

# الفصل الرابع

## أنواع

## نظريات المحاسبة





## نظريات المحاسبة Accounting Theories

- تعتبر نظريات المحاسبة كما هو الحال بالنسبة للفروض المحاسبية مسلمات أو بديهيات عادة ما يتم قبولها على أساس اتفاقها مع أهداف القوائم المالية وتعتبر هذه النظريات عن طبيعة الوحدات المحاسبية التي تزاول نشاطها في اقتصاد حر يركز على نظام الملكيات الخاصة وفيما استعراض سريع لهذه النظريات كل على حده :

### 1- نظرية الملكية The Proprietary Theory

- تعد نظرية الملكية بمثابة المفهوم النظري للمحاسبة عن معاملات المنشأة الفردية حيث تعتبر الوحدة The Entity وفقا لنظرية الملكية هي الأداة التي يزاول من خلالها المالك ( صاحب المنشأة ) أعماله ولذا فإن محور اهتمام المحاسبة
- عند تطبيق نظرية الملكية يتمثل في قياس حقوق الملكية Proprietor's Equity
- على اعتبار أن صاحب المنشأة يمتلك أصولها ويتحمل التزاماتها وعلى هذا الأساس فإن المعادلة المحاسبية في ظل نظرية الملكية تأخذ الشكل التالي:
- حقوق الملكية = الأصول – الالتزامات
- Owners Equity = Assets – Liabilities
- وعندما ينظر إلى الالتزامات على أنها بمثابة أصول سالبة فإنه يقال أن نظرية الملكية موجهة نحو الميزانية العمومية ومن ثم يتم اختيار الأساليب والإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى تقييم أفضل للأصول والالتزامات بهدف إظهار التغيرات الحقيقية في حقوق الملكية فالإيرادات تمثل زيادة لحقوق الملكية أما المصروفات فتعتبر تخفيضا لها وتعتبر فوائد الديون وضرائب الدخل مصروفات بينما تعتبر التوزيعات للملاك بمثابة مسحوبات من رأس المال وقد كان لهذه النظرية تأثير واضح على بعض الأساليب والمصطلحات المحاسبية .



## 2- نظرية الوحدة The Entity Theory

• ينظر إلى الوحدة The Entity وفقا لهذه النظرية على أنها مستقلة ذاتيا ومنفصلة عن الملاك ( أصحاب رأس المال ) حيث تعتبر المنشأة وليس المالك محور اهتمام المحاسبة على اعتبار أن الوحدة هي التي تمتلك موارد المنشأة وتعتبر مسؤولة عن التزامات المنشأة تجاه أصحاب رأس المال والدائنون وعلى هذا الأساس فإن المعادلة المحاسبية وفقا لنظرية الوحدة كالتالي :

• الأصول = حقوق الملكية

•  $Assets = Owners Equity$

• الأصول = التزامات + حقوق حملة الأسهم

•  $Assets = Liabilities + Stock Holder's Equity$

• فالأصول تمثل منافع اقتصادية متوقعة حصلت عليها الوحدة وتخضع لسيطرتها كنتيجة لعمليات وأحداث تمت في الماضي بينما تمثل الحقوق مصادر أموال الوحدة من حملة الأسهم ( رأس المال ) و من الدائنين ( الالتزامات )

• ويجب مراعاة أن لكل من حملة الأسهم والدائنين وجهة نظر مختلفة نحو الدخل والمخاطرة والرقابة والتصفية ولذا فإن الدخل المكتسب يمثل حق للوحدة حتى يتم الإعلان عن توزيعه على المساهمين كعائد مساهمة ونظرا لأن الوحدة مسؤولة عن موارد المنشأة والتزاماتها تجاه أصحاب الحقوق فإن نظرية الوحدة تعتبر موجهة نحو قائمة الدخل فالزيادة في حقوق حملة الأسهم وذلك بعد الوفاء بالالتزامات تجاه أصحاب الحقوق الأخرى مثل الفوائد وضرائب الدخل ولا تعتبر الزيادة في حقوق حملة الأسهم بمثابة دخل لهم إلا عند التصريح بتوزيعها وبالمثل فإن الأرباح المحتجزة غير الموزعة تظل ملكا للوحدة باعتبارها تمثل حق ملكية للوحدة ذاتها وبصفتها المنفصلة والمستقلة عن الملاك .



### 3- نظرية الإعتمادات The Fund Theory

- يعتبر الاعتماد The Fund هو أساس المحاسبة في ظل هذه النظرية ويعبر الاعتماد عن مجموعة الأصول Assets والتعهدات Obligations المرتبطة بالوحدة والقيود Restrictions التي تحكم استخدام تلك الأصول وتأخذ المعادلة المحاسبية وفقا لهذه النظرية الشكل الآتي :
- الأصول = القيود على الأصول
- $Assets = Restrictions\ on\ Assets$
- حيث تتحدد الوحدة المحاسبية على أساس الأصول والاستخدامات التي توجه نحوها هذه الأصول وتعبر الالتزامات عن سلسلة من القيود القانونية والاقتصادية على استخدام الأصول وتعتبر نظرية الإعتمادات موجهة نحو الأصول وذلك من خلال التركيز على إدارة واستخدام الأصول بشكل امثل ولذا فإن محور اهتمام المحاسبة في ظل هذه النظرية ليست قائمة على الدخل أو قائمة المركز المالي وإنما قائمة مصادر الإعتمادات واستخداماتها ومن الجدير ذكره أن تطبيق هذه النظرية يلائم المنظمات الحكومية والمنشآت الغير هادفة للربح ، فالإعتمادات ما هي إلا عبارة عن وحدات محاسبية ومالية ومستقلة ذات حسابات متوازنة ذاتيا تسجل فيها النقدية والموارد الأخرى بالإضافة إلى جميع الالتزامات والتعهدات والاحتياطات والحقوق التي يجب أن يتم فصله بحسب الأنشطة المعنية أو الأهداف المحددة المراد تحقيقها مع مراعاة الالتزام بالقوانين الخاصة والقيود المفروضة على استخدام تلك الإعتمادات .

## أنواع النظريات المحاسبية

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



1) نظرية الملكية The Proprietary Theory وتقوم هذه النظرية على أساس عدم الفصل بين الشخصية المعنوية للشركة والملاك ، وقد بنيت هذه النظرية على أساس أن معادلة الميزانية تكون على النحو التالي : -  
( حقوق الملكية = الأصول - الخصوم )

ومفهوم تلك المعادلة يقوم على أساس أن كافة الأصول بالشركة هي حقوق للملاك ، وكافة المطلوبات هي التزامات على الملاك ، كما تبنى هذه النظرية على أن الإيرادات هي زيادة لحقوق الملاك وأن المصروفات هي نقص في تلك الحقوق .

(2) نظرية الوحدة المحاسبية ( الشخصية المعنوية ) The Entry Theory بعد ظهور الشركات المساهمة وتعاضم دورها ، وتقليص دور الملاك ، ووضع تشريعات تحدد مسؤولية المساهمين والمؤسسين ظهرت بقوة نظرية الوحدة المحاسبية والتي تفترض شخصية معنوية مستقلة للشركة عن الملاك والمساهمين وأصبحت معادلة الميزانية كما يلي : -

الأصول = الحقوق على تلك الأصول ( بما فيها المطلوبات )  
وهنا نجد أن النظرية قد بنيت على أساس أن حقوق الملاك كما هو الحال بالنسبة للدائنين كلها مصادر تمويل لنشاط المنشأة .

(3) نظرية محصلة حقوق الملكية The Residual Equity Theory هي تطور لنظرية حقوق الملكية ، ولكن هنا تطور مفهوم حقوق الملكية بحيث تم الفصل بين حقوق الملكية المميزة وحقوق الملكية العادية ، وأصبحت معادلة الميزانية كما يلي : -

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

(4) نظرية الأموال The Fund Theory وجد Vatter أن النظريات السابقة تقوم على أساس شخصي مما يؤثر على موضوعية الإجراءات المحاسبية ، فقام بوضع نظرية الأموال والتي تقوم على أساس التركيز على أموال المنشأة وكأن المنشأة

هي صندوق من المال له هدف ألا وهو تحقيق عائد من استثمار تلك الأموال ،  
ومن هنا كانت نظرية الميزانية كما يلي :

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

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

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

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

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

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

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

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

9) نظرية الوكالة The Agency Theory تقوم نظرية الوكالة على أسس مفاهيم نظرية المباريات ولكنها تختلف عنها في طبيعة العلاقة بين الأطراف حيث أن العلاقة بين الأطراف في نظرية المباريات تكون تنافسية وتتسم بالتضارب ، والعكس بنظرية الوكالة فتكون العلاقة بين الأطراف قائمة على التعاون والعلاقة التعاقدية لتحقيق الهدف .

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

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

11) نظرية الإشارة The Signaling Theory وتركز هذه النظرية على زيادة فرصة المنشأة من الحصول على التمويل الرأسمالي من السوق ، وذلك بناءً على الثقة التي تكتسبها المنشأة من نشر قوائمها المالية والتي تظهر بصورة تدعم سمعة المنشأة مما يولد انطباعاً بالثقة لدى المستثمرين وتدني مستوى الإحساس بالمخاطر تجاه تمويل المنشأة ، كذلك وجود حوافز قوية لدى المنشآت الناجحة للإعلان عن نتائج أعمالها يزيد من الضغوط التنافسية بين المنشآت ، حتى تضطر المنشآت التي لا تحقق نتائج جيدة أن تعلن عن نتائج نشاطها لأن عدم الإعلان يفقد الثقة تماماً لدى الممولين .

## نظرية الوكالة

نظم المعلومات المحاسبية ما هي الوكالة بحث عن القانون التجاري تعريف الفساد الإداري نظرية الوكالة يرى الفقيه (BRIMANN) وهو واضع أسس نظرية الوكالة أن عقد الاكتاب يتم بين المكتبتين أنفسهم، وأن المكتتب الأول حينما يقبل أن يكون عضواً ذا مركز قانوني في المشروع فإنما يتجه إلى إعطاء المؤسسين وكالة ضمنية يفوضهم فيها بتعيين مكتبتين آخرين ليلتزم معهم بشكل متعاقب، ومن ثم يلتزم جميع المكتبتين بعضهم إزاء لبعض الآخر، ومؤدى ذلك أن المؤسسين ليسوا إلا ممثلين

للمكتبتين يتحدد دورهم بإبرام عقد الاككتاب بين كل المكتبتين، والعلاقة القانونية بين المؤسسين أو المكتبتين تنظمها قواعد الوكالة الضمنية بينهم، ويضيف الفقيه (Brimann) والذي وضع اسس نظرية الوكالة أن عقد الاككتاب يتم إبرامه بين جميع المكتبتين، وما المؤسسون إلا مديري أعمال لمجموعة المكتبتين. من العرض السابق لوجهة نظر القائلين بنظرية الوكالة يلاحظ أن الاككتاب من وجهة نظرهم عقد يتم بين المكتبتين بوساطة المؤسسين، فالمؤسسون باعتبارهم الأفراد الذين أخذوا على عاتقهم مهمة إخراج مشروع الشركة إلى الوجود القانوني، إنما هم وكلاء عن المكتبتين في إبرام عقد الاككتاب. تعد نظرية الوكالة احدى انواع النظريات المحاسبية والتي ظهرت على اثر تعدد وزيادة المشاكل المحاسبية والتي قد يصتدم بها أصحاب المهن المختلفة وقد تبع ذلك تعدد كبير في الاجراءات المحاسبية والتي خضعت لمجموعة متباينة وايضاً مترادفة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية والتي تعد نظرية الوكالة احدى انواعها . نظريه الوكالة هذه عباره عن اطار من ضمن الاطر التي يمكن بها دراسه المشكله المحاسبي من الناحيه الاكاديميه وتقوم نظريه الوكالة agency theory بمفهومها العام على اساس وجود علاقه بين طرفين او اكثر وهما الاصيل والوكيل وتقوم على مجموعه من الافتراضات وهي على النحو التالي :

- 1- اتصاف اطراف العلاقه بالرشد الاقتصادي .
- 2- اختلاف تفضيلات كلا من الاصيل والوكيل .
- 3- يمكن تحفيز الوكيل لتحمل مسؤوليته واداء واجباته . ولها مشاكلها ومعوقاتها وتكاليفها وتطبيقاتها في مجال محاسبه التكاليف والمحاسبه الاداريه واعداد الموازنات وهنلك سيل من الابحاث الاجنبيه في هذا الصدد لكلا من kaplan - jensen - zimmerman كما ان هناك سيل من الابحاث العربية.

## نظرية الوكالة و المراجعة

الوكلاء و الموكلين : ترى نظرية التنظيم ( الادارية ) الحديثة أن الشركة مكونة من مجموعات من أصحاب المصالح و يتم عرض العلاقات بين هذه المجموعات من أصحاب المصالح عن طريق نظرية الوكالة ، و تظهر علاقة الوكالة عندما يقوم طرف ( الموكل ) باستخدام طرف اخر ( وكيل ) للقيام ببعض الاعمال نيابة عنه .

مثال ذلك : الموظفين وكلاء لمجلس الادارة و مجلس الادارة وكيل عن المساهمين ، و مراقبوا الحسابات وكلاء عن المساهمين . و ينبغي علي الموكل ان يأخذ في اعتباره العوامل النفسية و مؤداها أن هناك احتمالات لأن تتعارض بعض المصالح الخاصة للوكيل مع مصلحة الموكل و بالتالي قد تعوقه عن تحقيق أهدافه

### أمثلة عن تعارض أهداف الموكل و الوكيل : ومن هذه الامثلة:

1. يقع عبء رعاية و زيادة أصول الشركة على مجلس ادارة الشركة و لكن هذا قد يتعارض مع مصالح أعضاء المجلس الشخصية حيث أن زيادة مكافأاتهم تعني بالتبعية تقليل أصول الشركة ، فإذا كانت مكافآت أعضاء مجلس الادارة تتحدد في ضوء تحقيق الشركة لأرباح و قيمة الربح ، لذا قد يوجد تعارض بين تأدية واجبهم نحو اظهار نتائج أعمال الشركة بشكل عادل و بين رغبتهم في الاحتفاظ بمستوى دخلهم .

2. يقوم مراقبو الحسابات بتقديم تقريرهم الي المساهمين و لكن في حالات كثيرة يكون قرار اعادة تعيينهم في يد مجلس الادارة ، من الناحية الواقعية ، و لذا قد يوجد تعارض بين تأديتهم لواجباتهم بطريقة صحيحة و في نفس الوقت احتفاظهم بعلاقات طيبة مع أعضاء مجلس ادارة الشركة . و ينبغي على الموكل معرفة هذه الجوانب حتى يمكن اتخاذ القرارات السليمة حينها . تطبيق

نظرية الوكالة على المراجعة تنص نظرية الوكالة انه مع وجود تعارض بين اهداف الوكيل والموكل فإنه توجد دائما اجراءات لو تم تنفيذها فإنه يمكن التحقق من ان الوكيل يقوم بالأعمال التي تحقق أهداف الموكل ، علي سبيل المثال فان النظرية تفترض ان المساهمين سوف يقومون بشراء اسهم فقط في حالة وجود اسس لحماية استثماراتهم ، وواحدة من اهم اسس هذه الحماية هي مراجعة القوائم المالية عن طريق مراقب حسابات . و بالنسبة لاعضاء مجلس الادارة فالنظرية تري انهم يهتمهم ثقة المساهمين في القوائم المالية التي تتم مراجعتها حيث ان شك المساهمين في نوعية المراجعة التي تمت قد تؤدي الي احجام المساهمين عن الاستثمار في الشركة

## **نظرية المحاسبة المعيارية ونظرية المحاسبة التجريبية الأساس الفلسفي**

إن المادة على توحيد نظرية المحاسبة وفلسفة تقوم على نظرية المحاسبة التجريبية تتكشف الاستعراضي .أولا شرح الأساس الفلسفي للنظرية المحاسبة، نظرية القياس ومفاهيم المحاسبة نظرية المحاسبة التجريبية، ومن ثم جعل التعليق على وجهات النظر الفلسفية المعاصرة .على هذا الأساس، لتوحيد نظرية المحاسبة ونظرية المحاسبة الأساس الفلسفي التجريبية لتحليلها .كلمات البحث: الأساس الفلسفي للنظرية المعيارية المحاسبة الإيجابية نظرية المحاسبة الوضعية Falsificationism الأساس الفلسفي لعدة مفاهيم

1. نظرية المحاسبة .يمثل نظرية الأساس الفلسفي، فإن جوهر هو دراسة منهجية المحاسبة الأساسية التي هي أساس مجال المحاسبة من نظرية المعرفة .بشكل عام، الأساس الفلسفي للمنهجية المحاسبة أو بالمعنى الفلسفي للنظرية المحاسبة، هو من منظور فلسفي على الممارسات المحاسبية والفحص نظرية المحاسبة .الأساس

الفلسفي للنظرية المحاسبة هو أعلى منهجية المحاسبة المستوى هو المستوى الأكثر المجرد، فإن تطوير نظرية المحاسبة يكون لها تأثير كبير .فلسفة ومنهجية المحاسبة من قيم نظرية المحاسبة والحقيقة طرق الدراسة زاوية، بما في ذلك أو التفكير الفلسفي على ممارسة المحاسبة على وجوه البحوث النظرية المحاسبية، وكيفية فهم الحقيقة العلمية للمحاسبة، تحدد منهجية فلسفية مختلفة العلماء المحاسبة مختلفة على التوجه قيمة وظيفية والتوجه قيمة والدافع في الدراسة النظرية لنظرية المحاسبة فهم المحاسبة

2. مواصفات نظرية المحاسبة ونظرية المحاسبة التجريبية .نظرية المحاسبة المعيارية هي مجموعة من المحاسبة "ما يجب أن يكون" نظام المعرفة، وتهدف من خلال سلسلة من المبادئ المحاسبية الأساسية، وهو ما يمثل مواصفات المعايير، من المنطق..