

محاضرات مادة النظرية المحاسبية

المرحلة الرابعة

قسم المحاسبة

2026-2025

المحتويات

ت	العنوان	الصفحات
1.	الفصل الأول: التطور التاريخي للمحاسبة	19-3
2.	الفصل الثاني: طبيعة المحاسبة واستخداماتها وطبيعة النظرية المحاسبية	29-20
3.	الفصل الثالث: الحاجة لصياغة نظرية محاسبية	39-30
4.	الفصل الرابع: المداخل التقليدية لصياغة النظرية المحاسبية	52-40
5.	الفصل الخامس: المدخل السلطوي لبناء نظرية المحاسبة	64-53
6.	الفصل السادس: الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية	87-65
7.	الفصل السابع: المدخل السلوكي ومدخل الاحداث لبناء نظرية المحاسبة	96-88
8.	الفصل الثامن: المدخل الوضعي (الواقعي) لبناء نظرية المحاسبة	103-97
9.	الفصل التاسع: أسس القياس المحاسبي- القيمة العادلة	117-105
10.	الفصل العاشر: بدائل القياس المحاسبي ونماذج تحديد الدخل	134-118

التطور التاريخي للمحاسبة

1. المقدمة

تعتبر المحاسبة لغة الأرقام التي تربط بين الماضي والحاضر والمستقبل . إنها ليست مجرد أداة لتسجيل المعاملات المالية، بل هي نظام متطور يعكس تطور الحضارات البشرية نفسها . منذ آلاف السنين، عندما كان البشر يتبادلون السلع في أسواق بدائية، بدأت الحاجة إلى تتبع هذه التبادلات، مما أدى إلى ولادة أولى أشكال المحاسبة . تطور هذا العلم مع تقدم المجتمعات، من الحضارات القديمة في بلاد الرافدين إلى العصر الرقمي الحديث، حيث أصبحت المحاسبة أساساً لاتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركات العالمية . في هذه الفصل، سيتم استعراض كيف شكلت الابتكارات التاريخية مسار المحاسبة، وكيف أثرت فيها الثورات الاقتصادية والتكنولوجية .

يبدأ تاريخ المحاسبة في أعماق التاريخ البشري، حيث كانت الحاجة إلى الحفاظ على السجلات أمراً أساسياً للبقاء . في العصور القديمة، لم تكن المحاسبة مجرد هواية، بل ضرورة لإدارة الموارد المحدودة . مع مرور الزمن، أصبحت أكثر تعقيداً، متأثرة بالتجارة والحروب والابتكارات العلمية . هذا الفصل يستكشف هذه المراحل خطوة بخطوة، مستندين إلى الأدلة التاريخية التي كشفت عنها الآثار والنصوص القديمة.

2. نشأة نظام القيد المزدوج

2.1. تطور نظام القيد المزدوج

لقد جرت محاولات عديدة لتحديد مكان وزمان ولادة نظام القيد المزدوج، ونتيجة لذلك توفرت عدة سيناريوهات لهذه النشأة معظمها اعترف بوجود بعض اشكال مسك السجلات في معظم الحضارات القديمة في حوالي عام 3000 قبل الميلاد كحضارات الكلدانيين ، والبابليين والأشوريين والسومريين.

ومن ضمن الجهود التي بذلت لبيان ان نموذج القيد المزدوج قد تطور بالشكل الذي جعله يشبه الى حد ما مواصفات العلوم الطبيعية . رسم (كوشنغ) سلسله من التطورات، والتي من الممكن ان نبينها بالآتي:

1. في حوالي القرن السادس عشر حدثت تغيرات قليلة في اجراءات مسك السجلات . هذه

التغيرات كانت مقدمه لسجلات اليوميات الخاصة بتسجيل انواع مختلفة من المعاملات . وطبقاً لـ (يامي): " هذه التطورات تستخدم سجلات مساعده خاصة . على سبيل المثال لتسجيل المعاملات النقدية، قوائم المعاملات او انواع معينه من المصاريف فالهدف كان حفظ التفاصيل خارج سجل اليومية وكذلك سجل الاستاذ ويبدو هذا التطبيق شائعاً في مجال الاستخدام او استخ دام سجل منفصل للنقدية مع ترحيل دوري للمجاميع الى حساب النقدية في سجل الاستاذ".

2. القرنين السادس عشر والسابع عشر شهد تطور تطبيق الكشوفات المالية الدورية اضافة الى ذلك فقد شهد القرنين السابع عشر والثامن عشر تطور اسلوب عرض جميع الحسابات والمعاملات.

3. شهدت تطبيقات نظام القيد المزدوج توسعاً لتشمل انواع اخرى من المنظمات . وطبقاً لـ (باراكالو) : " بين العامين 1559-1795 ظهر عنصراً جديداً وهو نقد نظام

مسك السجلات وهي الفترة نفسها التي شهدت توسع الحقل التطبيقي لنظام القيد المزدوج ليشمل أنواع أخرى من المنظمات. ومع الانتقادات والتوسع في نظام مسك الدفاتر بدأت البحوث النظرية في هذا المجال".

4. شهد القرن السابع عشر استخدام حسابات مخزون منفصلة لمختلف أنواع البضائع. وطبقاً لـ (يامي): " تم تجميع حسابات مختلفة للبضائع مع حسابات بضائع أخرى تفصيلية ضمن حسابات الشركة لتشكل هذه الحسابات جزءاً واسعاً في سجل الأستاذ. ويمكن للشخص ان ينظر الى حساب المتاجرة المتجمع ليرى نتائج جميع عمليات البيع والشراء التي جرت خلال الفترة والتي ترحل بدورها الى حساب الارباح والخسائر العام. ويجب على الشخص ان يجزم ان العديد من التجار وجدوا ان من المفيد الاحتفاظ بعدة حسابات بضاعة منفصلة".

5. مع بداية نشأة شركة الهند الشرقية في القرن السابع عشر ومع نمو الشركات المساهمة بعد الثورة الصناعية في أوروبا. احتاجت المحاسبة الى وضع أفضل اتسم بالحاجة الى محاسبة التكاليف والاعتماد على مفاهيم الاستمرارية والدورية والاستحقاق.

6. خلال القرن الثامن عشر تطورت طرق معالجة الاصول الثابتة. وطبقاً لـ (يامي): " اولاً. الاصول يؤجل اطفائها وتسجل بالكلفة الأصلية والفرق بين المدفوعات والمقبوضات على سبيل المثال مصاريف صيانة المنزل والإيجار المستلم كانت سابقاً تدخل بحساب الاصول، فأصبحت تحول الى حساب الارباح والخسائر في تاريخ الميزانية. ثانياً. اصبح حساب الاصول يحتوي على الكلفة الأصلية و المصاريف الاخرى والمقبوضات (بما فيها المقبوضات من بيع جزء من الاصول) في تاريخ الميزانية والفرق بين الجانبين الدائن و المدين ترحل كرسيد الى حساب الميزانية. ثالثاً. يعاد تقييم الاصول بأعلى او بأقل من قيمتها في تاريخ الميزانية والقيمة المعدلة ترحل الى حساب الميزانية والفرق يرحل الى حساب الارباح والخسائر (مكاسب او خسائر اعادة التقييم)".

7. تطور محاسبة الاندثار، والذي ظهر في وقت مبكر من عام 1588، لكنه وصل إلى مرحلة النضج في القرن التاسع عشر. وفي النصف الاخير من القرن التاسع عشر اعتبر الاندثار في قطاع السكك الحديد غير ضروري ما لم يتم تكون الاصول في حالة استخدام.

8. في القرن التاسع عشر نشأت محاسبة التكاليف كنتيجة للثورة الصناعية. اذ ترجع اصولها الى بدء النشاط الصناعي في القرن الخامس عشر وقد لاحظ سكوت انه ناتج عن آثار التطورات في الأنشطة الصناعية. ان السجلات المبكرة في القرن التاسع عشر وانتشار الشركات الصناعية ساهمت في دعم فرضيتين:

أ- الفرضية الاولى هي ان الاستخدام المتزايد للأصول الثابتة الضرورية لتطور الصناعة ساهمت في نشأة محاسبة التكاليف الصناعية.

ب- الفرضية الثانية هي ان التغيرات في الأنشطة الاقتصادية كانت منظمه وليست تغيرات مؤقتة في هيكل تكاليفها والتي ساهمت في تطور اجراءات محاسبة الكلفة في القرن التاسع عشر.

9. شهد النصف الاخير من القرن التاسع عشر تطور اجراءات الدفعات المؤجلة والمستحقات للسماح باحتساب الربح الدوري.

10. في اواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين شهد تطور كشوفات التدفقات النقدية.

11. القرن العشرين شهد تطور طرق محاسبية لحل مشاكل معقدة تتراوح بين احتساب ربحية السهم الواحد ومحاسبية اندماج الشركات والمحاسبية عن التضخم وعقود الايجارات طويلة الاجل والمنافع التقاعدية الى مشكلة المحاسبية عن المنتجات الجديدة للهندسة المالية.

2.2. دور لوقا باسيليو

لوقا باسيليو هو راهب فرانسيسكون ي . ارتبط اسمه بمقدمة مسك الدفاتر بطريقة القيد المزدوج. ففي العام 1494 نشر كتابه في الهندسة والرياضيات والذي تضمن فصلين وقد وصف في الفصل الثاني نظام مسك السجلات بطريقة القيد المزدوج . وبحثه هذا عكس التطبيقات القائمة في مدينة البندقية في ذلك الوقت لذا عرفت هذه الطريقة فيما بعد بطريقة البندقية او الطريقة الايطالية. لذا فإنه لم يكتشف طريقة القيد المزدوج لكنه وصف التطبيقات المحاسبية الجارية في ذلك الوقت فقد اوضح بأن الهدف من مسك السجلات كان لإعطاء التاجر معلومات بدون تأخير عن اصوله والتزاماته . فالمدين والدائن كانت تستخدم في قيود نظام القيد المزدوج، حيث قال باسيليو " ان جميع القيود يجب ان تكون مزدوجة، اي انه اذا كان هنالك طرف مدين فيجب ان يكون هنالك طرف دائن " . لقد استخدمت ثلاث انواع من السجلات في ذلك الوقت هي سجل المذكرات وسجل اليومية وسجل الاستاذ.

3. الشروط المسبقة لظهور القيد المزدوج

نحن نعرف تاريخياً بان القيد المزدوج قد ظهر في ايطاليا في القرن الثالث عشر . فمن اقدم السجلات التي ما تزال بين ايدينا الان عن القيد المزدوج ترجع الى الثلاث سنوات الاخيرة من القرن الثالث عشر، ولكن من المرجح ان يكون القيد المزدوج قد استخدم لسنوات عديدة قبل ذلك التاريخ. فلماذا ظهر القيد المزدوج في الفترة التي ظهر فيها ؟ . او لنضع السؤال بصيغته اخرى، لماذا لم يظهر القيد المزدوج في وقت ما في التاريخ قبل ذلك الذي ظهر فيه؟ ان هذه الاسئلة اثارت مؤرخي المحاسبة الذين قدموا العديد من التفسيرات.

للإجابة عن الاسئلة اعلاه فان من المنطقي القول بان القيد المزدوج قد ظهر في الوقت الذي ظهر فيه بسبب وجود بعض الشروط او الظروف الموجودة في ذلك الوقت، وان هذه الشروط او الظروف لم تكن موجودة بشكل تام او ذات تأثير جوهري في الفترات السابقة لظهور القيد المزدوج . وهذا بالضبط ما يطرحه البروفسور لتلتون Littleton من منطق، والذي أصبح منطقاً تقليدياً في هذا الموضوع . فيقول لتلتون بأنه لكي يظهر القيد المزدوج فان بعض الاساسيات او المتطلبات يجب ان تسود . وقد قسم هذه المتطلبات على انها تلك التي تمثل متطلبات مادية ومتطلبات لغة. بالنسبة للمتطلبات المادية فان لتلتون يحددها بالملكية الخاصة، ورأس المال، والتجارة ، والانتماء. وفيما يتعلق بمتطلبات اللغة فيحددها بالكتابة والنقود والحساب.

ويرى لتلتون بأنه وان كانت هذه الاساسيات او الشروط قائمة في شكل ما محدد المعالم إلا انها لم تكن تحمل في طياتها الزخم الكافي في الحضارات القديمة لكي تدفع بالقيد المزدوج الى الظهور. ان القيد المزدوج ظهر في ايطاليا في القرن الثالث عشر لان كل هذه الاساسيات او الاسبقيات التاريخية كانت جميعها قائمة بقوة كافيته.

التفسير البديل

لقد ذكرنا سابقاً بان لتلتون يعتقد ان القيد المزدوج قد فشل في تحقيق اي ظهور الحضارات التاريخية القديمة لأنه وان كانت مستلزمات او شروط ظهوره موجودة إلا انها تفتقر الى الطاقة الكافية. إلا ان الطاقة التي يتكلم عنها لتلتون بحاجة الى تفسير اكثر لكي يتم التوصل الى فهم كامل عن تطور المحاسبة منذ الحضارات القديمة ولغاية وقتنا الحاضر . ان المنطق المطروح هنا هو الطاقة الاساس لتطور محاسبة القيد المزدوج هو انشاء ونمو مشروعات تجارية في ظل ظروف بيئة سوق معقد . اذن السؤال الذي يطرح نفسه هو : ما هي القوى التي ادت الى انشاء ونمو الوحدات التجارية الكبيرة؟ ان الاجابة عن هذا السؤال تتكون من ثلاث نقاط هي :

اولاً : هناك حافز اولي دفع بعض الناس الى البحث عن الكسب الذاتي Self-Gains وهذا ما يطلق عليه بالروحانية الرأسمالية Capitalistic Spirit . فقد تشكلت الوحدات التجارية من قبل اولئك الذين تم تحفيزهم بالروحانية الرأسمالية.

ثانياً : هناك احداث اقتصادية — سياسية معينة اوجدت ظروف معينة استجابت لها الوحدات التجارية.

ثالثاً: ان بعض التطورات التكنولوجية وفرت الدافع لإنشاء ونمو الوحدات التجارية.

ان هذه الاسباب التي دفعت الى تطور الوحدات التجارية والتي بدورها ادت الى تطور نظام القيد المزدوج نطلق عليها مصطلح القوى الاجتماعية Social Forces . ويمكن تعريف مصطلح القوى الاجتماعية بأنه " طاقات الانسان التي تولد او تنشأ محفزات او دوافع فردية تندمج سوياً في شكل قوة جماعية واضحة المعالم" حيث اننا نلاحظ ثلاث قوى اجتماعية متداخلة وهي ترتبط بالوحدة التجارية : الروحانية الرأسمالية، والأحداث الاقتصادية — السياسية، والتطورات التكنولوجية.

ان محاسبة القيد المزدوج مرتبطة تاريخياً وبشكل وثيق بالروحانية الرأسمالية، فالروحانية الرأسمالية تمثل القوة المحفزة التي تدفع الافراد الى انشاء الوحدات التجارية سعياً وراء الربح . ان المحاسبة بطبيعة الحال تستخدم من قبل المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة للربح ومن قبل المنشآت في البلدان الاشتراكية والفاشية والشيوعية وكذلك في المجتمعات الرأسمالية . ولكن استخدام مصطلح الروحانية الرأسمالية ينطوي على منظور اوسع من ذلك المتضمن في الانظمة السياسية — الاقتصادية. اذ يجب التأكيد هنا على الدوافع لدى الافراد وليس على شكل او طبيعة النظام السياسي — الاقتصادي لمجتمع ما يعيش فيه هؤلاء الافراد، حيث يستخدم مصطلح الروحانية الرأسمالية لان المحاسبة تاريخياً ازدهرت وتطورت في ظل الرأسمالية.

ان الروحانية الرأسمالية تجد تعبيراً لها من خلال الوحدات التجارية . ومع ان هذه الوحدات قد تعكس روحية اولئك الافراد الذين يتمتعون بالسيطرة في اي وقت من الاوقات الا ان الوحدات التجارية تقوم عادة بصياغة سياساتها وأهدافها بنفسها، فبمجرد ما يتم تأسيس او انشاء وحدة تجارية فإنها تطور حياتها الخاصة بها وتسعى وراء مكانة أفضل في بيئتها . اما الاحداث الاقتصادية — السياسية فهي تخلق ظروفاً تستطيع ان تعيق او ان تطور من رغبة الوحدات التجارية في التقدم والبقاء على قيد الحياة.

ان اساسيات او اسبقيات لتلتون التي تتضمن الملكية الخاصة ورأس المال والتجارة والائتمان تمثل بعضاً من انواع الظروف والأحداث ذات العلاقة . وللاختراعات والاكتشافات تترجم على شكل تطورات تكنولوجية لكي تستخدم من قبل المجتمع . ففي علم التاريخ يقال ان الاختراعات

والاكتشافات عادة غيرت من القصة ووفرت وضعاً جديداً لقصة اخرى، فهي باستمرار تؤثر على نمو الوحدات التجارية عن طريق خلق منتجات جديدة او تطوير منتجات او طرق انتاجية جديدة. ومحاسبة القيد المزدوج ما هي إلا اختراعاً . فهي قد تأثرت بالابتكارات التكنولوجية الاخرى مثل الشروط المسبقة للتلتون من الكتابة والنقود كوسيلة للتبادل.

4. تطور المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الامريكية

عملت مجاميع مختلفة في الولايات المتحدة على تنفيذ مجموعه مختلطة من المناهج عرضت النظرية المحاسبية ومبادئها الى اعاده تقييم وتحليل انتقادي متواصل . ويمكن تحديد اربعة مراحل لتطور المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة . في المرحلة الاولى (1900-1933) اكملت الإدارة سيطرتها على اختيار المعلومات المالية والإفصاح عنها في التقارير الدورية . في المرحلة الثانية (1933-1959) والمرحلة الثالثة (1959-1973) لعبت الهيئات المهنية دوراً مهماً في تطور المبادئ المحاسبية . وفي المرحلة الرابعة المستمرة الى وقتنا الحالي يتجه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجاميع الضغط الاخرى بالتحول باتجاه تسييس المحاسبة (Politicization of accounting)

4.1. مرحلة مساهمة الإدارة (1900-1933)

نشأ تأثير الإدارة في صياغة المبادئ المحاسبية بسبب زيادة عدد المساهمين وتنامي الدور الاقتصادي الذي لعبته الشركات الصناعية بعد عام 1900 . اذ ان ابتعاد المالكين عن الشركات اعطى الإدارة سيطرة كاملة على صياغة شكل ومحتوى الإفصاح المحاسبي . لقد اتسمت مرحلة تدخل الإدارة بميزة مفضله وهي وضع الحلول للمشاكل العاجلة التي تواجهها المحاسبة . ويمكن تحديد اثار تدخل الإدارة بالاتي:

1. اعطى سمة الواقعية للحلول التي يتم تبنيها . لذا فان معظم الاجراءات المحاسبية تفتقر الى الاساس النظري.
2. لقد كان التركيز ينصب فقط على تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومحاولة التقليل من ضرائب الدخل.
3. ان الدافع وراء تبني طرق محاسبية معينة هو الرغبة في تمهيد الارباح.
4. كان يتم تجنب المشاكل المعقدة من خلال تبني حلول مستعجلة.
5. تباين الشركات المختلفة في استخدام طرق محاسبية متعددة لحل نفس المشكلة.

هذا الموقف لم يحظى بالقبول خلال عشرينيات القرن المنصرم. لذا حاول الكثير من الباحثين العمل على تحسين معايير الإبلاغ المالي كـ (Adolph & Berle & Gardiner) الذين اشاروا الى ثروة المنشأة وقدرة المنشآت الصناعية على حماية المستثمرين . لقد كان اللاعب الاساسي في تلك المرحلة هو اتحاد المحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA) الذي اسس في عام 1917 مجلس لاختبار وتأهيل المحاسبين القانونيين (CPA) وسوق نيويورك للأوراق المالية الذي اجبر جميع الشركات بقبول مجموعه من المعايير لإصدار الكشوفات المالية . وقد ركزت الدراسات النظرية والتطبيقية في هذه الفترة على موضوع المحاسبة عن تكاليف الفائدة، حيث ناقش مجلس المعايير المحاسبية مذكره حول المحاسبة عن تكاليف الفائدة راجعت الخلفية التاريخية للمحاسبة عن تكاليف الفائدة:

" في نهاية القرن التاسع عشر نشأت مشكلة المحاسبة عن الفائدة كجزء من الاهتمام الواسع بتطوير تكاليف المنتج للاستفادة منها كأساس لتحديد سعر البيع وقياس الكفاءة الصناعية. ان زيادة تعقيد منشآت الاعمال وزيادة الاعتماد على المكننة في العمل والحاجة المتزايدة لاستثمار اموال كبيره في رأس المال لفترات طويلة ادى الى زيادة مبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة. لذلك اصبح ادخال التكاليف الصناعية غير المباشرة المشكلة المحاسبية الرئيسية".

لكن موقف المعهد الامريكي للمحاسبين كان رفض اضافة مصاريف البيع ومصاريف الفائدة والمصاريف الإدارية الى التكاليف الصناعية غير المباشرة.

الحدث المهم الاخر في هذه الفترة كان تنامي تأثير قواعد تحديد الدخل الخاضع للضريبة على النظرية المحاسبية ، ففي حين ان قانون الايرادات لعام 1913 قدم اساساً لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة على اساس المقبوضات والمدفوعات النقدية ، فان قانون عام 1918 اعترف بدور الطرق والإجراءات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، هذا الوضع مثل بداية التوفيق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية.

4.2. مرحلة مساهمة الهيئات الحكومية 1933 - 1959

هذه المرحلة شهدت زيادة دور الهيئات الحكومية في تطوير المبادئ المحاسبية، فقد شهدت انشاء هيئة الأوراق المالية (SEC) بموافقة المعهد الأمريكي للمحاسبين . ويمكن تحديد دور هذه الهيئة في وضع الإجراءات المحاسبية بالاتي:

1. في عام 1934 انشأ الكونغرس هيئة الأوراق المالية (SEC) لإدارة قوانين الاستثمارات الفيدرالية المختلفة بما في ذلك قانون الأوراق المالية لعام 1933 الذي ينظم اصدار الأوراق المالية الى الاسواق وقانون الأوراق المالية لعام 1934 الذي ينظم عملية المتاجرة بالأوراق المالية .

2. تبع ذلك اصدار العديد من المقالات التي تنتقد اجراءات الابلاغ المالي وتعتبرها وصفية . مما دفع بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بالتعاون مع هيئة الأوراق المالية (SEC) الى اقتراح الاتي: " يجب ان يتم تحديد المعايير المتعلقة بإعداد الميزانية والدخل التي تلقى القبول من قبل مدراء الشركات والمحاسبين التي يمكن اعتبارها موجهاً لهم في مجال التطبيق".

اضافة الى ذلك فان اللجنة الخاصة التابعة للمعهد الأمريكي قامت بالمحاولة الاولى لوضع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التي عرفت بالمبادئ العامة والتي تتضمن الاتي :

- ان حسابات الدخل ينبغي ان تتضمن الارباح غير المتحققة وان المصروفات التي تدخل في كشف الدخل ينبغي ان لا تعتبر بديلاً عن ادخال الارباح غير المتحققة.
- ان الاضافات الرأسمالية ينبغي ان لا تحمل على حساب الدخل.
- ان الارباح المحتجزة للشركة التابعة التي حققتها قبل عملية الاكتساب ينبغي ان لا تكون جزء من الارباح المحتجزة للشركة الام .
- ان مقسوم الارباح المستلم ينبغي ان لا يسجل ضمن ارباح الشركة.

4.3.

مرحلة مساهمة المنظمات المهنية 1959 – 1973

في هذه المرحلة توجه الاهتمام الى مجلس الاجراءات المحاسبية CAP ، وهذا ما اكده رئيس المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عندما طرح السؤال الاتي : كيف ننجح عندما نوسع مجال الاختلاف وعدم الثبات عند اعداد وعرض المعلومات المالية . اما اللجنة الخاصة التي شكلت للفترة بين 1957 – 1958 قدمت مقترحاً لحل اللجنة وقسم البحوث الخاص بها، وقد قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA توصية المعهد وأسس في عام 1959 مجلس المبادئ المحاسبية وقسم البحوث المحاسبية مع مهمة تقديم شرح مكتوب عن تشكيل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP . وقد اصدر مجلس المبادئ المحاسبية العديد من الآراء Opinions تتعامل مع المسائل الخلافية من خلال اصدا ر 31 رأي للفترة من 1959 - 1973 . كما ان الجمعية الامريكية للمحاسبين شاركت في هذه العملية من خلال عدد من المحاولات والدراسات البحثية الهادفة الى تطوير كشف متكامل للنظرية المحاسبية الأساسية، إلا ان هذه الجهود لم تنجح بشكل تام وتعرض على اثرها المجلس للكثير من الانتقادات منها:

- اصدار الآراء كيف ما اتفق وبدون حل جذري للمسائل الخلافية من هذه الآراء الرأي 8 (محاسبة المنافع التقاعدية) والرأي 11 حول (توزيع ضريبة الدخل)
- الفشل في حل المشاكل المحاسبية المتعلقة بالاندماج والشهرة.
- ان ربط مهنة المحاسبة بمجلس المبادئ المحاسبية لم يقدم لها المساعدة، فتدخل الهيئات والمنظمات المهنية في صياغة النظرية المحاسبية عرقل الجهود الهادفة الى استبعاد الاجراءات المحاسبية غير المرغوبة واستبدالها بإجراءات أكثر قبولاً. ويترتب على الاعتماد على الهيئات والجمعيات المحاسبية اثار سلبية منها.
- 1. لا تعتمد الهيئات والمنظمات المهنية على اطار فكري محدد .
- 2. البيانات التي تصدرها هذه الهيئات ليست واضحة .
- 3. ان وجود معالجات محاسبية بديله تسمح بمرونة في اختيار الاجراءات المحاسبية .

4.4.

مرحلة تسييس المحاسبة 1973 – الوقت الحالي

ان المحددات التي تواجه الجمعيات والإدارة في صياغة النظرية المحاسبية تقود الى تبني منهج استدلالى اضافة الى تسييس عملية وضع المعايير المحاسبية هذا الموقف دعمته وجهة نظر مقبولة بشكل عام وهي ان الارقام المحاسبية تؤثر على السلوك الاقتصادي وبالتالي ، فان القواعد المحاسبية ينبغي ان يتم تحديدها في ميدان صراع سياسي ، وفي هذا الاطار اشار Horngren الى الاتي :

" ان وضع المعايير المحاسبية هي نتيجة اساسيه للنشاط السياسي اكثر من كونها نتيجة منطقيه او نتائج ميدانيه. لماذا، لان وضع المعايير هو قرار اجتماعي، فالمعايير تضع قيود على سلوك المستخدم، لذا يجب ان تكون مقبولة من الاطراف التي ستتأثر بها . ان هذا القبول قد يكون اجباري واختياري او كلاهما، إلا انه في المجتمعات الديمقراطية فان الحصول على القبول هو عملية معقدة تتطلب مهارة في تسويق الافكار والآراء في ميدان الصراع السياسي "

لقد تبني مجلس المعايير المحاسبية FASB مدخل استدلالي سياسي لصياغة المبادئ المحاسبية فتصرف المجلس هذا تم تحديده اولاً : من خلال جهودها لتطوير الاطار الفكري او الاعراف المحاسبية وثانياً : من خلال نشوء مجاميع ضغط مختلفة ، والمساهمة التي تقدمها هذه المجاميع في القبول العام للمعايير الجديدة . لذلك فان عملية وضع المعايير تكون ذات شكل سياسي . ويوضح البيان التالي للـ FASB هذا الوضع الجديد :

" يمكن وصف عملية وضع المعايير المحاسبية بأنها عملية ديمقراطية، ومثل العديد من الهيئات الواضحة للقواعد فان حق المجلس بإصدار القواعد يعتمد اساساً على مدى القبول الذي تلقاه تلك القواعد ، ولكن لان عملية وضع المعايير تتطلب الأخذ ببعض وجهات النظر فمن غير الملائم تحديد المعايير اعتماداً على آراء من لطرف واحد . وفي نفس الاطار يمكن ان توصف هذه العملية بأنها عملية شرعية لكونها عملية تفاوضيه ولان جميع الآراء يجب ان تسمع فيها ، إلا ان واضعي المعايير من المتوقع ان يمثلوا جميع الاطراف بالكامل ولا يمثلون مجموعة رأي معينه . كما يمكن ان توصف هذه العملية بأنها عملية سياسية لان هناك جهود أكاديمية قد استغلت للحصول على معيار محاسبي مقبول ومن جهة أخرى فهي عملية غير سياسية من حيث الالتزام المطلوب لإصدار المعيار "

5. المحاسبة والرأسمالية

منذ بداية القرن الخامس عشر بدأت القوة الاقتصادية تنتقل من ايطاليا الى انكلترا . ان الفلسفة الاقتصادية التي سادت من القرن الخامس عشر ولغاية القرن السابع عشر كانت تتمثل بالمركنتليه (المذهب التجاري). ولقد اوجدت المدرسة التجارية نظاماً تسعى من خلاله الحكومة المركزية الى السيطرة لتوسيع كافة اوجه النشاطات التجارية. فهناك احكاماً او قواعد تنظم العمل وطرق الانتاج والمنتجات، وأنواعها وأسعار البيع والتسويق . وان احكاماً من هذا النوع يصعب فرضها، اي وضعها موضع التنفيذ . وفي انكلترا اعطيت ادارة هذه القوانين الى طبقة الموظفين المحلية الوسطى التي كانت متعاطفة مع المؤسسة التجارية والصناعية ، وبالتالي فهي كانت غير مكترثة بأداء واجباتها . وفي نهاية القرن التاسع عشر اصبح مبدأ جديداً يخص الاعمال التجارية مقبولاً على نطاق واسع الذي قضى على المذهب التجاري . وهذا المبدأ يتطلب ان تأتي المبادرة الاقتصادية من جانب الافراد وليس من جانب الحكومة.

5.1 مفهوم الرأسمالية

ما هي الرأسمالية؟ ان الوحدات التجارية الخاصة كانت موجودة وتسعى وراء الربح على مدى التاريخ، ولكن هذا لوحده لم يكن كافياً لكي يستخدم مصطلح الرأسمالية. فعندما نستخدم مصطلح الرأسمالية فأنا بذلك نعني نظام اقتصادي يهيمن على كامل المجتمع . وان النقطة