

جامعة صلاح الدين
كلية الادارة و الاقتصاد
قسم المحاسبة - دبلوم عالي

مراحل تطور نظرية المحاسبة (صياغة نظرية المحاسبة)

مراحل تطور نظرية المحاسبة

ان الادبيات المحاسبية توضح ان مراحل تطور نظرية المحاسبة مرت على النحو التالي :

1.مرحلة مساهمات الإدارة (1900-1933)

اتسعت دور الادارة في التأثير على صياغة المبادئ المحاسبية العملية مع إنتشار الشركات المساهمة بعد عام 1900 كشكل جديد للملكية ساهم بفعالية في توسيع الشركات ونمو حجمها. فلقد اتضح أن الشركات المساهمة هي وسيلة فعالة لتجميع رؤوس الاموال الضخمة نظراً لما توفره من مخاطر محدودة للمساهمين بقدر مساهمتهم فقط. أدى إنتشار الشركات المساهمة الى ظهور خاصيتين جوهريتين في تطوير نظرية المحاسبة :

أ.خاصية إستمرارية الشركات المساهمة دون عمر محدد، وتعد هذه الخاصية الأساس الذي يقوم عليه فرض الاستمرارية وما زال هذا الفرض يمثل ركناً أساسياً في بناء نظرية المحاسبة.
ب.خاصية الملكية الغائبة والتي تعرف أيضاً بخاصية إنفصال الملكية عن الادارة، وتعد هذه الخاصية الأساس الذي يقوم عليه فرض ومفهوم الشخصية المعنوية .

لقد أثرت ظاهرة الملكية الغائبة في تلك الفترة تأثيراً كبيراً على تطور الفكر المحاسبي فمنذ البدايات الأولى لتكوين الشركات المساهمة صدرت القوانين الملزمة بنشر القوائم المالية دورياً، وهكذا ظهر **فرض الدورية** في إعداد نتائج النشاط، وكان ذلك أيضاً بداية تكوين شكل ومضمون **مبدأ الإفصاح** ، ظهرت الملامح الأساسية **لنظرية الوكالة** في محاولة لتفسير العلاقات القائمة بين المساهمين وبين الإدارة المعينة من قبلهم بإعتبارها وكيلة تنوب عنهم في رعاية مصالحهم وتحقيق الهدف الاساسي وهو تعظيم أرباح استثماراتهم.

وعلى الصعيد الاكاديمي في تلك المرحلة يعد أستاذ المحاسبة وليام باتون W. A. PATON صاحب أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية محاسبية بنشره كتابه "نظرية المحاسبة" عام 1922، ولقد اعتمد على المنهج المعياري الاستنباطي دون إهمال المعرفة العميقة والخبرة العملية، فوضع ستة مصادرات كانت على النحو التالي:

1.الوحدة المحاسبية : أي افتراض أن لشركة شخصية معنوية مستقلة عن أصحابها، وبالتالي هذا يعني تحديد المجال الذي على المحاسب الاهتمام به، أي ما هي الأحداث التي تخص المنشأة ولا تخص المالك، وبالتالي عدم اختلاط بين العمليات التي تخص المنشأة والمالك.

2. الاستمرارية ، أي افتراض أن الشركة مستمرة في أعمالها إلى أجل غير محدد، وبالتالي فإن المشروع سيستمر في أعماله على الأقل في المستقبل المنظور، الأمر الذي يبرر حسب رأي باتون تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية.

3. معادلة الميزانية ، من حيث وجود توازن تام بين الحسابات المدينة والحسابات الدائنة نتيجة تطبيق القيد المزدوج أساساً لإثبات جميع العمليات والأحداث المحاسبية وبالتالي تطبيق مبدأ الترابط في إعداد القوائم المالية، بحيث تمثل تلك القوائم المالية حلقات متصلة فيما بينها وفيما بين الدورات المحاسبية المتتالية، وهذا ما يسمى أيضاً بفرض التوازن المحاسبي .

4. ثبات وحدة القياس المحاسبي باعتماد وحدة النقد الوطني كالدينار مثلاً في قياس وإثبات جميع العمليات المالية.

5. اعتماد التكلفة التاريخية والقيمة الدفترية، مفترضاً أن التكلفة هي الحقيقية الوحيدة المتاحة (أي التأكيد على فرض الموضوعية وخاصة الموثوقية في المعلومات المحاسبية) أمام المحاسب، وعليه إحترامها والتعامل معها منذ حيازة الأصل وحتى التخلص منه، أي تحديد أعباء الاندثار وفق التكلفة التاريخية وفي الشركات الصناعية اعتمد باتون مفهوم التصاق أو تتبع التكلفة أثناء عملية الإنتاج. ويعد هذا المفهوم أساساً لتطبيق محاسبة التكاليف وفق البيانات التاريخية أيضاً.

6. اعتماد المحاسبة وفق أساس الاستحقاق عند مقابلة الإيرادات والمصروفات لتحديد نتيجة نشاط الدورة من ربح أو خسارة.

إنتقادات مرحلة مساهمات الإدارة

إن توكيل إدارة الشركات المساهمة بالتصرف بالموارد الاقتصادية المتاحة واتخاذ القرارات نيابة عن المساهمين الملاك قد أعطى الإدارة سيطرة شبه كاملة على شكل ومضمون القوائم المالية والأفصاح المحاسبي. من الناحية المحاسبية كان بديهياً أن تختار الإدارة تلك المبادئ والاعراف المحاسبية التي تساعد في تحقيق وكالتها على الوجه الاكمل، ولقد أدى هذا الوضع الى اعتماد حلول خاصة متحيزة تخدم مصالح الإدارة كلما أمكن.

إن الاعتماد على مبادرة الإدارة في إيجاد الحلول للمشكلات العارضة كان له النتائج التالية:

1. إفتقار غالبية الممارسات المحاسبية الى الخلفية النظرية، وبالتالي عدم إتساقها منطقياً وذلك بسبب السمة العملية اللاعلمية للحلول المعتمدة، مما أدى الى تناقضات بين المبادئ المحاسبية المستخلصة وتعارض بين بنود وعناصر القوائم المالية.

2. الإفتقار الى الاكتمال ، مما أدى الى ترك كثير من المشاكل المحاسبية-خاصة مستجدة- دون حل علمي متناسق، فقاد هذا الوضع الى اعتماد حلول مختلفة وممارسات مختلفة لنفس المشكلة بين المنشآت المختلفة، واحياناً كثيرة في المنشأة الواحدة نفسها نظراً لعدم توافر مبادئ وضوابط مقبولة عموماً. وهذا يعني عدم الالتزام بخاصية الثبات CONSISTENCY، وبالتالي عدم قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة والتنبؤ في المنشأة الواحدة وبين المنشآت المختلفة أيضاً.

3. تجنب معالجة مشكلات المعقدة وإختيار حلول نفعية , إن ذلك الوضع النفعي لصالح الإدارة خلق في العشرينيات من القرن الماضي جواً من عدم الرضى، فكثرت المطالبات بضرورة تحسين التقارير والقوائم المالية، كما تم لفت النظر بشكل خاص الى السلطة والثروة الطائلة التي يتمتع بها كثير من مديري الشركات المساهمة، لذلك كثرت النداءات لحماية المحاسبين من ضغوط الادارة وحماية مصالح المساهمين و ضرورة ايجاد مبادئ محاسبية مقبولة تعتمد من المحاسبين الممارسين ومن مهنة التدقيق.

2.مرحلة مساهمات المنظمات والهيئات (1933-1959)

نتيجة للأزمات المالية والاقتصادية المتتالية والتي بدأت بالأزمة الاقتصادية الكبرى (من عام 1929 – 1933) فلقد تعالت النداءات المطالبة بتدخل الدولة والجهات الرسمية لتنظيم المبادئ المحاسبية التي من شأنها تمثيل مصلحة المجتمع المالي الذي يضم الأطراف أصحاب المصالح من جانب , وأن يحمي المحاسبين ومراقبي الحسابات في مختلف الشركات من ضغوطات الإدارة من جانب آخر , ويكون من مصلحة هذين الطرفين أن يتم تقييد إدارات الوحدات الاقتصادية والحد من حريتها بأسس أو معايير حدية وموحدة للقياس والإفصاح للعمل قدر الإمكان على تضييق نطاق الاختلافات في نتائج التقارير المالية وعدم مصداقيتها الناتجة عن حرية اختيار الإدارة في استخدام الممارسات المحاسبية البديلة , وبشكل يضمن مصلحة المجتمع الذي يعيش في بيئة مليئة بالغش والتلاعب والاحتيال المالي , وهو ما انعكس على شكل إصدار مجموعة من القوانين والأنظمة وأهمها قانون إنشاء (لجنة تداول الأوراق المالية) (SEC) عام (1934 م.) والتي اسند لها سلطة تحديد معايير

المحاسبة الواجب إتباعها من قبل الوحدات الاقتصادية المسجلة فيها , فضلاً عن دورها الكبير في تطوير المبادئ المحاسبية، وبالرغم من أن عمل هذه اللجنة كان عملاً إشرافياً رقابياً وأنها لم تقم وبشكل مباشر بوضع وبيان مبادئ المحاسبة بل تركت هذه المهمة للقطاع الخاص ، وفي هذا النحو رأي AICPA ان الحل الافضل لهذه المشكلة يكمن في اتباع الاسلوبين التاليين :

1. تثقيف مستخدمي التقارير المحاسبية .

2. تحسين التقارير المحاسبية لجعلها اكثر اعلاما و افصاحا للمستخدمين وقد بدأ المجمع جهد منسق مع بورصة الاوراق المالية في نيويورك وقدم لها الاقتراح التالي :

" ان البديل العملي الاحسن هو ترك حرية للشركات في اختيار طرائقها المحاسبية الخاصة ضمن حدود واسعة ، لكن يطالب منها ان تفصح عن الطرق المستخدمة وان تستمر في تطبيقها من عام لآخر".

وإزاء التهديدات السابقة عقب الأزمة الاقتصادية الكبرى قام AICPA بتكوين لجنة بهدف إقرار مبادئ محاسبية مقبولة عموماً. ويمثل بينها عام 1934 أول وثيقة لتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، اتبع المعهد في تلك الوثيقة منهجاً وصفيّاً يمثل جرداً ميدانياً للمبادئ المحاسبية السائدة، أي اعتمد المدخل العمل البراجماتي لتكوين النظرية المحاسبية. ولقد ركز المعهد في هذه الوثيقة على مبدئين أساسيين لتطوير الأسواق المالية :

- مبدأ الثبات في إتباع النسق الذي يقوم على إختيار والالتزام. فالمنشأة تختار من الأساليب البديلة المقبولة عموماً أسلوباً معيناً (أساليب الاندثار، أساليب تقويم المخزون السلعي) على أن تلتزم بتطبيقه خلال الدورات المحاسبية المتعاقبة.

- مبدأ الإفصاح التام عن الطرق والأساليب المحاسبية المتبعة، مع الإفصاح عن تأثير التعديلات في السياسة المحاسبية، مثلاً الإفصاح عند مخالفة مبدأ الثبات السابق.

و في عام 1936 اعتمد المعهد AICPA لأول مرة مصطلح "المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً" بغرض توحيد الممارسات العملية وجعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة.

كما في عام 1938 كون المعهد لجنة الاجراءات المحاسبية CPA غرض "تضييق مجالات الاختلاف في التقارير والقوائم المحاسبية".وقدم خلال مدة عمله من 1942 الى عام 1953 إثني عشر نشرة ،

وقبل عام 1959 شهدت انتقادات مكثفة لهذه اللجنة منها **عدم اعطاءها اذان صاغية لمدراء التنفيذيين**

الماليين والمحاسبين والفسل في تطوير المبادئ المحاسبية الاساسية .

3. مرحلة مساهمة المهنة 1959-1973

في عام 1959 كون AICPA هيئة المبادئ المحاسبية (APB) وخلال فترة حياتها 1959-1973 أصدرت الهيئة مجموعة آراء باسم "آراء هيئة المبادئ المحاسبية" APB-OPINIONS (31 رأياً) وهي عبارة عن حلول مقترحة لمشاكل تواجهها مهنة المحاسبة أو تعديلات لمواقف سابقة صدرت عن لجنة الاجراءات المحاسبية CAP.

ولقد وجهت انتقادات كثيرة الى هيئة المبادئ المحاسبية "APB" واسلوب عملها ان اهم واخطر انتقاد وجه الى هيئة المبادئ المحاسبية هو خضوعها للضغوط خارجية بشكل خاص من قبل مكاتب التدقيق الثمانية الكبار "THE BIG EIGHT" في الولايات المتحدة الامريكية وكان عمله يفتقر الى خلفية فلسفية نظرية، بحيث كانت بعض الآراء غير منسجمة وأحياناً متناقضة وان وجود وأخيراً الانتقاد بأن التوصيات التي لم تكن تعرض بشكل كاف للمناقشة وابداء الرأي من الجهات العديدة المهتمة قبل إصدارها.

نتيجة لتلك الانتقادات فقد تم حل هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمعهد في عام 1973 وأنشئت هيئة معايير المحاسبة المالية "FASB" وبذلك تكون المحاسبة قد دخلت مرحلة التسييس وإصدار المعايير الإلزامية بدلاً من المبادئ المحاسبية.

3. مرحلة التسييس : إنشاء FASB (1973 وحتى الوقت الحاضر)

لقد باءت بالفشل محاولات المجمعات المهنية (1933-1973) لصياغة نظرية محاسبية واستبعاد الممارسات المهنية غير المرغوب فيها والسائدة في الحياة العملية والحد من إساءة استخدام وتطبيق تلك الممارسات ، الامر الذي أدى إلى حل هيئة المبادئ المحاسبية "APB" التابعة للمعهد الامريكي AICPA وإنشاء هيئة معايير المحاسبة المالية "FASB" في عام 1973.

منذ إنشائها اعتمدت هيئة معايير المحاسبة المالية "FASB" بصورة أكثر من الهيئات واللجان السابقة-مدخلاً علمياً-استنباطياً-استقرائياً" وكذلك جعلت عملية التنظيم المحاسبي ووضع المعايير ذات طابع سياسي ، حيث يؤكد كثير من المفكرين المحاسبين على أن عملية وضع المعايير ينبغي ان تكون عملية "سياسية-اجتماعية" فمثلاً يوضح هورنجرن (CH.HORNGREN) :

ان وضع وانشاء المعايير المحاسبية هو نتاج لتصرف سياسي بالدرجة الاولى بصورة اكبر من انه استنتاج منطقي أو معرفة لأبحاث تجريبية لماذا؟ لأن وضع المعايير هو قرار اجتماعي. فالمعايير

تمثل قيوداً على السلوك، لذلك يجب ان تكون مقبولة من الاطراف المعنية وان قبول المعايير يمكن ان يكون اجبارياً أو اختيارياً أو "مزيجاً" من النوعين. وفي المجتمع الديمقراطي فان نيل القبول هو عملية معقدة الى أقصى الحدود لدرجة انها تتطلب تسويقاً محنكاً على الساحة السياسية.

عند صدور تكليف هيئة معايير المحاسبة المالية "FASB" عام 1973 كان غياب نظرية المحاسبة واضحاً لجميع الجهات المعنية، ولقد لوحظ ذلك في أمر تكليف الهيئة، فبدلاً من تكليفها بمهمة تحديد الفروض والمبادئ العلمية كما كان ذلك بالنسبة لهيئة المبادئ المحاسبية "APB" السابقة نجد ان المهمة الموكلة اليها ذات شقين:

المهمة الأولى: تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة : لقد حققت هيئة معايير المحاسبة المالية بالنسبة للإطار المفاهيمي نشاطاً علمياً وإنتاجياً متميزاً، وقدمت بذلك قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة إذ صدر عن الهيئة بين 1978-2018 ثمانية بيانات (SFACS) كما صدر حديثاً بيان الثامن في عام 2018:

البيان رقم 1 (SFAC NO.1) صدر في تشرين الثاني عام 1978 بعنوان "أهداف التقرير المالي لمنشآت الأعمال" تم إلغائه وحل محله البيان رقم (8) عام 2010 .

البيان رقم 2 (SFAC NO.2) صدر في شهر أيار عام 1980 بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" حيث عرضت الصفات او الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة في اتخاذ القرارات تم إلغائه وحل محله البيان رقم (8) عام 2010.

البيان رقم 3 (SFAC NO.3) صدر في شهر كانون الاول عام 1980 بعنوان " عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال" ، حيث عرض مفاهيم القوائم المالية وتعريف البنود التي تتضمنها مثل الاصول، الالتزامات، الايرادات، المصروفات، المكاسب ، تم إلغائه وحل محله البيان رقم (6) عام 1985.

البيان رقم 4 (SFAC NO.4) صدر في كانون الاول عام 1980 بعنوان "أهداف التقرير المالي في المنظمات غير الهادفة للربح.

البيان رقم 5 (SFAC NO.5) صدر في كانون الأول عام 1984 بعنوان "الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الاعمال" .

البيان رقم 6 (SFAC NO.6) صدر في كانون الأول عام 1985 بعنوان "عناصر القوائم المالية" (نفس عنوان البيان رقم 3) الذي حل محل البيان رقم 3، بغرض توسيع مجال التطبيق ليشمل منظمات الاعمال والمنظمات غير الهادفة للربح في الوقت نفسه.

البيان رقم 7 (SFAC NO.7) صدر في شباط عام 2000 بعنوان "استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياسات المحاسبية" وذلك اعترافاً من الهيئة باختلاف القياس المحاسبي تبعاً للظروف المختلفة.

البيان رقم 8 (SFAC NO.8) صدر في شهر أيلول عام 2010 بعنوان "الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي و الذي قسم بدوره إلى محورين الأول تعرض إلى الهدف من الإبلاغ المالي ، أما المحور الثاني فقد تعرض للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة.

البيان رقم 8 (SFAC NO.8) صدر في اب عام 2018 بعنوان الملاحظات القوائم المالية . المهمة الثانية: إصدار معايير التطبيق العملي: لقد حققت هيئة معايير المحاسبة المالية نجاحاً ملحوظاً أيضاً بالنسبة لمعايير التطبيق العملي. فقد صدرت الهيئة حتى الآن العديد من المعايير.