

هدف الفقرة 1: تهدف هذه الفقرة إلى بيان الجذور التاريخية لنظرية المحاسبة وتطورها، بالإضافة إلى توضيح هل المحاسبة فن أم علم، أو أنها مشتركة بين الفن والعلم. تؤكد الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة على تواجد خاصيتين متلازمين هما: ولعل ما يفسر هذه الخاصية وجود العديد من المبادئ والقواعد المحاسبية التي نسير عليها حاليا ترجع إلى بدايات نشأة المحاسبة مثل: مبدأ القيد المزدوج. وهذا ما يفسر بط التطور المحاسبي. بناء على سبق يمكن تقسيم التطور التاريخي للمحاسبة إلى أربعة مراحل هي: ④ المرحلة الأولى: تكوين الجانب الفني في المحاسبة: تتميز هذه المرحلة بتكوين الجوانب الفنية للمحاسبة، حيث ظهرت المحاسبة تزامنا مع بداية مع معرفة الإنسان الأول لعملية العد والحساب، حيث اثبت وجود بعض الممارسات المحاسبية البسيطة في ذلك الوقت تتناسب مع التطور الفكري والعقلي للإنسان في ذلك الزمن، ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تمشيا مع احتياجات أصحاب المشاريع بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع وهو يركز على المركز المالي لأصحاب المشروع دون الاهتمام بقائمة الدخل. نلاحظ أن المرحلة السابقة قد تميزت بتطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة وأنها أداة رقابة داخلية على الممتلكات، إلا أنه نتيجة بعض العوامل والتحويلات، بدأ الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر بتطوير المحاسبة مهنيًا وأكاديميًا بسبب عدة عوامل أهمها: - بداية الثورة الصناعية: ما تطلبه ذلك من كبر وإتساع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما استدعى تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبي حاجات الدائنين والمحافظة على رأس المال؛ أما في المجال الأكاديمي فقد أصبح ضروريا على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم إطار فكري مترابط يجمع بينهما، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية. ⑤ المرحلة الثالثة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة كنظام للمعلومات: هذا ما أدى إلى ظهور المحاسبة الإدارية والتي أخذت في التطور، حيث كانت البداية في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات. ⑥ المرحلة الرابعة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية: تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، لذلك يجب أن تغطي التقارير المحاسبية كافة احتياجات فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته. ينظرون أصحاب هذه المدرسة إلى أن المحاسبة على أنها تطبيقات لفنون وممارسات المحاسبين، دون أن يسترشدوا ببعض المبادئ العلمية والأسس والأصول المحاسبية، إذ تركز هذه النظرية على الجانب العلمي والتطبيقي لتدوين الأحداث الاقتصادية والذي قدم تعريفا للمحاسبة يؤيد هذه النظرية، DEMURE والمعاملات الحالية، ومن مؤيدي هذه المدرسة المحاسب الفرنسي التي تمكن من التسجيل في الحسابات مع تلافي إضاعة الوقت أو الوقوع في الأخطاء، بالإضافة إلى تلخيص أو مراقبة القيود المسجلة في الحسابات واستخلاص الملاحظات المختلفة لحسن إدارة المشاريع التجارية والصناعية" لاقت أفكار هذه المدرسة قبولا في بداية ظهور واستخدام المحاسبة بمفهومها الفني البسيط، كما أن الطابع والشكل القانوني لملكية تلك المؤسسات كان فرديا. وتجسد كل ذلك من جراء تطبيق نظام القيد المفرد كأساس للتسجيل المحاسبي واستمر هذا الوضع لغاية حصول تطور نوعي ملموس في نظام التسجيل المحاسبي في القرن الرابع عشر، بعد ظهور القيد المزدوج عام 1494 والذي يعتبر البداية الفعلية لهذه المدرسة، وذلك على مستوى الكتابة ونشر النظرية علما أن الحديث عنها شفويا كان يسبق ذلك التاريخ نظرا لعدم إمكانية استمرار تبني آراء المدرسة الفنية وعدم ملائمة طريقة القيد المفرد كنظام لتسجيل الأحداث والمعاملات المالية، إن جوهر هذه المدرسة يدعو إلى اعتبار المحاسبة علما فقط، له مبادئ وأسس علمية وفلسفية نظرية ومجال منهج بحث علمي كباقي العلوم ومن الذي قدم تعريفا للمحاسبة بأنها "علم الحسابات، يمكن من تسجيل FAURE GABRIEL مؤيدي هذه المدرسة نجد كل من الحوادث التي تؤثر على مجموعة الأموال لإظهار تفاصيل هذه الحوادث والنتيجة التي تنتج عنها". وفي مقدمتها نظرتها الأحادية الداعية إلى أن المحاسبة هي علم فقط وإغفال الجانب الفني عنها، ترى المدرسة الحديثة بأن المحاسبة هي علم وفن إذ تحكمها أسس ومبادئ وقواعد ومعايير وأصول وفرضيات وأهداف تتجسد في صياغة نظرية علمية يتم الاستفادة منها والاسترشاد بها في تطبيق الأنظمة المحاسبية في تحقيق الهدف العام للنظام المحاسبي المتمثل بإنتاج وخلق المعلومات المحاسبية للامته لاتخاذ القرارات، ومن فإننا نجد أن الأسس قائمة لكن التطبيق متباين طبقا لآراء وأفكار ومعالجات هذا المحاسب أو ذلك. إن هذه الأمثلة وغيرها تؤكد صحة الرأي القائل بأن المحاسبة هي أحد العلوم الاجتماعية لها أحكامها وأصولها، كما أنها فنا من الفنون التي تعتمد على طريقة فنية للتسجيل المحاسبي للأحداث والمعاملات الحالية والمعالجة لها بما لا يتعارض مع الأصول والمبادئ

العلمية والقواعد الأساسية في المحاسبة، وقد يعالج هذا الأمر وفق المنظور الفلسفي التالي: "النظرية بدون تطبيق تبقى صماء كما أن التطبيق بدون أن يسترشد بأساس نظري يسير بشكل أعمى وغير موجه". وللإجابة على هذا السؤال يتطلب تحديد هوية العلم فلسفياً وفكرياً وتناول أساليب ومناهج البحث العلمي الملائمة لدراسة علم المحاسبة وصياغة أركان ومقومات وعناصر البناء النظري للمحاسبة. 1-3 مناهج دراسة نظرية المحاسبة حتى يتم بناء وتكوين نظرية للمحاسبة يجب أن يكون هناك منهج لذلك، حيث أن اختلاف وتشعب أداء المناهج والقيم بين الممارسات المحاسبية والبحث المحاسبي أدى إلى استخدام العديد من المناهج، يعني هذا المنهج في تكوين نظرية البدء بدراسة وتحليل وفحص الحالات الجزئية والظواهر المشاهدة ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة وتفسر الظاهرة المشاهدة، يقابل المنهج الاستنباطي المنهج الاستقرائي، فالاستنباطي قوامه العقل والتفكير المنطقي والاستقرائي قوامه الملاحظة والتجربة، وفي الاستنباطي يتم الانتقال من العام إلى الخاص أما في الاستقرائي فمن الخاص إلى العام. في المدخل الاستنباطي ينتقل الباحث من قضايا عامة مسلم بها إلى قضايا أخرى تنتج عنها بالضرورة دونما الحاجة إلى إجراء تجارب، وبالتطبيق على المحاسبة فإن المدخل الاستنباطي يبدأ بالمقدمات الكبرى والصغرى حول الوسط المحاسبي ثم يشتق منها منطقياً مبادئ المحاسبة تمثل دليلاً أو أساساً لتطوير الإجراءات والممارسات المحاسبية. إن المنهج الاستنباطي في الأساس هو نوع من العمل الذهني العقلي، تعتمد صحة أي نظرية محاسبية يتم تطويرها من خلاله على مقدرة الباحث على تحديد مكونات العملية المحاسبية بشكل صحيح وربط هذه المكونات بطريقة منطقية. وفي مجال المحاسبة يتم تطبيق المنهج الاستنباطي كما يأتي: ١) تحديد أهداف التقارير المالية؛ ٢) تحديد الإطار الذي يتم في عرض المعلومات (القيود المزدوج مثلاً)؛ ٣) تحديد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية؛ ٤) استنتاج المبادئ العامة والطرق والقواعد اللازمة للتطبيق، ٥) استخلاص الطرق والقواعد اللازمة للتطبيق. عادة ما يشار إلى المنهج الاستنباطي بأنه أسلوب تفكير منعزل كونه يعتمد على فكر الباحث فقط للوصول إلى معايير المحاسبة دون الأخذ في الاعتبار العوامل البيئية المحيطة. كما أن الاعتماد على المنهج الاستنباطي بمفرده قد يؤدي بنا إلى مبادئ محاسبية غير مألوفة ولا تتفق مع متطلبات التطبيق العملي، من الناحية العلمية يصعب تطبيق كل من المدخل الاستقرائي و المدخل الاستنباطي بشكل مستقل، فكل منهما يحتاج إلى الآخر ويكمله، ففي المدخل الاستنباطي لا يمكن أن تكون جميع القضايا فرضية وإنما لابد من توفر معلومات عن الواقع وخبرة تساعد على اقتراح فروض مقبولة مبدئياً قبل البدء بعملية القياس العلمي إذن يبدأ المدخل الاستنباطي بالمقدمات الكبرى، ويرى أصحاب الاختصاص أن متطلبات التطوير في المدى الطويل تفرض استخدام المنهج العلمي الذي يربط بين الاستنباط والاستقراء، فالمنهج العلمي يستند أساساً إلى الاستدلال المنطقي الذي قد يكون بدوره استدلالاً استنباطياً أو استدلالاً استقرائياً، وفي ظل المنهج العلمي يتم البحث عن المعرفة باستخدام كل من المنهجين السابقين مع التركيز عادة على الأول بالتركيز على التجربة. الفقرة 2: الإطار الفكري لنظرية المحاسبة هدف الفقرة 2: تهدف هذه الفقرة إلى توضيح مفهوم النظرية في مجال المحاسبة وخصائصها، 2-1 مفهوم نظرية المحاسبة حيث يمكن تعريفها على أنها "مجموعة شاملة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ، والإجراءات التي تشكل في مجملها إطاراً عاملاً لحقل من حقول المعرفة، حيث تهدف النظرية بصفة عامة إلى تقييم وتفسير الظواهر موضوع الدراسة بالإضافة إلى التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة مع توجيه السلوك بما يحقق القيم والأهداف المرجوة. أما النظرية في مجال المحاسبة فإننا نعرفها: "مجموعة المبادئ العلمية المتناسقة والمشتقة من مجموعة الفروض المنسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات المعاصرة معبر بكونها "مجموعة من المبادئ التي تعطي مرجعية، يمكن من خلالها Hendriksen عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة". فعرّفها إلى أن هدف النظرية أساساً يمكن في القدرة على التفسير Watts تقييم التطبيق العملي، تميزها عن التطبيق العملي"، وقد أشار والتنبؤ، فعلى سبيل المثال لماذا تستخدم بعض المؤسسات طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت) بدل من طريقة الاهتلاك المتناقص؟، ويقصد بالأخرى القدرة على التنبؤ وحل المشكلات والظواهر المحاسبية المستحيلة. بل يلزم لبناء علم المحاسبة إيجاد النظرية التي من خلالها يتم تفسير تطبيقاته المختلفة وتبريرها علمياً، وكذا التنبؤ مستقبلاً بظواهره بأسلوب ومنهجه علمية ولا يمكن إتمام هذا الغرض إلا من خلال بناء نظرية المحاسبة. 2-2 أسباب وجود نظرية المحاسبة حيث أن الممارسة يجب أن تغلف بنظرية سليمة، ولذلك فإنه حتى منتصف القرن العشرين كان ينظر للمحاسبة على أنها مجرد فن، إلا أنه وبعد ذلك بدأ التفكير في أنه حتى يتم تطوير المحاسبة يتعين أن تكون هنا إطار نظري يساعد في ذلك، لأنه ومع التغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية واجهت المحاسبة العديد من المشاكل التي تعذر على التفسيرات التقليدية للمحاسبة حلها ومعالجتها، تم تطرق إليها في درس المشاكل المحاسبية). نذكر منها: - المحاسبة كعلم في حاجة ماسة إلى وجود إطار لضبط الأداء المالي والمحاسبي للممارسات

المهنية؛ - يؤدي وجود النظرية المحاسبية بما تتضمنه من مقومات هيكلية تعتمد عليها إلى تكريس الكيان المادي والمعنوي لمهنة المحاسبة ويضعها في مضاف العلوم الاجتماعية المتقدمة؛ - تعتبر مرجعا أكاديميا ومهنيا يمكن اللجوء إليه لحسم أي خلاف بين الأكاديميين والمهنيين فضلا عن دورها في ضبط وتحديد الطرق والسياسات التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي؛ - تساهم النظرية في تلخيص نتائج البحوث العلمية التي يتم إجراؤها في نفس المجال مما يؤدي إلى تعميق الفهم حول الأطر التطبيقية لهيكل النظرية المحاسبية، 2-3 النظريات المحاسبية بصفة عامة ليس هناك نظرية مقبولة عموما للمحاسبة، حيث يوجد العديد من النظريات المحاسبية بالرغم من وجود محاولات منهجية بذلت من جانب العديد من الهيئات الدولية لوضع نظرية شاملة للمحاسبة، فالهدف الرئيسي من نظرية المحاسبة ينبع من ذلك التعريف ويتمثل في توفير مجموعة متناسقة من المبادئ المشتقة منطقيا والتي تخدم كإطار عام كمرجعية لتقييم وتطوير الممارسات المحاسبية. توجد العديد من النظريات التي تنشأ من استخدام مداخل مختلفة لتكوين نظرية المحاسبة، وبسبب تلك الاختلافات أصدرت لجنة منبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبة عن المفاهيم والمعايير الخاصة بالتقارير المالية بعض النتائج: 1- عدم وجود شيء وحيد يحكم نظرية المحاسبة يعتبر (AAA) واضحا بشكل كافي للدرجة التي من شأنها يتم تضمين كافة مستويات توصيفات المستخدم والبيئة بفعالية؛ وإنما يوجد تجميع لنظريات يمكن تنظيمها للحد من الاختلافات في توصيفات المستخدم والبيئة، لقد تم إعطاء تأكيد أكثر من أجل استنتاج نظرية معينة من ممارسات المحاسبين، أي أن المحاسبة هي ما يقوم به المحاسبة من عمل، لذلك فإن نظرية المحاسبة قد يمكن اشتقاقها من الممارسات المحاسبية ذاتها. تتشكل نظرية المحاسبة بشكل محور بناء على الخبرة، واعتبر المحاسبون أن التنظير يعتبر مجرد عملية يجب أن تلي وتتبع بدلا من أن تسبق الممارسة، وفي ظل العالم المهني للمحاسبة هناك اعتقاد أن المحاسبة مجرد فن لا يمكن معه التنظير، ومن أهم النظريات المحاسبية نجد: أولا: النظرية المعيارية: ٢ اعتبارات القياس، ٣ الجهود والأداء، ٤ التحقق والدليل الموضوعي بهدف تقييم حقائق مدعمة بالأدلة والمستندات من خلال دور مهنة المحاسبة القانونية. ثانيا: النظرية الإيجابية: تقضي منطقة الفكر العلمي بضرورة أن يعتمد الإطار الفكري لمحاولة تنظير المعرفة المحاسبية طبقا للمدخل الإيجابي على إستراتيجية موحدة تهتم بالأبعاد المنهجية للبحث العلمي اللازم توافرها لتحقيق كل من الصلاحية الداخلية والصلاحية والخارجية لنتائج البحث. حيث تشير الصلاحية الداخلي إلى أن منهج البحث يسمح بتحقيق الاتساق المنقي بين المقدمات والفرضيات التي يقوم عليها تحليل الظاهرة محل البحث بحيث يصبح الإطار النظري ترابطا بما لا يدع مجال للتناقض بين عناصرها. بينما تشير الصلاحية الخارجية إلى مدي إمكانية الوصول إلى حلول تطبيقية للمشاكل العملية المرتبطة بالظاهرة محل البحث بصور لا تعارض ظروف الواقع ومن ثم تصبح تلك الحلول قابلة للتعميم علي مستوي الممارسة والتطبيق العملي. وعلي ضوء ذلك يستلزم التعقيم العلمي الفكرية المحاسبة الإيجابية بداية استعراض لإسهاماتها من خلال المفهوم العلمي طبيعة المحاسبة وأهدافها والوظائف التي تحقق تلك لأهداف طبقا للمدخل الإيجابي تمهيدا لاختبار وتحليل المنهجية العلمية للإطار الفكري لهذه النظرية في ظل الفلسفة والهدف ومنهجية البناء الذي تستند إليه. وبما يضمن عدم وجود تناقض بين علاقات الظواهر المحاسبية المستمدة من مشاهدات الواقع طبقا لمنهج الاستدلال الاستقرائي الذي تستند إليه، النبطية الإيجابية. تؤدي نظرية المحاسبة مهمة أساسية تتمثل في تقديم مجموعة متناسقة من المبادئ المنطقية التي قد تكون إطارا عاما للمرجعية الخاصة بتقييم الممارسات المحاسبية السليمة، إلا أن هذه النظرية تعتمد على تقرير الحكم عما هو جيد وعما هو سيئ، ومن ثم فهناك عنصر من الذاتية موجود في تلك العملية والذي يتطلب التحقق والاختيار، ولكن توجد هناك كثير من النظريات، حيث يرجع سبب الاختلاف إلى إدراك المستخدم والبيئة المحيطة، وفي ظل وجود طبيعة معقدة لظواهر وقضايا المحاسبة فإن كلا المدخلين سوف يستمران في التبنى والاختيار من أجل تكوين نظرية المحاسبة، فالمنهجية الوصفية سوف تحاول أن تبرر بعض الممارسات المحاسبية التي يبدو أنها مفيدة، أما المنهجية المعيارية فهي بدورها تحاول أيضا تبرير بعض الممارسات المحاسبية التي ينبغي اختيارها. 2-4 مشكلات بناء نظرية المحاسبة تواجه عملية بناء نظرية المحاسبة مشكلات متنوعة أهمها: ١ مشكلة عدم تحديد المفهوم العلمي للمحاسبة: فكل يعرفها حسب رؤيته الخاصة وفهمه لدورها، وهذا يعني غلبة الطابع الذاتي لمفهوم المحاسبة على المفهوم العلمي، يعبر المدخل عن تصورات أولية ورؤى خاصة بالباحث حول دور النظرية ووظائفها ومكوناتها. إلخ. ٢ 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، إن النتائج المرجوة من عملية بناء النظرية تختلف باختلاف تلك الخطوات والمراحل أي باختلاف المنهج المستخدم، أي حسب رغبات الباحث والفلسفة التي يتبناها

مسبقا لكشف الحقائق، فإن النتائج التي هي مكونات النظرية لن تكون علمية. 2-5 أسس نظرية المحاسبة يشكل انفتاح المحاسبة كعلم على فروع المعرفة الأخرى من أهم العوامل التي ساهمت في تطور نظريتها للوصول إلى ما هي عليه النظرية المحاسبية الحديثة، حيث يجمع الباحثين على أن نظرية المحاسبة تأثر بمجموعة من النظريات هي: أولاً: نظرية القرار حيث أن هذه الأخيرة تحاول أن تفسر كيف تصنع القرارات بالإضافة إلى محاولتها إظهار كيفية صنع القرارات. 1- إدراك المشكلة أو الحاجة إلى قرار؛ 2- تحديد الحلول البديلة للمشكلة؛ 3- جمع كل المعلومات المتعلقة بتلك الحلول البديلة؛ 4- تقييم أو تصنيف المعلومات؛ 5- تقرير الحل البديل الأفضل بين الحلول المقترحة؛ 6- المصادقة على القرار بواسطة التغذية العكسية للمعلومات النظرية والمحاسبية. تظهر علاقة نظرية القرار بالمحاسبة في المجالات التالية: - النظام المحاسبي نظام معلومات ويمكن أن يبرمج عملية قرار وعملية الجرد وغيرها من أنظمة المعلومات؛ - يمكن للمحاسب أن يستخدم نموذج القرار أو صنع القرار عندما يكون له صلاحية اتخاذ القرار؛ تعتبر هذه النظرية ذات أهمية كبيرة للمحاسبة لأنها تعالج مشكلة تقييم وتمثيل البيانات حتى تتبين أهميتها بصورة صحيحة، والمقياس الذي يجب استعماله وكذلك وحدة القياس" وفق هذا التعريف يجب تحديد ما يلي: 2- ما هو المعيار أو النطاق الذي يجب أن يتم استخدامه؛ 3- ما هي الأبعاد التي يجب أن ترتبط بوحدة القياس؛ إن الأشياء أو الأحداث المختارة للقياس يجب أن تعكس أهداف قرارات الأعمال بوضوح وبدون أي عشوائية، أي أن الوحدة النقدية أو نطاق القياس في القوائم المالية في الممارسة الحالية تعتبر وحدات نقود طبيعية ولا يتم تعديلها مقابل التغييرات في القوى الشرائية للنقود خلال الزمن. على الرغم من أن القياس يجب أن يكون ذو درجة عالية من القدرة التنبؤية، وعموماً فإن متخذ القرار يركز على سمتين رئيسيتين في القياسات هما: - أن تكون القياسات ملائمة ومفيدة؛