

القِسْمُ الرَّابِعُ

تحديد وقياس صايف الأصول

(الأصول - الخصوم - حقوق الملكية)

obeikan.com

مفردته

لعلنا أدركنا عند مناقشة تطور الفكر المحاسبي منذ توثيقه أن النظام المحاسبي، ومن ثم مخرجاته تتطور تبعاً لتطور المجتمع، ومع ذلك تظل حقيقة يصعب نفيها تكمن في أن الإنسان يحاول أن ينمي منافعه الحاضرة والمستقبلية، أو بمعنى آخر يحاول أن يقتني مخازن «منافع»؛ ليستفيد منها في الحاضر والمستقبل، إذاً تكمن العملية في كلمة «منافع» التي كما قلنا: لا يمكن زيادتها إلا بالتنازل عن منافع أخرى أو بالتضحيات في المستقبل، أو من خلال تنمية تلك المنافع بمزج عناصر الإنتاج. ولعناصر الإنتاج تكاليف ومردود، فإن زادت الأخيرة عن الأولى نمت المنافع والإدأى إلى نقصها؛ وفي المحاسبة يمكن ترجمة المنافع «بالأصول» والتضحيات «بالخصوم» والفرق بينهما يمثل صافي المنافع أو «صافي الأصول» في لحظة زمنية محددة أو ما يعرف بـ «حقوق الملكية» .

وبغض النظر عن المدرسة الفكرية لتحديد أسباب تغيير الأصول، فهدف أي نموذج أعمال يكمن في زيادة صافي الأصول، سواء أكان التغيير منتجاً، أو مُنتجاً، أي أن تغيير صافي الأصول من لحظة محددة وأخرى مرده إلى زيادة أو نقص مردود عناصر الإنتاج عن كلفتها (منتج) أو أن صافي الأصول تتغير بعوامل عدة من ضمنها زيادة أو نقص المردود عن الكلفة، أي بمعنى آخر (منتج)؛ وتصدق المقولة التي سبق الإشارة إليها أن المحاسبة تبدأ بعنصر «الأصل» وتنتهي به مهما طال الزمن.

فمنذ أن خلق الله البشرية يسعى الإنسان إلى افتناء المنافع؛ إما بغرض إشباع رغباته الآنية أو تخزينها لتميتها واستخدامها في المستقبل، ومهما كانت آليات وسبل تجميع تلك المنافع سواء أكانت بسيطة كاستبدال الجهد الإنساني بمنافع محددة كمن يعمل كما يقال بملء بطنه أو معقدة كتطبيق نماذج الأعمال لشركة جنرال موتورز، حيث تتداخل جميع عناصر العمل لجلب المنافع وتميتها، ففي

نهاية المطاف كل يسعى بأساليبه، وما أعطي من وسائل الإنتاج إلى الحصول على مخزن من المنافع للاستفادة منها حاضراً أو مستقبلاً، سواء أكان باستهلاكها أو بإعادة استثمارها لينتج في النهاية منافع أكبر.. وهكذا، فمهما حاولنا أن نضع أنموذجاً محاسبياً لتحديد عناصر القوائم المالية، فتبدأ العملية بالمنفعة «الأصل» وتنتهي بأصل آخر مساوياً أو مغايراً له في الشكل والقيمة، وأن ما اخترعه المحاسبون منذ بدء الكتابة العلمية للمحاسبة من مسميات وسيطة (كالخصم، وحقوق الملكية، والإيراد، والمصروف والمكسب والخسائر) هي مسميات وسيطة كلها تصب في الغاية من القياس، ألا وهو معرفة مدى تأثير المنافع زيادة أو نقصاً ومدى استمرار نموها في ظل فرض الاستمرارية، حتى ولو أضفينا طابعاً مهنيّاً أحياناً وقانونياً أحياناً أخرى على بعض تلك المسميات، إلا أنها تعود مرة أخرى إلى «المنفعة» أو ما اتفق على تسميته الأصل. وبما أن العناصر الأخرى عناصر وسيطة خلال تطبيق أنموذج الأعمال، لذا فالذي يهتم بالدرجة الأولى هو المنافع عند الانتهاء من النموذج ومرحلياً صايف المنافع أو ما يعرف بصايف الأصول خلال عملية التنفيذ. لماذا؟ السبب بسيط فلا يمكن في عالم الإنسان الحصول على منفعة إلا بالتنازل عن منفعة أخرى، أو بالالتزام بالتضحية بمنافع مستقبلية؛ إذاً مقياس مستودع المنافع يقتضي أن تطرح التضحيات المستقبلية من تلك المنافع لتمثل صايف المنافع في أي لحظة من الزمان، وهذا ما يعبر عنه المحاسبون بمعادلة الميزانية في نقطة زمنية محددة. أي أن الأصول - الخصوم = (حقوق الملكية) أو صايف الأصول في فترة زمنية محددة.

وسيتم التطرق في هذا القسم بإيجاز، وبساطة إلى تحديد الشيء ألا وهو عناصر صايف الأصول من أصل وخصم وحقوق الملكية، ومن ثم إلقاء الضوء على أساليب قياس تلك العناصر كلية وبعض بنودها الفرعية. مع العلم أن هذا الكتاب لم يخصص للتعلم في عناصر القوائم المالية تحديداً وقياساً وعرضاً إفاصاحاً، لكون هذا الموضوع يتم التطرق إليه في كتب محاسبية متخصصة.



الفصل الحادي عشر

تحديد الشيء المقاس للأصول والخصوم وحقوق الملكية

obeikan.com

إن من أهم شروط القياس العلمي تحديد الشيء المراد قياسه، تحديداً حيادياً وفاضلاً، بمعنى أن يتم تمييز ذلك الشيء المراد قياسه عن غيره من الأشياء، فلا يمكن على سبيل المثال قياس مساحة أرض، إلا بتحديد الأرض على الطبيعة بدقة تامة ولمموسة، ومن ثم يتم قياس طول الأرض « أ » بعينها وعرضها ونحصل على المساحة (النتيجة) بدقة، لا يختلف اثنان على نتائج ذلك القياس؛ أما إذا لم تحدد الأرض بدقة فإن نتائج القياس ترتبط بالفرض وهنا نحصل على مساحات مختلفة لأراض مختلفة.. وهكذا والأمر ينطبق على القياس المحاسبي، فقياس عناصر صايف الأصول من أصل - وخصم - وحق ملكية، يقتضي بادئ الأمر تعريفاً دقيقاً لتحديد ما هو الأصل والخصم وحقوق الملكية، بحيث نحكم على أي عنصر إن كان أصلاً أو خصماً أو حق ملكية أم لا، بناءً على تطبيق التعريف؛ فهل وصل علماء المحاسبة ومتهنوها إلى هذه الدرجة من الدقة؟ لنرى!

أولاً: تحديد وتعريف الأصل

يتبين من استعراض كافة تعاريف الأصل⁽¹⁾ أكاديمياً ومهنياً اهتمامها بالأحداث المالية المؤثرة على المنافع الاقتصادية ماضياً وحاضراً ومستقبلاً وأسلوب قياسها وعرضها في القوائم المالية، ولذا نجد جل تركيزها ليس على تعريف الأصل كفكرة مجردة، وإنما تعريفه من خلال خصائصه، ولكل كاتب مهني ومشروع نظرة في تحديد تلك الخصائص، ويلاحظ بروز خصائص أساسية كونت العامل المشترك لاجتهادات العلماء والمهنيين عند محاولة تعريف الأصول، منها على سبيل المثال⁽²⁾:

- خاصية المنافع المستقبلية.
- خاصية المنافع المضحى بها.
- خاصية الارتباط مع الإجراءات المحاسبية.
- خاصية الارتباط بوحدة محاسبية محددة.
- خاصية الارتباط بالزمان.
- خاصية طرق القياس الماضي والحاضر والمستقبلي.
- خاصية القابلية للقياس.

وبأخذ هذه الخصائص السبع في الاعتبار نجد أن جميع التعاريف الأكاديمية والمهنية منطلقة أساساً من بعض أو كل تلك الخصائص. فعلى سبيل المثال نورد ثلاثة تعاريف أكاديمية ومثلها مهنية؛ للدلالة على عدم خروجها عن تلك الخصائص المشتركة للأصل:

- عرف (Canning, 1929) الأصل بأنه: «خدمات مستقبلية على هيئة نقود أو خدمات يمكن تحويلها إلى نقود وتكون مملوكة قانونياً لشخص أو عدة أشخاص طبيعيين أو اعتباريين»⁽³⁾.

ولعل هذا التعريف هو أول محاولة لفصل تعريف الأصل عن قياسه، كما أنه يصف الأصل بخصائصه وليس تعريفاً مجرداً، فالأصل عند Canning يكمن في مخزن خدمات مستقبلية، فهذه الخاصية تقارب بين الخاصية والواقع، فأى شيء ليس هناك احتمال تقديمه لمنافع مستقبلية لا يمكن اعتباره أصلاً في المحاسبة، ويقتضي التعريف أيضاً خاصية أخرى أن تكون تلك الخدمات المستقبلية مقومة بالنقد أو قابلة للتحويل إليه؛ فإذا قل احتمال تحويلها في النهاية إلى نقد لا يمكن اعتبارها في نظر Canning أصلاً، بالإضافة إلى شرط ملكية الأصل، وليس ملكية خدماته للوحدة المحاسبية.

ولعل Canning حاول بصفته من رواد المدرسة التفسيرية الفصل بين تعريف الأصل والإجراءات المحاسبية الكلاسيكية لقياسه، وتقريب التعريف للواقع الملموس، إلا أن هذا التعريف، قد يكون مسبباً في وقته، إلا أن الزمن قد تجاوزه، حيث إن شرط التحويل إلى نقد يحول دون معالجة أحداث مالية تحدث أصولاً، قد لا يمكن تحويلها وحدها أو خدماتها المستقبلية لنقد؛ نظراً لتعدد نماذج الأعمال، فالتحويل إلى نقد قد يقتضي تضافر عدة أصول، وقد تكون هناك أصول، لا تساعد بطريق مباشر في التدفق النقدي، ولكنها جزء مهم من نجاح أنموذج الأعمال، بالإضافة إلى أن شرط الملكية، قد لا يكون خاصية تخرج بعض الخدمات المستقبلية عن تعريف الأصل، كالعقود طويلة الأجل وغيرها.

- وعرف 1958، Patton الأصل بأنه: «مصادر المنشأة الاقتصادية الممولة من حقوق الملاك الذين لهم حق قانوني في تلك المصادر»⁽⁴⁾.

ويتضح من التعريف تركيزه على خاصية المصادر الاقتصادية وملكيته لمنشأة محددة قانوناً؛ ويتمشى هذا التعريف مع توجه Patton الكلاسيكي بالربط بين عناصر قائمة المركز المالي من أصل وخصم وحقوق ملكية وبطريق غير مباشر بالإجراءات المحاسبية الكلاسيكية، ولعله بهذا يميل إلى ربط التعريف بطريق قائمة المركز المالي من موجب وسالب، حيث إن الفرنسيين والألمان يطلقون على جانب الأصول «إيجابي» «Actif» وجانب الخصوم «سلبى» «Passif» دون ربط تلك المفردات المجردة بتعريف محدد، بل بالإجراءات المحاسبية المتبعة؛ فليس كل ما هو إيجابي أصلاً، وليس كل ما هو سلبى خصماً؛ فلا يمكن إسقاط تعاريف على أي منهما.

- وعرف 1974 Hendriksen & Breda، الأصل بكونه: «مخزن خدمات مستقبلي أو حق للحصول على المنافع والخدمات في المستقبل، شريطة أن يكون ذلك المخزن أو الحق تحت رقابة وتصرف المنشأة»⁽⁵⁾.

ويركز هذا التعريف على فكرة أن أي شيء ملموس أو غير ملموس أنشأ حقاً في خدمات حاضرة أو مستقبلية يعد أصلاً، شريطة أن يكون هذا الحق موثقاً قانونياً؛ ومن مزايا هذا التعريف تجرده من المعادلة والإجراءات المحاسبية، فلا يربط تعريف الأصل بإجراءات قد تتغير مع تغير الزمان والمكان، فعلى سبيل المثال فإن فكرة ما، كفكرة «مايكي ماوس» الكرتونية Micky Mouse تمثل أصلاً، حتى ولو لم يتم شراؤه أو لم تنطبق عليه الإجراءات المحاسبية باعتباره أصلاً، ما دام أنه يمثل منافع مستقبلية مملوكة لوحدة محاسبية، كما أن الحملة الإعلانية تمثل أيضاً مخزن منافع يستفاد منها في المستقبل، وإلا ما تم شنّها منطقياً.

مهنيًا، عرفت نشرة 4-APB عام 1970م الأصل بكونه: «مصدر اقتصادي لوحدة اقتصادية تم تحديده وقياسه حسب ما تطلبته معايير المحاسبية المتعارف

عليها»⁽⁶⁾، وقد تكون المرة الأولى التي يعتمد فيها مجمع مهني المقاربة بين الأصل وكونه مصدراً اقتصادياً مملوكاً لوحدة محاسبية محددة، فيعنى أن الأصل جزء من عملية أنموذج الأعمال الاقتصادية، فإذا لم يشكل مصدراً اقتصادياً لا يمكن اعتباره أصلاً، وهذا تعريف شامل وعام يمكن أن يطبق على كل شيء، وقابل للجدل في تحديد كون الشيء مصدراً اقتصادياً أم لا؛ فيمكن أن يُعد الموقع الجغرافي أهم المصادر الاقتصادية لنموذج الأعمال، أي يمكن اعتباره وتقييمه كأصل؟ وهكذا. ولكن مع ذلك لم يترك APB الباب مفتوحاً، بل ربط تعريف الأصل بقياسه بما تتطلبه معايير المحاسبة، فالفيصل في اعتبار الشيء أصلاً، ناهيك عن كونه مصدراً اقتصادياً أم لا، هو ما تقتضيه معايير المحاسبة التفصيلية؛ وبهذا هدم التعريف وفقد حياديته واستقلاله، فلا بد من اللجوء إلى معايير المحاسبة لتحديد أثر كل حدث مالي، ولا بد أن تكون معايير المحاسبة تفصيلية، بحيث تشمل كل المصادر الاقتصادية، كما لا بد أن تكون حاسمة فاصلة؛ وهنا فإن هذا التعريف كمن فسر الماء بعد الجهد بالماء، فما اعتبرته المعايير أصلاً فهو أصل، وما عدا ذلك فليس بأصل.

وعرفت FASB في SFAC-6 الأصل بكونه «منافع اقتصادية محتملة حصلت وملكت لوحدة اقتصادية معينة نتيجة أحداث وعمليات سابقة، وهذه المنافع لها القدرة وحدها أو مع منافع أخرى على الإسهام بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في زيادة التدفق النقدي للوحدة مستقبلاً، وأن يكون الحصول على هذه المنافع محصورة لوحدة بذاتها وأن تكون هذه المنافع ناتجة عن عمليات محاسبية سابقة»⁽⁷⁾.

ولعلها المرة الأولى التي تستخدم فيها كلمتان بمعنى علمي ومهني دقيق، أولهما المنافع.. والاحتمال؛ وكما أشرنا سلفاً أن الإنسان بطبعه يحاول بكل جهده فرداً أو جماعة طبيعيين أو من خلال المؤسسات الاعتبارية تضخيم منفعه الحاضرة والمستقبلية، ولا يمكن أن يبني أي نموذج أعمال هادف للربح إلا بغرض زيادة المنافع الحاضرة والمستقبلية، إذا فأساس النماذج يكمن في المنافع الاقتصادية؛

فالأصل يعادل المنفعة حاضراً كالنقد مثلاً، أو مستقبلاً في الحصول على نقد أو خدمات وهلم جراً.

وعليه، فإن كلمة منفعة اقتصادية مدخل ممتاز لتعريف الأصل، كما أن التعريف يجزم بخاصة مخزن المنافع الحاضر أو الحالي، ولكن يضع احتمالية تحقق المنافع في المستقبل، بمعنى آخر نخضع تقدير المنافع المستقبلية لاحتمال تحققها رياضياً في المستقبل، فكلما كانت نسبة الاحتمال قوية، تنتج عنه اعتراف بالمنفعة حالياً، وكلما قلت تلك الاحتمالية أو انعدمت، محي معه أثر المنافع، ومن ثم لا وجود للأصل. وبين هذا وتلك احتمالات متعددة تنتج فرصاً كثيرة للاجتهاد؛ فقد يرى البعض نسبة احتمال عالية من تحقيق منافع مستقبلية من الحملة الإعلانية أو تدريب الموظفين، وقد يرى آخرون تدني تلك النسبة. وعليه فلا يمكن أن تُعدّ مثل هذه الفكرة الرياضية على الرغم من تميزها حداً فاصلاً للتمييز بين كون الشيء أصلاً من عدمه على وجه اليقين، إلا في تلك الأصول البارز والواضح منافعها، وهذه لا تشير جدلاً أكاديمياً أو مهنياً. بالإضافة إلى أنه حتى ولو كان هناك أصلاً نفذت منافعه المستقبلية، فلا يمكن اعتباره أصلاً، حتى ولو كان محسوساً وملموساً، كما أن هناك أصولاً نفذت منافعها محاسبياً أي تم إهلاكها ورصيداً (1) ريال ولها منافع مستقبلية، هل تُعدّ أصلاً أم لا وهلم جراً.

بالإضافة إلى أن هذا التعريف يعطي خاصة الحق في الحصول على المنافع أهمية في تعريف الأصل، فمن حيث المنطق هناك منافع في الاقتصاد كثيرة يتمتع بها جميع الناس وهي حق مشاع لهم كالطرق والحدائق، ولكن ليست منافع خاصة لوحدة محددة؛ ولها الحق الوحيد في استخدامها دون غيرها؛ وقد يحول هذا الشرط دون معالجة ملكية البيانات التي لأكثر من جهة محددة الحق في استخدامها كأصل؛ مادامت هذه البيانات لها منافع مستقبلية وللوحدة الحق في استخدامها؛ فالاشتراك بإحدى قواعد المعلومات على سبيل المثال، هل يمثل أصلاً إذا كان ذا أهمية نسبية ويعطي منافع مستقبلية، لا يمكن لهذا التعريف الإجابة المباشرة، وتبقى الإجابة خاضعة للحكم الشخصي.

كما أن المنافع المستقبلية ذات الحق الخاص يلزم لتكون أصلاً في نظر FASB أن تكون ناتجة من أحداث وعمليات سابقة مثل الشراء، والاكتشاف وغيرها، فالعقار الذي قد يؤدي إلى زيادة المنافع لا يكون أصلاً إلا بعد شرائه، والبتروال الذي تحت الأرض لا يعد أصلاً إلا بعد اكتشافه، والشهرة لا تعد أصلاً إلا بعد تبادلها؛ فلا يمكن تطويرها داخلياً دون حدث مالي؛ ولعل هذا الشرط خلط بين تعريف الشيء وبين الأسلوب المحاسبي لمعالجته؛ فعلى الرغم من أن الشهرة ذات منافع مستقبلية؛ ولكن معايير المحاسبة لا تعترف بكونها أصلاً إلا بعد عمليات تبادل الملكية بأسعار أعلى من القيمة العادلة لكل أصل على حدة، ويرى بعض العلماء مثل Macneal و Champer إضافة خاصة التبادل «Exchangeability» أي أنه إذا لم يكن هناك تبادل لا يمكن أن يكون هناك منافع حاضرة ومستقبلية، ولذا يرون أن الشهرة لا تمثل أصلاً؛ لاستحالة تبادلها في سوق حر⁽⁸⁾.

وقد نخرج من هذه الأمثلة الستة بنتيجة، مفادها أن محاولات تعريف الشيء، الأصل، التي تمثل أهم أعمدة القياس العلمي، لم تصل بنا إلى حل فاصل مقنع. وإنما أعطتنا خصائص يمكن أن نجادل في وجودها من عدمه، فبينما يرى البعض انطباق تلك الخصائص يرى آخرون عدم انطباقها، ونرجع بهذا المنطق إلى نقطة الصفر؛ فهل يستطيع أي من التعاريف السابقة التفرقة بين كلفة المخزون وكلفة البضاعة المباعة، لماذا يُعد الأول أصلاً والثاني مصروفًا؟

ولو استخدمنا طريقة الأول، فالأول لتدفق المخزون، فلماذا تُعد البضاعة رقم (7) الأخيرة بعد عملية البيع مصروفًا، بينما البضاعة من (1-6) أصلاً، على الرغم من انطباق كافة خصائص الأصل على جميع السبع بضائع؛ ومن يستطيع أن يحدد ما إذا كانت تكاليف الأبحاث والتطوير أصلاً أو مصروفًا، آخذاً هذه التعاريف في الاعتبار، لا يمكن مطلقاً، ويستعين المهنيون بمعايير المحاسبة المتغيرة زماناً ومكاناً للفصل بين الأصل والمصروف، حيث لا تساعدهم مثل هذه التعاريف في هذا الفصل. بالإضافة إلى قائل ما فائدة هذه التعاريف إذا كانت تحتاج إلى شروط تتغير بتغير

الزمان والمكان؛ هنا تكمن مشكلة القياس المحاسبي؛ حيث ما بني على تحديد غير محدد، ينتج عنه قياس غير محدد، ويبقى النموذج المحاسبي، كما سبق أن أسلفنا أن التعريف غير دقيق وغير حاسم وحازم. ويمثل الرمز «س» كما حددنا في أنموذج القياس المحاسبي السابق شرحه تفصيلاً، قياس = (س + ص) × ع.

وأخيراً لا تخرج تعاريف الأصل في الأطر الفكرية الدولية عن تلك السبع خصائص، فالأصل عرف من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية بكونه، «مورد اقتصادي تتحكم فيه المنشأة نتيجة أحداث سابقة، ولها فوائد اقتصادية يجلب تدفقات نقدية».

وفي السعودية تم تعريف الأصل في الفقرة رقم 229 من مفاهيم المحاسبة كما يلي:

«الأصل: هو أي شيء له قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات أو المنافع في المستقبل، اكتسبت المنشأة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي، شريطة أن يكون قابلاً للقياس المالي حالياً بدرجة مقبولة من الثقة، وبشرط ألا يكون مرتبباً بصورة مباشرة بالتزام غير قابل للقياس...».

ويتماشى هذا التعريف للأصل مع منهجية التعاريف السابقة في استناد التعريف لخصائصه، حيث تتابع الفقرة رقم (240) تحديد خصائص الأصل من واقع التعريف في الفقرة رقم (239) بكونه قادراً على تقديم الخدمة أو المنفعة بمفرده أو بالاشتراك مع غيره من الأصول، وأن يكون مرتبباً بالمنشأة، وأن يقع الحدث في الماضي وأن يكون قابلاً للقياس، وكذلك توفر إمكانية قياس الالتزامات المباشرة التي تتحملها المنشأة مقابل الحصول على الأصل قياساً نقدياً بدرجة مقبولة من الثقة.

ويمكن القول: إن هذا التعريف للأصل لم يضيف جديداً لتعريف الأصل في الإطار الفكري الأمريكي «SFAC»، كما أنه استلهم من خصائص الأصل المذكورة أعلاه، ولعل أهم إضافة في هذا التعريف إدخال مصطلح إحصائي جديد للتعريف

«درجة الثقة»، فيشترط أنه يمكن قياس المنافع بدرجة «مقبولة» من الثقة، بدلاً من المصطلح الرياضي الذي استخدم فيه تعريف «SFAC» «الاحتمال»، ومع ذلك يضل هذا التعريف استرشادياً ويخضع في تطبيقه للحكم الشخصي، فمن يحدد مستوى «الثقة المقبولة»، كما أنه لا يستطيع الإجابة هو أو سابقه من التعاريف عن الأسئلة الكلاسيكية في الفصل بين الأصل والمصرف، أو بين أصول لم تتضح معالمها، على الرغم من اعتراف الجميع بوجودها كالشهرة وتكاليف التدريب وغيرها.

ثانياً: تحديد وتعريف الخصم⁽⁹⁾:

الخصم كلمة أو مفردة «مجردة» لا معنى لغوي لها دون سياقها أو جوهرها، فالمفردة في صحاح العرب تعني الجدل أو الخصام (فخاصمه خصاماً أو مخاصمة) والخصم معروف، واختصم القوم وتخاصموا، وجمعه خصوم، وفي المحاسبة وتطبيقاً للمعنى الحر في المفردة قد يعني أن هناك حقاً إذا اقتضى الأمر المخاصمة عليه بما تمتلكه الوحدة المحاسبية.

وعلى الرغم من أن الكلمة واحدة في اللغة الإنجليزية «Liabilities» إلا ترجمتها إلى اللغة العربية (الخصوم، والمطلوبات) قد تعني أشياء مختلفة، كما أنها قد تعني فلسفة محاسبية متباينة. فالمطلوبات تعني الحقوق القانونية اللازم الوفاء بها خلال مدة زمنية محددة؛ أي بمعنى آخر يجب أن تشمل تلك سرداً لكافة المطلوبات على المنشأة فقط دون غيرها من الحسابات، أما كلمة الخصم فقد تكون ترجمة للكلمة الفرنسية «Passif» أي السلبية أو الطرح أو الخصم، حيث إن الفرنسيين يطلقون على جانب الأصول «Activate» إيجابي وجانب الخصوم «Passif» أما الإنجليز فما زالوا يطلقون على جانب الميزانية مصادر واستخدام الأموال. أو بمعنى آخر ترجمة للعملية الرياضية الثانية (الطرح) (-) أي أن هناك مبلغاً يلزم خصمه أو طرحه من مبلغ آخر، ومقاربة لمعادلة الميزانية، فإنه يلزم خصم أو طرح إجمالي مجموعة الخصوم من مجموعة الأصول؛ لينتج صافي الأصول أو حقوق الملكية. وقد يتبين بعد استعراض التعاريف الأكاديمية والمهنية

«للخصم» أن هذا ليس خلافاً شكلياً، بل جوهرياً، حيث إن هناك بنوداً تلحق في قائمة المطلوبات ليست في واقع الأمر «مطلوبات» أو التزامات مستقبلية، وإنما تم حشرها؛ تطبيقاً لقاعدة الخصم وليس قاعدة الالتزام، ومنها على سبيل المثال الأرصدة الدائنة المؤجلة «كالضرائب المؤجلة وفروقات حسابات التوحيد وغيرها والإيرادات المقدمة.

وللدلالة على تجذر الفروقات في تعريف الخصم، أو تحديد الشيء، كما هو الحال بالنسبة لتحديد الأصل، نجد أن أقدم تعريف مهني للخصم يوحى بشكل واضح إلى العمليات الرياضية، وليس إلى الالتزامات المستقبلية، ففي عام 1953م عرفت لجنة مفردات المحاسبة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في نشرتها رقم (1) فقرة رقم (27) الخصوم بكونها تمثيلاً «لرصيد دائن» يقتضي ترحيله تبعاً للفترة القادمة، بعد إنهاء إجراءات الجرد وإقفال الحسابات، واستطرد التعريف تفصيلاً، عدم اقتصار مجموعة الخصوم على الالتزامات القانونية، بل تعداه ليشمل مجموعة غير متجانسة قد لا تمثل التزامات مستقبلية حقيقية، كرأس المال وأي عناصر مؤجلة لفترات مستقبلية، كما تحددها معايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها⁽¹⁰⁾.

ومن هذا التعريف يتبين عمق المشكلة في التفرقة بين الالتزامات وبين الحسابات الدائنة، كما أن هذا التعريف أيضاً لا يفرق بين الخصوم أو التزامات وبين حقوق الملكية، والتي يوحى بكونها أيضاً التزاماً على الأصول. وهذا ما أشار إليه كل من Sprouse Moontiz عام 1962م في نشرة الأبحاث رقم 3-Arb الصادرة من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)⁽¹¹⁾، حيث إن الخصوم في نظرهم تعني فقط التزامات للتضحية بمنافع أو تقديم خدمات في المستقبل يلزم تسويتها، حيث إن المطلوبات أو الخصوم في نظرهم تعني الالتزامات الناتجة عن أحداث سابقة أو جديدة تتطلب تسويتها في المستقبل، وقد يتناقض هذا مع ما أخذ به كل من (AICPA) ويشير Most⁽¹²⁾ إلى أن بعض علماء المحاسبة مثل Ijiri وhatfield يرون أن الخصم عملية حسابية فقط، وتمثل أصولاً سلبية.

وانطلاقاً من هذا التوجه الأكاديمي والمهني السائد في ذلك الوقت، عرفت النشرة رقم (4) الصادرة من مجلس مبادئ المحاسبة (APB) عام 1970م الخصوم أو الالتزامات، وفي الفقرة رقم (132) بكونها تمثل التزامات اقتصادية قائمة على المنشأة، وكذلك الحسابات الدائنة الأخرى أجلت لفترات قادمة تطبيقاً لمبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها؛ ومن هذا التعريف يلاحظ أن هناك خلطاً ما بين المطلوبات كالتزام وبين الحسابات الدائنة المؤجلة، فهذا التعريف يشوبه الغموض، فحشر حسابات لا جامع بينها سواء أنها ناتجة من النظام المحاسبي، لا يعطي تحديداً دقيقاً لتعريف الشيء «الخصم»، بالإضافة إلى الخلط بين التعريف والقياس، حيث إن ما لا يجوز قياسه طبقاً لمبادئ ومعايير المحاسبة لا يمكن تعريفه كخصم، ولذا فإن ارتباط التعريف بقواعد حالية أو مستقبلية، لا يعطي التعريف حيادية ودقة في تحديد الشيء، مما يؤدي إلى ارتباط التعريف وكذا قياسه بتطور وتحديد تلك المعايير؛ ولذا فإن هذا التعريف يستتبط الخاص من العام ويخلط بينهما، بل يضع قواعد تغير التعريف، ومن ثم تحديد الشيء المقاس باختلاف الزمان والمكان.

وباختصار، فإن كلا التعريفين سواء من لجنة المفردات عام 1953 أو من APB-4 لعام 1970 التابعين لـ (AICPA) لم يوفقا في تحديد المقصود العلمي أو المهني للخصم، حيث إن الأول يعاني من مشكلة تحديد فلسفة النظرة إلى الملكية، فنظرية التملك على سبيل المثال «Property» تعني أن الخصوم التزامات على المالك، بينما نظرية الوحدة المحاسبية «Entity» فإن الخصم يمثل التزاماً على تلك الوحدة، بينما نظرية «التمويل» «Fund» فإن الالتزامات تمثل أحد مصادر التمويل، وأنها تعدّ أحد الالتزامات مع إجمالي الأصول، سواء كانت قانونية أو اقتصادية أو غيرها، كما أن التعريف الثاني يأخذ بمبدأ الشخصية المعنوية أو نظرية الوحدة المحاسبية إلا أنه يشترك مع التعريف الأول في عدم التفريق بين الالتزام والخصم كنتاج محاسبي، والذي يعدّ متعمقاً في الأدب المحاسبي، فكلا التعريفين يخلط تماماً بين الالتزامات وتضمينها عناصر غير محددة من حسابات

دائنة مؤجلة حتى ولو تمثل شكلاً أو جوهرًا أو التزاماً، مادامت تلك الحسابات تُنتج تطبيقاً لمبادئ ومعايير المحاسبة، فالفاصل هنا ليس تعريف الشيء وإنما نتائج التطبيق.

ولقد حاولت التعاريف الأكاديمية والمهنية تلافي هذين الإشكاليين، ومع ذلك مازال تعريف «الخصم» كما سنرى، مثله، مثل تعريف الأصل، غير محدد بدقة، ولا يمكن مقارنته بتعريف الأشياء الطبيعية، فالتعريف غامض وقابل للاجتهاد في إضافة عناصر لقائمة الخصوم وحذفها مع تغير الزمان والمكان.

ومن التعاريف الملفتة للانتباه، ما اعتبره Most تحديداً للخصم بكونه اعترافاً بوجود التزام في المستقبل لتبادل أصول أو منافع أو تقديم خدمات، شريطة أن يكون الالتزام حدثاً في وقت محدد⁽¹³⁾. فهذا التعريف يربط «الخصم» باعتراف المنشأة بوجوده وأن ما حدث في الماضي يستمر في المستقبل إلا إذا توافر دليل عكس ذلك، ومع ذلك لم يفرق هذا التعريف بين الخصم والحسابات الدائنة الأخرى ولم يكتف بها؛ بالإضافة إلى ارتباط التعريف بقياسه، فعدم الاعتراف يعني عدم الوجود، وعدم الوجود يعني الاعتراف.

ولقد عرف Hendriksen & Breda⁽¹⁴⁾ الخصوم بأنها التزام أو واجب على المنشأة؛ لدفع مبالغ أو سلع أو تقديم خدمات لشخص أو منشأة أخرى من خارج المنشأة في المستقبل.

ويعزل هذا التعريف بين المالك والمنشأة، كما أنه حدد مصادر تمويل الالتزام، ولكن يظل أيضاً يخلط بين القياس والتعريف، ويضم الخصم والحسابات الدائنة المؤجلة الأخرى، على الرغم من واقعية هذا التعريف.

حدد الاطار الفكري للمحاسبة الأمريكي في «6-Sfac» لعام 1979 وفي الفقرة رقم (6) تعريف الخصم بكونه تضحيات مستقبلية محتملة لمنافع اقتصادية ناتجة عن التزامات حاضرة من قبل وحدة اقتصادية معينة لتحويل أصول أو تقديم خدمة

لوحة أو وحدات أخرى، وذلك نتيجة أحداث سابقة. ولعل هذا التعريف في نظر جل العلماء والمهنيين تطوراً عملياً وليس علمياً في تحديد مفهوم «الخصم» ويرجع ذلك بالدرجة الأولى لسببين أولهما شموليته للالتزامات الحاضرة والمحتملة، بالإضافة إلى اعتماده على تحديد «الخصم» دون ربطه بمعايير محاسبية تتغير زماناً ومكاناً؛ ويعتمد التعريف على ثلاثة أعمدة أساسية⁽¹⁵⁾، أولها توافر التزام مالي، وارتباط الالتزام بالوحدة المحاسبية بشكل قاطع، وأخيراً يكون الالتزام ناتجاً عن عمليات أو أحداث أو ظروف حدثت في السابق.

فمن أهم أعمدة الخصم حسب تعريف SFAC يكمن في أن الخصم عاكس لالتزام حاضر، ويعني هذا حصر الالتزامات الحاضرة كخصوم، ولا يحصر الالتزامات الممكنة أن تحدث مستقبلاً قبل توافر عوامل حدوثها، فلا يمكن اعتبار مصاريف العام القادم المقدرة كخصوم لهذا العام، كما لا تعالج شركات التأمين الخسائر التي يمكن أن تحدث مستقبلاً خصماً حالاً، كما تعني هذه الخاصية أيضاً من الناحية العملية أن الخصم علاقة بين وحدتين، وليس علاقة بين المالك والوحدة المحاسبية، ولذا فلقد أخرج حقوق الملكية من قائمة الخصوم، كما كان سائداً في التعاريف المهنية السابقة، وتعني هذه الخاصة أيضاً أن الالتزام قابل للتحقق مستقبلاً، ولا يمكن أن يكون التزاماً مفتوحاً إلى ما لا نهاية، فلا بد من تحديد وقت محتمل لسد هذا الالتزام، ولعل هذه الخاصة تدخل في إطار الخصم تلك الالتزامات التي يمكن سدها مستقبلاً بخدمات وليس فقط بالنقد، وهذا ما يبرر اعتبار الإيرادات المقدمة خصماً، وكذلك يمكن أن تسد الالتزامات بوسائل أخرى ليس فقط بالتضحية بأصول، كالخصوم الناشئة من بيع تذاكر الاتصالات أو ملاعب الكرة مقدماً، فلن يتم السداد بأصل محدد، وإنما إما بمشاهدة المباراة أو باستخدام وحدات الاتصال على سبيل المثال؛ كما أن هذه الخاصة لم تحدد ضرورة معرفة المستفيد مقدماً مادام أن هناك التزاماً محتملاً، وكذلك لا يلزم أن يكون المستفيد واحداً، بل يمكن أن يكون مجموعة غير محددة، وهذا ما يبرر أيضاً معالجة «الضمانات على السيارات» كأحد عناصر الخصوم.

أما العمود الثاني كما حدد في التعريف المذكور فتكمن في ارتباط الالتزام بوحدة بشكل قاطع، إما من خلال التزام قانوني أو ارتباط عادل أو تنظيمي.

وعليه فلا يقتصر الخصم فقط على الالتزامات الحاضرة القانونية، بل يتعداه إلى تعهدات الوحدة تحقيقاً للعدالة أو منطلقاً من مؤسساتها، وحيث لا تتحقق الشروط القانونية للآخرين ولكن يسمح التعريف بشمول الالتزام الناتج عن العدالة والمساواة «Equitable» كرجبة المنشأة في تعويض عملائها عن ضرر محتمل في موديل سيارة محددة، أو تقديم خدمات تغيير الزيوت لعملائها طوال حياة السيارة وغيرها، فهذا ليس التزاماً قانونياً، وإنما قد تمليه العدالة، وكوسيلة تسويقية، لجميع العملاء دون استثناء؛ بالإضافة إلى أن هذا العمود لتمييز الخصم لا يستثنى الالتزامات غير القانونية التي تُعدّ كالعادة أو نتيجة تنظيم سار، كدفع رواتب ومزايا ثلاثة أشهر للموظفين سنوياً، فإذا لم يكن هذا الالتزام في العقد، ولكن جرى عرفاً، فإن هذا قد يدخل في الالتزام، أو كدفع راتب شهر عن كل سنة خدمة، كتعويض للخدمة، علماً بأن نظام العمل يعطي الموظف حقاً في نصف راتب عن كل سنة خدمة؛ ويشير Hendriksen & Breda⁽¹⁶⁾ إلى أن هذا العمود أو الخاصة مجالها واسع للاجتهاد، وقد توقع المهنيون في حيرة، وعلى الأخص في حالة الشركات متعددة الجنسيات، حيث إن المحيط المهني يختلف باختلاف الدول، فقد يكون العمل في محيط مصنع في دولة لا يمثل تجاوز الأخلاق عندما يكون مستوى التلوث داخل المصنع عالياً. بينما في محيط آخر يُعد مسؤولية اجتماعية واضحة، فعلى سبيل المثال لا يجوز توظيف الأطفال في المعامل في الدول الصناعية، ويُعد التزاماً على الشركات أخلاقياً، ولكن في بعض الدول النامية يُعد تشغيل الأطفال مصدراً أساسياً لدخل العائلة، وهكذا.

الركن أو العمود الثالث لخاصية الخصم ضرورة أن يكون هناك حدث أو عمليات أو ظروف أنشأت التزاماً حاضراً وهذا العمود يستثنى أي التزامات يمكن تعريفها كخصم لم تحدث وقائعها بعد، ولم تنشئ التزاماً ويعلم دوماً على سبيل المثال أن قد تقع حوادث مستقبلية تؤدي إلى تعويض شركات التأمين لعملائها، ولكن نظراً لعدم حدوثها أو تحقق احتمال حدوثها، فلا يمكن اعتبارها خصماً، وهكذا.

وخلاصة القول: إن تعريف SFAC قد يكون شاملاً من الناحية العملية، وغطى جل خصائص الخصم، وفصل بين الخصم وحقوق الملكية، إلا أنه مازال كالأصل من الناحية العملية غير واضح ومحدد المعالم، فهناك أرصدة دائنة كثيرة لا يمكن تطبيق التعريف منطقياً عليها، فهي لا تمثل التزاماً حالياً يرتبط بوحدة محددة وكانت نتيجة ظروف أو أحداث سابقة، فمن يبرر اعتبار الحسابات المؤجلة «الضريبة والزكاة» التزاماً حالياً، أو كان نتيجة ظروف وأحداث سابقة، ومن يبرر بعض الحسابات المؤجلة، سوى أن معايير المحاسبة، وقواعد الدائن والمدين، مبررها الأساسي؛ بالإضافة إلى توسع التعريف بإدخال التزامات بناء على اعتبارات العدالة والعلاقة الاجتماعية والأخلاقية، يؤدي إلى تمكين الأحكام الاجتهادية في التأثير على التعريف، وعدم دقة تطبيقه، وتغيره أيضاً في الزمان والمكان.

ولقد عرفت مفاهيم المحاسبة السعودية، في الفقرة رقم (241) الخصم بأنه التزام حالي على المنشأة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة عمليات أو أحداث ماضية، شريطة أن يكون الالتزام قابلاً للقياس المالي حالياً بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط ألا يكون مرتبطاً بصورة مباشرة كحق غير قابل للقياس، وحددت الفقرة (242) من المفاهيم خصائص ست خصائص أساسية للخصم، تتمثل في التأكيد على وجود التزام حالي واجب الأداء، وأن هذه المسؤولية يجب الوفاء بها، وذلك بتسديده في المستقبل المنظور، بالإضافة إلى ارتباطه بالمنشأة وليس بملاكها أو منشأة أخرى، وأن يكون الالتزام نتيجة أحداث وعمليات وقعت في الماضي، وأن يكون قابلاً للقياس بثقة، وبتفحص التعريف وخصائصه نجد أنه لا يخرج عن تعريف الخصم السابق شرحه والوارد في SFAC فيما عدا إضافة خاصية قابلية القياس بدرجة مقبولة من الثقة، ولعل هذه الخاصة لها ميزة؛ لكونها تستبعد بعض الخصوم التي لا يمكن تقدير أثرها حالياً، ولكن يظل اعتماد درجة الثقة اجتهادياً ويخضع للحكم الشخصي لمعد القوائم المالية: ومع ذلك، فإن الأخذ بهذا التعريف مفيد من الناحية العملية، ولكن لم يضيف جديداً في تعريف الشيء من الناحية العلمية. فما زال الغموض يحيط بمثل هذه التعاريف، وارتباطها بتغير الزمان والمكان.

ثالثاً: تحديد وتعريف حقوق الملكية (صايف الأصول)

في عصرنا الحاضر، عصر العولمة، الذي تداخلت الأدوات المالية وانتشرت في أنحاء العالم، لم يعد هناك فصل واضح، وحد نفرق به، بين أداة الدين وأداة الملكية، ولم نعد نحدد جغرافية الملكية وكذلك انتماءها، ومن خلال الاندماجات والاستحواذات المتشعبة طويلاً وعرضاً، لم تعد أداة الدين ولا الملكية مرتبطة دوماً بوحدة محاسبية محددة، وابتكرت أدوات مالية تمزج بين الدين والملكية في آن واحد، قابلة للتحويل من هذا وذاك، وعليه فإن معالم صايف الأصول أو حقوق الملكية، لم تعد واضحة المعالم، كما عهدناها في المئة سنة الماضية، كما لم يعد هناك تفرقة واضحة بين الفائدة وبين الربح الموزع أحياناً نستعرض أدناه تحديداً أو تفرقة لطبيعة حقوق الملكية والنظريات المعتمدة عليها جل تلك التعاريف.

3. طبيعة حقوق الملكية

إن فكرة الخلط بين طبيعة الخصوم وحقوق الملكية راسخة مع الأسف فكرياً ومهنيماً في المحاسبة المالية، على اعتبار أن جميعها مصادر تمويل للأصول، وأن التفرقة بينهما تكمن في تسلسل الحقوق قانوناً؛ ويعود ذلك إلى سببين حديثين وقديمين، فالحديث يتمثل في التداخل الكبير بين أداة الدين وأداة الملكية، وصعوبة وضع خط وحد فاصل بين تلك الأدوات والمشتقات المالية، والقديم يرجع إلى تعريف الخصوم ذاتها، فكما أشرنا سلفاً أن لجنة مفردات المحاسبة عام 1953 التابعة لـ (AICPA) عرفت الخصم بأنه تمثيل «لرصيد دائن» يقتضي ترحيله تباعاً للفترة القادمة بعد إنهاء الجرد وإقفال الحسابات، بحيث لا تقتصر الخصوم على الالتزامات القانونية فحسب، بل تتعداها لتشمل رأس المال أو أي عناصر مؤجلة حسبما تقتضيه معايير المحاسبة المتعارف عليها. ومن هذين المنطلقين الحديث والقديم، يصعب تعريف وتحديد حقوق الملكية إلا في النطاق القانوني أو الاعتماد على نظريات الملكية.

ولقد واجه ذلك التعريف انتقادات أكاديمية ومهنية متعددة، لعل أبرزها اعتباره «سلة» يرمى فيها كل أرصدة الحسابات الدائنة وحقوق الملكية، ولا يستدعي

الأمر الفصل بينهما، وبما أن عملية تقريع مصادر التمويل إلى داخلي وخارجي أمر مهم يحتاجه متخذو القرار الاقتصادي، سواء أكان المقرضون الحاليون والمترقبون أم الملاك الحاليون والمترقبون؛ ومن هذا المنطلق تم تعديل التعريف عام 1970م حسب نشرة 4-APB الفقرة رقم (132) ليصبح الزيادة المحسبة بين أصول وخصوم الوحدة المحاسبية؛ أي أن حقوق الملكية تمثل حسب تعريف 4-APB. حقوق الملكية = الأصول - الخصوم.

وعلى الرغم من الأهمية الميكانيكية لهذا التعريف، وتعزيزه بنظرية القيد المزدوج، إلا أنه يرث نفس عيوب التعريف الأول في الجوهر وليس الشكل، صحيح أن هناك تفرقة بين الخصم وحقوق الملكية شكلاً، إلا أنه من الناحية العملية والحديثة يصعب تحديد الخط الفاصل بينهما؛ فهذا التعريف ليس قاطعاً وجازماً، ولكنه يعتمد أيضاً على تعريف كل من الأصل والخصم، فهو ناتج من طرح غير معرف (الأصل) من آخر غير معرف أيضاً الخصم، ومن ثم منطقياً، فإن الناتج سيكون غير معرف وغير محدد أيضاً.

وعرفت FASB في نشرتها (1985) 6-Sfac الفقرة رقم (49) حقوق الملكية بتعريف مشابه لتعريف 4-APB لكونها ما يتبقى بعد طرح الخصوم من الأصول كحق ملك الوحدة المحاسبية؛ ويشير Balkaoui⁽¹⁷⁾ إلى أن هذا التعريف عزز نظرية الملكية (Propriety Theory)، حيث حقوق الملكية تمثل نصيب ملاك المنشأة بعد أن يتم طرح التزاماتها؛ وهي بهذا التعريف تؤكد تسلسل الحقوق القانونية، أي أن نصيب الملاك في الأصول يأتي بعد أن يتم تسوية الالتزامات، ولا يمكن بهذا التسلسل أن يكون وسيلة للتفرقة فقط بين الالتزام وحق الملكية، فهذا الالتزام يحدده القانون ويختلف من زمان ومكان. والخاصة الثانية لهذا التعريف أنه يمثل حتماً صافي الأصول (الأصول - الخصوم) وأنه يتغير إما زيادة أو نقصاً تبعاً لما تمليه معايير المحاسبة المتعارف عليها، سواء أكان داخلياً أو خارجياً من المالك أو غيره.

وعرف الإطار الفكري للمحاسبة الدولية حقوق الملكية بتعريف مشابه، حيث يمثل حقوق الملكية الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد استيفاء كل الخصوم، وتشمل رأس المال والإضافات والأرباح المبقة.

أما في السعودية، فلقد عرفت مفاهيم المحاسبة في الفقرة رقم (243) حقوق الملكية أو أصحاب رأس المال (كما يسميها الإطار الفكري) مقدار ما تبقى من أصول المنشأة بعد استبعاد خصومها وتعادل دوماً «صايف الأصول» وتتطوي على العلاقة التي تربط المنشأة بأصحابها الملاك تمييزاً عن العلاقات التي قد تربطهم بالمنشأة كموظفين أو موردين أو مقترضين، ولا يختلف هذا التعريف شكلاً وجوهراً عن تعريف FASB أو المعايير الدولية، فجميعها تركز على أن حقوق الملاك تتمثل في صايف الأصول.

ويشير Hendriksen & Breda⁽¹⁸⁾ إلى أنه قد يكون متغيراً من الأفضل ومع تطور المشتقات المالية التي يصعب تعريفها، وأن يتم سردها تبعاً لحقوقها ونصيبها في أصول المنشأة فعلاً من الديون والقروض الواضحة والمحددة القيمة والفائدة والاستحقاق نزولاً على أن الأسهم العادية تملك ما تبقى من أرباح المنشأة، بعد أن يتم سداد كافة الحقوق التي في القائمة قبلها.

بغض النظر عن الجدل حول تعريف حقوق الملكية وضبايته فإنه لم يتم الوصول إلى تحديد لطبيعته بدقة علمياً ومهنياً؛ نظراً لوراثته مشكلات تعريف الأصل والخصم لكونه منتجاً من طرح الأخير من الأول، إلا أننا يمكن أن نستفيد من نظريات التملك في إلقاء الضوء على خصائصها، فقد تكون مرشداً لتحديد خصائص حقوق الملكية.

4. نظريات التملك

تعني نظريات التملك تحديد ما هية وحدود حقوق الملكية للمنشأة من الناحية القانونية والمحاسبية. وظهرت في الأدب المحاسبي خمس نظريات تحدد أطر ملكية الوحدة المحاسبية⁽¹⁹⁾، هذه النظريات تشمل: نظرية الملكية (Proprietary Theory)

ونظرية الوحدة المحاسبية (Entity Theory) ونظرية حقوق الملكية الصافية (Residual Theory) ونظرية المؤسسة (The Enterprise Theory) ونظرية الأموال (Fund Theory).

أ- نظرية الملكية

ترجع فلسفة الملكية إلى أساسيات قاعدة القيد المزدوج والآليات ومسك الدفاتر، وكذلك إلى معادلة الميزانية الأساسية التي تعطي أهمية لحقوق المالك، فهنا تمثل حقوق المالك الفرق بين الأصول والخصوم، أي أن: حقوق الملكية = الأصول - الخصوم.

ومنطقياً إن الملك الصافي يعبر عنه بالفرق بين المنافع والتضحيات، فحقوق التملك طبقاً لهذه النظرية تعني ما تبقى من أصول بعد سداد الالتزامات على المالك، وإن المالك هو النقطة الرئيسة التي تدور حولها كل العملية المحاسبية، فالأصول مملوكة له، والخصوم التزام عليه، ولذا فإن صافي تلك الأصول في واقع الأمر تمثل استثمارات المالك وما دفعه من إضافات خلال مدة الاستثمار، بالإضافة إلى أي أرباح توكلبه مطروحاً منه مسحوباته في شكل توزيع أرباح أو غيرها من تخفيض لاستثماراته. ولذا فإن منظور الإيراد والمصروف والمكسب والخسارة وكذلك الأصول والخصوم منظور تملك، يعني أن زيادة الإيراد مع ثبات العناصر الأخرى زيادة في حقوق الملكية وأن زيادة المصروف مع نفس الافتراض نقص في حقوق الملكية وينطبق المنطق هذا أيضاً على المكاسب والخسائر، وأن الخصوم عبارة عن تضحيات مستقبلية مرتبطة بالأصول، وأن أي توزيع للأرباح يعني نقصاً في تلك الحقوق وهكذا...، وعلى الرغم من أهمية هذه النظرية لتحديد صافي الأصول أو حقوق الملكية إلا أنها في واقع الأمر تصطدم بتعقيدات هيكلية الشركات الحديث التي قد لا يستطيع أحياناً تحديد حتى طبقات الملاك، ناهيك عن تحديدهم بدقة، فتوسع الشركات جغرافياً جعلها شركات عملاقة تجوب القارات، وأضحى هيكل رأس مالها خليطاً بين ملاك ودائنين يتبادلون

الأدوار أحياناً من خلال أدوات ومشتقات مالية يصعب تحديد وتعريف طبيعتها، هل هي أداة ملكية أو دين. صحيح أن نظرية التملك كانت سابقاً عاكسة لأوضاع الشركات، ولذا نجد أن كثيراً من معايير المحاسبة تعتمد في فلسفتها وعمقها على فرضيات هذه النظرية، سواء في تحديد وتعميق الدخل الشامل الذي يعرف بأنه دخل الملاك، وطريقة حقوق الملكية في معالجة الاستثمارات والسياسات المحاسبية للإيجارات طويلة الأجل وغيرها.

ولقد أثرت نظرية الملكية في تطوير أساليب الإفصاح أيضاً، حيث نرى أن جل معايير المحاسبة تقترض أنه يجب أن يتم التركيز على حاجات المستفيد الأساسي ألا وهو المالك الحالي والمنتظر، ولذا فإن صافي الأصول (حقوق الملكية) هي ركيزة الإفصاح الرئيس، أما العناصر الأخرى فتأتي في مراحل أدنى.

ب- نظرية الوحدة المحاسبية

يرى الكثيرون أن نظرية الوحدة المحاسبية تعكس واقع المنشآت في عصرنا الحاضر، حيث يتم الفصل التام بين الملكية والوحدة، فالمالك يمثل أحد مصادر التمويل وليس كلها، فهناك مصادر تمويل من عدة أطراف قد تكون مالكة حالياً، وقد تتحول إلى دائنتين في أي وقت والعكس بالعكس، ولذا فإن الأصول تساوي الخصوم وحقوق الملكية. الأصول = الخصوم + حقوق الملكية.

ولذا فإن الجانب الأيسر من المعادلة (الخصوم + حقوق الملكية) تمثل مصادر التمويل للأصول، وأنها مالكة لها ولكن حقوقها تختلف باختلاف التعاقد وشروطه. فعلى سبيل المثال يمكن أن يكون السند القابل للتحويل إلى أسهم ديناً (خصم) في لحظة زمنية، ويتحول حسب شروطه إلى ملك في لحظة أخرى. وعليه فإن الفرق بينهما ليس في التعريف المجرد وليس حسب طبيعة العملية، وإنما في شروط التعاقد ورغبة الأطراف في التحول.

وعليه، فإن أصول الوحدة المحاسبية مملوكة لجميع مصادر تمويلها، سواء كان من الملاك أو غيرهم، ولذا فإن التركيز في الإفصاح يجب أن يركز على

حقوق كل المولدين وليس فقط المالك، كما في نظرية التملك، وأن الدخل هنا يشارك فيه الجميع، ويلزم أن يتم الإفصاح عن تفاصيله بدقة تامة وكذلك تدفقه، فبدلاً من التركيز على الأداء للملاك فإن القياس والإفصاح المحاسبي يجب أن يركز على أداء الوحدة كاملاً لجميع ملاك مصادر تمويلها، فعلى سبيل المثال ينطلق الكثير من أن الفوائد على التمويل توزيعاً وليس عبئاً على المنشأة، ويعتمد على هذه النظرية لإعداد القوائم المالية الموحدة، كما يعتمد على هذه النظرية أيضاً في الدفاع عن عدم الجدوى في إعادة تقييم الأصول بقيمتها الحالية، ما دام الاهتمام بتدفق منافعها وليست قيمتها، عكس نظرية التملك، حيث يلزم أحياناً معرفة صافي الأصول بقيمتها الحالية لملاكها.

نعم، قد تكون هذه النظرية أساساً سليماً للنموذج الهيكلي للتمويل في المنشآت العملاقة، ولكنها لا يمكن تطبيقها للنماذج الكلاسيكية وهيكلية تمويلها، حيث نجد أن جل مصادر التمويل من المالك مباشرة.

ج- نظرية صافي حقوق الملكية

تعد نظرية صافي حقوق الملكية تعديلاً لنظرية التملك، وكذا نظرية الوحدة المحاسبية، حيث يُعد الملاك جميعاً بطبقاتهم المختلفة مالكين لصافي الأصول، بينما لا يفرق بين الملاك والدائنين تبعاً لنظرية الوحدة المحاسبية إلا بترتيب أولوية تملكهم لصافي أصول الوحدة، بينما في نظرية الصافي، فتركز على حملة الأسهم العادية فقط باعتبارهم الذين لهم الحق في صافي أصول الوحدة بعد خصم الدائنين وطبقات الملاك الآخرين (كالأسهم الممتازة) ولذا فإن حقوق الملكية معادلة طبقاً لهذه النظرية: الأصول - الخصوم = القيمة الصافية لحقوق الملكية، تشمل الخصوم الخاصة بهذا المعنى الدائنين بكافة أنواعهم، وكذلك المساهمين الآخرين بكافة أنواعهم ما عدا مالكي الأسهم العادية.

ويرى مؤيدو هذه النظرية أنه يلزم الاهتمام والتركيز على حقوق الطبقة التي خاطرت باستثماراتها لبناء نموذج الأعمال (الأوهم المساهمون العاديون) فهم

الأولى، أما من استثمر أو أقرض في أوقات لاحقة دون تصنيفه كأول سهم عادي، فيمثل استثماراً طارئاً غرضه الحصول على عائد محدد، وليس المشاركة الفعالة في المخاطر وكذلك الإدارة والرقابة على المنشأة. ولذا فإن القوائم المالية يجب أن تقاس عناصرها وتعرض وتفسح عن بياناتها، أخذاً في الاعتبار أهمية حاملي تلك الأسهم؛ لكون تلك البيانات والمعلومات أداة ذات أهمية لحاملي تلك الأسهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، من التنبؤ بالأرباح المستقبلية والتدفقات النقدية. وكذلك قيمة الشركة الدفترية لملاكها وقيمتها في حالة تصفيتها، وقد تكون هذه النظرية أساساً في احتساب ربحية السهم المعدلة.

د- نظرية المؤسسة

يعود أساس هذه النظرية إلى النظرة الفلسفية للمحاسبة، كونها وسيلة أو أداة لخدمة كافة طبقات المجتمع، سواء أكانوا ملاكاً أو مقرضين حاليين أو مرتقبين أو عملاء أو مديريين أو موظفين أو حكومة أو جميع أفراد المجتمع، ولذا فإنها توسع قائمة المستفيدين، ومن ثم أصحاب الحقوق أو الملكية في نظرية الوحدة المحاسبية لتشمل طبقات متعددة من كافة أطراف المجتمع، ولذا فإن التركيز هنا ليس على حقوق الملاك الموسعة، كما في النظريات السابقة أو حقوق الملاك المختصرة، كما في نظرية الصايفي، بل يتجه لجميع أفراد المجتمع؛ لكون تلك المنشأة يفترض أن يبنى أنموذج أعمالها ليكون أساساً في خدمة المجتمع وليس فئة دون سواها، فالمنشأة هنا أسست لتؤدي مهمة محددة بإعطاء الاقتصاد قيمة مضافة سواء صناعية أو زراعية أو خدمية، ولذا فإن أمر وشأن تلك المنشأة يهم كافة أفراد المجتمع، ويجب أن تركز المحاسبة على معالجة حقوق الملكية قياساً وإفصاحاً مع الأخذ في الاعتبار كافة تلك الاحتياجات، ولذا فإن القيمة المضافة (الدخل) يجب أن يشمل جميع المدفوعات للملكي الأسهم والفائدة لدائتيها والرواتب لموظفيها وعمالها والضرائب للحكومة والأرباح المبقاة التي لا يتم توزيعها، وإنما رصيد للجميع في المستقبل.

ولعل هذه النظرية تطبق على الشركات العالمية الكبرى ذات العلاقات الجغرافية والقطاعية المتعددة، وخير مثال يمكن أن يضرب هنا، الضجة العالمية

وليس المحلية المطالبة بإنقاذ شركة Gm للسيارات من الإفلاس، واهتمام كافة أفراد المجتمع، سواء أكانوا عمالاً للشركة في مدينة ديترويت أو مالك أحد منافذ التوزيع في مدينة الرياض، فلو تم إفلاس هذه الشركة لأدى ذلك إلى إفلاس مئات الشركات الأخرى، وُصِفَ عمالها وموظفها في قائمة العاطلين، ولم يحصل الدائنون على حقوقهم كاملاً، ولم تحصل الدولة على الضرائب التي تجنيها سنوياً، وتأثر وكلاء البيع حول العالم؛ انظر بعمق أثر إفلاس مثل هذه الشركة على الاقتصاد المحلي والدولي؛ وهذا ليس نظرية المنشأة.

هـ- نظرية مصادر التمويل

وأخيراً، نظرية مصادر التمويل تقوم على نفي الملكية بكافة أنواعها، وتطلق أساساً من فلسفة أن المنشأة عبارة عن نموذج أعمال منفصل عن ملاكها ودائيتها وأصحاب الحقوق الأخرى، بمعنى أن: الأصول = القيود على تلك الأصول.

فجميع عناصر الحقوق تُعدّ قيوداً على الأصول، فالدائنون لأحد مصادر التمويل يمتلكون حقاً قانونياً على الأصول وكذلك المستثمرين، وهكذا، وتطلق هذه النظرية من فلسفة (الوكالة)، حيث إن المجتمع خصص مصادر مالية محددة ويهتم أساساً بمدى كفاءة استخدام تلك المصادر، ولذا فهو عزل مجموعة من أصوله ويلزم على الوكيل (الإدارة) استخدامها بكفاءة، والوحدة المحاسبية هنا قياساً وعرضاً وإفصاحاً تعني وحدة مستقلة ذات مصادر تمويل متعددة عزلت لغرض إنجاز أنشطة وأهداف محددة تحت نظم وقوانين يحددها المجتمع. وقد يصعب تطبيق نظرية التمويل للشركات الهادفة للربح، ولكن يمكن إرجاع أسس القياس المحاسبي والعرض والإفصاح للوحدات غير الهادفة للربح لفرضيات هذه النظرية، ويمكن لجميع الممولين أن يطلعوا على المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم ماداموا يمتلكون أحد مصادر التمويل.

وباستعراض تلك النظريات الخمس، نجد أنها تتباين في فلسفتها في تحديد حقوق الملكية من حصر لحقوق الملكية في حاملي الأسهم العادية (النظرية

الصافية) إلى جميع الممولين (نظرية مصادر التمويل)، وكل نظرية لها أساسيتها وفرضياتها وقابليتها للتطبيق على أرض الواقع، وقد يكون من المفيد أن نتبنى تعريفاً لحقوق الملكية لكل نظرية على حدة، فما ينطبق على متجر صغير أو منشأة صناعية صغيرة (ورشة أو معمل صغير) قد لا ينطبق على شركة عملاقة (كسابك مثلاً) ولذا فإن تعميم التعريف من الناحية العملية تشوبه مشكلات أساسية في التطبيق.

ولعلنا عند استعراض تعاريف حقوق الملكية نجد أن جلها مازالت تبنى على فلسفة نظرية صايف حقوق الكلية، حيث إن FASB والمعايير الدولية وكذلك مفاهيم المحاسبة السعودية تعرف حقوق الملكية بالفرق بين الأصول والخصوم.

