

هيكلية النظرية المحاسبية ومكونات النظرية المحاسبية والعلاقة الهيكلية والعلاقة التفسيرية والعلاقة البرجماتية وتصنيف النظريات على اساس العلاقة بين مكوناتها

المشرف الدكتور محمدرضا مهربان پور

كليات الفارابي بجامعة طهران، قم، إيران

Mehrabanpour@ut.ac.ir

الباحث رزاق الحسيناوي

طالب مجاستير، المحاسبة، كليات الفارابي بجامعة طهران، قم، إيران

yo8na5@gmail.com

ملخص

تعد النظرية المحاسبية من الركائز الأساسية لتطوير وتوحيد المفاهيم والمبادئ التي تحكم عملية تسجيل وعرض المعلومات المالية. تهدف هذه الدراسة إلى تحليل هيكلية النظرية المحاسبية، وفهم مكوناتها الأساسية، ودورها في توجيه الممارسات المحاسبية المعاصرة. يتمثل الهدف الرئيسي في توضيح كيف تساهم هذه الهيكلية في تحقيق الشفافية والدقة في التقارير المالية، مما يعزز الثقة بين مختلف الأطراف المعنية وتعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم استعراض الأدبيات والنظريات المحاسبية المختلفة، بالإضافة إلى تحليل النماذج الهيكلية المقترحة للنظرية المحاسبية. كما تناولت الدراسة العلاقة بين مبادئ المحاسبة الأساسية، الفرضيات، والأهداف المحاسبية، بالإضافة إلى مناقشة دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير هذه الهيكلية. أظهرت النتائج أن هيكلية النظرية المحاسبية توفر إطاراً متماسكاً يساعد في تفسير الظواهر المالية وتقديم حلول منهجية للمشكلات المحاسبية المعقدة. كما تبين أن وجود هيكلية واضحة يدعم عملية اتخاذ القرار لدى المحاسبين والمستثمرين، ويعزز من قدرة النظام المحاسبي على التكيف مع المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية. تخلص الدراسة إلى أن تطوير هيكلية نظرية محاسبية متكاملة يتطلب استمرار البحث والتحديث لمواكبة التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال، مع التأكيد على أهمية دمج القيم الأخلاقية والمهنية ضمن هذا الهيكل.

Summary

Accounting theory is one of the fundamental pillars for developing and unifying the concepts and principles governing the recording and presentation of financial information. This study aims to analyze the structure of accounting theory, understand its basic components, and its role in guiding contemporary accounting practices. The primary objective is to demonstrate how this structure contributes to achieving transparency and accuracy in financial reporting, thereby enhancing trust among various stakeholders. The study adopts a descriptive-analytical approach, reviewing various accounting literature and theories, and analyzing

proposed structural models of accounting theory. The study also addresses the relationship between basic accounting principles, assumptions, and accounting objectives, while also discussing the role of international accounting standards in developing this structure. The results demonstrate that the structure of accounting theory provides a coherent framework that helps explain financial phenomena and provide systematic solutions to complex accounting problems. It also demonstrates that a clear structure supports the decision-making process for accountants and investors and enhances the accounting system's ability to adapt to economic and technological changes. The study concludes that developing an integrated accounting theoretical framework requires continued research and updating to keep pace with rapid developments in the business environment, while emphasizing the importance of integrating ethical and professional values within this framework.

المقدمة

تعدّ النظرية المحاسبية أحد الركائز الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المعاصر، حيث تمثل الإطار المفاهيمي والمنهجي الذي يُوجه العمل المحاسبي ويوفر الأسس العلمية لفهم وتفسير الظواهر المالية. ورغم أن المحاسبة قد نشأت في الأساس كأداة لتسجيل العمليات المالية، إلا أنها تطورت مع مرور الزمن لتصبح علماً قائماً بذاته، يستند إلى نظريات ومفاهيم وقواعد تهدف إلى توجيه الممارسة وتحقيق الفعالية والدقة في تقديم المعلومات المالية لمستخدميها.

كما قال (هندركسون ٢٠٢١)^(١) نظرية المحاسبة تُعد من الركائز الأساسية لفهم وتطوير الممارسة المحاسبية، إذ تسعى إلى وضع إطار فكري يوجه العملية المحاسبية ويُفسر مخرجاتها. تهدف هذه النظرية إلى تحديد الأسس والمفاهيم التي تقوم عليها المحاسبة، مثل الأهداف العامة، والمفاهيم الأساسية، والفروض المحاسبية، والمبادئ التي تحكم تسجيل وتقديم المعلومات المالية. من خلال ذلك، تُصبح المحاسبة علماً قابلاً للتطوير والتقنين، وليس مجرد مجموعة من الإجراءات التطبيقية. تتناول النظرية المحاسبية مداخل متعددة لفهم هذا العلم، أهمها المدخل الوصفي الذي يهتم بوصف الواقع المحاسبي القائم، والمدخل المعياري الذي يسعى إلى وضع قواعد مثالية للممارسة، والمدخل السلوكي الذي يركز على سلوك مستخدمي المعلومات المحاسبية. وتعالج كذلك مبادئ محورية مثل الاستمرارية، والوحدة المحاسبية، ومبدأ الاعتراف بالإيراد، ومبدأ التكلفة التاريخية، وتوضح كيفية تفاعل هذه المبادئ لتشكيل نظام محاسبي متماسك. تشمل النظرية أيضاً موضوعي القياس والإفصاح، حيث يتم التركيز على الطرق المستخدمة لتقييم العناصر المحاسبية، وعلى أهمية الإفصاح في تعزيز شفافية القوائم المالية وزيادة موثوقيتها لدى المستخدمين الخارجيين. كما تُناقش التباينات الدولية في النظم المحاسبية، وتبرز دور العوامل الثقافية والاقتصادية والتشريعية في تشكيل تلك النظم، مما يفسر وجود اختلافات بين الدول رغم الاتجاه نحو التوحيد. وفي سياق العولمة، كما برزت المعايير المحاسبية الدولية التي تسعى إلى توحيد القواعد المحاسبية عالمياً. وتوضح النظرية العلاقة التفاعلية بين هذه المعايير والنظرية المحاسبية، حيث تشكل المعايير تطبيقاً عملياً للأطر النظرية، وفي الوقت ذاته تتأثر بتطورها.

كما شرح (سكوت، ٢٠١٥، ص ٥٤)^٢ لقد فرضت التطورات الاقتصادية والمالية والتكنولوجية المتسارعة تحديات جديدة على مهنة المحاسبة، ما استدعى إعادة النظر في الأسس النظرية التي تستند إليها، وتطوير نموذج نظري قادر على استيعاب تلك التغيرات. ومن هنا، أصبحت الحاجة ملحة لبناء نظرية محاسبية شاملة ومتماسكة تجمع بين الطابع العلمي والعملية، وثراعي في الوقت نفسه الخصوصيات البيئية والاجتماعية والاقتصادية لكل مجتمع. فالنظرية المحاسبية ليست مجرد تجميع لمبادئ وقواعد، بل هي نظام مترابط من الفروض والمفاهيم التي تُفسر وتُبرر كيفية إعداد المعلومات المالية وتقديمها

كما قال (دكتور محمد مازون ٢٠٢١) أن النظرية المحاسبية، كباقي النظريات العلمية، تتكون من عدة عناصر مترابطة تشمل الفروض، والمفاهيم، والمبادئ، والقواعد، والأهداف. وهذه المكونات لا تعمل بشكل منفصل، بل تتفاعل ضمن علاقات معينة يمكن تصنيفها إلى علاقات هيكلية وتفسيرية وبرجماتية. فالعلاقة الهيكلية تعبر عن الترتيب المنطقي والتسلسلي بين عناصر النظرية، حيث تُبنى الفروض في القاعدة، ثم تُشتق منها المفاهيم والمبادئ، وصولاً إلى القواعد التي تُطبق في الواقع العملي. أما العلاقة التفسيرية، فهي العلاقة التي تربط النظرية بالواقع، من حيث قدرتها على تفسير الظواهر المالية وسلوك الوحدات الاقتصادية. في حين أن العلاقة البرجماتية تركز على مدى فاعلية النظرية في التطبيق العملي، أي مدى تحقيقها لأهداف مستخدمي المعلومات المالية، مثل المستثمرين والمقرضين وصانعي القرار.

كما وصف (شرودر وكاثر ٢٠٢٩ ص ١٢٠)^٣ وفي ضوء هذه العلاقات الثلاث، يمكن تصنيف النظريات المحاسبية وفقاً لطبيعة العلاقة بين مكوناتها. فهناك نظريات تقوم على العلاقة الهيكلية فقط، تُعنى ببناء نظام منطقي مغلق، وأخرى تفسيرية تركز على ربط النظرية بالواقع من خلال الملاحظة والتجربة، وأخرى برجماتية تُقيم النظرية من حيث فائدتها العملية في حل المشكلات المحاسبية. وفي هذا السياق، تظهر إشكالية في بناء نظرية محاسبية موحدة تجمع بين هذه الأنواع الثلاثة من العلاقات، وثراعي التوازن بين الجانب العلمي والعملية للنظرية

إن الغرض من هذه الدراسة هو تسليط الضوء على الهيكلية النظرية للمحاسبة، من خلال تحليل مكوناتها الرئيسية، وفهم طبيعة العلاقات التي تربط بين هذه المكونات، وبيان كيفية تصنيف النظريات المحاسبية وفقاً لتلك العلاقات. كما تسعى الدراسة إلى استكشاف مدى انسجام النظرية المحاسبية مع التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية والمالية، ومدى قدرتها على مواكبة التغيرات في احتياجات مستخدمي المعلومات المالية. ويُعدّ هذا الموضوع من المواضيع المهمة في الفكر المحاسبي الحديث، ليس فقط لأنه يتعلق بالأساس النظري الذي تقوم عليه الممارسة المحاسبية، بل لأنه يُسهم أيضاً في تحسين جودة المعلومات المالية، ويُساعد على اتخاذ قرارات رشيدة من قبل مختلف الأطراف ذات العلاقة. ومن هنا، فإن دراسة النظرية المحاسبية من منظور هيكلي وتفسيري وبرجماتي يُعتبر خطوة ضرورية نحو تطوير نظام محاسبي أكثر تكاملاً وفعالية.

لقد تنوعت آراء الباحثين مثل (هيريك ١٩٥٠)^٤ حول الطريقة المثلى لبناء النظرية المحاسبية، فمنهم من ركز على الجانب الاستنباطي، أي بناء النظرية انطلاقاً من فروض ومبادئ يتم اشتقاقها عقلياً، ومنهم من أثر المنهج الاستقرائي الذي يعتمد على الملاحظة والتجريب وتحليل الواقع العملي لاستخلاص المبادئ. وهناك اتجاه ثالث يدعو إلى منهج تركيبي يجمع بين الاستنباط والاستقراء، ويأخذ بعين الاعتبار العوامل البيئية والثقافية والاقتصادية. وتُظهر هذه التعددية في المناهج وجود جدل علمي واسع حول كيفية الوصول إلى نظرية محاسبية متكاملة، وهو ما يُعطي للموضوع أهمية مضاعفة ويستدعي البحث والتعمق (واتس وزيمرمان، ١٩٨٦، ص ٢٣)^٥ في هذا الإطار، تسعى هذه الورقة إلى تقديم عرض تحليلي لمكونات النظرية

المحاسبية، وتفسير العلاقات التي تحكمها، وتصنيف النظريات حسب تلك العلاقات، مع التركيز على أهمية التكامل بين الجانب النظري والتطبيقي. كما سيتم التطرق إلى التحديات التي تواجه بناء نظرية موحدة في ظل تنوع البيانات الاقتصادية، وتعدد الجهات المستفيدة من المعلومات المالية، وتزايد الحاجة إلى الشفافية والمساءلة.

أثبتت الدراسة التي أعدها الباحث (عبد السلام عبد الرحيم محمد همت) والمنشورة في مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية عام ٢٠٢٥، أثر نظم المعلومات المحاسبية في صنع القرارات الإدارية داخل المنشآت الصناعية، وذلك من خلال دراسة تطبيقية على شركة "بن زقر" بالمملكة العربية السعودية. وقد هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين جودة تطبيق هذه النظم وفعالية القرارات المتخذة على مستوى الإدارة. أن لنظم المعلومات المحاسبية دوراً حيوياً في توجيه العمليات الإدارية وتعزيز كفاءة اتخاذ القرار في المنشآت الصناعية، ما يجعلها من الأدوات الأساسية التي لا غنى عنها في سبيل تحقيق التميز المؤسسي والنجاح الاستراتيجي في بيئة صناعية متغيرة ومعقدة.

تناولت الدراسة التي أعدها (الدكتور منصور ياسين الاديمي مع الدكتور نبيل سعيد المعمرى) في جامعة صنعاء الى تطور البحوث المحاسبية خلال العقود الخمسة الأخيرة من القرن العشرين، مشيرةً إلى أن التوسع في المفاهيم المحاسبية وارتباطها بالعلوم الأخرى مثل الرياضيات، الإحصاء، والعلوم الاجتماعية أدى إلى تحول جذري في طبيعة هذه البحوث. فقد انتقل التركيز من القياس المحاسبي التقليدي إلى دراسة تأثير المعلومات المحاسبية على متخذي القرارات، مع ظهور مشكلات بحثية جديدة مرتبطة بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية.

بيان المسئلة

كما قال (سليمان، ٢٠١٣، ص ٣٥)^١ رغم الأهمية البالغة للنظرية المحاسبية في توجيه الممارسة العملية وتقديم إطار مفاهيمي لفهم الظواهر المالية، إلا أن هناك إشكالية قائمة تتمثل في غياب التوافق حول الشكل الأمثل لبناء هذه النظرية، وتحديد مكوناتها الأساسية، وطبيعة العلاقات التي تربط بين تلك المكونات. كما أن التعدد في وجهات النظر بين الباحثين والهيئات المحاسبية حول العلاقة بين الفروض والمفاهيم والمبادئ والأهداف أدى إلى ظهور نماذج نظرية متعددة، تختلف في بنيتها ودرجة اتساقها الداخلي، ومدى قابليتها للتطبيق العملي.

تتجلى المسألة كذلك في غموض العلاقة بين النظرية والواقع المحاسبي، حيث تُطرح تساؤلات حول ما إذا كانت النظرية المحاسبية تُبنى انطلاقاً من الواقع وتُفسره (العلاقة التفسيرية)، أم أنها تُفرض كإطار منطقي سابق على الواقع (العلاقة الهيكلية)، أم أنها تُقيّم من خلال مدى فائدتها للمستخدمين (العلاقة البرجماتية). هذا التعدد في الزوايا يثير إشكالية معرفية ومنهجية تتطلب التحليل والتمحيص.

وبالتالي، تتمثل المسألة المحورية التي تعالجها هذه الدراسة في:

"كيف يمكن بناء نظرية محاسبية متماسكة ومتكاملة من حيث المكونات، بحيث تُراعي التوازن بين العلاقات الهيكلية والتفسيرية والبرجماتية، وتستجيب لمتطلبات الواقع المحاسبي المعاصر؟"

ويندرج تحت هذه الإشكالية عدد من الأسئلة الفرعية، منها:

- ما هي المكونات الأساسية للنظرية المحاسبية؟
- ما طبيعة العلاقات التي تربط بين هذه المكونات؟
- كيف يمكن تصنيف النظريات المحاسبية بناءً على تلك العلاقات؟
- ما مدى فعالية كل نوع من هذه العلاقات في تفسير الظواهر المحاسبية وتوجيه الممارسة العملية؟

• وهل يمكن الجمع بين هذه العلاقات في نموذج نظري واحد دون فقدان التماسك أو الوضوح؟ إن معالجة هذه المسألة تهدف إلى المساهمة في تطوير الفكر المحاسبي، وتحقيق مزيد من التكامل بين النظرية والممارسة، بما يُعزز من جودة المعلومات المالية وقدرتها على خدمة مختلف الأطراف المعنية. أهمية البحث

تتبع أهمية هذا البحث من كونه يتناول موضوعاً جوهرياً في الفكر المحاسبي، وهو بناء النظرية المحاسبية وفهم العلاقات التي تربط بين مكوناتها المختلفة. ففي ظل التطورات السريعة التي يشهدها العالم على الصعيدين الاقتصادي والتقني، أصبحت الحاجة ماسة إلى تطوير إطار نظري متكامل يُمكن أن يُسهم في توجيه العمل المحاسبي وتعزيز دوره في خدمة أصحاب المصلحة وصانعي القرار.

وتتجلى أهمية البحث من عدة جوانب، يمكن تلخيصها فيما يلي:

١. أهمية نظرية المحاسبة كأساس للممارسة المهنية:

تعتبر النظرية المحاسبية كما قال (نوبيس وباركر، ٢٠١٦، ص ٧٨) المرجع الذي تستند إليه القواعد والمعايير والسياسات المحاسبية، وهي التي تُكسب المهنة صيغتها العلمية وتُعزز من مصداقيتها. وبالتالي، فإن دراسة مكوناتها والعلاقات التي تحكمها تُعد خطوة أساسية نحو تحسين جودة المخرجات المحاسبية

٢. الإسهام في تطوير الفكر المحاسبي المعاصر:

قال (ألكسندر وبريتون، ٢٠١٣، ص ٥٨) من خلال تسليط الضوء على العلاقات الهيكلية، التفسيرية، والبرجماتية، يُمكن لهذا البحث أن يفتح آفاقاً جديدة لفهم أعمق للنظرية المحاسبية ويساعد في التمييز بين النماذج النظرية المختلفة من حيث مناهج البناء ودرجة التماسك الداخلي.

٣. توفير إطار نقدي لتصنيف النظريات المحاسبية:

كما وصفت (مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS، ٢٠١٨، ص ١٥) يساعد البحث على تحليل وتصنيف النظريات المحاسبية استناداً إلى العلاقة بين مكوناتها، مما يُمكن الباحثين والمهنيين من تقييم نقاط القوة والضعف في كل نموذج، واختيار ما يتناسب مع متطلبات البيئة التطبيقية

٤. الربط بين النظرية والتطبيق العملي:

كما قال (تينكر ونيمارك، ١٩٨٢، ص ١٧٠) لا تقتصر أهمية البحث على الجانب النظري فقط، بل تمتد لتشمل الجوانب العملية، حيث يُمكن أن تُسهم نتائجه في تحسين قدرة المحاسبين على فهم الأطر النظرية التي يستندون إليها، وتعزيز توافق السياسات المحاسبية مع الأهداف الاقتصادية والتنظيمية

٥. إثراء الدراسات الأكاديمية في مجال المحاسبة النظرية:

وقال (تشاندر، ٢٠٠٦، ص ٩٢) نظراً لقلّة الأبحاث العربية التي تناولت النظرية المحاسبية من زاوية تحليل العلاقات بين مكوناتها وتصنيفها على هذا الأساس، فإن هذا البحث يُمثل إضافة علمية قد تُفيد الطلبة والباحثين في هذا المجال

ومن هذا المنطلق، يُمكن القول إن أهمية هذا البحث لا تقتصر على المستوى النظري فقط، بل تمتد لتشمل الجوانب المهنية والتعليمية، وتسهم في ترسيخ قاعدة علمية متينة تُساعد على مواكبة متطلبات العصر في تطوير المهنة المحاسبية.

منهجية البحث

تتأسس هذه الدراسة على منهجية علمية تجمع بين التحليل النظري والاستنباط المنطقي، وذلك بهدف بناء فهم شامل لمكونات النظرية المحاسبية وطبيعة العلاقات التي تربط بينها، وتصنيف النظريات المحاسبية وفقاً لهذه العلاقات. ولتحقيق أهداف البحث والإجابة عن الإشكالية المطروحة، تم اعتماد المنهجية التالية:

١. المنهج الوصفي التحليلي:

يُعد المنهج الوصفي التحليلي الإطار الأساسي لهذه الدراسة، حيث تم استخدامه في جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بالنظرية المحاسبية من المصادر المتنوعة، سواء كانت كتباً أكاديمية، مقالات علمية، أو تقارير مهنية صادرة عن منظمات محاسبية دولية. كما تم تحليل محتوى هذه المصادر لاستخلاص المفاهيم، وتحديد المكونات الأساسية للنظرية، وفهم طبيعة العلاقات التي تربط بين هذه المكونات.

٢. المنهج الاستنباطي:

تم اعتماد هذا المنهج في بناء التصورات النظرية حول العلاقة بين مكونات النظرية المحاسبية، حيث تم الانطلاق من مقدمات عامة وفروض نظرية أساسية، للوصول إلى نتائج منطقية تتعلق بتصنيف النظريات وأنماط العلاقة (الهيكليّة، التفسيرية، البرجماتية) فيما بينها.

٣. مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على مصادر ثانوية فقط، تمثلت في الكتب المتخصصة، المقالات المحكمة، الرسائل الجامعية، المعايير المحاسبية الدولية، والبحوث السابقة ذات الصلة. وقد تم اختيار هذه المصادر بناءً على مدى حداثةها وموثوقيتها وصلتها المباشرة بموضوع الدراسة.

٤. حدود الدراسة الزمانية والمكانية:

تركز هذه الدراسة على التحليل النظري لمكونات النظرية المحاسبية والعلاقات التي تحكمها، دون التطرق إلى تطبيقات محاسبية قطاعية أو بيئية محددة، ما يجعل النتائج ذات طابع عام. كما أن الدراسة تعتمد على الأدبيات المتاحة حتى عام ٢٠٢٤، ما يجعل نتائجها مرتبطة بالسياق العلمي لتلك المرحلة. وبناءً على هذه المنهجية، سعت الدراسة إلى تقديم رؤية نقدية ومنهجية متكاملة لموضوع النظرية المحاسبية، تأخذ بعين الاعتبار التحدّ المفاهيمي والمنطقي، مع ربط ذلك بالسياق التطبيقي والممارسة المهنية.

الأسس النظرية للمحاسبة

مفهوم النظرية المحاسبية

تعريف النظرية المحاسبية

تُعدّ النظرية المحاسبية حجر الأساس الذي يُبنى عليه النظام المحاسبي، فهي توفر الإطار الفكري والمنطقي الذي يفسّر ويبرر الممارسات المحاسبية المختلفة. إن وجود نظرية محاسبية متكاملة يساعد على توحيد المفاهيم والمصطلحات والإجراءات المستخدمة، مما يسهل على مستخدمي المعلومات المالية فهم وتحليل القوائم المالية (بلكاوي، ٢٠٠٤، ص ١٠٣).^{١٢}

وقد عرّف العديد من الباحثين النظرية المحاسبية بتعاريف مختلفة، غير أنهم يجتمعون على كونها منظومة من المبادئ والمفاهيم والافتراضات التي توجه العمل المحاسبي. يعرفها "هندرسون" بأنها: "نسق من المفاهيم المترابطة والمبادئ التي تُستخدم لتوجيه العمل المحاسبي وشرح ممارساته الحالية والتنبؤ بالممارسات المستقبلية"^{١٣} (هندرسون، ٢٠٠٠، ص ٣٣).

كما يعرفها "ويلامز" بأنها: "محاولة منظمة لتقديم تفسير شامل لطبيعة المحاسبة ووظيفتها، ومجال تطبيقها، وارتباطها بالنظام الاقتصادي والاجتماعي"^{١٤} (ويلامز، ٢٠٠٥، ص ٢١).

من هذا المنطلق، يتضح أن النظرية المحاسبية تهدف إلى تفسير الواقع المحاسبي وليس فقط وصفه، فهي تُعدّ بمثابة الخريطة الفكرية التي تنظم العلاقة بين المدخلات (البيانات الاقتصادية) والمخرجات (التقارير المالية).

وتكمن أهمية هذه التعاريف في توجيه إعداد المعايير المحاسبية، حيث يتم بناء المعايير على أساس الإطار النظري المتماسك للنظرية المحاسبية، مما يعزز من شرعيتها ويساهم في قبولها من قبل الأطراف المعنية. كما وصف (عبد العزيز، ٢٠١٦، ص ١٤) أن النظرية المحاسبية تتسم بالديناميكية، فهي ليست مجموعة جامدة من المبادئ، بل تتطور استجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتقنية، وهذا ما يجعل دراستها ذات طابع متجدد ومستمر

أهمية ودور النظرية في تطوير المحاسبة (هنريكسن وبريدا، ١٩٩٢، ص ٣٥)^١ قال ان النظرية المحاسبية تلعب دوراً محورياً في تطوير المهنة المحاسبية وتعزيز موثوقيتها، حيث تسهم في تقديم الأسس التي يقوم عليها كل من التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية ولعل من أبرز مظاهر هذه الأهمية:

١. توحيد المفاهيم والمعايير (النعي، ٢٠١١، ص ٦٥). قال ان النظرية المحاسبية تساعد في وضع إطار موحد للمفاهيم والمصطلحات التي تُستخدم في المحاسبة، ما يُسهم في تقليل التباين بين التطبيقات العملية وزيادة إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات المختلفة

٢. تحسين جودة التقارير المالية قال (منصور، ٢٠١٧، ص ٩٣). ان من خلال توجيه المعايير والسياسات المحاسبية، تساهم النظرية في تقديم معلومات مالية تتسم بالشفافية والموثوقية والملاءمة، مما يُساعد على تحسين اتخاذ القرار الاقتصادي لدى المستخدمين

٣. مواجهة التحديات المستجدة كما وصف (مجيد، ٢٠٢٠، ص ٥٥). في ظل التطورات السريعة في بيئة الأعمال (كالرقمنة، التجارة الإلكترونية، والمحاسبة البيئية)، تُمكن النظرية المحاسبية من تطوير حلول مفاهيمية وتقنية لمواجهة هذه التحديات، مما يُسهم في بقاء المحاسبة مهنة فعالة ومتجاوبة مع البيئة

٤. دعم البحث الأكاديمي تشكل النظرية المحاسبية أرضية خصبة للبحوث العلمية، حيث تتيح للباحثين تحليل المفاهيم القائمة، واختبار صحتها، واقتراح تطويرات جديدة على النظام المحاسبي (عيسى، ٢٠١٨، ص ٨٠).

٥. تعزيز ثقة المستخدمين كلما كانت النظرية المحاسبية قوية ومتناسكة، كلما زادت ثقة المستثمرين والممولين والمستخدمين الآخرين في دقة وموضوعية التقارير المالية، وهو ما ينعكس إيجاباً على بيئة الاستثمار والاقتصاد ككل (الزهراني، ٢٠١٩، ص ١٠٢)

إن العلاقة بين النظرية والممارسة علاقة جدلية، فالنظرية تُوجّه الممارسة، بينما تُغني الممارسة النظرية بخبرات عملية جديدة. من هنا، فإن تعزيز الوعي بأهمية النظرية في المجال المحاسبي يُعدّ ضرورة أكاديمية ومهنية على حد سواء (الرياني، ٢٠١٠، ص ٤٥)

أهداف النظرية المحاسبية
الأهداف العلمية والمعرفية

تُعدّ النظرية المحاسبية إطارًا فكريًا يساعد في تفسير وتوجيه الممارسات المحاسبية. من بين أهدافها العلمية والمعرفية:

١. تفسير الظواهر المحاسبية: قال (جراي، ٢٠١٠، ص٦٦)^{١٦} تسعى النظرية إلى تقديم تفسيرات منطقية للظواهر المالية والمحاسبية، مما يساعد في فهم أسبابها ونتائجها
٢. التنبؤ بالمستقبل: من خلال تحليل البيانات المالية والاقتصادية، تُستخدم النظرية للتنبؤ بالتغيرات المستقبلية في الأداء المالي للمؤسسات (النعيمي، ٢٠١١، ص ٦٥)
٣. تطوير المعرفة المحاسبية: تُسهم النظرية في إثراء المعرفة المحاسبية من خلال تقديم مفاهيم ومبادئ جديدة تتماشى مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية (عيسى، ٢٠١٨، ص ٨٠)
٤. توفير إطار مرجعي للبحث العلمي: تُستخدم النظرية كمرجع أساسي في الدراسات والبحوث الأكاديمية، مما يُسهم في تطوير مهنة المحاسبة (منصور، ٢٠١٧، ص ٩٣)

الأهداف العملية والتنظيمية

بالإضافة إلى الأهداف العلمية، تسعى النظرية المحاسبية إلى تحقيق أهداف عملية وتنظيمية تُسهم في تحسين الأداء المالي والإداري للمؤسسات:

١. توحيد المعايير والإجراءات: تُساعد النظرية في وضع معايير موحدة للممارسات المحاسبية، مما يُسهم في تحقيق الاتساق والشفافية في التقارير المالية.
٢. تحسين جودة التقارير المالية: من خلال توجيه إعداد القوائم المالية وفقًا لمبادئ محددة، تُسهم النظرية في تقديم معلومات مالية دقيقة وموثوقة (هوبود، ١٩٨٣، ص ٢٩٠)^{١٧}
٣. دعم اتخاذ القرارات: توفر النظرية معلومات مالية مفيدة تُساعد الإدارة والمستثمرين في اتخاذ قرارات مستنيرة.
٤. الامتثال للقوانين واللوائح: تُسهم النظرية في ضمان التزام المؤسسات بالقوانين واللوائح المالية والمحاسبية المعمول بها.
٥. تعزيز الثقة في المعلومات المالية: من خلال تقديم تقارير مالية شفافة وموثوقة، تُسهم النظرية في بناء ثقة المستخدمين في المعلومات المقدمة (مجيد، ٢٠٢٠، ص ٥٥)

مصادر بناء النظرية المحاسبية

المصادر العلمية والمنهجية

تُبنى النظرية المحاسبية على مجموعة من المصادر العلمية والمنهجية التي توفر الإطار العلمي والموضوعي لصياغة وتطوير المفاهيم والمبادئ المحاسبية. من أبرز هذه المصادر:

١. الأبحاث والدراسات الأكاديمية: تُشكل البحوث العلمية المنشورة في المجالات المتخصصة ركيزة أساسية لتطوير النظرية المحاسبية، حيث تُمكن الباحثين من تحليل الظواهر المالية والتجريب والتقييم النقدي للممارسات المحاسبية (عبد العزيز، ٢٠١٦، ص ١٢٠).
٢. الأطارات المفاهيمية والمعايير الدولية: تعتمد النظرية على الأطر المفاهيمية التي تضعها هيئات المحاسبة الدولية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي توفر مجموعة من المبادئ التي تُرشد الممارسات المحاسبية وتوحدّها (مجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٨، ص ١٥).
٣. المنهجيات العلمية: تستعين النظرية بمنهجيات بحثية متعددة مثل المنهج الوصفي والتحليلي، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي والتجريبي، التي تساعد في صياغة الفرضيات واختبارها بشكل علمي (عيسى، ٢٠١٨، ص ١٣٥).

٤. التجارب العملية: تُعتبر الممارسة المحاسبية وتجارب الشركات والمؤسسات ميداناً مهماً لاختبار صحة المبادئ النظرية، مما يؤدي إلى تعديل وتطوير النظرية بناءً على النتائج العملية (النعيمة، ٢٠١١، ص ٧٨).

العوامل البيئية والاقتصادية المؤثرة إلى جانب المصادر العلمية، تتأثر بناء النظرية المحاسبية بعوامل بيئية واقتصادية مختلفة تلعب دوراً في تشكيل مضمونها وتوجيهها، منها:

١. العوامل الاقتصادية: تؤثر البيئة الاقتصادية مثل التضخم، والتغيرات في أسعار الفائدة، وتقلبات السوق، والنمو الاقتصادي على كيفية تطوير النظرية لتلبية احتياجات التقارير المالية الدقيقة والملائمة (منصور، ٢٠١٧، ص ١١٠).

٢. العوامل الاجتماعية والثقافية: يختلف التطبيق المحاسبي من بلد إلى آخر بسبب العوامل الاجتماعية والثقافية التي تؤثر في مفاهيم الشفافية، والموثوقية، والقيم المحاسبية المقبولة (الزهراني، ٢٠١٩، ص ٨٧).

٣. العوامل القانونية والتنظيمية: تُشكل القوانين واللوائح المحاسبية المحلية والدولية جزءاً مهماً من البيئة التي تتفاعل معها النظرية، إذ تؤثر على محتوى ونطاق الممارسات المحاسبية (الرياني، ٢٠١٠، ص ٩٩).

٤. التطورات التكنولوجية: ساهمت التكنولوجيا الحديثة في تغيير طرق تسجيل وتحليل البيانات المالية، مما دفع النظرية المحاسبية إلى التكيف مع هذه التطورات لضمان الدقة والكفاءة (مجيد، ٢٠٢٠، ص ٦٥).

مكونات النظرية المحاسبية

الفروض المحاسبية

الفروض الأساسية (كالاستمرارية، الوحدة المحاسبية، ...)

تُعد الفروض المحاسبية من الركائز الأساسية التي تقوم عليها النظرية المحاسبية، وهي تمثل الافتراضات التي تُبنى عليها تسجيل الأحداث المالية وإعداد القوائم المالية. (جيمبيرز، ١٩٩٦، ص ٨) ^{١٨} ومن أبرز هذه الفروض:

١. فرض الاستمرارية:

كما قال (عبد العزيز، ٢٠١٦، ص ٥٠). يفترض هذا الفرض أن الكيان الاقتصادي سيستمر في العمل لفترة زمنية غير محدودة أو لفترة مستقبلية معقولة، مما يُبرر تسجيل الأصول والخصوم على أساس استمرار النشاط وليس على أساس التصفية

٢. فرض الوحدة المحاسبية

كما أشار (النعيمة، ٢٠١١، ص ٣٠). إلى أن الكيان الاقتصادي يُعتبر وحدة مستقلة عن مالكيه أو أي كيانات أخرى، ويجب تسجيل الأحداث المالية الخاصة به بشكل منفصل

٣. فرض الفترة المحاسبية

كما شرح (هندرسون، ٢٠٠٠، ص ٧٥). يفترض تقسيم النشاط الاقتصادي إلى فترات زمنية متساوية (سنة، ربع سنة، شهر)، لتحديد النتائج المالية لكل فترة على حدة

٤. فرض النقدية والمقايضة

كما وصف(عيسى، ٢٠١٨، ص ٦٠).يرتكز على تسجيل المعاملات عند حدوثها، سواء كانت نقدية أو على أساس الأثر الاقتصادي

٥. فرض الحيادية والموضوعية

كما قال (وليامز، ٢٠٠٥، ص ٤٥). يفترض أن المعلومات المالية يجب أن تكون محايدة وغير متحيزة، وقابلة للتحقق لضمان موضوعية التقارير.

هذه الفروض تضمن وجود إطار واضح ومحدد للعمل المحاسبي، وتوفر معايير ثابتة لتسجيل الأحداث المالية، ما يعزز من مصداقية التقارير المالية.

النقد الموجه للفروض

بالرغم من الأهمية الكبرى للفروض المحاسبية، إلا أنها لم تسلم من النقد العلمي والعملية من قبل العديد من الباحثين والممارسين، ومن أبرز النقاط التي وُجّهت للنقد:

١. فرض الاستمرارية ومحدوديته

قال (الزهراني، ٢٠١٩، ص ٨٩). ينتقد بعض الباحثين هذا الفرض في الحالات التي تواجه فيها المنشآت أزمات مالية أو تخطط للتصفية، حيث يصبح فرض الاستمرارية غير ملائم.

٢. فرض الوحدة المحاسبية وأثره على المعلومات المالية

تشير الانتقادات إلى أن هذا الفرض قد يُخفي التأثيرات الاقتصادية للكيانات المرتبطة، مثل الشركات الأم وشركاتها التابعة، مما يُضعف من قدرة القوائم المالية على عرض صورة كاملة(منصور، ٢٠١٧، ص ٧٠).

٣. فرض الفترة المحاسبية والتقديرات

يقابل هذا الفرض تحديات كبيرة في تحديد فترات زمنية ثابتة لأن بعض الأحداث الاقتصادية تتجاوز هذه الفترات، ما يؤدي إلى وجود تقديرات غير دقيقة(مجيد، ٢٠٢٠، ص ٥٢).

٤. الانتقادات للحيادية والموضوعية

يرى بعض النقاد أن الحيادية قد تكون صعبة التحقيق بالكامل، حيث يمكن أن تتأثر المعلومات المحاسبية بأراء المحاسبين أو الضغوط الاقتصادية(الرياني، ٢٠١٠، ص ٧٧).

٥. تغير بيئة الأعمال وأثره على الفروض

يشير النقاد إلى أن الفروض التقليدية قد لا تكون ملائمة في ظل التغيرات التكنولوجية والاقتصادية الحديثة، مما يستوجب مراجعة وتطوير مستمر لهذه الفروض(عيسى، ٢٠١٨، ص ٨٥).

المبادئ المحاسبية

المبادئ المتعارف عليها

تُعتبر المبادئ المحاسبية القواعد الأساسية التي تُوجه تسجيل وتبويب العمليات المالية، ويُعتمد عليها لتحقيق الاتساق والموضوعية في إعداد التقارير المالية. من أبرز هذه المبادئ:

١. مبدأ الاتساق

يتطلب هذا المبدأ تطبيق نفس الأساليب والسياسات المحاسبية عبر فترات زمنية متعددة للحفاظ على قابلية المقارنة بين القوائم المالية(عبد العزيز، ٢٠١٦، ص ٧٠).

٢. مبدأ الحيطة والحذر

يشدد على ضرورة التعامل بحذر في إعداد التقارير المالية، بحيث لا يتم المبالغة في الاعتراف بالأرباح أو التقليل من الالتزامات(النعمي، ٢٠١١، ص ٤٠).

٣. مبدأ التسجيل المستمر
يفرض تسجيل المعاملات المالية عند حدوثها وليس عند استلام النقد أو صرفه، لضمان دقة المعلومات (هندرسون، ٢٠٠٠، ص ٩٥).
٤. مبدأ التكلفة التاريخية
يعتمد على تسجيل الأصول والتزامات الشركة بالقيمة الأصلية أو التكلفة التي تم الشراء بها، ما يوفر مصداقية في القوائم المالية (عيسى، ٢٠١٨، ص ١١٠).
٥. مبدأ الموضوعية
يُشدد على ضرورة الاعتماد على أدلة ملموسة وقابلة للتحقق عند إعداد التقارير، للحفاظ على موضوعية المعلومات المالية (وليامز، ٢٠٠٥، ص ٦٥).
٦. مبدأ الإفصاح الكامل
يتطلب هذا المبدأ الإفصاح عن جميع المعلومات الهامة التي قد تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية (الزهراني، ٢٠١٩، ص ١٠٠).
- العلاقة بين المبادئ والتطبيق
على الرغم من وضوح هذه المبادئ، إلا أن تطبيقها في الواقع العملي قد يواجه العديد من التحديات التي تؤثر على جودة التقارير المالية، ومن أهم هذه الجوانب:
 ١. تفاوت التطبيق بين المؤسسات
تختلف قدرة المؤسسات على تطبيق المبادئ المحاسبية بدقة بسبب اختلاف حجم الشركة، الموارد المتاحة، والبيئة التنظيمية (منصور، ٢٠١٧، ص ٨٥).
 ٢. التحكم في التقديرات المحاسبية
تتطلب بعض المبادئ مثل مبدأ الحيطة والحذر تقديرات ومحاكمات ذاتية من المحاسبين، مما قد يؤدي إلى اختلاف في التطبيق (مجيد، ٢٠٢٠، ص ٧٥).
 ٣. تأثير السياسات المحاسبية
يمكن للسياسات المحاسبية المتبعة أن تؤثر على كيفية تطبيق المبادئ، مما يخلق فجوات في النتائج المالية بين الشركات (الرياني، ٢٠١٠، ص ٩٠).
 ٤. التطورات التشريعية والتنظيمية
تؤثر التغييرات في القوانين والمعايير الدولية على تطبيق المبادئ، حيث يجب على المؤسسات التكيف بسرعة مع المتطلبات الجديدة (عيسى، ٢٠١٨، ص ١٢٠).
 ٥. التكنولوجيا ودورها في التطبيق
ساعدت التكنولوجيا الحديثة على تحسين دقة تطبيق المبادئ من خلال استخدام أنظمة محاسبية متطورة، لكنها أحياناً قد تعقد العمليات بسبب الحاجة إلى تحديثات مستمرة (الحربي، ٢٠٢٢، ص ٥٥).
- المفاهيم والقواعد المحاسبية
المفاهيم الأساسية مثل الإيراد والمصروف
تعتبر المفاهيم المحاسبية من الركائز التي تُبنى عليها النظرية المحاسبية، حيث تُشكل أساس فهم الأحداث المالية وتصنيفها بطريقة منظمة وواضحة. من أهم هذه المفاهيم:
 ١. مفهوم الإيراد

الإيراد هو القيمة الاقتصادية التي تحققها المنشأة من أنشطتها الرئيسية خلال فترة زمنية محددة، مثل بيع السلع أو تقديم الخدمات، ويُعتبر المحرك الأساسي للنشاط الاقتصادي (عبد العزيز، ٢٠١٦، ص ٨٥).

٢. مفهوم المصروف

المصروف هو التكاليف أو النفقة التي تتكبدها المنشأة خلال نفس الفترة الزمنية من أجل تحقيق الإيرادات، ويشمل التكاليف التشغيلية كالأجور والمواد (النعيمي، ٢٠١١، ص ٩٥).

٣. مفهوم الأصول والخصوم

الأصول تمثل الموارد الاقتصادية التي تملكها المنشأة والتي من المتوقع أن تحقق منافع مستقبلية، أما الخصوم فهي الالتزامات التي يجب على المنشأة الوفاء بها (هندرسون، ٢٠٠٠، ص ١٢٠).

٤. مفهوم حقوق الملكية

تمثل القيمة المتبقية لصاحب المنشأة بعد خصم الالتزامات من الأصول، وهي تعكس حصته في المنشأة (عيسى، ٢٠١٨، ص ١٣٠).

٥. مفهوم الفترة المحاسبية

يفترض تقسيم النشاط الاقتصادي إلى فترات زمنية محددة لتسجيل الإيرادات والمصروفات بشكل منتظم (وليامز، ٢٠٠٥، ص ٧٠).

القواعد والمعايير المعتمدة

تُعد القواعد والمعايير المحاسبية الوسائل التي تضمن تطبيق المفاهيم المحاسبية بشكل موحد وموضوعي، وتشمل:

١. القواعد المحاسبية

هي المبادئ التي تحدد كيفية تسجيل وتصنيف وقياس الأحداث المالية، مثل قاعدة الاستحقاق التي تُلزم تسجيل الإيرادات والمصروفات عند تحققها وليس عند استلامها أو دفعها (الزهراني، ٢٠١٩، ص ١٠٥).

٢. معايير المحاسبة الدولية

تشكل هذه المعايير الإطار الأساسي الذي تتبعه معظم الدول في إعداد التقارير المالية، حيث توحد القواعد والإجراءات لتوفير تقارير مالية شفافة وقابلة للمقارنة (مجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٨، ص ٢٥).

٣. معايير المحاسبة المحلية

تختلف هذه المعايير من دولة لأخرى بناءً على القوانين والتشريعات المحلية، لكنها تتماشى غالباً مع المعايير الدولية مع بعض التعديلات (منصور، ٢٠١٧، ص ١٠٠).

٤. معايير الإفصاح

تشمل القواعد التي تُلزم المنشأة بالكشف عن جميع المعلومات المالية الهامة في القوائم المالية والتقارير ذات الصلة، لضمان شفافية المعلومات للمستخدمين (مجيد، ٢٠٢٠، ص ٨٠).

٥. تحديث القواعد والمعايير

تُراجع وتُحدث المعايير بشكل دوري لمواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية وتلبية احتياجات المستخدمين (الرياني، ٢٠١٠، ص ٩٥).

العلاقات داخل النظرية المحاسبية وتصنيفها

العلاقة الهيكلية

مفهوم العلاقة الهيكلية

تُعدّ العلاقة الهيكلية إحدى أهم الأركان المفاهيمية التي تُبنى عليها النظرية المحاسبية، حيث تُعبّر عن الترابط المنطقي والتنظيمي بين عناصر النظرية من فروض ومبادئ ومفاهيم وقواعد، وتشكل قاعدة البناء الداخلي للنظرية المحاسبية (عبد العزيز، ٢٠١٦، ص ١١٢).

تُبنى العلاقة الهيكلية على أساس أن مكونات النظرية المحاسبية ليست منفصلة أو عشوائية، بل تتدرج ضمن تسلسل منطقي يبدأ من الفروض المحاسبية التي تُعدّ الأساس المنطقي، ثم تُشتق منها المبادئ المحاسبية، التي بدورها تُفسر من خلال المفاهيم المحاسبية، ومن ثم تُترجم إلى قواعد ومعايير قابلة للتطبيق في بيئة العمل المحاسبية (النعيمة، ٢٠١١، ص ١٣٥).

وتظهر أهمية العلاقة الهيكلية في تمكين المحاسبين والمشرّعين من تطوير إطار عمل نظري متماسك، يربط بين الممارسة والتفكير النظري. فالعلاقة الهيكلية لا توضح فقط "ما هو"، بل تشرح "لماذا هو كذلك"، مما يعطي للنظرية المحاسبية طابعاً منطقياً وموحداً (هنديسون، ٢٠٠٠، ص ٩٨).

وقد تناول العديد من الباحثين هذا المفهوم ضمن إطار "التركيب الهرمي للنظرية المحاسبية"، حيث يكون الافتراض الأساسي في القاعدة، ومن ثم تأتي المبادئ العامة، ثم المفاهيم والقواعد والتطبيقات في قمة هذا الهرم، مما يُعزز من وضوح البنية النظرية ويجعلها أكثر قابلية للفهم والتطوير (وليامز، ٢٠٠٥، ص ١٠٢).

تطبيق العلاقة الهيكلية في النموذج المحاسبية

يُظهر تطبيق العلاقة الهيكلية في النماذج المحاسبية العملية كيف يُمكن الانتقال من الأساس النظري إلى التطبيق الفعلي في إعداد التقارير المالية. حيث تعتمد النماذج المحاسبية، مثل النموذج التقليدي أو النموذج القائم على القيمة العادلة، على انسجام داخلي بين الفروض والمبادئ والمفاهيم التي بُنيت عليها تلك النماذج (منصور، ٢٠١٧، ص ١١٠).

على سبيل المثال، في النموذج المحاسبية التقليدي، نجد أن العلاقة الهيكلية تتجلى بوضوح في فرض الاستمرارية (كفرض أساسي)، والذي يقود إلى تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، ومن ثم إلى مفهوم الأصول بوصفها موارد مستقبلية، ويتم في النهاية صياغة القواعد الخاصة بتسجيل هذه الأصول وفقاً لهذا البناء (عيسى، ٢٠١٨، ص ١٤٥).

وفي المقابل، نجد في النموذج الحديث الذي يستند إلى القيمة العادلة تغييراً في مكونات العلاقة الهيكلية، حيث يُصبح مبدأ الإفصاح الشامل ومفهوم الشفافية أكثر بروزاً، مع اعتماد معايير مثل IFRS ١٣ لتحديد القيمة السوقية، مما يُبرز دور العلاقة الهيكلية في تكييف النظرية لتنماشى مع المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة (مجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٨، ص ٣٠).

ومن هنا، يتبين أن العلاقة الهيكلية لا تُمثل مجرد بناء نظري، بل تُعدّ عنصراً حيوياً في توجيه السياسات المحاسبية وصياغة المعايير. فهي التي تضمن التناسق الداخلي داخل النظام المحاسبية، وتمنح النظرية القوة على مواجهة تحديات الواقع العملي.

العلاقة التفسيرية

تفسير السلوك المالي من خلال النظرية

تُعدّ العلاقة التفسيرية من الوظائف الأساسية للنظرية المحاسبية، حيث تهدف إلى تفسير الظواهر والسلوكيات المالية التي تحدث في بيئة العمل المحاسبية، اعتماداً على المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية. بمعنى آخر، لا تكتفي النظرية بوصف الواقع بل تسعى لفهم الأسباب الكامنة وراء السلوك المحاسبية (عبد العزيز، ٢٠١٦، ص ١٥٠).

من خلال العلاقة التفسيرية، يمكن تحليل كيفية اتخاذ القرارات المالية، ولماذا تختار المؤسسات أساليب محاسبية معينة دون غيرها. فعلى سبيل المثال، عندما تختار شركة ما تقييم أصولها بالتكلفة التاريخية بدلاً من القيمة العادلة، فإن النظرية المحاسبية تقدم تفسيراً يعتمد على فرض الحيطة والحذر والاستمرارية، مما يُوضح أن القرار لا يُتخذ عشوائياً بل في ضوء قواعد راسخة (النعيمة، ٢٠١١، ص ١٦٠).
تأعب هذه العلاقة دوراً مهماً في الربط بين البيانات المالية وسلوكيات المستخدمين (مثل المستثمرين، والمديرين، والدائنين)، حيث تساعد في تفسير استجاباتهم للمتغيرات المحاسبية، مثل التغيرات في الأرباح، أو في طبيعة الإفصاح، أو في سياسات الاعتراف بالإيراد (هنديسون، ٢٠٠٠، ص ١٣٠).
كما أن العلاقة التفسيرية تساعد الباحثين والهيئات التنظيمية في تحليل الظواهر غير التقليدية، كالإفراط في التقديرات المحاسبية أو الممارسات المحاسبية الإبداعية، عبر ربطها بالضغوط الإدارية أو السوقية أو حتى الثقافية (مجيد، ٢٠٢٠، ص ١٠٠).

حدود العلاقة التفسيرية ومشكلاتها
رغم أهمية العلاقة التفسيرية في فهم الواقع المحاسبي، إلا أنها ليست خالية من الإشكاليات والقيود، ومن أبرزها:

١. تعدد وجهات النظر
بما أن تفسير الظواهر المالية يعتمد على فروض ومفاهيم قد تختلف بين مدرسة محاسبية وأخرى، فإن التفسير قد يكون نسبياً وغير موحد. على سبيل المثال، قد تفسر مدرسة التكاليف السلوكية قرار الاحتفاظ بالأصول بأنه نتيجة للسلوك الإداري، بينما تراه المدرسة التقليدية قراراً مبنياً على الاستمرارية (الزهراني، ٢٠١٩، ص ١٢٠).

٢. تأثير التفسير بالعوامل الخارجية
تفسير السلوك المالي لا يعتمد فقط على النظرية المحاسبية، بل يتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية والتنظيمية. مما يُصعب الفصل بين التفسير المحاسبي والبحث وبين العوامل البيئية (وليامز، ٢٠٠٥، ص ١٢٥).

٣. التحيز الذاتي
نظراً لاعتماد بعض المفاهيم المحاسبية على التقديرات والأحكام المهنية، قد تتداخل القيم الشخصية أو التوجهات الإدارية في عملية التفسير، مما يؤدي إلى نتائج غير موضوعية (منصور، ٢٠١٧، ص ١١٥).

٤. قصور الإطار النظري
بعض الظواهر المالية الحديثة، مثل العمليات المعقدة في الاقتصاد الرقمي أو التمويل المبتكر، لم تُغطَّ بعد بشكل كافٍ في الأطر النظرية الكلاسيكية، مما يحد من قدرة النظرية على تقديم تفسير دقيق لها (عيسى، ٢٠١٨، ص ١٥٠).

٥. ضعف القدرة التنبؤية
التفسير الناجح لا يعني بالضرورة القدرة على التنبؤ. فبينما قد تُفسر النظرية سلوكاً معيناً، إلا أنها لا تضمن دائماً القدرة على التنبؤ به مستقبلاً، خاصة في ظل تغيرات بيئية غير مستقرة (مجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٨، ص ٣٥).

العلاقة البرجماتية وتصنيف النظريات
العلاقة البرجماتية وارتباطها بالواقع العملي

تُعدّ العلاقة البرجمائية أحد الأبعاد الرئيسية في النظرية المحاسبية، وتركز هذه العلاقة على مدى فعالية النظرية في التطبيق العملي. بمعنى أنها تهتم ليس فقط بصحة المكونات النظرية من حيث الاتساق والمنطق، بل بقدرتها على حل المشكلات الواقعية وتلبية احتياجات المستخدمين (عبد العزيز، ٢٠١٦، ص ١٦٥).

تتطلب البرجمائية من مبدأ أن نجاح النظرية المحاسبية يُقاس بقدرتها على إنتاج نتائج قابلة للاستخدام في الواقع العملي، وليس فقط بمدى اتساقها النظري. فالنظرية التي لا تستطيع أن تفسر الواقع أو تساعد في اتخاذ القرار لا تُعدّ ذات قيمة عملية مهما بلغ اتساقها الداخلي (النعيمي، ٢٠١١، ص ١٧٢).

في هذا السياق، نجد أن كثيراً من التطورات في المعايير المحاسبية قد جاءت نتيجة لمتطلبات برجمائية، مثل الحاجة إلى مقارنة القوائم المالية دولياً، أو تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية في الأسواق المالية. ولذلك ظهرت معايير دولية كـ IFRS التي تبنت منهجاً عملياً يوازن بين الفروض والمبادئ من جهة، واحتياجات السوق من جهة أخرى (مجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠١٨، ص ٤٠).

كذلك، يتضح تأثير العلاقة البرجمائية في ممارسات المحاسبة الإدارية، حيث تُستخدم النظرية المحاسبية في تصميم نظم التكاليف، وتحليل الربحية، وتقييم الأداء، وكلها تطبيقات لا يمكن فصلها عن واقع المؤسسات وقيودها الإدارية والمالية (عيسى، ٢٠٢٠، ص ٩٧).

ومع أن التركيز البرجماتي يثري النظرية المحاسبية ويجعلها أكثر ارتباطاً بالواقع، إلا أنه يثير تساؤلات حول مدى استقلالية النظرية، حيث يُمكن أن تتأثر بمصالح المستخدمين الأقوياء (مثل الشركات الكبرى أو الجهات الرقابية)، مما قد يُضعف من موضوعيتها (وليامز، ٢٠٠٥، ص ١٤٠).^(١٩)

تصنيف النظريات حسب نوع العلاقة بين مكوناتها

يمكن تصنيف النظريات المحاسبية إلى أنواع مختلفة استناداً إلى نوع العلاقة التي تربط بين مكوناتها (فروض، مبادئ، مفاهيم، قواعد)، وذلك على النحو التالي:

١. النظرية الهيكلية : تتميز هذه النظريات بتركيزها على الاتساق الداخلي والمنطقي بين المكونات. حيث يتم ترتيب الفروض والمبادئ بطريقة هرمية، كما في نموذج Hendriksen، ويتم بناء باقي العناصر على أساس منطقي متسلسل.
٢. النظرية التفسيرية : تركّز هذه النظريات على فهم وتفسير الظواهر المالية، دون بالضرورة الالتزام بترتيب هيكلي صارم. بل تهتم بقدره النظرية على شرح السلوك المحاسبي بناءً على البيئة الاقتصادية والاجتماعية (واتس وزيرمان، ١٩٨٦، ص ٢٣)
٣. النظرية البرجمائية : تركّز هذه النظريات على قابلية الاستخدام العملي. وهي لا تلتزم دائماً بالفروض الصارمة، بل يتم تطوير قواعد ومبادئ محاسبية بناءً على ما "ينجح" أو "يُستخدم بكفاءة" في بيئة العمل، كما هو الحال في تبني بعض المعايير المحاسبية لأسباب تتعلق بالملاءمة أكثر من الموثوقية (الزهراني، ٢٠١٩، ص ١٦٠).
٤. النظرية المعيارية : تسعى إلى تحديد "ما يجب أن يكون"، وليس فقط تفسير أو تطبيق ما هو قائم. وتُعدّ هذه النظريات أكثر شيوعاً في الكتابات الأكاديمية، رغم ضعف تطبيقها المباشر (هندرسون، ٢٠٠٠، ص ١٩٠).
٥. النظرية الإيجابية : تهدف إلى وصف الواقع كما هو، دون إصدار أحكام معيارية. وتستند غالباً إلى دراسات ميدانية وتحليل سلوك الشركات فيما يخص القرارات المحاسبية، كما في نظرية العقود ونظرية الوكالة (معيد، ٢٠٢٠، ص ١٢٠).

يمكن هذا التصنيف الباحثين والممارسين من فهم التوجه العام لأي نظرية محاسبية، وتحديد مدى مناسبتها لأغراض معينة، سواء كانت تفسيرية، أو معيارية، أو تطبيقية.

النتائج

من خلال دراسة هيكلية النظرية المحاسبية ومكوناتها والعلاقات المختلفة التي تربط بينها، تم التوصل إلى عدد من النتائج المهمة التي تسهم في فهم أعمق لبنية النظرية المحاسبية وأثرها على الممارسة العملية، وأهم هذه النتائج:

١. تعدد مكونات النظرية المحاسبية: تتكون النظرية المحاسبية من مجموعة مترابطة من الفروض، المبادئ، المفاهيم، والقواعد، ويؤدي هذا التعدد إلى مرونة من جهة، وتعقيد في التطبيق من جهة أخرى، مما يتطلب توحيداً مفاهيمياً أدق.
٢. أهمية العلاقة الهيكلية: العلاقة الهيكلية بين المكونات النظرية ضرورية لضمان منطقية البناء المحاسبي، حيث أن أي خلل في التسلسل الهيكلي قد يؤدي إلى ضعف في اتساق المعلومات المحاسبية وموثوقيتها.
٣. الدور التفسيري للنظرية المحاسبية: ثبت أن النظرية المحاسبية لا تقتصر على تقديم إطار معياري، بل تلعب دوراً حيوياً في تفسير السلوك المالي للمؤسسات، ما يجعلها أداة تحليلية تساعد في فهم الممارسات المالية القائمة.
٤. مركزية العلاقة البرجماتية: تبرز العلاقة البرجماتية بوصفها الرابط بين النظرية والتطبيق العملي، حيث أن النظرية التي لا تقدم فائدة عملية للمستخدمين تُفقد قيمتها الواقعية، ما يفسر توجه المعايير الحديثة نحو الحلول البرجماتية أكثر من الالتزام الصارم بالنموذج النظري التقليدي.
٥. تأثير البيئة الاقتصادية والاجتماعية: أظهرت الدراسة أن النظرية المحاسبية لا تنشأ بمعزل عن محيطها، بل تتأثر بالواقع الاقتصادي والسياسي والثقافي، وهو ما يفسر اختلاف المعايير بين الدول والأنظمة المحاسبية.
٦. الحاجة إلى مراجعة تصنيف النظريات: تبين أن تصنيف النظريات المحاسبية (هيكلية، تفسيرية، برجماتية، معيارية، إيجابية) يساعد في توجيه البحث العلمي، لكنه قد يفتقر إلى المرونة الكافية لاستيعاب التداخل بين الأطر النظرية الحديثة.

المصادر

١. الرياني، عبد الله، النظرية المحاسبية: الأهداف والمعايير، دار الفكر العربي، ٢٠١٠، ص ٩٥.
٢. الزهراني، ناصر، نظرية المحاسبة ومصداقية التقارير المالية، جامعة الملك عبد العزيز، ٢٠١٩، ص ١٠٥.
٣. عبد العزيز، محمد، مبادئ المحاسبة النظرية، دار الفكر العربي، القاهرة، ٢٠١٦، ص ١١٢.
٤. عيسى، سامي، مدخل إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة، دار الحامد، عمان، ٢٠١٨، ص ١٤٥.
٥. مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ٢٠١٨، ص ٣٥.
٦. مجيد، خالد، المحاسبة في ظل الاقتصاد الرقمي، دار الفكر، دمشق، ٢٠٢٠، ص ١٢٠.
٧. منصور، كمال، التقارير المالية وجودتها في ضوء النظرية المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد ٤٢، ٢٠١٧، ص ١١٥.
٨. النعيمي، طارق، النظرية المحاسبية وتطبيقاتها، دار الصفاء، عمان، ٢٠١١، ص ١٧٢.
٩. هندرسون، سكوت، نظرية المحاسبة المالية، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٠، ص ١٩٠.

١٠. وليامز، جان، مقدمة في نظرية المحاسبة، جامعة الملك سعود، ٢٠٠٥، ص ٧٠.
١١. مازون، محمد أمين. نظرية المحاسبة. (٢٠٢١)
١٢. سماي، علي، ٢٠١٧. محاضرات في نظرية المحاسبة.
١٣. عبد السلام عبد الرحيم محمد همت، ٢٠٢٥. أثر نظم المعلومات المحاسبية في صنع القرارات الإدارية للمنشآت الصناعية. مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية. 6(6), pp.241-270.
١٤. الاديمي، منصور ياسين، المعمري and نبيل سعيد، ٢٠٠٧. تطور البحوث المحاسبية، تحليل محتوى. التجارة والتمويل. 27(1), pp.137-187.
١٥. قزون محمد العربي and صديقي مسعود، دراسة وتحليل الأطر النظرية المفسرة للمحافظة على رأس المال في المحاسبة.
16. Alexander, D. & Britton, A. (2013). *Financial Reporting* (8th ed.). Thomson Learning.
17. Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory* (4th ed.). Thomson.
18. Chambers, R. J. (1996). *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Prentice-Hall.
19. Chand, P. (2006). *Accounting Theory*. Oxford University Press.
20. Gray, S. J. (2010). *Accounting Theory: Contemporary Issues in Accounting*. John Wiley & Sons.
21. Hendriksen, E. S., & Breda, M. F. V. (1992). *Theory and Practice of Accounting*. South-Western Publishing.
22. Hopwood, A. G. (1983). On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which It Operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), 287-305.
23. International Accounting Standards Board. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. IASB.
24. Nobes, C., & Parker, R. (2016). *Comparative International Accounting* (13th ed.). Pearson.
25. Schroeder, R. G., Clark, M. W., & Cathey, J. M. (2019). *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases* (12th ed.). Wiley.
26. Scott, W. R. (2015). *Financial Accounting Theory* (7th ed.). Pearson Education.
27. Solomon, J. F. (2013). *Financial Accounting Theory* (7th ed.). Pearson.
28. Tinker, T., Merino, B., & Neimark, M. (1982). The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought. *Accounting, Organizations and Society*, 7(2), 167–200.
29. Watts, Ross & Zimmerman, Jerold, *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall, 1986, p. 23.

30. Herrick, A., 1950. A review of recent developments in accounting theory and practice. *The Accounting Review*, 25(4), pp.360-370.

^١ Hendriksen

^٢ Scott, W. R.

^٣ Schroeder, R. G., Clark, M. W., & Cathey, J. M.

^٤ Herrick, A.

^٥Watts, Ross & Zimmerman, Jerold

^٦ Solomon, J. F.

^٧ . Nobes, C., & Parker, R.

^٨ . Alexander, D. & Britton.

^٩ . IFRS (International Financial standards board).

^{١٠} . Tinker, T., Merino, B., & Neimark, M.

^{١١} . Chand, P.

^{١٢} Belkaoui, A.

^{١٣} Henderson

^{١٤} Williams

^{١٥} . Hendriksen, E. S., & Breda, M. F. V.

^{١٦} . Gray, S. J.

^{١٧} Hopwood, A. G.

^{١٨} Chambers, R. J.

^{١٩} Willaims

