

## المحور الأول

### المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية

#### المحاضرة الثانية: التطور التاريخي للمحاسبة

##### 1- تعريف المحاسبة:

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1941 تعريفا للمحاسبة على أنها: "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية التي لها قيمة نقدية وصبغة مالية وتفسير نتائجها". يلاحظ من هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كحرف أو حرفة وليس حقلا من حقول المعرفة. كما أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) تعريفا حديثا نسبيا للمحاسبة على أنها: " عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة".

وفي عام 1975 قدمت الجمعية تعريفا آخر للمحاسبة تم من خلاله إعادة تحديد الهدف على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن هناك تطور للمحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الفنية والمتمثلة في مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إل كونها نظام للمعلومات وأداة للاتصال.

##### 2- مراحل تطور المحاسبة:

###### أ- المرحلة الأولى: مرحلة البدء في تكوين الإطار الفني للمحاسبة.

وهي مرحلة تكوين الجانب الفني للمحاسبة حيث تطور نظام القيد المحاسبي (القيد المزدوج) لضمان دقة وانتظام التسجيل الدفترى والوصول إلى استخراج قائمتين مترابطتين هما الميزانية وجدول حسابات النتائج، واللذان تعتمدان على خاصية التوازن الحسابي كنتيجة طبيعية لتطبيق مبدأ القيد المزدوج.

###### ب- المرحلة الثانية: مرحلة الاهتمام المهني والأكاديمي بالمحاسبة.

منذ بداية القرن التاسع عشر بدأ الاهتمام بتطوير المحاسبة مهنيا وأكاديميا للأسباب التالية:

- ظهور الثورة الصناعية، حيث اتسع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما أدى إلى ضرورة تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبي حاجات الدائنين وضمان المحافظة على رأس المال؛
- ظهور الشركات المساهمة وما تطلبه من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمان استمرارية عمل الشركات من ناحية، والتحول نحو فصل الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى بروز فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية المستقلة، مع البدء في تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، كما كان لانتشار تلك الشركات أثرا كبيرا في تدخل الدولة لضمان حد أدنى من الإفصاح للأطراف الخارجية، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مراجعة القوائم المالية من قبل مراجع خارجي مستقل، مما أدى إلى ظهور الجمعيات المهنية وكان أولها جمعية المحاسبين في اسكتلندا عام 1854، ثم مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا عام 1880، ثم جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1887؛
- فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات، وما تطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحتكر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

في هذه المرحلة أصبح التطور واضحا في المجال المهني وأهمية تأسيسها على الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالمدخل الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها.

أما في المجال الأكاديمي فقد أصبح لزاما على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم إطار فكري مترابط يجمع بينهما، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية.

### ج- المرحلة الثالثة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات.

بعد انتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية والتي تنادي بشعار " ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته"، ظهرت المحاسبة الإدارية وتم استخدامها كنظام للمعلومات يبدأ من البيئة المحيطة (المدخلات)، حيث يتم التعامل مع الأحداث المحاسبية، وصولا إلى المخرجات حيث تتعدد اتجاهات المعلومات المطلوبة وما يترتب عليه من تعدد الأهداف التي يجب أن تقدمها القوائم المالية.

### د- المرحلة الرابعة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، وهذا الاتجاه يدعو إلى ضرورة التزام المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن تكون التقارير شاملة تغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على حساب فئة أخرى، وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يُعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة، هذا الأخير الذي يتطلب نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس من القيم الاجتماعية السائدة، مع التوسع في الإفصاح المحاسبي وكذا القياس المحاسبي ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية والمتمثلة في التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

### 3- المدارس الفكرية المحاسبية:

يمكن تصنيف مدارس الفكر المحاسبي إلى ثلاثة مستويات. ويتم تناول تلك المدارس بشيء من التفصيل كما يأتي:

#### أ- المستوى الأول " المدرسة الكلاسيكية ":

أطلق على المستوى الأول مدرسة التفكير الكلاسيكي أو التفكير والتحليل الإجرائي ( Classical Or Structural School) وينصب اهتمام رواد هذه المدرسة على الإجراءات المحاسبية المطبقة ومحاولة تبريرها واستنباط حلول من خلالها للمشكلات المحاسبية المستجدة، وتهتم هذه المدرسة بوصف التطبيق العملي وإيجاد مبررات منطقية لهذا التطبيق ومحاولة تطويره من خلال وضع مفاهيم أساسية تحكمه، ومن ثم إيجاد قواعد أساسية استناداً على الواقع العلمي يتم من خلالها التنبؤ بالمعالجات المحاسبية المستقبلية.

وتركز إجراءات النظام حسب هذا الفكر على القياس المحاسبي، أي ترجمة الأحداث المالية للوحدة المحاسبية المستمرة إلى لغة الأرقام باستخدام إجراءات محددة، وتلزم هذه الإجراءات بضرورة توافر دليل موضوعي على وقوع الحدث. وتركز مخرجات النظام حسب أفكار هذه المدرسة على شكل القوائم المالية وكمية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها اعتماداً على نتائج القياس المحاسبي.

إن المدرسة الكلاسيكية ينصب تركيزها على بناء النظرية من خلال الإجراءات المحاسبية الخاضعة لقواعد محددة أهمها التمسك بموضوعية القياس المحاسبي أو توافر الدليل الموضوعي للحدث المالي، أو بمعنى آخر التشبث بموضوعية القياس بغض النظر عن نتائج القياس.

### ب- المستوى الثاني " المدرسة التفسيرية ":

أطلق على المستوى الثاني المدرسة التفسيرية (Interpretational)، وتركز هذه المدرسة على إيجاد علاقة مباشرة بين قياس الحدث والواقع، فأغلب دعاة هذه المدرسة من التقليديين يشيرون إلى فشل النظام المحاسبي الكلاسيكي في إيجاد تفسير واقعي لنتائج النظام، ولكن هناك معان عملية لجل مفاهيمه، ولا يمكن ربطها بالواقع الاقتصادي، فعلى سبيل المثال ليس هناك تحديد أو تعريف أو تفسير للدخل المحاسبي غير كونه عملية محاسبية تكمن في الفرق بين (الإيرادات + المكاسب) وبين (المصروفات + الخسائر)، كما أن هذه العناصر غير محددة ومعروفة في الفكر الكلاسيكي وليس لها معان في الواقع العلمي، فلا يمكن تعريف الإيراد بمعزل عن فكرة الاعتراف به، ولا يمكن الفصل بين المصروف والأصل في التعريف إلا من خلال نظرية التوزيع. فالاختلاف في الإجراء المحاسبي يؤدي إلى اختلاف في نتائجه، ولا يمكن تفسير تلك النتائج أو ربطها بالواقع الاقتصادي إلا من خلال تلك الإجراءات، فالقيمة كمثال آخر كما يحددها الفكر الكلاسيكي سواء للأصل الملموس أو غير الملموس لا معنى لها، فالقيمة الدفترية للأصل لا يمكن تفسيرها إلا بالفرق بين قيمة الأصل وقت الاقتناء مطروحا منه ما وزع بطريقة عشوائية على الفترات الماضية ولا يوجد أي تفسير عملي آخر لهذه القيمة.

إن استخدام النموذج التفسيري يعطي نتائج المحاسبة واقعية أكثر، ولكن صعوبة تحديد القيمة بأسلوب موضوعي قد يكون أحد أهم أسباب عدم قبوله في الواقع العلمي، فكلما حاولنا تقريب القياس المحاسبي للواقع كلما تنازلنا عن حيز مهم من موضوعية القياس.

### ج- المستوى الثالث " المدرسة السلوكية ":

أطلق على المستوى الثالث المدرسة السلوكية (Behavioral). ويركز رواد هذا الاتجاه على دراسة سلوكيات المستفيدين من القوائم المالية، وذلك بدراسة أنماط القرارات التي يستخدمونها لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ومن ثم محاولة تحديد مدخلات تلك القرارات لأغراض إنتاجها بما يتلاءم مع تلك

القرارات، عليه فإن التركيز ليس على الإجراءات المحاسبية أو النظام المحاسبي، وإنما على فائدة مخرجاتها للمستفيدين، ومن ثم تطوير هذه المخرجات بما يتلاءم مع تلك الحاجات. وهذا يعني أن أصحاب هذا الاتجاه قد يقبلون القياس الموضوعي أحياناً، وقد يقبلون القياس الواقعي أحياناً أخرى، وذلك حسب ما تقتضيه احتياجات المستفيدين والتأثير في سلوكهم.

ولقد نحت جل الأبحاث الميدانية في نهاية الستينات الميلادية من القرن العشرين هذا المنحى، وذلك من خلال الاستعانة بأساسيات علم الاستثمار والعلوم السلوكية ونظريات السوق المالي ونظريات الاحتمالات واتخاذ القرارات الاقتصادية.

#### 4- الانتقادات الموجهة للمحاسبة:

إن الانتقادات الموجهة للمحاسبة نابعة من بعض أوجه القصور التي أفرزت إطار فكري غير واضح المعالم بالنظر للاختلافات الواضحة سواء في المسميات أو الإجراءات، مما يوضح مدى الحاجة إلى بناء نظرية للمحاسبة. ومن بين الانتقادات الموجهة للمحاسبة:

- يفترق الفكر المحاسبي الحالي إلى الترابط فيما بين مكوناته المختلفة حيث نجد تعرض كبير بينها، ومن أمثلة ذلك التعارض بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة؛
- هناك اتساق غير منطقي بين فرض ثبات القوى الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية؛
- عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة حيث هناك اختلاف في الطرق التي يستخدمها المحاسب في إنتاج المعلومات كاستخدام الطرق المختلفة لمعالجة المخزون والاهتلاكات مثلاً؛
- لا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه من أجل المفاضلة بين البدائل، وأن اعداد القوائم المالية يعتمد بشكل كبير على الاجتهاد الشخصي، مما ينتج تقارير غير موضوعية؛
- الإطار الفكري لم يعطي إجابات محددة حول بعض المشكلات المحاسبية مثل: مشكلة التغير في الأسعار، قياس العمليات المتعلقة بالأصول غير الملموسة، قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.