

أي Associates in Investments و يعرف المعيار المنشأة الزميلة بأنها منشأة يوجد للمستثمر تأثير هام عليها و هي ليست منشأة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر ويعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية و التكلفة و تطبيقاتها.

(30) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات تضخم مرتفعة 1989-1990-1994 أي Financial Reporting in Hyperinflationary Economies و يطالب هذا المعيار المنشآت التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم، و يحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية.

(31) الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة 1989-1994-1998

(32) التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة 1990-2003-2005

(33) الأدوات المالية: الإفصاح والعرض 1994-2003-2005

(34) حصة سهم من الأرباح 1997-2003-2005

(35) التقارير المالية المرحلة

(36) العمليات المتوقعة استبدالها بموجب 05 IFRS

(37) انخفاض قيمة الموجودات 1998-2004-2004

(38) المخصصات و الالتزامات والموجودات المحتملة 1998-1998-1999

(39) الموجودات الغير الملموسة 1978-1999-2004

(40) الأدوات المالية 1986-2005

(41) الممتلكات الاستثمارية 1986-2003-2005

(42) الزراعة 2000-2003-2003

المبحث الثالث: نظرية المحاسبية و معايير المحاسبة الدولية الأهداف

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

و لهذا فإن المحتوى العلمي لهذه الدراسة ستتناول مناقشة هيكل جوانب النظرية المحاسبية من خلال أربعة مستويات:

- **الحاجة إلى نظرية المحاسبة:** ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية التأصيل العلمي في مجال المحاسبة لأغراض تطورها أكاديمياً ومهنياً حيث سيتم التطرق إلى بعض المحاور حول طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة، وما إذا كانت هذه المهنة يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي، وأين يقف المحاسبون نحو حركة هذا التأصيل، وهذا بطبيعة الحال ينقلنا إلى معرفة مدى الحاجة إلى النظرية، وما هو أوجه القصور في الإطار الفكري المحاسبي المعاصر، وما هو السبيل إلى تطوير هذه النظرية وتحقيق أهدافها المرجوة .
- **الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق:** و يبرز هذا المحور أهمية الانتقال من النظرية إلى التطبيق من خلال التطرق إلى أهمية المعايير المحاسبية التي تمكن المحاسبين من ضبط وتوحيد الممارسات المحاسبية بقدر الإمكان، وهنا يجب التنويه إلى أنه من الأخطاء الجسيمة الاعتقاد بأن تنظيم الممارسات العملية يأتي دائماً بعد الانتهاء من بناء وتطوير النظرية، وذلك لأن عملية بناء النظرية والبحوث العلمية اللازمة لها هي عمليات مستمرة ومتجددة وغير محددة بفترة زمنية معينة، هذا فضلاً على أن هناك مشكلات تطبيقية كثيرة لا تحتل التأجيل إلى أن ينتهي الباحثون من وضع البناء الفكري لها. لذلك نجد كثيراً ما يتم وضع معايير محاسبية لضبط الأداء المحاسبي بناء على اعتبارات تطبيقية (واقعية) أي تاريخية مسبقة، الأمر الذي يؤدي للقول بوجود تنظيم السياسة المحاسبية لتسير جنباً إلى جنب مع عملية التطوير وبناء النظرية.

- **دراسة النموذج المحاسبي المعاصر:** وهو يشتمل على دراسة الخصائص الفكرية للنموذج المحاسبي المعاصر حيث نتناول مكونات الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية ويتكون من الأهداف والمفاهيم الأساسية، إلى جانب التعرض إلى أهم الفرضيات والمبادئ والمعايير المحاسبية القائمة والمعمول بها وهو يمثل البناء الرسمي للنظرية.
- **دراسة اتجاهات تطوير النموذج المحاسبي:** وهو يشتمل على دراسة أهم مناهج الفكر المحاسبي المعاصر، مع عرض بدائل القياس المحاسبي المعاصر.

المطلب الأول: البناء العلمي لنظرية المحاسبة

(1) التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي: يثور هذا الموضوع العديد من التساؤلات حول حركة التأصيل العلمي للمحاسبة ومدى الحاجة إليها ومنها:

- **التطور المحاسبي:** تؤكد الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة على تواجد خاصيتين متلازمتين هما الاستمرارية والتغير “Continuity and Change” فالاستمرارية في المحاسبة تعني أن كثيرا من عناصر الفكر والتطبيق و قد ثبت فائدتها مما أدى إلى استقرارها واستمراريتها في التطبيق حتى اليوم على الرغم من أنها تعود إلى تاريخ نشأة المحاسبة، وأصبح بالتالي الخروج عنها أمر يصعب قبوله. إن خاصية الاستمرارية تتميز بجوانب إيجابية وسلبية، فالجوانب الإيجابية لهذه الخاصة تتمثل في الحفاظ على تراكم الخبرات وازدياد النمو المعرفي في مجالات المحاسبة وأساليبها و فنياتها التطبيقية. أما الجوانب السلبية لها فتتمثل في ما قد تترتب عليه من جمود الفكر والتطبيق المحاسبي، خاصة إذا كانت هناك مبادئ وقواعد محاسبية متعارف عليها ولا زالت مطبقة على الرغم من انتفاء المبررات المنطقية التي تستند إليها. وفيما يتعلق بخاصية التغير، فهي تجسد لديناميكية المحاسبة والقدرة على مواكبة التطور الذي تشهده بيئة الأعمال الاقتصادية والاجتماعية إلا أن التغير يتميز بالبطيء الشديد والمتحفظ لأن التغير في المحاسبة لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته وجدواه بشكل قاطع، فليس غريبا أن يستغرق استيعاب ظاهرة معينة كظاهرة التضخم عقدين من الزمن على الرغم مما تفرضه التطورات الجذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة من ضرورات التغير، وفعلا نجد أن كثيرا من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة حاليا لم تكن معروفة لدى المجتمع من قبل، وهو ما يفسر لنا التطورات التي يتوقع حدوثها على النموذج المحاسبي في المستقبل.

• ملامح التطور التاريخي للمحاسبة:

- **إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) “American Institute of Certified Accountants Public” عام 1941** تعريفا للمحاسبة على أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية وتفسير نتائجها و يلاحظ على هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كفن أو حرفة وليس حقا من حقول المعرفة.
- **إصدارات جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) “American Accounting Association”** تعريفا حديثا نسبيا للمحاسبة على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة. و يلاحظ على هذا التعريف أنه قد أضاف إلى التعريف السابق الأهداف التي ترمي القوائم المالية إلى تحقيقها، أي أنه يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناتجة عنها، مما يعني الاهتمام بالمحاسبة كنشاط خدمي وكنشاط للمعلومات وكأداة للاتصال. و في عام 1975 قدمت الجمعية المذكورة تعريفا للمحاسبة تم فيه إعادة تحديد الهدف على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

مما سبق يتبين أن هناك إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فن مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال مما يشير إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة. و عليه ممكن تقسم التطور المحاسبي فنيا إلى أربعة مراحل و هي:

- **تكوين الجانب الفني في المحاسبة:** تتميز هذه المرحلة بتكوين الجوانب الفنية للمحاسبة وكان أبرزها التطور في نظام القيد المحاسبي (نظام القيد المزدوج) بغرض تحقيق أهداف ضبط ودقة وانتظام التسجيل الدفترى والوصول إلى استخراج قائمتين مترابطتين هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهما قائمتان تعتمدان على خاصية التوازن الحسابي كنتيجة طبيعية لتطبيق نظام القيد المزدوج. و طبقا لاستخدام نظام القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية أو منهج (تشخيص الحسابات) أي ما يسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقية. ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تمشيا مع

احتياجات صاحب المشروع بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع وهو يركز على المركز المالي لأصحاب المشروع دون الاهتمام بقائمة الدخل، ويقوم على معادلتين رئيسيتين:

الأرصدة أول المدة التدفقات النقدية خلال المدة = الأرصدة في نهاية المدة

حقوق الملكية (رأس المال) = الأصول - الخصوم

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

الأصول + التكاليف = الخصوم + الإيرادات + رأس المال

- **التطوير المهني والأكاديمي:** يلاحظ أن المرحلة السابقة قد تميزت بتطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة وأنها أداة رقابة داخلية على الممتلكات، تحقق رغبات أصحاب المشروع، إلا أنه نتيجة بعض العوامل والتحويلات، بدأ الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر نحو تطوير المحاسبة مهنية وأكاديمية بسبب عدة عوامل أهمها :

➤ **ظهور الثورة الصناعية** وما تطلبه ذلك من كبر و إتساع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما استدعى تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبي حاجات الدائنين وضمان المحافظة على رأس المال، وعدم إجراء توزيعات منه.

➤ **ظهور الشركات المساهمة** وما تطلبه ذلك من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمان استمرارية عمل الشركات من ناحية، والتحول نحو فصل الملكية عن الإدارة، الأمر الذي أدى إلى بروز مفهوم أو فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية المستقلة، وقد كان لهذه الخاصية الأخيرة أثر كبير على المحاسبة، حيث ظهر أهمية الدور المحاسبي في تقييم الإدارة ونتائج أعمالها من خلال إعداد قائمة الدخل والتي أصبحت تأخذ الأهمية بدلا من قائمة المركز المالي، مع البدء في استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف. كما كان لانتشار تلك الشركات أثر كبيرا في تدخل الدولة لضمان حد أدنى من الإفصاح للأطراف الخارجية، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مراجعة القوائم المالية من مثل مراجع خارجي مستقل، وفعلا بدأ ظهور الجمعيات المهنية وكان أولها جمعية المحاسبين في إسكتلندا عام 1854، ثم مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا و ويلز عام 880 ، ثم جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1887.

➤ **فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات** وما تطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحترق لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل المنشأة أم خارجها.

➤ **ظهور شركات المنافع العامة** كشركات الكهرباء والهاتف والنقل مما أدى إلى ظهور مفاهيم الاستهلاك للأصول الثابتة التي تملكها تلك الشركات وظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرضت لها.

وبناء على ما ورد في هذه المرحلة يلاحظ أن التطور قد أصبح واضحا في المجال المهني وأهمية تأسيسها على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعيا مثل الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالمدخل الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها.

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

- **ظهور المحاسبة الإدارية:** ظهرت المحاسبة الإدارية وتم استخدامها كنظام للمعلومات، وقد كان هذا التطور استجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تنادي بشعار "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته". لقد أخذ التطور نحو المحاسبة الإدارية في بادئ الأمر في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات، ومع استمرار تطور المحاسبة الإدارية والاستعانة بها في مجال الإحصاء وبحوث العمليات، أدى إلى تطوير البيانات المالية المحاسبية وإعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف. استمرت مسيرة تطوير الدور المحاسبي صوب الاهتمامات الإدارية عن طريق الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى، مما أثر على اتجاهات المحاسبة المالية

ووظيفة إنتاج المعلومات وأصبحت نظاما للمعلومات يبدأ طرفه الأول بالبيئة المحيطة (المدخلات)، حيث يتم التعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومتشابهة (أحداث محاسبية)، أما الطرف الآخر (المخرجات) فهو أيضا بالغ الخطورة بالنسبة للنظام المحاسبي حيث تتعدد اتجاهات المعلومات المطلوبة وما يترتب عليه من تعدد الأهداف التي يجب أن تقدمها القوائم المالية. إن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على أنه نظام للمعلومات يبرز الحاجة إلى أهمية التأصيل العلمي إلى ثلاثة مجالات رئيسية:

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

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

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

- **المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:** وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، فمن المعروف أن نتائج عمل الوحدة المحاسبية يؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين والمرتبطين، الإدارة، المقترضين الحاليين والمرتبطين، الجهات الحكومية، العاملين في الوحدة المحاسبية، العملاء، الموردين، ونظرا لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات، فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن تنتهج التقارير منهجا شموليا، تغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة. وهذا المدخل يتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في المكان والزمان، مع التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات كافة الطوائف، كما يتطلب أيضا هذا النموذج التوسع في القياس المحاسبي ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية والمتمثلة في التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

(2) **النظرية ودورها في مجال المحاسبة:** فمن المعلوم أن الإطار الفكري المحاسبي في الوقت الحالي يقوم على مجموعة من الفرضيات والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل، ومن أمثلة ذلك "مفهوم الوحدة المحاسبية، فرض وحدة القياس النقدي، مبدأ الاستمرار، مبدأ التكلفة، مفهوم التحقق، مبدأ الثبات، سياسة الحيطة والحذر، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، الأهمية النسبية، مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، فرض الدورية، نظام القيد المزدوج، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، مبدأ الموضوعية. ويلاحظ على ما سبق اختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات (فرضيات، مبدأ، مفهوم، قاعدة، سياسة، معيار.. الخ)، والحقيقة أنه ليس هناك مسمى واحد متفق عليه بين المحاسبين لأي من الأفكار السابقة، فمثلا القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة، كما أن هناك اختلافات تحديد المقصود من بعض المفاهيم، فمثلا مفهوم الاستمرارية يعرفه البعض على أن الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية، في حين يرى البعض أن المقصود به هو أن حياة المنشأة أطول من حياة أي أصل تمتلكه المنشأة، وهناك تفسير ثالث وهو استمرار نمط الملكية القائم لرأس المال أو التنظيم الإداري والشكل القانوني للمنشأة. كما أن هناك اتفاق بين المحاسبين على إعداد تقارير دورية ولكنهم يختلفون حول الفترة المحاسبية، وكذلك مواعيد التقارير المرحلية، كذلك هناك من يرى أن الدورية تتطلب الاعتراف بالمقدمات والمستحققات في حين نجد هناك منشآت تعد تقاريرها على الأساس النقدي أو على مزيج من أساس الاستحقاق والأساس النقدي، كذلك هناك العديد من المفاهيم ضمن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة غير محددة المعنى وقد لا تعدو كونها في وضعها الحالي مجرد بديهيات ومن أمثلتها (الأهمية النسبية، الثبات، الإفصاح، لتغليب الجوهر على الشكل. كذلك نلاحظ أن هناك تعارضا بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة، فطبقا لمبدأ الاستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها البيعية خاصة بالنسبة للأصول المتخصصة، وهو يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر، كما أن هناك عدم اتساق منطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفعالية القوائم المالية.

ومن ناحية أخرى نجد أن من أخطر الانتقادات التي وجهت للمحاسبة هو عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة، ومن أمثلة ذلك تعدد المعالجات للمخزون السلعي كسياسة الوارد أولا، الوارد أخيرا صادر أولا، المتوسط المرجح. وفي مجال الإيرادات هل يتبع أساس الإنتاج، أساس البيع، أساس التحصيل، وفي مجال الربح هل يتبع أساس الربح الشامل، أساس ربح النشاط الجاري، الربح بعد خصم الضرائب، والربح بعد خصم الفوائد. وفي مجال الاهتلاكات هناك طرق متعددة كطريقة القسط الثابت، المتناقص، مجموع أرقام السنين، طريقة النفاذ.. الخ. كذلك هناك مجالات متعددة أمام المحاسبة فيما يتعلق بمستوى التجميع أو التفصيل للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية، واختلاف طرق التبويب والعرض وتجديد المعلومات التي يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية.

ومن نواحي القصور الأخرى في الإطار الفكري الحالي أنه غير مكتمل بمعنى أنه لا يقدم إجابات قاطعة بالنسبة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب، مثلاً لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة حول بعض التساؤلات لمشكلة التغير في الأسعار وقياس العمليات غير الملموسة (الأصول المعنوية) وقياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي مثلاً. و مما سبق يلاحظ على الإطار المحاسبي الحالي ما يلي:

- يفتر إلى الترابط بين مكوناته وعدم توفر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة. مع تباين الممارسات المحاسبية بالنسبة للطرق التي يستخدمها المحاسب بالإضافة إلى تباين أسس القياس والتقويم. ولا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة بين البدائل، وإن إعداد القوائم المالية يعتمد كثيراً على الاجتهاد الشخصي، ولعل ذلك من أحد الأسباب التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة أو تقديم تقارير غير موضوعية.
- إن الهجوم على الإطار الفكري الحالي قد أثير من داخل المهنة نفسها بنفس الدرجة التي أثير بها من المجتمع المالي بصفة عامة. أمام كل ما سبق تظهر الحاجة إلى وجود نظرية محاسبية تتمثل في إطار فكري متسق ومتكامل تأخذ في الاعتبار أوجه القصور والانتقادات سالفة الذكر، والحقيقة أن معظم المفاهيم والإجراءات التي تكون الإطار الفكري الحالي إنما تعكس اهتماماً بالنواحي الفنية والإجرائية الخاصة بالممارسات، فهي أقرب إلى القواعد العرفية أو التقاليد أو الاصطلاحات منها إلى المبادئ العلمية. إن مهنة المحاسبة على هذا النحو تعتبر في وضع متدن بالمقارنة بالمهن الأخرى كالطب والهندسة والمحاماة، فعلى سبيل المثال هناك مبادئ تحكم نشاط الطبيب مستمدة بصورة مستقلة عن الممارسة العملية اعتماداً على فروع معرفة أخرى كالفيزياء، الإحصاء، الكيمياء وبناء عليه فليس هناك أكثر من مسمى واحد لمرض معين، وإذا ما قارنا ذلك بإمكانية إعداد القوائم المالية المختلفة لنفس المنشأة عن نفس الفترة، أو إعطاء مسمى الاستهلاك لكافة طرق احتساب الاستهلاك للأصول الثابتة على الفترات المختلفة يتبين أوجه الاختلاف بين ما تتميز به العلوم الأخرى عن علم المحاسبة. وهكذا يرى البعض أن المحاسبة بوضعها الحالي هي أقرب ما تكون إلى الفن منها إلى العلم وأن خصائص العلم لا يمكن أن تتوفر فيها، بمعنى أنه ليس من المتوقع أن يكون هناك قوانين محاسبية ثابتة وصحيحة في جميع الظروف والأوقات كما هو الحال في العلوم البحتة أو الطبيعية، ويبرر أصحاب هذا الرأي وجهة نظرهم بأن المحاسبة تتعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية هي نتاج السلوك الإنساني بخلاف الحال في العلوم الطبيعية التي تتعامل مع ظواهر طبيعية أكثر قابلية للتحديد والقياس والتنبؤ، وبالتالي فهم يرون بأن هناك حاجة ماسة إلى نظرية المحاسبة يمكن الاعتماد عليها في توجيه الجوانب التطبيقية، وأن الوضع الحالي للمحاسبة قاصر على مجموعة من القواعد الحكمية والاصطلاحات التي يصعب الدفاع عنها على أساس منطقي. ومن ناحية أخرى هناك من يرى أن القواعد الاصطلاحية الموجودة لا تعيب المحاسبة، وأن هناك حاجة إلى وجودها مع ضرورة وجود تحديد واضح لمجال استخدام كل منها، فالقواعد العرفية (الاصطلاحية) والمبادئ ضرورية لكل علم، فهي أداة لتنظيم السلوك في مجال معين حتى لا يترك المجال للاختيار تجنباً للفوضى والارتباك، ولكن تجدر الإشارة أيضاً إلى أن درجة تقدم أي حقل من حقول المعرفة تتناسب عكسياً مع درجة اعتماده على القواعد العرفية، فكلما زادت هذه القواعد العرفية في مهنة معينة، كلما ازداد مجال التدخل من جانب المهمتين بهذه المهنة كالجمعيات المهنية أو الجهات الحكومية بفرض تنميط الممارسات العملية وفرض اختيارات محددة يلتزم بها الممارسون.

(3) مفهوم النظرية ومنهج البحث العلمي.

أ. **تعريف النظرية:** هي بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي ترتبط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة، وبالتالي يمكن تلخيص خصائصها في الآتي:

- الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها (أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئ).
- القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة.
- القدرة على التنبؤ بالسلوك سواء من حيث دوافعه أو نتائجه.
- توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف.

و في مجال المحاسبة لابد من الربط بين النظرية والتطبيق، فالنظرية في المحاسبة تقدم شرحاً وتقييماً للواقع العملي وهي بذلك تقدم الأساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمقترحة وبما يحقق التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية وبالتالي فإن النظرية في المحاسبة لا بد أن يكون لها محتوى تطبيقي، أي قابلة للتطبيق العملي.

ب. عناصر النظرية في المحاسبة: و المتمثلة في الأهداف و المبادئ و القياس و التقويم و التحقق و الإفصاح و أدوات التطبيق العملي و طرق و القواعد و الأساليب و الإجراءات و المفاهيم و الفرضيات.

- **الأهداف** هي نقطة البداية في بناء أي نظرية، وفي مجال المحاسبة فإن تجديد الأهداف يستلزم دراسة سلوكية وميدانية للتساؤلات التالية:

- ✓ ما هي الطوائف المستخدمة للقوائم المالية ؟ ما هي احتياجات كل طائفة ؟
- ✓ ما هو أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي القوائم المالية ؟
- ✓ ما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية ؟

- **المفاهيم** و التي هي عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة، فهي تمثل بناء وإدراكا ذهنيا لجوهر العناصر التي تحدد لنا ماهية الفرضيات والمبادئ. و إن الغرض من تحديد المفهوم هو إرساء معنى محدد لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى. فالمفاهيم تختلف عن التعريف في أن الأخيرة هو ما جرى عليه الاستخدام لمصطلح معين بين المهتمين في نفس المجال، مثل تعريف مصطلح مدين، دائن، الحساب، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولاً واتساعاً وهي تتميز بخاصيتين رئيسيتين هي:
- ✓ أن تكون **عملية** أي قابلة للقياس.
- ✓ أن تكون **إجرائية** بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده.

وفي المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم مثل:

- ✓ مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية (أصحاب المشروع، الشخصية المعنوية المستقلة).
- ✓ مفاهيم خاصة بالقوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي).
- ✓ مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، التكلفة، الإيرادات، التكاليف، الدخل، الأرباح و الخسائر).
- ✓ مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية (الملائمة، الثقة، الثبات، الأهمية النسبية، الحياد).

إن الأهداف والمفاهيم تشكل الإطار المفاهيمي للنظرية والتي تبني عليها العناصر الأخرى كالفرضيات والمبادئ، فهذا الإطار يمثل البنية الأساسية التي يتأسس عليها الفرضيات والمبادئ. و فيما يتعلق بالفرضيات فهي عبارة عن مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة الأخرى، ويشترط في الفرضيات أن تكون قليلة العدد حتى لا يتعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي، وأن تكون مستقلة عن بعضها البعض، وإلا يتم الوقوع في أخطاء استنتاج فرض من فرض آخر. و أن تكون غير متعارضة، وإلا نتج عن ذلك مبادئ غير متسقة منطقياً. وإن اختبار الفرضيات في مجال المحاسبة يتطلب الحرص الشديد من جانب الباحث وهذه الفرضيات تكون فروض وصفية (وضعية) أو فروض قياسية أو توصيفية.

ومن الأمثلة على الفرضيات الوصفية (معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل و لا تستهلك ذاتياً بمعرفة المنتجين). و أما الفرضيات القياسية فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري مثل فرض الاستمرارية في المحاسبة، وقد أثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ.

- **المبادئ** فهي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم مع الفرضيات، وبالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري لها. و قد تكون هذه المبادئ أولية وهي بذلك تعتبر مرحلة من مراحل البحث العلمي وبالتالي يطلق عليها (فروض علمية)، والهدف منها هو التوصل إلى مجموعة من المبادئ العلمية النهائية التي تحكم النظام أو مجال الدراسة. فالمبادئ العلمية هي قمة البناء الفكري، ولا تقوم النظرية بدونها، وإلا أصبحت مجرد ملاحظات أو أفكار معثرة. وفي المحاسبة ونظراً لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية، مما يستلزم أن يتسم بالاتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفرضيات من ناحية، وأن ثبت صحته وصدقه في التطبيق العملي. وفيما يتعلق بأدوات التطبيق العملي، فهي تشتمل على الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب التي يتم من خلالها تطبيق المبادئ العلمية، وفي مجال المحاسبة يعتبر الجانب التطبيقي العلمي الذي يستند إلى قواعد وأسس علمية هام جداً لأن النظرية هي الوسيلة للوصول إلى ممارسات عملية وسليمة. إن توفر هذه الخصائص في

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

✓ **المنهج العلمي:** طبقاً للمنهج العلمي يتم التوصل إلى مجموعة المبادئ التي تتكون منها النظرية عن طريق الملاحظة واختبار التطبيق العملي، حيث تعتبر أن مجموعة الممارسات العملية هو الأساس في تحديد النظرية، وبالتالي فإن أي نظرية ليست لها استخدامات عملية تعتبر نظرية غير سليمة. وفي مجال المحاسبة نجد أن أغلب المبادئ المحاسبية الموجودة حالياً هي مجرد ممارسات مهنية نالت قبولا عاماً بين المحاسبين حيث استقرت وثبتت فائدتها مع مرور الزمن، وهو المنهج الذي اتبعته الجمعيات المهنية في معظم دول العالم، وأن الهدف من البحوث الذي تجريه تلك الجمعيات هو اكتشاف الممارسات التي تلقى قبولا عاماً والتي تأكد فائدتها بالنسبة لاحتياجات المحاسبة أو الإدارة أو مستخدمي التقارير المالية. ومن الأمثلة على استخدام المنهج العلمي في هذا المجال هو قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل فقد كان استقرار هذه القاعدة نتيجة لاكتشاف فائدتها في إعداد القوائم المالية من وجهة نظر المقرضين لأن احتياجات هذه الطائفة تنبع من رغبتها في إظهار الأصول والخصوم مقومة على أساس من الحيلة، كما نال الأسلوب المحاسبي المتبع في تطبيق قاعدة الوارد أخيراً بصرف أولاً قبولا لدى المحاسبين في ظل الارتفاع العام للأسعار، أو لأغراض تكوين احتياطات سرية بالنظر لما يحققه من وفورات ضريبية للمنشأة. أما الانتقادات الموجهة للمنهج العلمي فتذكر:

✚ أن خاصية الفائدة أو المنفعة التي يقوم عليها المنهج العلمي قد تصلح لطائفة دون أخرى فضلاً على أنه لا يمكن تحديدها بشكل غير قابل للجدل، فقد تكون التقارير الصادرة عن المنشأة تخفي عدم كفاءة التشغيل لمصلحة الإدارة ولكن ذلك يضر بمصالح المساهمين، كما أن ما يعتبر مفيداً في مجال تحديد الربح الخاضع للضريبة سوف يختلف من وجهات نظر أخرى. وهكذا فإن خاصية الفائدة تثير مشكلات عديدة تتعلق بالحياد والإنصاف والعدالة وهي أمور يصعب إخضاعها للقياس ولا تصلح كأساس مناسب للبحث العلمي.

✚ لا يوفر المنهج العلمي وسيلة منظمة لاستبعاد الممارسات غير المرغوبة لعدم اعتماده على الاستتال المنطقي، كما لا يوفر أساساً علمياً للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة مما سيترتب عليه استمرار المشاكل دون وجود حلول علمية لها.

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

✚ وهذا وعلى الرغم من تلك الانتقادات إلا أنه يجب الاعتراف بأن اتباع هذا الأسلوب في بداية مراحل تطور المحاسبة قد أفرز بعض القواعد العرفية التي لا زالت تستخدم حتى اليوم في حل بعض المشكلات المحاسبية، وفي ترشيد السلوك المهني، وكانت هذه القواعد تستمد قوتها الملزمة من تكرار تطبيقها والتعارف على صحة النتائج التي تؤدي إليها، وبهذا نشأ نوع من العرف المحاسبي الذي يشبه إلى حد كبير العرف القانوني ولا زال يعرف حالياً باسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

Accounting principles Generally Accepted (GAP)

✚ **المنهج العلمي :** إن متطلبات تطوير النظرية تحتاج إلى استخدام منهج البحث العلمي، وهذا البحث يقوم على أساس الاستدلال المنطقي بأسلوب الاستقراء أو الاستنباط (inductive or Detective) ويمكن تلخيص دورة هذا البحث في (الملاحظة أو المشاهدة) ثم وضع الفرضيات ثم اختيار الفرضيات وإجراء التجارب، ثم التوصل إلى النتائج.

● **القياس المحاسبي:** يعتبر القياس أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثيراً من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفرضيات العلمية الأساسية للمحاسبة، والتعريف العام للقياس هو مقابلة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعاريف، وبالتالي فإن المكونات الرئيسية لعملية القياس هي :

✓ تحديد الخواص المطلوب قياسها، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها، إنما ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمتها).