

## انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية

صالح عبد الرحمن المحمود

أستاذ مساعد

قسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية

جامعة الملك فيصل - الهفوف - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ٣/٤/٢٥هـ وقبل للنشر في ١٢/٨/٢٥هـ)

**المستخلص:** تمخضت التطورات الاقتصادية الحديثة عن الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (GATT) والتي تحولت إلى اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة (WTO)، ولقد تأثرت المحاسبة - كعلم اجتماعي - بتلك التطورات بشكل مباشر وغير مباشر، وانعكس أثر ذلك على العديد من عناصر الإطار العلمي لنظرية المحاسبة. تناولت هذه الدراسة الملامح الرئيسة للتطورات الاقتصادية الحديثة وأهم الانعكاسات والآثار على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة، حيث تأثرت العديد من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية ومنها:

- المفاهيم المحاسبية الخاصة بأهداف التقارير المالية، والمفاهيم الخاصة بالوحدة المحاسبية والمفاهيم الخاصة بجودة المعلومات المحاسبية، والمفاهيم الخاصة بعناصر القوائم المالية.
- الفروض المحاسبية مثل: فرض الوحدة المحاسبية، وفرض الاستمرار، وفرض الدورية.
- المبادئ المحاسبية مثل مبدأ التحقق، ومبدأ المقابلة، ومبدأ القياس الفعلي، ومبدأ التكلفة التاريخية، ومبدأ الإفصاح، ومبدأ التحفظ المحاسبي.

\* تختلف آراء الباحثين عند تحديد المبادئ والفروض والسياسات والمفاهيم المحاسبية، حيث يعتبر البعض التحفظ المحاسبي سياسة، ويعتبره البعض فرضاً بينما يعتبره آخرون مبدأً، وينسحب ذلك أيضاً على كثير من المبادئ والفروض والسياسات والمفاهيم المحاسبية.

### طبيعة وأهمية الدراسة

اتسمت السنوات الأخيرة من القرن العشرين وحتى مطلع القرن الواحد والعشرين بالعديد من التطورات والتحولات العميقة في العلاقات الاقتصادية الدولية والتي تمخضت عنها مرحلة جديدة، تختلف في خصائصها وسماتها العامة عن المراحل السابقة لها. فلقد شهدت المرحلة الجديدة إقرار الاتفاق العام للتجارة والتعريفات (GAAT) في ديسمبر ١٩٩٣م كما تم التوقيع على هذا الاتفاق في إبريل ١٩٩٤م، وفي يناير ١٩٩٥ تم تحويل الاتفاقية إلى اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة (WTO) والتي تختص بالإشراف على سياسات التجارة العالمية، وأصبحت بذلك الركيزة الثالثة للاقتصاد العالمي إلى جانب كل من: البنك الدولي للإنشاء والتعمير والذي يختص بالإشراف على السياسات المالية، وصندوق النقد الدولي والذي يختص بالإشراف على السياسات النقدية.

ونظرًا لأن الحاسبة وسيلة وليست غاية في ذاتها فقد نشأت وتطورت على مراحل مختلفة ومنتالية كمردود طبيعي وحتمي لتطور العوامل والظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية السائدة على مر العصور، والتي تطورت معها الحاجة إلى البيانات الحاسوبية للوفاء بمتطلبات مستخدمي تلك البيانات في ظل تلك الظروف. حيث إنه من الطبيعي أن تتأثر الحاسبة - كعلم اجتماعي - بتلك العوامل والظروف والتي أصبحت سائدة، كما أنه يصبح من الأهمية بمكان تناول الإطار العلمي لنظرية الحاسبة في ظل هذه البيئة الجديدة، ولقد لعبت المنظمات العلمية والمهنية المهمة بعلم ومهنة الحاسبة دورًا أساسيًا في هذا المجال كاستجابة حتمية حتى يلائم التطور في علم ومهنة الحاسبة مع تلك التطورات الاقتصادية العالمية الحديثة والتي تعمل الحاسبة من خلالها. وسوف تركز هذه الدراسة على معايير الحاسبة الدولية بمشيئة الله سبحانه وتعالى.

**أهداف الدراسة :** تهدف هذه الدراسة إلى تناول:

- ١- الملامح الرئيسة للتطورات الاقتصادية الحديثة.
- ٢- أهم المعايير الحاسوبية التي تمخضت عنها التطورات الاقتصادية الحديثة وأثرها على الإطار العلمي لنظرية الحاسبة.

**حدود الدراسة : أعدَّ البحث في ضوء الحدود التالية:**

١- نظرًا لأن الملامح الاقتصادية الحديثة بدأت تتضح معالمها خلال العقد الأخير من القرن الماضي، كما أن هناك اتجاهًا متزايدًا نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فسوف يركز الباحث على أهم المعايير المحاسبية التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Council (IASC) خلال عقد التسعينات من القرن الماضي وحتى الآن، والتي كانت من متطلبات التناسق مع تلك الملامح الاقتصادية، وكان لها أثرها على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة.

٢- نظرًا لعدم الاستقرار على اعتبار بعض عناصر نظرية المحاسبة على أنها مبادئ أم فروض أم سياسات أم مفاهيم فلن يتعرض الباحث إلى الجدل في هذا الشأن.

**فروض الدراسة :** تقوم الدراسة على فرض واحد، وهو:

أدت التطورات الاقتصادية الحديثة إلى العديد من الانعكاسات على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة في ضوء معايير المحاسبة الدولية.

**خطة الدراسة :** تحقيقاً لأهداف الدراسة سوف يتم تقسيمها - بمشيئة الله - إلى ثلاثة أجزاء:

أولاً : الملامح الرئيسية للتطورات الاقتصادية الحديثة.

ثانياً : أهم المعايير المحاسبية التي أثرت على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة في ظل التطورات الاقتصادية الحديثة.

ثالثاً : الخلاصة والنتائج.

**أولاً : الملامح الرئيسية للتطورات الاقتصادية الحديثة**

يشهد العالم منذ العقد الأخير من القرن الماضي وحتى الآن العديد من التطورات والتغيرات السريعة والهائلة والتي بدأت تتحدد معها ملامح النظام العالمي الجديد، وشملت هذه التطورات والتغيرات المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وفي مقدمتها التطور المذهل في تكنولوجيا المعلومات، وزيادة الاعتماد على التقنيات العالية في جميع المجالات وبصفة خاصة في بيئة التصنيع، حيث تستخدم الحاسبات الآلية خلال دورة حياة المنتج ففي مرحلة تصميم المنتج<sup>(١)</sup> ساعدت الحاسبات على استخدام هذه الأساليب في التصميم (Computer-Aided Design (CAD) وفي مرحلة تخطيط العمليات (Computer-Aided Process Planning (CAPP) في المجالات الهندسية (Computer Aided Engineering (CAE) أما في مرحلة التخطيط<sup>(٢)</sup> فقد استخدمت الحاسبات في

تخطيط الاحتياجات من الخامات Material Requirements Planning (MRP) وتخطيط الموارد الصناعية Manufacturing Resources Planning (MRP). وفي مرحلة التنفيذ<sup>(٣)</sup> استخدمت الحاسبات أساليب التحكم الرقمي Numerical Control (NC) في نظم التصنيع المرنة Flexible Manufacturing Systems (FMS) ونظم التخزين والاسترجاع الأوتوماتيكي Automated Storage Retrieval Systems (ASRS). أما في مرحلة الرقابة<sup>(٤)</sup> فقد استخدمت الحاسبات في الرقابة الإحصائية Statistical Process Control (SPC) وإدارة القيود المفروضة على الموارد Constraint Management (CM).

وتتم دورة حياة المنتج في ظل العديد من الأساليب<sup>(٥)</sup> التي ارتبطت بالبيئة الصناعية الحديثة ومنها رقابة الجودة الشاملة Total Quality Management (TQM) ونظم الإنتاج في الوقت المحدد Just-In-Time (JIT) والتصنيع المتكامل بالحاسب الآلي Computer-Integrated Management (CIM)، وصاحب ذلك العديد من الاتفاقيات والمشاركات الدولية التي تسعى إلى تحرير التجارة العالمية. وترتب على ذلك أن أصبحت دول العالم تمثل سوقاً واحدة هائلة، متاحة للجميع، يتأثر بتغيراتها المنتجون والمستهلكون على السواء، مما زاد من حدة المنافسة بين المنشآت على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي، ولم يبق سبيلاً لبقاء أيٍّ من هذه المنشآت، أو للمحافظة على حصتها من السوق العالمية، أو طموحاً منها إلى زيادة هذه الحصة إلا أن تسعى إلى الدخول في كيانات اقتصادية أكبر، مما دفع ذلك العديد من الشركات الضخمة للاتجاه نحو الاندماج أو التكامل الإقليمي بهدف تشكيل كتلتات اقتصادية عملاقة، ذات إمكانيات وقدرات هائلة، تنسجم وتتناغم مع المتغيرات الاقتصادية الجديدة، وبما يدعم قدراتها التنافسية، ويساعدها على السيطرة وبسط نفوذها على أكبر حصة من السوق العالمية.

ولقد تم إقرار الاتفاق العام للتجارة والتعريفات (GATT) بعد مفاوضات مكثفة استمرت سبع سنوات بين الأطراف المشاركة. ويمثل هذا الاتفاق معاهدة دولية متعددة الأطراف تتضمن حقوقاً والتزامات متبادلة بين حكومات الدول الموقعة عليها. وتم إقرار الاتفاق في ديسمبر ١٩٩٣م، كما تم التوقيع عليه في إبريل ١٩٩٤م. وكان تطبيق هذا الاتفاق مؤقتاً، ولم يكن تطبيقه ملزماً للموقعين عليه، كما لم يتضمن مجال الخدمات.

وفي يناير ١٩٩٥م تم تحويل الاتفاق العام للتجارة والتعريفات (GATT) إلى اتفاق المنظمة العالمية للتجارة (WTO) وأصبح للمنظمة طابع المؤسسات الدولية، واكتسب تطبيقه صفة الدوام والاستمرارية، وأصبح تطبيقه ملزماً لكافة أعضائه، كما تم إدخال قطاع الخدمات ضمن هذا الاتفاق.

ويعتبر الاتفاق العام للتجارة والتعريفات وما ترتب عليها من إنشاء منظمة التجارة العالمية من أهم الأحداث تأثيراً على الاقتصاد العالمي، حيث إن تحرير التجارة سوف يؤدي إلى زيادة حركة وحجم التجارة العالمية، وزيادة حدة وضراوة المنافسة بين المنشآت على المستوى المحلي وعلى المستوى العالمي.

ويرى أحد الباحثين<sup>(٦)</sup> أن ما ترتب على التقدم التقني الصناعي من متغيرات كان من الحتمي أن يواكبها تطور في الفكر الإداري وفي نوعية المعلومات الواجب توافرها، وفي ظل<sup>(٧)</sup> التطورات والتغيرات الاقتصادية العالمية المعقدة والمتغيرة باستمرار كان من الضروري أن يقابلها تجاوب وتفاعل من المحاسبين والمراجعين لمواجهة احتياجات السوق، حيث أصبحت الحاجة ماسة إلى أن تتطور علوم المحاسبة والمراجعة في إطار العلوم التي تخدم المعاملات الاقتصادية والمالية بصفة عامة. كما أن لجنة الخبراء في معايير المحاسبة الدولية والتقارير<sup>(٨)</sup> International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) نظمت ندوة عام ١٩٩٦م لمناقشة إزالة الحواجز والعقبات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمحلية كأحد عوامل تحرير التجارة الدولية في مجال الخدمات، كما ناقشت الندوة الحواجز التي يجب التغلب عليها لمواجهة العقبات التي تعرقل جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق الدولي في مهنة المحاسبة، كما يجب أن تتعامل المحاسبة الإدارية<sup>(٩)</sup> مع التحديات المترتبة على المتغيرات الاقتصادية العالمية، وقد أشارت بعض الدراسات<sup>(١٠)</sup> إلى أن معلومات المحاسبة الإدارية في ظل الوضع التقليدي تهدف أساساً إلى خدمة إدارة المنشأة أما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فهي تعتمد على الفكر الإستراتيجي والسعي الدائم إلى تدفق المعلومات من الداخل والخارج.

وعلى الجانب الآخر يرى أحد الباحثين<sup>(١١)</sup> أنه على الرغم من أن اتفاقية تحرير التجارة الدولية في مجال الخدمات (GATS) لن تغير من المحاسبة كعلم يعتمد على إطار نظرية المحاسبية وما يتضمنه من حقائق وفروض ومبادئ، كما إنها لن تغير من أهداف النظم المحاسبية. بمختلف أنواعها واتجاهاتها أو عناصر النظام المحاسبي أو

مقوماته.. إلا أن تطبيق اتفاق المنظمة العالمية للتجارة سوف يجعل العالم سوقاً اقتصادية واحدة، الأمر الذي يزيد من حدة المنافسة بين الشركات والمؤسسات المحلية والعالمية، والغزو الاقتصادي للدول الأقل نمواً وتقدمًا، مما سيلقي على المحاسبة عبئاً ثقيلاً، وهذا دفع فريق العمل<sup>(١٢)</sup> المبنثق عن WTO على أن يضع الأولوية للاهتمام بقطاع المحاسبة، مما يتطلب<sup>(١٣)</sup> ضرورة تطوير أنظمتها وإجراءاتها لتساير تلك التطورات المتلاحقة في عالم تسوده التكنلغات الاقتصادية الضخمة، وتكنولوجيا التطبيقات المتقدمة المبنية على استخدام الحاسبات الإلكترونية ونظم المحاكاة الحديثة، وثورة المعلومات المتجددة ونظم الاتصالات الحديثة. ويمتد هذا الاهتمام بطبيعة الحال إلى ضرورة تطوير الإطار العلمي لنظرية المحاسبة حتى تتمكن من تحقيق أهدافها<sup>(١٤)</sup> من خلال المساعدة في تحديد المجالات الأساسية لعلم المحاسبة وبحوثه التطبيقية وعلاقته بالعلوم الأخرى.

ويرى الباحث أن الآراء السابقة قد اتفقت على أن النظام الاقتصادي العالمي الجديد له أثره وتأثيره على علم ومهنة المحاسبة، وإن اختلفت تلك الآراء حول حجم ودرجة التأثير، وما يجب أن يحدث من تطوير ليتواءم علم ومهنة المحاسبة مع ذلك النظام العالمي الجديد ويفي بمتطلباته والتي كانت نتاج أحداث مالية أو غير مالية، متعلقة بطبيعة المنشأة، أو بطبيعة النشاط الاقتصادي للدولة، أو بالنشاط الاقتصادي العالمي.

**ثانياً: أهم المعايير المحاسبية التي أثرت على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة في ظل التطورات الاقتصادية الحديثة**

تشكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية<sup>(١٥)</sup> في عام ١٩٧٣ نتيجة اتفاق هيئات محاسبية مهنية من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، وتعتبر هذه اللجنة هيئة خاصة مستقلة تهدف إلى توحيد المبادئ المستخدمة من قبل منشآت الأعمال ومنظمات أخرى في التوصيل المالي حول العالم. ومنذ عام ١٩٨٣ وحتى يناير ١٩٩٩م ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين وبلغ عددهم ١٤٢ عضواً يمثلون ١٠٣ دولة ومليون محاسب، كما أن هناك كثيراً من المنظمات الأخرى المعنية بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وتستخدم معايير المحاسبة الدولية في كثير من الدول غير الأعضاء في اللجنة.

وتتمثل أهداف اللجنة فيما يلي:

- ١- إعداد ونشر - لأجل الصالح العام - معايير محاسبية تراعى عند تقديم قوائم مالية، وتشجيع القبول بها والعمل بموجبها على مستوى العالم.
- ٢- العمل بشكل عام على تطوير وتوافق الأنظمة، والمعايير المحاسبية، والإجراءات المتعلقة بتقديم القوائم المالية.

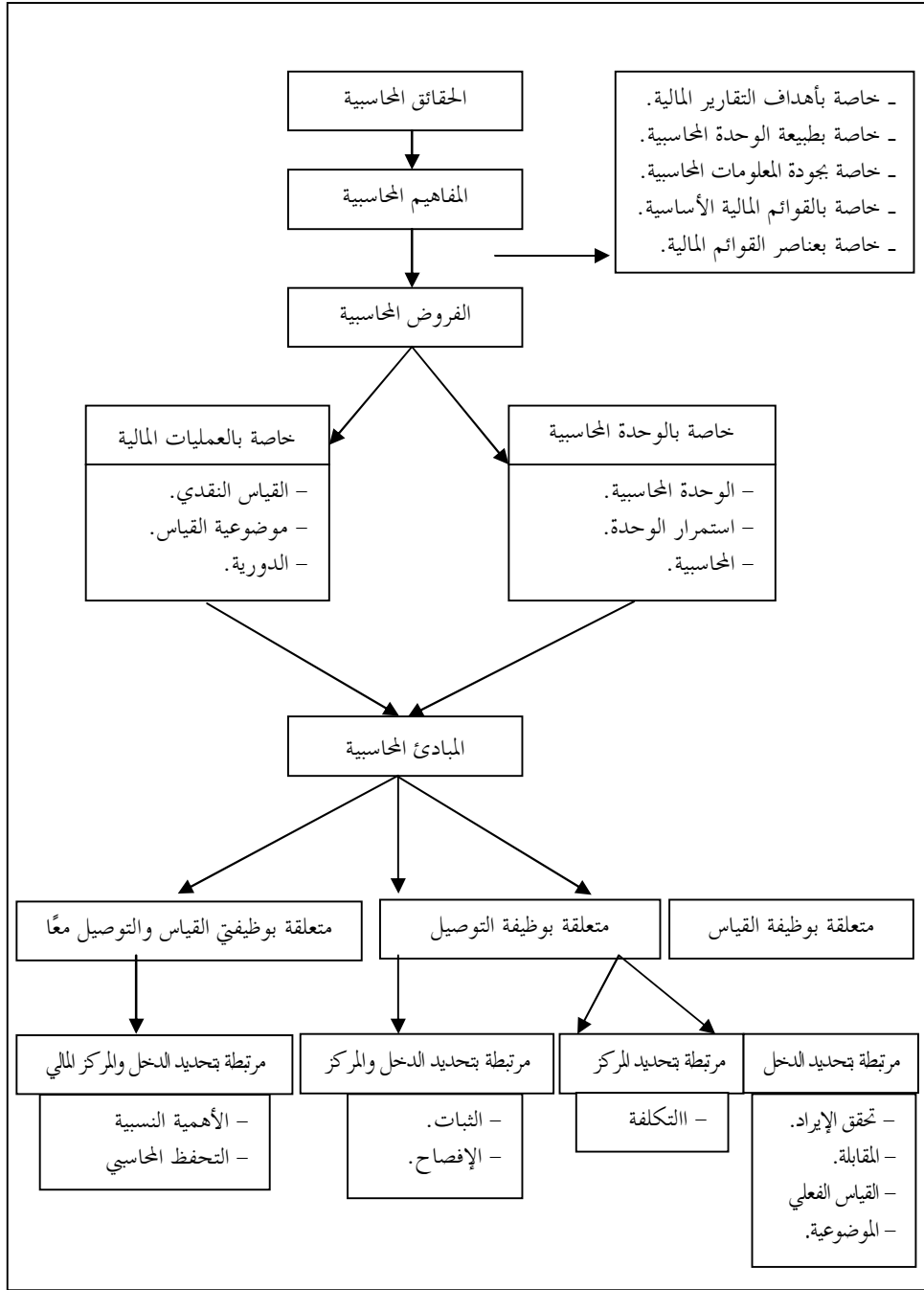
وفي ظل التطورات الجذرية في المناخ الاقتصادي الذي تعمل المحاسبة من خلاله تعددت وتغيرت حاجات ومتطلبات مستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية<sup>(١٦)</sup>، ومن ثم أصبحت الحاجة ماسة لإعادة تقييم الموقف المهني والأكاديمي بأكمله بحيث تتناسب المادة العلمية المدروسة مع احتياجات المجتمع الحالية والمستقبلية<sup>(١٧)</sup>، وسعيًا لدور محاسبي أكبر وأكثر ملاءمة لتلك التطورات، وبالشكل الذي يساعد على توفير البيانات التي تتلاءم مع هذا الواقع الاقتصادي الجديد، وبالقدر الذي تتحقق معه النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدامها، وبما يساعد في نهاية الأمر على الوفاء بتلك الحاجات والمتطلبات. وإذا عجزت المحاسبة عن القيام بهذا الدور، سوف تنشأ وتتسع فجوة التوقعات بين ما توفره المحاسبة من بيانات ومعلومات وبين ما هو متوقع منها.

وحيث إن المتغيرات الاقتصادية لها أثرها المباشر على إطار نظرية المحاسبة، فإن أي تطور جوهري في تلك المتغيرات يستدعي إعادة النظر في هذا الإطار والعناصر التي يتكون منها، ذلك في محاولة جادة لتطويره أو حتى تغييره إذا تطلب الأمر ذلك.

ويتكون الإطار العلمي لنظرية المحاسبة من مجموعة من العناصر المترابطة والمتماثلة في الحقائق المحاسبية، والمفاهيم المحاسبية، والفروض المحاسبية، والمبادئ المحاسبية كما هو موضحاً في الشكل رقم (١):<sup>١٨</sup>

\* سوف يقوم الباحث بمشيئة الله بتناول عناصر الإطار المقترح باختصار شديد وبالقدر الضروري مع إبراز أهم المعايير المحاسبية والتي تم إصدارها كمرادود للتطورات الاقتصادية الحديثة، حيث إنه لن يتم تناول التأصيل العلمي لنظرية المحاسبة بشكل تفصيلي، ويرر الباحث ذلك بتعدد الدراسات القيمة التي تناولت إطار نظرية المحاسبة وما يتضمنه من عناصر.

شكل (١). يبين الإطار المقترح لنظرية المحاسبة.





وفيما يلي عرض لعناصر الإطار العلمي لنظرية المحاسبة وأهم المعايير المحاسبية التي أثرت على

هذا الإطار:\*

أ- **الحقائق المحاسبية:** إن الحقائق في مجال المحاسبة تشمل الأحداث وما يرتبط بها من أسباب وآثار، وتتغير تلك الحقائق كلما تغيرت الأحداث أو تغيرت الأسباب أو الآثار المرتبطة بها. وتأسيساً على ذلك وفي ظل الأحداث المالية وغير المالية السابق الإشارة إليها والمتعلقة بطبيعة المنشأة، أو متعلقة بالنشاط الاقتصادي للدولة، أو متعلقة بالنشاط الاقتصادي العالمي، يصبح من الحتمي أن تتغير الحقائق المحاسبية في إطار نظرية المحاسبة لتتلاءم مع تلك الأحداث. ومن أهم تلك الأحداث ترايد حالات الاندماج بين الشركات العملاقة، وتزايد الشركات متعددة الجنسيات، وما يمكن أن يتمخض عنه اتفاق المنظمة العالمية للتجارة (WTO)، وما يترتب على كل ذلك من آثار لها انعكاساتها على الحقائق المحاسبية، وتساهم تلك الحقائق في تحديد المصطلحات التي يتكون منها إطار نظرية المحاسبة والمتمثل في المفاهيم المحاسبية ذلك في ظل التطورات والعلاقات الاقتصادية الحديثة وما تمخض عنه من حقائق وما نتج عن هذه الحقائق من آثار.

ب - **المفاهيم المحاسبية:** ويتضح من الشكل رقم (١) أن المفاهيم المحاسبية تنقسم إلى خمسة أنواع، وهي:

١ - **مفاهيم خاصة بأهداف التقارير المالية:** تتمثل أهداف التقارير المالية في توفير المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه القوائم، وهذا يتطلب تحديد تلك الاحتياجات، وأخذها في الاعتبار عند إنتاج المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها، على أن يتم ذلك بالشكل الذي يقضي على - أو يقلل من - أي تعارض بين ما هو مطلوب من معلومات وبين ما هو ممكن تحقيقه. وقد تكون التقارير التي يوفرها النظام المحاسبي: تقارير داخلية لمقابلة احتياجات الإدارة، وتقارير خارجية ذات استخدام أو غرض خاص لمقابلة احتياجات خاصة لبعض الأطراف الخارجية، وتقارير ذات استخدام عام لمقابلة احتياجات ذوي المصالح في المنشأة. ويجب أن توفر التقارير المالية المعلومات اللازمة لتقييم الأداء، وتقييم المركز المالي، وتقييم التمويل والاستثمار، وتقييم مدى التقيد بالقوانين واللوائح المنظمة. وفي ظل الاتجاه نحو العولمة يصبح من الضروري أن يتم إعداد التقارير المالية لتفي بحاجات مستخدميها ليس على المستوى المحلي وإنما على المستوى الدولي، وما يتطلبه ذلك من تخطي القوانين المحلية المتعلقة بها، وما توفره من معلومات.

\* سوف يركز الباحث على أهم المعايير المحاسبية التي أصدرتها المنظمات العلمية والمهنية خلال عقد التسعينات من القرن الماضي وحتى الآن نظراً لأن الملامح الاقتصادية الحديثة بدأت تتضح معالمها خلال تلك الفترة.

ولقد صدر المعيار المحاسبي الدولي الرابع والثلاثون في مارس ١٩٩٨ (التقارير المالية المرحلية) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٩م - لبيان الحد الأدنى من محتوى نوع جديد من التقارير وهو التقرير المرحلي. وهو تقرير مالي يحتوي على مجموعة كاملة أو مجموعة مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة للمنشأة. كما أشار المعيار إلى مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية. وبطبيعة الحال فإن هذه التقارير تتفق مع طبيعة البيئة الاقتصادية الحديثة حيث إن تقديم التقارير المالية المرحلية الموثوق بها وفي حينها يحسن من قدرة المستثمرين والدائنين والجهات التي تعتمد على تلك التقارير على إدراك قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية ومركزها المالي وسيولتها.

**٢ - مفاهيم خاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية:** تتعدد خصائص الوحدة المحاسبية من حيث الشكل التنظيمي والقانوني (منشأة فردية أو شركة أشخاص أو شركة أموال..)، ومن حيث النطاق (فرع أو قسم أو اعتماد مالي أو شركة قابضة وتابعة أو...)، ومن حيث الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه (تحقيق أقصى ربح ممكن أو تقديم خدمة أو...)، وأدى هذا التعدد إلى تعدد المفاهيم الخاصة بالوحدة المحاسبية ومنها: مفهوم حقوق الملكية، ومفهوم الشخصية المعنوية، ومفهوم الأموال المخصصة، ومفهوم النشاط الاقتصادي الجماعي. وفي ظل النظام العالمي الجديد، وزيادة أعداد الشركات متعددة الجنسيات، واندماج العديد من الشركات والتي قد تكون خارج نطاق الدولة أو خارج المنطقة الجغرافية، والاتجاه نحو تكوين التكتلات الاقتصادية الإقليمية، هذا بالإضافة إلى اقتراب تطبيق ما تفرضه منظمة التجارة العالمية، هذا بطبيعة الحال سوف يحتم على المحاسبة أكاديمياً وتطبيقياً إعادة تقييم المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية ليناسب طبيعة الوحدة المحاسبية في ظل هذا الواقع الاقتصادي الجديد.

وبعد زيادة حالات اندماج الشركات فقد صدر المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرين في عام ١٩٨٣ وعدل ١٩٩٨ (اندماج الأعمال) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٩م - حيث وصف المعالجة المحاسبية لاندماج الأعمال، وتناول كل من تملك منشأة من قبل منشأة أخرى، فتناول تحديد تكلفة التملك، وتوزيع التكلفة بين أصول والتزامات المنشأة التي تملكها، والمحاسبة عن الشهرة السالبة عند التملك، والمحاسبة عن التغيرات اللاحقة في تكلفة التملك أو تحديد الأصول والالتزامات. كما أشار المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون الذي صدر في إبريل ١٩٩٨

(انخفاض قيمة الموجودات) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٩م - إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الانخفاض في قيمة جميع الموجودات في حالة اندماج الأعمال.

وبعد زيادة أعداد الشركات القابضة لتكوين تكتلات اقتصادية عملاقة فقد صدر المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرين في يونيو ١٩٩٠م (القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في المنشآت التابعة) - والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م - حيث أشار إلى ضرورة عرض القوائم المالية الموحدة، ونطاق هذه القوائم، وإجراءات إعدادها، وكيفية المحاسبة عن الضرائب المستحقة على المنشأة القابضة أو منشآتها التابعة.

وبعد زيادة أعداد المشروعات المشتركة كمردود للتطورات الاقتصادية الحديثة فقد صدر المعيار المحاسبي الدولي الحادي والثلاثون في نوفمبر ١٩٩٠م (التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة) - المعدل عام ١٩٩٨م وأصبح ساري المفعول اعتباراً من يوليو ١٩٩٩م - ويطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة وعن التقرير عن أصول والتزامات ودخل ومصروفات المشاريع المشتركة في القوائم المالية للمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهيكل أو الشكل الذي تتم بموجبه نشاطات المشاريع المشتركة، كما أشار المعيار إلى أشكال المشاريع المشتركة والتزيب التعاقدية الذي يميز الحصص والعمليات تحت السيطرة المشتركة والأصول تحت السيطرة المشتركة والوحدات تحت السيطرة المشتركة، كما تناول المعيار القوائم المالية الموحدة للمشارك مبيئاً المعالجة الأساسية (التوحيد النسبي) للقوائم، والمعالجة البديلة المسموح بها (طريقة حق الملكية)، كما تناول المعيار استثناءات المعالجة الأساسية والمعالجة البديلة المسموح بها. كما تناول القوائم المالية المنفصلة للمشارك، كما أشار المعيار إلى الإفصاح عن الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية. كما صدر المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون في يوليو ١٩٩٨م (الالتزامات والموجودات المحتملة) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٩م - ويعالج المعيار الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة للبيانات التي تتضمنها الحسابات الختامية والتي تتعلق بالأمور الطارئة والأحداث اللاحقة. كما أكد المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون الذي صدر في يوليو ١٩٩٨م (الموجودات غير الملموسة) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٩م - على ضرورة تطبيقه على اندماج الأعمال من خلال الإفصاح عن الموجودات غير الملموسة، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالاعتراف بالأصل الملموس بمقدار التكلفة في الحالات التالية فقط :

- إذا كان من المحتمل أن تتدفق للمنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تُعزى للأصل.
- إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل.

وينطبق هذا المتطلب سواء تم امتلاك الأصل من الخارج أو تم توليده داخلياً، ويشمل هذا المعيار اعتراضاً بإضافة الموجودات غير الملموسة المولدة داخلياً باعتبارها موجودات. كما أشار هذا المعيار إلى أنه إذا تم امتلاك الأصل غير الملموس عند دمج المنشآت فيعتبر هذا الإنفاق (المشمول ضمن تكلفة الامتلاك) جزءاً من المبلغ الذي يُعزى إلى الشهرة (المبالغة في تقويم الموجودات) في تاريخ الامتلاك، كما حدد المعيار طرق قياس الأصل غير الملموس بإحدى طريقتين :

- المعاملة الأساسية : التكلفة مخصوصاً منها الخسائر المتراكمة في انخفاض القيمة.
- المعاملة البديلة المسموح بها : المبلغ المعاد تقييمه مخصوصاً منه الخسائر المتراكمة اللاحقة في انخفاض القيمة، ويجب أن يكون المبلغ المعاد تقييمه هو القيمة العادلة للأصل. كما أشار المعيار إلى ضرورة إظهار أسلوب استهلاك الأصل غير الملموس وإذا لم يكن ممكناً تحديد ذلك بشكل موثوقاً فيه فإنه يجب تبني أسلوب القسط الثابت.

### ٣- مفاهيم خاصة بجودة المعلومات الحاسوبية: يجب أن يتم الاختيار الحاسبي بين البدائل

بالشكل الذي يعمل على توفير المعلومات بالجودة التي تساعد على ترشيد متخذي القرارات، نظراً لوجود مجال للمفاضلة بين طرق القياس والإفصاح، ويتحقق ذلك إذا توفرت في المعلومات الحاسوبية عدة خصائص منها أن تكون المعلومات ملائمة (إذا توفرت لمستخدميها في التوقيت المناسب، وأن تكون لها قيمة تنبؤية، والقدرة على التغذية العكسية)، ويمكن الاعتماد عليها أو الوثوق بها (إذا كانت تتسم بصدق التعبير عن الظاهرة - أن تكون قابلة للتحقق - وأن تتسم بالحياد عند الإفصاح)، أن تكون المعلومات قابلة للمقارنة (من خلال الثبات في تطبيق الطرق والأساليب الحاسوبية). ونظراً لزيادة حدة المنافسة في ظل النظام الاقتصادي العالمي الجديد تكون المفاهيم الخاصة بجودة المعلومات الحاسوبية أكثر أهمية لمتخذي القرارات، ويساعد على ذلك التطور المذهل في وسائل الاتصالات، وانتشار الحاسبات الآلية بما لها من قدرات هائلة على توفير المعلومات بدقة وسرعة وبتكلفة منخفضة.

### ٤- مفاهيم خاصة بالقوائم المالية الأساسية: يقصد بها تلك القوائم التي يتم إعدادها

بصورة دورية ومنظمة وتوفر الحد الأدنى من المعلومات الحاسوبية اللازمة لتحقيق أهداف الحاسبة

المالية. وتتمثل أهم المفاهيم المرتبطة بهذه القوائم في<sup>(١٨)</sup>: قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفق النقدي. وبالإضافة إلى هذه القوائم الأساسية قد يتم إعداد بعض القوائم الإضافية لمقابلة ظروف معينة أو بناء على توصيات بعض المنظمات المهنية، ومن أمثلة هذه القوائم: القوائم المعدلة بالتغير في مستويات الأسعار، والقوائم المالية الموحدة... وفي ظل ما يفرضه النظام العالمي الجديد من متطلبات لم تعد القوائم الأساسية تكفي للحاجات المتزايدة للمعلومات المحاسبية، والتي لا تفي بها القوائم المالية الأساسية ومن ثم يصبح من الضروري تكثيف الدراسات الأكاديمية لتحديد القوائم الإضافية التي يتطلبها الواقع العملي، وأن تلعب المنظمات المهنية دوراً جاداً في اعتبار بعض القوائم الإضافية قوائم أساسية، أو على الأقل تلتزم جميع المنشآت بإعدادها. وفي استجابة من تلك المنظمات المهنية فقد صدر المعيار المحاسبي الدولي السابع في أكتوبر ١٩٧٧ والمعدل عام ١٩٩٢م (قوائم التدفق النقدي) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٤م - وهدف هذا المعيار هو الإلزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفق النقدي والتي تصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. كما صدر المعيار المحاسبي الدولي الرابع عشر في ١٩٩٤ (التقارير المالية للقطاعات) والمعدل عام ١٩٩٧م - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٨م - وينطبق هذا المعيار على المنشآت التي يتم تداول أسهمها العادية أو أوراقها المالية الخاصة بالدين من قبل الجمهور. بما في ذلك المنشآت التي هي في مرحلة إصدار الأسهم أو الأوراق المالية الخاصة بالدين في سوق أوراق مالية عامة. كما صدر المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون في يونيو ١٩٩٠ والمعاد صياغته عام ١٩٩٢م (القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في المنشآت التابعة) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٤م - حيث تناول المعيار نطاق القوائم المالية الموحدة وإجراءات التوحيد. كما صدر المعيار المحاسبي الدولي الرابع والثلاثون في فبراير ١٩٩٨م (التقارير المالية المرحلية) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٩م والذي سبقت الإشارة إليه - وهي تقارير مالية عن فترة تقل عن سنة مالية كاملة.

**٥ - مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية:** من أمثلة المفاهيم المحاسبية المرتبطة بعناصر القوائم المالية:

**§ المفاهيم الخاصة بالأرصدة:** ومنها المفاهيم التالية: الأصول، وصافي الأصول (حقوق

الملكية)، والخصوم.

وتلبية للتطورات الاقتصادية الحديثة صدر المعيار المحاسبي الدولي الثاني في يناير ١٩٧٦ المعدل عام ١٩٩٣ (المخزون) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٥م - حيث تناول المعيار وصفاً للمعالجة المحاسبية للمخزون في ظل التكلفة التاريخية، حيث قام بتحديد التكلفة التي يجب أن يعترف بها كأصل وتدرج بالميزانية العمومية حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها، كما تناول المعيار إرشادات تحديد التكلفة وما سيعترف به لاحقاً كمصرف منها، بما في ذلك التخفيض إلى صافي القيمة البيعية المتعارف عليها، حيث أشار المعيار إلى أن المخزون يقاس بصافي القيمة البيعية المتعارف عليها في مرحلة محددة من الإنتاج، ويجب أن تشمل تكاليف المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى اللازمة للحصول على المخزون ووضعها في حالته ومكانه الحاليين، وتضم فروق العملة الأجنبية، كما يتم تحميل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس الطاقة العادية لوسائل الإنتاج.

كما صدر المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون في يوليو ١٩٩٨ (الموجودات غير الملموسة) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٩م - حيث تناول المعيار المعاملة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي سابق، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة بالأصل إذا تم تلبية مقاييس معينة، وقد سبق أن أشار الباحث إلى هذا المعيار في صفحات سابقة.

**§ المفاهيم الخاصة بالتدفقات:** ومنها المفاهيم التالية: الإيرادات والمصروفات، والمكاسب والخسائر، والدخل الشامل.

**§ التغييرات في حقوق الملكية وصافي الأصول.**

وتساهم تلك المفاهيم في إعداد الفروض المحاسبية والتي تعد نقطة الابتداء في بناء هيكل نظرية المحاسبة. ومن الطبيعي أن يتمخض النظام العالمي الجديد عن بعض المفاهيم التي تزيد أو تعدل أو تطور المفاهيم الحالية لعناصر القوائم المالية.

**ج- الفروض المحاسبية:** ويتضح من الشكل رقم (١) أن الفروض المحاسبية تنقسم إلى نوعين هما: فروض خاصة بالوحدة المحاسبية وفروض خاصة بالعمليات المالية.

**النوع الأول: فروض خاصة بالوحدة المحاسبية:** وتتمثل في فرضين أساسيين وهما:

١ - فرض الوحدة المحاسبية. يقصد بها الوحدة التي يكون لها حق رقابة الموارد وتحمل مسؤوليات عقد وتنفيذ التعهدات، وممارسة الأنشطة التي تحقق أهدافها، وتمثل هذه الوحدة دائرة النشاط الذي يعد محور اهتمام القياس المحاسبي، حيث يتم قياس العمليات التي تخص الوحدة نفسها أو تتأثر بها.

### ويمكن تفسير تطور طبيعة الوحدة المحاسبية من خلال أربعة مداخل:

المدخل الأول (الملكية المشتركة أو الجماعية)<sup>(٩)</sup>: وتقوم على فلسفة أن المنشأة مجموعة من الملاك، وتندمج شخصية المنشأة مع شخصية ملاكها، ووفقاً لهذه الفلسفة فإن جوهر المنشأة هو العلاقة التعاقدية بين الملاك، ومن ثم يكون من الطبيعي أن يتأثر الفكر المحاسبي وفقاً لهذا المدخل بوجهة نظر الملاك وما يسعون إليه من تحقيق مصلحتهم الشخصية.

المدخل الثاني (الشخصية المعنوية المستقلة): أدى زيادة حجم المنشآت وظهور الشركات المساهمة إلى انفصال الملكية عن الإدارة والمسؤولية المحدودة للملاك (المساهمين)، مما عجز معه مدخل الملكية المشتركة عن تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية وظهرت فكرة الشخصية المعنوية المستقلة للمنشأة حيث يكون للمنشأة كيان وذمة مالية مستقلة عن الملاك، حيث يكون للمنشأة حق التقاضي باسمها تجاه الغير وللغير حق مقاضاتها. وأدى الاعتراف بالشخصية المعنوية للمنشأة إلى انتقال الأهمية من وجهة نظر أصحاب المنشأة (الملاك) إلى وجهة نظر الإدارة باعتبارها ممثلة للشخصية المعنوية ومن ثم يكون من الطبيعي أن يتأثر الفكر المحاسبي وفقاً لهذا المدخل بوجهة نظر الإدارة.

المدخل الثالث (الأموال المخصصة أو الاعتمادات): وفقاً لهذا المدخل لم يعد الاهتمام بوجهة نظر أصحاب المنشأة (الملاك) كما هو في مدخل الملكية المشتركة، كما لم يعد الاهتمام بوجهة نظر الإدارة كما هو في مدخل الشخصية المعنوية، وإنما تمثل الاهتمام بالموارد أو الاعتمادات المالية المخصصة لأغراض معينة، ويناسب هذا المدخل الوحدات الحكومية ذات النشاط الخدمي.

المدخل الرابع (النشاط الاقتصادي الجماعي): وتتمثل فلسفة هذا المدخل في أن المنشأة عبارة عن مجموعة من الأعمال والأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف المنشأة، هذا بالإضافة إلى اعتبار المنشأة أداة من أدوات إشباع رغبات الأفراد الذين ساهموا في هذه الأعمال والأنشطة، وعلى ذلك تنتقل الأهمية إلى المنشأة ككل باعتبارها وحدة اقتصادية اجتماعية تعمل على خلق المنافع وتوزيعها توزيعاً عادلاً على الذين ساهموا في خلقها، ومن ثم يكون من الطبيعي أن يتأثر الفكر المحاسبي وفقاً لهذا المدخل بوجهة نظر المنشأة ككل، وليس وجهة نظر الملاك أو وجهة نظر الإدارة.

٢- فرض استمرار الوحدة المحاسبية: وفقاً لهذا الفرض تعتبر المنشأة وحدة محاسبية مستمرة، وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو اتجاه إلى تصفيتها أو تقليص نشاطها بشكل جوهري، ويتم إعداد القوائم المالية على هذا الأساس، وليس المقصود بذلك أن المنشأة سوف تستمر إلى ما لا نهاية، وإنما سوف تستمر في أعمالها بالصورة التي تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة، بمعنى أنه يفترض أنها سوف تستمر كحد أدنى لفترة تزيد عن العمر الافتراضي لجميع الأصول المملوكة، وبما يكفي للوفاء بجميع الالتزامات وتنفيذ جميع العقود والتعهدات القائمة. ويتعلق هذا الفرض بالأنشطة التي تمت في الماضي والحاضر ولا يتعرض للأنشطة المتعلقة بفترة مقبلة<sup>(٢٠)</sup>. ويعتمد على فرض الاستمرار كثير من المبادئ المحاسبية المرتبطة بتقويم الأصول الثابتة بالإضافة إلى فكرة المقدمات والمستحقات. وفي ظل المتغيرات الاقتصادية الحديثة وما يصاحبها من منافسة حادة، يصبح استمرار المنشأة وفقاً للمفهوم السابق أكثر صعوبة، وهذا يتطلب إعادة النظر في فرض الاستمرار أو على الأقل إلزام المنشآت بتكوين الاحتياطات والمخصصات التي تسهم في خلق الضمانات التي يتحقق معها الاستمرار للمنشأة.

ولقد صدر المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون في يوليو ١٩٩٨ (المخصصات والموجودات المحتملة) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٩ م - حيث تناول المعيار المحاسبة والإفصاح عن كافة المخصصات والالتزامات والموجودات المحتملة فيما عدا بعض الحالات المحددة، ويعرف هذا المعيار المخصصات على أنها مطلوبات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين. كما أشار المعيار إلى أنه يجب تطبيق الاعتراف بالمخصصات وقياسها في ثلاث حالات محددة وهي: خسائر التشغيل المستقبلية، والعقود المثقلة بالالتزامات، وإعادة الهيكلة؛ حيث يجب عدم الاعتراف بالمخصصات لخسائر التشغيل المستقبلية، نظراً لأن توقع خسائر تشغيل مستقبلية هو دلالة على احتمال انخفاض قيم موجودات معينة للعملية وفي هذه الحالة تقوم المنشأة باختبار هذه المنشآت من أجل انخفاض قيمتها. بموجب المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثين (انخفاض قيمة الموجودات). وإذا كان للمنشأة عقد مثقل بالأعباء فإنه يجب الاعتراف بالالتزام الحالي بموجب العقد وقياسه على أنه مخصص. كما يتم الاعتراف بمخصص لإعادة هيكلة التكاليف فقط عندما يتم تلبية المقاييس العامة للاعتراف بالمخصصات.



**النوع الثاني: فروض خاصة بالعمليات المالية:** ويتمثل في ثلاثة فروض :

**§ فرض القياس النقدي<sup>(٢١)</sup>:** يعتبر القياس عملية جوهرية لإبراز العلاقات بين خصائص البنود المراد قياسها، ويتطلب ذلك اختيار وحدة قياس مناسبة، وحيث إن المحاسبة تعنى فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها في شكل نقدي، فإن النقود تعتبر وحدة القياس المحاسبية للقياس والتعبير عما تتضمنه القوائم المالية من بنود. ونظرًا لما يواجهه العالم منذ منتصف القرن الماضي من اتجاهات تضخمية حادة فقد تعرض هذا الفرض للنقد الشديد نظرًا لعدم استقرار قيمة النقود كوحدة للقياس المحاسبي، وكأداة للتعبير عن القيمة التبادلية للسلع والخدمات، وبالتالي عدم ثبات القوة الشرائية للنقود، ومن ثم أصبح التغير في قيمة وحدة النقد بمثابة قيد على عملية القياس. وترتب على ذلك العديد من المشاكل خاصة عند تقويم الأصول الثابتة، وكنتيجه لعدم تجانس الأرقام بالقوائم المالية مما يعطي دلالات ونتائج مضللة. وترتب على ذلك كثير من الجدل العلمي فيما يتعلق بمدى أهمية أخذ تقلبات الأسعار في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، فقد رأى البعض تجاهل تقلبات الأسعار وافترض ثبات قيمة العملة، في حين رأى البعض الآخر ضرورة إظهار أثر تقلبات الأسعار على القوائم عن طريق تعديل تلك القوائم أو استخدام الأرقام القياسية أو إعداد قوائم ملحقه<sup>(٢٢)</sup>، أو الاكتفاء بإلحاق جداول تفسيرية للأرقام الواردة بالقوائم المالية، وغير ذلك من المقترحات. وفي ظل التطورات الاقتصادية الحديثة سوف تصبح تقلبات الأسعار أكثر حدة، وبالتالي عدم استقرار القوة الشرائية للنقود، وبصفة خاصة خلال الفترة الزمنية الأولى لبدء سريان اتفاقية منظمة التجارة العالمية، وذلك كنتيجة مباشرة لسيطرة شبه مؤكدة للشركات القوية اقتصاديًا على مجال النشاط الذي تعمل من خلاله، وهذا يتطلب سرعة وتكثيف الدراسات بين المهتمين أكاديميًا ومهنيًا للوصول إلى أفضل الحلول التي يصبح معها فرض القياس النقدي ذا فعالية، ولتجنب الآثار السلبية المترتبة على تطبيقه.

وتلبية لتلك التطورات الاقتصادية الحديثة فقد صدر المعيار المحاسبي الدولي الخامس عشر في يونيو ١٩٨١ المعاد صياغته عام ١٩٩٤ (المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار)؛ حيث أضيف إلى المعيار العبارة التالية "إن الإجماع العالمي على الإفصاح عن المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار والذي كان متوقعًا عندما صدر المعيار المحاسبي الدولي الخامس عشر لم يتم التوصل إليه، ونتيجة لذلك فقد قرر مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية عدم حاجة المنشآت

للإفصاح عن المعلومات المطلوبة في المعيار المحاسبي الدولي الخامس عشر؛ لكي تعتبر القوائم المالية متفقة مع معايير المحاسبة الدولية، ولكن المجلس يشجع المنشآت على عرض هذه المعلومات ويحث الذين يقومون بذلك على الإفصاح عن البنود المطلوبة في المعيار المحاسبي الدولي الخامس عشر".

كما صدر المعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون في إبريل ١٩٨٨ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م (التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع) والذي قام بتعديل بعض المصطلحات لتناسب مع الممارسة الحالية للجنة معايير المحاسبة الدولية. وأشار المعيار إلى ضرورة تطبيقه على القوائم المالية الأساسية بما في ذلك القوائم الموحدة لأي منشأة تقدم تقاريرها بعملة اقتصاد ذي تضخم مرتفع.

وفي ظل التطورات الاقتصادية الحديثة واحتمال أن تقوم المنشأة بنشاطات أجنبية ومن ثم تكون لها معاملات بعملة أجنبية أو أن تكون لها عمليات أجنبية فقد صدر المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون في ١٩٨٣ والمعدل عام ١٩٩٣م (آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية). وقد أشار المعيار إلى أنه من أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المنشأة معدة التقرير، كما يجب ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المنشأة معدة التقرير. حيث إن المشكلة المحاسبية تتمثل في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه، وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

■ **فرض موضوعية القياس:** الموضوعية هي المقاييس التي تعتمد على دليل يمكن التحقق منه<sup>(٢٣)</sup>، وتمثل الموضوعية المقدمة الضرورية لكل قياس كمي، وإذا لم يتوفر ذلك يصعب الثقة في نتائج هذا القياس بدرجة كبيرة، وتعتبر الموضوعية عملية نسبية، حيث لا يوجد ما يمكن أن نسميه موضوعية مطلقة؛ نظراً لأن هناك حالات لا تكون فيها الموضوعية كاملة، ومن هذه الحالات تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، وتحديد تكلفة المخزون السلعي، وتقدير المخصصات والإحتياطيات، وطرق أخذ تقلبات الأسعار في الحسابان. ويعتمد على فرض موضوعية القياس كثير من المبادئ المحاسبية، خاصة تلك المرتبطة بتقويم الأصول الثابتة، وتلك المرتبطة بقياس الربح على فرض موضوعية القياس، ومنها فرض القياس النقدي ومبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ التحفظ المحاسبي. وفي ظل التطورات الاقتصادية الحديثة وما يواكبها من تقنيات عالية تعتمد بدرجة كبيرة على

الحاسبات الآلية، فيصبح من الممكن زيادة درجة الثقة في كثير من التقديرات إذا اعتمدت على الأساليب الإحصائية، وحيث إن التقدير يعتبر قياساً ولكن مدى الخطأ فيه متسع، فإذا أمكن قياس مقدار الخطأ في التقديرات أمكن تضيق التباين بين القياسات الفعلية والتقديرية، ومن ثم تحقق درجة أكبر من الموضوعية.

وتطبيقاً لفرض الموضوعية فقد صدر المعيار المحاسبي الدولي الرابع في نوفمبر ١٩٧٤ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م (محاسبة الاستهلاك) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٩م - فقد أشار إلى أن القيمة القابلة للاستهلاك للأصل هي التكلفة التاريخية أو أي مبلغ آخر يحل محل هذه القيمة في القوائم المالية مطروحاً منها القيمة المتبقية المقدرة. كما صدر المعيار المحاسبي الدولي الثاني في يناير ١٩٧٤ والمعدل عام ١٩٩٣ (المخزون) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٩م - فقد أكد المعيار على ضرورة تطبيقه على القوائم المالية المعدة في ظل نظام التكلفة التاريخية في المحاسبة عن المخزون عدا ثلاثة استثناءات وهي الأعمال تحت التنفيذ والأدوات المالية والمخزون من المواشي والمزروعات والغابات وخامات المعادن، حيث تقاس بصافي القيمة البيعية المتعارف عليها. بموجب الممارسات المتعارف عليها في النشاط المحدد.

**§ فرض الدورية:** في ظل فرض الاستمرار تعتبر المنشأة وحدة محاسبية مستمرة في الوقت الحالي، إلا أن الاعتبارات العملية في المحاسبة تقضي بضرورة تقسيم حياة المنشأة المستمرة إلى فترات دورية وهي في الغالب عام يمثل السنة المالية للمنشأة، بهدف إعداد التقارير اللازمة لتوفير المعلومات التي تساعد على ترشيد متخذي القرارات، وتوفير المعلومات اللازمة لتقويم الأداء. ومن ثم ينظر فرض الدورية إلى القوائم المالية باعتبارها إحدى الحلقات في سلسلة متصلة من القوائم. وترتب على هذا الفرض العديد من المشاكل المحاسبية نظراً لأن كثيراً من المبادئ والإجراءات المحاسبية التي تحكم تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة تجد مبررها في فرض الدورية، ومنها إهلاك الأصول الثابتة، وتقويم المخزون السلعي، أساس الاستحقاق وما يترتب على تطبيقه من مقدمات ومستحقات. وفي ظل التطورات الاقتصادية الحديثة لا يتوقع أن يتأثر فرض الدورية حيث إنه سوف يتم تقسيم حياة المنشأة إلى فترات دورية، إلا أنه نظراً لسرعة التطورات الاقتصادية ووحدة المنافسة، أصبحت الحاجة ملحة للعديد من المعلومات خلال فترات تقل عن عام، وقد صدر المعيار المحاسبي الدولي الرابع والثلاثون في فبراير ١٩٩٨ (التقارير المرحلية) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير

١٩٩٩م - وتناول المعيار تلك التقارير التي يتم إعدادها عن فترة تقل عن سنة مالية للمنشأة وتتضمن مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية. هذا ولم يحدد المعيار بشكل إلزامي تلك المنشآت التي يجب عليها نشر تقارير مرحلية.

وتساهم الفروض المحاسبية المرتبطة بالوحدة المحاسبية وتلك المرتبطة بالعمليات المالية في تحديد المصطلحات التي يتكون منها أحد جوانب إطار نظرية المحاسبة والمتمثل في المبادئ المحاسبية.

**د- المبادئ المحاسبية:** ويتضح من الشكل (١) أن المبادئ المحاسبية تنقسم إلى ثلاثة أنواع وفقاً للوظيفة المحاسبية وهي: مبادئ متعلقة بوظيفة القياس، ومبادئ متعلقة بوظيفة التوصيل، ومبادئ متعلقة بوظيفتي القياس والتوصيل.

**النوع الأول : مبادئ متعلقة بوظيفة القياس:** وتتمثل في نوعين أساسيين وهما: المبادئ المرتبطة بتحديد الربح، والمبادئ المرتبطة بتحديد المركز المالي. وسوف يتم تناول النوعين - بمشيئة الله - على النحو التالي:

#### ١- المبادئ المرتبطة بتحديد الربح

يؤدي تحقيق الربح إلى الزيادة في حقوق الملكية، ويتأثر تحقيق الأرباح بالإيرادات التي تم تحقيقها وما يتعلق بها من نفقات. وتتمثل المبادئ المرتبطة بتحديد الربح والمتعلقة بوظيفة القياس المحاسبية في ثلاثة مبادئ أساسية وهي :

**§ مبدأ تحقق الإيرادات.** تتمثل الإيرادات في كل ما يسفر عنه نشاط المنشأة خلال فترة معينة، متضمناً كل ما يتولد من قيم في شكل سلع أو خدمات، سواء تم تبادلها أو لم يتم تبادلها خلال الفترة. والمشكلة التي تعد مثاراً للجدل بين المحاسبين هي متى يتحقق الإيراد بحيث يمكن للمحاسب إثباته في السجلات؟. وفي ذلك يرى أحد الباحثين أنه يمكن تسجيل الإيرادات في القوائم المالية وفقاً للمعايير التالية<sup>(٢٤)</sup>:

- ١- أن تكون المنشأة قد أضافت قيمة اقتصادية لمنتجاتها.
- ٢- القدرة على قياس مقدار الإيرادات.
- ٣- إمكانية التحقق من القياس وبعده عن التحيز.
- ٤- القدرة على قياس المصروفات المرتبطة بهذه الإيرادات مع درجة عادلة من التأكد.

وقد أسفر التطبيق العملي عن بعض الحالات التي استدعت الانحراف عن هذا المبدأ ومنها "حالة البيع بالتقسيط، فلا يجوز اعتبار الإيراد محققاً إلا بعد تحصيل ثمن البيع...، وفي حالة المقاولات طويلة الأجل يتحقق الإيراد على أساس نسبة الإنجاز أي على أساس مقدار ما تم فعلاً من المقاول...، وفي حالة استحقاق فوائد للمنشأة فإن الإيراد يتحقق على أساس زمني بغض النظر عما إذا كانت الفوائد حصلت أم لم تحصل"<sup>(٢٥)</sup>. ظهرت طرق جديدة لتحقيق الإيرادات أفرزتها التطورات الاقتصادية الحديثة، ومنها أن الكثير من الصفقات تتم عبر شبكة الإنترنت، وترتب على ذلك أن أصبح مبدأ التحقق في حاجة إلى إعادة تقييم حتى يصبح أكثر ملاءمة مع متطلبات تلك المرحلة. وقد صدر المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر في ١٩٨٢ والمعدل عام ١٩٩٣م (الإيراد) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٩م - حيث أشار إلى أنه يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلاً للمنشأة وأنه بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة دقيقة.

**§ مبدأ المقابلة:** يتحدد الدخل عن طريق المقابلة بين إيرادات الفترة ونفقاتها وفقاً لأساس الاستحقاق<sup>(٢٦)</sup>، ويعتبر هذا المبدأ نتيجة ضرورية لكل من فرض الاستمرار وفرض الدورية، كما يعتمد أيضاً على أساس المحافظة على رأس المال وفقاً للمفهوم النقدي عند قياس الدخل الشامل الخاص بالفترة، حيث يتمثل الدخل في مقدار الزيادة في رأس المال النقدي، وفي ظل التطورات الاقتصادية أصبحت المحافظة على رأس المال يجب أن ينظر إليها نظرة إستراتيجية خاصة بعد زيادة حدة المنافسة بين المنشآت، على أن يتم إعداد الخطط عن فترات طويلة وليس على مستوى الفترة الحالية، وأن تتم المقابلة على ضوء تلك النظرة بعيدة المدى، وبصفة خاصة في الفترات الأولى لتطبيق اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة، حيث إنه قد تكون النتائج المحققة لتلك المقابلة في المدى القصير مختلفة تماماً عنها في المدى الطويل. وقد صدر المعيار المحاسبي الدولي العاشر في نوفمبر ١٩٧٨ والمعدل عام ١٩٩٩م (الأمر الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ٢٠٠٠م - حيث ينحصر مدلول الأمر الطارئة في هذا المعيار على حالات أو أوضاع بتاريخ الميزانية العمومية ويتوقف تأثيرها المالي على أمور مستقبلية يمكن أن تحدث أو لا تحدث، ويتم إظهار كثير من هذه الحالات والأوضاع كمبالغ مستحقة في القوائم المالية على أساس مفهوم الاستحقاق المحاسبي. كما أشار المعيار المحاسبي الدولي الثاني في يناير ١٩٧٤ والمعدل عام ١٩٩٣م (المخزون) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٥م - على أنه عندما يباع المخزون يجب

الاعتراف بالقيمة المدرجة لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم الاعتراف بها في الإيرادات المرتبطة به، أما جميع خسائر المخزون أو قيمة التخفيض في قيمته إلى القيمة القابلة للتحقق فيعترف بها كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض. كما أشار المعيار إلى أن الاعتراف بالقيمة المدرجة للمخزون المباع كمصروف ينجم عنه مقابلة التكاليف بالإيرادات.

**§ مبدأ القياس الفعلي:** تهتم المحاسبة المالية بقياس قيم عناصر كل من الأصول والخصوم وحقوق الملكية، وما قد يطرأ على قيم هذه العناصر من تغيرات خلال فترة زمنية معينة. وهذا يعني أن جوهر القياس المحاسبي هو الوضع القائم فعلاً، وترتب على ذلك أن القوائم المالية تعبر عن نتائج الأعمال الفعلية وتصور المركز المالي الفعلي بعيداً عن أي تصورات أو أوضاع افتراضية، أما التوقعات أو الافتراضات خلاف ما تم فعلاً ليس محله القوائم المالية الأساسية، وإنما يتم تناولها في غير القوائم المالية مثل الموازنات التخطيطية، كما أن العمليات المجازية مثل مرتب صاحب المنشأة أو القيمة التجارية المحتسبة للعقارات المملوكة للوحدة، فلا تظهر بالقوائم المالية وفقاً لهذا المبدأ، لأنها لا تعبر عن أثر الأوضاع القائمة وإنما تعبر في جوهرها عن تكلفة الفرصة البديلة، ومن ثم ليس محلها القوائم المالية الأساسية في المحاسبة المالية، وإنما يتم تناولها في محاسبة التكاليف أو المحاسبة الإدارية. ويتأثر هذا المبدأ بالمشاكل الناجمة عن عدم الاستقرار في القوة الشرائية للنقود بشكل كبير، حيث تعتبر النقود هي الأداة الحالية للتعبير عن قيم العناصر التي تتضمنها القوائم المالية. وحيث إنه من متطلبات التطورات الاقتصادية الحديثة ضرورة أخذ التوقعات والتنبؤات في الاعتبار بالإضافة إلى ما قد يتم من صفقات عبر شبكة الإنترنت وما قد يتطلب إثباته قبل أن يتم فعلاً، ومن هذا المنطلق يجب إعادة النظر في مبدأ القياس الفعلي ليلائم هذه الظروف الاقتصادية الجديدة. وقد صدر المعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون في إبريل ١٩٩٨ (انخفاض قيمة الموجودات) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٩ م - حيث أشار المعيار إلى أنه عند تحديد قيمة الأصل المستخدم يجب أن تستخدم المنشأة ما يلي بين أشياء أخرى: توقعات التدفق النقدي بناء على افتراضات معقولة ومدعومة بحيث تعكس الأصل في حالته الراهنة، وأن تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة العوامل الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر الإنتاجي للأصل. كما يجب أن تستخدم المنشأة معدل خصم قبل احتساب الضريبة بحيث يعكس التقييمات الحالية السوقية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل، ولا يجب أن يعكس سعر الخصم المخاطر التي تم تعديل التدفقات النقدية المستقبلية لها.

## ٢ - المبادئ المرتبطة بتحديد المركز المالي

تشتمل قائمة المركز المالي على أوجه الاستثمار المختلفة بالمنشأة ممثلاً في الأصول، كما تشتمل على مصادر الأموال ممثلاً في الالتزامات وحقوق الملكية، وتتمثل المشكلة الرئيسة في تعبير المركز المالي عن حقيقته بدقة في تقويم الأصول تقويمًا سليمًا، وتتمثل المبادئ المرتبطة بتقويم الأصول والخصوم، والمتعلقة بوظيفة القياس المحاسبي في مبدأ التكلفة التاريخية.

**§ مبدأ التكلفة التاريخية:** يتم تقويم الأصول على أساس السعر النقدي لها في تاريخ اقتنائها مطروحاً منه مجمع الإهلاك إن وجد، أما الخصوم فيتم تقويمها على أساس قيمتها في تاريخ نشأة الالتزام. ونظراً لأن العالم يواجه منذ النصف الأخير من القرن الماضي اتجاهات تضخمية حادة ومستمرة، مما كان له أثر بالغ فيما يتعلق بأهمية إعادة تقويم مبدأ التكلفة التاريخية. ولقد تأثر مبدأ التكلفة التاريخية بفرضي الاستمرار وموضوعية القياس خاصة في ظل هذه الاتجاهات التضخمية والتي تعد إحدى السمات الاقتصادية العالمية الحديثة، وفي ظل هذه الظروف الاقتصادية ثار جدل بين الباحثين في مجال المحاسبة بين مؤيد للإبقاء على مبدأ التكلفة التاريخية، وبين مطالب بتعديله، وبين مطالب بالتخلي عنه كليةً، ولكل منهم حججه ومبرراته<sup>(٢٧)</sup>، كما ظهرت بعض الحلول ومنها نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، ونموذج القيمة الجارية، ونموذج القيمة الاستبدالية للأصل قيد الاستعمال أو القيمة الاستبدالية للأصل المتطور تكنولوجياً<sup>(٢٨)</sup>....، وفي حين يتسق مبدأ التكلفة التاريخية مع العديد من الفروض والمبادئ التي يتكون منها إطار نظرية المحاسبة ومنها: فرض الاستمرار، وفرض القياس النقدي، وفرض موضوعية القياس، ومبدأ تحقق الإيراد، ومبدأ المقابلة، ومبدأ الثبات، ومبدأ التحفظ المحاسبي، ومبدأ القياس الفعلي. نجد أن مبدأ التكلفة التاريخية<sup>(٢٩)</sup> لا يتسق مع مبدأ الإفصاح المحاسبي خاصة في ظل الاتجاهات التضخمية وما ينتج عنها من التغير في القوة الشرائية للنقود. ونتيجة لما وجه لمبدأ التكلفة التاريخية من انتقادات ورغبة من المحاسبين في زيادة فعالية التقارير المحاسبية فقد تم الخروج عن هذا المبدأ في كثير من الحالات ومنها: معالجة المدنيين في بعض الحالات كالبيع بالتقسيط، معالجة أوراق القبض، معالجة المخزون السلعي، معالجة الاستثمارات طويلة الأجل، معالجة المبادلات غير النقدية، معالجة الأصول الثابتة المهلكة دفترياً. وتناولت بعض هذه الحالات العديد من المعايير المحاسبية الدولية منها المعيار المحاسبي الدولي الرابع الصادر في نوفمبر ١٩٧٤ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م (محاسبة الاستهلاك) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من

يوليو ١٩٩٩م - فقد أشار إلى أن القيمة القابلة للاستهلاك للأصل هي التكلفة التاريخية أو أي مبلغ آخر يجل محل هذه القيمة في القوائم المالية مطروحاً منها القيمة المتبقية المقدرة. أما المعيار المحاسبي الدولي الثاني والصادر في يناير ١٩٧٤ والمعدل عام ١٩٩٣ (المخزون) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٩م - فقد أكد المعيار على ضرورة تطبيقه على القوائم المالية المعدة في ظل نظام التكلفة التاريخية في المحاسبة عن المخزون عدا ثلاثة استثناءات - سبقت الإشارة إليها في صفحات سابقة.

**النوع الثاني: مبادئ متعلقة بوظيفة التوصيل:** وتتمثل في مبدأين أساسيين وهما: مبدأ

الثبات ومبدأ الإفصاح، وكلاهما يرتبطان بتحديد الربح ويرتبط بتحديد المركز المالي في ذات الوقت. وسوف يتم تناول المبدأين - بمشيئة الله - على النحو التالي:

**§ مبدأ الثبات:** يقضي هذا المبدأ بضرورة استخدام نفس الإجراءات المحاسبية ومفاهيم وإجراءات القياس لعناصر القوائم المالية - المرتبطة ببعضها - من فترة لأخرى. إلا أنه يمكن الخروج عليه إذا اضطرت المنشأة لذلك مع ضرورة الإفصاح عن أثر هذا التغيير على القوائم المالية في الفترة التي حدث فيها. ويساعد هذا المبدأ على إمكانية عمل مقارنات ذات دلالة بين نتائج الأعمال من عام لآخر لنفس المنشأة، أو بين نتائج الأعمال للمنشأة والمنشآت الأخرى المماثلة. وفي ظل التطورات الاقتصادية الحديثة سوف تكون المقارنات أكثر أهمية خاصة بالنسبة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، ومن ثم يصبح الإبقاء على هذا المبدأ ضرورياً في ظل تلك المتغيرات الاقتصادية. كما صدر المعيار المحاسبي الدولي الثامن في يناير ١٩٧٩ والمعدل عام ١٩٩٣م (صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية، والتغيرات في السياسات المحاسبية) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٥م - فقد وصف المعيار عمليات التصنيف والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبنود محددة في قائمة الدخل من أجل أن تقوم المنشآت بإعداد وعرض قائمة الدخل على أساس ثابت. ويعزز هذا القابلية للمقارنة مع القوائم المالية للمنشأة لفترات سابقة، ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى، كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية والتغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الأساسية.

**§ مبدأ الإفصاح:** يرتبط الإفصاح<sup>(٣٠)</sup> بالتقارير المالية وما تتضمنه من معلومات خاصة بعد

زيادة حجم المنشآت وصعوبة الاتصال بين إدارة المنشأة والأطراف الأخرى أصحاب المصالح الحاليين والمرتقبين فيها، حيث توجه التقارير إلى مستخدميها المتمثلين في المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمقرضين والمدينين والموردين والعملاء والعمال والمحللين الماليين والباحثين والأجهزة



الحكومية والرقابية والجمهور هذا بالإضافة للإدارة وغيرها من الأطراف الداخلية والخارجية المهتمة بالتقارير المالية. ويقضي الإفصاح في التقارير المالية بضرورة شمول تلك القوائم على المعلومات الكافية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن المنشأة، وبالشكل الذي يجعلها غير مضللة لمستخدميها وبصفة خاصة الذين لهم قدرة محدودة على استخدام وتحليل المعلومات المالية مما يساعدهم على اتخاذ قرارات مثلى، وعدم التعرض للمفاجآت التي يمكن أن تغير تماماً النظرة إلى المنشأة، وتعطي لمستخدمي تلك التقارير ثقة أكبر في تلك التقارير وما تتضمنه من معلومات. ويتطلب ذلك عرض ملخص للبيانات المحاسبية في شكل مقاييس كمية، وأن يتم عرض القوائم المالية الأساسية في الإطار المرغوب والممكن، هذا بالإضافة إلى الإفصاح عن المعلومات الوصفية من خلال الملاحظات الهامشية والجداول والقوائم الملحقة وتحليلات وتوقعات الإدارة. وقد يكون الإفصاح عادلاً حيث ينطوي على هدف أخلاقي يتمثل في تطبيق معاملة متساوية لجميع القراء المحتملين للقوائم المالية من خلال الاهتمام المتوازن باحتياجات جميع الأطراف المعنية، كما قد يكون الإفصاح كافياً حيث يفترض أن الإفصاح يجب أن يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضللة<sup>(٣١)</sup> عن طريق توفير الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنه، كما قد يكون الإفصاح كاملاً حيث يفترض عرض جميع المعلومات المحاسبية الملائمة من خلال شمول التقارير المالية للمعلومات التي لها أثر ملموس على مستخدميها. ويعتبر الإفصاح الكافي هو الأكثر شيوعاً في الاستخدام. ومن الجدير بالذكر ضرورة مراعاة مستوى الدمج المناسب للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية بحيث تكون درجة التفصيل لتلك المعلومات ملائمة. وفي ظل التطورات الاقتصادية الحديثة لم يعد الإفصاح قاصراً على مجرد إخلاء مسؤولية الإدارة طبقاً للمفهوم التقليدي للرقابة، وإنما أصبح يشمل أيضاً تلك المعلومات التي تحتاج إلى درجة أكبر من الدراية والخبرة في استخدامها وخاصة تلك التي يحتاجها المحللون الماليون، كما أن الإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات أصبح ضرورياً، ومن أمثلة تلك المعلومات الإفصاح عن التنبؤات المالية، والأحداث اللاحقة، والإفصاح عن عناصر الأرباح المحتجزة لتحديد حقوق الأقلية في الشركات القابضة<sup>(٣٢)</sup>، والمكاسب والخسائر المحتملة، وإعداد التقارير القطاعية على أساس خطوط الإنتاج وعلي أساس المناطق الجغرافية، والإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، وأسعار التحويل في ظل الشركات متعددة الجنسيات<sup>(٣٣)</sup> والبعد الاجتماعي كمرود لنشاط المنشأة مثل دورها البيئي والتقافي ومساهماتها في حل مشكلة البطالة...، ولا شك أن هذه المتطلبات للإفصاح في ظل التطورات الاقتصادية العالمية الحديثة<sup>(٣٤)</sup> من شأنها الحد من

أهمية اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية بالطرق غير الرسمية والتي قد تؤدي إلى تحقيق مكاسب لبعض الفئات على حساب الفئات الأخرى. كما أنه وفي ظل هذه البيئة الاقتصادية الحديثة يجب أن يأخذ الإفصاح منحى آخر يتعدى حاجات مستخدمي القوائم من المحليين إلى مستخدمين لهم متطلبات تختلف في نوعيتها وحجمها ودرجة تفصيلها ودقتها. وقد صدر المعيار المحاسبي الدولي الأول ١٩٧٤ والمعدل عام ١٩٩٧م (عرض البيانات المالية) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٨م - حيث أشار المعيار إلى أسس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، حيث حدد المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوي البيانات المالية. أما المعيار المحاسبي الدولي الثاني والصادر في يناير ١٩٧٤ والمعدل عام ١٩٩٣م (المخزون) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٥م - فقد أكد على أنه يجب أن تفصح القوائم المالية عن معلومات محددة منها : السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون، والقيمة الإجمالية المدرجة للمخزون والقيمة المدرجة حسب التصنيفات الملائمة للمنشأة، وقيمة المخزون المسجل بصافي القيمة البيعية المتعارف عليها، والقيمة المدرجة للمخزون المقدم كضمان للمخزون المقدم كضمان للالتزامات. كما أشار المعيار المحاسبي الدولي الرابع الصادر في نوفمبر ١٩٧٤ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م (محاسبة الاستهلاك) فقد أكد على أنه يجب أن تفصح المنشأة عن طرق الاستهلاك المستخدمة، وعن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة، وعن مجموع الاستهلاك المخصص للفترة، وعن المبلغ الإجمالي للأصول القابلة للاستهلاك. كما أشار المعيار المحاسبي الدولي السابع والصادر في أكتوبر ١٩٧٧ والمعدل عام ١٩٩٣م (قوائم التدفق النقدي) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٤م - فقد أكد على أنه يجب أن تفصح المنشأة عن مكونات النقدية وما يعادلها، والتقرير عن التدفقات النقدية المحددة بعملة أجنبية بأسلوب ينسجم مع المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرين (تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية)، كما يجب الإفصاح عن التدفقات المرتبطة بالبنود غير العادية الناشئة عن النشاطات التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية بشكل منفصل، كما يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وأرباح الأسهم، كما يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب المدفوعة عن الدخل مع تصنيفها كتدفقات من النشاطات التشغيلية، كما يجب الإفصاح عن الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع

المشتركة، كما يجب الإفصاح بشكل إجمالي عن عمليات الشراء والبيع للشركات التابعة أو غيرها من منشآت الأعمال خلال الفترة، كما أشار المعيار المحاسبي الدولي الثامن الصادر في يناير ١٩٧٩ والمعدل عام ١٩٩٣م (صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية، والتغيرات في السياسات المالية) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٥م - فقد أكد على أنه يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة الأخطاء الأساسية وعن مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة. كما أشار المعيار المحاسبي الدولي العاشر الصادر في نوفمبر ١٩٧٨ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م (الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٥م - فقد أكد على أنه يجب أن تفصح المنشأة عن الأمور الطارئة من خلال الإفصاح عن : طبيعة الأمر الطارئ والعوامل غير المؤكدة التي يمكن أن تؤثر على النتائج المستقبلية وعن تقدير التأثير المالي ما أمكن ذلك. أما المعيار المحاسبي الدولي الخامس عشر الصادر في يونيو ١٩٨١ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م (المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار) فقد أكد على عدم حاجة المنشآت للإفصاح عن المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار لكي تعتبر القوائم متفقة مع معايير المحاسبة الدولية، إلا أنه شجع على عرض تلك المعلومات. كما أشار المعيار المحاسبي الدولي الثاني الصادر في يناير ١٩٧٤ والمعدل عام ١٩٩٣م (المخزون) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٥م - إلى أنه يجب أن تفصح المنشأة عن السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد ومبلغ كل صنف رئيسي من الإيراد المعترف به خلال الفترة وعن أي مكاسب أو خسائر طارئة كما حددها المعيار المحاسبي الدولي العاشر (الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية). أما المعيار المحاسبي الدولي العشرون الصادر في نوفمبر ١٩٨٢ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م (محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) فقد أكد على أنه يجب أن تفصح المنشأة عن السياسة المحاسبية المتبعة بخصوص المنح الحكومية بما في ذلك طرق العرض المتبعة في القوائم المالية، وطبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في القوائم المالية، والشروط غير المحققة وأية أمور طارئة أخرى متعلقة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها. كما إن المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرين والصادر في ١٩٨٣ والمعدل عام ١٩٩٣م (آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٥م - فقد أكد على أنه يجب أن تفصح المنشأة عن فروق أسعار الصرف التي يتضمنها صافي الربح أو الخسارة عن الفترة وتلك المصنفة ضمن حقوق الملكية، وتفصح عن أثر التغير في أسعار الصرف على البنود النقدية بالعملة الأجنبية أو على القوائم المالية بعد تاريخ الميزانية العمومية. كما

أن المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرين والصادر في ١٩٨٣ والمعدل عام ١٩٩٣م (اندماج الأعمال) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٥م - فقد أكد على أنه يجب أن تفصح القوائم المالية عن أسماء وأوصاف المنشآت المندمجة وطريقة المحاسبة عن الاندماج وتاريخ الاندماج للأغراض المحاسبية وأي عملية اندماج قررت المنشأة التخلص منها، ونسبة الأسهم المملوكة صاحبة حق التصويت، وتكلفة التملك، وطبيعة ومبلغ مخصصات إعادة الهيكلة، والمعالجة المحاسبية للشهرة أو الشهرة السالبة، والمطابقة بين الشهرة أو الشهرة السالبة ما بين بداية الفترة ونهايتها، كما يجب الإفصاح عن حالات اندماج الأعمال التي تتم بعد تاريخ الميزانية العمومية وقبل الموافقة على إصدار القوائم المالية الموحدة. كما أن المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرين والصادر في مارس ١٩٨٤ والمعدل عام ١٩٩٣م (تكاليف الاقتراض) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يناير ١٩٩٥م - فقد أكد على أنه يجب أن تفصح القوائم المالية عن السياسة المحاسبية لمعالجة تكاليف القروض، ومبلغ تكاليف الاقتراض المرسلة خلال الفترة، ومعدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهلة للرسملة. كما أن المعيار المحاسبي الدولي الرابع والعشرين والصادر في مارس ١٩٨٤ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م (الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة) نص على أنه يجب أن تفصح القوائم المالية عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة مثل مدراء المنشأة، والعمليات الهامة بين شركات المجموعة والشركات الزميلة. كما أن المعيار المحاسبي الدولي الخامس والعشرين والصادر في يناير ١٩٨٧ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م والذي حل محله المعيار الدولي التاسع والثلاثون اعتباراً من يناير ٢٠٠١م (محاسبة الاستثمارات) فقد أكد على أنه يجب أن تفصح المنشأة عن السياسات المحاسبية المتعلقة بما يلي: تحديد القيمة المسجلة للاستثمارات، ومعالجة التغيرات في القيمة السوقية للاستثمارات الجارية المدرجة بالقيمة السوقية، ومعالجة فائض إعادة التقييم عند بيع الاستثمار المعاد تقييمه. وأيضاً الإفصاح عن القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية، وتحليل محفظة الاستثمارات. ونظراً لانتشار ظاهرة التقاعد في ظل التحول نحو التخصص فقد صدر المعيار المحاسبي الدولي السادس والعشرون والصادر في يونيو ١٩٨٦ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م (المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد) وقد أكد على أنه يجب أن يشتمل تقرير برنامج منافع التقاعد على: قائمة بالتغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع، وتلخيص للسياسات المحاسبية الهامة، ووصف للبرنامج وتأثير أي تغيرات فيه أثناء الفترة. كما أن المعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرين والصادر في نوفمبر ١٩٨٨ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م (المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة) فقد

أكد على أنه يجب أن يفصح المستثمر عن قائمة بالمنشآت الزميلة ووصف مناسب لها شاملاً نسبة حصة الملكية، وأن يفصح عن الطرق المستخدمة للمحاسبة عن هذه الاستثمارات، كما يجب تصنيف الاستثمارات في المنشآت الزميلة والإفصاح عنها كبنء مستقل بالميزانية العمومية، وإظهار نصيب المستثمر من صافي أرباح أو خسائر المنشأة الزميلة كبنء مستقل في قائمة الدخل. كما أن المعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرين والصادر في ابريل ١٩٨٨ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م (التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع) فقد أكد على أنه يجب أن تفصح المنشأة عما إذا كانت القوائم معدة على أسلوب التكلفة التاريخية أو أسلوب التكلفة الجارية، ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ إعداد الميزانية، وأن القوائم المالية والأرقام المقابلة للفترات السابقة قد تم إعادة بيانها للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة التقرير. كما أن المعيار المحاسبي الدولي الثلاثين والصادر في يونيو ١٩٩٠ والمعدل عام ١٩٩٨م (التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة) فقد أكد على أنه يجب أن يفصح المشارك عما يلي: أي ارتباطات رأسمالية بخصوص حصصه في المشاريع المشتركة، ونصيبه من الارتباطات الرأسمالية للمشروعات المشتركة نفسها. كما أن المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثين والصادر في مارس ١٩٩٥ والمعدل عام ١٩٩٨م (الأدوات المالية: الإفصاح والعرض) فقد أكد على أن الإفصاحات المطلوبة هي توفير معلومات من شأنها تحسين فهم أهمية الأدوات المالية ضمن الميزانية العمومية وخارجها للمركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفعاتها النقدية والمساعدة في تقدير مبلغ وتوقيت ودرجة التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الأدوات المالية. كما أن المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثين والصادر في يوليو ١٩٩٨ (الموجودات غير الملموسة) - يبدأ تنفيذه اعتباراً من يوليو ١٩٩٩م - فقد أكد على أنه يجب أن تفصح البيانات المالية - عن بعض البنود والتي منها - لكل فئة من الموجودات غير الملموسة مع التمييز بين تلك المولدة داخلياً وغيرها: العمر الإنتاجي، ومعدلات الاستهلاك، وأساليب الاستهلاك المستخدمة، والمبلغ المتراكم من خسائر انخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة، وبنود الدخل التي تدخل ضمن استهلاك الأصل غير الملموس، ومطابقة القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة.

### النوع الثالث: مبادئ متعلقة بوظيفتي القياس والتوصيل معاً: وتتمثل في مبدئين أساسيين

وهما: مبدأ الأهمية النسبية ومبدأ التحفظ المحاسبي، وكلاهما يرتبطان بتحديد الربح وتحديد المركز المالي أيضاً. وسوف يتم تناول المبدئين على النحو التالي:

**§ مبدأ الأهمية النسبية:** تؤثر الأهمية النسبية للبنود المختلفة الواردة بالقوائم المالية على طريقة معالجة هذه البنود في الدفاتر. ومن ثم تنحصر المشكلة في تحديد مقياس سليم للأهمية النسبية. فقد تكون دلالة مدى الأهمية النسبية<sup>(٣٥)</sup> هو حجم النفقة أو نوع النفقة أو طبيعة النفقة أو تاريخ حدوثها قبل أو بعد إقفال الحسابات في نهاية الفترة المالية أو...، ويقصد بهذا المبدأ أن يعطي المحاسب تركيزاً أكبر للعناصر الهامة، وهذا يفيد في التفرقة بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، وفي تقسيم النفقات والإيرادات الإيرادية إلى عادية وغير عادية، وفي تحديد مقدار التفاصيل للبنود وعناصره المكونة. وفي الواقع فإن الأهمية النسبية تخضع بدرجة كبيرة للتقدير الشخصي بحيث تختلف من محاسب لآخر وقد يتم الإفصاح عن بنود قد يراها المحاسب هامة نسبياً ولا يفصح عن بنود أخرى مما قد يؤدي إلى تغليب مصلحة فئة دون غيرها بما يتنافى مع فرض الموضوعية، وقد أشار مبدأ الأهمية النسبية قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٢) لمجلس معايير المحاسبة المالية إلى أنه "من الممكن أن يتأثر أو يتغير الرأي الذي يقدمه شخص مترن عند اعتماده على التقارير إذا أدرج بند معين أو لم يدرج أو إذا تم تعديله"<sup>(٣٦)</sup>، ومما سبق يتبين أن هذا المبدأ يرتبط بالعديد من الفروض والمبادئ المحاسبية ومنها فرض الدورية وفرض موضوعية القياس ومبدأ الإفصاح. وفي ظل التطورات الاقتصادية الحديثة ليس من المتوقع أن يتأثر هذا المبدأ.

**§ مبدأ التحفظ المحاسبي:** يقوم هذا المبدأ على فكرة أخذ جميع التكاليف أو الأعباء أو الخسائر المتوقعة في الحسبان عند تحديد الأرباح والمركز المالي، مع عدم أخذ الإيرادات أو الأرباح المتوقعة في الحسبان إلا إذا تحققت فعلاً. مما دفع المحاسبين - عند الاختيار بين البدائل - إلى اختيار البديل الذي يؤدي إلى إثبات الأصول والإيرادات بأدنى قيمة ممكنة لها مع إثبات الالتزامات والنفقات بأعلى قيمة ممكنة لها. وتأثر التطبيق العملي في ظل هذا المبدأ، ومن أمثلة ذلك : تقويم المخزون السلعي بالتكلفة أو السوق أيهما أقل أو تكوين مخصص هبوط أسعار في حالة انخفاض سعر السوق عن التكلفة، وتكوين مخصص خصم أوراق القبض، و... ولقد تعرض هذا المبدأ للنقد الشديد؛ لأن تطبيقه أدى إلى الخروج عن العديد من الفروض والمبادئ المحاسبية في كثير من الحالات ومن أمثلتها : الخروج على مبدأ التكلفة التاريخية عند تقويم المخزون السلعي بسعر السوق عند<sup>(٣٧)</sup> انخفاض سعر السوق عن سعر التكلفة، والخروج عن مبدأ تحقق الإيرادات حيث يتم الاعتراف بالإيرادات إذا تم البيع ولا يتم الاعتراف بها إذا لم يتم البيع بينما - وفي ظل مبدأ التحفظ

الحاسبي - يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة حتى لو لم تتحقق بعد، والخروج على مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بقياس ما تم فعلاً وليس ما هو متوقعاً، والخروج على فرض الموضوعية عند تحديد المخصصات، والخروج على فرض الدورية وأساس الاستحقاق<sup>(٣٨)</sup> حيث يؤدي تطبيق مبدأ التحفظ إلى تخفيض الأرباح في العام الحالي - مما يؤدي إلى تكوين احتياطات سرية - لصالح المساهمين في العام التالي مع احتمال حدوث تغيرات في المساهمين بدخول مساهمين جدد وخروج مساهمين قدامى، والخروج على مبدأ الإفصاح من خلال التشويه الكبير للبيانات المحاسبية نتيجة تطبيق مبدأ التحفظ المحاسبي. ونظراً لأن مبدأ التحفظ المحاسبي ظهرت الحاجة إليه كنتيجة مباشرة لحالة الكساد التي سادت العالم في الثلاثينات، والتي أدت إلى إفلاس العديد من المنشآت، مما دفع المحاسبين - تحاشياً لتحملهم المسؤولية - إلى إثبات الأصول والإيرادات بأدنى قيمة ممكنة لها مع إثبات الالتزامات والنفقات بأعلى قيمة ممكنة لها وفقاً لمبدأ التحفظ المحاسبي، إلا أنه في ظل التطورات الاقتصادية الحديثة وتغيرها عن تلك التي ظهر فيها مبدأ التحفظ المحاسبي هذا بالإضافة إلى تفشي ظاهرة التضخم مما جعل بعض الكتاب ينادون بعدم الأخذ بمبدأ التحفظ المحاسبي. كما صدر المعيار المحاسبي الدولي العاشر في نوفمبر ١٩٧٨ والمعاد صياغته عام ١٩٩٤ م (الأمر الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية) فقد أكد على أنه يجب الاعتراف بالخسائر الطارئة كمصروف والالتزام إذا :

- أ - كان من المحتمل أن الأحداث المستقبلية سوف تؤكد، مع الأخذ في الاعتبار أي استرجاع محتمل.  
ب - كان بالإمكان التوصل إلى تقدير معقول لمبلغ الخسارة.

وتتحدد المعالجة المحاسبية للخسارة الطارئة على ضوء النتائج المتوقعة للأمر الطارئ، فإذا كان من المحتمل أن الأمر الطارئ سيؤدي إلى خسارة للمنشأة فإن من الحيلة والحذر الاعتراف بتلك الخسارة في القوائم المالية. كما يجب الاعتراف بالمكاسب الطارئة كدخل أو كأصل ضمن حقوق المساهمين في القوائم المالية ولكن يجب الإفصاح عن وجود المكاسب الطارئة إذا كان تحققها محتملاً.

وتأسيساً على ما سبق يثبت صحة فرض الدراسة والذي ينص على:

أن التطورات الاقتصادية الحديثة أدت إلى العديد من الانعكاسات على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة في ضوء معايير المحاسبة الدولية.

### ثالثاً: الخلاصة والنتائج

تناول الباحث في هذه الدراسة الإطار العلمي لنظرية المحاسبة في ظل التطورات الاقتصادية الحديثة، وانتهت الدراسة إلى الخلاصة والنتائج التالية:

§ يشهد الاقتصاد العالمي منذ العقد الأخير من القرن الماضي وحتى الآن العديد من التطورات الاقتصادية الهامة، ومن أهم مظاهر تلك التطورات : التقدم الهائل والسريع والمستمر في تكنولوجيا المعلومات، وزيادة الاعتماد تكنولوجياً عالية التقنية والمبنية على استخدام الحاسبات الآلية في جميع المجالات التطبيقية لمناحي الاقتصاد المختلفة. الاتجاه إلى تكوين كيانات اقتصادية ضخمة بهدف زيادة القدرة على المنافسة والسيطرة على أكبر حصة ممكنة من السوق العالمية ومن ملامح هذا الاتجاه زيادة أعداد الشركات متعددة الجنسيات، وتزايد حالات الاندماج بين الشركات العملاقة، وقيام العديد من حالات الشراكة والتكتلات الاقتصادية على المستوى الجغرافي والإقليمي، وتوقيع الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (GATT)، وتحويلها إلى اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة (WTO) والتي تضمنت مجال الخدمات بالإضافة إلى المجالات الاقتصادية الأخرى وأصبحت ملزمة للدول الموقعة عليها.

§ تتأثر المحاسبة كعلم اجتماعي بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية السائدة، من ثم فإنه من الضروري أن يواكب تلك المتغيرات تجاوباً وتفاعلاً من علم المحاسبة يتناسب مع شكل وحجم وأهمية وسرعة تلك التغيرات سواء على المستوى الأكاديمي أو التطبيقي، وهذا يتطلب إعادة تقييم الموقف المهني والأكاديمي ليتوافق مع المتطلبات الحالية والمتوقعة في ظل البيئة الاقتصادية الجديدة.

§ قد يتأثر إطار نظرية المحاسبة بالمتغيرات الاقتصادية للنظام العالمي الجديد، خاصة إن هذه المتغيرات كانت نتاج أحداث مالية أو غير مالية، متعلقة بطبيعة المنشأة، أو بطبيعة النشاط الاقتصادي للدولة، أو بالنشاط الاقتصادي العالمي.

§ **والحقائق في مجال المحاسبة** تشمل الأحداث وما يرتبط بها من أسباب وآثار، وفي ظل ما يواكب التطورات الاقتصادية الحديثة من أحداث، وما يتمخض عن هذه الأحداث من آثار، يصبح من الضروري تحديد الحقائق التي تؤثر على علم ومهنة المحاسبة وتحديد المصطلحات التي يتكون منها إطار نظرية المحاسبة.



**§ وتأثير المفاهيم المحاسبية:** الخاصة بأهداف التقارير المالية والخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية والخاصة بجودة المعلومات المحاسبية والخاصة بالقوائم المالية الأساسية والخاصة بعناصر القوائم المالية بالتطورات الاقتصادية الحديثة؛ حيث أصبحت التقارير تخدم أطرافاً داخلية وخارجية ولم تعد تتمثل هذه الأطراف على المستوى المحلي فقط، ولم تعد مداخل تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية تلائم الوضع الجديد، وفي ظل انتشار استخدام الحاسبات الآلية والتطور المذهل في وسائل الاتصالات أصبحت جودة المعلومات ضرورة لا مفر منها لتزويد متخذي القرارات، ولم تعد القوائم المالية الأساسية - بوضعها الحالي - كافية للوفاء بالمتطلبات التي يفرضها الواقع الجديد. واستجابة من لجنة المعايير المحاسبية الدولية فقد صدرت عدة معايير منها المعيار المحاسبي الدولي الرابع والثلاثين (التقارير المالية المرحلية)، والمعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون (اندماج الأعمال)، والمعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون (انخفاض قيمة الموجودات)، والمعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون (القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الاستثمارات في المنشآت التابعة)، والمعيار المحاسبي الدولي الحادي والثلاثون (التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة) - المعدل عام ١٩٩٨م، والمعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون (الالتزامات والموجودات المحتملة)، والمعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون (الموجودات غير الملموسة)، والمعيار المحاسبي الدولي السابع [المعدل عام ١٩٩٢م] (قوائم التدفق النقدي)، والمعيار المحاسبي الدولي الرابع عشر (التقارير المالية للقطاعات) والمعدل عام ١٩٩٧م، والمعيار المحاسبي الدولي الثاني [المعدل عام ١٩٩٣م] (المخزون).

**§ وتأثير الفروض المحاسبية بالتطورات الاقتصادية الحديثة حيث :** تعجز المداخل التي تفسر طبيعة الوحدة المحاسبية عن القيام بهذا الدور في ظل الأشكال والأنماط الجديدة للوحدة المحاسبية، كما يجب إعادة النظر في فرض الاستمرار، ونظراً لما قد يترتب على النظام الاقتصادي الجديد من زيادة حدة تقلبات الأسعار خاصة في الدول الأقل نمواً فإن ذلك يتطلب سرعة وتكثيف الدراسات بين المهتمين أكاديمياً وتطبيقياً للوصول إلى أفضل الحلول التي يصبح معها فرض القياس النقدي ذا فعالية، ولتجنب الآثار السلبية المترتبة على تطبيقه، تساعد الحاسبات الآلية وما صاحب التطور التكنولوجي من أدوات على التحقق الموضوعية بدرجة أكبر خاصة موضوعية القياس، أما فرض الدورية فليس من المتوقع أن يتأثر كنتيجة للتطورات الاقتصادية الحديثة. واستجابة من لجنة المعايير المحاسبية الدولية فقد أصدرت عدة معايير منها: المعيار المحاسبي الدولي السابع والثلاثون (المخصصات والموجودات المحتملة)، والمعيار المحاسبي الدولي الخامس عشر [المعاد صياغته عام ١٩٩٤] (المعلومات التي تعكس

آثار التغير في الأسعار)، والمعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون [المعاد صياغته عام ١٩٩٤م] (التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع)، والمعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون [المعدل عام ١٩٩٣م] (آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية)، والمعيار المحاسبي الدولي الرابع [والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م] (محاسبة الاستهلاك)، والمعيار المحاسبي الدولي الثاني [المعدل عام ١٩٩٣م] (المخزون)، والمعيار المحاسبي الدولي الرابع والثلاثون (التقارير المرحلية).

**وتتأثر المبادئ المحاسبية بالتطورات الاقتصادية الحديثة حيث:** ظهرت طرق جديدة لتحقيق الإيرادات أفرزتها التطورات الاقتصادية الحديثة، ومنها أن الكثير من الصفقات قد تتم عبر شبكة الإنترنت، وترتب على ذلك أن أصبح مبدأ التحقق في حاجة إلى إعادة تقييم حتى يصبح أكثر ملاءمة مع متطلبات تلك المرحلة، أما مبدأ المقابلة وما يترتب عليه من المحافظة على رأس المال وفي ظل التطورات الاقتصادية أصبحت المحافظة على رأس المال يجب أن ينظر إليها نظرة إستراتيجية خاصة بعد زيادة حدة المنافسة بين المنشآت، على أن يتم إعداد الخطط عن فترات طويلة وليس على مستوى الفترة الحالية، وأن تتم المقابلة على ضوء تلك النظرة بعيدة المدى، وبصفة خاصة في الفترات الأولى لتطبيق اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة، يجب إعادة النظر في مبدأ القياس الفعلي ليلائم هذه الظروف الاقتصادية الجديدة، حيث يجب أخذ التوقعات والتنبؤات في الاعتبار عند القياس بالإضافة إلى ما قد يتم من صفقات عبر شبكة الإنترنت وما قد يتطلب إثباته قبل أن يتم فعلاً، أما مبدأ التكلفة التاريخية فيجب إعادة النظر فيه خاصة في ظل استمرار وتزايد الاتجاهات التضخمية العالمية والتي من المتوقع أن تسود في ظل التطورات الاقتصادية الحديثة ومما يساعد على ذلك زيادة الأدوات التي تحقق موضوعية القياس بشكل أكثر دقة، أما مبدأ الثبات وما يحققه من إعطاء دلالات موضوعية للمقارنات، وفي ظل التطورات الاقتصادية الحديثة سوف تكون المقارنات أكثر أهمية خاصة بالنسبة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، ومن ثم يصبح الإبقاء على هذا المبدأ ضرورياً في ظل تلك المتغيرات الاقتصادية، أما مبدأ الإفصاح وفي ظل التطورات الاقتصادية الحديثة فيجب أن يأخذ الإفصاح منحى آخر يتعدى حاجات مستخدمي القوائم المحليين إلى مستخدمين لهم متطلبات تختلف في نوعيتها وحجمها ودرجة تفصيلها ودقتها، أما مبدأ الأهمية النسبية وفي ظل التطورات الاقتصادية الحديثة فليس من المتوقع أن يتأثر هذا المبدأ نتيجة تلك التطورات، وأما مبدأ التحفظ المحاسبي في ظل التطورات الاقتصادية الحديثة وتغيرها عن تلك التي ظهر فيها مبدأ التحفظ المحاسبي إضافة إلى تفشي ظاهرة التضخم، فقد جعل بعض الكتاب ينادون بعدم الأخذ به.

واستجابة من لجنة المعايير المحاسبية الدولية فقد أصدرت عدة معايير منها: المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر [والمعدل عام ١٩٩٣م] (الإيراد)، والمعيار المحاسبي الدولي العاشر [والمعدل عام ١٩٩٩م] (الأمر الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية)، والمعيار المحاسبي الدولي الثاني [والمعدل عام ١٩٩٣م] (المخزون)، والمعيار المحاسبي الدولي السادس والثلاثون (انخفاض قيمة الموجودات)، والمعيار المحاسبي الدولي الرابع [والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م] (محاسبة الاستهلاك)، والمعيار المحاسبي الدولي الثامن [والمعدل عام ١٩٩٣م] (صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية، والتغيرات في السياسات المحاسبية)، والمعيار المحاسبي الدولي الأول [والمعدل عام ١٩٩٧م] (عرض البيانات المالية)، والمعيار المحاسبي الدولي السابع [والمعدل عام ١٩٩٣م] (قوائم التدفق النقدي)، والمعيار المحاسبي الدولي العاشر [والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م] (الأمر الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية)، والمعيار المحاسبي الدولي الخامس عشر [والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م] (المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار)، المعيار المحاسبي الدولي العشرون [والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م] (محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية)، والمعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون [والمعدل عام ١٩٩٣م] (آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية)، والمعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون [والمعدل عام ١٩٩٣م] (اندماج الأعمال)، والمعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون [والمعدل عام ١٩٩٣م] (تكاليف الاقتراض)، والمعيار المحاسبي الدولي الرابع والعشرون [والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م] (الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة)، والمعيار المحاسبي الدولي الخامس والعشرون [والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م] (محاسبة الاستثمارات)، والمعيار المحاسبي الدولي السادس والعشرون [والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م] (المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد)، والمعيار المحاسبي الدولي الثامن والعشرون [والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م] (المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة)، والمعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون [والمعاد صياغته عام ١٩٩٤م] (التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع)، والمعيار المحاسبي الدولي الثلاثون [والمعدل عام ١٩٩٨م] (التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة)، والمعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثون [والمعدل عام ١٩٩٨م] (الأدوات المالية: الإفصاح والعرض)، والمعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون (الموجودات غير الملموسة).

## الهوامش

- 1) See e. g.:  
**R. Bennett**, and **J. Hendricks**, "Justifying The Acquisition of Automated Equipment" *Management Accounting* , Jul. 1987, P. 40.  
**D. M. Dilts**, and **S. V., Grabski**, "Advanced Manufacturing Technologies What They Can Offer Management Accountants", *Management Accounting* , Feb. 1990, PP. 50-51.  
**J. Hendricks**, "Applying Cost Accounting to Factory Automation", *Management Accounting*, Dec. 1988, P. 25.
- 2) See e. g.:  
**R. Bennett**, and **J. Hendricks**, *Op. Cit.*, P. 40.  
**D. M. Dilts**, and **S. V. Grabski**, *Op. Cit.*, PP. 50-51.  
**J. Hendricks**, *Op. Cit.*, P. 25.
- 3) See e. g.:  
**Lander** and **M. Bayou**, "Does ROI Apply To Robotic Factories?", *Management Accounting*, May 1992, P. 52.  
**M. Mensah**, and **J. Miranti**, "Capital Expenditure Analysis and Automated Manufacturing Systems: A Review And Synthesis", *Journal of Accounting Literature*, Vol. **8**, 1989, P.192.  
**T. Parker**, and **T. Lettes**, "Is Accounting In The Way of Flexible Computer-Integrated Manufacturing ?", *Management Accounting* , Jan. 1991, P. 35.
- 4) See e. g.:  
**R. Bennett**, and **J. Hendricks**, *Op. Cit.*, P. 40.  
**D. M. Dilts**, and **S. V. Grabski**, *Op. Cit.*, PP. 50-51.  
**J. See e Hendricks**, *Op. Cit.*, P. 25.
- 5) See e.g.:  
**§ B. Joseph Pine**, "Serve Each Customer Efficiently And Uniquely", (Net Work Transformation: Individualizing Your Customer Approach), *Business Communications Review*, Jan. 1996, vol. **26**, No. **1**, PP. 52-59.  
**§ G. William Soucie**, "Efficient Consumer Response Meets The Industrialization of Agriculture", *Agribusiness*, May-Jun. 1997, Vol. **13**, No. **3**, P. 349.
- 6) **Tberry** and **Others**, "The Consequences of Inter-Firm Supply Chains For Management Accounting", *Management Accounting* (British), Nov. 1997, Vol. **75**, No. **10**.
- (٧) للتوسع يمكن الرجوع إلى :
- § عبد العزيز حجازي**، ندوة بجامعة الإمارات بعنوان "التعليم المحاسبي واحتياجات الممارسة المهنية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي"، نوفمبر ١٩٩٤م، ص (٢-١).
- § Peter Wallton**, "Accountancy Professionals In The Global Classroom", *accountancy*, Dec. 1996, P. 54
- 8) See e.g.:  
**§ حسن سيد عويس**، "إطار مقترح لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة" رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة لكلية التجارة جامعة الأزهر"، ١٩٩٩م، ص (٢٣-٢٦).
- § WPPS** (1998) Job No. 1270, "Update of Information Concerning International Technical Standards In The Accountancy Sector", Feb. 1998, P. 9.
- 9) **The Role of The CFO In The Next Millennium** (Seminar on The Role of The Management Accountant) "*Management Accounting* (British), Feb. 1997, Vol. **75**, No. **2**.
- 10) See e.g.:  
**§ R. Banker**, and **Others**, "Reporting Manufacturing Performance Measures To workers: An Empirical Study", *Journal of Management Accounting Research*, Fall 1993, PP. 33-53.  
**§ K. Elliott**, "The Third Wave Breaks on The Shores of Accounting", *Accounting Horizons*, Jun. 1992, P. 68.

- § **M. Margaret**, "The Role of Management Accounting In performance Improvement" *Management Accounting*, Apr. 1995, P.14
- § **I. Tagushi**, and **Clausing**, "Robust Quality", *Harvard Business Review*, Jan.-Feb. 1990, PP. 66-75.

(١١) إبراهيم الصعيدي، "المراجعة ومتغيرات العصر"، بدون ناشر، ١٩٩٦ م ص ١٤.

12) See e.g.:

§ "World Trade Organization (WTO) Trading Into The Future", File: Broch 04. Doc Printout: 3-10-1997, PP. 13-15.

§ **Discussion Paper** –IFAC-Jun. 1994, A Strategic Framework For Pre qualification Location For Accounting Profession In The Year 2000 & Beyond.

13) **WPPS** (1998) Job No. 2017, "Disciplines on Domestic Regulation In The Accountancy Sector" Apr. 1998, P. 20.

14) **Richard L. Ott**, "The Effect of Personal Property Taxes on Consumer Vehicle- Purchasing Decisions: A Partitioned Price/Mental Accounting Theory Analysis, *Public Finance Review*, Mar. 2000, Vol. 28, Issue 2, PP. 134-153..

(١٥) طارق عبدالعال حماد، "موسوعة معايير المحاسبة - شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية"، الجزء الأول، بدون ناشر، ٢٠٠٢.

16) **Zambon**, and **Others**, "Accounting Relativism: The Unstable Relationship between Income Measurement And Theories of The ...", *Accounting Organizations & Society*, Nov. 2000, Vol. 28, Issue 8, PP. 799-819.

17) See e.g.:

§ **William H. Beaver**, and **Jane L. Reimers**, "Economics of Accountancy (Book Review)", *Accounting Review*, Oct. 2000, Vol. 75, Issue 4, PP. 475-488.

§ **Johns, Fisher** "The New Finance", *Journal of Accountancy*, Aug. 1994. PP. 73-75.

§ **Meyer** and **Others**, "A Descriptive Analysis of The Content And Contributors of Behavioral Research In Accounting 1989-1998", *Behavioral Research In Accounting*, 2001, Vol. 13, PP. 262-263.

§ **Thomas W. Morris**, and **Others**, "The Future of CPAS IN Financial Services: A Study", *CPA journal*, Jun. 2001, Vol. 71, Issue 6 , PP. 72-74.

§ **Recommendation General Conference of UNESCO** In Nov. 1997.

§ **UNESCO 1998**, "Higher Education in The Twenty-First century: Vision And Action", Oct. 1998, P. 1.

18) **(FASB)**, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, "Recognition And Measurement In Financial Statement of Business Enterprises", Dec. 1984, P.6.

19) **Vernon Kam**, "Accounting Theory", 2<sup>nd</sup> Ed. Wiley Publication, New York, 1990, PP. 302-305.

20) **S. C. Yu**, "The Structure of Accounting Theory", 2<sup>nd</sup> ed. 1978, PP. 247-252.

(٢١) للتوسع يمكن الرجوع إلى :

حلمي محمود نمر، "نظرية المحاسبة المالية"، دار النهضة العربية، ١٩٧٧، ص ٨٩.

22) **FASB**, Statement No. 33, "Financial Reporting And Changing Prices Stamford, Cons", Sep. 1979.

(٢٣) لدون س. هندريكسن، "النظرية المحاسبية"، الطبعة الرابعة، ترجمة وتعريب الدكتور كمال خليفة أبو زيد، بدون ناشر، ١٩٩٠، ص ١٣٤.

(٢٤) إلدون س. هندريكسن، مرجع سابق، ص ٣٣١.

(٢٥) حلمي محمود نمر، مرجع سابق، ص ٢٤٧.

26) **W.A. Paton** and **A.C. Littleton** "An Introduction To Corporate Accounting Standards", A.A.A., *Monograph*, No. 3 ,1940, P. 46.

- 27) See e.g.:  
 § **FASB**, Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC No.2), *Qualitative Characteristics of Accounting Introduction*, 1980 Para 85.  
 § See **Yuji Ijiri**, "Theory of Accounting Measurement", *Studies In Accounting Research* No. **10**, **A.A.A.**, 1975, P. 115.
- 28) **F. K. Wright**, "Depreciation And Obsolescence In Current Value Accounting", *Journal of Accounting Research*, Aug. 1965, P.175.
- 29) **Miller Elwood** "Inflation Accounting", Van No strand Reinhold Com., 1980, PP. 49-55.
- 30) See e.g.:  
 § **AICPA**, Special Committee on Financial Reporting, "Improving Business Reporting A Customer Focus", *Journal of Accountancy*, Oct. 1994.  
 § **M.W.E. Glautier**, Underdown, N.B., "Accounting Theory And Practice", Pitman, 4<sup>th</sup>. Ed., London, 1993, P. 14.
- 31) **Mourice Mooitz**, "The Postulates of Accounting", *Accounting Research*, No. **1**, New York, AICPA, 1961, P. 50.
- 32) **Nurnberg, Hugo**, "Minority Interest In The Consolidated Retained Earnings Statement", *Accounting Horizons*, Jun. 2001, Vol. **15**, Issue 2 P119 & PP. 174-177.
- 33) **Gox, Robert**, "Strategic Transfer Pricing Absorption Costing, And Observability", *Management Accounting Research*, Sep. 2000, Vol. **11**, Issue **3**, PP. 327-3450.
- 34) **G. Schroeder Richard and Others** "Accounting Theory", Text And readings, John Wilicy And Sons, New York, 1987, P. 689.
- 35) **Grady, Paul**, "Inventory Of Generally Accepted Accounting Principles Fof Business Enterprise" **AICPA**, N.Y. 1965.
- 36) **AICPA**, Professional Standards , Para. 1220. 132.
- 37) **Vogel, J. Thomas** "Cendant Corp.: A Case Study Examinig The Compensation and Accounting Issues Involved In A Stock-Option Repricing Program", *Accounting Education*, Aug. 2001, Vol. **16**, Issue **3**, PP. 409-410
- 38) **R.R. Sterling**, "Research Methodology In Accounting Scholars Book Com", *Mtvemon* , 1972, PP. 520-542.

## المراجع

### أولاً : المراجع العربية

- إلدون س. هندريكسن (١٩٩٠) "النظرية المحاسبية"، الطبعة الرابعة، ترجمة وتعريب الدكتور كمال خليفة أبو زيد، بدون ناشر.
- حجازي، عبد العزيز (١٩٩٤م) "ندوة التعليم المحاسبي واحتياجات الممارسة المهنية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي" - جامعة الإمارات.
- حماد، طارق عبدالعال (٢٠٠٢م) "موسوعة معايير المحاسبة - شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية"، الجزء الأول، بدون ناشر.
- الصعدي، إبراهيم (١٩٩٦) "المراجعة ومتغيرات العصر"، بدون ناشر.
- عويس حسن سيد (١٩٩٩) "إطار مقترح لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة"، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة لكلية التجارة جامعة الأزهر.

القاضي، حسين وحمدان، مأمون (٢٠٠١م) "مدخل معاصر في بناء نظرية المحاسبة"، عمان، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع.

المعايير المحاسبية الدولية (١٩٩٩م) عمان، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) Arab Society .of Certified Accountants

نمر، حلمي محمود (١٩٧٧م) "نظرية المحاسبة المالية"، دار النهضة العربية.

#### ثانياً: المراجع الإنجليزية

- AICPA**, *Professional Standards*, Para. 1220.132.
- Banker, R. and Others**, (1993) "Reporting Manufacturing Performance Measures To workers: An Empirical Study", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 33-53.
- Dilts, D. M and Grabski, S. V.**, (1990) "Advanced Manufacturing Technologies What They Can Offer Management Accountants", *Management Accounting*, Feb, 50-51
- Eldon S. Hendriksen**, (1970) "Accounting theory", Homewood, Illions, Richard D. Irwin Inc.
- Elliott, K.**, (1992) "The Third Wave Breaks on The Shores of Accounting", *Accounting Horizons*, Jun., 68.
- FASB**, (1979) Statement, No. **33**, "Financial Reporting And Changing Prices Stamford, Cons", Sep.
- FASB**, (1980) Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC No. **2**), Qualitative Characteristics of Accounting Introduction, Para 85.
- FASB**, (1984) Statement of Financial Accounting Concepts, No. **5**, "Recognition And Measurement In Financial Statement of Business Enterprises", Dec.
- Gox, Robert**, (2000) "Strategic Transfer Pricing Absorption Costing, And Observability", *Management Accounting Research*, Sep., **11**, 3.
- Grady, Paul**, (1965) "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles Fof Business Enterprise " **AICPA** N.Y.
- Lander and Bayou, M.**, (1992) "Des ROI Apply To Robotic Factories?", *Management Accounting*, May.
- Margaret, M.**, (1995) "The Role of Management Accounting In performance Improvement" *Management Accounting* , Apr.
- Mensah, M. and Miranti, J.**, (1989) "Capital Expenditure Analysis And Automated Manufacturing Systems: A Review And Synthesis", *Journal of Accounting Literature*, **8**, 192.
- Miller Elwood**, (1980) "Inflation Accounting", Van No strand Reinhold Com.
- Mourice Mooitz**, (1961) "The Postulates Of Accounting", *Accounting Research*, 1, New York, AICPA.
- Nurnberg, Hugo**, (2001) "Minority Interest In The Consolidated Retained Earnings Statement", *Accounting Horizons*, Jun., **15**, Issue 2, 119
- Ott, Richard L.**, (2000) "The Effect of Personal Property Taxes On Consumer Vehicle-Purchasing Decisions: A Partitioned Price/Mental Accounting Theory Analysis", *Public Finance Review*, Mar., **28**, Issue 2, 134-153.
- Paker, T. and Lettes, T.**, (1991) "Is Accounting In The Way of Flexible Comouter-Integrated Manufacturing ?", *Management Accounting*, Jan, 35.
- Paton W.A. and Littleton, A.C.** (1940) "An Introduction To Corporate Accounting Standards", A.A.A., Monograph, 3.
- Peter Wallton**, (1996) "Accountancy Professionals In The Global Classroom", *accountancy*, Dec.
- Pine B. Joseph** (1996) Serve Each Customer Efficiently And Uniquely, (Net Work Transformation: Individualizing Your Customer Approach), *Business Communications Review*, Jan., vol. **26**, 1.
- Richard, G. Schroeder and Others**, (1987) "Accounting Theory", Text And readings, John Wilicy And Sons, New York.
- See Yuji Ijiri**, (1975) "Theory of Accounting Measurement", *Studies In Accounting Research*, 10, A.A.A.

- Sterling, R. R.** (1972) "Research Methodology In Accounting Scholars Book Com", Mtvemon, 520-542.
- Tagushi, I and Clausing.** (1990) "Robust Quality", *Harvard Business Review*, Jan.-Feb.
- Tberry and Others,** (1997) "The Consequences of Inter-Firm Supply Chains For Management Accounting", *Management Accounting* (British), Nov., **75**, 10.
- The Role of The CFO In The Next Millennium* (1997) (Seminar On The Role of The Management Accountant) *Management Accounting* (British), Feb., **75**, 2.
- UNESCO,** (1998) "Higher Education In The Twenty-First century: Vision And Action", Oct. 1998. *Unpublished Discussion Paper* –IFAC-Jun. (1994) A Strategic Framework For Pre qualification Location For Accounting Profession In The Year 2000 & Beyond.
- Vernon Kam,** (1990) "*Accounting Theory*", 2nd. Ed. Wiley Publication, New York.
- Vogel, Thomas J.,** (2001) "Cendant Corp.: A Case Study Examining The Compensation and Accounting Issues Involved In A Stock-Option Reprising Program", *Accounting Education*, Aug., **16**, 3, 409-410
- William, G. Soucie** (1997) "Efficient Consumer Response Meets The Industrialization of Agriculture", *Agribusiness*, May-Jun., **13**, 3.
- World Trade Organization (WTO)** (1997), *Trading Into The Future*, File: Broch 04.Doc Printout: 3-10-1997.
- WPPS** (1998) Job No. 1270, "Update of Information Concerning International Technical Standards In The Accountancy Sector", Feb.
- WPPS** (1998) Job No. 2017, "*Disciplines on Domestic Regulation In The Accountancy Sector*" Apr. 1998.
- Wright, F. K.,** (1965) "Depreciation And Obsolescence In Current Value Accounting", *Journal of Accounting Research*, Aug.
- Yu, S.C.,** (1978) "*The Structure of Accounting Theory*", 2<sup>nd</sup> ed.



## Reflections of Economic Developments on the Framework of Accounting Theory Concentrating on International Accounting standards

SALEH AL-MAHMOUD

*Assistant Professor*

*Accounting Dep. - Faculty of Administration Sciences  
King Faisal University, Hafoof, Saudi Arabia*

ABSTRACT. The new economic changes and developments lead to the General Agreement Tariffs And Trade (GATT), which transformed to the World Trade Organization (WTO). All these changes had affected on accounting.

This study shows the effects of these changes and developments on items of accounting theory as follow:

*Accounting Concepts* objectives of financial reports, accounting entity, quality of accounting information and items of financial statement.

*Accounting Assumption* as accounting entity, going concern and periodical.

*Accounting Principals* as realization, matching, historical cost, disclosure, conservatism and consistency.