

نظرية المحاسبة

أ.د. وليد ناجى الحياىلى

رئيس الاكاديمية العربية المفتوحة فى الدنمارك

من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة فى الدنمارك - 2007 -



The Arab Open Academy of Denmark

Brønshøjholms alle 45, 1. - 2700 Brønshøj - Denmark
0045 46369591 , 0045 32109591 , www.ao-academy.org

الأهداء

الى المعلم الاول
والطبي ... رحمه الله

من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك

- 2007 -

المحتويات

الباب الأول الإطار التاريخي لتطور الفكر المحاسبي

الفصل الأول طبيعة وأغراض المحاسبة

١٧	.....	أولاً : تعريف المحاسبة
١٩	.....	ثانياً : طبيعة المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات
٢٣	.....	أسئلة الفصل الأول

الفصل الثاني نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

٢٥	.....	أولاً : الحقبة التاريخية الأولى
٢٨	.....	ثانياً : الحقبة التاريخية الثانية
٣٠	.....	ثالثاً : الحقبة التاريخية الثالثة
٣٤	.....	أسئلة الفصل الثاني

الباب الثاني المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

الفصل الثالث مناهج دراسة النظرية المحاسبية

٣٧	.....	أولاً : الإطار المفاهيمي للنظرية
٤٤	.....	ثانياً : طبيعة ومفهوم النظرية المحاسبية

٤٨	.....	ثالثاً : مناهج دراسة النظرية المحاسبية
٤٩	.....	رابعاً : الإطار العام للنظرية المحاسبية الحديثة
٥٤	.....	أسئلة الفصل الثالث

(الفصل الرابع)

الفروض والمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها وتطبيقاتها المهنية

٥٥	.....	أولاً : الفروض المحاسبية الاساسية
٦٦	.....	ثانياً : المبادئ المحاسبية الأساسية
٨٩	.....	أسئلة الفصل الرابع

(الباب الثالث)

نظرية القياس المحاسبي

(الفصل الخامس)

المقومات العمومية للقياس المحاسبي

١٠٠	.....	أولاً : مفهوم عملية القياس المحاسبية
١٠٢	.....	ثانياً : خطوات عملية القياس المحاسبية
١٠٩	.....	ثالثاً : أساليب القياس المحاسبية
١١٢	.....	أسئلة الفصل الخامس

(الفصل السادس)

المقومات الإعلامية للقياس المحاسبي

١١٥	.....	أولاً : المحتوى الاعلامي للتقارير المحاسبية
١٢٢	.....	ثانياً : آثار الوظيفة الاعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي
١٣٣	.....	أسئلة الفصل الخامس

الفصل السابع

تحيز القياس المحاسبي

- أولاً : مصادر تحيز القياس المحاسبي ١٣٥
ثانياً : أشكال تحيز القياس المحاسبي ١٤٢
أسئلة الفصل السابع ١٤٦

الباب الرابع

مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

الفصل الثامن

الإطار النظري لمحاكاة التضخم الاقتصادي

- أولاً : مفهوم المحافظة على رأس المال ١٥٠
ثانياً : مفهوم القوة الشرائية لوحدة النقد ١٥١

الفصل التاسع

مداخل تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي

- أولاً : مدخل التكلفة التاريخية المعدلة ١٥٣
ثانياً : مدخل التكلفة الجارية ١٦٦
أسئلة الباب الرابع ١٧٤

الباب الخامس

أسس قياس الدخل المحاسبي

الفصل العاشر

قياس الإيرادات

- أولاً : التطور التاريخي لمفهوم الإيراد ١٨٢
ثانياً : قياس الإيراد ١٨٣
ثالثاً : توقيت الاعتراف بالإيراد ١٨٤
أسئلة الفصل العاشر ١٩٤

الفصل الحادي عشر قياس المصروفات

١٩٧	.....	أولاً : مفهوم المصروفات
١٩٨	.....	ثانياً : عناصر المصروفات
١٩٩	.....	ثالثاً : قياس عناصر المصروفات
٢٠١	.....	رابعاً : توقيت الاعتراف بالمصروفات
٢٠٣	.....	أسئلة الفصل الحادي عشر

الفصل الثاني عشر قياس الدخل

٢٠٤	.....	أولاً : الدخل بالمفهوم الاقتصادي والمحاسبي
٢٠٨	.....	ثانياً : طرق قياس الدخل وفقاً لمفهوم الدخل الشامل
٢١٤	.....	ثالثاً : قائمة الدخل متعددة الخطوات
٢٢٢	.....	رابعاً : قياس عائد السهم العادي Eps
٢٢٨	.....	أسئلة الفصل الثاني عشر

الباب السادس ا قياس عناصر المركز المالي ،

الفصل الثالث عشر قياس الأصول

٢٣٤	.....	أولاً : مفهوم الأصول
٢٣٦	.....	ثانياً : أنواع الأصول وأسس عرضها في الميزانية
٢٣٦	.....	١- أصول قصيرة الأجل
٢٣٦	.....	٢- أصول طويلة الأجل
٢٣٧	.....	ثالثاً : قياس الأصول قصيرة الأجل
٢٥٤	.....	رابعاً : قياس الأصول طويلة الأجل
٢٦٩	.....	خامساً : قياس الأصول غير الملموسة طويلة الأجل
٢٧٩	.....	أسئلة الفصل الثالث عشر

الفصل الرابع عشر قياس الالتزامات

٢٨٣	..... أولاً : ماهية الالتزامات
٢٨٤	..... ثانياً : قياس عناصر الالتزامات قصيرة الأجل
٢٨٥	..... ١- الالتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً
٢٩٣	..... ٢- الالتزامات قصيرة الأجل المتوقفة على نتيجة الوحدة الاقتصادية.
٢٩٤	..... ٣- الالتزامات المحتملة أو المشروطة
٢٩٩	..... ثالثاً : ماهية الالتزامات طويلة الأجل
٣٠٠	..... رابعاً : قياس عناصر الالتزامات طويلة الأجل
٣٠٠	..... ١- أوراق الدفع طويلة الأجل
٣١١	..... ٢- القروض برهن
٣١٢	..... ٣- التزامات الايجارات طويلة الأجل
٣١٣	..... ٤- السندات
٣٣٩	..... أسئلة الفصل الرابع عشر

الفصل الخامس عشر قياس حقوق الملكية

٣٤٥	..... أولاً : مفهوم حقوق الملكية
٣٤٥	..... ثانياً : نظريات حقوق الملكية
٣٥٢	..... ثالثاً : أنواع حقوق الملكية
٣٥٢	..... ١- حقوق الملكية في المنشأة الفردية
٣٥٣	..... ٢- حقوق الملكية في شركات التضامن
٣٥٧	..... ٣- حقوق الملكية في الشركات المساهمة
٣٦١	..... أسئلة الفصل الخامس عشر

الباب السابع الإفصاح عن المعلومات في البيانات المحاسبية المنشورة

الفصل (الساوي) عشر مفهوم وأسس الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

- أولاً : الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح ٣٦٨
ثانياً : ماهية الإفصاح المناسب ٣٦٩
ثالثاً : المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية ٣٧١

الفصل (السابع) عشر

قواعد الإفصاح عن المعلومات وفقاً لقواعد المحاسبة الدولية

- أولاً : الإفصاح عن السياسات المحاسبية ٣٨١
ثانياً : المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية ٣٨٣
ثالثاً : جوانب أخرى من الإفصاح المطلوب توافيره وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ٣٨٦
أسئلة الفصل السادس عشر والسابع عشر ٣٨٩

الفصل (الثامن) عشر

العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات ومستوى الدمج في البيانات المحاسبية المنشورة

- أولاً : مفهوم عملية الدمج ٣٩٢
ثانياً : الأساليب التقليدية للدمج ونواحي قصورها ٣٩٣
ثالثاً : المبادئ والقواعد العلمية لعملية الدمج ٣٩٩
رابعاً : أساليب قياس خسارة المعلومات المترتبة على الدمج ٤٠٢
أسئلة الفصل الثامن عشر ٤٢٦
المراجع ٤٢٩

المقدمة

يشكل البنيان النظري لأي علم من العلوم الإطار الفلسفي الذي يستمد منه هذا العلم مجموعة الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تصاغ في ضوءها المعايير التي تحكم الممارسات المهنية للعاملين في حقل هذا العلم.

وفي عصر تتداخل فيه فروع المعرفة وتتواصل فيه أيضاً أغراضها وأهدافها، نجد أن المحاسبة كانت هي الأكثر اعتماداً على غيرها من العلوم الاجتماعية والطبيعية على حد سواء وذلك في بناء نظريتها الخاصة بها. ومع أن بعض الباحثين يسجل على المحاسبة هذا الاعتماد باعتباره جانباً هاماً من جوانب قصورها، إلا أن بعضهم الآخر يسجل للمحاسبة هذا الاعتماد باعتباره ميزة هامة تزيد من مرونتها وقابليتها للتطور المستمر. ويدعم هؤلاء موقفهم بالقول : بأنه لو بقيت المحاسبة منغلقة على نفسها دون انفتاح على فروع المعرفة الأخرى، لما استطاعت تطوير وظائفها المنوطة بها وعلى رأسها وظيفتها الأهم في صنع المعلومات وتوصيلها للأطراف المستفيدة منها في اتخاذ القرارات. ذلك على أساس أن الركيزتين الأساسيتين لنجاح المحاسبة في القيام بهذه المهمة وهما عملية القياس وعملية الاتصال تمتد جذورهما النظرية في واقع الأمر إلى علوم أخرى مثل : الاقتصاد، الرياضيات والعلوم الاجتماعية الأخرى.

لكن ما يؤخذ على المحاسبة حقاً أنها وعلى خلاف معظم أقرانها من العلوم الاجتماعية الأخرى، تأخرت في استكمال الإطار النظري لممارساتها المهنية. إذ منذ أن وضع المهندس الأول وهو (باشرلو) اللبنة الأولى في بنيانها النظري عندما قدم للعالم هديته المعروفة بنظام القيد المزدوج، صرف المحاسبون جل اهتمامهم وعبر ما يتجاوز الأربعة قرون إلى تطوير الأساليب والقواعد الإجرائية البحتة التي تلزم لتطبيق هذا النظام مكرسين بذلك الدور التقليدي للمحاسبة باعتبارها مجرد نظام لمسك الدفاتر. ولقد سارت الأمور على هذا المنوال إلى بداية العقد الثالث من القرن العشرين حيث وضع (باتون) حجر الأساس في بناء النظرية المحاسبية الحديثة فعالج لأول مرة ويقدر كبير من العمق النظري

المفاهيم والأعراف والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ثم سار على دربه فيما بعد زملاؤه أمثال : ليتلتون، مونشر وزيمرمان. إذ أدرك هؤلاء الرواد بصيرتهم النفاذه وكانوا على حق، بأن الإمعان في التركيز المفرط على الجوانب الإجرائية على حساب الجوانب النظرية للمحاسبة فيه تهميش لدورها الذي تلعبه في عالم الأعمال.

ومع بداية النصف الثاني من القرن العشرين شهدت نظرية المحاسبة اهتماماً متزايداً سواء من قبل المجامع المهنية أو من الباحثين من أعلام المحاسبة أمثال : بيرمان، هوريجزن، إيجري، سولومنون، اندرسون وهندركسون وغيرهم ممن شهدوا بداية التحول الوظيفي للمحاسبة من نظام لمسك الدفاتر إلى نظام متكامل للمعلومات.

لكن في عالمنا العربي وكما هو الحال في معظم الدول النامية، لم تجد نظرية المحاسبة حتى الآن ما تستحقه من عناية واهتمام. دليلنا على ذلك هو أن البرامج الأكاديمية لأقسام المحاسبة في الجامعات العربية أغفلت حتى أمد قريب تدريس مادة النظرية ضمن المساقات المقررة على طلبة التخصص. ذلك ما أثر ضمن عوامل أخرى على نوعية الخريجين حسب النتائج التي كشفت عنها الدراسات الميدانية التي أجريت حول ملاءمة هؤلاء الخريجين لمتطلبات أسواق العمل. إذ كشفت هذه الدراسات عن أن إهمال النواحي النظرية في تدريس المحاسبة والتركيز عوضاً عن ذلك على النواحي الإجرائية، قد أضعف إلى حد كبير قدرة الخريج على التحليل والتعليل فحد بالتالي من إمكاناته على مواجهة مشاكل العمل ومن ثم تطوير الحلول المناسبة لها. هذا من جانب ومن جانب آخر فإن البحوث والمؤلفات التي تعالج الجوانب المختلفة لنظرية المحاسبة مازالت في عالمنا العربي محدودة جداً، من هنا نبع اهتمامنا بتأليف هذا الكتاب عله يساهم في سد جزء ولو محدود من الفجوة الكبيرة التي مازالت تفصلنا عن الأمم الأخرى التي سبقتنا في هذا المجال.

يضم الكتاب سبعة أبواب تنقسم إلى ثمانية عشر فصلاً. يعالج الباب الأول وهو بعنوان «الإطار التاريخي لتطور الفكر المحاسبي» في فصلين طبيعة وأغراض المحاسبة وكذلك تسجيلاً تاريخياً لنشأتها وتطور وظيفتها منذ القدم وحتى عصرنا هذا.

ويعالج **الباب الثاني** وهو بعنوان «المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية» في فصلين أيضاً كلا من المناهج المتبعة في دراسة النظرية المحاسبية، والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتطبيقاتها المهنية.

أما **الباب الثالث** وهو بعنوان «نظرية القياس المحاسبي» فيعالج في ثلاثة فصول كلا من المقومات العلمية والمقومات الاعلامية للقياس المحاسبي وذلك بالتركيز على جذورها الممتدة في كل من نظرية القياس، والنظرية الحديثة للمعلومات. كما خصص لفصل الثالث فيه لمعالجة مصادر وأشكال تحيز القياس المحاسبي.

وقد خصص **الباب الرابع** وهو بعنوان «مشاكل القياس المحاسبي في فترات التضخم الاقتصادي» لمعالجة مشكلة طالما عانى منها المحاسبون. ألا وهي مشكلة فقدان البيانات المالية التي يعدونها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية إلى خاصية المصدقية حال ارتفاع معدلات التضخم. لذا يعالج هذا الباب في فصلين كلا من الإطار النظري لمحاسبة التضخم مع تطبيقات عملية لتعديل البيانات المحاسبية التي تعد في ظروف تسودها معدلات تضخم مرتفعة.

وفي **الباب الخامس** وهو بعنوان «أسس قياس الدخل المحاسبي» يعالج الكتاب في ثلاثة فصول الأسس والمبادئ النظرية التي تحكم قياس عناصر الإيرادات والمصروفات، وكذلك معايير الاعتراف بها تمهيداً لقياس دخل الفترة المحاسبية وفقاً لمفهوم الدخل الشامل وقائمة الدخل متعددة الخطوات كما خصص جزء منه لمسألة قياس عائد السهم العادي وأسس الإفصاح عنه.

ويضم **الباب السادس** وهو بعنوان «أسس قياس المركز المالي» فصلين خصص أحدهما لمعالجة المشاكل المتعلقة بقياس الأصول في حين خصص الآخر لمعالجة المشاكل المتعلقة بقياس المطلوبات وحقوق الملكية.

أما **الباب السابع والأخير** والذي جاء بعنوان «الإفصاح عن المعلومات في البيانات المحاسبية المنشورة» فقد عالج في فصلين موضوعاً يلاقي اهتماماً متزايداً من

المهنيين والمجامع المهنية بالإضافة إلى مستخدمي البيانات المحاسبية ألا وهو موضوع الافصاح عن المعلومات في ضوء ما يعرف باقتصاد المعلومات. وهكذا خصص أحد هذين الفصلين لمعالجة الجوانب النظرية لمفهوم الافصاح مع التركيز على ما يخص القواعد المنصوص عليها في هذا الشأن ضمن معايير المحاسبة الدولية. بينما خصص الفصل الآخر وفي إطار مشكلة تكلفة المعلومات الأسس والمبادئ العلمية التي تحكم عملية دمج عناصر التقارير المالية المنشورة.

في الختام، نأمل أن نكون بجهدنا الذي بذلناه في تأليف هذا الكتاب قد قدمنا ولو جزءاً يسيراً مما ينفع جميع المهتمين بالمحاسبة وبارتقاء شأنها طلبه وأكاديميين ومهنيين وغيرهم والله من وراء القصد.

الإطار التاريخي لتطور الفكر المحاسبي

الباب
الأول

الفصل الأول : طبيعة وأغراض المحاسبة

الفصل الثاني : نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

الفصل الأول طبيعة وأغراض المحاسبة

يتناول هذا الفصل عرضاً لطبيعة المحاسبة وتعريفها وتطور أغراضها عبر التاريخ وذلك كما وردت في الأدبيات المحاسبية.

أولاً - تعريف المحاسبة :

من حيث طبيعتها يجمع الباحثون على كون المحاسبة علماً اجتماعياً نما وتطور عبر التاريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى فأخذ منها أكثر مما أعطاه. لكن أكثر العلوم الاجتماعية قريباً من المحاسبة هو بلا شك علم الاقتصاد إذ أخذت منه كثيراً من مفاهيمها الأساسية وطوعتها لاستخداماتها، لكن علاقاتها في عصرنا الحاضر امتدت لتتواصل ليس مع فروع أخرى من العلوم الاجتماعية مثل علم الاجتماع وعلم الإدارة، وعلم القانون فحسب، بل تجاوزتها لتتواصل مع بعض العلوم البحتة مثل الرياضيات، والإحصاء وغيرها وذلك في وضع البنيان النظري لاسالبيها في القياس والاتصال.

أما من حيث التعريف فقد كان من الطبيعي أن يتطور تعريف المحاسبة موازياً لتطورها الوظيفي الذي شهد تحولها من مجرد نظام لمسك الدفاتر Book-keeping system إلى نظام للمعلومات Information system . ولعل من أبرز مظاهر التطور الوظيفي للمحاسبة هو ما نشهده حالياً من تفرعها إلى فروع متعددة يختص كل منها بوظيفة من الوظائف مثل : المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الحكومية والتدقيق، ومحاسبة الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية وغيرها..

ففي عام ١٩٤١ عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في أحد التقارير الصادرة عنها المحاسبة بأنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث"⁽¹⁾. وبهذا التعريف تم وصف المحاسبة كونها :

١- مهنة تتم مزاولتها.

٢- نظام يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية التي تحدث في المنشأة. ثم يتولى تفسير النتائج التي تترتب على هذه العمليات والأحداث.

(1) American Accounting Association, A.A.A committee to prepare A statement of Basic Accounting Theory, Evanston, A.A.A, 1966.

بعد ذلك وفي تعريف حديث نسبياً، عرفت المحاسبة، "على أنها نظام يختص بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات"⁽¹⁾: وقد أضاف هذا التعريف للمحاسبة بعداً وظيفياً جديداً إذ لم يعد اهتمامها مقصوراً بالنواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تسجيل وتشغيل البيانات فحسب، بل تجاوز اهتمامها هذا الإطار ليعتبر على التأكيد على الأهداف التي تسعى إليها وهي توفير وتوصيل المعلومة الملائمة لمتخذ القرار. وقد تميزت هذه المرحلة بتعمق ارتباط المحاسبة بكل من نظرية القياس Measurement Theory، ونظرية المعلومات Information Theory فكان أن انعكس هذا الارتباط على التقارير المحاسبية فتزايدت أهميتها بالنسبة للمستخدمين للمعلومات كما تزايدت أيضاً أهمية عنصر الإفصاح Disclosure الواجب توفيره في هذه التقارير. كذلك ونظراً لتعدد مستخدمي المحاسبة وتعدد أغراضهم تعمق البعد السلوكي للمحاسبة Behavioral Dimension خصوصاً في المحاسبة الإدارية.

وفي عام ١٩٧٥ وسع علم المحاسبة اهتماماته فلم يعد هذا الاهتمام محصوراً في نطاق مصالح المساهمين والمحافظة عليها فقط بل تجاوز ذلك ليتمدد إلى دراسة وتحليل الأثر الاجتماعي لنشاط المنشأة على البيئة التي تعمل فيها. وبذلك أضافت المحاسبة لأهدافها بعداً جديداً هو البعد الاجتماعي Social Dimension الذي يفرض على المنشأة أن تراعي لدى ممارسة نشاطها المصلحة والرعاية الاجتماعية وذلك بالإضافة إلى مصالح الملاك، فنشأ عن ذلك فرع جديد من فروع المحاسبة هو محاسبة المسؤولية الاجتماعية

. Social Responsibility Accounting

بناء لما سبق يمكن إبراز معالم التطور الوظيفي للمحاسبة في أربع مراحل على النحو التالي :

المرحلة الأولى : هي مرحلة تكوين وتطوير الجانب المهني للمحاسبة.
المرحلة الثانية : الاهتمام بالنواحي الأكاديمية (بذور نظرية المحاسبة) بجانب النواحي المهنية.

(1) Robinson A. Leonard and Davis R. James. Accounting Information Systems, A cycle Approach. Harper & Row Publishers, New york 1985 p.3..

- المرحلة الثالثة : بروز معالم الدور المعلوماتي للنظام المحاسبي وذلك على حساب دوره الإجرائي في مسك الدفاتر.
- المرحلة الرابعة : ترسيخ الدور المعلوماتي للمحاسبة بتحويلها إلى نظام للمعلومات متجاوزاً نطاق المنشأة إلى النطاق الاجتماعي.

ثانياً - طبيعة المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات :

كما أشرنا سابقاً تعتبر المحاسبة واحداً من العلوم الاجتماعية يهتم بتقييم الأنشطة لخدمية للمجتمع والتي تتركز في مجملها على تزويد الأطراف المهتمة بالأمر المالية للوحدات الاقتصادية، بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات مالية تتصل بنشاط المنشأة.

وتؤدي المحاسبة دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة يمكن تحديد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي :

- حصر العمليات المالية المتعلقة بنشاط المنشأة وتمثيلها في صورة بيانات أساسية (خام) Primary or Basic Data تسجل في الدفاتر المحاسبية.

- تشغيل أو معالجة Processing البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتتحول هذه البيانات بعد تشغيلها في النظام المحاسبي إلى معلومات Information مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات.

- إيصال Communicating المعلومات التي تتم معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية Financial Reports .

وحتى يصبح بالإمكان استيعاب طبيعة الدور الذي تقوم به المحاسبة كنظام للمعلومات، لا بد من التعرف على مجموعة من المفاهيم التي لها صلة بهذا الدور وهي كما يلي :

١- النظام المحاسبي : Accounting System

تشير كلمة نظام إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معاً بتنسيق وترتيب حسب إجراءات وقواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف.

وعناصر النظام هي في العادة عناصر مادية أو بشرية أو كلاهما معاً، كما أن كل نظام يعمل في إطار بيئة معينة تحيط به ويتداخل فيما تحويه هذه البيئة من متغيرات وعوامل (سياسية وقانونية واجتماعية واقتصادية... الخ) كما يتفاعل معها. كما أن لكل نظام

أهدافاً يسعى لتحقيقها، وأخيراً فهناك إجراءات يقوم بها النظام تكون محكومة بمبادئ وقواعد علمية لتحقيق أهدافه، وإدارة تتولى الاشراف على ما تقوم به عناصر النظام.

٢- البيانات : Data

المحاسبة كنظام للمعلومات، هي نظام حصر وتشغيل بيانات عن عمليات مالية، والبيانات المالية عبارة عن حقائق وأرقام خام عن احداث مالية معينة غير مرتبة وغير معدة للاستخدام (بشكلها الحالي)، ويتم جمع هذه البيانات لاحتمال استخدامها فيما بعد لانتاج معلومات.

فمثلاً لو باعت منشأة بضاعة نقداً بمبلغ ١٠٠٠ دينار، فإن رقم الـ ١٠٠٠ دينار المدونة بفاتورة البيع هي البيان وهو رقم لا يعني شيئاً إلا بعد معالجته محاسبياً بتسجيله وتبويبه .. الخ، بحيث ينعكس تأثيره في نتيجة الأعمال كمعلومة مالية.

٣- المعلومات : Information

وهي بيانات تمت معالجتها، أي مجموعة بيانات تم ترتيبها بشكل معين وأصبحت معدة للاستخدام بواسطة شخص معين في غرض معين وفي وقت محدد. ومن شأن المعلومات أن تزيد من معرفة الشخص المستخدم لها. فمثلاً عندما تتم معالجة بيانات الإيرادات والمصاريف لمدة مالية معينة وتتم المقارنة بينهما في حساب الأرباح والخسائر، فإن النتيجة وهي صافي الربح أو الخسارة هي إحدى المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي.

٤- نموذج المحاسبة كنظام للمعلومات :

يمكن النظر إلى المحاسبة كنظام للمعلومات، على أنها مجموعة من النظم، والطرق، والاجراءات، المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المنشأة، بهدف انتاج معلومات مالية (انظر شكل ١).

وفي هذا المجال يمكن تمييز ثلاثة أجزاء رئيسية لنظام المعلومات المحاسبي هي:

١/٤- مدخلات النظام Inputs .

فمدخلات النظام المحاسبي هي البيانات (أي الأرقام الخام) التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المنشأة، وتدخل هذه البيانات إلى النظام محمولة على

وسائط Media هي المستندات Documents.

٢/٤- وسائل المعالجة Processing Means.

تتم معالجة هذه البيانات بواسطة اجراءات محكمة بقواعد ومبادئ علمية معينة. وهذه الاجراءات هي :

Recording	- التسجيل
Classifying	- التبريب
Summarizing	- التلخيص
Analyzing	- تحليل النتائج
Reporting	- التقرير عنها

ويتم القيام بهذه الاجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية.

٣/٤- مخرجات النظام Outputs.

وتتمثل مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات من خلال البيانات التي تم تشغيلها بالاجراءات السابقة، وتخرج المعلومات من النظام محمولة على وسائط تسمى التقارير Reports وتشمل هذه المعلومات ما يلي:

- معلومات عن نتيجة نشاط المنشأة (من ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير هو حساب النتيجة أو حساب الأرباح والخسائر أو ما يسمى بقائمة الدخل Income Statement.

- معلومات عن المركز المالي للمنشأة في نهاية تلك الفترة ويحمل هذه المعلومات تقرير يسمى قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية Balance Sheet.

- معلومات عن التغييرات التي تحدث في المركز المالي خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات تقرير يعرف بقائمة التغييرات في المركز المالي Statement of Changes in Financial Position والتي يمكن أن تتخذ في صورتها الحديثة شكل قائمة للتدفق النقدي.

أسئلة الفصل الأول

- ١- يجمع الباحثون على كون المحاسبة علماً اجتماعياً نما وتطور عبر التاريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى. لماذا تعتبر المحاسبة علماً اجتماعياً . وما هي فروع المعرفة الأخرى التي اعتمد عليها. ومن هي الأقرب إلى المحاسبة ولماذا .
- ٢- عرفت المحاسبة عبر تاريخ تطورها تعاريف متعددة لكل منها خواصه وأبعاده المميزة. تناول أكثر من تعريف ثم بين أقربها إلى المحاسبة في وضعها الراهن .
- ٣- مرت المحاسبة في أربع مراحل. عددها وشرحها بالتفصيل .
- ٤- تشير كلمة نظام إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معاً بتنسيق وترتيب حسب اجراءات وقواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف. فما هي عناصر النظام ؟ وما هي أهداف النظام .
- ٥- غالباً ما يجعل مصطلح المعلومات مرادفاً من الناحية اللغوية للبيانات، مما يعتبر خطأ علمياً شائعاً. فما رأيك بذلك. بين معنى كل من المعلومات والبيانات .
- ٦- تتمثل مخرجات النظام المحاسبي بالمعلومات التي تم تشغيلها بالإجراءات السابقة التي تمت على البيانات. وتخرج المعلومات من النظام محمولة على وسائط تسمى التقارير. على ضوء ما تقدم حدد المعلومات التي تخرج من النظام التي تكون محمولة على التقارير .
- ٧- يتكون نظام المعلومات المحاسبي من ثلاثة أجزاء رئيسية. حددها. ثم اشرحها بالتفصيل.
- ٨- اكتب مقالة شاملة عن النظام المجرد وقارنه بالنظام المحاسبي .
- ٩- من خلال دراستك لهذا الفصل، بين كيف تؤدي المحاسبة دورها كنظام المعلومات .
- ١٠- ما هي الأهداف التي أضافتها المحاسبة عبر تطورها التاريخي إلى أهدافها التقليدية .

الفصل الثاني

نشأة المحاسبة وتطورها الوظيفي

يقسم الباحثون في نظرية المحاسبة وتطورها الوظيفي تاريخ المحاسبة في ثلاث حقبات رئيسية هي :

أولاً : الحقبة الأولى ، وتمتد منذ القدم حتى نهاية القرن الخامس عشر بعد الميلاد تاريخ ظهور مؤلف باشيولو (Paciolo) عن القيد المزدوج.

ثانياً : الحقبة الثانية ، وتمتد من بداية القرن السادس عشر ، إلى منتصف القرن الثامن عشر تاريخ حدوث الثورة الصناعية في أوروبا.

ثالثاً : الحقبة الثالثة ، وتمتد من القرن الثامن عشر حتى عصرنا الحاضر.

أولاً - الحقبة التاريخية الأولى :

أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية ، ترجع إلى عهد الآشوريين في حوالي ٣٥٠٠ ق.م إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو حيوب ، أو أحجار كريمة^(١) ، كما أظهرت بعض الحفريات في خرائب بابل آثاراً لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب هذا بالإضافة إلى أن شرائع حمورابي التي ظهرت على برج بابل ، قد اشتملت هي الأخرى ضمن موادها على مادتين (١٠٤ ، ١٠٥) تتعلقان بالأحكام التجارية^(٢).

وحسب المعلومات التي توصل إليها الباحثون في تاريخ المحاسبة فإن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطوراً بعد النظام الذي خلفه المصريون القدماء ، كان النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في أثينا ، وإلى هذا النظام ، ينسب أول حساب للمدفوعات

(1) Maurice, A. Paloubet. The Historical Development of Accounting. Morton Backer (ed), Modern accounting Theory . (Englewood cliffs, N.J.) : Prentice - Hall, Inc., 1966) P.9.

(2) Carrington A.S. And Battersby G.B, Accounting an Information System. (Newzealand : White Combe and Tombs Company. 1975. P.88.

الحكومية عن الفترة الممتدة من عام (٤١٨-٤١٥) ق.م.

Account of Disbursements of the Athenien State 418 - 415 B.C. (١).

ومن حيث أساليب العد فقد عرف الإنسان خلال هذه المرحلة أساليب بدائية مرت هي الأخرى عبر مرحلة طويلة من التطور، حتى وصلت إلى ما هي عليه الآن إذ من الثابت تاريخياً، أن بعض الأساليب التي استخدمها الإنسان للتعبير عن الأرقام بواسطة الإشارات، قد سبقت في وجودها ظهور الرموز Symbols الممثلة لهذه الأرقام ، فبعض الشعوب مثلاً، استخدمت كلمات مثل (آذان، أجنحة ، أيدي) للدلالة على الرقم (٢) ، وأصابع اليد الواحدة للدلالة على الرقم (٥) وأصابع اليدين للدلالة على الرقم (١٠) ، ثم أصابع اليدين والقدمين معاً للدلالة على الرقم (٢٠) ، في حين استخدمت شعوب أخرى عقد الخيوط وسائل للتعبير عن الأرقام، واستخدمت العقدة الواحدة للدلالة على الرقم (١٠)، والعقدتين للدلالة على الرقم (٢٠)، ثم العقدة المزدوجة للدلالة على الرقم (١٠٠) ... وهكذا .
وخلال هذه الحقبة التاريخية وتحديدًا في عهد الإمبراطوريتين اليونانية والرومانية، خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين :

العامل الأول :

البدء باستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري بدءاً من القرن السادس قبل الميلاد ، مما وفر ركناً هاماً من أركان نظام القيد المحاسبي .

العامل الثاني :

وقد تمثل بظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبياً ، والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني ، ثم بالنظام العددي الروماني بعد ذلك، وأخيراً بالنظام العددي الهندي -العربي.

وبخصوص الأنظمة العددية ، ينسب الباحثون إلى اليونانيين أول نظام عددي يقوم على الأعداد الأساسية Cardinal Numbers . وقد اتخذت الأعداد الأساسية في هذا النظام

شكل الرموز التالية :

(٢)	A	B	Y	S	E	S	S	N	θ
	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩

(1) Richard Brown, History of Accounting and Accountants., (London : Frank Cass & Co. LTD. 1968) P. 27.

(2) Ibid ., P. (29).

أما الرومان ، فقد ابتكروا نظاماً عددياً خاصاً بهم كان من حيث رموزه أبسط شكلاً وأقل عدداً من رموز النظام العددي اليوناني ، وفيما يلي صور لبعض الرموز التي قام عليها هذا النظام ، والتي ما زالت مستخدمة حتى الآن بإسم الأرقام اللاتينية.

I V X L C D M ⁽¹⁾

I 5 10 50 100 500 1000

أما بالنسبة لنظام الأعداد الهندي - العربي Hindu- Arabic Number System ، فيجمع الدارسون على أن الفضل في تعميمه ونشره في أوروبا يعود إلى التجار العرب الذين ازدهرت تجارتهم بين أوروبا والشرق الأقصى خلال القرنين العاشر ، والحادي عشر بعد الميلاد ، وهكذا ، ينسب هذا النظام إلى الهنود والعرب معاً.

ويقوم هذا النظام العددي هو الآخر على تسعة أعداد أساسية هي نفس الأعداد المعروفة حالياً بإسم الأعداد الأفرنجية.

1 2 3 4 5 6 7 8 9

وقد اكتمل هذا النظام ليصبح عشرة أعداد بعد أن أضاف إليه العرب (الصفري).

وكان العرب ينقلهم هذا النظام إلى أوروبا ، قد قدموا خدمة كبيرة للمحاسبة تكرست ثمرتها في وقت لاحق بإكتشاف القيد المزدوج في إيطاليا كما ينسب .

وحتى بداية القرن الثالث عشر ، كانت سجلات المحاسبة بدائية لا تزيد عن كونها مذكرات Memorandums ، يثبت فيها التجار ، ومقرضو الأموال معاملاتهم المالية الآجلة مع الغير بقصد إظهار ما يترتب على هذه المعاملات من حقوق والتزامات.

أما العمليات النقدية ، فكان التاجر يخضعها لرقابته الشخصية دون حاجة لتسجيلها ، وقد أطلق على هذا الأسلوب في تسجيل المعاملات المالية مصطلح القيد المفرد ، وتعتبر سجلات Florentine Bank أول سجلات محاسبية نظمت على أساس القيد المفرد ⁽²⁾.

لكن في بداية القرن الرابع عشر بعد الميلاد ، حدث تطوران هامان في عالم التجارة تركا أثراً كبيراً على الوظيفة المحاسبية.

(1) Ibid., P. (30).

(2) Roy Sidebothman, Introduction to the Theory and Context of Accounting. (N.Y : Pergamon Press, 1970) P(20).

أولهما : ازدياد العمليات الآجلة في المعاملات التجارية لدرجة لم يعد يستوعب متطلباتها أسلوب القيد المفرد.

وثانيهما : انتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية خصوصاً بعد توسع التجارة الأوروبية والإيطالية منها خاصة مما جعل للعملية المالية أثراً مزدوجاً لا يمكن التعبير عنه محاسبياً بواسطة القيد المفرد⁽¹⁾.

إزاء ما تقدم كان على المحاسبة أن تتطور استجابة للظروف المستجدة وهكذا نبئت بذور القيد المزدوج في الأنظمة المحاسبية لبعض المشروعات الرائدة خلال هذه الحقبة التاريخية ، ومن الأمثلة على هذه المشروعات (The Del Ben Company) التي تركت آثاراً لأول سجلات نظمت وفقاً لمفهوم الدائنية والمديونية والذي بنى عليه فيما بعد مفهوم القيد المزدوج⁽²⁾ ، في حين ينسب البعض نشوء فكرة القيد المزدوج إلى عائلة (The Fuggers) التي عاشت خلال النصف الأول من القرن الرابع عشر وكانت تمتلك عدداً من البنوك في أوروبا⁽³⁾.

ثانياً - الحقبة التاريخية الثانية :

يمثل ابتكار القيد المزدوج انقلاباً حاسماً في عالم المحاسبة ، له من الأهمية والآثار ما لاخترع الآلة البخارية في عالم الصناعة ، وعلى الرغم من أن جذور هذا المفهوم تعود إلى نهاية القرن الرابع عشر ، فإن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقتصر دائماً بإسم الإيطالي لوقا باشولو (Luca Paciolo) الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر.

ومجرد ذكر اسم باشولو في مجال المحاسبة يعتبر دليلاً في حد ذاته على قيمة الخدمات التي قدمتها الرياضيات وعلمائها للوظيفة المحاسبية ، فقد كان هذا راهباً واستناداً للرياضيات عمل في جامعة ميلانو، ثم في أكاديمية روما بعد ذلك ، وفي عام ١٤٩٤ م ألف أطروحة في الرياضيات تحت عنوان :

(Summa De Arithmatica Proportioniet De Computies Et Scripturis).

(1) Ibid, P. (4).

(2) Ibid, P. (8).

(3) Morton Backer, Op. Cit., P. (9).

وقد خصص باشولو في أطروحته هذه ، فصلاً كاملاً عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية ، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج⁽¹⁾ ، ويجدر القول في هذا المجال أن "باشولو" كان قد اعترف بصراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج ، بل كان جل ما قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل ، ومن ثم كتابتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات⁽²⁾ .

ولكن مهما اختلف الباحثون في تقييم الآثار التي خلفها باشولو على المحاسبة فهم متفقون على إسناد الفضل إليه في نوعين من الآثار هما :

(١) أنه كان أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاثة سجلات رئيسية حددها في :

المذكرة ، اليومية ، الإستاذ . (Memorial, Journal, Ledger (Quaderno).

(٢) كما أنه كان أول من دعا إلى قياس الربح الفترى للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر والذي اعتبره "باشولو" ملخصاً تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات⁽³⁾ .

ويمكن اعتبار مفهوم القيد المزدوج ، ثاني فائدة رئيسية تقدمها الرياضيات للمحاسبة ، بعد أن قدمت لها الأنظمة العددية في مرحلة تاريخية سابقة . لا بل إن علاقة المحاسبة بالرياضيات خلال هذه المرحلة التاريخية ، قد ازدادت ثوباً حين تعدى إطار التعاون بينهما حدود الأساليب ، ليدخل مجال المفاهيم ، إذ أن فكرة الدائنية والمديونية التي قام عليها مفهوم القيد المزدوج ، ليست في واقع الأمر سوى تعبير محاسبي عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي . وقد استخدمت المحاسبة فيما بعد هذا المفهوم في تطوير الكثير من طرقها وأساليبها بدءاً بأسلوب ترصيد الحسابات ، وكذا إعداد ميزان المراجعة ، إلى معالجة الأخطاء المحاسبية ، وإنهاء بمعادلة الميزانية والتي يشار إليها أحياناً بمصطلح المعادلة الأساسية في المحاسبة ، ويعبر عنها في الفكر المحاسبي بالمعادلة التالية :

الأصول = المطلوبات (الالتزامات) + حقوق الملكية .

(1) Thomas. H. Williams and Charles H. Griffin (eds) Mathematical dimensions of Accountancy. (Cincinnati South Western Publishing Co. 1964). P. (2).

(2) A.C. Littleton A.C, Structure of accounting theory. Tenth ed. Manograph No. 5. (A.A.A, 1973) P.(1).

(3) Roy Sideboth man (ed) Op. Cit. P (7).

ثالثاً - الحقبة التاريخية الثالثة^(١)

في الفترة التاريخية اللاحقة لباشولو والتي تشمل القرنين السادس عشر والسابع عشر، عمت الطريقة الإيطالية معظم أنحاء أوروبا، وليس من قبيل الصدفة أن يكون معظم الذين حملوا لواء تعليمها من المهتمين بالرياضيات.

فعلى سبيل المثال، يعتبر الهولندي (Simon Steven)، في نظر كثير من الدارسين الرجل الثاني بعد باشيولو من حيث قيمة الخدمات التي قدمها في تطوير المحاسبة ونشر الفكر المحاسبي، فقد كان عالماً في الطبيعة والرياضيات وله اكتشافات معروفة في مجال الديناميكا، والإستاتيكا جعلت بعض الباحثين يضعه بين واضعي أصول الهندسة الحديثة، وقد ألف كتاباً بعنوان : Hypamnemate Mathematica (Mathematical-tradion) وضع فيه المبادئ الأساسية للكسور العشرية، كما خصص جزءاً من مؤلفه هذا لفن تنظيم السجلات المحاسبية دعا فيه إلى تطبيق مفهوم القيد المزدوج في الحسابات العامة Puplic Accounts⁽²⁾.

من جانب آخر يعود الفضل في إدخال الطريقة الإيطالية إلى بريطانيا للمدعو (Hughold Castle) مدرس الرياضيات والمحاسبة، والذي قام عام ١٥٤٣م بترجمة مؤلف باشولو في لندن⁽³⁾، وبوصول الطريقة الإيطالية إلى إنجلترا حلت محل الطريقة الإنجليزية التي كانت سائدة حينئذ ومعروفة تحت مصطلح Properiety Book- Keeping مقابل مصطلح Agency Book- Keeping الذي كانت تعرف به الطريقة الإيطالية.

ومن الناحية الوظيفية، استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر، في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المرحلة التاريخية السابقة، وهي توفير الحماية لأصول المشروع ثم تحديد المسؤولية ونسب النزاعات (Custodian & Steward Ship Services).

وبقيت الحال كذلك إلى النصف الثاني من القرن الثامن عشر وهو تاريخ اختراع الآلة البخارية والذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوروبا، وقد كان لهذه

(١) يطلق البعض على هذه المرحلة من تاريخ المحاسبة مصطلح مرحلة (المحاسبة العلمية) The age, of Scientific Accounting، حيث بدأ إدخال الأساليب العلمية في المجالات المحاسبية.

المصدر - James Winjum, "Accounting in its age of stagnation". The Accounting. Review, October. 1970. P. (743).

(2) Richard Brown (ed) Op. Cit., P. (136).

(3) Ibid., P. (126).

الآلة التي اخترعها (James Watt) آثاراً اقتصادية حاسمة ومتعددة الوجوه. فمن جهة ساهمت في إدخال العنصر الآلي إلى الصناعة مما ساهم في تقدمها . ومن جهة أخرى ، ساهمت في تنشيط حركة النقل البري والبحري ، فقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت هي الأخرى نشاطاً موازياً في مجال المؤسسات المصرفية والتمويلية.

وقد أثر التقدم الإقتصادي في المجالين الصناعي والتجاري على الأشكال التنظيمية للمشروعات، حين حولها من الملكية الفردية ، إلى الملكية الجماعية سواء في شكل شركات أشخاص أو في شكل شركات أموال ، وقد انعكس هذا التحول في الأشكال التنظيمية للمشروعات على أغراض المحاسبة ، إذ بعد أن كانت الأغراض الرقابية، والحمائية تحتل المكانة الأولى خلال المرحلة التاريخية السابقة للثورة الصناعية ، أصبحت أغراضها في القياس والتقييم تحتل المكانة الأولى بعد الثورة الصناعية .

هذا وكما لعبت الرياضيات والمهتمون بها دوراً إيجابياً في تطوير الطرق والأساليب المحاسبية خلال المرحلتين التاريخيتين السابقتين ، كذلك الحال كان دورهم خلال هذه المرحلة ، مثال على ذلك ، أن أول مؤلف لبحث المبادئ الأولية لتحليل التكاليف والذي صدر في بريطانيا عام ١٨٧٨ ، كان من تأليف استاذ للرياضيات والإقتصاد السياسي يدعى (Robert Hamilton) . كما نشرت خلال نفس الفترة مقالة رائدة في مجلة (The Engineer) عالج فيها كاتبها انحرافات التكاليف^(١) .

وقد تطورت محاسبة التكاليف في أمريكا ، بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في الأولى، كان أسرع منه في الثانية، وهناك في أمريكا، كما كان الحال في أوروبا، حمل العبء الأكبر في تطوير الأساليب المحاسبية في القياس والتحليل، مجموعة من الباحثين كان معظمهم من المهندسين أو ممن هم على دراية بالرياضيات. نذكر منهم على سبيل المثال لا الحصر :

Alexander,Hamilton,Church,Gant,Taylor,Horngren,Bierman,IJiri, Jaedick....etc.

فكان (Hamilton) مثلاً ، أول من وضع أسس تحديد معدلات التحميل كوسيلة لقياس الأعباء الإضافية الصناعية ... أما المهندس (Emirson) فكان أول من وضع المبادئ الأساسية للتكاليف المعيارية، وكان ذلك في عام ١٩٠٨^(٢) .

(1) Roy Sidebothman, Op. Cit. P. (15).

(2) Ibid., P. (16).

وقد أبرز التطور الصناعي في أوروبا وأمريكا الحاجة إلى المزيد من التطور في أساليب القياس المحاسبي خصوصاً في مجال التحليل التكاليفي. لذا إذا أمكن القول : بأن الرياضيات قد قدمت للمحاسبة أساليب العد والحصر خلال الحقبة التاريخية الأولى، بينما قدمت لها مفهوم التوازن والتعادل خلال الحقبة التاريخية الثانية ، فإنها خلال الحقبة التاريخية الثالثة والممتدة إلى عصرنا الحاضرة ، قد قدمت لها أهم المفاهيم والأساليب المستخدمة في مجال القياس والتحليل المحاسبي. ولعل مفهوم التحليل الحدى للتكاليف من أحسن الأمثلة على ذلك. إذ يعتبر هذا المفهوم نقطة تحول حاسمة في تاريخ المحاسبة حين حولها من المدخل الحسابي (Arithmetical Approach) إلى المدخل الرياضي Mathematical Approach . وكان المدعو Henry Hess أول من تعرض لهذا المفهوم بالبحث ، حين نشر بحثاً في مجلة (Engineering Magazine) تعرض فيه للعلاقة القائمة بين التكاليف المتغيرة، والتكاليف الثابتة وحجم الإنتاج . وكانت هذه العلاقة ، بمثابة حجر الأساس الذي بنى عليه فيما بعد ما يعرف في المحاسبة بتحليل (التكلفة ، الحجم ، الربح).

وقد دخلت علاقة المحاسبة بالأساليب الرياضية والإحصائية مرحلة النمو منذ الثلاثينات من هذا القرن. كان ذلك حين استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية كوسيلة لتعديل بياناتها المتأثرة بظاهرة التضخم الإقتصادي التي عمت الإقتصاد العالمي خلال هذه الفترة. ثم ازدادات هذه العلاقة توطدا ، حين استخدم WW. Leontief في عام ١٩٣٦ ، أسلوب تحليل المستخدم/ المنتج "المبنى على المصفوفات الرياضية" في مجال المحاسبة القومية للولايات المتحدة الأمريكية ، ثم امتدت استخدامات هذا الأسلوب فيما بعد إلى المشروعات الإقتصادية.

وفي نهاية الخمسينات من هذا القرن ، دخلت العلاقة بين المحاسبة والرياضيات ما يمكن تسميته بمرحلة الإزدهار وذلك لسببين :

أولهما : شروع بعض المشروعات الإقتصادية ، كشركات البترول بإستخدام بحوث العمليات في أنظمتها المحاسبية ، خصوصاً بعد تزايد استخدام الحسابات الإلكترونية فيها.

وثانيهما : انفتاح المحاسبة على كل من النظرية الحديثة للقياس Modern Measurement Theory والنظرية الحديثة للمعلومات Modern Information Theory وقد تركت هاتان

لنظريتان آثاراً جوهرية على وظيفة المحاسبة وذلك بتحويلها من مجرد نظام لمسك لدفاتر، إلى نظام للمعلومات الإقتصادية .

ومن المؤشرات الواضحة على توطد العلاقة بين المحاسبة والرياضيات خلال هذه المرحلة، تزايد عدد البحوث والدراسات المقدمة من قبل المحاسبين حول الأصول العلمية والرياضية للقياس المحاسبي. ولعل أول خطوة على هذا الطريق، كان مؤلف (Mattessich)⁽¹⁾، الذي تعرض فيه بالبحث لعملية القياس المحاسبية بمنهج رياضي. كما يجعله مع مؤلف (Jiri)⁽²⁾، في هذا المجال مرجعين لأغنى عنهما بالنسبة لأي باحث في مجالات القياس المحاسبي.

وفي عصرنا الحاضر، أصبحت الأساليب الرياضية والإحصائية، وتطبيقاتها العملية في مجالات القياس المحاسبي، موضوعاً رئيسياً قلما يخلو منه مؤلف أو دورية محاسبية. كما أن هذا الإتجاه لدى المحاسبين سيزداد في المستقبل طالما استمر سعيهم نحو ترشيد أساليب القياس التي يستخدمونها وذلك بقصد توفير مزيداً من الموضوعية لبيانات المحاسبية.

-
- (1) Richard Mattessich, Accounting and analytical Methods, (Homewood Illinois : Irwin, Inc. 1964).
 - (2) Yuji I Jiri, The Foundations of accounting measurement, a mathematical Economic and behavioral Enquiry. (Englewood Cliffs N.J., Prentice - Hall Inc. 1967).

أسئلة الفصل الثاني

- ١- من ناحية وظيفية، مرت المحاسبة في ثلاث حقبات، حدد معالم كل حقبة منها وبين الدور الرئيسي الذي لعبته المحاسبة في كل منها.
- ٢- حظت المحاسبة في عهد الامبراطوريتين اليونانية والرومانية خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين. اذكر هذين العاملين وبين أثر كل منهما في تطور المحاسبة.
- ٣- يذكر الباحثون للعرب مساهمتهم في تطوير المحاسبة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، كيف كان ذلك .
- ٤- هناك عوامل بيئية وجغرافية رسخت جنوة لتكون البلد الذي شهد ولادة نظام القيد المزدوج على يد باشولو، اشرح مدلول ذلك .
- ٥- عند الحديث عن تطور المحاسبة عبر التاريخ لا بد من تذكور دور الرياضيات وعلمائها في قيادة هذا التطور. اشرح ذلك بأمثلة .
- ٦- كيف أثرت الثورة الصناعية في تطوير المحاسبة .
- ٧- من أهم الوظائف المعاصرة للنظام المحاسبي وظيفتي القياس والاتصال. وقد تركز دور النظام المحاسبي في هذا المجال بفضل انفتاح المحاسبة على نظريتين حديثتي العهد نسبياً. أذكرهما وبين كيف أثرا على المحاسبة في هذا المجال .

المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

الباب الثاني

الفصل الثالث : مناهج دراسة النظرية المحاسبية

الفصل الرابع : الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف
عليها وتطبيقاتها المهنية

الفصل الثالث

مناهج دراسة النظرية المحاسبية

مع أن المحاسبة هي مثل غيرها من العلوم الأخرى قد تطورت عبر تاريخها من لزاويتين النظرية والعملية إلا أن المؤرخين والباحثين على حد سواء يجمعون على أنها المحاسبة كانت الأبطأ في تطوير بنائها النظري. ويربط الباحثون نشأة الفلسفة الحديثة للمحاسبة بدراسة Patton عام ١٩٢٢ والتي شملت كشييراً من المباديء والفروض لمحاسبية المتعارف عليها الآن. ويرى البعض بأن نظرية المحاسبة قد نشأت في بداية الستينات، ومهما كان الأمر فإن فلسفة المحاسبة تركز في البحث عن الحقيقة المتأتمية عن طريق العلم وقد عرف العلم بأنه ذلك النشاط الذي يحصل به على قدر كبير من المعرفة عن حقائق الطبيعة والسيطرة عليها". وقد نظر إلى العلم من حيث التفكير والبحث^(١) "كونه أسلوب البحث الذي يتخذ من العلم منهجاً لدراسة الظواهر التي تقع في مجال بحثه"^(٢) يهدف هذا الفصل إلى تناول المراجعة التاريخية لمفهوم النظرية والنظرية المحاسبية، من خلال الدراسات والأدبيات المحاسبية التي اهتمت بهذا الجانب.

أولاً - الإطار المفاهيمي للنظرية :

تعرض الأدبيات عدداً من التعاريف لمفهوم "النظرية" وأدناه مراجعة لبعض هذه لتعاريف. فيعرف Cox النظرية بأنها "افتراض تم اختياره في حدود مقبولة"^(٣) وعرفها Anderson بأنها مجموعة من الافتراضات المتناسقة مع بعضها البعض والتي لها علاقة مع عنصر معين من العالم الخارجي".^(٤) وعرفها زطرون بأنها "أفكار مقننة تحاول أن توضح الحقائق"^(٥).

(١) اسماعيل، و محمد عماد الدين "المنهج العلمي وتفسير السلوك" مكتبة النهضة العربية، ١٩٧٠ ص ٢٧.

(٢) نقلاً من الدكتور حسين شرف "نظرية المحاسبة الحكومية" دار النهضة ١٩٦٩، ص ٧.

(٣) Keith Davis " Human Relations at work " Me Graw Hill Book co, 1970. p (15).

(٤) حسين، د. محمد "تطور الفكر المحاسبي" دار الجامعات المصرية، ١٩٧٠، ص ٢.

(٥) نقلاً عن د. سيد الهواري، ص ٥٧٣.

ويمكن تعريف النظرية بأنها بيان منظم للأفكار الأساسية والمبداية والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك. فهي إطار عام منسق Frame of Reference للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة. وتهدف النظرية كصيغة عامة إلى تحقيق^(١).

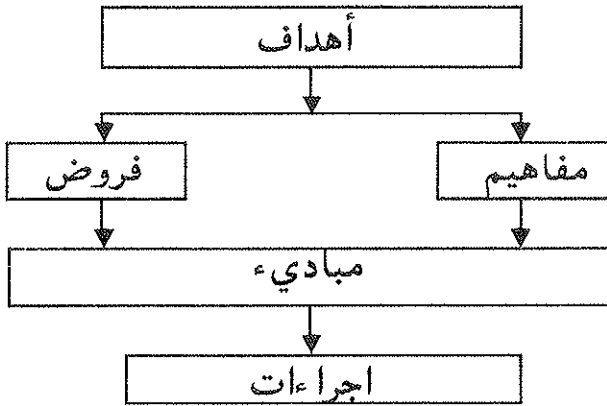
١- التقييم والتفسير المنطقي للظواهر موضوع البحث والدراسة.

٢- التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة.

٣- توجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

وقد عرف قاموس ويبستر Webster Dictionary النظرية عام ١٩٦١ على أنها " مجموعة شاملة من الافتراضات والمفاهيم والمبداية والإجراءات والتي تشكل في مجموعها إطاراً عاماً لحقل من حقول المعرفة". وذلك كما يتضح من الشكل التالي رقم (٢).

شكل رقم (٢)
هيكل نظرية المحاسبة



وسنحاول في هذا الفصل تكوين تصور تفصيلي لمفهوم النظرية وعناصرها وكذلك بيان طبيعتها العامة والعلاقات المنطقية التي تربط فيما بينها كما هو موضح في الفقرات التالية والتي يصورها الشكل رقم (٢).

(١) الشيرازي، د. عباس "نظرية المحاسبة" دار السلاسل، ١٩٩٠.

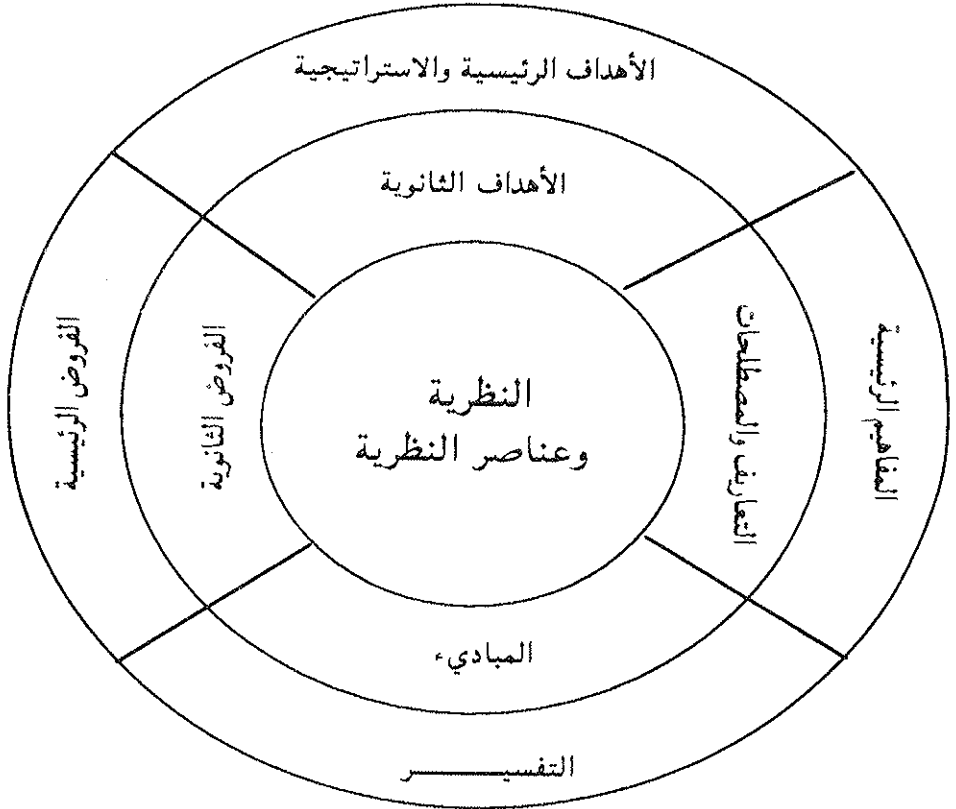
وكما يوضح الشكل رقم (٣) تعتبر الأهداف Objectives بمثابة هي نقطة الابتداء للمنطقية في بناء أي نظرية وكصيغة خاصة في مجال العلوم التطبيقية. أما فيما يتعلق بالمفاهيم Concepts فهي عبارة عن تركيبات نظرية Theoretical constructs تشمل بناء أو دراكاً ذهنياً يحدد ماهية أو جوهر الأشياء والظواهر، وتكون المفاهيم في مجموعها نطاقاً توصيفياً متماسكاً للمادة العلمية. فهي تعريفات بمضمون المصطلحات التي تكون لغة لعلم وبالتالي تعتبر المفاهيم أمراً ضرورياً لتحديد كل من الفروض والمباني. فالهدف من تحديد المفهوم هو ارساء معنى محدداً لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى وبحيث يمكن استخدامه أساساً لتحديد لينود التي تقع في نطاقه أو التي تقع خارج نطاقه.

وتختلف المفاهيم Concepts عن التعاريف Definitions من حيث أن الأخيرة تمثل ما جرى عليه الاستخدام بالنسبة لمصطلح معين فيما بين المهتمين في هذا المجال. فمشألاً هناك تعاريف لا تقبل الجدول لمصطلحات مثل المدين أو الدائن أو المقصود مصطلح الحساب وترتبط بالنظرية ايجابياً وبصفة خاصة في مجال العلوم التطبيقية.

وتتصف العلوم التطبيقية عادة بدقة تعاريفها وذلك على عكس ما هو الحال بالنسبة للعلوم الإنسانية ولذلك فإن ما يلاحظ من صعوبة في نظرية المحاسبة يمكن ارجاعه إلى حد ما إلى عدم وضوح تعاريفها وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة مراعاة التالي :

- ١- يجب أن لا يكون التعريف دائرياً.
 - ٢- يجب ألا يعبر عن التعريف سلبياً عندما يمكن صياغته ايجابياً.
- أما بالنسبة إلى المفاهيم فهي أكثر اتساعاً وشمولاً حيث أنها تتضمن فكراً أو رأياً معيناً. أي أن المفاهيم يمكن أن تكون محل جدل وفي نفس الوقت تلزم الإشارة إليها في مواضع كثيرة في العمل المحاسبي. والمفاهيم باعتبارها اللغة العلمية لأي حقل من حقول لمعرفة يجب أن تتمتع بخاصيتين رئيسيتين:
- ١- أن تكون عملية Practical بمعنى أن تكون خصائص المفهوم قابلة للقياس. فمشألاً يمكن تحديد مفهوم علمي وشامل لدخل الفرد على أنه مقدار الاشباع النفسي أو المعنوي الذي يحصل عليه هذا الفرد خلال فترة معينة. ومن الواضح أن مثل هذا المفهوم على الرغم من سلامته العلمية يعتبر مفهوماً غير عملي لأنه غير قابل للقياس الموضوعي.

شكل رقم (٣)
النظرية وعناصرها



٢- أن تكون اجرائية Operational بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح اجراءات محددة. فمثلاً إن تحديد مفهوم الدخل على أنه الرصيد المتسقي من مقابلة الايرادات بالمصروفات، لا يتفق مع هذه الخاصية حيث أنه يتطلب منا تحديد مفهوم كل من الايرادات والمصروفات وطبيعة العلاقة السببية التي تربط بينهما إن وجدت.

وتتضح مدى أهمية هاتين الخاصيتين في تكوين المفاهيم وبصفة خاصة في مجال المحاسبة. كما يلاحظ بأن تكوين المفاهيم يتطلب في كثير من الأحيان الاستعانة بالفكر

السائد في العلوم الإنسانية مثل الاقتصاد والإدارة والقانون والضرائب.. الخ. وعليه يمكن التفرقة بين المفاهيم الأصلية التي تنتمي لمجال المعرفة ذاته وبين المفاهيم المستمدة من مجالات معرفة أخرى ذات صلة بالظواهر موضوع الدراسة. وأخيراً يلاحظ أن المفاهيم ليست جامدة بصورة مطلقة وإنما تتغير مع تجمع الخبرة بمرور الوقت كما قد تستحدث مفاهيم جديدة وتندثر مفاهيم أخرى قائمة وذلك تمشياً مع التطور المستمر في البيئة المحيطة. إلا أنه في جميع الأحوال، يجب مراعاة ترابط مفاهيم المحاسبة مع بعضها البعض وقليلاً ما يقف منها مستقلاً بذاته. والمفاهيم يجب أن تؤخذ بشكل مجموعة متجانسة في الأفكار الأساسية التي تسمح بتمييز وتبويب الظواهر موضوع الدراسة. هنا يلزم التنبيه إلى أن بناء هذا الأساس المفاهيمي يجب أن يعتمد بالدرجة الأولى على دعم فكري بحيث يتعد قدر الامكان عن مشاكل القياس وصعوبات التطبيق العملي.

ويتكون من الأهداف والمفاهيم الإطار المفاهيمي Conceptual Frame work ذلك الإطار الذي بناء عليه يتم ارساء العناصر الأخرى التي تكون النظرية: الفروض والمبادئ. فالإطار المفاهيمي يمثل ما وراء النظرية من فكر Meta theory أو الصيغة الأساسية Infra Structure التي يتم بموجبها تأسيس الفروض والمبادئ.

أما بالنسبة للفروض Postulates وتعرف أيضاً بالمصادرات Assumptions، فهي مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل أو التي تمثل نتائج البحث في ميادين معرفة أخرى. وتستخدم هذه المقدمات بهدف عرض بعض الأفكار التي تصلح كنقطة ابتداء في سبيل الوصول إلى المبادئ العلمية التي تتكون منها النظرية. وعلى ذلك فالفروض أداة لبيان الظروف والحدود التي من خلالها يجب أن يتم البحث العلمي. فليس من المعقول أن يقدم الباحث دراسة لكل فروع المعرفة بصورة آنية وإنما يجب أولاً تحديد نطاق البحث. كذلك ليس من المعقول أن يبدأ الباحث من فراغ ويقوم ببرهنة كل الآراء والقضايا المعروضة ولذلك لا بد من توفر شروط ملائمة لصياغة الفرضية وهي كالتالي :

١- لا بد أن تكون الفروض محددة العدد حتى يمكن حصرها وتطبيق علم المنطق الاستنتاجي أو الاستقرائي عليها.

٢- استقلالية هذه الفروض والتي لا بد من التناسق مع المفاهيم الموضوعية في النظرية.

٣- وقد تكون الفروض رئيسية ومن ثم تقسيمها إلى فروض ثانوية لكي يتم تحليلها بكل سهولة.

وبلاحظ في البحوث المحاسبية توفر عدد من الفروض المحاسبية المختلفة التي تتنوع حسب طبيعة تلك البحوث. ويمكن بشكل عام تقسيم الفروض المحاسبية إلى عدد من الأنواع أهمها:

- ١- الفروض الوصفية Discriptive
- ٢- الفروض القياسية Normative

وأدناه مناقشة لتلك الفروض في البحث المحاسبي.

ترتبط الفروض الوصفية بواقع حال المنشأة وكذلك بمدى فاعلية النظام المحاسبي المطبق فيها. ومن أمثلة هذه الفروض ما ذكره Moonitz في أحد بحوثه بأن "معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتياً أي مباشرة بمعرفة المنتجين^(١).

أما الفروض القياسية فتتمثل في الفروض القياسية التي يمكن أن يتم التحقق منها بشكل أكثر دقة مما هي عليه في الفروض الأخرى وذلك من حيث امكانية قياسها أو عدم قياسها. ومن الأمثلة على تلك الفروض، استخدام المحاسبة لتظهر لنا بأنها تستخدم النقد كأداة قياسية وبأن تسجيل البيانات والمعلومات والقوائم المالية ما هو إلا تعبير عن وحدة قياس وهي النقد. وقد تسمى هذه الافتراضات بالافتراضات الكمية.

وهناك عدد من الدراسات المحاسبية التي تناولت مفهوم النظرية بمفهوم العناصر التي تحتويها. ومن هذه الدراسات مثلاً :

- ١- دراسة كريدي P.Grady عام ١٩٦٥.
 - ٢- دراسة الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA عام ١٩٦٦.
 - ٣- دراسج ايجري Ijiri عام ١٩٦٧.
 - ٤- دراسة ماير Meyer عام ١٩٨٠.
 - ٥- دراسة كيسمو وويجانت Keiso & Weygent عام ١٩٨٠.
 - ٦- دراسة جامعة الينوي عام ١٩٨١.
- ويصور الشكل رقم (٤) خلاصة مختصرة لنتائج تلك الدراسات. وبعد التعرف على مفهوم النظرية وعناصرها، سوف تتم المراجعة الأدبية للدراسات التي تناولت طبيعة النظرية المحاسبية وتطورها.

(1) Moonitz. M. "The Basic postulates of Accounting" AICPA, ARS, No.1 1961.

شكل رقم (٤)

خلاصة الدراسات التي تناولت طبيعة النظرية المحاسبية

<p>٢- دراسة الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA ١٩٦٦</p> <p>تعتبر أهم دراسة من حيث اهتمامها بناحية الاتصال المحاسبي وقد قسمتها على النحو التالي :</p> <p>١- معايير المعلومات وتشمل : الملائمة، التجهيز، القابلية للتحقق، القياس.</p> <p>٢- معايير الاتصال وتشمل : التوصيل، الإفصاح، الوضوح، التماثل، الثبات.</p>	<p>١- دراسة كريدّي P.Grady ١٩٦٥</p> <p>وصفت بأنها أكثر الدراسات تكاملاً في مجال نظرية المحاسبة المعاصرة، وقد قسم كريدّي دراسته إلى:</p> <p>١- المفاهيم الأساسية وعددها ١٠ مفاهيم</p> <p>٢- الأهداف وعددها ٤ أهداف</p> <p>٣- المبادئ وعددها ٣ مبادئ.</p>
<p>٤- دراسة ماير ١٩٨٠</p> <p>شملت عشرة عناصر متمثلة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP وقد صنفت إلى فروض ومبادئ، وهي :</p> <p>١- الوحدة المحاسبية ٢- الثنائية</p> <p>٣- المعادلة المحاسبية ٤- الاستمرارية</p> <p>٥- التحفظ ٦- أساس التكلفة</p> <p>٧- التحقق ٨- المقابلة</p> <p>٩- الثبات أو الاتساق ١٠- الانفصاح والأهمية النسبية</p>	<p>٣- دراسة ايجري Y. Ijiri ١٩٦٧</p> <p>قدم ثلاث مجموعات أو مسلمات أو يديهيّات وثلاث قواعد للتقييم وهي :</p> <p>أ- المسلمات</p> <p>١- الرقابة ٢- القياس الكمي ٣- التبادل</p> <p>ب- قواعد التقييم</p> <p>١- قاعدة توزيع التقييم</p> <p>٢- قاعدة انساب التقييم</p> <p>٣- قاعدة فكرية التقييم</p>
<p>٦- دراسة جامعة النيوي ١٩٨١</p>	<p>٥- دراسة كيسو وويجانت ١٩٨٠</p>
<p>أخذت بالإطار العام لنظرية المحاسبة ممثلة بثلاث مجموعات، واعتبرت التطور في النظرية.</p> <p>١- مجموعة الفروض الأساسية</p> <p>Accounting Postulates</p> <p>٢- مجموعة المفاهيم المحاسبية</p> <p>Accounting Concepts</p> <p>٣- مجموعة المبادئ المحاسبية</p> <p>Accounting Principles</p>	<p>عرضت العناصر المختلفة للنظرية والجوانب التطبيقية لوظائف المحاسبة، وهذه العناصر هي:</p> <p>١- الأهداف / توفير المعلومات</p> <p>٢- العناصر الأساسية/الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية</p> <p>٣- الافتراضات/ الوحدة الاقتصادية/ الاستمرارية</p> <p>٤- المبادئ/ تكلفة تاريخية، تحقق الأيراد</p> <p>٥- وظائف المحاسبة/ تحديد العمليات وقياس العمليات</p>

ثانياً - طبيعة ومفهوم النظرية المحاسبية وتطورها :

يرى الكثيرون بأنه لا بد من أن يتم اكتشاف النظرية المحاسبية من خلال الممارسة المهنية للمحاسبين، ذلك على أساس ضرورة ربط النظرية بالخبرات والتطبيقات التي تنشأ منها، وبذلك تنشأ النظرية عن التطبيق العملي. ويطلق على هذا المنهج في تفسير نظرية المحاسبة مصطلح "المنهج العملي"، " (Pragmatic Approach). وفي هذا الإطار حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكية الغرض من نظرية المحاسبة في توفير الأجوبة لتساؤلات تظهر عند الممارسة المهنية للمحاسب.

ومن خلال مراجعة الدوريات والكتب المحاسبية يظهر وفق هذا المنهج أي المنهج العملي وجود عدد من المفاهيم لنظرية المحاسبة. فقد عرف Graber 1956⁽¹⁾ نظرية المحاسبة بأنها "تفسير وشرح للقواعد المحاسبية، وغرض النظرية المحاسبية هو التعبير عن المفاهيم أو الأفكار الأساسية التي تستند إليها القواعد المحاسبية، وترتبط هذه الأفكار بأشياء توصف عادة بأنها فروض، تعريفات، تعميمات، أهداف، أغراض. والنظرية أداة ضرورية للمحاسبة، فالمفاهيم والأفكار هي عبارة عن الأعمدة التي تبنى حلول المشاكل المحاسبية".

ومن خلال التعريف أعلاه يمكن القول بأن النظرية المحاسبية هي تفسير وشرح لقواعد المحاسبة في المهنة أو هي تعبير عن الأفكار والمفاهيم الأساسية التي تقع خلف القواعد المحاسبية أو أداة ضرورية للمفاضلة بين الحلول البديلة للمشاكل المحاسبية. لكن هذا التعريف قاصر، إذ لو كان صحيحاً فلماذا لم تتطور نظرية المحاسبة منذ القدم؟ ولماذا لم يتطور مفهوم المحاسبة إلا في بداية هذا القرن؟

فقد قدم Littleton⁽²⁾ مفهوم نظرية المحاسبة كونها "تفكير مركز للقواعد المحاسبية، فالتطبيق حقيقة وواقع والنظرية تحتوي على التفسيرات والأسباب والمبررات" لهذا التطبيق فالنظرية في هذا التعريف تكتشف عن طريق التطبيق وتحتوي على التفسير لتلك القواعد المحاسبية، ووراء كل تصرف أو سلوك محاسبي تكمن الأفكار والدوافع والأسباب، ثم يضيف Littleton "وإذا كانت النظرية المحاسبية في جوهرها تفسيراً فإن

(1) Graber, J.P. "Accounting theory", Review Manual, AICPA, 5, 1956.

(2) Littleton, C. A., "Structure of Accounting theory" AAA, pp 132-136.

التفسيرات ليست متساوية في جودتها، فالتطبيق الجيد يقع خلفه تفسيرات جيدة أي نظرية جيدة أما التطبيق الرديء فيقع خلفه تفسيرات ضعيفة". ولكي يدعم مفهوم التفسير الجيد بناه على أربع ركائز أساسية هي :

١- التخمين أو المشاهدة : يكون في قاعدة أي مرحلة من التفكير وقد سبق أن تم اعتمادها في تفسير الظواهر الطبيعية على أساس التخمين.

٢- الفروض : وهي الحدس الذي لا يكون مدعماً بحقائق ترتبط بمتغيرات ذات مضامين واضحة .

٣- الاقتناع : وهي عبارة عن معتقدات تبدو صحيحة ويمكن اقناع الغير بها لأنها تتفق مع الحقائق المعروفة ولكنها غير مدعومة بالمعرفة التي تخضع للبرهان.

٤- الشمول : وهي أعلى مستويات التفسير التي توجد بصورة شاملة وهي التفسيرات العلمية المبنية على المعرفة المبرهنة، والحقائق الخاصة بهذه التفسيرات ويمكن الوصول إليها بالتجارب العلمية والعلاقات التفسيرية كما يمكن صياغتها بصورة قانون.

ومن تعريف نظرية المحاسبة حسب مفهوم Littleton يمكن القول، بأن النظرية لا تحتوي على تفسيرات علمية لخلو المحاسبة من قوانين ثابتة بالمقارنة بالقوانين الطبيعية. كما لا يمكن إجراء التجارب على بياناتها لاستخلاص القوانين التفسيرية. وخلاصة القول بأن وظيفة النظرية وفق مفهومه تكمن بالنقاط التالية :

١- تساعدنا في فحص ما تم تنفيذه حتى نستطيع أن نرى الدوافع والأسباب التي تواجه المعالجة أو تقترح غيرها.

٢- تساعدنا في إيجاد التفاعل والعلاقات المتداخلة بين الأفكار.

٣- تساعدنا في تقييم البدائل من الأفكار والأغراض والطرق.

٤- تساعدنا في تحديد الأهمية النسبية للأفكار وذلك لمعرفة أي من هذه الأفكار تعتبر أكثر أهمية من الأفكار التي ترتبط بعضها ببعض بصورة أكبر.

٥- تساعدنا في تنمية طاقاتنا للعمل.

وخلاصة مفهوم Littleton لنظرية المحاسبة يمكن تحديدها بالنقاط التالية:

١- إن نظرية المحاسبة لا تصل إلى مستوى التطبيق والتفسير المتوفر للنظرية العلمية الطبيعية وذلك بسبب مناقشتها لقواعد محاسبية هي من صميم وضع البشر أو الوحدة الاقتصادية أو الهيئات العلمية والعملية .

٢- إن الممارسة أو التطبيق تسبق في وجودها النظرية ولذا فإن النظرية المحاسبية هي تفسير للتطبيق القائم على الممارسة وهذا التفسير يكون في خدمة الوحدة الاقتصادية نفسها.

٣- النظرية المحاسبية تقدم لنا الأفكار وعلى أساسها يمكن حل المشكلات للقواعد والمفاهيم المحاسبية أو بواسطتها.

وقد سار في نفس الاتجاه السابق لتفسير النظرية المحاسبية أي مفهوم Littleton القائم على المنهج العملي النفعي زميله Zimmerman^(١) فجاء في مؤلفهما معاً بأن نظرية المحاسبية "ليست موجهة نحو الحجج المنطقية بقدر ما هي موجهة نحو الخدمات النفعية، فهي لا تهتم بالتعميمات المنطقية قدر اهتمامها بالمنجزات العملية. أما المحتوى الفلسفي للنظرية المحاسبية فهو الفلسفة العلمية والنظرية المحاسبية التي تقدم التفسيرات والمبررات للتطبيق المحاسبي، فالأفكار (النظرية) تقع خلف التنفيذ على الرغم من أن التنفيذ قد تم بحكم العادة".

وقد أضافا إلى ما سبق بأن "النظرية المحاسبية تساعد في الاختيار ما بين البدائل المحاسبية عن طريق موازنة الأفكار التي تقع خلف هذه البدائل، وإذا كانت النظرية المحاسبية توضح لنا من أين جاء التطبيق فإنها تسمح لنا كذلك بتحسين التطبيق الموجود عن طريق القاء الضوء على المزايا الموجودة وانتقادها حتى تستطيع أن تمد المستقبل بأفضل ما في هذه المزايا".

مما سبق يتضح الآتي :

- ١- إن نظرية المحاسبة ما هي إلا تفسير نفعي.
- ٢- إن نظرية المحاسبة تقدم تفسيراً لمبررات القواعد المحاسبية.
- ٣- إن نظرية المحاسبة هي دراسة للأفكار التي تقع خلف التطبيق.
- ٤- إن نظرية المحاسبة هي دراسة للأفكار وربطها بالخدمة النفعية وللمقارنة بين بدائل القواعد المحاسبية.
- ٥- إن نظرية المحاسبة هي دراسة الأفكار والحاجة إلى تعديلها على ضوء احتياجات المستقبل.

(1) Zimmerman, K.V and A, Littleton, C. A., "Accounting theory" Continuity and change", prentice - Hall Inc, N.Y. 1962, p13.

لكن Hendrikson⁽¹⁾ عرف نظرية المحاسبة بأنها "تعليل منطقي في شكل مجموعة من المبادئ، العريضة وتؤدي إلى تقديم إطار عام يمكن الرجوع إليه عند تقديم وتطوير التطبيق المحاسبي. ترشد وتقود التطور المحاسبي وتستخدم أيضاً في شرح التطبيق الموجود للحصول على أفضل فهم له". ويلاحظ أن هدف النظرية المحاسبية في نظر Hendrikson هو امدادنا بمجموعة من المبادئ المنطقية التي تكون إطاراً عاماً يمكن الرجوع إليه في تطور وتنمية التطبيق المحاسبي.

وبناء لمفهوم Hendrikson لنظرية المحاسبة المبني على المنهج المنطقي Deductive Approach يقوم هذا المفهوم على ما يلي :

- ١- نظرية المحاسبة تفسير لتطبيق قواعد محاسبية.
- ٢- تقوم نظرية المحاسبة على المبادئ المنطقية والتعليل الذي يرتبط بالهدف الذي يتم السعي إليه من ناحية المنفعة لتطبيق القواعد المحاسبية.
- ٣- نظرية المحاسبة تفسير للقواعد التي تقود إلى التطوير بالإضافة إلى تفسير القواعد الموجودة.

ومفهوم النظرية لدى كيم (Kam ١٩٨٦) لا يختلف كثيراً عما جاء به هندركسن حيث يلتقي معه بنقطتين رئيسيتين هما :

- ١- توفر لنا نموذجاً متسلسلاً لحل مشكلة محاسبية.
- ٢- تعتبر دليلاً لتطبيق القواعد المحاسبية.

بالإضافة إلى ذلك، فإنه يعتقد بأن نظرية المحاسبة الشمولية يمكن أن تولد بعض المنافع بالإضافة إلى النقطتين أعلاه مثل :

- ١- تحديد مبادئ قياس لتحضير ميزانية مالية.
- ٢- زيادة المنفعة والثقة في الميزانية .

ومن مراجعة المفاهيم أعلاه، يمكن التوصل بشكل عام إلى النقاط التالية⁽²⁾ :

- ١- رغم تطبيق المنهجية العلمية أو البحث العلمي في نظرية المحاسبة تبقى نظرية المحاسبة غير ثابتة كما هو الحال في العلوم الأساسية.

(1) Hendrikson, E. "Accounting theory", Richard Irwin, ILL., 1982, p7.

(2) Kam, V., "Accounting theory". John wiley and Sons, N.y 1986, p.3.

- ٢- النظرية المحاسبية في تفسيرها الضيق هي بمثابة تفسير وشرح للقواعد والمبادئ المحاسبية الموجودة في التطبيق العملي.
- ٣- تنبذ النظرية المحاسبية الاتجاه الجامد في تفسير القواعد المحاسبية الذي يتمثل في التوقع داخل ممارسة المهنة في مبادئ وقواعد محاسبية ثابتة.
- ٤- تأخذ النظرية المحاسبية بالاتجاه الحديث في تفسير القواعد المحاسبية بحيث يؤخذ في الاعتبار عامل التطور وعامل القدرة على الابتكار للقواعد الجديدة المستخدمة لمواجهة المستجدات المطلوبة.

ثالثاً - مناهج دراسة النظرية المحاسبية :

هناك كثير من المناهج المتبعة في دراسة النظرية المحاسبية إلا أن أكثرها انتشاراً هي :

١- المنهج الرياضي Axiomatic or Mathematical Approach وفقاً لهذا المنهج تصاغ الأفكار والمفاهيم المحاسبية في صورة نماذج رياضية، لتعطي كل فكرة أو مفهوم بعد ذلك رمزاً رياضياً. ويستخدم مصفوفة جبرية Matrix Algebra وتوصف بشكل رياضي وبواسطة هذا النموذج يمكن تطبيق الاستدلال المنطقي أو الاستنباطي Deductive (أي من العام إلى الخاص).

٢- المنهج الاستنتاجي (الاستنباطي) Deductive Approach الذي يبدأ بالتحليل من العام إلى الخاص ويتم تطبيقه في المحاسبة وفق الخطوات التالية :

١/٢- تحديد أهداف التقارير الحالية .

٢/٢- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية.

٣/٢- تحديد القيود Constraints الخاصة لقياس واستخدام المعلومات المحاسبية.

٤/٢- تحديد الإطار الذي يجب أن يتم فيه عرض المعلومات مثل استخدام نظام القيد المزدوج.

٥/٢- تحديد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية.

٦/٢- استنتاج المبادئ العامة.

٧/٢- استخلاص القواعد والطرق اللازمة للتطبيق.

ومن الخطوات أعلاه يمكن استخلاص مبادئ محاسبية مختلفة مع اختلاف الأهداف المحاسبية والظروف المستخدمة.

٣- المنهج الاستقرائي Inductive Approach وهو الذي يتجه من الخاص إلى العام، أما تطبيقه على مجال المحاسبة، فيتطلب القيام بتجميع الملاحظات والمشاهدات وقياس الظواهر مثل قيام استخدام قوائم الاستبيان واجراء دراسة الأرقام المحاسبية في القوائم المالية المنشورة لدراسة سلوك مشلاً الحسابات الواردة في الميزانية أو دراسة سلوك وأسعار أسهم وسندات السوق. والهدف منه هو تحديد نواحي التشابه والتكرار والانتظام في البيانات والمعلومات المحاسبية للتوصل إلى مبادئ لها صفة العمومية والشمولية.

٤- المنهج العلمي Scientific Approach والذي طور من أجل البحث العلمي ويتمثل في الخطوات التالية :

١/٣- تعيين المشكلة التي يمكن دراستها.

٢/٣- تعيين الفرضيات حتى يمكن اختبارها.

٣/٣- جمع الحقائق والبيانات التي تبدو ضرورية.

٤/٣- استخدام النتائج المؤقتة.

٥- المنهج الواقعي أو العملي Pragmatic Approach وربما يكون الأكثر قبولا بين المحاسبين فاستخدم لتطوير نظرية المحاسبة بالاستناد إلى مفهوم المنفعة أو الفائدة. إذ بعد تحديد المشكلة فإن الباحث يحاول إيجاد حل منفعي أو الفائدة بإيجاد حل عملي لهدف معين أو إيجاد تفسير لمشكلة والوصول إلى مبادئ مقبولة قبولا عاماً. أو إيجاد حلول كثيرة لمشكلة معينة ويجد ذريعة لها لتكون مقبولة قبولا عاماً.

رابعاً- الإطار العام للنظرية المحاسبية الحديثة :

يشكل انفتاح المحاسبة كعلم على فروع المعرفة الأخرى العامل الأهم في تطوير نظريتها للوصول إلى ما يعرف بالنظرية المحاسبية الحديثة Modern Accounting Theory. وفي دراستهم لمسار التطوير الحادث في النظرية المحاسبية يجمع الباحثون على أن المحاسبة تأثرت بمجموعة من النظريات منها أربع نظريات رئيسية هي نظرية القرار، نظرية القياس، نظرية المعلومات ونظرية الاتصال وذلك كما يتضح من الشكلين (٤، ٥).

١- نظرية القرار Decision theory

يركز المحاسبون تقليدياً على قياس الأرباح أو الدخل. وخلال السنوات العشرين الماضية تغير الموقف الاجتماعي والاقتصادي وتطورت تقنية المعلومات والمناهج الكمية

والعلوم السلوكية وتحول التركيز من نظرية الدخل إلى نظرية القرار.
فنظرية القرار تحاول أن تفسر كيف تصنع القرارات بالإضافة إلى محاولتها إظهار
كيفية صنع القرارات. ونظرية القرار ذات درجة كبيرة من الأهمية للمحاسبة وفهم غرضها
يعني توفير المعلومات لصنع القرار وان صنع القرار هو تسلسل منطقي للأحداث التي
يمكن تحليلها في الخطوات التالية :

- ١- ادراك المشكلة أو الحاجة إلى قرار.
- ٢- تحديد الحلول البديلة للمشكلة.
- ٣- جمع كل المعلومات المتعلقة بتلك الحلول البديلة.
- ٤- تقييم او تصنيف المعلومات.
- ٥- تقرير الحل البديل الأفضل.
- ٦- المصادقة على القرار بواسطة التغذية العكسية للمعلومات النظرية والمحاسبية
وتظهر علاقة نظرية القرار بالمحاسبة في المجالات التالية :
- ١- يوفر المحاسب مواد المعلومات لصانعي القرارات.
- ٢- النظام المحاسبي نظام معلومات ويمكن أن يبرمج عملية قرار وعملية الجرد وغيرها
وهي عبارة عن أنظمة معلومات.
- ٣- يمكن للمحاسب أن يستخدم نموذج القرار أو صنع القرار عندما يكون له صلاحية
اتخاذ القرار.
- ٤- للمعلومات قيمة ويمكن للمحاسب أن يقيم تأثير التغير الحادث في المعلومات التي
يزود بها المستخدم.

٧- نظرية القياس Measurement theory

تعتبر هذه النظرية ذات أهمية كبيرة للمحاسب لأنها تعالج مشكلة تقييم وتمثيل
البيانات حتى تتبين أهميتها بصورة صحيحة، لقد عرف القياس "بأنه قرن الأعداد
بالأشياء والأحداث حسب القواعد المحددة الواجب قياسها، والمقياس الذي يجب استعماله
وكذلك وحدة القياس (جامير ١٩٦٦) وفقاً لهذا التعريف يجب تحديد ما يلي :

- ١- أية أحداث أو أشياء يجب أن تقاس؟
- ٢- أي مقياس يجب أن يستعمل؟
- ٣- ماذا يجب أن يكون بعد وحدة القياس؟