جامعة الجزائر3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

ميدان التكوين في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة مستوفاة لمقياس نظرية المحاسبة

المستوى: السنة الأولى ماستر

الشعبة: شعبة العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

من إعداد: د. أمين بن سعيد

رئيس المجلس العلمي

أ.د. باشي أحمد

السنة الجامعية: 2018/2017

المحتويـــات

المقدمـــة

المحور01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

المحور02: الفروض المحاسبية و نظرية المحاسبة

المحور03: المبادئ المحاسبية و نظرية المحاسبة

المحور04: الإفصاح المحاسبي و نظرية المحاسبي

المحور05: القياس المحاسبي و نظرية المحاسبة

المحور06: علاقة المعايير المحاسبية الدولية بالنظرية المحاسبية

المصادر والمراجع المستخدمة

المقدمـــــة

المقـدمـــة

على الرغم من قدم التطبيقات المحاسبية إلا إن الاهتمام بنظرية المحاسبة لم ينشا إلا حديثا، وان الاهتمام بنظرية المحاسبة كان في بداية الأمر معتمدا وبصورة مطلقة على استخدام المنهج العلمي، ومع بداية القرن العشرين بذلت العديد من المحاولات لبناء نظرية للمحاسبة إلا أنها كانت من جانب أفراد بصفتهم باحثين وكتاب وأكاديميين، وبعد ذلك في منتصف القرن العشرين أخذت الجمعيات العلمية والمهنية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية العمل على بناء نظرية المحاسبة.

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

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

الحجم الساعي المخصص 3 ساعة

أهداف المحور

يتوقع من الطلبة بعدة دراسة هذه المحور أن يكونوا قادرين على:

- ✓ توضيح كيفية بناء وتكوين نظرية المحاسبة؛
- ✓ بيان مراحل تطور المحاسبة واهم المدارس المحاسبية؛
- ✓ تحديد الأسس التي تعتمد عليها منهجية البحث العلمي المحاسبي؛
- ✓ تقديم رؤية واضحة عن عملية بناء النظرية المحاسبية.

ركزت الدراسات والبحوث المحاسبية في بدايتها ومنذ الثلاثينات على تقديم حلول للمشاكل التطبيقية، حيث لم يكن هناك دافع قوي للاهتمام بإيجاد نظرية أو تقديم إطار فكري أو حتى صياغة مجموعة من الفروض، وبعد ثلاثة عقود، اتجه الباحثين في المحاسبة إلى تقديم أساس نظري للمحاسبة.

1- أهمية الأساس النظري لعلم المحاسبة

تهدف هذه الفقرة إلى بيان الجذور التاريخية لنظرية المحاسبة وتطورها، بالإضافة إلى توضيح هل المحاسبة فن أم علم، او أنها مشتركة بين الفن والعلم.

1-1 مراحل تطور المحاسبة

تؤكد الدراسات التي اهتمت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة على تواجد خاصيتين متلازمتين في هذا الإطار هما:

أولا: الاستمرارية

تشير هذه الخاصية إلى انه توجد الكثير من عناصر الفكر والتطبيق التي أثبتت فائدتها واستقرارها مع مرور الزمن، حيث يوجد حاليا قدر معين من المعرفة لدى الباحثين والتي من الغير.

المقبول الخروج عن إطارها المتعارف عليه، ولعل ما يفسر هذه الخاصية وجود العديد من المبادئ والقواعد المحاسبية التي نسير عليها حاليا ترجع إلى بدايات نشأة المحاسبية مثل: مبدأ القيد المزدوج....الخ.

ثانيا: التغير

أما هذه الخاصية فهي تفسر الطبيعة الدينامكية للمحاسبة وقدرتها على مواكب التطورات المستمرة في البيئة المحيطة بها، إلا أن هذا التغيير لا يكون فجائي أو بشكل صارخ، ولكن يكون بعد التأكد من انه ضروري وذو جدوى، وهذا ما يفسر بط التطور المحاسبي، وفي هذا الإطار نجد مثلا التحول التدريجي إلى تبني المعايير الدولية للمحاسبة، والذي بداء من خلال التوافق الدولي ثم التوحد.

بناء على سبق يمكن تقسيم التطور التاريخي للمحاسبة فنيا إلى أربعة مراحل هي:

- **المرحلة الأولى: تكوين الجانب الفني في المحاسبة:**

تتميز هذه المرحلة بتكوين الجوانب الفنية والتقنية للمحاسبة، حيث ظهرت المحاسبة تزامنا مع بداية معرفة الإنسان الأول لعملية العد والحساب، حيث اثبت تاريخيا وجود بعض الممارسات المحاسبية البسيطة تتناسب مع التطور الفكري والعقلي للإنسان في ذلك الزمن،ومثالا عن ذلك ما يوجد في الرسومات والمنحوتات التاريخية والتي نجد فيها أن الإنسان الأول رسم عدد الحيوانات التي يملكها بدون علمه بالأرقام ولا الحساب وهذا يعتبر نوع من المحاسبة في شكلها البدائي، ولكن أبرز أحداث هذه المرحلة هو ظهور نظام القيد المزدوج والذي جاء لضبط دقة وانتظام التسجيل الدفتري والوصول إلى استخراج قائمتين مترابطتين تعتمدان على خاصية التوازن الحسابي كنتيجة طبيعية لتطبيق نظام القيد المزدوج هما قائمة الدخل (**حسابات النتائج**) وقائمة المركز المالي (**الميزانية**).

ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تمشيا مع احتياجات أصحاب المشاريع بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع.

- **المرحلة الثانية:مرحلة الاهتمام المهني والأكاديمي في المحاسبة:**

ظلت المحاسبة طيلة القرنين السادس عشر والسابع عشر تؤدي نفس الخدمات التي كانت ولم يكن أي تطوير، حيث أنها كانت تهتم بتطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة، وفي المجمل كانت تهدف إلى تحقق رغبات أصحاب المشاريع وحمايتها، بالإضافة إلى أداء دور أداة رقابة داخلية على الممتلكات،لكن ونتيجة لبعض العوامل والتحولات، بدأ الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر بتطوير المحاسبة مهنيا وأكاديميا بسبب عدة عوامل أهمها:

- **بداية الثورة الصناعية:** وما لحقها من كبر وإتساع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما استدعى تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبي حاجات الدائنين والمحافظة على رأس المال، بالإضافة إلى ظهور وتطور نظرية الوكالة (التي تقتضي بأن تمارس الإدارة عملها كوكيل عن المساهمين وتقوم بإدارة المشروع لمصلحتهم).

- **ظهور الشركات المساهمة وتطورها:** وما تطلبه ذلك من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمان استمرارية عمل الشركات من ناحية، والتحول نحو فصل الملكية عن الإدارة من ناحية أخرى، الأمر الذي أدى إلى بروز فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية المستقلة؛
- **فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات:** حيث أدى ذلك إلى زيادة الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحتكر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل الشركة أم خارجها.
- **ظهور الهيئات المهنية:** كان من الضروري وجود أطراف خارجية تهتم بمراقبة وتقنين الممارسات المحاسبية، هذا ما أدى إلى ظهور هيئات وجمعيات محاسبية، على غرار جمعية المحاسبين في اسكتلندا في 1854، وبعدها مجمع المحاسبيين والمراجعين بانجلترا عام 1988 وثم جمعية المحاسبين الأمريكيين في 1887...الخ، وتوالت باقي الهيئات بالظهور والانتشار.

وبناء على ما سبق فإننا نلاحظ أن التطور في هذه المرحلة قد أصبح واضحا في المجال المهني، أما في المجال الأكاديمي فقد أصبحت هناك ضرورة ملحة على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم إطار فكري مترابط يجمع بينهما، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية.

- **المرحلة الثالثة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات:**

استجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية والتي ركزت على استخدام المحاسبة كنظام للمعلومات، هذا ما أدى إلى ظهور أشكال جديدة للمحاسبة على غرار المحاسبة الإدارية والتي أخذت في التطور، حيث كانت البداية في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات.

- **المرحلة الرابعة : مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:**

تعتبر المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، فمن المعروف أن كل الأعمال التي تقوم بها المؤسسة تؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحالين والمرتقبين، المقترضين، الجهات الحكومية، العاملين في المؤسسة، العملاء، الموردين، ونظرا لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات، لذلك يجب أن تغطي التقارير المحاسبية كافة احتياجات فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته.

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

1-2 مدارس الفكر المحاسبي

بناءا على ما سبق، فإننا نستنتج أن تطور المحاسبة كان حسب السياق التالي، تكوين الجانب الفني تم الاهتمام بالتنظير المحاسبي ثم دمج الجانب الفني مع النظرية، وهذا ما يعبر عن مدارس الفكر المحاسبي.

أولا: المدرسة الفنية:

ينظرون أصحاب هذه المدرسة إلى المحاسبة على أنها تطبيقات لفنون وممارسات المحاسبين، دون أن يسترشدوا ببعض المبادئ العلمية و الأسس و الأصول المحاسبية، إذ تركز هذه المدرسة على الجانب العملي والتطبيقي لتسجيل الأحداث الاقتصادية والمعاملات الحالية، ومـــن مؤيدي هذه المدرســـة المحاسب الفـرنسي DE MURE والذي قدم تعريفا للمحاسبة يؤيد هذه المدرسة، جاء فيه"**إن المحاسبة هي دفتر الأستاذ ومجموعة من الدفاتر الأخرى والسجلات والمستندات، التي تمكننا من تسجيل العمليات في السجلات لتجنب إضاعة الوقت أو الوقوع في الأخطاء، بالإضافة إلى تلخيص أو مراقبة القيود المسجلة في الحسابات واستخلاص الملاحظات المختلفة لحسن إدارة المشاريع التجارية و الصناعية**"

لاقت أفكار هذه المدرسة قبولا في بداية ظهورها واستخدام المحاسبة بمفهومها الفني البسيط، بسبب كون مجال استخدامها كان ضيقا وحجم أعمال المؤسسات كان صغيرا، كما أن الطابع والشكل القانوني لملكية تلك المؤسسات كان فرديا.

وتجسد كل ذلك من جراء تطبيق نظام القيد المفرد كأساس للتسجيل المحاسبي و استمر هذا الوضع لغاية حصول تطور نوعي ملموس في نظام التسجيل المحاسبي في القرن الرابع عشر، و ظهور القيد المزدوج و الذي أدى بدوره إلى ظهور المدرسة العلمية.

ثانيا: المدرسة العلمية

بعد ظهور القيد المزدوج عام **1494** و الذي يعتبر البداية الفعلية لهذه المدرسة، و ذلك على مستوى الكتابة ونشر النظرية علما أن الحديث عنها شفويا كان يسبق ذلك التاريخ نظرا لعدم إمكانية استمرار تبني أراء المدرسة الفنية وعدم ملائمة طريقة القيد المفرد كنظام لتسجيل الأحداث و المعاملات المالية، وقد بدأت تلك الأحداث تتوسع و تزداد انعكاسا لتوسع حجم و نوع الأنشطة و الفعاليات الاقتصادية.

إن جوهر هذه المدرسة يدعو إلى اعتبار المحاسبة علما فقط، له مبادئ و أسس علمية وفلسفية نظرية ومجال منهج بحث علمي كباقي العلوم و من مؤيدي هذه المدرسة نجد كل من **GABRIEL FAURE** الذي قدم تعريفا للمحاسبة بأنها "**علم الحسابات، الذي يسجل الحوادث التي تؤثر على مجموعة الأموال لإظهار تفاصيل هذه الحوادث وما ينتج عنها وفقا لأسس علمية**".

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

عالجت المدرسة العلمية بعض أوجه قصور المدرسة الفنية لكنها لم تخلو من بعض العيوب، وفي مقدمتها نظرتها الأحادية الداعية إلى أن المحاسبة هي علم فقط و إغفال الجانب الفني عنها، و نظرا لعدم قدرة أصحاب هذه المدرسة على الصمود و الاستمرار في الدفاع عن أرائهم مما استدعى ظهور المدرسة الحديثة.

ثالثا: المدرسة الحديثة

ترى المدرسة الحديثة بأن المحاسبة هي علم و فن، أي أن المحاسبة تحكمها أسس ومبادئ وقواعد ومعايير وأصول وفرضيات وأهداف تتجسد في صياغة نظرية علمية يتم الاستفادة منها والاسترشاد بها في تطبيق الأنظمة المحاسبية لتحقيق الهدف العام للنظام المحاسبي المتمثل بإنتاج وخلق المعلومات المحاسبية للازمة لاتخاذ القرارات، ومن هنا فإننا نجد أن الأسس قائمة لكن التطبيق متباين طبقا لأراء وأفكار ومعالجات هذا المحاسب أو ذلك.

إن هذه الأمثلة وغيرها تؤكد صحة الرأي القائل بأن المحاسبة هي أحد العلوم الاجتماعية لها أحكامها وأصولها، كما أنها فنا من الفنون التي تعتمد على طريقة فنية للتسجيل المحاسبي للأحداث والمعاملات الحالية ومعالجتها لها بما لا يتعارض مع الأصول والمبادئ العلمية والقواعد الأساسية في المحاسبة، وقد يعالج هذا الأمر وفق المنظور الفلسفي التالي: "**النظرية بدون تطبيق تبقى صماء كما أن التطبيق بدون أن يسترشد بأساس نظري يسير بشكل أعمى و غير موجه**"؛ وعندها يطرح السؤال الجدير بالاهتمام والعناية ألا وهو:

أين نقطة البداية؟ هل نبدأ بدراسة النظرية للدخول في التطبيق أم تنطلق من التطبيق للتوجه نحو صياغة النظرية؟

وللإجابة على هذا السؤال يتطلب تحديد هوية العلم فلسفيا و فكريا و تناول أساليب و مناهج البحث العلمي الملائمة لدراسة علم المحاسبة و صياغة أركان و مقومات و عناصر البناء النظري للمحاسبة.

1-3 مناهج دراسة نظرية المحاسبة

تماما مثل الأنظمة الأخرى، حتى يتم بناء وتكوين نظرية للمحاسبة يجب أن يكون هناك منهج لذلك، حيث أن اختلاف وتشعب أداء المناهج والقيم بين الممارسات المحاسبية والبحث المحاسبي أدى إلى استخدام العديد من المناهج، نذكرها فيما يلي:

أولا: المنهج الاستقرائي

يعني هذا المنهج في تكوين نظرية البدء بدراسة وتحليل وفحص الحالات الجزئية والظواهر المشاهدة ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة و تفسر الظاهرة المشاهدة، ثم اختيار هذه الفروض تجريبيا فإن ثبتت صحة فرض ما، أصبح هذا الفرض مبدأ أو قانونا علميا، وإلا فقد الفرض قيمته العلمية ويتطلب هذا الوضع الأخير إدخال بعض التعديلات على الفروض أو رفضها بالكامل والبحث

عن فروض جديدة مفسرة وإجراء التجارب من جديد للوصول إلى فروض صحيحة تفسر الحقائق الملموسة.

في ما يخص اصدرا المعايير المحاسبية، حسب المنهج الاستقرائي تتم العملية كما يلي:

- ✓ تحديد الموضوعات التي يلزم إعداد المعايير بشأنها؛
- ✓ استقراء الممارسات التي تستخدم في التطبيق العملي؛
- ✓ دراسة وتقييم هذه الممارسات لتحديد أفضلها.

ويتضمن هذا المدخل أربعة مراحل هي:

أ. تسجيل المشاهدات؛

ب. تحليل وتبويب المشاهدات للكشف عن العلاقات المتكررة المتشابهة؛

ت. الاشتقاق الإستقرائي للتعميمات والمبادئ المحاسبية من المشاهدات التي توضح العلاقات المتكررة؛

ث. اختيار التعميمات.

من الواضح أن المنهج الاستقرائي يسمح بالتحقق من الحقيقة، أي صحة أو خطأ القضايا و المسائل المطروحة وذلك عن طريق تحقيقها تجريبيا دون الاعتماد على قضايا أو مسائل أخرى مسلم بها، فالحقيقة وفق المفهوم الاستقرائي تعتمد على الملاحظة لكافة الظواهر و كلما ازداد عددها ازدادت درجة الثقة في الاستدلال الاستقرائي.

ثانيا: المنهج الاستنباطي (البرهان)

يقابل المنهج الاستنباطي المنهج الاستقرائي، فالاستنباطي قوامه العقل والتفكير المنطقي والاستقرائي قوامه الملاحظة و التجربة، وفي الاستنباطي يتم الانتقال من العام إلى الخاص أما في الاستقرائي فمن الخاص إلى العام.

يعتبر هذا المدخل أحد المداخل الوصفية لبناء نظرية محاسبية، ووفقا لهذا المدخل ينتقل الباحث من قضايا عامة مسلم بها إلى قضايا أخرى تنتج عنها بالضرورة دونما الحاجة إلى إجراء تجارب، أي أن جوهر هذا المدخل هو مقدمات مسلم بها ثم استخراج نتائج من هذه المقدمات عن طريق الاستنباط المنطقي أو ما يسمى بالقياس، وبالرغم من الإسهامات المميزة للمدخل الاستنباطي وعلى وجه الخصوص في وضع الإطار النظري للمحاسبة، إلا أنه يعاب على هذا المدخل إذا كانت المسلمات أو المقدمات المنطقية خاطئة فإن النتائج ستكون خاطئة أيضا.

بالتطبيق على المحاسبة فإن المدخل الاستنباطي يبدأ بالمقدمات الكبرى والصغرى حول الوسط المحاسبي ثم يشتق منها منطقيا مبادئ المحاسبة تمثل دليلا أو أساسا لتطوير الإجراءات و الممارسات المحاسبية. فإنه يمكن اختبار النظريات الاستنباطية من خلال أربعة خطوات:

- إجراء المقارنة المنطقية للاستنتاجات مع بعضها البعض بهدف التأكد من عدم وجود تناقض ذاتي.
- البحث عن الشكل أو الصورة المنطقية للنظرية بهدف تحديد طبيعتها، هل هي نظرية تجريبية أو نظرية علمية؟
- إجراء المقارنة مع نظريات أخرى لتحديد فيما إذا كانت تستخدم مساهمة علمية تجتاز مختلف الاختبارات.
- اختبار النظرية تجريبيا بواسطة الاختبار التجريبي لتطبيقات نتائجها المشتقة منها.

في ما يخص اصدرا المعايير المحاسبية، حسب المنهج الاستنباطي تتم العملية كما يلي:

- ✓ تحديد أهداف التقارير المالية؛
- ✓ تحديد قواعد الاستنتاج التي سوف تستخدم؛
- ✓ تحديد الموضوعات المراد دراستها؛
- ✓ تطبيق قواعد الاستنتاج للوصول إلي المعايير التي تتسق مع الأهداف.

ثالثا: المنهج العلمي

من الناحية العلمية يصعب تطبيق كل من المدخل الاستقرائي و المدخل الاستنباطي بشكل مستقل، فكل منها يحتاج إلى الآخر و يكمله، ففي المدخل الاستنباطي لا يمكن أن تكون جميع القضايا فرضية و إنما لابد من توفر معلومات عن الواقع و خبرة تساعد على اقتراح فروض مقبولة مبدئيا قبل البدء بعملية القياس العلمي إذن يبدأ المدخل الاستنباطي بالمقدمات الكبرى، ويرى أصحاب الاختصاص أن متطلبات تطوير نظرية المحاسبة في المدى الطويل تفرض استخدام المنهج العلمي الذي يربط بين الاستنباط و الاستقراء، حيث إن المدخل الاستقرائي يختلف عن المدخل الاستنباطي فصحة الفرضيات في المدخل الاستقرائي تعتمد على علاقة المشاهدات وكفاية تكرار حدوثها. أما في المدخل الاستنباطي فإن صحة أو عدم صحة الفرضيات لا تعتمد على الفرضيات الأخرى بل تعتمد على التجربة والتحقق من صحة تلك الفرضيات. لذلك فإن استخدام الأسلوبين معا يشكلان عمليتان متكاملتان في تكوين النظرية، بحيث إذا استخدام أحداهما في تكوين النظرية واستخدم الآخر في تحقيقها. فمثلا استخدام المقدمات في الأسلوب الاستنباطي لا يتم بصورة عشوائية، وإنما يتم تحديدها بناءا على أكبر مدى ممكن من الخبرة التي تستلزم اللجوء إلى الأسلوب الاستقرائي لطلب هذه الخبرة.

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

بالنظر إلى هذين المدخلين وتطبيقاتهما في المجال المحاسبي فإن الفرضيات المستنتجة في المدخل الاستقرائي تتضمن أساليب محاسبية احتمال حدوثها كبير جدا، في حين أن المدخل الاستنباطي يقود إلى وسائل محاسبية محددة ومؤكدة.

2- الإطار الفكري لنظرية المحاسبة

تهدف هذه الفقرة إلى توضيح مفهوم النظرية في مجال المحاسبة وخصائصها، بالإضافة إلى تعريف الطالب بأهم النظريات في مجال المحاسبة.

2-1 مفهوم نظرية المحاسبة

تعددت تعاريف النظرية في المرجعيات العلمية، حيث يمكن تعريفها على أنها **"مجموعة شاملة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ، والإجراءات التي تشكل في مجملها إطارا عامل لحقل من حقول المعرفة'**، حيث تهدف النظرية بصفة عامة إلى تقييم وتفسير الظواهر موضوع الدراسة بالإضافة إلى التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة مع توجيه السلوك بما يحقق القيم والأهداف المرجوة.

أما النظرية في مجال المحاسبة فإننا نعرفها: "**مجموعة المبادئ العلمية المتناسبة والمشتقة من مجموعة الفروض المنسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات المعاصرة معبر عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة** ". وعليه فإن الهدف الرئيسي لنظرية المحاسبة هو توفير أداة لفهم وتفسير السلوك والأحداث المحاسبية، وكذا التنبؤ بالآثار المترتبة عليها.

باستعراض أدبيات المحاسبة نجد أن هناك اجتهادات متعددة لتعريف نظرية المحاسبة، فقد فعرفها **Hendriksen** بكونها مجموعة من المبادئ التي تقوم بالتالي:

- ❖ توفير إطار مرجعي يصبح معيارا لتقييم الأداء المحاسبي؛
- ❖ توفير فرصة لتطوير ممارسات وأساليب جديدة.

ومن هنا يمكننا القول بأن نظرية المحاسبة هي مجموعة من المبادئ التي تعطي مرجعية، يمكن من خلالها تقييم التطبيق العملي، وتكون مرشدة لتطويره"

ومن ناحية أخرى فقد قدم **Mcdonald** وجهة نظر أخرى تقول بأن للنظرية ثلاثة مكونات، هي:

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

إذا قارنا هذه المكونات نجدها تنطبق أيضا على المحاسبة، فهي تستخدم رموزا خاصة بها مثل الدائن والمدين كما أن اللغة أو المفاهيم التي تستخدمها المحاسبة التي استعارتها من لغة التخاطب العامة لتنفرد بها 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 وتسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية)، بالإضافة إلى ذلك فإن المحاسبة تستخدم قواعد لمعالجة محتويات التقارير المالية وأساليب لتحديد الربح.

وقد أشار **Watts** إلى أن هدف النظرية أساسا يمكن في القدرة على التفسير والتنبؤ، ويقصد بالأولى إعطاء الأسباب المنطقية والعلمية للتطبيق العملي، فعلى سبيل المثال لماذا تستخدم بعض المؤسسات طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت) بدل من طريقة الاهتلاك المتناقص؟، ويقصد بالأخرى القدرة على التنبؤ وحل المشكلات والظواهر المحاسبية المستحيلة، من خلال ما تقدم نجد النظرية المحاسبة تتميز ببعض الخصائص هي:

1. الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها (أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئ).
2. القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة.
3. القدرة على التنبؤ بالسلوك سواء من حيث الدوافع والنتائج.
4. توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف.

ومن خلال ما سبق، نجد أن التطبيق العملي للمحاسبة لا يكفي، بل يلزم لبناء علم المحاسبة إيجاد النظرية التي من خلالها يتم تفسير تطبيقاته المختلفة وتبريرها علميا، وكذا التنبؤ مستقبلا بظواهره بأسلوب ومنهجه علمية ولا يمكن إتمام هذا الغرض إلا من خلال بناء نظرية المحاسبة.

2-2 أسباب وجود نظرية المحاسبة

لا يمكن لأي أي نظام أن يتطور إلا إذا كان لديه أساس نظري قوي، حيث أن الممارسة يجب أن تغلف بنظرية سليمة، فالمحاسبة بدأت من التطبيق إلى التنظير على الرغم من أن العلوم الأخرى يبدأ فيها التنظير قبل التطبيق كالجراحة مثلا، فالتنظير كان أخر شيء فكرت فيه المحاسبة، لذلك فانه والى غاية منصف القرن العشرين كان ينظر للمحاسبة على أنها مجرد فن، إلا انه وبعد ذلك بدأ التفكير في انه حتى يتم تطوير المحاسبة يتعين أن تكون هنا إطار نظري يساعد في ذلك، لذلك فنحن نحتاج للتنظير لمعرفة ما يجري حولنا أو في أماكن أخرى حتى وإن لم نكن حاضرين لما يجري من البداية. ونحن نحتاج إلى التنظير كي نستطيع تفسير الأشياء التي تجري حولنا، ولماذا تجري هذه الأشياء وفق النمط الذي جرت وتجري به، كما نحتاج أيضا إلى التنظير لمعالجة مشكلات حدثت فعلا أو قد تحدث مستقبلا. ونحتاج أكثر للتنظير في المحاسبة لمعالجة مشكلات قد تحدث مستقبلا ولن تستطيع المحاسبة القائمة معالجتها، لأنها لم تتنبأ بها قبل ذلك، مثل مشكلة المحاسبة الاجتماعية ومحاسبة الموارد البشرية. فنحن نحتاج للتنظير في المحاسبة مثلاً، لوجود مشاكل مثل استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول وما يترتب عليها من تفسيرات عديدة. كما

تؤثر التكلفة التاريخية على المعادلة المستعملة لتحديد التكلفة وما إذا كان ينبغي أن تقوم على معادلة الوارد أولا يصرف أولا؟ أو ما يرد آخرا يصرف أولا؟ ....الخ.

فالمحاسبة التي تقوم على التكلفة التاريخية مثلا، تكون معيبة في ظل وجود تضخم جامح، وقد فتح هذا في التاريخ المحاسبي بابا واسعا إلى التنظير والبحث عن المعالجة الممكنة لأثر التضخم على القوائم المالية. كما أن في المحاسبة مبادئ وأحداث تعتبر مجالاً خصبا للتنظير المحاسبي.

مما سبق يمكننا القول أن وجود **نظرية المحاسبة ضروريا لعديد من الأسباب**، نذكر منها:

- عدم الاتفاق على معنى واحد أو عدم وضوح وعدم تحديد المعنى المراد لكثير من عناصر المحاسبية؛
- افتقار الفكر المحاسبي إلى الترابط فيما بين مكوناته المختلفة، بل على العكس من ذلك نجد هناك تعارض صارخ فيما بينها، ومن أمثلة هذا التعارض سياسة الحيطة والحذر واستخدام التكلفة التاريخية كأساس لتقويم الأصول الثابتة من ناحية، وفرض الاستمرارية من ناحية أخرى؛
- عدم توافر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة، وهو ما حال دون استخدام القوائم المالية في المقارنة (الزمنية, المكانية)، وإن قناعة المحاسب تؤثر هنا كثيرا على النتائج؛
- إن تباين الممارسات المحاسبية لا ينصب فقط على الطرق التي يستخدمها المحاسب في إنتاج المعلومات، وإنما يمتد أيضا ليشمل أساس التقويم والقياس، وكذلك مستوى الإفصاح المحاسبي الذي يرغب المحاسب بالإعلان عنه في القوائم المالية؛
- ليس هناك أساس علمي يمكن الاعتماد عليه للمقارنة والمفاضلة بين البدائل المحاسبية، حيث لا يجد المحاسب سوى أن يلجأ إلى التقدير الشخصي.

2-3 النظريات المحاسبية

بصفة عامة ليس هناك نظرية مقبولة عموما للمحاسبة، حيث يوجد العديد من النظريات المحاسبية بالرغم من وجود محاولات منهجية بذلت من جانب العديد من الهيئات الدولية لوضع نظرية شاملة للمحاسبة، فالهدف الرئيسي من نظرية المحاسبة ينبع من كونها تتمثل في توفير مجموعة متناسقة من المبادئ المشتقة منطقيا والتي تخدم كإطار عام كمرجعية لتقييم وتطوير الممارسات المحاسبية.

إن وجود العديد من النظريات يعود إلى استخدام مداخل مختلفة لتكوين نظرية المحاسبة، كما يوجد أيضا اختلاف في طريقة فهم الباحثين لمستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية، وبسبب تلك الاختلافات أصدرت لجنة منبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبة (AAA) بعض النتائج:

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

1- عدم وجود شيء وحيد يحكم نظرية المحاسبة يعتبر واضحا بشكل كافي للدرجة التي من شأنها يتم تضمين كافة مستويات توصيفات المستخدم والبيئة بفعالية؛

2- ليس هناك في أدبيات المحاسبة نظرية واحد للمحاسبة، وإنما يوجد تجميع لنظريات يمكن تنظيما للحد من الاختلافات في تحديد ووصف المستخدم والبيئة، لقد تم إعطاء تأكيد أكثر من اجل استنتاج نظرية معينة من ممارسات المحاسبين، أي أن المحاسبة هي ما يقوم به المحاسب من عمل، لذلك فان نظرية المحاسبة قد يمكن اشتقاقها من الممارسات المحاسبية ذاتها.

اعتمدت المحاسبة في مراحلها الأولى على استخدام النظرية المعيارية التي يهدف إلى البحث عن الأفضل من بين البدائل المتاحة إلا أن البحث وراء الأفضلية والمثالية دون البحث عن مقياس للأفضلية والمثالية هو أحد أوجه قصور هذه النظرية والتي تتمثل فيما يجب أن تكون عليه المحاسبة؟ دون ملاحظة الواقع التجريبي. وعندما تحقق الباحثون من أوجه قصور النظرية المعيارية في تنظير المعرفة المحاسبية ظهرت آراء تنادى بضرورة تطوير نظرية للمحاسبة تشرح وتفسر المحاسبة كما هي كائن فعلا، حيث تحول الفكر المحاسبي إلى دراسة المشاكل العملية والممارسات المحاسبية كما هي قائمة وذلك في محاولة لتطوير نظرية محاسبية إيجابية تسعى إلى تفسير وشرح للأحداث الاقتصادية باعتبار أن المحاسبة علما تطبيقيا وليست فنا له قواعد.

أولا: النظرية المعيارية

نشأت النظرية المعيارية في مرحلة ما قبل ستينيات القرن العشرين، حيث اعتمدت المحاسبة في المراحل الأولى لتطورها على قواعد عرفية لتوفير معلومات للعديد من الأطراف، يشار للفظ معياري بأنه صفة مشتقة من معيار ويستخدم في وصف ما ليس واقعيا، بل ما ينبغي أن يكون بالنسبة إلى مقياس بالذات، حيث عرفت النظرية المعيارية على أنها تحدد ما يجب أن تكون عليه الممارسات العملية.

وقد أوضحت جمعية المحاسبين الأمريكية أن النظرية المعيارية تمثل نظرية استنباطية تصف ما يجب أن يكون عليه الواقع التجريبي بغض النظر عن حقيقة هذا الواقع، حيث أن الهدف من استخدامها في حالة الاختبار بين السياسات المحاسبية هو البحث عن الأفضل بين مجموعة السياسات البديلة المتاحة، على أن يتم قياس الأفضل في ضوء معايير الأفضلية.

من أجل توضيح أكثر لهذه النظرية، نتناول مجموعة من الأفكار الأساسية التي يقوم عليها هذا المدخل والتي تتمثل فيما يلي:

❖ **تحديد الهدف:** يعتبر تحديد الهدف نقطة البداية لتطبيق النظرية المعيارية، ومن أبرز الأسس التي تقوم عليها، حيث يفترض في ظل هذه النظرية أن هنالك هدفا يراد تحقيقه وأن العملية لا تكون مكتملة إذا أهملنا تحديد الهدف كنقطة بداية. ففي ظل النظرية المعيارية يتم

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

وضع أهداف افتراضية عن الواقع الذي ستطبق فيه النظرية، ثم يلي ذلك استنباط مجموعة من القواعد المحاسبية المثالية الواجبة التطبيق؛

❖ **الميل للمثالية:** لما كانت النظرية المعيارية تبحث عن الأفضلية فإن أصحاب هذه النظرية يغفلون دائما المثالية، ويركزون علي تحديد البناء النظري من وجهة ما يجب أن يكون عليه الواقع القائم فعلا فهم لا يسعون إلى محاولة تفسير ما هو قائم فعلا ومن ثم فهذه النظرية تبحث عن السياسات التي تحقق الأفضل لما يجب أن يكون عليه التطبيق.

❖ **فروض غير قابلة للاختيار:** الفروض المعيارية تسيطر عليها الصيغة الشرطية فصياغة الفروض المعيارية تكون في ظل توفير مجموعة من الشروط الموضوعية لكي يتم اختيار البديل.

❖ **تقديم وصفات علاجية:** من سمات النظرية المعيارية أنه يقدم اقتراحات عند معالجته لمشاكل التطبيق، لذلك يشار إلى هذه النظرية بأنها تقدم علاج للمشاكل من خلال تركيزها على ما يجب أن يكون عليه التطبيق.

نستنتج مما سبق، بعض الخصائص التي تتميز بها النظرية المعيارية هي:

- تحاول هذه النظرية تقديم أساليب محددو دون توضيح بدائل معينة يمكن استخدام تلك الأساليب فيها؛
- يتمثل الهدف النهائي لهذه النظرية في البحث عن أفضل السياسات لذلك فهي تميل نحو المثالية؛
- تفترض هذه النظرية أن هنالك هدف ما يراد تحقيقه، وبالتالي يتم استنتاج السياسات المثالية الواجبة التطبيق والتي تحقق الهدف المنشود؛
- ركزت أغلب التعاريف علي ما يجب إن تكون، عن طريق عرض مجموعة اقتراحات معينة لمعالجة المشكلة؛
- تقتصر هذه النظرية علي اختيار السياسة المحاسبية دون النظر لأثار واختيار تلك السياسة فهي تركز علي اختيار أفضل سياسة محاسبية دون التركيز علي أسباب اختيار تلك السياسة.

النظرية المعيارية والمعايير المحاسبية

من الملاحظ أن النظرية المعيارية لا تلائم عملية بناء المعايير المحاسبية وذلك للأسباب التالية:

❖ تقوم هذه النظرية في أساس بناء المعايير المحاسبية من منطق أهداف شمولية لقطاعات المستثمرين بالرغم من أن الدراسات التجريبية أوضحت عدم تجانس احتياجات هذه القطاعات، فالنظرية المعيارية تركز علي محاولة تحديد ما هي المعايير الأفضل دون محاولة دراسة بيئة المحاسبة، وطبيعة الوظيفة المحاسبية التي تخدم العديد من المستخدمين.

❖ ركزت هذه النظرية علي ما يجب أن يكون عليه المعيار وأغفل التركيز علي كيفية قيام المؤسسات باختبار تلك المعايير.

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

يتضح عدم ملائمة استخدام النظرية المعيارية في الفكر المحاسبي لأن هذا المدخل تعرض إلى النقد الشديد رغم شيوع استخدامه نظرا لأنه لم يستطع الوصول إلى أفضل سياسة محاسبية يمكن الاعتماد عليها وبالتالي عدم ملائمة النظرية المعيارية في بناء المعايير واختبار السياسات المحاسبية ونتفق مع بعض الباحثين وذلك للأسباب الآتية:

- إن مصطلح الأفضل لشيء ما ليس من السهل وضع تعريف أو قواعد أو معايير محددو له لأن ما هو أفضل بالنسبة لمؤسسة قد يكون غير مناسب للأخرى؛
- ركزت النظرية علي ما يجب أن تكون عليه السياسة، وأغفلت التركيز علي كيفية قيام إدارة المؤسسة باختيارها؛
- من أهم نواحي القصور في المدخل المعياري أنه يترك مجالا واسعا للاختيار من بين الأسس البديلة، مما يفتح المجال أما التقديرات الشخصية؛
- ركزت هذه النظرية علي تناول المشكلة ذاتها، أي اختيار أفضل السياسات المتاحة دون إبداء الأسباب التي من أجلها تم اختيار تلك السياسة؛
- اختصت هذه النظرية بتقديم اقتراحات عن ما ينبغي أن يكون وليس تقديم حقائق قائمة وموجودة فعلا. لذلك فإن عملية الاختيار فيما بين السياسات تتم في ضوء قدرتها على تحقيق للأهداف المسطرة؛
- لم تهتم هذه النظرية بالجانب التطبيقي، لذا يقال أنها نظرية مثالي غير قابلة للتطبيق في الواقع العملي.

فشلت النظرية المعيارية في تطوير بناء المعايير المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية وفشل أيضا في تفسير سلوك المحاسبين والإدارة العليا عند اتخاذ قرار الاختيار المحاسبي ومن ثم ظهرت الحاجة الماسة إلى نظرية بديلة أكثر واقعية تأخذ في حسابها أوجه القصور في هذه النظرية، ومن ثم ظهرت النظرية الإيجابي.

ثانيا: النظرية الإيجابية

اتجهت البحوث المحاسبية بعد السبعينيات نحو النظرية الإيجابية في تنظير المعرفة المحاسبية وهي أحد صور المنهج الاستقرائي الذي ينصب على تفسير الظواهر والتنبؤ بها من خلال استقراء هذه الظواهر، ومعرفة أسباب حدوثها، وإيجاد العلاقات السببية بين أبعادها، وتأسيسا فان هذه النظرية تركز على تفسير تصرف الإدارة نحو المفاضلة بين السياسات البديلة بغية التوصل إلى الدوافع التي تعود لميل هذا التصرف، ويركز الباحثون في المحاسبة عند استخدام النظرية الإيجابية في تحليل وتفسير والتنبؤ بسلوك الأطراف التي تتكون منها المؤسسة ومنها سلوك الإدارة حول اختيارها بديل من بدائل لسياسات محاسبية ولهذا تركز النظرية الإيجابية على قضايا محاسبية مثل:

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

1. لماذا تختار الإدارة العليا بدائل وطرق محاسبية معينة وتهمل طرق وبدائل أخرى؟
2. لماذا تفضل الإدارة التمسك بالتكلفة التاريخية بالرغم من أن هناك زيادة في معدل التضخم؟.

إن مثل تلك التساؤلات ركز عليها أيضا النظرية المعيارية لكن من منظور البحث عن أفضل مقابلة ما بين المصروفات والإيرادات، لكن في ظل النظرية الإيجابية فإنها تركز على تفسير وتحليل والتنبؤ بسلوك الإدارة نحو تلك الممارسات الاختيارية من بين البدائل وليس من منظور الأفضلية.

تعمل النظرية الإيجابية تفسير الظواهر والتنبؤ بها من خلال استقراء تلك الظواهر ومعرفة أسباب حدوثها وإيجاد العلاقات السببية بين أبعادها، حيث هذه النظرية تتسم باعتمادها على الأساس التجريبي، حيث أن الافتراضات تكون قابلة للرفض، أي يمكن إثبات صحتها من خلال الرجوع إلى الواقع العملي واختبارها فعليا.

إن الهدف من النظرية الإيجابية هو تطوير القوائم والتقارير المالية داخل نطاق المحاسبة عن طريق توضيح الدوافع نحو الاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية البديلة ومن ثم التنبؤ بآثار تلك السياسيات المحاسبية على المؤسسة. ومما سبق يمكن القول، أن النظرية الإيجابية تحاول الإجابة على التساؤلات التي تظهر من الممارسة المحاسبية العملية ومن أمثلة تلك التساؤلات على سبيل المثال:

1. ما هي الأسباب التي تدعو الإدارة أن تختار طرق وسياسات محاسبية معينة دون غيرها حال إعداد التقرير المالي؟
2. لماذا تفضل الإدارة العليا التمسك بالتكلفة التاريخية بالرغم من وجود مظاهر التضخم؟
3. لماذا تفضل إدارات شركات الإفصاح عن توقعاتها عن صافي الربح بينما إدارات شركات أخرى لا تفضل؟

يسعي المدخل الإيجابي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ذكرها في ما يلي:

- **شرح وتفسير عملية الاختيار المحاسبي:** وذلك من خلال توفر إطار مفيدا لتفسير عملية الاختيار المحاسبي يمكن من خلاله فهم هذا الاختيار بدلا من النظر إليه كخليط غير منسق من الطرق المحاسبية، ففي إطار النظرية الايجابية ينظر إلى عملية الاختيار المحاسبي لسياسة محاسبية معينة كجزء من عملية الاختيار المحاسبي ككل بدلا من النظر إليها بمفردها، ولعل ذلك يساهم في شرح الكثير من الممارسات المحاسبية. فمن خلال طريق الدراسات الإيجابية للممارسات التطبيقية المحاسبية يمكن أن يتم تقويم وانتقاء تلك الممارسات المفيدة، كما يمكن تحديد مجالات التعارض بين مختلف الممارسات في مجالات التطبيق العملي، وتبعا لذلك يمكن أن يتم استبعاد تلك الممارسات المتعارضة وغير المتناسقة بحجة أن تعارضها وتناقضها يجعل منها غير مفيدة.

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

❖ **توفير تنبؤات مفيدة لمجموعة من الأطراف:** عن طريق شرح وتفسير ما يقوم به المحاسبون تقدم النظرية الإيجابية إمكانية إجراء تنبؤات عن سلوك المحاسبين إزاء مشكلات معينة وحلولهم المتوقعة، وذلك استنادا إلى التعميمات الاستقرائية التي استخلصها الباحثون، حيث تساعد هذه النظرية في التنبؤ بالظواهر المحاسبية التي لم تلاحظ بعد، ولا يعني ذلك أن التنبؤ يكون قاصر علي المستقبل وإنما التنبؤ أيضا بظاهر حدثت فعلا ولكن لم يتم تجميع نتائج متجانسة عن وجودها.

❖ **المساعدة على زيادة فعالية جودة المراجعة:** فالمراجع يمكنه التنبؤ بالمناورات المحاسبية بحيث يزيد من كثافة مراجعته عندما يجد أن الأرباح المعلنة قريبة من الحدود الموضوعة في خطط الحوافز وعقود المديونية.

❖ **بناء وتحديد جدوى المعايير المحاسبية:** يساعد المدخل الإيجابي الأجهزة المختلفة ببناء المعايير علي التنبؤ بالآثار الاقتصادية المترتبة علي المعايير المقترحة، وبالتالي أخذ هذه الآثار في الحسبان قبل عرض وإصدار هذه المعايير، كذلك يساعد هذا المدخل في تفهم وإدراك مصادر الضغط التي تتعرض لها عملية صياغة المعايير المحاسبية من خلال تحليل أثر المعايير المحاسبية علي الطوائف المختلفة لا سيما في ظل التداخل المعقد بين العديد من الأطراف والهجمات المتمثلة بعملية صياغة هذه المعايير وأيضا تباين هذه الأطراف، حيث أن تطبيق المدخل الإيجابي يمكن من إدراك أسباب قيام بعض المؤسسات بتخصيص جانب من مواردها في محاولة منها للتأثير علي عملية صياغة المعايير المحاسبية، ولا شك في أن هذا الإدراك يفيد في تحديد مدي جدوى المعايير المحاسبية الصادرة بحيث يتم الإبقاء عليها أو تعديلها واستبعادها.

وفي ضوء ما سبق نجد أن النظرية الإيجابية بوجه عام تنقسم إلى قسمين علي النحو التالي:

❖ **النموذج التفسيري:** يهدف إلى تفسير الظواهر الاقتصادية بالاعتماد علي الاستدلال المنطقي ويتناول مختلف الأسباب التي تؤدي إلى حدوثها، بالإضافة إلى السعي لاستخلاص التعميمات حول الظاهرة.

❖ **النموذج التنبؤي:** يهدف إلى الكشف عن الطريقة التي ستسلكها متغيرات معينة في المستقبل والتنبؤ بسلوك هذه المتغيرات في ظل الظروف المختلفة.

يتطلب التحقق من الإطار الفكري لنظرية المحاسبة الإيجابية الاستعانة ببعض المعايير التي خضعت لبحث عميق في فلسفة العلوم بغرض معرفة استيفائها لخصائص وسمات النظرية العلمية وتضمن قابليتها للتطبيق العملي ويحول دون التعارض مع الظواهر المحاسبية القائمة في الواقع وهذه الخصائص هي:

❖ **المقدرة التنبؤية:** تتمثل في قدرتها علي تحقيق الصدق المنطقي والواقعي في التنبؤ بالظواهر العملية، أي يكون للنظرية الإيجابية أساس علمي قادر علي توفير افتراضات تنبؤية قابلة للاختبار

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

التجريبي. حيث يدور مضمون النظرية حول التنبؤ بالطرق والسياسات المحاسبية البديلة ونتائجها وأهمية المعلومات المتاحة في الشرح والتنبؤ باستجابات مستخدميها بالنسبة للبدائل المحاسبية المتاحة لإنتاج المعلومات المطلوبة والمرغوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

❖ **معيار القابلية للاختبار التجريبي:** يقضي هذه المعيار بأن النظرية تكون عملية في حالة ما إذا كانت الافتراضات التنبؤية الناتجة عن النظرية قابلة للاختبار التجريبي بطريقة مستقلة علي مستوي الممارسة العملية ويعني ذلك أن النظرية التي لم يتم اختبار افتراضات عمليا لا تؤدي وظيفتها بكفاءة وفعالية وبذلك تكون عديمة النفع والاستخدام، وتقضي منهجية البحث العلمي لكي يكون الإطار الفكري للنظرية قابلا للاختبار يجب إن يكون هذا الإطار متسق مع الممارسة العملية بصورة تمنع حدوث التعارض والتفاوت بين الإطار والممارسة العملية.

❖ **معيار القابلية للتكذيب:** يقوم هذا المعيار علي أساس التحليل المنطقي وما يسفر عنه من نتائج نهائية مقنعة تحدد الظروف القابلة للملاحظة إذا تم ملاحظتها فعلا والتي تبرهن أن النظرية قد خضعت لاختبار للتأكد من مدى صحتها ، ولكن بعض الباحثين انتقدوا هذا المعيار كأساس للتحقيق العلمي من نظرية ما باعتبار أنه لا يستقيم مع التطور التاريخي للمحاسبة.

الجدول 01: مقارنة بين نظريات المحاسبة على أساس معياري وعلى أساس ايجابي

أساس المقارنة	نظرية المحاسبة المعيارية	نظرية المحاسبة الإيجابية
من حيث الهدف	البحث عن الأفضلية أي البحث عن أفضل نظرية وأفضل بدائل وأفضل سياسات	تحليل وتفسير والتنبؤ بسلوك الإدارة العليا في الاختيار من بين السياسات المحاسبية ، وبالتالي تطوير نظرية لوضع واختيار السياسات المحاسبية
من حيث المدخل المستخدم	المدخل المعياري	المدخل الإيجابي
من حيث أداة البحث المستخدمة	نظرية الاقتصاد الخاصة نظرية الدخل	نظرية تكلفة الوكالة النظريات السلوكية بعض الأساليب الإحصائية
من حيث وسيلة البحث المستخدمة	الاعتماد على علم المنطق في اشتقاق المبادئ والفروض والبديهيات وتعتمد على التحليل النظري فقط	استخدامها لبعض الأساليب الإحصائية في اختبار الفروض ووضع إطار نظري تشتق منه بعض الفروض الإحصائية التي يقوم الباحث باختبارها.

المصدر: يسرى أمين، النظرية الايجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الإدارة تجاه بدائل الاختيار المحاسبي، كلية التجارة، 2009، ص:06.

مما تقدم، نجد أن عند المقارنة بين النظرية المحاسبية المعيارية والنظرية المحاسبية الايجابية أن النظرية المعيارية من حيث وسيلة البحث تستخدم الاعتماد في علم المنطق في اشتقاق المبادئ والفروض والبديهيات وتعتمد علي التحليل النظري فقط، أما النظرية المحاسبية الايجابية

تستخدم بعض الأساليب الإحصائية في اختيار الفروض ووضع أطار نظري تشتق منه بعض الفروض الإحصائية التي يقوم عليها الباحث باختيارها.

تهتم النظرية الإيجابية بما هو كائن فعلا من ممارسات محاسبية وليس الذي يجب أن يكون كما في النظرية المعيارية.

أن النظرية المعيارية من حيث الأهداف فهي تبحث عن أفضل نظرية وأفضل البدائل وأفضل السياسات، وتقوم النظرية الايجابية علي تحليل، تفسير والتنبؤ بسلوك الإدارة العليا في الاختيار بين السياسات المحاسبية.

مما سبق يمكن القول بأنه ليس هناك نظرية محاسبية واحدة شاملة، ولكن توجد هناك كثير من النظريات، حيث يرجع سبب الاختلاف إلى إدراك المستخدم والبيئة المحيطة، وفي ظل وجود طبيعة معقدة لظواهر وقضايا المحاسبة فان كلا النظريتين سوف تستمران في التبني والاختيار من اجل تكوين نظرية المحاسبة.

2-4 أسس نظرية المحاسبة

مما سبق يمكن القول بأنه ليس هناك نظرية محاسبية واحدة شاملة، ولكن توجد هناك كثير من النظريات، حيث يرجع سبب الاختلاف إلى إدراك المستخدم والبيئة المحيطة، وفي ظل وجود طبيعة معقدة لظواهر وقضايا المحاسبة فان كلا المنهجين سوف يستمران في التبني والاختيار من اجل تكوين نظرية المحاسبة، ويشكل انفتاح المحاسبة كعلم على فروع المعرفة الأخرى من أهم العوامل التي ساهمت في تطور نظريتها للوصول إلى ما هي عليه النظرية المحاسبية الحديثة، حيث يجمع الباحثين على أن نظرية المحاسبة تأثر بمجموعة من النظريات هي:

أولا: نظرية القرار

يركز المحاسبون تقليديا على قياس الأرباح أو الدخل، وخلال السنوات الماضية تغير الموفق الاجتماعي والاقتصادي وتطورت تكنولوجيا المعلومات والمناهج الكمية والعلوم السلوكية وتحول التركيز من نظرية الدخل إلى نظرية القرار، حيث أن هذه الأخيرة تحاول أن تفسر كيف تصنع القرارات بالإضافة إلى محاولتها إظهار كيفية صنع القرارات. وترتبط هذه النظرية بشكل كبير بالبحوث السلوكية وهو نتاج لمحاولات اكتشاف التفضيلات الفردية بأشكالها المختلفة ويركز علي الكيفية التي يتخذ بها مستخدمي المعلومات المحاسبية القرارات ونوع المعلومات التي يطلبونها، لذلك فأن عملية اختيار وتشغيل المعلومات عادة ما تتأثر بالدوافع السلوكية للأفراد المستخدمين لتلك المعلومات.

حيث كان لهذه النظرية الفضل الكبير في تطور الفكر المحاسبي، وذلك باتخاذ التفضيلات الفردية كأحد مداخل التنظير الإيجابي الذي يقوم علي أساس وجوب تضمين المعرفة المحاسبية بالفروض المفسرة لسلوك مستخدمي المعلومات المحاسبية بحيث تعكس المعلومات الظاهرة في

القوائم المالية تفضيلاتهم ومن ثم تلائم استخداماتهم الحالية والمحتملة، وتهدف هذه النظرية في العموم إلى ضرورة توفير المعلومات الملائمة يصنع القرار الملائم، وان صنع القرار هو تسلسل منطقي للأحداث التي يمكن تحليلها في الخطوات التالية:

1- إدراك المشكلة أو الحاجة إلى قرار؛

2- تحديد الحلول البديلة للمشكلة؛

3- جمع كل المعلومات المتعلقة بتلك الحلول البديلة؛

4- تقييم أو تصنيف المعلومات؛

5- تقرير الحل البديل الأفضل بين الحلول المقترحة؛

6- المصادقة على القرار بواسطة التغذية العكسية للمعلومات النظرية والمحاسبية .

تظهر علاقة نظرية القرار بالمحاسبة في المجالات التالية:

- يوفر المحاسب المعلومات لصانعي القرارات؛
- يمكن للمحاسب أن يستخدم نموذج القرار أو صنع القرار عندما يكون له صلاحية اتخاذ القرار؛
- للمعلومات قيمة ويمكن للمحاسب أن يقيم ثاثير التغير الحادث في المعلومات التي يزود بها المستخدم.

ثانيا: نظرية القياس

تعتبر هذه النظرية ذات أهمية كبيرة للمحاسبة لأنها تعالج مشكلة تقييم وتمثيل البيانات حتى تتبين أهميتها بصورة صحيحة، لقد عرف القياس بأنه "قرن الأعداد بالأشياء، والأحداث حسب القواعد المحددة الواجب قياسها، والمقياس الذي يجب استعماله وكذلك وحدة القياس" وفق هذا التعريف يجب تحديد ما يلي:

1- ما هي الأحداث أو الأشياء التي يجب أن يتم قياسها؟

2- ما هو المعيار أو النطاق الذي يجب أن يتم استخدامه؟

3- ما هي الأبعاد التي يجب أن ترتبط بوحدة القياس؟

إن الأشياء أو الأحداث المختارة للقياس يحب يجب أن تعكس أهداف قرارات الأعمال بوضوح وبدون أي عشوائية، على الرغم من أن القياس يجب أن يكون ذو درجة عالية من القدرة التنبؤية، لذلك فان القياسات يعبر عنها بوحدة نقدية تتناسب وأغراض القرار، كما يفترض بهذه الوحدة أيضا أن تكون ثابتة القيمة على مدار الفترات الزمنية المتتالية كي تجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة، وعموما فان متخذ القرار يركز على سمتين رئيسيتين في القياسات هما:

- أن تكون القياسات ملائمة ومفيدة؛
- أن تصلح القياسات لعملية التنبؤ.

ثالثا: نظرية المعلومات

ينظر للمعلومات وفقا لهذه النظرية علي أنها مورد له تكلفة ومنافع ومن ثم ينبغي عدم تجاهل تأثير قرارات السياسة المحاسبية علي المحددات والبواعث الاقتصادية الواقعية المؤثرة علي أداء الوظائف المحاسبية. فهذه النظرية تركز على مسألة الكفاءة في استخدام المعلومات وذلك عن طريق مقابلة بين تكلفة إنتاج المعلومة والعائد أو الفائدة المحققة من استخدامها في صنع قرار، وتنبع أهمية دور المحاسب في زيادة كفاءة الانتفاع من المعلومات وذلك من خلال سعي نحو تخفيض تكلفة المعلومة في إطار مفهوم الجدوى الاقتصادية الساعي لتعظيم العائد المحقق منها، أي السعي نحو تعظيم المحتوى الإعلامي للتقارير والقوائم المالية.

رابعا: نظرية الوكالة

نشأت نظرية الوكالة نتيجة ازدياد حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة وتقوم تلك النظرية علي عدة افتراضات هي :

- يتسم كل من الأصيل (المساهمين) والوكيل (الإدارة) بالرشد الاقتصادي .
- يسعي كل من الأصيل والوكيل إلي تعظيم دالة هدفه .
- عدم تماثل المعلومات بين الأصل والوكيل، حيث الأخير يمتلك الخبرة العملية والسيطرة علي المعلومات المحاسبية ولديه خبرة في الاختيار من بين السياسات والتقديرات المحاسبية مما يعظم دالة منفعته علي حساب الأصيل.

يمكن النظر إلي المؤسسة علي أنها مجموعة من العقود بين أعضاء الفريق الذي يقدم عوامل الإنتاج (الملاك، الدائنين، العاملين، الإدارة) حيث أن كل عضو يسعي لتحقيق مصالحه الذاتية وأن سعي كل فريق لتحقيق مصالحه الذاتية هو أمر محتمل مما يبرز التعارض بين أعضاء الفريق .

ويحاول الفكر المحاسبي تفسير القيود والمحددات المفروضة على الإدارة من جانب الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح في المؤسسة بصدد اختيارها السياسات والطرق المحاسبية، والكشف عن مدي تأثر عملية اختيار البدائل المحاسبية في الممارسة العملية بمصالح الإدارة التي يجب تحفيزها باستمرار لتحقيق مصلحة المؤسسة ككل .

3- أساليب بناء النظريات المحاسبية

نستنج مما سبق انه ولغاية الآن لا تتوفر نظرية محاسبية واحدة، وإنما توجد العديد من المحاولات خلال القرن العشرين وبداية القرن واحد والعشرين لبناء نظرية المحاسبة، واستخدمت خلال هذه المحاولات العديد من الأساليب اتسم بعضها بالعملية والأخرى بالعلمية، لذلك تهدف هذه الفقرة إلى تعريف الطالب بأهم هذه الأساليب وكيف ساهمت في بناء النظريات المحاسبية.

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

3-1 الأساليب النظرية (العلمية)

ترتكز المداخل النظرية بصفة عامة على أسس نظرية ومقدمات منطقية، و غالبا استخدام مثل هذه المداخل في بناء نظرية المحاسبة إلى اشتقاق مبادئ محاسبية غير متعارضة، ويمكن تقسيم الأساليب النظرية إلى أساليب تقليدية قديمة نسبيا والتي لاقت قبولا كبيرا، وأخرى حديثة مازالت قيد المناقشة والتطوير، وسنتطرق إليها باختصار فيما يلي:

❖ الأسلوب الاجتماعي

يركز هذا المنهج على الآثار الاجتماعية للأساليب المحاسبية، و وفقًا للمدخل الاجتماعي يتم تقييم المبادئ والأساليب المحاسبية على أساس آثار التقارير المالية على الرفاهية الاجتماعية لكل فئات المجتمع. ومن الصعب تطبيق المنهج الاجتماعي في بناء نظرية المحاسبة نظرا لصعوبة الأنفاق على المنافع والتكاليف الاجتماعية من جميع فئات المجتمع، ولقد أسهم هذا المنهج في بناء نظرية المحاسبة من خلال تطوير فرع جديد من فروع المحاسبة هو المحاسبة الاجتماعي.

❖ الأسلوب الاقتصادي

يهتم هذا المنهج بمفهوم الرفاهية الاقتصادية للمجتمع و طبقا لهذا الأسلوب فإن اختيار المبادئ و الأساليب يجب أن يعتمد على الواقع الاقتصادي، حيث ويتقيد بمعايير ثابتة وهي:

- يجب أن تعكس السياسات والأساليب المحاسبية الحقيقة والواقع الاقتصادي بشكل ملائم؛
- يجب أن يعتمد اختيار الأساليب المحاسبية على النتائج والآثار الاقتصادية.

ويعتبر هذا الأسلوب من المداخل التي تركت بصمات واضحة على مسار بناء إطار نظري للمحاسبة، فقد أستخدم هذا الأسلوب من قبل مجلس المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية و على الأخص عند مناقشة وضع المعايير الخاصة بالمعالجة المحاسبية لتكاليف البحوث والتطور وتقلبات أسعار صرف العملة والمحاسبة عن التضخم...الخ.

❖ الأسلوب الأخلاقي

يستند هذا الأسلوب على أساس مفاهيم العدالة والمساواة والصدق، حيث أن عدم التحيز يعني عدم تجزئة عرض البيانات المحاسبية والعدالة والمساواة تعني معاملة جميع مستخدمي القوائم المالية بالتساوي وعدم التحيز لفئة على حساب أخرى. وتعتبر العدالة أحد الأهداف المحاسبية حيث أشار تقرير لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمعهد المحاسبين إلى أن العدالة تتمثل في :

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية و المقبولة قبولا عاما؛
- الإفصاح عن الأحداث التي تؤثر بشكل جوهري على نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي؛

- الثبات وقابلية البيانات المحاسبية للمقارنة بين سنة و أخرى.

حيث وحسب هذا الأسلوب تعتبر العدالة (عدم التحيز) هدفا مرغوبا في بناء نظرية المحاسبة أيا كان الأساس المستخدم في بناء نظرية المحاسبة.

❖ أسلوب اقتصاديات المعلومات

تعتبر المعلومات المحاسبية وفقا لهذا الأسلوب سلع عامة، وبالتالي فإن اهتمام أسلوب اقتصاديات المعلومات يتركز على تكاليف وأسعار المعلومات المحاسبية، وقد تعرضت الدراسات المحاسبية الواقعة ضمن هذا الأسلوب إلى طلب الفرد والمجتمع من المعلومات المحاسبية وكيفية تقييمها على تحسين جودة اختيار القرار. وأسهم هذا الأسلوب في التأكيد على أهمية اعتبارات التكلفة والعائد كإحدى الخصائص النوعية المحاسبية.

❖ أسلوب الأحداث

ظهر هذا الأسلوب في عام 1966م من خلال دراسة تبنتها جمعية المحاسبة الأمريكية حيث ينظر هذا الأسلوب إلى الهدف من المحاسبة هو تزويد المستفيد بكامل تفاصيل الأحداث التي أثرت على المؤسسة خلال الفترة المالية والإفصاح عن تفاصيلها مع ترك أمر استخدام هذه المعلومات كلها أو بعضها للمستفيد سواء كان تحليلا أو تفسيرا أو تنبؤ لكنه واجه عدت مشكلات منها:

- ركز على الإفصاح بشكل كبير وليس القياس وصناعة المعلومات؛
- أنه مفيد للمستفيدين ذوي الخبرة العالية؛
- هناك أحداث مالية هائلة تمر بها المؤسسة ليس لها تصنيف مهم أو غير مهم.

❖ أسلوب السلوكي

تعتبر المحاسبة نشاط سلوكي يهدف إلى التأثير على سلوك الفرد و الجماعة تأثيرا مباشرا من خلال محتويات المعلومات المحاسبية للقوائم المالية أو تأثيرا غير مباشر من خلال تصرفات وممارسات المحاسبين. و يقوم هذا الأسلوب في بناء نظرية المحاسبة من خلال ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وكذلك دراسة تأثير المعلومات المحاسبية على سلوك الفرد والجماعة وقد أثر هذا الأسلوب على بناء نظرية المحاسبة من خلال الأبحاث و الدراسات التي أسهمت في ظهور المحاسبة السلوكية. يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة السلوكية هو توضيح السلوك الإنساني والتنبؤ به في ظل كافة الظروف المحاسبية الممكنة.

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

المحـــاسبـــة السلوكـــية

توجه المحاسبة المالية معلوماتها لخدمة المستخدمين خارج المؤسسة وتوجه المحاسبة الإدارية معلوماتها لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة فان اهتمام المحاسبة السلوكية ينصرف إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية بشكل عام، ويفهم من هذا ظهور اتجاه سلوكي مستحدث في المعرفة المحاسبية تستعين فيه المحاسبة بالعلوم السلوكية من اجل مواءمة متطلبات اتساع الوظيفة المحاسبية وذلك فيما يختص بتوصيل المعلومات المحاسبية بدقة، وبالتالي إدراك منافعها واستخداماتها بواسطة مستخدمي المعلومات وهذا الاتجاه الذي يربط بين المحاسبة والسلوك البشري هو **المحاسبة السلوكية** والتي يمكن تعريفها بأنها ذلك الجانب المحاسبي الذي يختص بالسلوك الإنساني وعلاقته بتصميم وبناء واستخدام نظام المعلومات المحاسبي بكافية، فهي في ذلك تذهب إلى ما وراء الدور المحاسبي التقليدي من جمع وتسجيل وقياس ثم التقرير عن المعلومات المالية إلى حيث دراسة التأثير السلوكي المتبادل بين المعلومات المحاسبية والأشخاص مستخدمي المعلومات وكذا دراسة دور المتغيرات السلوكية في تحقيق فعالية استخدام نظام المعلومات المحاسبي ومن ثم يصبح المعيار النهائي لفاعلية النظام المحاسبي هو التأثير على والتأثر بتصرفات وسلوك الأفراد المتعاملين مع المعلومات المحاسبية وهكذا تصبح بحق المكمل الحقيق للمعلومات المالية التي يعدها المحاسبون وفي ضوء ما سبق يتضح وجود ثلاث مجالات يمكن تطبيقها فيما يتعلق بدراسة المحاسبة المتعلقة بالسلوك هي:

- تأثير النظام المحاسبي على السلوك الإنساني داخل المنظمات
- تأثير السلوك الإنساني على النظام المحاسبي
- التأثير السلوكي المتبادل بين المعلومات المحاسبية والأشخاص مستخدمي المعلومات ودراسة تأثير المتغيرات السلوكية لمستخدمي هذه المعلومات في تحقيق فعالية النظام المحاسبي ودورها في اتخاذ القرارات الاستثمارية بكفاءة.

❖ أسلوب التنبؤ

يعتمد هذا الأسلوب على معيار القدرة على التنبؤ في الاختيار بين البدائل المحاسبية، أي أن البديل المحاسبي الأكثر مقدرة على التنبؤ بحدث اقتصادي معين هو البديل الذي يجب استخدامه في إعداد القوائم المالية. ومن الصعوبات التي تواجه استخدام هذا الأسلوب في بناء نظرية المحاسبة ما يلي:

- التعرف على نماذج قرارات المستخدمين و أنواع الأحداث الاقتصادية التي يمكن التنبؤ بها .
- تحديد نظرية محاسبية قادرة على إيجاد الصلة بين الأحداث من ناحية، وبين المقاييس و الأساليب المحاسبية، من ناحية أخرى.

ومن الملاحظ أن هذا الأسلوب يركز على حقيقة أن المعلومات المحاسبية تعد أهم مدخلات قرارات التنبؤ المستقبلي لأداء المؤسسة مستقبلا.

3-2 الأساليب غير النظرية (العملية)

تعاني الأساليب غير النظرية من غياب الأسس النظرية، أو الإطار النظري الذي يسمح بمعالجة شاملة ومنظمة للمشكلات وتقييم الحلول المطروحة مع خلق اتجاه للتطوير، ومن هم هذه الأساليب نجد:

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

❖ الأسلوب الواقعي

يتسم هذا الأسلوب لتكوين النظرية المحاسبية بان الحلول والإجراءات المحاسبية المقترحة يجب أن تنسجم وتتطابق مع ممارسات عالم الواقع وان هذه الحلول والإجراءات يجب أن تكون مفيدة، ويتم اختيار المبادئ والإجراءات والمعلومات المحاسبية وفقا لمدى فائدة استخدامها، أي أن المعلومات بشكل عام يجب أن تكون مفيدة لمتخذي القرارات.

حيث يرتكز هذا الأسلوب على أن تكوين نظرية تتفق مع ممارسات وتطبيقات الواقع الحقيقي، وطبقا لهذا فان الأساليب والمبادئ المحاسبية التي تم تبنيها يتعين أن تكون نافعة لمجوعات مختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية، كما أنها يجب أن تكون ملائمة لعمليات اتخاذ القرار.

❖ أسلوب الرسمي (السلطوي)

بناءا على هذا الأسلوب فانه توجد هيئات وتنظيمات مهنية هي التي تصدر تعليمات وقرارات ونشرات لتنظيم الممارسات والتطبيقات المحاسبية، ولا يختلف هذا الأسلوب والذي قبله، ولكن من الواضح أن هذا الأسلوب يحاول إصدار حلول وإجراءات عملية مفيدة وقابلة للإجراء أو التحقيق بشكل رسمي وإجباري.

❖ أسلوب نظرية الحسابات

يرشد هذا الأسلوب اختيارات الإجراءات والممارسات المحاسبية، وذلك انطلاقا من مفهوم المحافظة على المعادلتين المحاسبيتين الأساسيتين هما:

الأصول = الالتزامات + حقوق الملكية

النتيجة المحاسبية = الإيرادات - المصاريف

حيث أن هاتين المعادلتين تم صياغتهما في ظل هذا الأسلوب وقد قادتا الطور المحاسبي لدى الهيئات العلمية المحاسبية نحو اتجاهين مختلفين هما:

الاتجاه الأول: يركز هذا الاتجاه على الميزانية العامة أو المركز المالي للمؤسسة باعتباره الأساس لخدمة المستخدمين؛

الاتجاه الثاني: يركز هذا الاتجاه على قائمة الدخل.

جدير بالذكر أن الاتجاه الأول كان سائدا في بداية نشأة وتطور المبادئ المحاسبية ثم تراجعه لصالح الاتجاه نحو قائمة الدخل. وفي كل الأحول فان هذا الأسلوب كالذين سبقوه يعاني من غياب الأسس النظري.

المحور 01: المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

ملخص المحور الأول

- تطورت المحاسبة مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة نماذج متعددة من المستخدمين، لذلك فهي قديمة قدم الزمان وتطورت مع تطور الحاجة لمعلومات تساعد في اتخاذ القرارات؛
- المحاسبة وسيلة وليست غاية ولقد تطورت هذه الوسيلة في مراحل متعددة حيث أن لكل مرحلة من هذه المراحل خصائصها ومميزاتها، ولا تعتبر مرحلة ما بديل لمرحلة أخرى؛
- كل من مراحل من مراحل تطور المحاسبة مكملة لبعضها البعض وتؤدي إلى زيادة مسؤولية المحاسب فعليه أن يقدم البيانات اللازمة في الوقت المناسب لكل مستخدم من المستخدمين؛
- بعد مدة من الزمن أصبح وجوبا وجود إطار نظري للمحاسبة، وهذا ما جعل العديد من الباحثين والهيئات المحاسبية تأخذ هذا المنحنى لوضع نظرية للمحاسبة؛
- لا تتوفر نظرية محاسبية واحدة، وإنما توجد العديد من المحاولات خلال القرن العشرين وبداية القرن واحد والعشرين لبناء نظرية المحاسبة.

المحاضرة 02: الفروض المحاسبية و نظرية المحاسبة

الحجم الساعي المخصص 3 ساعة

أهداف المحاضرة

يتوقع من الطلبة بعدة دراسة هذه المحاضرة أن يكونوا قادرين على:

- ✓ تحديد أهم الفروض المحاسبية الأساسية؛
- ✓ معرفة كيفية وضع الفروض المحاسبية واهم خصائصها؛
- ✓ معرفة أهم المبادئ المحاسبية.

تعتبر الفروض المحاسبية نقطة البداية في بناء هيكل نظرية المحاسبة، وفي المحاسبة لا يكاد يخلو مرجع علمي من ذكر مجموعة الفروض المحاسبية التي يعتمد عليها، إلا أنه يلاحظ في هذا الشأن أن كثير من المراجع تخلط ما بين الفروض والمفاهيم والأهداف من جهة وبين الفروض والمبادئ المحاسبية من جهة أخرى. فمثلاً نجد بعض المراجع تعتبر بعض الخصائص النوعية للمعلومات مثل الملائمة أو الثبات أو الموضوعية على أنها أهداف أو مبادئ وفي بعض الأحيان تعالج على أنها فروض أو أعراف محاسبية. وهنا يجب التأكيد على أن الفروض لأي حقل من حقول المعرفة لا بد وأن تكون قليلة نسبياً من حيث العدد، كما يجب ألا تعتمد منطقيا على بعضها البعض وألا يكون هناك تعارض فيما بينها، وأخيراً يجب أن تكون كافية وضرورية لتبرير وجود مجموعة المبادئ العلمية.

1- منهجية وضع الفروض المحاسبية

تخلط كثير من المراجع بين الفروض والمفاهيم والأهداف من جهة وبين الفروض والمبادئ من جهة أخرى، مثل الخلط بين الخصائص النوعية للمعلومات كالملائمة او الثبات او الموضوعية على أنها أهداف، فالفروض هي عبارة عن طرح افتراضات منطقية تتخيل حلولا معينة لقضايا محددة يجري عليها اختيار الفروض للتحقق من صحة تلك التخيلات الافتراضية من خلال استخدام

أساليب منها: التجربة، الملاحظة والاستبيان وفي حال التأكد من صحتها تعمم للتطبيق ويسترشد بها في صياغة المبادئ العلمية.

فالفروض المحاسبية هي القضايا المنطقية الأساسية التي تتعلق بالبيئة الاقتصادية التي يجب أن تعمل فيها المحاسبة وترتبط هذه الفروض بالتطور المنطقي للمحاسبة وبأهدافها وقد تنطلق هذه الفروض من واقع المحاسبة التطبيقي.

تحتاج عملية وضع الفرضيات المحاسبية الأخذ بمنهجي البحث الاستقرائي والاستنباطي معا ويتم ذلك من خلال إتباع خطوات:

- دراسة المحيط الخارجي المراد البحث فيه؛
- تشخيص مشكلة معينة تعتمد أساس للبحث؛
- طرح التساؤلات والاستقصاءات والاستبيانات التي تخص المشكلة بإطاريها العام والخاص؛
- صياغة الفروض المنطقية المنسجمة مع الأهداف؛
- دراسة ردود الاستفسارات و الاستقصاءات حول المشكلة؛
- محاولة استنباط نتائج معينة تخص الفروض طبقا للردود و الإجابات.
- تطبيق بعض الأساليب الإحصائية في اختبار الفرضيات للتحقق من صحتها مع استخدام وسائل المشاهدة و التجربة و الملاحظة؛

التوصل إلى نتائج منطقية و مقبولة وليس بالضرورة أن تكون مطلقة الإيجاب في المحاسبة، على عكس الحال في العلوم الرياضية والطبيعية وغيرها، وذلك يعود إلى تأثر المحاسبة بالمحيط

المحور 02: الفروض المحاسبية و نظرية المحاسبة

والبيئة الاقتصادية والاجتماعية بحكم كونها من العلوم الاجتماعية، هذا ما جعل الفروض المحاسبية تتميز بجملة من الخصائص من أهمها :

- الاهتمام بالفروض ذات العلاقة بين المحاسبة و غيرها من العلوم؛
- الانسجام بين الفروض ذات العلاقة بين المحاسبة و غيرها من العلوم؛
- مدى تأثير الفروض على الإجراءات العملية المطبقة في المحاسبة؛
- لا بد للفروض المختارة أن لا تكون متعارضة مع المفاهيم المحاسبية والمبادئ العلمية؛
- إن التحقق من صحة اختبار الفرضيات وما يؤدي ذلك إلى اشتقاقات منطقية افتراضية تساهم في صياغة المبادئ العلمية في المحاسبة؛
- إن التحقق من صحة أي قرض لا يرتقي إلى درجة الإطلاق بل يغلب عليه درجة مقبولة من الثقة، تشكل أساسا للاستدلال والاستنتاج على عكس البديهيات في المنطق الرياضي؛
- إن اختبار الفروض يهدف إلى قياس درجة الثقة في صحتها؛
- لابد للفروض من صياغتها بالشكل الذي يساعد عملية إخضاعها لعلم المنطق طبقا لمنهج البحث المحاسبي الإسقرائي والذي يكمله المنهج الاستنباطي؛
- إن الفروض المحاسبية تشكل ركنا أساسيا من أركان نظرية المحاسبة لذا يتطلب أن يكون هذا الركن منسجما مع بقية أركان النظرية بما فيها المبادئ المحاسبية وأهداف المحاسبة؛
- يتم التحقق من درجة صحة الفروض باستخدام أساليب التجربة والملاحظة والمقابلة والاستبيان واستمارات الأسئلة المتنوعة.

المحور 02: الفروض المحاسبية و نظرية المحاسبة

2- أهم الفروض المحاسبية

مما سبق، يمكن القول بان وضع الفرض يتم عن طريق المزج بين منهجي الاستقراء والاستنباط، حيث تتم ملاحظة الظاهرة المادية قبل وضع الفرض، ثم التكهن بفرض معين يمثل حل افتراضي للمشكلة موضوع الملاحظة، ثم استنباط بعض النتائج المرتبطة بذلك الفرض المقترح وفق ذلك يتم اختيار مدى صحة تلك الاستنتاجات، وتتسم الفروض الأساسية المرتبطة بأدبيات المحاسبة بان غالبيتها لا تسفر عن إحكام مطلقة، وبصفة عامة توجد العديد من الفروض المحاسبية لعلل أهمها مايلي:

❖ فرض الوحدة الاقتصادية المستقلة:

يقصد بأن المؤسسة وحدة أعمال ذات شخصية معنوية منفصلة عن ملاكها، أي أنها لها وجودها المستقل عن وجود الأشخاص الطبيعين المكونين لها وعن كافة الأشخاص الطبيعيين الذين يساهمون في إدارتها أو تشغيلها، ولذلك فإن المؤسسة كوحدة محاسبية لها شخصية مستقلة، تمكنها من امتلاك الأموال والتصرف بها عن طريق الدخول بالعقود والتعهدات وغير ذلك من التصرفات وتكون مسؤولة عن تصرفاتها وتعهداتها، إذ تتمتع بذمة مستقلة عن الملاك، بالإضافة الحق في التقاضي بإسمها وللغير الحق في مقاضاة المؤسسة عن تصرفات الشركاء، ولقد أدى هذا الفرض إلى ضرورة فصل العمليات المالية المتعلقة بأصحاب المشروع عن تلك المتعلقة بالمؤسسة نفسها. والاقتصار على تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمؤسسة فقط في المجموعة الدفترية،

❖ فرض الاستمرارية الاقتصادية:

المحور 02: الفروض المحاسبية و نظرية المحاسبة

إذ يفترض أن المؤسسة تتصف بالاستمرارية في أداء النشاط ما لم يطرأ ما يشير إلى غير ذلك، مما يؤثر على استمرار يته، حيث أن صفة الاستمرارية ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة والوفاء بالتزاماته، كما أنها منبثقة عن الشخصية المعنوية التي تمتلك حياة غير محددة تختلف عن الشخصية الطبيعية ذات العمر المحدد، خاصة وأن وفاة الملاك أو غيرهم من الأشخاص لن يؤثر على استمرارية نشاط المؤسسة.

❖ فرض القياس النقدي :

يتضمن ضرورة استخدام وحدة النقد كأفضل أساس أو وسيلة لقياس النشاط الاقتصادي ولغرض التعبير عن العمليات التي يزاولها المؤسسة.

وبيان أثرها في أن تعكس التغيرات التي تطرأ على حقوق المالكين، وكذلك لغرض إجراء التحليلات المحاسبية على النشاط، ويواجه هذا الافتراض الانتقاد بسبب التغيرات الاقتصادية التي تطرأ على مستويات الأسعار و بالتالي على القوة الشرائية لوحدة النقد، ولذلك تعتبر قيمة النقود وسيلة غير ثابتة لإجراء عملية القياس على العمليات التي يزاولها المؤسسة، وبالتالي قد لا تكون الأساس الأفضل، إلا أنه لم يكن بالإمكان إيجاد البديل عن وحدة النقد.

لقد تعرض فرض القياس النقدي لكثير من الانتقاد وخاصة من الاقتصاديين نتيجة التغير في قيمة النقود المترتب على التقلبات المستمرة في الأسعار، ولقد أثر هذا الفرض على مشاكل التقويم وخاصة بالنسبة لتقويم الأصول الثابتة وترتب على ذلك كثير من الجدل العلمي فيما يتعلق بمدى أهمية أخذ تقلبات الأسعار في الحسبان عند إعداد القوائم المالية.

❖ فرض موضوعية القياس:

المحور 02: الفروض المحاسبية و نظرية المحاسبة

يقصد بهذا الفرض عدم وجود أي تحيز أو تدخل شخصي من قبل المحاسبين، في إجراء عملية القياس، وذلك بسبب توفر الأدلة المستندية الواضحة والمحددة لكافة العمليات التي يراد قياسها، وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية، ولذلك فإنه تتوفر الموضوعية والموثوقية في البيانات والمعلومات المحاسبية بعيدا عن الحكم الشخصي للمحاسبين الذين يقومون بإعدادها.

سبق واشرنا ضمن خصائص الفروض المحاسبية هو انسجامها مع أهداف القوائم والتقارير المالية والمحاسبية التي تشكل مفاهيم وأعراف سائدة ومنطلقا في تصميم تلك الفروض، ونعود ونقول أن المبادئ المحاسبية يجب أن تكون منسجمة مع الفروض المحاسبية التي يتطلب اختبارها والتحقق من صحتها للحكم على درجة الثقة فيها ليصار إلى صياغتها على شكل مبادئ محاسبية يتم تعميمها والعمل على تطبيقها والتحقق من صحتها بعد الاختبار لتتحول إلى قوانين عامة قابلة للتطوير، وهذا طبقا لمنهج البحث العلمي، إذا ما سبق الإشارة إليه ينسجم مع المنهج الاستقرائي التي يضع الفروض أولا والمبادئ لاحقا.

ويرى مؤيدي النظرية الاستنباطية أن المبادئ هي المصدر الأول الذي يمكن أن تشتق منه نتائج معينة، وقد عد الباحثين هذه المبادئ متضمنة في التعريفات الحقيقية وينسجم هذا المفهوم مع المصدر اللاتيني النابع من الأصل الإغريقي لكلمة مبدأ الذي يشير إلى البدايات والأساسيات، وإلا فان هذا الاتجاه لا يقدم جديدا للعلم وهو عقبة في طريق التطور لعزل المبادئ عن معطيات التجربة العلمية

المحور 02: الفروض المحاسبية و نظرية المحاسبة

ملخص المحور الثاني

- تحتاج عملية وضع الفرضيات المحاسبية الأخذ بمنهجي البحث الاستقرائي والاستنباطي؛
- تشكل الفروض المحاسبية ركنا أساسيا من أركان نظرية المحاسبة لذا يتطلب أن يكون هذا الركن منسجما مع بقية أركان النظرية بما فيها المبادئ المحاسبية وأهداف المحاسبة؛
- تعد الفروض بمثابة نقطة البداية في الهيكل العام لنظرية المحاسبة.

المحاضرة 03: المبادئ المحاسبية و نظرية المحاسبة

الحجم الساعي المخصص 3 ساعة

أهداف المحاضرة

يتوقع من الطلبة بعدة دراسة هذه المحاضرة أن يكونوا قادرين على:

- ✓ تحديد أهم الفروض المحاسبية الأساسية؛
- ✓ معرفة كيفية وضع الفروض المحاسبية واهم خصائصها؛
- ✓ معرفة أهم المبادئ المحاسبية.

يتكون هيكل النظرية المحاسبية من الأهداف والمفاهيم وهي تشكل معا الإطار المفاهيمي لهذه النظرية، بالإضافة إلى ذلك نجد مجموعة من الفروض والمبادئ والتي تمثل البناء الرسمي للنظرية، فالفروض هي المسلمات الفكرية المستخلصة من البيئة بجوانبها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والتي يتم الاعتماد في مجال البحث للتواصل إلى المبادئ العلمية، وبالتالي فهي المرجع الذي يتم الاحتكام إليه لحسم أي خلاف في التطبيق، فتحديد الفروض والمبادئ يعتبر دليلا على درجة التقدم الذي وصلت إليه النظرية المحاسبية ودليلا على درجة كبيرة من النضوج والكمال.

1- المبادئ المحاسبية الأساسية

تهدف هذه الفقرة إلى استعراض أهمية وجود مبادئ محاسبية، واهم هذه المبادئ المستخدمة.

2-1 أهمية المبادئ المحاسبية

بعد أزمة 1930 كانت بورصة الأوراق المالية في نيويورك تعاني من تضارب الأسس المحاسبية المستخدمة في التطبيق العملي، مما ينعكس على نتائج العمليات ويؤدي إلى التضليل، وقد اقر مجمع المحاسبين الأمريكيين أن الحل الأفضل لهذه المشكلة يكمن في:

المحور 03: المبادئ المحاسبية و نظرية المحاسبة

1- تثقيف مستخدمي التقارير المحاسبية ووضعها في الحسبان حدود واستخدام تلك التقارير؛

2- تحسين التقارير المحاسبية لجعلها أكثر إعلاما وإفصاحا للمستخدمين؛

وفي هذا السياق أعدت لجنة منبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين المبادئ عامة ثم إقرارها سنة 1933 وتمثل هذه الوثيقة المحاولة الأولى لتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وقد استخدمت اللجنة عندئذ مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وقد تضمنت هذه الوثيقة مبدئيا المبادئ 5 التالية:

1- تحقيق الإيراد بالبيع ما لم يكن التحصيل ليس مؤكدا منطقيا.

2- يجب استبعاد المكاسب الرأسمالية من قائمة الدخل، إلا في حالة إعادة التنظيم على أن يتم إقرار ذلك من المساهمين.

3- لا تعد الأرباح المكتسبة من شركة تابعة جزءا من أرباح الشركة المسيطرة إذا كانت متحققة قيل السيطرة.

4- لا تستخدم القيمة الاسمية للأسهم المستعادة من قبل الشركة لقياس قيمة الأصول في الميزانية.

5- يجب استبعاد المتحصلات (المدينين وأوراق القبض) المستحقة على الشركة أو شركتها التابعة وإظهارها لمفردة مستقلة.

وقد فرضت هذه المبادئ على الشركات المسجلة في البورصة وفي عام 1936 استعمل المجمع مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

المحور 03: المبادئ المحاسبية و نظرية المحاسبة

كما كان للحرب العالمية الثانية كبيرة فقد ارتفعت معدلات التضخم مما هدد الكثير من الشركات بالإفلاس لعجزها على مواجهة مشكلاتها التمويلية الناجمة عن التضخم كما أدت المشكلات التي خلفتها الحرب إلى اتساع المجتمع المالي وزيادة الجمهور المساهمين إذ قدر عددهم سنة 1940 ب 4 ملايين ثم 7 ملايين عام 1952 ثم 17 مليون عام 1962 وكلما اتسعت قاعدة المجتمع المالي المستفيد من التقارير والقوائم المالية فاشتدت المطالبة بضرورة وجود مبادئ محاسبية تضمن وجود تقارير محاسبية قابلة للمقارنة بين قوائم الشركات المختلفة لتضمن لهذا المجتمع العريض إمكان اتخاذ القرارات.

وتمثل المبادئ المحاسبية تلك القواعد أو الأحكام التي يستخدمها المحاسب للقيام بوظيفته من قياس وإفصاح محاسبي، وهي مأخوذة من الأهداف الأساسية للمحاسبة وهي تساعد في كيفية تسجيل العمليات المالية والإبلاغ عنها، فقبل الخوض في شرح المبادئ المحاسبية لا بد من الإشارة إلى مسألتين ذات علاقة مباشرة بتحديد أنواع تلك المبادئ و درجة أهميتها ومجال تطبيقها و تتلخص هاتين المسألتين بما يلي:

- لا يوجد اتفاق عام في الأدب المحاسبي على تحديد تلك المبادئ من حيث أسمائها، عددها، علاقتها بالفروض، لدرجة نجد مبدأ لدى مؤلف تراه فرضا لدى الآخر، وأخيرا يختلف البعض في إبراز أهمية المبادئ وعموميتها.
- علاقة المبادئ المحاسبية بأنماط الوحدات الاقتصادية، إذ توجد هناك مبادئ مشتركة مع جميع الوحدات الاقتصادية والإدارية، بما فيها الوحدات العامة والحكومية والتي لا تهدف إلى الربح، في الوقت الذي نجد أن هناك مبادئ خاصة بالمشاريع الفردية وشركات الأشخاص والأموال.

المحور 03: المبادئ المحاسبية و نظرية المحاسبة

لا يمكن اعتبار المبادئ المحاسبية كقواعد كانت نتيجة البحث انطلاقا من مسلمات وبديهيات قاعدية، بل تعتبر كقواعد ذات صبغة أخلاقية ناتجة عن تعميم الممارسة المحاسبية لاقت بالقبول في مختلف الدول وأصبحت نقاط استدلال لكل الأعمال المحاسبية محليا ودوليا.

2-2 المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

❖ مبدأ التكلفة التاريخية:

تعني أن الأصول والسلع والخدمات تسجل بكلفة الحصول عليها، وتتميز هذه التكلفة بموضوعيتها وواقعيتها حيث يمكن الحصول على المستندات المؤيدة لها كما أنه يمكن التحقق من صحتها بموضوعية، ثم أن التقلبات التي تطرأ على قيمة النقود لا تؤثر على صحة القياس المحاسبي وعلى البيانات المثبتة في سجلات المحاسبة، أي العمل على أساس ثبات قيمة النقود وعدم خضوعها للتقلبات أو القيم الجارية وذلك حفاظا على موثوقية البيانات المحاسبية، وهذا يعني أن العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تؤثر على الوضعية الحقيقية لها لا بد أن تكون موضوعا للقياس في الوقت أو اللحظة التي تمت فيها. وتوجد عدة معايير لقياس قيمة الموجودات، إذ تدرج قيمتها في إحدى المراحل الآتية:

- الاستلام (التكلفة التاريخية)؛
- التجديد (تكلفة الاستبدال)؛
- البيع أو إعادة البيع (القيمة السوقية)؛
- الإنتاج (تكلفة الإنتاج).

من أجل السماح لنظام المعلومات المحاسبي بتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة في ظل مبدأ التكلفة التاريخية ينبغي اعتماد حلول تضفي على

عناصر الميزانية الصفة الاستحداثية لمسايرة هذه العناصر للواقع الاقتصادي وهنا يمكن اعتماد الحلول الآتية:

- **الإهتلاكات**: تعبر عن مقدار النقص الناتج عن استعمال الاستثمارات.
- **المؤونات**: لمواجهة التدهور المحتمل لبعض عناصر الذمة المالية.
- **إعادة التقييم**: يعبر عن تحديث قيم الاستثمارات مع أخذ عامل التضخم بعين الاعتبار.

❖ مبدأ الدورة المحاسبية:

إن الاستمرارية في نشاطات المؤسسة لفترة طويلة غير محددة هو مبرر لتحديد مدة زمنية معينة يمكن على ضوئها معرفة نواتج وأعباء المؤسسة ونتيجة نشاطها في هذه الفترة، ليسمح لها في الأخير من تحديد مواطن الأعباء والنواتج بالدقة اللازمة ومعرفة مدى جدوى هذا النشاط، حيث لا يمكن الانتظار لغاية انتهاء حياة الوحدة الاقتصادية أو المؤسسة لمعرفة ذلك، وجرت العادة على العمل بما يسمى بالسنة المالية ومدتها (12شهرا) وعادة تبدأ في (1/1/...) وتنتهي في (31/ 12/ ...) وبالإمكان أن تكون أقل من ذلك كنصف أو ربع سنوية أو غيرها، والمهم هو مراعاة التكلفة والمنفعة وإمكانية حصر المصروفات والإيرادات عند اعتماد فترة معينة بدلا من فترة أخرى. وفي كل الأحوال يجب أن تبقى الفترة ثابتة لغرض تسهيل عمليات المقارنة وتوزيع التكاليف وغيرها من المزايا.

❖ مبدأ استقلالية الدورات:

بما أن المبدأ السابق نص على ضرورة تحديد الفترة المحاسبية تبعا للسنة الميلادية، بمعنى من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر، فإنه ينبغي التعرف في ظل مبدأ استقلالية الدورات على النواتج والأعباء ونتيجة نشاط كل دورة محاسبية، وعلى كل الوضعيات المختلفة بأجزاء وعناصر

الميزانية، بما في ذلك المخزونات والحقوق والتحصيلات المتعلقة بها وكل التسديدات المرتبطة بالديون سواء كانت جبائية أو شبه جبائية أو ناتجة عن عمليات الشراء المختلفة.

❖ مبدأ الوحدة المحاسبية:

إن التصنيفات العديدة للمؤسسات التي أملاها الواقع الاقتصادي الجديد، وتبناها التشريع، الذي نص وفقا لهذا المبدأ على أن لا يتم الأخذ بعين الاعتبار إلا الأحداث الاقتصادية التي لها علاقة بنشاط المؤسسة أو الوحدة القانونية، ففي هذا الإطار يقع على المحاسب تسجيل الأحداث التي لها تأثير على وضعية المؤسسة، وليس على وضعية المالكين، إذ أن هذا المبدأ يريد وبجلاء التمييز بين شخصية المؤسسة وشخصية الملاك لها، كما يهدف إلى تحديد وتوضيح مسؤولية المؤسسة تجاه الغير عن كل الالتزامات المتعلقة بنشاطها. إن لهذا التمييز أهمية عند نشوب نزاع بين المؤسسة والأطراف التي تتعامل معها. حيث يمكن رفع دعوة قضائية ضد المؤسسة باعتبارها شخصا معنويا له ذمّة مالية مستقلة عن ذمم الملاك.

❖ مبدأ الحيطة والحذر:

يعتبر هذا المبدأ من بين أهم المبادئ التي تعطي ضمانا وأمانا للمعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي كونه يقضي بعدم الأخذ في الحسبان أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في المستقبل، كتسجيل نواتج مستقبلية سوف تحققها المؤسسة، مع الاحتياط والأخذ في الحسبان للخسائر التي سوف تحدث في المستقبل انطلاقا من الإعداد وإمكانية مواجهتها.

ورغم بعض الانتقادات التي يلقاها هذا المبدأ كونه قد يعطي مظاهر تسيء إلى مخرجات نظام المعلومات المحاسبي إلا أنه لقي قبولا واسعا في الممارسة المحاسبية، وذلك استنادا إلى أن المبالغة تؤدي إلى زيادة المخاطر، بينما يؤدي التحفظ إلى السلامة منها وتجنبها.

المحور 03: المبادئ المحاسبية و نظرية المحاسبة

❖ مبدأ ثبات وحدة النقد:

إن التعبير عن الأحداث الاقتصادية التي هي أحداث كمية يتم حتما عبر وحدة قياس تتجسد في النقود. فالقياس النقدي لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من شأنه أن يعطي صورة رقمية عن الأحداث والمؤسسة في قوائمها المالية الختامية، والواقع أن اعتماد النقود كأداة وحيدة للقياس يؤدي إلى حصر مجال نظام المعلومات المحاسبي بإهماله الأحداث والعلاقات الاجتماعية والإنسانية الخارجة عن مجال السلع والخدمات.

كما أن التقلبات في مستوى الأسعار يفقد القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقا لمبدأ ثبات وحدة النقد دلالتها ويؤدي إلى عدم تجانس في مراكز الميزانية والقوائم المالية في حد ذاتها.

❖ مبدأ وحدة القياس:

إن قياس الأحداث الاقتصادية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مثلا يكون حتما وفق مبدأ ثبات وحدة القياس، تبعا لهذا المضمار نص المشرع الجزائري على استعمال الدينار الجزائري كوحدة قياس لكل التعاملات الاقتصادية، وركز على ضرورة التسجيل المحاسبي بالنسبة للتدفقات بالعملة الوطنية.

❖ مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:

تسعى المؤسسة ذات الطابع الاقتصادي إلى تحقيق الربح من نشاطها المستمر، بغية المحافظة على نفسها من الزوال والعمل على إمكانية تحقيق النمو في نشاطها، إذ أن النفقات التي تقوم بها المؤسسة يراد من ورائها تحقيق عائد يكمن في الإيرادات. ويقاس بلوغ أهدافها بقياس مجاميع الإيرادات بمجاميع النفقات. ويفترض هذا المبدأ أن يتم توجيه أعمال المؤسسة لصالح تحقيق أهدافها المسطرة مسبقا، إن نفقات أي فترة مالية معينة هي في الواقع مسؤولة عن تكوين

إيرادات معينة خلال تلك الفترة، وبالتالي فإن صافي الدخل للوحدة الاقتصادية أو ما يسمى نتيجة أعماله (أرباح أو خسائر) عن تلك الفترة يحتسب من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتلك الفترة.

❖ مبدأ الاستحقاق:

وفقا لهذا المبدأ تعتبر إيرادات الوحدات الاقتصادية متحققة للفترة المالية المعنية عند انتقال ملكية الأصل أو البضاعة أو الخدمة للغير وبغض النظر عن تحصيل قيمتها أو عدم تحصيلها، أما من جهة المصروفات فتحمل بها الفترة المالية أيضا طالما ثم الحصول على المنفعة أو الخدمة وإنها استنفذت أو استخدمت في النشاط بغض النظر عن عملية دفع قيمتها من عدمه، والهدف من ذلك هو تحميل كل فترة مالية بنصيبها من المصروفات والإيرادات بمعزل عن الفترات السابقة والفترات اللاحقة، للوصول على نتائج تعبر بصورة سليمة عن وضع المؤسسة في نهاية كل فترة مالية وهذا خلافا لما يسمى بالأساس النقدي حيث يؤخذ بالاعتبار فقط العمليات النقدية.

❖ مبدأ الأهمية النسبية:

إن تنوع العمليات التي يصادفها المحاسب خلال اليوم بغية معالجتها وتسجيلها محاسبيا، تتفاوت في درجة أهميتها عند المحاسب انطلاقا من صغر وكبر المبالغ التي تقيم بها العملية، لذلك جاء هذا المبدأ أو نص على ضرورة أخذ كل المبالغ بجدية مهما كان صغرها، بل يجب الاهتمام بالبنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية صغيرة كانت أو كبيرة. فالمحافظة على التوازن سواء على مستوى طرفي التسجيل المحاسبي أو على مستوى القوائم المالية الختامية، يحتم على المحاسب تسجيل العمليات رغم صغر قيمتها. بالإضافة إلى ذلك فان الأهمية النسبية أو المادية تتعلق أيضا

بمدى أهمية عرض بعض البيانات المالية أو عدم عرضها أو دمجها أو تحليلها أو التفصيل في عرضها فذلك رعن أهمية تأثيرها على قيمة المعلومات الواردة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية.

❖ مبدأ الإفصاح:

يقوم هذا المبدأ على إظهار التقارير والقوائم المالية لكل البيانات التي عولجت في شكل معلومات محاسبية يستفيد منها قراء القوائم الملائمة في اتخاذ قرارات تتعلق بالوحدة المحاسبية. ويقودنا ترسيخ هذا المبدأ إلى إعداد تقارير مالية إضافية تفصيلية توضيحية بالإضافة إلى تلك التقارير والقوائم المعدة أساسا لخدمة مختلف قراء القوائم المالية، ويعني هذا أن تتضمن القوائم أو التقارير المالية للوحدة الاقتصادية المعلومات التي يحتاجها مستخدموها مع الابتعاد عن أي تظليل أو إخفاء للمعلومات وبما من شأنه تحريف الصورة الحقيقية لأداء الوحدة، إما نوعية وكمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فهي في الواقع موضوع جدل، فهل الإفصاح المقصود هو إفصاح كامل أم شامل أم مناسب أم ملائم أم غير ذلك؟ والمهم أن يتم ذلك حسب طبيعة النشاط والوضع الاقتصادي القائم وحاجة مستخدمي البيانات المحاسبية و هو ما يمكن تسميته بالإفصاح الملائم أي المناسب والكافي.

❖ مبدأ القيد المزدوج:

إن الأرضية الأولى لهذا المبدأ طرحها الإيطالي لأول مرة في القرن الخامس عشر، وربط طريقة القيد المزدوج بالإمساك الجيد للدفاتر المحاسبية. ثم بدأ تركيز اهتمام المفكرين على تبرير منطق القيد المزدوج عن طريق إضفاء صفة الشخصية المعنوية المستقلة لكل حساب من الحسابات المشكلة للقيد المزدوج.

المحور 03: المبادئ المحاسبية و نظرية المحاسبة

إن الحساب هو الركيزة الأساسية من خلال تجسيده للأحداث المحاسبية في شكل جدول مقسم إلى عمودين:

- العمود الأول من الجهة اليمنى يسمى المدين؛
- العمود الثاني من الجهة اليسرى يسمّى الدائن.

إلا أن تسجيل أي حساب في الجهة المدينة أو الدائنة يخضع إلى طبيعة الحسابات وإلى سلوكياتها المنصوص عليها وفق التشريعات الموضوعة.

❖ مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:

إن استمرار المؤسسة في نشاطها من شأنه أن يعكس ضرورة الاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المتبناة من طرف نظام المعلومات المحاسبي، بغية إجراء مقارنات على مستوى النتائج المحققة من سنة إلى أخرى أو على مستوى العناصر التي تكون القوائم المالية الختامية للمؤسسة، إذ يفترض أن رصيد أي عنصر في نهاية السنة هو الرصيد في بدايتها كما يجب الاستمرار أو الإبقاء على نفس الطرق التي عولج بها آنفا.

إن الاستقرار على هذا المبدأ يعطي أمانة وصراحة لكل العناصر المكونة للذمة المالية للمؤسسة والمحددة لمركزها المالي، ونشير إلى أن التغيير في الطرق يكون بغية تحقيق مقارنات أفضل بين القوائم المالية في سنوات مختلفة، لإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة موضوع الدراسة.

المحور 03: المبادئ المحاسبية و نظرية المحاسبة

ملخص المحور الثالث

- يتكون هيكل النظرية المحاسبية من الأهداف والمفاهيم وهي تشكل معا الإطار المفاهيمي لهذه النظرية، بالإضافة إلى ذلك نجد مجموعة من الفروض والمبادئ والتي تمثل البناء الرسمي للنظرية؛
- يجب الاهتمام بالمبادئ المحاسبية التي تؤثر على موثوقية القوائم المالية التي تعتبر كمرآة لوضعية المؤسسة وهذا يجرنا إلى عكس الفرضية فالمبادئ المحاسبية غير ثابتة بل تتطور لمواكبة التطورات الاقتصادية؛
- تتأثر المحاسبة بالمحيط والبيئة الاقتصادية والاجتماعية بحكم كونها من العلوم الاجتماعية، هذا ما جعل الفروض المحاسبية تتميز بجملة من الخصائص؛
- ساهمت العديد من الأحداث في ظهور وتطور المبادئ المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك فقد جعلتها كل هذه الأحداث مقبولة قبولا عاما.
- تهدف كل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى تشكيل النظرية المحاسبية، بالإضافة إلى وضع أسس لممارسة المحاسبة وتطوير هذه الممارسات.

المحاضرة 04: الإفصاح المحاسبي و نظرية المحاسبي

الحجم الساعي المخصص 3 ساعة

أهداف المحاضرة

يتوقع من الطلبة بعدة دراسة هذه المحاضرة أن يكونوا قادرين على:

- ✓ تحديد مفهوم الإفصاح المحاسبي بدقة؛
- ✓ تحديد أهم المقومات التي يجب أن تتوفر لكي يكون الإفصاح صحيح؛
- ✓ التطرق إلى أهم مستويات الإفصاح المحاسبي؛

يتحدد مدى قدرة المؤسسة على الحفاظ على مكانتها وسمعتها في محيطها الاقتصادي بمدى شفافية تقاريرها المالية وما تقدمه هذه التقارير من معلومات تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة بدون أي أخطاء، فتوسع أنشطة المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها جعلها ملزمة بالإفصاح عن هذه العلميات لجهات مختلفة، لذلك فقد تزايد أهمية الإفصاح.

1- مفهوم الإفصاح وجذوره التاريخية

تهدف هذه الفقرة إلى تحديد مفهوم الإفصاح والمنهجية التي تطور بها.

1-1 مفهوم الإفصاح

يستخدم مفهوم الإفصاح في المحاسبة تعبيرا عن عملية تقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة للأطراف ذات المصالح الحالية أو المستقبلية بتلك المؤسسات، ومن هنا يعد الإفصاح المحاسبي احد أدوات الاتصال، حيث انه بدون اتصال لن تكون هناك منفعة من مخرجات النظام المحاسبي.

ويشير الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية إلى عديد القضايا، أهمها:

- تحديد أهداف الإفصاح وطبيعة مستخدمي المعلومات المالية ومدى قدرتهم على استخدامها وتفسيرها؛

المحور 04: الإفصاح المحاسبي و نظرية المحاسبي

- كيفية الإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية؛
- تحديد التوقيت المناسب للإفصاح عن المعلومات.

وعلى العموم توجد وجهتي نظر للإفصاح عن المعلومات، حيث نجد:

➢ وجهة النظر التقليدية:

تهدف وجهة النظر التقليدية إلى حماية المستثمر الجديد أو العادي الذي يتميز بمحدودية درايته باستخدام المعلومات المالية، وذلك عن طريق القضاء على أية عوامل قد تسبب للمستثمر العادي الضرر.

ومن مما سبق، نجد أن أساس وجهة النظر التقليدية هو تبسيط المعلومات المالية إلى الحد الذي يجعلها مفهومة لدى المستثمر محدود المعرفة والابتعاد عن تقديم المعلومات التي تتميز بدرجة كبيرة من عدم التأكد، مع ضرورة مراعاة المقدرة المحدودة للمستثمر عند تحديد مقدار المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

➢ وجهة النظر الحديثة:

تهدف وجهة النظر هذه إلى تقديم معلومات مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية، حيث تقوم على عديد من الاعتبارات هي:

- عدم اقتصار هدف المعلومات المالية على مفهوم الرقابة التقليدية، حيث يمتد هدفه تقديم معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات مختلفة؛

- السماح للمستثمرين الذين ليس لديهم المعرفة والقدرة على تفسير المعلومات المالية بالاستعانة بالخدمات الاستشارية للخبراء والمهنيين الذين الذي يكون لديهم الوعي أسس المعلومات المالية واستخدامها؛

- توجيه المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية نحو مساعدة المستثمرين على تقدير المتغيرات التي تعتمد على قياس درجة المخاطر النسبية.

ترتبط **وجهة النظر الحديثة** بالأسواق المالية التي تعكس اثر المعلومات بسرعة وبعدالة لأغراض تحديد أسعار الاستثمارات ذات الكفاءة، ومن هنا يتوجه هذا الإفصاح إلى توفير المعلومات التي تمكن السوق من التواصل للأسعار المتوازنة التي تحقق عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطر.

حيث تركز **وجهة النظر الحديثة** على زيادة حجم المعلومات المفصح عنها، والتركيز على المعلومات التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الخبرة في استخدامها، أي المعلومات التي تتصف بدرجة نسبية من التقدير، مثل التنبؤات المالية والمعلومات القطاعية....الخ.

1-2 تطور الإفصاح المحاسبي وأهميته

يرتبط تزايد أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، بالتحول النوعي الذي حدث للمحاسبة من التركيز على دورها الرئيسي الذي كانت تؤديه بغرض حماية مصالح أصحاب المؤسسة، إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات هدفه الأساسي توفير المعلومات المناسبة لصنع واتخاذ القرارات، فتطور الإفصاح المحاسبي كان مواكبا إلى حد كبير مع تطور النظرية المحاسبية.

دخلت العلاقة بين المحاسبة والرياضيات في منتصف القرن العشرين مرحلة الازدهار، وذلك لشروع بعض المؤسسات باستخدام بحوث العمليات في أنظمتها المحاسبية، بالإضافة إلى انفتاح

المحور 04: الإفصاح المحاسبي و نظرية المحاسبي

المحاسبة على كل النظريات الحديثة للقياس والنظرية الحديثة للمعلومات، حيث أثرت هاتين النظريتين على وظيفة المحاسبة وذلك بتحويلها من مجرد أداة لمسك الدفاتر، إلى نظام للمعلومات الاقتصادية والمالية، وذلك لتوفيرهما العديد من الأدوات والأساليب للمحاسبين.

وترجع أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية إلى ثلاثة عوامل أساسية هي:

أولا: الإفصاح عن متغيرات ذات اهتمام مباشر لعدة أطراف؛

ثانيا: تعد القوائم المالية أكثر مصادر المعلومات اعتمادا؛

ثالثا: تكلفة الحصول على المعلومات بالقوائم المالية منخفضة نسبيا، حيث أن تكلفة إعداد التقارير الخاصة لبعض المستخدمين تفوق بكثير العوائد المتوقعة منها.

يركز الإفصاح المحاسبي بشكل أساسي على تقليل حالات الغموض لدى المستخدمين، وذلك لعدة أسباب منها:

- تقليل مخاطر ممولي رأس المال، حتى يتمكنوا من تقييم العائد المتوقع لكل فرص الاستثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص؛
- إعلام الأفراد مثل المستثمرين وكل المتعاملين مع المؤسسة، والذين يتأثرون بنشاطاتها، وذلك لتمكينهم من التأثير على تصرفات المؤسسة.

ومما سبق، تستنتج بان أهمية الإفصاح المحاسبي تنبع من أن مخرجات النظام المحاسبي من قوائم مالية، تعتبر المصدر الأساسي والوحيد للأطراف المهتمة بالحصول على معلومات متعلقة بالمؤسسة، بالإضافة إلى اعتباره الأساس الذي يمكن أي طرف من الأطراف المهتمة بالمؤسسة من الحصول على صورة واضحة عنها بما يسمح بتقييمها.

المحور 04: الإفصاح المحاسبي و نظرية المحاسبي

2- المقومات الأساسية لعملية الإفصاح وخصائصها

تهدف هذه الفقرة إلى عرض وشرح المقومات الأساسية لعملية الإفصاح المحاسبي.

2-1 المقومات الأساسية لعملية الإفصاح

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:

2-1-1المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية نجد الملاك الحالين والمحتملين، الدائنون، المحللون الماليون، والموظفون، المؤسسات والهيئات الحكومية والهيئات الأخرى التي تهتم بالعديد من القضايا.

يشكل تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية تحدي كبيرة، كركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح، فتحديد أهمية الجهة التي تستخدم المعلومات المحاسبية تنبع من الأغراض التي تستخدم فيها هذه المعلومات أساسا، فتحديد الجهة يحدد خصائص المعلومات الواجب الإفصاح عنها، حيث كل جهة من هذه الجهات لديها خصائص معينة، وبالتالي فيمكن أن تتلائم المعلومات المفصح عنها لاستخدامات جهة ولا تتلائم جهة أخرى، لذلك فان معدي التقارير والقوائم المالية أمام خيارين:

- **الخيار الأول:** إعداد تقرير مالي وفق نماذج متعددة حسب تعدد احتياجات المستخدمين، ولكن هذا الخيار بالإضافة إلى صعوبة تطبيقه نجد انه مكلف جدا ويتعارض مع مبدأ **المنفعة الاقتصادية** بحيث أن تكلفة المعلومات تكون اكبر من العائد منها.

- **الخيار الثاني:** إعداد تقرير مالي واحد لكنه متعدد الأغراض بحيث يلبي احتياجات جميع المستخدمين المحتملين، حتى هذا الخيار مثل الذي سبقه يطرح مشكلة الإفراط في المعلومات المفصح عنها، حيث أن تطبيقه سيجعل القوائم المالية كبيرة جدا.

لذلك يقترح الباحثين كحل لهذه المشكلة، تطبيق نموذج التقارير المالي الذي يلبي احتياجات مستخدم مستهدف يتم تحديده من بين الفئات المتعددة التي تستخدم هذا التقرير، وذلك يجعل هذا المستخدم محور أساسي في تحديد أبعاد الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية.

2-1-2الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي ستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، حيث «**تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، وتعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح**»، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من وجهة، والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من جهة أخرى.

لذلك فقبل تحديد ما إذا كانت المعلومات ملائمة أو غير ملائمة يجب أن نحدد الغرض الذي ستستخدم فيه هذه المعلومات، حيث أن المعلومات الملائمة لمستخدم معين في غرض معين ليس

بالضرورة تكون ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم بديل، لهذا فان تحديد الغرض الذي ستخدم فيه المعلومات المحاسبية ضروري لكي نعرف المعلومات المفصح عنها.

3-1-2تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

بعد تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية، والأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية، تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية، إلا أن هذه الأخير تعد وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات متعارف عليها، هذا ما ينتج عنه مجموعة من القيود والمحددات على كل من نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم، فعلى سبيل المثال لا الحصر، نجد أن مبدأ التكلفة التاريخية يجعل مصداقية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في الاقتصاديات ذات التضخم عرضة للشك والتساؤل (**تم التطرق لمشكلة محاسبة التضخم في مقياس المشاكل المحاسبية**)، بالإضافة إلى ذلك نجد انه وفي كثير من الأحيان عند إعداد القوائم المالية وطبق لمبدأ الأهمية النسبية يتم دمج بعض المعلومات التي يمكن أن تكون ذات أهمية كبيرة بالنسبة لبعض المستخدمين، ومن هنا فان توفير الإفصاح المناسب يستوجب إعادة النظر في العديد من المفاهيم والأعراف والمبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية. ومن هنا تم ترجيح كفة خاصية الملائمة على حساب بعض الخصائص الأخرى لأهميتها الكبرى، ما أدى إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية المنشورة من زوايا عديدة هي:

- الدعوة إلى استخدام أنماط جديدة من المقاييس المحاسبية مبنية على مفاهيم مستمدة من نظرية الاحتمالات،

- استخدام مفهوم المقاييس المتعددة في الإفصاح عن قيم بعض العناصر المدرجة في القوائم المالية؛
- الإفصاح عن معلومات وعناصر جديدة لم تكن تتضمنها القوائم المحاسبية التقليدية، مثل الإفصاح عن بيانات المحاسبة الاجتماعية والبيئية...الخ؛
- الإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية مصحوبة بالإفصاح عن مدى المخاطرة لدقة المعلومات المتنبئ بها؛
- الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات التي تحدث في المستويات العامة للأسعار خاصة في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

في هذا الإطار يوجد اعتبارين مهمين لا بد توفرهما عند الحديث عن توسيع نطاق الإفصاح، أما الاعتبار الأول فهو **ضرورة توفر محاسبيين ذو مهارات وخبرات كبيرة ومتخصصة جدا**، والاعتبار الثاني وهو **عدم الإفراط في الإفصاح عن تفاصيل كثيرة مما قد ينتج عنها آثار سلبية على المستخدمين**.

4-1-2تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، في يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة الأخرى في الملاحق التي ترفق بالقوائم المالية، كما يتطلب في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية، حيث أن هذه البدائل المختلفة من أساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المالية تترك آثارا مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، لذلك يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات بطريقة سهلة ومفهومة،

بالإضافة إلى أن ترتب وتنظم المعلومات فيها بصورة منطقية وأن تركز على الأمور الجوهرية التي تساعد المستخدم المستهدف قرائتها واستخدامها بسير وسهولة.

2-1-5تحديد الوقت المناسب للإفصاح المحاسبي:

ينبغي الإفصاح عن المعلومات المحاسبية مرة كل سنة على اقل تقدير، وفي الحالات الأخرى، أي التي تكون فيها الفترة المستخدمة اقصر أو أطول من سنة، يجب الإفصاح عن سبب استخدامنا لهذه الفترات، وتقضي الأعراف المحاسبية بان الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للمؤسسة يتم في نهاية السنة المالية حيث تقوم كل وحدة باختيار سنتها المالية حسب ظروفها الاقتصادية على الرغم من تفضيل اغلب المؤسسات السنة الميلادية، حيث ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 على أن فائدة المعلومات والبيانات المالية تقل إذ ا لم تتوفر للمستخدمين خلال فترة معقولة بعد تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية، ولا يجب لآي سبب من الأسباب أن يعوق عملية الإفصاح عن القوائم المالية، ويختلف الوقت لازم لإعداد القوائم المالية من دولة إلى أخرى حسب القوانين والتشريعات المعمول بها، حيث يؤكد مجلس المبادئ المحاسبية **APB** على أهمية عنصر التوقيت في إيصال المعلومة المحاسبية لمتخذي القرار، لان الوقت عامل مهم جدا في اتخاذ القرار المناسب.

2-2 خصائص الإفصاح المحاسبي:

تتمثل الخصائص النوعية للإفصاح المحاسبي في الأتي:

2-2-1 **الملائمة:** تعتبر المعلومات ملائمة حينما تؤثر في اتخاذ القرارات الاقتصادية للمستخدمين عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية أو التعريف أو تصحيح تقييماتهم السابقة، وتتأثر ملائمة المعلومات حسب طبيعتها وأهميتها النسبية والتي تعتبر دائما نقطة البداية الملائمة.

2-2-2 **المصداقية:** يجب أن تكون المعلومات خالية من الأخطاء الجوهرية أو أي تحيز، أن المظاهر الرئيسية للمصداقية تتمثل في التمثيل الهادف، وأولية الجوهر على الشكل والحيطة والحذر...الخ.

2-2-3 **القابلية للمقارنة:** يجب أن يتم عرض البيانات بطريقة متسقة وثابتة خلال الزمن، كما يجب أن تكون متسقة بين المؤسسة لتمكن المستخدمين من إجراء المقارنات الهامة والملائمة.

2-2-4 **القابلية للفهم:** يجب أن تكون المعلومات سهلة الفهم في طريق المساهمين الذين يتوقع أن يكون لديهم معرفة معقولة بالأعمال والمحاسبة والرغبة في دراسة المعلومات بعناية واجبة.

2-2-5 **الاستمرارية:** يجب أن يتم عرض القوائم المالية على أساس استمرارية المؤسسة في نشاطها، إلا إذا كان من المحتمل أن يتم تصفية المؤسسة أو توقفها عن النشاط، أما إذا لم يتم عرض القوائم المالية على أساس الاستمرارية، هذا يتعين عليه الإفصاح عن الحقائق التي تظهر في حالة عدم استخدامه ويجب أن يتم الإفصاح عن عدم التأكد المحيط بالاستمرارية.

2-2-6 **اتساق العرض:** يجب أن يتم الحفاظ على عرض وتبويب البنود من فترة إلى أخرى باتساق إلا إذا حدث تعيير يؤدي إلى عرض أكثر ملائمة مما سبق.

المحور 04: الإفصاح المحاسبي و نظرية المحاسبي

3- مستويات وأنواع الإفصاح المحاسبي

تهدف هذه الفقرة إلى استعراض أهم مستويات الإفصاح المحاسبي.

3-1 مستويات الإفصاح:

تقتضي المتطلبات العامة للإفصاح ضرورة اشتمال التقارير المالية لمجموعة من القوائم المالية يتم إعدادها في ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها، لكن ونظرا لاختلاف وجهات نظر المستخدمين، حيث أن ما يعد ملائما وضروريا لشخص ذو خبرة قد لا يكون كذلك لشخص آخر لا يمتلك المستوى ذاته من الخبرة، زيادة عن رغبة الإدارة في الإفصاح أو عدمه، واختلاف المعلومات المطلوبة من قطاع لأخر من القطاعات الاقتصادية، كذلك اختلاف بيئة الأعمال التجارية، واختلاف حاجات المستخدمين، كل هذا أدى إلى صعوبة وجود مفهوم واحد فقط للإفصاح والذي يضمن توفير مستوى إفصاح يحقق أغراض كل الأطراف، لذلك ظهرت مستويات مختلفة للإفصاح والتي نجد منها:

3-1-1 **الإفصاح الكافي:** وهو الأكثر شيوعا، حيث يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها والتي يجب أن تتضمنه القوائم المالية، حتى لا تكون مضللة للقارئ عند اتخاذ القرار الاستثماري.

3-1-2 **الإفصاح العادل:** يقدم المعلومات التي تفي باحتياجات الأطراف المعنية على قدم المساواة لمستخدمي القوائم المالية أي يتضمن معاملة متساوية لجميع المستخدمين.

3-1-3 **الإفصاح الكامل:** بموجبه تكون القوائم المالية شاملة للمعلومات اللازمة للتعبير الصادق، وتمكن من إعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة الاقتصادية بمعنى شمولية القوائم المالية لعرض المعلومات الملاءمة لمستخدمي القوائم المالية.

المحور 04: الإفصاح المحاسبي و نظرية المحاسبي

ويعد الإفصاح الكافي أكثر المفاهيم شيوعا في الاستخدام لما له من تأثير على قرارات المستثمرين

ويساهم في العلانية عن تحمل المؤسسة أعباء المسؤولية الاجتماعية، ولكنه يفترض الحد الأدنى من

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها التي تجعل القوائم المالية غير مضللة، بينما الإفصاح العادل ينطو ى على هدف أخلاقي بتحقيق معاملة متساوية لجميع قراء للقوائم المالية، إلا أن الإفصاح الكامل يفترض عرض جميع المعلومات الملائمة، وقد ينظر إليه على انه يعنى عرض معلومات زائدة،

وقد تكون المعلومات الكثيرة ضارة، لان عرض التفاصيل غير المهمة يخفى المعلومات الجوهرية، وبذلك يضر أكثر مما يفيد ويجعل التقارير المالية صعبة التفسير ومطولة إلى الدرجة التي قد تكون مملة.

3-2 أنواع الإفصاح المحاسبي:

تلعب العديد من العوامل دورا مهما وفاعلا في مجال الإفصاح ، كما إن القوانين والتشريعات القانونية السائدة في بيئة المؤسسة تعد أحد العوامل التي تلعب دورا مهما ومؤثرا في مجال الإفصاح على المستوى المحلي، ولكن على العموم يمكن تبويب أنواع الإفصاح وفقا للهدف منه إلى ما يلى:

المحور 04: الإفصاح المحاسبي و نظرية المحاسبي

3-2-1 الإفصاح الوقائي:

يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية، وبالتالي يجب أن تكون المعلومات المالية قد تم الإفصاح عنها بأعلى درجة ممكنة من الموضوعية والحياد والعدالة ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن الأمور التالية:

- السياسات المحاسبية؛
- التغيرات في السياسات المحاسبية؛
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية -التغير في طبيعة الوحدة الاقتصادية؛
- المكاسب والخسائر المحتملة؛
- الارتباطات المالية؛
- الأحداث اللاحقة.

3-2-2 الإفصاح التثقيفي:

ظهر هذا المفهوم نتيجة ازدياد أهمية الملائمة بوصفها أحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ولذلك فأنه يعكس الاتجاه المعاصر للإفصاح المحاسبي، ومن الأمثلة على الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي نجد الإفصاح عن التنبؤات المالية، الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله وربحية السهم الواحد، التطور التاريخي للأنشطة، خطط الإدارة وأهدافها في المستقبل....الخ.

3-2-3 الإفصاح الكامل:

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

3-2-4 الإفصاح الملائم

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها .إذ إنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

المحور 04: الإفصاح المحاسبي و نظرية المحاسبي

ملخص المحور الرابع

- يعد الإفصاح المحاسبي احد أدوات الاتصال، حيث انه بدون اتصال لن تكون هناك منفعة من مخرجات النظام المحاسبي؛
- من وجهة النظر التقليدية فانه يجب تبسيط المعلومات المالية إلى الحد الذي يجعلها مفهومة لدى المستثمر محدود المعرفة؛ أما من وجهة النظر الحديثة فانه يجب تقديم معلومات مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، بالتحول النوعي الذي حدث للمحاسبة من التركيز على دورها الرئيسي الذي كانت تؤديه بغرض حماية مصالح أصحاب المؤسسة؛
- تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة؛
- بالرغم من وجود العديد من مستويات الإفصاح المحاسبي إلا أن كلها يركز بشكل أساسي على تقليل حالات الغموض لدى المستخدمين.

المحور 05: القياس المحاسبي و نظرية المحاسبة

الحجم الساعي المخصص 3 ساعة

أهداف المحور

يتوقع من الطلبة بعدة دراسة هذه المحور أن يكونوا قادرين على:

- ✓ التعرف على كل ما يتعلق بالقياس المحاسبي؛
- ✓ خصائص و مقومات القياس المحاسبي؛
- ✓ خطوات عملية القياس المحاسبي؛
- ✓ الأساليب المستخدمة فى القياس المحاسبى.

يمكننا بشكل عام صياغة الهدف الرئيسي للمحاسبة كنظام المعلومات والتي تهتم بإنتاج المعلومات وتقديمها لمستخدميها، ومع تطور هذه الأهداف ترتب عليه تغير شكل ومحتوى وأسلوب قياس وإيصال المعلومات المحاسبية وتقديمها لمستخدميها في الوقت المحدد.

يعتبر القياس عنصرا أساسيا من عناصر البحث العلمي فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج، ومن ناحية أخرى يعتبر القياس إحدى وظائف المحاسبة الأساسية ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

1- مفهوم وخواص القياس المحاسبي

تهدف هذه الفقرة إلى توضيح مفهوم القياس المحاسبي بالإضافة إلى استعراض أهم خصائصه وصيغه.

1-1 مفهوم القياس المحاسبي

يعود أساس القياس إلى ما قدمه علماء النظريات الطبيعية والذين حددوا العناصر العلمية الأساسية لعلمية القياس عموما فيما يلي:

- نظام عددي؛

المحور 05: القياس المحاسبي و نظرية المحاسبة

- قواعد حسابية.

وفي خضم عملية التطور العلمي ساهم العديد من العلماء في تطور هذا المفهوم حيث تم إضافة عنصر جديد لعملية القياس، حيث هذه النظريات كانت تطبق بشكل أساسي في العلوم الطبيعية والتي تعتمد أساس على قياس الخواص الطبيعية الملموسة كالوزن، الطول، الحجم والعدد...الخ، بينما الخواص المعنوية فهي لا تخضع للقياس، إلا انه وفي منتصف القرن العشرين ظهرت العديد من الدراسات التي تناولت شمولية الخواص المعنوية للقياس وبالتالي أصبح مقدور العلوم الاجتماعية أن تستفيد من تطبيقات النظرية الحديثة للقياس.

لا بد من التنويه بأن القياس له أصل في العديد من العلوم:

- **أصل اقتصادي:** حيث يقيس الاقتصاديون القيمة بمقارنة المنافع التي يحصلون عليها وقد استخدم الاقتصاديون العمل في قياس القيمة باعتباره الأصل في خلق السلع الاقتصادية، إلا أن هذا المعيار غير متجانس لهذا تم استبعاده واستبدل بالنقود، وبناء على ذلك يتم التعبير عن كل سلعة أو خدمة بوحدات نقدية وليس بوحدات عينية.
- **أصل في علم الإدارة :** فالقياس، يعني تقويم أعمال المؤسسة بواسطة المعايير التي تهتم بتحديد التنفيذ السريع لتلك الأعمال.

بالنسبة للمفهوم القياس المحاسبي، فانه يعتبر من المفاهيم التي لاقت اهتماما واسعا في أوساط الباحثين والمفكرين المحاسبيين، حيث يعرف على انه «**قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءا على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة**»، وفي نفس السياق فقد عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية على انه «**قرن الأعداد بأحداث**

المحور 05: القياس المحاسبي و نظرية المحاسبة

المؤسسة الماضية والحاضرة والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية وحالية وبموجب قواعد محددة»

ومما سبق فان القياس المحاسبي يشير في العموم إلى تخصيص أرقام لأشياء او أحداث تأسيسا على قواعد معنية، وعادة ما تتضمن أنشطة القياس المحاسبي المكونات التالية:

أولا: تحديد عناصر القوائم المالية التي تمثل موضوع القياس مثل حقوق الملكية والالتزامات والإيرادات والنفقات؛

ثانيا: تحديد خصائص وصفات موضوع القياس وهناك أربعة خواص تستخدم كأساس لقياس عناصر القوائم المالية هي:

- التكلفة التاريخية (مقدار النقدية الذي تتحمله المؤسسة في سبيل الحصول على الأصول او سداد الالتزامات)؛
- تكلفة الاستبدال الجارية (تمثل النقدية الذي كان سوف تتحمله المؤسسة لو قامت بشراء الأصل في الوقت الحالي أو كانت سوف تتحصل عليه المؤسسة لو تحملت نفس قيمة الالتزامات الحالية)؛
- صافي القيمة البيعية (قيمة النقدية الذي يمكن أن تحصل عليه المؤسسة في حالة بيع الأصل حاليا او كان ستدفعه لسداد الالتزامات الحالية)؛
- القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية (هي القيمة الحالية للمنافع التي تحدد على المؤسسة مستقبلا من استخدام الأصل او القيمة الحالية للتنظيمات المستقبلية التي يتوقع أن تتحملها المؤسسة في سبيل سداد التزاماتها).

ثالثا: تحديد توقيت الاعتراف بأثر الأحداث الاقتصادية، وهي تمثل تسجيل البنود المترتبة عليها او ادخار تلك القوائم المالية كأصول او التزامات او حقوق ملكية او إيرادات او مصاريف، حيث يتم الاعتراف عن طريق تسجيل ووصف وقيمة ذلك البند في القوائم المالية والتغيرات التي تطرأ عليه.

رابعا: تحديد وحدة القياس المستخدمة، يشير القياس إذن إلى عملية تخصيص قيم رقمية لتمثيل صفات محددة عن أشياء او أحداث مختارة، حيث أن الأصول والالتزامات يجب أن يكون لها صفة ملائمة يمكن أن يتم تحديدها كميا في صورة وحدات نقدية بمصدقية كافية.

ويمكننا القول بان مجال القياس المحاسبي ينصب على قياس موارد (خصوم) واستخدامات (أصول) أي مؤسسة وما ينجم عنها من عمليات إنفاق وخلق منافع وقيم مادية وسلعية وخدمات جديدة، ويشكل هذا الإطار مجال المحاسبة المالية بمفهومها الشامل وفروع أخرى للقياس المحاسبي، فمثلا نجد قياس تكلفة إنتاج السلع وتقديم الخدمات وتكاليف تسويقها مجالا لقياس ضمن إطار محاسبة التكاليف، وقياس النتائج الفعلية لمختلف أنشطة المؤسسة كأساس لإعداد الخطط والموازنات التقديرية ضمن إطار المحاسبة الإدارية...الخ.

1-2 أهداف القياس المحاسبي

تتطلب منا المعرفة الدقيقة للقياس المحاسبي، حصر وتحديد الأهداف المرجو تحقيقها من جراء تطبيق وظيفة القياس المحاسبي، حيث نجد هدفين مهمين هما:

الهدف الأول: قياس الموارد التي تحقق الدخل

إن موضوع القياس ذاته يشكل المصدر الأساسي لتحقيق الدخل، ولأجل الاطمئنان على هذا زيادة هذا الدخل، أصبح من الضروري زيادة الاهتمام ورعاية تلك الثروة التي تشكل مصدر تحقق

الدخل وتدفقه والحفاظ عليه، وذلك بمواكبة عملية القياس المحاسبي لها وباستمرار للوقوف على التغييرات التي تطرأ عليها وتجنب أي عامل يمكن أن يؤثر على تدفق الدخل.

الهدف الثاني: تامين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة

بعد أن تتم عملية القياس للطاقات الإنتاجية والتسويقية والمادية المتاحة بالإمكان تحقيق هدف آخر ألا وهو دراسة الفرص البديلة بهدف توجيه تلك الموارد واستغلال تلك الطاقات استغلالا عقلانيا ورشيدا للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق والمتنامي وكذلك تقليل فرص الضياع والضغط على أوجه الإنفاق قدر المستطاع.

3-1 صفات القياس المحاسبي

تشمل صفات القياس مايلي:

- **الثبات:** أي مدى ثبات اتساق صفات الشيء المقاس مع صفات المقياس المستخدم في قياسه.

وتعبر هذه الصفة عن مدى تحقيق درجة من الثبات بين صفات الشيء المقاس وصفات المقياس المستخدم في قياسه بحيث يتم التوصل إلى درجة عالية من الموثوقية.

- **الدلالة:** أي مدى جوهرية النتيجة ودلالاتها والتي تحصل عليها من عملية القياس.

أما هذه الصفة فتعبر عن مدى إمكانية التنبؤ بالنتيجة التي يتم التوصل إليها من خلال وجود ارتباط قوي بين ما يتم قياسه بالنسبة للمؤسسة وفقا لمبدأ مقابلة **الإيرادات بالنفقات**

- **الصدق:** أي أن يتم قياس خاصية موضوع القياس الذي افترض القياس دون غيره.

المحور 05: القياس المحاسبي و نظرية المحاسبة

وتقوم الصفة الثالثة على أنه لا يجوز استخدام المقياس غير مناسبة، كما هو الحال بالنسبة لقياس الربح إذ أن لكل ربح محدد في أي المؤسسة مقياسا ملتصقا به فلا نستخدم مقياس ربح في المؤسسة ما لقياس ربح في المؤسسات الأخرى.

2- خصائص القياس المحاسبي

تهدف هذه الفقرة إلى توضيح أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في القياس المحاسبي.

2-1 **الموضوعية:** تمثل الموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي وذلك نظرا لان ذلك من شانه تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية وكلما زادت الموضوعية زادت إمكانية الاعتماد على نتائج القياس، ولا يوجد اتفاق بين المحاسبيين على مفهوم موحد للموضوعية، وتعني الموضوعية في القياس عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحثه، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي. حيث يركز هنا على الانفصال بين المقاييس والشخصية القائمة بعملية القياس، أي يجب على النظام المحاسبي الابتعاد عن الاعتماد على الحكم الشخصي، إلا أن الانفصال التام يكون غير ممكن لان القياس المحاسبي للدخل لا يمكن أن يتم بدون اجتهادات وتقديرات شخصية.

فالموضوعية لا تعني الابتعاد عن الذاتية التي ترتبط بشكل مباشر بالنظام الذي يقوم بالقياس، وإنما تعني أساسا مدى انعكاس الحقائق من خلال المعلومات التي ينتجها القياس المحاسبي، وانعكاس الحقائق بشكل مجرد ونزيه من خلال نتائج القياس لا يتأثر فقط بالنظام الذي يقوم بعملية القياس، بل بعوامل أخرى تحد من فعاليته، مثل:

- القدرة على إدراك الظاهرة موضوع القياس أي مدى وضوح الظاهرة؛
- القدرة على ترجمة الخاصية موضوع القياس إلى أرقام؛

- مدى توفر وحدة القياس وأدواتها؛
- موضوعية ضوابط القياس التي يتم اعتمادها عند إجراء القياس المحاسبي.

2-2 **الملائمة:** تعتبر خاصية الملائمة من أهم خواص القياس المحاسبي وأعمها، إذا كان للقياس المحاسبي أن يحقق الأهداف المرجوة منه، فهو يمثل ما يجب أن تتصف به نتائج القياس من بيانات ومعلومات تتعلق بموضوع القياس تحقيقا لأهداف القياس، وبذلك يصبح المعيار ملزما في اختيار أسس القياس المحاسبي بما يتفق مع ملائمة النتائج مع الأهداف.

هنا يمكن القول بان ملائمة القياس المحاسبي تتطلب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس وهذا ما يتحقق عندما تعكس المعلومات صورة واضحة ودقيقة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس وما طرأ عليه من تغيرات على مدار فترة زمنية معنية.

2-3 **التلائم:** تعني خاصية التلائم أن تكون ضوابط القياس وأدواته ملائمة للظروف المحيطة، وما يؤكد على أهمية هذا المعيار هو أن الاعتماد على التكلفة التاريخية في القياس في اقتصاد يعاني من معدلات تضخم مترفعة سيقود بلا شك إلى تضليل المستخدم لنتائج القياس المحاسبي وبالتالي عدم تحقيق أهداف القياس وإخلال العلاقة المرغوبة بين نتائج القياس وأهدافه، حيث أن معيار التلائم يتطلب اللجوء إلى أسلوب قياس بديل يتلائم مع البيئة المحيطة مثل القياس بالقيمة العادلة.

2-4 **القابلية للقياس الكمي:** يعني القياس تعيين أعداد للأشياء المرغوب في قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد، ونظر لتعدد المقاييس الكمية وتنوعها، وتعدد العناصر موضوع القياس، فان هناك حاجة إلى مقياس كمي عام وموحد يمكن استخدامه على كل هذه العناصر المختلفة.

المحور 05: القياس المحاسبي و نظرية المحاسبة

وتعد النقود المقياس العام والموحد للتعبير عن القيمة المالية في العصر الحديث، وقد اعتمد عليها المحاسبين اعتمادا كليا ومطلقا للتعبير الكمي عن نتائج القياس المحاسبي منذ ظهور علاقات الدائنة والمديونية حيث كان يتم إثبات هذه العلاقة في الدفاتر لتوثيق أثار العمليات الاقتصادية بشكل نقدي، ويجب مراعاة ثبات وحدة القياس وتجانسها حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع.

2-5 **المنفعة الاقتصادية:** تستدعي هذه الخاصية الحفاظ على التوازن الملائم بين التكلفة الاقتصادية لعمليات القياس المحاسبي والمنفعة الاقتصادية لما ينتج عن القياس من بيانات ومعلومات، ويضفي هذا المعيار المرونة اللازمة عند تطبيق الخصائص الأخرى مثل الموضوعية والملائمة بحيث يصبح الالتزام بها بصفة نسبية وليس في الصورة المطلقة، لذلك فان المنفعة الاقتصادية اقرب لان تكون قيدا على خصائص القياس الأخرى منها لان تكون خاصية.

فالتطبيق السليم لأساليب القياس المحاسبي يتطلب تحمل تكاليف قد تكون أعلى من الفائدة المتحققة منه، وفي حال تحقق ذلك سيفقد القياس في هذا النظام احد أهم خصائصه.

3- خطوات وأساليب القياس المحاسبي

تتناول هذه الفقرة المراحل الثلاث لعميلة القياس المحاسبي، بالإضافة إلى أهم الأساليب المستخدمة في القياس المحاسبي.

المحور 05: القياس المحاسبي و نظرية المحاسبة

3-1 مراحل عملية القياس المحاسبي

قبل البدا في تناول الأساليب التي تتم من خلالها عملية القياس المحاسبي، لا بد من استعراض مراحل هذه العملية والتي يمكن تلخصها فيما يلي:

المرحلة الأولى: تحديد الخاصية محل القياس (الأحداث)

تمارس المؤسسة العديد من الأنشطة والفعاليات ذات الطابع المالي والإداري والخدمي والتجاري والإنتاجي والتسويقي وبعض الأنشطة المتنوعة الأخرى، حيث أن الخاصية محل القياس هي احد هذه الأنشطة والفعاليات والتي اثر أو ستؤثر عند حدوثها على المركز المالي للمؤسسة، حيث تكمن المشكلة هنا في عدم القدرة على التحديد الدقيق للخاصية محل القياس؛

المرحلة الثانية: تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس

إن تحديد المقاييس المناسبة لقياس كل عملية يتوقف على طبيعة عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس، حيث إن التعداد النقدي هو مقياس مناسب عند القيام بعملية قياس الأرباح، في انه غير مناسب في عملية قياس الطاقة الإنتاجية، حيث يكون المقياس المناسب في هذه الأخيرة هو مثلا عدد الوحدات...الخ؛

المرحلة الثالثة: تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس

توجد العديد من الأساليب المعتمدة في علمية القياس المحاسبي، لذلك فان تحديد أي هذه الأساليب مناسب في تنفيذ عملية القياس المحاسبي يتوقف على:

- **الهدف من عملية القياس؛**
- **الأفق الزمنية لعملية القياس.**

المحور 05: القياس المحاسبي و نظرية المحاسبة

3-2 أساليب القياس المحاسبي

على ضوء استعراض مراحل عملية القياس المحاسبي لا بد لنا من التعرف على أهم أساليب القياس المتعارف عليها، حيث أن عملية قياس الموارد والاستخدامات في أي مؤسسة يمكنها أن تأخذ صيغا مختلفة للقياس التعبير عنها ومن تلك الصيغ نجد:

- **أسلوب القياس التاريخي:**

إن إتباع هذا الأسلوب يستلزم تبني أساس تقويم وقياس تاريخي انسجاما مع تاريخ وقوع وتسجيل الحدث ذاته بالأسعار التي كانت سائدة آنذاك، إن هذا الأسلوب يستخدم بشكل أساسي في قياس وتقويم الأصول الثابتة والذي يتم على أساس تكلفتها التاريخية في تاريخ الحصول عليها بمعزل عن تساوي تلك الأصول في الوقت الحاضر.

- **أسلوب القياس التاريخي المعدل:**

إن هذا الأسلوب ينطلق من أساس القياس التاريخي أساسا لكن يأخذ بنظر الاعتبار كافة التغييرات والتعديلات التي تطرأ على أداة القياس لمجاراة الواقع واعتماد السعر الجاري في السوق هو الأساس في التقويم والقياس لتامين عرض القيم الاقتصادية بمدلولاتها الحقيقية انسجاما مع ما يطرأ عليها من تغييرات وتعديلات.

- **أسلوب القياس الجاري:**

إن جوهر هذه الطريقة هو اعتماد أساس للقياس يختلف عن أساس التكلفة التاريخية، ويكون الأساس المقترح هو الأسعار الجارية المبنية على أساس أسعار السوق او صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق او تكلفة الإحلال.

كما أن هذه الطريقة تخلف عن طريقة التكلفة التاريخي المعدلة وكلامها يختلفان عن طريقة التكلفة التاريخية إذ يكون التعديل وفق الطريقة الجارية ينصب على أساس القياس ذاته بدلا من الأساس التاريخي الذي يعتمد الأساس الحالي، بالإضافة إلى ذلك فان هذه الطريقة تعتمد على الرقم القياسي الخاص للأسعار، لكن التعديل وفق الطريقة التكلفة التاريخية المعدلة ينصب على وحدة القياس مع المحافظة على أساس القياس التاريخي.

- **أسلوب القياس المستقبلي:**

إن هذا الأسلوب يذهب ابعد فيما يخص مسالة تاريخ التقويم والقياس إذ انه لا يرفض الأساس التاريخي فحسب بل يرفض الأسعار الحالية، إذ انه يدعوا لاعتماد تنبؤات الأسعار في المستقبل واستخدامها كأساس للتقويم والقياس، حيث إن تطبيق هذا الأسلوب ينسجم مع أهمية وفعالية تطبيق أنظمة الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.

حيث أن استخدام احد هذه الصيغ او أكثر يعتمد أساسا على طبيعة المعلومة المراد قياسها من جانب وطلب المستخدم لتلك المعلومة من جانب أخر، علما انه هناك توجه إلى اعتماد معايير أو مقاييس موحدة تستخدم كأساس لقياس الأنشطة الاقتصادية وتقديم المعلومات عنها في إطار كمي.

المحور 05: القياس المحاسبي و نظرية المحاسبة

ملخص المحور الخامس

- إن الهدف الرئيسي للمحاسبة هو إنتاج المعلومات وتقديمها لمستخدميها، ومع تطور هذه الأهداف ترتب عليه تغير شكل ومحتوى وأسلوب قياس وإيصال المعلومات المحاسبية وتقديمها لمستخدميها في الوقت المحدد؛
- يعتبر القياس إحدى وظائف المحاسبة الأساسية ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي؛
- يعود أساس القياس إلى ما قدمه علماء النظريات الطبيعية والذين حددوا العناصر العلمية الأساسية لعلمية القياس مثل النظام العددي والقواعد الحسابية وعلى العموم علوم الرياضيات والإحصاء؛
- يتميز القياس المحاسبي بصفات عديدة أهمها، الصدق، الدلالة والثبات.
- يجب أن تتوفر في القياس المحاسبي بعض الخصائص لكي يحقق هذا القياس أهدافه المرجوة؛
- يختلف الباحثين في مراحل القيام بالقياس المحاسبي، ولكن تعبر الثلاث الطرق سابقة الذكر الركيزة الأساسية لعملية القياس، فبدونها لا يمكن أن يتم القياس؛
- توجد العديد من الأساليب الخاصة بعملية القياس المحاسبي، ويختلف كل أسلوب عن الأخر في كيفية القياس، وذلك لاعتبارات مختلفة يمكن أن تؤثر على جودة القياس.

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

الحجم الساعي المخصص 3 ساعة

أهداف المحور

يتوقع من الطلبة بعدة دراسة هذه المحور أن يكونوا قادرين على:

- ✓ التعرف على فكرة المحاسبة الدولية
- ✓ كيفيات وضع معايير محاسبية دولية
- ✓ التوحيد والتوافق الدولي

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، وقد تطورت المحاسبة من خلال علاقتها بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية، حيث كانت كل دولة تتبع مدخلاً محدداً في تطوير المحاسبة لديها، وقد تأثرت المحاسبة في تطورها بالمنهج المتبع، مما ساهم في تعزيز الاختلاف والتباين في الممارسات المحاسبية بين دول العالم المختلفة، لكن ورغم كل تلك التباينات ومبرراتها والقوانين والأنظمة التي تدعمها، نجد أن الأصوات التي تطالب بالسعي إلى تطوير المحاسبة باتجاه تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم أخذت بالتزايد نظراً للحاجات الماسة التي ظهرت لعدة أسباب أهمها عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر وتطور الأسواق المالية العالمية والانتشار الواسع والسريع للشركات المتعددة الجنسيات وشركات المحاسبة الدولية.

1- الحاجة إلي المعايير المحاسبية الدولية

تهدف هذه الفقرة إلى توضيح فكرة المحاسبة الدولية، وكيف يمكن أن تكون هناك معايير دولية لتنظيم الممارسات المحاسبية، وما هي الحاجة العالمية لتوجه نحو هذه المعايير.

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

1-1 المحاسبة الدولية:

أن التفكير في وضع محاسبة دولية ومكونتها من المعايير المحاسبية العالمية يأتي من الحاجة إلى التطبيق العملي المستند إلى الدقة والأمانة والموضوعية في وضع المعلومات المحاسبية على أسس موحدة سليمة سواء على مستوى الدولة أو على مستوى العالم حيث أن المحاسبة لا زالت علما اجتماعيا وليست علما بحتا، وتأتي مسؤولية المحاسب في انه يتعامل مع معايير لا يتم قياسها ماديا فليس لديه مقياس موضوعي كالمتر مثلا، بل كثير من الأمور قد تخضع لتقديره الشخصي وهنا مكمن الضعف في المحاسبة عموما، مما يدعو إلى التفكير العام بين المحاسبين إلى الاتفاق على معايير محاسبية موحدة المعنى والتطبيق على مستوى العالم، مما ينشأ لنا ما قد نسميه المحاسبة الدولية.

فالمفهوم التاريخي يعبر عن عملية انتشار وانتقال الأفكار المحاسبية من دولة لأخرى، في حين يشمل البعد العالمي للمحاسبة على محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح والطرق المتشابهة للقياس من دولة إلى أخرى، ويقوم مفهوم المحاسبة المقارن على أنه أحد الأسباب وراء وصف ومقارنة الممارسات المحاسبية المختلفة الموجودة حول العالم هو تمكين المحاسبين من فهم الاختلافات، وبالتالي تحسين قدراتهم على إدراك وقياس تأثير هذه الاختلافات على القوائم المالية، أما المفهوم العملي للمحاسبة الدولية فيعبر عن المشاكل الفنية والعملية للشركات القابضة الأجنبية ومحاسبة الأقسام والفروع الأجنبية.

هذا وهناك من اعتبر أن مفهوم المحاسبة العالمية من أوسع المفاهيم وأكبرها من حيث المجال، فهي تبحث في تشكيل ودراسة مجموعة مبادئ محاسبية تكون مقبولة عالميا، والتي تهدف إلى إيجاد معايرة كاملة لمبادئ المحاسبة دوليا.

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

كما أن Jenning عرف المحاسبة الدولية "بأنها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا لتحكم الممارسات العملية للمهنة" وهذا ما جعل الكثير من المهتمين يعطون صفة المحاسبة الدولية على المحاسبة الأمريكية مثلا.

ومن خلال استعراض التصنيفات السابقة لأبعاد ومجالات المحاسبة الدولية، نرى أن كل منها يعبر عن فرد أو مجال واحد من فروع المحاسبة، فهي مجالات مكملة لبعضها وتحل محل بعضها البعض، وبالتالي يبدو أن هناك صعوبة بالغة في تعريف المحاسبة الدولية لما للمحاسبة من مجالات واسعة ومتعددة، ويمكن التأكيد على هذا من خلال النظر إلى فروع المحاسبة المختلفة، مثل المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، المحاسبة القومية، حيث نجد أن هناك أبعادا للمحاسبة الدولية في كل فرع من هذه الفروع.

1-2 أسباب ظهور المحاسبة الدولية

لقد أدت عدة ظواهر و أحداث اقتصادية إلى ظهور مشاكل و عراقيل محاسبية غاية في التعقيد، حالة هذه الأخيرة دون تطور المحاسبة و ساعدت على نشوء و تطور أزمات عالمية و لعل أهم هذه الأحداث:

- حالات الاندماج الواسعة التي تشهدها الشركات المساهمة والتي كان من أبرز ثمارها ظهور ما يعرف بالشركات القابضة وفروعها الكثيرة المنتشرة في جميع أنحاء العالم، وقد أفرزت هذه الظواهر مشاكل محاسبية غاية التعقيد سواء من جهة قياس استثمارات الشركة الأم في شركاتها التابعة أم من جهة إعداد القوائم المالية الموحدة لمفردات المجموعة.
- نمو وازدهار التجارة الدولية وذلك بفضل الثورة الهائلة التي حدثت في عالم المواصلات والاتصالات وقد أفرزت هذه الظاهرة مشاكل محاسبية تتمحور حول معالجة الفروقات

الناشئة عن أسعار صرف العملات الأجنبية التي تنفذ بموجبها الصفقات التجارية فيما بين المصدرين والمستوردين.

توسع أسواق المال الدولية وتعاظم دورها في بناء الاقتصاد العالمي وقد أفرزت هذه الظاهرة مشاكل محاسبية تتعلق بمعالجة الاستثمارات الهائلة الموظفة في تلك الأسواق ومن ثم حركة انتسابها في صورة قروض دولية تتم بالعملات الأجنبية.

- انتشار وشيوع ظاهرة التمويل الخفي أو غير المباشر والتي يتزايد اعتماد الشركات المساهمة عليها بقصد الحد من مخاطر السيولة وذلك عن طريق الاستعاضة عن شراء الأصول الثابتة باستئجارها بموجب عقود إيجار طويلة الأجل.

1-3 التطور التاريخي للمحاسبة الدولية:

يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت فيها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين من الزمن، هما:

- **مرحلة ما قبل 1972:** قبل هذه السنة كان الاهتمام منصبًا على عقد المؤتمرات و الملتقيات الدولية للتقارب في وجهات النظر و إزالة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، و أهم هذه المؤتمرات نجد:

  - مؤتمرات المحاسبة الأمريكي (AIC) الذي عقد مؤتمره الأول سنة 1949م؛
  - مؤتمرات الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين و الماليين (**UEC**)، أول مؤتمر كان سنة 1951 و الذي ضم 12 جمعية محاسبية أوروبية؛
  - مؤتمرات الاتحاد الإقليمي لمحاسبي آسيا و المحيط الهادي (**CAPA**)، أول مؤتمر له كان سنة 1957.

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

- **مرحلة ما بعد 1972:** و بفعل المؤتمرات الدولية السابقة أسفرت عنها مرحلة جديدة من التطور في المحاسبة الدولية، و انبثق عنها ميلاد منظمتين محاسبيتين عالميتين تعمل على تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول، و ذلك في مدينة سيدني بأستراليا عن طريق المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة، و هما:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973؛

- لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سنة 1977.

1-4 مفهوم المعايير المحاسبية:

المعايير المحاسبية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف المؤسسات عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس والتقييم، والعرض والإفصاح، هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها.

كما يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها ومنسقة مع بعضها البعض لأن الغرض الأساسي من المعايير المحاسبية هو تحديد أساسيات والطرائق السليمة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي. وبما أن المعايير المحاسبية تمثل حلولا لمشاكل خاصة وعرضا لإجراءات عملية خاصة، لذا يجب أن تتسم بالتعدد والتعديل المستمر انسجاما مع الإطار المفاهمي والمبادئ المحاسبية الذين يتسمان بالثبات النسبي. فالمعايير المحاسبية هي التي تربط الأهداف والمفاهيم بالتطبيقات العملية.

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

يشير Belkaoui إلى أن المعيار المحاسبي هو قاعدة عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية كما أن المعايير المحاسبية لا يمكن أن تتصف بصفة الثبات أو العمومية لاستخدام نظرا لتغير الظروف البيئية من وقت لأخر ومن مكان لأخر، فالمعايير أقل ثبات من المبادئ، وبسبب وجود علاقة بين الاعتبارات البيئية والمعايير فإن عملية بناء المعايير المحاسبية تعد عملية مستمرة ولا يمكن التوصل إلى معايير دولية قابلة للتطبيق في كافة النظم الاجتماعية والسياسية.

1-5 الأسباب الداعية لاعتماد معايير محاسبية دولية موحدة:

توجد العديد من الأسباب والظواهر التي أدت إلى ضرورة تبني معايير محاسبية دولية موحدة، نذكر أهمها في مايلي:

❖ عدم الاتفاق على نظرية شاملة للمحاسبة:

إن النظرية تمثل إطارا متماسكا من الفروض والمفاهيم والمبادئ الواقعية والتي تعتبر بمثابة مرجعا عاما لكل حقل من حقول المعرفة، وهذه الفروض والمفاهيم والمبادئ هي التي تشكل القواعد التي تحكم عمليات القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية في وحدة محاسبية معينة وبإبلاغ نتائج القياس لمستخدمي وقراء البيانات المالية، لكن في الوقت الحالي لا يوجد نظرية شاملة للمحاسبة، بل توجد نظريات مختلفة في الفكر المحاسبي بدأت وتطورت مع الزمن، ولقد برز الكثير منها دون الاتفاق على نظرية واحدة تشمل هذا الفكر بصورة شاملة وموحدة، وقد نتج عن ذلك اختلافات جوهرية أدت لمشاكل أصبحت تعاني منها نظرية المحاسبة في الوقت الحاضر، ومنها تعدد البدائل وتنوعها ونتيجة للجدل المحاسبي حول هذه المشاكل المعقدة والمختلفة بدأ التفكير وبشكل جدي في

إيجاد وسيلة تلغي هذه الاختلافات أو على الأقل تخدمها، وانطلاقا من هذا الواقع جاءت فكرة إمكانية التوحيد المحاسبي من بين الإمكانيات المتاحة.

❖ ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة على المستوى العالمي:

فالعولمة في اتجاه جديد معاصر يمثل المرحلة الثالثة للتدويل ويؤدي إلى قيام نظام اقتصادي عالمي جديد يحل محل النظام الاقتصادي الدولي الذي تختفي فيه الحدود بين اقتصاديات الدول، حيث تتحرر فيه من تحكم السياسات القومية وتصبح مسيرة بقوانين أو قوى محايدة، ونتيجة لذلك تزايدت أهمية البيانات المحاسبية المنشورة كمصدر للمعلومات ومن هنا كانت الضرورة أن تكون هذه البيانات المالية ذات قابلية للمقارنة ويتم إعدادها وفقا لمفاهيم ومبادئ وأساليب موحدة على المستوى العالمي.

❖ ظهور سياسات الخصخصة:

أي تقليص حجم القطاع العام لمصلحة القطاع الخاص والحاجة الملحة لأسواق المال الكبرى لتمويل هذه السياسات على المستوى الدولي، وبالتالي نشوء فكر محاسبي جديد ساهم في مساعدة الدول على إتمام عملية الخصخصة وكذا اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المالية من المستوى المحلي إلى المستوى الدولي الذي لديه القدرة على استيعاب هذه السياسة الجديدة سواء مادية أو إدارية.

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

❖ **تدخل الهيئات الدولية:**

كان لتدخل الهيئات الدولية في مجال المحاسبة من الأسباب الرئيسية لتطبيق هذه المعايير وأن كان أمر يختلف بين الدول المتقدمة التي أسست هذه الهيئات من اجل تحقيق مصالحها والدول المتخلفة والتي في الغالب تضطر لتطبيق هذه المعايير لأسباب عدة.

1-6 المنظمات والهيئات المخولة بإصدار المعايير المحاسبية الدولية

هناك العديد من الهيئات والجهات الفاعلة في وضع وإصدار المعايير المحاسبية الدولية، نذكر منها:

أولا: لجنة الأصول الدولية للمحاسبة (International Accounting Standards Committee (IASC

ظهرت اللجنة الدولية لأصول المحاسبة إلى الوجود في يونيو 1973م كثمرة للاتفاقات التي عقدت بين الجمعيات المحاسبية المهنية في 10 دول من دول العالم هي "استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية".مقر اللجنة هو العاصمة البريطانية لندن، يصدر عنها الأصول الدولية للمحاسبة، وقد صدر عنها حتى الآن 41 معيار، حيث اعتمد المعيار رقم 41 في ديسمبر 2000 وسيصبح ساري المفعول في 2003/1/1 وهو ينظم المحاسبة عن الأعمال الزراعية.يتمثل أعضاء اللجنة في جميع الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي وصل عددها إلى 143 هيئة (جمعية مهنية) من 103دول. أما بالنسبة لمجلس إدارة اللجنة فهو مكون من 17 عضو (13 دولة + 4 منظمات مهتمة بالإبلاغ المالي). انبثق عن اللجنة في سنة 1997 لجنة تعرف باسم اللجنة الدائمة للتفسيرات (**SIC**) وهي الجهة الوحيدة المخولة بتفسير أصول المحاسبة الدولية وقد صدر عن لجنة التفسيرات حتى الآن 18 تفسير.

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

ثانيا: لجنة الأصول الدولية للمحاسبة International Federation of Accountants (IFAC)

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي يعرف اختصاراً **IFAC** في أكتوبر من عام 1977م وذلك بموجب اتفاقية تمت بين 63 منظمة محاسبية مهنية من 49 دولة من دول العالم.ويهدف الاتحاد إلى تطوير ودعم مهنة تدقيق الحسابات ورفع درجة توحيد ممارسة المهنة من خلال إصدار أصول التدقيق الدولية (**ISA**) وقد صدر حتى الآن عن الاتحاد 36 أصل (دليل). في سنة 1982م اعترف الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن اللجنة الدولية لأصول المحاسبة هي صاحبة الأهلية في إصدار أصول المحاسبة الدولية (IAS) ، وبذلك وضع الاتحاد نهاية للغموض والخلاف بينه وبين اللجنة من حيث اختصاص وأهداف كل منها، حيث يختص الاتحاد بمهنة المراجعة ويصدر عنه أصول المراجعة الدولية في المقابل تهتم اللجنة بمهنة المحاسبة ويصدر عنها أصول المحاسبة الدولية.وفي سنة 1987م تمكنت جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن) من الحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين واللجنة الدولية لأصول المحاسبة، وهي بذلك تعتبر أول هيئة مهنية محاسبية عربية تحصل على هذه العضوية بل وتنتخب لتصبح عضواً في مجلس إدارة الاتحاد واللجان الدولية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.يتخذ الاتحاد نيويورك مقراً له وينبثق عن الاتحاد سبع لجان هي:

- اللجنة الدولية لمهنة المراجعة؛
- لجنة القطاع العام (الحكومي)؛
- لجنة السلوك؛
- لجنة العضوية؛
- لجنة تقنية المعلومات؛

- لجنة المحاسبة المالية والإدارية؛
- لجنة التعليم المحاسبي.

ويبلغ عدد المحاسبين الأعضاء في المنظمات المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين 2مليون محاسب يعملون في العمل المهني والخاص والحكومة والتعليم، حيث عضوية الاتحاد ليس للأفراد وإنما لجمعيات مهنية محاسبية وصل عددها حتى الآن 143 هيئة من 103 دول.

ثالثا: الشركات الدولية للمحاسبة والتدقيق Accounting Firms

ظهرت شركات المحاسبة الدولية في نهاية القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر نتيجة للتوسع الذي طرأ على الكثير من الشركات الدولية. وقد كانت تسع شركات كبرى تقدم خدمات في مجالات رئيسية ثلاث هي:

- المراجعة والتدقيق.
- الاستشارات الضريبية.
- الاستشارات الأخرى (طرح أسهم للاكتتاب، تصفية، اندماج، فحص الاتفاقيات المالية).

ونتيجة لعمليات الاندماج التي تمت بين الشركات التسع والتي كانت تعرف باسم (Big 9)، أصبحت اليوم أربع شركات كبرى تهيمن وتستحوذ على الجزء الأكبر من السوق العالمي لخدمات المحاسبة والتدقيق. وبعض هذه الشركات أمريكية حيث مقرها أمريكا مثل:

- Arthur Anderson
- Arthur Young

والبعض الآخر إنجليزية حيث مقرها في إنجلترا مثل:

- Price Water House
- World Wide

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

1-7 منهجية إصدار معايير محاسبية دولية:

يمكن التعرف على كيفية وضع المعايير المحاسبية الدولية من خلال الإجراءات التالية:

- ❖ يقوم المجلس بتعيين لجنة فرعية يرأسها عضو من المجلس وتضم أعضاء من ثلاثة دول مختلفة بالإضافة إلى مجموعة من المستشرين أو الخبراء ويتم البحث في موضوع المعيار المقترح؛
- ❖ تقوم اللجنة الفرعية بدراسة الموضوع محل البحث وتراعي اللجنة في هذا الشأن القواعد الأساسية وإطار العمل المحدد من لجنة المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، كما تدرس اللجنة الفرعية الممارسات المحاسبية في مختلف الدول للتعامل مع الموضوع محل البحث، وبعد الانتهاء من الدراسة والبحث تقوم اللجنة الفرعية بتقديم تقرير إلى المجلس يوضح النقاط الرئيسية لموضوع المعيار المقترح؛
- ❖ بعد وصول رد المجلس على التقرير المقدم تصدر اللجنة الفرعية مسودة بالمبادئ التي ستراعي عند إصدار مسودة العمل المحاسبي وتوضح اللجنة الفرعية الطرق المختلفة للتعامل مع الموضوع، كما تنشر اللجنة الفرعية مسودة المبادئ وتبدأ في استقبال ردود الفعل عليها من مختلف الهيئات المحاسبية في الدول المختلفة؛
- ❖ بناء على مسودة المبادئ يتم إعداد مسودة المعيار وعرضها على المجلس، وفي حالة موافقة ثلثي الأعضاء تنشر مسودة المعيار ويفتح باب التعليقات عليها لمدة ستة شهور؛
- ❖ بعد مراجعة جميع التعليقات الواردة على مسودة المعيار تعد اللجنة الفرعية المعيار المحاسبي في شكله النهائي وتعرضه على المجلس للمناقشة والتصديق عليه بعد الحصول على الموافقة 75% من أعضاء المجلس على الصيغة النهائية للمعيار كأحد المعايير المحاسبية الدولية؛

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

- بعدها، يقوم المجلس من آن إلى أخر بتشكيل لجنة لمراجعة المعايير المحاسبية الحالية ذلك لتعديلها أو إضافة أو تغيير أي جزء من أجزائها لتواكب التطورات في المهنة والصناعات والأنشطة المختلفة.

2- التوافق المحاسبي الدولي

تهدف هذه الفقرة إلى توضيح فكرة التوافق المحاسبي الدولي بالإضافة إلى الإشارة إلى أهم المبررات التي ساهمت في دعم هذا المسار وتطويره.

2-1 مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن المحاسبة- باعتبارها وسيلة أساسية للاتصال- تختلف بمحتواها وطرق تطبيقها من بلد لآخر، وذلك حتى تعكس وتلبي احتياجات البيئة التي تعمل فيها من المعلومات المطلوبة، والتي بدورها تختلف من دولة إلى أخرى، متأثرة بمجموعة من العوامل البيئية لكل دولة. ومن أجل تجاوز كل هذه الاختلافات التي أصبحت تشكل عائقا أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية، ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية، جاءت فكرة التوافق الدولي للمحاسبة، والذي عرف على انه **"محاولة جمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متناسقة، فهي تشمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها"**

كما اعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية، بالحد من مستوى تغيراتها، على العكس من التوحيد الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد.

واعتبر التوافق المحاسبي أيضا على أنه مسار لا رجعة فيه خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، التي يجب أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة.

وعموما، فإن هناك شبه إجماع للباحثين في الميدان على أن التوافق المحاسبي يمكن تعريفه بواسطة الهدف الرئيسي المنوط به تحقيقه، وهو الحد من الفروق والتباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية عبر الزمن (للمؤسسة نفسها) وعبر المكان (لمؤسسات مختلفة).

2-2 الفائدة من التوافق المحاسبي الدولي

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، إن هذه الدوافع لا بد وأنها تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من عملية التوافق.

❖ المؤسسات المعدة للقوائم المالية:

- يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات –خاصة الدولية منها- الوقت والمال والجهد الذي يبذل في توحيد قوائمها المالية وذلك لقلة عدد التسويات التي سيتم إجراؤها لحسابات الشركات

التابعة، والتي تعتمد كل منها في إعدادها على مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية والتي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى؛

- إنجاح عملية التسيير والمراقبة التي تقوم بها الشركات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناءا على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة؛

- تحسين عملية اتخاذ القرارات عند المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة، بما يضمن الإقبال الكبير على استثمارات هذه الشركات.

❖ الأطراف المستعملة للقوائم المالية:

إن الفائدة الأساسية التي يحققها التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، هو تمكينهم من إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية المتاحة وهو ما يسهل عملية تقييم الأداء للمؤسسات، ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية، وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية.

ويبدوا منطقيا أن تخفيض درجة الاختلافات في الممارسات المحاسبية هو الحل لهذه المشكلة، فالقوائم المالية القابلة للمقارنة سوف تشجع على التدفق الحر لرأس المال عند أقل تكلفة ممكنة إلى الأعمال الأكثر كفاءة.

أما رجال المصارف والمقرضون فسوف ترتفع درجة الثقة لديهم في القوائم المالية، وكذلك المحللين الماليين سوف يحصلون على تقارير مالية تتسم بالمصداقية وإمكانية الاعتماد عليها كمدخلات لعمليات التحليل المالي، واستخدام المقارنات- التي تعتبر إحدى أهم الأدوات الرئيسية

للمحلل المالي-تكون ممكنة ومبنية على أسس أكثر موضوعية، ومن ثم تزيد درجة الثقة في نتائج التحاليل المالية.

وبالمقابل لذلك فإن التوافق المحاسبي الدولي يمكن أن يسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، وذلك من خلال إعطاء الشركة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة بها، سواء كان ذلك في صورة رأس مال أو في صورة قروض، حيث أن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل والخارج يعتمدون على المعلومات المنشورة بالتقارير المالية والتي تكون أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة بالنسبة لهم، بما يسمح بتقييم فرص الاستثمار والإقراض، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة لهم.

- ❖ **الأطراف الأخرى:**

- تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، البنك الدولي، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية...لما يتيحه من خفض تكاليف الرقابة التي تتطلب في حالة وجود اختلافات أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها، والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع، وهو ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع؛

- إن طبيعة عمل الشركات التي تعمل في مجال المحاسبة والمراجعة الدولية، حيث تنتشر في العديد من الدول لتقوم بمراجعة حسابات الشركات المتعددة الجنسيات وأحيانا الشركات المحلية في الدول التي توجد بها، فهي كثيرا ما تواجه مشكلة اختلاف المعايير والممارسات المحاسبية بين دول العالم وهو ما يلزمها بعمل برامج خاصة لكل دولة على حدة، وكذلك تأهيل المحاسبين وتدريبهم على

الأنظمة المحاسبية بالعالم، وهو ما يكبدهم جهدا وأموالا مضاعفة لطبيعة وخصوصية كل نظام محاسبي، ومن ثم فإن التوافق الدولي للمحاسبة سيسهل لشركات المحاسبة الدولية القيام بأعمالها وبأقل كلفة ، وهو ما ينعكس كذلك على الشركات محل المراجعة حيث يتوقع أن تكاليف المراجعة ستنخفض كذلك.

2-3 مبررات التوافق المحاسبي الدولي

إن تزايد الاهتمام بالتوافق والاتساق بين معايير المحاسبة على المستويات الإقليمية والدولية لم ينشأ من فراغ وإنما نشأ في الحقيقة استجابة لمجموعة من الظروف والدوافع التي لعل من أبرزها ما يلي:

- **تطور الأسواق المالية العالمية**: يعد انتشار الأسواق المالية من أبرز الخصائص التي أصبح يتميز به الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة، خاصة في الدول المتقدمة التي تعتمد عليها بشكل كبير ومباشر في تعبئة الادخار ومواجهة الاحتياجات التمويلية التي تعبر عنها كل من المؤسسات الاقتصادية بما تطرحه من أسهم للحصول على أموال تمكنها من الرفع من استثماراتها، وما تطرحه الحكومات من سندات لتغطية العجز في ميزانياتها.
- **قيود الهيئات الرقابية (SEC)**: إن السوق المالية الأمريكية وباعتبارها أكثر الأسواق المالية كفاءة ونضجا وكبرا من حيث حجم التداول، تفرض بالإضافة إلى الشروط العامة المعمول بها في معظم الأسواق العالمية، إلزام الشركات الراغبة في دخول السوق المالي في الولايات المتحدة الأمريكية أن تقوم بإعداد مقاربة لقوائمها المالية المجمعة استنادا إلى المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما (US_GAAP)، إضافة إلى الإمداد بكل المعلومات الضرورية التي لا تتضمنها القوائم والتقارير المالية المعدة حسب المعايير الوطنية للشركة، وذلك حرصا على حماية مصالح المستثمرين

خاصة الأفراد والعمل على ضمان حق المستثمرين في الحصول على المعلومات الملائمة من الشركات المسعرة.

➢ **توسع الأنشطة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات:** إن تعاظم قوة الشركات المتعددة الجنسيات لتشمل أصقاع المعمورة سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول أو السيطرة على شركات تابعة، ومع زيادة وتوسع أعمالها الدولية وتسارع حركة التجارة الدولية بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، ومع تطور الأسواق المالية وزيادة حجم التجارة الدولية التي تحركه هذه الشركات الدولية، وعلى اعتبار أن هذه الشركات هي القوة المؤثرة في مجال تطوير المحاسبة الدولية، ولمعالجة هذه الأعمال والأحداث الاقتصادية على المستوى الدولي، كان لزاما إتباع استراتيجيات معينة في مجال المعالجة المحاسبية لمثل هذه الأنشطة من أجل اتخاذ القرارات الضرورية في الوقت الملائم، لكن المشكل الذي يطرح نفسه على هذا المستوى هو وجود اختلاف في الممارسات المحاسبية بين البلدان التي توجد بها الشركة الأم وبين البلدان التي تتواجد فيها الشركات التابعة، وهو ما ينجم عنه صعوبات في إعداد التقارير المالية بموجب المعايير المحاسبية المحلية لتلك البلدان العاملة فيها، ومن هنا كانت الضرورة ملحة لإيجاد حلول للمشكلات المحاسبية على المستوى الدولي، وبالتالي السير قدما نحو التوافق المحاسبي الدولي، الذي يحقق مصلحة الشركات الدولية و يسهل أعمالها.

3- التوحيد المحاسبي الدولي

تهدف هذه الفقرة إلى تعريف الطالب بالتوحيد المحاسبي واهم نماذجه بالإضافة إلى المستويات التي يتم من خلالها التوحيد المحاسبي.

3-1 مفهوم التوحيد المحاسبي الدولي

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

يشير التوحيد إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متسق ومتجانس دون أي اختلاف فهي تحتوي التماثل في كل المبادئ والممارسات المحاسبية الواحدة، حيث أن التوحيد المحاسبي يشتمل على سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل بتوحيدها وتبسيطها، حيث عرف التوحيد المحاسبي على انه "**اعتماد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة، وأن تصدر وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى**". فهو يعني التماثل والتطابق والانتظام.

ويشير مفهوم التوحيد إلى "**فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على الدولة الأخرى، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام يتضمن مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الوحدة الاقتصادية وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف والحسابات والقوائم لخدمة أهداف معينة**".

أما **Rousse** فقد عرف التوحيد المحاسبي بأنه: "**عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسة المنتجة في الدولة أو مجموعة من الدول مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه**".

وباختصار، يمكن القول أن التوحيد المحاسبي يعتبر من الوظائف الأساسية التي تميز عالم الاقتصاد والأعمال اليوم، فهو يعني تطبيق لغة موحدة (معايير محاسبية، مصطلحات، قواعد،...الخ) بهدف تسهيل الاتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الاقتصادية والمهتمين بالمعلومات المحاسبية.

3-2 أهداف التوحيد المحاسبي

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

إن تطور العلاقات الاقتصادية بين أعوان تختلف ثقافاتهم ولغاتهم، لازمته دائما الحاجة إلى تبادل المعلومات المحاسبية والمالية والتي من أهم أهدافها الإجابة على احتياجات مستخدميها كالمستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية...وهي بذلك تعتبر جوهر عملية اتخاذ القرارات سواء محليا أو دوليا، وهو ما يفترض وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية، ليتسنى من خلالها التوصل إلى قرارات (استثمارية، تمويلية،...) رشيدة.

يعتبر التوحيد، التبسيط، والتمييز من الأهداف المنوطة بعملية التوحيد المحاسبي من خلال:

- توحيد السياق (المسار) المحاسبي الذي يبدأ من قرائن الإثبات (المستندات والوثائق) وينتهي بالقوائم الختامية، ويهدف التوحيد المحاسبي في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة؛

- توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تلبي احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، ذلك لأن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم، حتى تتم الإجابة على احتياجات أكبر قدر ممكن من احتياجاتهم، لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن لا تكون جامدة، بل ينبغي أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب. وأن تبني و تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة، ينبغي أن يجيب على حاجة معينة لدى مستعملي هاته المعايير، لأنه الأمر الوحيد الكفيل بضمان حسن فهم وتطبيق هذه المعايير.

3-3 مستويات التوحيد المحاسبي الدولي

تتم عملية التوحيد على ثلاث مستويات، هي:

❖ على مستوى المبادئ:

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

إذ يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يتم تطبيقها ويؤدي إلى البحث في إمكانية تطويرها إلى الأفضل في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة، كما يمكن أن يؤدي إلى تخفيض عدد القواعد البديلة التي يمكن توفرها في البيانات المحاسبية، هذا ويشمل التوحيد المحاسبي على هذا المستوى ما يلي:

- توحيد التعاريف الخاصة بكل من الأصول ومجموعاتها المختلفة، والخصوم ومجموعاتها المختلفة، الإيرادات ومكوناتها المختلفة والمصروفات ومكوناتها والدخل والهدف من قياسه؛
- توحيد أسس ومبادئ التقييم المتعلقة بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الإيرادات والمصروفات؛
- توحيد أسس ومبادئ وقواعد حساب التدفقات النقدية؛
- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المحاسبية.

❖ على مستوى القواعد:

ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي:

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة أو الممكن استخدامها؛
- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب، الأفضل منها، تماشيا مع مقتضيات المبادئ الموضوعية؛
- الحذر عند استخدام القواعد والمبادئ البديلة.

❖ على مستوى التنظيم:

يشمل التوحيد في هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي بأسره وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية.

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

3-4 نماذج التوحيد المحاسبي الدولي

لقد اختلفت أشكال واستراتيجيات التوحيد المحاسبي نتيجة الاختلاف من جهة في طبيعة التوجهات الاقتصادية للدول ومن جهة أخرى في طبيعة ومسار عملية التوحيد ذاتها، وكذلك الأهداف التي أوكلت لها. ويمكن أن نميز في هذا الصدد بين اتجاهين بارزين نتج عنهما نموذجين مختلفين للتوحيد المحاسبي وهما:

النموذج الأول: التوحيد المحاسبي في المنظومة الأنجلوسكسونية

يسود هذا النموذج في الدول ذات نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا...الخ. وبناءا على هذا النموذج فإن عملية وضع المبادئ والمعايير والإجراءات المحاسبية وكذا تطويرها يضطلع بها خبراء المحاسبة المهنيين والمنظمات المهنية المختصة، بشكل شبه مستقل عن توجهات وتدخل القوانين والحكومة.

ولم يكن هذا الأمر متاحا لولا الجهود الكبيرة التي بذلها أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، والتي توجت بقبول هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية (**SEC**) بتوكيل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (**AICPA**) لإصدار المعايير المحاسبية، والذي نجح من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية والتي اصطلح عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، والتي كانت تهدف في مجملها إلى ضبط وظيفتي القياس والاتصال في المحاسبة وذلك لتلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من خلال مدهم بمعلومات ملائمة وذات ومصداقية، تساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة خاصة في ظل حساسية السوق المالي تجاه المعلومات المحاسبية والمالية.

النموذج الثاني: التوحيد المحاسبي في المنظومة الفرانكفونية

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

على خلاف النموذج السابق الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد المحاسبي إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية، فإنه حسب هذا النموذج هناك اضطلاع كلي للدولة بوظيفة التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية، والتي تهدف إلى تقديم المعلومات الضرورية للتخطيط على كل المستويات، وكذلك لربط المحاسبة على المستوى الجزئي بالمحاسبة على المستوى الكلي، وأيضا للمساعدة في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية، وبذلك فهي غير موجهة أساسا لخدمة متخذي القرارات من أصحاب رؤوس الأموال، ولكن في الغالب هي مصممة لتلبية احتياجات ومتطلبات الحكومة.

ويسود هذا النموذج في دول ذات نظام اقتصادي مركزي وسوق مالي غير نشط، مثل فرنسا وألمانيا...الخ. وتعد التجربة الفرنسية في مجال التوحيد المحاسبي مرجعا لهذا النموذج، حيث تتم عملية التوحيد استنادا إلى مخطط محاسبي، ويتم إعداد المعايير المحاسبية من قبل هيئات رسمية بالإضافة إلى ممثلي الدولة، مجموعة من الفئات الأخرى ذات علاقة بالمحاسبة مثل أصحاب المهنة، ممثلي المؤسسات، الباحثين...الخ.

المحور 06: المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية

ملخص المحور السادس

- ساهمت العديد من الظواهر والأحداث العالمية في تطور فكرة تبني وجود معايير للمحاسبة على المستوى الدولي حيث تهدف هذه المعايير إلى توحيد الممارسات المحاسبية المطبقة في العالم؛
- إن اختلاف التطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول يشكل عائقا كبيرا أمام مسايرة البعد العالمي لأنشطة المؤسسات، الذي أفرز صعوبات تلاقيها هذه المؤسسات والمستثمرون الدوليون عند الانتقال إلى الأسواق المالية الدولية، وهو ما أدى إلى ضرورة إحداث توافق محاسبي دولي؛
- يجمع للباحثين في ميدان المحاسبة على أن التوافق المحاسبي يعمل على الحد من الفروق والتباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية عبر الزمن بالنسبة للمؤسسة نفسها وعبر المكان بالنسبة للمؤسسات مختلفة؛
- يعتبر إصدار المعايير المحاسبية وتبنيها من مختلف الهيئات والمؤسسات والحكومات على المستوى الدولي من أهم المحطات البارزة في تكوين نظرية المحاسبة.

المصادر والمراجع المستخدمة

المصادر والمراجع المستخدمة

1. إبراهيم الهادي آدم محمد، تقويم المناهج البحثية التقليدية و المعاصرة في بناء نظرية المحاسبة، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، المجلد 22-العدد 01، كلية التجارة جامعة سوهاج، مصر، 2008.

2. ابن عوف أماني عبد الله السيد، **التأثيرات التي طرأت على نظرية المحاسبة في ظل التطور التكنولوجي لنظم المعلومات المحاسبية :دراسة تحليلية ميدانية على قطاع الاتصالات في السودان، رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان**، 2015.

3. أحمد رياحي بيلكوي، **نظرية محاسبية**، تعريب رياض العبدالله، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

4. الأميرة إبراهيم عثمان، تقييم المنهجي العلمية للإطار الفكري لنظرية المحاسبة الايجابية، **مجلة الإدارة العامة**، المجلد 39-العدد 04، معهد الإدارة العامة، سلطة عمان، 2000.

5. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة- القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.

6. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة-منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006.

7. بابكر علي بابكر إدريس، **دور المدخل الواقعي (الايجابي) في معالجة مصروفات البحث والاستكشاف في شركات البترول وأثره علي الفكر المحاسبي**، رسالة ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2007.

8. حسين القاضي، منهج المحاسبة، **مجلة جامعة دمشق**، المجلد 16-العدد 02، جامعة دمشق، سوريا، 2000.

المصادر والمراجع المستخدمة

9. ريم علي عيسى، **نظام التقرير المالي في سوريا-مدى الإفصاح عن المعلومات في التقارير السنوية للشركات المساهمة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة تشرين، سوريا، 2011.

10. السيد سيد عطا الله، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

11. السيد صفا محمود، مشكلات منهجية البحث في مجال التنظير المحاسبي: دراسة تحليلية، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، المجلد 09-العدد 02، كلية التجارة جامعة سوهاج، مصر، 1995.

12. صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر3، 2010.

13. صلاح حواس، **مطبوعة في المحاسبة بين النظرية والتطبيق القراءات التاريخية والإصلاحات ومفاهيم جديدة**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير –جامعة الجزائر 3.

14. طلال محمد ججاوي، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار اليازوري، الأردن، 2013.

15. عباس مهدي الشيرازى، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار دار ذات السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

16. عبد الرحمن حميد الحميد، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، مكتبة الملك فهد الوطنية، السعودية، 2009.

17. عبد الله الشفاء عبد الله يوسف أحمد، **دور المدخل المعياري والمدخل الإيجابي (الواقعي) في بناء معايير المحاسبة الدولية :دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بولاية الخرطوم**، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، السودان، 2017.

المصادر والمراجع المستخدمة

18. علي عبد الحي مرعي ومحمد سمير الصبان، **التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار النهضة العربية، مصر، 1988.

19. كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

20. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس-العرض-الإفصاح**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

21. مدني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004.

22. مصعب إبراهيم قبلان، **قدرة النظام المحاسبي الأساسي على القياس والإفصاح في شركات القطاع العام الصناعي**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق-سوريا، 2013.

23. موسى الصديق حامد إدريس، **أثر القياس والإفصاح المحاسبي على تقويم الأداء المالي في القطاع المصرفي السوداني : دراسة ميدانية على بنك فيصل الإسلامي السوداني**، رسائل جامعية، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2017.

24. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديميه العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

25. يوسف محمد جربوع، **نظرية المحاسبة - الفروض - المفاهيم - المبادئ - المعايير**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.

26. يوسف محمود جربوع وسالم حلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2002.

27. يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة (الفروض-المفاهيم-المبادئ-المعايير)**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2001.