



م.م سرى نوفل بهجت

Accounting Theory

Lecture 1

History and evolution of Accounting

تاريخ المحاسبة وتطورها

الفصل الاول: تاريخ المحاسبة وتطورها

ان دراسة تاريخ المحاسبة وتطورها مهم جداً (1) لفهم وتقييم التطبيقات المحاسبية الحالية والمستقبلية, كذلك مهم جداً (2) لفهم وتقييم الهياكل المؤسساتية أو الدعامات الاساسية المكونة للتنظيمات ذات العلاقة بحقل المعرفة . هذا الفصل يعرض الواجهة 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 . **change and Continuity** الاستمرارية في المحاسبة تعني أنه هناك كثير من عناصر الفكر والتطبيق التي تثبت 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 جوانب ايجابية ان خاصية الاستمرارية تعني الحفاظ على الخبرات المتجمعة من وقت لآخر وبالتالي وبالتالي وتحقيق 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 الاقتصادية كانت او اجتماعية او سياسية. ويلاحظ ان التغيير في المحاسبة لا يكون الا بعد التثبت 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 متحفظ ومتان 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 المؤلف . 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 المتداولة 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 اثناء نقلها 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 Littleton.C.A 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. 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.

(5) الائتمان

- (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 , فبدون 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 دائماً فعليك ان تجعل شخصاً آخر 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 أو اسعارها وانما ايضاً تثبيت شروط الدفع ". ذكر ايضاً " متى ما كان هناك نقد مستلم أو 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 تقفل الحسابات كل سنة وبالأخص اذا كنت شريك مع الاخرين , 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 : مع فهم الأسباب

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 رئيسية في مفاهيم وقياس : المحافظة على راس المال, راس المال القانوني , والتفرقة بين الدخل وراس المال لضمان عدم اجراء توزيعات من راس المال بوصفه 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 مع فهم الأسباب

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 الافصاح عنها للأطراف الخارجية وبصفة خاصة للمساهمين والمقرضين . وقد كان طبيعياً ان يقوم المحاسب بمقاييله 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 مع فهم الأسباب

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

4) ظهور شركات المنافع العامة مع فهم الأسباب

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 تعرفة للخدمات التي تقدمها هذه الشركات .

ان المحصلة الرئيسية لهذه العوامل الاربعة كانت الاهتمام بأمور 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 أهمية تأسيس المهنة على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً، مثل الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح الكاف 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 بالمخل 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 بأس بها من المفاهيم والافكار والقضايا التي تحتاج الى ترتيب وتنظيم من خلال اطار فكري مترابط. ولقد اتجه المحاسبون في هذا الشأن باتجاهين متكاملين:

1) الاتجاه نحو النظرية الاقتصادية للشركة (2) الاتجاه نحو نظرية التمويل

الهدف 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 ابتداءً 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.

المحاضرة الثانية الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية

م.م سرى نوفل بھجت

العلاقة بين الإطار النظري والإطار

المفاهيمي



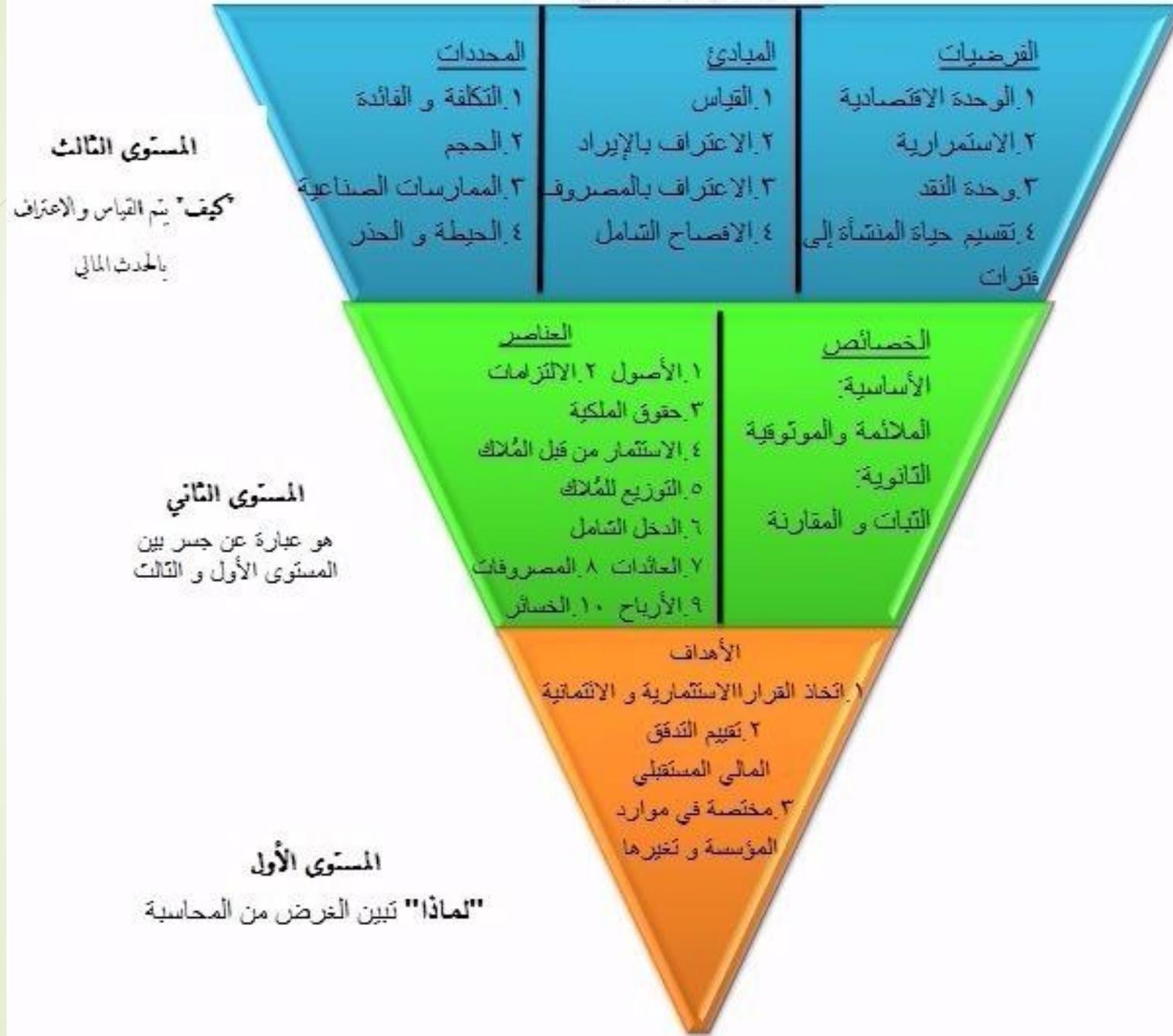
المراجع: (Imenda, 2014)

الفصل الثاني الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة

يشتمل الإطار الفكري لأي علم على
العناصر التالية:

(الأهداف - المفاهيم - الفروض -
المبادئ) ويتكون الإطار المفاهيمي
من كل من الأهداف والمفاهيم ، أما
البناء الرسمي للنظرية فيتكون من
الفروض والمبادئ .

الاعتراف و كيفية القياس



تعريف الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة :

الإطار المفاهيمي هو عبارة عن نظام متماسك يشتمل على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف وأساسيات العلم .

THE CONCEPTUAL FRAMEWORK IS A COHERENT SYSTEM OF INTERRELATED OBJECTIVES AND FUNDAMENTALS THAT IS EXPECTED TO LEAD TO CONSISTENT STANDARDS OBJECTIVES GIVE DIRECTION, AND CONCEPTS ARE TOOLS FOR SOLVING PROBLEMS .

أي أن الإطار المفاهيمي يعتبر ضرورياً لتحقيق ما يلي :-

1. يعتبر أساس منطقي للتوصل إلي مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية .
2. يعتبر أساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي من خلال تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً واستبعاد أي ممارسات غير منطقية كما يساهم في تضيق شقة الخلاف في الممارسات العملية .
3. لمواجهة المنطقية والسريعة لعدة قضايا فكرية أو تطبيقية تستجد في المستقبل ،وفيما يتعلق العناصر الأساسية للإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة فهي كما يلي :



❖ المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية .

❖ المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية .

❖ المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية

❖ المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية الأساسية .

❖ المفاهيم الخاصة بعناصر القوائم المالية .

ومن الكتابات السابقة فيمكن استنتاج أسباب

وجود إطار فكري محاسبي بما يلي:

1- وصف طبيعة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية عن طريق :
أ- تزويد المستخدمين بالاهداف الرئيسية

ب- تزويد المستخدمين بمفاتيح لقراءة المصطلحات المحاسبية ، ومن ثم القدرة على قراءة القوائم المالية.

2- المساعدة في التأثير على مناقشات مجلس معايير المحاسبة (FASB)
(والجمعيات والمعاهد) (AICPA) المتخصصة والاكاديميين، وأسواق الاوراق المالية (SEC) في وضع المعايير المحاسبية، والاستمرارية في التحسين والابتكار وفقا للتغيرات الاقتصادية

3- مساعدة مستخدمي البيانات المالية في فهم محتوى البيانات المالية ، مما يساعدهم بحسن استخدام هذه البيانات المالية الموجودة في التقارير المالية والقيام باعمال المقارنة والتحليل.

❖ بعد التطورات التي حدثت للمحاسبة قام مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز وبجهود إضافية وقدم قوائم أخرى هي :-

1. قائمة لبيان القيمة المضافة وكيفية توزيعها على عوامل الإنتاج .
2. قائمة لبيان شؤون العمالة خاصة فيما يتعلق بالإنتاجية والكفاية والعلاقات الصناعية .
3. قائمة لبيان حجم المعاملات مع الحكومة كالإعانات والمنح والضرائب والتأمينات الاجتماعية .

4. قائمة لبيان المعاملات مع العالم الخارجي والتي تمت بعملات أجنبية
والمتعلقة بالإقراض والاقتراض .

5. قائمة لبيان التوقعات المستقبلية لمستويات الأرباح والعاله والاستثمار.

6. قائمة لبيان أهداف النشاط .

❖ وفي مجال تحقيق تلك الأهداف قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي
بنشر إصدارين الأول في نوفمبر 1978م ، يتعلق بأهداف التقارير المالية
في المشروعات التجارية، والثاني في ديسمبر 1980م ويتعلق بأهداف
التقارير في المشروعات غير التجارية أو التي لا تهدف إلي تحقيق الربح

ثانياً: المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية :

- الوحدة المحاسبية هي دائرة نشاط معين يلزم إخضاعه للمنهج المحاسبي، وقد تختلف طبيعتها من عدة أوجه، فمن حيث الشكل القانوني أو التنظيمي هناك مشروعات فردية وشركات أشخاص وشركات أموال .
- وحيث النظام فقد تتمثل الوحدة المحاسبية في اعتماد من المال المخصص لمواجهة غرض معين، أو قد تتمثل في فرع أو شركة قابضة أو تابعة أو تتمثل في الاقتصاد القومي.

ثانياً: المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية :

- الوحدة المحاسبية هي دائرة نشاط معين يلزم إخضاعه للمنهج المحاسبي، وقد تختلف طبيعتها من عدة أوجه، فمن حيث الشكل القانوني أو التنظيمي هناك مشروعات فردية وشركات أشخاص وشركات أموال .
- وحيث النظام فقد تتمثل الوحدة المحاسبية في اعتماد من المال المخصص لمواجهة غرض معين، أو قد تتمثل في فرع أو شركة قابضة أو تابعة أو تتمثل في الاقتصاد القومي.

□ تختلف الوحدة المحاسبية من حيث الهدف الذي تسعى إليه، فمنها من يهدف إلي الربح، أو لا تهدف إلي ذلك ، ومنها من يهدف إلي أغراض اقتصادية أخرى، ونظراً لتعدد خصائص الوحدة المحاسبية تتعدد المفاهيم الخاصة بها على النحو التالي :

1- مفهوم حقوق الملكية :-

ليس هناك خلاف حول أن الوحدة المحاسبية هي شخصية مستقلة ، ولكن الاختلاف حول طبيعة هذه الشخصية ، وطبقاً لمفهوم حقوق الملكية تعطي الأهمية لعنصر الملكية باعتباره الجوهر والمحور الأساس في مدى نجاح أو استمرار المشروع ، ويشير هذا المفهوم إلي المنشأة الفردية أو شركات الأشخاص ، وفيما يلي أهم النتائج المترتبة على ذلك :-

➤ بالنسبة للأصول: تعتبر الأصول ملكاً لصاحب المشروع وليست ملكاً للمشروع.

➤ بالنسبة للخصوم : تعتبر الخصوم التزامات على صاحب المشروع وليست التزامات على المشروع.

➤ بالنسبة لمعادلة الميزانية: يكون التركيز على حقوق أصحاب المشروع وتكون معادلة الميزانية كالآتي : (حقوق الملكية = الأصول - الخصوم)

➤ بالنسبة للإيرادات : تمثل الإيرادات عناصر موجبة في حساب رأس المال .

➤ بالنسبة للمصروفات : تمثل المصروفات عناصر سالبة في حساب رأس المال .

2. مفهوم الشخصية المعنوية :-

- يعني هذا المفهوم أن المشروع له شخصية معنوية ذات وجود قانوني قائم بذاته وله ذمة مالية يمكنه التملك والتقاضي منفصلاً عن الذمة المالية للمالكين .
- ساد هذا المفهوم في الفكر المحاسبي منذ أوائل القرن العشرين، بعد زيادة عدد وحجم شركات الأموال، حيث يستوي رأس المال المقترض مع رأس المال المملوك من حيث فاعليته في تحريك النشاط، فضلاً عما نجده من تجزئة رأس المال المملوك والمقترض، وسهولة تداوله في سوق الأوراق المالية .

2. مفهوم الشخصية المعنوية :-

- يعني هذا المفهوم أن المشروع له شخصية معنوية ذات وجود قانوني قائم بذاته وله ذمة مالية يمكنه التملك والتقاضي منفصلاً عن الذمة المالية للمالكين .
- ساد هذا المفهوم في الفكر المحاسبي منذ أوائل القرن العشرين، بعد زيادة عدد وحجم شركات الأموال، حيث يستوي رأس المال المقترض مع رأس المال المملوك من حيث فاعليته في تحريك النشاط، فضلاً عما نجده من تجزئة رأس المال المملوك والمقترض، وسهولة تداوله في سوق الأوراق المالية .

- بالنسبة للخصوم: تعتبر أموال والتزامات على المشروع ، ولا يمكن الرجوع بها على الأموال الخاصة بأصحاب المشروع .
- بالنسبة لمعادلة الميزانية: تعتبر معادلة الميزانية تعبيراً عن وجهة نظر الإدارة فهي الوكيل عن أصحاب الحقوق في المشروع ، وتأخذ الشكل التالي : (مجموع الأصول = مجموع الخصوم) .
(مجموع الأصول = مجموع الحقوق بما في ذلك الالتزامات أو أوجه الاستخدام للأموال = مصادر الأموال).

□ بالنسبة للإيرادات: تعتبر الإيرادات هي مجموع القيم المالية التي تستحق للمشروع نظير تأدية خدماته أو بيع منتجاته للغير، فهي تدفقات دخل موجبة ، وليس مجرد تغيرات في حساب رأس المال

□ بالنسبة للمصروفات: تعتبر المصروفات هي تكلفة الحصول على الإيرادات ، أي المجهودات التي بذلت للحصول على الإيرادات مما يعني وجود العلاقة السببية بينهما ، فهي تدفقات دخل سالبة .

□ بالنسبة لنتائج الأعمال: تعتبر محصلة المقابلة بين الإيرادات والمصروفات ، وليست مقارنة صافي الأصول بين تاريخين متعاقبين ، أي أن الهدف قد أصبح الحكم على مدى كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها . من قبل المساهمين والمقرضين ،

وبلاحظ على النتائج السابقة ما يلي :-

□ أن وجهة نظر الشخصية المعنوية تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة الدخل وقياس نتائج الأعمال خلافاً لمفهوم حقوق الملكية التي تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة المركز المالي.

□ هناك العديد من الممارسات المحاسبية التي تعتمد في تأصيلها العلمي على اختيارنا لمفهوم معين دون الآخر، فمثلاً يعتبر استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر مفهوم الشخصية المعنوية لأنها تؤدي إلى قياس أفضل للدخل الدوري، في حين أن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO تعتبر أكثر اتفاقاً مع وجهة نظر أصحاب المشروع (حقوق الملكية) لأنها تحقق قيمة لعناصر الأصول في قائمة المركز المالي أكثر تعبيراً عن القيم الجارية لهذه الأصول .

□ إن تقييم الأصول من وجهة نظر أصحاب المشروع (حقوق الملكية) تتفق أكثر مع استخدام القيم الجارية، في حين أن وجهة نظر الشخصية المعنوية تتفق أكثر مع استخدام أساس التكلفة التاريخية .

□ ولعل من أهم النتائج المترتبة على الأخذ بمفهوم معين من مفاهيم الوحدة المحاسبية، هو ذلك الأثر الناتج عن تحديد مفهوم الربح والعناصر المكونة له، فمثلاً قد يقصد بمفهوم حقوق الملكية (أصحاب المشروع) أصحاب الأسهم العادية والممتازة، وقد يقصد به أصحاب الحقوق المتبقية (الأسهم العادية) و أن هذا الاختلاف له تأثير على مفهوم مكونات الربح المحاسبي، فالربح من وجهة نظر حملة الأسهم أشمل من الربح من وجهة نظر أصحاب الحقوق المتبقية لأن الربح من وجهة النظر الأخيرة تعتبر توزيعات الأسهم

الممتازة تكلفة يتعين انزالها قبل الوصول إلي الربح الصافي ،، كما قد يتسع مفهوم حقوق الملكية بحيث يشمل المستثمرين على اختلاف طوائفهم مثل حملة الأسهم العادية، حملة الأسهم الممتازة، حملة السندات أو أصحاب القروض طويلة الأجل، وفي هذه الحالة يعتبر الربح الصافي هو الربح الذي يتم التوصل إليه قبل خصم فوائد السندات أو فوائد القروض طويلة الأجل حيث يعتبر في هذه الحالة توزيعاً للربح وليست من عناصر المصروفات،.

□ إن مفهوم الشخصية المعنوية يركز على المنشأة ككل وليس على الإدارة حيث ينظر إلي الوحدة المحاسبية على أنها تنظيم اجتماعي يسعى لتحقيق مصالح أطراف عديدة تتمثل في الملاك، المقرضين، الحكومة، العاملين ، الإدارة، المجتمع، أي أنه نواة المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية .

المحاضرة الثالثة
طبيعة المحاسبة واستخدامها وطبيعة
النظرية المحاسبية

م.م سرى نوفل بهجت

● تعريف المحاسبة :

هي فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية وتفسير نتائجها .
وهي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الإقتصادية بغرض تمكين مستخدميها من تكوين رأي مستنير
واتخاذ القرار المناسب .
ويلاحظ تحول المحاسبة من مجرد الإهتمام بالنواحي الحرفية والمتمثلة في إمساك الدفاتر وتنظيم الحسابات
إلى ما يسمى حالياً بالمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية .

● هل المحاسبة علم أم فن :

المحاسبة علم وفن في الوقت ذاته حيث :

هي علم يستند إلى مجموعة من المبادئ والمفاهيم والفروض والمحددات

وفن يحتاج إلى تسجيل وتبويب وتلخيص بمهارة وخبرة عملية

وينظر حالياً في الأوساط الأكاديمية المحاسبية على نطاق واسع إلى المحاسبة على أنها علم إجتماعي .

أهداف المحاسبة

للمحاسبة أهداف متعددة شأنها في ذلك شأن العلوم الأخرى , ويمكن تقسيم أهداف المحاسبة كما يلي :- أوال: على مستوى المنشأة

أظهار نتائج العمليات التشغيلية يتم تحقيق هذا الهدف و ذلك بتوفير سجلات معينة يتم التسجيل فيها خلال الفترة المالية , حيث يتم تسجيل الإيرادات المختلفة ومقابلتها مع المصاريف المترتبة عن تحقيق تلك الإيرادات , وبهذا يمكن التوصل إلى نتائج العمليات من ربح أو خسارة .

ترشيد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة اتخاذ القرارات بواسطة البيانات المستخرجة من السجلات والدفاتر المحاسبية .

أظهار المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية على شكل قوائم أو تقارير تقدم لإدارة تعكس ما للمنشأة من حقوق وما عليها من الت ازمات مالية للغير.

ثانياً: أهداف على المستوى القومي

1-قياسي النشاط الاقتصادي للدولة من خلال قياس الدخل القومي وتحليل مصادر الحصول عليه وكيفية توزيعه.

2-تحديد الطاقة الإنتاجية الموجودة في الاقتصاد القومي وتمكن المخطط الاقتصادي من وضع الخطط اعتماداً على البيانات المحاسبية.

فروع الدراسة في المحاسبة

1-المحاسبة المالية يهتم هذا الفرع بتقيد العمليات وتصنيفها وتبويب الحسابات الناشئة عنها خلال فترة مالية معينة وأعداد الحسابات الختامية والتقارير المالية لنتائج العمليات التشغيلية خلال تلك الفترة وبيان المركز المالي .

2-المحاسبة الإدارية يهتم هذا الفرع بالتركيز على نتائج نشاط المنشأة في الماضي وارتباطها بالمستقبل من خلال تطوير أو تعديل البيانات المستخرجة من سجلات المحاسبة المالية بما يتواءم ومتطلبات ترشيد القرارات الإدارية.

3-محاسبة التكاليف يهتم هذا الفرع بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط ولكل قسم أو إدارة في المنشأة و ذلك بصورة تحليلية وتبويبها بحسب مراكز النشاط .

4-المحاسبة الحكومية يختص هذا الفرع بقياس نتائج عمليات الوحدات الحكومية مثل الوزارات والوحدات التي ترتبط حساباتها بالخزائن المركزية

5-المحاسبة الضريبية يختص هذا الفرع بحساب الدخل الخاضع للضريبة في ضوء القوانين السائدة , فال ضريبة إال بقانون والعلاقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية هي علاقة قوية و إيجابية.

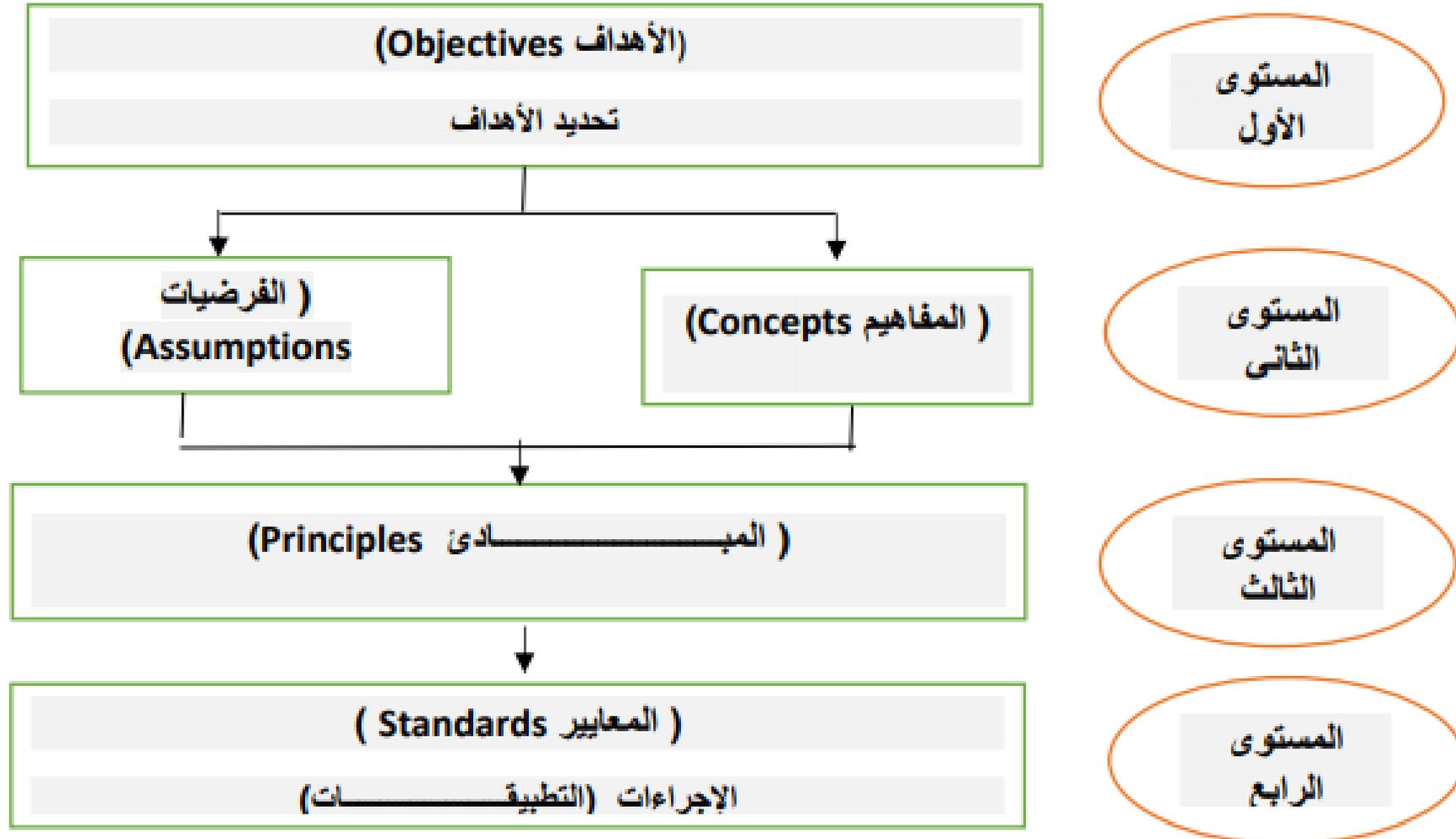
6-المحاسبة القومية يهتم هذا الفرع بوضع أطار محاسبي قومي شامل له مجموعة من المبادي والمفاهيم الاقتصادية والمحاسبية .

7-التدقيق يهتم بالتحقق من صحة الإجراءات المحاسبية والبيانات التي تتضمنها السجلات والدفاتر والقوائم المالية والتأكد من أن القوائم المالية التي تعد في نهاية الفترة المالية تعبر عن المركز المالي الصحيح للمنشأة.

● تعريف النظرية :

هي مجموعة من المفاهيم و الفرضيات و المبادئ المتعلقة بها التي توضح و توجه الاجراءات المحاسبية المتعلقة بالتحديد (تحديد العمليات التي تدرج ضمن النظام المحاسبي من العمليات التي لا تدرج) و القياس (تقييم العمليات بوحدات النقد) و توصيل المعلومات الاقتصادية عن الشركة الى الجهات المهتمة و ذات الشأن.

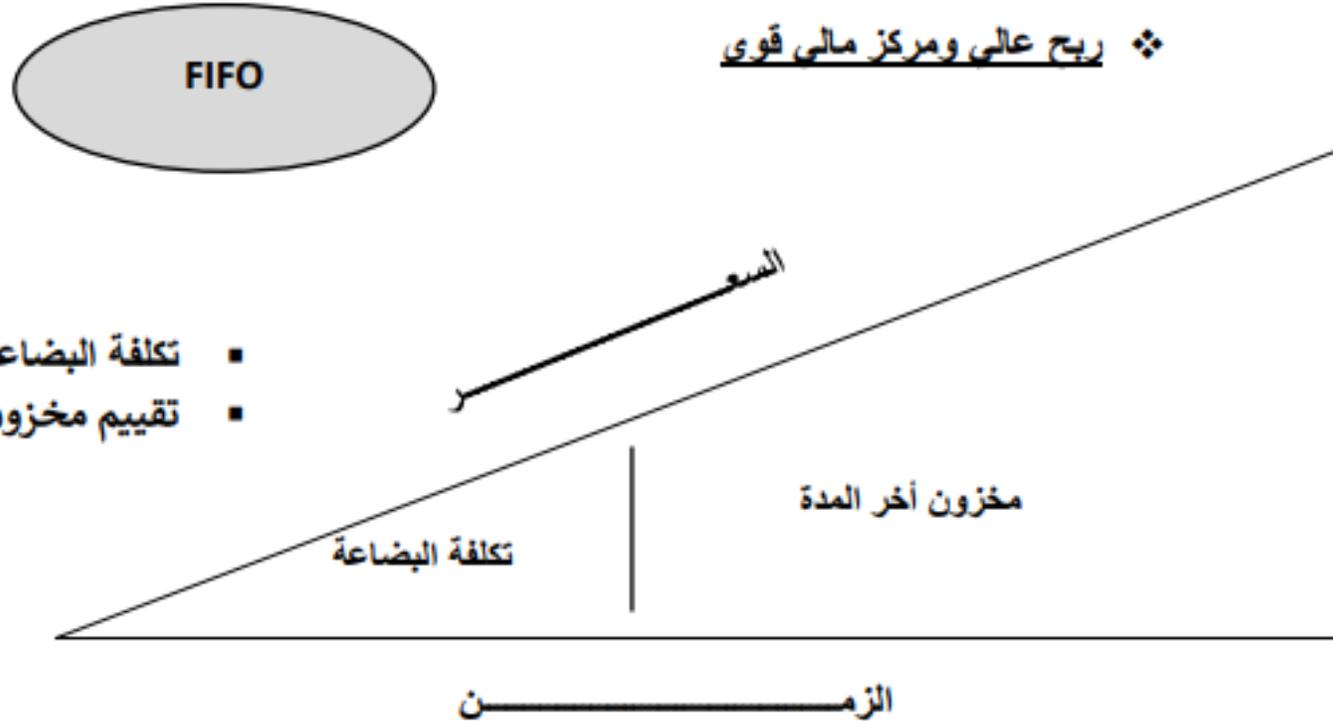
Accounting Theory Structure & Levels هيكل النظرية المحاسبية و مستوياتها



▪ أثر البينه التي تعمل بها المحاسبه وبدائل القياس المحاسبي على الاهداف المحاسبية :

تختلف الاهداف المحاسبية بحسب اختلاف البينه تعمل بها المحاسبه ففي حين نجد أن الالمان يركزون على التي خدمة المقرض أكثر من المستثمر في المعالجات المحاسبية من خلال التوسع في استخدام مبدأ الحيطة و الحذر نجد أن الامريكان يركزون على المستثمر من خلال التخفيف من حدة تطبيق مبدأ الحيطة و الحذر. حيث أن التشدد في تطبيق مبدأ الحيطة و الحذر يؤدي الى تقليل ظاهري لكل من الربح و قوة المركز المالي للشركة في قوانينها المالية .

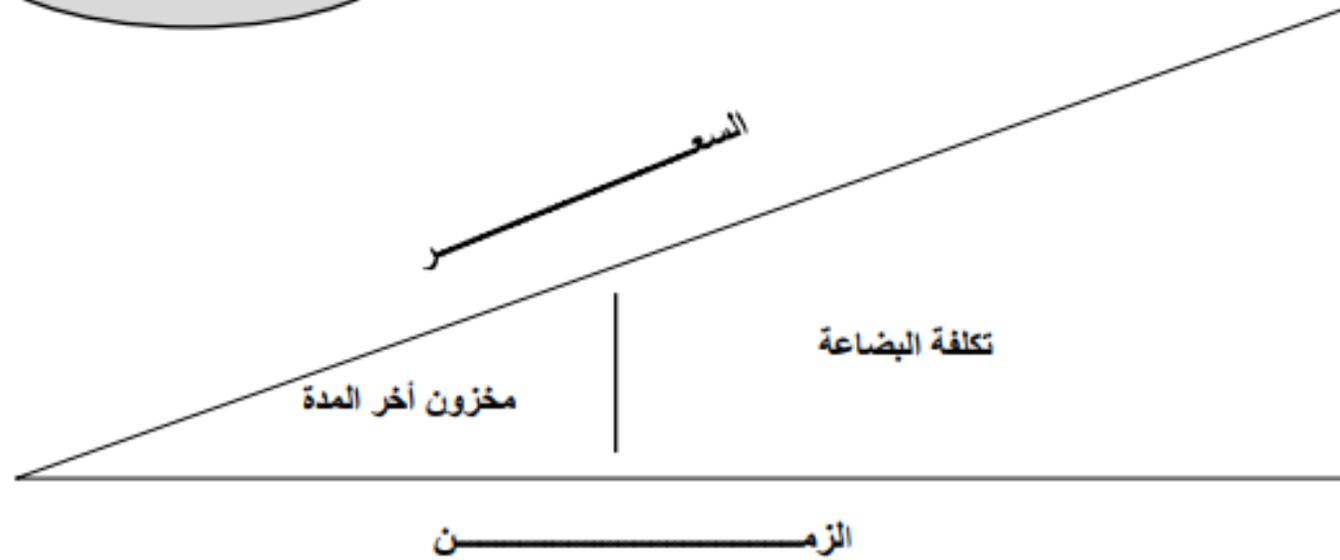
▪ توضيح أثر بدائل القياس المحاسبي (طرق المعالجة المحاسبية) على الأرباح والمركز المالي:
○ طرق تقويم المخزون السلعي :



تتماشى مع ميول (المستثمر) = (تخفيف في تطبيق مبدأ الحيطة و الحذر)

❖ ربح متدني ومركز مالي ضعيف

LIFO



تتماشى مع ميول (المقرض) = (توسع في تطبيق مبدأ الحيطة والحذر)

- تكلفة البضاعة المباعة (أعلى) = ربح متدني
- تقييم مخزون آخر المدة أقل = مركز مالي ضعيف

الحاجة الى نظرية محاسبية

المحاسبية وبمستوى نضجها وبمدى اتساقها مع بعضها البعض ومع الواقع، كانت فائدتها أفضل. من هنا كان لا بد من تكامل المعارف المحاسبية استنادا إلى أسس علمية منهجية، عبر محاولات وضع نظرية للمحاسبة التمعن في المعارف المحاسبية المتداولة يشير إلى:

1. عدم وجود فهم محدد، شامل، واضح، ثابت ومنطقي لمفهوم المحاسبة والمفاهيم الأخرى التي تميز هذا المجال المعرفي عن غيره

2. تنوع ضوابط القياس المحاسبي وعدم ثباتها، ذلك لأنها وضعت وفق صيغ توافقية غير علمية. لذلك فإن المحاسبة، كغيرها من مجالات المعرفة، تحتاج إلى استكمال تطوير معارفها بشكل علمي هادف، وتنظيمها وإعادة هيكلتها وتأصيلها علميا وتوحيدها. لتحقيق ذلك لا بد من معرفة كيف نشأت المعارف المحاسبية وتطورت وما العوامل التي تؤثر في تطورها. كما لا بد من معرفة مشكلات تكامل هذه المعارف في إطار معرفي فكري منطقي سليم متكامل ومتناسق، لتشكل بالتالي وحدة معرفية واحدة هي المعرفة المحاسبية. وهذا ما تسعى إليه تلك الجهود البحثية الموجهة نحو صياغة نظرية علمية للمحاسبة

إن المعرفة بطبيعتها دورية لا تتوقف عند حد. أي أنها دائما تتطور وتتجدد عبر مجموعة عمليات يرافق كل منها مجموعة أنشطة:

1- عملية خلق المعرفة تتم عبر عدة أنشطة، منها: توليد المعرفة (ذاتيا)، حيازتها (الحصول عليها من مصدرها)، ومزاوجتها (ربطها بمعارف أخرى فتولد معرفة جديدة).

2- عملية استدامة المعرفة تتم عبر عدة أنشطة: تعريفها (تحديد بدقة)، تنظيمها (تنسيق محتوياتها)، تخزينها (توثيقها)، تجميعها (في حال كانت موزعة)، تحليلها (لوقوف بعلم على محتوياتها)، الخ.

مداخل تكوين نظرية المحاسبة

Approaches to

Formulate Accounting

Theory

م. م. سري

المحاضرة الثالثة

طبيعة المحاسبة: للمحاسبة صور مختلفة على النحو

التالي:

المحاسبة كأيدولوجية

وقد ينظر للمحاسبة على النحو التالي:

- وسيلة لدعم وإضفاء الشرعية على الترتيبات الحالية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية: ۞
- كارل ماركس "الحفاظ على المحاسبة بترسيخ شكلا من أشكال الوعي الزائف والغامض بدلا من يكشف عن الطبيعة الحقيقية للعلاقات الاجتماعية" ۞
- وقد ينظر للمحاسبة باعتبارها رمزا أو أسطورة أوطقوس والتي تسمح بإنشاء النظام الرمزي من خلال العوامل الاجتماعية المحتمل تفاعلها ۞
- أداة العقلانية الاقتصادية وأداة للنظام الرأسمالي ۞

المحاسبة كلغة

↑ المحاسبة كلغة الأعمال

↑ وفقا لهاويس: المحاسبة هي لغة من عنصرين، هما الرموز والقواعد النحوية:

- الأرقام والكلمات والحركات الدائنة والمدينة هي أمثلة على رموز فريدة من نوعها للمحاسبة
- في مجال المحاسبة، القواعد النحوية تشير إلى مجموعة من الإجراءات المستخدمة بشكل عام

المحاسبة كسجل تاريخي

توفر المحاسبة سجل تاريخي عن ادارة المديرين لموارد الملاك
تطور قياس مفهوم الادارة على مر الزمن، في الفترات التالية:

- فترة الاحتفاظ بالنقدية
- فترة الاحتفاظ التقليدية
- فترة استخدام الاصول

المحاسبة والواقع الاقتصادي الحالى

-  ينبغي أن تستند كل من قائمة المركز المالى وقائمة الدخل على التقييم وفقا للواقع الاقتصادى بدلا من التكلفة التاريخية، «القيمة العادلة»
 والهدف الرئيسى من هذه النظرة للمحاسبة هو تحديد الدخل الحقيقى

المحاسبة كنظام معلومات

↑ المحاسبة هي عملية ربط بين مصادر المعلومات أو الأرسال (عادة محاسب) وقناه اتصال ومجموعة من أجهزة الاستقبال (المستخدمين الخارجيين)

↑ هذه النظرة للمحاسبة تكون مفاهيم هامة

↑ يفترض أن النظام المحاسبي هو النظام الوحيد للقياس الرسمي في المنظمة

↑ يثير إمكانية تصميم نظام محاسبي قادر على تقديم أفضل المعلومات المفيدة للمستخدم

مداخل تكوين النظرية المحاسبية

المداخل الغير تقليدية

١ - مدخل الأحداث

٢ - المدخل السلوكي

٣ - المدخل التنبؤي

المداخل التقليدية

١ - مداخل غير نظرية

١ - المدخل البراجماتي

٢ - المدخل السلطوي

٣ - مدخل نظرية الحسابات

٢ - مناهج نظرية شاملة

١ - المنهج الاستقرائي

٢ - المنهج الاستنباطي

٣ - مداخل نظرية متوسطة المدى أو جزئية

١ - المدخل الأخلاقي

٢ - المدخل الاجتماعي

٣ - المدخل الاقتصادي

٤ - المدخل الانتقائي

المداخل الغير نظرية

- وهذا المدخل لا يملك إطار نظري لمعالجة المشكلات وأهم المداخل الغير نظرية

1 – المدخل البراجماتي Pragmatic Approach

يعتمد هذا المدخل على تقديم حلول وتكوين نظرية محاسبية تتفق مع الممارسات الفعلية وتطبيقات الواقع ويفترض ضرورة منفعة وملاءمة النظرية لمتخذي القرار ويعتبر هذا المدخل من مناهج المنفعة ويعتمد على تقديم حلول تطبيقية .

2 – المدخل السلطوي Authoritarian Approach

وهو وجه آخر للمدخل البراجماتي ، ويقوم على نفس الأسس ، ولكنه يصدر نظرياته في شكل إصدارات ونشرات من خلال تكتلات ومجمعات محاسبية رسمية مثل مجمع المحاسبين القانونيين والمنظمات شبه الحكومية . ، ويصدر تعليماته وقراراته لتطبق بسلطة القانون .

المداخل الغير نظرية

3 – نظرية الحسابات Theory of Accounts

يقوم هذا المدخل على أساس المعادلتين المحاسبيتين وهما معادلة المركز المالي (الأصول = الخصوم + حقوق الملكية) ومعادلة قائمة الدخل (الربح المحاسبي = الإيرادات – المصروفات) ، ويركز هذا المدخل على مدى ملائمة القائمتين للنفعية منهما لدى المستخدم

The Comprehensive Theoretical Approaches مناهج النظرية شاملة

1 - المدخل الاستقرائي Inductive Method

- يقوم المدخل الاستقرائي على أساس الوصول للتعميمات والاستنتاجات العامة من خلال الملاحظات والقياسات الخاصة ، وتتلخص خطوات المدخل الاستقرائي في أربع خطوات هي : -
- أ- دراسة وتحليل الظواهر والأحداث ، والوقوف على المشكلات .
 - ب - وضع الفروض لحل تلك المشكلات وتفسير تلك الظواهر .
 - ج - اختبار تلك الفروض للوقوف على مدى صحتها كلياً أو جزئياً .
 - د - الاعتراف بالفرض كقانون عام في حالة أن تثبت صحته كلياً ، أو إجراء بعض التعديلات عليه عند اكتشاف بعض القصور ، أو يكون القرار بإحلال الفرض بفرض جديد في حالة عدم صحته كفرض متكامل .

The Comprehensive Theoretical Approaches مناهج النظرية شاملة

- 2 – المدخل الاستنباطي Deductive Method
يقوم المدخل الاستنباطي على أساس الانتقال من العام إلى الخاص ، وإن كان المدخل الاستقرائي يعتمد على التجربة وقراءة الإجراءات الفعلية ، فإن المدخل الاستنباطي يعتمد على المنطقية والتفكير العقلي ، ويعتمد المنهج الاستنباطي على أساس صحة وقبول النظرية العامة وسلامة أسلوب القياس ، ومن ثم يقوم باستنباط النظرية الخاصة للقضايا الفرعية التي تنتج عن قضايا رئيسية مسلم بها وبصحتها ، وتتلخص خطوات المنهج الاستنباطي في أربع خطوات وهي : -
أ – تحديد أهداف البيانات والتقارير المالية ب – تحديد واختيار الفروض المحاسبية
ج – استنباط المبادئ المحاسبية د – تطوير الإجراءات والممارسات المحاسبية بناءً على المبادئ المستنبطة .

مداخل نظرية متوسطة المدى أو جزئية Medium-term or partial theoretical approaches

- تعتمد نظرية متوسطة المدى على أربعة مداخل أساسية متداخلة ومكملة لبعضها البعض وهي : -

1 – المدخل الأخلاقي The Ethical Approach

وهو ما يسمى بالمعايير الأساسية والذي ينص على ضرورة توافر شروط العدالة والوضوح والمصادقية والشفافية والحقيقة بالتقارير المالية ، واشترط أن تنص تقارير المراجعة على تأكيد ذلك ، وهو لا يعتبر مدخل مستقل حيث أنه يجب توفره في كافة النظريات المحاسبية .

2 – المدخل الاجتماعي Sociological Approach

يعني المدخل الاجتماعي بالأثر الاجتماعي لأساليب المحاسبة وهو يتأسس على مفهوم المصلحة الاجتماعية ، ويلعب هذا المدخل دوراً هاماً في تقييم وتحليل المنفعة الاجتماعية والتكلفة الاجتماعية ، فإن صناعة ما قد تكون تكاليفها الاجتماعية وآثارها السلبية على المجتمع مثل التلوث مثلاً ، أعلى بكثير من العائد منها .

مداخل نظرية متوسطة المدى أو جزئية Medium-term or partial theoretical approaches

• 3 – المدخل الاقتصادي Economic Approach

- يعتمد هذا المدخل على المصلحة الاقتصادية العامة ، ويعني بتحول السياسات والنظريات المحاسبية وفقاً لمصلحة الاقتصاد القومي ويتقيد بمعايير ثابتة وهي : -
- أ – يجب أن تعكس السياسات والأساليب المحاسبية الحقيقة والواقع الاقتصادي بشكل ملائم .
- ب – يجب أن يعتمد اختيار الأساليب المحاسبية على النتائج والآثار الاقتصادية .

4 – المدخل الانتقائي The Elective Approach

وهو المدخل الجامع أو مزيج بين المداخل السابقة والذي يقوم على أساس انتقاء من بين المداخل السابقة لوضع نظرية محاسبية بناءً على المدخل الأخلاقي والاجتماعي والاقتصادي معاً .

المداخل غير التقليدية (الحديثة) فى تكوين نظرية المحاسبة

The Untraditional to Formulate Accounting Theory

• 1 – مدخل الأحداث The Event Approach

يفترض هذا المدخل أن الغرض من المحاسبة هو توفير المعلومات عن كافة الأحداث الاقتصادية والتي قد تكون كلها أو بعضها نافعا للمستخدم ويكون دور المحاسب توفير كافة المعلومات بوضوح ، ويترك للمستخدم تحديد الأحداث النافعة له و الملائمة لقراراته ، وبناءً على هذا المدخل يجب أن تتضمن القوائم المالية أكبر قدر ممكن من الإيضاحات والتفصيل للأحداث المالية وتجنب تلخيصها بقدر الإمكان .

المدخل غير التقليدي (الحديثة) في تكوين نظرية المحاسبة

The Untraditional to Formulate

Accounting Theory

The Behavioral Approach في المدخل السلوكي

يقوم على أساس التركيز على سلوك الفرد والمجموعة الذي يتأثر بتوصيل المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي ، ويركز المدخل السلوكي على الشرح والتنبؤ بالسلوك البشري لكافة الأدبيات المحاسبية الممكنة ، ويتمثل الهدف الرئيسي للبحث في المحاسبة السلوكية على البحث عن طرق ووسائل لتحسين نظام المحاسبة الشامل ويمكن تقسيم مجالات البحث في المحاسبة السلوكية كما يلي : -

أ / كفاية الإفصاح .

ب / نفعية بيانات القوائم المالية .

ج / الاتجاهات المرتبطة بممارسات وتطبيقات التقرير عن المنشأة .

د / أحكام الأهمية النسبية .

هـ / آثار القرار لإجراءات المحاسبة البديلة .

ومع كل ما بذل من جهود بالأبحاث التجريبية والمسحية في المحاسبة السلوكية إلا أنها تعاني من نقص وجود الإطار النظري والمنهجي ، وبالتالي يظل المدخل السلوكي غير مقبول للتقييم وتفسير النتائج

المداخل غير التقليدية (الحديثة) في تكوين نظرية المحاسبة

The Untraditional to Formulate Accounting Theory

- 3 - المدخل التنبؤي The Predictive Approach
ينص إيضاح المفاهيم المحاسبية المالية (1) على أن الهدف من التقرير المالي هو توفير معلومات مفيدة ونافعة للمستثمرين والدائنين والمستخدمين الآخرين في اتخاذ القرارات الرشيدة ، وكذلك إيضاح المفاهيم (2) أكد على أن التنبؤ يمثل ركن أساسي لجودة التقارير المالية ، وحسب مقترح لجنة الجمعية الأمريكية للمحاسبين فإن هناك أربع طرق للربط ما بين المعلومات المحاسبية والقرار وهي : -
أ / التنبؤ المباشر - ويتم عن طريق المحاسبين الحياديين والإدارات في نموذج التنبؤ .
ب / التنبؤ غير المباشر - وهو الاعتماد على البيانات الماضية للتنبؤ بالأحداث المستقبلية مع إجراء التعديلات اللازمة عليها .
ج / استخدام المؤشرات القائمة - ويبني على قدرة البيانات المحاسبية على التنبؤ بنقاط التحول مع الأخذ في الاعتبار التغير في الأحداث وأثر ذلك على المؤشر العام .
د / المعلومات المؤيدة - ويتم استخدامها كمؤشر تنبؤي مع المعلومات المحاسبية المحددة بالارتباط بغيرها .

انتهت المحاضرة

Thank you for listening

Questions??



المحاضرة الخامسة

الإطار المفاهيمي
للمحاسبة : الأهداف

م.م سرى نوفل بهجت

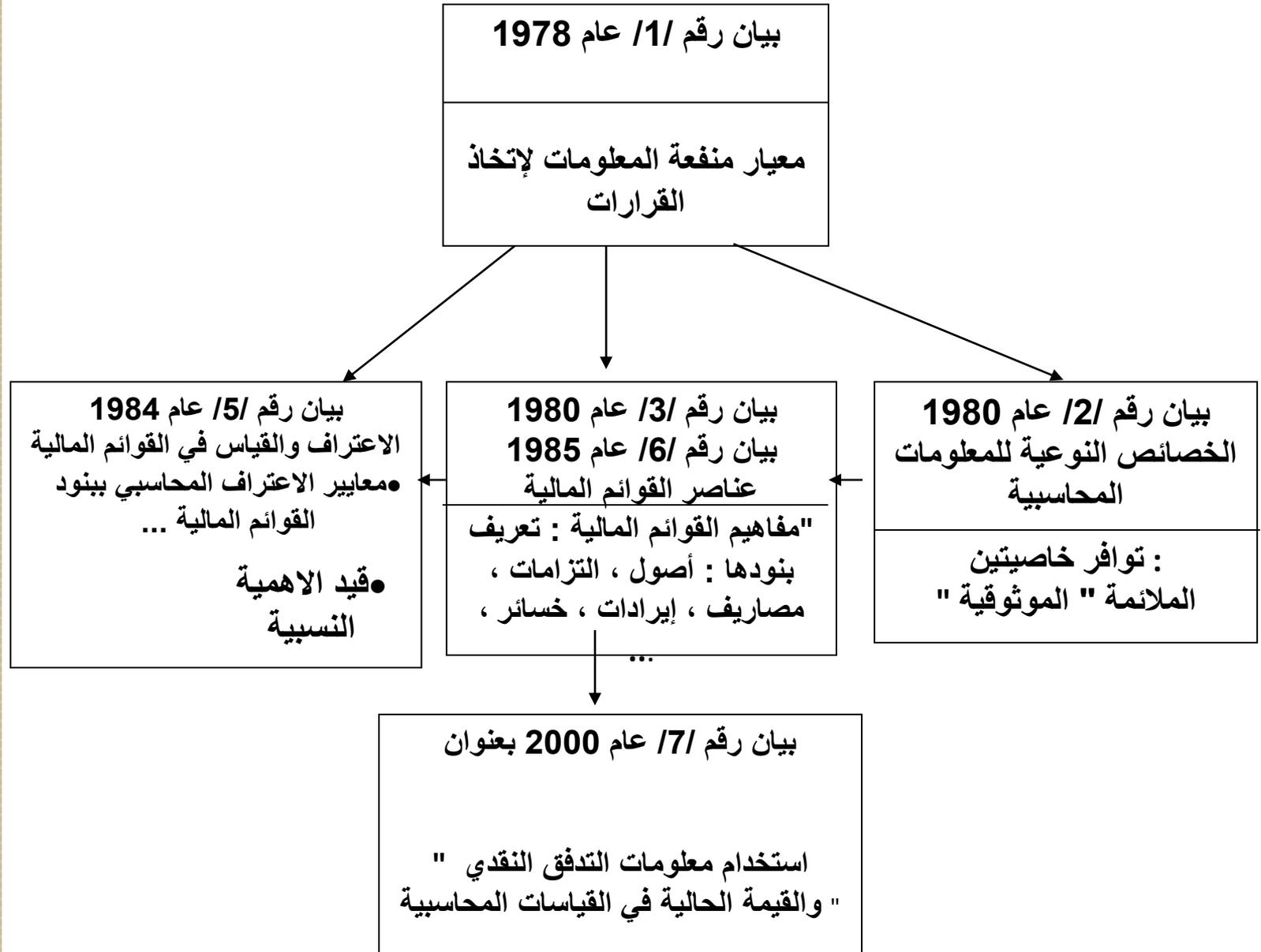
الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة :

لقد حقق مجلس معايير المحاسبة نشاطاً علمياً وإنتاجياً متميزاً، وقدم بذلك قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة، إذ صدر عن المجلس بين 1978 - 1985 ستة بيانات صدر حديثاً بيان سابع في عام 2000:

- البيان رقم 1 عام 1978 بعنوان "أهداف التقرير المالي لمنشآت الأعمال"، حيث عرض أهداف المحاسبة والغرض منها .
- البيان رقم 2 عام 1980 بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " ، حيث عرضت الصفات أو الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة في اتخاذ القرارات .
- البيان رقم 3 عام 1980 بعنوان "عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال" ، حيث عرضت مفاهيم القوائم المالية وتعريف البنود التي تتضمنها مثل الأصول، الالتزامات، المصروفات .
- البيان رقم 4 عام 1980 بعنوان "أهداف التقرير المالي في المنظمات غير الهادفة للربح"، ولقد تم سحبه وإلغاؤه .
- البيان رقم 5 عام 1984 بعنوان "الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال "حيث حدد أربعة معايير للاعتراف والإثبات المحاسبي لعناصر القوائم المالية .
- البيان رقم 6 عام 1985 بعنوان "عناصر القوائم المالية" الذي حل محل البيان رقم 3 بغرض توسيع مجال التطبيق ليشمل منظمات الأعمال الربحية والمنظمات غير الهادفة للربح في الوقت نفسه .
- البيان رقم 7 عام 2000 بعنوان "استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياسات المحاسبية"، وذلك اعترافاً من المجلس باختلاف القياس المحاسبي تبعاً للظروف المختلفة .

البيان رقم 7/عام CONCEPTUAL ضمن مجموعة الإطار المفاهيمي FASB أصدر مجلس 2000 ليقدم إطاراً متكاملًا عن استخدام التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة واستخدام القيمة

الإطار المفاهيمي " النظري " لمجلس معايير المحاسبة المالية



عناصر هيكل نظرية المحاسبة :

يمكن تقسيم عناصر هيكل نظرية المحاسبة، إلى ثلاثة مجموعات مترابطة ومتكاملة، وهي :

المجموعة الأولى : الإطار المفاهيمي الذي قدمه FASB بين 1978 – 1985 في خمسة بيانات (1) أهداف التقرير المالي، (2) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، (3) عناصر القوائم : المفاهيم والبنود، (4) الاعتراف والقياس في القوائم المالية، (5) أخيراً صدر البان رقم /7/ عام 2000 بعنوان "استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياسات المحاسبية" .

المجموعة الثانية : البناء الرسمي للنظرية. ويعتمد على الإطار المفاهيمي السابق باعتباره بنية تحتية يستند إليها بناء النظرية. ويتكون هذا البناء النظرية من (1) الفروض المحاسبية (2) المبادئ المحاسبية المشتقة من تلك الفروض، مع مراعاة محددات التقرير المالي (3) المعايير المحاسبية التي تقدم أساس إجراءات التطبيق العلمي، استناداً إلى ترابط المجموعتين السابقتين .

المجموعة الثالثة : وتمثل الجانب التطبيقي لكل من الإطار المفاهيمي والبناء الرسمي للنظرية، حيث تعتمد المعايير في تحديد إجراءات التطبيق العملي وإعداد مخرجات العملية المحاسبية في صورة قوائم مالية أساسية ذات غرض عام وتقارير مالية للمستخدمين معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات.

ملاحظة هامة :

يمثل هيكل نظرية المحاسبة في ترابط وتكامل مجموعاته الثلاث قمة النضج المعرفي المحاسبي، حيث يتم التزاوج بين طرفين وهما : الجانب النظري الفكري والجانب العملي وذلك بربطهما معاً في دورة متكاملة. ويظهر هذا الترابط : (1) في التدفق الأمامي من الأعلى إلى الأسفل، (من النظرية إلى التطبيق) (2) في التدفق العكسي من الأسفل إلى الأعلى، من التطبيق إلى النظرية .

شرح مبسط لهيكل نظرية المحاسبة

تفصيلات أولية لعناصر هيكل نظرية المحاسبة :

يمكن ترتيب العناصر الرئيسية لهيكل نظرية المحاسبة في سبعة مستويات:
(1) الأهداف، (2) المفاهيم المحاسبية، (3) الفروض، (4) المبادئ (5) المحددات أو القيود
(6) إصدار المعايير (7) تطبيق المعايير وإعداد القوائم والتقارير المالية .

(1) أهداف التقرير المالي بيان /1/ : FASB

حدد البيان رقم /1/ لعام 1978 الهدف العام والأهداف الإجرائية للتقرير المالي. ولقد ذكر هذا البيان الهدف الأول والأكثر عمومية كما يلي: تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين وكذلك للدائنين والمستخدمين الآخرين لاتخاذ قرارات لاستثمار عقلائي وللتسليف وما شابه ذلك من قرارات أي أن المدخل في إعداد القوائم والتقارير المالية هو منفعة المعلومات أو ما يسمى بالمدخل النفعي.

حدد FASB أهدافاً أكثر خصوصية، فاشتق أهدافاً إجرائية قابلة للتطبيق، وهي:

- (1) ينبغي أن يساعد التقرير المالي في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية مع تقرير حجم وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحب لتلك التدفقات.
- (2) تتعلق المعلومات المحاسبية بالموارد الاقتصادية للوحدة المحاسبية وبالمطالبات على هذه الموارد مع الإفصاح عن التغييرات في كل منهما.
- (3) إن التقارير المالية ينبغي أن تكون مفيدة لمن يتخذون قرارات الاستثمار والائتمان ومن يتفهمون الأنشطة التجارية والاقتصادية .

4) عند تقديم المعلومات لمستخدمي القوائم المالية تعتمد مهنة المحاسبة على القوائم المالية ذات الغرض العام (وهي القوائم المالية الأساسية الأربع : (1) قائمة الدخل، (2) قائمة المركز المالي، (3) قائمة حقوق المساهمين، (4) قائمة التدفقات النقدية لأنها تحقق شرط القيد الحاكم : المنفعة < التكلفة. فالقوائم المالية ذات الغرض العام توفر المعلومات الأكثر فائدة أو منفعة للجماعات المختلفة من المستخدمين الخارجيين بأقل تكلفة .

(2) المفاهيم المحاسبية :

تتضمن أربع مجموعات من المفاهيم: (أ) مفاهيم طبيعة الوحدة المحاسبية (ب) مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية أو خصائصها النوعية (ج) مفاهيم القوائم المالية الأساسية (د) مفاهيم عناصر القوائم المالية.

(أ) مفاهيم طبيعة الوحدة المحاسبية : تقدم نظرية المحاسبة أربع نظريات لتفسر طبيعة الوحدة المحاسبية وهي :

* **نظرية الملكية المشتركة :** تتوجه لخدمة أصحاب الحقوق "الملاك" ويمثل هدف تعظيم الربح محدد نشاطها.

* **نظرية الشخصية المعنوية:** تتوجه لخدمة المساهمين والمقرضين في الشركات المساهمة، وهدفها تحقيق عائد مناسب لكل من فئة المساهمين وفئة أصحاب الالتزامات.

*نظرية الأموال المخصصة : تتوجه لخدمة مدبري الأموال في المنشآت غير الهادفة لتحقيق الربح وتطبق المحاسبة الحكومية .

• **نظرية المشروع:** تتوجه أساساً لخدمة جميع فئات المجتمع، وتعتبر المساهمين والمقرضين أصحاب مصالح باعتبارهم مجموعة جزئية من المجموعة الشاملة وتطبق هذه النظرية في الشركات المساهمة الكبيرة القابضة

(ب) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة : تمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الخطوة الثانية في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية، وهي الخصائص التي ينبغي أن تتسم بها المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات.

ناقش المجلس FASB الحقيقة بأن المعلومات تكون مفيدة فقط إذا كانت مفهومة ويفترض المجلس أن المستخدمين لديهم التدريب والخبرة والحافز لتحليل التقارير المالية. وبهذا يكون المجلس قد أوضح أن التقارير المالية ينبغي ألا تكون للمستخدمين "السادجين" بل لتغطية احتياجات الخبراء في الاستثمار والتحليل المالي وتقديم الاستشارات.

المعلومات تكون مفيدة إذا كانت: (1) ملائمة (2) موثوقة (3) قابلة للمقارنة مع مراعاة خاصية الثبات.

(ج) مفاهيم القوائم المالية الأساسية : تعرض النظرية مفاهيم القوائم المالية ذات الغرض العام، وهي : (1) قائمة الدخل، (2) قائمة المركز المالي، (3) قائمة التدفقات النقدية، (4) قائمة تغييرات حقوق الملكية .

(د) مفاهيم عناصر القوائم المالية : وهي عبارة عن تعريفات مقبولة عموماً لهذه العناصر المكونة للقوائم المالية .

المحاضرة السادسة

مراجعة واسئلة تمارين

م.م سرى نوفل بھجت

اسئلة عن المحاضرة الأولى

• ان دراسة تاريخ المحاسبة وتطورها مهم جداً ل و

(1) لفهم وتقييم التطبيقات المحاسبية الحالية والمستقبلية,
كذلك مهم جداً (2) لفهم وتقييم الهياكل المؤسسية أو الدعامات الأساسية المكونة
للتنظيمات ذات العلاقة بحقل المعرفة)

تعرف الاستمرارية على انها:	عناصر الفكر والتطبيق التي ثبتت فائدتها واستقرت مع مرور الوقت بحيث أصبحت تمثل ما يعرف بالحكمة التقليدية أو الحكمة المتعارف عليها
يعرف التغيير على انه:	تجسيد للطبيعة الديناميكية للمحاسبة والقدرة على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة الاقتصادية كانت او اجتماعية او سياسية
يعرف التاريخ المحاسبي على انه:	دراسة للتطور والارتقاء في الفكر والتطبيقات والمؤسسات المحاسبية كاستجابة للتغيرات في البيئة والحاجات الاجتماعية

• احدى الحجج المنطقية السليمة حول ملاءمة واهمية التاريخ في المحاسبة هي ان المهنة المبنية على تقاليد اسست على مدى قرون عديدة يجب أن تعلم اعضاءها أن يقدروا ارثهم الثقافي (صح)

• نظام حفظ السجلات بنظام القيد المزدوج ابتداءً في الحضارات القديمة من 3000 سنة قبل الميلاد مرورا بحضارات وادي الرافدين والحضارة المصرية والصينية وصولا الى الحضارة الرومانية (صح)

• العناصر التي ادت الي تطور نظام القيد المزدوج هي (الكتابة \ الحساب \ النقود \ والتجارة) فقط (خطأ) ايضا لدينا (الأئتمان \ الملكية الخاصة \ ورأس المال)

• لوقا باسيولي يعتبر هو مؤسس نظام حفظ السجلات بنظام القيد المزدوج (خطأ) لقد قام فقط بوصف ما كان مطبقاً في ذلك الوقت

• هناك فقط دفتران او سجلان : دفتر مذكرات ودفتر يومية فقط (خطأ) دفتر استاذ ايضا

• انتشار الشركات المساهمة كان له تأثير واضح على المحاسبة مهنيًا , ففي معظم دول العالم تدخلت الحكومات بتشريعات تضمن الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها للأطراف (صح)

• في نظام القيود المزدوجة اذا جعلت شخصا ما دائماً فعليك ان تجعل شخصاً اخر مدينًا (صح)

اسئة عن المحاضرة الثانية

- في المحاسبة تكوين الاطار النظري سيقود الى تكوين مجموعه من المفاهيم (خطأ نظرية)
- يشتمل الإطار الفكري لأي علم على العناصر التالية: الأهداف – المفاهيم – الفروض فقط (خطأ) ايضاً المبادئ
- في الاطار المفاهيمي للمحاسبة تقع الخصائص والعناصر في المستوى الأول والأهداف في المستوى الثاني (خطأ) العكس صحيح

• الإطار المفاهيمي هو عبارة عن نظام متماسك يشتمل على مجموعة غير مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف وأساسيات ليست علمية (خطأ)

• يوجد لدينا مفاهيم خاصة ب ، ، ،

- ❖ المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية .
- ❖ المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية .
- ❖ المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية
- ❖ المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية الأساسية .
- ❖ المفاهيم الخاصة بعناصر القوائم المالية

• بعد التطورات التي حصلت في المحاسبة لم يتم اضافة اي قوائم مالية اخرى عدا القوائم الاساسية (خطأ) بانجلترا وويلز تم اضافة 6 قوائم اخرى

<p>هي دائرة نشاط معين يلزم إخضاعه للمنهج المحاسبي، وقد تختلف طبيعتها من عدة أوجه، فمن حيث الشكل القانوني أو التنظيمي هناك مشروعات فردية وشركات أشخاص وشركات أموال</p>	<p>الوحدة المحاسبية</p>
<p>تعتبر الخصوم التزامات على صاحب المشروع وليست التزامات على المشروع</p>	<p>بالنسبة للخصوم تحت مفهوم حقوق الملكية</p>
<p>تعتبر أموال والتزامات على المشروع ، ولا يمكن الرجوع بها على الأموال الخاصة بأصحاب المشروع .</p>	<p>بالنسبة للخصوم تحت مفهوم الشخصية المعنوية</p>
<p>الدخل</p>	<p>أن وجهة نظر الشخصية المعنوية تعطي الأولوية من حيث الاهتمام لقائمة</p>
<p>المركز المالي</p>	<p>أن وجهة نظر مفهوم حقوق الملكية التي تعطي الأولوية لقائمة</p>

اسئلة عن المحاضرة الثالثة

المحاسبة هي	تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية وتفسير نتائجها . وهي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدميها من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرار المناسب
المحاسبة هي	علم وفن معا
للمحاسبة اهداف على مستوى	المنشأة والمستوى القومي
تعرف النظرية بأنها	مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ المتعلقة بها التي توضح الاجراءات المحاسبية المتعلقة بالتحديد والقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن الشركات بالجهات المهتمة وذات الشأن

- في هيكل النظرية المحاسبية ومستوياتها تقع المفاهيم والفرضيات في المستوى الثاني (صح)
- ان الحاجة الى بناء نظرية محاسبية هي عدم وجود فهم شامل وواضح وثابت ومنطقي لمفهوم فقط (خطأ)
- عملية استدامة الانشطة تمر عبر مرحلتين فيط هما تعريف المعرفة وتنظيمها فقط (خطأ) بل عن طريق تعريفها (تحديد بدقة)، تنظيمها (تنسيق محتوياتها)، تخزينها (توثيقها)، تجميعها (في حال كانت موزعة)، تحليلها (لوقوف بعمق على محتوياتها)

• يعتمد المدخل البراجماتي على تقديم حلول وتكوين نظرية محاسبية تتفق مع الممارسات الفعلية وتطبيقات الواقع (صح)

• المدخل السلطوي هو وجه آخر للمدخل البراجماتي (صح)

• يدخل المدخل السلطوي نظرياته على شكل في شكل إصدارات ونشرات من خلال تكتلات ومجمعات محاسبية رسمية (صح)

• نظرية الحسابات يقوم هذا المدخل على أساس معادلة واحدة فقط (خطأ)

• في مناهج النظرية شاملة يوجد مدخلان فقط (صح)

يركز المدخل الاخلاقي على	ضرورة توافر شروط العدالة والوضوح والمصداقية والشفافية والحقيقة بالتقارير المالية
يركز المدخل الاجتماعي على	بالأثر الاجتماعي لأساليب المحاسبة و تحليل المنفعة الاجتماعية والتكلفة الاجتماعية
يركز المدخل الاقتصادي على	المصلحة الاقتصادية العامة
يهتم مدخل الاحداث ب	توفير المعلومات عن كافة الأحداث الاقتصادية والتي قد تكون كلها أو بعضها نافعاً للمستخدم وبدون اي تلخيص
يهتم المدخل السلوكي ب	سلوك الفرد والمجموعة الذي يتأثر بتوصيل المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي

اسئلة عن المحاضرة الخامسة

عنوانه اهداف التقرير المالي لمنشات الاعمال	صدر عام 1978	البيان رقم 1
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	صدر عام 1980	البيان رقم 2
عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال	صدر عام 1980	البيان رقم 3
أهداف التقرير المالي في المنظمات الغير هادفة للربح	صدر عام 1980	البيان رقم 4
الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال	صدر عام 1984	البيان رقم 5

عناصر القوائم المالية	صدر عام 1985	البيان رقم 6
استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياسات المحاسبية	صدر عام 2000	البيان رقم 7
	رقم 3	البيان رقم 6 حل مح البيان
	تم الغائة	البيان رقم 4

انتهت المحاضرة

Thank you for listening

Questions??



م.م سرى نوفل بهجت

المحاضرة السابعة
النظرية المحاسبية

الفروض والمبادئ المحاسبية

تتضمن الفروض المحاسبية على Accounting Assumptions الآتي:

أولاً: فرض الوحدة المحاسبية، أو الشخصية المعنوية: Accounting Entity Assumption

ثانياً: فرض استمرار الوحدة المحاسبية
Going Concern assumption

ثالثاً: فرض وحدة النقد
Monetary unit assumption

رابعاً: فرض الدورية
Periodicity Assumption

أولاً: فرض الوحدة المحاسبية، أو الشخصية المعنوية: Accounting Entity Assumption

يعني هذا الفرض أن تُعامل كل منشأة، كوحدة محاسبية، لها وجودها المستقل، عن وجود الأفراد الطبيعيين (الحقيقيين) المشكّلين لها. أي لها شخصية معنوية مستقلة، عن شخصية أصحاب المشروع. ولقد أقرّ القانون للشركة بدمية مالية مستقلة، عن الذمة المالية للشركاء أو المساهمين. وأدى هذا الفرض إلى ضرورة فصل العمليات المالية، المتعلقة بأصحاب المشروع، عن تلك المتعلقة بالمشروع نفسه. والاقترار على تسجيل العمليات المالية، المتعلقة بالمشروع فقط، في المجموعة الدفترية.

وفي ظل هذا الفرض، فإن القوائم المالية، تُعبّر عن نتيجة أعمال هذه الشخصية المعنوية ومركزها المالي. فالربح يعد ملكاً لهذه الشخصية، إلى أن يُوزّع. وهذا يفسر لنا سبب فرض ضريبتين: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عند تحقق ربح المشروع، وضريبة كسب العمل على الحصص التي تُوزّع من هذه الأرباح. كما أن أصول المشروع تعدّ ملكاً للشخصية المعنوية، وحقاً، فقط، لأصحاب المشروع على هذه الأصول. فليس لهم حق المطالبة بنصيبهم، في هذه الأموال، خلال حياة المشروع. فحقهم يتحدد بنصيبهم في الربح المُوزّع، أو بنصيبهم في الأصول في حالة التصفية فقط.

إن تطبيق مفهوم الشخصية الاعتبارية المستقلة، يُمكن من تحديد المركز المالي للمنشأة بصورة صحيحة. فافتراض أن كل منشأة تُعدّ وحدة محاسبية مستقلة عن شخصية مالكيها، هو الذي يوضح أن المنشأة مالكة لأصول محددة، وعليها التزامات معينة، وأنها حققت أرباحاً أو خسائر، ومن ثمّ يمكن تحديد حقوق الملكية في هذه المنشأة.

Cont.

أهمية المفهوم:

1. صافي الدخل الشركة هي فقط المصاريف و الإيرادات المسجلة وتستبعد المصاريف الخاصة والشخصية.
2. ضبط الأعمال التجارية من تسجيل العمليات المالية الخاصة للمالكين.
3. يسهل تسجيل والإبلاغ عن المعاملات التجارية من وجهة نظر رجال الأعمال.
4. إنه الأساس الحقيقي للمفاهيم والاتفاقيات والمبادئ المحاسبية.
5. يتم الاحتفاظ بحساب رأس المال و المسحوبات لتسجيل المبالغ المدفوعة و المسحوبة من قبل المالكين.

ثانياً: فرض استمرار الوحدة المحاسبية

Going Concern assumption

يُعدّ فرض استمرار المشروع من الفروض الرئيسية، التي تؤثر على إعداد الميزانية. هذا الفرض يقوم على قاعدة "عدم التصفية" **Non liquidation basis**، ويتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب المشروع والإدارة، أما احتمال التصفية فتعدّ حالة استثنائية. وكثير من المبادئ العلمية المطبقة في المحاسبة تجد مبررها في فرض الاستمرار، خاصة المبادئ التي تحكم تقويم الأصول الثابتة، التي تُقْتنى من أجل تحقيق خدمات طويلة الأجل في المستقبل. فتقدير الحياة النافعة للأصل، والقيمة المتبقية بعد حساب قيمة الاستهلاك، تقوم على فرض استمرار الأصل في خدمة المشروع. فالميزانية التي يعدّها المحاسب ليست ميزانية تصفية، ولكنها ميزانية مشروع، مستمر في أعماله، وتحقيق أهداف أصحابه.

ولا يعني فرض "الاستمرار" بقاء المشروع بصفة دائمة، وإنما يعني أن المشروع سيظل موجوداً لفترة كافية لتنفيذ أعماله الحالية، ومقابلة ارتباطاته القادمة.

Monetary unit

ثالثاً: فرض وحدة النقد assumption

تهتم المحاسبة، فقط، بالعمليات، التي يمكن أن تقاس بالنقود. فالنقود تعدّ وسيلة لقياس القيم باعتبارها وسيلة متعارف عليها في القياس. وقد تعرض فرض "القياس النقدي" إلى كثير من الانتقاد، خاصة من الاقتصاديين، نتيجة التغير في القيمة الحقيقية أو القوة الشرائية للنقود، الناتج من التقلبات المستمرة في الأسعار، بسبب التضخم **inflation**، أو الانكماش **deflation**، في الظروف الاقتصادية.

ويؤثر هذا الفرض على الميزانية، خاصة بالنسبة إلى تقويم الأصول الثابتة، لأن كل أصل من الأصول يدرج بالميزانية على أساس قيمته النقدية المعبر عنها بوحدات نقد مدفوعة في فترات مختلفة. ومن ثم، يصبح للأصل قيم مختلفة، مع التغيرات الجارية في المستوى العام للأسعار.

وقد ترتب على هذا الفرض كثير من الجدل العلمي، فيما يتعلق بمدى أهمية أخذ تقلبات الأسعار في الحسبان، عند إعداد القوائم المالية، ومنها الميزانية. فقد نادى بعض المحللين بضرورة تجاهل تقلبات الأسعار، وافترض ثبات قيمة العملة "value stability of money"، وتقويم الأصول الثابتة على أساس نفقاتها التاريخية مطروحاً منها قيمة الاستهلاك، إن وجد. ورأى محللون آخرون ضرورة إظهار أثر تقلبات الأسعار على القوائم، سواء عن طريق إعادة التقدير كل عام، أو كل دورة اقتصادية، أو عن طريق استخدام الأرقام القياسية، أو عن طريق الاكتفاء بالحاق جداول تفسيرية للأرقام الواردة في قائمة المركز المالي (الميزانية)، لتبيان مدى صحة النفقات التاريخية في ظل الأسعار الجارية.

Periodicity Assumption

ابحاً: فرض الدورية

على الرغم من أن نتائج عمليات مشروعات الأعمال لا يمكن تحديدها، بدقة، إلا عند انتهاء حياة المشروع أو التصفية النهائية، لكن وجود القوائم المالية على فترات دورية من حياة المشروع، يُعدّ ضرورة للمهتمين بدراسة هذه القوائم وتحليلها. إذ إنه لا يمكن الانتظار حتى التصفية لمعرفة نتائج الأعمال، والمركز المالي للمشروع.

وطبقاً لهذا الفرض، تُقسّم حياة المشروع إلى فترات زمنية متساوية، تسمى الفترات المحاسبية، وتُعدّ السنة الميلادية (أو الهجرية) هو الفترة المحاسبية التقليدية الشائعة، التي يجهز عنها قوائم مالية، وذلك لأن قوانين الضرائب على الدخل، التي تصدرها الحكومات تتطلب تحديد الدخل الخاضع للضريبة على أساس قاعدة "السنية". وحديثاً أصبح من الشائع أن تصدر الشركات قوائم مالية (ميزانيات) مؤقتة ربع سنوية، إضافة إلى التقارير الداخلية اليومية والأسبوعية أو الشهرية.

المبحث الثاني: المبادئ المحاسبية Accounting principles

إنها قمة البناء الفكري فهي جوهر النظرية. والمبدأ هو قانون عام يتم التوصل إليه من خلال الربط المنطقي بين الأهداف والفروض والمفاهيم.

والمبادئ نوعان :

مبادئ نهائية تحكم مجال الدراسة ومبادئ أولية (الفروض العلمية) التي تستخدم للتوصل إلى المبادئ العلمية وترتبط بصحة المبادئ الناتجة عنها.

ولكي يكتسب أي مبدأ محاسبي صفة انه من المبادئ المتعارف عليها فانه يجب أن يحقق مايلي:

- 1- أن يكون مقبولا قبولاً عاماً في التطبيق العملي.
- 2- أن يحظى بقدر ملحوظ من التأييد الرسمي من قبل الجهات المسؤولة عن تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة

Cont.

أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

أولاً: مبدأ التكلفة التاريخية ناقص الاستهلاك: **Historical or Original Cost less depreciation**

ثانياً: مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً **Realizable Value**

ثالثاً: مبدأ الإفصاح الكامل **Full Disclosure Principle**

رابعاً: مبدأ تحقق الإيرادات **Revenue recognition principle**

خامساً: مبدأ الحيطة والحذر **Conservatism**

أولاً: مبدأ التكلفة التاريخية : Historical Cost

تُقْتَنَى الأصول الثابتة من أجل المساعدة على الإنتاج، لا من أجل بيعها وتحقيق ربح، لأنها تؤدي للمشروع خدمات طويلة الأجل. ولذا، فهي تُقَوَّم على أساس تكلفتها الأصلية أو التاريخية، أي التي أُشْتَرِيَتْ بها مطروحاً منها قيمة الاستهلاك، إن وجد، والذي يعبر عن النقص الفعلي لقيمة الأصل الناتج من الاستعمال أو التقادم أو احتمال ظهور اختراعات حديثة.

ثانياً: مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً Realizable Value

الأصول المتداولة هي جميع الأصول النقدية، أو القابلة للتحويل إلى نقدية سائلة، في فترة زمنية قصيرة الأجل. وعن طريق حركة هذه الأصول تحقق المنشأة ربحاً أو خسارة. لذا، تُقَوَّم هذه الأصول على أساس "مبدأ القيمة التي يمكن تحقيقها مستقبلاً". ومعنى ذلك، أنه عند تقويم مفردات هذه الأصول، يجب أن يؤخذ في الحسبان القيمة الممكن الحصول عليها، مستقبلاً، نتيجة تحصيل قيمة الأصل الدفترية (أي قيمة الأصل في الدفاتر)، ولا بد أن يُقَوَّم الأصل بأقل السعريين، أو يُكوّن احتياطي أو مخصص (حسب الأحوال)، لمقابلة هذا النقص المتوقع.

ومثال على ذلك، يُقَوَّم بند "المدينين" بحساب رصيدهم في نهاية المدة، مطروحاً منه أي ديون معدومة (هي الديون التي يصعب تحصيلها)، عند الجرد. فإذا اتضح أن هناك ديوناً مشكوك في تحصيلها، فيجب أن يُكوّن احتياطي (يسمى احتياطي أو مخصص الديون المشكوك فيها)، كعبء على الإيرادات، وي طرح من رصيد المدينين في قائمة المركز المالي، حتى تظهر قيمة الديون الجيدة. وإذا وضعت الشركة حافزاً للمدينين بخضم نقدي، إذا سددوا التزاماتهم قبل تاريخ الاستحقاق، فيجب تكوين احتياطي أو مخصص لمقابلة الخضم المنتظر السماح به.

وكذلك الحال عند تقويم المخزون السلعي، فيُقَوَّم على أساس سعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل، ويُكوّن، نتيجة للفرق بين سعر السوق وسعر التكلفة، "احتياطي هبوط الأسعار". وتطبق هذه الأسس، كذلك، بالنسبة إلى بنود الاستثمارات المختلفة لمقابلة احتمال النقص في سعر السوق عن السعر الدفترية

ثالثاً: مبدأ الإفصاح الكامل Full Disclosure Principle

يؤثر هذا المبدأ على القوائم المالية تأثيراً واضحاً، ويعنى أن القوائم المالية يجب أن تفصح عن الحقائق المهمة والضرورية، حتى لا تكون مضللة لمستخدمي هذه القوائم. ولا يقتصر الإفصاح الكامل على القوائم المالية فقط، وإنما يشمل، كذلك، على الملاحظات الإيضاحية، التي تُعدّ جزءاً مكملًا للقوائم المالية. وبناءً على ذلك، فإن الإفصاح عن الحقائق المختلفة في الميزانية، قد يكون في الميزانية نفسها، أو في الملاحظات المرفقة بها أو في الاثنين معاً.

ولا تقتصر ضرورة الإفصاح الكامل على الحوادث والأعمال، التي حدثت، فعلاً، قبل تاريخ الميزانية، وعن الفترة التي تغطيها تلك الميزانية، وإنما يمتد ذلك إلى الحوادث المهمة، التي قد تحدث بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل نشر القوائم المالية. مثال ذلك، بيع أو إزالة أحد الأصول المهمة، أو انخفاض كبير في أسعار السوق للمواد الأولية، أو صدور حكم قضائي، في مصلحة المنشأة أو في غير مصلحتها. ونظراً إلى أنه قد ينتج عن هذه الأحداث آثار مادية كبيرة تؤثر في الإيرادات المستقبلية المحتملة، ومركز المشروع، لذا ينبغي الإفصاح عنها.

ربعا: مبدأ تحقق الإيرادات Revenue recognition principle

وهو يتحقق عند استلام العميل للبضاعة. لا يسجل إيراد حتى يتحقق ويتم اكتساب الإيراد في حالة تواصل شرطين:

-تقديم الخدمة أو تسليم المبيعات

-وجود عملية مبادلة حقيقية بين المؤسسة والغير

هناك أربعة أسس لاعتبار الإيرادات متحقق هي

- أساس الإنتاج Product Basis

-أساس البيع Sales Basis

-الأساس النقدي Cash Basis

-أساس الاستحواذ Holding Basis

و بصفة عامة في المنشآت التجارية و الصناعية و الخدمية يعتبر أساس البيع هو الأصل في تحديد تحقيق الإيراد , و ذلك لارتباطه بانتقال الملكية للسلعة , أو الاستحواذ على الخدمة و يجب له سندا في تحرير عقود البيع , و لذلك كان قبول و استمرار هذا الأساس حتي اليوم من جانب المحاسبين .

و مع ذلك ظهر في المنشآت التي تمارس أنشطة طويلة الأجل كشرركات المقاولات حيث الخدمة أو الإنتاج لا يتم انتقالها إلا بعد فترة تزيد في معظم الأحيان عن السنة المالية , و الانتظار حتي البيع يجعل النتائج المحاسبية غير معبرة تعبيراً صحيحاً عن واقع الأمور , حيث تختص السنوات الأولى بالمصروفات دون الإيرادات و السنة الأخيرة بإيرادات العملية التي استغرق إنتاجها وقتاً أمتد إلي عدد من السنوات السابقة

خامساً: مبدأ الحيطة والحذر Conservatism

ويعني ذلك أنه يجب الاعتراف بالخسائر المحتملة والأحتياط لها من خلال تشكيل مخصصات ومؤونات أما الارباح المحتملة فلا تؤخذ بعين الاعتبار ابدا

مشكلات تطبيق مبدأ الحيطة والحذر:

- 1- إن مبدأ الحيطة والحذر يظهر تناقضاً ذاتياً فهو يأخذ موقف متشائم عند تحديد الدخل في دورة معينة ولكن هذا الإجراء نفسه سيؤدي إلى زيادة مقابلة في أرباح العام التالي وهذه الزيادة تناقض مبدأ الحيطة والحذر.
- 2- إن الإفراط في التشاؤم باعتماد القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وفق مبدأ الحيطة والحذر يتناقض مع فرض الدورية في المحاسبة وضرورة تحديد نتيجة أعمال كل دورة بشكل دقيق واقعي فهو ينقص أرباح جيل من المساهمين في دورة محاسبية معينة لصالح غيرهم في الدورات المتعاقبة.
- 3- لقد تغيرت الظروف الاقتصادية التي أدت لهيمنتها بدلاً من انخفاض الأسعار تعاني اغلب دول العالم اليوم من التضخم لذلك يمكن اعتباره عرفاً أو مفهوماً أو قاعدة أو سياسة ومع ذلك فهناك من يعتبره مبدءاً.

القياس المحاسبي حسب مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

المحاضرة 9

مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية:

► في المحاسبة، **التكلفة التاريخية** لعنصر اقتصادي هي القيمة النقدية الاسمية الأصلية لذلك العنصر. تتضمن محاسبة التكاليف التاريخية الإبلاغ عن الأصول والخصوم بتكاليفها التاريخية، والتي لم يتم تحديثها للتغيرات في قيم البنود. وبالتالي، فإن المبالغ المبلغ عنها لبنود الميزانية العمومية غالبًا ما تختلف عن قيمتها الاقتصادية الحالية أو قيمتها السوقية.

► في حين أنه يتم توجيه الانتقاد إلى التكلفة التاريخية بسبب عدم دقتها (والانحراف عن القيمة "الحقيقية")، إلا أنها تبقى قيد الاستخدام في الأنظمة المحاسبية. ويتم استخدام العديد من التصحيحات للتكاليف التاريخية، وتتطلب العديد منها استخدام الحكم الإداري، وقد يكون من الصعب تنفيذها أو التحقق منها. والاتجاه السائد في أغلب المعايير المحاسبية هو الانتقال إلى انعكاس أكثر دقة للقيمة العادلة أو القيمة السوقية، رغم الاستمرار في استخدام مبدأ التكلفة التاريخية، خصوصًا بالنسبة للأصول ذات الأهمية الأقل.

مبررات مبدأ التكلفة التاريخية:

ونجد من أهم المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية والتي كانت بمثابة ركائز استندت عليها:

–الموضوعية: يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة لأنه يزود الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون ذا فائدة في اتخاذ القرارات، يهدف بالإضافة إلى ذلك إلى المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية، يجب أن تكون هذه البيانات على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

–الموثوقية: تعد من أهم المبررات وخاصة ما إذا تم مقارنته مع الأسس الأخرى، مثل مبدأ التكلفة التاريخية

–اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالإيراد، مبدأ الحيطة والحذر، وفرض وحدة القياس.

–يرغب معدوا القوائم المالية والمدققون في وضع أهمية أكثر على موثوقية المقاس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية.

–يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف والقياس وهذا يضيف عليها موضوعية وموثوقية أكبر.

مفهوم القيمة العادلة:

- ▶ حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرتها على غرار المعيار الدولي 39 الذي يعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية]
- ▶ تعرف القيمة العادلة وفقا لما جاء في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 (IFRS) بقياس القيمة العادلة أنها
- ▶ "السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل الإلتزام بموجب عملية منتظمة
- ▶ بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس".

- ▶ أما مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية فقد عرفتھا "السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حين لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وان يكون كلا الطرفين على معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية
- ▶ كما تبنى النظام المحاسبي المالي (SCF) القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية"، أشير إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها في الملحق الثالث على أنها
- ▶ "المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية".

مداخل قياس القيمة العادلة:

▶ إن الهدف من استخدام تقنيات القياس هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية

▶ ولقد حدد المعيار المحاسبي الأمريكي SFAS N° 157 ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة وهي

مدخل السوق: Market Approach

- ▶ يستخدم عند تقييم الأسعار الممكن ملاحظتها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق،
- ▶ بما في ذلك الموجودات المتشابهة أو المقارنة ويتطلب تطبيق مدخل السوق وجود معلومات عن المعاملات القابلة للمقارنة.

Income Approach: مدخل الدخل

- ▶ يستخدم عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصومة (أساليب القيمة الحالية (PVT)
- ▶ اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية، يعد مدخل الدخل هو الأكثر شيوعاً لتقييم
- ▶ الموجودات طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الموجودات طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الموجود

مدخل التكلفة: Cost Approach

يعتمد على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الموجود بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم إذ يتم قياس الموجود بتكلفة الحصول على موجود بديل بطاقة مشابهة للموجود القائم بالوحدة الاقتصادية في تاريخ قياسيه.

محددات استعمال محاسبة القيمة العادلة

- ▶ التغييرات المتكررة
- ▶ عدم القدرة على تقييم الأصول
- ▶ التقليل من القيمة الدفترية