

## مقدمة في نظرية المحاسبة: ضرورة وجود نظرية في المحاسبة

المشرف الدكتور محمدرضا مهربان پور

كليات الفارابي بجامعة طهران، قم، إيران

Mehrabanpour@ut.ac.ir

الباحث علاء الاسدي، طالب مجاستير

المحاسبة، كليات الفارابي بجامعة طهران، قم، إيران

alaa.alassadi89@gmail.com

### الملخص

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية وجود نظرية محاسبية شاملة ومنهجية تُفسر وتوجه الممارسات المحاسبية، وتُعزز من جودة وموثوقية المعلومات المالية التي يعتمد عليها مستخدمو التقارير المالية لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة. تتبع أهمية النظرية من دورها في توحيد المفاهيم والمعايير وتقليل التباين بين الممارسات المحاسبية، خصوصاً في ظل العولمة والتغيرات الاقتصادية والتقنية المتسارعة مثل المحاسبة البيئية والذكاء الاصطناعي.

يطرح البحث عدة أسئلة رئيسية، منها: هل توجد حاجة فعلية لوجود نظرية؟ وهل تسهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟ وقد تمثلت فرضيات البحث في التأكيد على هذه الحاجات، مشيراً إلى أن غياب النظرية يؤدي إلى تضارب الممارسات وضعف في الإفصاح المحاسبي.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة، والتي أبرزت تطور الفكر المحاسبي منذ بداياته كعلم اقتصادي بحث إلى إدراكه كعلم اجتماعي وإنساني شامل.

يتناول البحث مراحل بناء نظرية محاسبة متكاملة، بدءاً من تحديد الأهداف، مروراً بصياغة المفاهيم والفروض، ووصولاً إلى ربط النظرية بالتطبيق من خلال المعايير المحاسبية. كما يؤكد على ضرورة إدخال البعد الإنساني والسلوكي في المحاسبة، كون المبادئ المحاسبية نتاج فكر بشري.

يخلص البحث إلى أن المحاسبة يجب أن تُفهم كنظام معلومات متكامل له دور إيديولوجي في توجيه السلوك الاقتصادي والاجتماعي، وأن بناء نظرية قوية أمر ضروري لضمان التطور المستمر والاتساق في هذا المجال الحيوي.

### المقدمة

تُعد المحاسبة من أهم العلوم الاجتماعية التي تلعب دوراً محورياً في الحياة الاقتصادية المعاصرة، حيث تُستخدم في توثيق وتحليل المعلومات المالية وتقديمها لمتخذي القرار سواء داخل المؤسسة أو خارجها. ومع تطور البيئات الاقتصادية وتزايد تعقيد المعاملات المالية، برزت الحاجة إلى تطوير نظرية علمية متكاملة توجه الممارسات المحاسبية وتوفر أساساً موحداً لفهمها وتطبيقها.

إن نظرية المحاسبة ليست مجرد إطار أكاديمي، بل هي ضرورة عملية تساعد على تفسير الظواهر المحاسبية، وتبرير الإجراءات المتبعة، وتوجيه إعداد التقارير المالية بما يضمن الشفافية والموثوقية. وتكمن أهمية وجود نظرية محاسبية في قدرتها على تقليل التباين في الممارسات بين الوحدات الاقتصادية، وتعزيز الاتساق في تطبيق المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى دعم عملية اتخاذ القرار من قبل المستثمرين والمستخدمين الآخرين للمعلومات المالية.

ومع تزايد التحديات المرتبطة بالعولمة، وتطور المعايير الدولية، وظهور قضايا جديدة مثل المحاسبة البيئية والذكاء الاصطناعي في المحاسبة، أصبحت الحاجة إلى نظرية محاسبية واضحة ومنهجية أكثر إلحاحًا من أي وقت مضى.

لذلك، يسعى هذا البحث إلى مناقشة الحاجة إلى وجود نظرية في المحاسبة، من خلال استعراض المفاهيم الأساسية لنظرية المحاسبة، وبيان دورها وأهميتها، وتحليل واقع الممارسة المحاسبية في ظل غياب أو ضعف الإطار النظري، مع محاولة استكشاف سبل تطوير هذه النظرية لمواكبة المتغيرات المستقبلية. المحاسبة علم له نظرية يجب الاهتمام بها والعمل على استمرار تطويرها بما يحفظ للمحاسبة وللمحاسبين الدور المعلق عليهم في المجتمع، ويستلزم الأمر إتباع كافة المناهج العلمية والاتجاهات التي تكفل تحقيق الهدف السابق، والمسؤولية في ذلك تقع مشتركة على الباحثين والهيئات العلمية والمهنية المحلية والإقليمية والدولية.

هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على أهمية وجود نظرية محاسبية شاملة ومنهجية تفسر وتوجه الممارسات المحاسبية، وتساهم في توحيد المفاهيم والمبادئ والمعايير المحاسبية على أسس علمية ومنطقية. كما يسعى البحث إلى توضيح الدور الذي تلعبه نظرية المحاسبة في تطوير الفكر المحاسبي، وتحقيق الاتساق في إعداد وعرض القوائم المالية، بما يعزز من موثوقية المعلومات المحاسبية ويساهم في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة من قبل مستخدمي هذه المعلومات.

أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من الحاجة الملحة إلى إطار نظري موحد في علم المحاسبة يُمكن من تفسير الممارسات المحاسبية وتوجيهها في ظل التغيرات الاقتصادية والتقنية المتسارعة. فغياب نظرية متكاملة قد يؤدي إلى تباين في الأساليب المحاسبية وتضارب في نتائج التقارير المالية، مما يؤثر على موثوقية المعلومات واتخاذ القرارات من قبل المستثمرين، الجهات الرقابية، والإدارة. كما يساهم وجود نظرية في ربط المحاسبة بالعلوم الاجتماعية والاقتصادية، ويعزز من تطورها كعلم مستقل له أسسه وقواعده.

أسئلة البحث

١. هل توجد حاجة فعلية لوجود نظرية في المحاسبة؟
٢. هل تسهم النظرية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟
٣. هل يؤثر غياب النظرية على الممارسة المحاسبية؟
٤. هل النظرية ضرورية لوضع معايير محاسبية واضحة؟
٥. هل تساعد النظرية في فهم وتفسير الظواهر المحاسبية

فرضيات البحث

١. توجد حاجة فعلية لوجود نظرية في المحاسبة.
٢. تسهم النظرية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
٣. يؤثر غياب النظرية سلبيًا على الممارسة المحاسبية.
٤. النظرية ضرورية لوضع معايير محاسبية واضحة.
٥. تساعد النظرية في فهم وتفسير الظواهر المحاسبية.

منهجية البحث:

نوع البحث: بحث نظري - وصفي تحليلي.

منهج البحث: المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال تحليل الأدبيات المحاسبية المتعلقة بنظرية المحاسبة والحاجة إليها.

اداة جمع المعلومات:

الاعتماد على الدراسات السابقة، الكتب العلمية، المقالات الأكاديمية، والمعايير المحاسبية الدولية. اهداف المنهجية:

توضيح أهمية وجود نظرية في المحاسبة، تحليل آثار غيابها، وتحديد دورها في تطوير المهنة. الدراسة السابقة :

لطالما ركزت المحاسبة، التي تُعرف غالبًا باسم لغة الأعمال، على تتبع المعاملات المالية، وقياس الأداء الاقتصادي، وضمان الامتثال للوائح التنظيمية (ديلارد، ٢٠٠٨). وقد تمحور هذا المنظور التقليدي للمحاسبة بشكل أساسي حول بيانات الأرباح والخسائر، والميزانيات العمومية، وغيرها من المقاييس المالية، والتي تُعدّ أساسية لتقييم الوضع المالي وأداء المؤسسات. وقد لعب المحاسبون، بصفتهم القائمين على البيانات المالية، دورًا حاسمًا في هذا النموذج التقليدي، حيث زدوا أصحاب المصلحة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، والاستثمار، وإعداد تقارير الامتثال.

شهد العالم في العقود الأخيرة تحولات كبيرة شملت التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية والاجتماعية والبيئية، مما أدى إلى تعقيد المشهد التجاري العالمي وزيادة ترابطه (غراي، ٢٠١٠). وقد أثبتت الأزمات المالية، لا سيما أزمة عام ٢٠٠٨، أن التركيز على المؤشرات المالية وحدها غير كافٍ لتقييم صحة المؤسسات. برزت الحاجة إلى تبني نظرة شمولية تشمل الجوانب الاجتماعية والبيئية. في السنوات الأخيرة، أصبحت التحديات البيئية مثل تغيّر المناخ أكثر إلحاحًا، إلى جانب تصاعد القلق حول التفاوتات الاجتماعية وعدم تكافؤ الفرص (آدامز، ٢٠١٧؛ ميو وآخرون، ٢٠٢٠). كما ساهمت الانتهاكات الأخلاقية والبيئية وسوء استخدام البيانات من قبل بعض الشركات في تآكل ثقة المجتمع بالمؤسسات. في هذا السياق، أصبح من الضروري تطوير دور المحاسب ليُشمل مساهمات فاعلة في الحوكمة المستدامة، وتقديم تقارير تعكس الأثر الاجتماعي والبيئي، إلى جانب المؤشرات المالية التقليدية.

ذكر **D. Coetsee, (2010)** يتفق منظرو المحاسبة على عدم وجود نظرية شاملة للمحاسبة حتى الآن. وفي غياب مثل هذه النظرية، يُطرح السؤال حول ما إذا كانت مبادئ المحاسبة الكافية تُنشأ من خلال البحث المحاسبي. تُقر هذه المقالة بأن مبادئ المحاسبة ليست نتاجًا للبحث الأكاديمي فحسب، وأن الممارسة المحاسبية الحالية، من خلال عملية وضع المعايير، تُسهم بشكل أكبر في تطوير مبادئ المحاسبة. ومن ثم، يُعدّ الدور الذي ينبغي أن تلعبه نظرية المحاسبة والبحث في تطوير مبادئ المحاسبة سؤالًا أكاديميًا حيويًا. تُركز المناقشة في المقالة على النهج المعياري والوصفي (أو الوضعي الأكثر حداثة) في تطوير نظرية المحاسبة، والطبيعة الإيجابية للبحث المحاسبي السائد، ونظرية محاسبية مُحتملة ومفيدة لاتخاذ القرارات، ودور البحث التفسيري والنقدي. جميع هذه التطورات مفيدة للمحاسبة لأنها تفتح المجال أمام مناهج بحثية مُتنوعة من شأنها أن تُحسن مجتمعة وضع البحث المحاسبي، وربما نظرية المحاسبة. ومع ذلك، يبقى دور هذه التطورات في وضع مبادئ محاسبية مناسبة محل جدل.

بناءً على عمل سابق (Ijiri, Y (١٩٨٢)، والذي أثبت أن مسك الدفاتر بنظام القيد المزدوج ليس نظامًا مطلقًا يتحدى التوسعات، بل يمكن توسيعه منطقيًا ليشمل مسك الدفاتر بنظام القيد الثلاثي، طور هذا العمل في عام ١٩٨٦ ووضع إطارًا لنظام مسك الدفاتر بنظام القيد الثلاثي، وتوضحه من خلال مثال بسيط يتضمن

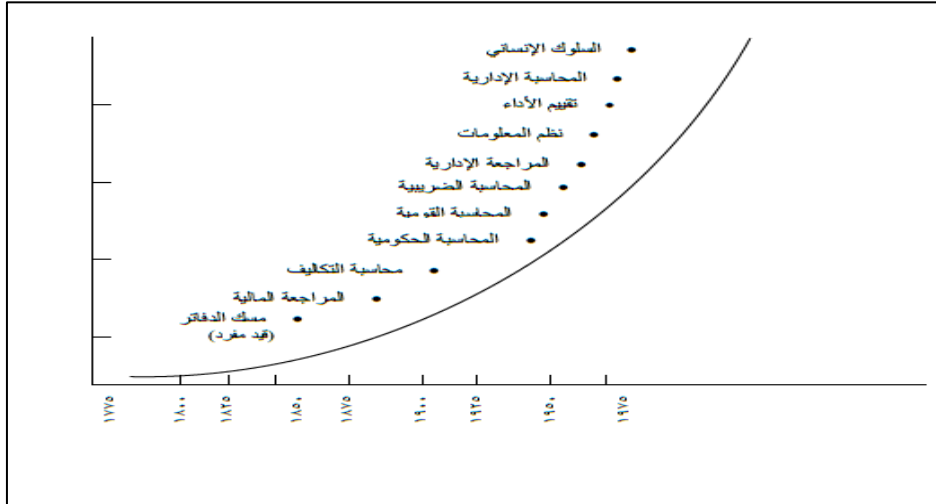
ورقة عمل، وقيوداً يومية، وثلاثة بيانات مالية أساسية: بيان الثروة، وبيان الزخم، وبيان القوة. في حين أن العمل السابق وسّع بُعدي مسك الدفاتر الحاليين (الثروة والدخل) إلى بُعد ثالث تحت وحدة قياس واحدة، وهي الدولار، تُقدّم هذه الورقة "محاسبة الزخم" تحت وحدة قياس ذات صلة ولكنها مختلفة، وهي الدولار لكل فترة زمنية، مثل الشهر، بطريقة تجعل محاسبة الزخم، عند دمجها رياضياً بمرور الوقت، تتكامل مع محاسبة الثروة في جميع الأبعاد. تتعامل محاسبة الزخم مع معدلات الأرباح لكل فترة زمنية مرتبطة بالأصول والخصوم، وتأخذ في الاعتبار معدلات الأرباح وتغيراتها. أخيراً، يُقدّم "محاسبة القوة" كطبقة ثالثة من نظام المحاسبة لشرح العوامل التي يُعتقد أنها مسؤولة عن تغيرات معدل الأرباح. يُستحث قياسها (بالدولار شهرياً، على سبيل المثال) من خلال القياس في محاسبة الزخم، والذي بدوره يُستحث من خلال القياس في محاسبة الثروة. وبهذه الطريقة، يُطبّق نظام القيد المزدوج في إطار منظم من القياسات، والذي يُؤمل أن يُوجّه انتباه الإدارة وحساسيتها لعوامل على مستوى أعمق من مستوى الثروة والدخل الذي كان يُعالج تقليدياً من خلال محاسبة القيد المزدوج.

في دراسة لكل من جيفيري وكرايج<sup>١</sup> في عام ٢٠٠٦ م أوضحت أنه على الرغم من أن المحاسبة تعرف دائماً بأنها علم اجتماعي، إلا أن الممارسة الفعلية لها اهتمت بالبعد الاقتصادي فحسب، ولم يحظ البعد الاجتماعي للمحاسبة باهتمام المحاسبين سواء الممارسين أو الباحثين على مدى التاريخ الحديث للمحاسبة منذ عام ١٤٩٤م. وفي بداية الثمانينات من القرن الماضي كانت بداية الاهتمام بالبعد الاجتماعي في النشاط المحاسبي، من منطلق عدم كفاية القياس الاقتصادي لتلبية الاحتياجات المتزايدة والمتعددة من المعلومات لمتخذي القرارات سواء على مستوى الوحدة أو على المستوى القومي. ونتيجة لذلك ظهرت مسميات جديدة تعبر عن هذا النشاط تحت اسم المحاسبة الاجتماعية والمحاسبة الاقتصادية والمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية إلى غير ذلك مما يشير إلى اهتمام المحاسبين بهذا الجانب. وهذا الاهتمام يمثل نوعاً من التوسع الأفقي في مجال القياس والإفصاح المحاسبي ليشتمل - بجانب القياس الاقتصادي - القياس الاجتماعي والذي يهدف إلى تبيان الآثار المباشرة وغير المباشرة المترتبة على تنفيذ البرامج والسياسات الاجتماعية على مستوى الوحدة و على المستوى القومي، بهدف زيادة درجة المنفعة النسبية للمعلومات المحاسبية لدى المستخدمين لها (ورقة بحثية منشورة في مؤتمر جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، ماريوت القاهرة).

ويمكن التعرف على تطور المحاسبة كعلم له فروع من الشكل أدناه الذي أظهره ليو هيربرت عن تطور المعرفة المحاسبية ابتداء من عام ١٧٧٥م حتى عام ١٩٧٥م orton M. Bedford, Extentions in N Accounting Disclosure, prentice Hall, ١٩٧٣، ١٨٠p. ومن جانبنا يمكن إضافة مرحلة أخرى إلى الاهتمامات المحاسبية وتطور الفكر المحاسبي خلال الأربعين سنة من عام ١٩٧٥ حتى عام ٢٠١٥م حيث ظهرت المحاسبة البيئية، والمحاسبة الدولية وتطورات المحاسبة القومية والإطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية.

إن استمرار أهمية المحاسبة في المجتمع المعاصر مرهون بتوافر نظرية علمية مقبولة وتطور التطبيقات المحاسبية الجارية المستجدة، ولعلنا لا نبالغ إذا قلنا إن المحاسبة لم تظهر نتائجها للمجتمع وللمستخدمين بشكل فعال، إلا بعد ظهور الأصول العلمية المرتبطة بتطبيقاتها. وعدم توافر إطار واحد لنظرية عامة للمحاسبة حتى الآن لا يمنع من البحث والاجتهاد لمحاولة صياغة هذا الإطار. المتتبع لتطور الفكر المحاسبي يستطيع التعرف على دور المحاسبة إذ نظر إلى الماضي والحاضر وتطلع إلى المستقبل، وفي هذا المجال يوضح كوهلر<sup>٢</sup> إن المحاسبة في طريقها الوحيد قد أثرت كثيراً في شكل النشاط الإنساني حيث تمتد جذورها

إلى الماضي وتصل إلى الحاضر، كما أنها تؤثر في مستقبل كل منا **Kric L) Kohler, Accounting for Management, Premic – Hall, 1965, p. 2)**



شكل (١) يمثل تطور فروع علم المحاسبة

المفاهيم النظرية:  
النظرية المحاسبية

تُعرف النظرية المحاسبية بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد التي توفر إطارًا مرجعيًا يمكن من خلاله تقييم الممارسات الم النظرية المحاسبية لا تقتصر على المعرفة التقنية فقط، بل تتضمن دراسة وتطبيق المبادئ النظرية والمنهجيات والمفاهيم والممارسات المحاسبية العملية. كما يشار إليها أحيانًا باسم "فلسفة المحاسبة". الهدف الرئيسي من هذه النظريات هو تحديد ما هو ضروري لإنشاء تقارير مالية مناسبة وذات صلة، أو لقياس معاملات تجارية محددة، مما يساعد في تحليل الصحة المالية والأداء للشركات. حاسبية وتوجيه عمليات تطوير لتطبيقات وإجراءات محاسبية جديدة كتاب "Accounting Theory" للمؤلف إدون س.

هنريكسون (Eldon S. Hendriksen).

يستلزم الأمر نوعاً من المساهمة يتمثل في عملية تنسيق بين مجموعات الدراسات السابقة وغيرها في اتجاه التعارف على إطار عام ومقبول لنظرية المحاسبة، من خلال العناصر التالية:

١- المحاسبة وطبيعة المتغيرات المعاصرة (مدى الحاجة إلى صياغة إطار علمي للمحاسبة)

٢- محددات صياغة إطار لنظرية المحاسبة.

٣- هيكل لإطار مقترح لنظرية المحاسبة.

أولاً: المحاسبة وطبيعة المتغيرات المعاصرة

(مدى الحاجة إلى إطار علمي للمحاسبة)

في الوقت الذي حققت فيه الدراسات المعاصرة إضافة ملموسة إلى الأدب المحاسبي، إلا أن هذا الحجم وهذا الجهد في حاجة إلى الاستمرار والحركية والتكامل بالشكل الذي يساهم في مواكبة التقدم السريع في مناحي الحياة المعاصرة، وإلا فقدت المحاسبة الأهمية المعلقة عليها في المجتمع.

والملاحظ على المتغيرات المتصلة بالمحاسبة أنه بالإمكان تبويبها إلى ثلاثة مجموعات متصلة كما يلي:

أ. متغيرات متعلقة بطبيعة المنشآت المعاصرة.

ب. متغيرات متعلقة بطبيعة النشاط الاقتصادي والهيكل الاجتماعي في الدولة.

ج. متغيرات مرتبطة بطبيعة النشاط الدولي.

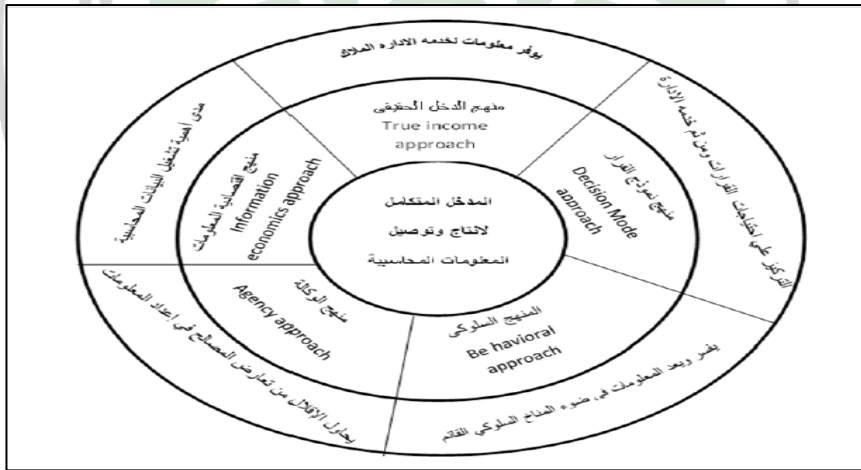
ومن المتغيرات المتعلقة بطبيعة المنشآت المعاصرة نلحظ الأمور التالية:

- الزيادة المستمرة في الحجم وظهور الوحدات ذات الحجم الضخم.
- انفصال الملكية عن الإدارة وزيادة الوعي الاستثماري لدى الأفراد.
- النمو المستمر في استخدامات الحاسبات الآلية في مجالات الأعمال والمحاسبة.
- التطور في أساليب اتخاذ القرارات واحتياجها إلى معلومات محاسبية متنوعة.
- نمو احتياجات الأطراف الداخلية والخارجية المستخدمة للمعلومات المحاسبية والحاجة إليها.

ثانياً: محددات إطار نظرية المحاسبة

يستلزم عرض أي إطار لنظرية المحاسبة تبيان المحددات الأساسية التي يستند إليها هذا الإطار حتى يسهل تفهمه من قبل الدارسين له، وعلى ذلك فإن أهم محددات إطار لنظرية المحاسبة تتمثل - في رأبي - في العناصر التالية:

أولاً: وضح من استعراض الفصول السابقة تعدد المداخل المرتبطة بإطار نظرية المحاسبة وأني أرى أن المدخل المتكامل لصياغة إطار لنظرية المحاسبة يجب أن يهتم بجميع الجوانب في إطار توازني مطلوب بين كافة المناهج الفرعية، ذلك لأننا لا نستطيع الاستغناء عن ما يوفره أي منهج منها من معلومات، بمعنى أن طبيعة الحياة الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة تستلزم استخدام المعلومات المناسبة، ومع تعدد المواقف يستلزم الأمر تعدد أنواع المعلومات المحاسبية المتوافرة. وتفسير ذلك يمكن عرضه في الشكل التالي:



شكل (٢) يمثل المدخل المتكامل لإنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية

ثانياً: تعد النظرية في مجال العلوم الاجتماعية لونا من الخيال الملائم<sup>٢</sup> فرغم أنها تنشأ عن الواقع فإنها تتطوي على كيانات وأبنية لا تخضع للملاحظة فهي نتاج خيال الباحث الذي يحاول إسقاطه على الواقع، فليس هناك

نظرية واحدة بعينها قد فصل فيها بصدد ظاهرة بعينها، بل تتعدد النظريات وتتقدم بخطى متتابعة نحو أكثر التقريبات انطباقاً على الواقع، وصياغة نظرية جديدة لا يشبه في نظر "أينشتاين" هدم كوخ فقير وبناء

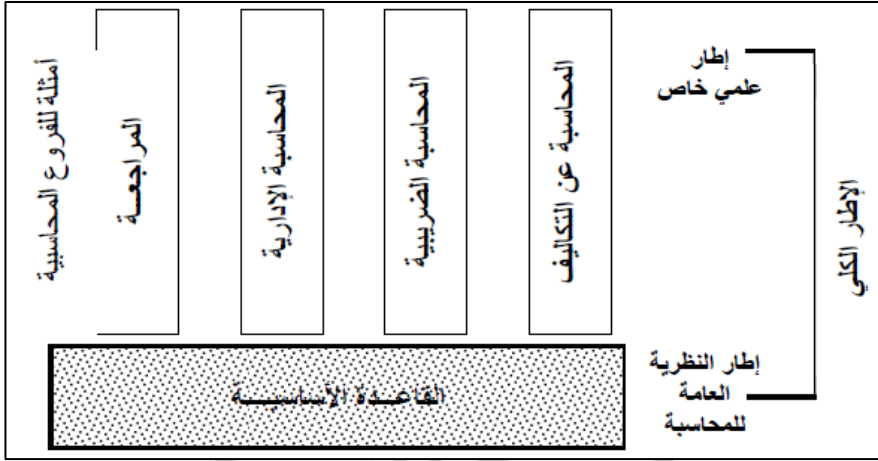
ناطقة سحب بدلاً منه، بل هي أقرب شبيهاً بحال رجل يتسلق جبلاً ويتسع مدى بصره. ويرى أفافاً جديدة، كلما زاد ارتفاعه، فحينئذ يبصر مسالك جديدة تصل البقاع البعيدة في سفح الجبل مما كان يتعذر عليه رؤيتها لو لم يبرح هذا السفح (دكتور صلاح قنصوة، مرجع سابق ص ص (١٨٨ : ١٨٩

ثالثاً: إنه للحكم على صحة النظرية في مجال المحاسبة، ضرورة البحث عن مدى تأثيرها على تطوير الممارسة المحاسبية، ولعل ذلك الأمر كان السبب في تعدد نظريات المحاسبة وعدم توافر نظرية متكاملة حتى الآن وبالتالي فإن تأثير النظريات على الممارسة المحاسبية مازال محدوداً. وقد أرجع البعض (Scott Henderson & Graham Peirson, op., cit., p.141) ذلك الأمر إلى ثلاثة أسباب رئيسية هي:

- فشل المحاسبين في إقناع متخذي القرارات بالأفكار الجديدة لتطوير التطبيقات القائمة.
  - اعتماد التعديل في التطبيقات المحاسبية على أمور سياسية أكثر منها أمور فنية.
  - ونتيجة لهذا السبب نجد أن ليس كل جيد في مجال النظرية مطبق، وبالتالي ليس كل ما هو مطبق جيد.
  - لا يوجد اتفاق تام حول أهداف القوائم المالية (راجع في ذلك أهداف القوائم المالية كما وردت عام ٢٠١٠ م في قائمة تتضمن هدفاً، وأهداف القوائم المالية الواردة في البيان رقم ٤ الصادر عن FASB وكذلك ما صدر في (SDC NO)،
- رابعاً: إن أيّة نظرية في مجال المحاسبة يجب أن تأخذ في اعتبارها الوظيفة الأساسية لها، ومن ثم التعرف على نطاق مجالاتها، ثم إدراك الحقائق القائمة في هذا النطاق، تمهيداً لصياغة مكونات الإطار المطلوب، وبدون هذا العمل تصبح النظرية كالبناء الهش الذي سرعان ما تقضي عليه أية عواصف أو حتى رياح عابرة.
- خامساً: أوضح هيندرسون<sup>٤</sup> أن إطار نظرية المحاسبة في المستقبل يعتمد على مدى نجاحه في توفير المعلومات المحاسبية المناسبة المقدمة في التقارير الخارجية (Edon S. Hendrikson, Accounting Theory, op. cit., p.5) ويضيف أن المحاسبة يجب أن تستمد من أهداف المنظمة، وافتراسات البيئة، ومفاهيم القياس، ومجموعة القيود أو المحددات لنشاط المحاسبة.
- سادساً: ظاهرة تبلور المذاهب العملية في محاولات التنظير المحاسبي مازالت في مهدها، وبالرغم من ذلك فإن بوادر الاتفاق قائمة مع أهمية أوجه الخلاف فهناك العديد من القواسم المشتركة بين العاملين والمتعاملين في هذا الحقل الهام (دكتور عبد الحي مرعي، نحو فلسفة للتنظير المحاسبي، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية للبحوث العلمية، العدد الأول، السنة السادسة عشر، ١٩٧٩، ص (١٤).
- سابعاً: يمكن النظر إلى نظرية المحاسبة كما لو كانت سلعة اقتصادية تتطور تبعاً لحجم الطلب عليها، والذي يتحدد طبقاً لعوامل المنافسة والتنظيمات الحكومية وغير الحكومية (Patrick J. Miele, op. cit., p.5).

ثامناً: يجب عند صياغة أي إطار لنظرية المحاسبة عدم البدء من الصفر على اعتبار أن الدراسات السابقة والتطبيق الجاري يمثلان ركنين على جانب من الأهمية في هذا المجال، ذلك لأن العلم تراكمي البناء كما سبق أن أوضحنا.

تاسعاً: الإطار لنظرية المحاسبة، يجب أن يحتوي على القاعدة الأساسية فقط للمحاسبة كوحدة - والتي تترك فيها الفروع المحاسبية - على أن يكملها إطار مرتبط بكل فرع منها، وتفسير ذلك يمكن عرضه في الشكل التالي:



شكل (٣) الإطار الكلي لنظرية المحاسبة

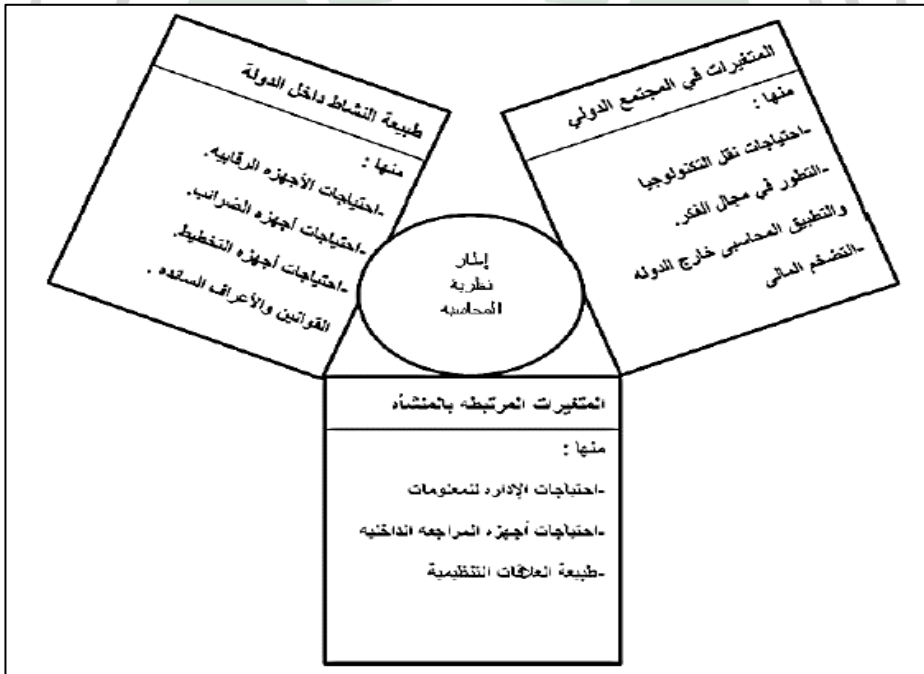
عاشراً: إن الاهتمام بالعمل على تطوير الإطار العلمي للمحاسبة سيساهم في تدعيم واستمرار النظريات

المعيارية في المحاسبة. (Crai & Geffery, op. cit. p. 168).

ثالثاً: هيكل لإطار مقترح لنظرية المحاسبة

على ضوء المحددات السابقة أعرض فيما يلي هيكلأ لإطار مقترح قابل للمناقشة لعل فيه ما قد يفيد في هذا الجانب.

• المؤثرات الأساسية في الإطار: يمكن عرضها في الشكل التالي.



الشكل (٤) المؤثرات الأساسية في الإطار

ومن هذا الشكل يتضح أن إطار نظرية المحاسبة يجب أن يدخل في تكوينه أثر هذه العلاقات والمتغيرات دون إهمال أو تركيز لأحدها دون الآخر، إذا ما رغبتنا في بناء إطار مقبول لنظرية المحاسبة.

رابعاً: مراحل مكونات الإطار المقترح

وضح مما تقدم ضرورة اعتماد إطار نظرية المحاسبة على المتغيرات المرتبطة بالمنشأة، وبذلك القائمة بالدولة، بالإضافة للمتغيرات في المجتمع الدولي، تمهيداً لتحديد الأهداف ومن ثم المجال والحقائق محل الدراسة.

ويمكن عرض مراحل صياغة الإطار العلمي فيما يلي:

المرحلة (١): في هذه المرحلة يستلزم الأمر تحديد الأهداف الرئيسية للمحاسبة والأهداف الفرعية؛ ويمكن القول بأن هذا التحديد والاتفاق على يمكن أن يتخذ إحدى الصور التالية:

١- هدف عام:

يتمثل في إنتاج وتوصيل معلومات مالية مفهومة ومفيدة للمستخدمين لها، تحظى بالثقة والقبالية للتحقق والتطبيق وتحقق قيمة مضافة لهؤلاء المستخدمين.

٢- أهداف فرعية في مجموعات أساسية:

كذلك التي حددها الإطار المفاهيمي للمحاسبة الصادر في عام ٢٠١٠ ومنها:

- تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول المركز المالي للمنشأة للتقارير، وهي معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالباتها من المنشأة المعدة للتقارير. وتقدم التقارير المالية أيضاً معلومات حول آثار المعاملات والأحداث الأخرى التي تغير الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالباتها. وكلا النوعين من المعلومات يقدم معطيات مفيدة لاتخاذ القرارات حول تقديم الموارد للمنشأة.
  - إن المعلومات حول طبيعة ومبالغ الموارد الاقتصادية للمنشأة ومطالباتها يمكن أن تساعد المستخدمين على تحديد نقاط القوة والضعف المالي للمنشأة المعدة للتقارير واحتياجاتها من التمويل الإضافي ومدى نجاحها في إمكانية حصولها على ذلك التمويل. وتساعد المعلومات حول الأولويات ومتطلبات دفع المطالبات الحالية للمستخدمين على التنبؤ بكيفية توزيع التدفقات النقدية المستقبلية بين أولئك الذين لديهم مطالبات من المنشأة المعدة للتقارير.
  - تؤثر الأنواع المختلفة للموارد الاقتصادية على تقييم المستخدم لاحتمالات التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة المعدة للتقارير بشكل مختلف. حيث تنتج بعض التدفقات النقدية المستقبلية بشكل مباشر من الموارد الاقتصادية الحالية مثل الذمم المدينة في حين تنتج التدفقات النقدية الأخرى من استخدام موارد متعددة معاً لإنتاج وتسويق سلع خدمات للعملاء ورغم أنه لا يمكن تحديد تلك التدفقات النقدية مع مختلف الموارد الاقتصادية (أو المطالبات)، يحتاج مستخدمو التقارير المالية لمعرفة طبيعة ومبلغ الموارد المتاحة للاستخدام في عمليات المنشأة المعدة للتقارير.
  - تنتج التغيرات في الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقارير ومطالباتها من الأداء المالي لتلك المنشأة ومن أحداث أو معاملات أخرى مثل إصدار أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية. ومن أجل تقييم احتمالات التدفقات النقدية المستقبلية من المنشأة المعدة للتقارير بشكل سليم، يجب أن يكون المستخدمون قادرين على التمييز بين هذين النوعين من التغيرات.
- وفي هذا الاتجاه حدد مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في عام ١٩٧٨م الأهداف، في ثلاثة مجموعات رئيسية تتعلق بمعلومات للمستثمرين ومعلومات للطوائف الأخرى، ومعلومات عن موارد المشروع.

٣- أهداف فرعية متعددة:

كذلك التي حددتها لجنة تروبولود المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين في عام ١٩٧٣ والخاصة بتحديد أهداف القوائم المالية حيث حددت هذه اللجنة اثنا عشر هدفاً للقوائم المالية.

المرحلة (٢): الحقائق في مجال المحاسبة تشمل الأحداث<sup>٥</sup> وما يرتبط بها من أسباب وأثار، وإدراك المحاسب لذلك يعتبر الأساس في بناء إطار متكامل لنظرية المحاسبة، وكلما تعددت تلك الأحداث أو تغيرت الأسباب أو تغيرت الآثار المرتبطة بها، كلما استلزم ذلك إعادة النظر في البناء من أساسه. ويقصد بالحقيقة هنا<sup>٦</sup>، والحقيقة العلمية ليست هي الواقع<sup>٧</sup> بل ما يقرره العلماء عن هذا الواقع، وليس ثمة حقيقة علمية نهائية، بل تواصل الافتراضات المتعاقبة خطواتها على طريق ذلك الطموح والتطلع الذي لا يكف لحظة عن التقدم؛ ولن يستطيع العلم بلوغ الحقيقة إلا إذا استطاع أن يعزو إلى الأشياء والحوادث معنى ودلالة، ويكون الحكم على المعنى أو الدلالة أو الفكرة عن طريق نتائجها التي تحرزها، والحقيقة ليست هي التي تتأملها دون خطأ بل هي التي نعمل بها دون خوف (دكتور صلاح قنصوة، مرجع سابق، ص (١٥٢)، فالمنهج العلمي ليس تسجيلاً سلبياً محايداً للملاحظات والوقائع والعقل، بل ثمة قوانين وبدائل متعددة علينا أن نبتكرها لتفسيرها والتنبؤ بها، وعلينا أن نختار من بينها.

المرحلة (٣): يأتي بعد المرحلة السابقة صياغة المفاهيم<sup>٨</sup> الأساسية التي تمثل لغة التخاطب بين العاملين والمتعاملين في هذا الحقل، والمفهوم بهذا الوصف يمثل فكرة متعارف عنها في صورة لفظ، والمفاهيم على هذا النحو تمثل اللفظ الكلي الذي معناه الواحد في الذهن يصلح لاشتراك كثيرين فيه.

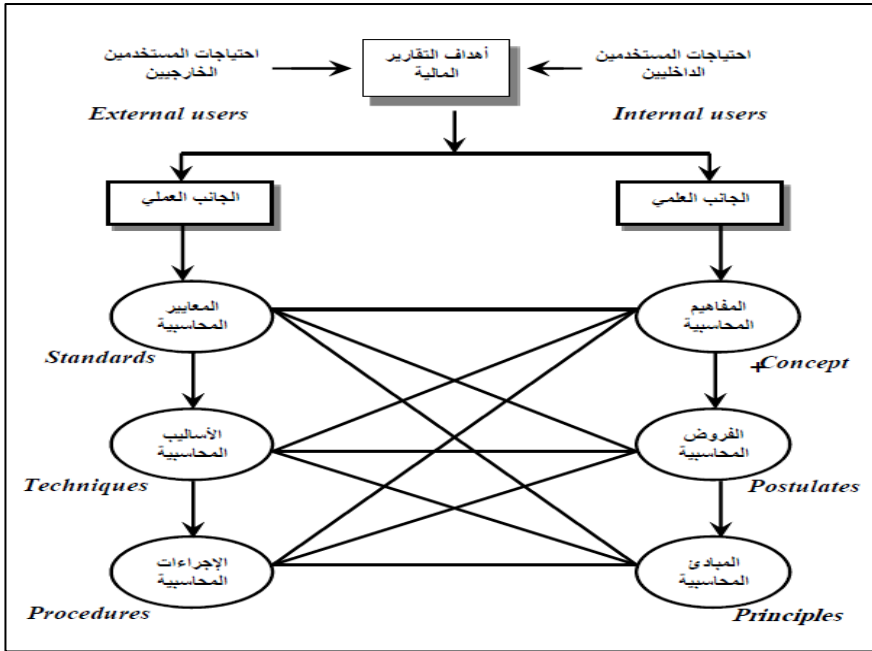
المرحلة (٤): بعد صياغة المفاهيم العلمية المرتبطة بالحقائق يأتي دور التحديد والتعرف على الفروض العلمية<sup>٩</sup> وتمثل الفروض حلولاً لمشكلة معينة، وتتكون من عناصر صيغت كنظام متسق من العلاقات تحاول تفسير حالات وأحداث لم تتأيد بعد عن طريق الحقائق وتتضمن بعض العناصر أو العلاقات التي تتضمنها الفروض حقائق معروفة، في حين أن البعض الآخر يكون حقائق متصورة، وعلى هذا النحو فستطيع عن طريق الفروض أن ننفي معرفتنا أو نوسعها. ويعرف كوهلر الفرض بأنه "قاعدة تخطى بقبول عام وتعبير عن التطبيق العلمي، وتستخدم في حل نوع من المشاكل أو ترشد السلوك إلى وضع معين". **Erie 1. Kohler, A Dictionary For Accountants, 4 "Edition, Prence-Hall, Inc, 1970, p.100"**.

بينما يرى آخرون الفرض بأنه "مفهوم معين أو أكثر تربطهم علاقة معينة تضيف على هذه المفاهيم منطقاً يستفيد منه القارئ أو الباحث لتحقيق غرض معين" (دكتور متولي عامر؛ إطار المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، ١٩٦٩، ص (١١)). ويمكننا تعريف الفرض في مجال المحاسبة بأنه "استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة، ويعتبر الأساس الذي يستمد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية".

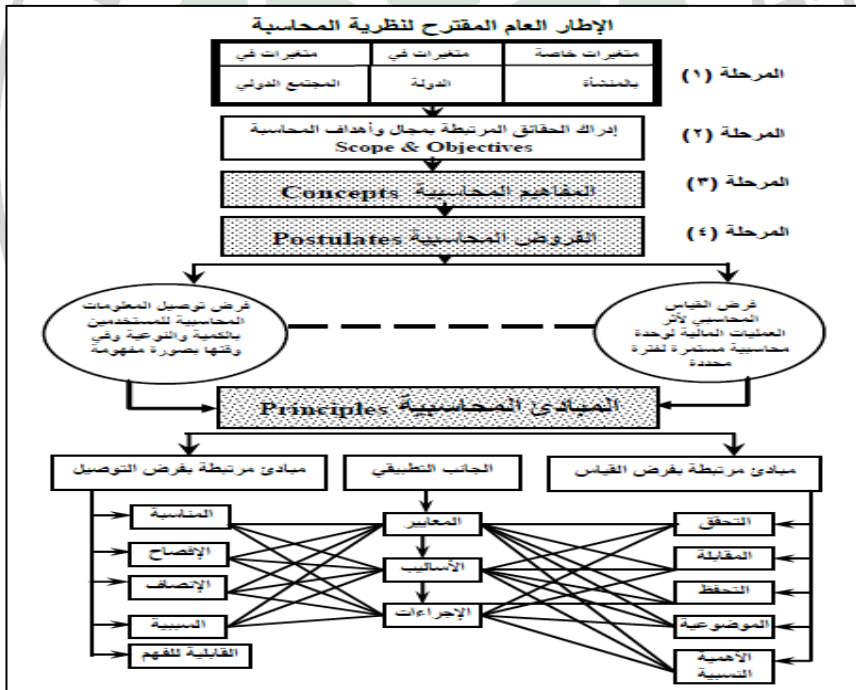
ويصف البعض الفرض العلمي - بصفة عامة - بأنه اختيار لإحدى الطرق الممكنة التي تنتظم بها العلاقات بين الوقائع العلمية لترتّب وتتسق في نظرية، فهو اعتقاد أو اتجاه إيجابي في فهم الحقائق ويحمل قيمته من حيث أفضليته وملاءمته في تأليف الوقائع العلمية والربط بينها ويحتفظ بقيمته أو يفقدها إذا ما تحققت نتائجها المفترضة، أو خذلها التحقق (دكتور صلاح قنصوة، فلسفة العلم، مرجع سابق، ص (١٧٦)).

المرحلة (٥): اشتقاق وصياغة المبادئ العلمية<sup>١٠</sup> استناداً إلى الفروض الأساسية.

المرحلة (٦): ربط مكونات الإطار بالجانب التطبيقي للمحاسبة من معايير وأساليب وإجراءات. ويمكن عرض ملخص المراحل السابقة في الشكل التالي:



الشكل (٥) يوضح ملخص للمراحل السابقة



الشكل (٦) الإطار العام المقترح لنظرية المحاسبية

وبناءً على ذلك يمكن تعريف المحاسبية بأنها: - "نقل المعلومات من سجلات وقوائم ومناخ العمل في المنظمة، بصورة دقيقة إلى من يحتاج إليها، وبالشكل الذي يسهل به التعرف على مضمون هذه المعلومات

وتكوين فكرة شاملة ورأي واضح عن نشاط المنظمة في الماضي والحاضر والمستقبل" ويوضح<sup>١١</sup> أهمية تطوير المحاسبة في هذا الاتجاه بقوله **Norton M. Bedford, Extensions in Accounting Disclosure, Prentice-Hall, Inc., N.J., 1973, p.15.**

وعن أهمية هذا الجانب يوضح البعض الآخر أن اهتمام المحاسبة بالبعد الاجتماعي سيجعلها في وضع قيادي في مجال النشاط الاقتصادي والاجتماعي، ويتيح الفرص أمامها لتقديم الخدمات المفيدة والهامة للمجتمع **Robert K. Elliott,) Measuring The Quantity of Life, World Spring, 1973, p.15.)**

أهمية العنصر الإنساني في مجال الدراسات المحاسبية.  
- الدراسات السلوكية في المحاسبة.

أ- أهمية العنصر الإنساني في مجال الدراسات المحاسبية:

تحت عنوان الأفراد هم المنظمة أظهر العدد (m) من سلسلة مكتب الحمل الدولي بحنيف أنه بدون الأفراد لا يمكن أن يكتب للمنشأة الحياة، ولقد كانت الغالبية العظمى من المشروعات تدار بواسطة الرجال والنساء بدون الاستعانة بالآلات. واستمرت هذه الحال فترة طويلة وما زالت حتى الآن في معظم الدول النامية. إن شخصيات وقدرات هؤلاء الأفراد هي التي تحدد الوضع الاجتماعي للمنشأة وكذلك نجاحها أو فشلها الاقتصادي **The Enterprise and Factors Affecting Its Operations, Vol. m, International Labour Office, Geneva, 1965, p. 73**

وقد أوضح البعض أن كل فرد في أي تنظيم له علاقة بالمجتمع الأكبر، فهو يأتي إلى التنظيم من خارجه ومعه توقعات وقيم مختلفة تتدخل إلى حد كبير في الطريقة التي يعمل بها، وتحدد كذلك دوره وتفاعله مع الآخرين **Desmond Graves,p Management Research, Publishing Co., Amsterdam, 1973, p.26**

وكان أبرز نقاط الهجوم على النظرية التقليدية في التنظيم هو فيما تتضمنه من الفصل بين الوظيفة والإنسان، فالعمل في نظرها له كل الأهمية ولما كان هناك باستمرار فائض من العمال فعلى العامل أن يهيئ نفسه تبعاً للوظيفة. وإذا لم يفعل فهناك غيره يحل محله. بمعنى أن النقد للنظرية التقليدية في التنظيم كان موجهاً إلى اعتبارها أن العامل مجرد سلعة، ومن ثم أصبح محور النظرية الحديثة للتنظيم هو الفرد، فالفرد هو الذي يصنع الوظيفة، والعامل من وجهة نظرها إنسان له الحق في العمل والحياة في كرامة استاذ عبد الغفور يونس نظريات التنظيم و الإدارة دار الجامعات ١٩٧٠ ، ص ١٣

ب- الدراسات السلوكية في المحاسبة

يجتهد المحاسبون حالياً لزيادة مدى أو درجة الموضوعية في تقاريرهم وبالتالي درجة الثقة بها، وقد وجدوا أن السبيل لذلك يتمثل في مدخلين يجب إتباعهما معاً:  
الأول: المدخل السلوكي.

الثاني: مدخل بحوث العمليات.

ويرى أن المدخل السلوكي في المحاسبة تظهر أهميته من الحقيقتين التاليتين:

- أن المبادئ المحاسبية من صنع الإنسان، وهذه الحقيقة - وبالتالي قد تغيب أحياناً عن الذهن - في حد ذاتها يجب أن تكون دافعاً إلى دراسة سلوك هذا الإنسان عند وضعه لهذه المبادئ أو عند تنفيذها لها أو متابعتها لما تحقق منها.
- أن المحاسبة كعلم له حدود يتصف بها ومن هذه الحدود ما يلي:
  - عدم وجود مجموعة كاملة من المبادئ العلمية.
  - الافتقار إلى اتفاق تام على هذه المبادئ.
  - الاختلاف في التطبيق للمبادئ المحاسبية.
  - أرقام المحاسبة معظمها أرقام تقريبية. والمدخل السلوكي في نظر المحاسبين يخفف من أثر هذه الحدود وذلك عن طريق الاستفادة من المفاهيم والدراسات السلوكية في معرفة الأسباب الحقيقية" نظرية المحاسبة.. ماذا تعني؟

تهدف دراسة النظرية المحاسبية إلى تعميق الفهم حول الأساس الفكري الذي تقوم عليه النظرية في ضوء التطورات والمستجدات التي تشهدها المهنة والبحث المحاسبي، والتحول من البحث عن المبادئ المحاسبية إلى البحث عن المعايير المحاسبية. لذلك فإن هذا المقرر يناقش بصورة مستفيضة الجوانب العلمية للنظرية المحاسبية بدءاً من الوقوف على مدى الحاجة إلى هذه النظرية والبناء الفكري الذي تقوم عليه، ثم متابعة اتجاهات البحث والتطوير وما يترتب عليه من مناهج علمية تهدف إلى تطوير النموذج المحاسبي المعاصر والوقوف على بدائل القياس المحاسبي له.

جوانب النظرية المحاسبية من خلال أربعة مستويات:-

المستوى الأول: الحاجة إلى نظرية المحاسبة، ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية التأسيس العلمي في مجال المحاسبة لأغراض تطورها أكاديمياً ومهنياً حيث سيتم الإجابة على بعض الاستفسارات المثارة حول طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة، واما إذا كانت هذه المهنة يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي، وأين يقف المحاسبون نحو حركة هذا التأسيس، وهذا بطبيعة الحال ينقلنا إلى معرفة مدى الحاجة إلى النظرية، وما هو أوجه القصور في الإطار الفكري المحاسبي المعاصر، وما هو السبيل إلى تطوير هذه النظرية وتحقيق أهدافها المرجوة.

المستوى الثاني: الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية الانتقال من النظرية إلى التطبيق من خلال مناقشة أهمية المعايير المحاسبية التي تمكن المحاسبين من ضبط وتوحيد الممارسات المحاسبية بقدر الإمكان، وهنا يجب التنويه إلى أنه من الأخطاء الجسيمة الاعتقاد بأن تنظيم الممارسات العملية يأتي دائماً بعد الانتهاء من بناء وتطوير النظرية، وذلك لأن عملية بناء النظرية والبحوث العلمية اللازمة لها هي عمليات مستمرة ومتجددة وغير محددة بفترة زمنية معينة، هذا فضلاً على أن هناك مشكلات تطبيقية كثيرة لا نحتل التأجيل إلى أن ينتهي الباحثون من وضع البناء الفكري لها. لذلك نجد كثيراً ما يتم وضع معايير محاسبية لضبط الأداء المحاسبي بناءً على اعتبارات تطبيقية (برagamتية) أي تاريخية مسبقة، الأمر الذي يؤدي للقول بوجود تنظيم السياسة المحاسبية لتفسير جنباً إلى جنب مع عملية التطوير وبناء النظرية.

المستوى الثالث: دراسة النموذج المحاسبي المعاصر وهو يشتمل على دراسة الخصائص الفكرية للنموذج المحاسبي المعاصر حيث تتناول مكونات الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية ويتكون من الأهداف

والمفاهيم الأساسية، إلى جانب التعرض إلى أهم الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية القائمة والمعمول بها وهو يمثل البناء الرسمي للنظرية.

المستوى الرابع: دراسة اتجاهات تطوير النموذج المحاسبي، وهو يشتمل على دراسة أهم مناهج الفكر المحاسبي المعاصر، ثم تتناول بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ثم تتعرض بالشرح والتحليل إلى مشكلة التغيرات في الأسعار والنماذج المحاسبية المقترحة لمواجهة هذه المشكلة.

فيما يلي عرض مختصر لمجموعة من الدراسات؛ مرتبة زمنياً من القديم إلى الحديث؛ التي تمت في مجال نظرية المحاسبة سواء ما يتعلق منها بالجانب الوصفي والتفسيري<sup>١٢</sup> لما يقوم به المحاسب أو لما اختص منها بالجانب المعياري<sup>١٣</sup> لما يجب أن يقوم به المحاسب:

وفي هذا المجال أوضح "كريج وجيفري"<sup>١٤</sup> أنه من عام ١٩٢٠ تقريباً وحتى عام ١٩٦٠ تطورت نظريات المحاسبة على أساس الملاحظات لما يقوم به المحاسبون بالفعل من الفعل التطبيقي. وفي آخر عام ١٩٧٠ حدثت تغيرات في اتجاه التركيز على البحث المحاسبي كأساس لتطوير النظرية وجعل من الممكن التنبؤ بما

سيكون عليه التطبيق. (Craig) Deegan & Jeffery Uneman op. cit, p. 8)

أولاً: دراسة باتون بعنوان *Accounting Theory* في عام ١٩٢٢ Lawrence, Kansas, Scjholars (Book Co.,) 1973, (Chapter 20)

في هذه الدراسة لخص "باتون" الفروض الأساسية في نظرية المحاسبة في بعض الفروض، وجمعها تحت عناوين أساسية على النحو التالي:

١. وحدة الأعمال (الوحدة المحاسبية):<sup>١٥</sup> الفرض الأول: أظهر فيه تركيز المحاسب في عمله على المنشأة على اعتبار أن تاريخها المالي هو الذي يحاول كل من ماسك الدفتر والمحاسب تسجيله وتحليله، ولذلك نجد أن القوائم المالية للعمليات والحالة المالية هي عبارة عن تقارير عن المنشأة كوحدة أعمال، والأصول تنسب إليها، وكذا حق الملكية والالتزامات.

٢. استمرارية النشاط:<sup>١٦</sup> الفرض الثاني: لا يهتم المحاسب بوجود المنشأة فحسب بل يعتبرها وحدة مستمرة النشاط، ومع ذلك لا أحد يستطيع أن يدعي أنه في وضع يسمح له بالتنبؤ المؤكد عن مستقبل محدد للمنشأة، رغم العلم باستمرار نشاط المنشأة على الأقل لفترة قريبة قادمة.

٣. معادلة الميزانية:<sup>١٧</sup> الفرض الثالث: في كل منشأة هناك حالة من التوازن بين مجموع الممتلكات ومجموع الالتزامات.

٤. الحالة المالية والميزانية:<sup>١٨</sup> الفرض الرابع: يفترض المحاسب بصفة عامة أن جميع الحقائق المعبرة عن الحالة المالية للمنشأة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين أحدهما للأصول والأخرى للالتزامات ومعبر عنها في صورة نقدية ويفترض بناء على ذلك أن قائمة الأصول والالتزامات تعبر عن الحالة المالية للمنشأة في تاريخ إعدادها.

ثانياً: دراسة هارتفيلد ومور ساندرز<sup>١٩</sup> في عام ١٩٣٩.

١- مبادئ عامة:<sup>٢٠</sup>

- يجب على المحاسبة أن توفر معلومات عن الطبيعة المالية المتعلقة بكل من الحالة أو الوضع المالي للمنشأة، وكذلك مدى تقدمها في تحقيق الدخل.
- يجب التفريق بين العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية.
- يجب الاحتفاظ بسجلات منظمة تاريخية لكل العمليات، مع ضرورة وجود تحليل للتمييز بين الدخل ورأس المال.

- مراعاة الدقة المستندة إلى خبرة المحاسب عند تحديد العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل.
  - مراعاة الثبات في الأساس المحاسبي المطبق في معالجات معينة من فترة إلى أخرى، حتى نستطيع تتبع التغيير ومداه.
  - الاهتمام بمعالجة الالتزامات العرضية الخاصة تلك التي تحدث بعد إعداد القوائم المالية والمرتبطة بالفترة المعدة عنها هذه القوائم.
- ٢- مبادئ قائمة الدخل:<sup>٢١</sup>
- يجب أن تظهر قائمة الدخل عن الفترة التي تشملها. الدخل من جميع المصادر، والتكاليف والمصروفات بكل أنواعها والدخل الصافي.
  - يجب الاقتصار على إظهار الدخل المحقق فقط من بيع السلع أو تقديم الخدمات وعدم إظهار الدخل غير المحقق بعد.
  - يجب إظهار الدخل من المصادر الأخرى غير النشاط الرئيسي مستقلاً.
  - التكاليف والمصروفات يجب أن تشمل: \* جميع تكاليف التشغيل الجارية. \* خسائر المخزون عن الفترة. \* المخصصات الخاصة بمقابلة الخسائر. \* توزيع مقبول لكل من الإهلاك أو النفاذ. هـ- البنود غير المتكررة يجب التقرير عنها وفقاً لطبيعتها.
- ٣- مبادئ الميزانية:<sup>٢٢</sup>
- يجب أن تظهر الميزانية: طبيعة وقيم الأصول، وطبيعة وقيم الالتزامات، وطبيعة وقيمة رأس المال المستثمر، وكذلك قيمة الأرباح المحتجزة.
  - بخصوص الأصول الثابتة في الميزانية: \* يجب إن تظهر القيم المستمرة فيها. \* الاحتياطات المقابلة للإهلاك والنفاذ يجب تراكمها على مدى عمر الأصل. \* يجب التمييز الواضح بين كل من: الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة والاستثمارات.
  - الإظهار الصحيح للأصول المتداولة يتطلب: \* تقييم نفس أسس التحديد للالتزامات قصيرة الأجل. \* التقييم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل. \* تكوين المخصصات اللازمة لمقابلة النقص في قيم هذه الأصول.
  - يجب إن يعطي عناية خاصة للمصروفات المؤجلة، وذلك لإمكان التمييز.
  - بين الأعباء الجارية في علاقتها بالعوائد المستقبلية، وبالتالي تحديد المدة المناسبة لإهلاكها.
  - الالتزامات العرضية (الشرطية) يجب إظهارها في الميزانية أو في البيانات التفسيرية الملحقة بها بالقيم المقبولة لها.
- ٤- القوائم الموحدة:<sup>٢٣</sup>
- يجب أن تعد القوائم المالية الموحدة بحيث تشمل العناصر القابلة للرقابة عليها بواسطة الشركة الأم (القابضة)
- ٥- التعليقات والتفسيرات:<sup>٢٤</sup> يجب أن تكون التعليقات والتفسيرات ذات حجم مقبول، ويمكن استخدام جداول مرفقة للعناصر التي تحتاج إلى مزيد من الشرح.
- تعليق: ركزت الدراسة على مخرجات النظام المحاسبي من القوائم المالية وقامت بعرض المبادئ والقواعد المرتبطة بكل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والقوائم المالية الموحدة، بالإضافة إلى ما يمكن أن يضاف عليها كتفسيرات. وعندما وجدت أن هناك مجموعة من المبادئ المشتركة بين أكثر من قائمة مرتبطة

بعملية التشغيل أكثر من كونها مرتبطة بعملية إعداد القوائم، أوردت مجموعة من المبادئ تمثل اعتبارات عامة وأساسية قبل إعداد القوائم المالية.

وقد اتبع البعض (دكتور حلمي نمر، نظرية المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، ١٩٧٧) هذا المدخل عند تبيان المبادئ المحاسبية، وهو ربط المبادئ المحاسبية بتحديد الربح ثم بالمركز المالي، ثم عرض مبادئ عامة.

ثالثاً: دراسة س. جيلمان بعنوان **"Accounting Concepts"** <sup>٢٥</sup> في عام ١٩٣٩ Self Henderson & Graham) Peirson, op. cit., p. 54-57)

اشتملت هذه الدراسة على مجموعة من السياسات <sup>٢٦</sup> ومجموعة من الأعراف المحاسبية <sup>٢٧</sup> على النحو التالي: السياسات المحاسبية هي:

- سياسة التحفظ
- سياسة الثبات
- سياسة الإفصاح
- سياسة الأهمية النسبية

أما الأعراف المحاسبية فهي:

- عرف الوحدة
- عرف التقييم
- عرف الفترة المحاسبية
- عمليات أخرى

تعليق:

الجديد في هذه الدراسة هو عرض مجموعة من السياسات منفصلة تحكم وتفسر عمل المحاسب، ويمكن اشتقاق قواعد فرعية من كل منها، كما أنها اهتمت بعرض سياسات وأعراف إضافية لم تتل هذا الاهتمام من الدراسات السابقة، خاصة سياسات الثبات والأهمية النسبية والإفصاح، وقد اتبع البعض هذا المدخل في عرض إطار لنظرية المحاسبة (دكتور محمد نصر الهوارى، دراسات في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس، ١٩٧٠، ص ٣ - ٨٠).

رابعاً: دراسة "و. أ. باتون" و "س. س. ليتلتون" <sup>٢٨</sup> بعنوان " **An Introduction to Corporate**

**Accounting Standards**" في عام ١٩٤٠ عن طريق الجمعية الأمريكية للمحاسبة: <sup>٢٩</sup> قام المؤلفان بفحص عدد من المفاهيم والفروض الأساسية للمحاسبة والتي تصلح كأساس مناسب للمناقشة لمعايير المحاسبة وهي (Scott Henderson & Graham Peirson, op. cit., pp ٥٤-٥٧))

- وحدة الأعمال
- استمرارية النشاط
- اعتبارات القياس
- التصاق التكاليف
- الجهد والإنجاز
- القابلية للتحقق والدليل الموضوعي

تعليق:

في الوقت الذي حظيت فيه هذه الدراسة باهتمام وقبول كثير من الباحثين إلا أن البعض American Accounting Association, Scott Henderson & Graham Perison, Op. Cit., pp (٥٧,٥٩) في تحليله لهذه الدراسة يثير عدة تساؤلات حولها ويقرر نتيجة أخرى بصدها. خامساً: دراسة "م. مونيتز" بعنوان "The Basic Postulates of Accounting" في عام ١٩٦١م: قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة مجموعات كما يلي:

١- مجموعة تتعلق ببيئة المحاسبة، وتشمل هذه المجموعة خمسة فروض هي:

● القياس الكمي

● التبادل

● الوحدات المحاسبية

● فترة المحاسبة

● وحدة القياس

٢- مجموعة تتعلق بمظهر المحاسبة التي تصلح في أي ظرف وتشمل هذه المجموعة أربعة فروض هي:

● القوائم المالية

● أسعار السوق

● عدم نهاية النتائج

ج- مجموعات قضايا معيارية، وتشمل خمسة فروض هي:

● الأستمرارية

● الموضوعية

● الثبات

● ثبات وحدة القياس

● الإفصاح

تعليق:

هذه الدراسة متفق على أنها ضمن دراسات المدخل المعياري الذي يحدد ما يجب أن يقوم به المحاسب. وهي دراسة رائدة في هذا المجال، وفيها تبويب منطقي لمجموعات المبادئ المحاسبية وتحديد لطبيعة البيانات والمعلومات الناتجة عنها. ومع ذلك فهي تتسم بالتداخل في بعض جوانبها، وبالتكرار في أحيان أخرى، وبالانقص في أحيان ثالثة.

سادساً: دراسة "ر. ت. سبروس" و "م. مونيتز" بعنوان: "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises" في عام ١٩٦٢م (Research Study No 3, AICPA, N.Y)

اشتملت هذه الدراسة على المبادئ المحاسبية التالية:

- الربح هو ناتج النشاط الكلي للمنشأة.
- التغيرات في قيم عناصر المركز المالي الخاصة بالمتلكات تلزم إظهارها خاصة تلك الناتجة عن التغير في مستوى الأسعار والتكلفة الاستبدالية.
- يجب الإفصاح عن الأصول أيًا كانت الطريقة التي تم بها الحصول عليها وذلك في القوائم المالية.
- مشكلة قياس هي أصل هي مشكلة قياس قيمة الخدمات الناتجة عن هذا الأصل في المستقبل.

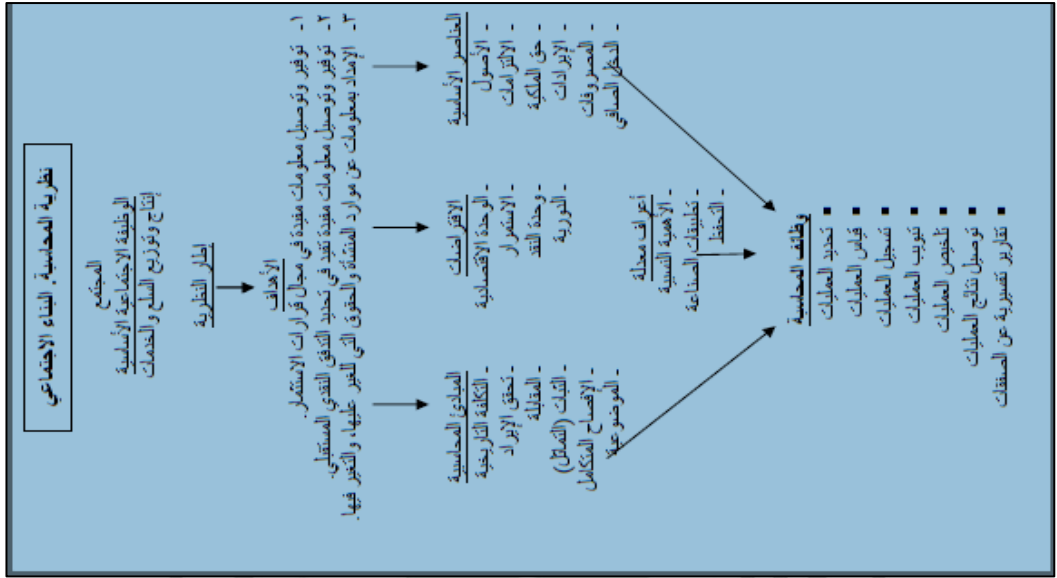
- يجب إظهار جميع الالتزامات في القوائم المالية، وإثبات تلك التي تتطلب تسوية نقدية بالقيمة الحالية.
- أما الالتزامات التي تتطلب تسوية في شكل خدمة أو بضاعة فيجب قياسها بواسطة القيمة البيعية المتفق عليها.
- في الشركات المساهمة يجب تصنيف حق الملكية إلى رأس مال مستثمر وفائض محتجز، مع توضيح رأس المال المستثمر.
- يجب أن تظهر نتائج العمليات في قائمة الدخل في شكل تفصيلي كاف، وبالطبع يستلزم ذلك تبويباً للعمليات المتعلقة بالمصروفات والخسائر والمكاسب والأرباح.

سابعاً: دراسة "ب. جرادي"<sup>٣٢</sup> بعنوان: "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises" في عام ١٩٦٥م، (S. Henderson & G. Perison, op. cit. pp.71-83)

وقد وصف البعض هذه الدراسة بأنها أكثر الدراسات تكاملاً في مجال نظرية المحاسبة المعاصرة، وقد قسم "جرادي" دراسته إلى عشرة مفاهيم أساسية<sup>٣٣</sup> وأربعة أهداف<sup>٣٤</sup>؛ يمثل كل منها مجموعة من المبادئ<sup>٣٥</sup> على النحو التالي:

المفاهيم الأساسية:<sup>٣٦</sup>

- للمجتمع والتنظيم الحكومي حقوق ذات امتياز خاص.
- تحديد واضح للوحدات المحاسبية من خلال وحدات الأعمال.
- الاستمرار.
- التعبير النقدي في الحسابات.
- الثبات بين الفترات لنفس الوحدة المحاسبية.
- إمكان اختلاف وتنوع المحاسبة باختلاف الوحدات المحاسبية.
- التحفظ (الحيطة والحذر)
- إمكانية استقلال البيانات خلال نظام الرقابة الداخلية
- الأهمية النسبية
- الدورية في إعداد التقارير المحاسبية تستلزم استخدام التقديرات.



الشكل (٦) النظرية المحاسبية و البناء الاجتماعي

في عام ١٩٨١ ( Center for Education Research in Accounting, by a Study Group ) أوردت الدراسة إطارًا للنظرية المحاسبية في ثلاث مجموعات كما (the Unive, of Illionis, 1981).

يلي: تكونت هذه المجموعة من سبعة أفراد من المحاسبين برئاسة R.K. Mautz

- الافتراضات الأساسية
- المفاهيم المحاسبية
- المبادئ المحاسبية

فيما يلي عرض لأهم هذه المكونات:

أ- الافتراضات الأساسية:<sup>٣٧</sup>

تتضمن ستة افتراضات أساسية هي:

- البيانات والتقارير المحاسبية ذات استخدام متنوع ومفيد للأغراض مختلفة.
- إن النشاط الاقتصادي يؤثر تأثيرًا مباشرًا على الوحدات المحاسبية وقدرتها على الاستمرار والمساعدة في تقسيمها إلى مراكز للربحية بهدف مزيد من التحليل وإمداد التقارير.
- تهتم المحاسبة بصفة أساسية بأثر العمليات التبادلية التي تقوم بها المنشأة مع غيرها من المنشآت أو الأفراد وكذلك بالأحداث التي لها نتائج أساسية على الموقف المالي للمنشأة.
- تهتم المحاسبة باستخدام السعر النقدي لأغراض قياس وتحليل العمليات المالية كأساس مناسب في هذا الشأن.
- ستجد المنشأة نفسها في وضع بعيدًا عن المجتمع ما لم تدرك وتعنتي بالتغيرات البيئية والأنشطة المحيطة الأهمية الواجبة.
- يجب تفسير النتائج المحاسبية من خلال الفترة التي أعدت فيها وخلال حياة الوحدة في علاقتها بتدفق النشاط الاقتصادي الذي تعمل فيه تلك الوحدة كأساس مفيد في التحليل.

ب- المفاهيم:<sup>٣٨</sup>

- المنشأة
- العملية
- الأصل
- الالتزام
- الملكية
- الإيراد
- عبء الإيراد
- الدخل
- التحقق
- ج- المبادئ:<sup>٣٩</sup>
- التسجيل
- القياس
- التبويب
- التعديل
- التقرير

الإستنتاج:

تتأسس نظرية المحاسبة على فهم المحاسبة كنظام شامل يتجاوز مجرد تسجيل الأرقام. هي ليست فقط سجلًا تاريخيًا للمعاملات أو لغة تواصل للأعمال، بل هي أيضًا نظام معلومات حيوي يوفر البيانات لاتخاذ القرارات. تتضمن هذه النظرية فهمًا لأهمية المحاسبة كأداة ذات تأثير إيدولوجي، فهي لا تقدم حقائق مجردة بل تحمل في طياتها افتراضات توجه السلوك الاقتصادي. إن ضرورة وجود نظرية قوية للمحاسبة تكمن في قدرتها على توجيه الممارسات، تفسير الظواهر، والتنبؤ بالنتائج، مما يضمن الاتساق ويعزز التطوير المستمر في هذا المجال الحيوي الذي تطور على مر الزمن من مجرد وصف للأحداث إلى محاولة تفسيرها والتنبؤ بها.

تحليل ملخص:

تُقدم نظرية المحاسبة إطارًا تحليليًا عميقًا يتجاوز الجانب التقني للمحاسبة ليتناول جوهرها ووظائفها المتعددة. من هذا المنطلق، يمكننا تحليل الملخص السابق عبر النقاط الرئيسية التالية:  
أولًا: المحاسبة كأداة متعددة الأبعاد: الملخص لا يكتفي بتعريف المحاسبة كعملية تسجيل بسيطة، بل يبرز أبعادها المتنوعة:

- تاريخية: كونها سجلًا للأحداث الماضية، مما يوفر رؤية لأداء الكيان عبر الزمن.
- لغوية: وظيفتها كلغة أعمال عالمية تمكن من التواصل وفهم الأداء المالي بين الأطراف المختلفة.
- سلعية: إدراك أن المعلومات المحاسبية نفسها لها قيمة اقتصادية ويمكن تبادلها.
- نظامية: التأكيد على كونها نظام معلومات متكامل يجمع ويعالج ويوزع البيانات لتحويلها إلى معلومات مفيدة.

ثانيًا: أهمية النظرية في توجيه الممارسة: يشدد الملخص على الدور المحوري لنظرية المحاسبة. هي ليست مجرد تفكير أكاديمي، بل ضرورة عملية تهدف إلى:

- التوجيه والتطوير: وضع أسس لتطوير معايير وممارسات محاسبية جديدة ومحسنة.

- التفسير والتنبؤ: فهم "الماذا" تُتبع ممارسات معينة، و"ماذا" يمكن أن يحدث نتيجة لقرارات محاسبية معينة.
- الاتساق والموثوقية: ضمان وجود إطار موحد يقلل من التباين في الممارسات ويزيد من موثوقية المعلومات المالية.
- ثالثًا: المحاسبة كقوة مؤثرة (الإيديولوجيا): يضيف الملخص بعدًا نقديًا مهمًا بالنظر إلى المحاسبة كـ "إيديولوجيا". هذا يعني أنها ليست محايدة تمامًا، بل تحمل افتراضات وقيمًا ضمنية يمكن أن:
  - تؤثر على كيفية إدارة الأعمال.
  - تشكل تصورات الأداء المالي.
  - تخدم مصالح معينة، مما يتطلب وعيًا نقديًا عند تفسير المعلومات المحاسبية.
- رابعًا: التطور المستمر للنظريات: يختتم الملخص بالإشارة إلى الديناميكية في نظريات المحاسبة. هذا التطور من النظريات الوصفية (ما هو كائن) إلى المعيارية (ما يجب أن يكون) ثم الإيجابية (التنبؤ بالسلوك) يعكس:
  - تغير البيئة الاقتصادية والاجتماعية.
  - الحاجة المتزايدة للمعلومات المحاسبية.
  - السعي الدائم لزيادة الدقة والموثوقية والفائدة من المعلومات المالية.
- بشكل عام، يقدم الملخص تحليلًا شاملاً يضع المحاسبة في سياقها الأوسع كعلم تطبيقي ذي أبعاد نظرية وفلسفية عميقة، مؤكدًا على أن فهمها يتطلب إدراكًا لدورها المعرفي والتنظيمي والتأثيري.
- المراجع:
  ١. محمد عماد الدين إسماعيل، المنهج العلمي وتفسير السلوك - مكتبة النهضة العربية- ١٩٧٠- ص27
  ٢. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ص350
  ٣. دكتور حلمي نمر، نظرية المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، 1977
  ٤. دكتور صلاح قنصوة، فلسفة العلم، مرجع سابق، ص176
  ٥. دكتور صلاح قنصوة، مرجع سابق ص ص189 : 188
  ٦. دكتور صلاح قنصوة، مرجع سابق، ص152
  ٧. دكتور متولي عامر؛ إطار المحاسبة الإدارية، دار النهضة العربية، ١٩٦٩ ، ص11
  ٨. دكتور محمد نصر الهوارى، دراسات في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس، ١٩٧٠ ، ص - 3 80
  ٩. دكتوران احمد كاظم وسعد ذكي، تدريس العلوم، دار النهضة العربية، - ١٩٧٤ ، ص. 6
  ١٠. نقلًا عن دكتور حسين شرف، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، ١٩٦٩ ، ص.7
  ١١. ورقة بحثية منشورة في مؤتمر جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، ماريوت القاهرة.
  ١٢. الأستاذ عبد الغفور يونس نظريات التنظيم و الإدارة دار الجامعات ١٩٧٠ ، ص.13
  ١٣. "Accounting Theory" للمؤلف إدون س. هندركسون. Eldon S. Hendriksen
  14. Dillard, J. F. (2008). Belief, truth, and accounting. Critical Perspectives on Accounting, 19(6),843-852.

15. Adams, C. A. (2017). The International Integrated Reporting Council: A story of failure. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 4-13.
16. Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organizations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47-
17. Coetsee, D. (2010). The role of accounting theory in the development of accounting principles. *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 18(1), 1-16.
18. Ijiri, Y. (1986). A framework for triple-entry bookkeeping. *Accounting Review*, 745-759.
19. 141 Scott Henderson & Graham Peirson, op., cit., p.
20. Accounting Research Study No 3, AICPA, N.Y
21. American Accounting Association, Scott Henderson & Graham Perison, Op. Cit., pp. 57-59
22. Center for Education Research in Accounting, by a Study Group at the Unive, of Illionis, 1981
23. Craig Deegan & Jeffery Uneman op. cit, p. 8
24. Craiy & Geffery, op. cit. p.168
25. Edon S. Hendrikson, Accounting Theory, op. cit., p.5
26. Erie 1. Kohler, A Dictionary For Accountants, 4 "Edition, Prenice-Hall, Inc, 1970, p.100
27. Kric L Kohler, Accounting for Management, Premic – Hall, 1965, p. 2
28. Lawrence, Kansas, Scjholars Book Co., 1973, Chapter 20
29. Norton M. Bedford, Extensions in Accounting Disclosure, Prentice-Hall, Inc N.J., 1973, p.15.
30. Norton M. Bedford, Extentions in Accounting Disclosure, prentice- Hall, 1973, p. 18.
31. Robert K. Elliott Measuring The Quantity of Life, World Spring, 1973, p.15
32. S. Henderson & G. Perison, op. cit. pp.71-83
33. Scott Henderson & Graham Peirson, op. cit., pp54-57
34. Self Henderson & Graham Peirson, op. cit., p.54-57
35. The Enterprise and Factors Affecting Its Operations, Vol. m, International Labour Office, Geneva, 1965, p. 73 .

36. Desmond Graves, Management Research, Publishing Co., Amsterdam, 1973,p.26

- 
- <sup>١</sup> Craig & Jeffery  
<sup>٢</sup> Kohler  
<sup>٣</sup> Convenient fictions  
<sup>٤</sup> E.S. Hendrikisen  
<sup>٥</sup> Events  
<sup>٦</sup> Truth  
<sup>٧</sup> Reality  
<sup>٨</sup> *Concepts*  
<sup>٩</sup> Assumption or Postulates  
<sup>١٠</sup> Scientific Principles  
<sup>١١</sup> Bedford  
<sup>١٢</sup> *Explanatory*  
<sup>١٣</sup> *Normative*  
<sup>١٤</sup> *Craig & Jeffery*  
<sup>١٥</sup> ***The Business entity***  
<sup>١٦</sup> The going concern  
<sup>١٧</sup> ***The balance sheet equation***  
<sup>١٨</sup> ***Financial condition and the balance sheet***  
<sup>١٩</sup> ***Hartfield & Moore Sanders***  
<sup>٢٠</sup> General Principles  
<sup>٢١</sup> Income Statement Principles  
<sup>٢٢</sup> Balance Sheet Principles  
<sup>٢٣</sup> Consolidated Statements  
<sup>٢٤</sup> Comments and footnote  
<sup>٢٥</sup> S. Gilman  
<sup>٢٦</sup> Doctrines  
<sup>٢٧</sup> Accounting Conventions  
<sup>٢٨</sup> **(W.A. Paton & C.C. Littleton)**  
<sup>٢٩</sup> (A.A.A.)  
<sup>٣٠</sup> (M. moonitz)  
<sup>٣١</sup> (R.T. Sprouse and M. moonitz)  
<sup>٣٢</sup> (P. Grady)  
<sup>٣٣</sup> (Basic Concepts)  
<sup>٣٤</sup> (Objectives)  
<sup>٣٥</sup> (Principles)  
<sup>٣٦</sup> (Basic Concepts)  
<sup>٣٧</sup> (Accounting Postulate)  
<sup>٣٨</sup> (Concepts)  
<sup>٣٩</sup> (Principles)

