الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي
Université Echahid Hamma Lakhdar-El oued

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
المجلس العلمي للكلية

Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion

الرقم: 085 /م ع/ ك ع ا ق ت و ع ت/2022 الـوادي في: 2022/05/08

شهادة اعتماد مطبوعة

يشهد رئيس المجلس العلمي لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي على أن:

د/ مايدة محمد فيصل ..... أستاذ محاضر أ

قدم للمجلس العلمي للكلية عن طريق اللجنة العلمية لقسم العلوم المالية والمحاسبية مطبوعة علمية بعنوان: **محاضرات في مقياس نظرية المحاسبة** موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة.

وبعد التقارير الايجابية المقدمة من طرف لجنة القراءة والتحكيم.

فإنه يتم اعتماد المطبوعة وتعتبر محكمة علميا.

رئيس المجلس العلمي

رئيس المجلس العلمي لكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
أ.د إلياس شاهد

وزارة التعليم العالي والبحث العالي

جامعة الشهيد حمّه لخضر - الوادي -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

محاضرات في مقياس: نظرية المحاسبة

مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص: محاسبة

من إعداد الدكتور: محمد فيصل مايده

أستاذ محاضر صنف " أ " بكلية العلوم الاقتصادية – جامعة الوادي

السنة الجامعية: 2021/ 2022

العنوان	الصفحة
مقدمة	6
المحور الأول: الاطار النظري للمحاسبة	7
أولا: تنظيم الفكر المحاسبي	7
1- صياغة التطور التاريخي لتعريف المحاسبة	7
2- وظائف واهمية المحاسبة	9
3- الطبيعة العلمية للمحاسبة	11
ثانيا: صياغة مراحل تطور الفكر المحاسبي	12
1- المرحلة الأولى	13
2- المرحلة الثانية	14
3- المرحلة الثالثة	15
ثالثا: فروع وأهداف المحاسبة	18
1- فروع المحاسبة	18
2- أهداف المحاسبة	20
المحور الثاني: مدخل الى نظرية المحاسبة	21
أولا: مفهوم نظرية المحاسبة	21
1- تعريف نظرية المحاسبة	21
2- الحاجة الى نظرية المحاسبة	22
ثانيا: العناصر الاساسية لنظرية المحاسبة	24
1- الاطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة	24
2- البناء الرسمي لنظرية المحاسبة	24
3- الجانب التطبيقي	24

ثالثا: هيكل نظرية المحاسبة	25
1- أهداف القوائم المالية	25
2- الفروض والمبادئ المحاسبية	29
رابعا: تصنيفات نظرية المحاسبة	32
1- نظريات المحاسبة التقليدية	32
2- نظريات المحاسبة الحديثة	33
خامسا: مناهج البحث في المحاسبة	35
1- المناهج التقليدية	36
2- المناهج الحديثة	38
3- مناهج النظرية الشاملة	39
المحور الثالث: مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية	41
أولا: ماهية نظام المعلومات	41
1- تعريف نظام المعلومات	41
2- دور وأهمية وخصائص نظام المعلومات	43
3- عناصر وأنواع نظام المعلومات	46
4- الوظائف الأساسية لنظام المعلومات	48
ثانيا: البيانات والمعلومات	49
1- تعريف البيانات	49
2- ماهية المعلومات	50
ثالثا: ماهية نظام المعلومات المحاسبي	53
1- تعريف نظام المعلومات المحاسبي	53
2- وظائف نظام المعلومات المحاسبي	54

3- خصائص نظام المعلومات المحاسبي	56
4- مقومات نظام المعلومات المحاسبي	56
المحور الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	61
أولا: الخصائص النوعية الأساسية	62
1- الملائمة	62
2- الموثوقية	64
3- العلاقة بين خاصيتي الملائمة والموثوقية	65
ثانيا: الخصائص النوعية الثانوية	66
1- القابلية للفهم	66
2- الثبات في اتباع النسق الواحد	67
3- خاصية التماثل وقابلية المقارنة	67
4- الشمول- الافصاح الكامل -	68
ثالثا: القيود على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	69
1- التكلفة الاقتصادية:	69
2- الأهمية النسبية	69
رابعا: معايير جودة المعلومات المحاسبية	69
1- الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية	69
2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية	70
3- الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية	70
4- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية	70
5- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية	70
المحور الخامس: القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية	72

أولا: ماهية القوائم المالية	72
1- تعريف القوائم المالية	72
2- الاعتبارات الواجب مراعاتها في اعداد القوائم المالية	74
3- الاعتراف بعناصر القوائم المالية وأساليب قياسها	75
ثانيا: عرض القوائم المالية	76
1- قائمة المركز المالي	76
2- قائمة الدخل	82
3- قائمة التغير في حقوق الملكية	86
4- قائمة التدفقات النقدية	87
المحور السادس: مدخل إلى القياس والإفصاح المحاسبي	92
أولا: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي	92
1- المقومات العلمية للقياس المحاسبي	92
2- القياس المحاسبي: الاركان والمبادئ	96
3- مشاكل القياس المحاسبي	100
4- طرق القياس المحاسبي	105
ثانيا: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي	108
1- ماهية الإفصاح المحاسبي	108
2- الإفصاح المحاسبي: الأنواع، الأهمية والأهداف	113
3- الركائز الأساسية للافصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه	117

مقدمة :

تعتبر المحاسبة من أقدم التطبيقات التي إستخدمها الإنسان في معالجة عملياته المالية والاقتصادية نظرا للفعالية التي تميزت التي بها في أداء مهامها، سواء من الجانب النظري وما نتج عنه من نظريات، تعاريف وقواعد أو الجانب التطبيقي وما نجم عنه من إجراءات ومناهج تتحكم في وظيفة المحاسبة.

وكبقية فروع المعرفة الأخرى تطورت المحاسبة على مر العصور في الاتجاه الذي يزيد من فعالية الخدمات التي تقدمها للفئات المستفيدة منها، وفضلا عن تطور أسسها النظرية وتطبيقاتها العملية، تفرعت المحاسبة إلى فروع متعددة يتخصص كل منها في توفير معلومات ذات طبيعة خاصة تلي احتياجات فئة معينة من الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، وتشكل النظم المحاسبية لهذه الفروع في مجموعها نظاما متكاملا للمعلومات يوضح وظيفة المحاسبة في عصرنا الحالي والتي تطورت من مجرد نظام لمسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات.

كما أن الدور الذي تلعبه المحاسبة ضمن مختلف المجالات في تطوير المشاريع الاقتصادية، ذات الطابع الحيوي، ويتجلى هذا في ما تقوم عليه من مجموعة من الأسس والمبادئ التي تطورت عبر السنين، ونظرا إلى أن المحاسبة لم ينحصر استعمالها فقط على المشروعات الاقتصادية أدى إلى تفرعها إلى عدة فروع منها: المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، المحاسبة الضريبية... الخ، إضافة إلى إعطاء صورة للغير تمكن من معرفة درجة القدرة الاقتصادية.

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة هو مفتاح أساسي لنجاح أو فشل الأنشطة التي تمارسها المؤسسة وذلك من خلال ما يساهم فيه من تدعيم عمليات التنسيق والدعم المعلوماتي للعمليات الإدارية في جميع المستويات التنظيمية، بالإضافة إلى انه وسيلة اتصال بين أطراف المؤسسة من جهة ومن جهة أخرى دوره في تزويد البيئة المحيطة بالمؤسسة بالمعلومات المحاسبية المفيدة.

إن جودة المعلومات المحاسبية التي تعتبر كمخرجات لنظام المعلومات المحاسبي بعد تغذية البيانات ومعالجتها وفق دورة البيانات والمعلومات المحاسبية وإخراجها، تعتمد بشكل أساسي على جودة وكفاءة التصميم لنظام المعلومات المحاسبية.

إن مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية واثر كفاءة التصميم لنظام المعلومات في تعزيز وتحسين قدرتها على اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى تحديد أهم الخصائص النوعية للمعلومات

المحاسبية التي تعد من الصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية (القوائم المالية) الواردة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين، والتي يمكن تحديدها في مجموعتين رئيسيتين: الخصائص النوعية الأساسية: الملائمة الموثوقية، والخصائص النوعية الثانوية: الثبات، القابلية للمقارنة، بالإضافة إلى مجموعة من المحددات: التكلفة، الفائدة، الأهمية النسبية.

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة

من المعروف أن المحاسبة تسعى إلى تحديد وقياس نتيجة عمليات المؤسسات خلال فترة زمنية معينة وتصوير مركزها المالي في تاريخ محدد، وتوصيل المعلومات التي يتم استخدامها في عملية التقويم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات، وينبغي أن يكون هذا التحديد عملية مستمرة نظرا للحاجات المستمرة والمتطورة لهذه المعلومات، أما فيما يخص عملية القياس والتوصيل لهذه المعلومات فيتطلب المفاضلة بين العديد من الأساليب والإجراءات التي يمكن استخدامها، وتنطبق هذه النظرة الأولية على جميع الأنشطة التي من خلالها يتم إنتاج وتوصيل المعلومات في مختلف أنواع المؤسسات مهما اختلف شكلها القانوني أو طبيعة النشاط الذي تمارسه، ويقصد بمن يستخدمون المعلومات المحاسبية جميع الأطراف التي يمكن أن تستخدم تلك المعلومات في عملية التقويم واتخاذ القرارات، وتتضمن تلك الجهات: إدارة المؤسسة، الموظفين، المستثمرين، الملاك، المقرضين والأجهزة الحكومية.

أولا: تنظيم الفكر المحاسبي

1- صياغة التطور التاريخي لتعريف المحاسبة لقد تطورت المحاسبة بحسب تطور الحاجة إليها من كونها فن تسجيل العمليات المالية التي تحصل في المؤسسة لأغراض المتابعة والرقابة إلى كون المحاسبة أحد أفضل نظم المعلومات الإدارية التي ترشد مستخدميها لاتخاذ قرارات سليمة.

وفيما يلي سنقوم بصياغة بعض التعاريف الخاصة بالمحاسبة:

* تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)[1] سنة 1941: المحاسبة هي فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسر النتائج التي تنجم عن العمليات والأحداث المالية[2].

- مهنة يتم مزاولتها

- نظام يختص بتسجيل وتبويب العمليات والأحداث الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة.

- يقوم هذا النظام بتفسير النتائج تلك النتائج التي تترتب على هذه العمليات الأحداث.

* وفي تعريف ثان لنفس المعهد: المحاسبة هي فن تسجيل وتبويب العمليات والأحداث بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم نقدية تحمل أو يحمل جزءا منها على الأقل طبيعة مالية، ثم تفسر النتائج التي تحصل نتيجة تلك العمليات[3].

هذا التعريف ركز على توضيح وتحديد طبيعة العمل المحاسبي والإجراءات التي يستلزمها.

* وفي تعريف ثالث لنفس المعهد سنة 1953: المحاسبة هي فن يختص بتسجيل وتصنيف وتلخيص ما يحدث في المنشأة من عمليات مالية والتي هي ذات طبيعة مالية ثم تفسير تلك العمليات[4].

* وفي تعريف رابع لنفس المعهد سنة 1970: المحاسبة هي عبارة عن نشاط خدمي وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (ذات طبيعة مالية) تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام أو بتخصيص الموارد في منشآت الأعمال الاقتصادية سواء الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح أو في وحدات الأعمال الحكومة[5].

* تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)[6]: المحاسبة هي نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب ثم تلخيص المعلومات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة معينة (سنة عادة) وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة[7].

* وفي تعريف ثان لنفس الجمعية سنة 1966: المحاسبة هي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات لتمكينهم من تكوين رأي مهني ومستنير لاتخاذ القرارات اللازمة[8].

* وفي تعريف ثالث لنفس الجمعية سنة 1975: المحاسبة هي عبارة عن توفير معلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية الاجتماعية[9].

يبين لنا التعريف السابق وظيفة المحاسبة على أنها أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية التي تحصل في صورة مالية، وضرورة تلخيص هذه الأحداث أو العمليات المالية على شكل قوائم ذات دلالة معينة، أي يوضح طبيعة العمل المحاسبي والإجراءات التي يستلزمها.

* عرفت المحاسبة من طرف مجموعة من الباحثين على أنها: علم وفن في نفس الوقت بقولهم المحاسبة علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها من واقع مستندا ت مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها في شكل قوائم مالية من شأنها أن تساعد في عملية اتخاذ القرارات[10].

* تعريف المحاسبة: هي عبارة عن نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات[11].

2- وظائف وأهمية المحاسبة

أ- وظائف المحاسبة لقد تطورت وظائف المحاسبة مع التطور الاقتصادي والاجتماعي والقانوني والبيئي وأصبحت تشمل الوظائف التالية[12]:

* تحديد وتسجيل الأحداث المالية من واقع المستندات المؤيدة لها مثل فواتير البيع والشراء والإيصالات والإشعارات وأوامر الصرف وأوامر القبض ....الخ، في دفتر اليومية وفق تسلسل زمني متتابع.

* تبويب وتصنيف العمليات المالية وذلك من خلال ترحيل قيود اليومية إلى حساباتها المتخصصة في دفتر الأستاذ.

* تلخيص العمليات المالية من خلال ترصيد الحسابات وإعداد جداول وكشوف تحليلية لأغراض مختلفة.

* إعداد ميزان المراجعة للتأكد من التوازن وصحة ودقة تسجيل وترحيل وترصيد العمليات المالية السابقة.

* القيام بالتسويات الجردية اللازمة لعناصر الأصول والخصوم، والمصروفات والإيرادات وذلك وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المنظمة لها.

* إعداد الحسابات والقوائم المالية لقياس نتيجة الدورة المالية وبيان المركز المالي للوحدة الاقتصادية.

* إعداد التقارير الفورية والدورية وتحليل وتفسير النتائج وتقديمها لكافة الجهات المستفيدة.

وإذا كانت الوظائف السابقة إجرائية، عملية فإنه يمكن إعادة صياغتها بشكل يربط النظام المحاسبي بأهداف المؤسسة كما يلي:

أ- **وظيفة تسجيلية:** أي أن المحاسبة تقوم بتسجيل العمليات المالية وفق تسلسلها الزمني التاريخي، بحيث تسهل عملية التسجيل والمراجعة والعودة إليها عند الحاجة.

ب- **وظيفة تحليلية:** أي يتم تحليل العمليات المالية باستخدام الدفاتر المساعدة والجداول والكشوفات التحليلية، بحيث تبين بشكل مفصل استخدام موارد المؤسسة ومصروفاته وإيراداته مما يساعد على تعميم الوظيفة الرقابية للمحاسبة ويرفع من درجة الافصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية وكفاءتها في مساعدة كافة الأطراف المستفيدة.

ج- **وظيفة رقابية:** تحقق المحاسبة رقابة جيدة على استخدام الموارد الاقتصادية في المؤسسات، وذلك من خلال التسجيل وآلية الضبط والحماية التي توفرها، وأيضا من خلال المقارنة بين الأداء الفعلي والمعياري وتقييم الأداء وبيان أسباب الانحرافات مما يسمح بتحقيق رقابة على كفاءة الأداء واتخاذ إجراءات إدارية مناسبة.

د- **وظيفة استشارية أو إخبارية:** وذلك من خلال تقارير الأداء المتعددة التي تقدمها للإدارة والجهات المعنية والرقابية المهتمة بأداء المؤسسة مما يسمح بالإطلاع وتقييم النتائج، وبالتالي اتخاذ الإجراءات الفنية والاقتصادية المناسبة من اجل تفادي أسباب الخلل وعدم الكفاية وتكريس الأسباب والعوامل التي أدت إلى نتائج ايجابية.

ب- **أهمية المحاسبة** تعتبر المحاسبة مصدرا أساسيا لتوليد وإنتاج البيانات والمعلومات المحاسبية، وهذه البيانات والمعلومات تستفيد منها أطراف متعددة داخلية وخارجية، حيث تساعدها على القيام بوظائفها واتخاذ قراراتها بصورة سليمة، وأهم الأطراف المستخدمة للبيانات والمعلومات المحاسبية ما يلي[13]:

- **أصحاب المنشأة:** تمكن البيانات والمعلومات المحاسبية مالكي المنشاة من الاطلاع المباشر على مسار العمل وكفاءة الأداء وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي، وبيان مقدار الديون والالتزامات ورأس المال الدائم والعامل والسيولة النقدية ومعدلات العائد على رؤوس الأموال المستثمرة مما يساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة لتطوير استثماراتهم.

- **إدارة المنشأة:** تحتاج إدارة المنشاة البيانات والمعلومات المحاسبية من اجل قيامها بوظائفها بكفاءة عالية مثل وظائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة ورسم السياسات القصيرة والطويلة الأجل.

- **الدائنون:** وهم أصحاب الحقوق مثل الموردين والمصارف والمؤسسات المالية التي تقدم القروض وغيرها من أنواع الخدمات، حيث تقوم المحاسبة بتقديم المعلومات المحاسبية لهم للاطلاع على قائمة المركز المالي وعلى التدفقات النقدية من اجل زيادة الثقة بالمنشاة والاطمئنان بان أموالهم ستحصل في الأوقات المحددة، وأيضا تساعدهم المعلومات المحاسبية على رسم سياسة الائتمان المستقبلية.

- واللوائح الضريبية الصادرة ومن ثم تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضرائب بدقة مما يحفظ حقوق الدولة من جهة، ويبعد مشاريع الأعمال عن أي إجحاف ضريبي يمكن أن يقع.

- **المحللون الماليون:** تعتبر مخرجات النظام المحاسبي (القوائم والتقارير المالية) المادة الأولية التي يتعامل معها المحلل المالي من اجل تقديم التوجيهات والإرشادات اللازمة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والى الفئات الدائنة المختلفة مما يتيح لهم اتخاذ القرارات الرشيدة.

- **اتحادات العمال:** تفيد المعلومات المحاسبية اتحادات العمال في مناقشة مسالة الأجور مع أرباب العمل والمطالبة بزيادتها وتقليل الضرائب.

- **الدارسون والباحثون:** ويحتاجون إلى البيانات والمعلومات المحاسبية من اجل تشخيص وتحليل الأنشطة الاقتصادية المختلفة، ودراسة التطور الاقتصادي ومعدلات النمو أو الانكماش وتقديم الاستنتاجات والتوصيات اللازمة.

3- الطبيعة العلمية للمحاسبة

أ- المدرسة الفنية تعتبر المحاسبة وفقا لهذه المدرسة أنها تطبيقات لفنون وممارسات المحاسبين، دون الأخذ بعين الاعتبار المبادئ والأسس والأصول المحاسبية، إذن فهي تركز على الجانب العملي (التطبيقي) البحث في تسجيل الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية، ومن بين رواد هذه المدرسة الفرنسي دي مور (DE MURE) حيث قدم تعريف للمحاسبة يؤيد هذه النظرية " المحاسبة هي عبارة عن دفتر الأستاذ وبعض الدفاتر الأخرى، والسجلات والمستندات التي تمكن من التسجيل في الحسابات ثم تلخيص أو مراقبة القيود المسجلة في الحسابات واستخلاص الملاحظات المختلفة.

إن هذه الأفكار المعبرة عن تلك المدرسة قد لاقت قبولا في بداية ظهور واستخدام المحاسبة بمفهومها الفني وذلك بحكم أن مجال استخدامها كان ضيقا وحجم أعمال المشروعات كان صغيرا، إضافة إلى أن الشكل القانوني لملكية تلك المشروعات كان فرديا، وتجسد كل ذلك من

جراء تطبيق نظام القيد المفرد كأساس للتسجيل المحاسبي، واستمر هذا الوضع لغاية حصول تطور نوعي ملموس في نظام التسجيل المحاسبي في القرن الرابع عشر عندما بدأ الحديث في الأوساط المهتمة بمهنة المحاسبة بالانتقال إلى نظام مغاير للتسجيل المحاسبي اصطلح عليه نظام القيد المزدوج، وتطورت هذه الأفكار خلال أكثر من قرن لحين ظهورها بشكل مكتوب في نهاية القرن الخامس عشر، وذلك عندما اصدر الباحث الرياضي الايطالي (LUCA PACIOLO) كتابه عام 1494 تناول فيه نظام القيد المزدوج، وكان هذا بمثابة الأساس الموضوعي لظهور المدرسة الثانية.

ب- **المدرسة العلمية** كان الكتاب الذي أصدره الباحث الرياضي لوكا باسيولي البداية الحقيقية لهذه المدرسة، حيث افرد في مؤلفه هذا فصلا كاملا عن نظام القيد المزدوج، ونظرا لعدم إمكانية استمرار تبني آراء المدرسة الفنية وعدم ملائمة القيد المفرد كنظام لتسجيل الأحداث والمعاملات المالية، التي بدأت الأحداث تتوسع وتزداد انعكاسا لتوسع حجم ونوع الأنشطة والفعاليات الاقتصادية.

إن جوهر هذه النظرية يدعوا إلى اعتبار المحاسبة علم له مبادئ وأسس علمية نظرية ومجال ومنهج بحث علمي كباقي العلوم.

ومن رواد هذه المدرسة (GABRIEL FAURE) الذي قدم تعريفا للمحاسبة على أنها: علم للحسابات يمكن من تسجيل الحوادث التي تؤثر على مجموعة من الأموال لإظهار تفاصيل هذه الحوادث والنتيجة التي تنتج عنها.

كما عرف (LEON PATARDON) المحاسبة على أنها: العلم الذي يبين القواعد الواجب إتباعها لتسجيل العمليات الاقتصادية التي يقوم بها شخص أو عدة أشخاص.

ج- **المدرسة الحديثة** إن أصحاب هذه المدرسة لهم رأي مغاير عن المدرستين السابقتين، بحيث يرون أن المحاسبة علم وفن في نفس الوقت إذ تحكمها أسس ومبادئ وقواعد ومعايير وفرضيات تتجسد في صياغة نظرية علمية يتم الاستفادة منها والاسترشاد بها في تطبيق الأنظمة المحاسبية في تحقيق الهدف العام للنظام المحاسبي المتمثل في إنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات.

ثانيا: صياغة مراحل تطور الفكر المحاسبي مرت المحاسبة وخلال عقود من الزمن بمراحل ثلاث، بدأت بوظيفة العد أو الحساب أو الحصر العددي في العصور القديمة، ثم وظيفة

التحليل التي ظهرت الحاجة إليها في بداية العصور الوسطى نتيجة التوسع وتنوع أشكال الأعمال، ثم وظيفة الاتصال من خلال طبيعة الاحتياجات من المعلومات التي كان يفترض أن تجيب عنها المحاسبة في ظل الظروف الاقتصادية التي أصبحت تتميز بكبرها وتعقيد عملياتها وكثرة المتدخلين فيها، إضافة إلى الدور الجديد الذي أصبحت تؤديه الدولة من خلال تدخلها في الحياة الاقتصادية[14].

1- المرحلة الأولى: وتمتد منذ القدم حتى نهاية القرن الخامس عشر بعد الميلاد تاريخ ظهور مؤلف باشيولو (Paciolo) عن القيد المزدوج حيث أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية ترجع إلى عهد الأشوريين في حوالي(3500 ق م) إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو حبوب أو أحجار كريمة، كما أظهرت بعض قبائل بابل آثارا تشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب وقد اشتملت هذه الآثار أيضا في مادتين من موادها (104، 105) تتعلقان بالأحكام التجارية[15].أيضا وحسب المعلومات التي توصل إليها الباحثون في تاريخ المحاسبة فإن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطورا بعد النظام الذي أنشأه المصريون القدامى كان النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في أثينا وإلى هذا النظام ينسب أول حساب للمدفوعات الحكومية للفترة الممتدة من عام (415-418) ق م[16].

ومن حيث أساليب العد فقد عرف الإنسان خلال هذه المرحلة أساليب بدائية مرت هي الأخرى عبر مرحلة طويلة من التطور، حيث وصلت إلى ما هي عليه الآن إذ من الثابت تاريخيا أن بعض الأساليب التي استخدمها الإنسان للتعبير عن الأرقام بواسطة الإشارات، هذه الأخيرة سبقت في وجودها ظهور الرموز الممثلة لهذه الأرقام، وخلال هذه المرحلة وتحديدا في عهد الإمبراطوريتين اليونانية والرومانية خطت المحاسبة خطوة كبيرة إلى الأمام بفضل عاملين:

- **العامل الأول:** البدء في استخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري بدءا من القرن السادس قبل الميلاد، مما وفر ركنا هاما من أركان القيد المحاسبي.

- **العامل الثاني:** وتمثل في ظهور بعض الأنظمة المتطورة نسبيا، والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني، ثم بالنظام العددي الروماني وأخيرا بالنظام العددي الهندي العربي.

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

أما العمليات النقدية، فكان التاجر يخضعها للرقابة الشخصية دون الحاجة لتسجيلها، وقد أطلق على هذا الأسلوب في تسجيل العمليات المالية مصطلح القيد المفرد، وقد اعتبرت سجلات Florentine Bank أول سجلات محاسبية نظمت على أساس القيد المفرد[17].

لكن مع بداية القرن الرابع عشر بعد الميلاد حدث تطوران هامان في عالم التجارة خلفا آثارا كبيرة على الوظيفة المحاسبية.

* ازدياد العمليات الآجلة في العمليات التجارية لدرجة لم يعد يستوعب متطلباتها أسلوب القيد المفرد.

* انتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية خصوصا بعد توسع التجارة الأوروبية والايطالية منها خاصة مما جعل للعملية المالية أثرا مزدوجا لا يمكن التعبير عنه محاسبيا بالقيد المفرد[18].

فمن خلال هاذين العاملين كان على المحاسبة أن تتطور استجابة للظروف المستجدة، وهكذا نبتت بذور القيد المزدوج في الأنظمة المحاسبية لبعض المشروعات الرائدة خلال تلك المرحلة، ومن الأمثلة على هذه المشروعات (The Del Ben Company) التي تركت آثارا لأول سجلات نظمت وفقا لمفهوم الدائنية والمديونية والذي بني عليه فيما بعد مفهوم القيد المزدوج[19].

2- المرحلة الثانية: بالرغم من أن نظرية القيد المزدوج لم تلق قبولا في اللحظات الأولى، إلا أن التطور الاقتصادي اللاحق والمتمثل في ازدهار التجارة في ايطاليا في القرن السادس عشر وقيام الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر وما نجم عنها من قيام منشآت صناعية وتجارية ومالية ضخمة، وتعقد وتشابك العمليات المالية أكد عجز طريقة القيد المفرد وأهمية تطبيق القيد المزدوج[20].

إن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقترن دائما باسم الايطالي لوقا باشولو (Luca Paciolo) فقد خصص في أطروحته (summa de arthimatica proportiolet de computies et scripturies) فصلا كاملا عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية ، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج[21].

ويجدر القول في هذا المجال أن باشولو (Baciolo) كان قد اعترف بصراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج بل كان كل ما الأمر هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل، ومن ثم كتابتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات.

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

- **الأثر الأول:** أنه من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاث سجلات رئيسية حددها في: المذكرة، اليومية ودفتر الأستاذ.

- **الأثر الثاني:** كما انه من دعا إلى قياس الربح الفتري للمشروع في نهاية الفترة الزمنية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأربح والخسائر والذي اعتبره باشولو (paciolo) ملخصا تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات[22].

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

الأصول= الالتزامات + حقوق الملكية.

3 المرحلة الثالثة[23] في الفترة التاريخية اللاحقة لباشولو (Paciolo) والتي تشمل القرنين السادس عشر والسابع عشر، عمت الطريقة الايطالية معظم أنحاء أوروبا وكان معظم معلميها من المهتمين بالرياضيات، فمثلا: يعتبر الهولندي (Steven Simon) في نظر الكثير من الباحثين هو الرجل الثاني بعد باشولو (Paciolo) من حيث قيمة الخدمات التي قدمها في تطوير المحاسبة ونشر الفكر المحاسبي، فقد كان عالما في الطبيعة والرياضيات وله اكتشافات معروفة في مجال الديناميكا، هذا مما جعل بعض الباحثين يضعه من بين مؤسسي أصول الهندسة الحديثة،

وقد ألف كتابا بعنوان:(mathematical tradition)، وضع فيه المبادئ الأساسية للكسور العشرية كما وضع جزءا من مؤلفه هذا لفن تنظيم السجلات المحاسبية دعا فيه إلى تطبيق مفهوم القيد المزدوج في الحسابات العامة.

من جانب آخر بعود الفضل في إدخال الطريقة الإيطالية إلى بريطانيا للمدعو (Hughold Castle) مدرس الرياضيات والمحاسبة، والذي قام عام 1543 م بترجمة مؤلف باشولو (Paciolo) في لندن.

وبمجرد وصول الطريقة الايطالية إلى انجلترا حلت محل الطريقة الإنجليزية التي كانت سائدة ومعروفة بمصطلح (Properiety book- keeping) مقابل مصطلح (Agency book keeping) التي كانت تعرف بالطريقة الايطالية.

من الناحية الوظيفية، استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر، في القيام بالخدمات التي كانت تقوم بها في المرحلة التاريخية السابقة، هذه الخدمات متمثلة في توفير الحماية لموجودات المشروع، ثم تحديد المسؤولية وحل النزاعات.

وبقيت على هذه الحال حتى نهاية القرن الثامن عشر وهو تاريخ اختراع الآلة البخارية والذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوربا، وقد كان لهذه الآلة التي اخترعها (James Watt) آثارا اقتصادية حاسمة ومتعددة الوجوه، فمن جهة ساهمت في إدخال العنصر الآلي في الصناعة مما ساهم في تقدمها، ومن جهة أخرى ساهمت في تنشيط حركة النقل ابري والبحري، فقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت هي الأخرى نشاطا موازيا في مجال المؤسسات المصرفية والتمويلية.

وقد أثر التقدم الاقتصادي في المجالين الصناعي والتجاري على الأشكال التنظيمية للمؤسسات، حين حولها من الملكية الفردية إلى الملكية الجماعية، وقد انعكس هذا التحول في الأشكال التنظيمية للمؤسسات على أغراض المحاسبة ، حيث كانت أغراض الرقابية والحماية يحتل المرتبة الأولى قبل الثورة الصناعية أصبح غرض القياس والتقييم يحتل المرتبة الأولى بعد الثورة الصناعية.

وقد كان للمهتمين بالرياضيات أثر بالغ في تطوير الطرق والأساليب خلال هذه المرحلة ومثال ذلك، أول مؤلف لبحث المبادئ الأولية لتحليل التكاليف والذي صدر في بريطانيا عام 1878 م،

كان من تأليف أستاذ الرياضيات والاقتصاد السياسي يدعى (Robert Hamilton)، كما نشرت خلال نفس المرحلة مقالة رائدة في مجلة (The Engineer) عالج فيها مؤلفها انحرافات التكاليف.

وقد تطورت محاسبة التكاليف في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوربا لان معدل النمو الصناعي في أمريكا اكبر منه مما هو في أوربا، وقد تحمل العبء الكبير في تطوير الأساليب المحاسبية في القياس والتحليل مجموعة من الباحثين كان معظمهم من المهندسين أو ممن هو على دراية بالرياضيات.

وقد ابرز التطور الصناعي في أمريكا وأوربا الحاجة إلى المزيد من التطور في أساليب القياس المحاسبي خصوصا في مجال تحليل التكاليف، حيث وفي هذا الصياغ لا يمكن أن نتناسى ما قدمته الرياضيات للمحاسبة من إسهامات في تطورها خلال المراحل الثلاث:

- **المرحلة التاريخية الأولى:** قدمت الرياضيات للمحاسبة أساليب العد والحصر.
- **المرحلة التاريخية الثانية:** قدمت الرياضيات للمحاسبة مفهوم التوازن والتعادل.
- **المرحلة التاريخية الثالثة:** قدمت الرياضيات للمحاسبة أهم المفاهيم والأساليب المستخدمة في مجال القياس والتحليل المحاسبي.

ولعل مفهوم التحليل الحدي للتكاليف من أحسن الأمثلة على ذلك، إذ يعتبر هذا المفهوم نقطة تحول حاسمة في تاريخ المحاسبة حين حولها من المدخل الحسابي إلى المدخل الرياضي، وكان المدعو (Henry Hess) أول من تعرض لهذا المفهوم، حين نشر بحثا في محلة (The Engineering Magazine) تعرض فيه للعلاقة القائمة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وحجم الإنتاج، وكانت هذه العلاقة بمثابة حجر الأساس الذي بني عليه فيما بعد ما يعرف في المحاسبة بتحليل (التكلفة، الحجم، الربح).

وقد دخلت علاقة المحاسبة بالأساليب الرياضية والإحصائية مرحلة النمو منذ الثلاثينات من القرن الماضي، وكان ذلك حينما استعانت المحاسبة بالأرقام القياسية كوسيلة لتعديل بياناتها المتأثرة بظاهرة التضخم الاقتصادي التي عمت الاقتصاد العالمي خلال هذه الفترة.

وفي نهاية الخمسينيات من هذا القرن، دخلت العلاقة بين المحاسبة والرياضيات ما يمكن أن نسميه بمرحلة الازدهار وذلك لسببين[24]:

* **السبب الأول:** شروع بعض المشروعات الاقتصادية، كشركات البترول باستخدام بحوث العمليات في أنظمتها المحاسبية، خصوصا بعد تزايد استخدام الحاسبات الالكترونية فيها.

* **السبب الثاني:** انفتاح المحاسبة على كل من النظرية الحديثة للقياس (Modern Measurement) والنظرية الحديثة للمعلومات (Modern Information Theory)، وقد خلفتا هاتين النظريتين آثارا جوهرية على وظيفة المحاسبة، مذلك بتحويلها من مجرد نظام لمسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات الاقتصادية.

ومن المؤشرات الواضحة على توطيد العلاقة بين المحاسبة والرياضيات خلال هذه المرحلة تزايد عدد البحوث والدراسات المقدمة من قبل المحاسبين حول الأصول العلمية والرياضية للقياس المحاسبي.

وفي عصرنا الحاضر أصبحت الأساليب الرياضية والإحصائية وتطبيقاتها العلمية في مجال القياس المحاسبي موضوعا رئيسيا لا يخلو منه كتبا أو مجلة أو دورية محاسبية.

ثالثا: فروع وأهداف المحاسبة

1- فروع المحاسبة: لقد تطورت المبادئ والقواعد المحاسبية وأهدافها ووظائفها لكي تلبي الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية المتزايدة مما أدى إلى ظهور فروع جديدة متخصصة يتناول كل فرع منها موضوعات محددة ويخدم أطراف معينة، وفيما يلي أهم فروع المحاسبة[25]:

- **المحاسبة المالية** تعتبر المحاسبة المالية أم المحاسبات وأقدمها حيث اشتقت منها وتفرعت جميع الفروع المحاسبية الأخرى، وتتألف المحاسبة المالية من مجموعة المبادئ والقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم وترشد عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية وإعداد الحسابات الختامية والقوائم والتقارير المالية، وتساعد البيانات والمعلومات المالية الإدارة والمستثمرين وبورصة الأوراق المالية وغيرها في الحكم على أداء المشروع وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة، ولكن نظرا لاهتمام المحاسبة المالية بالمؤشرات الإجمالية وعدم اهتمامها بالتفاصيل على مستوى الأقسام والعمليات وأصناف المنتجات فقد أدى ذلك إلى ضعف وظيفتها الرقابية والتحليلية في المنشآت الاقتصادية.

- **محاسبة التكاليف** تهتم محاسبة التكاليف بدراسة نظريات التكاليف المختلفة وكيفية تطبيقها، إضافة لاهتمامها بتبويب عناصر التكاليف حسب الأسس المختلفة الوظيفة، السلعة، العلاقة مع حجم الإنتاج...الخ، وتهتم محاسبة التكاليف بتجميع وتصنيف وتحليل بيانات التكاليف بهدف تحديدها وفرض الرقابة عليها، وتخدم محاسبة التكاليف إدارة المشروع بالدرجة

الأولى عن طريق تزويدها بالمعلومات الملائمة ورقابتها بغية تزويدها بالمعلومات الملائمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات[26].

- **المحاسبة الإدارية** تعتبر المحاسبة الإدارية امتدادا لمحاسبة التكاليف في إطارها الحديث، الذي يعتمد الأساس المعياري للقياس، وتستمد أيضا بياناتها من المحاسبة المالية، ولكن بيانات المحاسبة الإدارية لا تقتصر فقط على الحاضر أو المستقبل وإنما أيضا تتعلق بالماضي مما يساعدها في التحليل والمقارنة والتنبؤ في المستقبل واتخاذ القرارات المختلفة.

وتهدف المحاسبة الإدارية بشكل أساسي إلى توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تساعد الإدارة في القيام بوظائفها الرقابية والتخطيطية بكفاءة عالية، واتخاذ القرارات، ورسم السياسات المختلفة.

- **المحاسبة الحكومية** وهي تقوم بتسجيل وتبويب الموارد المالية المخصصة للوحدات الحكومية لأداء أنشطة محددة تهدف إلى تحقيق غرض معين في إطار القوانين واللوائح المالية، ومن بين خصائص المحاسبة الحكومية أنها لا تهدف إلى قياس التكاليف أو نتائج أعمال الوحدات أو تحديد المركز المالي للمشروع وإنما تركز على التسجيل للتصرفات المالية والرقابة على مدى التزام الوحدات الحكومية بالصرف في حدود الاعتمادات المقررة، كما تقوم المحاسبة الحكومية بتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد للجهات الحكومية والتقرير عنها[27].

- **المحاسبة الضريبية** وهي تتناول بيانات المحاسبة المالية وتقوم بإعادة تبويبها وعرضها وفق القوانين واللوائح الضريبية النافذة بغية تحديد الربح الضريبي أو الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

إن سبب إعادة عرض وتجميع البيانات المالية حسب القواعد والنصوص المحددة في القانون الضريبي هو أن هذه القواعد والأحكام الضريبية تختلف عن قواعد ومبادئ القياس المحاسبي، وبالتالي فان الربح الضريبي يختلف عن الربح المحاسبي.

- **المحاسبة الوطنية** يقوم هذا الفرع على وضع إطار محاسبي وطني شامل قائم على مجموعة من المبادئ، ويقوم على تحليل الاقتصاد الوطني لمختلف الأنشطة والقطاعات مثل: الادخار الوطني، ميزان المدفوعات، الميزان التجاري...الخ، ويجمع الباحثون على أن جزءا كبيرا من أسباب التخلف في الدول النامية يرتبط أساسا بتخلف نظم المحاسبة الوطنية فيه[28].

- **المحاسبة القطاعية** وهي تعنى بقطاعات أو أنشطة تحكمها ظروف خاصة وهي التي لا يمكن أن يحكمها النظام السائد مثل المحاسبة البترولية، محاسبة البنوك، محاسبة التامين، المحاسبة الزراعية، محاسبة الإشغال العمومية...الخ

- **المحاسبة الاجتماعية** تعتبر احدث فروع المحاسبة لذلك يصعب في الوقت الراهن تعريفها تعريفا محددا، وقد نتجت المحاسبة الاجتماعية عن فكرة المسؤولية الاجتماعية للمشروع اتجاه العاملين فيها والبيئة المحيطة بها والمنتج الذي تنتجه والمجتمع الذي تعتبر جزءا منه، وتعمل المحاسبة الاجتماعية على قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية الناتجة عن الأنشطة العادية للمشروع وعن برامجه الاجتماعية مثل برامج المحافظة على البيئة وتطويرها، برامج الخدمات التي تقدم إلى العاملين والمواطنين في المناطق المحيطة بالمشروع، وتهدف المحاسبة الاجتماعية إلى تقديم تقارير عن الأنشطة والبرامج[29].

- **المحاسبة الدولية** يعنى هذا النوع من المحاسبة بمشاكل الوحدات والفروع التي تكون خارج الإقليم الوطني للشركة الأم، وهي أيضا تعنى بالتعاملات التجارية بين المنشآت من دول مختلفة وما ينجم عنها من وجود أرباح أو خسائر الصرف، وكذلك بسبب اختلاف التطبيقات المحاسبية من دولة إلى أخرى[30].

2- أهداف المحاسبة: يمكن إجمال أهداف المحاسبة فيما يلي[31]:

- تنظيم علاقة المنشأة مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية وذلك بالمحافظة على الحقوق وتحديد الالتزامات بدقة على أساس موضوعي.

- قياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة وبيان المركز المالي للوحدات الاقتصادية.

- تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية المستخدمة داخل المشروع والعمل على ترشيد الاستهلاك وتخفيض الهدر والتلف والوقت الضائع ...الخ.

- رفع كفاءة عمل الإدارة من خلال تقديم البيانات لها مما يساعدها على ممارسة وظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء بصورة رشيدة.

- تقديم المعلومات إلى المستخدمين الخارجيين، وتشمل بشكل أساسي القوائم المالية، مثل قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية مما يساعدهم على اتخاذ القرارات المالية في مجال الاستثمار والتمويل والإقراض وفي مجال الخطط العامة على مستوى القطاع الاقتصادي أو الدولة بشكل عام.

- المحافظة على ممتلكات الوحدات الاقتصادية العامة والخاصة والدولة بشكل عام مما يحقق فائدة لكافة المواطنين.

المحور الثاني: مدخل إلى نظرية المحاسبة

عموما النظرية في أبسط أشكالها إما أن تكون مجرد إعتقاد، ولكي تكون هذه النظرية مفيدة يجب أن تحضى بالقبول على نطاق واسع، فلقد حاولت مهنة المحاسبة بصفة مستمرة أن تضع هيكلا لنظرية المحاسبة يكون بمثابة معلم يسترشد به في حل المشاكل والقضايا التي يفرزها الواقع أثناء الممارسة وأدت محاولاتها إلى إنتقاء مجموعة من المعايير والإجراءات المحاسبية المقبولة قبولا عاما وهي مبادئ تحظى الآن بتأييد رسمي من طرف مختلف الدول.

أولا: مفهوم نظرية المحاسبة

1- تعريف نظرية المحاسبة: صاغ الباحثون في الفكر المحاسبي تعريفات مختلفة لنظرية المحاسبة هي وإن اختلفت في التفاصيل إلا أنها تتفق في المضمون، وتختلف نظرية المحاسبة عن النظريات الموضوعة في العلوم الدقيقة كالفيزياء والرياضيات من حيث ربطها بين التطبيق والتنظير، وتفسيرها للممارسات العملية المحاسبية وتعمل على تطويرها بشكل مستمر، بصفة أن المحاسبة علم إجتماعي دائم التغيير والتطور، ومن أشمل هذه التعاريف ما يلي:

* **تعريف 01:** نظرية المحاسبة مجموعة متناسقة ومتماسكة من المفاهيم والفروض والأحكام والمبادئ التي تهدف إلى تفسير الحقائق والإرشادات العملية المحاسبي[32]

* **تعريف 02:** عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة "AAA" نظرية المحاسبة بأنها مجموعة من المفاهيم الأساسية وما تنبثق عنها من مبادئ تشرح للمحاسب و تقوده في عملية تشخيص وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية والبيانات المالية بغية تمكين المستفيدين من اتخاذ القرارات وممارسة الأحكام[33]

* **تعريف 03:** نظرية المحاسبة هي مجموعة من المبادئ المترابطة منطقيا، والتي تشكل إطارا مفاهيميا لتقييم الممارسات المحاسبية المهنية القائمة، ويساهم في تقديم فهم أفضل لهذه الممارسات لكل من أصحاب المهنة والمستثمرين والمديرين وطلاب العلم، كما يوفر الأدلة والإرشادات التي تمكن من تطوير ممارسات أو إجراءات محاسبية جديد [34]

* **تعريف 04:** نظرية المحاسبة هي مجموعة من المفاهيم والقضايا المترابطة التي تبرز نظرة منتظمة للظواهر عن طريق تحديد العلاقات بين المتغيرات بهدف شرح الظواهر والتنبؤ، وقد اشترط" McDonald " ضرورة توافر ثلاثة عناصر رئيسية في النظرية وهي[35]:

- إمكانية تحويل الظاهرة الطبيعية أو الفكرة إلى تمثيل رمزي ؛
- إمكانية تجميع الأفكار أو تحويلها طبقا لقواعد محددة؛
- إمكانية تحويل أو إعادة الحقائق مرة أخرى إلى ظواهرها الأصلية.

وبفحص علم المحاسبة للتحقق من مدى توافر كل عنصر من العناصر السابقة وجد " McDonald" توافرها على النحو التالي:

* تستخدم المحاسبة تمثيلا رمزيا مثل: مدين، دائن ورقم ح/، هذا بالإضافة إلى وجود مصطلحات لا نهائية سليمة وفريدة في علم المحاسبة مثل الأصول، الخصوم والالتزامات وغيرها؛
* تقوم المحاسبة باستخدام قاعدة التحويل، حيث يتم ترجمة الظاهرة أو الأحداث الاقتصادية في صورة من الرموز؛
* تستخدم المحاسبة قواعد إعادة صياغة الحقائق وكذا ترجمتها إلى ظواهرها الأصلية الحقيقية في صورة مغايرة ومفيدة في معلوماتها الجديدة.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة النظرية المحاسبية تعتبر أداة تفسير و تنبؤ للظواهر وأن الهدف الأساسي من أي تعريف للنظرية هو توفير مجموعة من المبادئ المشتقة المبينة على أساس منطقي يستخدم كإطار مرجعي في تفسير الإجراءات المحاسبية و التنبؤ بالمستقبل.

بالإضافة إلى ذلك يمكن اعتبار النظرية تفكيرا منطقيا ينجح فيها التفسير العلمي إلى تشكيل العلاقات الوظيفية بين المفاهيم بما يفيد التعبير عن تلك العلاقات بلغة كمية ويسمح بإعداد تنبؤات أكثر دقة وذلك عن طريق دراسة اقتران وجود تلك الظواهر مع بعضها البعض وبالتالي الحكم بتفسير ظاهرة ما نتيجة تغير الأخرى.

2- الحاجة إلى نظرية المحاسبة: إن دراسة التطور التاريخي للمحاسبة يشير إلى السيطرة الكاملة للتطبيق العملي على الفكر المحاسبي حتى بداية القرن العشرين، وقد تحدد اتجاه هذا التطور على ضوء ما شهدته بيئة المحاسبة من تغيرات جذرية في جميع المجالات الاقتصادية، الاجتماعية، والتكنولوجية، حيث أدى التوجه العملي للمحاسبة إلى تراكم خبرات محاسبية منذ

العصر الوسيط وبدورها تحولت تدريجيا إلى قواعد عرفية وتقاليد أصبحت مقبولة بين طوائف المحاسبين[36].

ويتم تحديد قواعد العمل المحاسبي على أساس العرف أو الاصطلاح من خلال اختيار جماعي بطريقة تحكمية لقواعد عرفية بهدف ضبط وتوحيد التطبيق العملي الذي يتم الاتفاق عليه بين الأطراف المتخصصة والتقيد بوجوب إتباعها والالتزام بها من طرف الجميع.

إن ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية وفق منهج عملي لا يستند إلى تبرير منطقي أو أساس نظري يضع المحاسبة في مواجهة تحديات مستمرة خاصة في ظل ظهور عوامل جديدة عجزت الممارسة في التصدي لها، ويأخذ هذا المنهج (الممارسات العملية) عيوب نذكر منها[37]:

* ترك المجال لكثير من المسميات غير المتفق عليها بين المحاسبين مثل: معيار، قاعدة ....؛

* الافتقار إلى الاتساق المنطقي مما يؤدي إلى تناقض بين المبادئ المحاسبية المستخلصة؛

* الافتقار إلى الاكتمال، مما يترك كثيرا من المشاكل المحاسبية خاصة المستجدة دون حلن كما لا يقدم أساس للاختيار أو المفاضلة بين البدائل المحاسبية المتاحة؛

* انعدام التأصيل العلمي لمجموعة القواعد والمبادئ والأعراف المعتمدة مما يؤثر على جدواها بشكل عام.

اوجد هذا الوضع ضغوطا على مهنة المحاسبة لا سيما بظهور حالات فشل العديد من المؤسسات رغم أن القوائم المالية المنشورة لها تؤكد سلامة مركزها المالي، وذلك بسبب الاختيار في البدائل المحاسبية مما يجعلها تبدو أفضل من حقيقتها، ومست هذه الضغوط المحاسب بالدرجة الأولى كونه مضطر لقبول ما تمليه عليه الإدارة من سياسات والإجراءات، كما أن دفاع المحاسب عن هذه الأخيرة بحجة أنها مجرد قواعد عرفية لن ينجح في إقناع المحاكم والقضاء[38].

ونتيجة لهدا الوضع الذي عرفته المحاسبة ، بدأت تتبلور في القرن العشرين بوادر علمية تنصب حول تصميم نظرية المحاسبة، توفر أساس منطقي وعلمي يسمح بتفسير مختلف أوجه الممارسات المحاسبية وتقييم نوعيتها والتنبؤ بالحلول المناسبة للمشاكل المستجدة، وتحديد مضمون المفاهيم والمصطلحات المحاسبية بهدف خلق لغة محاسبية، حيث أن وجود نظرية محاسبية شاملة سيوفر فوائد هامة للمحاسبة منها[39]:

* وضع إطار مرجعي لحل المسائل المحاسبية التي يثار حولها الخلاف؛

* زيادة فهم وثقة المستخدمين في المعلومات التي تنتجها المحاسبة؛

* تعزيز القدرة على المقارنة؛

* تقديم إرشادات للهيئات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية.

وتجدر الإشارة أن بداية العقد الثالث من القرن العشرين وبالذات في سنة 1922 تشكلت البداية الفعلية للبحث العلمي في مجال صياغة إطار عام لنظرية المحاسبة، ويرجع الفضل في ذلك إلى رائد نظرية المحاسبة وليام باتون (WILLIAM BATON) الذي نشر سنة 1922 كتاب بعنوان: " نظرية المحاسبة" الذي يعد المنطلق العلمي للعديد من الأبحاث والدراسات اللاحقة التي نذكر منها: هاتفيلد (HATFIELD) سنة 1927، وكانينغ (CANNING) سنة 1929.

ثانيا: العناصر الأساسية لنظرية المحاسبة[40] تتشكل العناصر الأساسية لنظرية المحاسبة من:

1- الإطار المفاهيمي للمحاسبة: والذي يعتبر البنية الأساسية التحتية للنظرية المحاسبية وهو الجذر الأساسي للبناء والتكوين وتشكيل الأهداف إذ تسعى القوائم المالية إلى توفير المعلومات المفيدة والرشيدة لإتخاد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمتوقعين في المستقبل وكذا الدائنون. والإطار المفيد هو الذي يولد قوائم مالية ذات آثر وفائدة لجميع المستخدمين وكذا الآخرين من خلال تقدير التدفقات المستقبلية ووقتها ودرجة عدم التأكد المحيطة بها ويتم من خلالها مقارنة التدفقات الحالية مع المستقبلية أي أن الإطار المفاهيمي يوفر المعلومات الكافية لخدمة الآخرين والمناسب هو الذي يعمل على إعداد قوائم مالية توفر معلومات مفيدة عن المركز المالي للمنشأة وتقدير مواردها وما يطرأ عليها وعلى الالتزامات من تغيرات ويوفر معلومات عن عمليات المنشاة التي سبقت إعداد القوائم المالية من أجل تمكين الآخرين والإدارة على إتخاد القرارات الرشيدة .

2- البناء الرسمي لنظرية المحاسبة: يعتمد على الإطار المفاهيمي للمحاسبة والذي يشكل حجر الأساس لنظرية المحاسبة إذ يتكون من الفرضيات المحاسبية والمبادئ المحاسبية المشتقة من الفرضيات المقبولة قبولا عاما وكذلك المعايير المحاسبية الواجب مراعاتها عند تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية، والنظرية المحاسبية المفيدة تصاغ وفقا للفرضيات والمبادئ والمعايير التي يستمد منها العناصر والمعلومات المحاسبة ذات الأثر في إتخاذ القرار والنابعة من أهداف علم المحاسبة وفقا لإطار مفاهيمي (نظري) محاسبي متوازن و متوافق مع هيكل النظرية.

3- الجانب التطبيقي: يعتبر الجانب التطبيقي خلاصة تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة والبناء الرسمي لها حيث يتم في هذا الجانب تحديد إجراءات التطبيق العلمي و إعداد المخرجات

على صورة قوائم مالية، ويزداد إعتماد الموثوقية على هذا الجانب كلما كان الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة مبينا بأساس متين ويسعى إلى تكوين بنية تحتية ملائمة للبناء الرسمي لنظرية المحاسبة وتزداد قوة النظرية المحاسبية بزيادة التماسك والإرتباط بين العناصر الأساسية لنظرية المحاسبة.

وتعمل نظرية المحاسبة في أربع مستويات تشكل البنية الأساسية لهيكل النظرية وإذ تعتبر أهداف القوائم المالية المستوى الأول الذي يشكل هيكل النظرية و الفرضيات المحاسبة والمفاهيم النظرية في المحاسبة في المستوى الثاني وتتشكل المستوى الثالث المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما المشتقة من المستوى الأول والثاني بينما تمثل المعايير المحاسبية المستوى الرابع في هيكل نظرية المحاسبة إذ أن من خلال المعايير يمكن توحيد الإجراءات والتطبيقات المحاسبية والطرق لتكوين قوائم مالية مفيدة في إتخاذ القرارات الرشيدة (تقديم قوائم مالية عادلة وتتصف بخصائص العرض العادل) تكون بنودها وعناصرها طبقا للمعايير المقبولة فبولا عاما والمستخدمة لقياس عناصر الأصول كإستخدام إحدى طرق الإهتلاك في حساب القسط أو تطبيق أساس معين لقياس المخزون الطبيعي كطريقة FIFO أو المتوسط المرجح أو غيرها حسب أهداف المحاسبة وحتى تكون القوائم المالية عادلة يجب أن تتصق بالإستمرارية أي تظهر أن الشركة مستمرة في نشاطها ويعني هذا تطبيق التكلفة التاريخية أو غير مستمرة وبالتالي لابد من تصفيتها وفقا لقيمتها السوقية وكذلك القوائم المالية العادلة هي التي تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي والذي يتم فيه إحتساب قيمة المصروف الذي لم يدفع نقدا والإيراد الذي لم تقبضه بعد وذلك يقود إلى الاعتراف بالأهمية النسبية التي تتصف بها القوائم المالية ويعتبر الثبات في عرض بنود القوائم المالية من أهم خصائص العرض العادل أي الثبات في تطبيق الإجراءات والطرق المحاسبية من سنة لأخرى ولا يسمح في إجراء مقابلة بين المصروفات والإيرادات وكذلك بين الأصول والالتزامات ولكن يسمح بإجراء مثل هذه المقايضة بين أرباح العملات الأجنبية على سبيل المثال وخسائر العملات الأجنبية، الطرف المدين يدل على الخسائر والطرف الدائن يدل على الأرباح والقوائم المالية العادلة هي التي تسمح بالمقارنة من سنة لأخرى ومنشأة وغيرها متشابهة لها أو في مستوى الصناعة.

ثالثا: هيكل نظرية المحاسبة

1- أهداف القوائم المالية[41] إن الهدف العام من نظرية المحاسبة يتمثل في إنتاج وتوصيل معلومات مالية مفهومة ومفيدة للمستخدمين لها، تحظى بالثقة والقابلية للتحقق.

إن الهدف الأساسي للنشاط المحاسبي يمكن حصره في لنقاط كما وردت في تقرير لجنة كونها المعهد الأمريكي للمحاسبين في سنة 1973:

- تزويد المستخدمين والأطراف المعنية بالمعلومات لاتخاذ قرارات بصورة مرشدة وعقلانية باعتبارها أداة لتحقيق أهداف معينة مصرح بها؛

- خدمة المستخدمين عن طريق إمدادهم بالمعلومات الأساسية لتقييم نشاط المؤسسة الاقتصادي؛

- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من اجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد؛

- تقديم معلومات للمستفيدين خاصة بالتنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الربحية للمؤسسة؛

- تقديم معلومات للسلطات المختصة خاصة الحكومية والإدارية.

غير أن هذه الأهداف لا تساعد على تطوير العمل المحاسبي ما لم تشتق منه منظومة أهداف إجرائية توضح العلاقة المتبادلة بين هذه الأهداف الإجرائية التي تختلف كما تختلف معها الفروض والمبادئ المحاسبية باختلاف النظم المحاسبية حسب النظام الاقتصادي السائد.

ولقد حدد بيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن مجلس المحاسبة المالية الأمريكي أهدافا رئيسية يمكن حصرها في ثلاث مجموعات رئيسية تتعلق بمعلومات للمستثمرين ومعلومات للفئات الأخرى ومعلومات عن موارد الوحدة الاقتصادية وأخرى للتقارير المالية.

أ- الأهداف الرئيسية: وتتضمن هذه الأهداف مايلي:

- توفير معلومات التي تفيد المستفيدين الحاليين والمرتقبين والدائنين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات في ترشيد القرارات الاستثمارية وغيرها من القرارات الاقتصادية، ويجب ان تتم صياغة تلك المعلومات بحيث يمكن فهمها من قبل هؤلاء المستخدمين الذين تتوافر لديهم الرغبة في دراسة تلك المعلومات وتحليلها بدرجة كافية من العناية؛

- توفير المعلومات الملائمة التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين وغيرهم في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، فيجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات التي تساعد هؤلاء

المستخدمين في تقدير حجم ودرجة عدم التأكد بالنسبة للتدفقات النقدية المتوقعة من توزيعات أرباح أو فوائد السندات أو بيع أو استرداد أو استحقاق القروض؛

- توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات، وتمثل الموارد مصادر مباشرة للتحقيقات النقدية المستقبلية الداخلة، أما الالتزامات فتمثل مصادر للتحقيقات النقدية المستقبلية الخارجة، وعلى ذلك فان هذه المعلومات سوف تفيد مستخدمي التقارير المالية في تحديد نوحي القوة ونواحي الضعف في المؤسسة وكذلك تقدير إمكانياتها المالية وكذلك احتمالات مواجهة الفشل المالي.

ب- **الأهداف الثانوية:** أما الأهداف الثانوية للتقارير المالية فيمكن تلخيصها فيما يلي:

- توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المؤسسة خلال الفترة وتقدير قدرتها الكسبية المستقبلية وتفيد المعلومات الخاصة بمقاييس الربح الدوري ومكوناته الكثيرة في تحقيق هذا الهدف؛

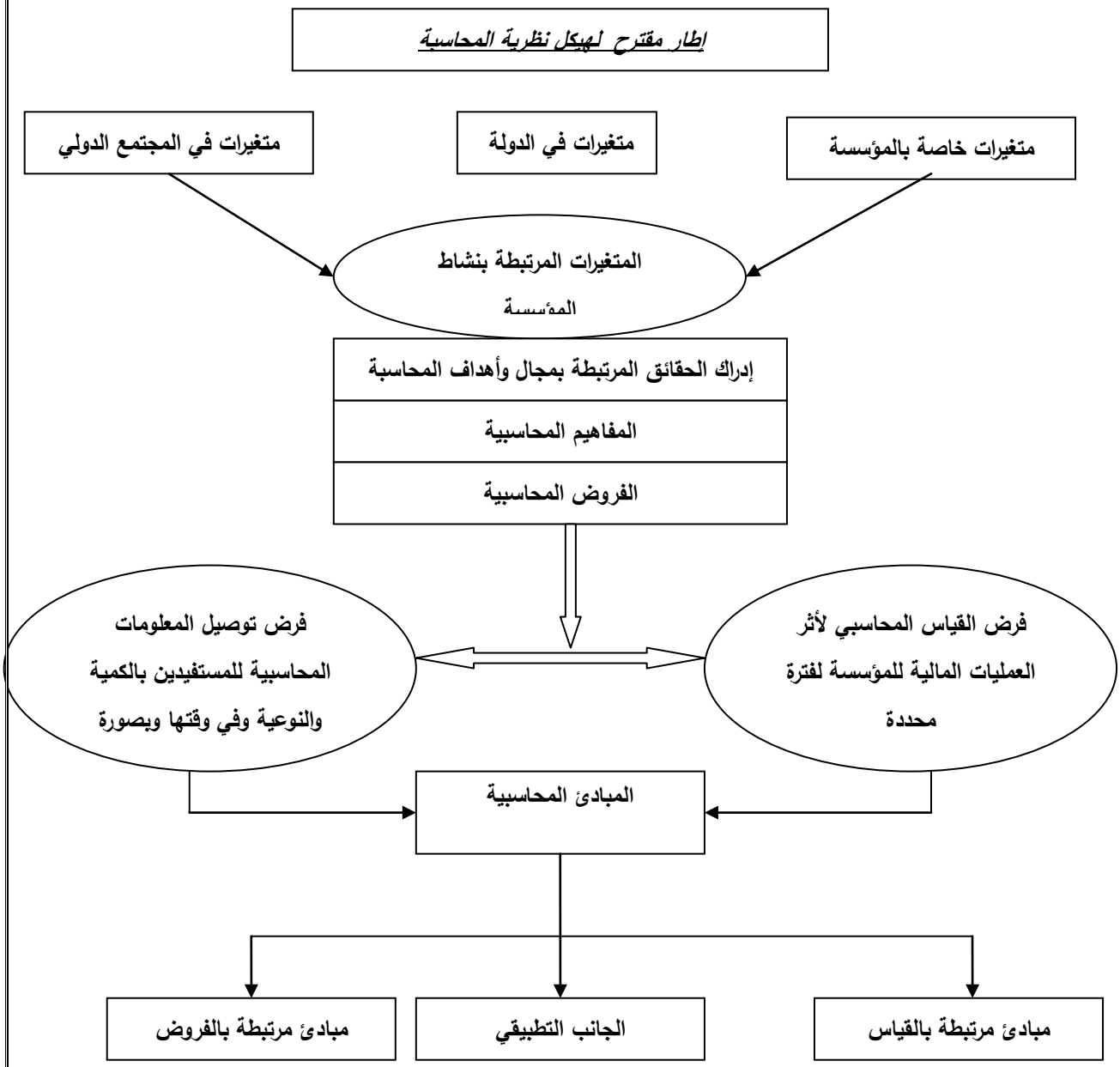
- توفير المعلومات التي تفيد في تقدير درجة السيولة وتدفق الأموال؛

- توفير المعلومات التي تفيد في تقييم قدرة الإدارة على النهوض بمسؤولياتها والحكم على كفاءة أدائها، وتعتبر مقاييس الربحية ومكوناتها من المعلومات الهامة في هذا الصدد؛

- توفير المعلومات التي ترى الإدارة أهميتها لمستخدمي التقارير المالية مثل ملاحظات أو تفسيرات الإدارة عن بعض الأحداث أو الظروف التي انعكس أثرها على الأرقام المحاسبية.

من الواضح أن أهداف القوائم المالية تمثل الخطوة الأولى في بناء نظرية المحاسبة، وان المحاسبين قد اعترفوا بضرورة تحديد هذه الأهداف نظرا لتعدد فئات المستخدمين وتعدد أهدافهم.

وفيما يلي الشكل رقم (01-01) يوضح هيكل نظرية المحاسبة



المصدر: تجاني برقي، أطروحة دكتوراه، مرجع سبق ذكره، ص : 36.

من الشكل أعلاه يتبين أن هيكل نظرية المحاسبة يتكون من مجموعة العناصر المترابطة التالية

أ- المتغيرات المرتبة بنشاط المؤسسة؛

ب- إدراك الحقائق المرتبة بأهداف المؤسسة؛

ج- المفاهيم المحاسبية؛

د- الفروض المحاسبية؛

هـ- المبادئ المحاسبية.

2- الفروض والمبادئ المحاسبية

أ- **الفروض المحاسبية** يعتبر الفرض بمثابة شرط أو ظرف يتم العمل من خلاله وتوضع المبادئ في نسق معه، وهو في منهج البحث العلمي لا يحتاج إلى إثبات أو برهان، إذن فهو يعتبر كاقتراح يوضع لتفسير واقعة معينة أو لإيجاد أو تفسير علاقة ما بين مجموعة من العناصر ولذلك تعتبر الفروض قضايا تحت الاختبار، وفيما يلي أهم الفروض المحاسبية المتفق عليها:

- **فرض الوحدة المحاسبية** يقوم هذا الفرض على أساس أن أي وحدة محاسبية تكون مستقلة ومنفصلة عن أصحاب المشروع، وهذا الافتراض يؤدي إلى أن القوائم المالية التي يتم إعدادها للوحدة المحاسبية تختص بالوحدة وليس لها علاقة بالعمليات المتعلقة بالمالكين، معنى ذلك أن المحاسبة تقوم على افتراض استقلال الوحدة المحاسبية عن شخصية أصحابها مما يجعل القوائم المالية التي تقوم الوحدة بإعدادها تختص بالعمليات التي تقوم بها الوحدة وليست العمليات الخاصة بحملة الأسهم أو ملاكها، وبهذا المعنى فإن البيانات المحاسبية المختلفة التي يعدها المحاسب تعتبر من وجهة نظر الوحدة المحاسبية وللوحدة المحاسبية [42].

- **فرض الاستمرارية** تقوم معظم الطرق المحاسبية على افتراض أن المنشأة سوف تستمر في نشاطها لمدة طويلة، بالرغم من أن المحاسبين لا يفترضون أن المنشأة سوف تبقى مستمرة في نشاطها إلى ما لا نهاية، إلا أنهم يتوقعون أنها سوف تستمر لفترة طويلة بما يكفي لتحقيق أهدافها وتعهداتها، ويعتبر افتراض استمرارية المنشأة من الافتراضات الأساسية التي بني عليها التطبيق المحاسبي الآن[43]، كونه يعتبر أساسا لتبرير أسس وقواعد القياس والتقييم في المحاسبة وخاصة ما يتعلق منها بالأصول الثابتة، وقد كرس هذا الافتراض عند ظهور الشركات المساهمة باعتبار أن حياة الشركة لا تتوقف على عمر المساهمين، والمساهم يستطيع التصرف بأسهمه متى شاء دون تأثير على مسيرة الشركة.

- **فرض استقلالية الدورات المالية** أن نتيجة النشاط الاقتصادي لأي مشروع لا يمكن تحديدها بشكل دقيق وكامل إلا عند تصفيته وبيع أصوله وتسديد التزاماته، ولكن طالما أن المشروع مستمر في مزاولة نشاطه، متى يمكن تحديد نتيجة أعماله من أرباح وخسائر؟.

للإجابة على هذا السؤال يفترض المحاسبون أن حياة المشروع تقسم إلى فترات متساوية وكل فترة تساوي السنة الكاملة، وتسمى الفترة الواقعة بين بداية الفترة الزمنية وبين نهايتها بالفترة

المحاسبية، وسبب اختيار الفترة المحاسبية بسنة كاملة هو امتياز السنة بتتالي الفصول الأربعة، وأن الدوائر المالية تفرض الضريبة على صافي الأرباح المتحققة عن السنة المالية.

إن تحديد العرف المحاسبي الفترة الحاسبية بسنة ميلادية كاملة يقتضي من المحاسب القيام بالجرد الدوري، وتحديد نتيجة الدورة المالية، وإعداد قائمة المركز المالي، وهكذا تصبح الفترة المحاسبية حلقة في سلسلة طويلة هي حياة المشروع[44].

- **فرض وحدة القياس النقدي** إن الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة المحاسبية تتكون من موارد غير متجانسة، ونتيجة لعدم التجانس لهذه الموارد أصبح لزاما إيجاد وحدة قياس موحدة نمطية يتم بموجبها قياس وتسجيل العمليات المالية التي تحدث في الوحدة المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المختلفة، لذلك تم استخدام النقود كوحدة للقياس باعتبارها وسيلة قياس متعارف عليها، تنسجم مع أسلوب التبادل السائد في الحياة الاقتصادية، وعليه يمكن تعريف المحاسبة وفقا لفرض وحدة القياس النقدي على أنها عملية قياس وتوصيل المعلومات على الأنشطة القابلة للقياس بوحدات النقد، ذا الفرض يساعد المحاسبين للتعبير عن الحقائق غير المتجانسة على شكل أرقام ونسب[45].

2- **المبادئ المحاسبية** يعني المبدأ مجموعة من القواعد والأسس المتفق عليها و المقبولة في الوسط المهني، والتي تستعمل كمرشد علمي وعملي في الممارسة المهنية، وتستمد المبادئ صياغتها من الفروض المحاسبية باعتبارها الدليل الذي يسترشد به في صياغة المبادئ المحاسبية، وفيما يلي مجموعة المبادئ المحاسبية.

- **مبدأ التكلفة التاريخية** يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الأساسية في المحاسبة والذي يؤثر على معظم جوانب المحاسبة المالية[46]، ووفقا لهذا المبدأ تسجل الأصول بتكلفة الحصول عليها في تاريخ حيازتها، وتنعكس هذه التكلفة على جانب الخصوم إذا تمت الحيازة بالأجل، أو كانت في شكل حيازة استثمارات من الملاك.

وتعتبر التكلفة التاريخية هي سعر السوق العادل في تاريخ الحيازة لأنها نتجت عن عملية تبادل تمت فعلا بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية[47].

- **مبدأ تحقيق الإيراد**[48] إن مبدأ تحقيق الإيراد المستند على العرف المحاسبي يعتبر الإيراد متحققا عند إتمام عملية البيع سواء كان البيع نقدا، آجلا أو بأوراق تجارية لذلك فان إجمالي إيرادات المشروع خلال الفترة المحاسبية هي إجمالي مبيعاته بأشكالها المختلفة، ولكن هناك

انحرافات عن هذا المبدأ في بعض الحالات مثل حالة البيع بالتقسيط حيث يعتبر الإيراد متحققا عند تحصيل القسط، وكذلك حالة العقود أو المقاولات حيث يتحقق الإيراد على أساس الانجاز أو الإنتاج.

- **مبدأ المقابلة (مقابلة الإيرادات بالمصروفات)** يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الأساسية الهامة لأنه يرتبط ويؤثر على صحة القياس المحاسبي ويمنع اختلاط نتائج السنوات المالية المتتالية، لذلك فان الإيرادات المتحققة ترتبط بعلاقة سببية مع تكلفة الحصول عليها بغض النظر عما دفع فعلا من النفقات لان ما دفع فعلا من النفقات، لأنه قد يكون تسديدا لأعباء وقعت في فترة سابقة.

- **مبدأ الثبات** يعني مبدأ الثبات تطبيق نفس المبادئ والقواعد المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المتتالية، هذا مما يشكل أساسا سليما للمقارنة بين نتائج المشروع خلال عدد من الفترات المحاسبية.

- **مبدأ الإفصاح والشمول** يقصد بالإفصاح الوضوح في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم والتقارير المحاسبية، وقد أصبح هذا المبدأ مهما جدا بعد ظهور شركات الأموال وتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية باعتبار أن عرض البيانات وتبويبها وتفصيلها وتوضيحها يساعد تلك الأطراف مهما كانت درجة ثقافتها المحاسبية في اتخاذ القرارات.

أما الشمول فيعني ضرورة احتواء الحسابات والقوائم المالية على كافة المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالفترة المحاسبية.

- **مبدأ الحيطة والحذر** وفق هذا المبدأ ينبغي تحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها والأخذ فقط بالإيرادات الفعلية وعدم الاعتراف بالإيرادات المتوقعة إلا عند تحققها بشكل فعلي.

- **مبدأ الموضوعية** إن مفهوم هذا المبدأ مرتبط بفهم مبدأ التكلفة التاريخية، فالموضوعية تعني الواقعية والحياد في تسجيل الأحداث ولن يتم ذلك إلا من خلال مستندات سليمة وقانونية تحمل تاريخا محددا، ويختلف الكثير في معنى الموضوعية فيرى البعض أنه:

* تكون المعلومات موضوعية إذا كانت ناتجة عن قياس غير شخصي
* تكون المعلومات موضوعية إذا كانت ناتجة عن إجماع الخبراء

* تكون المعلومات موضوعية إذا كانت متعلقة بأحداث قابلة للإثبات أو معتمدة على وثائق.

3- ارتباط الفروض بالمبادئ المحاسبية: تعكس الافتراضات الأربعة السابقة الذكر الشروط والظروف التي تحكم عمل المحاسب، وهي بذلك تمثل الأساس الذي تقوم عليه المبادئ والقواعد المحاسبية49 أي أن المبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية لكن الفروض نفسها لا تحتاج إلي برهان، حيث توجه هذه الأخيرة الممارسات والإجراءات المحاسبية المعتمدة في الحياة العملية من المحاسبين والمدققين لتسجيل العمليات المالية المرتبطة بالمؤسسة.

إن بعض الفروض المحاسبية تمثل الأساس في القياس المحاسبي عموما، إذ يعتمد فرض وحدة القياس النقدي أساسا لتبرير اشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية حيث يتم قياس العمليات المالية - مثلا شراء سيارة كأصل ثابت – وتعتمد تكلفتها الفعلية في تاريخ شراء، وكذلك يبرر مبدأ مقابلة الإيرادات والمصاريف. وعموما الفروض مستقلة عن بعضها البعض في حين أن المبادئ مترابطة مع بعضها البعض50، واستنادا إلى تلك المبادئ المحاسبية يتم الإثبات المحاسبي وإعداد التقارير المالية دوريا.

رابعا: تصنيف نظريات المحاسبة: توجد عدة طرق لتبويب وتصنيف نظريات المحاسبة ومع ذلك فإن تصنيفها على أساس التنبؤ يعتبر مفيدا وأكثرها إهتماما وقبولا في المجال المحاسبي وأهم هذه التصنيفات ما يلي:

1- نظريات المحاسبة التقليدية

أ- النظريات المرتبطة بالهيكل المحاسبي:[51] إن النظريات التي تشرح الممارسات المحاسبية التقليدية ضرورية، وذلك لامعان النظر والتمحيص في الممارسة المعاصرة، وأيضا لتقييم النظرية التقليدية. كما أنها تمكن من تقييم الممارسات السائدة ومدى تطابقها مع النظريات السائدة (التقليدية). ويمكن اختبار التجانس المنطقي لهذه النظرية وذلك بالتأكد من إمكانية التنبؤ بما يقوم به المحاسبون، لتحديد الأثر على الدخل الذي تظهره المقادير المفصح عنها في الميزانية نتيجة إتباع نموذج أو إجراء معين، ومنه فان النظريات المرتبطة بالهيكل المحاسبي، تحاول تفسير الممارسات المحاسبية المعاصرة، والتنبؤ بكيفية رد فعل المحاسبين لأوضاع معينة، أو كيفية إعدادهم للتقارير عن أحداث معينة، حيث ترتبط في مجملها بهيكل عملية جمع البيانات وإعداد القوائم المالية.

ب- **النظرية التفسيرية**[52]: وهي النظرية التي تركز على العلاقة بين ظاهرة ما والرموز التي تعبر عنها. ويمكن تحقيق هذه النظرية بإجراء البحوث التي تهدف إلى تحديد ما إذا كان مستخدموا المعلومات المحاسبية يفهمون المعنى الذي يقصده منتجوا المعلومات، ومن أمثلة محاولات تفسير المفاهيم المحاسبية مع ضوء المفاهيم الاقتصادية نجد دراسات كل من كاننج (Canning) ، وسبراوز(Sprouse)، مونيتز(Moonitz) ، الذين ركزوا على إعطاء تعاريف موضوعية، وتقديم تفاسير اقتصادية لهذه التعاريف مثل تفسير قيمة الأصل على أنها القيمة الاقتصادية للخدمات المستقبلية.

ومنه فإن النظرية التفسيرية تهتم بتفسير و تحليل الممارسات المحاسبية باعتبارها موضوع بحث أو تنظير وتنقسم الى النظرية الموجبة التي تسعى لوصف وتفسير سلوك وممارسات الأطراف التي تلعب دورا في موضوع المحاسبة، وذلك من أجل وضع افتراضات لتصرفاتهم، والنظريات التاريخية والسوسيولوجية التي تتعامل مع الممارسات الاجتماعية والتنظيمية التي تدعم عملية العد53.

ج- **النظريات السلوكية**[54] تسعى هذه النظرية إلى دراسة عملية الاتصال في مجال القرارات. وتتم بالتركيز على ملائمة المعلومات التي يتم توصيلها إلى متخذي القرارات، كما يمكن أن تأخذ في الاعتبار أثر التقارير الخارجية على الإدارة وتأثير الارتداد العكسي لهذا الأثر على تصرفات المحاسبين والمراجعين، فهي تحاول قياس وتقييم الآثار الاقتصادية والنفسية والاجتماعية للإجراءات المحاسبية ووسائل التقرير، من خلال سعيها للإجابة على عدة أسئلة نذكر منها:

* من هم مستخدمو القوائم المالية المنشورة؟؛

* ما هي طبيعة المعلومات المطلوبة؟؛

* كيف يكون رد فعل المستثمرين والدائنين والإدارة إذا اختلفت الإجراءات المحاسبية والعرض المحاسبي؟ ، فهي تؤكد بذلك تأثير التقارير والقوائم المالية على سلوك متخذي القرارات.

2- نظريات المحاسبة الحديثة

أ- **نظرية (فرضية) السوق الكفء**[55]: يرى الاقتصاديون أن سعر السوق في ظل المنافسة الكاملة يتحدد من خلال آليات العرض والطلب وهذا ليس نموذج عملي، لأنه غالبا ما يتم الإخلال بالفروض الآتية بصورة روتينية بسبب طبيعة النظام الاقتصادي وهي:

- إن جميع الوحدات الاقتصادية لديها معرفة تامة بالإقتصاد؛

- لا توجد قيود على حركة السلع والخدمات داخل الاقتصاد ؛

- إن جميع البائعين والمشترين على درجة من صغر الحجم مقارنة بإجمالي العرض والطلب يجعلهم غير قادرين على التأثير على السعر أو الطلب الكلي؛

- لا توجد أي قيود مصطنعة على الطلب على السلع أو الخدمات أو عرضها أو أسعارها؛

وخير مثال على هذا النموذج سوق الأوراق المالية الذي يوفر نظام توزيع كفء نسبيا وأن المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية تتكون من:

* القوائم المالية المنشورة عن الشركات وتقارير الأرباح ربع السنوية لها في النشرات الإعلامية ؛

* تقارير التغير في إدارة الشركة ؛

* المعلومات المالية للمنافسين في التقارير المالية ؛

* بالإضافة إلى العقود الممنوحة و المعلن عنها عن طريق الشركات الخاصة والحكومية ؛

* المعلومات المتوفرة للمساهمين في اجتماعات الجمعية العامة .

فتحسن هذا النموذج في سوق الأوراق المالية وأصبح يعرف بنظرية السوق الكفء وتناولت المواضيع التالية :

- ما هي المعلومات المتعلقة بالشركة ولها قيمة لدى المستثمر؟

- هل يؤثر الإفصاح على المعلومات عن الشركة على القدرة على فهم هذه المعلومات؟

ويمكن وصف سوق الأوراق المالية بأنه كفء إذا كان يعكس جميع المعلومات المتاحة ويستجيب بشكل فوري للمعلومات الجديدة وعيه نتجت ثلاثة صيغ أو أشكال لنظرية السوق الكفء وهي تفترض أنه لا يمكن لأي مستثمر تحقيق عائد إضافي (يفوق ما يجب توقعه لمجموعة من الأوراق المالية) وفي ظل ظروف السوق والمخاطر المصاحبة لهذه الأوراق من خلال معرفة معلومات معينة والإختلاف في الأشكال بشأن تعريف كل منها للمعلومات المتاحة ،وأهم هذه الأشكال مايلي:

* **الشكل الضعيف:** يفترض هذا الشكل بأن أسعار الأوراق المالية تستوعب المعلومات الجديدة بصورة فورية وتتأثر بها حيث إذا انعكست المعلومات الجديدة على الأسعار بإنتظام على مدار الزمن فإن التغير في السعر يعتبر مؤشرا لحجم وإتجاه تغير السعر التالي، أما إذا كان توافق السوق مع المعلومات الجديدة فوريا فسوف تكون تغيرات السعر مستقلة وهي الحالة التي تأكدت.

* **الشكل شبه القوي :** وفقا لهذا النموذج تعكس أسعار الأوراق المالية بدرجة كبيرة جميع المعلومات المتاحة للعامة عن المنشأة .

* **الشكل القوي :** وفيه تعكس أسعار الأوراق المالية البيانات المحاسبية بدرجة كاملة وكذا المعلومات التي يحصل عليها أفراد معينون (يقصد المعلومات الخاصة التي ليست للجمهور).

ب- نظرية الوكالة[56]: وتندرج تحت هذه النظرية كل محاولة بيان القوائم المالية وتفسير تطورها بناء على النظريات الاقتصادية بشأن الأسعار والوكالة وإختيار الجمهور والرقابة الاقتصادية حيث أصبحت هذه النظرية تنظر إلى المحاسبة كمصدر في المعلومات الواردة إلى الأسواق الرأسمالية؛

وعليه تعرف الوكالة بأنها إتفاق بين طرفين يوافق أحدهما (الوكيل) فيها بالعمل لمصلحة الطرف الأخر (الموكل) وعلى سبيل المثال حملة الأسهم وإدارة الشركة، وتقتضي هذه النظرية عدم تطوير إطار عام لنظرية المحاسبة بسبب تباين المصالح ذات العلاقة بالتقرير المالي ، كما أن هناك سبب أخر أهم كون نظرية الوكالة ذات أثر مباشر محدود على القوائم المالية حيث تعد نظرية الوكالة نظرية وصفية من حيث أنها تساعد في تفسير سبب التعدد في الممارسة المحاسبية الموجودة لذلك حتى إذا أيّدت الاختبارات اللاحقة هذه النظرية، فلم تحدد الإجراءات المحاسبية الصحيحة التي يتم استخدامها في الظروف المختلفة وهكذا لن تتغير الممارسات المحاسبية.

جـ- نظرية تسعير الأصل الرأسمالي (التسعير)[57]: تقتضي هذه النظرية بأن المستثمر رشيد سوف يفضل تحقيق أزيد القصوى لمعدل العائد الذي يحققه في ظل درجة معينة من المخاطرة أو تخفيض درجة المخاطرة لأدنى حد مع معدل عائد معين يتوقع تحقيقه لذلك فإن المستوى الملائم لاهتمام متخذ القرار هو الأثر المتوقع على محفظة الأوراق المالية ، وعيه تقوم هذه النظرية على التنويع في الأوراق المالية الذي يحد من المخاطرة لذلك قد تخطئ النظرية المحاسبية إذا ركزت فقط على نوع معين من الأوراق المالية.

خامسا: مناهج البحث في المحاسبة:

لقد زاد الإهتمام بالنظرية المحاسبية مع تطور البشرية وإهتمام المعاهد والجامعات بالناحية النظرية للمحاسبة حتى تكتمل الصورة بموضوعية علمية وعملية الأمر الذي سيؤدي إلى الإرتقاء بهذا العلم الإجتماعي الإنساني بما ينسجم مع التقدم التكنولوجي والتغير الاجتماعي والتطور

الاقتصادي في المجتمع هناك العديد من المناهج الفكرية التي حاولت دراسة الأسس والمبادئ والتعرف على طبيعتها جوهريها ومصلحاتها و قوانينها و تطبيقاتها نوردها فيما يلي:

1- المناهج التقليدية [58]

أ- المدخل البراغماتي: يعتبر مدخل عملي (غير نظري) في بناء نظرية المحاسبة، يقسم بالمنفعة والحلول والإجراءات المحاسبية المقترحة يجب أن تطابق مع الممارسات العملية في الواقع و يجب أن تكون مفيدة لأصحاب القرار، وهذا المدخل ظهر من الواقع المحاسبي وليس نتيجة الفرضيات والمبادئ والمفاهيم والمصطلحات المحاسبية يبدأ إشتقاق المبادئ من الممارسات والتطبيقات العملية التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف وحل المشاكل المحاسبي كالآتي :

تطبيق عملي

↓

مبادئ محاسبية

↓

تحقيق أهداف

هذا المدخل يعتبر أن: أصل المحاسبة من الواقع العملي لذلك يعتبر معادلة الميزانية :

الأصول = الإلتزمات + حقوق الملكية

معادلة الربح : الأرباح = الإيرادات – المصروفات

يتم ظهور دفتر الأستاذ و التطبيقات العملية المختلفة لمحاسبة وأكد أن

الأصول + المخرجات + المصروفات = الالتزامات + حقوق الملكية + الإيرادات

حسابات مدينة = حسابات دائنة

ب- المدخل السلطوي:_يتم وضع النظرية المحاسبية من قبل الجمعيات المحاسبية وإتحادات التنظيمات المهنية من خلال ما تصدره السلطات من نشرات وتعليمات محاسبية مثل مجمع المحاسبين القانونين في أنجلترا ومثيله في أمريكا وكذلك الدور الذي تلعبه المنظمات شبه الحكومية في هذا الصدد، وهذه السلطات هي التي تشكل النظرية المحاسبية وهي التي تصدر تعليماتها وقراراتها القابلة للتطبيق بسلطة القانون والهيمنة على الممارسات المحاسبية ويتم اشتقاق المبادئ والأحكام المحاسبية من واقع التطبيق العلمي والممارسات المحاسبية كما في المدخل البرغماتي.

ج- **مدخل نظرية الحسابات:** يستند هدا المدخل في تكوين نظرية محاسبة على ترشيد أسلوب مسك الدفاتر وفق نظرية القيد المزدوج و يستخدم الإجراءات و الممارسات المحاسبية وفقا لمعادلة الميزانية :

الأصول = الالتزامات +حقوق أصحاب المسرف.

معادلة الربح المحاسبي : الأرباح = الإيرادات – المصروفات .

يعتبر هذا المدخل من المداخل العملية التي ركزت على التطبيقات العملية وأهملت الجوانب الأخرى للنظرية المحاسبة، ونتيجة لذلك ظهر اتجاهين لبناء النظرية المحاسبية.

- **الاتجاه الأول**: يركز على الميزانية العمومية و يعتبرها الأساس لخدمة المستفدين وحل المشاكل المحاسبة لاتحاد القرارات الهامة؛

- **الاتجاه الثاني**: يركز على قائمة الدخل ويعتبرها الأساس لخدمة المستفيدين على اختلاف أنواعهم و أغراضهم ويعتبران الهدف من المشروعات الاقتصادية هو الربح.

د- **المدخل الاقتصادي:** يركز هذا المدخل على مفهوم المصلحة الاقتصادية والاقتصاد الفرعي العام ويتمحور حول الآثار التي تترتب على الاقتصاد نتيجة إتباع الطريقة والإجراءات المحاسبية وأثرها على الأنشطة الاقتصادية والقياس الاقتصادي وتوجيه سلوك المنشأة والعاملين ولتطبيق سياسية اقتصادية قومية محددة ويبحث هذا المدخل عن اجابه للسؤال التالي: ما هي الآثار المترتبة على مصالح المساهمين والمصالح الاقتصادية ذات العلاقة نتيجة إتباع طريقة محاسبية معينة وهل هناك افصاحات كافية عن الأسباب الداعية لإتباعها.

كما يأخذ هذا المدخل بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي و مبدأ التكلفة التاريخية الذي تأخذه المحاسبة يمكن الخروج عليه من وجهة نظر هذا المدخل إلى القيمة الحالية (لكن هذا كيف) آخذين في الاعتبار القوة الشرائية للنقود فمثلا عند تقويم المخزون السلعي في أوقات التضخم فإن استخدام طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا بدلا من المتوسط المرجع أو الوارد أولا الصادر أولا يؤدي إلى تحقيق الآثار الناتجة عن التضخم على النشاط الاقتصادي وهذا يؤدي إلى اتخاذ آثار اقتصادية ايجابية على الاقتصاد.

هـ- **المدخل الأخلاقي:** حسب هذا المدخل النظرية المحاسبية يجب أن تحتوي على الجانب الأخلاقي وتتصف بثلاث صفات أساسية العدل الحقيقية والوضوح، أي المبادئ والإجراءات والقواعد المحاسبية تربط المفاهيم الإجتماعية، وعليه النظرية المحاسبية العادلة هي التي تكون فيها

القوائم المالية خالية من التمييز والأخطاء المقصودة (الغش) وغير المقصود (الناتجة عن الجهل والإهتمام) وأن تعد وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وقابلة للمراجعة المستمرة لتكون قريبة من المفاهيم الأخلاقية التي تزيد من درجة وضوحها وعدالتها، تعبر عن الأرقام وعن دلالتها بموضوعية، ومتاحة للاستخدام من قبل الجميع بدون مفاضلة بينهم ومن عيوب هذا المنهج أنه يفتقر إلى المعايير كمرشدات في التطبيقات العملية و مفاهيمه شخصية غير موضوعية وغير محددة و يصعب وضع تعريفات موحدة ومتفق عليها بشكل عام.

2- المناهج الحديثة[59]

أ- المدخل السلوكي: يهتم هذا المدخل بالمعلومات والمشاكل المحاسبية ويرى أن سلوك المستخدم للمعلومات المحاسبة يؤثر في اختيار الأسلوب والإجراءات المحاسبية المتبعة ويركز على مدى ملائمة المعلومات المحاسبية للمستخدم، ويسعى إلى كيفية إيصال المعلومات إليه والهدف الرئيسي للمحاسبة

السلوكية يتمثل في الشرح والتنبؤ في كافة أدبيات المحاسبة ويسعى للإجابة عن السؤال التالي :

- لماذا تختار الإدارة إجراءا محاسبيا بعينه من بين بدائل محاسبية أخرى.

كما يركز على العوامل النفسية الاجتماعية عند أي تغير أو تطوير على النظرية المحاسبية إذ يساهم في إحداث نقل وظيفة المحاسب من النظام مسك الحسابات إلى نظام المعلومات مع التركيز على المعلومات ومدى ملائمتها لاتخاذ القرار على اعتبار أنها من أهم خصائص المعلومات المحاسبية وكل هذا من خلال:

* كفاية الايضاح ؛
* مدى تغطية البيانات والمعلومات الخاصة القوائم المالية ؛
* الاتجاهات التي ترتبط بالممارسات والتطبيقات و التقارير المختلفة عن المنشأة ؛
* إحكام الأهمية النسبية؛
* اثار القرار المحاسبي و إجراءات المحاسبة البديلة .

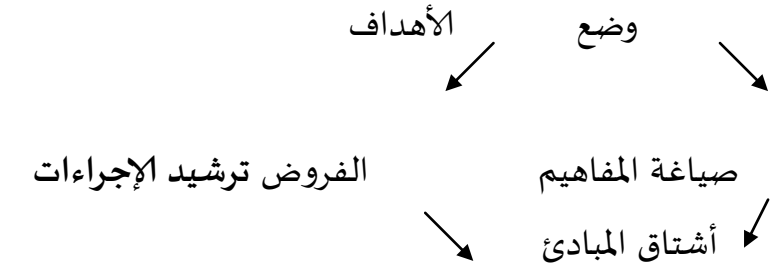
ب- مدخل الأحداث: يهدف هذا المدخل إلى توفير معلومات مفيدة لنماذج مختلفة من القرارات المتعددة وليست محددة ومعينة بذاتها ،فالمعلومات التي يقدمها النموذج المحاسبي وفق هذه النظرية تركز على توفير معلومات عن الأحداث المالية الاقتصادية في المنشأة و يقوم المستخدم بتشكيل وتكييف المعلومات للاستفادة منها في صنع القرار، فالميزانية مثلا تقدم معلومات عن

الأحداث الاقتصادية للمنشأة منذ تأسيسها وحتى لحظة إعدادها بحيث تعكس الواقع الفعلي للمنشأة، والحدث هو أحد الظواهر أو المعلومات التي تكون قابلة للملاحظة ويشكل وقوعها نتيجة لإحدى الوحدات الاقتصادية أهمية جوهرية للمستخدم، كل هذا يعنى ويهدف إلى تعظيم دقة التنبؤ للتقارير المالية المحاسبية عن طريق التركيز على الخواص الملائمة للأحداث الهامة، وما يميز هذا المدخل أن مسألة تحويل القيم التاريخية للأحداث الاقتصادية إلى قيم جارية أو أية قيم أخرى متروكة للمستخدم حتى تتناسب مع قراراته، ويهدف أنصار هذا المدخل إلى التخلص من أزمة القيمة في المحاسبة وخاصة عند حدوث التضخم وارتفاع الأسعار، لكن المشكلة تتعلق بقياس الأحداث الاقتصادية و قياس كل أبعادها.

3- مناهج النظرية الشاملة[60]

أ- المنهج (المدخل) الإستنباطي: يقوم المدخل الإستنباطي في بناء النظرية المحاسبية على أساس الإستدلال والقياس والتدرج من العام إلى الخاص، كما يرى أن تبدأ العملية المحاسبية في وضع الأهداف و الفروض المحاسبية ثم صياغة المبادئ المحاسبية والمعايير والأسس التي تعتبر المرشدات للتطبيقات العملية أي هناك تسلسل منطقي ومعقول في بناء النظرية المحاسبية كما يوضح الشكل التالي :

الشكل رقم (1 - 5) يبين التسلسل المنطقي في بناء النظرية المحاسبية:



و عليه فالمنهج الإستنباطي في المحاسبة يشتمل على صياغته للأهداف العامة والخاصة للتقارير المالية ثم يشتق الفروض والمفاهيم المحاسبية متعلقة بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالمنشأة ووضع الإطار والرموز والمصطلحات والتعاريف المحاسبية التي يمكن بواسطتها التعبير عن الأفكار المالية والتخليص البيانات المالية، ويتم إشتقاق المبادئ والأحكام العامة والخاصة بالمحاسبة وفق التسلسل المنطقي يراعي مجموعة من المحدادت والقيود التي ترشد العملية المحاسبية وذلك من أجل تطبيق المبادئ المشتقة وفق إطار نظري منطقي وتكوين

أساليب إجرائية وأفكار خاصة على حالات معينة، وبعبارة أخرى هذا المنهج يركز على تحديد الأهداف بشكل واضح ثم تشتق الفروض التي تعمل فيها المحاسبة ومنها تشتق المبادئ الوظيفية أو التطبيقية أو المعيارية وفقا للمعايير القانونية والمهنية والمعنوية والتي تبين كيفية التوصل إلى الأهداف المحددة في حدود معينة وبعدها تشتق الأحكام والقواعد لتكون مرشدا للعملية المحاسبية.

إذن المدخل الإستنباطي قوامه العقل والتفكير المنطقي في تكوين الإطار المتناسق و المتكامل لبناء النظرية المحاسبية .

ب- **المنهج (المدخل) الإستقرائي:** يبدأ المنهج الإستقرائي في بناء نظرية المحاسبة من المشاهدات أو الملاحظات إلى تكوين المبادئ والفرضيات أي من الخاص إلى العام حيث يجري ملاحظة وقياس عدة حالات وإذا وجد هناك صفات أو خصائص أو مميزات عامة تجمع الحالات موضع القياس والملاحظة مما يدل على وجود علاقة إرتباطية موجبة صحيحة يمكن تطبيقها على جميع الحالات.

فعملية الإستقراء إلى الوصول إلى النتائج العامة من خلال الملاحظات والمقاييس التفصيلية تبدأ من الملاحظة أو مشاهدة المعلومات المحاسبية المتوفرة في القوائم المالية و تجميع البيانات ومن ثم تحليلها وتقييمها وقياسها من أجل تكوين مبادئ وفرضيات التي تخضع بدورها للإختبار والتجريب في حالة نجاحها تعتبر من المبادئ المقبولة قبولا عاما ويمكن إستخدامها لإعداد القوائم المالية، نفس الشئ فيمكن كذلك ملاحظة وقياس المبادئ المحاسبية، ومن المفيد بالذكر أن المنهج الإستقرائي يركز على قياس الأشياء التي يلاحظها ويضع إقتراحات معينة كالوحدة المحاسبية والاستقلالية وإن البيانات تقاس بالوحدات المعيارية (خلال عمليات التبادل المنشأة وغيرها، يمكن ملاحظة أسعارها وأسعار السوق وأسعار الصناعة التي تنتمي لها المنشأة .....الخ) والشكل التالي يوضح خطوات المدخل الإستقرائي في بناء نظرية المحاسبة .

المشاهدات

↓

تجميع البيانات

↓

تحليل و تقييم البيانات

↓

تكوين الفرضيات المحاسبية

↓

إختبار الفرضيات المحاسبية

ما يميز المنهج الإستقرائي في بناء نظرية المحاسبة الصفة العملية التي يجدها الكثير من الباحثين و أن العمليات حتى تصبح مبادئ يجب أن تساير الحياة العملية ويجدر بالذكر أن القائم بعملية الملاحظة شخص قد يقع في الأخطاء كالتحيز مما يقلل عدد البيانات التي قد يلاحظها وبالتالي يشتق منها خلاصات وإستنتاجات خاطئة بسبب عدم التركيز على البيانات الهامة أو هناك ما يصعب مراقبتها و متابعتها، كما أن تطبيق الإستنتاجات التي توصل لها المراقب نتيجة ملاحظة بيانات منشأة معينة قد يصعب تعميمها على منشأة أخرى.

المحور الثالث: مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية

تعتبر نظم المعلومات المحاسبية من أهم نظم المعلومات لما لها من أهمية في مجال النشاطات الاقتصادية، وأن هذا التطور الهائل في نظم المعلومات المحاسبية قد أكد على أهمية التطور العلمي والعملي للعاملين في مجال المحاسبة وزاد من مهاراتهم وقدراتهم لمواكبة التطور، وتهتم نظم المعلومات المحاسبية بتسجيل ومعالجة البيانات المالية وإعداد التقارير عنها لعدة أطراف خارجية وداخلية، فنظام المعلومات المحاسبي له أهدافه ووظائفه ومقوماته، ويستند نجاح نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة على قدرة أو مهارة المديرين ومعرفتهم بتكنولوجيا المعلومات.

أولا: ماهية نظام المعلومات

1- تعريف نظام المعلومات إن مفهوم نظام المعلومات يتكون من مجموعة متنوعة من المفاهيم العلمية، التي تشكل عنوانا واحدا وتوفر احتياجات المستفيدين من المعلومات لتساعدهم للقيام بأعمالهم بكفاءة وفاعلية ومن أهم هذه التعاريف ما يلي:

* **تعريف 01:** هو عبارة عن مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر(أفراد، تجهيزات، آلات، أموال، سجلات) وتعمل لوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف والقيود البيئية المحيطة[61].

* **تعريف 02:** مجموعة الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق

والرقابة ومساعدة المسيرين والعاملين في حل المشاكل وتطوير المنتجات المقدمة وخلق المنتجات الجديدة[62].

* **تعريف 03:** مجموعة من المكونات أو العناصر التي تتعلق ببعضها وتتجه نحو تحقيق هدف مشترك، ويجب أن تكون هذه المكونات أو العناصر كل على حده، فالعلاقة بين عناصر النظام هي الرابطة التي تربطها معا نحو تحقيق هدفها المشترك[63].

* **تعريف 04:** هو عبارة عن بيئة تحتوي على عدد من العناصر التي تتفاعل فيما بينها ومع محيطها بهدف جمع البيانات ومعالجتها حاسوبيا وإنتاج وبث المعلومات لمن يحتاجها لصناعة القرارات[64].

* **تعريف 05:** هو عبارة عن عملية اتصال يتم من خلالها تجميع البيانات وتشغيلها وتخزينها ونقلها للأفراد المناسبين داخل المنظمة بغرض توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ويتكون هذا النظام من شخص واحد على الأقل، له نمط نفسي معين ويواجه مشكلة ما داخل نسق تنظيمي معين ويحتاج حلها لوجود بعض الحقائق (المعلومات)، والتي يتم توفيرها من خلال وسيلة عرض معينة[65]

***تعريف 06:** هو نظام فرعي في المؤسسة باعتبار أنها عبارة عن نظام معقد تكونه ثلاث نظم فرعية:

- نظام عملي (تنفيذي): هو نظام الإنتاج، وظيفته تامين العمليات الفيزيائية في المؤسسة؛
- نظام القيادة: هو نظام القرارات، وظيفته إعداد وتامين تحولات النظام العملي، كما أن قراراته تغير سلوك هذا الأخير؛
- نظام المعلومات: وظائفه إنتاج وتخزين المعلومات ووضعها تحت تصرف نظام القيادة والنظام العمل[66].

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح أن نظام المعلومات يتعلق بكيفية التعامل مع البيانات من حيث الحصول عليها من مصادرها المختلفة (الداخلية والخارجية) وحفظها ونقلها واسترجاعها بهدف إجراء العمليات التشغيلية اللازمة عليها، وصولا إلى مخرجات متمثلة في المعلومات التي تحقق الفائدة لمستخدميها، والحصول على مخرجات دقيقة تساهم في تقليل الخطأ لدى متخذي القرار.

ومن الناحية الفنية يمثل نظام المعلومات مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات ، بالإضافة إلى تدعيم القرارات والتنسيق والرقابة، كما انه يساعد المديرين والعاملين في تحليل المشاكل، وتطوير المنتجات المقدمة وخلق منتجات جديدة.

2- دور وأهمية وخصائص نظام المعلومات

أ- دور نظام المعلومات[67] يمكن حصر دور نظام المعلومات في ثلاثة عناصر أساسية هي:

- **اتخاذ القرار:** عادة ما يجد الإداري أو المسير نفسه أمام مشكلة تتطلب حلا واتخاذ تدابير اتجاهها، الأمر الذي يتطلب بيانات وحقائق عن مسببات ظهور المشكلة وأثرها وأبعادها والحلول البديلة الممكنة، ومنه فإن متخذ القرار بحجة إلى توفير معلومات دقيقة لاختيار بديل امثل واتخاذ القرار المناسب، ويضمن نظام المعلومات توفير هذه المعلومات المطلوبة بدرجة عالية من الصحة والدقة والتوقيت المناسب.

- **الرقابة:** بعض وضع الاستراتيجيات والخطط اللازمة لتحقيق الأهداف، تأتي مرحلة تنفيذ الخطط وبرامج العمل فتبرز الحاجة إلى رقابة ومتابعة مستوى الأداء من اجل بلوغ الأهداف المسطرة، فالإداري أو المسير بحاجة إلى معلومات عن مستوى الأداء، الوقت اللازم لتنفيذ البرامج، المشاكل التي يمكن أن تعرقل مسار العمل...الخ من المعلومات التي يمكن أن نتحصل عليها من نظام المعلومات الذي يعتبر وسيلة داخل المؤسسة تضمن ترابط مختلف الوظائف فيما بينها.

- **التنسيق:** مع توسع حجم ونشاط المؤسسة تكثر المعلومات التي يحتاجها كل نشاط، فمثلا وظيفة الإنتاج بحاجة إلى معلومات عن إمكانية وظيفة التخزين، وبهذا فان نظام المعلومات يصبح المحور الأساسي الذي تتجمع حوله مختلف الوظائف التي تأخذ منه ما تحتاج إليه من معلومات، وهكذا يكون تحقيق التنسيق والانسجام.

ب- أهمية نظام المعلومات يعتبر نظام المعلومات بمثابة العمود الفقري للمؤسسة إذ يعتمد عليه بشكل كبير في تطور ونمو المؤسسة واتخاذ القرار ومن بينها:

- يساعد نظام المعلومات الإدارة في اتخاذ القرارات المفيدة في الوقت المناسب.

- يقوم نظام المعلومات على تحسين أداء المؤسسة، وتقييم المساهمة الكلية لنظام المعلومات من منظور مالي من خلال الربط بين التكاليف والاستثمارات في نظام المعلومات وبين التطور في أهداف المؤسسة لتستطيع تحقيق أهدافها[68].

- إن استخدام نظام المعلومات في المؤسسة يعمل على تأمين احتياجاتها بما تحتاج إليه من معلومات تساعدها في رسم سياستها بدقة ومباشرة مهامها ومسؤولياتها.

- إن نظام المعلومات اليدوية تبقى صالحة وفعالة في الحالات التي تكون فيها المنظمة صغيرة ونشاطها مستقرا وحاجة الإدارة للمعلومات المختلفة محدودة الأبعاد والأشكال.

- ومع ازدياد حجم المؤسسات وتوسع نشاطها وفعاليتها تحتاج الإدارة بصورة مستمرة إلى مزيد من المعلومات كأساس حيوي لاتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد الأهداف ورسم السياسات ووضع خطط التنفيذ وتحديد معايير الأداء والرقابة عليه، وملائمة القرارات مع الفعاليات الداخلية والأوضاع الخارجية؛ 7- يعتبر الحاسوب الأداة الرئيسية التي يمكن للإدارة استخدامها للإفادة في مجال تقديم المعلومات وتسهيل معالجتها، وقد أطلق على هذا النوع من النظم بنظام المعلومات المحوسب(Computerized information System)[69].

ج- خصائص نظام المعلومات تمثل الخصائص التالية الصفات الأساسية الواجب توافرها في نظام المعلومات السليم لتحقيق أهدافه ومن بين هذه الخصائص[70]:

- **توافق النظام مع البيئة المحيطة به:** إن تفاعل مكونات النظام مع بعضها البعض أمر ضروري حتى تتم عمليات التشغيل اللازمة للوصول إلى المعلومات وتحقيق الهدف من النظام ولكن ذلك لا يمكن تخيل حدوثه دون أن تكون هناك عناصر مرتبطة بالبيئة المحيطة بالنشاط تتمثل في المدخلات (البيانات عن الواقع والأنشطة الاقتصادية للمشروع) وفي المخرجات (المعلومات عن نتائج هذه الأنشطة لمستخدميها) ومن هذا المنطلق يجب عند تعميم نظام المعلومات وتطويره مراعاة الظروف البيئية التي يعمل فيها النظام سواء من حيث نوعية المدخلات، المخرجات واحتياجات مستخدميها.

- **خطوط الاتصال بين الأنظمة الفرعية:** من الضروري لكي يقوم النظام بوظائفه الأساسية وأنشطته المختلفة بكفاية وفعالية أن يحدد النظام خطوط الاتصال بين الأنظمة الفرعية والتي تمثل حلقات الوصل التي تتدفق عبرها المدخلات والمخرجات بين الأنظمة الفرعية، فمخرجات

نظام معين تكون مدخلات نظام آخر ولذلك فإن التفاعل السليم بين هذه الأنظمة يعتمد على خطوط الاتصال التي تحكم العلاقة المتبادلة بينها.

- **التغذية العكسية:** من الصفات الأساسية لنظام المعلومات قدرتها على التعديل وفقا للظروف الناتجة من التفاعل مع البيئة وهذه الظروف يجب أن يسمح لها بالتأثير على أنشطة النظام ويتم ذلك ويتم ذلك باستخدام أسلوب التغذية العكسية(Feedback) وذلك عن طريق استرجاع المعلومات من مستخدميها الذين قدمت لهم مع أخذ آرائهم عن تلك المعلومات من حيث ملاءتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات وإرجاعها إلى مستخدميها مرة أخرى، وتساعد التغذية العكسية بذلك على إعادة تقييم العمل الذي يقوم به النظام وتحديد أية قصور في المدخلات أو المخرجات أو عمليات تشغيل النظام على أن الوصول إلى نتائج سليمة من استخدام هذا الأسلوب يجب أن تتم في الوقت المناسب وأن تعرض المعلومات المرتدة بالطريقة المناسبة لرفع مستوى أداء النظام.

- **مراعاة العلاقة بين قيمة المعلومات وتكلفة الحصول عليها:** إن الحصول على مزيد من المعلومات يتطلب قدرا أكبر من التكلفة، ولذلك يجب أن تتناسب تكلفة المعلومات التي يقدمها النظام مع القيمة المتوقعة من استخدام هذه المعلومات بحيث يكون لنظام المعلومات ككل قيمة اقتصادية متوقعة بالنسبة لمستخدمي المعلومات.

- **توقيت استخراج المعلومة:** يجب أن يتوافر في نظام المعلومات القدرة على الإمداد بالمعلومات اللازمة في الوقت المناسب لمتخذي القرارات سواء أكانت هذه المعلومات تتصف بالاستمرارية أو تتصف بالارتباط بمواقف خاصة غير متكررة، فإن التأخير في إعداد المعلومات يقلل من قيمتها إلى حد كبير وقد يجعلها غير ذات فائدة في حالات معينة.

- **التوجيه السليم للمعلومات:** إن المعلومات تمثل مخرجات النظام وتعديلها وتوجيهها بالأسلوب السليم هو الهدف النهائي من النظام ولذلك فإن عملية توجيه المعلومات يجب أن تضمن البنود التالية:

* مناسبة المعلومات لنوعية مستخدميها بحيث لا تقدم المعلومات لأشخاص لا يهتمون بها؛
* مراعاة تقديم المعلومات بالقدر الكافي دون أية إضافة لن يحتاجا متخذ القرار؛
* عدم ازدواجية تقديم المعلومات لنفس الأشخاص؛
* مراعاة درجة تفصيل المعلومات وفقا لاحتياج متخذ القرار وطبيعة نظرته للمشكلة؛

* توضيح درجة الدقة في إعداد المعلومات ومعاملات الثقة في استخدامها خاصة في الحالات التنبؤية حتى يتفهم متخذ القرار قدرتها على الاستخدام.

- **التناسب بين قدرة النظام وحجم عملياته:** إن معرفة إمكانيات نظام المعلومات وقدرته على استيعاب وتوليد المعلومات أمر أساسي لتحقيق كفاءة أداء النظام، ويرتبط تحديد قدرة النظام بدراسة إمكانية الوحدة الاقتصادية وحجم عملياتها وتنوع بياناتها، بحيث يتم تصميم نظام المعلومات وفقا لحجم الوحدة الاقتصادية وإمكانياتها (سواء كان نظام المعلومات يدويا أو آليا)، فمن غير الاقتصادي لأي مشروع أن يضع نظاما ذا قدرة أكبر من حجم العمليات أو العكس.

- **تفهم أسلوب الاستفادة من المعلومات:** إن قيمة المعلومات ترتبط ارتباطا كليا بالقدرة على الاستفادة منها في اتخاذ القرار ولذلك فإن على مصمم النظام أن يراعي فيه توافر القدرة على إعداد المعلومات وفقا للأساليب العلمية المتطورة سواء بإعداد النماذج التنبؤية أو استخدام أساليب التحليل الرياضي أو الإحصائي للمعلومات وذلك لتحقيق أكبر قدر من استفادة مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات.

3- عناصر وأنواع نظام المعلومات

أ- عناصر نظام المعلومات هناك عدة عناصر لنظام المعلومات أهمها[71]:

- **المدخلات:** هي جميع الموارد التي يتم إدخالها للنظام من أجل تحويلها لمعلومات مفيدة، أي تزود النظام باحتياجاته من عناصر مواد خام وطاقة وجهود بشرية ومادية وبيانات... الخ.

- **المعالجة:** وهي عبارة عن جميع النشاطات التشغيلية التي تتم على المدخلات بغرض تحويلها إلى مخرجات مفيدة،تساعد متخذي القرارات في اتخاذ قراراتهم السليمة.

- **المخرجات:** هي النتائج النهائية المترتبة من إجراء العمليات والنشاطات التحويلية للنظام، وتختلف هذه المخرجات باختلاف النظام والغرض التي أعدت من اجله

- **التغذية العكسية:** هي عبارة عن معرفة الانحرافات وتحديدها من خلال عملية التشغيل، وهي تمثل مدى استجابة النظام لمتطلبات البيئة المحيطة به لأي مستجدات، أي قياس جودة المخرجات وتعديلها.

- **الرقابة:** هي التأكد من أن النظام حقق أهدافه من خلال مقارنة النظام بما هو مخطط بالنتائج الفعلية.

ب- **أنواع نظام المعلومات** يوجد عدة أنواع مختلفة من نظم المعلومات كل له عمله بحيث يكمل عمل النوع الآخر، ومن أهم هذه الأنواع:

- **نظام المعلومات التشغيلي:** ويعتمد هذا النوع علة تطبيق تكنولوجيا المعلومات في أداء المهام التي كانت سابقا تؤدى بواسطة الأشخاص بغرض سرعة إنجاز الأعمال وزيادة الإنتاجية، وهذا النوع من نظم المعلومات يختص بالمدراء التشغيليين، وذلك لمتابعة نشاطات الوحدة الاقتصادية، لتقديم الخدمة أو البيع أو التحصيل أو تدفق المواد الخام وقرارات الائتمان.

- **نظام المعلومات المعرفي:** يتكون هذا النوع من الأفراد ذوي المعرفة العلمية الجيدة في مجال عملهم، مثل المهندسين والمهنيين، والغرض من هذا النوع من النظم هو مساعدة الوحدة الاقتصادية في إنتاج معلومات والحصول على معلومات مفيدة، إضافة إلى دمج أي معرفة جديدة في الوحدة، كما يساعد في الرقابة داخل الوحدة الاقتصادية، وهذا النوع يقوم بدعم ذوي المعارف والوظائف الخاصة بآلية تسمح بخلق وتخزين وتوصيل الوثائق من خلال الوسائل الصوتية، الضوئية والالكترونية من أي موقع في الوحدة الاقتصادية، لان الاقتصاد يتحول من الاعتماد على التصنيع إلى الاقتصاد الخدمي لتقديم الخدمات والمعرفة والمعلومات.

- **نظام المعلومات الإداري:** يهدف هذا النوع للتأكد من تنفيذ الأنشطة بصورة صحيحة، وعادة يمكن لنظام المعلومات الإداري أن يوفر المعلومات التي تصف الأنشطة التي حدثت في الماضي مع الوضع الحالي لعمل الوحدة الاقتصادية، ويختص هذا النوع بمديري الإدارة الوسطى لتدعيم القرارات والمتابعة والرقابة واتخاذ القرارات، وتركز على القرارات شبه الهيكلية، والاهتمام الأساسي لمثل هذا النظام هو التأكد من أن الأنشطة تنفذ بصورة جيدة ومحددة وواضحة، لكي تدعم القرارات غير الروتينية.

- **نظام المعلومات الاستراتيجي:** يختص بالإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية التي تدعم أنشطة التخطيط طويل الأجل، وعلاقة الوحدة الاقتصادية بالبيئة الخارجية، والاهتمام الأساسي في هذا النوع هو مواجهة التغير في البيئة الخارجية بالاعتماد على قدرات الوحدة الاقتصادية خلال فترات قادمة؛ وفي أي وحدة اقتصادية يجب توافر جميع أنظمة المعلومات المذكورة آنفا (نظام المعلومات التشغيلي، المعرفي، الإداري والاستراتيجي).

4- الوظائف الأساسية لنظام المعلومات تنحصر وظائف نظام المعلومات فيما يلي:

أ- **تجميع البيانات** القيام بتجميع البيانات والحصول عليها من مصادر مختلفة، حتى يتم تجهيزها لإدخالها في النظام وإعدادها للتشغيل بحيث يحدد نوع البيانات وتكون مختصرة وملخصة، ويحدد الأشخاص الذين يقومون بتجميعها لتبدأ الأنشطة التنفيذية لوظيفة التجميع

- **الحصر والتسجيل**: الحصول على البيانات المتعلقة بكل حدث، ثم تسجيله لاستخدامه في عملية التشغيل.

- **الترميز:** يعطى كل نوع كود معين، حروف أو أرقام لتسهيل الإستخدام.

- **التصنيف:** تصنف البيانات وفقا لخصائص مشتركة وتوضع في مجموعات محددة.

- **التدقيق:** التأكد من عملية حصر التسجيل، والحصول على معلومات كاملة وصحيحة.

- **النقل:** نقل هذه البيانات إلى مواقع التخزين آليا أو يدويا لكي تتم معالجتها فيما بعد.

ب- **تشغيل البيانات** إن البيانات المسجلة يمكن أن تكون مفيدة تماما وبطريقة مباشرة لمتخذ القرار، ولكنها غالبا ما تحتاج إلى تشغيل ما ويعتبر نشاط تشغيل البيانات هو جوهر نظام المعلومات وذلك من خلال تحويل البيانات الخام إلى معلومات مفيدة قابلة للاستخدام، ومن بين أنواع التشغيل ما يلي:

- **التبويب:** هو إعادة تنظيم البيانات طبقا لمجموعة من الخصائص.

- **التجميع:** هو إضافة الخصائص الرقمية لكل الأحداث في مجموعة معينة.

- **حساب الإحصاءات المختلفة:** مثل المتوسط، الانحراف والتباين، والتشغيل المعقد يتمثل في استخدام النماذج الرياضية أو الإحصائية مثل: البرمجة الخطية أو تحليل الانحدار وفي هذه الحالات فإن طبيعة المخرجات يمكن أن تختلف كلية عن طبيعة المدخلات[72].

ج- **إدارة البيانات** تتكون هذه الوظيفة من ثلاث مراحل نوردها فيما يلي[73]:

- **التخزين:** يتم خلال هذه المرحلة وضع البيانات في ملفات أو قواعد البيانات وتقدم البيانات المخزنة مختلف الأحداث التي تجري بالمؤسسة، كما يتم فيها تخزين هذه البيانات بصفة دائمة أو مؤقتة من أجل تشغيلها.

- **تحديث البيانات:** يقصد بعملية تحديث البيانات تعديل البيانات المخزنة من خلال الحذف أو الإضافة حتى تعكس الوضع الحالي للمؤسسة.

- **استدعاء البيانات:** يقصد بها استدعاء البيانات المخزنة لأغراض التشغيل واستخراج النتائج لانه من الصعب تشغيل كل البيانات المتجمعة فور الحصول عليها في وقت واحد، لذلك لا بد من وجود إمكانية لحفظ وتخزين هذه البيانات ثم إمكانية استرجاعها وقت الحاجة لأغراض التشغيل[74].

د- رقابة وأمن المعلومات تتكون هذه الوظيفة من جزئين وهما:

- **التغذية العكسية:** ويقصد بها المعلومات المرسلة عكسيا من مستخدمي النظام إلى القائمين على النظام تعليقا على أنشطة المدخلات، التشغيل والمخرجات وعادة ما تتضمن بعض ملاحظات مستخدمي النظام على المخرجات لكي تأخذ في الحسبان في عمليات التشغيل المقبلة كما أنها تتضمن احتياجاتهم حتى يمكن للقائمين على النظام توفيرها.

- **الحماية:** توفير الحماية والأمن للبيانات من السرقة وأخطار التلف وهذا من أساسيات أنظمة الضبط الداخلي.

هـ- إنتاج المعلومات وهي الوظيفة الأخيرة لنظام المعلومات الذي هدفه إنتاج معلومات ملائمة للمستفيد أو المستخدم النهائي ومن منتجات المعلومات الوثائق الورقية، الإستمارات، القوائم والأشكال البيانية... الخ، حيث أن آخر ما يقدمه نظام المعلومات هو وضع هذه المعلومات في يد المستخدمين سواء داخل المؤسسة أو خارجها من اجل اتخاذ قرارات سليمة، ويتطلب ذلك خطوتين أساسيتين هما: إنتاج التقارير وتوصيلها، ففيما يخص إنتاج التقارير فيجب أن تحتوي على المعلومات الناتجة من التشغيل أو البيانات المخزنة أو من كلاهما، أما فيما يخص التوصيل فهو تقديم التقارير في صورة مفهومة ومفيدة للمستخدمين وضمان وصول التقارير للمستخدمين.

ثانيا: البيانات والمعلومات: يرتبط المصطلحان ببعضهما البعض ارتباطا وثيقا، إلا أنهما يختلفان ولا يشيران إلى نفس المعنى، ولذلك يجب التفرقة بينهما من خلال التطرق إلى دراستهما معا:

1- تعريف البيانات: للتوصل إلى نتائج أي نظام لا بد من حصر وتحديد البيانات التي ستتم عليها عمليات التشغيل، ومن أهم التعاريف المتعلقة بالبيانات ما يلي:

***تعريف 01:** هي الحقائق الخام التي تأخذ شكل الأرقام أو الأحرف أو الرموز أو مزيج بينهما، والتي لا يمكن الإستفادة منها مباشرة، إلا بعد معالجتها[75].

***تعريف 02:** هي عبارة عن الحقائق أو المبادئ أو تعليمات في شكل رسمي مناسب للاتصال والتفسير والتشغيل بواسطة الأفراد أو الآلات الأوتوماتيكية[76].

***تعريف 03:** مجموعة الرموز أو الكلمات التي يتم تجميعها من داخل المشروع وخارجه، حيث تمثل المواد الأولية التي يتم تشغيلها وترتيبها وإدخال بعض العمليات عليها، بحيث يتم استخراج المعلومات[77].

ويمكن من خلال التعاريف السابقة صياغة التعريف التالي:

***تعريف 04:** هي المادة الأولية التي تتكون إما من أرقام أو كلمات أو إرشادات أو حقائق جمعت من مصادر متنوعة، سواء داخلية أو خارجية لم تتم معالجتها بعد وغير جاهزة للاستفادة منها.

2- ماهية المعلومات

أ- تعريف المعلومات هناك عدة تعاريف نورد أهمها فيما يلي:

* **تعريف 01**: هي المعرفة المشتقة من تنظيم وتحليل البيانات، أي أنها بيانات ذات منفعة في تحقيق أهداف المنشأة[78].

* **تعريف 02:** هي عبارة عن مجموعة من البيانات التي قد تمت معالجتها وتحليلها وتلخيصها وتجريبها لتحقيق الأهداف المرجوة منها، واستخدامها في المجالات المختلفة، أي أنها البيانات المجهزة في شكل منظم ومفيد بتسلسل منطقي.

* **تعريف 03:** هي بيانات منظمة ومعروضة بشكل يجعلها ذات معنى للشخص الذي يتسلمها، وتقدم إضافة للمعرفة الموجودة لديه حول ظاهرة أو حدث أو مجال معين، فالمعلومات تخبر المستخدم بشيء لا يعرفه أو لا يمكن توقعه[79].

ويمكن من خلال التعاريف السابقة صياغة التعريف التالي:

* **تعريف 04:** المعلومات هي عملية تحليل البيانات بهدف معالجتها وترتيبها، لتصبح معلومات مفيدة تساعد في عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب، ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة لمستعمليها.

ب- أهمية المعلومات للمعلومات أهم كبيرة في المؤسسات، نورد أهمها فيما يلي:

- أهمية المعلومات في مجال اتخاذ القرار[80]:

* إضافة المعرفة لمتخذ القرار مما يقلل من حالة عدم التأكد؛

* تساعد على إستقراء المستقبل، وإدراك ما يطرأ على الظروف المحيطة من تغيير وأبعاد هذا التغيير وكيفية التعامل معه؛

* وصف الموقف أو المشكلة محل اتخاذ القرار؛

* تؤدي إلى تحسين الفعالية التنافسية للمؤسسة وتحسين المردود الإنتاجي؛

* تؤدي إلى التقليل من البدائل وتزويد صانع القرار بأفضل البدائل وفي هذا الصدد يرى (Garry et Scat Merton 1971) بأن المعلومات تحرك الابتكار، تولد العديد من التصورات، تحدد الاتجاهات البيئية وتسهل من متابعة الأداء.

- **أهمية المعلومات فيما لا يتعلق باتخاذ القرار:** تعتبر المعلومة موردا مهما من موارد المؤسسة، كونها تعتبر من العناصر الغير الملموسة كالشهرة مثلا، وهي تؤدي إلى زيادة المعرفة ورفع المستوى الثقافي للأفراد، وتكوين خلفيات عامة من أي موضوع، تكوين خلفية عن الانترنت، مستوى الإنتاج، القرارات، كما تؤدي إلى زيادة التحفيز في المؤسسة وبناء النماذج، وبالمعلومة يتم تأهيل الأفراد والمدراء واكتسابهم الخبرة، وفي هذا الصدد هناك أربع (04) استعمالات أساسية حددها (Bailes et Autres) كما يلي:

* المعلومة أداة لعملية التسيير؛

* المعلومة أداة اتصال في المؤسسة؛

* المعلومة أداة لتطوير المعرفة عند المسير والعامل؛

* المعلومة أداة للتواصل مع المحيط.

وكل هذه الاستعمالات متكاملة ومتنافسة في الوقت نفسه، حيث تعتبر المعلومة أساس العملية الإدارية والتنظيمية ومتطلب أساسي لنجاح المؤسسة.

جـ- مصادر المعلومات يمكن تصنيف مصادر المعلومات التي تتعامل بها المؤسسات إلى مجموعتين أساسيتين وهما المعلومات الأولية والمعلومات الثانوية، ويقصد بالمعلومات الأولية هي تلك المعلومات التي يتم إعدادها من أجل مواجهة مشكل ما، أما المعلومات الثانوية فيقصد بها تلك المعلومات التي تم تجميعها وتخزينها في مكان معين يسهل الحصول عليها عند الحاجة من طرف المستخدمين، ويمكن أن تكون هذه المعلومات متحيزة أو غير قابلة للاستخدام بالشكل الذي أعدت به أو جمعت من أجله، كما يمكن استعمالها لأغراض غير التي أعدت من اجلها[81].

- **المصادر الأولية للمعلومات:** نظرا لعدم توفر المعلومات في مكان يمكن الوصول إليه بسهولة، فانه يجب على متخذ القرار أو مستخدم المعلومات تجميع أو الحصول عليها بأحد الطرق التالية:

* **الملاحظة:** إن الملاحظة الدقيقة لظاهرة ما تمكننا من الحصول على أجوبة جزئية للمشكلة، ويتم تجهيز هذه البيانات المجمعة بهذه الطريقة للحصول على معلومات لهذه المشكلة، والميزة الرئيسية الملاحظة في هذه الطريقة هي أنها توفر معرفة أولية عن المشاكل والعمليات والأنشطة محل الاهتمام وتتجنب هذه الطريقة ردود الفعل المتحيزة.

* **التجربة والمسح:** في بعض الأحيان توضع مصادر المعلومات (الأفراد، المعدات والآلات...) تحت التجربة ويتم إصدار حكم بشأنها، أما المسح فيعتبر أكثر المصادر استعمالا وسرعة في تجميع المصادر الأولية، وحتى يكون المسح له مدلول واضح وكامل فهو يحتاج إلى تخطيط جيد وواضح وتسلسلي للأسئلة وكذلك ضرورة اختيار العينة بكل حذر وعناية للحصول على معلومات قيمة وصحيحة ودقيقة.

* **التقدير الشخصي:** يتم الحصول على التقدير الشخصي عن طريق الخبراء، وقد يكونون من داخل المؤسسة مثلا رؤساء الإدارات أو القطاعات أو من خارج المؤسسة مثل المستشارين أو الخبراء الأجانب...الخ.

- **المصادر الثانوية للمعلومات:** إن الحصول على المعلومات الأولية يستغرق وقتا ويكلف أموالا وللتخفيف من هذه الحدة فان المؤسسة بواسطة مستعملي المعلومات تلجا إلى استخدام المصادر الثانوية للمعلومات كلما تطلب الأمر ذلك وتشمل هذه المصادر على المعلومات الموجودة داخل المؤسسة، المعلومات المشتراة من خارجها، النشرات والوكالات الحكومية.

* **المعلومات الموجودة في الشركة:** في بعض الأحيان تعتبر المعلومات الموجودة في الشركة ذات أهمية كبرى بالنسبة لمديري الشركة، فالتقارير التي يتم إعدادها على مستوى الإدارات المختلفة توفر كمية كبيرة من المعلومات كملفات المؤسسة عن السياسات المتبعة والإجراءات والخطط الطويلة والقصيرة الأجل، وكذلك المعلومات المحصل عليها من طرف العاملين داخل المؤسسة، فهم يقدمون معلومات بطريقة غير مباشرة عن طريق المناقشات التي تحدث بينهم في الميدان العملي، والمشاكل التي يمكن أن تلاحظ بالنسبة لمعلومات المؤسسة هي:

- قد لا يمكن الحصول عليها في الوقت الذي تكون بحاجة إليها.
- في حالة ما إذا تم إعدادها من طرف رئيس قسم معين فال يستطيع فهمها رئيس قسم آخر.

- عدم اهتمام العاملين بهذه المعلومات الموجودة بينهم.

* **شراء المعلومات من خارج المؤسسة:** من الضروري أن المؤسسات تحتاج إلى معلومات لا تكون متوفرة لديها فتلجأ للمحيط الخارجي بهدف الحصول عليها.

* **النشرات:** كالنشرات والمجلات في الميدان الاقتصادي والتي تحتوي على موضوعات حول المعاملات في المؤسسة التجارية والحكومية.

* **الوكالات الحكومية:** تتوفر الوكالات الحكومية على حجم كبير من المعلومات التي تم جمعها عن قضايا متعددة ومن هذه المعلومات نجد معلومات خاصة بعدد السكان وتوزيعهم الجغرافي وإجمالي الدخل الوطني وكل هذه المعلومات قد تكون نافعة بالنسبة للمؤسسة.

ثالثا: ماهية نظام المعلومات المحاسبي

1- تعريف نظام المعلومات المحاسبي: يعتبر نظام المعلومات المحاسبي في الوقت الحاضر الجهة المسؤولة عن توفير المعلومات المالية والكمية لجميع الإدارات والأقسام داخل الوحدة الاقتصادية.

* **تعريف 01:** ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع العمليات المالية من مصادر داخل وخارج الوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات داخل وخارج الوحدة الاقتصادية[82].

يلاحظ من خلال هذا التعريف أن نظام المعلومات المحاسبي لا يعتبر بديلا عن نظام المعلومات الإداري ولا منفصلا عنه، ولكن يعتبر نظام من النظم الفرعية المكونة لنظام المعلومات الإداري داخل الوحدة الاقتصادية.

* **تعريف 02:** هو أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية الذي يعنى بتوفير البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاط المؤسسة ككل، وجمع المعلومات الملائمة والموضوعية من أجل اتخاذ قرارات سليمة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها.

* **تعريف 03:** هو أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية الذي يختص بتجميع (Accumulate) وتبويب (Classify) ومعالجة (Process) وتحليل (Analyze) وتوصيل (Communicate) المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية كالجهات الحكومية، والدائنين، والمستثمرين وإدارة المؤسسة[83].

* **تعريف 04:** نظام المعلومات المحاسبي عبارة عن مجموعة من المكونات تمثل الوسائل الآلية والأوراق والمستندات والسجلات والتقارير والأفراد والإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف المعالجة للبيانات المحاسبية عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص لتحويلها إلى معلومات محاسبية[84].

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن نظام المعلومات المحاسبية من أهم نظم المعلومات في المؤسسة الذي يدعم عملياتها من خلال تجميع وتخزين البيانات عن معاملات المؤسسة، كما يساعد في التأكد من أن بيانات المؤسسة تمت معالجتها بدقة وموضوعية للحصول على المعلومات الملائمة، أيضا نظام المعلومات المحاسبية كغيره من الأنظمة داخل المؤسسة يتكون من مجموعة موارد: الأفراد، المعدات...الخ، والتي تنسجم فيما بينها من أجل تحويل البيانات المحاسبية إلى معلومات محاسبية يتم الاستفادة منها من أطراف داخل وخارج المؤسسة.

والشكل التالي يوضح العلاقة بين نظام المعلومات بالأنظمة الفرعية الأخرى:

2- وظائف نظام المعلومات المحاسبي من أهمها نذكر ما يلي[85]:

أ- وظيفة تجميع بيانات العمليات من خلال الوثائق الأصلية يتم في هذه المرحلة الحصول على البيانات من أنظمة العمليات وتسجيلها في المستندات والوثائق اللازمة والتحقق من صحة البيانات وكيفية تسجيلها في المستندات وللتأكد من شمولية المستندات وكمالها، يقوم نظام المعلومات المحاسبي باستلام المستندات الأساسية الناتجة عن نظم المعلومات التي تم التعرض إليها وعبر مجموعة من الإجراءات يتم التأكد من صحة هذه البيانات والمستندات، وتشكل الأحداث الاقتصادية المعبر عنها بشكل نقدي المادة الخام التي يعالجها نظام المعلومات المحاسبين وتنشأ هذه الأحداث الاقتصادية من خلال ممارسة المؤسسة لعملياتها التي تتكون من أحداث تتم داخل الوحدة وأخرى من خلال علاقة الوحدة التبادلية مع البيئة المحيطة.

ب- وظيفة المعالجة يتم في هذه المرحلة إجراء مجموعة من عمليات المعالجة على المستندات التي تم الحصول عليها مثل:

- تصنيف المستندات التي تم الحصول عليها وفقا لمعايير محددة مسبقا.
- نقل محتوى المستندات إلى مستندات أخرى.
- ترحيل محتوى الوثائق والمستندات إلى السجلات المحاسبية الملائمة.

- إجراء مجموعة العمليات الحسابية على البيانات كعمليات الجمع والطرح والضرب والقسمة بغرض حساب أرصدة الحسابات ومجموع العمليات المسجلة في اليومية.

- إجراء بعض عمليات المقارنة بين محتوى السجلات المختلفة للتأكد من صحة التسجيل والترحيل إلى السجلات المختلفة.

بعد استلام المستندات الأساسية من أنظمة المعلومات تجرى عمليات فرز وتصنيف لهذه المستندات تمهيدا لتسجيل القيود والترحيل إلى الحسابات، كما يقوم المحاسب بإجراء عمليات تصنيف للمستندات بحسب تاريخها وحسب نوعها تمهيدا لتسجيلها في دفاتر اليومية.

ج- وظيفة إنتاج المعلومات الوظيفة الثالثة لنظام المعلومات المحاسبي هي توفير المعلومات المفيدة للإدارة لاتخاذ القرارات وللمستفيدين الخارجيين، تصنف المعلومات المحاسبية في فئتين رئيسيتين: القوائم المالية والتقارير الإدارية.

- **القوائم المالية:** التي تحتوي على المعلومات المحاسبية المعدة أساسا للاستخدام من طرف الجهات الخارجية، وهي تتعلق بالنشاط العام الذي قامت به الوحدة الاقتصادية، وغالبا ما يهتم نظام المحاسبة المالية بهذه المجموعة.

- **التقارير الإدارية:** التي تحتوي عليها المعلومات المحاسبية المعدة أساسا من طرف الجهات الداخلية، وهي غالبا ما تتعلق بالنشاط الداخلي الذي تقوم به الوحدة الاقتصادية، وغالبا ما يهتم نظام المحاسبة الإدارية بهذه المجموعة.

د- تأمين رقابة فعالة على الأصول والبيانات الوظيفة الرابعة لنظام المعلومات المحاسبية هي توفير رقابة داخلية كافية لتأكيد الثقة بالمعلومات المنتجة من خلال النظام ولحماية أصول المؤسسة وبياناتها، ولهذا الغرض تستخدم المؤسسة مجموعة من الإجراءات لتحقيق رقابة داخلية فعالة على العمليات ومن أهم هذه الإجراءات:

- التحديد المسبق للمسؤوليات والصلاحيات في تنفيذ الأعمال والأنشطة.
- الفصل بين الوظائف والأعمال المهمة ذات العلاقة ببعضها.
- تأمين التوثيق الكافي والملائم لكل الفعاليات والأنشطة.
- حفظ الأصول والسجلات بطريقة جيدة وآمنة.
- التقويم المستقل للأداء في مختلف الوحدات التنظيمية داخل المؤسسة.

3- خصائص نظام المعلومات المحاسبي نظام المعلومات المحاسبي يتميز بعدة خصائص إذا ما توفرت فيه تجعله نظاما معلوماتيا حيويا في المؤسسة المتواجد فيها، ومؤديا لوظيفته التي طور لأجلها في هذه المؤسسة، ومن بين الخصائص التي تؤهل نظام المعلومات المحاسبي لأي يكون فعالا وكفؤا ما يلي[86]:

- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية.

- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة.

- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المنشأة الاقتصادية.

- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط على المدى القصير والمتوسط والطويل الأجل لأعمال المنشأة المستقبلية.

- أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوظيفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها.

- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة في المنشأة

4- مقومات نظام المعلومات المحاسبي يقصد مقومات أي نظام معلومات هي مجموعة الأسس التي يقوم عليها عمل النظام بصورة مترابطة ومتكاملة مع بعضها البعض، بحيث لا يمكن الاستغناء عن أحدها إذا ما أريد لأي نظام تحقيق أهدافه بفعالية، وهناك مجموعة من المقومات لنظام المعلومات المحاسبي قد تختلف في تفاصيلها من مؤسسة إلى أخرى تبعا لعدة عوامل من أهمها: حجم المؤسسة، طبيعة النشاط، الإمكانيات المادية والبشرية، اللازمة لتشغيل النظام وطبيعة النظام كونه يدويا، آليا أو الكترونيا وتتمثل هذه المقومات فيما يلي:

أ- المجموعة المستندية تمثل المستندات أهمية كبيرة فتعتبر هي همزة الوصل بين البيئة المحيطة والوحدة الاقتصادية، فالبيانات تدخل إلى النظام محمولة على المستندات، وهي تمثل الدليل الذي يؤيد ويؤكد ما هو وارد بالدفاتر والسجلات، إذ يتم التسجيل والإثبات من واقع المستندات، وكما تعتبر المستندات وسيلة فعالة من وسائل الرقابة الداخلية[87]، ويمكن تصنيف المستندات إلى صنفين مستندات داخلية وخارجية وذلك حسب الجهة التي أصدرتها:

- **المستندات الداخلية:** وهي المستندات التي تنشأ داخل المنشأة بهدف توثيق واثبات العمليات المالية التي تحدث بين المنشأة والغير كفواتير البيع وطلبات الشراء...الخ، ويشترط في المستندات الداخلية أن تكون متسلسلة، كما أنها تحمل اسم الجهة المصدرة لها.

- **المستندات الخارجية:** وهي المستندات التي تأتي إلى المنشأة من خارجها كفواتير النقل والهاتف...الخ، ولا يشترط في المستندات الخارجية التسلسل، والمستندات الخارجية أقوى كدليل إثبات لأنه يتم الحصول عليها من أطراف خارجية، وكلما كانت العملية المالية مؤيدة بمستندات داخلية وخارجية في نفس الوقت كلما كان هناك دليل إثبات قوي[88].

- **الشروط الواجب توافرها في المستند الداخلي الجيد:** لكي تحقق المستندات الهدف المطلوب منها، لا بد من توافر الشروط التالية[89]:

* أن يحمل اسم الشركة وعنوانها، والغرض الذي أنشأت من اجله؛

* أن ترقم المستندات بأرقام متسلسلة؛

* أن يعبر المستند عن الغرض الذي انشأ من اجله؛

* أن يحقق المستند قواعد الضبط والرقابة، كالتواريخ والتوقيعات.

ب- **المجموعة الدفترية** تعتبر المجموعة الدفترية من أهم المقومات لنظام المعلومات المحاسبي، الذي تتم فيه مجموعة من عمليات المعالجة كالتسجيل، والترحيل والترصيد، وهناك مجموعتان من الدفاتر في نظم المعلومات المحاسبية وهما دفتر اليومية ودفتر الأستاذ:

- **دفتر اليومية:** يعتبر دفتر اليومية احد أهم الدفاتر التي تنص عليها القوانين التجارية للدول على وجوب إمساكها والتسجيل والاحتفاظ بها، إضافة إلى أن نظام المعلومات المحاسبي لا يعتبر نظاما فعالا إلا في وجود دفتر اليومية، وهو دفتر يسجل فيه جميع العمليات المالية التي تحدث في المنشأة وفق نظام أو نظرية القيد المزدوج من واقع المستندات المؤيدة، وهناك نوعين من دفاتر اليومية.

* **دفتر اليومية الواحد:** يوجد غي المنشآت الصغيرة، وتسجل فيه جميع العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها، ويطلق عليه أيضا دفتر اليومية الأصلي في حالة وجود دفاتر يومية مساعدة، وتسجل فيه جميع العمليات المالية غير المتكررة والتي لا يخصص لها دفتر يومية مساعدة[90].

* **دفتر اليومية المساعدة:** في المنشآت الكبيرة والتي تتكرر وتتعدد عملياتها لا يناسبها دفتر يومية واحد، ولكن يوجد بها دفاتر مساعدة تسجل بهذه اليوميات العمليات المتشابهة والمتكررة، كيومية للمبيعات الآجلة، يومية المشتريات الآجلة، يومية أوراق القبض ويومية أوراق الدفع من واقع المستندات المؤيدة، ومن ثم الترحيل إلى دفاتر الأستاذ أولا بأول وهي دفتر أستاذ مساعد المدينين ودفتر أستاذ مساعد الموردين، وفي نهاية كل فترة وعادة ما تكون شهرا يتم إجراء قيد مركزي بإجمالي كل يومية إلى اليومية الأصلية[91].

وحديثا للتغلب على مشكلة كثرة المعاملات الاقتصادية استعملت المؤسسات أسلوبا آخر في إعداد المعلومات ألا وهو استخدام أجهزة الكمبيوتر.

- **دفتر الأستاذ:** هو الدفتر التالي لدفتر اليومية ضمن المجموعة الدفترية، وإن كانت القوانين التجارية لم تلزم الإمساك به، إلا انه يعتبر أحد الدفاتر التي جرى العرف المحاسبي على مسكها، والذي بغيابه لا تكتمل عملية المعالجة والتشغيل للبيانات المالية.

إن الغرض من دفتر الأستاذ هو تبويب البيانات ذات الطبيعة المتجانسة والمتعلقة بعملية واحدة، والتي سجلت بدفتر اليومية تمهيدا لاستخلاص نتائجها ومن ثم إعداد القوائم المالية، وترحل جميع قيود اليومية إلى حسابات دفتر الأستاذ، ومن أرصدة هذا الدفتر يتم إعداد ميزان المراجعة[92]، وهناك نوعين من دفاتر الأستاذ: المساعد والعام.

* **دفتر الأستاذ المساعد:** نتيجة لكبر حجم المشروعات وكثرة العمليات ظهرت الحاجة إلى دفاتر الأستاذ المساعدة وذلك لصعوبة الترحيل لدفتر واحد، ومن الجدير بالذكر انه وحتى في وجود النظم الالكترونية وفصل الوظائف بين الموظفين والعمل على الشبكات، تم استخدام دفاتر الأستاذ المساعدة.

ويستخدم هذا الدفتر للحسابات كثيرة الحركة وذلك لتحقيق الدقة الحسابية كدفتر أستاذ مساعد المدينين، ودفتر أستاذ مساعد الموردين...الخ، ويتم الترحيل للأستاذ المساعد من اليوميات المساعدة.

* **دفتر الأستاذ العام:** يتم الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام من واقع إجمالي اليوميات المساعدة، حيث يحتوي هذا الدفتر على جميع الحسابات الإجمالية (حسابات المراقبة)، وذلك للتحقق من صحة الترحيل لدفاتر الأستاذ المساعدة عند إجراء المطابقة بين الدفاتر والأستاذ العام إذ يفترض تساوي الأرصدة.

ج- **دليل الحسابات** لتسهيل عملية الترحيل ونقل البيانات من دفتر اليومية لدفتر الأستاذ ظهرت الحاجة لترقيم أرقام الصفحات بدفتر الأستاذ وكذلك لتسهيل عملية الرجوع إلى هذه الصفحات فيما بعد للحصول على المعلومات المطلوبة.

ويعرف دليل الحسابات بأنه عبارة عن قائمة أو كشف بجميع الحسابات الموجودة بدفتر الأستاذ العام مقسمة في مجموعات متناسقة بحيث يسهل الوصول إليها أو الإضافة إليها عند الحاجة.

ويتم إعداد دليل الحسابات بعد حصر الحسابات المستخدمة، وتقسيمها في مجموعات متناسقة ثم استخدام إحدى طرق الترميز، وغالبا ما يستخدم في الأنظمة المحاسبية الترميز الرقمي.

ويوجد ثلاث طرق للترميز وهي: طريقة الكتل الرقمية، طريقة المجموعات وطريقة الأرقام العشرية.

إن إعداد الدليل بعناية يحقق للمنشأة مجموعة من المزايا وهي[93]:

- السرعة في إعداد وتجهيز البيانات؛
- السرعة في استخراج التقارير؛
- الدقة في إجراء المقارنات بين القوائم المالية للفترات المختلفة، والمنشآت المتماثلة؛
- يوفر السرعة في التعرف على الحسابات الفرعية والإجمالية، كما يسهل اكتشاف الأخطاء والمسؤولية عنها.

*** شروط إعداد دليل الحسابات:**

- **الشمول:** بحيث يتضمن كافة أنواع الحسابات في الوحدة الاقتصادية؛
- **المرونة:** حيث يمكن أن يستوعب أية إضافة لم تكن متوقعة عند إعداده؛
- **الفعالية:** بحيث تعكس الحسابات الأحداث التي تتم لكل مركز من مراكز المسؤولية.

د- **التقارير المالية** يتم إنتاج المعلومات بواسطة نظام المعلومات المحاسبي، والتقارير هي التي توصل تلك المعلومات إلى المستخدمين الداخليين والخارجيين، ولذلك يمكن التمييز بين نوعين من التقارير وهما: التقارير الداخلية(الإدارية)، والتقارير الخارجية.

- **التقارير الداخلية (الإدارية):** وهي التقارير التي تعد لخدمة أغراض الإدارة وللأغراض الداخلية منها: *** تقارير الأداء:** وهي التي تعبر وتلخص عن نتائج الأعمال التي تمت داخل المنشأة لعمليات التشغيل خلال فترة زمنية معينة، بغرض الرقابة وتقييم الأداء، ومن أمثلتها التقارير الشهرية أو

الثلاثية للمبيعات وتقارير المصروفات، ويتم مقارنة هذه التقارير مع الخطة الموضوعة بغرض تحديد مطابقة الواقع لما هو مخطط، أو من اجل تفادي الانحرافات الجوهرية، ومن ثم تحليلها ومعرفة الأسباب واتخاذ القرارات.

* **تقارير التخطيط:** تتضمن هذه التقارير قيم تقديرية لفترة أو فترات في المستقبل لمساعدة المديرين ف اتخاذ القرارات، ومن أمثلتها تقارير التنبؤ بالمبيعات، وتساعد هذه التقارير في اتخاذ القرارات فيمكن الاستفادة من تقارير التنبؤ بالمبيعات على سبيل المثال في تغيير أسعار المبيعات أو دخول أسواق جديدة.

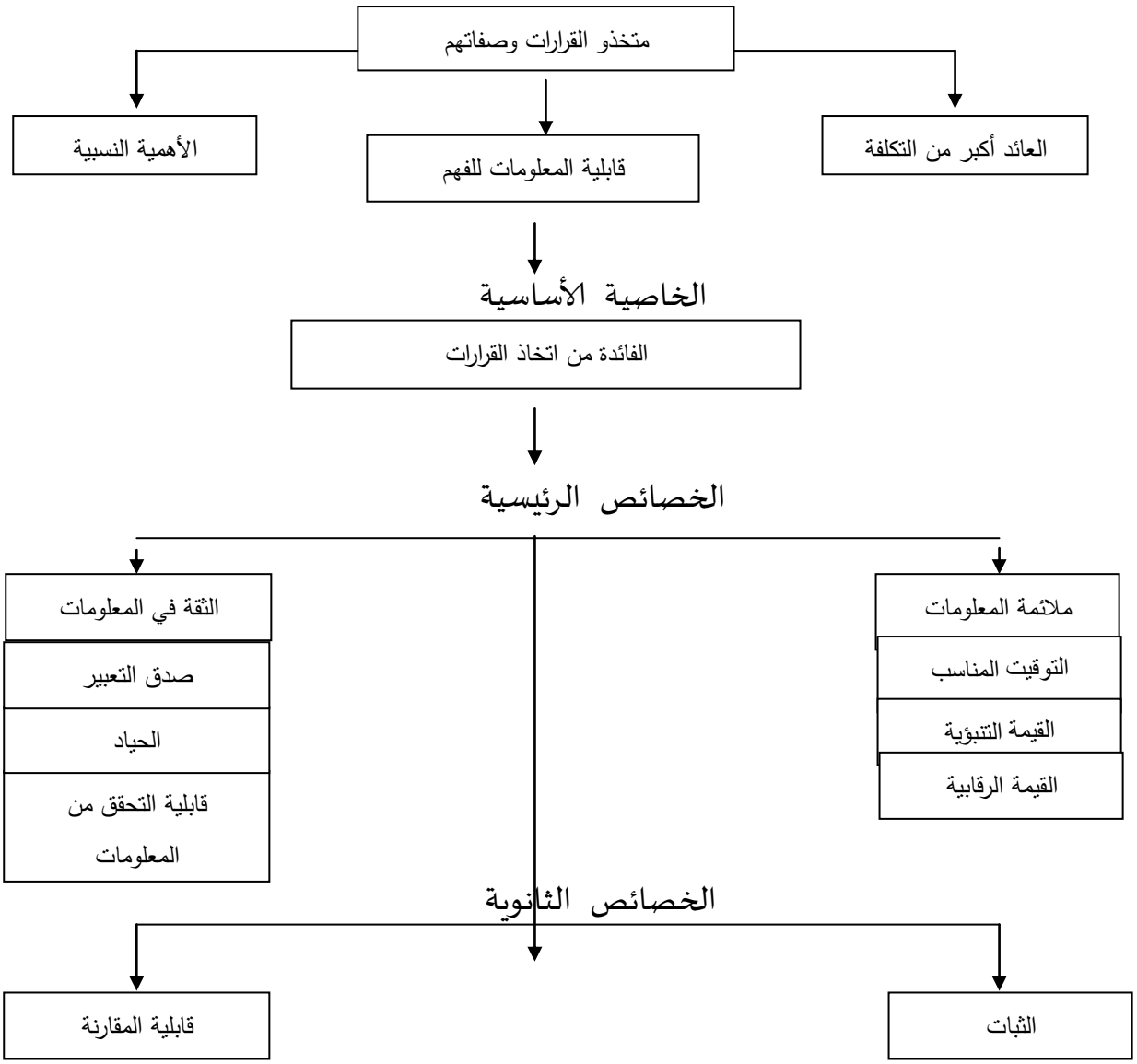
* **التقارير الخاصة:** وهي تقارير ترتبط ببعض المشاكل التي تحتاج الإدارة اتخاذ قرارات بشأنه، وهي غالبا ما تكون تتعلق بالمستقبل، ولا تتوفر البيانات المطلوبة في السجلات التاريخية، وتمتاز هذه التقارير بعدم الدورية والتكرار ومن أمثلتها تقارير إحلال الآلات أو التأجير أو تقارير التخلي عن منتج أو إضافة منتج[94].

- **التقارير الخارجية**: وهي التقارير التي توجه إلى أشخاص خارج المنشأة باعتبارهم مستخدمين خارجيين للمعلومات، وتعتبر وسيلة اتصال معهم، كالمستثمرين الحاليين، الدائنين، البنوك، المصالح الحكومية وأجهزة الرقابة الخارجية.

المحور الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يحدد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية الخصائص التي تتصف بها المعلومات المحاسبية أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند إعداد القوائم المالية، ولكي تكون المعلومات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي تلك القوائم يجب أن تتصف بخصائص معينة تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها وتحقيق الأهداف المرجوة.

الشكل رقم (1-2) يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:



Source: www.infotechaccountantants.com

أولا: الخصائص النوعية الأساسية

1- الملائمة تكمن أهمية خاصية الملائمة في أن القرار الذي ينوي مستخدم المعلومات المحاسبية اتخاذه له أهميته وخطورتهن فنقطة البدء باتخاذ القرار هي مدى ملائمة المعلومات التي توفرت له بالنسبة للقرار تحت الدراسة، ونورد فيما يلي بعض تعاريف خاصية الملائمة

* **تعريف 01:** يقصد بالملاءة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، أي بمعنى آخر قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار[95].

* **تعريف 02:** هي القدرة على خدمة اتخاذ قرار معين، إما من خلال تخفيض حالة عدم المعرفة لدى متخذ القرار، أو زيادة المعرفة لدى متخذ القرار بخصوص الموقف الذي يتخذ القرار بشأنه[96].

* **تعريف 03:** هي تلك المعلومات التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يتخذ قرار يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات[97].

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن خاصية الملائمة للمعلومات يقصد بها ارتباطها بقرار معين ولها تأثير وانعكاس على هذا القرار.

وتكمن أهمية المعلومات المحاسبية الملائمة في الآتي:

- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية؛
- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.
- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية.
- تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.

إن مفهوم خاصية الملائمة لن يكون ذا جدوى أو منفعة بالنسبة لمستخدمي المعلومات أو متخذي القرارات إلا إذا توفرت الخصائص الثانوية التالية:

* **التوقيت الملائم** يقصد بالتوقيت الملائم وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب، حيث انه كلما كانت سرعة وصول المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها كلما كان الاحتمال كبيرا في التأثير على قراراتهم المتنوعة، وكلما كان هناك تأخير في توصيل المعلومات كلما كانت الثقة في المعلومات بأنها لا تعتبر ملائمة أو صحيحة، وفي هذا الصدد نقول انه يمكن

التضحية بشيء من صحة المعلومات ودقتها لغرض زيادة توقيت المعلومات، لان عملية اتخاذ القرار تكون دائمة محددة بفترة زمنية، إذن يمكن القول أن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تتوفر في الوقت المناسب، ولو كان ذلك على حساب الثقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المقاييس الناتجة[98].

* **القدرة على التنبؤ** تعد مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر أحد الخصائص الفرعية للمعلومات الملائمة، والمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملا غير هادف، وبمعنى آخر تساعد القيمة التنبؤية للمعلومات مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة، وتؤكد توقعاتهم أو تساعدهم في تعديلها أو تصحيحها[99].

إن المعلومات التي يمكن أن تؤثر على عملية اتخاذ القرار هي المعلومات التي تكون لها قدرة تنبؤية لعمل اختبارات تنبؤية، كما تساعد المعلومات المحاسبية ذات القدرة التنبؤية على تخفيض درجة عدم اليقين حول النتائج المتوقعة في المستقبل التي تتخذ على نتائج الماضي.

وفي هذا الصياغ نقول أن المعلومات المحاسبية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها بالقيام بعملية التنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل.

إن خاصية القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية لا يقصد بها أن تكون للمعلومات قدرة تنبؤية، بل إمكانية الاعتماد عليها كأساس لعمل التنبؤ في المستقبل من قبل متخذ القرار.

* **التغذية العكسية** تملك المعلومات المحاسبية قيمة استرجاعية عندما يكون لها القدرة على تغيير أو تصحيح التوقعات الحالية أو المستقبلية، كما يطلق على هذه الخاصية القيمة الاسترجاعية للمعلومات وهي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات، وتساعد هذه الخاصية مستخدمو المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات[100].

كما تتميز المعلومات المحاسبية بالقدرة على التقييم الارتدادي لنتائج القرارات الماضية وقيمة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل، والتي يتم عرضها في التقارير المرحلية والتقارير القطاعية، وبالتالي لها قيمة مزدوجة، فالأولى تتمثل في قدرتها العالية على التنبؤ بالنسبة للمستقبل،

والثانية قدرتها على التغذية العكسية لنتائج القرارات الماضية، كما تؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار الصحيح[101].

ويمكن القول أن خاصية التغذية العكسية للمعلومات المحاسبية تؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لمتخذي القرارات، كما تؤدي إلى تعديل وتقييم وتصحيح توقعاتهم السابقة بالنسبة لنتائج القرارات الماضية.

2- الموثوقية: تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها . فمن البديهي أن الحسابات (المعلومات المحاسبية) المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات غير المدققة حتى وإن كانت الأخيرة متطابقة شكلا ومضمونا مع الحسابات المدققة.

إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية.

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضا توافر ثلاث خصائص فرعية هي:الصدق في التمثيل، إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات، حيادية المعلومات.

أ- الصدق في التمثيل ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، وبعبارة أخرى، إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر (صدق تمثيل الظواهر والأحداث)، فالعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل.

ولكي تكون المعلومات معبرا عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما:

- **تحيز في عملية القياس:** أي طريقة القياس سواء كانت توصل إلى نتائج موضوعية أم لا.
- **تحيز القائم بعملية القياس:** وهذا النوع يقسم إلى التحيز المقصود والتحيز غير المقصود.

إن التحرر من التحيز بنوعيه يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال، أي التأكد من أنه لم يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية من ناحية، وهناك اعتبارات الأهمية النسبية وما تستلزمه من وجوب دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والإفصاح عنها من ناحية أخرى

ب- إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات وتعني في المفهوم المحاسبي توفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب، أما إمكانية التثبت من المعلومات فهي خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية، أي ينبغي التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس.

جـ- حيادية المعلومات (عدم التحيز) وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف، أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وتعتبر هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين:

- مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع السياسة المحاسبية.
- مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية.

ويقصد حيادية المعلومات تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين.

وقد عرفت أيضا هيئة معايير المحاسبة المالية FASB التحيز في عملية القياس على النحو التالي: هو ميل للقياس بان يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر، بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال في كلا الجانبين، وهكذا فان الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعنية[102].

إذن المعلومات المتحيزة، لا يمكن اعتبارها معلومات أمينة، ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

3- العلاقة بين خاصيتي الملائمة والموثوقية[103] تعتبر الملائمة والموثوقية خاصيتان أساسيتان في تقييم نوعية المعلومات المدققة في التقارير المالية بغرض استخدامها في اتخاذ القرار، ذلك أن أي تحسين في إحداهما يؤدي إلى تحسين في الأخرى، لكن ذلك لا يحدث دوما، والسبب هو أن كثيرا من الاختيارات المحاسبية التي تستدعي التضحية بمقدار من الموثوقية في سبيل تحقيق الملائمة والعكس صحيح.

إن خاصيتي الملائمة والموثوقية هما الخاصيتان اللتان يجب توافرهما في المعلومات المحاسبية.

فالملائمة يقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرارات موضوع الدراسة، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتخاذ القرار.

أما خاصية الموثوقية فهي خاصية تتعلق بأمانة ومصداقية المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

بالإضافة إلى ما سبق، هناك احتمال التعارض بين خاصيتي الملائمة والموثوقية، كما نجد أن هذا التعارض ناتج من تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية مثل تطبيق أساس التكلفة التاريخية، ومن المعروف أن أرام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الموثوقية، إلا أنها بالمقابل أقل ارتباطا بطبيعة المعلومات التي يحتاجها المستخدم للتقارير المالية، وبالتالي تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة، وعلى العكس من ذلك نجد أن استخدام أساس التكلفة الجارية أكثر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات، إلا أنه أقل موثوقية من حيث إمكانية الاعتماد عليها.

ونتيجة لهذا التعارض بين خاصيتي الملائمة والموثوقية فإنه من الممكن التضحية بمقدار من الملائمة في مقابل المزيد من الموثوقية، والعكس فقد تقل الموثوقية في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملائمة للمعلومات.

وهكذا نجد أن العلاقة بين الخاصيتين هي علاقة عكسية، حيث انه كلما زادت جودة أحدها انخفضت جودة الأخرى ويصبح من الضروري التضحية بقدر من الملائمة مقابل مزيد من الموثوقية أو العكس وكما أكد الموقف التقليدي للمحاسب والمراجع الخارجي هو أن الاعتبار الأول الذي يجب أن نعطي له أهمية قصوى في المعلومات التي توفرها التقارير المالية الأساسية هو اعتبار الموثوقية، والعكس صحيح بالنسبة للقوائم المالية الأخرى أو التكميلية والإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية الأساسية التي تتطلب الملائمة للمعلومات.

ثانيا: الخصائص النوعية الثانوية وتضم الخصائص التالية:

1- القابلية للفهم[104] إن قابلية المعلومات المحاسبية للفهم يعتبر شرطا هاما للحكم على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها ويعتمد ذلك على مؤشرين مهمين هما:

أ- **درجة الوضوح والبساطة** البساطة لا تعني التخلي عن الجوهر والاهتمام بالشكل لان البساطة في التعبير هدف يسهل الفهم للشخص ذي المستوى المتوسط، ويؤدي التعقيد إلى عدم نجاح المعلومات في إيصال جوهرها، وبالتالي انعدام فائدتها، وحتى يتم الفهم للمعلومات

المحاسبية المعروضة في التقارير المالية يجب أن تكون موضوعية في وصفها للأحداث والعمليات الاقتصادية للمنشأة ويتم الإفصاح عنها بالشكل الذي يسهل للمستخدم تلقيها وفهمها.

ب- مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات يعكس هذا الشرط إمكانية مستخدم المعلومات من فهمها بصورة معقولة دون الحاجة لبذل جهود غير اعتيادية أو ذات طبيعة مخصصة، وبالمقابل يشترط أن يكون الشخص ذو معرفة معقولة بطبيعة المعلومات.

إن مستوى الفهم للمعلومات يعتبر همزة وصل بين المعلومات التي يجب أن تكون مفيدة وبين المستخدمين الذين ينبغي أن تتوفر لهم حد أدنى من المعرفة بهذه المعلومة لكي يمكن من الاستفادة منها.

2- الثبات في إتباع النسق الواحد[105] يعني الثبات في إتباع النسق الواحد أن تسجل الأحداث الاقتصادية ويقرر عنها بطريقة موحدة من دورة إلى دورة، إن الثبات في إتباع النسق الواحد يتضمن:

- تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المتماثلة في المشروع الواحد عبر الزمن من دورة إلى أخرى.

- تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر من عناصر في القوائم المالية.

- خاصية الثبات لا يقصد به الثبات المطلق في تطبيق نفس السياسات والطرائق والإجراءات المحاسبية بل يقصد به الثبات النسبي الذي يسمح بإدخال التغييرات أو التعديلات إذا ما دعت الظروف لذلكن ففي هذه الحالة يتطلب مبدأ الإفصاح التام تحديد أثر التعديلات بوضوح حتى يستطيع مستخدمو المعلومات المحاسبية مراعاة هذه التعديلات عند تحليل القوائم واتخاذ القرارات.

أن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وأكثر فائدة للمستفيدين، إضافة إلى إمكانية تطبيق الطرق الإحصائية لتحديد اتجاهات التطور في أنشطة المشروع في الدورات السابقة والتنبؤ بتطورها في الدورات اللاحقة مع مراعاة الظروف الخارجية الخاصة بالمشروع حتى يصبح التنبؤ واقعيا قدر الإمكان.

3- خاصية التماثل وقابلية المقارنة[106] يقصد بالتماثل استخدام نفس الإجراءات بين المنشآت المختلفة، إن هدف التماثل هو جعل المعلومات المحاسبية أو القوائم المالية الصادرة عن المنشآت

المختلفة قابلة للمقارنة، وذلك عن طريق تخفيض التنوع الكبير الناشئ عن استخدام إجراءات محاسبية مختلفة في منشآت مختلفة، ويتضمن هدف التماثل ما يلي:

- نفس الإجراءات المحاسبية.
- نفس مفاهيم القياس.
- نفس التبويب.
- نفس طرائق الإفصاح والعرض.

إن التماثل هو شرط أساسي في جعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة.

أما هدف قابلية المعلومات للمقارنة فيمكن أن يعرف بأنه تماثل الخصائص التي تجعل المقارنة أمرا ممكن التحقق بما يسهل الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات بوساطة الدائنين والمستثمرين وغيرهم، وتعد خاصية قابلية المقارنة من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي والرقابة بغية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، وذلك بمقارنة نتائج فترة زمنية معينة لشركتين أو أكثر مع بعضهم البعض وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة السكون، أو مقارنة معلومات نفس الشركة لعدة فترات زمنية، وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة الحركة.

4- الشمول (الإفصاح الكامل)[107] يقصد بالإفصاح الكامل أن تكون المعلومات الضرورية الحالية والمستقبلية متاحة أمام المستخدمين، كما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية لها علاقة بأنشطة بعضها البعض في شكل مجموعة من التقارير المالية الملائمة التي تفيد في تحقيق فاعلية النظام الإداري بالأهداف، وبالتالي لا ينبغي أن نخفي أي حقيقة جوهرية تهم الأطراف المعنية وذلك بما يتماشى مع اعتبارات الأهمية النسبية، ولتوفير المعلومات الكافية واللازمة في التقارير المالية فمبدأ الإفصاح الكامل يشمل أربعة فروع أساسية:

- أن احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات والبيانات المحاسبية يمكن مقابلتها بما يعرف بالتقارير المالية ذات الإغراض العامة.
- يمكن مقابلة الاحتياجات المشتركة للأطراف المتعددة الخارجية إذا تم الإفصاح عن الدخل والثروة.
- أنه يجب على الإدارة في إطار خدمة المستخدمين الإفصاح عن التقارير المالية التالية: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق المساهمين وقائمة التدفقات النقدية.

- أن يتم الإفصاح عن التقارير المالية ذات الغرض العام بأنسب الوسائل التي بموجبها تحقق التوازن بين التكلفة والمنفعة.

ثالثا: القيود (المحددات) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

بالإضافة إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فقد حددت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB محددين رئيسيين على المعلومات المحاسبية وهما:

1- التكلفة الاقتصادية: يتطلب إنتاج المعلومات المحاسبية تكاليف متعددة مما يستوجب المقارنة بين تلك التكاليف والمنافع المتحققة من استخدام المعلومات المحاسبية، ويعتمد قرار الإدارة في الحصول على المعلومات المحاسبية عندما تتساوى تكلفة إنتاجها مع المنفعة المتحققة من استخدامها كحد أدنى تطبيقا لمبدأ اقتصاديات المعلومات، كما يمثل هذا القيد معيارا أساسيا للحكم على مدى كفاءة النظام المحاسبي في توفير المعلومات بأقل تكلفة ممكنة.

2- الأهمية النسبية ويحدد هذا القيد مستوى ودرجة الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدميها، ويشير إلى ضرورة تبويب وتصنيف المعلومات في القوائم والتقارير المالية وفقا لأهميتها النسبية لمتخذي القرارات، كما يتضمن ضرورة الاهتمام بجوهر المعلومات المحاسبية ومضمونها وعدم المبالغة في التركيز على الشكل والصورة.

وأخيرا فان توفير هذه الخصائص في المعلومات المحاسبية له تأثير مباشر وفعال على الوظائف الإدارية المختلفة لاعتمادها على المعلومات المحاسبية بدرجة كبيرة، كما أن هذه الخصائص متداخلة بصورة متكاملة حيث يوفر معيارا موضوعيا لضمان تحقيق الفائدة من التقارير المالية وخاصة بالنسبة للتقارير الداخلية.

رابعا: معايير جودة المعلومات المحاسبية

إن المعلومات هي تلك البيانات التي يتم إعدادها أو إنتاجها لتصبح ذات نفع لمتخذ القرار، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لا بد أن تكون على مستوى من الجودة، وعلى الرغم أنه لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك لاختلافه تبعا لاختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمي المعلومات إلا انه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات المحاسبية على النحو التالي[108]:

1- الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي، الحاضر والمستقبل

ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فانه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليها القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من التيقن وعدم التأكد، لذا فانه غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

2- **المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية** وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الأشكال التالية:

أ- **المنفعة الشكلية** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات القرار كلما كانت قيمة المعلومات عالية.

ب- **المنفعة الزمنية** وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، ومن ثم فان الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

جـ- **المنفعة التقييمية والتصحيحية** وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

3- **الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية**[109] تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشاة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فان فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات المحاسبية.

4- **التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية** يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختيار من بين بدائل القرارات الإدارية.

5- **الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية** يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات

والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد لا تزيد عن قيمة المعلومات.

فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمخرجات أو النتائج التي يتم تحقيقها.

وفي الأخير يمكن القول أن: توفير معايير عامة لقياس جودة المعلومات هو ذات أهمية كبيرة، لأن المعلومات بدون توفير هذه المعايير التي تحكم عملها وتجعلها مفيدة لعملية اتخاذ القرارات، فان هذه المعلومات تفقد أهميتها، ويعتبر المنتج النهائي لعملية اتخاذ القرارات هي المعلومات الجاهزة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

المحور الخامس: القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

يتضمن إطار لجنة معايير المحاسبية الدولية حول إعداد وعرض القوائم المالية الصادرة في سنة 1989 مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأسس...الخ، التي من خلالها يمكن تفسير مضمون المعايير المحاسبية الدولية وبالتالي الوقوف على منطقية مخرجاتها والتي تشمل القوائم المالية الموجهة بالأساس إلى الأطراف الخارجية للمؤسسة.

أولا: ماهية القوائم المالية يعتبر موضوع القوائم المالية موضوع واسع، إلا أننا سوف نكتفي في موضوع القوائم المالية بما جاء حولها في الإطار النظري حول إعداد وعرض القوائم المالية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، والذي يعتبر الأساس الذي يتم الاستناد عليه عند وضع المعايير المحاسبية الدولية بما فيها تلك التي تتناول الجوانب المتعلقة بالقوائم المالية.

1- تعريف القوائم المالية وفوائدها

أ- **تعريف القوائم المالية** إن إعداد القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين من قبل العديد من المؤسسات الموجودة حول العالم قد أسهم بقدر كبير في نشر الثقافة المحاسبية لدى هؤلاء، لكن رغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد لآخر إلا أن هناك فروقا بينها تسببت فيها ظروف اجتماعية واقتصادية وقانونية تحكمها البيئة المحيطة بالنظام المحاسبي، إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة للقوائم المالية مما نتج عن هذا الاختلاف استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية القوائم المالية.

* **تعريف 01**: هي عبارة عن ملخص لتلك البيانات والمعلومات المالية التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات المتنوعة.

* **تعريف 02**: القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية[110].

* **تعريف 03:** القوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية[111].

* **تعريف 04:** القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبيا، حيث يتم استعمال وسائل وأدوات لتجميع وتبويب المعلومات والبيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة.

ومن التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي:

*** تعريف 05:** أن القوائم المالية هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي، حيث هي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها توصل المعلومات إلى الأطراف المعنية وتزودهم بمعلومات ضرورية ملائمة لأغراض التقرير المالي وتساعدهم في اتخاذ وترشيد القرارات الاقتصادية.

ب- أهداف القوائم المالية كما جاءت في تقرير لجنة(تروبلاد)[112] كوَن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1971 لجنة عرفت باسم (تروبلاد) نسبة إلى رئيسها روبرت تروبلاد، كان هدفها دراسة القوائم المالية وقد كلفت هذه اللجنة بما يلي:

- تحديد الفئات التي تحتاج إلى القوائم المالية؛
- تحديد المعلومات التي يحتاجونها والتي يمكن أن تزودهم بها المحاسبة؛
- تحديد إطار العمل المطلوب لتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجونها.

وقد أصدرت هذه اللجنة دراسة نهائية تحت عنوان (أهداف القوائم المالية) سنة 1973، وجاءت هذه الدراسة شاملة لموضوع الأهداف وما يتعلق بها حيث تضمن أثني عشر هدفا للقوائم المالية وهي:

* تزويد مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛

* خدمة المستخدمين الذين تتوافر لديهم سلطة محدودة أو إمكانية محدودة أو مصدر محدود للحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر معلوماتي رئيسي لتقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة؛

* تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد؛

* تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة؛

* تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لها؛

* تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم نتيجة المؤسسة، ويجب الإفصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في ذلك؛

* تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة، حيث تقدم معلومات تخص العمليات والأحداث التي قامت بها المؤسسة، وعرض أصول وخصوم هذه المؤسسة؛

* تقديم قائمة عن الدخل تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة، ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة وأنشطة المؤسسة عن العمليات القابلة للتحقق غير التامة والتي هي قيد الإتمام؛

* تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تفيد في التنبؤ والمقارنة، ويجب أن تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة، ويجب أن تقرر عن المعطيات التي تتطلب حدا أدنى من الرأي والتفسير من قبل معد هذه القائمة؛

* التزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤ، خاصة المعلومات التي تزيد من قابلية الاعتماد والوثوق بالتنبؤات المالية للمستخدمين؛

* إلزام المنظمات الحكومية والمنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح بتقديم المعلومات المفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة؛

* التقرير عن أنشطة المؤسسة التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن أن تحدد أو توصف أو تقاس أو التي تلعب دورا مهما في وسطها الاجتماعي.

2- الاعتبارات الواجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية: لكي تحقق القوائم المالية الفائدة لمستخدميها، يجب أن تراعى في إعدادها مجموعة من الاعتبارات أهمها ما يلي[113]:

- التحقق من توافر الشروط الشكلية لإعداد هذه القوائم، كالحرص مثلا على إيضاح اسم الشركة وشكلها القانوني وتاريخ القائمة وكذلك الفترة المالية التي تغطيها تلك القوائم؛

- الحرص على إعدادها بموجب المفاهيم والمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها؛

- أن يتم تصنيف وعرض المعلومات المحتواة في تلك القوائم على أسس منطقية تسهل مهنة المحلل المالي في اشتقاق المؤشرات الملائمة ومن ثم تفسير هذه المؤشرات؛

- أن يراعى في عملية دمج بنود هذه القوائم مبدأ الأهمية النسبية (المادية)، بحيث يتم الإفصاح في بند منفصل عن كل معلومة تعتبر مادية أو جوهرية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم؛

- أن يتم عرض المعلومات في تلك القوائم، بكيفية تيسر قابليتها للمقارنة ويتطلب الأمر تعديل عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي بمقدار التغير الحادث في القوة الشرائية لوحدة النقد، وذلك من خلال الفترات المالية التي يسودها معدلات مرتفعة من التضخم الاقتصادي؛

- التأكد من المعلومات التي تعرضها هذه القوائم تتمتع بالمواصفات الرئيسية الواجب توافرها فيها مثل: (الموضوعية، المصداقية، الملائمة، الشمول، الإفصاح الكافي).

3- الاعتراف بعناصر القوائم المالية وأساليب قياسها

أ- الاعتراف بعناصر القوائم المالية[114] الاعتراف هو عملية إدراج في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل بند يفي بتعريف البند ويستوفي شروط الاعتراف، فالاعتراف ينطوي على وصف البند في صورة لفظية وكذلك بمقدار في إجماليات الميزانية وقائمة الدخل.

وتتمثل شروط الاعتراف بالبند الذي يفي بتعريف أحد العناصر للقوائم المالية فيما يلي:

- من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند ستتدفق إلى أو من المؤسسة
- البند لديه تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق.

وتطبق شروط الاعتراف على الأصول والخصوم والدخل والمصروفات على النحو التالي:

* **الاعتراف بالأصل:** يتم الاعتراف بالأصل في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى المؤسسة وأن للأصل تكلفة أو قيمة التي يمكن قياسها بموثوقية

* **الاعتراف بالخصم:** يتم الاعتراف بالخصم في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تدفقا خارجا من الموارد التي تشكل منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد التزام حالي، وأن المبالغ الذي سيتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية.

* **الاعتراف بالدخل:** يتم الاعتراف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في الأصل، أو نقص في خصم ويمكن قياسه بموثوقية.

* **الاعتراف بالمصروف:** يتم الاعتراف بالمصروفات في قائمة الدخل عندما ينشأ هناك في المنافع الاقتصادية المستقبلية يعود إلى نقص في أصل أو زيادة في خصم ويمكن قياسه بموثوقية.

ب- أساليب قياس عناصر القوائم المالية عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في عرضه لإطار إعداد القوائم المالية القياس: هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها القوائم المالية، وهذا يتطلب اختبار أساليب معينة للقياس، ويتم استخدام، وفيما يلي عرض بعض أساليب القياس في القوائم المالية[115]:

- **التكلفة التاريخية:** تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع، أو ما يعادله، أو بالقيمة العادلة، لما دفع مقابلها، وذلك في تاريخ شراءها، وتسجل الخصوم بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالالتزام تبعا لمجريات العمل العادية؛

- **التكلفة الجارية:** تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حاليا، وتظهر الخصوم بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا؛

- **القيمة القابلة للتحصيل (قيمة التسوية):** تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية منظمة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل العادية؛

- **القيمة الحالية:** تظهر الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي يتوقع أن ينتجها البند تبعا لمجريات العمل العادية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالخصوم تبعا لمجريات العمل العادية

ثانيا: عرض القوائم المالية (IAS 01): إن المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية عبارة عن مجموعة من القوائم المالية، ومن أهمها: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي.

1- قائمة المركز المالي(الميزانية) هي قائمة تتضمن الحسابات الحقيقية المتعلقة بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ معين.

أ- مزايا إعداد قائمة المركز المالي تعتبر قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها، حيث تحقق المزايا التالية:

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمنشأة من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الائتمانية للمنشأة؛
- التعرف على مدى مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع؛
- التعرف على مدى قدرة المنشأة على التمويل الذاتي؛
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي؛
- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

ب- بنود قائمة المركز المالي (الميزانية)[116] يجب على منشاة عادة أن تقوم بعرض ميزانية مبوبة، تفصل ما بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة (تعتمد على طول الدورة التشغيلية للمؤسسة) وإذا استند العرض على السيولة فانه يتم فقط عندما ينتج عنه التزويد بمعلومات موثوقة وأكثر ملائمة، وعند ذلك يمكن إلغاء التصنيف على أساس التداول وغير التداول، وتشتمل قائمة المركز المالي حسب معايير المحاسبة الدولية على العناصر التالية[117]:

- **الأصول:** هي عبارة عن موارد ينتج عنها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة إلى المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة، أو نتيجة لمجموعة من الأحداث والظروف الأخرى وتنقسم الأصول إلى قسمين:

* **الأصول المتداولة:** ويتم تصنيف الأصول على أنها أصول متداولة إذا توفرت فيها الشروط التالية:

- الأصول المتوقع تحققها أو بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. (والدورة التشغيلية هي الفترة التي تبدأ من تاريخ امتلاك المواد الخام إلى تاريخ بيعها وتحويلها إلى نقدية أو أي أصل آخر قابل للتحويل إلى نقدية بسهولة، وإذا كانت الدورة التشغيلية لا يمكن تحديدها فيتم اعتبار مدتها اثني عشر شهرا)؛

- الأصول المقتناة لأغراض المتاجرة؛

- الأصول التي يمكن تحقيقها خلال الأثني عشر شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية؛

وتتضمن الأصول المتداولة ما يلي:

- النقدية والنقدية المعادلة؛

- الاستثمارات قصيرة الأجل؛

- الحسابات المدينة (المدينين وأوراق القبض وأي حقوق أخرى للشركة على الغير)؛

- المخزون ومكوناته في حالة الشركات الصناعية؛

- المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة؛

- أي أصول أخرى تنطبق عليها الشروط السابقة.

* **الأصول غير المتداولة:** وهي أصول بخلاف الأصول المتداولة المعرفة سابقا، أو الأصول غير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة ويتم اقتناءها للاستفادة من طاقتها الإنتاجية، وتتضمن الأصول غير المتداولة ما يلي:

- الاستثمار طويلة الأجل وتشمل الأوراق المالية الممثلة للملكية والمديونية والأصول الملموسة غير المحددة الاستخدام... الخ؛

- الممتلكات، المنشآت والمعدات؛

- الممتلكات المستثمرة؛

- الأصول البيولوجية كالغابات والمواشي؛

- الأصول غير الملموسة كالشهرة وحقوق الامتياز

* **الأصول الأخرى:** وهي أصول لا يمكن تصنيفها ضمن الأصول المتداولة، أو الأصول غير المتداولة، مثل: المصروفات المدفوعة مقدما طويلة الأجل، الضريبة المدفوعة مقدما.

- **الالتزامات:** وهي مطلوبات حالية تمثل حقوقا للغير على المنشأة ناتجة عن أحداث سابقة تتطلب التضحية ببعض أصولها مستقبلا للتخلص من هذه الالتزامات، وتقسم الالتزامات إلى:

* **الالتزامات المتداولة:** هي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- سيتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة؛

- تستحق خلال 12 شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية؛

- يتم تحملها لأغراض المتاجرة؛

- لا يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا بعد تاريخ إعداد الميزانية.

* **الالتزامات غير المتداولة:** هي الالتزامات التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- لا يتم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة؛

- لا تستحق خلال 12 شهرا؛

- لا يتم تحملها لأغراض المتاجرة؛

- الالتزامات التي قد يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا.

- الالتزام الذي يتوقع أن يتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال 12 شهرا، ويطلق عليها أحيانا الالتزامات طويلة الأجل.

* **الالتزامات الأخرى:** وهي البنود التي تمثل حقوق على المنشأة ولكنها لا توافق تعريف الالتزامات السابقة الذكر.

- **حقوق الملكية:** تمثل حقوق الملكية (حقوق المساهمين) قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المنشأة، وهي تبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة، وتشمل العناصر التالية:

- رأس مال الأسهم؛

- الأرباح المحتجزة؛

- الاحتياطي الإجباري؛

- أسهم الخزينة؛

- بعض بنود الدخل الإجمالي التي تظهر ضمن حقوق الملكية مثل: (صافي التغير في القيمة العادلة لمحفظة الاستثمارات المالية المعدة للبيع)، الأرباح أو الخسائر غير المتحققة عند ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية المعدة بالعملة الأجنبية وحقوق الأقلية.

ج- شكل قائمة المركز المالي[118] لم يتضمن المعيار المحاسبي الدولي (AIS 01) إلزاما بشكل معين لقائمة المركز المالي فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل ميزانية، ويمكن أن تأخذ القائمة احد الأشكال التالية لعرض بنود القوائم المالية:

- عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات المتداولة ثم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية؛

- عرض الأصول غير المتداولة ثم الأصول المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة ثم حقوق الملكية؛

- عرض صافي الأصول (الأصول - الالتزامات)، حيث تمثل القيمة المتبقية حقوق الملكية؛

- العرض وفقا لمدخل التمويل الطويل الأجل (الأصول الثابتة + الأصول المتداولة – الحسابات الدائنة قصيرة الأجل = الدين طويل الأجل + حقوق الملكية).

- العرض وفقا لمدخل رأس المال العامل: حيث يتم عرض الأصول المتداولة ويطرح منها الالتزامات المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل، ثم يتم إضافة الأصول غير المتداولة وطرح الالتزامات طويلة الأجل للوصول إلى صافي الأصول أو حقوق الملكية.

إلا أن المعيار حدد البنود التالية كحد أدنى يجب أن تتضمنه قائمة المركز المالي (الميزانية):

* الممتلكات والمصانع والمعدات؛

* الممتلكات الاستثمارية؛

* الأصول غير الملموسة؛

* الاستثمارات التي تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛

* المخصصات الأصول البيولوجية؛

* المخزون؛

* الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛

* الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛

* النقد والنقد المكافئ؛

* الأصول المالية الأخرى؛

* الالتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق ما يتطلب ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"؛

* الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وفق ما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"؛

* الالتزامات المالية الأخرى؛

* حقوق الأقلية، المعروضة ضمن حقوق الملكية؛

* رأس المال المصدر والاحتياطات القابلة للإرجاع إلى حائزي حقوق الملكية في الشركة الأم؛

* إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة التصرف) والمصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (05).

الجدول رقم (2-3) يوضح قائمة المركز المالي (الميزانية) حسب IAS 01:

الأصول	ن	ن-1
الأصول المتداولة:		
المخزون	××	××
الذمم التجارية المدينة	××	××
الذمم المدينة الأخرى	××	××
المصاريف المدفوعة مقدما	××	××
النقد والنقد المكافئ	××	××
مجموع الأصول المتداولة	××	××
الأصول غير المتداولة:		
الممتلكات والمصانع والمعدات (بالصافي)	××	××
الشهرة	××	××
الأصول غير الملموسة الأخرى	××	××
الاستثمارات في الشركات الزميلة	××	××
الاستثمارات المحتفظ بها للبيع	××	××
مجموع الأصول غير المتداولة	××	××
إجمالي الأصول:	××	××
الخصوم		
الالتزامات المتداولة		
الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى	××	××
قروض قصيرة الأجل	××	××
الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل	××	××
ضريبة مستحقة الدفع (الجارية)	××	××
مصاريف مستحقة الدفع	××	××
مجموع الالتزامات المتداولة	××	××
الالتزامات غير المتداولة:		
قروض طويلة الأجل	××	××
التزامات ضريبية مؤجلة	××	××
مخصصات طويلة الأجل	××	××
مجموع الالتزامات غير المتداولة	××	××

مجموع الالتزامات	××	××
حقوق الملكية:		
حقوق الملكية التي تعزى لحملة أسهم الشركة الأم	××	××
رأس مال الأسهم	××	××
فائض إعادة التقييم	××	××
احتياطي قانوني (إجباري)	××	××
الإرباح المحتجزة	××	××
حقوق الأقلية	××	××
مجموع حقوق الملكية	××	××
مجموع حقوق الملكية والالتزامات	××	××

Source : International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRS), London, International Accounting Standards Board, 2008, Available on : www.cma.com, (16 / 06 / 2015), P: 945, 946.

2- قائمة الدخل تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة[119]، وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل[120].

أ- محتوى قائمة الدخل

- **الدخل:** يعرف الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية الدخل: بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية عدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الالتزامات[121]، ويطلق عليه كذلك الإيرادات، ويشمل الدخل بذلك المكاسب.

- **المصروفات:** وهي النقص في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات خارجة أو نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات الأمر الذي يؤدي إلى نقص في حقوق الملكية باستثناء ما يتعلق من هذه المنافع بالتوزيعات على الملاك، وتشمل المصروفات بذلك الخسائر[122].

- **المكاسب:** وتمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية للمنشأة سواء كانت بسبب النشاطات العادية أو غير العادية مثل المكاسب الناتجة عن بيع الأصول غير المتداولة.

- **الخسائر:** النقص في المنافع الاقتصادية للمنشأة التي تنتج عن النشاطات العادية أو النشاطات غير العادية مثل الخسائر الناتجة عن الكوارث كالزلازل والبراكين.

ب- **المعلومات التي يتوجب عرضها في صلب قائمة الدخل** أوجب المعيار عرض بنود قائمة الدخل بشكل مفصل في حالة كون الأهمية النسبية للبند عالية، إما بالنسبة للحد الأدنى للبنود الواجب عرضها في قائمة الدخل فتتمثل في الآتي[123]:

- الإيراد؛

- مصاريف التمويل؛

- نصيب من الربح والخسارة في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة التي تمت المحاسبة عنها وفق طريقة حقوق الملكية؛

- مصروف الضريبة؛

- مبلغ واحد يتضمن كل من:

* ربح أو خسارة العمليات المتوقعة بعد خصم الضرائب؛

* الربح أو الخسائر بعد خصم الضريبة الضرائب المعترف بها عند قياس القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع أو عند التصرف في الأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف المشكلة للمجموعة الموقوفة؛

- حصة الأقلية في الأرباح أو الخسائر؛

- كل مكون للدخل الشامل الآخر (الذي هو عبارة عن دخل أو مصروفات غير معترف بها في الربح أو الخسارة في الفترات السابقة أو الحالية كما هو مطلوب أو يسمح به بموجب معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية مثل فائض إعادة التقييم).*

- النصيب من الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة المحاسب عنها بإتباع طريقة حقوق الملكية؛ - إجمالي الدخل الشامل؛

كما يشير المعيار إلى أن يتم الإفصاح عن العناصر التالية:

- ربح أو خسارة الفترة الراجعة إلى:

* حصة الأقلية؛ * ملاك الشركة الأم

- إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للفترة الراجع إلى:

* حصة الأقلية؛ * ملاك الشركة الأم.

ج- طرق عرض المصروفات عند أعداد قائمة الدخل بموجب المعيار (AIS 01) يجب تصنيف المصاريف وتحليلها إما حسب وظائفها (مواد أولية، مصاريف الموظفين، الاهتلاكات)، أو حسب الوظائف (تكلفة المبيعات، مصاريف بيع ومصاريف إدارية).

في حالة استخدام المنشأة تصنيف المصاريف حسب الوظائف يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن طبيعة بنود المصاريف في كل وظيفة مثل تحليل المصاريف البيعية إلى اهتلاك ورواتب وإيجار، إضافة إلى انه يجب اختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة، ويشجع المعيار المنشآت على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل، أي أن المعيار لم يوجب تحليل المصاريف في صلب قائمة بل يشجع على ذلك.

وتجدر الإشارة إلى أن تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعا واستخداما من قبل الشركات في معظم دول العالم[124]:

الجدول رقم (2- 4) يوضح قائمة الدخل حسب طبيعة المصروفات لما جاء في المعيار IAS 01:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 31 /12 /20xx		
الإيرادات من النشاط التشغيلي		×××
مكاسب وإيرادات أخرى		×××
المجموع:		×××
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الانجاز	(××)	
المواد الخام والمستهلكات المستخدمة	(××)	
تكاليف منافع الموظفين	(××)	
مصاريف الاهتلاك والإطفاء	(××)	
المصاريف الأخرى (الانخفاض في قيم الأصول)	(××)	
مصاريف التمويل	(××)	
اجمالي المصاريف		(×××)
حصة المنشأة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة		×××
ربح الفترة قبل الضريبة		×××
مصروف ضريبة الدخل		(××)
ربح الفترة يوزع بين:		×××
مالكي الشركة القابضة		××
حصة الأقلية		××

المصدر: محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 51.

الجدول رقم (2- 5) يوضح قائمة الدخل حسب وظيفة المصروفات لما جاء في المعيار IAS 01:

قائمة الدخل عن الفترة المالية المنتهية في 31 /12 /20xx	
	×××
الإيرادات من النشاط التشغيلي	×××
تكلفة المبيعات	×××
إجمالي الربح	
مكاسب وإيرادات أخرى	(×××)
مصاريف التوزيع	(×××)
المصروفات الإدارية	(×××)
المصروفات الأخرى	(×××)
مصاريف التمويل	×××
حصة المنشأة في أرباح المنشآت التابعة والزميلة	×××
ربح الفترة قبل الضريبة	(×××)
مصروف ضريبة الدخل	×××
ربح الفترة يوزع على:	×××
مالكي الشركة القابضة	×××
حصة الأقلية	

المصدر: محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 51.

3- قائمة التغيرات في حقوق الملكية أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (AIS 01) الشركات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزءا من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.

أ- مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية[125] تحقق هاته القائمة التغيرات المزايا التالية:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة؛
- التعرف على بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع؛

ب- بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية يجب أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

- صافي ربح أو خسارة الفترة؛

- بنود الدخل والمصاريف الواجب الاعتراف بها حسب معايير المحاسبة الدولية في قائمة التغير في حقوق الملكية؛

- إجمالي الدخل والمصاريف للفترة الجارية محسوبا عن طريق الفرق بين البند أ و ب أعلاه؛

- اثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحاسبية وحسب ما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي رقم (AIS 08)

- العمليات الرأسمالية مع المالكين

- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة

تقسيم محتويات قائمة التغيرات في حقوق الملكية بين الفئات المختلفة من حملة الأسهم، بحيث يظهر التغير لكل فئة من رأس المال ورأس المال الإضافي والاحتياطات.

الجدول رقم (2-6) يوضح قائمة التغيرات في حقوق الملكية حسب IAS 01:

	أسهم رأس المال	أرباح غير موزعة	ترجمة العمليات الأجنبية	أصول مالية متاحة للبيع	فائض إعادة التقييم	حصة الأقلية	إجمالي حقوق الملكية
الرصيد في 01 / 01 / (ن)	×	×	(×)	×	-	×	×
التغيرات في السياسات المحاسبية	-	×	-	-	-	×	×
الرصيد مجددا	×	×	(×)	×	-	×	×
التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للسنة (ن)	-	(×)	-	-	-	-	(×)
توزيعات أرباح	-	×	×	×	×	×	×
إجمالي الدخل الشامل للسنة							
الرصيد في 31 /12 / (ن)	×	×	×	×	×	×	×
التغيرات في حقوق الملكية بالنسبة للسنة (ن+1)	×	-	-	-	-	-	×
أسهم رأس المال المصدرة	-	(×)	-	-	-	-	(×)
توزيعات أرباح	-	×	×	(×)	×	×	×
إجمالي الدخل الشامل للسنة	-	×	-	-	×	-	-
تحويل إلى الأرباح غير الموزعة	×	×	×	×	×	×	×
الرصيد في 12/31/ (ن+1)							

Source : International Accounting Standards Board. International Financial Reporting Standards (IFRS), on line, Previous reference, p : 953.

4- قائمة التدفقات النقدية (AIS 07) لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي(AIS 07) "قائمة التدفقات النقدية" والتي تم تخصيصه فقط لهذه القائمة إلى عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لمنشأة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال فترة معينة إلى نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية.

أ- المقصود بالنقدية المعادلة وما في حكمها[126]

- **النقدية المعادلة** هي الأصول المتداولة التي يمكن تحويلها إلى نقدية محددة الكمية وتتميز بقرب فترة استحقاقها بما يؤدي ذلك إلى انخفاض المخاطر المتعلقة بتغير قيمتها.

- ما يدخل في حكم النقدية المعادلة

* الودائع تحت الطلب؛

* الاستثمارات التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر فأقل من تاريخ الاقتناء مثل الاستثمارات المقتناة للمتاجرة؛

* المبالغ المقترضة من البنوك كسحب على المكشوف والتي يتم سدادها بناء على طلب البنك؛

* استثمارات الملكية التي تكون معادلة للنقدية مثل: الأسهم الممتازة المقتناة والتي تكون فترة إطفاءها ثلاثة أشهر على الأكثر؛

* الأوراق التجارية.

ب- مزايا قائمة التدفقات النقدية تحقق قائمة التدفقات النقدية[127]

- معرفة المركز المالي للمنشأة؛

- بيان مدى قدرة المنشأة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة؛

- بيان التدفقات النقدية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛

- الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية؛

- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات؛

- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها؛

- التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في المنشأة؛

- مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المنشآت المختلفة وفي المنشأة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة؛

- التعرف على سياسة المنشأة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها.

ج- بنود قائمة التدفقات النقدية يجب أن تبين هذه القائمة التدفقات النقدية خلال الفترة وعرضها وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية:

- **الأنشطة التشغيلية** وهي النشاطات الرئيسية التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيسي في المنشأة، بالإضافة إلى النشاطات الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية، وتشمل النشاطات التشغيلية ما يلي:

* المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
* المقبوضات النقدية من العمولات والإتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى؛
* المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء بضائع والحصول على الخدمات؛
* المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم؛
* المدفوعات النقدية للمصاريف؛
* المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستوردة منها ما لم تتعلق مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية؛
* المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية المحتفظ بها للاتجار بها.

- **الأنشطة الاستثمارية**[128] وهي النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها، إضافة للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة، وتعتبر النشاطات التالية من أهم النشاطات الاستثمارية:

* شراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
* المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
* المدفوعات والمقبوضات النقدية من جراء بيع وشراء الأسهم وسندات المنشآت الأخرى؛
* المدفوعات النقدية نتيجة تقديم القروض والسلف للغير
* المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض.

- **الأنشطة التمويلية**[129] وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض للمنشأة، وهو النشاط المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول (قروض أو إصدار أسهم).

ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي[130]:

* المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛

* المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو استرجاع أسهم المنشاة المصدرة؛

* المتحصلات النقدية من إصدار السندات والقروض وأوراق الدفع والرهانات العقارية وغيرها من القروض قصيرة أو طويلة الأجل؛

* المدفوعات النقدية لتسديد القروض؛

* المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد إيجار تمويلي لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد التأجير التمويلي.

د- طرق عرض قائمة التدفقات النقدية[131] يوجد طريقتان مقبولتان في هذا المعيار(AIS 07) لعرض قائمة التدفقات النقدية هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والاختلاف بين هاتين الطريقتين يكمن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهم مشابه في كلتا الحالتين، وبالتالي يتوجب على المنشاة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية باستخدام إما:

- **الطريقة المباشرة** والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة، ويشجع المعيار (AIS 07) المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة عن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوافر بمقتضى الطريقة غير المباشرة، إلا أن المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوب مقبول.

الجدول رقم (2-7) يوضح قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة المباشرة) حسب IAS 01:

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة المباشرة)		
المتحصلات النقدية من بيع البضاعة	××	
توزيع الأرباح المحصلة	××	
النقدية المتوفرة من أنشطة التشغيل		××
المدفوعات النقدية للموردين	(××)	

المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل	(××)	
المدفوعات النقدية لضرائب الدخل	(××)	
النقدية المدفوعة لأنشطة التشغيل		(××)
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		××

المصدر: طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، **أسس الإعداد والعرض والتحليل، مرجع سبق ذكره**، الجزء الأول، ص: 526.

- **الطريقة غير المباشرة** والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة اهتلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الاستثمارات المالية.

الجدول رقم (2-8) يوضح قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة) حسب IAS 07:

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة)	
صافي الدخل قبل الضرائب	××
يتم تسويتها بـ:	
الاهتلاك أو الاستهلاك	××
الخسائر غير المحققة لأسعار الصرف	××
مصروف الفوائد	××
ربح التشغيل قبل تغيرات رأس المال العامل	××
الزيادة في حسابات المدينين	××
النقص في المخزون	(××)
الزيادة في حسابات الدائنين	××
النقدية المتولدة من التشغيل	××
الفوائد المدفوعة	(××)
ضرائب الدخل المدفوعة	(××)
صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل	××

المصدر: طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، **أسس الإعداد والعرض والتحليل، مرجع سبق ذكره**، الجزء الأول، ص: 527.

- **الفرق بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة** الاختلاف بين الطريقتين يكمن في كيفية حساب التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، بحيث يعد العائد الأساسي للطريقة غير المباشرة هو أنهما لا تفصح عن تفاصيل التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل، فهي لا توضح المتحصلات من العملاء والمتحصلات من الإيرادات الأخرى والمدفوعات للموردين وللعمال والمدفوعات مقابل الضرائب والفوائد، وهذا عكس الطريقة المباشرة التي تبين البنود التي تؤثر على التدفقات النقدية وحجم هذه التدفقات، أي النقدية المستلمة من والنقدية المدفوعة إلى، وهذه المعلومات مفيدة في التقييم أو التخطيط المستقبلي للتدفقات النقدية.

وهناك نقطة اختلاف أخرى بين الطريقتين، تكمن في أن الطريقة المباشرة أكبر تكلفة بالمقارنة مع الطريقة الغير المباشرة، وذلك لان المبالغ التي يشملها قسم التشغيل في قائمة التدفقات النقدية عند

استخدام الطريقة المباشرة يتم حسابها وبعدئذ توضع في القائمة، أي أن هناك جهد إضافي لإعداد بيانات التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة، وهذا عكس المبالغ التي تشتملها قائمة التدفقات النقدية وفقا للطريقة غير المباشرة، والتي هي عبارة عن أرصدة حسابات معروفة في قائمة الدخل الشامل وقائمة الوضع المالي (الميزانية).

المحور السادس: مدخل إلى القياس والإفصاح المحاسبي

أولا: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

إن عملية القياس المحاسبي بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة من الخصائص لموضوع القياس بأساليب القياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات هي المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب في عملية القياس[132].

ويعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، حيث انه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية، ومع ذلك بقي فترة من الزمن مهملا في المحاسبة حتى بدأ المحاسبون مؤخرا بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي.

1- المقومات العلمية للقياس المحاسبي

إن النظرة الحديثة للمحاسبة لم تقتصر كما لو كانت مجرد تسجيل الأحداث وفق تسلسلها الزمني لكنها تكاملت مع عملية التسجيل كوسيلة لأداء وظيفة القياس.

والقياس في المحاسبة يتناول أمورا قابلة للتحديد النهائي وأمورا أخرى تخضع للتقدير الشخصي، بمعنى أن القياس المحاسبي مزيج بين تحديد وتقدير، من هذا المنطلق يمكن القول أن القياس المحاسبي يتميز بالتقريب في نتائجه لوجود الجزء الخاضع للتقدير الشخصي، ويجتهد المحاسبون حاليا للإقلال من درجة التقريب في القياس عن طريق الإقلال من التشتت في التقدير الشخصي للعناصر محل القياس، وبقدر نجاحهم في هذا المجال بقدر ما تزيد الأرقام المحاسبية، ومن ثم منفعتها النسبية لدى مستخدميها.

وللإحاطة بالمقومات العلمية للقياس المحاسبي لا بد من أهمية توضيح كل من مفهوم عملية القياس المحاسبي، خطواته وأساليبه.

أ- مفهوم القياس المحاسبي تعني عملية القياس بشكل عام حسب التعريف العلمي الذي وضعه Campell في كتابه Fondation of science في عام 1957 بان " القياس يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءا على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة "[133].

وفيما يتعلق بعملية القياس المحاسبي فقد قدمت الجمعيات المهنية عدة تعريفات ومن أهمها ما يلي:

* **تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA عام 1966**: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة[134].

* **تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB**: القياس المحاسبي هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار[135].

* **تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:** القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، ويتضمن ذلك اختيار الأساس المناسب للقياس[136].

* **تعريف مجلس المعايير المحاسبية الدولية**: عرف المجلس القياس المحاسبي كما ورد في إطاره التصوري على انه: عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة[137]

كما قدم **Hendriksen** شرحا وافيا لمفهوم القياس المحاسبي، حيث عرفه بأنه تحويل للعمليات والأحداث المتعلقة بمؤسسة ما إلى قيم عديدة، وصياغة هذه القيم بطريقة تجعل هذه العمليات أو الأحداث مناسبة حين يتم جمعها (مثل مجموع قيم الأصول)، أو عدم تجميعها إذا كانت مطلوبة في بعض المواقف المحددة (أي الانتقال من التجميع إلى التفصيل)[138].

كما يمكن تعريف عملية القياس النقدي للأحداث المحاسبية بأنها من حيث الجوهر هي عملية تقييم، أي عملية تحديد ووضع القيمة، والتقييم يدخل في القياس المحاسبي عبر قناتين أساسيتين هما[139]:

- أن وحدة القياس المحاسبي هي نفسها غير ثابتة عبر الزمن.
- استخدام النقد كأداة للقياس يتضمن اختيار أساس تقييمي معين من بين مجموعة أسس التقييم المختلفة.

وبناءا على التعاريف السابقة نستنتج أن عملية القياس المحاسبي تقوم على ثلاثة ركائز أساسية:

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبي وهو المحاسب.

- النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة القياس.

- الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس متمثلة في العمليات المالية.

- المعلومات المحاسبية كقياسات تمثل نتائج عملية القياس أو مخرجاتها.

ب- أسس ومعايير القياس المحاسبي

- **أسس القياس المحاسبي** من أهم أسس القياس المحاسبي نجد[140]:

* **أساس الاستحقاق:** ويعني هذا الأساس أن يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث عندما تقع بغض النظر عن تحصيل أو سداد النقدية وما في حكمها، ويتم إثباتها في السجلات المحاسبية وإظهارها في القوائم المالية للفترات المحاسبية المتعلقة بها.

* **الأساس النقدي:** وفقا لهذا الأساس يتم الاعتراف بالأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي ترتب عليها عملية السداد أو التحصيل للنقدية أو ما يعادلها، أما الأحداث والمعاملات المستحقة فلا يتم إثباتها أو الاعتراف بها في السجلات المحاسبية والقوائم المالية إلى أن يتم السداد أو التحصيل.

وتجدر الإشارة أن الأساس الأكثر تطبيقا في الممارسات المحاسبية هو أساس الاستحقاق، خاصة في المؤسسات الاقتصادية التجارية والصناعية، أما الأساس النقدي فهو محدود التطبيق ويستخدم من قبل المؤسسات الخدمية مثل المهن الحرة كمكاتب المحاماة ومصاريف الفحص الطبي.

- **معايير القياس المحاسبي** عملية التقييم وجود نظام يحكمها، فهي ليست عملية جزافية بل تستند إلى إطار معين يوجهها، يبررها ويميزها عن عملية التقدير التي لا ترتكز على أي قواعد، والمعايير هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو تعمل على التوفيق بين الأداة والغاية، وباعتبار المحاسبة نظام للقياس والتوصيل فإن هناك معايير تتعلق بالتقييم وأخرى بالتوصيل، وتعتبر المعايير التي قدمتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي وتتمثل في الآتي[141]:

* **الصلاحية للغرض المستهدف منها:** يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المحاسبية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستخدمين تباين

احتياجاتهم تباينا كبيرا، فإن الأمر يتطلب افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها، وهذا ما يحصل في الواقع إذ يفترض أن الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي؛

* **القابلية للتحقيق:** تعتبر المعلومات المحاسبية أساسا لاتخاذ القرارات، لذا ينبغي أن تكون لها دلالات محددة وموحدة ولها استقلالها الذاتي بصرف النظر عن الشخصية معدها والمستفيد منها، فتعدد الدلالات يعني انحرافا عن هذا المعيار غير أن التطبيق العملي يفسرها بأنها استنادا للمعلومات المحاسبية إلى مصدر موثوق يتمثل في توفر مجموعات من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحتها ومدى مطابقتها للمصدر مع وجود درجة عالية من الإجماع والاتفاق عليها بين أشخاص مستقلين يستخدمون نفس طرق وإجراءات التقييم المحاسبي.

* **الالتزام بالموضوعية**: يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية، وغير منحازة لمجموعة معينة من أصحاب المصالح في المؤسسة على حساب مجموعة أخرى،وأن تكون بعيدة عن الأحكام الشخصية وحيادية ومستندة على مصادر حقيقية، كما يجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية.

* **القابلية للقياس الكمي:** يستخدم القياس المحاسبي أساليب القياس الكمي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وبالتالي فإن الأحداث الاقتصادية لا يمكن التعبير عنها كميا بوحدة نقدية يتم استبعادها من مجال التقييم المحاسبي، لأن استخدام مقاييس أخرى للتعبير عنها يؤدي إلى عدم التماثل وعدم التجانس بين بنود القوائم المالية.

* **الحيطة والحذر:** وتعني خاصية الحيطة والحذر والتي يطلق عليها أحيانا بالتحفظ والاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر غير المؤكدة بعدم تضخيم الأصول، بأخذ الإيرادات والمكاسب المتوقعة بعين الاعتبار، وكذلك عدم تخفيض الالتزامات بعدم أخذ المصروفات والخسائر المتوقعة بعين الاعتبار، مثل تكوين المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة كمخصص الديون المشكوك فيها والاعتراف بالخسائر غير المحققة الناتجة عن انخفاض القيمة العادلة للاستثمارات المالية عن قيمتها الدفترية وكذلك الخسائر المرتبطة بالدعاوي القضائية.

يفهم من هذا أن مبدأ الحيطة والحذر يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات، واختيار القيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية،

لذلك يعتبر هذا المبدأ كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الأحوال.

وبعد التطرق لأهم أسس ومعايير القياس المحاسبي، يجب كذلك تحديد أهم أساليب القياس المستخدمة وخطوات عملية القياس، حتى تتضح مفاهيم القياس المحاسبي، وهو ما نتناوله في الطلب الموالي.

2- القياس المحاسبي الأركان والمبادئ

أ- أركان القياس المحاسبي يتوقف مسار عملية القياس المحاسبي وتعدد خطواتها على الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس، وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مراحل عملية القياس المحاسبي وعدد الخطوات التي تنفذ بها. وتتضح مراحل الرئيسية لعملية القياس المحاسبي فيما يلي[142]:

- **تحديد الخاصية محل القياس** وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي اثر على المركز المالي للمشروع، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة على هذا المشروع، لكن المحاسب يواجه مشكلة حقيقية ستعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس تتخلص في عدم قدرته في كثير من الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا. ويرجع ذلك إلى أن بعض المفاهيم المحاسبية لها معان أو مدلولات مختلفة، فخاصية ربح المشروع مثلا: قد تبرز الخلاف بين المحاسبين حول تحديد هذا الربح هل يكون بمفهومه المحاسبي أو بمفهومه الاقتصادي أو القانوني أو بمفهومه الإداري، ثم يتشعب الخلاف بينهم في طرق وأساليب قياس الربح، ثم إن اختلاف المداخل في عملية القياس سوف ينعكس على نتائج القياس، ولعل في مدلول العبارة التي أوردها **(Devine)** تلخيص لأبعاد هذه المشكلة.

- **تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس** يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب حينئذ لهذا الغرض هو مقياس اسمي **Nominal scale**، أما إذا كانت أغراض القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (نوعين من الموجودات مثلا)، فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس ترتيبي **Ordinal scale**، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية

القياس إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث (قيمة كل من هذين النوعين من الموجودات) وحينئذ يستخدم مقياس نسبي **Rational scale**.

وبجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية لقياس فإن تحديد وحدة القياس مهمة أيضا، إذا عندما يكون هدف المحاسب مثلا هو قياس القيمة النقدية للمبيعات النوعية للمشروع، لا يكفي حينئذ تحديد نوع المقياس الواجب استخدامه وهو المقياس النبي ممثلا بوحدة النقد دينار مثلا أو الجنيه أو الدولار.

- **تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس** بعد الانتهاء من تحديد الخاصية محل القياس للحدث الاقتصادي، وتحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة، يتعين على المحاسب تحديد أسلوب القياس لعملية القياس، ويتوقف الأسلوب المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على الهدف من عملية القياس والأفق الزمني لهذه العملية، فإذا اقتصر الهدف على مجرد تبويب الحدث المالي التاريخي وإثباته محاسبيا، كما هو الحال عندما تقوم المنشأة بشراء أو امتلاك احد الموجودات طويلة الأجل، فإنه يتبع طريقة القياس المباشرة أو الأساسية التي تأخذ شكل التبويب ثم التسجيل المباشر لقيمة هذا الأصل من واقع مستند (فاتورة، سند صرف، ... الخ)، ولكن إذا تطورت أهداف عملية القياس بعد ذلك عندما يختلف الأفق الزمني لهذه العملية ويمتد الهدف إلى تحديد قيمة مصروف الاستهلاك السنوي لهذا الأصل في نهاية الفترة المالية، فإن عملية القياس المحاسبية تدخل مرحلة جديدة هي مرحلة التحميل **Allocation** تليها بعد ذلك مرحلة التجميع **Aggregation** وذلك حينما تدمج قيمته بقيم غيره من الموجودات طويلة الأجل، بهدف توفير قياس جديد هو التكلفة الإجمالية لهذه الموجودات، والتي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع. وفي مرحلتي التحميل والتجميع يستخدمه أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر والذي تحدد بموجبه قيم القياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية، أما إذا انصبت عملية القياس على فرصة مستقبلية مثل قياس العائد المتوقع على الاستثمار من هذا الأصل، فحينئذ تخضع قيمة الأصل لعملية التشغيل التي تأخذ شكل تحليل مالي ضمن ما يسمى بعملية التنبؤ ويسعى المحاسب من خلالها إلى التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل في هذه الحالة هو أسلوب غير مباشر أيضا.

ب- **المبادئ الأساسية للقياس المحاسبي** ويقصد بها الأسس العلمية التي تستند إليها عملية القياس المحاسبي في تنظيم إجراءات إثبات وقياس العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية، فهي تتمثل في خطوط إرشادية عامة توجه المحاسب إلى اتخاذ الإجراء الأنسب عند التسجيل المحاسبي، وهناك أربع مبادئ أساسية في المحاسبة تقود وتوجه الممارسات المحاسبية بشكل عام وتضبط عملية القياس بشكل خاص وهي[143]:

- **مبدأ التكلفة التاريخية** تعرف التكلفة التاريخية على أنها الثمن الذي تدفعه المؤسسة للحصول على ملكية واستخدام أصل معين، وبالتالي "مبدأ التكلفة التاريخية يعتمد على الأسلوب التقليدي للقياس المحاسبي المبني على أساس التكلفة الفعلية التي تحققت في تاريخ حصولها على الأصول الثابتة وحيازتها بمعزل عن قيمتها الحالية في السوق، ومن مميزات هذا المبدأ هو اعتماده على قياس الموارد والتدفقات الداخلة والخارجة على أساس التكلفة الأصلية للحدث بمعزل عن التقلبات عن المستوى العام والخاص للأسعار، وذلك دون الأخذ بالحسبان التغيرات التي تؤثر على القوة الشرائية للنقد".

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم انجازها أو الإلتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها".

ويعود استخدام مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي للعوامل الآتية:

* تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء التزام؛

* يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدث وقوعها فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية؛

* يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا المبدأ إلى وجود مستندات إثبات تؤيد وقوع الأحداث المالية، مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقية، يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات، وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره هذا مبدأ التكلفة التاريخية؛

* تلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية، مثل فرض الاستمرارية ومبدأ الموضوعية والثبات في إتباع النسق والاعتراف أو تحقق الإيراد.

وانطلاقا مما سبق، نجد أن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية يتوافق مع الكثير من الفروض والمبادئ المحاسبية التي يتشكل منها إطار الفكر المحاسبي، مما يجعله كمبدأ أساسي لعملية القياس.

- **مبدأ تحقق الإيراد** ويقصد به الاعتراف بقيد الإيراد في الدفاتر المحاسبية، باعتبار أنه إيراد قد تحقق، وهذا المبدأ يضع الشروط الأساسية التي يجب أن تتحقق للاعتراف بالإيرادات، والتي تشمل بصورة عامة على شرطين رئيسيين:

* أن تكتمل عملية التحقق للإيراد أو أن يصبح قابلا للتحقق بسبب اكتمال كافة الجوانب المتعلقة به؛

* أن يتم اكتساب الإيراد بسبب إكمال المؤسسة لالتزاماتها المتعلقة باستكمال التبادل السلعي أو الخدمي لكي يصبح الإيراد من حق المؤسسة.

فالإيرادات تتحقق عندما تكتمل عملية البيع بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة، وعلى السعر وتحديد الزبون، وكذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، والاكتساب يتضمن أداء المؤسسة لالتزاماتها بالكامل للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة بالإيرادات.

- **مبدأ المقابلة** ويقصد به الأساس في الاعتراف بالمصروفات، حيث يستخدم مفهوم مقابلة المصروفات مع الإيرادات التي أدت إلى تحقيقها، لغرض التوصل إلى مقدار الدخل المتحقق، ولذلك فإن المصروفات ترتبط بالغرض من إنفاقها الذي يتمثل بالحصول على الإيرادات، كما أن لكل إيراد مصروف أدى إلى تحققه، مما يتطلب تحديد المصروفات لغرض إجراء عملية مقابلتها مع الإيرادات التي تخصها خلال الفترة المالية للتوصل إلى صافي الدخل المتحقق.

- **مبدأ الإفصاح التام** وهو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجين بالمعلومات المالية لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا يتطلب الإفصاح السليم عن البيانات المالية وغيرها من المعلومات الملائمة، ويقتضي مبدأ الإفصاح التام بضرورة أن تتضمن القوائم المالية والملاحظات عليها أية معلومات اقتصادية متعلقة بالمؤسسة وتمثل معلومات جوهرية تؤثر على القرارات التي يتخذها القارئ الواعي لتلك التقارير، وهذا يتطلب

إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد المستخدم في اتخاذ قراراته، سواء في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات عليها أو في جداول أو قوائم إضافية للقوائم المالية.

3- مشاكل القياس المحاسبي: لقد تم اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لعملية القياس، لما له من ايجابيات تتمثل في توافقه مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية، كما أنه يعتبر مصدر موثوقية وموضوعية لأهم العمليات المحاسبية، لكن رغم ذلك فهو لا يخلو من الانتقادات نتيجة تعارضه مع بعض الفروض والمبادئ المحاسبية، كفرض ثبات وحدة النقد، وأسس تقييم أقساط الإهتلاك للأصول الثابتة...إلخ، مما أدى إلى ظهور مشاكل في القياس المحاسبي، كما تعتبر ظاهرة التحيز في عملية القياس المحاسبي إحدى الأسباب التي تعرقل قيد الموضوعية في القياس، وبالتالي تعتبر هذه الظاهرة جزء من هذه المشاكل.

أ- عيوب مبدأ التكلفة التاريخية بالرغم من المبررات التي يرتكز عليها مبدأ التكلفة التاريخية وكما ذكرنا سابقا، غير أنه تعرض لكثير من الانتقادات يمكن حصرها فيما يلي[144]:

- تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية؛

- إن اشتراط حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي لإثبات الإيرادات المحققة للمؤسسة خلال فترة معينة يترتب عليه قياس غير عادل للدخل الدوري الشامل بسبب تجاهل احتساب إيرادات نتجت خلال فترة معينة لكنها لم تتحقق لعدم حدوث عملية المبادلة الفعلية مع طرف خارجي، مما يتسبب في ضياع حقوق ملاك الفترة الحالية لحساب ملاك الفترة اللاحقة؛

- إن عدم التجانس في مقابلة إيرادات تمثل القيمة الجارية مع مصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وتأثير ذلك على التغير في بنود قائمة حقوق الملكية؛

- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثيرا من القيم من السجلات المحاسبية، ومن أمثلة ذلك شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية ونظام المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى.

كما أن هذا المبدأ لا يلبي المتطلبات التالية[145]:

- عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق؛

- إن عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الوقع، فمثلا إذا تمت حيازة الأصول قبل سنتين، خلال هذه الفترة حدث تضخم كبير مما أدى إلى ارتفاع أسعار الأصول، ممكن إلى الضَعف مما هي مسجلة به في القوائم المالية، فنسبة العائد على الأصول لا تعطي مؤشر عل أداء المؤسسة خصوصا إذا ما تم مقارنتها بمؤسسات مشابهة.

نستنتج من هذا أن استخدام القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية قد يؤدي إلى قرارات واستنتاجات قد تكون خاطئة عن قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح، وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة فيما يخص تقويم الأداء الإداري وتقويم المؤسسة وتسعير الإنتاج وتوزيع الأرباح بالإضافة إلى عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على رأس المال سليما من الناحية الاقتصادية.

ب- **الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية** هناك بعض الافتراضات المبنية على أساس التكلفة التاريخية تظهر الكثير من المشاكل المحاسبية وتخالف الواقع الاقتصادي، نذكر منها ثبات القوة الشرائية للنقود والمحافظة على رأس المال المستثمر

- **افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود:** إن افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود يؤدي إلى عدم تجانس أساس القياس في المحاسبة المالية، ذلك أن قيمة وحدة النقود تتغير طبقا للتغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، ومنه تصبح القيم المحاسبية المعبر عنها بوحدات نقود مختلفة القيمة، حيث يترتب عن استمرار قيام هذا الافتراض إلى عدم إمكانية قياس ما ترتب عن التقلبات في القوة الشرائية للنقود من أرباح أو خسائر القوة الشرائية على صافي الأصول النقدية.

ويمكن التغلب على افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود بإسقاط هذا الافتراض وتعديل القيم المحاسبية للتقلبات في وحدة القياس باستخدام الأرقام القياسية المناسبة، وذلك حتى تصبح القيم المحاسبية قابلة للتجميع الرياضي ولها خاصية متجانسة على مستوى كل مفردات الأصول، وتصبح معبرة بالقياس عن المنافع الكامنة فيها اقتصاديا[146].

- **افتراض المحافظة على رأس المال المستثمر** إن عدم أخذ التكلفة التاريخية بالتقلبات في مستويات الأسعار في الحسبان عند حساب أقساط الإهتلاك سوف يؤدي إلى قصور من ثلاث نواحي وهي[147]:

* **من ناحية قياس تكلفة المنتج:** إن عنصر الإهتلاك يعتبر من عناصر تكاليف الإنتاج الكلية مثل (مواد أولية مستهلكة، أجور المستخدمين ومصاريف صناعية)، حيث ما يلاحظ حسب نظرية التكاليف الكلية أن جميع عناصر التكلفة تقوم على أساس مستوى الأسعار السائدة في الفترة التي يتم فيها الإنتاج عدا عنصر الإهتلاك الذي نجده مقوما على أساس التكلفة التاريخية، وعليه فإن تكلفة الإنتاج تصبح غير صحيحة ومضللة ولا يمكن استخدامها كأساس دقيق للتسعير لتحديد تكلفة المنتج.

* **من ناحية قياس نتائج الأعمال:** إن عدم صحة قياس الربح في حالة استعمال التكلفة للأصل الثابت يرجع إلى أن الإهتلاك الذي يعتبر أحد عناصر تكاليف الإنتاج والتي يجب تخفيضها من المبيعات الدورية بغرض التوصل إلى صافي الربح (مبدأ مقابلة المصاريف بالإيرادات)، يكون محسوبا على أساس التكلفة التاريخية بعكس جميع الإيرادات والمصاريف التابعة للدورة والمقومة بالقيمة الجارية، هذا يؤدي إلى ظهور أرباح صورية نتيجة انخفاض نسبة أقساط الإهتلاك المحسوبة بالتكلفة التاريخية إلى الإيرادات إذا ما قورنت بالمصاريف الأخرى وذلك بافتراض ارتفاع الأسعار، وبالتالي فإن توزيع الأرباح الصورية في هذه الحالة ما هو إلا توزيع لرأس المال المستثمر.

* **من ناحية استرداد رأس المال الثابت:** تهدف طريقة حساب أقساط الإهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل الثابت إلى استرداد القيمة الاسمية لرأس المال المستثمر في هذا الأصل، ولهذا نجد في نهاية حياة الأصل المهتلك أن أقساط الإهتلاك المجمعة لا تكفي لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية للأصل القديم في فترات ارتفاع مستويات الأسعار، وهذا يؤدي إلى قيام المؤسسة بشراء أصل أقل إنتاجية من الأصل القديم أو تبحث عن الأموال الإضافية لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية أو أحسن رغبة منها في المحافظة على القوة الإنتاجية لرأس المال المستثمر داخل المؤسسة.

ولمعالجة هذا القصور في عدم قدرة المؤسسة على تأمين الإهتلاكات الضرورية لشراء أصل جديد يحل محل الأصل المهتلك، فقد تقوم المؤسسة بحجز جزء ممن الأرباح في شكل احتياطي

لمقابلة الارتفاع في أسعار الأصول الثابتة، إن هذا الإجراء يرتبط بقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح ومدى قابلية الأطراف المعنية على تخصيص هذا الجزء، أو تقوم بإعادة تقييم أصولها.

ج- التحيز في القياس المحاسبي تعد ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس ومهما كان مجال تطبيقها، وبينما يكون تحيز القياس ضئيلا ويمكن تحديده بقدر كبير من الدقة في العلوم الدقيقة، فإنه غالبا ما يكون كبيرا ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة بشكل خاص لارتباطه بطبيعة المحاسبة من جهة وبطبيعة عملية القياس المحاسبية من جهة أخرى، ويعتبر تحيز القياس المحاسبي إحدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبية، ويمكن تحديد هذه الظاهرة من حيث المصادر والأشكال كالآتي:

- **مصادر تحيز القياس المحاسبي** وتنحصر في الركائز الأساسية لعملية القياس وهي[148]:

* الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب؛
* النظام المحاسبي للقياس وهو المبادئ والقواعد والأحكام التي تحكم عملية القياس المحاسبية؛
* الأحداث الاقتصادية محل القياس ممثلة في العمليات المالية (مدخلات النظام المحاسبي)؛
* البيانات المحاسبية والتي تمثل نتائج عملية القياس المحاسبي (مخرجات النظام المحاسبي).

وينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع وهي[149]:

- **تحيز قواعد القياس المحاسبي:** وهو التحيز الذي يرتبط بنظام القياس المحاسبي، من خلال تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المالية المعدة في فترات التضخم أو حالات الانكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعى تعديل آثار التضخم أو الانكماش.

- **تحيز القائم بعملية القياس:** وهو التحيز الذي ترتبط أسبابه بالمحاسب وليس بالنظام المحاسبي، ويحدث ذلك مثلا إذا تم تكليف مجموعة من المحاسبين بتحديد قسط الاهتلاك لأحد الأصول وبموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلا، في هذه الحالة وإن اتفق جميع أفراد المجموعة على استخدام نفس قاعدة القياس إلا أنهم قد يختلفون في نتائج القياس، وبالتالي يعود هذا الاختلاف إلى طريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس لقاعدة القياس نفسها، إذ أن تحيز القياس الناشئ عن تحديد قيمة القسط يمكن رده إلى اختلاف المحاسبين في تقدير العمر الإنتاجي للأصل أو في تقدير قيمة خردة هذا الأصل ، وليس إلى قاعدة القياس المستخدمة.

- **التحيز المشترك:** وهو تحيز يساهم فيه كل من المحاسب وقواعد القياس المستخدمة معا، ويحدث ذلك مثلا عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة، وبالتالي تحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز والمستخدم لهذه القاعدة.

غير أن ما يجدر ذكره أنه من الصعب في الواقع العملي تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسبي، لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالبا ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معا.

- **أشكال تحيز القياس المحاسبي** مثلما تتعدد مصادر تحيز القياس المحاسبي تتعدد الأشكال التي يظهر بها هذا التحيز، وتتحدد الصورة التي يتخذها تحيز القياس المحاسبي في ضوء عدة اعتبارات أهمها: وجهة نظر المحاسب، ووجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية وكذلك أغراض استخداماتها.

ويمكن حصر التحيز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القياس المحاسبية في ثلاثة أشكال هي: تحيز الموضوعية، تحيز الملاءمة وتحيز الموثوقية.

* **تحيز الموضوعية:** ويقصد بالموضوعية إمكانية التحقق، حيث يمكن أي محاسب آخر لو أعاد عملية القياس المحاسبي لتوصل إلى نفس النتائج[150].

ويأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق أو اختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس، وينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب أو عن نقص في موضوعية قاعدة القياس أو عنهما معا، وينعدم هذا التحيز عندما يتمتع كل من المحاسب وقواعد القياس بالموضوعية الكاملة، وهذا شرط صعب التحقيق في الحياة الواقعية.

* **تحيز الملائمة:** وتعني خاصية الملائمة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، وتكون المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات وعلى صلة بها، وتكون غير ملائمة في حالة العكس[151].

ويتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملائمة عندما لا تفي المعلومات المالية باحتياجات مستخدميها، وإذا كان تحيز الموضوعية على صلة بمخرجات القياس فإن تحيز الملائمة على صلة بملائمة مخرجات القياس للأغراض المستخدمة فيها، وبالتالي يقاس تحيز الملائمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، فكلما زادت استفادته من هذه البيانات كلما نقص تحيز الملائمة والعكس صحيح.

* **تحيز الموثوقية:** وتعني الموثوقية أن تكون المعلومات المالية دقيقة وممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها[152].

ويعد تحيز الملاءمة بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المُعوَّل عليها للتنبؤ المستقبلي، وبالتالي ترتبط أسباب تحيز الموثوقية بتحيز الموضوعية من خلال وجود أخطاء في القياسات المحاسبية، ويمكن أن ترتبط أسبابه بتحيز الملاءمة من خلال وجود أخطاء في مرحلة المعالجة أو التشغيل.

ولمعالجة هذه المشاكل المحاسبية وتطوير عملية القياس المحاسبي، اتجهت الهيئات المحاسبية الدولية إلى وضع معايير محاسبية دولية يتم من خلالها إيجاد طرق قياس محاسبية كبديل لطريقة التكلفة التاريخية لما لها من مساوئ، بالإضافة إلى وضع معايير لضبط مهنة المحاسبة والعمل على توحيد العمل المحاسبي دوليا.

4- طرق القياس المحاسبي: إن طرق القياس المستعملة في النظام المحاسبي المالي ترتكز أساسا على مبدأ التكلفة التاريخية، وكقاعدة عامة تقيم الأصول الثابتة بتكلفة حيازتها، أما الأصول المنتجة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة إنتاجها، في حين تقيم بعض العناصر في بعض الحالات الخاصة (كالأصول البيولوجية، العقارات الموظفة...) بالقيمة العادلة أو بالقيمة القابلة للتحقق (التحصيل) أو يمكن أن تقيم بالقيمة المستحدثة (المحينة)

أ- **التكلفة التاريخية** تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:

- بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل، تحتسب من تكلفة الشراء؛
- بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية تحتسب من قيمة الإسهام؛

- بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا، تحسب من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛
- الأصول المكتسبة عن طريق التبديل تقيم بالقيمة المحاسبية للأصول المكتسبة؛
- الأصول والمنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة الإنتاج؛
- الاستخدامات المتحصل عليها بشكل مجاني، تقيم بالقيمة العادلة عند ضمها لاستخدامات المؤسسة أي في ذمتها؛

كما على المؤسسة أن تظهر مؤشر يبين التدني في قيمة الأصل وعليه يتم تقدير النسبة الممكن تحصيلها، وعليه يتم حساب تدني قيمة الأصل كما يلي:

*** تدني قيمة الأصل الممكن تحصيلها= القيمة المحاسبية الصافية - القيمة الحالية (الممكن تحصيلها)**

وعليها أن تصرح بنقص في القيمة أو تخفيض من قيمة الأصل عند التسجيل، أي الأصول المادية تسجل بتكلفتها مطروحا منها قيمة الاهتلاك المتراكم وقيمة التدني في الأصل

ب- القيمة القابلة للتحقق (للتحصيل) يمكن تعريفها على أنها القيمة القصوى بين سعر البيع وقيمة المنفعة، حيث أن سعر البيع هو المبلغ الممكن تحصيله عند بيع أصل معين في إطار سوق منافسة، أما قيمة المنفعة فهي القيمة المستحدثة للتدفقات المستقبلية المنتظر حصولها عند استعمال هذا الأصل إلى نهاية مدة استعماله.

جـ- القيمة المستحدثة (المحينة أو الحالية) تقيد الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبيلة التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط وتقيد الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

د- القيمة العادلة

- **نشأة القيمة العادلة** يعد مفهوم القيمة العادلة من بين احد المفاهيم التي تتضمنها مدرسة القيمة الجارية في القياس المحاسبي، وظهرت من اجل مواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تتمكن من التعبير عن المركز المالي للشركات بشكل موثوق، ويذكر **(MAC NEAL 1939)** في هذا الصدد بان التغيرات التي تحصل في عالم الأعمال والتي تضم توسعات كبيرة في الاستثمارات، قد انعكست على الوظيفة التي تقوم بها المحاسبة في فترات سابقة، والتي أصبح من الواجب عليها تعريف المستثمرين وحملة الأسهم بالمركز الحالي الحقيقي للشركة، من اجل

معرفة ما حل بأموالهم المستثمرة بالمؤسسة والمعبر عنها بالأصول، وهذه معلومة لا تقوم المحاسبة التقليدية بتقديمها لهم ، وإنما يتم ذلك من خلال القيم السوقية الحالية للأصول[153].

- **مفهوم القيمة العادلة** إن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية تتم من خلالها مبادلة أصل أو تسوية خصم وفق طرق المبادلة، بين أطراف لديها ما يكفي من المعلومات والقبول، كل ذلك يجب أن يكون في شروط المنافسة التامة[154]، وبالتالي تتضمن تعريفات للقيمة العادلة المختلفة محاولة التأكيد على مجموعة من الثوابت الواجب توفرها ومن بينها[155]:

- أصل أو التزام مراد تقييمه أو مبادلته؛

- بائع ومشتري يرغبان بإتمام عملية التبادل، دون وجود ضغوط على أي منهما للقيام بالعملية؛

- بائع ومشتري مطلعان، على علم ودراية بظروف السوق الخاص بالبند المراد تبادله؛

- لا يوجد مصلحة مشتركة بين الطرفين يسعيان لتحقيقها من خلال عملية التبادل، وذلك برفع السعر أو تخفيضه بشكل مقصود؛

- وجود سوق نشط تتم فيه عمليات التبادل بالشروط أعلاه.

- **كيفية قياس القيمة العادلة حسب المعايير الدولية للمحاسبة** يبين المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 بخصوص ضم أو اندماج الأعمال في الفقرة رقم 39 مجموعة من الأسس والمقاييس الممكن استخدامها للتعبير عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد عند التملك أو دمج الأعمال على النحو التالي[156]:

* تقيم الأوراق المالية المتداولة بالقيم السوقية الجارية؛

* تقيم الأوراق المالية غير المتداولة بالقيم المقدرة التي تأخذ بالاعتبار خصائصها، مثل نسبة سعر السهم إلى ربح السهم وعائد السهم، ومعدلات النمو المتوقعة للأوراق المالية المماثلة لمنشات ذات خصائص متشابهة؛

* تقيم الذمم المدينة بالقيم الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها محسوبة باستخدام معدلات الفائدة الجارية المناسبة ناقص مخصصات الديون غير القابلة للتحصيل وتكاليف التحصيل عند الضرورة، إلا أن عملية الخصم غير مطلوبة للذمم المدينة قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين قيمتها الاسمية ومبلغها المخصوم غير عادي

- بالنسبة للمخزونات:

* تقيم البضاعة تامة الصنع والسلع التجارية بسعر البيع ناقص مجموع:

= تكاليف البيع؛

= هامش ربح معقول بدل جهود التملك في البيع بناء على ربح المنتجات تامة الصنع المتشابهة؛

- تقيم المواد الخام بتكاليف الاستبدال الجارية؛

- تقيم الأراضي والمباني بمقدار قيمتها السوقية؛

- تقيم المصانع والمعدات بالقيمة السوقية المحددة عادة بالتقييم، وعندما لا يكون هناك اثبات للقيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للمصانع والمعدات أو بسبب ان هذه البنود نادرا ما تباع الا كجزء من أعمال مستترة فإنها تقيم بتكلفة الاستبدال بعد طرح الاهتلاك؛

- تقيم الموجودات غير الملموسة بمقدار القيم العادلة المحددة:

* بالرجوع إلى سوق نشط؛

* إذا لم يوجد هناك سوق نشط، تقيم الموجودات غير الملموسة على أساس يعكس المبلغ الذي كان المشروع سيدفعه عن الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بناء على أفضل المعلومات المتوفرة؛

- الذمم (الحقوق) الدائنة وأوراق الدفع والديون طويلة الأجل والالتزامات والمستحقات والمطلوبات الأخرى تقيم بالقيمة الحالية للمبالغ التي ستدفع لمواجهة الالتزام محسوبا على أساس معدل الفائدة الجاري والمناسب، إلا أن عملية الخصم غير مطلوبة للالتزامات قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين المبلغ الاسمي للالتزام والمبلغ المخصوم ليس هاما نسبيا.

ثانيا: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي

لقد زاد الاهتمام في العقود الأخيرة من بداية الستينات بموضوع الإفصاح، حيث أن هذا الاهتمام لم يأت من فراغ وذلك باعتبار أن العديد من الجهات تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على المعلومات التي تحتاجها من المؤسسة مباشرة، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح.

1- ماهية الإفصاح المحاسبي يمثل الإفصاح المحاسبي احد الأهداف الرئيسية عند إعداد القوائم المالية وذلك لتحقيق الفائدة والمنفعة لمستخدمي هذه التقارير، فأصحاب المصلحة سواء كانت هذه الأخيرة مباشرة أو غير مباشرة لا يمكنهم التعرف على ما يدور في المؤسسة إلا من خلال قوائمها المالية ، لذا من الضروري أن تعد وتعرض هذه القوائم بالطريقة التي تكفل لهذه الجهات الحصول على المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات.

أ- **الجذور التاريخية للإفصاح المحاسبي** إن الإفصاح وليد الانفصال بين الملكية والإدارة، هذا الإنفصال الذي أوجد بعدا بين المساهمين المالكين للشركة وبين دفاتر وسجلات والحسابات المختلفة للشركة، ومع ظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن التاسع عشر حتى ظهرت شركات ضخمة تعرف بشركات المساهمة يملكها عدد كبير من المساهمين متباينين في المستوي الثقافي والاقتصادي...الخ، حيث يصعب عليهم تولي إدارة هذه الشركات بأنفسهم مما أدى إلى إيكال هذه المهام إلى أشخاص مهنيين، أي حدوث انفصال بين الملكية والإدارة.

وتزامن هذا أيضا مع ظهور عدة أطراف جديدة لها مصالح حالية ومستقبلية في هذه الشركات كمساهمين مرتقبين، مقرضين، موردين... وهو ما طرح زيادة الطلب على المعلومات التي تساعدهم في تقييم أداء الشركات ومدى النجاح في إدارة واستثمار الأموال المتاحة وكذلك مراقبة الإدارة وكفاءتها في إدارة هذه الأموال، وهو ما استوجب انتقال الوظيفة المحاسبية إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات غايته الأساسية توفير المعلومات المناسبة والكافية لصنع القرارات، ولكي تقوم المحاسبة بوظيفتها الجديدة ارتقى شأن بعض مبادئ المحاسبة المتعارف عليها مثل مبدأ الإفصاح والملائمة والمصداقية والقابلية للمقارنة وذلك على حساب مبادئ أخرى كمبدأ التحفظ والموضوعية، التكلفة التاريخية.

كما صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على نظريات حديثة كالنظرية الحديثة للمعلومات، وهي التي قدمت للمحاسبين كثيرا من المفاهيم والأدوات عززت من أهمية ودور مبدأ الإفصاح مثل مفهوم محتوى المعلومات للتقارير والقوائم المالية وقياس تكلفة المعلومات، من جانب آخر كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المالية العالمية أثر مباشر على المحاسبة حيث فرض على المحاسبين إعطاء اهتمام أكبر خاصة للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق من نظرية المحفظة وفرضيات السوق المالي الكفء، وهو ما أكد مرة أخرى أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم والتقارير المالية بعد أن أصبحت هذه الأخيرة مصدرا رئيسيا للمعلومات المالية بالنسبة للمتعاملين والمساهمين الحاليين والمرتقبين.

كما أن تتبع تاريخ الإفصاح يشير إلى أن المدخل المهني هو الذي عمل على صياغته وتطويره كما هو في الوقت الحاضر، هذا المدخل يمثل إصرار المنظمات المهنية على إلزام إدارة الشركة على إتباع هذه المبادئ والمحافظة على حرية الإدارة في المناورة على وضع الشركة من خلال قوائم وتقارير مالية أساسية وإضافية كي تلعب دورا في حماية المساهم العادي من التضليل.

كما تجدر الإشارة إلى أن عملية الاستثمار لم تعد مرتبطة بذلك المساهم البسيط الذي يمتلك قدرا من المال يريد استثماره من خلال شراء عدد من الأسهم في هذه الشركات، بل أصبح إلى جانب ذلك إدارات لدى مؤسسات مالية تستثمر أموال ضخمة لهذه الشركات، كما أنه ومع بداية التسعينات من القرن السابق أوكلت هذه الإدارات هذه المهام إلى اختصاصيين وماليين سرعان ما تكتلوا وشكلوا تنظيما فيدراليا خاصا بهم في الولايات المتحدة الأمريكية، ووضعوا معايير لمهنتهم وأصدروا مجلة خاصة بهم تحت عنوان مجلة المحللين الماليين في 1945، تهدف أساسا إلى تنمية الوعي الاستثماري لدى أعضائها كما تشكل أداة ضغط على إدارة الشركات لتوسيع الإفصاح الذي تقدمه، بحيث يتمكن هؤلاء المحللون الماليون من إبداء أرائهم في القرارات الاستثمارية وتقديمها إلى الهيئات الاستثمارية، كما نشأت في الولايات المتحدة الأمريكية خدمات أخرى يوفرها مستشاري الاستثمار يعتمدون على محللين ماليين أو على خبرتهم الشخصية لتقديم النصح للمساهمين العاديين.

وانطلاقا مما سبق نلاحظ تراجع دور المساهم العادي في اتخاذ قراره الاستثماري الشخصي ليحل محله مالي من متخذي القرار يمثل فيه المحللون الماليون ومستشارو الاستثمار نسبة عالية، وهو ما استوجب التخلي عن المفهوم التقليدي للمستثمر الذي يعتمد على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والتوجه نحو توسيع مفهوم الإفصاح ليشمل معلومات أوسع عن مضمون تلك القوائم التقليدية.

فمن حيث الشكل لم يعد التعبير الرقمي الوارد في التقارير المحاسبية كافيا، بل صارت الحاجة تدعوا إلى عرض وسائل أخرى أكثر وضوحا لتعزيز البيانات الواردة في التقارير وإعطائها مفهوما وصورة أوضح، حيث أن الحاجة المتزايدة والمتنامية لمضمون المعلومات لا يقف عند حدود القوائم المالية التقليدية، بل صارت الحاجة تدعوا إلى عرض حركة عناصر المركز المالي عن طريق قائمة التدفقات النقدية، وكذا قائمة الموارد والاستخدامات والإفصاح عن التغير في المركز المالي، من جهة أخرى إن زيادة المنافسة بين الشركات للمحافظة على المستثمرين الحاليين وجذب عدد اكبر منهم طرح فكرة المنافسة بين الشركة والمتعاملين معها خاصة ما تم ترجمته في رجال العلاقات العامة الذين ظهروا في الولايات المتحدة الأمريكية، ويمثلون فئة متخصصة في نقل المعلومات كإسناد للقوائم والتقارير المالية.

وهكذا نجد أن المدخل المهني قد عبر عن مطالب مجتمع مالي متمثلا في هيئة مشرفة على تداول الأوراق المالية والمطالب القانونية التي تحرص على حماية ذلك المجتمع من التلاعب والتضليل وطلب المزيد من الإفصاح لتلبية حاجات فئات المجتمع المالي والذي نص على حد أدنى من الإفصاح هذا الأخير الذي يجب أن يتمتع بمصداقية من خلال تعزيز دور مراجعي الحسابات الذين يعززون مصداقية القوائم والتقارير المالية ويصادقون على أنها أعدت وفقا للمعايير المحاسبية الدولية منها.

أما إذا ما ربطنا تطور الإفصاح بأزمة 1929، فإنه بعد أزمة الكساد الكبير الذي حل في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1929 والذي كان سببه قيام كثير من شركات المساهمة بالتلاعب بالأرقام المحاسبية والمالية المنشورة لقيم أصولها وممتلكاتها بغية إجتذاب رؤوس الأموال التي أدى إلى امتصاص مدخرات المستثمرين وتوجيهها إلى مشاريع غير ناجحة بل وبعضها كان وهميا.

ولعل ما زاد الأمر سوءا هو ضعف دور مدقق الحسابات وعدم وجود معايير دقيقة للمراجعة حتى تساعد في اكتشاف هذه التلاعبات، وهكذا تمكنت الشركات المتلاعبة من إظهار قوائمها المالية بصورة غير حقيقية مما أدى إلى ارتفاع قيمة أسهم هذه الشركات بصورة جنونية إلى أن تم اكتشاف حقيقة هذه الشركات فهبطت قيم أسهمها هبوطا مروعا مما أدى إلى إفلاس العديد من الشركات، الشيء الذي ألحق أضرارا كبيرة بالاقتصاد الأمريكي.

وكان من آثار الكساد المالي الكبير المساهمة في إنشاء هيئة الأوراق المالية التي تهدف - إضافة إلى تقديم خدمات استثمارية- إلى مراقبة تداول الأوراق المالية وهو ما أعطاها حق فرض قيود على الشركات المتداولة أسهمها، وفي عام 1933 أصدر قانون يتعلق بالإفصاح حيث يطلب من الشركات نشر معلومات مالية بصفة دورية من خلال تقارير مالية تقدمها لهيئات تداول الأوراق المالية لتصبح متاحة لجميع من يريد الإطلاع عليها، وقد دعم هذا القانون دور المدقق الخارجي حيث أصبح يؤدي دور كبير في تحديد المعلومات التي تقوم الشركة بتزويدها للمساهمين، وفي نفس الوقت زادت المسؤولية القانونية الملقاة على عاتق هذا المدقق في حالة اكتشاف معلومات غير صحيحة قام بالمصادقة عليها سواء بالتواطؤ أو الإهمال، وقد أورد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1954 مجموعة من المعايير الخاصة لتقرير محافظي الحسابات ولعل أهمها المعيار الثالث الذي يعتني بكافة المعلومات وإظهار الواقع وهو ما يعرف بالإفصاح[157].

ب- **مفهوم الإفصاح المحاسبي** يهدف مفهوم الإفصاح أساسا إلى إرساء معنى المصطلح المراد تعريفه لتكوين لغة دقيقة مشتركة تساعد على تبادل الآراء وتطوير العلم، وبالرجوع إلى مؤلفات العديد من الكتاب والباحثين والمنظرين في مجال المحاسبة تم الوصول إلى عدة تعاريف سيتم عرضها ومناقشتها بهدف الوصول إلى ماهية وجوهر الإفصاح المحاسبي، وفيما يلي مجموعة من التعاريف الخاصة بالإفصاح المحاسبي:

* **تعرف 01:** الإفصاح هو بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الإستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها[158].

* **تعريف 02:** الإفصاح هو إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل[159].

* **تعريف 03:** الإفصاح المحاسبي هو شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية[160].

* **تعريف 04:** الإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشتمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد[161].

ونلاحظ أن التعاريف السابقة ركزت على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تضليل، بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم، إلا أنها اختلفت فيما بينها حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة إلى مستخدميها.

ولم توضح التعاريف طبيعة مستخدمي المعلومات، فالمستفيدين من القوائم المالية على اختلاف مستواهم الثقافي والاقتصادي والمحاسبي يتميزون بتفاوت قدراتهم في معالجة هذه المعلومات، لذلك كان لابد من التمييز بين المستخدمين.

ويؤدي عدم تجانس وتطابق مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية إلى اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم، فإدارة المؤسسة كطرف مسؤول عن إعداد البيانات تنظر إلى الإفصاح من زاوية قد لا تتطابق مع نظرة مدققي الحسابات، وينظر المستثمرون إلى الإفصاح المحاسبي من زاوية تختلف عن تلك التي تنظر من خلال جهات الرقابة والإشراف، وبالنهاية ينظر كل طرف يطالب بالإفصاح بحيث يحقق هدفه ومصلحته.

وطبيعة هذا الاختلاف بين المصالح هو اختلاف في حاجتهم من المعلومات، وقدرتهم على تفسيرها بشكل سليم وفهمها على أساس تفاوت مستوياتهم.

* **تعريف 05:** عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) الإفصاح بأنه: عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما ويتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية ومعاني المصطلحات الواردة بها حيث تكون أكثر ملائمة للتنبؤ بوضعية الشركة مستقبلا وذلك لاتخاذ القرار الاستثماري الملائم[162].

ويعد هذا التعريف أكثر التعاريف التي تلقى قبولا لدى المختصين، لكونه يظهر الإفصاح في عرض البيانات بشكل واضح كما يتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما من جهة ومن جهة أخرى يظهر هذا التعريف الإفصاح في توفير المعلومة اللازمة لاتخاذ القرار الملائم.

وبالرغم من وجود اختلاف حول معنى محدد للإفصاح في التقارير المالية، إلا أنه هناك اتفاق حول ضرورة الإفصاح باعتباره أداة المحاسبة لتوصيل المعلومات لمستخدميها، حيث أنه يعني ضرورة احتواء القوائم والتقارير المالية على جميع المعلومات المعدة وفقا لمبادئ المحاسبة التي تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد ومن ثم اتخاذ قرار سليم غير مضلل، لأن إخفاء أو تضليل بعض المعلومات قد يؤدي إلى اتخاذ قرار مغاير للأول.

ومن خلال ماسبق نستنتج أن هناك الكثير من التعاريف للإفصاح فمنها ما يتناول الإفصاح في التقارير المالية من حيث كونه عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين من الدائنين وغيرهم من المستفيدين تسمح بالتنبؤ بقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها.

كما أن هناك من يربط بين درجة الإفصاح وتخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل المعلومات التي لها علاقة بالمؤسسة سواء كانت معلومات كمية أو معلومات أخرى تساعد على اتخاذ القرارات وتخفض حالة عدم التأكد عن الأحداث الاقتصادية والمالية

2- الإفصاح المحاسبي: الأنواع، الأهمية والأهداف

أ- أنواع الإفصاح المحاسبي يعد الإفصاح المحاسبي أهم الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم وبين إدارة المؤسسة ومراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ونادرا ما ترد كلمة الإفصاح بشكل مستقل بل غالبا ما ترد مرتبطة بألفاظ أخرى، ويمكن القول أن أنواع الإفصاح المحاسبي هي[163]:

- **الإفصاح الكافي** ويعتبر من أكثر المعلومات استخداما وهو يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الذي يلزم عنه كي تكون القوائم المالية غير مظللة، أي يتضمن هذا النوع الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المالية المطلوبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

- **الإفصاح العادل** يعنى بتوفير رعاية متوازنة لاحتياجات كافة الأطراف المعنية، وهو ينطوي على هدف أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة والمتساوية بين مستخدمي المعومات المالية من خلال الاهتمام المتوازن باحتياجات جميع الأطراف المعنية.

- **الإفصاح الشامل** يتمثل في عرض كافة المعلومات الملائمة التي تؤثر بشكل أو بآخر في سلوك مستخدمي القوائم المالية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أي معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر العادي، ويجب التنبيه أن الإفصاح الشامل لا يقصد به عرض كافة المعلومات دون تمييز، فالإفراط في المعلومات المعروضة أمر غير مستحب نظرا لعرض تفاصيل غير مهمة مما يؤدي إلى إخفاء معلومات هامة وتجعل القوائم المالية صعبة الفهم والتفسير، بالإضافة إلى تحمل التكاليف إضافية بدون مبرر.

- **الإفصاح الإلزامي** ويتم الإفصاح هنا وفقا لما نصت عليه القوانين المختصة وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة، إلا أن القوانين المختصة لم تول الاهتمام الكافي لإظهارها.

- **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)** هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.

- **الإفصاح الملائم** وهو الإفصاح الذي يلاءم حاجة مستخدمي القوائم والتقارير المالية وظروف الشركة وطبيعة نشاطها حيث ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات بل الأهم من ذلك أن تكون ذات قيمة ومنفعة لمستخدميها، وتتناسب مع نشاط الشركة وظروفها الداخلية.

- **الإفصاح الوقائي:** ويعني أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن، ويهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية.

- **الإفصاح الكامل** ويعني أن القوائم المالية المنشورة والإيضاحات المتممة لها يتعين أن تتضمن أي معلومات إقتصادية تعتبر جوهرية بشكل كافي، وبهدف تحسين وضوح وجودة وكمية المعلومات الإقتصادية المفصح عنها فهو يزيد من ملائمة ومصداقية المعلومات المالية.

ب- أهمية الإفصاح المحاسبي يعتبر الإفصاح المحاسبي هاما لعديد من الأسباب التالية[164]:

- في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة والتعارف عليها عموما **GAAP** فإن الإجراءات المحاسبية البديلة على سبيل المثال طرق الإهتلاك، طرق المخزون وطرق الإعتراف بالإيراد يتم إستخدامها في ظل ظروف مختلفة؛

- إن المؤسسة أحيانا ما تقوم بإحداث تغيرات* في إجراءات المحاسبة والتقرير بنحو يؤثر على إمكانية مقارنة القوائم المالية؛

- إن الإفصاح الكامل يسهل من تفعيل سوق رأس المال الكفء عن طريق توفير معلومات إضافية عن البنود المتضمنة في القوائم المالية الأساسية، تلك المعلومات الإضافية قد تكون مفيدة في اتخاذ قرارات الإستثمار.

نستخلص مما سبق، أن الإفصاح الشامل يتفق مع الإفصاح الوقائي لأنهما يفصحان عن البيانات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجين، ولكن بالنسبة للإفصاح التثقيفي فمن شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

أما بالنسبة للإفصاح الكافي فإن التعريف يتضمن الحد الأدنى من المعلومات الواجب إظهارها ولكن يختلف الحد الأدنى من شخص إلى آخر تبعا للثقافة والخبرة التي يتمتع بها.

وبالنسبة للإفصاح العادل فيتمثل بالإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصول نفس القدر منها إلى كافة الأطراف المعنية دون التحيز إلى جهة معينة من خلال استخدام أسلوب أو مصطلحات سهلة الفهم من قبل الجهات المستفيدة وهو هدف أخلاقي.

ويشير الإفصاح الكامل إلى ضرورة عرض كافة المعلومات المحاسبية المتوفر مما يعني معه إظهار معلومات بكميات كبيرة التي تؤثر بشكل أو بآخر في سلوك مستخدمي القوائم المالية ومما يعني إغراق مستخدمي القوائم المحاسبية بمعلومات قد لا يكونوا بحاجة إليها.

ويكون الإفصاح الإلزامي وفقا لما نصت عليه القوانين والتشريعات المختصة وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة إلا أن القوانين المختصة لم تولها الاهتمام الكافي لإظهارها.

ويلاحظ أن الاتجاه التقليدي في الإفصاح يهتم بالمستثمر العادي الذي له دراية محدودة باستخدام التقارير المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية للمستخدم لهذه المعلومات.

أما الاتجاه المعاصر في الإفصاح فيهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وفي ظل هذا فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصرًا على تقديم المعلومات المالية تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستفيد العادي بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها.

نستخلص من ذلك إلى أن الإفصاح كمفهوم محاسبي نسبي يحقق كثير من المزايا للمستفيدين من المعلومات المالية ، ويقتضي ذلك إعلام متخذي القرارات الاقتصادية بالمعلومات المهمة كما يهدف إلى ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية*

إلا أن الإفصاح على أهميته يتأثر بعدد من العوامل التي تؤثر في درجة الإفصاح بالتقارير المالية كما أن هناك بعض التكاليف المرتبطة بالإفصاح.

جـ- أهداف الإفصاح المحاسبي يهدف الإفصاح المحاسبي إلى ما يلي[165]:

- وصف البنود المعترف بها، وتوفير قياسات ملائمة لهذه البنود عدا تلك القياسات المندرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة المقدمة للأدوات المالية من خارج القائمة المالية؛

- وصف البنود الغير المعترف بها، وتوفير قياسات مناسبة لها، كوصف الضمانات المباشرة وغير المباشرة للديون المباشرة للآخرين؛

- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف وغير المعترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن؛

- توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات السابقة؛

- توفير معلومات عن التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية؛

- مساعدة المستثمرين في تقدير العائد عن الاستثمار ، كتحديد نسبة توزيعات الأسهم؛

- الإفصاح المحاسبي يهدف إلى إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المحاسبية.

3- الركائز الأساسية للإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه

الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ليس عملية عشوائية بل يحوي مجموعة من المقومات التي يجب أن يرتكز عليها، كما أن هناك العديد من العوامل المؤثرة فيه، بالإضافة إلى وجود جملة من المعوقات تحد من الالتزام بالإفصاح المحاسبي

أ- الركائز الأساسية للإفصاح المحاسبي يرتكز الإفصاح المحاسبي على المقومات الرئيسية التالية[166]:

- **المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:** إن تحديد الفئة المستخدمة للمعلومات المحاسبية تسمح بمعرفة الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات سواء من حيث المحتوى أو من حيث شكل وطريقة العرض، وبالتالي ينبغي إعداد تقارير مالية في ظل فرضية وجود مستويات مختلفة الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية، لهذا حدد AICPA هوية المستخدم لهذه المعلومات، والمتمثلة في مجموعة الفئات التي يحتمل استخدامها للتقارير المالية مع التركيز على فئات الملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين، وقد بني موقفه هذا على مفهوم التقرير المالي متعدد الأغراض، بحيث يلي احتياجات جميع المستخدمين.

- **تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية:** ينبغي ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية ملائمتها، بحيث تعد معلومة ملائمة لمستخدم ما إذا كان من الممكن الاستفادة منها في غرض معين.

- **تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:** تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها فيما يتم تضمينه من معلومات في القوائم المالية، والملاحظات والملاحق، ومن المفاهيم التي تشكل قيدا على نطاق الإفصاح المحاسبي نجد مفهوم الأهمية النسبية ومفهوم التكلفة التاريخية ومفهوم الحيطة والحذر، فإتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات يسودها التضخم الاقتصادي يجعل مصداقية المعلومات التي تعرض في القوائم المالية عرضة للتساؤل والشك، كما أن مفهوم الأهمية النسبية قد يؤدي إلى دمج بنود قد تكون مهمة من وجهة نظر مستخدميها، بالإضافة إلى انه قد ينشأ تفاوت ملحوظ واختلاف في تقديرات المحاسبين لدى تطبيقهم لمفهوم الحيطة والحذر، إذ يترتب عنها آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، لذا فعدم وجود أساس لتعريف هذه المفاهيم ينجم عنه تفاوت ملحوظ في تطبيقتها من قبل المحاسبين، فتترتب عليه آثار متفاوتة على المعلومات (سواء كانت كمية أو غير

كمية)، التي يتم الإفصاح عنها، وبالتالي فانه من الضروري ترجيح خاصية الملائمة على حساب الخواص الأخرى، باعتبارها معيار رئيسي يتمحور حولها مفهوم الإفصاح المحاسبي.

- **تحديد أساليب وطرق الإفصاح المحاسبي:** إن الهدف الأساسي من الإفصاح المحاسبي هو تزويد الأطراف ذات العلاقة بالبيانات والمعلومات المالية المتعلقة بنتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، والتي بدورها تساعدهم على اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب، وتقدم هذه البيانات عبر القنوات الأساسية للإفصاح والمتمثلة في القوائم المالية الأربعة، ويتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، بحيث يتم ترتيب بنود هذه القوائم بشكل يسهل ويساعد على الفهم بالتركيز على الأمور الجوهرية.

وبالإضافة إلى ما تحتويه القوائم المالية الأساسية، فانه يمكن إعداد ونشر بعض القوائم الإضافية الأخرى وكذلك الجداول الإحصائية التي تقدم معلومات إضافية عن نشاط الوحدة الاقتصادية.

ومن المهم جدا وبصدد توفير الإفصاح المناسب أن يراعي معدو القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الوصول إليه أي عدم دفن المعلومة المهمة، أي يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.

- **توقيت الإفصاح عن المعلومات:** يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعداد وعرض وتقديم المعلومات لمستخدميها، بمعنى أن المنفعة التي يحققها متخذ القرار ترتبط بمدى حصوله على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب مع مراعاة عامل الدقة ، ولقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في البيان رقم (04) الصادر في سنة 1997 على أهمية عنصر التوقيت في الإفصاح، كما تجدر الإشارة إلى أن الإفصاح الالكتروني يساعد على نشر المعلومات في التوقيت المناسب مع سهولة الوصول إليها.

ب- **العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي** يوجد العديد من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح في التقارير المالية ويمكن تقسيمها إلى: عوامل بيئية تتعلق بالمجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها، وهناك عوامل تتعلق بالمؤسسة ذاتها ويتضح ذلك فيما يلي[167]:

- **عوامل بيئية** تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية و اجتماعية و سياسية، وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على المؤسسة، بغرض المقارنة بين المؤسسات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.

ويبدو ذلك من المقارنة بين التقارير المالية التي تعد في كل من انجلترا والولايات المتحدة الأمريكية حيث يحدد قانون المؤسسات في انجلترا التقارير التي يجب إعدادها وطرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية والعلاقة بين هذه المعلومات والمعلومات الأخرى الواردة بتقرير الإدارة، وأشار قانون المؤسسات الانجليزي أيضا إلى ضرورة توزيع هذه التقارير على المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها.

بينما لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية قانون للشركات يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية وإنما تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة، وهي تحوي غالبا تقرير مجلس الإدارة وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي بالإضافة إلى بعض المعلومات الإحصائية الأخرى.

وقد يرجع أسباب هذا الاختلاف بين التقارير المالية والمعلومات الواردة بها في كل من انجلترا وأمريكا إلى السلطة التي تشرف وتراقب على هذه المؤسسات ومدى حاجة المستفيدين أو من يمثلهم من المعلومات المالية، حيث يهتم المستثمر في أمريكا أساسا برقم صافي الدخل بينما يهتم المستثمر في انجلترا بقيمة المبالغ الموزعة ومدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماته في المستقبل.

- **عوامل تتعلق بالمعلومات المالية** تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها، وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات المالية عند الاستفادة منها بالإضافة إلى قابليتها للتحقق والمقارنة، وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

- **عوامل تتعلق بالمؤسسة** هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالمؤسسة مثل حجم المؤسسة، عدد المساهمين، صافي الربح إلى غير ذلك من العوامل، وقد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة ويبدو ذلك فيما يلي:

* **حجم المؤسسة (مجموع الأصول)** يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المؤسسة للمؤسسات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.

وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المؤسسة ودرجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية قد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المؤسسات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمؤسسات الصغيرة الحجم.

* **عدد المساهمين** وتبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسرة الأوراق المالية.

* **تسجيل المؤسسة بسوق الأوراق المالية** وقد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف المؤسسة ونشاطها، ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة وتحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

* **المراجعين الخارجيين** يؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات المؤسسة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ و مفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

* **حجم المديونية** يؤثر حجم المديونية على درجة الإفصاح من خلال قيام المؤسسة بالإفصاح عن تفاصيل إلتزاماتها وتواريخ إستحقاقها والضمانات المترتبة على مديونتها، إضافة إلى أن دائني المؤسسة يرغبون في الحصول على معلومات مفصلة حول وضع المؤسسة من حيث الأداء المالي والتدفقات النقدية لتقييم ربحيتها ومقدرتها على السداد، الأمر الذي ينعكس بالمزيد من الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية.

* **عمر المؤسسة** يكون عمر المؤسسة عاملا مؤثرا في تحسين درجة الإفصاح عن المعلومات بافتراض أن المؤسسات الأقدم من حيث التأسيس تتجه للإفصاح عن معلومات أكثر من المؤسسات حديثة التأسيس وقد يعود ذلك لعدة أسباب منها:

- تساعد خبرتها التشغيلية السابقة في عملية الإبلاغ المالي على التنبؤ بالأداء المستقبلي؛

- قابلية أسهمها للتداول في السوق بشكل أكبر لطول مدة وجودها في الصناعة مما يترتب عليه تفهم متطلبات الإفصاح التي يرغب فيها مستخدمي التقارير المالية.

* **ربحية المؤسسة** يمكن قياس ربحية المؤسسة من خلال طرق عديدة تتضمن هامش الربح ومعدلات العائد وتبنى العلاقة بين ربحية المؤسسة ودرجة الإفصاح منها على الرأي القائل بأن المؤسسات الأكثر ربحية تتجه للإفصاح عن المعلومات في تقاريرها السنوية بشكل أكبر من المؤسسات الأقل ربحية، وذلك لتبرير المكافآت والمزايا التي تحصل عليها الإدارة.

ويمكن القول بأن المؤسسات الأقل ربحية أو الخاسرة قد تميل في بعض الحالات إلى التوسع في الإفصاح من أجل تبرير إنخفاض ربحيتها أو الخسائر التي تكبدتها، وبالتالي الظهور بمظهر إيجابي لدى مستخدمي التقارير المالية.

هذا وتوجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها رغبة إدارة المؤسسة في الإفصاح عن المعلومات ومتطلبات أجهزة الإشراف والرقابة على بعض القطاعات كالرقابة المفروضة من البنك المركزي على البنوك التجارية، وكذلك مساهمة رأس الأجنبي في رأس مال الشركات المحلية.

الكتب والمراجع:

1- American Institute Of Certified Public Accountant (AICPA).

2- بني عطاء حيدر محمد علي، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، ط: 01، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص: 20.

3- www.infotechaccountants.com.

4- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط: 04، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص: 25.

5- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص:06.

6- American Accounting Association (AAA).

7- محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، ص: 25.

8- أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003، ص: 15.

9- مصطفى عقاري، **مساهمة عملية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004، ص: 09.

10- حسين القاضي، **نظرية المحاسبة**، منشورات جامعة دمشق، 1991، ص: 71.

11- خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، ج:01، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 12.

12- **المرجع السابق**: ص: 13- 14.

13- عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص: 24.

14- بن بلغيث مداني، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص: 14.

15- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 25.

16- Richard Brown, **History of Accounting and Accountants**, London, 1968, p: 27.

17- Roy Sidebothman, **Introduction to the theory and context of accounting**, NEW YORK, Bergamot press, 1970, p: 20.

18- IBID, P: 04.

19- IBID, P: 08.

20- خليل الدليمي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 10.

21- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره**، ص: 29.

22- Roy Sidebothman, (ed) Op, Cit, p: 07.

23- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة ، مرجع سبق ذكره**، ص: 30.

24- **المرجع السابق**، ص: 32.

25- **المرجع السابق**، ص: 34.

26- محمد رضوان العناتي، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، ج:01، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 21.

27- خليل الدليمي، **مرجع سبق ذكره**، 36.

28- محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، ص: 28.

29- وليد ناجي الحيالي، بدر محمد علوان، **المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي**، ج 01، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص: 25.

30- محمد رضوان العناتي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 24.

31- خليل الدليمي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 14- 15.

32- بني عطاء حيدر محمد علي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 193.

34 - Hendriksen ,E.S, Accounting Theory ,IRWIN,1992, p: 22.

[35]- برقي التجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2006، ص ص: 25- 26.

[36] - أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، ج01**، **مرجع سبق ذكره**، ص: 29.

[37] - عقاري مصطفى، **مرجع سبق ذكره**، ص: 46.

[38] - رضوان حلوة، حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، ط،2، دار وائل للنشر، عمان الأردن، ص:88.

[39] - نعيم دهمش وآخرون، **الحاجة إلى نظرية المحاسبة**، مجلة المدقق، العدد71، جويلية 2007، عمان الأردن، ص: 09.

[40]- بني عطاء حيدر محمد علي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 203- 204.

[41] - برقي تجاني، **مرجع سبق ذكره**، ص: 34- 35.

42- وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 28.

43- محمد سمير الصبان وآخرون، **المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 84.

44- خليل الدليمي، **مرجع سبق ذكره**، ج: 01، ص: 18.

45- وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، ص: 50.

46- احمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره**، ص: 73.

47- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة**، دار المعرفة الجامعية، 1999، ص: 44.

48 - خليل الدليمي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 20.

49- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **مرجع سبق ذكره**، ص: 45.

50- رضوان حلوة حنان وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 40.

51- إلدون س، هندريكسن، **نظرية المحاسبة** ، ترجمة، كمال أبو زيد ، الطبعة الرابعة، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2005، ص: 03.

52- **المرجع السابق**، ص ص: 07- 08.

53 - Colasse,B, **Théories Comptable**, dans, encyclopédie de comptabilité de contrôle de gestion et d'audit,(paris:economica,2000) p : 1238

54 - إلدون س، هندريكسن، **مرجع سبق ذكره**، ص: 10.

55- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، مرجع سبق ذكره**، ص: 93.

[56]- القاضى حسين، مامون حمدان، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص: 162- 163.

[57]- أمين السيد أحمد لطفي- **نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، مرجع سبق ذكره**، ص: 93.

[58] - حيدر محمد علي بن عطاء **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 249- 250.

[59] - **المرجع السابق**، ص ص: 249- 250.

[60]- **المرجع السابق**، ص ص ص: 258 ، 259، 260.

61- حجر عبد المالك، نظم المعلومات المحاسبية، دار الفكر، دمشق، 1997، ص: 54.

62- سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، (المفاهيم الأساسية)، مكتبة الإشعاع، مصر، 1998، ص: 14.

63- مراد صالح، أثر المعالجة الآلية على أنظمة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، فلسطين، 1998، ص:73.

64- عماد عبد الوهاب الصباغ، نظم المعلومات، ماهيتها ومكوناتها، دار الثقافة عمان، 2004، ص: 11.

65- منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، **مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، النظرية، الأدوات، التطبيقات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص: 185.

66- فاضل يمينه فوزية (2001)، أثر نظام **المعلومات على القابلية التنافسية للمؤسسة الحالية**، حالة المجمع الصناعي صيدال، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، ص: 85.

67- طرابلسي سليم، (2009)، **تفعيل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الجزائرية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، ص: 36.

68- عبد اللطيف الدهراوي، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005، ص: 87.

69- أيوب دانيا، (1978)، **نظم المعلومات واتخاذ القرار الإداري**، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد الثامن، العدد: 12، جامعة دمشق، ص: 14.

70- إبراهيم جبر الصعيدي، **مبادئ النظم المحاسبية**، دار الرضا، فلسطين، 1998، ص: 27- 29.

71- إسماعيل السيد، **نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية**، مكتبة عين شمس، 1990، ص: 75.

72- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، **اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية**، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001، ص: 56.

73- ثناء علي القباني، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003/2002، ص: 16.

74- طرابلسي سليم، **مرجع سبق ذكره**، ص:38.

75- محمد حافظ حجازي، **دعم القرارات في المنظمات**، الإسكندرية، دون سنة نشر، ص: 181.

76- كمال السيد غراب، فادية حجازي، **نظم المعلومات الإدارية، (مدخل تحليلي)**، جامعة الملك سعود، الرياض، 1996، ص: 28.

77- كمال الدين الدهراوي، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 1998، ص:27

78- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، **مرجع سبق ذكره**، ص: 34.

79- برهان محمد نور، **أنظمة المعلومات الإدارية**، ط 01، عمان، الأردن، 1996، ص: 25.

80- عبد الله محمود سراج، **خصائص المعلومات القاعدية لبناء قرارات الإنتاج التي تسمح بالأسبقية التنافسية في إطار الإستراتيجية التنافسية**، حالة القطاع الصناعي اليمني، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005، ص:52.

81[81]- محمد الفيومي، **تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999، ص: 52.

82- أحمد حسين علي حسين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 47.

83- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية**، ط 01، الدار الجامعية الإسكندرية، ص: 47.

84- محمد يوسف حفناوي، **نظم المعلومات المحاسبية**، ط: 01، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص: 55.

85- طرابلسي سليم، **مرجع سبق ذكره**، ص: 87.

86- محمد يوسف حفناوي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 58- 59.

87- أحمد حسين علي حسين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 51.

88- محمد مطر، **المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الإفصاح والتحليل**، ط 02، دار حنين، عمان، 1995، ص: 53.

89- إبراهيم جبر الصعيدي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 44.

90- إبراهيم حلمي وآخرون، **أساسيات نظم المعلومات**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2000، ص: 134.

91- محمد شوقي بشادي، **المحاسبة ونظم المعلومات**، دار النمر للطباعة، 1995، ص: 206.

92- **المرجع السابق**، ص: 210.

93- إبراهيم جبر الصعيدي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 50.

94- محمد شوقي بشادي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 215.

95- عباس محمود الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط: 01، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص: 200.

96- عصفت سيد أحمد عاشور، **دراسات في نظم المعلومات المحاسبية**، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، ص: 11.

97- أحمد حسين علي حسين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 26.

98- Hendrickson Eldon, Breda Michael, Accounting Theory, fifth edition, Irwin, Graw Hill, 1992, p: 123.

99- فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002، ص: 26.

100- عباس محمود الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 201.

101- **المرجع السابق**، ص: 201.

102- رضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره**، ص: 184.

103- ناصر محمد علي المجهلي (2009)، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة، ص: 55- 56.

104- **المرجع السابق**، ص: 59.

105- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر، من المبادئ إلى المعايير**، ط: 02، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص ص: 216- 217.

106- **المرجع السابق**، ص: 218- 219.

107- ناصر محمد علي المجهلي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 58.

108- عبد الناصر نور، الفضل مؤيد، **المحاسبة الإدارية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط 01، 2002، ص ص: 305، 306.

[109]- أسعد سمير مرشد، **مفهوم الكفاءة والفاعلية في نظرية الإدارة العامة**، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد الأول، 1988، ص: 212.

110- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل، مرجع سبق ذكره**، ص: 207.

111- فالتر ميجس، روبرت ميجس، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2003، ص: 132.

1- قوادري محمد، **قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (AIS/IFRS)**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2010، ص: 53.

113- محمد مطر، **تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة لشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح**، مجلة دراسات العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد 02، الأردن، ص: 116.

114- قادري عبد القادر (2009)، **القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، ص: 87- 88.

115- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل، مرجع سبق ذكره**، ص: 114- 115.

116- أمين السيد احمد لطفي، **المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسية، مرجع سبق ذكره**، ص: 501.

117- خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية، IAS /IFRS** ، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007، ص: 114- 117.

118- **المرجع السابق**، ص: 119.

119- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 45.

120- دونا لد كيزو، **المحاسبة المتوسطة**، ط 01، دار المريخ،الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005، ص: 168.

121- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 45.

122- خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 121.

123- طارق حماد عبد العال، **التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحليل، مرجع سبق ذكره**، ص: 321.

* هو عبارة عن دخل أو مصروفات غير معترف بها في الربح أو الخسارة في الفترات السابقة أو الحالية كما هو مطلوب أو يسمح به بموجب معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية مثل فائض إعادة التقييم.

124- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 51- 52.

125- خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 126.

126- خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 130.

127- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 94- 95.

128- خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 132.

129- كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص: 125.

130- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 98.

131- **المرجع السابق**، ص: 99.

132- رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص: 45.

133- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ط 02، 2008، ص: 130.

134- المرجع السابق، ص: 130

135- ريتشارد شرويدر، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، دار المريخ، الرياض، 2006، ص: 185.

136- Commission des communautés européennes, Observations concernant certains articles du règlement n°1616/2002 du parlement européen et du conseil, du 19juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales, Bruxelles, novembre 2003.
http://www.hec.unil.ch/urccf/recherche/publications/cadre_conceptuel.pdf

137- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، **الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية**، 2001، الفقرة 99.

138- يامن خليل الزعبي، **القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، 2005، ص: 30.

139- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، **مرجع سبق ذكره**، ط 01، ص: 12.

140- عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ج 01، 2007، ص: 45.

141- الجيلاني بلواضح وآخرون، **دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي**، الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2012، ص: 12.

142- محمد مطر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 136، 137.

143- قوادري محمد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 26، 27

144- محمد مطر وموسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 166.

145- عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص: 08.

146- تيجاني بالرقي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 333.

147- عبد المرعي وآخرون، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية، لبنان، 1988، ص ص: 548، 549.

148- سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط 01، 2009، 184.

149- محمد مطر وموسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 149- 153.

150- رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط 01، 2004، ص: 32.

151- خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، ص: 51.

152- **المرجع السابق**: ص: 52.

153- يامن خليل الزغبي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 66.

154 - ROBERT OBERT, Normes Internationales de Comptabilité et d'information financière, Paris, France, Dunod, 2006, P : 09.

155- جمال علي الطرايرة، **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره على الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005، ص: 94.

156- **المرجع السابق**، ص ص: 95- 97.

157- محمد الهادي ضيف الله، **اثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/ IFRS) على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة، الجزائر، 2014، ص ص: 97، 98.

158- الصبان محمد سمير، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص: 245.

159- وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة- مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي**-، دار حنين، عمان، الأردن، 1996، ص: 371.

160- عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 322.

161- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2001، ص: 211.

162- حسين مصطفى الهلالي، **معايير المحاسبة الدولية،(الجذور ،الحصاد، المستقبل)**، دورية أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة، الشارقة، 2006، ص: 07.

163- إيناس عبد الله حسن، **الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية**، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أيار2002، ص ص: 23- 30.

164- محمد الهادي ضيف الله، **مرجع سبق ذكره**، ص ص : 102، 103.

* المقصود بـ: التغيرات هو التغيير في السياسات المحاسبية مثال ذلك (قيام المؤسسة بتغيير في محاسبة المخزون كتغيير طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO إلى طريقة الوارد آخرا صادر أولا LIFO)

* يعتبر مفهوم الكفاءة ملازما لمفهوم الفاعلية, ولكن لا يجب أن يستخدما بالتبادل، فقد تكون المؤسسة فعالة ولكنها ليست كفؤة أي أنها تحقق أهدافها ولكن بخسارة, وعدم كفاءة المؤسسة يؤثر سلبا على فاعليتها, ويمكن اعتبار الكفاءة على أنها "إنجاز العمل بشكل صحيح" بينما الفاعلية هي "إنجاز العمل / الشيء الصحيح" وهكذا المفهومان يكمل كل منهما الآخر.

165- أحمد بلقاوي، **نظرية المحاسبة**، تعريب رياض عبد الله، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 403.

166- محمد مطر، **تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية**، مجلة دراسات العلوم الإنسانية، المجلد: 20، العدد: 02، 1993، ص ص: 120- 127.

167- محمد الهادي ضيف الله، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 104، 105.