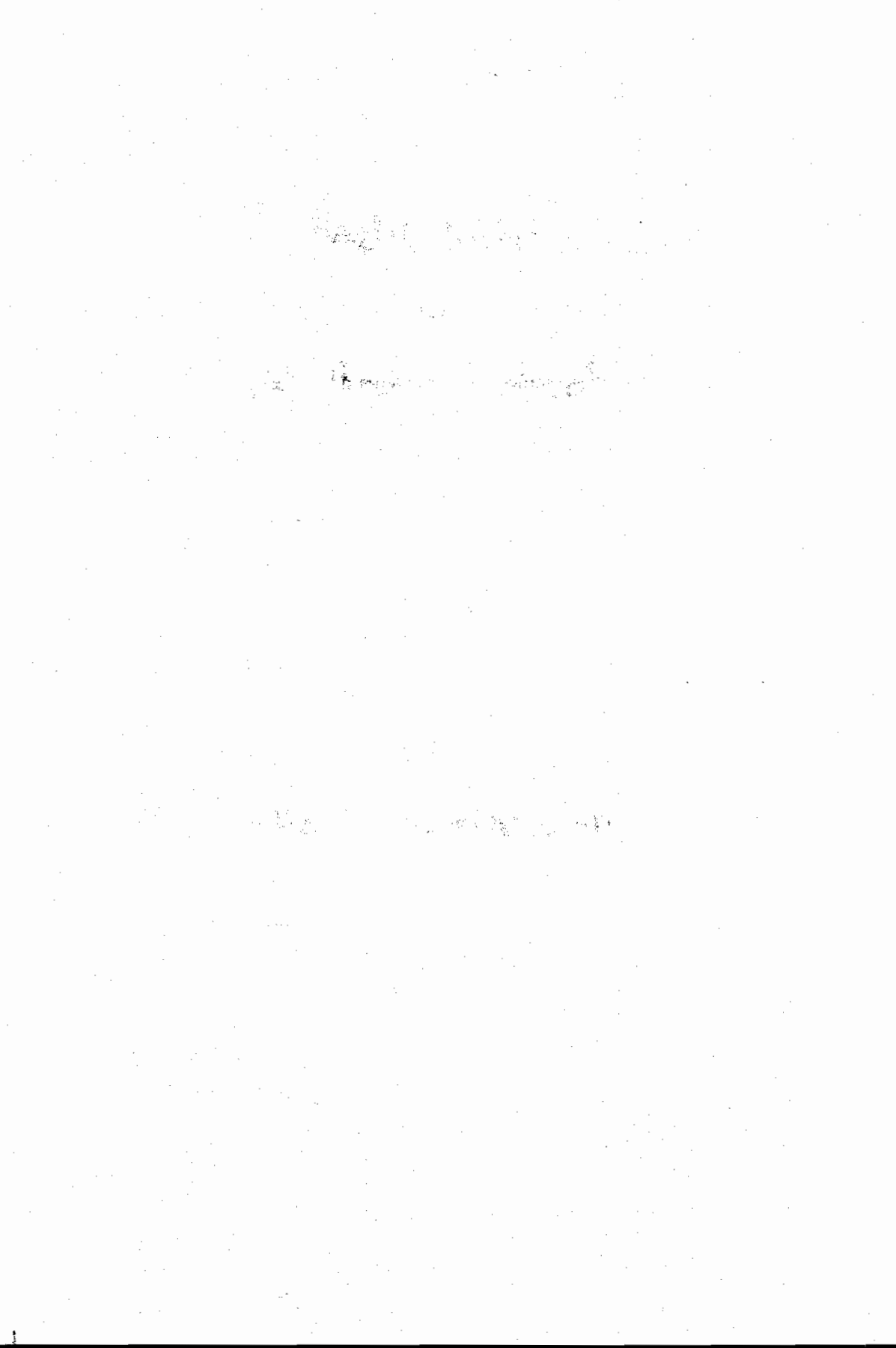


**العوامل المؤثرة**  
**في**  
**بناء السياسة الحاسبية**

**إعداد**

**دكتور / ماهر محمود رسلان**



## مقدمة

يدل التاريخ المحاسبي على أن أول تأصيل علمي للمحاسبة بدأ بظهور كتاب عالم الرياضيات الإيطالي "لوقا باتشيللو" في عام ١٤٩٤ ، حيث يعتبر هذا المؤلف أول عمل علمي معروف عن إمساك الدفاتر ويعرض لنظام محكم يعترف بالتأثير الثنائي للمعاملات المالية ( Tricker, 1975, p. 5 ) ولم يعرف حتى الآن على وجه اليقين ما إذا كانت طريقة القيد المزوج من إبتكار "باتشيللو" وقام بتأصيلها علميا في مؤلفه الشهير ، أم أن هذه الطريقة قد عرفت قبل صدور كتاب "باتشيللو" بنحو ثلاثمائة عام ثم تطورت وقام باتشيللو بتأصيلها في كتابه ، ويصرف النظر عن حقيقة هذا الأمر فإنه يمكن القول بأن كتاب "لوقا باتشيللو" يعتبر بحق أول تأصيل علمي للمحاسبة . ولقد أثبتت طريقة القيد المزوج كفاءتها ، ومما يثير الدهشة إستمرار صلاحيتها رغم التطورات والتغيرات التي شهدتها وما زال يشهدا مجال التطبيق المحاسبي .

منذ التأصيل العلمي لطريقة القيد المزوج وهناك تطورا مستمرا في المحاسبة تم على مر السنين إستجابة لما تعرض له مجال التطبيق المحاسبي من تطورات وتغيرات ، ولقد بدأت أولى المحاولات الجادة التي إستهدفت تطوير المحاسبة في العصر الحديث بعد الكساد الكبير في نهاية العشرينيات من هذا القرن . إن ذلك الكساد الكبير كان بمثابة الصدمة العنيفة التي أيقظت كل من يهمل أمر المحاسبة والقوائم المالية . ولقد بدأت تلك المحاولات في الولايات المتحدة الأمريكية في عام ١٩٢٠ بإجتماعات بين ممثلى سوق الأوراق المالية بنيويورك ومعهد المحاسبين الأمريكيين والذي يعرف حاليا بمعهد المحاسبين العموميين القانونيين الأمريكيين وكان الغرض من هذه الإجتماعات مناقشة المشاكل المتعلقة بمصالح المستثمرين وسوق الأوراق المالية والمحاسبين وذلك فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية المنشورة (Schroeder, McCullers and Clark, 1987, p.2) .

إن الموضوعات التي أختصت بالبحث في هذه الإجتماعات كانت نتيجة منطقية

لفقدان الثقة بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية مع تعاظم مصالح المستثمرين والإهتمام بها كما أن في ذلك إعتراف بأهمية دور سوق الأوراق المالية في المجال الإقتصادي ، وأهمية وتأثير البيانات الواردة بالقوائم المالية على قرارات مستخدميها .

ولقد شهد عام ١٩٢٠ أيضاً قيام معهد المحاسبين الأمريكيين بتشكيل لجنة تختص ببحث مشاكل الإجراءات المحاسبية وتتولى مهمة الإصدارات المحاسبية (Hendriksen, 1982, p. 1-2) وإن كان هذا التطور الهام ينصب على الممارسات المحاسبية إلا أنه يعتبر بداية التأصيل العلمي للمحاسبة بجهود منظمة من داخل المهنة ذاتها .

منذ ذلك الحين توالى الإصدارات المحاسبية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة . ولقد تطورت هذه الإصدارات عبر السنين إستجابة لما يطرأ على مجال تطبيق المحاسبة من تغيرات وتطورات . وفيما بعد تغيرت مسميات هذه الإصدارات المحاسبية إلى توصيات ثم إلى مبادئ ومعايير محاسبية . وشملت الإصدارات المحاسبية في بادئ الأمر موضوعات محدودة ولكنها كانت بالغة الأهمية آنذاك ، وتطرقت المبادئ والمعايير المحاسبية بعد ذلك لموضوعات أكثر شمولاً نتيجة لتطور وتشابك الظروف الإقتصادية التي تعمل المنشآت في ظلها ، هذا بالإضافة إلى التطور الكبير في حجوم هذه المنشآت وتعدد أنشطتها . وكان لإنشاء وتعاظم مصالح فئات متعددة في المنشآت أثراً كبيراً في تطور المبادئ والمعايير المحاسبية .

وفي أوائل الستينيات من هذا القرن بدأ ظهور مسميات نظرية المحاسبة والتي إعتمدت في بداية نشأتها على حصيلة المبادئ المحاسبية التي نشأت وتطورت منذ بداية الثلاثينيات . وظهرت منذ بداية الستينيات العديد من الكتابات التي عرضت لنظرية المحاسبة تحت مسميات منها "الإطار الفكري لنظرية المحاسبة" و"الإطار النظري للمحاسبة" وغير ذلك من التعبيرات المرادفة .

ولقد إعتقد بعض كتاب المحاسبة أن إستخدام لفظ "نظرية" والاصرار على بناء

نظرية متفق عليها للمحاسبة سوف يرفع من شأن علم المحاسبة بين العلوم الأخرى أو يكفل للمحاسبة بلوغ أهدافها المنشودة . وما لا شك فيه أن المحاولات المتعاقبة لبناء نظرية للمحاسبة قد أسهمت بقدر كبير في تطور علم المحاسبة ولكنها لم تبلغ الهدف الذي أجريت من أجله هذه المحاولات ، إلا أن ذلك لا يقلل إطلاقاً من أهمية هذه المحاولات وتأثيرها على تطور المحاسبة في كلا المجالين الأكاديمي والمهني . إن الإصرار على الإستمرار في محاولات بناء نظرية للمحاسبة تحظى بتأييد المهتمين بالمحاسبة لكون توجيه الإهتمام الواجب لحقيقة هامة وهي بناء السياسة المحاسبية الملائمة للتطبيق في مجتمع معين ، قد يؤدي إلى عدم بلوغ المحاسبة لأهدافها المرجوة .

## هدف البحث :

إن أهداف هذا البحث يمكن إيجازها فيما يلي :

١ - توضيح ماهية السياسة المحاسبية Accounting policy وأهميتها .

٢ - إيضاح العلاقة بين نظرية المحاسبية Accounting theory والسياسة المحاسبية Accounting policy

٣ - تحديد أهم مصادر بناء السياسة المحاسبية لمجتمع معين ، حيث أن السياسة المحاسبية ترتبط وتطبق عادة في بيئة معينة Particular enviornment ، أو مجتمع معين Particular society ، أما نظرية المحاسبة فلا ترتبط عادة ببيئة معينة حيث أنها تعبر عن الإطار الفلسفي لعلم المحاسبة . إن فلسفة العلم لا تخضع لوطن معين أما وسائل تطبيقه فتخضع لمحددات وعوامل بيئية يجب أن تؤخذ في الاعتبار .

٤ - تحديد العوامل المؤثرة في بناء السياسة المحاسبية وكيفية ترشيده هذه العوامل

للتوصل لسياسة محاسبية تحقق أهداف المحاسبة .

## أهمية الدراسة :

إن بناء السياسة المحاسبية وتناسق وتألف مكوناتها يجب أن يحظى باهتمام أكثر من الباحثين . إن دراسة وبحث النظريات المحاسبية والمبادئ والقواعد المحاسبية منفردة إستحوذ على إهتمام أكبر من الباحثين والمهتمين بالمحاسبة . ولكن بناء السياسات المحاسبية وهو الجانب التطبيقي لعلم المحاسبة يجب أن يكون محور إهتمام الباحثين نظرا لما يمثله هذا الجانب من أهمية في تحقيق المحاسبة لأهدافها . إن السياسة المحاسبية لا يتم بناؤها بمعزل عن المجتمع الذي سوف تطبقها منشأته ، فالظروف والعوامل المؤثرة يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند وضع السياسة . وتعبير "الأخذ في الإعتبار" يأخذ مسلكا تطبيقيا من خلال تحديد أهداف السياسة المحاسبية والمبادئ والقواعد المحاسبية المكونة لها وكافة الإجراءات اللازمة لتطبيقها . ومن الضروري أن تكون السياسة المحاسبية متوائمة مع أهداف التقارير المالية ، ولذلك تختلف السياسة المحاسبية من مجتمع لآخر مع إختلاف أهداف التقارير المالية طبقا لظروف كل مجتمع . وهذا يفسر على سبيل المثال إختلاف المبادئ والقواعد المحاسبية بين كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة ( David Solomons , 1983, p.113 ) . إن السياسة المحاسبية المستخدمة

في دولة معينة قد لا تكون مقبولة في دولة أخرى نظرا لإختلاف العديد من العوامل والظروف المؤثرة . بناء على ما سبق تتضح أهمية التعرض لدراسة السياسة المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها .

## السياسة المحاسبية

### Accounting Policy

تعرف السياسة المحاسبية ، بمفهومها الواسع ، على المستوى القومى بأنها مجموعة المعايير والقواعد المحاسبية التى تحكم عمليات القياس والإفصاح والعرض للبيانات المالية الواردة بالتقارير المالية للمنشآت فى مجتمع معين . وبناء على المفهوم السابق للسياسة المحاسبية ، تقوم كافة المنظمات الاقتصادية التى تعمل فى هذا المجتمع بتطبيق هذه السياسة . والسياسات المحاسبية قد تختلف من مجتمع لآخر متأثرة فى ذلك بالعوامل الإقتصادية والإجتماعية والثقافية السائدة فى كل مجتمع من المجتمعات . والسياسة المحاسبية بمفهومها السابق تتعرض للتغيير والتعديل بمرور الزمن لكى تتكيف مع تغير وتطور العوامل المؤثرة فى بنائها .

وتعرف السياسة المحاسبية ، بمفهومها الضيق ، على مستوى المنشأة بأنها مجموعة المعايير والقواعد المحاسبية التى تحدد أسس القياس والإفصاح والعرض للبيانات المالية الواردة بالتقارير المالية للمنشأة . ويتم إختيار هذه المعايير والقواعد من بين جميع المعايير والقواعد المحاسبية المتاحة والمقبولة فى المجتمع الذى تعمل فيه المنشأة . ويقع مسئولية هذا الإختيار على إدارة المنشأة ، وعلى مراجع الحسابات الخارجى المستقل التأكد من صحة وملائمة المعايير والقواعد المحاسبية المستخدمة .

إن التعريفين السابقين للسياسة المحاسبية متقابلان ويندر وجودهما فى الواقع العملى إلا فى أحوال محدودة وفى ظل ظروف معينة . فقد نجد السياسة المحاسبية مطبقة على المستوى القومى فى الدول التى تأخذ بنظام الإقتصاد الموجه مثل الاتحاد السوفيتى سابقا . وقد نجد السياسة المحاسبية المختارة بمعرفة المنشأة فى بعض الدول النامية والتي لم تشهد بعد تنظيما مرموقا لمهنة المحاسبة وأنشطتها الاقتصادية محدودة . وقد نجد كلا الأسلوبين المتقابلين للسياسة المحاسبية مطبقا فى بعض الدول ، أى أنه يوجد سياسة محاسبية مطبقة على المستوى القومى تخص منظمات القطاع العام

وسياسة محاسبية على مستوى المنشأة أو مجموعة المنشآت التي تعمل في قطاع إقتصادي معين . ونجد هذا الوضع واضحا في مصر حيث يوجد النظام المحاسبي الموحد الخاص بالوحدات الإقتصادية للقطاع العام ، والمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها التي تطبقها الوحدات الاقتصادية للقطاع الخاص .

## مصادر السياسة المحاسبية :

تتعدد مصادر السياسة المحاسبية ومن أهم هذه المصادر ما تعارف عليه المحاسبون من مبادئ وقواعد محاسبية ، أو المبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما من أعضاء المهنة . وقد تحظى هذه المبادئ والقواعد المحاسبية بتأييد المنظمات المهنية المعنية والهيئات العلمية المهمة بشئون المحاسبة . والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تعتبر من أقدم وأهم مصادر بناء السياسة المحاسبية ، وما زال هذا المصدر يحتفظ بأهميته في كثير من الدول .

كما أن المبادئ والقواعد المحاسبية التي توصى بها المنظمة المهنية المعنية بشئون المحاسبة والمحاسبين أصبحت أحد المصادر الهامة للسياسة المحاسبية ، خاصة إذا ما كان هناك إلزام من المنظمة لأعضائها بإتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية الموصى باستخدامها .

وقد يكون مصدر السياسة المحاسبية الجهة الحكومية المختصة أو المفوضة بذلك بما للحكومة من سلطة وسيادة تتيح لها فرض سياسة محاسبية معينة . وقد تلجأ اللجنة المختصة ببناء سياسة محاسبية إلى المبادئ والقواعد المحاسبية المتبعة فعلا في المنشآت القائمة في المجتمع كأحد المصادر التي تصوغ منها سياسة محاسبية تفرض على المنشآت العاملة في هذا المجتمع .

والسؤال الذي نطرحه الآن هل يترك المهنة المحاسبة مسئولية وضع المعايير والمبادئ والقواعد المحاسبية والتي تشتق منها سياسة محاسبية يلتزم بتطبيقها أعضاء



المهنة ؟ أم أن تتولى الحكومة هذا الأمر وتفرض السياسة المحاسبية بما لها من سيادة . وللإجابة على هذا التساؤل يوصى البحث بترك مهمة تحديد السياسة المحاسبية لأعضاء مهنة المحاسبة من خلال منظماتهم المهنية لما فى ذلك من مزايا عديدة منها القابلية للتطبيق والمرونة والالتزام المهني . أما السياسة المحاسبية التي تفرض بمعرفة الحكومة تعاني عادة من الجمود وكثرة مشاكل التطبيق مع البطئ في إيجاد حلول لها ، هذا بالإضافة إلى تخلف السياسة المحاسبية عن مسابرة التطورات والتغيرات في المجال المحاسبى .

بناء على ما سبق يجب ترك مهمة بناء السياسة المحاسبية للمحاسبين ، وهذا لا يحجب حق الجهات الأخرى المعنية فى الاشتراك فى تحديدها . ويتم ذلك عن طريق تشكيل اللجان المتخصصة والتي يجب أن يشارك فى أعمالها ممثلين عن الجهات الحكومية المعنية والهيئات العلمية المختصة بالإضافة إلى ممثلين عن المنظمة المهنية للمحاسبة ويجب عرض ما توصلت إليه اللجان المتخصصة للمناقشة من قبل كل من له مصلحة مثل إدارات المنشآت وإتحادات التجارة والصناعة وأساتذة المحاسبة بالجامعات .

## السياسة المحاسبية ونظرية المحاسبة .

ينبغى توضيح الإختلاف بين مدلول كل من السياسة المحاسبية Accounting Policy ونظرية المحاسبة Accounting Theory . يمكن تعريف نظرية المحاسبة بأنها نموذج وصفى أو تنبؤى ولا تعتمد صحتها على تحديد أهداف مسبقة ورغم ذلك قد يكون الهدف جزءا من النموذج نفسه . أما السياسة المحاسبية فإنها تتطلب الالتزام بأهداف معينة عند بنائها ، ولذلك فإنه يتوقع من واضعى السياسة المحاسبية الالتزام بقيم معينة عند إعدادهم لهذه السياسة .

إلا أن التفرقة السابقة لا تعنى مطلقا أن السياسة المحاسبية تبنى بمعزل عن نظريات المحاسبة بل على العكس فإن النظريات المحاسبية تعتبر الإطار المرجعى Frame of reference وأهم مصادر بناء السياسة المحاسبية . ولكن نقطة البداية

عند رسم السياسة المحاسبية هي تحديد مجموعة الأهداف التي ينبغي بلوغها وبناء السياسة المحاسبية التي تسهم في تحقيق هذه الأهداف .

وإذا كانت نظريات المحاسبة تمثل الجانب الفلسفي لعلم المحاسبة فإن السياسات المحاسبية تمثل الجانب التطبيقي للعلم . وحيث أن العلم وفلسفته ونظرياته لا تخضع لمحددات اجتماعية أو تعرف حدودا سياسية فإن وسائل تطبيق العلم تتأثر بالعوامل والمحددات السائدة في المجتمعات . ولذلك تتباين السياسات المحاسبية وفقا للمجتمعات المطبقة فيها بينما قد تتوحد نظرياتها في هذه المجتمعات عن طريق اتفاق المهتمين بها على قبول هذه النظريات .

### أهمية السياسة المحاسبية Importance of Accounting Policy

تقوم التقارير المالية بتوصيل المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة إلى أصحاب المصالح فيها . والهدف الرئيسي لهذه التقارير هو إشباع حاجة أصحاب المصالح في المنشأة من المعلومات اللازمة لهم عند اتخاذهم لقراراتهم المتعددة بشأن مصالحهم . وتتبع أهمية السياسة المحاسبية من تأثيرها على الأرقام الواردة بالقوائم المالية وبالتالي على دلالة هذه الأرقام ودلالة علاقاتها ببعضها البعض . كما أن تواجد البدائل للقواعد المحاسبية المقبولة الخاصة بالقياس والعرض والإفصاح وتضمن السياسة المحاسبية لبدائل معينة نون أخرى يؤدي إلى تأثير أرقام القوائم المالية وبالتالي دلالة هذه الأرقام . إن بناء سياسة محاسبية على أساس إختيار أفضل البدائل المحاسبية الملائمة للظروف والعوامل السائدة سواء على مستوى المنشأة أو المجتمع يؤدي إلى التوصل إلى قوائم مالية ذات بيانات عادلة تخدم أصحاب المصالح دون تضليل أو إبهام ودون تفضيل لمصالح فئة على الفئات الأخرى .

وكما أن تحديد السياسة المحاسبية على مستوى المنشأة يعد أمرا ضروريا ، فإن توحيدها على مستوى المنشآت في مجتمع معين يعتبر مطلبا أساسيا . فمن

المعروف أن مقارنة البيانات الواردة بالقوائم المالية للمنشآت يعتبر متطلبا ضروريا للحكم على مدى كفاءة هذه المنشآت . وهذا الحكم لا يمكن أن يكون سليما إلا إذا توحدت المبادئ والقواعد والأسس التي تم إعداد بيانات القوائم المالية على أساسها . وإن اختلفت أسس إعدادها في عدد من الجوانب فيجب أن تكون أسس الاختلاف واضحة حتى يمكن أخذها في الاعتبار عند القيام بهذه المقارنات .

إن القابلية للمقارنة Comparability تعتبر من المقومات الهامة الواجب المحافظة عليها عند تحديد السياسة المحاسبية وتطبيقها . ولا يكون تطبيق ذلك صعبا في حالة القوائم المالية الخاصة بقطاع إقتصادي معين ولكنه قد يكون صعب التطبيق في بعض التفاصيل بين القطاعات الإقتصادية المختلفة . وهنا تبرز أهمية مرونة السياسة المحاسبية وإستيعابها للإختلافات القائمة بين القطاعات الإقتصادية المختلفة وإنعدام أو إنكماش هذه الإختلافات على مستوى القطاع الإقتصادي الواحد، وهذا يضمن إمكانية إجراء المقارنات بين نتائج الأنشطة الإقتصادية للمنشآت بناء على ما يرد بقوائمها المالية من بيانات .

إن كافة الخصائص الواجب توافرها في بيانات القوائم المالية بالإضافة إلى خاصية القابلية للمقارنة يمكن تحقيقها عن طريق تطبيق سياسة محاسبية سليمة يراعى في وضعها أهم الظروف والعوامل المؤثرة والسائدة في المجتمع . ومن أهم هذه الخصائص بالإضافة إلى القابلية للمقارنة الموضوعية والدقة وعدم التحيز والتوقيت المناسب لنشر هذه القوائم ، والأهمية النسبية والتحفظ . إن ضمان تمتع بيانات القوائم المالية بهذه الخصائص ينتج من وضع وتطبيق سياسة محاسبية سليمة.

## العوامل المؤثرة

### في بناء السياسة الحاسبية

هناك عدة عوامل أو محددات أو معايير يجب أخذها في الاعتبار عند بناء السياسة الحاسبية. وهذه المحددات أو المعايير قد تختلف من مجتمع لآخر، وفيما يلي أهم المحددات أو المعايير الواجب الاسترشاد بها عند وضع السياسة الحاسبية :

#### أولا : القدرة على التنبؤ لإتخاذ القرارات Predictivity

بناء على هذا المعيار يتم المفاضلة بين بدائل القواعد الحاسبية على أساس قدرتها على التنبؤ بالأحداث المستقبلية وذلك يؤدي إلى توفير المعلومات المفيدة لتخذي القرارات بشأن مصالحهم في المنشأة .

إن البديل الحاسبي الذي يؤدي تطبيقه إلى التوصل لبيانات حاسبية تسهم إسهاما جوهريا في التنبؤ بما ستكون عليه أحداثا معينة في المستقبل يعد البديل الواجب إختياره ضمن السياسة الحاسبية . ولكن المشكلة التي تفرض نفسها في هذا المجال هي تعدد مصالح المستفيدين من القوائم المالية وتعارض هذه المصالح . والبديل الحاسبي الذي قد يصلح لغرض معين قد لا يكون بالضرورة صالحا لغرض آخر . والواجب هو عدم تغليب مصالح فئة معينة على مصالح فئة أخرى وإلا فقدت المعلومات الحاسبية موضوعيتها لعدم مراعاتها لكافة أصحاب المصالح في المنشأة بنفس القدر . كما أن هذا الأمر يتعارض أيضا مع مفهوم إعداد قوائم مالية ذات نفع عام General Purpose لكافة أصحاب المصالح في المنشأة، إلا أنه بتحديد الهدف الذي تبتغيه كل فئة من الفئات ذات المصلحة في المنشأة فإن ذلك يساعد على توضيح كثير من الأمور بما يسهم في تحديد السياسة الحاسبية الملائمة . ويمكن على سبيل المثال تحديد هدف أصحاب القروض قصيرة الأجل في التأكد من توفر السيولة النقدية في الأجل القصير وذلك

لضمان إسترداد أصول قروضهم وفوائدها، بينما يهتم أصحاب القروض طويلة الأجل بالربحية والسيولة النقدية في الأجل الطويل. كما يهتم بعض حملة الأسهم بالسعر السوقي للسهم Market price بينما يهتم البعض الآخر بمقدار التوزيعات الدورية Periodical dividends التي تجريها المنشأة. يتضح مما سبق أن لكل صاحب مصلحة في المنشأة غرضا معيناً يسعى إلى تحقيقه وهذا يؤدي إلى تشعب المشكلة التي نحن بصدد حلها ، لذلك تبرز أهمية إعداد قوائم مالية ذات غرض عام . وهذه القوائم المالية تحوى المعلومات الأساسية التي يتم التوصل إليها بناء على مبادئ وقواعد محاسبية واضحة. ويمكن لأصحاب المصالح في المنشأة تعديل وتطوير البيانات المالية الواردة بهذه القوائم لكي تخدم أغراضها الخاصة. ويجب أن يكون البديل المحاسبي المختار للسياسة المحاسبية هو أكثر البدائل قدرة على التنبؤ على أساس مدى أهمية البند المحاسبي محل المعالجة لفئة معينة أكثر من غيرها. ومن المعروف أن هناك تداخلاً في أهمية بند محاسبي معين لأكثر من فئة في نفس الوقت ، إلا أنه في هذه الحالة يجب تغليب مصلحة فئة معينة على أخرى على أساس مدى تأثير هذا البند على مصالح فئة معينة أكثر منه على مصالح فئة أخرى . وعلى سبيل المثال إذا كان رقم الدينين يمثل نسبة عالية من مجموع الأصول المتداولة ، ففي هذه الحالة يجب تغليب مصلحة أصحاب الديون قصيرة الأجل على غيرها من مصالح الفئات الأخرى . ومما تجدر الإشارة إليه أن نسب الكثير من البنود المالية لغيرها أو لإجمالي هذه البنود عادة تتخذ صفة الثبات في الكثير من المنشآت وهذا يؤدي إلى ثبات المعالجة المحاسبية الواجب المحافظة عليه دائماً عند إعداد القوائم المالية.

### ثانياً: خاصية الأهداف القومية National Goals

إن العوامل السياسية السائدة في مجتمع معين تؤثر بالتأكيد على تشكيل السياسة المحاسبية السائدة في هذا المجتمع. ولقد ظهر هذا واضحاً في المجتمع الأمريكي ، فلقد كان هناك تدخلاً ولا يزال من القوى السياسية في تشكيل المعايير

المحاسبية سواء بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة . ويظهر هذا جليا من خلال المكاتبات المتسلمة بمعرفة "FASB" كمثال لهذه التدخلات والضغط السياسية . وفي المملكة المتحدة تتضح هذه التدخلات والضغط السياسية من خلال ظروف تشكيل لجنة " Sandilands " في يناير من عام ١٩٧٤ ( David Solomons, 1983, pp. 113 - 114 ) .

وليس هناك ضررا من تأثر السياسات المحاسبية بالعوامل السياسية إذا ما كان مثل هذا التأثير موضوعيا . إلا أنه في الواقع تتأثر السياسات المحاسبية بالمناورات السياسية وتكون هناك أغراضا خاصة لبعض القوى السياسية حيث تظهر مغلطة بتحقيق أهدافا قومية معينة . والهدف من المناورات السياسية الحفاظ على مصالح خاصة لقوى معينة بصرف النظر عن ضررها للعديد من الفئات المستفيدة من القوائم المالية . وإذا ما وجدت هذه المصالح الخاصة والمغلطة بأهداف قومية يكون لها أشد الضرر على السياسات المحاسبية . أضف إلى ذلك أن تصارع قوى سياسية معينة يؤدي إلى إعاقة التوصل إلى سياسة محاسبية سليمة ، كما أن اتفاق هذه القوى على حلول وسط قد تحقق مصالحهم ولكنها تؤثر تأثيرا سلبيا على مصالح العديد من الفئات الأخرى في المجتمع . ولذلك يجب توخي الحذر التام عند تدخل القوى السياسية في تشكيل السياسات المحاسبية ، ويجب أن يستعاض عن هذا التدخل المباشر أو غير المباشر للقوى السياسية بالاتفاق على الأهداف القومية الواجب مراعاتها عند إعداد السياسة المحاسبية وترك الأمور الفنية الخاصة بإعداد هذه السياسة ووضعها موضع التنفيذ للجهات المعنية والأكثر قدرة على إنجازها . وتتمثل هذه الجهات أساسا في المنظمات المهنية والعلمية والجامعات والفرق والاتحادات الصناعية والتجارية . ويمكن للجهات السياسية مراقبة أعمال الجهات الفنية المختصة لكي يتأكد من أخذ الأهداف القومية في الاعتبار عند بناء السياسة المحاسبية . ويراعى عند تحديد الأهداف القومية المصلحة العامة لأفراد المجتمع دون تمييز لفئة معينة .

ولاشك أن تعكس الأهداف القومية الفلسفة أو الإتجاه الذى يهيم المجتمع. وإذا ماكانت هذه الفلسفة أو هذا الاتجاه تعد المنهج الملائم لظروف مجتمع معين، فإن الأهداف القومية الناتجة عن ذلك والواجب أخذها في الإعتبار سوف تجد مكانها عند إعداد السياسة المحاسبية. ولضمان حدوث ذلك ينبغى توافر الأمانة والنزاهة فى القوى السياسية وهذا قد يصعب تواجده فى بعض المجتمعات لأن القوى السياسية قد تمثل مصالحها الخاصة أو المصالح الخاصة لمن تمثلهم بصرف النظر عن الصالح العام للمجتمع. وهذا التعارض فى المصالح إن لم ينبو بالحوار المنطقى فسوف تنتصر قوة على أخرى وبالتالي يعانى غالبية أفراد المجتمع بينما تتم المحافظة على مصالح أقلية تتمتع بنفوذ كبير.

وتؤكد هذه الدراسة على أن القوى السياسية تعتبر من الأطراف الخارجية المؤثرة على السياسة المحاسبية والتي يجب أن يقتصر دورها على تحديد الأهداف القومية الواجب أخذها فى الإعتبار عند إعداد السياسة المحاسبية. كما يجب أن يقتصر دور هذه القوى على الرقابة وعدم التدخل فى وضع السياسة المحاسبية. كما تؤكد الدراسة أيضا على أن القوى السياسية لا تتركز فقط فى قمة الهرم التنظيمى للمجتمع بل قد تتسلسل فيه إلى أسفل سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر عن طريق تمثيل هذه القوى لفئات دنيا فى الهرم التنظيمى للمجتمع.

ومن الوسائل الهامة لتحجيم التدخل المؤثر من القوى السياسية قيام المنظمات المهنية والعلمية وغيرهم من المهتمين بالمحاسبة بالمبادرة فى بناء السياسة المحاسبية دون تباطؤ حيث تقدر القوى السياسية فرصتها فى التأثير على السياسة المحاسبية. وغنى عن البيان أن هذه القوى السياسية قد تجد من يعاونها أو ينبو عنها من الأفراد الفنين المعنيين والذين يقومون بتفصيل ما يروق لهذه القوى من سياسات.

### ثالثا: العواقب أو النتائج الاقتصادية : Economic Consequences

يجب أن يؤخذ فى الإعتبار عند وضع السياسة المحاسبية النتائج الاقتصادية

لقرارات أصحاب المصلحة في المنشأة نتيجة لإعتمادهم على البيانات المحاسبية التي تم إعدادها بناء على السياسة المحاسبية المستخدمة. وأمر النتائج الاقتصادية يعد من الأمور الحديثة التي ظهرت صراحة في الولايات المتحدة الأمريكية وضمنيا في مجتمعات أخرى بعد ذلك .

وأمر النتائج الاقتصادية مرتبط بالقوى السياسية ولكنه يأخذ مدى أوسع انتشارا. ومؤدى موضوع النتائج الاقتصادية أن أصحاب المصالح في المنشأة من مستثمرين ومقرضين وغيرهم قد يتأثر سلوكهم في إتخاذ القرارات بناء على البيانات المحاسبية بطريقة تؤدي إلى تأثر مصالح مجموعات أخرى وقد يصيب الضرر مصالح هذه المجموعات.

(David Solmons, Accounting Theory and Policy, 1987 pp. 285 - 286)

ومن أمثلة ذلك إذا ما إتخذ المقرضون قرارا بعدم اقراض المنشأة في وقت يعد الاقتراض حيويا لها ، فقد ينتج عن ذلك إشهار افلاسها وخروجها من مجتمع الأعمال مع ما يترتب على ذلك من اضرار بمصالح آخرين في المنشأة. ولذلك نجد أحيانا ضرورة تدخل الحكومات لإنقاذ منشآت من الإفلاس حفاظا على مصالح هذه الفئات المتأثرة بقرارات آخرين . وتعتبر النتائج الاقتصادية من الأمور الهامة والمؤثرة عند وضع السياسة المحاسبية ولا يجب اغفالها من جانب المهتمين بينها حتى لا يكون ذلك مبرراً لتدخل القوى السياسية.

#### Social Consequences

#### رابعاً: العواقب أو النتائج الإجتماعية

يكون للنتائج الإجتماعية أثرها عند تحديد السياسة المحاسبية، حيث يجب أن تراعى النتائج الإجتماعية للسياسة المحاسبية المستخدمة. وفي هذا الشأن يراعى التفرقة بين المنشآت المختلفة بحسب أهدافها. فالمنظمات غير الهادفة للربح تطبق سياسة محاسبية مختلفة عن المنظمات الهادفة للربح ، حيث أن الأهداف الإجتماعية للمنظمات



غير الهادفة للربح تأخذ مكانا هاما عنها في المنظمات الهادفة للربح . ويكون مدى الاختلاف في السياسة المحاسبية أقل بين المنظمات الهادفة للربح إذا ما أخذت الآثار الاجتماعية في الاعتبار ، والاختلاف في هذه الحالة لا يكون جوهريا . ومن المعروف أن النتائج الاجتماعية للسياسة المحاسبية تتأثر كثيرا بالمنهج الإجتماعى للمجتمع ومدى ما تمثله الجوانب الإجتماعية من أهمية .

يتضح مما سبق أن النتائج الاجتماعية للسياسة المحاسبية تؤثر تأثيرا جوهريا على نوعية ومكونات هذه السياسة . ويجب مراعاة الأهداف الإجتماعية التى يتبناها المجتمع عند إعداد السياسة المحاسبية .

### خامسا : أهمية حياد السياسة المحاسبية :

#### The Importance of neutrality

يعنى بحياد السياسة المحاسبية عدم تغليب مصالح فئة معينة من أصحاب المصالح فى المنشأة على مصالح فئة أو فئات أخرى . حيث أنه من المعروف أن لكل سياسة محاسبية مكونات من مبادئ وقواعد محاسبية يودى تطبيقها إلى نتائج معينة تنعكس على بيانات القوائم المالية . والبيانات المالية الواردة بهذه القوائم تؤثر على سلوك أصحاب المصالح فى المنشأة عند إتخاذهم لقراراتهم بشأن مصالحهم . إن حياد السياسة المحاسبية يتطلب توافر مقومات أو خواص معينة عند اعدادها وتطبيقها أهمها : الموضوعية والتمثيل العادل للأحداث وبقة قياس هذه الأحداث وبيان تأثيرها على بنود القوائم المالية .

يعتبر الحياد المطلق للسياسة المحاسبية أمرا من الصعب تحقيقه ، ولذلك يتم تغليب مصالح الفئات الأكثر تأثرا بالبيانات الواردة بالقوائم المالية . ويكون القرار فى هذه الحالة معتمدا على الموازنة بين حجم أصحاب المصالح ومدى تأثيرهم . ويقصد بحجم أصحاب المصالح عدد المتأثرين بالقوائم المالية ونسبتهم إلى مجموع أصحاب المصالح ويقصد بمدى تأثيرهم حجم التضحيات التى سوف تصيبهم ونسبتها إلى إجمالى التضحيات .

## مزايا توحيد السياسة المحاسبية

إنه في غياب السياسة المحاسبية الموحدة ، لا يوجد ما يشجع المنشآت على الإلتزام بمبادئ محاسبية معينة . إنه لمن الخطورة ترك المنشآت لكي تختار ما يروق لها للإفصاح عنه للمستثمرين والدائنين ، كما أن هناك ضرورة مقارنة البيانات المالية المنشورة للمنشآت . إن البيانات المالية تزداد قيمتها إذا أمكن للمستثمرين مقارنة البيانات المالية لمنشآتهم بالبيانات المالية للمنشآت الأخرى (David Solomons, 1983, p.107) . وبسبب قصور قدرات مستخدمي القوائم المالية يجب الاتفاق على سياسة محاسبية معينة يتضح فيها المقصود بالكثير من المصطلحات الفنية الواردة بالقوائم المالية (Peter Bird, (eds.) H. Edey and B. Yamey, 1974) . ولذلك يؤدي التوصل الى سياسة محاسبية معينة تطبيقها كافة المنشآت القائمة في المجتمع الى تحقيق المزايا التالية :

١ - إن إشتغال السياسة المحاسبية على مبادئ وقواعد محاسبية ملائمة من بين المبادئ والقواعد المتاحة يؤدي إلى موضوعية القياس والعرض المحاسبى . وهذا بدوره يؤدي إلى دقة وصدق المعلومات المالية لكافة الفئات المستفيدة من المنشأة حيث لا تطفئ مصالح فئة معينة على أخرى نتيجة تفضيل مبدأ أو قاعدة محاسبية غير ملائمة على أخرى أكثر ملاءمة .

٢ - تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية وثبات تطبيقها يؤدي إلى إمكانية مقارنة القوائم المالية للمنشأة الواحدة على مدى سنوات متعاقبة وذلك للحكم على كفاءة الإدارة ومدى تقدم أو تعثر المنشأة عبر السنين . وهذه المقارنات ذات فائدة كبيرة لأصحاب المصالح في المنشأة .

٣ - تحديد وثبات تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية على مستوى المنشآت العاملة في

المجتمع أو حتى العاملة في قطاع إقتصادي معين يؤدي إلى إمكانية المقارنة بين نتائج أعمال هذه المنشآت ومراكزها المالية عن سنوات محددة ، وبذلك يمكن لأصحاب المصالح في هذه المنشآت إتخاذ قراراتهم على أساس سليم .

٤ - تحديد وثبات المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة على مستوى المنشآت العاملة في قطاع إقتصادي معين أو على مستوى المجتمع كله يؤدي إلى إمكانية التوصل إلى متوسطات خاصة بالربح والنسب المالية المختلفة التي تفيد قارئى التقارير المالية عند مقارنتها لنتائج أعمال المنشآت ومراكزها المالية بهذه المتوسطات .

٥ - إمكانية إعداد إحصاءات دقيقة عن جميع الأنشطة الاقتصادية في المجتمع ويستتبع ذلك إتخاذ القرارات على المستوى القومي على أسس سليمة ، حيث أن توحيد الأسس المعد على أساسها أرقام القوائم المالية يسهل إضافة هذه الأرقام لبعضها البعض وتعبيرها بعدالة عن الأنشطة الاقتصادية الخاصة بها .

٦ - ترشيد تخصيص الموارد الاقتصادية بين المنشآت وبين القطاعات الاقتصادية على أسس موضوعية كنتيجة لاتخاذ المستثمرون لقراراتهم على أسس صحيحة لا يتسرب اليها التضليل الذي هو نتيجة حتمية لاختلاف المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة . ولقد أوضحت الكثير من الأبحاث تأثير المعلومات المحاسبية على أسعار الأوراق المالية وحجوم معاملاتها بسوق الأوراق المالية وما يترتب على ذلك من إعادة تخصيص الموارد الإقتصادية بين المنشآت والقطاعات الاقتصادية . إن المعلومات المالية التي تنتجها القوائم المالية ذات تأثير فعال على القرارات الإستثمارية للمستثمرين .

## ملخص ونتائج البحث

عرض هذا البحث للسياسة الحاسوبية موضحاً أهميتها وأهم مصادر بنائها وعلاقتها بنظريات الحاسبة. كما تعرض البحث للعوامل المؤثرة في بناء السياسة الحاسوبية وأهمية أخذ هذه العوامل في الاعتبار، وأن هذه العوامل أو المحددات عادة ما تختلف من مجتمع لآخر.

ويقع عبء تحديد السياسة الحاسوبية على المنظمات المهنية والعلمية المهمة بالحاسبة بالإضافة إلى إتحادات الأنشطة الاقتصادية والجهات الحكومية المعنية. ولقد أوضحت الدراسة خطورة تدخل القوى السياسية في بناء السياسة الحاسوبية. ويؤكد هذا البحث على ضرورة بناء سياسة حاسوبية تأخذ في الاعتبار ظروف مجتمعها ويحذر من تطبيق سياسات حاسوبية خاصة بمجتمعات أخرى. لكن الإطلاع على السياسات الحاسوبية المستخدمة في مجتمعات أخرى وبحثها ودراستها بالإضافة إلى دراسة وتحليل ظروف تلك المجتمعات يعد أمراً حسناً وذلك للإستفادة منها وليس إقتباسها كما هي.

ويجب أن تأخذ المنظمات المعنية بالحاسبة المهنية منها والعلمية بمبادرة بناء السياسة الحاسوبية الملائمة حتى لا تضطر الجهات الحكومية المعنية للقيام بهذه المهمة وما يتبع ذلك من جمود وعدم مواعة بين السياسات الحاسوبية المفروضة بمعرفة الحكومة والعوامل المستجدة في المجتمع.

إن التطور في البدائل الحاسوبية أو ظروف المجتمع أو كلاهما يستدعي بالضرورة تعديل السياسة الحاسوبية للحفاظ على النتائج المرجوه من تطبيق السياسة. إن التأخير في عملية التعديل والتطوير يؤدي إلى آثار سلبية تنعكس على دلالة المعلومات الحاسوبية وبالتالي قصورها عن أداء دورها في ترشيد قرارات أصحاب المصالح في المنشآت.

ولا يعنى تعديل السياسة المحاسبية عدم استقرارها أو عدم ثباتها . إن التعديل يجب أن يتم إستجابة لمستجدات جوهرية وعادة ما يكون ذلك على فترات متباعدة . ويجب أن يتواءم التعديل مع كافة المبادئ والقواعد المتضمنة في السياسة المحاسبية حتى تحتفظ السياسة المحاسبية بتماسكها وترابطها وضمنان عدم تعارض مبادئها وقواعدها .

ويؤكد البحث على أن عملية بناء سياسة محاسبية سليمة بدءا بمرحلة تحديد الأهداف وإنتهاء بمرحلة التطبيق السليم لها ليست مهمة سهلة ولكنها عملية صعبة ومتشعبة ومكلفة ، ولكن المزايا والفوائد التي تعود على المجتمع منها تبرر كل ما يبذل فى هذا الاتجاه .

# BIBLIOGRAPHY

- 1- Belkaoui, Ahmed, Accounting Theory, Second ed., (New York: Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1985).
- 2- Bernstein, Leopold A., Financial Statement Analysis : Theory, Application, and Interpretation, fourth ed., (Homewood, Illinois : richard D. Irwin, Inc., 1989).
- 3- Bird, Peter, " Standard Accounting Practice, " in Debits , Credits, Finance and Profits, ( eds.) Harold Edey and B. S. Yamey, (London: Sweet & Maxwell, 1974).
- 4- Bloom, Robert, and Pieter T. Elgers, Accounting Theory and Policy : A Reader, ( New York : Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1981).
- 5- \_\_\_\_\_, and \_\_\_\_\_, Accounting Theory and Policy, Second ed., ( New York : Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1987).
- 6- Davis, Keith, and Robert L. Blomstrom, Business Society, and Environment : Social Power and Social Response, ( New York : McGraw - Hill, Inc., Book Company, 1971).
- 7- Dye, Ronald A., " Communication and Post-Decision Information," Journal af Accounting Research, Autumn 1983 .
- 8- \_\_\_\_\_, " Mandatory Versus voluntary Disclosures : The Case of Financial and Real Externalities," The Accounting Review, Jan. 1990.

- 9 - Fraser, Lyn M., *Understanding Financial Statements*, Second ed., (Englewood cliffs, New Jersey : Prentice Hall, Inc., 1988) .
- 10 - Gibson, Charles H., *Financial Statement Analysis*, fourth ed., (Boston : PWS - KENT Publishing Company, 1989) .
- 11 - Gray, Sidney J., and Clare B. Roberts, " East - West Accounting Issues : A New Agenda," *Accounting Horizons*, March 1991.
- 12 - Hendriksen, Elden S., *Accounting Theory*, Fourth ed., (Homewood, Illinois : Richard D. Irwin, Inc., 1982) .
- 13 - Lev, Baruch, " Towrd a Theory of Equitable and Efficient Accounting Policy," *The Accounting Review*, Jan. 1988.
- 14 - Loeb, Stephen E., " A Code of Ethics For Academic Accountants," *Accounting Education*, Spring 1990 .
- 15 - Mason, alister K., and Michael Gibbins, " Judgment and U.S. Accounting Standards," *Accounting Horizons*, June 1991.
- 16 - Miller, Paul B. W., "The Conceptual Framework as Reformation and Counterreformation," *Accounting Horizons*, June 1990 .
- 17 - Most, Kenneth S., *Advances in International Accounting*, Volume 3, (Greenwich, Connecticut : JAI Press Inc., 1990) .
- 18 - Pahler, A. J., and J.E. Mori, *Advanced Accounting concepts and Practice*, third ed., (Orlando, Florida : Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1988) .
- 19 - Shehata, Mohamed, " Self - Selection Bias and the Economic Consequences of Accounting Regulation : An Application of Two-Stage Switchng Regression to SFAS No. 2," *The Accounting Review* Oct. 1991.

- 20 - Solomons, David, "The Political Implications of Accounting and Accounting Standards Setting," *Accounting and Business Research*, Spring 1983.
- 21 - Walk, Harry I., Jere R. Francis, and Michael G. Tearney, *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach*, Second ed., (Boston: PWS - KENT Publishing Company, 1989).
- 22 - Wallace, R. S., "Survival Strategies of a Global Organization: The Case of the International Accounting Standards Committee," *Accounting Horizons*, June 1990.
- 23 - Watts, Ross, and Jerold Zimmerman, "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards," *The Accounting Review* Jan. 1978.
- 24 - \_\_\_\_\_, and \_\_\_\_\_, *Positive Accounting Theory*, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice - Hall, Inc., 1986).
- 25 - \_\_\_\_\_, and \_\_\_\_\_, "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective," *The Accounting Review*, Jan. 1990.
- 26 - Whittington, G., "Positive Accounting: A review article," *Accounting and Business Research*, Autumn 1987.