

الفصل الثامن

مشكلات بناء نظرية المحاسبة

مشكلات بناء نظرية المحاسبة

أن المصطلحات العلمية في أي علم من العلوم تعد حجر الأساس في فهم ذلك العلم ، إذ أنها وسيلة التخاطب المشتركة بين جميع المهتمين والمتخصصين في أي مجال من مجالاته .

ونظراً لما تمثله المصطلحات المحاسبية من أساس مهم في فهم مادة المحاسبة علماً ومهنة سواء لدى دارسيها (من باحثين وطلبة) أو الممارسين لها (من المحاسبين العاملين في الوحدات الاقتصادية المختلفة) فقد أصبح من الضروري الاهتمام بهذا الموضوع وإعطاؤه جانباً كبيراً من البحث في محاولة لتقريب وجهات النظر بين مختلف الكتاب في بادئ الأمر وصولاً إلى توحيدها -قدر الإمكان- على نحو كامل كي يصبح في الإمكان تلافي أي التباس أو تباين عند دراسة أو استخدام مختلف المصطلحات المحاسبية .

وتتبع مشكلة البحث أساساً من وجود الالتباسات المتعددة واختلاف وجهات النظر في تناول المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية بين كتاب الفكر المحاسبي الأمر الذي يمكن أن يؤدي إلى احتمال حدوث قصور في فهم تلك المصطلحات من الناحيتين النظرية والعملية .

أما أهمية فتأتي من حيث تناوله موضوعاً مهماً وأساسياً من مواضيع المحاسبة بما يتعلق بالمصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية في محاولة لتوحيدها وما ينتج عن ذلك من أهمية أخرى من حيث المساهمة في تطوير القدرات العلمية والفنية من الناحيتين النظرية والعلمية للمحاسبين سواء كانوا من الدارسين لها في المجال الأكاديمي أو من الممارسين لها في المجال العلمي . وعليه فإن البحث يهدف إلى الآتي :

1. دراسة أهم الاختلافات بين كتاب الفكر المحاسبي في مجموعة من المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية التي شاع الاختلاف بشأنها مع توضيح أهم الأسباب التي أدت إلى حدوث ذلك .

2. توضيح أهمية توحيد عدد من المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية من الناحيتين النظرية والعملية واثـر ذلك في تطوير قدرات المحاسبين العلمية والعملية.

3. المساهمة في توحيد عدد من المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية وصولاً إلى تحقيق أهداف البحث ، فقد تم الاعتماد على الفرضيتين الآتيتين :

- هناك اختلافات كثيرة وشائعة بين كتاب الكـر المحاسبي في تناول واستخدام الكثير من المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية .

- يمكن توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية إذا ما تمت دراسة هذه المصطلحات وتم تقويمها من الناحيتين اللغوية والعلمية .

- هذا وقد اعتمد البحث على المنهج الوصفي بالاستفادة من الدراسات العلمية التي تناولتها المراجع العربية والأجنبية من خلال الاطروحات والدوريات والكتب التي تمت الاستعانة بها في هذا المجال .

أهم الاختلافات بين كتاب الفكر المحاسبي في مجموعة من المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) النظرية المحاسبية بأنها مجموعة متناسقة ومترابطة من المفاهيم والفروض والأحكام العملية والمنطقية التي تسهل عمل المحاسب ، وتوضح له الأمور وترشده في تعريف وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية والبيانات المالية لذوي العلاقة (3-1 A.A.A) 1960 PP. كما عرفت النظرية

المحاسبية بأنها "مجموعة من المبادئ العلمية المتناسقة ، والمشتقة من مجموعة الفروض المتسقة من طبيعة العمليات التي تقوم بها المنظمات المعاصرة معبراً عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة) "

ويلاحظ أن تعريف النظرية المحاسبية قد احتوى على مجموعة من المصطلحات مثل ، المفاهيم ، الفروض ، المبادئ ، فضلاً عن أن هناك الكثير من الكتاب ممن يستخدم مصطلحات أخرى مثل : الأعراف ، السياسات ، القواعد ... الخ. كما أن تعدد هذه المصطلحات وعدم تحديدها وتوحيدها بدقة أدى إلى حدوث الخلط عند استخدامها من الدارسين والممارسين للمحاسبة علماً ومهنة في المجالين الأكاديمي والعملي ، بحيث أصبح الكثيرون لا يميزون بينها فيستخدم أحدهما بديلاً عن الآخر أو مرادفاً له *، وقد أكد Belkaoui على ذلك بقوله : أن معظم الأدبيات المحاسبية تحتوي في العادة على خلط بين البديهيات والطرق والحقائق والفروض والمبادئ والمعايير مع أن هذه جميعها ليست متشابهة المعنى .

وهناك العديد من الدراسات ** التي تمت من كتاب الفكر المحاسبي تناولت دراسة إطار النظرية المحاسبية وتحليله في محاولة لتحديده كلا من وجهة نظره ، وهي دراسات يتبين من خلالها مدى التشتت والاختلاف في عرض مكونات النظرية المحاسبية وتحديدها من خلال الاستخدامات المختلفة للمصطلحات في أعلاه.

وإذا ما قمنا بدراسة أسباب هذا الاختلاف بين كتاب الفكر المحاسبي في مجال تحديدي إطار النظرية المحاسبية بمجموعة مصطلحات معينة في الكثير من الكتابات والدراسات التي تمت بهذا الشأن فسوف نجد أن تلك الأسباب يمكن تحديدها بالآتي :

1. إن غالبية الكتاب في مجال إطار النظرية المحاسبية يبدأون من نقطة الصفر في دراسة وتحديد المصطلحات المكونة لإطار النظرية المحاسبية من دون التعرض للدراسات التي سبقتهم في هذا المجال ودراستها وتحليلها بصورة علمية ثم التوصل إلى نتائج أدق في هذا المجال .

2. إن غالبية الكتاب يقومون بتحديد المصطلحات المكونة لإطار النظرية المحاسبية من خلال الاعتماد على درجة فهمهم واستيعابهم للمادة العلمية المحاسبية المكونة لكل مصطلح من المصطلحات من دون محاولة دراسة كل منها من الناحيتين في حين أن اختلاف المستويات العلمية ووجهات النظر من شخص إلى آخر وتشبث كل كاتب بما يكتبه سوف يؤدي إلى عدم نيلها القبول العام من لدن القسم الآخر

3. إن من الكتاب من قد يستعين في أثناء بحثه ودراسته بمصادر ومراجع قديمة نسبياً فيأخذ ما يحتاجه من مصطلحات لتدعيم وجهة نظره في مجال معين من مجالات المحاسبة من دون أن يأخذ بنظر الاعتبار أن أحدث الكتابات هي الأفضل والادق خاصة وأن العلوم جميعها في تطور دائم ومنها علم المحاسبة ، وبما يؤدي إلى ضرورة وأن تكون الكتابات الحديثة أكثر صقلاً وتقويماً وموضوعية من الكتابات التي كتبت في زمن ابعده لان المفروض هو أن تكون تلك الكتابات القديمة قد تعرضت لكثير من التحليل والتفسير والانتقاد من الباحثين على مر السنين .

4. عدم وجود اتفاق عام ومحدد بين المؤسسات الأكاديمية والتعليمية المتخصصة والجمعيات المهنية على ضرورة توحيد تلك المصطلحات في الكتابات العلمية والمناهج الدراسية والنشرات كافة التي تقوم بإصدارها وبما يؤدي إلى اعتماد الدارسين والممارسين للمحاسبة في المجالين الأكاديمي والعملي عليها ثم استخدامها على نحو موحد قدر الإمكان .

أهمية توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية من الناحيتين النظرية والعملية

لعل من الحقائق المتعارف عليها أن معرفة مصطلحات العلم هو نصف الفهم وعلى اعتبار أن المحاسبة هي مهنة منظمة يمكن أن تمارس في شتى مجالات الحياة العملية فضلاً

عن أنها "علم اجتماعي يمتاز بمعرفة مصنفة لها مادتها العلمية التي أمكن الوصول إليها عن طريق الدراسة والخبرة معاً عبر مراحل مختلفة من الزمن " فإنها تحتوي على مجموعة كبيرة من المصطلحات الخاصة بها التي يمكن اعتبارها وسيلة التخاطب والفهم المشتركة بين كل من الممارسين للمحاسبة بوصفها مهنة في مجالات الحياة العملية من جهة وبين كل من الدارسين والباحثين في مجالاتها العلمية (الأكاديمية) من جهة أخرى وبين كل هؤلاء مع جميع المهتمين بدنيا الأعمال.

وبما أن المحاسبة ضمن مراحل تطورها قد ابتدأت بوصفها مهنة أولاً، بما يعني أن الممارسة العملية كانت الأساس في تكوين الإطار النظري للمحاسبة وتحديدته فيما بعد، إلا أن التطور الكبير الذي حصل في مجالات العلوم عامة والمحاسبة خاصة قد جعل لزاماً علينا وضرورة قصوى أن نبدأ بتحديد الإطار النظري للمحاسبة لكي يمكن فهمه على نحو دقيق وبما يؤدي إلى تأدية الأعمال المحاسبية وتحقيق أهدافها بصورة جيدة توازي متطلبات المراحل الراهنة من تطورات الزمن ، ولعل ذلك يبدو واضحاً من الناحية الواقعية الآن خاصة بعد أن أخذت المحاسبة تدرس في الجامعات والمعاهد أولاً بهدف تكوين القاعدة العلمية السليمة للطلبة الذين سيمارسون المحاسبة مهنة بعد تخرجهم ، وكذلك أخذت معالجة الكثير من العضلات والمشكلات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية المختلفة تنم من الباحثين في الجامعات والمعاهد المختلفة وبما يعني أن الأساس النظري قد اخذ يعتمد بوصفه أساساً سليماً في سبيل تقوية الممارسة العملية وتقويمها من فترة أخرى لأخرى طالما أن هناك تطوراً علمياً يحدث في مجالات الحياة عامة ومجالات المحاسبة خاصة.

ومن خلال ما تقدم نلاحظ أن أهمية توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية تهم بدرجة أساسية كلاً من الدارسين والباحثين في مجال المحاسبة بصورة نظرية (أكاديمية) وكذلك للممارسين لها بصورة عملية وبما يعني أن عملية

التوحيد سوف تتم الاستفادة منها وتوضح أهميتها من الناحيتين النظرية والعملية وكما يأتي :

- **أولاً:** أهمية توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية من الناحية النظرية إن دراسة الإطار النظري للمحاسبة وفهمه على نحو جيد ومنظم أكاديمياً إنما يسهم اسهاماً فعالاً في التهيئة للمحاسبة العملية فمن الضروري على الدارس الإلمام بدقائق هذا الإطار الفكري وتطبيقاته المختلفة ومن شأن ذلك أن يمكنه من إدراك العلاقات الكائنة بين التطبيقات المختلفة وتشخيص المشكلات القائمة في مجال إعداد القوائم المالية ، وتوفير أساس لإبداء الرأي في المعالجات المقترحة لتناوله" ويلاحظ أن توحيد مصطلحات النظرية المحاسبية المكونة للإطار الفكري للمحاسبة سوف يزيد من درجة الفهم من الناحية النظرية وبما يسهم بدرجة كبيرة في إنجاح عملية ممارسة المحاسبة بوصفها مهنة ، إذ أن ذلك يساعد في تحديد ما يجب على المحاسب عمله .

- **ثانياً:** أهمية توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية من الناحية العملية توضح الناحية العملية ما يقوم به المحاسب فعلاً وعلى هذا الأساس سوف يفيد التعرف على الإطار الفكري للمحاسبة وفهمه بصورة جيدة ودقيقة الممارسين لمهنة المحاسبة في توصيف التطبيقات المحاسبية المعاصرة ومعرفة أوجه القصور واتجاهات تطورها ، كذلك يفني في تزويدهم بالأدوات المناسبة لممارسة التقدير المهني السليم في الأحوال التي لا تتوافر عنها مبادئ محاسبية متعارف عليها) فعندما يحتاج المحاسب إلى اتخاذ قرار بصدد قضية ما ، فإن أول المصادر التي يرجع إليها هي القوانين والتشريعات الحكومية، فإن لم تتضمن هذه القوانين ما يصلح للحكم في القضية ، فينبغي الرجوع إلى المصدر الثاني وهو القرارات الإدارية ، فإن لم يجد ضالته فيها

يعود إلى العرف باعتباره المصدر الثالث ، فان لم ينجده هذا المصدر ، لم يبق أمامه بد من أن يستعمل اجتهاده الشخصي المبني على المنطق ورصيد الخبرة المتراكمة وسعة الاطلاع ويلاحظ أن الاجتهاد الشخصي المبني على المنطق إنما يدخل في جوهره درجة الفهم للإطار الفكري للمحاسبة ومدى استيعاب المصطلحات المكونة له بما يمكن معه أن يتخذ القرار المناسب المبني على تلك الأسس العلمية الصحيحة وبحيث يكون قراره سليماً من الناحيتين النظرية والعملية بشأن القضية المطروحة أمامه ، وإذا ما قام المحاسب بهذا العمل فان ذلك من شأنه أن يرقى بعمله ، إذ يكامل بين شقيه العلمي والعملية بما يجعل المحاسبة فناً ابداعياً يعتمد على إبراز القدرات الذاتية المستندة إلى الأسس العلمية باعتباره علماً يتضمن معرفة منظمة ومصنفة .

تقويم مجموعة من المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار النظرية المحاسبية من الناحيتين اللغوية والعلمية ومحاولة توحيدها :

توصلنا في ما تقدم إلى أن هناك خلطاً كبيراً واختلافات كثيرة بين كتاب الفكر المحاسبي من حيث الاتفاق على مجموعة المصطلحات التي تحدد إطار النظرية المحاسبية وبما يسبب حتماً تقليل الفهم بين متداولي هذه المصطلحات من الناحيتين العلمية والعملية على حد سواء، وبما يعني أن هناك سبباً واضحاً ومهماً يدعوننا إلى زيادة المحاولات التي من شأنها أن تقرب بين وجهات النظر - في الأقل - في سبيل التوصل إلى توحيد جزئي لتلك المصطلحات إلى أن يتم توحيدها ثم الاتفاق عليها بصورة كلية إذا ما تم قبولها والتعامل معها بمرور الزمن.

ووصولاً لتحقيق ذلك نقترح الاستفادة من الدراسات التي تتم في مجال علم المصطلح واعتبار ذلك مدخلاً مناسباً لتلافي الاختلافات بين الكتاب عند تحديد مصطلحات النظرية المحاسبية ، إذ أن علم المصطلح هو العلم الذي يبحث في العلاقة بين المفاهيم

العلمية والمصطلحات اللغوية التي تعبر عنها ، وهم علم مشترك بين علوم اللغة والمنطق وحقول التخصص العلمي" ، وعليه فان وضع المصطلحات وإعدادها وتوحيدها سوف يشمل "جميع الفعاليات المتصلة بجمع المصطلحات وتحليلها وتنسيقها ، ومعرفة مرادفاتها وتعريفاتها باللغة ذاتها أو مقابلاتها بلغة أخرى ، وكذلك جمع المفاهيم الخاصة بحقل معين من حقول المعرفة ودراسة العلاقة بين هذه المفاهيم) ، وكما يأتي :

- **أولاً: المفاهيم المحاسبية Accounting Concepts** يعرف المفهوم (منطقياً) بأنه "مجموعة الصفات أو الخصائص الموضحة لمعنى كلي وعلى أساسه يقوم التعريف والتصنيف" كما يعرف (عملياً) بأنه "بناء علمي يحدد ماهية أو جوهر الشيء" ويشير أحد الباحثين إلى أن المفاهيم -عموماً- تمثل لغة التخاطب بين العاملين والمتعاملين في حقل معين من حقول المعرفة والمفهوم بهذا الوصف يمثل فكرة معبر عنها في صورة لفظ، والمفاهيم على هذا النحو تمثل اللفظ الكلي الذي معناه الواحد في الذهن يصلح لاشتراك كثيرين فيه" وبما أن المصطلح هو كل وحدة (لغوية) دالة مؤلفة من كلمة (مصطلح بسيط) أو من كلمات متعددة (مصطلح مركب) وتسمى مفهوماً محدداً بشكل وحيد الوجهة داخل ميدان ما ، ويمكن القول بان المفاهيم المحاسبية يمكن أن تمثل مجموع المصطلحات التي تستخدم بين العاملين والمتعاملين في حقل المحاسبة ، فهي اللغة التي يتم التخاطب بها بحيث تعطي معنى واحداً في ذهن كل منهم عند استخدامها ، وعلى هذا الأساس فان المصطلحات كافة التي تستخدم في مجال المحاسبة عامة والنظرية المحاسبية خاصة تمثل مفاهيم علمية متفق عليها من حيث جوهر المعنى بين المحاسبين وبحيث تفهم معانيها ومداولاتها على نحو دقيق غير قابل للشك أو التأويل غير المنطقي من حيث دقة التفسير والفهم .
ويلاحظ مما تقدم أن في الإمكان تعريف المفاهيم المحاسبية بأنها : مجموعة

المصطلحات التي توضح وتستخدم في مجال المحاسبة من المحاسبين وهيئاتهم العلمية والمهنية لغرض تنظيم المعرفة المحاسبية وتحديد جوهر كل جزء من اجزائها بصورة علمية ومنطقية من حيث بيان تلك الاجزاء وأخهم صفاتها وعلاقتها بالمفاهيم الاخرى وبما يؤدي إلى توحيد المعاني والدلالات في اذهان مستخدميها عند التعامل معها . وبذلك يعد توحيد المفاهيم المحاسبية للاساس الاول ونقطة البداية عند تحديد إطار النظرية المحاسبية مع ملاحظة أن حصر المفاهيم المحاسبية كافة في اطار ضيق امر صعب التحقيق الا اذا قامت الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية المختصة بهذا المجال باصدار موسوعات دورية ضمن فترات زمنية معقولة بحيث تضم المصطلحات كافة ثم المفاهيم التي تستحدث في مجال المحاسبة بعد دراستها من جميع الجوانب العلمية والعملية

- **ثانياً الفروض المحاسبية** Accounting Assumptions

يعرف الفرض (اصطلاحاً) بأنه قضية مسلمة امو موضوعة للاستدلال بها على غيرها ويعرف من الناحية المحاسبية بأنه : أستنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة ، ويعتبر الأساس الذي يستمد منه او يبنى عليه المبادئ العلم .

وتعد الفروض المحاسبية من المقومات الاساسية في تكوين النظرية العلمية ، كما يمكن استخدامها في المحاسبة اساساً للاستدلال والقياس المنطقي ، وعليه يمكن تعريف الفروض أصلاً وان كل ما يقوم به المحاسب من عمل انما يتم في ظل وجود هذه الفروض اصلاً لان وجودها يعد الاساس المنطقي لاستمرارية العمل المحاسبي .

- **ثالثاً. المبادئ المحاسبية** Accounting Principles

المبدأ (اصطلاحاً) ما يسلم به ، لانه واضح بذاته لا يحتاج إلى برهان ، بل تقوم عليه البرهنة، كذلك فهو يمثل القاعدة والمعيار ، فيقال "مبادئ الفن" ، أي

قواعده . ويقال "مبادئ دينية" أي معايير دينية .. ومن الناحية المحاسبية تشتق المبادئ المحاسبية من الفروض المحاسبية فهي تمثل أحد عناصر الاطار الفكري للمحاسبة التي تمدنا بضوابط عمومية تستخدم كأساس لتحديد كيفية اخضاع العديد من بنود القوائم المالية لإجراءات القياس والإفصاح . ودون ان نذكر على وجه التحديد كيفية اتخاذ هذه الإجراءات بالنسبة لكل بند من البنود على الرغم من أهمية المبادئ المحاسبية وانها لا ترقى إلى مرتبة القوانين الطبيعية الثابتة ، وبذلك لا يمكن تحديدها بصورة قاطعة لانها تتميز بقابليتها على التطور تماشياً مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية للبلد الذي تطبق فيه، كما انها تحتوي بحد ذاتها على العديد من الطرائق المستخدمة في القياس والتقييم والتعبير عن نتائج الأنشطة الاقتصادية وهنا يبرز مصطلح آخر يستخدمه كتاب الفكر المحاسبي عند تحديد اطار النظرية المحاسبية وهو مصطلح "العرف . Convention" ومن الناحية اللغوية فان العرف من كل شيء : ظهره وأعالیه ، فيقال مثلاً : عرف الجبل ، عرف الديك ، عرف الفرس ، والعرف والمعروف ضد النكرة ، وهو كل ما تعرفه النفس من الخير وتانس به وتطمئن إليه ، ويلاحظ ان هذا المصطلح يستعمل في العربية لكل ما ارتفع من المحسنات من المعاني ، اما من الناحية القانونية فان العرف ينشأ من اعتياد الناس على سلوك معين مع الاعتقاد بلزومه قانوناً ، اذ انه يعد مصدراً مكماً للتشريع ، لأن التشريع يحتل المكانة الأولى بين مصادر القاعدة القانونية ويحتل العرف المكانة الثانية). وبما ان العرف يمثل ما تعارف الناس عليه ، فان العرف المحاسبي هو ما تعارف المحاسبون عليه ، اذ تمثل الأعراف المحاسبية العادات التي الفها المحاسبون واعتادوا على تطبيقها (، اذ تطبق الاعراف المحاسبية فيما لا يتعارض مع القوانين الحكومية او القرارات الإدارية وهي في الوقت نفسه تعد مرشداً ودليلاً للتطبيق قد تستفيد منه تلك

القوانين والقرارات ذاتها ، وتشمل مجموعة الأعراف المحاسبية عدداً من القواعد والمعايير التي تعارف عليها المحاسبون بمرور الزمن ولاقت منهم قبولاً عاماً ، كالقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، والأعراف الدولية الموحدة للاعتمادات المستندية والتجارة الدولية وقواعد الإفصاح في البيانات المالية ، ومعايير الاداء المهني في مراقبة الحسابات وغيرها ، كما تشمل هذه المجموعة كذلك الإحكام في قضايا مماثلة والتي تصلح ان تكون مرشداً في التطبيق من قبل الغير .. ومن خلال ما تقدم يمكن ملاحظة الآتي :

1. إن مصطلحات : المبادئ ، المعايير ، القواعد ، هي مترادفات من الناحية الاصطلاحية ، أما من الناحية العلمية فيلاحظ ان المبادئ والمعايير تختلف في مفهومها عن القواعد ن لأن المبادئ والمعايير لا تتسم بالثبات النسبي كما هو الحال فيما يخص القواعد ، كما أنه "لا يمكن اعتبار المبادئ عند استخدامها في المحاسبة بأنها قواعد لا يمكن أبداً الخروج عليها" .

2. إن مصطلحات : المبادئ ، المعايير ، الأعراف ، يمكن اعتبارها مترادفات من الناحية العلمية وذلك للأسباب الآتية :

- إن هذه المصطلحات جميعاً قد نشأت من خلال الاتفاق عليها بحيث تم استخدامها لمدة من الزمن ولاقت بين جمهورها قبولاً عاماً عند التطبيق .
- إن غالبية كتاب الفكر المحاسبي يستخدمون عبارة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بما يعني ان هذه المبادئ المحاسبية قد نشأت من خلال الاعتراف بها بحيث اعتاد المحاسبون على استخدامها ، وبما يعني انها تمثل أعرافاً "متعارف عليها" .
- ونستنتج مما سبق ان المصطلحات الآتية (المبادئ ، المعايير ، الاعراف ، القواعد) هي مترادفات سواء من الناحية الاصطلاحية لبعضها او من الناحية

العملية لبعضها الآخر . وأن هذا التعدد في المصطلحات المترادفة من شأنه ان يخلق كثيراً من الالتباس وعدم الفهم عند استخدام بعضها من الكتاب وعدم استخدام بعضها الآخر او التنويه به مباشرة ، وكذلك عند استخدام بعضها من كتاب معينين واستخدم بعضها الآخر من كتاب آخرين بما يخلق حالة من الالتباس وعدم الفهم لدى المتلقي (مستمعاً كان أم قارئاً).

وعليه نقترح توحيد المصطلحات المترادفة بحيث يتم استخدام مصطلح واحد منها فقد قدر الامكان ، ولا ضرر من التنويه بالمترادفات التي ذكرناها لكي يحاط المتلقي علماً بذلك بحيث لا تختلط عليه الأمور فيما بعد ، ونرى ان مصطلح التوحيد هذا يمكن ان يتحد بمصطلح "المبادئ" نظراً لكثرة استخدامه من غالبية الكتاب ، هذا من الناحية الاصطلاحية ، أما من الناحية المحاسبية فيمكن تعريف المبادئ (المعايير ، الأعراف، القواعد) المحاسبية بأنها: حقائق مسلم بها، تم اشتقاقها من الفروض المحاسبية ، بهدف استخدامها بوصفها اساساً سليماً بالعمل المحاسبي ، ذلك انها تحتوي على العديد من الطرائق التي تستخدم في القياس والتقييم والتعبير عن نتائج الأنشطة الاقتصادية .

- رابعاً. السياسات المحاسبية Accounting Policies

- تشير السياسة (اصطلاحاً) إلى : السلوك وعلى هذا الأساس فقد عرفت السياسة المحاسبية من قبل الأستاذ مقداد الجليلي بأنها : سلوك او تصرف يسلكه المحاسب في عمله اليومي وكذلك عند قيامه بإعداد الحسابات الختامية لاستخراج نتائج الأعمال وتحديد قائمة المركز المالي ، وهي تحظى بقبول شبه عام لدى المحاسبين ، وتتميز بمرونتها في التطبيق ، اذ يختلف تطبيق السياسات المحاسبية باختلاف سلوك المحاسبين في قياس وعرض أنشطة الوحدة . (ويرى آخرون ان السياسات المحاسبية تنصرف إلى مجموعة التشريعات والأنظمة والتعليمات المالية التي تصدرها جهات حكومية ومنظمات مهنية معينة

بالعمل المحاسبي ، تلك التي تشكل مجموعها اجراءات تفصيلية واساليب محددة لضمان التوحيد في العمل المحاسبي بهدف تحقيق الغايات المرجوة من اتباع تلك السياسة ، وبذلك فان اتباع سياسة محاسبية معينة لا يعني الخروج عن المبادئ المحاسبية بل يعني اختيار الأسلوب أو الطريقة التي يراها المشرع أنها الأكثر ملاءمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية الحالية. وتعليقاً على ذلك نرى ان المحاسب - وليس المشرع- هو المعني بالسلوك والتصرف عند القيام بالعمل المحاسبي ، وأن عملية اختياره للسياسة المعنية إنما يعتمد على عدة أمور لعل من أهمها تقديره مدى معرفته بالجوانب كافة والتي من الممكن أن تؤثر على الموقف المالي للوحدة الاقتصادية التي يعد عنها الحسابات الختامية بصورة دورية ، وعليه فان السياسة المحاسبية تمثل سلوكاً او تصرفاً يسلكه المحاسب عند قيامه بالعمل المحاسبي من قياس وافصاح ، وأن تطبيق سياسة دون أخرى إنما يعتمد على مدى ملاءمة تلك السياسات للظروف المحيطة المختلفة ومدى قناعة المحاسب بتوظيفها بما يخدم مصلحة الوحدة الاقتصادية والمستفيدين من مخرجات النظام المحاسبي فيها.

ومن خلال كل ما تقدم، وبعد تحديد المفاهيم المحاسبية الاساسية التي يمكن استخدامها في تحديد اطار النظرية المحاسبية نقترح التقسيم الموضح التالي الذي تم فيه تحديد مفهوم كل مصطلح من الناحيتين اللغوية والعملية في متن البحث

ومن الإطار المقترح يمكن ملاحظة الآتي:-

1. إن المفاهيم المحاسبية تمثل الاساس الأول في تحديد اطار النظرية المحاسبية من فروض ومبادئ وسياسات فضلاً عن الجزئيات التي يحتويها كل منهم ، التي يسهم في تحديدها عدد من الجهات مثل : الهيئات العملية من مفاهيم يتم تقويمها علمياً وبالتالي اعتمادها في مجال تحديد اطار النظرية المحاسبية.

2. تم تحديد الفروض المحاسبية بكل من الوحدة الاقتصادية ، والاستمرارية والادلة الموضوعية ، على اعتبار انها تمثل قضايا مسلم بها من المحاسبين ، اذ ان أي عمل يقوم به المحاسب من قياس وافصاح انما يتم في اطار هذه الفروض الثلاثة وعلى اساسها ، وكما يأتي :

أ- إن فرض الوحدة الاقتصادية يفرض على المحاسب تحديد الوحدة التي يحاسب عنها من الناحيتين القانونية والشكلية ، وبذلك فان أي عمل يقوم به المحاسب انما يأخذ في نظر الاعتبار ذلك التحديد .

ب- إن فرض الاستمرارية يفرض على المحاسب ضرورة ان يقوم بعمله في اطار ان تلك الوحدة الاقتصادية قد تم انشاؤها لفترة غير محددة من الزمن وانها مستمرة في مزاولة نشاطاتها

ج- إن فرض الادلة الموضوعية يفرض على المحاسب ان يقوم بعمله في ظل توفر الادلة الموضوعية الكافية من قرارات وتعليمات ومستندات وضوابط أخرى بحيث تدعم صحة ودقة ما قام به بعيداً عن التقدير الشخصي من قبله

3. إن المبادئ المحاسبية قد حددت بكل من : القياس المحاسبي والفترة المحاسبية ، والافصاح المحاسبي ، على اعتبار انها جميعاً تمثل حقائق مسلماً بها قد تم استقائها من الفروض المحاسبية السابقة بهدف استخدامها بوصفها اساساً سليماً بالعمل المحاسبي وكما ياتي :

أ- إن مبدأ القياس المحاسبي هو حقيقة مسلم بها صلب العمل المحاسبي في سبيل قياس نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية ، وهو يتضمن :القياس النقدي والقياس الكمي والقياس الوصفي ، استناداً إلى التعريف الحديث للمحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات يهدف إلى توفير

المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية ، المالية وغير المالية ، لجميع الجهات التي يهملها امر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيقي أهدافها .
بد إن مبدأ الفترة المحاسبية يتطلب من المحاسب ان يقسم حياة الوحدة الاقتصادية المستمرة في مزاولة نشاطاتها على فترات زمنية دورية سواء كانت سنوية او اقل ما يمكن معه توفير البيانات والمعلومات اللازمة للمستفيدين منها دون الانتظار حتى نهاية حياة تلك الوحدة .
ج- إن مبدأ الافصاح المحاسبي يقوم على اعتبار ان المعلومات المقدمة عن نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية انما تعبر عما حدث فعلاً على ما تؤيده القوانين والتعليمات والمستندات وجميع الضوابط الأخرى التي تحكم عمل المحاسب في عمله .

4. لقد تم تحديد السياسات المحاسبية بكل من : الحيلة والحذر ، والأهمية النسبية والثبات في التطبيق والتحقق والافصاح والعلانية الكاملة ، على اعتبار انها جميعاً تمثل طرائق وسلوكيات مختلفة يمكن ان يستعين بها المحاسب ويسلكها عند القيام بعمله على افتراض انه عندما يطبق أي من تلك السياسات انما يكون قد اخذ في نظر الاعتبار الظروف المحيطة المختلفة ومدى قناعته المبينة على اسس علمية بتوظيف تلك السياسة بما يخدم مصلحة الوحدة الاقتصادية والمستفيدين من مخرجات النظام المحاسبي فيها .

الاستنتاجات

(1) إن عدم الاتفاق الدقيق على المصطلحات المستخدمة في تحديد اطار النظرية المحاسبية قد ادى إلى حدوث الخلط عند استخدامها من الدارسين والممارسين للمحاسبة ، علماً ومهنة ، في المجالين الاكاديمي والعملي ، بحيث اصبح الكثير لا يميز بينها فيستخدم احدهما بديلاً للآخر او مرادفاً له ، اذ أثبتت الدراسات

- المتعددة التي تناولت دراسة اطار النظرية المحاسبية وتحليلها من خلال الاستخدامات المختلفة للمصطلحات المكونة لاطارها
- (2) إن دراسة الاطار النظري للمحاسبة وفهمه على نحو جيد ومنظم علمياً انما يسهم اسهاماً فعالاً في التهيئة للممارسة العملية .
- (3) .إن توحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد اطار النظرية المحاسبية سوف يزيد من درجة الفهم من الناحية النظرية وبما يسهم بدرجة كبيرة في النجاح عملية ممارسة المحاسبة بوصفها مهنة لان ذلك يساعد في تحديد ما يجب على المحاسب عمله
- (4) إن تكامل الشقين العلمي والعملي للمحاسبة لدى المحاسب عندما يقوم بعمله من شأنه ان يرقى بهذا العمل وبما يجعل المحاسبة فناً ابداعياً يعتمد على ابراز القدرات الذاتية المستندة إلى الاسس العلمية باعتبارها علماً يتضمن معرفة منظمة ومصنفة >
- (5) إن الاستفادة من الدراسات التي تتم في مجال علم المصطلح يمكن ان تعد مدخلاً مناسباً لتلافي الاختلافات بين الكتاب عند تحديد المصطلحات التي يمكن ان تستخدم في تحديد اطار النظرية المحاسبية >

مشكلات بناء النظرية المحاسبية

تواجه عملية بناء نظرية المحاسبة مشكلات متنوعة أهمها مشكلة عدم تحديد المفهوم العلمي للمحاسبة. فكل يعرفها حسب رؤيته الخاصة لها، وفهمها لدورها. وهذا يعني غلبة الطابع الذاتي لمفهوم المحاسبة على مفهومها العلمي. ولعل أكبر دليل على ذلك الخلط الكبير بين مفهوم المحاسبة ومفهوم نظام المعلومات المحاسبي.

مشكلة تحديد المدخل المناسب لبناء النظرية. المدخل يتمثل بالفكرة الأولية التي يتم تبنيها قبل بدء عملية البحث عن الحقائق، والتي تضبط العمل في كافة مراحلها وتوجهه خدمة لها. فالمدخل بذلك يطبع النتائج بطابعه. يعبر المدخل عن تصورات أولية ورؤى خاصة بالباحث حول دور النظرية ووظائفها ومكوناتها الخ. والمدخل التي تم تبنيها حتى الآن تتسم بالبساطة وأحادية الرؤية بدلا من شموليتها.

مشكلة تحديد المنهجية العلمية المناسبة لبناء نظرية المحاسبة. المنهج العلمي يستوجب تطبيق المنطق كظاهرة مشتركة لكل معرفة علمية. وهو يتناول مسألة كيف يمكن الوصول إلى الحقائق التي تشكل محتويات النظرية، أو كيف يمكن كشفها. أنه يمثل الخطوات والمراحل والأعمال الواجب إنجازها للوصول إلى تلك الحقائق؟ إن النتائج المرجوة من عملية بناء النظرية تختلف باختلاف تلك الخطوات والمراحل أي باختلاف المنهج المستخدم. فإذا رسمت تلك الخطوات والمراحل في تسلسلها والأدوات المستخدمة فيها بشكل غير منطقي، أي حسب رغبات الباحث والفلسفة التي يتبناها مسبقا لكشف الحقائق، فإن النتائج التي هي مكونات النظرية لن تكون علمية.

مفهوم "المحاسبة" و"النظام المحاسبي"

يعد تحديد مفهوم المحاسبة نقطة البدء لحل مسألة تطوير المعارف المحاسبية في إطار معرفي علمي، تتناسق فيه المعارف التي يحتويها، وتتكامل مع بعضها على أسس علمية منطقية، تضيف عليها سمة الموضوعية والديمومة والثبات (هذا الإطار هو النظرية)؛ والهدف من ذلك هو تحديد ماهيتها وهدفها ووظائفها، وعلاقتها بمفاهيم أخرى. بعد ذلك يتم الانطلاق للبحث في مفاهيم محاسبية أخرى وفي منظومات هذه المفاهيم داخل مجالات المعرفة المحاسبية.

بعضهم، مثلاً، يرى في المحاسبة مجرد آليات عمل يقوم بها المحاسب لإثبات العمليات الاقتصادية واستخراج المعلومات. تتمثل هذه الآليات بتسجيل، تبويب وتصنيف البيانات، وإعداد المعلومات وعرضها.

البعض الآخر يرى فيها نشاطاً خدمياً تمارسه فئة ممتهنة، من ذوي التخصص والكفاءات، فهي كأي نشاط خدمي آخر (كالطب والحمامة) تحتاج إلى جملة من التشريعات القانونية والقواعد والضوابط المهنية التي يفترض أن تنظم عملها.

آخرون يرون أن المحاسبة مجرد نظام للمعلومات يحتوي على مجموعة من العناصر التي يجب تنظيمها في نسق معين وتحديد آليات عملها لتستعمل بشكل منتظم، وفق ترتيب معين لتحقيق هدف هذا النظام في إنتاج المعلومات.

إن هذا التفاوت في المفاهيم المختلفة للمحاسبة ناجم عن رؤى مرحلية، خاصة وضيقة، وليس من منظور معرفي، منطقي شامل. فالمحاسبة ليست مجرد آليات عمل وليست مجرد نشاط خدمي.

إذا كانت آليات عمل فإنها في هذا المفهوم مجرد ممارسة ميدانية، تنحصر في الجانب العملي الذي يمارسه المحاسب يومياً، دون النظر إلى الإطار الفكري وأهميته. وعليه فإن الأولوية في عمل المحاسب تتجه، قبل أي شيء، نحو تنظيم العمل المحاسبي وحل مشكلات التطبيق العملي، ولو كانت على حساب الجانب الفكري؛ دون أن يتم إيلاء أهمية للروابط التي تجمع مكونات هذا الإطار، ولنظمية هذه المكونات وثباتها.

غير أن التطور الكبير والسريع الذي اضطرت المحاسبة أن تواكبه، دفع المحاسبين، أفراداً ومجمعات مهنية، نحو ضرورة حل مشكلات القياس المحاسبي. ليس بما يخدم القياس نفسه، بل بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية. فظهر مفهوم أكثر تطوراً للمحاسبة رأى فيها نشاطاً خدمياً (مهنة) غايته خدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية. وهي لكونها أحد مجالات العمل المهني، تحتاج إلى جملة من الضوابط المختلفة، المعرفية الفكرية والمهنية والقانونية، يلتزم بها المحاسب عند إجراء عمليات القياس والإفصاح. والمحاسبة

كُنشاط خدمني" يجب أن تراعي مصالح الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية. هذه المصالح استوجبت أن تكون المعلومات المحاسبية نافعة للمستخدمين بما في ذلك قابليتها للمقارنة؛ وهذا استوجب بدوره الاهتمام ببعض الجوانب الفكرية، بالإضافة إلى وجود ضوابط تنظيمية وقانونية تتحكم بعملية القياس والإفصاح. إن هذا المفهوم الذي يرى في المحاسبة نشاطاً خدمياً، ربط بعض مكونات الإطار المعرفي الفكري بالممارسة العملية، لخدمة هذه الأخيرة. بمعنى أن هذا الإطار يتم تصميمه لخدمة عمليات القياس، لكنه ليس من الضروري أن يبحث في الروابط والعلاقات الداخلية للمفاهيم والمصطلحات، وفي مدى منطقية هذه العلاقات وديمومتها. والملاحظ أن هذا المفهوم للمحاسبة ربط محتويات الإطار الفكري، كتتابع متغيرة، بالممارسة العملية لكونها المتغير المستقل. وبذلك يكون قد أهمل إمكانية أن يؤثر الإطار الفكري في التطبيق العملي، ليكون هو نفسه متغيراً مستقلاً والممارسة العملية متغيراً تابعاً.

آخرون رؤوا في المحاسبة نظاماً للمعلومات، فقد رأى فيها منظومة متكاملة من العناصر المادية والمعنوية التي تتفاعل مع بعضها البعض لخدمة عملية القياس المحاسبي وتقديم المعلومات. فالمحاسبة هي مراحل عمل وقواعد ناظمة لعمليات الإثبات المحاسبي واستخراج المعلومات. وهي، حسب هذا المفهوم، ليست سوى نظاما يسعى إلى إعداد المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين، استناداً إلى المفاهيم والأعراف والمبادئ المحاسبية السائدة.

غير أن هذا المفهوم لا يخلو من الانتقاد. فهو:-

- **أولاً**، لا يعطي أهمية للجانب الفكري، ولضرورة تطوير هذا الجانب استناداً إلى أسس علمية منطقية. في حين أن الجانب الفكري يتكامل مع التطبيق العملي، لخدمة الممارسة العملية التي تحدد محتويات ومنظومات الإطار الفكري.

- **ثانياً،** عدّ المحاسبة مجرد "نظام" له مكونات مادية ومعنوية. وهذا ليس صحيحاً، فالمحاسبة ليست فقط ممارسة عملية تخدم المستخدمين. إنها مجموعة معارف لا أكثر تستخدم من قبل نظم المعلومات المحاسبية في الممارسة العملية. من هنا كان التمييز بين مصطلحين: "المحاسبة" و"النظام المحاسبي". فهما لا يحملان مضمونا واحداً.

معايير التمييز بين المحاسبة ونظام المعلومات المحاسبي

إن استقراء تاريخ المحاسبة وواقعها الراهن يشير إلى أنها كانت ولا تزال تهتم بمسألة إشباع حاجات الفئات ذات المصالح، إلى معلوماتٍ تمكنها من اتخاذ القرارات الاقتصادية. هذه المعلومات يجري إعدادها إستانداً إلى جملة من المعارف المحاسبية المترابطة، تمثلت بمجموعة الفروض والمبادئ والمعايير السائدة. فالمحاسبة إذاً تهدف إلى إشباع احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة. لبلوغ هذا الهدف لابد للمحاسبة من تحقيق عدة وظائف هي:

1. إجراء القياس المحاسبي
 2. توثيق البيانات والمعلومات الناجمة عن عملية القياس وتخزينها
 3. تقديم المعلومات المتولدة من عملية القياس إلى المستخدمين
- هذه الوظائف تتكامل مع بعضها لتحقيق هدف المحاسبة، ولا يجوز تجزئتها أو إهمال إحداها على حساب الأخرى، لأن ذلك يبعدها عن الهدف. القياس هو تجسيد للأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمشروع على شكل بيانات رقمية (كمية، زمنية، نقدية)، يتم إجراؤه داخل نظام المعلومات المحاسبي للمنشأة ذات العلاقة، لغرض توليد المعلومات عن الآثار التي تتركها الأحداث الاقتصادية في المنشأة (في نتائج أعمالها، في مركزها المالي، في تدفقاتها النقدية، الخ...). والقياس يتم داخل النظام لكل حدث اقتصادي بمفرده، ولكل مجموعة أحداث من طبيعة واحدة، ولنتائج هذه الأحداث خلال فترة زمنية محددة. نتائج القياس يتم إثباتها داخل النظام في مستندات وسجلات

لغرض توثيق وتخزين البيانات والمعلومات الناجمة عنه. والمعلومات المتولدة من عملية القياس والموثقة والمخزنة يتم تقديمها إلى المستخدمين ذوي المصالح مع المنشأة. فيسهم النظام بذلك في إشباع احتياجات هؤلاء المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية. هذه الوظائف ينفذها في الممارسة العملية نظام المعلومات المحاسبي للمنشأة، وإدارة تلك المنشأة. فالنظام مجرد أداة تستخدم المعارف المحاسبية في توليد المعلومات في بيئة المنشأة.

غير أن مشكلات القياس كثيرة: فطرقة وخياراته متعددة وبدائله متنوعة. والبحث في حل مشكلات القياس يتم عموماً في إطار تطوير المعارف المحاسبية وليس في إطار نظام المعلومات المحاسبي.

وظائف المحاسبة، إذاً، تتكامل لتحقيق هدفها. فتقديم المعلومات لا يتم دون إجراء القياس ودون توثيق وتخزين تلك المعلومات. والقياس المحاسبي لا يمكن إجراؤه بعيداً عن حاجات المستخدمين إلى المعلومات. فغاية القياس، إذاً، إنتاج معلومات لخدمة المستخدمين. والقياس دون توثيق وتخزين، يرافقه كافة مراحل القياس، لا يحقق للمحاسبة غايتها، خاصة إذا ارتبطت الحاجة إلى المعلومات بمعلومات عن فترات سابقة؛ كما لا يحقق للمعلومات المنتجة خاصية الموثوقية.

إن القياس المحاسبي يجب أن يُوظف لخدمة تقديم المعلومات. وهذا يعني أنه يجب أن يوفر معلومات تتمتع بالموثوقية والواقعية، لضمان انتفاع المستخدمين منها. والموثوقية تعني ضمناً أن المعلومات صحيحة، صادقة، خالية من الأخطاء، وقابلة للتحقق. والواقعية تعني أن المعلومات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالواقع الذي وُلدت فيه، وهي تصوّره دون أي تشويه يشوبه. أي أنها تصوّر حقائق موضوعية وليست مجرد أرقام صماء. وهذا كله يضمن فاعلية المعلومات المحاسبية.

هنا لا بد من الإشارة إلى أن كثيراً من منظري المحاسبة وجد فيها مجرد مراحل عمل يتم إنجازها في مجرى عملية توليد المعلومات؛ فعرفها البعض على أنها تسجيل، وتبويب

وتصنيف، وتلخيص وتشغيل للبيانات (ثم تقديم المعلومات). وما هذه إلا مجرد مراحل عمل تمر فيها عملية القياس داخل كل نظام معلومات محاسبي؛ وهي تستبق عملية تقديم المعلومات. من هنا جاء الخلط بين مفهوم المحاسبة ومفهوم النظام المحاسبي، إلى درجة أن بعضهم وجد في المحاسبة نظاماً للمعلومات. غير أن هذا الخلط بين مفهوم المحاسبة، كإطار معرفي، ومفهوم النظام المحاسبي، يقف عائقاً كبيراً أمام تطوير المعارف المحاسبية وبناء نظرية المحاسبة. وهو ناجم عن عدم إدراك أو عن إغفال العلاقة بين الفكر والممارسة، أي بين النظرية والتطبيق، وعن عدم إدراك مدى تأثير الإطار الفكري في الممارسة العملية. وإذا كان النظام بحاجة إلى إطار معرفي فكري، فإن هذا الإطار يشمل، برأيهم، المصطلحات الضرورية لعمله - والتي يتم الاتفاق على مضمونها - والمبادئ والطرق والقواعد التي يتوجب عليه التزام بها، وليس ضروري أن يشمل فروضاً ومجموعات متناسقة ومنسجمة من المفاهيم وأن يُبنى على أسس علمية منطقية.

ولكون النظام المحاسبي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالممارسة العملية، في حين أن المحاسبة تشكل الإطار المعرفي له، فإنه لا بد من التمييز بينه وبين المحاسبة. والمعايير التي يمكن استخدامها لهذا الغرض كثيرة كالمهتف والوظائف وعلاقة كل منهما بالآخر، وغير ذلك. هذا التمييز ضروري لفصل مكونات الإطار الفكري عن مكونات الإطار العملي. عملية الفصل هذه تأتي في إطار عملية تجريد عقلي، لغرض عزل المسائل المرتبطة بالممارسة، والتي قد تتغير وتتبدل بتغير الزمان والمكان، عن المسائل المرتبطة بالأطر الفكرية التي يمكن اختبار مدى ثباتها زمنياً ومكانياً في مجرى عملية التوحيد.

استطرادا لما سبق، فإن هدف النظام المحاسبي في أي مشروع اقتصادي، هو إنتاج المعلومات المحاسبية، لتقوم الإدارة، بالتالي، بتقديمها إلى المستخدمين في البيئة المحيطة به. أما المحاسبة، لكونها أحد فروع المعرفة، فهي تهدف إلى إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات وليس إلى إنتاجها. ولا يقصد بالمستخدمين هنا مستخدمين محددين

موجودين في بيئة عمل منشأة محددة وفي زمن محدد. فمصطلح مستخدم هنا يؤخذ بمفهومه المطلق المجرد عن الزمان والمكان. في حين أن إنتاج المعلومات من قبل النظام المحاسبي يأتي لغرض إشباع الحاجات إلى المعلومات المحاسبية لفئات محددة من المستخدمين. هذه الحاجات محدودة هنا في إطار زمان ومكان محددين.

والنظام المحاسبي يجب عليه القيام بالوظائف التالية لغرض تحقيق هدفه في إنتاج المعلومات المحدودة في إطار زمان ومكان وحاجات محددة:

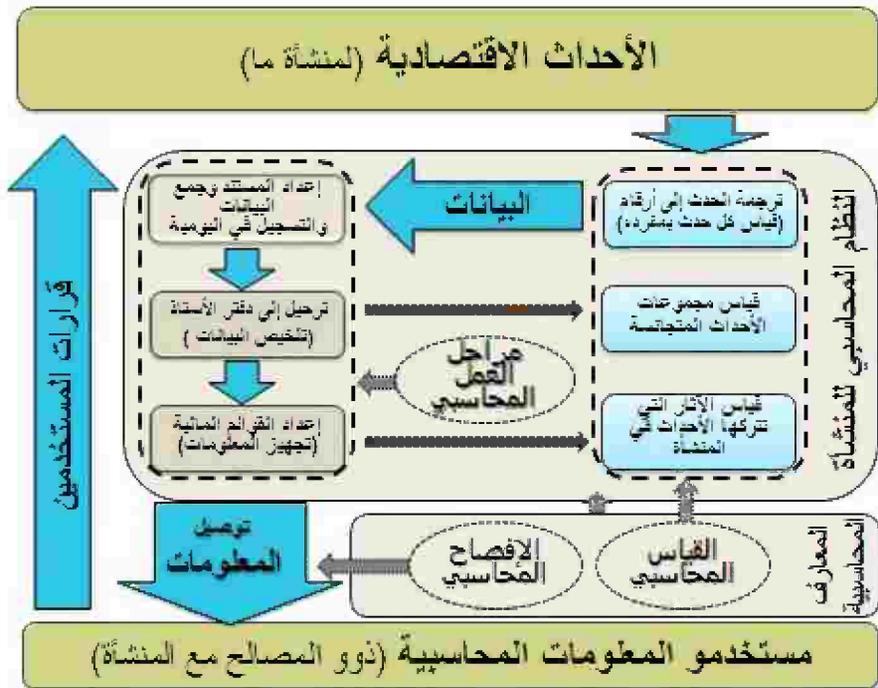
- 1) جمع البيانات من أماكن نشوئها بالوسائل المتاحة
- 2) إخضاع هذه البيانات لعمليات المعالجة لغرض تحويلها إلى معلومات
- 3) تأمين الحماية للبيانات والمعلومات في مراحل العمل المذكورة كافة
- 4) هذه الوظائف تختلف بطبيعة الحال عن وظائف المحاسبة، آنفة الذكر. وهذا يؤكد عدم تماثلهما.

وعندما يقوم النظام بتحقيق وظائفه المذكورة فإنه يحقق للمحاسبة وظيفتي القياس والتوثيق والتخزين. فهو إذاً أداة تحقق غاية المحاسبة على أرض الواقع. ففي مرحلة التسجيل الأولى يتم قياس كل حدث اقتصادي بمفرده، ثم توثيق نتائج هذا القياس في مستندات أولية خاصة بكل حدث. ثم يتم توثيق بيانات هذه الأحداث في سجل يومي خاص (دفتر اليومية). وعند إجراء عمليات التلخيص يجري قياس مجموعات الأحداث المتجانسة خلال فترة محددة من الزمن. نتائج هذا القياس تُوثق في سجل خاص حسب أنواع الأحداث (دفتر الأستاذ). وعند تشغيل البيانات وإعداد القوائم المالية يتم قياس نتائج الأحداث وآثارها. ثم تُوثق هذه النتائج في القوائم والحسابات الختامية. وبمجرد الانتهاء من إعداد القوائم يكون نظام المعلومات المحاسبي قد حقق للمحاسبة وظيفتي القياس والتوثيق والتخزين. أما وظيفة نشر المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين فإن إدارة المشروع تقوم بإنجازها من خلال عرض القوائم على الهيئة العامة للمساهمين للمصادقة عليها، أولاً، ثم نشرها في وسائل الإعلام المختلفة، ثانياً.

وعليه فإن نظام المعلومات المحاسبي وإدارة المشروع مسخران لتحقيق وظائف المحاسبة في الواقع العملي. (انظر المخططات اللاحقة)

الشكل التالي يبين مراحل العمل المحاسبي التي ينفذها النظام لتحويل الأحداث الاقتصادية للمنشأة إلى بيانات ومعالجتها فيحوها إلى معلومات تحملها وسائل الإفصاح (القوائم المالية) إلى الإدارة التي تتولى مسؤولية توصيلها إلى المستخدمين ذوي المصالح مع المنشأة. وفي مجرى عمل النظام يكون قد حقق للمحاسبة الوظيفتين المذكورتين: القياس (في كافة مراحل العمل) والتخزين والتوثيق في الدفاتر والسجلات المحاسبية. وهو في عمله هذا يستقي من المعارف المحاسبية ما يساعده في انجاز المهام المطلوبة منه.

إضافة إلى ما سبق، فإن العناصر المكونة لكل من المحاسبة والنظام المحاسبي، مختلفة كثيراً عن بعضها. فالمحاسبة عناصرها مفاهيم، مصطلحات، فروض، مبادئ، طرق، وغيرها



من مكونات المعرفة الفكرية. أما النظام المحاسبي فإن عناصره مجموعة من المكونات المادية والمعنوية (تجهيزات، عنصر بشري، مستندات وسجلات، دليل حسابات، بالإضافة إلى آليات وتعليمات وقواعد عمل وغير ذلك). هذه المكونات تختلف وتتنوع من نظام لآخر بتأثير عوامل متعددة: كاليئة المحيطة بالمشروع (مستخدمون، بيئة طبيعية، اجتماعية، سياسية، الخ...) ومستوى التطور العلمي التقني المستخدم في نظام الإنتاج وفي النظام المحاسبي نفسه. في حين أن المحاسبة تتجرّد عن كل هذه العوامل.

تتولى إدارة المشروع مهمة وضع النظام المحاسبي وتطويره وتغييره وتحديثه، حسب التغيرات الحاصلة في العوامل المذكورة. ولكنها لا تملك إمكانية تطوير وتغيير المعارف المحاسبية التي تتطور عبر الزمن من خلال تراكم المعرفة المحاسبية وتجديدها. من هنا فإن التغيرات التي تصيب النظام المحاسبي تكون متنوعة ومتجددة؛ وهو لذلك يجب أن يتسم بالمرونة. وهذا إلى حد بعيد ليس واقع الحال بالنسبة للمحاسبة، فتراكم المعرفة يحتاج إلى فترة زمنية طويلة نسبياً.

ولكن تجدر الإشارة إلى أنه رغم اختلاف المفهومين عن بعضهما البعض، فإنهما متلازمان تلازماً عضوياً، إذ لا وجود للمحاسبية كونها إطار معرفي، دون وجود أنظمة محاسبية. كما أنه لا وجود لأنظمة محاسبية دون وجود إطار فكري معرفي سليم. فالنظام هو نافذة الإطار المعرفي إلى الواقع العملي؛ وهو الذي يغني هذا الإطار من خلال اختبار صحته وسلامة المفاهيم النظرية وانسجامها مع الواقع العملي.

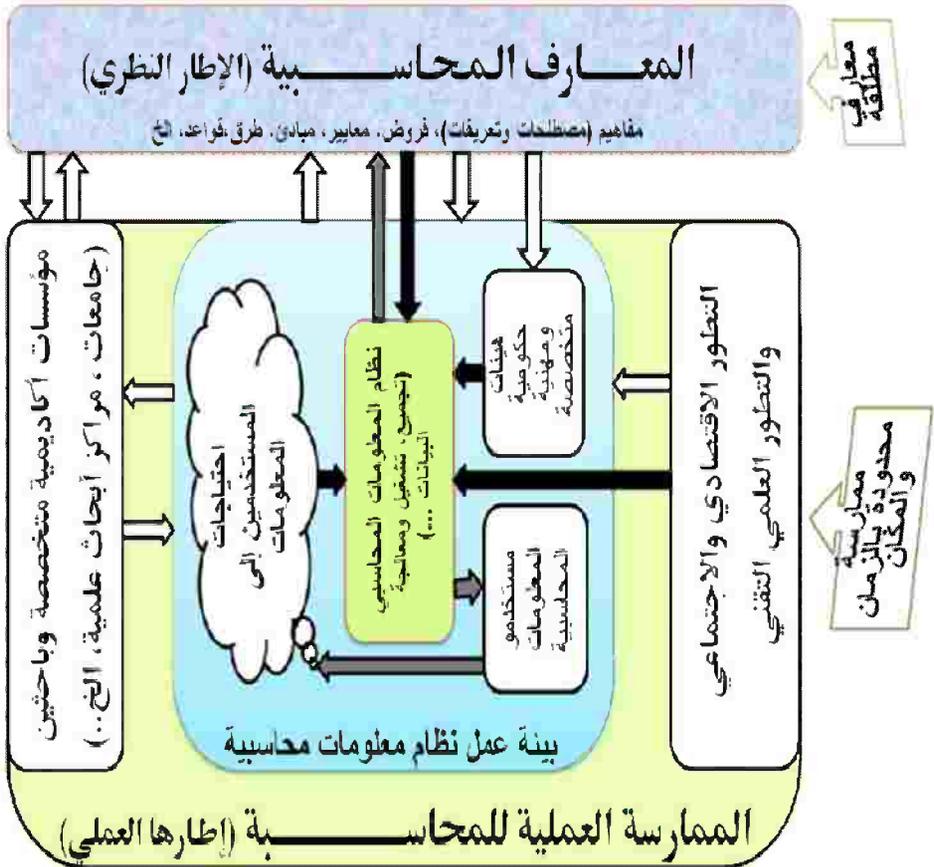
إن الفصل بين المفهومين المذكورين يحقق فائدة ملموسة لعملية تطوير المعارف المحاسبية لسببين:

- **أولاً:** يتسم الواقع العملي بالتغير والتبدل والتنوع بتأثير عوامل مختلفة، كالتطور الاقتصادي والعلمي والتقني، وتغير حاجات المستخدمين إلى المعلومات، وانعكاسات هذه العوامل على أنظمة الإنتاج والأنظمة المحاسبية.

لذلك فإن الجانب التطبيقي الذي يلتصق به النظام المحاسبي متغيّر ومتبدّل، في حين أن التوحيد المحاسبي يحتاج إلى الثبات ولو بشكل نسبي.

- **ثانياً:** تتحكم جملة العوامل الذاتية والأحكام الشخصية في عملية تطوير الأنظمة المحاسبية، من خلال اقتراحات وتقديرات واجتهادات شخصية، تكون مفروضة عند تطوير النظام. في حين أن الأطر المعرفية الفكرية يجب ألا تخضع لمثل هذه العوامل، لأنها تبعدنا عن سمة الموضوعية والعلمية. وطبيعي أنه بقدر ما تكون هذه الأطر موضوعية بقدر ما تكون ثابتة غير متبدلة.

إن الفصل بين مفهوم المحاسبة ومفهوم النظام المحاسبي يمكن من فصل ما هو متغير ومتبدّل عن ما هو ثابت لا يتغير بتغيّر معطيات الواقع العملي. وهو بالتالي يمكن من البحث في توحيد الثوابت، وفي مقدمتها المفاهيم ومضامينها، قبل الخوض في توحيد الجوانب العملية. استناداً إلى ما سبق يمكن تعريف المحاسبة على أنها "مجموعة المعارف المتخصصة التي تستخدم في عمليات توليد المعلومات المحاسبية بهدف إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات". في حين أن النظام المحاسبي يمثل مجموعة عناصر مادية ومعنوية، متكاملة، متناسقة، وفي مقدمتها المفاهيم ومضامينها، قبل الخوض في توحيد الجوانب العملية. استناداً إلى ما سبق يمكن تعريف المحاسبة على أنها "مجموعة المعارف المتخصصة التي تستخدم في عمليات توليد المعلومات المحاسبية بهدف إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات". في حين أن النظام المحاسبي يمثل مجموعة عناصر مادية ومعنوية، متكاملة، متناسقة، تستخدم المعارف المحاسبية بهدف إنتاج المعلومات المحاسبية التي تستخدم، بدورها، لإشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات في بيئة عمل النظام. النموذج التالي يوضح العلاقة بين المحاسبة والنظام المحاسبي، ويكشف اتجاهات تأثير فئات مجتمع المعرفة المحاسبية في الفكر المحاسبي حيث يبيّن اتجاه الأسهم آلية التأثير بين تلك الفئات والإطار الفكري للمحاسبة.



التأثير المتبادل وألية هذا التأثير بين الإطار المعرفي والممارسة العملية للمحاسبة