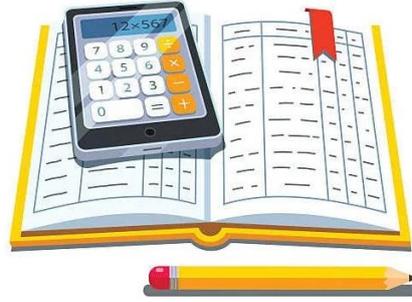


جامعة عبد الحفيظ بو الصوف – ميلة
السنة الجامعية: 2026-2025 السداسي 1

اسم المادة: نظرية المحاسبة

الدرس 2: المقومات الأساسية لنظرية المحاسبة



الأستاذة المسؤولة			
الاسم واللقب	الرتبة	الكلية	البريد الإلكتروني
ضافري ريمة	MCB	العلوم الاقتصادية	dafri.r@centre-univ-mila.dz

الطلبة المعنيين			
الكلية	القسم	السنة	التخصص
العلوم الاقتصادية	العلوم المالية والمحاسبة	الثالثة	محاسبة ومالية

أهداف الدرس

- بنهاية الحصة، ينبغي أن يكون الطالب قادرًا على:
- تمييز مفهوم "نظرية المحاسبة" وفهم أهميتها كأساس علمي ومنهجي للممارسة المحاسبية.
- تحديد المقومات الأساسية التي تقوم عليها النظرية المحاسبية.

1. تطور مفهوم المحاسبة والفكر المحاسبي

من خلال استقراء التطور التاريخي للمحاسبة، والذي عرضناه في الدرس السابق، يمكن تتبع كيف تطور تعريف المحاسبة عبر الزمن، مما يعكس تغير دورها ووظيفتها، من خلال الجدول التالي:

العام	الجهة المصدرة	التعريف	ملاحظات على التعريف
1940	الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AICPA)	"فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية وتفسير نتائجها."	يعتبر المحاسبة حرفة أو فناً وليس علماً، ويركز على الجانب الإجرائي والتقني
1966	الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)	"عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات."	نقل المحاسبة من الإجراءات إلى الأهداف، واعتُبرت نظاماً للمعلومات وأداة اتصال ذات أثر سلوكي.
1970	الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AICPA)	المعلومات التي تعدها المحاسبة يجب أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وترشيد عملية الاختيار."	تبني المنحى الحديث الذي ركز على فائدة المعلومات في اتخاذ القرار.
1975	الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AICPA)	توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتحقيق مزيد من الرفاه الاجتماعي."	تجسيد للاتجاه الحديث الذي يوسع دور المحاسبة ليشمل خدمة المجتمع وتحقيق رفاهيته.

وبالعودة إلى تطور الفكر المحاسبي، فقد تحولت المحاسبة من الاهتمام بفنون إمساك الدفاتر إلى المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، مروراً بأربع مراحل رئيسية:

1. **مرحلة تكوين وتطوير الجانب المهني:** ركزت على الجوانب التطبيقية والفنية، حيث ساد الاعتقاد بأن المحاسبة هي فن تطبيقي وليست علماً، وكان إنجازها الرئيسي تطوير نظام القيد المزدوج ليصبح نظاماً متكاملًا ينتج قائمتي الميزانية ونتائج الأعمال.

2. **مرحلة الاهتمام بالجانب المهني والأكاديمي:** بدأت هذه المرحلة في القرن 19، ومن أهم عواملها المحركة الثورة الصناعية التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف، والحاجة إلى قواعد تحمي حقوق الملاك والدائنين، وكذا اتساع شركات المساهمة ما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة، والحاجة إلى تشريعات مالية ومراجعة خارجية، إضافة إلى فرض الضرائب الذي وسع نطاق الطلب على خدمات المحاسبين كمستشارين ماليين.

3. **مرحلة الاهتمام بالدور المعلوماتي (مرحلة المحاسبة الإدارية):** وجاء هذا الاهتمام متأثراً بمدرسة الإدارة العلمية بشعار "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته"، حيث أصبح المحاسب مسؤولاً عن نظام المعلومات بهدف ترشيد قرارات الإدارة، باستخدام أساليب كمية مثل الإحصاء وبحوث العمليات.

4. **مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:** وكان السبب وراء ذلك الزيادة الكبيرة في حجم وتأثير الوحدات الاقتصادية (خاصة شركات المساهمة)، إذ تمثل الفكرة الأساسية لهذه المرحلة في أن للوحدات الاقتصادية تأثيرات مالية واجتماعية واسعة على مختلف فئات المجتمع (أصحاب المصلحة)، ولذلك على المحاسب الالتزام بوجهة النظر الاجتماعية الشمولية وليس فئة معينة، لضمان عدالة توزيع المنافع، وذلك من خلال التوسع في القياس والإفصاح المحاسبي عن الأنشطة الاجتماعية.

2. العلم والنظرية والفرضية

من أجل توضيح العلاقة بين العلم والنظرية والفرضية، نعرض الجدول التالي:

المفهوم	التعريف	العلاقة بينهم
العلم	بناء المعرفة من خلال تحليل ظاهرة ما والسيطرة عليها باستخدام المنهج العلمي، بهدف وضع قواعد عامة قادرة على التفسير والتنبؤ بثقة عالية	
النظرية	مجموعة مترابطة ومنطقية من المفاهيم، والتعاريف، والفرضيات تقدم إطاراً متماسكاً لتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة.	الفرضية هي لبنة البناء الأولى للنظرية، عندما يتم اختبار الفرضية وإثباتها، يمكن أن تصبح جزءاً من نظرية.

الفرضية	تفسير مبدئي أولي لظاهرة ما، وهي أقل رسمية وتأكيداً من النظرية.	ليست هناك نظرية ثابتة، بل كل النظريات قابلة للنقاش والاستبدال بنظرية أفضل.
---------	--	--

تبدأ أي دراسة علمية بملاحظة ظاهرة، ثم بناء فرضيات، وباستخدام المنهج العلمي يتم الوصول إما إلى "علم" (قواعد تفسر وتتنبأ بثقة عالية) أو "نظرية" (تفسير وتنبؤ بدرجة معقولة من الثقة في ظل غياب تفسير أفضل).

3. تعريف نظرية المحاسبة

قدم الباحثون عدة تعريفات متقاربة في المضمون لنظرية المحاسبة:

- التعريف (1): "مجموعة من المسائل المنطقية المتماثلة التي توفر إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المهنية الحالية، وتساهم في فهمها، وتوفر أدلة لتطوير ممارسات وإجراءات محاسبية جديدة."

- التعريف (2): "تفسير وشرح للقواعد المحاسبية، تعبر عن المفاهيم أو الأفكار الأساسية التي تستند إليها هذه القواعد (كالفروض والتعريفات والأهداف)."

- التعريف (3): "مجموعة من المفاهيم والتعاريف والاقتراحات التي تمكن من تكوين رؤية منتظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، بقصد تفسيرها والتنبؤ بها."

من خلال ما سبق، يتضح لنا أن لإطار الفكري لنظرية المحاسبة لا يختلف عن باقي النظريات في العلوم الأخرى، وهي علم تطبيقي عملي يندرج ضمن العلوم الاجتماعية، تربط بين النظرية والتطبيق، فتُقيم الممارسات العملية وتقدم أرضية علمية لدراستها وتحسينها، هدفها التوجيه والترشيد، وليس فقط تبرير الممارسات الحالية، ويشكل هذا الأساس الإطار الفكري للمحاسبة الذي عمل عليه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بين 1978-1985.

4. أسباب وجود النظرية المحاسبية

وجود نظرية محاسبية قوية أصبح ضرورياً للأسباب الآتية:

1. توفير أساس نظري للممارسة " لا يمكن تطوير أي نظام (كالمحاسبة) دون أساس نظري سليم.
2. إضفاء طابع علمي: وجود نظرية يمنح المحاسبة كياناً ملموساً ويضعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة، بدلاً من كونها مجرد وسيلة تسجيل.
3. معيار للاختيار بين البدائل: تُعتبر النظرية أساساً للاختيار بين الأنظمة والإجراءات المحاسبية البديلة.
4. مرجع لحسم الخلافات: تكون مرجعاً أكاديمياً ومهنيّاً لحسم الخلافات بين الأكاديميين والممارسين.
5. الإجابة على التساؤلات: توفر أساساً للإجابة على التساؤلات في غياب معايير محددة.
6. تلخيص وتعميم نتائج البحث: تساهم في تلخيص نتائج البحوث العلمية مما يعمق الفهم حول الأطر التطبيقية.
7. فهم أسباب القواعد: تساعد على دراسة الأسباب الكامنة وراء القواعد والإجراءات المحاسبية ومدى مناسبتها للظروف السائدة.

5. مشكلات بناء نظرية المحاسبة

تتمثل أهم المشكلات التي تواجه بناء نظرية محاسبية فيما يلي:

1. مشكلة عدم تحديد المفهوم العلمي للمحاسبة: غلبة الطابع الذاتي في تعريف المحاسبة والخلط بين مفهوم المحاسبة ومفهوم نظام المعلومات المحاسبي.
2. مشكلة تحديد المدخل المناسب لبناء النظرية: المدخل (الفكرة الأولية الموجهة للبحث) يطبع النتائج بطابعه. المداخل الحالية تتسم بالبساطة وأحادية الرؤية وعدم الشمول.
3. مشكلة تحديد المنهجية العلمية المناسبة: إذا لم تتبع خطوات ومراحل بناء النظرية تسلسلاً منطقيّاً ومنهجياً صارماً، فإن مكونات النظرية الناتجة لن تكون علمية.

6. الإطار العام للنظرية المحاسبية الحديثة

أدى انفتاح المحاسبة على فروع المعرفة الأخرى إلى تطور نظريتها وولادة **النظرية المحاسبية الحديثة**، التي تأثرت بأربع نظريات رئيسية نوضحها في الجدول التالي:

النظرية	العلاقة بالمحاسبة
نظرية القرار	- يوفر المحاسب المعلومات لصانعي القرار. - يمكن للمحاسب استخدام نماذج صنع القرار عند اختصاصه بذلك. - للمعلومات قيمة، ويمكن للمحاسب قياس تأثير تحسين جودتها على القرارات.
نظرية القياس	- طبيعة القرار تحدد الأحداث التي يجب قياسها. - معيار القياس هو الوحدة النقدية. - يشترط في القياسات أن تكون: ملائمة ومفيدة، صالحة كأساس للتنبؤ، قابلة للمقارنة عبر الفترات الزمنية (ما يستلزم ثبات قيمة الوحدة النقدية).
نظرية المعلومات	- تعالج كفاءة استخدام المعلومة من خلال مقارنة تكلفة إنتاجها مع الفائدة المتحققة من استخدامها في القرار. - دور المحاسب هو زيادة كفاءة المعلومات بالسعي لخفض تكلفتها أو تعظيم قيمتها الإعلامية ضمن مفهوم الجدوى الاقتصادية.

7. مناهج بناء نظرية المحاسبة

يمكن تطوير نظرية المحاسبة باستخدام عدة مناهج بحثية، أهمها:

1.7 المنهج الاستنباطي (الاستنتاجي أو الاستدلالي)

تكمن فكرته الأساسية في التدرج من العام إلى الخاص، حيث يتم البدء بالفروض والبيدييات المسلّم بها، ثم استخدام التحليل المنطقي للوصول إلى المبادئ، التي يتم الاسترشاد بها لتطوير الطرق والأساليب المحاسبية.

ويتم تطبيقه في المحاسبة كما يلي:

- تحديد أهداف التقارير المالية.
- تحديد الفروض المحاسبية الرئيسية.
- تحديد القيود الخاصة بقياس واستخدام المعلومات.
- تحديد الإطار لعرض المعلومات (مثل القيد المزدوج).
- استنتاج المبادئ العامة والقواعد اللازمة للتطبيق.

ومن ميزاته أنه منهج ذهني منطقي صارم، أما عيوبه فهو أنه يعتمد على فكر الباحث فقط دون النظر للعوامل البيئية المحيطة، وقد يؤدي إلى مبادئ غير مألوفة أو غير عملية، وإذا كانت الفروض خاطئة، فإن النتائج ستكون خاطئة بالتبعية.

2.7 المنهج الاستقرائي

تتمثل فكرته الأساسية في التدرج من الخاص إلى العام، من خلال الخطوات التالية:

1. دراسة المشاهدات والملاحظات الواقعية.
2. تحليل وتصنيف تلك الملاحظات للكشف عن العلاقات.
3. استنتاج المبادئ من خلال أوجه التشابه والعلاقات.
4. تعميم النتائج المستخلصة بعد اختبارها.

ومثال ذلك ملاحظة البيانات التاريخية لتحصيل النقد من العملاء على مدى فترات متعددة، للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

ومن ميزات هذا المنهج أنه يستند إلى الواقع العملي والملاحظة، أما عيوبه فإنه إذا كانت البيانات أو الملاحظات الأولية ناقصة أو مشوبة بعيوب، فسيكون التعميم صعباً وغير دقيق. غالباً ما يتكامل المنهجان، حيث يكون التفكير الاستنباطي مطلوباً مسبقاً، ويُستخدم أحدهما لتكوين النظرية والآخر لتحقيقها.

3.7 النهج الواقعي أو العملي (البراجماتي / النفي)

تتمثل فكرته الرئيسية في أن الاستدلال على مكونات النظرية يتم من خلال ملاحظة واختبار التطبيق العملي، فالممارسات العملية الناجحة هي أساس النظرية، ويهدف إلى الوصول إلى مجموعة من المبادئ التي تحقق الفائدة العملية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث أن سمته البارزة هي استخلاص المبادئ المحاسبية من أفضل الممارسات العملية التي لاقت قبولاً عاماً بين المهنيين وأثبتت فائدتها بمرور الزمن.

ومن ميزاته أنه ينتج نظريات عملية وقابلة للتطبيق مباشرة، أما عيوبه فأن الاعتماد عليه كأسلوب وحيد يقيد الفكر المحاسبي ولا يشجع على البحث العلمي، كما أنه يؤدي إلى نظريات غير قادرة على مواكبة التغيرات المستمرة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية.

4.7 النهج العلمي

يقسم البحث باستخدام النهج العلمي إلى خمس خطوات أساسية:

الخطوة	الوصف
تحديد المشكلة	تحديد وصياغة المشكلة المطلوب دراستها
صياغة الفرضيات	وضع الفرضيات التي سيتم اختبارها
جمع البيانات	تجميع البيانات اللازمة لاختبار تلك الفرضيات
تحليل البيانات	تحليل وتقييم البيانات المتعلقة بالفرضيات
استخلاص النتائج	الوصول إلى نتائج مبدئية بناءً على التحليل

يحظى هذا النهج باهتمام بالغ في البحث المحاسبي، حيث أن الإجراءات التي تثبت فائدتها تصبح مقبولة ومتعارف عليها، بغض النظر عن أصلها النظري.