الفصل الثالث

الإطار العام لنظرية المحاسبة

(بديهيات أو مفاهيم أو فرضيات أو مبادئ المحاسبة)

obeikan.com

obeikan.com

تمثـل المحاسبة المالية عمليات قياس الأحـداث المالية، ومن ثم إيصال نتائج القياس للمستفيدين، وذلك بغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ولكون عمليات القياس كما أسلفنا لم تصل حتى الآن إلى مستوى العلم الحقيقي، فما زال هناك جدل بين مفكري المحاسبة على مكونات ومحددات القياس المحاسبي، عليه، فإن نتائج القياس تعتمد بالدرجة الأولى على البديهيات أو المفاهيم أو الفرضيات أو المبـادئ أو الأساسيات التي تحكمها، وهذا يعنـي أنه كلما تغيرت أو تعدلت تلك الفرضيـات تغيرت معهـا نتائج القياس المحاسبي. لذا فـإن أي حدث مالي إذا تم قياسـه بناءً على فرض معين ستكون نتائجه مختلفة إذا تم قياسه بناءً على فرض آخـر، وتعتمد قـوة القياس وفاعليته ليس على نتائجه، بل على منطق وقوة الفرض أو المبدأ المحاسبي.

تأسيسـاً علـى ذلـك واعترافاً بـأن القياس المحاسبي لم يصـل إلى مستوى العلميـة، فلقـد اجتهد مفكـرو المحاسبة ومحترفوهـا منذ بدء الكتابـة والتطبيق العملـي للمحاسبـة على تأسيس بديهيات أو مفاهيـم أو فرضيات أو مبادئ لتكون أساسـاً للقياس والإيصال المحاسبي. ومما تجـدر الإشارة إليه أنه لو كان القياس المحاسبـي علمياً لما احتجنا إلى بناء فرضيـات واستنباط مبادئ أساسية تحكمه؛ فعندما يصل القياس إلى مستوى العلمية تسقط معه أي فرضية، لأن نتيجة القياس ستكـون واحدة بغض النظر عن الزمـان والمكان؛ أما إذا لم تتوافر شروط القياس العلمي، أو بمعنى آخر، وجود جدل في تطبيق شروطه فلا بد أن ترتبط تلك النتائج إمـا بفرضيات أو مبادئ أو بديهيات، ولا قوة ولا منطقية لنتائج القياس المحاسبي دون ربطه بفرضيات أو مبادئ محددة.

ومما يلزم التنبيه إليه أنـه لا يوجد اتفاق بين مفكـري المحاسبة وممتهنيها على عدد محدد من البديهيات أو المبادئ أو الفرضيات أو الأساسيات أو المفاهيم، وكذلك لا يوجد اتفاق على التفرقة بين هذه المسميات، فما يُعد فرضية لدى كاتب يُمثـل مبدأً أو مفهومـاً أو بديهية لدى كاتب آخر؛ وهنا تكمـن أسباب الاختلافات

لدى المؤلفين، ولكنها مع ذلك تشترك جميعاً، ومهما أعطيناها من مسمى ففرض الدفـاع عن فلسفة أو نظرية محددة تعكـس توجه المطبق أو الباحث ومدى قدرتها علـى عكس نتائج القياس المحاسبي. وفي هذا الكتاب فإن استخدامنا لأي من هذه المسميات يدل على الشيء نفسه.

إن عكـس الأحداث الماليـة والعمليات والظروف للوحـدة المحاسبية في شكل أرقام تخضع عملياً كما استقرت عليه جل التطبيقات العالمية، واتفق عليه كثير من علماء المحاسبة إلى بديهيات أو أساسيات أو فرضيات أو مفاهيم أو مبادئ (سمها ما شئت)، وبعضها من القوة يصعب أحياناً تخيل قياس محاسبي دونها، وبعضها أقل منطقية يتم تعديلها تبعاً لتطوير حاجات المستفيدين.

وبتجميعنـا للتطبيقات العملية وأفـكار جل علماء المحاسبـة حاولنا تلخيص الفرضيات في العبارة الآتية:

> ***«تهتـم المحاسبـة الماليـة بقياس مدخـلات يراعـى فيهـا أن تكـون أحداثـاً ماليـة لوحدة محاسبية مستمـرة، وذلك باستخدام وحدة قياس نقـدي تحـت قاعـدة القيـد المـزدوج، وأن يكـون الاستحقاق أساسـه، شريطـة أن يستقر على تحديد أساس القياس (القيمة) بـكل موضوعية وحيـاد، وأن يتم مقابلة كل إيـراد بمصروفه، وأن يتـم القياس مـدة زمنية محـددة وبثبات لمقارنة نتائجـه، وأن يتم إيصال نتائج القياس من خلال عرض ذي أسلوب مفهوم وملائم للمستفيديـن، والإفصـاح عـن المعلومات بشـكل كاف، يجعلها ذات منفعـة للمستفيـد مـع مراعـاة خصوصيـة الصناعـة والأهميـة النسبية، ومع الأخذ في الاعتبار مخاطر عدم التأكد»***.

ويوضـح الشكل الآتي تقسيماً لتلك الأساسيات أو البديهيات أو الفرضيات أو المفاهيم أو المبادئ كما يعكسها الأدب المحاسبي والواقع المهني.

البديهيات أو المفاهيم أو الفرضيات أو المبادئ التي تحكم القياس والعرض والإفصاح المحاسبي
المدخلات
آلية التطبيق
القياس المحاسبي
العرض والإفصاح
تهتم المحاسبة المالية بقياس مدخلات يراعى فيها أن تكون أحداثاً مالية لوحدة محاسبية مستمرة
وذلك باستخدام وحدة قياس نقدي تحت قاعدة القيد المزدوج، وأن يكون الاستحقاق أساسه
شريطة أن يستقر على تحديد أساس القياس (القيمة) بكل موضوعية وحياد، وأن يتم مقابلة كل إيراد بمصروفه، وأن يتم القياس مدة زمنية محددة وبثبات لمقارنة نتائجه.
وأن يتم إيصال نتائج القياس من خلال عرض ذي أسلوب مفهوم وملائم للمستفيدين، والإفصاح عن المعلومات بشكل كافٍ يجعلها ذات منفعة للمستفيد، مع مراعاة خصوصية الصناعة والأهمية النسبية، ومع الأخذ في الاعتبار مخاطر عدم التأكد.
1 حدث مالي
2 الوحدة المحاسبية
3 الاستمرارية
4 وحدة القياس
5 القيد المزدوج
6 أساس الاستحقاق
7 تحديد أساس القياس (الكلفة)
8 الموضوعية والحياد
9 الاعتراف بالإيراد وتغطيته بمصروفاته
10 الدورية
11 الثبات
12 القابلية للمقارنة
13 الخصائص الأساسية للمعلومات
14 الإفصاح الكافي والمفيد
15 خصوصية الصناعة
16 الأهمية النسبية
17 مخاطر عدم التأكد

أولاً: الجزء الأول من العبارة (المدخلات)

«تهتم المحاسبة المالية بقياس مدخلات يُراعى فيها أن تكون أحداثاً مالية لوحدة محاسبية مستمرة»، ونستنتج من هذه العبارة ثلاث فرضيات أو مفاهيم هي:

- مدخلات المحاسبة أحداث مالية
- الوحدة المحاسبية
- الاستمرارية

وسوف نتناول كلاً منها بشيء من التفصيل فيما يأتي:

1. الأحداث والعمليات والظروف المالية

عنـد التفكير في إنشاء مصنع معين (مصنع أسمنـت على سبيل المثال) فإن من الأهمية بمكان تحديد مدخلات ذلك المصنع، وبمعنى آخر أن نظام التصنيع لا يمكـن أن يعمل إلا بمدخلات ذات خصائص كيميائية، حددها مهندس التصنيع، وإلا منطقيـاً سيفشـل في إنتـاج مخرجـات المصنـع (الأسمنت)، فـإذا تم تغيير المدخلات، فيعني ذلك تعديلاً جوهرياً في المخرجات.

وكأي نظـام إنسـاني يلـزم أن تُحدد مدخـلات القياس المحاسبـي، وإلا أدى ذلـك إلى عدم معرفة مخرجاته مقدماً، إذاً هنـاك ارتباط مباشر بين المدخلات والمخرجات في أي نظام؛ وكمـا تقول العبارة المشهورة: «المدخلات الفاسدة تُخرج مخرجات فاسدة».

وكشـروط أساسية يتفق عليها جل علماء المحاسبـة، فإن مدخلات المحاسبة المالية يلزم أن تكون أحداثاً مالية، مهما حاولنا قياس الأحداث التي تمر بها الوحدة المحاسبيـة، فإن القياس المحاسبي ينحصر في ترجمة الأحداث المالية فقط؛ ولقد استقر الفكر والتطبيق المحاسبي على أن شرط الحدث المالي يعد أساساً للقياس، ويرجـع منطق هذه البديهيـة إلى أن الأحداث غير المالية يصعب ترجمتها إلى لغة

الأرقام بموضوعية؛ فبالإمكان ترجمة عمليات الشراء والبيع والإضافة والاستبعاد والاستنفاد بشكل أرقام مالية، وبدرجة محددة من الموضوعية، إلا أنه يصعب ترجمة التأثير الصحي أو الاجتماعي لمصنع الأسمنت داخل نطاق المدينة مثلاً؛ أو قياس مدى استفادة موظفي الشركة من التدريب وهكذا.

لقد نادى كثير من علماء المحاسبة بضرورة عدم اقتصار المحاسبة على الأحداث المالية، لكون هدف الوحدات المحاسبية يجب ألا يقتصر على النتائج المالية، وإنما يمتد إلى آثارها الاجتماعية، ومن هنا يجب أن يشمل القياس المحاسبي قياس جميع الأحداث، لتكون مخرجاتها ليست فقط مالية، بل تعطي مؤشرات أخرى.

وبناءً على فلسفة أن تكون مدخلات المحاسبة مالية وغير مالية طغت في الخمسينيات الميلادية ضرورة أن تعطي المحاسبة جرعات إفصاح عن معلومات يمكن من خلالها تحديد التأثيرات الاجتماعية للوحدة المحاسبية على المجتمع ككل، بالإضافة إلى بلورة المسؤولية الاجتماعية المناطة بها، وهو فحوى فلسفة ونظرية «المحاسبة الاجتماعية»، وبمقتضى ذلك فإن قياس الدخل المحاسبي يجب أن يُستنبط من تعظيم المنافع الاجتماعية، للمجتمع، وبناءً على ذلك وأخذاً بالاعتبار أن مدخلات المحاسبة المالية لا يمكن لها بأي حال من الأحوال تلبية قياس الدخل حسب نظرة المحاسبة الاجتماعية كما أن مدخلات المحاسبة المالية لا يمكن أيضاً أن تكون كافية لتحقيق أهداف هذا القياس، ظهر ما يعرف بالأسلوب الاجتماعي لبناء نظرية المحاسبة كما أسلفنا، والذي تركز على دراسة الآثار الاجتماعية المترتبة على إعداد معايير المحاسبة، التي تحكم القياس والعرض والإفصاح المحاسبي. وينطلق أساس هذا الأسلوب من أن المعلومات المحاسبية (مخرجات المحاسبة) لها تأثير مباشر على قرار رفاهية المجتمع ككل.

وعلى الرغم من وجاهة هذه الفكرة أو الفلسفة، والدور المهم الذي تمارسه الأحزاب السياسية في بعض الدول الغربية، مثل ما يمارسه ما يسمى بحزب

«القبعـات الخضر» ، في الضغط على الشـركات للإفصاح عما له علاقة برفاهية المجتمـع وصحتـه والمحافظة على البيئة، إلا أن جل المحـاولات مازالت في مهدها، ومازالت بديهية أن تنحصر مدخـلات المحاسبة المالية على الأحداث المالية فقط هي المؤثرة، وذلك لكون القياس المحاسبي أسلوباً رياضياً لترجمة تلك الأحداث إلى لغة الأرقام، وقد لا يمكن في وقتنا الحاضر إلا ترجمة الأحداث المالية فقط، ولكن قد توجد وسيلة في المستقبل لترجمة الأحداث المالية وغير المالية للغة الأرقام.

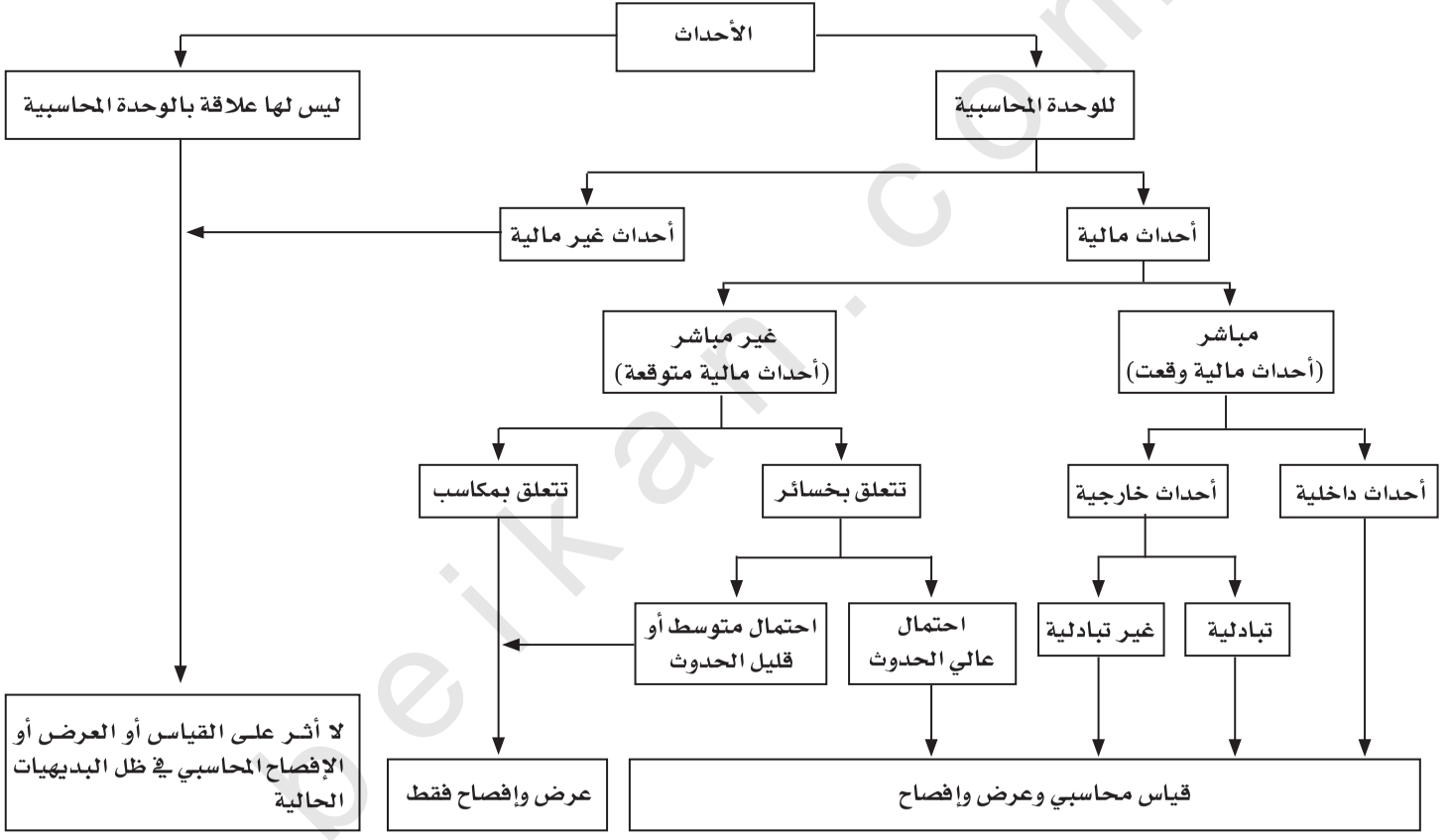
ويمكن تقسيم الأحداث المالية للوحدة المحاسبية المستمرة إلى أحداث داخلية وخارجيـة، ويُقصـد بالأحداث الداخلية تلـك الأحداث الماليـة التي تحدث داخل الوحـدة المحاسبيـة، أي لا يُسهم فيها سوى تلك الوحدة، وتشمل في جلها نشاطات العمليـات الإنتاجية، كتحويل أو صهـر عناصر الإنتاج من مواد وعمل ومصروفات غير مباشرة أخرى إلى منتجات تحت التنفيذ، ومن ثم تحويلها إلى منتجات تامة الصنع، كما تشمل أيضاً العمليـات التبادلية بين قطاعات تلك الوحدة باستخدام مـا يُعـرف بأسعار التحويـل وغيرها، مما يشابـه تلك الأنشطة كعمليـات التوزيع Allocation كالإطفاء والاستهلاك.

أمـا الأحداث الخارجيـة فتشمل تلك الأحـداث المالية التي تقـع بين الوحدة المحاسبيـة وغيرهـا من الوحـدات المحاسبية الأخـرى. وتلك الأحـداث يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على عناصر القوائم المالية للوحدة من أصول وخصوم وحقـوق ملكية وإيـرادات ومصروفات. ويقصـد بالتأثير المباشر ذلـك الذي يتم قياسـه مثل شراء أصل أو بيعه، أما التأثير غـير المباشر فيمثل تلك الظروف غير المؤكدة التي لا يتم قياسها محاسبياً، بل يتم الإفصاح عنها دون أن يُحدد تأثيرها مباشـرة على عناصر القوائم الماليـة، مثل المطلوبات الاحتماليـة قليلة الحدوث، التـي يتم الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، يحدث ذلك مثلاً

عندما تُرفع قضية على الوحدة المحاسبية، وتكون احتمالية وقوعها أو نسبة القدرة على تقدير قيمتها قليلة نسبياً.

كما أن تلك الأحداث المالية ذات التأثير المباشر يمكن أن تكون ناتجة من عمليات، سواء كانت ذات تحويل فعلي لأصل أو تحمل التزام ناتج عن القرارات الاقتصادية من قبل الوحدة (البيع والشراء) أو ناتجة عن كوارث وظروف خارج إطار تلك القرارات، كالمطلوبات التقديرية أو الاحتمالية مؤكدة أو عالية الوقوع أو الكوارث الطبيعية. وأخيراً يمكن أيضاً تصنيف الأحداث المالية ذات التأثير المباشر إلى أحداث تبادلية وأحداث غير تبادلية؛ فالأولى تتعلق بتحويل الأصول أو التزام بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات المحاسبية، مثال بيع وحدة (أ) أصل إلى وحدة (ب) أو تحمل وحدة (أ) التزامًا لقاء شراء أصل من وحدة (ب). أما الثانية غير التبادلية فتتمثل في التحويلات من جانب واحد فقط، سواء من الوحدة المحاسبية أو إليها مثل الهبات والتبرعات. ولا يختلف الأمر بوجود علاقة بين الوحدة المحاسبية ومقابلها من الناحية القانونية؛ فتوزيع أرباح لملاك الوحدة المحاسبية تُعدّ عملية غير تبادلية لكونها تضحية بأصل أو تحمل التزام دون الحصول على ما يقابله على الرغم من العلاقة القانونية بين الملاك والوحدة المحاسبية.

ويلخص الشكل الآتي تصنيف الأحداث وتأثيرها على القياس المحاسبي لأي وحدة محاسبية.


الأحداث
ليس لها علاقة بالوحدة المحاسبية
للوحدة المحاسبية
أحداث غير مالية
أحداث مالية
غير مباشر
(أحداث مالية متوقعة)
مباشر
(أحداث مالية وقعت)
تتعلق بمكاسب
تتعلق بخسائر
أحداث خارجية
أحداث داخلية
احتمال متوسط أو
قليل الحدوث
احتمال
عالي الحدوث
غير تبادلية
تبادلية
لا أثر على القياس أو العرض أو
الإفصاح المحاسبي في ظل البديهيات
الحالية
عرض وإفصاح فقط
قياس محاسبي وعرض وإفصاح

obeikan.com

2. الوحدة المحاسبية

تُعـدّ فرضية أو مفهوم أو مبدأ الوحـدة المحاسبية أهم نقطة انطلاق وأساس للقياس المحاسبي؛ فدون تحديد وحدة محاسبية بـكل دقة يصعب أو قد يستحيل ترجمة أحداثها إلى لغة الأرقام؛ ويرجع السبب المنطقي لذلك أنه إذا لم يتم ربط الأحـداث المالية بجهة مرتبطة بها فإن نتائج قياسها لا يمكن ربطها بتلك الجهة. ويُقصـد بالوحدة المحاسبيـة، التي أحياناً لا تكـون واقعية أو نظاميـة أو قانونية، الفصـل الاختياري من ملاكهـا لعناصر قوائمها المالية مـن أصل وخصم وحقوق الملكية وإيراد ومصروف ومكاسب وخسائر عن وحدة محاسبية أخرى. عليه، فإن مولد الوحدة المحاسبية يبدأ لحظة اتخاذ قرار مالكها بالفصل بين هذه العناصر وعناصـر وحدة أخـرى، سواء أكانـت ذات شخصية طبيعية كالمالـك أو اعتبارية كشركة نظامية أخرى.

ومـن هنا فـإن منطق فرضيـة الوحدة المحاسبيـة يعتمد أساسـاً على فصل مدخـلات المحاسبـة لربطها بوحـدة محاسبية معينـة ومن ثم فصـل قياس تلك الأحـداث ومـا سيكـون أيضاً من منتجات؛ فـإذا لم يتم فصل تلـك الأحداث فإن القياس المحاسبي لا يرتبط بوحدة محددة ومن ثم لا يمكن ربط منتجات القياس بوحـدة محاسبية محددة، ممـا يُصعب ذلـك القياس أو يجعلـه مستحيلاً. ومن الناحية العملية البحتة فإن:

- الوحـدة المحاسبيـة تبدأ عندما يقـرر مالكها فصل أصولهـا وخصومها عما يملكـه، أو بمعنـى آخـر عندما يتـم ترجمة أول حـدث غير تبـادلي إلى لغة الأرقام، وذلك بجعل حساب الأصل مديناً ورأس المال دائناً. ولذا فإن الوحدة المحاسبيـة بهذه الترجمة، سواء أكانت نظامية أو قانونية، منفصلة ومتميزة بقياسها ونتائج ذلك القياس عن أصحابها، ممن يزودونها بتلك الأصول.
- الأحداث المالية التي تقع بعد هذا الحدث الذي ولّد وحدة محاسبية جديدة يلـزم أن تكـون ذات ارتباط مباشر أو غـير مباشر سـواء تبادلياً أو غير

تبـادلي بتلك الوحـدة، وأن لا يتم خلطها مع أحـداث مالية لوحدة أخرى سـواء طبيعيـة أو اعتبارية، وهـذا يعنـي أن أصولهـا وخصومها وحقوق ملاكهـا وإيراداتهـا ومصروفاتهـا ومكاسبهـا وخسائرها تعـود مباشرة لتلـك الوحـدة دون غيرها من الوحـدات؛ ونعني بكلمة تعـود من الناحية المحاسبيـة وليس من الناحيـة القانونية، فعلى الرغم من فصل التزامات وحدتين محاسبيتين في شكل شركة تضامن، فإن هذا لا يعني عدم التزام ملاكهـا شخصياً بتلك الالتزامـات، مادام أن النظـام لا يجعل مسؤولية المالـك محدودة برأس ماله، بينما فصـل التزامات الوحدة المحاسبية في شـكل شركة ذات مسؤوليـة محدودة، يتطابق فيه الإجـراء المحاسبي مع حدود المسؤولية في هذا النوع من الشركات؛ وهلم جرا.

وممـا يلزم لفت الانتباه إليه هنا، أنه قد لا يكون هناك تطابق تام بين الوحدة المحاسبيـة والوحـدة القانونية أو النظامية، فقد يكون هنـاك وحدات ذات صفتين نظاميتـين، تشكلان وحدة محاسبية واحدة، ووحدة نظامية ذات وحدات محاسبية متعـددة، وقد يكون هنـاك وحدة نظامية لا وحدة محاسبية لهـا. ومن الأمثلة على الأولى ملكية شخص طبيعي لشركتي تضامن ذات سجلين تجاريين منفصلين لمخبز مثلاً وبقالة، ويقرر أن يدمجهما في وحدة محاسبية واحدة؛ والعكس قد يكون لديه سجل تجاري واحد لنشاطين، ويقرر أن يفصل كل وحدة محاسبية على حدة.

كمـا أن هناك وحـدات قانونية ليس لهـا وحدة محاسبيـة، والمثال على ذلك القوائم المالية الموحدة لشركة تسيطر على شركات أخرى، فقوائمها المالية الموحدة ليـس لها وحدة محاسبيـة على الرغم من وجود وحدة قانونية أو نظامية لها، ولذا تصـدق المقولة في المحاسبـة «أن توحيد القوائم المالية إجـراء للعرض والإفصاح ولا قياس محاسبي له» ؛ ويرجع ذلـك إلى عدم وجود أحداث مالية تقتضي عملية التوحيـد ومن ثـم لا تُولد الوحدة المحاسبيـة، وينتج عن ذلك أنـه لا ترجمة لتلك الأحـداث (القياس المحاسبي) ، بل ما يجري فقـط هو عرض وإفصاح محاسبي.

وبنـاءً على ما سبق تُعـدّ فرضية أو مفهوم الوحدة المحاسبية أساس رئيس للقياس المحاسبي وبانتفاء هذه الفرضية قد يصعب أو يستحيل القياس المحاسبي.

3. الاستمرارية

كمـا أسلفنـا فـإن المحاسبة تهتم بقياس الأحداث المالية لوحـدة محاسبية يفترض أن تكـون مستمـرة، ونعني بهذه الفرضيـة أو المبدأ أننا لكـي نعيش ذلك الحـدث أو ترجمتـه للغة الأرقام لا بد أن نفترض أنـه لا يوجد لدينا أدلة أو قرائن علـى عـدم استمـرار الوحدة المحاسبيـة، هذا لا يعنـي البتة ربط هـذه الفرضية بسنوات محددة، أو عمر نظامي أو أي محددات أخرى، فطالما أنه ليس هناك دليل لحظة الحدث المالي على عكس الاستمرار، فيفترض أن الوحدة المحاسبية لها من العمر المستقبلي أطول من عمر أصولها.

ويستنـد منطق هذه الفرضية على أن أصول الوحدة المحاسبية يتم الحصول عليهـا كمخـزن منافـع مستقبليـة، وأن هذا المخـزن سيتم الاستفـادة منه خلال الفـترات الزمنيـة المستقبليـة، فعليـه يقتضي القياس المحاسبـي أن يعتمد على فرضيـة أن الوحـدة المحاسبية ستستمر في المستقبل، وذلـك للحصول على منافع هـذه الأصـول مستقبلاً، أو بمعنـى آخر، لا يوجد ما يدل حـال قياس الحدث على عـدم قدرتها على ذلك، ومنطقياً إذا لم يُفترض استمرار الوحدة المحاسبية فإن هـذا يعني ترجمة مخزن المنافـع المستقبلية إلى قيمها النقدية الآنية؛ ومن ثم فإن القوائم المالية للوحـدة المحاسبية تستند في إعدادها على فرضية استمرارية تلك الوحدة، وأنه ليس هناك دليل على تصفيتها أو تقليص نطاق أعمالها.

فقائمـة المركز المالي للوحـدة المحاسبية في لحظة معينـة، استناداً على هذا الفرض، عبارة عن صافي المنافع (أو مخـزن المنافع) المستقبلية في تلك اللحظة، ولا تعنـي صافي قيمة تلك الأصـول النقدية في تلك اللحظة، ومادام أن تلك المنافع مرتبطة بالمستقبل، فلا يمكن قياس أحداث ماضية لتقدير هذه المنافع دون افتراض تدفق هذه المنافع باستمرار في المستقبل، وأن عدم افتراض ذلك يوفر دليلاً لإثبات

عـدم الاستمرار، وهذا يعني استحالة قياس المنافـع المستقبلية، ومن ثم استحالة قياس صافي الأصول إلا بقياس قيمتها النقدية الحالية، وتعني حالة التصفية.

واشتقاقـاً من هذا المبدأ أو الفرض «أيـاً كان المسمى» فإن القياس المحاسبي بافتراضـه الاستمراريـة يعني أخذه في الاعتبار جميـع الأحداث والظروف لحظة القياس، ولا يعنـي حكمه علـى الأحداث المستقبليـة بعد تلك اللحظـة. فالقوائم الماليـة في لحظـة معينة لا يمكن اعتبارها بأي حال مـن الأحوال قوائم نهائية، ولا يمكن اعتبارها كذلك إلا بافتراض عدم الاستمرارية (نهاية الوحدة المحاسبية). فتتحـول صـافي الأصـول إلى نقدية، وعندئـذ تظهر نتائـج تلك الوحـدة بصورة متكاملـة؛ بالإضافـة إلى أن قائمة المركز المالي في لحظة معينـة أو نتائج أعمالها لفـترة ماضية لا تكـون نهائية، بمعنى أنه يمكن تعديلها تباعـاً في ضوء ما يأتي به المستقبل من ظروف وأحداث.

كل هـذا لا يعني ارتبـاط فرض الاستمرارية بالتوقـع الطبيعي لحياة الوحدة المحاسبيـة أو زمن محدد بالـذات، إلا أن التوقع الطبيعي لملاك الوحدة المحاسبية هو استمراريتها، ولذا فإن احتمال تصفيتها يُعد حالة استثنائية.

أما من ناحية تأثير تطبيق هذا المبدأ أو الفرض من الناحية العملية أو تأثيره علـى معايير المحاسبة، فإنه يُعـد الأساس في دعم وجهات نظـر استخدام الكلفة التاريخيـة كأساس لقياس معظم أصول الوحـدة المحاسبية، فدونه تسقط مقولة: إن الأصول مخزن منافع مستقبلية يتم توزيعها على المستقبل، وذلك يعني تدفقها وربطهـا بتوليد تدفقات نقديـة مستقبلية، ومن ثم ضـرورة تقييمها بأسس قياس مختلفـة، كالقيم الحاليـة أو قيمة الإحلال أو غيرها؛ كما أن هذا المبدأ أو الفرض هو القاعدة التي يعتمد عليها أيضاً في قياس الأصول غير النقدية في قائمة المركز المـالي في لحظة معينة، وكذا استهلاكهـا أو استنفادها في المستقبل بالإضافة إلى عرضها كأصول ثابتة ومتداولة.

وبمـا أن قائمة الدخل تعد عن مدة مالية ماضية، فإنها تعطي صورة مرحلية للمنافـع وما يُقابلها من جهد بذل خلال تلك الفترة بافتراض استمرار تدفق تلك

المنافـع؛ وتعني عرض القائمة لأداء الوحدة المحاسبية في استخدام الموارد المتاحة خلال مدة زمنية محددة.

وخلاصة القول: إن مبدأ أو فرضية الاستمرار ركيزة أساسية لقياس الأحداث للوحـدة المحاسبية ودونـه تُحد القدرة على ترجمة الأحـداث المالية ومن ثم إنتاج القوائم المالية بتلك الوحدة. هذا لا يعني البتة أنه دون هذا الفرض يفشل القياس المحاسبي، فإذا كان الهدف الأساسي من المحاسبة المالية القياس النقدي لصافي المنافـع للوحدة المحاسبية لغرض تقييمها الآني، فقد يكون ترجمة تلك المنافع إلى وحـدة قياس نقدي آني، وهذا يعني قيمة الوحدة المحاسبية مع افتراض تصفيتها وليـس استمراريتها. وهنا تتساوى جميع الوحـدات المحاسبية لنظرنا إلى الماضي والحاضـر فقط دون أن نتعداه إلى المستقبـل؛ وبما أن الهدف من المحاسبة المالية إمداد متخذي القرار بمعلومات تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرئيسة وذات التأثير المستقبلـي، عليه، فإن القيمة النقدية دون فرض الاستمرار لا يمكن لهـا بحال مـن الأحوال تلبيـة حاجات جميـع المستفيدين ومن ثـم صعوبة تحقيق أهداف المحاسبة المالية.

ثانياً: الجزء الثاني من العبارة (آلية التطبيق)

«... وذلك باستخدام وحدة قياس نقدي تحت قاعدة القيد المزدوج، وأن يكون الاستحقاق أساسه» ومن هذه العبارة تُشتق ثلاثة مفاهيم أو فرضيات، وهي:

- وحدة القياس النقدي
- القيد المزدوج
- أساس الاستحقاق

1. وحدة القياس النقدي

إن أهـم أركان القياس يكمن في تحديد وحـدة القياس، ودون تحديدها فإن نتائجه قد تكون مختلفة، ويلزم لتحديدها أن تكون هذه الوحدة ثابتة مكاناً وزماناً، وإلا أدى ذلك إلى اختلافات في نتائج القياس أيضاً.

ومـا ينطبق على أي علم قياس ينطبـق أيضاً على المحاسبة، وحيث إن النقود تُعـدّ الوسيلـة الحاليـة التي تتم بهـا جميع المعامـلات الاقتصادية، سـواء أكانت داخليـة أو خارجية، عليه، فإنها هـي الوسيلة المثلى حالياً لاعتبارها وحدة للقياس المحاسبـي، فهي على الأقل أساس بسيط وعالمي ومتوافر ومفهوم وقد يكون وحيداً من حيث الشكل وليس الجوهر.

ولقـد استخـدم المحاسبون النقـود كأداة لترجمـة الأحداث الماليـة للوحدة المحاسبيـة المستمرة عبر العصـور، وزاد استخدامها مع تعقد العمليات والأحداث الماليـة وتطور استخـدام النقـود الورقيـة والبلاستيكية والبنكيـة في المجتمعات، وأضحـت تستخدم كأداة لقياس تدفق المصادر دخولاً وخروجاً؛ ومما زاد أهميتها القدرة على مقارنة نتائجها ولو شكلياً طولياً وعرضياً.

ولقـد أُعتبرت وحـدة القياس النقدي من أهم البديهيـات أو المفاهيم أو المبادئ المحاسبية المستقـرة في العرف المحاسبي، فدونها قد يستحيل القياس المحاسبي على الرغـم من وجود محاولات أكاديميـة ومهنية لاتخاذ وسيلة بديلـة، ومرده أنه يتطلب للقياس المحاسبـي استخدام وحـدة قياس عامة، مهمـا انتقدناهـا، لقياس الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر.

وعلـى الرغم مـن منطقية هذا المفهوم مـن حيث الشكل، وأحيانـاً الضرورة الأزليـة للقياس، ومـع اتفاق الجميع أنه يستحيل القياس إلا بتحديد وحدة قياس ثابتـة زماناً ومكاناً، إلا أن واقع حال استخـدام الوحدة النقدية (الريال، الجنيه، الـدولار، وغيرهـا)، لا يحقق هذين الهدفـين بثباتهما زماناً ومكانـاً. حيث أثبتت الإحصـاءات الاقتصادية عدم ثباتها زمانـاً ومكاناً. وأصبحت المتاجرة بالعملات المتعـددة مراهنة على الزمان والمكان، لكون الوحدة النقدية أصبحت في نظر كثير من الاقتصاديين مرآة عاكسة لاقتصاد البلد وتوجهاته المستقبلية؛ كما أثبتت أيضاً أن تغيرات أسعار الوحدات النقدية حقيقة اقتصادية ثابتة لا يمكن تغييبها، عليه، فإننـا يمكن أن نقول: إن وحدة القياس النقـدي أداة شكلية للقياس المحاسبي، إلا

إنــه من حيث الجوهر تفقد هذه الوحدة ثباتها على مر الزمان وتغير المكان. وهذا يعنــي استحالــة مقارنة نتائــج القياس المحاسبــي طولياً وعرضيــاً في ظل وحدات نقديــة متغيرة. كمــا أن عمليات القياس من جمع وضرب وطــرح وقسمة لا يكون لهــا معنــى في ظل تغير الوحدة، فلا يمكن أن أجمع تفاحة مــع برتقالة، وأقول: إن نتائج القياس تساوى اثنين، بل تفاحة وبرتقالة؛ إن إغفال عامل تغير وحدة القياس النقدي في المحاسبة يؤدي إلى جمع تفاحة مع برتقالة، وتعرض نتائجه على أساس أنه يســاوي اثنين، وهذا يخالف «فرضية جوهر القياس» التي تمثل أبسط قواعد القياس في أي علم من العلوم.

ولقــد تنبــه مفكــرو المحاسبة خــلال الخمسين سنــة الماضية لهــذه المشكلة، وتنافســوا على إيجاد وسائل رياضية متعددة لحلهــا، منها ما يُعرف بتعديل نتائج القياس المحاسبــي، ليلائم الارتفــاع العام والخاص في الأسعار. وتــزداد وتيرة الجدل كلما تسارع تغير الوحدة النقدية في المجتمع. فعلى سبيل المثال أصدر مجلس معايــير المحاسبة المالية (FASB) معيار رقم (Sfas-33) لعام 1978م الذي يُلزم الشــركات بضرورة العرض والإفصــاح عن عامودين جديدين لــكل قائمة مالية، الأول خاص بتعديــل تاريخــي متغير بالأسعــار، وسمي عمــود (H/c)، (تاريخي معدل بأسعار عملة حديثة)، وكذا سوقي معدل بأسعار حديثة (C/c) وتم تطبيقه لمــدة سنتين في الولايات المتحدة بدءً من القوائم المالية للعام المالي 1980م، إلا أنه تم تعديلــه في عام 1982م ليكون اختيارياً بدلاً مــن الإلزام، وذلك لتراجع مستوى التضخــم في الولايات المتحــدة الأمريكية من 14% في نهاية السبعينيات من القرن العشرين إلى المستوى العادي 4% في بداية الثمانينيات من ذلك القرن.

وتوالت المحاولات الاجتهادية وأدرك الجميع بأن وحدة القياس النقدي غير ثابتة، وقــد تؤدي إلى قياس محاسبي غير عادل، ولذا فــإن الاتحاد الأوروبي وكذا الولايات المتحــدة الأمريكية بدأت تلزم الشــركات ابتداءً من نهاية عام 2005م بالإفصاح عن معلومات عن قيم أصولها السوقية في شكل عامود إضافي لكل قائمة.

وفي السعودية فإن مفاهيم المحاسبة تُعدّ تصوير الأصول والخصوم وحقوق الملكية والتغيرات التي تطرأ على كل منها بمقياس موحد شرطاً أولياً مسبقاً لقياس المركز المالي للوحدة المحاسبية وصافي دخلها الدوري. ومع ذلك تُدرك تلك المفاهيم أن استخدام الوحدة النقدية للقياس المحاسبي قد يُثير كثيراً من المشكلات بسبب ما يطرأ على القوة الشرائية للنقود من انخفاض وارتفاع على مدار الزمن لذات المكان، وتُقر بأن اختلاف القوة الشرائية للريال السعودي قد تؤثر على نتائج القياس المحاسبي بما في ذلك المقارنة بين أداء الوحدة المحاسبية في السنوات المختلفة، كما تؤدي إلى صعوبة المقارنة بين أداء الوحدة المحاسبية وغيرها في نفس السنة (يعني التحليل الرأسي والأفقي).

ومع اعتماد مفاهيم المحاسبة وحدة الريال كأساس للقياس المحاسبي في المملكة، إلا إن هذا المفهوم غير مستقر وثابت، لكون المفاهيم وضعت شرطاً أساسياً لاستمراره هو تعديل القوائم المالية بأي تغيرات جوهرية تطرأ على القوة الشرائية للريال ارتفاعاً أو انخفاضاً. ونتيجة لما طرأ من أزمات مالية عالمية خلال عام 2008م، واستباقاً لتأثير تلك الأزمة على مستويات التضخم والانكماش في المملكة طالبت الهيئة الشركات بالإفصاح بالإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن معلومات التغيرات في وحدة القياس النقدي، وكذلك التغيرات في القيمة لبعض عناصر القوائم المالية بدءاً من العام المالي 2009م.

2. القيد المزدوج

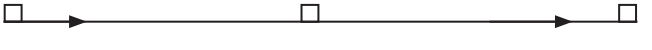
هو نظام لتسجيل الأحداث المالية لوحدة محاسبية محددة، ويستمد جذوره من نظرية التبادل الإنساني، التي تكمن في أن الإنسان بطبعه الفطري يميل إلى جمع الثروة وذلك لتقدم له منافع مستقبلية، ولكي يحصل على تلك المنافع في ظل الظروف التبادلية العادية لا بد له إما أن يتنازل عن منفعة يملكها أو يُقدم تضحيات مستقبلية؛ وهنا يكمن ما يُعرف بمعادلة القيد المزدوج، بمعنى أننا إذا أردنا أن نحصل على منفعة آنية أو مستقبلية محددة «كشراء سيارة» ليس أمامنا في ظل الظروف التبادلية العادية إلا التنازل عن منفعة أخرى مقابلها «كالنقد»

مثـلاً، أو نلتزم بالتضحية بمنفعـة أو منافع أخرى في المستقبل «كالاقتراض»، ومن هنـا تبرز أسـس فلسفة نظرية القيد المـزدوج، كما أوردها لـوكا بشيلو، حيث ذكر أنه إذا أردنا زيادة منفعة أطلقنا على هذه الزيادة لفظ «مدين»، وإذا أردنا إنقاص منفعـة أطلقنا على هذا النقصـ في المنفعة «دائن»، والعكـس بالنسبة للتضحيات المستقبليـة، فإذا أردنا زيادة تضحية أطلقنا عليها لفظ «دائن»، وإذا أردنا إنقاص تضحيـة مستقبلية أطلقنا عليـه لفظ «مدين»، وهنا تكمن معادلـة القيد المزدوج، حيـث لا بد أن يتساوى زيادة المنافع «المدين» مـع نقص المنافع أو زيادة التضحيات في المستقبـل «الدائن» والعكس بالعكس، فمنطقياً لا بـد أن يتساوى الجانب المدين مع الجانب الدائن دوماً. ولإكمال المعادلة في ظل الوحدة المحاسبية، فإن ذلك يكون صافي المنافع أو صافي الأصول أو ما يُطلق عليه حديثاً حقوق الملكية. ويمكن النظر إلى القيـد المزدوج بشكل عام على أنه يصور عملية تبادل للمنافع بين طرفين: أحدهما آخذ للمنفعة ويقع في الجانب المدين. والآخر معط للمنفعة ويقع في الجانب الدائن. وتجـدر الإشارة إلى عدم منطقية استخدام حـروف الجر في التمثيل العربي للقيد المـزدوج، حيث يبدأ الجانب المديـن بعبارة «من حساب» في حـين أنه آخذ المنفعة، بينما يبدأ الجانب الدائن بعبارة «إلى حساب» في حين أنه معطي المنفعة.

3. أساس الاستحقاق

يتطلـب الأمر لإتمام القياس المحاسبي بديهياً أن تكـون مدخلاته الأحداث الماليـة، ويستخدم القيد المزدوج وعلى أساس الاستحقاق تُبنى قواعده، لكي نصل إلى قياس عادل، هذا ما يراه جل علماء المحاسبة وممتهنيها.

إن ترجمـة الأحداث المالية إلى لغة الأرقـام باستخدام القيد المزدوج تقتضي إما أن يتم استخدام الأساس النقدي كطرف أو أساس الاستحقاق كطرف نقيض آخر، وبينهما ما يُعرف بالأساس النقدي المعدل.



ويُقصد بالأساس النقدي أن تتم ترجمة الأحداث ذات التأثير النقدي وتزامن الأحداث، التي يتأثر بها القياس خلال فترة معينة مع المتحصلات والمدفوعات النقدية فقط. فأساس القياس النقدي الصِّرف يعني تطابق صافي الدخل مع صافي النقد خلال فترة معينة.

وقد يكون الأساس النقدي مفيداً لمراقبة المتحصلات والمدفوعات النقدية للوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح، مثل الحكومات، إلا أنه ثبت قصوره في تكوين نظام رقابة داخلية على الأصول والخصوم غير النقدية؛ مما يؤدي في حالة الأساس النقدي الصِّرف إلى صعوبة حصر ومتابعة الأصول والخصوم غير النقدية، والمثال على ذلك أنه لو طُلب من أي إدارة مالية حكومية في المملكة تستخدم الأساس النقدي كأساس للمحاسبة أن تحصر كافة مديونياتها المستقبلية لاقتضى الأمر وقتاً طويلاً، وقد لا تستطيع إكمال العملية بعدالة، طالما أن الأحداث المالية غير النقدية لا يتم قياسها حال حدوثها.

ولقد جرى خلال الثلاثين سنة الماضية تعديل على أساس القياس النقدي للوحدات غير الهادفة للربح، ليكون أساساً نقدياً معدلاً، يعني أن أساس القياس المحاسبي يظل أساساً نقدياً، ومع ذلك يتم حصر وقياس الأحداث غير النقدية في سجلات مساعدة، بحيث يتم إعداد القوائم المالية على الأساس النقدي، ويُمكِّن النظام الوحدة المحاسبية من قياس الأحداث غير النقدية؛ وقد يكون هذا النظام مفيداً للوحدات غير الهادفة للربح التي لا تسعى إلى إعداد قائمة للدخل، لكونها لا تهدف له، بل تهدف إلى تحديد وفوراتها أو عجزها النقدي مع مراقبة الأصول والخصوم غير النقدية.

أما أساس الاستحقاق، كما يدل اسمه، فيعتمد على فلسفة مطابقة أو مقارنة الجهد المبذول مع المنافع المتحققة بمعزل تام عن زمان تدفقاتها النقدية، وينطلق هذا النظام من مبدأ أن المحاسبة أساسها إمداد متخذي القرار بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ومن أهم تلك المعلومات

المطلوبة تحديد مدى قدرة الوحدة المحاسبية على تحقيق هدفها، وهو الربح، وقياس الربح يعني بالدرجة الأولى أن تتم مطابقة أو مقابلة الجهد المبذول (مصروف) مع ما تحقق من منافع (إيراد) بغض النظر عن تحصيل الإيراد أو دفع المصروف.

وبناءً على ما سبق فإن الفرق الرئيس بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق يتمثل في عدم ضرورة تزامن الأحداث، التي يتأثر بها قياس الدخل خلال فترة زمنية مع الأحداث المتمثلة بالمتحصلات والمدفوعات النقدية، بل يتم قياس الأحداث المالية جميعها وقت حدوثها في معزل عن أثر الصّرف والتحصيل النقدي، ويرجع ذلك إلى أن عمليات التحصيل والدفع النقدي ليست لها بالضرورة علاقة سببية مباشرة بالدخل (أي الجهد والمنفعة) وأنها لا تُمثل إلا جزءاً واحداً من نموذج أعمال الوحدة المحاسبية، وأن اكتمال نموذج الأعمال يعني احتساب كافة إيراداتها من أنشطتها الرئيسة ومكاسبها ومقابلتها بما يخصها من مصروفات من أنشطتها الرئيسة وخسائرها خلال فترة زمنية محددة، سواء تم تحصيل الأولى أو دفع الثانية أم لم يتم. عليه فإن ما يعكس نتائج أنموذج الأعمال للوحدة الاقتصادية الهادفة للربح يقتضي استخدام أساس الاستحقاق كمنطلق للقياس المحاسبي، لكونه يعطي تقييماً شاملاً لأداء الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة بعكس الأساس النقدي، الذي يعطي فقط صورة تبين موقف المتحصلات والمدفوعات دون ربطها بقياس أداء الوحدة، ومع كل ذلك فإن الأساس النقدي يكون مفيداً في حالة عدم وجود علاقة مباشرة أو سببية بين معظم الإيرادات والمصروفات: كحالة القطاع الحكومي أو الجمعيات الخيرية وغيرها من الأنشطة المماثلة، بالإضافة إلى حالات صعوبة تقدير الإيراد، كما في حالات البيع بالتقسيط، حيث يستخدم القسط النقدي كأساس لتحديد إيراد المبيعات بالتقسيط في بعض الأحيان، وفي حالات أخرى يواجه أساس الاستحقاق تحديات كثيرة يقع جلها في عشوائية الاعتراف بالإيراد، وكذا توزيع المصروفات وربطها بإيراد محدد.

ثالثاً: الجزء الثالث من العبارة (القياس المحاسبي)

«... شريطة أن يُستقر على تحديد أساس القياس (القيمة) بكل موضوعية وحياد، وأن يتم مقابلة كل إيراد بمصروفه، وأن يتم القياس لمدة زمنية محددة وبثبات لمقارنة نتائجه...». ونستنتج من هذه العبارة ست فرضيات أو ستة مفاهيم هي:

- أساس القياس المحاسبي
- الموضوعية والحياد
- الاعتراف بالإيراد وتغطيته بمصروفاته
- الدورية
- الثبات
- القابلية للمقارنة

1. أساس القياس المحاسبي

تعتمد العملية المحاسبية بالدرجة الأولى على قياس الأحداث المالية، وكما أسلفنا أن القياس في أي علم من العلوم يقتضي تحديد وحدة القياس والشيء المقاس، وكذا تحديد أساس ذلك القياس، ففي جل العلوم الطبيعية تم تحديد هذه الشروط بدقة كاملة، ولذا فإن نتائج القياس دوماً تنتج أرقاماً ثابتة لا جدل حولها، والسبب الرئيس كون وحدتها وأساس قياسها وما يراد قياسه محددة سلفاً، ولا تحمل أي جدل أو فرض.

وأساس قياس الشيء يُحدد نقطة بدء القياس ونقطة نهايته، فقياس طول أرض على سبيل المثال يحدد فيه نقطة بداية الأرض ونهايتها، ويترجم برقم محدد، وهذا الرقم دوماً ثابت مادمنا اتفقنا على نقطة بداية القياس ونقطة نهايته بوحدة قياس محددة.

ويتفق جل علماء المحاسبة وممتهنيها على أن نقطة بداية القياس المحاسبي هي نقطة التكلفة، حيث عند هذه النقطة تتساوى جميع القيم؛ وعندها فقط تتحدد

obeikan.com

قيمة الأصل من خلال اتفاق البائع والمشتري، وتصبح القيمة كلفة للمشتري وقيمة سوقية للبائع؛ وأن أساس القياس في المحاسبة محدد بدءاً ومتفق عليه حال إتمام الحدث المالي، فالقيم عند هذه النقطة تتساوى، وعند هذه النقطة بالذات فإن أساس القياس المحاسبي محدد في جله علمياً ولا جدل حول ترجمة نتائجه؛ فعلى سبيل المثال عند شراء وحدة محاسبية سيارة بمبلغ 100،000 ريال، فهذه العملية كلفة للوحدة المشترية، ويتم ترجمة هذا الحدث حال وقوعه بـ 100،000 ريال، كما أنه يُترجم بالنسبة للوحدة البائعة بنفس المبلغ، وتتطابق القيم عند هذه النقطة كما يتطابق عندها أساس القياس.

ولنتصور الآن اللحظة الزمنية التي تلي تلك النقطة (مهما كانت مدتها ثانية، دقيقة، سنة،... الخ)، هل تتفق القيم مثلما اتفقت عند نقطة البداية؟ هنا يكمن خلاف علماء المحاسبة وممتهنيها، حيث بعد هذه النقطة يختلف أساس القياس، وذلك بتحديد نهاية القياس؛ فمنهم من يرى ثبات أساس القياس عند نقطة البداية «أي التكلفة» إلا بتوافر دليل موضوعي على حدوث تغير، ومنهم من يرى تغير أساس القياس بتغير اللحظة الزمنية، وقد يرى بعضهم أسسًا أخرى غير التكلفة، كالقيمة السوقية أو الحالية أو تكلفة الإحلال أو غيرها من القيم؛ في حين يرى آخرون استخدام القيم الداخلة كأساس للقياس، ويرى البعض الآخر استخدام القيم الخارجة، كما سيتم توضيحه لاحقاً.

ومن هذا المنطلق يمكن أن نحصر خلاف علماء المحاسبة وممتهنيها حول تحديد أسس القياس المحاسبي في أنه لا يمكن تحديد نقطة بداية القياس بشكل علمي ونهايته بشكل مستمر، فلا بد إذاً من أن نفترض نقطة محددة، لكونه لا يوجد نقطتين علميتين لبداية القياس ونهايته. وتكمن قوة نتائج القياس في قوة ومنطقية الفرض؛ ودون ذلك الفرض لا يمكن مطلقاً ترجمة الحدث المالي.

وبناءً على التحليل السابق فإنه يمكن إجمال جدل علماء المحاسبة وممتهنيها عبر التاريخ في أنموذجين رياضيين ذي طرفي نقيض، وبينهما عشرات بل مئات النماذج الرياضية.

فلو رمزنا للنموذج الأول «أ» والنموذج المناقض «ب» ، فالنموذج «أ» يرى مؤيدوه بأن صافي أصول الوحدة المحاسبية في نقطة معينة «ت» مثلاً تبقى ثابتة، «أي أن أساس القياس ثابت» ، إلا بشرط واحد فقط، وهذا الشرط هو أن يكون هناك تغير في صافي الأصول بدليل موضوعي قاطع، ودونه تبقى صافي الأصول في نقطة «ت» إلى نقطة «ت + 1» متساوية أي أن:

صافي الأصول في نقطة ت = ص ت

صافي الأصول في نقطة ت +1 = ص ت+1

ص ت = ص ت+1 إذا لم يحدث تغير △ أما إذا حدث تغير فإن:

ص ت + △ = ص ت+1

ويحدث التغير △ لأساس القياس حسب هذا المفهوم إما بتغيرات رأسمالية (زيادة أو نقص في رأس مال الوحدة المحاسبية) أو من خلال تغيرات موجبة أو سالبة في الإيراد أو المصروف أو المكسب أو الخسارة.

وحسب هذا المفهوم يبقى أساس القياس ثابتاً مع افتراض عدم وجود تغيرات رأسمالية إلا بشرط وجود دليل موضوعي على إحداث تغيرات في الإيراد أو المصروف أو المكسب أو الخسارة، وغيرها يُبقي صافي الأصول ثابتاً.

ولتوضيح هذه الفكرة بكل بساطة، فعند شراء سيارة بـ 100.000 ريال يبقى أساس القياس بنفس المبلغ مهما تغيرت قيمتها، إلا بشرط واحد فقط وهو توافر الدليل الموضوعي على التغير، ويمكن أن يكون ذلك الدليل تحقق الإيراد ببيعها، أو توافر عوامل إهلاكها كالتقادم والاستخدام والتغيرات التكنولوجية، أو تلفها تماماً، وتحقق خسائر من ذلك، أو إتلافها وتعويضها بتأمين، وتحقق مكاسب من جراء ذلك.

أما النموذج «ب» ، وهو الطرف النقيض للنموذج الأول، فيرى مؤيدوه تجاهل النموذج الأول لواقع القياس المحاسبي، وأن أساس القياس المحاسبي يمكن أن

obeikan.com

يستوعبه الواقع، وتجاهل الواقع الاقتصادي بالتشبث بموضوعية القياس، تؤدي في نهاية المطاف إلى نتائج قياس لا يمكن مطلقاً ربطها بالواقع. ولذا فإنه يمكن ترجمة هذا الفكر بالنموذج الرياضي الآتي:

$$\Delta = ص_{ت+1} - ص_{ت}$$

وبمعنى آخر يلزم تحديد نقطة لبداية القياس، وهذه النقطة يُتفق عليها كما أسلفنا، ولكن يلزم أيضاً تحديد نقطة أخرى بواقعية وهي نهاية القياس، وأن الفرق بينهما هو التغير الواقعي، بغض النظر عن توافر شرط موضوعية القياس، ويرون أيضاً أنه دون تحديد بداية أساس القياس ونهايته، فلا قيمة للقياس المحاسبي البتة.

ففي مثال السيارة السابق يرون بأنه مع مرور الزمن، مهما كان، فإن هناك تغيرات حدثت على ذلك الأصل، ويمكن القياس بإعادة تقييم تلك السيارة في الفترة ت+1 والفرق بين ص $_{ت+1}$ وص ت هو التغ Δ الذي يجب على المحاسبة ترجمته.

ولو استعرضنا تاريخ الفكر المحاسبي منذ بدء توثيقه لوجدنا طغيان النموذج الأول عملياً على الممارسة المحاسبية، ويرجع السبب في ذلك إلى تشدد الممارسين بمبدأ الحيطة والحذر، فلا يمكن تغيير أساس القياس إلا بعد ثبوت حدوث تغيير بدليل موضوعي بغض النظر عن واقع القياس المحاسبي، ولقد أثر هذا الفكر على صناعة معايير المحاسبة، حتى وقت قريب أُعتبرت التكلفة التاريخية شبه مقدسة، ولا يمكن على الإطلاق الشذوذ عنها؛ ولذا نرى اعتماد معايير المحاسبة على هذه الفكرة كأساس لتطبيق التكلفة أو السوق أيهما أقل، القيم الدفترية، نظريات تحقق الإيراد المحافظة، ونظريات التوزيع المحافظة.

إن مبدأ التقويم على أساس التكلفة من أهم الأسس التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي في القياس، ويعني أنه يتم تقويم الأصول والخصوم على أساس ما تم دفعه أو الالتزام به في تاريخ اقتناء الأصل أو إثبات الالتزام. ومن حيث المنطق

فـإن التكلفــة يجب أن تســاوي القيمة الحاليــة للخدمات المتوقـع الحصول عليها مــن الأصل، سواء أكانــت في شكل تدفقات نقدية أو وفـورات نقدية خلال سنوات عمــره الإنتاجي؛ فهي تمثل القيمة المدفوعة مقابل اقتناء الأصل أو القيمة الحالية للالتزامات المستقبلية للخصم، أو على أساس القيمة العادلة للأصل غير النقدي المُتنــازل عنــه أو القيمة الحاليــة للتدفقات النقديــة المستقبليــة أو القيمة العادلة للأدوات المالية، سواء أكانت في شكل أدوات حقوق الملكية أو تحويلية.

ولا يعتد مناصرو النموذج المحاسبي الكلاسيكي بأي تغيرات تطرأ على أسعار الأصول بعد تاريخ اقتنائها، وهذا ما يُطلق عليه في الأدب المحاسبي وتطبيقاته مبدأ التكلفــة التاريخية؛ وكمــا أسلفنا فإن التشبث بهذا المبــدأ رسخ في الفكر والتطبيق لكونــه يعتمد على دليــل موضوعي لإثباته، كما أن أي تغيرات في الأسعار دون تحقق تعامــلات تبادلية لا تُغير مطلقاً من قيمة مخزن المنافـع المتدفقة من ذلك الأصل. ويلزم أن يتم توزيع تلك المنافع طبقاً لاستخدامه بأسلوب منطقي للفصل بين التكلفة والمصــروف، فالأصل يبدأ نقداً، ثم يتحول إلى أصل آخر يتلوه تحوله إلى مصروف عند الاعتراف بالإيراد لمقابلته بمصروفه، ثم يتحول إلى أصل مرة أخرى، وأخيراً يتحول إلى نقد، وهكـذا. عليه فإن أي تغيرات سعرية تحدث حين استخدام الأصل لا تغير من الأمر شيئاً، مادامت لم تحدث عمليات تبادلية خارجية.

ولعــل دعاة الاعتمــاد على أساســ الكلفة التاريخيــة يشــيرون إلى أنها تُمثل أفضــل وسيلة للإثبات بموضوعية وبعدالة وثقة، فلا يمكن تعدد الآراء حول الكلفة لحظــة الاقتناء، وكمــا قلنا فإنه في هذه اللحظة تتســاوى كل القيم، بالإضافة إلى أن استخدام أساس الكلفة التاريخية يُبقي النموذج المحاسبي متماسكاً، سواء من ناحيــة مبدأ الاستمــرار أو الثبات أو الوحدة المحاسبيــة أو وحدة القياس النقدي، كما أنه وسيلة مثلى لمتابعة «الدليل للمحاسبة ومسار المراجعة» «Audit Trail» .

ولكن بدأت رياح التغيير حول العالم تهب باتجاه إدراك واقع القياس وليس فقط موضوعيته خــلال العشرين سنة الماضية، فعلى سبيل المثال السماح بإعادة تقييم

الاستثمـار لغرض الاتجار، وإعـادة تقييم بعض الأصول غـير الملموسة كالشهرة، وإعادة تقييم المشتقات في العمليات الاستثمارية وغيرها؛ كما أن الاتحاد الأوروبي بـدأ من عام 2005م يطالب الشركات المدرجة أسهمها في الأسواق المالية بضرورة الإفصاح عن القيم الحالية لبعض أصولها، وهكذا فعلت السعودية عام 2009م.

ولعـل هناك أسباب عدة دفعت بمفكـري المحاسبة وممتهنيها إلى تأييد رياح التغيـير تلـك، منها على سبيـل المثال عدم عدالـة تطبيق مبدأ تغطيـة الإيرادات والمصروفات، حيث تتم مطابقة أو مقابلة إيرادات حديثة بمصروفات قديمة (كلفة تاريخيـة)، كما أن تداخل الفـترات المالية في قياس الدخل قـد يؤدي إلى حرمان مـلاك حاليين من بعض الدخل لصالح مـلاك مستقبليين بسبب الارتفاعات التي تحـدث في قيم بعض الأصول، فالإبقاء على تقييم بعض الأصول بالكلفة يؤدي إلى تأجيل الارتفاعات في أسعارها إلى فترات مالية لاحقة عند إتمام عمليات التبادل، بالإضافـة إلى أن التشبـث بالكلفة يـؤدي إلى تجاهل القياس المحاسبي للأصول غـير الملموسة، بالإضافة إلى عدم قدرة القياس المحاسبي على أخذ التغيرات في الوحدات النقدية في الحسبان، وخاصة في الاقتصاديات ذات التغيرات الكثيرة في القوة الشرائية للنقد[29].

لا شك أن هناك موجة تحول ولو بطيئة حول العالم بإعادة التفكير مرة أخرى في أساس القياس المحاسبي، تعكس واقع الحـال الاقتصادي بـدلاً من التفكير الكلاسيكـي. ولو أن هذه الموجـة بدت تنحسر في ظل الأزمـة المالية التي اجتاحت العالم خلال عام 2008م.

2. موضوعية وحياد القياس المحاسبي

يتبـين لنـا مـن السابـق عدم وجـود أساس قياس محاسبي وحيـد، وذلك للتبايـن الكبير بين آراء علماء المحاسبة، فاختلاف الفرضية المبني عليها الأساس المحاسبـي يؤدي حتمـاً إلى نتائج قياس مختلفة. ولذا فلقـد ظهرت فكرة ضرورة الالتـزام بالموضوعية عند إجـراء القياس المحاسبي، وأن تتصـف نتائجه بالثقة؛

ويختلف العلماء أيضاً حول مفهوم الموضوعية، فمنهم من يرى أنه لكي يتصف القياس بالموضوعية يلزم عدم تأثير القياس الشخصي على القياس، وذلك بتوافر دليل موضوعي قابل للإثبات؛ ومنهم من يرى توافر إجراءات محددة قابلة للتثبت من قبل الآخرين، بحيث لو تم إعادة القياس باستخدام نفس الإجراءات لتحققت نفس نتائج القياس؛ ومنهم من يرى أيضاً أن القياس الموضوعي يتحقق باتفاق أكبر مجموعة على نتائجه (الإجماع).

كما أن هناك أحياناً تعارضًا في القياس المحاسبي بين الموضوعية وواقعية نتائج القياس، فهناك من يرى أننا كلما تشبثنا بالموضوعية كلما فقدنا جزءاً من واقعية نتائج القياس المحاسبي. فعلى سبيل المثال يرى البعض أن عدم إعادة تقييم العقارات نظراً لعدم وجود دليل موضوعي قاطع، يؤدي إلى أن قيمتها دوماً تبقى بالتكلفة التاريخية، بينما يرى آخرون أن الأخذ بهذا الفكر حتماً يؤدي إلى إعطاء نتائج قياس لقيمة تلك العقارات بعيدة عن الواقع الاقتصادي.

كما يرى آخرون أنه لا يُمكن مطلقاً توافر دليل موضوعي في القياس المحاسبي دوماً، ويرون أن كثيراً من عمليات القياس المحاسبي تفتقد إلى الدليل الموضوعي على الرغم من توحد إجراءات قياسها، فالاستهلاك مثلاً، إجراء لغرض توزيع التكلفة بطريقة منهجية لغرض مقابلة الإيراد بالمصروف، ولكن لا أحد يستطيع أن يثُبت بالدليل الموضوعي قيمة ومصادر الاستهلاك سواء من الاستخدام أو التقادم أو التغيرات التكنولوجية، فهو في نهاية المطاف توزيع تقديري أو عشوائي غير مرتبط بالواقع أو توافر الدليل الموضوعي. ومن هنا فإن قوة أي قياس محاسبي يعتمد على قوة فرضيته، ولا يُمكن بأي حال من الأحوال الادعاء بتوافر دليل موضوعي لجميع حالات القياس المحاسبي، كما لا يُمكن أيضاً الادعاء بواقعيتها.

فعلى سبيل المثال لنر كيف تتعارض الفكرتان عند تحديد تدفق المخزون وتقييمه، فلو تم شراء وحدتين متماثلتين بسعر 10 ريالات للأولى و 11 ريالاً للثانية، وتم إدخالهما المستودع، وبيعت إحداهما في فترة لاحقة بسعر 12 ريالاً؛ فكيف

نستطيع قياس ربحهما؟ أولاً يتعين الاعتراف بالإيراد، وهذا تم بدليل موضوعي وواقعي وهو 12 ريالاً نظرا لاكتمال عمليتي التحقق والاكتساب، وثانياً ما هي كلفة تلك الوحدة حتى يتم مقابلة ذلك الإيراد بكلفته لتحديد ربح العملية؟ هنا تصطدم الواقعية والموضوعية. إذا فرضنا (وهنا لا بد أن نفترض، وهي علة القياس المحاسبي) أن التدفق الطبيعي للمخزون يكون في الأخير فالأول، فيعني أن الربح ريالاً واحداً، أما إذا افترضنا أن التدفق الطبيعي للمخزون أيضاً يقضي ببيع الأول ثم الأخير فإن الربح ريالين؛ وقد نتجاهل التدفق الطبيعي ونفترض رقماً حيادياً، أو قل إحصائياً، وهو المتوسط ليصبح الربح ريالاً ونصف.

وعلى الرغم من بساطة هذا المثال إلا إنه يوضح بشكل جلي عدم وجود دليل موضوعي ثابت، يُعتمد عليه بالقياس، كما أن طرق القياس إذا شابها فرضيات التوزيع أيضاً تبتعد عن الواقعية. ونادراً ما نجد نتائج قياس تتصف بكلٍ من واقعية القياس وموضوعيته في آن واحد؛ ويلجأ المحاسبون عادة إلى طرق وفرضيات أخرى لالتزام الموضوعية في القياس: كالعمل على توحيد الإجراءات المحاسبية، بحيث تكون ثابتة، وتلتزم نتائجها بالملاءمة، والقدرة على التنبؤ، والثقة، والحياد، والعدالة، والقابلية للمقارنة وغيرها.

3. الاعتراف بالإيراد وتغطيته بمصروفاته

إن أهم شروط القياس توافر تعريف محدد للعناصر وأسلوب قياسها ووحدة القياس، وتواجه المحاسبة في قياس عناصر الدخل مشكلة تكمن في تعريف وتحديد عناصره من إيراد ومصروف ومكسب وخسارة، وكذا في أسلوب قياس تلك العناصر.

فهناك مشكلة قد تقول عنها «أزلية» في تعريف الإيراد والتفرقة بينه وبين المكاسب غير العادية وغير المتكررة، وكذا مشكلة تحديد وقت الاعتراف بالإيراد، سواء من حيث الاكتساب أو التحقق، كما تواجهها أيضاً مشكلة تحديد وتعريف المصروف والتفرقة بينه وبين الخسائر غير العادية وغير المتكررة، بالإضافة إلى تغطية تلك المصروفات بإيراداتها، أو تغطية إيراد محدد بمصروف محدد.

وسيأتي شرح ما يواجه المحاسبة من مشكلات عند قياس الدخل، سواء من حيث تعريف العناصر أو قياسها في فصول قادمة بالتفصيل.

ولا يدعي أحد من علماء المحاسبة وممتهنيها بأنه يمكن قياس الدخل المحاسبي قياساً علمياً، ومع ذلك فلقد بُذلت محاولات عديدة عبر التاريخ لتطوير إجراءات محددة، لقياس الدخل تُبنى على فرضيات محددة، وبتطوير وتصحيح تلك الفرضيات يُمكن أن نصل إلى قياس دخل عادل، لذا فإن قياس الدخل أساساً يعتمد على قوة تلك الفرضيات.

ومن أهم الفرضيات الأساسية لقياس الدخل المحاسبي تحديد نقطة الاعتراف بالإيراد، ويُقصد بذلك الإيراد المرتبط بالنشاط الرئيس. وكذلك محاولة إلصاقه أو مقابلته أو تغطيته بمصروفات إنتاجه، أو بمعنى آخر محاولة مقابلة الجهد المبذول (المصروف) بالمنافع المجنية (الإيرادات).

فالاعتراف بالإيراد محاسبياً يفترض توافر شرطين أساسيين، هما الاكتساب والتحقق؛ ويُقصد بالأول اكتمال عملية تولد الإيراد، سواء جزئياً أو كلياً، أما التحقق فهو تحول الإيراد من فكرة نظرية إلى واقع، أي تحويله إلى منافع نقدية أو شبه نقدية.

ومن المعلوم أن نماذج الأعمال لأي وحدة محاسبية يُكتسب فيها الإيراد بصورة تدريجية ومستمرة، حيث تنطلق تلك النماذج من أصول تأمل في تحويلها في نهاية المطاف إلى صافي أصول أكبر، أي تبدأ تلك النماذج بالنقدية، وتنتهي في نهاية المطاف بالنقدية أيضاً، لأن هذا العنصر هو أساس نماذج الأعمال في جل أهدافها؛ وإذا حاولنا قياس النقدين بين بدء نموذج الأعمال ونهايته، فالأمر قد يكون أبسط، حيث نطرح الفرق بين صافي الأصول في فترة «ت» وصافي الأصول في فترة «ت» + «ن» ويمثل بين الفترتين هدف ذلك النموذج. ولكن كما أسلفنا، لا يمكن الانتظار حتى فترة «ن» للحصول على المعلومات حيث يلزم في فترة محددة تسبق فترة «ن» لإنتاج المعلومات، محاولة مقابلة الجهد المبذول مع المنافع المحققة.

ولا يوجد نقطة للاعتراف بالإيراد مُتفق عليها بين جل علماء المحاسبة وممارسيها، وخاصة أصحاب المدرسة الكلاسيكية منهم، سوى نقطة البيع، حيث عندها يتوافر شرطا الاكتساب، وتحديد درجة أو إمكانية التحقق، أي حيث تتم عندها إتمام عملية البيع والتسليم وإنهاء عملية التبادل. وهنا يتوافر الدليل الموضوعي والفعلي للاعتراف بالإيراد.

والجدل هنا يكمن ليس في أنموذج الأعمال الكلاسيكي أو التجاري، الذي تتم فيه عمليات البيع والشراء، ولكن التحدي الأساسي يكمن في تحديد الاعتراف بالإيراد وتغطيته لنماذج الأعمال الأخرى المتطورة من صناعية وزراعية ومقاولات وخدمات، حيث يشهد التطور الاقتصادي تطويراً هائلاً لنماذج الأعمال، تُمثل كل يوم تحدياً لعلماء المحاسبة وممارسيها في الاعتراف بإيراداتها وتغطيتها؛ ويشهد كل يوم محاولات لحل مثل هذه الإشكالات عند تولد نشاطات ونماذج أعمال جديدة، وعلى الأخص التجارة الإلكترونية وغيرها من مناحي النشاطات الاقتصادية.

ويمكن القول هنا أنه مهما حاولنا تحديد قواعد الاعتراف بالإيراد ومن ثم تغطيته بمصروفاته، تظل تلك القواعد مبنية على أساس فرضي، حيث يتطور النشاط الاقتصادي ونماذج الأعمال؛ فمن نقطة البيع كأساس للاعتراف بالإيراد اكتساباً وتحققاً إلى تحديد نقاط أخرى غير تلك النقطة لأنشطة أخرى.

ويعتقد كثيرون من علماء المحاسبة أنه بغض النظر عن النشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية، فإنه يُمكن الاعتراف بالإيراد في أقرب وقت ممكن طالما أنه قد تم اكتسابه، أي أن تحقيق الإيراد يرتبط باكتسابه، ومن ثم تغطيته بمصروفاته.

ولذا نجد عند دراسة الممارسات المحاسبية للاعتراف بالإيراد اكتساباً وتحقيقاً تعددها ومحاولة تحديد إجراءات وشروط نمطية تلائم تلك الأنشطة، وسيأتي تفصيل ذلك في فصل قادم. وعلى وجه العموم وليس التفصيل، فلقد أوجد الممارسون وأيدهم المشرعون وبعض علماء المحاسبة نقاطًا متعددة للاعتراف بالإيراد اكتساباً وتحقيقاً غير نقطة البيع، فقد يُعترف بالإيراد دورياً، تطبيقاً لأساس

الاستحقاق عند قياس إيـراد الإيجارات والفوائد والعمولات والأتعاب ونحوها من الإيـرادات، وقد يُعترف بالإيراد أيضاً على أساس النمو في القيمة كالاستثمارات في الأسهـم لغرض الاتجار أو المعدة للبيـع، وكذا في بعض حالات الزراعة والصيد وتربية المواشي، حيث يتم أحياناً إعادة تقييمها مع مرور الزمن، شريطة أن يتوافر سـوق ذو سعر معين لهـا، وأن يتم تقدير المصروفات لإكمـال نموها بدرجة عالية مـن الثقة، وقد يُعترف بالإيـراد على أساس تقديـري أو إحصائي كنسبة الإتمام للمشاريـع طويلة الأجـل أو العقود ذات الطبيعة المرتبطـة بالكلفة زائد ربح ثابت؛ حيـث يتـم الاعتراف بإيـرادات تلك العقود تبعـاً لنسبة إتمامها؛ كمـا قد يُعترف بالإيـراد أيضـاً على أساس اكتمال أغلـب أو أهم عمليات الإنتـاج خاصة إذا كان هنـاك سوق جاهز نشط لمخرجـات أنموذج الأعمال وبأسعار محـددة لا تتأثر ولا ترتبط بكميات المنتج؛ ومن أمثلة تطبيقات هذه الممارسة الاعتراف بالإيرادات في حالـة إنتاج السلع الثمينة: كالذهب والفضة وبعض المنتجات الزراعية ذات السعر المحدد والدعم الحكومي، وكذا عقود المقاولات المكتملة.

وقـد يُعترف بالإيراد أيضاً علـى أساس مدى تدفـق التحصيل النقدي، فقد يتـم الاعتراف بجزء من الإيراد في أنشطة الخدمـات عند توقيع عقودها إذا كان بالإمـكان تقديـر تكاليفها بدرجة عاليـة لكون توقيع العقود يُمثـل أهم حدث يُؤثر علـى الاعتراف بالإيرادات، وقد لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا من خلال التأكد من اكتمال عملية التحصيل كالبيع بالتقسيط عند عدم القدرة على التنبؤ بالتحصيل المستقبلـي، وقد يكون الاعـتراف بالإيراد مرتبطاً بتحصيـل الأقساط المستقبلية، فالاعتراف بالإيراد هنا مرتبط مباشرة بالنقدية.

ويُمكـن حصر أسس الاعتراف بالإيـراد الشائعة الاستخدام عملياً في اعتبار الإيراد على أنه تيار متدفق من الإنتاج المشترك فيما بين الأنشطة المختلفة كأساس الاستحقـاق الدوري وأساس نسبـة الإتمام وإعادة التقييم، أو أنه يُعترف به كاملاً في نقطة من الزمن الذي يتم عندها أداء النشاط الرئيسي أو الحدث المهم في دورة الأعمال كأساس اكتمال عمليات الإنتاج وأساس البيع والتحصيل النقدي[30].

ومما سبق تبين عند مناقشة مبدأ الاعتراف بالإيراد أنه الألف (أ) في المحاسبة، ودون هذا المبدأ تصبح المحاسبة عملية ثابتة لا تغير فيها، ومعنى ذلك أن الذي يُحدث التغير في صافي الأصول إذا افترضنا أنه ليس هناك تغيرات رأسمالية (زيادة في رأس المال أو مسحوبات) هو الاعتراف بالإيراد. وأنه دون أن يكون هناك إيراد لا يحدث تغير، وأن المحاسبين الكلاسيكيين هم الذين يخلقون الدخل عن طريق إجراءات محددة، يبدؤونها بالاعتراف بالإيراد. فدون هذا الإجراء لا يكون هناك دخل مما يؤدي إلى أن لا يكون هناك تغير. هذا لا يعني أن يكون هناك تغير سواء من نظرية التوزيع أو المكاسب والخسائر.

ويظل القياس في جوهره ليس علمياً البتة، ويظل القياس في جانب الإيرادات عشوائيا، ولذا إذا كان الاعتراف بالإيراد عشوائيا وأن المصروف يُقابل بالإيراد فإن المقابلة تكون عشوائية، لأن مقابلة العشوائي لا بد أن يكون عشوائي النتائج. ولهذا يقولون: أساس القياس في المحاسبة يظل ثابتاً ولا يتغير إلا إذا أراد المحاسبون تغييره. ويغيره المحاسبون إذا تم الاعتراف بالإيراد، وذلك إذا تمت عملية البيع أو باستثناءات أخرى. ويرى الكلاسيكيون أن أساس القياس لا يتغير نتيجة تغيرات اقتصادية، وكذلك فإن وحدة القياس لا تتغير نتيجة تغيرات اقتصادية، فهم يقولون: إنهما ثابتان ولا يتغيران، إلا إذا تم الاعتراف بالإيراد. ولهذا فإن الفرضين السابقين من وجهة نظر البعض غير منطقيين، وهما ثبات أساس ووحدة القياس، وكل ذلك بفرض الحفاظ على موضوعية القياس وواقعية القياس وذلك لأن أساس القياس ووحدة القياس، غير ثابتين.

هذا من ناحية جوهر قياس الإيراد، وما يلزمه من افتراضات، تتطور حسب حاجات المستفيدين زماناً ومكاناً، وكذا التغيرات التي تطرأ على نماذج الأعمال، أما من حيث الشكل أو أسلوب العرض، فيلاحظ أيضاً اختلاف علماء المحاسبة وممتهنيها بكيفية تفصيل عرض نتائج النشاط، من مؤيدٍ لفكرة الاهتمام بالدخل العادي أو من يطالب بأن يتم الإفصاح عن تفاصيل مكونات الدخل بغض النظر عن مصادرها، وهو ما يعرف بفكرة «الدخل الشامل» .

إن تطـور علم المحاسبة وممارسته عبر التاريخ من وسيلة أساسية للمحافظة علـى الأصـول بتسجيلهـا ومراقبتهـا إلى إمداد متخـذي القـرارات الاقتصادية بالمعلومـات، التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. ولقد زادت أهميـة المعلومات المحاسبية مع بداية هـذا القرن، سواء في الأسواق المالية العالمية المتطـورة أو الناشئـة، نظراً لزيـادة أحجام التعامـلات المالية في تلـك الأسواق، وانخراط أعداد كبيرة من المجتمعات في الاستثمار المباشر وغير المباشر في أدواتها، كما أن عولمة الأسواق المالية زادت من أهمية المعلومات المحاسبية وتأثيرها المباشر أحيانـاً وغير المباشر أحياناً أخرى على أسعار الأدوات المالية المتعددة، عليه، فلقد زاد الاهتمـام بالمعلومات المحاسبية كإحدى الأدوات المساعـدة على التنبؤ بالأداء المستقبلي للوحدات المحاسبية.

ولمساعدة متخذي القـرارات الاقتصادية في التنبؤ بأداء الوحدات المحاسبية بـرز الدخل لتلـك الوحدات كأهـم مدخلات النمـاذج الرياضيـة المستخدمة في القـرارات الاستثمارية، وأضحـى الدخل ومكوناته من إيـراد ومصروف ومكسب وخسارة محل تركيز وتمحيص في أروقة الأسواق المالية.

ويُستخدم صافي الدخل المحاسبي لبيان نتائج أعمال الوحدة المحاسبية خلال مـدة زمنية محددة، ومـن ثم استخدامه للمساعدة في تحديـد التدفقات الداخلة الحاليـة لأغراض استخدامها كمدخـلات للتنبؤ بالتدفقات الداخلـة المستقبلية، وتحديـد مدى القدرة على تحويلها إلى تدفقات نقدية مستقبلية يُمكن من خلالها تحديد القيمة الحالية للوحدة المحاسبية.

ويـرى كثيرون أنـه مادام الهـدف الأساسي من قياس عناصـر الدخل يكمن في استخدامـه أساسـاً في نمـاذج استثمارية رياضيـة للتنبؤ بالتدفقـات النقدية المستقبلية، فإنه يجب أن يتم الفصل بين التدفقات الداخلة والخارجة من الأنشطة الرئيسة، وبين تلك التدفقات غير العادية وغير المتكررة؛ وهذا المفهوم يُسمى مفهوم «الدخل العادي»، حيث إن الفصل بينهما يؤدي إلى إعطاء معلومات مالية مستقرة

ومتكررة تُساعد على بناء النماذج الرياضية للتنبؤ بالتدفقات المستقبلية للوحدة، ومن ثم تحديد قيمتها الحالية. بينما يرى آخرون أنه يلزم تحديد جميع التدفقات الداخلة والخارجة بغض النظر عن مدى ارتباطها بالنشاط وعن عدم تكرارها، ويؤكدون من وجهة نظرهم صعوبة أو استحالة الفصل بين هذين التصنيفين، فكلاهما متداخل، وأن عملية الفصل أحياناً تتأثر بالحكم الشخصي للمقاييس دون التزامها بمنهجية موضوعية، ولذا يرون أن تأثير إجراءات الفصل يؤدي إلى التأثير على قدرة المحاسبة في إنتاج معلومات تساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، وهذا المفهوم يُمثل «الربح الشامل» .

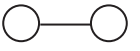
وهناك من يرى كمخرج عملي أن يتم الإفصاح عن جميع عناصر الدخل من إيراد ومصروف ومكسب وخسارة، ويُترك أمر اختيار مدخلات نماذج التنبؤ للمحللين الماليين.

أما المشكلة الأزلية الأخرى بالإضافة إلى مشكلة الاعتراف بالإيراد، التي تواجه المحاسبة علماً وممارسة عند قياس الدخل وخاصة الكلاسيكي منه، فتكمن في تغطية الإيراد بمصروفه سواء كان إلصاقاً أو مقابلةً أو زمنيًّا.

وكحقيقة أساسية لغرض معرفة الفرق بين الجهد والمنفعة، فلا بد أن يكون هناك مقارنة بين ذلك الجهد وتلك المنفعة، التي تأتي من مبدأ الاعتراف بالإيراد. وكما لاحظنا فإن مبدأ الاعتراف بالإيراد ليس فرضاً علمياً، لأن عليه استثناءات، ولغرض المقارنة لا بد من تحديد تلك الجهود، التي يتم تحديدها عن طريق تحديد ما يُعرف بمقارنتها بالمنافع، وتبقى عندنا الجهود مخزوناً حتى يتم الاعتراف بالإيراد، وعند ذلك نبدأ بمقارنتها بالمنافع (الإيرادات)، فعلى سبيل المثال:

الآلة (أصل) ← الاستهلاك (مصروف) ← إذا تم الإنتاج يحول الاستهلاك إلى أصل يُوزع على الإنتاج ← وإذا تم تخزين الإنتاج صار المصروف أصلاً ← وإذا بيع المخزون ← اعترف بالإيراد، وتحول الأصل مصروفاً، ويبقى المصروف أصلاً، حتى يتم الاعتراف بالإيراد.

ونتيجة لذلك لا بد من المقارنة لارتباط المصروف بالإيراد، ولكي نصل بالمقارنة إلى مستوى العلمية لا بد من الإنصاف. أي لا بد أن يكون هناك ارتباط علمي بين كل مصروف وكل إيراد. وإذا أُريد لمقارنة الإيرادات بالمصروفات أن يتم الاعتراف بها لا بد أن تكون عملية الإلصاق بين الإيرادات والمصروفات 100%. أي كل مصروف لا بد أن يكون مرتبطًا 100% بالإيراد. ولكن الحقيقة أن الواقع العملي غير ذلك، لذا لن تتم عملية الإلصاق مما جعل العلماء ينزلونها عن مستوى العلمية. إذاً المبدأ ليس مبدأً علمياً، ولكنه مبدأ محاسبي، وهو محاولة إلصاق الإيراد بالمصروف، ولكنه يستحيل علمياً الإلصاق فحُوّل إلى مستوى المقابلة. وذلك لوجود استثناءات، وهنا تبرز ثلاثة مستويات للتغطية، وهي:

لا إلصاق ولا مقابلة	مقابلة	إلصاق
		

1) بعض المصروفات يُمكن إلصاقها 100% مع إيرادات معينة.

2) هناك مصروفات لا يُمكن إلصاقها، ولكن يُمكن مقابلتها مثل المصروفات الصناعية غير المباشرة. والمقابلة هي حل عملي نسعى من خلاله إلى التقرب من المستوى العلمي وهو الإلصاق.

فمثلاً راتب مدير المصنع لا يُمكن إلصاقه بالمنتج، وذلك لأنه مصروف غير مباشر. بينما تكلفة الخشب في إنتاج الطاولات يُمكن إلصاقها، لأنها مصاريف مباشرة. ومتى ما كانت المقابلة أقل من العلمية لا بد أن نفترض، وإذا افترضنا فإن كل فرض مساوٍ في صحته للفرضيات الأخرى، وتبقى جميع الفرضيات عشوائية، وذلك لأنها لا تؤدي إلى إلصاق، ولكن تؤدي إلى المقابلة.

3) بعض المصروفات لا يمكن إلصاقها أو مقابلتها، حيث لا يمكن ربطها بالإيراد، مثل المصروفات العمومية، حيث لا يمكن ربطها بإيراد محدد، وإنما تُحمل على السنة المالية التي تم فيها الصرف.

ومما سبق يتبين لنا منطقياً أنه إذا كان هناك شيء غير علمي وغير محدد وهو الإيراد، فلا يُمكن إلصاق شيء محدد (مصروف) على شيء غير محدد (الإيراد)، وحتى لو أردنا إلصاقه فإن عملية الإلصاق تبطل وتتحول إلى عملية المقابلة، وهي عملية عشوائية، لذا فهي غير علمية. والسؤال هنا: كم نستطيع أن ننتج من رقم للدخل؟ وهل نستطيع أن نُخرج رقم دخل علمي؟ طبعاً لا وذلك لأن:

1) الإيراد لم نصل إليه بطريقة علمية، وإنما بطريقة عشوائية.
2) الإيراد شيء غير محدد، فلا يمكن إلصاق المصروفات به.
3) هناك مصروفات يستحيل قياسها علمياً، ولذلك فإننا لا بد أن ننزل من مستوى الإلصاق إلى مستوى المقابلة.
4) هناك مصروفات يستحيل قياسها، ويستحيل إلصاقها، لذا فإنها تذهب إلى قائمة الدخل بما يؤدي بالدخل إلى العشوائية. والدخل يأتي من الفرضيات، ويُوصف الدخل عند ذلك بالعدالة وليس بالعلمية، وإذا تغيرت الفرضيات تغير الدخل.

إن التغير في صافي الأصول في المحاسبة، إذا افترضنا ثبات التغيرات الرأسمالية، يحكمه بالدرجة الأولى فرضيات حددها المحاسبون. إذاً التغير في صافي الأصول هو من إنتاج المحاسبين، وليس عاكساً للتغير الموجود (الطبيعي). أي أن التغير ناتج من الفرضيات، وإذا تغيرت الفرضيات تتغير صافي الأصول.

4. الدورية

يبين الأدب المحاسبي والممارسة العملية وجود علاقة مباشرة بين تطور القياس والإفصاح والعرض المحاسبي وبين تطور حاجات المجتمعات البشرية؛ كما أن كمية ونوعية وقيمة تدفق المعلومات لها تأثير مباشر على نماذج اتخاذ القرارات الاقتصادية، فكلما تطور المجتمع نمت حاجاته وتطلب معلومات موثوقة تتدفق باستمرار لكون القرارات الاقتصادية لا تتوقف انتظاراً للمعلومات، كما أن مصادر المعلومات بدأت تتنافس فيما بينها، ولعل المحاسبة أصبحت مع الأسف

إحداها، بعدما تربعت لمدة زمنية طويلة على العرش كونها المصدر المالي الوحيد لمتخذي القرار الاقتصادي.

إن أفضل أسلوب لمعرفة نتائج القياس المحاسبي للوحدة المحاسبية، ولا نقول الأسلوب العلمي، يكمن في قياس الفرق بين صافي أصول الوحدة المحاسبية في بداية نشأتها وبين صافي الأصول عند تصفية تلك الوحدة، ولا شك أن متخذي القرار لا يمكنهم الانتظار لنتائج القياس تلك، ومع نمو حاجات متخذي القرار لمعلومات سريعة، اقتضى الأمر أن يتم تقسيم حياة المشروع إلى ما يُعرف «بالمدة المالية» وتطول وتقصر تلك المدة زمنياً حسب تطور المجتمع، فلقد كانت تلك المدة تُعادل سنتين ميلاديتين في أوائل القرن العشرين، قُلصت في أواسطه إلى سنة ميلادية، ثم قُلصت في آخره إلى ثلاثة أشهر، وهناك توجه لتقليصها مع تطور أسواق المال العالمية إلى الشهر، وقد تصل إلى أسبوع أو أقل في المستقبل.

وعلى الرغم من أهمية إخراج نتائج القياس المحاسبي بأسرع وقت ممكن، إلا أن تقسيم حياة المشروع إلى أوقات دورية أحدث مشكلات محاسبية لا حصر لها، فكلما قلت المدة الزمنية للمدة المالية كلما زادت معه عشوائية نتائج القياس المحاسبي؛ وذلك يرجع إلى ضرورة استخدام نظرية التوزيع كمنطلق أساسي لعمليات القياس. أي أن فرض الدورية على الرغم من أهميته لتسريع تدفق المعلومات إلا أنه جلب معه مشكلات لا حصر لها تتمثل أساساً في عشوائية نتائج القياس. فكلما زادت المدة الزمنية للحقبة المالية قلت معها عشوائية القياس المحاسبي، والعكس صحيح.

إلا أننا يجب أن ننوه هنا أن الدورية تقتضيها مبررات عملية، تتمثل في حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وستستمر عمليات الضغط على المهنة لتقليص الفترة الزمنية مستقبلاً، مما يستوجب من أكاديميي ومحترفي المحاسبة إيجاد الوسائل والمعايير، التي قد تحد من عشوائية القياس وزيادة موضوعيته. وإلا يستسلموا لمقولة Thomson المشهورة بأن «أي وسيلة ينتج عنها توزيع التكاليف

فإن نتائج القياس ستظل عشوائية» أي بمعنى آخر: أن التوزيع هو مصدر عشوائية القياس، وأن الدورية هي السبب الرئيس للتوزيع.

5. الثبات

المتتبع لتاريخ تطوير الفكر المحاسبي وما يتبعه من تطور لمعايير المحاسبة يلحظ أنها تتغير تبعاً لتطور حاجات المجتمع، كما أن المحاسبين المحترفين أو تجمعاتهم تُعدل أساليب القياس والعرض والإفصاح المحاسبي، بما يُحقق عكس تلك الأساليب لواقع الاقتصاد بعدالة. وحيث إن الجميع يُؤكد عدم وجود قياس محاسبي علمي يعطي نتائج علمية،عليه تتعدد أساليب القياس للأحداث المالية، وتتباين نتائجها تبعاً للسياسة المحاسبية المختارة. وللحد من تعديل القوائم المالية دوماً للوصول إلى نتائج أكثر عدالة، سواء أكان اختيارياً أو تعديلاً إجبارياً تماشياً مع تعديل المعايير المعتمدة، يتطلب الأمر أن يُفترض الثبات على مر الزمن في تطبيق سياسات محاسبية للقياس المحاسبي، وأن يتم العرض والإفصاح عن أي تعديلات تحدث اختيارياً أو إجبارياً في السياسات المحاسبية أو التقديرات المحاسبية أو أي تعديلات في الوحدة المحاسبية. ويرجع المنطق الأساس لضرورة فرض الثبات أنه يلزم استخدام نفس الفرضيات والمبادئ وطرق ووسائل القياس المحاسبي بين مدة مالية وأخرى، ليتيح الفرصة لمستخدمي القوائم المالية للمقارنة الطولية (التسلسلات الزمنية) أو العرضية داخل الوحدة المحاسبية أو قطاعاتها أو الصناعة أو السوق ككل؛ ويبررون هذا الفرض بأنه في ظل عدم توافر أساس علمي للقياس المحاسبي، فقد يستحيل إجراء مثل تلك التحليلات، ومن ثم تضليل متخذي القرار الاقتصادي.

ولقد سعت جل المعاهد والهيئات المحاسبية المصدرة لمعايير المحاسبة إلى ترسيخ هذا المبدأ أو الفرض حماية لمستخدمي القوائم المالية وتعزيزاً لعدالتها. كما تعترف تلك الجهات أنه أحياناً يقتضي الأمر ضرورة تجاوز هذا المبدأ أو الفرض سواء اختيارياً أو إجبارياً عند تعديل معيار محدد، أو نشوء حالات تقتضي تعديل التقديرات المحاسبية أو تعديل أخطاء محاسبية سابقة أو تعديلاً في الوحدة

المحاسبيــة. ولقد نظمت جـل المعايير الدوليــة والمحلية أسلـوب القياس والعرض والإفصاح لمثل هذه الحالات، حتى تُتاح لمستخدمي القوائم المالية المقارنة الطولية والعرضيــة، آخـذاً في الاعتبار مثل هــذه التغيرات المحاسبية، سـواء في المبادئ أو التقدير أو الخطأ أو الوحدة المحاسبية، ويقتضي معيار العرض والإفصاح السعودي علـى سبيل المثال ضرورة الإفصــاح عن أي تغيرات في العناصــر المذكورة، فيلزم عنــد تعديل السياســة المحاسبية إجبارياً إلى طريقة المتوسـط أو المتوسط المرجح بعــد صدور معيار المخزون السعودي لجميع المنشــآت، التي كانت تستخدم طريقة الأول فــالأول أو الأخير فــالأول أو أي طريقة تدفق أخرى للمخزون، والإفصاح عن تأثـير ذلك علـى عناصر القوائــم المالية. أمــا اختيارياً فــإذا رأت الشركة تعديل طريقــة الاستهلاك مــن القسط الثابــت إلى المتسارع يلزم الإفصــاح عن أسبابه وأثــره؛ كمــا أن أي تعديل في التقديرات المحاسبية إثــر معلومات مستجدة يقتضي ضرورة الإفصاح عن أسبابه وأثره على عناصر القوائم المالية، كما يقتضي المعيار أيضاً الإفصاح عن أي تعديلات نتيجة أخطاء محاسبية سابقة، وكذا إعادة إعداد القوائــم الماليــة للفترات المالية المنشورة عند أي تعديــل في الوحدة المحاسبية. كل ذلك بهدف المحافظة على ثبــات الافتراضات والمبادئ وطرق القياس المستخدمة للوصول إلى نتائج عناصر القوائم المالية بين مدة مالية وأخرى.

6. القابلية للمقارنة

لعل من أهم خصائص المعلومة المحاسبية إمدادها متخذي القرار الاقتصادي بالبيانات التي تساعدهم في التحليل الطولي والعرضي، ويُقصد بالتحليل الطولي أن يكــون هنــاك بيانات مالية لمدد ماليــة متتالية حتى يمكن من خــلال ما يُعرف بتحليل السلسلات الزمنيــة (Time Series Analysis)، الذي ينُتج منه اتجاهات البيانات التاريخية من خلال مدلولات إحصائية قد تكون مفيدة للتنبؤ بالمستقبل، أمــا التحليــل العرضي فإنــه ينصب علــى تحليل عناصــر القوائم الماليــة لوحدة محاسبيــة لمدة زمنية محــددة لإيجاد المؤشــرات المالية العاكســة لفاعلية إدارتها كربحيــة السهــم أو مكرر الربحيــة (P/e) أو تحليل فاعلية الوحــدة بمثيلاتها في

الصناعة أو في الاقتصاد ككل. وقد يُجمع في بعض الأحيان التحليل الطولي والعرضي معاً.

إن مكمن أهمية المعلومة المحاسبية المُنتجة ليس في ذاتها، ولكن في مدى الفائدة منها. وبما أن المعلومة كأي ظاهرة تتأثر بالزمان والمكان، فهذا يعني أن تفحصها لوحدها قد لا يُكمل خاصية أهميتها لمتخذ القرار، فلا بد أن تكون متسمة بصفة أو خاصية مقارنتها طولياً وعرضياً. وفي الأولى يتم مقارنة نتائج الماضي مع الحاضر، ويُقارن أيضاً بالواقع المستقبلي؛ سواء لوحدة محاسبية بذاتها أو مجموعة تنتمي لقطاع واحد أو للاقتصاد ككل، وقد تكون المعلومة مفيدة إذا ما تمت مقارنتها مع ما يعرف بالمقاييس المتوسطة للصناعة أو الاقتصاد، أو مقارنتها بوحدة محاسبية أخرى مع ثبات عنصر الوقت، وقد يتم مقارنتها جغرافياً وغيرها من أساليب المقارنة الأخرى. وعليه فإن صمام أمان أسلوب المقارنة الطولية يكمن في افتراض ثبات السياسات المحاسبية، أما صمام أمان أسلوب المقارنة العرضية، فيكمن في محاولة التوحيد أو التجانس لأساليب القياس، وهذا توجه معايير المحاسبة المتعارف عليها، سواء للاقتصاد ككل أو للصناعة ذاتها.

رابعاً: الجزء الرابع من العبارة: العرض والإفصاح

«... *وأن يتم إيصال نتائج القياس من خلال عرض ذي أسلوب مفهوم وملائم للمستفيدين، والإفصاح عن المعلومات بشكل كافٍ، يجعلها ذات منفعة للمستفيد مع مراعاة خصوصية الصناعة والأهمية النسبية، ومع الأخذ في الاعتبار مخاطر عدم التأكد*». ويُستنتج من هذه العبارة خمس فرضيات أو مفاهيم هي:

- الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية.
- الإفصاح الكافي والمفيد.
- خصوصية الصناعة.
- الأهمية النسبية.
- مخاطر عدم التأكد (الحيطة).

obeikan.com

1. الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

لقد سعى أكاديميو المحاسبة ومهنيوها إلى العمل على تأصيل فكرة أن تحمل دوماً المعلومات المحاسبية قيماً مضافة مفيدة لمتخذي تلك القرارات، وإلا أدى إلى لجوئهم إلى مصادر معلومات أخرى، مما يُفقد المهنة لأهم خدماتها؛ ومن أجل المحافظة على هذا التوجه تُسارع الهيئات المحاسبية إلى وضع خصائص محددة يلزم أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، لكي تُحافظ على إمدادها للمستفيد بالمعلومات المنتجة، التي تُقاس بمدى فائدتها للمستفيد، فدونها يكون إنتاج تلك المعلومات كلفة دون نفع ولا يلزم إنتاجها؛ ولا شك أن مثل هذا التوجه يصعب أحياناً تطبيقه، وذلك أن مستوى فائدة المعلومة لا يعتمد فقط على خاصيتها، وإنما على متخذ القرار ذاته (أو المستفيد)، فهل هناك تحديد دقيق للمستفيدين؟ وهل احتياجاتهم متعددة (Heterogeneous) أو متوافقة (Homogeneous)؟ ومقدرتهم أيضاً على تحليل المعلومات واستنباط مدى الفائدة منها، وكذا مستوى الإدراك للمجتمع والفرد كمتخذين للقرارات.

بالإضافة إلى أن خصائص المعلومات مهما سردناها تخضع بالدرجة الأولى إلى ميزان مقارنة كلفة إنتاجها مع منافعها، فقد تكون المعلومة تمتاز بجميع الخصائص الجيدة للمعلومة، ولكن كلفتها لا تلاءم عائدها عندئذ لا يلزم إنتاجها، كما أنها تخضع لميزان الأهمية النسبية، الذي يعني مدى أهمية المعلومة لمتخذ القرار سواء نوعياً أو كمياً.

ومع ذلك فلقد رسى لدى مفكري المحاسبة وكذا متخصصيها من خلال المعاهد والهيئات المهنية عدداً من خصائص نظرية يتم سردها في أدبيات المحاسبة ونشرات المجتمعات المهنية، فعلى سبيل المثال حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في نشرة مفاهيم المحاسبة المالية (Sfac) الخصائص الأساسية أو الحد الأدنى منها أو ما تسمى الخصائص النوعية للمعلومات، ويمكن تلخيصها كما يأتي:

(أ) الملاءمة

وتُحدد هذه الخاصية للمعلومات المنتجة بأن تكون أداة فاعلة كمدخلات لقرارات المستفيد منها، سواء أكانت عن الماضي أو الحاضر أو المستقبل، وأن يكون لها تأثير على إحداث تغير في اتجاه القرار أو تأكيد أو نفي توقعات نتائج محددة سلفاً. ولذا فإن المعلومات التي لا تُوافق خصائص مدخلات تلك القرارات لا ترقى إلى مستوى الملاءمة، ولكي تتوافق مع تلك الخصائص لا بد أن ترقى إلى خصائص المعلومات الأخرى، سواء التوقيت أو القدرة على التنبؤ أو إعطاء معلومات ارتدادية ونحوها.

(ب) القدرة على التنبؤ

كلما تميزت المعلومة المحاسبية بالقدرة على إمداد متخذ القرار الاقتصادي ومساعدته في زيادة احتمال التوقعات وتقليل احتمال خطر اتخاذ تلك القرارات، كلما زادت فائدتها وحاجة المستفيد لمثل تلك المعلومات، والعكس صحيح، لذا فإن خاصية القدرة على المساعدة في التنبؤ خاصية مهمة للمعلومة المحاسبية.

(ج) المعلومات الارتدادية

إن من أهم خصائص منتجات أي نظام معلومات قدرته على إمداد متخذي القرار بمعلومات ارتدادية تقيس مدى قدرة وفاعلية ذلك النظام؛ وبما أن المحاسبة مهمة لإمداد متخذي القرار الاقتصادي بالمعلومات، فمن باب أولى أن تتعزز فائدتها للمستفيد عند تميز معلوماتها بإمداد المستفيد بمعلومات ارتدادية لفحص توقعات سابقة بُنى عليها قرارات اقتصادية فعلية، ومن ثم إمداد متخذ القرار بمعلومات لفحص نتائج قراراته وتعديلها بناءً على المعلومات الارتدادية.

(د) التوقيت الملائم

لعل من أهم خصائص المعلومة أن تصل متخذ القرار في الوقت الملائم، وإلا فقدت قيمتها أحياناً، وأصبحت غير مفيدة للمستفيد، فالسرعة في إنتاج البيانات تحولها إلى معلومة مفيدة، وإلا حلت محلها بيانات غير مفيدة، ولا شك أن هذه الخاصية هي التحدي الحاضر والمستقبل الذي يواجهه مفكري المحاسبة

وممتهنيهـا، حيث إنه كلمـا قلت المدة الزمنيـة للمدة الماليـة زادت معه عشوائية القياس المحاسبي، لذا يلـزم تحديد نقطة التوازن المثالية (Optimal) التي يمكن من خلالها إنتـاج معلومات بالسرعة الملائمة والمحافظـة على خصائص القياس المحاسبي.

(هـ) درجة الثقة

يُفترض أن تتصف المعلومات المحاسبية المُنتجة بدرجة عالية من الثقة، وكما نعلـم أن الثقـة هي سلوك ولا يوجـد درجة كاملة للثقة، وإنما هـي خاصية معناها مرتبط بمقارنتهـا بمثيلاتها؛ عليه، فهي درجة رياضيـة مرتبطة بالمكان والزمان وسلوك متخذ القرار؛ ولكن على وجه العموم يتفق جل علماء المحاسبة أنه يقتضي للرقـي بدرجـة الثقة بالمعلومـة أن تكون خالية من الأخطاء المتعمـدة، وأن لا تكون منحـازة ولا تتأثـر بسلوك وطباع منتجها، وأن تعكس بعـدل الغرض منها؛ وبما أن خصائص المعلومات متداخلـة؛ فلكي تكون على درجة من الثقة يُفترض اتصافها بالخصائـص الأخرى للمعلومة مثـل الملاءمة وإمكانية الاعتمـاد عليها وتوافرها في الوقـت الملائم واتصافهـا بصدقها في التعبير والقابليـة للمقارنة وغيرها من الخصائص النوعية المرتبطة بها.

(و) التثبت من المعلومة

لقـد شغلت هـذه الخاصية حيـزاً كبـيراً من الفكـر المحاسبي خـلال القرن العشرين ومازالت، فهي الأساس أو الركيزة التي تعكس خاصية موضوعية القياس المحاسبـي، وقد تكون المبرر الأساسي للتشبث بالكلفـة كأساس للقياس المحاسبي؛ وعمليـة التثبت من نتائج القياس علمياً تختلف عنها في خاصيـة التثبت في الفكر والتطبيق المحاسبي، حيث تنتفي خاصية العلمية عن نتائج القياس المحاسبي لعدم توافـر شروطه، ولذا تُستخدم طرقـاً محددة لعكس هذه الخاصيـة ومن ثم إثبات الفرض الآخر من العلمية «الموضوعية» من خلال التأكد من أن النتائج التي يتوصل إليهـا شخص معين باستخدام طرق قياس محددة ومعروفة مسبقاً، تُطابق النتائج التي يستخدمها شخص آخر مستقل عن الأول في حالة استخدامه نفس الأساليب.

obeikan.com

وكلمـا زاد عدد تكرار المحاولة بنجاح زادت خاصيـة التثبت من تلك المعلومة. هذا لا يعنـي بأي حال صحـة تلك المعلومات، فقد تتطابق النتائـج من مئات الأشخاص الذيـن يستخدمون نفس الأساليب الخاطئة أو غـير العادلة. ولا يمكن في المحاسبة إثبـات المعلومة إلا في حالة توافـر دليل راسخ يثبتها، وهذا لا يتم إلا في إثبات وجود الشـيء المـادي. أما فيما عداه فـإن القرائن أو الدلائل مقنعـة لإثباته؛ فعلى سبيل المثـال يُمكن إثبـات صحة قياس عدد الكراسي الموجـودة في قاعة الدرس، ولكن لا يُمكـن الإثبات بصحة سعرها والعاكس لعددها وسعر كل وحدة، ولكن يُمكن إثبات عدالتهـا بموضوعيـة بتوافر دلائـل أو قرائن مقنعـة كفاتورة الشـراء وغيرها من القرائن؛ كما أن إثبات قسط الاستهلاك، لا يُمكن أن يتم مباشرة، ولكن عن طريق إثبات النتيجة بتكرار احتسابها مرة أخرى من شخص آخر مستقل باستخدام نفس الطريقة، هذا لا يعني بأي حال التأكد من صحة مصروف الاستهلاك ولكن التأكد من موضوعية أسلوب التثبت؛ ولعل هذا القصور لا يرجع إلى الخاصية ذاتها، ولكن للقصور في أساليب القياس المحاسبي ذاته وتوافر أدلة الإثبات الموضوعية.

(ز) حياد المعلومة

لكـي تكون المعلومة مفيدة لمتخذ القرار الاقتصادي يلزم أن تتصف بحيادها، وهـذا يعني عـدم تأثر إجـراءات إنتاجها بتوجه محدد سلفـاً، وإلا فقدت قيمتها، وإذا كان القـرار أو التوجـه محدداً، فلا قيمة لمدخلات حُددت مخرجاتها مقدماً؛ كما يلزم لحياد المعلومة عدم تأثر سلوك منتجها بتوجه أو اتجاه محدد؛ ولذا يلزم الالتزام بخاصية حياد المعلومة لكي تكون مفيدة وذات قيمة مضافة.

(ح) القدرة على التعبير الأمين

يُفترض أن تكون المعلومة المحاسبية ناقلـة لخاصية محددة بكل أمانة، وهذا يعني افتراض الأمانة عند ترجمة الظواهر التي تُعبر عنها تلك المعلومة. وبافتقار هذه الخاصية فإن المعلومة تفقد أهميتها وفائدتها للمستفيد.

وأخيراً فإن أدبيات المحاسبة، كما أسلفنا تُترجم اجتهادات العلماء في تحديد خصائـص المعلومة المحاسبية، فقد نجد خاصية الأهمية النسبية وخاصية الكلفة

والعائـد وخاصية الثبات وخاصية القياس العادل وخاصية التطابق وغيرها. ولكن كلهـا تصـب في فكرة واحدة تكمـن في تطوير القيمة التي تضيفهـا المعلومة لمتخذ القـرار، وأن تتماشـى المعلومة المحاسبية مـع التطورات البيئيـة للمجتمع وتنامي حاجاته.

2. الإفصاح الكافي والمفيد

يعنـي الإفصـاح بشكل عام نشـر المعلومات بأي وسيلة مـن وسائل الاتصال؛ وطبقـاً لنظريـة الاتصـال فإن هنـاك المرسل والرسالـة والمرسل إليـه، ويقتضي الإفصاح في المحاسبة الاهتمام بعنصري الرسالة وكذا المرسل إليه، ولقد تفاوتت آراء علمـاء المحاسبـة وكذا ممتهنيها علـى تحديد محتوى الرسالـة وكذا تحديد دقيـق للمرسل إليه (المستفيد)؛ فما هي حدود المعلومات الواجب الإفصاح عنها؟ وما هو الحد الفاصل بـين المعلومات التي تهم المستفيد لاتخاذ القرار الاقتصادي الرشيـد وبين المعلومات السرية الخاصة بالمنشأة، والتي قد يحتمل الإفصاح عنها ضـرر حاضـر أو مستقبلي على نموذج أعمال الشركة؟ كمـا أن الجدل يمتد أيضاً لتحديـد المستفيدين من تلـك القوائم نوعاً: هل هم مجموعـة واحدة، أو مجاميع متعـددة ذات رغبـات ومدخـلات واضحة ومحـددة؟ وكذا تحديـد مستوى حجم وإدراك المستفيد لتحديد كمية ونوع المعلومات المطلوب الإفصاح عنها.

مثـل هذه الأسئلة وغيرها الكثير شكلت حيـزاً كبيراً في الأدب المحاسبي منذ فـترة السـتينيات الميلادية من القـرن العشرين، وتسابـق الباحثـون على إجراء الدراسـات الميدانيـة المعتمـدة على حركـة أسـعـار أسـواق المـال وتأثيـر المعلومـات المحاسبية على حركتها؛ مثل أبحاث (1968) Ball & Brown، وأبحاث (Libby 1972) وأبحـاث (1986) Zimmerman في النظريـة الإيجابيـة وأبحاث (1972) Beaver وما بعدها، ونظريات الوكالة ونظريات السوق الكفؤ وغيرها.

وعلـى وجه العمـوم فإن طبيعة الوحدة المحاسبية ومـدى اهتمام المستفيد من إفصاحاتها ولدت ما يُعرف بنظريات التملك. فمنهم من يرى بنظرية أن الإفصاح

يلزم أن يُوجه بالدرجة الأولى إلى الملاك (نظرية الملكية) (yroehT yrateirporP)، عليه فإن القياس والإفصاح والعرض المحاسبي يجب أن يُركز على حاجات المستفيد الأساسي، ألا وهو المالك الحالي والمنتظر، ولذا فإن صافي أصول الوحدة المحاسبية هي عبارة عن (الأصول – الخصوم)، وعليه فإن الإفصاح يجب أن يُركز على هذه المعادلة، أي على قائمة المركز المالي، أما العناصر الأخرى فهي خارج إطار المعادلة وتمثل حقوقاً للغير والإفصاح عن تفاصيلها يأتي في مراحل أدنى. وآخرون يعتقدون بنظرية الوحدة المحاسبية (The Entity Theory) التي يُفترض فيها أن أصول الوحدة المحاسبية مملوكة لجميع مالكي مصادر تمويلها، سواء أكانوا الملاك أو غيرهم، وأن (الأصول = حقوق الملكية + الخصوم)، وهذا يعني ضرورة أن يُركز الإفصاح على حقوق كل الممولين، وليس فقط تركيز الاهتمام على الملاك كما في نظرية الملكية، وأن الدخل هنا يُشارك فيه الجميع، وبهذا فإن التركيز يكون على الإفصاح عن تفاصيل مصادر الدخل وتدفقه (قائمة الدخل)، فبدلاً من التركيز على الأداء للملاك فإن القياس والإفصاح يجب أن يُركز على أداء الوحدة كاملاً لجميع ملاك مصادر تمويلها. كما أن هناك من يرى أن يتم التركيز فقط على المساهمين العاديين، وأن يتم استثناء مالكي الأسهم الممتازة، وهو ما يُعرف بنظرية حقوق الملكية الصافية (The Residual Theory) وتكون المعادلة في هذه الحالة صافي الأصول = الأصول – (الخصوم + حقوق الملكية ذات الامتياز). بالإضافة إلى من يرى أن يرتكز القياس والإفصاح المحاسبي على أساس نظرية المنشأة (Enterprise Theory)، ولذا فإن التركيز هنا ليس على حقوق الملاك أو مالكي مصادر التمويل، بل يتجه لجميع أفراد المجتمع، لكون تلك الوحدة نشأت أساساً لتخدم جميع أفراد المجتمع، ولذا فيجب أن يتم التركيز هنا ليس فقط على الملاك كما في النظرية الأولى أو مالكي مصادر التمويل كما في النظرية الثانية، بل جميع طبقات وأفراد المجتمع لكون الوحدة أُسست لتؤدي مهمة بإعطاء الاقتصاد قيمة مضافة سواء صناعية أو زراعية أو خدمية أو غيرها، لذا فإن أمر وشأن تلك الوحدة يهم كافة أفراد المجتمع، ويجب أن تُركز المحاسبة قياساً وإفصاحاً

آخذة هـذه النظرية في الاعتبار. وأخيراً فإن هناك من يرى بنظرية الموارد المالية (The Fund Theory) التـي تهتم بمدى كفـاءة استخدام الأصول المتاحة للإدارة، فالمجتمـع هنا عزل مجموعة مـن الأصول ويلزم علـى الإدارة استخدامها بكفاءة وفاعليـة، والوحـدة المحاسبية قياسـاً واختصاصاً هنا تعني وحـدة مالية مستقلة ذات مصـادر ماليـة متعـددة (Funds) عُزلـت لغرض إنجاز نشاطـات وأهداف محددة تحت قوانين ونظم يُحددها المجتمع.

وبغض النظر عن نظرية التملك وإلى أين يجـب أن يُركز القياس والإفصاح المحاسبـي، فإن نمـاذج اتخاذ القـرارات الاقتصادية سـواءً أكانـت استثماراً أو تمويـلاً تتطلب الإفصاح عـن معلومات كمدخلات لتلك النمـاذج. وهناك خلاف عميـق في الأدب المحاسبـي عنـد تحديد تلك المدخلات ومن ثـم تحديد المتغيرات المستقلـة المؤثرة على نتائج تلك النماذج. فمن يرى أن المستفيد من القوائم المالية ذوي رغبـات محـددة وأن قراراتهم متوافقـة (Homogeneous)،ومنهم من يرى تعـدد رغباتهـم (Heterogeneous)، ولذا فإن الأخذ بالأول لـه تأثير مباشر على كميـة ونوع المعلومـات اللازم الإفصاح عنها، كما أنها تُحـدد أيضاً مستوى محدد لفهـم المستفيـد وسلوكه، بينما أن الأخـذ بتعدد رغبـات المستفيدين يعني بطريق مباشـر أنه يصعب تحديد المستفيدين ومن ثم تحديـد مدخلات قراراتهم وبفتح مسألة الإفصاح المحاسبي على مصراعيه.

بالإضافـة إلى تعدد نظريات الملكية وفئـات المستفيدين يبقى أن تحديد كمية ونـوع المعلومات المراد الإفصاح عنها أمـر مهم، ومعني بدرجة كبيرة من الأبحاث في أدبيـات المحاسبـة ومعاييرها المهنية. فمـن قائل بضـرورة الإفصاح عن كافة تفاصيل المعلومـات إلى قائل بأن زيادة كمية المعلومات وتفاصيلها يؤدي إلى عكس الهدف من الإفصاح، وهنا نشأ ما يعرف أكاديمياً ومهنياً بالإفصاح العادل (Fair Disclosure) والإفصاح الكامل (Full Disclosure) والإفصاح الكافي (Adequate Disclosure)، والإفصاح الأمثـل (Optimal Disclosure)، وغيرها من مستويات

الإفصـاح. فالإفصاح العـادل فكرة أخلاقيـة تقضي بأن يعتمد قـرار الإفصاح، سـواء مـن المنشأة أو مشرعـي الإفصاح علـى أساس العدل المجـرد، ويعني ذلك معاملـة كافة الأطـراف المهتمة بالإفصـاح بالتساوي وبالعدل المجـرد. وكما نعلم أنه يصعب تحديد مقياس محـدد للعدل المجرد لصعوبة تحديد المستفيد وتحديد سلوكه ونماذج اتخاذ القرار، ومن ثم تبقى فكرة الإفصاح العادل فكرة نظرية قد يستحيـل تطبيقها علـى أرض الواقع، ومع ذلك لا يُمكن الإنـكار أن هذه الفكرة أو الفرضية فكرة مثالية يجب أن تسعى جميع المجتمعات إلى وضعها كهدف أساسي عنـد اتخاذ قـرارات الإفصاح. أما الإفصاح الكامل فينقـل مستوى الإفصاح إلى مستـوى أعلى، بحيث يتم العمل تشريعاً وتطبيقاً على الإفصاح عن كافة المعلومات المؤثرة على مالية الوحدة المحاسبية، أن لا يتدخل المشرع أو المطبق في تحديد كمية ونوعيـة تلك المعلومات. وعلـى الرغم من بساطة هذه الفرضية إلا إنها تواجه على أرضـ الواقع مشكلات أساسية، أقلها أنهـا أحياناً تضلل بعض المستفيدين، حيث إن التعمـق في التفاصيل يُعطي نتائج عكسية أحياناً، كما أن فرضية قدرة المستفيد علـى فرز وتحديد المعلومـات التي يحتاجها من كمية ونوعيـة معلومات كثيفة قد لا تكون صحيحة عملياً، بالإضافة إلى ممانعة الإدارة وأحياناً الملاك في الإفصاح عن معلومات قد تعطي غلبة لمنافسيها؛ وقد تضر الوحدة والقطاع والاقتصاد ككل على المـدى البعيد. أما فرضية الإفصاح الـكافي فتعني أن يتم تحديد المعلومات الكافية للمستفيد من قبل المشرعين، ويلزم تطبيقها ويُحدد فيها الحد الأدنى من المعلومات؛ وفي ظـل صعوبة تحديـد مستوى الإفصاح في أي مجتمع يلزم تحديد حد أدنى يلزم الإفصاح عنـه واستقر علمياً ومهنيـاً. أما الإفصاح الأمثـل Optimal Disclosure فيعني تحديـد مستوى الإفصاح الذي من خلاله يُخدم كافة الأطراف بما لا يضر بالوحـدة المحاسبية ذاتها؛ ولا شك أن هذه الفكـرة ممتازة من الناحية النظرية، ولكـن يصعب أيضاً تطبيقها عملياً، لصعوبة تحديد تلك النقطة التي تتلاقى فيها مصالح كافة الأطراف بعدالة تامة.

ولعلـه اتضـح لنا من النقاش السابـق أن فرضية الإفصـاح مازالت في بداية تطورهـا، وتحتـاج إلى دراسـات متعمقـة، وأرى أن الإفصـاح مهمـا قلنـا يعتمد

بالدرجـة الأولى على مستوى وعـي المجتمع وتطور مؤسساته الماليـة، سواء أكانت استثمارية أو تحليلية، وإن مستوى الإفصاح ينبع من المجتمع، فكلما تطور المجتمع أفراداً ومؤسسات تطور معـه الإفصاح، ولن يصل الإفصاح إلى مستوى الإفصاح العـادل أو الكامل أو الكافي أو الأمثل، بـل أقصى ما سيصل إليه مستوى الإفصاح العملـي (Practical Disclosure) الـذي يعتمـد على حاجات المجتمـع ذاته، فقد يكـون الإفصاح العملي عادلاً ومثالياً في مجتمع، بينما لا يرقى إلى هذه المستويات في مجتمعـات أخـرى، ويتطلب موقفـاً يُحدد حداً أدنى من الإفصـاح الذي يُعرف بالإفصاح الكافي.

3. خصوصية الصناعة

الفاحص لجل نظريـات القياس والإفصاح المحاسبـي يلحظ اعتمادها على فكرة عمومية القياس والإفصاح لكافة المنشآت، مهما كانت مناشطها وأحجامها. كمـا يلحظ أيضاً اتجـاه المعاهد والهيئات والمجتمعـات المحاسبية إلى هذه الفكرة أو الفرضيـة عند إعـداد معايير المحاسبة؛ ولا شك أن الواقـع العملي، سواءً أكان مـن نتائـج البحوث العلميـة أو التطبيقات المهنيـة، قد توصـل إلى نتائج مهمة في خصوصيـة القطاعـات الاقتصادية بأحـداث مالية لا تتكـرر في قطاعات أخرى، فمناشـط المؤسسـات الماليـة كالبنوك مثـلاً تُنتج أحداثـاً مالية تقتضـي قياسها وعرض نتائجها والإفصـاح عنها بأسلوب مختلف عن قطاعات أخرى؛ فالقروض في القطـاع البنكي تمثل عامود النشـاط، وهي أساس عروض التجارة، ويقتضي عنـد تحديد أسس قياس القروض وعرضهـا والإفصاح عنها وجود اختلاف كبير مع قطاع آخر كصناعـة البتروكيماويات مثلاً، حيث كلفة الوحدة والمخزون محور تلك الصناعة؛ وبناءً عليه فهنا قد لا يستقيم القياس المحاسبي والإفصاح بتعميمه على كافة القطاعات، وإنما بتخصيصه، فما ينطبق على أصل كالأراضي في قطاع العقـارات قد لا ينطبق على قياس هذا العنصر في قطاع البنوك مثلاً، وهلم جرا. ومن هنا فإن محور فرض خصوصية الصناعة يكمن في عدم الانقياد وراء تعميم أسـس ونظريات القياس والإفصـاح على جميع قطاعات الاقتصاد في المجتمع، بل

يلـزم مناقشة مـدى تطبيقها علمياً وعملياً لكل قطاع على حدة. ولقد طورت بعض المعاهد والهيئات المهنية فكرة أو فرض خصوصية المحاسبة لكل صناعة على حدة، وهـو ما يُعرف بـ المعايـير المحاسبية الخاصة. فعلى سبيل المثـال أصدرت مؤسسة النقد العربي السعودي معايير محاسبية خاصة بالقياس والعرض والإفصاح العام للبنوك التجارية.

4. الأهمية النسبية

إن تحديـد مستوى أهمية البند أو العنصـر أو المجموعة فكرة أو فرض عملي وليـس علمـي، فهي خاصية حاكمـة لكافة الفرضيات السابقـة، ويرجع السبب في تميزها بالعملية لا العلمية أنها يتم تطبيقها أخذاً في الاعتبار الكلفة والعائد واعتماداً علـى اعتبارات كمية ونوعية أو خليط بينهما؛ لـذا فإنها فكرة حُكمية أو بمعنى آخر اجتهاديـة، فلا يمكـن أن تُوضع قواعد جامـدة لتحديد أهمية البنـد أو العنصر أو المجموعـة يمكـن إثباتها علمياً. فمـا كان مهماً في زمان أو مـكان قد لا يكون كذلك في زمـان أو مـكان آخر، أو بمعنى آخر ما يكون مهمـاً في وحدة محاسبية أو قطاع أو اقتصاد معين قد لا يكون مهماً كماً ونوعاً في وحدة أو قطاع أو اقتصاد آخر، وما كان مهماً في وقت محدد قد لا يكون مهماً كماً ونوعاً في وقت آخر.. وهكذا.

وعـادة ما يُـترك تحديد مستوى الأهميـة النسبية قياسـاً وإفصاحاً للجهات المشرعة لمعايير المحاسبة، وكـذا للحكم الشخصي لمعد القوائم المالية ومراجعها، فالمشـرع يُحدد الحـدود الدنيا للأهمية كماً ونوعاً، ويـترك الاجتهاد لما دون ذلك لمتخذي القرار؛ فمن ناحية الكم مثلاً قد يُحدد أن نسبة معينة كـ (10%) منسوب البند للعنصر أو المجموعة تُعدّ مهمة، ويلزم الإفصاح عن تلك المعلومات بالتفصيل أو الجمـع، وقـد يُحدد أنواعاً من الأحداث وقياسهـا والإفصاح عن نتائجها بغض النظر عن تلك النسبة.

ومع كثرة الاجتهادات في هذا الموضوع أكاديمياً ومهنياً، فمازالت تلك الفكرة أو الفرضية غير محددة المعالم، ويرجع السبب في ذلك لعلة المحاسبة الأزلية، التي

تكمن في أن مستوى القياس المحاسبي والإفصاحات مازالت معتمدة على نظريات تسندها فرضيات متعددة، وليس هناك حتى وقتنا الحاضر قياس محاسبي علمي تنتفي معه الحاجة إلى فكرة الكلفة والعائد ومن ثم الأهمية النسبية سواء أُستخدمت في القياس أو العرض أو الإفصاح العام والخاص.

5. مخاطر عدم التأكد

لعل خاتمة تعريف المحاسبة والأفكار أو المبادئ أو الفرضيات التي اعتمد عليها النموذج المحاسبي القديم والمعاصر للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي يكمن في تحديد العلة الأساسية لهذا النموذج، والكامن في أن تلك الأفكار بنيت أساساً على مفهوم محدد، هو أن الوحدة المحاسبية تنمو إيجاباً وسلباً مع مرور الوقت، وأن هناك عوامل متشابكة ومتغيرة تؤثر عليها بشكل حركي دائم، وأن تثبيت عامل الحركة، أو افتراض ثباته، فرضية غير قائمة عملياً، لذا نجد أن أدبيات المحاسبة ومعاييرها دوماً تأخذ في الاعتبار عند تحديد أساليب القياس وحتى أساليب ومستويات الإفصاح أن الوحدة المحاسبية تعيش في محيط عدم التأكد، فلا يمكن معرفة العوامل المؤثرة على نشاطات الوحدة المحاسبية إلا من خلال الماضي والحاضر، ولذا فإن ما ثبت في الماضي والحاضر يُفترض أن يستمر في المستقبل، وهنا تكمن صعوبة تحديد مستوى المخاطرة، لذا نجد أن مفهوم الحيطة والحذر على سبيل المثال راسخ في فكر جل علماء المحاسبة وممتهنيها حتى ولو أنكره البعض منهم. فالتحفظ يعني لهم بكل وضوح وجلاء أنه يلزم دوماً العمل على كسر جموح قياس أحداث لم تقع فعلاً وخاصة في جانب الإيرادات والمكاسب والعمل بشكل عاجل على احتساب جانب المصروفات والخسائر مادام هناك احتمال متوسط بحدوثها، ولذا نجد بقراءة القوائم المالية لجل الوحدات المحاسبية حول العالم أنها زاخرة باحتياطيات متعددة، وذلك لتجنب احتمالات عدم التأكد في المستقبل.

يُمكن القول: إن عدم وجود قياس علمي للأحداث المالية اقتضى فرضيات متعددة، كما اقتضى أيضاً الاحتياط لتقلبات المستقبل وتقليل احتمالات خطره؛

ولعلنـا نرى في المستقبـل القريب أن تحل فكرة الحرص (Prudence) في القياس والإفصـاح بدلاً من الحيطة والحذر، لكون فكرة الحرص تأخذ في الاعتبار عوامل الخطـر المستقبلـي وتحللهـا وتُحدد نسبة احتمـال وقوعها، بدلاً مـن اعتبار فكرة الحيطة والحذر كمفهوم أساسي، يعتمد على كافة مفاهيم المحاسبة الأخرى.

وخلاصـة القول: يتبين لنا بعد مناقشة 17 فرضاً أو مبدأً محاسبياً (أو سمه مـا شئـت) أن القياس المحاسبـي وكذا العرض والإفصاح لم تصـل إلى مستوى العلميـة، وإنمـا يتم دومـاً سندها بفرضيات قـد تكون منطقيـةً، ولا يمكن تصور العملية المحاسبية دونها وأخرى فرضها الواقع العملي، وقد لا تقتصر تلك الفروض على ما تم حصره اجتهاداً، ويمكن أن تتغير مع تغير الزمان والمكان وتطور حاجات المجتمع لخدمة المحاسبة.

obeikan.com