المحاسبة المالية: من القيد المزدوج إلى المعايير الدولية

منصور بن عوف عبد الكريم و بن بوزيان محمد
كلية العلوم الإقتصادية

ملخص

بعد أن كانت المحاسبة فكرة وضرورة حسابية وأداة تذكيرية للأحداث التجارية في بداياتها الأولى، أصبحت إحدى فروع المعرفة الإنسانية المهمة التي تختص بتوليد البيانات والمعلومات عن أوجه النشاط الإقتصادي وتوفيرها في صورة ملائمة لذوي الحاجة إليها. ولم يتم إبداع المحاسبة في زمن معين أو في تاريخ أو في حضارة بعينها، بل تطورت ونمت عبر مختلف الأزمان والحضارات الإنسانية.

لقد كان لإمارة فلورنسا وإمارة فينيسيا في إيطاليا، في بدايات النهضة العلمية والفكرية لأوروبا، الدور الرئيسي في نشوء وتنمية وتطوير فكرة وقاعدة القيد المزدوج التي أسست للتقنية والعلوم المحاسبية الحديثة. غير أن الممارسة المحاسبية كانت موجودة قبل ذلك، وفي كل الحضارات وبمختلف مسمياتها وطرق أدائها وأهدافها، حاضرة في كل زمان ومكان، وخاصة في الدول العربية والإسلامية التي كان لها الأثر المعتبر على تطور العلوم الحسابية والمحاسبية.

لقد كان لفكرة القيد المزدوج أكبر الأثر على تطور ونمو الممارسة المحاسبية الحديثة. ثم بعد ذلك، بدأت الخلفيات الفكرية والعلوم المحاسبية تنمو وتتطور عبر الزمن، بدءا بإضفاء الشخصية المعنوية على كل الحسابات والعمليات، إلى أن نشأت فكرة حقوق الملكية ثم الوحدة المحاسبية. إن البناء الفكري والخلفية المنطقية للمحاسبة والقوائم المالية، سواء سميت فرضية Assumption أو أساسا Foundation أو غيرها من المصطلحات، هي عبارة عن مقدمات علمية تتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل، أو تمثل نتائج بحث مقبولة عموما لتصبح متعارف عليها، بحيث تساعد على تفسير وتحليل المبادئ العلمية المطبقة في الحياة العملية أو تساعد على تطويرها وتحسينها.

مقدمة:

المحاسبة هي أحد فروع المعرفة الإنسانية التي تهتم بتوليد البيانات والمعلومات عن أوجه النشاط الإقتصادي، وتوفر هذه المعلومات في صورة ملائمة لذوي الحاجة إليها. ولقد تطورت أهداف المحاسبة ووظائفها ومن ثم البيانات التي تتولد عنها على مر القرون لتتسق مع تطور الحاجة إلى المعلومات وتزايد الطلب عليها، كنتيجة لتداخل أوجه النشاط الإقتصادي وتعددها وتعقدها فعندما نشأت المحاسبة لم تكن هي التي نعرفها اليوم أو التي

عرفت منذ نصف قرن أو قرن مضى. وبالتالي، فعندما نبحث عن نشأة وأهداف المحاسبة المالية ووظائفها ومرجعيتها الفكرية وتطورها، فإننا في واقع الأمر نبحث عن الفكرة التي تطورت على مر الزمن ونمت بفضل الممارسة الفعلية حتى وصلت إلى ما نسميه اليوم المحاسبة. وفي الواقع فإن المحاسبة لم تنشأ في زمن معين وفي تاريخ أو في حضارة بعينها، بل تطورت حتى وصلت إلى هذا الوضع مثلها في ذلك مثل باقي فروع المعرفة الإنسانية الأخرى. وقد تنشأ المعرفة عن فكرة أو رأي أو إبتكار وسيلة للتغلب على مشكلة محددة، ثم تتطور بعد ذلك وتنمو وتكبر وتتعمق إلى أن تصبح فرعا من فروع العلم والمعرفة، له أهدافه ومداركه وأسسه ومفاهيمه وفرضياته ونظرياته.

ومن هذا المنطلق نشأت المحاسبة كفكرة وضرورة حسابية وأداة تذكيرية للتغلب على مشكلة النسيان التي تلازم الطبيعة البشرية وكذلك لإبراء الذمة والإستشهاد بما هو مكتوب ومثبت، وخاصة فيما يتعلق بالتعاملات التجارية والعلاقات الإنسانية.

فعند البحث في الآثار التاريخية الخاصة في هذا الميدان، وجدنا كثيرة هي الكتابات والدراسات في مجال المحاسبة وعلومها التي تشير إلى نشوء المحاسبة وعلومها إلى إيطاليا ومدينة البندقية - فينيسيا.Venizia وذلك، في نظرنا، أمر منطقي لأن أول كتاب نشر وفصل في تقنيات المحاسبة كان سنة 1496 ميلادية كان في هذا البلد والذي ألفه عالم الرياضيات الراهب الفرنسيسكاني لوكا باسيولي[1]. ولقد عرضت في بعض أجزاء هذا الكتاب إثنان وثلاثون فصلا قصيرا يتكلم عن المعرفة المحاسبية بشكل منهجي وتعليمي متكامل، واصفا لما كان سائدا ومطبقا عمليا في مجال المحاسبة وإمساك الدفاتر كما أن إمساك على أساس القيد المزدوج لذي ظهر آنذاك في سجلات التجار في بعض المدن الإيطالية في النصف الأول من القرن الرابع عشر الميلادي.

وبالفعل، فلقد استمدت من كتاب باسيولي، بعد ذلك، كل الكتابات في مجال المحاسبة في ألمانيا وهولندا وفرنسا وإسبانيا وإنجلترا وبعض البلدان الأوربية الأخرى في القرون الموالية. لكن هل نشوء المحاسبة بمختلف تقنياتها المعرفية والممارسة المحاسبية ولدت ونشأت في إيطاليا فقط؟ وهل المحاسبة هي التي ترتكز في مفاهيمها وتقنياتها على قاعدة القيد المزدوج أم هناك دعائم أخرى لذلك ؟ وهل بقيت أهداف الممارسة المحاسبية على مر الزمن نفسها وبنفس البناء الفكري والمرجعي لها؟ في البداية سوف نعرض بإختصار لجذور هذه الفكرة وكيف تطورت وفسرت في مراحل تطورها الأولى وخاصة في إيطاليا أين نمت وترعرعت فكرة وقاعدة القيد المزدوج. ثم نعرج على أهداف المحاسبة وإمساك الدفاتر في مراحلها الأولى، وخاصة عندما كان الهدف منها تزويد التاجر

---

[1] Luca Pacioli, Et proportionalita de arithmetica, geometria, proportion essumma مراجعة عامة في الحساب، الجبر، الهندسة، والنسبة والتناسب - والكتاب مخصص أصلا للرياضيات. تحتوي في قسم منه على وصف إمساك الدفاتر على أساس القيد المزدوج.

والمالك للمشروع التجاري بالبيانات الخاصة بممتلكاته وديونه المختلفة. إلى أن نصل إلى مرحلة بدأ فيها التفكير في المفاهيم وخلفية لما تستند إليها قاعدة القيد المزدوج، بداية من مفهوم حقوق الملكية ثم الوحدة الإقتصادية وإستقلالها وإستمرارها. وفي آخر المطاف نحاول أن نعدد أهم المفاهيم والفرضيات التي وصل إليها الفكر المحاسبي المعاصر، والتي على ضوئها ومنطلقاتها نبين الغاية التي ينبغي التوصل إليها، والمعيار الذي على أساسه يمكن قياس مدى تقدم المحاسبة المالية وتطورها في عصرنا هذا.

I- تطور الممارسة المحاسبية

إن الممارسة المحاسبية في إيطاليا وخاصة في إمارة صقلية وإمارة فلورنسا وإمارة فينيسيا كانت كنتيجة لتطور العلوم والمعرفة عموما وبداية عصر النهضة والتنوير في أوربا. وكانت هذه الإمارات قنوات إتصال مع الدول العربية والإسلامية عبر الإسكندرية - مصر- وبلاد الأندلس - إسبانيا- وشمال إفريقيا على يد التجار والعلماء، أين كانت المحاسبة في هذه البلدان بمختلف مسمياتها[2] جد متطورة، وخاصة من حيث الأدوات اللازمة لأداء العمل الحسابي والمحاسبي. كأدوات الكتابة والحساب والقياس والنقود وأسعار صرفها والأسعار ومستواها العام.

فحين كانت أوربا في القرن الثالث عشر تستعمل رقائق الجلود والقماش في الكتابة، كان العرب يستعملون الورق والحبر والدواة و الأقلام الصغيرة والمبراة وغيرها من الأدوات المساعدة والمتممة للكتابة. أما في مجال الحساب والعد فإن العرب والمسلمين قدموا للبشرية خدمة غير مسبوقة ومازالت باقية حتى الآن، وذلك بنشرهم للأرقام الهندية المنقحة التسعة[3]، والتي زاد من حيويتها عالم الرياضيات الخوارزمي[4] باستخدام الصفر لتصبح عشرة أرقام عربية أصيلة كما أهتم العرب والمسلمون بأدوات القياس التي أمتازت بالدقة حيث توجد العلاقة بين المثمنات من الموزونات والمقاييس والمكاييل (الكيل، ذراع، الصاع...) لمعرفة المقدار الكمي والمقدار القيمي بالأموال (الدينار الذهبي والدرهم الفضي) ليكتمل بينهما السعر[5]. ويمكن تلخيص أدوات المحاسبة التي طورتها الحضارة الإسلامية في الشكل أدناه[6]:

---

[2] كانت تسمى في الحضارة الإسلامية بكتابة الأموال وعلم الكسب ومسميات عديدة أخرى

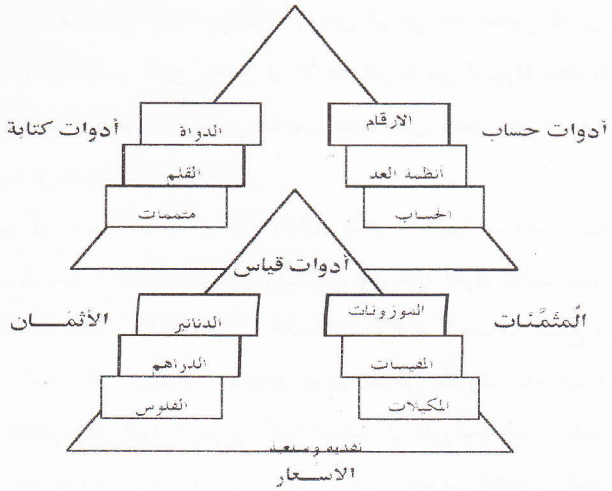
[3] الأرقام الهندية: ٩٨٧٦٥٤٣٢١٠، الأرقم الهندية المنقحة (العربية): 9 8 7 6 5 4 3 2 1 0 حيث تحسب القيمة حسب مراتب الأرقام --

[4] الخوارزمي: عالم الرياضيات والفلسفة وعلوم أخرى 60- 132 هـ – 690 -750م

[5] السعر = عدد الوحدات بالكمية × عدد الوحدات بالمال

[6] سامر مظهر قطنقجي، دور الحضارة الإسلامية في تطوير أدوات المحاسبة www.katankji.com،

أدوات المحاسبة التي طورتها الحضارة الإسلامية



وقد يعتقد البعض أننا نقول أن الحضارة الإسلامية هي التي أنشأت علم المحاسبة وتقنياتها، بل أننا نؤكد على أن الحضارة العربية الإسلامية قد ساهمت كغيرها من الحضارات[7]، كالحضارة الصينية والمصرية والبابلية واليونانية والرومانية والفارسية التي سبقتها في تطوير مختلف الأدوات والقياسات والحسابات التي ساعدت العلماء الإيطاليون في عصر النهضة لمواصلة ما بدأ به غيرهم، حيث أفرز الإتصال الثقافي بينهم وبين المشرق العربي وأوربا في القرنين الثاني عشر والثالث عشر، أسسا جوهرية لتطوير العلوم والمعرفة في أوربا عامة وفي إيطاليا على وجه الخصوص.

ولكن ما دام البناء المحاسبي المعاصر مبني على قاعدة القيد المزدوج، فإننا سوف نرى مسار تطور تقنيات المحاسبة من المهد الذي رعاها، أين تطورت عبر محورين أساسيين[8]:

المحور الأول: محور فلورنسا

لعبت فلورنسا دورا محوريا في تطوير علم الرياضيات والمحاسبة في آن واحد. فقد عرّفت فلورنسا أوربا لأول مرة بنظام الترقيم العشري، حيث نشر في عام 1202 ميلادي في كتاب للرياضيات باسم Abaci liber لصاحبه ليوناردو فيبوناسي بيزانو Leonardo Fibonacci Pisan. ولم يكن الترقيم العشري ليقبل ويستعمل

[7] تم استخدام طرق مختلفة لمسك الدفاتر منذ سنة 2300 ق م بداية بالسمرائيين الذين استخدموا أقراص الطين التي نقشوا عليها البيانات وجففوها تحت أشعة الشمس، ثم الرومانيين أستخدموا الأخشاب المغطاة بالشمع، ثم المصريين القدماء والهنود الحمر استخدموا ورق البردي للتسجيل. واستبدل القماش والجلد بالورق في العصر الإسلامي.

[8] د.رضوان حلوة حنان، بدايات نشوء علم المحاسبة في إيطاليا، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الكويت العدد 117.

ولعل من أهم الظروف التي أقامت الفرصة للتفكير في القيد المزدوج في ذلك الوقت، سواء في فلورنسا أو فينيسيا، هي قيام شركات الأشخاص في شكل شركات محاصة وشركات تضامن. حيث ظهرت الحاجة إلى فكرة الوحدة المحاسبية وعملية حساب الأرباح على العمليات التجارية حتى يتحدد لكل شريك نصيبه فيها.

II- أهداف المحاسبة وإمساك الدفاتر في مراحلها الأولى:

حدد هندركسون[12] أربع خصائص مميزة لإمساك الدفاتر على أساس القيد المزدوج في الفترة السابقة على بداية القرن السادس عشر كالآتي:

1- كان الهدف من المحاسبة في تلك الفترة هو إمداد المالك بالبيانات التي توضح أصوله وإلتزاماته. وبالإضافة إلى ذلك فقد كانت تستخدم البيانات المحاسبية كأساس لمنح الإئتمان وكوسيلة لتحديد الشركاء. وقد ترتب على ذلك أن الحسابات كانت تعد من أسرار التاجر الخاصة ولم يتوفر أي ضغط خارجي يلزم بالتحقق من صحتها أو من إمساكها وإعدادها طبقا لقواعد محددة.

2- لم يكن للوحدة المحاسبية حدود واضحة، فكثيرا ما كانت الحسابات تظهر العمليات الخاصة بالمالك بالإضافة إلى عملياته التجارية. فقد ذكر هندركسون نقلا عن باسيولي (Pacioli) على سبيل المثال أن المخزون كان يشتمل على النقدية والأشياء الثمينة، والملابس، والسلع المنزلية وكل الممتلكات التي تقع في حيازة المالك. وبالرغم من ذلك فهناك بعض الدلائل التي تشير إلى وجود فكرة الوحدة المحاسبية حيث وجد أن كثير من التجار يحتفظ بمجموعة دفترية مستقلة لعملياته المعيشية الخاصة وأخرى لعملياته التجارية.

3- لم تكن فكرة الفترة المحاسبية أو فرضية إستمرار الوحدة المحاسبية من الأمور المعروفة في ذلك الوقت. وقد كان ذلك يرجع أساسا إلى أن معظم العمليات التجارية كانت عمليات محددة ومستقلة تنتهي بمجرد تحقيق الغرض المحدد منها وعلى هذا الأساس فكان تحديد الربح يتم عند انتهاء العملية. ومن ثم فلم يكن هناك حاجة للمحاسبة على أساس الإستحقاق ولم توجد مقدمات ومستحقات فيما يتعلق بالإيرادات والمصاريف. أضف إلى ذلك أن الأصول الثابتة في حالة وجودها كانت تلعب دورا ثانويا في نشاط التاجر ولم تمثل جزءا ملموسا من أصوله، ومن ثم لم تقم الحاجة الفعالة لحساب الإهلاك.

4- كانت القيود في الدفاتر وصفية إلى حد كبير، وتحدد مواصفات موضوع العملية بأدق التفاصيل، وذلك لتعدد وحدات النقد الموجودة حينئذ وعدم وجود وحدة قياس يمكن الإعتماد عليها كمقياس للقيمة في كل العمليات التي يقوم بها التاجر.

---

[12] Eldon. S. Hendrickson. Accounting Theory, Homewood.Ill.Richard D.Irving,1965.pp 18-19
من كتاب دراسات في تطور الفكر المحاسبي، عبد الحي مرعي ومحمد سمير صبان، الدار الجامعية، مصر، 1990 ص 131.

وعموما، فقد تركزت إهتمامات الكتاب في أوربا منذ منتصف القرن الخامس عشر كمايلي[13]:

- **الفترة الأولى:** منذ منتصف القرن الخامس عشر حتى منتصف السادس عشر

تركزت على توصيف آلية القيد المزدوج والميكانيكية التي يقوم عليها كما يطبق عملا، دون تعرض لما تستند إليه هذه الميكانيكية من أسس أو قواعد ودون إهتمام بدلالة ما تؤدي إليه من نتائج. وكان إمساك الدفاتر في هذه المرحلة قد تطور إلى إثبات العلاقات الشخصية بين الدائنين والمدينين وعلى أساس التسجيل الإحصائي للعمليات غير الشخصية والأشياء الخاصة بالمؤسسة.

- **الفترة الثانية:** مع بداية النصف الثاني من القرن السادس عشر وحتى نهاية القرن الثامن عشر

وهي مرحلة حاسمة في الفكر المحاسبي، حيث بدأ في هذه الفترة إهتمام الكتاب يتحول إلى خلفية القيد المزدوج وإنتقاد إمساك الدفاتر على أساسه دون إستناد إلى هذه الخلفية. كما إمتد إستخدام القيد المزدوج في هذه الفترة أيضا إلى ميادين بخلاف النشاط التجاري، وقامت بعض الحكومات بالتدخل في تنظيم التقارير التي تنتج عن إمساك الدفاتر. ففي خلال هذه الفترة وفي سنة 1673 ميلادية، إقتضت مواثيق التجارة في فرنسا أن يقوم التاجر أو رجل الأعمال بتصوير ميزانية عمومية عند إنتهاء كل سنتين على الأكثر. كما أن ظاهرة الموازنة السنوية لحساب الأرباح والخسائر قد ظهرت خلال هذه الفترة أيضا دون إنتظار حتى إنتهاء المشروع التجاري، الأمر الذي كان سائدا قبل ذلك.

كما أن الكتابات المحاسبية في هذه المرحلة بدأت في إضفاء الشخصية المعنوية على كل الحسابات والعمليات[14]. وقد كان هذا الإتجاه إلى إفتراض الشخصية المعنوية للحسابات والعمليات ناتجا عن محاولة الكتاب لتبرير قواعد القيد المزدوج من مدين ودائن كما تنطبق على الأشياء والعمليات غير الشخصية. فقد كانت الحسابات تستخدم للعناصر غير الشخصية مثل النقدية والمخزون في بداية مراحل تطور إمساك الدفاتر على أساس القيد المزدوج، كما تم إستخدام نفس الأسلوب فيما بعد العناصر الإيرادات والمصاريف. ولم يكن إضفاء الشخصية المعنوية على الحسابات خلال هذه الفترة يمارس على نفس الأسس من قبل. ففي بعض الكتابات كان يفترض أن كل حساب من الحسابات له شخصيته المعنوية المستقلة بصرف النظر عن طبيعته. وفي أحيان أخرى كان يفترض أن الحسابات تمثل مالك المؤسسة، كما أنه في بعض الأحيان الأخرى كانت الحسابات تعامل كأفراد مسؤولين قبل صاحب المؤسسة، وفي هذه الحالة يفترض أن حساب رأس المال هو شخص حقيقي يستخدم بمعرفة المالك لإدارة شؤون ثروته ولتقرير ما يطرأ عليها من تغيرات نتيجة هذه

---

[13] دراسات في تطور الفكر المحاسبي، عبد الحي مرعي ومحمد سمير صبان، الدار الجامعية، مصر، 1990 ص 132-140.

[14] دراسات في تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص 133.

الإدارة، وتكون النقدية أو المخزون أو أي حساب من حسابات الأصول بمثابة أشخاص مستخدمين بمعرفة رأس المال ليكون كل منهم مسؤول عن ذلك الجزء الذي يتمثل فيه من الثروة[15].

وقد كان لهذا الإتجاه في تفسير القيد المزدوج على أساس إفترض الشخصية المعنوية المستقلة للحسابات كبير الأثر في إعاقة المحاسبة عن تطوير أهدافها ووظائفها بصورة مجدية على مدار هذه الفترة. ذلك لأنه أدى إلى إحلال القواعد التفصيلية الصماء والتي تستند إلى إفتراضات ليس لها مبرر منطقي محل المنطق العلمي السليم[16]. ولذلك فقد تميزت الكتابات المحاسبية قبل القرن التاسع عشر بعرضها لإمساك الدفاتر عن طريق التركيز على دفتر اليومية كأهم السجلات والعمود الفقري لنظام القيد المزدوج. وكانت النتيجة أن فشل هؤلاء الكتاب في التصور الشامل لعلاقة الحسابات بعضها بالبعض الآخر كما تظهر في دفتر الأستاذ مثلا. كما لم يوجه الكتاب والمحاسبين عناية كافية للحسابات والقوائم المالية الختامية. وقد كان تعليم المحاسة في نظرهم ينطوي على مجرد قائمة طويلة من القواعد إذا ما حفظها الطالب كان قادرا على إعداد قيود اليومية[17].

الفترة الثالثة: وتمتد هذه المرحلة من بدايات القرن التاسع عشر حتى بدايات القرن العشرين

وهي الفترة التي نشأت فيها فكرة حقوق أو أساس الملكية كمحاولة لإيجاد خلفية منطقية قادرة على تفسير إمساك الدفاتر على أساس القيد المزدوج. ويقوم أساس الملكية على أن مالك المؤسسة، يمثل ثقل التوازن اللازم لمعادلة القيد المزدوج. فالأصول تمثل الأشياء المملوكة للمالك والحقوق التي تعود له. أما الإلتزامات فتمثل مديونيات المالك وحقوق الغير عليه. وعليه فإن الفرق بين الأصول والإلتزامات يمثل حقوق المالك. كما أن أساس حقوق الملكية ينظر لعناصر الإيرادات والمصاريف على أنها عوامل تؤدي إلى حدوث تغيرات في حقوق الملكية نفسها.

ومن ثم، فقد أصبح هيكل النظام المحاسبي والقيد المزدوج مبنيا على أساس التوازن الرياضي لمعادلة المحاسبة أو معادلة الميزانية، بدلا من قيامه على أساس دفتر اليومية كمحور الإهتمام الرئيسي كما كان. وترتب على ذلك أن التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية يتم تحليلها أولا كمتغيرات مؤدية إلى زيادة العناصر المكونة لمعادلة الميزانية أو نقصها قبل ترجمتها إلى طرفيها المدين والدائن، وذلك بالتركيز على ما يحدث في حسابات الأستاذ والتي تتكون منها في النهاية معادلة الميزانية. أما دفتر اليومية فأصبح مجرد أداة لتسهيل وتنظيم إجراءات تسجيل العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة.

---

[15] دراسات في تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص 133.

[16] دراسات في تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص 134.

[17] دراسات في تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص 134.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن للكتاب الأمريكيين مثل "سبراغ" Sprague و"هاتفيلد" Hatfield و"كستر" Kester فضل السبق في نشر تعليم هذه الأسس الجديدة في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية القرن العشرين، مع أن جذورها ترجع إلى النصف الأول من القرن التاسع عشر[18].

وبالرغم من إنتشار أساس الملكية كخلفية منطقية لإمساك الدفاتر في الولايات المتحدة وبعض دول أوروبا في الربع الأول من القرن العشرين إلا أنه لم يظهر في الكتابات الإنجليزية والبلدان الأوربية الأخرى، إلا مع نهاية النصف الأول من القرن تقريبا.

III- الوحدة الإقتصادية وفرضية إستقلال الوحدة المحاسبية:

أدت التطورات الإقتصادية في القرن العشرين وخاصة في مجال التنظيم القانوني للشركات، إلى قيام شركات المساهمة. والمعروف عن هذا النوع من المنظمات هو إنفصال ملكية الشركة عن الإدارة المسيرة. فلم يعد المساهم، الذي يمكن أن تختلف حقوقه طبقا لنوع الأسهم التي يمتلكها، مالكا مباشرا لأصول الشركة بالمعنى التقليدي. كما تعددت مصادر التمويل التي يمكن للشركة الحصول منها على رأس المال اللازم لمزاولة نشاطها بخلاف الحصص والأسهم المكونة لرأس مال الإجتماعي.

وتقوم فرضية الوحدة المحاسبية على أن المؤسسة لها شخصيتها المعنوية المستقلة تماما عن شخصية ملاك رأس المال. فالمؤسسة، بهذا المفهوم، تزاول نشاطها باستقلال تام عن نشاط المساهمين فيها. وقد ترتب على ذلك أن معادلة الميزانية الرئيسية أصبحت تمثل تعادل الأصول مع الخصوم، بصرف النظر عن مكونات كل منهما. حيث تتكون الأصول من الموارد التي تتاح للوحدة المحاسبية، أي المؤسسة، للإستخدام في مزاولة أوجه نشاطاتها المختلفة. أما الخصوم فهي الإلتزامات وحقوق الغير في هذه الموارد، سواء كان هذا الغير يمثل أصحاب رأس المال وهم الملاك المساهمون، أو المقرضين من البنوك والأفراد، أو الدائنين من مختلف الذمم كالموردين والعمال ومصالح الضرائب وغيرهم. ومن ثم، أصبح هدف المحاسبة هو تسجيل أنشطة المؤسسة فيما يختص باستخدام الموارد المتاحة لها وإستغلالها بصرف النظر عن من ساهم في تقديمها لها، وتقرير نتائج هذه الأنشطة لمن يهمه الأمر داخلها وخارجها. أما نتيجة النشاط في ظل أساس الوحدة المحاسبية فهي الفرق بين الإيرادات والمصاريف.

غير أن هناك من يرى[19] أن فرضية الوحدة المحاسبية ظهرت في الكتابات المحاسبية كأساس للقيد المزدوج المحاسبية في إيطاليا سنة 1838 وفي إنجلترا سنة 1869 وفي الولايات المتحدة سنة 1873 أي قبل ظهور شركات

[18] Of Investment, 1906 / H.R.Hatfield, Modern Accounting, ,1909 / R.B.Kester.Acconting Theory And Practice,1917 C.E.Sprague,The Accontancy

[19] A.C.Littleton,Acconting Evolution To 1900,New York, American Institute Publishing Co,1933, Pp 193- 200, In Hendriksen.Op, Cit

المساهمة. كما أن فضل تطور فرضية الوحدة المحاسبية في بداية القرن العشرين يرجع للكتاب الألمان[20] في الوقت التي كانت فيه الكتابات الأمريكية تتأثر إلى حد كبير بأساس حقوق الملكية وفرضية الوحدة المحاسبية بصورة مختلطة، بحيث يصعب التمييز بين طرق العرض التي تقوم على أساس حقوق الملكية وتلك التي تقوم على فرضية الوحدة المحاسبية.

ونستنتج مما تقدم، أن المحاسبة في بداية تطورها لم تكن إلا أداة تذكيرية بالعمليات التي يقوم بها التاجر وسجل لحقوقه على الغير وما عليه للدائنين. كما تركز الإهتمام، بعد ذلك، أساسا على شرح وتبرير ميكانيكية وتقنية القيد المزدوج والبحث عن الخلفية التي يمكن أن تساعد على ذلك. فلم تكن المحاسبة، حينئذ، تهدف إلى قياس ثروة الوحدة المحاسبية أو قياس ما يطرأ عليها من تغيرات نتيجة تدفق الإيرادات وإستنفاذ الخدمات المختلفة التي صرفت من أجل جلب هذه الثروة. و لم تبدأ المحاسبة في توسيع نظرتها العامة إلا عندما نشأت فكرة حقوق الملكية كأساس منطقي للقيد المزدوج في أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين. وبناء على هذا الأساس، بدأت المحاسبة، عمليا، بقياس ثروة المالك وما يطرأ عليها من تغيرات. فالقياس، كان ومازال إلى حد كبير حتى في زمننا هذا، يقوم على أساس التسجيل التاريخي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ثم تحديد أثر هذه العمليات تاريخيا على حقوق ملكية المالك في نهاية الفترة المحاسبية.

أما فرضية إستقلال الوحدة المحاسبية فقد بدأت تتأثر بها الكتابات المحاسبية منذ العشرية الأولى من القرن العشرين، حيث نشأت في بداياتها كإطار نظري منطقي وملائم لتبرير إمساك الدفاتر على أساس القيد المزدوج، وأصبحت بعد ذلك منطلقا ملائما لأهداف القياس المحاسبي.

وبما أن قياس الثروة ينطوي على فرضية إستقلال الوحدة المحاسبية، فإن الهدف من القياس، في هذا الصدد، هو قياس القيمة الإقتصادية لعناصر الثروة التي تتصرف فيها الوحدة المحاسبية والمتاحة لإستغلالها في عملياتها الإنتاجية وأنشطتها الإقتصادية بصرف النظر عن المالك الفعلي لهذه العناصر. ويستوي في هذه الحالة المساهمون والدائنون وكل من لهم حقوق على هذه الثروة. وبهذا المنطق، أصبحت فرضية إستقلال الوحدة المحاسبية ضرورة لتوضيح مضمون الثروة وحدود قياسها وليس أداة لتبرير منطق القيد المزدوج وإمساك الدفاتر.

لقد شكل أساس حقوق الملكية وفرضية إستقلال الوحدة المحاسبية طفرة في تطور الفكر المحاسبي وتنظيره، ووفرا الخلفية الملائمة ضمنا لما يجب أن تكون عليه أهداف المحاسبة وما يجب أن تتطور إليه وظائفها بحيث تصبح قادرة على تحقيق هذه الأهداف. وكانت هذه الفرضيات، جميعها، مهدا وقاعدة للوصول إلى نظرة شمولية " متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما " لما يمكن أن يتحقق عن المحاسبة من أهداف و ما يلزم لذلك من

[20] دراسات في تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص 137.

معايير وأسس ومبادئ عامة في زمننا المعاصر.

IV- الهيكل العام للفكر المحاسبي المعاصر:

قبل إستعراض القواعد والمبادئ والمفاهيم التي تشكل الهيكل العام للمحاسبة وللفكر المحاسبي المعاصر، لا بأس من التذكير بأن العملية المحاسبية تتمثل في حصول الإجراء (البيع والشراء) وتوثيق الإجراء (إعداد الفاتورة أو شريط تسجيل المبيعات)، ثم تقييد الإجراء (في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة) وبعد التقييد يتم الترحيل للحسابات الخاصة في الأستاذ العام وسجلات الأستاذ الأخرى، ثم تأتي المرحلة الأخيرة من مراحل العملية المحاسبية وهي إعداد التقارير المالية من واقع ما سجل في سجلات الأستاذ[21]. أي أن العملية باختصار: تحديد الحدث ثم توثيقه ثم تقييده ثم ترحيله ثم توصيله إلى من يهمه الأمر في تقارير نهائية ملائمة ومناسبة

وإذا كان الهدف المحاسبي هو تحديد وقياس وإيصال المعلومات المالية، الناتجة عن إجراءات تكون المؤسسة طرفا فيها لكي تعين أصحاب العلاقة على التصرف في ظل رؤية واضحة، فمعايير المحاسبة إذن، هي بيان للطريقة التي تتم بها معالجة مفردات القوائم المالية (الميزانية أو قائمة المركز المالي، وجدول النتائج أو جدول الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل) بشكل يؤدي إلى تجانس المعالجة بسجلات وقوائم الوحدات الإقتصادية التي تظهر بها مثل هذه البنود.

ونبدأ بتعريف موجز لأهم المبادئ والمفاهيم والفرضيات المحاسبية، وهي الدعائم الأساسية للهيكل العام للفكر المحاسبي المعاصر، ثم نعدد بعد ذلك أهم المعايير الدولية.

A – المبادئ والفرضيات Principales and Assumptions

1- الوحدة الإقتصادية Business entity

2- الإستقرار أو الإستمرار Going concern

3- الفترة المحاسبية Time periodicity

4- الوحدة النقدية ثابتة القيمة محاسبيا Fixed value unit of currency

5- التكلفة التاريخية Historique cost

6- تحقق الدخل Income realization

7- المقابلة Matching

8- الإستحقاق Accrual

[21] عبد الله محمد الفيصل، المحاسبة. مبادئها وأسسها، الجزء الأول، الطبعة الثانية، 1993، دار الخريجي للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة السعودية، إبتداء من ص 4 وبتصرف.

9- الإفصاح التام Adequate Disclosure

10- الثبات والقابلية للمقارنة Consistency and comparability

11- الأهمية النسبية Relative significance

12- الحيطة والحذر Conservatism and prudence

13- الملاءمة Relevancy

14- الثقة في المعلومات Reliability.

1- مبدأ الوحدة الإقتصادية

تعتبر المؤسسة محاسبيا جهة مستقلة عن مالكها أو المساهم فيها أو عن المؤسسات الأخرى، حتى يمكن حصر ممتلكاتها وتحديد إلتزاماتها ومعرفة نتيجة أعمالها خلال فترة زمنية محددة.

2- فرضية الإستقرار

أي أن المحاسبة المالية تتم في ظل تصور بأن المؤسسة قائمة ومستمرة في الزمن.

3- مبدأ الفترة المحاسبية

لقد تم اختيار السنة (12 شهرا) كوحدة زمنية لقياس دخل المؤسسة خلالها، وذلك باعتبار أن السنة هي الوحدة الزمنية التي تمر فيها المؤسسة بدورة إقتصادية كاملة. وتحمل على السنة، بناء على ذلك، الإيرادات والمصاريف الخاصة بها.

4- فرضية الوحدة النقدية ثابتة القيمة محاسبيا

تستخدم المحاسبة الوحدة النقدية كأساس للقياس. ولما كان يشترط ثبات المقياس حتى يكون صالحا لقياس القيمة، إقتضت الضرورة فرضية ثبات الوحدة النقدية المستخدمة للقياس.

5- مبدأ التكلفة التاريخية

ويقصد بها التكلفة الفعلية في حينها التي قدمتها المؤسسات من أجل الحصول على الأصل (ثابت أو متدأول)، ويترتب على تطبيق هذا المبدأ في المحاسبة تحقيق الموضوعية الذي من شأنه أن يؤدي إلى الزيادة في الثقة في المعلومات المحاسبية.

6- مبدأ تحقق الدخل

لا تعترف المؤسسة بالدخل وتسجله في سجلاتها وتظهره في قوائمها المالية إلا بعد أن يتحقق فعلا. ومقياس التحقق هو الدليل المادي، وأن يتم من الإجراءات ما يجعل هذا الدخل أصلا من أصول المؤسسة.

7- مبدأ المقابلة

تقتضي هذه الفرضية أن يحمل إيراد كل فترة محاسبية، كالمنتجات التامة أو قيد التصنيع مثلا، بالمصاريف التي ساهمت في جلب ذلك الإيراد أو تحققه.

8- مبدأ الإستحقاق

تتم المحاسبة للإجراءات المالية التي صاحبها تدفقات نقدية، أي ذات أساس نقدي. كما تتم كذلك للإجراءات المالية الفعلية التي لم يصحبها تدفق نقدي، أي أساسها الإستحقاق والدين. وتطبيقا لهذا الفرضية، فإن الإيرادات تسجل ولو لم يتم قبضها، كما تسجل المصاريف عند تحققها ولو لم تسدد نقدا.

وتعد فرضية الإستحقاق والمقابلة من المعايير الأساسية التي يحكم في ضوئها على عدالة تمثيل القوائم المالية لحساب الأرباح والخسائر والميزانية الختامية.

9- مبدأ الإفصاح التام

يجب أن تشتمل التقارير المالية وملحقاتها كافة المعلومات التي تمكن مستعملها من الإعتقاد بأن القوائم المالية تمثل بعدالة دخل المؤسسة ومركزها المالي ومصادر وإستخدامات الأموال فيها.

10- مبدأ الثبات والمقارنة

أي الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية كطريقة حساب إهتلاك الأصول الثابتة مثلا. فمن أهم الصفات النوعية للقوائم المالية أن تكون قابلة للمقارنة مع غيرها من القوائم المالية للسنوات الماضية أو مع قوائم المؤسسات المماثلة. وهذا يقتضي توفر أساس واحد لإيجاد وعرض المعلومات حتى تكون الموضوعية عند المقارنة.

11- مبدأ الأهمية النسبية

تقضي هذه الفرضية بالسماح للوحدة الإقتصادية العدول، ولو مؤقتا وللضرورة وفي ظروف معينة، عن التطبيق حرفيا للمعايير المحاسبة المعروفة، إذا قدرت الأهمية النسبية لعملية ما، وإذا كانت هذه الإجراءات المحاسبية لا تؤثر تأثيرا ملحوظا على عدالة وموضوعية القوائم المالية.

12- مبدأ الحيطة والحذر

يتطلب من المؤسسة تجانب الحيطة والحذر في تقدير الأصول والإيرادات المحتملة بأقل قيمة، وتقدير المصاريف والديون المستقبلية بأعلى قيمة.

13- مبدأ الملاءمة

لابد أن تكون المعلومات المالية التي تظهر في القوائم المالية مناسبة في الزمن وذات علاقة بمن يستعمل هذه المعلومات وبما يتخذه أصحاب القرار.

14- الثقة في المعلومات

يجب أن تتصف المعلومات المالية بالثقة والموضوعية وبصحة القياس، فتكون خالية من أي دليل أو إشارة للتحيز والذاتية.

ولإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية بالطريقة المناسبة والسليمة للقياس، مع إحترام جميع المبادئ والفرضيات المتعارف عليها، حتى يتسنى لها إتخاذ القرار المناسب، بدأ الإهتمام بمعايير موحدة يمكن الإستناد إليها، مما دعى إلى التفكير في إعداد معايير محاسبية دولية.

B- معايير المحاسبة الدولية (IAS) International Accounting Standards

أصبح للمحاسبة في هذا العصر دور ومكانة وأهمية في كل المجتمعات، وخاصة في المجتمعات والدول المتطورة. فقد أفردت لها دراسات متخصصة في الجامعات والمدارس والكليات العلمية لتدريس أصولها وقواعدها ونظرياتها. كما أسست لها جمعيات مهنية محلية تحرص على تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني بين أعضائها، وحماية سمعة المهنة سواء فيما يتعلق بالممارسة المهنية أو الخدمة في مختلف المجالات الإقتصادية.

وتختلف تقنيات المحاسبة عن غيرها من التقنيات من حيث أصولها وقواعدها. فالمحاسبة علم إصطلاحي، غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط الإقتصادي في إطار "الأصول المحاسبية المتعارف عليها".

وتعبير معايير أو أصول المحاسبة المتعارف عليها، تعبير فني مصطلح عليه عند المحاسبين يشمل كل ما هو متفق على أنه مقبول في الممارسة المحاسبية المتبعة في زمن معين. وإلى أمد قريب، كانت الخبرة والعادة والضرورة العلمية، هي التي تقرر نوع المعالجة للمشاكل التي تطرأ على هذه الممارسة. وقد تبنت الشركات والمؤسسات هذه المعايير، غير أن هذا التبني لم يكن ليصل محل إجماع. ولم يكن، حينها، على المحاسبين والمراجعين أو المدققين سوى إقرار الطرق والمعالجة المحاسبية المطبقة من طرف هذه الشركات.

ولقد ساهمت هيئات وجمعيات مهنية تهتم بالممارسة المحاسبية، فضلا عن هيئات علمية أكاديمية، كالجمعية الأمريكية للمحاسبة[22]، في تطوير وإرساء قواعد ومعايير أكثر إنسجاما وتوفيقا وموضوعية. فمنذ بداية الستينيات، طرح المهتمون بالشؤون المالية والإقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عديدة حول دور المحاسبة في النشاط الإقتصادي ودور المحاسبين في المجتمع ككل. ونشطت الجمعيات والمعاهد المحاسبية المهنية في هذه الدول، وتشكلت لجان خاصة من ذوي العلم والخبرة للبحث وتحديد ووضع قواعد عامة ومعايير محاسبة تكون أساسا للأحكام المحاسبية المتفرقة. فقام علماء وخبراء في المحاسبة بدراسات محاسبية مقارنة بين البلدان الصناعية،

---

[22] Accounting American Association (AAA) وهي هيئة علمية أكاديمية تهتم بالمحاسبة من الناحية النظرية وكانت تسمى من قبل جمعية مدرسي المحاسبة الأمريكية.

للإستفادة من الخبرات المتوفرة فيها. ونظر للحاجة إلى معايير عالمية محاسبية موحدة[23] تكون أساسا لتحديد وقياس الأحداث المالية للوحدة الإقتصادية، وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية بالطريقة المناسبة والسليمة للقياس حتى يتسنى لها إتخاذ القرار المناسب، بدأ الإهتمام بمعايير المحاسبة الدولية في بدايات السبعينيات من القرن الماضي وذلك لأسباب عديدة أهمها:

- زيادة في حجم المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية.
- تصاعف اللإستثمارات بين مختلف الدول.
- تضاعف التضخم على المستوى الدولي.
- الحاجة للعملات الأجنبية وتحديد سعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية.
- ظهور المنظمات المحاسبية والدولية في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية.

ولهذه الأسباب وغيرها بدأ الإهتمام بالمحاسبة الدولية التي بدأت بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب إختلافها. ثم بدأ التنسيق، بعد ذلك، بين الدول المختلفة والهيئات المعنية بالتأسيس للمعايير.

والمعيار في اللغة هو النموذج Standard، يقاس على ضوئه وزن الأشياء أو طولها أو درجة جودتها. أما في المحاسبة فتعني القاعدة المحاسبية، ويقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الإقتصادية ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين من هذه المعلومات. فالمعيار المحاسبي بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للوحدة الإقتصادية ونتائج أعمالها، مثل الأصول الثابتة، البضاعة أو غيرها.

وقد عرفت لجنة القواعد الدولية التابعة للهيئة الدولية للمعاير المحاسبية القاعدة المحاسبية بأنها قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم إجتهادهم وإستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الإجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما، كما تهدف إلى تقليل درجة الإختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية[24].

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في 29 جوان - يونيو- 1973 على يد الهيئات المهنية المحاسبية الرائدة في عشر دول وهي: الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، أستراليا، وكندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان،

[23] أنظر الملحق 1 و 2 في آخر البحث.

[24] iasc..site

المكسيك، هولندا، ايرلندا. وتمثل اللجنة في الوقت الحاضر أكثر من 100 جمعية محاسبية مهنية من أكثر من 80 دولة. وهي هيئة مستقلة عهدت إليها مسؤولية وسلطة إصدار معايير محاسبية دولية.

أما أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية الرئيسة فهي:

1- تطوير وتعزيز تقنية محاسبية مترابطة وذات أصول منسقة ومعروفة ومحددة.

2- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على المستوى الدولي.

3- العمل على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض البيانات المالية والسعي لإقناع الحكومات وأسواق المال والأوراق المالية والأوساط التجارية والدولية لتطبيق هذه المبادئ.

4- توثيق العلاقة والتعاون بينها وبين الإتحادات المهنية المحاسبية الوطنية والدولية كالإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والهيئات الدولية التي تمثل المؤسسات المالية، وأسوق الأوراق المالية، والمنظمات الأممية التي تهتم بالمالية والمحاسبة، ومنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية والبنك الدولي.

الخاتمة:

بعد هذه الإطلالة السريعة والمختصرة على المراحل التي مرت عليها الممارسة المحاسبية، نستنتج أن المحاسبة، كفكرة وضرورة حسابية وأداة تذكيرية للأحداث التجارية والحفاظ على ممتلكات الأشخاص والممتلكات بالتوثيق والتسجيل والتقرير، لم يتم إبداعها في زمن معين وفي تاريخ أو في حضارة بعينها، بل تطورت ونمت عبر مختلف الأزمان و الحضارات الإنسانية.

ولا يمكن للتاريخ أن ينفي دور إمارة صقلية وإمارة فلورنسا وإمارة فينيسيا في إيطاليا في بدايات النهضة العلمية والفكرية لأوروبا في نشوء وتنمية وتطوير فكرة وقاعدة القيد المزدوج التي أسست للتقنية والعلوم المحاسبية الحديثة.

غير أن العدالة التاريخية تقتضي كذلك ذكر جميع من كان له إسهام في أي مجال معرفي معين. ومن هنا عرفنا أن الممارسة المحاسبية كانت، وفي كل الحضارات وبمختلف مسمياتها وطرق أدائها وأهدافها، حاضرة في كل زمان ومكان.

ولم تكن أوروبا وإيطاليا وإماراتها المزدهرة في القرن الثالث عشر والرابع عشر الميلادي لتصل إلى ما وصلت إليه من إزدهار ورقي مادي ومعرفي، وخاصة في مجال الممارسة المحاسبية، لولا إتصالها بالدول العربية والإسلامية، أين كانت العلوم والمعارف في هذه الحضارة، ومنها كما رأينا، العلوم الحسابية والمحاسبية المتطورة في زمنها، تشع نورا لجميع المعمورة. لقد كان لفكرة القيد المزدوج أكبر الأثر على تطور ونمو الممارسة

المحاسبية الحديثة. فبعد أن بدأ المهتمون والكتاب في المراحل الأولى بتوصيف آلية القيد المزدوج والميكانيكية التي ينبني عليها، راح غيرهم، بعد ذلك، يتحول إلى خلفية القيد المزدوج. وضلت الأفكار والعلوم المحاسبية تنمو وتتطور عبر الزمن، بدءا بإضفاء الشخصية المعنوية على كل الحسابات والعمليات، إلى أن نشأت فكرة حقوق الملكية. وأخيرا، وبعد قيام شركات المساهمة المبنية على إنفصال ملكيتها عن الإدارة المسيرة، وتعددت مصادر التمويل، نمت فرضية الوحدة المحاسبية والشخصية المعنوية والمستقلة عن نشاط المساهمين فيها، فأصبحت معادلة الميزانية الرئيسية تمثل تعادل الأصول مع الخصوم، بصرف النظر عن مكوناتها.

إن البناء الفكري والخلفية المنطقية للمحاسبة والقوائم المالية، سواء سميت فرضية Assumption أو أساسا Foundation أو غيرها من المصطلحات، هي عبارة عن مقدمات علمية تتمثل في مجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل، أو تمثل نتائج بحث مقبولة عموما لتصبح متعارف عليها، بحيث تساعد على تفسير وتحليل المبادئ العلمية المطبقة في الحياة العملية أو تساعد على تطويرها وتحسينها.

وعموما يمكن تقسيم الفرضيات المحاسبية إلى نوعين رئيسيين تندرج منها عدة فرضيات فرعية.

- فرضيات تتعلق بوجود الوحدة المحاسبية نفسها.
- فرضيات تتعلق بوجود مجموعة من العمليات المالية المتبادلة داخلها ومع غيرها.

وقد تطورت الفرضيات المحاسبية منذ منتصف القرن السادس عشر وشكلت نقطة بداية للوصول إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، والتي أصبحت في نفس الوقت دعائم ترتكز عليها النظرية المحاسبية الحديثة.

لقد أصبحت تقنية ومهنة المحاسبة كغيرها من التقنيات الأخرى ترتكز على معايير ومبادئ و ممارسة وأخلاقيات متعارف عليها دوليا، حيث يمكن الرجوع إليها والوقوف عليها عند الحاجة، والتقيد بها للحد من الإجتهادات وتعدد المعالجات للموضوع الواحد.

إن الإطار الفكري لنظرية المحاسبة المعاصرة يتكون من أهداف التقرير المالي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومن مفاهيم وعناصر القوائم المالية. فالفرضيات المحاسبية هي المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها علم المحاسبة، وبناء عليها وعلى درجة الثقة فيها يتم التوصل إلى المبادئ المحاسبية، والتي بدورها باتت أحكاما عامة يعتمد عليها للإختيار فيما بين بدائل التطبيق العملي، أي أنها تمثل المرجع الذي يُحتكم إليه لحسم أي خلاف قد ينشأ في ميدان العلوم المحاسبية.

إن صلاحية أي نظرية مرتبطة بصلاحية فرضياتها التي تتحدد بمدى فاعليتها في مواجهة مشاكل الواقع، أي اليوم والمستقبل القريب. ولذلك فهي لم ولن تكون ثابتة، وهي دائما في إنتظار نظريات أفضل تحل محلها في

المستقبل حسب ظروف الحال، لأن البيئة المحاسبية، كما نعلم، تأثر تأثيرا مباشرا على أهداف المحاسبة وعلى المبادئ والقواعد التي يمكن إستخلاصها منها

ملحق رقم 01: فهرس معايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	المعيار	البيـــــــــــــــــــــــــــــان
1	المعيار الأول	عرض البيانات المالية
2	المعيار الثاني	المخزون
3	المعيار الثالث	توحيد البيانات المالية (ألحق بالمعارين 27 و 28)
4	المعيار الرابع	محاسبة الإستهلاك
5	المعيار الخامس	المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية (ألحق بالمعيار 1997/1)
6	المعيار السادس	المعالجة المحاسبية لتعير الأسعار (ألحق بالمعيار 15)
7	المعيار السابع	**قائمة التدفقات النقدية**
8	المعيار الثامن	صافي الربح أو الخسارة للفترة، والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية
9	المعيار التاسع	المعالجة المحاسبية لتكاليف أعمال البحث والتطوير
10	المعيار العاشر	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية
11	المعيار الحادي عشر	عقود المقأولات
12	المعيار الثاني عشر	ضرائب الدخل
13	المعيار الثالث عشر	توحيد البيانات المالية (ألحق بالمعيار 1)
14	المعيار الرابع عشر	تقديم التقارير حول القطاعات
15	المعيار الخامس عشر	المعلومات المتعلقة بآثار التغير في الأسعار
16	المعيار السادس عشر	الممتلكات والتجهيزات والمعدات
17	المعيار السابع عشر	**عقود الإيجار**
18	المعيار الثامن عشر	الإيراد
19	المعيار التاسع عشر	منافع الموظفين
20	المعيار العشرون	**المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية**
21	المعيار الحادي والعشرون	**آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية**
22	المعيار الثاني والعشرون	**إندماج المشروعات**
23	المعيار الثالث والعشرون	**تكاليف الإقتراض**
24	المعيار الرابع والعشرون	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
25	المعيار الخامس والعشرون	المحاسبة عن الإستثمارات
26	المعيار السادس والعشرون	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
27	المعيار السابع والعشرون	البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في شركات تابعة

28	المعيار الثامن والعشرون	**المحاسبة عن الإستثمارات في شركات زميلة**
29	المعيار التاسع والعشرون	التقرير المالي في الإقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع
30	المعيار الثلاثون	**الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة**
31	المعيار الحادى والثلاثون	التقرير المالي عن الحصص في المشروعات المشتركة
32	المعيار الثانى والثلاثون	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
33	المعيار الثالث والثلاثون	**ربحية السهم**
34	المعيار الرابع والثلاثون	التقارير المالية المرحلية
35	المعيار الخامس والثلاثون	العمليات المتوقفة
36	المعيار السادس والثلاثون	إنخفاض قيمة الموجودات
37	المعيار السابع والثلاثون	المخصصات، المطلوبات المحتملة، والموجودات المحتملة
38	المعيار الثامن والثلاثون	الموجودات غير الملموسة
39	المعيار التاسع والثلاثون	الأدوات المالية: الإعتراف والقياس
40	المعيار الأربعون	العقارات الإستثمارية
41	المعيار الحادى والأربعون	الزراعة

الملحق رقم 02: تاريخ المعايير المحاسبية

رقم المعيار	المعيار	تاريخ التطبيق	البيان	ملاحظات
1	المعيار الأول	1975/1/1	السياسات المحاسبية والإفصاح عنها	
1	المعيار الأول معدل	1998/1/1	عرض البيانات المالية	
2	المعيار الثاني	1976/1/1	تسعير وبيان البضاعة في إطار نظام التكلفة التاريخية	
2	المعيار الثاني معدل	1995/1/1	المخزون	
3	المعيار الثالث	1977/11	توحيد البيانات المالية	ألحق بالمعارين27 و 28
4	المعيار الرابع	1977/1/1	محاسبة الإستهلاك	
5	المعيار الخامس	1977/1/1	المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	ألحق بالمعيار 1997/1
6	المعيار السادس	1978/1/1	المعالجة المحاسبية لتغير الأسعار	ألحق بالمعيار 15
7	المعيار السابع	1979/1/1	بيان مصادر الدخل وإستخداماته	
7	المعيار السابع معدل	1994/1/1	قوائم التدفق النقدي	
8	المعيار الثامن	1979/1/1	البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغيرات في السياسة المحاسبية	
8	المعيار الثامن معدل	1995/1/1	صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية، التغيرات في السياسات المحاسبية	
9	المعيار التاسع	1980/1/1	المعالجة المحاسبية لتكاليف أعمال البحث والتطوير	
10	المعيار العاشر	1980/1/1	الإلتزامات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ البيانات المالية	

10	المعيار العاشر معدل	2000/1/1	الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	
11	المعيار الحادي عشر	1980/1/1	محاسبة عقود المقولات	
11	المعيار الحادي عشر/معدل	1995/1/1	عقود الإنشاء	
12	المعيار الثاني عشر	1981/1/1	محاسبة ضريبة الدخل	
12	المعيار الثاني عشر معدل1	1998/1/1	ضرائب الدخل	
12	المعيار الثاني عشر معدل 2	2001/1/1	ضرائب الدخل	
13	المعيار الثالث عشر	1981/1/1	عرض الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة	ألحق بالمعيار 1
14	المعيار الرابع عشر	1983/1/1	إعداد التقارير المالية للقطاعات المختلفة في المنشأة	
14	المعيار الرابع عشر معدل	1998/7/1	التقارير المالية للقطاعات	
15	المعيار الخامس عشر	1983/1/1	المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار	
16	المعيار السادس عشر	1983//1	المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشات والمعدات	
16	المعيار السادس عشر معدل	1995/1/1	الممتلكات والمعدات والمصانع	عدل في 1998
17	المعيار السابع عشر	1994/1/1	محاسبة عقود الإيجار	
17	المعيار السابع عشر معدل	1999/1/1	عقود الإيجار	
18	المعيار الثامن عشر	1984/1/1	الإقرار بالإيراد	
18	المعيار الثامن عشر معدل	1995/1/1	الإيراد	
19	المعيار التاسع عشر	1985/1/1	محاسبة معاشات التقاعد في البيانات المالية لرب العمل	
19	المعيار التاسع عشر معدل	1995/1/1	تكاليف منافع التقاعد	
19	المعيار التاسع عشر معدل1	2001/1/1	منافع المستخدمين	
20	المعيار العشرون	1984/1/1	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	
21	المعيار الحادي والعشرون	1985/1/1	محاسبة آثار تغير أسعار صرف العملات الأجنبية	
21	المعيار الحادي والعشرون معدل	1995/1/1	آثار التغيرات ف يا سعار صرف العملات الأجنبية	
22	المعيار الثاني والعشرون	1985/1/1	محاسبة دمج المنشات	
22	المعيار الثاني والعشرون معدل1	1995/1/1	اندماج الأعمال	
22	المعيار الثاني والعشرون معدل2	1999/7/1	اندماج الأعمال	
23	المعيار الثالث والعشرون	1986/1/1	رسملة تكاليف الإقتراض	
23	المعيار الثالث والعشرون معدل	1995/1/1	تكاليف الإقتراض	
24	المعيار الرابع والعشرون	1986/1/1	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	
25	المعيار الخامس والعشرون	1987/1/1	محاسبة الإستثمارات	
26	المعيار السادس والعشرون	1988/1/1	المحاسبة والقرير عن برامج منافع التقاعد	
27	المعيار السابع والعشرون	1990/1/1	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في المنشات التابعة	
28	المعيار الثامن والعشرون	1990/1/1	المحاسبة عن الإستثمارات في المنشات الزميلة	
29	المعيار التاسع والعشرون	1990/1	التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع	

30	المعيار الثلاثون	1991/1/1	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	
31	المعيار الحادي والثلاثون	1992/1/1	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة	
32	المعيار الثاني والثلاثون	1996/1/1	الأدوات المالية:الإفصاح والعرض	عدل 1998
33	المعيار الثالث والثلاثون	1998/1/1	حصة السهم من الأرباح	
34	المعيار الرابع والثلاثون	1999/1/1	التقارير المالية المرحلية	
35	المعيار الخامس والثلاثون	1999/1/1	العمليات المتوقفة	
36	المعيار السادس والثلاثون	1999/7/1	انخفاض قيمة الموجودات	
37	المعيار السابع والثلاثون	1999/7/1	المخصصات،الإلتزامات والموجودات المحتملة	
38	المعيار الثامن والثلاثون	1999/7/1	الموجودات غير الملموسة	
39	المعيار التاسع والثلاثون	2001/1/1	الأدوات المالية:الإعتراف والقياس	1998/12
39	المعيار التاسع والثلاثون معدل	2001/1/1	الأدوات المالية:الإعتراف والقياس	2000/11
40	المعيار الأربعون	2001/1/1	الإستثمارات	
41	المعيار الحادي والأربعون	2003/1/1	الزراعة	

المراجع الأساسية:

- عبد الله محمد الفيصل، المحاسبة. مبادئها وأسسها، الجزء الأول، الطبعة الثانية، 1993، دار الخريجي للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة السعودية.
- دراسات في تطور الفكر المحاسبي، عبد الحي مرعي ومحمد سمير صبان، الدار الجامعية، 1990.
- ماكليش جون، من الحضارات القديمة حتى عصر الكمبيوتر، ترجمة خضر الأحمد وموفق دعبول، سلسلة عالم المعرفة، العدد 251 الكويت.
- د.رضوان حلوة حنان، بدايات نشوء علم المحاسبة في إيطاليا، مجلة المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين، العدد 117.
- د.سامر مظهر قطنقجي، دور الحضارة الإسلامية في تطوير أدوات المحاسبة www.katankji.com
- الهيئة السعودية للمحاسبيين المهنيين www.socpa.org.sa
- هيئة معايير المحاسبية الدولية www.iasb.org
- Eldon. S. Hendrickson. Accounting Theory, Homewood.Ill.Richard D.Irving, 1965