

المقرر الدراسي: النظرية المحاسبية

الفصل الاول: تاريخ المحاسبة وتطورها

ان دراسة تاريخ المحاسبة وتطورها مهم جداً لفهم وتقييم التطبيقات المحاسبية الحالية والمستقبلية , كذلك مهم جداً لفهم وتقييم الهياكل المؤسساتية أو الدعامات الاساسية المكونة للتنظيمات ذات العلاقة بحقل المعرفة . هذا الفصل يعرض الواجه المهمة وتاريخ تطور المحاسبة التي يجب ان تكون معروفة بأسلوب تحليلي وانتقادي لطلبة قسم المحاسبة .

أولاً: مفهوم الاستمرارية والتغير في المحاسبة

تؤكد الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والاكاديمي للمحاسبة على وجود خاصيتين متلازمتين هما الاستمرارية والتغيير Continuity and change . الاستمرارية في المحاسبة تشير الى أنه هناك كثير من عناصر الفكر والتطبيق التي ثبتت فائدتها واستقرت مع مرور الوقت بحيث اصبحت تمثل ما يعرف بالحكمة التقليدية أو الحكمة المتعارف عليها. فمن المعروف أنه يوجد حالياً قدر من المعرفة لدى جمهور المهتمين بالدراسة والتي يصعب قبول اي خروج عن اطارها المتعارف عليه , ولعل في ذلك ما يفسر لنا ان الكثير من القواعد والمبادئ المحاسبية التي نسير عليها في وقتنا هذا ترجع الى بدء نشأة المحاسبة. بالمقابل خاصية الاستمرارية لها جوانبها السلبية على مسار التطور وذلك لما قد يترتب عليها من جمود في الفكر والتطبيق المحاسبي. فكثير من القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها اليوم قد زالت المبررات المنطقية التي كانت تستند عليها . الا انه من ناحية اخرى نجد ان خاصية الاستمرارية تعني الحفاظ على الخبرات المتجمعة من وقت لآخر وبالتالي وبالتالي تحقيق نمو مضطرد في المعارف المحاسبية وازدياد رصيد المحاسب يوماً بعد يوم من اساليب وفنون التطبيق العملي.

اما خاصية التغيير فهي تجسيد للطبيعة الديناميكية للمحاسبة والقدرة على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة اقتصادية كانت او اجتماعية او سياسية. ويلاحظ ان التغيير في المحاسبة لا يكون الا بعد التثبيت من جدواه وضرورته بشكل قاطع وانه ليس استجابة لمجرد الرغبة في التغيير , وفي هذا ما يفسر لنا بطء التطور المحاسبي .

ان تاريخ التطور في الفكر والتطبيق المحاسبي يشير بما لا يدع مجالاً للشك الى مسار تقدم متحفز ومثان في نفس الوقت . ولعل في ذلك ما يفسر لنا ان المحاسبة رغم كل سلبياتها الحالية لا زالت تثبت تفوقها على غيرها من مصادر المعلومات الاخرى وذلك من حيث قدرتها على انتاج تقارير مالية تتمتع بثقة المجتمع المالي وذات عائد يفوق تكاليف انتاجها. وان كانت هذه هي سمات التطور المحاسبي في الماضي البعيد الا ان وقع التغيير في الخمسين سنة الاخيرة كان اسرع من المألوف . فقد حدثت تطورات جذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة , الامر الذي فرض على المفكرين ضرورة اعادة تقييم الموقف المهني والاكاديمي بأكمله. وفعلاً نجد ان كثيراً من الافكار والاساليب المحاسبية المتداوله في الوقت الحالي لم تكن معروفة لدى المجتمع المالي في النصف الاول من القرن الماضي.

ثانياً: أهمية التاريخ المحاسبي

ان التاريخ المحاسبي مهم للتعليم والتطبيقات المحاسبي , فهو يجعل من الممكن ان نفهم بشكل أفضل حاضرنا وان نتنبأ بمستقبلنا ونسيطر عليه.

ان أفضل تعريف للتاريخ المحاسبي هو الآتي : " ان التاريخ المحاسبي هو دراسة للتطور والارتقاء في الفكر والتطبيقات والمؤسسات المحاسبية كاستجابة للتغيرات في البيئة والحاجات الاجتماعية , كما ان التاريخ المحاسبي يدرس ايضاً التأثير الذي أحدثه هذا التطور على البيئة". فهو دراسة للإرث التاريخي للمحاسبة ومساهمة هذا الإرث في التعليم والتطبيق والنظور المحاسبي.

ان الحجج المنطقية السليمة حول ملاءمة واهمية التاريخ في المحاسبة يمكن صياغتها في الآتي:

1- ان المهنة المبنية على تقاليد اسست على مدى قرون عديدة يجب أن تعلم اعضاءها أن يقدروا ارثهم الثقافي .

2- ان مضمون التطورات في الفكر والمساهمات الرئيسية في الادبيات والدراسات الحاسمة والايجابية قد يتم فقدانها أو تتناثر هنا وهناك أو ستتم معرفتها فقط بشكل غير سليم وغير كاف على المدى البعيد ما لم يتم توثيقها وتوظيفها من قبل العلماء, كطلاب علم الذين يملكون مهارات في التاريخ.

3- بدون التوصل الى تحليلات وتفسيرات للتطورات التاريخية في الفكر والتطبيق المحاسبي , فان التجريبيون اليوم سيغامرون بأسناد دراساتهم على ادعاءات بشأن الماضي التي هي غير كاملة وغير مبررة . وبقدر تعلق الامر بمنظور السياسة فان التاريخ المحاسبي وسيلة فعالة لفهم افضل للمشاكل المحاسبية وبيئتها وسياقاتها المؤسساتية وكذلك لصياغة سياسة عامة. ويقدر تعلق الامر بالتطبيق المحاسبي فيمكن للتاريخ المحاسبي ان يوفر تقييم افضل للتطبيقات القائمة الان من خلال المقارنة مع الطرق المستخدمة في الماضي.

ان أهمية التاريخ المحاسبي للتطبيق والسياسة والتعليم المحاسبي تستدعي المزيد من البحث حول التاريخ المحاسبي , وان جوهر المواضيع التي يجب دراستها من خلال البحوث التاريخية للمحاسبة تتضمن مجالات مثل السيرة الذاتية وتاريخ المؤسسات وتطور الفكر والتاريخ بشكل عام والنقد التاريخي والتصنيف وقواعد المعلومات ذات العلاقة بالسير الذاتية وعلم التاريخ.

ثالثاً: تطور حفظ السجلات على أساس القيد المزدوج

هناك الكثير من المحاولات التي تمت وهدفت الى تحديد مكان وتاريخ ولادة نظام القيد المزدوج, وكل هذه المحاولات أدت الى سيناريوهات مختلفة. ولكن ما هو مهم هنا هو ان كل هذه السيناريوهات تعترف بشكل او باخر بوجود نمط او اسلوب أو نظام لحفظ السجلات في معظم الحضارات القديمة ابتداءً من 3000 سنة قبل الميلاد مروراً بحضارات وادي الرافدين والحضارة المصرية والصينية وصولاً الى الحضارة الرومانية حيث تطلبت القوانين في هذه الاخيرة من دافعي الضريبة ان يقوموا بأعداد وتقديم بيانات عن مواقفهم المالية , فقد كانت الحقوق المدنية تعتمد على طبيعة ومستوى الملكية المعلن عنها من قبل كل مواطن.

ان وجود هذه التطورات والاشكال المختلفة لحفظ السجلات في العالم القديم يرجع سببها الى عناصر عديدة , حددها A.C.Littleton كشرط مسبقاً لظهور حفظ السجلات المنتظم:

- 1- فن الكتابة لان حفظ السجلات قبل اي شيء ما هو الا تثبيت وتسجيل.
- 2- الحساب لان الوجه الميكانيكي لحفظ السجلات يتكون من سلسلة عمليات حسابية بسيطة.
- 3- النقود
- 4- الملكية الخاصة , فحفظ السجلات معني فقط بتثبيت الحقائق بشأن الملكية وحقوق الملكية.
- 5- الائتمان أي الصفقات غير التامة اذ سيكون هناك دافع او حافزاً ضعيفاً للقيام باي تثبيت او تسجيل باي مهما كان اذا كانت كافة الصفقات تامة في لحظة قيامها.

- 6- التجارة , فمجرد وجود التجارة المحلية لوحده ما كان بإمكانه ان يولد ضغطاً كافياً أي حجم العمليات التجارية لتحفيز البشر باتجاه تنسيق وتطوير الافكار المتنوعة ضمن نظام واحد.
- 7- راس المال , فبدو راس المال ستكون التجارة ضئيلة الحجم وسيصعب تصور الائتمان. ان كل واحدة من الحضارات القديمة السابقة الذكر قد تضمنت بعض من هذه الشروط المسبقة مما يفسر لنا وجود شكل او نظام لحفظ السجلات.

رابعاً: مساهمة لوقا باسيولي 1494

يرتبط اسم لوقا باسيولي بمسألة حفظ السجلات على اساس القيد المزدوج . ففي العام 1494 قام لوقا بنشر كتابه المعنون " دراسة في الحساب والهندسة والنسبة والتناسب " الذي تضمن فصلين " الحسابات والكتابات " وصف فيهما حفظ السجلات على اساس القيد المزدوج . ويعكس كتاب لوقا التطبيقات القائمة في حينه في البندقية والتي اصبحت معروفة بطريقة البندقية وعليه , فهو ليس بمخترع لحفظ السجلات على اساس القيد المزدوج ولكنه قام فقط بوصف ما كان مطبقاً في ذلك الوقت. وذكر لوقا في كتابه بان الغرض من حفظ السجلات هو " اعطاء التاجر دون تأخير المعلومات المتعلقة بموجوداته ومطلوباته " . وتم استخدام مصطلح المدين ومصطلح الدائن في القيد المحاسبية لضمان ثنائية التسجيل أو التثبيت فقال على وجه الخصوص " على كافة القيود ... أن تكون قيود مزدوجة , أي اذا جعلت شخصاً ما دائناً فعليك ان تجعل شخصاً اخر مديناً". وكانت هناك ثلاث دفاتر او سجلات : دفتر مذكرات ودفتر يومية ودفتر استاذ وكانت القيود دائماً وصفية. فقد ذكر لوقا بانه" ليس فقط اسم المشتري او لبائع هو ما يتم تثبيته او وصف السلع واوزانها واحجامها أو قياساتها او اسعارها وانما ايضاً تثبيت شروط الدفع ". ذكر ايضاً متى ما كان هناك نقد مستلم او مدفوع فان القيد المزدوج يظهر نوع العملة وقيمتها التحويلية.....". وفي ذلك الوقت وفي ظل قصر فترة المشروعات التجارية فقد نصح لوقا باحتساب الربح واجراء الاقفال الدوري للحسابات , فالنصيحة الاتية هي التي أسديت : " من المفيد دائماً ان تفعل الحسابات كل سنة وبالأخص اذا كنت شريك مع الآخرين , فالمحاسبة المستمرة تديم الصداقة ".

خامساً: تطور حفظ السجلات على اساس القيد المزدوج

بعد ان انتشرت الطريقة الايطالية في اوربا في القرنين السادس عشر والسابع عشر , فأنها حققت لاحقاً لذلك سمات وتطورات جديدة الى ان وصلت الى الشكل الذي نعرفه اليوم بنموذج القيد المزدوج. على سبيل المثال تم استخدام دفاتر مساعدة متخصصة لتثبيت الصفقات النقدية او فواتير الصفقات وانواع خاصة من النفقات الغرض منه هو ترك التفاصيل خارج دفتر اليومية وكذلك دفتر الاستاذ مما يؤدي الى ملئها بسرعة , كذلك ظهور وتطور الكشوفات المالية الدورية , كذلك ظهور عملية تشخيص لكافة الحسابات والصفقات في محاولة لإضفاء نوع من العقلانية والمنطق والاتساق على قواعد المدين والدائن التي كانت تطبق على الحسابات غير الشخصية والوهمية.

ان التحولات والتطورات في المحاسبة جاءت نتيجة للعوامل الرئيسية الآتية:

- 1- ظهور الثورة الصناعية : فقد ترتب على ظهورها أن زاد حجم المشروعات بشكل ملحوظ وما صاحب ذلك من ضرورة البحث عن مصادر تمويل متعددة للاستثمارات المطلوبة . ومن هنا ظهرت أهمية التطبيقات المحاسبية التي تأخذ في الاعتبار وجهة نظر الدائنين وما يحقق حماية

مصالحهم . لذا كان من الضروري ان تتطور القواعد والمبادئ المحاسبية في هذا الاتجاه وتمثلت بصفة رئيسة في مفاهيم وقياس : المحافظة على راس المال, راس المال القانوني , والفرقة بين الدخل وراس المال لضمان عدم اجراء توزيعات من راس المال بوصفة الضمان الاساسي لسداد حقوق الغير وان تأخذ كافة التطبيقات المحاسبية بفلسفة الحيطة والحذر. ومن النتائج الرئيسية للثورة الصناعية التي كان لها تأثير واضح على الفكر والتطبيق المحاسبي نجد ازدياد طول الفترة الانتاجية والتي وجهت المحاسبين الى الاهتمام بنظم محاسبة التكاليف كأداة للرقابة على عناصر التكاليف ولمعالجة مشكلة توزيع التكاليف الثابتة فيما بين الفترات والمنتجات المختلفة.

2- ظهور الشركات المساهمة باعتبارها وسيلة فعالة لتجميع رؤوس الاموال الضخمة نظراً لما توفره من مخاطر محدودة للمستثمرين . ومن المعروف ان الشركات الساهمة لها خاصيتين ذات تأثير بالغ على المحاسبة : الخاصية الاولى هي خاصية استمرار الشركات المساهمة وهذه تعتبر الاساس الذي بني عليه مفهوم او فرض الاستمرارية في المحاسبة المالية . اما الخاصية الثانية فهي خاصية انفصال الملكية عن الادارة أو ما يعرف بظاهرة الملكية الغائبة وهي الخاصية التي يرجع لها المفهوم المحاسبي الخاص بالشخصية المعنوية المستقلة .

لقد كان لهذه الخاصية (انفصال الملكية عن الادارة) اثر كبير على المحاسبة . فقد ظهرت اهمية الدور المحاسبي في مجال تقييم الادارة وما يطلبه ذلك من ضرورة مقابلة المجهودات بالمنجزات, ولعل أهم النتائج التي ترتبت على ذلك ان برزت الاهمية القصوى لقائمة الدخل واستخدام مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات كأساس لتقييم كفاءة الادارة في استثمار الاموال الموكلة اليها. ونتيجة لذلك اصبحت الميزانية في درجة اقل من حيث الاهمية وتحدد دورها في مجرد كشف بالأرصدة المتبقية بعد عمل قائمة الدخل , وطبقاً لهذا الاتجاه الجديد أصبحت الميزانية حلقة وصل بين قائمة الدخل للفترات المتعاقبة .

انتشار الشركات المساهمة كان له تأثير واضح على المحاسبة مهنياً , ففي معظم دول العالم تدخلت الحكومات بتشريعات تضمن الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها للأطراف الخارجية وبصفة خاصة للمساهمين والمقرضين. وقد كان طبيعياً ان يقوم المحاسب بمقايله احتياجات الاطراف الخارجية من المعلومات اللازمة لتوجيه استثماراتهم. كذلك اصبح من الضروري مراجعة القوائم المالية التي تنشرها الشركات المساهمة من قبل المراجع الخارجي وذلك لتقرير مدى الاعتماد على ما تقدمه الادارة من معلومات في هذه القوائم, ومن هنا نشأة مهنة المحاسبة وما تطلبه ذلك من تحديد لأصول المراجعة واخلاقيات المهنة.

3- فرض ضرائب الدخل على الافراد والشركات

لقد ترتب على انتشار قوانين ضرائب الدخل ان انتشرت مهنة المحاسبة واتسع نطاقها واصبح المحاسب في حكم المحكّر لوظيفة انتاج المعلومات المالية سواء داخل الشركة او خارجها.

4- ظهور شركات المنافع العامة مثل شركات الكهرباء والتلفونات والغاز والسكك الحديد والنقل. وقد كان نتيجة احتياج هذه الشركات الى استثمارات كبيرة وأصول ثابتة ذات عمر انتاجي أطول من أي صناعة أخرى , وبالتالي ظهرت اهمية لتطوير طرق منطقية لحساب الاندثار وتحديد تعرفه للخدمات التي تقدمها هذه الشركات.

ان المحصلة الرئيسية لهذه العوامل الاربعة كانت الاهتمام بأمر المحاسبة من زاويتين متكاملتين مهنية واكاديمية , فمن حيث الجانب المهني ونظر لتعدد الاطراف التي تعتمد على التقارير المحاسبية وتعارض مصالحهم في كثير من الاحيان فقد اصبح واضحاً اهمية تأسيس المهنة على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً, مثل الحياد وعدم التحيز , الصدق في التعبير , الموضوعية في القياس , عدالة القوائم المالية , الافصاح الكاف و وغير ذلك من الاخلاقيات التي يجب ان تحكم الممارسات العملية. ان تبني هذه القيم من قبل الممارسين للمهنة كان بداية الطريق نحو ما يعرف حالياً بالمخزل الاخلاقي في بناء النظرية المحاسبية وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق.

اما الجانب الاكاديمي فقد اتضح انه قد أصبح لدى المحاسبين مجموعة لا باس بها من المفاهيم والافكار والقضايا التي تحتاج الى ترتيب وتنظيم من خلال اطار فكري مترابط . ولقد اتجه المحاسبون في هذا الشأن باتجاهين متكاملين : (أ)الاتجاه نحو النظرية الاقتصادية للشركة (ب)الاتجاه نحو نظرية التمويل.والهدف من الاستعانة بهذه العلوم هو تأسيس مفاهيم علمية للظواهر والمتغيرات موضوع الاهتمام وبصفة خاصة تطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية . ان الاهتمام المشترك بين المحاسبة والاقتصاد والتمويل فيما يتعلق بكثير من المفاهيم والقضايا الفكرية يجعل من تبادل المعارف مدخلاً مفيداً في اي محاولة للتأصيل الفكري . اخيراً من الواجب الاشارة الى التطوير في التقنيات المتعلقة بالمحاسبة عن المقدمات والمستحقات في النصف الثاني من القرن التاسع عشر وبما يسمح بالاحتساب الدقيق للدخل الدوري , كما شهد القرن العشرين تطور طرق محاسبية لمعالجة مشاكل معقدة ابتدأ من احتساب دخل السهم الواحد والمحاسبة عن اندماج الشركات والمحاسبة عن التغير في المستوى العام للأسعار (محاسبة التضخم) والمحاسبة عن عقود الايجار الطويل الاجل والمحاسبة عن التقاعد بالإضافة الى المشاكل الملحة والجوهرية المتعلقة بالمحاسبة عن الابتكارات الجديدة النابعة من الهندسة المالية.

نهاية المحاضرة الأولى

النظرية المحاسبية

المحاضرة الثانية : الحاجة الى اطار فكري للمحاسبة والتقارير المالية

أولاً : ما هو الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية ؟

تشير الأدبيات الخاصة بهيكل المفاهيم الى انه " يمثل شبكة مترابطة من المفاهيم التي توفر فهماً شاملاً للظاهرة أو الظواهر , تلك المفاهيم يدعم الواحد للآخر " (Jabareen,2009:51). هذا الإطار يمكن أن يشرح/ يفسر إما بمخطط أو سرد (أو كلاهما إن كان أفضل) أهم الأشياء التي يتعين دراستها - العوامل الأساسية والبنى والمتغيرات - والعلاقات المفترضة بينهما " (Miles & Huberman,1994:18).

الحديث عن الاطار المفاهيمي غالباً ما يكشف عن وجود اتجاهين : هناك من يرى ان الأساس الفكري يرتبط بالتجربة , كقول Boher " إن الحديث عن هيكل المفاهيم يشير فقط الى تمثيل منطقي واضح للعلاقة بين التجارب (Boher,1961:67) , في حين هناك من يرى أن حتمية التجربة ليست عنصر أساسي في تطوير هيكل المفاهيم والأسس الفكرية للمجال العلمي المعين , كقول Vatter الذي يجسد أن " المحاسبة معرفة موجة.... نمط من الأفكار المطلوبة لتشكل كلاً متناسق أو إطار مرجعي يتصل بالمخرجات التشغيلية للمجال المعين " (Vatter,1947: 1) . ويرى Chambers إن أول من أدخل الإطار المفاهيمي للمحاسبة هو (Storey,1964:60) الذي يرى "إن المبادئ المستخلصة من الممارسة هي قادرة على القيادة والتوجيه لغاية الآن فقط وليس أكثر من ذلك , وإن التوصل الى المبادئ من هذا النوع تصبح بلا معنى قبل أن يتم تطوير إطار مفاهيمي يعطي معنى للإجراءات المتبعة الإطار المفاهيمي سيقدم مرة واحدة تفسير وتبرير المعايير التي يتم من خلالها الحكم على إجراءات عملية على المدى البعيد " (Chambers,1996:124) . ومع ذلك , فانه من وجهة النظر الرسمية والبحثية فان هيكل المفاهيم ظهر في أوائل السبعينيات من القرن الماضي , حيث جاء رداً على الأزمة السياسية المتعلقة بوضع المعايير أو المبادئ المحاسبية من قبل مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في الولايات المتحدة الأمريكية والمخالفات المحاسبية مع حركة الاندماجات وانهايارات لشركات غير متوقعة (Dean&Clarke,2003:279) . ومع بداية تكوين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في بدأ بإصدار سلسلة من قوائم مفاهيم المحاسبة المالية (عدها ثمانية لحد الآن) والتي تشكل بمجملها الإطار المفاهيمي (Conceptual Framework) للمحاسبة والتقارير المالية.

الإطار المفاهيمي وفقاً قائمة المفاهيم No.8 الصادرة عن FASB و IASB كنتاج لمشروعهما المشترك فهو " نظام متماسك للأهداف المترابطة والمفاهيم الأساسية التي تنص على طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة والتقارير المالية. وأنه من المتوقع أن تؤدي الى توجيه متنسق . الغرض منه خدمة المصلحة العامة من خلال توفير البنية والاتجاه للمحاسبة والتقارير المالية لتسهيل توفير المعلومات الغير المنحازة والملاءمة (FASB,2010: Introduction).

من الجدير بالذكر إن العديد من الدول قد سعت لوضع إطار مفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية خاص بها على غرار هيكل المفاهيم لكل من FASB و IASB سواء تلك الدول التي تنتهج اقتصاديات السوق أصلاً (مثل الدول الغربية) أو تلك الدول التي تحولت من الاقتصاديات المخططة الى اقتصاديات السوق في غضون العقدين الأخيرين (مثل دول أوربا الشرقية) بما فيها دول المحيط الإقليمي للعراق.

ثانياً : من هو المستفيد من الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية ؟

انطلاقاً من تعريف IASB لهيكل المفاهيم الوارد في مسودة مشروع التعديل للعام 2015 , فان الهيكل يصف الأهداف والمفاهيم لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام , فهو أداة عملية في الآتي :
(IASB,ED-2015:6)

- 1- مساعدة المجلس (IASB) في تطوير معايير تستند الى مفاهيم متسقة .
- 2- مساعدة المعدين في وضع سياسات محاسبية متماثلة عندما لا ينطبق معيار على معاملة أو حدث معين أو عندما يسمح المعيار باختيار السياسة المحاسبية .
- 3- مساعدة جميع الأطراف في فهم وتفسير المعايير.

هذا يعني أن المستفيد الأول من الإطار المفاهيمي هو IASB (أو أي هيئة مسؤولة عن صياغة المعايير المحاسبية), باعتباره أداة مستخدمة في الإجابة على التساؤلات حول المحاسبة والتقارير المالية ويتوقع أن تخدم في الآتي :

أ- تحسين وزيادة كفاءة الاتصالات على الصعيد الداخلي والخارجي من خلال توفير مصطلحات مشتركة تسهل الى حد كبير مناقشات المجلس حول القضايا الفنية , بما في ذلك الملاحظات والمقترحات حول مشاريع المجلس . وجود إطار المفاهيم للتخصص العلمي المعين هو بمثابة نموذج إرشادي Paradigm أو مصفوفة انضباطية Disciplinary Matrix , " يمثل مجموعة من المعتقدات والقيم المتعارف عليها والتقنيات المشتركة بين أعضاء مجتمع علمي بذاته (p-175)..... أو هو قاسم مشترك بين أعضاء جماعة بحث علمي وهذا يفسر الكمال النسبي للاتصالات بينهم على المستوى المهني والأجماع النسبي لأحكامهم المهنية" (Kuhn,1970:182) . عليه فان هيكل المفاهيم بمكوناته الأساسية سيكون أداة يسترشد بها موظفي المجلس في التوجيه عند تطوير تحليلاتهم حول القضايا التي يمكن أن ينظر بها المجلس وكذلك وضع التوصيات , فضلاً عن كون تلك المفاهيم توفر أساس منطقي في دراسة مزايا البدائل وتعمل على تضييق مجموعة البدائل التي سينظر فيها من خلال القضاء على التعارض بينها , وبذلك سيسهم إطار المفاهيم في مزيد من الكفاءة في عملية وضع المعايير المحاسبية عن طريق تجنب الحاجة الى إعادة النقاش حول القضايا الأساسية (Foster & Johson,2003:2) , ولربما يساهم أيضاً في تقليل تكاليف إصدار معايير الإبلاغ (IASB,ED-) (2015:21) .

ب- إطار المفاهيم يقلل الضغوط السياسية عند إصدار المعايير المحاسبية , فالأحداث التي تنقلها التقارير المالية تؤكد أو تنفي توقعات المستثمرين بأنواعهم ولها القدرة على تحريك الملايين (سواء من الناس أو الأموال) , فالأفراد يهتمون بالطريقة التي يتم من خلالها تحديد النتائج المالية , وبالتالي فان العملية التي صنعت منها (أوضعت منها) يقال أنها "سياسية" (Maharishi Dayanand University , 2004 : 445) . هذا الرأي يتفق مع آراء العديد من كتاب المحاسبة أمثال (Horngren,1973) و (Peasnell,1982) و (Gerboth,1987) و (Hines,1989) و (Newberry,2003) و (Dean& Clarke,2003) الذين يرون ان عملية وضع المعايير بمثابة عملية سياسية وان إطار المفاهيم خطوة سياسية يهدف الى المصادقية

والشرعية. وطالما ان الإطار المفاهيمي (وفقاً لتعريف FASB) وجد ليستخدم في توجيه عملية تطوير المعايير المحاسبية التي تهدف الى تقديم معلومات ملائمة وعادلة ومحايدة تخدم المصلحة العامة , إذن سيكون أداة مستخدمة فعلياً في تقليل الضغوط السياسية في إصدار أو تبني الأحكام والسياسات المحاسبية المعنية . فمن دون هذا الإطار لا يمكن أن نتوقع نقاش موضوعي بسبب المواقف المتعددة حول المعالجة المحاسبية المناسبة للصفحة أو الحدث المعين. ان المفاهيم السليمة هي أدلة جوهرية (أساسية) لوضعي المعايير المحاسبية الذين يعانون من ضغوط جماعات المصالح لتشويهه ما يجب أن يكون في خدمة المصلحة العامة (Kirk,1988:17) , وبالتالي فإنه يمثل أداة دفاعية ضد اتجاهات العملية السياسية والأضرار التي يمكن أن تلحق بعملية صياغة المعايير المحاسبية.

ت- أتساق واستمرار المعايير في التطبيق , فهناك فرق كبير بين المعايير والإرشادات المقدمة بواسطة إطار مفاهيم منفق عليه وهيكل يعتمد على أطر ذاتية شخصية لأعضاء المجلس . ففي ظل الحالة الثانية , فان وضع المعايير سيكون وفق هيكل مفاهيمي شخصي وذاتي لوضعي المعايير وأن الاتفاق على المعايير حول قضايا محددة يحدث فقط عندما يكون هناك عدد كاف من هذه الأطر المتناغمة (المتوافقة) , لكن هذه التوافقات غير مستمرة (عابرة) لكون عضوية هيئات وضع المعايير متغيرة مع مرور الوقت وبالتالي فان المزيج من الأطر المفاهيمية الفردية تتغير أيضاً , ولذلك ربما يصدر عن نفس الهيئة استنتاجات مختلفة بشكل جوهري في قضايا متطابقة (متماثلة) مما تم الاتفاق عليه في وقت سابق. هذا يعطي نتائج (معايير) لا تتفق الواحد مع الآخر ولا تدلل على استمرارية المعيار في المستقبل (Foster & Johnson,2001 : 3) . إن خلاصة ما تقدم قد عبر عنه Solomons,1986 () بقوله " إن هيكل المفاهيم الجيد هو الذي يعمل على ترشيد الجهود وفي تحقيق الاتساق وسوف يحسن الاتصال وسيكون سلاحاً ضد التسييس (Solomons,1986 : 122) .

الإطار المفاهيمي يمكن أن يخدم جهات أخرى خارج المجلس ومكوناته مثل :

أ- الممارسون يمكن أن يتأثروا بالإطار المفاهيمي بعدة طرق , فطالما ان المعايير توضع في سياق إطار للمفاهيم , فان الممارسين بحاجة الى دراسة وفهم الإطار من أجل فهم تام للمتطلبات الخاصة بالمعايير. الممارسون أيضاً يكونوا أكثر جاهزية واستعداد لتطبيق أفضل للمعايير الموضوعية نتيجة لمعرفتهم بالمفاهيم الأساسية , حيث أن معرفتهم تساعد في أفضل استخدام لمهاراتهم المهنية واتخاذ الأحكام بأسلوب متنسق من الناحية النظرية في حل القضايا والمشاكل. علاوة على ذلك , الإطار المفاهيمي قد يتجسد في تسلسل هرمي للمعايير يحدد بشكل مناسب السياسات المحاسبية وخاصة للأمور والقضايا التي لم تعالج في معيار أو تفسير , وبالتالي سيكون الممارسون بحاجة الى تطبيق الإطار المفاهيمي مباشرة في حل القضايا العملية والتطبيقية (McCahey & McGregor, 2013 : 6) .

ب- مستخدمو المعلومات المالية والمجاميع التي لها مصلحة في فهم أهداف وطبيعة وحدود المعلومات المضمنة في القوائم المالية تجعل الأحكام وقرارات الاعمال أفضل (Dai ,2011 : 237) .

ت- مراقبي الحسابات يحتاجون هيكل المفاهيم في تكوين رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية متفقة مع المعايير المعتمدة.

الأكاديميون والباحثون يرغبون في الحصول على المعلومات حول المنهج المتبع في صياغة المعايير المحاسبية .

ثالثاً : ماهي الحاجة لامتلاك الإطار المفاهيمي في المحاسبة؟

يمكن على الأقل تحديد ثلاث عوامل رئيسية تبرز الحاجة الى امتلاك إطار مفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية هي كما يأتي :

1- إن تأكيد الهيئة المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية على التزاماتها اتجاه جميع الأطراف ذات المصلحة في بذل جميع الجهود من أجل الوصول الى معايير ذات جودة عالية , يمكن أن يخلق جو من التفاؤل لدى مجتمع التقارير المالية. واضعي المعايير هم أوصياء على هيكل المفاهيم وليس ملاك له , وهناك فناعة بان نوعية التقارير المالية تتعزز وتدعم بشكل مؤثر إذا كانت المعايير المحاسبية تعتمد على مجموعة من المفاهيم المترابطة منطقياً (McCahey & McGregor, 2013: 6). فاذا ما أرادت الهيئة أو المجلس القيام بالمهمة التي فرضها على نفسه في تقديم المحاسبة مع فلسفة أساسية لأعضاء المجلس , ويكون قد أخلص للوفاء بمسؤوليته بوضع معايير خاصة بهم بشكل صحيح , فانهم بحاجة الى مجموعة من المفاهيم المحاسبية الأساسية الخاصة بالتوجيه والإرشاد في حل المشاكل المعروضة على المجلس (Jones, 2015 : 54).

2- الإطار المفاهيمي المرغوب فيه هو الإطار الذي يبني على أساس المستويات العليا , التي تتمثل في أهداف المحاسبة والتقارير المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية , وبالتالي فان تطوير هيكل المفاهيم يتضمن تطوير الأهداف لضمان استمراريته وتكون منطلقاً لأي تطوير وتحسين في اعداد التقارير المالية . تحديد الأهداف يمكن أن ينهي الانتقادات حول نقص الملاءمة في التقارير المالية المقدمة للمستخدمين في ظل النموذج المحاسبي السابق لظهور FASB والتي يمكن ملاحظتها في قول Donald Krik (رئيس مجلس إدارة لـ FASB سابقاً) " اذا ما وضعت أهداف التقارير المالية والتعاريف للعناصر والمفاهيم الأخرى , فان ذلك من شأنه أن يساعد في رؤية الطريق بواسطة استنتاج منطقي سليم ومعايير متسقة , فهو كل ذلك (Krik,1988:12). وكذلك في قول Trueblood في مؤتمر لجمعية المحاسبة الأمريكية AAA عام 1969 , " إن نقص مجموعة من الأهداف المتسقة وعدم وجود قائمة أساسية بأهداف التقارير المالية من وجهة نظري هي السبب الرئيس في المنهج التجزيئي لعمل مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي APB وصياغة الممارسات المقبولة على أساس ذلك المنهج , فبدون وجود إطار شامل للأهداف في رأيي هو وضع العربة أمام الحصان " (Trueblood,1970: 63).

3- إن الحاجة لتطوير إطار مفاهيمي تنبثق من الأزمات والانتقادات حول الصعوبات التي تواجهها الهيئات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة. فقد نشأت حاجة الى مدخل جديد في تطوير المبادئ المحاسبية بسبب الانتقادات الموجهة الى اداء لجنة الإجراءات المحاسبية نتيجة لعدم امتلاكها هيكل نظري تستند عليه في اصدار قراراتها واحكامها , مما دفع قيادة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA عام 1958 للسعي لإنشاء مجلس جديد عرف لاحقاً بمجلس المبادئ المحاسبية APB مهمته الأساسية " تطوير مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً " .

أنجز APB العديد من الدراسات التي تستهدف تطوير المبادئ المحاسبية منها ما يأتي :

أ- دراسة بحثية No.1 1961 عام بعنوان " الفروض الأساسية للمحاسبة " The basic postulates of accounting (Moonitz,1961:1-57).

ب- دراسة بحثية No.3 عام 1962 أنضم فيها Moonitz الى Robert T. Sprouse بعنوان " مجموعة مؤقته من المبادئ المحاسبية لمنشآت الأعمال " A Tentative Set Of Broad Accounting Principles For Business Enterprises (Sprouse & Moonitz,1962:Study No.3).

ت- دراسة بحثية أخرى No.7 عام 1965 , قدمت بواسطة Paul Grady بعنوان " جرد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لمنشآت الأعمال التجارية " Inventory of General accepted accounting principles for business enterprise (بلقاوي , 2009 : 177).

ونتيجة لرفض APB للفروض والمبادئ التي جاءت بها الدراسات البحثية , وبدلاً من ذلك بدأ APB بالتعامل مع قضايا محددة مثلما عملت لجنة الإجراءات المحاسبية من دون وجود هيكل مفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية (Zeff,1999 :94-95). لذلك تعرض عمل APB في نهاية عقد الستينيات الى مزيد من الانتقادات , وجميعها تؤثر الصعوبات التي يعيشها المجلس , بحيث أعادت الحاجة الى تطوير إطار مفاهيمي مرة أخرى وتمثلت بما يأتي :

- أ- لجنة خاصة برئاسة J. S. Seidman , المهمة المكلفة بها تتمثل بالآتي:
- مراجعة وضع آراء APB .
 - تقييم تطور المبادئ المحاسبية .

أوصت اللجنة بخصوص المهمة الثانية (تقييم تطور المبادئ المحاسبية), " انه ينبغي أن تكون هناك سلطة موثوق بها لوضع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً, ويجب أن يتم تحديد أغراض ومحددات القوائم المالية وتحديد المصطلحات المستخدمة من قبل المهنة " (Jones,2015:50).

ب- بعد إعلان APB للرأيين 16,17 وتمريهما بأغلبية بسيطة 13 / 5 (18 صوت في المجلس) , زادت الشكوك حول مدى الانسجام والتوافق في الرأي داخل المجلس مما دفع Trueblood الى القول " التشكيك في أن APB لا يمتلك فلسفة أساسية في المحاسبة, وبالتالي فإنه فقد مصداقيته , وأقترح إعادة هيكلة المجلس (Trueblood,1969: 7-6).

ت- الجهات الأكاديمية كانت مهتمة ايضاً بهذا الموضوع , حيث شكلت AAA لجنة خاصة عرفت " لجنة 42 " , لدراسة الجدوى والرغبة في التحقيق بعملية صياغة المبادئ المحاسبية . رد فعل قيادة AICPA أتمم بالغضب على أساس أن الجمعية يديرها الأكاديميون وكان من الضروري أن تعمل اللجنة في أروقة AICPA , لأن لجنة الإجراءات المحاسبية ومن بعدها APB هما اللذان يصدران الآراء حول GAAP منذ العام 1939 (Zeff,2015 : 3).

ث- انتقاد لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC لعمل APB كان قاسياً جداً وجاء على لسان James J. Needham ونقلته الصحافة في وقتها بقوله " إذا قادة المحاسبة لم يتخذوا إجراءات لإصلاح عملية وضع GAAP , فان اللجنة (SEC) ستقوم بذلك " , (Zeff,2015 : 4) .

ورداً على الانتقادات أعلاه أعلن AICPA في 29 آذار 1971 نقل مهمة الدراسة لتثبيت المبادئ المحاسبية الى لجنة عرفت باسم Wheat Committee . مهمتها الأساسية " إيجاد طرق ل AICPA لتحسين وظيفته في وضع المبادئ المحاسبية "0 الدراسة يجب ان تفحص تنظيم وتشغيل APB وتحديد ما هي التغييرات الضرورية لتحقيق نتائج أفضل وأسرع (AICPA, Wheat Co.,1972:87).

واحدة من النتائج المهمة لهذه الدراسة هي التوصية بإنشاء FASB كهيئة مستقلة بدلاً من APB . استطاع FASB أن يضع 8 قوائم بالمفاهيم الأساسية آخرها عام 2010 , لتشكل جميعها الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقارير المالية . إن مبادرة FASB في تطوير هيكل للمفاهيم جاء استجابة للانتقادات التي جاءت معظمها من قبل المجتمع الأكاديمي بسبب الطبيعة المسيسة والتعسفية من قبل APB و AICPA ومنهجها في وضع القواعد المحاسبية .

إن مراجعة التاريخ المحاسبي تشير الى أن هناك حاجة الى مناقشة الأسس الفكرية للمحاسبة عندما تظهر للسطح مشاكل أو قضايا جديدة أو شاذة لم يتم التعامل معها أو لم تعالج في مبدأ أو معيار كنتاج لمتغيرات بيئية جديدة . فمنذ الثلاثينيات من القرن الماضي كانت دراسة AAA في العام 1936 بعنوان " البيان الأولي لمبادئ المحاسبة المؤثرة في تقارير الشركات " , ودراسة معهد المحاسبين الأمريكي في العام 1938 بعنوان " قائمة المبادئ المحاسبية " , هما بمثابة رد فعل للكساد العالمي في العام 1929 وإنشاء SEC في العام 1933 وصدر قانون تبادل الأوراق المالية في العام 1934 , ومروراً بتجربة لجنة الإجراءات المحاسبية ومجلس المبادئ المحاسبية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ولغاية الآن تؤيد التعميم أعلاه , وقد جرى تأكيد ذلك في خطاب رئيس AAA عام 2001 الذي لاحظ أن هناك ضيق في الوسط الأكاديمي وظهور أعراض لتقدم سطحي ونزاعات فئوية والذي يدعو الى الاستنتاج بان هناك حاجة الى أنعاش المحاسبة (تنشيط المحاسبة) , من خلال العودة الى الأسس الفكرية لها (Accounting Horizons Commentary ,2002: 158-157).

رابعاً : ما هو شكل الإطار المفاهيمي للمحاسبة الذي نحتاجه في العراق ؟

نحن نريد كما الآخرين صياغة معايير محاسبية (في ظل وجود هيكل مفاهيم) مع وجود هدف واضح بالاعتبار – تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات. إن هذا يركز على عملية صنع القرار الاقتصادي كهدف , ولأن المفاهيم تدعم الهدف , فهي مؤطرة بطريقة يمكن أن تعكس العالم الحقيقي للظاهرة الاقتصادية , أي الموارد النادرة والمطالبات على الموارد والتغير في الموارد والمطالبات . بهذا يمكن تعزيز الملاءمة للمعلومات المقدمة الى المستخدمين عن طريق أفضل انعكاس للجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث . إن الإطار المفاهيمي الذي يراد أن نعمل في ظلّه يجب أن ينظر في القضايا النظرية والمفاهيمية المحيطة بالتقرير المالي , بحيث يشكل أساس متماسك وثابت من شأنه أن يعزز المعايير المحاسبية. السؤال هو حول مدى الثبات الذي يتمتع به الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتقرير المالي الذي نريده ؟

المجموعة الاستشارية لأعداد التقارير المالية الأوروبية European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) عام 2013 , وفي إطار المساهمة في تحسين مشروع IASB الحالي لتنقيح وتحسين إطاره المفاهيمي طرحت أكثر من خيار أمام الهيئة الدولية حول شكل الإطار المفاهيمي (هي خيارات مطروحة أمام جميع الدول التي تنوي وضع أو تطوير هيكل المفاهيم الخاص بها ومنها العراق) تجسدت في الآتي :

1- يعتقد البعض إن الإطار يجب أن يكون ذو طابع دستوري طويل الأجل , بحيث أن مجلس المعايير) أو أي هيئة مسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية) ولجنة التفسير مقيدة في هذا الإطار وأن أي تناقض بين الإطار والمتطلبات في المعايير الفردية لن يكون قابلاً (Par-9) , لأن التناقضات تثير التساؤل حول الإطار كأساس مفاهيمي قوي . عليه ينبغي أن يكون الخروج على الإطار إستثنائياً ويحتاج الى مبررات قوية وينبغي لهذه الاستثناءات أن لا تؤدي بالضرورة الى إعادة النظر في الإطار , كما من المفترض أنها تمثل معالجة حالات محددة جداً (par-13) .

2- هناك من يرى إطار المفاهيم بطريقة أقل تعقيداً (أقل صرامة) .من وجهة نظر هؤلاء , الإطار عبارة عن مجموعة من الأهداف الفضفاضة مع مجموعة من الأهداف المحاسبية (البديلة) تعكس إجماع أو توافق في نقطة معينة من الزمن , ولكن دون النظر الى كونها في نهاية المطاف موجه لتطوير متطلبات جديدة , وبالتالي فإن الاتساق بين إطار المفاهيم والمعايير الفردية لا يعتبر ضروري طالما الاتساق عبر المعيار الفردي له ما يبرره (par- 10) . المدافعون عن وجهة النظر هذه يرون أنها تجعل إطار المفاهيم إطار تطلعي طموح ويجب أن يعمل على تحسين التقارير المالية من جهة والنظر في المنفعة الخاصة بالمجلس من جهة أخرى (par-11) .

3- الطريق الآخر الذي يمكن أن يسلك من قبل الهيئة المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية , هو أن يكون الإطار المفاهيمي مقيد الى بعض المفاهيم الأساسية , بحيث تمثل هذه المفاهيم أساساً مستقراً مع متطلبات أخرى للدعم في (تقوم عليها) المعايير الفردية . على سبيل المثال إن الإطار لا يحدد مسبقاً مكونات التقرير المالي (كشف المركز المالي وكشف الدخل وما الى ذلك) , ونتيجة لذلك فإن الإطار ايضاً لا يشمل على مفاهيم العرض والاعتراف المقابلة لتلك المكونات - ستبقى هذه المفاهيم على مستوى المعيار الفردي .هذا النوع من الأطر يسمح بدرجة من المرونة في وضع المعايير المحاسبية التي قد تكون ضرورية لتشكيل المتطلبات الجديدة للمعاملات والصفقات والأحداث التي لم تأخذ بالاعتبار في الماضي (par- 18) .

علاوة على ما ذكر , فان هناك العديد من الأسئلة التي يجب أن تخضع للنقاش المعمق من قبل الهيئات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية , خاصة مع عدم وجود أجوبة قاطعة لها .على سبيل المثال أنه وفقاً للخيار المذكور في النقطة رقم (1) , أين يجب أن يبدأ الإطار المفاهيمي الكامل وأين يجب أن ينتهي , وهل يوجد إطار كامل ؟ ووفقاً للخيار المذكور في النقطة رقم (3) , كيف يمكن لهيئة إصدار المعايير أن ترسم الخط الفاصل بين المفاهيم التي ينبغي أدرجها في الإطار والمفاهيم التي يجب أن تبقى فقط على مستوى المعيار الفردي؟.

عليه يعتقد الباحث من أن شكل الإطار المفاهيمي المطلوب أنشأه في العراق يجب " أن يحتوي على نوع من المرونة لكي ينسجم مع متطلبات المرحلة الانتقالية التي يمر بها البلد ويمكن أن يستوعب

القضايا والمشاكل الجديدة الناجمة عن التغيير في الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية, والتي يمكن تحديد بعض ملامحها بما يأتي :

- أ- إن العراق ماض في عملية التحول الى اقتصاد السوق , مع إعطاء دور أكبر للقطاع الخاص (بيئة في طريقها الى البيئة المعولمة).
- ب- تغيير النظام السياسي في العراق عام 2003 تبعه تغيير في منهج وطريقة إدارة الاقتصاد العراقي (من اقتصاد مخطط مركزياً الى اقتصاد السوق) .
- ت- إن العوامل السياسية والاقتصادية هي العوامل الأكثر تأثيراً في تبني نموذج إرشادي محاسبي معين.
- ث- استمرار العراق في السعي الى الانضمام الى المؤسسات الدولية يتطلب تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة بما يتوافق مع المتطلبات الدولية .

نهاية المحاضرة الثانية

1.3 طبيعة المحاسبة: الواجهة المتعددة:

The Nature of Accounting: Various Images

ابتداءً، لقد تم تعريف المحاسبة من قبل لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالشكل التالي:

«إن المحاسبة هي فن تثبيت وتصنيف وتلخيص، على نطاق واسع وبتعبير نقدي، للصفقات والاحداث التي هي على الأقل جزئياً ذات طبيعة مالية وتفسير النتائج المترتبة في ذلك⁽¹⁾.

وفي الأونة الأخيرة تم تعريف المحاسبة بالاشارة إلى مفهوم المعلومة:

«إن المحاسبة ما هي إلا نشاط خدمي، وظيفتها توفير معلومات كمية، أساساً ذات طبيعة مالية، بشأن الكيانات الاقتصادية، والتي يستهدف منها أن تكون نافعة

لصنع القرارات الاقتصادية، أي الخيار العقلاني من بين بدائل أو مسارات العمل المتاحة⁽²⁾.

فيشير هذان التعريفان إلى أن المحاسبة تحتوي على مجموعة من الأساليب الطرق الفنية التي يعتقد بأنها ضرورية لحقول معينة. ويحدد الدليل المحاسبي والحقول التالية التي تكون المحاسبة فيها نافعة:

المحاسبة المالية، تخطيط وتحديد الضريبة، التدقيق المستقل، أنظمة معالجة المعلومات، محاسبة الكلفة والمحاسبة الإدارية، محاسبة الدخل القومي، الاستشارات الإدارية⁽³⁾.

فينهل المحاسبون من الأوجه المختلفة للعملية المحاسبية لصياغة وتطوير نظريات محاسبية مختلفة⁽⁴⁾. وقبل البدء بدراسة وتحليل المداخل التقليدية المختلفة لصياغة النظرية المحاسبية، فمن المفيد تماماً دراسة وتحليل بعض الأوجه التي شكلت تطورات في المحاسبة المالية. وهذه الأوجه هي: المحاسبة كلفة، المحاسبة كسجل تاريخي، المحاسبة كحقيقة اقتصادية حالية، المحاسبة كنظام معلومات، المحاسبة كسلعة، وأخيراً المحاسبة كعقيدة.

1.1.3 المحاسبة كعقيدة Accounting as an Ideology

«العقائد هي وجهات نظر عالمية التي بالرغم من تمتعها جزئياً بنفاذ بصيرة، إلا أنها تمكننا من فهم المجتمع الذي نعيش فيه وإمكانية تغييره. إنها وجهات نظر عالمية تتناظر أو تمثل وجهات نظر طبقات اجتماعية.....»⁽⁵⁾.

فينظر للمحاسبة هنا كظاهرة أيديولوجية Ideological Phenomenon:

كوسيلة لتعزيز وإضفاء شرعية على الترتيبات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية الحالية، الفيزيائي Karl Marx يقول بأن المحاسبة ترتكب جريمة توليد شكل خادع من الوعي / الإدراك، وتوفر وسيلة هدفها التعتيم وليس الكشف عن الطبيعة الحقيقية للعلاقات الاجتماعية التي تبلور أو تتشكل طبيعة المسعى أو الهدف الانتاجي⁽⁶⁾، كما وينظر إلى المحاسبة على أنها خرافة myth ورمز symbol وشعائر التي تؤدي إلى خلق نظام رمزي الذي في ضوءه تتفاعل القوى الاجتماعية. إن كلا التصويرين عن المحاسبة هما أيضاً متمثلان في وجهة النظر السائدة بأن المحاسبة هي وسيلة أو أداة للعقلانية الاقتصادية وكأداة للنظام الرأسمالي.

ملاحظة

إن أفضل صياغة لوجهة النظر القائلة بأن المحاسبة ما هي الا أداة للعقلانية الاقتصادية هي تلك التي قدمها Weber، فهو عرف السلوكية الاقتصادية العقلانية الرأسمالية بأنها «مدى الاحتساب الكمي أو الممكن فنيا من الناحية المحاسبية والذي يمكن تطبيقه فعليا»⁽⁷⁾.

وتم تأكيد نفس وجهة النظر من قبل Heilbroner، إذ ذكر بأن: «الممارسة المحاسبية تحول وحدة النقد الى أداة لعمليات احتساب عقلانية للكلفة - المنفعة، إذ أن نزوة ذلك هو حفظ السجلات على أساس القيد المزدوج فهي أساساً نتاج لتطور العقلانية الاقتصادية، وبدورها فإن عمليات احتساب الكلفة - المنفعة تشكل رد فعل لتلك العقلانية، فمن خلال بلورة رقمية فإنها وبقوة تحفز نحو منطق أو فضل للمشروع الاقتصادي»⁽⁸⁾.

2.1.3 المحاسبة كلغة Accounting as a Language

ينظر إلى المحاسبة على أنها لغة الاعمال التجارية، فهي إحدى الوسائل لإيصال المعلومات بشأن منشأة الاعمال التجارية.

• ولقد تم التأكيد على تصور المحاسبة كلغة في معظم الكتب المحاسبية المنهجية الشائعة التداول. فعلى سبيل المثال، يرتأي Ijiri

«كلغة للاعمال التجارية، فإن للمحاسبة الكثير من الاشياء المشتركة مع بقية اللغات. فيتم من خلال الكشوفات المالية الابلاغ عن النشاطات التجارية المتنوعة باستخدام اللغة المحاسبية، تماما مثلما يتم الابلاغ عن أخبار الاحداث في الصحف باللغة الانجليزية. وعندما يتم التعبير عن حدث من خلال المحاسبة فإن المرء لا يخاطر فقط في إمكانية إساءة فهمه، ولكنه يخاطر أيضاً بتعريض نفسه لعقوبة سوء التمثيل أو الكذب أو الحنث باليمين. كما وأن المقارنة مسألة جوهرية لاستخدام فعال للغة سواء أكانت لغة انجليزية أم لغة محاسبية، وفي نفس الوقت، يجب على اللغة أن تكون مرنة لكي تتكيف مع البيئة المتغيرة»⁽⁹⁾.

• إن هذا التصور عن المحاسبة كلغة يعترف به أيضاً من قبل مهنة المحاسبة التي تصدر نشرات المصطلحات المحاسبية، وتم أيضاً الاعتراف بذلك في أدبيات المحاسبة الميدانية التي تحاول أن تقيس مسألة توصيل المفاهيم المحاسبية.

فما الذي يجعل من المحاسبة لغة؟ للإجابة عن هذا السؤال علينا أن ننظر في أوجه التشابه الممكنة بين المحاسبة واللغة. فيعرف Haws اللغة على النحو الآتي⁽⁸⁾

«إن رموز الانسان هي ليست اشارات مرتبة عشوائيا بحيث تؤدي إلى بلورة أو صياغة مرجعيات منعزلة، بل على العكس، إن رموز الانسان يجري ترتيبها بأسلوب منظم وبشكل معين في ظل قواعد تتحكم باستخدامها. ويطلق على هذا الترتيب للرموز بـ اللغة، وأن القواعد التي تؤثر في شكل ونمط واستخدام الرموز تمثل قواعد اللغة.

إن هذا التعريف وتعريف أخرى تشير إلى أن هناك عنصرين للغة، وعلى وجه الخصوص، الرموز والقواعد النحوية. وبالتالي فإن الاقرار بأن المحاسبة هي لغة يعتمد على تحديد هذين العنصرين على أنهما مستويين للمحاسبة. فيمكن تصوير الموضوع بالشكل التالي⁽⁹⁾



1- إن رموز اللغة أو الخصائص المعجمية ما هي إلا وحدات أو مفردات دلالية (أي ذات معنى) أو الكلمات المحددة والمعرفة ضمن أي لغة. فهذه الرموز ما هي الا اشياء أو موضوعات لغوية تستخدم لتحديد مفاهيم معينة. فالتمثيل الرمزي موجود فعلا في المحاسبة فعلى سبيل المثال، يحدد McDonald الأرقام والكلمات والمدين والدائن على انها الرموز الوحيدة المقبولة والفريدة من نوعها في انتماءها الى حقل المحاسبة⁽¹¹⁾.

2- ان القواعد النحوية للغة تشير إلى مجموعة الاجراءات المستخدمة التي يتم توظيفها أو اتباعها لخلق وصياغة كافة البيانات المالية عن الشركة. وتوضح لنا Jain التشابه التالي بين القواعد المحاسبية والقواعد اللغوية:

«ان المحاسب القانوني - خبير في المحاسبة - يشهد بصحة أو سلامة تطبيق القواعد تماماً كما يشهد الضليع في اللغة بصحة أو سلامة القواعد الاعرابية للجملة، فالقواعد المحاسبية تعطي شكلا رسميا كما هو الحال مع ذلك الموجود في الهيكل اللازم لاي لغة طبيعية⁽¹²⁾.

وفي ضوء وجود هذه المكونات المحددة، اي الرموز والقواعد الاعرابية، فيمكن تعريف المحاسبة وبشكل مسبق على أنها لغة.

3.1.3 المحاسبة كسجل تاريخي Accounting as Historical Record

عموماً ينظر إلى المحاسبة على أنها وسيلة لتوفير سرد تاريخي في المنظمة وصفقاتها مع البيئة. وسواء بالنسبة لمالك الشركة أو حامل لأسهمها فإن السجلات المحاسبية توفر سرداً تاريخياً عن كيفية رعاية وحماية أموال المالك من قبل المدير ● ●
● ويعكس مفهوم الرعاية والحماية جوهرية العلاقة بين الموكل والوكيل. ولقد تطور معنى مفهوم وظيفة الرعاية والحماية على مر السنين يميز Birnberg بين أربع فترات:

1- فترة الحراسة الصرفة The Pure Custodial Period

2- فترة الحراسة التقليدية The traditional custodial period

3- فترة التوظيف / استغلال الموجود The asset - utilization period

4- فترة النهاية المفتوحة The open - ended period

وتشير الفترتين الأولى والثانية إلى حاجة الوكيل ان يعيد الموارد سالمة إلى الموكل / المالك من خلال انجاز المهام بعدها الأدنى لتحقيق وظيفة حماة ورعاية العهدة. ففي هذه الفترة كان ينظر إلى البيانات التي تم الافصاح عنها في كشف الميزانية على أنها كافية. وأما الفترة الثالثة فهي تشير إلى حاجة التوكيل بأن يقوم بالمبادرة وأن يكون لديه نفاذ بصيرة عند استخدام الموجودات لاجل تحقيق الخطط المتفق عليها. فبالإضافة إلى كشف الميزانية، فإن هذه الفترة تتطلب الحصول على بيانات تتضمن تقييم الاداء بشأن فاعلية وكفاءة استخدام الموجودات. وأخيراً فإن فترة النهاية المفتوحة تختلف عن فترة توظيف الموجودات من خلال وجود مرونة أكبر باستخدام الموجودات والسماح للوكيل بتخطيط مسارات استغلال الموجودات ويستطرد Birnberg حول هذا المفهوم الأخير فيقول:

«إن هذا لا يتطلب فقط اتجاه اولي وإنما أيضاً التحقق أو التأكد في اللحظة الزمنية الحاسمة التي عندها يجب تغيير اتجاهات من هذا النوع وكما هو الحال مع الرقابة الاستراتيجية فإن وظيفة رعاية وحماية العهدة تتطلب درجة عظيمة في المسؤولية التي يجب ان يأخذها الوكيل على عاتقه ومن المحتمل لفريق العمل task force (من منوط بهم ادارة العمليات، ان يتسم بالافتقار إلى الهيكلية مع وجود درجة عالية من

عدم التأكد. وهذا يؤدي الى القول بأننا قد نجد نظام الإبلاغ الموجه الى المالك / الموكل قد حشر بين مطرقة وسندان الاتصال. أي الحاجة الى تفاصيل من ناحية، ومخاطرة عبء المعلومات والتعقيد المفرط من ناحية أخرى⁽¹⁴⁾.

4.1.3 المحاسبة كحقيقة اقتصادية حالية

Accounting as current Economic Reality

فينظر إلى المحاسبة أيضاً على أنها أداة أو وسيلة لتمثيل حقيقة اقتصادية حالية. إن جوهر رأي مؤيدي وجهة النظر هذه هو إن كل من كشف الميزانية وكشف الدخل يجب أن يتم اعدادها على اساس التقويم الأكثر تمثيلاً للحقيقة الاقتصادية بالمقارنة مع الكلفة التاريخية. وأن الطريقة التي يعتقد بانها الأكثر تمثيلاً للحقيقة الاقتصادية هي تلك التي تركز على الاسعار الحالية والمستقبلية وليس الاسعار التاريخية. فالهدف الرئيس لهذا الوجه من المحاسبة هو تحديد الدخل الحقيقي، وهو مفهوم يعكس التغير في ثروة المنشأة مع مرور الزمن. ولكن اي من الطرق هي التي تقيس بالشكل الافضل القيم الاقتصادية للموجودات والمطلوبات والدخل ذي العلاقة، ما هو الاسؤال نظري وميداني ادى الى جدل هو الاضخم في الأدبيات المحاسبية. وسيتم في الفصول 12 و 13 و 14 عرض شرح تفصيلي للمنافع والمحددات النسبية لبعض من طرق التقويم المقترحة.

5.1.3 المحاسبة كنظام معلومات

ينظر باستمرار الى المحاسبة كنظام معلومات. فيفترض في المحاسبة أن تمثل عملية يتم من خلالها ربط مصدر معلومة أو المحول المرسل transmitter (وهذا يتمثل عادة بالمحاسب) بقناة اتصال مع مجموعة مستلمين. (المستخدمين الخارجيين)، ومن حيث الجوهر، إذا نظر الى المحاسبة كعملية اتصال فيمكن تعريفها (أي المحاسبة) بافضل شكل بأنها «ترميز للمشاهدات باستخدام لغة النظام المحاسبي، والمعالجة البارعة (الذكية) لاشارات وعبارات النظام وفك الرموز وارسال النتائج⁽¹⁵⁾. ولهذا النظرة الى المحاسبة نغمة نظرية وميدانية متوافقة.

أولاً: انها تفترض بأن النظام المحاسبي هو نظام القياس الوحيد في منظمة الاعمال التجارية.

ثانياً: إنها تزيد من امكانية تصميم نظام محاسبي مثالي قادر على توفير معلومات نافعة (للمستخدم). فسلوكية مستلم المعلومات على قدر من الاهمية في ضوء كل من رد الفعل تجاه المعلومات والاستخدام الممكن للمعلومات. فكلما السلوكين يشكلان موضوع بحث نظري وميداني ضمن حقل المحاسبة السلوكية (انظر الفصل العاشر). وتم التعبير عن تفوق قوة وجهة النظر القائلة بأن المحاسبة هي نظام معلومات على النحو التالي:

«لم تعد هناك حاجة لتبرير النظم المحاسبية البديلة في ضوء قدراتها على توليد (دخل حقيقي) أو في ضوء صدق تمثيلها للتاريخ. فما دام مختلف المستخدمين يجدون بأن المعلومات نافعة فإن في ذلك دليل بأن منفعة النظام قائمة»⁽¹⁶⁾.

6.1.3 المحاسبة كسلعة Accounting as a Commodity

✳ فينظر للمحاسبة أيضاً كسلعة ناتجة من نشاط اقتصادي أو سلوكية اقتصادية. فهي اي المحاسبة، قائمة في الوجود لان هناك طلب على معلومات متخصصة وان المحاسبين راغبين وقادرين على إنتاجها. وكسلعة عامة فإن المحاسبة توفر أرضية مثالية لتشريعها أي تنظيمها واصدارها من خلال سن التشريعات والتوجيهات والارشادات مما يمكنها من خلق تأثير على سياسة عامة ومراقبة كافة أنواع العقود بين منظمة الاعمال التجارية وبيئتها. إذا، فاختيار المعلومات المحاسبية و / أو الطرق المحاسبية الفنية قد يكون له تأثير على رفاهيتها تختلف المجموعات في المجتمع، ونتيجة لذلك هناك سوق للمعلومات المحاسبية في ضوء الطلب والعرض المشتقين. إن لوجهة النظر هذه، أي المحاسبة كسلعة، تأثير حالي ومستقبلي هائل على الفكر والبحث المحاسبين فعلى سبيل المثال.

✳ «إن ظهور وجهة النظر القائلة بأن المحاسبة سلعة يعطي مرة ثانية مثال لافت للنظر عن الشكل الذي يعكس فيه الفكر المحاسبي محتواها الاجتماعي، فهي تظهر في حقبة زمنية تتسم بكثرة التشريعات والتوجيهات والارشادات وتزايد الاهتمام بالمصلحة العامة في ظل حالة تتصف بندرة الموارد والطلب التنافسي، فهي اذا قدمت الاساس المنطقي للسياسات المحاسبية التي تسعى إلى المساعدة على توزيع الموارد خدمة للمصلحة العامة»⁽¹⁷⁾.