

الفصل الاول

التطور التاريخي المحاسبة

1-1 المقدمة

1-2 نشأة تاريخ تطور المحاسبه مهمة جداً لفهم وتطوير التطبيقات المحاسبية الحاليه والمستقبلية , لذا فان هذا الفصل سوف يبين اهم الحقائق عن تاريخ وتطور المحاسبه التي ينبغي ان يعرفها كل طالب في المحاسبه.

2-1 نشأة نظام القيد المزدوج

1-2-1 تطور نظام القيد المزدوج

لقد جرت محاولات عديدة لتحديد مكان وزمان ولادة نظام القيد المزدوج, ونتيجة لذلك توفرت عدة سيناريوهات لهذه النشأة معظمها اعترف بوجود بعض اشكال مسك السجلات في معظم الحضارات القديمه في حوالي عام 3000 قبل الميلاد كحضارات الكلدانيين والبابليين والأشوريين والسومريين .

ومن ضمن الجهود التي بذلت لبيان ان نموذج القيد المزدوج قد تطور بالشكل الذي جعله يشبه الى حد ما مواصفات العلوم الطبيعيه. رسم (كوشنغ) سلسله من التطورات, والتي من الممكن ان نبينها بالاتي:

1. في حوالي القرن السادس عشر حدثت تغيرات قليلة في اجراءات مسك السجلات. هذه التغيرات كانت مقدمه لسجلات اليوميات الخاصة بتسجيل انواع مختلفة من المعاملات . وطبقاً لـ (يامي) : " هذه التطورات تستخدم سجلات مساعده خاصة . على سبيل المثال لتسجيل المعاملات النقدية , قوائم المعاملات او انواع معينه من المصاريف فالهدف كان حفظ التفاصيل خارج سجل اليوميه وكذلك سجل الاستاذ ويبدو هذا التطبيق شائعاً في مجال الاستخدام او استخدام سجل منفصل للنقدية مع ترحيل دوري للمجاميع الى حساب النقدية في سجل الاستاذ".

2. القرنين السادس عشر والسابع عشر شهد تطور تطبيق الكشوفات الماليه الدوريه اضافة الى ذلك فقد شهد القرنين السابع عشر والثامن عشر تطور اسلوب عرض جميع الحسابات والمعاملات .

3. شهدت تطبيقات نظام القيد المزدوج توسعاً لتشمل انواع اخرى من المنظمات . وطبقاً لـ (باراكالو) : " بين العامين 1559-1795 ظهر عنصراً جديداً وهو نقد نظام مسك السجلات وهي الفترة نفسها التي شهدت توسع الحقل التطبيقي لنظام القيد المزدوج ليشمل انواع اخرى من المنظمات . ومع الانتقادات والتوسع في نظام مسك الدفاتر بدأت البحوث النظرية في هذا المجال".

4. شهد القرن السابع عشر استخدام حسابات مخزون منفصلة لمختلف انواع البضائع. وطبقاً لـ (يامي):

" تم تجميع حسابات مختلفة للبضائع مع حسابات بضائع اخرى تفصيلية ضمن حسابات الشركة لتشكل هذه الحسابات جزءاً واسعاً في سجل الأستاذ. ويمكن للشخص ان ينظر الى حساب المتاجره المتجمع ليرى نتائج جميع عمليات البيع والشراء التي جرت خلال الفترة والتي ترحل بدورها الى حساب الارباح والخسائر العام. ويجب على الشخص ان يجزم ان العديد من التجار وجدوا ان من المفيد الاحتفاظ بعدة حسابات بضاعة منفصلة".

5. مع بداية نشأة شركة الهند الشرقية في القرن السابع عشر و مع نمو الشركات المساهمه بعد الثوره الصناعية في اوربا. احتاجت المحاسبه الى وضع افضل اتسم بالحاجة الى محاسبة التكاليف والاعتماد على مفاهيم الاستمرارية والدورية والاستحقاق .

6. خلال القرن الثامن عشر تطورت طرق معالجة الاصول الثابتة. وطبقاً لـ (يامي): " اولاً. الاصول يؤجل اطفائها وتسجل بالكلفة الاصليه والفرق بين المدفوعات والمقبوضات على سبيل المثال مصاريف صيانة المنزل والإيجار المستلم كانت سابقاً تدخل بحساب الاصول , فأصبحت تحول الى حساب الارباح والخسائر في تاريخ الميزانية. ثانياً. اصبح حساب الاصول يحتوي على الكلفه الاصليه و المصاريف الاخرى والمقبوضات (بما فيها المقبوضات من بيع جزء من الاصول) في تاريخ الميزانية والفرق بين الجانبين الدائن و المدين ترحل كرصيد الى حساب الميزانية . ثالثاً. يعاد تقييم الاصول بأعلى او بأقل من قيمتها في تاريخ الميزانية والقيمة المعدله ترحل الى حساب الميزانية والفرق يرحل الى حساب الارباح والخسائر(مكاسب او خسائر اعاده التقييم)".

7. في بداية القرن التاسع عشر بدأ احتساب الاندثار للبضاعة غير المباعة. وفي النصف الاخير من القرن التاسع عشر اعتبر الاندثار في قطاع السكك الحديد غير ضروري ما لم يتم تكون الاصول في حالة استخدام .

8. في القرن التاسع عشر نشأت محاسبة التكاليف كنتيجة للثورة الصناعية. اذ ترجع اصولها الى بدء النشاط الصناعي في القرن الخامس عشر وقد لاحظ سكوت انه ناتج عن اثار التطورات في الانشطه الصناعية. ان السجلات المبكرة في القرن التاسع عشر وانتشار الشركات الصناعية ساهمت في دعم فرضيتين:

أ- الفرضيه الاولى هي ان الاستخدام المتزايد للأصول الثابتة الضرورية لتطور الصناعة ساهمت في نشأة محاسبة التكاليف الصناعية.

ب- الفرضيه الثانيه هي ان التغيرات في الانشطه الاقتصادية كانت منظمه وليست تغيرات مؤقتة في هيكل تكاليفها والتي ساهمت في تطور اجراءات محاسبة الكلفه الداخليه في القرن التاسع عشر.

9. شهد النصف الاخير من القرن التاسع عشر تطور اجراءات الدفعات المؤجله و المستحقات للسماح باحتساب الربح الدوري.

10. في اواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين شهد تطور كشوفات التدفقات النقدية.

11. القرن العشرين شهد تطور طرق محاسبية لحل مشاكل معقدة تتراوح بين احتساب ربحية السهم الواحد ومحاسبة اندماج الشركات والمحاسبة عن التضخم وعقود الايجارات طويلة الاجل والمنافع التقاعدية الى مشكلة المحاسبية عن المنتجات الجديدة للهندسة المالية.

1-2-2 دور لوقا باسيلييو

لوقا باسيلييو هو راهب فرانسيسكو ني . ارتبط اسمه بمقدمة مسك الدفاتر بطريقة القيد المزدوج. ففي العام 1494 نشر كتابه في الهندسة و الرياضيات والذي تضمن فصلين وقد وصف في الفصل الثاني نظام مسك السجلات بطريقة القيد المزدوج. وبحته هذا عكس التطبيقات القائمة في مدينة البندقية في ذلك الوقت لذا عرفت هذه الطريقة فيما بعد بطريقة البندقية او الطريقه الايطالية. لذا فإنه لم يكتشف طريقة القيد المزدوج لكنه وصف التطبيقات المحاسبية الجارية في ذلك الوقت فقد اوضح بأن الهدف من مسك السجلات كان لإعطاء التاجر معلومات بدون تأخير عن اصوله والتزاماته. فالمدين والدائن كانت تستخدم في قيود نظام القيد المزدوج , حيث قال باسيلييو " ان جميع القيود يجب ان تكون مزدوجة, اي انه اذا كان هنالك طرف مدين فيجب ان يكون هنالك طرف دائن " . لقد استخدمت ثلاث انواع من السجلات في ذلك الوقت هي سجل المذكرات وسجل اليومي وسجل الاستاذ.

الشروط المسبقة لظهور القيد المزدوج

نحن نعرف تاريخياً بان القيد المزدوج قد ظهر في ايطاليا في القرن الثالث عشر . فمن اقدم السجلات التي ما تزال بين ايدينا الان عن القيد المزدوج ترجع الى الثلاث سنوات الاخيرة من القرن الثالث عشر ، ولكن من المرجح ان يكون القيد المزدوج قد استخدم لسنوات عديدة قبل ذلك التاريخ . فلماذا ظهر القيد المزدوج في الفترة التي ظهر فيها ؟ . او لنضع السؤال بصيغه اخرى ، لماذا لم يظهر القيد المزدوج في وقت ما في التاريخ قبل ذلك الذي ظهر فيه ؟ ان هذه الاسئلة اثارت مؤرخي المحاسبة الذين قدموا العديد من التفسيرات .

للإجابة عن الاسئلة اعلاه فان من المنطقي القول بان القيد المزدوج قد ظهر في الوقت الذي ظهر فيه بسبب وجود بعض الشروط او الظروف الموجودة في ذلك الوقت ، وان هذه الشروط او الظروف لم تكن موجودة بشكل تام او ذات تأثير جوهري في الفترات السابقة لظهور القيد المزدوج . وهذا بالضبط ما يطرحه البروفيسور لنتون Littleton من منطق ، والذي اصبح منطقاً تقليدياً في هذا الموضوع . فيقول لنتون بأنه لكي يظهر القيد المزدوج فان بعض الاساسيات او المتطلبات يجب ان تسود . وقد قسم هذه المتطلبات على انها تلك التي تمثل متطلبات مادية ومتطلبات لغة . بالنسبة للمتطلبات المادية فان لنتون يحددها بالملكية الخاصة ورأس المال والتجارة والائتمان. وفيما يتعلق بمتطلبات اللغة فيحددها بالكتابة والنقود والحساب .

ويرى لنتون بأنه وان كانت هذه الاساسيات او الشروط قائمة في شكل ما محدد المعالم إلا انها لم تكن تحمل في طياتها الزخم الكافي في الحضارات القديمة لكي تدفع بالقيد المزدوج الى الظهور. ان القيد المزدوج ظهر في ايطاليا في القرن الثالث عشر لان كل هذه الاساسيات او الاسبقيات التاريخية كانت جميعها قائمة وبقوه كافي .

التفسير البديل

لقد ذكرنا سابقاً بان لتلتون يعتقد ان القيد المزدوج قد فشل في تحقيق اي ظهور الحضارات التاريخية القديمة لأنه وان كانت مستلزمات اوشروط ظهوره موجودة إلا انها تفتقر الى الطاقة الكافية . إلا ان الطاقة التي يتكلم عنها لتلتون بحاجة الى تفسير اكثر لكي يتم التوصل الى فهم كامل عن تطور المحاسبة منذ الحضارات القديمة ولغاية وقتنا الحاضر. ان المنطق المطروح هنا هو الطاقة الاساس لتطور محاسبة القيد المزدوج هو انشاء ونمو مشروعات تجارية في ظل ظروف بيئة سوق معقد . اذن السؤال الذي يطرح نفسه هو : ما هي القوى التي ادت الى انشاء ونمو الوحدات التجارية الكبيرة ؟ ان الاجابة عن هذا السؤال تتكون من ثلاث نقاط هي :

اولاً : هناك حافز اولي دفع بعض الناس الى البحث عن الكسب الذاتي Self-Gains وهذا ما يطلق عليه بالروحية الرأسمالية Capitalistic Spirit . فقد تشكلت الوحدات التجارية من قبل اولئك الذين تم تحفيزهم بالروحية الرأسمالية.

ثانياً : هناك احداث اقتصادية – سياسية معينة اوجدت ظروف معينة استجابت لها الوحدات التجارية . ثالثاً : ان بعض التطورات التكنولوجية وفرت الدافع لإنشاء ونمو الوحدات التجارية .

ان هذه الاسباب التي دفعت الى تطور الوحدات التجارية والتي بدورها ادت الى تطور نظام القيد المزدوج نطلق عليها مصطلح القوى الاجتماعية Social Forces . ويمكن تعريف مصطلح القوى الاجتماعية بأنه " طاقات الانسان التي تولد او تنشأ محفزات او دوافع فردية تندمج سوية في شكل قوه جماعية واضحة المعالم " حيث اننا نلاحظ ثلاث قوى اجتماعية متداخلة وهي ترتبط بالوحدة التجارية: الروحية الرأسمالية ، والأحداث الاقتصادية – السياسية ، والتطورات التكنولوجية.

ان محاسبة القيد المزدوج مرتبطة تاريخياً وبشكل وثيق بالروحية الرأسمالية ، فالروحية الرأسمالية تمثل القوة المحفزة التي تدفع الافراد الى انشاء الوحدات التجارية سعياً وراء الربح . ان المحاسبة بطبيعتها الحال تستخدم من قبل المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة للربح ومن قبل المنشآت في البلدان الاشتراكية والفاشية والشيوعية وكذلك في المجتمعات الرأسمالية . ولكن استخدام مصطلح الروحية الرأسمالية ينطوي على منظور اوسع من ذلك المتضمن في الانظمة السياسية – الاقتصادية . اذ يجب التأكيد هنا على الدوافع لدى الافراد وليس على شكل او طبيعة النظام السياسي – الاقتصادي لمجتمع ما يعيش فيه هؤلاء الافراد، حيث يستخدم مصطلح الروحية الرأسمالية لان المحاسبة تاريخياً ازدهرت وتطورت في ظل الرأسمالية .

ان الروحية الرأسمالية تجد تعبيراً لها من خلال الوحدات التجارية . ومع ان هذه الوحدات قد تعكس روحية اولئك الافراد الذين يتمتعون بالسيطرة في اي وقت من الاوقات الا ان الوحدات التجارية تقوم عادة بصياغة سياساتها وأهدافها بنفسها ، فبمجرد ما يتم تأسيس او انشاء وحدة تجارية فإنها تطور حياتها الخاصة بها وتسعى وراء مكانه افضل في بيئتها . اما الاحداث الاقتصادية – السياسية فهي تخلق ظروفاً تستطيع ان تعيق او ان تطور من رغبة الوحدات التجارية في التقدم والبقاء على قيد الحياة .

ان اساسيات او اسبقيات لتلتون التي تتضمن الملكية الخاصة ورأس المال والتجارة والائتمان تمثل بعضاً من انواع الظروف والأحداث ذات العلاقة . وللاختراعات والاكتشافات تترجم على شكل تطورات تكنولوجية لكي تستخدم من قبل المجتمع . ففي علم التاريخ يقال ان الاختراعات والاكتشافات عادة غيرت من القصة ووفرت وضعاً جديداً لقصة اخرى ، فهي باستمرار تؤثر على نمو الوحدات التجارية عن طريق خلق منتجات جديدة او تطوير منتجات اخرى مثل الشروط المسبقة لتلتون من الكتابة والنقود اختراعاً. فهي قد تأثرت بالابتكارات التكنولوجية الاخرى مثل الشروط المسبقة لتلتون من الكتابة والنقود كوسيلة للتبادل .

تعريف المحاسبة

في العام 1914 قامت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين (يطلق عليه الان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العامين بصياغة التعريف التالي للمحاسبة الذي تم اقتباسه على نطاق واسع لعدد من السنين

"ان المحاسبة هي فن تسجيل وتصنيف و تلخيص الى ابعد الحدود الممكنه, من خلال استخدام تعبير نقدي للصفات و الاحداث التي هي على الاقل ذات سمه ماليه, وتفسير النتائج المترتبة على ذلك".

ان اي شخص يعمل في الوظائف المذكورة في التعريف اعلاه من المفروض ان يعتبر محاسباً او يقوم بعمل محاسبي. ولكن ماذا بشأن المحلل المالي الذي يقوم باحتساب النسب الماليه ويفسر النتائج المترتبة عنها؟ فهل هو يقوم بانجاز وظيفة محاسبيه؟ ان المحللين الماليين لا يعتقدون ذلك. او ماذا بشأن الناس الذين يقومون بمتابعة (مراقبة) حركة الكميات العينية للمخزون ويستخدمون في سبيل ذلك الاساليب الرياضيه لتحديد متى وكم وحدة من المخزون يجب ان تشتري, فهل هؤلاء محاسبون؟

وفي الستينات اصبحت بحوث العمليات كمهنه اكثر مرئية في قطاع الاعمال التجاريه, وفي العديد من الحالات تم تقديم العون الى المحاسبه من قبل باحثي العمليات بأن على المحاسبين ان يهتموا فقط بأعداد الكشوفات وتحديد التكاليف واحتساب الضرائب. ولكن مهنة المحاسبه لم تقبل بوجهة النظر هذه. فالجمعية الامريكية للمحاسبة ولأجل تأكيد المنظور الواسع للمحاسبة قد قدمت الوصف التالي لها على انها **"عملية تحديد وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية لغرض التوصل الى احكام وقرارات مبنية على معلومات سليمة من قبل مستخدمي المعلومات"**

ان دافع الجمعيه الامريكية للمحاسبة واضح تماماً ولكن التعريف كان عاماً بشكل كبير. فالاقتصاديون يوفرون معلومات اقتصاديه ولكنهم لا يعتبرون انفسهم محاسبين. وقد دخل مجلس المبادئ المحاسبية التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العامين في صياغة تعريف للمحاسبة ايضاً وكالاتي:

"ان المحاسبه نشاط خدمي.... ووظيفتها هي تجهيز معلومات كميه اساساً ذات طبيعة ماليه عن وحدات اقتصاديه, والغرض منها ان تكون مفيدة في صنع القرارات الاقتصاديه".

ان المعلومات الكميه اوسع في مداها من المعلومات الماليه او الاقتصاديه. ان المسؤولين عن السيطرة على المخزون الذين تم ذكرهم سابقاً يمكن بالتأكيد ادخالهم ضمن التعريف اعلاه. ولكن هناك العديد من الاشخاص الذين يقدمون معلومات رقميه لإغراض صنع القرارات ولكنهم ليسوا بمحاسبين. فماذا بشأن باحث السوق الذي يساعد في التوصل الى تنبؤات عن مبيعات السنه القادمة او يساعد فيما اذا كان على الشركه ان تبيع منتجاتها في منطقه جديده؟ وكذلك في حالات كثيره, يمكن ادخال باحثي العمليات ضمن التعريف اعلاه, ومع ذلك فأنهم بالتأكيد يصرون على انهم ليسوا بمحاسبين. وهناك اخرون قدموا تعريف عن المحاسبه ولكن لم ينجح اي منهم في تحديد طبيعة ونطاق المحاسبه. فكل تعريف يحمل في طياته ميزه كونه يصف جوهرياً ما يفعله المحاسبون, ولكن الحدود غامضة. اما مجلس معايير المحاسبه الماليه فلم يرق لغاية الوقت الحاضر بأي محاوله لتعريف المحاسبه وان كان مشغولاً بأعداد اطار نظري عنها. ومن المعقول ان نتوقع انه من المفروض ان تبني نظريه عن المحاسبه على تعريف دقيق عن المحاسبه, ولكن قد يكون كافياً في الوقت الحاضر وجود فهم عام لما تشكله المحاسبه فقط. ولكن عدم دقة تعريفنا عن المحاسبه يمثل مؤشراً عن حاله البدائيه للتطور البدائي النظري المحاسبي في وقتنا الحاضر.

1-3 تطور المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية

عملت مجاميع مختلفة في الولايات المتحدة على تنفيذ مجموعه مختلطة من المناهج عرضت النظرية المحاسبية ومبادئها الى اعاده تقييم وتحليل انتقادي متواصل . ويمكن تحديد اربعة مراحل لتطور المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة. في المرحلة الاولى(1900-1933) اكملت الاداره سيطرتها على اختيار المعلومات الماليه والإفصاح عنها في التقارير الدوريه. في المرحلة الثانيه(1933-1959) والمرحلة الثالثه (1959-1973) لعبت الهيئات المهنيه دوراً مهماً في تطور المبادئ المحاسبية. وفي المرحلة الرابعة المستمرة الى وقتنا الحالي يتجه مجلس معايير المحاسبه الماليه (FASB) ومجاميع الضغط الاخرى بالتحول باتجاه تسييس المحاسبه . (Politicization of accounting)

1-3-1 مرحلة مساهمة الاداره (1900-1933)

نشأ تأثير الاداره في صياغة المبادئ المحاسبية بسبب زيادة عدد المساهمين وتنامي الدور الاقتصادي الذي لعبته الشركات الصناعيه بعد عام 1900 . اذ ان ابتعاد المالكين عن الشركات اعطى الاداره سيطرة كامله على صياغة شكل ومحتوى الإفصاح المحاسبي . لقد اتسمت مرحلة تدخل الاداره بميزة مفضله وهي وضع الحلول للمشاكل العاجلة التي تواجهها المحاسبه. ويمكن تحديد اثار تدخل الاداره بالاتي:

1. اعطى سمة الواقعيه للحلول التي يتم تبنيها. لذا فان معظم الاجراءات المحاسبية تفتقر الى الاساس النظري.
2. لقد كان التركيز ينصب فقط على تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومحاولة التقليل من ضرائب الدخل.
3. ان الدافع وراء تبني طرق محاسبية معينه هو الرغبة في تمهيد الارباح.
4. كان يتم تجنب المشاكل المعقده من خلال تبني حلول مستعجلة.
5. تباين الشركات المختلفه في استخدام طرق محاسبية متعددة لحل نفس المشكله.

هذا الموقف لم يحظى بالقبول خلال عشرينيات القرن المنصرم . لذا حاول الكثير من الباحثين العمل على تحسين معايير الابلاغ المالي كـ (Adolph & Berle & Gardiner) الذين اشاروا الى ثروة المنشأة وقدره المنشآت الصناعيه على حماية المستثمرين.

لقد كان اللاعب الاساسي في تلك المرحلة هو اتحاد المحاسبين والمعهد الامريكي للمحاسبين (AIA) الذي اسس في عام 1917 مجلس لاختبار وتأهيل المحاسبين القانونيين (CPA) وسوق نيويورك للأوراق الماليه الذي اجبر جميع الشركات بقبول مجموعه من المعايير لإصدار الكشوفات الماليه . وقد ركزت الدراسات النظرية والتطبيقية في هذه الفترة على موضوع المحاسبه عن تكاليف الفائدة , حيث ناقش مجلس المعايير المحاسبية مذكره حول المحاسبه عن تكاليف الفائدة راجعت الخلفيه التاريخيه للمحاسبه عن تكاليف الفائدة:

" في نهاية القرن التاسع عشر نشأت مشكله المحاسبه عن الفائدة كجزء من الاهتمام الواسع بتطوير تكاليف المنتج للاستفادة منها كأساس لتحديد سعر البيع وقياس الكفاءة الصناعيه . ان زيادة تعقيد منشآت الاعمال وزيادة الاعتماد على المكننه في العمل والحاجة المتزايدة لاستثمار اموال كبيره في رأس المال لفترات طويلة ادى الى زيادة مبلغ التكاليف الصناعيه غير المباشره. لذلك اصبح ادخال التكاليف الصناعيه غير المباشره المشكله المحاسبية الرئيسيه " .

لكن موقف المعهد الامريكي للمحاسبين كان رفض اضافة مصاريف البيع ومصاريف الفائدة والمصاريف الاداريه الى التكاليف الصناعية غير المباشره .
الحدث المهم الاخر في هذه الفترة كان تنامي تأثير قواعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة على النظرية المحاسبية , ففي حين ان قانون الإيرادات لعام 1913 قدم اساس لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة على اساس المقبوضات والمدفوعات النقدية , فان قانون عام 1918 اعترف بدور الطرق والاجراءات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة , هذا الوضع مثل بداية التوفيق بين المحاسبه الضريبية والمحاسبه الماليه.

1-3-2 مرحلة مساهمة الهيئات الحكوميه 1933 - 1959

هذه المرحله شهدت زيادة دور الهيئات الحكوميه في تطوير المبادئ المحاسبية, فقد شهدت انشاء هيئه الاوراق الماليه (SEC) بموافقة المعهد الامريكي للمحاسبين . ويمكن تحديد دور هذه الهيئه في وضع الاجراءات المحاسبية بالاتي:

1. في عام 1934 انشأ الكونغرس هيئه الاوراق الماليه (SEC) لإدارة قوانين الاستثمارات الفيدراليه المختلفه بما في ذلك قانون الاوراق الماليه لعام 1933 الذي ينظم اصدار الاوراق الماليه الى الاسواق وقانون الاوراق الماليه لعام 1934 الذي ينظم عملية المتاجره بالأوراق الماليه .
 2. تبع ذلك اصدا ر العديد من المقالات التي تنتقد اجراءات الابلاغ المالي وتعتبرها وصفيه . مما دفع بالمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بالتعاون مع هيئه الاوراق الماليه (SEC) الى اقتراح الاتي : " يجب ان يتم تحديد المعايير المتعلقة بإعداد الميزانيه والدخل التي تلقى القبول من قبل مدراء الشركات والمحاسبين التي يمكن اعتبارها موجهاً لهم في مجال التطبيق " .
- اضافه الى ذلك فان اللجنة الخاصة التابعه للمعهد الامريكي قامت بالمحاولة الاولى لوضع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التي عرفت بالمبادئ العامه والتي تتضمن الاتي :
- (a) ان حسابات الدخل ينبغي ان تتضمن الارباح غير المتحققه وان المصروفات التي تدخل في كشف الدخل ينبغي ان لا تعتبر بديلاً عن ادخال الارباح غير المتحققه.
 - (b) ان الاضافات الراسماليه ينبغي ان لا تحمل على حساب الدخل .
 - (c) ان الارباح المحتجزه للشركة التابعه التي حققتها قبل عملية الاكتساب ينبغي ان لا تكون جزء من الارباح المحتجزه للشركة الام .
 - (d) ان مقسوم الارباح المستلم ينبغي ان لا يسجل ضمن ارباح الشركه.

1-3-3 مرحلة مساهمة المنظمات المهنيه 1959 – 1973

في هذه المرحله توجه الاهتمام الى مجلس الاجراءات المحاسبية CAP ، وهذا ما اكده رئيس المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عندما طرح السؤال الاتي : كيف ننجح عندما نوسع مجال الاختلاف وعدم الثبات عند اعداد وعرض المعلومات الماليه . اما اللجنة الخاصة التي شكلت للفترة بين 1957 – 1958 قدمت مقترحاً لحل اللجنة وقسم البحوث الخاص بها ، وقد قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA توصية المعهد وأسس في عام 1959 مجلس المبادئ المحاسبية وقسم البحوث المحاسبية مع مهمة تقديم شرح مكتوب عن تشكيل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP . وقد اصدر مجلس المبادئ المحاسبية العديد من الاراء Opinions تتعامل مع المسائل الخلافية من خلال اصدار 31 رأي للفترة من 1959 - 1973 . كما ان الجمعيه الامريكية للمحاسبين شاركت في هذه العمليه من خلال عدد من المحاولات

والدراسات البحثية الهادفة الى تطوير كشف متكامل للنظرية المحاسبية الاساسيه ، إلا ان هذه الجهود لم تتجح بشكل تام وتعرض على اثرها المجلس للكثير من الانتقادات منها :

• اصدار الاراء كيف ما اتفق وبدون حل جذري للمسائل الخلافية من هذه الاراء الرأي 8 (محاسبة المنافع التقاعدية) والرأي 11 حول (توزيع ضريبة الدخل)

• الفشل في حل المشاكل المحاسبية المتعلقة بالاندماج والشهرة .

ان ربط مهنة المحاسبه بمجلس المبادئ المحاسبية لم يقدم لها المساعدة ، فتدخل الهيئات والمنظمات المهنية في صياغة النظرية المحاسبية عرقل الجهود الهادفة الى استبعاد الاجراءات المحاسبية غير المرغوبة واستبدالها بإجراءات اكثر قبولاً . ويترتب على الاعتماد على الهيئات والجمعيات المحاسبية اثار سلبية منها .

1. لا تعتمد الهيئات والمنظمات المهنية على اطار فكري محدد .

2. البيانات التي تصدرها هذه الهيئات ليست واضحة.

3. ان وجود معالجات محاسبية بديله تسمح بمرونة في اختيار الاجراءات المحاسبية .

1-3-4 مرحلة تسييس المحاسبه 1973 – الوقت الحالي

ان المحددات التي تواجه الجمعيات والاداره في صياغة النظرية المحاسبية تقود الى تبني منهج استدلالي اضافة الى تسييس عملية وضع المعايير المحاسبية هذا الموقف دعمته وجهة نظر مقبولة بشكل عام وهي ان الارقام المحاسبية تؤثر على السلوك الاقتصادي وبالتالي ، فان القواعد المحاسبية ينبغي ان يتم تحديدها في ميدان صراع سياسي ، وفي هذا الاطار اشار Horngren الى الاتي :

" ان وضع المعايير المحاسبية هي نتيجة اساسيه للنشاط السياسي اكثر من كونها نتيجة منطقية او نتائج ميدانية . لماذا ، لان وضع المعايير هو قرار اجتماعي ، فالمعايير تضع قيود على سلوك المستخدم ، لذا يجب ان تكون مقبولة من الاطراف التي ستتأثر بها . ان هذا القبول قد يكون اجباري واختياري او كلاهما ، إلا انه في المجتمعات الديمقراطية فان الحصول على القبول هو عملية معقدة تتطلب مهارة في تسويق الافكار والآراء في ميدان الصراع السياسي "

لقد تبني مجلس المعايير المحاسبية FASB مدخل استدلالي سياسي لصياغة المبادئ المحاسبية فتصرف المجلس هذا تم تحديده أولاً : من خلال جهودها لتطوير الاطار الفكري او الاعراف المحاسبية وثانياً : من خلال نشوء مجاميع ضغط مختلفة ، والمساهمة التي تقدمها هذه المجاميع في القبول العام للمعايير الجديدة . لذلك فان عملية وضع المعايير تكون ذات شكل سياسي . ويوضح البيان التالي للـ FASB هذا الوضع الجديد :

" يمكن وصف عملية وضع المعايير المحاسبية بأنها عملية ديمقراطية ، ومثل العديد من الهيئات الواضحة للقواعد فان حق المجلس بإصدار القواعد يعتمد اساساً على مدى القبول الذي تلقاه تلك القواعد ، ولكن لان عملية وضع المعايير تتطلب الاخذ ببعض وجهات النظر فمن غير الملائم تحديد المعايير اعتماداً على اراء من لطرف واحد . وفي نفس الاطار يمكن ان توصف هذه العملية بأنها عملية شرعية لكونها عملية تفاوضيه ولان جميع الاراء يجب ان تسمع فيها ، إلا ان واضعي المعايير من المتوقع ان يمثلوا جميع الاطراف بالكامل ولا يمثلون مجموعة رأي معينه . كما يمكن ان توصف هذه العملية بأنها عملية سياسية لان هناك جهود اكاديميه قد استغلت للحصول على معيار محاسبي مقبول ومن جهة اخرى فهي عملية غير سياسية من حيث الالتزام المطلوب لإصدار المعيار "

المحاسبه والرأسمالية

منذ بداية القرن الخامس عشر بدأت القوه الاقتصاديه تنتقل من ايطاليا الى انكلترا. ان الفلسفة الاقتصاديه التي سادت من القرن الخامس عشر ولغاية القرن السابع عشر كانت تتمثل بالمركنتليه (المذهب التجاري). ولقد اوجدت المدرسه التجاريه نظاماً تسعى من خلاله الحكومه المركزيه الى السيطرة لتوسيع كافة اوجه النشاطات التجاريه. فهناك احكاماً او قواعد تنظم العمل وطرق الانتاج والمنتجات وأنواعها وأسعار البيع والتسويق. وان احكاماً من هذا النوع يصعب فرضها، اي وضعها موضع التنفيذ. وفي انكلترا اعطيت ادارة هذه القوانين الى طبقة الموظفين المحليه الوسطى التي كانت متعاطفه مع المؤسسه التجاريه والصناعية ، وبالتالي فهي كانت غير مكترثة بأداء واجباتها. وفي نهاية القرن التاسع عشر اصبح مبدءاً جديداً يخص الاعمال التجاريه مقبولاً على نطاق واسع الذي قضى على المذهب التجاري. وهذا المبدء يتطلب ان تأتي المبادرة الاقتصاديه من جانب الافراد وليس من جانب الحكومه.

الرأسماليه

ما هي الرأسماليه؟ ان الوحدات التجاريه الخاصه كانت موجوده وتسعى وراء الربح على مدى التاريخ، ولكن هذا لوحده لم يكن كافياً لكي يستخدم مصطلح الرأسماليه. فعندما نستخدم مصطلح الرأسماليه فإننا بذلك نعني **نظام اقتصادي يهيمن على كامل المجتمع. وان النقطه المركزيه في هذا النظام هو السوق الذي هو مسير ذاتياً بواسطة اليه الاسعار الفاعله من خلال العرض والطلب.** وبشكل عام، فإن السلع والخدمات بما فيها الارض والعمل ورأس المال متاحه للشراء في الاسواق وان كافة اشكال الدخول تأتي من بيع السلع والخدمات في هذه الاسواق.

منطق سومبارت

لقد احتار المؤرخون في الاجابه على التساؤل بشأن تطور الرأسماليه في الغرب وليس في اي مكان آخر من العالم. فيعتقد معظمهم ان الاجابه عن هذا السؤال توجد في جذور الحضارة الغربيه : في تاريخها وثقافتها وتقاليدها . فيؤمن سومبارت بأنه كان دائماً لدى الاوربيين نزعه نحو الرأسماليه . واستناداً الى سومبارت فان السمتين الاساسيتين للرأسماليه هما الربح والعقلانيه الاقتصاديه . ان النزعه الرأسماليه نحو الربح ، او الرغبة في الكسب الذاتي جزء من التركيبيه الثقافيه للأوربيين. ومن الممكن تتبع اثر هذه النزعه في الحضارات السابقه. فيمكننا ان نرجع بهذا الموضوع الى البابليين ونجد ان النزعه الرأسماليه كانت موجوده عندهم. ومن الاغريق تعلم العالم الغربي تبجيل العقلانيه . وان فيلسوف القرن السابع عشر ديكارت مع المدرسه العقلانيه، كلاهما اصبح جزء من المدخل العلمي ، وقد وضعوا اطاراً لهذه السمه الغربيه. ومن الرومان تعلم العالم الغربي تقدير المنافع العمليه للتنظيم والتحليل والاداره. ومن المسيحيه اصبح العالم الغربي يقدر الفرديه . واستناداً الى فيبر فإن البروتستانيه على وجه الخصوص قد جعلت من العمل الشاق لتحقيق منافع اقتصاديه بمثابة التزام ديني.

كذلك حدث ان ظهر القيد المزدوج من نفس جذور الرأسماليه. ففي القيد المزدوج نرى تجسيد التقاليد الثقافيه المذكوره سابقاً والمتعلقه بالعقلانيه الاغريقيه والرغبة في التنظيم عند الرومان . وهذا ما ادى بسومبارت الى القول :

" لا يمكن لأحد ان يتصور ما كان ستكون عليه الرأسماليه بدون القيد المزدوج : فكلا الظاهرتين مرتبطتين بشكل صميمي مثل ارتباط الشكل والمحتوى. فلا يمكن لأحد ان يقول فيما اذا كانت الرأسماليه قد اوجدت القيد المزدوج ، او بالعكس ، فيما اذا كان القيد المزدوج قد اوجد الرأسماليه ".

فقد كان سومبارت يؤمن بان القيد المزدوج هو احد الادوات التكنولوجية التي وجهت تطور الرأسمالية لأنه أثر على الوجهين الاكثر اهمية للرأسمالية: خلق الربح والعقلانية الاقتصادية. فكيف جرى هذا التغيير ان سومبارت ، وبقدر تعلق الامر بالربح ، يعطي جواباً ثنائياً :

أولاً : يجب ان نفهم بان المشروع الرأسمالي هو الاداة التي بواسطتها يمكن تحقيق الربح وان المحاسبية كانت ضرورية في تطور هذه الاداة. ويبيدي فيبر تأييداً لرأي سومبارت هذا ، حيث يقول :
" ما كان بالإمكان ان يوجد المشروع الرأسمالي العقلاني بدون وجود عنصرين اثناء تطوره : فصل الشركة عن المالك ومرتبط بذلك بصورة مباشرة حفظ السجلات العقلاني "

- ويطرح سومبارت السببين الاتيين لمساهمة القيد المزدوج في نمو الوحدة التجارية الرأسمالية :
1. تسمح محاسبة القيد المزدوج بفصل المالكين عن الوحدة التجارية مما يسهل في نمو الشركة المساهمة التي تمثل اهم الوحدات الاقتصادية في الاقتصاد الرأسمالي . حيث جعلت المسائل امام عدد كبير من المالكين اكثر سهوله.
 2. تسمح محاسبة القيد المزدوج بتجسيد او تمثيل كامل لتدفق رأس المال من خلال الوحدة التجارية: من حساب رأس المال الى الحسابات الاسمية الممثلة اعدد كبير من الصفقات الى حساب الارباح والخسائر ، ومره اخرى الى حساب رأس المال.

ثانياً : لقد ساعدت المحاسبية في صياغة مفهوم رأس المال كمياً . فيمكن بسهوله من خلال القيد المزدوج تعريف رأس المال على انه ذلك المبلغ في حساب رأس المال . وبالترابط مع هذا فان مفهوم خلق الثروة ، اي الربح ، اصبح بالكامل مفصلاً في نظام القيد المزدوج عن اهداف الرغبة للمالكين الافراد للوحدة التجارية ، وهذا جعل من السعي الى الربح اكثر قدره للتعريف.

وفيما يتعلق بتأثير القيد المزدوج على العقلانية الاقتصادية فان سومبارت يقدم ثلاث اسباب هي:

أولاً: بالنسبة للوحدة التجارية فقد اصبح من السهل احتساب الانتاج والاستهلاك لأنه من الممكن فقط تسجيل الصفقات التي تؤثر على الوحدة التجارية والتعبير مالياً عنها.

ثانياً: ان القيد المزدوج يسمح بتحليل عمليات الوحدة التجارية وصياغة الاهداف اللازمة لتطوير منظم، اي انه يسمح بالتخطيط والسيطرة. فيمكن تحليل الارقام الصعبة لتحديد ما يمكن القيام به كنفويض للاعتماد على البديهي والاحكام الشخصية.

ثالثاً: لقد ساعد القيد المزدوج في بناء اطار نظري لشرح او لتفسير طبيعة الاقتصاد الرأسمالي من خلال تعريف مصطلحات مثل الموجودات والمطلوبات وتكاليف الانتاج والإيرادات والمصاريف والربح. ولقد ذكر سابقاً بان السوق يمثل النقطة المركزية في الاقتصاد الرأسمالي حيث يختار المساهمون في هذا السوق البدائل اثناء قيامهم بعملية التبادل التجاري. ويعني التصرف او السلوك الاقتصادي الرأسمالي قيام المساهمون في السوق باختيار الموارد الاقتصادية بالترابط مع اهدافهم بحيث يحققون اعلى منافع ممكنه . وكما اشار سومبارت فان المحاسبية تساعد في عملية اتخاذ القرار عن طريق توفير المعلومات الملائمة . فهي تعطي تعابير مالية لمختلف الاحداث والأشياء الاقتصادية لغرض تسهيل معالجة هذه الاحداث والأشياء وإمكانية القيام بالمقارنة ووضع الموازنات التخطيطية وتسهيل التخطيط والتنبؤ .

وقد ركز سومبارت على تأثير المحاسبه على المستوى الجزئي ، ولكن للمحاسبه تأثير أيضاً على المستوى الكلي من خلال استخدام لغة النقد في الاقتصاد الوطني . فالاقتصاد الرأسمالي هو اقتصاد نقدي (اي معبر عنه بوحدة النقد) ، حيث تتم من خلاله تقريباً شراء وبيع كافة السلع والخدمات بالنقد . وان اي شركه تميل الى منح الائتمان عندما يكون لديها نظاماً محاسبياً يسهل من متابعة هذا الائتمان بأسلوب منظم ، ولكون الائتمان جزءاً من عرض النقد فيمكننا ان نرى بان المحاسبه تساعد في عملية استخدام لغة النقد . ان تعدد الصفقات وكذلك حجمها المالي يميلان الى ان يكونا اكبر بسبب استخدام الائتمان . وتساهم المحاسبه ايضاً في ان يعمل الاقتصاد الرأسمالي بفاعليه عن طريق توفير المعلومات الملائمة لتوزيع اكثر كفاءة للموارد الاقتصادية .

الاختلاف مع سومبارت

يعترض يامي وهو اقتصادي على اراء سومبارت ، حيث يعتقد بان سومبارت قد بالغ في مساهمة محاسبه القيد المزدوج في تطور الاقتصاد الرأسمالي . ولقد دفعت افكار يامي الى ظهور ما يفندھا من قبل بعض المحاسبين . وسبب ذلك هو كون اراءه في تعارض مع ملائمة المحاسبه (اي انها تمس جوهر المحاسبه ووجودھا) وبالتالي فمن المفيد التطرق الى هذه الراء .

- ان الملاحظه الاولى التي يقدمها يامي هي ان الدلائل التاريخيه تشير الى عدم قيام رجال الاعمال من القرن السادس عشر وحتى القرن الثامن عشر باستخدام عملية حفظ السجلات لكي يحصلوا على سيطرة او مراقبه دقيقه على رأس المال والأرباح ولكن ببساطه فقط لأجل ان يكون هناك سجل جاهز عن الصفقات . وقد توصل الى هذا الاستنتاج عن طريق تحليل ابحاث كتبت عن القيد المزدوج ومراجعة دفاتر بعض رجال الاعمال خلال هذه الفترة ، حيث وجد بان الترسيد والإقفال لهذه الدفاتر كان يجري بطريقه غير منظمه . ولكن ونجام يعترض على استنتاج يامي حول عدم وجود الدليل التاريخي لتحديد الربح والخسارة ، فهو يجادل يامي بالقول بان هناك العديد من الامثله التي تشير الى ان تحديد الربح كان سمه جوهرية في الدفاتر المحاسبية حتى في القرن السادس عشر . فكان التجار يتمتعون بالثبات من حيث استخدام حساباتهم لتحديد الربح . وكمثال على ذلك يذكر ونجام السير جارلس بيرز ، حيث كان تاجراً ناجحاً خلال الحقبة الاخيره من القرن السابع عشر ، وقد استخدم اكثر من مئة حساب للمشاريع في دفتر الاستاذ وكان يقوم بشكل روتيني بتحديد ربح وخسارة كل مشروع . وإنها لحقيقة من انه لا يوجد دليل تاريخي يرينا بان رجال الاعمال كانوا يحسبون الربح او خساره لكامل نشاطات الوحدة التجاريه . ولكن الادله التاريخيه تشير الى انه من عام 1500 الى 1750 كان يجري احتساب الارباح والخسائر على اساس المشاريع . كما وإنها لحقيقة ايضاً وبلاستناد الى المعايير المحاسبية الحاليه بان عمليات الاحتساب لم تكن سليمة او صحيحة . ولكن الحكم على المحاسبه القائمہ في مائتين او ثلاثمائة سنه في الماضي على اساس مبادئ وأهداف في يومنا هذا والاستنتاج بأنها غير سليمة ليس فيه من المنطق شيئاً . فمحاسبه المشروع وأرباح وخسائر المشروعات خدمت احتياجات رجال الاعمال من القرن السادس عشر ولغاية القرن الثامن عشر .

- ويرتأى يامي ايضاً بان لا حاجه هناك لنظام القيد المزدوج لكي يتم تحديد الارباح ورأس المال . ففي رأيه يمكن القيام بذلك عن طريق القيد المفرد ، وعليه لا يتمتع القيد المزدوج بأي افضليه متأصلة فيه . وفي الرد على يامي يتفق المحاسبون بان من الممكن تحديد رأس المال والأرباح من خلال القيد المفرد ، ولكنهم يؤكدون ايضاً بان القيد المزدوج هو الافضل في تحديد من هذا النوع ، وهو بشكل عام اكثر

كفاءة . وإذا لم يكن الامر كذلك فان الوحدات التجارية ما كانت ستستخدم القيد المزدوج منذ القرن الثالث عشر .

- اما النقطة الثالثة التي يثيرها يامي فهي ان الشكل النظامي الملازم للقيد المزدوج يمكن ان يكون ذي فائدة فقط للمشاكل الروتينية في الشركات التجارية . ويرد ونجام بان الترتيب والتنظيم يمثلان اوجه مفضله وضرورية بشكل كبير في اي شركة تجارية . ويشير ونجام الى ان العدد الكبير من حالات الافلاس في القرن السادس عشر في انكلترا كان يرجع اساساً الى الافتقار الى حفظ صحيح للسجلات . وان الكتاب الاوائل حول القيد المزدوج قد اشاروا الى ان القيد المزدوج كان الافضل .

- اما الملاحظه الاخيره التي يثيرها يامي فهي ان عمليات التسجيل المحاسبيه ضمن نظام القيد المزدوج او ضمن اي نظام اخر لا تساعد رجال الاعمال في الاختيار وبشكل ناجح من بين الفرص المتاحة امامه . ففيما يتعلق بالبدائل التي تخص نمط جديد من النشاط فان يامي يعتقد بان المعلومات المحاسبية في دفاتر رجال الاعمال يمكن ان تكون ذات فائدة فقط في الحالات التي يكون فيها البديل من النوع المعتاد (الروتيني) وهناك توقعاً بان التكاليف والأسعار ستكون مستقره . وعليه فمن الواضح بان يامي لا يؤمن بان المعلومات المحاسبية مفيدة لصنع القرار إلا في حالات ظروف محدودة جداً ، ومن المحتمل ان هذا هو اساس عدم اتفاقه مع اراء سومبارت . فإذا ما كانت المحاسبه ومعلوماتها ليست مفيدة إلا في حدود ضيقه جداً فان الدور التاريخي المهم المنسوب الى المحاسبه من قبل سومبارت لا يمكن قبوله . إلا ان معظم المحاسبين سيردون بالقول بأنه حتى بالنسبة للبدائل غير المعتادة فان خبره السابقه لرجل الاعمال مع النشاطات الاخرى التي اقر بها من خلال النظام المحاسبي ستزوده بنقطة بداية لوضع التنبؤات وتلغي الحاجة للبدء من الصفر .

طبيعة النظرية المحاسبية

غالباً ما نضع في المحاسبه تمييزاً بين النظرية والتطبيق . فماذا يعني حقاً بالنظرية ؟ يبدو ان هنالك عدة معان تعطى لهذا المصطلح. فيسمع الشخص المحاسبون يقولون في بعض الاحيان بان مقترح ما هو " فقط نظري وليس عملي " . وهم بهذا يعنون بالنظرية ما هي تجريد (فكره مجردة) . وكشئ نقيض لما هو عملي في ظروف عالم حقيقي. او يسمع الشخص احياناً المحاسبين يتكلمون عن " نظرية الاندثار " او "نظرية الموازنة الرأسمالية " او اي نظرية اخرى . وبهذا فأنتهم يعنون الاساس المنطقي او التبرير لموضوع معين مثل الاندثار والموازنة الرأسمالية وبعض الناس يتكلمون عن "نظرية عن المحاسبه" . ويبدو بأنهم يقصدون بذلك نظام شامل من الممكن ان يتضمن بديهيات ومبرهنات .

فما هي النظرية اذن ؟ ان كل المعاني التي استخدمت اعلاه صحيحة استناداً الى السياق الذي يستخدم فيه مصطلح النظرية. ان الشكل الاكثر تعقيداً للنظرية هو النظام الاستنتاجي فالنظرية المتصوره هنا ما هي الى نظام استنتاجي معقد التركيب يتكون من ثلاث مستويات مميزه من البيانات ذات الطبيعة العموميه الاخذة بالتناقص : ويمكن ان نوضح ذلك بالمخطط الاتي:

المستوى الاول

بديهيات (فرضيات

اساسيه)

تعاريف

اهداف

مبادئ ومعايير

المستوى الثاني

اجراءات وطرق محاسبية

المستوى الثالث

ان المستوى الاول يتكون من البيانات الاكثر عموميه . وهذه تتكون اولاً من البديهيات او الفرضيات الاساسية عن المحاسبه . وكمثال على ذلك هو فرضيه " المنشأة المستمرة " كما وان التعاريف موجودة ايضاً ضمن هذا المستوى. ومن امثلة تلك التعاريف المتعلقة بالكلفة والقيمة والموجود والمطلوب والإيراد والمصروف . وبالإضافة الى ذلك فان الاهداف موجودة ضمن هذا المستوى ايضاً. اما المستوى الثاني فيتكون من المبادئ او المعايير المحاسبية التي هي ليست بدرجة عمومية البيانات في المستوى الاول . ومن الامثلة على ذلك مبدأ الكلفه ومبدأ الاعتراف بالإيراد ومبدأ المقابله. وفيما يتلق بالمستوى الاخير فهو يتكون من بيانات لإجراءات محاسبية معينه مثل طريقة الاندثار على اساس القسط الثابت وتقويم المخزون على اساس ما يدخل اخرأ يخرج اولاً. ويشير الشكل اعلاه الى ان البيانات في مستوى معين يتم اشتقاقها منطقياً من بعض البيانات في المستوى السابق. ولكن لايجري هذا على ارض الواقع . فلم يتمكن المنظرون المحاسبون على البرهنة على الاشتقاق المنطقي بشكل رسمي. وبسبب الافتقار الى الاشتقاق المنطقي فان مجلس معايير المحاسبه الماليه يفضل استخدام مصطلح الاطار النظري بدلاً من النظرية.

وبين العام 1978 والعام 1985 نشر مجلس معايير المحاسبه 6 بيانات عن المفاهيم التي تشكل اطاره النظري. ان مجلس معايير المحاسبه الماليه يحدد من خلال اطاره النظري الاهداف والسمات النوعيه للمعلومات الماليه (مثل الملائمة والمعولية) والعناصر الاساسية للمحاسبه ومن السهل مواءمة هذه مع الشكل السابق. ان الاهداف والسمات النوعيه هي ما نطلق عليه ببساطه اهداف المحاسبه وان العناصر الاساسية ما هي إلا التعاريف. وهذه كلها تقع ضمن بيانات المستوى الاول . كما ان مجلس معايير المحاسبه الماليه يتحدث ايضاً عن قياس عناصر الكشوفات الماليه . وهذه تتمثل بالمبادئ والطرق في الشكل السابق. وعليك ان تتذكر هذا التصميم الشامل للنظرية العامه للمحاسبه عندما نشرح الواجه المختلفه للنظرية بحيث يمكننا ان نرى اين يقع اي جزء ضمن الكل.

ونقوم عادة في المحاسبه بوضع تمييز بين الاجراءات والنظرية. فعندما ننظر الى هيكل او بناء النظرية العامه للمحاسبه فإننا نرى انها تحتوي على الاساس المنطقي (بيانات المستويين الاول والثاني) والإجراءات (بيانات المستوى الثالث). وتشكل هذه العناصر كل متكامل , وعليه لأجل الحصول على فهم جيد للمحاسبه فان هذا يتطلب معرفه بالأساس المنطقي والتطبيقات العمليه. وأي محاسب يعتمد فقط على الابعاد التطبيقية فهو يتمتع فقط بمعرفه سطحيه بالمحاسبه. وبنفس الشكل فان اي شخص معتاد فقط على الواجه العامه للمحاسبه وليس مع التطبيقات العمليه التفصيلية فمن الصعب ان نطلق عليه تسمية محاسب.

ولكوننا لا نستطيع في المحاسبه البرهنة منطقياً على ان طريقه معينه قد تم اشتقاقها من بعض المبادئ التي بدورها قد اشتقت من بيانات معينه من المستوى الاول فهناك اختلاف حول اي من المستويات هي التي

تعود لها بيانات معينة فعلى سبيل المثال , هل "المنشأة المستمرة بديهيه ام مبدأ . وعليه فإننا يجب ان نعتمد كثيراً على التفكير البديهي وعلى فهمنا حول اين وكيف تتوافق او تنسجم الاجزاء المختلفة سوياً.

ما هي النظرية ؟

ان النظرية العلمية ما هي إلا نظام استنتاجي تتولد فيه منطقياً نتائج قابله للملاحظة من ارتباط حقائق مشاهده مع مجموعه من الفرضيات الاساسية للنظام . وعليه فان دراسة طبيعة النظرية العلمية ما هو الا دراسة لطبيعة النظام الاستنتاجي المستخدم في بناء النظرية

يجب ان تكون النظرية (اي نظرية) عامه. ويعني هذا بأن مدى الاشياء التي هي موضوع الافتراضات يجب ان يكون له تطبيق واسع. فعلى سبيل المثال, عندما قلنا بأن "كل الاسود تأكل اللحم" فأنا لم نضع او نحدد اية قيود زمانية او مكانيه. فالتعبير قابل للتطبيق على الاسود في الماضي والحاضر والمستقبل, ومن المفروض في اي مكان من العالم. ولكون أن النظرية يجب أن تكون على الاقل افتراض عام, فهي دائماً على شكل استنتاجي وبالتالي فإن المبرهنات (بما فيها الافتراضات الاولى) يمكن أن تستنتج منها. ان الافتراض غير الكامل عموميه, ولكن ما يزال يعتبر افتراض عام, هو الذي يقول : ان كل الاسود في أفريقيا تأكل اللحم. وعلى العكس من ذلك هو افتراض مفرد(خاص) الذي يشير الى حاله خاصة مثل "الاسد في حديقة حيوانات سان دييغو يأكل اللحم". فالافتراض الاخير لا يمكن أن يعتبر نظرية لأنه يفنقر الى العموميه. يتم طرح الافتراضات العامه اكثر فأكثر على شكل عموميات احصائية, وبالذات في العلوم الاجتماعيه. وهناك عدة اسباب لذلك. اولاً, من المستحيل علمياً في العلوم الاجتماعيه التي تعالج سلوكيه انسانيه معقده أن نحدد بدقة الظروف التي يستند عليها نوع معين من السلوك. ثانياً, قد يلاحظ باحثون حافز خارجي بشكل مختلف, وحتى نفس الباحث فإنه قد ينظر الى نفس الحافز بشكل مختلف في اوقات مختلفه. وعليه فإن توكيداً عاماً بأن سلوكيه معينه ترتبط بحافز معين قد يصعب تبريره او الدفاع عنه. ثالثاً, ان "حرية" ارادة الانسان تؤديه بالسلوكيه أن تكون ذات قابليه اقل للتنبؤ بها في كل الاوقات .

الأسبوع الثالث

الحاجة لصياغة نظرية محاسبية

النظرية المحاسبية

لقد تناولنا في مطلع هذا الفصل النظريه العامه للمحاسبه التي تتكون من نظام استنتاجي ذي ثلاث مستويات من افتراضات متناقضة العموميه. ولكن منظر المحاسبه فشلوا في اثبات وجود مسلمات ,اي انهم لم يبرهنوا على وجود اشتقاق منطقي بين المستويات المختلفه للافتراضات . فالتوصل الى المسلمات يتطلب نظام صارم من اللزوميات او الشروط الجوهرية . ولو نظرنا في تجارب او ممارسات الحقول الاخرى لوجدنا بأنه فقط يمكن لنظام ما ان يوفر اللزوميات من خلال عمليه مطوله من التجربة والخطأ . ولهذا السبب نجد ان مجلس معايير المحاسبه الماليه يتكلم عن اطار نظري للمحاسبه وليس عن نظريه عامه. فلم يفكر المجلس بضرورة الاشتقاق المنطقي . ولدينا حالياً فهماً اولياً للعديد من الافتراضات التي تشكل النظرية المحاسبية.

ان الاطار النظري لمجلس معايير المحاسبه الماليه هو الذي يكشف عن هذا الفهم. ويجب على النظرية المحاسبية الشامله ان توفر قواعد للاعتراف بأشياء اقتصاديه معينه ملائمة لقياس خاصية القيمه لهذه الاشياء الاقتصاديّه, وكذلك توفير اساس للحكم على ممارسة او تطبيق محاسبي معين في كونه جيد او سيئ. بتعبير اخر, على النظرية المحاسبية العامه ان تخبرنا كيف نقيس الدخل ورأس المال بشكل صحيح فينظر للنظرية على انها اداة يراد استخدامها من قبل المحاسبين لاشتقاق قواعد وإجراءات صحيحة. وان تطبيق القواعد والإجراءات من قبل منشأ ما يولد نتائج تفسر على انها تبرير لما حدث , او تخدم كأساس للتنبؤ بما سيحدث . ولكن النظرية المحاسبية لا توفر بنفسها تبريراً او تنبؤاً بأحداث او بأشياء اقتصاديه تخص منشأ معينه. وهذا هو الفرق الرئيس بين النظرية في العلوم الطبيعیه والنظرية المحاسبية الشامله . فليس النظرية الشامله بنفسها هي التي تقدم تفسيراً او وسيله كما في العلوم, ولكن اظهرت نتائج معينه مبنية على اساس نظريه شامله انها هي التي تقدم التفسير او التبرير او وسيله التنبؤ. فيمكننا ان ننظر الى اية نظريه محاسبية عامه او شامله على انها مجموعه من الافتراضات او التعاريف ومبادئ الاعتراف والقياس وإجراءات وطرق لتحديد الدخل ورأس المال. وان الاجراءات والطرق الخاصة بالمحاسبه ما هي الى قواعد تماثل.

مدى الحاجة الى صياغة نظريه

لماذا نهتم بصياغة نظرية عامه ؟ لقد نجحنا في المضي قدماً الى امام لسنوات عديدة دون ان تكون لدينا نظريه عامه , فلماذا اذن هناك حاجة لها ؟ مع انها لحقيقة من ان مهنة المحاسبه قد استطاعت البقاء على قيد الحياة لسنوات عديدة بدون نظريه عامه تم بناءها بشكل رسمي , وانه لمن الممكن ان تستمر البقاء على قيد الحياة مستقبلاً إلا ان هناك العديد من المشاكل قد ظهرت والتي ترجع الى الافتقار الى نظريه عامه . فلقد ظهرت قيود ومحددات على اختيار الطرق المحاسبية منذ البدء بإصدار احكام مجلس المبادئ المحاسبية ومجلس معايير المحاسبه الماليه إلا ان التطبيق المحاسبي ما زال من الممكن وصفه على ان **متسامح** بسبب السماح في الاختيار من بين عدد من الاجراءات البديله. وقد تم التعبير عن هذا النمط من السلوك المتسامح في تقرير رفع من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين العاملين الى لجنه تعود الى بورصة نيويورك.

" ان البديل الاكثر عمليه هوان تترك كل شركه حرة في اختيار طرقها المحاسبية ضمن حدود واسعة يمكن الاشاره لها" .

ان عقيدة السماح لكل شركه بحق اختيار طرقها المحاسبية ضمن حدود المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ما زالت تعتبر مرغوبة. ولكن هذه الحرية الواسعة مصدر لبعض الارباك. وقد حاول المعهد الامريكي ان ينظم الامور بإصداره العديد من القرارات إلا ان ذلك لم يتحقق له النجاح الكامل . وسبب ذلك هو ان هذه القرارات كانت اساساً "ترشحات من التطبيق" مدعومة بمنطق كيف ما اتفق و ليس مجموعه متسقة من المبادئ. والحقيقة هي ان العديد من التطبيقات القائمة حالياً ناتجة مباشرة من تأثيرات قوانين الضريبة وأحكام وقرارات الوكالات الحكوميه" اي المؤسسات الحكوميه ذات العلاقة" وضغوطات المدراء التنفيذيين للشركات التجاريه . وقد اقر مجلس المبادئ المحاسبية بذلك عندما اعلن بان المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً هي:

"تقليديه- اي انها اصبحت مقبولة عموماً بالاتفاق وليس من خلال اشتقاق منطقي من مجموعه من البديهيات او المبادئ الاساسية . فقد تطورت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في ضوء خبره والسبب والعادة والاستخدام , ولكن بشكل اكبر بضوء الضرورة العمليه".

ان مصادر السلطة عديدة, فعلى سبيل المثال فقد قبلت هيئه الضرائب طريقة ما يدخل اخرأ يخرج اولاً وطرق الاندثار المتسارع , وبعد ذلك قبول هذه الطرق من قبل المهنة. ويلح المدراء التنفيذيين على المحاسبين لأجل استنباط طرق محاسبية مقبولة لغرض تخفيض مصروف الضريبة او لزيادة رقم الدخل المدرج في كشف الدخل . وبهذا اتخذ بروفيسور باتون مره موقفاً من طريقة الكلفه او السوق ايهما اقل لتقييم المخزون . فقد قال : **" ان الحماس لهذه الطريقة..... لم يكن بسبب الاشادة بمزاياها على انها طريقه جديرة بالتقدير والثناء ولكن لكونها طريقه سريعة لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة".**

ويعلق اوسكار جوليان , وهو عضو سابق في مجلس المبادئ المحاسبية ومجلس المعايير المحاسبية بالقول **" بأنه ما دام هناك افتقار الى اطار نظري عام فان قانون غريشام سيطر في بعض الاحيان فالتطبيقات الرديئة تطرد التطبيقات الجيده "**.

ان كل من مجلس المبادئ المحاسبية ومجلس معايير المحاسبه الماليه قد اتبع منحى المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عند محاولتهما اعطاء حلول لمشاكل محاسبية معينه لكن اعطاء حلول لمشاكل خاصه يفترض مسبقاً وجود "نظريه" تشتق منها هذه الحلول ولأنه لا توجد نظريه محاسبية عامه واضحة الخطوط فان توصيات الجهات المخوله ذات العلاقة يمكن النظر لها على انها حلول سريعة لغرض الاجابة على مشاكل اللحظه الملحه . وقد استنتج ريد ستوري عند دراسته لتاريخ صياغة المبادئ المحاسبية بأنه : **"من النادر ان تكون الحلول السريعة المبنية على مشاكل اللحظه الملحه قد ظهرت على انها حلول نهائيه. حتى وان اخذ بنظر الاعتبار الطبيعة الديناميكيه للمحاسبه".**

و يعترف مجلس معايير المحاسبه الماليه بان النظريه ستؤدي الى " معايير مستقيمة..... وتحدد طبيعة وحدود المحاسبه الماليه و الكشوفات الماليه". ويعتقد مجلس معايير المحاسبه الماليه بأنها نظريه متفق عليها عموماً وشامله يمكن ان تجلب فوائد للمهنة . حيث ان نظريه من هذا النوع يمكن ان :

- 1 تقود او توجه المنظمه المسؤوله عن وضع المعايير المحاسبية.
- 2 توفر دليل عمل يمكن ان يشار اليه عند حل مشاكل محاسبية في حالة غياب معيار معين معروف.
- 3 تضع حدود للأحكام الشخصيه عند اعداد الكشوفات الماليه.
- 4 تؤدي الى زيادة فهم وثقة مستخدمي الكشوفات الماليه بهذه الكشوفات.
- 5 تعزز من امكانية المقارنه.

كما ويمكننا ان نلاحظ من خلال رأي مجلس معايير المحاسبه الماليه بأن الهدف من النظريه هو اعطاء اجوبه لأمثله , اجوبه من النوع الذي نثق به. ففي اي حقل معرفه او مهنة هناك اسئلة بحاجة الى اجوبه

مفضله. فنحن نريد ان نعرف فيما اذا كانت كثافة الثلج اقل من كثافة الماء, او فيما اذا كان النحاس يتمدد دائماً بالحرارة , او فيما اذا كان الدخل يؤثر او لا يؤثر على الاستهلاك الحالي او فيما اذا كان سعر الفائدة يؤثر او لا يؤثر على العمالة , او فيما اذا كان الاندثار سيحدث او لا . فخلق كل ممارسه تطبيقه اساس منطقي . هل يجب ان يطرح الاندثار عند احتساب الدخل . لماذا نعم ولماذا لا ؟ فنحن بحاجة الى نظريه تعطينا الاجابة. ان التطبيق الجيد مبني على نظريه جيده سواء كنا ندرك اهميه النظرية ام لا . فإذا ما كان بإمكاننا صياغة نظريه جيده فإننا سنتوصل الى تطبيقات جيده اذا اتبعت النظرية.

ويمكن النظر الى النظرية على انها نموذج. وما النموذج إلا تمثيل او تجسيد لشيء حقيقي . لنفرض اننا نحاول ان نبني نموذجاً لمدينة معينة لغرض تحديد التنبؤ بمقدار الزمن الذي تستغرقه سيارة شرطه عند انطلاقها من نقطة معينة في المدينة الى نقطة اخرى . فهل من المفروض من النموذج ان يكون واقعياً الى ابعد الحدود الممكنه لكي يشكل نموذجاً جيداً ؟ فبالأكيد ليس من الضروري ان ندرج في النموذج كل شجرة او زرع في المدينة لان هذه ليست ملائمة للهدف من النموذج. وفي الحقيقة ان الاهتمام الاكثر من اللازم بالواقعية يمكن ان يؤدي الى كم هائل من المعلومات يصعب الاستفادة منها. ان التفاصيل الضرورية تتضمن الطول الصحيح لكل شارع , والعلامات المميزه لكل شارع , وحدود السرعة لكل شارع , وعدد الازقة وغيرها . فالنموذج بحاجة الى ان يتماثل مع الواقع فقط الى المدى الذي تتحقق فيه القدره التنبؤيه للنموذج . ان المثال السابق يرينا بان الغرض من النموذج مهم جداً في تحديد اي اجزاء من النموذج هي الضرورية. ان الهدف من بناء نموذج تلك المدينة يمكن ان يعاد تحديده على انه هدفاً لدائرة الشرطه . ان بناء نموذج بدون هدف محدد سيكون مجرد عبث لا غير وبالإضافة الى ذلك فان الهدف العام للنظرية المحاسبية يجب ان يعلن بشكل واضح وجلي وان يكون جزءاً من النظرية اذا اردنا ان نعرف اي الاجزاء من النظرية المحاسبية هي الضرورية وبالتالي فان هذا سيمكننا من بناء نظريه جيده.

نماذج (اساليب)التنظير والتطور العلمي

لقد اصبح مصطلح "نموذج التنظير" شائع الاستخدام منذ أن طرحه توماس كون لأول مره في ادبيات التنظير. وكان كون يعني بهذا نموذجاً لصياغة وحل مشاكل البحوث. وقد يكون نموذج التنظير على شكل نظريه او فرضيه او اطار عام يشار اليه, او مدرسة فكر معين, او مبدأ يعمل من خلال مجموعه من الباحثين. فنموذج التنظير يقدم مديلاً, نمط تفكير طريقه لوضع الاسئلة وصياغة الاجوبة. وفي المحاسبه تشكل الكلفه التاريخيه والكلفه الحاليه وسعر الخروج وفرضية السوق الكفوء ونظرية الوكالة عن نماذج التنظير. فكل واحد من هذه تمثل اساس للبحث.

في اي حقل من الحقول العلميه هناك نظريه او مجموعه اجراءات مهيمنة, اي نموذج التنظير العام المقبول. وفي ضوء نموذج التنظير العام هذا يتم تطوير معرفة ويؤسس تقليد. ولكن عندما يكون من غير الممكن تفسير ظاهره بواسطة نموذج التنظير هذا فستكون لدينا فترة عدم تأكد, وبالتالي تحدث النقاشات الجدليه. وفي ضوء ذلك تجري تعديلات او تغييرات في نموذج التنظير العام التي قد تكون مقنعه (مرضيه) لفترة من الزمن, ولكن كلما ظهرت حالات شاذة (خروج عن القياس) كلما ظهرت ونمت مطالبات بنظام جديد (نموذج تنظير جديد). وإثناء هذا الوقت تقدم مقترحات على شكل نظريات مختلفة تؤدي الى نقاشات وجدل. وأخيراً تبدأ نظرية جديدة بالتمتع بهيمنة في حقل معين. وعندما يحل نموذج تنظير عام جديد محل نموذج تنظير قديم فينظر الى ذلك على انه "ثوره". وعندما يحدث ذلك يخسر الملتزمون بنموذج التنظير القديم الارضية التي يقفون عليها ويهيمن الثوريون. ومع سقوط نموذج التنظير القديم فإن كافة المقالات والأبحاث المؤمّنه بالنموذج القديم وكل ما يرتبط به من اجراءات مستخدمه تكتسح وتستبدل بالنموذج الجديد. وان استقرار او توطد نموذج التنظير الجديد يولد موجه من البحوث المبنية عليه.

ويبنى نموذج التنظير التقليدي في المحاسبه على الكلفه التاريخيه ومبدأي المقابله والاعتراف. وقد ولد عدم الارتياح مع النظرية التقليديه العديد من التحديات لنموذج التنظير القديم. و تستخدم الابحاث المحاسبية اليوم مدخلاً علمياً مبنياً على الدليل التجريبي(الميداني), اي ان هناك محاولات جاريه للتوصل ميدانياً الى تفسيرات لظاهرة ما في حقل المحاسبه الماليه ويرفض الباحثون الميدانيون المدخل المعياري الذي طغى على المحاسبه لسنوات عديدة. وتبنى الكثير من الدراسات الميدانيه اليوم على فرضية الاسواق الكفوءه وعلاقة الوكالة. وعلى المستوى التطبيقي, استطاعت النظرية المحاسبه التقليديه لحد الان الوقوف بوجه العديد من الهجمات, وان ادخلت عليها لبعض التعديلات الجزئية . وفي حقل البحث المحاسبي هناك عدد من نماذج التنظير المتنافسه فيما بينها, ولم يظهر اي منها لحد الان على انه المنتصر بشكل حاسم. فإذا لم يستطع باحثوا المحاسبه من الاتفاق حول نموذج تنظير معين فيمكن ان تصبح المحاسبه حقل معرفه ذو نماذج تنظير متعددة لسنوات عديدة قادمة.

الأسرع الرابع

المدخل التقليدية لصياغة النظرية المحاسبية

مدخل صياغة النظرية المحاسبية

على الرغم من عدم وجود نظريه شامله في المحاسبه ، إلا ان هناك العديد من النظريات ظهرت على المدى المتوسط نتيجة لاستخدام مداخل مختلفة . وبهدف توضيح ذلك سوف نحدد مناقشتنا في هذه الفقره بالمدخل التقليديه لصياغة النظرية المحاسبية ، حيث وصلت تلك المداخل الى اعلى مستويات القبول . وهذه المداخل هي :

- المداخل التطبيقيه
- المداخل النظرية :
- 1. الاستنتاجي
- 2. الاستقرائي
- 3. الاخلاقي
- 4. الاجتماعي
- 5. الاقتصادي
- 6. الانتقائي

المدخل التطبيقيه

من احد المداخل التطبيقيه الرئيسيه هو المداخل الواقعي ، وهذا المدخل يتناول عملية صياغة النظرية من حيث مدى تطابقها مع العالم الحقيقي Real world الذي يعد مفيد في اقتراح الحلول التطبيقيه. وطبقاً لهذا المدخل فان الاجراءات والمبادئ المحاسبية يجب ان يتم اختيارها على اساس فائدتها لمستخدمي المعلومات المحاسبية و ملائمتها لعملية اتخاذ القرار . والفائدة هنا تعني الخاصية او السمه التي تتلاءم الى حد في خدمة او تسهيل الوصول الى الاهداف المرجوة .

اما المدخل الرسمي او الفاشستي(مبدأ اخضاع الفرد وحقوقه اخضاعاً كاملاً لسلطة الدوله) لصياغة النظرية المحاسبية فهو يستخدم اساساً من قبل المنظمات المهنيه والمتمثل بإصدار النشرات لتنظيم التطبيقات المحاسبية . ولان هذا المدخل يحاول توفير الحلول التطبيقيه فهو سهل التنفيذ مع المدخل الواقعي . وكلا المدخلين يفترضان بان النظرية المحاسبية والإجراءات المحاسبية الناتجة عنها يجب ان تؤكد على قاعدة الاستخدامات النهائيه للتقارير الماليه . فإذا اعتبرنا ان المحاسبه وظيفه ذات فائدة للمستخدمين فان النظرية بدون اثار تطبيقيه لن تكون نظريه جيده .

ان استخدام المنفعة كمعيار لاختيار الطرق والمبادئ المحاسبية يربط صياغة النظرية المحاسبية بالتطبيقات المحاسبية قائمه . وهذا قد يفسر الافتقار الى الاندفاع الموجود في المدخل الواقعي . وفي الحقيقة ان المدخلين الواقعي والرسمي لم ينجحا في الوصول الى حلول مرضيه في محاولتهما لصياغة نظريه محاسبية . وفي هذا السياق يقول Skinner الاتي :

"من حيث الجوهر فان المدخل الواقعي لتطوير المبادئ المحاسبية كان يتم اتباعه من قبل الهيئات المحاسبية في الماضي . وكانت المحاولات لتقليل التطبيقات المتناقضة تجري بشكل حذر وتجريبي حتى

وقتنا هذا ، ومن الواضح على اساس خبره ان هذا المدخل سوف لن يقترب من وضع حل لمشكلة التعارض في المبادئ المحاسبية المقبولة"

لقد اصبحت المنفعة الهدف الرئيسي للمحاسبة عند العديد من الكتاب . حيث يرى Muller ان المبادئ المحاسبية ينبغي تطويرها من خلال المداخل التطبيقية ، فالمحاولات التطبيقية ينبغي ان لا تترك فقط لكونها محاولات غير نظرية . ان المداخل التطبيقية تعد ضرورية لأي نظرية ذات منافع تطبيقية ، حيث ان الاعتبارات التطبيقية تنفذ الى حقل المحاسبة من خلال المعيار المقبول بشكل عام وهو الملائمة . ان مدخل الحسابات يرشد اختيار الاجراءات المحاسبية على اساس المحافظه على المعادلات المحاسبية الاساسية وهي معادلة الميزاني ومعادلة الربح المحاسبي . معادلة الميزانية :

الاصول = الخصوم + حقوق الملكية

معادلة الربح المحاسبي :

الربح المحاسبي = الايرادات - المصروفات

ان تلك المعادلتين في مدخل الحسابات تقود الى تطوير موقفين في الهياكل الواضحة للمعايير هما مدخل الميزانية ومدخل الربح . وعلى اي حال فان مدخل الحسابات كمدخل رسمي والواقعي يعاني من غياب الاساس النظري له .

المدخل النظري

وتتضمن المداخل الآتية :

1. المدخل الاستنتاجي.

ان المدخل الاستنتاجي لصياغة النظرية المحاسبية يبدأ بتحديد المقدمات الاساسية ومن ثم الانتقال الى الاشتقاق المنطقي للنتائج المتعلقة بالموضوع . وعلى اعتبار ان الموضوع المطبق هو المحاسبة ، فان المدخل الاستنتاجي بتحديد المقدمات المحاسبية الاساسية ثم ينتقل من خلال الوسائل المنطقية الى المبادئ المحاسبية التي تقيد كموجهات او اسس لتطوير الاجراءات المحاسبية . وهذا المدخل ينتقل من العموميات الى (المقدمات الاساسية للبيئة المحاسبية) الى الخصوصيات (المبادئ المحاسبية اولاً و الاجراءات المحاسبية ثانياً) . وإذا افترضنا في هذه النقطة ان المقدمات الاساسية للبيئة المحاسبية تتألف من البديهيات والأهداف فان الخطوات الاساسية المستخدمة للاشتقاق وفقاً للمدخل الاستنتاجي هي :

- تحديد اهداف الكشوفات الماليه
- تحديد فرضيات المحاسبه
- اشتقاق المبادئ المحاسبية
- تطوير الاجراءات المحاسبية

ان استخدام المدخل الاستنتاجي في صياغة النظرية المحاسبية يؤدي بطبيعة الحال الى ان ترتبط الاجراءات المحاسبية الناتجة بالمبادئ والفرضيات والأهداف ، فإذا كانت المقدمات المتمثلة بالأهداف والفرضيات صحيحة فان المبادئ المشتقة ستكون صحيحة وبالتالي الاجراءات ستكون ايضاً صحيحة والعكس صحيح . فالهيكل النظري للمحاسبة يحدد من خلال تتابع الاهداف والفرضيات والمبادئ والإجراءات اعتماداً على صياغة اهداف المحاسبه .

2. المدخل الاستقرائي

يبدأ المدخل الاستقرائي لصياغة النظرية بالملاحظات والقياسات وينتقل باتجاه استنتاجات عامه . وعند تطبيقه في المحاسبه فان المدخل الاستقرائي يبدأ بتحديد الملاحظات حول المعلومات المحاسبية لمنشأة الاعمال ثم ينتقل لصياغة العموميات ومبادئ المحاسبه من تلك الملاحظات على اساس تكرار العلاقات . ان الادلة الاستقرائية تبدأ بالخصوصيات (المعلومات المحاسبية وتكرار العلاقات) الى العموميات (الفرضيات والمبادئ الحاسبية) ، حيث يتضمن المدخل الاستقرائي اربعة مراحل هي :

1. تسجيل الملاحظات
2. تحليل وتصنيف تلك الملاحظات لكشف العلاقات المتكررة
3. الاشتقاق الاستقرائي للعموميات والمبادئ المحاسبية من الملاحظات والعلاقات المتكررة
4. اختبار العموميات

ويختلف المدخل الاستقرائي عن المدخل الاستنتاجي في اختبار صحة او خطأ النتائج ، فصحة او خطأ النتائج لا يعتمد على مقدمه اخرى وإنما يجب ان يجري اختبار ميداني ، اذ تعتمد صحة المقدمات على الملاحظات وعلى كفاءة تحديد العلاقات المتكررة .

كما يمكن ان نبين ان الافتراضات التي تنتج عن مقدمات استقرائية تؤدي الى اجراءات محاسبية خاصة فقط بدرجه من عدم التأكد في حين ان الافتراضات المحاسبية الناتجة عن مقدمات استنتاجية تقود الى اجراءات محاسبية محدده مع شئ من التأكد . ويعتمد بعض منظري المحاسبه على مشاهدات التطبيق المحاسبى لاقتراح اطار فكري للمحاسبه . ان الهدف الاساسي لمعظم هؤلاء المنظرين هو رسم استنتاجات نظرية وتجريديه من عموميات التطبيقات المحاسبية . وتعد محاولات (اجيري) لتعميم اهداف واضحة في التطبيقات المحاسبية الحاليه والدفاع عن استخدام الكلفه التاريخيه هو افضل دفاع عن المدخل الاستقرائي . ومن المفيد ان نلاحظ انه وعلى الرغم من ان المدخل الاستنتاجي يبدأ بافتراضات عامه إلا ان لصياغة تلك الافتراضات غالباً ما يعتمد على التسبب الاستقرائي الذي يشترط معرفة الباحث وخبرته بالتطبيقات المحاسبية . بعبارة اخرى ان المقدمات العامه يتم صياغتها من خلال عمليه استقرائية لكن المبادئ والإجراءات يتم صياغتها اشتقاقاً من خلال عمليه استنتاجيه .

ويرى (يو) ان المنطق الاستقرائي قد يقتضي منطقاً استنتاجياً فليس من الغريب ان نجد المنظرين الاستقرائيين يوسطون احياناً التسبب الاستنتاجي وان المنظرين الاستنتاجيين قد يوسطون ايضاً التسبب الاستقرائي .

3. المدخل الاخلاقي

ان النقطه الاساسية للمدخل الاخلاقي تتألف من مفاهيم الانصاف والعدالة والحقوق والحقيقة. حيث يعتبر (سكوت) مثل هذه المفاهيم المعيار الاساسي لصياغة النظرية المحاسبية ، حيث يرى ان العدالة تعني بيان المعلومات لكل الاطراف المستفيدة ، اما الحقيقة فتعني ان الكشوفات الماليه يجب ان تكون صحيحة ودقيقه بدون اي تحريف . وقد اهتم المحاسبون بعد سكوت بتلك المفاهيم الثلاثة بشكل متساو . وعلى النقيض من ذلك يرى (يو) ان العدالة والإنصاف هي فقط تعد مبادئ اخلاقيه ، فقد اصبح مفهوم الانصاف مفهوماً اخلاقياً بشكل واضح ، حيث يعني ان الكشوفات الماليه يجب ان لا تكون عرضه للتحريف والتزييف ، كما يجب ان يكون اعداد المعلومات المحاسبية قد تم وفق اجراءات محاسبية اخلاقيه تمثل الحقيقة الصادقة والأحكام المحاسبية الصحيحة . كما ان الانصاف هو بيان للقيمة التي تطبق بشكل مختلف في المحاسبه .

كما يمكن ان نلاحظ ان الانصاف اصبح واحداً من الاهداف الاساسية في المحاسبه ، حيث تشير لجنة اجراءات التدقيق الى معيار الانصاف في عرض المعلومات من خلال :

- التطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

- الافصاح

- الثبات امكانية المقارنه

ففي التقرير غير المتحفظ لا يبين المدقق فقط مطابقة الكشوفات الماليه للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومبادئ التدقيق وإنما أيضاً يعبر عن رأيه بالقول ان الكشوفات تم عرضها بشكل منصف . لذا فان الانصاف هو هدف مرغوب في صياغة النظرية المحاسبية عندما يثبت ان قواعده قابله للإثبات منطقياً وميدانياً وإذا امكن تحديد تعريفاً تطبيقياً للإنصاف وتحديد خصائصه .

4. المدخل الاجتماعي

يؤكد المدخل الاجتماعي لصياغة النظرية المحاسبية على الآثار الاجتماعية للإجراءات المحاسبية ، فهو مدخل اخلاقي لكنه يركز على مفاهيم اوسع للإنصاف والرفاهية الاجتماعية . وطبقاً لهذا المدخل فان المبادئ والإجراءات المحاسبية تقيم على اساس اثارها على جميع الاطراف في المجتمع ، كما ان الواضح في هذا المدخل توقع ان المعلومات المحاسبية ستكون مفيدة في اتخاذ القرارات المؤثرة في الرفاهية الاجتماعية للمجتمع . ولتحقيق اهدافه يفترض المدخل الاجتماعي وجود قيم اجتماعية محدده يمكن ان تستخدم كمعيار لتحديد النظرية المحاسبية . وقد يكون من الصعب تحديد تطبيق كامل للمدخل الاجتماعي لصياغة نظريه محاسبية نتيجة للمشاكل التي ترافق تحديد قيم اجتماعية مقبولة لجميع الناس مع تحديد احتياجات المعلومات لأولئك الذين يتخذون احكام الرفاهية الاجتماعية . لكننا يمكن ان نحدد بعض الحالات التي من المتوقع ان يكون فيها للمحاسبة دور اجتماعي مفيد . ويعد (بلقاوي و بيم فيرج) من بين الباحثين الاوائل الذين اشاروا الى ضرورة ادخال الكلف والمنافع الاجتماعية ضمن الانشطة الخاصة بمنشأة الاعمال . كما اثبت كلاً من (لاد و لتلتون وزيمرمان) ان المحاسبه يجب ان تخدم المصلحه العامه للمجتمع . اما (بيدفورد) فقد سار خطوه اكبر الى الامام من خلال اثباته ان تعظيم المنفعة او الرفاهية الاجتماعية يرتبط بمقياس تحديد الدخل الذي يخدم الاهداف الاجتماعية .

5. المدخل الاقتصادي

يركز المدخل الاقتصادي لصياغة النظرية المحاسبية على رقابة سلوك مؤشرات الاقتصاد الكلي التي تنتج عن اتباع طرق وإجراءات محاسبية مختلفة . وفي الوقت الذي يركز فيه المدخل الاخلاقي على مفهوم الانصاف والمدخل الاجتماعي على مفهوم الرفاهية الاجتماعية فان المدخل الاقتصادي يؤكد على الرفاهية الاقتصادية العامه . وطبقاً لهذا المدخل فان اختيار الطرق والإجراءات المحاسبية المختلفة يعتمد على اثرها على سلع الاقتصاد القومي . وتعد السويد المثال الافضل للدول التي تحدد سياساتها المحاسبية على اساس سياسات اقتصادها الكلي . وبوضوح اكثر فان اختيار الاجراءات المحاسبية سوف يعتمد على وضع اقتصادي معين ، على سبيل المثال فان اختيار طريقة (LIFO) ما يدخل اخيراً يخرج أولاً سوف يكون اجراء محاسبي اكثر جاذبيه خلال فترات التضخم مقارنة مع طريقة (FIFO) او طرق متوسط الكلفة ، لان طريقة (LIFO) من المفترض ان تنتج صافي دخل سنوي اقل على افتراض تضخم كلفة البضاعة المباعة . ان المعيار المستخدم في المدخل الاقتصادي هو .
اولاً : ان السياسات والإجراءات المحاسبية ينبغي ان تعكس " الحقيقة الاقتصادية " .

ثانياً : ان اختيار الطرق والإجراءات المحاسبية ينبغي ان يعتمد على الآثار الاقتصادية لها . حيث تعد الحقيقة الاقتصادية والآثار الاقتصادية مصطلحات ضرورية لإثبات ملائمة المدخل الاقتصادي .

❖ المدخل الانتقائي لصياغة النظرية المحاسبية

على العموم فان صياغة النظرية المحاسبية وتطوير المبادئ المحاسبية قد اتبعت منهجاً انتقائياً او ما يمكن تسميته بمدخل التوحيد اكثر من اعتمادها فقط على واحد من المداخل التي تقدم ذكرها . فقد نتج المدخل الانتقائي بشكل اساسي كنتيجة لعدد كبير من المحاولات التي قام بها الافراد والمهنيين والحكومات والمنظمات للمشاركة في تحديد مفاهيم ومبادئ في المحاسبية . وهذا المدخل قدم دعماً لظهور مداخل جديدة في الادبيات المحاسبية كالمدخل السلوكي والمدخل التنبؤي ومدخل الاحداث والمدخل الوضعي وغيرها .

النظريات المعيارية والنظريات الوضعية

متى ما تضمنت نظرية تعبير من النوع " يجب " او " من اللازم " فالنظرية معيارية. وقد هيمن المدخل المعياري في الماضي على البحوث المحاسبية. وهذا هو ما كان عليه موقف الجهات المخولة بوضع المعايير المحاسبية. ويتطلب هذا المدخل ان نجد ما يمثل الافضل او عملياً والتسليم بان هذا يمثل الطريقة التي يجب ان يجري بموجبها شئ ما في التطبيق . فعلى سبيل المثال ان الوجوب قد يتمثل بان من الواجب علينا ان نستخدم الكلفة التاريخيه او الكلفة الحالية او غيرها .

ويتطلب المفهوم المعياري تحديد هدف او دالة هدف . ان ملائمة الهدف عادة عرضه لعدم الاتفاق. وقد ابدى العديد من الباحثين عدم الرضا حول المدخل المعياري ويفضلون بدلاً منه المدخل الوضعي او الاستقرائي او التجريبي . ويقدم واتس وزيمرمان التفسير الاتي للنظرية الوضعية:

" ان النظرية كما نصفها لتولد بنفسها لزوماً او فرضاً لتطبيق محاسبي معين . بل انها تهتم بتفسير التطبيق المحاسبي , فهي مصممة لتفسير والتنبؤ بأي طريقه محاسبية معينه سوف تستخدمها المنشأة لتقويم الاصول وأي منها هي التي سوف لن تستخدمها , ولكنها لا تقول شيئاً عن اي من الطرق هي التي يجب ان تستخدمها منشأه ما"

فيرى هذان الوضعيان بان هدف النظرية المحاسبية هو محاوله لتفسير والتنبؤ بالتطبيق المحاسبي وليس ابلاغ المطبقين والمنشآت بالطرق والإجراءات المحاسبية التي من الواجب تطبيقها.

اختبار النظريات

ان الوظيفة الاكثر اهميه للمنهج العلمي هي اختبار نظرية ما لتحديد فيما اذا كانت تستحق القبول, اي فيما اذا كانت حقيقية. ويذكر بهذا الصدد في بعض الاحيان عدداً من المداخل لصياغة نظرية محاسبية , ولكن الشئ المهم جداً ليس هو المدخل لبناء نظرية وإنما هو اختبار تلك النظرية.

معايير الحقيقة

هناك حاجة لوضع تمييز بين تعريف الحقيقة ومعايير الحقيقة . فالأول يتعلق ان يكون افتراضاً ما حقيقياً, والثاني يتعامل مع السؤال المتعلق بكيفية الحكم على افتراض ما بأنه حقيقي . وقد حاول الفلاسفة لسنوات عديدة تعريف الحقيقة ولكنهم ام ينجحوا ابدأ في مسعاهم بالكامل , ولكن هذا الفشل لم يوقف العلماء عن اختبار الفرضيات. وبنفس الشكل , بالرغم من حقيقة عدم امكانية الاتفاق على معنى دقيق للحقيقة إلا انه

ما يزال بالإمكان وضع معايير لتمييز الحقيقة , ويجب التنويه هنا الى ان مصطلح الحقيقة منهجياً يشير الى الخاصية او السمة المنسوبة الى افتراض او معتقد ما .

وهناك طرق مختلفة يصل من خلالها شخص ما الى الاعتقاد بان افتراض ما هو حقيقي ام كاذب. وأساساً فهي مسألة حجة (او ثقة) متصوره مؤيده لافتراض معين والتي تشكل عنصراً حاسماً يقود شخص ما لقبول او رفض حقيقة الافتراض . ولكن ما يشكل حجة مقنعة لشخص ما قد لا يشكل حجة مقنعة لشخص اخر. بتعبير اخر , ان للناس ثقة في معايير مختلفة للحقيقة . وهناك ثلاث انواع من المعايير او الاسس المنطقية التي يستخدمها الناس:

1. الاساس الجزمي
2. الاساس البين بذاته
3. الاساس العلمي

الاساس الجزمي

متى ما اعتقدنا بافتراضات يضعها الآخرون فإننا نستخدم الاساس الجزمي (اليقيني) للحكم على الحقيقة . وهذا ما نقوم به في معظم الاوقات. فنحن نقرأ الصحف ونؤمن بما مندرج بها ونؤمن بما يعلمنا به معلمينا فلا يمكننا شخصياً ملاحظة او اختبار كافة الاشياء وبالتالي يجب ان على ما يخبرنا به الآخرون. ان الاساس المنطقي للأساس الجزمي هو الثقة التي لدى الناس بمن يضع الافتراضات . ان ثقة من هذا النوع قد ترجع الى معتقد ديني او سياسي او الى التدريب لو الى سمات او صفات شخصية مهيمنة.

وفي المحاسبة تشكل الجزمية الاساس الذي بواسطته يتوصل المحاسبون الى قبول صدق القواعد والإجراءات فمجلس معايير المحاسبة الماليه او اي جهة مخوله اخرى تقوم بإصدار معايير او مبادئ او طرق مقبولة من قبل أولئك الذين يعملون في المهنة . ان المشكله هنا هي فيما اذا كانت الثقة في الجهة المخوله قد وضعت في مكانها الصحيح.

ان نقطة الضعف في الاساس الجزمي هو ان الدليل الجزمي قد يتضمن انحيازات شخصية. فالعنصر الحاسم في هذا الموضوع هو الاراء الشخصية للأفراد حول شخص هو مجموعه من الاشخاص الذي يصدر او يضع افتراض ما. وان الدليل الموضوعي لدعم او لتأييد الافتراض يعتبر ثانوي.

الاساس البين بذاته

ان مبرر الدليل البين بذاته لتحديد الحقيقة معقولة او صواب او وضوح افتراض مبني على معرفتنا وخبرتنا ومشاهدتنا العامه. فعلى سبيل المثال " تتضمن المحاسبه معيار استخدام اسعار السوق " يمثل حقيقة بينه بذاته . فيبدو بأنه من غير الضروري اجراء دراسة ميدانية للتحقق من صحة هذا الافتراض.

فقد قبلت الافتراضات البينه بذاتها على انها بديهيات ضمن نظام استنتاجي, وتمثل الفرضيات في منهجية البحث العلمي المرحله او الخطوه الاولى. وقليلاً ما نهتم بالطريقة التي تشتق بها افكارنا عند بناء نظريه ما. فأفكارنا قد تأتي إلينا من خلال حلم ولكن ما نهتم به هو اختبار النظرية . فإذا ما كان الشئ البين بذاته هو الاختبار الوحيد , اي الاساس الوحيد لتحديد حقيقة نظريه ميدانية فان معوليتها ستكون مثار تساؤل وشك.

وقد كشف المعيار البين بذاته عدم امكانية الاعتماد عليه في العلوم الطبيعيه , فبعض الافتراضات التي اعتبرت سابقاً حقائق بينه بذاتها قد ظهر لاحقاً بأنها كانت كاذبة.

الاساس العلمي

ان الاساس العلمي للاعتراف بحقيقة ما اليوم ما هو إلا نتيجة لعملية تطويريه لسنوات عديدة من الجدل والتجربة والخطأ. فالاستنتاج الذي يتم التوصل اليه يعني ان الناس العقلاء قد اقتنعوا بالمنطق والموضوعية, اي بالدليل الميداني.

ان اختبار نظريه ما او افتراض ما لتحديد فيما اذا كان يستحق القبول يقع ضمن صنفين او مجموعتين. فلكي يكون لشئ ما معنى في علم ما فان نظريه ما او افتراض ما يجب ان يصاغ بطريقه تجعل منه قابلاً

للاختبار, اي انها يجب ان تصاغ بطريقة بحيث تقع ضمن احد الصنفين الذين سيتم شرحهما. فضمن **الصنف الاول** , هناك مجموعه من الافتراضات التي يمكن التحقق او التأكد من كونها حقيقية او كاذبة بالمنطق فقط . ان تحليل قواعد التوليف هو اساس الاختبار فصحة او كذب الافتراض يمكن التوصل اليه دون الاشارة الى ممارسة او تجربه فعليه. فعلى سبيل المثال , ان $4=2+2$ يمكن ان تحدد على انها حقيقة من خلال الى القواعد الرياضيه , فافتراضات من هذا النوع يمكن ان تكون معروفه مسبقاً .

وضمن **الصنف الثاني** هناك الافتراضات التي يمكن معرفة حقيقتها او بطلانها فقط عن طريق الاعتماد على دليل ميداني . ولهذا يقال بأنه يمكن معرفتها لاحقاً وأنها مشروطة. وعلى الدليل الميداني ان يكون موضوعياً, غير منحازاً , وليس له علاقة بالشخص وشائع وعام بحيث يمكن التحقق منه بواسطة باحث اخر . ان تركيبة الدليل الميداني الموضوعي في عمليه الاختيار هي الى حد ما مثار جدل. فالبعض يرى بأنه من الضروري تحليل الدليل " تماثله " مع الافتراض , او بشكل ادق مع الحقائق المبرهنة لافتراض متسق , اي انه يتوافق مع النظريات المقبولة.

وفي بعض الاحيان يشار الى اختبار نظريه ميدانيه على انه تحقق من نظرية او تأكيد لنظريه. ولكن يعتقد كارل بوبر بان هذا ليس بالموقف الصحيح لأنه يغري الباحث على ايجاد فقط الدليل الذي سيدعم النظرية التي يؤمن بها وللسهولة او لأغراض اخرى فانه سيهمل الدليل النافي . ولذلك يقترح بوبر بأنه يجب ان يبنى اختبار النظريات على الدحض , اي ان نسعى الى دحض النظرية(نفياً) فإذا ما كان الدحض او النفي غير ناجحاً فهو يبرر قبول النظرية. ومع ان وجهه نظر بوبر صائبة إلا انه ما زال من الشائع التحقق من نظريه او تأكيد نظريه.

لاحظ بأنه يجب اتخاذ قرارات تتعلق بقدرة الدليل. فما مقدار الاختبار الذي يجب القيام به؟ ان افتراض ما او نظريه ما تحصل على مكانه حقيقية فقط بعد ان يقرر العلماء في حقل معرفه معين بان الدليل مقنع بما فيه الكفاية للإقرار بالقبول . وبالطبع فان هناك دائماً احتمال ان يكونوا خاطئين . وفي العلوم الطبيعیه يطلق على نظريه ما بأنها " قانون " بعد ان يتم قبولها على انها حقيقة وفي حالات مثل هذه يكون الدليل الميداني مقنع بشكل ساحق . وفي العلوم الاجتماعية يكون الدليل الميداني اقل اقناعاً لأنه غير كامل وغير مباشر , ويتطلب تفسيره تحليلاً دقيقاً. ونفس الشيء يقال عن البحوث (او النظريات) المحاسبية , فالعديد من الافتراضات في المحاسبية والتي تربط متغيرات مع بعضها البعض يتم اختبارها عملياً بواسطة طرق احصائية عادة , ولكن غالباً ما يكون الدليل الميداني ضعيف.

الاطار المفاهيمي

conceptual framework

طبيعة الاطار المفاهيمي

NATURE OF A CONCEPTUAL framework

يتشابه الاطار المفاهيمي (بالدستور) فهو يمثل نظام متكامل من الاهداف والاسس المترابطة التي يمكن خلالها التوصيل الى معيار محاسبي متسق ، والتي تساعد في وصف وتحديد طبيعة ووظيفة المحاسبة المالية والقوائم المالية .

ما الحاجة من وجود الاطار المفاهيمي ؟

1- حتى تكون المعايير المحاسبية مفيدة ، يجب ان تستند في وضعها الى هيكل ثابت من المفاهيم والاهداف فوضع اطار نظري دقيق للمفاهيم والاهداف سوف يمكن اي منظمة مهنية من اصدار معايير اكثر نفعا وثباتا في المستقبل . وبما انه يتم بناء معايير من نفس الاساس فأنها ستوق متسقة مع بعضها البعض . وسوف تساعد في زياده فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية .

2- انه يمكن من حل المشاكل المستجدة وبصوره اكثر سرعه من خلال اطار نظري ثابت ، ومن الأمثلة على المشاكل المستجدة هو التغير اسعار الصرف في ظروف معينة ، السندات ذات العائد الصغير (هي سندات يتم اصدارها خصم اصدار كبير وبدون معدل فائدة محدد) ، السندات المردودة بالسلع (وهي السندات التي يمكن ردها على شكل سلع) .

وانه من الصعب ان يقوم ان تقوم المنظمات المهنية من وصف المعالجة المحاسبية السليمة والسريعة لمثل هذه الحالات ومع ذلك فان المحاسبين الممارسين يواجهون مثل هذه المشاكل بصورة دورية وعليهم ان يقوموا بحلها وهناك امل في وجود اطار نظري يساعدهم على حل تلك المشاكل .

تطور الاطار المفاهيمي

DEVELOPMENT OF CONCEPTUAL FRAMEWORK

على الرغم من ان هنالك العديد من المنظمات واللجان و المهنيون الذين قاموا بوضع اطار نظري خاص بكل منهم ، فإنه لا يوجد اطار نظري موحد متعارف عليه على نطاق واسع يعتمد على الممارسة ، وربما كان الاكثر نجاحا محاوله مجلس مبادئ المحاسبية رقم 4 بعنوان (المفاهيم الاساسية والمبادئ المحاسبية التي تشكل اساس القوائم المحاسبية لمنشآت الاعمال) حيث انها قامت بوصف الممارسة الحالية ولكنها لم تقوم بتوصيف ما يجب ان تكون عليه الممارسة . واعترافا من FASB الحاجة الملحة لوجود اطارا مفاهيميا فقد قام سنة 1976 بإصدار مذكره تتكون من ثلاث اجزاء بعنوان (الاطار النظري للمحاسبة المالية والتقرير المالي : العناصر القوائم المالية وتنسيقها) حيث انه قام بالسابق بإصدار 6 قوائم تحتوي على (التدفقات النقدية والقيمة الحالية) وفي الوقت الحاضر اصبحت 5 قوائم مالية وهي:

1- القائمة رقم (1) بعنوان (الاهداف التقرير المالي لمنشآت الاعمال)

1-(Objectives of financial reporting by Business enterprises)

2- القائمة رقم (2) بعنوان (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية)

2-(Qualitative characteristics of accounting information)

3- القائمة رقم (3) بعنوان (عناصر القوائم المالية لمنشآت الاعمال)

3-(elements of financial statements of Business enterprises)

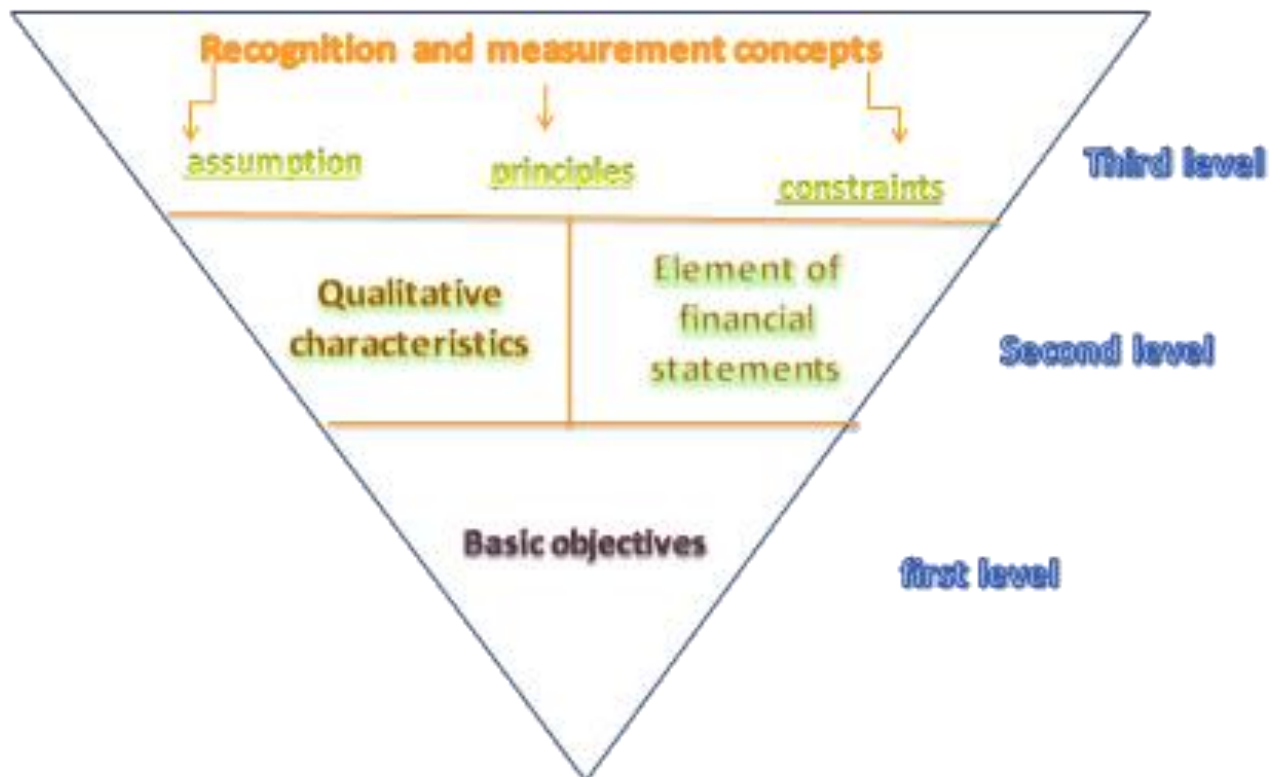
4- القائمة رقم (5) بعنوان (الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الاعمال)

4- (Recognition and measurement in financial statements of Business enterprises)

5- القائمة رقم (6) بعنوان(عناصر القوائم المالية)

5- (element financial statements)

Conceptual framework for financial accounting



المستوى الاول : الاهداف الاساسية

FIRST LEVEL : BASIC OBJECTIVE

ان الهدف الاساسي للمحاسبة هو توفير معلومات مفيدة الى مستخدمي المعلومات المحاسبية (متخذي القرار) وهناك اهداف اخرى :

- 1- توفير معلومات تكون مفيدة لمن يتخذ القرارات الاستثمارية والائتمانية ومن يتفهم الانشطة التجارية والاقتصادية .
- 2- توفير معلومات تكون مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمرقبين وغيرهم من المستخدمين .
- 3- لتوفير معلومات تتعلق بالموارد الاقتصادية والمطالبات على هذه الموارد والتغيرات في كل منهما (توفير معلومات للتمييز بين الموجودات والمطلوبات للشركة) .

Second level

المستوى الثاني

اولا الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

**Qualitative characteristics of accounting
information**

شكل (1 - 2)

الإطار الفكري للمحاسبة المالية المعدل

الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الاميركي (FASB) على وفق البيان (8) لسنة 2010
المتوافق مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

المستوى الأول أهداف المحاسبة			توفير معلومات مفيدة عن الشركة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين والدائنين الآخرين على وفق قدرتهم على الفهم كمزودين لرأس المال.		
عناصر القوائم المالية		الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية			
1. الاصول		1. الخصائص الأساسية			
2. الخصوم		1. القيمة التنبؤية			
3. حق الملكية		2. القيمة التوكيدية			
4. استثمارات الملاك		3. المادية (الأهمية)			
5. توزيعات الملاك		1. الاكتمال			
6. الدخل الشامل		2. الحيادية			
7. الإيرادات		3. الخلو من الخطأ			
8. المصروفات		2. الخصائص التعزيزية			
9. المكاسب		أ. قابلية المقارنة		ب. قابلية التحقق	
10. الخسائر		ج. الوقتية		د. قابلية الفهم	
الافتراضات المحاسبية		المبادئ المحاسبية		المحددات المحاسبية	
1. الاستقلالية		1. القياس		1. الكلفة	
2. الاستمرارية		2. تحقق الإيراد		2. تطبيقات الصناعة	
3. وحدة القياس		3. تحقق المصروف			
4. الدورية		4. الإفصاح المحاسبي			

المستوى الثالث
مفاهيم الاعتراف
والقياس

الخصائص الأساسية

Primary Qualitative

1- الملائمة (RELEVANCE)

لكي تكون المعلومة المحاسبية ملائمة يلزم ان تكون مؤثرة في لقرار . واذا كانت هذه المعلومات غير مؤثرة تكون غير ملائمة في القرار . وتكون المعلومة المحاسبية ملائمة اذا توفرت فيها بعض الخصائص الفرعية التالية :

(القيمة التنبؤية ، القيمة التوكيدية ، المادية (الاهمية))

أ - القيمة التنبؤية (Predictive value)

ان هذه الخاصية تساعد المستخدمين على تنبؤات عن نتائج الاحداث السابقة والحالية والمستقبلية لغرض التوصل الى التوقع للنتائج الصحيحة.

ب - القيمة التوكيدية (confirmatory value)

ان هذه الخاصية تساعد على تأكيد او تغير التوقعات الماضية او الحاضرة على التقييمات السابقة ، ان المعلومات يجب ان تساعد المستخدم على التنبؤ والقدرة على الاستفادة من الفرص والرد على الحالة السلبية . بعض المعلومات تساعد المستخدمين على تأكيد او تصحيح التنبؤ الماضي .

ج - الاهمية (المادية) (Materiality)

ان هذه المعلومة تكون مادية اذا تم حذفها او عدم اظهارها يؤثر على القرارات التي يتم اتخاذها على اساس هذه المعلومات . في الشركات الخاصة تحدد اهمية المعلومات بسبب تحديد كل من طبيعة وحجم كل بند والتي تتعلق بالمعلومات اتي يجب ان تعبر عن سياق التقارير المالية للشركات الشخصية .

2- الصدق في العرض (Representational Faithfulness)

يعني هذا المفهوم وجود تطابق واتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التي توجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من الناحية الأخرى . مثلاً فعندما تبين القوائم المالية للشركة مبيعات قدرها 10 مليون دولار وفي حين المبيعات الفعلية 8 مليون دولار فقط فإن هذه القوائم تكون غير صادقة . ولتحقيق هذه الخاصية يجب أن توفر الخصائص الفرعية :

(الاكتمال ، الحيادية ، الخلو من الخطأ)

1- الاكتمال (Completeness)

يعني كل المعلومات التي من الضروري أن توفر فيها صدق العرض . فإن الإغفال يمكن أن يسبب في جعل المعلومات خاطئة أو مضللة وبالتالي تكون غير مفيدة إلى مستخدمي التقارير المالية على سبيل المثال ، أن هناك شركة تقوم بتزويد معلومات غير كاملة فإن هذه المعلومات تكون غير مفيدة.

3- الحياد (Neutrality)

يعني هذا المفهوم هو يجب أن تكون المعلومات الصادرة خالية من التحيز إلى جهة معينة على حساب الجهة الأخرى ، وإذا كانت المعلومات المحاسبية متحيزة فسوف يفقد الجمهور ثقته في المعلومات ويتوقف عن استخدامها .

3- الخلو من الخطأ (Free from Error)

بنود المعلومات التي تكون خالية من الخطأ تكون أكثر دقة في صدق عرض البنود المالية . أن صدق العرض لا يعني إجمالي التحرر من الخطأ وهذا بسبب أغلب التقارير المالية تقاس بطريقة تقديرية .

الخصائص الثانوية Secondary Qualitative

1- قابلية المقارنة (Comparability)

هذه الخاصية تعبر عن المقارنة تحدث بين شركتين مختلفتين ولنفس السنة حيث تمكن المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف في استخدام السياسة المحاسبية . وإذا كان هناك اختلاف في استخدام الطرق المحاسبية لكل شركة على حدة مثلا شركة A تستخدم طريقة الكلفة التاريخية وشركة B تستخدم طريقة الكلفة التاريخية المعدلة فسوف يكون هناك صعوبة بعملية المقارنة بين الشركتين , اي يجب ان يتم استخدام نفس الطرق المحاسبية لغرض المقارنة .

2- قابلية التحقق (verifiability)

يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الافراد قائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين الى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية فاذا وصلت اطراف خارجية باستخدام نفس طرق القياس الى نتائج مختلفة فان القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين من ابداء الرأي فيها .

2- التوقيت المناسب (timeliness)

يعني ان تكون المعلومات متاحة لصناعة القرار قبل ان تفقد قدرتها على التأثير في القرار . عندما تكون المعلومة متوفرة في القريب العاجل تستطيع تعزيز قدرتها بالتأثير على القرارات ، مثلا شركة Dell تنتظر ان يقدم تقرير عن النتائج المؤقتة بعد تسعة اشهر ، المعلومات سوف تكون اقل فائدة في صناعة القرار .

2- قابلية الفهم (understandability)

يختلف متخذو القرار بدرجة كبيرة في انواع القرارات التي يتخذونها واساليب اتخاذ القرارات التي يستخدمونها وفي المعلومات المتاحة لديهم او التي يمكنهم الحصول عليها من مصادر اخرى وفي قدرتهم على تشغيل هذه المعلومات حيث تكون المعلومات مفيدة فانه يلزم ايجاد حلقة ربط بين هؤلاء المستخدمين والقرارات التي يتخذونها وتتمثل هذه الحلقة بقابلية الفهم وهي تعتبر احد خصائص المعلوماتية التي تسمح بالدراية المحاسبية بادراك مغزي تلك المعلومات .

المستوى الثاني SECOND LEVEL

ثانيا: العناصر الأساسية (Basic Elements)

- 1- Assets
- 2- Liabilities
- 3- Equity
- 4- Investment by owners
- 5- Distribution to owners
- 6- Comprehensive income
- 7- Revenues
- 8- Expenses
- 9- Gains
- 10- Losses

1- الأصول (Assets) : هي منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها مستقبلا قامت شركة معينة بالحصول عليها او التحكم فيها نتيجة صفقات او احداث سابقة.

2- المطلوبات (Liabilities) : تضحيات محتملة في المستقبل بمنافع اقتصادية ناتجة عن تعهدات حالية لشركة معينة بتحويل اصول او تقديم خدمات لوحدات اخرى في المستقبل نتيجة لصفقات او احداث سابقة .

3- حق الملكية (Equity): وهو الحق المتبقي على اصول وحدة معينة بعد طرح التزاماتها وفي منشآت الاعمال يتمثل في حقوق الملاك .

4- استثمارات الملاك (Investment by owners) : الزيادة في صافي اصول منشأة معينة الناتجة عن تحويلات اليها لشيء ما ذي قيمة من وحدات اخرى وذلك للحصول على او زيادة حقوق ملكية في تلك المنشأة . وعادة ماتكون استثمارات الملاك في شكل اصول مقدمة ولكنها تتضمن ايضا خدمات مقدمة او تسوية او تحويل الالتزامات على المنشأة .

5- التوزيعات على الملاك (Distribution to owners): الانخفاض في صافي اصول منشأة معينة الناتج عن قيام المنشأة بتحويل اصول او تقديم خدمات او التحمل بالتزامات تجاه ملاكها وتؤدي التوزيعات على الملاك الى تخفيض حقوق الملكية بالمنشأة.

6- الدخل الشامل (Comprehensive income): هو التغير في حقوق الملكية (صافي الاصول) منشأة معينة خلال فترة معينة نتيجة لصفقات واحداث وظروف اخرى من مصادر غير مرتبطة بالملكية فهي تتضمن كل التغيرات في حق الملكية خلال الفترة باستثناء تلك الناتجة عن استثمارات الملاك والتوزيعات عليهم .

7- الايرادات (Revenues) : هي تدفقات داخلية او اي زيادة اخرى في اصول منشأة معينة او تسوية لالتزاماتها (او مزيجا منهما) خلال فترة زمنية معينة

وذلك نتيجة لتسليم او انتاج سلع او تقديم خدمات او اي أنشطة اخرى مما يشكل العمليات الاساسية المستمرة للشركة .

8- المصروفات (Expenses) : هي تدفقات خارجة او اي استخدام للاصول او تحمل بالتزامات (او مزيجا منهما) خلال فترة زمنية معينة وذلك نتيجة لتسليم او انتاج سلع او تقديم خدمات او اي أنشطة اخرى مما يشكل العمليات الاساسية المستمرة للشركة .

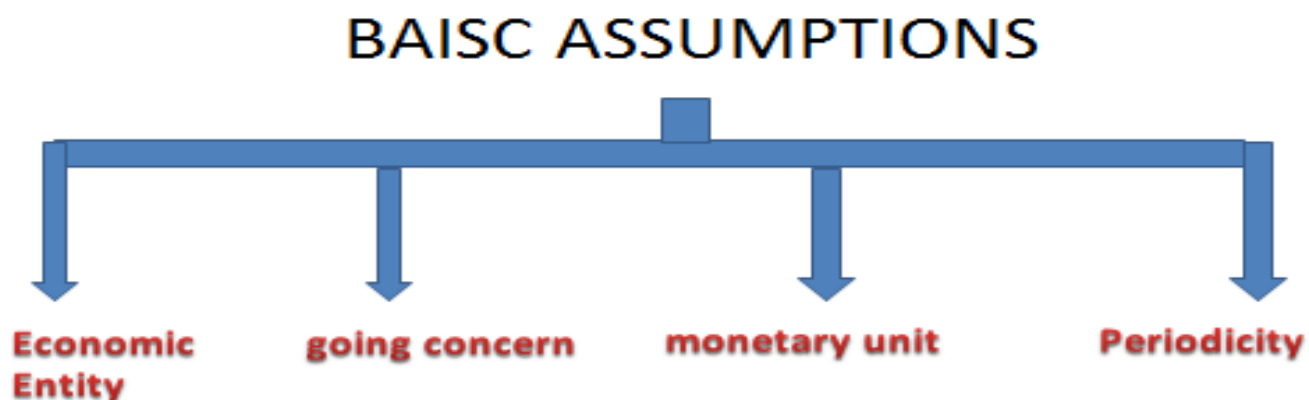
9- المكاسب (Gains) : الزيادة في حقوق الملكية (صافي الاصول) نتيجة لصفقات عرضية او طارئة لوحدة محاسبية معينة وكل الصفقات , الاحداث والظروف الاخرى المؤثرة على المنشأة خلال فترة زمنية معينة باستثناء تلك الناتجة عن الايرادات , استثمارات الملاك .

10- الخسائر (Losses) : الانخفاض في حقوق الملكية (صافي الاصول) نتيجة لصفقات عرضية او طارئة لوحدة محاسبية معينة وكل الصفقات , الاحداث والظروف الاخرى المؤثرة على المنشأة خلال فترة زمنية معينة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات او التوزيعات على الملاك .

Third Level

Recognition and measurement concepts

<u>Assumption</u>	<u>Principles</u>	<u>Constraints</u>
1-Economic Entity 2- going concern 3- monetary unit 4-Periodicity	<u>1- measurement</u> <u>2- Revenue Recognition</u> <u>3- expenses Recognition</u> <u>4- Full disclosure</u>	<u>1- cost constraints</u> <u>2- Industry Practices</u>



(Economic Entity Assumption)

افتراض الوحدة الاقتصادية

من الافتراضات الأساسية في المحاسبة ان النشاط الاقتصادي يمكن رده الى وحدة مساءلة معينة بمعنى انه يمكن الفصل بين النشاط الخاص بمنشأة اعمال معينة والنشاط الخاص بملكها او بمنشآت الاعمال الاخرى لذلك فإن الإقرار عن ملكية الوحدة الاقتصادية يتم بإعداد القوائم المالية التي ليس لها علاقة بالعمليات الشخصية للمالكين و ينتج عن هذا وجود دفاتر و حسابات مستقلة للمنشأة عن ملاك المشروع و عن المشروعات الأخرى التي تكون ملكيتها لملاك المشروع.

(Going Concern Assumption)

افتراض الاستمرار

حيث تقوم اغلب الطرق المحاسبية على افتراض ان منشأة الاعمال ستكون لها حياة ممتدة اي انها مستمرة في عملها الى اجل غير محدد. وتشير خبره السابقة الى ان الشركات رغم وجود العديد من حالات الفشل ذات معدلات استمرار مرتفعة ورغم ان المحاسبين لا يعتقدون في استمرار منشآت الاعمال الى مالا نهاية فانهم يتوقعون بقاءها لفترة تكفي لتحقيق اهدافها والوفاء بالتزاماتها. فان مبدأ الكلفة التاريخية سيكون بلا فائدة اذا افترضنا تصفية قريبة للشركة واذا فرضنا استخدام مدخل التصفية سوف نفقد تصنيف الاصول الى متداولة وغير متداولة. ينطبق افتراض الاستمرار في اغلب حالات الاعمال حيث لا يمكن اسقاطه الا اذا كانت الشركة على وشك التصفية .

(Monetary Unit Assumption)

افتراض وحدة النقود

حيث تقوم المحاسبة على افتراض ان النقود هي الاساس العام والمشارك للنشاط الاقتصادي وان وحدة النقود توفر اساسا ملائما للقياس والتحليل المحاسبي ويعني هذا لافتراض ان وحدة النقود هي اكفاء وسيلة للتعبير عن التغيرات في رأس المال وعمليات تبادل السلع والخدمات للاطراف المهتمة حيث ان وحدة النقود ملائمة , بسيطة ومتاحة على نطاق واسع ومفهومة ومفيدة . ويعتمد تطبيقها الافتراض على افتراض اخر شيوعا وهو ان البيانات الكمية مفيدة في توصيل المعلومات الاقتصادية واتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة

(Periodicity Assumption)

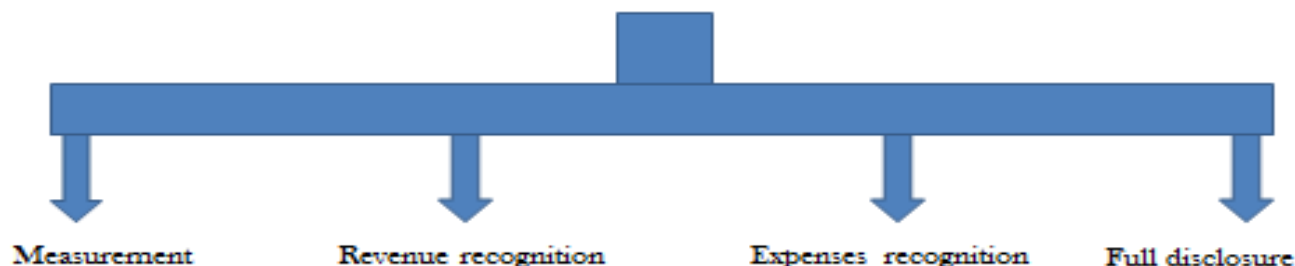
افتراض الدورية

ان ادق طريقة لقياس نتائج نشاط معين لمنشأة معينة هي قياسها وقت التصفية الفعلية للمنشأة ومع ذلك فان مجتمع الاعمال والحكومة والمستثمرين والعديد من المستخدمين الاخرين لايمكنهم الانتظار الى ما لانهاية للحصول على المعلومات وبذلك تعني الدورية تقسيم الانشطة الاقتصادية للمنشأة الى فترات زمنية . وتتنوع الفترات الزمنية المستخدمة ولكن الاكثر شيوعا في الاستخدام هو الشهر , ربع السنة , السنة .

وكلما قصرت الفترة الزمنية كلما اصبح من الصعب تحديد صافي الدخل الفترة بصورة صحيحة . فالنتائج الشهرية تكون اقل قابلية للاعتماد عليها من النتائج

ربع السنوية في حين تكون الاخيرة اقل قابلية للاعتماد عليها من النتائج السنوية ويرغب المستخدمون عادة في سرعة تشغيل المعلومات فكلما زادت سرعة الاعلان عن المعلومة كلما زادت نسبة الخطأ.

Principles Accounting



Measurement principles

مبدأ القياس

هو نظام يعتمد في القياس على اكثر من اساس وهو الكلفة التاريخية (Historical cost) و القيمة العادلة (Fair value).

- الكلفة التاريخية : تكون وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وان اي شركة تقوم بتقيد العديد من الاصول على اساس سعر الشراء وغالباً ما يشار الى ها على انه مبدأ الكلفة التاريخية . وان الكلفة التاريخية لديها ميزة مهمة على التقييمات الاخرى وهي الموثوقية اي يمكن الوثوق بها لأنها غير خاضعة للتغير تعتمد على وصل الشراء .

وبخصوص المطلوبات فإنه يعتمد على التبادل بالمعاملات ، اي على تاريخ التبادل بالمعاملات مثلا السندات والاوراق و الدائنون وغيرها من المطلوبات.

- القيمة العادلة : تعرف بانها السعر الذي يجب ان يستلم عند بيع الموجودات او عند دفع تحويل المطلوبات في المعاملات المنظمة بين المشاركين بالسوق في تاريخ القياس .

وان القيمة العادلة تعتمد على القيمة السوقية في وقت تقدير الموجودات والمطلوبات في تاريخ اعداد القوائم المالية .

- وان اساس القيمة العادلة هو نفس اساس الكلفة التاريخية ولكن بعد فترة من الزمن اي في المستقبل فان القيمة العادلة تكون متغيرة نتيجة تغير اسعار السوق بينما الكلفة التاريخية تبقى ثابتة محافظة على نفس سعر الشراء .

- ان قياسات القيمة العادلة تكون اكثر ملائمة من الكلفة التاريخية في التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة المتعلقة بالموجودات والمطلوبات مثلا عندما تنخفض اسعار الموجودات فإنه سوف توضح خسارة الشركة وغيرها من الامور

- وفي وقتنا الحاضر فان FASB قد اخذ خطوة اضافية لإعطاء الشركة الخيار في استخدام القيمة العادلة كأساس لقياس بعض الموجودات والمطلوبات .

Revenue Recognition Principles

مبدأ الاعتراف بالإيراد

يعترف بالإيراد عندما :

1- يتحقق Realized او يصبح قابل للتحقق Realizable

- تتحقق الايرادات عندما يتم مبادلة منتجات او بضائع او موجودات مقابل نقدية او مطلوبات نقدية

- يتحقق الإيرادات عندما يمكن تحول الأصول المملوكة الى نقدية ومطلوبات نقدية

- تتحقق عندما تكون هذه الأصول قابلة للبيع او التداول بالأسواق النشطة .

2- وعندما يكتسب earned

وعلاوة على شرط التحقق فان الإيرادات لا يعترف بها الى عند الاكتساب .
وتعتبر الإيرادات مكتسبة عندما تقوم الشركة بإنجاز ما يجب عليها القيام به للحصول على حق استخدام المنافع التي تمثل هذه الإيرادات .

يتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع وهذا يعتبر شرطا مهما وعندما تتحقق الشرطين السابقين.

وهناك استثناءات :

-الاعتراف بالإيراد خلال الانتاج

ويحدث هذا في عقود المقاولات فانه يتم الاعتراف بالإيراد على شكل اجزاء (على انتهاء الذرعات) بدلا من الانتظار عند انتهاء العمل

-الاعتراف بالإيراد في نهاية الانتاج

يحدث هذا في عمليات البحث عن المعادن فانه يتم الاعتراف بالإيراد بمجرد استخراج المعدن من الارض فان هذه العملية تحدث في الاسواق النشط بمجرد الاتمام من الانتاج يتم الاعتراف على انه ايراد
-الاعتراف بالإيراد عند التحصيل النقدي

ويحدث هذا في الاوقات عدم التأكد من التحصيل النقدي (البيع بالأقساط) فانه يتم الاعتراف بالإيراد عند تحصيل المبلغ من الافراد لان خطر عدم التحصيل كبير يجعل من عملية البيع ليست دليلا كافيا على الاعتراف بالإيراد .

Expenses Recognition Principles

مبدأ الاعتراف بالمصروف

يتحقق المصروف ويعترف به عندما تحصل تدفقات خارجية من الوحدة او باستخدام اصول او حصل التزامات ويعني هذا المبدأ ان المصروفات كافة تتعلق بإيراد معين تجري مقابلتها واستقطعها من هذا الإيراد خلال الفترة تحقيق فيها لغرض تحديد صافي الدخل . وينتج صافي الدخل من مقابلة الإيرادات بالمصروفات المستنفذة خلال فترة زمنية معينة . اذا يتم الاعتراف بالمصروفات بشكل فعلي عندما تحقق الإيرادات السنوية . وهناك نوعين للتكاليف (تكاليف مستنفذة (المصروف) وتكاليف غير مستنفذة (اصل)) .

Full Disclosure Principle

مبدأ الإفصاح الكامل

عند تحديد المعلومات التي يتم تقديمها يجب ان تكون ذات اهمية كافية للتأثير على الحكم الشخصي والقرارات التي يتخذها المستخدم الواعي ويشار الى ذلك (مبدأ الإفصاح الكامل) والذي يعترف بان مقدار وطبيعة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية تعكس سلسلة من الموازنات التي تسعى الى :

1- تقديم التفاصيل الكافية للإفصاح عن الجوانب التي تؤثر على المستخدم

2- الاهتمام بجعل المعلومات قابلة للفهم واخذ نضر الاعتبار تكاليف اعدادها
ويمكن للمحاسب وضع معلومات متعلقة بالمركز المالي و الدخل والتدفقات
النقدية واستثمارات الملاك والتوزيعات في احد الاماكن الاتية :

1- في صلب القوائم المالية

2- في ملاحظات القوائم المالية

3- كمعلومات اضافية



(Costs constraints)

علاقة التكلفة /منفعة

يفترض المستخدمون ان المعلومات سلعة بلا تكلفة ولكن معدوا المعلومات المحاسبية يعلمون ان ذلك غير صحيح ويلزم الموازنة بين تكاليف المعلومات والمنافع التي يمكن الحصول عليها وبالتالي يجب ان تزيد المنفعة على الكلفة.

وقد اعتاد المحاسبون الممارسون بصورة تقليدية على تطبيق هذا القيد تحت دعوى النفعية والعملية ولكن في الآونة الأخيرة بدأت منظمات وضع المعايير والجهات الحكومية لتحليل التكلفة والمنفعة قبل اصدار متطلباتهم من المعلومات بصفة نهائية ولكن الصعوبة في تحليل منفعة/ كلفة هي ان التكاليف والمنافع وخاصة المنافع لا تكون قابلة للقياس دائما مثل تكاليف التجميع والنشر .

(Industry practice)

ممارسات الصناعة

من الاعتبارات العملية الاخرى التي تتطلب احيانا الخروج عن النظرية الاساسية الطبيعة الخاصة لبعض الصناعات ومنشآت الاعمال على سبيل المثال فن البنوك عادة ماتقرر عن استثماراتها في اوراق معينة على اساس قيمتها السوقية وذلك لان هذه الاوراق يتم تداولها بسرعة وفي صناعة المرافق العامة (public-utility) يتم التقرير عن لاصول غير المتداولة في الميزانية اولا وذلك لابرار ما تتسم به الصناعة من كثافة في راس المال .

أسس القياس المحاسبي- القيمة العادلة

أولاً: القياس المحاسبي- مدخل مفاهيمي

تتمثل الخطوة الأولى في عرض المعلومات لمستخدمي القوائم المالية في اختيار الأنشطة أو الأحداث وخصائصها المرتبطة بالوحدة الاقتصادية والملائمة لاحتياجات المستخدمين بصفة عامة وينبغي اختيار الخاصية التي تقاس قبل أن يتم القياس. ويمكن وصف الخواص المختارة بأنها ملائمة لاحتياجات المستخدم إذا ساعدته على التنبؤ أو اتخاذ القرار.

ويعد مفهوم القياس مشكلة مستعصية ليس من السهولة بمكان حلها , كون صياغة الأرقام تعد نتاج لخليط من النوايا والحقائق والأهداف والبدائل , وبقدر إيمان القائمين على مهنة المحاسبة بوجود هذه المشكلة , بقدر إيمانهم بعدم إمكانية الانتهاء من حل المشكلة حلاً جذرياً , ولكن هناك كم هائل من الجهود سواء من المنظرين في المحاسبة أم الجهات التي تعنى بإصدار المعايير المحاسبية أو العاملين بشكل عام على تحسين أسس وأساليب القياس لشتى بنود عناصر القوائم المالية حتى الوصول إلى ما بأذهانهم عن مفهوم عدالة القيم المعروضة ضمن القوائم المالية , وقد أثمرت هذه الجهود عن التوصل إلى مفهوم القيمة العادلة .

1- مفهوم القياس المحاسبي The Concept of Accounting Measurement

مرت نظرية القياس مثلها مثل أي نظرية أخرى بمراحل تاريخية تطورت عبرها متأثرة بالمستوى العلمي للإنسان , وبشكل عام ظهرت نظريتان للقياس المحاسبي هما النظرية الكلاسيكية والنظرية الحديثة , وبعد (Campell) المنظر الأساسي للنظرية الكلاسيكية للقياس وينسب له أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام والذي عرفها بما يلي : "يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها , وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة " وبقيت هذه النظرية تحكم عملية القياس إلى غاية 1946 , إذ أصدر Steven مؤلفاً يدعو فيه إلى تبني مفاهيم جديدة لعملية القياس وأضاف (Steven) بعداً رياضياً لتعريف عملية القياس فعرّفها " يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي (سويد، 2012:12) وهكذا توسعت عملية القياس لتشمل الخواص المعنوية ومدخل القياس للعلوم الاجتماعية .

إن أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبية هو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي ورد فيه ما يلي : "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث الوحدة الاقتصادية الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة (AAA,1971:47). كما قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة , تعريفات متعددة للقياس هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون. (إذ يرى (Hendriksen) أن المقصود بالقياس المحاسبي، تحديد القيم العددية للأشياء، أو الأحداث الخاصة بالوحدة الاقتصادية، وقد حددت هذه القيم العددية بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع (مثل مجموع قيمة الموجودات) أو التجزئة حينما تتطلب إيهما ظروف معينة. (Hendriksen,1992:130)

وقد عرف الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية القياس بأنه :عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في القوائم المالية والتي ستظهر بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل .ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.(الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية،الفقرة 99) ،هذا التعريف ضيق للغاية (عملية تحديد المبالغ النقدية) ومتساهل بشكل مفرط (لم يتم وضع قيود على عملية التحديد)

وبالتالي مفهوم القياس في هذا المعنى هو ليس فقط غير ضروري ولكن مضلل ايضا. (Vehmanen, 2007:3).

وفيما يخص القياس المحاسبي في المصارف فقد تم تعريفه :بانه التعبير الكمي والنقدي عن الانشطة والعمليات المصرفية التي يمكن قياسها بمقاييس كمية ونقدية وتحديد تأثيرها على القوائم المالية , بالاستناد الى معلومات تاريخية ومستقبلية ووفق المبادئ المحاسبية والتشريعات القانونية والاعراف السائدة (لايقه 2007: 42),

ومن خلال التعريفات السابقة , نستطيع التوصل الى ان القياس مفهوم متفق عليه ويلخص عملية القياس المحاسبية بانها عملية مقابلة يتم من خلالها قرن عنصر محدد في نظام الاعداد الحقيقية وهو عدد حقيقي, بشئ اخر هو حدث اقتصادي في مجال اخر هو المشروع الاقتصادي , وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد وبموجب قواعد اقتران معروفة هي قواعد الاحتساب " وبالمفهوم السابق لعملية القياس المحاسبي , يختلف اطار هذه العملية ثم نتائجها تبعا لاختلاف اغراض القياس والخواص محل القياس , ثم تبعا لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس والشخص القائم بعملية القياس .

ويتوقف مسار عملية القياس المحاسبي وتعدد خطواتها على الاغراض التي ستستخدم فيها مخرجات القياس . وعلى هذا الاساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مراحل عملية القياس المحاسبي وعدد الخطوات التي تنفذ بها , وذلك تبعا لاختلاف آرائهم حول الاغراض المستخدمة فيها البيانات المحاسبية . اذ يتفق المحاسبون بخصوص علاقة التبويب Classification بعملية القياس المحاسبي على اعتبارهما مترابطتين . اذ يجد (Hendriksen) ان القياس يتضمن ايضا عملية التبويب Classification والتعيين Identification (Hendriksen,1992:130) .

ولا يكتفي (Devine) بوصف التبويب خطوة اولية في عملية القياس المحاسبي بل يعدها مترادفتين اذ يقول ان كل عملية قياس هي في الموجود عملية تبويب . ويؤيد هذا الراي (Steven) اذ يقول يعد التبويب العملية الاساسية في القياس . وقد سارت جمعية المحاسبين الامريكية (A.A.A) في نفس الاتجاه اذ اوردت في تقرير صادر عنها ما يلي : " يعد التبويب المحاسبي في الغالب نوعا من القياس المحاسبي بالرغم من عدم استخدام الارقام في هذا القياس (مطر والسويطي، 2008: 133) اما عملية تشغيل ومعالجة القياسات المحاسبية من احتساب وتحميل وتجميع وتحليل فهي من صلب عملية القياس المحاسبي لا نه لا يمكن التوصل الى نتائج عملية القياس المتمثلة بمخرجات النظام المحاسبي من المعلومات المالية , الا بعد تشغيل البيانات المالية التي تعد مدخلات هذا النظام .

وتشمل متطلبات القيام بأنشطة القياس في المحاسبة على عدة مكونات هي : (لطي، 2005: 475) أ-تحديد موضوع القياس الذي يتمثل في عناصر القوائم المالية .

ب- تحديد الخصائص او الصفات المتعلقة بموضوع القياس الواجب اخضاعها لعملية القياس Measurement Attributes .

ج- تحديد توقيت الاعتراف بتأثير الاحداث الاقتصادية طبقا لمعايير الاعتراف المحاسبية Recognition Criteria

د- تحديد وحدة القياس المستخدمة Measuring Unit

بخصوص التساؤل حول مدى امكانية ادخال التقديرات او التنبؤات في اطار عملية القياس المحاسبي , فتوجد ثلاث وجهات نظر حول هذه المسألة : (مطر والسويطي، 2008 : 134)

الاولى : متحفظة لأنها تعارض بشدة ادخال عملية التقدير في اطار عملية القياس المحاسبي , بحجة ان عملية القياس المحاسبي تتطلب لصحتها حدوث عملية تبادل فعلية .
والثانية : اقل تحفظا , اذ تعد عملية التقدير بموجبها جزءا من عملية القياس المحاسبي , اذ لا تشترط حدوث عملية تبادل فعلية كشرط لصحة عملية القياس . فعملية التبادل لا تكون القيمة , وانما ينحصر دورها في الكشف عن هذه القيم .
وتتبنى جمعية المحاسبين الامريكية (A.A.A) وجهة نظر ثالثة حول هذا الموضوع , تعد اكثر مرونة من وجهتي النظر السابقتين , اذ تدعو الى اعتبار عملية التقدير في المحاسبة جزءا من عملية القياس , ولكن بشرط توفر مقاييس للخطأ المحتمل في هذه التقديرات . ويمكن تبرير وجهة النظر هذه بان الفرق الاساسي بين عملية القياس وعملية التقدير من الناحية العملية , ينحصر في درجة خطأ القياس المتوقع من مخرجات كل من العمليتين .

القياس المحاسبي

- لماذا نقيس : ان الهدف النهائي للقياس هو الحصول على المنفعة من خلال اجراء المقارنة (المقابلة) بين الاعداد والقيم وفي المحاسبة يكون الفرض النهائي هو توصيل المعلومات للمستخدمين لتسمح لهم بالمفاضلة واتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة والرشيدة
- كيف نقيس : لابد من التعرف على انواع القياسات والمقاييس وخطوات القياس واركان عملية القياس .
المقاييس او نظم القياس :
- أ - المقياس الاسمي : استخدام الارقام للتدليل على كيفية الشيء مثل ارقام الاعبين .
- ب- المقياس الترتيبي : ترتيب الاشياء وفق خاصية او افضلية معينة مثل الطالب الاول ، الثاني ، الثالث بالنجاح
- ج- المقياس ذو الفواصل : وفيه المسافة معروفة او متساوية بين الاشياء مثل درجات الحرارة .
- د- النسبي : معرفة الاشياء او الاحداث بقدر تعلقها بخاصية معينة والفواصل متساوية مع وجود بداية لها مثل الكثافة وهناك مقاييس مثل اسمي ذو الفواصل او ترتيبي ذو خواص .
- انواع القياس : (اساليب القياس) :
- أ - القياس الاساسي (المباشر ، الأولي) : تعيين ارقام الى خاصية معينة مباشرة عن طريق قوانين طبيعية مثل الطول ، الحجم ، العدد .
- ب- القياس المشتق (غير المباشر) يعتمد على قياس اثنين او اكثر من الكميات مثل قياس الكثافة .
- ج- القياس الجبري (الحكمي) : مثل قياس معدل الذكاء ، القدرة على التعلم ، قياس الدخل من خلال الايرادات والمصاريف .خطوات القياس

اركان عملية القياس : تتكون عملية من الاركان التالية :

- أ - الخاصية محل القياس : التعدد النقدي للحدث الاقتصادي (المبيعات)
- ب- المقياس المنسوب المستخدم : مقياس القيمة (النقد) الانظمة الطرق .
- ج- وحدة القياس المستخدمة : نوع وحدة القياس (النقد)
- د- الشخص القائم بالقياس : المحاسب .

2- قيود القياس Limitations of measurement:

اوضحت كثير من كتابات المحاسبين ضرورة الاخذ في الاعتبار لبعض القيود على دقة ومدى الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات , وتتلخص هذه القيود في الاتي :

من الفروض الاساسية في المحاسبة ان الوحدة الاقتصادية مستمرة في اعمالها لفترة زمنية تكفي لإنجاز التعهدات الموكلة اليها , او ان حياتها غير محدودة لفترة زمنية معينة، حتى يمكن قياس نتائج الاعمال وتصوير المركز المالي للوحدة المحاسبية فانه يستلزم اللجوء الى العديد من الافتراضات والتقديرات منها تقسيم حياة الوحدة الاقتصادية الى فترات زمنية متساوية وتقدير العمر الانتاجي للموجودات الثابتة القابلة للاندثار مع اختيار الاسلوب الملائم لامتلاكه وهذا يعني ان القياس المحاسبي لصافي الدخل والمركز المالي هو في احسن الحالات مجرد تقديرات في ظل ظروف عدم التأكد في المستقبل لذا يأتي عدم التأكد في المحاسبة من مصدرين اساسين: (CSAB 11:2005),

-عدم التأكد من التقديرات الذي ينطوي على تقديرات حالية حول الاوضاع غير المؤكدة والنتائج المستقبلية.

-عدم التحديد الاقتصادي. الذي ينشأ عندما يكون من غير الممكن تعريف الظاهرة الاقتصادية المراد قياسها بشكل ملموس بما فيه الكفاية ليسمح بقياس فني فعال

- الموضوعية والقابلية للتحقق : يتم اشتقاق هذا المبدأ من فرض الموضوعية وتعد موثوقية القياس المعيار الثاني للاعتراف بعنصر معين من عناصر القوائم المالية هو انه يمتلك الكلفة او القيمة التي يمكن قياسها بموثوقية . (Conceptual Framework, 2010: 26)

ان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها الاتي: (تيجاني 2008: 64)
-ان القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى انه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس .

-ان القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى انه يستند الى عناصر مثبتة وادلة صحيحة

-ان القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة الملاحظين والقائمين بالقياس .
-تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشر التشتت لتوزيع هذا القياس , اذ يعتمد على القياس للتوزيع الاقل تشتتاً .

وتعني إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات، في المفهوم المحاسبي توافر شرط الموضوعية في أي قياس علمي. وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب. أما إمكانية التثبت من المعلومات فهي خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس. أي ينبغي التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس. (المخادمة، 2005: 268)

وبالنظر الى ان عملية القياس المحاسبي تحكمها فروض وقواعد ومبادئ محاسبية عامة ينقصها التحديد , مما جعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية للمحاسب والادارة .فضلا عن ان مخرجات عملية القياس تكون عرضة للتقلب وعدم الثبات بسبب عدم ثبات وحدة القياس المحاسبي (وحدة النقد)

3- التحيز في القياس Bias in the measurement

تعد ظاهرة تحيز القياس Measurement Bias من الظواهر العامة المرافقة لأي عملية قياس واي كان مجالها في العلوم البحتة او في العلوم الاجتماعية على حد سواء . وينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع : (الدراوي، 2006: 41)

أ- **تحيز قواعد القياس المحاسبي** : يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس الذي ترتبط أسبابه بوجه عام بنظام القياس المحاسبي نفسه بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وفروض و أعراف محاسبية تحكم عملية القياس المحاسبي مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاعتراف بالايراد وفرض ثبات وحدة النقد .

ب- **تحيز القائم بعملية القياس** : ويقصد به تحيز القياس المحاسبي الذي ترتبط أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي . مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل . ان دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياديا , على اساس افتراض ان نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة , يتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية وان المحاسب يستخدمه بطريقة خاطئة في عملية القياس , مما يؤدي الى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب وليس بنظام القياس .

ج- **التحيز المشترك** : وهو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم لعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معا . بمعنى ان درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي مثلها مثل درجة موضوعية القائم بعملية القياس , تكونان ناقصتين في هذه الأحوال . وفي الواقع العلمي من الصعب تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسبي لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالبا ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معا . ومثلما تعددت مصادر تحيز القياس المحاسبي تعددت كذلك الاشكال التي يظهر بها هذا التحيز ويمكن حصر التحيز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القياس المحاسبية في ثلاثة اشكال هي : (المعموري، 2012: 15)

أ- **تحيز الموضوعية Objectivity Bias** : يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية , متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس . وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق او اختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس .

ب- **تحيز الملائمة Relevance Bias** : يتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملائمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات من يستخدمها . ويقاس تحيز ملائمة القياس بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم المعلومات المحاسبية من مخرجات عملية القياس .

ج- **تحيز الموثوقية او المعولية على القياس Reliability Bias** : وينشأ هذا التحيز في الاحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها او المعول عليها للتنبؤ المستقبلي .

3- مفهوم القيمة العادلة The concept of fair value

توجد في الفكر المحاسبي مفاهيم مختلفة للقيمة ذات تعريفات واستخدامات وتفسيرات مختلفة ، ويعد مدخل القيمة السوقية العادلة من المداخل الشائعة لتقدير القيمة، ويتضمن تعريف القيمة العادلة افتراض مفاده أن الوحدة الاقتصادية هي وحدة مستمرة بدون نية أو حاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل كبير أو

تنفيذ معاملة بشروط غير مواتية وبالتالي لا تكون القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن ان تستلمه الوحدة الاقتصادية أو تدفعه في معاملة قسرية أو تصفية إلزامية أو بيع جبري بأسعار مخفضة لأن القيم العادلة تعكس الجودة الائتمانية للأداة (مجموعة المعايير الدولية ، 2006 : 1777) .

ان التعريف المتعارف عليه بوجه عام للقيمة السوقية العادلة هو : (المبلغ المعبر عنه نقداً او بما يعادل النقد الذي يتم به انتقال ملكية موجود ما من بائع راغب الى مشتري راغب ويتوفر لدى كل منهما معلومات معقولة عن كافة الحقائق ذات الصلة ولا يخضع أي منهما لأي نوع من الإكراه) . (حماد ، 2003 : 53)

وقد عرفها معيار المحاسبة الأمريكي رقم (107) على أنها (قيمة تبادل الموجود في عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في التعامل؛ دون أن تكون هذه العملية في حالات التصفية أو البيع الجبري). وعرفها مجلس المعايير المحاسبية الدولية بأنها (المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الموجود به أو سداد المطلوب بين أطراف راغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت (IAS 16:6) هذه الالتباسات تم ازالتها في ورقة مناقشة لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار المعيار SFAS (FASB,2006)157 والذي بدأ سريانه بعد 15 نوفمبر 2007 م وذلك بشأن تعريف وإنشاء اطار لقياس القيمة العادلة داخل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . وقد عرف هذا المعيار القيمة العادلة بأنها: السعر الممكن استلامه عند بيع موجود او عند تسوية التزام في عملية منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.(Ryan,2008:9)

ومن خلال التعريف الجديد رسم (157) FASB الخطوط بشكل واضح بين وجهات النظر المختلفة لإسناد القياس المناسب . الفرق الان ليس بين التكلفة التاريخية والقيمة الجارية ولكن بين قيم المدخلات (اساس التكلفة) وقيم المخرجات (البيع) . وبين أولئك الذين يرغبون في قياس الفرص المتاحة لكيان محدد وأولئك الذين يفضلون استخدام اسعار السوق الافتراضية..(Whittington,2008: 155)

ويعرف FASB القيمة العادلة في (FASB Statement No.141) بأنها: "المبلغ الذي يمكن به شراء أو (تحميل) موجود ما (أو التزام) أو بيعه (أو تسويته) في صفقة حالية بين الطرفين راغبين في إتمام الصفقة أي بخلاف البيع الجبري أو التصفية" .

وهذا المفهوم للقيمة العادلة متطابقا تقريبا مع تعريف المؤسسة الأمريكية للمحاسبين القانونيين American Institute Certified Public Accountants وجمعية المقيمين الأمريكيين American Society of Appraisers والجمعية الكندية للمقيمين المجازين Canadian Institute Chartered Business Valuators والجمعية الدولية لمحلي التقييم المعتمدين National Association of Certified Valuation Analyses Appraisers

4- مبررات استعمال نموذج القيمة العادلة Justifications for the using the fair value model

لاجلد أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل نظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة ، وأحدث تغييرا شاملا في بنية البيانات المالية ومدلولاتها إلى اجل طويل ، وكان ذلك نتاجا للتطورات الموجودة على نظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة والتي نضجت وتم بلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة والتي وضعت موضع التطبيق في بداية الألفية الثالثة . وتبرز أهمية القيمة العادلة في الآتي : (خوري ، 2007 : 16) (النجار ، 2013 : 469)(Palea,2013:15) (Laux&Leuz, 2009:830)

(1) **تعكس القيمة العادلة** للموجودات والمطلوبات ظروف السوق الحالية، وبالتالي توفر المعلومات في الوقت المناسب مما يقود الى زيادة الشفافية.

(2) إن محاسبة القيمة العادلة لا تتناول فقط تسجيل اقتناء الموجودات بل تبحث في ابعاد من ذلك ، وهي **المخاطر المالية** الناجمة عن الاحتفاظ بها وهي مخاطر اقتصادية ناشئة عن التقلبات في القيمة السوقية .

(3) إن المستثمرين يتطلعون إلى المعلومات المالية من منظور استثماري عالمي واسع ولهذا السبب كان في المهم استخدام معايير محاسبية متعارف عليها دوليا في إعدادها وفي الوقت الذي تعد فيه الأسواق المالية آلية هامة في تطوير الاقتصاد الوطني فإنه يمكن الوقوف على أهمية العلاقات المتداخلة بين محاسبة القيمة العادلة والأسواق المالية .

(4) تؤدي محاسبة القيمة العادلة دورا في **تدعيم الشفافية** في الاقتصاد من خلال تحديد متطلبات ضرورية للإفصاح والعرض للمعلومات المالية تماما كما تضع متطلبات محددة للاعتراف والقياس للمعلومات المالية .

(5) يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر **ملاءمة لاتخاذ القرارات** واجراء التحليلات المالية واساسا افضل للتنبؤات بنتائج الاعمال والتدفقات النقدية .

(6) يؤدي الاخذ بالقيمة العادلة الى **زيادة الرفع المالي** في اوقات الرخاء ، وهذا يؤدي بدوره الى زيادة فاعلية الاسواق.

(7) اثبتت بعض الدراسات ان تطبيق القيمة العادلة بأخذها مؤشرات السوق بعين الاعتبار تؤدي الى **تخفيف حدة وتداعيات الازمة المالية**

(8) كل من IASB و FASB يعتقد بان معلومات القيمة العادلة للموجودات المالية والمطلوبات المالية تقدم معلومات أكثر **فائدة وملائمة** من النظام المستند للكلفة التاريخية . المجالس اتخذت هذا الموقف لان القيمة العادلة تعكس المقابل النقدي للأداة المالية بدلا من تكلفة الصفقة الماضية. ونتيجة لذلك القيمة العادلة فقط توفر فهم لقيمة الاستثمار الحالية وهناك اعتقاد ان المعلومات المقدمة من خلال التقرير عن القيمة العادلة للأدوات المالية تكون مفيدة ومفهومة أكثر لمستخدمي القوائم المالية.(Kieso,2010:880)

ويمكن القول أن أهم مبررات التقويم على أساس القيمة العادلة يعطي مؤشرا أفضل لأداء الوحدات الاقتصادية لأنه يعكس تحركات قيمة الاستثمارات التي تحت سيطرتها وبالتالي توفر اسلوبا أكثر موضوعية لقياس تأثير القرارات المتعلقة بشراء الاستثمارات أو التخلص منها خلال الفترة ولا تعطي إدارة الوحدة الاقتصادية فرصة للتلاعب بنتائج أداء الفترة عن طريق توقيت القرارات المتعلقة بالتخلص من الاستثمارات.

5-قياس القيمة العادلة Measurement of fair value وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13

يعد الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي يتم من خلال عملية بيع موجود او نقل التزام بين متعاملين في السوق في تاريخ إجراء قياس القيمة العادلة في ظل ظروف السوق الحالية .
تفترض عملية قياس القيمة العادلة بموجب معيار الإبلاغ المالي (13) بان عمليات بيع الموجود او تحويل المطلوب التي تقاس القيمة العادلة من خلالها تحدث في :

- السوق الرئيس او الأولي Principal market لموجود او مطلوب وهو السوق الذي يتم التعامل فيه بالأنشطة الخاصة بالموجودات والمطلوبات بحجم عال .
- في ظل غياب سوق اولي , السوق الأفضل Most advantageous Market وهو أكثر سوق مواتي او ملائم لتحديد قيمة الموجود او المطلوب.
ويتطلب قياس القيمة العادلة من الوحدة الاقتصادية القائمة بالقياس تحديد الأمور التالية (Shamkuts,2010:11)

-الموجود او المطلوب المعني الذي هو موضوع القياس .
-بالنسبة للموجودات غير المالية , فان افتراض التقييم ينبغي ان يكون ملائماً لعملية القياس (استمرارية الاستخدام مع أعلى درجة وأفضل استخدام).
-استخدام السوق الرئيس او الأفضل للموجود المعني .
-استخدام وسيلة التقييم المناسبة لقياس القيمة العادلة اخذا بعين الاعتبار مدى توفر البيانات الملائمة لتطوير مدخل التقييم المناسب والذي يراعي الاعتماد على ما يستخدم المتعاملين في السوق .

أ-تقنيات (أساليب) التقييم Evaluation techniques

ان الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الموجودات او لنقل المطلوب ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية . هناك ثلاث تقنيات تقييم تستخدم على نطاق واسع في عمليات قياس القيمة العادلة هي: (مجموعة معايير الإبلاغ المالي الدولية،2013)

- **مدخل السوق market approach** والذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة او مشابهها (مماثلة) للموجودات والمطلوبات موضوع التقييم .

- **مدخل التكلفة cost approach** والذي يعني المبالغ اللازمة للحصول الخدمة التي يقدمها الموجود موضوع التقييم (تكلفة الإحلال الحالية) .

- **مدخل الدخل Income approach** ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الموجود موضوع التقييم وحسب توقعات السوق . يقوم هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية الى قيمة او مبلغ واحد مخصص.

بدائل القياس المحاسبي ونماذج تحديد الدخل

تحتل نظرية وقياس دخل المنشأة موضعاً مركزياً في أدبيات المحاسبة المالية والإدارية. إلا أن مفهوم الدخل يبقى عرضه لتفسيرات ومدارس مختلفة. وهناك أربع مدارس فكرية تهتم بقياس دخل المنشأة وهي كالآتي:

- **المدرسة الكلاسيكية.....** وترتبط هذه المدرسة الفكرية أساساً مع فرضية **وحدة القياس** ومبدأ **الكلفة التاريخية**. وتعرف عموماً بمحاسبة الكلفة التاريخية أو المحاسبة التقليدية. وتتنظر هذه المدرسة إلى الدخل المحاسبي على أنه دخل المنشأة.
- **المدرسة المحدثة.....** تتميز هذه المدرسة بالتخلي عن فرضية **وحدة القياس** واعترافها بالتغير في المستوى العام للأسعار وارتباطها بمبدأ **الكلفة التاريخية**. وتعرف هذه المدرسة عموماً بمحاسبة الكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار. ومفهوم دخل المنشأة لدى هذه المدرسة هو الدخل المحاسبي المعدل بالمستوى العام للأسعار.
- **المدرسة الراديكالية.....** تتميز هذه المدرسة باختيارها القيمة الحالية كأساس للتقييم. وتقسم هذه المدرسة إلى اتجاهين **الاتجاه الأول** هو القيمة الحالية القائمة على الكشوفات المالية غير المعدلة بالمستوى العام للأسعار. وتعرف عموماً بمحاسبة **القيمة الحالية** ومفهومها للدخل هو الدخل الحالي. أما **الاتجاه الثاني** فهو القيمة الحالية القائمة على الكشوفات المالية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار، وتعرف عموماً بمحاسبة **القيمة الحالية المعدلة بالمستوى العام للأسعار**. وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى محاسبة القيمة الحالية.

طبيعة المفهوم الاقتصادي للدخل

إن مفهوم الدخل كان يمثل دائماً نقطة مهمة لمصلحة الاقتصاديين. وقد كان آدم سميث أول الاقتصاديين الذي عرف الدخل **كزيادة في الثروة**، ومعظم الاقتصاديين الكلاسيكيين ومارشال على الخصوص اتبعوا مفهوم سميث للدخل وربطوا هذا المفهوم بتطبيقات الأعمال، على سبيل المثال فقد فصلوا بين **رأس المال الثابت** و**رأس المال العامل** و**رأس المال المادي والدخل** وأكد على أن التحقق هو الاختيار الأفضل للدخل. وعند نهاية القرن التاسع عشر ساد اعتقاد واسع بأن مفهوم الدخل هو أكبر من مفهوم النقد المعبر عنه في نظريات يوم عن الدخل ورأس المال، فقد حاول فان بوم تطوير المفهوم غير النقدي للدخل برغم التغير في وحدة النقد الذي يحكم التحليلات الاقتصادية. وفي بداية القرن العشرين تطورت الأفكار المتعلقة بالدخل، فقد قدم كلاً من فشر وهكس وجهة نظر جديدة حول المفهوم الاقتصادي للدخل، حيث عرف فشر الدخل الاقتصادي بأنه سلسلة من الأحداث التي تتصل بأوضاع مختلفة مثل التمتع بالدخل المادي والدخل الحقيقي والدخل النقدي.

والدخل المادي هو الاستهلاك الفعلي للفرد من السلع والخدمات التي تحقق الإشباع والرضا المطلوب. والدخل المادي مفهوم نفسي لا يمكن إن يقاس بصورة مباشرة لكنه يمكن إن يقدر استناداً إلى الدخل الحقيقي.

أما **الدخل الحقيقي** فهو تعبير عن الأحداث التي حققت هذا الإشباع المادي. والدخل الحقيقي يقاس استناداً إلى تكلفة المعيشة ، بعبارة أخرى يمكن قياس الإشباع الذي يتحقق من خلال التمتع بالمنافع المادية من خلال المبالغ النقدية المدفوعة للحصول على السلع والخدمات قبل أو بعد الاستهلاك . وعليه فالدخل المادي والدخل الحقيقي وكلفة المعيشة هي ثلاث مراحل مختلفة للدخل .

وأخيراً فإن **الدخل النقدي** يمثل جميع المبالغ المستلمة والتي تستخدم في الاستهلاك لتغطية تكاليف المعيشة، مع ذلك فإن الدخل المادي يعتبر مستوى الدخل الأساسي والدخل النقدي هي تلك المرحلة التي غالباً ما تشير إلى مفهوم الدخل. وقد أدرك فشر ذلك عندما أكد على أن الدخل الحقيقي هو أفضل من الناحية العملية للمحاسبين.

مفهوم المحافظة على رأس المال

إن مفهوم المحافظة على رأس المال يعني أن تعترف بالدخل بعد أن يتم المحافظة على رأس المال أو **تغطية جميع التكاليف**. ويمكن تمييز العائد على رأس المال (الدخل) عن العائد على رأس المال (تغطية التكاليف) . فهناك مفهومين أساسيين للمحافظة على رأس المال أو تغطية التكاليف يمكن أن يعبر عنها بمصطلحات نقدية مثل رأس المال المالي أو يعبر عنها بوحدة من نفس القوة الشرائية العامة (رأس المال المادي) ، وعليه سنتطرق إلى أربع مفاهيم للمحافظة على رأس المال وهي:

- **المحافظة على رأس المال النقدي** وهو رأس المال المالي مقاس بوحدة النقد.
- **المحافظة على رأس المال النقدي المعدل بالقوة الشرائية العامة** رأس المال المالي مقاس بوحدة من نفس القوة الشرائية .
- **المحافظة على القدرة الإنتاجية** رأس المال المادي مقاس بوحدة نقدية.
- **المحافظة على القدرة الإنتاجية المعدلة بالقوة الشرائية العامة** رأس المال المادي مقاس بوحدة من نفس القوة الشرائية.

المفهوم الأول .. يعني أن يتم المحافظة على رأس المال المالي المستثمر أو المعاد استثماره من قبل المالكين. وفي ظل مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي فالدخل مساوٍ للتغير في صافي الأصول المعدل بالمعاملات الرأسمالية المعبر عنها بوحدة نقدية. ويتطابق مفهوم المحافظة على رأس المال المادي مع المحاسبة التقليدية التي تعتمد على الكلفة التاريخية لغرض تقييم الموجودات والمطلوبات.

المفهوم الثاني .. وهو يعني أن يتم المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال المالي المستثمر أو المعاد استثماره من قبل المالكين. وفي ظل مفهوم المحافظة على رأس المال المالي المعدل بالقوة الشرائية فإن الدخل يساوي للتغير في صافي الأصول المعدل بالمعاملات الرأسمالية المعبر عنها بوحدة من نفس القدرة الشرائية. ومفهوم المحافظة على رأس المال المالي المعدل بالقوة الشرائية يتطابق مع محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار .

المفهوم الثالث .. يعني أن يتم المحافظة على الطاقة الإنتاجية المادية للمنشأة ، إلا أن التفسيرات لمعنى الطاقة الإنتاجية تعددت . فقد فسر تقرير ساندلاند في المملكة المتحدة الطاقة الإنتاجية بالاتي:

" ماذا نعني بالقدرة الإنتاجية للشركة وكيف يمكن أن نحافظ عليها، وقد وجدنا العديد من المحاولات لاحتساب الطاقة الإنتاجية يمكن أن تصنف في ثلاث مفاهيم بديلة للطاقة الإنتاجية هي:

- الطاقة الإنتاجية يمكن إن تعرف بالأصول التي تمتلكها الشركة والتي تتيح توزيع المنافع المتبقية بعد احتجاز جزء منها لاستبدال الأصول المادية التي استنفدت من قبل الشركة .
 - الطاقة الإنتاجية يمكن إن تعرف بأنها الطاقة التي توفر نفس حجم المخرجات من السلع والخدمات التي قدمتها في السنة الحالية في السنة التالية.
 - الطاقة الإنتاجية يمكن إن تعرف بأنها الطاقة التي توفر نفس قيمة السلع والخدمات التي قدمتها في السنة الحالية في السنة التالية.
- ويعد مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية مرادفاً لمفهوم المحافظة على رأس المال المستخدم في محاسبة القيمة الحالية التي يجب بموجبها الإفصاح عن الموجودات والمطلوبات في الكشوفات المالية بقيمتها الحالية.

أخيراً المفهوم الرابع .. فيعني المحافظة على الطاقة الإنتاجية المادية للمنشأة مقاساً بوحدة من نفس القدرة الشرائية، تعد القدرة الشرائية العامة والمحافظة على الطاقة الإنتاجية مطابقة لمفهوم المحافظة على رأس المال المستخدم في محاسبة القيمة الحالية المعدلة بالمستوى العام للأسعار.

والأمثلة التالية توضح اثر كل من المفاهيم الأربعة للمحافظة على رأس المال على كشف الدخل. نفترض إن لدى شركة ما 2000 \$ كصافي أصول أول المدة و 3000 \$ صافي أصولها آخر المدة. كذلك نفترض إننا نحتاج 2500 \$ في صافي الأصول للمحافظة على الطاقة الإنتاجية المادية الفعلية للمنشأة وإن المستوى العام للأسعار ازداد بمعدل 10 % خلال الفترة.

وطبقاً لكل مفهوم من مفاهيم المحافظة على رأس المال سوف يكون دخل المنشأة كالأتي:

المحافظة على رأس المال النقدي :

$$\$ 1000 = 2000 - 3000$$

المحافظة على القدرة الشرائية العامة:

$$\$ 800 = \{ (0.10 \times 2000) + 2000 \} - 3000$$

المحافظة على الطاقة الإنتاجية :

$$\$ 500 = 2500 - 3000$$

المحافظة على الطاقة الإنتاجية المعدلة بالقدرة الشرائية العامة:

$$\$ 250 = \{ (0.10 \times 2500) + 2500 \} - 3000$$

وعلى هذا الأساس فإن الدخل المحاسبي هو 1000 \$ والدخل المحاسبي المعدل بالمستوى العام للأسعار هو 800 \$ والدخل القائم على أساس القيمة الحالية 500 \$ والدخل القائم على أساس القيمة الحالية المعدلة بالمستوى العام للأسعار هو 250 \$.

مفاهيم القيمة الحالية

يتطلب مفهوم المحافظة على رأس المال الإنتاجي إن يتم تمثيل الموجودات والمطلوبات بقيمتها الحالية. ويمكن احتساب القيمة الحالية على أساس:

- **طريقة القيمة الحالية (الخصم)** في ظل طريقة الخصم لاحتساب القيمة الحالية فإن القيمة المخصومة أو القيمة الحالية للأصول هي صافي مبلغ التدفقات النقدية المتوقعة المخصومة المتعلقة بالأصول أو مجموعة الأصول خلال فترة حياتها . ولاحتساب هذه القيمة يجب أن نحدد أربعة متغيرات هي:

- 1 التدفقات النقدية المتوقعة التي يمكن إن تنتج عن استخدام الأصل .
- 2 توقيت تلك التدفقات النقدية المتوقعة .
- 3 عدد السنوات المتبقية لحياة الأصل .
- 4 معدل الخصم المناسب .

على سبيل المثال نفترض إن التدفقات النقدية الآتية هي متوقع إن تنتج عن إجمالي الأصول لمنشأة معينة مع عمر إنتاجي متبقي مقداره أربع سنوات .

السنة	0	1	2	3	4
التدفقات النقدية	0	7000	8500	10000	12000

وإذا افترضنا إن معدل الخصم الملائم هو 5% فإن القيمة الحالية في بداية السنة سوف تكون 32.887 \$ وباستخدام جداول القيمة الحالية فهي تحتسب كالآتي :

القيمة المخصومة في بداية السنة	القيمة الحالية في نهاية السنة
$6.667 = 0.9524 * 7000$	$8.095 = 0.9524 * 8500$
$7.710 = 0.9071 * 8500$	$9.070 = 0.9070 * 10000$

$10.366 = 0.8638 * 12000$	$8.638 = 0.8638 * 10000$
	$9.872 = 0.8227 * 12000$
<u>\$27.531</u>	<u>\$32.887</u>

لذلك فإن الدخل للسنة الأولى يمكن أن يحتسب كالآتي:

7000	التدفقات النقدية المتوقعة من استخدام الأصول في السنة الأولى
<u>27.531</u>	القيمة المخصومة لأجمالي الأصول في نهاية السنة الأولى
34.531	مجموع قيمة المنشأة في نهاية السنة الأولى
<u>32.887</u>	القيمة المخصومة لأجمالي الأصول في بداية السنة الأولى
1.644	الدخل للسنة الأولى

يمثل الدخل الاقتصادي أو القيمة الحالية (\$1.644) الزيادة في قيمة المنشأة في السنة الحالية . هذه القيمة تكافئ 5% من رأس المال في بداية السنة (\$32.887) . إلا إن العديد من المنظرين يرون إن معدل الخصم هو ذاتي خاضع للأحكام الشخصية. وقد ظهرت العديد من معدلات الخصم، لذا يمكن استخدام الأساليب التالية لاحتساب القيمة المخصومة:

- 1 المعدل التاريخي للخصم .
- 2 المعدل الحالي للخصم .
- 3 متوسط تكلفة رأس المال.
- 4 معدل الاقتراض التفاضلي.

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB هذه المعدلات بالآتي:

المعدل التاريخي للخصم... هو معدل العائد الذي هو ببساطة المبلغ النقدي المدفوع للحصول على الأصول . وبصوره أكثر خصوصية هو معدل الخصم في تاريخ الاكتساب أو الحيازة الذي يجعل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصول مساوية للتكلفة التاريخية للأصول .

المعدل الحالي للخصم ... هو المبلغ النقدي الذي يجب دفعه إذا أردنا الحصول على نفس الأصول حالياً.

المتوسط الموزون لتكلفة رأس المال ... ويعتمد على هيكل معين، أي معدل معين من الديون طويلة الأجل وحقوق الملكية.

معدل الاقتراض التفاضلي... هو معدل الفائدة الذي تم دفعه لاقتراض رأس المال حالياً.

تعد طريقة القيمة المخصومة مفيدة للقرارات التشغيلية طويلة الأجل كالموازنات الرأسمالية وتطوير المنتجات ، والخيارات الناتجة عن القيمة المخصومة تجعلها أفضل الطرق . ومع ذلك فإنها تواجه بعض المحددات النظرية والتطبيقية. فمن وجهة النظر التطبيقية تعاني طريقة القيمة المخصومة من الطبيعة الذاتية للتوقعات المستخدمة لاحتسابها . ومن الجانب النظري تعاني هذه الطريقة من الآتي :

- افتقارها للتعديلات المناسبة للمخاطرة المرتبطة ببدائل جميع المستخدمين .
- تجاهلها لمساهمة العوامل الأخرى غير الأصول المادية في توليد التدفقات النقدية .
- صعوبة توزيع التدفقات النقدية الإجمالية على عوامل منفصلة تساهم في توليدها .
- في الحقيقة إن القيمة الحالية الحدية للأصول المادية المستخدمة بشكل مشترك في العمليات لا يمكن إضافتها سوياً للحصول على قيمة المنشأة.

❖ أسعار المدخلات الحالية

تفسيرات أسعار المدخلات الحالية:

- يمثل سعر المدخل الحالي المبلغ النقدي المطلوب للحصول على نفس الأصول المادية المستخدمة أو ما يكافئها . ويمكن استخدام التفسيرات الآتية لسعر المدخل الحالي:
- 1 **الكلفة الاستبدالية** ... وتساوي المبلغ النقدي المطلوب دفعه للحصول على أصول مكافئة تمتلك نفس الحياة الإنتاجية المتبقية للأصول الأصلية.
- 2 **تكلفة إعادة الإنتاج** ... وتساوي المبلغ النقدي المطلوب للحصول على أصول مشابهة للأصول الموجودة . وقد ركز ادوارد وبيل على استبدال الأصول الموجودة بأصول مماثلة بالقول : " يجب إن نتذكر بأنه ليس هناك كلفة حالية للخدمات المكافئة التي توفرها الأصول الثابتة والتي نرغب بقياسها ، ولكن الكلفة الحالية لاستخدام الأصول الثابتة التي يتم استخدامها هو ذلك القرار الذي يرغب الشخص باتخاذ لتقييمها على أساس البيانات المحاسبية . فهو قد يرغب بمقارنة تلك البيانات مع بيانات تكلفة الفرصة البديلة المتعلقة ببيع أو استبدال الأصول الثابتة. ولاتخاذ مثل هذا القرار يجب إن يمتلك الشخص معلومات فعلية حالية أو ماضيه "

إن كلاً من الكلفة الاستبدالية المستخدمة وكلفة إعادة الإنتاج تؤكد على استبدال الأصول الموجودة والكلفة الاستبدالية الجديدة وتؤكد على استبدال الطاقة الإنتاجية للأصول . فالكلفة الاستبدالية الجديدة تعني المبلغ النقدي المطلوب لاستبدال أو إعادة إنتاج الطاقة الإنتاجية للأصول أو الأصول الجديدة التي تعكس التغير في التكنولوجيا .

المحاسبة عن مكاسب وخسائر الحيازة:

إن تقييم الأصول والخصوم على أساس أسعار القيمة الحالية يتطلب احتساب مكاسب وخسائر الحيازة عندما تتغير أسعار المدخلات خلال فترة من الزمن. إن مكاسب وخسائر الحيازة يمكن تقسيمها إلى عنصرين :

- 1 مكاسب وخسائر الحيازة المتحققة التي تتوافق مع الفقرات المباعة أو المطلوبات المسددة .
- 2 مكاسب وخسائر الحيازة غير المتحققة التي تتوافق مع الفقرات المتبقية والمطلوبات غير المسددة حتى نهاية فترة التقرير .

إن مكاسب وخسائر الحيازة هذه يمكن إن تصنف كدخل عندما ينظر إلى المحافظة على رأس المال من وجهة نظر رأس المال النقدي. كما يمكن إن يصنف أيضاً كتعديلات على رأس المال لأنه يقيس العناصر الإضافية للدخل الذي يجب إن يتبقى للمحافظة على الطاقة الإنتاجية الموجودة. وعليه، فإن تبرير مكاسب وخسائر الحيازة على أنها تعديلات على رأس المال قد يرتبط بتعريف معين للدخل. أما المقترحات البديلة لتعديل رأس المال فتلاءم تعريف الدخل القائم على المحافظة على رأس المال المادي كالمدخل الذي يعرف الدخل بأنه الحد الأعلى للمبلغ الذي يمكن إن يوزع مع المحافظة على الطاقة التشغيلية للمنشأة على المستوى الموجود في بداية الفترة . لأن التغير في الكلفة الاستبدالية لا يمكن إن يوزع بدون التأثير على الطاقة التشغيلية للمنشأة ، لذا فإن هذا المدخل يفرض تصنيف التغير في الكلف الاستبدالية كتعديلات على رأس المال .

إن المقترحات البديلة لهذا المدخل تلاؤم تعريف الدخل القائم على المحافظة على رأس المال المالي (مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي) . مثل هذا المدخل يعرف الربح بأنه مبلغ الحد الأعلى الذي يمكن إن يوزع مع المحافظة على رأس المال المالي المستثمر على المستوى الموجود في بداية الفترة. وهذا المدخل يفرض إن تصنف التغيرات بالكلفة الاستبدالية كمكاسب وخسائر حيازة . وتقدم الأدبيات المحاسبية دليلين لدعم معالجة مكاسب الحيازة:

الأول: إن مكاسب الحيازة تمثل " **وفورات تكاليف قابلة للتحقق** " بمعنى إن الوحدة الاقتصادية سوف

تحصل على مكاسب عند محاولتها الحصول على الأصول.

الثاني: إن التغيرات في الكلفة الاستبدالية يمكن إن ينظر لها كبدايل أو مرادفات للتغير في صافي القيمة القابلة للتحقق أو القيمة المخصومة . وعليه فإن مكاسب الحيازة تمثل الزيادة في صافي المقبوضات

النقدية المتوقعة من استخدام أو بيع الأصول في المستقبل .

والأمثلة التالية تبين المعالجات المحاسبية لمكاسب وخسائر الحيازة للمخزون والأصول الخاضعة للاندثار:

مثال(1): المعالجة المحاسبية للمخزون في ظل سعر المخرجاتك2. الية مع الأخذ بالاعتبار مكاسب وخسائر الحيازة:

نفترض إن المنشأة تستثمر 6000 \$ في شركة جديدة في بداية ك2 . وفي نفس التاريخ اشترت 1000 باوند من القهوة بسعر 6 \$. وخلال السنة باعت المنشأة 600 باوند بسعر 10 \$ للباوند وعندها كانت الكلفة الاستبدالية 8 \$ للباوند . والكلفة الاستبدالية للقهوة في نهاية السنة 9 \$ للباوند . فتكون القيود المحاسبية كالآتي:

6000 ح/ مخزون البضاعة (6*1000)

6000 ح/ النقدية

عن تسجيل شراء البضاعة

6000 ح/ النقدية

4800 ح/ كلفة البضاعة المباعة (8*600)

6000 ح/ المبيعات (10*6000)

4800 ح/ مخزون البضاعة (8*600)

عن بيع البضاعة

2400 ح/ مخزون البضاعة (8*600)

1200 ح/ مكاسب الحيازة المتحققة (8-6)*600

1200 ح/ مكاسب الحيازة غير المتحققة (9-6)*400

عن تسجيل مكاسب الحيازة

مثال (2): المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة في ظل سعر المدخلات الحالية مع الأخذ بالاعتبار مكاسب وخسائر الحيازة .

نفترض إن المنشأة تشتري أصول ذات عمر إنتاجي 4 سنوات بمبلغ 2000 \$ وان كلفتها الاستبدالية تزداد 1000 \$ سنوياً . كما إن مصاريف الاندثار يجب إن تستقطع على أساس الكلفة الاستبدالية . إن معظم الآراء حول الكلفة الاستبدالية تتفق حول تضمين المبالغ المضافة إلى المصاريف الجارية كملحق أو كاندثار مضاف إذا استمرت الكلفة الاستبدالية بالارتفاع خلال العمر الإنتاجي للأصل .

ويوضح الجدول التالي احتساب الاندثار الملحق أو المضاف:

السنة	1	2	3	4
الكلفة الاستبدالية نهاية السنة	3.000	4.000	5.000	6.000
مصرفوف الاندثار على أساس الكلفة التاريخية	750	1.000	1.250	1.500
الاندثار الملحق أو الإضافي	-	250	500	750
الرصيد الافتتاحي للاندثار المتراكم	-	750	2000	3.750
الاندثار المتراكم المعدل	750	2000	3.750	6.000

وهناك ثلاث طرق مقترحة للمحاسبة عن الاندثار الإضافي هي:

- تحميلها على الأرباح المحتجزة
- تحميلها على الدخل الجاري
- تعديل مكاسب وخسائر الحيازة بمبلغ الاندثار الإضافي

الطريقة الأولى: تعالج الاندثار الإضافي كتعديلات على دخل السنوات السابقة والتي تمثل المبلغ الواجب تحميله على الفترات السابقة لغرض استبدال الأصول.

الطريقة الثانية: تعالج الاندثار الإضافي كمصرفوف فترة حالية ضمن الدخل الذي يجب أن يحمل بجميع التكاليف المقدرة لاستبدال الأصول.

الطريقة الثالثة: فترى إن المكاسب والخسائر الحقيقية للحيازة يجب إن تعكس عمر الأصل.

إن الطرق الثلاث ناتجة عن تفسيرات مختلفة مبدئياً للاندثار. وجهة النظر الأولى ترى إن الاندثار ينبغي إن يوفر احتياطي مستقبلي لاستبدال الأصول، لذا فإن الاندثار الإضافي يجب إن يعالج طبقاً للطريقتين الأولى أو الثانية. أما وجهة النظر الثانية فترى إن الاندثار هو جزء من الكلف الحالية للعمليات الجارية. لذلك فإن الاندثار الإضافي يجب أن يعالج طبقاً للطريقة الثالثة.