مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: المحاسبة هل هي مبادئ ومفاهيم أم قواعد وأحكام من منظور دولي
اسم الكاتب: أ.د. قاسم محسن الحبيطي، م.د. ماهر علي الشمام
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3423
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 20:56 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد ١٠٨ مجلد ٣٤ لسنة ٢٠١٢
ص ص[٢٢٣ -٢٣٧]

المحاسبة هل هي مبادئ ومفاهيم أم قواعد وأحكام من منظور دولي

الدكتور قاسم محسن الحبيطي
أستاذ - قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل

الدكتور ماهر علي الشمام
مدرس - قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل
Maher_shmam@yahoo.com

المستخلص

تراكمت لدى المحاسبة بتطورها التاريخي على مر العصور والأماكن العديد من الخبرات والأفكار التي أضحت تشكل الأساس المعرفي الذي ترجع إليه الممارسات المحاسبية التي انبثق منها العديد من المبادئ والمفاهيم العلمية التي ثبتت فائدتها عبر هذه الفترات، إلاّ أن الملاحظ في الفترة الاخيره انتقال المحاسبة من المبادئ والمفاهيم المحاسبية إلى ما يعرف بالقواعد والأحكام التي جعلت من المحاسبة أداة فارغة وطوعية بيد جهات تحاول تكييفها بما يتناسب واحتياجاتها، من هنا يحاول هذا البحث مناقشة واقع المحاسبة من حيث استناد الممارسة على المبادئ والمفاهيم أم استنادها إلى القواعد والأحكام، وقد خلص البحث إلى العديد من النتائج أهمها أن المبادئ والمفاهيم أدت دوراً مهماً وإيجابياً في تدعيم علم المحاسبة.

الكلمات المفتاحية:
المبادئ، المفاهيم المحاسبية، القواعد المحاسبية، الأحكام.

Is The Accounting Principles And Concepts Or Rules And Regulations An International Perspective

Qasim M. Al-Hubaity (PhD)
Professor
Department of Accountancy
University of Mosul

Mahir A. Al-Shaman (PhD)
Lecturer
Department of Accountancy
University of Mosul

Abstract

Accounting in historical development over the ages and places has accumulated many experiences and ideas that have became a knowledge base. The accounting practices have related and the some principles and concepts have also emerged. The advantages of these

تأريخ استلام البحث ٢٠١١/٢/٢ تأريخ قبول النشر ٢٠١١/٥/١٧

items have been proved. Recently, the ideas and principles have transferred into rules and bases that made the accounting situation as a vein tool by aspects to adapt with it suitably. This research tries to discuss the accounting according to rules and bases. The research concluded to a group of positive results.

Keywords:
Principles Accounting Concepts, Accounting Rules, Provisions

المقدمة

قد يتساءل البعض سواء كان من المحاسبين أو غير المحاسبين هل المحاسبة هي مبادئ ومفاهيم أم قواعد وإحكام ؟ وهل من الممكن أن تمارس المحاسبة من دون وجود القواعد والإحكام، وذلك بالاستناد إلى المبادئ والمفاهيم، وبالرغم من أن الإجابة تحتاج إلى تعمق وتفكير مدروس، إلاّ أن الأمر لا يخرج عن كلمتين فقط إما نعم أو لا. لذا فإننا نحأول في هذا البحث الإجابة على التساؤل المطروح من خلال تحديد المفاهيم والمصطلحات الأساسية التي تخص موضوع البحث، وكذلك تحديد آليات ومناهج التنظير المحاسبي التي تشكل القاعدة أو الارتكاز التي يؤسس عليها التطبيق المحاسبي، وذلك للخروج بمعطيات علمية مدروسة وصحيحة عن واقع الممارسة والتنظير المحاسبي.

مشكلة البحث

تتحدد مشكلة البحث الأساسية بالتساؤل هل المحاسبة تتشكل من مجموعة مبادئ ومفاهيم أم من مجموعة قواعد وأحكام؟ وعلى هذا الأساس يمكن اشتقاق المشاكل البحثية الآتية:

- هل أن بناء المحاسبة التجريدي يقود إلى تشكيل المبادئ والمفاهيم؟
- أم أن بناء المحاسبة بالاستناد إلى الواقع الفعلي يقود إلى قواعد وأحكام؟

هدف البحث

هناك العديد من الأهداف يسعى البحث إلى تحقيقها يمكن تحديدها بالآتي:

- مناقشة المفاهيم والمصطلحات المحاسبية المتعلقة بموضوع البحث.
- مدى الحاجة إلى المبادئ والمفاهيم المحاسبية.
- مدى الحاجة إلى القواعد والأحكام المحاسبية.

أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من الإجابة على التساؤل المطروح في مشكلة البحث الذي يتمثل في تحديد التصور الفكري لما هي عليه الممارسة المحاسبية في الوقت الحاضر، من خلال المناقشات الفكرية التي سيتم التطرق إليها في متن البحث.

فرضية البحث

يبنى البحث على فرضية مفادها أن التجرد في المحاسبة سوف يؤدي إلى تشكيل مجموعة المبادئ والمفاهيم المحاسبية الضرورية التي تؤسس لبناء نظرية المحاسبة.

حدود البحث

نظراُ لاتساع الموضوع ووجود نهايات مفتوحة للعديد من المواضيع التي سيناقشها البحث نرى أن يكون التركيز على الأساسيات الجوهرية التي تخص عنوان البحث.

منهج البحث

لأجل تحقيق هدف البحث واختبار فرضيته والإجابة على التساؤل المطروح في متن مشكلة البحث فقد تم توظيف المنهج العلمي لتحقيق ذلك والذي يعتمد على منهجين رئيسين هما المنهج الاستقرائي عن طريق الاستعانة بالكتب والدوريات ومصادر الانترنيت، والمنهج الاستنباطي لتحديد العموميات التي تم تضمينها في خلاصة البحث. وللوصول إلى تحقيق ذلك فقد تم تقسيم البحث على ثلاثة أجزاء: الأول تحديد المصطلحات الأساسية التي تخص موضوع البحث، والثاني مدى الحاجة إلى المبادئ والمفاهيم المحاسبية أو القواعد والأحكام، والمناهج التي استخدمت في هذه المصطلحات المحاسبية، وأخيرا البقاء أم الانتقال من المبادئ والمفاهيم إلى القواعد والأحكام.

أولاً- المصطلحات الأساسية

يلاحظ القارئ لكتب النظرية المحاسبية أن هناك خلطاً كبيراً في استخدام المصطلحات المحاسبية فنجد أن هناك من يصف مصطلحاً معيناً (الحيطة والحذر مثلاً) بأنه مبدأPrinciple والآخر يصفه بأنه فرض Assumption وآخر يصفه أنه مفهوم Concept ويصفه آخر أنه سياسةPolicy الخ.... ولربما تأتي هذه الاختلافات من اختلاف المدارس التي ينتمي إليها هؤلاء الباحثين أو المنظرين. وحقيقة الأمر أن كل مصطلح من هذه المصطلحات يختلف تماماً عن الآخر فالمبدأ يختلف عن المفهوم، ويختلف عن السياسة أو القاعدة أو الطريقة، أي لا يمكن لهذه المصطلحات أن تكون مترادفة (Littleton, 1938 , 16) من هنا يستلزم الأمر تحديد هذه المصطلحات في هذا المقام:

المبادئ: المبادئ العلمية هي قمة البناء الفكري، ولا تقوم النظرية بدونها، وإلاَ أصبحت مجرد ملاحظات أو أفكار مبعثرة. فهي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم والفروض، وبالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية.

وفي المحاسبة ونظرًا لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية، مما يستلزم أن يتسم بالاتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفروض من ناحية، وأن ثبت صحته وصدقه في التطبيق العملي (شاهين،٢٠٠٦، ١٧).

وعرفت المبادئ المحاسبية بأنها قواعد عامة للقرار يتم اشتقاقها من كل من الأهداف والمفاهيم المحاسبية النظرية، وهذه المبادئ تتحكم بتطوير الطرق والإجراءات الفنية المحاسبية.(Belkaoui, 2009, 318). أي أن المبادئ تمثل خلاصة التطور الحاصل في كل من البديهيات والمفاهيم وأهداف المحاسبة، فهي قوانين عامة بنيت من خلال التجرد الفكري التي تحظى بقبولٍ عام، وهذا القبول العام يعدّ الأساس في التفرقة بين المبادئ والمصطلحات الأخرى.

وقد عرفت المبادئ المحاسبية أيضاً بأنها تلك القوانين والقواعد العامة التي لاقت قبولاً عاماً في الإطار النظري واستعداداً مهنياً في التطبيق العملي بوصفها مرشداً ودليلاً

للعمل يلجأ إليه المحاسبون في مواجهة المشاكل المحاسبية وتقديم الحلول لها (النقيب، ٢٠٠٤، ١٨٦).

وقد ساد في المحاسبة مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبهذا الصدد يشير مجلس مبادئ المحاسبة APB التابع لـ AICPA إلى أن هذا المصطلح موجود من خلال الممارسة والإقناع أو العقل والعرف، والاستخدام أو الضرورة العملية، وهي بهذا تتضمن التقليد والقواعد والإجراءات الضرورية لتعريف ممارسة محاسبية مقبولة في وقت ما.فهي تمثل دليل المهنة المحاسبية عند اختيارها للطرق المحاسبية الفنية وقيامها بإعداد الكشوفات المالية بالطريقة التي يعتقد بأنها ممارسة محاسبية جيدة (Belkaoui, 2009, 95)، أي بمعنى إن التقاليد والأعراف والإجراءات تحظى بمكانة خاصة ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وبهذا فإن الصفة الغالبة هنا هي التراكم المعرفي الذي جاء من خلال الممارسات المحاسبية على مر الفترات السابقة، فما ثبتت صحته وبقاؤه عبر الزمن انتقل ليكون مبدأ محاسبي، وهذا الرأي ينسحب إلى أن الأعراف والتقاليد المحاسبية تعد جزءاً من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

وبهذا الصدد فان القبول العام يجب إن يحقق على الأقل أحد الشروط الآتية (Belkaoui, 2009, 96):

الاستخدام: بمعنى إن الطريقة هي قيد الاستخدام فعلاً.

الدعم المهني: أي إن الطريقة تحظى بدعم من قبل المهنة والجهات المسؤولة عنها.

الدعم الأكاديمي: أي إن الطريقة تحظى بالدعم من الجهات الأكاديمية.

ويمكن إن يثار تساؤل هنا هل لدينا اتفاق عام حول المبادئ المحاسبية من حيث مسمياتها أو إعدادها، وللإجابة على هذا التساؤل يلاحظ أنه من الصعب حصر مجموعة معينة من المصطلحات تحت بند المبادئ المحاسبية، إلاّ أنه يمكن إذا توافرت بها مجموعة من الخصائص إن تعد من المبادئ المحاسبية:

الإجماع: إن أي مبدأ يحظى بالقبول أو الإجماع العام – وليس المطلق – يمكن أن يعد بمثابة مبدأ محاسبي.

القدرة على التفسير: أي أن تكون لها القدرة على تفسير الممارسة المحاسبية السائدة.

القابلية للتطور والتعديل وبما يتناسب مع التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي يشهده العالم.

الاختبار الفكري والتطبيقي، وذلك لأن المبدأ سوف يمثل قانوناً عاماً يحكم الأحداث أو الظواهر موضوع البحث.

عبور الحدود أي لا تبقى ضمن نطاق بلد معين وإلاّ أصبحت مجرد قواعد أو تعليمات محلية.

التجريد: ويقصد به عدم التدخل السياسي الذي قد يمارس على إجراء أو حدث معين أو تعريف مصطلح معين أو طريقة معينة.

المفاهيم: تعدّ المفاهيم المحاسبية في كثير من الأحيان الأساس الذي نشأت عنه المبادئ المحاسبية، فالمفاهيم والأهداف تقود إلى وضع المبادئ المحاسبية. إي إن المفاهيم هي حلقة وصل بين مصطلحات يتم استخدامها للتعبير عن حقائق أو وقائع في علم محدد وفي علم المحاسبة تكون هذه المصطلحات أساساً لهذا العلم (الحيالي، ٢٠٠٦ ، ٣٨) .

إن المفاهيم شأنها شأن المسلمات المحاسبية* فهي مسائل بينة بذاتها يتم قبولها عموما لميزتها في التوافق مع أهداف الكشوفات المالية، وهذه المفاهيم تعكس طبيعة الوحدات المحاسبية التي تعمل فيها المحاسبة.

وبهذا فإن المفاهيم قد عرفت بأنها عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة، فهي تمثل بناءً وإدراكاً ذهنياً لجوهر العناصر التي تحدد لنا ماهية الفروض والمبادئ. فالمفاهيم تشكلت نتيجة مجموعة من الأفكار المتجانسة وليست وليدة ظرف معين أو حاجة معينة، فهي إذن تمثل مرحلة من مراحل الاستقلال والتبلور العلمي للمحاسبة، وهي تعكس إحدى وظائف البناء النظري للمحاسبة، ومجموعها يشكل الإطار ألمفاهيمي الذي تبنى منه النظرية المحاسبية.

ويمكن أن يعد الغرض من تحديد المفهوم هو إرساء معنى محدد لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى، وبهذا فان المفاهيم لا تعني التعريف إذ أن المفاهيم تختلف عن التعاريف (Definitions) في أن الأخيرة هي ما جرى عليه الاستخدام لمصطلح معين بين المهتمين في المجال نفسه، مثل تعريف مصطلح مدين، دائن، الحساب، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولاً واتساعاً، وهي تتميز بخاصيتين رئيسيتين هي (شاهين، ٢٠٠٦، ١٥) :

- أن تكون عملية Practical أي قابلة للقياس .
- أن تكون إجرائية Operational بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده .

وتنشأ المفاهيم عادة من استخلاص مجموعة أفكار مرتبطة بجانب حقل المعرفة العلمية فهي تنشأ نتيجة عن تجريد وليس نتيجة تأثر بمجموعة ظروف أو حالات أو أماكن معينة أو تأثير جهة معينة،فهي تمثل التجريد الفكري المحاسبي.

القواعد: بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي اذ لم تكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة و كانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها و التي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية.

وقد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين مفهوما يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات و المؤسسات حتى وان اختلفت في معالجة الموضوع نفسه.

وبهذا فقد تم تعريف القواعد المحاسبية بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة (حمدان، بدون سنة نشر، ١).

إن هذا التعريف يشير إلى أن السعي نحو القواعد المحاسبية كان بمثابة السعي نحو المعايير المحاسبية**، فالقاعدة أو المعيار كان الغرض منهما تنميط المعالجة المحاسبية وتوحيدها على مستوى جميع المنشآت، وبهذا تم الانتقال نحو المعايير المحاسبية.

والمعايير بصفة عامة تعني أداة تقاس عليها الظواهر أو تقارن بها، ومن المعروف أن الإنسان منذ ولادته يقوم بمقارنات دائمة، إذ يقارن نفسه مع الآخرين ويقوم بمقارنات دائمة بين الأشياء وهو بحاجة إلى تلك المقارنات ليعرف كم هو مصيب أو مخطئ أو متقدم

---

* المسلمة هي حقيقة قائمة بذاتها ولا يحتاج إلى التحقق منها.

** في العراق مثلاً تسمى المعايير المحاسبية الصادرة بالقواعد المحاسبية. لذا سيتم اعتماد هذه التسمية في متن البحث ، وأينما ورد معنى قاعدة فإنه نعني به معيار .

أو متأخر ...وغيرها، أي أنه بحاجة ماسة إلى معايير تحكم سلوكه وتصرفاته ويبني عليها مقارناته، وهذه المعايير بطبيعتها قد حصل عليها اتفاق تام (ججأوي،٢٠٠٠، ٧٧).

والمعيار المحاسبي هو قواعد قرار عامة تشتق من كلا الأهداف والمفاهيم النظرية المحاسبية والذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية (Belkaoui, 2009, 102).

ويثار تساؤل هنا لماذا نشأت المعايير المحاسبية؟ إذا بحثنا في تاريخ المعايير المحاسبية التي تم وضعها من قبل العديد من البلدان لوجدنا العبارة الآتية "أن الهدف الرئيس من تكوين لجنة معايير المحاسبة هو تضييق مجالات الاختلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية" إن بدايات استخدام مصطلح معايير المحاسبة يعود إلى العام ١٩٤٠ حينما أشار كل من باتون وليتلتون في كتابهم "مدخل إلى معايير محاسبة الشركات" إلى إن المعايير المحاسبية ما هي إلاّ محصلة لضغوط قوى عديدة لها مصلحة فيها والتوصل إلى معيار معين عادة ما يكون نتيجة عملية تسوية للمواقف المتعارضة من قبل الإطراف المهتمة بوضع المعايير المحاسبية، وهي بهذا لا يمكن أن تعتمد على التفكير المنطقي السليم، وإنما تعتمد على مصالح الإطراف المهتمة، أي إن كثيراً من المعايير قد تفقد التجريد الفكري عند إصدارها لأنها تتناسب مع مصلحة الطرف الأقوى عند إعدادها.

والمعايير وحدت المعالجات المحاسبية وسمحت ببديلين فقط الأول المعالجة المحاسبية المفضلة، والثاني المعالجة المحاسبية المسموح بها، من هنا فإن وجود المعايير المحاسبية قد أفاد مدققي المهنة أكثر من المحاسبين إذ أن تنميط أساليب الممارسة المحاسبية يوفر قاعدة لهم وطريقة للتدقيق بسهولة ويسر ويجعل من المحاسبين أداة ممكننة للعمل المحاسبي من دون القدرة على الخروج عن هذه القاعدة، وكذلك أتاحت لهم توفير دليل لقواعد السلوك المهني والجهد المبذول (حنان، ٢٠٠٩، ١١٨).

على العموم أن القواعد أو المعايير عادة ما يتم إصدارها من منظمات عالمية أو محلية تؤدي بالدول إلى الالتزام بها، وينسحب ذلك الالتزام إلى مؤسسات ذلك البلد التي يجب أن تلتزم بها، وقد تلتزم هذه المؤسسات بالمعايير المحاسبية، الأمر الذي يتطلب إصدار تشريعات وأحكام لتنفيذ هذه المعايير أو القواعد، وهذا بالنتيجة سوف يؤثر في المحاسبة عن طريق رفع التجريد الفكري من التطبيق المحاسبي، وهذا يقودنا إلى الأحكام والتعليمات المحاسبية.

الأحكام: تشكل الأحكام المحاسبية مجموعة التعليمات أو القوانين المحلية التي تصدرها جهة معينة وتلتزم بها المحاسبة العاملة في تلك البيئة. وعادةً ما تمثل البيئة العاملة فيها المحاسبة منشأة الإعمال، وبهذا فان الأحكام أو التعليمات قد تفرض من قبل الدولة على منشات الإعمال وتسمى حينها بالقوانين، أو تفرض من قبل المنشآت نفسها وتسمى حين ذاك بالتعليمات، وبالنتيجة فإن الأثر النهائي سوف يمتد إلى مهنة المحاسبة في المنشأة نفسها.

والأحكام المحاسبية لا تتطلب في كثير من الأحيان دراسات فكرية عند إصدارها أو تشريعها، وإنما تتطلب التناسق والانسجام سواء كان مع مصلحة البلد أو المنشأة، فهي إذن غير خاضعة للتفكير المنطقي السليم، وغير خاضعة أو متأتية من تطور فكري أو أنموذج معرفي.لذا فإن عدم الالتزام بها يؤدي إلى عقوبات رادعة، أي عند مخالفتها أو عدم التوافق معها، وتصل إلى مستوى الفرد.

إن وضع الأحكام المحاسبية تتدخل به كل من:

الدولة: بفرض تعليمات أو قوانين معينة تلتزم بتطبيقها المنشآت.

المهنة: وتتمثل بالجهة المنظمة لمهنة المحاسبة، وتنبع قوة الأحكام التي تصدرها من قوة القوانين التي تسندها قوة القانون.
المنشآت نفسها: في كثير من الأحيان تقوم المنشآت نفسها بإصدار أحكام محاسبية خاصة بها تلتزم بها أقسام المحاسبة.

وهنا لابد من الإشارة إلى أنه يفترض بالأحكام أن لا تتعارض مع المبادئ والمفاهيم والقواعد، وإن تعارضت فالاهتمام الأول يكون للأحكام وليس للمبادئ أو المفاهيم المحاسبية.

متى تم اللجوء إلى القواعد والأحكام:

المحاسبة نشأت وفق تسلسل تاريخي تراكمي للمعرفة المحاسبية، فالطرق والأساليب المحاسبية التي ثبتت فائدتها عبر الزمن والتطور التاريخي للبلدان والمجتمعات أصبحت مبادئ ومفاهيم متفق عليها، إلاّ أنه نتيجة للتطور في منشآت الإعمال نفسها وتوسع أنشطتها إلى بلدان أخرى واختلاف الاجتهادات الشخصية وعدم تغطية المبادئ المحاسبية لكافة أنشطة المحاسبة، فقد ظهرت عدة طرق لموضوع واحد، وهذا أدى إلى أن تتجه المحاسبة نحو تنميط هذه الطرق عن طريق إصدار معايير محاسبية أو أحكام خاصة، ويكمن السبب الرئيس وراء ذلك في أن المحاسبة كانت مرتكزة على الفن أكثر منه على العلم.

ثانياً- الحاجة إلى المبادئ والمفاهيم أم إلى القواعد والأحكام

هل نحن بحاجة إلى المبادئ والمفاهيم المحاسبية أم نحن بحاجة إلى القواعد والأحكام؟ ولغرض الإجابة على هذا التساؤل لابد من معرفة المناهج التي اتبعت في تكوينها وكذلك معرفة ما ألت إليه المبادئ والمفاهيم في الوقت الحاضر.

إن المنهج يؤدي دوراً مهماً في بناء وتطوير المحاسبة، ومن ثم تطوير النظرية المحاسبية، أي أنه يرشد إجراءات التطبيق المحاسبي، وبهذا يعرف المنهج بأنه الطريق للوصول إلى هدف محدد، ويلاحظ أن عدم الاستناد إلى منهج علمي مناسب أدى إلى الارتباك في علم المحاسبة.

على العموم فإن الذي يهم في هذا المجال هو معرفة المناهج التي استخدمت في كل من المبادئ والمفاهيم والقواعد والأحكام وهي كما يأتي:

١- مناهج تكوين المبادئ والمفاهيم المحاسبية

يفترض أن تكون المبادئ والمفاهيم المحاسبية معتمدة على المنهج الاستنباطي، وهذا الافتراض مؤداه أن المبادئ والمفاهيم يجب أن تبنى بتجرد فكري ينبع من التفكير والتسبيب المنطقي، وعلى هذا فإن المنهج الاستنباطي يعد من أهم المناهج المتبعة في بناء النظريات وتكوين أجزائها، وبما أن المبادئ والمفاهيم المحاسبية تعدّ جزءاً من بناء النظريات فإن الاستنباط ضروري في عملية التكوين الفكري.

يقوم المنهج الاستنباطي على فلسفة أساسية مفادها إن الواقع الفعلي تشوبه الكثير من الأخطاء والممارسات المحاسبية غير السليمة، من هنا فانه يفترض واقعاً، ويضع القوانين أو التصورات المنطقية لما يجب أن يكون عليه هذا الواقع الافتراضي، وهنا يجب أن ينسحب الواقع الحقيقي إلى هذا الواقع الافتراضي ويتطابق معه. أي أن المنهج الاستنباطي يقوم على أساس ما يجب أن تكون عليه الظاهرة وليس ما تتكون منه الظاهرة، فهو منهج

معياري يقاس عليه، وهذا المنهج قوامه العقل والتفكير المنطقي ويبتعد عن التجريب، وهذه سمة العقل البشري، فهو يبتدئ بالمسلمات كمقدمات عامة ثم ينتقل إلى المقدمات الفرعية.
تم استخدام المنهج الاستنباطي في تكوين المبادئ والمفاهيم المحاسبية من قبل العديد من الجهات العلمية والمهنية وكان من أبرز تلك الجهات*:

أ- جمعية المحاسبة الأمريكية AAA

أسهمت هذه الجمعية في تحديد المبادئ المحاسبية من خلال النشرة البحثية الصادرة عنها في عام ١٩٣٦ تحت عنوان "قائمة مبدئية بمبادئ المحاسبة التي تحكم القوائم المالية للشركات" وقد شكلت هذه الدراسة الأساس في البحث عن المبادئ المحاسبية مستندين إلى المنهج الاستنباطي، لأن الأشخاص الذين يمثلونها كانوا من الأكاديميين أو مدرسي المحاسبة، وهذه الدراسة البحثية لاقت قبولاً من قبل الجهات المهنية والسلطة المالية في ذلك الوقت، وهذه الدراسة اصطدمت بحاجز مهم وهو السماح للقطاع الخاص بإيجاد المبادئ المحاسبية في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. التي تراها متناسقة مع طبيعة عملها. (Schroeder *et al*., 2009, 30) وهذا يعني أن المبادئ المحاسبية قد تم التخلي في مجال تكوينها عن التفكير المنطقي.

إلاّ أنه يشار إلى أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أصبحت مقبولة عموماً من خلال الاتفاق وليس من خلال اشتقاق منطقي من مجموعة البديهيات أو المبادئ الأساسية، فقد تطورت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في ضوء الخبرة والسبب والعادة والاستخدام، ولكن بصورة أكبر في ضوء الضرورة العملية (Kam, 1995,64).

أما المفاهيم فقد اسهمت هذه الجمعية مساهمة خجولة في مجال تحديد المفاهيم المحاسبية، واستندت بذلك إلى قائمة المبادئ المحاسبية التي اعتمدتها في عام ١٩٣٦.

ب- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA

أصدر معهد المحاسبين الأمريكي** دراسة تحت عنوان "قائمة بمبادئ المحاسبة" التي قام بها كل من Sanders, Hatfield and Moore والتي لم تكن مستندة إلى أي أساس أو منهج علمي، الأمر الذي أثار جدلاً كبيراً بين الأوساط المحاسبية، وذلك لأنها كانت مجرد مسح للممارسات المحاسبية الموجودة التي تطلب من المحاسبين القيام بما يرونه هو الأفضل، الأمر الذي أدى إلى استخدمها من قبل المحاسبين المهنيين كمصدر لتبرير الممارسات المحاسبية السائدة.

وقد شكل AICPA العديد من اللجان التي كان لها تأثير كبير في تحديد المبادئ المحاسبية، فبعد الانتقادات التي وجهت إلى دراسة معهد المحاسبين الأمريكي، ومن هذه اللجان لجنة الإجراءات المحاسبية CAP التي اعتمدت على المنهج الاستقرائي في إصدار نشراتها ومنها ما يخص المبادئ المحاسبية، إلاّ أن هذه المبادئ المحاسبية لم تكن واجبة التطبيق أو إجبارية، ولكنها حصلت على سلطتها من القبول العام فقط.

---

* تم اختيار هذه الجهات لأنها مثلت ابرز المساهمات العلمية والعملية في مجال المحاسبة. وكذلك مدى تأثيرها على المحاسبة واستنادا إلى تقسيم Schroeder ص ١١٢-١١٣ وللمزيد من التفصيل عن هذه الجهات يمكن الرجوع إلى .kam,1995 - Belkaoui, 2001 - Schroeder, 2010

** اندمج معهد المحاسبين الأمريكي في سنة١٩٣٧ مع جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية، وتم تشكيل تنظيم جديد اكبر يعرف AICPA

يقوم المنهج الاستقرائي على دراسة وتحليل وفحص الظواهر المشاهدة على أرض الواقع ثم يضع الفروض التي تحل المشكلة وتفسر الظاهرة، ثم اختبار هذه الفروض تجريبيا، فإن ثبت صحة فرض ما أصبح هذا الفرض مبدأ أو قانوناً علمياً، وإلاّ فقد الفرض قيمته العلمية، أي أنه يأخذ الواقع الفعلي كما هو، ويحاول وضع الإطار النظري أو الفلسفي له من دون تحكيم المنطق العقلي الرشيد.

تعرض منهج صياغة المبادئ المحاسبية الذي جاءت به CAP إلى الكثير من الانتقادات وذلك لعدم بنائها على أي أسس نظرية أو بحثية، الأمر الذي قاد إلى ظهور عدم التناسق والاتساق بين تلك المبادئ المحاسبية، وكذلك عدم وجود الإلزام بتطبيق هذه المبادئ، الأمر الذي حدا بـ AICPA إلى إلغاء هذه اللجنة وإحلال لجنة أخرى عرفت بمجلس مبادئ المحاسبة APB والتي كان هدفها تطوير الصيغة المكتوبة لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً وتوضح مضمونها، وتضييق الفروقات في الممارسات المحاسبية، واتبعت في تحقيق ذلك المنهج العملي التطبيقي أي بالاستناد إلى ما موجود من واقع فعلي وما تتكون منه الممارسة المحاسبية (Schroeder *et al*., 2009,33).

وطبقًا للمنهج العملي يتم التوصل إلى مجموعة المبادئ عن طريق الملاحظة واختبار التطبيق العملي، اذ تعدّ أن مجموعة الممارسات العملية هي الأساس في تحديد المبادئ، بمعنى أن أغلب المبادئ المحاسبية التي تتكون هنا هي مجرد ممارسات مهنية نالت قبولاً عامًا بين المحاسبين حيث استقرت وثبت فائدتها مع مرور الزمن.

ولقد واجهت APB المشاكل والانتقادات نفسها التي تعرضت لها اللجنة التي سبقتها، مما اضطر AICPA في عام ١٩٧١ إلى تشكيل لجنتين هما لجنة Wheat هدفها هو دراسة الكيفية التي يجب بها وضع مبادئ المحاسبة المالية، ولجنة Trueblood وهدفها تطوير إطار مفاهيمي للمحاسبة.

وقد أصدرت لجنة Wheat تقريرها في عام ١٩٧٢ بتوجيهات* مفادها ضرورة إلغاء مجلس APB وخلق مجلس جديد لتنميط الممارسات المحاسبية وتوحيدها ضمن قواعد معينة وهو ما عرف باسم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB .

أما لجنة Trueblood فقد كان هدفها تطوير إطار مفاهيمي للمحاسبة معتمدة بذلك على المنهج الاستنباطي من حيث النظر إلى المحاسبة بمخرجاتها من القوائم المالية بأنها يجب أن تخدم أساساً أولئك المستخدمين الذين سلطتهم أو قدرتهم أو مواردهم للحصول على المعلومات كانت محدودة.

٢- مناهج تكوين القواعد والأحكام المحاسبية

تنوعت المناهج التي تم الاعتماد عليها في بناء وتكوين القواعد والأحكام المحاسبية، إلاّ أنه يمكن رصد استخدام المنهج السلطوي، فبعد إن كانت المبادئ والمفاهيم تفتقد إلى الإلزام بتطبيقها من قبل المهنة أصبحت القواعد والأحكام تمثل السلطة أو الالتزام الذي يجب إن تلتزم به المهنة.

والمنهج السلطوي يعدّ من المناهج غير النظرية، وهو عبارة عن دمج بين المنهج العملي والمنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي وبعض المناهج الأخرى أو استخدام بعض

* تعد هذه التوجيهات بمثابة النقلة باتجاه القواعد والأحكام المحاسبية والتخلي عن المبادئ والمفاهيم المحاسبية.

المناهج بحسب الحاجة لها. وسمي بالسلطوي لأنه، هناك سلطة تصدر القواعد وعلى الجميع تطبيقها.

ويستمد المنهج السلطوي قوته ومادته من السلطة القانونية في البلد، ويمكن أن يلاحظ هنا أن المنهج السلطوي المتبع في بناء القواعد يختلف عن المنهج السلطوي المتبع في بناء الأحكام المحاسبية. فالقواعد استخدم في بنائها الاستقراء والاستنباط وبعض المناهج العلمية الأخرى، أما الأحكام فقد استخدم فيها المنهج النفعي القائم على ضرورة تكييف المحاسبة بما يخدم أهداف السلطة.

لقد أسهمت العديد من الجهات العلمية والمهنية في بناء قواعد أو معايير محاسبية خاصة بها ضمن بيئاتها المحلية، إلاّ أنه يمكن عدّ أهم محاولات تكوين القواعد المحاسبية هي ما جاء به كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وعلى النحو الأتي:

أ- مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB

المهمة الرئيسة التي وكلت للمجلس كانت ذات شقين الأول تكوين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والثاني إصدار معايير التطبيق العملي، وقد أصدر المجلس العديد من التقارير المتعلقة بالإطار ألمفاهيمي والمعايير المتعلقة بالتطبيق العملي، والمنهج الذي اتبعه المجلس في أدائه للمهام المكلف بها هو المنهج الاستنباطي للوصول إلي الإطار المفاهيمي، في حين نجد أن إصدار المعايير قد غلبت عليه الصيغة الاستقرائية (حنان،٢٠٠٩، ١٢١) حيث تم استخدام المنهجين من قبل فرق العمل المكلفة بتحقيق المهمة الرئيسة للمجلس كما يأتي (الشاهين، ٢٠٠٦، ٤٧) :

١. إصدار معايير التطبيق العملي باستخدام المنهج الاستقرائي بالآتي:

- تحديد الموضوعات التي يلزم إعداد المعايير بشأنها.
- استقراء الممارسات التي تستخدم في التطبيق العملي.
- دراسة وتقييم هذه الممارسات لتحديد أفضلها.

٢. تكوين الإطار المفاهيمي باستخدام المنهج الاستنباطي من قبل فريق العمل بالمهام الآتية:

- تحديد أهداف التقارير المالية.
- تحديد قواعد الاستنتاج التي سوف تستخدم.
- تحديد الموضوعات المراد دراستها.
- تطبيق قواعد الاستنتاج للوصول إلي المعايير التي تتسق مع الأهداف.

ب- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

كانت المهمة الأساسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية عند بداية نشأته هي وضع وصياغة معايير محاسبية لها علاقة بالصالح العام والتي يجب مراعاتها عند عرض البيانات المالية وتوفير القبول لتلك المعايير، والعمل في اتجاه تحسين واتساق الأنظمة والمعايير المحاسبية وكذلك الإجراءات المتعلقة بعرض البيانات.

وبالرغم من أن معايير IASB لم تكن مطبقة من قبل البلدان التي كونت هذا المجلس، إلاّ أنها حظيت بدعم تلك البلدان والعديد من المنظمات الدولية ومن أهمها صندوق النقد

الدولي*IMF، وقد اعتمد IASB نفس منهاج FASB وذلك لتكوين المعايير المحاسبية، والتي انتقدت فيما بعد لأنها لم تأخذ بنظر الاعتبار العوامل الثقافية والاقتصادية والاجتماعية للبلدان التي يفترض بها تطبيق تلك المعايير.

لقد تكونت معايير IASB من خلال نقل تجارب البلدان التي كونت المجلس وخصوصا المعايير الصادرة عن FASB إذ بمقارنتها معا يمكن أن نجد هناك تشابهاً كبيراً يصل إلى حد المطابقة في العديد من المعايير الصادرة عنهما** (ججاوي،٢٠٠٠، ١٣٢).

على العموم كانت كل من معايير FASB و IASB مدعومة من قبل السلطات سواء كانت هذه السلطات محلية مثل SEC في أمريكا أو دولية مثل صندوق النقد الدولي IMF، وهذا الدعم والإجبار أدى بالمحاسبة إلى ان تكون أداة طوعية بيد السلطات، مما قاد إلى انتفاء الصفة العلمية والمهنية من المحاسبة وجعلها مجردة من الإبداع الفكري الذي تكونت عليه خلال فترات تكوين المحاسبة، الأمر الذي يعني معه عدم قدرة المحاسبة للوصول النظرية المحاسبية.

من هنا يرى العلماء أن التقدم العلمي لا يمكن أن يتم إلاّ إذا أُنجز على مستوى نظري، وهنا فان وجود القواعد والأحكام أدى إلى اضمحلال المعرفة العلمية المحاسبية، بيد أن المعرفة العلمية ليست مجرد تراكم للمعارف، لأن صياغة النظريات العلمية وتصوراتها وتنظيماتها إنما تتحكم فيها مجموعة من الفرضيات والمفاهيم التي يسميها، توماس كوهين (Thomas Kuhn) في كتابه عن "بنية الثورات العلمية"، بـ "الشكل التحليلي" (حجازي، بدون سنة نشر، ١).

وعلى هذا الأساس فإن المبادئ والمفاهيم المحاسبية تعد ضرورة ملحة في البناء النظري للمحاسبة إذ أن المبادئ والمفاهيم تشكل الإطار المعرفي الذي تستند إليه أي نظرية، ومن دونها لا يمكن أن تعدّ هناك نظرية، فالمبادئ والمفاهيم تشكلت على مر الفترات وثبتت فائدتها وحصل عليها إجماع عام.

ثالثاً- أفضلية البقاء أم الانتقال من المبادئ والمفاهيم إلى القواعد والأحكام

هنا يثار التساؤل الآتي هل نبقي على المبادئ والمفاهيم أم ننتقل إلى القواعد والأحكام، ولغرض الإجابة على هكذا تساؤل لابد من تناول الموضوع وفق التسلسل الآتي:

١- الانتقادات التي وجهت إلى المبادئ والمفاهيم: يمكن تلخيص مجموعة من الانتقادات التي وجهت إلى المبادئ والمفاهيم المحاسبية وعلى النحو الآتي (Bedford, Ziegler, 1975, 435-443) (Zeff,***,1-32):

١. عدم قدرة المبادئ والمفاهيم على تغطية كافة الموضوعات المحاسبية المستجدة، وبما إن المحاسبة علم تطبيقي لذا نرى أن علم المحاسبة كان دائما تابعاً للتطبيق، فوجود التطبيق يؤدي إلى وجود العلم.
٢. الحاجة إلى اتفاق حول المبادئ والمفاهيم التي تستخدم بوصفها أساساً لتوصيف وتبرير الممارسات المحاسبية التي تعمل من خلالها مهنه المحاسبة والمقبولة في المكان والزمان، وهذا ما نراه غير موجود ضمن إطار مجموعة المبادئ والمفاهيم المحاسبية.

---

*جاء هذا الدعم من خلال فرض تطبيق معايير IASB على الدول المستدينة من الصندوق.

** كانت معايير FASB تصدر على الأغلب قبل معايير IASB .

٣. وجود العديد من المصالح الذاتية المتعارضة للأطراف المتعددة التي تهتم بنتائج العملية المحاسبية التي قد لا تستند إلى أي مبررات منطقية الأمر الذي يقود إلى تحيز في المبادئ والمفاهيم المحاسبية وبحسب قوة هذا الطرف أو ذاك.
٤. عدم وجود إطار نظري فلسفي يمكن الرجوع إليه في حال الاختلافات التطبيقية أو تكوين واستخلاص المبادئ والمفاهيم المحاسبية.
٥. المبادئ والمفاهيم هي نتائج إجماع المحاسبين عليها فمن الطبيعي أن تتعرض لمخاطر التحيز لتغليب مصلحة فئة على أخرى وقد حدا ذلك إلى الاتجاه نحو تقويض مهمة تحديد تلك المبادئ إلى الجهات المسؤولة عن تطوير وتنظيم المهنة، التي يمكن إن تكون هي أيضاً متحيزة.
٦. الاختلاف حول عدد وطبيعة المبادئ والمفاهيم المحاسبية والمستخدمة في الممارسة المحاسبية.
٧. الاختلاف الناتج من داخل المبادئ والمفاهيم المحاسبية والتعارض الذي يمكن إن ينشا من داخل هذه المبادئ والمفاهيم.

وبعكس هذه الانتقادات فان وجود القواعد والأحكام قد وفر العديد من المزايا للعديد من الجهات المهتمة بالمحاسبة ومن هذه المزايا:

إن وجود القواعد والأحكام قد وفر الحماية للمحاسبين: فتوحيد الممارسة المحاسبية وتنميطها جعل المحاسب يقوم بعمله بصورة نمطية وتكرار الحالات المشابهة فترة بعد أخرى، وهذا يوفر نوعاً من الحماية وخصوصا عندما يتعرض المحاسب إلى موقف يتطلب فيه الحكم الشخصي أو عند الإفصاح والعرض في التقارير والقوائم المالية.

تنميط أساليب العمل والممارسة المحاسبية فالقواعد والأحكام لا تتطلب إن يقوم المحاسب بابتكار طرق وأساليب جديدة وإنما تطبيق ما موجود في القواعد والأحكام المحاسبية.

توحيد أنماط عرض البيانات والمعلومات المحاسبية وعدم تغليب مصلحة فئة على حساب أخرى من الجهات التي لها مصلحة في المنشأة.

عدم وجود التحيز فيها الأمر الذي يعني معه عدم توجيه التحيز إلى المحاسبة وإجراءاتها كونها تخدم جهة على حساب جهة أخرى.

وبالرغم من هذه المزايا إلا أنه توجه إلى القواعد والأحكام بعض الانتقادات منها (Shields, 2010, 1-8):

سيطرة جهات غير مهنية في كثير من الأحيان على المهنة إذ أن إصدار القواعد والأحكام يخضع في كثير من الأحيان إلى ضغوط أو رغبات جهات معينة التي لا تراعي الموضوعية في إصدارها وإنما تهتم فقط في تحقيق مصالحها الذاتية .

بما أن القواعد والأحكام لها صبغة قانونية فإنه من الصعب إحداث تغيير فيها وخصوصا في حال تقادمها أو عدم مواكبتها للتغيرات الاجتماعية أو الاقتصادية، وان محاولة إحداث أي تغيير فيها قد يستغرق وقتاً طويلاً جداً تنتفي معه الفائدة المرجوة.

قد تصدر أحكاماً معينة الغرض منها تضليل مستخدمي القوائم المالية مثل إدارة العوائد أو تمهيد الدخل.

إن الانتقادات السابقة التي وجهت إلى المبادئ والمفاهيم ووجود الايجابيات في القواعد والأحكام المذكورة أنفاً هي التي قادت بالمحاسبة إلى التخلي عن المبادئ والمفاهيم

المحاسبية على حساب القواعد والأحكام المحاسبية، فضلاً عن بعض العوامل الأخرى التي يمكن تقسيمها إلى جانبين:

من داخل المهنة:ويمكن تقسيمها إلى الجهات الآتية:

١. **المدققون ومراقبو الحسابات:** إن تنميط المعالجات المحاسبية وجعلها موحدة أفاد كثيراً مدققي ومراقبي الحسابات، فهم يستطيعون تعميم تجاربهم وأساليبهم التدقيقية بسهولة ويسر عندما تكون كل المنشآت التي يقومون بتدقيقها متبعة الأسس والقواعد نفسها، وهذا يعني أنهم يسعون إلى وجود ممارسة محاسبية موحدة في كافة جزئياتها.
٢. **المحاسبون أنفسهم:** نظراً لافتقار العديد من المحاسبين إلى الخبرات والمؤهلات المهنية والعلمية المطلوبة ووجود دخلاء على المهنة من غير ذوي الاختصاص، أدى الأمر إلى وجود الأخطاء المحاسبية، ولتلافي هذه الأخطاء تم الاعتماد على القواعد والأحكام المحاسبية التي تؤدي إلى تلافي وتخفيض هذه الأخطاء.
٣. **الأبحاث المحاسبية:** قادت هذه الأبحاث إلى ضرورة البحث عن أفضل ممارسة يعتقدها الباحث، الأمر الذي دفع إلى تبني وجهة نظر على أخرى- وخصوصاً إذا تم تبنيها من جهة رسمية-، والذي ينعكس معه عدم موضوعية هذه الطريقة أو تلك أو تحيزها باتجاه طرف من إطراف العلاقة، ومحاولة تعميمها، وهذا ما يحصل كثيراً عند إصدار المعايير المحاسبية في العديد من البلدان.
٤. **وجود الأنظمة المحاسبية المتخصصة:** في كثير من بلدان العالم نشاهد أن هناك أنظمة محاسبية مطبقة وملزمة بموجب القوانين والتعليمات الخاصة ، وهذا الأمر يعني معه انتفاء صفة التحديث والابتكار الفكرية والتطوير المعرفي ويجعل من المحاسبين آلات ميكانيكية لتطبيق تلك الأنظمة المتخصصة.

من خارج المهنة: ويمكن تقسيمها إلى الجهات الآتية:

- **الأزمات المالية:** في كثير من الأحيان نشاهد حصول أزمات مالية في كثير من بلدان العالم وإفلاس الكثير من الشركات ويتبعها بعد ذلك إصدار قوانين وتعليمات حكومية تكون منصبة على نحوٍ أساسي حول المحاسبة وإجراءاتها، الأمر الذي يعني معه التدخل المباشر في طبيعة عمل المحاسبة وتحييد عمل المحاسبين نحو إتباع أنماط معينة من الممارسة المحاسبية الذي سيقود معه إلى تعميم استخدام طرائق معينة حتى ولو تعارضت مع المسلمات المحاسبية.
- **المنظمات الاقتصادية الدولية:** مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية والمنظمة الدولية للبورصات التي تلزم الجهات المقترضة منها أو المتعاملة معها أن تقوم بإعداد قوائمها المالية بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية وعلى وفق تعليمات تصدرها تلك المنظمات الأمر الذي أجبر الكثير من البلدان والمنشآت إلى إتباع تلك التعليمات.

الخلاصة

خلص البحث إلى العديد من النتائج :

إن المبادئ والمفاهيم والقواعد أدت إلى تنظيم مهنة المحاسبة، وأدت دوراً إيجابياً فيها أما الأحكام فقد أدت دوراً سلبياً في تطوير المحاسبة، فالأحكام نابعة من قرارات وتعليمات تصدرها جهات غير محاسبية لتجعل من المحاسبة أداة طوعية بيديها، وفي كثير من

الأحيان نشاهد صوراً سلبية في المحاسبة جراء استخدام الأحكام على سبيل المثال التحكم المؤسسي وتمهيد الدخل أو إدارة العوائد.

من الملاحظ أن المحاسبة كانت تمارس وفقاً للمبادئ والمفاهيم المحاسبية، ألا أن هذه المبادئ والمفاهيم أصبحت قاصرة على مواكبة التطور في المهنة والاستجابة لمتطلبات التغير في الحياة الاقتصادية مما قاد إلى التخلي عن الكثير منها لحساب القواعد والأحكام.

المبادئ والمفاهيم المحاسبية تولدت من التفكير المنطقي المصاحب للتطبيق أي أنها بقت وتطورت استناداً إلى القبول والاتفاق العام عليها، أما القواعد والأحكام فأنها تولدت من التطبيق والحاجة إلى منهجية معينة، وهذه القواعد والأحكام قد تتغير تبعا لتغير الحاجة إليها فهي تفتقر أو لا تحظى بالقبول العام والاتفاق عليها من قبل كافة الإطراف.

من الممكن أن تتحول القواعد والأحكام إلى مبادئ ومفاهيم محاسبية إذا توافرت لها شروط المبادئ والمفاهيم المحاسبية.

ما يميز المبادئ والمفاهيم عن القواعد والأحكام هو تميز الأولى بالمعرفة العلمية والناتجة عن التفكير المنطقي السليم القائم على أساس التجرد الفكري، فهي مجموعة افكار تشكلت وتناسقت مع التطور الفكري للمحاسبة على مر الفترات.

الإلزام في القواعد والأحكام والناتج عن السلطة هو الذي قاد المحاسبة إلى إتباع القواعد والأحكام فمن دون وجود الإلزام أو الإجبار فإنه يترك للمحاسبة الإبقاء على ما تراه مناسباً من مبادئ ومفاهيم.

المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

١. ججاوي، طلال محمد علي، ٢٠٠٠، الإبعاد الاقتصادية والسياسية للتوافق المحاسبي الدولي وانعكاساته على البيئة العراقية. أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية.

٢. حجازي، اكرم، بدون سنة نشر، الموجز في النظريات الاجتماعية التقليدية والمعاصرة، http://ouargla.5forum.info/t177-topic

٣. حمدان، مأمون ، بدون سنة نشر، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين. www.philadelphia.edu.jo/courses/accountancy/Files/Accountancy/hi.doc

٤. حنان، رضوان حلوة،٢٠٠٩، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.

٥. الحيالي، وليد ناجي، ٢٠٠٦، النظرية المحاسبية، ألأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.

٦. شاهين، علي عبد الله،٢٠٠٦، النظرية المحاسبية، http://www.4shared.com/document/DFNVpcIJ/__online.htm

٧. مطر، محمد، ٢٠٠٤، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح. دار وائل للنشر، عمان.

٨. النقيب، كمال عبد العزيز، ٢٠٠٤، مقدمة في نظرية المحاسبة،دار وائل للنشر، عمان.

٩. Belkaoui، Ahmed Riahi ، ٢٠٠٩، النظرية المحاسبية، ترجمة رياض العبد الله ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع،عمان.

١٠. Kam، Vernon, ، ٢٠٠٠ ، نظرية محاسبية، ترجمة رياض العبد الله، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل.

١١. Schroeder ، Richard G. ، Clark ، Myrtle W. ، Cathey ، Jack M.، ٢٠١٠، نظرية المحاسبة ، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي و إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض.

ثانياً- المراجع باللغة الاجنبية

1. Littleton, A. C. 1938. Tests for principles. The Accounting Review.
2. Zeff, Stephen A. 000, Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) www.iasplus.com/resource/0407zeffusgaap.pdf
3. Bedford, Norton M., Ziegler, Richard E., 1975, The Contributions of A. C. Littleton to Accounting Thought and Practice, The Accounting Review, vol.L No.3.
4. Shields, John, 2010, International Accounting Standards: Panacea or Problem? http://ethics.davidson.edu/wp-content/uploads/2010/05/Shields-on-international-accounting-standards.pdf