلا ان واضعي المعايير من المتوقع ان يمثلوا جميع الاطراف بالكامل ولا يمثلون مجموعة رأي معينه . كما يمكن ان توصف هذه العملية بأنها عملية سياسية لان هناك جهود اكاديمية قد استغلت للحصول على معيار محاسبي مقبول ومن جهة اخرى فهي عملية غير سياسية من حيث الالزام المطلوب لإصدار المعيار "

المحاسبية والرأسمالية

منذ بداية القرن الخامس عشر بدأت القوى الاقتصادية تنتقل من ايطاليا الى انكلترا. ان الفلسفة الاقتصادية التي سادت من القرن الخامس عشر ولغاية القرن السابع عشر كانت تتمثل بالمركنتليه (المذهب التجاري). ولقد اوجدت المدرسه التجاريه نظاماً تسعى من خلاله الحكومه المركزيه الى السيطرة لتوسيع كافة اوجه النشاطات التجاريه. فهناك احكاماً او قواعد تنظم العمل وطرق الانتاج والمنتجات وأنواعها وأسعار البيع والتسويق. وان احكاماً من هذا النوع يصعب فرضها، اي وضعها موضع التنفيذ. وفي انكلترا اعطيت ادارة هذه القوانين الى طبقة الموظفين المحليه الوسطى التي كانت متعاطفة مع المؤسسه التجاريه والصناعية ، وبالتالي فهي كانت غير مكترثة بأداء واجباتها. وفي نهاية القرن التاسع عشر اصبح مبدأ جديداً يخص الاعمال التجاريه مقبولاً على نطاق واسع الذي قضى على المذهب التجاري. وهذا المبدأ يتطلب ان تأتي المبادرة الاقتصادية من جانب الافراد وليس من جانب الحكومه.

الرأسمالية

ما هي الرأسمالية؟ ان الوحدات التجاريه الخاصة كانت موجودة وتسمى وراء الربح على مدى التاريخ، ولكن هذا لوحده لم يكن كافياً لكي يستخدم مصطلح الرأسمالية. فعندما نستخدم مصطلح الرأسمالية فأننا بذلك نعني نظام اقتصادي يهيمن على كامل المجتمع. وان النقطه المركزيه في هذا النظام هو السوق الذي هو مسير ذاتياً بواسطة اليه الاسعار الفاعله من خلال العرض والطلب. وبشكل عام، فإن السلع والخدمات بما فيها الارض والعمل ورأس المال متاحة للشراء في الاسواق وان كافة اشكال الدخول تأتي من بيع السلع والخدمات في هذه الاسواق.

منطق سومبارت

لقد احتار المؤرخون في الاجابه على التساؤل بشأن تطور الرأسمالية في الغرب وليس في اي مكان آخر من العالم. فيعتقد معظمهم ان الاجابه عن هذا السؤال توجد في جذور الحضارة الغربيه : في تاريخها وثقافتها وتقاليدها . فيؤمن سومبارت بأنه كان دائماً لدى الاوربيين نزعه نحو الرأسمالية . واستناداً الى سومبارت فان السمتين الاساسيتين للرأسمالية هما الربح والعقلانية الاقتصادية . ان النزعه الرأسمالية نحو الربح ، او الرغبة في الكسب الذاتي جزء من التركيبيه الثقافيه للأوربيين. ومن الممكن تتبع اثر هذه النزعه في الحضارات السابقه. فيمكننا ان نرجع بهذا الموضوع الى البابليين ونجد ان النزعه الرأسمالية كانت موجوده عندهم. ومن الاغريق تعلم العالم الغربي تبجيل العقلانيه . وان فيلسوف القرن السابع عشر ديكارت مع المدرسه العقلانيه، كلاهما اصبح جزء من المدخل العلمي ، وقد وضعاً اطاراً لهذه السمه الغربيه. ومن الرومان تعلم العالم الغربي تقدير المنافع العمليه للتنظيم والتحليل والاداره. ومن المسيحيه اصبح العالم الغربي يقدر الفرديه . واستناداً الى فيبير فإن البروتستانيه على وجه الخصوص قد جعلت من العمل الشاق لتحقيق منافع اقتصاديه بمثابة التزام ديني.

كذلك حدث ان ظهر القيد المزدوج من نفس جذور الرأسمالية. ففي القيد المزدوج نرى تجسيد التقاليد الثقافيه المذكوره سابقاً والمتعلقة بالعقلانية الاغريقيه والرغبة في التنظيم عند الرومان . وهذا ما ادى بسومبارت الى القول :

" لا يمكن لأحد ان يتصور ما كان ستكون عليه الرأسمالية بدون القيد المزدوج : فكلا الظاهرتين مرتبطتين بشكل صميمي مثل ارتباط الشكل والمحتوى. فلا يمكن لأحد ان يقول فيما اذا كانت الرأسمالية قد اوجدت القيد المزدوج ، او بالعكس ، فيما اذا كان القيد المزدوج قد اوجد الرأسمالية "

فقد كان سومبارت يؤمن بان القيد المزدوج هو احد الادوات التكنولوجيه التي وجهت تطور الرأسماليه لأنه أثر على الوجهين الاكثر اهميه للرأسمالية: خلق الربح والعقلانية الاقتصادية. فكيف جرى هذا التغيير ان سومبارت ، ويقدر تعلق الامر بالربح ، يعطي جواباً ثنائياً :

أولاً : يجب ان نفهم بان المشروع الرأسمالي هو الاداة التي بواسطتها يمكن تحقيق الربح وان المحاسبه كانت ضرورية في تطور هذه الاداة. ويبيدي فيبر تأييداً لرأي سومبارت هذا ، حيث يقول :
" ما كان بالإمكان ان يوجد المشروع الرأسمالي العقلاني بدون وجود عنصرين اثناء تطوره : فصل الشركه عن المالك ومرتببط بذلك بصوره مباشره حفظ السجلات العقلاني "

- ويطرح سومبارت السببين الاتيين لمساهمة القيد المزدوج في نمو الوحدة التجاريه الرأسماليه :
1. تسمح محاسبية القيد المزدوج بفصل المالكين عن الوحدة التجاريه مما يسهل في نمو الشركه المساهمه التي تمثل اهم الوحدات الاقتصاديه في الاقتصاد الرأسمالي . حيث جعلت المسائله امام عدد كبير من المالكين اكثر سهوله.
 2. تسمح محاسبية القيد المزدوج بتجسيد او تمثيل كامل لتدفق رأس المال من خلال الوحدة التجاريه: من حساب رأس المال الى الحسابات الاسمية الممثله اعدد كبير من الصفقات الى حساب الارباح والخسائر ، ومره اخرى الى حساب رأس المال.

ثانياً : لقد ساعدت المحاسبه في صياغة مفهوم رأس المال كماً . فيمكن بسهوله من خلال القيد المزدوج تعريف رأس المال على انه ذلك المبلغ في حساب رأس المال . وبالترابط مع هذا فان مفهوم خلق الثروة ، اي الربح، اصبح بالكامل مفصلاً في نظام القيد المزدوج عن اهداف الرغبة للمالكين الافراد للوحده التجاريه ، وهذا جعل من السعي الى الربح اكثر قدره للتعريف .

وفيما يتعلق بتأثير القيد المزدوج على العقلانيه الاقتصاديه فان سومبارت يقدم ثلاث اسباب هي:

أولاً: بالنسبة للوحده التجاريه فقد اصبح من السهل احتساب الانتاج والاستهلاك لأنه من الممكن فقط تسجيل الصفقات التي تؤثر على الوحدة التجاريه والتعبير مالياً عنها.

ثانياً: ان القيد المزدوج يسمح بتحليل عمليات الوحدة التجاريه وصياغة الاهداف اللازمه لتطوير منظم، اي انه يسمح بالتخطيط والسيطرة. فيمكن تحليل الارقام الصعبه لتحديد ما يمكن القيام به كنفويض للاعتماد على البيديهيه والأحكام الشخصيه.

ثالثاً: لقد ساعد القيد المزدوج في بناء اطار نظري لشرح او لتفسير طبيعة الاقتصاد الرأسمالي من خلال تعريف مصطلحات مثل الموجودات والمطلوبات وتكاليف الانتاج والإيرادات والمصاريف والربح. ولقد ذكر سابقاً بان السوق يمثل النقطه المركزيه في الاقتصاد الرأسمالي حيث يختار المساهمون في هذا السوق البدائل اثناء قيامهم بعملية التبادل التجاري. ويعني التصرف او السلوك الاقتصادي الرأسمالي قيام المساهمون في السوق باختيار الموارد الاقتصاديه بالترابط مع اهدافهم بحيث يحققون اعلى منافع ممكنه . وكما اشار سومبارت فان المحاسبه تساعد في عملية اتخاذ القرار عن طريق توفير المعلومات الملانمة . فهي تعطي تعابير ماليه لمختلف الاحداث والأشياء الاقتصاديه لغرض تسهيل معالجة هذه الاحداث والأشياء وإمكانية القيام بالمقارنة ووضع الموازنات التخطيطية وتسهيل التخطيط والتنبؤ .

وقد ركز سومبارت على تأثير المحاسبه على المستوى الجزئي ، ولكن للمحاسبية تأثير ايضاً على المستوى الكلي من خلال استخدام لغة النقد في الاقتصاد الوطني . فالاقتصاد الرأسمالي هو اقتصاد نقدي (اي معبر عنه بوحدة النقد) ، حيث تتم من خلاله تقريباً شراء وبيع كافة السلع والخدمات بالنقود . وان اي شركة تميل الى منح الائتمان عندما يكون لديها نظاماً محاسبياً سهل من متابعة هذا الائتمان بأسلوب منظم ، ولكون الائتمان جزءاً من عرض النقد فيمكننا ان نرى بان المحاسبه تساعد في عملية استخدام لغة النقود . ان تعدد الصفقات وكذلك حجمها المالي يميلان الى ان يكونا اكبر بسبب استخدام الائتمان . وتساهم المحاسبه ايضاً في ان يعمل الاقتصاد الرأسمالي بفاعليه عن طريق توفير المعلومات الملائمة لتوزيع اكثر كفاءة للموارد الاقتصادية .

الاختلاف مع سومبارت

يعترض يامي وهو اقتصادي على اراء سومبارت ، حيث يعتقد بان سومبارت قد بالغ في مساهمة محاسبية القيد المزدوج في تطور الاقتصاد الرأسمالي . ولقد دفعت افكار يامي الى ظهور ما يفندها من قبل بعض المحاسبين . وسبب ذلك هو كون اراءه في تعارض مع ملائمة المحاسبه (اي انها تمس جوهر المحاسبه ووجودها) وبالتالي فمن المفيد التطرق الى هذه الراء .

• ان الملاحظه الاولى التي يقدمها يامي هي ان الدلائل التاريخيه تشير الى عدم قيام رجال الاعمال من القرن السادس عشر وحتى القرن الثامن عشر باستخدام عملية حفظ السجلات لكي يحصلوا على سيطرة او مراقبه دقيقه على رأس المال والأرباح ولكن ببساطه فقط لأجل ان يكون هناك سجل جاهز عن الصفقات . وقد توصل الى هذا الاستنتاج عن طريق تحليل ابحاث كتبت عن القيد المزدوج ومراجعة دفاتر بعض رجال الاعمال خلال هذه الفترة ، حيث وجد بان الترسيد والإقفال لهذه الدفاتر كان يجري بطريقه غير منتظمة . ولكن ونجام يعترض على استنتاج يامي حول عدم وجود الدليل التاريخي لتحديد الربح والخسارة ، فهو يجادل يامي بالقول بان هناك العديد من الامثله التي تشير الى ان تحديد الربح كان سمه جوهرية في الدفاتر المحاسبية حتى في القرن السادس عشر . فكان التجار يتمتعون بالثبات من حيث استخدام حساباتهم لتحديد الربح . وكمثال على ذلك يذكر ونجام السير جارلس بيرز ، حيث كان تاجراً ناجحاً خلال الحقبة الاخيره من القرن السابع عشر ، وقد استخدم اكثر من مئة حساب للمشاريع في دفتر الاستاذ وكان يقوم بشكل روتيني بتحديد ربح وخسارة كل مشروع . وانها لحقيقة من انه لا يوجد دليل تاريخي يرينا بان رجال الاعمال كانوا يحسبون الربح او الخساره لكامل نشاطات الوحدة التجاربه . ولكن الادلة التاريخيه تشير الى انه من عام 1500 الى 1750 كان يجري احتساب الارباح والخسائر على اساس المشاريع . كما وانها لحقيقة ايضاً وبالاستناد الى المعايير المحاسبية الحاليه بان عمليات الاحتساب لم تكن سليمة او صحيحة . ولكن الحكم على المحاسبه القائمه في مائتين او ثلاثمائة سنه في الماضي على اساس مبادئ وأهداف في يومنا هذا والاستنتاج بانها غير سليمة ليس فيه من المنطق شيئاً . فمحاسبية المشروع وأرباح وخسائر المشروعات خدمت احتياجات رجال الاعمال من القرن السادس عشر ولغاية القرن الثامن عشر .

• ويرتأى يامي ايضاً بان لا حاجه هناك لنظام القيد المزدوج لكي يتم تحديد الارباح ورأس المال . ففي رأيه يمكن القيام بذلك عن طريق القيد المفرد ، وعليه لا يتمتع القيد المزدوج بأي افضليه متأصلة فيه . وفي الرد على يامي يتفق المحاسبون بان من الممكن تحديد رأس المال والأرباح من خلال القيد المفرد ، ولكنهم يؤكدون ايضاً بان القيد المزدوج هو الافضل في تحديد من هذا النوع ، وهو بشكل عام اكثر

كفاءة . وإذا لم يكن الامر كذلك فان الوحدات التجارية ما كانت ستستخدم القيد المزدوج منذ القرن الثالث عشر .

• اما النقطة الثالثة التي يثيرها يامي فهي ان الشكل النظامي الملازم للقيد المزدوج يمكن ان يكون ذي فائدة فقط للمشاكل الروتينية في الشركات التجارية . ويرد ونجام بان الترتيب والتنظيم يمثلان اوجه مفضله وضرورية بشكل كبير في اي شركة تجارية . ويشير ونجام الى ان العدد الكبير من حالات الافلاس في القرن السادس عشر في انكلترا كان يرجع اساساً الى الافتقار الى حفظ صحيح للسجلات . وان الكتاب الاوائل حول القيد المزدوج قد اشاروا الى ان القيد المزدوج كان الافضل .

• اما الملاحظه الاخيريه التي يثيرها يامي فهي ان عمليات التسجيل المحاسبيه ضمن نظام القيد المزدوج او ضمن اي نظام اخر لا تساعد رجال الاعمال في الاختيار وبشكل ناجح من بين القرص المتاحة امامه . فقيماً يتعلق بالبدائل التي تخص نمط جديد من النشاط فان يامي يعتقد بان المعلومات المحاسبيه في دفاتر رجال الاعمال يمكن ان تكون ذات فائدة فقط في الحالات التي يكون فيها البديل من النوع المعتاد (الروتيني) وهناك توقعاً بان التكاليف والأسعار ستكون مستقره . وعليه فمن الواضح بان يامي لا يؤمن بان المعلومات المحاسبيه مفيدة لصنع القرار إلا في حالات ظروف محدودة جداً ، ومن المحتمل ان هذا هو اساس عدم اتفاقه مع اراء سومبارت . فإذا ما كانت المحاسبه ومعلوماتها ليست مفيدة إلا في حدود ضيقه جداً فان الدور التاريخي المهم المنسوب الى المحاسبه من قبل سومبارت لا يمكن قبوله . إلا ان معظم المحاسبين سيردون بالقول بأنه حتى بالنسبة للبدائل غير المعتادة فان خبره السابقه لرجل الاعمال مع النشاطات الاخرى التي اقر بها من خلال النظام المحاسبي ستزوده بنقطة بداية لوضع التنبؤات وتلغي الحاجه للبدء من الصفر .

الفصل الثاني

طبيعة المحاسبة واستخدامها

التطور المحاسبي

تؤكد الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والاكاديمي للمحاسبة على تواجد خاصيتين متلازمتين هما الاستمرارية مع التغيير

الإستمرارية في المحاسبة تشير الى انه هناك كثير من عناصر الفكر والتطبيق التي ثبتت فائدتها واستقرت مع مرور الوقت وبحيث اصبحت تمثل ما يعرف بـ (الحكمة التقليدية فمن المعروف انه يوجد حاليا قدر من المعرفة لدى الجمهور المهتمين بالدراسة والتي يصعب قبول اي خروج عن اطارها المتعارف عليه ولعل في ذلك ما يفسر لنا ان كثير من المبادئ والقواعد المحاسبية التي نسير عليها في وقتنا هذا ترجع الى البدء بنشأة المحاسبة المالية . وخاصة الإستمرارية لها جوانبها السلبية على مسار التطور وذلك نظرا لما قد يترتب عليه من جمود في الفكر والتطبيق المحاسبي فكثير من المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها اليوم قد زالت المبررات المنطقية التي كانت تستند عليها الا أنه من ناحية اخرى نجد ان خاصية الإستمرارية تعني الحفاظ على الخبرات المتجمعة من وقت لآخر وبالتالي تحقيق نمو مضطرد في المعارف المحاسبية اوزدياد رصيد المحاسب يوما بعد يوم من أساليب وفنون التطبيق العملي.

أما عن خاصية التغيير فهي تجسيد للطبيعة الدينامكية للمحاسبة والقدرة على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة اقتصادية كانت او اجتماعية او سياسية

وبالاحظ ان التغيير في المحاسبة لا يكون الا بعد التثبيت من جدواه وضرورته بشكل قاطع وانه ليس استجابة لمجرد الرغبة في التغيير.

وهذا ما يفسر لنا بطئ التطور المحاسبي وعدم خروجه بشكل صارخ أو فجائي عن المؤلف أو التعارف عليه في المكان والزمان . ان التطور في الفكر والتطبيق المحاسبي يشير بما لا يدع مجالاً للشك الى مسار تقدم متأن ومتحفظ في نفس الوقت ولعل في ذلك ما يفسر لنا ان المحاسبة رغم كل سلبياتها الحالية لازالت تثبت تفوقها على غيرها من مصادر المعلومات الاخرى وذلك من حيث قدرتها على انتاج تقارير مالية تتمتع بثقة المجتمع المالي وذات عائد يفوق تكاليف انتاجها.

وان كانت هذه هي سمات التطور المحاسبي في الماضي الا ان واقع التغيير خلال العقدين الماضيين كان أسرع من المعدل المؤلف فقد حدثت تطورات جذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة ، الأمر الذي فرض على المفكرين ضرورة اعادة تقييم الموقف المهني والاكاديمي بأكمله . وفعلا نجد أن كثيرا من الافكار والاساليب المحاسبية المتداولة في الوقت الحالي لم تكن معروفة لدى المجتمع المالي منذ خمسين عاما مضت . ويمكن تقسيم التطور المحاسبي الى اربعة مراحل رئيسية:

أ- المرحلة الاولى : وهي مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة.

وتمثل هذه المرحلة مرحلة انشاء وتكوين الجانب الفني للمحاسبة ، ذلك الجانب الذي يعتبر في معظمه مستمرا معنا حتى وقتنا هذا ، وتعكس هذه المرحلة التي تمتد جذورها لـ ٤٥٠٠ سنة قبل الميلاد ، رغبة الافراد في الاحتفاظ بسجلات لمتابعة

ممتلكاتهم وإثبات التعديلات التي تطرأ على هذه الممتلكات . ولقد كانت وظيفة المحاسب هي رعاية الشؤون المالية لصاحب المال ، فهو (المحاسب) مسؤول عن تنظيم

السجلات والتدوين في الحسابات ويقوم أساساً بدور المؤرخ المالي . هذا النشاط الخدمي الذي يقوم به المحاسب يهدف بالدرجة الأولى إلى المحافظة على الأموال والممتلكات وحمايتها من السرقات أو الاختلاسات وتحصيل وإثبات المستحقات . أي أن دور المحاسب هو دور الوكيل المالي ومهمة التنظيم المحاسبي هي استخدام وسائل المراقبة الداخلية التي تمكن من المحافظة على الممتلكات وإخلاء مسؤولية الوكلاء (التابعين) عن أدائهم في مواجهة موكلهم.

ب- المرحلة الثانية : وهي مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنياً وإكاديمياً.

لم يقف الدور المحاسبي جامداً في نطاق الاهتمام بتطوير التطبيق العملي والنظر إلى المحاسبة على أنها مجرد أداة داخلية للرقابة على الممتلكات وتحمل المسؤولية في مواجهة أصحاب الأموال ، فقد توجه الاهتمام منذ بداية القرن التاسع صوب تطوير المحاسبة مهنياً وإكاديمياً . هذه المرحلة الجديدة وما

صاحبها من تحولات نتيجية للعوامل الرئيسية التالية:-

- ظهور الثورة الصناعية
- ظهور الشركات المساهمة.
- فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات.
- ظهور الشركات المنافع العامة.

ج- المرحلة الثالثة : وهي مرحلة تم فيها النظر الى المحاسبة على انها نظام للمعلومات .

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية احداث مراحل التطور المحاسبي ولقد كانت نشأة هذا التطور الحديث نتيجة الازدياد المضطرب في حجم وقدرات الوحدات المحاسبية وبصفة خاصة الشركات المساهمة . فالوحدات الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة النطاق سواء من وجهة نظر الاقتصاد القومي في مجموعة او من حيث تعدد الاطراف ذوي المصلحة في تتبع اقتصاديات هذه الوحدات . فمن المعروف ان الوحدات المحاسبية تؤثر في مصالح فئات عديدة لعل من أهمها : المستثمرين الحاليين والمرقبين ، الادارة ، المقرضين الحاليين والمرقبين ، الجهات الحكومية المختلفة ، العاملين في الوحدات الحكومية ، المستهلكين ، الموردين . ونظرا لاحتمالات تعارض مصالح هذه الفئات فإنه هناك اتجاه ان يلتزم المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية اي ان التقارير المحاسبية يجب ان تتحو منهاجا شموليا بحيث تغطي كافة الفئات في المجتمع . السبب في ذلك هو ان تغليب وجهة نظر فئة معينة في انتاج المعلومات على وجهات نظر الفئات الاخرى سوف يعطي هذه الفئة ميزة نسبية الامر الذي يؤثر على عدالة توزيع المنافع فيما بين الفئات المكونة للمجتمع . وعلى ذلك فإنه على المحاسب ان يراعي النفع العام عند اعداد التقارير المالية .

المرحلة الثالثة من مراحل التطور المحاسبي هي ما يمكن تسميته بمرحلة المحاسبة الادارية وتعتبر المحاسبة الادارية وليدة القرن العشرين كاستجابة من جانب المحاسب

لا ينتشر الفكر الخاص بمدرسة الادارة العلمية تلك المدرسة التي تنادي بشعار وهو ما لا يمكن قياسه لا يمكن ادارته وهنا اتضح الدور الاساسي الذي يمكن ان يقوم به المحاسب في قياس التكاليف والربحية والانتاجية وتقييم الاداء.

د- المرحلة الرابعة : وهي مرحلة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية .

تعريف المحاسبة ودورها :-

عرفته لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين " ان المحاسبة هي فن تشييت وتصنيف وتلخيص بشكل كبير من خلال استخدام تعبير نقدي عن صفقات واحداث التي هي على الاقل جزئيا ذات سمة مالية وتفسير النتائج المترتبة عن ذلك.

ان انصاف او مجال المحاسبة في التعريف اعلاه يبدو محدود فهناك منظور اوسع وكما هو مندرج ضمن التعريف الاتي " عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية لكي تسمح باحكام وقرارات مبنية على معلومات من قبل مستخدمي المعلومات.

وفي وقت قريب تماما تم تعريف المحاسبة من خلال الاشارة الى مفهوم المعلومات الكمية : " ان المحاسبة ما هي الا نشاط خدمي فوظيفتها توفير معلومات كمية اساسا ذات طبيعة مالية بشأن الوحدات الاقتصادية التي يستهدف منها ان تكون نافعة في صنع القرارات الاقتصادية وفي التوصيل الى خيارات حاسمة بين المسارات البديلة المتاحة.

ان هذه التعاريف تشير الى ان المحاسبة (فن) أو نشاط (خدمي وتعني ضمناً بان المحاسبة تحتوي على مجموعة من الاساليب الطرق الفنية التي ينظر لها على انها نافعة في مجالات معينة.

ان دليل المحاسبة يحدد لنا المجالات (الحقول الفرعية) التي تكون فيها المحاسبة نافعة: الإبلاغ المالي وتحديد الضريبة وتخطيطها ، والتدقيق المستقل ، ونظم المعالجة للبيانات والمعلومات ومحاسبة الكلفة والادارية ، والحسابات الدخل القومي ، والاستشارات الادارية . ومنذ ذلك الحين تم التوسع في قائمة المجالات لكي تشمل تطورات جديدة تثير الاهتمام مثل المحاسبة الدولية ، المحاسبة السلوكية ، والمحاسبة الاجتماعية - الاقتصادية ، والمحاسبة الحكومية ، والمحاسبة غير الهادفة للربح ، ومحاسبة وفي الحقيقة ان البحوث وكذلك التطبيقات قد اخذت المحاسبة الى مجالات جديدة فاعلة منها اجتماعية او مكرسة لاداء خدمة اجتماعية

فعلى سبيل المثال ، بالاضافة الى خدمات التدقيق التقليدية يمكن للمحاسبين توفير الكثير من الخدمات ذات العلاقة بنوعية المعلومات فالخدمات المعرفية تعرف بخدمات التطمينات ، وهي تمثل خدمات مهنية مستقلة ، تهدف الى تحسين نوعية المعلومات او محتواها لاغراض صنع القرار فالوحدة الاقتصادية تجهز وتسلم المعلومات في اربعة مصادر وهي:

- ١- الى مجهزي راس المال ، توفر المحاسبة (أ الكشوفات المالية ب- المنشرات الصحفية ج- اجتماعات المطلعين د- سجلات الحقائق) . ومن

هؤلاء المجهزين تستلم معلومات : (أ- حول حقيقة الاقتراض ب ترويج

الاكتتاب في الاوراق المالية ج- الامكانية (القدرة) المالية

٢- الى العملاء والمجهزين توفر المنشأة معلومات حول نوعية المنتج /

الخدمة ، وتستلم من هؤلاء معلومات حول الكافة الانتمانية ومؤهللات

العميل

٣- من المجتمع ، بشكل عام تستلم المنشأة معلومات حول : (أ- ساسية

تقريع او تنظيم الضريبة ب- متطلبات الاستخدام / التوظيف ج- نوعية

الماء الهواء د- المحددات القيود البيئية .) والى المجتمع تجهز المحاسبة

المعلومات التالية حول : (أ) التاثيرات في البيئة ب التاثيرات في

التوظيف ج- الاقرارات (البيانات) الضريبية

٤- بقدر تعلق الامر بالمؤهلين تستلم المنشأة المعلومات حول : أ- القدرات

والامكانيات او ما يرتبط بمؤهلاتهم وكفاءاتهم ب سياسات التوظيف او

الاستخدام ج- المعلومات المتعلقة بالوظائف) . توفر المنشأة الى

المجتمع معلومات حول : (أ- المنافع ب- سياسات التوظيف ج -

المكافئات د- ذات العلاقة بالوظائف.

القياس في المحاسبة:-

يعتبر القياس عنصرا أساسيا من عناصر البحث العلمي ، فبدونه لا يمكن اختيار صحة الفروض والنتائج . ومن ناحية اخرى يعتبر القياس احد وظائف المحاسبة الأساسية ، ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي . ولعل مما يؤكد على ما سبق ان كثيرا من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس احد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة.

والتعريف العام للقياس "هو مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر " . ويتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقا لقواعد معينة . وفي العلوم الاجتماعية تعبر الأرقام أو الرموز عن تقارير أو درجات أو كميات ، كما أنها تعكس مفاهيم وصفية بجانب المفاهيم الكمية.

وينظر الى حقل المحاسبة عموما على انه حقل معرفة معني بالقياس وكذلك توصيل المعلومات . فيقصد بالقياس " تحديد و تعيين ارقام الاشياء واحداث استنادا الى قواعد. "

فالخطوط الأولى في المحاسبة هي أن نحدد ونختار هذه الأشياء أو النشاطات ، أو احداث بسماتها وخصائصها التي يعتقد بأنها ملائمة للمستخدمين قيل أن تجري عملية القياس . ومن الطبيعي أن توجد محددات معينة كتوفر البيانات وكذلك السمات الخاصة بالبيئة مثل الافتقار الى الموضوعية وامكانية التحقق من صحة الأرقام و المعلومات والقيود على القياس . وهكذا نجد ان المكونات الرئيسية لعملية

القياس هي - :

١ - الجانب الاول - ويختص بتحديد الخواص التي يراد قياسها ، حيث أننا لا نخضع للقياس الاشياء أو الظواهر ذاتها ولا حتى جميع خواصها وخصائصها وإنما عادة ما يكون الاهتمام منحصرًا في خاصية معينة أو مجموعة معينة من الخواص ذات الصلة بالدراسة . فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلا ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها وإنما الخاصية التي يهتم المحاسب بقياسها فيما يتعلق بالأصول هي ما تحويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمه)١.

٢ - الجانب الثاني - : ويختص بتحديد نظام القياس ويمثل الجانب الفني للقياس ويتطلب تحديد الآتي :-

أ- تحديد وحدة القياس . والشرط الأساسي الذي يجب مراعاته من وجهة نظر القياس هي ان تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة وحتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع . ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي وحدة النقد التي يجري بها التعامل .

ب- تحديد قواعد التعبير الكمي عن الخصائص والظواهر والعلاقات . أي تعيين أرقام للتعبير عن الخصائص المراد قياسها وهنا نجد أن النظام الذي يستخدم في ترتيب الأشياء من حيث خواصها وتحديد مقادير وكميات هذه الخواص

ويجدر التأكيد هنا ان الجانب الاول يمثل جانب النظرية والذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات اما الجانب الثاني فيمثل النواحي الفنية لعملية القياس والتأكيد على الجانبين من الأهمية بمكان حيث ان النظرية بدون قياس هي فكر تخميني

بحث كما ان القياس الغير مبني على نظرية يعتبر عملا غير هادف . ومن ناحية اخرى يجب التأكيد على اهمية التمييز بين الجانبين

أنواع القياس Types of Measures

١- يمكن للقياسات المحاسبية اما ان تكون مباشرة أو غير مباشرة فإن القياسات المباشرة أو الرئيسية فهي القياسات الحقيقية لشيء ما أو لسمات ذلك الشيء . وأما القياسات غير المباشرة أو الثانوية فأنها تشتق بشكل غير مباشر من خلال عملية تحويل جبري لمجموعة من الأرقام التي هي نفسها تمثل قياسات مباشرة لاشياء أو لسمات هذه الاشياء . فهذه الاشياء أو سماتها هي اشياء فعلية للقياس غير ، فكلقة الوحدة الواحدة في الانتاج المشتقة من خلال تقسيم مجموع كلف الانتاج على حجم الانتاج بالوحدات هو قياس غير مباشر أو ثانوي، ان معظم القياسات في المحاسبة هي من نوع القياسات غير المباشرة ، أي الناتجة من عمليات تحويل جبري معين . كما ان درجة التحويل هي التي تسمح بالتمييز بين ما هو قياس مباشر وغير مباشر ، كما انها تحدد ايضا مصدر الخطأ في القياس ، وبالتالي فإن الخطأ في القياس سيظهر أما في أ - عملية تشخيص أو تحديد الأرقام الأولية أو ب- من عملية التحويل

٢- بقدر تعلق الامر بالبعد الزمني ، فيمكن تصنيف القياسات في المحاسبة على انها قياسات مستقبلية لكي تشير كلها على وجه الخصوص الى قياس حدث مستقبلي .

٣- ولكي نشير الى ان القياسات المحاسبية للأشياء أو سماتها تعود الى حدث ماضي أو حاضر أو مستقبلي نسبة الى الذي جرى فيه القياس فيمكن تصنيف القياسات المحاسبية على انها قياسات في منظور تاريخي (بإثر) تاريخي أو رجعي) . أو قياسات معاصرة . أو قياسات مستقبلية.

٤- يمكن للقياسات أما:-

أ- ان تكون قياسات جوهرية اساسية ، إذ يمكن تحديد رقم لسمه من خلال الاشارة الى قوانين طبيعية فليس هناك من اعتماد على متغيرات اخرى.

ب- ان تكون قياسات مشتقة التي تعتمد على قياس اثنين أو اكثر من الكميات وتعتمد كذلك على وجود نظرية ميدانية تم التحقق من صدقها التي تستطيع أن

تربط سمه معينة مع سمات اخرى

٥- يمكن للقياسات أن تتم إما:

أ- عند استخدام نظريات ميدانية مبرهنة اي تم اثبات صحتها أو صدقها لدعم وجود القياسات

ب- أو من خلال الرغبة ، أي ان القياسات المحاسبية ما هي الاقياسات مبنية على او نابعة من الرغبة ، بالرغم من ان المدخل العلمي لبناء النظرية المحاسبية والتحقق من صحتها يحاول ان يوفر الاختبار الميداني الضروري مما يؤثر الى تخفيض أو الغاء الاعتباطية في تعريف وقياس المفاهيم المحاسبية . وهناك من يرى ان القياس على اساس الرغبة هو الاقل تفضيلا لانه يعتمد بشكل كبير على بداهة او حدس القائم بالقياس ويؤدي باستمرار

الى عدد كبير من الاحتمالات او البدائل التعريفية . فمن الممكن ان نقيس قيمة موجود ما بسعر الشراء (اساس الكلفة التاريخية أو بصافي الايرادات المتوقعة المخصومة أو بالمبلغ المتوقع عند التصفية . فليس لدينا في الوقت الحاضر اي احتمالات للتوصل الى اشتقاق قيم محاسبية من خلال قوانين طبيعية فمعظم القياسات الاقتصادية المحاسبية تعود الى مجموعة القياسات المبنية على أساس الرغبة .

طبيعة النظرية المحاسبية

تعريف النظرية المحاسبية

هي إطار فكري مُتَّسِق ومنظم للأفكار الأساسية والمفاهيم والمبادئ والقوانين العامة التي تترايط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك يخص الظواهر موضوع الدراسة.

والنظرية المحاسبية ذات بعدين:

الأول: هي البناء الفكري المُتَّسِق المنطقي، وهو الأساس العلمي لدراسة الطرق المحاسبية.

الثاني: البُعد العلمي، أي أنها تكون قابلة للتطبيق ومفيدة لممارسة العملية.

ويمكن تعريف النظرية المحاسبية بأنها:

تبرير منطقي أو استنتاج في شكل مجموعة من المبادئ الفكرية العامة.

تتصف النظرية المحاسبية بأنها:

- ١- توفر إطار عام مرجعي، يمكن في ضوءه تقييم الممارسة المحاسبية.
 - ٢- تقدم إرشادات لتطوير وإجراءات جديدة في مجال المحاسبة.
- وعلى الرغم من عدم الاعتراف بوجود نظرية محاسبية حتى الآن، إلا أنه ثمة محاولات لبناء تلك النظرية.
- يجب أن يكون هناك توافق بين الفروض والمبادئ والتي هي من مكونات الإطار الفكري، وهذا البناء الفكري هو أساس اللبّد الثاني لنظرية المحاسبة، أي أنها تكون قابلة للتطبيق بحيث إذا أتبع يكون بمثابة دليل عمل.

لماذا الدعوة قائمة لوضع نظرية في المحاسبة؟

طالما أن هناك معوقات وصعوبات وتعارض بين مكونات الفكر المحاسبي، حالة التبدّل والتغيّر، عدم استخدام النقد لقياس كافة الأحداث، بالرغم منها، هل من الواجب التوجّه إلى وضع نظرية للمحاسبة، أم دراسة المحاسبة كنظام للمعلومات؟ أي أن التساؤل القائم ما هو الاتجاه الأفضل؟

- هل التوجّه إلى دراسة المحاسبة كنظام للمعلومات؟

- أم التوجّه إلى دراسة الإطار الفكري لبناء نظرية للمحاسبة؟

على الرغم من الصعوبات التي تواجه عملية بناء النظرية المحاسبية، إلا أنها حتى الآن تؤدي الغرض المطلوب منها، حتى ولو تكّن النظرية (كأساس للمعلومات) بمكوناته صحيح لما استمرّت /٥٠٠/ سنة منذ لوقا باشيلي إلى الآن، فالانتقادات التي وجهت للمعلومات المحاسبية كانت نتيجة الظروف الاقتصادية

المتغيرة (رأسمالي، اشتراكي، شيوعي) التي تحيط بالنظرية، ومع ذلك أثبت النظام المحاسبي موجوديته

فقد أغني الجانب المحاسبي بشقيه النظري والعملي لأنه ضبط على مستوى المنشآت الفردية ثم انتقل إلى شركات عابرة للقارات متعددة الأنشطة، كل ذلك تم ضبطه حتى الآن.

أما النظام المحاسبي فإنه لن يحل المشاكل القائمة، فهو سيعتمد على الإطار الفكري، وبالتالي نجد ان الأولوية هي لتطوير الفكر المحاسبي، لأنه عندما توضع نظرية، فإن جميع المشاكل سوف تُحسم، والنتيجة النهائية:

بناء النظرية بشكل سليم سينتج عنها نظام محاسبي سليم.

بناء نظام محاسبي سليم، ليس بالضرورة أن ينتج عنه إطار فكري سليم.

فمشكلة الاختيار فيما بين البدائل المحاسبية لا يمكن للنظام المحاسبي أن يُوجد حل لها، في حين أنه عندما توضع نظرية محاسبية فإنه يمكنها حل جميع المشاكل التي تعترض العملية المحاسبية.

فوجود النظرية المحاسبية يحقق الأهداف التالية:

١- تقييم وتفسير الظواهر موضوع الدراسة والبحث وجميع الأحداث التي تحدث في المنشأة.

٢- التنبؤ بسلوك هذه الظواهر بما يكفل تحقيق أهداف وقيم معينة.

يرى بعض المفكرون أن نظرية المحاسبة تتألف من جملة عناصر (مستويات):

المستوى الأول: أهداف التقارير المالية.

المستوى الثاني: عناصر القوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومات.

المستوى الثالث: مفاهيم الاعتراف والقياس (افتراضات، مبادئ، محددات).

أنواع النظريات المحاسبية

تعددت النظريات المحاسبية على أثر تعدد المشاكل المحاسبية التي تواجه الممارسون لتلك المهنة وما تبع ذلك من تعدد في الإجراءات المحاسبية الخاضعة لمجموعة متباينة أحياناً ومترادفة في أحيان أخرى من المفاهيم والمبادئ المحاسبية ، ويمكن حصر أنواع النظريات المحاسبية فيما يلي :-

١- نظرية الملكية The Proprietary Theory

وتقوم هذه النظرية على أساس عدم الفصل بين الشخصية المعنوية للشركة والملاك ، وقد بنيت هذه النظرية على أساس أن معادلة الميزانية تكون على النحو التالي :-
(حقوق الملكية = الأصول - الخصوم)
ومفهوم تلك المعادلة يقوم على أساس أن كافة الأصول بالشركة هي حقوق للملاك ، وكافة المطلوبات هي التزامات على الملاك ، كما تبنى هذه النظرية على أن الإيرادات هي زيادة لحقوق الملاك وأن المصروفات هي نقص في تلك الحقوق.

٢- نظرية الوحدة المحاسبية (الشخصية المعنوية) The Entry Theory

بعد ظهور الشركات المساهمة وتعاضم دورها ، وتقليص دور الملاك ، ووضع تشريعات تحدد مسئولية المساهمين والمؤسسين ظهرت بقوة نظرية الوحدة المحاسبية

والتي تفترض شخصية معنوية مستقلة للشركة عن الملاك والمساهمين وأصبحت معادلة الميزانية كما يلي - :

الأصول = الحقوق على تلك الأصول (بما فيها المطلوبات)

وهنا نجد أن النظرية قد بنيت على أساس أن حقوق الملاك كما هو الحال بالنسبة للدائنين كلها مصادر تمويل لنشاط المنشأة

٣- نظرية محصلة حقوق الملكية **The Residual Equity Theory**

هي تطور لنظرية حقوق الملكية ، ولكن هنا تطور مفهوم حقوق الملكية بحيث تم الفصل بين حقوق الملكية المميزة وحقوق الملكية العادية ، وأصبحت معادلة الميزانية كما يلي - :

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

والمقصود هنا بحقوق الملكية المميزة هي حقوق حملة الأسهم المميزة والتي تقوم النظرية على أساس الوفاء أولاً بحقوقهم ، ومن ثم الوفاء بحقوق حملة الأسهم العادية بحيث لا يتقاضى حملة الأسهم العادية حقوقهم إلا بعد سداد حقوق حملة الأسهم المميزة أولاً.

٤- نظرية الأموال **The Fund Theory**

وجد Vatter أن النظريات السابقة تقوم على أساس شخصي مما يؤثر على موضوعية الإجراءات المحاسبية ، فقام بوضع نظرية الأموال والتي تقوم على أساس التركيز على أموال المنشأة وكان المنشأة هي صندوق من المال له هدف ألا وهو تحقيق عائد من استثمار تلك الأموال ، ومن هنا كانت نظرية الميزانية كما يلي - :

الأصول = القيود القائمة على تلك الأصول

وقد اعتبرت نظرية الأموال كلاً من المطلوبات وحقوق الملاك ما هي إلا قيود على الأصول القائمة بالمنشأة.

٥- نظرية القائد The Commander Theory

تؤكد هذه النظرية على أهمية العامل الشخصي ؛ حيث أنها ترى أن هناك أشخاص يمتلكون المهارات والكفاءات لإدارة المنشأة لتحقيق أهدافها ، وهنا يكون التركيز على الدور الرقابي على الموارد الاقتصادية للمنشأة ، ولكن مع الأخذ في الاعتبار أن يكون هؤلاء الأشخاص المعنيين بالدور الرقابي الفعال ليسوا الملاك وإنما يكونوا الإدارة العليا التي تحدد السياسات والإجراءات التي يتم العمل بها بالمنشأة.

٦- نظرية المنشأة The Enterprise Theory

بظهور تلك النظرية تغير المنظور العام للمنشأة من كونها مؤسسة تسعى لتحقيق الربح للوفاء بالالتزامات وحقوق الملاك والمساهمين فقط ، إلى أنها مشروعاً اجتماعياً عليها دور اجتماعي تجاه المساهمين والموظفين والعملاء والجهات الحكومية الخ .

٧- النظرية الإيجابية The Positive Theory

وتهتم تلك النظرية بتحسين عملية التنبؤ بالأحداث ، والتركيز على ردود أفعال الأطراف المعنية بالأحداث ، ومدى استجابة إدارة أي منشأة للمعايير المعمول بها ، واختيارها لأحد السياسات المحاسبية دون الأخرى من بين عدة بدائل متاحة لذلك ؛ قد بنيت هذه النظرية على ثلاثة فروض أساسية وهي - :

أ / فرض المكافأة

ويعني أنه في حالة تطبيق نظام المكافأة للمديرين من صافي الربح قد يلجأ المديرون إلى نقل أرباح الفترات القادمة إلى الفترة الحالية للحصول على أكبر قدر ممكن من المكافآت.

ب / فرض الائتمان

في حال وجود تعثر مالي قد يلجأ المسؤولون عن ذلك إلى اتخاذ قرار بنقل أرباح الفترات اللاحقة إلى الفترة الجارية لعدم ظهور تعثر مالي أو قانوني خلال الفترة.

ج / فرض التكلفة السياسية

قد يؤدي الإفصاح والإعلان عن أرقام الأرباح الحقيقية إلى جذب انتباه الدولة أو دفع ضرائب عالية مما قد يدفع الإدارة العليا إلى اتخاذ قرار بتأجيل أرباح الفترة الحالية إلى فترات قادمة.

٨ - نظرية المباريات The Game Theory

وتعالج تلك النظرية مشكلة تضارب المصالح ووجود أكثر من طرف يتضارب ويتنافس لتحقيق أكبر قدر ممكن من الفائدة ، وهنا نجد أن هناك عدد كبير من اللاعبين في السوق يتنازعون في نفس المجال وتقوم هذه النظرية على تحليل سلوك هؤلاء اللاعبين وردود أفعالهم خلال عملية المنافسة.

٩ - نظرية الوكالة The Agency Theory

تقوم نظرية الوكالة على أسس مفاهيم نظرية المباريات ولكنها تختلف عنها في طبيعة العلاقة بين الأطراف حيث أن العلاقة بين الأطراف في نظرية المباريات

تكون تنافسية وتتسم بالتضارب ، والعكس بنظرية الوكالة فتكون العلاقة بين الأطراف قائمة على التعاون والعلاقة التعاقدية لتحقيق الهدف.

وكذلك ترتبط نظرية الوكالة بالنظرية الإيجابية ونظرية القرارات حيث تقوم العلاقة بتلك النظرية بين الملاك وهو الطرف الموكل وبين الطرف الوكيل ويكون المفوض بالصلاحيات لممارسة النشاط واتخاذ القرارات نيابة عنه لتحقيق أهداف المنشأة ، وتكون العلاقة في شكل تعاقد صريح بين الطرفين تحدد فيه طبيعة العلاقة وما لكل طرف وما عليه.

١٠ - نظرية تكاليف التعاقد The Contracting Cost Theory

تعد هذه النظرية هي النصف الآخر لنظرية الوكالة ، وكلاهما معاً بينهما علاقة وطيدة حتى أصبت النظريتين معاً من أهم نتائج النظرية الإيجابية والتي ساهمت بشكل كبير في بناء النظرية المحاسبية ، وتنص هذه النظرية على أن المعلومات المحاسبية هي الوسيلة التي تساعد على تخفيض تكلفة الوكالة ، والتي تساعد في وضع سياسات مقترنة بشروط وقواعد تحدد قواعد القياس المطلقة في إعداد القوائم المالية والتي تؤدي بالنهاية إلى تعزيز السعر السوقي للسهم ، وتخفيض فرص توزيع الأرباح.

١١ - نظرية الإشارة The Signaling Theory

وتركز هذه النظرية على زيادة فرصة المنشأة من الحصول على التمويل الرأسمالي من السوق ، وذلك بناءً على الثقة التي تكتسبها المنشأة من نشر قوائمها المالية والتي تظهر بصورة تدعم سمعة المنشأة مما يولد انطباعاً بالثقة لدى المستثمرين

وتدني مستوى الإحساس بالمخاطر تجاه تمويل المنشأة ، كذلك وجود حوافز قوية لدى المنشآت الناجحة للإعلان عن نتائج أعمالها يزيد من الضغوط التنافسية بين المنشآت ، حتى تضطر المنشآت التي لا تحقق نتائج جيدة أن تعلن عن نتائج نشاطها لأن عدم الإعلان يفقد الثقة تماماً لدى الممولين .

الحاجة الى صياغة نظرية محاسبية

لماذا نهتم بصياغة نظرية عامه ؟ لقد نجحنا في الماضي قدماً الى امام لسنوات عديدة دون ان تكون لدينا نظريه عامه , فلماذا اذن هناك حاجة لها ؟ مع انها لحقيقة من ان مهنة المحاسبه قد استطاعت البقاء على قيد الحياة لسنوات عديدة بدون نظريه عامه تم بناءها بشكل رسمي , وانه لمن الممكن ان تستمر بالبقاء على قيد الحياة مستقبلاً إلا ان هناك العديد من المشاكل قد ظهرت والتي ترجع الى الافتقار الى نظريه عامه . فلقد ظهرت قيود ومحددات على اختيار الطرق المحاسبية منذ البدء بإصدار احكام مجلس المبادئ المحاسبية ومجلس معايير المحاسبه الماليه إلا ان التطبيق المحاسبي ما زال من الممكن وصفه على ان متسامح بسبب السماح في الاختيار من بين عدد من الاجراءات البديله . وقد تم التعبير عن هذا النمط من السلوك المتسامح في تقرير رفع من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين العاميين الى لجنة تعود الى بورصة نيويورك . " ان البديل الأكثر عمليه هوان تترك كل شركة حرة في اختيار طرقها المحاسبية ضمن حدود واسعة يمكن الاشاره لها".

ان عقيدة السماح لكل شركة بحق اختيار طرقها المحاسبية ضمن حدود المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ما زالت تعتبر مرغوبة . ولكن هذه الحرية الواسعة مصدر لبعض الازباك . وقد حاول المعهد الامريكي ان ينظم الامور بإصداره العديد من القرارات إلا ان ذلك لم يتحقق له النجاح الكامل . وسبب ذلك هو ان هذه القرارات كانت أساساً "ترشحات من التطبيق" مدعومة بمنطق كيف ما اتفق و ليس مجموعه متنسقة من المبادئ . والحقيقة هي ان العديد من التطبيقات القائم حالياً ناتجة مباشرة من تأثيرات قوانين الضريبية وأحكام وقرارات الوكالات الحكوميه" اي المؤسسات الحكوميه ذات العلاقة" وضغوطات المدراء التنفيذيين للشركات التجاربه . وقد اقر مجلس المبادئ المحاسبية بذلك عندما اعلن بان المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً هي:

"تقليديه- اي انها اصبحت مقبولة عموماً بالاتفاق وليس من خلال اشتقاق منطقي من مجموعه من البديهيات او المبادئ الاساسية . فقد تطورت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في ضوء الخبره والسبب والعاده والاستخدام , ولكن بشكل اكبر بضوء الضرورة العمليه".

ان مصادر السلطة عديدة , فعلى سبيل المثال فقد قبلت هيئة الضرائب طريقة ما يدخل اخرأ يخرج اولاً وطرق الاندثار المتسارع , وبعد ذلك قبول هذه الطرق من قبل المهنة . ويلح المدراء التنفيذيين على المحاسبين لأجل استنباط طرق محاسبية مقبولة لغرض تخفيض مصروف الضريبية او لزيادة رقم الدخل المدرج في كشف الدخل . وبهذا اتخذ بروفيسور باتون مره موقفاً من طريقة الكلفه او السوق ايهما اقل لتقييم المخزون . فقد قال : " ان الحماس لهذه الطريقه..... لم يكن بسبب الاشادة بمزاياها على انها طريقه جديرة بالتقدير والثناء ولكن لكونها طريقه سريعة لتخفيض الدخل الخاضع للضريبية".

ويعلق اوسكار جوليان , وهو عضو سابق في مجلس المبادئ المحاسبية ومجلس المعايير المحاسبية بالقول " بأنه ما دام هناك افتقار الى اطار نظري عام فان قانون غريشام سيطر في بعض الاحيان فالتطبيقات الرديئة تطرد التطبيقات الجيده".

ان كل من مجلس المبادئ المحاسبية ومجلس معايير المحاسبه الماليه قد اتبع متحى المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عند محاولتهما اعطاء حلول لمشاكل محاسبية معينه لكن اعطاء حلول لمشاكل خاصة يفترض مسبقاً وجود "نظريه" تشتق منها هذه الحلول ولأنه لا توجد نظريه محاسبية عامه واضحه الخطوط

فان توصيات الجهات المخولة ذات العلاقة يمكن النظر لها على انها حلول سريعة لغرض الاجابة على مشاكل اللحظة الملحة . وقد استنتج ريد ستوري عند دراسته لتاريخ صياغة المبادئ المحاسبية بأنه :
"من النادر ان تكون الحلول السريعة المبنية على مشاكل اللحظة الملحة قد ظهرت على انها حلول نهائية .
حتى وان اخذ بنظر الاعتبار الطبيعة الديناميكية للمحاسبة"

و يعترف مجلس معايير المحاسبة المالية بان النظرية ستؤدي الى " معايير مستقيمة..... وتحدد طبيعة و حدود المحاسبة المالية و الكشوفات المالية" . ويعتقد مجلس معايير المحاسبة المالية بأنها نظرية متفق عليها عموماً وشامله يمكن ان تجلب فوائد للمهنة . حيث ان نظريه من هذا النوع يمكن ان :

- 1 تقود او توجه المنظمة المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية .
- 2 توفر دليل عمل يمكن ان يشار اليه عند حل مشاكل محاسبية في حالة غياب معيار معين معروف .
- 3 تضع حدود للأحكام الشخصية عند اعداد الكشوفات المالية .
- 4 تؤدي الى زيادة فهم وثقة مستخدمي الكشوفات المالية بهذه الكشوفات .
- 5 تعزز من امكانية المقارنه .

كما ويمكننا ان نلاحظ من خلال رأي مجلس معايير المحاسبة المالية بأن الهدف من النظرية هو اعطاء اجوبه لأمثله , اجوبه من النوع الذي نثق به . ففي اي حقل معرفه او مهنة هناك اسئلة بحاجة الى اجوبه مفضله . فنحن نريد ان نعرف فيما اذا كانت كثافة الثلج اقل من كثافة الماء , او فيما اذا كان النحاس يتمدد دائماً بالحرارة , او فيما اذا كان الدخل يؤثر او لا يؤثر على الاستهلاك الحالي او فيما اذا كان سعر الفائدة يؤثر او لا يؤثر على العماله , او فيما اذا كان الاندثار سيحدث او لا . فخلف كل ممارسه تطبيقية اساس منطقي . هل يجب ان يطرح الاندثار عند احتساب الدخل . لماذا نعم ولماذا لا ؟ فنحن بحاجة الى نظريه تعطينا الاجابة . ان التطبيق الجيد مبني على نظريه جيده سواء كنا ندرك اهمية النظرية ام لا . فإذا ما كان بإمكاننا صياغة نظريه جيده فإننا سنتوصل الى تطبيقات جيده اذا اتبعت النظرية .

ويمكن النظر الى النظرية على انها نموذج . وما النموذج إلا تمثيل او تجسيد لشيء حقيقي . لنفرض اننا نحاول ان نبني نموذجاً لمدينه معينه لغرض تحديد التنبؤ بمقدار الزمن الذي تستغرقه سيارة شرطه عند انطلاقها من نقطه معينه في المدينه الى نقطه اخرى . فهل من المفروض من النموذج ان يكون واقعياً الى ابعد الحدود الممكنه لكي يشكل نموذجاً جيداً ؟ وبالتأكيد ليس من الضروري ان ندرج في النموذج كل شجره او زرع في المدينه لان هذه ليست ملائمة للهدف من النموذج . وفي الحقيقة ان الاهتمام الاكثر من اللازم بالواقعية يمكن ان يؤدي الى كم هائل من المعلومات يصعب الاستفادة منها . ان التفاصيل الضرورية تتضمن الطول الصحيح لكل شارع , والعلامات المميزه لكل شارع , وحدود السرعة لكل شارع , وعدد الازقة وغيرها . فالنموذج بحاجة الى ان يتماثل مع الواقع فقط الى المدى الذي تتحقق فيه القدره التنبويه للنموذج .

ان المثال السابق يرينا بان الغرض من النموذج مهم جداً في تحديد اي اجزاء من النموذج هي الضرورية . ان الهدف من بناء نموذج تلك المدينه يمكن ان يعاد تحديده على انه هدفاً لدائرة الشرطه . ان بناء نموذج بدون هدف محدد سيكون مجرد عبث لا غير وبالإضافه الى ذلك فان الهدف العام للنظرية المحاسبية يجب ان يعلن بشكل واضح وجلي وان يكون جزءاً من النظرية اذا اردنا ان نعرف اي الاجزاء من النظرية المحاسبية هي الضرورية وبالتالي فان هذا سيمكننا من بناء نظريه جيده .

الفصل الثالث

المداخل التقليدية والمدخل السلطوي لبناء نظرية المحاسبية

المقدمة

لقد تم تطبيق عدة مداخل لصياغة النظرية على مدار الزمن ويعرف البعض منها بالمداخل التقليدية لأنها تتصف بغياب عملية تحقق قوية لتطوير نظرية المحاسبة. تشكيل المداخل التقليدية بحثاً تقليدياً وليس بحوثاً جديدة تستند إلى تفسير التقليدي لتكوين إطار فكري للمحاسبة. ومن المداخل التقليدية :

- | | |
|----------------------------------|--|
| the non – theoretical approaches | 1- المداخل غير النظرية (العملية) |
| the deductive approach | 2- المداخل الاستنباطية (الاستنتاجية) |
| the inductive approach | 3- المدخل الاستقرائي |
| the ethical approach | 4- المدخل الاخلاقي |
| the sociological approach | المدخل الاجتماعي |
| the economic approach | 5- المدخل الاقتصادي |
| | 6- المدخل الاختياري |

سيتم دراسة وتحليل كل هذه المداخل في ضوء مساهمتها في صياغة النظرية المحاسبية وفي ضوء المزايا النسبية للمحاسبة ، والفروق بين النظرية وكذلك التحقق من صدقها ، وطبيعة النظرية المحاسبية

1- طبيعة المحاسبة : مفاهيم مختلفة ، تصورات (تخيلات) مختلفة

The nature of accounting : various images

لقد عرفت المحاسبة من قبل لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1941 بأنها (فن تسجيل و تصنيف و تلخيص العمليات و الأحداث التي لها طبيعة مالية و تفسير النتائج) . و تم تعريفها أيضاً من قبل APB عام 1970 بأنها (نشاط خدمي وظيفتها الاساسية تقديم المعلومات الكمية عن الوحدات الاقتصادية وهذه المعلومات بالاساس ذات طبيعة مالية وتكون مطلوبة لغرض الاستفادة منها في صنع القرارات الاقتصادية وفي عملية الاختيار والمفاضلة المتعلقة بفعالية ما) .

ان هذه التعاريف تشير الى ان المحاسبة اما فن او نشاط خدمي ، وتفيد الى ان المحاسبة تشمل مجموعة من التقنيات التي تيدر مفيدة لحقول معينة مثل التقارير المالية ، تحديد وتخطيط الضريبة ، التدقيق المستقل ، معالجة البيانات وانظمة المعلومات ، محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية ، محاسبة الدخل القومي والاستشارات الادارية .

لقد وضع المحاسبون مفاهيم مختلفة للعملية المحاسبية وذلك لصياغة وتطوير نظريات محاسبية مختلفة، وقبل دراسة المفاهيم التقليدية لتكوين نظرية المحاسبة ندرس بعض المفاهيم التي تشكل تطورات في المحاسبة المالية . من هذه المفاهيم هي .

- 1- المحاسبة كعقيدة .
- 2- المحاسبة كسجل تاريخي .
- 3- المحاسبة كحقيقة اقتصادية .
- 4- المحاسبة كنظام معلومات .
- 5- المحاسبة كسلعة .
- 6- المحاسبة كفكرة .
- 7- المحاسبة كلفة .

1-1 المحاسبة كعقيدة Accounting as an ideology

وتعرف العقائد بأنها وجهات نظر عالمية (كونية) التي بالرغم من تمتعها جزئياً بنفاذ بصيرة إلا أنها تمكننا من فهم المجتمع الذي نعيش فيه وإمكانية تغييره . وانها وجهات نظر عالمية تتناظر أو تتمثل وجهات نظر طبقات اجتماعية .

لقد فهمت المحاسبة كظاهرة ايدلوجية لتعزيز الترتيبات الاجتماعية، الاقتصادية، والسياسية. يؤكد Karl Marx بأن المحاسبة ترتكب شكل من أشكال الشعور الكاذب وتزود وسائل الأرباح بدلاً من الطبيعة الحقيقية للعلاقات الاجتماعية التي تكون محاولة انتاجه. وينظر الى المحاسبة على أنها خرافة و رمز و شعائر التي تؤدي الى خلق نظام رمزي الذي في ضوئه تتفاعل القوى الاجتماعية .

وقد نظمت النظرة السائدة للمحاسبة كلاً لفهمه كأداة للعقلانية الاقتصادية وكأداة للنظام الرأسمالي . ان فهم المحاسبة كأداة للعقلانية الاقتصادية قد عبر عنها Weber بشكل جيد ، حيث أنه عرف السلوكية الاقتصادية العقلانية الرأسمالية هو مدى الحساب الكمي او المحاسب التي ممكنة فنيا ومطبقة فعلياً .

وكذلك تم تأكيد وجهة النظر من قبل Heilbroner بأن الممارسة المحاسبية تحول وحدة النقد الى أداة لعمليات احتساب عقلانية للكلفة _ المنفعة من خلال بلورة رقمية فانها وبقوة تحفز نحو منطق أو فضل للمشروع الاقتصادي ، وان ذروة ذلك هو حفظ السجلات على أساس القيد المزدوج .

1-2 المحاسبة كلفة Accounting as a language

وعرفت المحاسبة كلفة الاعمال . أنها أحد الوسائل لتوصيل المعلومات حول منشأة الأعمال التجارية. يشير Ijiri : كلفة الاعمال للمحاسبة العديد من الاشياء المشتركة مع اللغات الأخرى:

- يتم التقرير عن العديد من الأنشطة في منشآت الاعمال في الكشوفات المحاسبية عاما مثل نشر الاخبار في الصحف باللغة التي تنشر فيها .
 - ان مقارنة الكشوفات مسألة جوهرية للتوظيف الفعال للغة فيما اذا كانت باللغة الانكليزية أو في المحاسبة .
 - يجب ان تكون اللغة مرنة لاستيعاب البيئة المتغيرة وكذلك المحاسبة .
 - ان فهم المحاسبة كلغة ، تعبر عنه مهنة المحاسبة ذاته التي تصدر نشرات المصطلحات المحاسبية .
 - تشير تعاريف اللغة الى مكونات اللغة تحديدا هي : الرموز - القواعد
- لذا أن اعتبار المحاسبة كلغة يعتمد على تحديد هذين المكونين كمستويين للمحاسبة :
- 1- ان رموز اللغة أو الخصائص المعجمية هي الوحدات أو الكلمات محددة في أي لغة ، وتظهر هذه الرموز في المحاسبة كأرقام أو كلمات مثل دائن ، مدين .
 - 2- تشير القواعد النحوية للغة الى الترتيبات المنتظمة فيها .
- في المحاسبة تشير القواعد الى مجموعة عامة من الاجراءات المستخدمة والتي تتبع لإيجاد البيانات المالية في الشركة .

1-3 المحاسبة كسجل تاريخي Accounting as a Historical Record

ينظر إلى المحاسبة على أنها وسيلة لتوفير سرد تاريخي عن المنظمة وصفقاتها مع البيئة . وسواء بالنسبة لمالك الشركة أو حامل لأسهمها فإن السجلات المحاسبية توفر سرداً تاريخياً عن كيفية رعاية / حماية أموال المالك من قبل المدير .

ويعكس مفهوم الرعاية / الحماية جوهرياً العلاقة بين الموكل والوكيل . ولقد تطور معنى مفهوم وظيفة الرعاية / الحماية على مر السنين . فيميز Birnberg بين أربع فترات :

1- فترة الحراسة الصرفة The pure custodial period

2- فترة الحراسة التقليدية The traditional custodial period

3- فترة توظيف / استغلال الموجودات The asset – utilization period

4- فترة النهاية المفتوحة The open – ended period

وتشير الفترتين الأولى والثانية إلى حاجة الوكيل أن يعيد الموارد سالمة إلى الموكل / المالك من خلال إنجاز المهام بعدها الأدنى لتحقيق وظيفة حماية / رعاية العهدة . ففي هذه الفترة كان ينظر إلى البيانات التي تم الإفصاح عنها في كشف الميزانية على أنها كافية ، وأما الفترة الثالثة فهي تشير إلى حاجة الوكيل بأن يقوم بالمبادرة وأن يكون لديه نفاذ بصيرة عند استخدام الموجودات لأجل تحقيق الخطط المتفق عليها . فبالإضافة إلى كشف الميزانية ، فإن هذه الفترة تتطلب الحصول على بيانات تخص تقييم الأداء بشكل فاعلية وكفاءة استخدام الموجودات . وأخيراً فإن فترة النهاية المفتوحة تختلف عن فترة توظيف الموجودات من خلال وجود مرونة أكبر باستخدام الموجودات والسماح للوكيل بتخطيط مسار استغلال الموجودات ويستطرد Birnberg حول هذا المفهوم الأخير فيقول :

" إن هذا لا يتطلب فقط اتجاه أولي وإنما أيضاً التحقق أو التأكد من اللحظة الزمنية الحاسمة التي عندها يجب تغيير اتجاهات من هذا النوع . وكما هو الحال مع الرقابة الاستراتيجية فإن وظيفة رعاية / حماية العهدة تتطلب درجة عظيمة من المسؤولية التي يجب أن يأخذها الوكيل على عاتقه. ومن المحتمل لفريق العمل task force (من منوط بهم إدارة العمليات) أن يتسم بالافتقار إلى الهيكلية مع وجود درجة عالية من عدم التأكد . وهذا يؤدي إلى القول بأننا قد نجد نظامنا الإبلاغ الموجه إلى المالك / الموكل قد حشر بين مطرقة وسندان الاتصال . أي الحاجة إلى تفاصيل من ناحية ، ومخاطرة عبء المعلومات والتعقيد المفرط من ناحية أخرى " .

1-4 المحاسبة كحقيقة اقتصادية حالية Accounting as Current Economic Reality

فينظر إلى المحاسبة أيضاً على أنها أداة أو وسيلة لتمثيل حقيقة اقتصادية حالية . إن جوهر رأي مؤيدي وجهة النظر هذه هو إن كل من كشف الميزانية وكشف الدخل يجب أن يتم إعدادها على أساس التقييم الأكثر تمثيلاً (انعكاساً) للحقيقة الاقتصادية بالمقارنة مع الكلفة التاريخية . وإن الطريقة التي يعتقد بأنها الأكثر تمثيلاً للحقيقة الاقتصادية هي تلك التي تركز على الأسعار الحالية والمستقبلية وليس الأسعار التاريخية. فالهدف الرئيس لهذا الوجه من المحاسبة هو تحديد الدخل الحقيقي ، وهو مفهوم يعكس التغيير في ثروة المنشأة مع مرور الزمن . ولكن أي من الطرق التي تقيس بالشكل الأفضل القيم الاقتصادية للموجودات والمطلوبات والدخل ذي العلاقة ، ما هو إلا سؤال نظري وميداني أدى إلى جدل هو الأضخم في الأدبيات المحاسبية .

1-5 المحاسبة كنظام للمعلومات accounting as an information system

وينظر باستمرار إلى المحاسبة كنظام معلومات . فيفترض في المحاسبة أن تمثل عملية يتم من خلالها ربط مصدر المعلومة أو المحول / المرسل (وهذا يتمثل عادة بالمحاسب) بقناة اتصال مع مجموعة مستلمين / مستقبلين (المستخدمين الخارجيين) ، ومن حيث الجوهر، إذا نظر إلى المحاسبة كعملية اتصال فيمكن تعريفها (أي المحاسبة) بأفضل شكل بأنها " ترميز للملاحظات / الملاحظات باستخدام لغة النظام المحاسبي ، والمعالجة البارعة (الذكية) لإشارات وعبارات النظام ، وفك الرموز ، وإرسال / تحويل النتائج . ولهذه النظرة إلى المحاسبة نغمة نظرية وميدانية متوافقة .

أولاً : أنها تفترض بأن النظام المحاسبي هو نظام القياس الوحيد في منظمة الأعمال التجارية .

ثانياً : أنها تزيد من إمكانية تصميم نظام محاسبي مثالي قادر على توفير معلومات نافعة (للمستخدم) .

فسلوكية مستلم المعلومات على قدر من الأهمية في ضوء كل من رد الفعل تجاه المعلومات و الاستخدام الممكن للمعلومات . فكلا السلوكين يشكلان موضوع بحث نظري وميداني ضمن حقل المحاسبة السلوكية ، وتم التعبير عن تفوق قوة وجهة النظر القائلة بأن المحاسبة هي نظام معلومات على النحو التالي :

" لم تعد هناك حاجة لتبرير النظم المحاسبية البديلة في ضوء قدرتها في توليد [دخل حقيقي] أو في ضوء صدق تمثيلها للتاريخ . فما دام مختلف المستخدمين يجدون بأن المعلومات نافعة فإن في ذلك دليل بأن منفعة النظام قائمة" .

1-6 المحاسبة كسلعة Accounting as a Commodity

فينظر للمحاسبة أيضاً كسلعة ناتجة من نشاط اقتصادي أو سلوكية اقتصادية . فهي أي المحاسبة ، قائمة في الوجود لأن هناك طلب على معلومات متخصصة وأن المحاسبين راغبين وقادرين على إنتاجها (أي تلبية الطلب) . وكسلعة عامة فإن المحاسبة توفر أرضية مثالية لتشريعها ، أي تنظيمها وإصدارها من خلال سن التشريعات والتوجيهات والإرشادات مما يمكنها من خلق تأثير على سياسة عامة ومراقبة كافة أنواع العقود بين منظمة الأعمال التجارية وبينتها . إذاً ، فاختيار المعلومات المحاسبية و/أو الطرق المحاسبية الفنية قد يكون له تأثير على رفايته مختلف المجموعات في المجتمع . ونتيجة لذلك هناك سوق للمعلومات المحاسبية في ضوء الطلب والعرض المشتقين . إن لوجهة النظر هذه ، أي المحاسبة كسلعة ، تأثير حالي ومستقبلي هائل على الفكر والبحث للمحاسبين . فعلى سبيل المثال :

" إن ظهور وجهة النظر القائلة بأن المحاسبة سلعة يعطي مرة ثانية ، مثال لافت للنظر عن الشكل الذي يعكس فيه الفكر المحاسبي محتواها الاجتماعي **social content** . فهي تظهر في حقبة زمنية تتسم بكثرة التشريعات والتوجيهات والإرشادات وتزايد الاهتمام بالمصلحة العامة في ظل حالة تنصف بندرة الموارد والطلب التنافسي . فهي إذاً قدمت الأساس المنطقي للسياسات المحاسبية التي تسعى إلى المساعدة على توزيع الموارد خدمة للمصلحة العامة " .

2- بناء النظرية والتحقق من صدقها Theory Construction and Verification

بالرغم من أن المحاسبة ما هي إلا مجموعة من التقنيات (الطرق والأساليب الفنية) التي يمكن أن تستخدم في حقول معينة على وجه الخصوص إلا أنها مع ذلك تتم ممارستها في ظل إطار نظري ضمني ، ويتكون هذا الإطار الفكري الضمني من المبادئ والتطبيقات التي قبلت من لدن المهنة بسبب منفعتها المزعومة ومنطقها . فهذه " المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً " تقود أو ترشد مهنة المحاسبة عند اختيار الطرق والأساليب الفنية وعند إعداد الكشوف المالية بالأسلوب الذي ينظر له على أنه ممارسة محاسبية جيدة .

وكاستجابة للبيئة والقيم والحاجات إلى المعلومات المتغيرة فإن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً معرضة دائماً إلى دراسة وتحليل انتقاديين . فتمثل هذا في التقرير رقم 4 لمجلس المبادئ المحاسبية

" إن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الحالية هي نتاج لعملية تطور / ارتقاء التي من الممكن التوقع لها بأن تستمر في المستقبل فالتغيرات قد تظهر في أي مستوى للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .. فالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تتغير استجابة للتغيرات في الظروف الاقتصادية والاجتماعية، والمعرفة والتكنولوجيا الجديدة وطلبات المستخدمين الذين يرغبون بالحصول على معلومات مالية ذات منفعة أكبر ، فالطبيعة الديناميكية للمحاسبة المالية وقدرتها على التغيير استجابة للتغير في الظروف- تمكنها من المحافظة على زيادة ، منفعة المعلومات التي توفرها "

فتظهر التغيرات في المبادئ بشكل رئيسي نتيجة للمعلومات الجديدة لذلك للمحاولات العديدة لتوفير حلول للمشاكل المحاسبية الطارئة ولصياغة إطار نظري لحقل المعرفة وعليه فهناك رابطة مؤكدة بين محاولات بناء النظرية المحاسبية إما لتبرير أو رفض التطبيق القائم . وينبع بناء النظرية المحاسبية من الحاجة إلى توفير أساس منطقي لما يقوم به المحاسبون أو ما يتوقع منهم أن يقوموا به .

ويجب أن يكتمل بناء النظرية المحاسبية بالتحقق من صدقها ، فيعرف Machlip هذه العملية بالشكل التالي :

" إن التحقق في البحث والتحليل يمكن أن يشير إلى عدة أشياء ، منها:

- 1- صحة الحجج الرياضية والمنطقية
 - 2- قدرة الصيغ والمعادلات على التطبيق
 - 3- موثوقية (مدى الثقة في التقارير)
 - 4- صدق التقارير
 - 5- أصالة منتوجات الإنسان والآثار
 - 6- متانة أو كفاءة إعادة التوالد / الاستنساخ والترجمات و الصياغات اللغوية الجديدة
 - 7- دقة الحسابات التاريخية والإحصائية
 - 8- تعزيز الأحداث
 - 9- اكتمال عدد الظروف في موقف ميداني حقيقي
 - 10- إمكانية إعادة التجارب
 - 11- القيمة التفسيرية أو التنبؤية للتعميمات
- إن الرأي في أعلاه يشير بأن على النظرية المحاسبية أن تكون معرضة لاختبار منطقي ميداني للتحقق من دقتها . فإذا ما كانت النظرية رياضية المنحى فيجب أن يبني التحقق من صدقها على الإنسان المنطقي .

وإذا كانت النظرية مبنية على ظواهر فيزيائية أو اجتماعية فيجب أن يبني التحقق من صدقها على العلاقة بين الأحداث المشتقة / المستنتجة والمشاهدات في عالم الحقيقة .

وعليه يجب أن تكون النظرية المحاسبية ناتجة من عملية بناء النظرية وكذلك من عملية التحقق من صدق النظرية . فيجب على أية نظرية أن تفسر وتتنبأ بالظواهر المحاسبية ، فإذا ما حدثت هذه الظواهر فعلاً فيجب اعتبارها كتحقق من صدق النظرية. وإذا ما حدثت هذه الظواهر فعلاً فيجب اعتبارها كتحقق

من صدق النظرية . وإذا ما كانت نظرية ما غير قادرة على أن تولد النتائج المتوقعة فمن الضروري إحلالها بنظرية "أفضل". إن هذا الرأي المقبول تماماً في فلسفة العلوم ينطبق أيضاً ومقبول في المحاسبة . ويتضح ذلك بجلاء من خلال الرأي التالي للجنة النظرية المحاسبية والتحقق من صدقها .

" تقدم النظريات العلمية [توقعات Expectations] أو [تنبؤات predictions] معينة بشأن الظواهر ، وعندما تظهر هذه التوقعات فيقال بأنها تؤكد / تثبت confirm النظرية ، وعندما تظهر نتائج غير متوقعة فإنها تعتبر شواذ anomalies التي تتطلب في نهاية المطاف تحويل modification للنظرية ، أو بناء نظرية جديدة ، فالغرض من النظرية الجديدة أو المحورة هو جعل ما كان غير متوقع أن يكون متوقع ، أي تحويل الظهور الشاذ إلى ظهور متوقع ومفسر "

ولغاية هذه اللحظة لم يتم اتباع هذا النمط من التفكير بشكل تام . وبدلاً من ذلك يتم استخدام مدخلين . ففي المدخل التقليدي لبناء النظرية المحاسبية ، ينظر إلى التطبيق المحاسبي والتحقق من صدقها على إنهما مترادفان (نفس الشيء) ، وأما في المدخل الجديد لبناء النظرية المحاسبية فتجري محاولات للتحقق من صدق النظرية نظرياً وميدانياً. ولكن قبل أن نعرض المداخل التقليدية ، سنقوم أولاً بتحليل طبيعة النظرية ومنهجيات البحث العلمي المستخدمة لصياغة النظرية المحاسبية . إن المداخل التقليدية التي سنقوم بتحليلها ودراستها هي :

- 1- المدخل غير النظري والبراغماتي (الواقعي) والسلطوي
- 2- المدخل الاستنباطي
- 3- المدخل الاستقرائي
- 4- المدخل الأخلاقي
- 5- المدخل الاجتماعي
- 6- المدخل الاقتصادي
- 7- المدخل الانتقائي .

3- طبيعة النظرية المحاسبية The Nature of an Accounting Theory

إن الهدف الرئيس للنظرية المحاسبية هو توفير أساس للتنبؤ بالسلوكية والأحداث المحاسبية وتفسيرها . فنحن نفترض كشرط أو إلزام مسبق بأن النظرية المحاسبية ممكنة ، بمعنى أن لها نظير على أرضية الواقع . وتعرف النظرية بأنها " مجموعة مترابطة من الأبنية العقلية constructs (المفاهيم concepts) ، وتعريف وافتراضات التي كلها كمجموعة تعرض نظرية منسقة عن الظاهرة من خلال تحديد العلاقات بين المتغيرات مع هدف تفسير الظواهر والتنبؤ بها "

ويجب أن نعترف منذ البداية بأنه ليس هناك في الوقت الحاضر نظرية محاسبية شاملة . وبدلاً من ذلك يتم اقتراح العديد من النظريات في الأدبيات المحاسبية . وتتبع من هذه النظريات من استخدام مختلف المداخل لبناء النظرية المحاسبية ، أو تنبع من محاولة تطوير نظريات متوسطة المدى "غير كاملة" وليس نظرية واحدة شاملة . وتتبع النظريات ذات المدى المتوسط من الاختلافات في أسلوب تصور

الباحثون لكل من " مستخدم المعلومات المحاسبية" و البيئات " التي يفترض أن يقوم فيها كل من مستخدم ومعدّي المعلومات بسلوكيات وتصرفات معينة . فهذه الاختلافات في التصورات هي التي أدت بلجنة المفاهيم والمعايير التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة أن تسنتج بأن :

- 1- ليس هناك نظرية محاسبة مالية متحكمة (مهيمنة) لوحدها وغنية بما فيه الكفاية لكي تشمل وبفاعلية على كامل مدى توصيفات أو سمات المستخدم – البيئة وبالتالي
- 2- ليس هناك في أدبيات المحاسبة المالية نظرية عن المحاسبة المالية وإنما مجموعة أو خليط من النظريات التي يمكن أن تنظم أو تنشر على مدى الفروق في التوصيفات / سمات المستخدم – البيئة.

وبالرغم من وجود نظريات محاسبية متوسطة المدى إلا أن القليل من مؤلفي هذه النظريات حاول أن يثبت بأن النظرية المحاسبية لها نظير على أرضية الواقع . ومع ذلك هناك استثنائين يستحقان الاهتمام.

فقد استخدم E. S. Hendriksen تعريف "النظرية" الذي يمكن أن يطبق على المحاسبة . فاستناداً إلى "Webster" تمثل النظرية " مجموعة منسجمة – مترابطة – من المبادئ الافتراضية والفكرية والواقعية التي تشكل إطار مرجعي عام general frame reference لحقل معرفي بحثي " . وعلى أساس هذا التعريف قام Hendriksen بتطوير التعريف التالي للنظرية المحاسبية : " مجموعة من المبادئ العامة التي

1- توفر إطار مرجعي عام ، يمكن من خلاله أن تتم عملية تقييم الممارسة المحاسبية (التطبيق المحاسبي)

2- توجيه عمليات تطوير لتطبيقات وإجراءات محاسبية جديدة " .
فهذا التعريف يسمح لنا أن ننظر أو نتصور النظرية المحاسبية على أنها توفر مجموعة متناسقة من المبادئ المشتقة منطقياً التي تخدم كإطار مرجعي لتقييم وتطوير التطبيقات المحاسبية

و يرتأي McDonald بأنه يجب ان تكون للنظرية ثلاثة عناصر :

- 1- ترميز الظاهرة من خلال التمثيل الزمني .
 - 2- المعالجة البارعة أو الذكية أو المزج أو الخلط استناداً إلى قواعد معينة .
 - 3- الترجمة (التحويل) مرة ثانية إلى ظواهر عالم الواقع ، أي ظواهر حقيقية.
- إن كل واحدة من عناصر أو مكونات النظرية هذه لها وجود في المحاسبة .
أولاً : إن المحاسبة توظف التمثيل الرمزي أو الرموز ، فتعايير مثل " المدين " أو " الدائن " وكافة المصطلحات الأخرى هي ملائمة وفريدة من نوعها للمحاسبة .
ثانياً : إن المحاسبة توظف قواعد للترجمة ، فالترميز (التمثيل الرمزي للأحداث والصفقات الاقتصادية) ما هو إلا عملية ترجمة أو تحويل إلى الرموز وفك لهذه الرموز .
ثالثاً : إن المحاسبة توظف قواعد المعالجة البارعة أو الذكية . فالأساليب الفنية لتحديد الدخل التي يمكن اعتبارها نوع من المعالجات البارعة للرموز المحاسبية .

4- منهجيات البحث العلمي لصياغة النظرية المحاسبية

Methodologies for The Formulation of an Accounting Theory

لقد توصلنا في أعلاه إلى أن النظرية المحاسبية ممكنة إذا

1- شكلت إطار مرجعي ، وكما هو مقترح من قبل Hendriksen

2- وتضمنت ثلاثة عناصر : ترميز الظواهر في شكل تمثيل رمزي ، والمعالجة البارعة أو المزج

استناداً إلى قواعد، والترجمة والتحويل مرة ثانية إلى ظواهر واقعية . وكما هو مقترح من قبل

McDonald

وكما هو الحال مع حقول المعرفة الأخرى ، فإن هناك حاجة إلى منهجية للبحث العلمي لصياغة نظرية محاسبية . فالاختلاف في الآراء والمداخل والقيم بين التطبيق المحاسبي والبحث المحاسبي قد أدى إلى استخدام منهجيتين للبحث العلمي : إحداهما وصفية *descriptive* والأخرى معيارية *normative* وفي عالم مهنة المحاسبة هناك اعتقاد سائد بأن المحاسبة هي فن ولا يمكن وضع إطار رسمي لها ، وأن منهجية البحث العلمي المستخدمة تقليدياً في صياغة النظرية المحاسبية ما هي إلا محاولة لتبرير ما هو قائم [what it is] من خلال تجميع أو ترتيب التطبيقات القائمة ، فما هو قائم من تطبيقات يصاغ في شكل نظرية . إن نظرية من هذا النوع يطلق عليها محاسبة وصفية أو نظرية وصفية عن المحاسبة .

وجرى انتقاد المدخل الوصفي للمحاسبة من قبل مؤيدي منهجية البحث العلمي المعيارية . فالنظرية المعيارية تحاول أن تبرر ما ينبغي أن يكون قائم [what ought to be] كنفويض لما هو قائم فعلاً . إن نظرية من هذا النوع يطلق عليها محاسبة معيارية ، أو نظرية محاسبية معيارية .

وإن كان هناك احتمال وجود مخاطرة من خلال استخدام التبسيط المفرط ، إلا أننا يمكن أن نفترض ، في ضوء الطبيعة المعقدة للظواهر والمشاكل المحاسبية ، بأن هناك حاجة لكلا مدخلي البحث العلمي لأجل صياغة نظرية محاسبية ، فمنهجية البحث العلمي الوصفية تحاول أن تبرر بعض التطبيقات المحاسبية التي يعتقد بأنها نافعة ، في حين أن منهجية البحث العلمي المعيارية تحاول أن تبرر وجوب تطبيق ممارسات (طرق وإجراءات) معينة . ومن بين النظريات الوصفية هناك " جرد بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لمنشآت الأعمال التجارية لمؤلفه Grady ، والتقارير رقم 4 لمجلس المبادئ المحاسبية.

وكتاب Skinner وكتاب Ijiri . ويختلف كتاب Ijiri عن المحاولات الأخرى لصياغة النظرية المحاسبية ، فهو ليس وصفي حسب ، ولكنه أيضاً دراسة تحليلية للمحاسبة من خلال بحث رياضي لدراسة وتحليل الهيكل المنطقي (أو منطقية الهيكل / البناء) ، و 2- بحث اقتصادي لدراسة وتحليل الكيفية التي تم بها ممارسة (تطبيق) المحاسبة وأغراض استخدامها . وتم أيضاً التمييز بين اتجاهين مختلفين . فأما الاتجاه الأول ، وقد أطلق عليه بالمحاسبة التشغيلية / العملياتية ، فيستهدف توفير معلومات نافعة لأجل اتخاذ القرارات من قبل الإدارة والمستثمر ، وعلى وجه الخصوص القرارات ذات العلاقة بتوزيع الموارد . وأما الاتجاه الثاني ، وأطلق عليه محاسبة الحقوق فيستهدف تحقيق تسوية بين حقوق حملة الأسهم والأطراف الأخرى التي لها مصالح من داخل وخارج الوحدة الاقتصادية لأجل تحقيق توزيع عادل للمنافع أو العوائد المتولدة من العمليات .

وأما ما يتعلق بالنظريات المعيارية فهناك دراسة Moonitz ، ودراسة Sprouse and Moonitz ، و"تقرير عن النظرية المحاسبية الأساس" A Statement of Basic Accounting Theory ، ونظرية Edwards and Bell ، ودراسة Chambers. ويمكن القول بأن كتاب McDonald وتقرير الجمعية الأمريكية للمحاسبة عن النظرية وقبول النظرية يوفران دراسة جيدة وشاملة عن منهجيتي البحث العلمي الوصفية والمعارية والنظريات المتولدة أو المشتقة منهما.

5- المداخل لصياغة النظرية المحاسبية

Approaches to the Formulation of an Accounting Theory

بالرغم من عدم وجود نظرية محاسبية واحدة شاملة، إلا أن مختلف النظريات المحاسبية ذات المدى المتوسط قد تولدت من استخدام مداخل مختلفة ولأجل التوضيح فسوف يقتصر الحديث في هذا الفصل على المداخل التقليدية لصياغة النظرية المحاسبية وحصلت هذه المداخل التقليدية على مستوى أعلى من القبول والعرض والاطلاع مقارنة بالمداخل الجديدة .

ان المداخل التقليدية هي :

1- غير النظرية، التطبيقية، الواقعية (غير الرسمية)

2- النظرية:

- أ- الاستنباطي
- ب- الاستقرائي
- ت- الاخلاقي
- ث- الاجتماعي
- ج- الاقتصادي
- ح- الانتقائي

وسوف يتم دراسة هذه المداخل وكما يلي :-

أولاً: المداخل غير النظرية (العملية) Non theoretical practical or pragmatic

وتتكون المداخل غير النظرية من المدخل الواقعي (التطبيقي) ، والمدخل التسلطي (المركزي)

ان المدخل الواقعي يسعى إلى بناء نظرية تتسم بتوافقها مع التطبيقات وكما تجري في عالم الواقع فهذه التطبيقات نافعة في ضوء اقتراحها أو تحقيقها حلول ميدانية. فاستناداً إلى هذا المدخل، يجب اختيار الطرق الفنية والمبادئ المحاسبية على أساس منفعتها لمستخدمي المعلومات المحاسبية وملائمتها لعملية صنع القرار. وتعني المنفعة أو الفائدة هنا بأن هناك "خاصية تتلاءم مع شيء ما بحيث تخدم أو تسهل من الوصول إلى الأغراض المستهدفة".

وأما المدخل التسلطي (السلطوي) لبناء النظرية، المتبع بشكل رئيس من قبل المنظمات المهنية، فهو يتحدد بإصدار التوجيهات والتعليمات الرئيسية من قبل المنظمات المهنية بهدف تنظيم الممارسات أو التطبيقات المحاسبية.

ولأن والمدخل السلطوي يسعى أيضاً لتوفير حلول ميدانية، فيمكن تصنيفه وبسهولة ضمن المدخل الواقعي. فكل المدخلين يفترضان وجوب بناء النظرية المحاسبية والطرق الفنية المتولدة عنها على أساس الاستخدامات النهائية للتقارير المالية، إذا ما أريد للمحاسبة أن تحقق وظيفة نافعة. بتعبير آخر، إن أي نظرية بدون نتائج ميدانية هي نظرية رديئة .

إن استخدام المنفعة كمييار لاختيار المبادئ المحاسبية يربط النظرية المحاسبية بالممارسات أو التطبيقات المحاسبية. وهذا يحد ذاته يفسر عدم وجود الحماس الذي تسبب به المدخل الواقعي. ففي الحقيقة، إن كل من المدخل الواقعي والمدخل السلطوي لم يكونا ناجحين بشكل كبير في التوصل إلى استنتاجات مقنعة عند محاولتهما بناء نظرية محاسبية. فعلى سبيل المثال يقول Skinner :

" في الحقيقة تم اتباع المدخل الواقعي لتطوير المبادئ المحاسبية من قبل السلطات المحاسبية في الماضي، وكانت المحاولات لغاية وقت قريب حذرة ومؤقتة تماماً. فمن الواضح وعلى أساس التجربة، بأن هذا المدخل، يحد ذاته، سوف لن يقترب من التوصل إلى حلول لمشكلة لتضارب الآراء حول المبادئ المحاسبية المقبولة "

ويجري ذكر المنفعة كهدف رئيس للمحاسبة من قبل مختلف الكتاب في الأدبيات المحاسبية، ومن بينهم Prince و Fregmen . كما أن Mueller يرتأى أيضاً بأنه يجب تطوير المبادئ المحاسبية من خلال المدخل الواقعي. فيجب عدم إهمال المحاولات الميدانية / التطبيقية وانتقادها بشدة كمجرد كونها غير نظرية. فالمداخل التطبيقية ضرورية لأي نظرية محاسبية تتمتع بمنفعة عملية . وفي الحقيقة فإن الاعتبارات الميدانية والواقعية تتخلل حقل المحاسبة من خلال مبدأ الملائمة relevance المقبول عموماً.

كما ويمكننا أن ننظر إلى المدخل الواقعي من زاوية تضمنه نظريات الحسابات. فتم استخدام المدخل المبني على ترشيد أو عقلنة مسك أو حفظ السجلات على أساس القيد المزدوج في كتاب Luca Pacioli الذي نشر في البندقية في العام 1994 . وبالرغم من أن الكتاب في أدبيات التقنية الرياضية في ذلك الوقت إلا أنه تضمن 36 فصل قصيرة عن حفظ السجلات أطلق عليها (الحسابات والكتابات).

إن مدخل نظرية الحسابات يرشد أو يعقلن من عملية اختيار الأساليب الفنية المحاسبية في ضوء المحافظة على المعادلتين المحاسبتين ، وعلى وجه الخصوص ، معادلة الميزانية ومعادلة الربح (الدخل) المحاسبي .

إن معادلة الميزانية هي :

الموجودات = المطلوبات + حقوق الملكية

وإن معادلة الربح المحاسبي هي :

الربح المحاسبي = الإيرادات - الكلف

إن كلا هاتين المعادلتين هما ضمن مدخل نظرية الحسابات وقد أدى إلى بلورة موقفين للمؤسسات الواضحة للمعايير المحاسبية ، وبالتحديد موقف يرتأى ضرورة التأكيد على كشف الميزانية وموقف آخر يرتأى ضرورة التأكيد

على كشف الدخل وعلى اية حال فإن مدخل نظرية الحسابات وكما هو الحال مع المدخل الواقعي و السلطوي يعاني من غياب الأساس النظري .

ثانياً : المدخل النظرية (العملية)

Deduction approach

(1) المدخل الاستنباطي

يبدأ المدخل الاستنباطي لبناء أية نظرية بالافتراضات الأساسية ، ومنها ينطلق لاستنتاج الاستنتاجات المنطقية بشأن الموضوع قيد الدراسة . وعند تطبيقه في المحاسبة فإن المنطق الاستنباطي يبدأ بالافتراضات أو المقدمات premises الأساسية في المحاسبة ومنها ينطلق لاستنتاج ، وباستخدام الوسائل المنطقية ، المبادئ المحاسبية التي تخدم كدليل وأساس لتطوير الطرق والأساليب الفنية المحاسبية . والأساليب الفنية المحاسبية ثانياً). وإذا ما افترضنا بأن الافتراضات الأساسية بشأن البيئة المحاسبية تتكون من كل من الأهداف والبيدييات فإن الخطوات المستخدمة لاستنتاج المنطق الاستنباطي هي :

- 1- تحديد اهداف الكشوفات المالية .
- 2- اختيار "البيدييات" المحاسبية .
- 3- اشتقاق "المبادئ" المحاسبية .
- 4- تطوير الطرق والاساليب "الفنية" المحاسبية .

ففي النظرية المحاسبية المشتقة استنباطياً ، يتم ربط الطرق والإجراءات الفنية المحاسبية بالمبادئ والبيدييات والأهداف بأسلوب بحيث إذا كانت المبادئ والبيدييات والأهداف حقيقية / صادقة فإن الطرق والإجراءات الفنية هي أيضاً يجب أن تكون حقيقية / صادقة .

فالهيكل أو البناء النظري المحدد في ضوء سلسلة من الأهداف والبيدييات والمبادئ والطرق والإجراءات الفنية يعتمد على الصياغة السليمة لأهداف المحاسبة ، كما أن الاختبار السليم للنظرية المتولدة هو أيضاً ضروري فاستناداً إلى Popper ، ينجح اختبار النظريات الاستنباطية في ظل أربع خطوات :

أولاً : هناك المقارنة المنطقية للنتائج فيما بينها ، إذ يتم من خلالها اختبار الاتساق الداخلي للنظام .

ثانياً : هناك الشكل المنطقي للنظرية، في ظل أن النظرية هي نظرية ميدانية أو نظرية علمية ، أو فيما إذا كانت على سبيل المثال مجرد تكرار أو حشو مكرر .

ثالثاً : هناك المقارنة مع نظريات أخرى ، وهذا يستهدف تحديد فيما إذا كانت النظرية تشكل تطور علمي يجب أن يجتاز مختلف الاختبارات . وأخيراً ، هناك اختبار النظرية من خلال الاستخدامات أو التطبيقات الميدانية للاستنتاجات التي يمكن أن تشتق منها.

رابعاً : إن الخطوة الأخيرة ضرورية لتحديد الكيفية التي يمكن من خلالها للنظرية أن تلبى متطلبات التطبيق . فإذا ما كانت تنبؤاتها مقبولة فعندها يقال بأن النظرية قد تمّ التحقق من صدقها أو تم تعزيزها على الأقل في الوقت الراهن، وإذا لم تقبل تنبؤات النظرية فيقال عنها بأنها كاذبة .

وبالرغم من أن بعض كتاب المحاسبة لا يستخدمون بالضرورة نفس الخطوات التي قمنا بتحديدنا للعملية الاستنباطية في أعلاه ، ولكن لكونهم يتعاملون أساساً مع الأسس النظرية أو الفكرية للمحاسبة فيمكن تصنيفهم بأنهم منظرين استنباطيين deductive theorists . فمؤلفين مثل McNeal , Sweeny , Cannings , Paton , Sprouseand , Moonitz , Edwards and Bell , Alexandar , and Moonitz هم منظرين استنباطيون . وبالإضافة إلى هؤلاء فإن مؤلفوا البحوث يتفقون بالإجماع بأنه يجب على مستخدمي المعلومات المحاسبية استخدام المعلومات المحاسبية المبنية على السعر الحالي بعد اتخاذهم للقرارات المتعلقة بتوزيع الموارد . ففي الحقيقة أن البحث عن الدقة والأحكام عند صياغة هيكل النظرية المحاسبية قد دفعت بعض من المنظرين الاستنباطيين أن يلجأوا إلى الطريقة البديهية التي نجدها في كتابات Chambers و Mattissich التي تتطلب تمثيل واختبار رياضي وتحليلي .

Inductive approach

(2) المدخل الاستقرائي

يبدأ المنطق الاستقرائي لبناء أي نظرية بالملاحظات والقياسات ومنها ينتهي بالتوصل إلى استنتاجات عامة generalized conclusions . وعند تطبيقه في المحاسبة فإن المدخل الاستقرائي يبدأ بالملاحظات أو المشاهدات حول المعلومات المالية لمنشآت الأعمال التجارية ومنها ينطلق لبناء تعميمات ومبادئ للمحاسبة من هذه المشاهدات وعلى أساس العلاقات المتكررة الظهور recurring relationship . فالمنطق يبدأ من الخاص particular (المعلومات المحاسبية التي تعكس علاقات متكررة الظهور) وصولاً إلى العام general (البديهيات والمبادئ المحاسبية) . ويتطلب المدخل الاستقرائي المرور بأربعة مراحل:

- 1- تسجيل الملاحظات (المشاهدات).
- 2- تحليل وتصنيف هذه الملاحظات لاكتشاف العلاقات المتكررة الظهور (المتطابقات والمتشابهات).
- 3- الاشتقاق الاستقرائي للعموميات والمبادئ المحاسبية من خلال الملاحظات التي تعكس علاقات متكررة الظهور.
- 4- اختبار العموميات.

وعلى العكس من المنطق الاستنباطي، فإن صدق، أو كذب /عدم صدق الافتراضات لا يعتمد على افتراضات أخرى وإنما يجب التحقق من صدقها ميدانياً. ففي الاستقراء يعتمد صدق الافتراضات على ملاحظة عدد كاف من الحالات التي تخص العلاقات المتكررة الظهور.

وينفس الشكل يمكن القول بأن الافتراضات المحاسبية التي تتولد من الاشتقاق الاستقرائي تعني أو تتضمن طرق وإجراءات فنية محاسبية خاصة وعلى أساس اجماع عام فقط، في حين أن الافتراضات المحاسبية التي تنتج أو تتولد من الاشتقاق المنطقي الاستنباطي فإنها تؤدي إلى طرق وإجراءات فنية محاسبية خاصة في ظل حالة التأكد، وليس حالة الاحتمال.

ويعتمد بعض المنظرون المحاسبون على مشاهدات عن التطبيقات المحاسبية لكي يقترحوا أو يصوغوا من خلال ذلك إطار نظري للمحاسبة. ومن بين المنظرين الاستقرائيين **inductive theorists** لدينا ، **Hatfield** , **Ijiri** , **Patton and Littleton** **Littleton** (42) . إن الهدف الأساس لمعظم هؤلاء المنظرين هو التوصل إلى استنتاجات نظرية وتجريدية من خلال عقلنة التطبيق المحاسبي. ويقدم **Ijiri** أفضل دفاع عن المدخل الاستقرائي من خلال محاولاته تعميم الأهداف الضمنية للتطبيق المحاسبي الحالي والدفاع عن استخدام الكلف التاريخية:

" إن هذا النوع من المنطق الاستقرائي لاشتقاق أهداف ضمنية في سلوكية النظام القائم لا تستهدف ترسيخ أو المحافظة على الوضع الراهن. فالغرض من ممارسة كهذه هو أن نبرر أي التغييرات هي المطلوبة بشكل أكبر، وهل هذه التغييرات ذات جدوى. فالتغييرات المقترحة نتيجة لدراسة كهذه لها حظ أوفر في التطبيق الفعلي. فالافتراضات الجيدة في النماذج أو الأهداف المعيارية التي يتم تبنيها عند الحديث عن السياسات غالباً ما توضع على أساس صرف في ضوء معتقدات وتفضيلات شخص ما ، وليس على أساس استقرائي للنظام القائم . ولربما كان هذا هو السبب الحاسم لعدم تطبيق العدد الهائل من النماذج المعيارية ومقترحات السياسات في عالم الواقع.

ومن المهم أن نلاحظ بأنه بالرغم من أن المدخل الاستنباطي يبتدأ بالافتراضات العامة إلا أن صياغة الافتراضات غالباً ما تتم من خلال المنطق الاستقرائي معدلة أو مكيفة بمعرفة وإطلاع المنظر وخبرته في التطبيق المحاسبي. بتعبير آخر، تتم صياغة الافتراضات العامة من خلال العملية الاستقرائية، ولكن المبادئ والطرق والإجراءات الفنية تشتق بواسطة العملية الاستنباطية. فيرتأي **Yu** بأن المنطق الاستقرائي يفترض مسبقاً وجود منطق استنباطي. وعليه، فليس من المستغرب أن يوظف المنظرون الاستقرائيون بعض الأحيان المنطق الاستنباطي، وأن يقوم المنظرون الاستنباطيون في بعض الأحيان بتوظيف المنطق الاستقرائي . كما إنه من المفيد تماماً أن نلاحظ قيام **Littleton** وهو منظر استقرائي ، و **Paton** وهو منظر استنباطي بالتعاون سوية ، إذ كانت النتائج ذات طبيعة هجينة **hybrid nature** مما يشير إلى نوع من التسوية بين المدخلين .

Ethical approach

(3) المدخل الاخلاقي

إن جوهر المدخل الأخلاقي يتكون من مفاهيم الأوصاف **fairness** ، والعدالة **justice** والمساواة **equity** والحقيقة **truth** . فكانت هذه المفاهيم معايير أساسية لـ **D. R. Scott** عند صياغته لنظرية محاسبية.

فالعدالة بالنسبة لـ **Scott** تعني المعاملة المتساوية لكافة الأطراف ذات المصلحة ، و " الحقيقة " بالنسبة له هي وجود كشف مالي حقيقي ودقيقة . وفيما يتعلق بالإنصاف فهو يرتأي وجود عرض منصف ، وغير

متحيز. ومنذ محاولة Scott فقد اعتبر المحاسبون هذه المفاهيم الثلاث على أنها متوازية أو مترادفة من حيث الأهمية والوجود المتزامن . وعلى العكس من ذلك فإن YU ينظر فقط للعدالة والإنصاف كمعيارين أخلاقيين ، في حين ينظر إلى الحقيقة كتعبير أو قضية قيمية .

فأصبح مفهوم الإنصاف ضمناً على أنه أخلاقي ، وبشكل عام فإن مفهوم الإنصاف يعني بأن الكشوف المالية لم تتعرض إلى تأثير أو تحيز غير مناسب . فالإنصاف ، عموماً ، يعني بأن معدي المعلومات المحاسبية قد تصرفوا بحسن نية وأنهم وظفوا الممارسات الأخلاقية التجارية والأحكام المحاسبية المعقولة . وعليه فالإنصاف هو حكم قيمى يتم تطبيقه بأشكال مختلفة في المحاسبة . فيصف Patillo " الإنصاف على أنه معيار أساس basic standard يتم استخدامه في تقييم معايير أخرى لأنه المعيار الوحيد الذي يتضمن " اعتبارات أخلاقية " . ويذهب Spacek خطوة أبعد عند تأكيده على الأهمية القصوى لمفهوم الإنصاف :

" إن الحديث عن الموجودات والمطلوبات والإيرادات والكلف سابق لأوانه وبدون معنى ما لم يتم تحديد المبادئ الأساسية التي تؤدي إلى عرض منصف للحقائق في شكل محاسبة مالية وإبلاغ مالي . إن هذا الإنصاف في المحاسبة والإبلاغ يجب أن يكون لأجل الناس وموجهاً لهم ، وهؤلاء وبغض النظر عما يعنيه الانصاف فهو قد أصبح لحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة فتشير لجنة الإجراءات المحاسبية الى معايير (الانصاف والعرض) بأنها تتكون من :

1- التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً

2- الإفصاح

3- الثبات

4- المقارنة

وفي التقرير غير المتحفظ unqualified report فإن المدقق لا يذكر بأن هناك فقط توافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ومعايير التدقيق المقبولة عموماً وإنما هو يعبر أيضاً عن رأي من خلال الكلمتين التاليتين " تعرض بأنصاف " . وبالتالي فإن تقرير المدقق التقليدي يقرأ على النحو التالي :

" لقد قمنا بفحص كشف الميزانية الموحد لشركة xyz كما في 1998/1/30 والكشوف الموحدة للدخل والأرباح المحتجزة والتغيرات في الموقف المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ . وتم فحصنا استناداً إلى معايير التدقيق المقبولة عموماً ، وعليه فقد تضمن اختبارات وإجراءات أخرى نعتقد بأنها ضرورية في ظل الظروف السائدة .

وفي رأينا، فإن هذه الكشوف الموحدة تعرض بإنصاف الموقف المالي للشركة كما في 1998/6/30 ونتائج العمليات والتغيرات في الموقف المالي للسنة المنتهية في نفس التاريخ وبالتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي يتم تطبيقها أساساً منسجم (ثابت مع ذلك المطبق في السنة السابقة) .

وعند القيام بتحليل متمعن لهذا التقرير النمطي فإننا نلاحظ عبارة " تعرض بأنصاف " موجودة ضمنه بالإضافة إلى التوافق المعلن عنه مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ومعايير التدقيق المقبولة عموماً .

فينظر إلى هذا بأنه مفضل سيكولوجياً لأنه يزيد من ثقة مستخدم الكشوف المالية، ومن الناحية الثانية، فهو يعني وجود معيار مزدوج لأن مفهوم " الإنصاف " حل محل الفحص المبني على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ومعايير التدقيق المقبولة عموماً .
فالإنصاف هدف مفضل عند بناء النظرية المحاسبية ، وبغض النظر عما يتم تأكيده في ضوء هذا ، إذا جرى التحقق منه ميدانياً أو منطقياً ، وإذا تم جعله عملي من خلال تعريف مناسب وكذلك تحديد واضح لسماته .

Sociological approach

(4) المدخل الاجتماعي

إن المدخل الاجتماعي لصياغة أي نظرية محاسبية يؤكد على التأثيرات الاجتماعية للظروف والإجراءات الفنية المحاسبية . وهو أيضاً مدخل أخلاقي لأنه يركز على المفهوم الأوسع للإنصاف ألا وهو الرفاهية الاجتماعية.

فاستناداً إلى المدخل الاجتماعي ، فيتم تقييم أي طريقة فنية محاسبية ، أو أي مبدأ محاسبي لأجل قبولها أو قبوله في ضوء التأثيرات الإبلاغية على كافة الأطراف فسي المجتمع .
كما يتضمن هذا المدخل أيضاً التوقع بأن البيانات المحاسبية ستكون نافعة في صنع أو اتخاذ أحكام أو قرارات تتعلق بالرفاهية الاجتماعية. وإنجاز هذا الهدف فإن المدخل الاجتماعي يفترض وجود " قيم اجتماعية محددة " التي يمكن أن تستخدم كمعايير لصياغة النظرية المحاسبية . وربما نواجه صعوبة في تشخيص قاطع للمدخل الاجتماعي لبناء النظرية المحاسبية بسبب المشاكل المصاحبة عند تحديد " القيم الاجتماعية " المقبولة من لدن كافة الناس ، والمشاكل المصاحبة لتحديد الاحتياجات المعلوماتية من قبل أولئك الذين ينفذون أحكام الرفاهية الاجتماعية . ومع ذلك يمكننا تحديد المجالات التي يتوقع فيها للمحاسبة أن تخدم دور اجتماعي نافع . فباحثون من أمثال Fertig , Beams , Belkaoui ، من بين آخرين ، يشيرون إلى ضرورة اعتبار الكلف الاجتماعية والمنافع الاجتماعية ضمن النشاطات الخاصة بمنشأة الأعمال التجارية (أي اعتبارها جزء من كلف ومنافع المنظمة) . ويقدم Ladd و Little and Zimmerman⁽⁵²⁾ العديد من التأكيدات بأنه يجب على المحاسبة أن تخدم المصلحة العامة public interest وأن تتطور في ضوء الأخذ بالمدخلات العامة ووجهات نظر الأقلية ، وإن تأخذ بنظر الاعتبار حتى عدم الاتفاق بين وجهات النظر المختلفة . ويذهب خطوة أبعد من ذلك من خلال القول بأن تعظيم الرفاهية الاجتماعية ويرتبط بأجراءات تحديد الدخل الذي هو الأفضل من وجهة نظر المجتمع . فيقول بأن قياس دخل التشغيل

" يلعب دور الزيت lubricant ، مما يسهل من قيام المجتمع بأداء وظائفه بشكل عملياتي . وتحديدأ ، يتم استخدام الدخل المحدد كمبلغ تم احتسابه لتحديد أو صياغة الأهداف الضرورية الناجمة من قيام المجتمع بوظائفه.

وساهم المدخل الاجتماعي لصياغة النظرية المحاسبية في تطوير حقل محاسبي فرعي جديد أطلق عليه بالمحاسبة الاجتماعية الاقتصادية . فالهدف الرئيس للمحاسبة الاجتماعية الاقتصادية هو تشجيع الوحدات التجارية أن تأخذ بنظر الاعتبار تأثير النشاطات الإنتاجية للقطاع الخاص على البيئة الاجتماعية من خلال قياس التأثيرات السلبية والإيجابية لهذه النشاطات واعتبارها جزءاً من اهتمامات محاسبتها الداخلية والإفصاح عن ذلك في كشوفها المالية . وبمرور السنين ، زاد الاهتمام بحقل المعرفة الفرعي هذا نتيجة لاعتناق المنظمات والحكومة والجمهور عقيدة المسؤولية الاجتماعية . فمن المحتمل للمحاسبة المبنية على القيم الاجتماعية ، وفي ظل تأكيدها على " القياس الاجتماعي " واعتمادها على " القيم الاجتماعية " ، وتوافقها أو تجاوزها مع معيار الرفاهية الاجتماعية ، أن تلعب دوراً رئيساً في أي صياغة مستقبلية للنظرية المحاسبية .

Economic approach

5) المدخل الاقتصادي

يؤكد المدخل الاقتصادي لصياغة أي نظرية محاسبية على رقابة مؤشرات الاقتصاد الكلي التي تتولد من خلال تبنى مختلف الطرق والإجراءات الفنية المحاسبية. ففي حين أن المدخل الاجتماعي يركز على مفهوم " الرفاهية الاجتماعية " فإن المدخل الاقتصادي يركز على مفهوم " الرفاهية الاقتصادية العامة " .

فاستناداً الى هذا المدخل يتم اختيار مختلف الطرق المحاسبية الفنية استناداً إلى تأثيراتها على المؤشرات الوطنية الاقتصادية وتعكس السويد المثال التقليدي عن بلد يربط السياسة المحاسبية بسياسة الاقتصاد الكلي الأخرى. وبشكل أكثر وضوحاً، فإن اختيار الطرق المحاسبية يعتمد على موقف اقتصادي معين. فعلى سبيل المثال ، إن طريقة ما يدخل اخراً يخرج أولاً هي طريقة محاسبية مفضلة خلال فترات التضخم على طريقتي ما يدخل أولاً يخرج أولاً وطريقة معدل الكلفة الموزون لأنه يفترض في طريقة ما يدخل أخراً يخرج أولاً أن تؤدي الى صافي دخل سنوي أقل من خلال افتراض كلف مضخمة بشكل كبير للسلع المباعة .

إن المعايير العامة الموظفة ضمن مدخل الاقتصاد الكلي هي :

أولاً: ينبغي على السياسات والطرق المحاسبية الفنية أن تعكس حقيقة اقتصادية.

وثانياً: يجب أن يعتمد اختيار الطرق الفنية المحاسبية على النتائج الاقتصادية.

وتمثل كل من " الحقيقة الاقتصادية " و " النتائج الاقتصادية " مصطلحات دقيقة تستخدم كمطلق لتفضيل مدخل الاقتصاد الكلي.

والغاية التاريخ الذي تم عنده تأسيس مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فلم يكن هناك قبله أي استخدام واسع النطاق للمدخل الاقتصادي ومفهوم "النتائج الاقتصادية" في المحاسبة. فكان فقط يتم تشجيع المؤسسات المهنية لحل أي جدل وأي اختلاف في وجهات النظر بشأن وضع المعايير ضمن سياق المحاسبة التقليدية. وعليه فقد كان هناك القليل من الناس المهتمين بالنتائج الاقتصادية المترتبة عن السياسات المحاسبية، وفي حالة واحدة فقط، انتمان الضريبة الاستثماري ، أثير جدل بي مجلس المبادئ المحاسبية وممثلي الصناعة وإدارات الرؤساء فلم تقبل الحكومة بطريقة التأجيل على أساس أنها تخفف من التأثير الدافعي (التحفيزي) لأداة السياسة المالية. وتم بعث روح الحياة في المدخل الاقتصادي ومفهومي " النتائج الاقتصادية والحقيقة الاقتصادية " منذ تأسيس مجلس معايير المحاسبة المالية.

فمعظم المسائل التي تم دراستها وتحليلها خلال الحياة القصيرة للمجلس كانت معرضة لتحليل انتقادي في ضوء النتائج الاقتصادية للتوصيات والمقترحات المقدمة . ومن بعض الأمثلة ، هناك المحاسبة عن البحث والتطوير ، والتأمين الذاتي ، واحتياطات الكوارث ، والشركات التي هي قيد الإنشاء ولكنها وصلت مراحل متطورة ، وتقلبات العملة الأجنبية ، وعقود الإيجار الطويل الأجل ، وإعادة هيكلة الديون المعسرة ، والمحاسبة عن التضخم ، والمحاسبة في قطاع النفط .

وعليه فعند وضع المعايير المحاسبية فإن الاعتبارات المتضمنة في المدخل الاقتصادي هي بطبيعتها اقتصادية المنحى أكثر مما هي تشغيلية. فبالرغم من الاعتماد في الماضي على الاعتبارات المحاسبية الفنية إلا أن النغمة الحالية ، أي في وقتنا الحاضر ، تقترح بأن وضع المعايير يجب أن يحمل في طياته أيضاً اهتماماً بالأبعاد الاجتماعية والاقتصادية .

(6) المدخل الانتقائي لصياغة النظرية المحاسبية

The eclectic Approach to the Formulation of an Accounting Theory

إن صياغة أي نظرية محاسبية وأي تطوير للمبادئ المحاسبية يعتمدان بشكل عام على مدخل انتقائي أو مزيج من المداخل وليس فقط مدخل واحد من بين المداخل التي تم عرضها. فالمدخل الانتقائي هو أساساً نتاج محاولات عديدة من قبل الأفراد والمنظمات المهنية والحكومية للمساهمة في وضع مفاهيم ومبادئ في المحاسبة. وادى المدخل الانتقائي الى ظهور مداخل جديدة يجرى الجدل حولها الان في الادبيات المحاسبية .

الفصل الرابع

الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي

The Conceptual Framework of Financial Reporting

الأهداف التعليمية:

يهدف هذا الفصل الى التعرف على الفقرات الآتية :

أولاً: مفهوم المحاسبة.

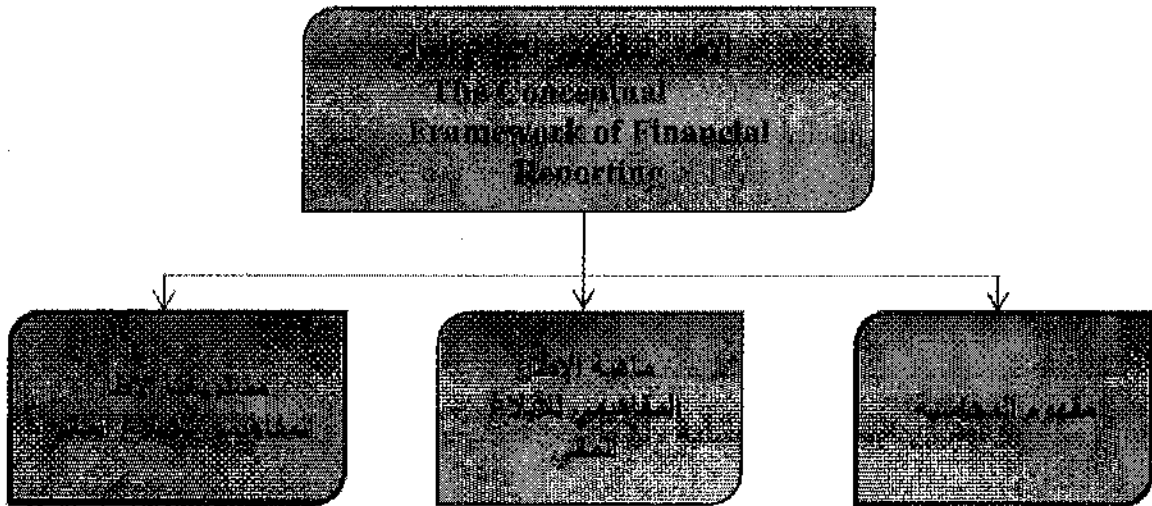
ثانياً: ماهية الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي واسباب الحاجة اليه.

ثالثاً: مستويات ومكونات الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي.

تمهيد:

تعد المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية التي نشأت وتطورت تلبية لحاجات المجتمع الذي تعمل فيه، ومع استمرار التطورات في البيئة المحيطة بكافة متغيراتها الاقتصادية والثقافية، فإن الأمر يتطلب تكييف المحاسبة في جانبها الفكري والتطبيقي بما ينسجم وتلك التغيرات ويهدف اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة، يكون مستخدمي التقارير المالية بحاجة الى معلومات محاسبية ملائمة ويمكن الاعتماد عليها، ويهدف مساعدة اولئك المستخدمين للحصول على تلك المعلومات، يتم الاستناد الى الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي ليكون مرشدا للمحاسبين في توفير المعلومات المحاسبية المفيدة لمستخدميها.

ويتناول الفصل المفاهيم الاساسية للاطار المفاهيمي للابلاغ المالي وفق المخطط الآتي:



أولاً: مفهوم المحاسبة:

عرفت المحاسبة في سنة 1941 من قبل المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين بأنها " فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات ذات الطبيعة النقدية وتفسير النتائج"، وينظر الى المحاسبة بموجب هذا التعريف على انها فن او حرفة وليست حفلا معرفيا ، وانه يعرف المحاسبة من خلال وصف ما يقوم به المحاسبون.

وعرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في سنة 1966 المحاسبة على أنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالوحدات الاقتصادية لتسمح باتخاذ القرارات وممارسة الأحكام من مستخدمي هذه المعلومات"، ويلاحظ ان التعريف ركز على ثلاثة خصائص أساسية للمحاسبة وهي

1. تحديد وقياس.

2. إيصال المعلومات الاقتصادية.

3. المهتمين بالمعلومات المحاسبية.

لقد تحول الاهتمام بموجب هذا التعريف من مجرد النص على النواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تشغيل الكشوفات إلى النص على الأهداف التي ينبغي توجيه القوائم المالية صوب تحقيقها.

وعرف مجلس مبادئ المحاسبة (APB) في سنة 1970 المحاسبة على انها "نشاط خدمي وظيفتها الاساسية تقديم المعلومات الكمية عن الوحدات الاقتصادية، وتكون المعلومات ذات طبيعة مالية، وتكون مطلوبة للاستفادة منها في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية وفي عملية الاختيار والمفاضلة".

ويتضح من التعريف اعلاه ان المحاسبة ليست غاية في حد ذاتها، وانما تتبع ضرورتها من الحاجة الى المعلومات التي يمكن ان توفرها لاحتياجات عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية.

وتؤدي المعلومات المحاسبية دوراً مهماً في اتخاذ القرارات، اذ بدونها لا يمكن ان يكون القرار صائباً، فالحصول على المعلومات المحاسبية واستخدامها تمثل أنشطة رئيسية لا يمكن الاستغناء عنها في عمليات اتخاذ القرارات، اذ يمكن لمتخذ القرار

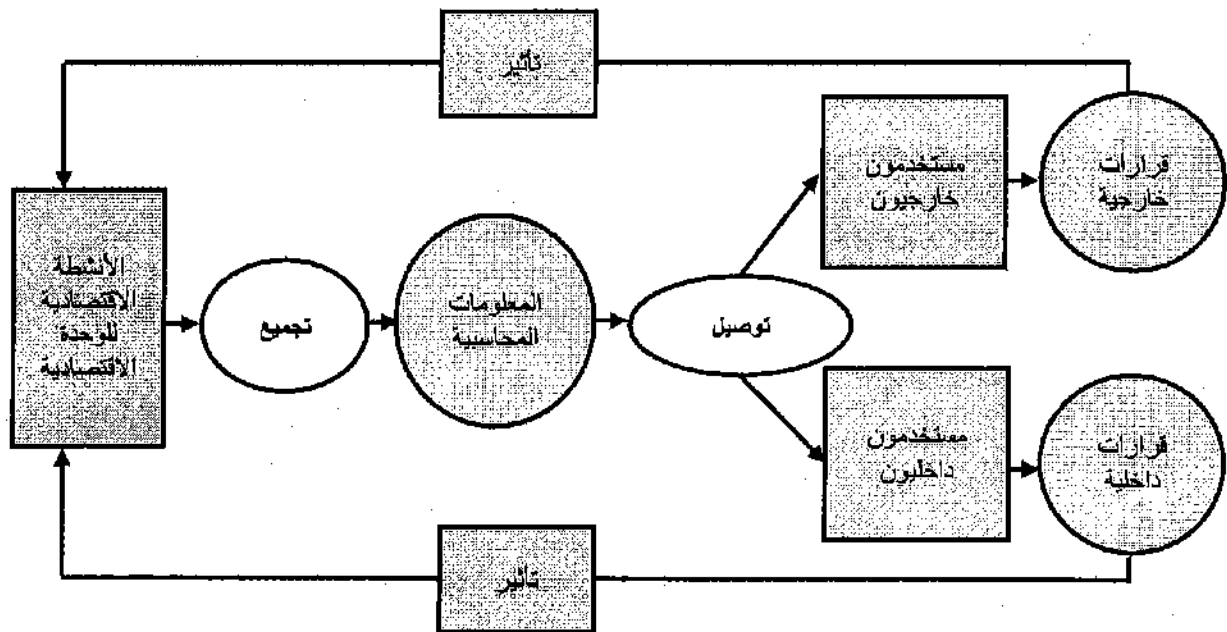
من خلال المعلومات ان يحصر البدائل الممكنة واختيار البديل الافضل، وتساهم المعلومات في تخفيض درجة عدم التأكد المحيطة بالقرار، وفي تقييم نتائج تطبيق القرار .

ويمكن تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى فئتين رئيسيتين هما:

1- المستخدمين الداخليين، ويحتاج المستخدمون الداخليون الى المعلومات بسبب علاقاتها المختلفة مع الوحدة الاقتصادية، وهم كلا من الإدارة والعاملين في المستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة.

2- المستخدمون الخارجيون، وهم مستثمرون الحاليين (حملة الأسهم والسندات) أو المحتملين والدائنين (مثل الموردين وجهات الإقراض)، وهناك مستخدمين خارجيين آخرين كالمحللين الماليين والمستشارين والسامسة والوكالات والجهات الحكومية وغيرهم. والشكل الاتي يوضح الأنشطة المحاسبية واتخاذ القرارات.

الشكل (1) الأنشطة المحاسبية واتخاذ القرارات



ثانياً: ماهية الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي وأسباب الحاجة اليه:

يعد الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي احد ابرز الموضوعات التي يهتم بها الفكر المحاسبي في الآونة الاخيرة، بسبب التغيرات والتطورات المتلاحقة في مجال ومهنة المحاسبة، مما يتطلب ضرورة تطوير ذلك الإطار وما يتبعه من تطوير وتحديث للمعايير المحاسبية، والذي يؤثر على مستوى جودة التقارير المالية تأثير ايجابي بما يخدم مستخدمي التقارير المالية.

وان الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي هو كالدستور، فهو يمثل نظاماً متكاملأ من الأهداف والأسس المترابطة مع بعضها البعض، الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية اصدار معايير جديدة، وفي اجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً، وفي عملية معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية، ويضع المفاهيم التي تبنى عليها عملية اعداد وعرض التقارير المالية للمستخدمين الخارجيين، اذ إن الأساس في الإطار هي المفاهيم المحاسبية، والتي تقدم الإرشادات في اختيار الأحداث وتفسيرها وقياسها، ووسائل تلخيصها وكيفية الترابط فيما بينها، وتقديمها للأطراف المهتمة بهذا الشأن.

وخلال القرن الماضي حاولت العديد من المنظمات المهنية وضع أطر مفاهيمية، ولكن لم يتم قبول أي إطار من تلك المنظمات عالمياً، ففي عام 1976 بدأ مجلس معايير المحاسبة المالية FASB تطوير إطار مفاهيمي Conceptual Framework من شأنه أن يكون أساساً لوضع قواعد للمحاسبة المالية وحل قضايا الاختلاف حول عملية الإبلاغ المالي، في حين قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في عام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وفي عام 2001 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) محل لجنة معايير المحاسبة الدولية وقد قام المجلس بتعديل هذا الإطار.

وفي عام 2005 قام كلا المجلسين الامريكى والدولى لمعايير المحاسبة المالية، في تطوير مشروع الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي المشترك، والذي يستند اليه في تطوير المعايير المحاسبية المستقبلية، وفي عام 2010 استبدل كلا المجلسين الاطارين السابقين لكل منهما، باطار مفاهيمي موحد تستند اليه المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS. اذ تم تقسيم مشروع الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي المشترك الى (8) فصول ، يتضمن كل مرحلة احد مكونات الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، وذلك بدءاً بهدف الإبلاغ المالي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ثم الانتقال الى تحديد مفهوم وحدة الإبلاغ، وعناصر الكشوفات المالية وتعريفاتها وكيفية الاعتراف بها، وكذلك اسس القياس المختلفة، والعرض والافصاح، فضلاً عن مدى امكانية تطبيق الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي على الوحدات الاخرى غير الهادفة للربح، للوصول الى الاطار المفاهيمي الكامل للإبلاغ المالي .

وقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية مواصلة عمله وحده باستكمال التعديلات على الإطار المفاهيمي بإصدار نسخة منقحة (معدلة) في شهر آذار/ 2018، إذ تتضمن النسخة المعدلة من الإطار المفاهيمي تغييرات شاملة للإطار المفاهيمي السابق الصادر عام 1989 والمعدل عام 2010 .

وعلى الرغم من ان الاطار المفاهيمي لا يمثل جزءاً من المعايير المحاسبية، الا انه يعتمد عليه في عملية صياغة تلك المعايير استناداً الى مفاهيم متمسقة، فضلاً عن قدرته على مساعدة كل من معدي الكشوفات المالية، ومدققها، ومستخدميها في تطوير سياسات محاسبية متناسقة للمعاملات او الاحداث الاخرى في حالة عدم تطبيق معيار معين، او مساعدتهم على فهم وتفسير المعايير .

ويضع هذا الإطار المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين ، وتتمثل الحاجة الى اطار مفاهيمي بالأهداف الأساسية لهذا الإطار وهي:

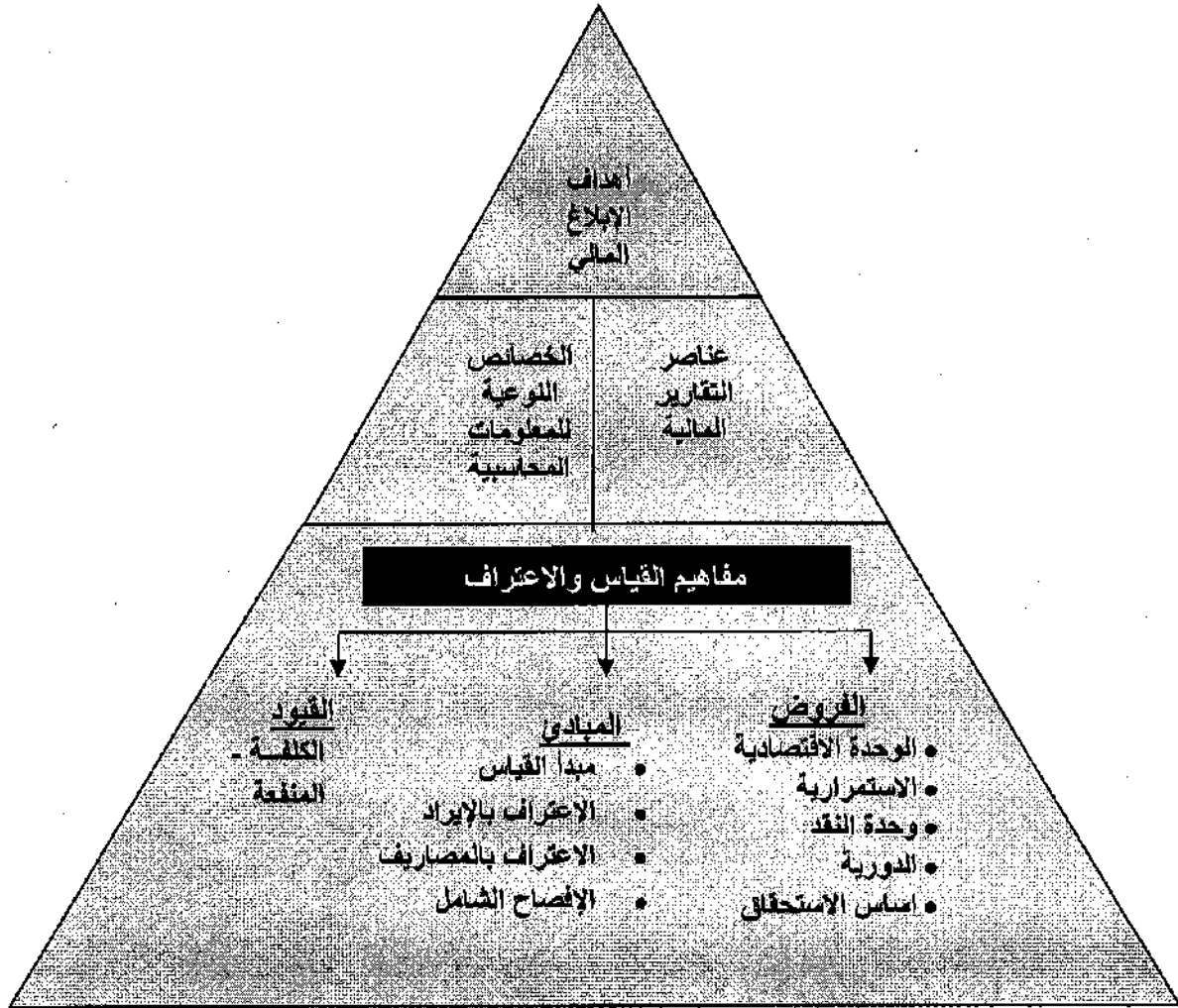
- 1- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في تطوير المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRSs) اعتماداً على مفاهيم متسقة ومتناغمة، إذ ان تطوير اطار مفاهيمي سوف يمكن مجلس معايير المحاسبة الدولية من اصدار توصيات مفيدة ومتجانسة على مر الزمن، وبالتالي انتاج مجموعة شاملة من المعايير.
- 2- مساعدة معدي القوائم المالية في تطوير السياسات المحاسبية عندما لا يحدد معيار محاسبي معين سياسات محاسبية محددة، أو عندما يكون هناك بدائل متعددة للسياسات المحاسبية يمكن الاختيار بينها.
- 3- مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير المعايير الدولية للإبلاغ المالي، فضلاً عن ذلك ينبغي أن يعزز الإطار من فهم مستخدمي الكشوفات المالية ، وثقتهم في الإبلاغ المالي، كما وينبغي أن يعزز قدرة المستخدمين على اجراء المقارنات بين الكشوفات المالية للشركات.

ثالثاً: مستويات ومكونات الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي

يتكون الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي من ثلاثة مستويات هي:

- 1- المستوى الأول : أهداف الإبلاغ المالي
 - 2- المستوى الثاني ويتكون من جزأين: عناصر القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
 - 3- المستوى الثالث: مفاهيم القياس والاعتراف والتي تشمل على الفروض والمبادئ والمحددات.
- ويوضح الشكل ادناه الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الذي قدمه (IASB) وبمستوياته الثلاث:

الشكل (2) الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي



وفيما يلي توضيح لمستويات ومكونات الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي:

المستوى الأول: أهداف الإبلاغ المالي:

ان الهدف من الإبلاغ المالي ذات الغرض العام هو تقديم معلومات مالية مفيدة عن الشركة المبلغة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين والآخرين من أصحاب المصلحة تساعدهم في اتخاذ القرارات.

وان الإبلاغ المالي ذات الغرض العام، لا يقدم ولا يمكن أن يوفر جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون، اذ يحتاج هؤلاء المستخدمون إلى النظر في المعلومات ذات الصلة من مصادر أخرى ، على سبيل المثال، الظروف والتوقعات الاقتصادية

العامه، والأحداث السياسية والمناخ السياسي، وتوقعات الصناعة والشركات، فعلى الشركات المبلغة توفير مجموعة المعلومات التي تلبي احتياجات الحد الأقصى من المستخدمين الأساسيين، ومع ذلك، فإن التركيز على الاحتياجات من المعلومات المشتركة لا يمنع الشركات المبلغة من تضمين معلومات إضافية أكثر فائدة لمجموعة فرعية معينة من المستخدمين الأساسيين.

وان الإبلاغ المالي ذات الغرض العام غير مصمم لإظهار قيمة الشركة المبلغة، ولكنه يقدم معلومات لمساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين والآخرين على تقدير قيمة الشركة المبلغة.

وتتمثل الأهداف الواردة ضمن الاطار المفاهيمي بتوفير المعلومات اللازمة والملائمة للمستثمرين الحاليين والمرتبين والدائنين، فضلاً عن بقية المستخدمين، اذ تتمثل أهداف الإبلاغ المالي بالآتي:

1. مساعدة المستخدمين الأساسيين للمعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية والتمويلية، كما ينبغي توفير معلومات مفهومة لأولئك الذين لديهم فهم معقول للأعمال التجارية والنشاطات الاقتصادية.
2. مساعدة الأطراف ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية في تقييم وتقدير توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة.
3. تسوير المعلومات عن موارد الوحدة الاقتصادية والالتزامات المترتبة على هذه الموارد والتغيرات التي تطرأ على كل منها.

المستوى الثاني: عناصر القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

1- العناصر الأساسية للقوائم المالية ووحدة الإبلاغ

من الجوانب المهمة لتطوير أي هيكل نظري هو تحديد العناصر الأساسية التي ينبغي أن يتضمنها البناء النظري، وناقش مجلس معايير المحاسبة الدولية المفاهيم الواردة في الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، ولا سيما تلك المتعلقة بالموجودات والمطلوبات، بعدها الأدوات الأساسية التي يستند إليها في فهم التقارير المالية، اذ ان الوصول الى مفهوم واضح للموجودات يمثل الخطوة الأساسية في سبيل التوصل الى

المفاهيم الأخرى وخاصة المطلوبات، ثم ناقش IASB كيفية الاعتراف بهذه العناصر. وان ابرز ما تم تنقيحه ضمن الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي 2018 هو تعريف الموجودات والمطلوبات، وكيفية الاعتراف بها

أ- الموجودات: تعرف الموجودات على أنها " مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه الشركة نتيجة لإحداث سابقة ".

ومن التعريف أعلاه يتضح الآتي:

• **المورد الاقتصادي** : هو حق له القدرة على تحقيق منافع اقتصادية .

قدم الاطار المفاهيمي لسنة 2018 مفهوماً جديداً وهو "المورد الاقتصادي" ، فالمورد الاقتصادي له ميزتان مهمتان هما : (أ) هو حق ، و (ب) لديه القدرة على تحقيق منافع اقتصادية . ومع ذلك، ليس من الضروري أن تكون المنافع المستقبلية مؤكدة أو حتى محتملة، وقد اختار IASB مصطلح "المورد الاقتصادي" لأنه يساعد في التأكيد على أن المورد المعني ليس ، على سبيل المثال ، كائن مادي (شيء ملموس) ، وإنما حقوقاً على جسم مادي .

• السيطرة:

❖ اقترح مشروع الاطار المفاهيمي لسنة 2018 أن يكون مفهوم الاطار للسيطرة متماشياً مع تعريفه للموجود ، "تسيطر المنشأة على مورد اقتصادي إذا كانت لديها القدرة الحالية على توجيه استخدام المورد الاقتصادي والحصول على المنافع الاقتصادية التي تتدفق منه".

❖ اعطى مشروع الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي 2018 ، اشارات صريحة حول السيطرة على الموارد الاقتصادية ، اذ ينص مشروع الاطار المفاهيمي على أن الموجود هو حصة الشركة في الممتلكات التي تسيطر عليها ، وليس الممتلكات نفسها ، التي لا تتحكم بها (لا تسيطر عليها) .

ب- المطلوبات: تعرف بأنها "هي التزامات حالية على الشركة بنقل مورد اقتصادي نتيجة لأحداث سابقة".

عند تطوير الاطار المفاهيمي لسنة 2018 ، خلص IASB إلى أنه لكي تكون هناك مطلوبات، يجب استيفاء ثلاثة معايير:

- ❖ يقع على الشركة التزام .
- ❖ الالتزام بنقل مورد اقتصادي .
- ❖ أن الالتزام هو التزام حالي موجود نتيجة لأحداث سابقة.

ت- حقوق الملكية: تعرف بأنها "هو الحق المتبقي من موجودات الوحدة الاقتصادية بعد طرح التزاماته "

ث- الدخل (الإيرادات) : تعرف بأنها " الزيادة في الموجودات، أو النقصان في المطلوبات، والتي تؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية ، بخلاف تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية ."

ج- المصروفات: تعرف بأنها "النقص في الموجودات، أو الزيادات في المطلوبات، التي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على حاملي الاسهم ."

ح- وحدة الإبلاغ: هي الوحدة التي تقوم أو مطلوباً منها اعداد القوائم المالية، ومن أجل الاعتراف وقياس الموجودات والمطلوبات في الكشوفات المالية بطريقة توفر معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين ، والمقرضين والدائنين الآخرين ، من الضروري عادةً تجميع الموارد الفردية أو الحقوق والالتزامات الأخرى ، ويشار إلى مستوى التجميع المطلوب باسم "وحدة الإبلاغ"، فعلى سبيل المثال تشمل ملكية الموجود المادي مثل الآلة على العديد من الحقوق (الحق في استخدام الموجود ، وحق بيع الموجود ، والحق في رهن الموجود وأي حقوق أخرى ممنوحة بموجب سند قانوني إلى الموجود)، على الرغم من أن كل من هذه الحقوق ، من حيث المبدأ ، من الممكن ان يكون موجوداً منفصلاً ، إلا أن دمجها في وحدة إبلاغ واحدة والاعتراف بوجود واحد، سوف يوفر في كثير من الحالات المعلومات الأكثر ملائمة ومفهومة لمستخدمي التقارير المالية. ويوضح الشكل ادناه عناصر القوائم المالية بموجب الاطار المفاهيمي لسنة 2010 والاطار المفاهيمي لسنة 2018:

الشكل (3) عناصر القوائم المالية بموجب الاطار المفاهيمي 2010 و 2018



2- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تعرف المعلومات بأنها البيانات التي تمت معالجتها، ويبدو إن هذا التعريف هو غير كاف، لذا يتم تحديد المعلومات من خلال تأثيرها على المستخدم وليس من صورتها المادية، كما يمكن تعريف المعلومات على أنها البيانات التي تم تنظيمها ومعالجتها لكي تقدم معنى للمستخدم.

ويمكن النظر إلى خصائص المعلومات التي تجعلها مفيدة ، كتسلسل هرمي للصفات التي تساعد في اتخاذ القرارات الأكثر أهمية ، ولقد حدد الاطار المشترك خصائص نوعية أساسية للمعلومات المحاسبية وأخرى تعزيزية، والخصائص النوعية الأساسية هما الملاءمة والتمثيل الصادق ، واللذان يجعلان من المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرارات، ويلاحظ ان الخاصيتين مترابطتان، إذ مهما تكون المعلومات المحاسبية صادقة في تمثيل الواقع فان لم تكن ملائمة فأنها عديمة الفائدة، وهاتين الخاصيتان مهمتان لمتخذي القرارات، فإذا كانت المعلومات لا تمت بصلة للقرار الذي يراد اتخاذه فهي معلومات عديمة حتى وإن كانت صادقة في تمثيل الواقع، وبالمقابل فان المعلومات الملائمة ستكون ذو قيمة قليلة إذا كانت غير ممثلة للواقع، اما الخصائص التعزيزية تتضمن أربعة خصائص هي الاتساق أو الثبات وقابلية المقارنة والتوقيت الملائم وقابلية الفهم، وفيما يأتي تلك الخصائص بالتفصيل:

أ- الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

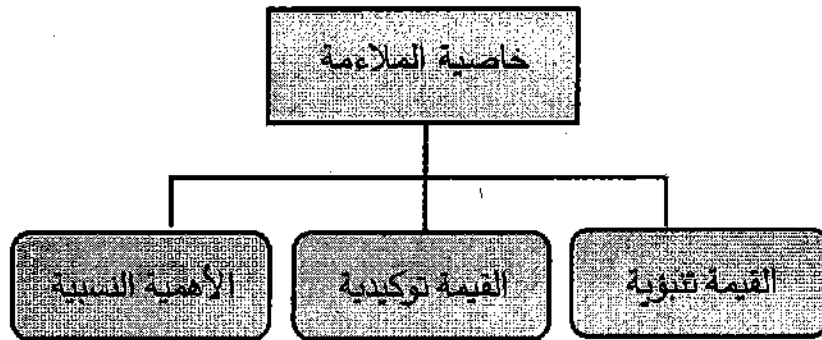
إن الملاءمة والتمثيل الصادق هما الخاصيتان الأساسيتان اللذان يتطلبهما الإطار الخاص بنود المعلومات المحاسبية، فهذه المعلومات يجب ان تتصف بهاتين الخاصيتين لكي تصبح مفيدة في عملية اتخاذ القرارات، وتحقيق هدف الابلاغ المالي ، ورهنأ بالقيود الذي تفرضه التكلفة ، فان خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق هي الخاصيتين، التي تجعل من المعلومات المحاسبية سلعة مرغوبة بشكل

أكبر ومفيدة في صنع القرارات، إذ إن المعلومات التي تفتقر إلى إحدى هاتين الخاصيتين لن تكون مفيدة .

❖ الخاصية الأساسية الأولى: الملاءمة:

تعرف الملاءمة بأنها مقدرة المعلومات على إجراء تغيير عند اتخاذ القرارات، كما عرفت على أنها المعلومات القادرة على أحداث تغيير في سير القرار، ولكي تكون المعلومات مفيدة ينبغي أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين وذلك بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية، أي لديها قيمة تنبؤية ، وقيمة توكيدية أو كليهما . فالمعلومات المالية لها قيمة تنبؤية إذا أمكن استخدامها في توظيف عمليات ادخال المعلومات من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، ولها قيمة توكيدية ، إذا قدمت ملاحظات تؤكد أو تغير التقييمات السابقة. وتكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر في القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بالاعتماد على تقارير الإبلاغ المالي، والشكل أدناه يوضح الخصائص الفرعية لخاصية الملاءمة:

الشكل (4) الخصائص الفرعية لخاصية الملاءمة



وتتميز الملاءمة بالخصائص الفرعية الآتية:

أ. القيمة التنبؤية: لكي يكون للمعلومات المحاسبية تأثير في متخذي عملية اتخاذ القرار فإنها ينبغي أن تؤدي إلى تحسين قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، أي أن قيمة المعلومات تكون على أساس قدرتها بالتنبؤ بالتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية، ولا بد للمعلومات أن تتميز بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وزيادة الثقة فيها، فضلاً عن الاهتمام بقدره المعلومات التنبؤية طبقاً لاختلاف أساليب وأدوات القياس المحاسبي أو عند إتباع سياسات محاسبية مختلفة تسهم في خلق القدرة التنبؤية لتلك المعلومات المحاسبية بشكل أفضل، ومثال على ذلك استخدام القيمة العادلة في قياس الموجودات الثابتة بدلاً من التكلفة التاريخية.

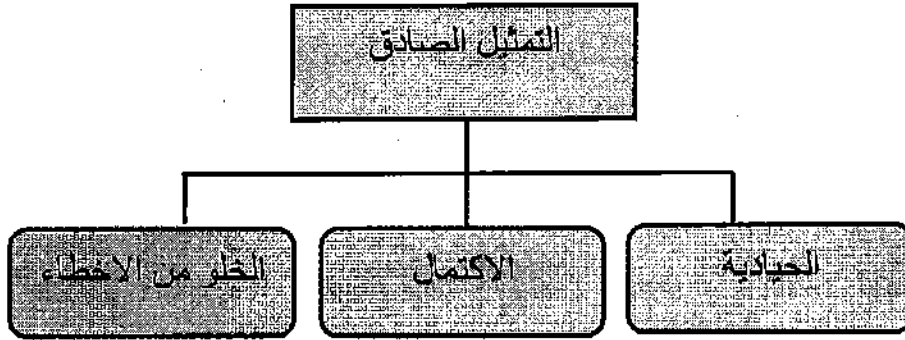
ب. القيمة التوكيدية: إذا امتلكت المعلومة المحاسبية قدرة على تأكيد أو تصحيح التوقعات فإنها لديها قيمة تأكيدية، وتتوفر القيمة التوكيدية في المعلومات المحاسبية إذا كانت توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة سواء بتأكيدا أو تغييرها.

ج. الأهمية النسبية: تكون المعلومات ذات أهمية نسبية (مادية) إذا كان حذفها أو إدراجها بشكل خاطئ يمكن أن يؤثر في القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات المالية المفصّل عنها في القوائم المالية، ويختلف تحديد الأهمية النسبية من وحدة اقتصادية إلى أخرى وفق طبيعة وحجم نشاط تلك الوحدة، إلا أن المعيار الذي يمكن الاعتماد عليه في تحديد فيما إذا كان البند ذو أهمية أم لا هو إذا لم يحدث فرقاً أو تأثيراً عند حذفه في متخذ القرار.

❖ الخاصية الأساسية الثانية - التمثيل الصادق:

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها فإنها ينبغي أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الاقتصادية الأخرى التي حدثت في الوحدة الاقتصادية أو من المتوقع أن تعبر عنها بدرجة مقبولة، فعلى سبيل المثال ينبغي أن تعبر قائمة المركز المالي بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تنشأ عنها أصول والتزامات وحقوق ملكية للوحدة الاقتصادية بتاريخ إعداد التقرير (تاريخ الإبلاغ المالي)، والشكل أدناه يوضح الخصائص الفرعية لخاصية التمثيل الصادق:

الشكل (5) الخصائص الفرعية لخاصية التمثيل الصادق



وتتميز خاصية الصدق بالتمثيل بالخصائص الفرعية الآتية:

أ. الحيادية (Neutrality): لا بد للمعلومات المحاسبية أن تتمتع بقدر كاف من الحيادية، وهذا يستلزم الاهتمام بمبدأ الإفصاح والموضوعية والحيادية لكي يطمئن متخذ القرار من هذه المعلومات، بعدها تعبر تعبيراً صادقاً وحقيقياً عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية، وتمثل نتائج أعمال الوحدة أفضل تمثيل، وتعني خاصية الحيادية أن تكون المعلومات المحاسبية غير متحيزة بمعنى لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وأنها للاستخدام العام ودون تحيز، على سبيل المثال ينبغي عدم إخفاء

معلومات محاسبية عن دائرة الضريبة وذلك تميزاً لمصالح أصحاب الوحدة الاقتصادية، وإن هذه الصفة هي الأخرى ذات صلة وثيقة بمبدأ الموضوعية ولها أهمية خاصة ينبغي مراعاتها عند إعداد القوائم المالية المزمع نشرها، وذلك بتوخي الحرص على أن تُظهر تلك المعلومات حقيقة أوضاع الوحدة الاقتصادية المصدرة لتلك المعلومات كما هي، وليس بالصورة التي تحقق رغبة فئة بعينها مثل إدارة الوحدة أو مساهميها، والمقصود بالحياد وعدم التحيز أن الاهتمام الأساس ينبغي أن يركز على الصدق في تمثيل الحقائق بشأن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وأن يبتعد عن التحيز والتأثير في متخذ القرار في اتجاه معين أو محاولة الوصول إلى نتيجة محددة سلفاً، وبالنسبة لأهداف القوائم المالية فأنها توفر معلومات متنوعة وكثيرة للمستخدمين الذين يكون لديهم اهتمامات متنوعة ولن يكون من المتوقع لنتيجة محدد مسبقاً أن تناسب كل الاهتمامات.

ب. **الاكتمال (Completeness):** يتطلب الصدق في التمثيل تجنب التحيز في عملية القياس والإفصاح، سواء عن قصد أو غير قصد، وأن التحرر من التحيز يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال، ويقصد بالاكتمال عدم إهمال أي من الظواهر المهمة عند إعداد التقارير المالية، وهذا يعني أن يتم تقديم جميع المعلومات الضرورية للتمثيل بصدق عن الوضع الحالي للوحدة الاقتصادية، ومن ثم يمكن أن يؤدي عدم الاكتمال إلى جعل المعلومات خاطئة أو مضللة وبالتالي لا تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

ج. **الخلو من الأخطاء (Free from error):** وتعني ان عنصر المعلومات خال من الخطأ وأكثر لمصداقية تمثيل البند المالي في القوائم المالية.

ب- الخصائص التعزيزية للمعلومات المحاسبية

ان توافر الخصائص التعزيزية يعمل على تعزيز الخصائص النوعية الاساسية للمعلومات المحاسبية، وتسهم هذه الخصائص في توفير المعلومات الاكثر فائدة لعملية اتخاذ القرارات، اذ ان وجود هذه الخصائص يعمل على تحقيق اكبر منفعة من المعلومات المحاسبية، بينما يؤثر عدم توفرها في المعلومات الى تقليل منفعتها ولا يؤدي بالتاكيد الى الغائها كما هو بالنسبة لعدم توفر الخصائص الاساسية ، وقد حدد الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي اربعة خصائص تعزيزية للمعلومات المحاسبية هي :

أولاً: القابلية للمقارنة (Comparability):

تمثل القابلية للمقارنة خاصية نوعية تظهر العلاقة بين مفردتين أو أكثر من المفردات أو المعلومات، وهذه الخاصية ليست بنفس أهمية خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق الا انها تعد خاصية متواصلة مع الخاصيتين الأساسيتين بالشكل الذي يحقق زيادة فائدة المعلومات، وتعد المعلومات المحاسبية التي تتوافر فيها الملائمة والتمثيل الصادق مفيدة في حد ذاتها، وتصبح هذه المعلومات أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات وحدة اقتصادية مماثلة، أو مقارنتها بمعلومات سنة سابقة للوحدة نفسها.

أن المعلومات التي يتم قياسها والافصاح عنها بالأسلوب نفسه من قبل الوحدات الاقتصادية المختلفة تكون قابلة للمقارنة، وتمكن قابلية المقارنة مستخدمي المعلومات المحاسبية من تحديد أوجه التشابه والاختلاف، وذلك من خلال إيجاد العلاقة بين نوعين من المعلومات أو الأرقام بالنسبة للوحدات الاقتصادية المختلفة ونفس الشيء يقال عن المقارنة بين نتائج النشرات لنفس الوحدة، وذلك بما يسهل عليهم اتخاذ القرارات الصحيحة في تخصيص الموارد بين البدائل المتاحة.

وفي السياق نفسه يضيف مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB)، أنه ينبغي أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة المعلومات المحاسبية للوحدة الاقتصادية عبر المدد الزمنية المتشابهة وذلك من أجل تحديد بعض الاتجاهات ذات الصلة بالمركز المالي للوحدة وأدائها، كما ينبغي أن يكونوا قادرين على مقارنة المعلومات المحاسبية لمختلف الوحدات وذلك لتقييم المركز المالي والأداء النسبي، والتغيرات في المراكز المالية لتلك الوحدات على أنه من أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة هي إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأي تغيرات وأثار هذه التغيرات، وأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يسهم في إمكانية تحقيق القابلية للمقارنة، كما أنه من غير المناسب للوحدة الاقتصادية أن تبقى على سياستها المحاسبية دون تعديل أن وجدت سياسات بديلة أكثر ملاءمة وثقة وبما أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي عبر الزمن، فإنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للمدد السابقة.

ثانياً: القابلية على التحقق (Verifiability):

وتعني في المفهوم المحاسبي توفر شرط الموضوعية في أي قياس عملي لذا غالباً ما يستخدم مصطلح مرادف للتحقق وهو الموضوعية، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية يستطيع أن يتوصل إليها أي شخص آخر باستخدام الأساليب نفسها، أما إمكانية الإثبات للمعلومات فهي خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التمييز حول شخصية القائم بعملية القياس، ولكن هذه الخاصية لا تعد كافية لتحقيق الثقة في المعلومات لأن المعلومة قد لا تكون صادقة في التعبير عن مضمون الظواهر المراد قياسها والإفصاح عنها، أي ينبغي التفرقة

بين القدرة على الاثبات من المقاييس ذاتها وبين القدرة على الاثبات من صحة التطبيق لطريقة القياس.

ثالثاً: قابلية الفهم (Understandability):

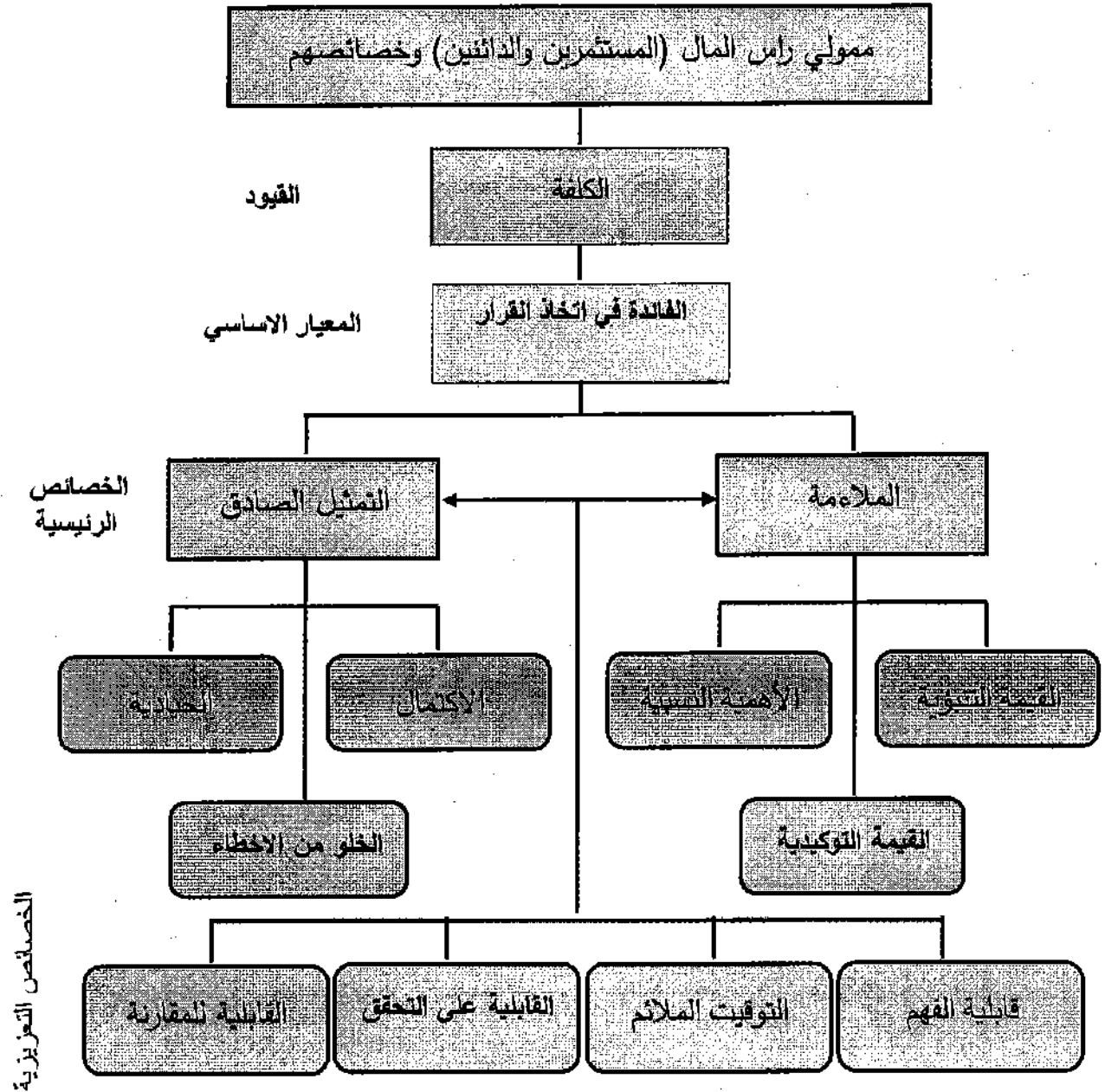
يختلف متخذي القرار بشكل كبير في أنواع القرارات التي يتخذونها، وكيف يتخذون القرارات أو المعلومات التي يمتلكونها بالفعل أو يمكنهم الحصول عليها من الآخرين، ولكي يكون أي شيء مفيداً ينبغي أن يكون مفهوماً، فالفائدة والفهم يسيران جنباً إلى جنب، ومع ذلك فإن فهم المعلومات المحاسبية يختلف بشكل كبير وفقاً لخلفية المستخدم، على سبيل المثال، هل ينبغي ان يكون إعداد القوائم المالية مفهومة من قبل أي شخص لديه تعليم جامعي؟ أو ينبغي افتراض أن جميع المستخدمين قد أكملوا على الأقل دورة محاسبة واحدة؟ وبغض النظر عن التدريب الرسمي للشخص لا توجد إجابات بسيطة على هذه الأسئلة، ومع ذلك يرى مجلس معايير المحاسبة المالية FASB "هؤلاء غير القادرين على استخدامه او لا يرغبون باستخدامه او اللذين سيئون استخدامه، من الممكن تعلم استخدامه، مع ذلك فإن القوائم المالية من المفترض ان تزود معلومات ممكن استخدامها من قبل الجميع (غير المختصين فضلاً عن المختصين) الذين لديهم الرغبة في تعلم استخدامه بصورة فعلية" وعليه فإن المعلومات المحاسبية ينبغي أن تكون مفهومة للذين يرغبون في قضاء الوقت لفهمها فالمعلومات تكون مفهومة إذا قدمت بشكل مفيد.

رابعاً: التوقيت الملائم (Timeliness):

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة، ينبغي أن تكون متوفرة لمتخذي القرارات قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم، والمقصود بالتوقيت الملائم توفير المعلومات في الوقت الذي يتطلب فيه الوصول إلى القرار المناسب، أي توافر المعلومات لدى متخذي القرارات قبل أن تفقد قابليتها على التأثير في القرارات، وفي حالة عدم توفيرها عند الحاجة إليها أو تتوافر بعد فترة من اتخاذ القرار، فإنها حينئذ

تفقد صفة الملاءمة، وبعد التوقيت الملائم عنصرًا مهمًا من عناصر النجاح في اتخاذ القرار، لذا ينبغي أن يحصل المستخدمون على المعلومات قبل اتخاذ القرار بوقت كافٍ ليساعدهم على اتخاذ أفضل قرار. والشكل أدناه يوضح هرمية المعلومات المحاسبية:

الشكل (6) هرمية المعلومات المحاسبية



المستوى الثالث: مفاهيم القياس والاعتراف:

تكون المحاسبة في صورة أساليب فنية وطرائق محاسبية، وتعتمد هذه الطرائق على هيكل النظرية المحاسبية والتي منها تشتق تلك الطرائق والأساليب الفنية، ان الدراسات التي قامت في تحليل الأسس الجوهرية للمحاسبة تمثل أساس البدايات لتطوير هيكل لنظرية المحاسبية، وذلك من خلال تبريرها للقواعد والأساليب الفنية القائمة المشتقة من الفروض والمبادئ التي نشأت وتطورت على مدى التطور التاريخي للمحاسبة، والآتي توضيح للفروض والمبادئ والقيود او المحددات على تلك المبادئ.

أولاً: الفروض المحاسبية:

تعرف الفروض المحاسبية على أنها قضايا بينت ذاتها أو مسلمات يجري قبولها لميزتها في التوافق مع أهداف القوائم المالية التي تعكس البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تعمل في ظل إطارها المحاسبة. وهناك أربعة فروض أساسية تشكل أساس في الهيكل النظري للمحاسبة هي:

1. فرضية الوحدة المحاسبية:

تقيس المحاسبة نتائج عمليات وحدة اقتصادية معينة، أي محدودة على وجه الخصوص، فهذه الوحدة منفصلة عن مالكيها، ففرضية الوحدة تشير إلى أن أي وحدة اقتصادية هي كيان محاسبي منفصل عن مالكيها وعن بقية الوحدات الأخرى.

2. فرضية الاستمرارية:

وتعني بان الوحدة الاقتصادية مستمرة في نشاطها مدة طويلة من الزمن بما فيه الكفاية بما يحقق أهدافها أو تنفذ التزاماتها القائمة الآن، ووفق هذا الفرض فان الوحدة تفترض عدم وجود توقع لتصفيتها في المستقبل لذا ستستمر في نشاطها.

3. فرضية وحدة النقد:

وتعني أن المحاسبة المالية تقوم بقياس الموجودات والمطلوبات والتغيرات التي تطرأ عليها في شكل وحدات نقدية باعتبار أن النقود تعد وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة.

4. فرضية الدورية:

ويقصد بها تقسيم عمر المشروع الاقتصادي إلى مدد دورية تكون غالبا سنة مالية، وذلك بسبب حاجة المستخدمين إلى معلومات تخص المدى القصير ذات الصلة بالمركز المالي وأداء الوحدة الاقتصادية مستهدفين من ذلك اتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية أو التمويلية وغيرها من قرارات.

5. اساس الاستحقاق

ويعني تحميل كل فترة مالية (سنة مالية) بما يخصها من المصاريف سواء دفعت او لم تدفع بعد وبالإيرادات سواء استلمت او لم تستلم بعد. ونتيجة لتطبيق اساس الاستحقاق ينتج اربعة فقرات اساسية هي:

أ. مصاريف مدفوعة مقدما

ب. مصاريف مستحقة

ج. إيرادات مستلمة مقدما

د. إيرادات مستحقة

ثالثاً: المبادئ المحاسبية:

إن المبادئ المحاسبية هي قواعد عامة للقرار، ويتم اشتقاقها من كل من الأهداف والمفاهيم المحاسبية النظرية، وهذه المبادئ تتحكم بتطوير الطرائق والاجراءات الفنية المحاسبية، وتعد المبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما لغة الأعمال في بيئة اليوم، وتصدر برعاية المنظمات المهنية المحاسبية، ويفرض تطبيقها على الوحدات الاقتصادية برعاية هيئة الأوراق المالية اتي تعد الجهة المراقبة للأسواق المالية، ويتم التأكد من تطبيقها من خلال تقارير شركات ومكاتب مراقبي الحسابات.

ويتضمن الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية على أربع مبادئ أساسية في المحاسبة هي:

1. مبدأ القياس

وكان يطلق عليه سابقا مبدأ الكلفة التاريخية، وقد عدله مجلس معايير المحاسبة المالية بالاتفاق مع مجلس معايير المحاسبة الدولية الى مبدأ القياس كأحد المبادئ المحاسبية.

والقياس هو عملية تحديد كمي في صورة نقدية للمعلومات المتعلقة بالموجودات او المطلوبات او حقوق الملكية او عنصر الايراد او المصروف على اساس قياس محدد، ويصنف الاطار المفاهيمي الجديد اساس القياس الى اساس قياس التكلفة التاريخية واساس قياس القيمة الحالية، ويمكن تناولها على النحو الاتي:

أ- اساس قياس التكلفة التاريخية :

يتم قياس عناصر القوائم المالية على اساس كلفة الاستحواذ أو تكلفة اقتنائها، وان هذه القيمة تعد أساس ملائم لأغراض حياة السلع أو الخدمات بما فيها الحصول على رأس المال، وبعد إثبات تلك القيمة فإنها تقيد في السجلات المحاسبية، وتبقى على ما هي عليه مع الأخذ في الحسبان المصروفات الرأسمالية التي من الممكن أن تزيد من قيمة ذلك البند أو أي تغيير لاحق قد يحدث في تلك القيمة، فمثلا شراء قطعة أرض تسجل بالقيمة التي اشترت بها وتبقى في السجلات بهذه القيمة بغض النظر عن التغيرات التي قد تحدث لقيمة الأرض فيما بعد.

وتوفر المقاييس المستندة الى التكلفة التاريخية معلومات نقدية حول الموجودات والمطلوبات والايرادات والمصروفات باستخدام المعلومات المستمدة من المعاملة او الحدث الذي انشأها ولا تعكس مقاييس التكلفة التاريخية للموجودات او المطلوبات التغيرات في الاسعار.

ب- اساس قياس القيمة الحالية:

توفر المقاييس المستندة الى القيمة الحالية معلومات نقدية حول الموجودات والمطلوبات والايرادات والمصروفات باستخدام المعلومات التي يتم تحديثها لتعكس الظروف في تاريخ القياس، وبالتالي فان القيمة الحالية تتضمن اي تغييرات ايجابية

او سلبية في قيمة البند منذ تاريخ القياس السابق وتؤثر في تقديرات التدفقات النقدية. ووفقا لاطار المفاهيمي الجديد يتضمن اساس القيمة الحالية كل من :

❖ القيمة العادلة

تم تعريف القيمة العادلة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية على أنها "السعر الذي يتم استلامه من بيع الموجودات أو المبلغ المدفوع لنقل الالتزامات في معاملة منظمة بين المتشاركين في الأسواق في تاريخ القياس"، وبالتالي فان القيمة العادلة تعكس وجهات نظر المشاركين في السوق حول مقدار وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية.

❖ القيمة في الاستخدام بالنسبة للموجودات وقيمة الوفاء بالنسبة

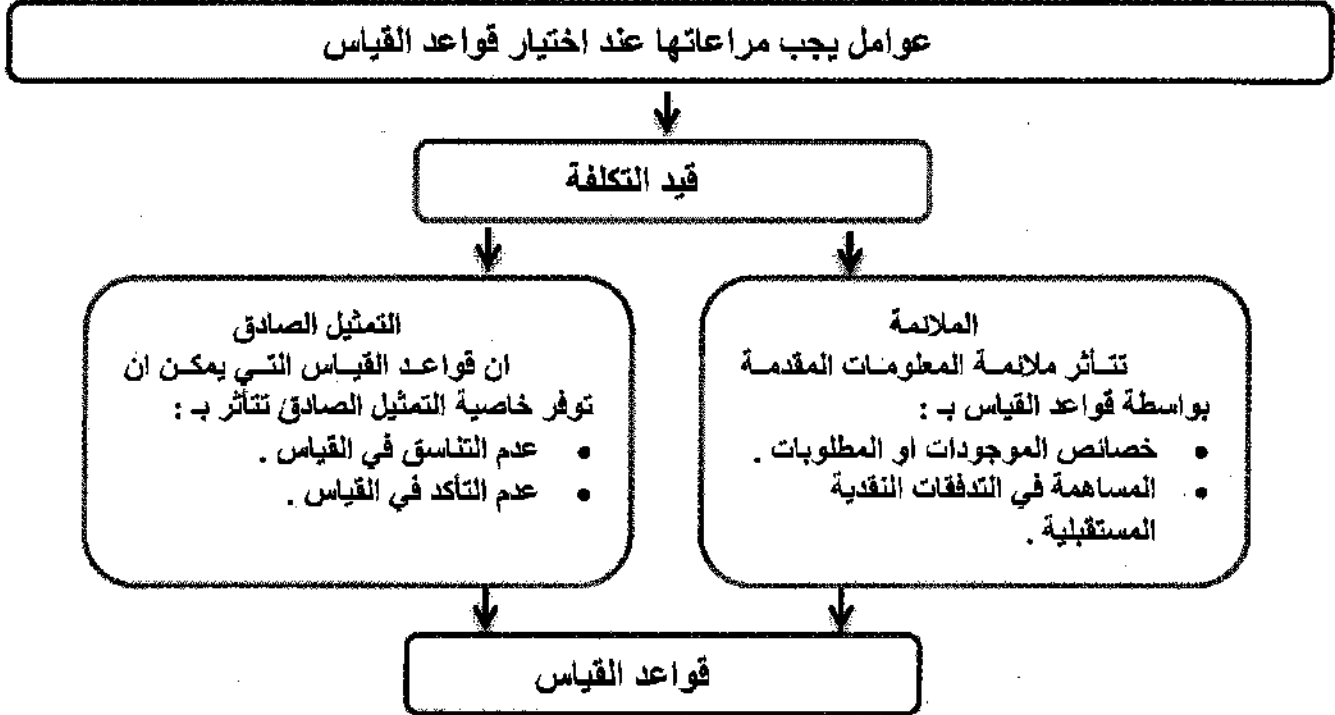
للمطلوبات

وتعكس التوقعات الحالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية حول مقدار وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية.

❖ التكلفة الحالية

وتعكس التكلفة الحالية المقدار الحالي الذي سوف يدفع للحصول على موجود مماثل، او المبلغ المستلم لتحمل مطلوبات مماثلة. ويمكن توضيح اسس قياس عناصر الكشوفات المالية والعوامل المؤثرة بها من خلال الشكل الاتي:

الشكل (7) اسس القياس والعوامل المؤثرة فيها



1- التكلفة التاريخية

- تقدم التكلفة التاريخية معلومات مستمدة على الأقل جزئياً ، من سعر المعاملة أو حدث آخر أدى إلى ظهور العنصر الذي يتم قياسه .
- يتم تخفيض التكلفة التاريخية للموجودات إذا انخفضت قيمتها ، وتزداد التكلفة التاريخية للمطلوبات إذا أصبحت شاقة .

2- القيمة الحالية

التكلفة الحالية
وهي التكلفة التي تعكس المبلغ الحالي الذي سوف :
• يدفع لاكتساب اصل معادل
• يستلم لتحمل مطلوبات معادلة

القيمة عند الاستعمال
(للموجودات)
قيمة الوفاء
(للمطلوبات)
تعكس التوقعات الحالية الخاصة بالشركة ، حول مقدار وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية .

القيمة العادلة
• السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام ، في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس .

2. مبدأ تحقق الإيراد:

يحصل الإيراد عند تحققه وتحصيله ويعترف به محاسبياً في السجلات، ويقضي هذا المبدأ بأن الإيراد يتحقق في الوحدات الاقتصادية على وفق طبيعة النشاط لكل وحدة، وعلى المحاسب الاعتراف بالإيراد وتسجيله محاسبياً في الفترة التي جرى تحصيله فيها، وبشكل عام يشترط في تحقق الإيراد الآتي:

أ. امكانية قياس قيمة الإيراد والتأكد من امكانية تحصيله.
ب. الاكتمال الجوهري، اي اكتمال عملية اكتساب الإيراد بتقديم خدمة او بيع سلعة.

ج. وجود طرف خارجي، اي وجود عملية مبادلة بين الوحدة الاقتصادية والوحدات الأخرى التي تتحدد فيها قيمة السلع القابلة للبيع ويتحقق ذلك بتوفر دليل موضوعي.

وعليه تعد نقطة بيع السلعة او تقديم الخدمة النقطة الزمنية الحاسمة في دورة تحقق الإيراد، اي ان الإيراد يتحقق عند هذه النقطة.

3. مبدأ الاعتراف بالمصروف

ويتم الاعتراف بالمصروف عندما تحصل تدفقات خارجة من الوحدة او باستخدام اصول او حصول التزام كمطلوبات، ويعني هذا المبدأ ان المصاريف كافة التي تتصل بإيراد معين تجري مقابلتها واستقطاعها من هذا الإيراد خلال الفترة التي تحقق فيها لغرض تحديد صافي الدخل.

وينتج صافي الدخل من مقابلة الإيرادات بالمصروفات المستفدة خلال فترة زمنية معينة في عملية تحقيق هذه الإيرادات، اذ يجري الاعتراف بالمصروفات عندما تساهم هذه المصروفات بشكل فعلي في تحقيق الإيرادات السنوية، فإذا كانت هناك تكاليف متحققة ويتوقع ان تقدم منافع مستقبلية فينبغي عدّها اصلاً او تكاليف غير مستفدة، اما التكاليف التي ساهمت في تحقيق إيراد الفترة الحالية فتعد مصروفات تظهر في قائمة الدخل لنفس الفترة التي يعترف فيها بالإيراد المتحقق من بيع السلع او تقديم الخدمات.

4. الإفصاح الشامل

ويعني هذا المبدأ توفير معلومات مفيدة وبما فيه الكفاية للتأثير في أحكام وقرارات مستخدمي هذه المعلومات، ووفق هذا المبدأ يلتزم المحاسب بتقديم المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية، بحيث يتعرف قارئ القوائم المالية على الطرائق المحاسبية المستعملة في اعدادها وعلى أية احداث جوهرية او آثار لتلك الاحداث يمكن ان تؤثر في فهم وتفسير ما جاء بها من معلومات، وهناك ثلاثة وسائل متفق عليها للإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وهي:

أ. اظهار الافصاح كجزء من مكونات القوائم المالية.

ب. اظهار الافصاح كمعلومة اضافية تعرض في ضوئها معلومات محاسبية مستخرجة وفقا لمبادئ محاسبية محددة لا تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية.

ج. اظهار الافصاح كملاحظة ارشادية مرفقة مع القوائم المالية.

رابعاً: القيود : وتتمثل بقيد الكلفة والمنفعة **Cost – Benefit Relationship**

تمثل المعلومات المحاسبية سلعة ويترتب على إنتاجها تحمل كلف معينة وينبغي ان يتم موازنة كلف إنتاج المعلومات المحاسبية مع المنفعة الناتجة من استخدامها قبل البدء بتحضيرها، وهكذا يتم إنتاج المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها فقط عندما تفوق منافع استخدامها الكلف المترتبة على إنتاجها، وتتمثل كلف إنتاج المعلومات المحاسبية بكلف جميع المعلومات وتشغيلها ونشرها وتدقيقها، فضلا عن تكاليف الإفصاح عنها الى المنافسين في حين تتمثل منافع استخدام المعلومات المحاسبية من منظور معدي ومستخدمي تلك المعلومات في التخصيص الأفضل للموارد نحو الاستثمارات المطلوبة، وغالبا ما يكون من الصعب إخضاع تلك المنافع للقياس الكمي بالمقارنة مع التكاليف، ولتقليل كلف إنتاج المعلومات فقد قامت لجنة خاصة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مؤخرا بوضع قيود عديدة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للحد من كلفة إنتاج تلك المعلومات، مثل الحد

من الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية الى المنافسين والحد من الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية.

الفصل الخامس (هيكل نظرية محاسبية)

المقدمة :

كانت هناك محاولات بذلت في سبيل بناء نظرية للمحاسبة كانت أساسا من جانب الافراد بصفتهم باحثين وكتاب اكاديمين حيث ابتداء من عام ١٩٣٠ (تقريبا) اخذت الجمعيات العلمية والمهنية بصفة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية مركز الصدارة في هذا المضمار .

حيث يعتبر باتون صاحب اول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية للمحاسبة فقد نشر عمله الذي قام به من خلال رساله قدمها سنة ١٩١٦ للحصول على دكتوراه ، تم اعادة العمل من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية عام ١٩٧٨ حيث اتبع هذا الباحث المنهج الاستنباطي في تحديد الفروض المحاسبية التي جاءت في سنة فروض :

١ - الوحدة المحاسبية accounting unit

٢ - الاستمرار Continuation

٣ - معادلة الميزانية budget equation

٤ - قائمة المركز المالي وعدم تغير وحدة القياس measurement Statement of financial position and no change in the unit of

٥ - التصاق او تتبع التكلفة sticking or tracking cost

٦ - استحقاق المصروفات وتحقيق الإيرادات أو الأرباح . Accrual of expenses and realization of revenues or profits .

حيث نجد مونتجمري الذي حاول بناء نظرية للتدقيق وستيفن الذي كان لمجهودة أثر على كثير من المفاهيم المحاسبية بصفة خاصة مفهوم الدخل المحاسبي . حيث أن اهم الرواد في مجال التأصيل العلمي للمحاسبة هو ليتلتون وبصفة خاصة مؤلفه بعنوان (هيكل نظرية المحاسبية) .

في عام ١٩٤٠ نشر عمل مشترك كل من باتون وليتلتون ويعتبر هذا العمل المشترك من العلامات البارزة في تاريخ الفكر المحاسبي كما انه لا زال له تأثير كبير على الفكر المعاصر ولقد جاءت الفروض المحاسبية في هذا المؤلف على النحو التالي

١ - الوحدة المحاسبية

٢ - الاستمرار

٣ - اعتبارات القياس

٤ - تتبع أو التصاق التكلفة

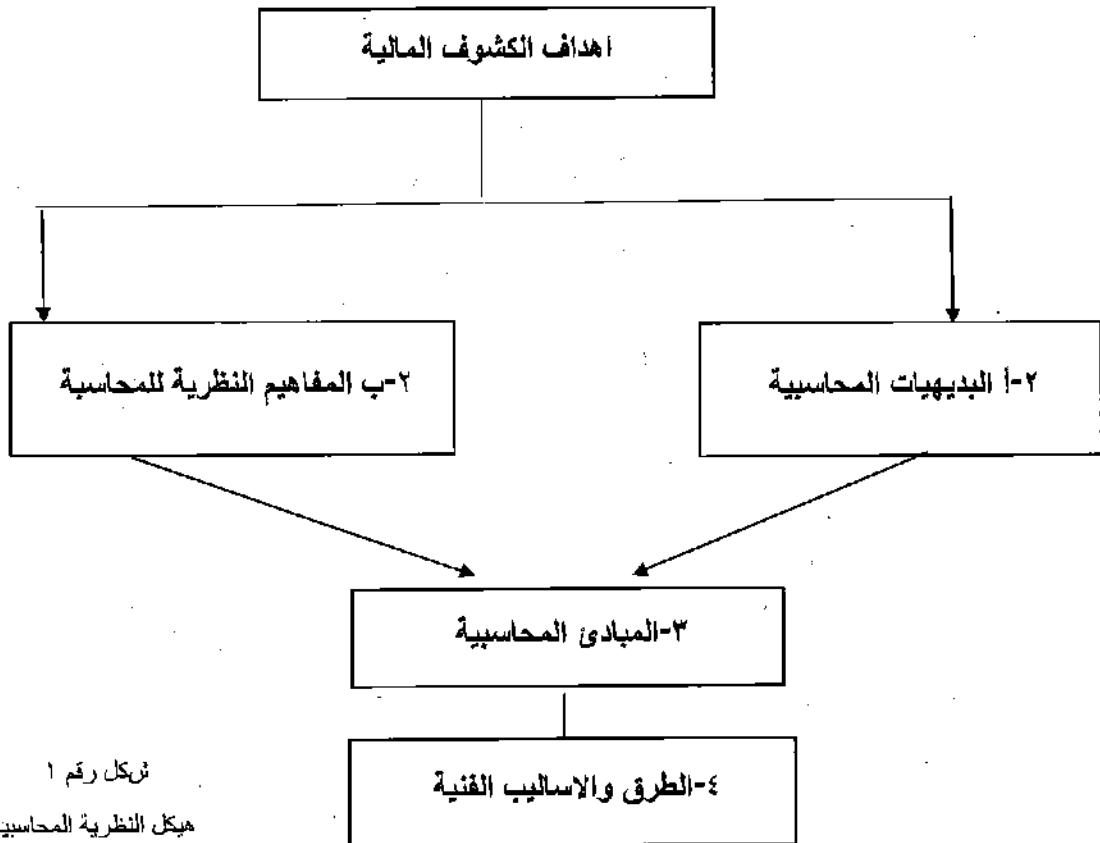
٥ - المجهودات والأداء

٦ - دليل موضوعي قابل للتحقيق

في عام ١٩٦٤ قامت الجمعية بتعين لجنة بهدف تطوير وبناء أطار متكامل لنظرية المحاسبة فعلا اصدرت هذه اللجنة تقريرها في عام ١٩٦٦ بعنوان (النظرية الاساسية للمحاسبة) قد جاء هذا التقدير أكثر شمولاً من الاعمال السابقة حيث تضمن :

- ١ - اهداف المحاسبة
- ٢ - معايير للمعلومات المحاسبية
- ٣ - ارشادات لعملية توصيل المعلومات .

طبيعة هيكل النظرية المحاسبية : **The nature of the structure of accounting theory**
ان الاطار المرجعي الناتج مبني على مجموعة من العناصر والعلاقات التي تتحكم بالطرق الفنية المحاسبية وكما موضح في الشكل فإن هيكل النظرية المحاسبية يتضمن العناصر



شكل رقم ١
هيكل النظرية المحاسبية

١- بيان بأهداف الكشوف المالية

٢- بيان البديهيات والمفاهيم النظرية المحاسبية المتعلقة بالافتراضات البيئية وطبيعية الكيان المحاسبي حيث يتم اشتقاق هذه البديهيات والمفاهيم النظرية من الاهداف المعنة والمحددة.

٣- بيان بالمبادئ المحاسبية الاساسية المبنية على كل من البديهيات والمفاهيم النظرية

٤- مجموعة الطرق والأساليب الفنية المبنية على المبادئ المحاسبية .

حيث يتم التركيز على ثلاثة عناصر أساسية هي :

١ - البديهيات او الفروض المحاسبية .

٢ - المفاهيم النظرية المحاسبية .

٢ - المبادئ المحاسبية .

اولا : البديهيات او الفروض المحاسبية : **Accounting postulates or assumptions**

المقصود الفرض او بديهية : هي عبارة عن طرح افتراضات منطقية تتخيل حولها معينة لقضايا محدد يجري عليها اختبار الفروض للتحقق من صحة تلك التخيلات الافتراضية من خلال استخدام أساليب منها: التجربة والملاحظة والاستبيان في حالة عدم التأكد من صحتها تعمم للتطبيق ويستترشد بها في صياغة المبادئ العلمية .

او هي قضايا بيئية بذاتها او مسلمات يجري قبولها لميزتها فيتم التوافق مع أهداف الكشوفات المالية التي تعكس البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية التي تعمل في ظل اطارها المحاسبية.

انواع بديهيات المحاسبية

: تقيس المحاسبة نتائج عمليات كيانات الخاصة أي محددة .

١- بديهية الكيان **intuitive entity**

على وجه الخصوص فهذه الكيانات منفصلة عن مالكيها فبديهية الكيان تشير الى ان اي مشروع هو كيان محاسبي منفصل ومميز عن مالكيه وعن بقية الكيانات . حيث تحدد هذه البديهية في مجال اهتمام المحاسب فهي تفيد او تحدد عدد الأشياء والاحداث وسمات الأحداث التي يتم ادراجها في الكشوف المالية تمكن هذه البديهية الكيان المحاسبي من التمييز بين الصفقات التجارية والصفقات الشخصية فالمحاسب يجب أن يبلغ عن صفقات المشروع وليس صفقات مالكي المشروع تقرر بمسؤولية الوكالة من قبل الادارة امام المالكين ينطبق مفهوم الكيان على الشركات التضامنية والتاجر المفرد والشركات المساهمة والمشاريع الصغيرة والكبيرة

من اهم طرق تحديد الكيان المحاسبي entity One of the most important ways to determine the accounting

- أ- تحديد الوحدة الاقتصادية المسؤولة عن النشاطات الاقتصادية والسيطرة الادارية للوحدة. حيث ذكرت
البديهية يتم انجاز النشاط الاقتصادي من خلال وحدات او كيانات معينة يمكن اعطاء مثال لهذا الكيان
بشكل بسيط من خلال الابلاغ الموحد (الكشوف المالية الموحدة) لمنشات مختلفة كانها وحدة اقتصادية
واحدة بغض النظر عن فروقها القانونية .
- ب - يكون تحديد الكيان من خلال المصالح الاقتصادية لمختلف المستخدمين الكشوف المالية بدلا من اعتماد
النشاطات الاقتصادية والسيطرة الادارية للوحدة حيث يمثل مدخل المستخدم وليس مدخل المنشأة ، فالمصالح
الاقتصادية للمستخدمين وليس النشاطات الاقتصادية للمنشأة تحدد أو ترسم حدود الكيان المحاسبي والمعلومات
الواجب ادراجها في الكشوف المالية .

ان لجنة الدراسة البحثية المفاهيم والمعايير حول مفهوم الكيان التي شكلتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA
في العام ١٩٦٤ تدعم وجهة نظر المصالح الاقتصادية حيث ذكرت الآتي
آن حدود كيان اقتصادي في هذا النوع قابلة للتحديد :

- ١- من خلال تحديد الفرد الذي له أو المجموعة التي لها مصالح .
- ٢- من خلال تحديد طبيعة مصلحة الفرد أو المجموعة حيث جاء هذا المدخل الأخير لكي يبرر التوسع
الممكن في المعلومات في المجال أو النطاق الجديد للمحاسبة عند محاولتها تلبية الاحتياجات الممكن
المحتملة للمعلومات من قبل كافة المستخدمين .

٢ - بديهية الاستمرارية Intuitive continuity

هي تعني بفرض وجود الشخصية الاعتبارية المستقلة حيث تعتبر الوحدة المحاسبية مستمرة في اعمالها
ونشاطها الطبيعي وليس هناك نية لتصفيتها في الوقت الحاضر وبالتالي فإنه على عكس ذلك فطالما لا يوجد
دليل لتصفيتها فإن القوائم المالية يتم اعدادها وبالتالي فإنه احتمال التصفية أو التوقف عن مزاوله النشاط هو
حالة استثنائية ، حيث يتفق هذا الفرض مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها الوحدة الاقتصادية ان
بناء النظرية المحاسبية تتطلب وجود هذه البديهية فأما ان تكون حالة استمرار أو حالة تصفية ولا يمكن
افتراض كلا الحالتين والا جاءت المبادئ المحاسبية المتعارضة ومن الطبيعي أن يؤسس الأمر على اساس
الاستمرارية وليس تصفية ان بديهية الاستمرارية تتفق بالحاضر والظروف السائدة وقت اعداد القوائم المالية

وليس بالمستقبل وان المنشأة سوف تستمر لفترة أطول من عمر اي اصل تم تملكه وبما يعمل على الوفاء بكل الالتزامات والتعهدات القائمة وبالتالي فان هذه البديهية تتعلق . بالماضي والحاضر والمستقبل ولا تتعلق بالنشاطات للفترات القادمة. حيث يقوم على بديهية الاستمرارية بعض المبادئ المحاسبية مثل تقويم الاصول حيث تمثل الاصول مجموعة منافع ينتظر الاستفادة منها مستقبلا ، وكذلك اعداد قائمة المركز المالي باعتبارها ارصدة مرحلة للمستقبل وأسس الاستحقاق وماينتج عنه من تسويات جردية تتعلق بالمقدمات والمستحقات والتفرقة بين المصرفيات الادارية والراسمالية واحتجاز جزء من لارياح وترجيله الى الفترات ثابتة كلها تعتمد على الاستمرارية .

٣- بديهية وحدة القياس Intuitive unit of measurement

ان وجود وحدة التبادل والقياس ضرورية للمحاسبة عن الصفقات التي تقوم بها المنشآت فالقاسم المشترك المستخدم في المحاسبة هو النقد فالاساس النقدي يقيس السلع والخدمات ورأس المال على التبادل. ان بديهية وحدة القياس تعني بان المحاسبة هي عملية قياس توصيل النشاطات المنشأة الممكنة القياس باساس نقدي. ان بديهية وحدة القياس أو بديهية وحدة النقد الى محددتين هما :

أ- ان المحاسبة مقيدة بالتنبؤ بمعلومات معبر عنها باساس وحدة نقدية فهي لا تسجل ولا توصل معلومات ملائمة أخرى لأنها غير نقدية حيث ينظر للمعلومات المحاسبية على انها جوهريا نقدية (مالية) وكمية وينظر للمعلومات غير المحاسبية على أنها غير نقدية (غير مالية) وغير كمية ان المحاسبة كحقل معرفة يهتم بقياس وايصال المعلومات عن النشاطات المالية الا ان محاسبة توسعت الى مجالات كان ينظر لها سابقا على أنها نوعية بالطبيعة

ب- ان المحددات المتضمنة في بديهية وحدة القياس تتعلق بوحدة النقد نفسها كوحدة قياس فالخاصية الرئيسية (القدرة الشرائية لوحدة النقد او كمية السلع والخدمات التي يمكن حيازتها بالنقد تمثل محط الاهتمام هنا فعلى العكس من المتر الذي يمثل بشكل ثابت بمئة سينتثر فان القدرة الشرائية لأي وحدة نقد هي دائما عرضة لتغير

٤ - بديهية الفترة المحاسبية Intuitive accounting period

بالرغم من أن بديهية المنشأة المستمرة تشير الى ان المنشأة باقية في الوجود الى أجل غير مسمى الا ان مستخدمي الكشوفات المالية يحتاجون ويطلبون معلومات تخص المدى القصير ذات الصلة بالموقف المالي واداء المنشأة مستهدفين من وراء ذلك صنع القرارات في المدى القصير ، ان استجابة لهذا القيد او المحدد المفروض من قبل المستخدمين في البيئة المحاسبية فان بديهية الفترة المحاسبية تشير إلى وجود الافصاح

الدوري من خلال الكشوفات المالية عن تغيرات ثروة المنشأة ان قوانين ضريبة الدخل تتطلب الاحتساب الدوري للدخل على أساس سنوي ، من خلال مطالبة الكيان المحاسبي بتوفير الكشوفات دورية قصيرة الأمد فان بديهية الفترة المحاسبية فرضت استخدام المستحقات والمقدمات ان تطبيقها يؤدي الى الفرق جوهرى بين المحاسبة على اساس الاستحقاق والمحاسبة على اساس النقدي ففي كل فترة تؤدي استخدام المستحقات والمقدمات عند اعداد الكشوف المالية للمنشأة من ظهور بنود مثل مصاريف المدفوعة مقدما والايرادات المستحقة .

ثانيا : مفاهيم النظرية للمحاسبة : **Theoretical concepts of accounting**

١ - نظرية الملكية (التملك) **property theory**

تعد نظرية الملكية بمثابة المفهوم النظري للمحاسبة عن معاملات المنشأة الفردية حيث تعتبر الوحدة وفقا لنظرية الملكية هي الأداة التي يزول من خلالها المالك (صاحب المنشأة) أعماله ولذا فإن محور اهتمام المحاسبة عند تطبيق نظرية الملكية يتمثل في قياس حقوق الملكية على اعتبار أن صاحب المنشأة يمتلك أصولها ويتحمل التزاماتها وعلى هذا الأساس فإن المعادلة المحاسبية في ظل نظرية الملكية تأخذ الشكل التالي :
الموجودات - المطلوبات = حقوق الملكية

وعندما ينظر إلى المطلوبات على أنها بمثابة أصول سالبة فإنه يقال أن نظرية الملكية موجهة نحوالميزانية العمومية ومن ثم يتم اختيار الأساليب والإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى تقييم أفضل للأصول والالتزامات بهدف إظهار التغيرات الحقيقية في حقوق الملكية فالإيرادات تمثل زيادة لحقوق الملكية أما المصروفات فتعتبر تخفيضا لها وتعتبر فوائد الديون وضرائب الدخل مصروفات بينما تعتبر التوزيعات لملاك بمثابة مسحوبات من رأس المال وقد كان لهذه النظرية تأثير واضح على بعض الأساليب والمصطلحات المحاسبية .

٢ - نظرية الوحدة (الكيان) **unit theory**

تعتبر منشأة الأعمال ذات وجود مستقل حتى أن شخصيتها تتبع من ذاتها وليس من الضروري التعرف على المؤسسين والملاك في وجود الشركة ولقد وجدت هذه العلاقة الدعم القانوني والتنظيمي في نموذج شركات الأموال . ولكنها توجد أيضا في الاشكال لآخرى من منشآت الاعمال حيث يقال بأن نظرية الوحدة قد سبقت فعلا مفهوم شركة الأموال لايعتبر هذا الوجود المنفصل قاصر على منشآت الأعمال فقط حيث ان الجامعات والمستشفيات تكون لها وجود مستمر منفصل عن حياة المنظمين .

تقوم نظرية الوحدة على أساس المعادلة التالية :

مجموع الأصول = مجموع الالتزامات + حقوق مساهمين

الأصول الحقوق = (الالتزامات زائد حقوق المساهمين)

نجد ان الاختلاف الرئيسي بين الالتزامات وحقوق المساهمين هو تحديد الدائنين بصفة مستقلة عن القيم الأخرى اذا كانت المنشأة قادرة على سد الديون . بينما تقاس حقوق المساهمين بقيم الأصول الاصلية المستثمرة بالاضافة الى الارباح المعاد استثمارها ونتائج اعادة التقييم لاحق. ولكن حقوق المساهمين في التوزيعات والمشاركة في صافي الاصول عند التصفية تمثل حقوق لاصحاب الملكية حيث توجد نظرة أخرى أكثر تحديدا لنظرية الوحدة وقد عبر عنها (هازياندا) في اقتراحه لوجهه نظر الملكية او الوكالة كبديل منطقي لنظرية الوحدة في تفسيره المحدد لنظرية الوحدة وقرر ان " الدخل الذي اكتسب بجهود المنشأة الملك لشركة الأموال بذاتها "

لنظرية الوحدة استخدمها في منشأة الأعمال التي تتأخذ شكل شركة الاموال ولكنها ايضا ملائمة في المنشآت الغير مساهمة التي يستمر وجودها بصورة منفصلة عن حياة ملاكها الأفراد وكما ان نظرية الوحدة تعتبر ملائمة ايضا في اعداد القوائم المالية المجمعة مع تلك في هذه الحالة تكون الوحدة الاقتصادية هي الوحدة المحاسبية الملائمة ليس الوحدة القانونية وتزداد فئات اصحاب الحقوق لتتضمن حملة الاسهم الاقلية كفئة مستقلة بالاضافة الى حملة اسهم شركة الام وجميع دائني الشركة الام والشركة الفرعية .

٣- نظرية المال (الاعتماد) money theory

استناد إلى نظرية المال فإن أساس المحاسبة ليس المالك وليس الكيان وإنما مجموع من الموجودات من جانب ومجموع من الالتزامات والقيود ذات العلاقة بهذه الموجودات من جانب أخرى وهذا يطلق عليه بالمال هي المتحكمة باستخدام المال فنظرية المال تنظر الى وحدة الأعمال التجارية على أنها متكونه من الموارد الاقتصادية والالتزامات والقيود ذات العلاقة باستخدام هذه الموارد وعليها فان المعادلة المحاسبية هي :

الموجودات = قيود على استخدام الموجودات

ان نظرية المال مفيدة بشكل رئيسي للمنظمات للحكومية والمنظمات الغير الهادفة للربح فعلى سبيل المثال المستشفيات والجامعات والوحدات الحكومية تمارس عمليات متنوعة اذا ان كل منها تتطلب وحدة أموال منفصلة وكل وحدة مال متوازنة ذاتيا تولد تقارير منفصلة من خلال نظام محاسبي ومجموعات ملائمة من الحسابات .

ان تعريف وحدة المال : هو كيان مالي ومحاسبي مستقل له مجموعة متوازنة -ذاتيا من الحسابات يثبت فيها لنقد او بقية الموارد سوية مع كافة المطالبات والالتزامات والاحتياطات والحقوق ذات العلاقة التي تعزل الغرض من انجاز نشاطات او تحقيق أهداف معينة .

هناك عدد من وحدات المال (الصناديق) الرئيسية غالبا تقترح لاجل الادارة مالية معقولة :

A number of major money units are often suggested for reasonable financial management

١- وحدة المال العام (الصندوق المال العام) : حيث يتم من خلاله المحاسبة عن كافة الصفقات التي لا يمكن المحاسبة عنها بشكل سليم من قبل وحدة مال أخرى .

٢- وحدات المال (صندوق الإيرادات الخاصة) : حيث يتم المحاسبة عن المحصلات من مصادر معينة للإيرادات او التمويل نشاطات معينة وكما هو مطلوب قانون في ظل تعليمات ادارية .

٣- وحدات المال (صندوق ادارة الديون) : حيث يتم المحاسبة عن سداد الفوائد واصل لفروض الناجمة من الديون طويلة الاجل عدا التقديرات الخاصة وإيرادات السندات .

٤- وحدات المال (صندوق المشاريع الرأسمالية) : حيث يتم المحاسبة عن المقبوضات والمدفوعات النقدية المستخدمة من الحصول على المعدات الرأسمالية عد تلك المموله من خلال التقديرات الخاصة واموال المشروعات .

٥ - وحدات المال (صندوق المشروع) حيث يتم المحاسبة عن تمويل خدمات مقدمة للجمهور اذا ان معظم أو كل الكلف اللازمة تدفع في شكل النفقات ورسوم او أجور من قبل المستفيدين من هذه الخدمات .

٦ - وحدات المال (الصناديق الضامنة أو الوكالة) : حيث يتم المحاسبة عن الموجودات المحتفظ بها من قبل الوحدة الحكومية كضامن او وكيل عن الأفراد والنظمات الخاصة وبقية الوحدات الحكومية .

ثالثا : المبادئ المحاسبية : Accounting principles

١- مبدأ الكلفة cost principle

استناد الى مبدأ الكلفة فان كلفة الحيازة أو الكلفة التاريخية تمثل اساس تقويم ، ملائم الاغراض الاعتراف بحيازة كافة السلع والخدمات بما فيها الحصول على رأس المال بتعبير أخرى ان اي بند (او فقرة) سيتم تقويمه (تقويمها) على اساس سعر التبادل في تاريخ الحيازة . ويتم تثبته بالكشوفات المالية بتلك القيمة أو بالجزء لغير المستفيد من تلك القيمة واستناد إلى ذلك فإن التقرير رقم (٤) لمجلس المبادئ المحاسبية عرف الكلفة على النحو التالي (تمثل الكلفة مقدر مقياس ماليا من النقد الذي تم اتفائه أو ممتلكات أخرى

ممولة او راس مال تم اصداره او خدمات منجزة او المطالبات التي تم حصولها على أنها مستنفذه وكلف غير مستنفذه فإن الكلف لغير مستنفذه (الموجودات) فهي تلك الكلف التي ترتبط بتوليد ايرادات مستقبلية أما الكلف المستنفذه فهي لا ترتبط بتوليد ايرادات مستقبلية بالتالي لا تطرح من الايرادات الحالية ولا تحمله على الأرباح المحتجزة)

حيث ان الكلفة تمثل سعر التبادل او المبلغ النقدي المتخلى عنه مقابل حياة السلع والخدمات اذا ما تضمن المبلغ المتخلى عنه موجودات غير نقدية فان سعر التبادل في هذه الحالة يتمثل بالمبلغ النقدي الموازية لموجودات والخدمات التي تم التخلي عنها وينفس الشكل فان مبدأ الكلفة ينطبق على قياس الالتزامات والصفقات الراسمالية ويمكن تبرير مبدأ الكلفة في ظل مبدأ الموضوعية وبديهية المنشأة المستمرة اولا .
مبررات استخدام التكلفة التاريخية حسب و رأي مؤيدها :

- ١- تتسجم مع فرضية الموضوعية ومبدأ تحقق الايراد وساسية الافصاح النام .
- ٢- في حال التخلي عن الاساس التقليدي للقياس المحاسبي يتطلب اللجوء الى اعادة تقدير مستمرة للموارد والاصول .
- ٢- ان اللجوء الاعتماد اسعار السوق تواجهها مشكلة تفاوت اسعار الشراء عن اسعار البيع .
- ٤- ان الجهات الضريبية في مختلف الدول تلزم الوحدات الاقتصادية باتباع مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي .

٢- مبدأ الايراد revenue principle

تشكل قائمة الدخل (اما يصطلح عليها الحسابات الختامية) احد القوائم المالية الاساسية التي يجب على المحاسب اعدادها ويحتم على مراجع الحسابات المصادقة على صحة نتائجها من صافي ربح أو خسارة ولكي يتم ذلك الابد من الاهتمام بالقياس عنصر الدخل المصاريف والايادات) ويشكل دوري ومستمر لذلك يتطلب الاجابة على سؤال مهم هو متى يتحقق الايراد زمنيا ونوعيا لذا تقف امام المحاسب مهمة لتحديد الزماني الدقيق لتحقق الايراد. قبل كل شي لا بد من تحديد الأساس المحاسبي المتبع في التسجيل ان كان الاساس النقدي ام الاساس الاستحقاق ام اساس آخر فطالما الحديث يدور عن المصاريف والايادات والارباح والخسائر فهذا يعني ليس له علاقة بالمؤسسات العامة التي لا تهدف للربح والتي تطبق الأساس النقدي بل بتلك المؤسسات الاقتصادية الهادفة للربح وتطبق اساس الاستحقاق لذلك يستوجب تحديد الايراد الذي يخص هذه الفترة المالية وفصله عما يخص الفترات السابقة واللاحقة .

للحكم على ذلك لابد من توفر بعض الشروط الأساسية لتحقيق الإيراد ومنها :

- ١- ان يكون الإيراد ناجما عن انجاز بعض العمليات الأساسية التي قد اكتملت .
- ٢- ان يكون الإيراد عبارة عن تدفق مالي أو نقدي داخلي ان يقابله تدفق سعلي او خدمي خارجي .
- ٣- ان التقابل في كل نوعي التدفق ان يكون متحققا زمنيا ومتطابقا ماليا .
- ٤- أسلوب البيع المتبع وشكل استلام قيمة المبيعات وان كانت سلفا ام نقدا ام اجلا ام بالاقساط ،
- ٥- خضوع عملية التدفق التي تحقق الإيراد لعملية القياس المحاسبي .

كيف يتم قياس الإيراد : **How is revenue measured** ؟

يتم قياس ليراد على أساس قيمة السلع والخدمات التي يتم مبادلتها في صفقات مستقلة وتتمثل هذه القيمة اما بصافي النقد الموازي او القيمة الحالية المخصومة للنقد المستلم أو الذي سيتم استلامه مقابل تبادل سلع وخدمات المنشأة مع الزبائن وهناك تفسرين لمفهوم الإيراد هذا :

١- ان اي خصم نقدي او خصومات أخرى من المبالغ المثبتة مثل خسائر الديون المعدومة تمثل تعديلات ضرورية الاحتساب لصادفي النقد الحقيقي الموازي قيمة الحالية المخصومة للدعايات النقدية التي يجب أن تطرح عند احتساب الإيراد لان هذا التفسير يتعارض مع وجهة النظر القائلة بأن الخصم النقدي وخسائر الديون المعدومة يجب ان تعتبر مصاريف .

٢- بالنسبة للصفقات لغير النقدية فان قيمة التبادل توضع مساوية لقيمة السوق العادلة للشيء الذي تم التخلي عنه او استلامه ايهما أكثر سهولة ووضوحا عند الاحتساب .

توقيت الاعتراف بالإيراد : **Revenue recognition timing**

يقر عموما بان اكتساب الإيراد والدخل يتم من خلال كافة مراحل الدورة التشغيلية وفي ظل الصعوبات المتعلقة بتوزيع الإيراد والدخل على مختلف مراحل الدورة التشغيلية قام المحاسبون باستخدام مبدأ تحقق الاختيار الحدث الحرج في هذه الدورة لغرض توقيت الاعتراف بالإيراد والدخل يتم اختيار الحدث الحرج للاشارة بأن تغيرات معينة في الموجودات والالتزامات ، من حيث التعاريف الأولية لمبدأ التحقق هذا هو الاتي :

ان المعنى الجوهرى للتحقق هو أي تغير في الموجودات والالتزامات اصبح متأكد منه بما فيه الكفاية وموضوعي مما يستدعي اتعرف في الحسابات ان هذا الاعتراف يستند الى صفقة تبادلية بين اطراف مستقلة او ممارسات تجارية قائمة الى انجاز عقد معين الذي يعتبر تقريبا تماما متأكد منه "

حيث ربطت لجنة مفاهيم ومعايير الإبلاغ المالي التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة مبدأ التحقق بمفهوم القياس الدخل المعول عليه فمبدأ التحقق هو تعبير عن مستوى التأكد لتأثير ربح حدث ما يعترف به كإيراد على وجه الخصوص عرفت لجنة التحقق بالاتي :

على الدخل ان يكون دائما موجودا قبل ظهور اي سؤال حول التحقق فالتحقق ليس بعنصر محدد للدخل وإنما مجرد عنصر يخدم كدليل لاتخاذ قرار عن التوقيت الاغراض ادراج احدث معينة التي اصلا تم اتخاذ قرار بشأنها بطريقة أخرى بأنها ضمن مفهوم الدخل في السجلات المحاسبية بشكل موضوعي اي عندما يصبح عدم التأكد في ادنى مستوى مقبول "

3- مبدأ المقابلة interview principle

ان ممارسة أي نشاط اقتصادي مهما كان حجمه وطبيعته لا بد من ان يترتب عليه حدوث انفاق معين ينجم عنه عائد مناسب ويتطلب تحديد موضوعي زمني لتلك النفقات بنفس الأسس والاجراءات وعند تحديد وتحقق الإيراد ليتم مقابلتها والتوصل الى صافي النتيجة من ربح وخسارة .

ان نقطة السداد النقدي لاي بند من بنود المصاريف ليس بالضرورة اعتباره نقطة تحقق المصروف نظر لوجود بعض المصاريف تنفق للحصول على اصول طويلة الاجل تستخدم الأكثر من فترة مالية مما يتطلب توزيع كلفتها على فترات بالانسجام مع العمر الانتاجي المقدر لكل اصل على انفراد. ونفس الموقف يسري ايضا على الأصول المتدولة اذا لا تسجل قيمة مشتريات اصناف المخزون على اساس انها مصاريف تخص تلك السنة .

ان مسألة تحديد الإيرادات التي تعتمد على تطبيق مبدأ تحقق الإيراد تأتي مرحلة سابقة على تحديد المصروفات والتي تعتمد على تطبيق مبدأ " مقابلة الإيرادات بالمصروفات مع الاهتمام بالقاسم المشترك الزمني بينهما بسبب كون المبالغ التي تنفق كتكاليف في أي فترة زمنية غالبا ما تقسم بالذات لنسبة الاصول الثابتة اساسا والمتدولة بدرجة اقل الى جزئين :

أ- يخص هذه الفترة ويصطلح عليه بالتكاليف المستنفذة المعبر عنها بالمصاريف التي يتم مقابلة الإيرادات بها .

ب- " يخص الفترة أو الفترات لاحقة ويصطلح عليه بالتكاليف الغير مستنفذة والمعبر عنها بالأصول التي تظهر في الميزانية العمومية في الطرف الايمن بينما الأولى فتمثلها المصاريف الإيرادية التي تظهرها الحسابات الختامية في الطرف المدين .

شروط تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات :

١- المقابلة المباشرة للكلف المستنفدة مع الإيراد على سبيل المثال مقابلة كلف السلع المباعة مع المبيعات ذات العلاقة ،

٢- المقابلة المباشرة للكلف المستنفدة مع الفترة على سبيل المثال راتب مدير مجلس الإدارة

٣- توزيع الكلف بين الفترات المنتفعة على سبيل المثال الاندثار

٤- اعتبار كافة الكلف الأخرى كمصاريف في الفترة التي تحصل فيها مالم يتم تبرير استفادة الفترات المستقبلية على سبيل المثال مصاريف الاعلان

٤- مبدأ الموضوعية Objectivity principle

هناك عدم اتفاق حول كون الموضوعية فرض ام مبدأ في جميع الاحوال فان محتوى ومفهوم الموضوعية هو التأكيد على الحيادية وعدم الانحياز في القياس المحاسبي للمعلومات وايصالها لمستخدميها هذا يتطلب ضرورة توفر ادلة اثبات وبراهين تدعم تلك الآراء الموضوعية لذلك تشكل المستندات المحاسبية بكافة أنواعها احد أهم عناصر النظام المحاسبي من جهة واهم ادوات مراجع الحسابات من جهة أخرى . أن هنالك علاقة وثيقة بين الموضوعية والتحقق من صحة الحدث وقياسيه بشكل صحيح دون انحياز الدرجة يرى البعض بأن فرض الموضوعية اشتق منها مبدأ التحقق أو حتى يعتبر البعض بان الموضوعية هي نفسها مبدأ ونحن نقول بأن اساسيات البحث العلمي في اي حقل من حقول المعرفة بما فيها المحاسبة تحتم الالتزام بشرط عدم التحيز في ابداء الرأي بأي مسألة والمتمثل بالموضوعية لكي تضيف عليها الطابع العلمي وتتخلى عن البعد الشخصي. ونظر الأهمية هذا الفرض وعدم القدرة على اعطاء رأي مطلق في حدود مفهوم الموضوعية بذاته نجد ان هناك عدد تعاريف تختلف بعض الشيء فيما اذا وردت اشارا الى ان موضوعية تستخدم كأساس للقياس الذي يؤمن امكانية التحقق من صحة الواقع العلمي مدعما نتيجة التحقق بأدلة براهين اثبات .

اما ايجيري فقد ركز في تعريفه على البعد الشخصي اذ أشار الى ان الموضوعية تستخدم كأساس في القياس المحاسبي الذي لا ينطلق من الفهم الشخصي والحكم الجزافي من قبل الشخص القائم بالقياس بل لابد من الالتزام بالظروف البيئية المحيطة بالشخص بعيدا عن ذاته .

شروط تحقق الموضوعية : Objective Verification Conditions

نجد أن فرض الموضوعية يتطلب توفر شرط أو أكثر مما يلي :

- ١- التخلي عن الانحياز الشخصي والتقدير والحكم الجزافي .
- ٢ - الاهتمام والتركيز بالبيئة المحيطة بالشخص القائم بالقياس .
- ٣ - قابلية عملية القياس الموضوعي للتحقق .
- ٤ - وجود أدلة وبراهين تثبت صحة التحقق بدرجة معقولة .
- ٥- تغليب الطابع الموضوعي على القياس يفضل ان تلقى آراء المختصين بالقياس على نفس النتيجة القياس .

٦ - مبدأ الثبات Consistency principle

يتطلب مبدأ الاستمرارية أن يتم تثبيت الاحداث الاقتصادية المتشابهة والابلاغ عنها بشكل ثابت من فترة إلى أخرى ، ويعني هذا ضمناً بأن نفس الاجراءات المحاسبية يجب أن تطبق على نفس الفقرات أو البنود بمرور الزمن . إن تطبيق مبدأ الثبات يجعل من الكشوف المالية ذات قدرة أكبر على المقارنة ، وأكثر فائدة ، إذ أن الاتجاهات في المعلومات والعلاقات مع العوامل الخارجية سيتم الإفصاح عنها بشكل أكبر دقة عندما يتم استخدام طرق قياس ذات قابلية على المقارنة ، وبنفس الشكل يتم تلافي العشوائية في المعلومات المندرجة في كشف الدخل وكشف الميزانية وكذلك تلافي التلاعب المحتمل في الكشوف المالية من خلال التطبيق الثابت فالإجراءات المحاسبية بمرور الزمن . وعليه فالثبات هو قيد / محدد من قبل المستخدم يستهدف تسهيل عملية القرار من خلال ضمان عرض مقارنة (قابل للمقارنة) في الكشوف الية منشأة ما بمرور الزمن مما يعزز من منفعة الكشوفات المالية . ويشكل الثبات اهتمام رئيس من قبل المدققين عند تدقيقهم للكشوف المالية . ففي الرأي النمطي التقليدي (أي الرأي الذي يعطيه المدقق في تقريره عند انتهاء عملية التدقيق ، يعترف بوجود مبدأ الثبات من خلال ملاحظة وجود أو عدم وجود لهذا المبدأ إذ يجب أن تعد الكشوف المالية بالتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي يجب أن تطبق على أساس ثابت .

٦- مبدأ الإفصاح التام (الشامل) principle of full disclosure

يقضي هذا المبدأ شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية الأخطاء مستخدمى هذه التقارير صورة واضحة صحيحة عن الوحدة المحاسبية قد ظهرت أهمية هذا المبدأ نتيجة ظهور شركات الأموال والنص في قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل

الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية .ونظر الآن الاطراف الخارجية غالبا ما لا يملكون السلطة الا لزام المنشأة بتقديم ما يحتاجونه يعتمد مبدأ الإفصاح الشامل على اربعة فروض رئيسية :

١- أن احتياجات المستخدمين الخارجين للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام

٢- ان هناك احتياجات مشتركة للاطراف الخارجية يمكن مقابلتها اذا ما اشتملت التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات الملائمة عن الدخل والثروة .

٣- ان دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة للاحتياجات الخارجية يتحدد من اعداد وعرض القوائم المالية .

٤- ان اسلوب القوائم المالية ذات الغرض العام يعتبر انسب وسائل الإفصاح وذلك من وجهة نظر مقارنة التكلفة العائد بالمقارنة بأساليب الإفصاح الأخرى .

بصفة عامة يمكن القول ان المعلومات التي يتم الإفصاح عنها خارج نطاق القوائم المالية هي تلك التي لايمكن اخضاعها لمعايير الاثبات المحاسبي .

٧- مبدأ الحيطة والحذر : Principle of caution

هو مبدأ استثنائي أو مبدأ مخفف أو معدل بمعنى انه يعمل كقيد أو محدد على تقديم معلومات محاسبية ملائمة فبمعنى مبدأ الحيطة والحذر بأنه عندما يتم الاختيار من بين طريقتين محاسبتين أو أكثر فإن تفضيل ما سيظهر الطريقة التي لها تأثير الايجابي لأقل على حقوق حملة الاسهم فإن هذا المبدأ يعني ضمنا بانه من المفضل ان يتم الإبلاغ عن القيم الأقل للموجودات والايرادات والقيم الأعلى للالتزامات والمصاريف .حيث يفرض على المحاسب ان يسلك موقفا متشائما عموما عند قيامه بالاختيار من بين الطرق المحاسبية للأغراض الإبلاغ المالي ، فإن مبدأ الحيطة والحذر يؤدي الى معالجات تشكل نقاط اختلاف كبيرة مع المداخل النظرية المقبولة فعلى سبيل المثال ان تبني مفهوم الكلفة والسوق ايها أقل يتعارض مع مبدأ الكلفة التاريخية فبالرغم من النظرة الى طريقة الوارد آخر الصادر اولا طريقة الاستهلاك على انها اجراءات لمواجهة التضخم الا انه يمكن القبول بانها نتاج لتبني مبدأ الحيطة والحذر .

٨ - مبدأ الأهمية النسبية principle of relative importance

ويعني هذا بأن الأحداث التي لها تأثيرات اقتصادية غير جوهرية يجب أن تعالج بأي أسلوب ممكن سواء كان هذا الأسلوب في حالة توافق مع المبادئ المحاسبية أم لا ، فلا حاجة هنا للإفصاح عنها ، فالأهمية النسبية تخدم كدليل ضمني للمحاسب لما يجب الإفصاح عنه ، وبالتالي فإن هذا يمكن المحاسب من اتخاذ القرار بشأن ما هو ضروري أو ما هو غير مهم أخذ بنظر الاعتبار كلفة حفظ السجلات ، ودقة الكشوفات المالية والملائمة لمستخدم المعلومات المحاسبية .

وعموماً ، فإن المنظمات والهيئات المحاسبية المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة تركت تطبيق الأهمية النسبية لأحكام المحاسب الشخصية ، ولكن في نفس الوقت أكدت على أهميته . فاستناداً إلى مجلس المبادئ المحاسبية APB في تقريره رقم ٤ ؛ فإن الأهمية النسبية تعني ضمناً بأن الإبلاغ المالي يهتم فقط بالمعلومات المهمة ذات التأثير الملموس على التقويمات والقرارات .

لكن المشكلة مع مبدأ الأهمية النسبية هو افتقاره إلى تعريف ميداني أو محلي فمعظم تعاريف الأهمية النسبية تؤكد على أهمية دور المحاسب في تفسير ما هو مهم نسبياً وما هو غير مهم نسبياً فعلى سبيل المثال يحرف Friskff الأهمية النسبية على إنما الأهمية النسبية لمعلومة مالية من وجهة نظر المستخدم ضمن سياق القرار الذي يريد صنعه .

يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار عند اتخاذ قرار بشأن الأهمية النسبية طبيعة مفردة ما فيما إذا كانت :

١ - عنصر الدخل في تحديد الدخل

٢ - غير عادي أو استثنائي

٣ - يعتمد ظهوره على حدث أو ظرف آخر

٤ - قابل للتحديد في ظل حقائق وظروف قائمة

٥ - مطلوب من قبل تشريع أو تعليمات

٩- مبدأ التوحيد والمقارنة : principle of uniformity and comparison

يشير المبدأ الثبات إلى استخدام نفس الطرق والإجراءات للمفردات ذات العلاقة من قبل منشأة ما بمرور الزمن فالهدف المنشود هو تحقيق القابلية على المقارنة الكشوف المالية من خلال تخفيض التنوع الذي يخلفه استخدام طرق وإجراءات محاسبية مختلفة من قبل المنشآت ان الهدف الضمني لكل من التوحيد والتنوع (المرونة) هو حماية مستخدم المعلومات وتقديم معلومات ذات مدلول أو معنى لهذا المستخدم قد فشل كلا المبدأين بسبب موافقهما المتطرفة حول مسألة الإبلاغ المالي فالتوحيد لا يؤدي بسبب توافقه مع المقارنة كما ان التوحيد هدف غير علمي على نحو لايمكن انكاره ، اما المرونة الناتجة من التنوع تؤدي بشكل واضح الى الارياك وعدم الثقة وبالتالي هناك حاجة الى نقطة مفاضلة او موازنة تؤدي الى تشجيع التوحيد من خلال تقليص التنوع في الممارسات المحاسبية وبالتالي هناك حاجة الى نقطة المفاضلة أو الموازنة تؤدي الى تشجيع التوحيد من خلال تقليص التنوع في الممارسات المحاسبية .

الفصل السادس

المدخل السلوكي لبناء نظرية محاسبية

المقدمة :

يعد المدخل السلوكي من المداخل الحديثة في بناء او صياغة نظرية محاسبية إذ يوجب المدخل السلوكي عند صياغة نظرية محاسبية معرفة أثر المعلومات المحاسبية في سلوك متخذي القرار
بمعنى سوف يكون هناك تفسير للسلوك الانساني والتنبؤ به كما يهتم بكيفية استخدام المعلومات المحاسبية من

قبل متخذي القرار اي العلاقة بين المعلومات المحاسبية والقرار المتخذ . يتطلب المدخل السلوكي للبحث المحاسبي معرفة اثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذي القرارات ، وبالتالي سيكون هناك تفسير للسلوك الانساني والتنبؤ به هذا من جانب اما الجانب الآخر ، يهتم المدخل السلوكي بكيفية استخدام المعلومات من قبل متخذي القرارات في العلاقة بين المعلومات باعتبارها

مدخلات لعملية اتخاذ القرار وبين القرار باعتباره المخرجات

يمثل الجانب الأول الاتجاه النفعي للمحاسبة والذي يصاحبه تحديات الايلاغ المالي المتمثلة بالاهمية النسبية منفعة المعلومات كفاية الافصاح والسياسات المحاسبية واثرها في عملية اتخاذ القرارات وعلى المحاسب مواجهة هذه التحديات من خلال فهم وإدراك سلوك مستخدمي المعلومات والذي يؤدي الى ايصال المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات . اما الجانب الآخر فيهتم بكيفية استخدام المعلومات المحاسبية من قبل المستخدم لاتخاذ القرار ، حيث تمثل المعلومات مدخلات لعملية اتخاذ القرار ، وعليه فإن المعلومة تؤثر في نوع القرار المتخذ وينبغي هنا

ايصال المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرار، وعموما هناك عدد من الخصائص النوعية التي لا بد من توافرها في المعلومات المحاسبية لتمكن المستخدم من اتخاذ القرارات واصدار الأحكام وعليه سنبين في هذا البحث اثر المدخل السلوكي في توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مع بيان اثر سلوك كل من منتج ومستخدم المعلومة في القرار المتخذ. المبحث الأول / منهجية

المدخل السلوكي

طبيعة المدخل السلوكي

لقد فشلت معظم المداخل التقليدية لبناء النظرية المحاسبية بأن تأخذ بنظر الاعتبار سلوكية المستخدم بشكل خاص والافتراضات السلوكية بشكل عام.

الي الملاحظة المهمة التال Devine وفي عام 1960 توصل:

(نتنقل الآن الى ردود الفعل السيكولوجية لأولئك الذين يستهلكون المخرجات المحاسبية او وقعوا في شرك حبال الرقابة . ومن خلال المقارنة يبدو بأنه من المنصف الاستنتاج بأن المحاسبين يشقون طريقهم بصعوبة في مسألة علاقاتهم بشبكة اعمال الحدث الإنساني المعقدة سايلوجيا بأسلوب فطري تنقصه البراعة والذكاء بشكل لا يصدق . وقد يكون بالأمكان اعطاء

عذر لبعض من السذاجة والفطرية في حقل معرفة جديدة , ولكن مما لا يمكن التسامح بشأنه واعطاءه العذر هو الفشل بالأعتراف بأن الكثير مما تم واعتبر نظرية محاسبية هو ربط يثوس منه مع افتراضات غير مدعومة عن السلوكية).

فيؤكد المدخل السلوكي لصياغة النظرية المحاسبية على ملائمة المعلومات التي تم توصيلها لأغراض صنع القرار (مدخل الاتصال - القرار) وكذلك ملائمتها لسلوك الفرد والمجموعة الذي تسببه عملية توصيل المعلومات (مدخل صانع القرار) . فلقد افترض في المحاسبة بأنها موجهة مبنية على التصرف او السلوك , فغرضها التأثير على التصرف مباشرة من خلال سلوكية المحاسبين . فبسبب اعتبار المحاسبة على انها عملية سلوكية .

فإن المدخل السلوكي لصياغة النظرية المحاسبية يطبق العلم السلوكي على المحاسبة.

ولقد توصلت لجنة المحتوى العلمي السلوكي للمناهج المحاسبية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة الى وجهة النظر التالية بشأن هدف العلم السلوكي التي ربما تصح ايضا على المحاسبة السلوكية .

ان هدف العلم السلوكي هو ان نفهم ونفسر السلوك الانساني والتنبؤ به - اي التوصل الى عوميات حول السلوك الانساني مدعومة بدليل ميداني يتم الحصول عليه بأسلوب غير شخصي من خلال اجراء امتحان بشكل تام امام اي دراسة لاحقة وتكرار التحقق منها من قبل علماء مهتمين اخرين . وعلية فالعلم السلوكي يتطلب مشاهدة ميدانية منتظمة لسلوك الانساني لأغراض البرهنة تجريبيا على صحة فرضيات معينة من خلال الإشارة الى تغيرات في السلوك قابله للملاحظة .

وان المدخل السلوكي حديث العهد الا انه استقطب حماس ودواع جديدة في البحوث المحاسبية التي تركز على الهيكل التركيبية السلوكية التي في ضوئها يمارس المحاسبون اعمالهم . وعلى هذا الاساس ظهر مجال جديد في المحاسبة الا وهو مجال تعدد او تداخل العلوم تطلق عليه بشكل ملائم المحاسبة السلوكية

فالهدف الرئيس للمحاسبة السلوكية هو تفسير السلوك الانساني والتنبؤ به في كافة السياقات المحاسبية المحتملة . واعتمدت البحوث والدراسات السلوكية في المحاسبة على الاساليب الميدانية , التجريبية أو اساليب علاقات الارتباط . ولكن معظم الدراسات قامت فقط بمحاولات متواضعة لصياغة أطار نظري يمكن ان يدعم المشاكل او الفرضيات التي يراد اختبارها . فما قامت به الدراسات هو تركيزها عموما على التأثيرات السلوكية للمعلومات المحاسبية او

ركزت على المعالجة الأنسانية للمعلومات وقد توفر نتائج هذه الدراسات فهم للبيئة السلوكية للمحاسبة التي قد تخدم كدليل أو موجه لصياغة النظرية المحاسبية

التأثيرات السلوكية للمعلومات المحاسبية

قد يكون للمعلومات المحاسبية في ضوء محتواها وشكلها تأثير على صانع القرار وان كان هذا التأثير واضح ويمكن قبوله بسهولة تماما الا ان اهميته تتجلى في كونه يطرح منافذ جديدة للبحث هدفها تطوير الانظمة المحاسبية والابلاغية . واستندا الى ذلك فان الدراسات البحثية في هذا المجال تقوم بدراسة وتحليل نماذج الأبلاغ البديلة وممارسات الافصاح البديلة لتقييم الاختبارات المتاحة في ضوء ملائمتها للمستخدم والتأثير عليه . ولكن لانه لم يتم لحد الان صياغة اطار نظري فمن الصعب تصنيف هذه الدراسات وحاول العديد من الكتاب وضع صيغ وهي التي سيتم توظيفها في هذا البحث لتوضيح Swicinga للتصنيف . وكان اخرها وا طبعة الدراسات بشأن التأثيرات ا

واستخدمت ثلاثة مداخل لدراسة وتحليل كفاية الافصاح فاما المدخل الاول فهو يحلل اشكال استخدام البيانات من وجهة نظر حل المسائل الجدلية المتعلقة بأدراج معلومات معينة . واما المدخل الثاني فهو يحلل التصورات والمواقف لمختلف مجموعات المصالح واخيرا المدخل الثالث يحدد نطاق الافصاح عن مختلف بنود المعلومات في التقارير السنوية والمحددات / المؤثرات لأي اختلافات جوهرية في كفاية الافصاح الابلاغ المالي بين الشركات وظهرت البحوث حول كفاية واستخدام الافصاح وجود قبول عام الكفاية / المتانة الموجودة في الكشوف المالية المتاحة ووجود فهم وادراك كأعتراف بأن الفروق في كفاية الافصاح بين الكشوف المالية ترجع الى متغيرات مثل حجم الشركة والربحية وحجم ومكانة شركة التدقيق .

وفيما يتعلق بمنفعة البيانات في الكشوفات المالية فقد تم توظيف مدخلين لدراستها وتحليلها فاما المدخل الاول فهو يحلل الأهمية النسبية للمعلومات المالية . واما المدخل الثاني فهو يدرس

مدى ملائمة الكشوف المالية لصنع القرار من خلال توظيف توصيل مختبري لبيانات الكشوف المالية في ضوء امكانية القراءة المعنى من قبل المستخدمين بشكل عام .

وتم توظيف مدخلين لدراسة وتحليل ممارسات تطبيقات الابلاغ المالي للشركة المساهمة فأما المدخل الاول فهو يحلل التفضيلات بين الاساليب / الطرائق الفنية المحاسبية البديلة . واما المدخل الثاني فهو يحلل المواقف تجاه مسائل الابلاغ العاملة مثل حجم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وحجم المعلومات المتاحة واهمية بنود معينة . وظهرت هذه الدراسات حدود مدى قبول الطرق والاساليب الفنية المحاسبية المقترحة من قبل الجهات المخولة وكذلك اظهرت الى اي مدى حددت بشكل واضح هذه الاجراءات التقنية المقترحة القروق في المواقف بين المجموعات المهنية ويقدر تعلق الامر بمسائل الابلاغ .

وتم توظيف مدخلين لدراسة وتحليل احكام / قواعد الاهمية النسبية فأما المدخل الاول فقد حلل العناصر او العوامل الرئيسية التي تحدد تجميع وتصنيف وتلخيص البيانات المحاسبية . واما المدخل الثاني فهو يسلط الضوء على مسألة اي البنود هي التي يعتبرها الناس مهمة نسبيا وايضا يسعى هذا المدخل الى تحديد درجة الفرق في البيانات المحاسبية المطلوبة قبل اعتبار فرق ما على انهم مهم نسبيا وبشكل عام تشير هذه الدراسات الى ان هناك عوامل عديدة يبدو بأنها تؤثر على احكام الاهمية النسبية وان هذه الاحكام تختلف بين الافراد .

واخيرا لقد تم دراسة وتحليل تأثيرات الاجراءات المحاسبية البديلة وبشكل خاص من سياق استخدام اساليب تقويم مختلفة للمخزون ومعلومات عن مستوى الاسعار ومعلومات غير محاسبية

وتشير نتائج هذه الدراسة بأنه يمكن ان يكون هناك تأثير للطرائق والاجراءات الفنية المحاسبية على القرارات الفرد وان مدى هذا التأثير يعتمد على طبيعة المهمة وسمات المستخدمين وطبيعة البيئة التجريبي

The behavioral nature of accounting information

الطبيعة السلوكية للمعلومات المحاسبية

سوف يتم توضيح الطبيعة السلوكية للمعلومات المحاسبية من خلال عدة نقاط وهي كالآتي:

1- المحاسبة تشمل الناس سواء منتجين أو مستهلكين فمن الصعب عدم التحدث عن الأشخاص ومشاركتهم في أي عملية محاسبية . ادخال النظام المحاسبي وانتاج المعلومات في معظم الشركات يتم من قبل أفراد . فمن الضروري حساب ودراسة سلوك هؤلاء الأفراد ، لأنهم هم الذين يضعون الخطط ويقومون برسم السياسات الاستراتيجية ويتخذون القرارات وغيرها من الأمور المتعلقة بأي عملية محاسبية . وان أي تجاهل لدور السلوك البشري سوف يؤدي لنتائج عكسية على العملية المحاسبية بشكل عام .

2- ينبع الطلب على المعلومات المحاسبية من حالة القلق التي تسيطر على المعنين والمهتمين بالنشاط الاقتصادي وتتطور حاجتهم الى المعلومات من نقص المعرفة بشؤون هذا النشاط .

ان حالة القلق هذه القائمة على عدم اليقين تكمن وراء جميع الاحتياجات المعلوماتية ذات الطبيعة المحاسبية . أنها إحدى سمات السلوك البشري التي تهدف المعلومات المحاسبية الى التخفيف منها أو القضاء عليها .

3- تهدف المعلومات المحاسبية الى التأثير على السلوك البشري . إذ نشأت الحاجة الى المعلومات من نقص المعرفة وبالتالي عدم اليقين فيما يتعلق بالنشاط الاقتصادي . فأن توفير هذه المعلومات لصانعي القرار والجهات الفاعلة يهدف الى التخفيف من حالة القلق وعدم الثقة وبذلك يجب تسهيل عملية الحصول على المعلومات لأنها تؤثر في مصلحة الأشخاص المعنين .

4- تؤثر المعلومات المحاسبية على السلوك البشري بطرق مختلفة . أي أن نفس المعلومات يمكن أن تجعل الأفراد يتصرفون بشكل مختلف . يعتمد الكثير على المعنى الذي ينسب الى الكلمات أو المصطلحات المستخدمة أو الوسائل التي يتم من خلالها تقديم المعلومات لمستخدميها ؛ بسبب وجود مستويات مختلفة من المهارة والخبرة والفهم لمستخدميها ؛ فليس كل منهم قادر على التفاعل بنفس الطريقة مع هذه المعلومات .

5- وظيفة المراجعة هي ازالة أو التقليل من حالة القلق . اذا تم قبول درجة الاستخدام والسلوكية يعتمد تأثير المعلومات المحاسبية الى حد كبير على مصداقيتها . فمن الضروري أن تكون هناك وسيلة موثوقة ومجدية لإنشاء هذه الحالة لصالح المستخدم المحتمل . لسنوات عديدة كانت مهنة التدقيق المتمثلة بالفحص والايلاغ عن المعلومات موجودة لهذا الغرض . يهدف الرأي الوارد في تقرير المدقق الى ازالة عدم اليقين وحالة القلق الطبيعية الموجودة فيما يتعلق بمصداقية المعلومات المحاسبية

عوامل تطور السلوك المحاسبي Factors for developing accounting behavior

هناك ثلاث عوامل رئيسية لتطوير السلوك النفسي المحاسبي وهي كالآتي :

- 1- اجراء فحص استكشافي للعملية المحاسبية من أجل تحديد الخصائص السلوكية الرئيسية التي تتطلب فهما أكبر من قبل المحاسبين ورجال الاعمال أكثر مما هو موجود حالياً .
- 2- تحليل واسع نسبيا للعديد من المفاهيم الرئيسية لعلم النفس والتي يعتقد أن لها أكبر صلة وقابلية التطبيق لتطوير المحاسبة السلوكية.
- 3- القاء نظرة سريعة على العديد من مشاريع وكتابات اعادة البحث التي حاولت في الأونة الاخيرة التحقيق في امكانية تطبيق مفاهيم علم النفس المذكورة أعلاه في المحاسبة من أجل تطوير حالة الفهم

Some behavior concepts related to the accounting profession

بعض المفاهيم السلوكية المتعلقة بمهنة المحاسبة

1- مفهوم الإدراك Perception Concept

لقد عرف هيلجارد واتكينسون مفهوم الإدراك بأنه عملية إدراك الأشياء أو الصفات أو العلاقات عن طريق أعضاء الحس . في حين أن المحتوى الحسي موجود دائما في الإدراك فإن ما يتم إدراكه يتأثر بالتجربة المحددة والسابقة لذا فإن هذا الإدراك هو أكثر من مجرد تسجيل سلبي للمنبهات التي تؤثر على أعضاء الحس . هذا المفهوم الخاص مهم للمحاسبة لأن إحدى الوسائل الرئيسية التي يدرك بها صانع القرار أو الفاعل في الأعمال وتفاصيل النشاط الاقتصادي الذي يتم إجراؤه في الكيان التجاري هي من خلال تحفيز المعلومات المحاسبية المبلغ عنها .

ان تأثير المعلومات المحاسبية على تصورات الفرد للكيان له أهمية حيوية بالنسبة له . على سبيل المثال يرى مستخدم المعلومات نفس الأشياء في المعلومات كما يدركها المعالج عند اعدادها ؟ اذا لم يكن الامر كذلك فالى اي مدى تختلف هذه التصورات ، والى اي مدى تؤثر على القرارات والاجراءات التي يتخذها لاحقا ؟

بافتراض اعداد المعلومات بأمانة وموضوعية، يجب أن يكون الهدف أن ما يدركه المستخدم فيما يتعلق بالكيان هو ما يدركه المعالج ايضا .

Other aspects of the perception concept of accounting interest are as follows:

الجوانب الأخرى لمفهوم الإدراك من مصلحة المحاسبين هي كما يلي:

Personal needs and values

1- الاحتياجات والقيم الشخصية

يقبل علماء النفس عموماً الرأي القائل أن الإنسان يدرك فقط الأمور التي يشعر أنها مفيدة له والتي يحتاجها شخصياً وقيمها بقدر ما يتعلق الأمر بالمحاسبة يفترض أن مستخدم المعلومات لن يستخدمها إلا من عناصر المعلومات التي يعتبرها ذات صلة ومفيدة له لذلك فإن معرفة هذه الاحتياجات والقيم سيكون مفيداً جداً في تحديد الفائدة النسبية لمختلف أنواع وعناصر المحاسبة التي الإبلاغ عنها .

The ability to perception

2- القدرة على الإدراك

يمكن للفرد فقط أن يدرك الكثير في وقت واحد لأنه كأنسان يمكنه تركيز الانتباه على عدد محدود من العوامل المختلفة في وقت واحد . ومن خلال تطبيق هذه الملاحظة على المحاسبة فنجد أن الإدراك مهماً في مجالات محاسبية عديدة ومنها

- أ- مراقبة النشاط الاقتصادي للحساب والإبلاغ عنه .
- ب- الإبلاغ عن المعطيات المحاسبية .

The basis of experience

3- أساس الخبرة

يتعلم الأفراد الإدراك تدريجياً مع نمو معرفتهم ومهاراتهم وخبراتهم ، يتطور وعيهم وحواسهم لاستيعاب وتحليل المزيد من الحالات هذا إلى حد ما ، ولكن في بعض الأحيان تحدد مستويات ادراكهم وقد وضع علماء النفس مستويين متميزين من الإدراك في هذا الصدد وهما :

أ- العتبة المطلقة هذه هي النقطة التي يتم فيها تحفيز الفرد بشكل كافي لإدراك شيء ما لأول مرة فعلى سبيل المثال (المستوى الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يطلبها الشخص لإدراك الربحية الإجمالية أو المركز المالي من الأعمال) .

ب- عتبة الاختلاف هذه هي النقطة التي يبدي عندها ادراك التغيرات والاختلافات في محفزات التأثير السلوكي على سبيل المثال (النقطة التي يتم فيها اكتشاف عنصر من المعلومات المحاسبية أو اكتشاف خطأ في المراجعة) .

The effect of conditioning

4- تأثير التكيف

من خلال عملية التعليم يمكن تكيف الافراد لكل فرد يكمن الخطأ في انه يمكن ان يصبحوا على دراية بالمنبهات بحيث يبدؤون في ادراك ما يتوقعون .

2- مفهوم الموقف Position Concept

هو احد الجوانب الاساسية للسلوك البشري حيث يقوم الافراد باستمرار بصياغة مواقف شخصية تجاه مجموعة متنوعة من الاشياء سواء (الحية أو غير حية) خلال حياتهم بحيث يتم تحديد طبيعة ونوعية السلوك البشري الى حد كبير من خلال هذه العوامل . لقد عرف هيلجارد واتكينسون المواقف على انها "توجه نحو الانحراف أو الابتعاد عن شيء ما أو مفهوم أو موقع .بمعنى اخر هو حالة استعداد للاستجابة جسدياً أو عقلياً لمواقف معينة بهذا المعنى فهو يؤثر بشكل كبير على طبيعة سلوك الانسان وفي كثير من الحالات يحدده مسبقاً .

لقد وصف نيوكومب في حالة الاستعداد المرتبطة بالموقف حيث عبر عنه بأنه "هو التنظيم الفردي للعمليات النفسية كما هو الحال في المنعطف عن سلوكه " هذا فيما يتعلق ببعض جوانب العالم التي يميزها عن جوانب أخرى .انه يمثل بقايا تجربة السابقة التي يتعامل معها مع أي موقف لاحق بما في ذلك هذا الجانب الى جانب التأثيرات المؤقتة في مثل هذه الحالة يحدد سلوكه فيها .

فمن المهم للمحاسبين أن ينظروا عن كثب في بعض الجوانب الرئيسية لمفهوم الموقف التي قد يكون لها بعض التأثير على تطوير المحاسبة.

The aspects are

وهذه الجوانب هي :

Basis of experience

1- أساس الخبرة

تستند المواقف أساسا الى الخبرة السابقة للفرد وهذا يمثل مصدر قلق حيوي للمحاسبين الذين يدرسون فقط استخدام المعلومات المحاسبية وايضا طرق المعالجة وبالتالي فإن الخبرة السابقة للمستخدمين والمعالجات فيما يتعلق بمعلومات حساب الجرد يمكن أن تحدد المواقف التي بدورها ستحدد مدى استخدامهم للمعلومات من ناحية ومدى معالجتها من ناحية اخرى . ستعتمد مسألة معالجة المعلومات المحاسبية عدة أمور منها التركيز على أنظمة معالجة المعلومات الرسمية من قبل ادارة الاعمال ، مدى تقدير الادارة العليا للمعلومات المحاسبية ، والى أي مدى تعتبر الادارة العليا أنه من المهم التواصل داخل الشركة وخارجها .

Position change

2- تغير الموقف

المواقف لا تدوم فهي منفتحة على التغيير نظرا لظروف جديدة تلغي التجارب السابقة لذلك من المهم أن يدرك المحاسبين أن هذا المبدأ يمكن ان ينطبق بنفس القدر على مجال المحاسبة بقدر الامكان وكذلك على المجالات الاجتماعية الأكثر شيوعا مثل العنف أو الجنس أو الدين أي أن الأفراد سيحتفظون بمواقف مواتية حتى تغيرهم التجربة الى مواقف غير مواتية أو العكس .

Dynamic evaluations

3- التقييمات الديناميكية

الموقف هو تقييم ديناميكي لموقف معين ينبثق من أحد العوامل الحيوية وهو أنه بمجرد إجراء مثل هذا التقييم تصبح بعض الأشياء ذات صلة بالفرد المعني بينما يصبح البعض الاخر غير ذي صلة . أن هذا يمكن أن يخلق حالة من الجمود في

العقل وقد يضر بالفرد على سبيل المثال فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية ، فيمكن أن يتجاهل صانع القرار بعض عناصر المعلومات أو بعض التقارير بسبب موقف محدد تجاه هذه المعلومات . على الرغم من حقيقة أنها يمكن أن تكون ذات فائدة قصوى وأهمية بالنسبة له في أنشطة صنع القرار الخاصة به .

4- المواقف تولد الافكار The positions generate perception

أنها نتيجة ثانوية غير محظوظة للصلابة العقلية الناتجة عن موقف والذي نتج عنه ادراك . أي أن الفرد يدخل في موقف بعقلته مختلف مما يتسبب في التعامل مع الموقف بشكل خاطئ أو سيء بقدر ما يتعلق الأمر بالمحاسبة فقد يعني ذلك أن المعلومات المحاسبية قد تم استخدامها بشكل خاطئ أو سيء .

3- مفهوم الدافع Motivation Concept

مفهوم الدافع هو المفهوم الأكثر أهمية في أداب علم النفس . حيث يركز على الاسباب التي تجعل الأشخاص يتصرفون وليس كيف يتصرفون . فهو في الأساس يعتمد على بعض العوامل مثل الاحتياجات والرغبات والدوافع فهذه كلها حوافز تدفع بالشخص نحو هدف معين . وقسمت الدوافع الى قسمين :

أ- الدوافع الأولية : والتي هي بالدرجة الأولى دوافع بدائية ومنطقية بيولوجية وغريزية وتشمل النوم والطعام والجنس ، وبالتالي يبدو أنها ليست لها صلة واضحة بدراسة علمية ومعقدة مثل المحاسبة .

ب- الدوافع الثانوية : هي الدوافع التي يتم اكتسابها وتعلمها بشكل أساسي من قبل الفرد من خلال الخبرة والملاحظة والادراك ، وتشمل الوضع الاجتماعي والطموح

والثروة والرضا الوظيفي . وبالتالي في المحاسبة فإن الدوافع الثانوية هي التي تكمن وراء السلوك البشري – على سبيل المثال الأمن الوظيفي أو القوة والمسؤولية .

الشخصية الاعتبارية في المحاسبة Legal personality in accounting

أحد مجالات المحاسبة السلوكية هي الشخصية الاعتبارية التي لها أسس نفسية قوية ينعكس هذا في المواقف الادارية والتسامح والتفاؤل وما الى ذلك من التصرفات . فقد قاما كلا من سارتر وبيكر بأجراء تحقيق اولي لهذه الظاهرة في عام 1964م ووجدوا أنها ظهرت بالفعل في الدراسات . وأنها قادرة على التأثير على القرارات المحاسبية . على سبيل المثال فيما يتعلق بطرق الاستهلاك المستخدمة لاستخدام طريقة من المحتمل أن تنتج مقياسا متحفظا للربح.

في عام 1966م أجرى نفس الفريق بحثا أكثر كثافة في النتائج وهي البحث في القياس المحاسبي محرران هذا المجال والتوصل لنفس الاستنتاجات فيما يتعلق بكل من طرق الاستهلاك وتقييمات المخزون . هذا العمل ذو اهمية حيوية للمحاسبة لأنه يشير الى أن القياسات المحاسبية لأغراض تقرير المعلومات يمكن أن تتأثر بالعوامل النفسية وكذلك بالعوامل التجارية والاقتصادية .

الأثار السلوكية للميزانية Behavioral effects of Budget

كان أفضل مجال متطور للمحاسبة الادارية من وجهة النظر السلوكية هو وضع الميزانية للأعمال . أول دراسة مهمة اجراها ارجيريس في عام 1952م عندما حاول تحليل تأثير الميزانيات على المشرفين في العمل وعلى وجه الخصوص أثار ضغوط الميزانية واستخدام الميزانيات لتعبير عن القيادة .

ومنذ ذلك الحين قام العديد من الكتاب بتطوير وتوضيح النقاط الواردة في دراسة ارجيريس .

ففي عام 1966م أشار والاس الى أن وضع الميزانية كجزء من نظام محاسبة شامل . كان يقصد به أن يكون عاملا محفزا أو حافزا في الأعمال التجارية وأنه يجب الانتباه الى العوامل الضارة . على سبيل المثال حقيقة التركيز على الجانب العقابي أن يخلق ضغوطا وشكاوى واضطرابا وخنق المبادرة . ودعا الى مشاركة المدراء والموظفين في عملية الموازنة من اجل رفع الروح المعنوية وتشجيع المبادرة وجعل أهداف العمل معروفة على نطاق واسع .

لقد بحث بيكروغرين في مشكلة المشاركة في الميزانية في عام 1962م أكد على التقديم التدريجي لمشاركة الموظف والمدير في عملية الميزانية . وكذلك أكد ان هذه المشاركة هي بمثابة قوة محفزة لأداء أفضل ومزيد من المبادرة ومستويات أعلى من الروح المعنوية في الأعمال ومع ذلك ذهبوا الى القول بأن هذا الوضع لا يمكن أن يحدث الا من خلال :

أ- المشاركة الحقيقية بدلا من الزائفة. أي يجب أن يشاركوا هؤلاء الأشخاص بنشاط في اتخاذ القرارات .

ب- يجب أن تكون هناك تغذية راجعة مناسبة للأداء تصف كلا من النجاح والفشل .

الفصل السابع (١١) مدخل الأحداث

مدخل الأحداث:

يفترض هذا المدخل ان الغرض من المحاسبة هو توفير المعلومات عن كافة الاحداث الاقتصادية والتي قد تكون كلها او بعضها نافعا للمستخدم ويكون دور المحاسب توفير كافة المعلومات بوضوح ويترك للمستخدم تحديد الاحداث النافعة له والملائمة لقرارته وبناء على هذا المدخل يجب ان تتضمن القوائم المالية اكبر قدر ممكن من الايضاحات والتفصيل للاحداث المالية وتجنب تلخيصها بقدر الامكان .

يأتي منهج التوسع في الافصاح نتيجة للانتقادات التي وجهت الى مدخل بناء النظرية على اساس دراسة احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية ، هذا المدخل يعرف بمدخل مستخدمي التقارير ويعرف أحيانا (بالمدخل النفعي لبناء النظرية كما يطلق عليه (مدخل القيمة) . فطبقا لمدخل مستخدمي التقارير المحاسبية أو مدخل القيمة أو المدخل النفعي يجب علينا الاجابة على الاسئلة الآتية:

أ- من هم مستخدمي التقارير المحاسبية .

ب - كيف يمكن تقدير احتياجاتهم.

ت- كيف يمكن مقابلة هذه الاحتياجات ولأي مدى

ومن المعروف ان اهتمامات الاطراف المستفيدة من التقارير المحاسبية مختلفة كما وان اهتمامات الافراد داخل كل طائفة مختلفة أيضا وقد تكون متعارضة بل نجد ان الفرد الواحد نفسه قد تختلف احتياجاته من وقت لآخر الأمر الذي يزيد الوضع تعقيدا

ان مدخل الاحداث يرتأي بأن الهدف من المحاسبة هو توفير معلومات بشأن الاحداث الاقتصادية الملائمة النافعة لمختلف نماذج القرارات . فمن مسؤولية المحاسب أن يوفر معلومات بشأن الاحداث ويترك للمستخدم مهمة تكيف الاحداث لنماذج قراراتهم، وبالتالي فإن الموضوع يعود للمستخدم من حيث تجميع البيانات وتحديد أوزان وقيم لها في ضوء مدخل هو الذي يحول الحدث الى معلومة محاسبية ملائمة لنموذج قراره الشخصي . ونتيجة لذلك فإن محتويات التقارير المحاسبية ستعكس

ملاحظات عن العالم الحقيقي وليس " استنتاجات مبنية على رغبة مدراء مضللين إذ " أن استخدامهم للأساليب المحاسبية البديلة هو بقصد التلاعب وليس الإبلاغ

ويقصد بالحدث اي تصرف أو سلوك أو فعل يمكن تصويره من خلال أبعاد أو سمات أساسية فإن الحدث يعنى " ملاحظات أو مشاهدات ذات جدوى عن سمات مشخصة لفعل ما التي يمكن مراقب (كالمحاسب مثلا) ان يقول إنني أتوقع أو اتنبأ بذلك الشيء "ورايته يحدث بنفسى

وعليه فقد يكون من الممكن ملاحظة سمات حدث ما بشكل مباشر وأن تكون أيضا ذات أهمية للمستخدم . وفي ظل العدد الكبير من السمات والاحداث القابلة للمشاهدة التي يمكن أن تكون ملائمة لنماذج القرارات لكافة أنواع المستخدمين فإن مدخل الاحداث يؤدي الى توسع هائل في البيانات المعروضة في الكشوفات المالية ، فيجب الافصاح عن سمات الحدث بالاضافة الى القيمة المالية ، كما وأن مدخل الاحداث يفترض أيضا بأن مستوى (تجميع) وتقييم البيانات المحاسبية يجب أن يتم من قبل المستخدم بتجميع وتقييم البيانات المحاسبية عن الاحداث في هذا الوقت فقد يكون بالإمكان تلافي اخطاء القياس ، والتحيزات وحالات فقدان المعلومات الناجمة في محاولة المحاسب عند قيامه بمناظرة واعطاء أوزان وتوليد قيم وتجميع المعلومات في الكشوفات المالية.

لقد ظهر بوضوح نتيجة الانقسامات فى وجهات النظر بين أعضاء لجنة جمعية - المحاسبة الأمريكية التي اصدرت بيان بالنظرية الأساسية للمحاسبة وذلك فى عام ١٩٦٦م ، فقد فضل معظم أعضاء اللجنة وهم ستة افراد استخدام مدخل القيمة كأساس لبناء نظرية المحاسبة، وذلك باستثناء عضو واحد وهو (جورج سورتر) الذى فضل استخدام مدخل الاحداث وفى عام ١٩٦٩م قام بتقديم مدخله الذى

ايده فى اجتماع جمعية المحاسبة الأمريكية ودافع عنه فى احدى مقالاته عام ١٩٦٩م وقد حاول هو ومجموعه من الباحثين الاوربيون تطوير نظرية جديدة للمحاسبة بالاعتماد على هذا المدخل لا سيما انهم اقترحوا عدة انواع من نظم المعلومات بالاعتماد على هذا المدخل

كذلك قد حظى هذا المدخل باهتمام كبير من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية للفترة ، بين ١٩٧٠-١٩٨٠ م

وعلى عكس مدخل القيمة يفترض هذا المدخل عدم امكانية التحديد الدقيق لفئات المستخدمين للمعلومات المحاسبية أو احتياجاتهم التي يجب على نظام المعلومات المحاسبى الوفاء بها , ويقترح مدخل الاحداث ان الهدف من المحاسبة هو "توفير معلومات معبره عن الاحداث الاقتصادية التي قد تكون مفيدة لنماذج القرارات المختلفه" . لذا يجب الاحتفاظ بالمعلومات المتعلقة بالاحداث الاقتصادية والعناصر المرتبطة بالمشروع فى شكل أولى تفصيلى مبسط يمكن تجميعه فى النهاية بواسطة المستخدم نفسه وبما يلائم احتياجاته . يعنى ذلك ان يقتصر دور المحاسب على مجرد توفير البيانات المعبره عن خصائص الاحداث الاقتصادية فقط . وبالتالي فان القوائم الماليه طبقا لهذا المدخل ستحتوى على ملاحظات تصف الاحداث المادية التي وقعت فى الواقع العملى . كما يفترض ايضا هذا المدخل انه سيتم اختيار مستوى التجميع والتقييم للبيانات المحاسبية بواسطة المستخدم الذى له داله خساره معروفه .

(الرفاعى, ٢٠٠٩, ص ٢٠٠) ان المستخدمين فقط هم الذين يستطيعون تحديد اى واذا قام المستخدم بعمليات (Sorter, 1969) المعلومات هامة وايها تكون غير هامة تجميع البيانات المحاسبية للحدث الاقتصادى وتقييمها . فعندئذ يمكن التخلص من أخطاء القياس والتحيز وخسائر تجميع المعلومات والتي تنتج عند محاوله المحاسب فرض وجهه نظره عند تحديد وتخصيص الاوزان وحساب لقيم ومستويات تجميع (البيانات عند اعداد مخرجات النظام . (الرفاعى, ٢٠٠٩, ص

الكشوفات المالية ومدخل الحدث:

ما هي النتيجة المترتبة عن استخدام مدخل الاحداث فى الكشوفات المالية التقليدية , ينظر إلى كشف الميزانية فى ضوء مدخل القيمة على أنه مؤشر عن الموقف المالى للمنشأة فى لحظة معينة من الزمن , وأما فى ظل مدخل الاحداث فينظر الى كشف الميزانية على أنه توصيل غير مباشر لكافة احداث المنشأة المحاسبية الملائمة منذ بدأ حياتها أي انها تجميع للأحداث المالية والاقتصادية التي تمت فى الماضى, ويجب اعداد كشف الميزانية (بطريقة) بحيث يؤدي الى تعظيم اعادة بناء الأحداث أو فشل إعادة بناء الحدث التي تم تجميعها , هذا يعنى بأن كافة الارقام التي يتم تجميعها فى كشف الميزانية يمكن تفضيلها مما يؤدي الى إظهار كافة الاحداث منذ بدأ تأسيس المنشأة

وينظر الى كشف الدخل في ظل مدخل القيمة على انه مؤشر عن الاداء المالي للمنشأة عن فترة زمنية معينة. واما في ظل مدخل الاحداث فينظر الى كشف الدخل على انه مؤشر عن الاداء المالي للمنشأة فهو عرض للأنشطة التشغيلية التي قامت بها الوحدة عن فترة زمنية معينة وأما في ظل مدخل الاحداث فينظر إلى كشف الدخل على أنه توصيل مباشر للاحداث التشغيلية التي ظهرت منذ فترة معينة ، وعند توظيف مدخل الأحداث " يجب وصف كل حدث بشكل يؤدي الى تسهيل التنبؤ بنفس الحدث في الفترة الزمنية المستقبلية في ظل تغيرات خارجية مفترضة

وفي ظل مدخل القيمة ينظر الى كشف مجرى النقد على انه تعبير عن التغيرات في النقد . واما في ظل مدخل الاحداث فمن الافضل النظر الى كشف مجرى النقد على انه تعبير عن الأحداث المالية والاستثمارية . وبتعبير آخر أن ملائمة الحدث وليس نتائجه على مجرى النقد هي التي تحدد الإبلاغ عن حدث في كشف مجرى النقد كذلك بالنسبة لقائمة التغير في المركز المالي (قائمة مصادر الاموال واستخداماتها) فإنها عرض للنشاط المالي للوحدة المحاسبية وليست مجرد قائمة بالتغير في رأس المال العامل.

التوسع في الإفصاح وفق مدخل الاحداث:

يعتبر مدخل الاحداث أهم المحاولات التي قدمت كتطبيق عملي لمنهج التوسع في الإفصاح وعلى ذلك نجد أن الاهتمام بتحديد الاحتياجات الخاصة بمستخدمي التقارير المحاسبية يجب ان يتحول صوب تحديد الاحداث الاقتصادية والمالية التي يجب الإفصاح عنها بشكل محايد. أي انه يجب النظر الى التقارير الحاسبية الخارجية على وليست معلومات موجهة لاستخدام أو (Data Bak أنها بيانات خام بنك البيانات هدف محدد ومن المعروف انه هناك اختلاف جوهري بين البيانات وبين المعلومات حيث

تعتبر البيانات توصيف او قياس الحقائق أو أشياء مجردة ، هذه البيانات يتم تشغيلها لتصبح معلومات . فالمعلومات عبارة عن بيانات تم تشكيلها لتصلح للاستخدام في غرض معين . وعلى ذلك فإن المعلومات وحدها لها تأثير على تصرفات الأفراد كما أنها تقلل من درجة عدم التأكد التي يتعرضون لها

وترتيباً على ما سبق يمكن القول أن الأرقام الخاصة بتوزيعات الأرباح الواردة بالتقارير المحاسبية والتي سبق الإعلان عنها في أي وسيلة إعلان لا تمثل عنصر المفاجأة وليس بها تأثير أو رد فعل جديد على مستخدمي التقارير المحاسبية وبالتالي فإن هذه الأرقام هي مجرد بيانات ولا يمكن أن تعتبر معلومات

وطبقاً لمدخل الأحداث يجب ألا تحتوي التقارير المحاسبية على معلومات وإنما يقتصر دور التقارير على توفير البيانات ليستخلص منها مستخدم هذه التقارير ما يريد.

تقييم مدخل الأحداث:

يقدم مدخل الأحداث ، منافع معينة ويتسبب في مساوئ معينة . فأما المنافع فأنها غالباً تأخذ شكل جهود لتوفير معلومات بشأن الأحداث الاقتصادية الملائمة التي ربما تكون نافعة لنماذج قرارات متنوعة . ونتيجة لذلك فإن الكثير من المعلومات قد تتاح للمستخدمين الذين يمكن توظيف دالة منفعاتهم لتحديد طبيعة ومستوى تجميع المعلومات التي يحتاجونها لكي يقوموا بصنع واتخاذ قراراتهم الخاصة .

ولكن منفعة مدخل الأحداث قد تعتمد على واحد أو أكثر من الحجج التالية:

- ١- ربما تعتمد منفعة مدخل الأحداث على نوعية البعد السايكولوجي لصنع القرار.
- ٢- قد تكون لدينا مشكلة عبء المعلومات ناتجة من محاولة قياس السمات الملائمة لكافة الأحداث الحاسمة المؤثرة على المنشأة.
- ٣- لم يتم تطوير معيار كفاءة أو متين لاختيار الأحداث الحاسمة .
- ٤- قد يكون من الصعب قياس كافة السمات المطلوبة في ظل مدخل الأحداث اخذين بنظر الاعتبار التطورات النظرية لعلم المحاسبة.
- ٥- قد تكون هناك حاجة لمزيد من البحوث لتحليل تأثير مختلف مداخل التصميم النظرية مدخل الأحداث(مثل نماذج الهرمي ، الشبكة ، علاقات الكيان وعلاقات الكيان المحاسبي)

الا ان البعض كان وما زال يرى عدم صحة هذا المدخل كاساس لبناء نظرية المحاسبة وسوف نتناول هذه الانتقادات ومحاولة تحليلها تحليلا عميقا بهدف التوصل الى ما اذا كان هذا المدخل يصلح لبناء نظريه المحاسبة ام لا . ومن اهم الانتقادات التي وجهت الى هذا المدخل ما يلي:

١/ ان الاعلان او الافصاح عن جميع الاحداث الاقتصادية يعد كسفا لاسرار الشركة او المنظمة .

ان الفكرة الرئيسية لهذا المدخل هو توفير بيانات عن الاحداث الاقتصادية مفصلا للمستخدمين لكن ذلك مستحيل من الناحية العملية لان الافصاح عن كافة عمليات الشركة يعد نوع من الافصاح عن اسرار تميزها عن المنشآت الأخرى وبالتالي فان الشركة قد تفقد المزايا التنافسية التي تتميز بها عن المنشآت الأخرى . وكعلاج لهذا الانتقاد يمكن لنا اختيار درجة التفصيل في التقرير من حيث الاحداث الاقتصادية التي يتم الافصاح عنها وهنا نحتاج الى التمييز بين الاحداث الاقتصادية التي تؤدي الى الكشف عن اسرار الشركة وتلك التي لا تؤدي الى الكشف عن اسرار الشركة وهذا من الممكن ان يتم عن طريق اسواق راس المال والمنظمات المهنية وذلك عن طريق التعليمات والارشادات التي تنتجها هذه المنظمات. (2005,

ويضاف الدكتور لطفي الرفاعي الى ان الاداره الحديثه تقتنع بان القوه التنافسيه الحقيقيه للمنشاه تتحدد من خلال العاملين وجوده الوهم وقدرتهم على التحسين المستمر لهذا الاداء وليس في سريه المعلومات الماليه والمحاسبية وحجبها عن العاملين. وان الاتجاه الان نحو نظم المحاسبه المفتوحه.

٢/ ان الافصاح عن احداث ومعلومات تفصيليه قد تتسبب في الأرباك من قبل المستخدمين.

أذا كان الإفصاح عن كمية كبيرة من المعلومات قد يؤدي إلى صعوبة تحديد المعلومات المطلوبة من قبل المستخدمين خاصة عندما يكون حجم وعدد الشركات متنامي بسرعة وعدد كبير من الأحداث . وهنا قد يقع المستخدم في حيرة كبيرة من جراء عدم المقدره على المقارنه بين الشركات المختلفه سواء في نفس الصنائه او في حاله اختلاف الصنائه وكذلك المقارنه بين الشركه الواحدة في الفترات المختلفه وناهيك عن المقارنه بين الشركات في الدول المختلفه في ظل العولمه وتحول العالم الى قرية صغيره وكعلاج لهذه النقطه يمكن لنا ان نضع قواعد بشأن شكل ومحتويات التقارير الماليه وكذلك وضع معيار موحد للبرامج التي يتم استخدامها لتوليد المعلومات والابلاغ عن الاحداث. وكذلك مستوى تجميع المعلومات يمكن لنا استخدام انواع من التقارير لدرجات مختلفه من التجميع على سبيل المثال

- الطبقة الاولى: الاحداث الاقتصاديه دون تجميع.
- الطبقة الثانيه: احداث اقتصاديه تم تجميعها الى حد ما.
- الطبقة الثالثه: احداث اقتصاديه تم تجميعها الى اعلى درجه.

٣/ لا توجد قواعد معيارية لتطبيق مدخل الاحداث

في حاله عدم وجود معايير موحده تطبق على كل الشركات سوف يمكن للشركات عمل مغالطات ومالطات كبيره للمستخدمين واحداث نوعا من عدم تماثل المعلومات . ولم نعثر على اى ورقه تناقش كيفيه وضع معايير المحاسبه في ظل مدخل الاحداث وهذا يدفعنا الى طرح مجموعه من الاسئله

أ- ما هي الاحداث الاقتصاديه التي يجب الإفصاح عنها؟

ب- ما هي طرق القياس التي يتم استعمالها؟

ت- ما هي وسيله ايصال المعلومات للمستخدمين؟

ث- ما هي اشكال ومحتويات التقارير الماليه؟

- وكعلاج لهذه النقطة تكون هي تقريبا نفس علاج النقطتين السابقتين . وكذلك يمكن لنا ان نضع قواعد واجبة التطبيق اذا اردنا لمدخل الاحداث ان يرى النور.

٤/ ارتفاع تكاليف نظام المعلومات المحاسبي في ظل هذا المدخل

التحدث عن ارتفاع تكاليف نظم المعلومات المحاسبية كان في الماضي أم الآن و في ظل الدرجة العالية من الالية فان خصائص النظام ووظائفه سوف تختلف مثل

أ- اختفاء التجميع اليدوي للبيانات .

ب- اختفاء معظم المستندات والتقارير الورقية الشائع استخدامها.

ت- التخلص من عمليات الإدخال اليدوي للبيانات الى الحاسب وما ينتج عنه من اخطاء.

ث- انخفاض تكاليف تجميع وادخال البيانات .

ج- التشغيل الالى السريع للبيانات وبتكاليف اقل ومعل اقل من الاخطاء .

ح- استخدام وسائل تخزين اصغر في الحجم وذات طاقات وقدرات تخزين واستيعاب عالية مع انخفاض التكلفة.

خ- سرعة أعداد مخرجات أكثر تنوعا في أشكال وطرق العرض.

د- التوسع في استخدام شبكات لتوصيل وتوزيع مخرجات النظام.

(الرفاعي، ٢٠٠٩م، ص ٦٤-٦٥)

وبعد تناول هذه الانتقادات الموجه لهذا المدخل وتفندتها قد يصعب علينا تفسير كيف يمكن لغالبية أعضاء مجلس جمعية المحاسبة الامريكية لهذا القرار بتفضيل مدخل القيمة على مدخل الاحداث , الا اننا يمكن نتفهم هذا الموقف في ضوء نتائج الدراسة A statement of Basic التي قامت بها جمعية المحاسبة الامريكية بعنوان في عام ١٩٦٦م والتي اهتمت بتحديد اهداف المحاسبة Accounting Theory

المالية فى اطار تلبية احتياجات المستخدمين واعتبرت هذه الاهداف جزءا من النظرية.

وتضمنت هذه الدراسة (اربعة) معايير مرتبطة بعملية انتاج المعلومات المحاسبية و(خمسة) معايير مرتبطة بعملية التوصيل على النحو التالى:

اولا: معايير عملية انتاج المعلومات المحاسبية

ا- معيار المناسبة(الصلاحية)

ب- معيار القابلية للتحقق

ت- معيار الخلو من التحيز

ث- معيار القياس الكمي

ثانيا: معايير عملية توصيل المعلومات المحاسبية

ا- الملائمة للاستخدام المتوقع

ب- الافصاح عن العلاقات ذات الاهمية

ت- التلخيص للمعلومات البيئية

ث- التوحيد فى التطبيق خلال وبين الوحدات المحاسبية

ج- الثبات فى التطبيق على مر الوقت

وبملاحظة هذه المعايير التى كانت ناتج لدراسة الجمعية نلاحظ انها تتمشى الى حد كبير مع مدخل القيمة.

الفصل الثامن

المدخل الوضعي لبناء النظرية المحاسبية

بدأ البحث الوضعي في مجال المحاسبة في الظهور في منتصف الستينات وبدأ أنه أصبح نموذج البحث المهيمن في السبعينيات والثمانينيات (Deegan, & Unerman, 2011) تم تطوير النظرية المقترحة بالاستناد الى كم من الدراسات الوضعية التي كانت بداياتها مع بداية القرن العشرين في عام ١٩٧٨ قدم Watts و Zimmerman دراستهم التي كانت الانطلاقة لنظرية المحاسبة الوضعية أكدت نظرية المحاسبة الوضعية على دور المحاسبة في الحد من تكاليف الوكالة للمنظمة . كما ذلك فيكيد على أن العقود المكتوبة بكفاءة والتي يرتبط الكثير منها بمخرجات نظام المحاسبة تمثل "عنصرا حاسما في هيكل حوكمة الشركات الفعال . وكانت هذه الدراسة من اولى الدراسات التي وثقت كيف أن اعتبارات تكاليف التعاقد وكذلك كيفية اعتبارات العملية السياسية قد تؤثر على اختيار طرق المحاسبة كانت لـ Watts في عام (١٩٧٧) دراسة في هذا الموضوع الا انها لم تجذب اهتماما كبيرا. ومع ذلك في السنة اللاحقة تم نشر دراسة Zimmerman و Watts (١٩٧٨) وتم قبول هذه الورقة باعتبارها الورقة الرئيسية في تطوير وقبول نظرية المحاسبة الوضعية. في هذه المقالة يفترض الكاتبان أن الأفراد يتصرفون لتعظيم المنفعة الخاصة بهم . وهم يتصرفون بانتهازية في سبيل تعظيم منافعهم الخاصة التداعيات الواضحة لهذا الافتراض هي أن الإدارة سوف تختار الطرق المحاسبية التي تؤدي الى التلاعب بالأرباح من اجل تحقيق المنفعة الشخصية .

لقد بدأت البحوث الوضعية او في المحاسبة بالظهور في حوالي منتصف ستينات القرن الماضي وبدأ انها اصبحت نموذج البحث السائد ضمن المحاسبة المالية في السبعينات والثمانينات تعتبر نظرية المحاسبة الإيجابية واحدة من أكثرها إبداعاً وقيل هذا الوقت كان النوع السائد من بحوث المحاسبة المعيارية والتي اهتمت الجانب العملي وركزت على ما يجب ان يكون -

ادى التركيز على البحوث المعيارية الى اهمال الجانب العملي للمحاسبة فانصب اهتمام المدخل المعياري على الجانب النظري الذي يركز دائما على اختيار افضل ما يكون من وجهة نظر الباحثين وكان نتيجة بحثه عن المثالية ان توسعت الهوة بين الجانب العملي والجانب النظري فأصبحت البحوث المعيارية لا تقدم اي جديد مما ادى الى قصور نظرية المحاسبة في الاجابة على الكثير من التساؤلات حتى لم يعد هناك ارتباط بين النظرية والتطبيق فظهر المدخل الوضعي كمحاولة لصياغة النظرية المحاسبية بعد عدم تمكن المدخل المعياري من ذلك ومحاولة للانطلاق والتركيز على الجانب العملي فكثر البحوث التي تعتمد على المدخل الوضعي لصياغة النظرية المحاسبية وكانت تسميته بالمدخل الوضعي او الواقعي كتأكيد على انه ينطلق من الواقع العملي للتطبيقات والابحاث المحاسبية ، من واقع ما يقوم به

المحاسب بعكس المدخل المعياري الذي يبتعد عن الواقع فانطلق منظروا هذا المدخل من الواقع العملي لإسناد النظرية المحاسبية ببحوث ميدانية وانتقد منظروا هذا المدخل النظرية المحاسبية ووصفوها باللاعلمية لأنها كانت تهمل الجانب العملي ومما ساعد في ازدهار البحوث الوضعية زيادة عدد الباحثين المؤهلين في علم الاحصاء وظهور برامج الحاسب الالى وزيادة استخدامها في مجال البحوث المحاسبية وقدرتها على معالجة البيانات بسرعة وكثرة العمليات التي تجريها مما ادى الى زيادة اجراء الاختبارات والمقارنات للطرق والاجراءات المحاسبية فالمنظرين للنظرية الوضعية وبموجب المنهج العلمي المتبع من قبلهم لا يفرضون على الاشخاص الاخرين اتباع وجهات نظرهم فهم يطرحون آراءهم الى الاخرين ويتركون المجال لهم في الاختيار منها او عدم الاختيار بعكس اصحاب النظرية المعيارية ، قام Zimmermann و Watts بتطوير النظرية الوضعية بالاعتماد على أعمال كتاب اخرين مثل جنسن وميكلنج (١٩٧٦) و باول وبروان (١٩٦٨) وغوردون (١٩٦٤) وتوسعى نظريتهم والتي أطلقوا عليها نظرية المحاسبة الوضعية إلى التنبؤ وشرح سبب اختيار المدراء أو المحاسبين لتبني طرق محاسبية معينة دون اخرى و جوهر نظريتهم التركيز على العلاقة بين الموكل والوكيل ومحاولة السيطرة عليها كما سيتم شرحه في نظرية الوكالة .

اولاً / البحث العلمي لصياغة النظرية المحاسبية وفق المدخل الوضعي

اثبتت العلوم الطبيعية نجاحها وجزء كبير من هذا النجاح يأتي من اعتمادها على الملاحظة والتجربة فحاول بعض منظري العلوم الاجتماعية تقليد منهج البحث العلمي للعلوم الطبيعية للانطلاق نحو صياغة النظريات المختلفة يوظف المدخل الوضعي المنطق الاستقرائي الذي يبدأ من المشاهدة للممارسة المحاسبية ومنها ينطلق لصيغة الافتراضات والعموميات فهو مدخل استقرائي مع شيء من الاستنباط . يبدأ المدخل الاستقرائي لبناء النظرية المحاسبية بمشاهدات عن الممارسة المحاسبية (الكشوفات المحاسبية للوحدات الاقتصادية) ويشعر ببناء تعميمات ومبادئ عن المحاسبة من هذه المشاهدات على اساس تكرار العلاقة (Belkaoui ، ١٩٩٤) وهذا المنهج للبحث العلمي هو ما استخدمه منظروا النظرية الوضعية

تبدأ النظرية الوضعية ببعض)

- ١- الافتراض (الافتراضات) على سبيل المثال المصلحة الذاتية ومن خلال خصم منطقي يمكن تكوين بعض
- ٢- التنبؤ (التنبؤات) والتي تتم حول الطريقة التي ستكون عليها الأمور إذا كان التنبؤ دقيقاً بما يكفي عند اختياره
- ٣- ملاحظات للواقع ثم تعتبر الوقائع بأنها قدمت

٤- تفسيراً لماذا الأمور كما هي عليه .

ولأن المدخل الوضعي ينطلق من واقع التطبيق العملي للممارسات المحاسبية وما يقوم به المحاسبون بممارسته في التطبيق العملي لذا فإن النتائج التي يصل إليها هذا المدخل تتصف بالموضوعية والمقبولية والحياد فلا تكون هذه النتائج محل خلاف كبير بين المحاسبين والباحثين ينطلق المدخل الوضعي من تفسير التطبيقات المحاسبية والتنبؤ بها فالمحاسبة كعلم اجتماعي يحاول إثبات وجوده يجب أن ينطلق من الواقع العلمي والعملي لصياغة نظريته وهذا الجانب قد أهمله المدخل المعياري مما أدى إلى انحسار البحوث المعيارية وقد تكون قد اختفت فالبحوث المحاسبية بموجب المدخل الوضعي (الوصفي) تهتم بالممارسات المحاسبية الجارية وتحديد ما هو فعلاً كائن منها فتنتقل من الممارسات التي يقوم بها المحاسب ويعتقد انصار هذا المدخل أن الممارسات المحاسبية في تطور مستمر وهي تتكيف مع البيئة المتغيرة للوحدات الاقتصادية وأن الإصلاح منها هو ما سيبقى فالنظرية الوضعية لا تقوم بتحديد أو وصف الممارسات التي تعد كافية من غيرها فهي تفترض أن ما يقوم به المحاسب من ممارسات وتطبيقات هو الأفضل والأكفأ ومهمتها الشرح والتنبؤ .

فهي تشرح لماذا الممارسات المحاسبية على ما هي عليه وتنبأ بظواهر لم تحدث بعد بإنها ستحصل إذا توفرت عوامل معينة وهي لا تتطرق أبداً إلى ماذا يجب أن يكون . فتندرج من هذا المدخل نظريات أخرى تنظر إلى الممارسات المحاسبية وتجمعها في شكل مشاهدات وملاحظات لتجميع المتشابه منها وحتى المختلف ومن خلالها يتوصل الباحث إلى تعميمات والتي تكون أساس لتفسير ما يقوم به المحاسبون من ممارسات على أرض الواقع فتنتقل من نظرية الوكالة والنظريات السلوكية تقوم النظرية الوضعية على افتراضات اعتبرت أساس هذه النظرية

ثانياً/ فرضيات النظرية الوضعية
فرضية تعويض الإدارة
كما سبق تفويض الإدارة
كما سبق سياسة راعي المصالح

بموجب الدراسة التي قدمها واتس وزيمرمان في عام ١٩٩٠ فقد حددوا ثلاث فرضيات رئيسية لنظرية المحاسبة الوضعية أصبحت تستخدم بشكل متكرر في ادبيات نظرية المحاسبة الوضعية لتفسير وتوقع ما إذا كانت المنظمة ستدعم أو تعارض طريقة محاسبية معينة ويمكن أن يتم عرضها كالتالي :

١ - فرضية تعويض الإدارة (فرضية مكافأة الإدارة)

تتمثل فرضية تعويض الإدارة في أن مدراء الشركات الذين لديهم خطط مكافآت (مرتبطة بالأرباح) من المرجح أن يستخدموا أساليب محاسبية تزيد من الدخل الجاري في الفترة الحالية تتبنى نظرية المحاسبة الوضعية افتراضاً مركزياً: أن جميع الإجراءات التي يقوم بها الأفراد تحركها المصلحة الذاتية وأن المصلحة الرئيسية للأفراد هي زيادة ثروتهم الخاصة فإن المالكين يتوقعون من المدراء (وكلائهم) القيام بأنشطة قد لا تكون دائماً في مصلحة الملاك علاوة على ذلك وبسبب موقعهم داخل الشركة

سيكون لدى المدراء القدرة على الوصول إلى المعلومات غير المتاحة للمالكين وهذا قد يزيد من قدرة المدراء على اتخاذ إجراءات مفيدة لأنفسهم على حساب الملاك. يفترض في نظرية المحاسبة الوضعية أن الملاك لديهم توقعات بأن وكلاءهم سيضطلعون بأنشطة قد تكون في غير مصلحة المنشأة ككل. فهنا تصبح عملية المراجعة واجبة وكثيراً ما تخضع هذه البيانات المالية للمراجعة حتى عندما لم يكن هناك أي متطلبات تنظيمية للقيام بذلك (Morris 1984). إذا افترضنا أن المصلحة الذاتية تقود تصرفات المدراء فقد يكون من الضروري وضع برامج مكافآت تكافئ المدراء بطريقة على الأقل تكون مرتبطة جزئياً بأداء الشركة. سيكون هذا في مصلحة المدير لأن ذلك المدير قد يحظى بمكافآت أكبر ولن يضطر إلى تحمل تكاليف السلوكيات الانتهازية المتصورة إذا تحسن أداء الشركة. فإن المكافآت المدفوعة إلى المدير سترتفع إذا حققت الشركة أداءً جيداً و سيستفيد الطرفان. من الشائع أن تتم مكافأة المدراء بما يتماشى مع أرباح الشركة أو مبيعات الشركة أو العائد على الأصول بالنظر إلى أن المبالغ المدفوعة للمدير قد تكون مرتبطة مباشرة بأرقام المحاسبة (مثل الأرباح / المبيعات / الأصول) فإن أي تغييرات في أساليب المحاسبة المستخدمة من قبل المؤسسة ستؤثر على المكافآت المدفوعة للمدراء قد يكون وجود مكافأة للإدارة تحفيز للمدراء لخفض مستوى الإنفاق على الأبحاث وبالتالي زيادة حجم مكافآتهم. قد تكون هذه الاستراتيجية لتقليل الإنفاق على الأبحاث أكبر كلما اقترب المدير من التقاعد - والسبب في ذلك هو أن الفارق الزمني بين نفقات البحث والفوائد الاقتصادية اللاحقة قد يكون أطول من الفترة حتى يتقاعد قد يختار المدراء التلاعب بأرقام الحسابات وبشكل انتهازى بسبب وجود أنظمة المكافآت القائمة على المحاسبة. كما أظهر Sweeney (1994) أن المديرين الذين لديهم حافز للتلاعب في الأرباح المحاسبية قد يحددون أيضاً بشكل استراتيجي متى سيتبنون أولاً متطلبات محاسبية جديدة ووجد أنه عند وجود خطط لمكافأة المدراء بعد مستوى محدد مسبقاً من الأرباح فإن المدراء سيتبنون أساليب محاسبية تتفق مع الحد الأقصى لهذه المكافأة. نظرية المحاسبة الوضعية تقترح أنه إذا لم يكن للتغيير في السياسة المحاسبية أي تأثير على التدفقات النقدية للشركة فإن الشركة سوف تكون غير مبالية بالتغيير. في تفسير استخدام مخططات المكافآت القائمة على المحاسبة (Emanuel et al 2003).

تفترض نظرية المحاسبة الوضعية أنه في حالة مكافأة المدير على أساس الأرقام المحاسبية (على سبيل المثال على أساس حصة من الأرباح) سيكون لدى المدير حافز للتلاعب بالأرقام المحاسبية. إلى جانب التعويض تؤثر مقاييس الأداء المحاسبي على المكافآت والعقوبات الأخرى لموظفي الشركة مثل استمرار التوظيف والترقية (Blackwell et al 1994). تركز الحجج المذكورة أعلاه على كيفية تأثير مكافآت الإدارة مباشرة حيث يتم اختيار طرق محاسبية معينة.

تتنبأ فرضية الديون / حقوق الملكية [بأن] كلما ارتفعت نسبة الدين إلى رأس المال زاد احتمال استخدام المدراء للأساليب المحاسبية التي تزيد الدخل. وكلما ارتفعت نسبة الدين إلى رأس المال كلما اقتربت الشركة من القيود المفروضة على عهود الديون. كلما كان تقييد العهد أشد كلما كان احتمال حدوث انتهاك للميثاق أكبر وتحمل تكاليف من التخلف الفني. يمارس المدراء الذين يمارسون السلطة التقديرية عن طريق اختيار أساليب المحاسبة المتزايدة الدخل اساليب لتخفيف قيود الديون وتخفيض تكاليف التخلف الفني. إذا أبرمت الشركة اتفاقيات مع المقرضين وتتضمن هذه الاتفاقيات عهود ديون قائمة على المحاسبة (مثل تحديد الحد الأقصى المسموح به من الدين / حقوق الملكية أو قيود الديون / الأصول) عندئذ يكون لدى المدراء حافز على اتخاذ الأساليب المحاسبية التي تخفف من الآثار المحتملة للقيود (مثل اعتماد أساليب المحاسبة التي تزيد من الدخل والأصول المسجلة) في غياب الضمانات المقدمة من قبل مدراء المنشأة الى المقرضين بشأن قدرة المنشأة على سداد القرض في الوقت المحدد وافترض المقرضين بان الادارة ستتخذ سياسات في غير صالح المقرضين من قبيل المبالغة في توزيع ارباح او الدخول في استثمارات عالية المخاطر تكون نسبة الخسارة فيها مرتفعة والتي ان حدثت فسوف تحد من قدرة المنشأة على السداد وان نجت فان الارباح سوف تختص بها المنشأة دون المقرضين وغيرها من السياسات التي يعتبرها المقرضون تهديدا لمصالحهم فلماذا سوف يفرض المقرضين تكاليف مرتفعة كزيادة في الفوائد وهذا ما تفترضه النظرية الوضعية و إذا وافقت الشركة على عدم دفع ارباح زائدة وعدم تحمل مستويات عالية من الديون وعدم الاستثمار في مشاريع ذات طبيعة تنطوي على مخاطرة كبيرة فمن المفترض أن تتمكن الشركة من اجتذاب رؤوس أموال الديون بتكلفة أقل تفترض نظرية المحاسبة الوضعية أن وجود عقود الديون (التي يتم وضعها في البداية كآلية لخفض تكاليف الوكالة للديون) توفر للإدارة وظيفة لاحقة للتلاعب بالأرقام المحاسبية فعندما تقترب الشركة من انتهاك اتفاق الديون يكون لدى المدراء ميل أكبر لاعتماد استراتيجيات لزيادة الدخل تقيد عقود وبالتالي تتطلب تعديلات على الأرقام المحاسبية المنشورة في حين أن بعض المقترضين قد يوافقون فعلياً على دفع تكاليف أعلى في مقابل السماح بمرونة أكبر في اختيار طرق المحاسبة. وهذا يعني إذا قبلنا أن القيود المفروضة على المقترضين (والتي لها تأثير على تقليل قدرة المقترض على تحويل الثروة بعيداً عن المقرضين وبالتالي من المحتمل أن تقلل تكاليف الوكالة للديون) تؤدي إلى انخفاض التكلفة يمكن التكهن بأن بعض المدراء قد يكونون مستعدين في بعض الظروف للدفع مقابل زيادة المرونة - أي قد تكون هناك قيمة في امتلاك القدرة على اختيار تدابير محاسبية بديلة - وقد يكون المدراء مستعدين للدفع مقابل هذه المرونة.

٣- تكاليف سياسية (اصحاب المصالح)

ان الشركات (خاصة الكبيرة منها) تخضع لفترات زمنية محددة من قبل مجموعات مختلفة على سبيل المثال من قبل الحكومة ومجموعات الموظفين ومجموعات المستهلكين ومجموعات اللوبي البيئية وما إلى ذلك . على سبيل المثال غالباً ما يستخدم حجم الشركة كمؤشر على قوة السوق وهذا في حد ذاته يمكن أن يجذب انتباه الهيئات التنظيمية قد تقوم الحكومة ومجموعات المصالح بالترويج للرأي القائل بأن منظمة معينة تولد أرباحاً زائدة ولا تدفع "حصتها العادلة" إلى شرائح أخرى من المجتمع فقد تكون الأجور التي تدفعها منخفضة جداً ومنتجها مرتفعة الأسعار للغاية والتزامها المالي بالمبادرات البيئية والمجتمعية منخفض للغاية ومدفوعاتها الضريبية منخفضة للغاية وما إلى ذلك). " تماشياً مع العمل المبكر للواتس وزيمرمان (١٩٧٨) قيل أنه للحد من إمكانية الاهتمام السياسي المعاكس والتكاليف المرتبطة بهذا الاهتمام (على سبيل المثال التكاليف المرتبطة بزيادة الضرائب أو زيادة مطالبات فان الشركات الكبرى عادةً تتبنى أساليب محاسبية تؤدي إلى تخفيض في الأرباح المعلنة (وفي نهاية الأمر إلى تخفيض تحويلات الثروة بعيداً عن الشركة).

ثالثاً / مداخل التنظير على أساس المنهج الوضعي :

تتكون النظرية الوضعية من جزئين رئيسيين الاول الافتراضات (Assumptions) التي تضمن تحديد العناصر الأساسية والجزء الثاني الفروض (Hypotheses) التي يتم استخلاصها والتنبؤ بها من خلال تحليل وتفسير الظاهرة طبقاً للافتراضات الأساسية التي تكون مجالاً للاختبار التجريبي وفهم الظواهر وبعد ذلك الوصول الى الافتراضات التي يتم استخلاصها من تحليل الظواهر والتي لم يعد اختبارها تجريبياً فقد تم تطبيقها على ارض الواقع فتستخدم النظرية الوضعية في تحقيق ذلك فان الخطوة الاولى والمهمة هي تحديد ما يجب ان يلاحظ وكيفية حدوث وتكرار الظاهرة محل البحث ونظراً لصعوبة تحديد مسار التفضيل الفردي الواقعي فضلاً عن صعوبة تحديد مسارات التفضيل الجماعي على مستوى الممارسة العملية فتنتقل الابحاث المحاسبية بموجب النظرية الوضعية من افتراض كفاءة السوق وافتراض ان الاسواق تتأثر بالمعلومات الواردة في القوائم المالية وافتراض كفاءة الاجراءات التعاقدية بين الاطراف المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية و وضع حد لتضارب المصالح وبالتالي زيادة القيمة للوحدة الاقتصادية انصب جهد النظرية الوضعية الى الاجابة عن التساؤل التالي

كيفية ترتيب البدائل المحاسبية المتاحة وفقاً للتفضيلات الفردية وبمعرض الاجابة عن هذا التساؤل ظهرت ثلاث مداخل لتنظير المعرفة المحاسبية وهي :

١. نظرية الوكالة
٢. مدخل متخذي القرار
٣. مدخل اقتصاديات المعلومات

١- نظرية الوكالة

فمن خلال تضارب المصالح المفترض بين الموكل والوكيل تؤكد نظرية الوكالة على العلاقات القانونية (التعاقدية) التي تحكم أطراف عقد الوكالة (علاقة الموكل / الوكيل) حيث يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل تنطلق من العلاقة بين الموكل والوكيل (المالك و الإدارة) والافتراض الاساسي للنظرية (ان كل من الموكل والوكيل شخص او اشخاص يتميزون بالوعي والرشد العقلاني اي ان كلا الطرفين يعلم مصلحته) فالمالك يريد تعظيم وزيادة ملكيته من خلال موارده المستثمرة في المشروع والوكيل يريد تعظيم احواره من خلال ادارة موارد المالك وتوظيفها بسوق الاعمال بالشكل الامثل "كل طرف يعترف أن رفاهيته الشخصية تعتمد على ديمومة واستمرار المنشأة ولكن بنفس الوقت له الحافز لاتخاذ الأفعال التي تخفض قيمة المنشأة وفرصة الاستمرار" (Watts and Zimmerman, 1986: 79). وفي ظل هذه العلاقة النفعية قد يحدث تصرف انتهازي من قبل المدراء تنطلق نظرية الوكالة من اعتقاد يكاد يكون من المسلمات بالنسبة لمناصري النظرية الوضعية بان الإدارة ستصرف بانتهازية في سبيل تعظيم اجورها ومكاسبها وبطرق ملتوية وعلى حساب المالكين فالإدارة تمتلك سلطة اتخاذ القرار بمعزل عن المالكين الذين لا يشاركون في عملية الإدارة وبما ان الطرق المحاسبية تسمح بالمرونة وبغياب الرقابة على الإدارة ستبقى تنهج هذا النهج الاستغلالي وهذا التصرف يعرض الوحدة الاقتصادية لخطر الفشل وبالتالي فان اي اخفاق سينعكس على المنظمة بمالكها وادارتها وبالتالي فان اي اخفاق بسوق الاعمال بسبب فشل المنظمات سينعكس على المحاسبة تقدم نظرية الوكالة نظرة مختلفة لمجلس الإدارة كأداة رقابة داخلية مهمتها تقليل تكاليف الوكالة الناجمة عن تباعد المصالح بين المالك والوكيل تكاليف الوكالة التي تنشأ نتيجة المدير في نظرية المحاسبة الوضعية باعتبارها تكاليف وكالة حقوق تفويض سلطة اتخاذ القرار من المالك إلى الملكية (Deegan & Unerman 2011). و اول من كتب في نظرية الوكالة and Makling Jensen 1976 فالبحت المحاسبي الوضعي يحاول ان يفسر المحددات التي تفرض على الإدارة من جانب اصحاب المصالح للمشروع الاقتصادي والتوفيق بين هذه المصالح لتحقيق مصلحة المشروع ككل فتأكد نظرية الوكالة ان الإدارة تختار الطرق المحاسبية التي تؤدي الى تعظيم منافعها من الدخل ووضع القيود في طريق الإدارة التي بتصرفها الانتهازي المفترض تهمل مصالح الاطراف الاخرى للمشروع فيجب ان تحدد هذه العلاقة ويجب ان يتم اختيار الطرق والتطبيقات المحاسبية التي تخدم المشروع ككل (إدارة ومالكين وحتى العمال) الوكيل والموكل اليه اقترح (Demske) مدخل متطور لتفسير وشرح الدوافع التي تؤثر على اختيار البدائل المحاسبية بما يتسق مع الواقع العملي فكان الحل من قبل النظرية الوضعية التي سعت الى تنظيم هذه العلاقة عن طريق صيغة للتعاقد بين المالكين و المدراء ولوضع حد لتضارب المصالح ومن الحلول الموضوعية لسد الطريق على انتهازية المدراء من خلال

١- ربط مكافئات للمدراء بنسبة من الأرباح المتحققة التي تنصب في مصلحة المساهمين على شكل مكافئات أو علاوات فكلما زادت الأرباح زادت مكافئات المدراء منح حوافز مرتبطة برأس المال

اعطاهم نسبة من اسهم رأس المال للمدراء ليتحولوا بشكل غير مباشر الى مالكين او (مساهمين داخليين) لينصب حرصهم على تعظيم قيمة هذه الاسهم و بالتالي زيادة العائد لهم و وقد يعترف مؤيدوا النظرية الوضعية بعدم جدوى هذه الاجراءات دائما في التحكم بممارسات المدراء الاستغلالية

٢- الاتفاقات التعاقدية وشروط المديونية

تفرض هذه التعاقدات التزامات على المقرض (الوحدة الاقتصادية) متمثلة بالإدارة بانها سوف تحافظ على نسبة معينة من المديونية (قد تكون من شروط المقرض على الوحدة الاقتصادية متمثلة بالإدارة ان تكون المديونية عند نسبة معينة ليضمن تسديد ديونه) فمثل هذه الالتزامات قد تكون قيودا على اي ممارسة غير منضبطة من قبل الادارة

٣- مراجعة الحسابات

قد تخضع المنظمة حساباتها لمراجعة خارجية للتأكد من القوائم المالية التي تعكس نشاط المنظمة قد تم اعدادها وفق ممارسات وطرق محاسبية سليمة وان الادارة تصرفت بشكل يحمي مصالح المستثمرين

ويرى مؤيدو نظرية الوكالة أن الاهتمام المتزايد نظرية الوكالة ترتب عليه زيادة الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية على اعتبار أن استعمال المبادئ المحاسبية تلزم إلى حد بعيد طرف الوكالة (الإدارة) بالالتزام بالمعالجات المحاسبية الواجب إتباعها والتي من شأنها أن تقلل من مشكلة تضارب المصالح أكدت نظرية المحاسبة الوضعية على دور المحاسبة في الحد من تكاليف الوكالة للمنظمة (Deegan & Unerman2011)

نظرية متخذي القرارات

هذه النظرية تركز على جانبين سلوكيين هما معرفة أثر المعلومات في سلوك متخذي القرارات و تركز على كيفية استخدام المعلومات من جانب متخذي القرارات فقيما يتعلق بالجانب الاول فأنها تركز على

- ١- الإفصاح الوافي في القوائم المالية .
- ٢- قياس نفع المعلومات المحاسبية .
- ٣- ما هو تأثير الإفصاح على سلوكيات المستخدمين .
- ٤- الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية .

—/—

٥- تأثير عملية اتخاذ القرار بالبدائل المحاسبية .

واما ما يتعلق بالجانب الثاني (متخذي القرار) فينصب الاهتمام حول كيفية استغلال المعلومات من قبل مستخدمي المعلومات ومتخذي القرار وتحقيق القرار المطلوب

ان ظهور هذا المدخل كان نتيجة لمحاولات اكتشاف التفضيلات الفردية بأشكالها المختلفة التي استهلكت جانباً من البحث المحاسبي و استخدام النظريات السلوكية في فهم سلوك الافراد وتأثير المعلومات المحاسبية في هذا السلوك كواحد من مداخل التنظير المحاسبي الوضعي حيث يقوم على اساس تضمين المعرفة المحاسبية بالفروض المفسرة لسلوك مستخدمي المعلومات المحاسبية بحيث تعكس المعلومات الظاهرة في القوائم المالية تفضيلاتهم يربط هذا المدخل بين نفعية المعلومات المحاسبية والمستفيدين منها فانطلاقاً من وجوب كون القوائم المالية ملائمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتهم المتعددة واهمها اتخاذ القرار لهذا اتجهت بعض الدراسات المحاسبية الى تحليل سلوكيات مستخدمي في محاولة لوصف المعلومات التي تستخدم فعلاً في الممارسات المحاسبية بهدف تحديد ماهي المعلومات التي يرغب مستخدموا القوائم المالية في الحصول عليها وهذا المدخل اعتمد على النظرية الوضعية في صياغة مقدمات تجريبية تصف خصائص المعلومات المحاسبية المستخدمة في الممارسات العملية والتي تؤدي الى اختيار طريقة معينة او سياسة محاسبية معينة فمن خلال تحليل الدوافع السلوكية لمستخدمي القوائم المالية وفقاً لما تقتضي به المفاهيم الاولية والاساسية في العلوم السلوكية باعتبارها المصدر الرئيسي في التعرف على التفضيلات الفردية التي يمكن على اساسها ترتيب البدائل المحاسبية المتاحة

نظرية اقتصاديات المعلومات

يركز هذا المدخل على دراسة المعلومات المحاسبية باعتبارها

١- سلعة اقتصادية

٢- ان امتلاك المعلومة هي مشكلة قرار اقتصادي

فكما يتم استخدام المدخل الوضعي للتعرف على البواعث السلوكية لمستخدمي المعلومات المحاسبية فانها تفيد في دراسة القيود والبواعث الاقتصادية المؤثرة على النشاط المتعلق بأداء مهام التقارير المالية من منطلق ان المعلومات المحاسبية لها تكاليفها التي ترتبط بانتاجها والمنافع المتحققة من استخدامها وهي خاضعة للعرض والطلب حالها كحال السلع الاخرى وهي ليست سلعة مجانية وهناك كلفة انتاج للمعلومة المحاسبية فهناك طلب على معلومات محاسبية متخصصة فالمحاسبين راغبين وقادرين على انتاجها وعلى مستخدميها الدفع مقابل الحصول عليها فاختيار المعلومات المحاسبية وتقديمها بشكل موضوعي يكون لها تأثير على تحقيق رفاهية المجتمع والادارة بموجب السياسات

الملائمة للمنظمة تقوم بانتاج هذه المعلومات في رغبة منها في تعظيم قيمة المنظمة و بطريقة تضمن بها استرداد كلفة انتاج المعلومة المحاسبية اما مع فرض سياسات تنظم وتقيد السياسات المتبعة من قبل الادارة في انتاج المعلومة المحاسبية و سلبها المرونة الكافية في اختيار السياسة المحاسبية فسيؤدي هذا الى رفع كلفة انتاجها وبالتالي من ستحمل هذه التكاليف الاضافية هي المنظمة لا غيرها فالإدارة هي على علم بمستوى المعلومات الذي يحقق فائدة المنظمة ويساعد مستخدم المعلومة على اتخاذ القرار وبموجب مؤيدي هذه النظرية يجب اعطاء الحرية الكافية للإدارة في اختيار الممارسات المحاسبية الملائمة التي تزيد من قيمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية .

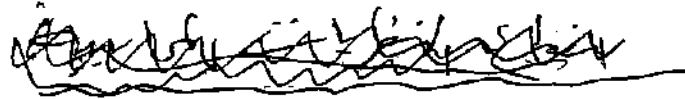
رابعاً / اسهامات المدخل الوضعي في نظرية المحاسبة

تعد البحوث وفق المدخل الوضعي بحوثاً اجرائية ويتم الاعتماد عليها في ايجاد الحلول الجزئية للمشاكل القائمة والطارئة التي تمر بها المحاسبة دون النظر الى مدى بعيد فيكون الاهتمام منصبا على اثبات ما موجود من ممارسات مفيدة ومحاولة تحسينها فتهتم البحوث الوضعية على وصف ما يقوم به المحاسب من تطبيق عملي للممارسات المحاسبية التي تتعلق بالقوائم المالية وتعطي دراسة وافية في اسباب اختيار الادارة للسياسات والممارسات المحاسبية المناسبة في ظل المرونة الموجودة في الاختيار بين البدائل المحاسبية وتقديم تفسيرات لدوافع الادارة عند اختيار تلك السياسات المحاسبية وما يترتب عليها من اثار اقتصادية فينتقل من وصف الى تطوير التطبيقات المحاسبية فيتم استبعاد الممارسات المتعارضة وغير المتناسقة وصولاً الى ممارسات مفيدة وهذا ما استثمره مجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الامريكية (FASB) فاعتمد على المدخل الاستقرائي الوضعي في تقييم الممارسات المحاسبية وتطويرها واستبعاد المتناقض منها تنطلق النظرية الوضعية من كيف تعمل الاشياء فيجب تضمين الدراسات المحاسبية منهجا تجريبيا والذي يحتمل الخطأ والصواب فاذا تحولت الوحدة الاقتصادية من طريقة تقييم المخزون FIFO الى LIFO فان من المتوقع ان ترتفع اسعار الاسهم فهي تحدد الفروض التي تسعى الى تحليل وتفسير واستخلاص النتائج وفهم الظواهر وبعد ذلك الوصول الى الافتراضات التي يتم استخلاصها من تحليل الظواهر والتي لم يعد اختبارها تجريبيا فقد تم تطبيقها على ارض الواقع فالتمسك بمبدأ التكلفة التاريخية ومع ما عليه من ماخذ فقد اثبت موضوعيته وان في بعض الحالات التي يتم التقييم فيها بمبدأ القيمة العادلة الذي وان يتم العمل به فهو يسبب مشاكل تطبيقية اكثر من مبدأ التكلفة التاريخية . ففي السبعينات ظهر تحدي جديد للمحاسبة وكان ينبغي على المحاسبة ونظيرتها ان ترد هذا التحدي الذي مفاده ان الادارة تغير في السياسات المحاسبية و بالتالي فان المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم التي تعدها الشركات تتغير فظهرت التساؤلات الاتية التي كان لا بد من نظرية المحاسبة ان ترد عليها :-

- ١- لمصلحة من تقوم أي ادارة بتغيير سياساتها المحاسبية وما الدافع او المصلحة من وراء ذلك فالتغيير يكون لمصلحة الادارة او لمصلحة المستثمرين
- ٢- لأي مدى يمكن الاعتماد على هذه المعلومات التي تعدها الادارة

من هنا بدا التأكيد على صياغة نظرية محاسبية وضعية وصفية للإجابة على هذه التساؤلات وللتنبؤ بالممارسات والاحداث في هذا الاتجاه اعد Zimmerman and Watts عدة دراسات ركزوا فيها على التجريب في الواقع العملي في العام ١٩٧٨ قدما لدراستهما التي كانت بعنوان نحو نظرية محاسبية ايجابية في تحديد المعايير المحاسبية وفي عام ١٩٧٩ كانت لدراستهما الاخرى التي حملت عنوان النظرية المحاسبية الوضعية الايجابية

ساهم المدخل الوضعي في اسناد النظرية المحاسبية بتفسيرات لسبب كون القوائم المالية على ما هي عليه وهل ان المعايير النموذجية يمكن تطبيقها واقعا وكيف يمكن التوفيق فيما بينها وبين التطبيقات والسياسات المحاسبية المعمول بها فمن خلال اعتبار المدخل الوضعي للمحاسبة على انها علم تطبيقي يهتم غالبا بما هو كائن فعلا على ارض الواقع او بما سيكون اما ما ينبغي على المحاسبة ان تكونه فهو خارج السيطرة حاليا الاولوية لوضع اهداف ووظائف للمحاسبة ثابتة وتنطلق من الواقع العملي لتدعيم اسس ودعائم صياغة نظرية محاسبية .



((الفصل التاسع))

المقياس المحاسبي

The Accounting Measurement المفهوم القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي عنصرا هاما من عناصر البحث العلمي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج كما أنه يُعد ركيزة أساسية من ركائز المحاسبة الدالية لإبراز العلاقات بين خصائص لمختلفة البنود والمعلومات المراد قياسها وذلك باستخدام وحدة قياس مناسبة، ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي وفي عملية اتخاذ القرارات.

تعتبر وظيفة القياس وظيفة أساسية في ميدان المحاسبة، حيث تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات التي تحدث فيها.

سنحاول الوقوف على أهم تعاريف القياس التي جاء بها الباحثون إضافة إلى إبراز مختلف أركان وأساليب القياس المحاسبي.

أولاً: تعاريف القياس المحاسبي

قدم الباحثون في ميدان القياس تعاريف كثيرة لعملية القياس المحاسبي نذكر منها:

تعريف رقم 1- عُرف القياس المحاسبي على أنه " قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها، إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

تعريف رقم 2- القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية هو "عملية تحديد القيمة النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة .

تعريف رقم 3- القياس المحاسبي هو " تعبت كمي ونقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة وواضحة.

تعريف رقم 4- تُعرف جمعية المحاسبين الأمريكية القياس المحاسبي على أنه يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة .

القياس المحاسبي ليس هدفاً " من خلال ما سبق يدكن أن نعرف القياس المحاسبي كما يلي بحد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق هدف ألا وهو توفير معلومات تعبر تعبيراً صحيحاً عن الظاهرة محل القياس إلى من يهمه الأمر، فالقياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة التي لا يمكن أن تعد علما ما لم تخضع ظواهرها للقياس .

ثانياً: أركان القياس المحاسبي

يختلف إطار عملية القياس المحاسبي ونتائجها تبعاً لاختلاف أغراض القياس والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس، والشخص القائم بعملية القياس وبوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان رئيسية هي:

1- الخاصية محل القياس:

تنصب عملية القياس بشكل عام وإن اختلفت مجالاتها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون ذات طبيعة كمية وتعبّر عن حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع لمبيعاته أو ربحه، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع أو معدل دوران مخزونة السلعي.

2- مقياس مناسب للخاصية محل القياس:

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس فإذا كانت ذات طبيعة كمية فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة (وحدة النقد، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي محل القياس فيكون عندئذ مقياس الطاقة هو المقياس المستخدم، كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلاً، أو عدد ساعات العمل المباشر.

3- وحدة القياس للخاصية محل القياس:

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية ما لشيء معين، حينئذ لا يبقى فقط تحديد نوع المقياس لعملية القياس، بل لابد من تحديد نوع وحدة القياس. فإذا كانت قيمة الربح هي محل القياس، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي أو نقدي، لابد من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة.

4- الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي:

بعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها وخاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعي يؤدي الشخص القائم بعملية القياس دورا أساسيا لا يقتصر على تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل يتعدى إلى تحديد نتائجها.

ثالثاً : أساليب القياس المحاسبي

عند تنفيذ عملية القياس المحاسبي يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبي في ثلاثة أساليب هي :

1- أساليب القياس الأساسية أو المباشرة: باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس. كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداماً لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساساً للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة الثابتة أو في فئة المصروفات المتغيرة.

2- أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة : عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد له من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها، نتيجة اعتمادها إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس الغير مباشرة. بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة، مثال على ذلك أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتهما، فحينئذ لا يمكن تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتهما، إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منها على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك

3- أساليب القياس التحكمية -وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتهم.

: تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس غير المباشرة، ويطلق عليها البعض مصطلح قياسات مجازية، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في وجود قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، أما أساليب القياس التحكيمية فهي تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس عن التقديرات

وفي هذا الصدد يتم اللجوء إلى هذا النوع من الأساليب في الظروف التالية
1- عندما لا توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس وبذلك لا تتوافر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم محل القياس يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس .

2- استنادا لما سبق تزداد الفرص لاحتفال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم على هذا الخلاف .

رابعاً: أسس معايير ومشاكل القياس المحاسبي

1- أسس القياس المحاسبي

توجد عدة أسس لقياس قيمة عناصر القوائم المالية نذكر منها

أ- التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر استعمالاً في الوقت الحالي، وهي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتير الشراء أو تكلفة الانجاز، كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدرة، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل السلع والخدمات التي استلمتها أو سوف يتم استلامها.

ومن أهم مميزات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ما يلي .

- تمثل التكلفة التاريخية الحقيقة الفعلية للحدث المالي للتكلفة المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام .

- يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلاً وليست عمليات افتراضية أو تقديرية .

- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا البديل إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الأحداث المالية، مما يجعل القوائم المالية أكثر موثوقية .

ب- التكلفة الجارية

هي القيمة السوقية لعنصر من عناصر القوائم المالية وغالباً ما تطبق على تقييم

الاستثمارات المالية للمؤسسة الاقتصادية في المؤسسات الأخرى.

ج- صافي القيمة القابل للتحويل

هو سعر البيع التقديري للأصول التي سيتم التنازل عنها مقابل خصم التكاليف اللازمة

لعملية البيع، أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد التي يجب دفعها للوفاء بالالتزامات
د- القيمة الحالية المخصومة

تمثل قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل الخصم،
وتستخدم هذه الطريقة لتقييم أرصدة المدينين الطويلة الأجل أو أرصدة الدائنين الطويلة
الأجل.

2- معايير القياس المحاسبي

عند القيام بعملية القياس لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ببعض المعايير التي تحكم عمليات
تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهذه المعايير تمثل حلقة ربط بين
ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب
تحقيقها من القياس، وهذه المقاييس تتلخص في التالي :

أ- معيار الموضوعية

الموضوعية في القياس تعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن
الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير
شخصي، وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي تعبير شخصي أو
تحيز ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال ما يلي :

عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين، -
فإن وصلوا إلى النتائج نفسها فإن هذا يدل على حياد المحاسب وعدم تدخله في النتائج
اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية

ب- القابلية للتحقق منها

يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة
في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة
هذه المعلومات ومن مطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن
تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل أساسا سليما لاتخاذ

القرارات، بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.

ج- القابلية للقياس الكمي

جزت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار للقياس الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية، وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها، وذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها، ولما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الأحيان إلى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى، وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لإيضاح وعلاج التشوهات الناتجة على الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره فإن هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية التي يمكن قياسها كميًا بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقديًا، ورغم ذلك مازالت المحاسبة تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية.

د- معيار الفائدة

ليست المحاسبة هدفًا في حد ذاتها بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات، لذلك لا بد أن تتصرف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها سواء داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية وذلك في شتى مجالات اتخاذ القرارات أو تحديد الأهداف أو توجيه الموارد للوصول إلى الأهداف المرجوة.

3- مشاكل القياس المحاسبي والقيود التي تعترضه

يعتبر الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لعملية القياس لما له من إيجابيات تتمثل في توافقه مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية كما أنه يعتبر مصدر موثوقية وموضوعية لأهم العمليات المحاسبية، لكن رغم ذلك فهو لا يخلو من الانتقادات نتيجة تعارضه مع بعض الفروض والمبادئ المحاسبية كفرض ثبات وحدة النقد، وأسس تقييم أقساط الإهلاك، مما أدى إلى ظهور مشاكل في القياس المحاسبي، كما تعتبر ظاهرة التحيز في

عملية القياس المحاسبي إحدى الأسباب التي تعرقل قيد الموضوعية في القياس وبالتالي تعتبر هذه الظاهرة جزء من هذه المشاكل .

- عيوب مبدأ التكلفة التاريخية

تتمثل عيوب استخدام التكلفة التاريخية فيما يلي

- 1- غياب المصدقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق .
- 2- تخلق صعوبة في عملية تأمين المقارنة بين المعلومات المحاسبية .
- 3- انخفاض رأس المال وحقوق الملكية من خلال توزيع الأرباح الوهمية .
- 4- يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على مبدأ تحقق الإيراد، فيتم تأجيل الاعتراف بتغييرات قيم الأصول والخصوم الناتجة خلال الفترة الحالية إلى حين تبادل تاريخي مع طرف خارجي في الدورة أو الدورات .

خامساً : التحيز في القياس المحاسبي

يعتبر التحيز في القياس المحاسبي إحدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبي ويمكن

تحديد مصادره وأشكاله كالآتي :

1- مصادر تحيز القياس المحاسبي

تشمل أربعة مصادر وهي

أ- الشخص الذي ينفذ عملية القياس .

ب- النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة للقياس .

ج- الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس .

د- المعلومات المحاسبية والتي تمثل مخرجات عملية القياس .

2- أشكال تحيز القياس المحاسبي

هناك عدة أشكال للتحيز قد تصيب القياس المحاسبي نذكر منها .

أ- تحيز الموضوعية: يأخذ القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية، متى كان عامل الدقة هو

العامل المتحكم في عملية القياس وعليه سيكون القياس متحيزاً بوجود فرق واختلاف بين

نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس المحاسبي.

ب - تحيز الملائمة : يكون هناك تحيز ملائمة عندما لا تقي القياسات المحاسبية باحتياجات

من يستخدمها، ويقاس تحيز الملائمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات

المحاسبية من مخرجات عملية القياس، ويكون القياس عرضة لنشوء تحيز الملائمة في

مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجة، لأن المعلومات المحاسبية وهي مخرجات وهي

مخرجات هذه المرحلة تكون شديدة الحساسية من زاوية تأثيرها برغبات مستخدمي هذه

البيانات .

ج- تحيز الوثوقية: هي بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية

القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجالها التاريخي والمستقبلي، وينشأ هذا التحيز

في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو

المعول عليها للتنبؤ المستقبلي .

سادساً: قيود القياس المحاسبي

توجد بعض القيود تحدد من دقة القياس المحاسبي وموضوعيته، وقابلية المعلومات المحاسبية الناتجة عنه للتحقق والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتتمثل فيما يلي:

أ- أثر عدم التأكد: يعتبر عدم التأكد واحد من القيود التي تؤثر في جودة عملية القياس: المحاسبي ونتيجتها كونها تتعلق بأحداث اقتصادية مستقبلية ومن هنا تكون هذه المعلومات غير موثوقة. كونها غير مؤكدة. ويظهر عدم التأكد عندما تكون احتمالات وقوع حدث ما غير معلومة.

ب- الخلو من التحيز: يعتبر تحديد درجة تحيز القياس المحاسبي أمراً صعباً في مجال المحاسبة رغم أنه قد يكون كبيراً نظراً لطبيعة المحاسبة من جهة وعملية التقييم من جهة أخرى، ويعني التحيز أن المعلومات الناتجة عن عملية القياس المحاسبي لا تتصف بالحياد والعدالة، أي أنه تم اعتمادها بمراعاة جوانب أخرى.

ج- أثر الحيطة والحذر: يعد هذا القيد من البدائل المتاحة لإجراء عملية القياس المحاسبي ويحصرها في بديلين أو ثلاثة على استبعاد بديل معين حتى ولو كان مناسب لغرض القياس، حيث يؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي ويؤدي إلى التأثير سلباً على قيمة المعلومات المحاسبية فيجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأنها لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق.

سابعاً: خلاصة البحث

نستخلص أن القياس المحاسبي هو الركيزة الأساسية للمحاسبة، وهو القياس الكمي والتقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة، وللقياس عدة بدائل تختلف باختلاف طبيعة العنصر المراد قياسه، وهناك عدة محددات وقيود ومشاكل تؤثر على مخرجات القياس مما قد يجعله متحيزاً نسبياً.

وأيضاً نستنتج أن قياس عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، يتطلب استخدام عدة نماذج أو طرق للقياس، فنجد استخدام طريقة التكلفة التاريخية أثناء القياس الأولي للأصول والخصوم والإيرادات والأعباء، في حين يتم الاختيار بين نموذج التكلفة أو القيمة العادلة أثناء القياس التالي أو اللاحق، وبالنسبة للمخزونات يتم قياسها مرتين في السنة، مرة عند إدخالها فيتم قياسها إما بطريقة التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء أو الإنتاج) ومرة عند جردها وذلك بمختلف طرق جرد المخزون التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

المقدمة

إن الهدف الأساسي من إعداد وعرض القوائم المالية توفير المعلومات المالية الملائمة لتلبية احتياجات مستخدميها، إذ تعد هذه المعلومات المحاسبية أحد

أهم المصادر الأساسية التي يعتمد عليها المستثمرون بهدف تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية، وتحديد العائد المطلوب، وهذه المعلومات المحاسبية تختلف بطبيعتها وقدرتها بالإفصاح عن حقيقة المركز المالي للشركة باختلاف أسس القياس المستخدمة،

ففي الحياة العملية يعتمد أساس القياس على التكلفة التاريخية، ونظراً لعدم مقدرة التكلفة التاريخية من أخذ التغيرات بالاعتبار في القوة الشرائية للنقد مما أدى إلى توجيه الجهات الناظمة لمهنة المحاسبة والاقتصاد نحو تطبيق أسس بأخذ الاعتبار للتغيرات بوحدة النقد وهو مقياس القيمة العادلة.

مفهوم القيمة العادلة (the concept of fair value)

نظرياً لا يوجد حتى الآن اتفاق بين المحاسبين والمهنيين والمنظمات المهنية والمحاسبين أيضاً على مفهوم أو تفسير محدد للقيمة العادلة أو طريقة محددة لتقديرها ويعود ذلك في الغالب إلى تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للأداة المالية وخاصة عند استخدام أساليب التقدير في ظل غياب سوق نشط وذلك أيضاً في ظل نائرها وتأثيرها في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية اللازمة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

تعددت الجهات المقدمة لمفهوم القيمة العادلة فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية ووفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) بتعريف القيمة العادلة على أنها القيمة التي يتم من خلالها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري، والتي تعمل في ظروف السوق المتكررة.

كما عرفتها مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية وفق منظمة (IRS) على أنها السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء، وبيع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع، وأن يكون لدى كل من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالمعاملة.

أما مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وفق المعيار رقم (157) قدم مفهومًا موسعًا حول القيمة العادلة "السعر الذي يمكن تسلمه عن بيع أصل ما أو يمكن دفعه لنقل التزام ما في معاملة ذات ترتيب نظامي بين مشاركين في السوق عند القياس.

لكن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي (IFRS) عرفتها وفق المعيار رقم (13) على أنها القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية، حيث يجري قياسها لأصل أو الالتزام إذا كان مشاركون بالسوق بأخذون هذه الخصائص في الاعتبار وكذلك أي افتراضات عند تسعير الأصول والالتزامات بتاريخ قياس القيمة العادلة ومن ذلك ظروف وموقع الأصل في بيع أو استخدام الأصل.

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (fair value hierarchy)

يصنف التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم إلى ثلاث مستويات , يعطي الأولوية للأسعار الغير معدلة في الاسواق النشطة للأصول والالتزامات ويعطي ادنى اولوية للمدخلات الغير قابلة للرصد .

وتشمل هذه المستويات :

المستوى الاول (1):

وتشمل المدخلات الاسعار المتداولة في السوق النشطة ويكمن الوصول لها عند القياس.

(السوق النشطة : هي السوق التي يتم فيها تداول الاصول بشكل متكرر وتوفر معلومات بشكل مستمر.

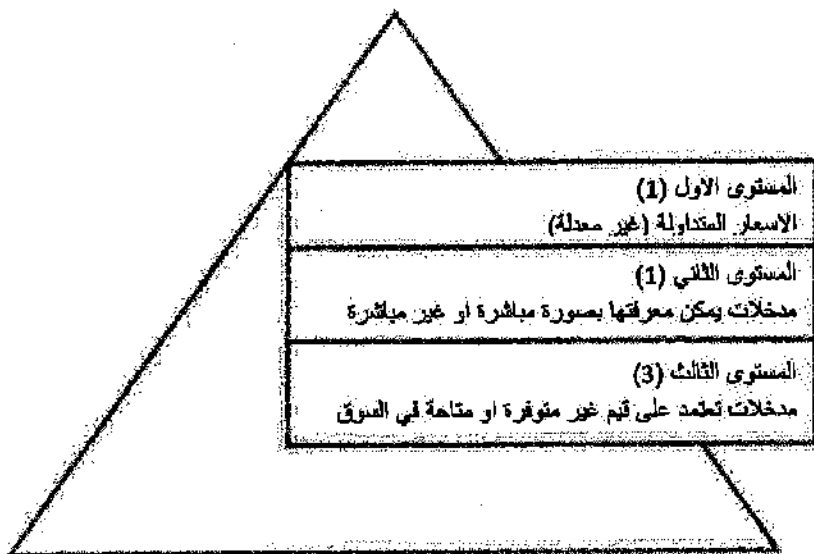
المستوى الثاني (2):

تشمل المدخلات خلاف المدخلات في المستوى الاول ويمكن معرفتها بصورة مباشرة او غير مباشرة .

المستوى الثالث (3):

تعتمد المدخلات في هذا المستوى على قيم غير متوفرة او متاحة في السوق

والشكل التالي يبين التسلسل الهرمي لهذه المستويات:



الشكل رقم (1) يوضح التسلسل الهرمي لمستويات للقيمة العادلة

كيف يتم قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي رقم
(IFRS7 13, IFRS)

(How is fair value measured according to international
accounting and financial reporting standards?)

إن الهدف من استخدام تقنيات التقدير هو تقدير السعر المناسب
لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين
المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق ويطبق
أحيانا على القيمة السوقية بالقيمة السوقية العادلة.

الفقرات التالية توضح طرق القياس بالقيمة العادلة.

أولا: الأسعار المعروضة في سوق نشط هي أفضل دليل على
القيمة العادلة.

ثانيا: يتم تحديد القيمة العادلة باستخدام طرق التقدير إذا كانت
أسواق الأدوات المالية غير نشطة.

ثالثا: هناك ثلاث تقنيات التقدير تستخدم على نطاق واسع في عملية قياس
القيمة العادلة هي:

1. مدخل السوق: والذي يستخدم مجموعات فرعية من التقنيات
وهي:

الاستفادة من أسعار العمليات الأخيرة التي تمت في السوق بموجب
شروط تجارية بحثة بين طرفين لديهما المعرفة والرغبة.

بالرجوع إلى القيمة العادلة لأداة مالية أخرى متشابهة إلى حد كبير.

2. مدخل التكلفة: يأخذ المبالغ اللازمة للحصول على الخدمة التي يقدمها
الأصل (تكلفة الإحلال الحالية).

3. مدخل الدخل: ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف التي يتوقع الحصول منها من الأصل أو الالتزام محل التقييم وحسب توقعات السوق. وفي ضوء قياس القيمة العادلة فإن هذا المدخل يعكس التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ المستقبلية المقدرة.

اهداف استعمال القيمة العادلة : (fair value use targets)

إن مستخدمي البيانات المالية يحتاجون إلى معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة للتقييم المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية. ونجد أن معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام ولها المزايا الآتية :

- 1- إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية المركز المالي، بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة أو على أساس أن بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة، وأن مفهوم القيمة العادلة يكون مبنياً المنشأة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود.
- 2- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن المركز الاقتصادي لأنه أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار
- 3- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال .
- 4- تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة والتي تستعمل القيمة العادلة.
- 5- إن القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية .
- 6- إن واضعي المعايير المحاسبية يدعون أن التقدم الحديث في التكنولوجيا لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها بموثوقية أساساً باستخدام تقديرات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية .

7- تمكين المنشأة من قياس أدائها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات
الداخلية من أجل:

أ- صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة.

ب- إدارة وقياس المخاطر.

ت- تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة.

كما أن هنالك أهداف أخرى لتطبيق القيمة العادلة من قبل الشركات، مثل:

- إضفاء الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن الشركات.

- التوجه إلى علاج أي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية

الاسس التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والإفصاح.

The foundations of the fair value approach to measurement, recognition and disclosure

تهدف عمليات القياس والاعتراف والإفصاح ليس فقط إلى حماية المستثمرين في سوق الأوراق المالية (البورصة) والسوق عدالة السوق وشفافية، وإنما تمتد أيضا إلى السوق الأولية عند تأسيس الشركات المساهمة أو زيادة رأسمالها. ويتطلب تطبيق منهج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والإفصاح الالتزام بالأسس التالية:

- 1- أن يتم القياس والاعتراف والإفصاح الكامل والدقيق، وفي التوقيتات المناسبة عن المعلومات المالية ونتائج الأعمال والمعلومات الأخرى اللازمة للمستثمر لاتخاذ قراره الاستثماري.
- 2- أن يحظى حملة الأوراق المالية في شركة ما على معاملة عادلة ومتساوية وخاصة فيما يتعلق بالحقوق في الحصول على البيانات والمعلومات وحتى لا تستغل المعلومات الداخلية لصالح فئة على حساب أخرى.
- 3- يجب أن تعد المعلومات المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية (IASB).
- 4- يجب أن تدقق المعلومات المالية طبقاً لمعايير التدقيق الدولي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- 5- إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها (صدق تمثيل الظواهر والأحداث).
- 6- أن تكون المعلومات قابلة للإثبات وبالإمكان التحقق من سلامتها.

مزايا وعيوب التقييم بأسلوب القيمة العادلة:

Advantages and disadvantages of fair value valuation:

لقد أقرت أغلب الأدبيات المحاسبية فيما يتعلق بموضوع القياس والإفصاح من خلال أسلوب القيمة العادلة، أنه يمكن أن يتخلله المزايا والعيوب المحددة في النقاط التالية:

أولاً: مزايا استخدام القيمة العادلة (Advantages of using fair value)

يمكن إظهار مزايا استخدام محاسبة القيمة العادلة من خلال استخدام المعيار في النقاط التالية:

- 1- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية.
- 2- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.
- 3- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال.
- 4- يوفر هذا المدخل مقياساً يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمنشأة.
- 5- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحة النقد.
- 6- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.
- 7- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة.
- 8- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة.

ثانياً عيوب استخدام أسلوب القيمة العادلة:

Disadvantages of using the fair value method

من أبرز مشاكل وعيوب هذا الأسلوب نجد:

- 1- إن تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة.
- 2- هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد على قياسها التكلفة التاريخية.
- 3- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعدد معقدة وذات طرق وقياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشأة في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة.
- 4- قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة.
- 5- قد تزيد تكاليف التقدير عن المتافع المرجوة منها.

وقد نصت معايير المحاسبة الدولية على أن السعر في السوق النشط يمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للموجودات المراد قياسها، والتي جانب ذلك فقد أخذت المقاييس والإفصاحات التي تستند إلى القيمة العادلة في الانتشار بشكل متزايد في إطار الإبلاغ المالي، وفي التطبيق العملي المحاسبي.

Criticisms of the fair value measure

هناك العديد من الانعكاسات السلبية التي يعكسها تطبيق منهج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والافصاح ومنها ما يلي :

- 1- تتركز المشكلة الأساسية في تقديرات مقياس القيمة العادلة بمدى موثوقيتها أي مدى توفر أدلة إثبات تساعد في تسجيلها نظرياً وتطبيقها، ويكتف تقدير القيمة العادلة طرق وأساليب متباينة في القياس، وبالتالي فإن تعدد أسس تقدير القيمة العادلة لبند القوائم المالية، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكر ثقلًا مما هو عليه في ظل عدم وجود سوق كفاء .
- 2- إن تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها في ظل غياب سوق نشط ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي واتباع أسس قياس متباينة مختلفة .
- 3- إن تطبيق مقياس القيمة العادلة لبعض بنود القوائم المالية كالاستثمارات تعد مسألة معقدة وذات طرق قياس مختلفة .
- 4- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية .
- 5- قد يؤدي اعتماد أسس القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى فتح مجال كبير للتلاعب وبما يخدم مصالح الإدارة .
- 6- أخطاء قياس القيم العادلة: (قد تحدث أخطاء غير متعمدة) أخطاء بشرية بتقديرات القيم العادلة للأصول والالتزامات مما يعني شمولها على الأخطاء القياسية حيث أكدت دراسة المتعاقبة بتحديث التدقيق في قياس القيمة العادلة على أن تقديرات القيمة العادلة للأصول والالتزامات تتألف من الأخطاء القياسية المرتبطة بالقيم .
- 7- إن معيار التكلفة/المنفعة قد لا يتحقق حينما تزيد التكاليف عن المنافع المرجوة منها .
- 8- يتناقض مفهوم القيمة العادلة مع فرض الاستمرارية الذي ينص على (أن المنشأة سوف تستمر في أعمالها إلى فترة غير محددة في المدى المستقبلي)

الفصل الثاني

بدائل القياس المحاسبي

١. مفهوم القياس المحاسبي :

للقياس مفاهيم مختلفة: فهو بالمفهوم العام تعبير عن خصائص شيء (سلعة) ما باستخدام خصائص شيء آخر (سلعة أخرى).

أما القياس بالمفهوم الاقتصادي: فهو التعبير الرقمي عن الأحداث الاقتصادية ونتائجها، أي ترجمة الأحداث الاقتصادية لتحويلها من تعبيرات وصفية إلى تعبيرات رقمية.

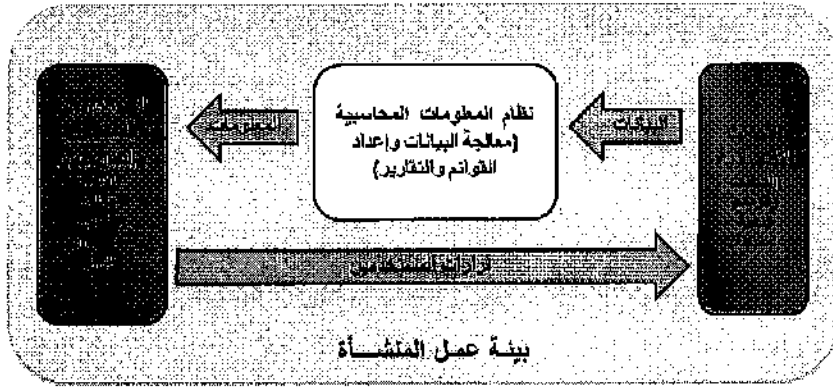
القياس المحاسبي هو إحدى وظائف المحاسبة التي تتحقق في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل المحاسبي، وتترافق مع وظيفة التوثيق والتخزين، وتسبق وظيفة تقديم المعلومات.

أذن يتصف القياس بالخصائص التالية :

استخدام خصائص الأرقام وإجراء العمليات الحسابية ، للحصول على المعلومات.

التعبير الرقمي عن الأحداث الاقتصادية التي تخص مشروع ما، وعن آثار هذه الأحداث في قدرات المشروع المالية والنقدية وغيرهما.

ترجمة الأحداث ونتائجها إلى أرقام باستخدام وحدة قياس مناسبة، بغرض إنتاج معلومات يمكنها مساعدة المستخدمين لاتخاذ القرارات.



موقع نظام المعلومات المحاسبي لمنشأة الأعمال في دورة المعلومات

٢- آلية القياس المحاسبي: تمر عملية القياس المحاسبي بعدة مراحل :

١. تبدأ عند حدوث الواقعة الاقتصادية بتحديد خصائص الحدث أو الواقعة

٢. ثم تحديد وحدة القياس الواجب استخدامها

٣. ثم تجريد الحدث من خصائصه النوعية وتحويله إلى بيانات رقمية.

مثال : عند حدوث عملية بيع، مثلاً، يتم

١. أولاً تحديد نوع البضاعة المباعة وصنفها.

٢. ثم تستخدم وحدة القياس الكمي المناسبة (كأن تكون العبوة أو العبوة أو الكيلوغرام)، لحصر الكمية (عدد العبوات مثلاً)،

٣. ثم يتحدد سعر البيع لكل عبوة ومن ثم يتم احتساب ثمن الكميات المباعة.

وبذلك تكون عملية القياس لهذا الحدث الاقتصادي المعين، بمفرده قد تمت.

تتوافق عمليات القياس مع بعض مراحل العمل المحاسبي وهي :

١. مرحلة التسجيل الاولي على المستند مثال: يتم توثيق عملية البيع في مستند أولي، هو فاتورة البيع التي تُوثق فيها كافة البيانات المتعلقة بهذا الحدث، مثل: اسم العميل، نوع البضاعة وصفها، كميتها، سعرها، قيمتها، تاريخ البيع، الحسم الجاري على الفاتورة، وغير ذلك. هذه البيانات هي بيانات وصفية (تعبيرات إنشائية) ورقمية (كمية ونقدية). نجد أن القياس المحاسبي لهذا الحدث ترجم الخصائص النوعية للبضاعة المباعة إلى أرقام (كمية، سعر ونقد)، ويتم توثيق نتائج القياس النقدي في دفتر خاص، يوماً بيوم، يُعرف بدفتر اليومية.

٢. مرحلة التلخيص (الترحيل) هذا الحساب يُفتح في سجل خاص يُعرف بدفتر الأستاذ يتم تجميع الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة في حساب خاص بها، لتلخيصها تسهلاً لعملية تشغيلها. الرقم الذي يتم الوصول إليه في هذه المرحلة من مراحل القياس المحاسبي، نتيجةً لعملية التلخيص. وهو رصيد الحساب. يمثل نتيجةً لعملية قياس مجموعة الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة خلال فترة زمنية محددة.

٣. مرحلة التشغيل (اعداد القوائم المالية) هي المرحلة الأخيرة للقياس وتمثل قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وأثرها في نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي وتنقلاته النقدية وغير ذلك. تتوافق هذه المرحلة مع مرحلة إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية.

وكل عملية قياس يرافقها عملية توثيق وتخزين لنتائج القياس .

غير أن هناك مشكلات تواجه عملية القياس تجعل أمر تحقيق هذه الخصائص بالشكل الأمثل، أمراً صعب المئال، إن لم يكن مستحيلًا في الوقت الراهن.

صعوبات القياس المحاسبي:

يمثل القياس المحاسبي أحد أهم المشكلات المحاسبية التي واجهت، ولا تزال تواجه، مجتمع المعرفة المحاسبية.

تتجم هذه المشكلات عن مجموعة من العوامل، أهمها:

١. عدم وضوح الإطار الفكري الناظم للقياس المحاسبي.

٢. تعدد أغراض القياس المحاسبي وتبدل ظروفه.

٣. تعدد بدائل القياس وصعوبة اختيار البديل المناسب.

٤. صعوبة إجراء القياس لبعض الأحداث الاقتصادية.

٥. اختلاف وتباين كفاءة القائمين بعمليات القياس.

٦. عدم تحديد وحدة القياس المناسبة في المحاسبة المالية.

ثالثاً - وحسب الغرض من القياس تنوعت بدائل وأسس القياس المحاسبي.

بدائل القياس :

فالبديل المستند إلى التكلفة التاريخية يخدم أغراض الإدارة من القياس.

أما البديل المستند إلى القيمة الجارية فهو يخدم فئات أخرى مختلفة بشكل أفضل من التكلفة التاريخية.

رابعاً- أدوات القياس: تختلف حسب الغرض من القياس.

فاستخدام القيمة الاسمية لوحدة النقد لكونها وحدة قياس محاسبي، المستندة إلى الخصائص القانونية لها، دعم التكلفة التاريخية.

أما استخدام خصائص القوة الشرائية للنقد كوحدة قياس فإنه يدعم القيمة الجارية ويهدم التكلفة التاريخية.

وتختلف الطرق والقواعد المستخدمة في عمليات القياس باختلاف بدائل القياس وغرضه.

فاختيار طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً، مثلاً، في ظروف التضخم النقدي وانخفاض القوة الشرائية يساعد في تضخم الأرباح وتخفيض قيمة المخزون وهذا يكون غالباً في مصلحة الإدارة وضد مصالح المالكين والمستثمرين.

خامساً- تغير الظروف الاقتصادية وتبديلها يخلق أيضاً مشكلات قياس.

فأي الطرق أفضل لصرف المخزون أو اهتلاك الأصول في ظروف التضخم. وأي بديل قياس هو الأفضل في مثل هذه الظروف؟ إذاً مسائل متعددة تنشأ نتيجة لتغير ظروف القياس، منها مثلاً تفاوت توقيت القياس، خصوصاً عندما تطول الفترة الزمنية للاستثمار (في أصل ما)، في الوقت الذي تتبدل فيه الأسعار باستمرار. هنا تنشأ مشكلة تحديد الدخل الناتج عن عملية القياس، بسبب تباعد زمن الإنفاق على الاستثمار وزمن الحصول على إيراداته. هذا القاعد يؤدي بدوره إلى حدوث أخطاء قياس ناجمة عن التوقيت.

لقد أفرزت الممارسة العملية تنوعاً كبيراً في بدائل وطرق القياس، التي تؤثر في تحديد قيم عناصر القوائم المالية. ولا شك أن تغيير بديل أو طريقة القياس يؤدي إلى تغيير قيم هذه العناصر.

تعدد بدائل القياس:

- منها ما دعم القيم الدفترية وأيد إجراء بعض التعديلات، فكان القياس المستند إلى التكلفة التاريخية المعدلة، فظهرت محاسبة المستوى العام للأسعار.

- منها ما رفض التكلفة التاريخية وأيد القياس المستند إلى القيمة الجارية التي قد تكون:

١. القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تحققها الموجودات المختلفة، أي القيمة الرأسمالية التي تُنتج تلك التدفقات.

٢. القيمة التي تتحدد استناداً إلى أسعار الدخول الجارية، أي أسعار إعادة اقتناء الأصل، التكلفة الاستبدالية.

٣. القيمة التي تتحدد استناداً إلى أسعار الخروج الجارية، أي أسعار البيع، طريقة صافي القيمة البيعية

٤. القيمة العادلة الذي تطور عن محاسبة صافي القيمة البيعية ليشكل منظوراً خاصاً لمحاسبة أسعار الخروج الجارية.

٥. القيمة الجارية لا تعني أو تستوجب استخدام أسعار الخروج فقط أو أسعار الدخول دون غيرها؛ إذ يمكن استخدام مزيج من تلك الأسعار في آن معا.

٦. فريق آخر عدّ بدائل القياس السابقة كافة لا تخلو من الانتقاد والعيوب. فكان لا بد من تعديل تلك البدائل حسب تغيرات هيكل الأسعار وتغيرات قيمة وحدة النقد.

المشكلة التي تنشأ أمام هذا التنوع في البدائل هي مشكلة اختيار البديل الأفضل والأنسب لعمليات القياس.

لا يوجد معيار أو معايير لاختيار هذا البديل أو ذلك.

❖ فهل المعيار هو تحقيق مصلحة فئة على حساب مصالح فئات أخرى، أم تحقيق الموضوعية والفعالية للمعلومات المحاسبية؟

❖ أو أن المعيار مرتبط بالظروف المتنوعة والمختلفة التي تحيط بالعمل المحاسبي، كلٌّ في بيئته الخاصة؟

هنا لا بد أيضاً من البحث عن حل منطقي لاختيار المعيار المناسب ثم البديل الأفضل.

خامساً- مشكلة تفاوت كفاءة القائمين بعملية القياس المحاسبي.

▪ فكما كان النظام المحاسبي والقائمين عليه أكثر كفاءة وإدراكاً باحتياجات المستخدمين وبتطلبات وظروف القياس ومشكلاته، كانت نتائج القياس أفضل، والعكس بالعكس.

▪ إن تفاوت كفاءة نظام المعلومات المحاسبي الذي يقوم بتنفيذ عمليات القياس تخلق مشكلات هامة من مشاكل القياس المحاسبي، منها مشكلة قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

سادساً- صعوبة القياس لبعض الأحداث الاقتصادية

□ الصعوبات المتعلقة بالمبادلات الخارجية للسلع والخدمات، وما يترتب عليها من مشكلات تغير أسعار الصرف عند ترجمة تلك العمليات إلى العملة المحلية.

□ المشكلات المتعلقة بالموارد البشرية والمسؤولية الاجتماعية. فالأنشطة المتعلقة بهذه المجالات يمكن تحديد تكاليفها ولكن يصعب قياس منافعها (إيراداتها)، لأن هذه المنافع معنوية وليست مادية ويصعب بالتالي قياسها، لتعذر استخدام النقد كوحدة قياس لهذه المنافع. وعليه يصعب الحكم على مدى كفاءة هذه الأنشطة من الناحية الاقتصادية.

إن البحث في جملة هذه المسائل يستوجب

١. استعراض بدائل القياس المختلفة.

٢. ومعايير اختيار البديل الأفضل.

٣. ثم البحث في المشكلات المتعلقة بالعمليات الأجنبية وأسعار الصرف.

٤. وبالموارد البشرية والمسؤولية الاجتماعية.

تحديد وحدة القياس المحاسبي :

- كيف تتم عملية ترجمة الأحداث وكيف تتم عملية تحديد وحدات القياس ؟

إجراء عمليات القياس يحتاج إلى وحدة قياس وأداة قياس، تتناسب مع طبيعة المادة أو البند الجاري قياسه . تُصنّف وحدات القياس الى :

١. وحدات القياس المادي (الطبيعي) أو الكمي: تستخدم هذه الوحدات لقياس الطول والمساحة والحجم والوزن منها : الكيلوجرام أو الطن، والمتر المكعب والمتر الطولي والكيلومتر وغيرها.

٢. وحدات قياس الزمن: يتم قياس الزمن بوحدات قياس تتناسبه وهي ساعة العمل أو يوم العمل أو الشهر أو العام.

٣. وحدات القياس النقدي: يُستخدم النقد كوحدة قياس للتعبير عن خصائص الشيء الجاري قياسه، مثل منفعة أصل أو سلعة. وتُعدُّ وحدة النقد (الليرة) أداة القياس النقدي المستخدمة في عملية القياس النقدي. هذا القياس يجري في مرحلة لاحقة للقياس المادي والزمني. فهو تابع لهما حيث يجري تحويل الكم والزمن إلى وحدات نقدية باستخدام معامل تحويل هو السعر.

يمكن القياس النقدي من استخدام خصائص النقد للوصول إلى معلومات مختلفة كالربح والخسارة، وقيم الأصول ونسب الكفاءة والتطور وغيرها، حيث يتعدى الوصول إلى مثل هذه المعلومات باستخدام وحدات القياس الكمي والزمني فقط.

مزايا وحدة النقد كأداة قياس :

إن وحدة النقد فهي وإن كانت ثابتة المبلغ من الناحية الاسمية أو القانونية، فإن القوة الشرائية لها تتغير بتغير الزمان وبالتالي فإن قوتها الشرائية ليست ثابتة.

وهذا يؤثر على مشكلات قياس محاسبي يعبر عنها السؤال التالي:

هل المبالغ التي تظهرها بنود القوائم المالية تمثل قيمة حقيقية لها؟ أم أنها مجرد أرقام تعكس عدد الوحدات النقدية التي وُظفت لاقتناء الأصل في تاريخ معين؟ أو التي تم الحصول عليها نتيجة لنشاط بيع أو غيره؟ هذا السؤال المطروح في الفكر والممارسة المحاسبية، منذ بدأت ظاهرة التضخم النقدي، لم يجد جواباً شافياً. فكثيرون يرون أن المحاسبة مطلوبٌ منها تقديم قيم حقيقية تمثل الواقع، في حين يرفض آخرون وجهة النظر هذه، ويدعون أن المحاسبة توثق عمليات وأحداث حصلت في زمن ماضٍ، ولا يجوز تغيير البيانات الخاصة بهذه العمليات والأحداث.

من وجهتي النظر هاتين ظهرت بدائل قياس متعددة، فكان:

القياس المستند إلى القيم الدفترية التاريخية.

القياس المستند إلى القيم الجارية.

وجاء آخرون ورؤوا ضرورة تعديل بدائل القياس المذكورة بتأثير تغيرات الأسعار فظهر:

القياس المستند إلى القيم الدفترية المعدلة.

القياس المستند إلى قيم جارية معدلة.

ثم ظهرت وجهة نظر ثالثة تمثل مخرجاً لمشكلة اختيار أحد البدائل المذكورة، فتحدثت عن "القيم العادلة".

هذه البدائل المعروضة ستكون موضع البحث في المحاضرات اللاحقة.

٥ - معايير اختيار بديل القياس:

يمثل اختيار أو تحديد معايير القياس المحاسبي أحد أهم المشكلات المحاسبية.

يمثل المعيار: مقياساً عاماً يتم الرجوع إليه للحكم على مدى صلاحية بديل القياس، فالبديل الذي يتسجم مع

المعايير يعتبر بديلاً مناسباً. والبديل الذي لا ينطبق عليه كل أو بعض المعايير يكون بديلاً مرفوضاً.

غير أن تحديد هذه المعايير أمر لا يزال خاضعاً للجدل. وأن المعايير المستخدمة ثلاثة :

١- معيار احتواء (أو عدم احتواء) البديل على أخطاء القياس.

٢- معيار التفسير .

٣- معيار الملاءمة .

وفيما يلي توضيح لهذه المعايير :

أولاً : أخطاء القياس :

يقصد بأخطاء القياس الأخطاء التي يمكن أن يسببها البديل المحاسبي، الناجمة عن المنطلقات التي يأخذها البديل عند إجراء القياس، وليس عن الأعمال الإجرائية لعملية القياس. فقد يأخذ بديل ما بالقيمة الاسمية للنقد كوحدة قياس بينما يأخذ بديل آخر بالقوة الشرائية له كبديل قياس، أو أن يأخذ أحدها بمبدأ التحقق للاعتراف بالإيراد في حين يخرج آخر عنه.

وعليه فإن الأخطاء التي يمكن أن يولدها البديل نوعان:

١ - أخطاء وحدة القياس : (Measuring - unit - Errors)

تظهر هذه الأخطاء بسبب اعتماد وحدة قياس معينة تهمل تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في عملية القياس، كما في التكلفة التاريخية. فإذا أهملت تغيرات الأسعار بسبب افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، أي بسبب استخدام القيمة الاسمية لوحدة النقد كوحدة قياس محاسبي، سيحدث خطأ آخر هو خطأ التوقيت. خطأ وحدة القياس تقع فيه: محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة تكلفة الاستبدال ومحاسبة القيمة البيعية، في حين تتجنبه محاسبة المستوى العام لأسعار، ومحاسبة تكلفة الاستبدال المعدلة ومحاسبة القيمة البيعية المعدلة بسبب استخدام القوة الشرائية لوحدة النقد كوحدة قياس.

٢ - أخطاء التوقيت : (Timing Errors)

تظهر بسبب وجود فجوة زمنية بين تاريخ حصول الحدث الاقتصادي وتاريخ الإقرار عنه، فخلال هذه الفجوة الزمنية تحدث تغيرات في القيمة، لكنها لا تؤخذ بالاعتبار ثم يتم الإقرار عنها في وقت لاحق. هذه الأخطاء ينسب فيها مبدأ التحقق الذي يقضي بعدم الاعتراف بالإيراد إلا إذا تحقق فعلاً بالبيع، أما الإيرادات المتوقعة فلا يتم الاعتراف بها. من هنا نشأ الفرق بين المفهوم الاقتصادي والمفهوم المحاسبي لتحقيق الإيراد. هذه الأخطاء وقعت فيها محاسبة التكلفة التاريخية، ومحاسبة الاستبدال ومحاسبة المستوى العام للأسعار ومحاسبة الاستبدال المعدلة، وتجنبتها محاسبة القيمة البيعية والقيمة البيعية المعدلة.

ثانياً: معيار التفسير : (Interpretability)

يستخدم التفسير كمعيار لتقييم بديل القياس المحاسبي. يقصد بالتفسير أن تكون القوائم المحاسبية التي تشكل نتاجاً لعملية القياس، مفهومة وسهلة القراءة سواء في مضامينها ومعانيها أو في استخدامها. ففي حال استخدام وحدة القياس النقدي الاسمية فإن القوائم ستحتوي أرقاماً لا تفسير لها ولا معنى ويتعذر استخدام المعلومات التي تحويها، بينما إذا استخدمت القوة الشرائية للنقد كوحدة قياس، فإن القوائم ستحتوي معلومات يمكن تفسيرها ومعرفة مضامينها وتكون أكثر قدرة على الإفادة منها .

استناداً إلى هذا المعيار فإن محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة تكلفة الاستبدال ومحاسبة القيمة البيعية لا تحقق هذا المعيار، في حين تحققه تكلفة الاستبدال المعدلة ومحاسبة القيمة البيعية المعدلة . أما محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة فإنها لا تحقق هذا المعيار رغم استخدامها القوة الشرائية للنقد كوحدة قياس. والسبب يعود إلى أن التكلفة التاريخية أساساً لا تقدم معلومات قابلة للتفسير .

ثالثاً: معيار الملاءمة : (Relevance)

تستخدم الملاءمة كمعيار لتقييم بديل القياس. وهي تعني أن المعلومات التي ينتجها بديل القياس يجب أن تكون مفيدة ونافعة للمستخدمين، أي أن تتسجم مع متطلباتهم الخاصة في المعلومات التي يولدها البديل^(١). إن استخدام هذا المعيار مرتبط بفئات المستخدمين ورغباتهم وتغير احتياجاتهم إلى المعلومات. وبذلك فإنه معيار غير ثابت عبر الزمن ويحتاج إلى "الإجماع" عند الحكم على بديل ما؛ فما هو ملائم لفئة ما من المستخدمين قد يكون غير ملائم لفئة أخرى، وعليه فإنه يتعذر تحديد البديل الأفضل بتجرد وحيادية.

• الفلسفة البراغماتية حلت هذه المسألة عن طريق "الإجماع"، فالبديل الذي تؤيده الأكثرية هو البديل المناسب.

• في الواقع الراهن تتولى هيئات ومنظمات مهنية وحكومية ومسؤولية البحث واختيار البديل المناسب. هذه الهيئات والمنظمات تسيطر عليها غالباً مصالح فئات المستثمرين وأصحاب الأموال. أما مصالح المجتمع فلا وجود لمنظمات أو هيئات ترعاها عند البحث عن بديل القياس المناسب. هذه المصالح يتم مراعاتها بالقدر الذي لا تتعارض فيه مع مصالح الفئات المسيطرة على الممارسة المحاسبية.

إن معايير اختيار بديل القياس لا تزال بحاجة إلى مزيد من الدراسات والبحث الدؤوب، لتحديثها من منظور علمي معرفي شامل، بما يضمن، بالتالي إنتاج معلومات موضوعية ذات فعالية عالية.

المحاسبة المالية

نماذج تحديد الدخل

ختلف مفهوم الدخل المحاسبي عن مفهوم الدخل الاقتصادي اختلافا جوهريا ، حيث أن المحاسبون يختلفون مع الاقتصاديون في المنهج الذي يسلكونه في قياس الدخل . ولا ينحصر الاختلاف في نظرة كل من الفريقين اتجاه مفهوم الدخل بل أيضا في أسلوب قياس الدخل .

الاختلاف بين مفهوم الدخل الاقتصادي ومفهوم الدخل المحاسبي:

يختلف مفهوم الدخل الاقتصادي عن مفهوم الدخل المحاسبي ، حيث يري الاقتصاديون أن الدخل يتمثل في (الحد الأقصى من الموارد الاقتصادية الذي يمكن للفرد أن يستهلكه خلال فترة زمنية معينة مع بقاء ثروته في نهاية تلك الفترة بنفس المقدار الذي كانت عليه في بداية الفترة) .
ويتماشى هذا المفهوم مع مدخل المحافظة علي رأس المال والذي يكتسب أهمية خاصة في فترات التضخم الاقتصادي .

وكان أول من عالج المفهوم الاقتصادي هو العالم (ادم سميث) حيث عرفه بأنه " ذلك المبلغ الذي يمكن للفرد صرفه خلال فترة زمنية معينة دون المساس برأس المال " . ثم تبعه (هيكس) حيث عرف الدخل بأنه " يمثل الفرق بين ثروة الفرد في نهاية الفترة و ثروته في بدايتها " .

ووفقا لما تقدم فإن الدخل وفقا للمفهوم الاقتصادي يقاس بصافي أصول المنشأة في لحظة زمنية معينة .
أما من وجهة النظر المحاسبية فإن المحاسبون يتمسكون بفرض ثبات وحدة النقد ويتمسكون أيضا بمبدأ التكلفة التاريخية في إثبات أصول المنشأة والتزاماتها ومن حيث أسلوب القياس يركز المحاسبون علي حركة الأنشطة التي تحدث خلال الفترة وهذا يعني أن المحاسبون يسلكون منهج العمليات وعلي هذا الأساس يقاس دخل الفترة بالمعادلة الآتية :

$$\text{دخل الفترة} = \text{الإيرادات} - \text{المصروفات} + \text{المكاسب} - \text{الخصائر}$$

ويمتاز مدخل العمليات في قياس الدخل عن مدخل المحافظة علي رأس المال في انه يوفر معلومات أكثر تفصيلا عن مصادر الدخل مما يتمشى مع مبدأ الإفصاح ، كما يوضح أثر الانشطة التي تمارسها المنشأة علي العائد المحقق وعلي الأموال التي يستثمرها الملاك، وبالتالي يوفر مجموعة من المؤشرات التي تمكن من التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي للمنشأة .
ومما سبق نجد أن الاختلاف بين المفهوم الاقتصادي والمحاسبي للدخل يكمن في أن الدخل المحاسبي يعبر عن صافي الفرق بين الإيرادات والمصروفات ، أما الدخل الاقتصادي يعبر عن التغير في صافي الثروة .

مستويات مفاهيم الدخل ::

يوجد ثلاثة مستويات لمفاهيم الدخل وهي:

1- مفاهيم الدخل عند المستوي الهيكلي ::

مع أن المحاسبين يقدمون خدمة للتفسير الواقعي للدخل عموما أو أثره السلوكي ، فإنهم بصفة عامة يقيمون المبادئ والقواعد علي أساس مقدمات لا ترتبط بالمعرفة الواقعية أو الآثار السلوكية ، وعلي سبيل المثال فإن مجموعة دراسة أهداف القوائم المالية ذكرت أن :

"الأرباح ... تقوم علي الأعراف والقواعد التي يجب أن تكون منطقيه وتتصف بالثبات الداخلي ،حتى لو لم تنسجم مع تعريف الاقتصاديين للدخل "

ولقد استخدم المحاسبون العديد من المصطلحات بصفة دائمة مثل: (التحقق ، وأساس الاستحقاق ،والمقابلة) حتى أننا نميل لقبولها كما لو كان لها تفسير .

وهذا لا يعني أن المفاهيم المحاسبية تقتصر إلي جوهر تفسيري ، حيث يوجد الكثير من المفاهيم لها معني واضح مثل المبيعات ، والمشتريات) .

فالدخل المحاسبي هو محصلة مجموعة من العناصر لا يوجد لكثير منها مضمون تفسيري ،وإذا كان احد هذه العناصر غير ذي مغزى وكان له أهميه كبيرة ، فإن صافي الدخل سوف يكون غير ذي مغزى حتى لو تضمن معلومات للأسواق المالية .

ولقد أكد (بدفورد) علي أن قراء القوائم العالية يجب أن يدركوا أن معني الدخل المحاسبي يمكن معرفته فقط بمعرفة كيفية قياسه (المدخل الإجرائي أو العملي) .

ويوجد مدخلين ضمن هذا المدخل هما :

أ- مدخل العمليات في قياس الدخل :

ويعتبر هذا المدخل أكثر المداخل التقليدية التي استخدمها المحاسبون ، ويتضمن هذا المدخل تسجيل التغييرات في قيم الأصول والالتزامات إذا كانت تمثل نتائج العمليات ويستخدم لفظ العمليات في جوهره الواسع ليشمل العمليات الداخلية والخارجية وتستبعد التغييرات التي تحدث للأصول نتيجة التغير في القيمة السوقية أو التغييرات في التوقعات فقط . أي دون إجراء تبادل ، ويتميز هذا المدخل بالاتي :

١. يمكن تبويب مكونات الدخل بطرق عديدة ، فقد تبويب علي أساس المنتج أو فئة العملاء وبذلك يتاح للإدارة الحصول علي معلومات أكثر فائدة .

٢. يمكن التقرير عن الدخل الناتج من كل المصادر المختلفة طالما يمكن قياس هذه الدخول.

٣. يقدم أساس لتحديد أنواع و مقادير الأصول والالتزامات في نهاية الفترة .

٤. تتطلب كفاءة الأعمال تسجيل المبادلات الخارجية لأسباب أخرى .

٥. يمكن أعداد القوائم المختلفة بحيث ترتبط كل منها بالأخرى .

و يؤثر هذا المدخل في حقوق الملكية لأنه نتيجة لهذه العمليات يتم ازدياد أو انخفاض قيمة المنشأة ، مما يترتب عليه زيادة أو نقص في ثروة الملاك .

ب - مدخل الأنشطة في قياس الدخل :

يركز هذا المدخل علي أنشطة المنشأة وليس علي العمليات ، ويرجع ذلك لأنه يفترض نشأة الدخل حينما تحدث أنشطة أو أحداث معينة وليس نتيجة لعمليات معينة . ويعتبر تطبيق هذا المدخل امتداد لمدخل العمليات ويمكن الاختلاف بين مدخل الأنشطة ومدخل العمليات في أن مدخل العمليات يقوم علي أساس إعداد التقارير التي تقيس حدث خارجيا ، بينما مدخل الأنشطة يقوم علي مفهوم واقعي للنشاط أو الحدث ، ومن مزايا هذا المدخل الآتي :

١. يسمح بقياس الدخل وفقا لمفاهيم متعددة ويمكن استخدامها لأغراض مختلفة .

٢. تبويب مكونات الدخل علي أساس أنواع الأنشطة أو الأعمال التي تتضمنها هذه الأنشطة وبالتالي يسمح

بتنبؤات أف

ورغم هذه المزاي إلا أن كلا المدخلين قد فشلا في التعبير عن الواقعية في قياس الدخل، لأن كلا منهما يعتمد علي نفس العلاقات الهيكلية ونفس المفاهيم والتي تنقتر إلي إطار عملي .

ثانياً: المفاهيم التفسيرية للدخل .:

يشير المحاسبون إلي مفهومين اقتصاديين يعتمدان علي مشاهدات في عالم الواقع كنقاط بدء منطقية نحو تحديد تعريف للدخل المحاسبي. وهذان المفهومان هما التغير في الرفاهية وتعظيم الربح في ظل ظروف معينة لهيكل السوق والطلب علي المنتج وتكاليف المدخلات .

ولقد تعرف مجلس معايير المحاسبة علي هذين المفهومين كالتالي .:

" الدخل الشامل هو التغير في حق الملكية (صافي الأصول) في الوحدة خلال فترة زمنية "

" إن اختبار النجاح أو الإخفاق لعمليات منشأة معينة يكون علي أساس زيادة النقدية الداخلة (أو نقصها) عن النقدية التي تم إنفاقها (استثمارها) علي المدى الطويل "

ويعتبر المفهوم الأول المحافظة علي رأس المال، بينما الثاني شكلاً لمفهوم الزيادة القسوى للأرباح أو مقياساً للكفاءة.

ومن المفاهيم التفسيرية للدخل هي .:

١- رأس المال ، الدخل

وفقاً للمقياس الذي قدمه الاقتصادي أرفنج فيشر فإن رأس المال هو (مخزون الثروة في لحظة معينة من الزمن) . أما الدخل فهو (تدفق من الخدمات خلال الزمن) .

ويمثل رأس المال تجسيدا (مستودعا) للخدمات المستقبلية، بينما يعبر الدخل عن الاستمتاع بهذه الخدمات علي مدار فترة معينة من الزمن . وعندما تتسبب هذه المقاييس إلي منشآت الأعمال فإنها تتخذ معاني مختلفة قليلا . وإذا نظرنا إلي المنشأة علي أنها ذات طبيعة دائمة نسبيا ، فليس من مسؤوليه المحاسب أن يتدبر أمر صيانة رأس المال المستمر ، فهي مسئولية الإدارة .

وتكمن مسئولية المحاسبين في إعداد التقارير عن المقادير التي أتاحت للمنتفعين لإغراض استمتاعهم أو إعادة استثمارها وعن تغيرات رأس المال .

ولهذا توجد تفرقة بين نوعين من التدفقات .:

النوع الأول .: هي التدفقات التي توجه للمنتفعين .

و النوع الثاني .: هي التي تعبر عن تخفيض الثروة.

بالمعني المحاسبي التفرقة بين الدخل واسترداد رأس المال .، وهذا يعني انه من الأهمية أن نفرق بين دخل المنشأة و استرداد رأس المال ، حيث أن التغير في رأسمال المنشأة قد يؤثر علي التدفقات المستقبلية لأصحاب الأسهم العادية ، ومن ثم حقوقهم عند أي نقطة من الزمن ، وأيضا قد يؤثر التغير في رأسمال المنشأة علي العلاقة بين مختلف أصحاب الحقوق المختلفين بما فيهم أصحاب الأسهم الممتازة والدايتون .

ومع فصل الملكية عن الرقابة في معظم الشركات الضخمة فإن علي المحاسبة مسئولية التقرير عن إخلاء مسئولية الإدارة التي عهد إليها بالاستخدام الصحيح والكفاء لرأس المال المستمر ، ويعتبر التمييز السليم بين الدخل والتغيرات في رأس المال احد الوسائل لتحديد مدي تنفيذ الإدارة لوظيفة تشغيل المنشأة لغرض منفعة ملاكها ، ومع ذلك لم تتبلور مفاهيم رأس المال والدخل بوضوح ويمكن تحديد رأس المال بمقاييس وحدة النقود

الجارية أو وحدة النقود ثابتة القيمة ، أو مقاييس مادية ، أو مقاييس طاقة إنتاج السلع والخدمات أو بمقاييس التوقعات الخاصة بالتدفقات المستقبلية إلى حملة الأسهم .

٢- مفاهيم الدخل علي أساس المحافظة علي الثروة :-

يفترض مفهوم المحافظة علي الثروة نظرة شاملة لرأس المال المستثمر في المنشأة ، ويعتبر هاما لحملة السندات وحملة الأسهم الممتازة ، ومقمني الائتمان قصير الأجل بالإضافة لحملة الأسهم العادية ، حيث يهتم جميع هؤلاء باحتمال استرداد حقوقهم في تاريخ مستقبلي . وتزيد توقعات قيام المنشأة بالسداد إذا تمت المحافظة علي مجموع رأس المال المستثمر فيها عند مستوي ثابت أو قابل للزيادة ، كما تقل توقعات السداد إذا تناقص رأس المال سواء بالخسائر أو دفع توزيعات تزيد عن الأرباح .

وتكمن اكبر صعوبات هذا المدخل في قياس صافي الأصول في بداية ونهاية الفترة ، وفيما يلي بعض طرق تقييم صافي الأصول :-

١. رسمة صافي تيار النقدية المتوقع أو الخدمات التي تستلم علي مدار حياة المنشأة .
٢. مجموع اسعار بيع الأصول ناقصا مجموع الالتزامات .
٣. تقييم المنشأة بأسعار السوق الجارية لأسهم رأس المال المتداولة .
٤. تقييم المنشأة باستخدام قيم المدخلات (التكلفة التاريخية أو الجارية) للأصول غير النقدية ثم إضافة القيم النقدية الحالية للأصول النقدية ثم تطرح الالتزامات .

١- الرسمة :-

وهي تمثل احد المفاهيم المقترحة لقياس صافي الأصول في بداية ونهاية الفترة ، ويتم تحديد القيمة الرأسمالية للتوزيعات النقدية المستقبلية التي تجريها المنشأة علي المساهمين خلال حياتها المتبقية متضمنة القيمة النهائية المتوقع سدادها عند التصفية و لحساب الرسمة هناك ٣ عوامل هي :

- مقدار التوزيعات النقدية الصافية المتوقع سدادها كل سنة .
- عدد السنوات المتبقية في حياة المنشأة .
- معدل الخصم الملائم .

ومن مفاهيم الرسمة رسمة المصروفات أي تعديلها من مصروفات دورية تقبل خلال السنة إلي مصروف رأسمالي يهلك علي عدة فترات ، وكما يمكن أن نعرف الرسمة بأنها " تحويل الأرباح المحتجزة في شكل احتياطات إلي رأس المال سواء كان ذلك بطرح أسهم جديدة أو بزيادة القيمة الاسمية للسهم" .

ورغم أن مفهوم الرسمة له وجاهته كمفهوم اقتصادي للدخل فإنه يواجه بعض العيوب النظرية والعملية من وجهة النظر المحاسبية ، ونذكر منها الآتي :-

١. لا يمكن تحويل توقعات التدفقات النقدية المستقبلية إلي قيم وحيدة أو المقادير المؤكدة المعاملة بدون معرفة اتجاه مستخدمي المعلومات نحو المخاطر .
٢. بينما يركز المفهوم علي عنصر الزمن والتدفقات النقدية المتوقعة فإنه يهمل الأحداث والأنشطة الاقتصادية الأخرى .

٣. لا يفصح مقياس الدخل عن مصدره من حيث كونه نتيجة تصرفات الإدارة أو انه نتيجة ظروف الصدفة وهو بهذا المفهوم لا يقدم معلومات مفيدة عن كفاءة الإدارة .
٤. تحدد قيمة المنشأة علي أساس خصم جميع التدفقات النقدية المتوقعة غير المحنودة في المستقبل وكثير منها ليس له علاقة بالنشاط الجاري أو الماضي .
٥. يقوم بحساب الدخل الجاري قبل التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية .
٦. في عالم يسوده عدم التأكد، تعتمد التوقعات علي حالة التنازل أو التفاوض السائدة في وقت معين .حيث يصعب معالجة عدم التأكد بطريقة ثابتة من فترة لإخرى .

٢- القيمة السوقية :-

وهي المقدار الذي يرغب المستثمرون سداهه في مقابل المنشأة كوحدة . ويعتبر هذا المقدار بديلا للتوقعات النقدية المستقبلية . ويواجه هذا المدخل نفس الصعوبات التي تواجهها طريقة الرسملة بالإضافة إلي انه من الصعب فصل الدخل القائم علي أساس معدل حكمي شخصي للعائد . ورغم هذه الصعوبات إلا انه يوجد بديلا آخر وهو قياس المنشأة بضرب عدد الأسهم المتداولة في السعر السوقي للسهم كما في أسواق التداول . وميزة هذا الإجراء هو الوصول إلي تقييم يمكن التحقق منه ، ويختلف هذا المدخل عن طريقة الرسملة حيث أن سعر السوق في هذه الحالة يعبر عن سعر عدد قليل من الأسهم ولكنه لا يفترض إمكانية شراء جميع الأسهم بهذا السعر وأيضا يختلف معدل الخصم الحكمي الذي أعده المحاسب عن معدل الفرصة البديلة والتعديل وفقا لمخاطر السوق .

٣- المعادل النقدي الجاري :-

يمكن تعريف رأسمال المنشأة علي انه النقدية أو المعادل النقدي لجميع الأصول ناقصا مجموع الالتزامات أو المعادل النقدي لها . كما يمكن تعريف المعادل النقدي الجاري علي انه "سعر البيع في السوق ، أو السعر الممكن تحقيقه لأصول المنشأة" ويتم تحديد دخل الفترة كالآتي :-

١. تحديد صافي أصول المنشأة في نهاية الفترة .
 ٢. تحديد صافي أصول المنشأة في بداية الفترة .
 ٣. تحديد مقدار التغير في صافي أصول المنشأة .
 ٤. تعديل التغير في صافي أصول المنشأة خلال الفترة بالعمليات الرأسمالية وتوزيعات الأرباح .
- وبالإضافة إلي زيادة إمكانية التحقق نتيجة استخدام المعادل النقدي فان تحديد الدخل علي أساس مقارنه التغيرات في الأسعار السوقية للأصول والالتزامات تمتاز بأنها تقدم أساسا أفضل للحكم علي البدائل المتاحة للإدارة ، ولكن هذه المقارنة تعتبر أساسا محدودا للتنبؤ بالتغيرات المستقبلية ، حيث تفصح عن طبيعة التغيرات التي حدثت في الفترات السابقة .

ومن العيوب الرئيسية لهذه الطريقة هي الافتقار إلي سوق قائم لكثير من الأصول التي تمتلكها المنشأة ، حيث تعبر أسعار السوق المتاحة عن قيم التصفية بأكثر مما تعبر عن الثمن الذي يمكن الحصول عليه في سوق منظمة .

٤- الأسعار التاريخية للمدخلات:

يوجد مفهوم مفترض للمحافظة علي الثروة شبيه بالأسس المقبولة عمليا ويتضمن هذا المفهوم استخدام أسعار المدخلات مفايه بالتكاليف التاريخية أو التكاليف الجارية ناقصا الاستهلاك . وبالرغم من أن لهذا المفهوم نفس إطار المفاهيم الأخرى للمحافظة علي رأس المال ، إلا انه ليس مجالا للتفسير الواقعي نظرا لاعتماده علي توزيع الاستهلاك ومفهوم التحقق ويتضمن تحديد الدخل علي أساس قواعد إجرائية بأكثر من اعتماده علي الواقع . وفي غياب تغيرات الأسعار يفترض تطبيق مفهوم المحافظة علي رأس المال المستثمر الحقيقي إذا كانت الأصول في نهاية الفترة معبرا عنها بمقاييس أسعار المدخلات (التكاليف) تساوي مجموع أسعار المدخلات للأصول عند بداية الفترة . وتعتبر الزيادة في هذه القيم عن الدخل ، وذلك بعد تعديلها بعمليات رأس المال وتوزيعات الأرباح . وينتج هذا الدخل من تحويل أسعار المدخلات إلي قيم سوقية نتيجة لعملة البيع والتبادل . ويتم استلام النقدية وحيازة الحسابات المدينة في مقابل الأصول المقيمة بالتكلفة . ولذا يعبر عن بعض قيم الأصول في نهاية الفترة وكذلك بعضها في بدايتها (وهي الأصول النقدية) بمقاييس القيم السوقية (أسعار المخرجات) .

ثالثا : المفاهيم السلوكية للدخل ::

ترتبط المفاهيم السلوكية للدخل بعمليات قرارات المستثمرين والدائنين واثر تقارير الدخل علي أسعار الأوراق المالية في الأسواق المنظمة ، وقرارات الإنفاق الرأسمالي التي تتخذها الإدارة ورد فعل وتصرفات المحاسبين والإدارة نتيجة التغذية العكسية للمعلومات . و لا يمكن أن تكون النظريات السلوكية صحيحة في المدى الطويل بدون مفهوم للدخل يركز إلي عالم الواقع مع التحقق من المضامين السلوكية . ومن ضمن هذه المداخل ::

١- الدخل كأداة للتنبؤ ::

أوضحت قائمة المفاهيم المالية رقم (١) لمجلس معايير المحاسبة المالية أن المستثمرين والدائنين وغيرهم يهتمون بتحديد توقعات صافي قيم التدفقات النقدية ولكنهم يستخدمون الإرباح في مساعدتهم في تقييم القدرة الكسبية والتنبؤ بالإرباح المستقبلية أو تحديد مخاطر الاستثمار في المنشأة أو إقراضها . وتعتمد القيمة الجارية للمنشأة وقيمة أسهم رأس المال فيها علي تدفقات التوزيعات المستقبلية علي المساهمين ، وعلي أساس هذه التوقعات فان المستثمر الحالي يقرر البيع أو الاستمرار في استثمار أمواله في المنشأة وقد يقرر مساهمين آخرين شراء أسهم من هذه المنشأة أو استثمار أموالهم في مجال آخر .

ويؤثر هذا المدخل علي حقوق الملكية حيث أن قرار الشركة بتوزيع الإرباح في شكل توزيعات نقدية أو في شكل أسهم مرتبط بقدرتها في تحقيق الدخل . وهذه القرارات لها تأثير جوهري علي حقوق الملكية لأنه يترتب عليها زيادة القيمة السوقية مما يؤدي إلي زيادة قيمة حصص المساهمين أو دخول بعض المساهمين الجدد .

العناصر التي يجب أن يتضمنها الدخل ::

أدي الجدل حول العناصر التي يجب أن يتضمنها الدخل إلي ظهور مفهومين أساسيين للدخل هما مفهوم الدخل الجاري من العمليات ومفهوم الدخل الكلي الشامل .

١- مفهوم الدخل علي أساس العمليات الجارية ::

يتضمن دخل العمليات الجارية علي العناصر التي تعد عادية فقط ، أي التي ترتبط بالنشاط الطبيعي للمنشأة والتي تتسم بالتكرار وتكون قابلة للتنبؤ وتتعلق بنشاط الدورة الحالية . ويتم إعدادها وفق أساس الاستحقاق ، ويرر مؤيدو دخل العمليات الجارية موقفهم بأن البنود غير العادية وغير المتكررة لا تخضع لإرادة و تأثير الإدارة ، لذلك فان استبعادها يجعل قائمة الدخل أكثر فائدة لان العمليات العادية فقط هي التي تقع تحت سيطرة الإدارة وتصلح بالتالي لمساءلتها .

٢- مفهوم الدخل الكلي الشامل .:

يتضمن الدخل الشامل كافة العمليات والإحداث والظروف التي أدت إلي تغيير صافي الأصول خلال الدورة المحاسبية ، وذلك بعد استبعاد تغيرات حقوق الملكية الناجمة عن العمليات الرأسمالية مثل (زيادة أو تخفيض رأس المال وتوزيع الأرباح) ، وهكذا فان الدخل الشامل يتضمن أيضا البنود غير المعتادة وغير المتكررة وغير العادية ، ويرد مؤيدي هذا المفهوم أن الدخل الشامل سوف يقطع علي الإدارة الطريق لإساءة استخدام قائمة الأرباح المحتجزة ، كان تقوم الإدارة بإخفاء اثر بعض العمليات من قائمة الدخل . ومن ناحية أخرى فان الدخل الشامل سوف يؤثر سلبا علي مستوي ملائمة المعلومات نتيجة استبعاد معلومات تحليلية كان من الممكن أن تساعد في تقييم الأداء والتنبؤ واتخاذ القرارات .

ومما تقدم نلاحظ أن هناك فرق رئيسي بين المفهومين من حيث الهدف المقترض لإعداد تقارير الدخل حيث يركز دخل العمليات الجاري علي الأداء التشغيلي للمنشأة أو إمكانية استخدام مقدره في التنبؤ بمستقبل الأداء والقدرة الكسبية ، بينما الدخل الكلي الشامل يركز علي تحسين كفاءة التشغيل والتنبؤ بالأداء في المستقبل إذا قاما علي أساس الخبرة الماضية للمنشأة والتي تغطي سلسلة من السنوات المتتالية .

ولكي تتضح أوجه الخلاف بين المفهومين السابقين سوف نتحدث عن بعض العناصر وهي .:

١- الدخل المتكرر (الدوري) والدخل غير المتكرر .:

العناصر التشغيلية تعرف عادة علي أنها الخصائص المتكررة للعمليات في مجال الأعمال ، والعناصر غير المتكررة تعتبر غير منتظمة ولا يمكن التنبؤ بها . وعلي كل حال لا يعتبر هذا القول . بالضرورة . حقيقيا ، فالكثير من العناصر قد تكون تشغيلية في طبيعتها بينما لا تكون هذه العناصر متكررة بالضرورة ، ومن ناحية أخرى تعتبر بعض الأحداث غير التشغيلية متكررة في طبيعتها . وبصفة عامة يعتبر رقم صافي الدخل المحسوب علي أساس الأحداث المتكررة أكثر فائدة للمستثمرين في التنبؤ بالدخل وتدفقات التوزيعات علي الأسهم في المستقبل وتعتبر الأحداث غير التشغيلية المتكررة في مثل أهمية الأحداث الناتجة من العمليات العادية تماما ، ولذلك تعتبر التفرقة بين الدخل الناتج من العمليات (التشغيلي) والدخل من غير العمليات (غير التشغيلي) أكثر فائدة في مجال قياس كفاءة الإدارة .

٢- البنود غير العادية .:

تعرف البنود غير العادية علي أنها (بنود الدخل أو المصروفات التي تنشأ عن أحداث أو عمليات يمكن تمييزها بوضوح عن الأنشطة العادية للمنشأة ولذا لا يتوقع حدوثها بانتظام وإنما تحدث بشكل غير متكرر) .

ولكي يعامل البند علي انه بند غير عادي يجب أن تتوفر فيه الشروط الآتية مجتمعة .:

· أن يحدث هذا البند عن عمليات لا تقع في إطار النشاط العادي للمنشأة .

· أن لا تتسم بسمة التكرار .

· أن تتسم من زاوية حجمها بالأهمية النسبية .

ومن أهم الأمثلة علي البنود غير العادية هي (الخسائر التي تصيب المنشأة بسبب الفيضانات أو الزلازل أو بسبب مصادرة منتجات الشركة بقرارات سياسيه) .

وهنا يجب أن نفرق بين البنود غير العادية والبنود الاستثنائية فلكي تكون البنود استثنائية يكفي أن يتوفر شرط الأهمية النسبية مع واحد من الشرطين الآخرين ومن أمثلتها (المكاسب والخسائر التي تنشأ عن تقلب أسعار صرف العملات الاجنبيه) . والفرق الرئيسي بين البنود الاستثنائية والبنود غير العادية هي أن الاستثنائية تدخل في تحديد دخل العمليات المستمرة علي أن تدرج في قائمة الدخل بقيمتها الإجمالية في بند منفصل ، اما غير العادية لا تدخل في دخل العمليات المستمرة وإنما تدخل في تحديد صافي الربح العام علي أن تدرج في قائمة الدخل في بند منفصل بقيمتها الصافية بعد خصم الضريبة .