

# الفصل الثالث

## النظرية المحاسبية



## نظرية المحاسبة.. ماذا تعني؟

الملاحظ أن غالبية ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، لا يدرون أو ربما لم يسألوا أنفسهم: كيف تم بناء النظرية المحاسبية؟ وما هو الإطار الفكري للمهنة؟ وما هي الأسس التي بنيت عليها مبادئ ومعايير هذه المهنة؟ بما يسمى بالفكر المحاسبي أو الإطار الفكري للمحاسبة المالية Conceptual Frame Work. فالفكر المحاسبي بني بالأساس على الأهداف التي وجدت من أجلها هذه المهنة. وقد بدأ من هدفها الأساسي وهو توفير المعلومات لمتخذي القرارات الاستثمارية والمالية، ثم بتعريف للمبادئ والمصطلحات الموحدة للمفاهيم والعبارات والكلمات المستخدمة في هذه المهنة، ثم معايير أو مقاييس أو أنظمة تتبع لتحقيق الأهداف التي سبق تحديدها باستخدام المفاهيم والمصطلحات المهنية المتفق عليها. وبالمناسبة فإن عبارة المعايير المحاسبية (فلسفياً) لا يُقصد بها المعايير بمعناها الحرفي، وإنما يقصد بها كل ما يتعلق بالتنظيم المقوم لبناء المهنة. ولذلك يُخطئ البعض عندما يعتقد أن تنظيم المهنة يُمكن أن يتم ببناء هيكل قوي من معايير المحاسبة والمراجعة، وهذا ما سبب أزمة الرهن العقاري وإفلاس شركات ضخمة مثل أنرون والوورلد كوم، التي حدثت مع وجود معايير محاسبية. وما معالجة شركة زيروكس إلا مثال شاهد للمعالجات المحاسبية الخاطئة. ومما ضاعف المشكلة في البيئات المحاسبية العربية، قلة المراجع باللغة العربية عن النظرية المحاسبية. وفي هذه الأيام يتم طباعة كتاب حول نظرية المحاسبة، وفيه إيضاح وافٍ لـ«ماذا تعني نظرية المحاسبة؟». وهذا الكتاب يعود ريعه لـ«جمعية إنسان». وهو كتاب يحتاجه طلبة وأساتذة مهنة المحاسبة والمراجعة والممارسون لها من محاسبين قانونيين ومدبري مالية ورؤساء حسابات وكافة الممارسين لنواحي المهنة الأخرى والمستفيدين من مخرجات المحاسبة المالية. من تأليف الدكتور عبد الرحمن الحميد أستاذ المحاسبة والمراجعة بجامعة الملك سعود. وقد روعي في الكتاب مزجه للفكر الأكاديمي بالتطبيق العملي، بالإضافة إلى إثارة أسئلة حائرة

ما زالت مثار خلاف بين المدارس المحاسبية المتعددة. كما ركز الكتاب على متطلبات المعالجات المحاسبية قياساً وعرضاً وإفصاحاً محلياً ودولياً وعلى الأخص معايير المحاسبة السعودية.

ويقع هذا الكتاب في عشرين فصلاً، خصص الأول لاستعراض الأفكار المحاسبية بين النظرية والواقع، حيث تم التفرقة بين العلم والنظرية والفرض وإيضاح دور وطبيعة المحاسبة، ومن ثم تأطير نظرية المحاسبة والأسس التي قامت عليها. بما في ذلك تحديد الشيء المقاس وأساس القياس المحاسبي ووحدة القياس، للوصول إلى أنموذج القياس المحاسبي الواقعي، والفصل الثاني خصص لاستعراض أساليب بناء نظرية المحاسبة سواء الأساليب النظرية وغير النظرية، بما في ذلك الأساليب الواقعية وأساليب بناء الأطر الفكرية وكذلك الأساليب التقليدية والحديثة التي استخدمت نظرياً لبناء نظرية المحاسبة عبر التاريخ. أما الفصل الثالث فلقد حُلل فيه الإطار العام لنظرية المحاسبة وذلك من خلال جمع بديهيات أو مفاهيم أو مبادئ المحاسبة في «عبارة جامعة»، ومن ثم استعراض الآراء حول كل مفهوم، ولقد نتج عن ذلك تحليل 17 مفهوماً محاسبياً بدءاً بالأقل جدلية «الوحدة المحاسبية» وانتهاءً بالأكثر جدلية «مخاطر عدم التأكد». كما يتحدث الكتاب عن طبيعة المحاسبة ونظريتها وأساليب بناء النظريات المحاسبية ومتطلبات العرض والإفصاح بالقوائم المالية، نماذج قياس الدخل وطرق احتساب ربحية السهم وعرضه والإفصاح عنه ومتطلبات العرض والإفصاح. وتحديد وقياس البنود التفصيلية للخصوم وحقوق الملكية والفضائح المالية وأزمة الرهن العقاري. ويحتوي الكتاب في آخره على ما يقارب 700 سؤال مقالي واختيار من متعدد وتحديد الإجابة الصحيحة.

## **النظرية المحاسبية**

يهدف دراسة النظرية المحاسبية إلى تعميق الفهم حول الأساس الفكري الذي تقوم عليه النظرية في ضوء التطورات والمستجدات التي تشهدها المهنة والبحث المحاسبي ،

والتحول من البحث عن المبادئ المحاسبية إلى البحث عن المعايير المحاسبية ، لذلك فإن هذا المقرر يناقش بصورة مستفيضة الجوانب العلمية للنظرية المحاسبية بدءاً من الوقوف على مدى الحاجة إلى هذه النظرية والبناء الفكري الذي تقوم عليه ، ثم متابعة اتجاهات البحث والتطوير وما يترتب عليه من مناهج علمية تهدف إلى تطوير النموذج المحاسبي المعاصر والوقوف على بدائل القياس المحاسبي له.

### **جوانب النظرية المحاسبية من خلال أربعة مستويات:-**

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

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

مسبقة ، الأمر الذي يؤدي للقول بوجود تنظيم السياسة المحاسبية لتسير جنباً إلى جنب مع علمية التطوير وبناء النظرية.

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

**المستوى الرابع:** دراسة اتجاهات تطوير النموذج المحاسبي ، وهو يشتمل على دراسة أهم مناهج الفكر المحاسبي المعاصر ، ثم نتناول بدائل القياس المحاسبي المعاصر ، ثم نتعرض بالشرح والتحليل إلى مشكلة التغيرات في الأسعار والنماذج المحاسبية المقترحة لمواجهة هذه المشكلة.

### **موضوعات الدراسة:**

1. التأصيل العلمي للمحاسبة ويشمل ملامح تطور المعرفة المحاسبية - محاولات التنظير المحاسبي بدءاً من البحث عن المبادئ إلى إنشاء المعايير.
2. قراءة فلسفية في نظرية المحاسبة وتشمل محاولات بناء النظرية وتنظيم السياسة المحاسبية ، والخصائص الفكرية والعملية للمعايير المحاسبية وتنظيم عملية وضع وإصدار المعايير.
3. عرض هيكل نظرية المحاسبة وتشمل الإطار المفاهيمي للنظرية ويتمثل في الأهداف والمفاهيم ، البناء الرسمي للنظرية ويتمثل في الفروض والمبادئ المحاسبية.

4. المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية وتشمل تطور أهداف التقارير والفئات المستفيدة في ضوء تقارير بعض المنظمات والهيئات المهنية.
5. المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية ، تشمل نظرية الملكية المشتركة ومقوماتها وآثارها ونظرية الشخصية المعنوية ، ونظرية المشروع ، ونظرية الأموال المخصصة.
6. المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية وتشمل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وصفاتها الأساسية ومحددات التقرير المالي ، والجوانب الكمية والنوعية لمحددات الأهمية النسبية.
7. المفاهيم الأساسية للقوائم المالية وتشمل مفهوم قائمة الدخل ، وقائمة المركز المالي ، والتدفقات النقدية ، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.
8. المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية وتشمل مفهوم العناصر التي تمثل أرصدة الأصول والالتزامات وحقوق الملكية ، ومفهوم عناصر الإيرادات والمصروفات والتغيرات في حقوق الملكية.
9. الفروض المحاسبية وتشمل فرض الوحدة المحاسبية ، وفرض الاستمرارية ، وفرض الدورية وفرض وحدة القياس النقدي.
10. المبادئ المحاسبية وتشمل مبدأ القياس الفعلي ، ومبدأ المقابلة ، ومبدأ تحقق الإيراد ، ومبدأ تحقق المصروفات ، ومبدأ التكلفة التاريخية ، ومبدأ الإفصاح الشامل.
11. المحاسبة عن التغيرات في الأسعار وتشمل التغيرات في المستوى العام للأسعار، والتغيرات في المستوى الخاص للأسعار ، والتغيرات في المستوى النسبي

للأسعار ، وما يرتبط بهما من مفاهيم وأراء والأساس الفكري لهما ،  
وتطبيقاتها العملية.

## **مفهوم وعناصر النظرية المحاسبية:**

### **تعريف النظرية:**

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

## **والنظرية المحاسبية ذات بعدين:**

- **الأول:** هي البناء الفكري المُتَّسِق المنطقي، وهو الأساس العلمي لدراسة الطرق المحاسبية.
- **الثاني:** البُعد العلمي، أي أنها تكون قابلة للتطبيق ومفيدة لممارسة العملية.

## ويمكن تعريف النظرية المحاسبية بأنها:

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

## تتصف النظرية المحاسبية بأنها:

1- توفر إطار عام مرجعي، يمكن في ضوءه تقييم الممارسة المحاسبية.

2- تقدم إرشادات لتطوير وإجراءات جديدة في مجال المحاسبة.

وعلى الرغم من عدم الاعتراف بوجود نظرية محاسبية حتى الآن، إلا أنه ثمة محاولات لبناء تلك النظرية.

يجب أن يكون هناك توافق بين الفروض والمبادئ والتي هي من مكونات الإطار الفكري، وهذا البناء الفكري هو أساس اللبعد الثاني لنظرية المحاسبة، أي أنها تكون قابلة للتطبيق بحيث إذا اتُّبع يكون بمثابة دليل عمل.

## لماذا الدعوة قائمة لوضع نظرية في المحاسبة؟

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

- هل التوجُّه إلى دراسة المحاسبة كنظام للمعلومات؟

- أم التوجُّه إلى دراسة الإطار الفكري لناء نظرية للمحاسبة؟

على الرغم من الصعوبات التي تواجه عملية بناء النظرية المحاسبية، إلا أنها حتى الآن تؤدي الغرض المطلوب منها، حتى ولو تكُن النظرية (كأساس للمعلومات) بمكوناته صحيح لما استمرَّت / 500 / سنة منذ لوقا باشيلي إلى الآن، فالانتقادات التي وُجِّهت للمعلومات المحاسبية كانت نتيجة الظروف الاقتصادية المتغيرة (رأسمالي، اشتراكي، شيوعي) التي تحيط بالنظرية، ومع ذلك أثبت النظام المحاسبي موجوديته

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

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

- بناء النظرية بشكل سليم سينتج عنها نظام محاسبي سليم.

- بناء نظام محاسبي سليم، ليس بالضرورة أن ينتج عنه إطار فكري سليم. فمشكلة الاختيار فيما بين البدائل المحاسبية لا يمكن للنظام المحاسبي أن يُوجد حل لها، في حين أنه عندما تُوضَع نظرية محاسبية فإنه يمكنها حل جميع المشاكل التي تعترض العملية المحاسبية.

### **فوجود النظرية المحاسبية يحقق الأهداف التالية:**

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

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

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

1- **المستوى الأول:** أهداف التقارير المالية.

2- **المستوى الثاني:** عناصر القوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومات.

3- **المستوى الثالث:** مفاهيم الاعتراف والقياس (افتراضات، مبادئ،

محددات).

### **النظرية المحاسبية**

التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي يثور العديد من التساؤلات حول حركة التأصيل العلمي للمحاسبة ومدى الحاجة إليها ومنها

- ما هو طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة؟
- هل يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي؟
- هل هناك قصور في الإطار الفكري المحاسبي .
- ما هو مفهوم النظرية وما هي عناصرها وما هو الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة ؟
- ما هو السبيل لبناء نظرية محاسبية تحقق أهداف التطوير المرجوة ؟

للإجابة على هذه التساؤلات يتطلب التعرف للتطور التاريخي في المجالات المختلفة للجانب الفكري والتطبيقي للمحاسبة ، ثم التعرف لكل من طرق ومناهج البحث العلمي لمعرفة كيفية بناء النظرية ، ثم التعرف على نظم القياس المختلفة التي يمكن الاستعانة بها لإخضاع الظواهر والمتغيرات المتعددة للدراسة والبحث.

### **أولاً : 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 كثيراً من عناصر الفكر والتطبيق 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 وفنائها التطبيقية. أما الجوانب السلبية لها فتتمثل في ما قد تترتب عليه من جمود الفكر

والتطبيق المحاسبي، خاصة إذا كانت هناك مبادئ وقواعد محاسبية متعارف عليها ولا زالت مطبقة على الرغم من انتفاء المبررات المنطقية التي تستند إليها . وفيما يتعلق بخاصية التغيير ، فهي تجسيد لديناميكية المحاسبة والقدرة على مواكبة التطور الذي تشهده بيئة الأعمال الاقتصادية والاجتماعية إلا أن التغيير يتميز بالبطيء الشديد والمتحفظ لأن التغيير في المحاسبة لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته وجدواه بشكل قاطع ، فليس غريباً أن يستغرق استيعاب ظاهرة معينة كظاهرة التضخم عقدين من الزمن على الرغم مما تفرضه التطورات الجذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة من ضرورات التغيير ، وفعلاً نجد أن كثيراً من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة حالياً لم تكن معروفة لدى المجتمع من قبل ، وهو ما يفسر لنا التطورات التي يتوقع حدوثها على النموذج المحاسبي في المستقبل . بعض ملامح التطور التاريخي للمحاسبة :-

• إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) "American Institute of Certified Public Accountants" عام 1941 تعريفاً للمحاسبة على " أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية وتفسير نتائجها " ويلاحظ على هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كفن أو حرفة وليس حقلاً من حقول المعرفة .

• إصدارات جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) "American Accounting Association" تعريفاً حديثاً نسبياً للمحاسبة " على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة . ويلاحظ على هذا التعريف أنه 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 .

• وفي عام 1975م قدمت الجمعية المذكورة تعريفاً للمحاسبة تم فيه إعادة تحديد الهدف على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية . مما سبق يتبين أن هناك إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي ، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فن مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال مما يشير إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة.

**بناء على ما سبق يمكن تقسم التطور المحاسبي فنياً إلى أربعة مراحل هي :-**

- **المرحلة الأولى :-** مرحلة البدء في تكوين الإطار الفني للمحاسبة
- **المرحلة الثانية :-** مرحلة الاهتمام المهني والأكاديمي في المحاسبة
- **المرحلة الثالثة :-** مرحلة الاهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات.
- **المرحلة الرابعة :-** مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

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

تتميز هذه المرحلة بتكوين الجوانب الفنية للمحاسبة وكان أبرزها التطور في نظام القيد المحاسبي (نظام القيد المزدوج) بغرض تحقيق أهداف ضبط ودقة وانتظام التسجيل الدفترى والوصول إلى استخراج قائمتين مترابطتين هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهما قائمتان تعتمدان على خاصية التوازن الحسابي كنتيجة طبيعية لتطبيق نظام القيد المزدوج . وطبقاً لاستخدام نظام القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية أو منهج (تشخيص الحسابات) أي ما يسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقية . ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تمشياً مع احتياجات صاحب المال (المشروع) بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع أو ما عرف بنظرية (أصحاب المشروع) وهو يركز على المركز المالي لأصحاب المشروع دون الاهتمام بقائمة الدخل ، **ويقوم على**

### **معادلتين رئيسيتين :-**

1. الأرصدة أول المدة التدفقات النقدية خلال المدة = الأرصدة في نهاية المدة
2. حقوق الملكية (رأس المال) = الأصول - الخصوم ونتيجة لتطور رغبات أصحاب المشروع في تحديد مدى نجاح مشروعاتهم وتقديم التفسيرات للأحداث والعمليات وأثرها على الوحدة المحاسبية ، فقد أصبح لزاماً

الانتقال من نظرية تشخيص الحسابات إلى (نظرية المعاملات) حيث تم إضافة الحسابات الاسمية ، وما يتطلبه ذلك من تطبيق مبدأ الاستحقاق في إثبات المعاملات (أي مجرد تحققها وليس بالضرورة عند تحصيلها أو دفعها) وهو ما ألقى عبئاً إضافياً على المنهج المحاسبي . وبإضافة الحسابات الاسمية أصبحت معادلة الميزانية على النحو التالي

الأصول + المصروفات = الخصوم + الإيرادات + رأس المال

### **المرحلة الثانية :- 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 مهنيًا وأكاديميًا بسبب عدة عوامل أهمها :

- ظهور الثورة الصناعية ، وما يتطلبه ذلك من كبر وإتساع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما استدعى تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبي حاجات الدائنين وضمنان المحافظة على رأس المال ، وعدم إجراء توزيعات منه
- ظهور الشركات المساهمة ، وما يتطلبه ذلك من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمنان استمرارية عمل الشركات من ناحية ، والتحول نحو فصل الملكية عن الإدارة ، الأمر الذي أدى إلى بروز مفهوم أو فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية المستقلة ، وقد كان لهذه الخاصية الأخيرة أثر كبير على المحاسبة ، حيث ظهر أهمية الدور المحاسبي في تقييم الإدارة ونتائج أعمالها من خلال إعداد قائمة الدخل والتي أصبحت تأخذ الأهمية بدلاً من قائمة المركز المالي ، مع البدء في استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات . كما كان لانتشار تلك الشركات أثر كبيراً في تدخل الدولة لضمنان حد أدنى من الإفصاح للأطراف الخارجية ، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مراجعة القوائم

المالية من مثل مراجع خارجي مستقل ، وفعلاً بدأ ظهور الجمعيات المهنية وكان أولها جمعية المحاسبين في اسكتلندا عام 1854 ، ثم مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا وويلز عام 1880 ، ثم جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1887 .

- فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات ، وما تطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحنكر 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 . وبناءً على هذه المرحلة يلاحظ أن التطور قد أصبح واضحاً في المجال المهني ، وأهمية تأسيسها على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً مثل الحياد وعدم التحيز ، الصدق في التعبير ، الموضوعية في القياس ، عدالة القوائم المالية ، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالمدخل الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها . أما في المجال الأكاديمي فقد أصبح لزاماً على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم إطار فكري مترابط يجمع بينهما ، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية .

### **المرحلة الثالثة : ظهور المحاسبة الإدارية :**

ظهرت المحاسبة الإدارية وتم استخدامها كنظام للمعلومات ، وقد كان هذا التطور إستجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تنادي بشعار " ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته " "What cannot be measured, Cannot be managed"

”managed” لقد اخذ التطور نحو المحاسبة الإدارية في بادئ الأمر في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية ، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات ، ومع استمرار تطور المحاسبة الإدارية والاستعانة بها في مجال الإحصاء وبحوث العمليات ، أدى إلى تطوير البيانات المالية المحاسبية وإعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف . استمرت مسيرة تطوير الدور المحاسبي صوب الاهتمامات الإدارية عن طريق الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى ، مما أثر على اتجاهات المحاسبة المالية ووظيفة إنتاج المعلومات وأصبحت نظاماً للمعلومات يبدأ طرفه الأول بالبيئة المحيطة (المدخلات) ، حيث يتم التعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومتشابكة (أحداث محاسبية) ، أما الطرف الآخر (المخرجات) فهو أيضاً بالغ الخطورة بالنسبة للنظام المحاسبي حيث تعدد 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 محاسبياً .
- **المجال الثاني :-** يتعلق بعملية تشغيل البيانات ، وهو يتطلب تحديد المناهج والمبادئ العلمية اللازمة لتحويل البيانات إلى معلومات .
- **المجال الثالث :-** يتعلق بمستخدمي المعلومات (المخرجات) ، وهو يتطلب دراسات سلوكية مكثفة لاحتياجات مستخدمي هذه المعلومات ، ووضع تصور فكري للأهداف التي يجب أن يخدمها النظام .

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

وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي ، فمن المعروف أن نتائج عمال الوحدة المحاسبية يؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين والمرقبين ، الإدارة ، المقترضين الحاليين والمرقبين ، الجهات الحكومية ، العاملين في الوحدة المحاسبية ، العملاء ، الموردين ، ونظراً لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات ، فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن تنحو التقارير منهجاً شمولياً ، تغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة . وهذا المدخل يتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في المكان والزمان ، مع التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات كافة الطوائف ، كما يتطلب أيضاً هذا النموذج التوسع في القياس المحاسبي ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية والمتمثلة في التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي . ثانياً : النظرية ودورها في مجال المحاسبة :- نتعرض في هذا المقام إلى أهمية النظرية والحاجة إليها بشكل عام وفي المحاسبة بشكل خاص ، وما هي وظائف النظرية، وما الدور المتوقع أن تقوم به في مجال المحاسبة ، وأخيراً ما هي عناصر ومكونات النظرية . من المعلوم أن الإطار الفكري المحاسبي في الوقت الحالي يقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل ، ومن أمثلة ذلك "مفهوم الوحدة المحاسبية ، فرض وحدة القياس النقدي ، مبدأ الاستمرار ، مبدأ التكلفة ، مفهوم التحقق ، مبدأ الثبات ، سياسة الحيلة والحذر ، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ، أساس الاستحقاق ، الأساس النقدي ، الأهمية النسبية ، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، فرض الدورية ، نظام القيد المزدوج ، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود ، مبدأ الموضوعية . ويلاحظ على ما سبق اختلاف

المسميات المعطاة لهذه المكونات (فرض ، مبدأ ، مفهوم ، قاعدة ، سياسة ، معيار.. الخ) ، والحقيقة أنه ليس هناك مسمى واحد متفق عليه بين المحاسبين لأي من الأفكار السابقة ، فمثلاً القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة ، كما أن هناك اختلافات تحديد المقصود من بعض المفاهيم ، فمثلاً 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 والمستحقات 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 ، تغليب الجوهر على الشكل" كذلك نلاحظ أن هناك تعارضاً بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة ، فطبقاً لمبدأ الاستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها البيعية خاصة بالنسبة للأصول المتخصصة ، وهو يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر ، كما أن هناك عدم اتساق منطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية 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 أولاً صادر أولاً ، الوارد أخيراً صادر أولاً ، 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 الاهلاكات 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 :-**

- مشكلة التغير في الأسعار .
- قياس العمليات غير الملموسة (الأصول المعنوية)
- قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي وحول ما سبق يلاحظ على الإطار المحاسبي الحالي ما يلي :-
- يفتقر إلى الترابط بين مكوناته وعدم توفر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة .
- تباين الممارسات المحاسبية بالنسبة للطرق التي يستخدمها المحاسب بالإضافة إلى تباين أسس القياس والتقييم .
- لا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة بين البدائل ، وإن إعداد القوائم المالية يعتمد كثيراً على الاجتهاد الشخصي ، ولعل ذلك من أحد الأسباب التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة أو تقديم تقارير غير موضوعية .

• إن الهجوم على الإطار الفكري الحالي قد أثير من داخل المهنة نفسها بنفس الدرجة التي أثير بها من المجتمع المالي بصفة عامة . 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 وبناءً 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 الانساني 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 الحكيمة والاصطلاحات التي يصعب الدفاع عنها على أساس منطقي . ومن ناحية أخرى هناك من يرى ان القواعد الاصطلاحية الموجودة لا تعيب المحاسبة، وان 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 أيضا إلى أن درجة تقدم أي حقل من حقول المعرفة تتناسب عكسيا مع درجة اعتماده على القواعد العرفية، فكلما زادت هذه القواعد العرفية في مهنة معينة، كلما ازداد مجال التدخل من جانب المهتمين بهذه المهنة كالجمعيات المهنية او الجهات الحكومية بفرض تنميط الممارسات العملية وفرض اختيارات محددة يلتزم بها الممارسون. ثالثا: مفهوم النظرية ومنهج البحث العلمي .تعريف النظرية: هي بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي ترتبط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة، وبالتالي يمكن تلخيص خصائصها في الآتي:

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

وفي مجال المحاسبة لابد من الربط بين النظرية والتطبيق ، فالنظرية في المحاسبة تقدم شرحاً وتقيماً للواقع العملي وهي بذلك تقدم الاساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمقترحة وبما يحقق التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية وبالتالي فان النظرية في المحاسبة لا بد ان يكون لها محتوى تطبيقي، أي قابلة للتطبيق العملي. والشكل التالي يوضح عناصر النظرية في المحاسبة.

### **الأهداف من الشكل السابق يتبين ما يلي:-**

- إن 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 .
- إن المفاهيم هي عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة ، فهي تمثل بناءً وإدراكاً ذهنياً لجوهر العناصر التي تحدد لنا ماهية الفروض والمبادئ . وإن الغرض من تحديد المفهوم هو إرساء معنى محدد لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى .
- والمفاهيم تختلف عن التعاريف (Definitions) في أن الأخيرة هو ما جرى عليه الاستخدام لمصطلح معين بين المهتمين في نفس المجال ، مثل تعريف مصطلح

مدين، دائن، الحساب، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولاً واتساعاً وهي تتميز بخاصيتين رئيسيتين هي:-

- أن تكون عملية Practical أي قابلة للقياس .
- أن تكون إجرائية Operational بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده . وفي المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم مثل :-
  - 1- مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية (أصحاب المشروع ، الشخصية المعنوية المستقلة)
  - 2- مفاهيم خاصة بالقوائم المالية (قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة التدفق النقدي) .
  - 3- مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، التكلفة، الإيرادات، المصروفات، الدخل، الأرباح والخسائر) .
  - 4- مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية (الملائمة، الثقة، الثبات، الأهمية النسبية، الحياد) . إن الأهداف والمفاهيم تشكل الإطار المفاهيمي للنظرية والتي تبنى عليها العناصر الأخرى كالفروض والمبادئ، فهذا الإطار يمثل البنية الأساسية التي يتأسس عليها الفروض والمبادئ . وفيما يتعلق بالفروض فهي عبارة عن مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة الأخرى، ويشترط في الفروض 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 . وأن تكون غير متعارضة، وإلا نتج عن ذلك مبادئ غير متسقة منطقيًا. وإن اختبار الفروض في مجال المحاسبة يتطلب الحرص الشديد من جانب الباحث وهذه الفروض تكون.

- فروض وصفية (وضعية) - Descriptive or positive (أو فروض  
قياسية أو توصيفية . Prescriptive or Normative ومن الأمثلة على  
الفروض الوصفية ((معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق  
التبادل ولا تستهلك ذاتياً بمعرفة المنتجين)). وأما الفروض القياسية فهي  
تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري مثل فرض الاستمرارية في  
الحاسبة، وقد أثبت فائدته في إثراء الفكر الحاسبي بشكل ملحوظ. وفيما يتعلق  
بالمبادئ Principles فهي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط  
الأهداف مع المفاهيم مع الفروض، وبالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية  
وتمثل قمة البناء الفكري لها . وقد 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 مبعثرة . وفي الحاسبة  
ونظراً لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات اللازمة  
والضرورية لترشيد الممارسات العملية ، مما يستلزم أن يتسم بالإتساق المنطقي  
مع الأهداف والمفاهيم والفروض من ناحية، وأن ثبت صحته وصدقه في  
التطبيق العملي. وفيما يتعلق بأدوات التطبيق العملي، فهي تشمل على  
الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب التي يتم من خلالها تطبيق المبادئ  
العلمية، وفي مجال الحاسبة 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 الحاسبة سوف يجعل من  
النظرية أداة نافعة في مجال التطبيق العلمي، ومن البديهي أن التوصل إلى هذه

الخصائص يتطلب ضرورة الالتجاء إلى أصول البحث العلمي للوقوف على المناهج المتبعة وأهميتها في تطوير النظرية ودور البحث المحاسبي فيها .

1. **المنهج العملي** : طبقاً للمنهج العملي Practical approach يتم

التوصل إلى مجموعة المبادئ التي تتكون منها النظرية عن طريق الملاحظة واختبار التطبيق العملي، حيث تعتبر أن مجموعة الممارسات العملية هو الأساس في تحديد النظرية، وبالتالي فإن أي نظرية ليست لها استخدامات عملية تعتبر نظرية غير سليمة . وفي مجال المحاسبة نجد أن أغلب المبادئ المحاسبية الموجودة حالياً هي مجرد ممارسات مهنية نالت قبولاً عاماً بين المحاسبين حيث استقرت وثبت 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 قبولاً عاماً والتي تؤكد فائدتها بالنسبة لاحتياجات المحاسبة أو الإدارة أو مستخدمي التقارير المالية. ومن الأمثلة على استخدام المنهج العملي 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 الحيطة، كما نال الأسلوب المحاسبي المتبع في تطبيق قاعدة الوارد أخيراً بصرف أولاً قبولاً لدى المحاسبين في ظل الارتفاع العام للأسعار ، أو لأغراض تكوين احتياطات سرية بالنظر لما يحققه من وفورات ضريبية للمنشأة . الانتقادات الموجهة للمنهج العملي : وجهت العديد من الانتقادات للمنهج العلمي كأسلوب لبناء وتطوير النظرية المحاسبية ومن ذلك : - أن خاصية الفائدة أو المنفعة التي يقوم عليها المنهج العملي 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 العملي وسيلة منظمة لاستبعاد الممارسات غير المرغوبة لعدم اعتماده على الاستدلال المنطقي، كما لا يوفر أساس علمي للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة مما سيترتب عليه استمرار المشاكل دون وجود حلول علمية لها. - إن الاعتماد على المنهج العملي كأسلوب وحيد للمبادئ المحاسبية سوف يؤدي إلى تجميد الفكر المحاسبي، لأنه بذلك لا يشجع على البحث العلمي ويتعارض مع متطلبات التقدم والتطور، ويجعل من النظرية غير قابلة لمواكبة التغير المستمر في الظروف الاقتصادية والاجتماعية. - 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

## 2. ( GAP ) Generally Accepted Accounting principles

**المنهج العلمي :** إن متطلبات تطوير النظرية تحتاج إلى استخدام منهج البحث العلمي، وهذا البحث يقوم على أساس الاستدلال المنطقي بأسلوب الاستقراء أو الاستنباط ( inductive or Detective ) ويمكن

تلخيص دورة هذا البحث في (الملاحظة أو المشاهدة) ثم وضع الفروض ثم اختيار الفروض وإجراء التجارب، ثم التوصل إلى النتائج:-

**أ البحث الاستقرائي :** يتم الاستدلال المنطقي وفقاً للاستقراء بناءً على ملاحظة حالة أو حالات خاصة، ثم اشتقاق نتيجة أو مقدمة عامة يمكن تعميمها على المجتمع محل الدراسة، أي يتم الانتقال من الجزئيات إلى العموميات . وفي مجال المحاسبة يتطلب تطبيق المنطق الاستقرائي القيام بتجميع الملاحظات أو المشاهدات وقياس الظواهر من خلال عدة طرق كقوائم الاستقصاء، وإجراء التجارب العملية ودراسة الأرقام المحاسبية، ودراسة سلوك أسعار الأسهم ... إلخ ، وبذلك يمكن استخلاص بعض الفروض العلمية ومن ثم التوصل إلى المبادئ العلمية وإعطائها صفة العمومية

**ب البحث الاستنباطي :** وهو على عكس المنطق الاستقرائي حيث يبدأ الباحث بمقدمة عامة وعن طريق الاستدلال المنطقي يقوم بإثبات أن هذه المقدمة العامة تنطبق على حالة أو حالات خاصة، أي الانتقال من العموميات إلى الجزئيات، أي نبدأ بالفروض وباستخدام التبرير المنطقي يتم استنباط النتائج . وفي مجال المحاسبة يتم تطبيق الأسلوب الاستنباطي كما يلي:-

- تحديد أهداف التقارير المالية
- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية .
- تحديد القيود الخاصة بقياس واستخدام المعلومات المحاسبية .
- تحديد الإطار الذي يتم فيه عرض المعلومات (مثلاً القيد المزدوج) .
- تحديد المفاهيم و المصطلحات المحاسبية .
- استنتاج المبادئ العامة والطرق والقواعد اللازمة للتطبيق .

وحول استخدام كل من الأسلوب الاستقرائي والأسلوب الاستنباطي يلاحظ ما يلي:

- لا يخلو الأسلوب الاستقرائي من القصور بسبب اعتماده على عينة من المجال مما يجعل النتائج حتمالية
- غالبًا ما يكون الباحث خاضعًا لبعض المعتقدات التي يجب أن تكون عليه الظاهرة، فعند قيام الباحث الاستقرائي على سبيل المثال بدراسة أثر القوائم المالية على سلوك أسعار الأسهم والسندات في سوق الأوراق المالية، إنما يعني أن هناك علاقة بين الأرقام المالية وبين أسعار الأوراق المالية.
- إن الاعتماد على الأسلوب الاستنباطي بمفرده قد يؤدي بنا إلى مبادئ محاسبية غير مألوفة ولا تتفق مع متطلبات التطبيق العملي.

ولللخروج من هذه المشكلة نجد أن استخدام الأسلوب الاستقرائي غالبًا ما يتطلب تفكيرًا استنباطيًا مسبقًا، لذلك فإن استخدام الأسلوبين معًا يشكلان عمليتان متكاملتان في تكوين النظرية، بحيث إذا استخدم أحدهما في تكوين النظرية استخدم الآخر في تحقيقها. فمثلًا استخدام المقدمات في الأسلوب الاستنباطي لا يتم بصورة عشوائية، وإنما يتم تحديدها بناءً على أكبر مدى ممكن من الخبرة التي تستلزم الركون إلى الأسلوب الاستقرائي لطلب هذه الخبرة .

### ج- البحث التجريبي :-

يعتبر البحث التجريبي العنصر الثالث الذي يكون مع البحث الاستنباطي والبحث الاستقرائي مكونات المنهج العلمي، ويتم في هذا البحث الربط بين مقدمات ونتائج النظرية وبين مجربات الواقع العملي بهدف التأكد من مدى احتواء النظرية على مضمون عملي والتثبت من صحتها، ويتم تحقيق ذلك عن طريق تكوين مقدمات وفروض قابلة للتجريب والاختبار العملي . وتعتبر الدراسات التجريبية أمراً ضرورياً لتحديد مدى قدرة النظرية على شرح وتفسير الظواهر الخاضعة للقياس

ومدى صحة التنبؤات التي توفرها لنا هذه النظريات . من هنا تظهر أهمية التجريب في أية محاولة لبناء أو تطوير نظرية للمحاسبة سواء أكان الأسلوب المستخدم في البحث أسلوباً استقرائياً أو أسلوباً استنباطياً . رابعاً: القياس المحاسبي يعتبر القياس أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثيراً من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة، والتعريف العام للقياس هو مقابلة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب مجال 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:-**

1- 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) .

2- تحديد وحدة القياس، ويشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للتجميع والمقارنة، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي النقد الذي يتم التعامل به . وتجدد الإشارة أن المكون الأول لعملية القياس يمثل جانب النظرية وهو الذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما المكون الثاني فهو يمثل الجانب الفني لعملية القياس، ولا بد من توفر الجانبين حيث أن كل منهما يكمل الآخر، ولأن النظرية دون قياس هو مجرد فكر نظري كما أن القياس غير المبني على النظرية يعتبر عملاً غير هادف .

## **أنواع نظم القياس :**

1- نظام القياس الاسمي :- يستخدم في هذا النظام الأرقام للتدليل على الأسماء وللتمييز بين العناصر، كما في حالة ترقيم الحسابات، حيث نعطي مثلاً مفردات الأصول رقم (1)، ومفردات الخصوم رقم (2)، ومفردات الإيرادات رقم (3)، ومفردات المصروفات رقم (4)، ويظهر ذلك واحتمال في دليل الحسابات Chart of Account للوحدة المحاسبية . ويلاحظ أن هذا النظام لا يوفر معلومات عن ترتيب العناصر والمسافات وليس له نقطة أصل حسابية، وبالتالي لا يمكن إجراء عمليات حسابية على ناتج هذا النظام سوى عدد الحالات التي تنتمي إليها كل مجموعة، أي تحديد أي الفئات التي يوجد بها أكبر عدد من العناصر، ويمكن أن يستخدم لذلك المنوال كأحد مقاييس النزعة المركزية.

2- نظام القياس الترتيبي: يستخدم هذا النظام الرموز للتدليل على الأسماء والتمييز بين العناصر، ويشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي للعناصر إذا توافرت بيانات عن القيم الأكبر والقيم الأقل مثل: أ < ب < ج أو 10 < 12 < 20 وهكذا وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام النظام لدى تبويب عناصر الميزانية (الأصول) مثلاً حسب درجة سيوله كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى .

3- نظام القياس الفترتي : يستخدم هذا النظام للتدليل على الفروق بين العناصر المختلفة بدءاً من نقطة الصفر، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام القياس الفترتي للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة .

4- نظام القياس النسبي :- يستخدم هذا النظام للتدليل على النسب بين قيم العناصر المختلفة، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام هذا النظام من خلال القياس العيني أو القياس المالي للعناصر، ويتم هذا القياس فعليا أو تنبؤياً مثل

تحديد قيمة المخزون السلعي في تاريخ الميزانية يعتبر قياساً فعلياً، أما تحديد دخل الفترة المحاسبية فيمكن استخدامه كأساس للتنبؤ بمقدار التوزيعات المتوقعة خلال الفترة المالية . وحول ما سبق، لا بد من توفر الموضوعية في نظم القياس، وخاصة في مجال القياس المحاسبي مما يتطلب ما يلي :-

1. يجب الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي، غير أن تطبيق هذا الأمر في مجال المحاسبة قد يكون مستحيلاً بسبب وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات وغيرها .
2. يجب توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو عند إثبات عملية الإنتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج .
3. يجب أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس وفي هذه الحالة إذا ما قام شخص أو أكثر مؤهلين تأهيلاً علمياً ومهنيًا بعملية القياس بصورة مستقلة فإنهما يصلان إلى نفس النتائج .
4. يجب أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة . وترتيباً على ما سبق فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن يتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز . وحيث أن القياس المحاسبي يعتمد على القياس المالي من خلال وحدة النقد التي يجري التعامل بها فلا بد في هذه الحالة من الاعتماد على مجموعتين من الفروض لأغراض التقديرات المحاسبية تتعلق بالكميات وأخرى تتعلق بالأسعار . ومن الأمثلة على التقديرات المحاسبية :

- المدينون وأوراق القبض لأغراض تقدير الديون المشكوك فيها .
- المخزون السلعي لأغراض تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل  
ومن ثم تقدير نسبة الربح العادي
- الأصول الثابتة لأغراض تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة وتقدير  
توزيع القيمة على الفترات المختلفة .
- الموارد الطبيعية