

## الفصل الأول

### مشكلات

#### تطوير المعرفة المحاسبية وتوحيدها

يحاول هذا الجزء من الكتاب عرض المشكلات التي تواجه عملية تطوير وتوحيد المعارف المحاسبية، وصولاً إلى معارف علمية موضوعية سليمة توجه الممارسة العملية وتوحيدها وتضفي على المعلومات المحاسبية الخصائص النوعية كالموضوعية وقابلية المقارنة.

يتناول هذا الفصل الموضوعات التالية:

- ماهية المعرفة المحاسبية
- أهمية تطوير وتوحيد المعرفة المحاسبية وضرورتها
- محاولات تطوير وتوحيد المعرفة المحاسبية
- ماهية توحيد المعرفة المحاسبية
- متطلبات تطوير وتوحيد المعرفة المحاسبية
- مشكلات تطوير المعرفة المحاسبية:
  - + مشكلات تفاوت وتنوع بيئة عمل المحاسبة
  - + مشكلة تحديد هوية المحاسبة كمجال معرفي
  - + مشكلة إدارة عملية تطوير المعرفة المحاسبية وتنظيمها

## ١ - ماهية المعرفة المحاسبية:

يشيع استخدام مصطلح "المعرفة" (Knowledge) في هذا العصر، حتى غدا يعرف بأنه عصر العلم والمعرفة. فقد ازدهرت فيه وتطورت أنواع المعارف: التقنية، الإنسانية والبحثية، وغدت المعرفة مظهراً من مظاهر التطور البشري.

تستخدم المعرفة في الواقع العملي لأغراض مختلفة ترتبط بطبيعة المعرفة وأغراض استخدامها. ففي مجال المال والأعمال تستخدم المعارف لاتخاذ القرارات، حيث تلعب المعارف المحاسبية دوراً أساسياً في توليد المعلومات اللازمة لهذا الغرض. توليد المعلومات بحد ذاته هو خلق للمعرفة. والمستخدم يكتسب معرفة جديدة عند حصوله على المعلومات المولدة. من هنا فإن المعرفة هي ذخيرة المعلومات المستخدمة لاتخاذ القرارات، لكنها ليست المعلومات نفسها. فالمعلومات تكون متاحة للجميع، لكن المعرفة التي تولدها المعلومات تختلف من مستخدم لآخر وتأخذ طابعاً شخصياً. إن المعرفة هي ما أعرفه أنا، أما المعلومات فهي ما نعرفه نحن<sup>١</sup>.

إن المعرفة، بمفهومها العام، هي مجموعة الحقائق والقوانين المكتشفة التي ترافق الظاهرة وتنظمها، والتي تتراكم من خلال الدراسات والأبحاث عبر الملاحظة والتجربة والتقصي. والمعرفة المحاسبية هي، كذلك، تلك الحقائق والقوانين والقواعد التي ترافق العمل المحاسبي وتنظمه. وهي تتراكم أيضاً من خلال الدراسات والأبحاث عبر الملاحظة والتجربة والتقصي. وقد غدت المحاسبة أحد فروع المعرفة التي تختص بإشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية، لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

لقد أصبحت المعرفة في الوقت الحاضر مصدراً من مصادر القوة، وتحولت في المشروعات الاقتصادية إلى واحد من أهم عناصر الإنتاج. والمحاسبة كفرع من فروع المعرفة لا تزال حديثة الولادة نسبياً، قياساً بفروع المعرفة الأخرى. والمعارف التي تحويها ليست متكاملة وتحتاج إلى التحديث والتطوير لتغدوا معارف علمية سليمة موحدة تتمتع بخصائص المعرفة العلمية، وخاصة خاصية الثبات النسبي عبر الزمان والمكان والأشخاص الذين يمثلون مجتمع المعرفة المحاسبية.

ولكون المعارف المحاسبية غير متكاملة ولم ترق لدرجة أن تكون معارف علمية موحدة، فإن المعلومات التي تقدمها المحاسبة تفتقر إلى الموضوعية، وهي غير فعالة ولا تنسجم، إجمالاً، بخاصية قابلية المقارنة؛ فالأسس النظرية والعملية النازمة لعملية توليد المعلومات لا تزال متبدلة ومتغيرة وليست علمية. لهذا فإنها تحتاج إلى دراسات وأبحاث وتجارب للوصول بمعارفها إلى مستوى المعرفة العلمية.

ولما كانت المحاسبة تمثل أحد فروع المعرفة المتخصصة بإشباع حاجات الفئات المختلفة ذات المصالح مع المشروع. إلى المعلومات، فإن أهميتها تتعاظم، والحاجة إلى المعلومات التي تزود

<sup>١</sup> - راجع: اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الإسكوا) "منهجية إدارة المعرفة: مقارنة تجريبية في قطاعات مركزية في دول الاسكوا الأعضاء"، الأمم المتحدة، نيويورك،

المستخدمين بها، تتزايد باستمرار. فكلما تنوعت هذه المعلومات واتسعت وكلما كانت أكثر مصداقية وواقعية وموضوعية، كانت فائدتها أفضل.

ولما كانت مسألة تكامل المعرفة المحاسبية (Integration of Accounting Knowledge) استناداً إلى أسس علمية منهجية (Logical and scientific Basis)، تمس بشكل مباشر الخصائص الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، بما فيها فاعلية هذه المعلومات وقابليتها للمقارنة (Affectivity and Comparability)، فإن إدارة عملية تنظيم المعارف المحاسبية وتطويرها وتوحيدها إدارة علمية منهجية، أصبحت أمراً حتمياً، نظراً للتأثير الكبير لهذه العمليات في المعارف المحاسبية المستخدمة.

هذه المسألة عالجها الكثير من منظري المحاسبة وممارسيها في الواقع العملي. لكن هذه المعالجات لم تقدم حلاً نهائياً وكاملاً لها. والسبب يعود في ذلك إلى:

١. عدم وجود فهم محدد، شامل، واضح، ثابت ومنطقي لمفهوم المحاسبة
  ٢. عدم وجود إدارة وتنظيم لعملية تكامل وتوحيد المعارف المحاسبية
  ٣. عدم الاتفاق على المنهجية المناسبة لصياغة المفاهيم المحاسبية ومنظوماتها وأسس إعداد المعلومات
  ٤. تشتت محاولات تطوير الممارسة المحاسبية وفقدان التنسيق الكافي بين فئات مجتمع المعرفة المحاسبية
  ٥. حدوث تغيرات وتبدلات سريعة في بيئة عمل المحاسبة يخلق مستجدات ومشكلات جديدة، مما يؤدي إلى صرف الاهتمام عن مسألة استكمال المعارف المحاسبية على أسس علمية منطقية
- إن المساهمات التي ظهرت حتى الآن لمعالجة هذه المسألة لم تكن متكاملة وشاملة. فقد اتجهت نحو حل مشكلات الممارسة العملية وفق صيغ توافقية غير علمية، كتوحيد المبادئ والمعايير المحاسبية. في حين اتجهت دراسات وأبحاث أخرى للبحث في الإطار الفكري الناظم للممارسة العملية<sup>٢</sup>. لكن هذه المساهمات والدراسات لم تعالج مسألة استكمال وتطوير المعارف المحاسبية من منظور معرفي شامل، ولم تقدم، لذلك، حلاً نهائياً لها. والسبب الأهم في ذلك هو: انحسار مفهوم المحاسبة في أطر ضيقة، وفقدان المنهجية العلمية المناسبة لكل مرحلة من مراحل تطور وتكامل المعرفة المحاسبية. ولعله من المناسب جداً هنا استخدام منهجية إدارة المعرفة لتطوير واستكمال المعارف المحاسبية وتوحيدها.

<sup>٢</sup> - يمكن الإشارة هنا إلى مجموعة دراسات وأبحاث عالجت بعض جوانب التوحيد المحاسبي، منها:

- عثمان، الأميرة إبراهيم: "دراسة تحليلية لفعالية المعايير المحاسبية على المستوى الدولي"، ١٩٨٩
- Herdman, Robert K. " Moving toward the Globalization of Accounting Standards", 2002
- الأمين، بدر الدين إبراهيم: "الاختبار المحاسبي من منظور النظرية الإيجابية"، ١٩٩٧
- عثمان، الأميرة إبراهيم: "تقييم المنهجية العلمية للإطار الفكري لنظرية المحاسبة الإيجابية" ٢٠٠٠

أن امتلاك المعرفة واستخدامها ضرورة لا بد منها لضمان الاستمرارية والبقاء. لهذا فإنه ضروري جداً، إدارة المعرفة (Knowledge Managing) إدارة علمية واعية، تمكّن من تحويل البيانات إلى معلومات مفيدة، عبر مجموعة من العمليات والأنشطة التي ترافق دورة المعرفة. والمحاسبة، كغيرها من مجالات المعرفة، تحتاج إلى إدارة معارفها إدارة علمية هادفة، تمكنها من تطوير واستكمال معارفها، ومن تنظيمها وإعادة هيكلتها وتأصيلها علمياً وتوحيدها. لتحقيق ذلك لا بد من معرفة كيف تتطور المعرفة المحاسبية، ثم كيف يمكن أن تتكامل المعارف المحاسبية في إطار معرفي فكري منطقي سليم، لتشكل بالتالي وحدة معرفية واحدة هي المعرفة المحاسبية.

إن المعرفة بطبيعتها دورية، فبعد تجديدها يُعاد توليدها من جديد. وهكذا تتطوّر وتتجدّد. وفي مجرى تطورها تترافق دورة المعرفة بمجموعة عمليات يرافق كل منها مجموعة أنشطة<sup>٣</sup>:

- ١- عملية خلق المعرفة، ويرافقها أنشطة: توليد المعرفة وحيازتها ومزاوجتها.
- ٢- عملية استدامة المعرفة؛ ويرافقها أنشطة: تعريفها، تنظيمها، تخزينها، تجميعها، تحليلها، الخ.
- ٣- عملية تقاسم المعرفة؛ ويرافقها أنشطة: مشاركتها، تواصلها، توزيعها، تعليمها ونقلها.
- ٤- عملية تجديد المعرفة؛ ويرافقها أنشطة: تغييرها، تحسينها، توسيعها، تعميقها وتكييفها.

هذه العمليات والأنشطة لا يكفي أن تحدث بشكل عفوي تلقائي، استجابةً لما تفرضه الوقائع والأحداث والظروف المحيطة، لأنها بحاجة فائقة إلى أن تُدار بشكل واعٍ، علمي ومنظم، بغية تفعيلها للوصول إلى معارف صحيحة، منطقية، علمية، تسمح بتحقيق التفوق المطلوب. فخلق المعرفة يحتاج، مثلاً، إلى إبداع ومهارات خاصة، فردية وجماعية، وإلى سلوك وآليات عمل منظمّة ومدروسة، يتم من خلالها تحويل المعرفة الضمنية ذات الطبيعة الشخصية والحدسية (مثل: الثقافة والمهارات وأساليب البيع والمفاهيم والأفكار الشخصية، الخ) إلى معرفة صريحة يمكن نقلها والتعبير عنها وتداولها (مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية، الخ)؛ ثم تحويل المعرفة الصريحة إلى معرفة ضمنية من خلال استيعاب وفهم المعارف والمعلومات وإغنائها بمعارف وخبرات وأفكار ومهارات شخصية<sup>٤</sup>. ولا شك أن الإبداع الذي يخلق المعرفة يحتاج إلى إدارة واعية وناجحة.

تنظيم المعرفة يحتاج، كذلك، إلى مثل هذه الإدارة. ففي الجانب الميداني لعمل المعرفة تحتاج المعلومات إلى تجميع وتصنيف وتفسير ونشر. والمعارف المستخدمة هنا، والناظمة لهذه الأعمال، بحاجة أيضاً إلى أن يتم تحديدها وتعريفها وتأصيلها وتنظيمها في بُنى هيكلية فكرية سليمة. كل ذلك يحتاج إلى إدارة واعية وفاعلة.

تقاسم المعرفة بين كافة أفراد وهيئات مجتمع المعرفة (كالمجمعات المحاسبية المهنية والهيئات الحكومية ذات الصلة ومستخدمي المعلومات المحاسبية والمراكز التعليمية الأكاديمية)، بهدف نشرها

<sup>3</sup> - Alle, Verna." The knowledge evolution, expanding original intelligence " Oxford, Butter worth Heinemann, 1997

<sup>٤</sup> - اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الإسكوا)، مرجع سابق، ص ٥.

وتوزيعها ونقلها وتعليمها يحتاج كذلك إلى إدارة كهذه. زد على ذلك المتطلبات التي تفرضها أنشطة تجديد المعرفة على إدارة هذه الأنشطة.

إن العمليات والأنشطة المذكورة تنطبق على مجالات المعرفة وفروعها كافة، بما فيها المعرفة المحاسبية التي نمت وتطورت بتأثير الأحداث والظروف والوقائع التي مرّت بالمحاسبة، بعيدا عن التنظيم العقلاني الواعي القائم على أسس علمية منطقية. لهذا فإنها بحاجة إلى تطوير وتنظيم وتوسيع وتعميق وتوحيد، استنادا إلى مثل تلك الأسس. وهي بذلك تحتاج إلى إدارة واعية، علمية، وفاعلة ترفع من مستوى المعارف المحاسبية وتسنّكلها وتوحّدها في أطرٍ فكرية صحيحة.

وتجدر الإشارة إلى أن عمل المعرفة (Knowledge Work) الذي يتطلب قدرات ذهنية إبداعية، وليس إلى الجهد العضلي، يحتاج إلى إدارة واعية تُلْمُ بشكل جيد بجانب إدارة المعرفة. وهما: إدارة المعارف الصريحة والمعلومات، وإدارة عاملي المعرفة. الأولى تتكون من جملة المعارف المكتسبة لاستخدامها في توليد المعلومات، ومن الممتلكات الفكرية الصريحة. أما الثانية فإنها ترتبط بكل من له صلة بالمعارف والمعلومات سواء لتعلمها أم لاستخدامها أم لتوليدها أم لتنظيمها<sup>٥</sup>. وإدارة المعرفة المحاسبية لا بد لها من أن تراعي هذين الجانبين؛ أولاً لتتعامل، من جهة، مع جملة المعارف المعمول بها في الوقت الراهن (المتتمثلة بجملة الضوابط المستخدمة في عمليات القياس والإفصاح المحاسبي، كالفروض والمعايير والمبادئ وغير ذلك) بهدف تجديدها واستكمالها وتنظيمها والبحث في توحيدها؛ ولتتعامل، من جهة أخرى، مع مجتمع المعرفة المحاسبية (Accounting Knowledge Society) بكافة فئاته التي تتفاوت ثقافتها المحاسبية وتتنوع بتأثير عوامل مختلفة، كنمو العلاقات الاجتماعية وتطورها داخل التنظيمات المعنية بالمعرفة المحاسبية، ومدى انتشار ثقافة المعرفة داخل هذه التنظيمات؛ وثانيا لتتعامل مع آليات إدارة وتنظيم عمل المعرفة (Regulation's and Management's Mechanism of Knowledge Work).

## ٢ - أهمية تطوير وتوحيد المعارف المحاسبية وضرورتها:

ظهرت الحاجة إلى تطوير وتوحيد المعرفة المحاسبية نتيجة للتطور المتزايد لاحتياجات المستخدمين إلى معلومات محاسبية فعّالة تمكّن من اتخاذ قرارات سليمة. فعالية المعلومات المحاسبية لا تتحقق إلا إذا كانت موضوعية وقابلة للمقارنة. فالموضوعية تضمن عدم تدخّل الإدارة وتحكّم الاجتهادات الشخصية في عملية إعداد المعلومات وعرضها، وتضمن كذلك عدم وجود أخطاء تؤثر سلبا في فعالية المعلومات. وتعني أيضا انسجام المعلومات مع الواقع، أي أنها تصوّره دون أي تشويه للحقائق. كل ذلك يعطي المعلومات المحاسبية خاصية الموثوقية. إن البحث عن أسس علمية منطقية لإنتاج المعلومات، يدعم بشكل واسع الموضوعية المطلوبة، ويزيد من فعالية المعلومات المحاسبية.

عمليات المقارنة تزيد من فعالية المعلومات لأنها تسهم في إنتاج معلومات جديدة، سواء كانت المقارنة عبر الزمن بهدف معرفة التطور الحاصل في المشروع؛ أم كانت مكانية بهدف معرفة

<sup>٥</sup> - مرجع سابق، ص ٦ وما يليها.

المشروعات الأكثر ربحية مثلاً أو الأكثر طمأنينة للأموال المستثمرة فيها؛ أو كانت لبيانات فعلية مع بيانات مخططة، بهدف مساعلة الإدارة أو مكافأتها ورسم الخطط والسياسات المستقبلية؛ أو مقارنة قطاعية للوقوف على كفاءة المشروع ومدى نجاحه؛ أو مع ظروف اقتصادية، اجتماعية، سياسية أو بيئية، لمعرفة مدى تأثير هذه الظروف في عمل المشروع. هذه المقارنات تستوجب بالضرورة أن تكون أسس القياس المحاسبي واحدة، رغم تغير الزمان والمكان، وأن تكون موضوعية أيضاً<sup>٦</sup>. لهذا فإن توحيد المعارف المحاسبية يجب أن يقوم على أسس علمية منطقية وأن يستند إلى منهجية علمية مناسبة تحقق للمعلومات المحاسبية الخصائص المطلوبة.

**إن أهمية التوحيد المحاسبي تأتي، إذًا، من كونه يحقق الخصائص المذكورة للمعلومات المحاسبية.**

أما ضرورات التوحيد فإنها تأتي من خلال المستجدات المحيطة ببيئة عمل المحاسبة، التي تدفع للمطالبة بتوحيد المعارف المحاسبية. **فظاهرة العولمة** تشكل تحدياً جدياً أمام هذه المسألة. لأنها لا تستوجب فقط وجود أسس قياس واحدة على المستوى الدولي لغرض إعداد معلومات قابلة للمقارنة، وإنما تستوجب كذلك توحيد أسس القياس والعرض والإفصاح لتسهيل أعمال الخدمات المحاسبية وخدمات المراجعة التي تؤديها مهنة المحاسبة والمراجعة خارج حدود الدولة. وبذلك ينضم المحاسبون والمراجعون إلى فئات المستخدمين للمطالبة بضرورة وجود أسس قياس وإفصاح واحدة.

ويدفع أيضاً باتجاه توحيد المعرفة المحاسبية **اتساع الأعمال القائمة على أساس العقود المشتركة** لتقديم خدمة أو إنتاج سلعة. إن مثل هذه الأعمال تستوجب بالضرورة، كذلك، أن تكون أسس القياس واحدة في الشركات أطراف العقد ولو تعددت جنسياتها وأماكن عملها.

وتأتي ضرورات التوحيد أيضاً من أن المعرفة بفروعها كافة أصبحت، في عصر المعلوماتية، **مورداً هاماً للمشروعات** بأنواعها، يمكن الاستفادة منها لزيادة الثروة وتحقيق التفوق والرفاهية. والمحاسبة كونها أحد فروع المعرفة، يمكنها أن تسهم في تحقيق أهداف المستخدمين كافة على اختلاف فئاتهم عندما تهيئ لهم معلومات صحيحة، موثوقة موضوعية وقابلة للمقارنة. ولا شك أنه كلما تطورت المعارف المحاسبية واتسع التوحيد المحاسبي المستند إلى أسس علمية منطقية، قلّت احتمالات الاجتهاد والتقدير عند إجراء عمليات القياس وعرض المعلومات، وتحققت للمعلومات المحاسبية الخصائص المطلوبة.

### ٣- محاولات تطوير وتوحيد المعارف المحاسبية:

نشأت المحاسبة وتطورت بتأثير الحاجة إلى المعلومات لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية، ذوي المصالح المادية مع المشروع. وقد أثرت في الحاجة إلى المعلومات مجموعة من العوامل، يأتي في مقدمتها التطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع البشري، والتطور العلمي والتقني الذي حقق في

<sup>٦</sup> Robert Jaedicke & Yuji Ijiri: "Reliability and Objectivity of Accounting Measurement" The Accounting Review, July, 1976, pp 474-483

القرن الماضي، ولا يزال حتى الآن، تطوراً هائلاً ترك آثاره الكبيرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي على الحاجة إلى المعلومات.

ظهرت الحاجة إلى تطوير وتوحيد الممارسة المحاسبية بشكل واسع نهاية العقد الثاني وبداية العقد الثالث من القرن الماضي؛ بعد ظهور أزمة الكساد العالمي التي كشفت التنوع الكبير في الطرق والمبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة. فالممارسات المحاسبية في أرض الواقع غلب عليها الطابع الفردي وارتبطت بالاجتهادات والتقديرات الشخصية. لذلك فقد كانت متبدلة ومتنوعة حسب تغيرات الواقع الاقتصادي عامة وواقع الشركة خصوصاً. وقد أضرت ذلك بمصالح المجتمع ككل والمجتمع المالي خاصة. فبدأت المطالبة بضرورة توحيد أسس إعداد المعلومات والثبات في استخدامها.

على أثر هذه الأزمة ازدادت مسؤولية الحكومات وأسواق المال والجمعيات المحاسبية المهنية، فازدادت المطالبة بضرورة وجود أسس قياس واحدة ثابتة توحد الممارسة العملية. وقد أخذت الجمعيات المحاسبية المهنية على عاتقها هذه المسؤولية؛ وكان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الدور البارز في التصدي لهذه المسألة، حيث تسنى له بعد محاولات عدة، جمع وحصر جملة من المبادئ المحاسبية عُرفت بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP). وقد تبنت بورصة الأوراق المالية في نيويورك هذه المبادئ، وألزمت الشركات المسجلة فيها بضرورة استخدامها عند إعداد قوائمها<sup>٧</sup>.

ثم توسعت محاولات توحيد الممارسة المحاسبية، بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية ودخول العلم مرحلة جديدة من مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي. فبدأت حركة تصدير الأموال للمساهمة في مشروعات البناء؛ وازدهرت التجارة الخارجية، وظهرت الشركات المتعددة الجنسية. هذه المستجدات خلقت الحاجة لدى ذوي المصالح لمقارنة المعلومات المحاسبية على المستوى الدولي. الأمر الذي استوجب توحيد أسس القياس المحاسبي في الإطار الدولي، فظهرت المعايير المحاسبية الدولية (IAS)<sup>٨</sup>.

أما في الإطار الفكري، فقد بدأت محاولات إضفاء الطبيعة العلمية على المحاسبة وتقديم المبررات المنطقية للممارسة العملية، في العشرينات من القرن الماضي عندما حاول "وليم بيتون" في كتابه "نظرية المحاسبة"<sup>٩</sup> الوصول إلى أسس فكرية نظرية تبرر الممارسة العملية. ثم استمرت هذه المحاولات. وكان لمجمع المحاسبة الأمريكي (AAA) دورٌ كبير وبارز في بلورة الجوانب الفكرية التي تحكم القياس المحاسبي من خلال مجموعة من الدراسات<sup>١٠</sup> التي قام بها. وقد أصدر المجمع عام ١٩٦٦ بيان النظرية الأساسية للمحاسبة<sup>١١</sup> الذي عدّ أكثر شمولاً من الدراسات السابقة<sup>١٢</sup>. ثم جاءت نظرية المحاسبة

<sup>٧</sup> - حنان، رضوان حلوة: تطور الفكر المحاسبي-مدخل نظرية المحاسبة؛ دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠١، ص ١٠٠.

<sup>٨</sup> - راجع: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ١٩٩٩

<sup>٩</sup> - راجع: Paton, W.A.: "Accounting Theory", Ronald press, New York, 1922

<sup>١٠</sup> - القاضي، حسين؛ حمدان، مأمون: نظرية المحاسبة؛ جامعة دمشق، ١٩٩٥، ص ٥٦-٧٨

<sup>١١</sup> - American Accounting Association, "A Statement of Basic Accounting Theory", 1966

<sup>١٢</sup> - الشيرازي، عباس مهدي: نظرية المحاسبة؛ ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ١٩٩٠، ص ٨٥-٨٧

الإيجابية<sup>١٣</sup> في محاولة لإيجاد مجموعة ضوابط قياس، تخدم بشكل أقوى وأفضل وأكبر مسألة الإفصاح المحاسبي وتقديم المعلومات. ولا تزال مسألة البحث عن إطار معرفي فكري منطقي سليم تشغل اهتمام الباحثين والأكاديميين.

#### ٤ - ماهية توحيد المعرفة المحاسبية:

يعتبر توحيد المعارف المحاسبية مرحلة متقدمة جدا من مراحل تطور هذه المعارف. فالتطور التلقائي غير الموجه الحاصل في الممارسة العملية، والتطوير الموجه المقصود، يجب أن يؤديان في النهاية إلى جمع المعارف المتراكمة المتناسقة ودمجها داخل إطار فكري علمي متكامل ومتناسق المحتويات، فتغدوا جملة هذه المعارف وحدة علمية فكرية واحدة توجه الممارسة العملية وتوحيدها.

يمثل التوحيد المحاسبي أحد المفاهيم المحاسبية المستخدمة للتعبير عن عملية البحث عن أسس وضوابط موضوعية واحدة للقياس وعرض المعلومات، بهدف إنتاج معلومات محاسبية فعالة، ذات قدرة عالية على إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات. الفعالية تستوجب بدورها أن تكون المعلومات موضوعية، قابلة للمقارنة وأن تُقدّم في الوقت المناسب. هذه الخصائص التي يجب أن توافرها المحاسبة، لا تتحقق إذا لم تُعدّ المعلومات استناداً إلى أسس وضوابط منطقية علمية واحدة.

غير أن البحث عن هذه الأسس و إعدادها يحتاج إلى تضافر جهود الباحثين والممارسين وباقي فئات المهتمين بالمعلومات المحاسبية؛ كما يحتاج التحقق من صحة هذه الضوابط والأسس ومن مدى انسجامها مع الواقع العملي، إلى فترة طويلة من الزمن، لأن المسألة مرتبطة بمسألة تراكم المعرفة المحاسبية (Accumulation of Accounting Knowledge) وبإدارة عملية التراكم المعرفي (Management of Knowledge Accumulation process)؛ وكلاهما لا يتحقق بين ليلة وضحاها.

تشمل ضوابط القياس والإفصاح المحاسبي الأطر الفكرية والممارسة العملية على حدّ سواء. الإطار الفكري يحتوي على المفاهيم (المصطلحات وتعريفها)، ويستكمل من خلال قوانين وفروض منطقية علمية، ثم مبادئ ترشد الممارسة العملية، ثم قواعد منطقية تسهم في استخدام المبادئ عند جمع البيانات وتشغيلها وعند إعداد المعلومات وعرضها. أما ضوابط الممارسة العملية فإنها يمكن أن تحتوي على جوانب مختلفة مثل تحديد الفترة الزمنية التي تغطيها المعلومات وزمن تقديم المعلومات وتبويب الحسابات وتصنيفها وأشكال القوائم ومحتوياتها وغير ذلك.

استناداً إلى ما سبق يمكن تعريف توحيد المعرفة المحاسبية على أنه عملية منظّمة، مستمرة، تهدف إلى إيجاد ضوابط منطقية موضوعية واحدة وثابتة لعملية القياس والإفصاح المحاسبي، بهدف جعل المعلومات المحاسبية أكثر فاعلية لاتخاذ القرارات.

هذا المفهوم لتوحيد المعرفة المحاسبية يبيّن الخصائص التي يتسمُّ بها، وهي:

<sup>١٣</sup> - راجع:

a - Watts ,R. L. and Zimmermann J.L." The Demand for and supply of accounting theories, the market for excuses" the Accounting Review, April, 1979  
b - Watts, R, L. and Zimmermann J. I." Positive Accounting Theory", Prentice Hall. Englewood Cliffs, New Jersey, 1986



## أ. توحيد المعرفة المحاسبية عملية منظّمة:

إن تحقيق أهداف التوحيد المحاسبي يستوجب أن تكون عملية توحيد المعرفة عملية منظّمة، تعمل وفق آليات عمل منهجية، مدروسة وواضحة، إذ لا يمكن بلوغ هذه الأهداف من خلال أعمال غير منظمة، مجزأة وغير مدروسة. فالتوحيد المحاسبي يحتاج بالضرورة إلى إدارة فاعلة، تعتمد المناهج العلمية في عمليات تراكم المعرفة المحاسبية ونشرها واستخدامها وتحديثها وتطويرها، وصولاً إلى معارف محاسبية علمية منطقية ثابتة، موحدة، تضيف على المعلومات المحاسبية الخصائص النوعية المطلوبة.

إن الواقع الحالي يُشير إلى أن الجهود المبذولة لتوحيد الممارسة المحاسبية لا تعتمد حتى الآن نموذجاً فكرياً يمكن أن يؤدي إلى توحيد المعرفة المحاسبية على أسس علمية مدروسة. وهذا يمكن ملاحظته من خلال تنوع وتبدل مفهوم المحاسبة و توزّع محاولات التوحيد على جهات مختلفة<sup>١</sup>، لكل منها اهتماماتها وأهدافها، ولا يربط بينها تنسيق وتعاون كافيان. في حين أن فئة الباحثين والمؤسسات الأكاديمية التي تبحث عن أطر علمية منطقية للممارسة العملية، للوصول إلى حل مشكلات التوحيد على أرض الواقع، فإنها وإن قدّمت بعض اقتراحات حلول لمشكلات القياس والإفصاح المحاسبي، فإن هذه الحلول نادراً ما تأخذ طريقها إلى الممارسة العملية، إذا لم يتم تبنيها من قبل الجهات الوصائية القائمة على الممارسة العملية (كالمجمعات المهنية المختصة والحكومات). ولا شك أنه لو تضافرت الجهود المبذولة لبناء الإطار الفكري مع الجهود المبذولة لحل مشكلات الممارسة العملية، لأمكن الوصول إلى توحيد معرفي للمحاسبة، بجانبه الفكري والعملية، بشكل منطقي علمي وخلال فترة أقصر من الزمن.

## ب. توحيد المعرفة المحاسبية عملية مستمرة:

إن عملية توحيد المعرفة المحاسبية عملية مستمرة وليست وحيدة. ويعود ذلك لأسباب مختلفة أهمها:

١. توحيد المعرفة المحاسبية بكافة جوانبها دفعة واحدة لا يمكن أن يحدث، لأن عملية بناء المعرفة وتراكمها، عبر مجموعة من الأعمال الفكرية والممارسات العملية، يحتاج إنجازها لفترة طويلة من الزمن.

٢. إن التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال التي تنعكس بدورها على الحاجة إلى المعلومات، يمكن أن تخلق مستجدات كثيرة على مسألة التوحيد، ليشمل جوانب أكثر تفصيلاً والتصاقاً بالممارسة العملية؛ أو قد تكشف، على الأمد الطويل، عدم صواب بعض المفاهيم أو الفروض أو الطرق وغيرها، وهذا يوجب بدوره ضرورة البحث، من جديد، في مسألة التوحيد.

<sup>١٤</sup> - راجع أهم هذه الجهات في الصفحات التالية من هذا الفصل.

٣ . إن المعرفة المحاسبية، كغيرها، دورية تبدأ عند خلقها ثم تنظيمها وتقاسمها واستخدامها ثم تجديدها وتحسينها<sup>١٥</sup>. وهكذا.

ج . توحيد المعرفة المحاسبية يضمن فاعلية المعلومات المحاسبية عند اتخاذ القرارات، فهو يجعل المعلومات المحاسبية موضوعية وقابلة للمقارنة.

د . يشمل توحيد المعرفة المحاسبية الإطار الفكري الذي يمثل الضوابط العامة لعملية القياس والإفصاح. أما الإطار العملي فيمكن أن يبلغ التوحيد بعض جوانبه، أو قسماً هاماً منه.

يلاحظ مما سبق، أيضاً، أن توحيد المعرفة المحاسبية يشتمل على المسائل والقضايا والمعارف التي ينصب عليها العمل المحاسبي. فبالعودة إلى الأدبيات المحاسبية يلاحظ أن التوحيد المحاسبي ظهر بداية لخدمة الممارسة العملية. وبالتالي فقد اهتم أساساً، ولا يزال، بتوحيد المعالجات المحاسبية لبعض مشكلات القياس والإفصاح<sup>١٦</sup> (كتوحيد أسس إعداد وعرض القوائم والحسابات الختامية، عبر مجموعة من المعايير والمبادئ والقواعد). أما بعض مظاهر التوحيد التي هدفت إلى تحديد المصطلحات المستخدمة في الممارسة العملية ومضامينها وتوحيدها، فكان هدفها تسهيل تطبيق المعالجات المرسومة، وهي محدودة نسبياً؛ كما أن المضامين التي جرى تحديدها، لم تُراعِ الأسس العلمية عند وضعها. وهذا كان واقع حال المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ثم المعايير المحاسبية، سواء المحلية أم الدولية. وبذلك فقد تشكل إطار معين ومحدد من التوحيد المعرفي المحاسبي، بهدف تجنّب التباين الحاصل في الممارسة العملية، مما يجعل المعلومات أكثر فائدة في عمليات المقارنة. لكن هذا الإطار ليس الإطار الشامل المبني على أسس علمية منهجية.

إن المحاولات التي اهتمت بتوحيد الممارسة العملية، انطلقت من ضرورة وضع حلول عملية سريعة للمشكلات المحاسبية القائمة والمستجدة. غير أن فعالية النتائج التي قدمتها هذه المحاولات لا تزال موضع جدل كبير، نظراً لكثرة التغيرات والتعديلات التي تطرأ، من زمن لآخر، على ضوابط القياس والإفصاح، وذلك حسب مستجدات الواقع العملي. إن سبب هذه التغيرات والتعديلات يعود أساساً إلى غياب المفهوم العلمي الشامل للمحاسبة، وغياب المنهجية العلمية المناسبة لكل مرحلة من مراحل عملية توحيد المعارف المحاسبية، وكذلك إلى فقدان التنسيق الكافي بين الجهات المهتمة بحل المشكلات المحاسبية.

أما الجانب الآخر من جوانب التوحيد فإنه يشتمل على الإطار الفكري، كونه الإطار الأوسع والأكثر شمولاً، الذي يضمن وجود أسس نظرية يفترض أن تكون متناسقة، متكاملة وثابتة نسبياً (لا تتغير بتغير الزمان والمكان)، ليسهم بالتالي في إنتاج معلومات أكثر فائدة لاتخاذ القرارات. وقد ظهرت محاولات كثيرة ولا تزال لتحديد عناصر هذا الإطار. فاختلقت وتتنوعت هذه المحاولات دون أن تقدم

<sup>١٥</sup> - اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا (الإسكوا)، مرجع سابق، ص ٩

<sup>١٦</sup> - للمزيد راجع معايير المحاسبة الدولية

حتى الآن إطاراً فكرياً متكاملًا. والسبب في ذلك يعود إلى اختلاف كبير، وجوهري أحياناً، حول مفهوم المحاسبة، وحول المنهجية المستخدمة في وضع وتحديد عناصر هذا الإطار.

إن توحيد المعرفة المحاسبية لا يرتبط فقط بالقياس المحاسبي ( Accounting Measurement) بجانيه النظري و العملي، وإنما بمسألة الإفصاح (Disclosure) كذلك. فإذا كان توحيد القياس المحاسبي أمراً ضرورياً وحاسماً، فإنه من الضروري أن يمتد توحيد المعارف المحاسبية ليطل مسألة الإفصاح أيضاً؟ وهنا لا بد من التمييز بين توحيد ضوابط أو قواعد الإفصاح المحاسبي، وبين المعلومات التي يجب الإفصاح عنها. الأول يدخل ضمن الإطار الفكري للإفصاح المحاسبي، أي جملة الضوابط التي تتحكم بطبيعة الإفصاح وخصائصه. أما الثانية فهي مرتبطة بمحتوى الإفصاح؛ وتتضبط في إطار محددات بيئية محلية، متغيرة بتغير الحاجة إلى المعلومات وبتغير الزمان والمكان. إن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، وكذلك حجمها ونوعها، تتحدد من خلال التغيرات الحاصلة في الحاجة إلى المعلومات. وهذه الأخيرة محكومة بعوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وبيئية وعلمية تقنية، تختلف تأثيراتها في الحاجة إلى المعلومات من مجتمع لآخر. لذلك فهي متغيرة ومتبدلة أحياناً. ولهذا فإنه من غير الممكن تحديد المعلومات التي يجب تقديمها للمستخدمين عند معالجة مشكلات توحيد ضوابط الإفصاح. بالمقابل لا بد من إعداد المعلومات، مهما تنوعت وتغيرت ومهما امتد الزمن، في إطار فكري منطقي موحد ثابت، يضمن فاعليتها باستمرار. أي أن المعلومات يجب أن تتمتع بخصائص نوعية ثابتة غير متغيرة، في كافة الحالات والظروف والأزمنة. هذه الخصائص يجب أن تتحدد من خلال الإطار الفكري الناظم للعمل المحاسبي بحيث تكون كافية من جهة وفعالة أي موضوعية، وقابلة للمقارنة ومتزامنة مع احتياجات المستخدمين، من جهة أخرى. الموضوعية بدورها تضمن أن تكون المعلومات صحيحة، خالية من الأخطاء، حيادية غير متحيزة، تصور الواقع بدقة وبالتالي موثوقة.

إن هذه الخصائص تشكل أحد عناصر الإطار الفكري المرتبط بمسألة الإفصاح. وهي وثيقة الصلة بالقياس المحاسبي، لأنه لا يجوز بحث مسألة القياس بمعزل عن مسألة الإفصاح. والعكس كذلك صحيح، إذ لا يجوز بحث مسألة الإفصاح دون مراعاة مشكلات القياس المحاسبي. فالقياس المحاسبي يهدف إلى إنتاج معلومات تساعد في اتخاذ القرارات، بينما يهدف الإفصاح إلى تقديم المعلومات الكافية والملائمة والخالية من الأخطاء الجوهرية، بحيث تمكن هذه المعلومات من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة. وعليه فإن مسألة الإفصاح مرتبطة بحجم ونوعية المعلومات وموثوقيتها ووقت تقديمها، وبمدى ارتباطها بالغرض المنوي استخدامها لأجله، وكذلك بموثوقية المعلومات، وبزمن عرضها وتقديمها إلى المستخدمين. أما القياس فإنه يتعامل مع مسألة إنتاج المعلومات. وبالتالي فإن المعلومات التي ينتجها يجب أن تتوفر فيها هذه الخصائص لخدمة الإفصاح المحاسبي. من هنا كان لا بد للقياس المحاسبي من أن يراعي الكفاية والموضوعية، والدقة والموثوقية والثبات، وزمن تقديم المعلومات وغيرها من خصائص. لذلك يجب البحث عن حلول لمسائل القياس في ضوء هذه المراعاة، على أن تكون هذه الحلول دائمة وليست مؤقتة، مبنية على أسس منطقية علمية منهجية ومنظمة.

إن مسألة توحيد المعرفة المحاسبية نثير، في الوقت نفسه، مسألة **حجم** هذا التوحيد. الحجم يرتبط بالمدى أو المستوى الذي يمكن أن يبلغه. فقد يكون للمفاهيم، للمصطلحات والتعاريف، للفروض والمبادئ، أو للطرق والقواعد. وقد يكون لقضايا أخرى أكثر التصاقاً بالأنظمة المحاسبية، كأن يشمل السنة المالية ودليل الحسابات وغيرهما.

إن التوحيد الذي جاءت به المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً شمل بشكل أساسي المبادئ دون غيرها. ولم يكن لزاماً على الشركات الثبات عليها من عام لآخر، حيث اشترطت الإفصاح عن وجود التغيير وأثر هذا التغيير في حال حدوثه. ولعل السبب في ذلك يعود إلى وجود شك في مدى صحة هذه المبادئ وثباتها، وفي عدم صلاحيتها في بعض الحالات أو بعض الأمكنة.

ثم جاءت المعايير المحاسبية لتحاول توحيد المصطلحات والمعالجات المحاسبية للمشكلات المطروحة في الواقع العملي. لكنها لم تتطرق إلى المفاهيم لتحديد مضامينها، وإلى علاقة هذه المفاهيم مع بعضها لتشكل منظومات متكاملة من المعارف الفكرية المحاسبية. وقد انصب اهتمام هذه المعايير على التوحيد الأفقي (المكاني) لتحقيق قابلية المقارنة. ثم أوصت بضرورة الثبات في تطبيقها، وبضرورة الإفصاح عن أي خروج عنها في حال الضرورة، وعن أثر ذلك في القوائم. غير أن المعايير المحاسبية لم تكن ملزمة<sup>١٧</sup>، من جهة، كما أنها لم تكن ثابتة عبر الزمن حتى الآن؛ فقد تم تعديل الكثير منها مما أضر بقابلية المقارنة وظلّت، بالتالي، جدواها محدودة. وهذا يعود إلى الأسباب ذاتها المذكورة سابقاً.

إضافة إلى هاتين المحاولتين لتوحيد الممارسة العملية، ظهرت محاولات أخرى اهتمت بالمنطلقات الفكرية للقياس المحاسبي، يقينا منها بأن وحدة المنطلقات الفكرية توحد الممارسة العملية وتضمن قابلية المقارنة. إن تحديد هذه المنطلقات استناداً إلى أسس علمية، منطقية، ثابتة وموضوعية يضمن بالتأكيد وحدة القياس المحاسبي، وهي تشمل بشكل أساسي المفاهيم، والمصطلحات ومضامينها، الفروض والمبادئ. وقد ظهرت محاولات متعددة في هذا الإطار لكنها لم تحقق الهدف المنشود والسبب في ذلك يعود إلى مسألتين لا بد من البحث فيهما، هما: مفهوم المحاسبة والمنهج المستخدم في صياغة المفاهيم المحاسبية ومنظوماتها.

عند الحديث عن مستوى التوحيد المحاسبي، لا بد من تحديد المعارف التي يمكن أن يشملها. فالتوحيد يجب أن يمس أولاً، وقبل أي شيء، الإطار الفكري الذي يحتوي على المفاهيم والمصطلحات ومضامينها والفروض والمبادئ وخصائص المعلومات المحاسبية. أما مسألة توحيد السياسات واختيار القواعد وغيرها فإنها تترك للنظام المحاسبي الذي يتم صياغته بما يفي متطلبات المنشأة والمستخدمين ذوي المصالح معها.

<sup>١٧</sup> - يرتبط الالتزام بالمعايير المحاسبية بمقدار التدخل الحكومي والهياكل المتخصصة، (كهيئة الأوراق المالية) لفرض هذه المعايير والزام الشركات بتطبيقها. وهذا يختلف من دولة لأخرى.

## ٧- متطلبات توحيد المعرفة المحاسبية:

لكي يبلغ توحيد المعرفة المحاسبية غايته، لابد أن تتوافر له متطلباته بحيث إذا تحققت، أمكن لعملية التوحيد أن تتم بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، وفي زمن أقصر. هذه المتطلبات أو الشروط تتحوّل إلى معوقات أمام عملية التوحيد المحاسبي في حال عدم تحققها، وبالتالي لا بد لضمان نجاح عملية إدارة وتنظيم المعرفة المحاسبية من أن تُراعى. أهم هذه المتطلبات:

١. صياغة المفاهيم المحاسبية ومنظوماتها على أسس علمية منطقية.
٢. تحديد المنهجية العلمية المناسبة لصياغة المفاهيم ومنظوماتها في مراحل عملية التوحيد كافة.
٣. إتباع آليات عمل مناسبة، تتسجم مع المنهج المتبع في إدارة وتنظيم هذه العملية.

وفيما يلي توضيح لهذه المتطلبات وعلاقتها بتحقيق التوحيد المعرفي المحاسبي:

١ . **اعتماد أسس علمية منطقية:** إن توافر أساس علمي يقوم على الاستدلال المنطقي (Logical Reasoning) البعيد عن الذاتية والإجتهادات الشخصية، عند صياغة المفاهيم المحاسبية ومنظوماتها والبحث عن ضوابط للقياس والإفصاح، يضمن سلامة هذه المفاهيم وعدم تباينها، كما يضمن عدم تغيير مضامينها عبر الزمن، ويؤمن وحدتها وثباتها من الناحية العلمية، وبالتالي وحدة الممارسة العملية. والواقع الحالي يقدم الدليل الواضح حول أهمية وضرورة اعتماد مثل هذه الأسس. فالمحاسبة حتى الآن لا يوجد مفهوم علمي واضح محدّد لها. فكلّ يحدد مفهومها حسب رؤيته ومن منظوره الخاص؛ فمنهم من يعدها نشاطاً خدمياً، وآخر نظاماً للمعلومات، وآخرون مجرد مراحل عمل محاسبي، وغيرهم مجرد مجموعة من الإجراءات والقواعد. كما أن البعض يُنكِر على المحاسبة أن تكون علماً، في حين يؤكد هذا المفهوم آخرون. أضف إلى ذلك فإن مفاهيم أخرى، متداولة في الممارسة العملية، غير محدّدة المضمون من الناحية العلمية كالفرص والمبدأ والقاعدة وغير ذلك. إن السبب في تنوع مفهوم المحاسبة يعود بشكل أساسي إلى عدم إتباع أسس علمي منطقي موضوعي لتحديده، مستند إلى منهجية علمية مناسبة، بدلاً من اعتماد أسس مبنية على الملاحظات والتجارب الشخصية، وعلى قدرات وكفاءات المهتمين، ومصالح الفئات ذات التأثير في الممارسة المحاسبية.

إن عدم استخدام الأسس العلمية في عملية تحديد المفاهيم ومضامينها ومنظوماتها، يؤدي كذلك إلى ظهور مفاهيم غير واضحة المضمون، وغير ثابتة المحتوى، رغم استخدامها في الأدبيات المحاسبية والممارسة العملية. وهذا يقف بالتأكيد عائقاً أمام التوحيد المحاسبي الذي لا يكمن بلوغه دون أن يتم إيجاد حل له.

٢ . **تحديد المنهجية المناسبة لكل مرحلة من مراحل عملية التوحيد:** المنهج العلمي هو تطبيق المنطق كظاهرة مشتركة لكل معرفة علمية<sup>١٨</sup> والمحاسبة كونها أحد فروع المعرفة، تحتاج إلى

<sup>١٨</sup> - نمر، نجية محمود: نظرية المحاسبة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، ١٩٧١، ص ٦١. عن:

M.R. Cohen, and E. Nagel, " An Introduction to Logic and Scientific method",

تأصيل معارفها وإضفاء الطابع العلمي عليها. وهي لذلك تحتاج إلى منهجية علمية مناسبة متكاملة، في خطوات عملية التوحيد ومراحلها كافة، على أساس منطقي سليم كشرطٍ حاسمٍ لتوحيد المعرفة المحاسبية. فالنتائج المرجوة من عملية التوحيد تختلف باختلاف المنهج المستخدم. وهي قد تكون غير علمية أو غير منطقية إذا كان المنهج غير مناسب، حتى ولو كان منهجاً علمياً. فاستخدام الاستدلال الاستقرائي (Inductive Reasoning) في مراحل البحث كافة يربط النتائج دوماً بالواقع المتغير وظروفه ومؤثراته. وهذه النتائج يمكن أن تتغير بتغير الزمان والمكان والأشخاص والأنظمة المحاسبية وغيرهم. وبذلك فإنها تكون دوماً متغيرة وبالتالي لا تحقق الثبات ولا تسهم في توحيد المعرفة المحاسبية. واستخدام الاستدلال البراغماتي (Pragmatic Reasoning) يربط المحاسبة بجانبها الفكري والعملي، ليس فقط بالمتغيرات المحيطة، بل بأراء المحاسبين والمهتمين، ويفسح المجال للإجتهدات الشخصية والأحكام المسبقة. وبالتالي فإن نتائجها قد تكون غير موضوعية، بالإضافة إلى كونها متغيرة. واستخدام الاستدلال الاستنباطي (Deductive Reasoning) وإن كان ضرورياً في بعض مراحل البحث، إلا أنه قد لا يصلح في مراحل أخرى. أضف إلى ذلك فإن المصادر (Postulates) التي ينطلق منها البحث حسب هذا المنهج، قد تكون غير منطقية، فتؤدي إلى نتائج غير منطقية وغير موضوعية. وإذا كان من الضروري استخدام المنهجين معاً، فإنه يجب تحديد متى يُستخدم كلٌّ منهما في مراحل البحث المختلفة؛ كما أنه يجب الحسم في صلاحية الاستدلال الاستقرائي بفلسفته البراغماتية للوصول إلى التوحيد المحاسبي؛ خاصة وأن هذه الفلسفة طبعت الفكر والممارسة المحاسبية بطابعها في أغلب الدراسات والممارسات على أرض الواقع.

٣- إتباع آليات عمل مناسبة: يرتبط هذا الشرط بالتنسيق العمل بين فئات مجتمع المعرفة المحاسبية (Members of Accounting Knowledge Society)، المهمة بمسألة التوحيد المحاسبي، سواء إن كانت مؤسسات أكاديمية أم مجتمعات مهنية أو مستخدمين أو غيرهم. ويتم ذلك من خلال سلسلة من الأعمال المتتابعة المنظمة، تقوم بها الفئات أو الجهات المعنية بتوحيد الفكر والممارسة المحاسبية. فبلوغ التوحيد المحاسبي يحتاج إلى تراكم معرفي (Knowledge Accumulation) على قدر عالٍ من التطور المعرفي، وهذا يوجب بالضرورة الاهتمام بإدارة هذه المعارف بغية تنظيمها وتسهيل استخدامها والمحافظة عليها. وتنظيم عملية الكسب المعرفي لبلوغ التوحيد يوجب، أولاً، تحديد الجهات التي يمكنها المساهمة في هذا الإطار، ثم التنسيق فيما بينها بحيث تعمل كلها كفريق واحد لتحقيق هدف واحد، بدلاً من أن يكون عمل كل جهة مستقلاً بذاته. فتتولد معرفة جديدة من خلال هذا التفاعل والتبادل بين هذه الفئات<sup>١٩</sup>. هذا التنسيق يسمح بتلافي بعض الأخطاء أو المعارف غير العلمية التي يمكن أن تنشأ في مجرى عملية التوحيد. كما أنه يسهم في تقصير الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز عملية توحيد المعرفة المحاسبية.

New York, Harcourt Brace & co., 1934, P. 122.

Malhotra, Y.: " Knowledge Management in inquiring Organizations ", Proceedings of the third Americas -<sup>١٩</sup> conference on information systems, 1997, pp 293-295

وبالرجوع إلى الواقع الحالي نجد أن الجهات المهتمة بمسألة البحث عن ضوابط العمل المحاسبي كثيرة، وتتنوع في دول عديدة؛ في حين أنها تتوزع على المستوى الدولي بين:

١- مجلس معايير المحاسبة الدولية

International Accounting Standard Board (IASB)

٢- الاتحاد الدولي للمحاسبين

International Federation of Accountants (IFAC)

٣- المجموعة الاقتصادية الأوروبية

European Economic Community (EEC)

وفي الولايات المتحدة فإنها تتوزع بين:

١. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

American Institute of Certified Public Accountants(AICPA)

٢. مجمع المحاسبة الأمريكي

American Accounting Association(AAA)

٣. هيئة معايير المحاسبة المالية

Financial Accounting Standard Board(FASB)

٤. لجنة تداول الأوراق المالية

Securities and Exchange Commission (SEC)

وفي بريطانيا يتولى هذه المهمة بشكل رئيسي معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)

هذا التشتت في الجهود المبذولة باتجاه التوحيد المحاسبي، الذي تسعى المنظمات المحاسبية الدولية إلى تجنبه في الممارسة العملية، فصل الممارسة العملية عن الإطار الفكري المنطقي المستند إلى المنهجية العلمية في صياغته، بدل الطرق التحكّمية. والملاحظ أن بقاء هذا التشتت وعدم تنسيق عمل الجهات المعنية وفق آليات (Mechanisms) عمل مدروسة محدّدة، يبقى عائقاً أمام توحيد المعرفة المحاسبية.

## ٨- مشكلات تطوير توحيد المعرفة المحاسبية:

### أ- مشكلة تحديد مفهوم المحاسبة:

تواجه عملية تطوير وتوحيد المعرفة المحاسبية مشكلات متنوعة تقف عائقاً أمام تطوير وتوحيد هذه المعارف. يأتي في مقدمة هذه المشكلات مشكلة تحديد المفاهيم والمصطلحات ومضامينها. فالمصطلحات التي تعبّر عن المفاهيم تستخدم سواء في الإطار الفكري أم في الممارسة العلمية، دون أن يتحدد مضمونها بشكل علمي دقيق، وإنما بشكل عرفي، ودون أن تتوافر الشفافية اللازمة لمضامينها. والمصطلح الذي لا بد من تحديد مضمونه أولاً، هو مصطلح "المحاسبة"، إذ يعدّ تحديد

مفهوم المحاسبة نقطة البدء لحل مسألة تكامل وتوحيد المعارف المحاسبية في إطار معرفي فكري واحد، تتناسق فيه العناصر التي يحتويها، وتتكامل مع بعضها على أسس علمية منطقية، تضيف عليها سمة الموضوعية والديمومة والثبات؛ والهدف من ذلك هو تحديد ماهيتها وهدفها ووظائفها، وعلاقتها بمفاهيم أخرى، ثم الانطلاق فيما بعد للبحث في مفاهيم محاسبية أخرى وفي منظومات هذه المفاهيم داخل مجالات المعرفة المحاسبية.

بالعودة إلى الأدبيات المحاسبية يُلاحظ أن بعضها يرى في المحاسبة مجرد آليات عمل يقوم بها المحاسب لإثبات العمليات الاقتصادية واستخراج المعلومات. تتمثل هذه الآليات بتسجيل، تويب وتصنيف البيانات، وإعداد المعلومات وعرضها. وبعضها الآخر يرى فيها نشاطاً خدمياً<sup>٢٠</sup> تمارسه فئة ممتهنة، من ذوي التخصص والكفاءات، فهي كأى نشاط خدمي آخر (كالطب والمحاماة) تحتاج إلى جملة من التشريعات القانونية والقواعد والضوابط المهنية التي يفترض أن تنظم عملها. وغيرها يرى أن المحاسبة مجرد نظامٍ للمعلومات<sup>٢١</sup> يحتوي على مجموعة من العناصر التي يجب تنظيمها في نسق معين وتحديد آليات عملها لتستعمل بشكل منتظم، وفق ترتيب معين لتحقيق هدف هذا النظام في إنتاج المعلومات.

إن هذا التفاوت في المفاهيم المختلفة للمحاسبة ناجم عن رؤى مرحلية، خاصة وضيقة، وليس من منظور معرفي، منطقي شامل. فالمحاسبة ليست مجرد آليات عمل وليست مجرد نشاط خدمي. فإذا كانت آليات عمل فإنها في هذا المفهوم مجرد ممارسة ميدانية، تنحصر في الجانب العملي الذي يمارسه المحاسب يومياً، دون النظر إلى الإطار الفكري وأهميته. وعليه فإن الأولوية في عمل المحاسب تتجه، قبل أي شيء، نحو تنظيم العمل المحاسبي وحل مشكلات التطبيق العملي، ولو كانت على حساب الجانب الفكري؛ دون أن يتم إيلاء أهمية للروابط التي تجمع مكونات هذا الإطار، ولمنطقية هذه المكونات وثباتها.

إن التطور الكبير والسريع الذي اضطرت المحاسبة أن تواكبه، دفع المحاسبين، أفراداً ومجمعات مهنية، باتجاه تجاوز وحل مشكلات القياس المحاسبي. وأمام كثرة وتنوع وصعوبة مشكلات القياس جاءت النتائج بما يخدم القياس نفسه، وليس بما يخدم مستخدم المعلومات المحاسبية. غير أن تجاهل القياس المحاسبي لبعض اهتمامات ومصالح الفئات المستفيدة، وخاصة الخارجية، دفع إلى ظهور مفهوم أكثر تطوراً للمحاسبة. فهي لكونها أحد مجالات العمل المهني، تحتاج إلى جملة من الضوابط المختلفة، المعرفية الفكرية والمهنية والقانونية، يلتزم بها المحاسب عند إجراء عمليات القياس والإفصاح. والمحاسبة كنشاط خدمي يجب أن تراعي مصالح الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية. هذه المصالح استوجبت أن تكون المعلومات المحاسبية نافعة للمستخدمين بما في ذلك قابليتها للمقارنة؛ وهذا استوجب بدوره الاهتمام ببعض الجوانب الفكرية، بالإضافة إلى وجود ضوابط تنظيمية وقانونية تتحكم بعملية القياس والإفصاح. إن هذا المفهوم الذي يرى في المحاسبة نشاطاً خدمياً، ربط بعض مكونات الإطار المعرفي الفكري بالممارسة العملية، لخدمة هذه الأخيرة. بمعنى أن

<sup>٢٠</sup> Accounting Principles Board Statements, No.4 " Basic Concepts and Accounting Principles -

Underlying financial Statements of Business Enterprises " AICPA, New York, 1970 P. 40.

<sup>٢١</sup> American Accounting Association: " A Statement of Basic Accounting Theory" 1966, P. 6 -



هذا الإطار يتم تصميمه لخدمة عمليات القياس، لكنه ليس من الضروري أن يبحث في الروابط والعلاقات الداخلية للمفاهيم والمصطلحات، وفي مدى منطقية هذه العلاقات وديمومتها. والملاحظ أن هذا المفهوم للمحاسبة ربط محتويات الإطار الفكري، كتتابع متغيرة، بالممارسة العملية لكونها المتغير المستقل. وبذلك يكون قد أهمل إمكانية أن يؤثر الإطار الفكري في التطبيق العملي، ليكون هو نفسه متغيراً مستقلاً والممارسة العملية متغيراً تابعاً.

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

غير أن هذا المفهوم لا يخلو من الانتقاد. فهو، أولاً، لا يعطي أهمية للجانب الفكري، ولضرورة تطوير هذا الجانب استناداً إلى أسس علمية منطقية. في حين أن الجانب الفكري يتكامل مع التطبيق العملي، لخدمة الممارسة العملية التي تحدد محتويات ومنظومات الإطار الفكري. وهو، ثانياً، عدّ المحاسبة مجرد "نظام". ولكن أي نوع من الأنظمة؟ هل المقصود أنها نظام لإنتاج المعلومات بعناصره المادية والمعنوية، أم أنها نظام متكامل للمعارف المحاسبية؟ أم أنها كلاهما؟ هنا يمكن ملاحظة الضبابية في مفهوم المحاسبة كنظام، إذ لا يعقل أن يكون كلا النوعين معاً لسببين اثنين:

١. إن الممارسة العملية تختلف من مشروع لآخر باختلاف عوامل كثيرة كنوع النشاط الاقتصادي وحجمه واحتياجات البيئة المحيطة بعمل المشروع إلى المعلومات، وغيرها. وعليه فإن كل نظام معلومات محاسبي وليد بيئته الخاصة. لذلك فإنه لا يمكن للمحاسبة أن تشكل نظاماً واحداً للمعلومات يخدم الممارسة العملية، ضمن هذا التنوع الكبير. وبذلك فإنها ليست نظاماً للمعلومات.

٢. إذا كانت المحاسبة نظاماً متكاملًا للمعارف المحاسبية، بما فيها المفاهيم والمصطلحات والمعايير والمبادئ والقواعد وغير ذلك، فإنه لا يخفى على أحد أن كثيراً من هذه المفاهيم أو المبادئ والطرق وغيرها، لا يزال الجدل قائماً حولها. حتى أن بعضها لا ينسجم مع بعضها الآخر. وبالتالي لا يمكن أن تشكل المحاسبة، في واقعها الحالي، نظاماً معرفياً، تنسجم مكوناته بشكل كامل فيما بينها.

يُلاحظ، إذًا، أن أياً من المفهومين "للنظام المحاسبي" لا ينطبق على مفهوم "المحاسبة". لذلك فإنهما مفهومان مختلفان، والمصطلحان: "المحاسبة" و"النظام المحاسبي" لا يحملان مضمونا واحداً؛ ولا بد، بالتالي، من التمييز بينهما عند البحث في مسألة تكامل المعرفة المحاسبية. فما هي المحاسبة، إذًا، وما هو نظام المعلومات المحاسبي؟

إن استقراء تاريخ المحاسبة وواقعها الراهن يشير إلى أنها كانت ولا تزال تهتم بمسألة إشباع حاجات الفئات ذات المصالح، إلى معلوماتٍ تمكنها من اتخاذ القرارات الاقتصادية. هذه المعلومات يجري إعدادها استناداً إلى جملة من المعارف المحاسبية المتراكمة، تمثلت بمجموعة الفروض والمبادئ والمعايير السائدة. فالمحاسبة إذًا تهدف إلى إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية

لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة. لبلوغ هذا الهدف لابد للمحاسبة من تحقيق عدة وظائف هي:

١. إجراء القياس المحاسبي
٢. توثيق البيانات والمعلومات الناجمة عن عملية القياس وتخزينها
٣. تقديم المعلومات المتولدة من عملية القياس إلى المستخدمين

هذه الوظائف تتكامل مع بعضها لتحقيق هدف المحاسبة، ولا يجوز تجزئتها أو إهمال إحداها على حساب الأخرى، لأن ذلك يبعدها عن الهدف. فالقياس لكونه تجسيدا للأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمشروع على شكل بيانات رقمية (كمية، زمنية، نقدية)، يتم إجراؤه لغرض توليد المعلومات عن الآثار التي تتركها الأحداث الاقتصادية في المشروع (في نتائج أعماله، في مركزه المالي، في تدفقاته النقدية، الخ...). والقياس التي يتم (لكل حدث اقتصادي بمفرده، ولكل مجموعة أحداث من طبيعة واحدة، ولنتائج هذه الأحداث خلال فترة زمنية محددة) يتم إثبات نتائجه في مستندات وسجلات خاصة لغرض توثيق وتخزين البيانات والمعلومات الناجمة عنه. والمعلومات المتولدة من عملية القياس والموثقة والمخزنة يتم تقديمها إلى المستخدمين. فتسهم المحاسبة بذلك في إشباع حاجات هؤلاء إلى المعلومات المحاسبية.

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

هنا تجدر الإشارة إلى أن إعطاء الأولوية بين هذه الوظائف لوظيفة القياس، في حقبة تاريخية من مراحل التطور المحاسبي، أبعَدَ المحاسبة عن هدفها. فالمعلومات لا يتم إنتاجها لمجرد توليد المعلومات، بل لغرض تقديمها للمستخدمين لإشباع حاجاتهم، وإلا تحولت إلى أرقام صماء لا جدوى منها. وعليه فإن القياس المحاسبي يجب أن يُوظف لخدمة تقديم المعلومات. وهذا يعني أنه يجب أن يوفر معلومات تتمتع بالموثوقية والواقعية، لضمان انتفاع المستخدمين منها. والموثوقية تعني ضمناً أن المعلومات صحيحة، صادقة، خالية من الأخطاء، وقابلة للتحقق. والواقعية تعني أن المعلومات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالواقع الذي وُلدت فيه، وهي تصوّره دون أيّ تشويه يشوبه. أي أنها تصوّر حقائق موضوعية وليست مجرد أرقام صماء. وهذا كله يضمن فاعلية المعلومات المحاسبية.

هنا لا بد من الإشارة إلى أن كثيراً من منظري المحاسبة وجد فيها مجرد مراحل عمل يتم إنجازها في مجرى عملية توليد المعلومات؛ فعرفها البعض على أنها تسجيل، وتبويب وتصنيف، وتلخيص وتشغيل للبيانات (ثم تقديم المعلومات). وما هذه إلا مجرد مراحل عمل تمر فيها عملية القياس داخل كل نظام معلومات محاسبي؛ وهي تستنبق عملية تقديم المعلومات. من هنا جاء الخلط بين مفهوم المحاسبة ومفهوم النظام المحاسبي، إلى درجة أن بعضهم وجد في المحاسبة نظاماً للمعلومات. غير أن هذا الخلط بين مفهوم المحاسبة، كإطار معرفي، ومفهوم النظام المحاسبي، يقف عائقاً كبيراً أمام تكامل وتوحيد المعارف المحاسبية. وهو ناجم عن عدم إدراك أو عن إغفال العلاقة بين الفكر

والممارسة، أي بين النظرية والتطبيق، وعن عدم إدراك مدى تأثير الإطار الفكري في الممارسة العملية. وإذا كان النظام بحاجة إلى إطار معرفي فكري، فإن هذا الإطار يشمل، برأيهم، المصطلحات الضرورية لعمله - والتي يتم الاتفاق على مضمونها - والمبادئ والطرق والقواعد التي يتوجب عليه التزام بها، وليس ضروري أن يشمل فروضا ومجموعات متناسقة ومنسجمة من المفاهيم وأن يُبنى على أسس علمية منطقية.

إن هذه الرؤية لأهمية الإطار الفكري هي رؤية قاصرة وتفتقر إلى المنطق العلمي. فتكامل وتوحيد المعرفة المحاسبية يجب أن يبدأ بتوحيد الأطر الفكرية على أسس منطقية علمية. ثم يمكن أن يتوسع التوحيد ليشمل بعض الجوانب في الممارسة العملية؛ وهذا يرتبط بمستوى التوحيد الذي يمكن بلوغه.

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

استطرادا لما سبق، فإن هدف النظام المحاسبي في أي مشروع اقتصادي، هو إنتاج المعلومات المحاسبية، لتقوم الإدارة، بالتالي، بتقديمها إلى المستخدمين في البيئة المحيطة به. أما المحاسبة، لكونها أحد فروع المعرفة، فهي تهدف إلى إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات وليس إلى إنتاجها. ولا يقصد بالمستخدمين هنا مستخدمين محددين موجودين في بيئة عمل منشأة محددة وفي زمن محدد. فمصطلح مستخدم هنا يؤخذ بمفهومه المطلق المجرى عن الزمان والمكان. في حين أن إنتاج المعلومات من قبل النظام المحاسبي يأتي لغرض إشباع الحاجات إلى المعلومات المحاسبية لفئات محددة من المستخدمين. هذه الحاجات محدودة هنا في إطار زمان ومكان محددين.

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

١. جمع البيانات من أماكن نشوئها بالوسائل المتاحة

٢. إخضاع هذه البيانات لعمليات المعالجة لغرض تحويلها إلى معلومات

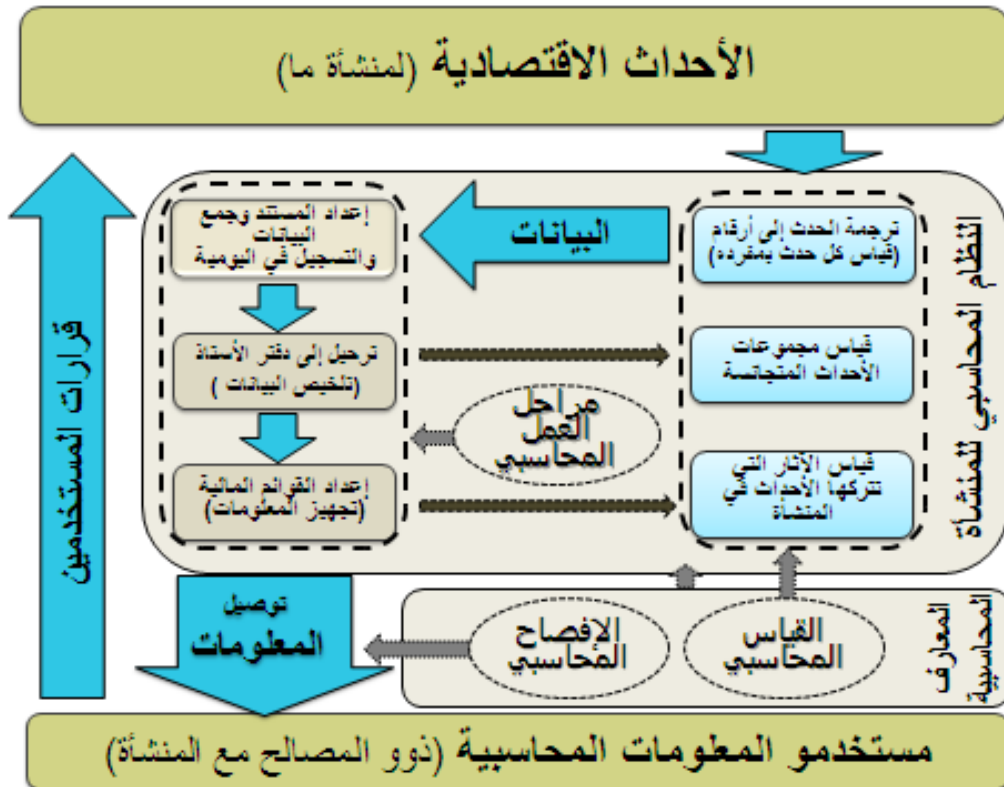
٣. تأمين الحماية للبيانات والمعلومات في مراحل العمل المذكورة كافة

هذه الوظائف تختلف بطبيعة الحال عن وظائف المحاسبة، آنفة الذكر. وهذا يؤكد عدم تماثلها.

وعندما يقوم النظام بتحقيق وظائفه المذكورة فإنه يحقق للمحاسبة وظيفتي القياس والتوثيق والتخزين. فهو إذاً أداة تحقق غاية المحاسبة على أرض الواقع. ففي مرحلة التسجيل الأولى يتم قياس كل حدث اقتصادي بمفرده، ثم توثيق نتائج هذا القياس في مستندات أولية خاصة بكل حدث. ثم يتم توثيق بيانات هذه الأحداث في سجل يومي خاص (دفتر اليومية). وعند إجراء عمليات التلخيص

يجري قياس مجموعات الأحداث المتجانسة خلال فترة محددة من الزمن. نتائج هذا القياس تُوثَّق في سجل خاص حسب أنواع الأحداث (دفتر الأستاذ). وعند تشغيل البيانات وإعداد القوائم المالية يتم قياس نتائج الأحداث وآثارها. ثم تُوثَّق هذه النتائج في القوائم والحسابات الختامية. وبمجرد الانتهاء من إعداد القوائم يكون نظام المعلومات المحاسبي قد حقق للمحاسبة وظيفتي القياس والتوثيق والتخزين. أما وظيفة نشر المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين فإن إدارة المشروع تقوم بإنجازها من خلال عرض القوائم على الهيئة العامة للمساهمين للمصادقة عليها، أولاً، ثم نشرها في وسائل الإعلام المختلفة، ثانياً. وعليه فإن نظام المعلومات المحاسبي وإدارة المشروع مسخران لتحقيق وظائف المحاسبة في الواقع العملي.

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



إضافة إلى ما سبق، فإن العناصر المكونة لكل من المحاسبة والنظام المحاسبي، مختلفة كثيراً عن بعضها. فالمحاسبة عناصرها مفاهيم، مصطلحات، فروض، مبادئ، طرق، وغيرها من مكونات المعرفة الفكرية. أما النظام المحاسبي فإن عناصره مجموعة من المكونات المادية والمعنوية (تجهيزات،

عنصر بشري، مستندات وسجلات، دليل حسابات، بالإضافة إلى آليات وتعليمات وقواعد عمل وغير ذلك). هذه المكونات تختلف وتتوَّع من نظام لآخر بتأثير عوامل متعددة: كالبيئة المحيطة بالمشروع (مستخدمون، بيئة طبيعية، اجتماعية، سياسية، الخ...) ومستوى التطور العلمي التقني المستخدم في نظام الإنتاج وفي النظام المحاسبي نفسه. في حين أن المحاسبة تتجرَّد عن كل هذه العوامل.

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

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

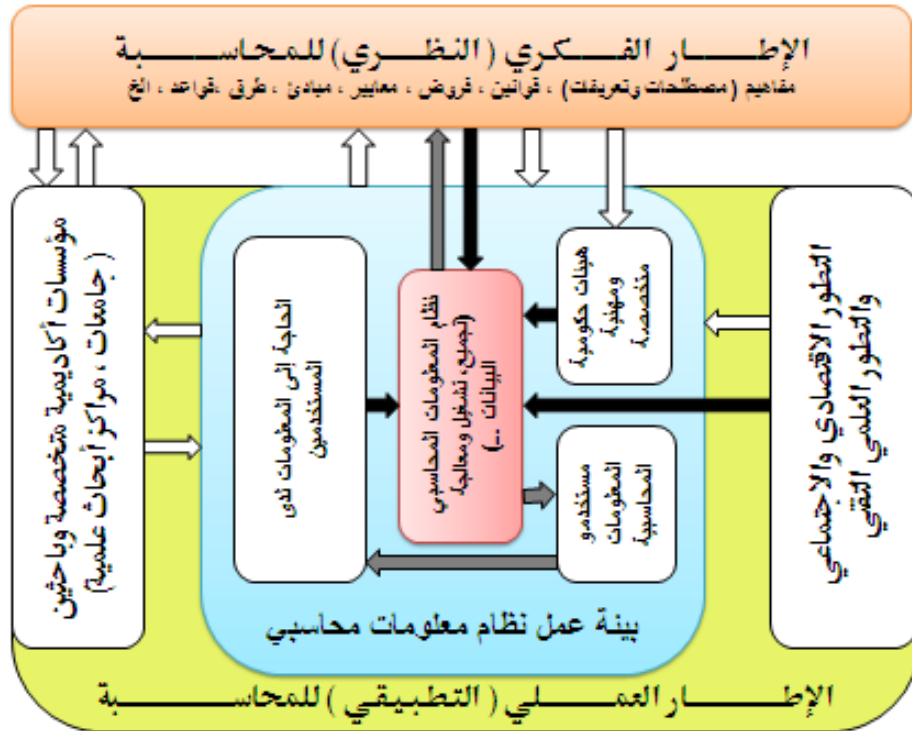
إن الفصل بين المفهومين المذكورين يحقق فائدة ملموسة لعملية توحيد المعرفة المحاسبية لسببين:

**أولاً:** يتَّسم الواقع العملي بالتغيُّر والتبدُّل والتنوُّع بتأثير عوامل مختلفة، كالتطور الاقتصادي والعلمي والتقني، وتغير حاجات المستخدمين إلى المعلومات، وانعكاسات هذه العوامل على أنظمة الإنتاج والأنظمة المحاسبية. لذلك فإن الجانب التطبيقي الذي يلتصق به النظام المحاسبي متغيِّر ومتبدِّل، في حين أن التوحيد المحاسبي يحتاج إلى الثبات ولو بشكل نسبي.

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

إن الفصل بين مفهوم المحاسبة ومفهوم النظام المحاسبي يمكِّن من فصل ما هو متغيِّر ومتبدِّل عن ما هو ثابت لا يتغيِّر بتغيُّر معطيات الواقع العملي. وهو بالتالي يمكِّن من البحث في توحيد الثوابت، وفي مقدمتها المفاهيم ومضامينها، قبل الخوض في توحيد الجوانب العملية<sup>٢٢</sup>.

<sup>٢٢</sup> . قد تسهَّل مقارنة بسيطة فهم العلاقة بين النظام والإطار المعرفي: ف"الطب" مثلاً هو مجموعة معارف علمية تستخدم في دور العلاج (المستشفيات مثلاً) لتقديم العلاج وشفاء المرضى... فدور العلاج تمثل أنظمة متكاملة للمعالجة، تستخدم المعارف العلمية لعلم الطب. فهي تتكوَّن من مجموعة من العناصر المادية والمعنوية (أطباء، تجهيزات طبية، أنظمة عمل للأقسام والأفراد وغيرها) التي تتكامل مع بعضها البعض عند أداء عملها لخدمة هدف علم الطب. مدخلات هذا النظام هي إنسان يحتاج إلى العلاج. وداخله تجري عمليات المعالجة، أما مخرجاته فهي إنسان معافٍ. هنا يلاحظ أنه لا يمكن اعتبار علم الطب على أنه دور معالجة، ولا يمكن اعتبار دور العلاج علماً للطب. فالأخير هو مجرد معارف فكرية نظرية. أما دور العلاج فهي أنظمة...



نموذج يوضح التأثير المتبادل وآلية هذا التأثير بين الإطار الفكري والإطار العملي للمحاسبة

استناداً إلى ما سبق يمكن تعريف المحاسبة على أنها " مجموعة المعارف المتخصصة التي تستخدم في عمليات توليد المعلومات المحاسبية بهدف إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية". في حين أن النظام المحاسبي يمثل "مجموعة عناصر مادية ومعنوية، متكاملة، متناسقة، تستخدم المعارف المحاسبية بهدف إنتاج المعلومات المحاسبية" التي تستخدم، بدورها، لإشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات في بيئة عمل النظام. النموذج التالي<sup>٢٣</sup> يوضح العلاقة بين المحاسبة والنظام المحاسبي، ويكشف اتجاهات تأثير فئات مجتمع المعرفة المحاسبية في الفكر المحاسبي حيث يُبين اتجاه الأسهم آلية التأثير بين تلك الفئات والإطار الفكري للمحاسبة:

#### ب . إدارة عملية توحيد المعارف المحاسبية وتنظيمها:

تُشكل إدارة عملية توحيد المعرفة المحاسبية وتنظيمها، أحد أهم العوائق التي تقف حائلاً دون استكمال وتطوير وتوحيد المعارف المحاسبية. تبدأ هذه العوائق باختيار الأساس المناسب ( Suitable Basis) للقيام بهذه العملية. يليها مشكلة اختيار المنهجية المناسبة (Suitable Methodology) التي يمكن في حال اعتمادها، الوصول إلى نتائج منطقية سليمة. ثم تأتي مشكلة تنظيم عملية التوحيد وتوزيع أعمالها على الفئات والهيئات ذات العلاقة. وفيما يلي توضيح للعوائق الإدارية والتنظيمية.

#### أولاً: اعتماد الأسس العلمية في عملية التوحيد المحاسبي:

يمثل الأساس الواجب اعتماده لحل مسألة التوحيد المعرفي المحاسبي، المقوم الذي تستند إليه عملية التوحيد. فكلما كان أكثر علميةً ومنطقيةً، كلما كانت نتائج التوحيد أكثر ثباتاً وموضوعيةً.

<sup>٢٣</sup> - راجع: المصري، تيسير؛ " توحيد المعرفة المحاسبية "؛ مجلة جامعة دمشق، أيلول ٢٠٠٥

وتأتي مسألة تحديد أسس توحيد المعرفة المحاسبية، مكتملة لمسألة تحديد المفاهيم، إذ لا يكفي تحديد المفاهيم ليلبغ التوحيد المطلوب غايته، بل يجب تحديد الأسس التي يجب اعتمادها في عملية تشكّل المفاهيم المحاسبية وبناء منظوماتها. هذه الأسس يمكن أن تستند إلى الملاحظة والتجارب الشخصية والقدرات والكفاءات الذاتية للمهتمين بمسألة التوحيد، أو إلى دراسات وأبحاث علمية، تجريبية و تجريدية، تستفيد من معارف علمية لعلوم أخرى أكثر تطوراً، وذات ارتباط وثيق بالمحاسبة.

فإذا استندت عملية التوحيد إلى الممارسة العملية، والتجارب الشخصية والمشاهدات الواقعية لمجموعات المهتمين، عبر فترات زمنية سابقة، وبالتالي إلى قدرة الممارسين على إدراك الواقع ومشكلاته والتعبير عنه، فإن المفاهيم تتشكل استناداً إلى معطيات الواقع من خلال الممارسة العملية. وهي قد تتأصل في الواقع العملي الذي يثبت بمرور الزمن، مدى صحة المفاهيم ومصداقيتها، ومدى انسجامها مع بعضها البعض، ومع الواقع. غير أن اعتماد مثل هذا الأساس لتطوير وتوحيد المعرفة المحاسبية يقف عائقاً أمام حل مسألة التوحيد، التي أصبح حلها أمراً ملحاً إلى درجة كبيرة، لأن الحلول الموضوعية على هذا الأساس ترتبط بالقدرات والكفاءات الشخصية للجهات المهتمة بهذه المسألة؛ وبالتالي فإنها قد تكون غير منطقية ولا تصلح لبيئات وأزمنة مختلفة. وقد تأتي لمصلحة فئة من المستخدمين<sup>٢٤</sup> على حساب فئة أخرى<sup>٢٥</sup>، بدلا من أن تكون لمصلحة الجميع. إضافة إلى ذلك فإن البيئة التي تنمو وتتشكل فيها المفاهيم المحاسبية ليست واحدة؛ فهي متفاوتة من حيث العوامل المؤثرة ومستوى الإدراك والوعي السائد في كل بيئة ومدى انتشار ثقافة المعرفة فيها. هذا التنوع يفرز إلى الواقع العملي معالجات محاسبية متنوعة ومختلفة. كما أنه يخلق تفاوتاً في المفاهيم المحاسبية ومضامينها، وغموضاً في مفاهيم أخرى عندما يتم نقلها واستخدامها في بيئة غير بيئة المنشأ. وهذا يمكن ملاحظته بسهولة من خلال مقارنة بسيطة بين بيئة المحاسبة في الدول المتطورة وبيئتها في الدول النامية. هذا التفاوت الكبير أحيانا في بيئة عمل المحاسبة يقف عائقاً كبيراً أمام توحيد المعرفة المحاسبية، ويشكل تحدياً واضحاً أمام الأسس المستند إلى الممارسة العملية لبلوغ التوحيد المطلوب.

إن الملاحظات والخبرات الشخصية، وكذلك المهارات العلمية وقدرات المهتمين بعملية التوحيد المحاسبي، تسهم عملياً في تطوير المعرفة المحاسبية، دون شك؛ فهي أحد مصادر المعرفة. غير أن استخدامها في عملية توحيد المعرفة أمر مختلف، لأن التوحيد يعني البحث عن المفاهيم ومنظومات الأفكار التي تتسم بالموضوعية العلمية والثبات النسبي وعدم التبدل. وهذا قد لا يوافره هذا الأساس.

وإذا ارتكزت عملية توحيد وتكامل المعارف المحاسبية على الدراسات العلمية المستندة إلى المنطق العلمي البعيد عن العوامل الذاتية كالتحيز والاجتهادات والتقديرات الشخصية، فإن نتائجها تكون أكثر سلامة وثباتاً. هذا الأساس وإن كان لا يسهم بشكل مباشر في عملية تشكّل المفاهيم

<sup>٢٤</sup> - راجع: "United Nations Economic and Social Council," International Standards of accounting and Reporting for Transnational Corporation", United Union, new York, 1977.

<sup>٢٥</sup> - Okcabol , F. / Tinker , T. "The Market of Positive Theory: Deconstructing the Theory for Excuses", Advances in Public Interest Accounting , 1990, Vol. 3 ,S. 71-95.

التي تكون أكثر التصاقاً بالواقع، إلا أنه يساعد في تحديد المصطلح المناسب لهذا المفهوم أو ذلك، وكشف مضمونه العلمي. كما يساعد في إظهار مدى انسجام المفاهيم مع بعضها ومع الواقع، في إطار منظومة متكاملة من المعارف المحاسبية.

إن اعتماد أسس علمية منطقية في عملية تشكّل المفاهيم ومنظوماتها يقتضي بالضرورة إدارة وتنظيم هذه العملية إدارةً علميةً، تدرك تماماً الغاية المنشودة من التوحيد، وتوفر الإمكانيات العلمية والتنظيمية التي تسهم في بلوغه دون أيّ ضياعٍ للجهود والإمكانيات والوقت.

### ثانياً: تحديد منهجية صياغة المفاهيم ومنظوماتها:

غير أن إدارة وتنظيم هذه العملية بشكل عقلاني علمي يطرح مسائل أخرى قيد البحث. يأتي في مقدمتها اختيار المنهجية المناسبة لصياغة المفاهيم ومنظوماتها. تُمثّل المنهجية (Methodology) هنا، مجموعة العمليات والخطوات المرئية والمنسّقة، المتبّعة لبلوغ هدف تكامل وتوحيد المعرفة المحاسبية، سواء ارتبطت هذه العمليات بالممارسة العملية أم بالأعمال الفكرية. فهي، إذًا، طريق مدروس بعناية ومرسوم بدقة، يُبيّن كيفية حل المشكلة قيد الدراسة، من البداية وحتى النهاية. وهي تطبع النتائج التي يتم بلوغها بطابعها. وإذا كانت هذه النتائج هي مجموعة المفاهيم ومنظوماتها، فإنها، إذًا، لا بد مُتغيّرة بتغيّر المنهجية المتبعة. وبالتالي، كلما كانت المنهجية أكثر ملاءمة لطبيعة المشكلة ومرحلة الدراسة كانت المفاهيم ومجموعات المفاهيم المشكّلة أكثر منطقية وثباتاً، وكانت مساهمتها في عملية التراكم المعرفي إيجابية وأكثر فاعلية.

ومن هنا فإن اختيار المنهجية المناسبة تُمثّل تحدياً أساسياً في مسألة إدارة وتنظيم عملية توحيد وتكامل المعرفة المحاسبية. فالاعتماد على الاستدلال البراغماتي، لتحديد المفاهيم ومضامينها ومنظوماتها في إطار منطقي متناسق، لم يقدم للممارسة العملية، حتى الآن، سوى حلول مؤقتة، غير ثابتة، وأحياناً غير منطقية. أما مساهماتها الفكرية في هذا الإطار (يأتي في مقدمتها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والمعايير المحاسبية الدولية) فإنها متغيرة ومتبدلة أحياناً. وهذا يعود إلى عيوب الاستدلال البراغماتي الذي يطبع نتائج البحث دوماً بعوامل فردية شخصية متغيرة بتغير: الظروف المحيطة والأفراد، والتقديرية والاجتهادات والتخصص والتحيز والأحكام المسبقة وغير ذلك. وهذا، بالطبع، لا يساعد في توحيد المعرفة المحاسبية في الأمد البعيد.

والاستدلال الذي أخذت به المدرسة الإيجابية (Positivism)، المستند إلى روح المنهج الاستقرائي (Inductive Methodology)، نجمت عنه مساهمات عديدة يأتي في مقدمتها نظرية المحاسبة الإيجابية ومدخل سورتر للأحداث. بعضها لم يلقَ النجاح المتوقع<sup>٢٦</sup>، وبعضها الآخر ابتعد كثيراً عن مسألة التوحيد المحاسبي، وترك للمحاسبة فقط وظيفة إثبات الأحداث الاقتصادية

<sup>٢٦</sup> - راجع على سبيل المثال:

أ - Williams, P. F. "The Logic of Positive Accounting Research", Organizations and Society", 1989, Vol. 14, S. 455-468

ب- عثمان، الأميرة إبراهيم: "تقييم المنهجية العلمية للإطار الفكري لنظرية المحاسبة الإيجابية"، الإدارة العامة، المجلد ٣٩، العدد ٤، يناير ٢٠٠٠

ج- القاضي، حسين: نظرية المحاسبة، جامعة دمشق، ١٩٩٤-١٩٩٥، ص ١٠٨



حين وقوعها، ثم عرض البيانات الناجمة عنها على المستخدمين، دون أي تعديل أو تبويب أو معالجة (وهذا مضمون مدخل الأحداث<sup>٢٧</sup> Events Approach). والاستدلال الاستنباطي كان على نقيض تام للاستدلال الاستقرائي؛ وهو بدوره لم يحقق نجاحاً ملحوظاً في مسألة التوحيد المحاسبي، وحل مشاكل القياس. فنتائجه قد تتسم بالمعيارية، واللاموضوعية أحياناً، ذلك عندما تكون مقدمات الاستدلال افتراضية، ولا تتسجم مع الواقع.

وإذا كان البعض يرى ضرورة استخدام نوعي الاستدلال: الاستقرائي والاستنباطي في آن معاً، فإن هذه الرؤية منطقية للأسباب التالية:

١. إن المعرفة تتولد من مصدرين: من الملاحظة والتجربة، أي من الممارسة العملية، ومن والدراسات والأبحاث التي تستند إلى التجريد العقلي.

٢. إن مصدري المعرفة المذكورين متكاملان ويؤثر كل منهما في الآخر، فالملاحظة والتجربة تغني الفكر الذي يؤثر بدوره في إغناء وتطوير الممارسة العملية.

٣. إن دراسة بُنى فكرية معقدة، لا يجدي فيها استدلال وحيد بذاته. فهي تحتاج في مراحل منها إلى دراسة التاريخ واستقراء الواقع، لتحديد الأهداف والعوامل المؤثرة في عملية التطور. وفي مراحل أخرى تحتاج إلى التجريد لاختبار مفرزات الممارسة العملية في الفكر، والبحث عن علاقات منطقية ثابتة تربط العناصر الفكرية في إطار منطقي متكامل. نتائج التجريد المحققة تحتاج، من جديد، إلى اختبار مدى صحتها على أرض الواقع، وهكذا. وبذلك تتولد المعرفة وتتجدد وتتراكم عن طريق التجريد، والملاحظة والتجريب في آن معاً.

إن المنهجية المذكورة لحل مشكلات التوحيد المحاسبي تحقق مزايا هامة أهمها:

١. تسريع عملية تطور المعرفة المحاسبية. فاستخدام التجريد العقلي لاختبار مدى منطقية مفرزات الواقع العملي في الفكر المحاسبي، يمكّن من تحديد جوهر المحاسبة واكتشاف الحقائق المرتبطة بها. وإذا ما أُتيح لمخرجات التجريد العقلي، اختبارها في الواقع العملي، لمعرفة مدى نجاحها وصوابها، فإن ذلك يمكن أن يختصر كثيراً الزمن اللازم لاكتمال جوانب المعرفة وتسريع عملية التطور المعرفي.

٢. إن المعارف المتولدة وفق هذه المنهجية تتسم بالتكامل والانسجام والثبات. فهي تستند إلى الموضوعية والمنطقية العلمية بعيداً عن الذاتية. هذه المعارف يجمعها إطار فكري سليم، منطقي، تدعمه الممارسة العملية. وهذا يعطيها ميزة العلمية من جهة والثبات من جهة أخرى.

وإذا كان هناك إجماع على ضرورة استخدام نوعي الاستدلال: الاستقرائي والاستنباطي، فإنه يجدر الإشارة إلى:

Sorter, G.H.: " An Events Approach to Basic Accounting Theory " The Accounting Review, Jan.1969, pp. 12-19 -<sup>٢٧</sup>

١. عند استخدام الاستدلال الاستقرائي يجب ضمان موضوعية النتائج بحيث لا يدخل فيها عامل التقدير الشخصي. وعليه فإن البراغماتية كمنهج، المستندة إلى "الإجماع" لا تصلح في توحيد المعارف المحاسبية.

٢. عند استخدام الاستدلال الاستنباطي يجب ضمان موضوعية المقدمات والأفكار التي يستند إليها الاستدلال بحيث لا تتطرق من الخيال والأفكار الافتراضية، وإنما تستند إلى حقائق منطقية ثم كشفها عن طريق التجريد و/أو الاستقراء أو عن طريق الاستنباط نفسه.

٣. إن الدافع وراء استخدام نوع معين من الاستدلال يجب ألا يستند إلى رغبة فردية وميول شخصي نحو هذا الاستدلال أو ذلك. فالمرحلة التي تبلغها عملية التوحيد هي التي تفرض نوع الاستدلال الواجب استخدامه.

وعليه فإن عملية التوحيد المعرفي يجب أن تبدأ بدراسة تحليلية منطقية لتطور الفكر والممارسة المحاسبية، ثم يستخدم الاستدلال الاستقرائي لاستقراء الواقع الراهن. ثم يتم تحليل نتائج الاستقراء والتطور التاريخي باستخدام الاستدلال الاستنباطي للوصول إلى حقائق منطقية وتحديد المفاهيم ومضامينها ومنظوماتها. ثم توضع الاستنتاجات المستمدة مجدداً موضع الاختبار العملي، لفترة من الزمن، للتحقق من صحتها ومن عدم تغييرها بتغير الأشخاص أو الزمان أو المكان. وبعد استقراء نتائج هذا الاختبار يمكن معرفة مدى منطقية وثبات تلك الاستنتاجات؛ ثم يستخدم الاستنباط مجدداً، وهكذا، حتى تتكامل المعارف المحاسبية في إطار منطقي علمي يوحدّها ويضفي عليها سمة الثبات والموضوعية.

إن المزايا المذكورة لهذه المنهجية تقدم الدليل على جدواها وأثرها الكبير في حل مسألة التطور المعرفي المحاسبي. غير أن استخدام هذه المنهجية يواجه مشكلة هامة تتعلق بتتابع مراحل البحث واختيار نوع الاستدلال المناسب لكل مرحلة، إذ قد يكون، مثلاً، من غير المناسب الاعتماد، فقط، على الاستدلال الاستقرائي لتحديد مفهوم المحاسبة أو فروضها، في حين أن الاستدلال الاستنباطي يمكنه بلوغ هذا الهدف بكفاءة ودقة.

أما المشكلة الثانية فترتبط بإدارة وتنظيم عملية التراكم المعرفي المحاسبي. فهي تبدأ بتحديد الجهة التي تتولى مسؤولية الإشراف على الدراسات الميدانية والنظرية الفكرية، وتستمر بإيجاد آلية مناسبة لإخراج نتائج هذه الدراسات إلى الممارسة العملية، يتم بعدها إجراء دراسات أخرى، وهكذا.

### ثالثاً- تنظيم عملية التوحيد المحاسبي:

والمسألة الأخرى التي تواجه إدارة عملية التوحيد المحاسبي هي تنظيم هذه العملية بشكل منطقي دقيق، ورسم آليات عمل مناسبة تُمكن من إنجاز العملية وبلوغ الهدف المنشود منها. هذه المعضلة قد تكون الأصعب في عملية التوحيد المحاسبي، لأنها تحتاج إلى تضافر جهود جهات وهيئات مختلفة وتنسيقها، تعمل في بيئات متنوعة وذات ثقافات ومعارف محاسبية متفاوتة، بحيث يمكن

نقل وتبادل المعارف المحاسبية<sup>٢٨</sup> ثم تطويرها واستكمالها وتوحيدها. هذا التنسيق يضمن ربط نتائج الدراسات والأبحاث التجريدية بالممارسة العملية. ولا شك أن عدم الربط بين هذين الإطارين (الفكري والعملية) بشكل علمي منهجي منظم يوقف عملية التوحيد.

إن آلية تطبيق هذه المنهجية تنحصر بين فئات ثلاث، تتولى كل واحدة منها مسؤولياتها المحددة، وهي:

١. فئة الباحثين والدارسين والمؤسسات الأكاديمية العلمية.
٢. فئة الهيئات والمنظمات المهنية النازمة لعمل المحاسبين.
٣. فئة الهيئات الحكومية وشبه الحكومية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية.

تختص **الفئة الأولى** بالدراسات والأبحاث الاستقرائية والاستنباطية في مراحل عملية التوحيد المحاسبي كافة، فتبدأ بدراسة تحليلية لتطور المحاسبة فكراً وممارسةً؛ ثم تجري دراسات استقرائية لملاحظة الواقع الراهن. ثم تستكمل بدراسات منطقية تجريدية، لتحديد الحقائق التي كشفتها الدراسات، واستنتاج ما يمكن أن يساهم في عملية التوحيد، سواء في الإطار الفكري أم في الممارسة العملية. بعد ذلك تبدأ مهمة **الفئة الثانية** المتمثلة بفهم تلك الاستنتاجات ثم نشرها وتعميمها، تمهيداً للعمل بمضمونها على أرض الواقع. ثم تقوم بالسعي لدى الهيئات الحكومية وشبه الحكومية لاستصدار التشريعات اللازمة، بما يُمكن من استخدام تلك النتائج في الممارسة العملية.

بعد هذه المرحلة يأتي دور الهيئات والمنظمات الحكومية وشبه الحكومية لإصدار التشريعات والقرارات والتعليمات اللازمة، بحيث يمكن للشركات استخدامها دون أي تعارض مع التشريعات المعمول بها. بذلك تكون مشكلة التشريعات والقوانين التي تُقيد تطبيق نتائج الدراسات على أرض الواقع، وتقف عائقاً أمام مسألة التوحيد المحاسبي، قد حُلَّت.

ولا شك أن تحقيق آلية عمل كهذه للفئات الثلاثة يحتاج إلى وعي كبير جداً لأهمية مسألة توحيد المعرفة المحاسبية وللمنهجية العلمية المستخدمة في حل مشكلات التوحيد المعرفي وإلى نشر ثقافة المعرفة في مجتمع المعرفة المحاسبية بكافة فئاته.

### ج . اختلاف وتنوع التشريعات القانونية المؤثرة في الممارسة المحاسبية:

تمثل التشريعات المحلية أحد العوائق التي تجثم أمام التطور المعرفي المحاسبي. يأتي في مقدمة هذه التشريعات ما يتعلق منها بالضرائب والقوانين النازمة لعمل هيئات وبورصات أوراق المال وغيرها. هذه التشريعات تتفاوت من بلد لآخر باختلاف عوامل كثيرة كالتطور العلمي والتقني والتطور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي ومدى انتشار ثقافة المعرفة وغير ذلك؛ وهي بالتالي انعكاس لجملة هذه المتغيرات التي لا بد من أن تراعى في عملية التوحيد المعرفي المحاسبي، بحيث يمكن تقليص الاختلافات إلى أدنى حد ممكن في عملية منظمة مدروسة ووفق آليات عمل محددة.

<sup>٢٨</sup> - Bennet, Martin ; Bouma, Jan Jaap; Ciccozzi, Elena: “ An institutional Perspective on the transfer of accounting knowledge: a case study” , Accounting Education, Sep. 2004, Vol. 13 Issue 3, pp329-347.

إن هذه التشريعات لها متطلباتها الخاصة التي يجب على المحاسبين الالتزام بها. فتشريعات كثيرٍ من الدول توجب التمسك بالقيم الدفترية (خاصة التشريعات الضريبية). وتتدخل قوانين أخرى لتوجب إتباع معالجات محاسبية محددة، كالقوانين الناظمة لعمل هيئات أوراق المال والبورصات (كما في حالة إلزام الشركات بتطبيق معايير محلية أو معايير دولية). مثل هذه التشريعات يمكنها أن تقف حجر عثرة أمام تطور المعرفة المحاسبية، فهي تقيد وتُعيق تطور الممارسة العملية التي يجب أن تختبر المعارف المتولّد من الدراسات والأبحاث النظرية، وبالتالي لا تفسح المجال أمام التأكد من سلامة نتائج تلك الدراسات. هذا التقييد يمكن أن يستمر لفترات زمنية طويلة نسبياً. وبالتالي فإنه يُبطئ كثيراً من سرعة عملية التراكم المعرفي وتكامل هذه المعارف، على اختلاف مصادرها، في إطار معرفي واحد. لذلك كان لا بد من حل هذه المشكلة في إطار منهجية محددة وتنظيم مناسب.

## أسئلة الفصل الأول

١. ما المقصود بالمعرفة المحاسبية؟ وما الفرق بين المعرفة والمعلومات؟
٢. ما هي عمليات وأنشطة تطوير المعرفة وتجديدها؟
٣. ما هي المعرفة الضمنية والمعرفة الصريحة؟
٤. ما هي مصادر المعرفة؟
٥. ما هي أهمية توحيد المعرفة المحاسبية؟
٦. ما هي ضرورات التوحيد المحاسبي ودوافعه؟
٧. بيّن باختصار ووضح كيف ظهر مفهوم التوحيد المحاسبي.
٨. ما المقصود بتوحيد المعرفة المحاسبية؟ وما هي خصائصه؟
٩. ما هي الجوانب التي يشملها التوحيد المحاسبي؟
١٠. ما هي المستويات التي يمكن أن يبلغها التوحيد المحاسبي؟
١١. ما هي الشروط الواجب توافرها للتمكن من بلوغ التوحيد المحاسبي؟
١٢. حدد المشكلات التي تواجه توحيد وتكامل المعرفة المحاسبية.
١٣. كيف يكون عدم وضوح مفهوم المحاسبة عائقاً أمام التوحيد المحاسبي؟
١٤. ما الهدف من المحاسبة كمجال معرفي؟ وما هي وظائفها؟
١٥. ما هي انتقاداتك لمفهوم المحاسبة لكونها نشاطاً خدمياً؟
١٦. ميّز بين مفهوم المحاسبة ومفهوم النظام المحاسبي.
١٧. كيف يسهم النظام المحاسبي في تحقيق هدف المحاسبة.
١٨. ما الفائدة المرجوة من فصل مفهوم المحاسبة عن مفهوم النظام المحاسبي؟
١٩. وضح التأثير المتبادل وآلية التأثير بين الإطارين الفكري والعملي للمحاسبة.
٢٠. كيف تؤثر إدارة المعرفة المحاسبية وتنظيمها في بلوغ التوحيد المحاسبي؟
٢١. ما المقصود بالأساس العلمي الذي يجب أن تستند إليه عملية التوحيد المحاسبي؟
٢٢. ما أهمية وجود منهجية محددة لتوحيد المعارف المحاسبية؟ وكيف تؤثر في نتائج عملية التوحيد؟
٢٣. ما هي المنهجية التي يمكن أن تسهم في بلوغ التوحيد المحاسبي؟ وما هي جدوى تكامل المنهج الاستقرائي والاستنباطي في عملية التوحيد؟
٢٤. حدد الجهات المعنية بالتوحيد المحاسبي.
٢٥. ما أهمية تنسيق عمل الجهات المعنية بالتوحيد المحاسبي؟
٢٦. بيّن كيف يمكن تنظيم عملية التوحيد المحاسبي؟