بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة السودان المفتوحة

برنامج العلوم الإدارية

نظرية المحاسبة

رمز المقرر ورقمه : محا 4063

إعداد المادة العلمية :

د. محمد الأمين تاج الأصفياء حسن البصري

التحكيم العلمي: أ.د.عصام الدين محمد متولي

التصميم التعليمي: أ. بلة محمد بابكر

التدقيق اللغوي: د.عبد الخالق فضل رحمة الله

مراجعة التصميم التعليمي: د. موسى فضل الله علي

أ. نهلة ابراهيم عبد الكريم

التنضيد الطباعي والتصميم الفني:

انتصار خضر مصطفى

منشورات جامعة السودان المفتوحة، الطبعة الأولي 2008م

جميع الحقوق محفوظة لجامعة السودان المفتوحة، لا يجوز إعادة إنتاج أي جزء من هذا المقرر، وبأي وجه من الوجوه، إلا بعد الموافقة المكتوبة من الجامعة

مقدمة المقرر

عزيزي الدارس ،،،،

مرحباً بك إلى هذا المقرر الموسوم بـ " نظرية المحاسبة " نتناول فيه بالدراسة الإطار النظري لعلم المحاسبة لما لة من أهمية في تطوير مهنة المحاسبة في منشآت الأعمال.

يشتمل هذا المقرر على خمس وحدات رئيسة . نتناول في الوحدة الأولى منه طبيعة المحاسبة من خلال دراسة مفهوم المحاسبة ، ومراحل تطورها وشرح طبيعتها كلغة ، وكسجل تاريخي ، وكحقيقة اقتصادية ، وكنظام للمعلومات ، وكسلعة أو خدمة وأخيراً كمذهب .

ونستعرض في الوحدة الثانية منهجية نظرية المحاسبة من خلال دراسة التكوين والتحقق من نظرية المحاسبة ، وكيفية بناء النظرية المحاسبية والتحقق من صلاحيتها ، وكذلك نتناول مناهج تكوين نظرية المحاسبة التي تشتمل على مناهج وضعية ومناهج عقلية ، وتتطرق هذه الوحدة أيضاً إلى مداخل تكوين نظرية المحاسبة .

كما يتناول المقرر في الوحدة الثالثة التطورات التاريخية لنظرية المحاسبة من خلال توضيح مفهوم النظرية ومدى الحاجة إليها ، ومراحل التطور التاريخي لنظرية المحاسبة والمحاولات التي تمت من قبل الباحثين لأحداث تغيير في الممارسة المحاسبية .

وتناقش الوحدة الرابعة قضايا وضع المعايير من خلال استعراض المراحل التي مرت بها الممارسات المحاسبية ، والعوامل التي تؤثر على عملية وضع المعايير والآثار الاقتصادية للمعايير .

أما الوحدة الخامسة والأخيرة تتناول الإطار المفهومي للمحاسبة المالية من خلال توضيح أهمية الإطار المفهومي : ما هيته ، وكيفية تكوين الإطار المفهومي ، ومشاكل الإفصاح المحاسبي . وكذلك تتناول الوحدة محاسبة التدفقات النقدية .

عزيزي الدارس ،،،،،

ستجد في ثنايا هذا المقرر عدداً من أسئلة التقويم الذاتي والأنشطة والتدريبات ، نتمنى أن تعينك على الفهم والاستيعاب .

مع خالص دعوانتا لك بالتوفيق والنجاح .

أهداف المقرر



عزيزي الدارس ، بعد فراغك من دراسة هذا المقرر ينبغي أن تكون قادراً على :

- **شرح** مفهوم نظرية المحاسبة ومناهجها .
- **ذكر** الأهداف المحاسبية .
- **توضيح** المفاهيم المحاسبية .
- **التعرف** على العروض والمبادئ المحاسبية .
- **المقارنة** بين المدخل الوضعي والمدخل المعياري في بناء الإطار الفكري للنظرية .
- **التعرف** على الإطار المفهومي للمحاسبة المالية.

محتويات المقرر

الموضوع	الصفحة
الوحدة الأولى : طبيعة المحاسبة	1
الوحدة الثانية : منهجية نظرية المحاسبة	31
الوحدة الثالثة: التطورات التاريخية لنظرية المحاسبة	93
الوحدة الرابعة : قضايا وضع المعايير	179
الوحدة الخامسة : الإطار المفهومي للمحاسبة المالية	215


الوحدة الأولى
طبيعة المحاسبة
The Nature of Accounting

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	**3**
تمهيد	**3**
أهداف الوحدة	**4**
1. مفهوم المحاسبة	**6**
2. طبيعة المحاسبة	**10**
1.2 المحاسبة كلغة	**10**
2.2 المحاسبة كسجل تاريخي	**13**
3.2 المحاسبةكحقيقة اقتصادية	**15**
4.2 المحاسبة كنظام للمعلومات	**16**
5.2 المحاسبة كسلعة أوخدمة	**19**
6.2 المحاسبة كمذهب متكامل	**21**
الخلاصة	**24**
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	**26**
إجابات التدريبات	**27**
مسرد المصطلحات	**29**
المراجع	**30**

المقدمة

تمهيد

عزيزى الدارس ،،،،

مرحباً بك في الوحدة الأولى من مقرر نظرية المحاسبة . وهي بعنوان طبيعة المحاسبة ، وتشتمل هذه الوحدة على قسمين هما :

القسم الأول : يتناول مفهوم المحاسبة ومراحل تطورها .

يتناول القسم الثاني والأخير طبيعة المحاسبة ، ويحتوي هذا القسم على المحاسبة كلغة والمحاسبة كسجل تاريخي والمحاسبة كحقيقة اقتصادية والمحاسبة كنظام للمعلومات والمحاسبة كسلعة أو خدمة وأخيراً المحاسبة كمذهب متكامل ، وفي ثنايا هذه الوحدة ستجد تدريبات وأنشطة وأسئلة تقويم ذاتي .

أرجو منك حلها حتى تساعدك على فهم هذه المادة . وستجد في نهاية الوحدة مسرد مصطلحات الوحدة حتى يسهل عليك المعرفة .

أهلاً بك عزيزي الدارس مرة أخرى في هذه الوحدة الشيقة . نرجو أن تستمتع بدراستها والاستفادة من المناهج العلمية حتى تكون سلاحاً في حياتك العلمية بإذن الله .

ونرجو مشاركتنا في تقييمها ونقدها .

أهداف الوحدة

عزيزي الدارس ، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن :

1. **تعرِّف** مفهوم المحاسبة كسجل تاريخي .
2. **تشرح** مفهوم المحاسبة كسجل تاريخي .
3. **توضح** مفهوم المحاسبة كسلعة أو خدمة .
4. **تعدد** مراحل تطور المحاسبة .
5. **تذكر** تطور مفهوم الوكالة .
6. **تعرِّف** المحاسبة كحقيقة اقتصادية .
7. **تناقش** المحاسبة كنظام للمعلومات .
8. **تميز** المحاسبة كعقيدة أو مذهب متكامل .

توطئة

كان استخدام المحاسبة ملازماً للحضارات الإنسانية القديمة واهتمام القائمين فيها على إدارة شؤون الدولة أو الكنيسة ، ولم يعرف الإنسان المحاسبة بشكل أو آخر إلا عندما تم اختراع الأرقام واتخذت وحدة النقد أداةً لقياس السلع والخدمات . فقد دللت الوثائق التاريخية أن البابليين من بعدهم الإغريق ثم الرومان قد احتفظوا بسجلات محاسبية . وقد كانت هذه السجلات في تطور مستمر لتحقق الأهداف المطلوبة منها ، إلا أنها لم تكن تسير وفق مبادئ علمية ثابتة ، وإنما كانت تسير تبعاً لمجموعة من القواعد المتعارف عليها والتي تتوارثها الأجيال جيلاً بعد جيل .

لقد نشأت المحاسبة منذ بداية التاريخ وأخذت تتطور من عصر إلى آخر وتتشكل أهدافها ووسائلها بتطور المجتمعات . فبعد أن تخلص الإنسان من المقايضة السلعية ، وبعد ظهور النقود كوسيلة لقياس المنافع الاقتصادية للسلع والخدمات المتبادلة بين الأفراد ، احتاج الفرد وقتها لوسيلة لإثبات ماله وما عليه فكان أن تم تدوين العمليات المالية بنظام يمكن الرجوع إليه (وبطرق نظمتها القوانين) ، لتصبح السجلات والوثائق دليل إثبات متى ما استدعى الأمر ذلك .

لم تصبح المحاسبة علماً له أهميته واستقلاله إلا في عام 1494م عندما وضع الإيطالي لوكا باتشيليو مؤلفاً شرح فيه نظرية علمية للقيد المزدوج ، وطريقة تسجيل العمليات بتبويب يسهم في استخلاص نتائج الأعمال من ربح وخسارة ، وتحديد المركز المالي للأموال المستثمرة في تاريخ محدد . وقد عرفت هذه الطريقة بنظرية القيد المزدوج .

وبالرغم من أن المحاسبة كأحد العلوم الاجتماعية تتصف بصفة عدم الثبات والاستقرار مقارنة مع العلوم الطبيعية ، علماً بأنها كعلم من علوم القياس تعوزها القدرة على قياس الحقائق بنفس الدقة التي يتم بها القياس في العلوم الطبيعية (وبالرغم من أن المحاسبة واستخداماتها قد أدخل عليها الكثير من التطورات) ، إلا أن نظرية القيد المزدوج كانت وما تزال هي الأساس العلمي للمحاسبة حتى اليوم .

لقد مر الفكر المحاسبي بمراحل تطور عديدة في الممارسة العملية للمحاسبة ، وقد كان هذا التطور دوماً تطوراً عملياً وتعديلاً للإجراءات القديمة كلما دعت الحاجة نتيجة الظروف والمشاكل الجديدة . وكل ذلك كان يتم في إطار نظرية القيد المزدوج وباستخدام أسلوب حل المشاكل . نلحظ من كل ذلك أن التطور قد كان جلياً في الآتي:-

1. مفهوم المحاسبة (The Concept of Accounting)

لقد تم تعريف المحاسبة ابتداءً بأنها هي: " **ما يقوم المحاسب بعمله** " . وتطور هذا المفهوم أو التعريف البسيط لاحقاً لتعرَّف المحاسبة بأنها هي: " **ما يجب أن يقوم المحاسب بعمله** " . ومن هذا التعريف الأخير أي ما يجب أن يقوم به المحاسب برز التعريف الذي يقول: بأن المحاسبة هي وفقاً لما جاء في تعريف لجنة المحاسبين القانونيين الأمريكية "صنعة أو مهارة التسجيل ، والتبويب وتلخيص البيانات الخاصة بالعمليات المالية والأحداث التي هي في جزء منها على الأقل مالية ، ومن ثم ترجمة هذه النتائج للجهات المختصة" . وقد ألحق بهذا التعريف تعريف آخر يقول بأن المحاسبة هي: " قياس وتوصيل معلومات ذات طبيعة مالية للمساعدة في إتخاذ قرارات اقتصادية " . وحديثاً تم تعريف المحاسبة في ضوء مفهوم المعلومات بأنها : تعريف المحاسبة على ضوء مفهوم المعلومات :

> هي " نشاط خدمي مهمته تزويد المستخدمين بالمعلومات الكمية المفيدة (التي هي في طبيعتها مالية) عن نشاط المنشآت الاقتصادية لإتخاذ قرارات اقتصادية للاختيار بين البدائل المتاحة " .

هذه التعريفات جعلت من المحاسبة مهارة أو نشاط خدمي يطوق ضمنيا بعدة تقنيات مفيدة في مجالات معينة . وقد حددت الكتب المحاسبية هذه المجالات بأنها تشمل:

1. التقارير المالية (نتائج الأعمال والمركز المالي) .
2. تحديد وتخطيط الضرائب (الربح الضريبي مقابل الربح المحاسبي) .
3. المراجعة المستقلة (تدقيق وتوثيق التقارير المالية) .
4. معالجة ونظم المعلومات .
5. التكاليف والمحاسبة الإدارية .
6. الاستشارات الإدارية .
7. حساب الدخل القومي .

أما مراحل تطور المحاسبة فهو كالآتي :

(أ) مرحلة البيانات المالية حيث اتبعت الإدارة في بادئ الأمر طريقة التبويب المحاسبي لتحقيق التوازن في الحسابات متبعة طريقة الآخذ والعاطي . أي أن كل عملية مالية يمكن النظر إليها من ناحتين: من وجهة نظر العاطي (فهو يعطي ويأخذ) ، ومن وجهة نظر الآخذ (فهو يأخذ ويعطي) ، والتعبير عن كل هذه العمليات في صورة نقدية وتبويبها تحت تقسيمات مناسبة . وبالتدرج أصبح هذا التقسيم هو الحسابات الحقيقية والحسابات الاسمية التي نعرفها ، حسابات الأصول والالتزامات وحقوق الملكية من جهة وحسابات الإيرادات والمصروفات من الجهة الأخرى ، وذلك لنقل المعلومات بطريقة معبرة بغية التعرف على رأس مال المشروع ودخله .

(ب) المرحلة الثانية من التطور كان بغرض إظهار حقيقة المركز المالي ونتائج أعمال المشروع . وكانت وسيلة المحاسب في ذلك هي إمداد جمهور المستثمرين ببيانات جدية عن المركز المالي للشركات . ولتحقيق ذلك تم إلزام

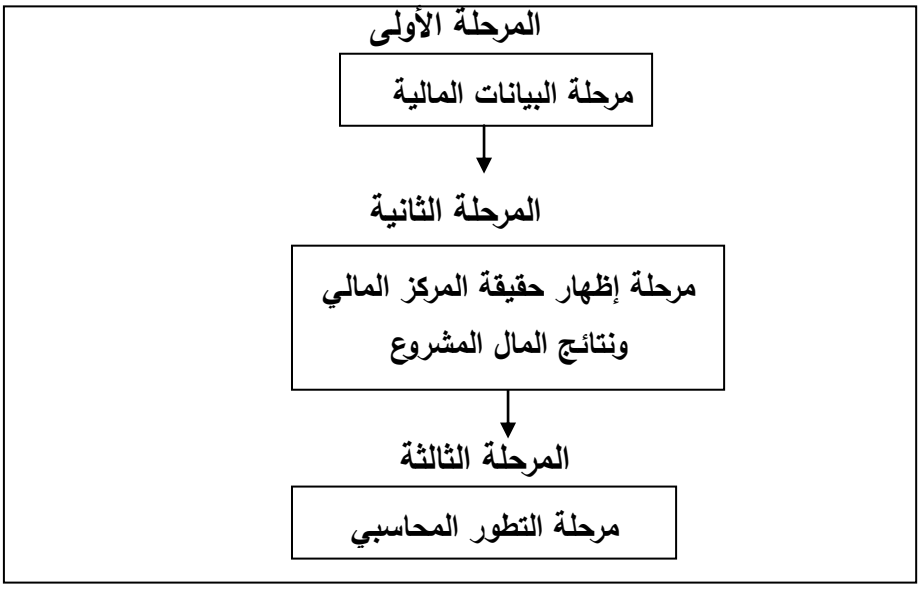
الشركات بأن تمسك حسابات مناسبة وأن تصور قوائمها عن المركز المالي ونتائج الأعمال بطرق قياس وعرض تجعل بمقدور المستثمرين الحصول على البيانات اللازمة ، للاطمئنان على سلامة استثماراتهم حماية لهم من الشركات ذات المشروعات الوهمية ، أو الشركات التي تحاول خداع المستثمرين عن طريق إعطاء بيانات وهمية عن حقيقة مراكزها المالية ونتائج أعمالها .

(ج) أما المرحلة الثالثة في التطور المحاسبي فقد جاءت في النصف الأول من القرن العشرين . وكان توجه هذ التطور هو إشباع حاجات إدارات الشركات للبيانات المحاسبية في المجتمعات الصناعية ، التي تتميز بالإنتاج الكبير والمنافسة الشديدة في مختلف الصناعات . فقد ظهرت حاجة الإدارة إلى بيانات أكثر تفصيلاً عن النشاط الداخلي للمشروع. وبالتالي ظهرت أهمية هذه البيانات التفصيلية لتمكين الإدارة من إتخاذ قرارات على أساس علمي لتحقيق الرقابة على أعمال المشروع . وقد تم ابتداع محاسبة التكاليف لتحقيق ذلك . وقد أدى ظهور محاسبة التكاليف إلى خلق نقلة نوعية في التطور المحاسبي . كما أن الحروب التي حدثت في النصف الأول من القرن العشرين وكان من نتائجها ظور الكساد والتضخم ، أدت إلى تزايد اهتمام الجمهور بالمشاكل الاقتصادية من شاكلة قياس الدخل القومي ومدى مساهمة كل قطاع من قطاعات الاقتصاد في الإنتاج القومي ، ونصيب كل قطاع من الدخل القومي وكذا العلاقة بين كلٍ من هذه القطاعات ، الأمر الذي أفضى إلى ظهور محاسبة الدخل القومي .

ويمكن توضيح مراحل تطور المحاسبة بالشكل (رقم 1) الآتي:

شكل رقم (1)

مراحل تطور المحاسبة



المصدر: المؤلف

أسئلة تقويم ذاتي

1. وضح التعريف البسيط للمحاسبة .
2. اكتب تعريف لجنة المحاسبين القانونيين الأمريكية للمحاسبة .
3. عرف المحاسبة في ضوء مفهوم المعلومات .
4. عدد مجالات المحاسبة .

2.طبيعة المحاسبة (أبعاد متفرقة)

(The Nature of Accounting) :

عزيزي الدارس ، أول ما نبدأ به في دراسة أي أمر هو الإتجاه إلى التفكير في طبيعته . ولقد أدت الاختلافات في تعريف المحاسبة إلى جعل المتعاملين مع المحاسبة ينظرون إليها نظرات مختلفة أسهمت في تشكيل الأبعاد المتنوعة التي أفضت في وقت لاحق إلى تشكيل مداخل للتنظير في المحاسبة .

وقبل أن تتناول أي من المداخل التقليدية التي أسهمت في إنشاء نظرية المحاسبة، سيكون من المفيد اختبار أو عرض بعض الأبعاد التي أسهمت في تطوير المحاسبة المالية .

وتشمل هذه الأبعاد النظرة إلى المحاسبة كلغة والنظرة إلى المحاسبة كسجل تاريخي ، والنظرة إلى المحاسبة كحقيقة اقتصادية ، والنظرة إلى المحاسبة كنظام للمعلومات ، والنظرة إلى ا لمحاسبة كسلعة أو خدمة ، والنظرة إلى المحاسبة كعقيدة أو مذهب متكامل .

1.2 المحاسبة كلغة

(Accounting as a language):

هنالك نظرة إلى المحاسبة على أنها لغة . وفي عالمنا اليوم يقولون عن المحاسبة بأنها لغة المال والأعمال . إن أهم ما يميز اللغة أنها تحوي على كلمات بل وربما حتى على جمل ذات دلالات ومعاني محددة . وهذه تسمى المفاهيم . ثم إن لكل لغة قواعد تحكمها وتحكم تركيب الجمل لتعطي معاني مقصودة ليستقيم المعنى . حيث يستحيل فهم المعنى المراد من الجملة المعينة في غياب تلك القواعد. السماء في اللغة العربية هي كل

ما علاك أسقفاً كان أم سماء الدنيا . إلا أن السماء كمفهوم يمكن أن يعني السحاب ، حين نقول أمطرت السماء ، وربما تعني الإله ، حين نقول رفع يده إلى السماء (بمعنى سأل الله) . ولكي يستقيم المعنى في اللغة فإننا مثلاً نرفع الفاعل وننصب المفعول به ونرفع المبتدأ والخبر ....إلخ من قواعد اللغة التي نعرفها جميعاً .

كذلك، فإن المحاسبة كلغة لها مفاهيم وكلمات معينة يستخدمها المحاسبون.كلمات مثل الأصول والخصوم والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات ... إلخ. كما أن المحاسبة تحكمها قواعد محاسبية يتم وفقها تركيب هذه الكلمات في جمل (حسابات) تحمل معاني مفيدة وتنقل أخباراً وحكايات ، من ذلك مثلاً القاعدة التي تقول أن الأصول تساوي الخصوم ، أو الأصول تساوي الالتزامات وحقوق الملكية التي تعرف بمعادلة المركز المالي :

في معادلة المركز المالي المعروفة فإن:

الأصول = الخصوم

الأصول = الالتزامات + حقوق الملكية

ومن قواعد لغة المحاسبة أيضاً أن القيمة الدفترية للأصول الثابتة تساوي تكلفة تلك الأصول ناقص الرصيد المحمول في مخصص إهلاكها . وإن المخزون السلعي يقوم في نهاية الفترة المالية وفق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل . أما في حساب الأرباح والخسائر والذي يقوم على قاعدة أن الإيرادات ناقصاً المصروفات تساوي الربح أو الخسارة ، وإن هناك العديد من القواعد الجزئية من شاكلة تحقق الإيراد عند لحظة البيع عملاً بمبدأ الاستحقاق ، وتحقق المصروف عندما يحين أوان دفعه سواء دفع أم لم يدفع .

كل هذه وغيرها قواعد وأحكام تحكم سلوك المحاسبة وتساعد في ربط أجزائها كلغة تحمل إلى الناس المعاني المقصودة حول نتائج الأعمال والمراكز المالية للمنشآت .

فالمحاسبة لن تكون علماً يوفر معلومات مالية تساعد في إتخاذ القرارات الاقتصادية إن لم تكن تعابيرها (الواردة في تقاريرها المالية) تحمل المعاني المقصودة وتدل عليها .

من هذا المنظور فإن المحاسبة كلغة تعتبر إحدى وسائل الإتصال المعلوماتي عن الأعمال. لقد كان ايجيرى (Ijiri) أحد رواد هذا المنظور للمحاسبة قد عرف المحاسبة بقوله " كلغة للأعمال فإن المحاسبة لديها أكثر من علاقة مألوفة مع اللغات الأخرى . إن جميع نشاطات المنشأة توجد كتقارير في حساب الأرباح والخسائر مستخدمة لغة المحاسبة . وكما أن أخبار الصحف تأتينا باللغة الإنجليزية ، كذلك إذا أردنا التعبير عن أيّ حدث محاسبي أو إنجليزى لابد من اتباع قوانين وخطوات محددة ، تصبح بدونها النتيجة غير مفهومة وقد تصل إلى خطأ في العرض أو الكذب أو الحنث باليمين".

إن إمكانية المقارنة بين القوائم مهمة وأساسية لفعالية النتائج من الناحية اللغوية سواء أكنا نتحدث عن اللغة العربية أم اللغة الإنجليزية أم المحاسبة نفسها . وفي نفس الوقت يجب أن تكون اللغة مرنة بحيث تتأقلم مع البيئة المتغيرة .

ومهنة المحاسبة نفسها عرفت في أدبها بأنها لغة ، وقد حاولت قياس مفهومية الإتصال المحاسبي. وقد عرفت اللغة في هذا الإطار بأنها "مجموعة علامات أو رموز منظمة تحكمها قوانين معينة في استخدامها لقواعد اللغة (النحو) " . والمحاسبة فيها رموز ، ومن ذلك أن كلمتي "المدين" و"الدائن" من الرموز التي يحويها نظام المحاسبة فقط وهي ذات دلالات محددة . أما النحو فهو الضابط لأي لغة . وبالنسبة للمحاسبة اصطلاحاً فهي مجموعة الطرق والوسائل المتبعة لإعداد كل المعلومات المالية للمنشأة.

لقد قال مجلس المحاسبين القانونيين الأمريكيين بأن الخبير في المحاسبة يشهد بصحة القوانين المتبعة للحسابات ، مثلما يصحح المتخصص في اللغة التركيبة الخاصة بالجملة الكلامية . وبذلك فإن قوانين المحاسبة تكوِّن تركيبة بناء المحاسبة مثلما يكون النحو تركيبة بناء اللغة القومية لأيّ أمة.

2.2 المحاسبة كسجل تاريخي

(Accounting as a Historical Record):

الذين نظروا إلى المحاسبة من هذا المنظور أشاروا إلى أن المحاسبين يقومون بالتسجيل الفوري للأحداث الاقتصادية بالقيمة التي تمت بها ساعة وقوعها ، حيث يتميز التوثيق اللحظي بالصدق اللازم.

بصورة عامة فقد تم استخدام المحاسبة لعرض تاريخ المنشأة وعملياتها والبيئة الخاصة بها .هذه السجلات تزود المالك والمساهمين بمعلومات عما قامت به الإدارة (كوكيل) في استخدام مواردهم . ومفهوم التوثيق (السجل التاريخي) يختص أساسا بالوكيل الرئيسي وعلاقته بالمالك. فالوكيل كحارس لموارد الأصيل (وهو المالك) يحتاج إلى التسجيل ليكون ما يقوم به من تصرف في مال الأصيل موثقاً بالمستندات (أذونات الصرف والفواتير والإيصالات وغيرها) . ومن هذا المنظور تطور مفهوم الوكالة مع مرور الزمن حيث ميز منه المنظر بيرنبرق (Birinbirg) أربع فترات هي:

1. فترة الرعاية الخالصة .
2. فترة الرعاية التقليدية .
3. فترة استخدام الأصول .
4. الفترة المفتوحة .

الفترتان **الأولى والثانية** تشيران إلى حاجة الوكيل للقيام بإرجاع الأصول، وفيها يكون الاحتياج إلى الإقرار فقط بأن المركز المالي مضبوط أو متوازن .

أمافي **الفترة الثالثة** فقد أظهرت الحاجة إلى قيام الوكيل بتزويد المالك بتفاصيل استخدامه للأصول كيما يتم تأكيد مطابقة التصرف فيها للخطة المتفق عليها . وفي هذه

الفترة ظهرت الحاجة إلى بيانات إضافية للمركز المالي تتعلق بمعلومات عن الحيازة ، وتقييم الأداء فيما يخص كفاءة الأصول المملوكة .

أما **الفترة الأخيرة** وهي الفترة المفتوحة فقد شهدت مرونة أكثر في استخدام الوكيل للأصول ، حيث كان الوكيل هو الذي يحدد جدول وجدوى استخدام هذه الأصول. أي أنه صار يختار توقيت تغيير إتجاه الاستخدامات في الوقت الذي يراه مناسباً (مرحلة إتخاذ القرار في اللحظات الحرجة التي تتطلب ذلك) . وأصبح الوكيل يتحمل جزءاً من المسؤولية . وقد عانت هذه الفترة من الافتقار إلى الموثوقية والبناء الإداري .

ويعاب على هذا البعد (المنظور) أن المحاسبة لاتقوم فيه بتسجيل كل ما تقوم به المنشأة في المجتمع ما لم تكن له قيمة مالية . كما أن المحاسبة لا تنظر للأطراف الأخرى غير الملاك ممن يشتركون في ملكية المنشأة (الدائنيين ونقابات العاملين والموردين للمواد الخام والمستهلكين والحكومة وحتى عامة الجمهور) . كما أن التوثيق الفوري يعني أنه مع مضي الوقت فإن المحاسبة مطالبة بسرد وإعادة سرد هذا التوثيق وفق ما هو مدون بتكلفته التاريخية دون التكلفة الجارية ، لتقدم لنا المحاسبة المركز المالي الموثق تاريخياً مثلاً وفق ماهو مثبت ومسجل في سجلات المنشأة ، ولا تقدم لنا القيم الحاضرة لمكونات هذا المركز المالي في لحظة التقرير التي تلي مرحلة التسجيل والتوثيق التاريخي للأحداث التي نتجت عنها هذه المكونات .

المشكلة هنا أننا نريد وفق هذا المنظور معلومات تاريخية صادقة ، ولكن المعروف أننا نريد في نفس الوقت معلومات حاضرة . وهذا أمر يصعب تحقيقه في المحاسبة وفق هذا المنظور الذي يقوم على تسجيل الأحداث في الدفاتر ساعة وقوعها ، وبالقيمة التي وقعت بها ولا يلتفت إلى قيمتها الجارية في أي آن لاحق ، وهو الأمر الذي حاول أن يعبر عنه منظور المحاسبة كحقيقة اقتصادية .

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر بعض مفاهيم المحاسبة كلغة .
2. وضح معادلة المركز المالي .
3. عدد بعض قواعد وأحكام تحكم سلوك المحاسبة كلغة .
4. اشرح بعض رموز المحاسبة كلغة .

3.2 المحاسبة كحقيقة اقتصادية

(Accounting as a Current Economic Reality):

تم تعريف المحاسبة وفق هذا المنظور أنها وسيلة لعكس القيمة الاقتصادية ***الحالية***. وهي نظرة مناقضة تماماً للمنظور السابق الذي يقول بالتسجيل التاريخي ، حيث يتم النظر للمركز المالي في لحظة التقرير بأنه يعبر عن موقف الشركة في تلك اللحظة. إلا أن المركز المالي في المحاسبة التي نمارسها اليوم لا يقوم على هذا المنظور نسبة للتناقضات التي يحويها المركز المالي من شاكلة القيم الدفترية (الإهلاكات) وديون هالكة وخلاقة .

وعموماً فإن المصالح هي التي تحكم أغلب التصرفات التي أمتدت حتى إلى الطريقة المحاسبية التي نتبعها .

وقد تمركزت حجة المدافعين عن هذا الإتجاه أن المركز المالي وقائمة الدخل يجب أن تكونا مبنيتين على القيمة الاقتصادية الحالية بدلاً عن القيمة التاريخية. وذك بالتركيز على القيم الحالية والمستقبلية للأسعار بدلا عن القيمة التاريخية ، وذلك لإظهار الدخل الحقيقي ، وهو المفهوم الذي يظهر الاختلاف في ثروة المنشأة في فترة زمنية معينة مما جعل هذا المفهوم أحد أسباب الجدل القائم في أدبيات المحاسبة .

أسئلة تقويم ذاتي

1. ما المراحل التي مر بها منظور المحاسبة كسجل تاريخي .
2. اشرح الفترة المفتوحة التي مر بها منظور المحاسبة كسجل تاريخي .
3. اذكر عيوب منظور المحاسبة كسجل تاريخي .
4. عدد ما تهدف إليه المحاسبة كسجل تاريخي .
5. عرف منظور المحاسبة كحقيقة اقتصادية .
6. اشرح حجة المدافعين لمنظور المحاسبة كحقيقة اقتصادية .

4.2 المحاسبة كنظام للمعلومات

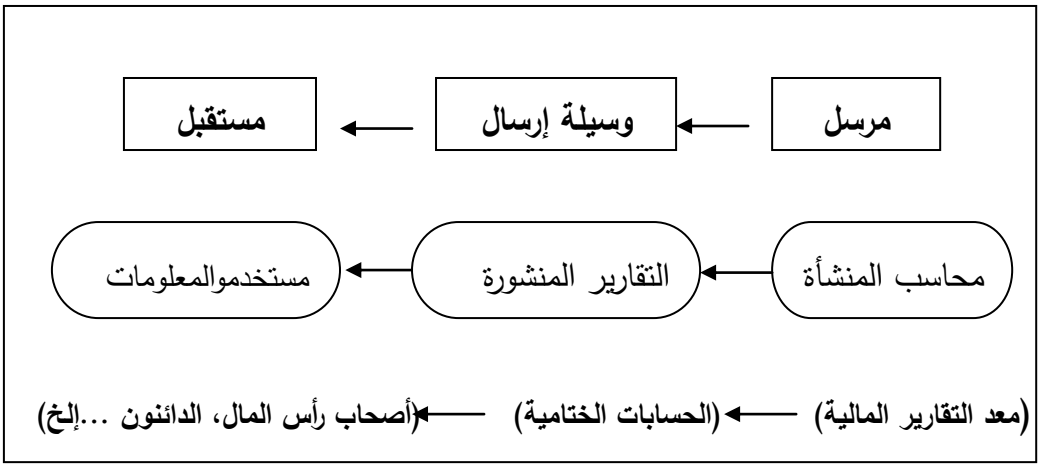
(Accounting as an Information System):

كثيراً ما ينظر للمحاسبة كنظام معلومات يتم فيه توصيل المعلومات من معد المعلومات عبر وسيلة إتصال لمجموعة المستفيدين الذين يحتاجون إلى تلك المعلومات لإتخاذ قراراتهم المختلفة . وفي هذا المنظور عادة ما ينظر إلى المحاسبة كوسيط رابط بين مصدر المعلومات (معدها والذي عادة ما يكون المحاسب) ، ومجموعة المستقبلين لهذه المعلومات (المستخدمين الخارجيين) .

الشكل الآتي (رقم 2) يوضح المحاسبة كنظام إتصال .

شكل رقم (2)

المحاسبة كنظام إتصال



المصدر: المؤلف

في مثل هذا النظام (نظام المعلومات أو الإتصال) فإنه إذا تحدث المرسل بلغة لا يفهمها المستقبل ، أصبح الإتصال أو الإبلاغ بالخبر غير ذي جدوى أو نفع . لذا فإنه لا بد من توحيد لغة الإتصال والتخاطب لتسهيل الفهم . كما أن من طبيعة وسائل الإتصال أنها تعاني مشاكل تتمثل في التشويش والضوضاء ، الأمر الذي يفضي إلى ضياع جزء من المعلومات المرسلة من خلال النظام، أو يفضي إلى سوء الفهم واختلاط المعاني نتيجة للتشويش. كما إن عدم توافق طريقة الإرسال مع المرسل إليه (المستقبل) يسبب مشاكل أيضاً ، فالإرسال المشوش يؤدي دوماً إلى تفسير مشوش . ويمكن تشبيه هذا الأمر في المحاسبة من خلال بعض القوائم المالية التي تصدرها المنشآت . فقائمة المركز المالي كوسيلة مستخدمة لنشر المعلومات على المستخدمين الخارجيين تحمل في طياتها كلمات ذات دلالات ومعاني مزدوجة بما يمكن أن يؤدي إلى اختلاط في الفهم. وهنا يجب على المحاسبة والمحاسبين التأكد من أن البيانات المالية تحمل للقراء المعلومات المالية وفق المعنى المراد إيصاله إليهم . إن اختلاط وتداخل المعاني في المفاهيم التي تعتمدها

المحاسبة لإبلاغ المعلومات المالية للمستخدمين تمثل تشويشاً قد يتسبب في ضياع نفع المعلومات ، وهو عمل تهدف إليه المحاسبة التي تسعى **لتوفير معلومات مالية مفيدة للمستخدمين لإتخاذ قراراتهم الاقتصادية .**

هذا المفهوم يفترض أولاً أن النظام المحاسبي هو المقياس الوحيد للنظام. ويفترض ثانياً أن النظام المحاسبي لديه القدرة على تصميم نظام قادر على توصيل معلومات مفيدة للمستخدمين ، وكذلك إلقاء الضوء على مقاصد وأهداف كل من المرسل (المحاسب) والمستقبل (مستخدمو المعلومات) . إن سلوك المرسل والمستقبل مهم جداً فيما يختص بردة الفعل عن المعلومات واستخدامها. لذلك فإن هذا السلوك وكذا استخدام المعلومات يخضعان لمجموعة من البحوث الخاصة بالسلوك المحاسبي .

إن النظم المحاسبية البديلة لا تحتاج إلى مبرر من منطلق قابليتها أو قدرتها لإعطاء دخل حقيقي أو موثوقيتها بما تظهر من معلومات تاريخية . ولكن طالما كان هناك مستخدمون مختلفون يجدون فائدة في هذه المعلومات ، فإنه يمكن استخدام أو إنشاء نظم .

عدم توافق طريقة الإرسال للمرسل إليه يسبب مشاكل والإرسال المشوش يؤدي إلى تفسير مشوش.

نشاط



عزيزي الدارس ، هات بعض المؤشرات (من الأساليب المحاسبية التي تعلمتها) الدالة على طبيعة المحاسبة :

أ. كتوثيق تاريخي .

ب. كحقيقة اقتصادية .

ج. كنظام معلومات .

5.2 المحاسبة كسلعة أو خدمة

(Accounting as a Commodity Service):

عزيزى الدارس ، يرى العديد من الكتاب في أدبيات المحاسبة أن المعالجة المحاسبية في مجملها عبارة عن توفير لسلع وخدمات . ذلك أننا كبشر إذا احتجنا إلى عمل ما ، أوجدنا أو خصصنا من يقوم بهذا العمل . فقد كانت نتيجة عملية ظهور التبادل التجاري الآجل بيننا كبشر ، احتياجنا لمن يقوم بإثبات وتسجيل هذه العمليات . فكان الاحتياج إلي المحاسب لأداء هذه الخدمة . ووفق هذا المنطلق فإن أهل المحاسبة يريدون أن يكون التحاسب على شكل معين ، غير أن طالب الخدمة قد يريد أن تكون المحاسبة على شكل آخر ، وهنا فإنه إذا ما التقى الطلبان كان الأمر على أفضل شكل . غير أن هذا نادراً ما يحدث .

إن الإشارة إلى أي عمل ما بأنه خدمة يستوجب أن تقدم الخدمة وفق ما هو مطلوب. فكل ما كنت أكثر استجابة لتحقيق حاجات الناس كلما كنت الأفضل خدمة . وهنا يثور تساؤل حول " قدرة المحاسبة على تقديم نفسها كمائدة تضم كل حاجات الناس" . بمعنى آخر هل تستطيع المحاسبة " أن تعد البيانات الختامية بأشكال مختلفة تناسب كافة المستخدمين " ؟

إن النظر إلى المحاسبة كسلعة أو خدمة يجعل من طالب السلعة أو الخدمة هو المتحكم فيها وليس أهل المحاسبة . ولما كانت أمزجة وأذواق طلاب السلع والخدمات متنوعة، فكيف يمكن للمحاسبة أن تلبى حاجات ورغبات كل هؤلاء المستخدمين وتبقى هي متحكمة في المنتج نفسه ؟ فهناك بعض العلوم التى لا تسمح بتحكم المستهلك في منتجها ، فالطبيب مثلاً لا يصف الدواء وفق رغبات المريض أو وفق تشخيص المريض لحالته ، بل يقوم هو بالتشخيص وتحديد الدواء الملائم . لكن في المقابل هناك أنشطة إنسانية أخرى يتم فيها تقديم الخدمة وفق طلب المستهلك أو المستفيد كما في حالة الفنون وعروض الأزياء. إذاً هناك علوم خدمية تقوم فيها الجهة المتنتجة للخدمة بتحديد الملائم منها لكل مستخدم وفق حالته ، وعلوم أخرى يقوم فيها المستفيد بتحديد رغبته ليوفرها له

منتج السلعة أو الخدمة . والتساؤل المطروح وفق هذا المنظور هو أين تقف المحاسبة بين هذين الطرفين؟ ربما كانت المحاسبة تقدم للمستفيد من المعلومات المالية ما يلبي حاجته في حدود ما تسمح به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

إن تعريف المحاسبة وتصنيفها كسلعة نتجت عن خدمات اقتصادية يطلبها المستخدمون . وقد وُجدت المحاسبة نتيجة الحاجة أو الرغبة في معلومات متخصصة كان المحاسبون راغبين ومؤهلين لتوفيرها . لذلك لا يجب تقييم المحاسبة من منطلق فائدة معلوماتها، ولكن من منطلق تحليل علاقة الفائدة والتكلفة الناتجة عنها (Cost- Benefit Analysis).

تقوم المحاسبة كسلعة عامة بوضع أرضية مثالية للتنظيم والرقابة على الخطة العامة وتنفيذ جميع العقود بين المنشأة وبيئتها . وبذلك تكون المحاسبة مؤثرة على المستوى المعيشي لفئات مختلفة من المجتمع . ونتيجة لذلك أصبح هناك سوق للمعلومات المحاسبية اشتق منها العرض والطلب على تلك المعلومات. هذا البعد والمنظور للمحاسبة كسلعة يجعل المحاسبة مؤثرة في الفكر المحاسبي وبحوثه . وقد ربط هذا الاعتقاد الاختصاص المحاسبي برغبة المجتمع في وضع يتميز بمحدودية موارده ، وطلب متعدد على المعلومات يتنافس على تلك الموارد المحدودة .

أسئلة تقويم ذاتي



1. عرِّف المحاسبة كنظام للمعلومات .
2. عرِّف المحاسبة كسلعة أو خدمة .
3. اذكر ما يميز منظور المحاسبة كسلعة أو خدمة .

نشاط



عزيزي الدارس ، ناقش طبيعة علم المحاسبة مبيناً لماذا غلبت النظرة إلى المحاسبة كتوثيق تاريخي على ما عداها من المنطلقات الأخرى في التاريخ المحاسبي ؟ .

6.2 المحاسبة كعقيدة أو مذهب متكامل

(Accounting as an Ideology):

نظر بعض الناس إلى المحاسبة على أنها تقوم بأشياء لا تعد برأيهم منطقية. وقد كان السؤال هنا إذاً لماذا يقبل المحاسبون ذلك بما يجعل الأمر يبدو وكأنه من أعمال العقائد ، أو بعض مذاهبها التي يجب أن يسلم بها الناس تسليما. فمثلاً من ألزم أهل المحاسبة بإضافة الأرباح السنوية أوالمحتجزة إلى حقوق الملكية في قائمة المركز المالي. إن مثل هذا الفعل ليس عملاً فنياً محضاً وإنما يقوم على منطلقات عقدية أو مذهبية معينة تقول بأن الربح يعود إلى رأس المال وليس غيره. فالماركسية مثلاً ترى أن الربح الصافي للنشاط لايعود إلى رأس المال بل يجب أن يعود إلى العمل. أما الرأسمالية فترى أن ذلك الربح يعود إلى رأس المال ، في حين أن العمل يأخذ نصيبه من مال المشروع كبند من بنود المصروفات التشغيلية الجارية.

ويمكن أن نشير هنا إلى أن المنظور الإسلامي لموضوع الربح يقوم على حقيقة أن الربح يتولد من رأس المال والعمل معاً ، وإن اشتراكهما في تحقيق الربح يتيح لكل منهما الحصول على مقدار من ذلك الربح وفق ما يتم عليه الاتفاق كما هو مقرر شرعاً في صيغة المضاربة الشرعية.

ومن المعروف لكي تتولد ثروة لا بد من اشتراك عمل ورأس مال . ولذلك فإن الحكم كان ينبغي أن يكون للربح المتولد من اشتراك العمل ورأس المال ، وأن يعود إلى أحدهما أو كليهما معاً ويعود إلى المنطلقات العقدية أو المذهبية أو الفلسفية التي تنطلق منها المحاسبة في بيئة ما. فإذا نظرنا إلى المحاسبة كعمل علمي فني فإنه يمكن أن تتوحد

المعالجة المحاسبية للربح في كل دول العالم على مبدأ أن الربح يظل شركةً بين رأس المال والعمل.

أما النظرة العقدية المذهبية أو الفلسفية للمحاسبة فهى التي تجعل المحاسبة تختار أن تعود بالربح إلى أحد الطرفين. ولما كانت المحاسبة التي نمارسها اليوم تقوم بإضافة الربح الذي تحققه المنشأة إلى رأس المال، فقد قيل في حقها وفق هذا المنظور أنها عقيدة أو مذهب متكامل من مذاهب الرأسمالية. وفي ذلك يقول كارل ماركس أن المحاسبة المعروفة اليوم "قد خلدت أنموذج إدراك خاطئ يقوم على تقديم نوع من الإبهام أكثر من إفشاء العلاقة الاجتماعية المكونة لمسعى الإنتاج " . وقد قال آخرون عن المحاسبة أيضاً أنها رمز يمكن من خلاله لأعضاء المجتمع إكمال عمليات التبادل بينهم . كما عرف آخرون المحاسبة بأنها آلة للمذهب الاقتصادي ووسيلة للنظام الرأسمالي السائد.

ولو كانت المحاسبة السائدة اليوم تجعل الربح من نصيب العمل لقال أهل الرأسمالية فيها وفق هذا المنظور أنها عقيدة أو مذهب متكامل من مذاهب الاشتراكية . وعلية فلا يمكن أن نتوقع أن تتوحد المحاسبة على المستوى الدولي وفق هذا المنظور، ويرجع ذلك إلى اختلاف الأطر الثقافية والعقائدية للمجتمعات الإنسانية . ذلك أن العقائد وعلى الرغم من أنها حاسمة في داخلها، إلا أنها تمنعنا من أن نفهم المجتمع الذى نعيش فيه وإمكانية تغييره (ولذلك يقولون أن العقيدة هى عرض للمكان الذى تقف فيه) .

تدريب رقم (1)



يبدأ الكثير من الكتاب دراسة المحاسبة منطلقين من نظرة محددة لطبيعة المحاسبة . وقد درست في هذه الوحدة ست منطلقات يتم النظر من خلالها لطبيعة المحاسبة . هل تعتقد أن هناك منظوراً آخر لطبيعة المحاسبة غير تلك المنطلقات الست؟ ما هو؟ وما المبررات التي تراها لإضافة هذا المنظور لطبيعة المحاسبة ؟

نشاط



عزيزي الدارس ، في غياب التعريف الماركسي كمذهب من مذاهب الرأسمالية ، هل يمكن النظر للمحاسبة كعقيدة أو كمذهب متكامل من أي ثقافة من الثقافات الأخرى ؟.

الخلاصة

نشأت المحاسبة منذ بداية التاريخ وأخذت تتطور من عهد إلي آخر ، وتشكل أهدافها ووسائلها بتطور المجتمعات .

المحاسبة كأحد العلوم الاجتماعية تتصف بعدم الثبات والاستقرار مقارنة مع العلوم الطبيعية .

تعريف المحاسبة إبتداءً هي ما يقوم المحاسب بعمله .

تعريف المحاسبة حسب ما جاء في تعريف لجنة المحاسبين القانونيين الأمريكية: وصفها بأنها مهارة التسجيل والتدريب وتلخيص البيانات الخاصة بالعمليات المالية والأحداث التي هي جزء منها على الأقل مالية ، ومن ثم ترجمة هذه النتائج للجهات المنتفعة وقد حددها الكتاب حسب التعريفات التي وردت في هذه الوحدة ومجالات المحاسبة في الآتي :

1. التقارير المالية (نتائج الأعمال والمركز المالي) .
2. تحديد وتخطيط الضرائب .
3. المراجعة المستقلة (تدقيق وتوثيق التقارير المالية) .
4. معالجة نظم المعلومات .
5. التكاليف والمحاسبة الإدارية .
6. الاستشارات الإدارية .
7. حساب الدخل القومي .

مراحل تطور المحاسبة هي كما يلي :

1. مرحلة البيانات المالية .
2. مرحلة إظهار حقيقة المركز المالي ونتائج أعمال المشروع .
3. مرحلة التطور المحاسبي .

الأبعاد التى أسهمت في تطور المحاسبة المالية تشمل هذه الأبعاد النظرة إلى المحاسبة كلغة في سجل تاريخي ، كحقيقة إقتصادية ، كنظام للمعلومات ، كسلعة أو خدمة والنظرة إلى المحاسبة كعقيدة أو مذهب متكامل .

كلغة (لغة المال والأعمال) المحاسبة كلغة لها مفاهيم وكلمات معينة يستمدها المحاسبون ، مثل: الأصول ، الخصوم ، ... إلخ . وفق قواعد لغة المحاسبة أن القيمة الدفترية للأصول الثابتة تساوي تكلفة تلك الأصول ناقص الرصيد المحول في مخصص الاستهلاك :

ومن القواعد الجزيئة لغة المحاسبة تحقق الإيراد عند لحظة البيع . لمبدأ الاستحقاق وكذلك المصروفات .

المحاسبة كسجل تاريخي وفق هذا المنظور يقوم على تسجيل الأحداث في الدفاتر ساعة وقوعها بالقيمة التي وقعت لها ولا يلتفت إلى قيمتها الجارية .

المحاسبة كحقيقة اقتصادية . إنها وسيلة لعكس القيمة الاقتصادية الحالية .

وحجة الموافقين لهذا المنظور: إن المركز المالي وقائمة الدخل يجب أن تسجل بالقيمة الاقتصادية الحالية بدلاً من القيمة التاريخية .

المحاسبة كنظم للمعلومات :

- ينظر المحاسب إلى المحاسبة كنظام معلومات يتم فيه توصيل المعلومات عبر وسيلة إتصال لمجموعة المستفيدين الذين يحتاجون إلى تلك المعلومات لإتخاذ قراراتهم المختلفة .

المحاسبة كسلعة / خدمة

يرى العديد من الكتاب في تدريبات المحاسبة أن المعالجة المحاسبية في حجمها عبارة عن توفير لسلع وخدمات وهذا يجعل من طالب السلعة أو الخدمة هو المتحكم فيها وليس أهل المحاسبة .

لمحة مسبقة عن الوحدة التالية

عزيزي الدارس ،

نتناول في الوحدة التالية من مقرر نظرية المحاسبة وهي بعنوان منهجية النظريةالمحاسبية ، نستعرض خلالها مناهج التكوين والتحقق من نظرية المحاسبة ، وطبيعة نظرية المحاسبة ، وكذلك مناهج تكوين نظرية المحاسبية وامتيازات النظرية . ونتناول أيضاً المفاضلة بين المناهج المتاحة للنظرية في المحاسبة .

ونتطرق في القسم الأخير فيها إلى الفروض المحاسبية الأساسية .

إجابات التدريبات

تدريب رقم (1)

من خلال ما تلقيناه من شرح ودراسة لمنطلقات المحاسبة الستة التي تمثل الإطار العام لطبيعة المحاسبة وممارستي العملية لمهنة المحاسبة ، أرى جانباً من وجهة نظري يمثل منطلقاً يمكن أن يضاف كمنظور سابع وهو المحاسبة كتشريع أو قانون .

إذا نظرنا إلى طبيعة المحاسبة يمكن أن تفسر بأنها تشريع أو قانون يحكم التصرف في المال وإدارة المال والعمليات المالية بتطبيق تشريعاتها المحاسبية . فالقانون بمختلف أنواعه: المدني ، الجنائي ، التجاري يتكون من :

1/ قواعد ونصوص قانونية .

2/ سوابق قضائية .

3/ الإلزامية والجانب الرقابي .

4/ المساءلة القانونية والدور العقابي والجزاءات .

وإذا نظرنا إلى طبيعة التشريعات المحاسبية الملزمة التي تتمثل في المعايير المحاسبية : الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً نجدها تماثل كثيراً تلك التشريعات القانونية. فالقانون الإنجليزي الذي يطبق الآن في العديد من دول العالم خاصة الدول التي كانت في السابق مستعمرات بريطانية (كالسودان مثلاً) ، وكذلك المعايير المحاسبية الصادرة من المعاهد المهنية البريطانية قد سادت العالم لفترة طويلة ، وما زالت تسود في كثير من الدول . وكذا المعاهد المهنية الأمريكية ومعاييرها التي غزت الكثير من دول العالم في الآونة الأخيرة .

أما القانون والمحاسبة فيتفقان في أهم الأهداف وهو هدف العدالة . ففي حالة القانون تكون العدالة في تطبيق القانون نصاً وروحاً . أما في حالة المحاسبة فتتمثل العدالة في تطبيق المعايير المحاسبية بحذافيرها عند إعداد التقارير المالية وتصوير الحسابات الختامية للمنشأة . وهنا تتمثل الالزامية في التزام المعايير ، فالمحاسب كالقاضي فهو قاضي المال

هنا ويفترض فيه العدالة المتمثلة في تطبيق القوانين (المعايير المحاسبية) في حالة أصحاب الديون والضرائب والمحافظة على حقوق أصحاب رأس المال.
أما الجوانب الرقابية فتتمثل في دور المراجعة الداخلية في الوحدات والهيئات ، وكذا دور المراجعة الخارجية التي تقوم بالتحقق مما إذا كانت الوحدة أو المنشأة قد طبقت التشريعات المحاسبية (المعايير) كما ينبغي، وإن الحسابات الختامية تعبر بعدالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال. ثم يأتي من بعد ذلك الدور العقابي للوحدة في حالة ثبوت أي مخالفات وفق تقرير المراجعة الداخلية ، أو الرأي السالب أو المتحفظ وفق تقرير المراجعة الخارجية .

ونلحظ كذلك أن القوانين تتسم بصفة الثبات مما يكسبها قوة نفاذ الأحكام القضائية والهيبة ، بما يوحي بالعدالة للجميع ويحقق ثقة المجتمع في القوانين والأنظمة القضائية. وبنفس القدر يجب على المعايير المحاسبية أن تقوم على مبدأ الثبات . فكلما كان المعيار كقانون أقرب للثبات ، وكلما أمكن مقارنة نتائج الأعمال والمراكز المالية للمنشآت المختلفة ، وكذا نتائج الأعمال والمراكز المالية للمنشأة الواحدة عبر السنوات أكثر سهولة ، وأبلغ فائدة للقرارات الاقتصادية التي يتخذها المستثمرون في السوق المالية أو الإدارة في المنشأة الواحدة .

مسرد المصطلحات

مفهوم المحاسبة : The Concept of Accounting

تم تعريف المحاسبة ابتداءً بأنها هي: " ما يقوم المحاسب بعمله " وتطور هذا المفهوم لاحقاً لتعرف المحاسبة بأنها : " ما يجب أن يقوم المحاسب بعمله " .

المحاسبة كلغة : Accounting as a language

وتعني أن المحاسبة لها مفاهيم وكلمات معينة يستخدمها المحاسبون ومتعارف عليها في مجال المهنة ، مثل : الأصول والخصوم والالتزام وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات ... إلخ .

المحاسبة كسجل تاريخي : Accounting as a historical Record

ويعني أن المحاسبة تقوم بالتسجيل الفوري للأحداث الاقتصادية بالقيمة التي تمت بها ساعة وقوعها ، حيث يتميز التوقيت اللحظي بالصدق اللازم .

المحاسبة كحقيقة اقتصادية :

Accounting as a current Economic Reality

وتعني أن المحاسبة تستخدم كوسيلة لعكس القيمة الاقتصادية الحالية .

المحاسبة كنظام للمعلومات :

Accounting as an Information System

ويعني أن المحاسبة تساعد في توصيل المعلومات لمجموعة من المستفيدين تمكنهم من إتخاذ القرارات المختلفة على ضوء تلك المعلومات .

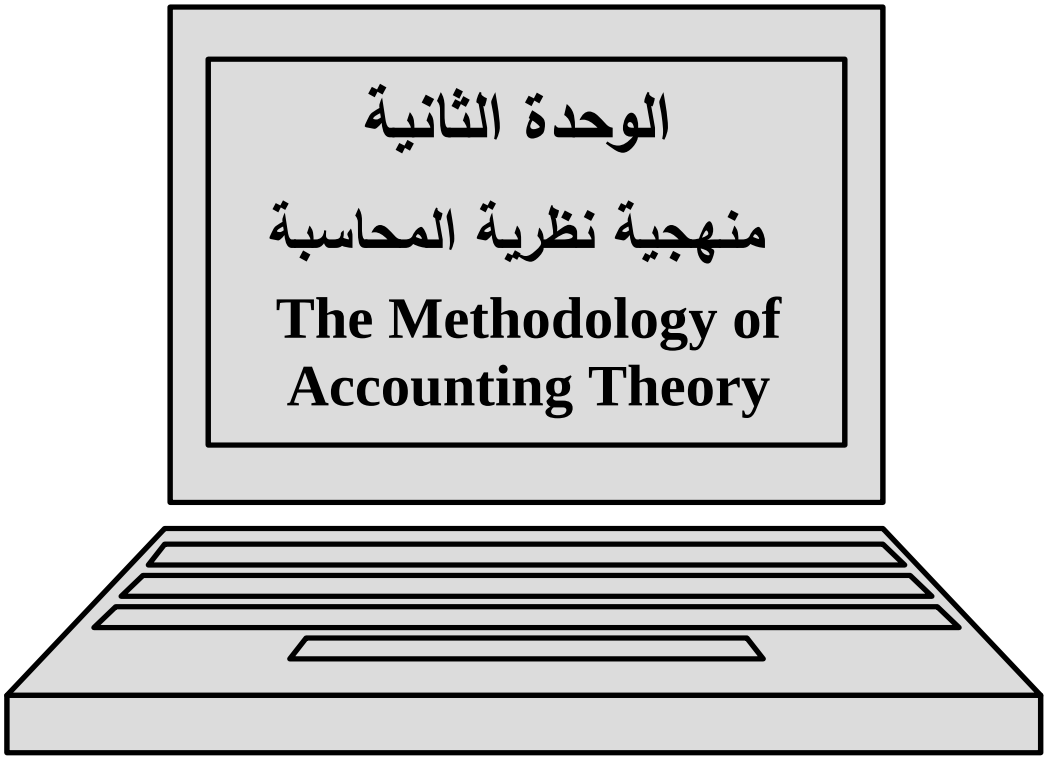
المراجع

1- Belkaoui, Ahmed, **Accounting Theory**, 3rd Edition, Dryden Press. (1994),

2- Birnberg, J.G.,"**The Role of Accounting in Financial Disclosure" Accounting, Organizations and Society** ,June. (1980),

3- Gambling, Trevor, , **Social Accounting**, George Allen and Urwin, London . (1974)

4- Ijiri, Yuji, **Accounting Research Study** No.10, **"Theory of Accounting Measurement"**, American Accounting Association, Sarasota, Fl. (1975),


الوحدة الثانية
منهجية نظرية المحاسبة
The Methodology of
Accounting Theory

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	**34**
تمهيد	**34**
أهداف الوحدة	**36**
1. التكوين والتحقق من نظرية المحاسبة	**37**
2. طبيعة نظرية المحاسبة	**41**
3. مناهج تكوين نظرية المحاسبة	**43**
4. مداخل تكوين نظرية المحاسبة	**46**
1.4 المدخل العملي (غير النظري أو السلطوي)	**46**
2.4 المداخل النظرية	**48**
1.2.4 المدخل الاستقرائي	**49**
2.2.4 المدخل الاستنتاجي – الاستدلالي	**50**
3.2.4 المدخل الأخلاقي	**53**
4.2.4 المدخل الاجتماعي	**55**
5.2.4 المدخل الاقتصادي	**56**
5. المداخل غير التقليدية	**58**
1.5 المدخل الانتقائي	**59**
2.5 مدخل التنظيم	**59**
3.5 المدخل السلوكي	**60**
4.5 مدخل الحوادث	**61**
5.5 مدخل التنبؤ	**62**
6.5 المدخل القطعي	**62**

الموضوع	الصفحة
6. اختبارات النظرية المحاسبية	**63**
7. المحاولات الأولى للتنظير في المحاسبة	**67**
1.7 مداخل التنظير في المحاولات الأولى	**67**
2.7 الفروض المحاسبية الأساسية	**72**
3.7 الفروض المتعلقة بعلم المحاسبة	**75**
4.7 الفروض المتعلقة بمجال عمل المحاسبة	**76**
8. المفاضلة بين المناهج المتاحة للتنظير في المحاسبة	**78**
الخلاصة	**81**
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	**84**
إجابات التدريبات	**85**
مسرد المصطلحات	**88**
المراجع	**90**

المقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس ،،،،

مرحباً بك في الوحدة الثانية من مقرر نظرية المحاسبة . وهي بعنوان منهجية نظرية المحاسبة وتشتمل على ثمانية أقسام رئيسة .

سنتناول في القسم الأول منها التكوين والتحقق من نظرية المحاسبة ، حيث نتطرق لعملية بناء النظرية المحاسبية وكيفية التحقق من صلاحيتها .

ونستعرض في القسم الثاني طبيعة نظرية المحاسبة ، ويتناول القسم الثالث مناهج تكوين نظرية المحاسبة ، تشتمل على مناهج وضعية ومناهج عقلية . ويشرح القسم الرابع مداخل تكوين نظرية المحاسبة وهي : المدخل العملي (غير النظري أو السلطوي) والمداخل النظرية التى تشتمل على عدة مداخل فرعية ، هي : المدخل الاستقرائي، والمدخل الاستنتاجي (الاستدلالى) ، والمدخل الأخلاقي، والمدخل الاجتماعي والمدخل الاقتصادي .

يتناول القسم الخامس من هذه الوحدة المداخل غير التقليدية وتشتمل على عدة أنواع هي : المدخل الانتقائي ، ومدخل التنظيم ، والمدخل السلوكي ، ومدخل الحوادث ، ومدخل التنبؤ، والمدخل القطعي .

ويشرح القسم السادس اختبارات النظرية المحاسبية بينما يبين القسم السابع المحاولات الأولى للنظرية في المحاسبة التى تتمثل في مداخل التنظيم في المحاولات الأولى، والفروض المحاسبية الأساسية، والفروض المتعلقة بعلم المحاسبة والفروض المتعلقة بمجال عمل المحاسبة . أما القسم الثامن والأخير يتناول المفاضلة بين المناهج المتاحة للنظرية في المحاسبة .

عزيزي الدارس ، ستجد في ثنايا هذه الوحدة عدداً من أسئلة التقويم الذاتي والتدريبات مع حلولها النموذجية في نهاية الوحدة ، وذلك بهدف ترسيخ التعلم وتعزيزه لديك .

كمـا زيلنـا لـك هـذه الوحـدة بمسـرد لأهـم المصـطلحات العلميـة التـى وردت فيهـا ، بالإضافة لقائمة من المراجع لمساعدتك في التوسع فيما ورد فيها من معلومات ومفاهيم .

مرحباً بك مرة أخرى ونتمنى لك أن تستمتع بدراسة هذه الوحدة ، وأن تستفيد مما ورد فيها وأن تشاركنا في نقدها وتقويمها .

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس ،

بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن :

1. **تعرف** مناهج تكوين النظرية المحاسبية .
2. **تعدد** الفروض المحاسبية الأساسية .
3. **تناقش** بعض فروض المحاسبة الأساسية .
4. **توضح** مداخل التنظير في المحاسبة .
5. **تتناول** طبيعة نظرية المحاسبة بالتحليل .
6. **تذكر** مداخل نظرية المحاسبة .
7. **تميز** بين مداخل النظرية المحاسبية .
8. **تشرح** عملية المفاضلة بين مناهج تنظير المحاسبة .

توطئة

عزيزي الدارس ،، لقد تم استخدام مداخل كثيرة لإنشاء نظرية للمحاسبة على مدار الأزمان . بعض هذه المداخل عرفت بالتقليدية **لأنها تتصف بغياب التحقق القوي في محاولة تطوير أو بناء نظرية المحاسبة** . فالمداخل التقليدية تنتج عنها بحوث اصطلاحية (مفهومية) أكثر منها بحوث تتعلق بالقضايا الآنية المعاشة (الحديثة) ، وتعتمد على المسببات التقليدية لبناء نظرية المحاسبة . من بين هذه المداخل نستطيع أن نميز الآتي :

1. المدخل غير النظري (العملي)
2. المداخل النظرية :
   أ. المدخل الاستقرائي .
   ب. المدخل الاستنتاجي (الاستدلالي) .
   ج. المدخل الأخلاقي .
   د. المدخل الاجتماعي .
   هـ. المدخل الاقتصادي .

1. التكوين والتحقق من نظرية المحاسبة

(The Formulation and Verification of an Accounting Theory)

عزيزي الدارس ، على الرغم من أن المحاسبة هي عبارة عن عدة تقنيات أو أساليب تستخدم في مجالات خاصة ، إلا أنها مورست في إطار نظري يتكون **من قواعد وممارسات تم قبولها واعتمادها بوساطة المهنيين لفائدتها ومنطقيتها** ، وهذه القواعد المقبولة قبولاً عاماً قادت مهنة المحاسبة لاختيار الأساليب المحاسبية التي تستخدم في إعداد التقارير المالية بصورة تبدو جيدة وجعلتها معايير ملزمة لأهل المهنة. وتجاوباً مع التغير في البيئة والأسعار والحاجة إلى المعلومات ، كانت هذه القواعد المحاسبية تخضع لاختبارات وتحليلات دورية تماماً ، كما حدث في عرض مجلس القواعد المحاسبية (APB) في الفقرة رقم 4 حيث جاء أن :

القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً نتيجة للتطور المتوقع للاستمرار في المستقبل . هذا التغير يمكن أن يكون في أي مستوى في هذه القواعد متجاوباً مع التغيير في الاقتصاد أو الظروف الاجتماعية ، أو لمعرفة معلوماتية أو تقنيات جديدة أو لرغبة المستخدمين في معلومات مالية أكثر خدمة لهم .

الطبيعة الديناميكية للمحاسبة المالية وقدرتها على التغير مع الظروف المتغيرة جعلتها قادرة على حفظ وزيادة المعلومات المفيدة التى توفرها " .

يحدث التغيير في القواعد المحاسبية بصورة أساسية نتيجة للمحاولات التي تجري لإيجاد حلول للمشاكل المحاسبية الطارئة ولتكوين إطار نظري لهذه القواعد . لذلك غالباً ما تنشأ علاقة ربط ما بين محاولة بناء نظرية للمحاسبة وبين الممارسة السائدة في البيئة المعينة، حيث إن **عملية بناء النظرية المحاسبية** هي إما محاولة لتبرير الممارسة الحالية أو محاولة لتفنيد تلك الممارسة .

إن بناء النظرية المحاسبية تنشأ عادة من الحاجة لتوفير مبادئ تؤطر ما يفعله المحاسب فعلاً أو ما يتوقع منه فعله . لذلك فإن بناء نظرية المحاسبة يجب أن يتم بإثبات النظرية أو إثبات صلاحيتها كما يقول ماكلب (Machlup1955) :

التحقق والإثبات في البحث والتحليل يعني أشياء كثيرة تتضمن:

- تصحيح الجدل الحسابي والمنطقي .
- استخدام المعادلات والقوانين، بجانب موثوقية التقارير .
- التصديق على المستندات وأصالة الحقائق المادية .
- دقة إعادة إنتاج البيانات والترجمة .
- دقة الحسابات الإحصائية والتاريخية .
- تعزيز الأحداث المسجلة في التقارير .

- اكتمال سرد الأحداث بصورة قوية وصلبة .
- إعادة النتائج المخبرية إضافة إلى شرح القيمة التنبئة للمبادئ العامة

وبشرح هذا المنظور نجده يقول **إن النظريــة يجـب أن تخضـع لاختبـار منطقـي وتجريبي للتحقق من صحتها ودقتها وانضباطها** . فإذا ما كانت هذه النظرية مبنية على أرقام رياضية ، يجب أن يكون التحقق منها مبنيا على المنطقية أو مبدأ الملاءمة .

أما إذا بنيت هذه النظرية على أساس فيزيائي أو على ظاهرة اجتماعية ، فيجب أن يتم التحقق منها على ضوء الأحداث التي استنتجتها النظرية أو تنبأت بها وفق المشاهدة الحقيقية في الواقع . لذلك فإن إيجاد نظرية للمحاسبة يجب أن يكون نتيجة للعمليتين الآتيتين :

1. العملية الأولى هي عملية بناء النظرية .
2. العملية الثانية هي عملية التحقق من تلك النظرية .

عزيـزي الـدارس ، النظرية المحاسبية يجب أن تكون قادرة على أن تشرح الظواهر المحاسبية وتتنبأ بها . وعليه فإنه عند حدوث الظاهرة المتنبأ بها ، **يجب اعتبار ذلك تحققاً من النظرية** . وإذا فشلت النظرية من تحقيق النتائج المرجوة وفقها أو المتوقعة منها، فيجب استبدالها بنظرية أخرى لعدم تحققها في الواقع . هذه الفكرة وفلسفتها الموجودة في العلوم الأخرى يمكن استخدامها وقبولها في المحاسبة أيضاً . ذلك أن النظرية العلمية تعطي توقعات معينة ، وعندما تتحقق هذه التوقعات وتؤكد ما تم توقعه ، يمكن اعتبارها أدلة وإشارات على تحقق النظرية .لكن حقائق الأحوال وتقلباتها قد تحوجنا دوماً إلى تعديل هذه النظرية القديمة أو بناء نظرية أخرى جديدة تحل محلها . وفي هذه الحالة فإن هذه النظرية المعدلة أو الجديدة يجب أن تتضمن اعتبارات توقعية لما لم يكن متوقعا فيما سبق من نظريات أو إضافة متغير للتوقعات يحول دون حدوث التجاوزات أو الاختلافات في تلك الأحداث التي يمكن تفسيرها وتوقعها .

أما محاسبيا فإن هذا المبدأ لم يتم إتباعه في عالمنا بشكل واضح بل استخدم بدلا عنه مدخلان آخران هما :

1. المدخل التقليدي لبناء نظرية المحاسبة ، حيث يعتبر بناء النظرية والممارسة المحاسبية السائدة والتحقق مترادفان .
2. المداخل الجديدة (الحديثة) لبناء نظرية المحاسبة ، حيث تجري محاولات التحقق من النظرية منطقياً أو تجريبيا ً.

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر مداخل النظرية لبناء نظرية المحاسبة .
2. متى يتم استبدال النظرية بأخرى ؟
3. لماذا نحتاج إلى تعديل النظرية القديمة أو بناء نظرية جديدة ؟
4. عرف المداخل الجديدة لبناء النظرية المحاسبية .
5. اشرح عملية بناء نظرية محاسبية .
6. عدد الأشياء التي يتضمنها التحقق والإثبات في البحث والتحليل.

2. طبيعة نظرية المحاسبة

(The Nature of Accounting Theory)

النظرية عموماً تعني مجموعة مفاهيم متداخلة وتعريفات وافتراضات تقوم بعرض ظاهرة ما بصورة نظامية ، وذلك لتحديد العلاقة بين المكونات المختلفة لهذه الظاهرة بغرض توفير قدرة على التفسير والتنبؤ بهذه الظاهرة .

وعليه فإن الهدف الرئيسي لنظرية المحاسبة هو توفير أداة لفهم وتفسير السلوك والأحداث المحاسبية ، وكذا التنبؤ بالآثارالمترتبة على ذلك السلوك وتلك الأحداث. وكمبدأ موثوقي وإيماني يمكن القول بأن ذلك ممكن في إطار العلم الذي نسميه المحاسبة .

عزيزي الدارس ، ومن المعلوم أنه لا توجد نظرية شاملة للمحاسبة ، وإنما هناك عدة نظريات قائمة ومقترحة في أدبيات المحاسبة . وقد ظهر الكثير منها نتيجة لاستخدام مداخل متعددة ومختلفة لإنشاء نظرية شاملة للمحاسبة، أو نتيجة لمحاولات تطوير نظرية متوسطة للمحاسبة (التي تسهم بدورها بصورة كبيرة في تكوين النظرية) . فالنظريات المتوسطة (أي النظريات غير الشاملة) نتجت عن اختلاف طرق البحث وطرق التنبؤ عن متطلبات مستخدمي المعلومات المالية ، وكذا التنبؤ بالبيئات التي سيكون فيها معدو البيانات المالية والمستخدمين لهذه البيانات .

وقد قاد هذا المفهوم لجنة جمعية المحاسبين للمفاهيم والمعايير إلى القول بأنه :

1. ليس هناك نظرية واحدة للمحاسبة المالية كاملة بما فيه الكفاية لتشمل جميع مستخدمي البيانات بكفاءة .
2. هناك في أدب المحاسبة عدة نظريات يمكن ترتيبها وتوزيعها على فئات من المستخدمين، كلٌّ حسب بيئته .

لكن على الرغم من ذلك فإن هنالك من قال بأنه من الممكن إنشاء نظرية محاسبية جامعة . ومن هؤلاء هندركسن (Hendriksen 1977) الذي عرف النظرية بأنها عدة قواعد عريضة تقوم بالآتي :

1. توفير إطار مرجعي يصبح معياراً لتقييم الأداء المحاسبي .
2. توفير فرصة لتطوير ممارسات وأساليب جديدة .

ومن هنا يمكننا القول بأن نظرية المحاسبة هي قاعدة للتوضيح والتفسير والتنبؤ تفضي لتوفير مجموعة قواعد تخدم كإطار مرجعي لتقييم وتطوير أداء المحاسبة.
وقد كان لماكدونلد وجهة نظر أخرى تقول بأن للنظرية ثلاثة مكونات ، هي :

1. تبويب الظاهرة الطبيعية وتمثيلها في شكل رموز .
2. معالجة أو دمج البيانات وفق قواعد وقوانين محددة .
3. ترجمة الظواهر ذات العلاقة بالموضوع التي تظهر في عالمنا (البيئة التي نعيش فيها) .

إذا قارنا هذه المكونات التي أوردها ماكدونلد نجدها تنطبق أيضاً على المحاسبة، فالمحاسبة تستخدم رموزاً خاصة بها (مثل الدائن والمدين) كما أن اللغة أو المفاهيم التي تستخدمها المحاسبة التي استعارتها المحاسبة من لغة التخاطب العامة لتنفرد بها المحاسبة لوحدها تحمل دلالات ومعاني محددة في دنيا المحاسبة. وتتبع المحاسبة قواعد خاصة بها لشرح وترجمة محتويات التقارير المالية التي تعدها وتوفرها للمستخدمين بطوائفهم المختلفة (كما في حالة ترقيم وتبنيد العمليات والأحداث الاقتصادية) . وأخيراً فإن المحاسبة تستخدم قواعد لمعالجة محتويات التقارير المالية وأساليب لتحديد الربح ، و تعتبر معالجة للرموز المحاسبية .

أسئلة تقويم ذاتي

1. عرف نظرية المحاسبة .
2. وضح الهدف الرئيسي لنظرية المحاسبة .
3. اذكر مكونات النظرية من وجه نظر ماكدونلد .

3. مناهج تكوين نظرية المحاسبة

(Methodologies to the Establishment of an Accounting Theory)

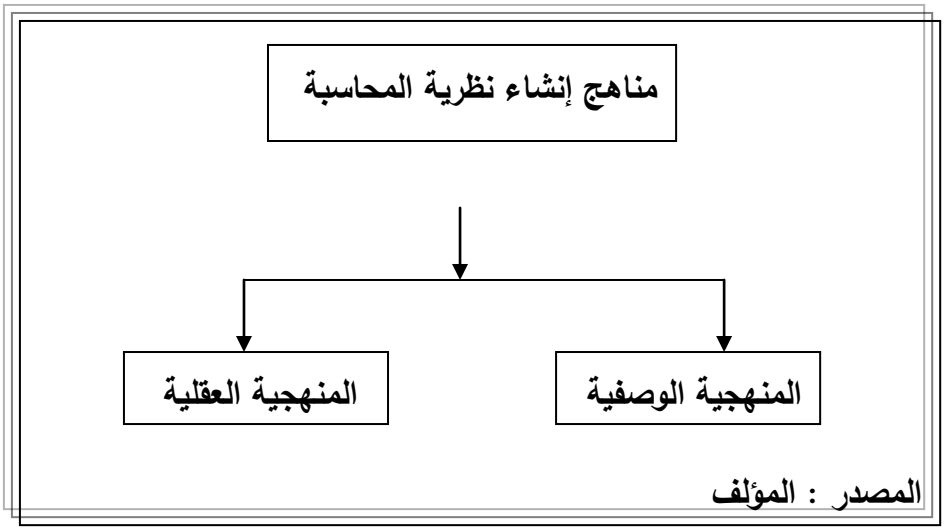
عزيزي الدارس ، استعرضنا فيما سبق لإمكانية إنشاء نظرية محاسبية إذا :

1. كان هناك إطار مرجعي (كما اقترح هندركسن) .
2. تضمن هذا الإطار المرجعي العناصر الثلاثة التي أشار إليها ماكدونالد .

مثل أي نظام أوفرع معرفي من فروع العلوم ، فإن المنهجية مطلوبة لتكوين نظرية للمحاسبة . ولقد قاد التشعب والاختلاف في الآراء والمداخل والقيم بين الممارسة السائدة في المجتمع والبحوث النظرية حولها إلى منهجيتين اثنتين لإنشاء نظرية المحاسبة ، هما المنهجية الوصفية والمنهجية العقلية . الشكل (رقم 1) أدناه يوضح مناهج تكوين نظرية المحاسبة .

شكل رقم (1)

مناهج تكوين نظرية المحاسبة



هناك اعتقاد يسود في أوساط المهنيين مؤداه أن المحاسبة فن أو **مهارة غير قابلة للتكوين أو البناء النظري** (التنظير المنطقي العقلي) . وإن المنهجية التقليدية التي استخدمت في تكوين نظرية المحاسبة كانت وصفية محضة، أي أن النظرية كانت تحاول وصف ما تقوم به المحاسبة (وصف ما هو قائم فعلاً) .

وقد انتقد مناصرو المنهج العقلي هذا المنهج الوصفي وعابوا عليه أنه يصف فقط ما هو قائم في الممارسة الآنية ، في حين أن المنهج العقلي يتناول ما يجب أن يكون عليه الحال ويسمى هؤلاء بأصحاب النظرية العقلية للمحاسبة .

وبالنظر إلى التعقيدات والاختلافات البيئية والظروف المحيطة بها ، يمكن القول بأننا نحتاج إلى المنهجين معاً لبناء نظرية المحاسبة. فالمنهج الوصفي يلزم لوصف وتبرير ما هو قائم من ممارسات مفيدة . ويحتاج المنهج العقلي لإضافة المعقولية والنظرة المنطقية وتفسير وتبرير الممارسات التي يجب أن تقوم محل الممارسات السائدة لأنها الأفضل والأنفع مثلاً . ومن أنصار المنهج الوصفي ليتلتون (Littleton) وأسكنر (Skinner)

وايجيري(Ijiri) الذي يرى أن النظرية تقوم بالإضافة إلى الوصف إتاحة الفرصة للحصول على كل من الآتي :

اتوفير بحث رياضي أو حسابي تحليلي لاختبار التكوين المنطقي .
1. توفير معلومات إقتصادية لمعرفة ما يمكن قياسة .
2. توفير بحث في معرفة السلوك وكيف تتم الممارسة ؟

وقد تم في هذا الخصوص التمييز بين إتجاهين

1. محاسبة للعمليات تقوم بتوفير معلومات مفيدة للإدارة والمستثمرين لإتخاذ القرارات خاصة تلك التي ترمي لاستغلال الموارد .
2. محاسبة الملاك والتي تختص بتسوية ممتلكات المساهمين والأطراف المختصة الأخرى داخليا وخارجيا ، لتحقيق الفوائد المرجوة من العمليات وتوزيعها بعدالة .

ومن بين مؤيدي استخدام المنهج العقلي للتنظير في المحاسبة باتون (Paton) وادواردز وبل (Edwards and Bell) وتشامبرز (Chambers) واسبروز (Sprouse) كما سنفصِّل أكثر في الوحدة الآتية :

أسئلة تقويم ذاتي



1. عدد مناهج إنشاء نظرية المحاسبة .
2. اذكر إتجاهات المنهج الوصف للنظرية .
3. اذكر ثلاثة من مؤيدي استخدام المنهج العقلي للتنظير في المحاسبة .

نشاط



عزيزي الدارس ، إذا كان المنهج الوصفي وحده لا يكفي لإحداث تطور سريع في الممارسة المحاسبية ، وإذا كان المنهج العقلي قد انتهى بنا إلى نماذج غير قابلة للتطبيق إلا في ظروف مقيدة جداً . فأي منهجية تصلح إذاً لإصلاح حال المحاسبة التى تمارس اليوم ؟ أرجو أن تناقش زملاءك ثم اعرض ما توصلت إليه على مشرفك الأكاديمي .

4. مداخل تكوين نظرية المحاسبة

(Approaches to the Formulation of an Accounting Theory)

من المعروف أنه لا توجد نظرية محاسبية شاملة تستطيع أن تفسر كل ما يجري في المحاسبة ، إلا أن هناك عدة نظريات متوسطة ونظريات جزئية نتجت عن اختلاف المداخل في تكوين هذه النظريات ووجهات النظر حولها . ومن بين هذه المداخل ، المداخل التقليدية التالية التي تحظى بقبول أكبر مقارنة بمثيلاتها من المداخل الحديثة :

نشاط



ناقش مناهج إنشاء نظرية المحاسبة في أوساط المهنيين . ثم اعرض ما توصلت إليه على مشرفك الأكاديمي .

1.4 المدخل العملي (غير النظري أو السلطوي)

(Practical, Nontheoretical or Pragmatic'Informal' Approach) :

هذا المدخل لتكوين النظرية يعني أن العمل يتم امتثالاً لسلطة القانون وتطبيقاً للقواعد المحاسبية التي تحكم السلوك المحاسبي . وتأتي فكرة المدخل العملي من تمثيلها لما يتم

فعلا في الواقع العملي أو اقتراحها حلولاً عملية للمشكلات المحاسبية التي تواجهنا. وبناءً على هذا التعريف فإن الأساليب والقواعد المحاسبية لايتم اختيارها وفقاً لقاعدة المنفعة ***(مدى فائدتها للمستخدمين وملاءمتها لعملية إتخاذ القرارات)*** ، بل يتم اختيارها والالزام بها وفقاً للمنطلقات العملية السلطوية . والفائدة من الاستخدام هنا تعني أن الصفة أو الخاصية المناسبة للمعلومة المحاسبية مدى توفيرها لما هو مرجو منها. ويجري استخدام المنهج العملي (السلطوي) في الأنظمة المهنية التي تصدر البيانات والقواعد التنظيمية ، أو القرارات (المعايير) لتنظيم الأداء المهني لأهل المهنة كما في حالة المحاسبين. ولأن هذا المنهج يحاول توفير حلول عملية فقد صُنف أيضاً بأنه منهج براغماتي أو ذرائعي . وكلا الأمرين (ذرائعي أو سلطوي) يفترضان أن النظرية المحاسبية والأساليب المحاسبية يجب أن تستند إلى سلطة تحدد استخدامات التقارير المالية ، وإن هذه السلطة هي الأعرف بما إذا كانت الممارسات والمعالجات المحاسبية التي تفرضها على المهنة تحقق الهدف منها وهو أن يكون للمحاسبة وظيفة مفيدة . بمعنى آخر ووفقاً لهذا المنظور ، فإن النظرية التي لا تتوافق مع الممارسة العملية هي نظرية سيئة أو غير صالحة. أي أن الممارسة العملية هي التي تحقق صلاح أو فساد النظرية .

أما الإشارة إلى الفائدة (المنفعة) كميزان لاختيار قواعد المحاسبة ، فيعتبر رابطاً بين نظرية المحاسبة والممارسة المحاسبية ، ولكننا نلحظ غياب هذا المبدأ في المنهج البراغماتي (السلطوي – غير النظري) . فالمعالجة المحاسبية وفق المنهج البراغماتي لا يتم اختيارها لأنها مفيدة، وإنما المعالجة التي تسود في الواقع هي مفيدة لأنها سائدة (مفروضة سلطوياً) . لذلك فإن المدخل البراغماتي أو السلطوي لم ينجح في الوصول إلى نظرية محاسبية مقنعة في كل محاولاته لإيجاد نظرية للمحاسبة .

لقد كانت المنفعة (أو الفائدة) من المعلومات المحاسبية هي الهدف الرئيسي لكثير من المنظرين أمثال ميللر (Miller) الذي جادل في أنه لايصح إلغاء المدخل البراغماتي فقط لافتقاره للجانب النظري (حجة المنفعة) . فالمداخل العملية مهمة لأي نظرية ذات

استخدام يتطلب القياس ، والمدخل البراغماتي (العملي) حسب ميللر يخترق الحقل المحاسبي من خلال معيار الملاءمة .

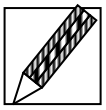
أما المداخل النظرية للمحاسبة فيقوم منطقها في اختيار الأساليب المحاسبية استنادا إلى المعادلات المحاسبية المعروفة ، وهما معادلتا المركز المالي والربح المحاسبي :

معادلة المركز المالي : الأصول = الخصوم + حقوق الملكية

معادلة الربح المحاسبي : الإيرادات – المصروفات = الربح

هذه المعادلات الحاكمة في المحاسبة قادت النظرية المحاسبية إلى إتجاهين في تكوين أنماط المعايير المحاسبية ، هما: الإتجاه الذي ينطلق من المركز المالي والإتجاه الآخر الذي يعتمد على قائمة الدخل . وعلى أية حال فإن نظرية المحاسبة وفق المداخل النظرية تعاني أيضاً كما عانت في المدخل العملي من غياب أساسيات نظرية قد تستند عليها .

تدريب رقم (1)



ناقش افتراضات المنهج السلطوي كمدخل لتكوين النظرية

2.4 المداخل النظرية

(The Theoretical Approaches):

تشمل المداخل النظرية: مدخل الاستقراء ومدخل الاستدلال (الاستنباط) بجانب المداخل التي تقوم على وجود أهداف ومنطلقات كلية كالمدخل الأخلاقي والمدخل الاجتماعي والمدخل الاقتصادي . وسنتناول هذه المداخل بالتفصيل على النحو الآتي :

1.2.4 المدخل الاستقرائي

(The Inductive Approch):

يقوم المدخل الاستقرائي على الوصف ويبدأ عادةً بالمشاهدات من الواقع المعاش ثم يقوم باستخلاص النتائج والخلاصات لينتهي إلى ما يمكن أن نسميه حقائق (نظريات) حول هذا الواقع . هذه المشاهدات في المحاسبة تتمثل في المعلومات المالية الخاصة بالمنشآت ، والتي منها ينطلق هذا المدخل نحو بناء واستخلاص قواعد محاسبية تتوافق مع تلك المشاهدات بناء على علاقات تتكرر حدوثها . وبذلك يمكن القول بأن هذا المدخل يبدأ من الخاص (المشاهدة الواحدة أو المشاهدات) وصولاً إلى العام (القاعدة التي تتم وفقها تلك المشاهدات) . أي أننا باعتماد هذا المدخل سنقوم بالنظر إلى الأفعال لنتجه منها لاستخلاص القواعد أو القوانين . وفي التطبيقات المحاسبية فإن هذا المدخل يبدأ من المعلومات الناتجة عن المعاملات المالية ودرجة تكرارها ليتعرف منها على القواعد والمبادئ المحاسبية التي تحكم هذه المعلومات ، ومن ثم الإتجاه نحو الافتراضات المحاسبية التي تقوم عليها هذه القواعد . ويمكن تلخيص خطوات هذا المدخل في الآتي:

1. تسجيل جميع المشاهدات .
2. تحليل المشاهدات وتبويبها حسب علاقة تكرارها (العموميات) .
3. استقراء واشتقاق قواعد محاسبية من تلك العموميات (علاقات التكرار) .
4. اختبار تلك العموميات المجموعة وإعادة اختبارها مرات ومرات .

لقد اعتمد بعض المنظرين على المشاهدات من الممارسة المحاسبية السائدة في بيئاتهم لوضع إطار نظري للمحاسبة ، وذلك بالانطلاق من تلك المشاهدات لاستخلاص القواعد الحاكمة لتلك الممارسات ، ومن ثم النظر في المبادئ التي تحكم تلك القواعد

والفرضيات التي تشكل الأرضيات التي تقوم عليها تلك المبادئ . ومن مؤيدي ومنظري المدخل الاستقرائي لتلتلون (Littleton) وباتون (Paton) وإيجيري (Ijiri) . وقد اعتمد هؤلاء على تسويغ وتبرير بناء النظرية المحاسبية من واقع الممارسة العملية اليومية للمحاسبة . وخير مثال لذلك دفاع إيجيري عن إمكانية اشتقاق الأهداف الموجودة ضمن الممارسة المحاسبية ، ودفاعه عن استخدام التكلفة التاريخية كممارسة قائمة في الواقع بدلا عن اعتماد القيم المتغيرة كالأسعار الجارية والقيم السوقية .

2.2.4 المدخل الاستنتاجي – الاستدلالي

(The Deductive Approach):

يبدأ المدخل الاستنتاجي – الاستدلالي بالفرضيات العامة ويتجه في النهاية لاشتقاق نهايات منطقية عن الموضوع المدروس. وفي التنظير المحاسبي، فإن هذا المدخل يبدأ بفرضيات محاسبية ويتجه لاشتقاق وسائل منطقية (قواعد محاسبية) تقوم على هذه الفرضيات وتقود إلى تطوير الأساليب المحاسبية .

إذاً ، المدخل إلى التنظير يبدأ بالعام عن البيئة المحاسبية (الفرضيات المحاسبية) ثم ينتهي بالخاص (القواعد المحاسبية) التي تقود أو تؤدي إلى تطوير التقنيات أو الوسائل المحاسبية . بمعنى آخر ، إذا اعتبرنا أن البيئة المحاسبية تتكون من الأهداف والافتراضات المحاسبية ، فإن خطوات المدخل الاستنتاجي تكون على النحو الآتي :

1. تحديد أهداف التقارير المالية .
2. اختيار الفرضيات المحاسبية .
3. اشتقاق القواعد المحاسبية من تلك الفرضيات .
4. تطوير الممارسات المحاسبية وفق تلك القواعد المشتقة.

بمعنى: إذا كانت هذه المكونات الأربعة جميعها صحيحة، فإن الأساليب المحاسبية المترتبة عليها ستكون صحيحة .

إن بناء النظرية المتسلسل من الأهداف إلى الفرضيات فالقواعد ومن ثم الوسائل، كل ذلك يتوقف على طبيعة أهداف المحاسبة . وفي هذا المدخل من الضروري إجراء اختبار للنظرية وقابليتها للمقارنة والتحقق . وتقارن النتائج بعضها بعضاً للتحقق من مدى ملاءمتها والانسجام الداخلي للنظام . كما إنه ينبغي ثانياً التحقق من كون النظرية لها الخاصية العلمية أو التجريبية بجانب إمكانية مقارنتها مع نظريات أخرى ، ومعرفة مدى التقدم العلمي الذي سينتج عن استخدامها ، ومدى إمكانية تطبيق هذه النظرية في الواقع العملي وتجريبها لمعرفة النهايات (النتائج أو الخلاصات) التي يمكن أن تشتق منها .

هذه الخطوة الأخيرة (التحقق) مهمة جداً لأنها ستحدد مدى استجابة النظرية التي تنشأ وفق هذا المدخل للحاجة العملية في الواقع ، وما إذا كانت توقعات هذه النظرية مقبولة أو أن فرضياتها قد تحققت . وفي هذه الحالة يمكن القول بأنه قد تم التحقق من النظرية وتأييدها في الواقع إذا كانت مقبولة أو رفضها إذا لم يتم تأييدها في الواقع. ومن مؤيدي المدخل الاستنتاجي الاستدلالي : سويني (Sweeney) والاقتصاديان إدواردز وبل (Edwards and Bell) والكاتبان اسبراوز ومونتيز (Sprouse and Moonitz) ونتيجة لاستخدام هؤلاء المدخل الاستنتاجي – الاستدلالي، فقد خلصوا إلى أن الأوفق للمستخدمين أن يعمدوا إلى استخدام السعر الجاري في قراراتهم الخاصة بتوظيف الموارد بدلاً عن استخدام التكلفة التاريخية كما هو حادث حالياً .

من المفيد القول إنه بالرغم من أن المدخل الاستنتاجي – الاستدلالي يبدأ بالفرضيات العامة ، إلا أن تحقيق هذه الفرضيات يتم بأسباب ووسائل استقرائية ، أي أن تلك الفرضيات العامة تتكون هى نفسها من خلال المدخل الاستقرائي بينما يتم إشتقاق القوانين والأساليب من خلال المدخل الاستنتاجي – الاستدلالي بما يعني أن الافتراض كمنطق استقرائي ربما يعيد افتراض منطق استنتاجي – استدلالي . لذلك فإنه ليس من المستغرب أن يدخل المنظرون الاستدلاليون مسببات إستقرائية في نماذجهم والعكس صحيح . وقد تحقق هذا الأمر عندما إلتقى ليتلتون (المنّظر الاستقرائي– الوضعي) وباتون (المنّظر الاستدلالي – المعياري) واشتركا في الكتابة عن المدخلين الاستقرائي والاستنتاجي

الاستدلالي ، فجاءت أعمالهما ذات طبيعة مهجنة كمؤشر للتوافق بين المدخلين كما سنرى في الوحدة التالية .

وفي المقابل فإن المدخل الاستقرائي يختلف عن المدخل الاستنتاجي– الاستدلالي فصحة الفرضيات في المدخل الاستقرائي تعتمد على علاقة المشاهدات وكفاية تكرار حدوثها . أما في المدخل الاستنتاجي– الاستدلالي فإن صحة أو عدم صحة الفرضيات لا تعتمد على الفرضيات الأخرى بل تعتمد على التجريب التحققي من صحة تلك الفرضيات .

وبالنظر إلى هذين المدخلين وتطبيقاتهما في المجال المحاسبي فإن الفرضيات المستنتجه في المدخل الاستقرائي تتضمن أساليب محاسبية احتمال حدوثها كبير جداً ، في حين أن المدخل الاستنتاجي – الاستدلالي يقود إلى وسائل محاسبية محددة ومؤكدة .

وخلافاً للمبدأ الاستقرائي الذي يعتمد على مشاهدة النظام المحاسبي القائم ، فإن المدخل الاستنتاجي– الاستدلالي يعمد إلى تحديد الممارسات المحاسبية التي تحتاج للتغيير ، اعتماداً على قناعة الشخص وأولوياته بدلاً عن الممارسة السائدة ، مما يعطي فرصة لتطبيق هذا التغيير عند ما يكون نابعاً من القناعة الشخصية شريطة أن تكون هذه الممارسات ممكنة التطبيق . ومن هنا جاء تعريف هذا المدخل بأنه المدخل العقلي (Normative) . ولعل قضية إمكانية التطبيق هذه (الجدوى) ، هي أحد الأسباب الجوهرية التي جعلت نماذج المدخل العقلي غير مستخدمة في الحياة العملية .

أسئلة تقويم ذاتي



1. ماهما معادلتا المركز المالي والربح ؟
2. اذكر خطوات المدخل الاستقرائي لنظرية المحاسبة .
3. عدد خطوات المدخل الاستنتاجي لنظرية المحاسبة .

3.2.4 المدخل الأخلاقي

(The Ethical Approch):

المكون الرئيسي للمدخل الأخلاقي هو العدالة أو النزاهة (Fairness) . وتتحقق هذه العدالة أو النزاهة من خلال الحيادية بحثاً عن الحقيقة (Truth) . وقد بين هذا الأمر أسكوت (Scott) حين قال "إن العدالة هي محك (معيار) رئيسي لتكوين نظرية المحاسبة ، وهي تعني مساواة كل الأطراف المعنية في العلاقة المحاسبية . " أما الحقيقة عنده فهي "إظهار التقارير المحاسبية بدون غش أو تدليس وبحيادية دون انحياز لأيّ طرف أو جهة " .

لقد ظهرت **العدالة كمبدأ أو دالة أخلاقية في المحاسبة** . ويتطلب مفهوم العدالة المحاسبي أن لا تكون القوائم المالية المحاسبية عرضة لتأثير أي جهة ، أو تتضمن أية محاباة لجهة على حساب أخرى . كما يفيد هذا المفهوم أيضاً أن معد القوائم المالية قد مارس عمله في توفير بيانات هذه القوائم بموثوقية وإيمان ومارس أعماله المهنية بصورة أخلاقية . وقد صنف باتيليو(Patilo) العدالة بأنها معيار لتقييم المعايير الأخرى، لأنها المعيار الذي يحتوى اعتبارات أخلاقية .

وقد مضى اسبايك (Spacek) خطوة أكثر من ذلك حين قال " إن النقاش أو الحديث عن الأصول والخصوم والعائدات والتكاليف يعتبر حديثاً بلا معنى ، وسابق لأوانه إذا لم يتم تحديد القواعد الرئيسية التي تضمن عرض مجموع الحقائق المحاسبية (في

شكل محاسبة وتقارير مالية) بعدالة . وأن تكون هذه العدالة من وإلى الناس والذين هم أعضاء المجتمع ككل " .

لقد أصبحت العدالة أحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة . وقد نظر مجلس أساليب المراجعة (APB) إلى عدالة أو قانونية عرض البيانات المالية من واقع :

1. مطابقة هذه البيانات للقواعد المحاسبية العامة .
2. الإفصاح .
3. الملاءمة .
4. قابلية البيانات للمقارنة .

وتبعاً لذلك ، فإن المراجع لا يكتفي بالإشارة في تقرير المراجعة إلى مطابقة البيانات الواردة في القوائم المالية لقواعد ومعايير المحاسبة والمراجعة المقبولة قبولاً عاماً ، بل يمضي إلى القول بأن هذه البيانات قد عرضت بنزاهة . وقوله " عرضت بنزاهة أو بعدالة " إضافة إلى حقيقة مطابقة تلك البيانات للمعايير أو القواعد المحاسبية، فإنه يعزز ويزيد من ثقة مستخدمي هذه البيانات .

وتعتبر العدالة أو النزاهة هدفا مطلوبا لبناء نظرية للمحاسبة وفق هذا المدخل لتأكيد أنه تم التحقق من قواعدها منطقيا أو تجريبياً .

نشاط



عزيزي الدارس ، يشير المراجعون في تقاريرهم إلى أن الحسابات الختامية للشركة التي يقومون بمراجعتها " تعبر وبعدالة عن نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة " بنهاية العام المعين . ماذا تعني " بالعدالة " في هذا الإطار ؟ وهل تصلح هذه الكلمة لتكون هدفاً لمنهج أخلاقي في تناول قضايا المحاسبة ؟ ولماذا ؟. نرجو أن تشرك زملاءك في مناقشة هذا الموضوع ، واعرضوا ما توصلتم إليه على المشرف الأكاديمي .

4.2.4 المدخل الاجتماعي

(The Sociological Approach):

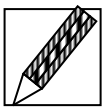
يؤكد المدخل الاجتماعي لإنشاء نظرية للمحاسبة على الأثر الاجتماعي للأساليب المحاسبية . واستناداً على هذا المدخل ، فإن القاعدة المحاسبية أو الأسلوب المحاسبي ***المتبع يتم تقييمه أو قبوله اعتماداً على مدى تأثيره على جميع فئات المجتمع*** . بمعنى أن المعلومات المحاسبية يمكن أن تكون مفيدة عندما تكون حكماً أومعياراً لقياس مدى رفاهية المجتمع . ولتحقيق هذا الهدف يقوم هذا المدخل بافتراض أن للمجتمع منافع أو قيماً محددة يمكن أن تستخدم كمعيار لتحقيق نظرية محاسبية ، إلا أنه من الصعب استخدام المدخل الاجتماعي في إنشاء أية نظرية ، وذلك نسبة للمشكلات التي تجعل من الصعب تحديد المنافع والقيم الاجتماعية لكل فئات المجتمع ، أو توفير المعلومات المطلوبة حولها للذين يقومون بالحكم على مدى رفاهية المجتمع . وعلى الرغم من كل هذا ، إلا أننا يمكن أن نحدد بعض الحالات التي يمكن أن تلعب فيها المحاسبة دوراً اجتماعياً مفيداً. فقد أشار بلقاوي (Belkaoui) وبيفيز (.Bevis) وفيرتج (Fertig) إلى ضرورة خدمة المحاسبة للشعوب وشمولها لتوقعات المدخلات العامة، إلى جانب وجهات نظر الأقلية في المجتمعات والتقريب بين وجهات النظر المتعددة لفئات المجتمع المختلفة. وقد مضى بدفورد (Bedford) أكثر من ذلك حين قال إن رفع مستوى المعيشة أو الرفاهية للفرد يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمقياس تحديد الدخل المناسب للمجتمع . ذلك أن قياس دخل العمليات يلعب دور المسهل أو المسلك الذي يقوم بتسهيل وظائف المجتمع من منطلق عملياتي . بمعنى آخر فإن قياس الدخل قد يستخدم لتحقيق الأهداف الضرورية التي تتم من خلالها حركة المجتمع .

لقد أسهم المدخل الاجتماعي في إنشاء نظرية للمحاسبة بحيث يصبح الهدف الرئيسي للمحاسبة الاقتصادية والاجتماعية تشجيع المؤسسات العاملة في الأسواق المفتوحة ، للنظر في والتحاسب عن تأثير الأنشطة الاقتصادية الخاصة على البيئة

الاجتماعية وذلك من خلال قياسات ذاتية لتلك الآثار والإفصاح عنها في قوائمها المالية. وبمرور الزمن زادت الرغبة في هذا الإتجاه كنتيجة للتوجه العام لتشجيع المسؤولية الاجتماعية لدى المؤسسات والشركات الخاصة بوساطة الأنظمة والحكومات بل وحتى عامة الشعب .

إن المحاسبة ذات التوجه الاجتماعي التي تقوم بالتركيز على قياس المؤشرات الاجتماعية محل الاهتمام ، وتعتمد على ترقية القيمة الاجتماعية وموافقتها للرفاه الاجتماعي كمقياس ربما تلعب دوراً أساسياً في مستقبل تكوين نظرية للمحاسبة .

تدريب رقم (2)



ناقش صعوبة استخدام المدخل الاجتماعي في إنشاء أية نظرية .

5.2.4 المدخل الاقتصادي

(The Economic Approach):

ينصب تركيز المدخل الاقتصادي كمدخل لتكوين نظرية للمحاسبة على سلوك المؤشرات الاقتصادية الكلية الناتجة من الأساليب المحاسبية المختلفة المستخدمة في توفير بيانات هذه المؤشرات . واستناداً على هذا المدخل ، فإن اعتماد استخدام تقنيات أو أساليب محاسبية معينة يعتمد على مدى تأثير تلك التقنيات أو الأساليب على الاقتصاد القومي بصورة جيدة .

وتعد السويد خير مثال للدولة التي إنحازت خططها المحاسبية إلى خططها الاقتصادية . وبشكل عام ، فإن اختيار الأساليب المحاسبية وفق هذا المدخل يعتمد على الوضع الاقتصادي المعين الذي يتم فيه الاختيار . وكمثال : فإن استخدام طريقة " ما يأتي أخيراً يصدر أولاً " (LIFO) في تحديد التكلفة لتقويم المخزوانات السلعية يكون أكثر جذباً أثناء فترات التضخم مقارنةً برصيفتها الأخرى " ما يأتي أولاً يصدر أولاً "(FIFO) ، وذلك لأن هذا الأخير سيفضي إلى دخل أكبر بافتراض تكاليف أقل لتكلفة البضاعة المباعة . وسينتج عن ذلك بالطبع أرباحاً ، هي في حقيقتها تضخمية وستجر وراءها على المنشأة أعباء ضريبية أكبر كانت ستكون في غنىً عنها لو أنها اعتمدت طريقة " ما يأتي أخيراً يصدر أولاً ".

أما المقياس العام الذي يعتمد عليه في المدخل الاقتصادي فهو يقوم على:

1. إن استخدام الخطط والأساليب المحاسبية يجب أن يعكس الحقيقة الاقتصادية (أي الحقائق الاقتصادية الصحيحة) .
2. إن اختيار الأساليب المحاسبية يجب أن يعتمد على النتائج أو العواقب الاقتصادية التي قد تترتب عنها .

يجدر بالذكر أن هذا المدخل الذي يقوم على النظر إلى العواقب أو النتائج الاقتصادية لم يكن مألوفاً في المحاسبة حتى قبيل إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية . ولقد ترتب على إنشاء هذا المجلس تشجيع المهنيين لإزالة أي خلاف في المحاسبة التقليدية حول وضع المعايير المحاسبية وفقاً لقاعدة العواقب أو النتائج الاقتصادية المترتبة على المعالجة المحاسبية المقترحة في تلك المعايير ، في وقت لم يكن فيه سوى القليل من المختصين ممن ينادون بالالتفات إلى النتائج الاقتصادية المترتبة على الفعل المحاسبي . فمن بين العديد من بدائل المعالجات المحاسبية كان التعامل مع قضية معالجة ضريبة الاستثمار الدائم هي الأكثر إثارة للجدل في أوساط المجلس وممثلي الشركات الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية ، وكذلك إدارات كل من الرؤساء كندي وجونسون ونيكسون . وقد ناقشت تلك الحكومات استخدام طريقة التأجيل بإعتبارها معالجةً تضعف التحفيز المرتجى من الضريبة كآلية لتشجيع الاستثمار .

عزيزي الدارس ، لقد جرى استخدام المدخل الاقتصادي بكثافة منذ إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية في عام 1973م . وقد انتقدت أكثر الموضوعات التي نوقشت خلال هذه الفترة من حيث النتائج الاقتصادية المترتبة عليها أكثر من نواحيها الفنية المحاسبية . ومن هذه الموضوعات : المحاسبة الخاصة بالبحوث والتطوير ، والتأمين الشخصي والاحتياطيات الخاصة بالعاملين ، وشركات تطوير المستويات ، وتقلبات أسعار العملة الأجنبية ، والمحاسبة عن التضخم ، والمحاسبة عن التأجير وحسابات الصناعات النفطية (المحاسبة عن الاستكشافات البترولية) .

وقد عيب على استخدام المدخل الاقتصادي عند إعداد المعايير أنه يتضمن اعتبارات اقتصادية عمومية أكثر منها عملية (بمعنى أنها غير قابلة للقياس) . وعلى الرغم من أن الاعتماد في الماضي كان قد انصب على الأساليب التقنية (الفنية) المحاسبية، إلا أنه ومع مرور الزمن بدأ أهل المهنة يميلون أكثر نحو اعتماد المدخلين الإقتصادي والاجتماعي عند وضع معايير المحاسبة .

نشاط



عزيزي الدارس ،،
تهدف المحاسبة لقياس وتوفير معلومات مالية للمساعدة في إتخاذ القرارات الاقتصادية . ما المنهجية الملائمة للتحقق من قيام المحاسبة بهذا الدور في أى مجتمع من المجتمعات ؟

5. المداخل غير التقليدية

(The Nontraditional Approaches):

من المعلوم أن المداخل التقليدية لتكوين نظرية المحاسبة قد استخدمت المنهجية العقلية (The Normative Methodology) أو المنهجية الوصفية (The Descriptive Methodology) . وهي من المداخل النظرية أو غير النظرية وتقوم على المسببات الاستدلالية (Deductive) أو الاستقرائية(Inductive). وقد ركزت هذه المداخل اهتمامها على العدالة (Fairness) والرفاهية الاجتماعية (Social Welfare) والانتعاش الاقتصادي (Economic Recovery) .

لقد تطورت المداخل التقليدية لمدخل انتقائي (يتكون عادة من عدة مداخل) ظلت تتطور دوماً لتحل محلها مداخل جديدة . ومهما يكن الأمر، فمن الضروري أن نتذكر دوماً أن النظرية المحاسبية لابد من تثبيتها والتحقق منها أو تعزيزها حتى يتم قبولها .

1.5 المدخل الانتقائي

(The Eclectic Approach)

لقد أدت التطورات المتلاحقة في مجال التنظير المحاسبي والصعوبات التي واجهت المداخل التقليدية بصورة عامة إلى بزوغ محاولات ، لتكوين نظرية للمحاسبة وتطوير القواعد المحاسبية عن طريق استخدام المدخل الانتقائي ، أي باعتماد عدة مداخل تقليدية

في آن معاً بدلاً عن الاعتماد على مدخل واحد فقط . إن ظهور المدخل الانتقائي في مجال التنظير المحاسبي كان نتاجاً لمحاولات مكثفة من أفراد ومهنيين ومنظمات حكومية للمشاركة في تكوين مفاهيم وقواعد محاسبية ، تساهم في إيجاد إطار نظري للمحاسبة .

ولقد أدى هذا المفهوم الانتقائي إلى ظهور مداخل أخرى للتنظير في مجال المحاسبة منها المدخل التنظيمي والمدخل السلوكي ومدخل الحوادث والمدخل التنبئ الذي يسعى للتبنؤ إما بحدث بعينه ، أو التنبؤ بتجاوب مجموع أفراد المجتمع (السوق مثلاً) وأخيراً المدخل الإيجابي أو القطعي الثابت (اليقيني) .

2.5 مدخل التنظيم

(The Regulatory Approach)

وهو مدخل يسعى إلى البحث في دواعي وأسباب الحاجة إلى التنظيم في مهنة المحاسبة والآثار المترتبة على ذلك التنظيم . ويقوم هذا المدخل على فرضية أن المحاسبة كمهنة إذا لم تسعَ وتبادر إلى تنظيم نفسها، فإن هنالك من سيقوم بهذه المهمة. وأنه لربما جاء هذا التنظيم المفروض على المهنة من خارجها على غير ما تتمنى المهنة وترغب فيه .

3.5 المدخل السلوكي

(The Behavioural Approach)

وهو مدخل يقوم على دراسة الآثار السلوكية المترتبة على القوانين والمعايير المحاسبية ، كما ينظر في أثر سلوك المنشأة أو العاملين فيها والمتعاملين معها من أصحاب المصالح المختلفة على الأرقام والقواعد المحاسبية . من ذلك مثلاً أثر الميزانيات الكلية وميزانيات الأقسام المختلفة بالمنشأة ، وطرق إعداد هذه الميزانيات على سلوك العاملين في المنشأة الذين يتوقع منهم تحقيق الأهداف الواردة في هذه الميزانيات. ومنها أيضاً أثر سلوك العاملين في الأقسام المختلفة بالمنشأة على التحويرات التي يتم إدخالها في نظام الضبط الداخلي للمنشأة من وقت لآخر.

أسئلة تقويم ذاتي



1. متى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة ؟
2. اذكر عيب استخدام المدخل الاقتصادي عند إعداد المعايير المحاسبية .
3. عرف باختصار المدخل التنظيمي .
4. عرف المدخل السلوكي .

نشاط



عزيـزي الـدارس ، يمكـن الاسـتفادة مـن ردة فعـل متلقـي المعلومـات المحاسـبية (أفـراداً وجماعـات) ، لدراسـة الآثـار المترتبـة علـى تبنـي معالجات محاسبية معينـة ، وترتيب أمر قبول أو رفض تلك المعالجات اعتماداً لدراسة ردود أفعال متلقي المعلومات أو التنبؤ بسلوكهم .

4.5 مدخل الحوادث

(The Event Approach)

وهو مدخل قال بـه الكاتب سورتر(Sorter) ، وقد عرف باسم مدخل أو منهج الحوادث لأنه دعا فيه إلى اعتماد أسلوب التقرير المالي المحاسبي الذي يقوم على إفادة مستخدمي القوائم المالية بكل الأحداث والمعاملات (المبادلات) التي تقع في المنشأة خلال العام المالي . ويترك سورتر لمستخدمي القوائم وفق هذا المدخل مهمة الوصول إلى نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة من خلال قراءتهم لهذه الحوادث . وقد جاء هذا المدخل كرد فعل مبالغ فيه للجوء المحاسبة التي نمارسها اليوم إلى تلخيص مجموع الحوادث والمعاملات التي تقع في المنشأة خلال عام كامل تلخيصاً مخلاً ينتهي بنا إلى قائمتين فقط أو ربما ثلاث ، هي : قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية إضافة طبعاً إلى القليل من الهوامش والمذكرات التفسيرية المرفقة مع هذه القوائم .

5.5 مدخل التنبؤ

(The Predictive Approach)

وهو مدخل يتفرع في الحقيقة إلى مدخلين اثنين يسعى أحدهما للتنبؤ بحدث معين يكون محل اهتمام أحد مجموعات مستخدمي القوائم المالية ، مثل : التنبؤ بإفلاس المنشأة (وهو أمر يهم كثيراً أصحاب الديون) . ويسعى المدخل الآخر إلى التنبؤ بتجاوب مجموع المتعاملين مع المنشأة أو السوق التي تعمل فيها المنشأة . من ذلك مثلاً الاهتمام بمدى تجاوب المتعاملين في سوق الأوراق المالية (أصحاب رأس المال الحاليين والمحتملين) مع الإعلان عن أرباح المنشآت وتوزيعات أرباح الأسهم في تلك المنشآت، أو مدى تأثر هؤلاء المتعاملين في تلك الأسواق بالتغيرات التي تطرأ على الأرقام الواردة في القوائم المالية للمنشآت حول نتائج الأعمال والمراكز المالية لتلك المنشآت .

وقد أفضى استخدام هذا المدخل في التاريخ المحاسبي إلى رفد العديد من العلوم المالية الأخرى (التمويل مثلاً) بفرضيات ، بل حتى ونظريات مثل تلك التي تتعلق بمفاهيم مثل كفاءة السوق ومدى توفر المعلومات للمستثمرين في سوق الأوراق المالية.

6.5 المدخل القطعي

(The Positive Approach)

وهو مدخل يقوم على اعتماد نتائج الدراسات التطبيقية وتكرار اختبار تلك النتائج للوصول إلى درجة اليقين والقطع بحقائق ونتائج تكاد تكون حتمية ، بما يمكن المرء من القطع بوقوع الأشياء وحدوثها وفق ناموس معين هو في الحقيقة من طبيعة تلك الأشياء والأحداث .

6. اختبـارات النظريـة المحاسـبية (مجـالات تطـوير النظريـة المحاسبية)

عزيزي الدارس ، إن الباحث في المحاسبة العملية الذي يبدأ دراسته العلمية في المحاسبة سوف يكتشف أن أغراض المحاسبة المالية غير محددة أو غير واضحة تماماً. وإن الباحثين قد بذلوا وما زالوا يبذلون مزيداً من الجهد لسبر أغوار أغراض المحاسبة المالية، وتوضيح ما هو غير واضح فيها. وهذا يؤدي إلى إتاحة فرص البحث والتنظير ليدلو كل باحث ومفكر بدلوه في إطار المعقولية والجدلية المقبولة ، حتى تأتي تلك النتائج والافتراضات في إطار المعقول والمقبول . لكننا وقبل البدء في البحث في قضايا التنظير المحاسبي يجدر بنا أن نجد إجابات للتساؤلات الآتية :-

- **ما التنظير ؟ ? The What**
- **لماذا التنظير ؟ ? The Why**
- **كيف يكون التنظير ؟ ? The How**

وحيث إن المحاسبة بدأت كعلم تطبيقي وعلى الرغم من أن علوماً أخرى بدأ فيها التنظير قبل التطبيق كالجراحة مثلاً ، إلا أن المحاسبة لم تبدأ بالتنظير ، بل كان التنظير آخر شيء فكرت وتفكر فيه المحاسبة كمهنة . وعليه يمكن تعريف المحاولات الأولى للتنظير في المحاسبة ببساطة بأنها تمثلت في استكتاب المواهب عن تجاربهم وأفكارهم . وقد كان الهدف من ذلك توفير إطار مرجعي لنقل الممارسات المحاسبية من حالة التدريب والصنعة (Apprenticeship) إلى حالة النقل النظري وإعمال الفكر والتدبر (Conceptualization) .

أما الإجابة عن السؤال الثاني حول لماذا التنظير؟ فتقودنا إلى أن نعرف ما هي دواعي التنظير في المحاسبة أو في أي منحى من مناحي الحياة الأخرى .

وأما كيف يقودنا التنظير إلى البحث في خطوات التنظير من خلال خطوات البحث المفضية إلى المنافع الثلاث المتمثلة في (الفهم ، التفسير ، الإستقراء أو التنبؤ).

فنحن نحتاج للتنظير لمعرفة ما يجري حولنا أو في أماكن أخرى حتى وإن لم نكن حاضرين لما يجري ابتداءً . ونحن نحتاج إلى التنظير كيما نستطيع تفسير الأشياء التي تجري حولنا ، ولماذا تجري هذه الأشياء وفق النمط الذي جرت وتجري به . كما نحتاج أيضاً إلى التنظير في مناحي الحياة المختلفة لمعالجة مشكلات حادثة فعلاً أو قد تحدث مستقبلاً. ونحتاج أكثر للتنظير في المحاسبة لمعالجة مشكلات قد تحدث مستقبلاً مما لم تعالجها المحاسبة القائمة ، لأنها لم تتنبأ بها قبلاً . فنحن نحتاج للتنظير في المحاسبة مثلاً ، لوجود مشاكل مثل استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول وما يترتب عليها من تفسيرات عديدة قد تطرأ على مصروفات الإنتاج غير المباشرة والمصروفات غير المباشرة الأخرى . كما تؤثر التكلفة التاريخية على المعادلة المستعملة لتحديد التكلفة وما إذا كان ينبغي أن تقوم على معادلة الوارد أولاً يصرف أولاً ؟ أو ما يرد آخراً يصرف أولاً ؟ أو مايرد تالياً يصرف أولاً ؟ أو كلفة المعدل الموزون ؟ أو باستخدام آخر سعر مُشترى به .

فالمحاسبة التي تقوم على التكلفة التاريخية مثلاً ، تكون معيبة في ظل الظروف التضخمية كما يقول بذلك سويني (Sweeney,1936). وقد فتح هذا في التاريخ المحاسبي باباً واسعاً إلى التنظير والبحث عن المعالجة الممكنة لأثر التضخم على الأرقام المحاسبية . كما أن مبدأً آخر في المحاسبة هو مبدأ الحيطة والحذر (التحفظ) يظل هو الآخر مجالاً خصباً للتنظير المحاسبي .

وفي الغالب فإن الأفكار التي تلقى قبولاً تعيش ، لأن استخدامها المتكرر يكون دليلاً على إثبات فائدتها وإلا لما بقيت مستمرة في الوجود والاستخدام . أما إذا ثبت من استخدام هذه الأفكار أنها غير مقبولة ولا مرضي عنها ، فإن تعديلها أو إحلال بديل عنها يصبح أمراً لازماً . وحينها لن تكون هذه الأفكار المرفوضة قائمة في الوجود حتى يتم التنظير حولها . وبما أنه ليس من السهل التعامل مع الأفكار ، فإنه ليس من المستغرب أن نجد أن هناك العديد من الأفكار المحاسبية موضع جدل بين مؤيد ومعارض . وفي مرحلة الجدل تأييداً ومعارضة تدور العديد من المناقشات غير الرسمية والمقارنات التي تقارن الفكرة بالأخرى ، وفق النتائج المترتبة على إتباع خط فكري بعينه . ويمكن أن يكون

هذا الجدل الفكري في المحاسبة مفيداً، فلقد ساعد على حل الكثير من المشكلات المحاسبية في الماضي ، ويساعد حالياً على حل مشكلات جديدة كما تدل على ذلك الأدبيات الراهنة . وأقوى مثال لهذه الأخيرة الجدل الدائر حول المبدأ النقدي الذي يعبر عن التحصيلات النقدية والمدفوعات النقدية ، الذي كان قد حل محله مبدأ الاستحقاق المحاسبي ، وها هو ذا يعود الآن للواجهة وربما يحل محل أساس الاستحقاق في القريب العاجل . وهناك مجالات جدل أخرى تتعلق بكيفية قياس مدى تقدم المشروع ومدى أهمية قائمة المركز المالي إذا ما قورنت بقائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) ، وأيهما أكثر أهمية من الأخرى . ونوع آخر من الجدل يدور الآن حول ماهية مستخدمي القوائم المالية وأي هؤلاء المستخدمين أكثر حاجة من غيره للبيانات الواردة في هذه القوائم، أهم المستثمرون ؟ أم الدائنون ؟ أم أن لرجال الإدارة داخل المنشأة حاجةً في هذه القوائم للتأثير على قرارات أي من أؤلئك المستخدمين ؟ وفكر جدلي آخر يدور حول ما إذا كان ينبغي للمحاسبة أن تكون مجرد تسجيل صادق للحقائق حال حدوثها ، وأن يتقيد المحاسب تماماً بمبدأ التكلفة التاريخية دون أن يأخذ في اعتباره التغير في الظروف الاقتصادية المحيطة بالمشروع . ومن أمثلة الجدل العديدة أيضاً الحديث عن أنسب الطرق للمحافظة على رأس المال الحقيقي للمشروع أو طاقته الإنتاجية . ذلك أن المحاسبة التي نمارسها اليوم تحافظ على رأس المال الورقي (النقدي) للمنشآت التي نقوم بالتحاسب عنها وفق مبدأ التكلفة التاريخية. وقد سعت محاسبة التضخم في أشكالها المختلفة للمحافظة على رأس مال المشروع كقوة شرائية آخذة في الاعتبار التغير الحاصل ، أو الحادث في المستوى العام للأسعار خلال فترة التقرير (العام المالي مثلاً) .

ومن مجالات الجدل الأخرى ؛ قضايا تساوي الدائنية والمديونية (أي تساوي الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة) ، وفكرة الآخذ والعاطي التي أدت بدورها إلى خلط كبير في تفهم طبيعة المحاسبة أو تفهم طبيعة عمل المحاسب . كما أن من أمثلة الخلط الفكري في المحاسبة مثلاً ، التركيز على فكرة التسجيل باعتبارها الوظيفة الرئيسية للمحاسبة .

والأهم من كل ذلك أنه يعاب على التنظير في المحاسبة أنها دائرية تقوم على الوصف في معظم الأحيان . وتتحدث الكثير من المراجع عن المحاسبة القائمة التي تحكم الممارسة السائدة اليوم بأنها تؤدي إلى إنتاج نفس الأزمة ، ومع ذلك فإن مثل هذا النوع من التنظير مهم ومطلوب . فهو يعيد إنتاج المطلوب ويؤطره ثم ينقله إلى الواقع المحسوس . وإن كان التنظير من منطلق الوصف في المحاسبة لن يؤدي إلى إحداث أي تطوير في المحاسبة ، إلا أن هذا التنظير مطلوب ومرغوب لتمكيننا من معرفة موقعنا الراهن لأن المرء يحتاج لمعرفة موقعه الحالي كيما ينطلق للوصول إلى الموقع المنشود الذي يتطلع إليه . إذاً فإن استخدام المنهج الوصفي لتوصيف الحال الراهن للمحاسبة يمثل متطلباً أولياً للانطلاق لمعرفة الذات وتطويرها . وفي هذه الحالة فإننا نسأل عما هو الواقع القائم حالياً في الممارسة المحاسبية؟ وما هي نقاط الاتفاق والاختلاف في هذا الواقع ؟ لننطلق من بعد معرفة العلل التي تعانيها المحاسبة في الواقع لنعالج تلك العلل. وإذا كانت معرفة علل الواقع تقوم على منهج الوصف، فإن معالجة تلك العلل لا بد وأن تتأتى عن طريق المنهج العقلاني . ويتم ذلك بأعمال القياس أو المنطق (Logico-deductive reasoning) ليصل الإنسان إلى معالجات تبدو لنا مقبولة وفق منهج العقل. أي أنها معالجات يقبلها الإنسان على ضوء افتراضات هي في المقام الأول مقبولة ومعقولة . فالمنهج العقلي هو منهج يقوم على الحجج المنطقية والعقلانية. لكن هذه العقلانية نفسها هي نتاج للمنهج الوصفي وتترتب في الغالب على تراكم الموصوفات (تجاربنا الشخصية وخبرات من سبقنا في هذا المجال أو ذاك) . فالمرء عندما يصف يصل إلى خلاصات حول ما يصف من موصوفات. وتمثل هذه الخلاصات حججاً يمكن أن يحتج بها وخير مثال لمثل هذه الخلاصات التي نحتج بها في كل حين الأمثال الشائعة في المجتمعات كنحو قولنا : " الطيور على أشكالها تقع " و" ما طار طائر وارتفع ، إلا كما طار وقع " .

إذاً ، نحن نقوم بالتنظير لنفهم ما يجري حولنا بغرض استيعاب الواقع الذي نعيش فيه (To understand it) ، لنستطيع أن نفسر الذي يجري في واقعنا هذا ونعلله ، الأمر الذي يمكننا من إعلام وتعليم غيرنا بالأمر الذي تعلمناه وفهمناه

(To explain it to others) وهذا الأمر الأخير هو الذي يجعل من الممكن نقل المعرفة من مكان لآخر (To transfer knowledge) ، وذلك بغرض تعليم الناس مما يمهد مرة أخرى لتغيير الممارسات وفتح الباب واسعاً لدورة أخرى من التنظير الذي يعتمد المنهج الوصفي لفهم الذي يجري في الواقع الجديد. وهذا هو المدخل الوحيد الذي يمكن من خلاله القول بأننا قد نأمل في حدوث التغيير أو أن نقوم بالتطوير من خلال المنهج الوصفي، لأن أولى متطلبات التطوير (بمعنى الانتقال من حال إلى حال أفضل منه) ، أن تعلم ابتداءً الحال الذي أنت عليه اليوم لتقارنه بالحال المأمول الذي تأمل أن تصير إليه.

7. المحاولات الأولى للتنظير في المحاسبة

عزيزي الدارس ، لم تبدأ محاولات التنظير المحاسبي إلا في النصف الثاني من القرن العشرين . وقد بدأت بقيام محاولتين لجمعية المحاسبين الأمريكيين عقب تكوين لجنتين للنظر في مجموع القضايا التي تتعلق بالممارسة المحاسبية والتنظير المحاسبي :

1. الأولى لجنة البحوث وقد تركز اهتمامها بالممارسة المحاسبية .
2. الثانية ؛ اللجنة الأكاديمية وقد كلفت بالتدارس حول النظرية المحاسبية .

1.7 مداخل التنظير في المحاولات الأولى

1. المدخل المنطقي .
2. المدخل الاستقرائي .
3. مدخل القوانين العرفية .
4. المدخل الأخلاقي .
5. مدخل نظرية الإتصال .
6. مدخل نظريات علم النفس والاجتماع والاقتصاد .

وسنتناول هذه المداخل بالتفصيل على النحو الآتي :

أ. الاستنباط المنطقي

وهو مدخل يقوم على التدرج من العموميات إلى الجزئيات أو الخصوصيات .

ويقضي الاستنباط المنطقي في مجال المحاسبة القيام بالخطوات الآتية :

أ –تحديد الأهداف العامة والخاصة.

ب اشتقاق الفروض التي تعتبر مسلمات تستخدم كمعايير لتحقيق تلك الأهداف .

ج– ربط الهدف بالمناخ السائد اجتماعياً واقتصادياً وسياسياً .

د– وضع قيود لتحديد مسار الاستنباط .

ذ– تحديد لغة الإتصال .

ر– وضع التعاريف اللازمة للمصطلحات .

ز–اشتقاق المبادئ .

س– تطبيق تلك المبادئ على الحالات قيد النظر.

ش–اشتقاق القواعد والإجراءات التي تحكم الممارسة وفق تلك المبادئ .

عيوب المدخل الاستنباط المنطقي

يعاب على المدخل الاستنباطي أن صحة النتائج المتحققة عن طريق هذا المدخل تتوقف على صحة الفروض والمسلمات التي يقوم عليها ، ومدى إتساقها مع الأهداف التي تم تحديدها عامة كانت أم خاصة . كما أن التنظير الذي يقوم على هذا المدخل ربما يأتي تجريداً (من الناحية النظرية) بحيث لا يصلح للتطبيق في الواقع العملي (بمعنى أن يكون بعيداً عن الواقع) .

أسئلة تقويم ذاتي



1. عدد خطوات التنظير في المحاولات الأولى .
2. اذكر خطوات الاستنباط المنطقي .

ب. المدخل الاستقرائي

يهتم المدخل الاستقرائي بالنظر إلى الجزئيات لينتهي منها إلى العموميات ، فيقوم بتبويب الملاحظات والمشاهدات واستخلاص المتشابهات منها والمختلفات ، ليخلص من كل ذلك إلى خلاصات تمثل الكليات أو العموميات . ويتحدد الهدف وفق المدخل الاستقرائي بما هو كائن فعلاً في البيئة محل الدراسة ، ويقوم على تجميع المشاهدات حول الظاهرة محل الاهتمام التي تقوم مقام المفردات التي تمثل المجتمع الإحصائي لموضوع التنظير الاستقرائي . ومن أجل تأكيد النتائج والخلاصات التي تمثل العموميات التي يتم الوصول إليها وفق المنهج الاستقرائي، فلربما يتم اختبار وإعادة اختبار تلك التجربة بغرض التحقق من النتائج والخلاصات مرات ومرات .

أما صدق الاستدلال الاستقرائي فيتوقف على مدى تطابق تلك النتائج والخلاصات مع الواقع الفعلي . وأما عيوب الاستدلال الاستقرائي فتتبدى عند إخضاعه وتكرار إخضاعه للتجربة ، بحيث يمكن إسقاط المبادئ التي تم التوصل إليها تبعاً للمشاهدات والمفردات التي يتم اختيارها . أي أنه ربما يتم إسقاط مبادئ حاكمة لعيوب تتعلق بمنهج الاستدلال الاستقرائي وليس لعيوب تتعلق بتلك المبادئ نفسها .

ج. مدخل القوانين العرفية

يقوم مدخل القوانين العرفية على ربط الفكر المحاسبي بالواقع العملي والتطورات التاريخية ، بهدف التعرف على درجة قبول المفاهيم الأساسية والمبادئ الرئيسية ومدى

الاستفادة من تطبيق تلك المفاهيم والمبادئ . لذا يقوم هذا المدخل على المسلمات والمبادئ العرفية التي يتحقق من منفعتها إنطلاقاً من الممارسة والتطبيقات المحاسبية السائدة .

ولعل أهم أوجه القصور في هذا المدخل عدم وجود معيار واضح لقياس المنفعة التي يعتمد عليها في تحديد مدى معقولية ومقبولية الممارسات المحاسبية السائدة في كل آن ، وأنه يقنن التاريخ كشاهد يقف دليلاً على القبول بما يحول دون التطور والتطوير، ويفقد المبادئ المحاسبية ميزة الملاءمة لمتغيرات الزمان والمكان والهدف .

د. المدخل الأخلاقي

جاء المدخل الأخلاقي وليداً للفكر المحاسبي ويقوم على القيم الأخلاقية (قيم العدالة والصدق والنزاهة) . وقد عرض اسكوت (Scott) ثلاثة أسس يقوم عليها هذا المدخل :

1. أولها – الإجراءات المحاسبية التي يجب أن تقوم على المساواة العادلة بين مصالح من يهمهم أمر الوحدة المحاسبية . بمعنى أن تقوم البيانات المحاسبية على النزاهة وعدم التحيز ، بحيث لا تخدم مصالح بعض المستفيدين على حساب المستفيدين الآخرين .
2. ثانيها – القوائم المالية التي يجب أن تقوم على الصدق والدقة بغرض إعطاء نتائج دقيقة للمركز المالي ونتائج الأعمال دونما تضليل .
3. ثالثها – ضرورة التحقق من استمرار الملاءمة والثبات في تطبيق القواعد .

ويعاب على هذا المدخل أنه لا يمكن من خلاله بناء نظرية للمحاسبة ، وذلك لأن القيم المذكورة أعلاه تحتاج هي نفسها إلى معايير للربط بينها وبين هدف المحاسبة .

كما أن من عيوب المدخل الأخلاقي أنه يعجز عن تفسير منهج علم المحاسبة ، لعدم وجود أي رابط بين أهداف المنهج الأخلاقي والتطبيقات العملية في دنيا المحاسبة بما يجعل مثل هذه التطبيقات تعتمد على المعايير الشخصية في ظل هذا المدخل .

هـ. مدخل نظرية الإتصال

تشتمل وظائف المحاسبة على القياس والإتصال . ولذلك قيل بأن المحاسبة علم يقوم على قياس وتوصيل معلومات مالية للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية . ولما كانت المحاسبة علماً من العلوم الانسانية فقد كان لابد لها من الاستعانة بالمفاهيم والمنطلقات الإنسانية لإرساء الإطار الفكري الملائم لتنظيرها. وقد استعان العديد من الكتاب بدراسة نظرية الإتصال في محاولة لتطبيقها في مجال المحاسبة.

وقد عيب على هذه المحاولات اقتصارها على وظيفة واحدة من وظائف المحاسبة (الإتصال) وعدم الالتفات لوظيفة القياس مطلقا ً.

و. المدخل القائم على نظريات علم النفس والاقتصاد والاجتماع

لما كان الهدف النهائي للمحاسبة توفير البيانات المالية الدقيقة الصالحة لاتخاذ القرارات الاقتصادية بأنواعها المختلفة وباختلاف مستويات اتخاذها ، ولما كان استخدام مثل هذه البيانات ينطوي على مبادئ سلوكية وإقتصادية وعادات وتقاليد اجتماعية ، فلابد من الإلمام بهذه المباديء السلوكية والاقتصادية والاجتماعية لإرساء الإطار الفكري لنظرية المحاسبة .

نشاط



عزيزي الدارس ، ناقش المناهج الاندماجية التي ساهمت في ربط المحاسبة بالتمويل ونظم المعلومات والسلوك التنظيمي وغيرها من العلوم الأخرى ، وعدد بعض النظريات التي ترتبت عن هذا الارتباط .

2.7 الفروض المحاسبية الأساسية

عند بدء أي محاولة للتنظير المحاسبي ، لا بد من انتقاء بعض الفروض من واقع المناخ الاقتصادي والاجتماعي السائد بغرض تحقيق أهداف المحاسبة المتمثلة في أداء وظائفها. ولقد اشتقت جميع الفروض المحاسبية كخصائص رئيسية للبيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تعمل فيها المحاسبة، وتشتمل هذه الخصائص الأساسية على الآتي :

1. الملكية الخاصة لمعظم وسائل الإنتاج : بحيث يتم :

1. افتراض استبعاد الملكية العامة لوسائل الإنتاج .
2. تتركز العملية المحاسبية على مصالح المستثمرين .

2. يتم الإنتاج لأغراض التبادل في الأسواق والوفاء بمتطلباتها: وذلك:

أ. لتحديد قوى العرض والطلب .
ب. لاستخدام النقود (في عملية التبادل) ، وذلك لتحديد القيم الاقتصادية للسلع والخدمات .

3. الحرية التامة في سوق العمل من حيث الحرية في الانتقال والانتماء إلى أي منشأة اقتصادية .

مما تقدم نلحظ أن هذه الافتراضات لم تقم بتعريف وظيفة المحاسبة ، ولكنها أوردتها ضمنيا من خلال الفروض السابقة .

وتأسيساً على ما سبق يمكننا أن نجد المبرر لرفض مونتز (Moonitz) لمدخلي الاستنباط المنطقي والاستقرائي. فالمدخل المنطقي يعجز عن معالجة مشاكل القياس والتقييم. أما المدخل الاستقرائي فيعاني من غياب إمكانية إخضاع علم المحاسبة للتجارب المعملية مع عدم القدرة على التحكم في الظواهر (السمات) التي تمثل موضوع القياس المحاسبي .

ونتيجة لعجز الفروض السابقة عن توفير البيئة الملائمة للتنظير المحاسبي تم الإتجاه نحو فروض بديلة تتميز بعمومية النظر وشمولية الفكر وسلامة المنطق.

ويمكن إيجاز هذه الفروض العمومية البديلة في الآتي :

1. إن المحاسبة تعمل في ظل مجتمع منتظم يخضع لسيادة القانون .
2. انتظام العلاقات الإنسانية في مثل هذا المجتمع .
3. إن العملية الإنتاجية تتم بمزج عوامل الإنتاج المختلفة .

اعتماداً على هذه الفروض العمومية ، تم اشتقاق الفروض الآتية المتعلقة بالبيئة المحاسبية :

الفرض الأول : القياس الكمي

يقوم هذا الفرض على افتراض أن البيانات الكمية تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية، بمعنى تمكين متلقي البيانات من المفاضلة والاختيار بين البدائل .

ويعتبر هذا الفرض فرضاً نفسانياً من وجهة نظر العديد من الكتاب، لأنه يتعلق بسلوك الإنسان .

الفرض الثاني : التبادل

يقوم هذا الفرض على فرضية أن السلع والخدمات لا تستهلك مباشرة بوساطة منتجيها وإنما يتم توزيعها عن طريق التبادل . وتتمثل ضرورة هذا الفرض في أهميته لتحديد طريقة توزيع ناتج النشاط الاقتصادي .

الفرض الثالث : الوحدات الاقتصادية

يحدد هذا الفرض الوحدة الأساسية في التنظيم الاقتصادي (المنشأة) ، مما يساعد في توجيه البيانات المالية المعدة حول نشاطات هذه الوحدة .

الفرض الرابع : الفترة الزمنية

يقوم هذا الفرض على افتراض أن الأنشطة الاقتصادية للوحدات تؤدى على فترات زمنية . ويمثل هذا الفرض إقراراً بحقيقة ارتباط النشاط الاقتصادي بالزمن .

الفرض الخامس : وحدة القياس

لما كانت النقود هي المقياس الذي يتم به تبادل السلع والخدمات ، ولما كان الغالب على المجتمعات الحديثة أنها تقوم على تبادل التقييم النقدي ، فقد جاء هذا الفرض ليؤكد حقيقة استخدام النقود كوحدة للقياس المحاسبي .

كل هذه الفروض تتعلق بالبيئة التي تعمل فيها المحاسبة ، وهي كسابقتها لم تكن كافية لتوفير الإطار اللازم لاشتقاق المبادئ المحاسبية . لذا إتجه المفكرون إلى اختيار فروض إضافية أخرى تنقسم إلى فروض تتعلق بعلم المحاسبة ، وفروض أخرى تمثل فروضاً آمرة للمحاسبين .

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر الفروض المحاسبية المتعلقة بالبيئة المحاسبية .
2. على أيّ أساس تقوم الفروض الآتية :
    1. القياس الكمي .
    2. فرض التبادل .
    3. فرض الفترة الزمنية .

3.7 الفروض المتعلقة بعلم المحاسبة

تستخدم الفروض المتعلقة بعلم المحاسبة في تحديد الإطار الفكري الذي يربط المحاسبة بالبيئة، كما تساعد هذه الفروض على اشتقاق المبادئ المحاسبية .

الفرض الأول : القوائم المالية

يقول هذا الفرض : يتم التعبير عن نتائج الإجرءات والعمليات المحاسبية في مجموعة القوائم المالية. ويرتبط هذا الفرض بالفرض الأول في مجموعة الفروض السابقة التي تتحدث عن طبيعة البيانات التي تعرض في القوائم المالية بحسبانها بيانات كمية .

الفرض الثاني : أسعار السوق

تقوم البيانات المحاسبية على أسعار السوق التي تولدت وتتولد من تبادل السلع والخدمات في الماضي والحاضر والمستقبل. ويرتبط هذا الفرض بالفرض الثاني من مجموعة الفروض الأولى والمتعلق بالتبادل، بحيث تعد الأسعار التي يتم بها التبادل الأساس السليم لإعداد البيانات المحاسبية الكمية . ومن هنا جاء اقتصار التسجيل في المجال المحاسبي على الأسعار التاريخية ، وإضفاء المنفعة الاقتصادية على البيانات المحاسبية .

الفرض الثالث : الوحدات المحاسبية

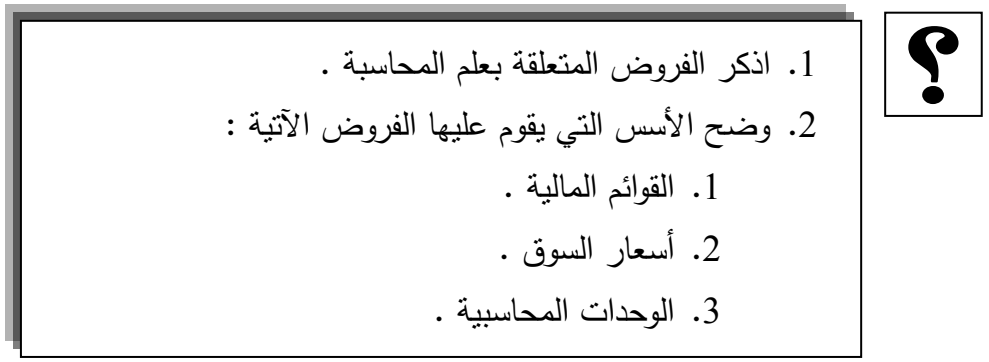
يقول هذا الفرض بأن العمليات المحاسبية تعبر عن نشاط وحدات محاسبية معينة تسمى الواحدة منها بالوحدة المحاسبية .

الفرض الرابع : عدم التأكد التام

هذا الفرض يعني أن الأمر ربما تطلب تخصيص نتائج العمليات المستمرة بين الفترات المختلفة (الماضي والحاضر المستقبل) ، بحيث يتم التخصيص وفق أنماط محددة لكل فترة زمنية . وعادة ما يجئ هذا التخصيص تقريبياً ، كما قد يتطلب تنبؤاً بالمستقبل .

هذه الفروض السابقة تساهم في تحديد مناخ عمل المحاسبة. أما الفروض التالية فهي تمثل تقريراً للحقائق التي تتعلق بمجال عمل المحاسبة ، وتسمى أحياناً الفروض الآمرة أو المفسرة لطبيعة عمل المحاسبة والمحاسبين .

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر الفروض المتعلقة بعلم المحاسبة .
2. وضح الأسس التي يقوم عليها الفروض الآتية :
    1. القوائم المالية .
    2. أسعار السوق .
    3. الوحدات المحاسبية .

4.7 الفروض المتعلقة بمجال عمل المحاسبة

الفرض الأول : الاستمرارية

يقول هذا الفرض إذا لم يقم الدليل على عدم استمرارية الوحدة المحاسبية فيجب أن ننظر إليها بأنها مستمرة إلى ما لانهاية . والاستمرارية هنا تعني أن المنشأة ستبقى في الوجود حتى تستكمل استخدام أصولها المعمرة . ولما كانت هذه الأصول يتم تجديدها وإعادة إعمارها، فإن ذلك يعني أن أجل المنشأة لن يحل أبداً مادامت هذه الأصول عاملة .

ويقوم عدد من المبادئ المحاسبية على أساس فرض الاستمرار هذا ، بحيث لا يجوز مثلاً استخدام قيم التصفية في تقييم الأصول في التقارير المالية . لكن رفض قيم التصفية لايعني ولا يبرر الالتزام بالقيم التاريخية كما تفعل المحاسبة راهنا ً.

الفرض الثاني : الموضوعية

يقول هذا الفرض يجب أن تتحقق التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية (الأرباح المحتجزة أو المدورة) ، والإيرادات والمصروفات محاسبياً في أي نقطة زمنية

تسبق تلك التي يمكن فيها قياس التغيرات على أساس موضوعي بحيث تتوفر لمن يقوم بالقياس إثباتات موضوعية (في شكل مستندات) تقوم دليلاً على موضوعية القياس المحاسبي .

لا يقوم هذا الفرض عند بعض الكتاب على المنظور التقليدي للموضوعية الذي يعتمد على وجود مستند مادي، بل يشمل الموضوعية التي تقوم على الموثوقية. وتتوفر هذه الموثوقية وفق الحقائق النظرية العلمية على أساس إمكانية اتفاق من يقومون بالقياس على مقاييس الصفة (Attribute) محل القياس. ويصدق هذا الأمر على قياس قيم الأشياء في إطارها التاريخي، كما يسمح بالتقييم وفق القيم الحاضرة والمستقبلية .

الفرض الثالث : الثبات (النسق أو الاتساق)

يقول هذا الفرض بضرورة تلاؤم الإجراءات المحاسبية (السياسات) التي تتبعها المنشأة (الوحدة المحاسبية) مع إمكانية قياس مركزها المالي ، وأهمية التزام المنشأة بإتباع تلك السياسات على نسق متكامل . وفي حقيقة الأمرفإن هذا الفرض لا يعترف ولا ينادي بضرورة توحيد أسس وأساليب القياس المحاسبي ، بل يترك المجال مفتوحاً للمنشآت للاختيار بين البدائل التي تسمح بها المحاسبة .

الفرض الرابع : ثبات وحدة القياس

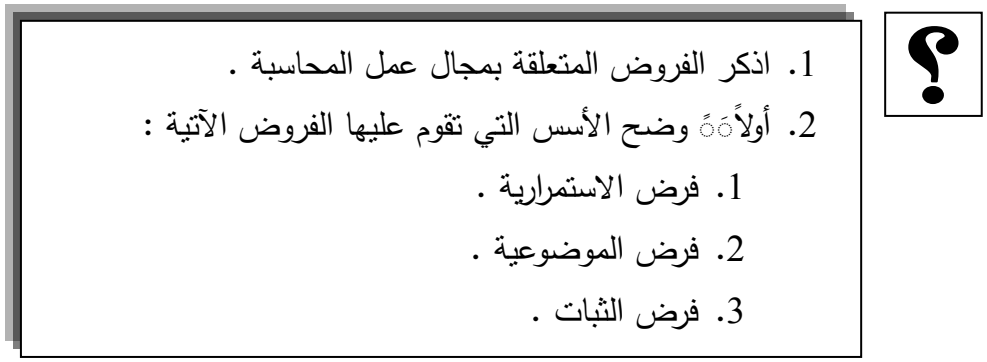
مع التسليم بأن النقود بغض النظر عن العملة التي نتحدث عنها تفقد قيمتها في ظل الظروف التضخمية، إلا أن هذا الفرض يقول بأن المحاسبة تستخدم وحدة قياس يفترض فيها بأنها تبقى ثابتة. وعليه فإنه يجب أن يقوم تعيين القوائم على أساس وحدة القياس الثابتة تلك ، لا يجب نتيجة لذلك تعديل البيانات المحاسبية على أساس تقلبات أسعار النقد التي تنتج عن ظروف التضخم أو الكساد .

الفرض الخامس : الإفصاح

ينادي هذا الفرض بضرورة أن تفصح التقارير المالية المحاسبية عن المعلومات والبيانات الخاصة بالمنشأة ، كما يجب توفير المعلومات اللازمة للمستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية . وأنه لا ينبغي للبيانات المالية للمنشآت وفقاً لهذا الفرض أن تخفي

حقائق تلائم مستخدمي تلك البيانات ، أو تحوي معلومات يمكن أن تكون مضللة. وتبدو قيمة مثل هذا الفرض في المجال المحاسبي إمكانية استخدامه لاشتقاق مبادئ تتعلق بالمحاسبة كنظام إتصال .

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر الفروض المتعلقة بمجال عمل المحاسبة .
2. أولاً وضح الأسس التي تقوم عليها الفروض الآتية :
    1. فرض الاستمرارية .
    2. فرض الموضوعية .
    3. فرض الثبات .

8. المفاضلة بين المناهج المتاحة للتنظير في المحاسبة

لقد تعددت الأبنية النظرية المقترحة كإطار نظري للمحاسبة في الفكر المحاسبي المعاصر وقد ظهر بينها تباين شديد يصل إلى حد التناقض. كما أن الكثير من هذه الأطر المقترحة بدت قاصرة في المنطق من المنظور العقلي وعاجزة في الواقع من المنظور التطبيقي . ويعود ذلك إلى أن النظرة العلمية إلى هذه البدائل النظرية على المستويين التحليلي المجرد (عقلاً) والتجريبي التطبيقي (عملاً) ، قد أظهرت مدى مفارقة هذه البدائل لما يأمله الناس ويرجونه من المحاسبة . وقد أرجع العديد من الكتاب هذا التباين إلى عدم وجود إطار فكري محدد لماهية المحاسبة وأهدافها ووظائفها .

وبالرغم من مساهمة الفكر المحاسبي الأكاديمي في تصنيف هذا التباين وتحديد نطاقه وأطره عن طريق الاستقراء والتحليل المنطقي للظواهر ، إلا أنه لايبدو في الأفق أي دليل على ظهور بوادر اتفاق على تحديد هدف أو أهداف عامة ، أو حتى مجرد اتفاق على ماهية المحاسبة بحيث يتوفر إطار يمكن من خلاله المفاضلة بين المناهج المتاحة للتنظير في المحاسبة. وعلى الرغم من أن الكثير من الفرضيات التي أشرنا إليها سابقاً قد

تم استبعادها لإزالة بعض التناقض بين محاولات التنظير المختلفة إلا أن عدم واقعية وتناقض بعض الفرضيات المحاسبية يحول دوماً دون توفر الإطار الملائم لوجود نظرية غالبة للمحاسبة .

ولكي يتم اختيار وسيلة للتنظير لتوفير نظرية غالبة لتفسير السلوك المحاسبي ، لا بد من دراسة أي مدخل للتنظير وفق مفهوم النظرية العلمية وفلسفتها ومنطقها على المستويين التحليلي النظري والتجريبي العملي ، للإطمئنان على توفر وظيفتي النظرية الأساسيتين المتمثلتين في تمكيننا من التفسير والتنبؤ. أولاً، تفسير ما نشاهد من ممارسات محاسبية وسلوك محاسبي معاش ، وثانياً ، القدرة على التنبؤ بما يمكن أن تؤول إليه الممارسات والسلوك المحاسبي في المستقبل .

ويستفاد مما تقدم الآتي :

1. إن ماهية وأهداف ووظائف المحاسبة في الفكر المحاسبي المعاصر ما زالت محلاً للجدل وموضوعاً لعدم الاتفاق بين المفكرين .
2. ما لم يتم الاتفاق على ماهية وأهداف ووظائف المحاسبة ، لا يمكن قيام نظرية محاسبية عامة .
3. إن هذا الاتفاق يظل ممكناً فلسفياً ومنطقياً ولكنه يبدو مستحيلاً واقعياً ومتناقضاً عملياً إذا ما تم النظر إليه من واقع الممارسة المحاسبية .
4. إن عدم الاتفاق على ماهية وأهداف ووظائف المحاسبة بصورة صريحة ومحددة هو العامل الأساسي الذي يفضي إلى تباين وتناقض محاولات التنظير المختلفة .
5. إن كل واحدة من هذه المحاولات تمثل بديلاً لبنيان نظرية محاسبية من وجهة نظر معينة ، إلا أنه ليس هناك، من بين كل هذه المحاولات ، أية محاولة تنطوي على المقومات الأساسية اللازمة للنظرية من الوجهة الفلسفية والمنطقية.

تدريب رقم (3)



1. يتضمن المنهج الاستقرائي في المحاسبة تسجيل الملحوظات وتحليلها بغرض استخلاص التعميمات والمبادئ المحاسبية التي تحكم أنماط التماثل والاختلاف في المحاسبة ، ومن ثم اختبار وإعادة اختبار هذه الخلاصات والمبادئ المحاسبية . ما مآخذك على هذا المنهج ؟

نشاط



عزيزي الدارس ، يتميز المنهج الوصفي كواحد من مناهج البحث العلمي باستقراء ظواهر الأشياء للوصول إلى خلاصات نشأتها ، غير أن من المؤكد أن المنهج الوصفي نفسه لا يخلو من منطلقات قد تقوم على استنتاجات مسبقة . ناقش .

نشاط



عزيزي الدارس ، إذا أردنا دراسة إمكانية تطبيق أيّ أنموذج محاسبي بديل للمحاسبة التي نمارسها اليوم . فأى المناهج ستتبع ؟ ولماذا ؟

الخلاصة

عزيزي الدارس ،،

في نهاية هذه الوحدة يمكنك الرجوع إلى هذه الخلاصة والاستفادة منها ، ونلخصها لك في النقاط الآتية :

مداخل بناء نظرية المحاسبة تتمثل في الآتي :

1. **المدخل غير النظري " العملي ".**
2. **المداخل النظرية تشمل :**

أ- المدخل الاستقرائي . ب- المدخل الاستنتاجي .

ج- المدخل الأخلاقي . د- المدخل الاجتماعي .

هـ- المدخل الاقتصادي.

المحاسبة عبارة عن تقنيات أو أساليب تستخدم في مجالات خاصة ، الأَ أنها درست في إطار نظري يتكون من قواعد وممارسات تم قبولها واعتمادها بوساطة المهنيين لفائدتها ومنطقيتها .

تتكون خطوات المدخل الاستنتاجي على النحو الآتي :

1. تحديد أهداف التقارير المالية .
2. اختيار الفرضيات الحاسبية .
3. اشتقاق القواعد المحاسبية في تلك الفرضيات .
4. تطوير الممارسات المحاسبية وفق تلك القواعد المستقة .

المكون الريئسي للمدخل الأخلاقي هو العدالة أو النزاهة ، وتتحقق هذه العدالة من خلال الحيادية بحثاً عن الحقيقة .

ينظر تحليل أساليب المراجعة (APB) إلى عدالة أو قانونية عرض البيانات المالية من واقع :

1. مطابقة هذه البيانات للقواعد المحاسبية العامة .

2. الإفصاح .
3. الملاءمة .
4. قابلية البيانات للمقارنة .

تشمل مداخل تكوين نظرية المحاسبة غير التقليدية :

1. **المدخل الانتقائي :** ويعتمد على استخدام عدة مداخل تقليدية في آن معاً بدلاً عن الاعتماد على مدخل واحد فقط .
2. **مدخل التنظيم :** يسعى إلى البحث في دواعي وأسباب الحاجة إلى تنظيم مهنة المحاسبة والآثار المترتبة على ذلك التنظيم .
3. **المدخل السلوكي :** يقوم على دراسة الآثار السلوكية المترتبة على القوانين والمعايير المحاسبية .
4. **مدخل الحوادث :** يعتمد أسلوب التقرير المالي المحاسبي الذي يقوم على افادة مسندي القوائم المالية بكل الأحداث والمعاملات التى تقع في المنشأة خلال العام.
5. **مدخل التنبؤ .**
6. **المدخل القطعي .**

مداخل التنظير في مرحلة المحاولات الأولى ، وتشمل :

1. المدخل المنطقي .
2. المدخل الاستقرائي .
3. مدخل القوانين العرفية .
4. مدخل نظرية الإتصال .
5. المدخل الأخلاقي .
6. مدخل نظرية علم النفس والاجتماع والاقتصاد .

يقوم المدخل الأخلاقي للفكر المحاسب على ثلاثة أسس ، وهي :

1. الإجراءات المحاسبية التي يجب أن تقوم على المساواة العادلة بين مصالح من يهمهم أمر الوحدة المحاسبية .

2. وجوب قيام القوائم المالية على الصدق والدقة .
3. ضرورة التحقق من استمرار الملاءمةوالثبات في تطبيق القواعد .

الفروض العمومية للتنظير المحاسبي والتى تتميز بعمومية النظر وشمولية الفكر وسلامة المنطق تتمثل في الآتي :

1. إن المحاسبة تعمل في ظل مجتمع منتظم يخضع لسيادة القانون .
2. انتظام العلاقات الإنسانية في مثل هذا المجتمع .
3. إن العملية الإنتاجية تتم بمزج عوامل الأنتاج المختلفة .
4. إن ماهية وأهداف ووظائف المحاسبة في الفكر المحاسبي المعاصر ما زالت محلاً للجدل وموضوعاً لعدم الإتفاق بين المفكرين .
5. ما لم يتم الاتفاق على ماهية وأهداف ووظائف المحاسبة ، لا يمكن قيام نظرية محاسبية عامة .
6. إن هذا الاتفاق يظل ممكناً فلسفياً ومنطقياً وموضوعياً ولكنه يبدو مستحيلاً واقعياً ومتناقضاً عملياً ، إذا ما تم النظر إليه من واقع الممارسة المحاسبية .
7. إن عدم الاتفاق على ماهية وأهداف ووظائف المحاسبة بصورة صريحة ومحددة ، هو العامل الأساسي الذي يفضي إلى تباين وتناقض محاولات التنظير المختلفة .

لمحة مسبقة عن الوحدة التالية

نستعرض في الوحدة الثالثة من مقرر نظرية المحاسبة التطورات التاريخية لنظرية المحاسبة .

وتهدف هذه الوحدة للتعرف بمفهوم النظرية ومدى الحاجة إليها في مجال المحاسبة التي تمكننا من معرفة المراحل المختلفة التي مرت بها النظرية المحاسبية في مراحل تطورها عبر التاريخ .

ونتناول من خلالها مفهوم النظرية ومدى الحاجة إليها في مجال المحاسبة ومراحل التطور التاريخي للنظرية المحاسبية .

إجابات التدريبات

تدريب رقم (1)

يفترض المنهج السلطوي كمدخل تكوين النظرية :

إن النظرية المحاسبية والأساليب المحاسبية يجب أن تستند إلى سلطة تحدد استخدامات التقارير المالية ، وهذه السلطة هي الأعرف بما إذا كانت الممارسات والمعالجات المحاسبية التى تفرضها على المهنة تحقق الهدف منها . وهو: أن تكون للمحاسبة وظيفة مفيدة . بمعنى آخر ووفقاً لهذا المنظور فإن النظرية التي لا تتوافق مع الممارسة العملية هي نظرية سيئة أو غير صالحة . أيّ أن الممارسة العملية هي التي تحقق صلاح أو فساد النظرية .

تدريب رقم (2)

المدخل الاجتماعي لإنشاء نظرية المحاسبة على الأثر الاجتماعي للأساليب المحاسبية .

واستناداً على هذا المدخل تكون القاعدة المحاسبية أو الأسلوب المحاسبي المتبع يتم تقييمه أو قبوله اعتماداً على مدى تأثيره على جميع فئات المجتمع ، بمعنى أن المعلومات المحاسبية يمكن أن تكون مفيدة عندما تكون حكماً . أو معياراً لقياس مدى رفاهية المجتمع . ولتحقيق هذا الهدف يقوم هذا المدخل بافتراض أن للمجتمع منافع أو قيماً محددة يمكن أن تستخدم كمعيار لتحقيق نظرية محاسبة .

إلأ أنه من الصعب استخدام المدخل الاجتماعي في إنشاء أيّة نظرية ، وذلك نسبة للمشكلات التي تجعل من الصعب تحديد المنافع والقيم الاجتماعية لكل فئات المجتمع ، أو توفير المعلومات المطلوبة حولها للذين يقومون بالحكم على مدى رفاهية المجتمع .

تدريب رقم (3)

إن البيانات والمعلومات المحاسبية التي نحصل عليها لبناء الأنموذج للاختبار وإعادة الاختبار هي بيانات جزئية أو عينه من المحيط ، ولذلك فإن النتائج التي نتحصل عليها باستخدام المنهج الاستقرائي هي نتائج احتمالية . كذلك فإن أساليب تنظيم البيانات التي يتم الحصول عليها من المشاهدات وطرق تبويبها ربما تؤثر على الخلاصات التي يتم التوصل إليها .

يقوم المنهج الاستقرائي على تعميم نتائج الاختبار على كل المجتمع محل الدراسة وربما أوحت بنقل هذه النتائج والخلاصات من بيئة لأخرى ، أو تعميمها على كل البيئات على الرغم من وجود اختلافات كثيرة بين المحاسبات في البيئة الواحدة عبر الأزمان والمجتمعات المختلفة بحيث يصعب تعميم تلك النتائج على الكل .

يبدو أن المنهج الاستقرائي ، تبعاً للملاحظة المشار إليها أعلاه ، يفترض ثبات المشاهدات والملاحظات في المستقبل . وفي هذا فهو يعاني من قصور بيّن، حيث إن الأحوال قد تختلف من جيل إلى جيل في المجتمع الواحد كما تختلف من بيئة إلى أخرى في الزمان الواحد.

من أهم المآخذ على المنهج الاستقرائي أيضاً، أنه يتأثر بالميول الشخصية وأحاسيس وعواطف الباحث ، إضافة إلى خبرته وثقافته بل وحتى زاوية النظر التي ينظر منها للأشياء . فالتحيز إذاً وارد في حق نتائج البحث الذي يتم فيه استخدام المنهج الاستقرائي . وعلى الرغم من المجهودات الكبيرة التي يبذلها الباحثون لتوكيد حيدتهم وعدم انحيازهم ، إلا أنه يتوقع أن تأتي نتائج وخلاصات بعض البحوث الوصفية (التي يستخدم فيها المنهج الاستقرائي) مشوبةً ببعض المؤثرات الناتجة من الدوافع النفسية والأحاسيس ، الأمر الذي قد يفقد مثل هذه الدراسات بعض ما يجب أن تتميز به من موضوعية وحيادية .

هناك إشكالية علمية في المنهج الوصفي ، الذي هو جزء من المنهج الاستقرائي، تعود إلى افتراض أن كل مالا نراه فهو غير موجود (وهو قول أهل الوصف المادي المحض)

. كما أن هذا الموصوف المادي نفسه قد يتغير أو يتحور ويتغير شكلة تبعاً لطبيعته. ولذلك فإنه إذا ما تم جمع البيانات حوله ووصفه، فإن المعلومات (الخلاصات) الناتجة عنه وهو في شكل معين (ساعة وصفه) قد يختلف أو يتحور إلى شكل آخر وتتغير تبعاً لذلك بيانات المشاهدة ومن ثم الخلاصة بشأن الموصوف. لذا فإن المراجعة و اختبار وإعادة اختبار تلك الخلاصات تصبح واجبة لتأكيد نتائج هذا المنهج من حين لآخر.

يقوم المنهج الوصفي بوصف المشاهدات في الواقع للوصول إلى خلاصات. وعند استخدام هذا المنهج في دراسة المحاسبة ، فإننا نقوم بوصف ما نراه من ممارسات محاسبية ثم استخلاص النتائج وفقاً لمعطيات الواقع الذي نشاهده فعلاً . ولا يحق لنا وفق هذا المنهج أن نخلط بين معطيات الواقع المشاهد وما نعتقد أو نظن أنه البديل المحاسبي الأمثل . واستناداً إلى الإشكالية العلمية في مناهج الوصف عموماً (حيث إن كل ما لا نراه فهو غير حقيقي أو غير موجود) ، فإننا لا نستطيع بإتباع هذا المنهج التوصل إلى خلاصات جديدة أو مختلفة عن الخلاصات التي تم التوصل إليها قبلاً . ذلك أن المشاهد تبقى واحدة، وعليه فإننا لا نستطيع الوصول إلى تحقيق نقله نوعية في المحاسبة سواء على مستوى الفكر أم الممارسة باستخدام المنهج الاستقرائي فقط .

مسرد المصطلحات

*** طبيعة نظرية المحاسبة**

The Nuture of Accounting Theory

النظرية عموماً تعني مجموعة مفاهيم متداخلة وتعريفات وافتراضات تقوم بعرض ظاهرة ما بصورة نظامية ، وذلك لتحديد العلاقة بين المكونات لهذه الظاهرة بغرض توفير قدرة على التسيير والتنبؤ بهذه الظاهرة .

*** مناهج تكوين نظرية المحاسبة .**

Methodologies to the Establisnment of an Accounting Theory

*** المدخل العملي (غير النظري أو السلوكي)**

Practical Nontheoretical or Pragreatic Informal Approach

يعني أن العمل يتم امتثالاً لسلطة القانون وتطبيقاً للقواعد المحاسبية التي تحكم السلوك المحاسبي .

*** المداخل النظرية : Theoretical Approchs**

تشمل المداخل النظرية مدخل الاستقراء ومدخل الاستدلال .

*** المدخل الاستقرائي : The Inductive Approch**

يقوم المدخل الاستقرائي على الوصف . ويبدأ عادة بالمشاهدات من الواقع المعاش ثم يقوم باستخلاص النتائج والخلاصات .

*** المدخل الاجتماعي : The Sociological Approach**

يؤكد المدخل الاجتماعي لإنشاء نظرية المحاسبة على الأمر الاجتماعي للأساليب المحاسبية .

*** المدخل الانتقائي : The Regulatory Approach**

يعني اعتماد عدة مداخل تقليدية في آنٍ معاً بدلاً عن الاعتماد على مدخل واحد .

*** مدخل التنظيم : The Organizational Approach**

هو مدخل يسعي إلى البحث في دواعي وأساليب الحاجة إلى التنظيم في مهنة المحاسبة والآثار المترتبة على ذلك التنظيم .

*** المدخل السلوكي : The Behavioural Approach**

هو مدخل يقوم على دراسة الآثار السلوكية المترتبة عن القوانيين والمعايير المحاسبية .

*** المدخل القطعي : The Positive Approach**

وهو مدخل يقوم على اعتماد نتائج الدراسات التطبيقية وتكرار اختيار تلك النتائج للوصول إلى درجة اليقين والقطع .

المراجع

1. 1- Bedford, Norton, ed. **Accountancy in the 1980's: Some Issues,** University of Illinois, Urbana (1977),.
2. Belkaoui, Ahmed, **Accounting Theory**, 3rd Edition, Dryden Press. , (1994)
3. Bevis, Herman W. Corporate Financial **Reporting in *a* Competitive Economy**, The Macmillan Company, New York (1965).
4. Chambers, R.J. **Accounting, Evaluation and Economic Behavior**, Prentice- Hall Inc (1966), .
5. Edwards, E.O. and P.W.Bell (1961), ***The Theory and* Measurement of Business Income**, University of California Press (1961).
6. Fertig, Paul E. **"Organization of an Accounting Program**" **Accounting Review**, April, (1960), pp. 190- 196.
7. Hendriksen, E.S. **Accounting Theory,** Richard D. Irwin, Homewood, Illinois (1977),
8. Ijiri,Yuji, **Accounting Research Study No.10**, **"Theory of Accounting Measurement", Sarasota**, Fl. : American Accounting Association (1975),.
9. Macdonald, Daniel L. **"A Test Application of the Feasiblity of Market Based Measures** In Accounting**"Journal of Accounting Research,** (1968), pp 38- 49**.**
10. Miller, H. E. **" Discussion of Opportunities and Implications of the Report on Objectives of Financia Statements**," Studies on Financial Accounting Objectives, Supplement to Journal of Accounting Research 12. (1974)
11. Moonitz, Maurice **The Basic Postulates of Accountancy**, ARS No. 1, AICPA, New York (1961),.
12. Paton, W.A, and A. C. Littleton," **An Introduction to Corporate Accounting Standard, Monograph *No. 3***, American Accounting Association (1940),.

13. Scott, D.R, **"The Basis for Accounting Principles**" Accounting Review, December, (1941) pp. 341- 349.
14. Skinner, R.M, **Accounting Standards in Evolution**, Holt, Rinehart Toronto .(1987).
15. Sorter, George **"An Events Approach to Basic Accounting Theory**" **Accounting Review**, January, (1969), pp. 12-19.
16. Spacek, Leonard, "**A Suggested Solution to the Principles Dilemma"** , Accounting Review, April, (1964) pp. 275- 284.
17. Sprouse, Robert T, " **Historical Costs and Current Assets – Traditional and Treacherous"**, Accounting Review**,** October, . (1963) pp 687- 695.
18. Sprouse, Robert T. and Maurice Moonitz, , ***A Tentative Set* of Broad Accounting Principles for Business Enterprises**, ARS No. 3, AICPA, New York. (1962)
19. Sweeney , H.W **Stablized Accounting**, Holt, Rinehart and Winston (Reprinted 1964): .(1936),


الوحدة الثالثة
التطورات التاريخية
لنظرية المحاسبة

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	**96**
تمهيد	**96**
أهداف الوحدة	**97**
1. مفهوم النظرية ومدى الحاجة إليها في مجال المحاسبة	**99**
1.1 لماذا نحتاج للمحاسبة	**99**
2.1 ظهور المحاسبة	**108**
2. مراحل التطور التاريخي للنظرية المحاسبية	**112**
1.2 المدخل الوضعي	**113**
2.2 المدخل المعياري	**118**
3. محاولات المدرسة المعيارية لإحداث تغيير في الممارسة المحاسبية	**126**
1.3 محاولات سويني	**127**
2.3 الأنموذج البريطاني في محاسبة التضخم	**132**
3.3 الأنموذج الأمريكي في محاسبة التضخم	**135**
4.3 أسباب التراجع عن محاسبة التضخم	**136**
5.3 محاولات اسبراوز ومونتر	**140**
6.3 انموذج ادواردزوبل	**142**
1.6.3 مميزات أنموذج ادواردزوبل	**153**
2.6.3 عيوب أنموذج ادواردزوبل	**153**

الموضوع	الصفحة
7.3 أنموذج تشامبرز	**156**
1.7.3 مميزات أنموذج تشامبرز	**159**
2.7.3 عيوب أنموذج تشامبرز	**159**
8.3 أنموذج استيرلنج	**161**
9.3 أنموذج بونبرايت	**162**
4. استخدام المدخلين الوضعي والمعياري	**166**
الخلاصة	**170**
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	**172**
إجابات التدريبات	**173**
مسرد المصطلحات	**176**
المراجع	**178**

المقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس ،،،،

مرحباً بك في الوحدة الثالثة من مقرر نظرية المحاسبة وهي بعنوان التطورات التأريخية لنظرية المحاسبة ، وتتكون من أربعة أقسام . القسم الأول سنتناول فيه مفهوم النظرية ومدى الحاجة إليها في مجال المحاسبة ، أما القسم الثاني يستعرض مراحل التطور التاريخي للنظرية المحاسبية ، وهوبنقسم إلى المدخل الوصفي والمدخل المعياري. وسنتناول في القسم الثالث محاولات المدرسة المعيارية لإحداث تغير في الممارسة المحاسبية ، ويتضمن محاولات سويني والأنموذج البريطاني في محاسبة التضخم ، وأسباب التراجع عن محاسبة التضخم ومحاولات أسبراوز ومونتر ومميزات ادواردزوبل وأنموذج تشاميرز وأنموذج استيرلنج وأخيراً أنموذج بونبرايت .

ونتحدث في القسم الأخير عن استخدام المدخلين الوصفي والمعياري . وستجد في ثنايا هذه الوحدة مجموعة من أسئلة التقويم الذاتي والأنشطة والتدريبات مدعومة بإجابات نموذجية في نهاية الوحدة ، وذلك بهدف تعزيز فهمك للوحدة وترسيخ المفاهيم والمعلومات العلمية التي لا نشك أنك ستستفيد منها كثيراً في مسارك العلمي وحياتك العملية ، كما زيلنا هذه الوحدة بمسرد للمصطلحات العلمية التي وردت في النص الريئس .

أهلاً بك مرة أخرى في هذه الوحدة ، نأمل أن تستمتع بدراستها وأن تستفيد منها وتشاركنا في نقدها وتقييمها .

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس ،

بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن :

1. **تعرف** مفهوم النظرية المحاسبية .
2. **تشرح** لماذا نحتاج للمحاسبة .
3. **توضح** مراحل التطور التاريخي للنظرية المحاسبية .
4. **تناقش** هيكل نظرية المحاسبة .
5. **تعرف** نظرية المحاسبة . بين الاستمرارية والتغيير .
6. **توضح** المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية لاعداد القوائم .
7. **تذكر** الافتراضات المحاسبية برأي باتوت .
8. **تناقش** الأنموذج الأمريكي في محاسبة التضخم .
9. **تعرف** محاسبة التضخم .

توطئة

عزيزي الدارس ، من المعلوم بداهةً أن الإنسان قد بدأ أولاً بمعرفة الحساب قبل أن يحتاج إلى التحاسب الذي جاء نتاجاً لتأجيل أداء أحد البدلين في المبادلات الآجلة. يقول الله تعالى في محكم تنزيله : " يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه " . ومن ذلك يبدو أن تأجيل الأداء هو الفيصل في الحاجة إلى وجود المحاسبة . ولقيام التحاسب فإنه لا بد من وجود التبادل كشرط لازم لكنه غير كافٍ في غياب التأجيل كشرط مكمل يفضي إلى ضرورة التسجيل المحاسبي .

أمافي العصر الحالي، فتحتاج الإنسانية إلى التسجيل بمعني الحاجة إلى المحاسبة، لأن التأجيل والمبادلات الآجلة قد صارت عصب الحياة الاقتصادية بحيث أضحت المنشأة التي يتم التحاسب عنها نفسها هي نتاج لعلاقة تشتمل على التعامل الآجل بين أرباب المال وإدارة المنشأة التي تقوم بإدارة النشاط بالوكالة عن أصحاب رأس المال. فالتسجيل ليس هدفاً في حد ذاته، وإنما هو وسيلة للوصول إلى الغاية من التسجيل . ذلك أن الوثائق والسجلات المحاسبية هي أدلة تعين على التذكر واسترجاع المعلومات . ولقد لمحت الآية الكريمة المذكورة أعلاه إلى أن الكتابة والتوثيق اللذان يفضيان إلى وجود الوثائق والمراجع إنما كانا بغرض الاستدلال والاستشهاد بهما عند التقاضي ونشوء التنازع والاختلاف حول المبالغ موضوع التبادل الآجل .

لقد بدأنا التسجيل إذاً كاحتياج محاسبي، ولتحقيق الموثوقية كان لا بد أن يكون القائم بالتسجيل ذو أخلاق لا تشكك في مصداقية ما يقوم بتسجيله (أخلاق المهنة) . ولزيادة هذه الموثوقية ظهر المراجع كجهة حيادية ليقوم بمراجعة وتدقيق ما يقوم المحاسب بتسجيله استكمالاً لحلقة الثقة في التسجيل المحاسبي ، لغياب أي مصلحة للمراجع المستقل في التآمر على مستخدمي المعلومات الناتجة عن البيانات التي تم تسجيلها. وقد كان التسجيل يتم دوماً في تاريخ وقوع الحدث ويتم بالتالي بالقيمة التي يتم بها التبادل ويقع بها الحدث .

1. مفهـوم النظريـة ومـدى الحاجـة إليهـا فـي مجـال المحاسبة

بدأت المحاسبة كعلم تطبيقي ، وأي علم ينتهي بالتطبيق هو علم نافع بالضرورة يستفيد منه المجتمع. غير أن هناك منطلقات أخرى يمكن أن تنطلق منها العلوم. فهناك علوم تبدأ عملية لتعالج قضايا عملية معاشة (كالطب والمحاسبة مثلاً) . ففي حالات الشدة عندما تسبق الحاجات العملية للإنسان تفكيره وتدبيره وعقله، تبدأ المعرفة عملياً قبل أن تتاح له الفرصة للتفكير والتدبير والتنظير في وقت لاحق .

وهناك علوم تبدأ نظرية لتعالج قضايا فكرية ومن ثم تتحول إلى مناشط عملية تفيد المجتمع (كالكيمياء والفيزياء وعلوم الفلك مثلاً) . لكن الكثير من العلوم تبدأ في الغالب عملية لتنتهي بعد طول ممارسة في أجزاء منها إلى مناهج علمية (نظرية) .

1.1 لماذا نحتاج للمحاسبة ؟

عزيزي الدارس ، الذي يدعونا لنحاسب ونتحاسب هو أننا نعيش في مجتمعات إنسانية تجري فيها المبادلات الآجلة . فعند الرجوع إلى الوراء لتأريخ المحاسبة نجد أن ظهور المجتمعات الإنسانية كان بداية لظهور الحاجة إلى المحاسبة والتحاسب ، لأننا ما دمنا نعيش في مجتمعات إنسانية ، فلا بد أن يقع بيننا تعامل وتبادل .

إذاً ، فالمحاسبة بدأت علماً تطبيقياً ، وذلك للأسباب الآتية :

أ. وجودنا في مجتمعات إنسانية بدلاً من أن نعيش منفردين مستوحشين .

ب.وجود معاملات في هذه المجتمعات (بما فيها المعاملات المالية) .

فكل معاملة تقع في المجتمع مالية أكانت أم اجتماعية (شجار أم زواج أم طلاق ..الخ) برز لها من يتخصص فيها ويقوم بتحليلها وتبويبها وإصدار القواعد والأحكام حولها . وبالنظر إلى المحاسبة، فإن الذي يهمنا هو المعاملات المالية . فلولا أن هناك مجتمع إنساني يتم فيه التبادل والتعامل بين الناس، لما كانت هناك قوانين وقواعد تحكم تلك المعاملات وتسهم في معالجة ما يعترض هذه المعاملات من خلافات ونزاع بين الأطراف المختلفة. فوجودنا في المجتمعات يترتب عليه أن نتعامل مع بعضنا البعض بقواعد وقوانين تعارفنا عليها وتراضينا بها. فما دامت هناك معاملات ، فإن ضرورات الحاجة إلى الوفاء بالالتزامات المترتبة على هذه المعاملات يستلزم تسجيلها. إن وجود مثل هذا التأجيل في الوفاء بالحقوق إلى أجل لاحق، يفضي بالضرورة إلى الحاجة إلى وجود تسجيل . ولو كانت المعاملات تتم آنياً (عاجلة) لما كانت هناك حاجة للتسجيل والتحاسب .

إذاً هنالك شرطان لازمان للتسجيل :

أ. أن يقع تعامل (تبادل) .
ب. أن يكون هناك تأجيل في الوفاء بأحد البدلين (سلعة ، قيمة) .

لقد بدأت المحاسبة تاريخياً كعلم تطبيقي عملي **بهدف تلبية حاجات المجتمعات الإنسانية ، وبسبب الحاجة الماسة للتحاسب والتبادل الآجل في هذه المجتمعات الإنسانية.**

عزيزي الدارس ، بالنظر إلى ما كان عليه الحال في المجتمعات البدائية، فإنه لم تكن هناك حاجة للمحاسبة ، **وذلك لأن الأنشطة والأعمال كانت بسيطة وغير معقدة ،** ولأن الإنسان الأول كان مكتفياً ذاتياً وليس في حاجة إلى تبادل ما عنده من طعام مع غيره من الناس . وحتى عندما نشأت الحاجة إلى التبادل ، كان ذلك التبادل يتم عبر المقايضة كما كان الحال في مرحلة التجارة البكماء . ولم تظهر المحاسبة إلاعند ظهور التبادل الآجل

ونشوء الحاجة إلى التذكر والتذكير عند حلول الأجل ، الأمر الذي ترتب عليه احتياجنا للمعلومات المحاسبية ، ومن ثم التقرير عنها في نهاية العام أو بنهاية فترة التحاسب .

أما في التبادل ذاته، فإنه لا توجد حاجة للمحاسبة، بل كانت هناك حاجة فقط للقدرة على الحساب ، وهو لذلك (أي الحساب) كان أول ما تعلمه الإنسان قبل أن تنشأ الحاجة إلى المحاسبة. والحساب يحتاج فقط للقدرة على القياس، بينما تحتاج المحاسبة إلى القدرة على القياس ومن ثم إبلاغ ذلك القياس إلى طالبيه.

لقد بدأت حاجة المجتمع للمحاسبة لأسباب عملية ، **عندما تحول التبادل من تبادل حال إلى تبادل آجل** ، أي التأجيل في الوفاء بالحقوق . فمن الممكن أن يلتقي صاحب السلعة بالمشتري، دون أن يكون مع ذلك المشتري نقود أو العكس ، فيتم تأجيل الوفاء بالنقود أو السلعة . ومن هنا جاءت الحاجة للتحاسب والتسجيل بهدف الرجوع إلى ما تم تسجيله عند الحاجة للتحاسب حتى لا يقع النسيان والتنازع الأمر الذي يفضي لضياع الحقوق. فمن الأفضل **أن يتم التسجيل لضمان الوفاء بتلك الحقوق** .

أسئلة تقويم ذاتي

1. اذكر اثنين من أسباب الحاجة إلى المحاسبة .
2. عدد شروط لزوم التسجيل .
3. وضح الفرق بين الحساب والمحاسبة .

كان التسجيل إذاً ، أحد وسائل المحاسبة، ولكنه ليس غاية بل **وسيلة لاحقاق الحقوق في حالة النزاع واللجوء للتقاضي أمام المحاكم** . وعليه فإنه في حالة التسجيل لا بد من وجود وثيقة (مستند) للاستدلال على صدق الدعوى . ولذلك نجد أن حساب

المدينين مثلاً أقل قيمة كدليل على قيام علاقة المداينة ، لأنه لا توجد وثائق تلزم المدينين بمديونيتهم الواردة في دفاتر الشركة الدائنة . وتقوم علاقة المداينة في هذه الحالة اعتماداً على وجود الثقة بين الطرفين ، بعكس حسابات القبض التي تتوفر فيها وثائق مثل: الكمبيالات وإيصالات الأمانة . فالمحاسبة تفترض الثقة في المعاملات ولذلك يأتي تسجيل المدينين ليس بغرض توفير الثقة بين الطرفين وإنما بغرض تمكين المنشأة الدائنة من التذكر في حالة النسيان . ففي المجتمعات التي تتوفر فيها الثقة ، يمكن أن يصبح حساب المدينين وسيلة للتذكر والتذكير فقط وليس مناطاً لتوفير الثقة .

أسئلة تقويم ذاتي

1. اذكر أحد وسائل المحاسبة .
2. عند التسجيل المحاسبي لابد من وجود مستند . علل .
3. متى ظهر ما يعرف بالقيد المزدوج في عالم المحاسبة ؟ ومن الذي جاء به ، وجنسيته ؟

وبالنظر إلى التاريخ المحاسبي ، فعندما بدأ تسجيل المعاملات بغرض التحاسب بالقيد المفرد (Single-Entry Book keeping) ، كان يتم فتح صفحة لكل عميل (زبون) ويجري فيها تسجيل كل المعاملات الآجلة التي تتم مع العميل. لقد كان الغرض الأساسي من كل ذلك التسجيل هو معرفة الإجمالي المستحق من هذه المعاملات الآجلة كيما يتم خصم ما قام العميل بسداده ومن ثم يتم نقل المتبقي كرصيد منقول للصفحة (أو الفترة) التالية . فأصحاب البقالات في السودان مثلاً ، ممن يبيعون لزبائنهم بالأجل يقومون فقط بتسجيل ما على العميل من مديونية مقابل السلع التي تم الحصول عليها بالبيع الآجل. لذلك نجد أن سجلاتهم المحاسبية هي عبارة عن كراسة عادية يكون فيها لكل عميل أو زبون صفحة أو صفحات بحسب حجم العمل (حركة الحساب) معه .

لكن نتيجة للتطور في عالم المحاسبة ظهر ما يعرف اليوم بنظام القيد المزدوج (Double-Entry Book keeping) ، وذلك عندما قام الكاتب الإيطالي لوكا باسيولي في العام 1492م بتوثيق ما كان يجري في إيطاليا في ذلك الأوان من تسجيل للمعاملات والمبادلات على نمط يقول بأن **لكل معاملة مالية طرفين ، طرف آخذ وطرف عاطٍ.** ومن نظرية القيد المزدوج هذه، نبعت فكرة المركز المالي الذي يتكون هو أيضاً من جانبين، جانب الأخذ وجانب العطاء (جانب الموارد وجانب الاستخدامات) :

ما له (منه)	**ما عليه (له)**
الأصول	الالتزامات + حقوق الملكية

وبالتالي فإن أي عملية مالية تقع لا بد أن تؤثر **على الجانبين في المركز المالي زيادةً أو نقصاناً في نفس** الآن ، أو تؤثر على مكونات أحد جانبي المركز المالي بالزيادة والنقصان في آنٍ واحد . والتأثير على أحد طرفي العملية بالزيادة أو النقصان هو الذي يترتب عليه التأثير على المركز المالي (حجماً) أو أحد مكوناته (نوعاً) ، مما يؤدي إلى التغيير في جانبي ما له (الاستخدامات في شكل أصول) وما عليه (الموارد ، مصادر تمويل تلك الأصول) .

إذاً وببساطة ، فإن القيد المزدوج **ناتج من وجود معاملة مالية تتكون من طرفين** (طرف أول وطرف ثانٍ) ولدى كل طرف فإن هناك ، ونتيجة لهذه المعاملة ، أخذ وعطاء . وبالتالي فإنه لابد من أن يقوم كل طرف بتسجيل ما له وما عليه للطرف الثاني من هذه المعاملة .

*** مثلاً في حالة التبادل النقدي :**

صاحب البقالة طرف أول	**العميل (الزبون) طرف ثانٍ**
أعطى بضاعة	أخذ بضاعة
وأخذ نقداً	وأعطى نقداً

وبالنظر إلى العملية النقدية التي تمت بين الطرفين فإن كل حالة عطاء مشابهة يقابلها أخذ والعكس صحيح .

*** مثلاً في حالة التبادل الآجل :**

صاحب البقالة طرف أول	**العميل (الزبون) طرف ثانٍ**
أعطى بضاعة	أخذ بضاعة
وأخذ وعداً بالسداد	وأعطى وعداً بالسداد

عزيزي الدارس ، من خلال الأمثلة السابقة أعلاه يتضح جلياً أن ما نص عليه نظام القيد المزدوج : من أن لكل معاملة طرفان (طرف عاطٍ وطرف آخذ) قد جرى استخدامه كوسيلة لمعرفة التغير في المركز المالي لطرفي المعاملة عقب كل مبادلة . وقد استمر العمل بهذه الطريقة في التسجيل حتى نهاية القرن التاسع عشر . وتسمى هذه الطريقة عند اتباعها في التسجيل الحسابي بالطريقة المباشرة ، **بمعنى الطريقة المباشرة لمعرفة أثر المبادلات سواء أكانت نقدية أم آجلة على المركز المالي للمنشأة** ، أي أنها لاتقوم بالتحقق من الربح أولاً عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، لتقوم من ثم بإضافة ذلك الربح المتحقق إلى حقوق الملكية في جانب ما عليه من المركز المالي .

في مطلع القرن العشرين تم الانتقال من تلك الطريقة البدائية (المباشرة) إلى طريقة التحقق غير المباشر من تأثير المبادلات على المركز المالي ليتم من ثم الوصول إلى معرفة المركز المالي للمنشأة . ففي هذه الطريقة الأخيرة (غير المباشرة) نقوم أولاً بحساب صافي الدخل (الربح) ومن ثم نضيفه إلى حقوق الملكية بالمركز المالي، لنتعرف على الناتج النهائي من كل المعاملات التي تدخل فيها المنشأة خلال العام المالي (نتائج الأعمال و المركز المالي) .

نشاط



عزيزي الدارس ، ناقش المعوقات العملية التي حالت دون تبني العديد من البدائل النظرية التي تم طرحها في التاريخ المحاسبي .

* مثلاً إذا قامت منشأة ما بشراء بضاعة بمبلغ 100,000 جنيه سوداني فإن هذا يظهر المركز المالي للمنشأة على النحو الآتي:

ما له (أصول)	ما عليه (خصوم + حقوق ملكية)
100,000 بضاعة	100,000 رأس مال
100,000 إجمالي الأصول	**100,000** إجمالي رأس المال (حقوق الملكية)

فإذا قامت المنشأة ببيع هذه البضاعة بمبلغ 150,000 دينار نقداً فإن هذه المعاملة تؤثر على جانبي المركز المالي كالآتي :

ما له (أصول)	ما عليه (خصوم + حقوق ملكية)
150,000 نقدية	100,000 رأس مال
	50,000 ربح
150,000 إجمالي الأصول	**150,000** إجمالي رأس المال (حقوق الملكية)

ووفقاً لهذا النموذج ، وبنهاية كل فترة محاسبية ، تتم غالباً العملية التي تعرف باسم الجرد (إعادة التقييم) لمعرفة الثروة . ومع تعقيدات الحياة وتنوع الأصول المملوكة

للمنشآت، فقد أدت تلك الحاجة لإعادة التقييم بنهاية كل فترة محاسبية إلى الطريقة غير المباشرة في التحقق من المركز المالي ، وذلك بغرض تفادي عملية إعادة التقييم هذه . فإعادة التقييم، وبخاصة للأصول المتخصصة ، تحتاج إلى كوادر وخبرات مؤهلة لتقوم بهذه العملية . ومع تعقد الحياة وزيادة التخصص ، فقد صارت عملية إعادة التقييم مكلفة جداً . ولذلك فإن المحاسبة ، وحتى لا تضطر لإعادة تقييم الأصول بنهاية كل فترة محاسبية ، **لجأت إلى تثبت الأصول بقيمتها المسجلة لحظة إقتنائها (التكلفة التاريخية)** ومن ثم النظر للإيرادات (الداخلة) والمصروفات (الخارجة) للوصول إلى معرفة صافي الربح (أو صافي الخسارة) والذي بتحديده يتم الوصول إلى معرفة المركز المالي .

كانت الضرائب أيضاً سبباً من أسباب الحاجة إلى التحقق من الأرباح أولاً مما أفضى إلى التحول إلى الطريقة غير المباشرة في الوصول إلى المركز المالي للمنشأة . لقد كانت الضريبة تفرض على الثروة ، ومن ثم فقد كان التحقق من المركز المالي للمنشأة كافياً لتقدير ضريبة الثروة المستحقة عليها . لكن هذا المفهوم الضريبي تغير مع نهايات القرن التاسع عشر وبدايات القرن العشرين حيث **أصبحت الضريبة تفرض على الدخل** . ومن هنا فقد كان لا بد من حساب الدخل **والتحقق من مقداره لمعرفة مقدار الضريبة المستحقة** عليه ليتم خصمها من ذلك الدخل ، ليتم الوصول إلى الخط الأخير في حساب الدخل (صافي الربح بعد الضرائب) .

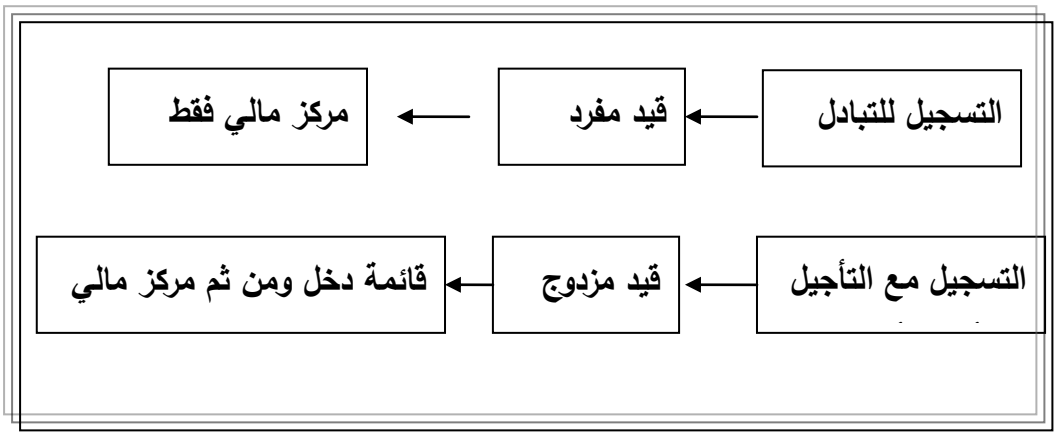
أما مع نهايات القرن العشرين ، ونتيجة لعجز قائمة الدخل وقائمة المركز المالي عن تغطية بعض احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية الواردة في هاتين القائمتين فقد لجأ البعض لإعداد قائمة إضافية مكملة **هي قائمة التدفقات النقدية** (Statement of Cash Flows). كما أدى هذا العجز المعلوماتي إضافة إلى ذلك لظهور قائمة القيمة المضافة (Statement of Value Added)، إلا أن هذه الأخيرة لم تجد رواجاً لقلة الطلب عليها من **مستخدمي المعلومات المحاسبية** .

أما في السودان ، فنجد أن الشركات (والبنوك منه على وجه الخصوص) تنشر على الملأ حساباتها الختامية التي تشتمل فقط على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

نخلص مما سبق، إلى أن التسجيل في المحاسبة قد تدرج حسب الحاجة الإنسانية المجتمعية وأخذ صوراً يمكن تلخيصها في المراحل الآتية:

شكل رقم (1)

القيد المفرد والقيد المزدوج



أسئلة تقويم ذاتي

1. لماذا لجأت المحاسبة إلى تثبيت الأصول بقيمتها التاريخية ؟
2. وضح خطوات تدرج التسجيل في المحاسبة .

نشاط



عزيزي الدارس ، تقوم المحاسبة التقليدية على مبدأ التكلفة التاريخية، ولكن واقع الحال يشير الى مفارقة الممارسات المحاسبية لمفهوم التكلفة هذه ولطبيعتها التاريخية . ناقش هذه المفارقات مع إعطاء أمثلة لها . نرجو أن تشرك زملاءك في النقاش ، واعرض ما توصلت إليه على مشرفك الأكاديمي .

2.1 ظهور المحاسبة

كان التسجيل المحاسبي في البدايات الأولى يتم بشكل شخصي. ولقد استمر هذا الأمر لبعض الوقت في المحاسبة. فكان صاحب النشاط (البقالة مثلاً) هو الذي يقوم بتسجيل معاملاته ومبادلاته ، وكذا التحقق من نتاج حساباته بنهاية الفترة المحاسبية. لكن ومع مرور الوقت وتطور الأزمان ونتيجة للانتخاب الطبيعي ، ظهر بين الناس من يحسن الحساب ويتقنه أكثر من غيره ، فكان هؤلاء هم الذين تخصصوا في الحساب وأصبح الناس يلجئون إليهم ويكلفونهم القيام بمساعدتهم في حساب ثرواتهم (القياس الذي يحسنون) .

وأول ما ظهر من التخصصات في مجال القياس هو علم الحساب (والذي هو بداية علوم القياس) ، ولذلك فإن علم الحساب مقدم على علم المحاسبة . وبما أن الحساب كمي وفي حالة المعاملات والمبادلات الاقتصادية مالي ايضاً ، فلا بد من أن يكون القائم عليه قادراً على القياس والحساب . ولكن لما كان هذا الذي يقوم بالقياس (الحساب) يفعل ذلك ليفيد ويعلم به غيره من طالبي ذلك القياس أو الحساب ، فإنه بمجرد إكمال عملية القياس والحساب فإن عليه أن يوصل ما توصل إليه نتيجة هذا القياس للآخرين . وتمثل عملية القياس هذه والإعلام بنتيجته ما نتعارف عليه اليوم باسم التحاسب . من كل ذلك نخلص إلى أن أول ما تقوم به المحاسبة :

هـو القيـاس (وهـو قيـاس كمـي/ مـالي) ، ويعقـب هـذا القيـاس التوصيل (وهو إبلاغ المستفيدين بمحتوى هذا القياس) .

ولذلك قيل إن هدف المحاسبة هو

قياس وتوصيل معلومات بطبيعتها مالية للمساعدة في إتخاذ قرارات اقتصادية .

أما في الإطار التاريخي فقد استمر تكليف من يحسن الحساب للقيام بعملية الحساب والإبلاغ هذه حتى أصبح هذا الأمر مهنة وتخصصاً لمن يتقنه ، فكان أن ظهرت مهنة المحاسبة .

عزيزي الدارس ، لقد أدى الانتخاب الطبيعي إذاً إلى ظهور المحاسبين الذين يحسنون ويجيدون عملية الحساب بغض النظر عن كيف تحققت لهم تلك الإجادة للحساب؟ هل هي هبة من الله ؟ أم أنها كانت مجرد إلهام توافر لهم نتيجة لظروف البيئة التي يعيشون فيها والنشأة التي نشئوا عليها ؟ لكن بغض النظر عن هذه التساؤلات عن مسببات ظهور المحاسبين كأهل تخصص ، إلا أننا نجد أن مهنة المحاسبة وغيرها من المهن الأخرى قد تكشفت لنا عن طريق الانتخاب الطبيعي . ومن أمثلة تلك المهن مثلاً مهنة التطبيب والعلاج البلدي للكسور (البصير) . فنحن نظن ظناً في حدث ما أو فعل ما حتى إذا ما استمر تكرر الحدث أو الفعل على نمط معين فإنه قد يصبح مهنة . فأي مهنة تبدأ بمحاولة أو مبادرة فردية للقيام بعمل ما معالجة لمشكلة ما يحسها المرء في نفسه أو يشتكي له منها غيره ، حتى إذا ما أمكن له علاج تلك المشكلة صار هو مرجعاً في معالجة مثل تلك المشكلات . فإذا ما كثرت الظاهرة وكثر عدد من يقومون بمعالجتها، عندها تظهر هذه الجماعة المتخصصة في المعالجة لتصبح للجماعة مهنة، وتتراكم نتيجة لحاجة المجتمع

لموروث علمي من المعالجات الممكنة في ظل هذه المهنة. وعندما تنظم هذه الجماعة نفسها تنظيماً اختيارياً (ذاتياً) بمبادرة من أهل المهنة ، أو يتم تنظيمها بوساطة الجهات الرسمية أو السلطات (الدولة) تصبح مهنة منظمة ومعترفاً بها تماماً كما هو الحال في مهن **المحاسبة والمحاماة والطب والهندسة وغيرها من المهن الأخرى** .

فإذا لم تنظم المهنة نفسها ذاتياً ، فإن البيئة (أي الأطر الرسمية المسؤولة) ستتدخل لتفرض عليها تنظيم نفسها . فالتنظيم المهني سواء أكان ذاتياً أم رسمياً يحمي المهنة وأهل المهنة كما يزيد ثقة وإطمئنان المتعاملين مع المهنة من المستفيدين من خدماتها . وهذا تماماً هو الذي حدث مع مهنة المحاسبة . فالآباء المؤسسون للمحاسبة هم الذين أجادوا الحساب إبتداءً ، وبتكرار تكليفهم ظهر المتخصص الذي يعرف اليوم باسم المحاسب، ومن ثم اجتمعت مجموعات من هؤلاء المتخصصين فنظموا أنفسهم في أشكال مهنية مختلفة إلى أن وصلت المهنة إلى هذا الشكل من التنظيم الذي نراه اليوم ، على مستوى الدولة الواحدة أو على المستوى الدولي.

المحاسبة إذاً هي :

> عبارة عن جماعة (أهل مهنة) وأفعال (ممارسات محاسبية) . وتحكم هذه الجماعة والأفعال قوانين وقواعد (معايير) تتحكم في سلوك هذه الجماعة ، وكذا في أفعالها وتصرفاتها المحاسبية قياساً وتوصيلاً للمعلومات المالية .

بمعنى أنها تحكم السلوك المهني لهؤلاء من خلال عدة معايير تصدرها المهنة ، منها: المعايير المنظمة لعمل المحاسب وتلك المنظمة لعمل المراجع . فكلنا نعرف مثلاً أنه لا يحق للمراجع أن يسوّق نفسه للزبائن كيما يقوم بمراجعة حساباتهم ، كما لا يحق له مراجعة حسابات الشركات التي يساهم فيها هو أو أي من أفراد أسرته ، وذلك حفاظاً على **استقلالية المراجع ومصداقية وموثوقية التقارير التي يعدها حول حسابات تلك الشركات.**

كما أن المعايير تحكم عمليات القياس والإفصاح من خلال عدة مبادئ وقواعد تحكم عمل المحاسبين ، وهم يقومون بقياس وتوصيل المعلومات المالية للمستفيدين من مستخدمي المعلومات المحاسبية . ومن بين **هذه المبادئ مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الحيطة والحذر وغيرها** . كما أن من بين القواعد المحاسبية، قاعدة **التكلفة أو السوق أيهما أقل المستخدمة في تقييم المخزون السلعي** .

إن الناظر إلى المحاسبة تاريخياً ، يلحظ أن المحاسبة في كل مجتمع تتبع في بيئة معينة لها سماتها ومطلوباتها وتتشكل في كل مجتمع وفق ما يطلبه ذلك المجتمع . فتاريخ ومطلوبات المحاسبة في أي مجتمع أو بيئة أخرى غير بيئتنا لايفترض بالضرورة أن يتوافق مع تأريخ ومطلوبات المحاسبة في بيئتنا . ذلك أنه حتى مجرد الاختلاف في النمط الاقتصادي ، سيؤدي بالضرورة إلى اختلاف في الأنماط المحاسبية السائدة في المجتمعات . خلاصة القول ان المحاسبة **تنشأ حسب مطلوبات البيئة المعينة التي تنشأ فيها** ، ولا يمكن نقلها من بيئة إلى بيئة أخرى إلا إذا توافقت هذه البيئات في صفات محددة .

إن التاريخ الذي يمكن أن نتحدث فيه عن المحاسبة في السودان ، ربما يعود إلى بدايات العهد الاستعماري مع مطالع القرن العشرين . لكن الأهم من ذلك هو أن تاريخ المحاسبة في السودان هو تأريخ للمحاسبة عن الضريبة بأكثر منها محاسبة **تهدف لتوفير معلومات لمتخذي القرارات الإقتصادية من باقي المستخدمين المعروفين** . فالمستعمر هو الذي أوجد ونظم مهنة المحاسبة في السودان . ومن أدلة ذلك أننا نجد مثلاً ، أن قانون الشركات السوداني لعام 1925م ، هو في الأصل قانون بريطاني قلباً وقالباً وقد حمل في طياته إلى الواقع السوداني مجموع المفاهيم والمبادئ والمعالجات المحاسبية التي كانت سائدة في بريطانيا في ذلك التاريخ. لقد صار المحاسبون السودانيون يتحدثون مثلاً عن حساب الأرباح والخسائر (Profit and Loss Account) في إشارتهم إلى نتائج أعمال المنشأة ، وكذا إلى الميزانية العمومية (Balance Sheet) في الإشارة إلى المركز المالي للمنشأة وفق المفاهيم السائدة في المحاسبة البريطانية . أما في مطالع سبعينيات القرن العشرين عندما بدأ تبادل الأساتذة مع الجامعات الأمريكية وبدأت الكتب والمراجع المحاسبية

الأمريكية ترد إلى الجامعات السودانية وصار إبتعاث الدارسين إلى الولايات المتحدة الأمريكية للتأهيل فوق الجامعي أمراً معتاداً ، فقد تغيرت بعض هذه المفاهيم بحيث صرنا نسمع عن مفهوم الدخل (Income) كمقابل لمفهوم الربح وقائمة الدخل (Income Statement) كمرادف لحساب الأرباح والخسائر .

2. مراحل التطور التاريخي للنظرية المحاسبية

لقد شهد التأريخ المحاسبي استخدام مدخلين رئيسيين لتطوير المحاسبة وتشكيل النظرية المحاسبية. **المدخل الأول هو:**

> المدخل الوضعي ، ويسمى أحياناً بالمدخل الإيجابي أو الواقعي ، وهو بطبيعته مدخل وصفي (Descriptive) .

أما **المدخل الثاني فهو** المدخل المعياري ، ويطلق عليه أحياناً مسمى المدخل القياسي أو المدخل التوصيفي (Prescriptive) .

ولتوضيح الفرق الممكن بين هذين المدخلين ، فإننا نشير إلى أن المدخل الوضعي

> يقوم أساساً على الاستقراء والتجريب مع قليل من الاعتماد على الاستنباط .

أما المدخل المعياري

> فيعتمد أساساً على الاستنباط مع قليل من الاستقراء والتجريب .

بمعنى أن الفرق بين المدخلين هنا هو فرق مقدار في ما يلي اعتمادهما على الاستقراء والاستنباط ، حيث يغلب الاستقراء على المدخل الوضعي ، في حين يغلب الاستنباط على المدخل المعياري . لكن من الواضح أن في كليهما استقراء واستنباط .

1.2 المدخل الوضعي

(The Positive Approach):

عزيزي الدارس ، يستخدم المدخل الوضعي

> لإنتاج بحوث محاسبية وضعية تقوم على الاستدلال المنطقي مع الاعتماد بصورة أساسية على الأسلوب الاستقرائي والبحوث التجريبية .

فالبحوث المحاسبية الوضعية تهتم أساساً بالكشف عن الممارسات المحاسبية الجارية وتحديد ما هو كائن منها فعلاً ً، ولا تتناول أبداً ما يجب أن يكون من هذه الممارسات . ونتيجة لذلك ، فإن البحوث الوضعية تتصف بقدرتها على **توفير درجة عالية من الموضوعية والحياد في التقرير عن الأحداث الاقتصادية المختلفة وأساليب معالجتها عملياً** . ذلك أنها لا تدخل أياً من العوامل القيمية والمعتقدات في ما تخلص إليه من نتائج. ولذلك فإن النتائج والمبادئ المستخلصة من البحوث الوضعية لا تكون في الغالب الأعم محل اختلاف كبير بين العلماء . ثم إنها قلما تثير جدلاً واسعاً بين هؤلاء العلماء نتيجة حياديتها وبعدها عن المواقف القيمية والعقدية .

إن النظرية المحاسبية التي تقوم على البحوث الوضعية ،

> هي في حقيقتها نظرية تهتم أساساً بما يقوم به المحاسبون في الواقع العملي .

ويتم بناء مثل هذه النظريات عن طريق ملاحظة ومشاهدة ما يمارسه المحاسبون من معالجات محاسبية ، ثم استخلاص أوجه الشبه (أو حتى الاختلاف) في تلك المعالجات المتعددة للظاهرة أو المشكلة المحاسبية المعينة . وعند تجميع عددٍ كافٍ من المشاهدات

والاستقراءات يستطيع الباحث الوصول إلى مجموعة من التعميمات المترابطة، والتي تصلح أن تكون أساساً لتفسير الممارسات المحاسبية السائدة بين المحاسبين . وهى بذلك تكون نقطة البداية لتكوين ما يعرف بالنظرية المحاسبية الوضعية . ومن هنا جاءت الحجة القائلة إن البحوث المحاسبية الوضعية هى تلك البحوث التي تهتم دوماً بالجانب الفني التطبيقي للمحاسبة ، وتنتخب من الممارسات المحاسبية السائدة تلك الممارسات التي ثبتت منفعتها لمستخدمي التقارير المحاسبية . وفي ذلك يقول ليتلتون وزمرمان (Litileton and Zimmerman 1962):

" تمثل النظرية المحاسبية مرّكزاً وخلاصةً للخبرة. إنها الخبرة معالجة ومحللة بوعي وذكاء للوصول إلى تفسيرات منطقية ، وتظهر بوضوح طبيعة الممارسات التي نتجت عنها تلك النظرية" .

لذلك كان المدخل الوضعي يعطي دوماً نظرية محاسبية **تشرح وتفسر ما يقوم به المحاسبون** . وعن طريق مثل هذه الشروحات والتفسيرات تقدم النظرية المحاسبية الفرصة لإمكانية إجراء أي تنبؤات عن سلوك المحاسبين إزاء مشكلات محاسبية معينة ، بل وحتى الحلول المتوقعة لتلك المشكلات ، وذلك استناداً إلى التعميمات الاستقرائية التي استخلصها الباحثون من خلال النظرية الوضعية .

بالرغم من أن النظرية المحاسبية الوضعية تعتمد على أسلوب البحث الاستقرائي ، إلا أن تطبيق الأسلوب الاستقرائي قد لا ينتج عنه بالضرورة دوماً نظرية وضعية. فالاستقراء يبدأ عادة إنطلاقاً من بعض الملاحظات والمشاهدات الاختبارية ، ولكن الإستقراء قد يبدأ أيضاً من بعض الجزئيات الافتراضية التي قد لا تكون قابلة للاختبار . فإذا بدأ البحث الاستقرائي ببعض الملحوظات والمشاهدات الاختبارية العملية ، فإنه يكون في مثل هذه الأحوال بحثاً وضعياً . أما إذا بدأ ببعض الجزئيات الافتراضية غير القابلة للاختبار العملي، فإنه في مثل هذه الحالة لا يعد بحثاً وضعياً ، بل يكون بحثاً استقرائياً صرفاً . وبذلك، فإن البحث الوضعي وفقاً لهذا المنظور هو حالة خاصة من حالات تطبيق المنهج الاستقرائي .

من المهم أن نشير هنا إلى أنه من النادر أن يكون هناك أي بحث وضعي موضوعي وحيادي بصورة مطلقة ، لأنه يصعب دوماً تفادي تأثير الرأي الشخصي والموقف القيمي والثقافي للباحث من التأثير على مجريات البحث بصورة كاملة في جميع مراحل البحث العلمي . إن اختيار الموضوع محل الدراسة (أو مشكلة البحث كما نقول في كثير من الأحيان) ، واختيار المنهجية التي يمكن إتباعها في تناول مشكلة البحث ، وتحديد مجموعة الفروض والمقدمات اللازمة للبحث ، وتحديد عدد الاختبارات الواجب القيام بها لغرض البحث . كل هذه أمور من الممكن أن يتسلل من خلالها التقدير والرأي الشخصي للباحث ليؤثر على الخلاصة التي يخلص إليها والنظرية التي تتشكل وفق تلك الخلاصة . لذلك نلحظ أن التصور المسبق للباحث (تصوره لما يجب أن تكون عليه الأوضاع) غالباً ما يؤثر على مجمل البحث ونتائجه ، مهما حرص الباحث على الالتزام بالحياد عند إتباعه للمنهج الوضعي (الوصفي) . ولذلك ، فإن المطلوب من الباحث في حالة استخدامه للمدخل الوضعي عند إجراء البحث أن يحرص ما وسعه الجهد على أن يضع تصوراته المسبقة ومعتقداته الشخصية جانباً ، ويتعاطى مع الحقائق القائمة على الأرض من منطلق الحياد ما أمكن ذلك .

أمثلة للبحوث المحاسبية الوضعية

لقد كان ليتلتون (Litileton) أهم رواد البحوث المحاسبية الوضعية في التأريخ المحاسبي . ولقد كانت أهم نتائج تلك البحوث والدراسات المحاسبية التي قدمها ليتلتون اعتماداً على المنهج الوضعي الاستقرائي تتمثل في الآتي :

1. هيكل نظرية المحاسبة

وهى دراسة قدمها ليتلتون في العام 1953م ، وقد صدرت بتكليف من جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) . لقد كان لهذه الدراسة أعظم الأثر في الفكر المحاسبي سواء أكان ذلك في الولايات المتحدة الأمريكية أم في غيرها من الدول . ويمكن حصر أهم النتائج المترتبة على تلك الدراسة في النقاط الآتية :

أ. المبادرة باستخدام الأسلوب الوضعي الاستقرائي في تطوير الفكر المحاسبي .

ب. استخدام الطريقة التاريخية وأسلوب الملاحظة والمشاهدات العملية للربط بين التطبيقات المحاسبية البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تجري فيها تلك التطبيقات .

ج. تقديم فكرة القوائم المالية ذات الغرض العام ، والتي تعتبر نقطة الانطلاق في تنظيم الفكر المحاسبي المعاصر .

د. اعتبار النظرية المحاسبية وسيلة لتقديم التفسيرات الممكنة على المستويات المختلفة ، للعلاقات القائمة بين مختلف المفاهيم المحاسبية.

هـ. ابتدار المسعى نحو تكوين نظرية محاسبية شاملة بحسبانها وسيلة لتقديم فكرٍ مترابطٍ يكوّن لنا في مجموعه فرعاً متميزاً من فروع المعرفة الإنسانية .

2. نظرية المحاسبة بين الاستمرارية والتغيير

قدم ليتلتون هذه الدراسة بالاشتراك مع الكاتب زيمرمان (Zimmerman) في العام 1962م . و تشير الاستمرارية في هذه الدراسة إلى أن هناك كثيراً من عناصر الفكر والتطبيق التي ثبتت فائدتها في الاستخدام المحاسبي وأصبحت مقبولة قبولاً عاماً ، بحيث مثّلت **أعرافاً ومبادئ وقواعد محاسبية مقبولة عموماً** ، وهى قد كانت وما تزال مطبقة منذ بداية ونشأة المحاسبة المالية في عصورها السابقة وإلى يومنا هذا .

أما خاصية التغيير فهي تجسّد الطبيعة الديناميكية للمحاسبة وقدرتها على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة بها (اقتصادية أو قانونية أو اجتماعية أو سياسية) . وتعني هاتان الخاصيتان (الاستمرارية والتغيير) ، من ناحية أولى نمواً مضطرداً في المعرفة المحاسبية ، و تمثل من الناحية الثانية مساراً يتقدم بصورة متأنية

ومتحفظة في نفس الآن . **فالفكر المحاسبي يتطور ببطء وهذا معلوم مشاهد** ، ولذلك لا يمكن لـه أن يخرج عن ذلك الإسار بشكل صارخ أو ثوري وفجائي عن الحال السائد والمتعارف عليه (مألوف من حيث المكان والزمان) .

3. دراسة في بحوث المحاسبة

وهى دراسة قدمها قريدي (Grady) في العام 1965م ضمن سلسلة الدراسات الصادرة **عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بعنوان " جرد المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الشركات "** . وقد دللت تلك السلسلة من الدراسات على اعتماد المعهد الأمريكي للمنهج **الاستقرائي** ورفضه للمنهج **الاستنباطي.** وقد مثلت هذه الدراسة تجميعاً لما تم التعارف عليه سابقاً وما تم قبوله من آراء المعهد الأمريكي وتوصيات لجانه المختلفة حول تلك المبادئ المتعارف عليها . وقد لاقت هذه الدراسة قبولاً واستحساناً كبيرين (كما هو متوقع) من جانب المحاسبين الممارسين ومكاتب التدقيق نظراً لما تميزت به من صبغة عملية .

4. مفاهيم أساسية ومبادئ محاسبية لإعداد القوائم المالية في منشآت الأعمال

مثلت هذه الدراسة البيان رقم (4) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) . وقد صدرت في العام 1970م ، واعتمدت الأسلوب الوصفي الإستقرائي، وجاءت أكثر شمولية من سابقتها (دراسة قريدي المذكورة أعلاه) . لقد احتوت هذه الدراسة على جانبين يتعلق أحدهما بالفكر المحاسبي القائم وإتجاهاته ، بينما يتعلق الآخر بالمبادئ والممارسات المحاسبية المتعارف عليها .

لقد ظهر تحدٍ محاسبي جديد منذ سبعينيات القرن الماضي . وقد كان لا بد للنظرية المحاسبية من أن تتصدى لمثل هذا التحدي. فلقد تبين أن المعلومات المحاسبية تتغير حسب السياسات المحاسبية التي تتبناها الإدارة (إدارة المنشأة ناشرة القوائم المالية) . ونتيجة لذلك ، فلقد طرأت التساؤلات الآتية :

- ❖ ما الدوافع لتبني الإدارة (أية إدارة) لسياسة محاسبية معينة دون غيرها ؟
- ❖ لمصلحة من يتم اختيار سياسة محاسبية معينة دون الأخرى أو الأخريات ؟
  - ألمصلحة الإدارة نفسها ؟
  - أم لمصلحة المساهمين والمقرضين ؟
- ❖ إلى أي مدى يمكن استخدام المعلومات المحاسبية التي يجري إعدادها وفقاً لهذه السياسات التي تعتمدها الإدارة لأغراض التنبؤ واتخاذ القرارات ؟

من هنا تم التأكد على بناء نظرية محاسبية وضعية (إيجابية) سعياً وراء الإجابة عن هذه التساؤلات ، والتنبؤ بالأحداث والوقائع المختلفة انطلاقاً من نتائج تجريبية مؤكدة. وفي هذا الإتجاه، أعد واتس وزيمرمان (Watts and Zimmerman) عدة دراسات وبحوث ركزا فيها على التجريب في الواقع العملي :

أ. ففي العام 1978م قدما دراستهما المعروفة باسم " نحو نظرية محاسبية إيجابية في تحديد معايير المحاسبة " .

ب. وفي العام 1979م قدما دراسة أخرى عنوانها "النظرية المحاسبية الوضعية (الإيجابية) " .

2.2 المدخل المعياري

(The Normative Approach):

على العكس من البحث المحاسبي الوضعي ، لا يهدف البحث المحاسبي المعياري إلى الكشف عن الممارسات المحاسبية الجارية وشرحها وتفسيرها ، وإنما يهتم **بتحديد ما يجب أن تكون عليه تلك الممارسات** . أي أنه يهدف **إلى استنباط ما ينبغي أن يكون عليه الحال المحاسبي** ولا يلتفت أبداً إلى ما هو كائن . وبذلك فإن البحث المحاسبي الوضعي يهدف **إلى استنباط معايير للسلوك المحاسبي واقتراح حلول نموذجية للإجراءات المحاسبية.** إن هذا الإتجاه في توليد وابتداع المعرفة هو إتجاه عقلي توصيفي يعتمد

بالدرجة الأولى على مدخل الاستنباط لاشتقاق قواعد ، وإجراءات وحلول محاسبية انطلاقاً من أهدافِ ومن افتراضات مسلم بها .

الأصل في البحوث المعيارية **أنها تعتمد على مجموعة من القيم الأخلاقية والاجتماعية وتقوم على افتراض أهداف محددة لاحتياجات مستخدمي التقارير المالية.** لذلك يلعب الحياد والموضوعية دوراً ثانوياً في البحوث المعياري . ذلك أن القيم الأخلاقية والاجتماعية وما يجب أن تكون عليها هذه القيم هى كلها قضايا قيمية يصعب إخضاعها للقياس بصورة موضوعية ، وبالتالي فإنه يصعب التوصل إلى نتائج قاطعة تمثل " حقائق " مقبولة . ولذلك تبقى نتائج البحوث المعيارية مجرد مجموعات من الأنماط القياسية العامة التي يتوقع من الناس إتباعها .

أسئلة تقويم ذاتي

1. لماذا لجأت المحاسبة إلى تثبيت الأصول بقيمتها التاريخية ؟
2. وضح خطوات تتبع التسجيل في المحاسبة حسب الحاجة الإنسانية المجتمعة .

أما من الناحية المنهجية ، فإن النظرية المحاسبية المعيارية تعتمد على أسلوب الاستنباط كمنهج للوصول إلى الأنماط القياسية . **غير أن تطبيق الأسلوب الاستنباطي في البحث العلمي قد لا تنتج عنه بالضرورة نظرية معيارية .** فالاستنباط يبدأ عادة بمقدمات عامة . وقد تتعلق مثل هذه المقدمات العامة بمعتقدات أو حقائق محددة أو حتى أهدافِ عامة . فإذا بدأ البحث الاستنباطي مثلاً بمجموعة من القيم أو المعتقدات أو الأهداف، فإنه يكون بحثاً معيارياً . ولكن من الناحية الأخرى ، فقد يبدأ البحث الاستنباطي انطلاقاً من حقائق محددة ، فلا يعد ما يترتب عن ذلك حينها بحثاً معيارياً . وهكذا فإن البحث المعياري

كما يبدو هو حالة خاصة من حالات تطبيق أسلوب الاستنباط كأحد أساليب البحث العلمي .

يلعب الباحث المعياري دور **الباحث عن الحقائق** ، كما يلعب أيضاً **دور المحلل والمقيّم** . فهو يحاول دوماً أن يكون " موضوعيا ً" و " أخلاقياً " في نفس الوقت . ويؤدي الدمج بين هذين الدورين (في كثير من الأحيان) إلى توجيه البحوث المحاسبية نحو نتائج تم تحديدها مقدماً ، بحيث تأتي تلك النتائج في نهاية المطاف مطابقة تماماً لمعتقدات وقيم الشخص الذي يقوم بالدراسة . ومثل هذا الأمر يؤدي إلى تسلل المعتقدات والاجتهادات الشخصية للباحث ، بل وعدم الموضوعية إلى الكثير من البحوث المعيارية . إلا أن كل ذلك لا يعني أن البحوث المعيارية هى في عمومها عديمة الجدوى والأهمية ، وإنما المقصود منها أن تؤدي مثل تلك الانتقادات إلى دفع الباحث الذي يعتمد المدخل المعياري إلى بذل الكثير من الجهد الحرص ، لتجنب المزالق التي قد يتعرض لها بحثه المعياري . فلقد أثبتت البحوث المعيارية في المجال المحاسبي منذ عشرينيات القرن الماضي وحتى اليوم أن لها الكثير من الفوائد. ذلك **أن البحوث المعيارية** تكون مستقلة عادة عن التطبيق العملي ، ولذلك فإنها غالباً ما تنتج عنها توصيات جريئة تخرج بالناس **عن المألوف لدى المحاسبة والمحاسبين** . لذلك فإن مثل تلك النتائج والتوصيات كثيراً ما تتعرض للاستهجان وتقابل بالرفض والصدود نسبة لطبيعتها الثورية . وهذا ما يفسر لنا بطء تأثير نتائج تلك الدراسات المعيارية وتوصياتها على الممارسة المحاسبية المشاهدة في الواقع ، إذا ما قورنت بتأثير رصيفاتها من الدراسات الوضعية (الوصفية) . إن الهدف من البحوث المعيارية ليس هو دراسة الواقع المعاش بغرض تبريره أو تفسيرمجموعة الممارسات السائدة فيه مما ثبتت منفعتها العملية ، وإنما تهدف مثل هذه البحوث إلى :

استنباط ممارسات بديلةِ (أفضل منها بالضرورة) حتى وإن خالفت هذه الممارسات البديلة الواقع العملي .

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر أهم رواد البحوث المحاسبية الوصفية .
2. بين هدف البحث المحاسبي الوصفي .
3. بين هدف البحث المحاسبي المعياري .

أمثلة للبحوث المحاسبية المعيارية

يعد المدخل المعياري في تكوين النظرية المحاسبية من أهم المداخل التي تركت آثاراً واضحة ومهمة في الفكر المحاسبي. فلقد اعتمدت على هذا المدخل أولى المحاولات التي جرت في التأريخ المحاسبي لتكوين نظرية محاسبية وذلك في العام 1922م كما يقول المؤرخون، تلتها محاولات عديدة ما تزال قائمة إلى اليوم تنشط أحياناً وتخمد أحياناً أخرى . وإذا كان ليتلتون رائداً للبحوث الوضعية ، فإن التأريخ المحاسبي قد عرف الكاتب باتون (Paton) بأنه رائد البحوث المحاسبية المعيارية الاستنباطية . ومن أهم الدراسات المحاسبية التي اعتمدت على المنهج الاستنباطي المعياري :

1. نظرية المحاسبة

وهى دراسة لباتون (Paton) أجريت في العام 1922م وقد أعيد نشرها في العام 1978م بتكليف من جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) . لقد استخدم باتون الحدس والتأمل الفلسفي في دراسته هذه دون إهمال للمعرفة العميقة والخبرة العملية التي تجمعت له لوضع ستة افتراضات (Postulates) محاسبية جاءت على النحو الآتي :

أ. فرض الوحدة المحاسبية

وقد قصد باتون بهذا الفرض وجود كيان معنوي محاسبي مستقل للمشروع كوحدة تنظيمية ترتبط بها السجلات المحاسبية . ويعد باتون أول من نادى باعتبار الوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع ، سواء أكانت هذه المنشأة منشأة فردية أم شركة أشخاص (شراكة) أم شركة مساهمة .

ب. فرض استمرارية المشروع

وهو الفرض الذي يفترض فيه المحاسب (عند اعتماده لأسلوب القياس المحاسبي) أن المشروع محل التحاسب يستمر في الوجود على الأقل في المستقبل المنظور ، الأمر الذي يبرر (حسب رأي باتون آنذاك) استخدامنا للتكلفة التاريخية كأساسٍ للتقويم المحاسبي .

ج. فرض معادلة المركز المالي

وهو فرض يقوم على ضرورة وجود توازن تام بين الحسابات المدينة والحسابات الدائنة في سجلات المشروع ، نتيجة اعتماد نظام القيد المزدوج أساساً لإثبات جميع العمليات والأحداث المحاسبية . ومن ذلك يترتب حدوث التوازن في قائمة المركز المالي بين أصول المنشأة وخصومها (**الأصول = الالتزامات + حقوق الملكية**) .

د. فرض عدم تغير أو ثبات وحدة القياس النقدي

يأتي هذا الفرض انطلاقاً من حقيقة أن وحدة القياس في أي علم من علوم القياس ينبغي أن تبقى ثابتة ليكون للقياسات الناتجة عنها أي معنى أو قيمة . وبالنسبة للعمليات والأحداث المالية ، فإن المعتاد هو اعتماد العملة الوطنية (الجنيه السوداني مثلاً) كوحدة للقياس النقدي .

هـ. فرض اعتماد التكلفة (القيمة الدفترية)

يقوم هذا الفرض على اعتماد أن التكلفة هي الحقيقة الوحيدة المتاحة أمام المحاسب، وعلى المحاسب احترام هذه التكلفة والتعامل بها بدءاً من تأريخ حيازة الأصل وحتى تأريخ التخلص منه . وبلغة يومنا هذا ، فإن هذا الفرض يقوم على التركيز على الموضوعية

المستندية والموثوقية في الإثبات المحاسبي وتحديد أعباء الإهلاك وفق التكلفة التاريخية للأصول .

و. فرض استحقاق المصروفات وتحقيق الإيرادات أو الأرباح

بموجب هذا الفرض فإن المحاسب لا يعترف بالإيراد إلا عند لحظة البيع، ثم يقوم بمقابلة هذا الإيراد بالتكاليف الفعلية (المصروفات) المرتبطة به للوصول إلى رقم الدخل الصافي للمنشأة (الأرباح أو الخسائر) .

2. مدخل إلى معايير المحاسبة في الشركات المساهمة

في العام 1940م صدر عمل لباتون (وهو من مؤيدي الاستدلال الاستنباطي) بالاشتراك مع ليتلتون (وهو من مؤيدي الاستدلال الاستقرائي) ، وكان ذلك بتكليف أيضاً من جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) . ولقد مثّل هذا العمل نتيجةً لتفاعل هاتين المدرستين مزيجاً من الاستدلال الاستنباطي والاستدلال الاستقرائي (أي مزيجاً من المدخل المعياري الذي يدعو له باتون والمدخل الوضعي الذي يتبناه ليتلتون) . وقد عد الكثيرون هذا العمل من العلامات البارزة في تأريخ الفكر المحاسبي ، وقد كان وما يزال له تأثير كبير على الفكر المحاسبي المعاصر . لقد أعطى باتون وليتلتون أهمية كبرى للافتراضات والمبادئ المحاسبية الآتية :

1. الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع .
2. استمرارية المشروع .
3. مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات كأساس لتحديد دخل الفترة .
4. مبدأ تحقق الإيراد .
5. مبدأ القياس الموضوعي .

3. الافتراضات الأساسية في المحاسبة

وهى دراسة تقدم بها مونتز (Moonitz) في العام 1961م كدراسة أولى ضمن سلسلة " دراسة في بحوث المحاسبة " ، وقد صدرت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) . لقد اعتمد مونتز المنهج الاستنباطي في تحديد افتراضاته المحاسبية ، منطلقاً من استخدام أسعار السوق وفقاً للقيم البيعية الجارية(Exit Values) في لحظة إعمال القياس المحاسبي . وكما هو متوقع، فقد رفض المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه الدراسة ونتائجها بحجة اختلافها جذرياً عن المنهج العملي السائد وقتها .

4. محاولة لوضع مجموعة مبادئ محاسبية للشركات المساهمة

وهى دراسة قدمها سبروز ومونتز (Sprouse and Moonitz) في العام 1962م وقد جاءت في ترتيبها الثالثة ضمن سلسلة " دراسة في بحوث المحاسبة " ، الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين . لقد اعتمد الكاتبان في هذه ***الدراسة أيضاً الأسلوب الاستنباطي*** ، واقترحا على المعهد الأمريكي ضرورة اعتماد المحاسبة وفق التغيرات الحادثة في كلٍ من المستوى العام للأسعار (التضخم) والمستوى الخاص للأسعار (القيم الجارية) . وكسابقتها ، فقد كان مصير هذه الدراسة أيضاً هو الرفض من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين .

5. بيان حول النظرية الأساسية للمحاسب (ASOBAT):

لقد صدر هذا البيان عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) في العام 1966م ، حيث حل فيه مصطلح " **معايير محاسبية**" محل مصطلح " **مبادئ محاسبية**" ، وتم اعتماد معايير المنفعة والموضوعية والقابلية للإجراء أو التحقيق . كما ركزت الدراسة على ضرورة الاهتمام بتحديد **الأهداف والمفاهيم المحاسبية** بدلاً عن الاكتفاء **بالاهتمام بالمبادئ والفروض المحاسبية** .

6. نظرية وقياس دخل المنشاة

وهو كما سنستعرض لاحقاً في تفصيل أكبر كتاب صدر في العام 1961م للكاتبين ادواردز وبل (Edwards and Bell) اللذين فرقا في هذا الكتاب بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي ، ووصفا الدخل الاقتصادي بأنه ربح ذاتي (Subjective Profit) . وقد فتح ادواردز وبل ، كما سنرى لاحقاً ، باب النقاش واسعاً أمام ما يعرف بمدرسة **تبني تكاليف الاستبدال والقيم الجارية** أساساً للقياس المحاسبي .

7. المحاسبة والتقويم والسلوك الاقتصادي

وهو عنوان لكتاب ألفه الاسترالي تشامبرز (Chambers) وصدر في العام 1966م ، وفيه يدعو تشامبرز إلى ضرورة اعتماد القيم الدنيا للأصول اعتماداً على مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر) السائد في الحياة العملية المحاسبية . وذلك انطلاقاً من أن استمرار التضخم وارتفاع الأسعار يؤدي دوماً **إلى نتائج وأرقام أعمال مضللة تضعف قابلية استخدام الأرقام المحاسبية للتنبؤ بتطور الأعمال في الدورات التالية** . وقد قدم تشامبرز فكرته تلك انطلاقاً من افتراضات محاسبية مسلم بها ، ليشتق منها معايير للإجراءات المحاسبية التي ينبغي تبنيها وفق نظريته التي تدعو إلى تقديم بديل للمحاسبة التي تقوم على مبدأ التكلفة التأريخية .

أسئلة تقويم ذاتي



1. ما أسباب رفض المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لدراسة مونتر في الافتراضات الأساسية للمحاسبة ؟
2. ما نوع الدراسة التي قدمها سيروز ومونتر وما نوع الأسلوب الذى اعتمدا عليه ؟
3. اشرح رؤية تشامبرز التي تقول بضرورة اعتماد (مبدأ الحيطة والحذر) في الحياة المهنية المحاسبية .

3. محاولات المدرسة المعيارية لإحداث تغيير في الممارسة المحاسبية

لقد كانت المدرسة المعيارية هى الأكثر محاولة لإحداث تغيير في الممارسات المحاسبية السائدة في المجتمعات المختلفة انطلاقاً من طبيعة المنهجية التي تقوم عليها هذه المدرسة ، والتي تسعى إلى تحوير ما هو كائن من الممارسات إلى ما ينبغي أن تكون عليه هذه الممارسات. ففي الوقت الذي تقوم فيه المدرسة الوضعية (الإيجابية) باستقراء وتوكيد الممارسات المحاسبية السائدة . نحت المدرسة المعيارية نحو ابتداع وتقديم العديد من البدائل النظرية التي سعت لنقل المحاسبة من الصورة التي كانت عليها إلى صورة هى برأي الباحثين المعياريين ، تمثل النموذج الأفضل للممارسة المحاسبية التي ينبغي تبنيها في الواقع .

في الفقرات التالية نقوم باستعراض بعضاً من تلك المحاولات التي تمت في التأريخ المحاسبي لإحداث تغيير في الممارسة السائدة وقت التنظير للانتقال بها نحو الأفضل ، أو لمعالجة بعض المشكلات الطارئة في دنيا المحاسبة من خلال اللجوء إلى إعمال العقل

والتفكير، بدلاً من استقراء معالجات الواقع المشاهد ، بحيث تأتي المعالجات المقترحة من الكتاب والباحثين لتمثل نقلة نوعية في المحاسبة الممارسة السائدة وقت محاولة التنظير وتقديم ذلك البديل :

1.3 محاولات سويني (Sweeney 1936) :

إن أول الإشكاليات التي صادفت المحاسبة التي نمارسها اليوم قد نشأت خلال الأعوام 1929م – 1933م (فترة الكساد العظيم) . لقد ساهمت فترة الكساد العظيم في ظهور كتابات نظرية معيارية في المجال المحاسبي استجابة لتلك الاحتياجات . وقتها كانت الأرقام المحاسبية الصادرة عن الشركات في حساباتها الختامية المنشورة تبدو لمستخدمي تلك الحسابات مفارقةً للواقع المشاهد الذي كانت فيه أسعار الأشياء تتضاءل نتيجة للكساد . وقد تساءل الناس وقتها حول لماذا لا تكون للمحاسبة وسيلتها التي تجعل الأرقام المحاسبية الصادرة عنها في القوائم المالية مستقرةً ، ومطابقةً للواقع المشاهد، تماماً كما تساءل الكاتب سويني (Sweeney 1936) في وقت لاحق ؟

لقد اعتدنا في التنظير المحاسبي وفق المنهج الوصفي على أن نبدأ بما نشاهد في الواقع ونتعاطى معه تبويباً وتلخيصاً ، ومن ثم نخلص إلى خلاصات بشأن هذا الواقع . وقد كان هذا النوع من التنظير ، كما رأينا ، هو الغالب في التأريخ المحاسبي . غير أن هذا التأريخ قد شهد أحياناً أناساً يلتفتون إلى هذا الواقع المحاسبي ويبادرون إلى ترقيته وتحسينه ، ولا يكتفون فقط بالاحتجاج على ما يرونه مخالفاً للمعقول أحياناً . بمعنى أنهم لم يكتفوا بمشاهدة الواقع ووصفه فقط وإنما إنطلقوا ليتساءلوا مثلاً حول لماذا لا تفعل المحاسبة كذا وكذا ؟ أي أنه يجب على المحاسبة أن تقوم بما يراه هؤلاء الكتاب مقبولاً ومعقولاً . وتعد مثل هذه التساؤلات أمثلة للحالات القليلة جداً في التأريخ المحاسبي التي جرت فيها محاولات لجعل التنظير يأتي سابقاً للتطبيق انطلاقاً من مبدأ الاحتجاج على الواقع أو رفض ما يجري فيه .

وعموماً فإن الاحتجاج على الواقع يحدث دوماً عندما تكون الأمور المشاهدة والمعاشة ليست على ما يرام برأي الذين يشاهدونها ويعيشونها . أما إذا كانت الأمور تمضي في

الواقع على نحو ما يرتجيه الناس ويرضونه ، فإنه غالباً ما يقنع الناس بما عندهم ويرضون بواقعهم ليأتي التنظير حول ذلك الواقع في أي وقت مطابقاً لما هو مشاهد ومعاش .

عزيزي الدارس ، بالعودة إلى فترة الكساد العظيم ، فإن الذي حدث في الولايات المتحدة الأمريكية خاصة هو أن أسعار الأوراق المالية قد انخفضت بدرجة كبيرة ، وانعدم التداول في سوق الأوراق المالية نتيجة لهذا الانخفاض ، الأمر الذي أفضى في وقت لاحق إلى تشكيل الهيئة المنظمة لسوق المال (SEC) المعروفة باسم هيئة الصكوك والأسواق المالية (1932 – 1933م) ، التي تم تخويلها سلطات جدولة استثمارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية .

أما في الاقتصاد عموماً، فإنه مثلما يقع الكساد أو الانكماش (Deflation) فإنه قد يقع أيضاً التضخم أو الانتعاش(Inflation) . وفي كلتا هاتين الحالتين فإن الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية المنشورة لا تعبر عن القيم الحقيقية المشاهدة لمكونات المراكز المالية ونتائج أعمال الشركات. ففي فترة الكساد العظيم مثلاً كانت

> الأرقام المحاسبية المنشورة في القوائم المالية للمؤسسات الأمريكية أكبر من القيم المشاهدة في الواقع في الأسواق التي تعمل فيها تلك المؤسسات .

أما في ظل الظروف التضخمية ، فإن الذي يحدث هو العكس تماماً إذ تبدو الأرقام المحاسبية الواردة في قوائم الشركات أقل من القيم التي يمكن مشاهدتها في الواقع .

لقد أصبحت قيم الأشياء المشاهدة في الواقع خلال فترة الكساد العظيم متدنية جداً مقارنة بالقيم الواردة في الحسابات المالية المنشورة . ولقد أدى هذا الوضع إلى الاحتجاج والشعور بعدم الراحة لدى مستخدمي تلك الحسابات المالية . وكانت النتيجة أن أدى ذلك الكساد العظيم إلى ظهور كتابات نظرية وتشريعات قانونية خلال السنوات (1932–

1936م) . ومن أشهر تلك الكتابات النظرية الكتاب الذي ألفه سويني(Sweeney,1936) بعنوان " المحاسبة المستقرة " .

يعتبر سويني (Sweeney) أباً لمحاسبة التضخم، لأنه أول من لفت نظر المتحاسبين إلى مشكلات التحاسب في ظل التاثيرات المختلفة للتغير الحادث في المستوى العام للأسعار على وحدة القياس النقدي . وكان يأمل في أن يكون في مقدور المحاسبة أن تقدم لمستخدمي القوائم المالية أرقاماً أكثر استقراراً ، بمعنى أنها ، وفق منظوره ، يجب أن تعبر عن الواقع المشاهد بصدق (تكون مستقرة) . لكّن مشكلة الأرقام المحاسبية لم تكن يوماً أبداً في كونها غير مستقرة ، وإنما يكمن الإشكال في أنها قد تصدر في واقع غير مستقر (في ظل ظروف التضخم أو الانكماش) .

بالرغم من ذلك ، فقد كانت آراء سويني تدل على أنه كان يريد للأرقام المحاسبية أن تبقى مطابقة للواقع نوعاً ما . أي أنه أراد أن يدعو المهتمين بالشأن المحاسبي إلى إيجاد أرقام محاسبية تعبرعن الواقع المشاهد في كل الأحوال . فإذا أردنا أن تعبر الأرقام المحاسبة عن الواقع في أي حال ، فإنه يجب على تلك الأرقام أن تتجه مع التغير الحادث في الأسعار في كل الأحوال .

لقد قامت فكرة سويني على إيجاد طريقة تجعل الأرقام المحاسبية مستقرة ، ولكننا عملياً لا نستطيع أن نجعل الأرقام المحاسبية مستقرة . ذلك لأن أسعار السلع والخدمات في ظل ظروف التضخم أو الكساد تكون دوماً غير مستقرة (متذبذة) ، ولا توجد أي جهة (حكومة كانت أم مؤسسات) تستطيع أن تمنع حدوث التذبذب في الأسعار . لكن تستطيع الحكومة طبعاً أن تتدخل باتخاذ بعض القرارات والسياسات في حالة الارتفاع أو الانخفاض الحاد في الأسعار في محاولة للحد من التقلبات السعرية وإعادة التوازن للاقتصاد . إلا أن ذلك كله لا يمنع حدوث بعض التغيرات في أسعار السلع والخدمات (ارتفاعاً وانخفاضاً) من وقتٍ لآخر .

أسئلة تقويم ذاتي



1. متى نشأت أول الإشكاليات التي واجهت المحاسبة التى تمارسها اليوم ؟
2. وضح أثر الانكماش والتضخم على الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية المنشورة ؟

لذلك يعتبر سويني أول من لفت أنظار العالم إلى ضرورة أن تعبر الأرقام المحاسبية عن الواقع في ظل ظروف الكساد أو التضخم . ولقد أصبح ما كتبه سويني عقب فترة الكساد العظيم تلك ، إرثاً نظرياً محاسبياً استفاد منه العالم في سنوات لآحقة عندما عانى العالم الغربي من آثارِ التضخم الذي حدث عقب الحظر البترولي العربي خلال حرب أكتوبر 1973م . فلقد شهدت الفترة من 1974 إلى 1976م ارتفاعاً كبيراً في أسعار الوقود والمحروقات، الأمر الذي جعل الأرقام المحاسبية المنشورة في القوائم المالية للشركات الصناعية الكبرى تبدو مفارقة جداً لواقع الأسعار المشاهدة في الأسواق. وقد كانت تلك لحظاتِ التفت فيها علماء المحاسبة إلى إرثهم العلمي المتعلق بعمليات المحاسبة والتحاسب في ظل التغير في المستوى العام للأسعار . وكانت نتيجة تلك الالتفاتة هى استفادة ما يعرف اليوم **بمحاسبة التضخم من إرث سويني** ، على الرغم من أن ما كتبه سويني كان يتعلق بعمليات التحاسب في حالة الكساد .

عزيزي الدارس ، إن اقتصاديات العالم الذي نعيش فيه اليوم هي في كثير من الأحيان اقتصاديات تضخمية تشهد أسعاراً متصاعدة من حين لآخر . كما أنه لا توجد اليوم أية اقتصاديات تعيش في حالة انكماش ، على الرغم من أن هنالك بعض الاقتصاديات التي تعاني أحياناً من حالات انكماش قصيرة المدى كما في حالة الاقتصاد الياباني والاقتصاد الأمريكي . لكّن مثل هذا الانكماش (مقداراً وأمداً) لا يؤدي في الغالب

الأعم إلى انخفاض قيم الأشياء انخفاضاً كبيراً مقابل قيمتها المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية .

أما خلال الفترة من 1974م إلى 1976م، فقد تضاعفت أسعار الطاقة وتضاعفت معها أسعار السلع المصنعة أضعافاً مضاعفة ، وتأثر العالم كله بالتضخم . من هنا بدأت الاحتجاجات والتساؤلات ، وما عاد الناس يقبلون بالتعامل مع ما ينشر من أرقام محاسبية يرونها مفارقة للواقع الذي يشاهدون . ذلك أن ما شاهدوه في الواقع التضخمي من قيم (أسعار) للأصول كان شيئاً عظيماً (متضخماً) ، في حين كانت القوائم المالية والأرقام المحاسبية تعبر عن قيمٍ لنفس تلك الأصول بأرقام بعيدة كل البعد عن ذلك الواقع المشاهد . ولذلك عادت نفس تلك التساؤلات التي طرحها سويني(Sweeney) في ثلاثينيات ذلك القرن ، عادت من جديد ، وبدأ الناس يبحثون عن حلول واجابات لتساؤلات من شاكلة : ماذا لو فعلنا كذا وكذا لمحاسبتنا هذه حتى نجعل الأرقام المحاسبية الصادرة عنها تعبر تماماً عن الواقع المعاش الذي نشاهده ؟

لقد كانت نتيجة كل تلك المناقشات والتساؤلات وما نتج عنها من محاورات هى ظهور العديد من المقترحات التي تهدف إلى تقديم المعالجات الممكنة لتثبيت الأرقام المحاسبية في ظل الظروف التضخمية . ومن بين تلك المعالجات النظرية التي تم تقديمها للمحاسبة في ظل التضخم ، اشتهر أنموذجان هما : الأنموذج البريطاني والأنموذج الأمريكي لمحاسبة التضخم .

أسئلة تقويم ذاتي



1. من أول من لفت نظر المحاسبين إلى مشكلات التحاسب في ظل التغير في المستوى العام للأسعار على وجه القياس النقدي ، وبماذا يلقب ؟
2. ماذا يريد سويني في كتاباته وبحوثه المختلفة ؟
3. لماذا لا نستطيع عملياً أن نجعل الأرقام المحاسبية مستقرة ؟

2.3 الأنموذج البريطاني في محاسبة التضخم

في هذا الأنموذج تم تعديل الأرقام المحاسبية بنسبة التضخم الحادث في الاقتصاد لكي تعبر هذه الأرقام المعدلة عن الواقع (واقع الأرقام المحاسبية التأريخية معدلة بقوة العملة في يوم التقرير) .

مثال :

إذا اشترينا أصلاً بمبلغ 100,000 جنيه وكانت نسبة التضخم في الاقتصاد 50%، فإنه وفقاً لهذا الأنموذج سيتم تعديل قيمة الأصل في نهاية العام المالي (في قائمة المركز المالي فقط) لتصبح القيمة 150,000 جنيه (100,000 × 150%) . إن هذا المبلغ الأخير (150,000 جنيه) لم يتم دفعه فعلاً من حسابات المنشأة (الخزينة) . لقد كان المبلغ المدفوع فعلاً هو 100,000 جنيه، إلا أنه ومنذ تأريخ يوم شراء الأصل بتلك القيمة، ارتفعت الأسعار إجمالاً بنسبة 50%. أي أن قيمة الأصل الابتدائية (100,000 جنيه) صارت تعادل بنقود اليوم 150,000 جنيه، لأن نقود اليوم فقدت 50% من قيمتها مقارنة بنقود العام الماضي. وإذا زاد التضخم مرة أخرى بعد سنتين لتصبح النسبة الإجمالية للتضخم للعامين (تضخم متراكم) 80% مثلاً، ستصبح قيمة الأصل عندها 180,000 جنيه.

وهكذا ، ففي كل سنة سيتم تعديل الأرصدة المحاسبية القائمة في أول العام بنسبة التضخم الحادث في الاقتصاد خلال تلك السنة، أو تعديل الأرصدة المحاسبية القائمة خلال الفترة المحاسبية بنسبة التضخم الحادث خلال تلك الفترة . بمعنى أنه يمكن عمل هذا التعديل بإحدى طريقتين :

1. عمل متراكم تضخم من تأريخ شراء الأصل ليتم من خلاله تعديل قيمة الأصل عند إعداد التقرير بنسبة التضخم المتراكم خلال تلك الفترة (باستخدام نسبة التضخم المتراكم من تأريخ شراء الأصل) كما في المثال السابق بحيث يلحظ تراكم التضخم على النحو الآتي :

من يوم شراء الأصل حتى نهاية السنة الأولى	**من يوم شراء الأصل حتى نهاية السنة الثانية**	**من يوم شراء الأصل حتى نهاية السنة الثالثة**
التضخم السنوي 50%	%20	%10
التضخم التراكمي 50%	%80	%98

ففي نهاية كل سنة من السنوات الثلاث سيتم تعديل قيمة الأصل الابتدائية (100,000جنيه) بنسبة التضخم الإجمالية لتصبح قيمة الأصل بنهاية كل سنة من تلك السنوات على النحو الآتي :

قيمة الأصل بنهاية العام الأول	**قيمة الأصل بنهاية العام الثاني**	**قيمة الأصل بنهاية العام الثالث**
150,000 جنيه	180,000 جنيه	198,000 جنيه

2. عمل متراكم تضخم دورياً يقوم على استخدام النسبة السنوية للتضخم في تعديل الأرقام المحاسبية القائمة في أول العام (والمعدلة هي نفسها بنهاية العام السابق) . وبتطبيق ذلك على المثال السابق، تصبح قيمة الأصل بنهاية السنة الأولى 150,000 جنيه ، وهي نفسها القيمة الابتدائية للأصل في بداية العام الثاني . من بعد ذلك نتجاهل تماماً

التكلفة الابتدائية لشراء الأصل (100,000 جنيه) ، ونستخدم نسبة التضخم السنوي للسنة الثانية (20%) لحساب قيمة الأصل بنهاية العام الثاني لتصبح 180,000 جنيه (150,000 × 120%) . أما نسبة التضخم للسنة الثالثة والتي تبلغ 10% مثلاً ، فيمكن استخدامها لقياس قيمة الأصل بنهاية العام لتصبح 198,000 جنيه (180,000 × 110%) . من ذلك يتضح أننا ننتظر بنهاية كل عام لننظر في نسبة التضخم الحادث خلال تلك السنة لنستخدمها في إعادة حساب قيمة الأصول الابتدائية في أول العام لنحصل على قيمتها بنهاية العام . وهكذا نستمر في تعديل الأرقام المحاسبية الواردة في الحسابات الختامية في كل مرة مستخدمين النسبة السنوية للتضخم في الاقتصاد الذي نعمل فيه .

من المهم جداً ملاحظة أن هذا التعديل يتم في نهاية العام المالي فقط ، ويتم التعديل في الأرقام المحاسبية الواردة في قائمة المركز المالي فقط ، وأنه لا يتم تعديل الأرقام المحاسبية الواردة في السجلات المحاسبية (دفتر اليومية ودفترالأستاذ) ، لأن معالجات محاسبة التضخم تؤثر على أرقام المركز المالي أكثر من تأثيرها على الأرقام الواردة في حساب الأرباح والخسائر . ذلك أن معظم أرقام حساب الأرباح والخسائر تترتب على أحداث تقع في نفس السنة المالية التي يتم التحاسب عنها . من ذلك مثلاً إيرادات السنة ومصروفاتها ، على الرغم من أن بعض مصروفات المنشأة قد تشتمل على أرقام محاسبية تحتاج إلى إجراءات لتعديلها بنسبة التضخم الحادث في الاقتصاد من تأريخ تسجيلها ، كأصول إلى تأريخ استحقاقها كمصروفات (إهلاكات الأصول الثابتة وتكاليف المخزونات المباعة أو المستخدمة في الإنتاج مثلاً) .

يلحظ أنه إن أرقام الأصول في الأنموذج البريطاني سترتفع من عام لآخر حتى وإن كانت المنشأة تضمحل وتضمر، لأنه في ظل الظروف التضخمية فإن نسبة التضخم المتسارعة ستؤدي إلى أن تزداد قيمة الأصول حسابياً ، بحيث تصبح الأرقام الواردة في الحسابات الختامية (المركز المالي) أكبر . كذلك يعاب على هذا الأنموذج عدم وجود مستندات مرجعية تؤيد الأرقام المحاسبية المعدلة في الحسابات الختامية ، مما يظن في أنه

يعطي مستخدمي المعلومات المحاسبية بيانات مضللة تظهر المركز المالي للمنشأة وكأنه يتحسن من عام لآخر (نتيجة الزيادة الظاهرية في قيمة الأصول) .

3.3 الأنموذج الأمريكي في محاسبة التضخم

وفقاً لهذا الأنموذج ، فإنه يتم اختيار سنة معينة من سنوات عمر المنشأة لتصبح سنة الأساس . ويتم استخدام قوة وحدة القياس النقدي (الدولار الأمريكي) لتلك السنة كوحدة معتمدة للقياس المحاسبي لباقي سنوات عمر المنشأة . وعليه تعتبر المنشأة أن دولار سنة الأساس هو وحدة قياسها النقدي لغرض التحاسب ، والتي تبقى ثابتة بالضرورة ويتم وفقها تسجيل ما يحدث في أي سنة من السنوات اللاحقة . وكنتيجة للظروف التضخمية المتتابعة من سنة لأخرى، فإن قيمة دولار سنة الأساس ستكون أقوى من قيمة الدولار في السنوات اللاحقة ذلك أن العملات تفقد قيمتها في ظل التضخم . وعليه فإنه وفقاً لهذا الأنموذج فإن قيم الأصول ستتناقص من عام لآخر نتيجة لأنها تشترى بدولار أقل قيمة (أكثر عدداً) ويتم التحاسب عنها بدولار سنة الأساس الأكبر قيمة والأقل عدداً بالضرورة . لقد كانت النتيجة العملية لممارسة محاسبة التضخم وفق هذا الأنموذج في البيئة الأمريكية هو انكماش واستمرار انكماش المنشآت وفقاً لحسابتها المنشورة حتى وإن كانت هذه المنشآت تحقق نمواً مضطرداً في أصولها . فمع ظروف التضخم وفقدان قيمة العملة (أي عملة) بمرور الزمن ، فإن النتيجة المنطقية لتبني الأنموذج الأمريكي هو انكماش أحجام المنشآت بانكماش أرقامها المحاسبية الواردة في حساباتها الختامية المنشورة على الملأ ، وهو أيضاً أمر مضلل يعطي انطباعاً لمستخدمي القوائم المحاسبية بتدهور وتضاؤل أصول المنشآت ومراكزها المالية ، على غير حقيقة الأمر في الواقع .

لقد تم تطبيق هذه النماذج أو البدائل في بريطانيا وأمريكا كتعديلات في الأرقام المحاسبية التقليدية التي تلتزم مبدأ التكلفة التاريخية ، وذلك استجابة للضغوطات التي طرأت في ظل الظروف التضخمية التي عاشتها الدول الغربية خلال سبعينيات القرن العشرين . وقد استمر تطبيق هذه النماذج لمدى ثلاثة أو أربعة أعوام تقريباً انتفت بعدها الحاجة إلى تطبيق محاسبة التضخم ، إما لانحسار الضغوطات التضخمية واستقرار

اقتصاديات تلك الدول كما حدث في مطالع الثمانينيات التي تلتها أو كنتيجة للعيوب والمآخذ التي واجهت تلك النماذج المحاسبية ، من وجهة نظر مستخدمي المعلومات المحاسبية والتي أشرنا إليها في الفقرات الماضية . وكانت المحصلة النهائية هو تراجع كل من أمريكا وبريطانيا عن أنموذجيهما في محاسبة التضخم . وبالنتيجة فقد بقينا حتى اليوم في كثير من دول العالم الثالث التي عانت وماتزال تعاني ظروفاً تضخمية من عدم وجود بديل محاسبي ، يوفر معالجات للأرقام المحاسبية التي يتم نشرها على الملأ في ظل التضخم .

تدريب رقم (1)



تناول بالشرح الأنموذج الأمريكي في محاسبة التضخم .

4.3 أسباب التراجع عن محاسبة التضخم

بالنظر إلى التجربتين البريطانية والأمريكية في محاسبة التضخم وما ترتب عنهما من معالجات لم تجد قبولاً من مستخدمي المعلومات المحاسبية ، يمكن إجمال **أسباب التراجع عن محاسبة التضخم في الآتي :**

1. **إن وفقاً لآراء المستخدمين فقد أصبحت الأرقام المحاسبية المترتبة** على هذه المعالجات المحاسبية (في ظل التضخم) مضللة للمستخدمين أكثر من كونها مفيدة لهم . ولما كان هدف المحاسبة هو قياس وتوصيل معلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، فإن تجربة محاسبة التضخم قد أوضحت أننا استطعنا أن نوصل معلومات جديدة (الأرقام المحاسبية المعدلة بنسبة التضخم الحادث في الاقتصاد مثلاً) ولكن هذه المعلومات الجديدة لم تساعد المستخدمين على إتخاذ قرارات اقتصادية أفضل ، بل إنها ووفقاً لهؤلاء المستخدمين كانت مضللة لهم عند اتخاذ هذه القرارات . وعليه فإن المعلومات التي وفرتها محاسبة

التضخم لم تساعد في تحقيق هدف المحاسبة. وإذا لم تساعد الوسيلة (أيما وسيلة) في تحقيق الهدف من استخدامها عدت هذه الوسيلة وسيلة فاشلة .

2. **لقد إرتفعت الأسعار في ظل التضخم ثم ارتفعت إلى أن وصلت** ذروتها ثم عادت فأستقرت في البيئآت التي كانت المبادرة دوماً في ابتداع المعالجات المحاسبية . ولذلك ما عاد الناس يتخوفون من التضخم الذي ما عاد يمثل هاجساً لهم ولأرقامهم المحاسبية وبالتالي قل عندهم الاحتجاج . أي أن التضخم ما عاد بمثل معضلة في كثير من الاقتصاديات الغربية التي كانت تعاني من التضخم التي ابتدعت التنظير في المحاسبة، وبالتالي خمدت الدافعية لاستنباط معالجات محاسبية للتحاسب في ظل ظروف تضخمية .

3. **من الناحية الفنية ، فإن نسبة التضخم في الاقتصاد** هو عبارة عن متوسطات عامة (المتوسط العام للأسعار) . وقد كانت هذه المتوسطات (كما هي العادة في كل متوسط) معيبة أو خادعة . معيبة لأنها لا تعبر عن أي حالة بعينها في الاقتصاد سلعةً أو منشأةً أو قطاعاً . وخادعة لأنها تخفي وتضيع بعض المعلومات المفيدة للمتلقي . ذلك أننا عندما نقول مثلاً أن متوسط أداء الطلاب في فصل ما هو (ب) فإن هذا لا يعني بالضرورة أن أداء جميع الطلاب كان جيداً . ذلك أنهم بالتأكيد لم يحصلوا جميعاً على التقدير (ب) بل إننا نجد أن هناك طلاباً حاصلين على تقديرات مختلفة مثل (أ) و (ب) و (ج) و(د) وربما حتى التقدير رسوب (هـ) . فهذا المتوسط (ب) إذاً غير معبر عن حقيقة الحال وهو بالضرورة خادع إذا استخدم للدلالة على مستوى كل واحد من هؤلاء الطلاب على حده . كذلك هو الحال عندما نقول إن متوسط (نسبة) التضخم في الاقتصاد قد بلغت 30% ، فإن هذا كما يدل اسمه يمثل متوسطاً عاماً يشمل كل الأفراد والمنشآت مهما اختلفت مجالات عملها أو اختلفت نسبة الزيادة في أسعار (قيم) أصولها . فمثلاً قد ترتفع قيمة أصول منشأة ما بنسبة 50% في المتوسط، بينما ترتفع قيمة أصول منشأة أخرى بنسبة 20%، وترتفع قيمة أصول منشأة ثالثة بنسبة 10% . فهنا

عندما يتم تعديل أرقام قيم أصول جميع هذه المنشآت بنسبة التضخم الحادث في الاقتصاد (30%) ، وليس الزيادة (التغير الحادث) في قيمة أصول كل منشأة على حده ، فإن الأرقام المعدلة المنشورة لحسابات هذه المنشآت الثلاث لا تعبر عن حقيقة الأوضاع في كل منها . ومثل هذا العيب يكمن كما هو واضح في النمط البريطاني لمحاسبة التضخم .

أما في النمط الأمريكي: تختلف باختلاف سنوات الأساس للمنشآت المختلفة (لاختلاف أعمارها مثلاً ، أو لاختيارها سنوات أساس مختلفة) أحجام المنشآت وفقاً للأرقام المحاسبية المقارنة المنشورة عنها في أي سنة . وإذا تم في أي سنة لاحقة تغيير سنة الأساس في أية منشأة ، فإن أرقامها المحاسبية المنشورة عبر السنوات المختلفة تصبح غير قابلة للمقارنة بالنسبة للمنشأة نفسها ناهيك عن إمكانية مقارنتها مع المنشآت الأخرى . ومعلوم أن القابلية للمقارنة هي واحدة من أهم الخصائص اللازمة للمعلومات المحاسبية .

4. **هناك مشكلة فنية أخرى تتمثل في أن معدل التضخم في الاقتصاد** يقاس غالباً بعدد من المؤشرات. من هذه المؤشرات مؤشر متوسط التغير في المستوى العام للأسعار للمستهلكين (Consumer Price Index, CPI) . إن هذا المؤشر كما يدل على ذلك اسمه لا ينطبق على المنشآت والشركات ، لأنها ليست مقصودة بكلمة المستهلكين (فالشركات مثلاً لا تستهلك نفس مكونات سلة المستهلكين التي يتم وفقها حساب هذا المؤشر من مسكن ومأكل ومشرب وترحيل وتعليم وعلاج وترفيه ..إلخ) . لقد أشار العديد من الكتاب في هذا المجال أن هذا المؤشر لا يصلح للشركات وإنما يصلح كمؤشر لقياس التضخم للمستهلكين من الأفراد والأسر . لذلك اقترح بعضهم استخدام مؤشر أسعار المدخلات المصنعة في حالة احتساب التضخم للشركات (Industry Price Index, IPI) ، بحيث يتم قياس الزيادة في قيمة ما تستهلكه الشركات الصناعية . ولكن حتى هنا نتيجة لاختلاف مدخلات إنتاج الشركات الصناعية فقد اقترح بعضهم استخدام مؤشر آخر أكثر تخصيصاً لقياس الزيادة في قيمة ما تستهلكه

كل صناعة وفق قطاعها على حده ، أي باستخدام ما يعرف بمؤشر الأسعار الخاص بالصناعة المحددة (Industry Specific Price Index, ISPI) .

عزيزي الدارس ، نخلص من ذلك إلى أن محاسبة التضخم لم تجد قبولاً من الناس لأسباب هي في الغالب تطبيقية عملية . ولربما كانت هناك أسباب تتعلق بانحسار ظاهرة التضخم وعودة الأسعار للاستقرار في العديد من الدول التي كانت تنشط فيها المناقشات حول تأثير التضخم على الأرقام المحاسبية . أي أن التضخم ما عاد التضخم يمثل هاجساً للناس في تلك البلدان . فمحاسبة التضخم مثلها مثل أي فكرة مستجدة يتم التداول حولها واقتراح الحلول المعينة بشأنها، فتصادف هذه الحلول النجاح وتصبح واقعاً يمشي بين الناس (وتقبل الفكرة التي أفضت إلى هذه الحلول نظرياً) ، أو تبوء تلك الحلول بالفشل وتموت الفكرة في مهدها (ترفض الفكرة نظرياً لفشل الحلول المترتبة عليها عملياً) . فهدف المحاسبة هو تقديم خدمات مفيدة (معلومات) ترضي المستفيدين من هذه الخدمات . ولكن يبقى السؤال المحوري هنا : من الذي يحدد مدى الاستفادة من هذه الخدمات ؟ هل يحدده (وبالتالي يقيمه) مقدم الخدمة نفسها ، أم يحدد تلك الاستفادة (ويقيمها بالتالي) المستفيد من تلك الخدمة (وهؤلاء في حالة المحاسبة هم جمهور المستخدمين للمعلومات المحاسبية كما نعلم) .

نشاط



عزيزي الدارس ، لماذا لم تنجح المحاولات التى جرت لتعديل الأرقام المحاسبية بنسب التغير في المستوى العام للأسعار ؟

5.3 محاولات إسبراوز ومونتز

(Sprouse and Moonitz 1952):

لقد حاول إسبراوز ومونتز (Sprouse and Moonitz) في وقت مبكر لفت نظر المحاسبة كمهنة إلى إمكانية التحول **من المحاسبة التقليدية التي تقوم على مبدأ التكلفة التاريخية ، إلى المحاسبة التي تقوم على أساس وجه من وجوه القيم الحالية.** وقد جاءت محاولاتهما امتداداً لمحاولات سابقة قام بها مونتز (Moonitz) بمفرده لهدف تطوير النظرية المحاسبية من خلال التقدم بمبادئ عامة يمكن تطبيقها على كل أشكال المنشآت. لقد قام إسبراوز ومونتز في ذلك العام (1952م) بعمل جرد شامل للمبادئ المحاسبية المتعارف ومن ثم تحليل الطرق المستنبطة منها لقياس الأصول والالتزامات وحقوق الملكية إلى جانب الإيرادات والمصروفات ، وكذا المكاسب والخسائر المتعلقة بها . وقد نظر إسبراوز ومونتز في المبادئ المحاسبية من خلال هذه الطرق المستنبطة ليظهرا لنا ما في هذه المبادئ من تناقضات عديدة .

من هذه التناقضات إن المحاسبة تسعى للمساعدة في تقييم الأصول ، ولكنها على النقيض من ذلك تقوم بتقييم هذه الأصول بالسعر الذي تم شراؤها به في تاريخ سابق (التكلفة التاريخية) . وهذه التكلفة التاريخية تبدو معيبة لغرض التقييم في وقت التقرير أو أي توقيت لاحق لتاريخ شراء تلك الأصول، لأنها لا تعبر عن القيم الحالية (الحقيقية وفقاً لإسبراوز ومونتز) لتلك الأصول . فحتى فكرة قائمة المركز المالي التى نسعى من خلالها لإظهار المركز المالي للمنشأة تقوم على فرضية أنه يعبر عن المركز المالي ، كما في تاريخ معين (نهاية العام المالي مثلاً) ولا تدلل تلك القائمة أبداً – كما يفيد عنوانها – على أنها تقدم حصراً لموجودات المنشاة بتكاليفها التي قامت بها في لحظة دخولها في ملك المنشأة . ذلك أننا في المحاسبة الحالية التي نمارسها اليوم لا نقوم في حقيقة الأمر بتقييم الأصول كما يريد إسبراوز ومونتز ، وإنما نقوم برصدها بالتكلفة التي تم الحصول عليها بها في يوم شرائها أو بتلك التكلفة مخصوماً منها بعض المخصصات التي تستخدم مطية للوصول إلى إعادة توزيع تلك التكلفة (**كما في حالة القيمة الدفترية للأصول الثابتة**

القابلة للاستهلاك أو صافي المدينين بعد خصم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها) .

عزيزي الدارس ، لقد كان من نتيجة محاولات إسبراوز ومونتز وضع مبادئ **محاسبية عامة تقوم على أساس القيم الحالية بعد أن تم فرض قيود على المدرسة المحاسبية التقليدية التي تقوم على مبدأ التكلفة التاريخية** . كما تم استنباط مفاهيم للقيم الحالية اشتملت بالإضافة إلى أسعار المبادلة التي وقعت في الماضي المستخدمة ***في* المحاسبة التقليدية** (Historic Cost, HC) ، كل من أسعار المبادلة الحالية السائدة حالياً في أسواق السلع (Current Replacement Cost,CRC) ، إلى جانب أسعار المبادلة المستقبلية (Future Selling Price, FSP) وجميعها تمثل وجهاً من وجوه **صافي القيمة المحققة من الأصل (Net Realizable Value, NRV)** التي تستخدم في :

> المحاسبة التقليدية عند تقويم المخزون السلعي على أساس مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل .

وقد انفتح نتيجة لذلك باب واسع للنقاش في التاريخ المحاسبي الأمر الذي أفضى بنا إلى الوصول إلى حقيقة أن كل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هى ليست بالضرورة مبادئ حاكمة . وإن المحاسبة التقليدية تقوم على مبدأ أساسي وحيد (حاكم على كل ما عداه من المبادئ المحاسبية) هو مبدأ الحيطة والحذر .

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر مآخذ التجربة الأمريكية في محاسبة التضخم قبل نموذج أدورد .
2. وضح نتائج محاولات اسيراوز ومونترز .
3. عرف مفهوم صافي القيمة المحققة من الأصل التي تستخدم في المحاسبة التقليدية عند تقويم المخزون السلعي .
4. ما المبدأ الأساسي الحاكم في المحاسبة التقليدية .

6.3 أنموذج إدواردز وبل (1961م Edwards and Bell) :

ناقش الاقتصاديان الأمريكيان إدواردز وبل في كتابهما "نظرية وقياس دخل المنشأة (The Theory and Measurement of Business Income)" عيوب المحاسبة ، المتمثلة في قيامها بقياس قيم الأشياء (الأصول) باستخدام التكلفة التاريخية التي لا تعبر عن الواقع في ظل التغير في المستوى العام للأسعار (التضخم) ، أو حتى في حال تغير أسعار بعض الأصول المملوكة للمنشأة في حال غياب التضخم . وفي ذلك أوضح إدواردز وبل النقاط الآتية :

أ – إن استخدام التكلفة التاريخية معيب وغير عادل لتحديد قيم الأشياء .

ب –إن القيمة التي نعطيها نحن للأشياء تعتمد في المقام الأول على ما يرجى من تلك الأشياء من نفع مستقبلي .

ج –إن هذه القيم التي تقوم على النفع المستقبلي المرجو من الأشياء تتميز بقدر عالٍ من الذاتية (بمعنى أنها تعتمد على أحاسيس الناس) .

د – إن المحاسبة كعلم من علوم القياس لا تستطيع أن تبيّن وتقيس التحقق من هذه الأحاسيس .

لكل ذلك اقترح إدواردز وبل أن يتم استخدام الأسعار السائدة في الأسواق في لحظة التقرير ، التي تعبر عن قيم الأشياء وفق أحاسيس مجموع المتعاملين في السوق للدلالة على قيم الأشياء عند المنشأة . إن كل سلعة معروضة في الأسواق لها بالضرورة سعر معين ناتج من تفاعل عرض العارضين وطلب الطالبين (البائعين والمشترين) . لذلك فإن هذا السعر الذي هو نتاج لأحاسيس كل هؤلاء سيكون مؤشراً لإتجاه مجموع أحاسيس مجتمع المنشأة تجاه السلعة أو الأصل المعين . فإذا كان إحساس المشترين أن السلعة المعروضة عليهم في السوق غالية جداً ، فإنهم يحجمون أو يمتنعون عن الشراء ، وبالتالي يقل الطلب على السلعة مما يضطر البائعين لخفض الأسعار تشجيعاً للطلب على السلعة وتفادياً لكسادها وتلفها . أما إن كان إحساس المشترين أن سعر السلع منخفض نوعاً ما ، فإنهم سيقبلون على شرائها مما سيفضي إلى رواجها وارتفاع أسعارها ، ويشجع مزيداً من المنتجين لعرض تلك السلعة في الأسواق . أما من ناحية البائعين ، فإن الأسعار المرتفعة للسلع في الأسواق ستكون حافزاً لهم لعرض كميات أكبر من هذه السلع، لاغتنام فرصة الأسعار المرتفعة مما يفضي إلى كثرة المعروض من السلع وانخفاض أسعارها . وفي المقابل ، **فإن سلوك البائعين في حال انخفاض أسعار السلع في الأسواق هو الخروج من**

السوق ، لتدنى الأرباح نتيجة للوفرة والكساد وعدم عرض المزيد من السلع ، مما يؤدي إلى انخفاض المعروض من تلك السلع وإتجاه أسعارها نحو الارتفاع . لذلك فإن أي سعر مشاهد في السوق لأيّ سلعة هو عبارة عن نتاج للأحاسيس الذاتية لمجموع البائعين ومجموع المشترين في سوق تلك السلعة . إن سعر السوق في هذه الحالة هو عبارة عن متوسط أحاسيس هؤلاء الناس، كل الناس المتعاملين في تلك السوق ، وتعبير موضوعي وحقيقي لمجموع أحاسيسهم الذاتية . أيّ أنها محصلة نهائية لمجموع أحاسيس البائعين والمشترين في ظل ظروف السوق التنافسية، وبافتراض أن المعلومات في ذلك السوق متاحة على السواء لجموع البائعين والمشترين ، وأن البدائل والخيارات المختلفة متاحة لهم جميعاً بخلاف مايحدث في الأسواق الاحتكارية .

عزيزي الدارس ، من المعلوم إن من سمات السوق التنافسية لا يمكِّن لأيّ من المشاركين فيها من المشترين أو البائعين (أفرداً كان أم مؤسسة) أن يتحكم في تحديد السعر السائد في السوق أو يؤثر عليه .

لذلك كان المنطلق النظري للكاتبين هو أن الرؤية الشخصية في إعطاء القيم للأشياء ، والذي هو بالضرورة إحساس ذاتي لا يمكن قياسه أو التحقق منه ، يمكن استخدامه بشكل موضوعي عندما يعبر عن نفسه في الأسواق في هيئة الأسعار السائدة لتلك الأشياء (السلع والخدمات) . لذلك اقترح إدواردز وبل استخدام السعر الحاضر في السوق ، وهو تعبير عن مجموع تلك الأحاسيس ، في تقييم الأشياء بعد أن توفرت فيه من الموضوعية ما يكفي للتحقق منه كقياس لقيم الأشياء ، لأنه يمكن مشاهدته واقعاً بمعزل عن أحاسيس المنشأة مالكة الأصول .

بحسب أدواردز وبل فإن القيمة الحالية لأي أصل (Present Value, PV) هو عبارة عن إحساس ذاتي بمدى النفع المستقبلي المرتجى من تملك ذلك الأصل . فالقيمة الحالية كما نعلم يتم حسابها على أساس التدفقات النقدية التي يتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل (المنافع المستقبلية للأصل) مخصومة إلى الحاضر . لذلك واعتماداً على أن **هذه القيمة الحالية** (PV) هى قياس للنفع المستقبلي ونتاج للأحاسيس ، فإنها لا

يمكن أن تصلح وسيلة للقياس المحاسبي كونها ذاتية وغير موضوعية ولا يمكن التحقق منها . فقد تختلف القيمة الحالية من شخص لآخر ومن منشأة لأخرى نتيجة لاختلاف سعر الخصم أو تقدير درجة المخاطر ، التى يراها كل شخص في التدفقات النقدية المخصومة حتى لو تساوت المشروعات والعوائد المتوقعة من تلك المشروعات .

عزيزي الدارس ، إن أي حديث عن منافع مستقبلية أو قيم حالية ناتجة عن تدفقات نقدية مستقبلية مخصومة ، هو حديث عن أحاسيس لا يمكن التحقق منها محاسبياً، لأن المطلوب في المحاسبة هو تسجيل القيم الموضوعية للأشياء (الأصول) المملوكة للمنشأة بحيث يمكن التحقق منها بمعزل عن أحاسيس ملاك المنشأة أو من يقومون على إدارتها . لذلك فإننا إذا تحدثنا عن أي تقييم للمنشأة باستخدام مفهوم النفع المستقبلي (القيمة الحالية) لأصولها ، فإننا لا يمكن أن نصل إلى تقييم موضوعي قابل للتحديد أولاً والتحقق منه ثانيا ً.

أسئلة تقويم ذاتي

1. اشرح عيوب المحاسبة المتمثلة في قياس قيم الأصول باستخدام التكلفة التاريخية .
2. اذكر مبررات رؤية وجهة نظر إدوارزوبل لاستخدام الأسعار السائدة في السوق في لحظة إعداد التقارير المالية للمنشأة .
3. عرف مفهوم السعر المشاهد في السوق لأيّ سلعة .
4. عرف سعر السوق في ظل سعر شاهد في السوق .
5. وضح سمات السوق التنافسية .
6. عرف مفهوم القيمة الحالية للأصول .
7. القيمة الحالية الناتجة عن تدفقات نقدية لا يمكن التحقق منها محاسبياً . علل ذلك.

لقد اقترح إدواردز وبل استخدام السعر السائد في السوق وقت التقرير لتقييم الأصل الذي يراد تقييمه ، باعتبار أن ذلك السعر يمثل التكلفة الاستبدالية الحاضرة اللازمة

للحصول على الأصل (Current Replacement Cost, CRC). لكن التعريف الشائع لهذه التكلفة الاستبدالية الحاضرة، والذي يجري استخدامه بكثافة في أدبيات مدرسة القيم الحاضرة التي ينتمي إليها إدواردز وبل هو التكلفة الاستبدالية (Replacement Cost, RC). وهى تمثل وفق منظور إدواردز وبل ، ذلك السعر الذي نستطيع أن نحصل به على نفس الأصل أو مثيله في الأسواق الآن ، أي عند لحظة إعداد التقرير المالي للمنشأة مالكة الأصل (نهاية العام المالي مثلاً) .

المطلوب إذاً لتقييم أصول المنشأة في نهاية العام المالي ، هو أن ننظر **للأسعار السائدة لتلك الأصول أو أشباهها في الأسواق** ، ونستعير تلك الأسعار باعتبارها تمثل **التكلفة اللازمة التي يجب أن نتحملها لاستبدال أصول المنشأة الحالية** بمثيلاتها في الأسواق ، بما يجعل الأرقام السوقية المحققة الحاضرة قيماً للأصول بالمركز المالي للمنشأة ، وبالتالي تتساوى قيم أصول المنشآت المتشابهة . أما تقييم الأصول باستخدام التكلفة أو القيم الدفترية أو التكلفة أو السوق إيهما أقل كما تفعل المحاسبة حالياً فهو يؤدي إلى تعدد أساليب القياس المحاسبي ، ويترتب عليه أن نشاهد في الواقع أن منشأتين مختلفتين يمكن أن تبدوا متشابهتين لمن يقرأ قوائمها المالية . وعلى العكس من ذلك تماماً ، فمن الممكن لمنشأتين متماثلتين أن تبدوا مختلفتين وفق تقاريرهما المالية المنشورة لنفس العلة . لذلك يرى إدواردز وبل ضرورة أن تقوم كل منشأة بقياس وتسجيل قيم أصولها بسعر التكلفة الاستبدالية (RC) السائدة في السوق للأصول النظيرة لتلك الأصول المملوكة للمنشأة بغض النظر عن سعر شراء تلك الأصول (تكلفتها التاريخية) . وبحسب إدواردز وبل فإن هذا الأمر كفيل بأن يقضي على علة التشابه والاختلاف المذكورة أعلاه ويجعل التقارير المالية للمنشآت المختلفة أكثر قابلية للمقارنة.

إن الأنموذج المحاسبي الذي يقترحه إدواردز وبل في هذا الإطار يقوم على استخدام مفهوم التكلفة الاستبدالية (Replacement Cost, RC) ، ليكون بديلاً عن المفهوم الذي ساد طويلاً في المحاسبة وما يزال وهو مفهوم التكلفة التاريخية (Historic Cost, HC). والتكلفة الاستبدالية هي السعر الذي يمكن أن نشتري به اليوم أصلاً يحل محل الأصل

الذي نملكه ويتطابق معه شكلاً ومنفعة . أيّ أن التكلفة الاستبدالية في هذه الحالة لا تمثل إحساساً فردياً بقيمة ذلك الأصل ، لأنها عبارة عن السعر السائد في السوق لذلك الأصل .

إن استخدام مفهوم التكلفة الاستبدالية (RC) في هذا الإطار قد أدي إلى ابتداع مفاهيم جديدة وردت ضمن أنموذج إدواردز وبل ، منها :

أ- مكاسب الحيازة (Holding Gains, HG) : وهي مكاسب رأسمالية ناتجة عن الاحتفاظ بالأصول الاستثمارية خلال فترة تتميز بارتفاع الأسعار، ويقابلها في حالة الكساد (انخفاض الأسعار) خسائر الحيازة .

ب- وفورات التكلفة (Cost Savings, CS): وهى عبارة عن التوفير في التكلفة الناتج عن الاحتفاظ بالأصول التشغيلية (كالبضاعة مثلاً) خلال فترة تتميز بارتفاع أسعار تلك الأصول، ويقابلها في حالة الكساد (انخفاض الأسعار) تحمل المزيد من التكلفة .

ج- الربح التشغيلي الحاضر (Current Operating Profit, COP) : وهو عبارة عن المكاسب أو الأرباح المتعلقة بإنتاج أو بيع المخرجات ، وينتج عن مقابلة الإيرادات المحققة من بيع المخرجات بالتكلفة الاستبدالية الحاضرة (CRC) لشراء أو إنتاج تلك المخرجات . ووفقاً لإدواردز وبل ، فإن هذا الربح التشغيلي الحاضر (COP) هو الربح الحقيقي للمنشأة الذي يمكن توزيعه لأصحاب رأس المال دون الإضرار بالطاقة التشغيلية للمنشأة .

د- رأس المال كطاقة تشغيلية (Capital as an Operating Capacity): وهو مفهوم لرأس المال يخالف ما تعارف عليه الناس في محاسبتنا الراهنة التي تقوم على مفهوم التكلفة التاريخية. ذلك أن المحاسبة التقليدية تحافظ على رأس مال المنشأة كوحدات نقدية (Capital as Units of Currency). وقد سعت محاسبة التضخم التي أشرنا إليها سابقاً إلى المحافظة على رأس مال المنشأة في شكل قوة شرائية (Capital as a Purchasing Power) حماية لرأس المال النقدي (الورقي) من التآكل في ظل الظروف التضخمية (التغير في المستوى العام للأسعار) .

وكما رأينا في محاسبة التضخم ، فإن دعوتها للمحافظة على رأس المال كقوة شرائية **لا يحفظ رأس مال المنشأة من الآثار الناتجة عن التغيرات الجزئية** في أسعار الأصول المملوكة للمنشأة . بما يعني أن المنشأة وإن حافظت على رأس مالها كقوة شرائية ، **فإنها ستعجز حتماً عن المحافظة على طاقتها التشغيلية (حجم وتركيبة أصولها)** إذا كان التغير في مستوى أسعار تلك الأصول يفوق نسبة التضخم الحادث في الاقتصاد . وفي المقابل، فإن المحافظة على رأس المال كقوة شرائية وفق محاسبة التضخم في المنشأة التي يكون التغير في مستوى أسعار أصولها أقل من مستوى التضخم في الاقتصاد سيفضي بالضرورة إلى المحافظة على رأس مالها كطاقة تشغيلية وزيادة . وتتمثل تلك الزيادة في الفرق ما بين الارتفاع في المستوى العام للأسعار (التغير الكلي في الأسعار) والارتفاع في مستوى أسعار أصول المنشأة (التغير الجزئي في الأسعار) .

وفقا لأنموذج إدواردز وبل إذاً ، فإن الفرق بين الربح المحاسبي التقليدي الذي نحصل عليه اليوم في القوائم المحاسبية والربح التشغيلي الحاضر (COP) ، هو في الحقيقة عبارة عن مكاسب حيازة (HG) ووفورات تكلفة (CS) وينبغي وفقاً لهذا الأنموذج إضافة هذا الفرق إلى رأس المال النقدي (رأس المال وفق المحاسبة التي نمارسها اليوم) للمحافظة على رأس المال كطاقة تشغيلية .

أسئلة تقويم ذاتي

1. اذكر أهم المفاهيم التي وردت ضمن أنموذج ادواردز وبل .
2. عرف مفهوم رأس المال كطاقة تشغيلية من منطق أنموذج أدواردز وبل .
3. عرف مفهوم التضخم .

نشاط



عزيزي الدارس ، يعتبر تقييم الأصول عند الاقتصاديين والذي يقوم على مفهوم القيمة الحالية مثالياً جداً ، وبعيداً عن متناول وسائل الإثبات والقياس المحاسبي . لماذا ؟

مثال :

يمكن توضيح هذه المفاهيم المختلفة للربح ولرأس المال باستخدام المثال الآتي :

إذا اشترت المنشأة بضاعة بتكلفة 100,000 جنيه وقامت ببيع تلك البضاعة في وقت لاحق بمبلغ 150,000 جنيه نقداً أو آجلاً ، فإن الربح المحاسبي التقليدي الذي نعرفه جميعاً في هذه الحالة يبلغ 50,000 جنيه. وهو ربح يمكن توزيعه على أصحاب رأس المال كأرباح محققة فعلاً عند تحصيل قيمة المبيعات في حالة البيع الآجل .

أما في الأنموذج المحاسبي البديل الذي يقترحه إدواردز وبل ، فإننا لا يمكن أن نعد هذا الرقم (50,000 جنيه) ربحاً إلا بعد أن يتم التحقق من سلامة المبلغ الابتدائي (رأس المال والذي يساوي في هذه الحالة 100,000 جنيه) ، وقدرته على شراء نفس البضاعة التي تم شراؤها قبلاً (نفس الطاقة التشغيلية للمنشأة). فإذا كانت التكلفة التي يمكننا بها الحصول على نفس الكمية من البضاعة التي تم بيعها من قبل يبلغ حالياً 120,000 جنيه، فإننا سنقوم وفقاً لأنموذج إدواردز وبل بحساب الربح الذي حققته المنشأة من بيع تلك البضاعة على النحو الآتي :

المبيعات	**150,000 جنيه**
التكلفة الاستبدالية للمبيعات	**120,000 "**
الربح التشغيلي الحاضر	**30,000 جنيه**

هذا الرقم الأخير (30,000 جنيه) هو الربح الفعلي الذي يمكن للمنشأة أن توزعه على أصحاب رأس المال دون الإضرار بالمركز المالي للمنشأة. بمعنى أنه هو ***الربح الذي يحافظ على رأس المال كطاقة تشغيلية*** ، ويمكِّن المنشأة من الاستمرار في النشاط وشراء **نفس الحجم من الأصول (البضاعة)** التي كانت تعمل بها سابقاً. أما الفرق بين الربح المحاسبي التقليدي (50,000 جنيه في هذا المثال) وهذا الربح التشغيلي الحاضر (30,000 جنيه) والبالغ 20,000 جنيه فهو عبارة عن وفر في التكلفة Cost Saving, (CS) ناتج عن الشراء في الوقت المناسب قبل ارتفاع الأسعار ، ولكنه ليس ربحاً يمكن الاستمتاع به وتوزيعه . ويدعو أنموذج إدواردز وبل إلى إضافة هذا الرقم (20,000 جنيه) إلى رأس المال الابتدائي (100,000 جنيه) ، حتى تتمكنّ المنشأة من شراء نفس الكمية من البضاعة (120,000 جنيه وفق أسعار اليوم) والاستمرار في نشاطها بنفس الحجم (الطاقة التشغيلية) الذي بدأت به أول مرة .

من ذلك يبدو أن أنموذج إدواردز وبل يستقطع وفورات التكلفة وكذا مكاسب الحيازة إن وجدت من الربح التقليدي ليضيفها إلى رأس المال . وبالتالي فإن الفرق بين الربح التشغيلي الحاضر (COP) والربح المحاسبي التقليدي الذي يقوم على مبدأ التكلفة التاريخية (Historic Cost Profit, HCP) يمثل إما وفورات في التكلفة (CS) أو مكاسب ناتجة عن الحيازة (HG) في ظل تغير الأسعار . وبذلك فإن توزيعنا للأرباح في ظل الأنموذج التقليدي للمحاسبة هو في الحقيقة إعادة توزيع لجزء من رأس المال لأصحاب المنشأة . وإذا كان الحال كذلك ، فإنه يصعب الحديث في ظل مثل هذا الأنموذج التقليدي عن قيام المحاسبة بالحفاظ على رأس المال الذي يمكن المنشأة من الاستمرار في نشاطها . ذلك أنه

في ظل ارتفاع أسعار أصول المنشأة ، فإنها ستضطر إلى أن تشتري كميات أقل من الأصول (البضاعة) بما يفضي إلى ضمور المنشأة ، وتحقيقها لأرباح أقل في كل مرة تعيد فيها الشراء بغرض الاستبدال وتقليل الطاقة الإنتاجية للمنشأة . **أما أنموذج إدواردز وبل فإنه يحافظ على رأس المال كطاقة تشغيلية، لأنه يحتفظ** في كل مرة بكمية من النقود تكفي لشراء نفس الكمية من الأصول (البضاعة) ويحافظ على الطاقة الإنتاجية للمنشأة .

نشاط



ناقش مفهوم التكلفة الحاضرة وفق تصور ادواردز وبل .

أخيراً فإن إدواردز وبل يؤكدان في أنموذجهما أن الربح التشغيلي الحاضر (COP) يمثل مؤشراً لمدى كفاءة الإدارة في تشغيل الأصول ، ويفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية من اتخاذ قرارات أفضل . ذلك أن هذا الربح يوفر دليلاً على مدى قدرة الدخل الناتج من بيع المخرجات (البضائع) ، لتغطية التكاليف الجارية لمدخلات الإنتاج التي تم استخدامها في إنتاج تلك المخرجات في حالة المنشآت الصناعية ، أو تكلفة البضاعة المباعة في حالة المنشآت التجارية .

1.6.3 مميزات أنموذج إدواردز وبل

يتميز أنموذج إدواردز وبل بأنه :

1. يعطي دليلاً على كفاءة الإدارة بمعزل عن السوق .
2. يساعد في الحفاظ على رأس المال في شكل طاقة إنتاجية .
3. يستنبط مفاهيم جديدة لمكونات الربح المحاسبي مثل :

(أ) وفورات التكلفة (CS) التي يجب أن لا توزع بل تضاف لرأس المال للحفاظ على الطاقة الإنتاجية للمنشأة .

(ب) الربح التشغيلي الحاضر (COP) وهو الربح الفعلي الذي يمكن توزيعه دون الإضرار بقدرة المنشأة على توليد الأرباح .

2.6.3 عيوب أنموذج إدواردز وبل

يعاب على أنموذج إدواردز وبل من الناحية النظرية :

1. أنه يفترض للمحاسبة هدفاً لا يعبر عن روى وأهداف مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية، ذلك إن :

أ. الجهات الضرائبية لاتعنيها كفاءة الإدارة في شيء .

ب. أصحاب الديون إن كانوا من أصحاب الديون قصيرة الأجل ، فإن سيولة المنشأة هي التي تهمهم في المقام الأول . أما كفاءة المنشأة، فهى تهم الدائنين فقط إن كانوا من أصحاب الديون طويلة الأجل . وقد تهم كفاءة الإدارة هؤلاء الأخيرين في المدى البعيد لما تنطوي عليه هذه الكفاءة من تأثير على ربحية المنشأة .

ج. أصحاب رأس المال فقط هم الذين تهمهم كفاءة الإدارة التي تعني لهم مقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح . لكن حتى هذه الأرباح نفسها قد لا يتم توزيعها ، بالرغم من أن هذا التوزيع قد يهم أصحاب رأس المال بأكثر مما يهمهم من مجرد تحقيق الأرباح .

2. أما من الناحية المفاهيمية ، فقد أخذ العديد من الكتاب على هذا الأنموذج صعوبة إعطاء معنىً محدداً لمفهوم التكلفة الاستبدالية . ذلك أن لها عدة أوجه في الواقع العملي.

أما من الناحية التطبيقية العملية، فقد كانت المآخذ على أنموذج إدواردز وبل تتمثل في الآتي :

1. إن هناك الكثير من الأصول التي لايجري تداولها في الأسواق بيعاً وشراءً ، وبالتالي فإننا لا نستطيع الحصول على تكلفتها الاستبدالية .
2. أنه حتى وإن كانت هذه الأصول مما يجري تداولها في الأسواق ، فإن الأصول المملوكة للمنشأة بعد أن يجري استخدامها تتقادم نتيجة للاستخدام ، الأمر الذي يجعلها غير مماثلة للأصول المشابهة لها في تلك الأسواق . ذلك أن هذه الأخيرة تكون جديدة ولم تستخدم من قبل ، وبالتالي فإن نفعها يكون أعلى من نفع شبيهتها من الأصول المستخدمة . لذلك فإن التكلفة الاستبدالية للأصول المملوكة للمنشأة ستكون مختلفة عن التكلفة الاستبدالية للأصول المشابهة لها المتداولة في الأسواق .
3. إن هناك أصولاً متخصصة يستحيل أن نجد لها مثيلاً في الأسواق (خذ مثالاً لها مكوك الفضاء ديسكفري) . فإذا أردنا تقييم مثل هذه الأصول للتكلفة الاستبدالية فقد لا نجد لها أي مؤشر لتلك التكلفة الاستبدالية في الأسواق . وحتى إن أمكن الحصول على مثل هذه التكلفة الاستبدالية ، فإنها ستكون فارقة (متدنية جداً) عن القيمة العادلة لمثل هذه الأصول .
4. صعوبة التحقق من التكلفة الاستبدالية لأنها بطبعها تتغير وتتبدل من فترة لأخرى ، بل حتى من يوم لآخر .

5. إن هناك تكالفة لا بد من أن تتكبدها المنشأة للحصول على التكلفة الاستبدالية للأصول التي يراد تقييمها بنهاية كل فترة يراد فيها إجراء مثل هذا التقييم .

كانت هذه المآخذ والعيوب سبباً في أن يقترح بعض الكتاب على إدواردز وبل إدخال بعض المعالجات على أنموذجهما المحاسبي . وقد نحت بعض هذه المقترحات منحى البحث عن معالجات لبعض المشكلات التطبيقية للأنموذج بغرض الانتقال به من مستوى التنظير إلى مستوى التطبيق . فقد اقترح عليهما البعض اللجوء إلى استخدام أسعار الأصول السائدة في سوق السلع المستخدمة (Second Hand Market Prices) للاستدلال على التكلفة الاستبدالية للأصول المماثلة المملوكة للمنشآت . وتجدر الإشارة هنا إلى أنه توجد في الولايات المتحدة الأمريكية كاتولوجات تحوي أسعار مختلف الأصول المستخدمة حسب الموديلات وعمر الاستخدام . أما بالنسبة للأصول المتخصصة التي لا تباع ولا تشتري في الأسواق فقد اقترح بعضهم توفير البديل للتكلفة الاستبدالية وذلك باستخدام القيمة الاستبدالية (Realizable Value RV) لتقييم تلك الأصول . وهذه القيمة الاستبدالية يتم الحصول عليها عن طريق التقييم بوساطة الخبراء المتخصصين في المجال المعين أو الأصول المعينة . ويتم هذا طبعاً في حالة عدم وجود أصول مماثلة متقادمة في السوق. وقد أعاب الكثيرون على فكرة استخدام القيمة الاستبدالية أنها تعيدنا مرة أخرى لمفهوم النفع المرتجى من الأصل أي القيمة المحققة بالاستخدام (PV) والذي يتميز كما ذكرنا سابقاً بقدرٍ عالٍ من الذاتية .

أسئلة تقويم ذاتي



1. أنموذج إدواردز وبل يحافظ على رأس المال كطاقة تشغيلية. علل .
2. اذكر اثنين من مميزات أنموذج أدواردز وبل .
3. عدد ثلاثة من عيوب أنموذج ادواردز وبل .

نشاط



عزيزي الدارس ، لماذا لم تنجح جميع المحاولات التي جرت حتى الآن ، لإعادة صياغة الممارسة المحاسبية على مفهوم القيمة الحاضرة بدلاً عن التكلفة التاريخية .

7.3 أنموذج تشامبرز (Chambers 1966) :

خرج الأسترالي تشامبرز (Chambers) على العالم في عام 1966م بنظريته التي تقوم على فكرة التحقق من قدرة المنشأة على التحول من حالها الراهن إلى حال آخر ، وذلك في كتابه الذي حمل عنوان "المحاسبة والتقييم والسلوك الاقتصادي (Accounting, Evaluation and Economic Behavior)" . وتسعى هذه النظرية لتقييم السلوك الاقتصادي للمنشأة من خلال مفهوم "المعادل النقدي الحاضر Current Cash (The Equivalent, CCE) " وذلك اعتماداً على الفرضيات الآتية :

1/ أن أمام المنشأة مالكة الأصول في أي لحظة بما فيها لحظة تقييم الأصول بنهاية الفترة المحاسبية (العام المالي) أحد خيارين :

أ –إما الاحتفاظ بالأصول والاستمرار في تملكها واستخدامها.
ب –أو التخلص من هذه الأصول (عن طريق البيع أو خلافه).

وفي هذا يقول تشامبرز أننا إذا ما وجدنا أنفسنا في وضع نقوم فيه بتقييم أصول مملوكة للمنشأة وهي لا تزال في ملك المنشأة وحرزها، فإن ذلك يعني أن المنشأة قد اختارت ابتداءً الخيار الأول المتمثل في الاحتفاظ بالأصول والاستمرار في تملكها واستخدامها .

بمعنى أن المنشأة مستمرة في الاحتفاظ بتلك الأصول لكي تستخدمها ، وفي حال الاستخدام فإن أمام المنشأة أيضاً أحد أمرين :

أ –إما الاحتفاظ بالأصول لبيعها لاحقاً .

ب –أو الاحتفاظ بالأصول بغرض استخدامها والاستفادة من منافعها.

وفي هذه الحالة ، إذا كان النفع المرتجى من الاحتفاظ بالأصل (PV) أعلى من سعر بيعه أو التخلص منه (RV) ، فيمكن استخدام سعر البيع أو التخلص هذا (RV) للدلالة على قيمة الأصل ، عملاً بمبدأ الحيطة والحذر وذلك لأن هذا السعر الأخير يمثل القيمة الأدنى من بين القيمتين، تماماً كما نفعل في حالة المحاسبة عند تقييم المخزون السلعي مثلاً وذلك عندما نُعمل مبدأ الحيطة والحذر في تبرير قاعدة التكلفة أو السوق إيهما أقل .

عندما يكون نفع الاحتفاظ بالأصل (PV) أكبر من سعر التخلص منه (RV) ، كما في (1) أدناه :

$$\mathbf{(1) \quad PV > RV}$$

فإن المنشأة ستحتفظ بالأصل بدلاً من أن تتخلص منه بالبيع . ذلك لأن النفع المتوقع من استخدام الأصل في مدى عمره الاقتصادي سيكون أكبر من ذلك النفع المتوقع تحصيله من خلال بيع الأصل فوراً وتحصيل قيمته نقداً .

ولما كان مفهوم المعادل النقدي الحاضر (CCE) الذي يدعو إليه تشامبرز يمكن تقديره موضوعياً من خلال استخدام سعر البيع أو التخلص (RV) ، والذي يمكن قياسه موضوعياً من الناحية المحاسبية وإثباته في سجلات المنشأة للدلالة على قيمة الأصول المملوكة للمنشأة كما في (2) أدناه :

(2) CCE ≡ (RV)

بمعنى أنه يمكن لمفهوم المعادل النقدي الحاضر للأصول أن يتمثل في السعر الذي يمكن تحقيقه من خلال بيع أو التخلص من تلك الأصول . وهذا السعر يمثل في هذه الحالة وبتحفظ (عملاً بمبدأ الحيطة والحذر) بديلاً مقرباً للنفع أو القيمة التي قد تستمد من الأصل من خلال استخدامه والانتفاع به (PV) . وهذه كما نعلم (أي هذه القيمة المحققة من خلال الاستخدام) هي دوماً أكبر من القيمة المحققة من خلال بيع الأصل (RV) .

بناءً على أنموذج تشامبرز هذا يمكن تقييم الأصول والالتزامات باستخدام المعادل النقدي الحاضر (CCE) لهذه الأصول ، لأنه أقل من قيمة تلك الأصول التي يمكن تحقيقها عن طريق الاستخدام (PV) ، وذلك اعمالاً لمبدأ التحفظ أو الحيطة والحذر. وبذلك يكون تشامبرز قد ربط هذا البناء النظري لأنموذجه بمبدأ أصيل من مبادئ المحاسبة التقليدية ، هو مبدأ الحيطة والحذر الذي يدعونا دوماً لأن نقوم بالآتي عند تقويم الأصول والالتزامات أو تحقيق الأرباح :

أ. عند تقييم الأصول فإننا يجب أن نختار القيمة الأقل بين بدائل التقييم الممكنة تماماً ، كما نفعل عند تقييم المخزون السلعي وفق مبدأ " التكلفة أو السوق أيهما أقل " .

ب. عند تقييم الالتزامات فإننا نختار القيمة الأعلى بين بدائل التقييم المتاحة ، ومن ذلك ما نفعله عند تقييم الالتزامات الطارئة وخلق حسابات المخصصات كمخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

ج. عدم الاعتراف بالأرباح إلا بعد تحققها عن طريق البيع ، والاعتراف بالخسائر حتى قبل تحققها كما في حالة انخفاض أسعار المخزون السلعي .

عزيزي الدارس ، نلحظ أن تشامبرز قد تحدث في أنموذجه عن المعادل النقدي الحاضر كتقريب بديل عن القيمة الحاضرة للأصول دون أن يحدد ما إذا كانت هذه القيمة الحاضرة

تمثل في سعر بيع هذا الأصل في الظروف المعتادة (سعر الديباجة) ، أو سعر بيعه والتخلص منه في الظروف الاضطرارية (سعر التصفية) .

أما إدواردز وبل فقد تحدثا في أنموذجهما عن التكلفة الاستبدالية كوجه من وجوه القيمة الحاضرة والذي يتمثل في سعر شراء الأصل (سعر الدخول) ، وذلك لأنهما كانا يفترضان أن ذلك السعر هو الذي يمكن أن نشترى به الأصل البديل للأصل المملوك للمنشأة في حالة اضطرارنا لاستبدال ذلك الأصل .

1.7.3 مميزات أنموذج تشامبرز

يتميز أنموذج تشامبرز بصفته أحد نماذج بدائل التقييم بالقيمة الحاضرة بأنه :-

أ- يقدم للمحاسبة مفهوماً جديداً للقيمة الحاضرة يتمثل في المعادل النقدي الحاضر (CCE) ، والذي يتميز بقدر من الموضوعية ويحقق قدراً عالياً من الملاءمة .

ب- يمد المستثمرين بمعلومات متجددة عن الوضع المالي الحالي للمنشأة . بمعنى أنه يوفر للمستثمرين القيمة الحاضرة للأصول (المعادل النقدي الحاضر لها) بقيمتها السائدة في لحظة التقرير .

ج- يترتب على هذا الأنموذج في ظل ظروف التضخم ، زيادة قيمة الأصول المملوكة للمنشأة وانخفاض قيمة الالتزامات المترتبة عليها في المقابل .

2.7.3 عيوب أنموذج تشامبرز

يعاب على أنموذج تشامبرز أنه :

أ -يفترض أن إدارة المنشأة في كل الأحوال أمام أحد خيارين : إما الاحتفاظ بالأصل أو بيعه . ولكن الأنموذج لا يوضح تماماً ماالمقصود بالأصل هنا لغرض التقييم . هل المقصود بالأصل كافة أصول المنشأة في مجملها كوحدة واحدة ؟ أم أن المقصود هو أن نقوم بتقييم كل أصل من أصول المنشأة على حده؟

ب -يعاني من القصور عند تقييم بعض الأصول المتخصصة التي لا يوجد عليها طلب في الأسواق (مثل سفن الفضاء وبزات رواد الفضاء و الغواصات النووية

ومحطات الإرصاد الجوية) تماماً كما هو الحال في أنموذج أدواردز وبل . وفي مثل هذه الحالات فإن المعادل النقدي الحاضر لمثل هذه الأصول سيساوي صفراً. ذلك أن القيمة النقدية (RV) التي قد تتحقق من بيع الأصول المتخصصة تكون دوماً منخفضة جداً إلى درجة قد تجعلها مقاربة للصفر ، نتيجة لعدم وجود أي استخدام بديل لمثل هذه الأصول . وقد تم اقتراح تقييم الأصول المتخصصة هذه بوساطة الخبراء لتفادي هذا العيب . ولكن هذا النوع من التقييم سيعيدنا مرة أخرى إلى التقييم الذاتي (PV) الذي أشرنا إليه قبلاً في الأنموذج السابق ، وانتهينا إلى عدم موضوعيته وصعوبة تبنيه في الواقع المحاسبي .

ج- لم يعطِ الأنموذج معنىً محدداً لمفهوم المعادل النقدي الحاضر (CCE) بالرغم من وجود العديد من أوجه القيمة الحاضرة التي كان من الممكن تبني إحداها تحديداً . ونتيجة لعدم التحديد هذا ، فإن استخدام المعادل النقدي الحاضر بأوجهه المختلفة في تقييم أصول المنشأة سيؤدي بالضرورة إلى الإشكالية المعروفة في مثل هذه الأحوال، ألا وهي إشكالية التجميع التي تعاني منها المحاسبة التي نمارسها اليوم .

د- يقرر الأنموذج نظرياً أن المعادل النقدي الحاضر (CCE) للالتزامات هو القيمة الحالية (المخصومة للحاضر) لتلك الالتزامات ، وأن هذا الخصم للحاضر يتم باستخدام سعر الفائدة . ويعاب على الأنموذج هنا عدم تحديده لسعر الفائدة المقصود في هذه الحالة . أهو سعر الفائدة السائد في السوق لحظة إعداد التقرير المالي ؟ أم هو سعر الفائدة الذي استدانت به المنشأة تلك الأموال ؟ أم هو سعر الفائدة الحدية الذي يمكن أن تحصل به المنشأة على الأموال في لحظة التقرير .

و- عند اللجوء لتقييم الأصول بوساطة الخبراء فإن ذاتية وعدم موضوعية مثل هذا النوع من التقييم ينتج من اعتباره شكلاً من أشكال التقدير الشخصي . ذلك أن هؤلاء الخبراء مهما كانت حياديتهم ، فإنهم لا يمثلون حيادية المتعاملين الراغبين في مبادلة تلك الأصول ممن يريدون شراءها أو بيعها .

أسئلة تقويم ذاتي



1. وضح كيف يتم تقسيم الأصول بناءً على نموذج تشامبرز .
2. إلى ماذا يدعونا مبدأ الحقيقة والحذر عند تقييم الأصول ؟
3. اذكر واحد من مميزات أنموذج تشامبرز .
4. عدد ثلاثة من عيوب أنموذج تشامبرز باختصار .

8.3 أنموذج إستيرلنج (1970م Sterling) :

قدم إستيرلنج (Sterling) أنموذجاً بديلاً يقوم على مفهوم القيمة المحققة (RV Realizable Value,) . وقد عرف إستيرلنج هذه القيمة المحققة بأنها هي القيمة التي يمكن تحقيقها عن طريق بيع الأصول التي يمكن قياسها عملياً على النحو الأتي :

أ- إما أن تكون القيمة المحققة بالبيع (RV) معادلة لقيمة بيع الأصول في أسواقها الحالية، لتكون عندها:

RV = RV = CCE

ب- أو أن تكون القيمة المحققة بالبيع (RV) معادلة للقيمة التي يمكن تحقيقها عن طريق أصل مماثل للأصل محل التقييم، وعندها تكون:

RV = RC

ج- أو أن تكون القيمة المحققة بالبيع (RV) مساوية للقيمة التي يمكن تحقيقها عن طريق استخدام الأصل في المنشأة (لمدى عمره) في الاستخدام المعتاد له، وفي هذه الحالة فإن قيمة الأصل المحققة ستساوي بالضرورة قيمتها المستمدة من خلال الاستخدام:

RV = PV

وبهذه المعاني ، فإن القيمة المحققة للأصول عند إستيرلنج تماثل تماماً في بعض أوجهها مفاهيم القيمة المحققة التي اعتمدها كل من إدواردز وبل ، من خلال تعريفها كتكلفة استبدالية (RC) وتشامبرز من خلال تقريبها بمفهوم المعادل النقدي الحاضر (CCE) .

إن مشكلة إسترلينج في هذا الأنموذج تتمثل في : إذا كان الأصل محل التقييم غير معد أصلاً للبيع (مثل الأصول الثابتة مثلاً) ، فإن الأمر المعتاد في هذه الحالة هو خروجها من حرز المنشأة ، وملكها من خلال التهالك عن طريق الاستخدام (الاستهلاك التدريجي) . أي أنه إذا كان الأصل يحقق النفع للمنشأة عن طريق الاستخدام ، فإن هذا يعني أننا نستفيد من النفع المتوقع الكامن في الأصل للسنوات المحسوبة كعمر افتراضي لهذا الأصل . وهذا المفهوم هو نفسه مفهوم القيمة الحالية لذلك الأصل (PV) . وهذا الفهم للقيمة الحاضرة للأصول يعود بنا مرة أخرى إلى ما قاله إدواردز وبل حول العيوب الكامنة في مفهوم القيمة الحالية ، من أنها تتميز بقدرٍ عالٍ من الذاتية ولا تصلح كوسيلة للقياس أو التقييم المحاسبي لعدم موضوعيتها . ولهذا السبب الأخير لاقى أنموذج إستيرلينج ما لاقى من الانتقاد المرتبط بقضايا الموضوعية والموثوقية ولم تتم الدعوة من أي جهة لتبني هذا الأنموذج في التاريخ المحاسبي .

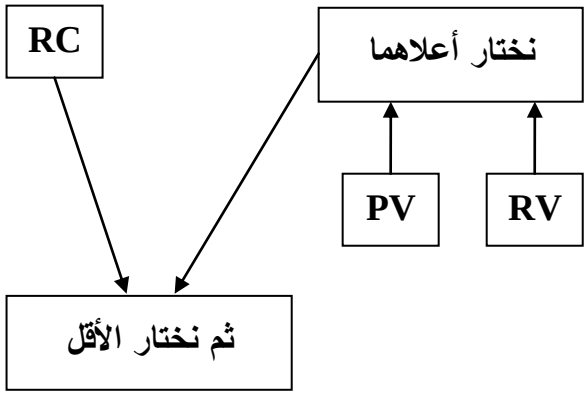
9.3 أنموذج بونبرايت (Bonbright) :

يقوم أنموذج بونبرايت (Bonbright) على مفهوم مقارنة ومقاربة مجموعة من مفاهيم القيمة الحاضرة تشتمل على مفهوم القيمة الحالية (PV) ، ومفهوم التكلفة الاستبدالية (RC) ومفهوم القيمة المحققة بالبيع (RV) . ويقوم الأنموذج في مرحلته الأولى بالنظر إلى القيمة الحالية للأصل (PV) مقارنة بالقيمة التي يمكن تحقيقها عن طريق بيع ذلك الأصل(RV) ، وذلك عن طريق اختيار أعلاهما . ويقوم الأنموذج في المرحلة التالية بمقارنة تلك القيمة الأعلى التي تم اختيارها مع التكلفة الاستبدالية (RC) للأصل المعني ليتم اختيار الأدنى من هاتين القيمتين حيطةً وحذراً . وهذه القيمة الدنيا التي يتم اختيارها وفق هذا الأنموذج تمثل قيمة الأصل التي يتم اعتمادها لغرض تقييم الأصل في التقارير المالية .

وبجملة واحدة فإن أنموذج بونبرايت يدعونا إلى أن ننظر لقيمة الأصل المحققة بالبيع (RV) ، وقيمة الأصل المحققة بالاستخدام (PV) لنختار الأعلى منهما ونقارنه بالتكلفة الاستبدالية (RC) لذلك الأصل، ليتم إختيار الأقل منهما كما يأتي :

شكل رقم (2)

أنموذج بونبرايت



مثلاً إذا كانت القيمة الحالية للأصل(PV) = 450 جنيهاً ، وقيمته المحققة بالبيع (RV) = 420 جنيهاً ، أما تكلفته الاستبدالية (RC) فتساوي 435 جنيهاً ، فإننا وفقاً لأنموذج بونبرايت سنقوم في هذه الحالة بالمقارنة بين القيمة الحالية للأصل (450) وقيمته المحققة للبيع (420) ، ونختار الأعلى (القيمة الحالية) . ومن ثم نقارن هذه القيمة الحالية للأصل (450) مع تكلفته الاستبدالية (435) ، لنختار أدناهما وهو في هذه الحالة التكلفة الاستبدالية (435) ليتم تقييم الأصل في سجلات المنشأة وفق هذا الرقم الأخير حيطةً وحذراً .

لقد عرف أنموذج بونبرايت هذا في التاريخ المحاسبي أيضاً باسم أنموذج قيمة الفقدان (The Deprival Value Model) ، وذلك لأنه يقوم على فكرة أن المنشأة إذا فقدت الأصل محل التقييم ، فإنها ستلجأ إلى الاستعاضة عن الأصل المفقود بأصل بديل إما

بغرض استخدام هذا البديل أو بيعه اعتماداً على العلاقة المقارنة بين التكلفة الاستبدالية (RC) وكل من القيمة المحققة بالاستخدام (PV) والقيمة المحققة بالبيع (RV).

ووفقاً لأنموذج بونبرايت فإن التكلفة الاستبدالية هي أفضل مقياس لقيمة الفقدان ، أيّ أنها تمثل المقياس الأكثر موضوعية للتعبير عن الإحساس بقيمة الأصل عند فقده. ويمكن التحقق من معقولية وموضوعية التكلفة الاستبدالية كمؤشر دال على قيمة الأصل عند فقدانه وفقاً للمعادلات الآتية مع تبيان المعاملات الملائمة في كل حال :

1. PV > RC > RV

وفي هذه الحالة فإننا نختار التكلفة الاستبدالية (RC) ذلك أننا سنشتري الأصل لنستخدمه (كما في حالة الأصول الثابتة)

2. PV > RV > RC

وفي هذه الحالة فإننا نختار (RC) أي أننا سنشتري الأصل لنبيعه أو نستخدمه ويفضل الاستخدام (أصول ثابتة)

3. RV > RC > PV

وفي هذه الحالة الثالثة فإننا سنختار أيضاً (RC) ، وذلك لأننا سنشترى الأصل لنبيعه (كما في حالة البضاعة)

4. RV > PV > RC

وكذلك في هذه الحالة فإننا سنختار (RC) ، وذلك لأننا سنشترى الأصل لنستخدمه أو نبيعه ويفضل البيع (بضاعة)

5. RC > PV > RV

أما في هذه الحالة فإننا سنختار (PV) بمعنى أننا سنستخدم الأصل ولكننا حتماً لن نستبدله (نشاط تحت الإيقاف)

6. RC > RV > PV

أما في هذه الحالة الأخيرة فإننا سنختار (RV) نتيجة لأننا سنقوم ببيع الأصل محل التقويم فوراً (تصفية)

صول المنشأة في أربعة من مجموع الحالات الستة . وليس من باب الصدفة أن جميع هذه

الحالات الأربعة هى حالات تتميز بالاستمرارية في النشاط، بينما تتميز باقي الحالات التي لا يتم فيها استخدام التكلفة الاستبدالية إما لنشاط تحت الإيقاف (التصفية بنهاية عمرالأصل قيد الاستخدام) أو لنشاط تحت التصفية (التصفية الفورية) .

من ذلك يتضح أن التكلفة الاستبدالية (RC) وفقاً لأنموذج بونبرايت هي أفضل مقياس لقيمة الفقدان في ظل استمرار النشاط . وبما أننا في المحاسبة نفترض أن المنشأة ستبقى في الوجود بشكل مستمر (فرض الاستمرارية) ، فإن التكلفة الاستبدالية تمثل في هذه الحالة أفضل مقياس للتحاسب عن قيمة أصول المنشأة . ذلك أنه إذا كان نفع الأصل أعلى من تكلفة استبداله مثلاً ، فإننا سنستمر في استبدال الأصل لكي نستخدمه(بمعنى أننا سنستمر في استخدام هذا الأصل) ، وهذا هو الحال مع الأصول المعمرة (الأصول الثابتة مثلاً) . أما إذا كان النفع المرتجى من استخدام الأصل أقل من تكلفة استبداله ، فإننا في هذه الحالة سنستمر في استخدام الأصل محل التقييم (الحالي) ، ولكننا لن نستبدله عند انتهاء عمره الافتراضي ، أي أننا لن نشتري لهذا الأصل الحالي أي بديل في المستقبل .

من الناحية الأخرى ، إذا كانت القيمة المحققة بالبيع لأيّ أصل أكبر من تكلفة ذلك الأصل الاستبدالية أو المنفعة التي يمكن أن تتحقق من استخدام ذلك الأصل ، فإننا سنستمر في شراء وتكرار شراء ذلك الأصل لغرض بيعه فقط . وسيتم ذلك طبعاً في كل مرة بالسعر الأعلى (من تكلفة الشراء أو الاستبدال) الذي يحقق لنا ربحاً فوق تكلفة الاستبدال تلك . لكن وبنفس القدر إذا كانت القيمة المحققة من بيع ذلك الأصل أقل من تكلفته الاستبدالية وأعلى من النفع الذي قد يتحقق من استخدامه ، فإننا سنقوم ببيع ذلك الأصل فوراً (بهدف التخلص منه وتصفيته) ، وذلك من دون السعي لاستبداله مرة أخرى لأن في ذلك الاستبدال خسارة مؤكدة .

ختاماً فإن نماذج إدواردز وبل وتشامبرز وبونبرايت بقيت نماذج نظرية ولم يتم تبنيها وتطبيقها في أرض الواقع ، نتيجة لمجموعة العيوب والمآخذ النظرية والعملية التي تمت الإشارة إليها ، وتشمل إشكاليات الذاتية وغياب الموضوعية والتكلفة العالية لتطبيق هذه النماذج (مهنياً ومادياً) . لذلك لم يشرع أهل المهنة في تحويل هذه النماذج إلى معايير

محاسبية تحول الأفكار الواردة في هذه النماذج لتجعلها واقعاً يمشي بين الناس . فما زالت هذه النماذج إلى يومنا هذا وستبقى ربما في المستقبل القريب بدائل ابتدعها العقل الإنساني ، بحيث يتم تناولها في كتب النظرية المحاسبية بمداخل عقلية أو يجري النظر في إمكانية تطبيقها في زمان لاحق بمداخل ومناهج اختبارية . وستبقى المحاسبة التي يمارسها الناس في الواقع تقوم على مبدأ التكلفة التاريخية الذي ساد في المحاسبة لوقت طويل .

تدريب رقم (2)



ما الذي يعيب المحاسبة التي نمارسها اليوم ؟

نشاط



عزيزي الدارس ، تعاني المحاسبة التى نمارسها اليوم عدة نواقص حتى في غياب التضخم ، ما الآثار المترتبة عليها هذه النواقص ؟ نرجو أن تشرك زملاءك في النقاش .

4. استخدام المدخلين الوضعي والمعياري

بالنظر إلى الطبيعة المعقدة للظواهر والموضوعات المحاسبية ، ولكون المحاسبة علماً من العلوم الاجتماعية التي تتأثر في نفس الآن بالمعطيات التكنولوجية ، وبخاصة في مجال التنظيم والإنتاج الصناعي ، وبالتالي في مجال محاسبة التكاليف ، كما تتأثر أيضاً بالسلوك الإنساني للأفراد الذي يتعدد (أي هذا السلوك الإنساني) إزاء المشكلة الواحدة ، ويصعب تحديده بشكل قاطع أو التنبؤ به مستقبلاً ، كما يصعب إخضاع مثل هذا السلوك لشروط المراقبة والتجربة على عكس ما يحدث في العلوم الطبيعية ، كل هذه التعقيدات في طبيعة المحاسبة تدفعنا إلى الاعتقاد بأن تكوين النظرية المحاسبية يتطلب إعمال المنهجين الوضعي والمعياري معاً . ذلك أن كلاً منهما يكمل الآخر كما رأينا سابقاً . وبصورة أخص

فإن إعمال المنهج الوضعي (العملي) يحتاج إلى إعمال العقل (المدخل المعياري) ، وعلى العكس من ذلك تماماً ، فإن إعمال المنهج العقلي (المعياري) من الناحية الأخرى يحتاج إلى إعمال الحواس والتدبر (المدخل الوضعي). أي أن المنهج المتبع لتكوين النظرية المحاسبية يجب أن يكون منهجاً مختلطاً يمزج ما بين الوضعي والمعياري معاً ، ويعتمد المدخلين الاستقرائي والاستنباطي في آن معاً . ويمثل فرانس أوبنهايمز (Franz Oppenheimer) هذه العلاقة بين الاستقراء والاستنباط (أي العلاقة ما بين التجربة والعقل) بقوله :

" إن الاستقراء بدون الاستنباط هو كالسفينة بدون بوصلة ، وإن الاستنباط بدون الاستقراء هو كالبوصلة بدون سفينة " .

لذلك ، فإنه يمكن القول إن في المحاسبة مجالاً واسعاً لاستخدام كل من البحوث الوضعية والبحوث المعيارية . فالبحوث الوضعية تنطلق من الواقع المشاهد والمعاش دون أي اعتبارات قيمية ، وتحاول أن تفسر وتبرر مجموع الممارسات القائمة في المجتمع . ولذلك تعد البحوث الوضعية (وفق هذا المنظور) بحوثاً إجرائية ، ويعتمد عليها دوماً في إيجاد الحلول الجزئية للمشكلات القائمة والطارئة في ذلك المجتمع دون منظور كلي طويل المدى . أما البحوث المعيارية ، فتعتمد على مجموعة من القيم والأهداف ، وتكون بالتالي مفيدة في مجال تحديد ما يجب أن يكون عليه الحال (التطبيق العملي) . أي أن هذه البحوث المعيارية تقوم على كشف نقائص وعيوب الواقع المعاش ، وتعمل كموجه لإتجاهات التغير فيه في المدى الطويل الأجل . لذلك تعد البحوث المعيارية (وفق هذا الفهم والمنظور) بحوثاً استراتيجية .

لقد انصب جل الاهتمام المحاسبي في السابق على البحوث المعيارية . وعلى الرغم من أن هذا الإتجاه ما زال قائماً إلى اليوم ، كما يتضح جلياً من الاهتمام الزائد بتحديد

أهداف التقارير المالية وبناء الإطار المفهومي للمحاسبة وفقاً لذلك ، إلا أن هناك إتجاهاً متزايداً في نفس الوقت نحو الإهتمام بالبحوث الوضعية ، وبصفة خاصة في مجال تطوير الجانب التطبيقي للمحاسبة . فعن طريق الدراسات الوضعية للممارسات التطبيقية المحاسبية ، يمكن أن يتم تقييم وانتقاء تلك الممارسات المفيدة ، كما يمكن تحديد مجالات التعارض بين مختلف الممارسات في مجال التطبيق العملي . وتبعاً لذلك يمكن أن يتم استبعاد تلك الممارسات المتعارضة وغير المتناسقة بحجة أن تعارضها وتناقضها يجعل منها ممارسات غير مفيدة . ومن هذا المنظور يمكن فهم المحاولة التي جرت لوضع الإطار المفهومي للمحاسبة المالية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (FASB) . لقد اعتمدت تلك المحاولة من الناحية المنهجية على المنهج الاستنباطي المعياري ، لتقوم بتحديد أهداف القوائم المالية والمفاهيم التي تقوم عليها تلك القوائم . كما اعتمدت أيضاً من الناحية الأخرى على المنهج الاستقرائي الوضعي استناداً إلى الممارسات المحاسبية القائمة في البيئة الأمريكية ، وذلك بهدف تقييم تلك الممارسات وتطويرها واستبعاد تناقضاتها .

تدريب رقم (3)



لماذا لم تنجح جميع المحاولات التي جرت حتى الآن للتحول من المحاسبة التي تقوم على مبدأ التكلفة التاريخية ، إلي المحاسبة التي تقوم على وجه من وجوه القيمة الحاضرة .

نشاط



عزيزي الدارس ،المحاسبة التي نمارسها اليوم يصعب الدفاع عنها على مستوى المفاهيم . كما أن البدائل النظرية التي تقوم على البراهين والأدلة الاستنباطية يصعب اقناع الناس بها ، لتبنيها على مستوى التطبيق . ما الذى يمكن أن تفعله المحاسبة إذاً ؟

نرجو أن تشرك زملاءك في النقاش .

الخلاصة

عزيزي الدارس ، في نهاية هذه الوحدة يمكنك الرجوع إلي هذه الخلاصة . تطرقت هذه الوحدة الى عدد من المفاهيم نلحظها فى الآتي :

بدأت المحاسبة تاريخياً كعلم تطبيقي عملي بهدف تلبية حاجات المجتمعات الإنسانية ، وبسبب الحاجة الماسة للتحاسب والتبادل الآجل في هذه المجتمعات الإنسانية .

نظرية القيد المزدوج تنص على أن لكل معاملة مالية طرفين – طرف آخذ وطرف عاطٍ . ومنها نبعت فكرة المركز المالي الذى يتكون من جانبين : جانب الوارد وجانب الاستخدامات .

المحاسبة تهدف إلى قياس وتوصيل معلومات بطبيعتها مالية للمساعدة في اتخاذ قرارات اقتصادية .

المعايير المحاسبية تحكم عمليات القياس والإفصاح من خلال عدة مبادئ وقواعد تحكم عمل المحاسبين ، ومنها مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الحيطة والحذر ، ومن القواعد قاعدة التكلفة أو السوق ، أيهما أقل استخداماً في تقييم المخزون السلعي ؟

وكذلك تناولت هذه الوحدة مداخل تطوير المحاسبة نلخصها في الآتي :

- ☒ المدخل الوضعي وهو بطبيعته مدخل وصفي يقوم على الاستقراء والتجريب من الاعتماد على الاستنباط .
- ☒ المدخل المعياري يعتمد على الاستنباط مع قليل من الاستقراء والتجريب ، ولا يهدف المدخل المعياري إلى الكشف عن الممارسات المحاسبية الجارية وشرحها وتفسيرها ، وإنما يهتم بتحديد ما يجب أن تكون عليه تلك الممارسات المحاسبية.

أسباب التراجع عن محاسبة التضخم :

1. الأرقام المحاسبية المبتدئية عن هذه المعالجات المحاسبية في ظل التضخم أصبحت مضلله للمستخدمين .
2. ارتفعت الأسعار في ظل التضخم ثم ارتفعت إلى أن وصلت ذروتها ثم عادت واستقرت في بيئات المبادرة .
3. إن نسبة التضخم في الاقتصاد هو عبارة عن متوسطات عامة للأسعار وهذه المتوسطات معيبة ، لأنها لا تعبر عن حالة بعينها في الاقتصاد وخادعة لأنها تخفي وتضيع بعض المعلومات المغيرة للمتلقي .
4. هناك مشكلة فنية تتمثل في أن معدل التضخم في الاقتصاد يقاس غالباً بعدد من المؤشرات منها : مؤشر متوسط التعبير في المستوى العام للأسعار للمستهلكين . وهو لا ينطبق على المنشآت والشركات .

المفاهيم المحاسبية الجديدة التى وردت ضمن أنموذج ادواردز وبل في استخدام مفهوم التكلفة الاستبدالية .

أ- مكاسب الحيازة (Holding Gains, HG) : وهي مكاسب رأسمالية ناتجة عن الاحتفاظ بالأصول الاستثمارية خلال فترة تتميز بارتفاع الأسعار ، ويقابلها في حالة الكساد (انخفاض الأسعار) خسائر الحيازة .

ب- وفورات التكلفة (Cost Savings, CS) : وهى عبارة عن التوفير في التكلفة الناتج عن الاحتفاظ بالأصول التشغيلية (كالبضاعة مثلاً) خلال فترة تتميز بارتفاع أسعار تلك الأصول ، ويقابلها في حالة الكساد (انخفاض الأسعار) تحمل المزيد من التكلفة .

ج- الربح التشغيلي الحاضر (Current Operating Profit, COP) : وهو عبارة عن المكاسب أو الأرباح المتعلقة بإنتاج أو بيع المخرجات ، وينتج عن مقابلة الإيرادات المحققة من بيع المخرجات بالتكلفة الاستبدالية الحاضرة (CRC) لشراء أو إنتاج تلك المخرجات . ووفقاً لإدواردز وبل ، فإن هذا الربح التشغيلي الحاضر (COP) هو

الربح الحقيقي للمنشأة الذي يمكن توزيعه لأصحاب رأس المال دون الإضرار بالطاقة التشغيلية للمنشأة .

د- رأس المال كطاقة تشغيلية (Capital as an Operating Capacity) : وهو مفهوم لرأس المال يخالف ما تعارف عليه الناس في محاسبتنا الراهنة التي تقوم على مفهوم التكلفة التاريخية. ذلك أن المحاسبة تقليدياً تحافظ على رأس مال المنشأة كوحدات نقدية (Capital as Units of Currency). وقد سعت محاسبة التضخم التي أشرنا إليها سابقاً إلى المحافظة على رأس مال المنشأة في شكل قوة شرائية (Capital as a Purchasing Power) حماية لرأس المال النقدي (الورقي) من التآكل في ظل الظروف التضخمية (التغير في المستوى العام للأسعار) .

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عزيزي الدارس ،،،

الوحدة التالية وهي الوحدة الرابعة من مقرر نظرية المحاسبة بعنوان قضايا وضع المعايير ، نشرح من خلالها المراحل التي مرت بها الممارسات المحاسبية : مرحلة الإدارة ، ومرحلة الاستشارة ، والمرحلة الأخيرة مرحلة المعيرة .

وكذلك نستعرض العوامل التي تؤثر على عملية وضع المعايير ، وشرح الآثار الاقتصادية والسياسية والاجتماعية على عملية إصدار المعايير .

نامل أن تستفيد منها وتستمتع بدراستها .

إجابات التدريبات

تدريب (1)

وفقاً لهذا الأنموذج ، يتم اختيار سنة معينة من سنوات عمر المنشأة لتصبح سنة الأساس . ويتم استخدام قوة وحدة القياس النقدي (الدولار الأمريكي) لتلك السنة كوحدة معتمدة للقياس المحاسبي لباقي سنوات عمر المنشأة . وعليه تعتبر المنشأة أن دولار سنة الأساس هو وحدة قياسها النقدي لغرض التحاسب التي تبقى ثابتة بالضرورة ، ويتم وفقها تسجيل ما يحدث في أي سنة من السنوات اللاحقة . وكنتيجة للظروف التضخمية المتتابعة من سنة لأخرى، فإن قيمة دولار سنة الأساس ستكون أقوى من قيمة الدولار في السنوات اللاحقة ، ذلك أن العملات تفقد قيمتها في ظل التضخم . وعليه وفقاً لهذا الأنموذج فإن قيم الأصول ستتناقص من عام لآخر نتيجة ، لأنها تشترى بدولار أقل قيمة (أكثر عدداً) ويتم التحاسب عنها بدولار سنة الأساس الأكبر قيمة والأقل عدداً بالضرورة . لقد كانت النتيجة العملية لممارسة محاسبة التضخم وفق هذا الأنموذج في البيئة الأمريكية ، هو انكماش واستمرار إنكماش المنشآت وفقاً لحسابتها المنشورة حتى وإن كانت هذه المنشآت تحقق نمواً مطرداً في أصولها . فمع ظروف التضخم وفقدان قيمة العملة (أي عملة) بمرور الزمن ، فإن النتيجة المنطقية لتبني الأنموذج الأمريكي هو انكماش أحجام المنشآت بانكماش أرقامها المحاسبية الواردة في حساباتها الختامية المنشورة على الملأ ، وهو أيضاً أمر مضلل يعطي انطباعاً لمستخدمي القوائم المحاسبية بتدهور وتضاءل أصول المنشآت ومراكزها المالية ، على غير حقيقة الأمر في الواقع .

لقد تم تطبيق هذه النماذج أو البدائل في بريطانيا وأمريكا كتعديلات في الأرقام المحاسبية التقليدية التي تلتزم مبدأ التكلفة التاريخية ، وذلك استجابة للضغوطات التي طرأت في ظل الظروف التضخمية التي عاشتها الدول الغربية خلال سبعينيات القرن العشرين .

تدريب (2)

يأخذ الكثيرون على المحاسبة التي نمارسها اليوم أنها تقوم على العديد من الفرضيات غير الواقعية ، كفرض ثبات وحدة القياس النقدي . ويأخذون عليها من ناحية المبادئ أنها تقوم على مبادئ يصعب الدفاع عنها مثل مبدأ التكلفة التاريخية الذي يترتب عليه وهو أن تبدو الأرقام المحاسبية مفارقة للواقع في ظل ظروف تغير الأسعار. كما أن العديد من المبادئ المحاسبية قد تتعارض وتتناقض كما هو الحال بين مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الحيطة والحذر .

أما من ناحية المعايير ، فقد أخذ الكثيرون على المحاسبة التي نمارسها اليوم على أنها سمحت في العديد من الحالات بتعدد الطرق والأساليب المحاسبية ، كما هو الحال في طرق الإهلاك وأساليب تحديد تكلفة المخزون السلعي وغيرها من الطرق والأساليب ، الأمر الذي يفضي إلى صعوبة المقارنة بين المنشآت المختلفة التي تعتمد كل منها سياسات محاسبية تقرها هذه المعايير .

تدريب (3)

عانت جميع النماذج البديلة التي قدمت في التاريخ المحاسبي لمعالجة عيوب التكلفة التاريخية من بعض المآخذ على مستوى النظرية والعديد من المآخذ على مستوى التطبيق. أما على المستوى النظري ، فقد أخذ العديدون على هذه النماذج البديلة أنها كانت ذات أهداف محدودة وضيقة ، بحيث يصعب عليها أن تحقق مطلوبات كافة مستخدمي القوائم المالية كما لاحظنا في أنموذج إدورادز وبل وأنموذج تشامبرز . كما أن هذه النماذج قد اعتمدت على بدائل قياس تميزت برأي الكثيرين بقدر عالٍ من الذاتية كما هو الحال في أنموذج إسترلنج الذي يقوم على مفهوم القيمة المحققة عن طريق البيع (RV) .

أما على مستوى التطبيق، فقد عانت هذه البدائل من صعوبات تمثلت في غياب الموضوعية المستندية التي يطلبها المدققون والمراجعون لإكمال مهامهم . كما عانت من غياب القيم الحاضرة عموماً سواء أكانت تكلفة استبدالية (RC) أم قيمة محققة بالبيع (RV) . كما كان للدراسات الاختبارية التي قام بها العديد من الكتاب لاختبار إمكانية تطبيق

بعض تلك النماذج البديلة والآثار الممكنة التي قد تترتب عن ذلك التطبيق دورها وأثرها في إثبات صعوبة تبني هذه النماذج في أرض الواقع . وقد دفع هذا الأمر العديد من الهيئات والتنظيمات المهنية إلى صرف النظر عن محاولات تطبيق بعض النماذج النظرية ، التي بدت منطقية (على الأقل على مستوى التنظير) أكثر من غيرها من النماذج التي قدمت كبدائل للمحاسبة التي تقوم على مبدأ التكلفة التاريخية .

مسرد المصطلحات

المدخل الوضعي : The Positive Approach

ويسمى أحياناً بالمدخل الإيجابي أو الواقعي وهو بطبيعته مدخل وصفي و يستخدم لإنتاج بحوث محاسبية وضعية تقوم على الاستدلال المنطقي ، وتعتمد على الأسلوب الاستقرائي والبحوث التجريبية .

المدخل المعياري : The Normative Approach

ويطلق عليه أحياناً مسمى المدخل القياسى أو المدخل التوصيفي ، يهتم المدخل المعياري بتحديد ما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية .

التضخم : Inflation

هي ظاهرة ارتفاع أسعار السلع والخدمات مما يجعل وحدة النقد غير قادرة على شراء كمية كان يمكن شراؤها سابقاً ، ولذلك نقول أن التضخم يؤدي إلى انخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد.

محاسبة التضخم : Inflation Accounting

وتعني أن يتم اعتماد التغيرات الحادثة في كل من المستوى العام للأسعار (التضخم) والمستوى الخاص للأسعار (القيمة الجارية) ومن ثم إجراء تعديلات على القوائم المالية لتعكس مستويات الأسعار العامة في نهاية السنة .

القيمة الحالية : Present Value (PV)

القيمة الحالية لأيّ أصل هي عبارة عن إحساس ذاتي بمدى النفع المستقبلي المرتجى من تملك ذلك الأصل . ويتم حساب القيمة الحالية على أساس التدفقات النقدية التي يتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل (المنافع المستقبلية للأصل) مخصومة من الحاضر .

التكلفة الاستبدالية الحاضرة : Current Replacement Cost (CRC)

وتعني السعر الذي نستطيع أن نحصل به على نفس الأصل أو مثيله فى الأسواق الآن . أي عند لحظة إعداد التقرير المالي للمنشأة مالكة الأصل (نهاية العام المالي مثلاً) .

التكلفة التاريخية : (HC) Historical Cost

هي القيمة المدفوعة أو التي يتم التعهد بدفعها عند حدوث العملية المالية .

مكاسب الحيازة : (HG)Holding Gains

هي مكاسب رأسمالية ناتجة عن الاحتفاظ بالأصول الاستثمارية خلال فترة تتميز بارتفاع الأسعار ، ويقابلها في حالة الكساد (انخفاض أسعار) خسائر الحيازة .

وفورات التكلفة : (CS) Cost Savings

وهي عبارة عن التوفير في التكلفة الناتج عن الاحتفاظ بالأصول التشغيلية (كالبضاعة مثلاً) خلال فترة تتميز بارتفاع أسعار تلك الأصول ، ويقابلها في حالة الكساد (انخفاض الأسعار) تحمل المزيد من التكلفة .

الربح التشغيلي الحاضر : Current Operating Profit (COP)

عبارة عن المكاسب أوالأرباح المتعلقة بإنتاج أو بيع المخرجات ، وتنتج من مقابلة الإيرادات المحققه من بيع المخرجات بالتكلفة الاستبدالية الحاضرة لشراء أو إنتاج تلك المخرجات .

رأس المال كطاقة تشغيلية :Capital as an Operating Capacity

وهو مفهوم لرأس المال يخالف ما تعارف عليه الناس في محاسبتنا الراهنة التي تقوم على مفهوم التكلفة التاريخية . ذلك أن المحاسبة تقليدياً تحافظ على رأس مال المنشأة كوحدات نقدية . أما محاسبة التضخم تسعى للمحافظة على رأس مال المنشأة في شكل قوة شرائية .

المراجع

1- American Accounting Association **A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)** (1966),**.**

2- Bonbright, J.C.**, The Valuation of Property,** McGraw- Hill, Reprinted (1978), (1937).

3- Chambers, R.J. **Accounting, Evaluation and Economic Behavior**, Prentice- Hall Inc (1966),.

4- Edwards, E.O. and P.W.Bell **The Theory and Measurement of Business Income**, University of California Press. (1961),

5- Littleton, A.C. and V.K. Zimmerman, **Accounting Theory, Continuity and Change,** Prentice- Hall. (1962),

6- Moonitz, Maurice **The Basic Postulates of accounting,** AICPA. (1961),

7- Paton, W.A. **Accounting Theory,** The ronald Press. (1922),.

8- Sprouse, Robert T. and Maurice Moonitz, **A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises**, ARS No. 3, AICPA, New York. (1962),.

9- Sterling, R.R **Theory of the Measurement of Enterprise Income**, University Press of Kansas. (1970),.

10- Sterling, R.R **Asset Valuation and Income Determination**, Scholars Book, Lawrence, KS. (1971),.

11- Sweeney , H.W.(1936), Stablized Accounting, Holt, Rinehart and **Winston (Reprinted** 1964).

12- Watts, R.L. and J.L. Zimmerman "**Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards"**, Accounting Review, January, pp. 112-134. (1978),.

13- Watts, R.L. and J.L. Zimmerman "**The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses**", Accounting Review, April, pp. 273- 305. (1979),.

14- Watts, R.L. and J.L. Zimmerman **Positive Accounting Theory,** Prentice – Hall. (1986),**.**

15- Zimmerman, J.L.**"The Costs and Benefits of Cost Allocations**", Accounting Review**,** July, pp. 504-521. (1979),**.**


الوحدة الرابعة
قضايا وضع المعايير

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	**182**
تمهيد	**182**
أهداف الوحدة	**184**
1. وضع المعايير	**185**
2. المراحل التي مرت بها الممارسات المحاسبية	**186**
1.2 مرحلة الإدارة	**186**
2.2 مرحلة الاستشارة	**186**
3.2 مرحلة المعيرة	**186**
3. العوامل التي تؤثر على عملية وضع المعايير	**188**
1.3 أنماط إعداد المعايير	**189**
2.3 التطور التاريخي وصولاً إلى مرحلة إعداد المعايير	**190**
1.2.3 المراحل التاريخية	**191**
2.2.3 المرحلة الراهنة	**195**
3.3 النسق المتبع لإعداد المعايير	**196**
4. الآثار الاقتصادية للمعايير	**200**
5. اعتبارات الطرف الثالث في وضع المعايير	**203**
1.5 التأثير السياسي على عملية إصدار المعايير	**203**
2.5 السياسة الاقتصادية وعملية إصدار المعايير	**206**
3.5 الأثر الاجتماعي والثقافي على إصدار المعايير	**206**

الموضوع	الصفحة
الخلاصة	208
لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية	210
إجابات التدريبات	211
مسرد المصطلحات	213
المراجع	214

المقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس ،،،،

أهلاً ومرحباً بك . لا أظنك تمانع أن تصحبني في الوحدة الرابعة في مقرر نظرية المحاسبة وهي بعنوان قضايا وضع المعايير ، التي تحكم وتنظم عمل المحاسبة والمحاسبين . وهي تحتوي على خمسة أقسام ، سوف نتناول في القسم الأول وضع المعايير ويستعرض القسم الثاني المراحل التي مرت بها الممارسات المحاسبية . وسنتناول في القسم الثالث العوامل التي تؤثر على عملية وضع المعايير ، وتحتوي على أنماط إعداد المعاييير والتطور التاريخي وصولاً إلى مرحلة إعداد المعايير ، وأخيراً النسق المتبع لإعداد المعايير . أما في القسم الرابع فنستعرض الآثار الاقتصادية للمعايير، واخيراً في القسم الخامس نتناول اعتبارات الطرف الثالث في وضع المعايير ، وتحتوي على التأثير السياسي على عملية إصدار المعايير السياسية والاقتصادية ، وعملية إصدار المعايير ، واخيراً الأثر الاجتماعي والثقافي على إصدار المعايير . حيث نتناول فيها العوامل التي مرت بها الممارسات الحاسبية . والعوامل المؤثرة على وضع المعايير المحاسبية ، و التطور التاريخي وصولاً إلي مرحلة إعداد المعيار ، وأخيراً نستعرض فيها المؤثرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية على عملية إصدار المعايير .

ولقد احتوت هذه الوحدة على العديد من المعلومات المتنوعة والشيقة راجين أن توليها اهتمامك ، لأنها ستوفر لك الخلفية الكافية التي تساعدك في تحديد مسارك . ستجد في ثنايا هذه الوحدة أسئلة تقويم ذاتي وتدريبات مع أجوبتها نموذجية تقع في نهاية الوحدة ، ولقد حرصنا على توفير بعض التدريبات بهدف ترسيخ التعلم وتعزيزه لديك بصفة عامة ، ومساعدتك على أنماء مقدرتك في استيعاب المادة العلمية ، كما ذيلنا هذه الوحدة بمسرد المصطلحات التي وردت في النص الريئسي . وتجد في نهاية الوحدة خلاصة النص الريئس .

أهلاً بك مرة أخرى في هذه الوحدة ، ونرجو أن تستمتع بدراستها ولا أشك أنك سستستفيد منها وتشاركنا في نقدها وتقويمها .

أهداف الوحدة



عزيزي الدارس ، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن :

1. **توضح** المراحل التي مرت بها الممارسات المحاسبية .
2. **تعدد** العوامل التي تؤثر على عملية وضع المعايير .
3. **تعرف** ما هي المنهجية التي يمكن اتباعها في إصدار المعايير .
4. **تفهم** كيف يمكن التحقق من شرعية المعيار الذى تم إصداره .
5. **تذكر** الأهداف النوعية للمحاسبة المالية .
6. **تشرح** النسق المتبع لإعداد المعايير .
7. **تناقش** الآثار الأقتصادية للمعايير .
8. **توضح** التأثير السياسي على عملية إصدار المعايير .
9. **تميز** الأثر الاجتماعي والثقافي على إصدار المعايير .

عزيزي الدارس ،،،،

المعاييرهي عبارة عن مجموعة من القواعد والنظم التي تحكم وتنظم عمل المحاسبة والمحاسبين ، وذلك بتقديمها لقواعد عملية يلتزم بها المحاسبون في أداء عملهم المهني . وهذه المعايير تتم حمايتها دوماً بمجموعة من الإجراءات العقابية في حالة عدم الالتزام بها .

1. وضع المعايير

هناك العديد من الأسباب التي دعت الناس في مختلف المجتمعات الإنسانية إلى اللجوء إلى إعداد المعايير ، وتتلخص هذه الأسباب في الآتي :

1. تقديم المعلومات إلى المستخدمين عن الوضع المالي وأداء المنشأة ، مع ضرورة أن تتصف هذه المعلومات بالوضوح والاتساق والملاءمة والمصداقية والقابلية للمقارنة .
2. تقديم الأسس للمحاسبين القانونيين التي تمكنهم من أداء عملهم بكل استقلالية ونزاهة ، مما يزيد من مصداقية التقارير المالية .
3. تقديم قاعدة البيانات اللازمة للحكومة لكي تساعدها في التخطيط الضريبي وتنظيم المنشآت والتخطيط الاقتصادي الكلي .
4. أدى نشر المعايير المحاسبية إلى كثير من الجدل والنقاش في الدوائر المهنية والأكاديمية ، الأمر الذي أدى إلى تطوير المبادئ والنظريات المحاسبية .

2. المراحل التي مرت بها الممارسات المحاسبية

1.2 مرحلة الإدارة

في هذه المرحلة تقوم كل إدارة منشأة بإعداد حلول لمشكلاتها المحاسبية طبقاً لنظرتها ، مما أدى إلى الاختلاف في المعالجة المحاسبية للمشكلة الواحدة في المنشآت المختلفة ، الأمر الذ ي سبب صعوبة كبيرة في تقييم أداء المنشآت ، لدى المستخدمين لتلك البيانات والمعلومات ، نتيجة لغياب المصداقية والقابلية للمقارنة الناتجة من تعارض المصالح .

2.2 مرحلة الاستشارة

نتيجة للمشكلات التي ظهرت في مرحلة الإدارة التي كانت تتمثل في تذمر مستخدمي المعلومات المحاسبية ، لجأت الإدارات لاستشارة الخبراء في مجال المحاسبة لتقديم معالجات للمشكلات المحاسبية . هذه المرحلة قللت من الاختلافات في المعالجات المحاسبية ، إلا أن المشكلة ما زالت قائمة نتيجة اختلاف وجهات نظر الخبراء واختلاف مصالحهم الشخصية ، الأمر الذي أدى لعدم اطمئنان مستخدمي المعلومات نسبة لاضطراب المعالجات ، حيث أن الإدارة كانت تختار من البدائل المتاحة طبقاً لمصالحها ، مما أدى ذلك لانهيار عدد من الشركات بالرغم من أن التقارير المقدمة تعكس وضع مالي ممتاز.

3.2 مرحلة المعيرة

إن وجود عدد من بدائل الحلول للمشكلة الواحدة لم يعالج حاجة مستخدمي المعلومات ، وأصبحت المعلومات المحاسبية للمنشآت المختلفة غير قابلة للمقارنة نتيجة لاختلاف طرق القياس والإفصاح عن تلك المعلومات ، مما أدى إلى اللجوء إلى مرحلة المعايير التي كانت من ضمن أسبابها :

أ. ظهور الشركات الضخمة والفصل ما بين ملكية رأس المال وإدارة الشركات .

ب. التعديل الدستورى لعام 1923م في الولايات المتحدة الأمريكية الذي منح الحكومة الفيدرالية الحق في فرض الضرائب على الدخل بدلاً عن الضريبة على الثروة، مما أفضى إلى الحاجة إلى قياس الدخل .

ج. الكساد العظيم عام 1929م الذي أدى إلى انهيار العديد من الشركات الصغيرة والمتوسطة، في حين وجدت المؤسسات الكبيرة نفسها مهددة بالإفلاس. هذا الأمر دعا تلك المؤسسات إلى اتباع سياسات محاسبية تهدف لإظهار مراكزها المالية بصورة مغايرة، وأدى بالتالي إلى التعارض ما بين مصالح المقرضين والمستثمرين من ناحية ، ومصالح إدارات تلك المؤسسات والمحاسبين القانونيين من الناحية الأخرى.

د. أصدرت الحكومة الأمريكية قانوناً في عام 1933م بإنشاء هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) والمناط بها إصدار المعايير المحاسبية ، والتي أفتت بدورها بتخويل سلطة إصدار هذه المعايير للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) . وقد باشر هذا الأخير تلك السلطة من خلال ذراعه الفني المتمثل في مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) .

أسئلة تقويم ذاتي



1. ما المراحل التاريخية التى مرت بها مهنة المحاسبة قبل الوصول بنا إلى مرحلة المعايير ؟
2. عدد الأسباب التي دعت إلى اللجو إلى إعداد المعايير .
3. اشرح عيب مرحلة الإدارة في الممارسة المحاسبية .
4. اذكر عيوب مرحلة الاستشارة في الممارسة المحاسبية .

3. العوامل التي تؤثر على عملية وضع المعايير

عزيزي الدارس ، إن قرار وضع أي معيار سيترتب عليه بالضرورة تغليب مصالح معينة على حساب مصالح أخرى ، وسيؤدي ذلك في حالة المحاسبة إلى تأكيد غلبة المعالجة أو المعالجات المحاسبية التي يرتأى أنها الأكثر ملاءمة من الناحية الفنية المحضة ، أو أنها تحقق المصلحة العامة بالنظر إلى الهدف من إعداد المعيار.

إن حقيقة قرار وضع المعايير لا بد من أن تترتب عليه زيادة في مصالح بعض المجموعات وربما الإضرار ولو جزئياً بمصالح مجموعات أخرى ، وهو أمر يتحقق في سائر العقود الاجتماعية . عليه ، فإن المجتمع وهو يسعى لوضع المعايير التي تحكم سلوك أفراد ذلك المجتمع في أي مجال من المجالات بما فيها المجال المحاسبي ، فإنه يدفع واضعي تلك المعايير لاتخاذ بعض القرارات حول بدائل المعالجات وطرق الإفصاح المحاسبي ، التي قد تبدو من الناحية السياسية أنها تدعم وجهة نظر هذه الجماعة أو تلك . وإذا كانت رفاهية المجتمع هي إحدى أسباب إصدار المعايير، فإننا وفقاً لذلك نكون أمام تساؤلين هما :

أ. **الســؤال الأول :** "مـا المنهجيـة التـي يمكـن اتباعهـا فـي إصـدار المعايير" ؟

ب. **السؤال الثاني:** " كيف يمكن التحقق من شرعية المعيار الذي يتم إصداره وفق تلك المنهجية " ؟

وفي الإجابة عن هذين التساؤلين، فإن هنالك مدخلين اثنين هما :

1. **مصداقية التمثيل** : وهو أن يتم إعداد المعيار وفق منهجية تمكِّن كل الأطراف المهتمة (ذات المصلحة) من التعبير عن وجهات نظرها والتقرير عن ذلك بحياد تام. وفي هذه الحالة، فإننا يمكن أن نقارن دور المحاسبة بدور الخرائط الجغرافية التي توضح المعالم الأساسية في رقعة جغرافية معينة بقدر عالٍ من الحيادية .

2. **الآثار الاقتصادية** : وهو منهج لا يكتفي بالاهتمام بالنواحي الفنية المجردة فقط في الحكم على بدائل المعالجات المحاسبية، وإنما يتجاوز ذلك لينظر في الآثار الاقتصادية التي قد تترتب على تبني أي بديل من بدائل المعالجات المقترحة.

1.3 أنماط إعداد المعايير

اختلفت الدول من حيث تحديد الجهة التي يتم تخويلها مسؤولية إعداد المعايير. وقد أمكن من خلال النظر إلى الممارسات السائدة في مختلف بلدان العالم التوصل إلى البدائل الآتية :-

1. أن تقوم جهة أهلية مختصة تحدد وفقاً للأعراف السائدة في المجتمع بإصدار المعايير التي تحكم السلوك المحاسبي. وخير مثال لهذا النمط ما يجري في بريطانيا والدول التي تسير في فلكها . وحجة هؤلاء في ذلك هو إن إصدار مثل هذه المعايير هو عملية فنية بحتة ، وإن هذه العملية الفنية

البحتة تحتاج إلى تخصصات وكفاءات عالية من المحاسبين للقيام بمهمة إعداد المعايير على أكمل وجه.

2. أن تقوم على إعداد هذه المعايير جهات حكومية فقط (الجهاز التشريعي أو ما يماثله) ، كما هو الحال في كل من المانيا وفرنسا ومن لف لفهما من الدول ، بحجة أن هذه المعايير المحاسبية تماثل تماماً مثيلاتها من التشريعات والقوانين التي تصدر من الجهاز التشريعي لدولة بصفته ممثلاً لضمير الأمة. ويعتقد أهل هذا المذهب في إعداد المعايير أن إصدار أي تشريع أو قانون يراد به صفة الالزام يجب أن يتم من خلال جهة تشريعية تتميز تشريعاتها بصفة الالزام ، مما يمكِّن الجهات الحكومية القائمة على التحقق من الالتزام بتلك التشريعات والقوانين وأن تكون مسنودة بقوة القانون.
3. وهناك دول يتم فيها إعداد المعاييرعن طريق جهات أهلية تحت إشراف (وربما وصاية) جهة أو جهات حكومية ، يحق لها التدخل في الشأن المحاسبي متى ما رأت ذلك ضرورياً انطلاقاً من منطلق الحفاظ على المصالح العامة. وخير مثال يتحقق فيه هذا النمط الحكومي– الأهلي هو الولايات المتحدة الأمريكية.

2.3 التطور التاريخي وصولاً إلى مرحلة إعداد المعايير: (الولايات المتحدة الأمريكية نموذجاً)

يتم إعداد المعايير في العديد من البيئآت وفق منهجية معينة تعرف باسم النسق المتبع (Due Process) وتشارك في هذه العملية العديد من الأطراف. وبأخذ ما يجري في الولايات المتحدة الأمريكية فإن هناك العديد من الأطراف والمنظمات الفاعلة التي تشترك في المراحل المختلفة من عملية وضع المعايير الأمريكية. ولما كانت البيئة الأمريكية هى من البيئات التي يتم فيها إعداد المعايير وفق النمط الحكومي الأهلي، فقد تم تفويض سلطة إعداد المعايير من هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) إلى المعهد الأمريكي

للمحاسبين القانونيين (AICPA) ممثلاً في مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB). ويشارك في عضوية مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) كل من الأجهزة والتنظيمات الآتية:

1. **هيئة تداول الأوراق المالية**

Securities and Exchanges Commission (SEC)

2. **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين**

American Institute of Certified Public Accountants(AICPA)

3. **مجلس معايير المحاسبة الحكومية**

Government Accounting Standards Board (GASB)

4. **هيئات أخرى مثل :**

أ. **معهد المديرين الماليين**

Financial Exectives Institute (FEI)

ب. **معهد المحاسبين الإداريين**

Institute of Management Accountants (IMA)

أسئلة تقويم ذاتي

1. عرف دورالمنهج الاقتصادي في وضع المعايير المحاسبية .
2. اذكر عاملين من عوامل أنماط وضع المعايير .
3. عدد الأجهزة والتنظيمات المشاركة في عضوية مجلس معايير المحاسبة المالية .

عزيزي الدارس يمكن تناول التطور التاريخي لإعداد المعايير على النحو الآتي:

1.2.3 المراحل التاريخية

بدأت محاولات توفير مرجعية واحدة لتنميط السلوك المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية مع نهايات فترة الكساد العظيم (1929–1933م) وإنشاء هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)، وما صاحب تلك الفترة من اضطراب في ثقة مستخدمي القوائم المحاسبية

في البيانات والمعلومات التي توفرها لهم تلك القوائم. وقد مرت عملية إعداد المعايير الأمريكية منذ ذلك التاريخ بالعديد من المراحل وشهدت عدداً من التغيرات يمكن إجمالها في الآتي:

أولاً : بدأت أولى محاولات التنميط من خلال اللجنة التي عرفت باسم لجنة الإجراءات المحاسبية Committee on Accounting Procedures (CAP):

كانت لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) تقوم في السابق بأعمال تنسيقية بين هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA). وفي العام 1939م تم اعتبار هذه اللجنة مسؤولة عن إعداد المعايير التي تحكم السلوك المحاسبي. استمرت اللجنة في عملها الذي تمثل في إصدار توجيهات في شكل بحوث ونشرات محاسبية حتى عام 1959م. وقد أصدرت اللجنة خلال هذه الفترة عدد(51) بحثاً ونشرة محاسبية تصدت جميعها للمشكلات المحاسبية المثارة في وقتها .

ثانياً : مجلس مبادئ المحاسبة Accounting Principles Board (APB)

لقد جاء تكوين مجلس مبادئ المحاسبة (APB) نتيجة لما قيل وقتها من فشل سابقتها [لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) في تقديم هيكل من مبادئ المحاسبة متكامل ومحدد بشكل جيد ، لأنها كانت تتعامل مع المشكلات المحاسبية على أساس القطعة كما يقولون . بمعنى أنها كانت تعالج كل مشكلة على حده وفق منظور اللحظة وملابساتها. وقد انحصرت عضوية هذا المجلس (APB) ما بين 18 إلى 21 عضواً من الصناعيين والمجتمع الأكاديمي، واشتملت مهامه على الآتي:

مهام مجلس مبادئ المحاسبة (APB)

أ. وضع مبادئ محاسبية مكتوبة.
ب. تحديد الممارسات المحاسبية الصحيحة وفق تلك المبادئ .
ج. تضييق مجالات الاختلاف وعدم الاتساق في الممارسة المحاسبية .

وقد قسم مجلس مبادئ المحاسبة أهداف المحاسبة إلى هدف خاص وأربعة أهداف عامة بالإضافة إلى سبعة أهداف نوعية (وظيفية). وقد تمثل الهدف الخاص للقوائم المالية في وجوب عرضها بعدالة وبالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من المركز المالي ونتائج الأعمال إلى جانب أي تغيرات في المركز المالي للمنشأة. أما الأهداف العامة فقد تمثلت في الآتي:

1. توفير معلومات موثوق بها عن الأحداث والموارد والالتزامات الاقتصادية لمنشآت الأعمال .
2. توفير معلومات موثوق بها عن التغيرات في صافي الموارد التي تنشأ من الأنشطة الموجهة لتحقيق أرباح منشأة الأعمال .
3. توفير الاحتياجات الأخرى من المعلومات عن التغيرات في الموارد والالتزامات الاقتصادية للمنشأة .
4. الإفصاح عن المعلومات الأخرى الملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية .

أما الأهداف النوعية للمحاسبة المالية فقد تمثلت برأي مجلس مبادئ المحاسبة في كل من :

1. **الملاءمة** والتي تعني اختيار المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية بشكل أفضل في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
2. **القابلية للفهم** والتي توحي بأن المعلومات المختارة لغرض الإفصاح ، يجب أن تتميز بقابليتها للفهم (إمكانية الفهم) عن طريق المستخدمين.
3. **القابلية للتحقق** والتي تشير إلى أن الأرقام المحاسبية قد يتم تأييدها ودعمها بمقاييس حيادية إذا ما تم استخدام نفس القياس.
4. **الحياد** والذي يعني أن المعلومات المحاسبية يتم توجيهها تجاه الاحتياجات العامة والمشتركة لكافة المستخدمين ، بدلاً عن الإحتياجات الخاصة لمستخدمين محددين.
5. **التوقيت المناسب** والذي يشير إلى الإعلام والتوصيل المبّكر للمعلومات لتجنب أي تأخير في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
6. **القابلية للمقارنة** والتي تعني بأن أية اختلافات في الأقيسة المحاسبية يجب أن لا تكون نتيجة للمعالجات المحاسبية المختلفة.
7. **الاكتمال** : ويشير إلى أن كافة المعلومات التي تفي بشكل معقول بمطلوبات الأهداف النوعية الأخرى قد تم التقرير عنها .

أسئلة تقويم ذاتي



1. ما مهام مجلس مبادئ المحاسبة (APB) ؟
2. اذكر الأهداف العامة للمحاسبة المالية .
3. عدد الأهداف النوعية (الوظيفية) للمحاسبة المالية برأي مجلس مبادئ المحاسبة .

نشاط



عزيزي الدارس ، هل يمكن للتنظيمات المهنية المحاسبية أن تستقل بعملية وضع المعايير المحاسبية لوحدها ، دونما حاجة الى تدخل من الهيئات والجهات الحكومية المختلفة ؟ ناقش زملاءك ثم أعرض ما توصلت إليه على مشرفك الأكاديمي .

2.2.3 المرحلة الراهنة

في العام 1971م تم تكوين لجنة قامت باستعراض المحاولات التي قام بها مجلس المبادئ المحاسبية (APB) ، لدراسة تنظيم وتشكيل المبادئ المحاسبية التي تحكم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وذلك نسبة لضعف إنتاج هذا المجلس الأخير وفشله في التصرف السريع لتصحيح الأخطاء . وقد تم على إثر ذلك حل مجلس مبادئ المحاسبة (APB) وتكوين ثلاثه هياكل، بحيث تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB) أولاً وذلك بدءاً من العام 1973م. وقد تولى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) العمل في مراجعة وإصدار معايير المحاسبة المالية الأمريكية تحت رعاية ووصاية هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) حتى يومنا هذا. ولكن نسبة للبطء الشديد الذي لازم أعمال هذا المجلس وبخاصة في ما

يتعلق بالتصدي للقضايا المحاسبية الطارئة والبت فيها بأسرع ما يمكن ملاحقةً للأحداث والتغيرات المتسارعة التي تطرأ في مجال المعاملات المالية المستجدة والمتجددة، فقد تم في العام 1977م إنشاء هيكل جديد، أَطلق عليه اسم تأسيس المحاسبة المالية (Financial Accounting Foundation FAF). وقد انبثقت عن هذه الأخيرة (تأسيس المحاسبة المالية) في العام 1982م هيئة أخرى ثالثة، تم تكليفها بالتصدي للقضايا الطارئة في مجال المحاسبة المالية وعرفت باسم قوة مهمات القضايا الطارئة(Emerging Issues Task Force, EITF).

3.3 النسق المتبع لإعداد المعايير

(The Due Process)

عند إصدار المعيار فإن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) يقوم باتباع الخطوات الآتية :

أولاً : يتم تحديد المجال أو القضية أو المشكلة المحاسبية محل الاهتمام ، ليتم إدراجها في أجندة المجلس كيما تتم مناقشتها بصورة مفصلة وتخصصية . ويكون ذلك عادةً عن طريق النشر في المجلات العلمية والمهنية المتخصصة ، والتي يتم من خلالها طرح العديد من التساؤلات حول المشكلة والمعالجات المحاسبية القائمة لها ، وكذا المعالجة المحاسبية الملائمة أو الإفصاح المحاسبي اللازم. ويفتح ذلك الطرح باباً واسعاً للنقاش حول القضية التي تتم مناقشتها من خلال وسائل الإعلام العامة والمنتديات ، الأمر الذي يشجع الأكاديميين للقيام بالبحث العلمي بغرض استنباط مختلف الحلول الممكنة التي يقترحونها للقضية (المشكلة) محل النقاش .

ثانياً : يتم في الغالب تشكيل لجنة عمل تضم مجموعة من الخبراء في مختلف القطاعات ذات الصلة لتحديد المشاكل والقضايا وبدائل المعالجات المقترحة ، لمعالجة القضية المحاسبية المرتبطة بتلك المشكلة محل الاهتمام .

ثالثاً : يقوم الجهاز الفني لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بالدراسة والبحث والتحليل اللازم لكل الرؤى والمعالجات الممكنة ، ومقترحات الحلول الواردة حول المشكلة محل النقاش.

رابعاً : يتم إعداد مذكرة نقاش(Discussion Memorandum DM) يتم من خلالها تعريف المشكلة وتصنيف بدائل المعالجات المقترحة وجمع البيانات حولها ودراسة كافة الحلول والرؤى، ومن ثم عرضها على كافة المهتمين بالقضية محل الدراسة وانتظار تلقي ردودهم وملاحظاتهم حولها خلال مدة أقصاها ستة أشهر.

خامساً : يتم عقد جلسة استماع عامة (Public Hearing) وربما احتاج الأمر أكثر من جلسة استماع واحدة وفي أكثر من موقع واحد وذلك بمشاركة أكبر عدد من أفراد المجتمع من أصحاب الاهتمام والمصلحة . ويتم من خلال المناقشة أو المناقشات تلك استقراء اتجاهات الرأي تجاه البديل أو البدائل الأكثر قبولاً ومعقولية . وتتم عمليات الاستماع العامة هذه خلال فترة أقصاها 60 يوماً من تاريخ إصدار المذكرة .

سادساً : يقوم المجلس بتحليل وتقييم استجابات الجمهور والدفوعات المقدمة من الهيئات والمؤسسات والجهات ذات الصلة بالقضية محل التداول . ليقوم المجلس بعدها بإمعان النظر في البدائل المطروحة لمعالجة القضية محل الاهتمام ، وإعداد مذكرة موقفية بشأنها يعرض من خلالها الموقف المبدئي للمجلس من القضية وبدائل المعالجات التي هو بصدد تبنيها . وتسمى هذه المذكرة الموقفية باسم مسّودة العرض [Exposure Draft (ED)] .

سابعاً : يتم تكليف لجنة لتقوم بدراسة مسّودة العرض والتعليقات والملاحظات التي ترد إلى المجلس بشأن تلك المسّودة من مختلف الجهات ، وبخاصة تلك الجهات التي تكون معترضة على ما جاء في المسّودة . ويتم هذا الأمر في مدى ثلاثين

يوماً في الأقل، يقوم بعدها المجلس بتقييم تلك الآراء التي تلقاها حول المسّودة ويقوم بتعديل موقفه الوارد في مسّودة العرض إذا اقتضى الأمر ذلك.

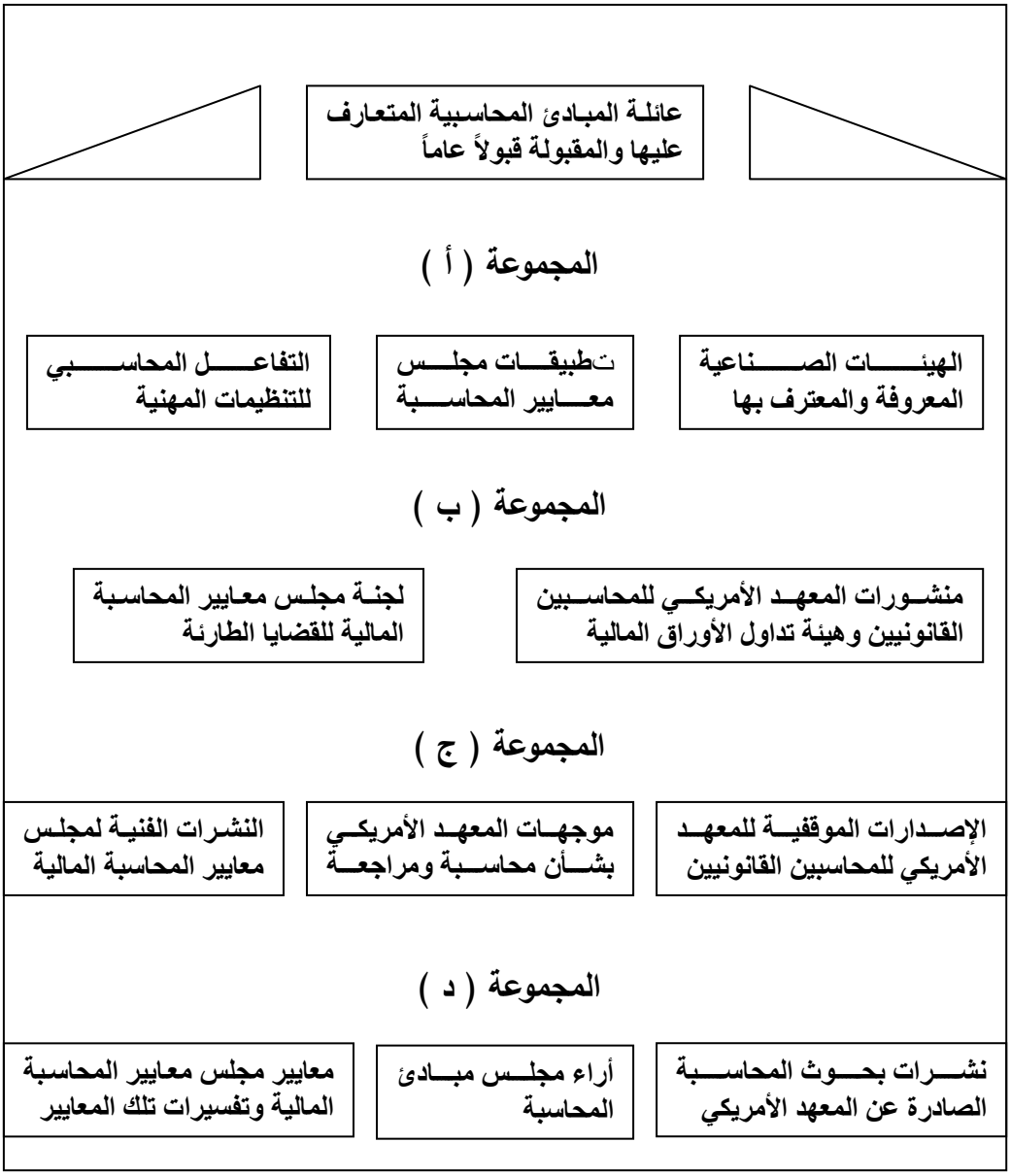
ثامناً: يقوم المجلس مجتمعاً بدراسة مسّودة العرض المعدلة تلك في صورتها النهائية، ليتم من ثم التصويت على إصدار المعيار المحاسبي ببدائل المعالجات أو الإفصاح المحاسبي التي تم تبنيها وفق منطوق ذلك المعيار [Statement of Financial Accounting Standerd (SFAS)]. ولربما تتم إعادة النظر في مسّودة العرض بشكل جوهري في بعض الأحيان، أو ربما يتم تعليقها لبعض الوقت في انتظار المزيد من الدراسات قبل إصدار المعيار. وفي أحايين أخرى لكنها نادرة، فلربما تم إلغاء مسّودة العرض بالكلية وصرف النظر تماماً عن فكرة إصدار المعيار .

عزيزي الدارس ، يتضح من ذلك أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (Genrally Accepted Accounting Principles, GAAP) هي عبارة عن تلك الإصدارات والآراء الصادرة عن كلٍ من لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) ومجلس مبادئ المحاسبة (APB). وقد كانت هذه الإصدارات والآراء ، هي المبادئ الوحيدة الحاكمة قبيل إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ، وتمثل اليوم إلى جانب المعايير الصادرة عن هذا المجلس ، مصدراً للمعالجات المحاسبية التي تكون ملزمة للمنشآت المختلفة لأغراض تحديد المبادئ والقواعد والسياسات المحاسبية التي ينبغي عليها اتباعها والالتزام بها .

عزيزي الدارس ، يمكن توضيح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً بالشكل الآتي رقم (1) :

شكل رقم (1)

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها



المصدر : المؤلف

تمثل المجموعة (د) الأخيرة التوجيهات المحاسبية الأكثر إلزاماً، بينما تمثل باقي المستويات قدراً أقل من الإلزام ينتهي بالمجموعة (أ) ، التي تمثل التوجيهات التي تحوي بدائل المعالجات الأقل إلزاماً من بين كل التوجيهات الصادرة عن الهيئات المهنية المحاسبية ، والهيئات الأخرى ذات التأثير في الشأن المحاسبي.

4. الآثار الاقتصادية للمعايير

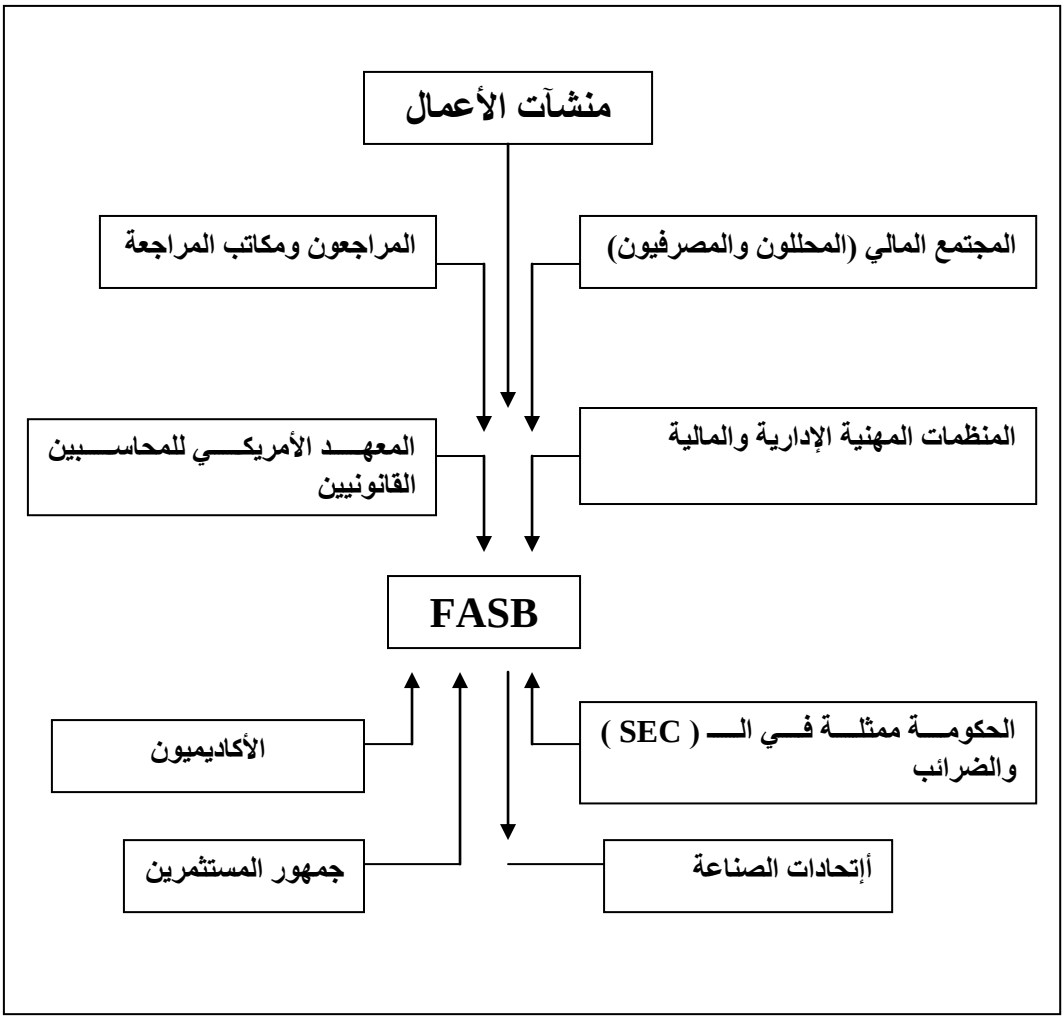
عزيزي الدارس ، لقد كان للمدخل الوضعي (The Positive Approach) دور كبير في التأثير على عملية وضع المعايير المحاسبية ، وذلك من خلال تقديم التفسير اللازم لمحاولات التدخل التي تقوم بها الأطراف المختلفة (**بما فيها الوحدات الإقتصادية الخاضعة للمعايير المحاسبية**) للتأثير على عملية إصدار تلك المعايير. فلقد تلحظ في التأريخ المحاسبي مثلاً أن عملية إصدار المعايير المحاسبية (The Accounting Standard Setting Process) قد شابتها ضغوطات من الأطراف ذات المصلحة وذلك بغرض التأثير على الناتج النهائي لعملية المعيرة. وقد أمكن عن طريق تحليل سلوك الأطراف ، ذات المصلحة في العملية المحاسبية الوصول إلى خلاصات بشأن دوافع مختلف الأطراف ذات الصلة للدفع بإتجاه اختيار **مبادئ وقواعد ومعالجات محاسبية معينة ، ليتم تبنيها في المعايير المحاسبية التي يجري إعدادها في وقت ما.**

وقد تم وفقاً لمنهج القائلين بوجود آثار اقتصادية لتبني أي بديل من بدائل المعالجات المحاسبية المختلفة في المعيار المحاسبي، القول بوجود محاولات للتأثير السياسي على عملية إعداد المعايير في أي مجتمع لتحقيق مصلحةٍ ما. ومن هنا يمكن النظر إلى أية دعوة لتبني أي بديل محاسبي (لغرض اعتماده في معيار ما) ، أنها تأتي من منطلق التوقع بأن تكون لذلك البديل آثار اقتصادية موجبة ، أو ربما في الأقل ، أن لا يكون لذلك البديل آثار اقتصادية سالبة (**بمعنى أن لا يكون له أثر سالب على رفاهية المجتمع ككل**) ، إذا تم افتراض نبني الداعين لذلك البديل المحاسبي ، فهم ينطلقون من منطلق السعي نحو تحقيق المصلحة العامة دون أن تكون لهم أية مصالح شخصية من وراء تلك الدعوة .

وإذا تم اتباع هذا النهج في إعداد معايير المحاسبة ، فيجب على صانعي السياسات المحاسبية أن يقدموا الإشارات التي تدلل على أنهم يقودون مستخدمي المعلومات المحاسبية (بما يوفرون لهم من بدائل معالجات وإفصاح محاسبي) نحو القرارات الاقتصادية الأفضل في كل حال . وبذلك يتحول صانعو السياسات المحاسبية عملياً (وكذا واضعي المعايير المحاسبية من باب أولى) في حقيقة الأمر، إلى صانعي القرار الاستثماري فعلاً . وعليه ، **يجب على صانعي السياسات المحاسبية أن يسعوا لتقديم المعلومات المناسبة التي تساعد مستخدمي تلك المعلومات المحاسبية على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.**

شكل رقم (2)

تفسير المعايير المحاسبية وفق البيئة الأمريكية



5. اعتبارات الطرف الثالث في وضع المعايير

لقد وردت إشارات في التاريخ المحاسبي تدل على أن الشأن المحاسبي فيما يتعلق بإصدار المعايير لا يمثل عمليةً فنية محضة، وإنما تمثل عملاً تتداخل فيه العديد من المؤثرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

1.5 التأثير السياسي على عملية إصدار المعايير

ويتمثل هذا في تأثير النفوذ السياسي على الجهة أو الجهات التي تقوم بإصدار المعايير بطريقة مباشرة أو (وهو الأمر الغالب) بطريقة غير مباشرة. وقد يكون لهذا النفوذ السياسي تأثيراته القريبة أو البعيدة، ولربما يتم تدوينها دائماً لتكون في صورة مقبولة لمعدى ومصدري المعيار . **ولقد كانت أول مرة تتم فيها الإشارة في التاريخ المحاسبي إلى إمكانية تسييس المحاسبة ، هي عندما تدخلت الحكومة الأمريكية (الكونغرس الأمريكي) في عملية تعديل معيار التحاسب عن الاستكشافات البترولية (قانون البترول) .** لقد كان الرأي الفني المحاسبي السائد في ذلك الوقت السماح للمؤسسات التي تعمل في مجال الاستكشافات البترولية بالمفاضلة بين بديلين إثنين هما : رسملة كافة المصروفات التي تم انفاقها في العمليات الاستكشافية (Full Cost Method) ويشمل : نفقات الآبار الناجحة والفاشلة، أو الاكتفاء برسملة نفقات الآبار الناجحة وتحميل نفقات الآبار الفاشلة على إيرادات الفترة التي تمت خلالها عمليات الاستكشاف بصفتها مصروفات فترة (Successful Efforts Methods) .

لقد كانت بدائل المحاسبة تسمح للشركات بالاختيار بين هاتين الطريقتين بشكل متساوٍ وفق الظروف الموضوعية المحيطة في كل شركة . لكن التاريخ المحاسبي يحفظ للكثيرين قولهم : عندما تدخلت المؤسسات الضخمة في هذا الشأن تم التأثير من خلال الجماعات ذات المصلحة على قرارات الكونغرس الأمريكي . ولقد كان من نتائج ذلك الضغط ، والذي تم بالطبع بصورة غير مباشرة، التأثير الواضح على عملية المفاضلة بين أسلوبي **الرسملة الكاملة ، والرسملة الجزئية لتكلفة الآبار الناجحة** .Full Cost Vs)

(Successful Efforts . وكان من نتاج ذلك أن تم إصدار المعيار المحاسبي المعروف ، والذي تم وفقه إلزام جميع الشركات الأمريكية بتبني البديل الذي يقوم على :

> رسملة التكاليف التي يتم انفاقها على الآبار الناجحة ، وتحويل تلك التكاليف التي يتم انفاقها على الآبار الفاشلة إلى مصروفات فترة يتم تحميلها لإيرادات الفترة التي يجري فيها الاستكشاف .

ولقد أفضى هذا الأمر في وقته (السنوات القليلة التي أعقبت تبني هذا البديل) إلى خروج عدد من الشركات البترولية الصغيرة والمتوسطة من السوق ، لتؤول السيطرة على سوق إنتاج وتسويق البترول إلى المؤسسات البترولية العملاقة المعروفة في الساحة اليوم.

لقد أشار كل من ماي وصندر(May and Sunder) إلى أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هو في الأصل عبارة عن بناء سياسي ، لأن الإجراءات التي تتم داخله لاختيار البديل المحاسبي الملائم لغرض المعيار (بما في ذلك عملية التصويت) هي في الأصل ممارسة سياسية. ذلك أن التصويت يجري داخل هذا المجلس في كل الأحوال لتحديد مدى مقبولية المعيار محل التداول.

من ناحية أخرى يصر ديل جيرتون (Del Jerton) على " أن العملية السياسية في إصدار المعايير المحاسبية ليست هى عملية لا بد منها فحسب، لكنها تمثل فوق ذلك مثلها مثل أي تشريع ديمقراطي عملاً سياسياً يجب أن تقوم به مؤسسات ذات لتزام سياسي للمجتمع الذي تقرر إنابة عنه، لتكون نتائج خياراتها ملزمة للآخرين " .

يمضي ديل جرتون قائلاً :

إن نجاح عملية اتخاذ القرار تعتمد على توفر الثقة لدى الجماهير ، وأن القضايا الأهم في هذه الحالة ليست هي الموضوعات الفنية، ولكنها بالضرورة موضوعات سياسية وبخاصة في ظل وجود مصالح متعارضة ومنافسة فيما بين أصحاب هذه المصالح. ولذلك فإن التحيز المصاحب للمعايير المحاسبية الصادرة عن أي جهة ليست هي بالضرورة ناتجة عن ما صدر في المعيار من خيارات ، وإنما قد يكون ناتجاً عن الطريقة السياسية التي تصدر بها المعيار".

أسئلة تقويم ذاتي



1. وضح كيف يكون التأثير السياسي على عملية إصدار المعايير ؟
2. متى كانت أول مرة تتم فيها الإشارة في التاريخ المحاسبي إلى إمكانية تسيس المحاسبة ؟
3. وضح الرأي الفني المحاسبي البديل بعد تدخل الحكومة الأمريكية بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في مجال البترول .

نشاط



عزيزي الدارس ، هل تتوقع أن تفضي المعايير المحاسبية إلى إزالة الفوارق المشاهدة في السياسات المحاسبية ، التى يتم تبنيها فى المنشآت المختلفة ؟ كيف ؟ ولماذا ؟ ناقش ما توصلت اليه مع زملائك .

2.5 السياسة الاقتصادية وعملية إصدار المعايير

إن إصدار المعايير المحاسبية لها كبير الأثر على قياس دخل المنشأة وبالتالي على قياس الدخل القومي ، مما يكون له أثر مباشر على السياسة الاقتصادية . ولذلك رؤى أن على الدولة التدخل لكي تؤثر على عملية إصدار تلك المعايير بما يحقق أهداف السياسة الاقتصادية للدولة . كما أن هناك العديد من المعايير المحاسبية التي قد يكون لها علاقة تأثير مباشرة على عدة مصالح في المجتمع ، بما في ذلك قضايا مثل البحوث الفيزيائية وإنتاج الصواريخ النووية وبحوث الجيولوجيا والمجالات الأخرى . هذا الأثر الكبير للمعايير المحاسبية ربما يستدعي تدخل الدولة بهدف التأثير على ما يصدر من مقترحات المعالجات التي قد يتم تبنيها في هذه المعايير ، علماً بأن المعايير المحاسبية وإن كانت تتعلق بالأنشطة الاقتصادية للمؤسسات الباحثة عن الربحية ، إلا أنها قد تحكم في هذا الصدد تدفق المعلومات المتاحة للدولة ، لغرض التخطيط الاقتصادي وتؤثر بالتالي على بعض مكونات السياسة الاقتصادية للدولة .

3.5 الأثر الاجتماعي والثقافي على إصدار المعايير

يعتبر إصدار المعايير تصرفاً اجتماعياً بحتاً لأنه يتعلق بتحديد محددات ملزمة للسلوك ، لذا تأتي المعايير متأثرة دوماً بالإرث الاجتماعي وكيفية إصدار القرارات الملزمة طبقاً للممارسة الاجتماعية السائدة في ذلك المجتمع . وفي ذلك يقول هورنقرين (Horngren) :

" إن إعداد معايير المحاسبة هو بالضرورة نتاج لعمل سياسي مثلما هو في نفس الوقت نتاج للمنطق السليم ونتائج البحوث التطبيقية. أما لماذا يكون الأمر كذلك ؟ فلأن إعداد المعيار هو قرار اجتماعي . فالمعروف إن المعايير تضع دوماً قيوداً على السلوك، ولذلك يجب أن تكون مقبولة ، بمعنى أن تلقى قبولاً لدى الأطراف المختلفة التي تؤثر عليها تلك المعايير . فهذا القبول قد يأتي طوعاً أو كرهاً أو يكون نتاجاً للأمرين معاً .

ولكن في أي مجتمع ديمقراطي ، فإن مثل هذا القبول يتسم كإجراء بتعقيدات قد تستدعي قدراً عالياً من الإقناع لتسويق مثل هذه القيود سياسيا ً".

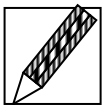
ويمكن ملاحظة مثل هذا الأمر بوضوح في الصراع الذي يخوضه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ، لتحييد الضغوطات السياسية الناشئة عند إصدار المعايير الناتجة عن الممارسة الديمقراطية التي تحدث دوماً في المجتمع الديمقراطي.

أسئلة تقويم ذاتي



1. كيف يكون أثر إصدار المعايير المحاسبية على السياسة الاقتصادية ؟
2. لماذا تأتي المعايير متأثرة بالهدف الاجتماعي ؟

تدريب (1)



لماذا احتاجت مهنة المحاسبة إلى تنظيم نفسها إبتداءً؟ وما الطريقة التي إتبعتها لتنظيم نفسها ؟

تدريب (2)



" من المؤكد أنه لا توجد نظريات محاسبية وضعية صرفة، كما أنه لا توجد نظريات محاسبية معيارية صرفة" . هل توافق على هذا القول؟ علل كيف ، ولماذا ؟

الخلاصة

عزيزي الدارس ،،،،

بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة يمكنك الرجوع إلي هذه الخلاصة والاستفادة منها ، ونلخصها لك في النقاط الآتية :

أولاً : تتلخص الأسباب التي دعت إلى اللجوء إلى إعداد المعايير المحاسبية :

1. تقديم المعلومات إلي المستخدمين عن الوضع المالي وأداء المنشأة مع ضرورة الوضع والاتساق والملاءمة المصداقية .
2. تقديم الأسس للمحاسبين القانونيين التي تمكنهم من أداء عملهم .
3. تقديم قاعدة البيانات اللازمة للحكومة التي تساعد في التخطيط .
4. تطوير المبادئ والنظريات المحاسبية .

مرت الممارسات المحاسبية بعدة مراحل وتشمل هذه المراحل :

- مرحلة الإدارة : تقوم كل إدارة منشأ بإعداد حلول لمشكلاتها المحاسبية طبقاً لنظرتها . وفي هذه المرحلة هناك غياب المصداقية والقابلية للمقارنة الناتجة من تعارض المصالح .
- مرحلة الاستشارة : ظهرت هذه المرحلة تفادياً للمشكلات التي كانت في مرحلة الإدارة فلجأت الإدارة لاستشارة الخبراء في مجال المحاسبة ، هذه المرحلة قللت من الاختلافات في المعالجات الحاسبية .
- مرحلة المعيرة : ظهرت هذه المرحلة لوجود عدد من بدائل الحلول للمشكلة الواحدة ، وبقيت المعلومات المحاسبية للمنشأت المتعلقة غير قابلة للمقارنة نتيجة لاختلاف طرق القياس والإفصاح .

مهام مجلس مبادئ المحاسبة الماليةِ APB تتمثل في الآتي :

1. وضع مبادئ محاسبية مكتوبة .
2. تحديد الممارسات المحاسبية الصحيحة وفق تلك المبادئ .

3. تنسيق مجالات الاختلاف وعدم الاتساق في الممارسات المحاسبية .

أهداف المحاسبة برأي مجلس مبادئ المحاسبة تنقسم إلى الآتي :

أولاً : هدف خاص : تمثل الهدف الخاص للقوائم المالية في وجوب عرضها بعدالة وبالتطابق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

ثانياً : أهداف عامة وتشمل :

1. توفير معلومات موثوق بها .
2. توفير معلومات عن التغييرات في الموارد والالتزامات الاقتصادية للمنشأة .
3. الإفصاح عن المعلومات الملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية .
4. توفير معلومات عن التغييرات في صافي الموارد التي تنشأ من أنشطة المنشأة .

ثالثاً : الأهداف النوعية والوظيفة وتشمل :

1. الملاءمة .
2. القابلية للفهم .
3. القابلية للتحقق .
4. الحيادة .
5. التوقيت المناسب .
6. القابلية للمقارنة .
7. الأكتمال .

التأثير السياسي على عملية إصدار المعايير يتمثل في تأثير النفوذ السياسي على الجهة التي تقوم بإصدار المعايير بطريقة مباشرة أول مرة تتم فيها ، عندما تدخلت الحكومة الأمريكية في تعديل معيار التحاسب عن الاستكشافات البترولية .

إصدار المعايير المحاسبية لها أثر كبير على قياس دخل المنشأ وبالتالي على قياس الدخل القومي مما يكون له أثر مباشر على السياسة الاقتصادية .

كما يعتبر إصدار المعايير الحاسبية تصرفاً إجتماعياً بحتاً لذلك نتأثر بالهدف الاجتماعي بصورة مباشرة .

لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية

عزيزي الدارس ،،،

الوحدة التالية ، وهي الأخيرة تأتيك بعنوان (الإطار المفهومي للمحاسبة المالية) نشرح من خلالها أهمية الإطار المفهومي ، ماهيته وكيفية تكوينه ، وكذلك تتناول هذه الوحدة مشاكل الإفصاح المحاسبي ، ومفهوم الدخل ومفهوم المحاسب التقليدي للدخل ، ومفاهيم المحافظة على رأس المال ومحاسبة التدفقات النقدية .

نتمنى أن تستفيد منها وتستمتع بدراستها .

إجابات التدريبات

تدريب (1)

لقد احتاجت مهنة المحاسبة إلى أن تبادر إلى تنظيم نفسها ، لأن مثل هذا التنظيم مطلوب في أي مهنة لضمان جودة الخدمة المقدمة لجمهور المتعاملين مع المهنة، ولزيادة ثقة المتعاملين مع المهنة في جودة الخدمة التي تقدمها لهم هذه المهنة . وفي التنظيم حماية للمهنة من الدخلاء عليها الذين ربما تسببوا من خلال تطفلهم على المهنة في الأساءة إليها نتيجة عدم كفاية تأهيلهم المهني ، الأمر الذي يؤدي إلى تدني مكانتها في نظر جمهور المتعاملين مع المهنة. كما أن التنظيم يمكّن أهل المهنة أخيراً من توفير التأهيل والتدريب اللازمين لرفع قدرات وكفاءة الأفراد المنضوين تحت لواء المهنة بما يعزز من مكانتها ومقامها في نظر المجتمع ويزيد من طمأنينة المجتمع إلى جودة الخدمة التي تقدمها المهنة لذلك المجتمع . ثم إن في ذلك التنظيم ضمان لعدم تدخل جهات أخرى في أمر تنظيم شئون المهنة (الحكومة مثلاً) على نسق ربما لا يسر كثيراً من أصحاب المهنة.

لقد اتبعت مهنة المحاسبة أساليب مختلفة لتنظيم نفسها وفقاً للإرث الاجتماعي للبيئة التي تعمل فيها المهنة. فقد تعتمد على التنظيم الذاتي (النمط الأهلي) تماماً كما يحدث في العديد من منظمات المجتمع المدني. وقد تنظم المهنة نفسها تحت وصاية المؤسسة الحكومية ورعايتها عن طريق التوجيه غير المباشر وربما التدخل المباشر في أحايين قليلة. ولربما وجدت المهنة نفسها تنتظم في العمل تحت موجهات القوانين والتشريعات التي تصدرها الدولة ممثلة في برلمان الأمة ، لتقوم بمهامها في ظل اللوائح والقوانين التي تشرعها مختلف مؤسسات الدولة عبر أطرها التشريعية المعلومة. وفي هذا النمط الأخير فإن مهنة المحاسبة تماثل غيرها من المناشط والمهن التي تحكمها قوانين وطنية يتم التوافق عليها من خلال الأطر ، والهياكل السياسية الحاكمة في المجتمع (كما

يحدث في حالة القوانين التي تحكم السلوك والعديد من المعاملات من مرور وأراضي وعمل مصرفي مثلاً) .

تدريب (2)

نعم أوافق على هذا القول، ومرد ذلك أنه لكي نقوم بإجراء البحوث اللازمة لاستخلاص النظريات المحاسبية الوضعية ، فينبغي علينا أن ننطلق من مشاهدات منتقاة لنخلص منها إلى استقراءاتِ وخلاصةِ محددة ، ويمثل انتقاء المشاهدات تلك منطلقاً عقلياً يقوم في لب الاستدلال المنطقي . ومن الناحية الأخرى ، فإن الاستدلال المنطقي الذي يفضي بنا إلى نظريات محاسبية معيارية ، هو نفسه نتاج لتراكم تجارب وخبرات ومشاهدات سابقة تم استقراؤها من الواقع الذي عايشه الباحث ، أو ممن نقل عنهم ذلك الباحث تلك التجارب والخبرات من أحداث شكلت عقلهم ومنطلقهم الاستنباطي.

مسرد المصطلحات

المعايير المحاسبية : Accounting Standards

هي عبارة عن مجموعة من القواعد والنظم التي تحكم وتنظم عمل المحاسبة والمحاسبيين ، وذلك بتقويمها لقواعد عملية يلتزم بها المحاسبون في أداء عملهم المهني .

هيئة تداول الأوراق المالية (SEC):

Securities and Exchange Commission

هي هيئة حكومية بالولايات المتحدة الأمريكية مسئولة عن إصدار المعايير المحاسبية والمالية للشركات العامة .

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

American Institute of Certitied Public Accountants

هو معهد بالولايات المتحدة الأمريكية يعنى بتأهيل المحاسبيين ومنحهم الشهادات الخاصة بمزاولة المهنة بعد اجتياز الاختبارات المقررة .

مجلس معايير المحاسبية الحكومية (GASB)

Government Accounting Standard Board

هو مجلس يُعنى بوضع المعايير المحاسبية للهيئات والمؤسسات الحكومية .

المراجع

1- Belkaoui, Ahmed, **Accounting Theory**, 3rd Edition, Dryden Press. , (1994).

2- Horngren, Charles T. "**The Marketing of Accounting Standards**", Journal of Accountancy, October. (1973),.

3- May, Robert G. and Gary L. Sundem, "**Research for Accounting Policy: an Overview"**, Accounting Review**,** October. (1976).


الوحدة الخامسة
الإطار المفهومي
للمحاسبة المالية

محتويات الوحدة

الموضوع	الصفحة
مقدمة	**219**
تمهيد	**219**
أهداف الوحدة	**221**
1. أهمية الإطار المفهومي	**223**
1.1 تعريف الإطار المفهومي	**223**
2.1 أهداف الإطار الفكري للمحاسبة	**224**
2. ماهية الإطار المفهومي	**232**
3. كيفية تكوين الإطار المفهومي	**235**
4. مشاكل الإفصاح المحاسبي	**244**
1.4 الإفصاح المحاسبي	**244**
1.1.4 الإفصاح المحاسبي عن السياسات المحاسبية	**246**
2.1.4 الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية	**247**
3.1.4 الإفصاح عن التغيرات في التقدير	**247**
4.1.4 الإفصاح عن التغير في الوحدة المحاسبية	**247**
5.1.4 الإفصاح عن الأخطاء المحاسبية	**248**
6.1.4 الإفصاح عن الاحتمالات الطارئة	**249**
7.1.4 الإفصاح عن الأحداث اللاحقة	**249**
8.1.4 الإفصاح عن الارتباطات المالية	**249**
9.1.4 الإفصاح عن الصفقات مع أطراف مرتبطة بالمنشأة	**250**
10.1.4 الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي	**250**

الموضوع	الصفحة
5. تقييم تطبيق مبدأ الإفصاح الكامل	**251**
6. الدخل ورأس المال	**254**
1.6 مفهوم الدخل	**254**
2.6 مداخل تحديد الدخل	**255**
1.2.6 مدخل الأصول – الالتزامات	**255**
2.2.6 مدخل الإيرادات – المصروفات	**256**
3.2.6 مدخل مجلس معايير المحاسبة المالية في تحديد الدخل المحاسبي	**257**
3.6 المفهوم المحاسبي التقليدي للدخل	**259**
1.3.6 وصف الدخل المحاسبي	**259**
2.3.6 مزايا الدخل المحاسبي	**261**
3.3.6 الانتقادات الموجهة للدخل المحاسبي	**263**
4.6 مفاهيم المحافظة على رأس المال	**264**
7. محاسبة التدفقات النقدية	**267**
1.7 مفهوم التدفقات النقدية	**267**
2.7 أغراض قائمة التدفقات النقدية	**268**
3.7 مكونات قائمة التدفقات النقدية	**269**
8. تبويب التدفقات النقدية	**270**
1.8 صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	**274**
2.8 المقارنة بين الطريقتين المباشرة وغير المباشرة في تحديد صافي التدفقات النقدية	**275**

الموضوع	الصفحة
الخلاصة	278
إجابات التدريبات	280
مسرد المصطلحات	284
المراجع	286

المقدمة

تمهيد

عزيزي الدارس ،،،،

مرحباً بك في الوحدة الخامسة من مقرر نظرية المحاسبة بعنوان (الإطار المفهومي للمحاسبة المالية) ، وتحتوي على ثمانية أقسام تتناول أهمية الإطار المفهومي للمحاسبة الماليـة . فالقسم الأول يستعرض تعريف الإطار المفهومي ، وأهداف الإطار الفكري للمحاسبة . أما القسم الثاني فيتحدث عن ماهية الإطار الفكري للمحاسبة. أما القسم الثالث فهو كيفية تكوين الإطار المفهومي . والقسم الرابع يتناول مشاكل الإفصاح ويحتوي على الإفصاح المحاسبي وله عدة أنواع .

أما القسم الخامس فيتناول تقييم تطبيق مبدأ الإفصاح الكامل ، وسيتناول القسم السادس الدخل ورأس المال ، ويتكون من مفهوم الدخل ومدخل تحديد الدخل ومفهوم المحاسب التقليدى للدخل ، وأخيراً مفاهيم المحافظة على رأس المال .

ويتطرق والقسم السابع إلى محاسبة التدفقات النقدية ، ويتكون من مفهوم التدفقات واغراض قائمة التدفقات النقدية ومكونات قائمة التدفقات النقدية .

والقسم الاخير يتناول محاسبة التدفقات النقديقة ويحتوي على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية . وأخيراً المقارنة بين الطريقتين المباشرة وغير المباشرة في تحديد صافي التدفقات النقدية . تناولنا فيها . أهمية الإطار المفهومي . وكيفية تكوين الإطار المفهومي ، ونستعرض أيضاً من خلالها الإفصاح المحاسبي ومشاكله ، ومفهوم الدخل ورأس المال وكذلك مفهوم التدفعات النقدية ومحاسبة التدفعات النقدية .

وفي ثنايا هذه الوحدة تجد تدريبات وأسئلة تقويم ذاتي مع أجوبتها النموذجية تقع في نهاية الوحدة ، وقد حرصنا على توفير بعض التدريبات بهدف ترسيخ فهم هذه الوحدة . كما ذيلنا هذه الوحدة بمسرد للمصطلحات العلمية التي وردت في النص الريئسي .

أهلاً بك مرة أخرى في هذه الوحدة نرجو أن تستمتع بدراستها و تستفيد منها و تشاركنا في نقدها وتقويمها .

أهداف الوحدة



عزيزى الدارس ،

بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن :

1. **تعرف** أهمية الإطار المفهومي .
2. **تميز** ماهية الإطار المفهومي .
3. **تشرح** كيفية تكوين الإطار المفهومي .
4. **توضح** مفهوم الإفصاح المحاسبي .
5. **تفرق** بين الدخل ورأس المال .
6. **تناقش** مفهوم ومحاسبة التدفقات النقدية .
7. **تعدد** مشاكل الإفصاح المحاسبي .

توطئة

الإطار المفهومي هو عبارة عن بيان بأهداف التقارير المالية يهدف لتوفير إطار ملائم لسن (تشريع) وتطبيق المعايير والقواعد التي تحكم الممارسة المحاسبية في بيئة ما. وعليه فإن الإطار المفهومي للمحاسبة هو عبارة عن قانون ونظام لأهداف متداخلة ومتماسكة وأساسيات يمكن أن تقود إلى معايير محاسبية ثابتة تشرح طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة وقوائمها المالية . وكما يؤدي الإطار المفهومي إلى المساعدة في إنتاج المعايير المحاسبية ، ويمثل أيضاً المرجع لحل المسائل المحاسبية الطارئة الخاصة بأي موضوع في ظل غياب مثل تلك المعايير حول الموضوع المعين. ويحدد الإطار المفهومي تلك القيود التي تحكم إعداد التقارير المالية ويوفر أرضية للمقارنة بين البدائل المحاسبية المختلفة.

ولا يكون هناك إطار مفهومي لأي معرفة من المعارف، إلا في ظل وجود هدف معين يخدمه ذلك الإطار ويقوم بتحقيقه. ففي مجال المحاسبة مثلاً، سيؤدي الهدف المنشود من المحاسبة " تهدف المحاسبة إلى قياس وتوصيل معلومات بطبيعتها مالية للمساعدة في اتخاذ القرارات الإقتصادية " إلى تشكيل إطار مفهومي يشتمل على الفرضيات والمفاهيم والمبادئ المكونة للإطار لتقوم عليها من ثم المعايير والقواعد والممارسات المحاسبية التي تترتب عن ذلك الإطار .

1. أهمية الإطار المفهومي

تنبع أهمية الإطار المفهومي للمحاسبة (ولأي معرفة من المعارف لهذا الغرض) ، من كونه يوفر إطاراً **لتبرير استخدام الأساليب والإجراءات المحاسبية السائدة** ، ويمكّن من تقييم الممارسات المحاسبية القائمة والتنبؤ بالآثار التي قد تترتب على تطبيق إجراءات محاسبية جديدة .

1.1 تعريف الإطار المفهومي للمحاسبة

لقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الإطار المفهومي للمحاسبة بأنه :

> "يمثل دستوراً ونظاماً متماسكاً من الأهداف والأسس المترابطة التي تؤدي إلى إيجاد معايير ثابتة قادرة على وصف طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية ، بحيث تحدد الأهداف أغراض المحاسبة . أما الأسس، فما هى إلا الخلفية الفكرية التي ترتكز عليها المحاسبة ، وتهدف إلى المساعدة في اختيار الأحداث التي تتم المحاسبة عنها وكيفية قياس تلك الأحداث، والوسائل الكفيلة بتوصيل تلك القياسات إلى الجهات ذات العلاقة . وتعتبر المفاهيم من هذا النوع أساسية ، نظراً لأن بقية المفاهيم الأخرى تنبع منها ، كما أن تكرار الإشارة إلى تلك المفاهيم تعتبر ضرورية لوضع وتفسير وتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقرير " .

2.1 أهداف الإطار الفكري للمحاسبة

عزيزي الدارس ، تبعاً لتعريف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أعلاه، فإن الإطار الفكري للمحاسبة يهدف للآتي :

أ. مساعدة مجلس معايير المحاسبة المالية في عملية إصدار المعايير المحاسبية .

ب. توفير خلفية فكرية يتم من خلالها معالجة المشاكل المحاسبية المختلفة التي لا تتوفر بشأنها معايير محددة .

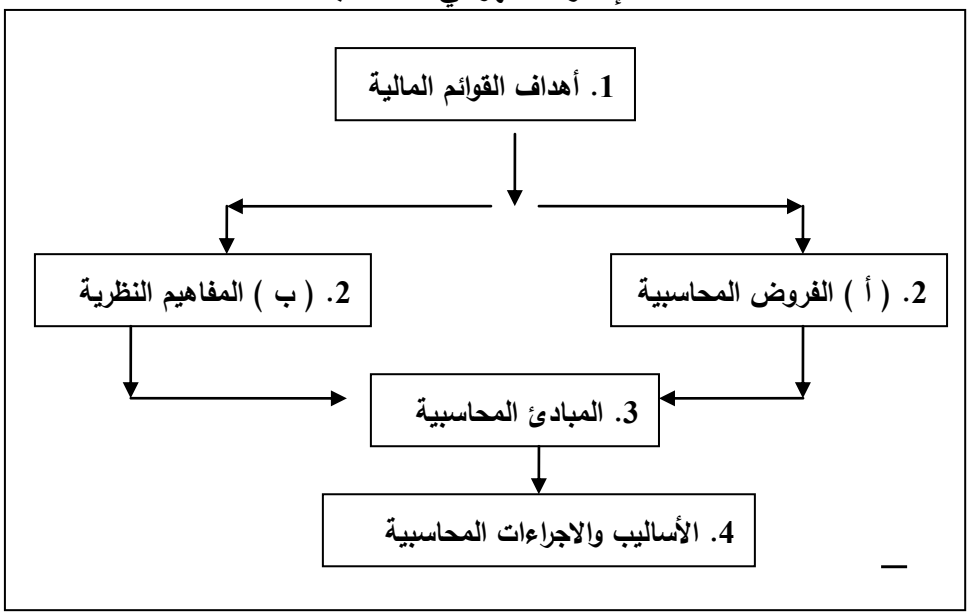
ج. الإقلال والحد من الاجتهادات والأحكام الشخصية عند إعداد القوائم المالية .

د. تعزيز قابلية البيانات والأرقام المحاسبية للمقارنة، وذلك من خلال تخفيض عدد البدائل المحاسبية المتاحة للاستخدام .

ووفقاً لتعريف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ، فإنه يمكن عرض عناصر الإطار المفهومي للمحاسبة وفق الترتيب الهرمي بالشكل رقم (1) الآتي :

شكل رقم (1)

الإطار المفهومي للمحاسبة



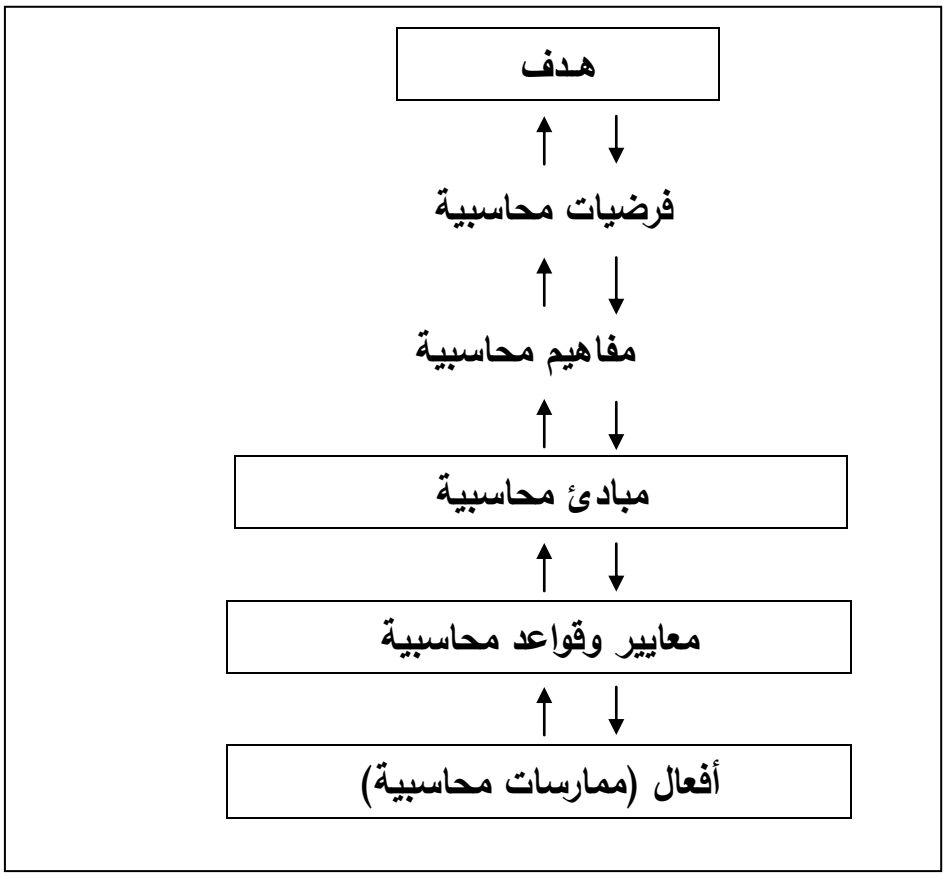
المصدر: إعداد المؤلف

ويلحظ من الشكل (1) أن الإطار المفهومي للمحاسبة قد يبدأ بالأهداف لينتهي إلى الأفعال (الأساليب والإجراءات المحاسبية) . كما أنه قد يبدأ انطلاقاً من تلك الممارسات المحاسبية المشاهدة في الواقع لتنتهي إلى أهداف المحاسبة المستخلصة من تلك الممارسات . ويعبر هذان الترتيبان عن مدخلين مختلفين لإيجاد الإطار المفهومي للمحاسبة ، يمثل أحدهما مدخل الاستنباط الذي يقوم على المنهج المعياري (من الأعلى إلى الأسفل) ، بينما يمثل الآخر مدخل الاستقراء الذي يقوم على المنهج الوضعي (من الأسفل إلى الأعلى) وذلك وفقاً للترتيب بالشكل رقم (2) :

شكل رقم (2)

المدخلان الاستنباطي والاستقرائي

للبحث عن أطار مفهومي للمحاسبة



لكن ، وعلى الرغم من كل هذه المداخل المتعددة ، فإنه لا يوجد حتى الآن إطار مفهومي واحد متفق عليه للمحاسبة بل عدة أُطر مفهومية متداخلة ومتعارضة . ويعود ذلك بالأساس إلى حقيقة أنه لا يوجد حتى اليوم أي اتفاق على هدف ما أو حتى أهداف ولو متعددة للمحاسبة . ولكي يكون هناك إطار مفهومي لأي علم من العلوم أو أي معرفة من المعارف فلا بد من أن يكون هناك **هدف أو أهداف متفق عليها** . إذاً من الممكن أن يكون هناك إطار مفهومي للمحاسبة إذا تم الاتفاق على **هدف للمحاسبة** . وما دمنا نتحدث عن علم من العلوم الاجتماعية ، فلن يتم الاتفاق على هذا الهدف إلا في حالة أن

تترتب عنه أفعال لا ترتبط بالأحاسيس والمشاعر، أو أن تخرج المحاسبة من إطارها الاجتماعي لتصبح علماً تطبيقياً محضاً .

ويعود الاختلاف حول أهداف المحاسبة إلى اختلافات أهل المحاسبة والمتعاملين مع المعلومات التي توفرها المحاسبة حول ماهية الأهداف التي ينبغي للمحاسبة أن تسعى لتحقيقها . وقد أدت هذه الاختلافات إلى عدم تبني أي هدف أو أهداف متفق عليها ليقوم عليها الإطار المفهومي للمحاسبة . ويعود هذا الأمر لعدة أسباب أهمها :

1. إن الهدف في المحاسبة خيالي وغير ثابت لأن المحاسبة تتحرك وتلهث خلف المتغيرات . ورغم أن هذه المتغيرات المحاسبية تنشأ في الواقع ، إلا أنها تنطوي على كيانات وأبنية لا تخضع للمشاهدة إلا في خيال الباحث الذي يحاول إسقاطها على الواقع . لذا لم يكن مستغرباً أن تعددت التهيؤات والتخيلات وتعددت بالتالي نظريات المحاسبة .
2. إن البعض يرى أن المحاسبة مثلاً عبارة عن سلعة أو خدمة. وطالما كانت هي كذلك، فإن المطلوب من القائمين على أمر المحاسبة التحقق من أنها تقوم بواجب تلبية رغبات المستهلكين لسلعتهم أو خدمتهم تلك، كل حسب ذوقه ومزاجه.
3. إن اختلاف الثقافات والبيئات من بلد لآخر ، بل وحتى بين كل مجموعة عرقية وأخرى داخل البلد الواحدة سيفضي بالضرورة إلى اختلاف المحاسبات .
4. إن هناك العديد من التناقضات داخل المحاسبة نفسها ، وهو أمر ينطبق على كل قوانين العلوم الاجتماعية والإنسانية ، حيث إن بها العديد من المشكلات والتناقضات . ولا يزال التناقض القائم في أي قانون من هذه القوانين من ذلك النوع الذي لا تتم إزالته إلا بإزالة ذلك التناقض على مستوى العقل أولاً . إذ أن لكل عقل إطاره المفهومي الخاص به والذي يكون في أغلب الأحيان نتاجاً لتراكم الخبرات ، التي اكتسبها ذلك العقل من تجاربه الشخصية أو من خلال تجارب الآخرين .

البديل الآخر المتاح لأهل المحاسبة لإنجاز إطار مفهومي للمحاسبة، هو أن يبدأ الأمر من الأسفل لاستقراء الإطار المفهومي للمحاسبة من خلال الممارسات المحاسبية

السائدة في المجتمع . ويتم ذلك بالنظر إلى ما هو سائد من ممارسات بهدف استخلاص القواعد التي تقوم عليها ، ليتم من ثم الوصول إلى المبادئ والأحكام التي تحكم تلك القواعد والممارسات لينتهي الأمر بنا إلى استخلاص الفرضيات والأهداف التي تقف وراء تلك المبادئ والأحكام . غير أن جميع المحاولات التي بدأت من أسفل لإيجاد إطار مفهومي للمحاسبة انتهى بها الأمر إلى أن تكشف لنا عن تناقضات كبيرة لا يمكن أن تتحقق في إطار مفهومي . لأن المعروف في المحاسبة التي نمارسها اليوم إن المارسات والمعالجات المحاسبية تطرأ أولاً على أرض الواقع ، ومن ثم تنشأ كنتيجة لتلك الممارسات العديد من المشاكل التي تتم معالجتها وتؤطر لها الحلول وتستنبط منها القواعد والمعايير (القوانيين) . وعلينا أن نسعى بعد ذلك للعمل على البحث عن إطار مفهومي لكل تلك الممارسات والمعالجات والقواعد والقوانين ، لنضعها في إطار من المبادئ والفرضيات التي يمكن أن تستنبط منها الأهداف التي تسعى المحاسبة لتحقيقها من خلال تلك المبادئ والقوانين .

عزيزي الدارس ، لقد كان ظن الكثير من الباحثين والكتاب في البداية أن المحاسبة **تهدف إلى إعداد الحسابات الختامية.** وقد اتضح لهؤلاء فيما بعد أن الحسابات الختامية ما هي إلا وسيلة تستخدمها المحاسبة لتحقيق هدف أشمل **هو توفير معلومات مالية مفيدة بغرض المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية** . ولكن العديد من المعلومات المفيدة لاتخاذ تلك القرارات ليست هى بالضرورة معلومات مالية . كما أن العديد من المعلومات المالية المفيدة ربما وقفت المحاسبة عاجزة عن قياسها وتوفيرها للمستخدمين . فالمحاسبة مثلاً تقف عاجزة عن تقييم النفع الناتج عن أثر التدريب كما أنها تعجز عن تكميم (بمعنى القياس الكمي) للمنافع المترتبة عن البحوث والتطوير والنفع المستقبلي الناتج عن الإعلان عن المنتجات مثلاً .

ولكن البعض الآخر من الباحثين والكتاب والذين دانت لهم الغلبة أخيراً، رأوا أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مالية مفيدة للمساعدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية، على الرغم من أن هذا القول يواجه بالكثير من الانتقادات من ناحية اشتراطه أن تكون

المعلومة مفيدة ، فإنها لا بد من أن تكون في المقام الأول ملائمة للقرار ومتخذ القرار وموثوق بها من هذا الأخير . إن ملاءمة المعلومة (أي معلومة) ترتبط في المقام الأول بالقرار الذي ينوى اتخاذه . كما أن الوثوق بالمعلومة (أي معلومة) يستدعي أن تكون المعلومة موضوعية وخالية من التحيز . فعند الحديث عن الملاءمة ، فإن ملاءمة أو عدم ملاءمة أي معلومات لقرار معين تكون الإجابة عنه لدى متخذ القرار نفسه . أما عند الحديث عن الموضوعية ، فنجد مثلاً أن المحاسبة التي نمارسها اليوم تعتمد على وجود مستندات مادية عند استخدامها للتكلفة التاريخية كمقياس لقيم الأشياء . وعلى الرغم من أن هذه التكلفة التاريخية تواجه بالعديد من الانتقادات من قبل كثيرين من الكتاب في مجال نظرية المحاسبة، إلا أن التكلفة **التاريخية تبقى مبدأ من المبادئ السائدة في الممارسة المحاسبية لتميزها بسمة الموضوعية هذه** . إن أي بديل من بدائل التقييم التي قدمت في التاريخ المحاسبي لم يتمكن من أن يحل محل التكلفة التاريخية ، نتيجة لهذه العلة (علة غياب الموضوعية المتمثلة في المستندات والوثائق المحايدة بعيداً عن أحاسيس ومشاعر القياسيين) . ولكن الخلو من التحيز ينتفي في أي علم من العلوم الاجتماعية ومن بينها المحاسبة بالطبع . وكما أن المستفيد من المعلومة (المستخدم لها) هو الذي سيحدد نفع المعلومة من عدمه كما أسلفنا، فليس من المستغرب أن يكون لمقدم المعلومة المحاسبية أحاسيس ومشاعر تجاه تلك المعلومة التي يعدها ليقدمها للمستخدمين (كما في حالة محاسب المنشأة) أو يدققها (يراجعها) ويوثقها (يعتمدها) من أجل طمأنة أولئك المستخدمين (كما في حالة المدقق أو المراجع الخارجي).

أما إذا تم الاعتماد على القياس المحاسبي الذي يقوم على القيم الحاضرة في تقييم أصول والتزامات المنشأة ، فإن هناك العديد من المشكلات والتناقضات التي ستواجهها المحاسبة ، كما أسلفنا في وحدة سابقة . ذلك أنه **سيترتب عن استخدام هذه القيم اختلاف في القياس عند أهل المحاسبة** . وسيكون هذا الاختلاف ناجماً عن الاعتماد على خبرة من يقوم بذلك القياس وتخصصه والمدة التي تستغرقها عملية القياس والوسيلة المستخدمة في القياس. كما أن هذا النوع من القياس قد يعتمد على الوصف بما يجعل الواصف

يصف لنا مشاعره إتجاه الموصوف بأكثر من كون وصفه وصفاً لحقيقة ما يتصف به الموصوف . لكن علماء القياس يقولون عندما يجتمع القياسون (بمعنى أن يتفقوا) على قياس معين دونما كبير اختلاف بينهم في ذلك القياس ، فإن القياس الناتج من اتفاقهم يسمى قياساً موضوعيا ً. أما إذا ما تميزت أقيستهم بالتشتت الكبير والاختلاف البيّن ، فإن متوسط القياس الناتج من تلك الأقيسه يتم وصفه في هذه الحالة بعدم الموضوعية (تصبح هذه القياسات قياسات ذاتية) . إن أي قياس لا بد من أن يكون قابلاً للتحقق ، وإن أفضل وسيلة للتحقق من معقولية القياس (موضوعيته) هو الاتفاق وتكرار الاتفاق على ذلك القياس من مختلف القياسين بأكثر من توفر الدليل المادي (المستندات) على قياس ربما لا يكون معبراً عن حقيقة الصفة محل القياس .

نشاط



تفترض المحاسبة أن المنشأة تبقى فى الوجود إلى ما لا نهاية (فرض الاستمرارية) ، ثم تعود فتفترض أن هذه الحياة مستمرة يمكن تجزئتها إلى دورات منفصلة (فرض الدورية) . ما الدواعي النظرية والعملية لمثل هذين الفرضين ؟ وهل تستطيع المنشأة أن تحاسب فى غياب اي من هذين الفرضين ؟

عزيزي الدارس ، للأجابة عن هذا النشاط يمكن الرجوع إلى مقرر مبادئ المحاسبة المالية (الوحدة الاولى) . كما نرجو أن تشرك زملاءك فى النقاش ثم اعرض ما توصلت إليه على مشرفك الأكاديمي.

نشاط



تتناقض بعض المبادئ المحاسبية وتتعارض تعارضاً بيناً في بعض الأحايين . ما الذى تفعله المحاسبة عندما تتناقض مبادئها وتتعارض ؟ ناقش مع إعطاء الأمثلة .

عزيزي الدارس ، يمكنك الرجوع إلى مقرر مبادئ المحاسبة المالية (الوحدة الأولى) ، وكذلك ننصحك بأن تشرك زملاءك في النقاش ثم اعرض ما توصلت إليه على مشرفك الأكاديمي .

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكرأهداف الإطار المفهومي للمحاسبة .
2. ما أسباب صعوبة وجود إطار مفهومي للمحاسبة ؟
3. ما هدف المحاسبة ؟
4. لماذا تعتمد المحاسبة على التكلفة التاريخية عند تقييم أصول المنشأة ؟

نشاط



يعاب على بعض فرضيات المحاسبة عدم واقعيتها . ما مبررات اعتماد هذه الفرضيات على الرغم من عدم واقعيتها . ناقش ذلك مع زملائك .

2. ماهية الإطار المفهومي

تمثل النظرية (أي نظرية) بطبيعتها إطاراً مفهومياً . ذلك أن النظرية تقوم أصلاً على المفاهيم . والمفاهيم هى كلمات أو جمل ذات دلالات ومعاني معينة تكون مهمتها نقل المعنى المراد من المتحدث (الكاتب) إلى المستمع (القارئ) . فالمفاهيم هنا ليست ناتجة عن مشاهدات بالعين للأشياء والعلاقات المعينة، وإنما هي كلمات منقولة (مفاهيم) تحمل المعنى المراد بتلك الأشياء والعلاقات .

أما الإطار المفهومي في المحاسبة (إذا أمكن لنا أن ندّعي أن للمحاسبة اليوم إطار مفهومي) ، فإن جميع **المحاولات التي جرت حتى اليوم لإيجاد إطار مفهومي للمحاسبة كانت ناتجة عن استخدام المدخل الوضعي (الإيجابي) ، الذي ينطلق من الممارسات المحاسبية المشاهدة ليخلص إلى المبادئ والأهداف (من أسفل إلى أعلى)** . وهذه الممارسات المحاسبية هى تلك المحاسبة التي نمارسها اليوم والتي يمكن مشاهدتها في أي بيئة من البيئآت. لكن رغم كل تلك المحاولات ، فإن المحاسبة التي نمارسها اليوم ليس لها إطار مفهومي محدد، بمعنى أننا لا نستطيع أن نتحدث عنها بصفتها محاسبة معينة ، يمكن أن نتعامل معها ونحس بها وكأنها مكون واحد (قطعة واحدة ذات معنى) ، وأن لها أنموذج واحد يمكن نقله من مكان لآخر أو من زمان لآخر. ولكننا يمكن أن نتحدث عن محاسبات مختلفة أو محاسبة تبدو واحدة لكنها تتشكل في حقيقة الأمر من وحدات متنافرة ، لا يمكن عند النظر إليها كمجموع أن تشكل كلاً واحداً ومتسقاً . إذاً ، وبهذا المعنى فإنه **لا يوجد إطار مفهومي واحد للمحاسبة بل من الممكن أن نتحدث عن عدة أطر مفهومية تمثل كل واحدة منها إطاراً مفهومياً لذلك الجزء من المحاسبة** ، تماماً كما يتم تفسير تقييم الأصول الثابتة بالقيمة الدفترية بحجة الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في المحاسبة ، ويتم تفسير عدم الالتزام بالتكلفة التاريخية عند تقييم المخزون السلعي وفقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل بحجة التزام مبدأ الحيطة والحذر .

لذلك فإنك إذا ما سألت أحداً من الناس عن ما الهدف من المحاسبة؟ فإنك قد تحصل على إجابات متعددة وفقاً لمنظور كل واحد منهم ومنطلقه في الحصول على المعلومات المحاسبية (نوع المستخدم للمعلومات المحاسبية وطبيعة الاستخدامات التي يحتاج فيها لتلك المعلومات) . فمن الممكن أن تتعارض الأهداف (لعدم اتساقها) . ويحدث ذلك كثيراً في المحاسبة ، حيث نجد أن في المنشأة الواحدة مصالح متضادة للأطراف المختلفة من داخل المنشأة وخارجها (أصحاب رأس المال وأصحاب الديون والحكومة ونقابات العاملين والمستهلكين والمحللين الماليين ...إلخ) . كل هذه الأطراف لها مصالح في المنشأة ، إلا أن هذه المصالح غير متسقة ولا متناغمة الأمر الذي يقود إلى تعدد أهدافهم ومراميهم ، ويجعل ما يمكن أن يحدث في المنشأة مفيداً لطرف ما وضاراً بالطرف الآخر أو الأطراف الأخرى في نفس الوقت . فمثلاً قد تفضي زيادة رواتب العاملين إلى تحسين حظوظهم في المنشأة ، ولكنها تؤدي في نفس الوقت إلى خفض صافي الأرباح المحققة لأصحاب رأس المال . كما أن أي زيادة محققة في تلك الأرباح قد تفضي إلى إسعاد أصحاب رأس المال ومن ورائهم الحكومة (في شكل زكاة أو ضرائب) ولكنها لن تسعد بالتأكيد جماهير المستهلكين ، لأن هذه الزيادة في الأرباح ما كانت لتتحقق لولا المغالاة في أسعار البيع لهم .

ذلك أنه قد يكون هناك فعل ما في مصلحة طرف معين لكنه ضار في نفس الوقت بطرف آخر . كما أنه قد يكون في مصلحة طرف ما ولكنه في نفس الوقت غير ضار بأي طرف آخر . ولربما كان هناك فعل ثالث يتميز بأنه من النوع الذي قد يكون مفيداً للطرفين معاً . فعندما تزداد أرباح المنشأة مثلاً ، فإن ذلك الأمر يسعد كلاً من أصحاب رأس المال والحكومة ممثلة في ديوان الزكاة وديوان الضرائب . وذلك لأن هذه الزيادة في الأرباح تفضي إلى زيادة في ثروة أصحاب رأس المال وكذا في مقدار كل من الزكاة والضريبة المتحصلة . ولا يجب أن ننسى طبعاً إذا ما إزدادات أرباح المنشأة تحسنت في الوقت نفسه حظوظ العاملين، لأن تلك الزيادة في الأرباح ستنعكس زيادة في رواتب هؤلاء العاملين .

إن مثل هذه المصالح المتعددة والمتداخلة ستترتب عنها في الغالب أهداف مختلفة ومتعددة للمحاسبة . وقد أشرنا من قبل إذا ما أردنا الحصول على إطار مفهومي لأي معرفة من المعارف ، فينبغي علينا أن **نتفق على هدف محدد أو أهداف محددة لتلك المعرفة** . فليس المهم هنا إذاً وجود هدف واحد أو أهداف متعددة فقط وإنما ضرورة أن يكون ذلك الهدف أو أن تكون تلك الأهداف متفق عليها . لكن الاتفاق على الأهداف المتعددة لن يفضي إلى إطار نظري واحد ما لم تكن تلك الأهداف متسقة ومتناغمة . بمعنى أنها يجب أن لا تكون متضادة ولا متعارضة كما هو الحال في أهداف المحاسبة من وجهة نظر مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية من أصحاب رأس المال ، والدائنين ونقابات العاملين والمستهلكين والذين هم في الحقيقة شركاء متشاكسون تتعارض أهدافهم ومراميهم في التعامل مع المنشأة ومع ما يرد في بيانتها المالية .

إذاً فإن أي أنموذج أو إطار مفهومي يهدف إلى تحقيق هدف معين . فإذا ما كان هناك هدف أو أهداف متسقة ، فيصبح من الممكن أن نتحدث عن إمكانية وجود أنموذج أو إطار مفهومي واحد يمكن من خلاله تحقيق ذلك الهدف المعين أو حتى تلك الأهداف ما دامت متسقة .

ونتيجة لاختلاف الأنشطة والأعمال وأنواع المنشآت والمعاملات في هذه الحياة الدنيا ، فقد تلتقي جميعها في الأهداف أو قد تختلف . فإذا ما اختلفت الأهداف فإنه لا يمكن لأنموذج محاسبي واحد أن يحقق مراد مختلف الأطراف في آن معاً . ففي المؤسسة الواحدة مثلاً إذا ما كانت الأهداف مختلفة ، فلا يتوقع من فعل واحد أن يؤدي لتحقيق أهداف كل الأطراف المختلفة في تلك المؤسسة . إذاً **يمكن القول إنّ في أيما أنموذج أو أيما نشاط أو نظرية أو إطار ، فإذا ما كانت الأهداف مختلفة ومتعارضة ومتضادة ، فلا يمكن لأي أنموذج واحد أن يحقق لنا كافة المرامي والأهداف .**

أسئلة تقويم ذاتي



1. ما الإطار المفهومي عموماً ؟
2. كيف يتم الحصول على إطار مفهومي لأي معرفة من المعارف ؟
3. اذكر ثلاثة من مستخدمي المعلومات المحاسبية .

نشاط



لماذا تحتاج المحاسبة الى تحديد هدف كلى شامل ؟ لماذا لاتكتفى بأهداف جزئية أو حتى مرحلية (زماناً ومكاناً) ؟ قارن ذلك بالعلوم المشابهة لها .

3. كيفية تكوين الإطار المفهومي

لقد اتفقنا إذاً أن ليس للمحاسبة هدف واحد متفق عليه أو حتى أهداف متعددة متفق عليها . فلقد جرت في التأريخ المحاسبي محاولات لإيجاد هدف شامل للمحاسبة متفق عليه ، وقابل للنقل من مكان لآخر حتى يكون شاملاً لكل البيئات والثقافات الإنسانية. ولكن تلك المحاولات جميعها لم تثمر حتى اليوم اتفاقاً على الهدف في البيئة الواحدة والبلد الواحد ناهيك عن البيئات والبلدان المختلفة. ففي أمريكا مثلاً تم تشكيل لجنة تروبلد (1973 AICPA,) للبحث عن إطار مفهومي للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد استهلت اللجنة عملها بمحاولة الإجابة عن التساؤلات الآتية :

1. من يحتاج إلى القوائم المالية (بمعنى من هم مستخدمو القوائم المالية التي تصدرها المحاسبة) ؟
2. ما المعلومات التي يطلبها هؤلاء المستخدمون ؟
3. هل بمقدور المحاسبة أن توفر لهم هذه المعلومات ؟
4. ما الإطار الذي تحتاجه المحاسبة لتوفير هذه المعلومات (بمعنى في أي شكل وعلى أية هيئة يمكن للمحاسبة أن توفر هذه المعلومات) ؟

وقد تبيّن من تقرير لجنة تروبلد مدى صعوبة القيام بهذه المهمة وذلك نسبة لصعوبة الاتفاق على هدف واحد للمحاسبة . وقد حال دون الاتفاق على ذلك الهدف اختلاف مصالح وأهداف مستخدمي القوائم المحاسبية. فالحكومة مثلاً (في شكل ضرائب) تود التحقق من قدرة المنشأة على دفع الالتزامات الضريبية المترتبة على نتائج أعمالها للفترة المحاسبية المعينة (الربح الذي يخضع للضريبة) . أما أصحاب رأس المال فيودون التحقق من مدى كفاءة المنشأة التي يستثمرون فيها وقدرتها على توليد الأرباح لتعظيم ثروة الملاك . ومن الناحية الأخرى فإن أصحاب الديون يهتمون أيما اهتمام بالتحقق من مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية والبقاء في الوجود وتوليد المزيد من الأرباح إذا كانوا من الدائنين في المدى الطويل . أما إن كانوا من الدائنين للمنشأة في المدى القصير ، فإن همهم يقتصر على التحقق من سيولة المنشأة ومدى قدرتها على الوفاء بالديون في المدى القصير بغض النظر عن مدى كفاءة الإدارة في توليد الأرباح .

وقد خلصت اللجنة إلى أن لمجموعات المستخدمين المختلفين أهدافاً ومرامى مختلفة في تعاملهم مع المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ، وبالنتيجة فإنهم يحملون هذه الأهداف المختلفة ويجعلونها أهدافاً للمحاسبة . لذلك خلصت اللجنة إلى خلاصة مفادها أن كل مجموعة من مجموعات المستخدمين ترى للمحاسبة هدفاً مختلفاً ، ولا يمكن جمع هذه الأهداف المختلفة في هدف واحد شامل للمحاسبة وهو أمر يحول برأي

اللجنة دون حدوث أي تقدم في مجال البحث عن إطار مفهومي للمحاسبة . ذلك لأنه ، "**وبما أن الذين يتعاملون مع معلومات المحاسبة يطلبون من هذه المعلومات أشياء متضادة ، فإن المحاسبة لا تستطيع أن تحقق لهم كل تلك الأشياء المتضادة بفعل واحد** ".

وقد أعاب الكثيرون على المحاسبة نتيجة لذلك أنها تقدم طقماً واحداً من المعلومات على أمل أن يحقق هذا الطقم الواحد كل تلك الأهداف المتضادة . ومن المعروف طبعاً أنه لا يمكن لطقم واحد من أي شيء أن يحقق مرامي وأهداف متعارضة ومختلفة من طلبات المستخدمين المتشاكسين. **فالمحاسبة كما هو معلوم تقدم قائمة للأرباح والخسائر (قائمة الدخل) وقائمة للمركز المالي إلى جانب (ربما) قائمة للتدفقات النقدية لأي منشأة ولنفس العام المالي ، معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتخرج على الناس بنفس الأرقام ، ليتم استخدامها في نفس الوقت لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة التي يتخذها مختلف المستخدمين ذوي المصالح المتعارضة** . لذلك فقد ورد في التأريخ المحاسبي أن البعض يفترض أن هذا الطقم من المعلومات الذي تقدمه المحاسبة في القوائم المالية ، هو إما أن فيه من المعلومات ما يفي بمطلوبات كافة المستخدمين ويحقق رغباتهم، أو أن ما يترآى لنا من اختلاف بين أهداف ومرامي وقرارات هؤلاء المستخدمين ما هو إلا وهم وسراب ، وأن الرغبات التي تبدو مختلفة لهؤلاء المستخدمين هي في الحقيقة رغبة واحدة. وذلك يعني أن كل ما تحتاجه من معلومات بغض النظر عن من أنت من المستخدمين (صاحب رأس مال، دائن، حكومة .. إلخ) فإنك لا شك واجده في ذلك الطقم من القوائم المالية . فإذا ما كانت القوائم المالية تحوي على كل شيء (بمعنى أن كل من يريد معلومة يجد فيها مبتغاه) ، فإننا في هذه الحالة يمكن أن نكتفى بما نحن عليه اليوم ليستمر الناس في تقديم طقم واحد من القوائم المالية ، يفي بكافة الحاجات من المعلومات ولكافة المستخدمين المختلفين من خارج المنشأة .

وبالنظر إلى المحاسبة التي تسود في العالم اليوم ، فإن محاسبتنا هذه إما أنها تقدم بيانات سحرية يجد فيها كل طالب مبتغاه وهذا بالتأكيد ليس هو حقيقة الحال، أو أنها لا

توفر للمستخدمين المختلفين مطلوباتهم من المعلومات المحاسبية بشكل عادل أو متساوٍ. وربما كانت هذه الملاحظة الأخيرة هي الحقيقة التي انتهت إليها لجنة تروبلد التي خلصت إلى أن مستخدمي القوائم المالية المحاسبية في البيئة الأمريكية لا يجدون فيها من المعلومات ما يطلبون ويرغبون . وبنظرة واقعية إلى ما يجري في الواقع في أي بلد في العالم اليوم ، فإننا يمكن أن نصل إلى نفس الحقيقة ، حقيقة أن **البيانات الواردة في القوائم المالية المنشورة لا تفي بمطلوبات كافة مستخدمي تلك القوائم المالية** . لذلك كان السؤال دوماً وسيبقى هو ماذا يمكن فعله لنحقق لهؤلاء المستخدمين ما يطلبون ويرغبون من المعلومات المحاسبية . ومن دون الإجابة عن هذا السؤال فستبقى المحاسبة التي نمارسها اليوم ناقصة ومعيبة . ولقد أشار بعض الكتاب في هذا الخصوص إلى ضرورة معالجة هذا الأمر من خلال تقديم أطقم مختلفة من القوائم المالية ، ليكون من الممكن توفير كافة المعلومات المختلفة (وربما حتى المتعارضة) التي يطلبها مستخدمو القوائم المالية بكل فئاتهم . فأصحاب الديون مثلاً يرغبون في معرفة القيمة الحالية للأصول المملوكة للمنشأة للاطمئنان على توفر غطاء كافٍ لديونهم. ولذلك فإنهم في مثل هذه الحالة لا تهمهم التكلفة التاريخية لتلك الأصول، وإنما يحتاجون لمعرفة قيمتها الحاضرة في الأسواق (والتي تمثل ضماناً لتلك الديون في المقام الأخير) . لذلك فإن أصحاب الديون هؤلاء ربما يفضلون أن يتم تقييم تلك الأصول بالقيمة الحاضرة ليس فقط عند التقدم لطلب الاقتراض منهم مثلاً ، وإنما كقياس للتقرير وتوفير المعلومات عن قيم الأصول في كل الأحوال خلال عمر المنشأة المقترضة . **أما أصحاب رأس المال فقد لا تهمهم كثيراً تلك القيم الحاضرة ولربما تكفيهم التكلفة التاريخية ما دامت المنشأة في حال الاستمرار** .

وإذا ما نظرنا إلى نماذج إدواردز وبل وتشامبرز وغيرها من النماذج التي تناولناها قبلاً ، فإننا نجد أن تلك النماذج كانت تهدف إلى أهداف مختلفة . فأنموذج **إدواردز وبل مثلاً كان يهدف لقياس مدى كفاءة الإدارة** (بمعنى قدرتها على توليد الأرباح من أصول المنشأة). ولكن، وعلى الرغم من أن هذا الهدف مهم جداً وأساسي لأصحاب المنشأة (أصحاب رأس المال) ، إلا أنه وكما أشرنا سابقاً لا يهم أصحاب الديون كثيراً إلا في حالة

الديون طويلة الأجل. ولكن حتى هؤلاء فإن هذا الأمر (الهدف) يهمهم بشكل جزئي. أما الحكومة بمختلف هيئاتها من زكاة وضرائب ... إلخ، فلا يكاد هذا الأمر يهمها من قريب أو بعيد .

أما أنموذج تشامبرز فقد كان **يهدف إلى قياس مدى قدرة المنشأة على التحول وذلك من خلال فكرة الاختيار بين أحد البدلين المتاحين للمنشأة في كل الأحوال إما الاحتفاظ بالأصل الحالي لغرض الاستخدام أو التخلص من ذلك الأصل للتحول إلى بديل أفضل (الانتقال بالمنشأة إلى شكل أفضل)** . والتحول هدف منطقي ومعقول في إطار أنموذج تشامبرز، ولكنه قد لا يكون بالضرورة هدفاً لكافة فئات مستخدمي القوائم المالية كأصحاب الديون مثلاً. فأصحاب الديون ربما يهتمون باستمرارية المنشأة (للدائنين في المدى الطويل) وسيولتها (للدائنين في المدى القصير) ، ولكنهم غالباً ليسوا ممن يعرف عنهم اهتمامهم المباشر بطبيعة النشاط القائم للمنشأة حالياً أو ذلك النشاط الذي قد تتحول إليه. **لكن إمكانية مثل هذا التحول قد يهم كثيراً وكثيراً جداً جماعات أخرى مثل نقابات العاملين ، لأن مثل هذا التحول قد يفضي إلى التخلص من بعض العاملين أو الاستعانة بعاملين غيرهم ممن هم أكثر مواكبة لأحوال المنشأة بعد التحويل** . كما أن القدرة على التحول هى من الأمور التي لا تهم كثيراً أهل الضرائب، لأن المستحقة لهم من الضريبة سيتم أخذها على أية حال بناءً على قدرة المنشأة على توليد الأرباح.

عليه فإنه لما كان لكل مستخدم هدف معين ومغاير في الوقت نفسه لأهداف المستخدمين الآخرين ، فإذا ما أرادت المحاسبة أن تحقق لكل من هؤلاء المستخدمين هدفه ، فيجب عليها أن توفر في قوائمها المالية لكل مستخدم من هؤلاء المستخدمين ما يطلبه ، حتى وإن بدا أن ما يطلبونه من معلومات في هذه القوائم متناقض ومتضاد مع بعضه البعض . ولا يمكن أن يقع ذلك واقعاً في المحاسبة التي نمارسها اليوم، إلا إذا تخلت المحاسبة عن استخدام طقم واحد من القوائم المالية لتحقيق رغبات كافة المستخدمين. لأنها وهى تفعل ذلك إنما توفي بعض المستخدمين حقهم من المعلومات كاملاً ، وتوفي البعض الآخر حقهم جزئياً وقد لا تعطي آخرين شيئاً البتة. وهي لذلك تحتاج إلى أن تتخلى عن

توفير طقم واحد من القوائم المالية وتسعى إلى توفير أطقم متعددة من هذه القوائم ، حتى تعطي كل مستخدم من هؤلاء المستخدمين حقه بقدر معقول يتوافق واحتياجاتهم وقراراتهم الاقتصادية التي يتخذونها.

أما إذا ما تحولنا من الواقع العملي إلى المجال النظري (الإطار المفهومي)، ولكي يكون بمقدورنا أن نعطي كل إنسان ما يطلب، فإن على المحاسبة أن تسعى لتقدم تلك الأطقم المتعددة من القوائم المالية ليكون بمقدورها أن تدعي لنفسها بأنها " تهدف لتوفير معلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية ". ولكننا بالمقابل إذا ما قمنا بتقديم أطقم متعددة من القوائم المالية ، فربما ما لا يكون بمقدورنا أن نؤطر هذه القوائم المختلفة (والمتعارضة أحياناً) بإطار نظري واحد . ويكون التساؤل المنطقي عندها ، هل يمكن لتلك المنتجات المختلفة (الأطقم المتعددة) أن تخرج من مكون واحد (إطار نظري واحد) ؟

أ. فمن ناحية ، يمكن لمكوّن الإطار أن يكون واحداً .

ب. ومن ناحية أخرى ، يمكن لأسلوب معالجة الإطار أن يكون واحداً أيضاً .

ج. أما من ناحية هدف الإطار ، لا يمكن أن يكون واحداً طالما بقيت أهداف مكونات هذا الإطار متناقضة ومختلفة .

إذاً لا بد من أن يكون الهدف وأسلوب المعالجة والمكون شيئاً واحداً كيما نحصل على أنموذج (إطار نظري) يعمل بكفاءة لتحقيق ذلك الهدف. أما إذا ما اختلفت أي من الأهداف أو المعالجات أو المكونات في ذلك الإطار المفهومي، فإن ذلك سيؤدي بالضرورة إلى وجود نماذج مختلفة.

لذلك يرى العلماء أننا **نحتاج في واقع الممارسة المحاسبية السائدة اليوم لعدة محاسبات مختلفة ، لتحقق كل واحدة منها أهداف أحد أو بعض مجموعات المستخدمين المعروفين للقوائم المالية.** فقد نحتاج مثلاً إلى أساليب محاسبة تحقق هدف أو أهداف

أصحاب رأس المال. كما قد نحتاج إلى أساليب محاسبة أخرى لنحقق لأصحاب الديون أهدافهم ومراميهم في القوائم المالية ، وهكذا .. إلخ . بمعنى أن ما قد توفره القوائم المالية من معلومات في ظل أسلوب ما من أساليب التحاسب ، فربما كانت مفيدةً من وجهة نظر بعض المستخدمين ، في حين لا يرى فيها البعض الآخر من المستخدمين أيما نفع أو فائدة. بما يعني أن لكل فئة من فئات المستخدمين أنموذجه المحاسبي الذي يجعله يطلب من المحاسبة أن توفر له من البيانات والمعلومات المالية ما يتوافق وذلك الأنموذج من أساليب القياس (قيم تاريخية ، استبدالية ، حالية.. إلخ) ، ومن طرق الإفصاح (أثر اجتماعي، اقتصادي ، بيئي .. إلخ) . ذلك أننا نعلم أن كل شخص يطلب الإفصاح عن الأشياء التي ربما تهمه وتؤثر على قراراته وتكون ذات صلة بمصالحه.

ونتيجة لاختلاف الناس في الأهداف التي يرتؤنها للمحاسبة ومن ثم اختلافهم في الأقيسة والإفصاحات المحاسبية المترتبة عليها ، فإننا سنجد أنفسنا أمام عدة محاسبات قد لا تتطابق إلا في بعض جزئياتها ، ولكنها لا تتطابق تماماً بالتأكيد . وبالنتيجة فإننا سنكون أمام عدة أطر ونماذج مختلفة للمحاسبة ، وليس إطاراً مفهومياً واحداً كما كنا نأمل . فما الذي يمكن أن تفعله المحاسبة لكي يكون لديها إطار مفهومي واحد؟

وهنا نعود لنسترجع ما أوردناه سابقاً في مطلع هذه الوحدة : لكي يكون لدينا إطار مفهومي (نظري)، فإن علينا نظرياً أن نتحقق من الآتي:

1. وجود هدف (أهداف) متفق عليه (عليها).
2. وجود فرضيات مبنيّة على هذا الهدف وتتسق معه.
3. استنباط مبادئ تتوافق مع تلك الفرضيات وتسعى لتحقيق ذلك الهدف.
4. استنباط القواعد المحاسبية الحاكمة للسلوك وفق تلك المبادئ.
5. حصر المعالجات المحاسبية (قياساً وإفصاحاً) التي تتوافق مع هذه القواعد من الممارسات ، التي يمكن مشاهدتها في الواقع المحاسبي المعاش في البيئة المعينة .

إن هذا التسلسل المنطقي لاستنباط الإطار المفهومي بالشكل رقم (1) السابق، هو مما يتوافق تماماً مع ما يحدث في العلوم النظرية والتي يتم البدء فيها بالهدف دائماً، والذي كثيراً ما يكون متفقاً عليه، لننتهي إلى الفرضيات والمبادئ والقواعد لنجتزئي منها الممارسات الممكنة من خلال محاولات التطبيق في الواقع العملي. وخير مثال لذلك المحاولات الإنسانية في مجالات علوم الفيزياء ، وعلم الفلك وما ترتب عليه من علوم الفضاء.

أما في العلوم التي **يسبق فيها التطبيق التنظير (والمحاسبة كما نعلم هى واحدة من هذه العلوم)** ، يكاد يستحيل فيها الحصول على إطار مفهومي من خلال الانطلاق من الجانب النظري ، لأن ذلك يتناقض وطبيعة العلم نفسه . أي أن الانتقال فيها من الأعلى (الهدف) إلى الأسفل (الممارسة) يتناقض تماماً مع طبيعة المحاسبة كعلم تطبيقي ، والتي تبدأ دوماً في الحياة الدنيا من التطبيقات (الممارسات المشاهدة في الواقع) لينطلق المنظرون منها إلى الأعلى (بحثاً عن الهدف أو الأهداف المفترضة للمحاسبة).

إن ما يحدث في واقع المحاسبة اليوم هو أن كل المحاولات التي جرت للبحث عن إطار مفهومي على مستوى النظرية (بالانطلاق من الأعلى إلى الأسفل)، قد توقفت عند حدود الأهداف. وقد استمرت محاولات البحث عن إطار مفهومي للمحاسبة من خلال

الانطلاق من الأسفل (الممارسات المشاهدة) إلى الأعلى (الأهداف المفترضة) ، وذلك تمشياً مع المنهجية الوصفية للنظرية المحاسبية التي تتوافق تماماً مع طبيعة المحاسبة بوصفها علماً تطبيقياً. ويتم ذلك بالنظر إلى

الممارسات المحاسبية المشاهدة في الواقع (أساليب تقييم المخزون السلعي مثلاً) لكي نستخلص منها القواعد المحاسبية الحاكمة لذلك التقييم (قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل مثلاً) ، ثم ننظر إلى المبادئ التي تحكم مثل هذه القواعد (مبدأ الحيطة والحذر في مثالنا الراهن) ، لنستخلص منها الفرضيات التي قد تحتاجها هذه المبادئ وتقوم عليها ، ثم نخلص إلى الهدف أو الأهداف من خلال تلك الفرضيات.

لكن واقع المحاسبة اليوم يقول إن مجموعة الفرضيات التي يمكن أن تفضي بنا إلى الهدف هى في كثير من الأحيان إما أنها غير واقعية أو أنها متناقضة ومتعارضة ، ولذلك يصعب أن نخلص منها إلى هدف أو أهداف متفق عليها. وهنا تكمن أولى مشكلات الإطار النظري للمحاسبة. ثم إن هذه الفرضيات غير متناغمة ولا متسقة مع المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها. فإذا ما كانت الفرضيات والمبادئ غير متناغمة ولا متسقة مع بعضها بعضاً، فإن ذلك سوف يؤدي أيضاً إلى أهداف متعارضة ومتناقضة .

لذلك، فإننا إذا ما كنا نود الوصول إلى هدف واحد متفق عليه أو حتى أهداف متعددة متفق عليها (بحيث تكون هذه الأهداف غير متعارضة) ، فيجب علينا أولاً أن نزيل التعارض والخلاف والتضاد الحادث بين الفرضيات المحاسبية والمبادئ التي تقوم عليها. وعلينا ربما قبل ذلك كله أن نزيل الخلاف والتعارض المشاهد بين مجموع القواعد المحاسبية (التي تقوم عليها مبادئ المحاسبة) ومجموع المعالجات المحاسبية التي اشتقت منها بعض تلك القواعد المحاسبية . ومن دون إزالة هذه التناقضات والتعارضات القائمة بين العناصر المكونة للإطار النظري، فإنه من غير الممكن أن تنتهي بنا أي من المحاولات التي تجري الآن بحثاً عن إطار مفهومي واحد جامع وشامل للمحاسبة.

وحتى يتم ذلك فسنبقى نطالع في مختلف الكتب المحاسبية العديد من محاولات التنظير المحاسبي ، التي تنتهي بنا دوماً إلى نظريات متعددة جزئية وفرعية للمحاسبة بدلاً

عن نظرية واحدة شاملة للمحاسبة. بمعنى أنه يمكن أن تتوفر لنا عدة أطر مفاهيمية للمحاسبة في آن واحد، ولكن أي منها لا يستطيع أن يدعي لنفسه إطار مفهومي واحد جامع وشامل للمحاسبة. ويعود ذلك بالإضافة لما أشرنا إليه أعلاه، لوجود عدة أطراف ذات مصالح متعارضة تتنازع أمر أهداف القوائم المالية المحاسبية.

4. مشاكل الإفصاح المحاسبي

عزيزي الدارس ، هنالك عدة مشاكل للإفصاح المحاسبي سنحاول في هذا القسم تعريف الإفصاح المحاسبي ومجالاته والمشاكل التى تواجه كل مجال .

1.4الإفصاح المحاسبي

لقد ارتبط مبدأ الإفصاح بظهور الشركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية دورياً، لتقدم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من المساهمين والمقرضين تقريراً عن نتائج أعمالها ومركزها المالي ، بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة المالية، حتى يتخذ هؤلاء المستثمرون قراراتهم الاقتصادية بناءً على ذلك الإفصاح .

كما تزداد **أهمية الإفصاح بازدياد حاجة شركات المساهمة العامة إلى التمويل عن طريق أسواق رأس المال (سواء أكانت من المصارف أم أسواق الأوراق المالية). فالإفصاح يعد شرطاً أساسياً لتأسيس وإدارة أسواق مال كفؤة، وغالباً ما تشرف على مثل هذه الأسواق هيئات مهنية أو شبه حكومية تلزم الشركات المتعاملة في تلك الأسواق باتباع القواعد الأساسية التي تحددها المهنة(مثل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والمعايير التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة (FASB))**، واتباع التعليمات الصادرة عن الهيئات الإشرافية (مثل هيئة تداول الأوراق المالية (SEC))، وذلك حتى يكون لمثل ذلك الإفصاح والتقارير المالية المنشورة مصداقية لدى جمهور المستخدمين من المتعاملين في تلك الأسواق . وبالإضافة إلى كل ذلك، فإن على المراجع الخارجي (مدقق الحسابات) أن يصادق على عدالة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها ليكتمل تأكيد موثوقية ذلك الإفصاح .

تجدر الإشارة هنا إلى أن مضمون وشمولية الإفصاح قد توسع تدريجياً : حتى حدوث الكساد العظيم (1929م– 1933م)، لم يكن نادراً ولا مستبعداً أن تمتنع إدارة الشركة عن الإفصاح عن قائمة الدخل بحجة أن نشرها يضر بمركزها التنافسي. لذلك كان ***الإفصاح المحاسبي محكوماً دوماً بما ترغب الإدارة في الإفصاح عنه.*** أما بعد تلك الأزمة الاقتصادية الطاحنة ، فقد سعت الهيئات المحاسبية المهنية والعلمية مثل ***المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والإتحاد الأمريكي للمحاسبة (AAA)*** إلى تقديم المعالجات ***الممكنة وذلك من خلال البحث عن مبادئ محاسبية مقبولة عموماً***. وقد استمر ذلك البحث طوال الفترة من عام 1933م إلى العام 1973م أملاً في أن تكون تلك المبادئ أساساً للإفصاح المحاسبي. وقد جرى التركيز أساساً وتخصيصاً على مبدأ الإفصاح الكامل (Full Disclosure). فمنذ العام 1933م، ***أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بمبدأين أساسيين في هذا الخصوص هما: مبدأ الإفصاح الكامل (أو الشامل)، ومبدأ الثبات أو النسق (Consistency) في تبني واتباع أي من بدائل المعالجات أو الإفصاحات المحاسبية كسياسة للمنشأة.*** وما يزال هذان المبدأن يمثلان، حتى يومنا هذا، مبادئ محورية ضمن منظومة المبادئ المحاسبية.

كما أن هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) ومنذ تأسيسها في العام 1934م قد قامت ، وبالتعاون مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، بإصدار التعليمات الملزمة للشركات المساهمة المدرجة في السوق المالية الأمريكية بمراعاة مبدأ الإفصاح الشامل.

لقد توسع مضمون الإفصاح تدريجياً، حيث أضيفت إلى قائمتي الدخل والمركز المالي قائمتان جديدتان هما: قائمة التدفقات النقدية (للإفصاح عن معلومات محاسبية تساعد في تقييم السيولة) ، وقائمة التغيرات في حقوق المساهمين . كان ذلك في العام 1987م في الولايات المتحدة الأمريكية، ولم يمض وقت طويل حتى تبع ذلك إصدار معايير دولية مماثلة تدعو للإفصاح عن تلك القوائم.

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر أهمية الاتصال بالنسبة لشركات المساهمة .
2. حدد فترة حدوث الكساد العظيم .
3. اذكر المبدأين المحاسبين برؤية المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين فيما يتعلق بالإفصاح .

1.1.4 الإفصاح المحاسبي عن السياسات المحاسبية

يقصد بالسياسات المحاسبية مجموعة المبادئ والقواعد المحاسبية التي تتبعها الوحدة المحاسبية في تحقق وقياس بنود القوائم المالية ، التي تعتبرها المنشأة مناسبة لعرض قوائمها المالية بصورة عادلة. ولقد حدد مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في نشرته رقم (22) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، بعنوان " الإفصاح عن السياسات المحاسبية "، مجموع التوصيات المتعلقة بالإفصاح التي أوصت بالآتي:

أ – اعتبار الإفصاح عن السياسات المحاسبية جزءاً متمماً للقوائم المالية.

ب – ضرورة أن يرد هذا الإفصاح في الملاحظة الأولى على القوائم المالية، أو أن يتم تقديمه في ملخص منفصل، يلي ملاحظات القوائم المالية، وذلك باسم السياسات المحاسبية المهمة .

2.1.4 الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية

يقصد بالتغيرات في السياسات المحاسبية، **الانتقال من مبدأ محاسبي مقبول عموماً إلى مبدأ محاسبي آخر بديل مقبول هو أيضاً قبولاً عاماً**. من ذلك

مثلاً **الانتقال من طريقة إهلاك الأصول الثابتة وفق طريقة القسط الثابت، إلى الإهلاك وفق طريقة القسط المتناقص أو المتسارع.** في مثل هذا الحال، يتوجب على المنشأة الإفصاح عن تأثير مثل ذلك التغيير على الأرقام الخاصة بالفترة المحاسبية التي حدث خلالها ذلك الانتقال ، كما أنه قد يكون لذلك التغيير أثره الرجعي على الأرقام المحاسبية في الفترات المالية (المحاسبية) السابقة .

3.1.4 الإفصاح عن التغيرات في التقدير

إن إعداد القوائم المالية يتطلب إجراء بعض التقديرات هنا وهناك لقياس آثار العمليات والأحداث والظروف التي تواجهها الوحدة المحاسبية حالياً أو مستقبلياً. ومن الواضح أن عملية تقدير الآثار المستقبلية هذه تكتنفها ظروف عدم التأكد (Uncertainty). وتتطلب ظروف عدم التأكد هذه بالتالي، ممارسة قدر من الحكم والتقدير الشخصي الذي يقوم في أغلب الأحيان على الخبرة العملية. من جهة ثانية فإن مثل هذه التقديرات تتغير دوماً تبعاً لوقوع أحداث جديدة ربما، أو اكتساب المزيد من الخبرة أو حتى ظهور معلومات جديدة إضافية أو مستجدة.

4.1.4 الإفصاح عن التغير في الوحدة المحاسبية

تقوم المحاسبة عادة بإعداد القوائم المالية لوحدة محاسبية معينة ، ***وتمثل هذه الوحدة المحاسبية دوماً شخصية معنوية مستقلة.*** وترتبط هذه القوائم المالية بتلك الوحدة المحاسبية ارتباطاً يجعل أي تغيير في الوحدة المحاسبية يعني تغييراً في أساس إعداد القوائم المالية . بمعنى أنه سيتم التقرير حينها عن وحدة محاسبية مختلفة تماماً عن تلك الوحدة التي تم التقرير عنها سابقاً . لذلك، يتطلب مثل هذا التغير في الوحدة المحاسبية من المحاسبين القيام بإعادة تصوير القوائم المالية بأثر رجعي لكل الفترات المحاسبية السابقة المعروضة في المقارنة ، وبما يتناسب والوحدة المحاسبية الجديدة، كيما

تصبح معلومات القوائم المالية قابلة للمقارنة والتنبؤ . كما ينبغي أن تفصح القوائم المالية الجديدة عن طبيعة هذا التغير وسبب إجرائه ، وعن السنة التي حدث فيها التغير، وكذا يجب الإفصاح عن أثر هذا التغير على دخل الوحدة المحاسبية.

أسئلة تقويم ذاتي



1. اذكر توصيات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين – المتعلقة بالإفصاح .
2. ماذا نقصد بالسياسات المحاسبية ؟
3. عرف الوحدة المحاسبية .

5.1.4 الإفصاح عن الأخطاء المحاسبية

إن أي اكتشاف لأخطاء وقعت في فترات محاسبية سابقة، يستدعي المعالجة دوماً بأثر رجعي، إذ لا يجوز من الناحية المحاسبية ترك الأخطاء الحادثة في القوائم المالية السابقة دون تصحيح. ذلك أن الأعراف المحاسبية السائدة تقول بمجرد اكتشاف الخطأ ، يجب تصحيحه بالقيود المحاسبية المناسبة في الحسابات والسجلات والإفصاح عن ذلك الخطأ وأثره بالقوائم المالية.

ويؤكد المعيار المحاسبي رقم (16) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) على تصحيح الأخطاء كتعديلات للفترات السابقة، بحيث يصحح الخطأ في سنة اكتشافه ويقرر عنه في القوائم المالية كتعديل لرصيد الأرباح المحتجزة في أول تلك الفترة (السنة)، بمعنى أنه لا يجوز أن يظهر أثر تصحيح الفترات السابقة في قائمة الدخل للسنة التي يقع فيها مثل ذلك التصحيح.

6.1.4 الإفصاح عن الاحتمالات الطارئة

لقد عالج المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) القضايا المتعلقة بكلِ من الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتأريخ قائمة المركز المالي . ولقد عرّف ذلك المعيار الاحتمالات الطارئة بأنها تتمثل في **" الأوضاع أو الحالات القائمة بتأريخ إعداد قائمة المركز المالي ، ولكن يتوقف تحديد أثرها المالي من مكاسب أو خسائر على أحداث مستقبلية قد تقع أو لا تقع "** ، أي أنها أحداث محتملة ويرتبط تحققها بتحقق (أو عدم تحقق) واقعة أو أكثر غير مؤكد حدوثها مستقبلاً .

7.1.4 الإفصاح عن الأحداث اللاحقة

لقد عرّف المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) الأحداث اللاحقة لتأريخ المركز المالي بأنها : هى ***"تلك الأحداث التي قد تكون في صالح المنشأة أو في غير صالحها ، والتي تحدث خلال الفترة الزمنية الواقعة بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ المصادقة على نشر البيانات المالية الخاصة بالمنشأة".***

أما معالجة تلك الأحداث اللاحقة وفق ذلك المعيار، فقد تتطلب:

أ. إما تعديل قيمة الموجودات والمطلوبات في القوائم المالية.
ب. أو الاكتفاء بالإفصاح عنها دون إدخال أي تعديل في القوائم المالية.

8.1.4 الإفصاح عن الارتباطات المالية

يتم الإفصاح (في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية) عن الارتباطات المالية ذات القيمة الكبيرة والجوهرية، مثل عقود التوريدات طويلة الأجل والامتيازات والضمانات المالية المقدمة لطرف خارجي. كما يتم الإفصاح فيها أيضاً عن عمليات إعادة التفاوض حول العقود الحكومية الجوهرية، أو بيع حسابات القبض (من مدينين وأوراق قبض)

بشرط الاسترداد ، والإفصاح عن اتفاقات الشراء المختلفة ، وعن عقود التغطية والتحوط (Hedge Contracts).

9.1.4 الإفصاح عن الصفقات مع أطراف مرتبطة بالمنشأة

تظهر الصفقات مع أطراف مرتبطة بالمنشأة (Related Parties) عادة عندما يكون لأحد الطرفين القدرة على التأثير بصورة جوهرية على سياسات الطرف الآخر، أو يكون لطرف ثالث القدرة على التأثير بصورة جوهرية على سياسات الطرفين المشتركين في الصفقة . ومن أمثلة ذلك الصفقات التي تتم بين شركة قابضة وشركاتها التابعة ، أو بين الشركات التابعة فيما بينها، أو بين المنشأة وملاكها أو مديريها أو أقاربهم . حيث يمكن الافتراض أن تلك الصفقات قد تمت على أساس تفاوضي غير متكافئ . وتسعى المحاسبة في مثل هذه الحالات (الصفقات) إلى تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني للعلاقة ، وذلك بتقديم جوانب الإفصاح الكافية عنها .

10.1.4 الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي

يفترض الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي وجود مستثمرِ حصيفِ ذي دراية وإطلاع واسعين ، ويمتلك القدرة على التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية(Sophisticated Investor) . ويتسم هذا الإفصاح عموماً بإتجاه متزايد نحو ما يعرف بمفهوم الإفصاح الموسع (Expanded Disclosure) ، والتعدد في مجالات ذلك الإفصاح، والتركيز ليس فقط على المعلومات المحاسبية المالية وإنما الاشتمال على المعلومات غير المالية كماً ووصفاً . وخير مثال لهذا النوع من المعلومات المعلومات الكمية عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية، والمعلومات حول كفاية ومؤهلات العاملين بالمنشأة وتطور كفاءتهم وإنتاجيتهم . لقد ظهر هذا الإتجاه في الإفصاح المحاسبي بعد تأكيد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في ما اقترح من إطار مفهومي، على ميزة " منفعة المعلومات المحاسبية " (The Usefullness of Accounting Information) في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، والتأكيد على ملاءمة وموثوقية تلك المعلومات المحاسبية كمكونات أساسية لتحقيق تلك المنفعة .

5. تقييم تطبيق مبدأ الإفصاح الكامل

لقد تم انتقاد مبدأ الإفصاح الكامل (سواء أفي صورة الإفصاح التقليدي أم الإفصاح التثقيفي) ، بأنه متحيز لمصلحة فئة معينة من مستخدمي القوائم المالية ، ألا وهم فئة المستثمرين الحاليين والمرتقبين تخصيصاً ، أو أسواق رأس المال ورجال الأعمال بصفة عامة . فالقوائم المالية ذات الغرض العام ، وما يتبعها من إفصاحات في صورة هوامش ومذكرات تفسيرية وإيضاحات وملحقات أو قوائم إضافية ، جميعها تقدم معلومات لخدمة هذا المستثمر وتهدف لتوفير أساسٍ يتخذ على ضوئها مختلف قراراته الاقتصادية .

أما من منظور التطور التاريخي، فلقد تحدد شكل ومضمون وأدوات الإفصاح بداية بما كانت إدارة الوحدة المحاسبية ترغب في الإفصاح عنه كحد أدنى ، لإخلاء مسؤولياتها تجاه أولئك المستثمرين ، ومراعاةً لمصالح تلك الإدارة في الأسواق المالية. وقد كان هذا الأمر يتم في البداية اعتماداً على قائمة المركز المالي ، ثم تبعتها قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة، فقائمة الدخل ذات المراحل المتعددة). وقد تبع مرحلة سيطرة الإدارة (والتي عرفت بمرحلة الإدارة) مرحلة وسيطة عرفت باسم مرحلة الاستشارة ، وهى المرحلة التي لجأت فيها الإدارة إلى تبرير خياراتها واختياراتها المحاسبية من خلال الإشارة إلى أنها تمثل رأي المستشارين وتوصياتهم. لكن هذه المرحلة كانت وما تزال تمثل عند بعض الكتاب امتداداً طبيعياً لمرحلة الإدارة . إن آراء المستشارين والخبراء المحاسبين تلك لم تكن تحمل صفة الالزام . وقد أدى كل ذلك لانتقال المحاسبة إلى ما يعرف بمرحلة المجمعات المهنية التي تقوم بإصدار التوصيات والهيئات الإشرافية شبه الحكومية ، مثل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أو حتى تلك الهيئآت الإشرافية الحكومية مثل هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) . ولقد أصدرت هذه الهيئات العديد من المعايير المحاسبية الملزمة التطبيق، وذلك بغرض توفير الخدمة (المعلومات المالية المحاسبية) للمستثمرين وحماية مصالحهم .

وهكذا، يمكن أن نستنتج أن محور الإفصاح المحاسبي المعاصر كان وما يزال يركز **على مصالح المستثمرين وأسواق رأس المال.** ولذلك، كان الانتقاد الموجه للإفصاح المحاسبي المعاصر يتركز على تجاهله (أو على الأقل عدم إعطائه الاهتمام الكافي) لمصالح الفئات الأخرى العديدة التي تتأثر تأثراً جوهرياً بنشاط الوحدات الاقتصادية (المنشآت) . فمن المعروف أن للوحدات الاقتصادية المعاصرة تأثيراتها المالية والاقتصادية والاجتماعية (بل وحتى السياسية أحياناً) الواسعة النطاق ، سواء أنظرنا إليها من وجهة نظر العاملين أم من وجهة نظر المجتمع المحلي الذي تعمل فيه تلك الوحدات الاقتصادية ، أو حتى من وجهة نظر الاقتصاد الوطني في مجموعه وبكلياته .

من المعروف أن هناك فئات عديدة ذات مصلحة لها حاجة إلى إفصاحات معينة غير تقليدية ، ولا تتوفر لهذه الفئات أية سلطة (أو أن لديها سلطة ولكنها محدودة) تخولها الحصول على المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجاتها من المعلومات التي تتخذ على ضوئها قرارتها الاقتصادية . وأهم هذه الفئات هي :

أ. العاملون في المنشأة (الوحدة المحاسبية) وإتحاداتهم المهنية.
ب. المجتمع المحلي حيث تزاول المنشأة نشاطها .
ج. المحاسبون القوميون ومتخذو القرارات على المستوى الكلي (تلك القرارات المتعلقة بالتنمية الاقتصادية و الاجتماعية).
د. المدافعون عن البيئة.

ولقد أدى هذا الوضع إلى ظهور محاسبات جديدة من شاكلة محاسبة المسؤولية الاجتماعية (Social Responisibility Accounting)، وكذلك ما يعرف اليوم بالمحاسبة البيئية (Enviromental Accounting)، وغيرها من المحاسبات.

أسئلة تقويم ذاتي



1. ما الانتقاد الموجه للإفصاح المحاسبي المعاصر ؟
2. أذكر الفئات التى لها حاجة إلى إفصاحات معينة غير تقليدية لمقابلة احتياجاتها من المعلومات لاتخاذ قرارات على ضوئها .

تدريب (1)



ماذا نعني بالحسابات الختامية ؟ ولماذا يتم نشرها على الملأ ؟ ومن المستفيد منها ؟

نشاط



عزيزي الدارس ، القبول بفكرة أن الحسابات الختامية تهدف لتوفير المعلومات التى يحتاجها المستخدمون لهذه الحسابات تؤدي إلى التفكير بأحد منطقين :

إما : توفير معلومات لمستخدمين معلومين ولهم أهداف معلومة من حيث القرارات الاقتصادية التى يتخذونها .

أو : توفير معلومات لمستخدمين غير معروفين ، وتختلف أهدافهم من حيث القرارات الاقتصادية التى يتخذونها . ناقش الآثار المترتبة على تبني أى من هذين المنظورين .

6. الدخل ورأس المال

إن الهدف الأساسي من قائمة الدخل (ومن أي قائمة مالية أخرى) ، هو تزويد قراء تلك القائمة بمعلومات مفيدة للمساعدة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بشكل عقلاني. ومن أهم أهداف وقرارات مستخدمي قائمة الدخل التي يحتاجون من أجلها إلى المعلومات الواردة في هذه القائمة :

1. تقييم جدوى وعوائد الاستثمارات.
2. تقييم كفاءة وفعالية إدارة المنشأة.
3. تقييم مدى جدارة المنشأة وقدرتها على الاقتراض من المصارف وجمهور المستثمرين.
4. الاعتماد على التدفقات المترتبة على الدخل الجاري الوارد في قائمة الدخل والانطلاق منه للتنبؤ بتدفقات الدخل المستقبلية ، ودراسة إمكانية تحويل تدفقات الدخل هذه إلى تدفقات نقدية مستقبلية.

لهذه الأساب المذكورة أعلاه ، تعد قائمة الدخل القائمة الأهم من بين مجموعة القوائم المالية التي تنشرها المنشآت ، وبخاصة إذا أخذنا في الاعتبار أن قائمة الدخل تمثل بطبيعتها في نفس الآن مؤشراً لرقم وتحديد الإتجاه . فقائمة الدخل تعطي مؤشراً لرقم نتيجة أعمال فترة محاسبية معينة، وتساعد هذه القائمة في نفس الوقت على تحديد الإتجاه (Trend) لدورة محاسبية تالية، إعتماداً على نتائج الفترات السابقة وفق الأساليب الإحصائية المعروفة (Trend Analysis) .

1.6 مفهوم الدخل

لقد وردت في الأدبيات المالية والمحاسبية عدة مفاهيم للدخل؛ فهناك ***الدخل المحاسبي*** الذي يقوم على مبدأ التكلفة التاريخية، وهناك ***الدخل الاقتصادي*** الذي يتمثل

في ما يمكن استهلاكه من الأصول (رأس المال الاقتصادي) خلال فترة ما دون الانتقاص من رأس المال (وفقاً لمنظور هيكس (Hicks)). وقد رأينا في الوحدة الثالثة كيف تعرض مفهوم الدخل في المحاسبة السائدة اليوم للانتقاد من مؤيدي مدرسة الاستنباط المنطقي ، انطلاقاً من كون هذا الدخل يخلط ما بين الربح التشغيلي الحاضر (Current Operating Profit, COP) ووفورات التكلفة (Cost Savings, CS) ، ومكاسب الحيازة (Holding Gains, HG)، ويجعلها جميعاً في رقم واحد هو الربح المحاسبي الذي نعرفه الذي يقوم على مبدأ التكلفة التأريخية (Historic Cost Profit, HCP). ومن الذين قالوا بذلك بالطبع الكاتبان إدواردز وبل (Edwards and Bell) كما رأينا قبلاً.

2.6 مداخل تحديد الدخل

انطلاقاً من مفهوم ترابط القوائم المالية، وعلى الخصوص الترابط القائم ما بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، يمكننا التمييز بين مدخلين لتحديد دخل المنشأة : أولهما الطريقة المباشرة، وتسمى أحياناً مدخل الأصول – الالتزامات ، وثانيهما الطريقة غير المباشرة ، وتسمى أيضاً مدخل الإيرادات – المصروفات.

1.2.6. مدخل الأصول – الالتزامات

ورد هذا المدخل في الأدبيات أيضاً باسم مدخل المركز المالي أو مدخل المحافظة على رأس المال ، بل وسمي أحياناً بمدخل تغيرات حقوق الملكية . ينظر هذا المدخل إلى الإيرادات والمصروفات باعتبارها ناتجة عن تغيرات في قيم الأصول والالتزامات ، والتي تنعكس بدورها في شكل تغيرات في حقوق الملكية. ***فالإيرادات هى في حقيقتها زيادة في الأصول أو نقصان في الالتزامات*** . كما أن المصروفات ***هى في حقيقتها إما نقصان في الأصول أو زيادة في الالتزامات*** . لذلك ، فإن التطبيق الدقيق لهذا المدخل

سيعني بالضرورة استبعاد النفقات الإيرادية المؤجلة (مثل نفقات التأسيس) من قائمة المركز المالي .

إن المحور الأساسي لمدخل الأصول – الالتزامات ، هو القياس والتقرير عن الأصول والالتزامات والتغيرات في تلك الأصول والالتزامات . وعليه ، فإن قائمة الدخل التي تترتب عليها هذه الحالة هى قياس وتقدير للتغيرات في صافي الأصول (Net Assets) التي تساوي بدورها تلك التغيرات الحادثة في حقوق الملكية بعد استبعاد الزيادات أو التخفيضات في رأس المال ، وكذا استبعاد الأرباح الموزعة . بمعنى أنه ، ووفقاً لمعادلة المركز المالي المعروفة ، فإن :

صافي الأصول = الأصول – الالتزامات = حقوق الملكية.

2.2.6 مدخل الإيرادات – المصروفات

ورد هذا المدخل في التأريخ المحاسبي أيضاً باسم مدخل الدخل أو مدخل مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لتحديد الدخل . كما يسمى في أحايين أخرى باسم بمدخل العمليات (Transaction Approch). ويتم في هذا المدخل التركيز على تعريف الإيرادات والمصروفات انطلاقاً من الحاجة إلى إجراء مقابلة صحيحة ومناسبة (Proper Matching) بين هذين المفهومين للوصول إلى رقم الدخل الصافي المترتب على هذه المقابلة. ويرتكز هذا المدخل بصورة أساسية على المكاسب التي تحققها المنشأة (The Earnings) بأكثر من تركيزه على قياس الزيادة أو النقصان في صافي الأصول خلال الفترة المحاسبية. لذلك فإن قائمة المركز المالي في هذا المدخل تتضمن، إلى جانب الأصول والالتزامات ، تلك الأعباء الإيرادية المؤجلة (مثل مصروفات التأسيس ومصروفات حملات الدعاية والإعلان التي تهدف لإدخال منتج جديد أو فتح أسواق جديدة مثلاً) ، باعتبار أن تخصيص مثل تلك الأعباء الإيرادية المؤجلة على فترات محاسبية

مستقبلية يضمن مقابلة أكثر صحة وملاءمة بين الإيرادات والمصروفات، ويتجنب تشويه توزيع تلك المكاسب.

إن تحديد الدخل وفق أسلوب قائمة الدخل، يعد من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. فصافي الدخل يتحدد هنا نتيجة لمقابلة إيرادات الفترة بمصروفات تلك الفترة أو تكاليفها المستنفذة، ويتم ذلك بالطبع وفق معادلة الدخل المعروفة:

صافي الدخل = الإيرادات – المصروفات

إن هذا المدخل هو المدخل المعتمد مثلاً من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، كما أنه معتمد بصورة أساسية أيضاً من هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB).

3.2.6 مدخل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في تحديد الدخل المحاسبي

إن دراسة البيان رقم (5) لعام 1985م الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، توضح بجلاء أن المجلس يعتمد لنفسه "**تركيبة**" **من مدخلي الأصول – الإلتزامات والإيرادات – المصروفات عند تحديد الدخل المحاسبي. فمن ناحية أولى يعرف المجلس الإيرادات والمصروفات وفق مفهوم تغيرات الأصول والالتزامات، أي أنه يعتمد في ذلك التعريف على مدخل الأصول – الالتزامات. كما أن المجلس نفسه يعتمد في نفس الوقت مفهوم الدخل الشامل الذي ينتج عن التغير في حقوق الملكية أو صافي الأصول.**

من ناحية أخرى، فإن مجلس معايير المحاسبة المالية يرى أن تلك الإيرادات والمصروفات تنشأ خلال الفترة المحاسبية نتيجة لإنتاج السلع أو بيعها، ونتيجةً لتأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة للمنشأة. وبذلك فإن المجلس لا ينحى لجعل قياس الإيرادات والمصروفات ضيقاً كما هو جارٍ وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (GAAP). كما أن ربط ذلك

الدخل بالأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة للمنشأة، يقترب كثيراً من منطلقات مفهوم مدخل العمليات أو مدخل الإيرادات– المصروفات في تحديد دخل الفترة المحاسبية.

كما أنه، ووفقاً لذات البيان المذكور (رقم (5))، فإن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قد عرّف كلاً من الإيرادات والمصروفات على النحو الآتي:

أولاً :الإيرادات :

وقد تم تعريفها بأنها هى تلك التدفقات الداخلة (Inflows) إلى الوحدة المحاسبية، أو أنها تتمثل في أي زيادة في أصول المنشأة أو تسديد لالتزاماتها (أو كليهما معاً) ، والتي تنشأ عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات خلال الفترة المحاسبية، أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.

ثانياً : المصروفات :

وهى تتمثل في التدفقات الخارجة (Outflows) من الوحدة المحاسبية أو أي نقصان في أصولها أو زيادة في التزاماتها (أو كليهما معاً)، والتي تنشأ عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات خلال الفترة المحاسبية، أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة.

ثالثاً : الدخل الشامل (Comprehensive Income) :

وهو عبارة عن التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) للوحدة المحاسبية، خلال الفترة المحاسبية، الناتج عن مجموع العمليات والأحداث والظروف التي ليس مصدرها الملاك (أصحاب رأس المال). ويتضمن هذا الدخل الشامل جميع التغيرات الحادثة في حقوق الملكية باستثناء تلك التغيرات الناتجة عن الزيادة أو النقصان في حقوق الملكية أو توزيعات الأرباح لأصحاب حقوق الملكية .

3.6 المفهوم المحاسبي التقليدي للدخل

1.3.6 وصف الدخل المحاسبي

يمكن تعريف الدخل المحاسبي بطريقة إجرائية على أنه الفرق بين الإيرادات المحققة الناشئة عن العمليات خلال الفترة المحاسبية وما يقابلها من تكاليف ومصروفات تلك الفترة.ويتضمن هذا التعريف خمس سمات أساسية:

1. إن الدخل المحاسبي يعتمد على العمليات الفعلية للمنشأة، وبصورة أساسية على الإيرادات الناجمة عن بيع السلع أو الخدمات مطروحاً منها التكاليف اللازمة لتحقيق تلك المبيعات. وقد اعتمدت مهنة المحاسبة تقليدياً على مدخل العمليات في قياس ذلك الدخل. ويمكن أن تكون هذه العمليات عمليات خارجية أو عمليات داخلية أو الاثنين معاً. تنشأ العمليات الخارجية عادة من اقتناء المنشأة سلعاً أو خدمات من وحدات أخرى. أما العمليات الداخلية، فإنها تنشأ من استخدام أو تخصيص الأصول ضمن إطار المنشأة. ويعرف عن العمليات الخارجية (مثل شراء أصل ثابت مثلاً)، أنها تتميز بالدقة ووضوح أسلوب المعالجة المحاسبية لها. ذلك أن هذه العمليات تستند دوماً إلى ثبوتيات موضوعية في ظل وجود مستندات دالة على عمليات التبادل الخارجية؛ أما العمليات الداخلية (مثل تخصيص (إهلاك) تكلفة الأصل الثابت نتيجة استخدامه في المنشأة أو مرور الزمن عليه)، فهى أقل دقة وموضوعية من ناحية القياس والمعالجة المحاسبية، كما أن هناك عادة عدة أساليب يمكن اتباعها لإثباتها محاسبياً. فمثلاً هنالك عدة طرق وأساليب لإهلاك الأصول الثابتة، إلى جانب المسموح به في المعايير من طرق تقويم المخزون السلعي المتعددة ... إلخ من بدائل المعالجات المحاسبية المعروفة.
2. إن الدخل المحاسبي يعتمد اعتماداً كاملاً على فرض الدورية (أو السنوية أو الفترة المحاسبية)، وأن ما يرد في قائمة الدخل يمثل الإنجاز المالي للمنشأة خلال فترة محاسبية معينة.

3. إن هذا الدخل المحاسبي يعتمد أيضاً على مبدأ محاسبي آخر ، هو مبدأ تحقق الإيراد (The Realization Principle)، ويتطلب الدخل المحاسبي بهذا المعنى أن نقوم بتعريف وقياس والاعتراف بالإيرادات. وبصورة عامة، فإن مبدأ تحقق الإيراد يمثل لنا ذلك الاختبار الذي يجري للاعتراف بالإيرادات. والقاعدة الأساسية فى هذه الحالة هو أن يتحقق الإيراد ويتم الاعتراف به عند لحظة البيع. لكن وكما هو معروف، فإن لكل قاعدة إستثناءات. والإستثناءات هنا، والتي يعرفها الطلاب جيداً، هى تلك الحالات التي يتم فيها تحقق هذه الإيرادات قبل لحظة البيع تلك أو بعدها ولأسباب موضوعية. وتشمل هذه الحالات تحقق الإيراد قبل لحظة البيع في الشركات التعدينية، وتحقق هذا الإيراد بعد لحظة البيع في شركات المقاولات والإنشاءات، وكذلك في شركات دور النشر والصحافة.
4. إن الدخل المحاسبي يتطلب أيضاً قياس المصروفات بناء على تكلفة تلك المصروفات التاريخية، الأمر الذي ينشئ لدى المحاسبة والمحاسبين التزاماً صارماً بمبدأ التكلفة هذا. فالمحاسبة عن الأصول مثلاً، تتم وفق تكلفة اقتناء تلك الأصول حتى يتم بيعها، وحينئذ فقط يتم الاعتراف بالتغير الحادث في قيمة تلك الأصول. وبالطبع، فإن المصروفات هى في واقع الحال عبارة عن أصول مستنفذة أو تكاليف اقتناء مستنفذة (ذلك أن الأصول نفسها هى عبارة عن تكاليف غير مستنفذة وفقاً لتعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).
5. إن الدخل المحاسبي يتطلب المقابلة بين الإيرادات المحققة خلال الفترة المحاسبية والتكاليف المقابلة لها (ذات الصلة بها). لذلك، فإن الوصول إلى رقم ذلك الدخل المحاسبي (الربح المحاسبي) لأي فترة محاسبية، يعتمد على مبدأ المقابلة (The Matching Principle). وبصورة عامة، فإن بعض التكاليف وعلى وجه الخصوص تلك التكاليف التي تعرف بتكاليف الفترة (Period Costs)، يتم تخصيصها (بمعنى تحميلها على الفترة) بغرض مقابلتها بالإيرادات المتحققة في تلك الفترة. كما أن هناك تكاليف أخرى يتم التقرير عنها ويتم ترحيلها إلى الفترة أو

الفترات المحاسبية التالية باعتبارها أصولاً من أصول المنشأة (مثل مصروفات التأسيس أو حملات الدعاية والإعلان الكبيرة والمؤثرة، إلى جانب مصروفات البحوث والتطوير (Research and Development Costs)..الخ). ويفترض في هذه التكاليف التي يتم تخصيصها ومقابلتها بإيرادات الفترة التي قد استنفذت طاقتها الخدمية خلال الفترة التي وقعت فيها (وجميعنا يعلم طبعاً أن التكاليف– أية تكاليف– تتحول إلى مصروفات عن طريق الاستنفاذ)، أي أن منفعة هذه الأمثلة من مصروفات الفترة، قد تم استنفاذها خلال الفترة المحاسبية المعنية.

2.3.6 مزايا الدخل المحاسبي

يقدم المدافعون عن الدخل المحاسبي المعد وفق منهج التكلفة التاريخية أمثال: موتز وكوهلر وليتلتون وإيجيري (Mautz, Kohler, Littleton, Ijiri) أربع حجج رئيسية للدفاع عن مفهوم الدخل المحاسبي التقليدي. وتتمثل هذه الحجج التي يقدمونها في الآتي:

1. إن هذا المفهوم التقليدي للدخل المحاسبي قد اجتاز بنجاح اختبار المنفعة والصلاحية العملية بدليل استمراره في الوجود كل هذا الوقت من التأريخ الإنساني. فمستخدمو البيانات المحاسبية يعتقدون أن الأسلوب المتبع حالياً في تحديد الدخل المحاسبي مفيد جداً، وأن معلوماته المحاسبية تمثل أحد المكونات الرئيسية في نماذج متخذي القرارات. ولذلك فإن استمرارية استخدام الدخل المحاسبي التقليدي لا يعود إلى رغبة المحاسبين، وإنما تدعم استمرارية تطبيقه رغبات كلٍ من رجال الأعمال (المستثمرين) وإدارات المنشآت. فهؤلاء هم الذين يرون الفائدة في القوائم المالية المعدة وفق مفهوم التكلفة التاريخية ورقم الدخل المترتب على ذلك المفهوم. إذ لو كان الأمر غير ذلك، لضج هؤلاء وأولئك مطالبين بالتغيير، وإذاً لكان حدث مثل هذا التغيير منذ فترة طويلة في التأريخ المحاسبي الذي رأيناه.

2. إن الدخل المحاسبي التقليدي يعتمد على العمليات الفعلية الحقيقية. ولذلك فإن قياسه والتقرير عنه الذي يتم حالياً هو أمر يتم بموضوعية، وهذا ما يجعله رقماً قابلاً للتحقق والتدقيق. ويعتقد مؤيدو الدخل المحاسبي أن مهام المحاسبة ينبغي أن تنحصر في التقرير عن الحقائق وليس عن القيم. وفي ذلك يقول كوهلر (Kohler) وهو أحد مؤيدي منهج التكلفة التاريخية في إعداد قائمة الدخل "أن المحاسبة لم تكن في يوم من الأيام أداة لقياس القيم الجارية أو قياس التغيرات في قيمة الأصل أو أي مجموعة من الأصول".
3. إن اعتماد مبدأ تحقق الإيراد (وبالتالي تحقق الدخل) من خلال البيع للغير، ليكون أساساً للإعتراف بالإيراد ليلبي بشكل جيد مطلوبات أحد أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو مبدأ الحيطة والحذر، حيث يتم الاحتياط عند قياس ذلك الدخل والتقرير عنه بتجاهل وعدم تضمين أية تغيرات في قيمة الأصول، في حين يُكتفى بالاعتراف فقط بمكونات الدخل ومجموع المكاسب المحققة فعلاً .
4. إن الدخل المحاسبي يعد مفيداً لأغراض الرقابة ، وبخاصة لغرض التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم أدائها في استخدام الموارد التي يتيحها الملاك للمنشأة. فالدخل المحاسبي يتميز بأنه ينقل للمستخدمين الخارجيين من مساهمين ودائنين (أو حتى لعموم المستثمرين) ، خلفيةً تارخيةً لطريقة الإدارة في تلبية مسؤولياتها تجاه الملاك (إخلاء مسؤولية الإدارة كوكيل عن أولئك الملاك) .

أسئلة تقويم ذاتي



1. عدد أسباب إعداد قائمة الدخل التي تنشرها المنشأت .
2. عرف مفهوم الدخل .
3. عرف الإيرادات .
4. اكتب معادلة المركز المالي .
5. وضح مزايا الدخل المحاسبي .
6. اكتب باختصار سمات الدخل المحاسبي .

3.3.6 الانتقادات الموجهة للدخل المحاسبي

على الرغم من النقاط الإيجابية التي أوردناها أعلاه، والتي يقدمها مؤيدو منهج التكلفة التاريخية في إعداد الدخل المحاسبي، فقد تم توجيه أشد الانتقاد إلى الدخل المحاسبي في أدبيات النظرية المحاسبية بسبب محدودية وعيوب ذلك الدخل. وتركز أدبيات المحاسبة على أن للدخل المحاسبي عدة عيوب ونواقص **أهمها : أنه غير ملائم عموماً لإتخاذ القرارات الاقتصادية.** وفيما يأتي نستعرض ثلاثة اعتراضات رئيسية وردت في تلك الأدبيات على الدخل المحاسبي:

1- إن الدخل المحاسبي يخفق في الاعتراف بالزيادات غير المحققة في قيم الأصول خلال الفترة المحاسبية، وهذا ناتج عن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية (الفعلية) ومبدأ تحقق الإيراد، الأمر الذي يؤدي بالمحاسبة إلى عدم الإفصاح عن معلومات مفيدة، ويجعل ما يرد في قوائمها من أرقام محاسبية خليطاً غير متجانس (Heterogeneous Mix) من مكاسب الفترات المحاسبية السابقة والحالية عند لحظة أي تقرير. وبذلك، فإن صافي الدخل الوارد في قائمة الأرباح والخسائر لا يماثل أو

يعادل بشكلِ فعّالِ دخل الفترة المحاسبية الحالية. ويؤدي ذلك بالضرورة إلى الإخلال بكل من فرض الدورية، ومطلب استقلالية نتيجة كل فترة محاسبية على حدة.

2- إن اعتماد الدخل المحاسبي على مبدأ التكلفة التاريخية يجعل البيانات والمعلومات المحاسبية غير قابلة للمقارنة. ذلك أن هذا الدخل التاريخي المحسوب وفق المبادئ والأعراف المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، يسمح للمنشأة بالاختيار بين عدة بدائل من الطرق المختلفة لحساب التكلفة (مثل الطرق المتعددة المسموح بها لتحديد التكلفة عند تقويم المخزون السلعي). كما يعتمد هذا الدخل المحاسبي التقليدي على مجموعة من الطرق المختلفة التي يجري استخدامها في تخصيص التكاليف، ومن أمثلتها إهلاكات الأصول الثابتة ، وتخصيص الأعباء الصناعية غير المباشرة وفق الطريقة المباشرة أو الطريقة التنازلية أو الطريقة التبادلية، بحيث يبدو هذا التخصيص في أحسن الأحوال اعتسافياً (Arbitrary) وغير قابل للتصحيح.

3- إن اعتماد الدخل المحاسبي على مبدأ تحقق الإيراد ومبدأ التكلفة الفعلية إلى جانب تقييد هذا الدخل بمبدأ (أو قاعدة) الحيطة والحذر، يمكن أن يؤدي إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية ببيانات مالية غير ملائمة أو حتى بيانات مالية مضللة بالكامل. ويبدو هذا الأمر أوضح ما يكون في ضعف قدرة الدخل المحاسبي على التنبؤ وعجز هذا الدخل أيضاً عن توفير أي تقييم إرتدادي(Feed Back) لهؤلاء المستخدمين، إلى جانب ما هو معلوم من قلة منفعة أرقام التحليل المالي من شاكلة تحليل النسب المالية التي تقوم على الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفقاً لتلك المبادئ .

4.6 مفاهيم المحافظة على رأس المال

إن مدخل الأصول – الالتزامات والذي يستخدم في تحديد الدخل، يسمى أيضاً مدخل المحافظة على رأس المال، وهو مدخل يطرح العديد من التساؤلات حول مفهوم رأس المال وكيفية المحافظة على رأس المال. ذلك أن الاعتراف بالدخل (أي دخل) يجب أن لا يتم إلا بعد المحافظة على رأس المال، أو بعد استرداد كافة تكاليف الاستثمار. ونتيجة لذلك يتم

دوماً التمييز بين مفهوم العائد على رأس المال (Return on Capital) بإعتباره دخلاً ، ومفهوم استرداد رأس المال (Return of Capital) بإعتباره استرداداً للتكلفة أو الاستثمار.

هناك عدة مفاهيم وردت في أدبيات النظرية المحاسبية للمحافظة على رأس المال. فالمحاسبة التقليدية التي نمارسها اليوم تنحى نحو المحافظة على رأس المال النقدي . أما محاسبة التضخم، فهي كما رأينا ، تسعى للمحافظة على رأس المال كقوة شرائية . وقد رأينا أيضاً كيف دعا إدواردز وبل (Edwards and Bell) ، وغيرهما من دعاة محاسبة قيمة الحاضرة ، إلى المحافظة على رأس المال كطاقة تشغيلية يعبر عنها بقدرة المنشأة على شراء نفس الكمية من وحدات الأصول التي كانت تتملكها عند بداية النشاط. أما في ظل افتراض ثبات وحدة القياس النقدي (غياب التضخم) ، فسيتبقى لنا مفهومان رئيسيان من بين هذه المفاهيم المختلفة للمحافظة على رأس المال أو استرداد تكلفة الإستثمار هما: مفهوم رأس المال النقدي ومفهوم رأس المال كطاقة تشغيلية (رأس المال الإنتاجي) . ويمكن التعبير عن كلٍ من هذين المفهومين ، في ظل افتراضنا لثبات وحدة القياس النقدي ، وبالتالي ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي هذه ، على النحو الآتي :

1. المحافظة على رأس المال النقدي ، أي استرداد المبلغ الابتدائي المستثمر في المنشأة، ويتمثل في رأس المال الأصلي (Original) Capital ، الذي بدأت به المنشأة نشاطها مقاساً بوحدات النقد الوطني، وهو المفهوم التقليدي للمحافظة على رأس المال.
2. المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال النقدي ، وهو رأس المال المالي(Financial Captial) معبراً عنه في شكل أصول مقاسة بوحدات نفس القوة الشرائية.
3. المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة مقاسة بوحدات النقد الوطني.
4. المحافظة على القوة الشرائية للطاقة الإنتاجية للمنشأة مقاسة بوحدات نفس القوة الشرائية (معبراً عنه بوحدات النقد المعادلة لتلك الطاقة).

أما بالنسبة لمفهوم المحافظة على رأس المال، فإن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) كان وما يزال متمسكاً بالمفهوم التقليدي للمحافظة على رأس المال، وهو المفهوم الذي يقول بالمحافظة على رأس المال النقدي (ذلك المبلغ الذي تبدأ به المنشأة نشاطها) مع التمسك طبعاً بفرض ثبات وحدة القياس النقدي وتجاهل أي تغيرات تطرأ في المستوى العام للأسعار (التضخم).

تدريب (2)



تضم الحسابات الختامية لأية منشأة قائمة للدخل (حساب الأرباح والخسائر) وقائمة للمركز المالي . وضح أهم المفاهيم التي تقوم عليها هاتان القائمتان والعلاقة بينهما .

7. محاسبة التدفقات النقدية

1.7 مفهوم التدفقات النقدية

لقد ورد في تقرير مجموعة العمل المكلفة بدراسة أهداف التقارير المالية والمعروفة باسم لجنة تروبلود (Trueblood Conmmittee) ، الذي صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في العام 1973م ، إن من أهداف القوائم المالية:

> "تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين لتمكينهم من التنبؤ، وتقييم التدفقات النقدية (Cash flows) التي قد تتحقق لهم، من حيث مقدار مبلغ التدفق النقدي وتوقيته ودرجة عدم التأكد (Uncertainty) المتعلقة به".

لقد كان لتقرير لجنة تروبلود أثره الواضح في التأريخ المحاسبي الأمريكي، لناحية التأثير على محاولات البحث عن الإطار المفهومي للمحاسبة . وفي أول بيان له حول هذا الأمر صدر في العام 1978م (البيان رقم (1) ، أكد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) على أن أحد الأهداف الأساسية الثلاثة للتقرير المالي للمنشآت هو توفير تقديرات حول مقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المترتبة على نشاطات المنشأة .

لقد كان من المعروف وقتها أن كلاً من قائمة الدخل (وتتبعها في ذلك قائمة الأرباح المحتجزة بالضرورة) ، وقائمة المركز المالي تعرضان بصورة مختزلة جداً بعض المعلومات المبتسرة عن التدفقات النقدية . ذلك أن تلك القوائم المذكورة أعلاه يجري إعدادها جميعاً وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي المعروف The Accrual Basis of (Accounting). ولذلك فإن أيٍ من تلك القوائم لا تقدم (منفردة أو مجتمعة) أية ملخصات تفصيلية بمجموع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمنشأة، أو مصادر

واستخدامات النقد في تلك المنشأة خلال الفترة المالية المعينة. وسعياً للوفاء بهذه الحاجة، فقد ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) المؤسسات العاملة في البيئة الأمريكية بإصدار قائمة جديدة تضاف إلى القوائم المالية التقليدية هى قائمة التدفقات النقدية، وذلك وفق المعيار المحاسبي رقم (SFAS 95) الصادر في العام 1987م. وقد تبع ذلك في العام 1992م صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 7) والذي ألزم هو أيضاً بضرورة إصدار قائمة بيانات التدفق النقدي على المستوى الدولي. ومنذ ذلك التاريخ أصبحت قائمة التدفقات النقدية جزءاً أساسياً من القوائم المالية التي ينبغي للمنشآت أن تصدرها في تقاريرها المالية السنوية.

2.7 أغراض قائمة التدفقات النقدية

إن الهدف الأساسي من قائمة التدفقات النقدية كما ورد في الأدبيات والتقارير، هو مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليل البينات الواردة حول التدفقات النقدية، وذلك عن طريق توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية. فقائمة التدفقات النقدية توفر لهؤلاء جميعاً تقريرات عن الآثار النقدية لكل من:

1. عمليات التشغيل الجارية خلال الفترة المالية.
2. العمليات الرأسمالية والاستثمارية.
3. العمليات التمويلية.
4. صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة المالية.

التغير الذي يطرأ في النقدية في كل من أول وآخر الفترة المالية ، هو من الأمور المفيدة للأطراف المختلفة ذات الصلة والمصلحة في المنشأة . فهؤلاء جميعاً يريدون أن يعرفوا موقف السيولة في المنشأة ، ويتطلعون إلى الحصول على المعلومات التي تمكنهم من التنبؤ بالتطورات الممكنة في موقف تلك السيولة. وبناءً على ذلك، فإن قائمة التدفقات النقدية هى الوسيلة الملائمة للمساعدة على توفير إجابات عن الأسئلة من شاكلة:

1. من أين جاءت النقدية الداخلة إلى المنشأة خلال الفترة المالية (المصادر)؟
2. فيم استخدمت النقدية خلال تلك الفترة المالية؟

- **هل استخدمت في العمليات التشغيلية الجارية ؟**
- **أم استخدمت في العمليات الاستثمارية ؟**
- **أم استخدمت في العمليات التمويلية ؟**

3. تقييم قدرة المنشأة على القيام بتوزيعات الأرباح ومقابلة متطلبات التوسع و الاستثمار.
4. تحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل (المحسوب وفقاً لأساس الاستحقاق) وصافي التدفقات النقدية (المترتب على اعتماد الأساس النقدي)
5. توفير القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية عموماً.
6. إتاحة المجال للتقييم الارتدادي (Feed Back) للتدفقات النقدية الحالية التاريخية.

3.7 مكونات قائمة التدفقات النقدية

من الواضح أن تحقيق كل أو حتى بعض تلك الأغراض السابقة، يتطلب الأخذ بمفهوم التدفقات النقدية الداخلة (Cash Inflows) والتدفقات النقدية الخارجة (Cash Outflows . فإعداد قائمة التدفقات النقدية يقوم أساساً على اعتماد مفهوم النقدية وما في حكمها كمكونات للتدفقات النقدية المشمولة في تلك القائمة . بمعنى أن مفهوم النقد هنا لا يقتصر على النقدية فحسب ، بل يشمل أيضاً أشباه النقود (وهى أية أصول أخرى سريعة التحول إلى نقدية حاضرة ، مثل : أوراق القبض ***والمدينين والاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها بيسر إلى نقدية).*** وعموماً فإنه يشترط أن لا تزيد مدة استحقاق (تسييل) مثل هذه العناصر عن ثلاثة أشهر، وذلك حتى يمكن تحقيق أقل مستوى ممكن من عدم التأكد في قياس التدفقات النقدية المترتبة عليها . فكلما كانت فترة الاستحقاق هذه قصيرة ، كلما انخفض تأثير التقلبات الحادثة في أسعار الفائدة على القيمة النقدية

ومكونات هذه العناصر . وفي جميع الأحوال ، يتوجب على الوحدة المحاسبية الإفصاح عن السياسة المحاسبية التي اتبعتها في تحديد مجموع العناصر التي تعتبر في حكم النقدية لغرض إعداد قائمة التدفقات النقدية الخاصة بها .

تدريب (3)



ناقش وقارن بين مفهوم رأس المال كقوة شرائية ومفهوم رأس المال كطاقة تشغيلية .

8. تبويب التدفقات النقدية

من أجل زيادة فاعلية قائمة التدفقات النقدية ودورها في تحقيق الأغراض المحددة التي إستحدثت من أجلها، يتم تبويب التدفقات النقدية عادة في ثلاث مجموعات:

1. المجموعة الأولى

وتشمل التدفقات النقدية الأنشطة التشغيلية (Opeating Activities) ، وهى تمثل الآثار النقدية للعمليات والأحداث التي تدخل في تحديد صافي دخل المنشأة، وتشمل هذه التدفقات على:

أ. المتحصلات النقدية من بيع السلع والخدمات أو من تحصيل الحسابات المدينة (Receivables) كالمدينين وأوراق القبض، وكذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار قصير الأجل، كما في حالة الأوراق المالية (الأسهم والسندات) أو أي نشاط آخر لا يدخل في دائرة النشاط الاستثماري أو التمويلي.

ب. المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة والخدمات المقدمة للعملاء، وكذلك المدفوعات مقابل سداد الحسابات الدائنة (Payables) ، كالدائنين وأوراق الدفع إلى جانب المدفوعات عن فوائد القروض وسداد ضريبة الدخل.

2. المجموعة الثانية

وتشمل التدفقات النقدية الأنشطة الاستثمارية (Investment Activites) التي تدخل فيها المنشأة، ومن أمثلتها:

أ. المتحصلات النقدية من بيع الاستثمارات طويلة الأجل في الأوراق المالية (سواء أكانت استثمارات في الأسهم أم في السندات)، ومتحصلات القروض من الغير إلى جانب المتحصلات النقدية من بيع أية أصول أخرى (عادة بيع الأصول الثابتة) ما عدا المخزون السلعي.

ب. المدفوعات النقدية مقابل زيادة تلك الاستثمارات في الأوراق المالية (سواء أكانت استثمارات في الديون أم في حقوق الملكية)، والمدفوعات المتعلقة برد القروض للغير، ومدفوعات اقتناء الأصول الثابتة المستخدمة في تسيير نشاط المنشأة (ليس بغرض إعادة بيعها).

3. المجموعة الثالثة

وتشمل التدفقات النقدية الأنشطة التمويلية (Financing Activities) للمنشأة، وتختص هذه التدفقات عادة ببنود الالتزامات وحقوق الملكية، ومن أمثلتها:

أ- المتحصلات النقدية الناتجة من إصدار الأسهم والسندات أو أية مصادر تمويلية أخرى (كالاقتراض مثلاً).

ب- المدفوعات النقدية في شكل توزيعات الأرباح للمساهمين أو رد جزء من حقوق الملكية إليهم (كما في حالة تخفيض رأس المال مثلاً)، أو مدفوعات سداد القروض طويلة الأجل.

إن تصنيف هذه التدفقات النقدية إلى المجموعات الثلاث السابقة ، يفضي بنا إلى تحديد مكونات قائمة التدفقات النقدية التي كثيراً ما تأخذ الشكل الأساسي الآتي:

شكل رقم (3)

قائمة التدفقات النقدية

المتحصلات من الأنشطة التشغيلية	×××
(ناقصاً) المدفوعات من الأنشطة التشغيلية	×××
تساوي الزيادة (أو النقص) في النقدية من الأنشطة التشغيلية.....	×××
المتحصلات من الأنشطة الاستثمارية	×××
(ناقصاً) المدفوعات من الأنشطة الاستثمارية	×××
تساوي الزيادة (أو النقص) في النقدية من الأنشطة الاستثمارية	×××
المتحصلات من الأنشطة التمويلية	×××
(ناقصاً) المدفوعات من الأنشطة التمويلية	×××
تساوي الزيادة (أو النقص) في النقدية من الأنشطة التمويلية	×××
تساوي جميعها صافي الزيادة (أو النقص) في النقدية	×××
يضاف إليه رصيد النقدية في بداية الفترة (المركز المالي السابق)	×××
لتساوي معاً رصيد النقدية في نهاية الفترة (المركز المالي الحالي)	×××

تتمثل فائدة قائمة التدفقات النقدية المعدة وفقاً لهذا الترتيب، في أنها تساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم كل من:

1. درجة سيولة المنشأة (Liquidity).
2. مدى اليسر في تلبية الاحتياجات النقدية (Solvency).
3. المرونة المالية للمنشأة (Financial Flexibility).

وتشير درجة السيولة هنا إلى مدى اقتراب أصول المنشأة والتزاماتها النقدية . كما يشير مدى اليسر إلى قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها عند الاستحقاق . وأخيراً، فإن

المرونة المالية للمنشأة تشير إلى مدى قدرتها على الاستجابة والتكيف مع الأزمات المالية التي قد تصادفها المنشأة ، ومدى قدرتها على التصدي للاحتياجات الطارئة أو انتهاز الفرص غير المتوقعة .

إلى جانب التصنيف الثلاثي السابق لقائمة التدفقات النقدية ، يلزم المنشأة الإفصاح عن العمليات غير النقدية بصورة منفصلة في جداول مستقلة . وترجع أهمية مثل هذا النوع من الإفصاحات عن مثل هذه العمليات إلى أن بعض العمليات غير النقدية ، وعلى الرغم من أنها قد لا تنتج عنها آثار نقدية حالية ، إلا أنه قد تكون لها تأثيرات على التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة . وخير مثال لمثل هذه العمليات ، قيام المنشأة بتحويل بعض القروض إلى حقوق ملكية (كتحويل السندات والقروض إلى أسهم ملكية) ، أو حصول المنشأة على بعض الأصول مقابل قيامها بتحمل التزامات طويلة الأجل . ومن أمثلتها أيضاً ، الحالات التي تقوم فيها المنشأة بالدخول في عقود التأجير الرأسمالي Capital (Lease) لبعض الأصول .

1.8 صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

هناك طريقتان لتحديد صافي التدفقات النقدية المترتبة على الأنشطة التشغيلية :

1. الطريقة الأولى

وهى الطريقة المباشرة لتحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. وتسمى هذه الطريقة أيضاً بطريقة قائمة الدخل ، حيث يتم فيها تحديد العناصر المكونة للتدفقات النقدية الداخلة الناتجة عن النشاط التشغيلي للمنشأة ، والتدفقات النقدية الخارجة الناتجة عن ذلك النشاط ، مثل المتحصلات النقدية من المبيعات والخدمات المقدمة والمتحصلات من العملاء ، وكذلك المدفوعات النقدية المتعلقة بالمشتريات والمصروفات التشغيلية ، وتلك المستخدمة لسداد الذمم الدائنة (الدائنين وأوراق الدفع) ، وهكذا دواليك لباقي أوجه النشاط الجاري كلٍ على حده .

2. الطريقة الثانية

وهى الطريقة غير المباشرة لتحديد صافي التدفقات النقدية للمنشأة وذلك من خلال أنشطتها التشغيلية . وتسمى هذه الطريقة في الأدبيات أيضاً بطريقة التسوية (Recocilation Method)، حيث يتم الانطلاق فيها من رقم الربح الصافي المحسوب وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي (من واقع قائمة الدخل) ، ثم يتم تسوية وتعديل ذلك الرقم بالإيرادات والمصروفات غير النقدية خلال الفترة المالية (مثل المقدمات والمستحقات وإهلاكات الأصول الثابتة وغيرها من التسويات المحاسبية المختلفة)، وذلك حتى يتحول رقم صافي الربح ذاك من أساس الاستحقاق المحاسبي إلى الأساس النقدي .

أسئلة تقويم ذاتي



1. وضح الهدف الأساسي من قائمة التدفقات النقدية حسب ما ورد في الأدبيات والتقارير .
2. اذكر بعض من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية .
3. عدد بعض من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية .
4. عرف فوائد قائمة التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية .
5. اشرح الطريقة المباشرة لتحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية .

2.8 المقارنة بين الطريقتين المباشرة وغير المباشرة في تحديد صافي التدفقات النقدية

لقد ورد الكثير في أدبيات المحاسبة حول ما يميز الطريقة المباشرة لتحديد صافي التدفقات النقدية للمنشأة. من ذلك مثلاً أن هذه الطريقة تمتاز بأنها تقدم معلومات أكثر تفصيلاً وبصورة أكثر وضوحاً على الآثار النقدية المترتبة عن الأنشطة التشغيلية في

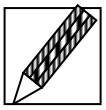
الوحدة المحاسبية . ولذلك عد بعضهم هذه الطريقة بأنها أكثر فائدة في تقويم الوضع النقدي للمنشأة، وتحديد مدى قدرتها على مقابلة احتياجاتها النقدية المختلفة .

من الناحية الأخرى فقد وردت أيضاً بعض المآخذ على الطريقة المباشرة في تحديد صافي التدفقات النقدية . من ذلك مثلاً أنها تضيف أعباءً جديدة على نظام المعلومات المحاسبية في المنشأة . فالنظام المحاسبي لأي منشأة مصمم عادة لتلبية متطلبات النظام المحاسبي القائم على أساس الاستحقاق وليس لتلبية متطلبات نظام الأساس النقدي .

أما الطريقة غير المباشرة لتحديد صافي التدفقات النقدية ، فقد تميزت وفقاً لتلك الأدبيات بأنها تقدم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية على معرفة كيفية الانتقال من الأرقام المحاسبية المعدة وفق أساس الاستحقاق المحاسبي إلى تدفقات نقدية داخلة وتدفقات نقدية خارجة . إذا ما تيسر لأولئك المستخدمين أن يتمكنوا من معرفة أسباب الإختلاف بين أرقام صافي الدخل المعد وفق أساس الاستحقاق المحاسبي وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية المحسوب وفق الأساس النقدي، فإن مستخدمي القوائم المالية سيكتسبون القدرة على تحويل وتعديل الأرقام الواردة في القوائم المالية لعدة فترات محاسبية ، بحيث تتوافر لديهم معلومات عن التدفقات النقدية لتلك الفترات المتتالية. وسيمكنهم هذا الأمر من إجراء التنبؤات المالية على أساس سليم . وعلى العكس من هذا ، يؤخذ على الطريقة المباشرة أنها تقدم لهؤلاء المستخدمين معلومات عن فترة مالية واحدة فقط، الأمر الذي يجعل تلك الطريقة (الطريقة المباشرة) أقل فائدة من الطريقة غير المباشرة ، إذا ما نظرنا إليها من منطلق الحاجة إلى التنبؤ المالي المستقبلي .

أما إذا رؤى الحصول على أفضل النتائج لتقدير صافي التدفقات النقدية للمنشأة، فيمكن الاستفادة من مزايا الطريقتين المباشرة وغير المباشرة ، وذلك عن طريق إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة الشاملة. وفي هذه الطريقة الشاملة ، يتم أولاً اعتماد الطريقة المباشرة في قائمة التدفقات النقدية إبتداءً ، ثم يخصص الجزء التالي من القائمة لعرض وبيان التسوية اللازمة لتعديل رقم صافي الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، أي أن يكتمل العرض وفق الطريقة غير المباشرة.

تدريب (4)



من البيانات المستخدمة أخيراً ، قائمة التدفقات النقدية التي توفر للمستخدمين معلومات حول مصادر واستخدامات النقد في المنشأة . ما دواعي استحداث هذه القائمة ؟ وما أهم المفاهيم التي تقوم عليها ؟

نشاط



عزيزي الدارس ، لا توجد نظرية واحدة شاملة للمحاسبة بل عدة نظريات جزئية لماذا ياترى ؟ ناقش زملاءك في ذلك .

الخلاصة

عزيزي الدارس ، في نهاية الوحدة نقدم لك خلاصة للوحدة في النقاط الآتية :

أهداف الإطار الفكري للمحاسبة تتمثل في الآتي :

- مساعدة مجلس معايير المحاسبة المالية في عملية إصدار المعايير المحاسبية .
- توفير خليفة فكرية يتم من خلالها معالجة المشاكل المحاسبية .
- الإخلال والحد من الاجتهادات والأحكام الشخصية عند الفرد للقوائم المالية .
- تعزيز قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة .

يرى العلماء أننا نحتاج في واقع الممارسة المحاسبية السائدة اليوم لعدة محاسبات لتحقق كل واحد منها أهداف أحد أو بعض مجموعات المستخدمين المعروفين للقوائم المالية .

العلوم التي يسبق فيها ، التطبيق التنظير ((**تعتبرالمحاسبة واحدة من هذه العلوم**)) يكاد يستحيل فيها الحصول على إطار مفهومي من خلال الانطلاق في الجانب النظري

التوصيات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين والمتعلقة بالإفصاح تتمثل في الأتى :

1. اعتبار الإفصاح عن السياسية / المحاسبية جزء متمماً للقوائم المالية .
2. ضرورة أن يرد هذا الإفصاح في الملاحظة الأولي على القوائم المالية .

الإفصاح المحاسبي يشمل الآتي :

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية .
- الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية .
- الإفصاح عن التغيرات في التقدير .
- الإفصاح عن التغيرات في الوحدة المحاسبية .
- الإفصاح عن الأخطاء المحاسبية .
- الإفصاح عن الاحتمالات الطارئة .
- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة .

- الإفصاح عن الارتباطات المالية .
- الإفصاح عن الصفقات مع أطراف مرتبطة بالمنشأت .
- الإفصاح التثقيفي أو الاعلامي .

أهم أهداف وقرارات مستخدمي قائمة الدخل التي يحتاجون لآجلها إلى المعلومات الواردة في قائمة الدخل تتمثل في الآتي :

1. تقييم جدوى عوائد الاستثمارات .
2. تقييم كفاءة وفعالية إدارة المنشأة .
3. تقييم مدى جدارة المنشأة وقدرتها على الاقتراض من المصارف وجمهور المستثمرين .
4. الاعتماد على التدفقات المترتبة على الدخل الجاري الوارد في قائمة الدخل والانطلاق منه للتنبؤ بتدفقات الدخل المستقلة .

مفاهيم للدخل

الدخل المحاسبي الذى يقوم على مبدأ التكلفة التاريخية للدخل الاقتصادي الذى يتمثل في ما يمكن استهلاكه في الأصول (رأس المال الاقتصاد ي) خلال فترة ما دون الانتعاش من رأس المال .

مداخل تجديد الدخل :

1. مدخل الأصول – الالتزامات .

صافي الأصول = الأصول – الالتزامات – حقوق الملكية .

2. مدخل الإيرادات والمصروفات .

الأيرادات : تمثل تلك التدفقات الداخلة إلى الوحدة المحاسبية .

المصروفات : تمثل تلك التدفقات الخارجة من الوحدة المحاسبية .

الدخل الشامل : عبارة عن التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) للوحدة المحاسبية خلال الفترة المحاسبية .

إجابات التدريبات

تدريب (1)

تشتمل الحسابات الختامية كمفهوم على قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية . ويتم نشرها على الملأ لتمكين كافة مستخدمي هذه القوائم من ذوي العلاقة بالمنشأة من الإطلاع على البيانات الواردة في هذه القوائم وتحديد علاقتهم بالمنشأة، استمراراً في التعامل معها أو الانتقال للتعامل مع المنشآت الأخرى بدلاً عنها . أما المستفيدون من هذه القوائم فهم أصحاب رأس المال والدائنون والموردون للمادة الخام والمدخلات الأخرى ، ونقابات العاملين والمستهلكون لسلع وخدمات المنشأة (الزبائن) والحكومة في مؤسساتها المختلفة من زكاة وضرائب وغيرها ، وكذا الصحافة المالية وحتى عامة الجمهور ممن يهتمون بالشأن العام .

تدريب (2)

أهم مفاهيم قائمة الدخل مفهوم الإيرادات ومفهوم المصروفات ومفهوم التكاليف ومفهوم الربح ومفهوم الخسارة . أما الإيرادات فهي كل ما يتحقق للمنشأة من دخل عن طريق البيع عموماً . وتمثل المصروفات كمفهوم كل ما يتم إنفاقه بوساطة المنشأة في سبيل الحصول على الإيرادات كمصروفات التسويق والمصروفات العمومية والإدارية. أما التكاليف فنعني بها تلك النفقات الرأسمالية والتشغيلية التي يتم صرفها خلال الفترة المالية من شاكلة تكلفة البضاعة المباعة.

ويتمثل مفهوما الربح والخسارة في الفرق الناتج من مقابلة إيرادات الفترة المالية المعينة بالتكاليف والمصروفات المتعلقة بتلك الفترة . فإذا كان ناتج المقابلة هو غلبة الإيرادات على المصروفات سمى الناتج ربحاً . أما إذا كان ناتج تلك المقابلة هو غلبة المصروفات على الإيرادات، فيسمى الناتج حينها خسارةً .

أما أهم مفاهيم المركز المالي فتشتمل على الأصول والالتزامات وحقوق الملكية. ويتفرع عن هذه المفاهيم الرئيسية مفاهيم جزئية عديدة كالأصول المتداولة والأصول غير المتداولة

(وهذه نفسها تتكون من الأصول الثابتة والأصول الاستثمارية والأصول غير الملموسة) . كما يتفرع عن مفهوم الالتزامات مفاهيم جزئية من شاكلة: الالتزامات قصيرة الأجل والالتزامات طويلة الأجل والالتزامات الطارئة... إلخ . كما يتفرع مفهوم حقوق الملكية إلى مفاهيم جزئية تشمل : رأس المال والاحتياطيات المختلفة والمخصصات والأرباح المحتجزة .

أما مفهوم الأصول عموماً فنعني به كل موجود ذي نفع مستقبلي من موجودات المنشأة . ونعني بالالتزامات تلك الحقوق التي للغير على المنشأة التي يتطلب الوفاء بها التنازل عن منفعة من منافع المنشأة المستقبلية (الأصول) . أما حقوق الملكية فنعنى بها حقوق أصحاب المنشأة من أصحاب رأس المال على المنشأة .

أما العلاقة بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي فتتمثل في أن الناتج النهائي لقائمة الدخل يمثل المكمل أو المتمم لقائمة المركز المالي . بمعنى أن قائمة الدخل تتكامل مع قائمة المركز المالي من خلال رقم الربح أو الخسارة الذي يمثل نتاجاً للقائمة الأولى ومكملاً للقائمة الثانية.

تدريب (3)

يقوم رأس المال كقوة شرائية كأحد مفاهيم محاسبة التضخم على فكرة المحافظة على رأس المال الذي بدأت به المنشأة نشاطها ، كوحدات نقد قادرة على شراء نفس الكمية (في المتوسط) من الأصول الموجودة في الاقتصاد التي كانت تشتريها هذه النقود عند بدء النشاط . بمعنى أن تحافظ المنشأة على قدرة رأسمالها على المحافظة على قيمته من التآكل نتيجة للتضخم أو النمو نتيجة للكساد . ووفقاً لهذا المفهوم فإن الربح الذي تحققه المنشأة هو عبارة عن الزيادة فوق رأس المال الابتدائي معبراً عنه بوحدات نقد تعكس مدى التغير في المستوى العام للأسعار . بمعنى أن هذا الربح سيحافظ على رأس المال المحاسبي التقليدي وزيادة في ظل التضخم ، ولكنه لن يحافظ بالضرورة على رأس المال التشغيلي في ظل مثل تلك الظروف .

أما مفهوم رأس المال كطاقة تشغيلية ، فيقوم على المحافظة ليس على قدرة رأس المال على شراء نفس الكمية (في المتوسط) من الأصول ، وإنما على قدرة ذلك المال على شراء نفس الحجم والمكوّن من الأصول الذي بدأت به المنشأة نشاطها . بمعنى أن تحافظ المنشأة على حجم النشاط الذي يوفر لها نفس قدرتها على توليد الأرباح في كل الأحوال . وبالنتيجة فإن الربح المتحقق هنا هو عبارة عن ربح حقيقي يماثل الربح التشغيلي الحاضر (COP) وفق أنموذج إدواردز وبل الذي يمكن توزيعه دون الإضرار بالطاقة التشغيلية للمنشأة ، وكذا قدرتها على توليد الأرباح .

تدريب (4)

تتمثل فائدة قائمة التدفقات النقدية في أنها تساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم درجة سيولة المنشأة ، ومدى اليسر في تلبية احتياجاتها النقدية إلى جانب التحقق من مرونة المنشأة المالية . وعلى العكس من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي اللتان يتم إعدادهما استناداً إلى ميزان المراجعة المعدل بعد التسويات اللازمة ، فإن قائمة التدفقات النقدية يتم إعدادها من ثلاثة مصادر ، هى:

1- مقارنة قائمة المركز المالي لفترتين متتاليتين ، وذلك لتحديد مقدار التغيرات في الأصول والالتزامات ، وحقوق الملكية بين أول وآخر الفترة.
2- قائمة الدخل الحالية ، بغرض تحديد مقدار الزيادة في النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية أو مقدار النقصان في تلك النقدية ، نتيجة استخدامها في الأنشطة التشغيلية خلال الفترة المالية المعينة .
3- بيانات عن عمليات منتقاة من دفتر الأستاذ العام ، توفر معلومات تفصيلية إضافية ترمي إلى تحديد كيفية توريد أو استخدام النقدية خلال الفترة المالية .

إن إعداد قائمة التدفقات النقدية من المصادر الثلاث السابقة للتدفقات النقدية ، يتم وفق ثلاث خطوات متتالية ، هى :

الخطوة الأولى : تحديد التغير في النقدية كفرق بين رصيد النقدية في أول الفترة ورصيد النقدية في آخر الفترة . وهذا إجراء بسيط يستنتج مباشرة من أرصدة النقدية في المركز المالي لأي عامين متتابعين .

الخطوة الثانية : تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية . وهو إجراء معقد نوعاً ما ، إذ يتطلب تحليل قائمة الدخل الحالية وتحويل الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي . كما يتطلب أيضاً ، مقارنة المركز المالي لفترتين متتابعتين ، إلى جانب بيانات أخرى منتقاة عن عمليات محددة . وفي هذه الخطوة يمكن تطبيق إحدى الطريقتين : المباشرة أو غير المباشرة للوصول إلى رقم صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية . كما يمكن أيضاً الاستفادة من هاتين الطريقتين إلى جانب اعتماد الطريقة الشاملة .

الخطوة الثالثة : تحديد التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية، بحيث يجري تحليل بقية التغيرات الحادثة في حسابات المركز المالي لمعرفة أثرها على النقدية .

بجانب كل ذلك ، فإن من أهم المفاهيم التي تقوم عليها قائمة التدفقات النقدية مفهوم "مصادر النقد " ومفهوم " استخدامات النقد" ومفهوم " صافي التدفقات النقدية " . تتمثل أهم المعاملات التي تشكل مصادر النقد في أية منشأة ، في كلٍ من الإيرادات النقدية وتحصيلات الإيرادات الآجلة ، والعائد من بيع الأصول والاستثمارات ، إلى جانب الالتزامات والزيادات في رأس المال . أما أهم المعاملات التي تمثل استخداماً للنقد في أية منشأة ، فتشمل على المصروفات النقدية وعمليات شراء الأصول والاستثمارات، إلى جانب سداد الالتزامات والفوائد المستحقة عليها وتوزيعات الأرباح النقدية على الملاك (أصحاب رأس المال) .

مسرد المصطلحات

الفروض المحاسبية : Accounting Assumptions

تمثل الفروض المحاسبية الإطار النظري الخارجي بالنسبة للمحاسبة ، فهي تمثل الحدود لهذا العلم . ومن أهم هذه الفروض : فرضية الوجود المحاسبية ، فرضية الاستمرارية ، فرضية الدورية ... إلخ .

المبادئ المحاسبية : Accounting Principles

ترتبط المبادئ المحاسبية دائماً بنواحي التطبيق العملي فهي بمثابة الارشادات التى توجه المحاسب الى كيفية معالجة العمليات والأحداث المالية ، ما بين المشروع والأطراف الأخرى ، ومن أهم المبادئ المحاسبية : مبدأ التكلفة التاريخية ، مبدأ المقابلة ، مبدأ الثبات ، مبدأ الموضوعية .

المفاهيم المحاسبية : Accounting concepts

هي عبارة عن مصطلحات متعارف عليها بين المهنيين والأكاديميين ، بحيث يعطى المفهوم معنى محدداً ، ومن بين هذه المفاهيم المحاسبية : الأصول (الثابتة ، المتداولة ، المعنوية) ، وحقوق الملكية والإيرادات ، والمصرفات .

الآفصاح المحاسبي : Accounting Discloure

هو أن تقوم الشركات المساهمة بنشر قوائمها المالية بصورة دورية ، بهدف تمكين المستثمرين من مساهمين ومقرضين من الوقوف على نتائج أعمال تلك الشركات ومعرفة مركزها المالي .

الإيرادات : Revenues

هي تلك التدفقات الداخلة (Inflows) الى الوحدة المحاسبية ، أو أنها تتمثل في أيّ زيادة في أصول المنشأة أو تسديد لالتزاماتها ((أو كليهما معاً)) ، التي تنشأ عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات خلال الفترة المحاسبية .

المصروفات : Expenses

وهي تتمثل في التدفقات الخارجة (outflows) من الوحدة المحاسبية ، أو أيّ نقصان في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو (كليهما معاً) ، التي تنشأ عن إنتاج السلع أو بيعها ، وتأدية الخدمات خلال الفترة المحاسبية أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة .

الدخل الشامل : Comprehensive Income

وهو عبارة عن التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) للوحدة المحاسبية ، خلال الفترة المحاسبية ، الناتج عن مجموع العمليات والأحداث والظروف التى ليس مصدرها الملاك (أصحاب رأس المال) .

الدخل المحاسبي : Accounting Income

هو عبارة عن الفرق بين الإيرادات المحققة الناشئة عن العمليات خلال الفترة المحاسبية وما يقابلها من تكاليف ومصروفات تلك الفترة .

المراجع

1- American Institute of certified Public Accountents **Report of the Accounting Objectives Study Group (chairman.R. M. Trueblood)**, Objectives of Financial Statements. (1973),.

2- Dopuch, N. and S. Jan Sunder, " **FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting** : A Review", Accounting Review, Jan, pp. 1-21. (1980).

3- Financial Accounting Standards Board (FASB) "**Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises",** Statement of Financial Accounting Concepts No. 1**.** (1978),.

4- Horngren, C.T **"Uses and Limitations of Coceptual Framework"** Journal of Accounting, pp. 86-95. (1981),.

5- Kohler, R **" On Developing International Accounting Meaning",** International Journal of Accounting, Fall, pp. 35-42. (1965),.

6- Peasnell. K.V. , **" The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting"**, Accounting and Business Research, Autumn, pp 243-256. (1962).