



نظرية المحاسبة



السنة: الرابعة
القسم: المحاسبة

منشورات جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

نظرية المحاسبة

الدكتور مأمون حمدان

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

الدكتور حسين القاضي

أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور علي يوسف

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

الدكتور تيسير المصري

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة

2016 – 2017 م

1437 – 1438 هـ

العام الدراسي



فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
11	مقدمة.....
17	الفصل الأول: النظرية من منظور تاريخي.....
19	1 - 1: المحاسبة في العصور القديمة والوسطى.....
21	1 - 2: المحاسبة في عصر التجارة.....
32	1 - 3: المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية.....
34	أولاً - تطور محاسبة التكاليف.....
35	ثانياً - نشوء مفهوم الإفصاح.....
41	ثالثاً - ظهور المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP.....
49	رابعاً - ظهور معايير المحاسبة الدولية.....
53	1 - 4: ظهور محاولات التأصيل العلمي.....
53	أولاً - كتاب نظرية المحاسبة لمؤلفه وليم بيتون William Paton...
57	ثانياً - كتاب مدخل إلى معايير المحاسبة في الشركات المساهمة لـ Paton and Littleton.....
63	ثالثاً - كتاب بنية نظرية المحاسبة لـ Littleton عام 1953.....
63	رابعاً - تقرير مجمع المحاسبة الأمريكي (AAA) عام 1957.....
64	خامساً - بيان النظرية الأساسية للمحاسبة ASOBAT.....
77	1 - 5: محاولات الرواد المعاصرون.....
97	الفصل الثاني: منهج البحث في المحاسبة.....
99	2 - 1: مفهوم منهج المحاسبة.....

102	2 - 2: خطوات منهج الممارسة المحاسبية.....
102	2 - 2 - 1: إعداد مستندات القيد الأولي.....
106	2 - 2 - 2: إعداد القيود المحاسبية.....
108	2 - 2 - 3: إعداد القوائم المالية.....
111	2 - 3: المنهج النظري في المحاسبة.....
111	أولاً - الاستنباط.....
113	ثانياً - الاستقراء.....
115	ثالثاً - المنهج المختلط.....
119	2 - 4: منهج البحث في المحاسبة والمدارس الفلسفية.....
119	2 - 4 - 1: المدرسة العقلية.....
121	2 - 4 - 2: المدرسة الوضعية.....
123	2 - 4 - 3: التاريخية (المادية الديالكتيكية).....
124	2 - 4 - 4: المدرسة البراغماتية.....
129	الفصل الثالث: حماية الأموال والرقابة عليها.....
132	3 - 1: مفهوم الشخصية المعنوية أو الوحدة المحاسبية.....
132	3 - 1 - 1: نظرية الملكية المشتركة.....
135	3 - 1 - 2: نظرية الشخصية المعنوية.....
139	3 - 2: مبدأ استمرار المشروع (going concern).....
142	3 - 3: مبدأ التكلفة التاريخية.....
143	أولاً - تشكيل احتياطات لارتفاع أسعار الأصول.....
146	ثانياً - طريقة تكلفة الاستبدال مع إعادة التقييم.....
147	ثالثاً - محاسبة التضخم.....

149	رابعاً - تكلفة الاستبدال والتغير التكنولوجي.....
150	3 - 4: مبدأ قابلية التحقق.....
151	3 - 5: مبدأ المقابلة بين النفقات والإيرادات.....
159	3 - 6: مبدأ قابلية المقارنة.....
161	الفصل الرابع: المدخل المعياري لبناء النظرية المحاسبية...
163	4 - 1: المعيارية من الناحية المنطقية - منظور تاريخي.....
167	4 - 2: المقومات المعرفية والمنهجية للمدخل المعياري.....
173	4 - 3: طبيعة استخدام المدخل المعياري في بناء النظرية المحاسبية..
177	4 - 4: مداخل منفعة القرارات.....
181	4 - 5: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية.....
182	4 - 5 - 1: ما الإطار المفاهيمي؟.....
187	4 - 5 - 2: أهداف عملية التقرير المالي.....
191	4 - 5 - 3: مستخدمو التقارير المالية.....
196	4 - 5 - 4: الخصائص النوعية للتقارير المالية.....
197	أولاً - الخصائص النوعية الرئيسة.....
197	1 - الملاءمة Relevance.....
197	2 - التمثيل الصادق Faithfulness.....
199	ثانياً - خصائص نوعية داعمة.....
199	1 - القابلية للمقارنة Comparability.....
200	2 - القابلية للتحقق Verifiability.....
200	3 - التوقيت الملائم Timeliness.....
201	4 - القابلية للفهم Understandability.....

201	4 - 5 - 5: المفاهيم الأساسية في عملية التقرير المالي.....
202	4 - 5 - 1: الاعتراف المحاسبي.....
204	4 - 5 - 2: القياس المحاسبي.....
210	4 - 6: مدخل القيمة الملائمة.....
211	4 - 6 - 1: طبيعة مدخل القيمة الملائمة.....
214	4 - 6 - 2: طبيعة مدخل التقويم.....
215	4 - 6 - 3: عناصر المقدمات المنطقية لمدخل القيمة الملائمة والتقويم.....
216	4 - 6 - 4: عناصر الإطار النظري وفقاً لمدخل القيمة الملائمة والتقويم.....
220	4 - 7: تقويم المدخل المعياري لبناء النظرية المحاسبية.....
227	الفصل الخامس: المدخل الإيجابي.....
229	5-1: الفلسفة والمنطق الوضعي (الإيجابي) Positivism.....
238	5 - 2: الآثار الاقتصادية لعملية التقرير المالي.....
245	5-3: منهجية نظرية المحاسبة الإيجابية.....
247	5-4: افتراضات المدخل الإيجابي في المحاسبة.....
247	5 - 4 - 1: نظرية الوكالة Agency Theory.....
253	5 - 4 - 2: افتراض المنفعة الذاتية Self - Interest.....
256	5 - 5: المقدمات المنطقية لنظرية المحاسبة الإيجابية.....
259	5-6: فروض النظرية الإيجابية للمحاسبة.....
259	5 - 6 - 1: فروض الدور التعاقدية للمحاسبة.....
263	5 - 6 - 2: فرض تأثير التكاليف السياسية.....

264	5 - 7: تقويم مدخل النظرية الإيجابية للمحاسبة.....
272	5 - 8: مدخل التعاقد الكفاء لبناء النظرية المحاسبية.....
272	5 - 8 - 1: طبيعة مدخل التعاقد الكفاء وفروضه.....
280	5 - 8 - 2: المقدمات المنطقية لمدخل التعاقد الكفاء.....
281	5 - 9: مفهوم إدارة الأرباح Earnings Management.....
287	5 - 10: آليات إدارة الأرباح وأساليبها.....
294	5 - 11: دوافع ممارسات أنشطة إدارة الأرباح.....
294	5 - 11 - 1: دوافع سوق الأوراق المالية لإدارة الأرباح.....
295	أولاً - تجنب حدوث انخفاض كبير في أسعار الأسهم.....
297	ثانياً - عروض الأسهم.....
297	ثالثاً - خيارات الأسهم.....
299	رابعاً - مشاركة الإدارة في الملكية.....
301	5 - 11 - 2: الدوافع التعاقدية والتنظيمية لإدارة الأرباح.....
302	5 - 11 - 3: عدم تماثل المعلومات.....
303	5 - 11 - 4: الدوافع الضريبية.....
304	5 - 12: أشكال ممارسات إدارة الأرباح.....
304	5 - 12 - 1: تمهيد الدخل Income Smoothing.....
306	5 - 12 - 2: المحاسبة الإبداعية.....



مقدمة:

نشأت المحاسبة منذ قرون عديدة نتيجة الحاجة إلى ما تقدمه من معلومات مهمة للعديد من الأطراف؛ وتطورات بفعل عوامل التطور المختلفة التي لحقت بالمجتمعات، وقد عكست عملية التطور هذه الطبيعة الدينامية للمحاسبة وقدرتها على التطور لمواكبة الاحتياجات المتنامية للأطراف المختلفة التي تعتمد على ما تقدمه من معلومات في اتخاذ القرارات المختلفة ذات الصلة بالمنشأة. وخلال مراحل تطورها المختلفة انتقلت المحاسبة من فن لممارسة مجموعة من العمليات التي يقوم بها المحاسب في الواقع العملي إلى علم من العلوم الاجتماعية؛ معتمدة على المحاولات التي تمت منذ بداية القرن العشرين لبناء نظرية للمحاسبة تخدم إجراءات التطبيق العلمي، وتضع إطاراً منطقياً للمحاسبة يمكن أن يجعل لها نظرية متماسكة ومنسجمة مثل بقية المجالات المعرفية الأخرى.

وعلى الرغم من ظهور العديد من مداخل البناء النظري للمحاسبة والتي يمكن تسميتها بمداخل تنظير أكثر منها مداخل بناء نظرية، إلا المنهجية التي اتبعت تأثرت بالعديد من العوامل الداخلية والخارجية. فالممارسة العملية، وظهور المحاسبة وتطورها كمجال بحث أكاديمي، ونشأة المنظمات المهنية وتعاظم دورها مع مرور الوقت؛ إضافة إلى المحاسبة كعلم من العلوم الاجتماعية تعدّ أمثلة عن العوامل الداخلية التي أثرت بتطور النظرية المحاسبية خلال القرن العشرين. ومن ناحية أخرى، تأثر البناء النظري للمحاسبة بالعديد من التطورات التي حدثت في العلوم والمجالات المعرفية الأخرى ذات الصلة بالمحاسبة كالاقتصاد والإدارة والقانون والإحصاء.

ولعل السمة التي اشتركت بها مداخل البناء النظري للمحاسبة خلال مراحل تطور هذا البناء هو عدم الاتفاق على المقدمات المنطقية الأساسية أو الافتراضات الأولية التي يتم الانطلاق منها نحو وضع إطار نظري للمحاسبة.

وبناء على هذه المقدمات أمكننا تمييز ثلاثة اتجاهات رئيسة من خلال هذا الكتاب شكلت منطلقاً نحو وضع كتاب لنظرية المحاسبة يواكب التطورات العلمية والمنهجية والمعرفية التي لحقت بالعلوم المختلفة. أفضت كل واحدة منها إلى إطار نظرية محاسبية، وذلك من خلال خمسة فصول.

في الفصل الأول قدمنا نظرة تاريخية تحليلية لتطور الفكر المحاسبي، وربطنا ذلك مع العوامل والأحداث التي أثرت في هذا الفكر، كما عرضنا لمحاولات البناء النظري التي تمت خلال القرن العشرين، ودور المنظمات المهنية والباحثين في ذلك.

أما الفصل الثاني، فتضمن الجزء المتعلق بمنهج المحاسبة، حيث إنطلقنا في وضع هذا الفصل من التطورات المنهجية والمعرفية والفلسفية التي لحقت بالعلوم المختلفة وانعكاسها على المحاسبة كمجال معرفي. فبيننا طبيعة المصطلحات الأساسية ذات الصلة وحددنا مفاهيمها المعرفية والفلسفية، آخذين بالحسبان أن القواعد المعرفية للمناهج والمداخل المختلفة قد تتمايز ما بين مدرسة عقلية ومدرسة تجريبية ومدرسة براغماتية.... الخ. وقد أكدنا على قضية مهمة مفادها أن فلسفة العلم هي التطور المعاصر لمناهج البحث؛ تلك الفلسفة التي تمثل اللغة الشارحة للعلم، وأن نظرية المعرفة تقرر بوجود طرق متعددة للمعرفة، بحيث لا يمكن الاعتماد على منهج محدد أو مدخل محدد لبناء نظرية للمحاسبة؛ وإنما وفي إطار تطورات فلسفة العلم ونظرية المعرفة لا بد من الاعتماد على طرق متعددة للمعرفة.

وبناء على رؤيتنا بوجود ثلاث مقدمات منطقية رئيسية في المحاسبة،
تفصي كل واحدة منها إلى إطار للنظرية، خصصنا فصلاً من الفصول الثلاثة
المتبقية لكل مدخل منها وهي الثالث والرابع والخامس.

فالمدخل الأول - مدخل الرقابة ينطلق من مقدمة أولية وأساسية مفادها أن
المحاسبة تعمل كسجل تاريخي بهدف حماية الأموال والرقابة عليها، أخذاً بالحسبان
أن الرقابة على الأموال تتم من خلال إثبات علاقات الدائنية والمديونية التي تشكل
الوظيفة الأعرق التي تصدت المحاسبة للقيام بها، وقد نجم عنها بالضرورة محاولة
الرقابة على أصول المنشأة. وقد اقتضت هذه المصادرة الأساسية الاعتماد على
مفهوم الشخصية المعنوية أو الوحدة المحاسبية؛ بالإضافة إلى مجموعة من
المصادرات أو المبادئ الفرعية التي خصصنا لها الفصل الثالث من هذا الكتاب.

من ناحية أخرى، شكل المدخل المعياري - المدخل الثاني - أحد أبرز
مداخل البناء النظري في المحاسبة خلال القرن العشرين خاصة خلال العقود
الثالث والرابع والخامس منه؛ منطلقاً من مقدمة أساسية تعدّ أن هناك هدفاً مفترضاً
يجب تحقيقه أو هناك وسائل محددة يجب اتباعها لتحقيق هذا الهدف، وقد أدى
عدم الاتفاق على تحديد ذلك الهدف إلى اختلاف في وسائل بلوغه. وقد قدم
المدخل المعياري العديد من الآراء والنماذج التي أسهمت في تطوير الفكر المحاسبي،
إلا أنه ونتيجة لطبيعته المثالية من ناحية، واختلاف آراء المنظرين وخلفيتهم
الاقتصادية والعملية من ناحية أخرى، ابتعدت تلك النماذج عن الممارسة العملية التي
عمل التنظير المعياري لتحديد الصورة التي يجب أن تكون عليها في ضوء الأهداف
المفترضة وأحكام القيمة المجسدة لجوانب كثيرة من آراء المنظرين. واستمر هذا
المدخل من خلال الخلفية المنجية للإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية ومدخل
القيمة الملائمة لمعلومات التقارير المالية في الأسواق المالية التي تقرّ بأن الهدف

الأساسي من المحاسبة هو تقديم معلومات مفيدة لقرارات الاستثمار ويجب على المحاسبة صوغ السياسات المحاسبية التي تمكنها من تحقيق ذلك الغرض.

أما المدخل الثالث - المدخل الإيجابي، فقد نشأ من خلال ظهور اتجاه في المحاسبة منذ النصف الثاني من سبعينيات القرن الماضي عمل على تطبيق الفلسفة الوضعية Positivism بصفة خاصة على المجال المحاسبي من خلال ما عرف فيما بعد بمدرسة Rochester التي قدم روادها: Michel Jensen؛ Ross Watts؛ و Jerald Zimmerman مدخل النظرية الإيجابية للمحاسبة Positive Accounting Theory، معتمدين على الوضع الذي تمتعت به الفلسفة الوضعية والمنطقية- كونها أكثر المذاهب تمسكاً بالتجريبية Empiricism - شهرة خلال النصف الأول من القرن العشرين، حيث كانت الوضعية المنطقية تلقى رواجاً في العلوم المختلفة.

وقامت مدرسة Rochester بنقل المدخل الإيجابي من الاقتصاد، حيث إنتشر من خلال مدرسة Chicago (التي يعدّ Melton Friedman أبرز منظريها) إلى المحاسبة. وحقق التنظير الإيجابي خلال ثمانينيات القرن الماضي انتشاراً واسعاً في الفكر المحاسبي، فقامت الدراسات باختبار فروض نظرية المحاسبة الإيجابية، إلا أنها ومع نهاية الثمانينيات تراجعت تلك الشهرة بشكل كبير، في الوقت نفسه الذي تطور فيه الفكر التطبيقي للمحاسبة في مجال أسواق المال.

وشكلت الانتقادات التي وجهت لنظرية المحاسبة الإيجابية دافعاً لروادها نحو إدخال تطورات عليها من خلال محاول الأخذ بمفهوم التعاقد الكفاء كمحرك أساسي لافتراضات النظرية من ثم فروضها. كما شكلت الفضائح التي تعرضت لها شركات كبرى على مستوى العالم مثل Enron وغيرها؛ إضافة إلى الكشف عن حالات تلاعب كبيرة مصدرها العملية المحاسبية، إلى تركيز جهود الباحثين والمنظمات المهنية حول ما يعرف بإدارة الأرباح Earnings Management في

محاولة لوضع إطار فكري يمكن من كشف تلك الممارسات وربطها بطبيعة العملية
المحاسبية.





الفصل الأول: النظرية من منظور تاريخي

يهدف هذا الفصل إلى:

- 1- استعراض المراحل الأساسية لتطور الفكر المحاسبي.
- 2- ربط إجراءات المحاسبة بحاجات التطبيق العملي.
- 3- بيان العلاقة بين حاجات التطبيق العملي والتفكير العلمي.
- 4- تطور بناء النظرية المحاسبية.



1 - 1: المحاسبة في العصور القديمة والوسطى:

يرجع البعض تاريخ المحاسبة إلى عهد الآشوريين في حوالي 3500 ق.م. من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة (P9,Paloubet). ويرجع البعض الآخر هذا التاريخ إلى شريعة حمورابي في بابل (P88,Carrington and Battersby). كما يربط البعض بين الممارسة المحاسبية المنتظمة بنظام العد السداسي والخط المسماري الذي استخدم في سورية حوالي 2900 ق.م. إذ إن لنظام العد السداسي الفضل الكبير في تطوير الحساب وكان متفوقاً على الأنظمة السائدة قبله، مما أسهم في تطوير المحاسبة (P584,Loeffelholz). وهناك إجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراغة مصر كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة ومراحل تحصيلها والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنوات الجفاف. وقد كانت إدارة مخازن المعابد وبيوتات ثروة الفراغة تخزن الحبوب لتقديم الغذاء للمواطنين؛ مما دفع المحاسبين إلى تطوير محاسبة تفصيلية ونظام شامل لتسجيل العلاقات مع المنتجين من جهة، والمستهلكين من جهة ثانية في هذا النظام الذي أصبح أكثر سهولة باختراع ورق البردي.

وقد استخدم اليونان والرومان سجلات محاسبية تفصيلية لتسجيل الديون والالتزامات للمنشآت الحرفية التي كانت منتشرة في عهدهم، وقد وضع اليونان في أثينا أول نظام للمدفوعات الحكومية في 415-418 ق.م. (P27,Brown).

وعلى الرغم من ذلك، فقد شهد عصر الإمبراطورية الرومانية بدايات للإفصاح حيث أعلن أحد معامل التخمير عن كمية الإنتاج المحققة خلال فترة معينة؛ بالإضافة إلى مختلف عناصر التكاليف، وقد أعلن ذلك على بوابة المصنع.

وقد أدى استخدام النظام العشري من قبل الهنود والعرب إلى قفزة نوعية كبيرة بفضل ما قدمه هذا النظام من مرونة حسابية كبيرة (مطر، ص27)، وقد عرض

المازندراني دفتراً استخدمه العرب المسلمون يعرض النفقات في الجانب الأيسر والإيرادات في الجانب الأيمن بما يشبه سجلات القيد المزدوج.

أما الإقطاعيات الكبيرة التي كانت سائدة في العصور الوسطى التي كانت تابعة للأديرة أو للإقطاعيين فقد كانت تتألف من مئات المزارع التي تعتمد على عمل الفلاحين العضلي لمصلحة السادة الإقطاعيين الذين كانوا يملكون الأرض، ويستخدمون المحاسبة لإحصاء البذار والغلال التي كانت تسجل على ورق الرقوق غالي الثمن .

أما في المدن، فقد ساد مبدأ الاكتفاء الذاتي في الحرف، كما كانت أساليب العمل تقليدية تحددتها هيئة الحرف (مثلاً لا يجوز أن يزيد عدد العاملين في الورشة على 4 أشخاص) ولم يكن هناك فاصل بين البيت والورشة؛ مما أدى إلى الخلط بين جيب الحرفي وصندوق الورشة ولم يكن تحديد الربح دقيقاً، إلا أن الحاجة إلى المحاسبة ترافق علاقات المديونية والدائنية إذا باع الحرفي منتجاته كلياً أو جزئياً إلى عملائه لأجل، مما يقتضي وجود سجلات محاسبية تبين الديون المتبقية والدفعات المحصلة. ويحتاج هذا الحرفي إلى السجلات المحاسبية أيضاً عند شرائه بعض المستلزمات أو المواد الأولية لأجل؛ مما يمكنه من التعرف إلى الديون المترتبة عليه؛ ليتمكن من دفعها في الوقت المناسب.

وقد تطورت المحاسبة تطوراً عميقاً نتيجة تطور المعاملات التجارية المعتمدة على القياس النقدي الذي حول العلاقات الكمية إلى علاقات نقدية موحدة (Littleton p 7).

يلاحظ مما سبق أن المحاسبة كانت موجودة منذ العصور القديمة؛ لتلبية الحاجة إلى المعلومات التي كانت تتركز على علاقات الدائنية والمديونية، وأن تطور علم الحساب الذي كان مرتبطاً بالضرورة بأنظمة العد ابتداءً من النظام السداسي أو الاثنى عشري الذي يعبر عن نفسه من خلال الدزينة أو الساعة التي تقسم اليوم

إلى أربع وعشرين ساعة، ورغم اتساع نطاق هذا النظام الذي ما زال مستعملاً إلى يومنا هذا، إلا أن صعوبة العمليات الأربع من خلال هذا النظام جعله عاجزاً عن تلبية حاجات الحساب ثم المحاسبة؛ مما أفسح المجال إلى النظام العشري الذي أثر تأثيراً عميقاً في تطور وظيفة القياس؛ في حين أن التطور التقني الذي حدث أسهم في تغيير أدوات التوثيق، لتستخدم أدوات يسهل نقلها (كورق البردي والجلود والطين المشوي) وعرض محتوياتها على ذوي الشأن، وتخزينها حيث يتوفر الأمان لها.

1 - 2: المحاسبة في عصر التجارة:

مع بزوغ عصر التجارة ظهرت فئات التجار ذات الإمكانات المادية الكبيرة؛ مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره. لم تكن المحاسبة المزدوجة طريقة محاسبية معقدة؛ وإنما هي طريقة رياضية، وقد مهد لظهور تلك المحاسبة انتشار نظام الأرقام الهندي ذي المواضع عدداً وصفراً، حيث عرف لأول مرة في أوروبا من خلال كتاب رياضيات للكاتب الروسي ليوناردو فيبوناتسي بيسانو [1202 م] (Loffelholz, P586)، وفي الواقع مضت قرون عديدة حتى أزاح نظام الأرقام الهندي علاقات الأرقام الرومانية بالكامل، فحتى القرن الخامس عشر كان التسجيل في الدفاتر التجارية يتم باستخدام نظام الأرقام الروماني والهندي معاً، حيث كان النظام الرقمي الروماني فقط هو الذي يتمتع بقوة إثبات، أما النظام الرقمي الهندي كان يستخدم من أجل الحساب، وإن أول دفتر تجاري استخدم فيه النظام الرقمي الهندي بالكامل في أوروبا كان في فيينا 1436-1439، وهذا ما يبرز صيغة الانتقال في التفكير لدى معلمي الحرف الذين انتقلوا إلى المشروعات واستغرقوا مئات السنين من أجل تطوير المحاسبة واستخدامها.

إن أقدم دفاتر تجارية إيطالية كانت في بداية القرن الثالث عشر، حيث كانت تتألف من عدة صفحات من ورق الرقوق، وكانت تتم غالباً بكتابات غير موحدة ودون أي نظام ترتيبى، وإن أول كتابات في المحاسبة كانت في فلورنسا (1211) باسم (بدايات المحاسبة بواسطة الحسابات).

ولا بد من الإشارة إلى أن القيد في الدفاتر المحاسبية في تلك المرحلة كان قيماً مفرداً أي لا يظهر فيه طرفي العملية الدائن والمدين؛ بل يكتفى بذكر الجانب المدين أو الجانب الدائن فحسب فإذا اشترى أحد العملاء بضاعة على الحساب فقد كان التاجر يسجل اسم هذا العميل والمبلغ فقط أما إذا اشترى التاجر بضاعة على الحساب فإنه يكتفى بذكر اسم المورد والقيمة أيضاً. وقد تعززت عملية التسجيل هذه بالإشارة إلى الفاتورة أو غيرها من المستندات التي تسوغ هذه العملية، لكن ذلك كله يتم في غياب التوازن بين العمليات المدينة والعمليات الدائنة التي أنجزها القيد المزدوج فيما بعد. وقد تبع ذلك في تلك المرحلة ظهور حسابات الأستاذ T التي كان لا بد منها لتحديد الذمة المالية لكل مدين أو دائن على حدة عن طريق ترحيل العمليات الخاصة بهذا الشخص كافة لمعرفة صافي ذمته المالية وتحديد رصيد حسابه استعداداً للقبض أو الدفع. وإن كثرة العمليات التجارية وتنوعها أدى إلى وجود دفاتر محاسبية ثخينة لتتمكن من حصر عمليات المديونية والدائنة التي يتعامل بها المشروع. وقد ساعد انتشار صناعة الورق على تأمين الورق اللازم لهذه العمليات بتكلفة معقولة (القاضي، وحمدان ص14).

أما طريقة القيد المزدوج فقد عرضت بشكل منهجي للمرة الأولى في كتاب للرياضيات وضعه الكاتب الإيطالي لوقا باشيللو عام 1493 م حيث اعتبر باشيللو في ذلك الكتاب أن المشروع التجاري أو المصرفي بحاجة إلى تحديد مركزه المالي عن طريق الميزانية العمومية التي تمثل معادلة من الدرجة الأولى تمثل الأصول أو الموجودات قيماً موجبة في هذه المعادلة أما الخصوم أو الالتزامات فهي قيم

سالبة وإن المساواة بين هذين الجانبين تجعل هذه المعادلة متكافئة. ولا شك في أن تحديد قيم الأصول يمكن أن يتم من دون صعوبات تذكر، وكذلك تحديد قيم الالتزامات للغير؛ مما يقتضي افتراض أن حقوق أصحاب المشروع هي متمم حسابي يضمن تكافؤ تلك المعادلة.

والواقع أن الإجماع يكاد يكون منعقداً على عدّ باشييلو مخترع القيد المزدوج الذي ما زال يمثل حجر الزاوية الذي تقوم عليه المحاسبة حتى الآن، وقد كرمه الإيطاليون بعقد مؤتمر دولي عام 1993 بمناسبة مرور 500 سنة على تأليف الكتاب المذكور الذي افترض توازن الميزانية عن طريق عدّ حقوق أصحاب المشروع (رأس المال) متمماً حسابياً يضمن توازن الميزانية.

ولما كانت حقوق أصحاب المشروع تمثل ثروتهم بتاريخ الميزانية، فإن مقارنة حقوق أصحاب المشروع خلال ميزانيتين متتاليتين تبين المكاسب أو الخسائر خلال تلك الفترة.

وقد استنتج باشييلو أن هذا التوازن الدقيق في الميزانية يقتضي توازناً في حركة الحسابات أو في القيود المحاسبية التي يجب أن تبقى متوازنة عن طريق القيد المزدوج الذي يقتضي تسجيل القيمة مرتين الأولى موجبة والثانية سالبة أو مدينة ودائنة، وإذا كانت هذه العمليات المحاسبية متوازنة أساساً، فهذا سيؤدي إلى ميزانية متوازنة من حيث المبدأ. وهكذا يمكن القول إن العام الاستنباطي أدى إلى ميزانية متوازنة، وإن تطبيق هذا التوازن العام على القيود المحاسبية اقتضى أن تكون هي الأخرى متوازنة لنصل في النهاية إلى ميزانية تتوازن في أي وقت إذا كانت القيود الأساسية متوازنة.

على أن افتراض تكافؤ القيود الأساسية (المدينة=الدائنة) مقبول من الناحية الرياضية (الاستنباطية) لكن تطبيقاته العملية تثير بعض المشكلات، فإن شراء أحد الأصول على سبيل المثال يؤدي إلى إنشاء قيد متوازن عن طريق عدّ الأصل

مديناً والنقدية أو الدائنين دائناً، لكن بيع هذا الأصل يقتضي تحريك حساب حقوق أصحاب المشروع للاعتراف بالربح أو الخسارة الناجمة عن عملية البيع وهذا يقتضي التعرف إلى تكلفة البضاعة المباعة التي قد تختلف أسعار شرائها من وقت إلى آخر، عدا عن صعوبة العودة إلى السجلات للتعرف إلى تكلفة كل عملية بيع على حدة.

لذلك كانت معادلة الميزانية التي تعد في نهاية الفترة المحاسبية هي التي تبين حقوق والتزامات المشروع وحقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة، وإن مقارنة حقوق أصحاب المشروع في بداية الفترة مع حقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة تمثل نتيجة أعمال المشروع في تلك الفترة.

وإن الوصول إلى ميزانية سليمة في نهاية الفترة يقتضي التعرف إلى مجموع أرصدة المتحصلات النقدية (المدينين) التي كان التاجر يتابعها لحصر حقوقه لدى هؤلاء المدينين وقابلية هذه الديون للتحصيل؛ مما يقتضي خصم الديون المشكوك فيها من مجموع رصيد المدينين ليظهر الرصيد القابل للتحصيل، كما يعتمد التاجر على سجلاته للوصول إلى رصيد التزاماته أو قيمة الدائنين، ويقوم التاجر أيضاً بالتعرف إلى قيمة المخزون السلعي من البضاعة المتبقية لديه في نهاية الفترة عن طريق جرد هذه البضاعة أو عدها وتسعيرها بأسعار تتوافق مع أسعار شرائها على ألا تزيد على قيمتها البيعية الصافية، ولا بد من إضافة الأصول الأخرى الموجودة لديه بحسب سجلاتها إذا وجدت، وإلا فإن قيمتها تقدر على أساس أسعار السوق.

وإن عملية التقويم هذه التي تشمل الأصول والالتزامات كافة تمكن هذا التاجر من تحديد حقوقه في المشروع في نهاية الفترة، وإن مقارنة هذه الحقوق مع ما كانت عليه في بداية الفترة تمكنه من تحديد أرباحه أو خسائره عن تلك الفترة، ولعل هذا كان يمثل رقابة محاسبية كافية في مشروع افتراضي صغير في بداية عصر التجارة، هذه الرقابة التي استفادت من معادلة الميزانية وما تقدمه من رقابة إجمالية

في نهاية الفترة. وإن ما يدفعنا إلى هذا الاستنتاج هو المشروعات التجارية الصغيرة القائمة في الوقت الحاضر، ويديرها المالك مباشرة من دون الاعتماد على الحاسوب، وهي تعتمد في الغالب على توازن الميزانية دون توازن القيود المحاسبية؛ مما يفقدها الكثير من الرقابة الرياضية على أصول المشروع التي تهدف إلى حمايتها من العث أو الخطأ.

فلو افترضنا أن أمين الصندوق اختلس بعض المال الناتج عن المبيعات ووضعه في جيبه من دون أن يراه صاحب المشروع، فإن اكتشاف هذه السرقة ضرب من الخيال في غياب طريقة القيد المزدوج. أما إذا افترضنا أن المشروع لديه دفاتر معدة على طريقة القيد المزدوج، فإن المبيعات النقدية تسجل مدينة في حساب الصندوق أو النقدية ودائنة في حساب المبيعات. فعند قيام صاحب المشروع أو من ينوب عنه في استلام النقدية في نهاية اليوم فإنه يجمع المبيعات المسجلة، ويكتشف أن النقدية أقل من المطلوب، ويطلب من أمين الصندوق تقديم المسوغ؟؟؟ والسبب أن طريقة القيد المزدوج تسجل القيمة مرتين الأولى مدينة ذات إشارة موجبة، والثانية دائنة ذات إشارة سالبة، والمجموع الجبري يساوي الصفر لأي قيد محاسبي وللميزانية العمومية.

ونحن نعتقد أن اكتشاف الرقابة الرياضية لطريقة القيد المزدوج لم تكن وليدة العرض المنهجي الذي قدمه لوقا باشيللو؛ بل أقدم من ذلك بكثير، إذ إن الضرورة العملية التي واجهها الصيارفة الإيطاليون أدت إلى اكتشاف طريقة القيد المزدوج، وكما هو معلوم فإن ضعف الأمن على تخوم المدن جعلت التجار بحاجة إلى إيداع أموالهم لدى الصيارفة الذين كانوا يؤدون دور بنوك صغيرة تستقبل الودائع من التجار أو أصحاب المدخرات لقاء عمولة أو أجرة يتلقاها الصيرفي وإذا أقرض الصيرفي مالاً إلى الآخرين تقاضى فائدة.

وحين تتضخم أعمال الصراف تنشأ الحاجة لتعيين موظف أو أكثر لمساعدته في عمله، ولما كانت النقود عرضة للسرقة أكثر من غيرها من الأصول كأن توضع في جيب الموظف أو تسلم لأحد أقاربه من دون أن تلاحظها عين المالك (الصراف) بدأ الصراف يفكر بطريقة للرقابة على الأصول، وليس الاكتفاء بالرقابة على العلاقة مع الغير (المدينون والدائنون) وقد بدأ ذلك بالرقابة على أمين الصندوق الذي يقوم بحيازة الأصل الأكثر تعرضاً للخطر. فعوضاً عن الاكتفاء بتسجيل المبلغ المستلم من المودع باسم هذا المودع في طريقة القيد المفرد، قام الصراف بتسجيل هذا المبلغ مرتين الأولى دائنة لإثبات دائنية المودع، والثانية مدينة وهي هذه المرة لإثبات أن أمين الصندوق مدينٌ بالمبلغ نفسه، فكان هذا إيذاناً بالرقابة على الأصل، أو شخصنة هذا الأصل أو بعبارة أخرى ولادة طريقة القيد المزدوج أو التسجيل بطريقة القيد المزدوج. وهكذا كان على أمين الصندوق أن يسجل دفع المبالغ إلى المودعين بطريقة معاكسة عن طريق جعل حساب المودع أو المقترض مدينًا وجعل حساب النقدية أو الصندوق (أمين الصندوق) دائنًا، وفي آخر اليوم أو في أي وقت يجوز للمالك أو من يفوضه عدّ النقدية الموجودة لدى أمين الصندوق والتأكد من مطابقتها مع حساب الصندوق وتبرئ ذمة أمين الصندوق.

ومن المفهوم أن الرقابة على النقدية أكثر ملائمة من الرقابة على البضاعة؛ لأن تسجيل البضاعة عند الإدخال يتم بسعر الشراء، أما إخراج البضاعة فيتم بسعر البيع كما رأينا. أما النقدية فإن إدخالها وإخراجها يتم بالقيمة نفسها مما يجعل الرقابة عليها أكثر سهولة ودقة.

إلا أن ذلك لا يعني أن الصراف لا يلجأ إلى تحريك حساب حقوق أصحاب المشروع (الصراف) عن طريق تسجيل ذمة على الطرف الآخر (المودع أو

المقترض) أي عدّ حساب الطرف الآخر مديناً مقابل جعل حساب حقوق أصحاب المشروع دائناً فهو الآن حقق ربحاً، لكنه سجل على حساب الطرف الآخر.

إلا أن هذه الآلية لم يتم التوصل إليها ببساطة، فقد يعتمد المحاسب إلى تخفيض المبلغ من حساب المودع تاركاً الجانب الآخر؛ مما يجعل ميزان المراجعة غير متوازن في بعض الأحيان، ليعيد التوازن عند إعداد الميزانية العمومية التي تتوازن عن طريق عدّ حقوق الملكية أو حقوق أصحاب المشروع أو رأس المال متمماً حسابياً للفرق بين الأصول والالتزامات، إذا فشل المحاسب في اكتشاف السبب ولجأ إلى إحداث التخفيض في حساب الطرف الآخر من دون إعداد قيد محاسبي.

وهذا ما جعل دفتر اليومية بمثابة سجل تاريخي لتسجيل العمليات كافة التي يتم التعرف عليها عن طريق رصد الأحداث المالية ذات التأثير في المشروع كشخصية معنوية مستقلة قبل ترحيلها إلى دفتر الأستاذ، ولما كان التسجيل في دفتر اليومية متوازناً فإن وجود أخطاء ناجمة عن التسجيل الأولي أقل حدوثاً، كما أن توثيق هذا الدفتر وترقيم صفحاته يجعله أساساً استقرائياً كاملاً للعمليات المحاسبية كافة التي يتم شرحها وبيان الظروف كافة المتعلقة بها ثم تلخيصها والإفصاح عنها في الميزانية العمومية بعد ترحيلها إلى دفتر الأستاذ. وما إعداد موازين المراجعة بشكل دوري إلا للتأكد من التوازن بين الأرصدة المدينة والدائنة من خلال القيد المزدوج المتوازن والمثبت أساساً في اليومية. وهكذا نجد أن القيود المحاسبية ذات طبيعة استقرائية وصفية، لكنها تخضعها لقواعد الاستنباط الصارمة المتمثلة بالتوازن الرياضي بين القيود الدائنة والقيود المدينة، هذا التوازن الذي يكفل الكشف عن الغش أو الخطأ الذي يتسبب في الإخلال بمعادلة الميزانية أو التوازن بين مجموع الحسابات المدينة والحسابات الدائنة. وهكذا نجد تداخلاً عميقاً بين الاستقراء والاستنباط في العمليات المحاسبية، بحيث يتم الانطلاق من العمليات أو القيود المحاسبية (استقراء) ثم ينظر في تحقيق التوازن الذي تفرضه قواعد

الاستتباط الصارمة أو إدخال التسويات المحاسبية الضرورية التي يملئها التقيد بالقوانين والأنظمة النافذة أو تملئها المعايير المهنية المعتمدة في مجال القياس والإفصاح.

وإذا كانت نقطة الانطلاق في عصر التجارة هي القيد المزدوج وما قدمه من رقابة رياضية صارمة أدت إلى وضع الميزانية العمومية المتوازنة وهي القائمة المالية الأساسية في المحاسبة، فإن قياس الربح كان يتم من خلال مقارنة حقوق أصحاب المشروع أو رأس المال خلال ميزانيتين متتاليتين في المدخل الاستتباطي أو الإجمالي. أما في حال استخدام مدخل العمليات أو المدخل الاستقرائي فلا بد من الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن كل عملية بيع بشكل مستقل في مجال البضاعة التي يتم إدخالها بالسجلات بثمن التكلفة بقيد متوازن، إلا أن هذا التوازن يصبح أكثر صعوبة في مجال المبيعات، حيث تقتضي الرقابة الرياضية تسجيلها بالقيمة نفسها التي دخلت فيها، لكن سعر البيع يختلف عن سعر الشراء، وفي سبيل التغلب على هذه المشكلة لم يكن أمام التجار الإيطاليين إلا حل واحد هو احتساب الربح أو الخسارة الناجمة عن كل عملية على حدة ليكون القيد متوازناً. كأن يكتب:

من النقدية (ثمن البيع)

إلى:

المخزون (ثمن التكلفة)

حقوق أصحاب المشروع (رأس المال) الربح

ولما كان التعرف إلى مقدار الربح أو الخسارة في كل عملية بيع أمراً صعباً من الناحية العملية، فقد ابتدع التجار الإيطاليون طريقة إثبات المشتريات والمبيعات المتساوية حكماً مع الحسابات المقابلة (النقدية أو الموردين في حال الشراء، والنقدية أو الذمم المدينة في حال البيع) وهكذا بقي هذان الحسابان مفتوحين إلى

نهاية العام حيث يقفلان في حساب المتاجرة من دون رقابة على حركة حساب المخزون خلال العام، بل يكتفى بجرد المخزون في نهاية العام، ووضعه في الجانب الدائن من حساب المتاجرة وإثباته في الدفاتر على هذا الأساس: من مخزون نهاية المدة

إلى حساب المتاجرة

أما مخزون أول المدة فيقفّل في حساب المتاجرة في جانبه المدين: من حساب المتاجرة

إلى مخزون أول المدة

وهكذا طغت الرقابة الرياضية الاستنباطية على المحاسبة لدى الايطاليين في عصر التجارة، ولم يكن بمقدورهم الوصف الاستقرائي لحركة المخزون خلال العام. أو بعبارة أخرى لم يكونوا قادرين على معرفة المخزون المتبقي لديهم في أي وقت إلا إذا تم ذلك بوسائل غير محاسبية كإعداد بطاقات للمواد للتعرف إلى الحركة الكمية والرصيد المتبقي. وإن كانوا قد أحكموا الرقابة على حركة النقدية بالعملة المحلية التي بقيت مسجلة بتكلفتها التاريخية من دون الاعتراف بتغير قوتها الشرائية.

أما المصروفات أو الإيرادات الأخرى، فقد فتحوا لها حسابات إجمالية لكي تحتويها من دون تحريك حساب رأس المال أو حقوق أصحاب المشروع الذي كان بمثابة الوعاء الذي تصب فيه المكاسب أو الأرباح أو الخسائر كافة. ومن أمثلة هذه الحسابات حساب المصاريف العمومية أو حساب الإيجار أو الفوائد المدينة أو الدائنة التي كانت تبقى مفتوحة إلى نهاية الفترة حيث يتم إغلاقها في حساب دوري هو حساب الأرباح والخسائر الذي ترحل إليه نتائج المتاجرة أيضاً، ويشكل رصيده صافي الربح أو الخسارة الذي يعادل بالضرورة المتمم الحسابي الذي يمكن استخراجه من الميزانية العمومية مباشرة.

وهكذا نجد أن الايطاليين طوروا المحاسبة تطويراً عظيماً عن طريق استخدام طريقة القيد المزدوج، وتمكنوا من خلالها من قياس المفاهيم الكلية كرأس المال والدخل الدوري عن طريق معادلة الميزانية، كما ربطوا بين هذا المدخل الكلي ومدخل القيود المحاسبية بعد الانتقال إلى القيد المزدوج، وتمكنوا من خلال هذا المدخل من التوصل إلى الحسابات الختامية المتمثلة في حساب المتاجرة، وحساب الأرباح والخسائر، وحساب التشغيل في المشروع الصناعي. وقد أدت هذه الحسابات الختامية إلى قياس صافي الربح الذي يمكن الوصول إليه أيضاً كمتنم حسابي في الميزانية العمومية.

وبالرغم من أن باشيللو عرض القيد المزدوج بطريقة منهجية عام 1493 وكان لهذا الكتاب الفضل الكبير في نقل المحاسبة بطريقة القيد المزدوج إلى أنحاء العالم كافة. إلا أن مراجع تاريخية متعددة تشير إلى استخدام هذه الطريقة قبل باشيللو بكثير (Yamey PP323-329). وإن حاجة الصيارفة الإيطاليين إلى الرقابة على النقدية دفعتنا إلى الاستنتاج بأن هؤلاء الصيارفة هم الذين سبقوا التجار الذين سبقوا باشيللو أيضاً إلى استخدام طريقة القيد المزدوج التي كانت ولا تزال تمثل العمود الفقري الذي حمل المحاسبة على مر العصور.

ولم يكن تطور المحاسبة واختراع طريقة القيد المزدوج في إيطاليا بمحض الصدفة بل إن موقع الدويلات الإيطالية على ساحل البحر أدى إلى تنشيط التجارة والصيرفة، وخلق الحاجة إلى الرقابة المحاسبية في إيطاليا قبل غيرها من دول العالم.

ونبين في الجدول الآتي المرحلة التي وصلت إليها المحاسبة في العصر التجاري:

المركز المالي:		الأصول (مدينة)		الالتزامات (دائنة)		= رأس المال (دائن)	
↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓

أثر العملية	الأصول فقط	زيادة في ونقص حساب في آخر	لا أثر		لا أثر	
	الالتزامات فقط	لا أثر	لا أثر	زيادة في ونقص حساب في آخر	زيادة	نقص
	والأصول والالتزامات	زيادة	نقص	نقص	زيادة	نقص
		↓	↓	↓	↓	↓
يجعل الحساب		مدين	دائن	دائن	مدين	دائن
الدخل	← صافي الربح = الإيرادات - المصاريف					

1 - 3: المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية:

تمثل الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، وقد كان لها بالغ الأثر في الفكر المحاسبي؛ إذ لم يعد المشروع الصغير الذي يملكه تاجر فرد أو عدد من الشركاء المتضامنين كافياً لمسايرة التطور الذي اقتضاه الثورة الصناعية، وإن الأموال الكثيرة التي نشأت الحاجة إليها من أجل الحصول على الآلات الحديثة باهظة التكاليف، اقتضت اللجوء إلى الشركات المساهمة التي تبيع أسهمها إلى الممولين كافة في المجتمع بهدف الحصول على ما أمكن من الأموال.

ويكاد المساهمون لا يعرف بعضهم بعضاً في كثير من الأحوال. وهم غير قادرين على التفرد لشؤون إدارة الشركة المساهمة، وليس لدى الكثير منهم الخبرة والدراية

على القيام بهذا الدور. وكانت التشريعات تمنع بعضهم بحكم وظائفهم في المجتمع من القيام بأعمال إدارية. وكان من المتعذر عملياً أن يجتمع مساهمون يعدون بالآلاف والآلاف ليقفوا على قرارات يتخذونها في الوقت المناسب. دفع كل هذا إلى الاستعانة بخبرات إدارية من أشخاص امتهنوا العمل الإداري، وارتبطت مصالحهم وسمعتهم بمستقبل الشركة. وبات على الإدارة التصرف بأموال الشركة ومواردها نيابة عن المالكين ولمصلحتهم. أمام تعارض المصالح الشخصية للإدارة مع مصالح المالكين، اضطر هؤلاء إلى انتخاب هيئة إدارية مستقلة تعرف بمجلس الإدارة، تقوم بالإشراف على عمل الإدارة لمصلحتهم.

هذا الواقع الجديد في إدارة مشروعات من نمط جديد - ليس لمالكيه سلطة إدارته، في حين تتحكم إدارة تنفيذية من غير المالكين بإدارته. أثار تساؤلات واستفسارات حول منطق هذا الواقع ومرجعياته. فجاءت نظرية الوكالة لتقدم تفسيرها القانوني حيث تعدّ الإدارة طبقاً لها وكيلًا قانونياً عن المساهمين، حتى ولو لم يكن هناك تفويض قانوني منهم؛ فهي تمارس عملها نيابة عنهم جميعاً؛ وعملها طبقاً للوكالة المفترضة يجب أن يصب في مصلحتهم. وعليه فهي مسؤولة أمامهم في اجتماع الهيئة العامة للمساهمين، ولهم أن يكافئوها أو أن يحاسبوها إذا أضر عملها بمصلحتهم. ثم اتسع مفهوم الوكالة لاحقاً ليشمل ذوي المصالح المادية مع الشركة من مقرضين ومتعاملين ودوائر ضريبية؛ ذلك لكون المشروع يمثل منطقة مشتركة لمجموعة من العقود التي توجد بين الأطراف المختلفة كالإدارة، والمالكين، والدائنين، والدولة. هؤلاء جميعاً يهتمون بتكاليف الوكالة (الافتراضية) حيث تسعى إلى تعظيم رفاها الخاص (زيادة مكافآتها) عن طريق تخفيض تكاليف الوكالة المختلفة [Wolk et al. P23].

وعلى ذلك تبدو نظرية الوكالة على أنها ذات جذور مالية واقتصادية، إلا أنها غدت بحثاً سلوكياً معاصراً، ولم تعد بالضرورة مرتبطة بالتكلفة التاريخية، حيث مثلت أساساً للمدخل الإيجابي المعاصر.

أمام المسؤوليات المنوطة بالإدارة التي تتحملها تجاه المساهمين والدائنين وغيرهم، بدأت الإدارة تمارس عملها بحذر شديد. فهي ترغب في تحقيق أفضل الأرباح لإظهار مدى نجاحها في المهمة الموكلة إليها، وكان هذا النجاح يقاس بحجم الأرباح المعلن عنها في قوائمها المالية. ولكي تعزز مصداقيتها أمام هؤلاء كانت تحرص على توثيق العمليات طبقاً للبيانات الواردة في مستنداتها. وكانت ترفض تغيير القيم في حال تغير الأسعار. بمعنى أنها كانت تتمسك بالتكلفة الفعلية التي تحولت بمرور الزمن إلى تكلفة تاريخية. لذلك كانت تبقى الأصول جميعها مسجلة بالقيمة التي تم شراؤها فيها، حتى لو اختلفت الأسعار عند إعداد القوائم المالية. وهي بذلك تبقى الأرباح بعيدة عن تأثير تغير الأسعار في رقم الربح، فيما لو تم الخروج عن التكلفة التاريخية. وبذلك فقد ظلت الأصول مسجلة بالأسعار التاريخية نفسها، ولم تراو عند قياس الربح تغيرات الأسعار. وبدأ مفهوم المقابلة بين النفقات والإيرادات بالظهور بهدف تقويم أداء الإدارة، وهذا ما أدى إلى بروز حسابات النتائج أو قائمة الدخل كأساس لتقويم أداء إدارة المشروع من جهة، وتقويم أداء المشروع من جهة أخرى.

بذلك يعدّ ظهور مفهوم التكلفة التاريخية من الآثار المباشرة لظهور نظرية الوكالة في عصر الثورة الصناعية.

ترك ظهور الشركات المساهمة، وانفصال الملكية عن الإدارة آثاراً عديدة في الفكر المحاسبي، والممارسة المحاسبية. فإضافة إلى ظهور التكلفة التاريخية وما ترتب عليها من آثار تركتها في عمليات القياس المحاسبي، كظهور طرق صرف

المخزون وتقويمه، وطرق استهلاك ومبادئ محاسبية كمبدأ الحيطة والحذر، ظهرت آثار أخرى من أهمها:

أولاً - تطور محاسبة التكاليف:

من نتائج الثورة الصناعية: حيابة أصول رأسمالية طويلة الأجل، وزيادة الفترة الإنتاجية لمنتجات السلع الرأسمالية، والاهتمام بتحديد تكاليف المنتجات عن طريق تخصيص تكاليف المشروع إلى دورات محاسبية مختلفة، واحتساب تكاليف الاستهلاك الخاص بالأصول الثابتة طويلة الأجل على الدورات المحاسبية المختلفة، وعلى المنتجات المختلفة.

ويهدف تحديد تكاليف المنتجات، ورسم سياسات الأسعار كان لا بد من استخدام أسلوب إحصائي أو تقديري عن طريق قيام إدارة الإنتاج بمعرفة عناصر الإنتاج المحملة إلى منتج دون آخر، من خلال حصر العاملين في إنتاج منتج معين، وحصر مخرجات المواد الخاصة بهذا المنتج وتحمله جزءاً من التكاليف غير المباشرة على أساس تقديري، ثم تطور هذا الأسلوب ليتطلب إمساك حسابات تكاليف منفصلة عن الحسابات المالية تقوم بتحميل التكاليف على حسابات أستاذ التكاليف، ثم مقارنة ذلك بحسابات المصروفات لجميع المنتجات في الحسابات المالية ومعالجة الفروق بقيود تسوية معينة . إلا أن تقدم نظم المعلومات المحاسبية جعل النظام المحاسبي متكاملًا يتضمن الحسابات المالية وحسابات التكاليف في الوقت نفسه.

ثانياً - نشوء مفهوم الإفصاح:

كان لتعدد الأطراف المستفيدة من المشروع؛ وبخاصة كثرة عدد المساهمين أصحاب المشروع، وتوكيلهم الإدارة بتسيير المشروع لمصلحتهم، دورٌ عظيمٌ في

نشوء الإفصاح الذي تجلى في البداية في الإعلان عن ميزانية المشروع التي تلخص مركزه المالي في فترة معينة غالباً ما تكون نهاية السنة المالية، التي يثبت فيها حساب رأس المال (حقوق أصحاب المشروع) حيث لا يمكن زيادته من الناحية القانونية، أما الزيادات الجديدة الناجمة عن أرباح المشروع خلال العام فتعد أرباحاً مجمعة، منها ما يخص هذا العام، ومنها ما يخص الأعوام الماضية، ويمكن أن تعرض بشكل إجمالي مطروحاً منها التوزيعات التي تمت خلال العام. وتأسيساً على ذلك، فإن الميزانية كانت القائمة المحاسبية السائدة بصورة عامة التي يعلن عنها المشروع، ويتمكن أصحاب المصلحة من الفرقاء المختلفين من بناء قراراتهم المتعلقة بالمشروع عليها.

ولا يتمكن المساهمون أو غيرهم من الأطراف المهمة بالمشروع من الاطلاع مباشرة على دفاتر المشروع وسجلاته المحاسبية، للتأكد من مدى تمثيل ميزانيته (أو أي قائمة مالية منشورة أخرى) لحقيقة ظروفه الاقتصادية، وذلك لأسباب أهمها:

- أ- عدم توفر المعرفة الفنية لدى هؤلاء المساهمين أو غيرهم من الأطراف.
 - ب- عدم توفر الزمن الكافي لمثل هذه المهمة؛ إذ إن إعداد هذه الحسابات من قبل محاسب المشروع ومساعديه يحتاج إلى عام كامل، وإن إعادة هذه العمليات من قبل كل مساهم بمفرده يحتاج إلى عدد من السنين.
 - ت- إن وجود الكثيرين من المساهمين في مناطق بعيدة جغرافياً عن مركز المشروع يقف حائلاً دون الاطلاع التفصيلي المباشر على حساباته.
 - ث- لا تسمح القوانين للناس جميعهم بمراجعة الحسابات العائدة للمشروع.
- ولهذا فقد عهدت التشريعات التجارية جميعها إلى مراجعي الحسابات بمراجعة حسابات المشروع والتأكد من مدى صحة القوائم المالية المنشورة على الجمهور دفاعاً عن المصلحة العامة، وقد كانت انكثرتا من أوائل الدول التي نظمت مهنة

المراجعة وافترضت وجودها (Walk et al (P43). فقد كانت مهنة المراجعة قائمة على قدم وساق قبل قرن من الزمن، وكان المراجعون الإنكليز هم الذين يقومون بمراجعة الحسابات في أمريكا في أوائل القرن العشرين، ويعود هذا السبق في رأينا إلى أن انكلترا كانت من أوائل الدول التي تأثرت بالثورة الصناعية، فقد تطورت فيها الصناعة معتمدة على شراء الآلات غالية الثمن، حيث أصبح اللجوء إلى الشركات المساهمة هو الحل الوحيد للنهوض بعملية النمو الصناعي. ومن أجل المحافظة على مصلحة المجتمع المالي وفي طبيعته المساهمون والدائنون نص قانون الشركات الانكليزي على ضرورة إخضاع الشركات محدودة المسؤولية إلى مراجعة حساباتها من قبل مدقق مستقل ممتن.

وقد تطور الاقتصاد في الولايات المتحدة الأمريكية بسرعة مبدئياً بسبب دفع قيمة سندات الحكومة في العشرينيات؛ مما أدى إلى تراكم رؤوس الأموال، وقيام الممولين في الولايات المتحدة بتأسيس الشركات المساهمة؛ مما أدى إلى تطوير المحاسبة ومراجعة الحسابات في فترة تأخرت نسبياً عن مثيلتها في المملكة المتحدة.

ولم تكن هناك ممارسات موحدة في معالجة حسابات الشركات أو الإفصاح من خلال ميزانيتها وتقاريرها المالية الأخرى، فكانت كل شركة تختار ما تراه مناسباً من الطرائق المحاسبية التي تمكنها من الإعلان عن نتائج أعمالها، وفق ما تراه الإدارة العليا مناسباً، وكان المحاسب يضطر إلى قبول أية سياسة تمليها عليه الإدارة لكونه موظفاً لديها، كما كان مراجع الحسابات مضطراً للموافقة على بيانات الإدارة طالما أنها لا تتطوي على عمليات غش أو تلاعب.

مع التطور الاقتصادي الكبير الذي رافق قيام الثورة الصناعية بدأت بذور أزمة اقتصادية تنمو، فكانت أزمة الكساد العالمي التي أصابت النظام الرأسمالي في عام

1930. فقد أدت الأرباح المتراكمة إلى مزيد من الإقبال على شراء الأسهم والسندات للشركات القائمة أو الجديدة؛ وبالتالي إلى مزيد من شراء الآلات والاختراعات الحديثة غالية الثمن؛ مما جعل العرض أكبر من الطلب وآل إلى الكساد التدريجي الذي تفاقم في عام 1929 و 1930.

إن المنافسة الضارية بين الشركات المختلفة أدت إلى إفلاس الكثير من المشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم لحساب المشروعات الضخمة التي أخذت تسيطر على الأسواق؛ مما دفع إدارة المشروعات التي تقف على هاوية الإفلاس إلى الاقتراض لمحاولة درء الإفلاس، وخوفاً من هبوط أسعار أسهمها مما يسرع في إفلاسها، وغالباً ما كان يتم التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى دفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، أما المساهمون أو المقرضون الذين كانت مصلحتهم تتضرر جراء الأخذ بهذه البيانات فكانوا يلجؤون إلى القضاء لمساءلة المحاسب والمراجع والإدارة، وكثيراً ما كانت أحكام القضاء تصدر ضد المراجع أو المحاسب أو الإدارة دفاعاً عن مصالح المجتمع المالي ضد الغش والتلاعب.

أمام هذا الواقع الذي كان المحاسبون يتحملون تبعاته في أغلب الأحيان، ظهرت الحاجة إلى أن يكون هناك مرجعية واحدة ومعالجات موحدة عند إجراء القياس المحاسبي. فظهرت بذلك الحاجة إلى توحيد أسس القياس المحاسبي ومبادئه. هذه الحاجة تولدت لدى المحاسبين للتخلص من ضغوط الإدارة وسلطتها على عمليات القياس. كما تولدت لدى المتضررين من المعلومات المضللة التي تحملها القوائم المالية لهم، خاصة المساهمين والمقرضين والمتعاملين باختلاف فئاتهم. وتولدت كذلك لدى الدولة كونها تمثل مصالح المجتمع الذي تضررت مصالح أفرادها من خلال فقدانهم فرص عملهم بسبب حالات الإفلاس، كما حرمت موارد الخزينة من الضرائب التي كانت تجبى من الشركات المفلسة.

مع ظهور الحاجة إلى توحيد ضوابط القياس المحاسبي، بدأت مطالبة الدولة والمجتمع المالي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في الشركات المختلفة بالتقيد فيها، والتقليل بالتالي من المخاطر التي يتعرض لها المجتمع المالي بسبب ترك الحرية للشركات في اختيار طرائق المحاسبة التي تراها مناسبة، وقد ارتفعت بعض الأصوات لتنادي بتدخل الدولة بتنظيم المبادئ المحاسبية، كما صدر في الولايات المتحدة قانون لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) في عام 1934 وكان قد صدر في عام 1933 قانون الأوراق المالية، وقد أعلنت لجنة البورصة SEC في عام 1938 أنها ستتولى مباشرة إصدار معايير للمحاسبة في حال عجز المهنة (Walk et al, P46).

مع تزايد المطالب بتوحيد أسس القياس، تعاظم دور المنظمات المحاسبية المهنية، كونها الأكثر قدرة وخبرة على القيام بهذه المهمة. كما تعظم دور مدقي الحسابات الذين كان يتم تعيينهم من قبل الإدارة لضمانة المجتمع المالي إلى أن هذه الحسابات تصور حقيقة العمليات الاقتصادية التي جرت في المشروع فنشأت بذلك مهنة تدقيق الحسابات أو مراجعة الحسابات.

وكان لحدوث الأزمة الاقتصادية وتوالي حوادث الإفلاس وتعرض مركز المحاسب ومراقب الحسابات للخطر، أن أخذت المنظمات المهنية المحاسبية الصغيرة يتحد بعضها ببعض ليشكل منظمات قوية تفرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي، وتؤدي دوراً طليعياً في توجيه العمل المحاسبي ورفع الوعي المحاسبي للمجتمع المالي، ومحاولة توحيد الممارسة الجارية ووضع الضوابط للسلوك المهني. بذلك أصبح المحاسب يعتمد على توصيات مهنته لدى معالجته لأية مشكلة تقابله في الحياة العملية دون الاكتفاء بتعليمات الإدارة التي يعمل موظفاً لديها، في مجتمع مليء بالغش والتلاعب والاحتيال المالي.

من أهم تلك المنظمات المهنية:

أ- مجمع المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز [The Institute of Chartered Accountants in England and Wales]: أسهم هذا المجمع بإصدار عدة نشرات محاسبية تناولت الكثير من تلك المشكلات التي تواجه المحاسب، وقد كان أهم تلك النشرات تلك التي تناولت المبادئ المحاسبية التي صدرت في أعقاب الحرب العالمية الثانية.

ب- مجمع المحاسبين الأمريكيين [American Institute of Certified Public Accountants]: كان لهذا المجمع الذي أسس في عام 1917 دور مهم في توحيد الممارسة المتبعة عن طريق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ولقد امتد نفوذ هذا المجمع إلى خارج الولايات المتحدة، فكان له أثر عالمي في تطور المحاسبة، وأصبح مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً يستخدم ليس في الولايات المتحدة فحسب؛ بل من قبل غالبية المحاسبين في كثير من أنحاء العالم، ويعزى ذلك إلى الشوط المتقدم نسبياً الذي قطعه هذا المجمع من جهة، وإلى نشاط الشركات الأمريكية التي كانت تصر على قيام محاسب قانوني من أعضاء هذا المجمع بمراجعة حساباتها، ليشير في تقريره إلى أن الشركة موضوع المراجعة قد اتبعت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لدى إعداد حساباتها، وقد أصبحت هذه العبارة معياراً من معايير المراجعة المقبولة عموماً التي يستخدمها مدقق الحسابات عند إعداد تقريره في الولايات المتحدة الأمريكية GAAS ، وقد اكتسبت شهادة CPA التي تشير إلى عضوية هذا المجمع صفة دولية تخول صاحبها العمل في منشآت التدقيق الكبرى.

كان الكساد من أهم مظاهر أزمة الثلاثينيات التي ذكرناها، وقد أدى الكساد إلى عجز المشروعات عن تسديد ديونها حتى ولو كانت تمتلك أصولاً غالية الثمن،

ولقد أدى هذا الوضع إلى زيادة الاهتمام بالمقدرة الكسبية للمشروع؛ أي قدرته على تحقيق الأرباح، هذه الأرباح التي تدعم مركز المشروع، وتمكنه من تسديد ديونه وتوزيع جزء منها على المساهمين. وقد كانت المتاجرة والأرباح والخسائر كقائمتين محاسبتين ترفقان بالميزانية في نهاية الدورة المحاسبية في ظل النموذج الإيطالي أو نظام الجرد الدوري، وقد أدى ذلك إلى افتتاح حسابات خاصة للنفقات بفروعها الرئيسية من دون معالجتها كأجزاء من حساب حقوق أصحاب المشروع أو رأس المال، وعوضاً عن تحريك حساب البضاعة لدى كل عملية بيع أو شراء، يتم فتح حساب خاص للمشتريات وآخر للمبيعات، وصارت المقاصة بين هذين الحسابين مع وضع تغير المخزون في الحساب تعطي مجمل الربح وهو هدف حساب المتاجرة. هذا الرصيد الذي ينقل إلى حساب الأرباح والخسائر الذي يعرض بدوره صافي الربح بعد تصفية حسابات النفقات المختلفة، ويساوي رصيد صافي الربح هذا الرصيد الظاهر في الميزانية الناتج عن عملية التقويم إذا تمت مراعاة التكلفة التاريخية والتمسك بالربح العادي، أو ربح العمليات من دون إدخال عناصر تقويمية أخرى ناتجة عن اختلاف تسعير الأصول؛ أي إن هذه القوائم الجديدة فصلت بين الربح العادي وغيره من الأرباح غير العادية أو المكاسب الرأسمالية، ومكنت القارئ من تحليل هذا الربح من دون معرفة رصيده النهائي الظاهر في الميزانية.

وكان لانتشار محاسبة التكاليف بعد ذلك وتركيزها على الرقابة على عناصر التكاليف، وبخاصة المخزون السلعي من مواد أولية، وبضاعة تحت الصنع وبضاعة تامة الصنع، أثر في الإفصاح؛ إذ افتتحت غالبية المشروعات حساباً لتكلفة المبيعات، وأخذت تعد قائمة للدخل محل حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وحساب التشغيل.

ثالثاً - ظهور المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP:

بعد أزمة 1930 كانت بورصة الأوراق المالية في نيويورك تعاني من تضارب الأسس المحاسبية المستخدمة في التطبيق العملي؛ مما انعكس على نتائج العمليات، ويؤدي إلى تضليل المجتمع المالي بسبب حوادث الإفلاس المتوالية ... وقد عدّ مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA أن الحل الأفضل لهذه المشكلة يمكن في اتباع الأسلوبين الآتيين:

أ- تثقيف مستخدمي التقارير المالية، ووضعهم في الحسبان حدود استخدام تلك التقارير.

ب- تحسين التقارير المالية لجعلها أكثر إعلاماً وإفصاحاً [Walk et al. P45].

وقد بدأ المجمع منذ ذلك العام جهداً منسقاً مع بورصة الأوراق المالية في نيويورك NYSE وقدم لها الاقتراح الآتي بهذا الصدد:

"إن البديل العملي الأحسن هو ترك كل شركة حرة في اختيار طرقها المحاسبية الخاصة ... ضمن حدود واسعة ... لكن يطلب منها أن تفصح عن الطرق المستخدمة، وأن تستمر بتطبيقها من عام لآخر" [AICPA، 1934، P9].

وقد أعدت لجنة منبثقة عن المجمع AICPA مبادئ عامة تم إقرارها من NYSE في عام 1932، وتمثل هذه الوثيقة المحاولة الأولى لتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP، وقد استخدمت اللجنة عندئذ مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة، وتضمنت هذه الوثيقة مبدئياً المبادئ الخمسة الآتية:

1. تحقيق الإيراد بالبيع.
2. يجب استبعاد المكاسب الرأسمالية من قائمة الدخل، إلا في حالة إعادة التنظيم على أن يتم إقرار ذلك من المساهمين.

3. لا تعد الأرباح المكتسبة من شركة تابعة جزءاً من أرباح الشركة المسيطرة إذا كانت متحققة قبل السيطرة.

4. لا يجوز احتساب أرباح للأسهم والسندات المملوكة وعرضها دائنة في حساب الأرباح والخسائر.

5. يجب استبعاد أوراق القبض الموقعة من موظفي الشركة أو شركاتها التابعة، وإظهارها كمفردة مستقلة.

وقد فرضت هذه المبادئ على الشركات المسجلة في البورصة.

وفي عام 1936 استعمل المجمع مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، كما أن المجمع بضغط من بورصة الأوراق المالية SEC في سبيل تطور مبادئ المحاسبة شكل في عام 1933 لجنة إجراءات المحاسبة، وقد بلغ عدد أعضاء لجنة إجراءات المحاسبة مبدئياً سبعة أعضاء، وقد اتسع عدد أعضاء اللجنة فيما بعد ليشمل 21 عضواً.

وقد رغبت اللجنة مبدئياً في تطوير بيان شامل بمبادئ المحاسبة يعمل مرشداً عاماً لحل مشكلات تطبيقية معينة، وقد ظن بعضهم يومئذ أن البيان الشامل يحتاج إلى وقت لا يقل عن خمس سنوات، لكن صبر البورصة كاد أن ينفذ، ولذلك فقد قررت اللجنة أن تتبنى خطة لمعالجة مشكلات معينة وتوصي بطرائق مفضلة عند إمكان تطبيقها، وخلال الفترة 1938 - 1939 أصدرت اللجنة اثنتي عشرة نشرة محاسبية تناولت مشكلات مختلفة، وقد كانت لجنة البورصة مقتنعة بالجهود المبذولة من قبل لجنة الإجراءات، ولكنها كانت تشير دائماً إلى إمكان قيامها بإصدار تشريع يتضمن مبادئ المحاسبة، فيما إذا فشلت لجنة الإجراءات في تأدية الدور المنوط بها من قبل المجتمع والمهنة.

كان للحرب العالمية الثانية آثار خطيرة في الاقتصاد العالمي، أكثر خطورة من آثار أزمة عام 1930، فقد ارتفعت معدلات التضخم، وغدت الشركات الصناعية

عاجزة عن استبدال مخزونها السلعي أو أصولها الثابتة بالقيم التاريخية نفسها المسجلة بحساباتها؛ مما هدد الكثير من الشركات بالإفلاس إذا فشلت بتدبير رؤوس الأموال الإضافية اللازمة لمواجهة مشكلاتها التمويلية الناجمة عن التضخم، كأن تلجأ إلى زيادة رأس مالها؛ مما يخلق بنياناً في هيكلها التمويلي، أو تلجأ إلى احتجاز الأرباح والامتناع عن توزيعها لفترات كافية، أو اللجوء إلى هذين الأسلوبين معاً، وتعزيز ذلك بما يمكن الحصول عليه من قروض، وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز نشرته المتعلقة بمبادئ المحاسبة في ذلك الوقت مبيناً مخاطر الاعتماد على التكلفة التاريخية لدى احتساب الاستهلاك وتكلفة البضاعة المباعة، وعلى الرغم من أنه دعا إلى اتخاذ إجراءات تمكن إدارة الشركة من تعزيز المركز المالي وتمكينها من مواجهة مشكلة الاستبدال، إلا أنه بقي محافظاً على مبدأ التكلفة التاريخية.

وقد أدت المشكلات التي خلفتها الحرب العالمية الثانية، بالإضافة إلى حاجات الشركات الأمريكية للتوسع الرأسمالي والمساهمة في إعادة إعمار أوروبا إلى اتساع المجتمع المالي، وزيادة جمهور المساهمين، وكلما اتسعت قاعدة المجتمع المالي المستفيد من التقارير والقوائم المالية، اشتدت المطالبة بضرورة وجود مبادئ محاسبية تضمن وجود تقارير محاسبية قابلة للمقارنة بين قوائم الشركات المختلفة لتضمن لهذا المجتمع العريض إمكان اتخاذ القرارات، وقد أصبحت قضية المبادئ المحاسبية قضية قومية في أمريكا تهز مصالح المجتمع المالي، وتتل تركيزاً خاصاً في الصحافة المالية واهتماماً من قبل الدولة عن طريق لجنة بورصة الأوراق المالية.

وعلى الرغم من أن لجنة إجراءات المحاسبة التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين أصدرت العديد من النشرات المتعلقة بمعالجة بعض المشكلات، إلا أنها لم تنجح خلال الأربعينيات وأوائل الخمسينيات في إيجاد الصيغة المطلوبة للمبادئ

المحاسبية إذ إن هذه المبادئ لم تنطلق من أرضية نظرية منسجمة، ولعل أهم عمل قامت به لجنة الإجراءات في أوائل الخمسينيات هو التفريق بين الربح الشامل وربح العمليات، وقد أقر اقتراح لجنة الإجراءات من قبل لجنة البورصة رغم معارضة الأخيرة لهذا الاقتراح في البداية.

وبسبب ثقل العبء التضخمي الذي ألقى على الاقتصاد الرأسمالي اهتمت المهنة في أمريكا في معالجة أثر التضخم في أواخر عام 1953، وقد استمر الجدل في المهنة قائماً خلال سنوات انتهت بوضع المشكلة على الرف بدعوى أن معالجة آثار التضخم في القوائم المالية، سيؤدي إلى إرباك مستخدمي القوائم المالية.

وإن فشل لجنة الإجراءات في مهمتها الأساسية أدى إلى تزايد انتقادات المجتمع المالي بمرور الوقت؛ مما دفع رئيس مجمع المحاسبين الأمريكيين إلى حل لجنة الإجراءات في عام 1959.

فقد كتب أحد الشركاء في منشأة أندرسون وشركاه [كانت واحدة من أكبر منشآت المحاسبة الدولية في ذلك الوقت]: "إن الشركاء في منشأتنا يعتقدون أن مهنة المحاسبة العامة ليست مظهرًا عاماً يحمل مسؤولياتها الاجتماعية في الشهادة في القوائم المالية في الوقت الحاضر، نحن نعتقد أن وجود المهنة في خطر، ما لم تقم المهنة [Wolk et al. PP49-50]:

- أ- بإرساء المقدمات المنطقية للمبادئ المحاسبية المقبولة.
 - ب- تلك المبادئ التي تتسجم مع هذه المقدمات.
 - ت- المنبر العام الذي يتم تحديد هذه المبادئ من خلاله.
- إن منشأتنا معنية في أن تعلن على الملأ مظاهر القصور في المهنة".

وقد حلت محل لجنة الإجراءات هيئة المبادئ المحاسبية APB [Accounting Principles Board] منذ عام 1959، وقد كانت الهيئة الجديدة مشابهة إلى اللجنة، فقد ضمن في عضويتها من 18-21 عضواً من أعضاء مجمع المحاسبين

الأمريكيين الذين يمثلون منشآت تدقيق الحسابات الكبيرة والصغيرة وأكاديميين وممثلي الصناعة، وقد كان من المأمول أن تعتمد الدراسات المحاسبية التي تقدمها الهيئة على أسس منطقية، وكان من المطلوب أن تتال موافقة ثلثي الأعضاء. وقد نشرت APB الكثير من الآراء التي حلت العديد من مشاكل التطبيق العملي، شكلت مع إصدارات لجنة الإجراءات السابقة مرجعاً غنياً يلجأ إليه المحاسبون في أثناء الممارسة العملية.

تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB:

بقيت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بمثابة مظلة واسعة تظل تحتها ممارسات متناقضة؛ مما زاد شعور المهنة بقصور المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛ وبالتالي عجز هيئة المبادئ المحاسبية APB عن تلبية حاجات المجتمع المالي، مما أدى إلى انعقاد مؤتمر ضم بعض أعضاء AICPA في واشنطن في مطلع عام 1971 بهدف دراسة مداخل إعادة النظر في أسلوب تشكيل مبادئ المحاسبة، وتمخض عن انعقاد المؤتمر تشكيل لجنتين:

الأولى: لجنة ترولود Trueblood Committee بغرض تحديد أهداف القوائم المالية، وصدر تقرير هذه اللجنة في عام 1973 موضحاً أن أحد الأهداف الأساسية للقوائم المالية هو توفير معلومات نافعة تخدم احتياجات مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ قرارات اقتصادية.

أما الثانية، فهي لجنة ويت Wheat Committee بهدف تطوير مبادئ المحاسبة، حيث نشرت اللجنة تقريرها في عام 1972 متضمناً مجموعة من التوصيات لتعديل الأسلوب الذي شكلت به المبادئ المحاسبية، ورأت اللجنة أن هيئة المبادئ المحاسبية ليس لدى أعضائها الخبرة الكافية، وليس لديهم الاهتمام

الكامل أو الحرية في إبداء آرائهم، وكان نتيجة هذا التقرير تكوين هيئة معايير المحاسبة المالية عام 1973 كبديل لهيئة المبادئ المحاسبية.

وقد أصاب هيئة المعايير هذه FASB تعديل آخر في عام 1977 كنتيجة لمقترحات لجنة أساسيات المحاسبة المالية FAF إذ تضم لجنة أساسيات المحاسبة أعضاء يمثلون ست منظمات هي: مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA، وفدرالية التحليل المالي، ومجمع المديرين، وجمعية المحاسبة الأمريكية AAA، ومجمع المحاسبين القوميين NAA، وجمعية الأوراق المالية للصناعة. وتتنحصر مسؤولية هذه اللجنة أساساً في اختيار مجلس الأمناء، هذا المجلس الذي اتسع ليضم عضوين آخرين من منظمات غير مشمولة في عضوية لجنة أساسيات المحاسبة، وإن أحد هذين العضوين الإضافيين يمثل صناعة المصارف، وإن مهمة مجلس الأمناء هي اختيار أعضاء مجلس (هيئة) معايير المحاسبة المالية FASB.

وتضم هيئة معايير المحاسبة سبعة أعضاء خدمة كل منهم لفترة خمس سنوات يمكن تجديدها مرة واحدة، وخلال عمل هؤلاء الأعضاء السبعة في هذه الهيئة يجب أن يحافظوا على حياد تام، حيث لا يتضمن ذلك الأعمال الأخرى للعضو في جهات غير الهيئة فقط، بل يتضمن الاستثمار أيضاً، حيث لا يكون هناك أي تعارض في المصالح بين المجتمع المالي والمصلحة الخاصة لعضو الهيئة، وتتضمن الخلفية الثقافية للعضو المعرفة الممتازة في المحاسبة، وإدارة الأعمال والتمويل واهتماماً خاصاً بالمصلحة العامة ويتبع إلى الهيئة 44 موظفاً للبحوث والنواحي الفنية و59 عضواً إدارياً، حيث يقدم المجلس الاستشاري للهيئة FASB النصح حول أولوية المشاريع، ويتضمن المجلس رئيساً ومديراً تنفيذياً؛ بالإضافة إلى هيئة دائمة لوجهات النظر الأولية [Swieringa, P1]

وقدّمت هيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا الكثير من المعايير التي عدلت الإصدارات السابقة سواء أكانت قد صدرت عن لجنة الإجراءات أم هيئة مبادئ المحاسبة APB حيث يعد المعيار الجديد معدلاً للسابق، أما إذا لم يصدر معياراً يلغي أو يعدل ما صدر سابقاً من معايير أو آراء أو مبادئ أو نشرات، فيبقى الإصدار السابق ساري المفعول، كما أن لمجمع المحاسبين الأمريكيين أن يصدر بمفرده آراء إذا لم تفلح هيئة المعايير FASB بمعالجتها، حيث تشكل هذه الإصدارات على اختلافها هيكلًا متكاملًا يعالج القياس والإفصاح المحاسبي تحت عنوان المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP).

تمثل هذه الهيئة الفرصة الأخيرة المتاحة الآن في الولايات المتحدة الأمريكية لإرساء معايير المحاسبة المالية، والوصول إلى توحيد محاسبي يضمن مصالح المجتمع المالي؛ إذ إن لجنة استثمارات الأوراق المالية أوحّت منذ بداية تشكيل الهيئة بأنها تملك حق إصدار القوانين اللازمة لتنظيم مبادئ أو معايير المحاسبة المالية لكن ينبغي إفصاح المجال لأصحاب المصالح؛ وبخاصة ممثلي المهنة للوصول إلى هذا الهدف، أما في حال فشل هذه الهيئة فإن للجنة SEC أن تمارس حقها القانوني.

ولم تكن الدول الرأسمالية الأخرى التي اتبعت مدخل التنظيمات المهنية لمحاولة تضيق الفجوة بين الممارسة المتبعة، والوصول إلى التوحيد المحاسبي الذي يضمن حماية المجتمع المالي من الغش والتضليل عن طريق تقديم بيانات محاسبية قابلة للمقارنة، لم تكن تلك الدول أحسن حالاً من الوضع في الولايات المتحدة الذي كان له تأثير عميق في الدول الأخرى، فلم يكن مجمع المحاسبين في انكلترا وويلز بأحسن حظاً من مجمع المحاسبين الأمريكيين، ومع أن قوانين الشركات المتعاقبة في المملكة المتحدة التي صدرت في أعوام 1948، 1967، 1976، ركزت على الإفصاح، إلا أنها لم تتطرق للنفاصيل التي يجب عرضها في

القوائم المالية وأصررت على أنها يجب أن تعطي وجهة نظر حقيقية وعادلة، تاركة لمهنة المحاسبة أن تفسر هذا المفهوم من خلال المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وكما حدث في الولايات المتحدة فقد شكلت في المملكة المتحدة لجنة توحيد المعايير المحاسبية في عام 1970 لتضطلع بأهداف شبيهة بأهداف هيئة المعايير الأمريكية التي مر ذكرها.

وقد نص القانون الياباني في عام 1974 على مستويات لمبادئ المحاسبة منها مبادئ عامة كالواقعية في إعداد التقارير والقوائم المالية، والتمييز بين الفائض المكتسب والفائض الرأسمالي وعدالة الإفصاح، والاستمرار والحيطة والحذر ومبدأ الوحدة المحاسبية، ومبادئ خاصة بقائمة الدخل كمبدأ الاستحقاق، والتحقق، ومقابلة النفقات بالإيرادات، ومبادئ خاصة بالميزانية العمومية وتتعلق بطبيعة الميزانية وتبويبها وتصنيف عناصرها وتتضمن قواعد التقويم كتقويم الأصول بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل بالنسبة لمخزون البضاعة، وسعر السوق بالنسبة للأوراق المالية القابلة للتداول والمملوكة لغرض الاستثمار قصير الأجل [PP 121-131, Katsayama].

ويتضح من ذلك مدى تأثير التشريع الياباني بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وبقائه عند عمومية هذه المبادئ وتقليديتها، وترك هامش كبير لحرية المنشآت الاقتصادية في اعتماد المبادئ والسياسات المحاسبية التي تراها ملائمة على نحو يشبه التجريبتين الأمريكية والإنكليزية إلى حد كبير.

رابعاً - ظهور معايير المحاسبة الدولية:

لم تقتصر محاولات توحيد الممارسة العملية على المستوى المحلي؛ إذ كان للاتحادات الإقليمية والتوسع في التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية، وانتشار الشركات متعددة الجنسية الأثر في اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية،

لتتضم بالإضافة إلى المستخدمين المحليين، آخرين على نطاق دولي. من أولى المحاولات لتلبية هذا الهدف كان انعقاد المؤتمر المحاسبي في باريس عام 1951 بهدف تنمية الاتحاد الاقتصادي الأوروبي، وتولد عنه دليل للحسابات قابل للاستخدام على نطاق دولي، وقد قام الاتحاد الأوروبي لجماعة المحللين الماليين منذ عام 1963 بمحاولة توحيد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية شائعة الاستخدام بين المحللين الماليين لتسهيل استخراج المؤشرات والنسب المالية لتمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات [The European Federation of Financial analysts Society PP 23-24].

وقد أوضحت دراسة أعدها مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA في عام 1964 عن مهنة المحاسبة في 25 دولة اختلافات كبيرة في المبادئ والقواعد بين الدول موضوع الدراسة، وأكدت الدراسة أن هيكلاً واحداً للمبادئ والقواعد المحاسبية أمر غير عملي، حتى مجرد الأمل في تضييق نطاق الخلاف والوصول تدريجياً إلى مبادئ عالمية للمحاسبة، يبدو بعيد المنال، حيث تقابل الاحتياجات الخاصة بمبادئ خاصة.

أبدى العديد من المؤلفين رغبة ملحة في توحيد المبادئ المحاسبية على نطاق دولي، وطرح أساليب تدريجية مختلفة، بينما عارض فريق آخر ذلك مشيراً إلى أن مجموعة واحدة من المبادئ والقواعد المحاسبية كأساس للتوحيد أمر غير عملي، كما تكونت لجنة دولية لتنسيق مهنة المحاسبة في سيدني عام 1972 بهدف تركيز الجهود نحو تطوير مهنة المحاسبة مع إنشاء معايير دولية للمحاسبة، أعقب ذلك تشكيل لجنة معايير دولية للمحاسبة [The International Accounting Standards committee] في عام 1973 متضمنة ممثلين عن الهيئات المحاسبية القائمة في كل من: استراليا، وكندا، وفرنسا، وألمانيا الغربية، واليابان،

والمكسيك، وهولندا، وانكلترا، والولايات المتحدة الأمريكية، وذلك لتكوين معايير أساسية ونشرها توضع في الحساب عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها.

منذ عام 1983 ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية الهيئات المهنية جميعها التي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين. وفي كانون الثاني/يناير/ عام 2000 كان هناك 142 عضواً من 104 بلدان يمثلون أكثر من مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية من قبل المحاسبين القانونيين في دول غير منتمية للاتحاد الأوربي بعد، وتهدف اللجنة إلى إعداد معايير محاسبية ونشرها تراعي عند عرض القوائم المالية بهدف تعزيز مصداقيتها والعمل بموجبها على مستوى العالم، وقد نجحت اللجنة في تذليل الكثير من العقبات التي واجهت تطبيقها في دول كثيرة كالعقبات القانونية المتمثلة باختلاف نصوص بعض القوانين، مع متطلبات المعايير والعقبات الثقافية المتمثلة باختلاف القيم الاجتماعية والعقبات السياسية المتمثلة بمعادة كل ما هو دولي أو عالمي ... الخ.

مما لا شك فيه أن تقدماً كبيراً قد حصل على مستوى تبني المعايير المحاسبية الدولية مباشرة من قبل الكثير من المنظمات المحاسبية في العالم، وعلى الرغم من هذا التبنّي فإن الاختلافات البنوية في البنية التحتية والثقافية والمستلزمات القانونية والنظم السياسية والقانونية أدت في بعض الأحيان إلى أرقام محاسبية غير قابلة للمقارنة بالرغم من تبني المعايير الدولية [Chen, et al. 184-197].

تبنّت بعض الدول العربية كالأردن ولبنان وسورية المعايير الدولية، وعملت على تطبيقها مباشرة عن طريق إتاحة هذه المعايير للجميع باللغة الإنكليزية وتشجيع ترجمة هذه المعايير إلى اللغة العربية، مما سهّل اتصالها بالأسواق الدولية وجعل المهنة أكثر قدرة على فهم المعايير عن طريق العودة إلى النصوص الأصلية، بينما لجأت دول أخرى كمصر والمملكة السعودية إلى وضع معاييرها المحلية التي استهدفت التقارب التدريجي مع المعايير الدولية، وكانت في معظم الحالات

متطابقة مع المعايير الدولية عدا اختلاف الأرقام. ونحن نعتقد أن التبني المباشر للمعايير أنجح من وضع معايير محلية، وما هي إلا نسخ مترجمة (مع ما تحمله الترجمة من لبس أو غموض) وإن عدم فهمها من قبل الممارسين يضعهم أمام معضلات يصعب حلّها، بينما يمكن العودة إلى المعيار الدولي الأصلي عند التبني المباشر؛ بالإضافة إلى أن المعايير الدولية عرضة للتفسير والتعديل المستمر، وإن تبنيها يجعل المنظمة المهنية المحلية على اتصال مستمر مع هذا التطور الذي يمكنها من الاستفادة من المجهودات الدولية في هذا المجال.

أصدرت اللجنة 41 معياراً محاسبياً؛ بالإضافة إلى ما يزيد على عشرة معايير للتقارير المالية الدولية (IFRS)، كما أصدرت العديد من التفسيرات لمعايير مختلفة من المعايير الصادرة، وتجري باستمرار إعادة نظر بكثير من المعايير لجعلها أكثر بساطة وملاءمة ووضوح.

يدار عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من ثلاثة عشر بلداً (أو مجموعة من البلدان) يتم تعيينهم من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين هي: الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وجنوب أفريقيا، وهولندا، والمكسيك، وماليزيا، واليابان، والهند، وألمانيا، وفرنسا، وكندا، وأستراليا، واتحاد نيويورك للمحاسبين القانونيين، وقد أنشأت اللجنة مجلساً استشارياً في عام 1995. لكن تطوراً حدث في آلية وضع معايير دولية للمحاسبة أفضت إلى حل اللجنة، وتأسيس مجلس المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وقد وضعت هيئة معايير المحاسبة الدولية مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة أهمها (IFRS 2011):

-الملاءمة ويقصد فيها أن تكون مفيدة لاتخاذ القرار.

-مساعدة المستخدمين على القيام ببتبؤات مفيدة.

-الأهمية النسبية.

- التمثيل الصادق (الموثوقة)

- الحيطة والحذر .

- قابلية المقارنة.

-قابلية التحقق .

-التوقيت المناسب.

1 - 4: ظهور محاولات التأصيل العلمي:

أدرك مجمع المحاسبة الأمريكي AAA [American Accounting Association] الذي يضم أساتذة المحاسبة في الجامعات الأمريكية وبعض أساتذة المحاسبة في جامعات أخرى منذ البداية أنه لا بد من الاعتماد على الدراسة الفلسفية والتحليل المنطقي من أجل الوصول إلى المبادئ المحاسبية، التي تمثل نتاج نظرية المحاسبة، وليس مجرد توصيات أو تشريعات تمليها ضرورات التطبيق العملي، وقد كان من أهم الكتب التي أصدرها المجمع:

1 - كتاب نظرية المحاسبة لمؤلفه William Paton.

2 - كتاب مدخل إلى معايير المحاسبة في الشركات المساهمة لـ Paton and Littleton.

3-بيان النظرية الأساسية للمحاسبة (ASOBAT)

كما قام مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بمجهود مشابه عن طريق:

1- سلسلة الدراسات المحاسبية الأولى التي أعدها Maurice Moonitz.

2 - سلسلة الدراسات المحاسبية الثالثة ARS3 التي أعدها Robert Sprouse and Maurice Moonitz.

ولعلنا نقدم فيما يأتي شرحاً موجزاً لمحاولات مجمع المحاسبة الأمريكي AAA:

أولاً - كتاب نظرية المحاسبة لمؤلفه وليم باتون William Paton:

نشر هذا الكتاب في عام 1922، وكان بمثابة تطوير لرسالة قدمها Paton للحصول على درجة الدكتوراه من جامعة ميتشجان في عام 1916، وأعيد نشره من قبل المجمع في عام 1978 وقد اتبع في هذا الكتيب المنهج الاستنباطي عن طريق وضع مصادرات لنظرية المحاسبة هي:

1 - الشخصية المعنوية (الوحدة المحاسبية) Business Entity:

قصد باتون بهذه المصادرة وجود شخصية معنوية مستقلة للمشروع كوحدة تنظيمية، ترتبط فيها السجلات المحاسبية. هذا الافتراض يعني أن تدفقات القيم التي تتضمنها السجلات المحاسبية ترتبط أساساً بهذه الشخصية المستقلة حتى ولو امتلكها أشخاص متعددون أو مختلفون، ويقوم المحاسب بناء على هذا الافتراض بإجراء عمليات القياس المحاسبي وإعداد المعلومات الاقتصادية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة، أو غيرها من البيانات المحاسبية لهذا المشروع كوحدة معنوية مستقلة، وليس لأصحاب هذا المشروع كثروا أو قلوا.

وقد كانت هذه المصادرة محل جدل عند نشر كتاب باتون، ومما لا شك فيه أن هذه المصادرة تلقي دعماً قانونياً في حالة الشركات المساهمة، حيث تعطى شخصية معنوية من قبل الدولة، ويمكن القول إن الشركة تمتلك الأصول وليس أصحابها، أما في المشروعات الفردية أو شركات التضامن، فإن القانون لا يعترف بوجود أية شخصية معنوية للمشروع، ولكن وجهة النظر القانونية ليست المعيار الوحيد.

2 - استمرار المشروع Going Concern:

يرى باتون أنه في غياب الدليل المعاكس، يفترض المحاسب أن المشروع يستمر في أعماله على الأقل في المستقبل القريب، وأن حالات التصفية أو الإفلاس لبعض المشروعات ليست الظاهرة العامة بل هي ظاهرة استثنائية. استناداً إلى مصادرة الاستمرارية هذه يقيمون المحاسبون الأصول الثابتة بسعر التكلفة، ولا يعدلون تقييمهم هذا إلا إذا حدثت تصفية المشروع، كما أنهم يقيمون المخزون السلعي بسعر التكلفة أيضاً انسجاماً مع هذه المصادرة، وعلى ذلك فإن الحسابات تختلف في حال الإفلاس عن تلك الحسابات في حال استمرار المشروع. وإن تمسك باتون باستمرار المشروع وبالتكلفة التاريخية، جعله يستدرك مفترضاً أن الميزانية (وهي القائمة الأساسية في ذلك الوقت) لا تمثل قيمة مطلقة، فالتاريخ المالي لمشروع معين هو تيار متدفق ومستمر، وأن المحاسب حين يقسم هذا التاريخ المستمر واضعاً ميزانية في نهاية كل فترة فإنه يخاطر بعدة أحكام قيمة.

3 - معادلة الميزانية Balance Sheet Equation:

قصد باتون بهذه المصادرة وجود توازن تام بين القيود المدينة والدائنة، أي أن إجمالي الأصول لكل مشروع يساوي إجمالي الالتزامات، ومعادلة الأصول والالتزامات هو جوهر نظام القيد المزدوج.

وتمثل الأصول بياناً مباشراً بقيمة أملاك المشروع، أما الالتزامات فتتمثل بياناً غير مباشر للقيمة نفسها. يسجل المحاسب الأملاك الموضوعة في حالة معينة، وفي الأخرى يسجل توزيع الأصول بين الأشخاص المختلفين الذين لهم حقوق على هذه الأصول. ففي الحالة الأولى يتم التركيز على الأغراض التي وظفت من أجلها الأموال وفي الثانية يتم التركيز على مصادر الأموال، وطالما أن وحدة القياس نفسها تستخدم في كلا طرفي قائمة المركز المالي فإن الإجماليات متساوية من دون جدال والمجموع الجبري لها يساوي الصفر. أي إن باتون ركز على وظيفة تمويل الأصول عن طريق ملاك المشروع أو الغير، وهي أشبه بعرض الأصول

مرتين: الأولى تشير إلى تكلفة هذه الأصول، والثانية تشير إلى طريقة تمويل هذه الأصول.

وتخضع هذه القاعدة إلى بعض الاستثناءات في الوحدات الحكومية أو وحدات النفع العام، فالطالب في رأيه يستدين مبالغ من المال في سبيل إنهاء دراسته الجامعية، ليس لديه أي أصول تمكنه من سداد ديونه وإظهار ميزانية متوازنة، إلا إذا أمكن تقويم أصوله الذهنية المستقبلية، وهذا غير ممكن في رأي باتون.

4 - الشروط المالية وتوازن الميزانية:

تشير الشروط المالية وتوازن الميزانية Financial Conditions and the Balance Sheet إلى أن وحدة النقود هي المعادل العام للأصل والالتزامات، وبما أن وحدة النقود غير ثابتة، فإن المقارنات يمكن أن تقودنا إلى نتائج مضللة... كما أن التكاليف المستقبلية لمشروعات الأعمال غير محددة بشكل واسع، ومع ذلك فإن المحاسب مضطر إلى افتراض ثبات وحدة النقود.

5 - التكلفة والقيمة الدفترية Cost and Book Value:

يفترض المحاسب في رأي باتون أن التكلفة تعطي القيمة الحالية لأغراض التسجيل الأولى، وأن هذا الافتراض هو واحد من المقدمات المحاسبية الأكثر أهمية. فالتكلفة هي الحقيقة الوحيدة المتاحة عند الحياة، وتسجل قيمة التكلفة في حساب الأصل المخصص له، والمحاسب كالاقتصادي يفترض وجود عالم مليء برجال الأعمال العقلانيين، ويفترض أن كل عملية تبادل تكون متعادلة، أي إن المشتري والبائع في موقفين متكافئين من حيث المعلومات والموهبة، وإن رجال الأعمال يتصرفون بعقلانية كما يفترض أيضاً غياب الإكراه والغش والحكم السيئ عند إبرام الصفقات التجارية؛ وبالتالي فإن القيمة الإجمالية للأصل تعتمد على

التكلفة التي تم شراء الأصل بها، أما الأصل الذي يتم الحصول عليه كهدية فإن المحاسب يعترف بالقيمة السوقية لأصل مماثل.

ومن جهة أخرى، فإن قيمة أية سلعة مصروفة في الإنتاج، تحتسب على قيمة المنتج النهائي، حيث تمثل هذه المصادرة الأساس الضروري لمحاسبة التكاليف. ومع ذلك فهناك هدر كبير في أثناء عملية التحويل الإنتاجي، حيث لا يوجد ضمان بأن المواد المحولة إلى منتجات لها القيمة نفسها - كما في حالة المواد الخام.

ويفترض المحاسب أن البضاعة تحت الصنع بكامل مراحلها تعادل قيمتها مقدار العمل والمواد الخام والمصاريف الأخرى التي تم صرفها للوصول إلى هذه النتيجة، فالقيم تكتسب في أشكال مختلفة أولية وتتحول إلى منتج نصف نهائي ثم نهائي، وطالما أن تحديد السعر من أهداف محاسبة التكاليف فمن الطبيعي أن هذا التحديد المبني على التكلفة لا يقدم دليلاً يمكن الركون إليه، وإن الاعتماد على هذه المصادرة يتناقض مع التسعير بالتكلفة أو السوق السائد في التطبيق العملي.

6 - تحقق التكاليف والدخل Cost Accrual and Income:

يفترض المحاسب مبدئياً أن الإيراد يتحقق فجأة بالبيع، وأن التكلفة تتحقق باستخدام السلعة في الإنتاج، وتختلف النفقات من وجهة النظر المحاسبية مع وجهة النظر الاقتصادية، فالاقتصادي يتحدث عن تكلفة تحديد السعر أو السلعة بالنسبة للمشتري، حيث يفترض الاقتصادي أن الإيرادات الصافية للمشروع هي على الأقل نفقات الإنتاج الضرورية، بينما يصرّ المحاسب على تسجيل النفقات الفعلية مقارنة هذه النفقات مع الإيرادات لاستخراج صافي الربح [Paton، 1- PP 480].

وقد أصدر المجمع (AAA) في عام 1963 كتيباً بعنوان "بيان أولي بمبادئ المحاسبة من خلال الشركات المساهمة A Tentative Statement of

Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements]. وقد اتبع الكتيب الجديد المنهج الاستتباطي ناسجاً على منوال كتيب باتون آنف الذكر [PP40-43,Zeff].

ثانياً - كتاب مدخل إلى معايير المحاسبة في الشركات المساهمة لـ Paton and Littleton:

نشر هذا الكتاب من قبل مجمع المحاسبة الأمريكي، وأعد من قبل Paton and Littleton وذلك في عام 1940، وقد كان له تأثير كبير في أدبيات المحاسبة في جميع أنحاء العالم. ولقد عرف الكتاب المذكور المعيار على أنه: "يجب أن تعالج المعايير... المفاهيم الأساسية، والمداخل العامة، لتقديم الحقائق المحاسبية. ومع أن المعايير المحاسبية ليست بذاتها إجراءات، فإنها تبين الإجراءات المحاسبية، والقواعد التي تغطي تفاصيل حالات معينة. إن معايير المحاسبة يجب أن تكون متماسكة، ومنظمة، ومنضبطة... وقد اعتمد الكتيب الجديد بدوره ست مصادرات هي:

1 - الشخصية المعنوية:

حيث ركز الكتاب الجديد أيضاً على ضرورة الفصل بين شخصية المشروع المعنوية كوحدة محاسبية مستقلة وأصحاب المشروع أو غيرهم من أصحاب الشخصيات المعنوية.

2 - استمرار المشروع:

وقد افترض أيضاً أن المشروع مستمر بأعماله، ولم يضع حالات التصفية الاستثنائية في الحسبان، وقد كان لهذه المصادرة أثر واضح في تبني الكتاب

الجديد للتكلفة التاريخية كما في كتاب باتون السابق. حيث تمسك الكتيب الجديد بتقييم المخزون السلعي بثمن التكلفة ضارباً عرض الحائط قاعدة التقييم بثمن التكلفة أو السوق أيهما أقل التي تتمسك فيها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. وحثهم في ذلك أن نتيجة شراء البضاعة من ربح أو خسارة لا تظهر إلا بعد إتمام بيع البضاعة بالكامل، ولو انخفض سعرها في نهاية العام الأول من دون اكتمال بيعها كلياً أو جزئياً، فإن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق تقتضي نقل الخسارة من العام الثاني إلى العام الأول، إلا أن النتيجة النهائية لا تتأثر.

3 - اعتبارات القياس:

عَدَّ الأستاذان باتون ولينلتون أن عبارة "اعتبارات القياس" أكثر ملاءمة من لفظ "قيمة" للإشارة إلى نوع المعلومات التي تتعامل بها المحاسبة، إذ من الخط القول إن المحاسبة تسجل قيماً، فتجميعات الأسعار Price Aggregates في عملية مبادلة قد تعبر عن التقييم المشترك لكل من البائع والمشتري في لحظة المبادلة، ولكن القيمة قد تتغير بعد هذه اللحظة أما تجميعات الأسعار فتبقى على حالها، وعلى ذلك فإن تجميعات الأسعار هي أنسب الطرائق الموجودة لعرض مختلف العمليات بصورة منسجمة نموذجية، فالمشروع قد يحصل على خدمات ومن ثم يتحمل نفقات، ويحتاج الأمر إلى استخدام لفظ موحد للتعبير عن الاتجاهين في عملية المبادلة، إذ إن المشروع يحصل على خدمات من الغير ويؤدي خدمات للغير، حيث لا يعبر لفظ نفقة عن هذين الاتجاهين في عملية المبادلة، أما اعتماد لفظ تجميعات الأسعار فيمكن أن يخدم الاتجاهين معاً، فتجميعات الأسعار الناتجة عن خدمات الموظفين والعمال يمكن أن نطلق عليها نفقات، وتجميعات الأسعار الناتجة عن عملية الحصول على أثاث يمكن أن نطلق عليها أصلاً، وتجميعات الأسعار الناتجة عن بيع المشروع لخدماته أو منتجاته يمكن أن نطلق عليها إيرادات، والفرق بين اثنين من تجميعات الأسعار - هما الأصول والالتزامات -

يمكن أن نطلق عليه حقوق أصحاب المشروع، والفرق بين تجميعات أسعار النفقات وتجميعات أسعار الإيرادات يمكن أن نطلق عليه دخلاً، ويرى باتون ولينلتون أن المحاسبة تستخدم الأسعار النقدية على أنها مقياس عام لسائر السلع والخدمات بطريقة نموذجية، على أن النقطة المهمة ليست النقود ولا الأسعار بل الخدمات المتوقعة.

4 - تتبع التكاليف:

يعتقد المؤلفان أن النشاط الاقتصادي للمشروع يتمثل في تجميع المواد والعمل والخدمات الأخرى لتكوين مجموعات جديدة لها منافع جديدة، تتبع المحاسبة هذا النشاط الاقتصادي داخل المشروع مثلما تتبع التغيرات في العلاقة بين المشروع والعالم الخارجي، وتستخدم المحاسبة تجميعات الأسعار لعمليات المبادلة للتعبير عن هذا النشاط، فعندما نقوم في العملية الإنتاجية باستهلاك المواد بواسطة العمل والطاقة الإنتاجية، فإن المحاسبة تتبع هذه العملية عن طريق تخصيص المواد وتقسيمها وإضافة تكلفة العمل والآلات لينتج عن تجميعها تكلفة الإنتاج. وليس من الضروري افتراض التكلفة كنظرية للقيمة لشرح مبدأ تتبع النفقات، فالنفقات في المحاسبة ليس المقصود منها إظهار قيم، فعملية تقسيم النفقات ثم إعادة تقسيمها وتجميعها لا تغير من طبيعتها حيث إنها نفقات، وهي تجميعات أسعار ناتجة عن عمليات مبادلة، فالغرض من إعادة تقسيم النفقات وتجميعها هو تتبع المجهودات التي يقوم بها المشروع لإعطاء المواد وعوامل الإنتاج الأخرى منفعة إضافية.

وإذا كنا نريد من نفقة الإنتاج أن تمثل قيمة لوجب أن نضيف إليها المنفعة المضافة للمنتج نتيجة عمليات المشروع ذاتها، ولكن ذلك لا يحدث في المقاييس التقليدية للمحاسبة، حيث لا يتم تحديد النفقة المضافة إلا عند تمام البيع، فعند نقطة البيع يمكن القول إن النفقة المضافة للمنتج يمكن تحديدها بشكل موضوعي، فتحقق الإيراد بالبيع يحدد الوقت ويقاس استعادة النفقة السابق إنفاقها على

المجهودات الإنتاجية للحصول على أصول (دخل) متمثلة في تعويض لرأس المال عن خدماته والمخاطرة المفترضة في العملية الإنتاجية، فالمخزون السلعي والآلات والمعدات والمباني تتمثل في القياس التقليدي بقيم، ولكنها في الواقع مجرد تجميعات نفقات معلقة بانتظار مقابلتها بالإيرادات عند تحقق هذه الإيرادات. يمكن نسبة بعض النفقات إلى منتجات معينة، ولذلك يتم تخصيصها مباشرة لهذه المنتجات، بعضها الآخر مثل المصروفات الاجتماعية والإدارية يصعب تحديد علاقته بمنتج معين يتم تخصيصه على أساس زمني.

5 - المجهودات والأداء:

يعتقد المؤلفان أن استمرار المشروع في أعماله يعني أن الحكم النهائي على نشاطه يقع في المستقبل، ولكن القرارات لا يمكن أن تنتظر حتى يصبح هذا المستقبل، فالإدارة والمستثمرون والحكومة ومختلف الجهات التي يعينها الأمر تحتاج إلى قراءة دورية عن أعمال المشروع للحكم على مدى تقدمه ولاتخاذ القرارات، ويتمثل نشاط المشروع في مجموعة من المجهودات (تجميعات نفقات) وعائد للمشروع نتيجة هذا النشاط (تجميعات إيرادات)، وهذه العملية هي عملية مستمرة ويقضي القياس الدوري للنشاط تقسيم مجرى هذا النشاط إلى فترات مالية تقابل فيها مجهودات هذه الفترة بأداء هذه الفترة، ويترتب على فكرة مقابلة المجهودات بالأداء ضرورة أن يكون عند المحاسبة القدرة على تحديد المجهودات التي أسهمت في تحقيق أداء الفترة، والمشكلة الأساسية تكمن في تجميعات النفقات المعلقة ليتم تحديد الجزء من هذه التجميعات الذي شارك في الفترة المحاسبية.

6 - التحقق والدليل الموضوعي:

يرى الكاتبان أن الفضل يعود للمراجعة المهنية منذ أيامها الأولى في انكلترا في تأكيد مصادرة التحقق والدليل الموضوعي لإثبات صحة العمليات المسجلة في الدفاتر، فالإيرادات لا يجوز إثباتها بالدفاتر إلا على أساس دليل موضوعي متمثل في عملية بيع حقيقية لأشخاص مستقلين عن المشروع، والمصروفات لا يجوز تسجيلها بالدفاتر إلا بناءً على مستند مؤيد للعملية، وهذا الدليل هو الأساس الذي يمكن عن طريقه التحقق من صحة العمليات المسجلة بالدفاتر، ويقصد بالتحقق مبدئياً تقديم الحقائق واختبار دقة هذه الحقائق، والدليل هو الوسيلة المؤدية للوصول إلى الحقيقة أو تقديم الإثبات، أما أقصى درجات الموضوعية فهي في رأيهما المستند الخارجي المتمثل في فاتورة الشراء للحصول على أصل أو خدمة، حيث يعزز ذلك مبدأ التكلفة التاريخية الشائعة في الممارسة التقليدية.

ومع ذلك فإن الدليل الخارجي لا يقدم حلاً لتوزيع النفقات بين مدد محاسبية مختلفة، ولا بد من الاعتماد عندئذٍ على التقديرات الشخصية.

وقد قدم الأستاذ يوجي إيجيري في عام 1980 مراجعة لهذا الكتاب المهم، وبين تأكيداً على منفعة المعلومات المحاسبية، وعلى الرغم من أن هذا الكتاب قد أورد التحقق والدليل الموضوعي على أنه المصادرة الأخيرة من مصادرات المحاسبة فإن إيجيري يعتقد أنها المصادرة الأولى من حيث الأهمية، أما المصادرات الخمس الأخرى فهي تقدم دعماً للمصادرة المذكورة؛ إذ إن الدليل الموضوعي يضمن في رأيه الأمانة في الأرقام، وإن المخاطرة الناجمة عن الأرقام تمثل مجرد تجميعات في الأسعار هي أقل من الاعتماد على تقديرات شخصية، وتأتي بعد المصادرة السادسة من حيث الأهمية، المصادرة الخامسة المتعلقة بقياس الربح الدوري، ويأتي بعدها المصادرة الرابعة تتبع التكاليف ثم المصادرة الثالثة اعتبارات القياس فالمصادرة الثانية استمرار المشروع وأخيراً الشخصية المعنوية. وقد أكد إيجيري أن هذا الكتاب اعتمد التكلفة التاريخية على أنها المبدأ الأساسي في تقويم الأصول

والالتزامات، وإن هذا المبدأ قد دعم بمفاهيم ومصادرات مختلفة من دون أن يناقش أية نظرية خاصة للقيمة.

عارض هذا الكتاب أي خروج عن التكلفة التاريخية بما في ذلك تقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل؛ لأنه لا ينسجم مع تجمعات أسعار التكلفة التاريخية ويخل بالمقارنة، كما أنه ينسجم مع الحيطة والحذر في العام الأول، ويتعارض معه في العام الثاني؛ لأن بضاعة أول المدة في العام الثاني هي بضاعة آخر المدة في العام الأول.

ثالثاً- وضع الأستاذ ليتلتون في عام 1953 كتيباً آخرًا بعنوان: بنية نظرية المحاسبة بين فيه:

أ- أن المحاسبة هي فرع مستقل ومتماشك من فروع المعرفة له نظريته المستقلة.

ب- أن هذه النظرية تهتم أساساً بالعلاقات التفسيرية بين المفاهيم المحاسبية المختلفة.

ت- أن الإفصاح المحاسبي يهتم بقوائم مالية ذات غرض عام.

ث- المنهج المحاسبي هو تاريخي براجماتي.

رابعاً- جاء في التقرير الصادر عن مجمع المحاسبة الأمريكي (AAA) في عام 1957 أن المبادئ الأساسية للمحاسبة (المصادرات) هي:

أ- الوحدة المحاسبية Business entity

ب- استمرار المشروع Enterprise Continuity

ت- القياس النقدي Money Measurement

ث- التحقق Realization

وقد تلا هذا التقرير تقريران صدرا عن هذا المجمع (AAA)، الأول خاص بتقويم المخزون السلعي والآخر خاص بتقويم الأصول المعمرة، وقد عرف الأصل في هذين التقريرين على أنه كمية من الخدمات المتوقعة، مما هيا لقبول فكرة تقويم المخزون السلعي بالتكلفة الاستبدالية Replacement Cost وتقويم الأصول المعمرة بالتكلفة الجارية Current cost.

خامساً - بيان النظرية الأساسية للمحاسبة ASOBAT:

صدر هذا البيان عن مجمع المحاسبة الأمريكي AAA في عام 1966، وقد مثل تحولاً مهماً في أعمال المجمع المذكور، فقد كان هذا البيان وصفاً ومعياريًا بطبيعته، عارضاً القواعد أو المداخل العامة لتسجيل العمليات وعرض القوائم المالية. ويرى البيان أن المحاسبة معنية بحاجات المستخدمين؛ لذلك فإن مجموعة من الأهداف التي تلبي هذه الحاجات تشكل خلفية نظرية المحاسبة، تعمل تحت هذه الأهداف وبما يحققها مجموعة من المعايير والإرشادات الداعمة لها، وقد انطلق البيان من أن المحاسبة تهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الأغراض الآتية:

- أ- اتخاذ قرارات تتعلق باستخدام الموارد المحددة، وتحديد الأهداف والغايات.
 - ب- توجيه الموارد الاقتصادية والبشرية في المنظمات والرقابة عليها بطريقة فاعلة.
 - ت- المحافظة على الموارد الواقعة تحت الحراسة والتقرير عنها.
 - ث- الانسجام مع الوظائف الاجتماعية والرقابية، كالاهتمام بتقديم البيانات القابلة للتصديق للدوائر الضريبية والتخطيطية.
- وقد ركز البيان معظم اهتمامه على المعايير التي تهدف إلى تقويم المحاسبة من خلال القوائم المالية بالدرجة الأولى، هذه المعايير هي:

1 - المنفعة Relevance:

وتهدف إلى تقديم البيانات اللازمة لخدمة القرارات التي يتخذها المستخدمون المختلفون للقوائم المالية، وهي تتبع من تلبية الأهداف الأربعة التي سبق بيانها، بحيث يمكن أن ينظر إلى المنفعة على أنها المعيار الأول والقضية المهمة في المحاسبة؛ بسبب اختلاف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية واختلاف الخلفيات الثقافية لهذه الأطراف.

2 - قابلية التحقق Verifiability:

وهو مقابل للموضوعية، وهو بالتالي مظهر من مظاهر القياس، وإن اختيار نظام قياس كلي، يجب أن يعتمد عمله على المنفعة المتوخاة من البيانات المقدمة.

3 - عدم التحيز Freedom from Bias:

نظراً لتعارض المصالح بين المستخدمين والإدارة، فإن الحاجة تدعو إلى ضمان عدم تحيز الإدارة أو المحاسب عند إعداد القوائم المالية.

4 - الكمية Quantifiability:

تبدو الكمية على أنها ذات صلة وثيقة بالنظرية العامة للقياس، إذ أشار البيان إلى "أنه يمكن القول إن الاهتمام الأساسي إذا لم يكن الاهتمام الكلي للمحاسبين هو في الكمية والبيانات الكمية".

كما عرض البيان إرشادات عامة هي:

-الملاءمة مع الاستخدام المتوقع.

-الإفصاح عن العلاقات ذات المغزى.

-إدخال المعلومات المتعلقة بالبيئة.

-الاستمرار في اتباع الممارسة نفسها عبر الزمن.

ويبدو واضحاً أن هذا البيان مثل نقطة تحول في أسلوب صياغة النظرية، إلا أن هيئة الإشراف على الشركات المساهمة المدرجة في السوق المالي في الولايات المتحدة تراجعت مؤخراً عن مصطلح معايير في مجال التدقيق لتعود إلى المبادئ (القاضي، دحدوح، قريط 2013 ص 19)

وإذا كان مجمع المحاسبة الأمريكي AAA هو الجهة الأكثر اهتماماً بوضع نظرية للمحاسبة تعتمد على المنطق، فقد أدرك منذ عام 1977 أنه لا بد من دراسة الطريقة أو المنهج الذي يتم بموجبه اشتقاق المبادئ الأساسية للمحاسبة، وقد كان ذلك بمثابة اعتراف من المجتمع بأن عدم وجود نظرية متفق عليها بين المحاسبين؛ إنما يعود إلى عدم صلاحية المنهج المتبع [P43, Keller and Zeff].

وفي البيان الرابع الذي أصدره المجمع في عام 1977 تحت عنوان: "نظرية المحاسبة ومدى قبول النظرية" [Hakansson, 717-724 PP] أوضح البيان المذكور أنه لا يحاول وضع نظرية مقبولة دولياً؛ بل هو تقرير حول تلك النظرية ومدى قبولها... وأوضح التناقض القائم بين النظريات المتعلقة بالتقارير الخارجية من حيث اعتمادها وجهة نظر مستخدم المعلومات أو معدها.

وأوضح البيان المذكور أن أهم صعوبة في طريق وضع نظرية للمحاسبة هو الاعتماد على الإقناع المنطقي وليس على المنطق التجريبي؛ إذ مهما يكن النموذج النظري، فإن فروضه يجب أن تكون عرضة للتجريب أي أنه تبني المنهج التجريبي.

وقد صنف البيان المناهج المختلفة لبناء نظرية المحاسبة إلى:

أ- مناهج تقليدية ضمن إطار المدخل المعياري الموجه أساساً إلى السوق المالية، ويهدف أساساً إلى قياس الدخل والثروة؛ مما يؤدي إلى بحث نماذج القياس البديلة كالتكلفة التاريخية والتكلفة الجارية، وأثر ذلك في دخل المشروع وثروته.

ب-منهج اتخاذ القرارات، وهنا يتم التركيز على احتياجات مستخدمي التقارير المالية من حيث طبيعة المعلومات التي يحتاجون إليها وقدرتهم على تشغيل المعلومات واستخدامها ، وهذا يفترض:

- وجود نماذج قرارات مختلفة على المحاسبة تلبية احتياجاتها.
- التأثير بسلوك متخذي القرارات.
- العمل بمقتضيات اقتصاد المعلومات على أساس افتراض أن المعلومات ما هي إلا سلعة اقتصادية لها تكلفة وتقدم منافع محددة.
- أما مجمع المحاسبين الأمريكيين فقد أسهم هو الآخر بدراسة بناء نظرية المحاسبة بالرغم من أن هدفه الأساسي هو تدقيق الحسابات؛ إذ إن تقرير المدقق يشير إلى المبادئ أو المعايير التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها، ولعل أهم المحاولات في هذا المجال:

أولاً - سلسلة الدراسات المحاسبية الأولى ARS1:

قدم هذه السلسلة (ARS1) Accounting research studies 1 الأستاذ Maurice Moonitz بتكليف من مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) وقدم من خلالها المصادرات الأساسية للمحاسبة في كتاب يحمل العنوان نفسه صدر عام 1961، وقد قسم هذا الكتاب المصادرات إلى الأقسام الآتية:

- 1 - مصادرات تنسب إلى المحيط الاقتصادي والسياسي:
- 1 - أ: الكمية: تساعد البيانات الكمية على اتخاذ القرارات الاقتصادية؛ أي على اتخاذ الخيارات بين البدائل، وهكذا فإن الأنشطة تربط بشكل دقيق بالنتائج.
- 1 - ب: التبادل: يتم توزيع معظم السلع والخدمات التي تنتج عن طريق التبادل، ولا تستهلك مباشرة من قبل المنتج.

1 - ج: الشخصيات المعنوية (وتشمل تحديد الشخصية المعنوية): يقوم النشاط الاقتصادي على وحدات معينة أو شخصيات معنوية، وإن أي تقرير عن النشاط يجب أن يحدد بوضوح الوحدة الخاصة المشمولة به.

1 - د: الدورة الزمنية: يقوم النشاط الاقتصادي على فترات زمنية محددة وإن أي تقرير عن ذلك النشاط يجب أن يحدد بدقة الفترة المشمولة.

1 - هـ: وحدة القياس: النقود هي المعادل العام للسلع والخدمات، بما في ذلك العمل والموارد الطبيعية ورأس المال، وإن أي تقرير محاسبي يجب أن يوضح ما هي العملة المستخدمة.

2 - مصادرات تتبع من مجال المحاسبة نفسه:

2 - أ: القوائم المالية (تتعلق بـ 1-أ): يتم التعبير عن نتائج العملية المحاسبية من خلال مجموعة من القوائم المالية المرتبطة بها أساساً، حيث تتسجم بعضها مع بعض، وتتطلب من البيانات المحاسبية نفسها.

2 - ب: أسعار السوق (تتعلق بـ 2-ب): تعتمد البيانات المحاسبية على الأسعار المشتقة من الماضي، والتبادل الحاضر أو المستقبل الذي يأخذ مكانه بالفعل أو يتوقع حدوثه.

2 - ج: الشخصية المعنوية (تتعلق بـ 1-ج): تعبر نتائج العملية المحاسبية عن وحدات أو شخصيات معنوية.

2 - د: غير النهائية (تتعلق بـ 1-د): إن نتائج العمليات للفترات القصيرة من الزمن هي غير نهائية، عندما يكون التخصيص بين الدورات الماضية والحاضرة والمستقبلية مطلوباً.

3 - المقتضيات:

3 - أ: استمرار المشروع: في غياب الدليل المعاكس، يجب أن ينظر إلى الشخصية المعنوية على أنها باقية في ممارسة نشاطها لفترة غير محددة، أما وجود

دليل على أن الشخصية المعنوية لها حياة محددة، فيجب ألا ينظر إليها على أنها باقية أو مستمرة في ممارسة نشاطها لفترة غير محددة.

3 - ب: الموضوعية: إن التغيرات في الأصول والالتزامات، وأي تأثيرات متعلقة بها في النفقات أو الإيرادات والأرباح المحتجزة وما إلى ذلك، يجب ألا تعطي إدراكاً رسمياً في الحسابات قبل تلك الفترة من الزمن، حيث يمكن أن تقاس بموضوعية.

3 - ج: الاستمرار: إن الإجراءات المستخدمة في المحاسبة لشخصية معينة يجب أن تكون ملائمة لقياس مركزها ونشاطاتها، ويجب أن تتبع بشكل مستمر من فترة إلى أخرى.

3 - د: ثبات وحدة القياس: يجب أن تعتمد التقارير المحاسبية على وحدة قياس ثابتة.

3 - هـ: الإفصاح: يجب أن تفصح التقارير المحاسبية عما هو ضروري لجعل هذه التقارير غير مضللة.

لم تلق هذه المصادرات رد فعل كبير في الأوساط المهنية، سواء أكان بتأييدها أو معارضتها كما لم تتخذ هيئة المبادئ المحاسبية منها أي موقف يذكر، وكان الناس ينتظرون نشر الدراسة التي تبعثها حول مبادئ المحاسبة قبل إصدار أي حكم.

ثانياً - سلسلة الدراسات المحاسبية الثالثة ARS3:

كانت مجموعة غير نهائية من مبادئ المحاسبة في مشروعات الأعمال نشرت في عام 1962 من قبل Robert Sprouse and Maurice Moonitz، وقد أشارت هذه الدراسة إلى أنها تتعلق أساساً بالقوائم المالية الرسمية التي تجعلها متاحة للأطراف الأخرى على أنها تمثل المشروع من قبل الإدارة، وأشارت إلى أن

"المصادرات الأساسية للمحاسبة" موضوع الدراسة الأولى ARS1 هي جزء متمم من هذا البيان في مبادئ المحاسبة.

كما أردفت الدراسة أن المبادئ العامة للمحاسبة يجب ألا تشكل أساساً بهدف تسوية السياسات المعتمدة في مجالات أخرى (كالإدارة المالية، الضرائب) من دون الاهتمام بمقدار قوة هذه السياسات أو الرغبة فيها؛ بل إن المحاسبة تأخذ قوتها الحقيقية من نزاهتها بين مطالب أصحاب المصالح المتنافسة، وإن وظيفتها الملائمة تشتق من قياس الموارد لشخصية معنوية معينة وقياس التغيرات في هذه الموارد، وإن مبادئها يجب أن تهدف إلى إنجاز هذه الوظائف.

إن المبادئ التي تم تطويرها في هذه الدراسة هي كالآتي:

1. يعزى الربح الدوري إلى عملية نشاط المشروع ككل، وإن أي قاعدة أو إجراء يخص الربح إلى جزء من العملية الكلية يجب أن يعاد النظر فيه باستمرار لتحديد المدى الذي يدخله مثل هذا التخصيص في التقرير عن مقدار الربح المتعلق بفترة معينة من الزمن.

2. يجب أن يتم تصنيف تغيرات الموارد إلى المقادير التي تعزى إلى الآتي:

أ- تقود تغيرات سعر النقود (تغيرات مستوى الأسعار) إلى إعادة عرض رأس المال، ولكن لا تقود إلى الإيرادات أو النفقات.

ب- تعد التغيرات في تكلفة الاستبدال (أقل أو أكثر من مستوى الأسعار) عناصر في الربح والخسارة.

ت- إن البيع أو التحويلات الأخرى أو التحقق من صافي القيمة البيعية كلها تؤدي إلى إيرادات أو مكاسب.

ث- أسباب أخرى كزيادة القيمة أو اكتشاف موارد طبيعية غير معروفة في السابق.

3. يجب أن يتم تسجيل سائر أصول المشروع سواء تم الحصول عليها عن طريق استثمارات المالكين أم الدائنين أو بوسائل أخرى، في الحسابات ويقرر عنها في القوائم المالية، وإن وجود الأصل هو مستقل عن طريقة الحصول عليه.

4. إن مشكلة القياس (التسعير والتقييم) للأصول هي مشكلة قياس الخدمات المستقبلية وتتضمن على الأقل ثلاث خطوات:

أ- تحديد إذا ما كانت الخدمات المستقبلية موجودة، مثلاً المبنى مهياً لتقديم مساحة للنشاط الصناعي.

ب- تقدير مقدار الخدمات، مثلاً المبنى يمكن أن يستخدم لمدة عشرين عاماً أو أكثر، أو لمدة تقدر بنصف حياته الكلية.

ج- اختيار الطريقة أو الأساس أو الصيغة لتسعير (تقييم) مقادير الخدمات التي يتم الوصول إليها في (ب) أعلاه.

وبصورة عامة إن اختيار أساس التسعير يؤخذ من بدائل أسعار التبادل الثلاثة الآتية:

- سعر التبادل الماضي، أو تكلفة الحصول على الأصل أو أي أساس مبدئي آخر. عند استخدام هذا الأساس، فإن أرباح هذا الأصل أو خسائره لا تظهر إلا عند البيع أو أي تحويل آخر من المشروع.

- سعر التبادل الجاري أي تكلفة الاستبدال، عند استخدام هذا الأساس فإن أرباح الأصل المسعر وخسائره يمكن إدراكها في مرحلتين: المرحلة الأولى تدرك جزءاً من المكاسب أو الخسائر في فترة أو فترات منذ الحصول على الأصل إلى وقت الاستخدام أو التخلي عن الأصل، أما المرحلة الثانية تدرك باقي المكاسب أو الخسائر في وقت البيع أو التحويل خارج الوحدة المحاسبية، وتقاس عن طريق الفرق بين البيع وتكلفة الاستبدال، وتبقى

هذه الطريقة طريقة تكلفة، وإن سعر الأصل المسعر على هذا الأساس يعالج على أنه عامل تكلفة بانتظار التخلي عن الأصل.

- سعر التبادل المستقبلي: أي سعر البيع المتوقع، عند استخدام هذا الأساس، فإن الأرباح والخسائر تكون قد تحققت في الدفاتر سابقاً، وإن أي أصل يسعر على هذا الأساس يعالج وكأنه تم بيعه، وتحويله من المشروع (متضمناً التحول إلى نقدية) فيما عدا أي فائدة تتعلق بمرور الزمن.

د- إن التسعير (التقييم) الملائم للأصول، وتوزيع الأرباح على الفترات المحاسبية يعتمد إلى حد بعيد على تقديرات المنافع الحالية والمستقبلية من دون وضع الأسس المستعملة لتسعير الأصل في الحساب، وإن الحاجة إلى التقدير لا مناص منها ولا يمكن الحد من تأثيرها عن طريق تبني أية صيغة للتسعير.

1 - يجب أن تظهر سائر الأصول النقدية أو الحقوق النقدية بقيمتها الحالية المحسومة أو ما يعادلها، وإن معدل الفائدة المستخدم في عملية الحسم هو معدل السوق المأخوذ به في تاريخ حيازة الأصل، وإن عملية الحسم ليست ضرورية في حالة أوراق القبض قصيرة الأجل حينما يكون أثر الفائدة بسيطاً، إلا أن أوراق القبض يجب أن تخفّض بمسموحات تقابل العناصر غير القابلة للتحصيل، على أن تقدر تكاليف التحصيل وتسجل في الحسابات.

إذا كانت الحقوق النقدية غير مؤكدة بالنسبة لوقت المبلغ المتوقع أو مقداره، فيجب أن تسجل بقيمتها السوقية الجارية، وإذا كانت القيمة السوقية الجارية غير مؤكدة أو غير قابلة للتحقق، فإن هذه الأصول يجب أن تظهر بالتكلفة.

2 - يجب أن يسجل المخزون السلعي القابل للبيع في الوقت الحاضر وبأسعار معروفة وبتكاليف يمكن التنبؤ بها في الوقت الحاضر للتخلي عنه بالقيمة البيعية

الصافية، وإن الإيرادات المحسوبة تؤخذ على أساس الوقت نفسه، أما عناصر المخزون الأخرى فيجب أن تسجل بتكلفة الاستبدال الجارية، والمكاسب أو الخسائر الناجمة عن ذلك بشكل منفصل، عن المحاسبة عن المخزون السلعي في كلا الأسلوبين سوف تؤدي إلى تسجيل الإيرادات أو الخسائر قبل إقرار ذلك بالبيع، ولكنها مع ذلك تمثل عناصر من صافي الربح (أو الخسائر) عن الفترة التي تحدث فيها.

أما تكاليف الحياة فيمكن أن تستخدم عندما تقترب من التكلفة الجارية (الاستبدال)، كما هو الحال تقريباً عندما تكون أسعار الوحدة من المخزون السلعي ثابتة نسبياً وحركة المخزون سريعة، وفي الحالات جميعها إن أساس التقييم المستخدم فعلاً يجب أن يكون موضوعاً للمراجعة (التحقق) من قبل باحث آخر مؤهل.

3 - يجب أن تسجل كل عناصر الآلات والتجهيزات قيد الاستعمال، أو موضوعة كبديل جاهز للاستعمال، بتكلفة الحياة أو البناء، مع تعديلات ملائمة تعود إلى تأثير القوة الشرائية للنقد إما في القوائم الأساسية أو في قوائم مساعدة. وفي التقارير الخارجية يجب أن يعد التقرير عن الآلات والتجهيزات بتكاليف الاستبدال الجارية، وعندما تحدث حوادث ذات مغزى، كإعادة التنظيم للمشروع، أو إدماجه بشخصية معنوية أخرى، أو عندما يصبح شركة تابعة أو قابضة، وحتى في غياب الحادث ذي المغزى، فإن الحسابات يمكن أن يعد التقرير عنها في فترات زمنية دورية ربما خمس سنوات، وإن تطوير أرقام قياسية مرضية لتكاليف البناء ولأسعار الآلات والتجهيزات سوف تساعد جوهرياً في إعداد الحساب لتكاليف الاستبدال المسوغة، العملية، والموضوعية.

4 - الاستثمارات (بالتكلفة أو على أساس آخر) في الخطوط الإنتاجية والتجهيزات يجب أن تستهلك رأسمالياً على طول الفترة الإنتاجية المقدرة، وإن أساس تبني

طريقة معينة للاستهلاك الرأسمالي لأصل معين يجب أن تكون قابليتها لإنتاج تخصيص معقول تتسجم مع التدفق المتوقع للمنافع التي يقدمها الأصل.

5- يجب أن تسجل الأصول غير الملموسة كالبراءات، وحقوق الاختراع ونفقات البحث والتطوير والشهرة بالتكلفة، مع تعديلات ملائمة لمقابلة تأثير تغيرات القوة الشرائية للنقد سواء أكان ذلك في القوائم الأساسية أم في قوائم مساعدة، وإن العناصر ذات الفترة المحدودة يجب أن تستهلك رأسمالياً كنفقات على طول حياتها المقدرة، أما العناصر ذات الفترة غير المحددة فيجب أن تستمر كأصول من دون استهلاكها.

هـ- يجب أن تسجل كل الالتزامات على المشروع في الحسابات، ويقرر عنها في القوائم المالية؛ تلك الالتزامات يجب أن تقاس بقيمتها الحالية للمدفوعات المستقبلية أو ما يعادلها، على أن يستخدم سعر الفائدة السوقية عند حدوث الالتزام في عملية حساب الحسم وفي عملية الاستهلاك الرأسمالي للحسم والعلاوة، وإن الحسم والعلاوة هما مصطلحان فنيان يتعلقان بقضية السعر ومعالجته للمقدار الأساسي، ولذلك فيجب أن يربطاً بالمقدار الأساسي في القوائم المالية بشكل وثيق.

و- يجب أن تقاس تلك الالتزامات السلعية أو الخدمية (غير النقدية) بسعر البيع المتفق عليه، وتستحق الأرباح في هذه الحالات عند تقديم الخدمة أو إنتاج أو تسليم السلعة.

ي- يجب أن يتم تصنيف حملة أسهم الملكية في الشركة المساهمة إلى رأس مال مستثمر وأرباح محتجزة (فائضاً محتجراً) ويجب تصنيف رأس المال المستثمر بدوره بحسب مصدره.

- ويجب أن تتضمن الأرباح المحتجزة المقدار المتراكم من الأرباح الصافية والخسائر الصافية، ناقصاً حقوق التوزيع، وناقصاً المبالغ المحولة إلى رأس المال المستثمر.

- يجب في مشروع غير مساهم اتباع الخطة نفسها، ولكن البديل المقبول الأوسع انتشاراً هو التقرير عن الفائدة الإجمالية لكل مالك، أو مجموعة من المالكين في تاريخ الميزانية.

- يجب أن تكشف قائمة نتائج العمليات عن عناصر الربح بتفاصيل كافية لتسمح بالمقارنات وأعمال التفسيرات، ويجب تصنيف البيانات للوصول إلى هذا الهدف على الأقل إلى: إيرادات، نفقات، مكاسب أو خسائر:

✓ تمثل الإيرادات بصورة عامة لمشروع ما خلال الفترة المحاسبية قياس القيمة التبادلية للمنتجات (من السلع والخدمات) التي أنتجها المشروع خلال تلك الفترة.

✓ يقال بشكل عام، إن النفقات تقيس تكاليف الإيرادات المتحققة، ويمكن أن ترتبط مباشرة بالإيرادات التي أنتجت العمليات ذاتها (تكاليف الإنتاج) أو بالفترة المحاسبية التي ظهر فيها الإيراد (تكاليف الفترة).

✓ تتضمن المكاسب عناصر كنتائج حياة المخزون خلال ارتفاع الأسعار، بيع الأصول (غير المخزون السلعي) بأكثر من القيمة الدفترية، أو معالجة الالتزامات بأقل من القيمة الدفترية، وتشمل الخسائر عناصر كنتائج حياة المخزون خلال انخفاض الأسعار، وبيع الأصول (غير المخزون) بأقل من القيمة الدفترية، ومعالجة الالتزامات بأكثر من القيمة الدفترية وعبء الالتزامات الناتج عن دعاوى أمام المحاكم.

ولا يتسع المجال هنا لتقويم هذه الدراسة بشكل مفصل، إلا أنها تلقت انتقادات لاذعة من جهات مختلفة، وعقب نشر هذه الدراسة قدّم تسعة أعضاء من جملة

اثني عشر عضواً من لجنة المشروع الاستشاري المتعلق بمصادرات ومبادئ المحاسبة ملاحظات شخصية حول الدراسة، وقد كان احدها فقط إيجابياً، أما الباقي فكانت سلبية.

وقد عبر البيان الذي أصدرته هيئة المبادئ المحاسبية عن رأي الهيئة بتلك الدراسة حيث قالت: "تعتقد الهيئة بأنه بينما تشكل هاتين الدراستين (1 و3) مساهمة قيمة في الفكر المحاسبي، فإنها تختلف بشكل جذري مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في هذا الوقت".

وقد كانت هذه الملاحظات بمثابة رفض من الهيئة التي تمثل المهنة والمجتمع المالي لهاتين الدراستين، مما أدى إلى وضعهما على الرف، كما أدى رفض المهنة لهاتين الدراستين إلى عزوف الهيئة عن محاولة وضع مبادئ محاسبية مبنية على دراسة منطقية منهجية تجعل هذه المبادئ ثابتة نسبياً وغير قابلة للمساومات، بالتالي استمرار الهيئة في إصدار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وقد وصفت سلسلة الدراسات المحاسبية الرابعة الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين هذه المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بقولها:

"إن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الوقت الحاضر هي نتيجة عملية التقويم المستمر التي يمكن أن يتوقع أن تستمر في المستقبل، وإن التغيرات يمكن أن تحدث في أي مستوى للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً...إن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بصورة عامة تتغير كرد على تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية، للمعرفة الجديدة والتكنولوجيا الجديدة ولتطلبات المستخدمين لمعلومات مالية أكثر خدمة، وإن الطبيعة المتحركة للمحاسبة المالية وقابليتها للتغير لتلبية تغير الظروف، تجعلها قادرة على المحافظة على منفعة المعلومات المقدمة وزيادتها".

1 - 5: محاولات الرواد المعاصرين:

لعل انتشار المعايير المهنية في دول العالم والتتسيق الدولي الذي أدى إلى الوصول إلى المعايير الدولية، كل ذلك أدى إلى ركود نسبي في بحوث نظرية المحاسبة. ومع ذلك ما زال البحث في نظرية المحاسبة مستمراً، ولعلنا نستعرض فيما يلي أهم الاتجاهات الأكاديمية المعاصرة في هذا المجال:

أولاً - دراسة الكاتب التونسي أحمد بلقاوي:

يعدّ كتاب نظرية المحاسبة الذي قدمه أستاذ المحاسبة في جامعة البنيوي Ahmed Riahi-Belkaoui من أكثر كتب نظرية المحاسبة شهرة في المرحلة المعاصرة.

دعا Belkaoui إلى وجود مدخلين لبناء النظرية المحاسبية، تقليدي ومعاصر، أخذاً في الحسبان أن عملية بناء نظرية للمحاسبة يتطلب تبرير الممارسات المحاسبية الموجودة في الواقع العملي، وأن الهدف الأساسي من مداخل بناء النظرية المحاسبية (التقليدية والمعاصرة) هو نفسه وهو: تطوير إطار مفاهيمي لما يجب أن يقوم به المحاسبون أو لما هو متوقع أن يقوموا به.

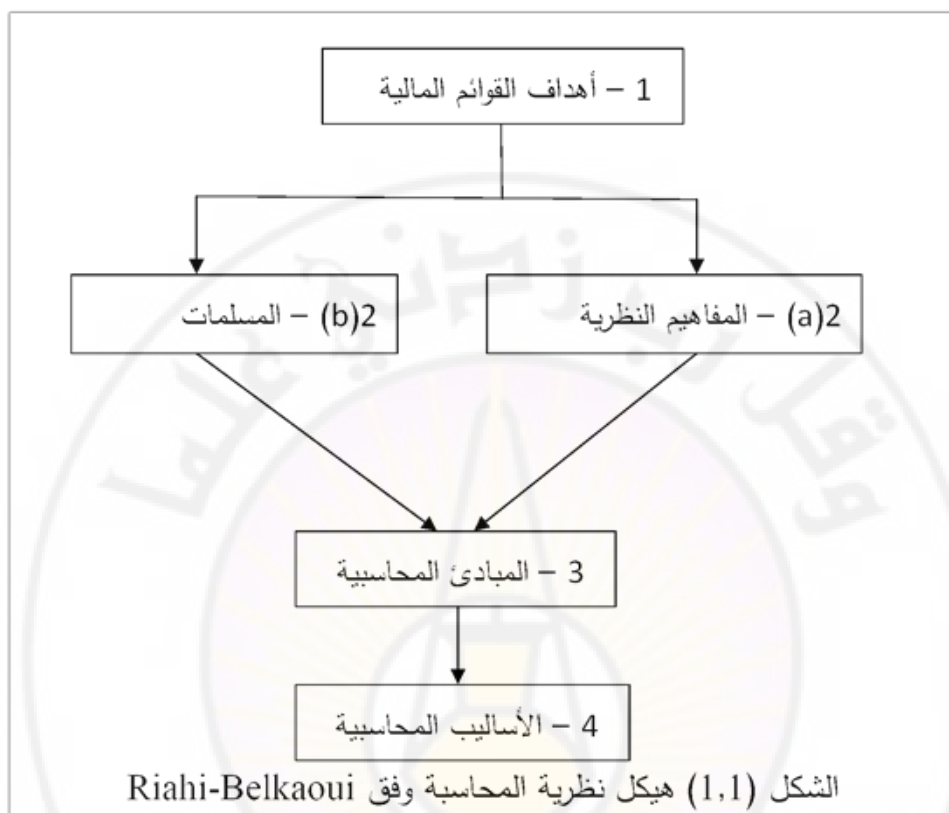
وحدد مفهوم النظرية على أنها تتضمن مقدمات أو قضايا Propositions تربط بين المفاهيم في شكل فروض يتم اختبارها. والعناصر الداخلة في النظرية هي: المفاهيم، المقدمات، الفروض، وهذه العناصر ترتبط معاً في إطار منظم لتمكن من التفسير والتنبؤ. إذ إن جوهر النظرية يتمثل في الفروض التي تمثل بدورها مجموعة من المقدمات أو القضايا المرتبطة معاً بشكل منظم. فوجود نظام متماسك من الأهداف والافتراضات هو أمر ضروري للوصول إلى معايير متناسقة تحدد كل من: طبيعة، وظيفة، ومجال القوائم المالية، وأساليب إعداد تلك القوائم وتقديمها.

بكلمات أخرى، يجب أن تتم عملية وضع المعايير المحاسبية استرشاداً بنظرية محاسبية مقبولة عموماً.

وتتضمن عملية بناء النظرية المحاسبية والتحقق تحديد أهداف المحاسبة واختيارها والقوائم المالية وتحديد عناصر القوائم المالية والخصائص التي يجب أن تتصف بها تلك العناصر، إضافة إلى تحديد وحدة القياس الملائمة لتلك العناصر.

ووفقاً لـ Belkaoui فإنه أياً كانت المناهج أو المداخل المستخدمة في صياغة نظرية المحاسبة (استقرائي أو استنباطي، معياري أو وصفي)، فإن "هيكل نظرية المحاسبة The structure of Accounting Theory" يتكون من أربعة عناصر أساسية، هي:

1. أهداف القوائم المالية.
2. المسلمات والمفاهيم النظرية للمحاسبة.
3. المبادئ المحاسبية الأساسية.
4. الأساليب المحاسبية التي تشتق من المبادئ المحاسبية.



وأوضح Belkaoui ذلك كالآتي:

1 - أهداف القوائم المالية:

تتمثل الحدود العامة لنظرية المحاسبة على أنها قياس البيانات وتوصيلها التي تفصح عن الأنشطة الاقتصادية التي تتكون من ثلاثة عناصر:

أ- بيانات تفصح عن النشاط الاقتصادي.

ب- قياس البيانات التي تكشف عن النشاط الاقتصادي.

ت- توصيل البيانات التي تفصح عن النشاط الاقتصادي.

ولا يعتمد الإدراك الكامل لمجال المحاسبة الحالي والمستقبلي بشكل كامل على الأساليب المحاسبية فقط، وإنما أيضاً على هيكل النظرية المحاسبية التي تشتق منها تلك الأساليب.

2 - بيان بالمسلمات والمفاهيم النظرية للمحاسبة التي تتعلق بالافتراضات البيئية للمحاسبة وطبيعة وحدة المحاسبة. وتشتق هذه المسلمات والمفاهيم النظرية من الأهداف المحددة.

فالمسلمات المحاسبية Accounting Postulates هي بيانات بيئية بذاتها Self-evident أو بديهيات Axioms مقبولة بشكل عام نتيجة التزامها بأهداف القوائم المالية. ويجب أن تصف أو تصوّر البيئة القانونية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يجب أن تعمل فيها المحاسبة. ويرأي Riahi-Belkaoui مسلمات (مصادرات) للمحاسبة هي:

أ- افتراض الوحدة المحاسبية.

ب- افتراض الاستمرارية.

ت- افتراض الفترة المحاسبية.

أما المفاهيم النظرية فهي أيضاً بيانات بيئية بذاتها أو بديهيات كما نلق القبول العام من خلال اتساقها أو التزامها بأهداف القوائم المالية، إلا أنها تصوّر طبيعة الوحدات المحاسبية التي تعمل في ظل اقتصاد حر قائم على الملكية الخاصة. وعدّ Riahi-Belkaoui أن المفاهيم النظرية للمحاسبة تتكون من:

أ- نظرية حقوق الملكية Proprietary Theory.

ب- نظرية الشخصية المعنوية Entity Theory.

ت- نظرية الأموال المخصصة Fund Theory.

3 - بيان بالمبادئ المحاسبية الأساسية التي تعتمد على كل من: المسلمات والمفاهيم النظرية. والمبادئ المحاسبية هي قواعد قرار عام تشتق من كل من:

الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة، وهذه المبادئ تحكم تطوير الأساليب المحاسبية. حيث عدد Riahi-Belkaoui المبادئ المحاسبية الآتية:

أ- مبدأ التكلفة.

ب- مبدأ الإيراد.

ت- مبدأ المقابلة.

ث- مبدأ الموضوعية.

ج- مبدأ الاتساق Consistency.

ح- مبدأ الإفصاح الكامل.

خ- مبدأ التحفظ (الحيطه والحذر).

د- مبدأ الأهمية النسبية.

ذ- مبادئ القابلية للمقارنة والتوحيد.

4 - هيكّل من الأساليب المحاسبية التي تشتق من المبادئ المحاسبية. وهذه الأساليب هي قواعد محددة مشتقة من المبادئ المحاسبية التي يجب تطبيقها عندما تواجه الوحدة المحاسبية صفقات أو أحداث محددة.

ثانياً- دراسة Schroeder et al:

عدت هذه الدراسة أن الهدف من النظرية هو: "التفسير والتنبؤ"، وبالتالي فإن أحد الأهداف الأساسية للنظرية في أي مجال هو إيجاد كم معرفي محدد يتم تجميعه بصورة منتظمة، وتنظيمه والتحقق منه بدرجة تجعله يوفر إطاراً مرجعياً للتصرفات المستقبلية.

وقسمت النظريات إلى نوعين رئيسيين: نظريات معيارية ونظريات إيجابية، معتمدة في توضيح مضمون النظرية الإيجابية على طبيعة النظرية وفق مدرسة Rochester، فالنظرية الإيجابية في رأيهم هي النظرية التي "تفسر ما هو كائن"،

أما النظرية المعيارية فتفسر "ما يجب أن يكون"، آخذة في الحسبان أنه يفترض في الحالة النموذجية عدم وجود مثل هذا التمييز بين كلا النوعين المحددين للنظرية. أما الهدف من النظرية المحاسبية فهو: "توفير مجموعة من المبادئ والعلاقات التي تقدم تفسيراً للممارسات الملحوظة والتنبؤ بالممارسات غير الملحوظة" [هذا تطابق حرفي مع مضمون النظرية الإيجابية وفق مدرسة Rochester]، ولتوضيح ذلك عدت الدراسة أن النظرية يجب أن تكون قادرة على تفسير لماذا تختار المنشأة طرق محاسبية من دون غيرها، والتنبؤ بخصائص المنشآت التي تختار مختلف الطرق المحاسبية، أضف إلى ذلك أنه يجب أن تكون مثل هذه النظرية قابلة للتحقق من خلال البحث المحاسبي.

وعدت تلك الدراسة أن معظم النظريات المحاسبية هي نظريات معيارية ذلك لأنها تعتمد على أهداف محددة للتقرير المالي، وانتقدت المدخل المعياري آخذة في الحسبان أن البحوث والنظريات المعيارية [قبل تطوير إطار العمل المفاهيمي من قبل FASB] كان لها أثر محدود في التعليم المحاسبي، حيث كان يتم التركيز على تدريس الممارسات القائمة كونها أفضل نموذج، ولم تناقش الطرق الأفضل من الناحية النظرية.

وناقشت الدراسة طرق البحث المتعددة التي يمكن استخدامها لبناء نظرية للمحاسبة واستخداماتها، من ثم استخدام المعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين، وعدداً من النظريات المتعلقة بنواتج استخدام المعلومات المحاسبية بما في ذلك التحليل الأساسي، نظرية الوكالة، والتشغيل الذهني [أو البشري] للمعلومات، والمنظور الانتقادي. آخذة في الحسبان أنه لا يوجد مدخل مقبول كلياً، إذ إن هذه المداخل أو الاتجاهات تقع بين التنظير والنظرية.

واستعرضت المداخل البحثية الأكثر شيوعاً [من وجهة نظرها], ممثلة بالمداخل الآتية: الاستنباطي، والاستقرائي، والنفعي (العملي)، والأخلاقي، والمدخل السلوكي. ثم عرضت وجهة نظرها لمنهجية البحث العلمي في المحاسبة، آخذة في الحسبان أن البحث المستند على المنهج العلمي يقوم على خمس خطوات أساسية [التي بدورها تقسم إلى العديد من الخطوات الفرعية] كالآتي:

- 1 - تحديد المشكلة موضوع الدراسة وصياغتها.
- 2 - صياغة الفرضية التي سيتم اختبارها.
- 3 - جمع البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات.
- 4 - تحليل البيانات المتعلقة بالفروض وتقويمها.
- 5 - استخلاص نتائج مبدئية (أولية).

وتعتمد المنهجية على الاستقراء والاستنباط معاً؛ إذ إن صياغة الفروض هي عملية استنباطية بالأساس، إلا أن عملية صياغة الفروض تتطلب بعض المشاهدات [استقراء].

ثالثاً - دراسة Scott:

اعتمد المدخل الذي قدمه Scott لفهم النظرية المحاسبية على عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry، حيث يعترف هذا الموضوع رسمياً بوجود بعض الأطراف التي تمتلك معلومات أكثر من غيرها.

هناك نوعان من عدم تماثل المعلومات، النوع الأول هو الاختيار العكسي Adverse Selection الناتج عنه ما يعرف بمشاكل الاختيار العكسي، فقد لا يكون المستثمر متأكداً من كفاءة المنشأة التي يستثمر بها، أو قد لا يكون الملاك متأكدين من أهلية الإدارة التي يختارونها لإدارة المنشأة، كما أن الإدارة نفسها قد لا تكون متأكدة من كفاءة الموظفين، والمستثمرون قد لا يكونون متأكدين من

الإفصاحات التي تقدمها الإدارة. النوع الثاني من عدم تماثل المعلومات يعرف بالمخاطر الأخلاقية [التدخل الخلفي] Moral Hazard, وهناك العديد من الأمثلة على مثل هذه المخاطر, فقد تتخذ الإدارة القرارات التي تحقق مصالح المساهمين أو الملاك على حساب الدائنين. وفي الحالات جميعها, ينشأ عدم تماثل المعلومات نتيجة عدم قدرة بعض الأطراف على مراقبة أو ملاحظة الأفعال التي يقوم بها الآخرون عندما يكون لهذه الأفعال تأثير في مصالح الأطراف جميعها.

وركر المدخل الذي قدمه Scott على ما عدّه الحالة الأساسية وهي المخاطر الأخلاقية, وهي مشكلة تحفيز جهود الإدارة. وهذا يحدث لأن فصل الملكية عن الإدارة يمثل خاصية رئيسة لمعظم المنشآت المعاصرة, إنه من غير الممكن لحملة الأسهم والدائنين أن يلاحظوا بشكل كلي كفاءة الإدارة العليا وجهودها. من ثم فإن الإدارة قد تخفي بعض الأفعال أو تتهرب من بعض الجهود التي يجب أن تقوم بها.

يمكننا من ثم أن ننظر إلى صافي الدخل المحاسبي على أنه مقياس لأداء الإدارة, وهذا يساعد في الرقابة على مشكلة المخاطر الأخلاقية في طريقتين مكملتين بعضها بعضاً, أولاً: يمكن أن يكون صافي الدخل مدخلات إلى عقود مكافآت الإدارة لتحفيز الإدارة, وثانياً: يمكن أن يقدم صافي الدخل معلومات إلى أسواق العمل والأسواق المالية, حيث إن المديرين الذين يخفون معلومات يعانون من انخفاض في الدخل والسمعة والقيمة السوقية مع مرور الوقت.

في النهاية, يواجه المستثمرون مشاكل الاختيار العكسي والمخاطر الأخلاقية بشكل آني ومباشر, إذ إن مصالحهم تتأثر بكل من: دور المعلومات كمدخل إلى قرارات الاستثمار الجيدة, ومن خلال تأثير المعلومات في أداء الإدارة.

وعرض Scott دراسته لنظرية المحاسبة على أساس وجود خمسة عناصر هي:
الشروط المثالية, وعدم تماثل المعلومات, مشكلة متخذ القرارات, رد فعل المحاسبة,
والوسيط. من خلال الشكل الآتي [رقم (1- 2)]:





الشكل رقم (1 - 2): فهم نظرية المحاسبة المالية وفق Scott

الشروط المثالية:

قبل دراسة المشكلة التي يسببها عدم تماثل المعلومات إلى المحاسبة يجب الأخذ بالحسبان ما يفضل أن تكون المحاسبة عليه وفق الشروط المثالية. وقصد Scott بالشروط المثالية الاقتصاد الذي تتحقق فيه شروط الأسواق الكاملة والتامة [حيث لا يتحقق عدم تماثل المعلومات]. في ظل هذه الشروط يمكن تقويم الأصول والالتزامات على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية (المنافع) المستقبلية المرتبطة بها. فعملية التوازن تضمن التساوي بين القيم الحالية والقيم المستقبلية، عندها تحقق القوائم المالية خاصتي الملاءمة الكاملة والمصادقية الكاملة. كما أنه لن يكون لدى المستثمرين والمديرين مجال للاختلاف على اختيار السياسات المحاسبية كما لا يكون لديهم دوافع لطلب عملية التنظيم المحاسبي. وفي هذه الشروط يمكن تسمية محاسبة القيمة الحالية والمحاسبة القائمة على القيمة على أنها محاسبة القيمة الجارية.

لكن هذه الشروط المثالية غير موجودة في الواقع العملي، بالرغم من ذلك، فهي توفر مقاييس مفيدة يمكن مقارنتها مع الشروط المحاسبية. مثلاً: هناك العديد من الأمثلة عن الاستخدام الفعلي لأساليب محاسبة القيمة الجارية في عملية التقرير المالي، كما هو الحال في محاسبة القيمة السوقية للأدوات المالية. إن دراسة المحاسبة في ظل الشروط المثالية مفيد؛ لأنه يساعد في التعرف إلى المشاكل الحقيقية والتحديات التي تواجه محاسبة القيمة الجارية عندما لا تتحقق الشروط المثالية المطلوبة.

الاختيار العكسي:

تعدّ مشكلة الاختيار العكسي مشكلة الاتصال بين المنشأة والمستثمرين كأطراف خارجية. ويكون دور المحاسبة هنا بتقديم ما يمكن تسميته "ساحة اللعب المستوية

level playing field" من خلال الإفصاح الكامل عن المعلومات إلى المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين ولكن هذه المعلومات يجب أن تحقق خصائص محددة وهي: الملاءمة، والمصداقية، والتوقيت الملائم، وشروط الفعالية والتكلفة.

ولفهم كيف يمكن للمحاسبة المالية أن تساعد في رقابة مشكلة الاختيار العكسي وضبطها، من المفضل أن يكون لدينا تصور عن الكيفية التي يتخذ فيها المستثمرون قراراتهم، وذلك لأن معرفة الآلية التي يتخذ فيها المستثمرون قراراتهم تعدّ الجوهر والأساس إذا كان المحاسب يعرف ما هي المعلومات التي يحتاجها المستثمرون.

مشكلة متخذ القرار:

يفترض مدخل Scott أن معظم المستثمرين عقلانيون أو يتصرفون بالرشد في اتخاذ القرارات الاستثمارية، حيث إنهم يتخذون قراراتهم لتعظيم المنافع المستقبلية من الثروة [لا يفترض أن المستثمرين جميعهم يتخذون قراراتهم وفق هذه النظرية، ولكن يقصد به فقط أن النظرية تأخذ بالسلوك المتوسط للمستثمرين الراغبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية]. إن التقرير عن المعلومات التي تكون مفيدة للمستثمرين الذين يتصرفون بشكل عقلاني يسمى مدخل منفعة القرارات Decision-Usefulness Approach.

وعدّ Scott أن مدخل منفعة القرارات للنقارير المالية يمثل الأساس للنشرات الصادرة عن معظم الهيئات القائمة على وضع المعايير المحاسبية، كما في حالة الإطار المفاهيمي الصادر عن FASB، محدداً أن مفهوم خاصية الملاءمة والمصداقية لمعلومات القوائم المالية، يمثلان العنصر المهم للإطار المفاهيمي ويقدمان طريقة للتفكير بالعديد من القضايا المرتبطة بالسياسات المحاسبية، والاعتماد على مدخل منفعة القرارات يمكن من توصيف دقيق لهاتين الخاصيتين.

الإفصاح الكامل:

عندما يتفاعل عدد كبير من المستثمرين في سوق ملائم للأوراق المالية ويكون السوق كفوئاً. يكون رد فعل المحاسبة على كفاءة سوق الأوراق المالية من خلال الإفصاح الكامل Full Disclosure حيث إن توفير كم كبير من المعلومات يساعد المستثمرين في التنبؤ بأداء المنشأة مستقبلاً، وهذا ما يسمى بمنظور المعلومات Information Perspective لمنفعة القرارات. ومتضمنات ذلك الإفصاح ليست قضية جوهرية، فقد يكون الإفصاح من خلال الملاحظات المرفقة مع القوائم المالية أو إفصاح مكمل من خلال قوائم وجداول مكمل للقوائم المالية. وهنا يفترض أن السوق قادر على إدراك متضمنات المعلومات المتاحة بشكل عام. وفي ظل الشروط المثالية المفترضة يمكن للمعلومات المحاسبية أن تحقق شروط الملاءمة الكاملة والمصادقية الكاملة. وعندما لا تتحقق الشروط المثالية فإن المعلومات المبنية على القيمة الجارية تفقد مصداقيتها؛ بالتالي تفتح احتمال وجود تحيز وتلاعب. تقليدياً، وفي ظل عدم تحقق الشروط المثالية، فإن محاسبة التكلفة التاريخية تحقق متطلبات الملاءمة على حساب المصادقية. وفي السنوات الأخيرة ازداد استخدام المحاسبين للقيمة الجارية في عمليات التقييم [كما في حالة الأدوات المالية]، وهذا ما يسمى بمنظور القياس في منفعة القرارات، من خلال تبني هذا منظور يوسع المحاسبون مدخلهم لمنفعة القرارات من خلال مسؤولية أكبر لإدخال المقاييس للقيم الجارية إلى الحسابات.

التخلخل الخلقي (المخاطر الأخلاقية):

إن المربعات الثلاثة السفلى تمثل المكون الثالث من مكونات فهم النظرية المحاسبية، حيث توجد مشكلة عدم تماثل المعلومات الممثلة بالمخاطر الأخلاقية، وبالنسبة لنا، مشكلة المخاطر الأخلاقية من باب عدم القدرة على ملاحظة الجهود التي يقوم بها المديرون في إدارة المنشأة. ويكون دور المحاسبة هنا من خلال توفير قياس الأداء للتقرير عن نتائج جهود الإدارة.

إن لمشكلة المخاطر الأخلاقية متضمنات مهمة للمحاسبة المالية، لاحظ أولاً أن الدور المعلوماتي للمحاسبة نحو أسواق الأوراق المالية يقترح أن اختيارات السياسات المحاسبية يجب ألا يؤثر بأسعار الأسهم، وأن السوق سيدرك طبيعة المعلومات ويجري عملية تقييم كفاء للمنشأة بشكل مستقل عن طبيعة السياسات المحاسبية المطبقة مثل سياسة الاستهلاك أو سياسة الرسملة أو توقيت الاعتراف بالإيراد. وهذا يتضمن أن إدارة المنشأة لا تحتاج للاهتمام بعملية اختيار السياسات المحاسبية، حيث إن قيمة المنشأة لن تتأثر بذلك الاختيار، والآن أي شخص يتعرض للممارسات المحاسبية سيدرك أن الإدارة لا تعير اهتمامها بالسياسات المحاسبية، وبالفعل، عملية المراجعة والفحص الدقيق للسياسات المحاسبية التي يتم اختيارها في الواقع العملي يوفر كمّاً كبيراً من المعلومات حول وضع المنشأة، إن مصدر اهتمام الإدارة يتركز حول مشكلة المخاطر الأخلاقية.

والقضية الأساسية هي أن المخاطر الأخلاقية تقود إلى اهتمام الإدارة في السياسات المحاسبية من خلال توثيق وجود آثار اقتصادية لتلك السياسات المحاسبية. والقضية الأساسية هي: لماذا يشكل موضوع السياسة المحاسبية قضية رئيسية، أو موضوعاً رئيسياً؟، هذا يقود مباشرة إلى نظرية المحاسبة الإيجابية، تلك النظرية التي تحاول فهم لماذا يشكل موضوع السياسة المحاسبية قضية رئيسية، وتتنبأ بالسياسات المحاسبية التي ستختارها المنشأة؛ اعتماداً على فهم المنشأة كونها سلسلة من العقود بين الأطراف ذات الصلة، ويكون رد فعل المحاسبة على

استخدام المعلومات المحاسبية للأغراض التعاقدية من خلال توفير مقاييس أداء قوية؛ بالتالي يجب أن يكون صافي الدخل مرتبطاً بقوة بالجهود التي تبذلها الإدارة.

وضع المعايير:

يقود ما سبق إلى المكون الرابع من الإطار وهو وضع المعايير، كما ناقشنا سابقاً، يمكن النظر إلى عملية وضع المعايير تاريخياً على أنها استجابة أو رد فعل من قبل المنظمات المهنية (رد فعل تنظيمي) على الفشل في توفير معلومات إلى الأسواق المالية، بشكل أكثر تحديداً، نشأت عملية وضع المعايير نظراً لأن المستثمرين يواجهون مشكلتي: مشكلة الاختيار العكسي للمعلومات الداخلية (الخاصة Inside) ومشكلة المخاطر الأخلاقية لتهرب الإدارة manager shirking.

كما سبق ذكره، المعلومات المطلوبة للتحكم بالنوعين الرئيسيين من عدم تماثل المعلومات مختلفة.

رابعاً - دراسة Wolk et al:

عدّ Wolk et al أن عملية الاختيار بين الأنواع المختلفة للقيم والقضايا المماثلة يقع في إطار نظرية المحاسبة، ومصطلح "نظرية المحاسبة" هو في الواقع غامض جداً، فهناك العديد من التعاريف في الأدب المحاسبي لهذا المصطلح. وعرفوا نظرية المحاسبة بأنها: "الافتراضات الأساسية، والتعريفات، والمبادئ، والمفاهيم - وكيفية اشتقاقها - التي تشكل الأساس للقواعد المحاسبية التي تضعها الهيئات التشريعية في المحاسبة. كما تتضمن نظرية المحاسبة أيضاً عملية التقرير عن المعلومات المالية، إذ إن هناك جدلاً مستمراً حول طبيعة تلك الافتراضات

والمبادئ والتعريفات والمفاهيم الأساسية للمحاسبة، بالتالي لن تكون نظرية المحاسبة بمثابة منتج نهائي وأخير، فالنقاش والحوار يجب أن يستمر خاصة عند نشوء المشاكل والقضايا الجديدة.

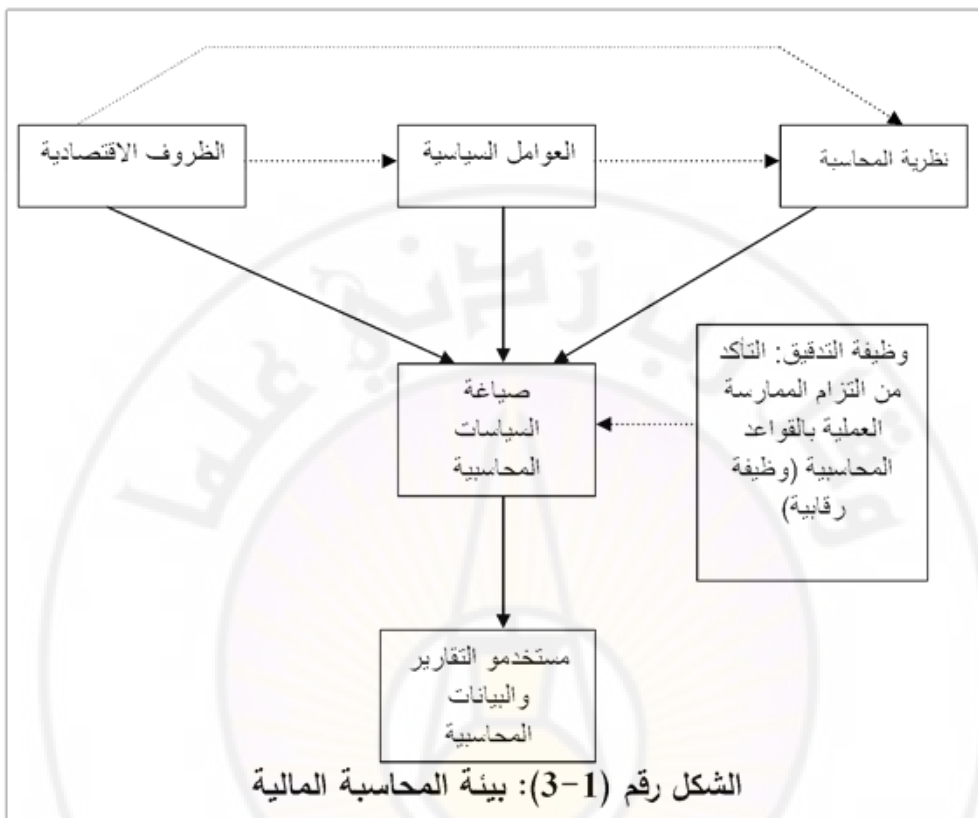
وعدت الدراسة أنها تفسر نظرية المحاسبة بشكل أوسع، آخذة في الحسبان أن عملية صياغة إطار مفاهيمي يفترض أن يقدم الإرشادات الأساسية لعلمية وضع القواعد المحاسبية هو أمر يقع في إطار نظرية المحاسبة. كما أن تحليل القواعد المحاسبية لمعرفة إذا ما كانت تتوافق مع الإطار المفاهيمي أو المبادئ الإرشادية الأخرى المماثلة يقع في إطار نظرية المحاسبة. إن الممارسة العملية للمحاسبة هي بشكل عام أقل اهتمام من الناحية النظرية، تساؤلات مثل لماذا تختار المنشأة طرقاً محددة عندما يتاح الاختيار أمامها (مثلاً طريقة تسعير المنصرف من المخزون) هي قضايا مهمة نظرياً لأنه نريد أن نعرف الأسباب التي تقف وراء الاختيار المحاسبي لطريقة دون غيرها.

وفي الحالة البرجماتية (من المنظور البرجماتي) يمكن أن نقول إن نظرية المحاسبة تهتم بتحسين المحاسبة المالية وعرض القوائم المالية، على الرغم من التعارض الذي يمكن أن يوجد بين الإدارة والمستثمرين من بين العديد من الأطراف ذات الصلة بالمنشأة، بالنسبة لما يحسن القوائم المالية، لأن مصالح تلك الأطراف غير متطابقة.

كما يمكننا أن نختبر أيضاً أنواعاً من القضايا والموضوعات والمداخل كجزء من نظرية المحاسبة، بالإضافة إلى الإطار المفاهيمي والتشريع المحاسبي، تتضمن نظرية المحاسبة المفاهيم [مثل التحقق والموضوعية...]. مداخل التقويم والفروض والنظريات. حيث تعتمد الفروض والنظريات طريقة أكثر انتظاماً من البحث والتحليل لقضية معينة تستخدم في المجالات الأكاديمية مثل الاقتصاد والعلوم

الاجتماعية الأخرى التي تستخدم طرق البحث المستمدة من فلسفة العلم والرياضيات والإحصاء.

وعدّ Wolk et al. أن أحد أهداف دراستهم هو تقويم تأثير النظرية المحاسبية في عملية وضع السياسات المحاسبية، من هنا، المدخل الذي تتبناه الدراسة يتعلق بالربط بين النظرية المحاسبية والجهات التي تأخذ على عاتقها نشر القواعد التي تقصد منها تحسين الممارسة المحاسبية. آخذين في الحسبان أن العلاقة بين نظرية المحاسبة وعملية وضع المعايير المحاسبية يجب أن تفهم في سياق أوسع، فالظروف والعوامل الاقتصادية تؤثر في كل من: العوامل السياسية والنظرية المحاسبية، والعوامل السياسية بدورها تؤثر في النظرية المحاسبية. حيث يقصد بصياغة السياسات المحاسبية عملية وضع القواعد المحاسبية من قبل هيئات مثل SEC و FASB في الولايات المتحدة الأمريكية التي تتولى مهمة وضع قواعد المحاسبة المالية وأداء وظيفة وضع السياسات المحاسبية، وذلك كما في الشكل الآتي رقم (1 - 3):



وعُدَّت الدراسة أن مصطلح المنهج العلمي هو مجموعة من الإجراءات المحددة والمستخدممة لاشتقاق المبادئ والقوانين التي تحكم المجالات العلمية القوية مثل الفيزياء والكيمياء. وأصبح هناك اهتمام مؤخراً لتطبيق هذه المنهجية العلمية في مجالات أقل تطوراً مثل المحاسبة التي تتضمن السلوك البشري لوضعي القواعد المحاسبية والمعدنين ومدققي القوائم المالية ومستخدمي المعلومات المحاسبية. وفقاً للمنهج العلمي فإن النظرية تتضمن مجموعة من المقدمات المنطقية Premises (التي تسمى أيضاً الافتراضات أو المسلمات)، والمقدمات المنطقية هي قضايا بيّنة بذاتها أو قد تم بناؤها بحيث يمكن اختبارها إحصائياً وعندها تسمى الفروض.

وضمن عنوان المسلمات والمبادئ والفروض ناقش Wolk et al الآتي:

- 1 - سلسلة الدراسات المحاسبية الأولى والثالثة.
- 2 - المسلمات والمفاهيم الأساسية والمبادئ التي تقف وراء التكلفة التاريخية.
- 3 - نظريات حقوق الملكية.

المسلمات والمفاهيم الأساسية والمبادئ التي تقف وراء التكلفة التاريخية:

- أ - المسلمات وهي الافتراضات الأساسية المتصلة ببيئة الأعمال؛ وهي أربع:
 - الاستمرارية.
 - الفترة المحاسبية.
 - الوحدة المحاسبية.
 - الوحدة النقدية.

ب - المبادئ: عرف المبادئ على أنها قضايا عامة General Approaches
تطبق في عملية الاعتراف بالأحداث المحاسبية وقياسها.
وتقسم المبادئ إلى مجموعتين:

- المبادئ التي تتصل بالمدخلات هي قواعد عامة توجه الوظيفة أو العمل
المحاسبية وترشدهما، وتقسم إلى نوعين قواعد تتعلق بالعمليات وهي عامة
بطبيعته، ومبادئ مقيدة وهي على خلاف النوع السابق يطبق في مواقف محددة.

✓ قواعد العمليات:

✓ قواعد متعلقة بالاعتراف.

✓ قواعد متعلقة بالمقابلة.

✓ المبادئ المقيدة:

✓ التحفظ.

✓ الإفصاح.

✓ الأهمية النسبية.

✓ الموضوعية.

- المبادئ التي تتصل بالمرجات, تتضمن خصائص محددة يجب أن تحققها القوائم المالية إذا تم تطبيق المبادئ المتعلقة بالمدخلات بشكل جيد. وتقسم إلى نوعين:

✓ مبادئ تطبق للمستخدمين: القابلية للمقارنة.

✓ مبادئ تطبق للمعدين, هي الاتساق والتوحيد.

وذلك كما في الجدول الآتي:

المبادئ	المسلمات
مبادئ تتعلق بالمدخلات	الاستمرارية
1 - القواعد العامة للعمليات	الفترة المحاسبية
أ - الاعتراف	الوحدة المحاسبية
ب - المقابلة	الوحدة النقدية
2 - المبادئ المقيدة:	
أ - التحفظ.	
ب - الإفصاح.	
ج - الأهمية النسبية.	
د - الموضوعية (تسمى أيضاً القابلية للتحقق)	
مبادئ تتعلق بالمرجات:	
1 - تطبق للمستخدمين.	
أ - القابلية للمقارنة.	
2 - تطبق لمعدي التقارير المالية:	
أ - الاتساق.	
ب - التوحيد.	

الفصل الثاني: منهج البحث في المحاسبة

يهدف هذا الفصل إلى:

- 1 - تحديد مفهوم منهج البحث وعلاقته بنظرية المعرفة وبفلسفة العلم.
- 2 - بيان منهج المحاسبة من خلال الممارسة.
- 3 - تحديد منهج المحاسبة كإطار منطقي لوضع نظرية المحاسبة.
- 4 - دراسة العلاقة بين منهج المحاسبة والمدارس الفلسفية.



2 - 1: مفهوم منهج المحاسبة:

ترجع كلمة منهج في أصولها إلى اليونانيين وهي مشتقة من كلمتين يونانيتين تعنيان "تبعاً لـ" و"طريقة"، بالتالي فهي تعني "وفقاً لطريقة" أو "تبعاً لطريقة" [عبد الحميد ومهران، 1980]. وقد استخدمها أفلاطون بمعنى "البحث، النظر، أو المعرفة"، واستخدمها أرسطو بمعنى "البحث". وفي اللغة العربية تعني كلمة منهج الطريق الواضح والخطة المرسومة [الرازي، ص 681]، ويقابلها باللغة الإنكليزية معنى كلمة Method بأنها إجراء أو عملية منسقة لتحقيق الهدف، فهي طريق أو أسلوب منتظم مستخدم أو معد لمجال معرفي محدد أو لفن محدد (Webster (P723. وتستخدم في فترة ما بعد النهضة الأوروبية على أنها طريقة للبحث.

وقد يكون من الضروري التمييز بين المنهج كترجمة لكلمة Method وعلم المناهج كترجمة لكلمة Methodology. فبينما تذهب الأولى إلى طريقة البحث من خلال الإجراءات العملية أما الثانية فتركز على الجانب الفلسفي أو المنطقي أي إنها أكثر عمومية من الأولى.

والجدير بالذكر أن هذين الوجهين للمنهج يكمل بعضهما بعضاً، أو يمكن تشبيههما بوجهي قطعة النقود إذ إن الباحث في المنهجية أو بالجانب النظري أو الموقف العقلي لا يمكن أن يصل إلى إطار منطقي سليم يمثل قاعدة لبناء النظرية إلا إذا كان متفهماً ومتمكناً من الجانب الإجرائي أو العملي، كما أن الممارس العملي لا يمكن أن يكون قادراً على تحقيق الهدف إلا إذا كان ملماً بالمبادئ العلمية التي تهدف إلى ترشيد الممارسة العملية.

يتداخل مفهوم المنهجية مع الإبستمولوجيا Epistemology أو نظرية المعرفة وعلم الوجود وفلسفة العلم. تختص نظرية المعرفة بالبحث في إمكانية قيام معرفة ما عن الوجود بمختلف أشكاله ومظاهره، وإذا ما كانت هذه المعرفة ممكنة، وما

هي أدواتها، وما هي جدواها وحدودها وقيمتها... كما يتداخل المنهج مع الانتولوجيا التي تهتم في البحث في الوجود المطلق المتحرر من أي تحديد أو تعيين (الجابري، ص 20-21). فموضوع الانتولوجيا أو علم الوجود *Ontology* هو فكرة الوجود نفسه، ومعنى الكلمة مشتق من اليونانية "الوجود"، فهي تعدّ فلسفة وعلماً يتعلق بما هو موجود *What is*، بشأن الأنواع، وتركيبات الأشياء، والخصائص، والأحداث، والعمليات والعلاقات بين الكيانات *Entities*، وتعدّ طرق أو مناهج الانتولوجيا الفلسفية بمثابة طرق ومناهج للفلسفة بشكل عام، فهي تتضمن تطوير نظريات واختبارها وتعديلها من خلال قياسها، إما مقارنة بأمثلة أو نظريات معارضة أو مقارنة بنتائج العلم [PP1-6.Smith].

يتداخل المنهج مع فلسفة العلم، حيث تشكل فلسفة العلم الإطار الذي يجمع بين عدة مقومات وافتراضات معرفية ومنهجية للحصول على المعرفة، فهي تصوغ المعرفة في إطار عدة اتجاهات وآراء وتبين الصلة بين العلوم المختلفة من ناحية والفلسفة من ناحية أخرى، كما تمثل أيضاً التطور المعاصر الذي شكل امتداداً لتطور علم المناهج، ويتم التفرقة بينها وبين العلم نفسه من ناحية، وبينها وبين علم المناهج من ناحية ثانية.

يُميّز البعض بين فلسفة العلم والعلم، على أساس أن فلسفة العلم ليست ممارسة للعلم، بل هي حديث فلسفي عنه [قنصوه، ص 37]. ويناقش آخرون بأن هناك اتفاقاً على أن فلسفة العلم ليست جزءاً من العلم ذاته، وإنما هي بحث عن مبادئه وتحليل نتائجه، والعلم هو اللغة الشيئية بينما فلسفة العلم هي اللغة الشارحة للعلم وحقائقه، أو أن فلسفة العلم هي دراسة تكمن وراء حقائق العلم ولا تدخل في صميم العلم؛ بل هي تحليل منطقي لما يقرره العلماء من حقائق.

أما عن علاقة فلسفة العلم بعلم المناهج Methodology أو المنهجية، فإن البعض يرى أنهما اسمان لشيء واحد. ويرى آخرون أنه إذا كانت فلسفة العلم تشتمل على مناهج البحث، فإن العكس غير صحيح؛ لأن علم المناهج لا يشكل سوى أحد الاهتمامات المتعددة لفلسفة العلم. فعلم المناهج نشأ تاريخياً كفرع من الدراسات المنطقية في الفلسفة وأحد أقسام علم المنطق. ومع بدايات القرن العشرين تجاوزت الصلة بين الفلسفة والعلوم الحدود الضيقة التي عبرت عنها فكرة مناهج البحث تقليدياً، ونشأت حركات نقد ذاتية لبناء العلوم داخل العلوم نفسها، وساعد على ذلك أن أغلب الفلاسفة المعاصرين هم من المهتمين بالعلم أو هم علماء أصلاً، فقدمت بذلك العلوم إلى الفلسفة المشاكل التي تواجه العلم من أجل أن تقوم الفلسفة بحل هذه المشاكل وتحليل البناء العلمي للوقوف على حقيقة الأسس المنطقية التي يقوم عليها وطبيعتها وقيمتها، فظهر بذلك ما يسمى بفلسفة العلم، وتبعاً لذلك تفهقت عبارة "مناهج البحث العلمي" [علي، ص 26-28]. كما ظهر المنهج العلمي الذي يقوم على عدة افتراضات معرفية ولا يأخذ بنظرة واحدة للعالم. ومن هنا، فإن فلسفة العلم تقدم رؤى متعددة حول العالم، وترى أن المعرفة لا يتم الحصول عليها باتباع طريقة واحدة أو منهج واحد.

تختلف طبيعة البحث في المنهج باختلاف انتماءات الباحثين الفلسفية؛ إذ يرى العقليون أن البحث في المناهج هو بحث فلسفي بالدرجة الأولى، بينما يميل الفلاسفة الوضعيون إلى فك الارتباط بين المنهج وبين الفلسفة، ويرون أن البحث المنهجي هو بحث علمي بالضرورة أي أنه يمثل معرفة حقيقية لا تمت بصلة إلى الدراسات الفلسفية القديمة كفلسفة الطبيعة وفلسفة الحياة وفلسفة التاريخ التي كانت تركز في رأيهم على بعض النتائج العلمية في تشييد منظومات فلسفية تأملية تعبر عن وجهات نظر أصحابها أكثر مما تعبر عن الواقع الموضوعي الذي يجب أن يعتمد على المراجعة والاختبار والتحقق [الجابري، ص 44].

وفي الأحوال جميعها فلا بد من التعرف إلى المنهج العملي في المحاسبة قبل التطرق للإطار النظري اللازم لبناء نظرية المحاسبة.

2 - 2: خطوات منهج الممارسة المحاسبية:

إن مراقبة ما يفعله المحاسب عملياً تشير إلى الخطوات الآتية:

2 - 2 - 1: إعداد مستندات القيد الأولي:

إذ إن المحاسب يطلع على المستندات الورقية أو الإلكترونية التي تعبر عن الأحداث الاقتصادية التي تمت بين الوحدة المحاسبية والوحدات المحاسبية الأخرى كالشراء أو البيع أو استلام النقدية أو تسليم النقدية، أو تحويل المواد أو البضائع من نشاط إلى آخر داخل الوحدة المحاسبية، هذه المستندات التي تعدّ في الغالب من قبل أشخاص آخرين داخل الوحدة المحاسبية أو خارجها، وقد يتوقف تسديدها أو الاعتراف بها على موافقة المحاسب عليها وتسجيلها.

ومن الصعب على المحاسب أن يتأكد مباشرة من اكتمال العمليات الفيزيائية كوصول النقود إلى خزائن الشركة أو إلى حساباتها في المصرف؛ بل إنه يعتمد على الاستفسارات والموافقات وكلمات السر المعتمدة أساساً على متانة الرقابة الداخلية التي تصممها إدارة المشروع بهدف حماية أموال الوحدة المحاسبية وتحقيق الكفاءة عند إنجاز العمليات، وضمان فاعليتها ضمن إطار من القيم الأخلاقية والحوكمة والشفافية.

هنا لا بد من افتراض تحلي المحاسب بالموضوعية من خلال تقيده بالمعلومات التي حملتها المستندات المنظمة والمعتمدة من قبل أشخاص مخولين باعتمادها من دون زيادة أو نقصان ، وله أن يتحقق من جديتها دون أن يهملها على مسؤوليته الخاصة. ومن هنا جاء فصل الوظيفة المحاسبية وما تتضمنه من قياس وإفصاح عن الوظائف الإدارية الأخرى كحيازة وتحريك الأرصدة النقدية التي تدخل في

اختصاصات الإدارة المالية. ولعل التمسك بالمستندات وعدم الخروج عليها كمرجع اعتمد عليه المحاسب مثل أحد المقومات الأساسية لنظرية المحاسبة من خلال قابلية التحقق من قبل مراجع داخلي ومراجع خارجي؛ بالإضافة إلى المستويات الإدارية المختلفة التي يهتمها التأكد من سلامة السجلات المحاسبية وموضوعيتها. ولعل منهج المحاسب في هذه المرحلة الأساسية يشبه منهج الشرطي الذي يهتم بالاطلاع على الوثائق والمستندات كافة المتعلقة بالحادث الذي يثير اهتمامه، وهو لا يأخذ هذه المستندات من دون مناقشة بل ينظر إليها بمنظار الشك المنهجي ساعياً إلى تعزيز المستندات بأدلة أو مشاهدات أخرى لإظهار مدى الاعتماد عليه. ولا يكتفي المحاسب باستكمال الإجراءات الروتينية كموافقة الأشخاص المخولين بل يستكمل ذلك من خلال التأكد من التنفيذ المادي للمعطيات التي تتحدث عنها المستندات. وهو كالمؤرخ الذي ينظر نظرة شك إلى الأخبار أو الوثائق المتعلقة بالموضوع الذي يهتم بتغطيته؛ لذا نراه يعود إلى مصادر متباينة ليتوصل إلى استنتاج منطقي، وإلا فهو يعرض وجهات النظر كافة. ويأخذ المؤرخ الوقت الذي يحتاج للوصول إلى النتائج، ولعله ينتظر سنوات عديدة إلى أن يزول التحيز وتسمح له الظروف ليعرض الوقائع كما هي، وهذا غير متاح للمحاسب الذي عليه أن يثبت المستندات المعتمدة بعد الحصول على الأدلة المتاحة لإنجاز العمليات المحاسبية قبل نهاية العام ليتسنى لمدقق الحسابات التحقق من عدالة الإفصاح في القوائم المالية التي يجب أن تنشر قبل مرور الأشهر الأولى من العام التالي نظراً لحاجة متخذي القرارات لهذه القوائم مما يمكنهم من بناء قراراتهم على أساسها. ويشترك المحاسب مع المؤرخ في ضرورة المحافظة على المعلومات المسجلة بحسب ظروفها عند حدوثها؛ أي المحافظة على التكلفة التاريخية المعبر عنها في مستندات القيد الأولى وتسجيلها في السجلات المحاسبية على هذا الأساس إلى حين التخلص من الأصل عن طريق البيع أو التخريد.

ويخالف المحاسب القاضي أو المحامي اللذان يعتمدان على المستندات المعتمدة حتى لو تكن مقنعة، أي أن القاضي لا يحكم بمعرفته الشخصية بل بما تنطق به الأدلة المكتوبة. أما المحاسب فهو يبحث عن الأدلة التي تعزز قناعته بصحة المستندات وله أن يبحث عن أدلة مناقضة تؤدي إلى تغيير الاتجاه. كما تختلف نظرة كلا الجانبين إلى عنصر الزمن: فبينما نجد المحاسب يجري وراء العمليات المالية لإنجازها في الوقت المحدد، نجد أن التأجيل هو طابع مهيم في القضايا القانونية.

ولعل التشابه بين منهج المحاسبة ومنهج الرياضيات كبير؛ إذ تعمل المحاسبة على طريقة القيد المزدوج الذي قدمتها الرياضيات مما مكن المحاسبين من الاستفادة من الرقابة على الأصول وعرض الحسابات بطريقة معيارية متوازنة منذ تسجيل العمليات في اليومية وحتى عرض القوائم المالية. ولعل العرض المتوازن والدقة هي التي تضيف على منهج المحاسبة والرياضيات طبيعة المنهج العلمي وتسمح باستخدام النماذج الكمية المبنية على البيانات المحاسبية.

وإذا كان الفيزيائي لا يؤمن إلا بمعطيات الملاحظة والتجربة، فإن المحاسب يتمسك بهذا المنهج عند معالجته لجرد النقدية في الصندوق أو سلف المصروفات النثرية، وكذلك جرد المخزون السلعي سواء كان هذا الجرد دائماً أو دورياً، وكذلك فحص الأصول الثابتة الملموسة عند تقرير عمرها الإنتاجي.

وقد يتفق المحاسب مع الاقتصادي في أهمية عدّ المخزون السلعي في نهاية الفترة لحساب الدخل أو القيمة المضافة التي ولدتها الوحدة المحاسبية خلال العام المنصرم، لكن المحاسب يصرّ على تقييم هذا المخزون بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقلّ للتوصل إلى الدخل أو الربح الدوري. أما الاقتصادي فيصرّ على تقييم المخزون السلعي بسعر السوق وليس بسعر التكلفة؛ إذ إن عملية الإنتاج بحسب الاقتصادي لا يمكن أن تتم إلا بتضافر عوامل الإنتاج بعضها مع بعض، فكما أن

أجور العمل تتحقق بمجرد إنتاج الفترة أو انتهاء عملية الإنتاج، وكما أن عائد الأرض أو رأس المال يتحقق أيضاً بمرور الفترة المحاسبية، فإن الربح أو الدخل يجب أن يتحقق هو الآخر بمجرد انتهاء الفترة المحاسبية من دون الانتظار إلى فترة البيع.

ويؤدي مفهوم الوحدة المحاسبية دوراً مهماً في التمييز بين القياس الاقتصادي والقياس المحاسبي، فبينما يعدّ المحاسب المشروع مهماً لاختلاف شكله القانوني وحدة محاسبية أو شخصية معنوية مستقلة عن المالكين وينسب القياس المحاسبي إلى هذه الوحدة أو المشروع، فإن القياس الاقتصادي يعدّ الدولة أو المجتمع بمثابة شخصية معنوية واحدة تجمع الوحدات المحاسبية أو الشخصيات المعنوية كافة التي تعبر عن المشروعات أو المنظمات المختلفة، وينسب الناتج الوطني أو القيمة المضافة للمجتمع أو الدولة ككل؛ مما يقتضي حذف العمليات المتداخلة بين الوحدات المحاسبية المختلفة داخل المجتمع.

إن التمسك بالفصل بين رأس المال والدخل أو الثروة من جهة، والدخل من جهة أخرى في القياس الاقتصادي يؤدي إلى الأخذ بطريقة المخزون الثابت في تدفقات المخزون السلعي، بمعنى المحافظة على رأس المال كما كان في نهاية الفترة السابقة أو بداية الفترة الجديدة من حيث بقاء الكمية ثابتة مسعرة بالأسعار السابقة نفسها وإن أي زيادة أو نقص تعدّ تغيراً بقيمة المخزون، وتؤثر في قياس دخل الدورة الجديدة، وفي حال تعذر تطبيق طريقة المخزون الثابت ينادي الاقتصاديون بطريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً LIFO لاستبعاد أثر تغير الأسعار بعكس المحاسبين الذين يميلون إلى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO التي يميل المحاسبون إلى تطبيقها بصورة عامة.

2 - 2 - 2: إعداد القيود المحاسبية:

إن وجود المستندات المعتمدة تدعو المحاسب إلى إعداد القيود المحاسبية اللازمة، هذه القيود التي تنطلق من طريقة القيد المزدوج وما تقدمه من رقابة رياضية قوية من خلال توازن القيود المدينة والدائنة، وكشف أي خلل يؤدي إلى الإخلال في هذه المعادلة البسيطة. وتمثل قيود اليومية سجلاً تاريخياً تتعكس فيه العمليات كافة يوماً فيوم، ولا شك أن أتمتة العمليات المحاسبية أدت إلى الإقلاع عن دفتر الورقي التخزين إلا أن الأنظمة المعاصرة مضطرة إلى الاحتفاظ بهذا السجل التاريخي الذي يهدف إلى تسجيل البيانات المحاسبية وتخزينها إلا أن ترحيل البيانات المحاسبية بحسب التصنيف الذي تقتضيه أهداف الوحدة المحاسبية يقتضي استخدام الرموز التي تشير إلى حسابات الأستاذ العام والأستاذ المساعد من خلال دليل الحسابات الذي يعبر عن علاقات هذه الحسابات بعضها ببعض، وتسهيل إعداد التقارير المالية، هذه التقارير التي تختلف باختلاف قرائها، فإذا كان هؤلاء القراء في السوق المالية وما يتضمنه من مساهمين حاليين أو محتملين أو مفوضي الحكومة من المعنيين بالرقابة على الشركات المدرجة ومدى تقيدها بالتعليمات الصادرة عنها وخاصة من حيث تقيدها بتطبيق معايير المحاسبة المعتمدة (كمعايير المحاسبة الدولية)، مثل هذه المعايير التي تهدف إلى إعداد القوائم المالية المناسبة لخدمة الاستثمار بالدرجة الأولى. أما إذا كان هؤلاء القراء داخل إدارة الوحدة المحاسبية أو الشخصية المعنوية فإن لديهم اهتمامات لا تتطابق بالضرورة مع حاجات المستثمرين؛ إذ إن القرارات الإدارية تحتاج إلى بيانات تبويب حسب وظائف الوحدة المحاسبية أو الأنشطة الاقتصادية المختلفة التي تزاولها تلك الوحدة المحاسبية أو محللة بحسب مراكز التكلفة داخل كل نشاط، وهذا يستدعي تبويباً مختلفاً عن التبويب المعد لأغراض السوق المالية.

إن إعداد القيود وتخزين البيانات في ملفاتها وتشغيل هذه البيانات لغرض إنتاج المعلومات يمر في مجموعة مراحل يغلب عليها الطابع الفني. فبعد تجريد

الأحداث الاقتصادية من تفاصيلها وتحويلها إلى بيانات، تبدأ عملية التلخيص التي هي إمعان في التجريد وإعادة تصنيف الأحداث واستبدالها بمفاهيم أكثر عمومية تؤدي إلى إعادة تركيب البيانات حسب الأغراض والغايات المرجوة وصولاً إلى المعلومات التي يحتاجها المستخدمون. في هذه المراحل تتجلى مشكلات القياس المحاسبي أكثر مما هي في مرحلة إعداد مستند القيد الأولي؛ كما يظهر العامل الذاتي في عملية صياغة المعلومات نظراً لتعدد المستخدمين أصحاب المصالح وتنوعهم، ولتعدد وتغير احتياجاتهم إلى المعلومات باستمرار. ولما كانت عملية التسجيل أو إعداد القيود المحاسبية مرتبطة أساساً بما يليها من مراحل ترتبط بإعداد التقارير المحاسبية وما تستهدفه هذه التقارير من أغراض معينة فإن تحديد الأصناف الأساسية أو الحسابات العامة يقتضي بالضرورة تحديد الأقسام الفرعية لهذه الأصناف العامة (التي رمز إليها المحاسبون حسابات الأستاذ العام والأستاذ المساعد) تخدم إفصاحاً معيناً يخدم أغراضاً معينة، فإذا تم تصنيف الإيجار كحساب مستقل دون إدخاله مع مصاريف أخرى تحت عنوان المصروفات العمومية، بدا واضحاً أن التصنيف الأول أكثر فائدة لأغراض التحليل الاقتصادي الذي يحتاج إلى تصنيف الربح المدين والدائن في حسابات مستقلة عن الأنشطة الإنتاجية الأخرى، بينما لا نكاد نلمس فائدة تذكر إذا كانت غاية التصنيف هي خدمة أغراض التحليل المالي على مستوى الشخصيات المعنوية المعتادة. وهكذا نجد أن غايات الوحدة المحاسبية أو الشخصية المعنوية تنعكس في تقاريرها المالية التي تملئ تصنيفاً معيناً ينعكس بدوره على تصنيف فرعي لتسهيل عمليات الرقابة واتخاذ القرارات. وإن هذه التصنيفات العامة والفرعية هي التي تطبع القيود المحاسبية الأساسية بطبيعتها؛ إذ إن هذه القيود تتم بناء على شجرة أو دليل الحسابات؛ مما يجعلها جاهزة للترحيل ضمن رقابة رياضية قوية تحافظ على

التوازن الدائم بين قيود العمليات المدينة والعمليات الدائنة مما يتمخض عن أرصدة متوازنة (مدينة ودائنة).

2 - 2 - 3: إعداد القوائم المالية:

تقتضي الضرورات العملية قيام المحاسب بإعداد القوائم المالية لإعلام جميع الأطراف المهتمة بالمشروع.

هذه الوظيفة الإعلامية التي نشأت الحاجة إليها بعد الثورة الصناعية وما تبعها من نشوء الشركات المساهمة، وانفصال الملكية عن الإدارة مما جعل المساهمون بحاجة لمعرفة ظروف المشروع من خلال نتائج أعماله ومركزه المالي وتدفقاته النقدية. وإن الاهتمام بالمساهمين وغيرهم من المستثمرين أسس لبناء المدخل المعياري الذي افترض أن هؤلاء المستثمرين هم القراء المحتملين للقوائم المالية؛ وبالتالي فإن هذه القوائم المالية ستبوء لتلبية احتياجاتهم بالدرجة الأولى؛ مما ينعكس على القياس والإفصاح المحاسبي.

على أن قياس نتائج الأعمال يضطر المحاسب إلى اتخاذ بعض القرارات المهمة، فهل يعتمد الأساس النقدي أم أساس الاستحقاق؟

إذ من المعروف أن الأساس النقدي أكثر سهولة، حيث لا يعترف المحاسب بأي نفقة أو إيراد إلا بعد قبض أو دفع القيمة، فالمشتريات الآجلة أو المبيعات الآجلة أو المصروفات المستحقة غير المدفوعة في نهاية الفترة المحاسبية لا يعترف بها إلى حين قبضها أو دفعها. بحيث تمثل النقدية الفائضة ربحاً نقدياً إذا كانت طبيعة المشروع أو الوحدة المحاسبية لا تقتضي عمليات آجلة فلا يبيع إلا نقداً كما لا يشتري إلا نقداً، فإذا كان العمل قد بدأ حين كان رصيد النقدية صفراً فإن النقدية الباقية في نهاية اليوم أو الفترة المحاسبية تمثل الربح في وحدة محاسبية تقدم الخدمات ولا تحتاج إلى أي مخزون سلعي وهي بالتالي لا تمتلك رأس مال، ولعل

ذلك أقرب إلى الوحدات الحكومية التي تجبي الضرائب لتمويل المصروفات الحكومية كالرواتب والأجور وغيرها من المصروفات التي تدفع نقداً، بحيث تهتم سجلات المحاسبة الحكومية بالدرجة الأولى بالنقيد بالاعتمادات المخصصة. كما تسجل مشتريات المواد وكأنها مصروفات نقدية، ولها أن تراقبها من خلال سجلات إحصائية خارج السجلات المحاسبية. الشيء نفسه يقال عن الأصول طويلة الأجل كمشروعات البنية التحتية من طرق وجسور أو مبانٍ وما شابه ذلك، حيث تتم مراقبتها إحصائياً خارج السجلات المحاسبية، في ظل الأساس النقدي الذي كان مطبقاً في المحاسبة الحكومية في السابق.

لكن الأساس النقدي - كما هو واضح من المناقشة السابقة - لا يقدم رقابة محاسبية على الأصول خلاف النقدية ولا يرصد علاقات المديونية والدائنية بين الحكومة والجهات الأخرى، وقد أدى ضعف الرقابة المحاسبية للأساس النقدي إلى لجوء دول العالم كافة إلى إدخال تعديلات على هذا النظام أدت تدريجياً إلى اعتماد أساس الاستحقاق في إثبات علاقات الحكومة مع الأطراف الأخرى والرقابة على المخزون السلعي والأصول الثابتة والتوصل إلى ميزانية، بالإضافة إلى الموازنة وحسابات النتائج وبناء معايير المحاسبة الحكومية على أساس تطوير معايير المحاسبة المالية (GAASB).

وكذلك فإن هذا الأساس النقدي لا يقدم أساساً كافياً لقياس نتائج الأعمال أو المركز المالي في مشروعات الأعمال أو الوحدات المعنوية في المشروعات التجارية أو الصناعية أو الخدمية. وقد رأينا فيما سبق أن المحاسبة المالية كانت تهدف أساساً إلى إثبات علاقات المديونية والدائنية وإن الصيارفة الإيطاليين اخترعوا طريقة القيد المزدوج لإحكام الرقابة على النقدية؛ بالإضافة إلى الرقابة على حسابات المودعين أو المقترضين؛ لأن علاقات المديونية والدائنية جزء أساسي من النظام الاقتصادي الذي تواكبه المحاسبة بطبيعة الحال، لكن مشكلة

المحاسب - والحال هذه - هي تطبيق أساس الاستحقاق على إيرادات الشخصية المعنوية، أي الاعتراف بالإيراد بالبيع من دون الانتظار إلى لحظة قبض النقدية. وكذلك تخصيص الإيرادات والنفقات على أساس الارتباط بالفترة المحاسبية؛ مما يستدعي إعداد قيود تسوية تستبعد المصروفات المدفوعة مقدماً أو الإيرادات غير المستحقة من قياس نتائج الأعمال للفترة المحاسبية لتظهر كأصول أو التزامات في الميزانية العمومية.

ولا بد للمحاسب أيضاً من تحميل الفترة المحاسبية بنصيبها من النفقات الرأس مالية المتمثلة بحيازة الأصول الملموسة وغير الملموسة، وإن مثل هذه القرارات والسياسات التي على المحاسب اتخاذها تقتضي منه الاعتماد على ما تقدمه نظرية المحاسبة.

2- 3: المنهج النظري في المحاسبة:

إذا كان المنهج العملي يعالج قضايا الممارسة العملية فالمنهج النظري يبحث في الإطار المنطقي لبناء نظرية المحاسبة، وهو بحث ينطلق من المنطق ونظرية المعرفة.

إذ إن نظرية المعرفة وعلم الوجود يحددان طبيعة وسائل الحصول على المعرفة، وإن مناهج البحث تحدد كيفية الحصول على المعرفة؛ أي خطوات البحث ومراحله وأدواته الملائمة لنوعه، ولأهدافه.

أولاً - الاستنباط:

ظهر "الاستنباط" و"الاستقراء" كمنهجين رئيسين للبحث والتنظير للعلوم على اختلاف مجالاتها.

تُعد المنهجية أو الاستدلال الاستنباطي (كأحد أنواع الاستدلال القياسي أو الصوري) أقدم المنهجيات استخداماً في تطور العلوم، ويعرف بمنهج العلوم الرياضية والعقلية. والاستنباط Deduction نوع من الاستدلال القياسي أو الصوري كما يعرفه المناطقة، وهو استنتاج قضية من قضيتين لا أكثر ولا أقل. وينطلق العقليون من المنهج الاستنباطي أو الاستنتاجي الذي يعتمد على مقدمات منطقية مقبولة من دون برهان ثم يتم اشتقاق النتائج على أساسها. يعتمد الباحث حسب هذا المنهج على العقل والتفكير وليس على الملاحظة والتجربة. وهو ينطلق من العام إلى الخاص، أي من قضايا عامة مسلم بها إلى قضايا أخرى أقل عمومية، تنتج عنها بالضرورة من دون الحاجة إلى الملاحظة والتجربة، في ظل علاقات منطقية صارمة تربط النتائج بالمقدمات (P26, Wohe)، كالقول إن:

كل إنسان فان

سقراط إنسان

إذاً: سقراط فان.

هذا ما يدفع إلى الاستنتاج بأن النتائج متضمنة في المقدمات؛ مما يجعل قدرة هذا المنهج على الاكتشاف والتقدم العلمي مشكوكاً بها بحسب المدرسة التجريبية. وكان الفلاسفة اليونان قد نقلوا الرياضيات من عالم الحس إلى عالم العقل، من التطبيق العملي إلى التفكير الميتافيزيقي؛ مما جعل الفكر يتعامل مع التجريد المنطقي بغض النظر عن المحاكاة الحسية. يقول أفلاطون في كتابه الجمهورية: "ليست مهمة العلم الرياضي خدمة التجار ... بل تسيير طريق النفس في انتقالها من دائرة الأشياء الفانية إلى تأمل الحقيقة الثابتة الخالدة" (الجابري، ص58).

وكان إقليدس قد شيد الهندسة المستوية على مجموعة من الفرضيات يتوقف عليها صدق النظريات الهندسية ونتائجها، ويتوقف صدق كل فرضية من هذه الفرضيات على صدق فرضيات أو فروض أخرى سبقت صحتها، وإذا رجعنا من فرض إلى آخر سبقه فإننا سنجد أنفسنا في النهاية أمام عناصر أولية نعدّها واضحة بذاتها، غير قابلة للبرهان؛ لأنها هي نفسها أساس البرهان، ولذلك سميت بالمبادئ. قسم إقليدس هذه المبادئ إلى ثلاثة أنواع، هي:

أ- البديهيات: هي قضايا واضحة أو بيّنة بذاتها لدرجة أنه لا يمكن أن نصل من خلالها إلى ما هو أبسط منها كالقضية الآتية: المستقيمان المتساويان لمستقيم ثالث هما متساويان، أو الكل أكبر من الجزء.

ب- المصادرات أو المسلمات: وهي قضية غير واضحة بذاتها، ولكن المنظر يطلب منا التسليم بها من دون برهان بهدف تشييد بناء رياضي على أساسها، فهي إذاً مجرد مطلب يساعد على استكمال النظرية.

ت- التعاريف: هي جملة الحدود التي لا بد منها حتى نتمكن من تعريف باقي الحدود على أساسها.

يعد الحدس الأداة الأساسية في الاستدلال العقلي، وفي تحديد هذه المقدمات التي لا بد منها لبناء النظريات، وتطوير الفكر الإنساني (Encycbperia of philosophy، P245).

ثانياً - الاستقراء:

مقابل الموقف العقلي الذي يرى أن العقل هو مصدر المعرفة، يرى التجريبيون أنه ليس لدى العقل أية قدرة على المبادرة، بل إن العقل يتلقى كل شيء يردده من الخارج عن طريق الملاحظة والمشاهدة، فهو ليس إلا محاكاة التجربة العملية.

ترجع كلمة الاستقراء Induction في أصولها إلى اليونانيين، وتعني "يؤدي إلى" أو "يقود إلى" Leading to، فأول من استخدمها أرسطو بمعنى الانتقال من الجزء إلى الكل، معروفاً الاستقراء بأنه قضية عامة لا تتم عن طريق الاستنباط، بل عن طريق الرجوع إلى الأمثلة الجزئية التي يكمن فيها صدق تلك القضية العامة، أو حصر الأمثلة الجزئية التي تكون دليلاً على صدق النتيجة الكلية العامة [زيدان، 1980].

تشكل المنهجية الاستقرائية أداة المدرسة التجريبية في الإثبات. هذه المنهجية التي تحقق الانتقال المنطقي من الخاص إلى العام، و يمكن إيضاح هذا الانتقال على الشكل الآتي:

- كل الغربان التي لوحظت حتى الآن سوداء
- إذاً كل الغربان في العالم سوداء

تطورت المنهجية الاستقرائية عبر مراحل أساسية، منذ Bacon (1561-1626) الذي عدّ أن جمع الوقائع والتجارب كفيل بالوصول إلى القوانين. وقد ركز على مرحلتين فقط للمنهجية الاستقرائية: الملاحظة والتجربة؛ ومن ثم الوصول إلى

القانون. وجاء (1806-1873) Mill الذي أكد على ضرورة وجود مرحلة لوضع الفروض وتكوينها التي يعتقد بأنها تفسر الملاحظات والتجارب، مضيفاً بذلك مرحلتين مهمتين في المنهجية الاستقرائية، وهما مرحلتا وضع الفروض والتحقق منها. أي إن المنهج الاستقرائي يبدأ من الملاحظات وينتقل منها إلى التعميمات على شكل قوانين أو نظريات أو تنبؤات (جيليز، ص 97).

إن تقيد الاستقراء بالملاحظة أو المشاهدة فحسب يجعله يكتفي بوصف الظواهر، ويجعل تعميماته أقرب ما تكون إلى تلخيص لما تم مشاهدته من ملاحظات من دون أن تتمكن من تطوير المعرفة وترشيد الممارسة العملية. كما أن التنبؤ في ظل الاستقراء عرضة لقيود ليس أقلها تكرار الحوادث نفسها، ففي مثال الغريبان لا يمكن التأكد من أن أي غراب قادم سيكون أسود بشكل محتم.

يسوق Russel (The problems, P35, Russel) مثالاً عن مشاهدة إنسان يطعم الدجاج في كل صباح مما يدفع إلى التنبؤ في هذا السلوك يومياً، لكنه فوجئ ذات يوم بأن هذا الإنسان قام بذبح الدجاج عوضاً عن إطعامه، وهذا ما يدفعنا إلى الاستنتاج بأن حوادث الطبيعة لا تتكرر بشكل حتمي¹.

تأسيساً على ما سبق، إذا كان الفيلسوف العقلي الكلاسيكي يشبه العنكبوت الذي يبني منزله من داخله، أي من المقدمات السابقة، فإن الفيلسوف الاستقرائي يعمل كالنملة التي تجمع زادها كله من الخارج (من الملاحظات والمشاهدات) والحاجة ماسة للجمع بين الموقفين كالنحلة التي تجمع رحيق الأزهار لتحولها إلى عسل يفيد الناس (الجابري، ص 237). هنا لا بد من القول إن النحل لا يجمع الرحيق لمجرد جمعه؛ بل يصنع المواد الأولية التي جمعها ليحولها إلى مادة نافعة. وهذا لا يكون

(¹) أدى ضعف يقينية المنهج الاستقرائي إلى نشوء علاقة قوية بين الاستقراء ونظرية الاحتمالات وخاصة مدرسة بايز في الاحتمالات الشرطية، والتي صارت تركز على درجة احتمال الحدث في المستقبل وليس التكرار المطلق للأحداث.

في الطبيعة وغير خاضع للملاحظة. والاستقرائيون يكتفون بوصف ما جمعه وتلخيصه، ولا يجرون عمليات داخلية، أي عقلية، على ما لاحظوه؛ لذلك هم عاجزون عن تطوير المعرفة خاصة خارج العلوم الطبيعية. أما العنكبوت الذي يبني بيته من الداخل فإنه يؤسس بيته، أي يشبك خيوطه على أجسام ثابتة مناسبة. أي أنه يتعامل مع الواقع ولا ينعزل عنه. وهذا لا يعني أن العقلي يفكر بعيداً عن الواقع؛ بل من أجل تطوير الواقع وهذا معناه أنه يعرفه تمام المعرفة ويسعى لتحسينه. وعليه فإن الادعاء بأن الاستقراء هو المنهج الأفضل أو أن الاستنباط أفضل من الاستقراء هو ادعاء غير صحيح وقصير النظر؛ لأن دورة المعرفة لا تكتمل بالاعتماد على أحدهم دون الآخر؛ وبالتالي لن يتم خلق معارف علمية ترقى إلى درجة الحقائق.

من هنا جاءت الحاجة إلى منهج يجمع ما بين الاستقراء والاستنباط ليشكلا منهجاً متكاملًا يمكنه كشف حقائق جوهرية متكاملة غير منقوصة أو مجتزأة.

ثالثاً - المنهج المختلط:

يمكن عرض خطوات البحث طبقاً للمنهج المختلط للمحاسبة على النحو الآتي:

1 - الملاحظة:

تمثل الملاحظة خبز المنهج الذي لا يعوض، وهي تحتاج إلى باحث ذي عقل مفتوح، يجمع مشاهداته وملاحظاته المتعلقة بهدف معين يسعى للبحث عنه، وهو غير متحيز يقبل الملاحظات التي تؤيد وجهة نظره أو تعارضها (Irving Rothchild P4).

2 - التحليل:

إن الاقتصاد على جمع الملاحظات لا يحقق أهداف المنهج المحاسبي؛ بل لا بد من تحليل الملاحظات والاطلاع على الوثائق والمستندات ودراسة العوامل المشتركة بينها وتحديد اتجاهاتها، عن طريق استخدام العلاقات الرياضية والإحصائية اللازمة لتمكين الباحث من وصف الظاهرة المدروسة بشكل موضوعي.

3 - وضع الفرضيات أو المصادرات:

إن الملاحظة والاطلاع توحيان بالفكرة أو الفرضية التي تحل الإشكال القائم أو تحقق هدف الباحث في الوصول إلى النظريات وما تقدمه من ترشيد الممارسة العملية، ومن هذه الفرضيات أو المصادرات ينطلق الباحث في عملية متتامية يركب العناصر التي تم الكشف عنها في مرحلة التحليل تركيباً منطقياً يمثل نموذجاً نظرياً (أو أكسيومياً).

تتصف المصادرات بالصفات الآتية:

أ - ضرورة تحديد الإطار المنطقي للمحاسبة وتوضيح علاقتها في مجالات المعرفة الأخرى.

ب- لا تتعارض مع الحقائق المعروفة بما يتفق مع المنظور الاستنباطي من العام إلى الخاص:

وكان من المألوف أن المصادرات تقبل من دون برهان وهي غير خاضعة للإثبات لتمكن الباحث من تشييد نموذج نظري متكامل عليها. وكان إقليدس قد وضع مبادئ أولية واضحة بذاتها غير قابلة للبرهان بل هي نفسها تشكل أساساً لأي برهان، وكان ينظر إلى البرهان الرياضي على أنه برهان يؤدي إلى نتائج ضرورية؛ إذ إن تلك المبادئ (المقدمات أو البديهيات أو المصادرات) صحيحة صحة مطلقة؛ مما قد يجعل القضايا التي تنتج عنها صحيحة صحة مطلقة [هذا

هو القياس الضروري عند أرسطو]، إلا أن البرهان الرياضي في الوقت الحاضر يشير إلى الرابطة المنطقية بين المقدمات والنتائج، وصار ينظر إلى الرياضيات على أنها نظام فرضي استنتاجي؛ أي بناء فكري تم تشييده بواسطة فروض يقع عليها الاختبار (مصادرات) من دون النظر إلى صدقها أو كذبها، بل إن الصدق الوحيد المطلوب هو خلو هذا البناء من أي تناقض داخلي (الجابري، ص 80).

ج - تستخدم المصادرات كقاعدة لبناء نظري معين: إذ إن النظرية من دون المصادرات تكاد تفقد أهميتها وتقتصر على تلخيص للواقع الراهن من خلال الملاحظة والتعليل، فقد رصد كبلر في القرن السادس عشر حركة الكواكب ليستخلص منها شكل المدارات التي ترسمها حول الشمس خلال حركتها الأبدية واعتمد على فرضيات صاغها لتفسير حركة كوكب المريخ، واعتقد أنها يجب أن تكون إهليلجية أو بيضاوية الشكل معتمداً على اعتقاد شعبي يتمثل في أن البيضة هي أصل الحياة. وقد وضع كبلر علاقات رياضية لتفسير حركة المريخ الإهليلجية وتأكد من صحتها عن طريق الرصد بالوسائل المرئية الممكنة، وحين تبين كبلر صحة فرضيته هذه قام بتعميمها على الكواكب الأخرى (الجابري، ص 220). كما لم يكن قول كوبرنيك في القرن الخامس عشر بحركة الأرض حول الشمس معزولاً عن المصادرات التي استقى بعضها من الفلسفة اليونانية في القرن الثالث عشر قبل الميلاد الذي كان يقول بدوران الأرض حول نفسها وحول الشمس. وافترض كوبرنيك أنه عندما يتم ربط حركة الكرة الأرضية بحركة الكواكب الأخرى يمكن استنتاج حركات النجوم وأحجامها والظواهر الفلكية الأخرى؛ مما يشكل كلاً نظرياً مترابط الأجزاء بحيث لا يتزعزع أي جزء من مكانه من دون حدوث فرضي في الكون بأجمعه (الجابري، ص 230).

وقد كانت الفيزياء الكلاسيكية تعد الزمن عاماً مطلقاً، بينما اكتشفت النظرية النسبية أن الزمن يختلف باختلاف السرعة. وما يقال عن الزمان يقال أيضاً عن المكان

وعن الكتلة. وقياساً على ذلك، فإن تاجراً يبيع بمبلغ مليون ليرة خلال عام تختلف نظرتة إلى فترة العام عن تاجر آخر يبيع بمبلغ مليار ليرة سورية.

د - تبقى المصادرات صحيحة طالما لم يتم الحصول على أدلة تكذيبها:

كانت المناهج التقليدية تنطلق من خلال وجود أدلة تثبت صحة المصادرة، أما النظرة المعاصرة فتركز على عدم وجود أدلة تخالف هذه الفرضية أو تلك المصادرة. وعلى ذلك، فإن المصادرة قابلة للتكذيب وليست قابلة للإثبات (جيليز، ص55)، وهذا ما يسمح بفناء بعض المصادرات وخلق مصادرات تتفق مع الوقائع والظروف المستجدة، وفي ذلك يقول Popper "إن العلم يمكن أن يتقدم فقط لأننا يمكن أن نتعلم من أخطائنا" (Popper, P11)، فإن افتراض مصادرة معينة يبقى مناسباً من أجل بناء نظري (أكسيومي) معين، وحيث تظهر الوقائع عكس المصادرة أو عدم صحتها، فإن هذا يستوجب تطوير البناء النظري والاستعاضة عن المصادرة الخاطئة بمصادرة أخرى.

4 - المصادرات الأساسية في المحاسبية:

إن المصادرات الأساسية التي تخدم بناء نظرية المحاسبة هي:

أ- تعمل المحاسبة كسجل تاريخي بهدف حماية الأموال والرقابة عليها.

ب- تعمل المحاسبة من خلال العلاقات التعاقدية.

ج- تؤمن المحاسبة التقارير المالية اللازمة للاستثمار.

2 - 4: منهج البحث في المحاسبة والمدارس الفلسفية:

لا بد من الإشارة إلى أن موضوع المنهج من المواضيع الخلافية في الفكر

الفلسفي، وتختلف المدارس الفلسفية في موقفها من المنهج بل يمكن القول إن تلك

المدارس تتبنى موقفاً منهجياً وتبني عليه نتائج أخرى.

2 - 4 - 1: المدرسة العقلية:

كانت الرياضيات أعرق العلوم وأكثرها دقة، وقد اعتمدت على المنهج الاستنباطي المستند إلى مقدمات مقبولة من دون برهان، تم تشييد الهندسة الإقليدية على أساسها، وتم اشتقاق نظريات هندسية كثيرة بني بعضها على لبعض واعتمدت النظريات الأقدم على بديهيات إقليدس الخمس المعروفة، وبناء على هذه النظريات شيّد الفراعنة أهرامات مصر كما أقام البابليون برج بابل. إن الاطلاع على الإنجازات العمرانية الضخمة التي أنجزتها الحضارات القديمة يشير إلى مدى الدقة التي قدمتها النظريات الهندسية التي كانت أساساً لمثل هذه الإنجازات.

وقد حاول الفلاسفة وعلماء الاجتماع الاستفادة من الشوط المتقدم الذي قطعه الرياضيات، فوضعوا مقدمات منطقية أو مبادئ للسلوك الاجتماعي على نسق القوانين الرياضية التي لا تقبل الجدل، وعلى هذا الأساس كتب أفلاطون كتابه الشهير "الجمهورية" وكتب أرسطو "اليوتوبيا".

وعلى ذلك فقد كانت المدرسة العقلية تعتمد على مبادئ أو قيم أو مثل عليا يقبلها العقل ويسوق الحجج لإقناع الناس فيها ويجعل منها إطاراً منطقياً لقياس الممارسة العملية وتوجيهها. وتعتقد هذه المدرسة على اختلاف اتجاهاتها بأن المبادئ يقبلها العقل وتحاول أن توجه الممارسة العملية، لذا فهي استنباطية بطبيعتها.

ومن أمثلة هذه المبادئ في المحاسبة طريقة القيد المزدوج التي انطلقت من توازن الميزانية والتكافؤ بين القيود المحاسبية المدينة والدائنة، وفي ذلك استفادة واضحة من الشوط المتقدم الذي قطعه الرياضيات أعرق العلوم وأكثرها دقة.

ويمكن الإشارة أيضاً إلى افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود مما يسمح بتجميع العمليات التي حدثت بتواريخ مختلفة ثم تلخيصها للوصول إلى القوائم المالية.

وإن عدم التسليم بهذا المبدأ أدى ببعض منظري المحاسبة إلى اقتراح تسجيل العمليات بحسب تاريخ حدوثها والبعد عن تجميعها وتلخيصها لتترك هذه المهمة إلى مستخدمي البيانات المحاسبية الذين يعرضونها بعد تشغيلها وعرضها بما يتناسب مع احتياجاتهم.

ويمكن أن نسوق مبدأً عقلياً آخر وهو استمرار المشروع الذي يؤثر تأثيراً عميقاً على القياس المحاسبي، من خلال التقييم بالتكلفة التاريخية وعدم تعديل القيم التاريخية على أساس الأسعار الجارية سواء انخفضت أم ارتفعت، وحجة العقلين في ذلك هو أن أرباح أو خسارة حيازة الأصل لا تظهر إلا بعد بيعه أو التخلي عنه، وإن تقييمه في نهاية العام بقيمة غير تاريخية من شأنه نقل الأرباح أو الخسائر من عام إلى آخر.

فلو افترضنا أن الأرباح الصافية كانت 5 مليون، وكان المخزون السلعي مقيماً بثمن التكلفة وقدره 9 مليون إلا أن سعر السوق كان 7 مليون فقط وأن التسعير بسعر السوق من شأنه أن يخفض الأرباح هذا العام لتصل إلى 3 مليون فقط. لكن ذلك من شأنه إنقاص بضاعة آخر المدة من 9 إلى 7 مليون وكذلك إنقاص بضاعة أول المدة في العام التالي إلى المقدار نفسه. وبافتراض أنه تم بيع هذه البضاعة في العام التالي فإن النقص الذي حدث في العام الأول أدى إلى زيادة في العام التالي. ويمثل التقييم بالتكلفة التاريخية أحد المبادئ الأساسية في المحاسبة، لأن التقييم بالتكلفة التاريخية يعتمد على مستندات أدت إلى إثبات قيمته. ويمكن لمدقق الحسابات العودة إليها متى شاء. أما التطلع إلى سعر السوق ومحاولة تعديل القيم المحاسبية لتصبح أكثر اتفاقاً معها، إنما يلغي الأدلة الموضوعية التي تسوغ القيم المحاسبية، ويربطها بأدلة غير مقنعة من شأنها إخضاع القياس المحاسبي إلى إملاءات الإدارة، وخاصة أن أسعار السوق قلما تتوفر فيها المنافسة

التامة التي تجعل سعرها ممثلاً للقيم العادلة. كما أن أسعار السوق تتغير باستمرار بينما تمثل القوائم المالية لحظة تاريخية وفترة محاسبية ماضيتين.

2 - 4 - 2: المدرسة الوضعية:

إن تلك المقدمات أو المبادئ التي وضع الأقدمون نظرياتهم على أساسها ما لبثت أن أصبحت لا تلبّي حاجات المجتمع المعاصر، بفعل البحوث العلمية التي أنجزها الباحثون في العلوم الطبيعية في عصر النهضة مثل كوبر نيكوس ونيوتن وغاليلو. هذه الاكتشافات أدت إلى تغيير التفكير الفلسفي والاجتماعي الذي تأثر بدوره بعوامل اقتصادية وإيديولوجية متعدّدة. وضع أحد الفلاسفة الفرنسيين كتابه في الوضعية في القرن التاسع عشر دعا فيه إلى ملاحظة الظواهر الاجتماعية والتركيز على العلاقات التي تربط بينها للتوصل إلى المبادئ أو القوانين التي تتحكم في الظواهر والوقائع الاجتماعية فيستفيد منها الناس في أفكارهم النظرية وسلوكهم العملي على نحو يشبه اعتماد العلوم الطبيعية على الملاحظة والتجربة والتحليل. وقد لاقت الوضعية تأييداً من قبل الفيلسوف الألماني عالم الفيزياء آرنست ماخ (1838 - 1916) الذي كان يرى أن الطبيعة بالنسبة للإنسان هي جملة العناصر التي تقدمها حواسه التي تمثل المصدر الوحيد للمعرفة، وقد تبنت مدرسة فيينا الاتجاه الوضعي في النصف الأول من القرن العشرين وكان من بين فلاسفتها موريس شليك ورودولف كارناب وهانس ريشنباخ (الجابري، ص 25-28). وقد تبني الاتجاه الوضعي على الصعيد الاقتصادي البريطاني Keynes والاقتصادي النقدي الأمريكي Friedman. كما أيدت مدرسة روثيستر في المحاسبة الاتجاه الوضعي خلال العقود الأخيرة من القرن الماضي على يد Watts and Zimmerman وغيرهم.

أما الإثبات فكان يعتمد على التحقق Verification من أية فرضية يضعها الباحث عن طريق دليل مادي يتم الحصول عليه من خلال الملاحظة والتجربة. لكن كارل بوبر فيلسوف الوضعية المعاصر عدّ أن أية فرضية تكون صحيحة ما لم ينشأ دليل على زيفها. فقد يفترض المحاسب أن المشروع مستمر، ويقوم بتسعير الأصول على هذا الأساس، إما إذا نشأ دليل على أن هذا المشروع قد لا يتمكن من الاستمرار خلال العام القادم نجد أن المحاسب يميل إلى افتراض التصفية الذي يؤدي إلى تخفيض قيم الأصول وتخفيض قيم الربح الدوري بالتالي.

ولا يخفى أن الإثبات عن طريق عدم التكذيب أكثر سهولة من التحقق المباشر ويقول Popper في مكان آخر: "يمكن للعلم أن يتقدم فقط لأننا يمكن أن نتعلم من أخطائنا" [Popper, the growth of scientific knowledge, P.11، وفي ذلك إغلاق الباب أمام الحتمية وفتح لباب الاحتمالية إلى حد كبير. ومن أمثلة مبادئ المحاسبة على الأساس الوضعي هو تحقيق مصلحة الإدارة بما لا يتعارض مع مصلحة المساهمين، وفي ذلك تخلّ عن الصفة الملزمة لمبادئ المحاسبة وتركها مرنة تتلاءم مع الظروف التي تراها الإدارة مناسبة.

2 - 4 - 3: التاريخية (المادية الديالكتيكية):

كانت الوضعية فلسفة الثورة الصناعية وما رافقها من اختراعات حديثة، اعتمدت على الملاحظة والتجربة، وقد كان للثورة الصناعية نتائج اقتصادية واجتماعية من أهمها حلول الآلات الحديثة محل العمالة اليدوية وكثرة العاطلين عن العمل وزيادة الهوة بين الأغنياء والفقراء.

ولعل هذا الوضع هو الذي مهّد لظهور المادية الديالكتيكية على يد كارل ماركس الذي كان أحد تلامذة فيلسوف التاريخ هيجل، حيث اعتمد ماركس على المستندات التاريخية ليتنبأ من خلالها بصيرورة المجتمع الإنساني من مشاعية ابتدائية إلى إقطاع إلى رأسمالية إلى اشتراكية ثم إلى شيوعية تؤدي إلى اضمحلال دور الدولة وزوال الصراع بين الطبقات، وقد عبرت هذه الفلسفة عن نفسها من خلال كومونة باريس التي عمرت عدة سنوات في القرن التاسع عشر وآلت إلى الزوال فيما بعد، ثم أعادت الكرة من خلال التجربة الستالينية في الاتحاد السوفيتي التي استمرت سبعة عقود ونيف في القرن العشرين. عمت التجربة دولاً أخرى في أوروبا الشرقية وآسيا وأمريكا اللاتينية. لكنها تصدّعت بسقوط الاتحاد السوفيتي ونفثته إلى 15 دولة تحولت كلها إلى النظام الرأسمالي، تبعتها دول أوروبا الشرقية، إلا أن النظام الشيوعي مازال قائماً في بعض دول العالم كالصين وكوريا الشمالية وكوبا.

المهم في المنظور الماركسي هو مدى تطبيق منهج البحث الماركسي في المحاسبة. هذا المنهج يعتمد المنهج التاريخي الذي يهتم بما حدث من خلال ما تم توثيقه في مستندات القيود المحاسبية، فقد يشتري المشروع آلة بمبلغ معين ويحصل على فاتورة شراء يدفع بموجبها الثمن بموجب مستند للصرف، ثم تذهب هذه المستندات إلى المحاسب الذي يقوم بتسجيل هذه العملية ثم ترحيلها إلى دفاتر الأستاذ العام والمساعد. ولا يعبأ المحاسب إذا تغير سعر الشراء هذا فازداد في اليوم التالي أو نقص إذ العبرة عند المحاسب هي قابلية قيوده وسجلاته للتحقق على أساس مستندات القيد الأولي الذي يعبر عن العلاقة بين البائع والمشتري من خلال سعر تم الاتفاق عليه بين بائع مطلع ومشتري مطلع، أما تغير هذا السعر بعد ذلك فلا شأن للمحاسبة به، إلى أن يتم التخلي عن الأصل بالبيع أو الاستخدام بالعمليات الإنتاجية حيث يحتمل إلى الإنتاج بحسب التكلفة الذي كان مسجلاً بها في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

ومع أن الماركسية تعترف بأن التاريخ لا يعيد نفسه إلا أنها تعدّ قراءة التاريخ ومقارنة ما يحدث في الماضي والحاضر يمكن الباحث من التنبؤ في المستقبل، من خلال المحافظة على الظروف التي رافقت الأحداث الماضية دون تبديل. وهو يشبه تمسك المحاسب بما حدث في الماضي من خلال مستندات القيد المحاسبي دون المساس بالقيم التاريخية التي تعرض في القوائم المالية التي ترتبط بفترة محاسبية معينة دون غيرها. وإن قراءة قوائم السنوات الماضية تمكن متخذي القرارات بالبناء عليها على أساس أن هذه القوائم تمثل قاعدة للمستقبل.

ولا شك في أن قيام المحاسبة بوظيفتها الرقابية من خلال إثبات علاقات الدائنية والمديونية والرقابة على أموال المشروع من خلال تصوير حركة هذه الأموال والتعبير عنها بقيود محاسبية ثم العمل على ترحيل هذه العمليات وتلخيصها والإفصاح عنها في قوائم وتقارير مالية على أساس التكلفة التاريخية، كل ذلك يتفق مع المدرسة التاريخية إلى حد بعيد.

2 - 4 - 4: المدرسة البراغماتية:

سادت المدرسة الوضعية في أوروبا الغربية منذ القرن التاسع عشر وما زال تأثيرها في العلم والفلسفة عظيماً، وقد خالفها الماركسيون في أوروبا الشرقية، أما في الولايات المتحدة فقد نشأت مدرسة فلسفية أخرى هي المدرسة البراغماتية، ومعنى الكلمة مشتق من اليونانية التي تعني العمل Pragma. والبراغماتية Pragmatism كأحد المذاهب الفلسفية وطرق المعرفة ظهرت من خلال آراء Charles Peirce (1839-1914)، إلا أنها عرفت من خلال William James (1842-1910)، وعدد من الفلاسفة الأمريكيين الآخرين في مقدمتهم John Dewey. وانتشرت من خلال عدة مذاهب أخرى من بينها المذهب الإنساني Humanism؛ الذرائعية Instrumentalism؛ والاصطلاحي أو

الاتفاقي Conventionisme [الفندي، ص187-191]. يدرس التطور المعرفي وفقاً للبراغماتية من خلال الجهود التي بذلها فلاسفتها الأوائل.

تركز البراغماتية على ربط الفكر بالعمل كأساس أو كوسيلة للمعرفة، وقد جاءت أفكار البراغماتية برفض الطبيعة الفلسفية التقليدية والمثالية التي تركز على معاني الحياة والمبادئ الأساسية للأخلاق والسياسة، والقائمة بشكل رئيس على المنطق الاستنباطي، وفضلت المنطق الاستقرائي والتجريبية التقليدية [Posner، 147-PP 148]. وقد تطورت البراغماتية من القول إن الأفكار التي تؤدي إلى العمل هي أفكار سليمة كما هو عند Pierce، إلى عدّ أن العمل أو النتائج العملية تمثل المعيار الأساسي للحكم على صحة الأفكار التي تؤدي إليه. فبينما عدّ Peirce أن الفكرة هي خطوة تمهيدية للعمل وإحداث نتائج في العالم المحسوس، فإن James زاد على ذلك، وعدّ أن كل عقيدة تؤدي إلى نتيجة مرضية أو حسنة إنما هي عقيدة صحيحة، فليست الفكرة مشروعاً للعمل فقط، وإنما العمل أو النتائج العملية هي الدليل على صحة الفكرة، وبهذا أخرج معنى الفكرة أو مدلولها إلى عالم الحقائق، فأصبح العمل أو النتائج التي ستترتب على الفكرة برهاناً على صحة الفكرة بعد أن كان معنى لها. وبهذا فإن البراغماتية تناولت الفكرة من حيث وظيفتها لا من حيث موضوعها كما هو الحال في المذاهب العقلية التي عدّت أن الفكرة صائبة وحسب إذا كانت الضرورات المنطقية تحتم صوابها [قام، ص144-145].

وتعتقد المدرسة البراغماتية أن الحقائق التي تعبر عنها أدلة الإثبات من خلال الملاحظة والتجربة ليست ثابتة أو حاسمة وخاصة في المسائل التي يدخل فيها العنصر البشري ليس كباحث فقط؛ بل كمتأثر بهذه الأدلة أيضاً. فلو أخذنا عقد إيجار تمويلي حصل عليه المشروع بما يمكنه من حيازة سيارة مثلاً على أن يدفع

30 قسطاً متساوياً على شكل إيجار وتبقى الملكية للبائع على أن يترك الخيار للمشروع في أن ينقل ملكية السيارة إذا انتهى دفع الإيجار الشهري في نهاية المدة إذا دفع مئة ألف ليرة سورية وهي أقل من القيمة السوقية للسيارة في ذلك التاريخ، رأينا أن دليل الإثبات من الناحية القانونية يتجه إلى إبقاء السيارة خارج سجلات المشروع؛ لأن ملكيتها ما تزال بيد البائع عند الشراء، لكن الواقع الاقتصادي لذلك يشير إلى أن المشتري يتمتع بمنفعة استخدام هذه السيارة والرقابة عليها خلال مرحلة العقد، بما يقارن بالأصول الأخرى، مما يجعل ظهور هذه السيارة في ميزانية المشروع أقرب إلى العدالة ويمثل حماية مصالح متخذي القرار من المساهمين الحاليين أو المستقبليين أو المصارف التي تقدم قروضاً لهذا المشروع وتستخدم مؤشرات التحليل المالي لاتخاذ القرار.

وهكذا يلاحظ أن رأي المحامي يختلف عن رأي المستثمر (ممثلاً في السوق المالي) وقد يختلف عن رأي بائع السيارة وقد يختلف عن رأي مدير المشروع وقد يختلف عن رأي المصرف الذي يقدم قرضاً لتمويل شراء السيارة. تدعي هذه الأطراف جميعها أنها تقول الحقيقة، وتعتمد على أدلة إثبات موضوعية تسمح بمعالجة صفقة شراء السيارة بحساباتها.

إذا ترى البرجماتية أن المجتمع يمثل أطرافاً مختلفة ذات مصالح متعارضة وأن كل طرف من هذه الأطراف يرى أن الحقيقة هي ما يخدم مصلحته (أي ما ينفعه). بمعنى أن المنفعة هي مقياس الحقيقة وليس المنطق. لذا فإن الخروج من هذا المأزق قد يتم من خلال ترك القرار في مسألة السياسات أو المبادئ المحاسبية لمجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA كونه التنظيم المهني الذي يمثل مصلحة المحاسبين وهو المؤهل لإصدار توصيات سماها المجمع مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً GAAP. فهي مقبولة أي ليست حاسمة وهي مقبولة قبولاً عاماً، لأنها قد لا تحظى بإجماع آراء المحاسبين بل يكفي أغليبيتهم.

كما أن توصيات المجمع ليست نهائية بل يمكن العودة عنها وتعديلها أو إصدار عكسها حين ترى المنظمة المهنية أن هذا مفيداً للمحاسبين القانونيين بصورة عامة. وخاصة أن هؤلاء المحاسبين قد يعملون بتدقيق شركات تدرج أسهمها في السوق المالية التي يرى أن من مصلحته تسهيل تداول الأوراق المالية من أسهم وسندات شريطة عرضها بطريقة تخدم مصلحة المستثمرين بعدالة، وإن من مصلحة السوق المالي أن يكون الإفصاح كاملاً وممثلاً لمصلحة المستثمرين من دون الوقوف عند المستندات القانونية فحسب. وفي عام 1980 تم تحويل المهمة إلى هيئة معايير المحاسبة المالية التي غدت تمثل الفئات المستفيدة كافة من التقارير المالية كالمصارف والمحللين الماليين وغيرهم.

وهكذا فإن البراغماتية تميل إلى العدالة وليس إلى الحقيقة، لعل العدالة أكثر تعبيراً عن المصالح المتعارضة في المجتمع المالي التي تعمل المحاسبة في سبيل خدمته. فالبراغماتية ترى أن رأي الأغلبية يعبر عن العدالة في مرحلة من المراحل ، وأن هذه العدالة تتأثر برأي الأشخاص أصحاب القرار في أية مسألة من المسائل ذات المصالح المتعارضة. وهي تُبقي الباب مفتوحاً أمام تغير رأي هؤلاء الأشخاص من فترة لأخرى؛ لذا فهي تعطي الإعلام دوراً خلاقاً، وهي تقر سلفاً بأن الإعلام إنما يخدم مصالح فئات من المجتمع المالي، ولكل فئة من هذه الفئات أن تعبر عن رأيها الممثل لمصالحها من خلال وسائل الإعلام المتعددة المتاحة في المجتمعات المعاصرة. ولعل معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية الدولية نماذج على مخرجات المدرسة البراغماتية التي انطلقت من الولايات المتحدة ومن هناك عمت الكثير من دول العالم.



الفصل الثالث

حماية الأموال والرقابة عليها

يهدف هذا الفصل إلى:

- 1 - تحديد مفهوم الشخصية المعنوية أو الوحدة المحاسبية.
- 2 - بيان مبدأ استمرار المشروع.
- 3 - تحديد طبيعة مبدأ التكلفة التاريخية.
- 4 - تحديد طبيعة مبدأ قابلية التحقق.
- 5 - تحديد مبدأ المقابلة بين النفقات والإيرادات.
- 6 - دراسة مبدأ قابلية المقارنة.



مقدمة:

يجمع الباحثون على أن الرقابة على الأموال من خلال إثبات علاقات الدائنية والمديونية هي الوظيفة الأعرق التي تصدت المحاسبة للقيام بها، وقد نجم عنها بالضرورة محاولة الرقابة على أصول المشروع وخاصة النقدية وهي الأصل الأكثر تعرضاً للخطر.

وقد اقتضت هذه المصادرة الأساسية الاعتماد على مفهوم الشخصية المعنوية أو الوحدة المحاسبية بالإضافة إلى مجموعة من المصادرات أو المبادئ الفرعية وفق ما سيأتي فيما يأتي:

3 - 1: مفهوم الشخصية المعنوية أو الوحدة المحاسبية:

الواقع أن مفهوم الشخصية المعنوية حاز في الأدبيات المحاسبية وفي التطوير المحاسبي اهتماماً كبيراً بلغ حد عدّ مفهوم الشخصية المعنوية من المفاهيم المحاسبية الأساسية. وقد أسس لهذا الفهم "وليم بيتون" عندما عدّ المشروع "شخصية معنوية مستقلة"، تمارس نشاطاتها باسمها الخاص وباستقلالية كاملة عن مالكي المشروع، ولأجلها يتم مسك السجلات وإعداد المستندات وفتح الحسابات ومعالجة البيانات، والقوائم المالية تعد لتظهر آثار الأحداث والعمليات الاقتصادية في المشروع نفسه (في أصوله والتزاماته تجاه المالكين والدائنين وفي نتائج أعماله وتدفقاته النقدية وغير ذلك) وليس فقط في ملكية أو حقوق أصحاب المشروع، حيث تختلف ملكية أصحاب المشروع عن باقي أموالهم في مشروعات أخرى، فإذا سحب صاحب المشروع أموالاً لقضاء حاجاته الشخصية قام المحاسب بتسجيلها مسحوبات يسوغ من خلالها نقص النقدية.

غير أن جدلاً كبيراً ثار، حول إعطاء المشروع شخصية معنوية مستقلة في وقت لم يكن القانون يمنح هذه الشخصية إلا للكائن البشري، لكن الضرورات القانونية والمحاسبية اقتضت منح المشروع هذه الشخصية المعنوية التي كانت تسوغ القيود المحاسبية والقوائم المالية إلى حد كبير، وقد كانت الطبيعة القانونية للشخصية المعنوية تلقي ظلالها على الفكر المحاسبي، وقد عبرت نظرية الملكية المشتركة عن الشخصية المعنوية في شركات الأشخاص، أما نظرية الشخصية المعنوية فقد عبرت عن مفهوم الوحدة المحاسبية في الشركات المساهمة، وغيرها من شركات الأموال.

3 - 1 - 1: نظرية الملكية المشتركة

حاولت هذه النظرية تفسير وجود الشخصية المعنوية في شركات الأشخاص، فهي ترى أن الملكية هي سبب وجود المشروع الذي يمثل مجموعة

أشخاص يملكونه. وشخصية المشروع القانونية مندمجة في شخصية مالكه².
استندت نظرية الملكية المشتركة على المقومات الآتية³:

1. إن العلاقة التعاقدية بين ملاك المشروع هي التي ترسم إطار المشروع،
فالقانون لا يخلق الشركة بل يعطي قوة تنفيذية لهذه العلاقة.

2. ملكية أصول المشروع هي ملكية جماعية للأشخاص الطبيعيين الذين
كوّنوه فقط، وليس للمشروع ذاته، كون الحقوق تكون للشخص الطبيعي
وليس الاعتباري، وكذلك فإن علاقة الدائنين مع المشروع علاقة دائنية
وليس علاقة ملكية.

3. تستمد إدارة الشركة قدرتها على اتخاذ القرارات بتفويض من المالكين، فهي
أساساً وكيل قانوني عنهم.

4. الهدف من المشروع هو تحقيق أكبر ربح ممكن لأصحاب المشروع،
والإدارة عليها العمل لتحقيق هذا الهدف.

ارتبطت إذاً، نظرية الملكية المشتركة بنوع الملكية الذي ساد زمناً طويلاً ولم يزل له
وجود كبير رغم ظهور أنواع جديدة لها. وكانت الغاية من هذه النظرية تدعيم سبب
وجود هذا النوع من الشركات الذي يتوافق مع هذا النمط من الملكية. مع سيادة
هذه النظرية في أدبيات إدارة الأعمال تم توجيه العمل المحاسبي لتحقيق غاية
أساسية تمثلت في توفير المعلومات لأغراض رقابة الملكية والتغيرات الحاصلة
فيها. وعليه فقد تعزز المدخل الرقابي في الممارسة العملية، ليعبر عن نمط قانوني
اقتضى شخصية معنوية تمثل المالك الفردي أو مجموعة الشركاء في شركات
التضامن التي تجمع بينهم ملكية مشتركة ومصلحة مشتركة.

في إطار هذا الفهم لدور المحاسبة سادت مفاهيم محاسبية عديدة، منها:

1. أن رأسمال الشركة هو رأس المال الخاص. ويتكون من مجموع الأموال الخاصة بالشركاء، وهي حصص الشركاء؛ بالإضافة إلى الاحتياطات المقطوعة والأرباح المحتجزة والمدورة من أعوام سابقة. ويمكن معرفته أيضاً عبر احتساب صافي قيمة الأصول المملوكة للشركاء بطرح الالتزامات تجاه الدائنين من قيمة هذه الأصول.
2. أن الأصول هي حصراً الأصول المملوكة التي لها قيمة وتشكل ضماناً للدائنين. وأي أصل آخر يستخدم في الشركة تعود ملكيته للغير، لا يعدّ من ضمن أصول الشركة. وهو لهذا لا يعالج محاسبياً ولا يظهر بالتالي في الميزانية، كما لا يترك أي أثر في نتائج الأعمال سوى كلفة استخدامه (كلفة استجاره وتشغيله).
3. أن الالتزامات تمثل التزامات أصحاب المشروع (وليس المشروع نفسه) تجاه دائنيه مهما كانت صفة ديونهم (أي سواء أكانوا موردين أم مقرضين، أو غيرهم). وهؤلاء يتكفل الشركاء "مجتمعين" بسداد ديونهم، حتى من أموالهم الشخصية.
4. أن الربح هو الربح الشامل. وهو يمثل الفرق الموجب بين حقوق المالكين (رأس المال الخاص) ما بين نهاية الفترة وبدايتها، بعد استبعاد آثار أية عملية جرت خلال الفترة وأثرت في رأس المال (كالمسحوبات الشخصية للشركاء وتعديلات رأس المال). وعليه فإن الربح يشمل الربح من العمليات التجارية الأساسية وأية عمليات أخرى حتى ولو كانت عمليات غير اعتيادية أو لا ترتبط بالأنشطة الاعتيادية التي تمارسها الشركة (مثل: أرباح بيع أصول، مكاسب محققة من دعاوى قضائية، أو من تعويضات شركات التأمين الخ.). إن ما قيل عن اعتبارات احتساب الربح ينسحب

على احتساب الخسارة أيضا ونقاس بمقارنة حقوق أصحاب المشروع في بداية الفترة ونهايتها.

3 - 1 - 2: نظرية الشخصية المعنوية

إن التفسيرات والمفاهيم التي أفرزتها نظرية الملكية المشتركة في الفكر الإداري والمحاسبي، لا تتسجم مع واقع الحال في شركات الأموال. فظهرت نظرية الشخصية المعنوية التي ترى في الشركة (شركة الأموال) كياناً مستقلاً عن المالكين، وله وجوده القانوني والمالي المستقل. وهو لهذا يعدّ شخصية معنوية مستقلة، له ذمته المالية وملكيته الخاصة به وعلاقاته (هو) مع الغير... ظهرت هذه النظرية على خلفية منظومة فكرية ثقافية جديدة في مجتمع الأعمال.

إن المجتمع المالي ثم التشريعات القانونية يعدّان المشروع ذاته (بأمواله وعلاقاته)، محور الاهتمام وليس مالكيه. في ضوء هذه "الاعتبارات" فصلت الإدارة عن الملكية ودعّمت التشريعات هذا الفصل. فبدأت مرحلة جديدة من مراحل تنظيم العمل الاقتصادي، وضبط عمل الشركات وإداراتها.

حاولت نظرية الشخصية المعنوية تقديم مسوغات وتفسيرات لوجود هذا النوع من الشركات. فهي ترى أن:

1. **الهدف من وجود الشركة** هو المساهمة في سد حاجة المجتمع إلى السلع والخدمات لكونها تسهم في إشباع احتياجات أفرادها (وليس تحقيق الربح لمالكيه). وعليه فإنها جزء من النسيج الاقتصادي الاجتماعي للمجتمع وتسهم بالتالي في تحقيق رفاهية المجتمع عبر توفير مصادر دخل للمالكين والعاملين وتقديم السلع والخدمات للمستهلكين.

2. **وجود الشركة** لا يعود إلى الإرادة التعاقدية لأصحاب الملكية؛ بل يعود إلى وجود الأموال؛ إضافة إلى حاجة المجتمع إليها. فالأموال هي التي توجد

الشركة وليس المالكون (حيث يضيف القانون على الشركة الصبغة القانونية ويدعمها قانونياً). والأموال لا يقدمها فقط المالكون بل أيضا الدائنون. فالعبرة بوجود الشركة هو وجود المال بغض النظر عن مصدره: من المالكين أم من الدائنين.

3. الأصول مملوكة للشركة وليس للمالكين (المساهمين) الذين لهم حقوق محددة، محصورة في الأرباح عند إقرار توزيعها، وفي استرجاع حقوقهم المتبقية (استرداد أموالهم أو بعضها) في حال تصفية الشركة.

4. الإدارة وكياً عن أصحاب الملكية وتستمد سلطتها منهم، إلا أن لها مصلحتها الخاصة وسمعتها التي قد تتضارب أحياناً مع مصلحة المالكين. فهي تمارس عملها لخدمتهم ولخدمة كل ذوي المصالح المادية، من هنا ظهرت الإدارة كمهنة يمارسها متخصصون ذوو خبرة من خارج المساهمين في الأغلب.

مع سيادة نظرية الشخصية المعنوية في أدبيات علوم المال والأعمال، نمت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة وصارت القوائم المالية المعززة بتقرير مدقق الحسابات وسيلة الإعلام الأساسية التي يتعرف من خلالها المساهمون وغيرهم من فئات المجتمع المالي على الواقع الاقتصادي للشخصية المعنوية ويمارسون الرقابة التي تسمح لهم بتبريء ذمة مجلس الإدارة عن الفترة المحاسبية التي تمثلها القوائم المالية.

ترتب على هذا الواقع الجديد في بيئة الأعمال وعلى المنظومة الثقافية الفكرية التي رافقته تغيرات في المفاهيم المحاسبية، منها:

1) أن رأس المال لم يعد فقط رأس المال الخاص (المدفع والمُجمَع) بل هو رأس المال المستثمر الذي يحوي إضافة إلى حقوق الملكية، الأموال

المقدمة من قبل الغير والمستثمرة في المشروع (وهي أساساً الديون طويلة الأجل).

(2) أن أصول المشروع (والتي تظهر في الميزانية) هي ليست الأصول المملوكة فقط، بل الأصول المستخدمة في المشروع، أي إجمالي الأصول. فالأصول عبارة عن طاقات إنتاجية متاحة للمشروع له حق استخدامها في أعماله، سواء كانت مملوكة أو مستأجرة. بذلك حلت القدرة الإنتاجية للأصل محل قدرته على سداد الديون.

(3) أن الخصوم أو الالتزامات هي التزامات على أصول المشروع، وليس على أصحاب المشروع (فهؤلاء لا يتكفلون بسداد ديونه). وهي (الخصوم) تشمل حقوق الملكية وحقوق الآخرين. أي أن الأصول هي الكفيل الوحيد بسداد حقوق الملكية وحقوق الآخرين وفقاً لأولويات سداد محددة.

(4) أن الربح هو ليس الربح الشامل، بل الربح العادي الذي يتولد من العمليات والأنشطة الأساسية للمشروع التي يتم ممارستها بقرار من الإدارة، ولا تتعلق بالعمليات ذات الطبيعة الرأسمالية، مثل الأنشطة التشغيلية والأنشطة التي تضطر الإدارة إلى ممارستها لغرض استغلال موارد المشروع بالشكل الأفضل (كإيداع الأموال الفائضة في المصرف لفترة محدودة) وضمان استمرار عمله (كالاقتراض). من هنا ظهر الفصل بين أرباح اعتيادية وأخرى غير اعتيادية (كالمكاسب من عمليات رأسمالية). هذا الفصل ضروري مع وجود إدارة مهنية مستقلة عن المالكين، ولا بد من مكافأتها على الأعمال التي قامت هي بها، والتي تصب نتائجها في الربح العادي.

ومع أن الشخصية المعنوية ذات الأبعاد القانونية أعطت دفعة كبيرة للفكر المحاسبي، إلا أن هذه الشخصية المعنوية لم تسمح بتفسير إجراءات المحاسبة

الحكومية؛ إذ إن الدوائر والهيئات الحكومية على اختلاف مستوياتها الإدارية في القطاع الحكومي ليست كيانات مستقلة بل إن ارتباطاتها بعضها ببعض معقدة إلى درجة يصعب معها وضع حدود للمسؤوليات الإدارية والمالية لكل منها، خاصة في العلاقة الرأسية أو الهرمية التي تربط الواحدة بالأخرى، مما يحتم عدّ موازنة الدولة بكاملها بمثابة شخصية معنوية واحدة. وهذا أدى بدوره إلى طرح نظرية الأموال المخصصة لتفسير إجراءات المحاسبة الحكومية التي تركز على الرقابة على تخصيص الأموال من السلطة التشريعية والرقابة على التقيد بهذه الاعتمادات عند تنفيذ هذه الموازنة.

كما أن حاجة الإدارة تقضي في كثير من الأحيان افتراض شخصيات معنوية فرعية كالقسم أو النشاط أو مركز التكلفة؛ مما يمكن الإدارة من قياس نتائج هذه الشخصية الافتراضية والتقرير عنها كلما كان ذلك مفيداً، وهذا ما دفع منظري المحاسبة الحكومية إلى إعطاء وحدات محاسبية أو شخصيات معنوية لكل إدارة حكومية؛ مما يمكنها من التعبير عن مركزها المالي أو ميزانيتها العمومية المستقلة، مما يسمح لها بممارسة رقابة محاسبية فعالة على الأصول طويلة الأجل كالمباني والطرق والجسور وإخضاعها لمعدلات استهلاك شأنها شأن الشخصيات المعنوية الأخرى في قطاع الأعمال الهادف إلى الربح. هذا بالإضافة إلى الرقابة على المخزون السلعي وإعداد حسابات الارتباط اللازمة للتعبير عن العلاقات العقدية والالتزامات الأخرى للوحدات المحاسبية أو الشخصيات المعنوية المترابطة في الهيكل التنظيمي للجهاز الحكومي، كما لا تكتفي الشخصية المعنوية الحكومية بالرقابة على النفقات والإيرادات الحكومية المعتادة، بل صارت تستثمر المبالغ النقدية المتاحة لها لتحقيق مكاسب إضافية؛ مما اقتضى حسابات للنتائج على أساس الاستحقاق؛ بالإضافة إلى حسابات الموازنة المعتادة. ولعل هذا التطور

الذي أصاب الوحدة المحاسبية الحكومية أسهم في اعتماد معايير للمحاسبة الحكومية تعد تطويراً لمعايير المحاسبة المالية.

وقد أدى تحرر الفكر المحاسبي من القيود القانونية للشخصية المعنوية إلى افتراض هذه الشخصية المعنوية في مجالات مختلفة كما في عقود المقاولات التي تفترض أن للعقد شخصية معنوية مستقل؛ مما يمكن إدارة الشركة من إعداد تكاليف وإيرادات لهذا العقد ومركز مالي، لكن ذلك لا يمنع من توحيد العقود كافة التي تمتلكها الشخصية المعنوية الأساسية وإعداد قوائم مالية موحدة.

ويقال الشيء ذاته بالنسبة لعقود التنقيب عن النفط أو عقود البناء والتشغيل وتحويل الملكية (BOT) وقد تفضي عقود النفط إلى تشكيل شخصيات معنوية مستقلة أخرى غير الشركة المستثمرة والشركة الوطنية على شكل شركة مشتركة تتولى عمليات ما بعد اكتشاف النفط أو الغاز من تطوير أو إنتاج بحسب تعليمات الشركتين القابضة والمالكة على أن يقتصر دورها على تلقي تمويل العمليات من الشركة القابضة وتنفيذ هذه العمليات بالتنسيق مع الشركة القابضة والشركة المحلية، ثم تسليم النفط أو الغاز الناتج إلى الشركة المحلية من دون حق التملك أو البيع.

3 - 2: مبدأ استمرار المشروع (going concern)

وقد كان استمرار المشروع ملازماً لمفهوم الشخصية المعنوية، ويمثل ضرورة منطقية لتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية. فمن المعروف أن الأسعار تتغير باستمرار وأن نتائج الأعمال النهائية للوحدة المحاسبية أو الشخصية المعنوية لا تظهر بشكل موثوق إلا بعد انتهاء هذه الشخصية المعنوية أو تصفية أعمالها. أما القياس الدوري الذي لا بد منه في نهاية كل فترة محاسبية من أجل تحديد الأرباح أو الخسائر وتمكين المساهمين من بيع أسهمهم أو شراء أسهم أخرى، وإتاحة الفرصة

لمساهمين جدد بالانضمام إلى ملاك أسهم الشركة، وإتاحة الفرصة للبنوك وغيرهم من المقرضين بتسليف الشركة، وتمكين الدوائر الضريبية من فرض ضريبة الدخل على أرباح الشركة.....الخ كل ذلك يقتضي إعداد القوائم المالية السنوية أو التقارير المرحلية. ولا شك في أن اعتماد التكلفة التاريخية المستندة إلى أدلة الإثبات الأساسية يجعل القياس المحاسبي الدوري أكثر موضوعية طالما أنه قياس دوري مؤقت وليس نهائياً. ولو أن هذا القياس بالتكلفة التاريخية يعتمد على افتراضات مختلفة كطريقة استهلاك الأصول الثابتة الملموسة أو استنفاد الأصول غير الملموسة، أو طريقة صرف المخزون السلعي.

ومع ذلك فإن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) أو معايير المحاسبة الدولية تحاول إعمال مبدأ الحيطة والحذر الذي من شأنه المحافظة على التكلفة التاريخية وتخفيض الربح الدوري عن طريق اعتماد طريقة سعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل بالنسبة لتقييم المخزون السلعي.

إلا أن تخفيض الربح الدوري في نهاية العام الأول سيؤدي إلى زيادة الربح الدوري في نهاية العام الثاني إذ إن مخزون أول المدة في العام الثاني سيقم بالسعر الأقل، أو بعبارة أخرى أدى الأمر إلى نقل الأرباح من العام الأول إلى العام الثاني. هذا مع محافظة الإدارة على تقييم كامل الأصول الأخرى بالتكلفة التاريخية، مما يجعل الخروج عن هذه القاعدة بالنسبة لبعض الأصول كالمخزون السلعي يمثل تضارباً يجعل القياس المحاسبي غير متجانس كمن يقيس المسافة بوحدات متباينة كالمتري واليارد والقدم مما يجعل مجموعها من دون معنى.

وعلى ذلك فإن مبدأ استمرار الشخصية المعنوية يمثل حجر الزاوية في القياس المحاسبي في ظل التكلفة التاريخية. وإن افتراض عدم استمرار المشروع أو الشخصية المعنوية، من شأنه اعتماد مبدأ تصفية المشروع وتسعيده بالقيم القابلة

للتحقق وهي في الأغلب أقل من أسعار السوق العادلة، وتؤدي في الأغلب إلى انخفاض أسعار أسهم الشركة نتيجة انخفاض الأرباح أو إظهار خسائر. أي أن عدم الاستمرار هو حالة استثنائية خاصة تلقي على الإدارة عبء اتخاذ الإجراءات الكفيلة بحفظ حقوق الأطراف الأخرى ذات المصلحة وقياس الربح أو الخسارة على هذا الأساس. كما تلقي على مدقق الحسابات عبء التحقق من سلامة الإجراءات المتخذة والإفصاح عن إمكانية عدم الاستمرار لقراء القوائم المالية كافة.

كما أن معرفة المحاسب بعمر الوحدة المحاسبية مقدماً كما في حالة العقود ذات الأمد المحدد كعقود التنقيب عن النفط أو الغاز أو عقود البناء والإدارة وتحويل الملكية التي تقتضي تسليم الموقع وما يرتبط به من إنشاءات أو آلات أو مخزون سلعي إلى مانح الامتياز أو إلى الحكومة المحلية، فإن مثل هذه الاعتبارات يجب أن تنعكس على المبادئ أو السياسات المحاسبية وما يرتبط فيها من إجراءات، كاستنفاد الأصول غير الملموسة كافة خلال عمر العقد أو العمر الإنتاجي لهذه الأصول أيهما أقل.

وقد تحتاج عملية تسليم الموقع إلى نفقات إضافية كتكاليف هدم المباني والإنشاءات لإعادتها إلى الحالة التي كانت عليها عند توقيع العقد، مما يقتضي حجز مخصصات إضافية لهذه الغاية، وقد يصبح إجمالي المخصصات يزيد على التكلفة التاريخية قبل عملية التسليم.

3 - 3: مبدأ التكلفة التاريخية:

إن حراسة أموال الوحدة المحاسبية أو الشخصية المعنوية والرقابة عليها تقتضي المحافظة على القيم أو التكاليف التاريخية للأصول أو المصروفات التي تمت حيازتها. مما يقدم سجلاً تاريخياً لما حدث في الماضي معزراً بأدلة ومستندات تمثل في الأغلب صفقات تم إبرامها مع أطراف خارج المشروع ويتم الاحتفاظ بها لتسويغ بقائها في السجلات وعرضها في القوائم المالية التي تمثل تلخيصاً لقصة المشروع خلال فترة مضت، وإن الأرقام التي تفصح عنها هذه القوائم المالية إنما تحدث في أوقات مختلفة خلال العام الماضي أو إنها حدثت خلال سنوات مضت وتجمعت قيمها عاماً بعد عام، ولا يدعي المحاسب بحسب هذا المبدأ أنه يعرض قيمة تصلح لاتخاذ القرارات، أو قيمة سوقية عادلة تتحدث عن الوقت الحاضر.

إذ من المعلوم أن قرارات الوقت الحاضر تحتاج إلى قيم الوقت الحاضر، فلو كان لدى المشروع مخزونٌ سلعيّ تكلفة الوحدة من وحداته 5 ليرات وعرض عليه أحد المشترين سعر 6 للوحدة فإنه سيبيع بلا شك إذا كان قراره يعتمد على التكلفة التاريخية. ولما افترضنا أن أسعار هذا المخزون بحسب تكلفة الاستبدال في لحظة تقديم عرض الشراء بلغت 9 ليرات مثلاً أدركنا أن التكاليف التاريخية لا تصلح لاتخاذ القرارات؛ بل إن رجل الأعمال الناجح يبني قراراته على أسعار السوق الواقعية التي قد تختلف بين لحظة وأخرى.

ولما كان تغير الأسعار أو تغير مستوى الأسعار ظاهرتين ملازمتين للنظام الاقتصادي، فإن التقارير والقوائم المالية التقليدية المعدة على أساس التكلفة التاريخية لا تعبر عن قيم عادلة يعبر عنها في قائمة المركز المالي، ولا يمثل قياس الربح على هذا الأساس مقياساً كافياً لأداء الوحدة المحاسبية خلال فترة من الزمن.

وقد شهدت الممارسة العملية العديد من البدائل التي كانت تستهدف المحافظة على مميزات التكلفة التاريخية المعتمدة على أدلة إثبات قابلة للتحقق من قبل أي طرف مستقل وخاصة مدقق الحسابات، ومن أهم تلك البدائل:

أولاً - تشكيل احتياطات لارتفاع أسعار الأصول:

تتطلب هذه الطريقة من المحافظة على التكلفة التاريخية، والامتناع عن توزيع الأرباح عن طريق تشكيل احتياطات بهدف تعزيز المركز المالي للتمكن من استبدال الأصول في المستقبل.

ويؤخذ على هذه الطريقة الآتي:

(1) اعتمادها على التقديرات الشخصية في إقرار نسبة الاحتياطات المنوي تشكيلها.

(2) بقاء قياس الربح غير موضوعي إذ إن هذه الطريقة تحاول تلافي آثار القياس غير الدقيق للربح عن طريق احتجاز جزء من الأرباح والامتناع عن توزيعها. وغني عن البيان أن هذه الأرباح ستخضع للضريبة في حدود القوانين والتعليمات الضريبية سارية المفعول. إذ إن تكاليف قديمة (في ظل التضخم) مبنية على قوة شرائية أعلى لوحدة القياس النقدي، تتم مقابلتها مع إيرادات ذات قوة شرائية أدنى؛ مما يؤدي إلى زيادة ظاهرية للربح الدوري. فلو افترضنا أن وحدة المخزون تم شراؤها بمبلغ 50 ليرة سورية عندما كان الدولار يعادل 50 ليرة سورية، وحينما ارتفع سعر الدولار لهذا المخزون المستورد بحيث أصبح يعادل 150 ليرة تم بيع هذا المخزون بمبلغ 160 ليرة للوحدة وهكذا تبدو كل وحدة ربحت 110 ليرات وهو ربح يزيد على ضعفي ثمن التكلفة. إلا أننا إذا أخذنا تغير القوة الشرائية للنقود بدا هذا الرقم مختلفاً. ومن المعروف أن المعايير الأمريكية والدولية لا تعترف بالاحتياطي بل تعدّه أرباحاً

محتجزة يمكن إعادة توزيعها بقرار من الهيئة العامة للمساهمين. كما أن هذه الطريقة لا تتمكن من فعل شيء إذا كانت نتائج العمليات خاسرة.

(3) بقاء الأصول الثابتة المادية والمعنوية والمخزون السلعي بالتكلفة التاريخية من دون تعديل.

قياس الربح على أساس القيم السوقية من دون المساس بالتكلفة التاريخية: وهذا يحتاج إلى كيفية الوصول إلى القيمة العادلة لتكلفة المبيعات، مما يؤدي إلى الوصول إلى ربح أكثر موضوعية أو عدالة.

تكلفة المبيعات :

ولما كان قياس الربح يعتمد على المفاضلة بين قيمة الخروج؛ أي قيمة المبيعات (Exit value) مع قيمة الدخول أو التكلفة فإن أكثر بديل ملائمة هو تكلفة الاستبدال (Replacement cost) وهنا نحصل على ربح عمليات ناتج عن المقابلة بين الإيرادات وتكلفة بيع هذه الإيرادات لكن ليس بتكلفتها التاريخية بل بتكلفة استبدالها لو تمت عملية الاستبدال بتاريخ البيع وليس بتاريخ الشراء.

ففي مثالنا السابق نجد أن ربح العمليات هو:

قيمة مبيعات الوحدة = 160

تكلفة الاستبدال = 150

ربح العمليات = 10

ويكون قيد إثبات تكلفة المبيعات:

150 من تكلفة المبيعات

إلى المذكورين

50 إلى المخزون السلعي

100 إلى أرباح الحياة

وبذلك نكون قد فصلنا أرباح الحياة عن أرباح العمليات؛ مما يمكننا من استخدام أرباح الحياة لتمويل استبدال المخزون السلعي.

فلو افترضنا أننا عملنا على الاستبدال الفوري لوحدة المخزون هذه يكون قيد الاستبدال:

150 من المخزون السلعي

150 إلى النقدية

إذ إن الوحدة المحاسبية أبقت على أرباح الحياة من دون توزيع؛ مما مكّنها من الاستبدال وتسديد القيمة نقداً، هذا بافتراض عدم إخضاع هذه الأرباح الصورية إلى ضريبة الأرباح.

استهلاك الأصول الثابتة:

كذلك فإن استهلاك الأصل الثابت على أساس قيمته العادلة أو تكلفة الاستبدال كمعبر عن القيمة العادلة، يجعل مجمع الاستهلاك أكثر قدرة على استبدال الأصل في المستقبل ويمثل مقابلة أكثر موضوعية لقياس الربح الدوري، فلو افترضنا أن لدينا آلة بتكلفة تاريخية 100000 ويقدر عمرها الإنتاجي بأربع سنوات وقد مضت سنتان من عمرها الإنتاجي أي أن مجمع الاستهلاك لغاية نهاية العام الثاني 50000 أما في العام الثالث فقد تضاعف سعر الآلة وأصبحت بقيمة 200000، مما يقتضي تشكيل مخصص استبدال بقيمة 25000 بالإضافة إلى مبلغ 25000 مجمع استهلاك على أساس التكلفة التاريخية، وإذا بقي الوضع على حاله حتى نهاية العمر الإنتاجي فإننا سنجد نوعين من المخصصات وهما:

100000 مجمع أو مخصص استهلاك على الأساس التاريخي

50000 مخصص استبدال

150000 المجموع

والسؤال الذي يطرح نفسه هو هل يكفي هذا المبلغ لشراء آلة جديدة عند تخريد الآلة القديمة؟

والجواب: لا بطبيعة الحال، لكن بالتأكيد أفضل من الإبقاء على التكلفة التاريخية فحسب.

أما بالنسبة لقياس الربح فإن الربح في العامين الأخيرين أكثر موضوعية إذ إن تكاليف استخدام الأصل يتناسب مع قيمته السوقية، وليس مع قيمته التاريخية. وقد تثار مشكلة إقفال مخصصات الاستهلاك عند الاستبدال، حيث لا بد من إقفال المخصص أو المجمع التاريخي بالقيمة التاريخية للأصل أما مخصص الاستبدال فقد يبقى مفتوحاً في السجلات المحاسبية وهو أمر لا يتناسب مع عدالة الإفصاح. وقد يثار بديل آخر ألا وهو تشكيل مخصصات استبدال منذ البداية بحيث تتوافق قيمة مخصصات الاستبدال المشكلة مع قيمة استبدال أصل جديد وهكذا يمكن إقفال قيمة المخصصات المشكلة مع الأصل الجديد الذي يخرّد دفترياً مع بقاءه في الاستعمال لعدد من السنين، و بقاء الأصل القديم مسجلاً في الدفاتر بقيمته التاريخية مع تخريده فيزيائياً من الاستعمال، وهو أيضاً لا يتناسب مع عدالة الإفصاح.

ثانياً - طريقة تكلفة الاستبدال مع إعادة التقييم:

على أن المعالجة الناضجة لاستخدام تكلفة الاستبدال قدمت للمرة الأولى في كتاب (Edwards and Bell) عام 1961، حيث اقتضت هذه المعالجة إعادة التقييم، ففي المثال السابق لا بد أولاً من إعادة تقييم الآلة:

100000 من الآلة

100000 إلى أرباح الحياة

والخطوة التالية هي تصحيح استهلاك السنتين السابقتين:

50000 من أرباح الحيازة

50000 إلى مخصص الاستهلاك

وهكذا أمكن إيجاد قيمة موضوعية للأصل وقياساً موضوعياً للربح الدوري، ولو أن ذلك مثل خروجاً عن التكلفة التاريخية.

ويتبع الأسلوب نفسه بالنسبة للمخزون السلعي حيث يعاد تقييمه ويقرر عن أرباح الحيازة، وهي أرباح رأسمالية لا تعود للنشاط المعتاد، وقد تعالج على أنها فروق تقييم لتغطية الفروق السالبة لو حدثت أو تضاف إلى رأس المال إذا كانت دائنة، أما إذا كانت فروق التقييم سالبة فلا بد من تحميلها إلى نتائج العمليات عند اكتشافها.

ثالثاً - محاسبة التضخم:

يشار إلى محاسبة التضخم على أنها محاسبة ارتفاع مستوى الأسعار، أي أنه لا يعود إلى ارتفاع أسعار سلعة بعينها بل إن القوة الشرائية لوحدة النقود كمعادل عام للسلع والخدمات تنخفض؛ مما يؤدي إلى ارتفاع مستوى الأسعار للسلع والخدمات كافة بصورة عامة، ولو أن ذلك قد يؤثر في دخل العمليات أو عناصر المركز المالي بنسب مختلفة.

وبينما ينزع الاقتصاديون نحو القياس بالأسعار الثابتة التي تعبر عن القوة الشرائية للنقود في مرحلة سابقة قبل الضغوط التضخمية، فإذا افترضنا أن المشروع أسس في نهاية 2010 وخصص رأسمال 3 ملايين ليرة سورية وأن معدل التضخم لغاية نهاية 2013 بلغ $100\% / 300\%$ فلا بد من تعديل رأس المال والتعبير عنه بأسعار ثابتة؛ أي $3000000 \times 300\% / 100\% = 1000000$ ؛ أي أن رأس المال فقد ثلثي قوته الشرائية، وينعكس ذلك على الهيكل التمويلي للمشروع برمته، فتبقى الأصول الثابتة التي تم شراؤها عند التأسيس بقيمتها التاريخية نفسها، أما المخزون السلعي

فيعاد إلى السعر الثابت كما في نهاية 2010 أما الأصول أو الالتزامات النقدية كالمدينين أو الدائنين أو الأرصدة النقدية أو شبه النقدية فلا بد من التعامل معها من تاريخ استحقاقها إلى تاريخ التأسيس أي تقسيمها على 3 إلا إذا كانت القوانين الوضعية تعترف بتعديل أرصدة الدين على أساس معدلات التضخم وهذا نادر الحدوث.

أما المحاسبون فهم يسيرون إلى الأمام بعكس الاقتصاديين الذين يعودون إلى الوراء، أو بعبارة أخرى فإن المحاسبين يقيسون بالقوة الشرائية الأضعف انسجاماً مع قانون غرينتشم (النقود السيئة تطرد النقود الجيدة من السوق) وهذا معناه أن الأصول والالتزامات النقدية أو شبه النقدية تبقى بقيمتها الدفترية من دون تعديل على أن يتم الاعتراف بالريح أو الخسارة الناجمة عن حيازتها. فلو كانت الأرصدة النقدية على النحو الآتي:

10000	رصيد 1\1
20000	رصيد 12\31
10000	زيادة النقدية خلال العام

فلو كان معدل التضخم خلال العام 50%

فإن خسارة حيازة الأصول النقدية هي: $5000 = 100 \times 50 \times 10000$

والعكس بالعكس إذا نقصت الأرصدة النقدية للأصول النقدية على اختلاف أنواعها (من نقدية بالصندوق أو بالمصارف أو أرصدة المدينين أو أوراق القبض وغيرها) حيث يعد النقص بالأرصدة النقدية بمثابة أرباح.

وكذلك فإن زيادة الالتزامات النقدية تؤدي إلى تحقيق أرباح كما أن نقص الالتزامات النقدية يؤدي إلى تحقيق خسارة.

أما الأصول غير النقدية كالأراضي والآلات والمعدات والمباني فإن الضغوط التضخمية تؤدي إلى ارتفاع أسعارها؛ مما يقتضي ضرب القيمة التاريخية بالرقم القياسي وقسمته على رقم الأساس:

فإذا تم شراء الآلة في أواخر 2010 بمبلغ 500000 فلا بد من تعديل قيمتها بضربها في $\frac{1}{3}$ فتصبح قيمتها 1500000 أما إذا تم التعرف إلى ثمن استبدال هذه الآلة وأعطت قيمة مختلفة فإن الركون إلى القيمة العادلة أكثر ملاءمة من القيمة المحسوبة على أساس معاملات التضخم.

وفي الأحوال جميعها فإن الأرقام المعدلة للأصول غير النقدية تعطي أرباحاً بعكس حيازة الأصول النقدية.

ولا بد من الإشارة إلى أن تعديل قيمة المخزون السلعي يعتمد على طريقة صرف المخزون السلعي بالاعتبار.

رابعاً: تكلفة الاستبدال والتغير التكنولوجي:

إن اعتماد تكلفة الاستبدال كتعديل للمحاسبة على أساس التكلفة التاريخية يثير مسألة التغير التكنولوجي، عند احتساب فروق إعادة التقييم ومجمعات الاستهلاك ومصروفات الاستهلاك الدورية.

وقد ذهب Edwards and Bell إلى احتساب تكاليف الاستبدال على أساس أصل مماثل للأصل الموضوع في الاستخدام، مما يجعل قياس الربح أكثر ملاءمة للمحافظة على رأس المال؛ إذ إن رأس مال المشروع أو الوحدة المحاسبية محسوب على أساس الآلة القديمة، هذه الآلة التي تبقى في الاستخدام فترة من الزمن تتعايش مع الآلة الجديدة ذات القيمة المرتفعة، وإن أدى الاختراع الجديد في الأغلب إلى تخفيض قيمة الآلة القديمة.

وإن إعادة تقييم الآلة القديمة على أساس آلة أخرى متقدمة يؤدي إلى إظهار أرباح صورية إذ إنها تتعلق بآلة أخرى غير موجودة لدى المشروع، أما احتساب الاستهلاك على هذا الأساس فمن شأنه تقوية المركز المالي ومساعدة المشروع على الحصول على آلات متقدمة تجعله أكثر تنافسية وأكثر قدرة على الاستمرار. لكن الامتناع عن إعادة التقييم من شأنه خلق مشكلات في القياس والإفصاح المحاسبي كما سبقت الإشارة.

3 - 4: مبدأ قابلية التحقق:

وهو مبدأ مرتبط بمصادرة الرقابة كما يمثل الركن الثاني بعد التكلفة التاريخية التي عليها أن تركز على أدلة يمكن التحقق منها من قبل مدقق مستقل، وفي ذلك إثبات لموضوعية الإدارة وعدم تدخلها بالقوائم المالية إلا في الحدود الدنيا؛ مما يخلق الطمأنينة في نفوس الملاك وغيرهم من قراء القوائم المالية في أن الإدارة تسيّر المشروع بناء على توجهات المساهمين، ولا تتدخل بالقياس المحاسبي بل تركز إلى التكلفة التاريخية وتعززها بأدلة موضوعية خاضعة للتدقيق من قبل مدقق مستقل يتمتع بالخبرة المهنية والنزاهة والشفافية.

وإن وجود دليل مستندي يسوغ التكلفة التاريخية ويسوغ موقف الإدارة لكنه لا يحقق بالضرورة أمنيّات متخذي القرارات الراغبين في التنبؤ في المستقبل من دون الاكتفاء بالوقوف على أطلال الماضي.

ولا شك في أن نظرة المدقق المستقل للأدلة تختلف بحسب طبيعة الأدلة من حيث هي من منشأ خارجي أعد خارج الشخصية المعنوية، أو من منشأ داخلي أعد داخل المشروع أو الشخصية المعنوية؛ مما يخلق شكوكاً حول صدقيتها وموضوعيتها وتعتمد الإدارة على الرقابة الداخلية لتأمين حماية أصول الوحدة المحاسبية، والتأكد من صدقية بياناتها المحاسبية المقدمة للمستويات الإدارية

المختلفة أو المرسلة للجهات الرقابية خارج الشركة، بالإضافة إلى محاولة رفع مستوى كفاءة العمليات الإدارية والإنتاجية على اختلافها. وتمثل الرقابة الداخلية الخندق الذي يقوم مدقق الحسابات بفحصه وتقييمه بهدف تحديد طبيعة الإجراءات الجوهرية وحجمها التي لا بد منها ليتمكن من إبداء رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية بحسب نظام القياس والإفصاح التي تم الاعتماد عليه لإعداد القوائم المالية كمعايير التقارير المالية الدولية.

وإذا اعتمدت القوائم المالية على أدلة مادية قابلة للإثبات عن طريق الملاحظة المباشرة كحضور المدقق للجنة جرد المخزون السلعي أو جرد النقدية الموجودة في صناديق الوحدة المحاسبية، فإن ثمة أدلة مستندية ترد عن طريق أطراف خارجية ذات مصداقية عالية كالمصارف التي تقدم شهادة تبين علاقة المصرف مع الوحدة المحاسبية الخاضعة للتدقيق.

ومع ذلك فإن ثمة قضايا في القوائم المالية تعتمد على تقديرات الإدارة كالعمر الإنتاجي للأصول الملموسة أو استنفاد الأصول غير الملموسة أو المخاطر التي تهدد استمرار الشخصية المعنوية، حيث يركز المدقق فيها على قناعاته الشخصية في حدود هيكل المعايير المحاسبية المعتمدة.

3 - 5: مبدأ المقابلة بين النفقات والإيرادات:

إن الحاجة إلى القياس الدوري وبيان نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية في نهاية كل دورة محاسبية والإفصاح عن ذلك إلى كل الأطراف ذات العلاقة أفضى إلى ضرورة المقابلة بين إيرادات الدورة المحاسبية وما يرتبط بها من نفقات أدت إلى توليدها.

ولعل هذا المبدأ منسجم مع مصادرة الرقابة التي تعتمد التكلفة التاريخية، وتستبعد أي فروق تقييمية من قياس الدخل، أو بعبارة أخرى فإن هذا المبدأ ينسجم مع

الدخل المحاسبي ولا يعتمد على مفهوم المحافظة على رأس المال آخذاً في الحسبان أي زيادة في رأس المال في نهاية المدة عما كان عليه رأس المال في بداية المدة بمثابة دخل، على أن يستبعد أثر تغيرات الأسعار من قياس الدخل أو بعبارة أخرى يأخذ بالاتجاه الاقتصادي أو الدخل الحقيقي.

حيث يتضمن مدخل الدخل الحقيقي True Income Approach بشكل رئيس قياس الدخل (أو يجب قياسه) باستخدام قاعدة واحدة لتقويم الأصول والالتزامات والتي ستقي بشكل مثالي أو نموذجي Ideal باحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية جميعهم (Rimmel P18). وظهر من خلال منظرين عديدين اعتمدوا على الاستنباط لتطوير آراء حول الممارسة المحاسبية ومتضمنات التقرير المالي؛ وعدّ تقرير مجمع المحاسبة الأمريكية (AAA, 1977, P10) أن هذا المدخل يمثل المدرسة الاستنباطية المعيارية في التنظير المحاسبي.

وقد عكست الآراء أو النماذج التي قدمها منظرو الدخل الحقيقي خلفيتهم التعليمية والمهنية بشكل رئيس، ففي المراحل الأولى كانوا اقتصاديين بالدرجة الأولى أو ممارسين للمحاسبة، مما أثر في طبيعة النماذج التي اقترحوها وطبيعة الدخل الذي استندوا إليه. إلا أن ذلك لم يكن الخلاف الوحيد بينهم؛ إذ اختلفوا أيضاً حول من هم مستخدمو المعلومات المحاسبية، فاعتمدوا على نظرية الاقتصاد التقليدية المحدث Neoclassical وملاحظاتهم للسلوك الاقتصادي؛ لاقتراح بأنه يجب إعادة هيكلة المحاسبة المستغرقة في إمساك الدفاتر التاريخية والتقديرات المتحفظة Conservative Reckonings، لتجسد أو لتعكس القيم أو التكاليف الجارية، واستعاروا تعابير الدخل Income والثروة Wealth من علم الاقتصاد ثم استخدموها في سياق المحاسبة، ولم يتفقوا في محاولتهم استخدام تلك التعابير، فاختلّفوا حول تلخيص المفاهيم التي ربما تعكس أو تجسد استنتاجاتهم حول السلوك الاقتصادي للمستخدمين، ومن دون شك كان لديهم رؤى مختلفة حول إمكانية

الوصول إلى البيانات المقبولة، فاحتكم بعضهم Appealed إلى السوق على أنه مصدر وثيق أو ملائم بشكل وثيق للمعلومات، وكان بعضهم أكثر تأثراً بالرؤية التي تعد أن رأس المال هو القيمة الحالية للدخول المستقبلية. والعديد من هؤلاء ذكر مستخدمين محددين مثل حملة الأسهم الدائنين، والإدارة، أو اقتراح بشكل عام المعلومات التي سيجدها المستخدمون مفيدة (AAA (1977, P7-8).

وظهر مدخل الدخل الحقيقي منذ أن بدأ المحاسبون بتحويل اهتمامهم من قائمة المركز المالي نحو قائمة الدخل، بالتالي إعطاء رقم الدخل الأهمية الأولى، فقد اتجه الباحثون أو المنظرون نحو التركيز على متضمنات معيار Criteria القياس لتقويم Assessment الدخل، ويتجه المفهوم الاقتصادي للدخل ليكون هدفاً أو غاية مثالية Ideal. وفي هذا الصدد رجع المنظرون إلى مفهومين رئيسيين للدخل عُرفا بمفهوم Fisher ومفهوم Hicks. ويشير Whittington (P12) بأن الأمثلة الأولى عن الدخل الحقيقي قد تكون موجودة لدى Canning الذي كان اقتصادياً وقام بدراسة شاملة للممارسة المحاسبية، والذي لم ير في هذه الممارسة مثلاً أو نموذجاً، لذلك قام بمقارنتها مع مثال أو نموذج مشتق من النظرية الاقتصادية الاستنباطية من أجل اقتراح تحسينات في الممارسة العملية. والنموذج أو المثال النظري المقترح كان مقياس الدخل الذي قدمه الاقتصادي Irving Fisher (1906) الذي يعد من خلال أفكاره التي قدمها معيارياً بشكل كلي.

وقد ربط Irving Fisher بين كل من الدخل ورأس المال بقوله: "إن رأس المال هو بمثابة مخزون من الثروة في لحظة زمنية معينة، في حين أن الدخل يمثل المنافع التي تتدفق من هذا المخزون خلال فترة زمنية معينة" Glautier and Underdown (P322). فالدخل هو التدفق Flow الذي ينتج عن هذا الرصيد (أس المال) خلال فترة معينة. ويشير Hendriksen (P142) إلى أن مفهوم

الدخل وفق تعريف Fisher يمثل الإشباع أو الاستمتاع الذي ينتج عن هذا المخزون خلال فترة معينة.

إلا أن Canning أدرك بأن مقياس Fisher النموذجي للدخل غير عملي Impractical لأنه غير واقعي، وغير ممكن من حيث طبيعة المعلومات، إذ إنه يعتمد على معلومات مستقبلية، وبناء عليه يدخل بالضرورة في سياق عدم التأكد، والحل الذي قدمه Canning هو اقتراح سلسلة من المقاييس البديلة، تقارب المقياس النموذجي، وهذه المقاييس تحقق ميزة من حيث إمكانية التطبيق أو الاستخدام المحتمل في الممارسة؛ مما أدى إلى اقتراح سلسلة من مقاييس القيمة الجارية Current Value التي ستجعل المحاسبون يقتربون من قياس الدخل الاقتصادي (Whittington (PP12-13).

أما John Hicks فعرف الدخل بأنه "المبلغ الذي يمكن للشخص أن يستهلكه خلال فترة معينة ويظل في نهاية الفترة كما كان عليه في بدايتها" (Glautier and Underdown (1997)، وبعد Adam Smith أول من عرف الدخل بأنه المبلغ الذي يمكنه للشخص استهلاكه من دون المساس برأس المال Hendriksen (P143) وقام Alexander (1950,1962) بتطبيق هذا المفهوم للدخل على مستوى المنشأة، وعدّ أن دخل المنشأة يمثل ما يمكن أن توزعه على حملة الأسهم في نهاية فترة معينة مع الحفاظ على الوضع كما كان عليه في بداية الفترة (Glautier and Underdown (P323)، إلا أن هذا التعريف وإن يبدو واضحاً من الناحية النظرية، فإن قياس دخل المنشأة اعتماداً عليه في الواقع العملي يثير العديد من المشاكل تدور حول مضمون عبارة (الحفاظ على الوضع عما كان عليه عند بداية الفترة) [القاضي وحمدان، 1995]، إلا أن Alexander (1950) قد

يكون الوحيد من بين منظري هذا المدخل الذي اقترح أن وجود نماذج مختلفة مفيد للوفاء باحتياجات مختلفة (نماذج مختلفة لاستخدامات مختلفة) [AAA,1977].

وقدم (1961) Edwards & Bell التكلفة الاستبدالية في أوائل الستينيات من القرن الماضي، مع تركيز التحليلات التي قاما بها على قضيتين أساسيتين تتعلقان بدور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات من قبل الإدارة، وتحليل الاستثمارات، وبينما أن القيمة الذاتية Subjective Value تمثل معيار اتخاذ القرارات، وركزا على قياس هذه القيمة والأرباح الذاتية Subjective Profit بالنسبة للمنشأة. ومن أجل ذلك استندا على مفهوم Hicks للدخل في تعريف الأرباح الذاتية غير المتوقعة، وعرفاها بأنها "المقدار الذي يمكن دفعه كتوزيعات أرباح من دون تخفيض أو التأثير على القيمة الذاتية". ويشير Whittington (P14) إلى أن Edwards & Bell قدما مفهوماً واسعاً للدخل أو لإجمالي المكاسب الذي تضمنه معيار الدخل الشامل الذي صدر من قبل FASB.

وتعد أفكار (1961) Edwards & Bell مهمة لأسباب أخرى، فأحد المداخل التي قدماها كان دراسة العلاقة بين التوزيعات والأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة، مما فتح المجال أمام التحليل الأساسي للاستثمارات Fundamental Analysis، والذي توقف في النصف الثاني من الستينيات من القرن العشرين مع ظهور دراسات المدخل التطبيقي، إلا أنه عاد مع بداية عقد التسعينيات من القرن نفسه التحليل الأساسي وبقوة إلى دراسات أسواق المال في المحاسبة مع ظهور دليل عملي لا يؤيد فرضية السوق الكفاء، والذي فتح الباب واسعاً أمام دراسات القيمة الحقيقية للسهم، ونماذج قياس تلك القيمة اعتماداً على معلومات التقارير المالية.

وفي خلال فترة الستينيات وحتى أوائل السبعينيات من القرن العشرين كان هناك جدل نظري حول قياس الدخل، وبشكل خاص بين مؤيدي سعر البيع

الجاري، ومؤيدي التكلفة الاستبدالية، وكان هناك خيار آخر ممثل في القيمة بالنسبة للمالك التي عرف أيضا بـ Deprival Value، وأصبح لاحقا أساس للقيمة للمنشأة في محاسبة التكلفة الجارية. وقد وصفت هذه الفترة من قبل Nelsen (1973) بالعصر الذهبي لنظرية المحاسبة.

وعلى الرغم من هذه الاختلافات بين منطري الدخل الحقيقي، إلا أنهم اشتركوا بسمّة عامة بينهم، وقد يكون العنوان الذي اختاره الصادق (1986) للتعبير عن هذه المرحلة ملائماً بشكل كبير بأنها مرحلة "البحث عن الدخل الحقيقي" [الصادق، P29]. وعلى الرغم من الآراء العديدة التي قدمها هؤلاء المنظرون، إلا أنه كان هناك فجوة بينهم وبين الممارسين، فهم بحثوا لتوجيه الممارسة العملية وترشيدها، إما من خلال الأسس أو النماذج النظرية التي قدموها أو من خلال ملاحظة أفضل الممارسات الموجودة، ونتج الفشل في ملاحظة توصياتهم إما لأن الممارسين لم يفهموا النظرية أو ملاءمتها، أو لأن المنظرين لم يفهموا المتغيرات الملائمة كلها ولم يقدموا التوجيهات والإرشادات الملائمة Ahrens and Chapman (P1).

إذ إنه خلال تلك الفترة كان هناك رؤية تعدّ أنه يجب على النظرية أن تقدم سلسلة من الإجابات البديلة، وكل منها ينتج بشكل منطقي من افتراضات بديلة، فقد كان الممارسون يعدّون أن الأكاديميين غير متفقيين فيما بينهم على الجواب. وحصل نوعان من رد الفعل على هذه القضية (P15) Whittington:

أ- تضيق مجال عدم الاتفاق من خلال دراسات أسواق المال، وذلك برفض النظريات التي لا تتفق افتراضاتها مع الدليل العملي الذي يظهر من نتائج تلك الدراسات.

ب- تبني مدخل مجمع Elective لقياس الدخل؛ بتقديم عدد من المقاييس البديلة في صيغة مشابهة لتلك التي اقترحها (Edwards & Bell 1961), على افتراض بأن مقاييس مختلفة ستكون مطلوبة لمستخدمين مختلفين.

وهذا يتضمن تراجعاً عن مدخل الدخل الحقيقي باتجاه أرقام مختلفة للدخل من أجل أغراض مختلفة, وذلك كما في دراسات (Beaver and Demski 1979).

ويشير (Rees P316) إلى أن الصعوبات التي واجهت تطبيق منطري هذا المدخل, قادت العديد من الأكاديميين لليأس من الدخل الاقتصادي, كنموذج أو كتقدير متاح من الربح المحاسبي. بالنتيجة فإنه من المقبول أن المعلومات المحاسبية ذات قيمة كمدخلات إلى عملية التقويم التي تتم من قبل الأفراد الذين يرغبون في تقدير قيمة المنشأة أو العائدات المستقبلية, ولكنه ليس مقياساً للعوامل الأخرى, ولذلك يتم دراسة مفهوم الدخل الاقتصادي على أنه دالة تقييمية, والتقييم في هذه الحالة هو بمثابة قياس أساسي Fundamental Measurement, إذ يعامل الدخل على أنه مقياس مشتق باستخدام عمليات تقييم أساسية, وفي هذا عودة إلى اقتراحات بعض الباحثين في أوائل الستينيات من القرن الماضي الذين عدّوا أن الأصول والالتزامات تمثل العناصر الرئيسية, إذ إن جميع الصفقات والأحداث الأخرى والظروف التي تؤثر بالمنشأة تتم من خلال تغيير أصولها أو التزاماتها أو كلاهما معاً (Beaver and Demski P2). وهو يمثل خروجاً على موضوعية التكلفة التاريخية التي تعتمد على المقابلة بين النفقات والإيرادات في قياس الدخل والإفصاح عنه من خلال دخل العمليات في قائمة الدخل.

على أن الأخذ بمبدأ المقابلة هذا يقتضي غالباً الشروع من الإيرادات المتعلقة بالدورة المحاسبية, فلو سجلت الوحدة المحاسبية مبيعات في أواخر العام بقيمة مليون ليرة سورية مثلاً, لكنها لم تقم بشحن البضاعة, ولو افترضنا أن نسبة الربح على تكلفة المبيعات يبلغ 25% كان على محاسب المنشأة أن يستبعد الأرباح

الخاصة بهذه الصفقة من أرباح العام الحالي إذا تم استبعاد هذه البضاعة المباعة من جرد آخر العام عندها تكون الأرباح غير المحققة 200000 ليرة سورية. حيث تظهر الأرباح غير المحققة في جانب الخصوم في الميزانية العمومية، وسرعان ما يتم إقفال هذا الحساب عند شحن البضاعة في أوائل العام التالي.

أما إذا تم جرد هذه البضاعة مع بضاعة آخر المدة في نهاية العام بالرغم من تسجيلها ضمن مبيعات الدورة فإن حجم الربح غير المحقق أو الإيرادات غير المحققة يبلغ مليون ليرة سورية ويقل في بداية العام القادم عند الشحن.

ويقتضي الأخذ بهذا المبدأ أيضاً استبعاد المصروفات التي تخص العام القادم وتسجيلها ضمن المصروفات المدفوعة مقدماً، أما المصروفات المستحقة وغير المدفوعة وغير المسجلة فلا بد من الاعتراف بها، وإضافتها إلى مصاريف الدورة والإفصاح عنها ضمن الالتزامات في الميزانية العمومية. وتقتضي مثل هذه العمليات دراسة المستندات والعقود ذات العلاقة واستخدام العلاقات السببية التي تملئها النظرية.

3 - 6: مبدأ قابلية المقارنة:

لا شك في أن حماية الأموال والرقابة عليها تحتاج إلى إعداد البيانات المحاسبية على أساس موحد وهو التكلفة التاريخية، وتقدم المقارنة بين هذه البيانات فكرة مفيدة لملاك الوحدة المحاسبية وغيرهم من متخذي القرارات، وكما أن رجال السياسة يتنبئون بالمستقبل بناء على عبر التاريخ فإن متخذي القرارات الاقتصادية يبنون تنبؤاتهم في المستقبل بناء على القوائم المالية التاريخية.

ويمكن أن تكون المقارنة زمنية على أساس عدد من الفترات المحاسبية تقارن فيها المؤشرات المالية خلال سلسلة زمنية، ويمكن أن تكون المقارنة مكانية على أساس مقارنة أداء العديد من المشروعات في قطاعات اقتصادية مختلفة أو في مدن أو مقاطعات أو دول مختلفة.



الفصل الرابع

المدخل المعياري لبناء النظرية المحاسبية

Normative Approach

تؤمن المحاسبة التقارير المالية اللازمة للاستثمار

يهدف هذا الفصل إلى:

- 1 - تحديد مضمون المعيارية من الناحية المنطقية - منظور تاريخي.
- 2 - بيان المقومات المعرفية والمنهجية للمدخل المعياري.
- 3 - تحديد طبيعة استخدام المدخل المعياري في بناء النظرية لمحاسبية.
- 4 - دراسة مداخل بناء النظرية المحاسبية وفقاً للمنهجية المعيارية.



4 - 1: المعيارية من الناحية المنطقية - منظور تاريخي:

إزاء استخدام المنهج الاستقرائي في التنظير المحاسبي من خلال المداخل العملية التي ركزت على تطوير مبادئ محاسبية تصف الممارسة العملية السائدة، وتلقى قبولاً عاماً، ظهرت العديد من الآراء والدراسات في الفكر المحاسبي تدعو لاستخدام المنطق الاستنباطي والمدخل المعياري في بناء نظريات محاسبية تعمل على تغيير الممارسات المحاسبية السائدة وفقاً لأهداف مفترضة للمحاسبة. وعلى الرغم من أن هذه الدراسات والمحاولات تعود إلى العشرينيات والثلاثينيات من القرن العشرين وسادت كمنهج رئيسي للبحث والتنظير في المحاسبة خلال فترة الستينيات من القرن نفسه، إلا أنها تجسدت في المرحلة المعاصرة بمدخل الإطار المفاهيمي ومدخل القيمة الملائمة للتقارير المالية في الأسواق المالية. تعتبر المعيارية تاريخياً أحد أنواع العلوم والمعرفة عموماً، فهي فلسفة ومنطق خاص بعلوم الفلسفة نفسها، إلا أن المعيارية استخدمت في تنظير العلوم الاجتماعية بشكل كبير، واستخدمت كأحد أبرز مداخل تطوير النظرية المحاسبية. لتوضيح الطبيعة المنطقية والمعرفية للمعيارية، يمكن القول إن منهج البحث المعياري مثل فلسفة الأخلاق التقليدية الذي يتطلب دوماً توجيهاً أخلاقياً من دون التركيز على المضمون التطبيقي [Mulligam, PP593-599]. ويصب هذا النوع من البحث والتنظير في إطار فلسفة الوجوب Ought ومنطق i، إذ يركز على استخدام جمل وعبارات أساسية تتخذ صيغة ما يجب أن يكون What Ought to be? وكلمة معياري Normative مشتقة من كلمة معيار Norm - أصلها اللاتيني Norma - تعني في الغالب عملية الوصف المتسق أو المنتظم Regularity، (وفقاً لما يقتضيه القانون)، كما في حالة القول إن هذا النوع من السلوك "هو المعيار". كما قد تعني التوصيفي أو التقريري Prescriptive، فعندما يتحدث أحد ما عن معايير معينة فإنه يعني أو يقصد من خلال معيار Norm

كنوع من التوصيف، ولهذا النوع من المفاهيم يرجع البعض إلى الوجوب Ought [Stewart, P279].

تعدّ عبارة ينبغي أو يجب عليك Ought you بمثابة جملة مصدرية بسيطة يمكن أن تحدد المتطلبات المعيارية من الوجهة المنطقية؛ لنأخذ مثلاً عبارة "يجب تطبيق سياسة الاستهلاك المتناقص"، فالطبيعة المعيارية لهذه الجملة من الناحية المنطقية تتمثل في الآتي:

1 - الوجوب Ought، الذي يمثل محور المنطق المعياري ويركز على أحكام واجبة.

2 - الشرطية، إذا إنه عند القول إنه يجب عليك القيام بشيء ما You Ought to do Something، أو معرفة شيء ما، أو قصد شيء ما، أو الاعتقاد بشيء ما، فيتم ذلك في إطار أنه يجب القيام بكذا إذا كان كذا، فمثلاً "يجب تطبيق سياسة الاستهلاك المتناقص إذا كانت أسعار الأسهم ترتفع".

3 - الغايات والوسائل Ends and Means، فإذا كانت الغاية هي رفع أسعار الأسهم فإن الوسيلة لهذه الغاية هي تطبيق سياسة الاستهلاك المتناقص. هذا ما يعرف بالعلاقة بين الوسائل والغايات كأحد المتطلبات المعيارية. بشكل أكثر تحديداً إذا كنا نقصد غاية معينة فإن ذلك يتطلب معيارياً أن نقصد الوسائل المحددة إلى هذه الغاية. وتنظم هذه العلاقة من خلال الواجبات Oughts التي تحكم هذه العلاقات، وهنا يعدّ تطبيق سياسة الاستهلاك أحد هذه الواجبات.

ومن حيث التطور التاريخي، مثلت المعيارية المنطق القديمة للفلسفة، فالعلوم - كما يشير حمدان والقاضي (P74) - نشأت في أحضان الفلسفة. إلا أنه حدث نوع من الفصل بين المعرفة والعلوم المعيارية، وبين العلوم الأخرى بطبيعتها الوضعية Positive. وجاء هذا الفصل قوياً من قبل الوضعيين Positivism في

الفلسفة والاقتصاد ومؤخراً في المحاسبة. آخذين بحسبانهم أن العلوم المعيارية تخص أساساً علوم الأخلاق Ethics, وشددوا على ضرورة التمييز بين العلم بمفهومه الوضعي Positive وبين المعيارية كونها تخص الفلسفة والأخلاق. فحتى أوائل القرن التاسع عشر, كان هناك تسليم بأن كل العلوم تتبع علم الأخلاق, وعمل المذهب الوضعي Positivism الذي ظهر بشكل واضح من قبل August Comte (1798-1857) على إحداث فصل واضح بين الفلسفة والعلم, على أساس أن العلم يدرس الوقائع أما الفلسفة فمدار البحث فيها هو ما يجب أن يكون, أو ما حقه أن يكون (علوم معيارية ومثالية). ويشير فندي (89-88 P) إلى أنه وعلى الرغم من أن هذه التفرقة غير واضحة على الإطلاق, إلا أنه نشأت فكرة في القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين تصور الفلسفة على أنها علم القيم المختلفة عند الإنسان, وسموها فعلاً علم القيم Axiology. وعرفوا الفلسفة من هذه الزاوية على أنها العلم الذي يبحث في قيم الحق والخير والجمال. ولذلك نجد أن العلوم المعيارية وفقاً لقاموس الفلسفة تعرف بأنها "العلوم المؤلفة من أحكام إنشائية, أي أحكام قيم أو تقويم خاضعة للنقد", كما في علوم المنطق, وعلم الجمال, وعلم الأخلاق وغيرها, وموضوع هذه العلوم هو دراسة مظاهر العقل البشري من حيث قدرته على تأليف أحكام القيمة [المعجم الفلسفي, الجزء الأول, ص101, و160].

وقام الاقتصاديون في القرن التاسع عشر أمثال Ricardo و Jevons بمحاولات لفصل علم الاقتصاد عن علوم الأخلاق من خلال محاولتهم استبعاد الأخلاق من تحليلاتهم الاقتصادية عادين ذلك نتيجة لتخصص العلوم واستقلالية علم الاقتصاد نفسه عن الأخلاق, إلا أنهم لم يهتموا بشكل تام العلاقة بين علم الأخلاق والاقتصاد, فالطبيعة المعيارية كانت متجسدة في التحليلات الاقتصادية التي تهتم بالرفاهية Welfare وتعظيم الثروة [Yuengert, PP12-16]. لذلك نجد

الصادق (ص25) يشير إلى أن النموذج (المدخل) المعياري ينبع أساساً من النظريات الاقتصادية التي تدور حول الرجل الاقتصادي والرشد الاقتصادي، وأنه يرجع كذلك إلى علم النفس الذي يتحدث عن السلوك الرشيد.

ومن ثم جاء Cairnes (1888), و Keynes (1890) ومن بعده Friedman (1953) الذي اعتمد بشكل كبير على تحليلات Keynes. فحاول Cairnes التمييز بين العلم الإيجابي والعلم الفرضي Hypothetical في محاولته للإجابة عما إذا كان علم الاقتصاد السياسي علماً إيجابياً أم علماً فرضياً؟ [Cairnes, PP33-35]. وفصل Keynes علم الاقتصاد بقوة عن علم الأخلاق عند بحثه في الجزء الثاني من كتابه عام 1890 "مجال علم الاقتصاد السياسي و منهجه The Scope and Method of political Economy" عن علاقة الاقتصاد السياسي بالممارسة والأخلاق، وتوصل إلى وجود عنصر ثالث في العلاقة بين العلم الإيجابي والفن. وهذا العنصر الثالث هو العلم المعياري أو القانوني Regulative، الذي عدّه Keynes بأنه علم الأخلاق إذا لم يكن بالفعل فرعاً من علم الأخلاق أو ما يعرف بعلم الأخلاق التطبيقي Applied Ethics. وعرف Keynes العلم المعياري بأنه "هيكل من المعرفة المنسقة التي ترتبط بمعيار ما يجب أن يكون. وبناء عليه فهو يهتم بالمثاليات Ideals كتمييز عن الوقائع" [Keynes,P22]. متوصلاً إلى أن الاقتصاد السياسي هو علم وليس فناً أو قسماً من البحث الأخلاقي.

وبذلك نجد أن المعيارية كفكر وكعلم نشأت كمذهب عقلي مثالي تخص علم الأخلاق، وأنه على الرغم من محاولة الاقتصاديين الابتعاد عن علم الأخلاق والاستقلال بعلومهم اعتماداً على التنظير الإيجابي، إلا أن العديد من الفلاسفة درسوا وناقشوا المضامين المعيارية للعلوم الاجتماعية. من ناحية أخرى تركزت معظم الانتقادات التي وجهت للمعيارية على أحكام القيمة التي عدّت بأنها

شخصية وذات نزعة مثالية، ولا تتضمن الرجوع إلى أي وقائع أو حقائق، إلا أن المدخل المعياري تطور من خلال بعض علماء الاجتماع والفلسفة الذين عملوا على تطوير المدخل المعياري في العلوم الاجتماعية، من بينهم Kelsen من خلال تحديد موضوعي يتضمن الرجوع إلى حقائق واقعية في تحديد أحكام القيمة وطبيعة العلاقة بين الوسائط والغايات، كما ناقش في الأجزاء الآتية.

4 - 2: المقومات المعرفية والمنهجية للمدخل المعياري:

يمثل المدخل المعياري مدخلاً رئيساً للبحث والتتظير في العلوم الاجتماعية بشكل عام، كالاقتصاد، والتمويل، والمحاسبة، والقانون، وعلم السياسة. وقد ساد البحث والفكر المحاسبي فترة الخمسينيات والستينيات من القرن العشرين وأسهم في صياغة الإطار الفكري للمعايير المحاسبية التي تمثل المدخل المعاصر للتنظيم المحاسبي.

ويقوم المدخل المعياري على مجموعة من المحددات الرئيسة التي تعتمد بشكل كبير على قواعده وخلفيته الفلسفية والمنطقية. وتتعلق أهمية هذه المحددات من كونها تربط بين تلك الخلفية واستخدامه كمنهج للتتظير والبحث، فهي تمثل محددات أساسية في اتباع المدخل المعياري، كما تحدد ماهية النظريات المعيارية وخصائصها. فهذا المدخل يرجع في أصوله إلى فلسفة الأخلاق ومنطق الوجوب، كما يتطلب صوغ أحكام ترتكز على ذلك، تحدد العلاقة بين الغاية التي نقصدها ووسائل تحقيقها، بطريقة شرطية ومنتظمة أو متسقة (معيارية). وبناء عليه فإن أهم محددات ومقومات المدخل المعياري تتمثل في الآتي:

1 - الطبيعة المثالية للمدخل المعياري:

تتمحور هذه الطبيعة في تطور العلوم المعيارية بشكل رئيس على يد المذاهب الفلسفية العقلية المثالية في المقام الأول، ولذلك يعرف المدخل المعياري بتركيزه

على الوجوب Ought, مقارنة بالمناهج الواقعية التي تركز على الوجود Being. ولعل الصيغة الرئيسة للتتظير المعياري القائلة بما يجب أن يكون ويجب ألا يكون تتضمن هذه النزعة المثالية. فهذا المنهج ينطلق من وصف الواقع بهدف تغييره إلى الصورة التي ينبغي أن يكون عليها، ومن هنا عدّ البعض أن المدخل المعياري يؤثر ولا يتأثر.

2 - الطبيعة الشرطية للمدخل المعياري (العلاقة بين الغايات والوسائط):

يتطلب استخدام المدخل المعياري وجود غاية يسعى إلى تحقيقها ولذلك يتم اختيار وسائط الوصول إلى هذه الغاية. وتدخل هذه العملية في إطار العمل الفكري الذي يحدد محتوى الاختيار، ويرجع إما إلى الغايات النهائية أو إلى وسائط تحقيق هذه الغايات، والنوع الأول منه يسمى أحكام القيمة Value Judgments، أما الثاني فهو مجرد قرارات فنية مشتقة من المقدمات أو القضايا الحقيقية أو الفعلية.

3 - أحكام القيمة Value Judgments:

تعدّ أحكام القيمة موضوعاً رئيساً في استخدام المدخل المعياري، ومركز لكثير من الانتقادات الموجهة إليه، وتتخذ صيغاً محددة تمثل بيانات معيارية تؤخذ لتعبر عن أحكام القيمة، تركز غالباً على تأكيدات شخصية باستخدام مصطلحات رئيسية مثل؛ يفضل Prefer؛ أفضل إلى حد ما Like Better؛ يرغب Wish... الخ، فهي تعتمد على الآراء؛ التفضيلات؛ الميول؛ وغيرها من الأحكام الشخصية. ومن أكثر صيغ هذه الأحكام شيوعاً: "X شيء جيد"؛ "سياسة الإهلاك الثابت جيدة". أو "X أفضل من Y"؛ "سياسة الإهلاك الثابت أفضل من سياسة الإهلاك المتناقص". ومن هنا فإن أحكام القيمة هي أحكام تقييمية أو تقريرية. فتعدّ الأحكام المعيارية بمثابة أحكام حول ما ينبغي أو ما يجب على الأفراد القيام أو التفكير به مثلاً. ووصفت تقليدياً بمظاهر أساسية ليست وصفية Descriptive ولا حقيقية Factual، وإنما هي مظاهر وسمات تقييمية Evaluative أو توصيفية

Prescriptive تعرف بالمعايير أو المقاييس Norms التي تصنف عادة إلى نوعين أو مجالين واسعين: معايير عملية Practical (ما يجب فعله What to do)؛ ومعايير معرفية Epistemic (ما يجب اعتقاده What to Believe) [Engel (P306)].

ومن ناحية ثانية، تعتمد أحكام القيمة على مصادر متعددة تتأثر بالأفراد الذين يصوغونها. فمن الناحية التقليدية، يشير Mises (P12) (أحد رواد المدخل المعياري) إلى أن أحد الخصائص المميزة لأحكام القيمة هي أنها اختيارية وذاتية، فهي تعبر عن مشاعر؛ ميول؛ رغبات؛ وتفضيلات الأشخاص الذين يصوغونها، وفي خلال صياغتها لا تطرح قضية ما إذا كانت حقيقية أو زائفة، فهي أحكام مطلقة لا تخضع لأي إثبات عملي، وهي أحكام حول الوسائط وقد تكون استدلالات مرسومة من قضايا فعلية أو واقعية. فقد تكون أحكام القيمة بمثابة تصورات مسبقة أو مفاهيم متصورة مسبقاً تنتج عن التدريب أو الطريقة الطويلة من التفكير والأعراف المهنية. وقد تنتج عن الخبرة الشخصية وليس التجربة العملية. والذاتية Subjectivity تؤخذ هنا مقابل الموضوعية Objectivity، وتحدد من خلال التعابير المعيارية للاعتقادات Beliefs؛ المواقف Attitudes؛ والإحساس Emotion، في إطار عملية الحكم على موضوع معين.

وقد مثلت الطبيعة الذاتية والتقريرية لأحكام القيمة محور الانتقادات التي توجه إلى التنظير المعياري بشكل عام، إلا أنه حدثت تطورات في هذا السياق من خلال استكشاف طبيعة العلاقة بين الوسائط والغايات، أو ما عرف بعلاقة الاسنادية مقارنة بالسببية في المنهج الاستقرائي بطريقة تحاول التقليل من الطبيعة الذاتية والمثالية لأحكام القيمة، بحيث تعتمد - بقدر الإمكان - على حقائق أو بيانات مصدرها الوقائع والحقائق الفعلية. يضاف إلى ذلك أنه من الناحية المنطقية

الدقيقة يجب الاعتراف بأن العلم نفسه لا يمكن أن يتخلى عن أحكام القيمة من خلال الاعتماد على أحكام قيمة محددة، تعرف بأحكام القيمة العلمية المحددة مسبقاً Pre-Scientific. وتشكل هذه القضية أمراً رئيساً في علوم الاقتصاد التي تتخذ من تعظيم الثروة كمعيار محدد علمياً مسبقاً (Mattessich 2002, P187).

4 - النسبية أو الإسناد Imputation:

تدخل النسبية أو الإسناد في إطار تحديد العلاقة بين الوسائط والغايات في البيانات المعيارية، وذلك مقارنة بالعلوم الطبيعية التي تعتمد على قانون أو علاقة سببية Causality الذي يمثل أحد عناصر المنهج الاستقرائي. من ناحية ثانية، تدخل هذه العلاقة في إطار تطور المنهجية المعيارية، حيث إنه إذا كان العلم الطبيعي يصف حقائق فإن العلم المعياري يصف معايير، وكلا النوعين من العلوم يجب أن يعمل وفقاً لمبادئ مختلفة. فالعلوم الطبيعية تعمل وفقاً لقانون السببية أو العلية Causality، وبالتناظر فإن العلوم المعيارية يمكن أن تعمل وفقاً لمبدأ الإسناد Imputation أو النسبية، فالسبب مرتبط بشكل مشروط بالآثر أو النتيجة على أنها عاقبة له. وإذا كان يصرح عن العلاقات السببية في العلم الطبيعي من خلال "قانون للطبيعة"، فإن علاقات الإسناد أو السببية للعلم المعياري قد يصرح عنها أو تصاغ في "قانون للقانون Law of Law" أو "قانون للأخلاق". والشكل القانوني أو الأخلاقي كما هو الحال في الطبيعي يصاغ بشكل احتمالي Probabilistically. إلا أن Kelsen يعد أن عملية التناظر هذه هي عملية جزئية فقط. ففي حين أن قانون الطبيعة يرجع إلى سلسلة غير منتهية من السببية، فإن القانون القانوني أو الأخلاقي يرجع إلى علاقات معزولة، فهو يأخذ شكل قضايا منطقية أخلاقية أو قانونية (Stewart (PP279-280).

فإذا كان اتباع سياسة الإهلاك المتناقص يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم، فإن العلاقة الاسنادية أو النسبية بينهما تقوم على أن انخفاض الأسعار يعزى أو ينسب إلى اتباع هذه السياسة المحاسبية، كما أن انخفاض الأسعار هو نتيجة وأثر للسبب. ويعدُّ استكشاف هذا النوع من العلاقات محاولة لتعميم نتائج اتباع المدخل المعياري. فصياغة هذه العلاقة في قانون؛ إنما يماثل صياغة القانون في العلوم الطبيعية، ولكنه في هذه الحالة يتضمن صياغة وفقاً للمتطلبات المعيارية، فعلى الرغم من إشارة Kelsen إلى أن القوانين المعيارية سواء كانت قانونية أو أخلاقية هي قوانين احتمالية، إلا أن تركيبة البيانات المعيارية لا تتضمن هذه الاحتمالية. فالطبيعة التقريرية للبيانات المعيارية تمثل استبعاداً لمثل هذه الاحتمالية من النظريات أو القوانين المعيارية، فعلى الرغم من أن أحكام القيمة قد يكون مصدرها تجربة واقعية أو فعلية، إلا أن إدخالها في البيانات المعيارية يجعلها تأخذ الصيغة التقريرية الواجبة، ولذلك نجد (Mattessich 1995, P260) يقول: "إن العلم الصافي لا يمكن أن يقبل أحكام القيمة كمقدمات منطقية Premise، ولكن يمكن أن يدخلها ضمن الحقائق الملحوظة فقط؛ بالتالي تستبعد العلاقة بين الوسائط والغايات بشكل آلي من النظرية نفسها".

واعتماداً على المقومات السابقة، يعدُّ المدخل المعياري استنباطياً بالدرجة الأولى، فهو يعتمد على القياس العقلي للانتقال من مقدمات إلى أحكام معيارية محددة. ويمكن تحديد العناصر الرئيسة لاتباع هذا المدخل الذي تحدد طبيعة عناصره المنهجية، ومن ثم طبيعة القوانين والنظريات الناتجة، بما يلي:

1 - تحديد الأهداف المرغوبة؛ يقوم المدخل المعياري بشكل رئيس على وجود غاية End أو هدف Goal يجب تحقيقه أو الوصول إليه، ومن ثم يتم تحديد الوسائط أو الطرق التي تسهم أو تؤدي للوصول إلى هذا الهدف. فيعرف التنظير والبحث

المعياري بأنه يقوم على أساس التوجه نحو أهداف محددة Goal-Oriented [Ijiri, 1975, P8].

2 -وضع افتراضات مرتبطة بالأهداف المحددة Goal-Assumptions, فالافتراضات في اتباع المدخل المعياري وإن كانت لا تختلف من حيث الأسس العامة للافتراضات في المنهج الاستنباطي, إلا أنها تتحدد وفقاً للمتطلبات المعيارية, وذلك من حيث كونها افتراضات مرتبطة بالأهداف أو الغايات المحددة وتحدد بصورة ذاتية أو شخصية وتقريرية أو تقويمية, حيث إنها ترتبط بطبيعة أحكام القيمة وصياغتها.

3 - الاعتماد على الاستدلال العقلي للوصول إلى قوانين عامة من هذه الافتراضات؛ إذ يعتمد الانتقال من الافتراضات المرتبطة بالأهداف إلى القوانين أو النظريات على الاستدلال والقياس العقلي بشكل أساسي, ويمكن ملاحظة ذلك في مجالات تطبيق المدخل المعياري, كما في علوم القانون, إذ يشير Spaak (P476) إلى أن صياغة القرار القانوني يمثل قضية لتطبيق المعايير القانونية للحقائق, ويعتمد هذا التحليل على التعليل القياسي Syllogistic Reasoning الذي يؤدي دوراً مهماً في التعليل القانوني أو القياس المنطقي, ويتكون القياس المنطقي العملي من العناصر الآتية:

- أ- مقدمات معيارية Normative Premise (معياري عام).
- ب- مقدمة وصفية صغرى Minor Descriptive Premise (تصاغ من حقائق أو تعبر عن حقائق).
- ت- الاستنتاج المعياري (الحكم).

حيث إن عملية البناء النظري - وفقاً للمدخل المعياري - تتخذ عناصر المنهج الاستنباطي وخطواته, مقدمة كبرى, ومن ثم مقدمة صغرى, ومن خلالهما يتم

التوصل إلى استنتاج معياري يمثل الحكم الذي يصدر، وهذا الحكم هو بمثابة القانون المعياري.

4 - النظرية المكونة من قوانين تتضمن صيغة الوجوب Ought؛ إذ تمثل النظرية المعيارية مجموعة من القوانين التي تتخذ الصيغة المعيارية كأحكام واجبة، والناجمة عن المقدمات المعيارية اعتماداً على الاستدلال أو القياس العقلي. ويمكن النظر إلى التعميم في التنظير المعياري من خلال قانون أو مبدأ الإسناد أو السببية Imputation السابق الإشارة إليه.

ومما سبق نجد أن المدخل المعياري يمثل استخدام مقيد للمنهج الاستنباطي، فهو يعتمد على خطواته أو عناصره الرئيسية، إلا أنه يلزمها بالمتطلبات المعيارية المقيدة، سواء من حيث صياغة المقدمات الكبرى والصغرى، أو من حيث طبيعة الاستنتاجات التي يتم الوصول إليها، الممثلة بالأحكام وفقاً للمنطق المعياري.

4-3: طبيعة استخدام المدخل المعياري في بناء النظرية المحاسبية:

شاع استخدام المدخل المعياري كمدخل رئيس للبحث والتنظير المحاسبي خلال فترات متعددة كما سبق ذكره. ونتيجة لاعتماده على الاستدلال أو القياس الاستنباطي، مقارنة باعتماد المنهج الوصفي على الاستدلال الاستقرائي، عرف لدى الكثيرين في المحاسبة بالمنهج الاستنباطي المعياري Normative Deductive Approach.

ففي ظل انتشار المدخل العملي الوصفي بطبيعته الاستقرائية، الذي انصب على ملاحظة ومن ثم تقنين الممارسات المحاسبية من خلال اشتقاق مبادئ محاسبية من هذه الممارسات التي تلقى قبولاً عاماً في الممارسة. جاءت دعوات في الخمسينيات من القرن العشرين لتحديد مشاكل النظرية المحاسبية والبحث عن

نظرية عامة تعتمد على مجموعة متماسكة من المبادئ المنطقية في محاولة لجعل المحاسبة مجالاً معرفياً مثله مثل بقية المجالات الأخرى كالرياضيات والكيمياء وغيره (P31) Glautier and Underdown. من خلال تطوير استنباطي لنظرية أو لنماذج نظرية محاسبية تحدد ما يجب القيام به في الممارسة العلمية، من دون أن تكون مقيدة بما يتم تطبيقه من ممارسات في الواقع العملي. وقد جاءت الدعوة إلى استخدام هذا النوع من التنظير قوية من قبل Chambers (1955, P58) الذي حدد بأنه "لا يبدو أن لدى المحاسبين أي نظام فكري متكامل حول المحاسبة، ومن دون شك يوجد نظم فكرية حول الممارسة المحاسبية، وهذه النظم حاولت تصنيف أنواع الأشياء التي يقوم بها المحاسبون في الممارسة العملية، ويتم عدّها طريقة لنظرية محاسبية؛ ونتيجة لذلك فإن المحاسبة تعاني من عجز في التعمق والتقدم والحيوية أو القدرة على التطور والنماء".

ويمكن أن نلاحظ في تلك الفترة محاولات تطوير النظرية المحاسبية بطبيعتها المعيارية اعتماداً على الاستدلال الاستنباطي كمجال مستقل عن تطوير الممارسات المحاسبية بطبيعتها العملية اعتماداً على الاستدلال الاستقرائي، فدور الباحث في المجال النظري يختلف عما يقوم به المحاسب في الواقع العملي، إلا أن هناك علاقة قوية بينهما، من خلال اعتماد المنظرين على ملاحظة الممارسات في الواقع العملي بهدف ترشيدها وتحديد الصورة التي ينبغي أن تكون عليها. فالخطوة الأولى في تطوير نظرية المحاسبة هي صياغة واستخلاص Abstract افتراضات حول الواقع العملي للممارسات المحاسبية. فالمنظر يحاول أن يضع بعض الافتراضات المسبقة حول أنشطة الأعمال، ومن ثم على أساس هذه الافتراضات يستخدم المنطق الاستنباطي، مقارنة باستخدام المنطق الاستقرائي في تطوير الممارسة العملية، لتطوير استنتاجات تتعلق بالممارسات المحاسبية، وهذه الاستنتاجات تمثل إجابة نظرية عن التساؤل حول ما هي المحاسبة؟، فالمحاسبة

هي ما يجب على المحاسبين القيام به اعتماداً على استنتاجات مشتقة من الافتراضات المتعلقة بالواقع العملي (Spiller (P852). فقيام المنظرين بملاحظة الواقع العملي لا يعتمد على دور الممارسين ولا يقوم به. فيري Chambers (1967, P250) أن دور المنظر ليس تماماً أن يقوم بملاحظة ممارسات التطبيق العملي، ومن ثم يعقلنها أو يقننها، ويردها بشكل آلي إلى حكمة أو قاعدة عرفية وتقليدية، إلا أنه يقوم بملاحظة آثارها أو تأثيراتها بشكل عام لتجميع دليل عن هذه الآثار، ومن ثم يحكم عليها في ضوء الدليل الذي حدده، ولكنه لن يقوم بهذا طالما أنه يحيطها أو يقيدها في إطار ما يتم تطبيقه في الممارسات المحاسبية.

ويقوم التنظير المعياري في المحاسبة على العناصر والخطوات الرئيسية للمدخل المعياري والاستدلال الاستنباطي بشكل عام، فهناك أهداف يجب تحديدها وافتراضات مرتبطة بها، ومن ثم يتم الاعتماد على الاستدلال الاستنباطي للوصول إلى نظرية أو نماذج نظرية [كما تستخدم من قبل بعض الباحثين]. وتعدّ مرحلة تحديد الأهداف المرحلة الرئيسية التي اتبعتها المنظرون، مما أدى إلى تعدد البناءات النظرية بتعدد الأهداف المطلوب الوصول إليها، فتركز النظريات المعيارية بشكل أساسي على تحديد أهداف محددة تؤخذ على أنها تقريرية Imperatives، وهي تحدد ما يجب أن تكون عليه الممارسة المحاسبية. فكما يشير Ijiri (1972, 448-449) أنه حتى يمكن القول بأن الممارسة المحاسبية يجب أن تكون كذا وكذا، فإنه يجب القيام بكذا وكذا، ولذلك فإن تحقيق هذه الأهداف ينطلق من تغيير الممارسات التي يطبقها المحاسب في الواقع العملي، أما تطوير النظرية المعيارية فيتم من خلال استنباط - من الأهداف المحددة - مجموعة من الخصائص التي يجب أن يتصف بها النموذج.

وتتمثل الاستنتاجات في النظرية المعيارية في سياسات يتم التوصية بها، قد يتم تبنيها أو قد لا يتم من قبل الممارسين، ووراء كل سياسة تتوضع نظرية. وسواء كانت مجرد سياسة موصى بها، أو مجرد سياسة يتم تبنيها، أو كانت سياسة اقتصادية أو محاسبية، فإنه يمكن تفسيرها دائماً على أنها استنتاج من نوع معين من النظرية المعيارية التي تمثل مجموعة من المقدمات، تكون واحدة منها على الأقل حكماً للقيمة، أو يكون إحداها على الأقل ممثلاً من خلال حكم للقيمة (AAA (1971, PP 27-28). وعلى الرغم من شيوع الفكرة أو النظرة القائلة بأن التتظير المعياري ينتهي إلى تقديم توصيات بسياسات يجب تطبيقها، إلا أن Ijiri (1972, P449) يرى ضرورة التمييز بين النماذج المعيارية والسياسات، فعلى الرغم من أن النماذج المعيارية تعتمد على افتراضات محددة على أنها أهداف يجب العمل على تحقيقها، إلا أنه ليس من الضروري أن نقصد أو نعني بذلك بأن الباحث هو من يخلق أو يوجد توصيفات أو تقارير النموذج إلى الأهداف المفترضة، ومن هنا فإن النماذج المعيارية لديها مفهوم سياسات أو تتضمن سياسات، ولكنها تختلف عن السياسة كحكم.

وقد ظهر المدخل المعياري من خلال عدد من المداخل والدراسات التي يعود بعضها إلى الثلاثينيات من القرن العشرين، وحدد Caplan (P439) مجموعتين استخدمتا هذا النوع من التتظير:

1 - تمثل المجموعة الأولى محاولات تحديد أفضل الممارسات الموجودة ومن ثم دمجها أو توحيدها كوحدة واحدة، كما في دراسة Grady (1965). وعلى الرغم من أن هذا قد يمكن من تحديد شكل معين من تركيبة هذه الممارسات، إلا أن إحدى خصائصه ستكون عدم القدرة على التعامل بفاعلية مع الممارسات

المتعارضة، فهذا المدخل لا يقدم بنفسه أساس لحل مثل هذا التعارض، ويتم ترك الأمر إلى الحكم المهني للمحاسب لاختيار البديل الملائم في المواقف المحددة.

2 - المجموعة الثانية تمثل محاولات تمت لتطوير نظرية كلية أو شاملة Global، نظراً لأن هذه الجهود لصياغة النظرية تمثل أحد اكبر الأحداث التي تمت كإطار موحد وخاص بالمحاسبة، وتستخدم هذه الجهود عادة الاستنباط في طبيعته، فبدأ الباحثون مع مجموعة أو أكثر من المقدمات المنطقية أو الافتراضات التي اعتمدوا عليها في محاولة استنباط مجموعة من المبادئ التي تتعامل مع مجالات محددة للمحاسبة.

4 - 4: مداخل منفعة القرارات:

يتم دراسة مداخل منفعة المعلومات Usefulness–Decision، على أنها تتضمن مدخلين: مدخل نموذج القرار ومدخل متخذ القرار Maker–Decision الذي يعرف أحياناً بالمدخل السلوكي، ربما لأن كلا المدخلين يركزان أو ينطلقان من أن هدف المحاسبة هو توفير معلومات لأغراض اتخاذ القرارات.

يركز مدخل نموذج القرار في البحث وبناء النظرية للمحاسبة على تحديد ماهية المعلومات المطلوبة لاتخاذ قرارات محددة، فهو لا يتوجه نحو تحديد أو توفير احتياجات مستخدمي المعلومات، ولكن نحو المعلومات المطلوبة لاتخاذ قرارات محددة. والمقدمة المنطقية الأساسية لهذا المدخل هو أن متخذي القرارات قد يحتاجون أن يتعلموا كيفية استخدام هذه المعلومات إذا لم يكونوا متآلفين معها (P39) Wolk and Tearney. ويقوم هذا المدخل بالتمييز بين نوعين رئيسيين من أنواع القرارات التي يحتاج المستخدمون اتخاذها (P50) Schoonraad:

أ- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

ب- تحليل الدور الإشرافي Stewardship للإدارة (الكفاءة والفعالية).

ت- ولتحقيق هذه القرارات فإن نماذج قرارات الاستثمار تستخدم عادة نموذج التدفقات النقدية المخصومة، الموازنة الرأس مالية، البرمجة الخطية.

وقد أشار تقرير مجمع المحاسبة الأمريكي (1977) AAA إلى مجموعة من المحددات التي تبين الوضع الحالي (آنذاك) لمداخل منفعة القرارات، من أهمها:

1 - يتمثل الهدف الرئيس للمحاسبة في تقديم معلومات مالية إلى الأطراف ذات الصلة؛ من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات، وهذا هو بيان بالأهداف الرئيسية يمثل مقدمة منطقية تجد قبولا لدى معظم الأطراف.

2 - حتى تكون المعلومات المالية مفيدة في اتخاذ القرارات، يجب أن تحوز العديد من الخصائص المعيارية التي قد تستخدم كمعيار لتقييم الطرق المحاسبية البديلة. ومن أهمها الملائمة لقرار معين؛ إمكانية الاعتماد عليها أو الموثوقية Reliability؛ وتعني موثوقية القياس أو إمكانية الاعتماد عليه لخاصية أو لموقف محدد؛ وإمكانية التحقق Verifiability، التحرر من التحيز Freedom from Bias، والدقة Accuracy، والقابلية للمقارنة Comparability، والقابلية للفهم Understandability، والتوقيت الملائم Timeliness.

3 - يستخدم معيار الملاءمة كمحدد لخصائص أي هدف يجب التركيز عليه في عملية التقرير المالي، وتعدّ المعلومات المتعلقة بخاصية أو هدف أو حدث ما ملاءمة لقرار معين، إذا كان هناك معرفة بأن هذه الخاصية يمكن أن تساعد متخذ القرار في تحديد مسارات العمل البديلة لتقويم نتائج هذه المسارات البديلة. واختيار الخاصية الأكثر ملاءمة لقرار يتطلب تألّفا مع عملية اتخاذ القرارات لمستخدمي

المعلومات المحاسبية، وتعدُّ نمذجة عمليات القرارات غالباً مفيدة للمنظرين في المحاسبة.

4 - يقدم مدخل منفعة القرارات من أجل تطوير نظرية، وذلك على أساس معرفة عمليات اتخاذ القرارات بالنسبة للمستثمرين، والسلطات الضريبية، والأطراف الخارجية الأخرى من مستخدمي المعلومات المحاسبية، والإدارة. إلا أنه لم يظهر منها إلا نماذج القرارات بالنسبة للمستثمرين (بالمفهوم الواسع) قامت بدورها كأساس لنظريات متكاملة للتقرير المالي الخارجي.

5 - تتضمن نماذج قرارات الاستثمار المستخدمة من قبل منظري منفعة القرارات، إما نماذج قيمة حالية بسيطة أو نماذج المخاطر والعائدات المتوقعة.

6 - رغبة المستثمرين في التنبؤ بالتدفقات النقدية التي قد يحصلون عليها من المنشأة قاد العديد من منظري منافع القرارات باتجاه التركيز على التدفقات النقدية. فالعائدات النقدية بالنسبة للمستثمرين تعتمد على قدرة المنشأة على الدفع التي تعتمد بدورها على رصيدها الحالي من النقدية وتدفقاتها النقدية المحتملة. وعندما يتوفر دليل موثوق عن التدفقات النقدية المستقبلية فإنه يجب استخدامه في قياس أي أصل أو التزام.

7 - إن أحد السمات المميزة لمدخل التدفقات النقدية هو التركيز على التدفقات النقدية التشغيلية الممكن توزيعها، كونها المصدر الرئيس لتوزيعات الأرباح، والتدفقات التشغيلية الممكن توزيعها هي جزء من صافي التدفقات التشغيلية التي يمكن توزيعها للملاك من دون تخفيض مستويات التشغيل.

ويجسد مدخل منفعة القرارات طبيعة بعض اتجاهات الأدب المحاسبي في مجال أسواق المال التي ركزت على منفعة قرارات مستخدمين محددين، كأساس لتحديد أهداف المحاسبة وتقويمها.

وفيما يتعلق بمدخل نموذج القرارات، فقد ظهرت العديد من الدراسات التي دعت إلى الأخذ به، فاقترح (Sterling 1971) برنامجاً لبناء نظرية محاسبية منطلقاً من أن المحاسبة تمثل عملية قياس وتوصيل، ويجب على المحاسبين أن يقوموا بقياس شيء ما، ثم إيصال هذا القياس إلى متخذي القرارات. ووفقاً لهذا، فإن مخرجات النظام المحاسبي يجب أن تكون مدخلات لنماذج القرارات، وذلك مقارنة بالمدخل السلوكي الذي يركز على متخذي القرارات.

وتعدّ الخصائص جميعها التي تحددها نظريات القرار ملائمة، ويجب على المحاسبة أن توفر البيانات التي تحددها تلك النظريات. فالنظرية تحدد ما يجب قياسه، وكيفية القيام بهذا القياس، وما المخرجات المتوقعة الممكن قياسها؟. ويعني هذا بأنه يجب بناء النظريات على أساس ما يجب قياسه، أو من خلال ما يمكن أن يكون خاضعاً للقياس. وإذا كانت المحاسبة عملية قياس وتوصيل، فإن نظرية المحاسبة هي جزء من نظريات القرار الأكثر عمومية، بالتالي فإن نظريات القرارات هي التي تتطلب إثباتها. فالأرقام المحاسبية تعدّ وببساطة مجرد مدخلات القياس إلى نظرية القرار، وقد يتم التحقق من هذه الأرقام بالطريقة نفسها التي يتم التحقق من أية مقاييس أخرى (Sterling 1971, PP444-457).

4 - 5: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية:

يقوم التنظيم الحالي للمحاسبة في الواقع العملي على مدخل المعايير المحاسبية، حيث شكلت هيئات مهنية متخصصة تتولى تنظيم الممارسة العملية من خلال إصدار معايير محاسبية محددة تتناول قضايا محاسبية تخضع للتعديل والتغيير والتطوير وفقاً للتطورات في بيئة الأعمال.

وإن كانت محاولات التدخل في التنظيم المحاسبي ترجع إلى النصف الأول من الثلاثينيات من القرن الماضي عقب أزمة الكساد العالمي كما بينا سابقاً من هذا

الكتاب، فإن قضية التنظيم المهني من خلال المعايير المحاسبية أو معايير التقرير المالي تلقى اهتماماً كبيراً خلال الفترة الأخيرة، نظراً لحدوث العديد من المتغيرات والتطورات في بيئة الأعمال، وكونها الطريقة الإلزامية للممارسة المحاسبية السائدة. ويقوم هذا المدخل على تأسيس هيئات مهنية متخصصة أبرزها: مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة FASB، ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB اللذان تأسسا في السنة نفسها 1973، وقاما بوضع آلية للتنظيم المحاسبي تقوم على وضع إطار مفاهيمي يشكل إطاراً فكرياً لوضع معايير محاسبية ملزمة تحدد ما يجب أن تكون عليه الممارسة العملية بطريقة معيارية.

من الناحية النظرية، يجب أن يقود الإطار المفاهيمي عملية وضع المعايير المحاسبية، ومن الناحية العملية هناك العديد من العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تؤدي دوراً في تحديد طبيعة السياسات المحاسبية والتوجيهات التي تتضمنها المعايير المحاسبية، ويكفي الإشارة هنا إلى أن المعايير المحاسبية وحتى بيانات الإطار المفاهيمي تصدر بالتصويت، كما أن الأزمات الاقتصادية المتعاقبة كأزمة عام 2007 تؤثر في عملية وضع المعايير المحاسبية.

وقد صدر أول إطار مفاهيمي لـ FASB عام 1989 بينما أصدرت هيئة معايير المحاسبة الدولية [الهيئة التي سبقت مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB] إطارها المفاهيمي عام 2001. من ثم بدأ كلا الطرفين بمشروع مشترك لتطوير الإطار المفاهيمي وتقليل حالات التباين في عام 2004. ويتناول الإطار المفاهيمي القضايا الآتية:

- أ- ما أهداف عملية التقرير المالي؟.
- ب- من هم مستخدمو التقارير المالية؟.
- ت- ما الخصائص النوعية للتقارير المالية؟.
- ث- ما المفاهيم الأساسية في عملية التقرير المالي؟.

4 - 5 - 1: ما الإطار المفاهيمي:

الإطار المفاهيمي Conceptual Framework هو هيكل متماسك من الأهداف المترابطة والأساسيات، تحدد الأهداف أغراض عملية التقرير المالي وتعدّ الأساسيات بمثابة المفاهيم التي تساعد في تحقيق تلك الأهداف، وهذه المفاهيم توفر إرشادات وتوجيهات في الممارسة العملية لاختيار الصفقات والأحداث والعمليات التي يجب أن تخضع للعمل المحاسبي، كما تحدد كيفية الاعتراف بها وكيفية التقرير عنها في التقارير المالية.

فقد عرف (FASB) الإطار المفاهيمي بأنه "نظام متماسك من الأهداف المترابطة والمفاهيم الأساسية التي توصف طبيعة عملية التقرير المالي والمحاسبة المالية ووظيفتها وحدودها، ومن المتوقع أن تقود إلى توجيهات وإرشادات متناسقة أو منسجمة. ويقصد به أن يؤدي إلى خدمة المصلحة العامة من خلال تقديم إطار وتوجيه للمحاسبة المالية وعملية التقرير المالي بغرض تسهيل توفير معلومات مالية غير متحيزة ومعلومات أخرى ذات صلة تساعد موردي رأس المال وآخرين للقيام بشكل كفء بتخصيص الموارد النادرة في الاقتصاد والمجتمع". آخذين بالحسبان أن وضع الأهداف وتحديد المفاهيم الأساسية لن يحل بشكل مباشر مشاكل التقرير المالي ومشاكل المحاسبة المالية، وإنما تلك الأهداف توفر توجيهات أما المفاهيم فهي أدوات لحل المشاكل [راجع مقدمة بيان المفاهيم رقم (8)].

وأسهب FASB في مقدمة بيان المفاهيم الأخير (رقم 8) في شرح الغرض والغاية من الإطار المفاهيمي وتوضيحه، حيث عدّ أن القصد من بيانات المفاهيم هو وضع الأهداف والأساسيات وتحديد ها التي ستشكل القاعدة لتطوير المحاسبة

المالية وعملية التقرير المالي، وتشكل مرشداً لذلك. فتحدد الأهداف أغراض وغايات عملية التقرير المالي، أما الأساسيات فهي المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية، والمفاهيم بدورها توجه عملية المحاسبة في اختيار الصفقات والأحداث الأخرى، وذلك من نواحي الاعتراف بها وقياسها، كما تحدد وسائل تلخيصها وتوصيلها إلى الأطراف المهتمة، وتعدّ هذه المفاهيم أساسية حيث إن الأنواع الأخرى من المفاهيم تنتج عنها وترتبط بها، وهي ضرورية في عملية تفسير التقرير المالي وتطبيقه [انظر مقدمة بيان المفاهيم رقم (8)].

واعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أنه قد يكون المستفيد الأكبر من عملية التوجيه التي توفرها بيانات المفاهيم، إذ إن تلك البيانات ستوجه FASB في عملية تطوير توجيهات للمحاسبة المالية والتقرير المالي من خلال توفير قاعدة عامة Common Foundation وتفكير أساسي Basic Reasoning عند دراسة المزايا والبدائل المطروحة.

على كل حال، إن معرفة الأهداف والمفاهيم يجعل FASB يستخدمها في تطوير إرشادات جديدة كما يجب أن تمكّن أولئك الذين يتأثرون بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو لديهم مصلحة فيها بفهم أفضل لأغراض المعلومات ومحتواها وخصائصها المقدمة من خلال المحاسبة المالية وعملية التقرير المالي، حيث من المتوقع أن تعزز تلك المعرفة من منفعة وموثوقية المحاسبة المالية وعملية التقرير المالي [انظر مقدمة بيان المفاهيم رقم (8)].

إن بيانات المفاهيم تصف المفاهيم التي ستكون الموجه الأساسي لممارسات المحاسبة المالية المستقبلية، وفي الوقت المناسب ستخدم كقاعدة وأساس لتقويم الممارسات والتوجيهات الموجودة.

وفي إطار تقليل التباين في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي وتحقيق انسجام بينها وبين الممارسات في الولايات المتحدة، عقد اجتماع ضم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في Norwalk بتاريخ 18 أيلول من عام 2002، تم التوافق فيه على تطوير معايير محاسبية متناغمة وتتصف بجودة عالية، وعرف ذلك الاتفاق بـ Norwalk Agreement. حيث تم التعهد ببذل الجهود من أجل [Schroeder, et al. P63]:

أ- العمل الجاد على جعل المعايير المحاسبية القائمة تحقق الانسجام والتناغم الكامل.

ب- التواصل والربط بين برامج العمل المستقبلية بين الطرفين لضمان تحقيق ذلك الانسجام.

وتضمن مشروع التوافق المحاسبي الدولي ثلاثة نواح:

(1) مشروع عرض القوائم المالية.

(2) مشروع الإطار المفاهيمي.

(3) مشروع تحديث المعايير المحاسبية.

مشروع الإطار المفاهيمي لـ FASB وIASB:

في شهر تشرين الأول من عام 2004 قرر FASB وIASB إضافة مشروع مشترك بينهما لتطوير إطار مفاهيمي محسن يعتمد على الأطر المفاهيمية القائمة. وذلك بهدف إيجاد قاعدة صلبة لوضع معايير محاسبية مستقبلية تعتمد على المبادئ Principle based standers، ومنسجمة داخلياً (غير متناقضة)، وتعمل على تحقيق التوافق الدولي. كما رغب كل من FASB وIASB في تطوير بعض أجزاء الأطر المفاهيمية الموجودة وتعديلها، مثلاً لا يتضمن كلا الإطارين تحديد مفهوم منشأة التقرير Reporting Firm.

ووضع المشروع المشترك ثماني فقرات أساسية للنقاش والبحث، هي كالآتي:

- (1) الأهداف، والخصائص النوعية.
- (2) تعاريف العناصر، الاعتراف وإلغاء الاعتراف.
- (3) القياس.
- (4) مفهوم منشأة التقرير.
- (5) حدود التقرير المالي، والعرض والإفصاح.
- (6) غرض الإطار المفاهيمي.
- (7) تطبيق الإطار المفاهيمي على المنشآت غير الهادفة للربح.
- (8) قضايا أخرى إذا وجدت.

وتم الاتفاق على القضية الأولى وأصدرت FASB بيان المفاهيم رقم (8) في أيلول من عام 2010 الذي تضمن فصلين حول موضوعين، يحلان محل بيان المفاهيم رقم (1) وبيان المفاهيم رقم (2). وبذلك يكون FASB أصدرت ثمانية بيانات حول المفاهيم خضعت للتطوير والتعديل، وهي:

الرقم	الموضوع	التاريخ
1	أهداف عملية التقرير المالي من قبل المنشآت التجارية	1978
2	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	1980
3	عناصر القوائم المالية للمنشآت التجارية	1980
4	أهداف عملية التقرير المالي من قبل المنشآت غير التجارية	1980
5	الاعتراف والقياس في القوائم المالية للمنشآت التجارية	1984
6	عناصر القوائم المالية (حل محل البيان رقم 3)	1985
7	استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياس المحاسبي	2000

8	بيان المفاهيم رقم (8): الأهداف العامة لعملية التقرير المالي، والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	2010
---	---	------

تغطي هذه البيانات قضايا أساسية في عملية وضع المعايير المحاسبية والممارسة العملية، حيث تغطي القضايا الآتية:

- (1) أهداف عملية التقرير المالي من قبل المنشآت التجارية.
- (2) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة.
- (3) عناصر القوائم المالية (يحدد شروط تعاريف العناصر ومتطلباتها وهي: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصاريف).
- (4) معايير الاعتراف بتلك العناصر وقياسها.
- (5) استخدام معلومات التدفقات النقدية، والقيمة الحالية في المقاييس المحاسبية.

وبيانات مفاهيم المحاسبة المالية هي واحدة من سلسلة منشورات الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقرير المالي، ومنذ نشر بيان المفاهيم الأخير، فإن FASB أخذت على عاتقها مشروع مع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لتحسين الأطر المفاهيمية بينهما وتقليل التباين الموجود.

4 - 5 - 2: أهداف عملية التقرير المالي:

قد يكون من المفيد التمييز بين القوائم المالية والتقرير المالي Financial Reporting. فيمثل التقرير المالي مجاًلاً أكثر اتساعاً من القوائم المالية، حيث قد تعنى القوائم المالية بعرض نتائج أعمال المنشأة والقيم المحاسبية لأصولها والالتزامات كونها شكل وطريقة لعرض هذه النتائج والقيم التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي. بينما يهتم التقرير المالي بقضايا محاسبية أكثر شمولية واتساعاً، تتضمن أهداف المحاسبة ومستخدمي المعلومات المحاسبية، وقضايا الاعتراف

والقياس. فقد ناقش Dya (PP125-126) أن أصول التقرير المالي تبين بأنه عملية تصنيف، مثلاً تصنيف فيما إذا كانت المنشآت مستمرة أم لا؟؛ هل يتم الاعتراف بالصفقات في القوائم المالية للمنشأة أم لا؟؛ عقود الإيجار هل هي رأسمالية أم تشغيلية؟؛ التمييز بين الأصول والنفقات الجارية؛ تصنيف الالتزامات إلى التزامات أو حقوق ملكية.. الخ. وعندما يكون هذا التصنيف محدداً بشكل جيد، فإن التقرير المالي يساعد المستثمرين في التنبؤ بالتدفقات النقدية للمنشأة ويؤثر بدوره في قراراتهم الاستثمارية.

وعلى الرغم من أن بعض مداخل بناء النظرية المحاسبية تؤكد على أن المحاسبة تعمل لخدمة مستخدمين محددين، كالعلاقات التعاقدية في إطار نظريات الاختيار المحاسبي، وتقويم حقوق الملكية في إطار نظريات القيمة الملائمة والتقويم، فإن الأدب المحاسبي كثيراً ما ناقش الطبيعة العامة لأهداف التقرير المالي، حيث إن المحاسبة غير مصممة لخدمة طرف دون آخر، ويعدّ هذا الأدب أن الدور المعلوماتي محدد بشكل جيد، فقد عدّ Beaver and Demski (1974, P170) أنه "يبدو أن هناك إجماعاً أن الهدف الرئيس للتقرير المالي هو تقديم المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية".

تم التأكيد في مقدمة الإطار المفاهيمي الجديد على أن الإطار المفاهيمي هو نظام متماسك داخلياً من المفاهيم المرتبطة مباشرة بأهداف عملية التقرير المالي. إن أهداف عملية التقرير المالي موجودة لتقديم أساس وقاعدة للإطار حيث إن بيانات المفاهيم التي يتضمنها الإطار متماسكة، ويجب أن تنتج منطقياً عنها وتؤيده.

وقد عرف الإطار المفاهيمي، وحدد الهدف من عملية التقرير المالي في مقدمة الإطار المفاهيمي الجديد لكلاً من FASB و IASB، ومن المهم ملاحظة أن عملية الانطلاق من وجود هدف محدد للمحاسبة يجب صوغ السياسات المحاسبية لتحقيقه أو تحديد وسائل بلوغ ذلك الهدف إنما يمثل تطبيقاً للمدخل المعياري [مع

ملاحظة أن الإطار المفاهيمي لا يمثل نظرية للمحاسبة من الناحية المنهجية]. حيث إن المعايير المحاسبية تتبع بشكل رئيس تحقيق ذلك الهدف. كما يجب إدراك أن الاعتراف بالطبيعة المعيارية للنظرية المحاسبية في الإطار المفاهيمي الجديد هو أمر مهم للوصول إلى فهم جيد لأهداف المعايير المحاسبية وعناصرها. وما يجب الإشارة إليه في هذا المقام أن الإطار المفاهيمي الجديد أكثر ميولاً نحو المدخل المعياري، ويبرز ذلك في تقييده لأهداف التقرير المالي وطبيعة مستخدمي المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية؛ بالتالي ما يجب القيام به لخدمة قرارات المستثمرين المفترضة.

وفق الإطار المفاهيمي السابق لمجلس معايير المحاسبة الدولية، تعدّ البيانات المالية ذات أهداف عامة؛ إذ عدّ أن إطار إعداد البيانات المالية وعرضها: "يعتني بالبيانات المالية ذات الأهداف العامة. حيث تعدّ القوائم المالية موجهة لخدمة الحاجات العامة من المعلومات لمدى واسع من المستخدمين. ومع أن بعض هؤلاء المستخدمين، قد يطلبون وتكون لديهم القدرة للحصول على معلومات بالإضافة إلى تلك المعروضة في البيانات المالية، إلا أن العديد منهم يعتمدون على التقارير المالية كمصدرهم الرئيس للمعلومات المالية، وعليه يجب إعداد هذه التقارير المالية وعرضها في ضوء احتياجات هؤلاء المستخدمين" [فقرة 6، ص74]. أما بالنسبة FASB وفي إطار تعدد مستخدمي المعلومات المحاسبية وتنوع احتياجاتهم، ركزت في بيانات المفاهيم السابقة في تحديدها لطبيعة أهداف التقرير المالي على الانتقال من أهداف عامة إلى أهداف أكثر تحديداً، حيث يتم التركيز في نهاية المطاف على نوعين رئيسيين من المستخدمين هم المستثمرون والدائنون، ومحددة طبيعة المعلومات التي يحتاجونها على أساس التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة المرتبطة أساساً بطبيعة قراراتهم، التي تعتبر قرارات استثمارية سواء في الأوراق المالية للمنشأة أو فيما يتعلق بالقروض.

ولم يخرج الإطار المفاهيمي الجديد عن سابقه، لا بل كان أكثر تحديداً لأهداف عملية التقرير المالي. فعلى الرغم من أن الإطار المفاهيمي يحدد أن عملية التقرير المالي هي ذات أغراض عامة، إلا أنه عند تحديد هذا الهدف يتم تقييده بخدمة القرارات التي يتخذها موردو رأس المال؛ إذ يتضمن الإطار المفاهيمي الآتي:

"إن الهدف من عملية التقرير المالي ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات المالية المتعلقة بمنشأة التقرير التي تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين والدائنين الآخرين؛ وذلك في عملية اتخاذهم للقرارات المتعلقة بتقديم الموارد إلى المنشأة. وتتضمن هذه القرارات: عمليات بيع وشراء أسهم حقوق الملكية أو الاحتفاظ بها، كما تتضمن عمليات تقديم القروض أو سدادها والأشكال الأخرى من عمليات الائتمان" [FASB, SFAC, No. (8), Par. (OB2)].

أما سابقاً فكان الأمر أكثر تعميماً؛ إذ تضمن بيان المفاهيم رقم (1) في الفقرة (16) [الذي حل محله البيان رقم (8)] الآتي:

(1) "دور التقرير المالي في الاقتصاد هو تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات التجارية والاقتصادية". و"تتمثل الأهداف العامة للتقرير المالي في تقديم معلومات مفيدة Useful للقرارات الاستثمارية والائتمانية".

(2) وبتضييق تلك الأهداف ينتج أنه "يجب أن يقدم التقرير المالي المعلومات التي تكون مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين والمستخدمين الآخرين، في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة وقرارات الائتمان والقرارات المشابهة"، وأن المعلومات التي يجب أن يقدمها التقرير المالي، تتركز على تلك المعلومات التي تهم بشكل رئيس المستثمرين والدائنين، فيما يتعلق بتوقعاتهم للمقبوضات النقدية من استثماراتهم في المنشأة أو في القروض.

والقضية الرئيسية أن لهذا الهدف أهميته؛ نظراً لأن الجهود تتركز حول توجيه الممارسة العملية لخدمة هذا الهدف. ونحن نرى أن هذا الهدف يرتبط بدور

المنظمات المهنية في الدول الرأسمالية بالعمل لحماية مصالح المجتمع المالي منذ حدوث أزمة الكساد في العقود الأولى من القرن العشرين، ويبرز هذا الأمر عند حدوث أزمات تتعرض لها الأسواق المالية فيحدث تدخل في عملية التقرير المالية لخدمة مصالح المجتمع المالي. من ناحية أخرى، فإن FASB ليست المنظمة الوحيدة التي تتجه هذا المنحى، فبقية المنظمات المهنية في الولايات المتحدة قد تشاركها الرأي، إذ أشار أحد التقارير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة المالية التابعة لمجمع المحاسبة الأمريكي AAA، إلى أن المعيار الأساسي لجودة المعايير المحاسبية هو: "تحسين التقرير المالي من خلال تعزيز قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات الاستثمار والانتماء" [Linsmeie, P161].

4 - 5 - 3: مستخدمو التقارير المالية:

يشكل تحديد مستخدم محدد أو مفترض للتقارير المالية محوراً أساسياً في تطبيق المدخل المعياري؛ إذ يتطلب الأمر معرفة احتياجات هذا المستخدم من المعلومات من ثم صوغ السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقديم معلومات تلبي احتياجاته، فيتطلب الأمر معرفة طبيعة القرارات المتوقعة من هذا المستخدم، بالتالي مدخلات تلك القرارات، بما يتطلب في نهاية الأمر تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المالية التي تحقق أفضل منفعة لذلك المستخدم.

بالعودة إلى الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية، نجد أنه جسد الطبيعة المعيارية السابق الإشارة إليها بشكل كبير جداً، وبشكل أكبر مما كان عليه الأمر في الإطار المفاهيمي السابق.

فالإطار المفاهيمي السابق لمجلس معايير المحاسبة الدولية، حاول عدم حصر مستخدمي المعلومات المحاسبية بمستخدم محدد، إلا أنه عاد وعد أن مصطلح

المستخدمين يشمل: "المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين، والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور [فقرة 9، 74-75]. ثم عاد وأكد بأنه لا يمكن للبيانات المالية أن تلبي احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات، إلا أن هناك احتياجات مشتركة بين هؤلاء المستخدمين، أخذاً بالحسبان أن توفير البيانات المالية التي تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال، سيجعلها تفي كذلك أغلب حاجات المستخدمين الآخرين [فقرة 10، ص 75]. أما بالنسبة للإطار المفاهيمي السابق لـ FASB، فإن مستخدمي المعلومات المحاسبية هم المستثمرون والدائنون، و"المستخدمون الآخرون". إذ إن هناك مستخدمين متعددين للمعلومات المحاسبية بخلاف مستثمري حقوق الملكية، ومن بينهم من لا يهتم بتقويم حقوق الملكية، وإنما ما يجمع بينهم هو طبيعة المعلومات التي يحتاجونها، والمتعلقة بالتدفق النقدي، إذ تضيف FASB محدداً آخر إلى طبيعة أهداف التقرير المالي؛ وهو أن المعلومات المقدمة يجب أن تكون متعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وبشكل ذلك معياراً أساسياً في تحديدها لطبيعة المعلومات المحاسبية واحتياجات مستخدميها، إذ تقول FASB: "لا يعني تضييق أهداف التقرير المالي أن تلك الأهداف تطبق فقط على المستثمرين والدائنين وتستثني أي طرف آخر، وللمقارنة فإن المعلومات التي ترضي أو تحقق الأهداف يجب أن تكون مفيدة لأولئك المهتمين بقدرة المنشأة المستقبلية على دفع النقدية، وكيفية نجاح أو فشل المستثمرين أو الدائنين" [FASB, SFAC, No. (1), Par. 32].

إما الإطار المفاهيمي الجديد فقد حصر المستخدمين بشكل محدد بموردي رأس المال والمحددات بالأطراف الآتية:

(1) المستثمرون الحاليون والمرقبون في أسهم حقوق الملكية.

(2) المقرضون.

(3) الدائنون الآخرون.

إذ عدَّ الإطار المفاهيمي أن "العديد من تلك الأطراف لا يمكنها أن تطلب من المنشأة أن تزودهم بالمعلومات بشكل مباشر، وليس أمامها سوى الاعتماد على التقارير المالية ذات الأغراض العامة في تلبية احتياجاتها من المعلومات المالية، بالنتيجة، وتعدُّ تلك الأطراف بمثابة المستخدمين الرئيسيين من بين تلك الأطراف الذين توجه إليهم بشكل مباشر التقارير المالية ذات الأغراض العامة" [FASB, SFAC, No. (8), Par. OB5].

لذلك يتطلب الأمر تحديد طبيعة قرارات هذه الأطراف، " إذ إن القرارات التي يتخذها المستثمرون الحاليون أو المحتملون حول شراء أسهم حقوق الملكية أو بيعها أو الاحتفاظ بها تعتمد على العائدات المتوقعة من الاستثمارات في تلك الأدوات المالية، مثلاً: توزيعات الأرباح، مدفوعات الفائدة أو الزيادة في الأسعار السوقية. وبشكل مشابه تعتمد القرارات التي يتخذها المقرضون الحاليون والمرقبون والدائنون الآخرون على مدفوعات الفائدة وأصل الدين أو العائدات المتوقعة [FASB, SFAC, No. (8), Par. OB3]. من دون أن يتضمن ذلك قياس قيمة المنشأة كهدف رئيس ومباشر للتقارير المالية، إذ إن "التقارير المالية ذات الأغراض العامة غير مصممة لبيان قيمة المنشأة، ولكنها توفر المعلومات التي تساعد المستثمرين الحاليين والمرقبين والمقرضين والدائنين الآخرين في تقدير قيمة المنشأة" [FASB, SFAC, No. (8), Par. OB7].

بالتالي فإن احتياجات هذه الأطراف من المعلومات تعتمد على توقعاتهم المستقبلية من الاستثمار في الأدوات المحددة [أسهم أو سندات أو غيرها من أدوات الملكية أو الدين...الخ]. ومثل هذه القرارات تتطلب التنبؤ بالتدفقات النقدية

المستقبلية، إذ يؤكد الإطار المفاهيمي على أن توقعات المستثمرين والمقرضين الدائنين الآخرين حول العائدات تعتمد على تقييم هذه الأطراف لمبالغ صافي التدفقات النقدية المتوقعة وتوقيتها. بالنتيجة، المستثمرون الحاليون والمرتبون والمقرضون والدائنون الآخرون يحتاجون معلومات لمساعدتهم في تقييم فرص تحقيق صافي التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة [(8) FASB, SFAC, No.], [Par. OB3].

إلا أن هذا الكلام يتصف بالعمومية، ومن خلال الدراسة والمناقشة المفصلة حدد الإطار المفاهيمي طبيعة المعلومات المطلوب التقرير عنها لتقييم فرص المنشأة المستقبلية على تحقيق صافي تدفقات نقدية، بأنها [(8) FASB, SFAC, No.], [Par. OB4]:

- 1) معلومات حول موارد المنشأة والتزاماتها.
- 2) معلومات تمكن من تحديد ما إذا كانت إدارة المنشأة ومجلس الإدارة يقومان بمسؤولياتهم لاستخدام موارد المنشأة بشكل كفاء وفاعل. من أمثلة هذه المسؤوليات: حماية موارد المنشأة من التأثيرات غير المناسبة للعوامل الاقتصادية، مثل تغيرات الأسعار والتغيرات التكنولوجية وضمان أن المنشأة تلتزم بالقوانين والتشريعات والمتطلبات التعاقدية.
- 3) معلومات حول أداء الإدارة لمسؤولياتها تنفيذ القرارات التي يتخذها المستثمرون الحاليون والمقرضون والدائنون الآخرون الذين لديهم حقوق تصويت أو بشكل آخر تأثير في قرارات الإدارة وما تقوم بها من أفعال.

في هذا السياق يثار ثلاثة تساؤلات، يتعلق الأول بأن موردي رأس المال قد لا يتمثلون من حيث طبيعة المعلومات التي يحتاجونها، إذ إن قرار المستثمر الراغب في السيطرة على المنشأة يختلف عن قرار المستثمر الراغب في الحصول

على عائد دوري وقد يختلف عن قرار المقرض، أما الثاني فيتعلق دور عملية التقرير المالية تجاه توفير معلومات للأطراف الأخرى (بخلاف المستخدمين المحددين في الفقرات السابقة)، في حين أن التساؤل الثالث يدور حول نظرة الإطار المفاهيمي تجاه الإدارة. في الواقع لم يغفل الإطار المفاهيمي الإجابة على هذه التساؤلات، إذ جاء فيه الآتي:

(1) قد يختلف المستخدمون الرئيسون وقد يكون هناك تعارض بينهم فيما يتعلق برغبتهم وحاجاتهم للمعلومات، إلا أن FASB وخلال تطوير معايير التقرير المالي ستبحث عن توفير المعلومات التي تلبي احتياجات العدد الأكبر من المستخدمين الرئيسين، على الرغم من ذلك لا يمنع التركيز على الاحتياجات العامة للمعلومات من إدخال معلومات إضافية تكون أكثر فائدة لمجموعة فرعية من المستخدمين الرئيسين [FASB, SFAC, No. (8), Par.] OB8.

(2) الأطراف الأخرى، مثل: الجهات القائمة على عملية التنظيم ووضع القوانين والتشريعات، والأطراف الأخرى بخلاف المستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين والدائنين الآخرين، قد يجدون أيضاً في التقارير المالية ذات الأغراض العامة فائدة، إلا أن تلك التقارير غير موجهة مباشرة إلى تلك الأطراف [FASB, SFAC, No. (8), Par. OB10].

(3) إن الإدارة مهتمة أيضاً بالمعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة، إلا أنها لا تعتمد على التقارير المالية ذات الأغراض العامة؛ نظراً لأن لديها إمكانية في الحصول على المعلومات التي تحتاجها داخلياً [FASB, SFAC, No. (8),] Par. OB9.

ونتيجة لذلك يأتي دور محاسبة الاستحقاق في تحقيق الهدف المطلوب ألا وهو توفير معلومات لخدمة المستخدمين الرئيسين لمعلومات التقارير المالية وهي في

قيامها لهذا الدور أفضل من الأساس النقدي؛ إذ ينعكس الأداء المالي للمنشأة من خلال تطبيق محاسبة الاستحقاق؛ حيث تقوم محاسبة الاستحقاق بوصف تأثيرات الصفقات والأحداث الأخرى في الموارد الاقتصادية للمنشأة والالتزامات في الفترة التي تحدث فيها تلك التأثيرات، وذلك مهم لأن المعلومات المتعلقة بموارد المنشأة الاقتصادية والالتزامات والتغيرات فيها توفر قاعدة أفضل لتقويم أداء المنشأة السابق والمستقبلي من تلك المعلومات التي تعتمد فقط على المدفوعات والمقبوضات النقدية التي تمت خلال الفترة [FASB, SFAC, No. (8), Par.].OB17

4 - 5 - 4: الخصائص النوعية للتقارير المالية:

تضمن الجزء الثاني من الإطار المفاهيمي الجديد الخصائص النوعية للتقارير المالية التي جاءت بما يلبي متطلبات احتياجات المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية. إذ اعتبر أن "الأساس في تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المالية وتصنيفها يعتمد على حاجات المستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين والدائنين الآخرين للمعلومات عند اتخاذهم للقرارات المتعلقة بالمنشأة" [FASB, SFAC, No. (8), Par. QC2].

وقد قسّم الإطار المفاهيمي الخصائص النوعية إلى مجموعتين رئيسيتين، حدد الأولى بالخصائص النوعية الرئيسية Fundamental Qualitative Characteristics، والثانية بالخصائص النوعية الداعمة أو المعزة Enhancing Qualitative Characteristics التي يتمثل دورها في تدعيم الخصائص الرئيسية. مع الأخذ بالحسبان أن " هذه الخصائص تطبق على المعلومات المالية المقدمة من خلال القوائم المالية كما تطبق على المعلومات المقدمة بطرق أخرى [FASB, SFAC, No. (8), Par. QC2]"

أولاً - الخصائص النوعية الرئيسة:

تتمثل هذه الخصائص الرئيسة بكل من: الملاءمة والتمثيل الصادق، وأوضح الإطار المفاهيمي طبيعة كل منهما كالآتي:

1 - الملاءمة Relevance:

المعلومات المالية الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تأثير في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين، والمعلومات المالية تحقق هذه الخاصية إذا اتصفت بأن لديها قدرة تنبؤية Predictive value أو قيمة تأكيدية Confirmatory value أو كلاهما معاً. كما يأتي [FASB, SFAC, No. 9, Par. QC8, and (8):

أ- يكون للمعلومات المالية قيمة تنبؤية إذ كان من الممكن استخدامها كمدخلات لعمليات المعالجة المستخدمة من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، ومن غير المطلوب أن تكون المعلومات المالية معلومات تنبؤية، وإنما يقصد بذلك أن تكون مفيدة للمستخدمين في إجراء تنبؤاتهم الخاصة بهم.

ب- تتحقق القيمة التوكيدية للمعلومات المالية إذا قدمت تغذية عكسية Feedback حول التقويمات السابقة سواء كان ذلك بتأكيد تلك التقويمات أو تغييرها.

2 - التمثيل الصادق Faithfulness:

يجب أن تمثل التقارير المالية الظواهر الاقتصادية بالكلمات والأرقام، وحتى تحقق متطلبات التمثيل الصادق فإنها يجب ألا تمثل الظواهر الاقتصادية فقط، وإنما يجب أن تمثل الظاهرة الاقتصادية التي من المفترض أنها تمثلها وصدق.

وحتى يكون التمثيل الصادق كامل، فإن عملية التمثيل يجب أن تحقق ثلاثة خصائص: كاملة، وحيادية، وخالية من الأخطاء. وعلى الرغم من أن التمثيل الصادق الكامل أمر نادر الحصول، إلا أن هدف FASB هو تحقيق هذه المتطلبات إلى أكبر قدر ممكن [FASB, SFAC, No. (8), Par. QC12]. مع ذلك وضّح الإطار المفاهيمي المحددات الثلاثة للتمثيل الصادق في ما يأتي [FASB, SFAC, No. (8), Par. QC13-14-15]:

(1) يتضمن مفهوم التمثيل الكامل جميع المعلومات التي تعدّ ضرورية لتمكين المستخدمين من فهم الظاهرة المفترض تمثيلها، بما يتضمن ذلك التصورات والتفسيرات الضرورية جميعها، مثلاً: التصوير الكامل لمجموعة الأصول يتضمن (في الحد الأدنى) وصف طبيعة الأصول، الوصف الرقمي للأصول، وصف ماذا يمثل الوصف الرقمي (مثلاً: تكلفة تاريخية، تكلفة معدلة، أو قيمة عادلة)، والوصف الكامل لبعض البنود قد يستلزم تقديم تفسيرات تفصيلية للحقائق المهمة المتعلقة بجودة تلك البنود وطبيعتها، والعوامل والظروف التي قد تؤثر في تلك الجودة أو الطبيعة، والعملية المستخدمة في الوصف الرقمي.

(2) التصوير المحايد هو الوصف من دون تحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية، والوصف المحايد لا يقوم بالتضليل أو التركيز على قضايا معينة أو التحيز لقضايا معينة بهدف جعل المعلومات مرغوبة أو غير مرغوبة من قبل المستخدمين. فالمعلومات المحايدة لا تعني أن المعلومات من دون هدف محدد أو أنها لا تؤثر في السلوك، بالمقابل المعلومات الملائمة ومن خلال تعريفها تمكن من إحداث تأثير في قرارات المستخدمين.

(3) لا يعني التمثيل الصادق الدقة الكاملة من الجوانب كافة، فالتحرر من الأخطاء يعني أنه لا توجد أخطاء في وصف الظاهرة، وأن العملية المستخدمة لتقديم المعلومات تم اختيارها وتطبيقها من دون أخطاء.

4) في هذا السياق، لا يعني التحرر من الأخطاء الدقة الكاملة، مثلاً: تقدير السعر أو القيمة غير الملحوظة لا يمكن تحديده على أنه دقيق أو غير دقيق، على كل حال تمثيل ذلك التقدير يمكن أن يكون بصدق إذا كان المبلغ موصوفاً بوضوح ودقة على أنه تقدير تفسيرات وتقديمها حول قيود عملية التقدير المطبقة، ولا توجد أخطاء في اختيار عملية التقدير وتطبيقها.

ثانياً - خصائص نوعية داعمة:

تتمثل هذه الخصائص بكل من: القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت الملائم، والقابلية للفهم، وهذه الخصائص تحسن من منفعة المعلومات التي تحقق شروط الملاءمة والتمثيل الصادق.

1 - القابلية للمقارنة Comparability:

تتضمن قرارات المستخدمين الاختيار من بين البدائل، مثلاً الاختيار بين بيع الاستثمارات أو الاحتفاظ بها، أو الاستثمار في منشأة دون أخرى، بالنتيجة المعلومات المتعلقة بالمنشأة تكون أكثر فائدة إذاً من الممكن مقارنتها مع معلومات مماثلة لمنشآت أخرى أو معلومات مماثلة للمنشأة نفسها تتعلق بفترة أخرى. فالقابلية للمقارنة هي "تلك الخاصية النوعية التي تمكن المستخدمين من تحديد أوجه التشابه والاختلاف وفهماها بين العناصر والبنود، وبشكل يختلف عن بقية الخصائص النوعية الأخرى، فإن القابلية للمقارنة لا تتعلق بعنصر منفرداً، فعملية المقارنة تتطلب عنصرين على الأقل".

وترتبط القابلية للمقارنة بكل من الثبات Consistency والتوحيد Uniformity، فمن ناحية أولى يرتبط الثبات بالقابلية للمقارنة إلا أنه مختلف

عنها، فيرجع إلى الثبات على أنه استخدام الطرق نفسها للعناصر نفسها إما من فترة لأخرى لمنشأة محددة، أو لفترة واحدة بين عدة منشآت، فالقابلية للمقارنة هي الهدف والاتساق هو الوسيلة لتحقيق الهدف. ومن ناحية أخرى، حتى تكون المعلومات قابلة للمقارنة، فإن الأشياء المتشابهة يجب أن تبدو متشابهة والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. وقابلية المعلومات الملائمة للمقارنة لا تعزز من خلال جعل الأشياء المختلفة تبدو متشابهة، والأشياء المتشابهة تبدو مختلفة [FASB, SFAC, No. (8), Par. QC21-22-23].

2 - القابلية للتحقق Verifiability:

تساعد القابلية للتحقق في طمأنة المستخدمين أن المعلومات تمثل بصدق الظاهرة الاقتصادية التي يفترض أن تمثلها، فتعني "القابلية للتحقق أن أشخاصاً واسعوا الإطلاع ومستقلون يمكن أن يصلوا إلى النتائج نفسها، فمن غير المطلوب أن تكون المعلومات المقدمة تقديراً رقمياً محدداً حتى تكون قابلة للتحقق، إذ يمكن أيضاً أن يكون هناك عدد من المبالغ المحتملة والاحتمالات المرتبطة بها قابلة للتحقق [FASB, SFAC, No. (8), Par. QC26].

3 - التوقيت الملائم Timeliness:

يعني التوقيت الملائم توفير المعلومات المطلوبة لمتخذي القرارات في الوقت الذي تتمكن فيه تلك المعلومات من إحداث تغيير في القرارات. بشكل عام، المعلومات الأقدم older Information هي معلومات أقل فائدة، ويجب الأخذ بالحسبان أن بعض المعلومات قد تظل تحقق متطلبات التوقيت الملائم لفترة طويلة بعد تاريخ التقارير المالية، نظراً لأن بعض المستخدمين يحتاجون للتحقق من الاتجاهات Trends وتقييمها [FASB, SFAC, No. (8), Par. QC29].

4 - القابلية للفهم Understandability:

ترتبط قابلية المعلومات للفهم بكل من: تصنيف المعلومات وتحديد خصائصها Characterizing , إضافة إلى عرضها بوضوح, وعملية التلخيص أو الإيجاز Concisely. مع الأخذ بالحسبان ما يأتي [FASB, SFAC, No. 32-31, Par. (8)]:

- (1) أن بعض الظواهر تكون معقدة بطبيعتها ويصعب فهمها؛ لذلك فإن استبعاد بعض المعلومات حول تلك الظاهرة من التقارير المالية، قد يجعل معلومات التقارير المالية أسهل للفهم، إلا أنه يجب الأخذ بالحسبان أن يؤدي ذلك إلى جعل التقارير المالية غير كاملة وبالتالي تتضمن تضليلاً.
- (2) أن التقارير المالية تقدم لأولئك الذين لديهم معرفة معقولة reasonable knowledge بالأنشطة الاقتصادية وأنشطة الأعمال، ويقومون بمراجعة المعلومات بعناية وتحليلها.

4 - 5 - 5: المفاهيم الأساسية في عملية التقرير المالي:

تتناول هذه المفاهيم قضايا الاعتراف والقياس المحاسبي التي تمثل إرشادات للممارسة المحاسبية، وتشكل المحددات الرئيسة للاعتراف بينود التقارير المالية وعناصرها قضايا مهمة في العمل المحاسبي، وتمس العناصر المحاسبية بشكل مباشر. وحدد الإطار المفاهيمي مجموعات من المعايير الأساسية للاعتراف والقياس المحاسبي بما يرتبط بالمفاهيم والأساسيات السابقة. وأي عنصر أو بند يجب أن يحقق أولاً شروط الاعتراف به ومتطلباته كبنود أو عنصر، ومن ثم يجب أن يحقق متطلبات القياس المحاسبي المحددة [ما يجب الإشارة إليه أن قضايا الاعتراف والقياس لم تخضع للتعديل في الإطار المفاهيمي الجديد حتى الآن].

4 - 5 - 1: الاعتراف المحاسبي:

حدد إطار إعداد البيانات المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية شروط الاعتراف بالعناصر سواء في الميزانية أو قائمة الدخل على أساس الشروط الآتية [الفقرات 82, 83, و 85 ص 87-88]:

1 - أن يحقق متطلبات تعريف العنصر، حيث تحدد العناصر بخمسة أنواع رئيسية: الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والإيرادات والمصاريف، وعرفها الإطار كالآتي:

أ- العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي هي: الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية. تعرف هذه العناصر كالآتي:

- الأصل: وهو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمنشأة.

- الالتزام: وهو مديونية حالية على المنشأة ناشئة عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة للموارد التي تتجسد فيها منافع اقتصادية تملكها المنشأة للخارج.

- حق الملكية: هي حصة الملاك المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح الالتزامات كافة.

ب - تعرف عناصر الدخل والمصروفات كما يأتي:

- الدخل وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية في أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلية أو زيادات في الأصول أو نقصان في الالتزامات؛ مما ينشأ عنها زيادة في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية.

- المصروفات: هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاد الأصول أو تكبد الالتزامات التي ينشأ

عنها نقصان في حق الملكية خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية.

2 - إذا تحقق الشرط السابق، يجب أن يحقق الشرطين التاليين:

- هناك احتمال بوجود منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى المنشأة أو منها، حيث يستخدم مفهوم الاحتمال في معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المشروع. إن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ويتم تقويم درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استناداً إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية.

- للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية. وفي كثير من الحالات يجب تقدير التكلفة أو القيمة، ويعد استخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها. ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية العمومية أو قائمة الدخل.

أما الإطار المفاهيمي لـ FASB، فقد حدد أن الاعتراف بأي عنصر أو بند في القوائم المالية يتم وفقاً لمعيارين رئيسيين وهما: الملاءمة (Relevance) والموثوقية (Reliability)، ويجب أن يحقق قبل ذلك متطلبات تعريف عنصر أو بند القوائم المالية وشرط القابلية للقياس التي حددها المفهوم رقم (3) الصادر عام 1980 تحت عنوان "عناصر القوائم المالية للمنشآت التجارية"، والمستبدل بالمفهوم رقم (6) الصادر عام 1985 والذي حمل عنوان "عناصر القوائم المالية". وحدد تعاريف: الأصل، والالتزام، وحقوق الملكية أو صافي الأصول، والإيراد، والنفقات، والمكاسب، والخسائر.

4 - 5 - 2: القياس المحاسبي:

يشكل القياس المحاسبي أبرز القضايا التي كانت ولا تزال مثار جدل في المحاسبة، على مختلف مستوياتها المهنية والتنظيمية والأكاديمية. وقد تشابه الإطار المفاهيمي لكل من معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المالية الأمريكية من حيث عرض أكثر من بديل للقياس المحاسبي.

من ناحية أولى عدّ إطار إعداد البيانات المالية وعرضها أن القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية التي ستظهر بها في الميزانية العمومية وقائمة الدخل، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس [الفقرة 99، ص 91]، محدداً إمكانية استخدام عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس تشمل [فقرات 100 و 101، ص 91-92]:

- 1) التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.
- 2) التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يفترض دفعه للحصول على الأصل نفسه أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
- 3) القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد): تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل

بطريقة منظمة. وتقيد الالتزامات بقيم سدادها؛ أي بالمبالغ غير المخصوصة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

4) القيمة الحالية: تقيد الأصول بالقيمة المخصوصة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط. وتقيد الالتزامات بالقيمة المخصوصة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

5) مع الأخذ بالحسبان - وفق الإطار - أن التكلفة التاريخية هي أكثر الأسس استخداماً لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية، إلا أنها تستخدم عادة مع أسس قياس أخرى، على سبيل المثال؛ تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية، وتدرج التزامات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية.

أما الإطار المفاهيمي لـ FASB، فقد تضمن مفهومين حول القياس المحاسبي، يتعلق الأول بالاعتراف المحاسبي السابق مناقشته، ويتعلق الثاني باستخدام معلومات التدفقات النقدية والقيمة الحالية في المقاييس المحاسبية، حيث عدّ FASB في المفهوم رقم (7) (حول القيمة الحالية) أن "القياس المحاسبي هو موضوع كبير،....، وخلال دراسة القيمة الحالية، فإن المجلس يركز على مجموعة التساؤلات الأساسية الملائمة لقواعد القياس والاستهلاك التي تستخدم أساليب القيمة الحالية" [FASB, SFAC, No. (7), Par. 18, P12].

وبالنسبة لقضايا القياس المحاسبي المرتبطة بمعايير الاعتراف، عدّ الإطار المفاهيمي أن هذا القياس يجب أن يؤخذ مع معايير الملاءمة والموثوقية [التي

تمثل معايير الاعتراف]، وناقش بأن البنود التي يتم الاعتراف بها حالياً ضمن القوائم المالية يتم قياسها من خلال خصائص مختلفة؛ وبالتالي أقر FASB استمرارية استخدام المقاييس المختلفة التي حددها من خلال خمسة مقاييس أساسية في الممارسة المحاسبية، ممثلة في: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة السوقية الجارية، صافي القيمة المحققة، والقيمة الحالية (المخصومة) للتدفقات النقدية المستقبلية [FASB, SFAC, No. (5), Par. 66, P26].

إلا أن السؤال الذي يثار في ظل تغيرات مستويات الأسعار حول مدى ملائمة التكلفة التاريخية، ومدى قدرتها على تقديم معلومات تحقق متطلبات الخصائص النوعية من حيث الملاءمة والتمثيل الصادق للواقع الاقتصادي للمنشأة. فقد طرحت محاسبة القيمة العادلة كبديل لحل المشاكل المرتبطة بأساس القياس المحاسبي.

ووفق معايير المحاسبة الدولية تعرف القيمة على أنها: "هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التبادل وعلى أساس تبادل تجاري بحت" [انظر الفقرة رقم (6) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (2)]. ويمكن القول أن مدخل القيمة العادلة يلقي الكثير من التأييد للأسباب الآتية:

(1) يسهم في إدخال معلومات السوق إلى القوائم المالية، حيث يتم القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية على أساس أسعار جارية يمكن التحقق منها؛ مما يمكن من حدوث نوع من التناغم بين معلومات القوائم المالية ومعلومات الحقائق الاقتصادية المتاحة في السوق بتاريخ القوائم المالية.

(2) يسهم في إدخال معلومات أكثر إلى القوائم المالية، فمن خلال مفهومه على الأخذ بالقيم العادلة للعناصر المحاسبية يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة وإعلاماً، مع تقديم مزايا أو أفضليات للمستثمرين وأشياء أخرى تجعل مدخل

القيمة العادلة أكثر منفعة لأغراض التعاقد للمقرضين والمديرين والأطراف الأخرى.

(3) الأكثر من ذلك، يحقق مدخل القيمة العادلة متطلبات معايير الإطار المفاهيمي المحددة للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل أفضل من أسس القياس الأخرى. ففي الواقع، القيمة العادلة ملائمة، ويمكن أن تمثل الأصول والالتزامات بصدق، وحيادية، وتحقق متطلبات التوقيت الملائم والقابلية للمقارنة.

على الرغم من ذلك، يجب الأخذ بالحسبان أن القيمة العادلة ليست الدواء الحاسم Panacea، إذ إن هناك العديد من المشاكل التي ترافق تطبيق القيمة العادلة، ويمكن بيان مزايا القيمة العادلة وصعوباتها في الآتي:

مزايا القيمة العادلة:

- (1) القيمة العادلة ملائمة لأنها تعكس الظروف الاقتصادية الحالية المرتبطة بالموارد والالتزامات الاقتصادية، مثلاً: الظروف التي وفقاً لها يتخذ مستخدمو التقارير المالية قراراتهم.
- (2) يمكن أن تحقق القيمة العادلة متطلبات التمثيل الصادق للأصول والالتزامات، من خلال إعطاء ترجيحات متوازنة أو تقويمات مرجحة للتدفقات النقدية المستقبلية.
- (3) القيمة العادلة تحقق شروط عدم التحيز، بناءً عليه فهي حيادية.
- (4) تحقق القيمة العادلة متطلبات التوقيت الملائم؛ لأنها تعكس التغيرات في الظروف الاقتصادية عندما تحدث.

- (5) القيمة العادلة قابلة للمقارنة لأن القيمة العادلة لأي أصل أو التزام محدد تعتمد فقط على خصائص الأصل أو الالتزام عند اقتنائه، وليس على خصائص المنشأة التي تكتني تلك الأصول أو يكون لديها ذلك الالتزام.
- (6) القيمة العادلة تعزز من الثبات؛ نظراً لأنها تعكس النوع نفسه من المعلومات في كل فترة.

انتقادات أو عيوب القيمة العادلة:

القصور في تعريف القيمة العادلة وتحديدها؛ إذ إن القيمة العادلة قدمت كمفهوم نظري يحتاج إلى بيان كيفية تطبيقه. وقد حددت معايير المحاسبة الدولية آلية ذلك بالقول أن أفضل دليل عن القيمة العادلة هو الأسعار المعلنة في سوق نشطة، والسوق النشطة هي السوق التي تتوفر فيها الشروط الآتية كافة [الفقرة رقم (8) من المعيار رقم (38)]:

- (1) تجانس العناصر التي يتم التعامل بها داخل السوق.
- (2) وجود مشتريين وبائعين راغبين في العامل في الأوقات جميعها.
- (3) الأسعار متاحة للجميع.
- (4) والسؤال هنا هل يتوفر سوق نشطة لعناصر الأصول والالتزامات جميعها بالأسس السابقة؟.
- (5) مشكلة القيمة العادلة من حيث قابلية التحقق. فقد تكون القيمة العادلة أحياناً مخرجات من نظم رياضية معقدة، وليست غير قابلة للتحقق فقط؛ وإنما أيضاً تكون مجردة جداً وغامضة علمياً.
- (6) دور الإدارة وأهليتها في إجراء تقديرات القيمة العادلة، حيث يتطلب استخدام مدخل القيمة العادلة الأحكام والتقديرات في تحديد الافتراضات التي تقاس على أساسها عناصر الأصول والالتزامات. وهنا تتوقف دقة القياس على دقة تلك الافتراضات والأحكام.

بعض المعارضين للاستخدام الشامل للقيمة العادلة هم من مؤيدي التكلفة التاريخية، إلا أنه يجب الإشارة إلى أنه هناك بدائل للقيمة العادلة في الواقع العملي مثل الاعتماد على رأي الخبراء والمقيّمون، كما أنه لا يتم استخدام القيمة العادلة بشكل شامل في عملية التقرير المالي، فالعناصر التي يتم قياسها عند الاعتراف الأولي بها على أساس التكلفة يتم قياسها لاحقاً وفق أسس أخرى لا تتسجم مع التكلفة التاريخية، كما في محاسبة انخفاض الأصول غير المتداولة؛ بالتالي يتم قياس العناصر المحاسبية على أساس التكلفة التاريخية عند اقتنائها حيث تتساوى القيمة والتكلفة في تلك اللحظة، إلا أنه يمكن استخدام أسس أخرى في عملية القياس اللاحق (الدوري). مثلاً سمح المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) المتعلق بالأصول غير المتداولة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية القائم على حساب مصروف استهلاك دوري أو استخدام نموذج إعادة التقويم عند القياس اللاحق للأصول الثابتة (غير المتداولة) غير الملموسة.

ووفق نموذج إعادة التقويم (القيمة العادلة) يتم قياس الأصل الثابت بعد الاعتراف الأولي به بمبلغ إعادة التقويم الذي يساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقويم مطروحاً منه أي استهلاك متراكم أو أية خسائر لاحقة متراكمة نتيجة لانخفاض القيمة. وتحدد القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمعدات والمصانع (الأصول الثابتة المادية) كما يأتي [انظر الفقرات 31-33 من المعيار المحاسبي الدولي رقم (16)]:

- 1) القيمة العادلة هي القيمة السوقية المحددة من خلال التقويم.
- 2) عندما لا يكون هناك دليل على هذه القيمة السوقية نتيجة طبيعة هذه الأصول، حيث إنها غالباً ما تباع كجزء من المشروع، فإنها تقيم بالتكلفة الاستبدالية بعد الاستهلاك.

بالتالي قد نكون بحاجة لتحديد كيفية قياس العناصر دورياً (خلال الفترات اللاحقة للاعتراف الأول بها)، أضف إلى ذلك أنه من غير الواضح إذا ما كانت التكلفة التاريخية لها خصائص نوعية محددة من قبل الإطار المفاهيمي. مثلاً على الرغم من أن قياس التكلفة التاريخية يمكن أن يحقق خاصية التمثيل الصادق، إلا أنه قد لا يكون ملائماً للمستخدمين الذين يتخذون القرارات الاقتصادية، على كل حال مفهوم التكلفة غير واضح التحديد بشكل دائم في ظل تغيرات الأسعار.

4 - 6: مدخل القيمة الملائمة:

يشكل مدخل القيمة الملائمة اتجاهاً رئيساً للبحث والفكر المحاسبي المعاصر، يرجع في أصوله إلى بدايات ظهور الفكر المحاسبي في مجال الأسواق المالية وبشكل أكثر تحديداً إلى النصف الثاني من الستينيات من القرن الماضي من خلال دراسات Ball and Brown (1968) و Beaver (1968). وتتشترك اتجاهات القيمة الملائمة والنقويم فيما بينها من حيث طبيعة الافتراضات الأولية، والإطار الذي تقدمه للنظرية المحاسبية.

4 - 6 - 1: طبيعة مدخل القيمة الملائمة:

تشكل بحوث القيمة الملائمة مجالاً بحثياً واسعاً في الفكر المحاسبي في مجال الأسواق المالية منذ بدايته حتى الوقت الحالي، فقد عملت الدراسات المحاسبية منذ النصف الثاني من الستينيات من القرن الماضي على قياس القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية، اعتماداً على الإطار العام لبحوث أسواق المال في المحاسبة، من خلال دراسة العلاقة بين المتغيرات التي تجسد المعلومات المحاسبية والمتغيرات التي تجسد استخدام المعلومات بشكل عام من قبل الأطراف ذات

الصلة بالمنشأة؛ بالتركيز على مستخدمين محددين كمستثمري حقوق الملكية؛
القائمين على العملية التنظيمية؛ والقائمين على وضع المعايير المحاسبية.

وفي مجال دور المعلومات المحاسبية وملاءمتها لاحتياجات المستثمرين في
الأسواق المالية، يقوم الأدب المحاسبي في هذا المجال على دراسة العلاقة بين
الأرقام المحاسبية التي يفصح عنها في القوائم والتقارير المالية وبين المتغيرات
السوقية التي تعكس وتجسد طبيعة استخدام المستثمرين لهذه المعلومات. واعتماداً
على العلاقات الإحصائية يمكن الاستدلال عما إذا كان للمعلومات المحاسبية
تأثير في قرارات المستثمرين واعتقاداتهم حول أداء المنشأة، ومركزها المالي [انظر
مثلاً: Thinggaard and Damkier (P376), Dechow et al. (P347)].

وهناك العديد من الدراسات والأبحاث التي تناولت القيمة الملائمة للمعلومات
المحاسبية، والمحددة بأنها قدرة الأرقام المحاسبية على تجسيد أو تلخيص
المعلومات التي تؤثر في قيمة المنشأة. وينظر إلى القيمة الملائمة كمرادف لوجود
ارتباط كبير مع البيانات السوقية، فكلما كانت البيانات المحاسبية أكثر ترابطاً مع
الأسعار السوقية أو العائدات السوقية، يتم القول بوجود قيمة ملائمة أكبر للبيانات
المحاسبية (Filip and Raffournier (P77).

فتمثل الملاءمة Relevance أحد أبرز خصائص الجودة المطلوبة للمعلومات
المحاسبية وتتوقف على طبيعة القرارات المتخذة، فما يلائم قرار معين قد لا يلائم
قراراً آخرًا. وتعمل بحوث القيمة الملائمة على قياس القيمة الملائمة للمعلومات
المحاسبية اعتماداً على الربط بين الأرقام المحاسبية التي يفصح عنها من خلال
القوائم المالية ومقاييس محددة للقيمة؛ ممثلة بأسعار الأسهم السوقية أو العائدات.
فقد حددت Barth (P16) أن القيمة الملائمة تعني أن القيم المحاسبية ترتبط مع
مقياس ما للقيمة، مثل: أسعار الأسهم، فإذا كان الرقم المحاسبي يزيد بشكل معنوي
من قوة العلاقة المقدرة بينهما لتفسير قيمة حقوق الملكية، فإنه يجب أن يكون

ملائماً وتم قياسه بشكل موثوق فيه، بالتالي ترتكز القيمة الملائمة على الأسعار السوقية للأسهم أو تغيراتها كمحددات يمكن الاعتماد على علاقة المعلومات المحاسبية معها كأساس لقياس القيمة الملائمة. فأسعار الأسهم السوقية أو العائدات تلخص مجموعة المعلومات التي تغير من توقعات المستثمرين حول الأداء المستقبلي للمنشأة والعائدات التي يمكنهم الحصول عليها. من هنا: إذا كانت المعلومات المحاسبية ذات قيمة ملائمة فإنها يجب أن تشكل جزءاً من تلك المعلومات، أو تغير من تركيبة المعلومات الموجودة مسبقاً لدى المتعاملين في السوق.

بناء على ما سبق، يمكن ملاحظة أن دراسات القيمة الملائمة وبالصيغة السابقة، تتطلب أن تكون الأسعار السوقية للأسهم تمثل قيمة حقيقية تعكس جميع المعلومات المتعلقة بالمنشأة. وبكلمات أخرى تتطلب تحقق كفاءة السوق، فإذا لم يكن السوق كفاء، تثار تساؤلات عديدة وجوهرية حول جدوى البحث في القيمة الملائمة والنتائج التي تتوصل إليها. إلا أنه وعلى الرغم من ذلك، يمكن القول أن لمدخل القيمة الملائمة أهمية كبيرة في غياب تحقق فرضية السوق في الواقع العملي، فهذا المدخل يقدم قياساً للقيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية من خلال دراسة العلاقة بين هذه المعلومات والمحددات الرئيسة للقيمة الحقيقية لحقوق الملكية التي تشكل المتغير الرئيس في نماذج التقويم، كتوزيعات الأرباح في نموذج التوزيعات المخصصة؛ والدخل المتبقي أو الأرباح المستقبلية في نماذج الدخل المتبقي.

من خلال ما سبق، يتبين أن مدخل القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية يمثل مجالاً مهماً في الفكر المحاسبي، فيعمل على تقديم العديد من النتائج التي تهم أطراف متعددة، لا تتوقف فقط على تقويم استخدام المعلومات المحاسبية

لأغراض اتخاذ القرار الاستثماري في السوق، وإنما يتعداه إلى وضع المعايير المحاسبية، والكشف عن خصائص التقرير المالي. وحدد Beaver (2002,P460) سمتين رئيسيتين لبحوث القيمة الملائمة:

1 - معرفة معمقة بالأبعاد المؤسسية للمحاسبة؛ المعايير المحاسبية؛ والسمات المحددة للأرقام المحاسبية التي يتم التقرير عنها. وتتضمن هذه المعرفة الأهداف المصرح عنها للتقرير المالي؛ استخدامات القارئ على وضع المعايير المحاسبية؛ وتفاصيل عن كيفية بناء الأرقام المحاسبية وفقاً لمعيار محدد.

2 - لا يمكن تجاوز قضية التوقيت الملائم، فعلى الرغم من أن دراسات القيمة الملائمة تتضمن دراسات الحدث، إلا أنها تركز على اختبار العلاقة بين مستويات الأسعار والبيانات المحاسبية؛ للوصول إلى محددات القيمة التي تعكسها الأسعار خلال فترة زمنية أطول مما هو مفترض في دراسات الحدث، فهي تصف القيمة السوقية في لحظة زمنية معينة على أنها دالة لمجموعة من المتغيرات المحاسبية: كالأصول، والالتزامات، والنفقات، وصافي الربح، ولا يتضمن تصميم هذه البحوث التوقيت الملائم مقارنة بتصميم دراسات الحدث، التي تهتم بشكل رئيس بقضية التوقيت الملائم للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

4 - 6 - 2: طبيعة مدخل التقييم:

يعود البحث المحاسبي في مجال تقييم حقوق الملكية - في مفهومه الواسع - إلى بدايات الفكر المحاسبي في مجال الأسواق المالية، فقدمت دراسات القيمة الملائمة العديد من المضامين والمحددات التقييمية للمعلومات المحاسبية في علاقتها مع الأسعار السوقية الجارية، والعائدات والأرباح المستقبلية. من هنا قد لا ينظر إلى البحث المحاسبي في تقييم حقوق الملكية على أنه من منتجات المرحلة المعاصرة، إلا أنه برزت خلال المرحلة المعاصرة نماذج محاسبية لتقييم

حقوق الملكية أبرزت دوراً رئيساً للمبادئ والفروض المحاسبية، خاصة مع ظهور دراسة (Ohlson 1995) حيث قدم إطار لتقويم حقوق الملكية في ظل تحقق عدم التحيز المحاسبي. من ثم جاء نموذج (Feltham and Ohlson 1995) ليقدّم نموذجاً لتقويم حقوق الملكية في ظل افتراض التحفظ المحاسبي Accounting Conservatism.

ويعتمد الإطار الفكري لنماذج تقويم حقوق الملكية التي ظهرت في الفكر المحاسبي على مفاهيم ونماذج التقويم الرئيسية في الاقتصاد والتمويل التي تحدد العلاقات والدوال الأساسية لتقييم حقوق الملكية. فيقوم المفهوم الأساسي لتقويم حقوق الملكية على أن تقويم الأسهم مثله مثل تقويم أي أصل آخر، يحدد بناء على الدخل الاقتصادي المتوقع من وراء الاستثمار في أسهم حقوق الملكية الذي يتحدد من خلال التدفقات النقدية مجسدة في توزيعات الأرباح وأية مكاسب غير عادية يحققها المستثمر نتيجة بيع السهم بسعر أعلى من سعر شرائه.

وتعمل نماذج التقويم المحاسبية على إبراز دور المبادئ والقواعد المحاسبية في تقويم حقوق الملكية، فينعكس أثر هذه المبادئ من خلال خصائص المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها بشكل عام، والتي وصفت بأنها ذات طبيعة تاريخية. ويناقش (Lee P414) بأنه حتى ولو اعتمد التقويم على بيانات غير محاسبية، فإن للنظم المحاسبية دوراً محورياً في التقويم، من خلال الآتي:

(1) تقدم النظم المحاسبية لغة للتنبؤ، فيسهل مبدأياً الاعتراف بالإيراد والمقابلة بدور رئيس في ذلك. فيتم عدّ رقم الأرباح المحدد وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مقياساً معقولاً وموضوعياً لأداء المنشأة من الناحية المفاهيمية، وبناء عليه يعبر المحللون الماليون عن تنبؤاتهم من خلال الأرباح المحاسبية؛ إضافة إلى التدفقات النقدية والتوزيعات.

(2) تقدم النظم المحاسبية معلومات مفيدة في التنبؤ بالعائد المستقبلي بالنسبة لحملة الأسهم، ويعدّ Lee أن هذه القضية بينة بذاتها Self-Evident، فتقديم هذه المعلومات المفيدة يمثل الهدف الرئيس للمحاسبة المالية.

(3) تؤدي النظم المحاسبية دوراً كآليات للحكم على التنبؤات، إذ يتم مقارنة تنبؤات المحللين بالأرباح المستقبلية مع الأرباح الفعلية التي يتم التقرير عنها في تلك الفترات.

4 - 6 - 3: عناصر المقدمات المنطقية لمدخل القيمة الملائمة والتقييم:

تتشرك اتجاهات القيمة الملائمة والتقييم في عناصر مقدماتها المنطقية بشكل عام، والفروق الرئيسة بينها حول ما إذا كانت السوق كفوفاً في هذه اللحظة أم لا؛ بالتالي فإن الاتجاهات التي لا تأخذ بتحقيق هذه الفرضية في الوقت الحالي، تأخذ بمعيار القيمة الحقيقية بدلاً من الأسعار السوقية الفعلية والتنبؤ بالمنافع المستقبلية، أو بمحدداتها الرئيسة:

- 1 - يمثل مستثمرو حقوق الملكية المستخدمين الرئيسيين للمعلومات المحاسبية؛ بالتالي يجب تحديد قضايا التقرير المالي التي تلائم احتياجات هؤلاء المستثمرين.
- 2 - تشكل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لحملة الأسهم معياراً أساسياً لقياس منفعة قرارات المستثمرين.
- 3 - تجسد أسعار الأسهم السوقية (القيمة الحقيقية لحقوق الملكية) توقعات المستثمرين المجمع عليها، والمتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية.
- 4 - تشكل أسعار الأسهم السوقية وتغيراتها (القيمة الحقيقية وتغيراتها) قاعدة أساسية يتم الاعتماد عليها لتقييم دور المعلومات المحاسبية في تعظيم منفعة قرارات المستثمرين.

- 5 - تعمل المحاسبة لتعظيم منفعة قرارات مستثمري حقوق الملكية؛ وبالتالي يجب أن توفر المحاسبة المقاييس الملائمة لقياس القيمة الحقيقية لحقوق الملكية.
- 6 - بناء عليه، من المتوقع أن يؤدي أساس الاستحقاق دوراً أفضل من الأساس النقدي في تعظيم منفعة قرارات المستثمرين. إذ إنه حتى توفر المحاسبة المقاييس الملائمة للقيمة الحقيقية أو لمحدداتها، يجب أن يكون أساس الاستحقاق أفضل من الأساس النقدي من هذه الناحية.

4 - 6 - 4: عناصر الإطار النظري وفقاً لمدخل القيمة الملائمة والتقييم:

تركز القيمة الملائمة على منفعة قرارات المستثمرين بشكل رئيس، حيث إن الأسعار السوقية للأسهم في ظل تحقق فرضية السوق (الصيغة متوسطة القوة من الكفاءة) تجسد القيمة الحالية لمنافعهم المستقبلية. فالمحور الرئيس في مفهوم القيمة الملائمة هو أن "القيمة المحاسبية مطلوبة لتكون ذات قيمة ملائمة، إذا كانت تترايط بشكل معنوي مع القيم السوقية للأوراق المالية" Barth et al (2000, P3). ومن هنا فإن القيمة الملائمة تعتمد على إطارين محددين، الأول: هو الأسعار السوقية للأسهم، والثاني: هو الإطار المحاسبي الذي يقف وراء القيم المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية. وكلاهما يبين أن الأسس النظرية لمدخل القيمة الملائمة تعتمد على نظرية التقييم وأطر محاسبية محددة السياق تمكن الباحثين من التنبؤ بكيفية ارتباط المتغيرات المحاسبية بالقيمة السوقية لحقوق الملكية (Beaver (2002, P462).

وتتدرج دراسات القيمة الملائمة من المستويات الإجمالية إلى المستويات التفصيلية، وذلك وفقاً لطبيعة المقاييس المحاسبية المدروسة. فعند المستويات الإجمالية يتم دراسة القيمة الملائمة لمقاييس محاسبية تجسد العديد من القيم

والعناصر المحاسبية، ويتم التركيز بشكل رئيس على القيمة الدفترية لحقوق الملكية كتمثل لقائمة المركز المالي، والأرباح كتمثل لقائمة الدخل. وعند المستوى التفصيلي، يتم دراسة القيم المحاسبية لعناصر قائمتي المركز المالي والدخل، أو عناصر الأصول والالتزامات، وعناصر الأرباح المحاسبية. لتقويم إذا ما كانت معرفة المستثمر بالمعلومات التفصيلية للمقاييس الملخصة، يسهم بشكل أكبر في تعظيم منفعة قراراته. وكل ذلك يعمل على تفسير قدرة المقاييس المحاسبية على تجسيد الأداء الاقتصادي للمنشأة بناء على ترابطها مع الأسعار السوقية لحقوق الملكية. والفروض المحددة ستكون على أساس المفهوم الرئيس لترابط المقاييس المحاسبية مع الأسعار. وفي هذا الإطار ناقشت دراسات القيمة الملائمة نوعين من هذه العلاقات، تقوم الأولى على أساس الربط بين القيم المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية والأسعار السوقية (أو تغيراتها) المتزامنة معها. وتقوم الثانية على الربط بين تلك المقاييس والتدفقات النقدية المستقبلية، أو القدرة على التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي.

أما في مدخل التقويم فتمثل نماذج تقويم حقوق الملكية الصيغة الأكثر قوة لتحديد دور المحاسبة والمعلومات المحاسبية في أسواق المال، فهي لا تبحث عن دور للمحاسبة من خلال قيمتها الملائمة أو دورها في التحليل الأساسي؛ وإنما تبحث عن دور للمحاسبة في قياس القيمة الحقيقية للأسهم أو لحقوق الملكية التي تفشل الأسعار السوقية في تجسيدها. فهي لا تناقش دور القيم المحاسبية كخصائص لأحداث أو مؤشرات لها دور تقويمي، أو على أنها ذات خصائص تقويمية؛ وإنما على أساس أنها تحدد وبشكل مباشر القيمة الحقيقية لحقوق الملكية. فالتساؤل الرئيس المطروح: هل تقدم المحاسبة مقاييس للقيمة الحقيقية لحقوق الملكية؟.

فعلى الرغم من أن القيم السوقية لحقوق الملكية، تجسد المعلومات الملائمة ذات الصلة من مصادر مختلفة، إلا أن نظرية التقييم تؤكد على أن قيمة السهم تحدد على أساس المنافع المستقبلية التي يتوقعها المستثمرون، فتلك المعلومات تنعكس في النهاية في هذه المنافع، ولذلك فإن قياس تلك المنافع يمثل مقياساً ملخصاً لإجمالي اعتقادات المستثمرين حول أداء المنشأة المستقبلية. وكما ناقش الباحث فيما سبق، فإن هذا المقياس محدد من خلال رقم القيمة الحالية للتوزيعات أو للتدفقات النقدية المستقبلية. وبناء عليه يمكننا أن نتصور طبيعة نماذج التقييم، بأنها تعمل على تحديد قيمة السهم الحالية على أساس مقاييس ملخصة يمكنها أن تجسد المعلومات الملائمة المتعلقة بالمنافع المستقبلية، سواء كانت التوزيعات أو التدفقات النقدية.

وركز الفكر المحاسبي تقليداً على الأرباح المحاسبية وحقوق الملكية (الأصول-الالتزامات) كبديل عن تلك المقاييس، إلا أنه قدم خلال المرحلة المعاصرة القيم المحاسبية كمقاييس مباشرة، مع الاعتراف بأنها غير كافية لوحدها، ولذلك رأينا تضمن نموذجي Ohlson (1995) و Feltham and Ohlson (1995) متغيرات تفسيرية إضافية إلى المقاييس المحاسبية الجارية. إلا أن تلك المتغيرات تجسد فكرة أن القيم المحاسبية الحالية للأرباح والقيمة الدفترية لحقوق الملكية غير قادرة على تجسيد المعلومات المتعلقة بالأرباح المستقبلية، فهي إذا ليست معلومات غير محاسبية؛ وإنما هي معلومات تتعلق بالأرباح، ولكن غير مجسدة حالياً في رقم الأرباح الحالية؛ بسبب طبيعة قواعد الاعتراف بالإيراد والتحفظ المحاسبي.

وأخذت نماذج التقييم المحاسبية بشكل رئيس بالأرباح المحاسبية والقيمة الدفترية كمقاييس ملخصة للقوائم المالية، ومن هنا فإنها يجب أن تمثل مقاييس

غير متحيزة للقيمة الحقيقية لحقوق الملكية. إلا أن ما يجب ملاحظته هنا: هو أنه إذا كانت إحدى القيمتين أو المقياسين يمثل مقياساً غير متحيز للقيمة السوقية، فإنه لا داعي للمقياس الآخر. وبكلمات أخرى: إذا كانت القيم المحاسبية لحقوق الملكية، أو للأصول والالتزامات، تمثل قيمة عادلة، فإن صافي الدخل المحقق يصبح مقياساً لا حاجة له في قياس القيمة الحقيقية لحقوق الملكية.

بناء على ما سبق، تقدم اتجاهات القيمة الملائمة والتقييم إطاراً مشتركاً لنظرية المحاسبة، اعتماداً على المقدمات المنطقية والفروض المختبرة في هذه الاتجاهات، وإن كانت تختلف من بعض النواحي إلا أنه يمكن جمعها معاً في إطار واحد، بحيث يمكن تحديد الإطار العام لنظرية المحاسبة وفق اتجاهات القيمة الملائمة والتقييم من خلال العناصر الآتية:

- 1 - المنشأة هي شخصية معنوية مستقلة.
- 2 - الوظيفة الرئيسة للمحاسبة هي تقييم حقوق الملكية.
- 3 - المستخدمون الرئيسيون للمعلومات المحاسبية هم مستثمرو حقوق الملكية.
- 4 - تؤدي المحاسبة وظيفتها الرئيسة من خلال تقديم معلومات ملائمة لمنفعة قرارات المستثمرين (القيمة الملائمة)، أو مقاييس للقيمة الحقيقية لحقوق الملكية (التقييم). فعندما يكون السوق كفوفاً يتم تقييم دور المحاسبة على أساس الأسعار السوقية الملحوظة، وعندما لا يكون كفوفاً، يتم على أساس مدى قدرتها على قياس القيمة الحقيقية لحقوق الملكية، والتنبؤ بالمنافع المستقبلية.
- 5 - تشكل أسعار الأسهم السوقية أو تغيراتها، والقيمة الحقيقية لحقوق الملكية، قاعدة أساسية لبناء معايير يتم من خلالها الحكم على ما إذا كانت المحاسبة تحقق أهدافها الرئيسة.

- 6 - يعتبر أساس الاستحقاق أفضل من الأساس النقدي, نظراً لأنه يساعد المحاسبة بشكل أفضل في تحقيق وظائفها الرئيسية.
- 7 - تحدد قضايا الاعتراف والقياس على أساس ترابط القيم المحاسبية مع الأسعار السوقية, أو القيمة الحقيقية لحقوق الملكية, ويتم الإفصاح عنها وفقاً لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات في سوق الأوراق المالية.

5 - 9: تقويم المدخل المعياري لبناء النظرية المحاسبية:

تجلت الظاهرة التي عمل المدخل المعياري على تنظيرها في العمليات المحاسبية الرئيسية في القياس والتقويم والتقرير, ونتيجة لأن القياس والتقويم يؤثر على طبيعة المعلومات التي يتم توصيلها, فإن تركيزهم كان على حل المشاكل المتعلقة بالقياس والتقويم في ظل التغييرات التي تحدث في بيئة الأعمال. فتتمثل الظاهرة المحاسبية هنا في القياس والتقويم وتوصيل المعلومات, إلا أن اختلاف رؤاهم تجاه ما يجب أن تكون عليه قواعد ومعايير القياس والتقييم, أدى إلى اختلاف المعايير أو اختلاف الممارسات التي يجب أن تطبق إذا ما تم الاعتماد على النظريات المقدمة. وعلى الرغم من أنهم وجدوا في الفكر الاقتصادي مخرجاً ملائماً من خلال الاعتماد على الدخل الاقتصادي كمفهوم نموذجي أو مثالي Ideal, يمكن الاحتكام إليه في تحديد الطبيعة التي يجب أن تكون عليها القواعد والمبادئ المحاسبية, إلا أن العديد من الأسباب ساهمت في اختلاف نظرياتهم الناتجة.

ويمثل أحد تلك الأسباب في عدم وجود سوق لجميع الأصول والالتزامات, حيث لا توجد أسعار سوقية ملحوظة لهذه العناصر, والمشاكل المتأصلة في طبيعة مفهوم الدخل الاقتصادي نفسه من حيث كونه يقوم على المنافع الاقتصادية المستقبلية,

والمحددة من خلال التدفقات النقدية المستقبلية، ومرة أخرى فإن التدفقات النقدية المستقبلية غير ملحوظة، وترتبط بعدم التأكد.

وفي ظل تعدد مداخل البناء النظري للمحاسبة وتتنوع آراء المفكرين، عدّ منظري المدخل المعياري أن البديل الأفضل هو تطوير نظرية محاسبية عامة. وقد عبر كثير من الباحثين حول هذه النظرة من بناء نظرية محاسبة، إذ يقول Wheeler (P8) "إن التفسيرات العامة للنظرية المحاسبية تختلف بين ما هو وصفي وما هو معياري، ولكن برأي فإن النظرية المعيارية هي فقط الملائمة للمحاسبة، إذ إننا لا نقوم في المحاسبة بدراسة ظاهرة طبيعية، ولكننا ندرس أشياء خاضعة لرقابتنا". كما يؤكد Caplan (P439) أنه "في ظل رفض مفهوم النظرية الوصفية بشكل كلي في مجال المحاسبة، فإن الحاجة إلى نظرية معيارية محاسبية يبدو أمراً بديهياً، ليس فقط لتسهيل عملية تقويم الممارسات المحاسبية الموجودة والمقترحة، وإنما أيضاً ستساعد هذه النظرية المعيارية في تركيز الانتباه على المجالات التي يعدّ البحث الإضافي فيها أمراً ضرورياً. إضافة إلى ذلك فإنها ستوفر للمحاسبين أساساً عقلانياً من أجل التفسير لغير المحاسبين ما نقوم به وما لا نقوم به".

وقد جاءت الانتقادات للتنظير والبحث المعياري قوية من قبل رواد المدخل الإيجابي، وخاصة مدرسة Rochester الذين رفضوا النظريات المحاسبية الموجودة نظراً لأنها معيارية أو تعتمد على المدخل المعياري بالتالي فهي غير علمية، إذ يقول Watts (1977, P54) "يركز أدب المحاسبة المالية على توصيفات، عما يجب أن يكون محتوى القائم المالية ... وبكلمات أخرى فإن هذا الأدب غير علمي". وفي السياق نفسه عدّ Watts and Zimmerman (1979, PP 273-274) أن دراسات نظرية المحاسبة المالية هي بشكل رئيسي ذات طابع

معياري، فمعظم الباحثين ركزوا على ما يجب أن تتضمنه القوائم المالية المنشورة، وأن أحد الخصائص العامة للمداخل المعيارية هو فشلها في إرضاء الممارسين جميعهم، كما فشلت في أن تكون مقبولة بشكل عام من قبل الهيئات القائمة على وضع المعايير المحاسبية.

إلا أنه يجب الإشارة إلى خصوصية انتقادات مدرسة Rochester للتتظير المعياري التي جاءت حادة ومن دون تقديم مسوغات منهجية ومنطقية واضحة، بل ركزت على تكرار عبارة واحدة تقول: "النظريات المحاسبية السابقة غير علمية، والسبب هو أنها معيارية". وقد يكون دافعها لذلك هو إبراز السمات المنهجية للمدخل الإيجابي، كما أنه يمكن أن ننظر إليها في إطار في العمل الدؤوب الذي قام به الوضعيون على اختلاف مجالاتهم العلمية (الفلسفة والاقتصاد) لفصل العلوم بطبيعتها الوضعية عن المعيارية كما بينا سابقاً.

ونظراً لكثرة الانتقادات التي وجهت إلى التتظير المعياري، وتوجه الباحثين في المحاسبة، تجاه المدخل التطبيقي انحسر المدخل المعياري بطبيعته التقليدية خلال بداية السبعينيات من القرن العشرين. وناقش البعض أن بعضاً من أسباب هذا الانحسار يعود إلى السياسات التحريرية للدوريات المحاسبية المنشورة التي تتوقف على الخلفية العلمية ووجهة نظر محرريها. فقد عُدَّ Nicolas Dopuch [محرر مجلة Journal of Accounting Research] بعد رفض محرر The Accounting Review نشر ذلك النوع من الدراسات، بأنه ساهم بشكل فعال في الابتعاد عن التتظير المعياري من خلال رفضه أية دراسات تدخل في إطار المدخل المعياري وفقاً لمنظوره تجاه ذلك (P24) Gaffikin. ووفقاً لذلك، أسهمت Journal of Accounting Research بدور فاعل في تطور دراسات أسواق المال في المحاسبة.

إلا أننا نرى أن التنظير المعياري في المحاسبة أسهم في تطوير الفكر المحاسبي بشكل كبير، فقد كان مندمجاً في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، باتجاه العمل على تطوير أفكار تهدف في النهاية إلى تطوير الممارسات المحاسبية الموجودة. وقد كان رأي الأغلبية (أغلبية المحاسبين القانونيين الذين ينضون تحت لواء مجمع المحاسبين القانونيين) تمثل مصلحة المحاسبين الذين يحرصون على المحافظة على مركزهم الاقتصادي والاجتماعي، وخاصة تلبية متطلبات بورصة الأوراق المالية التي تضع قواعد أمر لا بد من مراعاتها لتأمين مصلحة المجتمع المالي، وإذا لم تلجأ البورصة إلى صياغة متطلباتها مباشرة فإنها أوكلت هذه المهمة للتنظيم المهني الذي عد رأي الأغلبية بمثابة معيار يمكن التوصية بتطبيقه، أما إذا أصبح هذا المعيار عقبة في طريق حماية المهنة وقيامها بدورها بشكل فعال فإن المهنة سرعان ما تتخلص منه عن طريق صياغة معيار جديد يلغي أو يعدل المعيار السابق. وفي ذلك أخذ للفلسفة البرجماتية الأكثر مرونة من الفلسفة العقلية البحتة التي تضع معايير مثالية تمثل أنماطاً على الممارسة ألا تحيد عنها. وقد أبرزت الفترة الأخيرة أهمية الكثير من الأفكار والتحليلات المعيارية التي تمت خلال الستينيات من القرن العشرين، كما هو الحال في العودة إلى مدخل التحليل الأساسي الذي جسده تحليلات (Edwards and Bell (1961 أو السلسلة الثالثة التي وضعها موريس ومونيتز لكن مثالية أو استنباطية المبادئ أو المعايير جعلتها أقرب إلى الترف الفكري ولم تجد طريقها إلى التطبيق العملي إلا نادراً.

وعلى ذلك فإن منظومة المعايير المحاسبية المهنية (الأمريكية أو الدولية أو غيرها) تمثل المدخل المعياري في المحاسبة المالية وهو المدخل الذي يركز على متطلبات الاستثمار دون المداخل الأخرى.

إلا أنه ومن ناحية أخرى، فقد لا يختلف الباحثون على أن ذلك التنظير عاني من نواحي قصور متعددة، أهمها الطبيعة الذاتية للمعيارية بشكل عام خاصة مصادر أحكام القيمة التي كانت تعتمد على مصادر شخصية تتوقف على آراء وميول من يحددها. إلا أن المعيارية تطورت من الناحية المنهجية من خلال العمل على تحديد أحكام القيمة من الحقائق الموجودة مسبقاً ذات الطبيعة العلمية التي تسهم في الحد من التدخل الشخصي للباحث بشكل كبير، كما أن العلاقة بين الوسائط والغايات حددت على أساس الاسنادية، بشكل يتشابه مع طبيعة العلاقة السببية في المناهج الاستقرائية، يضاف إلى ذلك صعوبة استبعاد أحكام القيمة من التنظير والبحث بشكل عام.



الفصل الخامس

Positive Approach المدخل الإيجابي

يهدف هذا الفصل إلى:

- 1 - تحديد طبيعة الفلسفة والمنطق الوضعي (الإيجابي).
- 2 - بيان طبيعة العناصر المنهجية لنظرية المحاسبة الإيجابية.
- 3 - تحديد افتراضات المدخل الإيجابي في المحاسبة ومقدماته المنطقية.
- 4 - تحديد طبيعة إدارة الأرباح ودوافعها وممارستها.



5-1: الفلسفة والمنطق الوضعي (الإيجابي) Positivism:

يشكل المدخل الإيجابي Positive approach أحد أبرز مداخل البناء النظري في المحاسبة، ظهر بدايةً من خلال عدد من الدراسات والأبحاث التي قدمها كل من: Ross Watts, Jerald Zimmerman, و Michel Jensen الذين عرفوا فيما بعد برواد مدرسة Rochester نسبةً إلى اسم الجامعة التي انطلقت منها دراسات المدخل الإيجابي، وذلك منذ النصف الثاني من سبعينيات القرن الماضي، وتجلت كتاباتهم وأعمالهم بكتاب نظرية المحاسبة الإيجابية Positive Accounting Theory الذي قدمه Watts and Zimmerman عام 1986.

وتعرضت النظرية الإيجابية للمحاسبة كما قدمت خلال العقود الأخيرة من القرن الماضي إلى انتقادات حادة خاصة من الناحية المنهجية، وقد اعتمد رواد المدخل الإيجابي على التطورات التي تمت في الفلسفة الوضعية وعلم الاقتصاد خاصة دراسات (1890) Keynes و (1953) Friedman لتقديم مدخل النظرية الإيجابية في المحاسبة في محاولة لمحاكاة العلوم الطبيعية القائمة على اعتماد المدخل الاستقرائي كأساس للبحث والبناء النظري. ونظراً لضعف الأسس المهنية للمدخل الإيجابي كما ظهر من خلال مدرسة Rochester وعدم ملاءمة نتائج الاختبارات العملية لفروض النظرية الإيجابية، حاول رواد هذه المدخل خلال السنوات الأخيرة إعادة إنتاج أفكار تعمل على تفادي جزء من الانتقادات التي وجهت إلى النظرية الإيجابية من خلال تطوير النظرية الإيجابية في إطار ما يعرف التعاقد الكفاء Efficient Contracting.

يقوم المدخل الإيجابي أو الوضعي Positive Approach على ما هو كائن What is (ما هو موجود في الواقع العملي)، مقارنة بالمدخل المعياري القائم على ما يجب أن يكون What Ought to be. وتعتمد القواعد الفلسفية والمعرفية

للتنظير الإيجابي على الفلسفة الوضعية Positivism التي ترجع في أصولها إلى الفيلسوف الفرنسي (1798-1857) August Comte. من ثم ظهرت العديد من المدارس الفلسفية التي تتدرج في إطار الوضعية أبرزها الوضعية المنطقية Logical Positivism التي انتشرت خلال العقود الأولى من القرن العشرين من خلال ما عرف بحلقة فيينا Vienna Circle, وما يجب الإشارة إليه في هذا المقام، أن الوضعية انتقلت إلى الاقتصاد من ثم إلى المحاسبة متأثرة بتعدد المدارس الوضعية نفسها في الفلسفة كما سنرى لاحقاً عند تعرضنا لطبيعة المدخل الإيجابي كما قدم من قبل مدرسة Rochester في المحاسبة.

قدم Comte الفلسفة الوضعية من خلال ما عرف بقانون المراحل الثلاث الذي يبين ثلاث مراحل أو حالات لمسيرة تقدم العقل البشري: اللاهوتية؛ والميتافيزيقا؛ والوضعية. وربط بين كل مرحلة من هذه المراحل والطبيعة المنطقية أو المنهجية للعقل البشري التي تمثل مراحل لنقل Philosophizing العقل البشري (Nartineau, PP27-28):

1 - المرحلة اللاهوتية Theological تقابل بالخيال أو المفترسات الزائفة Fictitious, إذ يبحث العقل البشري عن الطبيعة الروحية Essential للوجود Being بافتراض أن كل الظواهر تنتج من خلال فعل فوري لموجودات خارقة.

2 - الغيبية أو الميتافيزيقية Metaphysical يقابلها التجريد Abstract, وهي مجرد تعديل للمرحلة الأولى، تعتمد على قوى أو مجردات خيالية أو غير معروفة. يفترض العقل البشري في هذه المرحلة - بدلاً من الموجودات الخارقة - وجود قوى مجردة وموجودات ممكن التحقق منها وهي مجردات مشخصة Personified.

3 - الوضعية Positive تمثل المرحلة العلمية Scientific, حيث يتخلّى العقل البشري في هذه المرحلة عن المفاهيم اللاهوتية والغيبية الميتافيزيقية (ما وراء الطبيعة)، ويركز على الملاحظة والتعليل كوسائل رئيسية للمعرفة، إذ إن هذين

العنصرين مجتمعين على نحو واف duly يمثلان وسائل المعرفة، وما هو مفهوم عند الحديث عن تفسير الحقائق هو ببساطة عملية الربط بين ظاهرة مفردة معينة وبعض الحقائق العامة.

وبهذا فإن الفلسفة الوضعية نشأت على أساس رفض الميتافيزيقية⁽⁴⁾ والتركيز على الواقع من خلال الملاحظة والتفكير أو التعليل كوسائل رئيسة للمعرفة، مما جعل المذهب الوضعي بعد Comte يعدّ أن كل المعلومات الأصلية تبني على خبرات حسية ولا يمكن أن تتقدم إلا عن طريق الملاحظة والتجريب (كوهين، ومانيون، ص30). ويمكن تحديد أبرز المقومات الرئيسية للفلسفة والمنطق الوضعي فيما يأتي (Ryan, B., et al. PP9-10):

1 - استقلالية العقل عن الواقع Mind-Independent Reality، وأن الحواس هي المصدر الوحيد للمعرفة، وهنا تشكل الملاحظة أو لغة الملاحظة الموضوعية أساس الوضعية التي يمكن من خلالها أن نتحدث أو نكتب بطريقة صحيحة ذات مغزى عن الأشياء التي نمر بها أو نجربها أو نواجهها.

2 - رفض قضايا أو بيانات الميتافيزيقية جميعها Metaphysical، التي تتضمن بيانات عن القيمة أو عن الواقع غير الملحوظ أو الذي لا يمكن ملاحظته؛ إذ إنها بيانات من دون معنى Meaningless.

3 - تعدّ البيانات ذات مغزى إذا كانت تركيبية Synthetic فقط (تمثل حقائق تطبيقية أو حقائق مدركة) أو تحليلية Analytic (تمثل حقائق صورية Formal Truths).

⁴ أحد المفاهيم الشائعة عن الميتافيزيقيا بأنها تعني الغيب والماوراء، والذي انتشر بفعل بعض المذاهب الفلسفية وخاصة منها الوضعية، إلا أن أصل الكلمة ترجع إلى ترتيب كتب أرسطو، إذ جاءت بعض المقالات بعد كتاب الفيزيكا من حيث ترتيبها، إلا أنه شاع مفهومها على أنها تعلو على ميدان الفيزيكا. لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى: إ. م. بوشنسكي، ص325-326.

- 4 - لا يمكن معرفة القضايا التركيبية مسبقاً Priori, حيث إنه يمكن بيان أن القضايا التركيبية جميعها حقيقية أو صحيحة بشكل كامل من خلال التعليل فقط.
- 5 - هناك تشابه كبير بين العلوم الطبيعية والعلوم الاجتماعية، إذ يمكننا تحديد ووضع علاقات منظمة بين الظواهر الاجتماعية باستخدام نظرية لتقديم الفروض يمكن اختبارها من خلال الملاحظة المباشرة.
- 6 - هدف العلم الاجتماعي هو صياغة بيانات علاقات سببية.
- 7 - من الممكن فصل القضايا التطبيقية (التي هي قضايا حول ما هذا What is)، عن التساؤلات المعيارية (التي هي من نوع ما يجب؟ What should be). واعتقد الوضعيون تقليدياً أن هدف العلم الاجتماعي هو السعي وراء التساؤلات التطبيقية، في حين أن الفلسفة وما وراء الطبيعة Metaphysics أو العلوم القانونية تسعى وراء التساؤلات المعيارية؛ ونظراً لأنه يمكننا فصل التساؤلات الإيجابية أو الوضعية عن التساؤلات المعيارية، فإنه يمكن للعلم الاجتماعي أن يكون موضوعياً ومتحرراً من القيم Value - Free.

وخلال النصف الأول من القرن العشرين حولت وضعية Comte إلى الوضعية المنطقية Logical Positive (حلقة فيينا Vienna Circle) التي انحلت مع نهاية الأربعينيات من القرن نفسه وانصهرت داخل التجريبية المنطقية [درويش، ص50]. وحافظ الوضعيون المنطقة على معظم القواعد التي حددتها الوضعية قبلهم، من حيث رفض الميتافيزيقيا والأخلاق والتركيز على الاتجاه التجريبي [Arnold, G., PP 1-10]. إلا أنه كان لهم طابعهم الخاص تجاه هذه القضايا؛ إضافة إلى ما أضافوه، خاصة ما عرف بمبدأ قابلية التحقق الذي اشتهروا به وشكل محور الكثير من الصعوبات والانتقادات التي واجهتهم.

فقد ركز الوضعيون المنطقة على مبدأ قابلية التحقق Verifiability لرفض العبارات الميتافيزيقية كعبارات لا معنى لها، فما لا معنى له هو ما لا يمكن التحقق منه تجريبياً، فينبغي أن يكون التحقق الموضوعي تحققاً بالحواس مما يعني رفض جميع العبارات أو القضايا المتعلقة بالأمور النفسية والداخلية [بوشنسكي، ص99]. وظهر هذا المبدأ عند (Ludwig Wittgenstein (1889-1951 الذي لم يكن عضواً في حلقة فيينا، إلا أن (Friedrich Weismann (1896-1959 هو أول من صاغه، وينص على أن "معنى القضية مطابق لطريقة التحقق منها A Meaning of a Proposition is the Method of its Verification"، فالقضية تعني مجموعة من الخبرات أو التجارب التي تكون جميعها مكافئة لكون القضية صادقة [درويش، ص66-67]. وبذلك فإن الوضعيين يشيرون إلى القضايا الممكن التحقق منها أو القابلة للتحقق بالقضايا الخبرية فقط دون غيرها من القضايا الاستفهامية أو الأمرية، ومن هنا جاء رفضهم القوي للبيانات المعيارية أو لأحكام القيمة.

وقد واجهت الوضعية والوضعية المنطقية الكثير من الصعوبات والانتقادات من أهمها [(Marsh, and Furlong, PP 23-24), (Ryan, et al. (PP10-)]:[11

1- انتقادات لموقف الوضعية حول كيفية حدوث العلم والتركيز على الملاحظة كمصدر رئيس لإثبات النظريات. وجاءت هذه الانتقادات من البرجماتيين خاصة الذين عدّوا أن أي معرفة نشأتها أو نستنتجها من الحواس الخمس تحدث بشكل غير مباشر من خلال المفاهيم التي نستخدمها لتحليلها، من هنا لا توجد طريقة لتصنيف أو حتى وصف التجربة من دون تفسيرها بما يعني عدم إمكانية الفصل بين النظرية والتجربة، بل إن النظرية تؤثر في الحقائق التي نركز عليها والكيفية

التي نفسر بها هذه الحقائق، مما قد يؤثر في الاستنتاجات التي نتوصل إليها إذا كان يبدو أن الحقائق لا تتفق مع النظرية.

2 - مشاكل منهجية حول صياغة القوانين ومتطلبات التعميم التي تنتج عن تطبيق مبدأ التحقق الذي صاغوه وطبيعة القضايا التي حددها، من حيث أننا نلاحظ شيئاً معيناً في اللحظة المعينة والمكان المعين. فصياغة القوانين في العلم سواء كان قانون اجتماعياً أو طبيعياً يحتكم بشكل دائم إلى نوع من التعميم، وتتضمن النظريات العلمية بشكل خاص العديد من هذه القوانين بغض النظر عن اعتبار الحالات الممكنة جميعها (في الماضي والحاضر والمستقبل)، والتي لا يمكن تحديد صدقها بشكل محدد، إلا أن قوانين مبدأ التحقق تخالف هذه القاعدة.

3 - مشاكل حول رفض الوضعيون التعابير النظرية، إذ إن إحدى الصعوبات التي تعترض جوهر التجريبية بشكل عام، والوضعية بشكل خاص هي: الحالات الوجودية *Ontological Status* للكيانات النظرية التي لا يمكن ملاحظتها أو غير قابلة للملاحظة، واللغة التي نستخدمها لوصف هذه الكيانات التي ليس لها مرجع أو وجود يمكن ملاحظته.

وظهرت أبرز الردود على مبدأ قابلية التحقيق من خلال مبدأ القابلية للتكذيب الذي قدمه (Karl Popper (1902-1994 الذي لقي اهتماماً كبيراً في فلسفة العلم. وقد رجع المدخل الإيجابي في المحاسبة ومنتقديه على حد سواء إلى Popper [كما هو الحال عند (Watts and Zimmerman (1986؛ و(Christenson (1983). وقدم Popper معيار قابلية التكذيب *Falsifiable* لحل لمشكلة التمييز بين العلم واللاعلم، إذ إن النظريات العلمية يمكن تكذيبها أو دحضها. فتكون النظرية قابلة للتكذيب أو الدحض إذا لم يضمن نجاحها في الاختبارات جميعها، فيجب أن يوجد بعض الملاحظات أو الاختبارات الممكنة التي

إذا حصلت ستكون دليلاً على أن النظرية كاذبة أو غير صحيحة [المزيد من التفاصيل يمكن الرجوع - مثلاً - إلى الخولي، ص 338-473].

الوضعية في الاقتصاد:

على الرغم من أن المنطق والفلسفة الوضعية نشأت وتطورت في محاولة صياغة طريقة خاصة بها للمعرفة، إلا أنها ظهرت ونشأت في الاقتصاد في إطار محاولات الاقتصاديين في القرن التاسع عشر عند البحث عن إجابة على السؤال الآتي: ما هي منهجية علم الاقتصاد؟ وقادهم النقاش في هذا الإطار إلى الفصل بين علم الاقتصاد والأخلاق، وتطور ذلك إلى الفصل الحاد بين علم الاقتصاد (كونه علماً إيجابياً) والعلوم المعيارية (كونها ترتبط بعلم الأخلاق)، وترسخت هذه القضية في المحاسبة بشكل سلبي جداً كما سنرى فيما بعد من خلال العمل على تجسيد افتراض المنفعة الذاتية Self-Interest في محاولة وصف سلوك الأطراف التعاقدية.

وقد ترسخت المنهجية الإيجابية في الاقتصاد من خلال مدرسة Chicago التي يعدّ Milton Friedman أبرز منظريها، إلا أنها في الواقع ترجع في أصولها إلى كتابات Cairnes (1888)، و Keynes (1890)، ومن قبلهم الاقتصاديون في القرن التاسع عشر أمثال Ricardo و Jevons اللذين قاما بمحاولات فصل علم الاقتصاد عن علوم الأخلاق من خلال محاولتهم استبعاد الأخلاق من تحليلاتهم الاقتصادية آخذين بحسبانهم أن ذلك نتيجة لتخصص العلوم واستقلالية علم الاقتصاد نفسه عن الأخلاق، إلا أنهم لم يهتموا بشكل تام العلاقة بين علم الأخلاق والاقتصاد. فالطبيعة المعيارية كانت متجسدة في التحليلات الاقتصادية التي تهتم بالرفاهية Welfare وتعظيم الثروة [Yuengert, PP12-16].

ومن ثم جاء Cairnes (1888), و Keynes (1890) ومن بعدهما Friedman (1953) [الذي اعتمد بشكل كبير على تحليلات Keynes]. فقد حاول Cairnes (1888) التمييز بين العلم الإيجابي والعلم الفرضي Hypothetical في محاولته الإجابة إذا ما كان علم الاقتصاد السياسي علماً إيجابياً أم علماً فرضياً [Cairnes (1888, PP33-35)]. إلا أن Keynes (1890) الذي تشابه مع Aristotle بتقسيمه المجالات المعرفية إلى ثلاثة مجالات: إيجابي، فن، ومعياري، فصل علم الاقتصاد بقوة عن علم الأخلاق.

إلا أن دراسة Friedman (1953) تعدّ الدراسة الأكثر تأثيراً على المدخل الإيجابي في المحاسبة، ففي تلك الدراسة الشهيرة "منهجية علم الاقتصاد الإيجابي The Methodology of Positive Economics" نهج Friedman أفكار Keynes (1890) واعتبر أن علم الاقتصاد هو علم إيجابي وليس معيارياً أو جزءاً من الفلسفة الأخلاقية، وعرف العلم الإيجابي أنه "هيكل من المعرفة المنسقة التي تركز على ما هو موجود What is". وربط بين العلم المعياري والعلم الإيجابي، آخذاً بحسابه أن علم الاقتصاد المعياري وفن علم الاقتصاد لا يمكن أن يكونا مستقلين عن علم الاقتصاد الإيجابي، فتعتمد وصيات السياسات بالضرورة على تنبؤات علم الاقتصاد الإيجابي سواء كان ذلك بشكل صريح أو ضمني (Friedman (1953, P5). وأضاف أن الهدف النهائي للعلم الإيجابي هو تطوير "النظرية" أو "الفروض" التي تعطي تنبؤات صحيحة وذات مغزى حول ظاهرة غير ملحوظة في الوقت الحالي (Friedman (1953, P7). وبهذا الشكل تتكون النظرية - وفقاً لـ Friedman (1953, PP7-9) من عنصرين مجتمعين:

2 - هيكل من الفروض الأساسية Substantive المصممة لتجريد المظاهر الجوهرية للواقع المعقد.

ولم يأخذ Friedman بأن اختبار النظرية يتم من خلال اختبار فروضها وإنما ركز على قدرتها التنبؤية. فعَدَّ أن المفهوم الثاني للنظرية يتضمن أن الحكم عليها يتم من خلال قدرتها التنبؤية، أو قدرتها على التنبؤ بنوع الظاهرة التي تهدف إلى تفسيرها. والدليل العملي Factual Evidence هو الوحيد الذي يمكن أن يبين إذا ما كانت صحيحة أم خاطئة، في حين أن الاختبار الملائم الوحيد لصحة الفرض هو مقارنة تنبؤاته مع الخبرة Experience، فيتم رفض الفرض إذا كانت تنبؤاته متعارضة، ويتم قبوله إذا كانت تنبؤاته متوافقة. ولا يمكن للدليل العملي أن يبرهن على الفرض فهو يوقف عملية برهانه فقط الذي غالباً نقصده عندما نقول: "إن الفرض قد أثبت من خلال التجربة أو الخبرة" Friedman (1953, P8-9). وقد بدا أن Friedman يركز بشكل كبير على الفروض واختبارها أكثر من تركيزه على النظرية، على الرغم من أنه أشار إلى أن هدف العلم الإيجابي هو تقديم "نظرية" أو "فروض"، مما جعل منتقديه يشيرون إلى أن من اتفق مع منهجه فهم بأنه كان يقصد اختبار النظرية وليس الفروض. فعَدَّ البعض أنه تم قبول دراسة Friedman (1953) على أساس موافقتهم على اختبار النظرية ككل الذي يعدّ نشاط بناء (وليس فقط تنبؤات النظرية) [Boland, PP503-522].

5 - 2: الآثار الاقتصادية لعملية التقرير المالي:

يحدد مفهوم الآثار الاقتصادية Economic Consequences لعملية التقارير المالي Financial Reporting بناء على دور المعلومات المفصّل عنها

من خلال التقارير المالية في تحويل الثروة بين الأطراف المختلفة ذات الصلة بالمنشأة في بيئة الأعمال، فيرجع مصطلح الآثار الاقتصادية إلى أن التقارير المالية تؤثر في قطاعات متعددة من المجتمع الاقتصادي، ويتحقق هذا المفهوم في الواقع العملي حيث إن الممارسات المحاسبية للمنشأة تؤثر في أسعار أوراقها المالية وقيمة المنشأة مثلاً، بالنتيجة يؤثر اختيار الطرق المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات أكثر من كونه يعكس نتائج تلك القرارات [Schroeder, et al. 16-17]. وترتبط دراسة الآثار الاقتصادية وفهمها بكل من: النظرية الإيجابية، وإدارة الأرباح، بما يتضمن ذلك دور المعلومات المحاسبية في العمليات التعاقدية بين الأطراف ذات الصلة بالمنشأة.

القضية الأساسية في هذا المجال هي: الإجابة على التساؤل الآتي: هل تمثل السياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة والتغيرات في تلك السياسات قضية للبحث والدراسة في المحاسبة؟ بشكل أولي: هي تمثل قضية بالنسبة للإدارة؟، إذا كانت تمثل قضية للإدارة، فإن السياسات المحاسبية تمثل قضية أيضاً بالنسبة للملاك، ذلك لأن المديرين قد يغيرون من العمليات الفعلية للمنشأة من خلال إحداث تغيرات في السياسات المحاسبية، كمثال عن التغيرات في السياسات المحاسبية تلك التغيرات في السياسات المحاسبية المتعلقة باحتياطات صناعة النفط والغاز، وفقاً لمفهوم الآثار الاقتصادية فإن المديرين قد يغيرون من أنشطة البحث والتطوير التي قد تؤثر بدورها في قيمة المنشأة. إضافة إلى ذلك، إذا كانت تلك التغيرات سلبية وتؤثر في المستثمرين، فإن المستثمرين قد يضغطون لتحمل مسؤوليات من اختاروهم من الإدارة. بالنتيجة فإن السياسيين قد يهتمون أيضاً بالسياسات المحاسبية للمنشأة والهيئات القائمة على وضع المعايير المحاسبية التي تحدد تلك السياسات [Scott (1997, P186-187)].

ومن المهم القول: إن مصطلح السياسة المحاسبية يمثل أي سياسة محاسبية، وليس فقط تلك التي تؤثر في التدفقات النقدية للمنشأة، لنفترض أن المنشأة تغير من طريقة الاستهلاك المتناقص إلى طريقة القسط الثابت، وهذا لن يؤثر بنفسه في التدفقات النقدية للمنشأة ولا في ضرائب الدخل المدفوعة حيث إن الجهات الضريبية لديها طرق الاستهلاك التي تعترف بها، على كل حال، أية سياسة استهلاك جديدة ستؤثر بالتأكيد في رقم الأرباح المقرر عنه، بالتالي وفقاً لمفهوم الآثار الاقتصادية - فإن تغيير السياسة المحاسبية سيمثل قضية، على الرغم من عدم تأثيره في التدفقات النقدية وفق نظرية الأسواق الكفاء، فإن هذا التغيير لن يؤثر ولن يشكل مشكلة أو قضية (ما عدا تأثير الإشارات المحتملة)، لأن التدفقات النقدية المستقبلية - بالتالي القيمة السوقية للمنشأة - لن تتأثر بشكل مباشر في ذلك [Scott, P187].

والآثار الاقتصادية مجال أوسع من المنشأة، وتمتد آثارها على مستوى السوق والاقتصاد ككل، فالمنافسين والعمال والجهات الحكومية والتنظيمية والمهنية كلها أمثلة عن تلك الأطراف التي تمتد إليها الآثار الاقتصادية لعملية التقرير المالي، فالآثار التنافسية هي جزء من هذه التأثيرات، ولكن تأثيرات الإفصاح تمتد إلى ما بعد المنافسين، فقد يؤدي الإفصاح من قبل المنشأة إلى تقديم منافع للمنشآت الأخرى غير المنافسة في قطاعات صناعية أخرى من خلال الكشف عن المعلومات الملائمة حول اتجاهات المستهلكين، والمشاكل التكنولوجية، وأفضل ممارسات العمل والتشغيل والعمليات، وترتيبات الحوكمة ... الخ. ويمكن أن تكون هذه المعلومات مفيدة للمنشآت الأخرى لأغراض اتخاذ القرارات، ولكنها يمكن أن تؤدي أيضاً إلى تقليل مشاكل الوكالة في المنشآت الأخرى. فالإفصاح عن معلومات تتعلق بالأداء التشغيلي للمنشأة والترتيبات التي تمت لتحقيق حوكمة

جيدة، يمكن أن يوفر مقاييس للمستثمرين من خارج المنشأة لتقييم كفاءة الإدارة أو تعارض علاقات الوكالة، بالتالي تكاليف أقل للإشراف بالنسبة للملاك [Leuz, and Wysocki, PP11-12].

إذ تبنى القرارات الاقتصادية ذات الصلة بالمنشأة على أساس المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية، وهذه القرارات تتضمن تحويل الثروة من طرف لآخر. ومن الآثار الاقتصادية التي تترتب على عملية التقرير المالي:

- يمكن للمعلومات المالية أن تؤثر في توزيع الثروة بين الأطراف المختلفة، فالمستثمرون الأكثر وعياً والأكثر اعتماداً على التحليل المالي قد يكون بمقدورهم زيادة ثروتهم على حساب المستثمرين الأقل وعياً.
- يمكن للمعلومات المالية التأثير على مستوى المخاطر التي تقبلها الشركة، فمن خلال التركيز على المدى القصير يمكن للمشروعات الأقل مخاطرة أن تتعرض لآثار مدمرة على المدى الطويل.
- يمكن للمعلومات المالية التأثير في معدل تكوين رأس المال في الاقتصاد، وتؤدي إلى إعادة توزيع الثروة بين الاستهلاك والاستثمار داخل الاقتصاد.
- يمكن للمعلومات المالية التأثير في كيفية تخصيص الاستثمار بين الشركات.

إن فهم موضوع الآثار الاقتصادية لعملية التقرير المالي Economic Consequences يرتبط بمحورين رئيسين، الأول: يتعلق بعملية وضع السياسات والمبادئ والمعايير المحاسبية وتطبيقها التي تؤدي إلى تحقيق النتائج المالية وتحديد طبيعة المعلومات ونوعيتها المقدمة والمستخدم في قرارات المستخدمين، أما الثاني: فيتعلق بدور المعلومات التي يفصح عنها من خلال التقارير المالية في تحويل الثروة بين الأطراف ذات الصلة بالمنشأة.

من ناحية أولى، تحدد السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المنشأة خصائص مخرجات النظام المحاسبي، وتشير آلية تحديد مضمون هذه السياسات وكيفية اختيارها وتطبيقها من قبل المنشأة إلى آلية معقدة ترتبط بشكل جوهري بموضوع الآثار الاقتصادية لعملية التقرير المالي، فتلك السياسات نشأت عبر تطوير المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP منذ الثلاثينيات من القرن الماضي ومرت بمراحل تغيير وتطوير عكست خلالها الأزمات والمشاكل التي مرت بها بيئة الأعمال، وأبرزت العديد من المتغيرات التي جعلت من المحاسبة وعملية التقرير المالي موضوعاً مهماً على الصعد الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، ولعل ما قدمناه في الفصل الأول من هذا الكتاب يخبرنا الكثير حول ذلك.

تتسم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAPP وطبيعة المعايير المحاسبية الحالية بتوفير مرونة للإدارة للاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية عند معالجة الصفقات والأحداث نفسها، إضافة إلى أن طبيعة عملية التقرير المالي تعتمد على استخدام الأحكام والتقديرات من قبل معدي التقارير المالية، إذ تتضمن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً استخدام الأحكام في عملية إعداد القوائم المالية، مثلاً قد ترتبط تلك الأحكام بمبلغ الحسابات المدينة المتوقع تحصيلها، وطرق الاستهلاك التي تحدد طريقة تخصيص أو توزيع تكلفة الأصل القابلة للاستهلاك على فترات الاستفادة منه، وهذا الأمر مصرح عنه في المحاسبة رسمياً، إذ تعدّ FASB أن "التقارير المالية تعتمد إلى درجة على الأحكام والتقديرات والنماذج أكثر من اعتمادها على عملية تصوير دقيق، والإطار المفاهيمي يضع المفاهيم التي تشكل الأساس لإجراء تلك التقديرات والأحكام والنماذج [راجع الفقرة رقم (OB11) من بيان المفاهيم رقم (8)]. هذه المرونة تتجسد في تعدد الطرائق المحاسبية المتاحة واستخدام الأحكام والتقديرات، وإذا ما وضعت هذه المرونة والحرية المتاحة أمام الإدارة في إطار تحليلات الوكالة القائمة على تعارض

المصالح لأدركنا أن الإدارة تستخدم تلك الحرية في عملية الاختيار لتحقيق منافع أطراف معينة على حساب أطراف أخرى، حيث يؤدي ذلك إلى تحويل الثروة من طرف لآخر، فاختيار السياسات المحاسبية المتحفظة قد يؤدي إلى تقليل الأرباح، بالتالي تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الثروة من الجهات الحكومية إلى الملاك. ولعل الأمثلة عن ذلك نتعرض لها في بحثنا للمدخل الإيجابي لبناء النظرية المحاسبية ودوافع ممارسات إدارة الأرباح.

إذا كان الأمر كذلك بالنسبة لعملية اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها من قبل المنشأة، فما هو الحال بالنسبة لعملية وضع السياسات المحاسبية. لدراسة هذا الموضوع نشير بداية إلى أن عملية التقرير المالي القائمة في الواقع العملية هي عملية إلزامية تفرضها هيئات مهنية وتنظيمية تتولى عملية وضع المعايير المحاسبية في الوقت الحالي، هذا الإلزام مفروض من قبل القوانين والتشريعات، كما هو الحال في وجود مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة FASB ولجنة بورصة الأوراق المالية SEC والجهات الأخرى التي لها علاقة بعملية التشريع مثل: البيت الأبيض، والكونغرس، ومجلس الشيوخ. ونتيجة للآثار الاقتصادية لعملية التقرير المالي فإن تلك الأطراف تتدخل في عملية وضع المعايير المحاسبية بناء على مصالح اقتصادية محسوبة لجهات معينة.

من ناحية أخرى، للسياسات المحاسبية دور رئيس في تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المالية، حيث إن تطبيق سياسة دون أخرى يغير من طبيعة المعلومات التي تظهر نتائج الأداء والمركز المالي للمنشأة. فيكون للتقرير المالي آثار على مستوى الاقتصاد الكلي والسوق ككل. هذا الأمر دعا الكثيرين في الأدب المحاسبي المعاصر إلى القول: إن عملية وضع المعايير المحاسبية هي ناتج لعملية سياسية، حيث هناك العديد من الأطراف التي لا تهتم فقط بعملية التقارير

المالية أو بشكل أكثر تحديداً بالمعايير المحاسبية وآثار تطبيقها، وإنما تتأثر بنتائج تطبيق الممارسات والسياسات والمعايير المحاسبية. ولذلك وجد العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية أن أفضل طريقة للتأثير في صياغة المعايير المحاسبية يكون من خلال محاولة التأثير على واضعي المعايير Standards Setters [Schroeder, et al. P15].

أنشأت العديد من اللجان المحاسبية مثل لجنة CAP والهيئات المهنية مثل FASB و APB تحت ضغوط كبيرة للتعامل مع وضع القواعد المحاسبية وتعديلها، بما يحقق منافع طرف أو أطراف محددة. مثلاً: كان الهدف من تشكيل هيئة مبادئ المحاسبة APB عام 1959 هو وضع نظرية شاملة للمحاسبة قبل محاولة حل المشاكل الجارية في الممارسة العملية، إلا أنه تم التخلي عن المهمة الأساسية لحساب حل مشاكل التطبيق العملي الناشئة عندما تبين أن مثل هذا العمل يتطلب وقت يصل إلى خمس سنوات، وأنه لم يكن لدى لجنة بورصة الأوراق المالية SEC الصبر الكافي على ذلك، إذ إنه كان هناك انشغال بطريقة المجهودات الناجحة في صناعة النفط في ذلك الوقت؛ لتمير تلك طريقة المطلوبة للمعالجة المحاسبية حول ذلك من خلال تجميع عدد من الأصوات لأن تحديد السياسات والمعايير المحاسبية يتم بالتصويت [خمس أعضاء وافقوا من أصل سبعة]، كما أن الكونغرس الأمريكي هدد FASB باتخاذ إجراءات معينة عند الجدل الدائر حول تطبيق طريقة تجميع المصالح Pooling of Interest Method في مجال المحاسبة عن اندماج الأعمال [Schroeder, et al. P15]. ويسرد [Schroeder, et al. P15-16] مثلاً عن التدخل في عملية التقرير المالي من خلال وضع المعايير المحاسبية تتعلق بمحاسبة القيمة العادلة وخيارات الأسهم. ففي أوائل التسعينيات من القرن الماضي زادت عمليات خيارات الأسهم للمديرين التنفيذيين في الشركات، حيث مثلت خيارات الأسهم في تلك الفترة الجزء

الرئيس من مكافآت الإدارة في شركات التكنولوجيا، بالنتيجة قامت FASB بوضع معيار يتطلب من المنشآت تطبيق محاسبة القيمة العادلة على خيارات الأسهم الممنوحة للإدارة وبقية الموظفين، وقد لقي المعيار المقترح معارضة شديدة، فعبّر العديد من شركات التكنولوجيا العالية عن اعتراضهم القوي على المعيار المقترح، وقام العديد من تلك الشركات بعدم التقرير عن أرباح، واعتبروا أن المعيار المقترح سيزيد من خسائرهم أو يقلل من أرباحهم. وعندما أصبح من الواضح أن FASB مصممة على هذا المعيار، ناشدوا أعضاء الكونغرس، بالنتيجة قُدم التشريع المقترح إلى البيت الأبيض ومجلس الشيوخ حيث طلب من لجنة بورصة الأوراق المالية بأن لا تفرض معيار FASB المقترح، وعندما أصرت FASB على مشروع المقترح للمعيار، رد مجلس الشيوخ بتمرير مذكرة تطلب من FASB ألا تمضي قدماً في مشروع معيارها، وقدم أحد الأعضاء تشريعاً مقترحاً يطلب من SEC أن تعقد جلسة استماع عامة وتقوم بالتصويت على كل فقرة من فقرات المعايير المقترحة من قبل FASB. وهذا الإجراء كان قد يؤدي إلى كارثة بالنسبة لـ FASB، إلا أن رئيس لجنة بورصة الأوراق المالية آنذاك Arthur Levitt الذي كان معجباً بشكل كبير بالمعيار المقترح، نصح FASB بعدم إصدار معيار يطلب إنفاق القيمة العادلة لخيارات الأسهم في قائمة الدخل، حيث إن وجودها المستقبلي في خطر، وقد تم تمرير صيغة مخففة من المعيار في عام 1995، إلا أنه فيما بعد تم تبني معيار يعتمد على اقتراحات FASB الأولى.

5-3: منهجية نظرية المحاسبة الإيجابية:

تركز مدرسة Rochester لإبراز الطبيعة الإيجابية Positive للنظرية المحاسبية على مسار محدد للوصول إلى النظريات يبدأ برفض النظريات المحاسبية الموجودة نظراً لأنها معيارية، بالتالي فهي غير علمية، من ثم تقديم

مفهوم النظرية التي تعمل لتحقيق هدفين رئيسين: التفسير Explain؛ والتنبؤ Predication.

ويعتبر تفسير الممارسة المحاسبية هو الهدف الأول المعلن للتنبؤ الإيجابي. فقد حدد Watts and Zimmerman (1986, P2) مفهوم التفسير والتنبؤ كأهداف للنظرية الإيجابية كما يأتي:

- 1 - التفسير: يعني تقديم أسباب للممارسة الملحوظة.
- 2 - أما التنبؤ، فيعني بأن النظرية تتنبأ بظاهرة محاسبية غير ملحوظة ليس من الضروري أن تكون ظاهرة مستقبلية - كما هو الحال عند Friedman (1953)- وإنما قد تتضمن ظاهرة حدثت، ولكن لم يتم تجميع الدليل المنتظم حولها بعد.

أما التكوين المنهجي للنظرية وعناصرها، حددها Watts and Zimmerman (1986, P9-10) على أنها مكونة من جزأين أو عنصرين رئيسين:

- 1 - الافتراضات المتضمنة تعريف المتغيرات، والمنطق الذي يربط بينها، فتستخدم الافتراضات والتعاريف والمنطق لتنظيم الظاهرة التطبيقية موضع الاهتمام وتحليلها وفهمها. هذه الافتراضات يجب أن تكون بسيطة جداً؛ أما المنطق فليس من الضروري أن يكون رياضياً.
- 2 - مجموعة الفروض الأساسية التي تمثل تنبؤات نتجت من عملية التحليل.

ولتوضيح طبيعة النظرية الإيجابية للمحاسبة أشار Watts and Zimmerman (1986, P8) إلى أن مفهوم النظرية استخدم في علم الاقتصاد من خلال النظرية الإيجابية تمييزاً لها عن المعيارية، وشاع استخدامه من قبل Friedman (1953) الذي غالباً ما أدى إلى خلط مع مفهوم آخر مختلف في

فلسفة العلم وهو الوضعية المنطقية، ومن أجل ذلك رجعوا إلى عدد من الفلاسفة لبيان الفرق بين الحالتين، فأشاروا إلى أن الوضعيين المناطقة يعدّون بأن القضايا أو البيانات تكون صحيحة إما من خلال تعريفها أو من خلال الخبرة العملية. أما في النظرية العلمية أو الحالة الوضعية لا يوجد حقائق عمياء Brute Facts، فيعتمد تفسير الحقائق على النظريات، واستشهدوا بمعيار القابلية للتكذيب لـ Popper بالقول: "التركيز هو على انتقاد النظريات ومحاولة تكذيبها أكثر منه التحقق منها" [يمكن الرجوع إلى ص 8، في كتاب النظرية المحاسبية الإيجابية لـ (Watts and Zimmerman 1986)]. وعلى الرغم من أن هذا قد يبدو محاولة لرفض الوضعية المنطقية التي تعرضت لانتقادات كثيرة والاعتماد على معارضيها كما هو الحال عند رجوعهم إلى مبدأ قابلية التكذيب لـ Popper، إلا أن معظم الفلاسفة الذين رجعوا إليهم كانوا وضعيين مناطقة - Sterling (1990, PP 123-126). وكان عدم وضوح الأسس الوضعية للنظرية الإيجابية في المحاسبة من ناحية فلسفة العلم أحد أسباب انتقادها.

وبذلك حدد أصحاب المدخل الإيجابي طبيعة نظرية المحاسبة بتفسير الممارسة المحاسبية والتنبؤ بها، واعتمدوا بشكل رئيس على افتراضات محددة ممثلة في نظرية الوكالة لتفسير طبيعة المنشأة، وربطوها مع دور القوائم المالية والمعلومات المحاسبية في إطار تحليلات هذه النظرية، وافترض سعي الأفراد إلى تعظيم منفعتهم الذاتية Self-Interest، وذلك لتقديم نظرية للمحاسبة مكونة من ثلاثة فروض.

5-4: افتراضات المدخل الإيجابي في المحاسبة:

اعتمد المدخل الإيجابي في المحاسبة على افتراضات أساسية أخذت من مجالات معرفية أخرى خاصة الاقتصاد والتمويل، لتقديم فروض النظرية الإيجابية للمحاسبة، وتفسير طبيعة الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية. وتتطلب معظم هذه الافتراضات من تحليلات نظرية الوكالة التي قام بها Jensen and Meckling (1976)، والعملية السياسية Political Possess، إضافة إلى ذلك اعتمدت النظرية الإيجابية للمحاسبة على التطورات الفكرية التي تمت في التمويل، فقد قدمت افتراضات النظرية في ظل فرضية السوق الكفاء، كما أن نموذج تسعير الأصل الرأسمالي Sharpe-Lintner مثل نموذج التقويم الرئيس، وذلك كما جاءت النظرية الإيجابية من قبل (Watts and Zimmerman (1986.

5 - 4 - 1: نظرية الوكالة Agency Theory:

نشأت الممارسات التجارية منذ القدم، وتطورت أشكالها مع تطور المجتمعات وممارسات الأعمال من المنشآت الفردية إلى شركات الأشخاص من ثم شركات الأموال. ومثلت شركات الأموال التي تتضمن أبرز أنواع الشركات وأهمها - الشركات المساهمة - نقطة مهمة في تطور بيئة الأعمال والممارسات التجارية، إلا أن الشركات المساهمة جاءت بمميزات وقضايا مستجدة على بيئة الأعمال، فقد مثلت قضية انفصال الملكية عن الإدارة أبرز خصائص هذه الشركات، وأحد أهم دوافع تطوير الإفصاح والعمل على توفير أساليب وإجراءات لحماية حقوق الملاك، وذلك للأسباب الآتية [القاضي وحمدان، ص29]:

أ- لم يعد المستثمر أو المساهم قادراً على الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها كما كان الحال في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص.

ب- لا تجيز القوانين في دول العالم لهذا المساهم الاطلاع على هذه الدفاتر.

ت- تشتت المساهمين وتوزعهم بين مناطق مختلفة جغرافياً قد لا يمكنهم من الوصول إلى البيانات الخاصة بالشركة.

ث- يضاف إلى ذلك عدم المعرفة الفنية الكافية لدى معظمهم بتفاصيل العمليات والقواعد والسياسات المحاسبية النازمة لإعدادها.

ج- تغيير المساهمين من وقت لآخر قد يكون في اليوم نفسه يضع صعوبات أمام وصول هؤلاء إلى المعلومات والبيانات التي تتعلق بعمل الشركة وصفقاتها التي تقوم بها.

بناء عليه، يتم تعيين إدارة محترفة تتولى إدارة المنشأة بالوكالة عن الملاك ولمصلحتهم، إذ تعدّ وظيفة تمثل المصالح هذه بمثابة الواجبات الرئيسة للمديرين، وقد كان ينظر لدور الإدارة في الشركات المساهمة على أنها الحارسة لممتلكات الملكية الغائبة وأصولها. وكان الهدف من القوائم المالية من هذه الزاوية توفير تقرير للملاك أو لموردي رأس المال (المساهمين وحملة السندات) من أجل تسهيل تقويمهم بخصوص تمثيل الإدارة للمصالح.

وتعرف الوكالة بأنها: "عقد يرتبط Engage وفقاً له شخص أو أكثر (الموكل Principal) مع شخص آخر (الوكيل Agent) لأداء خدمة ما لمصلحته، يتضمن تفويض Delegating بعض صلاحيات اتخاذ القرار للوكيل" [Jensen and Meckling (1976, P308)]. على ذلك فإن علاقة الوكالة تنشأ عندما يقوم أحد الأطراف، وهو ما يعرف بالموكل (الأصيل) Principle سواء كان فرداً أو عدة أفراد بتكليف طرف آخر هو الوكيل Agent بأداء بعض الأعمال نيابة عنه، على أن يقوم الموكل بتفويض الوكيل في اتخاذ القرارات التي تمكنه من أداء المهام الموكلة إليه.

وتمثل العلاقة بين طرفي الوكالة (الموكل والوكيل) محور اهتمام نظرية الوكالة، إذ تسعى النظرية إلى إيجاد العلاقة التعاقدية المثلى بين الموكل والوكيل بحيث يمكن التوفيق بين أهداف ومصالح كل منهما، وتفترض النظرية أن كلاهما يعمل مدفوعاً لتحقيق مصالحه الخاصة.

وترتكز نظرية الوكالة على الافتراضات الآتية:

- أ- يتصف الوكلاء بالرشد في السعي وراء تعظيم منافعهم الخاصة.
- ب- يسعى الوكلاء للحصول على الحوافز المالية، وغير المالية: كالرواتب، والمكافآت، وغيرها.
- ت- يتصف الوكلاء بأنهم غير راغبين بالمخاطر، خاصة إذا كانت المكافآت التي يحصلون عليها كبيرة بالشكل الذي يروونه مناسباً.
- ث- لا تتطابق المصالح الشخصية للوكلاء مع الموكلين.
- ج- قد يفضل الوكلاء عدم بذل جهد كبير في العمل.

وقد ظهرت نظرية الوكالة كنظرية لتفسير طبيعة المنشأة من قبل Coase (1937) الذي قدم نظرية المنشأة على أساس أنه يمكن النظر إلى وجود المنشأة كوسيلة ملائمة لتنظيم عمليات التعاقد وتكاليف الصفقات، وبدل فعال عن فشل آليات السوق في تخفيض تكاليف صفقات أو معاملات السوق [Khalil (P50)]. ومن ثم طورت نظرية المنشأة هذه من خلال عدة مداخل لنظرية الوكالة أهمها المدخلان المعياري والإيجابي. حيث يشترك كلا المدخلين من حيث أهدافهما وافترضاتهما الرئيسة، إذ يهدفان إلى إنشاء علاقات تعاقدية كفء بين أطراف العقد، ويحللان العلاقات التعاقدية بين أطراف ذات مصلحة ذاتية Self-Interest في الإطار الاقتصادي (الافتراض السلوكي Behavioral Assumption). ويختلفان بشكل رئيس من ناحية اكتمال العملية التعاقدية ودور

السوق. ففي حين أن المدخل المعياري يعدّ بأن العقد يحدد مسبقاً من منظور الدوافع بين الطرفين مع اختلاف درجة أو تحمل المخاطر، إلا أنه يتجاهل دور السوق، معتبراً بأن العقد مكتمل بقوة القانون Legally Enforceable. بالمقابل يرفض المدخل الإيجابي وجود أو تحليل شامل لعملية التعاقد مسبقاً، معتبراً أن العقود غير مكتملة وأن للسوق والتفاوض دوراً رئيساً في العملية التعاقدية [Khalil (PP50-51)].

واعتمد التنظير الإيجابي في المحاسبة على المدخل الإيجابي لنظرية الوكالة الذي يفسر طبيعة المنشأة بأنها سلسلة Nexus من العقود التي تتم بين الأطراف ذات الصلة بها، تتصرف بشكل رشيد وعقلاني Rational في إطار تعظيم منافعها الخاصة [Jensen (1983)]. وفقاً للتحليلات التي قام بها Jensen & Meckling (1976)، اللذان عرفا علاقة الوكالة بأنها "عقد يرتبط Engage وفقاً له شخص أو أكثر (الموكل Principal) مع شخص آخر (الوكيل Agent) لأداء خدمة ما لمصلحته، يتضمن تفويض Delegating بعض صلاحيات اتخاذ القرار للوكيل"، وتعرضوا للعديد من التحليلات التي اعتبرت بأنها تمثل الطبيعة الإيجابية Positive في تحليلات نظرية الوكالة، ممثلة فيما يأتي [Watts (1977, PP55-56)]:

- 1 - تحديد مفهوم تكاليف الوكالة.
- 2 - تحليل دوافع الوكلاء والموكلين واشتقاق فروض حول الترتيبات التعاقدية المتوقع ملاحظتها في حالة التوازن.
- 3 - اقتراح بأن القوائم المالية التي خضعت للمراجعة جزء من نتائج عملية التوازن.

وتعتمد تحليلات نظرية الوكالة لتفسير طبيعة المنشأة على طبيعتها كشخصية معنوية مستقلة عن ملاكها أو عن المساهمين معترف بها كوحدة

قانونية، وهي في هذا الإطار تبين الطبيعة المعقدة للأهداف المتعارضة بين الأطراف ذات الصلة التي تتجه نحو تحقيق توازن من خلال العلاقات التعاقدية، وفي هذه الحالة فإن سلوك المنشأة يتشابه مع سلوك السوق الذي يمثل نتيجة عملية توازن معقدة [Jensen and Meckling (1976, P311)].

وقد قدمت علاقات الوكالة وتفويض الصلاحيات إلى الوكيل في إطار تعارض المصالح بينهما، وفي إطار النظرة إلى عدم إمكانية حدوث عملية تعاقدية تامة بالنسبة لكل فعل يقوم به الوكيل يمكن أن يؤثر في رفاهيته ورفاهية الموكل، ويؤدي ذلك إلى حدوث مشاكل الوكالة، حيث يمكن القول بشكل عام إن هناك ثلاثة مصادر رئيسة تؤدي إلى ظهور تكلفة الوكالة، وهي:

1 - الملكية الجزئية المشتركة:

عندما يقوم المالك/ المدير ببيع أسهم عادية لملاك آخرين من خارج المنشأة فإنه بذلك يتنازل طوعية عن ملكيته الكاملة للمنشأة، ولكنه في الوقت نفسه يظل مديراً، أي يحتفظ لنفسه بحق اتخاذ القرارات. وبافتراض أن هذا المالك/ المدير يسعى لتعظيم منفعة الشخصية فسوف ينشأ لديه الحافز للاستفادة من هذا الموقف. فالمالك الذي ينفق على منصبه كمدير مبلغاً معيناً في حال كان مالكا للمنشأة كلها، فإنه قد يفكر في زيادة هذا الإنفاق عندما يشترك معه ملاك آخرون طالما أنه لا يتحمل هذه التكاليف كلها.

2 - المديونية:

عندما تلجأ المنشأة إلى الديون يدخل في العلاقة طرف ثالث بجانب الإدارة والملاك، وهذا الطرف الثالث هو الدائنون، ويؤدي هذا الأمر إلى تعقيد المشكلة حيث إنه بموجب عقد القرض الذي يتم بين الدائنين والإدارة تنشأ علاقة وكالة من

نوع آخر حيث يقوم الدائنون بتفويض إدارة المنشأة في استخدام أموالهم. وفي هذه الحالة فإن مشكلة الوكالة تكون مزدوجة:

أ- مشكلة علاقة الدائنين مع الإدارة: فقد تستغل الإدارة سلطاتها في استغلال الأموال المقترضة بالطريقة التي تعظم منافعها الخاصة وقد يتم ذلك من دون علم الملاك.

ب- مشكلة علاقة الدائنين مع الملاك: فقد يفضل الملاك التحول من مشروع أقل خطورة تم الاتفاق عليه مع الدائنين إلى مشروع أكثر خطورة من دون علم الدائنين، وذلك بسبب رغبتهم في تحقيق عائد أعلى يعود عليهم وليس على الدائنين.

3 - عدم تماثل المعلومات لدى الأطراف جميعها:

يحدث عدم تماثل المعلومات بسبب موقع الإدارة في المنشأة، حيث يكون لدى الإدارة قدرة الاطلاع على البيانات والمعلومات كافة الخاصة بالمنشأة، وذلك على خلاف بقية الأطراف الأخرى خاصة الملاك؛ إذ تعتمد تلك الأطراف على المعلومات التي تفصح عنها الإدارة. وهذا ما يؤدي إلى حدوث مشكلة التخلخل الخلقي Moral Hazard، حيث قد تقوم الإدارة باستغلال هذه المعلومات والقيام بأفعال تحقق مصالحها الخاصة على حساب مصالح الملاك.

وينتج عن مشاكل الوكالة هذه تكاليف وكالة Agency Costs؛ نظراً لأن الوكيل قد لا يعمل دائماً في إطار تحقيق الأفضل بالنسبة لمصلحة الموكل، وتتكون تكاليف الوكالة من ثلاثة عناصر رئيسية:

أ- تكاليف الإشراف التي يتحملها الموكل للرقابة على تصرفات الوكيل وسلوكه، مثل تكاليف قياس وملاحظة ووضع سياسات التعويضات والمكافآت التي يحصل عليها المديرون.

ب- تكاليف الالتزام التي يتحملها الوكيل لضمان بأنه لن يقوم بالأفعال التي تضر بمصالح الوكلاء.

ت- الخسارة المتبقية Residual Loss التي تحصل نتيجة اختلاف الأفعال التي كان سيتخذها الوكلاء لأنفسهم لو كانوا ملاكاً عما يتخذونه وهم وكلاء.

وقد أثارت تحليلات نظرية الوكالة العديد من المجالات البحثية المهمة في المحاسبة، فقد شكلت القضايا المتعلقة بتحليل مشاكل الوكالة وطبيعة علاقاتها في إطار افتراض وجود دوافع اقتصادية، وطبيعة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP التي تتيح للإدارة مرونة عن اختيارها من بين السياسات المحاسبية، تساؤلات بحثية مهمة في الدراسات التطبيقية للمدخل الإيجابي في إطار بحوث أسواق المالي، مما دفع (P1) Lambert إلى عدّ نظرية الوكالة من أكثر النماذج النظرية التي أثرت في المحاسبة خلال العقدين الأخيرين من القرن الماضي.

5 - 4 - 2: افتراض المنفعة الذاتية Self - Interest:

تعود التحليلات الأولية لافتراض المنفعة الذاتية التي طبقت في إطار نظرية الوكالة والنظرية الاقتصادية للعملية السياسية إلى الاقتصادي Adam Smith (1776) في كتابه "ثروة الأمم The Wealth of Nations"، والذي تضمنت تحليلاته تعارض المصالح بين ملاك الشركات ذات الأسهم المشتركة Joint Stock وإدارتها في إطار المصلحة الذاتية؛ مما دعا (P11) Jensen إلى عدّ Adam Smith أول منظري الوكالة. ومن ثم ظهر افتراض المنفعة الذاتية في الكثير من التحليلات الاقتصادية. ويشير (P2) Fehr and Schmidt إلى أن أحد الأسباب وراء الاهتمام الذي لقيه هذا الافتراض لدى الاقتصاديين هو نجاحه في تقديم العديد من التنبؤات في بعض المجالات الاقتصادية، منها: أن النماذج

الاقتصادية التي اعتمد عليها توصلت إلى تنبؤات جيدة جداً لأسواق التنافس بشأن بعض السلع.

وفي إطار العملية السياسية تبين نظرية الاختيار العام Public Choice أن السياسيين يعملون مثلهم مثل بقية الأفراد في إطار مصلحتهم الخاصة، وقدمت نظرية المصلحة الذاتية إزاء نظرية المصلحة العامة Public Interest، التي انتقدتها النظرية الاقتصادية، ووصفتها بأنها ساذجة Naïve من حيث اعتقادها بأن السياسيين قد يتوقعون مسبقاً شيئاً ما مثل المصلحة العامة Koslowski (PP1-2).

وفي ظل افتراض السعي لتعظيم المنفعة الذاتية في إطار النظرية الاقتصادية للعملية السياسية، ينظر إلى العملية السياسية كمنافسة على تحويل الثروة Wealth Transfer، ويمثل ذلك دافعاً للأفراد للتجمع Coalesce في مجموعات للضغط Lobby من أجل تحويل الثروة، ويعدّ وجود مجموعة من القوانين والأنظمة هو ناتج توازن لقوتين متعارضتين: من يحصل على المنافع ومن يقدم هذه المنافع، والعوامل التي من المفترض أن تؤثر في حالة التوازن تتمثل في: تكاليف المعلومات، تكاليف التنظيم، وتغاير المصالح Heterogeneity of Interests [Watts and Zimmerman (1986, PP223-224)].

وبالنسبة لتحليلات نظرية الوكالة، فإن افتراض المنفعة الذاتية، واختلاف الغايات بين الموكل والوكيل يمثلان الأسباب الرئيسة لنشوء مشاكل الوكالة، فالأطراف المرتبطة من المفترض أنها - كما هو عادة في الاقتصاد - تبحث عن تعظيم أفضل منافعها الخاصة. واختلاف الأهداف بين الموكل والوكيل ينشأ نتيجة

لاختلاف الميول والطباع Tastes؛ وخاصة حول الرغبة في تحمل المخاطر [Bromwich (P316)].

وقد شكل هذا الافتراض محركاً أساسياً في مدخل النظرية الإيجابية للمحاسبة، كما عُبر عنه من خلال دراسات هذا المدخل. فقد عدَّ (Watts 1977, P53) بأن "الهدف من هذا البحث هو تقديم مخطط لنظرية القوائم المالية... والمدخل المعتمد يقوم على نظرية السعر، إذ إن الأفراد يعظمون منافعهم الخاصة المتوقعة، وأنهم يبتدعون وبيتكرون في عمل ذلك". وفي السياق نفسه أشار Watts and Zimmerman (1978, P113) إلى أنه "تفترض في هذا البحث أن الأفراد يعملون وفقاً لمصلحتهم الذاتية".

ويتم الرجوع إلى (Gordon 1964) كأول محاولة فعلية في التنظير الإيجابي، تعرضت لافتراض أن الإدارة تختار الإجراءات المحاسبية في إطار تحقيق منافعها الخاصة. وفي الواقع فإن (Gordon 1964) وعلى الرغم من أنه تعرض إلى أن اختيار مبادئ أو قواعد التقويم البديلة سيتم على أساس ما يتوافق مع قيام حملة الأسهم باتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تعظيم ثروة المنشأة وفقاً لمعيار المنفعة أو البرجماتية، إلا أنه قدم أيضاً نظرية للاختيار المحاسبي على أساس أربعة افتراضات تركز على دور الإدارة في تعظيم منفعتها الخاصة:

- أ- المعيار الذي تستخدمه الإدارة للاختيار من بين المبادئ المحاسبية هو تعظيم منفعتها Utility أو رفايتها Welfare الخاصة.
- ب- هناك ثلاثة عوامل تزيد من منفعة الإدارة: سرية أعمالها، ومستوى النمو ومعدله في الدخل الذي تحققه الإدارة، ومستوى معدل النمو في حجم المنشأة.
- ت- إن تحقيق أهداف الإدارة السابقة (ب) يعتمد في جزء منه على رضا حملة الأسهم بشأن أداء المنشأة.

ث - رضا حملة الأسهم يتزايد مع تزايد متوسط معدل النمو في دخل المنشأة، واستقرار الدخل.

واعتماداً على هذه الافتراضات، فإن نظرية Gordon (1964) تعدّ أن الإدارة - في إطار مدى قوتها والحرية المتاحة لها من قبل المبادئ المحاسبية - ستختار المبادئ المحاسبية التي تعمل على:

أ - موازنة Smooth الدخل المقرر عنه.

ب - موازنة معدل النمو في الدخل.

5 - 5: المقدمات المنطقية لنظرية المحاسبة الإيجابية:

برأينا تتضمن عناصر المقدمات المنطقية دوراً مبدئياً للمحاسبة؛ وذلك اعتماداً على الاستنباط من الافتراضات الأولية، والاستقراء من الملاحظة المتعلقة بالظاهرة المدروسة. ويتضح دور الافتراضات السابقة وأهميتها من خلال هذه المقدمات المنطقية. من ناحية ثانية، يؤخذ بالحسبان أن الافتراضات الأولية قد تكون في جزء من خارج مجال المحاسبة؛ إذ إنها تؤخذ من مجالات معرفية ذات صلة وثيقة بالمحاسبة ممثلة بالاقتصاد والتمويل. وهذه السمة ميزت التنظير المحاسبي عبر مراحل تطوره، إلا أن الملاحظة يجب أن تكون أكثر تحديداً أو بكلمات أخرى يجب أن ترتبط بظواهر محاسبية.

وقد لا يكون هناك مشكلة في الاعتماد على افتراضات أولية من مجالات معرفية ذات صلة. فكما يناقش د. زكي نجيب محمود (1980) أن علم الاقتصاد نفسه يعتمد على افتراضات من مجالات أخرى، إذ يشير إلى أن "النظرية الاقتصادية قائمة على افتراض معين - مأخوذ كما هو من مصدر آخر غير علم الاقتصاد نفسه - ألا وهو أن طبيعة الإنسان تقتضيه أن يسعى نحو تحقيق أكبر قدر ممكن من السعادة، وأن السعادة المنشودة قوامها لذة أكبر وألم أقل، ولو سلمنا

بهذه المقدمة الأولى، لنتج عنها في مجال علم الاقتصاد أن يفضل الإنسان الثروة الأكثر على الثروة الأقل، إذاً فكلما واجه الإنسان عدة طرق وكان عليه أن يختار إحداها، تحتم عليه بحكم طبيعته أن يسلك الطريقة المؤدية إلى زيادة الكسب، وهكذا يكون الدافع إلى زيادة الكسب هو العامل الرئيس الذي يتخذ مداراً للتفكير الاقتصادي، حتى أصبح هذا التفكير مرادفاً للبحث عن أكبر نفع بأقصر الطرق وأقل الجهود" [محمود، ص336]. إلا أنه برأينا يجب الأخذ بالحسبان أن هذه الاستعارة محكمة بعدة اعتبارات:

أ- مدى موثوقية هذه الافتراضات الأولية، والدليل العملي على صحتها من عدمه، فهي قد تتضمن العديد من المتغيرات أو التراكيب النظرية التي قد لا يمكن ملاحظتها بشكل موثوق.

ب- القدرة على تطويع هذه الافتراضات على المجال المحاسبي، حيث لا تكون اختبارات الفروض والنظريات الأساسية امتداداً لنظريات الاقتصاد والتمويل، وإنما يجب أن تكون الفروض الموضوعية فروضاً تربط بين وقائع محاسبية، وترتبط بتفسير الظواهر المحاسبية، كما أن النظريات يجب أن تتضمن دوراً واضحاً ومحدداً للمحاسبة، حيث تكون نظرية محاسبية.

ت- اتساقها وتمكينها من الوصول إلى مقدمات منطقية لا تؤدي إلى تناقض، ولا نقف حائلاً أمام تعميم النظرية.

بناء على ما سبق يمكن تحديد المقدمات المنطقية للنظرية الإيجابية في المحاسبة في الآتي:

- 1 - المنشأة هي سلسلة من العقود بين أطراف العملية التعاقدية الذين يمثلون المستخدمين الأساسيين للمعلومات المحاسبية، ويعملون في إطار مصالحهم الخاصة، ويتصرفون بشكل رشيد في السعي وراءها.
- 2 - الهدف الأساسي من عملية التقرير المالي هو تقديم معلومات لأغراض عملية التعاقد. ففي إطار طبيعة آراء مدرسة Rochester التي لا ترى المحاسبة إلا منظور دورها التعاقدية، اعتبر رواد هذه المدرسة أن الدور الرئيسي للمحاسبة يتمثل في تقديم معلومات لأغراض عملية التعاقد. واعتبروا أن للمنظمات المهنية دوراً سلبياً في هذا المجال، إذا كانت توجيهات الهيئات المهنية والتنظيمية تتفق هذا الكلام لاختلاف الواضع كثيراً [انظر مثلاً: (Holthausen and Watts (P49)]
- 2 - تستخدم المعلومات المحاسبية من أجل تقليل تكاليف الوكالة، إلا أن التصرف النفعي للإدارة قد يجعل دور المعلومات المحاسبية محدداً على أساس دورها في تعظيم المصالح الخاصة للأطراف المتعاقدة.
- 3 - يؤدي الاختيار المحاسبي إلى التأثير في ثروة الأطراف المتعاقدة، إذ تؤدي التغييرات في القواعد المستخدمة لحساب الأرقام المحاسبية إلى تغير توزيع التدفقات النقدية للمنشأة أو ثروة الأطراف الذين يستخدمون هذه الأرقام في عملية التعاقد أو اتخاذ القرارات.
- 4 - السياسات والتسويات المحاسبية التي تؤثر في المصالح الخاصة للإدارة، تخضع لعملية الاختيار المقصود، وذلك في إطار طبيعة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وطبيعة تطبيق أساس الاستحقاق.
- 5 - بالتالي من المتوقع أن يختلف الاختيار المحاسبي من منشأة لأخرى أو من قطاع صناعي لآخر كدالة لطبيعة الترتيبات التعاقدية والمنشأة نفسها.

5-6: فروض النظرية الإيجابية للمحاسبة:

اعتماداً على الافتراضات السابقة، ظهرت النظرية الإيجابية للمحاسبة مكونة من خلال ثلاثة فروض رئيسة، تركز على تفسير الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية في إطار تطبيق تحليلات نظرية الوكالة والنظرية الاقتصادية للعملية السياسية؛ مركزة على السلوك النفعي Opportunistic Behavior في عملية الاختيار الإداري. وقد ربط التنظير الإيجابي تلك الافتراضات بالدور المهم الذي تضطلع به المعلومات المحاسبية في علاقات الوكالة والعلمية السياسية.

5 - 6 - 1: فروض الدور التعاقدية للمحاسبة:

تتحدد طبيعة المنشأة وفقاً للمدخل الإيجابي لنظرية الوكالة بأنها سلسلة من العقود التي لم يعد هدفها تعظيم الربح؛ وإنما أصبح تنظيم الأطراف المتعاقدة معها كونها وحدة قانونية مستقلة. وهذه الأطراف تتصرف وفقاً لمنفعتها الخاصة. وعبر (Watts and Zimmerman 1986, P198) عن هذا المضمون بالقول بأنه "ينظر للمنشأة وفقاً لنظرية العقود على أنها مجموعة أو سلسلة من العقود التي تتم بين أطراف عدة تسعى إلى تعظيم منافعها الخاصة، ويتحقق ذلك من خلال استمرارية المنشأة وزيادة قيمتها، لكن في الوقت نفس هناك دوافع قد تدفع هذه الأطراف للقيام بالأعمال التي قد تخفض من قيمة المنشأة وتؤثر في استمراريته".

ولا تعدُّ فكرة أن علاقة الوكالة يمكن أن تفسر الممارسة المحاسبية جديدة، فقد ناقش (Watts 1977, PP62-63) بأن الدور التعاقدية للمحاسبة يعود إلى فكرة أن للمحاسبة دوراً في التحقق من أمانة وموثوقية الوكلاء الذي عرف بمفهوم Stewardship [وظيفة تمثيل المصالح]، واستخدم لتفسير العديد من القضايا من بينها المحاسبة الإقطاعية Feudal في إنكلترا. ولكن الجديد هو الربط بين نظرية علاقات الوكالة ودور المعلومات المحاسبية بشكل يجعل من الممكن صياغة

فروض متسقة ومترابطة حول الممارسة المحاسبية. وفي الواقع فإن المدخل الإيجابي يعدّ أن الدور التعاقدي للمحاسبة يفسر وجودها وهذفها الرئيس، وأنه من دون وجود تكاليف تعاقدية، لن يكون هناك محاسبة.

وعلى الرغم من وجود عدة عقود بين الأطراف ذات الصلة بالمنشأة، إلا أن النظرية الإيجابية للمحاسبة ركزت على نوعين منها:

1 - عقود مكافآت الإدارة Management Compensation، التي تحدد تعويضات الإدارة ومكافآتها لقاء قيامها بإدارة المنشأة نيابة عن المساهمين، ومن أهم تعويضات الإدارة:

جزء ثابت، لا يعتمد على الأداء المحقق (كالراتب).

الحد الأدنى للمكافآت Bonus.

جزء متغير، وهو ذلك الجزء من تعويضات الإدارة الذي يعتمد على تحقيق أرقام محددة (الربح المحاسبي غالباً).

تأتي أهمية هذه العقود بالنسبة للمحاسبة من أنها تبرم وفقاً لتحقيق أرقام محاسبية معينة، كما أن الإشراف عليها يتم وفقاً لما تحققه المنشأة من نتائج تفصح عنها من خلال القوائم المالية المنشورة. فإذا كان رقم الربح المحاسبي الذي تقرر عنه الإدارة (الوكيل) أقل من الحد الأدنى للمكافآت، فإن مكافآت الإدارة ستكون مساوية للصفر، ومن هنا فإن للإدارة مصالح خاصة بتحقيق أرقام محاسبية محددة.

2 - عقود الدين Debt Covenants التي تتم بين المنشأة والأطراف المقرضة، ومن بينها عقود السندات Bond Covenants؛ وعقود القروض Loan Covenants. وتبدو أهمية هذه العقود ودور المعلومات المحاسبية من خلال حماية أصحاب الديون من تحويل الثروة منهم إلى حملة الأسهم Stockholders، في إطار تعارض المصالح بينهما، فالإدارة قد تقوم ببعض الأفعال أو القرارات التي تحول الثروة من أصحاب الديون إلى حملة الأسهم، مثل:

أ- إجراء توزيعات أو تسويات غير مصرح بها، مثل: تصفية أحد أصول المنشأة وتوزيع العائد منه كتوزيعات أرباح Dividends، أو إعادة شراء أسهم بعلو Premium.

ب- استبدال أصل من أصول المنشأة، وقبول مشاريع مخاطرها أعلى مما يتوقعه أصحاب الديون.

ت- استثمارات مبالغ فيها، مثل الاحتفاظ بالتدفقات النقدية لتمويل مشاريع صافي قيمتها الحالية سالبة.

فقد يظهر تعارض المصالح حول سياسة توزيع الأرباح مثلاً، إذ قد تمثل عقوداً أو سياسات توزيعات الأرباح أحد أساليب تحويل الثروة من أصحاب الحقوق الثابتة (الدين والسندات) إلى أصحاب المطالبات المتبقية (حملة الأسهم)، وذلك من خلال تخفيض الأصول المتاحة لدى المنشأة لمواجهة التزاماتها الثابتة ومن ثم زيادة مخاطر العجز عن سداد حقوق أصحاب السندات، وللتحكم بذلك فإن عقود الدين تتضمن قيوداً على سياسة دفع توزيعات الأرباح [Ahmed et al (P6)].

ويؤدي الدور الرئيس للمعلومات المحاسبية في عقود التوزيعات والتمويل إلى استخدام الأرقام المحاسبية المحققة كقيود في هذه العقود، مثلاً يتم تقييد مدفوعات التوزيعات بأرقام الدخل المحاسبي المحقق، في حين أن عقود التمويل تحد أو تقيّد الدين بنسبة الأصول الثابتة أو المعنوية، بينما تمثل عقود الاستثمار الأكثر اختلافاً وتنوعاً، ولكنها تتضمن قيوداً على تحويل وامتلاكها الأصول أو إخراجها من الإنتاج إلى الشركات التابعة، إضافة إلى أن الحفاظ على نسب محددة في قائمة المركز المالي تقيّد بشكل غير مباشر من سياسة دفع توزيعات الأرباح [Ahmed et al (P6)]. بالتالي يعتبر دور المحاسبة والمعلومات المحاسبية في كتابة هذه العقود والإشراف عليها وسيلة حماية أو وقاية Safeguard لمصالح أصحاب الديون [Bromwich (P325)].

بناءً على ما سبق، وفي إطار حرية الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية، اعتماداً على طبيعة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP، صاغ Watts and Zimmerman (1986, P208, P216) الفرضين الآتيين:

أ- فرض خطط مكافآت الإدارة *Bonus Plan Hypothesis*: "طالما أن شروط هذه العقود تحدد وفقاً لتحقيق أرقام من الربح المحاسبي، فإن الإدارة ستعمل على اختيار الإجراءات المحاسبية التي تزيد من أرباح الفترة الحالية على حساب الفترات المستقبلية، وذلك من خلال اختيار الإجراءات التي تعمل على تحويل أرباح الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية".

ب- فرض عقود الدين *Debt\Equity Hypothesis*: "إن إدارة المنشأة التي يكون لديها قيمة مرتفعة من نسبة الدين على حقوق الملكية، سوف تختار الإجراءات المحاسبية التي تحول الأرباح من الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية".

5 - 6 - 2: فرض تأثير التكاليف السياسية:

يعرف هذا الفرض أيضاً بفرض الحجم *Size Hypothesis*، فقد اعتمدت النظرية المحاسبية على النظرية الاقتصادية للعملية السياسية ودور المعلومات المحاسبية في إطار هذه العملية، لتقديم فرض حول تأثير ذلك في طبيعة الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية.

فالعلمية السياسية تتضمن سياسيين يسعون إلى تعظيم منافعهم الخاصة من خلال عملهم على تحويل الثروة، فالأفراد يتجهون نحو التجمع في مجموعات ضغط *Lobby* لتحقيق مصالحهم، والمجموعات الكبيرة هي الأكثر قدرة على

ممارسة هذا الضغط، وتحقيق مصالحها. ومن هنا فإن المنشآت ذات الحجم الأكبر هي الأكثر تأثيراً واهتماماً من قبل السياسيين والأطراف الأخرى كالحكومة والنقابات، فهذه المنشآت هي التي تحقق أرقاماً مرتفعة من الأرباح مقارنة بالمنشآت الصغيرة، وتكون دائماً موضع اهتمام من قبل السياسيين والحكومة والنقابات التي تعتمد أرقام الربح التي تحققها المنشآت الكبيرة للاستدلال على مؤشرات كثيرة وفي وضع قوانين متعددة كالتضخم، الاحتكار، ووضع السياسات السعرية. ويتم النظر إلى أن الأرباح المحاسبية مرتفعة من خلال مؤشرات متعددة منها: التغيرات في الإجراءات المحاسبية، والاحتكار، واستخدام الأرباح المنخفضة في الفترات السابقة كمعيار Benchmark، والتقلبات في معدلات صرف العملات الأجنبية، والتضخم [Watts and Zimmerman (1986, P223)].

واستخدام المعلومات المحاسبية في إطار العملية السياسية خاصة منها رقم الأرباح المرتفع، سيجعل المنشآت التي تحقق مثل هذه الأرباح (المنشآت الكبيرة) تواجه ضغوطاً أو تكاليف سياسية من خلال العمل على تحويل الثروة منها بإصدار العديد من القوانين والتشريعات مثل: قوانين الضرائب، أو سيلزمها بتحمل أعباء اجتماعية، أو مثلاً ستكون مقياساً في وضع تشريعات وقوانين معينة مثل قانون منع الاحتكار أو غيره. وهذا ما يجعل هذه المنشآت تتحمل تكاليف سياسية Political Costs أكبر مما تتحمله المنشآت صغيرة الحجم؛ وذلك نتيجة للقيود والإجراءات التي قد تفرض عليها مثل الضرائب على أرباحها العالية و القيود على تحديد أسعارها.

ووفقاً لذلك صاغ Watts and Zimmerman (1986, P225) ما عرف بفرض الحجم Size Hypothesis لتفسير الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية:

"مع بقاء العوامل الأخرى على حالها، في المنشآت الكبيرة، هناك احتمال أكبر بأن تختار الإدارة الإجراءات المحاسبية التي تؤجل الأرباح المقرر عنها من الفترات الحالية إلى الفترات المستقبلية".

5 - 7: تقويم مدخل النظرية الإيجابية للمحاسبة:

تعرضت النظرية الإيجابية للمحاسبة كما قدمتها مدرسة Rochester للعديد من الانتقادات منذ بداية الثمانينات من القرن العشرين، يتم تصنيفها بشكل عام إلى انتقادات تتعلق بطرق البحث والتحليل، وانتقادات حول القضايا المنهجية وفلسفة العلم. وقد رد (Watts and Zimmerman 1990) على بعض تلك الانتقادات، إلا أن دراسات متعددة ظهرت بعد ذلك. ونناقش في هذا الجزء لبعض الانتقادات التي توجه للنظرية الإيجابية التقليدية.

أولاً - انتقادات حول الظاهرة المحاسبية:

تتركز هذه الانتقادات في تقييد الممارسة المحاسبية بعملية الاختيار المحاسبية من قبل الإدارة فقط. فقد حدد (Watts and Zimmerman 1986, P2) بأن هذه النظرية تأخذ بمفهوم أكثر اتساعاً للممارسة، إلا أنهما قيّدا تفسير الممارسة والتنبؤ بها فقط في الاختيار المحاسبي في ظل تطبيق فرضية السوق، مما يعني أن الممارسات المحاسبية من قبل المنشآت التي لا تتداول أسهمها في هذه الأسواق مستبعدة من النظرية. يضاف إليه أن النظرية مصممة للتفسير والتنبؤ بالنسبة للمنشآت التي تستخدم طريقة محددة لتقويم الأصول، فهي لا تحدد أي شيء حول الطريقة التي يجب على المنشأة أن تستخدمها. وهذا ما دعا (Chambers 1993, P7) إلى اعتبار نظرية المحاسبة الإيجابية تتعامل فقط مع جزء صغير من الممارسة العملية.

وفي إطار طبيعة الافتراضات المقيدة، فإن سعي منظري المدخل الإيجابي في المحاسبة وراء تفسير طبيعة سلوك أطراف علاقات الوكالة، وليس الممارسة المحاسبية كما هو مفترض. دعا Christenson (1983, PP5-6) إلى تسمية برنامج مدرسة Rochester في المحاسبة بأنه علم الاجتماع للمحاسبة Sociology of Accounting؛ مسترشداً بالنظرية في مجال الكيمياء التي تمثل نظرية للوحدات الكيميائية (الجزئيات، الذرات) وليست نظرية حول سلوك الكيميائيين، وقد رد Watts and Zimmerman (1990, P147) على ذلك بأن رد الفعل الكيميائي موجود من دون الكيميائيين ويمكن دراسته من دون دراسة سلوك الكيميائيين، إلا أنه في المحاسبة لن يكون هناك محاسبة من دون محاسبين ومديرين أو معدي الأرقام. ويرجع ذلك بصفة رئيسة إلى طبيعة المقدمات المنطقية للمدخل الإيجابي الذي يحدد الظاهرة المحاسبية بالاختيار الإداري للسياسات المحاسبية.

ثانياً - التمييز بين المعيارية والإيجابية:

ألزم التنظير الإيجابي المفهوم العلمي للنظرية بالنظرية الإيجابية؛ مميّزاً بينه وبين النظرية المعيارية على أساس أن النوع الأول علمي أو جيد، والثاني ليس علمياً أو غير جيد؛ بالتالي يجب رفضه. وعلى الرغم من أن التمييز بين المعيارية والإيجابية هو أمر ضروري كجانبين للمعرفة، إلا أن الطريقة التي استخدمت في التنظير الإيجابي في المحاسبة للتمييز بينهما لم تستخدم في أي مجال معرفي آخر، لا في الفلسفة ولا في الاقتصاد. فقد فصل بينهما كلٌّ من Keynes (1890) و Friedman (1953) على أساس أن كلاهما علم، ولم ترد عبارة أن المنهجية المعيارية أو العلوم المعيارية لا تصنف ضمن المعرفة العلمية، لا بل فإن Friedman (1953, P5) عدّ أن "علم الاقتصاد المعيارية والفن لا يمكن أن يكونا مستقلين عن علم الاقتصاد الإيجابي، إذ إن أية سياسة من الضروري أن

تعتمد على تنبؤات حول نتائج القيام بشيء معين من دون الآخر.. ولا يمكن فصل العلم المعياري".

من ناحية أخرى، فصلت العلوم المعيارية عن الإيجابية على أساس أن الأولى تتضمن أحكام قيمة تقريرية عرفت بالتالي بأنها مثقلة بالقيمة Value-Laden، والثانية متحررة من القيمة Value-Free، إلا أن طبيعة المدخل الإيجابي في المحاسبة لم يكن خالياً من أحكام القيمة بطبيعتها المعيارية. فقد ناقش (P167, P172) Tinker بأن كل أنواع البحوث المحاسبية وغير المحاسبية مثقلة بالقيمة، وأشار إلى أن الأفكار الأولية للوضعية كما ظهرت عند Comte وآخرون قبله قد ترجمت نسخة مشوهة منها إلى المحاسبة من خلال (1891) Keynes و (1953) Friedman وغيرهما. وفي السياق نفسه ناقش (P329) Whittington بأن (1986) Watts and Zimmerman اعتمدا وبقوة على اعتقادات مسبقة قيدتهما في تحديد الافتراضات والفروض التي اختبارها، محدداً ذلك على مستويين: عند المستوى الأساسي، فإن الفروض أو التساؤلات المطروحة تتضمن أفكاراً مسبقة حول ما هي القضايا المهمة؟؛ وعند مستوى الاختبار التطبيقي، فإن أحكام القيمة يمكن أن تؤثر في اختيار الفروض المحددة. أما (1990, P120) Sterling فقد أوضح بأن منظري الإيجابية كانوا معياريين في وجوه كثيرة، من حيث تشجيعهما للإيجابية، ومن حيث مفهومهم حول وجود الإيجابية عندما تدرس، فقد اعتبروا بشكل تقريرى أو توصيفى بأن كتب المحاسبة ومدرسيها تصف الممارسات العملية بشكل تقريرى، فهم يطبقون الإيجابية بشكل اختياري، أو كما يشير (P329) Whittington بأنهم يكونوا سعداء عندما يستخدمون اقتصاديات الرفاهية للنظرية المعيارية عندما تكون ملائمة لهم.

وقد رد Watts and Zimmerman (1990) على بعض هذه الانتقادات معتبرين بأنه إذا كانت تفضيلات الباحثين والعائد الذين قد يحصلون عليه يؤثر في اختيارهم لموضوع البحث وطريقته والافتراضات المحددة، ففي هذا الحالة فإن الباحثين جميعهم بما فيهم باحثو المدخل الإيجابي منقلوبون بالقيمة. بالنتيجة فإن العلوم يصعب أن تكون متحررة من القيمة، إذ لا بد من وجود بعض من أحكام القيمة، سواء عند اختيار المشكلة المطروحة أو عند تحديد الفروض.

ثالثاً - عدم وضوح الأسس المنهجية التي قام عليها المدخل الإيجابي:

تبرز هذه القضية بوضوح في اختلاف المفاهيم التي قدمت لعناصر البناء المنهجي كالنظرية والفروض من خلال الدراسات التي قدموها في هذا المدخل. فعلى الرغم من ادعائهم الوضعية ورفضهم للمعيارية، إلا أن منظري الإيجابية رجعوا إلى الوضعية في الاقتصاد من خلال (Friedman 1953) ورجعوا إلى معارضي ومنتقدي الوضعية مثل Karl Popper كما سبق ذكره، مما أدى إلى انتقادهم بعدم وضوح الأسس المنهجية التي يركز عليها المدخل الإيجابي.

وقد دعا إلى تسمية عدم الوضوح المنهجي بالمجازفة والمغامرة المنهجية لمنظري الإيجابية في المحاسبة [Boland and Gordon (P145)] الذي بدأ من خلال تعريف النظرية في دراسة (Watts and Zimmerman 1979) بأنها مجموعة من الفروض التي تثبت، وهذا ما يمثل منهج الاستقراء التقليدي الذي انتشر خلال القرن الثامن عشر الذي يعدّ بأن العلم الصحيح يبدأ من البيانات ومن ثم صياغة الفروض واختبارها، وإذا ثبتت فإنها ترقى إلى منزلة النظرية. ثم جاء (Zimmerman 1980) الذي ارتكز وبقوة على (Friedman 1953) - الذي

اعتمد أساساً على (Keynes 1890) - وعرف النظرية بأنها "مجموعة من الفروض التي اختبرت تطبيقاً، ففي الأولى: إن الفروض يجب أن تثبت حتى ترقى إلى مرتبة النظرية، أما في الحالة الثانية: تتطلب فقط أن تكون قابلة للاختبار، وهذا ما دعا إلى القول إن منظري الإيجابية في المحاسبة غير واضحين حول ما هي الوضعية؟.

رابعاً - انتقادات افتراضات النظرية الإيجابية واختبارها:

تتركز هذه الانتقادات حول طبيعة الافتراضات التي أخذ بها المدخل الإيجابي التي تعود إلى الاقتصاد التقليدي المحدث، وجدوى تطبيقها على المحاسبة.

فقد أثار (Demski 1988) العديد من التساؤلات التي لم يجب عنها (Watts and Zimmerman 1990) التي ركزت على جدوى تطبيق الاقتصاديات التقليدية المحدثّة ومدى ملاءمتها في مجال نظرية المحاسبة؛ وذلك من خلال تطبيق مفاهيم، مثل: تعظيم قيمة المنشأة، ومفاهيم القيمة الحالية، وتعظيم الثروة؛ إذ إنها تعمل في إطار الأسواق التامة والكاملة التي يمكن في إطارها حساب أسعار التوازن، ولكن المشكلة الحقيقية تكمن عندما تكون هذه الأسواق غير تامة أو غير كاملة. ففي هذه الحالة فإن الطلب لن يقابل العرض؛ وبالتالي فإن الموكلين لن يستطيعوا تعظيم منافعهم؛ إضافة إلى ذلك ثمة تناقض آخر في الافتراضات التي ارتكزت عليها نظرية المحاسبة الإيجابية؛ إذ افترضت

أن الموكلين يعظمون منافعهم، معتبرة هذا الافتراض محققاً، ولكنها من ناحية أخرى ناقشت فشل الأسواق وتكاليف المعلومات (Lubberink (PP10-11). من ناحية أخرى، اعتمد التنظير الإيجابي على تحليلات نظرية الوكالة التي تعود كنظرية لتفسير وجود المنشأة إلى (Coase (1937، إلا أن (Chambers (1993 عدّ أن Coase قدم تفسير طبيعة المنشأة كبديل ملائم للسوق؛ إذ لاحظ بأن العملية التعاقدية بين الأفراد ستكون مكلفة، بالتالي فإن وجود المنشأة سيخفض من هذه التكاليف سواء كانت تكاليف التعاقد أو الإشراف، وحيث إن المنشأة وجدت، فإنه يجب استبعاد افتراض أن العملية التعاقدية مكلفة.

وقد رد (Watts and Zimmerman (1990 على ذلك بأن الانتقادات المنهجية التي تعرضت لها نظرية المحاسبة الإيجابية فشلت من ناحية اختبار السوق، إذ إن تأثيرها على البحث المحاسبي محدود، فقوة النظرية الإيجابية تعتمد على الدليل العملي الذي أيد فروضها، وأشار إلى نتائج 22 دراسة تطبيقية أيدت تلك الفروض، 21 منها تمت مراجعتها في كتاب نظرية المحاسبة الإيجابية، مما يعني أنه خلال الفترة من عام 1986 حتى 1990 لم تظهر إلا دراسة واحدة فقط مؤيدة لفروض النظرية، ولم يشير إلى نتائج العديد من الدراسات التي لم تظهر نتائجها تأييداً لفروضهما، فقد بينت دراسة Martens and Stevens أن 23 دراسة تطبيقية أيدت الفروض الثلاثة للنظرية من بين 37 دراسة قامت باختبارها.

خامساً - انتقادات حول استخدام مناهج العلوم الطبيعية:

يضاف إلى الانتقادات السابقة أن المدخل الإيجابي للمحاسبة تعرض لانتقادات من خلال سعيه لمحاكاة العلوم الطبيعية وتطبيق مناهج تلك العلوم على الظواهر المحاسبية، حيث هناك العديد من الاعتراضات على استخدام مناهج

العلوم الطبيعية في العلوم الاجتماعية، للأسباب الآتية [القاضي وحمدان، ص 91-92]:

أ- من حيث طبيعة القوانين، تعد القوانين الطبيعية أو الفيزيائية أكثر صدقاً وأكثر قابلية للتعميم، وذلك على خلاف العلوم الاجتماعية حيث تختلف القوانين فيها باختلاف الزمان والمكان.

ب- من حيث طبيعة الظواهر، تستخدم العلوم الطبيعية المنهج التجريبي عن طريق عزل الظواهر الطبيعية اصطناعياً من خلال التجربة والتحكم فيها حتى يتم التوصل إلى تحقيق الظروف المتماثلة مرة بعد أخرى، أم العلوم الاجتماعية، فيصعب التحكم في عزل الظواهر وإخضاعها للتجربة القابلة للتكرار.

ت- من حيث التنبؤ، تقدم القوانين في العلوم الطبيعية علاقات حتمية يمكن الاستفادة منها في التنبؤ، أما التنبؤ في العلوم الاجتماعية فيكون محفوفاً بالمخاطر بسبب تعقد البنى الاجتماعية والتأثير المتبادل بين التنبؤات والحوادث المتتباهاً بها، وكثيراً ما يتطرق التنبؤ إلى خلق الحادثة المتتباهاً بها، بمعنى أن الحادث ما كان ليقع أصلاً لولا التنبؤ، كأن يتتبا المحلل المالي بارتفاع أسعار الأسهم لإحدى الشركات فيعمل المضاربين على شراء أسهم تلك الشركة بما يؤدي إلى ارتفاع السعر، ليس لأن النبوءة كانت ستتحقق بشكل موضوعي وإنما تم الأمر بفعل المضاربين الذين صدقوا النبوءة، ورغبوا في تحقيق المزيد من المكاسب، ولعل هذا يفسر الدور الخلاق لوسائل الإعلام في عالمنا المعاصر.

ث- التفسير، تفسر الحوادث في العلوم الطبيعية تفسيراً كمياً محكماً، ويكون ذلك عن طريق الصيغ الرياضية المحكمة كمياً. أما في العلوم الاجتماعية فيغلب عليها الطابع الكيفي، ولعل هذا السبب الذي يجعل العلوم الطبيعية

تستخدم التعميم عن طريق الاستقراء؛ مما يفسر مقدرة هذه العلوم على الوصول إلى قوانين كلية، وتفسير الحوادث الجزئية على أنها حالات خاصة لهذه القوانين [بوبر، ص35].

وعلى الرغم من أهمية هذه الانتقادات التي قد تحد من الأساس المنهجي للمدخل الإيجابي في بناء نظرية عامة للمحاسبة، إلا أن هذا المدخل قدم شكلاً جديداً للبناء النظري في المحاسبة، وأحدث ثورة في البحث المحاسبي التطبيقي خلال الثمانينيات من القرن الماضي، إلا أنه ومع مطلع التسعينيات من القرن نفسه سرعان ما فقدت النظرية المحاسبية الإيجابية الكثير من لمعانها في ظل تطورات جديدة لا تتوافق مع افتراضات نظرية المحاسبة الإيجابية خاصة فرضية السوق الكفاء، ونموذج تسعير الأصل الرأسمالي. ومع ذلك استمر البحث التطبيقي في إطار الاختيار المحاسبي يشكل جزءاً رئيساً في البحث المحاسبي التطبيقي، ودراسات إدارة الأرباح Earnings Management.

5 - 8: مدخل التعاقد الكفاء لبناء النظرية المحاسبية:

قدمت الفروض الثلاثة للنظرية المحاسبية الإيجابية في إطار افتراض المنفعة الذاتية، حيث إنها تفترض أن الإدارة تختار السياسات المحاسبية لتعظيم منافعها الخاصة من خلال عقود الدين والمكافآت، وتجنب التكاليف السياسية، إلا أن رواد المدخل الإيجابي أشاروا فيما بعد إلى إمكانية صياغة هذه الفروض في إطار افتراض التعاقد الكفاء Efficient Contracting في ظل وجود نظم الرقابة الداخلية التي تتضمن عملية الإشراف من قبل مجلس الإدارة التي تقيد السلوك النفعي للإدارة، وتدفعها نحو اختيار السياسات المحاسبية التي تقلل من التكاليف التعاقدية.

5 - 8 - 1: طبيعة مدخل التعاقد الكفاء وفروضه:

على الرغم من أن نظرية الوكالة تقرر بأن المنشأة هي سلسلة من العقود بين الأطراف ذات المصالح المختلفة، تتصرف بشكل رشيد بدافع تحقيق مصالحها الخاصة في إطار افتراض المنفعة الذاتية Self-Interest، إلا أنها تقول أيضاً إن مصلحة هذه الأطراف تتحقق بتقليل تكاليف الوكالة (الناجمة عن تعارض المصالح) واستمرارية المنشأة وتعظيم قيمتها، وهذا الجزء الأخير يجسد طبيعة التعاقد الكفاء، أو بكلمات أخرى الاختيار المحاسبي الكفاء في إطار الدور التعاقدية للمحاسبة.

يشكل التعاقد الكفاء الإطار المعاصر للتتظير الإيجابي، يشمل بعضاً من التتظير الإيجابي التقليدي، ويتسع في تحديده لتفسير ظاهرة الاختيار المحاسبي، ليقوم على الأفكار الآتية:

أ- مفهوم تكاليف التعاقد نفسها كإطار يتضمن تكاليف الوكالة؛ إضافة إلى عناصر أخرى.

ب- فكرة أن الاختيار المحاسبي يمثل تكنولوجيا للتعاقد الكفاء.

وتعدّ نظرية التعاقد الكفاء أن الإجراءات المحاسبية تمثل جزءاً من خليط أمثل لمجموعة من السياسات التي تخص المنشأة، مثل: سياسات التمويل، والتعويضات، والمبيعات، والإنتاج، والاستثمار. هذه السياسات تسهل من تعظيم قيمة المنشأة. ونقترح النظرية بأن المنشأة تغير من مجموعة الإجراءات المحاسبية الحالية إذا أصبحت غير كفاء. فقد عدّ Watts and Zimmerman (1990, P135) بأن "المحاسبية تؤدي دوراً رئيساً في عملية تخصيص القرارات بين المديرين وقياس أدائهم، ومكافئتهم أو معاقبتهم، فهي تشكل جزءاً رئيساً من

تكنولوجيا التعاقد الكفاء". ومثل التعاقد الكفاء أحد المقدمات الرئيسة لبعض الدراسات الأولية حول الآثار الاقتصادية للاختيار المحاسبي، فقد قامت تلك الدراسات باختبار دوافع الاختيار من بين الطرق المحاسبية نتيجة للعقود الضمنية والصريحة التي تعتمد على الأرقام المحاسبية. في هذا الإطار عدَّ Holthausen (P207) أن منظور التعاقد الكفاء بالنسبة للاختيار المحاسبي يتضمن بأن الطرق المحاسبية دورها مثل شكل التنظيم الذي يتم اختياره أو شكل العقود المكتوبة، سيتم اختيارها لتقليل تكاليف الوكالة بين الأطراف المتعددة المرتبطة بالمنشأة. وتتضمن تكاليف التعاقد كمنظور أكثر اتساعاً من تكاليف الوكالة العديد من العناصر من بينها:

أ- تكاليف الصفقات التي تتضمن تكاليف صفقات السوق (إصدار أسهم جيدة مثلاً)، والصفقات الداخلية للمنشأة، والصفقات المتعلقة بالعملية السياسية (منها تكاليف تجنب مخالفة متطلبات التنظيم الحكومي والضغوط السياسية).

ب- تكاليف أخرى: تكاليف الوكالة، وتكاليف المعلومات، وتكاليف إعادة التفاوض، وتكاليف الإفلاس.

ويتضمن منظور التعاقد الكفاء بالنسبة للاختيار المحاسبي أن الطرق المحاسبية مثلها مثل المنظمة، أو شكل العقود المكتوبة، يتم اختيارها لتقليل تكاليف التعاقد بين الأطراف المختلفة للمنشأة، مما يؤدي إلى تعظيم قيمة المنشأة. فقد حدد Watts and Zimmerman (1990, P134) أن تكاليف الوكالة المستخدمة لتفسير العقود تظهر غالباً في مسارات تعاقدية تختلف عن مشكلة الوكالة النمطية، وتعود الباحثين إلى استخدام مصطلح تكاليف التعاقد بدلاً من تكاليف الوكالة، ومفهوم تكاليف التعاقد وفكرة أن الطرق المحاسبية هي جزء من التكنولوجيا

التنظيمية الكفاء، يؤيدان الدور الرئيس في نظرية المحاسبة الإيجابية المعاصرة"،
وقدما عناصر التكاليف التعاقدية على أنها تتضمن العديد من العناصر من بينها
تكاليف الوكالة.

وتتضمن آليات أو عناصر تكنولوجيا التعاقد الكفاء للمنشأة العديد من الآليات،
منها: هيكل رأس المال، والإنتاج، والاستثمار، وشكل المنشأة، وهيكل العقود،
وتعويضات الإدارة، والمركزية واللامركزية، وسياسات التوزيعات. فاختيار الطريقة
المحاسبية: هو جزء مكمل لهيكل السياسات التنظيمية للمنشأة. وناقشت الدراسات
المحاسبية العديد من المحددات التي تدخل في إطار الاختيار المحاسبي الكفاء،
منها: تجنب تكاليف إعادة التعاقد، وتجسيد الأداء الاقتصادي للمنشأة، وقرارات
الرقابة الداخلية، ودور المحاسبة كمشرّف كفاء على العقود، والحماية من
المخاطر، وتقليل تكاليف الحجز المالي التي تنتج عن ارتفاع الرافعة، وتقليل
التكاليف السياسية.

وبناء عليه، تقوم فروض التعاقد الكفاء لتفسير الاختيار المحاسبي على
الكشف عن العلاقة القائمة بين اختيار الطريقة المحاسبية والآليات أو العناصر
الأخرى لتكنولوجيا التعاقد الكفاء التي تشكل بيئة أو إطاراً يتضمن هذه الآليات
جميعها، وعلاقة هذا الاختيار بتقليل التكاليف التعاقدية. فعندما تتغير البيئة
الداخلية للمنشأة والهيكل التنظيمي لسياستها، أو عندما يحدث تغير في تصميم
المنشأة بشكل عام، فإن اختيار الطريقة المحاسبية هو جزء مكمل لهيكل السياسات
التنظيمية للمنشأة. ووفقاً لهذا المنظور، تعزز الإدارة من تصميم التعاقد الكفاء
من خلال القرارات الداخلية باختيار الطريقة المحاسبية التي تتخذ بشكل مشترك مع
سياسات المنشأة. وعندما يشكل الاختيار المحاسبي جزءاً من تكنولوجيا التعاقد
الكفاء، فإن المتغيرات المستخدمة غالباً لتفسيره والتنبؤ به تكون عوامل داخلية

Endogenous, فتحصل مثلاً تغيرات في الإجراءات المحاسبية بمحاكاة التغيرات في ترتيب فرص الاستثمار للمنشأة، وعقود التعويضات والتمويل والهيكل التنظيمي، والبيئة السياسية. فالإدارة تختار حزمة السياسات التي تتضمن السياسات المحاسبية وسياسة التمويل، والهيكل التنظيمي (بما فيها نظم تقويم الأداء والمكافآت) [Watts and Zimmerman (1990, P135)].

من هنا، فإن فروض الاختيار المحاسبي، تتضمن فروضاً تتعلق بالكشف عن دور أو علاقة اختيار الطريقة المحاسبية وتكاليف التعاقد، وفروضاً تتعلق بالكشف عن العلاقة بين اختيار هذه الطريقة والسياسات الداخلية الأخرى للمنشأة، وذلك لتفسير ظاهرة الاختيار المحاسبي كتكنولوجيا للتعاقد الكفاء، وتعظيم قيمة المنشأة بالنتيجة. لذلك تقوم فروض الاختيار المحاسبي في إطار التعاقد الكفاء على المحددين الآتيين:

- أ- اختيار الطريقة المحاسبية يؤدي إلى تقليل تكاليف التعاقد.
- ب- اختيار الطريقة المحاسبية يؤدي إلى تعظيم قيمة المنشأة.

ومن خلال دراسة طبيعة التعاقد الكفاء والاختيار المحاسبي وفقاً للمدخل الإيجابي ناقش التنظير الإيجابي المعاصر فرضين رئيسيين لدور الاختيار المحاسبي في تقليل التكاليف التعاقدية يمثلان امتداداً للنظرية الإيجابية التقليدية، ويتعلقان بدور الاختيار المحاسبي في تقليل تكاليف الوكالة، وتقليل التكاليف السياسية، وذلك على الرغم من أن تلك التكاليف تتضمن أنواعاً متعددة أخرى.

فتختار الإدارة الطرق المحاسبية لتجنب مخالفة عقود الدين، حيث يتم استخدام الأرقام المحاسبية في هذه العقود كتابة وإشرافاً، ولذلك فإن الإخلال بشروط هذه العقود يؤدي إلى تحملها تكاليف. وقد اختصر Watts and Zimmerman

(P216, 1986) متطلبات عقود الدين بنسبة الدين إلى حقوق الملكية كمعيار أساسي لاختيار الإدارة للطرق المحاسبية، بحيث إن:

"إدارة المنشأة التي يكون لديها نسبة مرتفعة من نسبة الدين إلى حقوق الملكية، سوف تختار الإجراءات المحاسبية التي تحول الأرباح من الفترات المستقبلية إلى الفترة الحالية".

أما بالنسبة لعلاقة الاختيار المحاسبية بتقليل التكاليف السياسية، فتقوم على الكشف عن دور الاختيار المحاسبي في إطار العلاقة بين حجم المنشأة وحجم الضغوط السياسية التي تتعرض لها. فالمنشآت الكبيرة هي التي تكون موضع اهتمام من قبل السياسيين والحكومة، حيث يطلق عليها منشآت بارزة سياسياً *Political Visible*، فهي تتعرض لضغوط سياسية قد ينتج عنها تكاليف تسمى بالتكاليف السياسية *Political Costs*. وحتى تتجنب الإدارة هذه التكاليف فإنها ستختار الطرق المحاسبية التي تحول الأرباح من الفترات الحالية إلى الفترات المستقبلية. وفي ظل المرحلة المعاصرة لم يتغير الأساس النظري لهذا الفرض عما هو الحال عليه في الفترات السابقة. حيث إنه [W&Z(1986, P225):

"مع بقاء العوامل الأخرى على حالها، في المنشآت الكبيرة، هناك احتمال أكبر أن تختار الإدارة الإجراءات المحاسبية التي تؤجل الأرباح المقرر عنها من الفترات الحالية إلى الفترات المستقبلية.

إلا أن هذا الفرض لم يربط بطريقة مباشرة بين حجم المنشأة وحجم الأرباح المقرر عنها، فقد يبدو من الضروري وضع حدود أكثر وضوحاً، من خلال الأخذ بالحسبان حجم الأرباح المحاسبية التي يقرر عنها وعلاقتها بالهدف الرئيسي للفرض، ألا وهو تفسير الاختيار المحاسبي لتجنب التكاليف السياسية. بالتالي يمكن إعادة صياغة فرض الحجم كما الآتي:

"مع بقاء العوامل الأخرى على حالها، فإنه كلما زاد حجم المنشأة، قد تختار الإدارة الطرق المحاسبية التي تؤول الأرباح الحالية للفترات المستقبلية، طالما أن الأرباح المحاسبية في الإطار الذي يجعل المنشأة بارزة سياسياً.

إلا أن وضع الفرض بهذا الشكل قد يضع قيوداً تطبيقية، فقد لا يمكن تحديد قيود وإطار البروز السياسي للمنشأة، إلا أنه ومن ناحية أخرى فإن التنظير الإيجابي بوضعه لهذا الفرض، فإنه افترض - وبشكل مسبق - أن هذه المنشآت بارزة من الناحية السياسية، ولذلك فإن وضع هذه العبارة في صلب الفرض قد لا يكون قيوداً، بقدر ما هو استنباط من افتراض أولى.

وتقوم الفروض الأخرى لتفسير الاختيار المحاسبي وفقاً لمنظور التعاقد الكفاء، على أن تغيير الطريقة المحاسبية يتم بمحاكاة التغييرات التي تحدث في البيئة الداخلية، كما هو الحال في فرص الاستثمار، وقرارات الرقابة الداخلية، وسياسة التوزيعات، أو تجنب التعرض للمخاطر، أو غيرها من السياسات التي تعمل على تعظيم قيمة المنشأة.

وقد ناقشت دراسات المدخل الإيجابي العلاقة بين فرص الاستثمار والاختيار المحاسبي، ليس فقط كمثال لمحددات الاختيار المحاسبي الكفاء، وإنما لأن فرص الاستثمار ترتبط بالعديد من الآليات أو السياسات الأخرى التي يعتبرها المدخل الإيجابي تدخل في إطار التعاقد الكفاء. فتوصف الطبيعة الأساسية للمنشأة، كما يجسدها ترتيب فرص الاستثمار بأنها حزمة من قرارات متعددة تتعلق بالاختيار المحاسبي، والتمويل، وهيكّل الملكية، ومكافآت الإدارة [Emanuel, P157]. ولذلك فإن علاقته مع الاختيار المحاسبي تجسد وبشكل كبير علاقته مع هذه

المحددات، وقد يكون هذا سبباً رئيساً في الاختلاف على تحديد طبيعة فرص الاستثمار ومفهومها في البحث التطبيقي.

ففي ظل افتراض التعاقد الكفاء، يعتبر اختيار الطريقة المحاسبية دالة لفرص الاستثمار أمام المنشأة أو الإدارة. وإذا كان الأمر كذلك، يجب تحديد ماهية هذه الفرص وعناصرها الرئيسية، وطبيعة الاختيارات المحاسبية المرتبطة بكل منها، مما يعني أن فرصاً معينة تتوافق مع طرق محاسبية معينة. وسيكون التفسير بأن تغيير الطريقة المحاسبية يتم وفقاً لترتيب فرص الاستثمار بطريقة تؤدي إلى تعظيم قيمة المنشأة. بالتالي يمكن صياغة هذا الفرض كالآتي:

"تختار الإدارة الطريقة المحاسبية وفقاً لوضع أو ترتيب فرص الاستثمار المتاحة أمام المنشأة".

وإذا ما حدد مفهوم فرص الاستثمار على أساس معدل نمو المنشأة، فإنه في المنشآت ذات معدل النمو الأكبر من المتوقع أن تختار الإدارة الطرق والسياسات المحاسبية التي تمهد الأرباح، حيث إن ارتفاع نسب نمو المنشأة سيؤدي إلى زيادة تقلب الأرباح المحاسبية (ارتفاع المخاطر)، ولذا:

"عندما يكون معدل نمو المنشأة كبير إلى درجة يحدث تقلباً في الأرباح، من المتوقع أن تختار الإدارة الطرق المحاسبية التي تقلل من أرباح الفترة الحالية".

ويتم ذلك من خلال رسملة تكاليف البحوث والتطوير، إذا كانت هذه التكاليف محدداً لفرص الاستثمار، أو اختيار طرق الاستهلاك المتناقص إذا كانت الأصول موضع الاستخدام تستخدم كمحدد لفرص الاستثمار.

أما إذا أخذنا المحددات الأخرى، فإن الفروض ستكون على أساس الكشف عن علاقة الاختيار المحاسبي وهيكل الملكية، وسياسة التوزيعات، حيث ناقش

الباحث الفروض المتعلقة بتعويضات الإدارة ونسبة الدين. والتنتظير الإيجابي لم يتعرض لهذه المحددات بشكل مفصل، وإنما تم دراستها في إطار إدارة الأرباح. وبالنتيجة فإن فروض الاختيار المحاسبي في إطار التعاقد الكفاء، تقوم على المحددين الآتيين:

أ- اختيار الطريقة المحاسبية يؤدي إلى تقليل تكاليف التعاقد.

ب- اختيار الطريقة المحاسبية يؤدي إلى تعظيم قيمة المنشأة.

ولكن المعادلة الصعبة عند الأخذ بمنظور التعاقد الكفاء هي في كيفية التوفيق بين فرضية سعي الإدارة إلى تعظيم منافعها من خلال الاختيار النفعي للسياسات المحاسبية، من دون أن ينتج عن ذلك إضرار بمصالح الأطراف الأخرى وحدوث عملية تحويل للثروة منهم إلى الإدارة. ولحل هذه المعادلة، يعدّ التعاقد الكفاء لتفسير الاختيار المحاسبي في عقود المكافآت، بأنه وعلى الرغم من أن الاختيار الاستتسابي للسياسات المحاسبية من قبل الإدارة قد يزيد من ثروتها، إلا أن هذه الاختيار قد يحسن أيضاً من توافق مصالحها مع مصالح حملة الأسهم. ويتم ذلك من خلال آليات متعددة أبرزها:

أ- زيادة الأرباح المحاسبية المقرر عنها وتعظيم قيمة المنشأة، بما يؤدي إلى

زيادة ثروة الأطراف جميعها من دون حدوث عمليات تحويل للثروة.

ب- تجنب مخالفة عقود التوزيعات من خلال القيود العديدة التي توضع في

هذه العقود؛ لتجنب حدوث تحويل للثروة من أصحاب الدين إلى حملة

الأسهم.

ت- يقيد افتراض التصرف الرشيد من قبل الأطراف جميعها من السلوك النفعي

للإدارة.

5 - 8 - 2: المقدمات المنطقية لمدخل التعاقد الكفاء:

يمكن تحديد المقدمات المنطقية للنظرية الإيجابية وفق مدخل التعاقد الكفاء القائم على تحديد دور الاختيار المحاسبي في تقليل التكاليف التعاقدية، كونه اختياراً كفوفاً من ناحية تقليل هذه التكلفة في ما يأتي:

1 - المنشأة هي وسيلة للتعاقد الكفاء، وتتضمن العديد من الآليات التي تفعل من دور المنشأة كوسيلة كفاء للتعاقد (من ناحية التكلفة)، وكبديل عن فشل آليات السوق.

2 - دور المحاسبة (الاختيار المحاسبي من منظور التنظير الإيجابي)، يقوم على أساس كونها آلية للتعاقد الكفاء، تسهم في تعظيم قيمة المنشأة من خلال دورها في تقليل تكاليف التعاقد.

3 - تحدد طبيعة مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال أطراف العملية التعاقدية بالمنظور الإيجابي للتعاقد الكفاء.

4 - الاختيار المحاسبي الذي يخضع لقرارات الإدارة يكون كفوفاً إذا ما كان يقلل من التكاليف التعاقدية ويعظم من قيمة المنشأة. أو بكلمات أخرى تختار الإدارة الطرق والسياسات المحاسبية التي تقلل من تكاليف التعاقد، والمجموعة التي تخضع لعملية الاختيار الكفاء تسمى المجموعة الكفاء أو المقبولة.

5 - بالنتيجة، يختلف الاختيار المحاسبي كدالة للسياسات والآليات الأخرى، التي يشكل الاختيار المحاسبي جزءاً من هيكلها التنظيمي: كالقرارات المتعلقة بالرقابة الداخلية أو ترتيب فرص الاستثمار.

6 - بالتالي من المتوقع أن يوجد أساس الاستحقاق؛ لأنه جزء من تكنولوجيا تعاقدية كفاء.

5 - 9: مفهوم إدارة الأرباح Earnings Management:

تقدم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP مرونة تتجسد بتعدد البدائل المتاحة للمعالجة المحاسبية لبعض الصفقات والعمليات، نظراً لاختلاف العمليات المالية واختلاف الظروف المحيطة بها. وتتضمن عملية إعداد التقارير المالية الاختيار من بين تلك البدائل المتاحة وفق GAAP؛ إضافة إلى استخدام التقديرات والأحكام الشخصية في تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية.

تحدث إدارة الأرباح عندما تستخدم الإدارة أحكامها وتقديراتها في عملية إعداد القوائم المالية وهيكل الصفقات لتغيير الأرقام المفصح عنها في التقارير المالية (خاصة رقم الأرباح)، إما لتضليل حملة الأسهم حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة أو للتأثير في نتائج بعض العملية التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية.

بذلك تتضمن ممارسات إدارة الأرباح محاولة التقرير عن رقم للأرباح يتطابق أو ينسجم مع رقم مستهدف. هذا الرقم المستهدف محدد من قبل الإدارة نفسها أو من خلال تنبؤات المحللين مثلاً، أو قد يحدد على أساس تحقيق سلسلة مستقرة من الأرباح كما هو الحال في تمهيد الدخل أو غير ذلك.

ويذكر الأدب المحاسبي بالمفاهيم والتعاريف المقدمة لتحديد مضمون إدارة الأرباح، إلا أننا نرى تقديم هذا المفهوم من خلال ثلاثة تعاريف تُعد الأكثر شهرة في الأدب المحاسبي، فقد عرفها (Scott, 1997, P352) بشكل يبرزها في إطار الاختيار المحاسبي، بأنها "عملية اختيار السياسات المحاسبية من قبل المنشأة من أجل تحقيق أهداف إدارية محددة". كما عرفها (Healy and Wahlen, 1999, P368) في سياق عملية وضع المعايير المحاسبية على أنها "استخدام الإدارة لأحكامها الخاصة في عملية التقرير المالي والقيام بالصفقات بهدف تغيير التقارير المالية إما لتضليل أصحاب المصلحة فيما يتعلق بالأداء الاقتصادي الأساسي للمنشأة، أو للتأثير في نتائج العملية التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية

التي يقرر عنها"، ويبرز هذا التعريف طبيعة إدارة الأرباح في علاقتها بمدخل النظرية الإيجابية. إلا أن التعريف الأكثر شهرة لإدارة الأرباح في أدبيات المحاسبية قدمه (Schipper 1989, P92)، حيث عرفها بأنها "تدخل ذو مغزى في عملية التقرير المالي الخارجية، بنية الحصول على مكاسب خاصة، وليس بغرض تسهيل عملية التشغيل الحيادي لهذه التقارير".

بذلك يمكننا أن نحدد وجهين لممارسات إدارة الأرباح، تتمثل الوجهة الأولى بالمرونة التي تتيحها المحاسبة إذ ترتبط إدارة الأرباح بالاختيار المحاسبي فهي تتطلق من الحرية المتاحة للإدارة في اختيار الإجراءات المحاسبية واستخدام التقديرات المحاسبية المحددة وفقاً لأساس الاستحقاق Accruals، بحيث يؤدي تدخل الإدارة إلى التقرير عن الأرباح بشكل مختلف عنه في حالة عدم تدخلها. ومن الوجهة الثانية هناك دوافع تدفع الإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح.

من ناحية أخرى، تتميز إدارة الأرباح عن المدخل الإيجابي بعدم تركيزها على استخدام طبيعة العلاقات التعاقدية بين الأطراف المرتبطة بالمنشأة كأساس لوجود المحاسبة وأهدافها فقط، إذ إنها تناقش العديد من الدوافع التي تقف وراء ممارسات إدارة الأرباح، تمثل الدوافع التعاقدية أحد أنواعها، وتركز على قياس إدارة الأرباح من خلال استخدام التسويات المحاسبية المطلوبة وفقاً لأساس الاستحقاق Accruals بشكل استنبائي Discretionary بشكل يسهم في تقويم أساس الاستحقاق الذي يشكل حجر الزاوية في المحاسبة.

وتعد إدارة الأرباح من المجالات التي تلقى اهتماماً على المستويات العملية والتنظيمية. ويقوم مفهومهما في الممارسة العملية على خضوع أرقام الربح المحاسبية لعملية تضليل وتحريف جوهري، وينظر إليها الممارسون والقائمون على التنظيم بأنها عملية تحريف ومثيرة للكثير من المشاكل.

وتتقف مجموعة من العوامل المشتركة وراء إدارة الأرباح، تمكن الإدارة من امتلاك مجموعة من الآليات والأدوات للتدخل في التقرير المالي. وتتحدد هذه العوامل بشكل رئيس بكل من موقع الإدارة في المنشأة، وطبيعة أساس الاستحقاق في المحاسبة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP، كما يأتي:

أ- الإدارة - من خلال موقعها في المنشأة - لديها معلومات خاصة Private Information قد لا تكون متاحة للغير من الأطراف الخارجية، مما يسمح بحدوث عدم تماثل المعلومات Asymmetry Information بينها وبين تلك الأطراف.

ب- كما أن الإدارة تمارس عملها كوكيل عن المساهمين أو عن أصحاب المصلحة، ويتم الاعتماد على الأرقام المحاسبية - خاصة الأرباح - لإبرام عقود مكافآت الإدارة والإشراف عليها. ومن هنا فإن للإدارة مصالح خاصة من وراء تدخلها في عملية التقرير المالي.

فعدم تماثل المعلومات ودوافع المصلحة الخاصة يُعدّان من العوامل الرئيسة التي تساهم في نشوء إدارة الأرباح.

ما يجب الإشارة إليه في هذا المقام أن مهنة المحاسبة أصدرت العديد من التشريعات التي تعمل على ضبط عملية اختيار السياسات المحاسبية والمحاسبة عن تغيير تلك السياسات. فقد صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) الذي حمل عنوان: "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". لوضع الإرشادات التي يجب تطبيقها في الواقع العملي عند اختيار السياسات المحاسبية وحدوث تغيير في السياسات المحاسبية وبشكل يعمل على المحافظة على خصائص الجودة المرغوبة للمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية، وبما

يعمل على تحقيق الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية. وحدد المعيار المذكور القواعد التالية بشأن اختيار السياسات المحاسبية:

1 - مصادر اختيار السياسات المحاسبية:

عرف المعيار السياسات المحاسبية على أنها تلك المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد البيانات المالية وتقديمها. وهنا:

- أ- تحدد السياسات المحاسبية المطبقة على البنود عن طريق:
 - تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (نصوص المعايير).
 - الإرشادات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تبين تلك الإرشادات إذا ما كانت إلزامية أم لا، فالإرشادات التي تشكل جزءاً أساسياً من معايير المحاسبة الدولية تُعدُّ إلزامية، أما الإرشادات التي لا تشكل جزءاً أساسياً من المعايير فلا تعتبر إلزامية.
- ب- في حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي أو تفسير للتطبيق يجب على الإدارة أن تستخدم أحكامها وتقديرها لوضع سياسة محاسبية وتطبيقها يؤدي إلى معلومات توصف بأنها:
 - ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات.
 - موثوقة، وذلك من حيث إن البيانات المالية:
 - تمثل الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية بصدق.
 - تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وطبيعة هذه المعاملات وليس مجرد الشكل القانوني.
 - حيادية (خالية من التحيز).
 - حكيمة.
 - كاملة من كافة جوانبها المهمة.

ويمكن للإدارة أن تطبق سياسة محاسبية من أحدث الإصدارات الصادرة من هيئة مهنية تصدر معايير محاسبية، وتستخدم إطار مماثل عند إصدارها لمعاييرها. وإذا تم حدوث تعديل في هذا الإصدار واختارت المنشأة تغيير سياستها المحاسبية، فإن هذا التغيير يعامل ويفصح عنه كتغيير طوعي في السياسات المحاسبية.

2 - ثبات السياسات المحاسبية:

تقوم المنشأة باختيار سياستها المحاسبية وتطبيقها بثبات وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى ما لم يشترط أي معيار أو تفسير يسمح بتبويب البنود وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة. وإذا ما سمح أو تطلب هذا المعيار أو التفسير مثل هذا التبويب يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بثبات على كل مجموعة.

3 - متى يسمح للمنشأة بالتغيير في السياسات المحاسبية:

يجب أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على مقارنة القوائم المالية لعدد من الفترات الزمنية للمنشأة، والتعرف إلى اتجاهات موقفها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. ومن ثم يكون من الضروري تطبيق السياسات المحاسبية نفسها في هذه الفترات الزمنية المختلفة ما لم يستوف التغيير في السياسات المحاسبية الاشتراطات والأسس الآتية:

- أ- إذا طلب أي معيار أو تفسير إجراء هذا التغيير.
- ب- أو إذا كان مثل هذا التغيير يفضي إلى قوائم مالية تقدم معلومات موثوق بها وأكثر ملاءمة عن تأثير المعاملات والأحداث الأخرى في المركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة.

5 - 10: آليات إدارة الأرباح وأساليبها:

تتركز آليات ممارسات أنشطة إدارة الأرباح وأساليبها على محورين رئيسيين، هما: الإيرادات والمصاريف، إذ إنهما يمثلان طرفي معادلة قياس الربح. لذلك نجد هذه الأساليب تدور في فلك الاعتراف بالإيرادات والمصاريف وقياسهما:

أولاً - الاعتراف بالإيراد:

التركيز الرئيس لأنشطة الاعتراف بالإيراد ضمن ممارسات إدارة الأرباح هو الاعتراف بالإيرادات بشكل مبالغ فيه أو أقل مما يجب للوصول إلى رقم الربح المطلوب.

يتم الاعتراف بإجمالي الإيراد من عقود خدمات يمتد لسنوات عدة خلال سنة تقديم الخدمة. من أمثلة ذلك:

- أ- الاعتراف بالإيراد من بيع البضاعة عند شحن البضاعة إلى الزبون.
- ب- بقاء السجلات والدفاتر المحاسبية مفتوحة حتى الأسبوع الأول من الربع التالي من أجل تسجيل بعض الإيرادات الإضافية التي تتم في ذلك الأسبوع.

ولعل موضوع الاعتراف بالإيراد من الموضوعات الجوهرية في الممارسة المحاسبية، حيث ورد كأول مبدأ محاسبي في النسخة الأولى من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP عام 1933، حيث تضمن أن يتم الاعتراف بالإيراد على أساس البيع، كما أفردت معايير المحاسبة الدولية معياراً مستقلاً للاعتراف بالإيراد وهو المعيار رقم "18" الذي حمل عنوان "الإيراد" الذي عرّف الإيراد على أنه "الدخل الذي ينشأ في نطاق ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية

ويشار إليه بمسميات عديدة منها: المبيعات، والأتعاب، والفوائد، وأرباح الأسهم، والإتاوات". وعدّ المعيار المذكور أن القضية الأساسية في المحاسبة عن الإيراد هي "تحديد متى يتحقق الإيراد"، حيث يتحقق الإيراد عندما يكون هناك توقع كافٍ بأن هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة، وأنه يمكن قياس قيمة هذه المنافع بطريقة يعتمد عليها، ويحدد هذا المعيار الحالات التي تتوافق مع هذه القاعدة، وبالتالي يتم إثبات الإيراد المتعلق بها بالدفاتر" [راجع من المعيار المحاسبي الدولي رقم (18)].

إلا أن الممارسة العملية تتطوي على الكثير من التعقيدات فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد، فهناك أكثر من قاعدة للاعتراف بالإيراد، من بينها:

أ- تطبيق الأساس النقدي في الاعتراف بالإيراد كما في حالة المبيعات التأجيلية، أو تطبيق أساس الاستحقاق كما في حالة مبيعات البضاعة مثلاً.

ب- الاعتراف بالإيراد الناشئ عن بيع البضاعة يتم وفق شروط تتضمن الكثير من التساؤلات واستخدام الأحكام، فقد حدد المعيار المذكور أنه يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع بضائع إذا تم الوفاء بالشروط الآتية جميعها:

- أن تقوم المنشأة بتحويل مخاطر ملكية السلع ومنافعها إلى المشتري.
- ألا تحتفظ المنشأة بعلاقة إدارية مستمرة إلى الحد المرتبط عادة بوجود الملكية، ولا بالرقابة الفعالة على السلع المباعة.
- يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق.
- من المحتمل حدوث تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.

- إمكانية قياس التكاليف التي تحملتها أو ستحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق.

ت- تطبيق نسبة الإنجاز في عقود الخدمات كما يتطلب المعيار رقم "18"، واستخدام التقديرات والأحكام في تحديد نسبة الإنجاز، إذ أقر المعيار بوجود أكثر من طريقة لتحديد نسبة الإنجاز أو الإتمام، يمكن للمنشأة استخدام الطريقة التي تحدد بدرجة مقبولة الخدمة التي تم تأديتها، واعتماداً على طبيعة الخدمة المؤداة قد تتضمن الطريقة التي يمكن استخدامها ما يأتي:

- حصر الأعمال المنفذة.
- حساب نسبة الخدمات التي تم أدائها حتى تاريخه إلى إجمالي الخدمات الواجب أدائها.
- حساب نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للمعاملة.
- ولأغراض التطبيق العملي، عدّ المعيار أنه عندما يتم إنجاز الخدمات عن طريق تنفيذ عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة محددة من الوقت، يجب الاعتراف بالإيراد بطريقة القسط الثابت خلال الفترة المعنية، ما لم يوجد دليل بأن هناك طريقة أخرى تعبر بصورة أفضل عن مستوى الإتمام، وعندما يكون عملٌ معينٌ أكثر أهمية من الأعمال الأخرى، فإنه يجب تأجيل الاعتراف بالإيراد إلى أن يتم استكمال هذا العمل المهم .

ثانياً - توقيت النفقات التشغيلية:

يمكن أن تتم أنشطة إدارة الأرباح من خلال توقيت النفقات التشغيلية، أو الاعتراف ببعض البنود لتكون من ضمن النفقات التشغيلية بحيث يتم إنفاقها في فترة حدوثها أو رسملتها وإدراجها ضمن الأصول، ليتم توزيع تكاليفها على عدد من الفترات. ومن أمثلة أنشطة إدارة الأرباح المرتبطة بالنفقات:

أ- رسملة بعض المصاريف التي تصنف ضمن المصاريف التشغيلية والتقارير عنها ضمن الأصول في الميزانية، كما هو الحال في بعض أنشطة البحث والتطوير.

ب- اتباع شروط ائتمانية مخففة من أجل زيادة المبيعات في الوقت نفسه الذي لا يتم فيه تعديل السياسات المتبعة في تحديد مخصص الديون المشكوك فيها.

ت- تأجيل بعض المصاريف إلى الفترة أو الفترات القادمة من أجل تقليل المصاريف عن هذه الفترة، كما هو الحال في تأجيل بعض عمليات الصيانة إلى العام القادم.

ث- تأجيل الاعتراف بالمخزون المتقادم إلى الوقت الملائم للإدارة لممارسة أنشطة إدارة الأرباح.

ج- إجراء تقديرات متفائلة للعمر الاقتصادي للأصول غير المتداولة بما يؤثر في قيمة الاستهلاك السنوي والأرباح السنوية.

وقد تضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) [الأصول غير الملموسة] تقييد الممارسات المحاسبية المطبقة بشأنها المعالجة المحاسبية لبعض الأصول الملموسة التي قد تتضمن ممارسات أنشطة إدارة الأرباح، من أمثلة ذلك:

أ- معالجة تكاليف أنشطة البحوث والتطوير: فهل يتم معالجتها كنفقات جارية أو يتم رسملتها. وقام المعيار بالتمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير،

معتبراً أن عملية البحث هي: "فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل اكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة". معتبراً أنه في مرحلة البحث لمشروع ما، لا يمكن للمنشأة إظهار وجود الأصل غير الملموس الذي سيولد المنافع المستقبلية، ولذلك يتم الاعتراف بنفقات التطوير دائماً على أنه مصروفات يتم تحملها. وبالتالي يجب عدم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ناتج عن عملية البحث (أو ناتج عن مرحلة البحث لمشروع داخلي). ويجب الاعتراف بالإنفاق على البحث على أنه مصروف داخلي يتم تحمله. من أمثلة أنشطة البحث:

- الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة.
- البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى، وتقويمها وإجراء اختبار نهائي لها.
- البحث عن بدائل للمواد والأدوات والمنتجات والأنظمة والخدمات.
- وضع وتصميم وإجراء اختبار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.
- ب- أما مرحلة التطوير فتتضمن تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها سابقاً أو المعرفة الأخرى لخطوة أو نموذج يتعلق بإنتاج مواد أو أدوات أو منتجات، أو عمليات وأنظمة وخدمات جديدة أو محسنة بشكل ملموس قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري. من الأمثلة على أنشطة التطوير:
 - تصميم نماذج أولية وبناءها واختبارها سابقة للإنتاج أو لما بعد الاستعمال.
 - تصميم الأدوات وأجهزة التثبيت والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة.

- تصميم مصنع تجريبي وإنشاؤه وتشغيله ليس على نطاق مجد اقتصادياً للتشغيل التجاري.
- تصميم واختبار بديل تم اختباره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة.
- ت- ويجب الاعتراف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي. إذا أمكن للمنشأة بيان ما يأتي:
- الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متاحاً للاستعمال أو البيع.
- النية بإكمال الأصل غير الملموس واستعماله أو بيعه.
- القدرة على استعمال أو بيع الأصل غير الملموس.
- وجود سوق محتملة لإنتاج الأصل أو فائدة الأصل إذا كان سيتم استخدامه داخلياً.
- توافر الموارد المالية والفنية لإكمال تطوير واستعمال أو بيع الأصل.
- القدرة على قياس الإنفاق الذي يعزى إلى الأصل خلال مرحلة تطويره بشكل موثوق.
- ث- معالجة نفقات التأسيس، الحملات الإعلانية الكبيرة، حيث كانت الممارسة المحاسبية تقوم على استهلاكها على مدى فترة من ثلاث إلى خمس سنوات، إلا أن المعيار رقم (38) طلب معالجتها كنفقات جارية، إذ اقتضى المعيار المذكور معالجة التكاليف جميعها على العنصر غير الملموس كنفقات جارية، ما لم تلبّ شروط الاعتراف ومعايير كجزء من اندماج الأعمال ولا يمكن تحديدها بشكل منفصل، وشملت الأمثلة التي ذكرها الآتي:
- النفقات على أنشطة البداية (نفقات ما قبل التشغيل).

- النفقات على التدريب.
- النفقات على الأنشطة الإعلانية والترويجية.
- النفقات على إعادة تحديد موقع أو إعادة تنظيم جزء من المنشأة أو كاملها.

ثالثاً - افتراضات غير واقعية لتقدير الالتزامات:

قد تعتمد إدارة المنشأة إلى استخدام افتراضات غير واقعية لتقدير الالتزامات بما يُمكن من التأثير في رقم الأرباح، ولعل تشكيل مخصصات الالتزامات أبرز أنواع تلك الممارسات، كما هي الحال في تشكيل مخصص الدعاوى القضائية أو مخصصات الضمان أو غيرها.

في هذا السياق جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) بعنوان: " المخصصات، الالتزامات، والأصول المحتملة"، وجاء في مقدمة المعيار أنه يعمل على وصف القواعد المتعلقة بالاعتراف بالمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة وقياسها، ويقضي تقديم إفصاحات في المرفقات بشكل يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من إدراك طبيعتها وتوقيتها ومبالغها، معتبراً أنه وقبل صدور هذا المعيار كان بإمكان المنشآت في ظل غياب قواعد واضحة للاعتراف والقياس، الاعتراف بمخصصات بمبالغ كبيرة في قائمة الدخل بشكل يمكنها من التلاعب بالأرباح المقرر عنها [راجع مقدمة المعيار المحاسبي الدولي رقم (37)].

رابعاً - القيام بأفعال حقيقية أو واقعية:

قد تكون ممارسات إدارة الأرباح من خلال القيام بأفعال حقيقية تؤثر في رقم الأرباح حيث يتم الوصول إلى الرقم المستهدف، وهنا قد لا ينظر إلى ممارسات إدارة الأرباح على أنها مضللة، كما في حالة قيام الإدارة بتأجيل بعض

الصفقات أو العمليات إلى نهاية الفترة، فإذا كان رقم الأرباح المتوقع التقرير عنه يحقق الرقم المستهدف، لا يتم القيام بهذه الأفعال، أما إذا كان لا يصل إلى الرقم المطلوب فيتم القيام بهذه العمليات. من أمثلة ذلك تأجيل بعض صفقات المبيعات أو المشتريات إلى نهاية الفترة، وتقرير إذا ما كان يجب القيام بها أم لا في ضوء رقم الأرباح المتوقع.

5 - 11: دوافع ممارسات أنشطة إدارة الأرباح:

يوجد العديد من الدوافع وراء ممارسات إدارة الأرباح Earnings Management Motivations من قبل الإدارة تدفع الإدارة إلى العمل على زيادة الأرباح أو تخفيضها عما يجب أن تكون عليه. فزيادة الأرباح تتضمن المبالغة في الإيرادات والمكاسب، والتقليل من المصاريف والخسائر، والعكس صحيح؛ إذ يكون الهدف تخفيض الأرباح المقرر عنها من خلال تقليل الإيرادات والمكاسب أو المبالغة في المصاريف والخسائر.

تركز دوافع إدارة الأرباح في معظمها على نفعية الإدارة ودوافع عدم تماثل المعلومات. فالإدارة تمارس أنشطة إدارة الأرباح مثلاً قبل القيام بعروض الأسهم أو لزيادة تعويضاتها المحددة في شكل خيارات الأسهم، كما تستخدمها لزيادة مكافآتها، وتجنب مخالفة عقود الدين، كما يمكن أن تستخدمها لإيصال معلومات ملائمة حول أداء المنشأة المتوقع. ومن هنا يمكن تقسيم دوافع إدارة الأرباح إلى ما يأتي:

5 - 11 - 1: دوافع سوق الأوراق المالية لإدارة الأرباح:

تشكل التقارير المالية أحد أبرز مصادر المعلومات المتنافسة في سوق الأوراق المالية، ويعتمد المستخدمون بشكل عام - والمستثمرون والهيئات التنظيمية المشرفة على عمل الأسواق المالية بشكل خاص - على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية في اتخاذ الكثير من القرارات والأحكام ذات الصلة بالمنشأة. وقد

أظهرت نتائج الدراسة المحاسبية من النصف الثاني من القرن العشرين [منذ دراسات كل من Ball and Brown (1968) و Beaver (1968)] أن المعلومات المحاسبية تؤثر في قرارات المستثمرين في السوق. إذ إنه وفقاً لفرضية السوق الكفاء Efficient Market Hypothesis تعكس أسعار الأسهم في السوق بشكل فوري جميع المعلومات التي تتاح في السوق بشكل عام [الصيغة متوسطة القوة من الكفاءة]، بالتالي للمعلومات المحاسبية آثار اقتصادية في السوق المالية تمتد إلى تحويل الثروة من طرف لآخر متجسدة في قرارات البيع والشراء المبنية على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها.

تتضمن دوافع إدارة الأرباح المرتبطة بسوق الأوراق المالية اختيار السياسات المحاسبية المتاحة أمام الإدارة لتجنب حدوث انخفاض في أسعار الأسهم، وللتأثير في أسعار الأسهم كما في حالة قيام المنشأة بعروض الأسهم سواء كانت العروض الأولى أو اللاحقة، وفي حالة تحديد جزء من تعويضاتها على أساس أسعار الأسهم في تاريخ محدد كما في خيارات الأسهم Stoke Options، أو العمل على التأثير في أرباح المنشأة لتتوافق مع تنبؤات المحللين في السوق أو مع تنبؤاتها. ويمكن تحديد دوافع السوق المالية في الآتي:

أولاً - تجنب حدوث انخفاض كبير في أسعار الأسهم:

تعتبر المعلومات المتعلقة بالأرباح مصدراً مهماً لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين في السوق، وتشكل دراسة حساسية العلاقة بين الأسعار السوقية للأسهم وتغيراتها وما يتم الإفصاح من معلومات في قائمة الدخل أو ما يتم تقديمه من تنبؤات للأرباح المستقبلية للمنشأة محورياً مهماً في الفكر المحاسبي المعاصر. بناء عليه، قد يؤدي التقرير عن أرباح لا تتفق مع التنبؤات إلى حدوث رد فعل سلبي من قبل أطراف السوق المالية، لذلك لدى الإدارة دوافع للقيام بممارسات إدارة الأرباح للوصول إلى أرباح بشكل لا يؤثر سلباً على قرارات المستثمرين أو

توقعاتهم أو إلى أرقام تتفق مع تنبؤات الأرباح المعلنة في السوق من قبل أطراف محددة.

لعل أبرز التنبؤات التي تسعى الإدارة إلى تقديم رقم للأرباح يتفق مع تنبؤات المحللين الماليين التي تشكل مصدراً مهماً للمعلومات في الأسواق المالية الكبيرة. إذ تعدّ تنبؤات المحللين في السوق مصدراً لممارسة الإدارة اختيارها الاستراتيجي للسياسات والإجراءات المحاسبية، حيث تعمل الإدارة على التأثير في أرباح المنشأة للتوافق مع هذه التنبؤات أو مع تنبؤات الأرباح التي تصدرها الإدارة نفسها. وتعتمد تنبؤات المحللين في معظم الأحيان على المعلومات التي تقدمها الإدارة لهم، والمتعلقة بأداء المنشأة المتوقع مستقبلاً، ولذلك فإن هذه التنبؤات تشكل دافعاً للإدارة حتى تقرر عن أرباح تتوافق مع الأرقام المستهدفة المحددة من قبل تنبؤات المحللين، حيث يبدو أن الإدارة تفي بضماناتها لتحقيق هذه الأرباح. وقد حدد الرئيس الأسبق للجنة بورصة الأوراق المالية (Arthur Levitt, 1998, P4) هذه المشكلة بقوله إن "المنشآت تحاول أن تصل إلى تنبؤات الأرباح التي تقدمها Wall Street أو تزيد عليها، من أجل زيادة القيمة السوقية وقيمة خيارات الأسهم".

وفي رد فعل على ذلك تشير الدراسات إلى أن العديد من المنشآت الكبرى على مستوى العالم مثل Coca-Cola و Intel Corp، اتخذت موقفاً بعدم إعطاء المحللين معلومات حول توقعات الأرباح السنوية وربع السنوية، مدعية بأن اهتمامها تحول من هدف تحقيق تقديرات الأرباح في الأجل القصير نحو تحقيق هذه التقديرات في الأجل الطويل [انظر Ortega and Grant, 2003, P3].

ثانياً - عروض الأسهم:

تمثل عروض الأسهم أحد دوافع إدارة الأرباح، فالإدارة تختار الإجراءات المحاسبية التي تزيد الأرباح قبل هذه العروض بهدف التأثير في توقعات المستثمرين وتقييمهم للمنشأة بما يؤدي إلى زيادة أسعار بيع الأسهم. ويختلف الوضع في حالة العروض الأولية (IPO) Initial Public Offerings عن العروض اللاحقة (SPOs) Seasoned Public Offerings، ففي حالة العروض الأولية IPOs لا يكون هناك سعر سوقي مسبق لأسهم المنشأة، بالتالي تمثل المعلومات المحاسبية مصدراً مهماً للمستثمرين في اتخاذ قرارات شراء أسهم المنشأة.

ثالثاً - خيارات الأسهم:

الخيارات Options هي عقود أو اتفاقات للتعامل في تاريخ مستقبلي محدد (فترة الاستحقاق) وبسعر محدد (يدعى سعر التنفيذ). ويحدد هذا النوع من العقود أن تنفيذ العقد يكون لدى أحد الطرفين الذي يعرف بمشتري الخيار أو الحق الذي يحدد إذا ما كان سينفذ مضمون العقد أم لا، أما الطرف الآخر فيعرف ببائع الخيار أو محرر عقد الاختيار. وفي الحالات التي يمتلك فيها حائز العقد الحق في الشراء فتسمى عندها خيارات الشراء Call Option، أما إذا كان حائز العقد يمتلك الحق في البيع فتسمى خيارات البيع Put Option. ويقوم مشتري الخيار بشراء الخيار مقابل دفع مبلغ معين لبائع الخيار، يعرف هذا المبلغ بالعلو Premium. وخلال فترة استحقاق الخيار، سيتم التنفيذ فقط إذا اختار مشتري الخيار ذلك وبالسعر المنفق عليه في العقد سابقاً، حيث إن بائع الخيار لا يحق له التنفيذ من طرفه. إما إذا انقضت فترة استحقاق العقد ولم يرغب مشتري الخيار بالتنفيذ، فلا يتم تنفيذ العقد وتذهب العلو التي دفعها مشتري الخيار بحيث تصبح من حق بائع الخيار. وهناك نوعين من الخيارات: الخيارات الأمريكية التي يمكن

تنفيذها في أي وقت خلال فترة استحقاقها، والخيارات الأوروبية التي لا يمكن تنفيذها إلا في تاريخ استحقاقها.

أما خيارات الأسهم Stock Options فهي عقد يعطي الحق لمشتري الخيار بشراء عدد محدد من الأسهم بتاريخ مستقبلي وبسعر محدد، في هذا السياق، اتجهت المنشآت في الفترة الأخيرة إلى منح مكافآتها على شكل خيارات أسهم لكل من الإدارة والعاملين. عادة ما تمنح الخيارات من قبل لجنة المكافآت التي تشكل أحد لجان مجلس الإدارة. وفي الممارسة العملية هناك عدد من صيغ أو أشكال عقود الخيارات فقد يتم منح جميع المديرين والموظفين أو بعضهم، كما أن عقود الخيارات قد تكون مقيدة بشروط أو قد تكون بدون شروط. مثلاً قد يتم وضع قيود على الخيارات بتحقيق المنشأة أهداف محددة كرقم المبيعات أو الربح. وتسعى المنشآت من وراء منح مكافآت في شكل خيارات الأسهم للإدارة إلى تحقيق عدة أهداف، أبرزها:

أ- تقليل مشاكل الوكالة ووضع مصالح الإدارة ومصالح الملاك في صف واحد أو ما يعرف بتراسف المصالح Aligning the Interests بين الموكل والوكيل. إذ تقدم خيارات الأسهم دوافع للإدارة للربط بشكل مباشر بين ثروة الإدارة وأداء المنشأة، بالتالي تقديم دوافع للإدارة للقيام بالأفعال التي تزيد من أسعار الأسهم وتجنب القيام بالأفعال التي تخفض من أسعار الأسهم.

ب- مساعدة المنشأة في جذب الإدارة الماهرة والمحافظة عليها. فخيارات الأسهم تساعد المنشأة في جذب الإدارة التنفيذية التي لديها مهارات عالية.

ت- إن منح المكافآت في شكل خيارات أسهم وليس بشكل نقدي يمكن المنشآت من الاحتفاظ بالنقدية مع تخفيض المصاريف والنفقات المحاسبية

ويمكن المنشآت من تأجيل بعض عناصر الدخل القابلة للضريبة حتى يتم تنفيذ الخيارات أو حتى وقت آخر.

بناء عليه لدى الإدارة دوافع مباشرة للقيام بممارسات إدارة الأرباح من أجل التأثير على قيمة الأسهم في تاريخ منح الخيارات للحصول على تعويضات أكبر.

رابعاً - مشاركة الإدارة في الملكية:

في حالة مشاركة الإدارة في ملكية المنشأة، يثار تساؤلاً حول دوافعها للاختيار الاستثنائي للسياسات المحاسبية. فهل تختار هذه التسويات لتعظيم منافعها الخاصة من خلال زيادة تعويضاتها التي تعتمد على الأرقام المحاسبية؟ أم لأجل إيصال معلومات ملائمة حول الأداء المستقبلي المتوقع للمنشأة؟.

وفي هذا السياق أظهر أدب التمويل أن الملكية الإدارية يمكن أن تؤثر في تكاليف الوكالة بطريقتين [Lennox (PP36-6), Chau and Gary (P96)]:

أ- تأثير تقارب المصالح The Convergence of Interest, وجود إدارة تتمتع بحصة ملكية مرتفعة ونفوذ مهم، يحدث تقارب للمصالح مع حملة الأسهم الخارجيين. هنا لا يتخذ المستثمرون الملاك قرارات تحقق منافع خاصة لهم، نظراً لأنهم سيتحملون عواقب سلوكهم الذي لن يؤدي إلى تعظيم قيمة المنشأة. بالمقابل إذا كان للإدارة حصة ملكية منخفضة ستكون دوافعها ضعيفة للعمل بما يحقق مصالح حملة الأسهم الخارجيين، بالتالي، في هذه الحالة يتوقع أن يؤدي تأثير اختلاف المصالح إلى وجود تكاليف وكالة أكبر. وقد أظهرت نتائج الدراسات أنه عندما تكون الإدارة تملك 10% من حقوق الملكية فإن مصالحتها تتقارب مع مصالح حملة الأسهم الآخرين [انظر مثلاً نتائج دراسة Lennox].

ب-تأثير الاستحكام الإدارة Management Entrenchment, يزداد نفوذ الإدارة مع زيادة حصتها في الملكية، بالتالي يكون لديها مجال أوسع للعمل بشكل نفعي واتخاذ القرارات التي تحقق مصالحها. فعندما تكون "الملكية الإدارية مرتفعة من المتوقع أن تتم زيادة ثروة المديرين من خلال المبالغة في الأرباح عن الفترة الحالية وتحويل الثروة من حملة الأسهم الخارجيين إليها" [Lafond and Roychowdhury, P105]. بكلمات أخرى، إذا كانت حصة الإدارة مرتفعة، فإنها ستعمل على اختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى المبالغة في الأرباح بما سيؤدي إلى زيادة مكافأتها وتعويضاتها. وهنا ينظر إلى أن للتحفظ المحاسبي كمؤشر عن جودة الأرباح المحاسبية (Lara et al. (2007), من خلال دوره في تقليل أو الحد من تفاؤل الإدارة وتقييد القرارات أو الأفعال التي قد تؤدي إلى المبالغة في الأرباح أو تضخيم الأصول. ويشير (Lim (2006, P11 إلى أن الدليل الذي يظهر من العملية البحثية يشير إلى أنه ينظر إلى انخفاض مستوى تحفظ التقارير المالية كدليل على وجود مستوى مرتفع من السلوك النفعي للمديرين.

5 - 11 - 2: الدوافع التعاقدية والتنظيمية لإدارة الأرباح:

يمثل استخدام الدوافع التعاقدية والتنظيمية لتفسير إدارة الأرباح جزءاً مكملًا للمدخل الإيجابي، فهو يفترض أن الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية المحددة وفق أساس الاستحقاق Accruals يتم لتعظيم تعويضاتها ومكافأتها في عقود التعويضات أو لتجنب مخالفة عقود الإقراض، أو للتقليل من التكاليف والضغوط السياسية والتنظيمية.

فتمارس الإدارة أنشطة إدارة الأرباح لزيادة مكافآتها المحددة وفق رقم الأرباح المقرر عنه، وغالباً ما يحدد مدى معين لرقم الأرباح المحاسبية لمنح المكافآت. وعندما تكون الأرباح المقدرة أقل من المستوى المطلوب للحصول على المكافآت تتدخل الإدارة لزيادة هذا الرقم ليصبح ضمن الحد المقرر لمنح المكافآت. بالمقابل عندما تكون الأرباح أكبر من الحد الأقصى لمنح المكافآت تتدخل الإدارة لتخفيض هذا الربح ليصبح ضمن المستوى المقرر لمنح المكافآت. وفي الحالة الأخيرة قد تلجأ الإدارة إلى الاحتفاظ بالممارسات التي قد تزيد الأرباح عن الحد الأقصى المقرر لمنح المكافأة لتستخدمه في ممارسات إدارة الأرباح في الفترة القادمة.

من ناحية أخرى، المنشآت التي من المتوقع أن تخالف عقود الإقراض أو الدين تلجأ إلى ممارسات إدارة الأرباح لزيادة الأرباح التي يقرر عنها تمشياً مع افتراض السلوك النفعي للاختيار المحاسبي وإدارة الأرباح. فقد أظهرت الدراسات بأن المنشآت التي تعاني من مخاطر العجز على عقود الدين تتجه لاستخدام التغييرات المحاسبية التي تزيد من الدخل، كما تتجه هذه المنشآت للاعتراف المبكر بتطبيق المعايير المحاسبية التي تزيد من الدخل المقرر عنها والعكس بالعكس.

أما بالنسبة للدوافع السياسية لممارسات إدارة الأرباح، فإن العديد من المنشآت التي تكون بارزة سياسياً ومحط أنظار السياسيين وما يطلبونه من تشريعات ونظم قد تؤثر فيها كما هو الحال في القوانين الضريبية التي يقترحها المرشحون لعضوية المجالس الشعبية، وذلك كما هو الحال في المنشآت كبيرة الحجم مثل شركات النفط والغاز والشركات الاحتكارية كشركات الطيران، تقوم بممارسات إدارة الأرباح بطريقة قد تؤدي إلى التقليل من بروزها السياسي. أما بالنسبة للدوافع التنظيمية لإدارة الأرباح، فقد حددت نوعين من هذه الدوافع يصبان في فرض الحجم لنظرية المحاسبة الإيجابية، وذلك كما يأتي:

أ- التنظيم على مستوى الصناعة، حيث إن القطاعات جميعها تخضع لأشكال معينة من التنظيم، ولكن بعضها كما في المصارف وشركات التأمين مثلاً تواجه إشرافاً تنظيمياً يعتمد على استخدام الأرقام المحاسبية. ومن هنا فإن هناك دوافع لممارسة إدارة الأرباح للتأثير في المتغيرات المحاسبية التي تهتم القائمين على العملية التنظيمية.

ب- التنظيم المقاوم للتجمعات الكبيرة أو للتروسات Anti-Trust، فهناك أشكال أخرى من التنظيم يمكن أن تقدم دوافع للمنشآت لإدارة الأرباح، مثلاً يتم الإدعاء بأن إدارة المنشآت المعرضة للضغوط من التجمعات الكبيرة أو الأشكال الأخرى من الآثار السياسية، لديها دوافع لممارسة أنشطة إدارة الأرباح لتخفيض الأرباح.

5 - 11 - 3: عدم تماثل المعلومات:

على الرغم من أن مفهوم إدارة الأرباح يركز بشكل رئيس على تدخل الإدارة في التقرير المالي من خلال تطبيق أساس الاستحقاق لأغراض لا تتفق مع تسهيل هذا التقرير، إلا أن المنظور المعلوماتي لإدارة الأرباح يرى أن الإدارة تستخدم هذا الاختيار لإيصال معلومات ملائمة حول أداء المنشأة. ومن هنا دعا البعض إلى القول بوجود تكاليف ومنافع لإدارة الأرباح، فقد تتمثل هذه التكاليف في احتمال تخصيص أو توزيع الموارد بشكل غير سليم، أما المنافع فتتضمن إمكانية زيادة الثقة في المعلومات الخاصة التي تنقلها أو توصلها الإدارة لأصحاب المصلحة من خارج المنشأة، مما يؤدي إلى تحسين قرارات تخصيص الموارد.

يفترض المنظور المعلوماتي لإدارة الأرباح أن لدى الإدارة معلومات خاصة يمكن استخدامها عند الاختيار من بين قواعد التقرير المالي، ووفقاً لمجموعة محددة من العقود التي تحدد تعويضاتها وقواعد المشاركة الأخرى بين أصحاب المصلحة

Stakeholders, ولا يتضمن اختيارهم فقط الإجراءات المحاسبية وإنما أيضا التقديرات المطلوبة من قبل تلك الإجراءات. فقد تستخدم الإدارة أحكامها لجعل التقارير المالية أكثر تنقيفاً وإعلاماً للمستخدمين، وهذا الأمر يمكن أن يحدث إذا ما كان هناك تقديرات أو اختيارات محاسبية محددة أو مؤكدة تمثل مؤشرات موثوق فيها عن الأداء المالي للمنشأة، مثلاً إذا كانت عملية المراجعة فعالة، فإنه سيتم النظر إلى تقديرات الإدارة بشأن صافي قيم الذمم المدينة على أنها تنبؤات موثوق بها لحساب النقدية.

5 - 11 - 4: الدوافع الضريبية:

ربما تعدّ الدوافع الضريبية لممارسة أنشطة إدارة الأرباح أحد أبرز دوافع إدارة الأرباح وضوحاً، إذ يكون الهدف تقليل الوعاء الضريبي بما يؤدي إلى تقليل المدفوعات الضريبية. إلا أنه ما يجب الإشارة إليه هنا هو أن الهيئات الضريبية تقوم بفرض قواعد محاسبية خاصة بها لحساب الربح الخاضع للضريبة، بما يمكن القول معه إنه قد يحدث من تأثيرات ممارسات أنشطة إدارة الأرباح في هذا المجال.

5 - 12: أشكال ممارسات إدارة الأرباح:

تعتمد إدارة الأرباح على طرق وآليات متعددة، إذ إن تدخل الإدارة في التقرير المالي من خلال اختيارها للتسويات المحاسبية وفقاً لأساس الاستحقاق Accruals سواء كان ذلك لأهداف نفعية أو لأهداف إيصال معلومات ملائمة إلى المستثمرين ومستخدمي المعلومات المحاسبية، يتم من خلال اختيار الإجراءات التي تزيد من الدخل أو تخفض منه.

فطرق إدارة الأرباح عموماً هي جميع اختيارات الإدارة الاستثنائية للتسويات المطلوبة وفقاً لأساس الاستحقاق Accruals، سواء كانت تلك التي

تؤدي إلى زيادة الأرباح أو تقلل منها، أو تمهيداً خلال عدد من السنوات، بهدف تحقيق منافع خاصة أو إيصال معلومات ملائمة للمستثمرين، أو كان ذلك الأمر يتم بمنتهى سوء النية كما وصف من قبل المحاسبة الإبداعية Creative Accounting:

5 - 12 - 1: تمهيد الدخل Income Smoothing:

يمثل تمهيد الدخل أهم طرق إدارة الأرباح، فتسعى الإدارة من وراء اتباع هذا الأسلوب إلى تقليل التباين في الأرباح المحاسبية التي تقرر عنها، حيث يتم التقرير عن أرباح محاسبية تتسق مع أرقام مستهدفة عبر فترات محاسبية من خلال اختيار السياسات المحاسبية التي تحقق لها هذه الغاية، بزيادة الأرباح إذا كانت أقل مما هو مستهدف أو تقليلها إذا كانت أكبر.

ويتم التمييز بين مفهومين لتمهيد الدخل: تمهيد الدخل الحقيقي وتمهيد الدخل غير الحقيقي:

أ - تمهيد الدخل الحقيقي Real Smoothing: ويتعلق بتمهيد الصفقات أو التمهيد الاقتصادي، إذ إنه يتضمن تغييراً اقتصادياً حقيقياً في أداء المنشأة يؤثر بشكل فعلي في الأرباح المحاسبية. إذ إنه يمكن للمنشأة أن تقوم بتمهيد الدخل من خلال تحويل قرارات الإنتاج والاستثمار إلى نهاية السنة، اعتماداً على معرفتها بكيفية أداء المنشأة في ذلك الوقت.

ومن منظور التعاقد الكفاء والإدارة غير الراغبة بالمخاطر، فإن تمهيد الدخل الحقيقي يمكن أن ينتج من خلال السلوك الرشيد للمنشأة الذي لا يتضمن تضليلاً لأي طرف أو فهماً خاطئاً من قبل أي طرف آخر

ب - تمهيد الدخل المصطنع Artificial Smoothing أو التمهيد المحاسبي، فهذا النوع يمثل تدخل الإدارة من خلال الاختيار المحاسبي للتقرير عن الأرباح

المحاسبى بما يتمشى مع رغباتها في تمهيد الدخل، وذلك من دون حدوث تغيير اقتصادى حقيقى فى أداء المنشأة.

ويشكل تمهيد الدخل غير الحقيقى أحد طرق إدارة الأرباح، إذ إن الإدارة تختار التسويات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل. ويعدّ الاهتمام بسرية الأعمال أحد الدوافع التى تخلق دوافع للإدارة لتمهيد الدخل وفقاً للأداء الحالى والمستقبلى للمنشأة؛ اعتماداً على افتراض أن الأداء الضعيف يزيد من احتمال استبعاد الإدارة، وأن الأداء الجيد فى السنة الحالية لن يعوض الأداء الضعيف مستقبلاً. ووفقاً لذلك عندما يكون أداء المنشأة ضعيفاً فإن لدى الإدارة دوافع لاختيار الإجراءات المحاسبية التى تسهم فى تحويل الأرباح المستقبلية إلى الفترة الحالية؛ لتفادي احتمال استبعادها، والعكس بالعكس.

5 - 12 - 2: المحاسبة الإبداعية Creative Accounting:

قد يبدو من المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية بأنه يشير إلى نوع جيد من المحاسبة. إلا أن هذا المصطلح ظهر بشكل رئيس من قبل المهنيين والمعلقين فى أسواق المال وخاصة الصحفيين والمحللين الماليين؛ ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعاً فى التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستخدمي المعلومات المحاسبية. فلا يوجد نظرية وراء استخدام هذا النوع من المحاسبة أو تطبيقه، وإنما ظهر بشكل رئيس من خارج الوسط الأكاديمي والتنظيمي للمحاسبة. فقد وصف العديد من الممارسين والمحللين الماليين أن السوق والمستثمر مخدوعان بالأرقام المحاسبية، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشبه عملية طهو Cooking للدفاتر المحاسبية، حيث تظهر الأرقام المحاسبية كأنها تلبي رغبات معينة.

وقد عبر هؤلاء عن مفهومهم للمحاسبة الإبداعية منذ الثمانينيات من القرن الماضي كما يأتي [Amat, P5]:

أ- عدّ بعض الصحفيين: "أن كل منشأة تتلاعب بأرباحها، فكل مجموعة من الحسابات المنشورة تعتمد على الدفاتر التي طهيت بعناية أو خضعت لتلاعب كامل. فالأرقام التي قدمت ليتم استخدامها في قرارات الاستثمار، قد تغيرت لحماية المذنبين أو المجرمين... وفي الحقيقة هذا الوصف هو في كله ذو طعم جيد بالكامل، فهو شرعي بشكل كامل. إنه المحاسبة الإبداعية Creative Accounting".

ب- كما عدّ بعض محلي الاستثمارات: بأننا نشعر بأن معظم النمو الظاهر في الأرباح الذي حدث في الثمانينيات كان نتيجة للتحايل المحاسبي أكثر منه نتيجة للنمو الاقتصادي.

ت- وعدّ بعض المهنيين: "أن عملية المحاسبة تتضمن التعامل مع العديد من القضايا التي تخضع للحكم وحل التعارض بين العديد من المداخل المتنافسة لتقديم نتائج الصفقات والأحداث المالية... هذه المرونة تتيح فرصاً للتلاعب والتمثيل الخاطي، ويتم ممارسة هذه الأنشطة من خلال العناصر الأقل تدقيقاً وشكاً من مهنة المحاسبة، أنت لتعرف إلى أنها المحاسبة الإبداعية".

أما من الناحية الأكاديمية، فقد ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية في بعض الكتابات المحاسبية التي عرفت بأنها "عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد المحاسبية واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد؛ لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم" [Naser, (P59)]. وبهذا فهي تقابل مفهوم أن إدارة الأرباح تعمل لتحسين صورة Widow-Dress القوائم المالية المستخدم في دراسات إدارة الأرباح.

وبهذا فإن المحاسبة الإبداعية تتسق مع مفهوم إدارة الأرباح القائم على أن المنشآت تقوم بإدارة أرباحها لتحسن صورة Window-Dress قوائمها المالية قبل أن تتم عملية عروض أوراق مالية على المستثمرين؛ وذلك لزيادة تعويضات أو مكافآت الإدارة، ولتجنب مخالفة عقود الإقراض؛ ولتخفيض تكاليف التنظيم أو تكاليف عملية التنظيم أو لزيادة منافع هذه العملية [Sterling, 2003, P1].





المراجع:

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- (1) إبراهيم، عبد الجابر إبراهيم، 1990، "نحو استخدام مناهج بديلة في بحوث الإدارة والمحاسبة: المنهج التفسيري والمنهج الانتقادي"، التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، (الملحق الثاني، العدد الأول، السنة العاشرة).
- (2) الجابري، محمد عابد، 1994، مدخل إلى فلسفة العلوم-العقلانية المعاصرة وتطور الفكر العلمي، (مركز دراسات الوحدة العربية، الطبعة الثالثة).
- (3) الخولي، يمنى، 2003، فلسفة كارل بوبر: منهج العلم، منطق العلم، (الطبعة الثانية، القاهرة: الهيئة المصرية العامة للكتاب).
- (4) الرازي، محمد بن أبي بكر بن عبد القادر، مختار الصحاح، (دمشق: دار الفحاء، غير مبين تاريخ النشر).
- (5) الصادق، زكريا، 1989 "تطور بحوث المحاسبة المالية في علاقتها بمناهج البحث العلمي"، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة طنطا، (العدد الأول، 1989)، ص ص 15-139.
- (6) الفندي، محمد ثابت، 1980، مع الفيلسوف، (بيروت: دار النهضة العربية).
- (7) القاضي، حسين، وآخرون، 2013، أصول المراجعة: الجزء الثاني، منشورات جامعة دمشق.
- (8) القاضي، حسين، وحمدان، مأمون، 1995، نظرية المحاسبية، (دمشق: جامعة دمشق).

- (9) صليبا، جميل، المعجم الفلسفي: الجزء الأول، 1973، (الطبعة الأولى، بيروت: دار الكتاب اللبناني).
- (10) بدوي، عبد الرحمن، مناهج البحث العلمي، 1997، (الطبعة الثالثة، الكويت: وكالة المطبوعات).
- (11) بوبر، كال، 1959، عقم المذهب التاريخي، ترجمة عبد الحميد صبرة، (منشأة المعارف، الإسكندرية).
- (12) درويش، بهاء، 2001، دراسات في الفلسفة المعاصرة (2): الفريد جولس آير: من الوضعية المنطقية إلى التحليل النفسي، (الإسكندرية: منشأة المعارف).
- (13) دونالد جيليز، 2009، فلسفة العلم في القرن العشرين، ترجمة ودراسة د. حسين علي، (السومر، بيروت).
- (14) زيدان، محمود، 1980، محاضرات في المنطق ومناهج البحث، (بيروت: مكتبة كريدية إخوان).
- (15) عبد الحميد، حسن، ومهران، محمد، 1980، في فلسفة العلوم ومناهج البحث، (الطبعة الأولى؛ القاهرة: مكتبة سعيد رأفت).
- (16) علي، حسين، 2005، فلسفة العلم المعاصر ومفهوم الاحتمال، (القاهرة: الدار المصرية السعودية).
- (17) فام، يعقوب، 1998، البرجماتية أو مذهب الذرائع، (الطبعة الثانية؛ القاهرة: الهيئة المصرية العامة للكتاب).
- (18) قنصوه، صلاح، 2002، فلسفة العلم، (القاهرة: الهيئة المصرية العامة للكتاب).

- 19) كوهين, لويس, ومانيون, لورانس, 1990, مناهج البحث في العلوم الاجتماعية والتربوية, ترجمة د. وليم تاوضروس عبيد ود. كوثر حسين كويك, مراجعة د. سعد مرسي أحمد (الطبعة الأولى, القاهرة: الدار العربية للنشر).
- 20) م. بوشنسكي, الفلسفة المعاصرة في أوروبا, ترجمة د. عزت قرني, (الكويت: عالم المعرفة؛ المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب, العدد 165).
- 21) محمود, زكي, 1980, المنطق الوضعي: الجزء الثاني, (الطبعة الخامسة, القاهرة, مكتبة الأنجلو المصرية).
- 22) مطر, محمد, وآخرون, 1996, نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات, (دار حنين للنشر والتوزيع).
- 23) وليم كلي رايت, 2010, تاريخ الفلسفة الحديثة, ترجمة محمود سيد أحمد, (السوبر للطباعة والنشر والتوزيع, بيروت).
- 24) يوسف علي, 2012, أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملائمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية - دراسة تطبيقية, مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية, (المجلد 28, العدد الثاني), ص ص 223 - 254).
- 25) يوسف, علي, 2005, استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, مصر.

(26) يوسف، علي، 2012، أثر محددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية - دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، (المجلد 28، العدد الأول)، ص ص 235 - 264).

ثانياً - مراجع باللغة الأجنبية:

- 1) Accounting Principles Board 1962. "Statement by the Accounting Principles Board," Statement No. 1. Accounting Principles Board.
- 2) American Accounting Association 1957. Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements. American Accounting Association.
- 3) American Accounting Association, 1966, (ASOBAT) A Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association.
- 4) American Accounting Association, 1977, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, American Accounting Association.
- 5) American Institute of Accountants (1934). Audits of Corporate Accounts. American Institute of Accountants.
- 6) American Institute of Certified Public Accountants (December 1958). "Report of Council of the Special Committee on Research Program," Journal of Accountancy, pp. 62-68.

- 7) Ahmed, A., et al. 2000, "Accounting Conservatism and Cost of Debt: An Empirical Test of Efficient Contracting", Working Paper, Syracuse University.
- 8) Ahrens, T., and Chapman, C., 2004, "Management Accounting as Process and Practice", Working Paper, London School of Economics, and University of Oxford.
- 9) Amat, O., 2000, "The Ethics of Creative Accounting: Some Spanish Evidence", Working Paper.
- 10) Arnason, R., 2001, "On Applied Fisheries Economics", Paper Given at the XIII EAFE Conference, Salerno, April 18-20, 2001.
- 11) Arnold, G., 2004, "The Large Scale Structure of Logical Empiricism: Unity of Science and the Elimination of Metaphysics", 19th Biennial Meeting-PSA 2004, Austin, Texas.
- 12) Ball, R., and Brown, P., 1968, "An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers", *Journal of Accounting Research*, (Vol. 6, No. 2), PP 159-178.
- 13) Barth, M., 2000, "Valuation-Based Accounting Research: Implications for Financial Reporting and Opportunities for Future Research", *Accounting and Finance*, (Vol.40), PP 7-31.

- 14) Barth, M., et al. 2001, "Accruals and the Prediction of Future Cash Flows", *The Accounting Review*, (Vol.76. No.1) PP 27- 58.
- 15) Beaver, W., 1968, "The Information Content of Annual Earnings Announcements", *Journal of Accounting Research*, (Vol. 6, Supplement), PP 67-92.
- 16) Beaver, W., 2002, "Perspectives on Recent Capital Market Research", *The Accounting Review*, (Vol. 77, No. 2), PP 453-474.
- 17) Beaver, W., and Demski, J., 1974, "The Nature of Financial Accounting Objectives: A Summary and Synthesis", *Journal of Accounting Research*, (Vol. 12, Supplement), PP 170-187.
- 18) Beaver, W., and Demski, J., 1979, "The Nature of Income Measurement", *The Accounting Review*, (Vo. LIV, No. 1), PP 38-46.
- 19) Boland, L., 1979, "A Critique of Friedman's Critics", *Journal of Economic Literature*, (Vol. 17), PP 503-522.
- 20) Boland, L., and Gordon, I., 1992, "Criticizing Positive Accounting Theory", *Contemporary Accounting Research*, (Vol.9, No.1), PP 142-170.
- 21) Bromwich, M., 1992, *Financial Reporting, Information and Capital Markets*, (Great Britain: Pitman Publishing).

- 22) Broome, J., 2003, "Reasons", For Reason and Value: Essays on the Moral Philosophy of Joseph Raz, Edited by Wallace, R., et al. (Oxford University Press).
- 23) Cairnes, J., 1888, The Character and Logical Method of Political Economy, (2nd; New York: Harper & Brothers).
- 24) Caplan, E., 1972, "Accounting Research as a Information Source for Theory Construction", Report of the Committee on Research Methodology in Accounting, American Accounting Association, The Accounting Review, (Supplement to Vol. XLVII), PP 437-444.
- 25) Chambers, R., 1967, "Prospective Adventures in Accounting Ideas", The Accounting Review, (Vol. 42, No. 2), PP 241-2581.
- 26) Chambers, R., 1993, "Positive Accounting Theory and PA Cult", ABACUS, (Vol. 29, No. 1), PP 1-26.
- 27) Chau, G., and S., Gary, 2010, "Family Ownership, Board Independence and Voluntary Disclosure: Evidence from Hong Kong", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, (Vol. 19) PP 93-109.

- 28) Chen, S., et al. 2002, Evidence from China on Whether Harmonized Accounting Standards Harmonize Accounting Practice, *Accounting Horizons*, (Vol. 16. No.3, September).
- 29) Christenson, C., 1983, "The Methodology of Positive Accounting", *The Accounting Review*, (Vol. LVIII, No. 1), PP 1-22.
- 30) Coase, R., 1937, "The Nature of the Firm," *Economica*, (Vo. 4, November), PP 386–405.
- 31) Dechow, P., et al., 2010, "Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences", *Journal of Accounting and Economics*, (Vol. 50), PP344–401.
- 32) Demski, J., 1988, "Positive Accounting Theory: A Review", *Accounting, Organizations and Society*, (Vol. 13, No. 6), PP 623-629.
- 33) Dya, R., 2002, "Classifications Manipulation and Nash Accounting Standards", *Journal of Accounting Research*, (Vol. 4, No. 4), PP 1125-1162.
- 34) Edwards, E., and Bell, P., 1961, *The Theory and Measurement of Business Income*, (University of California Press).
- 35) Emanuel, D., et al. 2003, "Efficient Contracting and Accounting", *Accounting And Finance*, (Vol. 43), PP 149-166.

- 36) Encycbperia of philosophy, 1967, Editor in Chief, Paul Edward, the Macmillan Co.& the Foree Press, N.Y.
- 37) Engel, P., 2000, "Wherein Lies the Normative Dimension in Meaning and Mental Content", Philosophical Studies, (Vol. 100, No. 3), PP 305-321.
- 38) FASB, 1978, SFAC, No. (1): Objectives of financial Reporting by Business Enterprise.
- 39) FASB, 1980, SFAC, No. (2), Qualitative Characteristics of Accounting Information.
- 40) FASB, 1984, SFAC, No. (5), Recognition and Measurement in Financial Statement of Business Enterprises.
- 41) FASB, 2000, SFAC, No. (7), Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurement.
- 42) FASB, 2010, SFAC, No. (8), Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information.
- 43) Fehr, E., and Schmidt, K., 2001, "Theories of Fairness and Reciprocity-Evidence and Economic Applications", Working Paper, Institute of Empirical Research in Economics, University of Zurich.

- 44) Feltham, G., and, Ohlson, J, 1995, "Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities", *Contemporary Accounting Research*, (Vol.11, No.2), PP 689-731.
- 45) Filip, A., and B., Raffournier, 2010, "The value relevance of earnings in a transition economy: The case of Romania", *The International Journal of Accounting*, (Vol. 45), PP 77–103.
- 46) Friedman, M., 1953, "The Methodology of Positive Economics", in *Essay in Positive Economics*, (Chicago: Uni. Of Chicago Press), PP 3-16, PP 30-42.
- 47) Gaffikin, M., 1988, "Legacy of the Golden Age: Recent Developments in the Methodology of Accounting", *ABACUS*, (Vol. 24, No. 1), PP 16-36.
- 48) Glautier, M., and Underdown, B., 1997, *Accounting: Theory and Practice*, (6th. ed; UK: Pitman Publishing).
- 49) Gordon, M., 1964, "Postulates, Principles and Research in Accounting", *The Accounting Review*, (Vol. XXXIX, No. 2), PP 251- 263.
- 50) Grady, P., 1965, *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises*, *Accounting Research Study No. 7*, (American Institute of Public Accountants, Inc.).

- 51) Hakansson, N., 1978, Where We are in Accounting, A Review on Accounting Theory Acceptance, The Accounting Review, (July).
- 52) Healy, P., and, Wahlen, J., 1999, "A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting", Accounting Horizons, (Vol. 13, No. 4), PP 365-383.
- 53) Hendriksen, E., 1982, Accounting Theory, (4th. ed; USA: Richard D. Irwin, INC.,).
- 54) Holthausen, R., 1990, "Accounting Method Choice: Opportunistic Behavior, Efficient Contracting, and Information Perspective", Journal of Accounting and Economics, (Vol. 12), PP 204-218.
- 55) Holthausen, R., and, Watts, R., 2001, "The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting", Journal of Accounting and Economics, (Vol. 31), PP 3-75.
- 56) Ijiri, Y., 1972, "The Nature of Accounting Research", in Report of The Committee on Research Methodology in Accounting", The Accounting Review, (Supplement to Vol. XLII), PP 444-455.
- 57) Ijiri, Y., 1975, Theory of Accounting Measurement, American Accounting Association.
- 58) Jensen, M., 1983, "Organization Theory and Methodology", The Accounting Review, (Vol. LVIII. No. 2), PP 319-339.

- 59) Jensen, M., and Meckling, W., 1976, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, (Vol.3,October), PP 305-360.
- 60) Katsayama, S., 1976, Recent Problems of the Financial Accounting Systems in Japan, *The International Journal of Accounting* (Vol.12).
- 61) Keller and Zeff, W., T., 1973, *Baxter Recommendations on Accounting Financial Theory*, (Vol.1, Macro-Hill).
- 62) Keynes, J., 1890, *The Scope and Method of Political Economy*, (Batoche Books, Kitchener 1999).
- 63) Khalil, A., 1997, *The Contractual Governance Function of Accounting Information in Profit-Sharing (Mudarabaii) Financing*", PH.D Thesis in Accounting, School of Business, University of Birmingham.
- 64) Koslowski, P., 2004, "Public Interest and Self-Interest in the Market and Democratic Process", Working Paper, International Center of Economics Research, Free University Amsterdam.
- 65) Lafond, R., and S., Roychowdhury, 2008, "Managerial Ownership and Accounting Conservatism", *Journal of Accounting Research*, (Vol. 46 No. 1), PP 101-135.

- 66) Lara, J., et al. 2007, "Board of Directors' Characteristics and Conditional Accounting Conservatism: Spanish Evidence", *European Accounting Review*, Vol. 16, No. 4, PP (I727–755).
- 67) Lee, C., 1999, "Accounting-Based Valuation: Impact of Business Practices and Research", *Accounting Horizons*, (Vol. 13, No. 4), PP 413-425.
- 68) Lee, T., *Corporate Audit Theory*, Oxford, 1993.
- 69) Lennox, C., 2005, Management Ownership and Audit Firm Size, *Contemporary Accounting Research* (Vol. 22 No. 1), PP1–23.
- 70) Leuz, C., and Wysocki, P, 2008, *Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation: A Review and Suggestions for Future Research*.
- 71) Levitt, A., 1998, "The Numbers Game," Remarks Delivered at the NYU Center for Law and Business, New York, N.Y., September 28.
- 72) Lim, R., 2006, "The Relationship between Corporate Governance and Accounting Conservatism: Australian Evidence", Working Paper, Macquarie University.
- 73) Linsmeier, T., et al. 1998, "Criteria for Assessing the Quality of an Accounting Standard", *Accounting Horizons*, (Vol. 12, No. 2), PP 161-162.

- 74) Littleton, A., 1953, Structure of Accounting theory, (7th.ed; AAA, 1967).
- 75) Littleton, A., 1973, Accounting to 1900, New York, American Institute Publishing. Co. Inc.
- 76) Loffelholz, J., 1984, Geschichte der Buchhaltung in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Poeschel Verlag Stuttgart.
- 77) Lubberink, M., 2000, "Financial Statement Information : The Impact of Investors and Management" , PH.D Thesis in Accounting , University of Groningen.
- 78) Marsh, D., 2002, Theory and Methods in Political Science, (2nd.ed; Palgrave Macmillan).
- 79) Martens, S., and Steven, K., 1993, "Positive Accounting Theory and the Obligation for Post-Retirement Benefits", Critical Perspective on Accounting, (Vol. 4, No. 3), PP 275-295.
- 80) Mattessich, R., 1995, "Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science", Accounting, Organization and Society, (Vol. 20, No. 4), PP 259-284.
- 81) Mattessich, R., 2002, "Accounting Schism or Synthesis? A Challenge for the Conditional-Normative Approach", Canadian Accounting Perspectives, (Vol. 1, No. 2), P185-216.

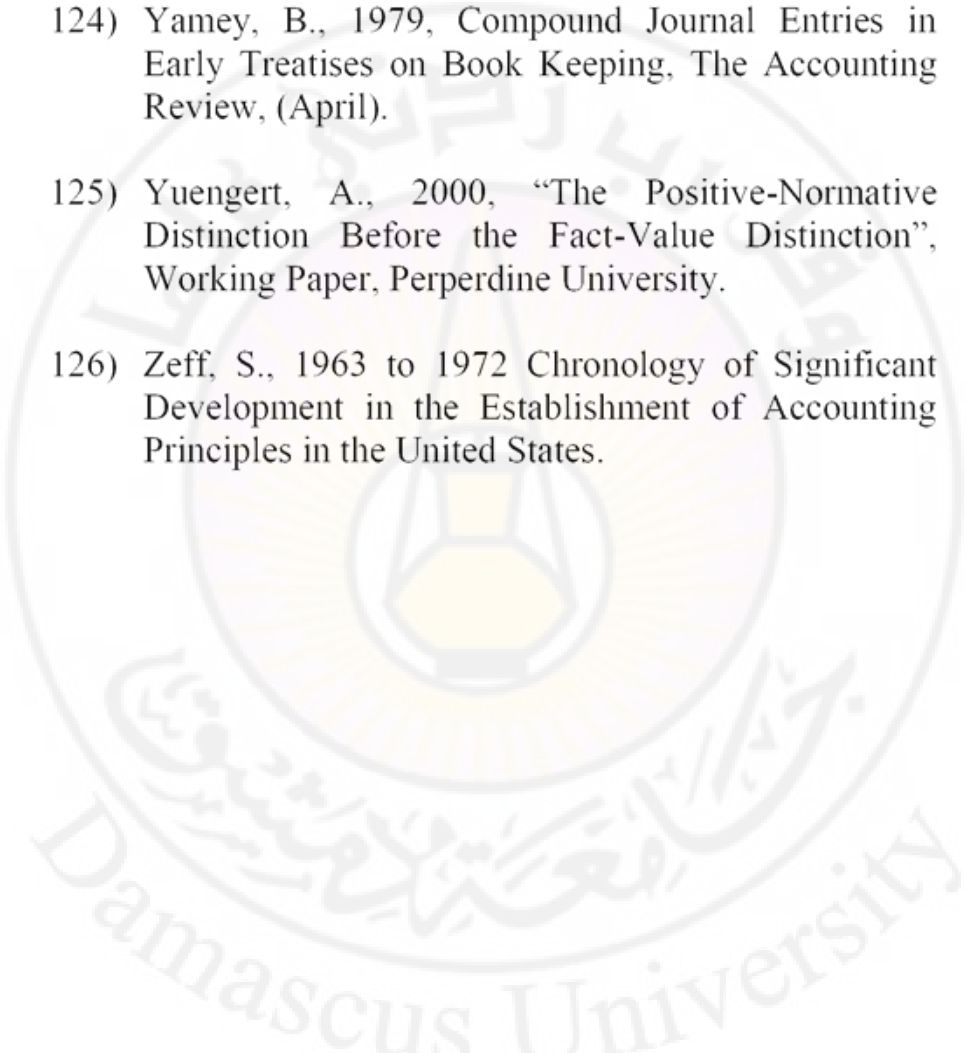
- 82) Mises, L., 1957, Theory and History: An Interpretation of Social and Economic Evolution, (Republished 2001, by: The Ludwig Von Mises Institute, Alabama).
- 83) Moonitz, M., 1961, The Basic Postulate of Accounting, An Accounting Research Study, No., 1, AICPA.
- 84) Mulligan, T., 1987, "The two Cultures in Business Education", Academy of Management Review, (Vol. 12), PP 593-599.
- 85) Nartineau, H., 1896, The Positive Philosophy of August Comte, 3 Vols., Translated and Condensed by Harriet Nartineau, (London: George Bell & Sons), Vol. 1.
- 86) Naser, K., 1993, Creative Financial Accounting : its Nature and Use, (Hemel Hempstead: Prentice Hall).
- 87) Ohlson, J., 1995, "Earnings, Book Values, and Dividends in Equity valuation", Contemporary Accounting Research, (Vol. 11, No. 2), PP 661-687.
- 88) Ortega, W., And Grant, G., 2003, "Operational Earnings Management Techniques", Strategic Finance, (July), PP 1-7.
- 89) Paton, W., 1922, Accounting Theory – With Special Reference to corporate Enterprise, New York.

- 90) Paton, W., and A., Littleton, 1940, An Introduction to Corporate Accounting Standards.
- 91) Popper, K., conjectures and refutations, the growth of scientific knowledge.
- 92) Posner, R., 2004, "Legal Pragmatism", Metaphilosophy LLC, (Vol. 35, No.1/2), P 147-159.
- 93) Rees, B., 1990, Financial Analysis, (UK: Prentice Hall).
- 94) Riahi-Belkaoui, A., 2004, Accounting Theory, (5th., ed., South-Western).
- 95) Rimmel, G., 2003, Human Resource Disclosures: A Comparative Study of Annual Reporting Practice about Information, Providers and Users in Two Corporations, PH. D in Accounting, at School of Economics and Commercial Law, at Goteborg University.
- 96) Russel, B., the problems of philosophy, oxford university press, 2ed, 2001.
- 97) Ryan, B., et al. 1992, Research Method and Methodology in Finance and Accounting, (San Diego: Academic Press INC.).
- 98) Schipper, K., 1989, "Commentary on Earnings Management", Accounting Horizons, (Vol. 3, December), PP 91-102.

- 99) Schroeder, R., et al. 2011, Financial accounting theory and analysis, Text and Cases, (10th. ed, John Wiley & Sons, INC.).
- 100) Scott, W., 2003, Financial Accounting Theory, (New Jersey: Prentice Hall)
- 101) Scott, W., 1997, Financial Accounting Theory, (New Jersey: Prentice Hall).
- 102) Spaak, T., 2003, "Legal Positivism, Law's Normativity, and the Normative Force of Legal Justification", Ratio Juris, (Vol. 16, No. 4), PP 469-485.
- 103) Spiller, E., 1964, "Theory and Practice in the Development of Accounting", The Accounting Review, (Vol. 39, No.4), P 850-858.
- 104) Sprouse, R., and Moonitz, M., 1962, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprise, Accounting Research Study No. 3, AICPA.
- 105) Sterling, R., 1971, "On Theory Construction and Verification", The Accounting Review, (July), PP 444-457.
- 106) Sterling, R., 1990, "Positive Accounting: An Assessment", ABACUS, (Vol. 26, No. 2), PP 97-135.

- 107) Sterling, R., 2003, "A Patch on GAAP", ABACUS, (Vol. 39, No. 3), PP i-vi.
- 108) Stewart, I., 1990, "The Critical Legal Science of Hans Kelsen", Journal of Law and Society, (Vol. 17, No. 3), PP 273-308.
- 109) Stewart, R., 1992, "Pluralizing our Past: Foucault in Accounting History", Accounting, Auditing & Accountability, (Vol. 5, No. 2), PP 57-73.
- 110) Swieringa, R., 1987, The First 100 Days in the Lie of New Board Number, Accounting Horizons, (June).
- 111) The European Federation of Financial analysts Society, 1963, Second Congress.
- 112) Thinggaard, F., and J., Damkier, 2008, "Has financial statement information become less relevant? Longitudinal evidence from Denmark", Scand. J. Mgmt, (Vol. 24,) PP375-387.
- 113) Tinker, T., et al. 1982, "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought", Accounting, Organization and Society, (Vol. 7, No. 2), PP 167-200.
- 114) Watts, R., 1977, "Corporate Financial Statements, A Product of the Market and Political Processes", Australian Journal of Management, (Vol. 2, April), PP 53-75.

- 115) Watts, R., and Zimmerman, J., 1978, "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", *The Accounting Review*, (Vol. LIII, No. 1, January), PP 112-134.
- 116) Watts, R., and Zimmerman, J., 1979, "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses", *The Accounting Review*, (Vol. LIV, No. 2), PP 273-305.
- 117) Watts, R., and Zimmerman, J., 1986, *Positive Accounting Theory*, (New Jersey: Prentice –Hall, Inc, Neglewood).
- 118) Watts, R., and Zimmerman, J., 1990, "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective", *The Accounting Review*, (Vol. 65, No. 1), PP 131-156.
- 119) Wheeler, J., 1970, "Accounting Theory and Research in Perspective", *The Accounting Review*, (Vol. XLV, No. 1), PP 1-10.
- 120) Whittington, G., 1986, "Financial Accounting Theory: An Overview", *British Accounting Review*, (Vol. 18, No. 2), PP 4-41.
- 121) Whittington, G., 1987, "Positive Accounting: A Review Article", *Accounting and Business Research*, (Vol. 17, No. 68), PP 327-336.
- 122) Wolk, H., et al. 2013, *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach*, (8th.ed; Sage Publications, Inc.).

- 
- A large, faint watermark of the Damascus University logo is centered in the background. It features a circular emblem with a stylized building or monument in the center, surrounded by Arabic calligraphy. Below the emblem, the words "Damascus University" are written in a serif font.
- 123) Wolk, H., et al. 1997, Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach, (4th.ed; Ohio: South-Western College Publishing).
- 124) Yamey, B., 1979, Compound Journal Entries in Early Treatises on Book Keeping, The Accounting Review, (April).
- 125) Yuengert, A., 2000, "The Positive-Normative Distinction Before the Fact-Value Distinction", Working Paper, Perperdine University.
- 126) Zeff, S., 1963 to 1972 Chronology of Significant Development in the Establishment of Accounting Principles in the United States.

المدقق اللغوي:
الدكتور فخري بوش

اللجنة العلمية:

أ.د. حسين دحدوح أ.د. إبراهيم ميده أ.د. عصام قريط

حقوق التأليف والنشر والتوزيع محفوظة لمديرية المطبوعات والكتب الجامعية