

تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

أ.م.د. عباس حميد يحيى أ.د. بشرى نجم عبد الله م.د. صفوان قصي عبد الحليم آل طه
جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

المستخلص

استطاعت مهنة المحاسبة البقاء على قيد الحياة لسنوات عديدة ، ومن المتوقع لها أن تستمر في البقاء مستقبلاً دون أن تستند إلى نظرية في مجال التطبيق والممارسة العملية ، إلا أن هناك العديد من المشاكل التي تفرزها الممارسة العملية يتطلب حلها الاحتكام إلى نظرية محاسبية تحظى بالقبول العام ، وقد أسفرت نتائج البحث في هذا المجال ومنذ بداية القرن العشرين وحتى وقتنا الحاضر عن صعوبة صياغة نظرية في مجال المحاسبة ، بل من الممكن إن صح التعبير صياغة العديد من النظريات المحاسبية ، وذلك للعديد من الأسباب من بينها صعوبة التحديد الواضح لأهداف المحاسبة ، وبالتالي تعدد المفاهيم المحاسبية التي تشتق من تلك الأهداف وتستند إليها المبادئ والمعايير المحاسبية ضمن المستويات الأربعة التي تشكل هيكل النظرية المحاسبية ، وعليه يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مستويات النظرية المحاسبية بشكل عام والمستويين الأول والثاني (الأهداف والمفاهيم) بشكل خاص مع بيان أثر تعدد المفاهيم المحاسبية على الفكر المحاسبي والممارسة العملية .

الكلمات المفتاحية/ المفاهيم المحاسبية – التقنيات المحاسبية العملية

Multiplicity of Accounting Concepts and it's Impact on Thinking and Practical Applications

Abstract

Accounting profession has been survived for long time and expected to survive in future, with out basing on theory in the field of practical practice . But there are numerous problems which emerge from the practical practice, their solution needs to be based on generally accepted accounting theory. The results of the researches in this field since the beginning of the last century unfolded the difficulty of formulating theory in accounting , but possible to formulate several accounting theories , due to numerous reasons, among them the difficulty of clear identifying of the accounting objectives, and as a result multiplicity of accounting concept which derived from those objectives and constitute a base to accounting principles and standards within the four levels which form the structure of accounting theory . Therefore this research aims at spotlight the levels of accounting theory in general, and the (first and second) levels in particular, with stating the impact of multiplicity of accounting concepts on accounting thought and practical practice .



Key Words: Accounting Concepts- Accounting practical Applications.

مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

المجلد 18

العدد 69

الصفحات 318 - 332



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

المقدمة ومنهجية البحث

تطورت المحاسبة عبر الزمن تلبية لحاجات البيئة التي نشأت فيها، ومن ثم فإن نطاق المحاسبة تغير واستمر بالتغير ومن المتوقع أن يستمر هذا التغير في المستقبل على مستويين هما المنافع والأنشطة التي تقدمه المحاسبة وكذلك التكنولوجيا المرتبطة بها والتي من المتوقع أن تنمو في المستقبل، فقد نشأت المحاسبة على شكل مجموعة قواعد من صنع الإنسان لتخدم حاجاته وغاياته، وقد استطاعت مهنة المحاسبة البقاء على قيد الحياة لسنوات عديدة ، ومن المتوقع لها أن تستمر في البقاء على قيد الحياة مستقبلاً دون أن تستند الى نظرية في مجال التطبيق والممارسة العملية، إلا أن هناك العديد من المشاكل التي تفرزها الممارسة العملية يتطلب حلها الاحتكام الى نظرية في هذا الخصوص، فضلاً عن الاسباب الاخرى الموجبة لصياغة النظرية بشكل عام والنظرية المحاسبية بشكل خاص .

ومنذ بدايات القرن العشرين وحتى وقتنا الحاضر بدأ الباحثون في دراسة الأسباب التي أدت إلى وجود المبادئ المقبولة عموماً والمنطق الذي تستند إليه ومدى ملائمتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية القائمة في الزمان والمكان الذي تدرس فيه ، وبهذا يمكن القول أنها البداية في البحث عن تنظير التطبيق القائم ومن ثم محاولات إيجاد نظرية محاسبية تحكم هذا التطبيق .

وقد أسفرت نتائج البحوث أعلاه عن صعوبة صياغة نظرية في مجال المحاسبة ، بل من الممكن إن صح التعبير صياغة العديد من النظريات المحاسبية ، وذلك للعديد من الاسباب من بينها تعدد المفاهيم المحاسبية التي تستند اليها المبادئ والمعايير المحاسبية ضمن المستويات الاربعة التي تشكل هيكل النظرية المحاسبية، وعليه تكمن مشكلة البحث في التساؤلات التالية :

1. لماذا يهتم المحاسبون ويبحثون عن نظرية محاسبية ؟ وما هي الأسباب التي تكمن وراء صعوبة التوصل الى نظرية محاسبية شاملة ومقبولة قبولاً عاماً ؟ .
 2. ما هي الأسباب التي تكمن وراء صعوبة تحديد أهداف المحاسبة وأثر ذلك في تعدد المفاهيم المحاسبية ذات الصلة ؟ .
 3. ما هو أثر صعوبة في تحديد أهداف المحاسبة وبالتالي تعدد المفاهيم المحاسبية على الفكر المحاسبي والممارسة العملية ؟ .
- وعليه يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مستويات النظرية المحاسبية بشكل عام والمستويين الأول والثاني (الأهداف والمفاهيم) بشكل خاص مع بيان أثر تعدد المفاهيم المحاسبية على الفكر المحاسبي والممارسة العملية ، وذلك في ظل مسلمات مفادها :
1. أن الممارسة المحاسبية سبقت التنظير المحاسبي بمدة زمنية ليست بالقصيرة وذلك وفقاً لنظرية المنفعة المتأتمية من تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
 2. يتم الحكم على منفعة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في التطبيق العملي من خلال مستوى فائدة نتائج التطبيق لمستخدمي التقارير المالية .
 3. أن تعارض المصالح بين مستخدمي التقارير المالية وتعدد المفاهيم المحاسبية حول اهتمام الجهات المهنية من صياغة نظرية محاسبية شاملة الى صياغة إطار مفاهيمي وإصدار المعايير المحاسبية لتنظيم الممارسة العملية .

وبهدف تقديم الحلول لمشكلة البحث وتحقيق أهدافه فقد تم تقسيمه إلى المحاور التالية :

المحور الأول : هيكل النظرية المحاسبية وأهمية الاشتقاق المنطقي لمستوياته

المحور الثاني : صعوبة تحديد الأهداف المحاسبية وأثرها في تعدد المفاهيم المحاسبية

المحور الثالث : أثر تعدد المفاهيم المحاسبية في الفكر والممارسة العملية

المحور الرابع : الخلاصة

المحور الأول/ هيكل النظرية المحاسبية وأهمية الاشتقاق المنطقي لمستوياته



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

في أبسط صيغة للنظرية يمكن عدها على أنها معتقد *Belief* وتكون النظرية مفيدة عندما يتم قبولها قبولاً عاماً، وفي هذا المجال عرف Webster النظرية على أنها "معرفة منظمة وقابلة للتطبيق في ظل ظروف مختلفة بشكل واسع نسبياً، وهي عبارة عن نظام من الفرضيات والمبادئ المقبولة وكذلك القواعد المطلوبة لتحليل والتنبؤ أو تفسير طبيعة السلوك المرتبط بظاهرة محددة". (Schroeder et al , 2009 , 1) كما عرفت النظرية من قبل Kam على أنها "نظام استنتاجي معقد التركيب يتكون من عدة مستويات مميزة من البيانات ذات الطبيعة العمومية الأخذ بالتناقض *Decreasing generality*". (العبد الله ، 2000 ، 60)

وفي مجال المحاسبة غالباً ما نضع تمييزاً بين النظرية والتطبيق فماذا يقصد بالنظرية من وجهة نظر محاسبية؟ يبدو بأن هناك عدة معاني لهذا المصطلح فيسمع الشخص المحاسبون يقولون في بعض الأحيان بأن مقترح ما هو فقط نظري وليس عملي، وهم بهذا يعنون بالنظرية أنها تجريد (فكرة مجردة *Abstraction*) أو بناء *Construct* نقض لما هو عملي في ظروف عالم حقيقي، أو قد يميل البعض إلى عده الأساس المنطقي *Rationale* أو التفسير لموضوع معين، في حين يقصد البعض الآخر عندما يتكلمون عن النظرية بأنها نظام شامل من الممكن أن يتضمن بديهيات *Postulates* ومبرهنات *Theorems*، وبهذا يمكن تعريف النظرية المحاسبية على أنها "مجموعة من المفاهيم *Concepts* والتعاريف *Definitions* والافتراضات *Propositions* والتي في مجموعها تمكن من تكوين رؤية منتظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، وكل ذلك يقصد تفسير هذه الظاهرة وتوفير القدرة على التنبؤ بها"، وعلى هذا الأساس فإن الغرض الرئيسي لنظرية المحاسبة يتمحور حول توفير أساس للتنبؤ بالأحداث المحاسبية ومن ثم تفسير تلك الأحداث.

(Belkaoui , 2000, 65)

كما يمكن تعريف النظرية المحاسبية على أنها تفكير منطقي على شكل مجموعة واسعة من المبادئ التي تفيد في صياغة إطار عام ذا صلة بما يمكن للتطبيقات المحاسبية أن تقيمه، فضلاً عن تقديم مرشد لتطوير تطبيقات وإجراءات محاسبية جديدة. (Hendriksen, 1992 , 1)

وفي سياق التأكيد على المنهج الوضعي في صياغة النظرية المحاسبية ينظر *Brief* إلى النظرية المحاسبية على أنها تقدم شرحاً وتقييماً للواقع العملي، وهي بذلك تقدم الأساس العلمي لدراسة الطرائق المحاسبية الحالية والمقترحة، بما يحقق في النهاية التوجيه والإرشاد وليس مجرد التبشير والشرح للممارسات العلمية. (Brief, 1975: 285)

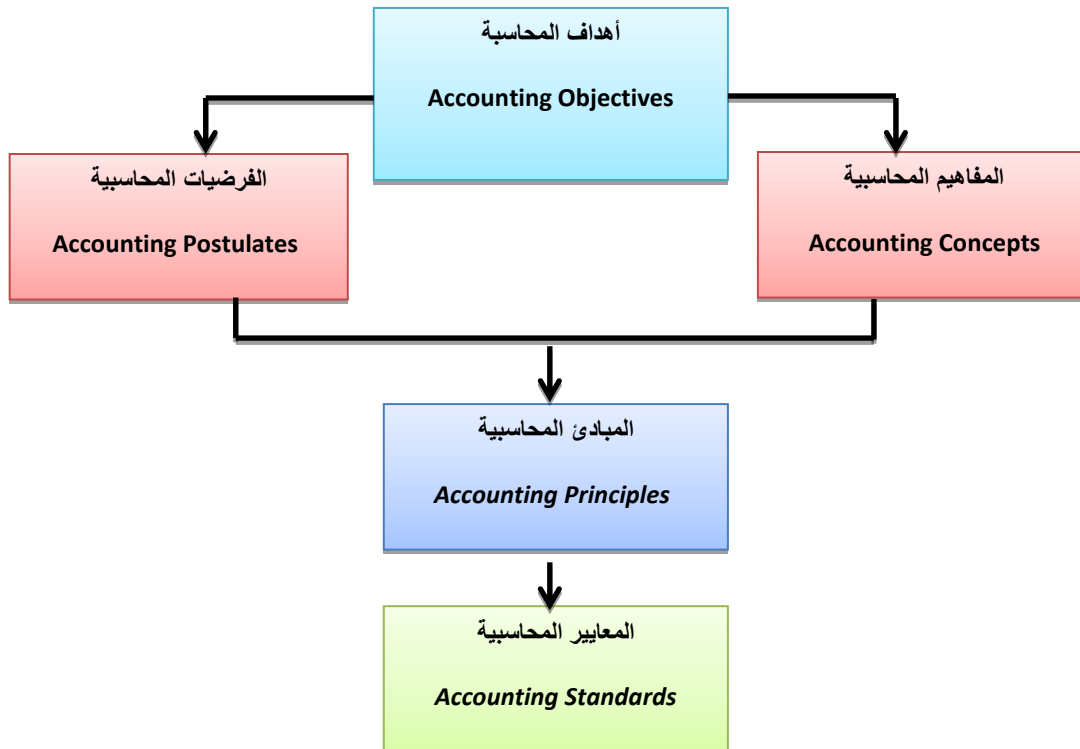
ويتبين مما سبق بأن البحث عن النظرية المحاسبية كان ليقدم في إيجاد مرشد لتقييم التطبيقات المحاسبية الحالية وتطويرها، وإيجاد الإطار الذي يمكن الاسترشاد به للوصول إلى حلول ومقترحات للمشاكل المحاسبية الذي يمكن أن تظهر في المستقبل، وفي هذا السياق يؤكد *Balkaoui* على أن صياغة النظرية المحاسبية مفيدة في العديد من المجالات من بينها:

(Balkaoui ,2004.)

تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

1. قيادة وتوجيه المنظمات المسؤولة عن صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها ، فضلا عن توفير دليل عمل ومرشد يمكن الرجوع اليه لحل المشاكل المحاسبية في حال صعوبة الاحتكام الى معيار محاسبي محدد .
 2. وضع قيود للاختيار من بين العديد من البدائل المحاسبية المتاحة ، فضلا عن قيود ممارسة الاحكام الشخصية في مجال القياس والافصاح عن الاحداث والعمليات المالية .
 3. تعزيز من امكانية المقارنة بين التقارير المالية المعدّة وفقا لمجموعة متناسقة من المبادئ والمعايير المحاسبية ، وكذلك تعزيز ذلك من ثقة وفهم المستخدمين لمضمونها .
- ويرى Popoff أن واحدة من المهام الصعبة التي تقف عائقا أمام الباحثين في المحاسبة هي البحث في تطوير هيكل موحد للنظرية المحاسبية لتخدم في إيجاد الخطوط العريضة الموجهة وكذلك التبريرات المنطقية للتطبيق المحاسبي ، بمعنى البحث عن نظرية لايجاد مرشد لتقييم التطبيقات المحاسبية الحالية وتطويرها وإيجاد الاطار الذي يمكن الاسترشاد به للوصول الى حلول ومقترحات للمشاكل المحاسبية التي يمكن أن تظهر مستقبلا . (Popoff, 1972: 1982)
- وعلى العموم يرى المهتمين بالتنظير المحاسبي بأن هيكل النظرية المحاسبية يتكون من المستويات الاربعة التي يوضحها الشكل (1) في أدناه :

شكل (1) هيكل النظرية المحاسبية ومستوياته



(Balkaoui , 2004 , 210)



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

ويتبين من الشكل أعلاه أن هيكل النظرية المحاسبية يتكون من المستويات الأربعة التالية :

1. المستوى الأول : الأهداف المحاسبية التي تتمثل في تقديم المعلومات المحاسبية المفيدة لمختلف أصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية .
2. المستوى الثاني : المفاهيم والفرضيات المحاسبية ، والتي تعبر عن بيانات مبرهنة ذاتيا أو بديهيات مقبولة قبولا عاما استنادا الى انسجامها مع الأهداف المحاسبية في المستوى الأول والتي تصف طبيعة الوحدات المحاسبية التي تعمل في ظل اقتصاد يتسم بالملكية الخاصة (المفاهيم المحاسبية) أو التي تعكس طبيعة البيئة التي تعمل المحاسبة في ظلها (الفرضيات المحاسبية) .
3. المستوى الثالث : المبادئ المحاسبية التي تعد قواعد عامة يتم اشتقاقها من الأهداف والمفاهيم وتستخدم في صياغة المعايير المحاسبية وتطويرها .
4. المستوى الرابع : المعايير المحاسبية التي تعد أدوات للتطبيق العملي ، وهي بمثابة بيانات كتابية تصدرها المنظمات والمجالس (حكومية كانت أم خاصة) المحاسبية تتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أثر الأحداث والعمليات المالية والإفصاح عنها في نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية ومركزها المالي .

وتدل اتجاهات الاسهم في الشكل أعلاه على أهمية الاتساق الداخلي بين المستويات الأربعة لهيكل النظرية المحاسبية، فضلا عن الاشتقاق المنطقي *Logical derivation* بين تلك المستويات، إذ أن المفاهيم المحاسبية على سبيل المثال يجب أن يتم اشتقاقها من الأهداف المحاسبية، كما أن المبادئ المحاسبية يجب أن يتم اشتقاقها من المفاهيم والفرضيات المحاسبية وأخيرا يجب أن يتم اشتقاق المعايير المحاسبية من المبادئ المحاسبية إذا ما أريد أن يولد تطبيق تلك المعايير نتائج تفسر على أنها تبرير لما حدث أو تخدم كأساس للتنبؤ بما سيحدث في المستقبل، وإذا ما أريد أن تكون تلك النتائج والمعلومات المحاسبية ذات الصلة مفيدة لمستخدمي التقارير المالية في صنع القرارات الاقتصادية .

ويعد ما سبق أمرا مثاليا في مجال المحاسبة، إذ أنه من الصعوبة أن نبرهن على وجود الاشتقاق المنطقي بين المستويات الأربعة لهيكل النظرية المحاسبية كما هو الحال في الحقول المعرفية الأخرى ، فقد فشل منظرو المحاسبة في إثبات وجود مسلمات، حيث أن التوصل الى تلك المسلمات يتطلب نظام صارم من الزوميات والشروط الجوهرية وعمليات مطولة من التجربة والخطأ لاثباتها، ولهذا السبب نجد أن الاهتمام تحول من صياغة نظرية محاسبية الى صياغة إطار مفاهيمي للمحاسبة *Accounting conceptual framework* ، لا سيما في ظل وجود فهم أولي للعديد من المفاهيم والفرضيات التي شاع استخدامها في الممارسة العملية وثبتت جداولها بمرور الزمن ، وفي هذا السياق يؤكد كل من Bin Hj & Ibrahim على أن الاختلاف في المناهج البحثية المعتمدة في صياغة هيكل النظرية المحاسبية (ومنها المعيارية والوضعية) تؤكد حقيقة عدم القدرة على التوصل الى هيكل موحد للنظرية يحظى بالقبول العام .

(Bin Hj & Ibrahim , 2005 , 11)

وفي نفس السياق يؤكد الشيرازي على حقيقة تبني المنهج الوضعي (التجريبي) في المحاسبة والذي تعد المبادئ المحاسبية في ظله مجرد ممارسات مهنية استقرت في مجال التطبيق ونالت قبولا عاما بين الممارسين لثبوت فائدتها وإنتاجها للمعلومات المحاسبية الملائمة. (الشيرازي، 1990، 49)، في حين يرى Solomons بأن المنهج الوضعي يمكن أن يقدم المساعدة في عملية صياغة المعايير المحاسبية ، ألا أنه لا يستطيع أن يقود الى المعايير ذاتها ، لأن التجربة تهتم بماهية الأشياء بينما تهتم المعايير بما يجب أن تكون عليه الأشياء .

(Solomons , 1983 , 108)



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

المحور الثاني/ صعوبة تحديد الاهداف المحاسبية وأثرها في تعدد المفاهيم المحاسبية
تتفق أغلب الادبيات الادارية والمحاسبية على أن الخطوة الاولى في صياغة وتقييم أي نظام إداري أو محاسبي تتمثل في تحديد أهداف ذلك النظام لما لهذا التحديد من أهمية في توفير معيار على كفاءة التطبيق من عدمه، ويمكن تعريف الاهداف على أنها " الأشياء التي توجه نحوها الجهود وهي نهاية النشاط أو العمل " . (Koontz et al , 1984 , 106)

وتتبع أهمية تحديد الاهداف في كونها العامل الموجه لما سوف يتخذ من قرارات وبما ينسجم مع الاهداف التي سبق تحديدها ، فضلا عن أن تحديد الاهداف يساهم في وضع معايير للاداء ، وبدون تحديد واضح للاهداف لا يمكن التصور بأن فرد ما أو مجموعة من الافراد يمكن أن ينجزوا اعمالهم بكفاءة وفاعلية ، بمعنى أن تحديد الاهداف بشكل واضح يؤدي الى الحكم على حالة النجاح أو الفشل في بلوغ تلك الاهداف ، وفي مجال المحاسبة يعد صياغة الاهداف وتحديدها أمرا في غاية الاهمية للحكم على فائدة التطبيقات العملية وتحديد مقدار الاستجابة للظروف البيئية المستجدة ، فضلا عن أهمية وجود الاهداف المحاسبية لتقييم التغيرات المتوقعة في استخدام معايير محاسبية بديلة في التطبيق العملي.

(Underdown & Taylor , 1989 , 40)

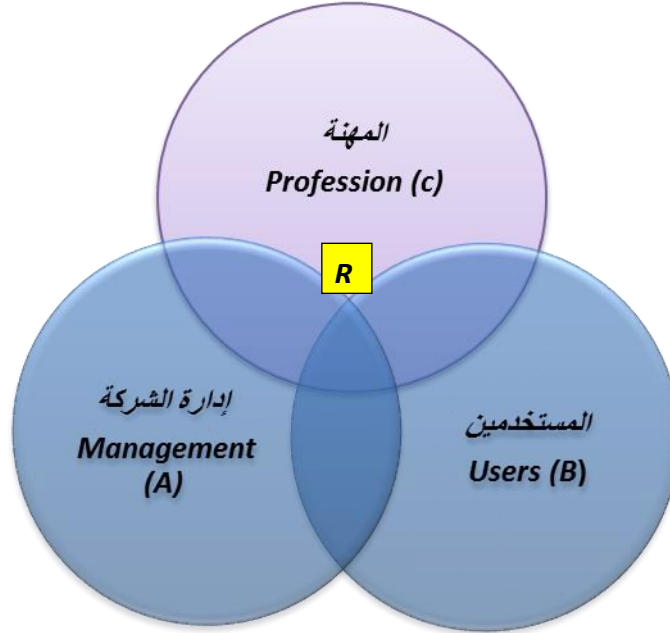
وتتمثل الاهداف المحاسبية في توفير المعلومات المحاسبية المفيدة لمختلف الاطراف المستفيدة وتتحدد باتفاق او تفاعل ثلاثة أطراف مؤثرة ومتأثرة في تحديدها وهي كل من الادارة Management والمهنة Profession والمستخدمين Users والتي تعد ذات مصالح متعارضة في العديد من المجالات وكما يوضحها الشكل (2) إذ تمثل الدائرة B في الشكل أدناه المعلومات المطلوبة من قبل المستخدمين والمؤثرة في قراراتهم ، وتمثل الدائرة A المعلومات التي تقوم الادارة بتحضيرها ونشرها ، في حين تمثل الدائرة C المعلومات التي تكون المهنة قادرة على إخضاعها للقياس والافصاح وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وتمثل المنطقة R المعلومات المتفق عليها من قبل تلك الجهات الثلاثة ، والتي تمثل المعلومات المطلوبة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية ويمكن للمهنة إخضاعها إلى معايير القياس والافصاح كما أن الادارة لا تمنع من إعداد ونشر تلك المعلومات .

ولو كانت كل المساحات في الشكل أدناه مشابهة للمساحة R لما أثرت مشكلة تحديد أهداف المحاسبة ومشاكل قبولها من قبل الاطراف ذات الصلة بسبب تعارض مصالح تلك الاطراف فالمستخدمين بحاجة الى كل المعلومات المؤثرة في نماذج قراراتهم سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، تاريخية، حالية أو مستقبلية، في حين أن المهنة تركز على تلك المعلومات التي بالامكان إخضاعها الى معايير القياس والافصاح المعمول بها والمقبولة قبولاً عاماً حتى وأن كان ذلك على حساب تقديم معلومات محاسبية غير مفيدة لأغراض مستخدميها ، وكذلك تعارض ادارة الشركة عادة نشر المعلومات التي تضر بمصالحها من جهة وتعد تكلفة من جهة أخرى حتى وإن كانت تلك المعلومات مطلوبة من المستخدمين ويمكن إخضاعها لمعايير القياس والافصاح .

وتزداد المشكلة تعقيدا على مستوى كل طرف من الاطراف الثلاثة على حدة ، فعلى مستوى مستخدمي المعلومات المحاسبية على سبيل المثال، هناك العديد من أصحاب المصلحة الذين يستندون إلى التقارير المالية عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية التي قد تكون بحاجة الى معلومات متباينة ، وبالتالي فإن الامر يتطلب تبني مفاهيم محاسبية مختلفة تبعا لوجهات نظر مستخدمي المعلومات المحاسبية المتباينة والمتعارضة أحيانا .

تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

شكل (2) تضارب المصالح حول المعلومات المحاسبية



(Cyert & Ijiri , 1974 , 30)

واستنادا الى اختلاف وجهات نظر الاطراف الثلاث (الادارة والمهنة والمستخدم) التي سبق توضيحها تمت مناقشة ثلاث مقترحات لصياغة الاهداف المحاسبية تتبنى كل منها وجهة نظر طرف معين وكما يلي : (حسن وآخرون ، 2005 ،)

1. توفير المعلومات التي تكون الادارة مستعدة لنشرها ، وبالتالي فإن الدائرة A ستبقى ثابتة بينما تدور كل من الدائرتين B,C حولها .
2. توفير المعلومات التي تكون المهنة قادرة على اخضاعها لمعايير القياس والافصاح ، وبالتالي فإن الدائرة C ستبقى ثابتة بينما تدور كل من الدائرتين B,A حولها.
3. توفير المعلومات التي يرغب بها المستخدم وتكون مفيدة لنماذج قراراته، وبالتالي فإن الدائرة B ستبقى ثابتة بينما تدور كل من الدائرتين A,C حولها.

وقد تم تبني المقترح الثالث من قبل المنظمات والمجالس المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في العالم مثل لجنة Trueblood سنة 1973 في الولايات المتحدة الامريكية ولجنة معايير المحاسبة (ASC) في المملكة المتحدة سنة 1975 في تقرير الشركات Corporate report وكذلك مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي (FASB) سنة 1978 ، وللعديد من الاسباب من بينها، ان الادارة في الشركة تكون عرضة للمساءلة من قبل اصحاب المصلحة واستنادا الى علاقة تعاقدية أو موقعية مع الشركة ، فضلا عن أن اعداد المعلومات المحاسبية يتم عن طريق تحمل كلفة محددة بمقدار معين ولأجل أن تكون المنافع المتولدة من استخدام المعلومات مساوية على الاقل لكلفة اعدادها، فإن المعلومات المطلوبة من قبل المستخدمين تمكن من تحديد تلك المنافع من خلال تحديد مقدار مساهمتها في اتخاذ القرارات الصائبة .

(العادلي والعظمة ، 1986 ، 61)



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

هذا ولم يقدم المقترح الذي تبنته المنظمات والمجالس المهنية بشأن تبني وجهة نظر مستخدمي المعلومات المحاسبية عند تحديد المعلومات الواجب قياسها والافصاح عنها من وجهة نظر الباحثين حلا جذريا لمشكلة تحديد أهداف المحاسبة واشتقاق المفاهيم المحاسبية ذات الصلة تمهيدا لتبني مبادئ ومعايير محاسبية مفيدة في التطبيق العملي وتنسجم مع ما تم تحديده من أهداف، حيث أن هناك مشكلة أخرى تتمحور حول تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية ونماذج قراراتهم والمعلومات المحاسبية المفيدة لتلك القرارات، بمعنى آخر وجهة نظر من سيتم الأخذ بها عند تحديد المفاهيم المحاسبية؟ هل هي وجهة نظر المالك (المستثمر الحالي في الشركة)؟ أم وجهة نظر المستثمر المرتقب؟ أم وجهة نظر ممولي الشركة من دانين ومقرضين؟ أم وجهة نظر الوحدة؟.

أن تبني أكثر من وجهة نظر واحدة من بين وجهات النظر التي سبقت الإشارة إليها يعني اشتقاق مجموعة من المفاهيم المحاسبية المتباينة، وتشير الممارسة العملية في هذا المجال إلى وجود العديد من المفاهيم المحاسبية البديلة وفي الكثير من المجالات من بينها صياغة تعاريف واضحة ومحددة لعناصر القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي)، وكذلك تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المحور الثالث/ أثر تعدد المفاهيم المحاسبية في الفكر والممارسة العملية

أولا : العلاقة بين النظرية المحاسبية والتطبيق المحاسبي

إن النظرية المحاسبية والتطبيق المحاسبي غير متعارضين، إذ إنهما يتعلقان بالظاهرة ذاتها على أرض الواقع وهي "المعاملة الاقتصادية"، ولذلك إن النتائج التي يمكن التوصل إليها من خلال النظرية المحاسبية، يجب أن تكون ذاتها التي يمكن التوصل إليها من دراسة التطبيق المحاسبي.

(Maharshi University, 2004 : 68)

وتعد النظرية مهمة لتطوير المحاسبة، ولكي يكون التطبيق المحاسبي ذو معنى يجب أن يستند إلى المنطق، ومن جانب آخر تعد المحاسبة أداة نفعية لحل المشاكل الاقتصادية للشركة لذلك يحكم على النظرية بأنها جيدة في الأمد الطويل إذا تمكنت من تحسين فائدة المحاسبة، إذ إن أحد أغراض النظرية هو تقييم التطبيقات المحاسبية، بمعنى أنه في إطار النظرية المحاسبية يمكن للهيئة المعنية بوضع المعايير أن تقيم وبشكل دوري فاعلية التطبيقات المحاسبية، وذلك لتحديث المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وجعلها ملائمة للتطبيق، وبدون النظرية لا يمكن أن يتم ذلك. (Evans , 2003 : 13)

وقد لخص Evans الطرق التي يمكن للنظرية أن تفيد المحاسبة من خلالها وكما يلي: (Ibid : 16)

1. تفسير التطبيقات المحاسبية الحالية، لذلك إنها تكون مفهومة من قبل كل من المحاسبين (الممارسين) وغير المحاسبين (المستخدمين) .
2. تقييم التطبيق المحاسبي، وبذلك توفر إطارا مرجعيا Frame of reference لتوجيه التطبيق المحاسبي واستبعاد التطبيقات المحاسبية غير الضرورية .
3. تسهيل عملية تطوير التطبيق المحاسبي، توسيع نطاق المحاسبة لتشمل إبعاد أخرى، وإيجاد إجراءات جديدة لحل مشاكل جديدة .

ومن الناحية المثالية يجب أن يتطابق التطبيق المحاسبي مع النظرية وفي الوقت نفسه، يجب أن تستند النظرية إلى ادراك عام وترتبط بعالم الاعمال الموجود. أما في الواقع العملي فإن التطبيقات المحاسبية الحالية لا تستند دائما إلى مثل هذه الحالات المثالية، إذ إن النظرية المحاسبية والتطبيق المحاسبي يستندان إلى منهجيات مختلفة، ففي الوقت الذي تستند فيه النظرية المحاسبية إلى المدخل الاستنباطي المنطقي، يستند التطبيق المحاسبي إلى الاستدلال الاستقرائي، الذي يركز على سلوك المحاسبين الممارسين بدلا من سلوك الظاهرة في الواقع .



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

ولأن التطبيق المحاسبي يتصف بالطريقة العملية، عليه لا يمكن أن يكون متحرراً من التحيز الشخصي للمحاسبين الممارسين، ومن جانب آخر يجب إن تسعى النظرية الجيدة إلى استبعاد مثل هذا التحيز. أن بناء النظرية المحاسبية ليس هدفاً في حد ذاته، وإنما وسيلة لضبط وترشيد الممارسات، كما أنه من الخطأ الاعتقاد بأن تنظيم الممارسات العملية يأتي دائماً بعد الانتهاء من تطوير وبناء النظريات، وذلك لأن عملية البحث العلمي اللازمة للتطوير هي عملية مستمرة وغير محددة بالفترة الزمنية، كما أن هناك مشكلات تطبيقية لا تحتمل التأجيل حتى يتم استكمال البناء الفكري للنظرية، لذلك فإن كثيراً ما يتم وضع معايير للمحاسبة بناء على اعتبارات عملية، كما أنه في المقابل يتم الانتقال من النظرية إلى التطبيق من خلال المعايير التي تمكن الممارسين من توحيد الممارسات المحاسبية، وعليه يمكن القول بأن بناء وتنظيم السياسة المحاسبية يجب أن يسير جنباً إلى جنب مع عملية تطوير بناء النظرية.

إن النظرية في المحاسبة تقدم لنا شرحاً وتقييماً للواقع العملي، وهي بهذا تمدنا بالأساس العلمي لدراسة الطرق المحاسبية الحالية والمقترحة، وبما يحقق في النهاية التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية، وهذا ما يؤكده Hendriksen في تعريفه للنظرية المحاسبية بأنها مجموعة من المبادئ الواسعة التي تزود بإطار مرجعي عام يمكن من تقييم الممارسات المحاسبية، وترشد إلى تطوير ممارسات جديدة. ومن هذا التعريف يمكن النظر إلى نظرية المحاسبة كقاعدة للتفسير والتنبؤ، ويحدد هدفها بتقديم مجموعة مترابطة من المبادئ المشتقة منطقياً حتى تخدم كإطار مرجعي لتقييم وتطوير الممارسات المحاسبية، ومن هنا نجد إن النظرية المحاسبية يجب أن يكون لها محتوى تطبيقي.

ثانياً : أثر بعض الفروض والمفاهيم المحاسبية النظرية في التطبيق المحاسبي

أ - أثر بعض الفروض المحاسبية في التطبيق المحاسبي

1- فرض الشخصية المعنوية

إن المحاسبة على وفق هذا الفرض تقيس نتائج عمليات وحدة اقتصادية محددة، تكون منفصلة ومميزة عن مالكي تلك الوحدة، ويعرف هذا الفرض مجال اهتمام المحاسبين، ويحدد الأحداث التي يجب أن تضمن في القوائم المالية فالعمليات المتعلقة بالمشروع يجب التقرير عنها أما العمليات المتعلقة بمالك أو مالكي المشروع يجب استبعادها.

إن احد المداخل لتعريف الشخصية المعنوية ينطلق من المصالح الاقتصادية المختلفة للجهات ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية، بدلا من النشاطات الاقتصادية والرقابية الادارية لهذه الوحدة. ومن انعكاسات هذا المدخل على التطبيق المحاسبي هو التوسع في تقديم البيانات والمعلومات المحاسبية لمواجهة الاحتياجات المتعددة لمختلف المستخدمين. (Belkaoui, 2000 : 163)

ومن انعكاسات هذا الفرض هو دمج التقارير العائدة لشخصيات معنوية مختلفة بين الشركات القابضة والشركات التابعة وعد المجموعة وحدة اقتصادية واحدة، تبني محاسبة الموارد البشرية، المحاسبة الاجتماعية.



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

2 - فرض الاستمرارية

يعني هذا الفرض ان للوحدة الاقتصادية عمر طويل، ويتوقع ان تستمر في نشاطها لغاية تحقيق اهدافها والوفاء بالتزاماتها. (Kieso & others , 2008 : 37)

ومن ابرز مضامين و انعكاسات هذا الفرض على التطبيق المحاسبي هو اعتماد التكلفة التاريخية كأساس للتسجيل في السجلات المحاسبية ويكون أسلوب التقويم على أساس التكاليف التاريخية هو الأساس المناسب .

كما ينعكس هذا الفرض على تبرير تطبيق نظرية المنفعة *Benefit theory* . فالمنافع المتوقعة الحصول عليها مثل تدفقات الإيرادات والأرباح من الأصول الثابتة الملموسة، او من شهرة المحل ، تتطلب كأساس لها فرض استمرار المشروع .

3 - فرض الدورية

رغم فرض استمرار الوحدة الاقتصادية في متابعة نشاطها الطبيعي لفترة زمنية طويلة الاجل او لا نهائية، فان مستخدمي الكشوفات المالية خارج وداخل الوحدة يحتاجون بين الحين والآخر، وفي فترات دورية قصيرة الاجل الى معلومات عن انتاج السلع والخدمات والأرباح وعن المركز المالي للوحدة بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات . (حنان، 2009 : 402)

لقد ارتبط ظهور هذا الفرض بنشوء الشركات المساهمة في منتصف القرن التاسع عشر، التي ألزمتها القوانين بنشر قوائمها المالية دوريا . كما ان القوانين الضريبية هي الاخرى ألزمت تلك الشركات بتقديم حساباتها الختامية وميزانيتها في نهاية كل عام . وبسبب ما تقدم جاء فرض الدورية، الذي يشير الى ان الكشوفات المالية التي تعكس التغيرات في ثروة الوحدة، يجب ان يتم الافصاح عنها دوريا . وان الطلب من الوحدة الاقتصادية لتوفير تقارير مالية دورية بموجب فرض الدورية له انعكاس على التطبيق المحاسبي، يتمثل باستخدام المستحقات والمؤجلات، وان استخدام ذلك يفر بين كل من المحاسبة النقدية والمحاسبة على اساس الاستحقاق . (Belkaoui , 2000 : 166)

ب - أثر المفاهيم المحاسبية النظرية في التطبيق المحاسبي

1. نظرية المالك *The proprietary theory*

طبقا لهذه النظرية، ان الوحدة هي وكيل *agent* ، ممثل *representative* ، او ترتيب *arrangement* ، يعمل من خلاله الاشخاص الملاك او حملة الاسهم . (حنان، 2009 : 408)

ان وجهة نظر المالك او مجموعة المالكين كمحور للاهتمام تنعكس في الطرق التي تمسك بها السجلات المحاسبية وتحضر بها الكشوفات المالية ، وإن الهدف الأساسي لهذه النظرية هو تحديد وتحليل صافي ثروة المالك، وطبقا لذلك، ان المعادلة المحاسبية هي :

الأصول - المطلوبات = حق الملكية

يفترض بموجب هذه النظرية ان الأصول مملوكة من قبل المالك وان المطلوبات هي التزامات عليه (Hendriksen , 1992 : 771)، وهنا يمكن ان يقال ان نظرية المالك تركز على الأصول، وبناءا على ذلك يكون التركيز على قائمة المركز المالي .

استثمارات المالكين او مسحوباتهم من رأس المال . لذا إن الفوائد على القروض وضرانب الدخل هي مصاريف، فيما يمثل مقسوم الأرباح مسحوبات من حقوق الملكية .



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

على الرغم من أن نظرية المالك ينظر إليها بصفة عامة على أنها تطبق في المشاريع الفردية وشركات التضامن، يمكن أن نجد تأثيرها في بعض الأساليب والمصطلحات المحاسبية المستخدمة في الشركات المساهمة.

إن مفهوم الدخل في الشركات المساهمة، الذي يتم الوصول إليه بعد معاملة الفوائد وضرائب الدخل كمصاريف، يمثل صافي الدخل لحملة الأسهم وليس لجميع مجهزي رأس المال.

إن مصطلحات مثل الربح / السهم ومقسوم الأرباح / السهم ترتبط بهذا المفهوم في جانبها الضيق تعد هذه النظرية فقط حملة الأسهم العادية جزءاً من مجموع حقوق الملكية، وتستبعد حملة الأسهم الممتازة. لذلك يطرح مقسوم الأرباح لحملة الأسهم الممتازة عند حساب أرباح المالكين.

ويخلص الجدول (1) في أدناه مفهوم المالك، وهدف المحاسبة على وفق هذه النظرية، وانعكاساتها على التطبيق المحاسبي :

جدول (1) مفهوم نظرية المالك وأثره في الفكر والممارسة العملية

المفاهيم المحاسبية	هدف المحاسبة	القوائم المالية وتعريف عناصرها	الأثر في الفكر والممارسة العملية
مفهوم المالك : إن يمثل المالك مركز الاهتمام، حيث أن كل المفاهيم والمبادئ والمعايير المحاسبية تجري صياغتها بعد الأخذ بنظر الاعتبار مصالح المالك .	يتمثل هدف المحاسبة في تحديد صافي حقوق المالك (المالكين) في الشركة .	- تمثل قائمة الميزانية التي تعد أكثر ملائمة لهذا المفهوم ملخص مركز في لحظة زمنية معينة لكافة العناصر التي تشكل ثروة الفرد أو مجموعة الأفراد المالكين للشركة، فالأصول تعود للمالكين والالتزامات على المالكين . - ويمثل الدخل بالنسبة للمالكين الزيادة في الثروة خلال فترة زمنية محددة فالإيرادات تعني الزيادة في الملكية بينما تعني المصاريف الانخفاض في الملكية والتي تتحقق كل منهما بسبب قرارات وتصرفات المالكين .	- لا يفضل استخدام الكلفة التاريخية في تقييم الأصول وعلية يجب الاعتراف بالمكاسب غير المتحققة الناتجة عن ذلك . - تعد الأرباح الموزعة توزيعاً للدخل بينما تعد فائدة القرض وضريبة الدخل عبئاً عليه . - تعد حقوق الأقلية في الشركات التابعة لأغراض إعداد القوائم المالية الموحدة التزامات على الشركة . - تبني مفهوم المحافظة على رأس المال المالي عند تقييم الأصول وتحديد الدخل .

(الجدول من إعداد الباحثين)

2. نظرية الوحدة The entity theory

ينظر إلى الوحدة الاقتصادية بموجب هذه النظرية بأنها كيان منفصل ومختلف عن أولئك الذين يجهزون رأس المال لها . وببساطة يمكن القول إن وحدة الأعمال وليس المالك هي مركز اهتمام المحاسبة . وتتمثل

انعكاسات هذه النظرية بما يأتي (Belkaoui , 2000 : 167) :

(أولا) : تمتلك وحدة الأعمال الموارد، وأنها مسؤولة عن حقوق كل من المالكين والدائنين وعلى وفق ذلك تكون المعادلة المحاسبية كما يلي :

الأصول = المطلوبات + حقوق الملكية

(ثانيا) : إن كلا من الدائنين وحملة الأسهم هم أصحاب حقوق رغم إن حقوقهم مختلفة فيما يخص الدخل، الرقابة على المخاطر والتصفية . لذلك إن الدخل المتحقق هو ملك الوحدة حتى يتم توزيعه كمقسوم أرباح إلى حملة الأسهم .

ولأن وحدة الأعمال مسؤولة عن الوفاء بحقوق أصحاب الحقوق (مالكين ودائنين)، يكون التركيز بموجب هذه النظرية على كشف الدخل، ويتم التعبير عن صافي الدخل بصافي التغير في حقوق الملكية، ولا يتضمن ذلك التغيرات الناشئة عن الاعلان عن مقسوم الأرباح والمعاملات الخاصة برأس المال

(Hendriksen , 1992 : 772) .



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

إن الالتزام الصارم بنظرية الوحدة يؤكد على أن ضرائب الدخل والفائدة على الدين تعدان توزيعات للأرباح وليس مصاريف، إلا أن الاعتقاد العام وتفسير هذه النظرية هو أن الفائدة وضرائب الدخل مصاريف. هذا و تطبق هذه النظرية في الشركات المساهمة التي تكون منفصلة ومميزة عن مالكيها ، وتفضل استخدام طريقة *LIFO* في تقييم المخزون على طريقة *FIFO*، لأن *LIFO* تؤدي إلى تحديد أفضل للدخل . كما أن التعاريف الشائعة للإيرادات كمنتجات لوحدة الأعمال والمصاريف كسلع وخدمات استهلكت للحصول على هذه الإيرادات، ينسجم مع اهتمام هذه النظرية بالاداء والمساءلة تجاه اصحاب الحقوق . ويخلص الجدول (2) في أدناه مفهوم المالك، وهدف المحاسبة على وفق هذه النظرية، وانعكاساتها على التطبيق المحاسبي :

جدول (2) مفهوم نظرية الوحدة وأثره في الفكر والممارسة العملية

المفاهيم المحاسبية	هدف المحاسبة	القوائم المالية وتعريف عناصرها	الاثار في الفكر والممارسة العملية
مفهوم الوحدة : إذ تمثل الوحدة مركز الاهتمام، حيث أن كل المفاهيم والمبادئ والمعايير المحاسبية تجري صياغتها بعد الأخذ بنظر الاعتبار وجهة نظر الوحدة التي يكون لها شخصية معنوية مستقلة عن المالكين .	يتمثل هدف المحاسبة في تقديم الكشوفات المالية للمالكين والمقرضين بعدهم زملاء للوحدة وفق المفهوم التقليدي أو بعدهم خارجيين بالنسبة للشركة وفق المفهوم الحديث للوحدة .	• تعرض قائمة الميزانية اصول الوحدة في جانبها منها كما تعرض الحقوق في الجانب الآخر ، فالاصول تعد ملكا للوحدة والمطلوبات تمثل التزاما عليها . • أما قائمة الدخل التي تعد أكثر ملائمة لهذا المفهوم فهي تعبر عن التغير في صافي اصول الوحدة من خلال المقابلة بين الإيرادات والمصاريف .	• تفضيل استخدام الكلفة التاريخية في تقييم الاصول . • تعد الارباح الموزعة وفائدة القروض وضريبة الدخل مصاريف أو توزيعا للدخل حسب مفهوم الوحدة التقليدي أو الحديث . • تعد حقوق الاقلية في الشركات التابعة لأغراض اعداد القوائم المالية الموحدة ضمن حقوق الملكية . • تبني مفهوم المحافظة على رأس المال المادي عند تقييم الاصول وتحديد الدخل .

(الجدول من إعداد الباحثين)

3 - نظرية الأموال المخصصة The fund theory

في ظل نظرية الاموال المخصصة إن أساس المحاسبة هو ليس المالك ولا الوحدة الاقتصادية، بل هو مجموعة من الاصول (الاموال) والالتزامات المرتبطة بها والقيود عليها، التي تحكم استخدام تلك الاصول.

(Vatter , 1947 : 20)

إن النظر إلى الوحدة المحاسبية بعدها مجموعة من الاعتمادات أو الأموال المخصصة لتحقيق نشاط أو غرض معين قد اثار على التطبيقات المحاسبية الأساسية وكما يأتي :

تعرف الوحدة الحاسبية بـ «مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين طبقاً لقيود معينة على مقدار كل مصروف ومجال إنفاقه . فالوحدة المحاسبية ليست شخصية معنوية مستقلة ، كما أنها ليست مجموعة اشخاص اصحاب المشروع وبذلك تكون معادلة الميزانية كما يأتي :

الأصول = القيود على هذه الاصول

إن الأصول هي مجموعة الموارد المعتمدة للوحدة لاستخدامها في مجال معين فهي مجموعة الأموال المخصصة لها، وهي ليست موجودات فعلية يمتلكها اصحاب المشروع او المشروع كشخصية معنوية وعليه ان هذه النظرية متوجهة نحو الاصول *Asset - centered* حيث يتم التركيز هنا على إدارة هذه الأموال والاستخدام الصحيح لها . وبناءً على ذلك يكون الهدف الرئيس للإبلاغ المالي هو كشف مصادر واستخدامات الأموال بدلاً من قائمة المركز المالي. (Belkaoui , 2000 : 169) ، وتمثل الخصوم الاعتمادات المحددة لكافة مجالات الإنفاق المختلفة، فهي مصروفات مستحقة خلال الفترة المحاسبية وفقاً للقيود الموضوعة على مقدار كل مصروف ومجال إنفاقه . كما لا توجد مقابلة فعلية بين الإيرادات والمصروفات بالمعنى المحاسبي التقليدي لقائمة الدخل، وإنما يوجه الاهتمام في مجال تحديد نتيجة الأعمال على مدى التزام الوحدة المحاسبية الإدارية أو الحكومية بالحدود المقررة في استخدام الموارد المخصصة طبقاً للاعتمادات المقررة .



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

ج- أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التطبيق المحاسبي
ان الحكم على جودة المعلومات المحاسبية (فائدتها لنماذج قرارات المستخدمين)، التي تتضمنها التقارير المالية، يتطلب توافر مجموعة من الخصائص النوعية تتمثل بشكل عام في خاصيتين أساسيتين هما الملائمة Relevance والموثوقية Reliability التي تتسم كل منهما بخصائص فرعية قد تكون متعارضة فيما بينها، الامر الذي ينعكس على التطبيق المحاسبي .

هذا ويلخص الجدول (3) في أدناه انعكاسات خاصيتي الملائمة والموثوقية على الفكر والممارسة العملية:

جدول (3) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في الفكر والممارسة العملية

الخصائص النوعية	المفهوم العام للخاصية	الخصائص الفرعية للخاصية الأساسية	الأثر في الفكر والممارسة العملية
<u>خاصية الملائمة :</u>	تكون المعلومة المحاسبية ملائمة متى ماكان لها القدرة على التأثير في القرارات التي يتخذها مستخدمو التقارير المالية	- القدرة التنبؤية وتشير الى قدرة المعلومة المحاسبية على التنبؤ في المستقبل بالنسبة للمستخدم الذي لم يتخذ قراره لغاية حصوله على تلك المعلومة . - التغذية الراجعة وتشير الى قدرة المعلومة المحاسبية على تقييم التنبؤات السابقة للمستخدم . - التوقيت وتشير الى حصول المستخدم على المعلومة في الوقت المناسب وبالشكل الذي لا يؤثر في قيمتها بالنسبة للمستخدم	- تقديم المعلومات المالية وغير المالية والحالية والمستقبلية اعتمادا على ملائمة تلك المعلومات لنماذج قرارات مستخدميها . - تبني نماذج بديلة لتقييم الأصول والالتزامات خلافا للكلفة التاريخية . - اعتماد مفهوم الدخل الشامل بدلا من مفهوم الدخل الجاري . - تبني أساليب بديلة للأفصاح في صلب القوائم المالية وخارجها . - اعداد التقارير المالية المرحلية خلافا للتقارير المالية السنوية .
<u>خاصية الموثوقية :</u>	تشير خاصية الموثوقية الى درجة الثقة في المعلومات المحاسبية ومدى خلوها من الأخطاء والتحيز	- صدق التمثيل الذي يشير الى مطابقة الأرقام والوصفات المحاسبية للحدث المحاسبية التي حصلت بالفعل . - القابلية على التحقق وتشير الى خلو المعلومات المحاسبية من تحيز الأشخاص القائمين على القياس . - الحيادية التي تشير الى خلو المعلومات المحاسبية من تحيز المقاييس المحاسبية .	- تقديم المعلومات المالية التاريخية والتي يمكن أن تكون أساسا للتنبؤ بالمستقبل واستنادا الى القدرة على التحقق من تلك المعلومات . - تبني نموذج الكلفة التاريخية في تقييم الأصول والالتزامات . - اعتماد مفهوم الدخل الجاري بدلا من مفهوم الدخل الشامل - اعتماد سياسة التحفظ في الكثير من المجالات من بينها تقييم المخزون بالكلفة أو السوق أيهما أقل .

(الجدول من إعداد الباحثين)



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

المحور الرابع/ الخلاصة

1. تضع النظرية حدودا وتقييدات صارمة للممارسة العملية في الحقل المعرفي الذي تعمل فيه، وقد تكون هذه الحدود مطلقة كما في العلوم الطبيعية ، أو أنها تتوافر بحدود معقولة كما في العلوم الاجتماعية، وفي مجال المحاسبة يمتلك المحاسبون القليل من تلك المحددات أو القيود والكثير من المرونة في مجالات التطبيق العملي ، وغالبا ما لا تستند المرونة في التطبيق الى مبررات منطقية ذلك بسبب أن التطبيق المحاسبي كان سابقا للنظرية بمراحل عديدة ، حيث استطاعت مهنة المحاسبة البقاء على قيد الحياة دون أن تكون بحاجة الى نظرية محاسبية .
2. يتكون هيكل النظرية من مجموعة من المستويات المتسقة داخليا والمستندة على الاشتقاق المنطقي فيما بينها، ويعد المستويين الاول والثاني (الاهداف والمفاهيم) من أهم تلك المستويات حيث أنهما يعبران عن ما وراء النظرية من فكر ، فضلا عن دورهما في اشتقاق المبادئ ومعايير التطبيق العملي، وبالتالي الوصول الى نظرية محاسبية مقبولة عموما وقابلة للتحقق، وينطبق ما سبق على صياغة النظرية في العديد من حقول المعرفة ، أما في مجال المحاسبة قان الصعوبة في صياغة النظرية تكمن في صعوبة الاتفاق حول ماهية الاهداف المحاسبية من جهة وتعدد المفاهيم المحاسبية من جهة ثانية ، الامر الذي يؤثر في كل من الفكر والممارسة المحاسبية من خلال اتاحة العديد من البدائل المحاسبية في مجال القياس والافصاح .
3. من الناحية المثالية يجب أن يتطابق التطبيق المحاسبي مع النظرية وفي الوقت نفسه، يجب ان تستند النظرية الى ادراك عام وترتبط بعالم الاعمال ، الا أن الواقع العملي يشير إلى أن التطبيقات المحاسبية الحالية لا تستند دائما إلى مثل هذه الحالات المثالية ، إذ أن النظرية المحاسبية والتطبيق المحاسبي يستندان إلى منهجيات مختلفة، ففي الوقت الذي تستند فيه النظرية المحاسبية إلى المدخل الاستنباطي المنطقي، يستند التطبيق المحاسبي الى الاستدلال الاستقرائي فضلا عن وجود الكثير من المناهج والمداخل المعتمدة في صياغة النظرية المحاسبية والتي تستند كل منها الى مفاهيم محاسبية متباينة إن لم تكن متناقضة إن صح التعبير والتي تستند هي الاخرى إلى أهداف متباينة ومتعارضة .
4. إن تعدد الفروض والمفاهيم المحاسبية له أثره في التطبيق والممارسة العملية، فهناك أثر لفروض محاسبية مثل فرض الاستمرارية وفرض الوحدة المحاسبية وفرض الدورية، كما أن هناك أثر للمفاهيم المحاسبية مثل مفهوم المالك ومفهوم الوحدة ومفهوم الاموال المخصصة، كما أن لمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية أثر واضح في التطبيق والممارسة العملية ممثلة في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأهمها خاصيتي الملائمة والموثوقية .



تعدد المفاهيم المحاسبية وأثره في الفكر والممارسة العملية

المصادر

أولا : المصادر العربية

1. حسن، عبد الفتاح أمين وآخرون " صياغة أهداف المحاسبة والتقارير المالية في ظل اختلاف المتغيرات البينية- أفكار مطروحة وآراء مقترحة"، عدد خاص من مجلة العلوم الادارية والاقتصادية- جامعة بغداد، العدد 47، المجلد الثالث عشر، 2007.
2. حنّان، رضوان حلوة، تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009 .
3. الشيرازي، عباس مهدي، " نظرية المحاسبة"، الطبعة الاولى، ذات السلاسل، 1990.
4. العادلي يوسف عوض والعظمة، محمد أحمد، " المحاسبة المالية- المحاسبة عن مصادر الاموال والتقارير المالية للشركات المساهمة، المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل، الكويت 1986.
5. العبد الله، رياض " نظرية المحاسبة " (ترجمة نظرية المحاسبة Vernon Kam) - جامعة الموصل، دار الكتب للطباعة والنشر، 2000.

ثانيا : المصادر الاجنبية

1. Belkaoui, Ahmed Riahi- : " Accounting theory " 4 the edition, Thomson Learning .2000.
2. Bin Hj , Ahmed & Ibrahim , Mohammad , " From Conventional Accounting to Islamic Accounting " , 2005 .
3. Brief Richard P. " The Accountants Responsibility in Historical Perspective " , Accounting Review , April , 1975 .
4. Cyert , R.M.& Ijiri , Yuji , " Problem of Implementing the Trueblood Objectives Reports ; in Studies of Financial Objectives " , Supplement to vol.12 , Journal of Accounting Research , 1974 .
5. Evans, Thomas , G. , Accounting Theory – Contemporary Accounting Issues , Thomas – South – Western , 2003 .
6. Hendriksen, Eldon S. & Breda , Michael F. Van , " Accounting Theory , 5th Ed " , Richard D. Irwin , Inc. , 1992 .
7. Kieso, Ronald E. & Others , Intermediate Accounting , 12th Ed. , John Wily & Sons , 2008 .
8. Koontz , Harold et al , " Management " , 8th , McGraw Hill , Inc. , 1984 .
9. Maharshi Dayananal University , Accounting theory , India , 2004.
10. Schroeder, Richard G. et al , " Financial Accounting Theory & Analysis ; Text & Cases " John Wiley & Sons, Inc. 2009 .
11. Solomons , David , " The Political Implications of Accounting & Accounting Standards Setting " , Accounting & Business Research vol.13 , no. 5 Spring , 1983 .
12. Popoff , Poras , " Postulates , Principles & Rules " , Accounting & Business Research , Summer, 1972 .
13. Underdown , Brian & Taylor, Peter J. " Accounting theory and Policy Making " – Heinemann Professional Pub., 1989.
14. Vatter, W.J. , The fund Theory Of Accounting & its Implications for Financial Reporting , Chicago University of Chicago Press , 1947 .