

مداخل البحث في الحاسبة

مفهوم مدخل البحث وعلاقته بالمنهج

يعتبر مفهوم مدخل البحث من المفاهيم الغامضة عموماً رغم انتشار استخدامها في الأدبيات المحاسبية. وقد اختلط مع مفهوم منهج البحث، حتى أن الكثيرين يستخدمون المصطلحين "المدخل" و"المنهج" كمترادفين؛ وبعضهم يصنف المداخل كأنها فروع أو مناهج ضمنية لمناهج رئيسية... هذا الخلط يمكن رده إلى فهم غير دقيق، أو ترجمة حرفية، لمصطلح (Approach) (الذي يعني: الاقتراب أي الدنو أو التقرب إلى، الطريق أو الممر، طريقة لفهم موضوع ما، نهج أو منهج). غير أن فرقاً كبيراً يكمن بين مصطلحي: مدخل ومنهج. فالمنهج هو عبارة عن مجموعة الخطوات والمراحل المنتظمة المتتالية، المرتبة وفقاً لتسلسل منطقي، والتي يتم رسمها والتقيدها عند إنجاز البحث. رسم الخطوات والمراحل يكون طبقاً لمنهجية استقرائية أو استنباطية. أو يكون لمنهجية علمية تجمع بين الاستقراء والاستنباط، بحيث يكون بعضها استقرائياً وبعضها الآخر استنباطياً، شرط أن تنتمي الخطوة الأولى والأخيرة إلى ذات المنهجية. ويكون لكل بحث منهج يتلاءم مع نوع البحث وهدفه والأدوات المستخدمة فيه. المنهج بهذا المعنى هو الطريق الذي يسلكه الباحث لإنجاز البحث.

أما المدخل فهو ليس بهذا المعنى إطلاقاً. إنه عبارة عن مقارنة ذهنية أو تقارب يجريه الباحث، قبل رسم خطوات المنهج، بين خصوصيات البحث والمجال المعرفي موضوع البحث المنوي إعداده، من جهة، وبين خصوصيات أبحاث أو مجالات معرفية أخرى تعتبر مشابهة للمجال المعرفي للبحث، من جهة أخرى. هذه المقاربة ترسم ملامح عامة للبحث تقربه من خلالها من مجال معرفي آخر يتمتع بصفات أو خصائص مشتركة بين مجالي المعرفة. فعند البحث في طبيعة العمل المحاسبي وجد البعض أن هناك صفات مشتركة بين النشاط المحاسبي والنشاط الاقتصادي. فكلاهما نشاط إنساني يمارسه الإنسان لتلبية احتياجاته المتزايدة والمتغيرة. وكلاهما يعاني مشاكل الندرة. فالاقتصادي يهتم بإنتاج السلع والخدمات لتلبية حاجات المجتمع المادية والمعنوية. هذه الاحتياجات تتبدل وتتغير بفعل التطور البشري، وهي محدودة نسبياً ما يخلق مشكلات في توزيعها وقيمتها وغير ذلك. المحاسب يقوم بنشاط مشابه تماماً. فهو يهتم بإنتاج المعلومات التي تمكن الاقتصادي من اتخاذ قراراته الاقتصادية. احتياجات الاقتصادي إلى المعلومات متغيرة ومتبدلة، ما يخلق مشكلات إنتاج المعلومات وتوصيلها إلى الفئات المتنوعة ومتعارضة المصالح غالباً. هذه المقاربة بين علم الاقتصاد والمحاسبة تجلت في المدخل الاقتصادي، من مداخل بناء النظرية المحاسبية. انصار هذا المدخل يرون أنه يمكن الاستفادة من معارف علم الاقتصاد (المتعلقة بالمفاهيم، بالمشكلات الاقتصادية وارتباطاتها بالظروف الاقتصادية، وآليات حلها) في تطوير المعارف المحاسبية وحل مشكلات تطويرها وبنائها في إطار متكامل من النظريات.

فالمدخل، إذًا، هو في حقيقته تصوّر أولي يتبناه الباحث قبل البدء بإعداد بحثه. هذا التصور يرافقه في كافة مراحل البحث وخطواته، بحيث يتم من خلاله ضبط الخطوات والمراحل حسب ما يمليه هذا التصور، فيتم تقليد ذات الأفكار والخطوات كما هي في التصور. من هنا يمكن القول أن المدخل هو مجرد أفكار وتصورات أولية يتبناها الباحث قبل الشروع في عملية البحث. وعليه فهو ليس بالمنهج، وهو بعيد كل البعد عنه. فخطوات ومراحل العمل في المنهج يتم رسمها استناداً إلى: منهجية علمية مناسبة (استقرائية أو استنباطية أو كليهما) واستناداً إلى تصورات أولية يعبر عنها المدخل.

ثمة ملاحظة لا بد منها هنا. فالغموض الذي يلف مفهوم المدخل دفع البعض إلى إطلاق هذه التسمية في موضع غير مناسب. فبعضهم يتحدث عن مدخل استقرائي أو استنباطي، أو مدخل براغماتي، وهذا غير منطقي. فالاستقراء والاستنباط، باعتبارهما منهجيتان عامتان، يطلقان على وجه العموم وليس الخصوص، أي عند "فلسفة" مناهج البحث وإثارة الجدل حول كيفية كشف الحقائق، من خلال علم المناهج. وهما ليسا مناهجا بحثاً محدداً على وجه الخصوص. فهنا يتم الحديث عن منهج تتحدد معالمه من خلال الخطوات والمراحل التي يتم رسمها لإنجازه، عبر الرجوع إلى معارف علم المناهج. وعليه كيف يمكن اعتبار الاستقراء والاستنباط أو البراغماتية مداخل بحث؟ كيف يمكن أن يكونوا شكلاً من أشكال المقاربة والتصورات الأولية؟ وإذا كانت البراغماتية مثلاً مدخل بحث لبناء النظرية، فأين وجه المقاربة بين البراغماتية والمحاسبة. فالأولى تتناول فلسفة الحقائق وجوهرها. أما الثانية فهي نشاط بشري... وشتان ما بين الإثنين.

لقد تعددت وتتنوعت مداخل البحث المحاسبي، فظهر العديد منها. وكان بعضها يحمل وجهة حق في اعتباره مدخلاً وبعضها الآخر لا. غير أن المداخل الحقة كانت تنظر نظرة مجتزأة إلى المحاسبة ونظريتها. ولم تتمكن

هذه المداخل من المساهمة في بناء نظرية المحاسبة. لهذا كان البحث عن مدخل يحقق تكامل هذه المداخل مجتمعة في إطار منطقي.

ثم أنه يجدر الانتباه إلى أن المدخل بمفهومه الواسع يستخدم في مجالات شتى. فهناك مثلاً مداخل لمراجعة الحسابات ومداخل لتوثيق العمليات، ومداخل لضبط وتطوير الممارسة المحاسبية في الواقع العملي، ومداخل لبناء نظرية المحاسبة، الخ. لهذا يجب التمييز مثلاً بين مداخل تنظيم مهنة المحاسبة ومداخل بناء النظرية. فالأولى لا تصح مكان الثانية لأنها لا تؤدي إلى هذا البناء.

2-4: المدخل الرقابي

1-2-4: مفهوم المدخل الرقابي وجذوره الفكرية

2-2-4: انعكاسات المدخل الرقابي في الفكر المحاسبي والممارسة المحاسبية

3-2-4: صلاحية المدخل الرقابي والمداخل المرتبطة به لبناء نظرية المحاسبة

1-2-4: مفهوم المدخل الرقابي وجذوره الفكرية

ارتبطت الممارسة المحاسبية لفترة طويلة من الزمن بنشاط مارسه أصحاب الملكية، لغرض صيانة مصالحهم وضمان عدم ضياع أموالهم، هو النشاط الرقابي. انصب هذا النشاط على مواردهم الاقتصادية وعلى الأعمال والأنشطة التي تحركها، خصوصاً بعد اتساع حجم هذه الأعمال، واضطرارهم تفويض صلاحياتهم ومسؤولياتهم للآخرين. ممارسة هذا النشاط استوجب الاهتمام بإثبات العمليات الاقتصادية مستندياً وتخزين بياناتها لغرض التحقق من سلامة هذه العمليات، ومن أنها تصب في مصلحة المالكين.

من هنا كان ارتباط نشاط الرقابة الذي تمارسه الإدارة، باعتباره أحد الأنشطة الإدارية، مع النشاط المحاسبي الذي يعتبره كثيرون حتى الآن نشاطاً إدارياً تمارسه الإدارة أيضاً. هذا الارتباط بلغ حد اعتبار العمل المحاسبي امتداداً وجزأً مكوناً من النشاط الرقابي، وهو يمارس لغايات رقابة تصرفات وأفعال العاملين المخولين، ورقابة حجم الموارد الاقتصادية المتاحة وحركة هذه الموارد. حتى أنه مر على المحاسبة زمن اختلط فيه مفهومها مع مفهوم مسك الدفاتر الذي عُني بتنظيم عمليات التوثيق وأصول مسك السجلات المحاسبية الورقية. وقد ازداد الاهتمام بأصول مسك الدفاتر إلى درجة ساد الاعتقاد فيها أن وظيفة المحاسبة هي توثيق للعمليات وإثباتها في الدفاتر للأغراض الإدارية خاصة الرقابية. في حين أن وظيفتي: القياس وتقديم المعلومات، لم تلحظاً بالشكل الكافي حتى وقت متأخر نسبياً.

هذا الارتباط بين العمل المحاسبي والنشاط الرقابي للإدارة أفرز في الأدبيات المحاسبية اتجاهاً فكرياً يرى أن المحاسبة ليست سوى أداة لضبط العمليات الاقتصادية ورقابة حركة موارد المشروع، بما في ذلك رقابة أداء المخولين التصرف بها؛ وهي لهذا يجب أن تقوم بإنتاج المعلومات التي تساعد في رقابة الأداء. فجاء المدخل الرقابي، كمدخل للتنظير المحاسبي ولضبط الممارسة المحاسبية، ليعبر عن هذا التصور.

لقد كان للتطور الاقتصادي والاجتماعي دورٌ كبيرٌ في تعزيز هذا التصور:

ففي الجانب الاقتصادي تنوعت الأنشطة الاقتصادية التي مارسها الإنسان لتلبية احتياجاته المادية والمعنوية (زراعة، تجارة، صناعة، خدمات، مال وأعمال) وازداد حجمها (مشاريع صغيرة فردية، مشاريع متوسطة الحجم مثل شركات الأشخاص وشركات أموال، مشاريع كبيرة الحجم مثل شركات أموال ضخمة، وشركات متعددة الجنسية، عقود المصالح المشتركة كما في مجال النفط والغاز)، وظهرت أنماط جديدة لها (مثل: بيع البضائع والسلع المادية والخدمات، تداول أسهم وسندات، إبرام وبيع عقود آجلة، عقود التحوط وعقود خيارات الخ.). وتشابكت العلاقات المادية بين ذوي المصالح، فازدادت أهمية الرقابة. وهذا ما يكشفه تحليل التطور التاريخي للمحاسبة منذ بدايات نشوئها حتى الوقت الحاضر.

في الجانب الاجتماعي يُلاحظ تنوع الفئات الاجتماعية التي مارست النشاط الاقتصادي، وكثرتها. ممارسة هذا النشاط بدأت من خلال أشخاص مارسوا هذا النشاط بشكل منفرد¹ (دون أي تعاون فيما بينهم) لتلبية احتياجاتهم الشخصية ثم لتلبية احتياجات الآخرين. هنا لم يكن للرقابة أهمية تذكر.

وعندما ظهر الإقطاع في العصور القديمة اتسع النشاط الاقتصادي "الجماعي"، حيث سخر الإقطاعي عمل الجماعات الخاضعة لسيطرته لمصالحه الشخصية؛ وكان مضطرا لتفويض أعماله الشخصية للآخرين لعجزه عن القيام بها منفردا، خاصة ما تعلق بجني المحاصيل والغلال الزراعية وتخزينها وصرفها. هنا ظهرت أهمية الرقابة على عمل هؤلاء وعلى الموارد الزراعية التي يتصرفون بها.

مع الانتقال إلى العمل التجاري الذي مارسه بدايةً أفراد، بدأ التعاون بين مجموعات أفراد، تربطهم مصلحة اقتصادية مشتركة محددة، لممارسة نشاط التجارة، فبدأت تظهر الشركات. هنا كبر حجم العمل، وبنات صعبا على الشركاء كأفراد ممارسته بمفردهم، مما اضطرهم أيضا إلى تفويض صلاحياتهم ومسؤولياتهم إلى آخرين. أضف إلى ذلك فقد ظهر تعارض بين المصلحة الشخصية للشريك (كفرد) وبين مصلحة الشركاء مجتمعين (أي مصلحة الشركة). هنا ازداد الاهتمام بالرقابة لمعرفة إلى أي مدى يصب عمل كل شريك في مصلحة الشركاء مجتمعين، بدلا من أن يكون لمصلحة الشريك نفسه، وإلى أي مدى يؤدي المفوضون الأعمال الموكلة إليهم بأمانة ودقة وحرص على موارد الشركة.

ثم ظهرت شركات الأموال حيث اتسعت قاعدة المصالح، وزال الاعتبار الشخصي، وكَبُرَ حجم العمل، وازداد تفويض الصلاحيات والمسؤوليات، وتحوّل العمل الإداري إلى عمل علمي مهني، وانفصلت الملكية عن الإدارة، فازدادت بذلك أهمية الرقابة. حتى أن الرقابة لم تعد رقابة داخلية وقائية أو جارية فقط، بل تطورت وظهرت الرقابة الخارجية، نظرا لظهور مصالح للمجتمع المالي ضمن تركيبة مصالح المالكين في هذه الشركات.

لقد كان على المحاسبة مواكبة كافة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، فاتسع الاهتمام بالتوثيق وتخزين البيانات. وزاد الاهتمام كذلك بالقياس المحاسبي، وظهر الإفصاح المحاسبي، كمظهر جديد من مظاهر تقديم المعلومات التي وُجّهت إلى جهات خارجية عديدة، لها مصالحها مع المنشأة، وتمارس من خلال المعلومات المقدمة لها شكلا من أشكال الرقابة على عملها. ومع ظهور الإفصاح المحاسبي تطورت وسائل نقل المعلومات المرغوبة. فظهرت الحسابات الختامية ثم القوائم المالية. وهذه بدورها تطورت أشكالها وأنواعها.

إذاً، رافق التطور المذكور كلّهُ تطورٌ في عمليات القياس المحاسبي وضوابطه، تلبية لاحتياجات المستخدمين إلى المعلومات التي ازدادت وتنوعت بتغير وتنوع احتياجاتهم، مع كلّ تغير في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والعلمية والتقنية. وهذا أسس لظهور مداخل أخرى اختلفت نظرتها إلى المحاسبة عن منظور المدخل الرقابي، لكنها انسجمت معه.

تعزز المدخل الرقابي بعد انفصال الملكية عن الإدارة، خاصة مع ظهور نظرية الوكالة وتطورها (حاولت هذه النظرية تقديم تفسير قانوني لهذا الانفصال). فقد بات من مصلحة اصحاب المال البحث عن وسائل تمكنهم من رقابة عمل الإدارة، كونهم ممنوعين قانونيا من التدخل في عملها. هذا الفصل دفع الإدارة إلى تصميم نظم معلوماتها المحاسبية بغية توفير المعلومات المطلوبة وبالخصائص المرغوبة. فضبطت حركة الموارد الاقتصادية للمنشأة للحفاظ عليها من أي ضياع مقصود أم غير مقصود. واهتمت بتحديد حركة العمليات والموارد، ووصفتها، ورسمت لها دورات مستنديه تضمنت: متابعة العملية الاقتصادية من بدايتها حتى نهايتها، وتوثيقها، ونقل بياناتها إلى داخل نظام معلوماتها المحاسبية.

واهتمت الإدارة كذلك بالرقابة الداخلية التي باتت جزءا أساسيا من أنظمة معلوماتها المحاسبية؛ فحددت أهدافها الرقابية ورسمت سياساتها ووضعت اجراءات رقابية، وراحت تشرف على تنفيذها وتهتم بكفاءتها في حماية أصول المشروع. في كل ذلك تحتاج الإدارة إلى البيانات والمعلومات التي يتوجب على نظام المعلومات المحاسبي انتاجها. من هنا جاء اهتمام الإدارة برسم السياسات المحاسبية وإعداد التقارير والقوائم للأغراض

¹ - النشاط الاقتصادي الفردي الذي يلبي احتياجات الفرد نفسه لا يعتبر نشاطا اجتماعيا، لكنه يتحول إلى نشاط اجتماعي إذا أسهم في تلبية احتياجات الآخرين

الداخلية، بعد أن باتت الرقابة وظيفة أساسية من الوظائف التي تمارسها الإدارة، والتي يستوجب أدائها توافر معلومات ذات خصائص نوعية أهمها الملاءمة والموثوقية.

في مجرى التطور الاقتصادي الاجتماعي، ظهرت الدول التي تحوّلت فيها الملكية إلى ملكية عامة، وانتهجت التخطيط المركزي أو شكلا من أشكاله. وابتعد بعضها عن اقتصاد السوق. وأصبحت الدولة مالكا لوسائل الإنتاج وممارسا للنشاط الاقتصادي؛ وكانت إما الممارس الرئيسي الوحيد له، كما في الدول التي اعتمدت التخطيط المركزي، أو أحد ممارسيه إلى جانب القطاع الخاص. وفي ظل الاعتبارات الإيديولوجية للأنظمة السياسية الاقتصادية التي حكمت بعض هذه الدول، زال الكثير من مظاهر السوق الرأسمالي الحر، وتحولت المحاسبة إلى أداة بيد الإدارة، فعدت أدواتها الأساسية، وظهرت الرقابة الحكومية فتشكلت لأجلها هيئات متخصصة في رقابة المال العام ورقابة أداء العاملين في القطاع العام. وبات على المحاسبة توفير المعلومات المناسبة لهذه الهيئات. في مثل هذه الدول ظهرت الأنظمة المحاسبية الموحدة التي وقع على عاتقها جمع البيانات ومعالجتها لخدمة الجهات الإدارية الأعلى والجهات الرقابية الحكومية.

2-2-4: انعكاسات المدخل الرقابي في الفكر المحاسبي والممارسة المحاسبية

كثيرة هي مظاهر تأثير المدخل الرقابي في الفكر المحاسبي كما في الواقع العملي للعمل المحاسبي. ولا تزال تداعيات هذا التأثير ماثلة حتى الآن للعيان، رغم إدراك ضيق منظور المدخل وعدم شمول التصور الذي بُني عليه لكافة الحقائق المحاسبية.

أولى آثاره في الفكر المحاسبي تجلّى في النظرة السائدة الفائلة بأن المحاسبة أداة إدارية، مثلها مثل أية أداة أخرى، تستخدمها إدارة المنشأة لأداء المهام المطلوبة منها في التخطيط والتنفيذ ورقابة تنفيذ الخطط. والإدارة لكونها مخولة رعاية مصالح أصحاب الأموال - باعتبارها الوكيل القانوني لهم، طبقا لنظرية الوكالة - يتوجب عليها الحرص على أموال "مؤكّليها" واستخدام هذه الأموال لمصالحهم.

في إطار هذه الثقافة التي سادت، خاصة مع ظهور شركات الأموال واتساعها وتطور أشكالها القانونية وتطور عملها، كان المشروع وإدارته محور اهتمام مجتمع الأعمال. ترك هذا الاهتمام أثره المباشر في تطوير الممارسة المحاسبية وكذلك الفكر المحاسبي. فالعمليات التي تجري هي للمشروع والأرباح المحققة هي أرباح المشروع؛ كذلك الأصول هي أصوله، والسجلات سجلاته والمستندات مستنداته ... هنا ظهر مفهوم "الشخصية المعنوية" التي تميّز مشروع عن آخر، كما تميّزه عن مالكيه وعن إدارته. فالمشروع طبقا لهذا المفهوم هو شخص معنوي له اسمه الخاص وعلامته التجارية الخاصة به، وله رأسماله، كما له حقوقه وعليه واجبات والتزامات تجاه الآخرين، بمن فيهم المالكيين.

هذا الفهم للمشروع باعتباره كيانا اقتصاديا اجتماعيا مستقلا بذاته، تديره إدارة مهنية مستقلة، يعبر عن نظرة قانونية لوجوده ولوجود إدارة مستقلة عن المالكيين تتولى تسيير أعماله (بعد انفصال الملكية عن الإدارة). المرجعيات القانونية لوجود الشركات ولعملها كثيرة؛ وهي في شركات الأموال أكثر منها لشركات الأشخاص، بما في ذلك ما يتعلق بإدارة الشركة وضوابط ممارسة أعمالها وأنشطتها المختلفة. وعليه فإن البعد القانوني والإداري فرض نفسه لتفسير وجود الشركات وتسيير أعمالها. وهذا بدوره عزز البعد الرقابي وساهم في انتشار المدخل الرقابي.

الواقع أن مفهوم الشخصية المعنوية حاز في الأدبيات المحاسبية وفي التنظير المحاسبي على اهتمام كبير بلغ حد اعتبار مفهوم الشخصية المعنوية من المفاهيم المحاسبية الأساسية. وقد أسس لهذا الفهم "وليم بيتون" عندما اعتبر المشروع "شخصية معنوية مستقلة"، تمارس نشاطاتها باسمها الخاص وباستقلالية كاملة عن مالكي المشروع، ولأجلها يتم مسك السجلات وإعداد المستندات وفتح الحسابات ومعالجة البيانات، والقوائم المالية تعد لتُظهر آثار الأحداث والعمليات الاقتصادية في المشروع نفسه (في أصوله والتزاماته تجاه المالكيين والدائنين وفي نتائج أعماله وتدفعاته النقدية وغير ذلك) وليس فقط في ملكية أو حقوق أصحاب المصالح المادية.

غير أن جدلا كبيرا ثار، ولم يزل، حول اعتبار مفهوم الشخصية المعنوية مفهوما "محاسبيا"، خاصة مع وجود أنماط وأنواع مختلفة من الشركات - بدءا من شركات الأشخاص وشركات الأموال وانتهاء بالشركات القابضة والتابعة والشركات متعددة الجنسيات - وكذلك أيضا مع وجود المحاسبة في القطاع الحكومي وفي

شركات المحاسبة، ووجود عقود المصالح المشتركة (بين عدة شركات) كـ "موضوع عمل" للنشاط المحاسبي. فهذه بعضها ليس لها شخصية اعتبارية بالمفهوم القانوني، مثل: الدوائر والقطاعات الحكومية، شركات المحاسبة والعقود. هنا عجز مفهوم الشخصية المعنوية عن تفسير سبب وجود المحاسبة ومظاهرها. فالسجلات والمستندات والحسابات والقوائم لا ترتبط بالشخصية المعنوية (أي الشركة) بل بعقد أو اعتماد؛ حتى أن شركات المحاسبة لا يتم إشهارها فلا تظهر إلى الوجود كشخصية معنوية يرتبط بها النشاط المحاسبي.

أمام هذا الطرح وهذه الحالات بدأت تظهر تفسيرات مختلفة لتبرير وجود الشخصية المعنوية. فجاءت نظرية الملكية المشتركة ونظرية الشخصية المعنوية ونظرية الأموال المخصصة لتحديد كل منها مظاهر الشخصية المعنوية في شركات الأشخاص والأموال وفي القطاع الحكومي.

إن التفسيرات المذكورة التي ظهرت لتدعيم مفهوم الشخصية المعنوية، يغلب عليها طابع "الخصوصية". فكل منها اهتم بمظهر واحد من مظاهر الواقع العملي. والنظريات الثلاثة المذكورة لا تفسر حالات أخرى في الممارسة العملية، كعقود تقاسم الانتاج في قطاع النفط (هنا يعتبر العقد محور النشاط المحاسبي). وهناك حالات عقود المقاولات باعتبارها غالباً عقود من طبيعة تشغيلية ولكنها طويلة الأمد، حيث ينشأ صراع بين فكرة الشخصية الاعتبارية للشركة وربط السجلات والقوائم المحاسبية بها، وبين خصوصيات العقود طويلة الأجل التي تستوجب أيضاً وجود سجلات محاسبية لتخزين بياناتها في الأمد الطويل. هذه الخصوصية خلقت مشكلات محاسبية، دفعت إلى إصدار معيار محاسبي دولي خاص بعقود المقاولات.

إن تنوع تلك التفسيرات دفع بالأدبيات المحاسبية إلى الاستعاضة عن مفهوم الشخصية المعنوية بمفهوم الوحدة المحاسبية، فالأول جاء من خلفية فكرية إدارية وليس محاسبية، وتغلب عليه الاعتبارات القانونية. واستخدامه في الأدبيات المحاسبية يواجه مشكلة عدم شموليته لكافة مظاهر الممارسة المحاسبية في الواقع العملي. الوحدة المحاسبية هي الكيان الذي ترتبط به الممارسة المحاسبية. هذا الكيان قد يكون له شخصية معنوية مستقلة وقد يكون أي مشروع آخر لم يكتسب مثل هذه الشخصية (المشروع قد يكون عملاً وحيداً بين اثنين وعمره محدود بساعات). مونيتز في دراسة قدمها لمجلس معايير المحاسبة، رأى في الوحدة المحاسبية "الوحدة الاقتصادية التي يكون لها حق رقابة الموارد وتحمل المسؤوليات لعقد وتنفيذ التعهدات وإنجاز الأنشطة الاقتصادية". مجمع المحاسبة الأمريكي اعتبر عام 1964 عند تحديده لمفهوم "وحدة الأعمال" أن الوحدة الاقتصادية يمكن التعرف على حدودها من خلال تحديد صاحب المصلحة، فرداً كان أم مجموعة، وتحديد طبيعة الفرد أو المجموعة. بمعنى أن المصالح الاقتصادية (المادية) لمستخدمي القوائم المالية هي التي ترسم حدود الوحدة المحاسبية.

غير أن مفهوم "الوحدة المحاسبية" لا يبدو منطقياً في حقيقة الأمر، إذا تم اعتباره تفسيراً لسبب وجود النشاط المحاسبي. فلا منطوق في أن يكون النشاط المحاسبي موجوداً حيث توجد مظاهر العمل المحاسبي؛ فهذه المظاهر هي للنشاط ذاته. وكأن هذا المنطق يقول أن "المحاسبة موجودة حيث توجد محاسبة". أما حقيقة الأمر فهي أن النشاط المحاسبي موجود حيث توجد مصالح اقتصادية مادية بين أفراد أو مجموعات، سواء أخذت هذه المصالح صفة قانونية وأصبحت بالتالي شخصية معنوية، أم لم تأخذ هذه الصفة. وزوال المصالح هذه، جميعها، يؤدي حتماً إلى زوال المشروع والنشاط المحاسبي المرتبط به. أما تصفية بعض المصالح مع المشروع فهذا يعني زواله بالنسبة للجهة التي قطعت مصالحها المادية، وبقاؤه لذوي المصالح الآخرين. فيزول بذلك النشاط المحاسبي المرتبط بمصالح الأولى ويبقى لخدمة المصالح المتبقية، والجديدة التي تنشأ.

يستدل مما سبق أن تفسير سبب وجود المحاسبة وممارستها على النحو الذي هي عليه، مرتبط أساساً بالواقع الاقتصادي وبالجهات التي تتوجه إليها المعلومات المحاسبية، وهي الجهات ذات المصلحة المادية، حيث تستخدمها (أي المعلومات) لغرض رعاية مصالحها ورقابة سلامة هذه المصالح. وهذا يعني في النهاية أن المحاسبة موجودة والنشاط المحاسبي تتم ممارسته ليس لأن المشروع شخصية معنوية وليس لأنه وحدة محاسبية بل لأن هناك مصالح مادية اجتمعت. رعاية هذه المصالح يستوجب وجود معلومات محاسبية، تستخدم من قبلهم لغايات متنوعة منها الرقابة، إضافة إلى التخطيط والتنفيذ. توفير المعلومات يوجب ليس فقط مسك الدفاتر وإجراء المعالجات المحاسبية لخدمة هذه المصالح، بل تنظيم عمليات توليد المعلومات من بدايتها حتى نهايتها بشكل منظم دقيق، فظهرت نظم المعلومات المحاسبية التي تولت هذه المهمة في الممارسة العملية للنشاط المحاسبي.

ساعد انتشار مفهوم **الشخصية المعنوية**، في ظل سيادة مفهوم **"الرقابة"**، في زيادة الاهتمام **بنظم المعلومات المحاسبية** لكونها المصدر الوحيد في المشروع الذي يقوم بخلق معارف محاسبية تساعد الإدارة كما المالكين وغيرهم من ذوي المصالح على حماية مصالحهم. يمثل **نظام المعلومات المحاسبي أحد الكيانات داخل الشركة**، الذي توكل إليه مهمة توليد المعلومات المحاسبية. وهو يشكل في حقيقة الأمر، كما المحاسبة، أحد **المفاهيم الأساسية للنظرية المحاسبية**. النشاط الذي يمارسه النظام هو مجموعة الأعمال التي يقوم بها لإنتاج المعلومات المحاسبية، بغية توفيرها لذوي المصالح مع الشركة. **إنتاج المعلومات المحاسبية هدفه**. ولتحقيق هدفه **يؤدي وظائف ثلاثة رئيسية**:

- **جمع البيانات** من أماكن نشوئها مستخدماً الأدوات المناسبة، ثم تخزينها في الوسائط الملائمة.
 - **معالجة البيانات** أي تشغيلها عبر مجموعة من المراحل وتحت اعتبارات الحاجة إلى المعلومات لدى المستخدمين، مستخدماً المعارف المحاسبية ذات العلاقة، لتحويلها إلى معلومات
 - **توفير الحماية** للبيانات والمعلومات في كل مراحل جمعها وانتقالها وتخزينها ومعالجتها وتسليمها للإدارة لتقوم بالمصادقة عليها وإتاحة الحصول عليها من قبل المستخدمين.
- أداء هذه الوظائف يتم من خلال **مراحل العمل المحاسبي**: التسجيل، التلخيص (التجميع أو الترحيل) وإعداد القوائم (والتقارير) وتوصيل المعلومات (تسليمها للجهة ذات العلاقة). ويستخدم في هذه المراحل مجموعة واسعة من **الأدوات والوسائل** منها المستندات، الدفاتر والسجلات، القوائم والتقارير.

وإذا كانت التقنيات والوسائل مرتبطة بشكل وثيق بالتطور العلمي والتقني، وهي لذلك متغيرة، فإن الأهداف والوظائف بحد ذاتها ثابتة بجوهرها لا تتغير، وكذلك مراحل العمل. أما الذي يتغير فهو الأدوات والوسائل والطرق التي تستخدم في أداء هذه الوظائف عند تنفيذ تلك المراحل من العمل المحاسبي، نظراً لارتباطها بالتطور العلمي والتقني.

تشكل **نظم المعلومات المحاسبية "الوجه المرئي"** من المحاسبة، أي أن الممارسة العملية للمحاسبة يتم إدراكها من خلالها، في حين تشكل **المعارف المحاسبية** التي تستخدمها تلك النظم. المرجعية المعرفية (الفكرية) التي تقف خلف تلك الممارسة، تتأثر بها وتؤثر فيها. يشكل كلا الجانبين: **الممارسة** التي تتجسد في عمل نظم المعلومات المحاسبية، و**المعارف المحاسبية** المتراكمة التي توجه عمل النظم في الممارسة العملية، وجهان لعملة واحدة، غير قابلين للفصل، ويشكلان وحدة عضوية واحدة هي **"المحاسبة"**.

هذه الحقيقة وإن لم تغب عن أذهان الممارسين والمنظرين، إلا أنها لم تُراع عند البحث عن **نظرية تجمع المعارف السليمة التي ترقى إلى مرتبة البديهيات والحقائق**. دواعي الفصل تكمن في أن المعارف تتولد في زمان ومكان محددين لكنها تتسلخ عن تأثيرات الزمان والمكان، اللذين يتغيران دائماً، وتبقى هي في الإطار النظري الموجه للممارسة. ثم تأتي الممارسة التي أفرزت **معرفة** ما لتصل تلك المعارف وتوصلها، ما يؤدي ربما إلى أن **تتغير أو تتبدل** إذا أثرت فيها ظروف التطور الاقتصادي أو الاجتماعي أو العلمي والتقني، فتكون **معرفة ذاتية (شخصية) ناقصة غير ناضجة، - غير صحيحة - أو آتية**، تناسب، فقط، مرحلة معينة من مراحل التطور. وقد تتطور المعرفة وتستكمل نواقصها فتصبح **معرفة سليمة، صحيحة، حقيقية، كاملة**. وقد تتحول إلى **معرفة موضوعية علمية، كلية (ليست جزئية)**، يقينية إذا تبين أن عامل الزمن والعامل الذاتي لا يؤثران فيها، وأنها شاملة تغطي كافة معطيات الواقع، فتكون حينئذ جزءاً من النظرية العلمية. أما الممارسة العملية حيث تنتشر نظم المعلومات المحاسبية فهي بطبيعتها متغيرة، لا تثبات إطلاقاً فيها. لكن المعارف الموجهة لها يمكن أن تكون معارف متغيرة أو ثابتة، كاملة أو منقوصة، جزئية أو كلية، يقينية أو ظنية. من هنا كانت ضرورة رؤية المحاسبة ليس فقط من منظور الممارسة العملية ومتطلباتها بل أيضاً من منظور المعارف التي توجه الممارسة، بحيث تراعى في نظم المعلومات المحاسبية استخدام المعارف اليقينية قبل الظنية، والكاملة قبل غير المكتملة، والثابتة قبل المتغيرة، ما يجعل المعلومات التي تنتجها أفضل لاتخاذ القرارات، لتمتعها حينئذٍ بخواص عديدة كالموضوعية والموثوقية وقابلية المقارنة وغيرها من خواص.

ما ورد اعلاه يقصد به أن رؤية المحاسبة من منظورين: **منظور الممارسة (الجارية عبر نظم المعلومات المحاسبية)**، و**منظور النظرية**، أمر ضروري في عملية بناء النظرية، ومهم لضبط الممارسة الجارية لتكون أفضل. فعدم الفصل قد يؤدي إلى ظهور مفاهيم ضبابية المحتوى وإلى ابتداع حلول غير منطقية للمشكلات المحاسبية بأنواعها خاصة مشكلات القياس. فقد ذهب كثيرون إلى اعتبار **"المحاسبة" نظاماً للمعلومات**. وهم

في اعتبارهم هذا ينظرون إليها من منظور الممارسة العملية (فقط)، حيث شاع استخدام النظم وتعقدت بنيتها، متناسين أو غير مباليين بالجانب المعرفي ومدى اصالة معارفه وبقينيتها، وطبيعة هذه المعارف. تحت هذا الاعتبار اتجهت الممارسة المحاسبية نحو إيجاد أطر تنظيمية لإنتاج المعلومات المحاسبية التي سُخِّرَت لأغراض التخطيط والرقابة وتدعيم القرارات. وقد جاء الاهتمام بالمعارف المستخدمة في هذه النظم كجزء من هذه الأطر، بدلا من أن يكون بعض مكونات هذه المعارف مرجعية مستقلة بذاتها، لا تتحكم فيها الجهات الناظمة للممارسة المحاسبية.

اتجه عمل نظم المعلومات المحاسبية نحو تدعيم الأغراض الرقابية عند إنتاج المعلومات المحاسبية، وفي هذا مصلحة لجميع الفئات ذات المصلحة مع المشروع. فوضعت نظم للرقابة على العمليات المادية وباتت الرقابة الداخلية عنصرا من عناصر النظام المحاسبي. في هذا الإطار تم الاهتمام بالمستندات والسجلات فصممت الدورات المستندية لتكون نافذة النظام "الرؤية" الموارد والعمليات الجارية والأشخاص القائمين عليها، ولجمع البيانات عن كل تلك "المشاهدات" تمهيدا لتخزينها ومعالجتها...

كما اتجه عمل نظم المعلومات نحو توفير المعلومات وبالمواصفات المطلوبة، لخدمة المستخدمين المتنوعين فذهب كل نظام لحصر الفئات ذات المصلحة واحتياجاتها إلى المعلومات، ومن ثم لتحديد المعلومات المرغوبة، والشكل الذي تُعرض فيه، والوسيلة المناسبة لتوصيل المعلومات، والزمن الذي يجب أن تكون فيه جاهزة لتصل إلى المستخدم في الوقت المناسب. وقد تم الاهتمام بمواصفات المعلومات التي وقع على نظم المعلومات المحاسبية توفيرها في المعلومات التي تنتجها، نظرا لتأثيرها في بلوغ الفائدة المرجوة من المعلومات المحاسبية. فكان من هذه المواصفات: الملاءمة والموثوقية الخ... ..

توفير الخصائص المذكورة (الاساسية والثانوية) كلها في آن معاً، أمر في غاية الصعوبة، ويخلق مشكلات كثيرة. فقد تتعارض الملاءمة والموثوقية، فالمعلومة الملائمة قد تكون غير موثوقة. والعكس كذلك. هذا مثلا حال معلومات التكلفة التاريخية. فهي موثوقة لكنها ليست ملائمة خاصة في ظروف تغير الأسعار والقوة الشرائية. وقد تتعارض خاصية التوقيت الملائم مع القدرة التنبؤية، فالإسراع في إعداد المعلومات قد يدفع إلى إجراء تقديرات أو إهمال بيانات بعض الوقائع أو قبول بيانات لوقائع غير مكتملة، الأمر الذي يضعف القدرة التنبؤية. وكذلك الحال عند اعتماد بيانات التكلفة التاريخية. وقد تكون المعلومات موثوقة وملائمة ولكن غير مفيدة لاتخاذ القرار، أو أهميتها ضعيفة. أو أن تكون كلفة تجهيز المعلومات عالية، قياسا بالمنفعة المرجوة منها، الأمر الذي يوجب الأخذ بالأهمية النسبية. والأخذ بالأهمية النسبية غالبا ما يمس الموضوعية والحياد، ففيها يلعب العامل الذاتي دوره في تفضيل معلومات على أخرى أو فئة مستخدمين على آخرين. عدا عن كل ما سبق هناك مشكلات ترتبط بقدرة المستخدمين على فهم محتوى المعلومات؛ فغالبا ما تختلف مستويات إدراكهم للمعلومات المحاسبية ومحتوياتها. ولهذا فإن المعلومات الملائمة لفئة أو لمستخدم قد تكون غير ملائمة لغيره.

إن جملة هذه المشكلات لا بد من مراعاتها عند إعداد المعلومات المحاسبية، في أي نظام معلومات محاسبي. وهي دون شك تمس الوظيفة الرقابية للمعلومات المحاسبية لدى لأصحاب المصالح المادية بدءاً من الإدارة وانتهاءً بمجتمع المستهلكين والجهات الراعية لمصالحهم. كما يجب مراعاة وضع ضوابط منطقية لحل هذه المشكلات. وهذا ما يمكن أن تسهم فيه النظرية.

مع ازدياد أهمية وظيفة التوثيق المحاسبي ازدادت أهمية الوظيفة الإعلامية. ثم برزت مشكلات القياس المحاسبي لتحوز على اهتمام كبير من قبل مجتمع الأعمال، ولتزداد مسؤوليات ضبط عمليات القياس (ليكون في مصلحة جميع الفئات ذات المصلحة). وهذا أعطى وظيفة القياس مكانة مهمة إلى جانب وظيفتي التوثيق والتخزين، وتقديم المعلومات. يعود سبب الاهتمام إلى اعتبارات مختلفة، منها مصالح المستخدمين عموما، واعتبارات الرقابة خصوصا. فمع تغير وتبدل وتنوع طرق القياس وبدائله يصبح من الصعب أداء المهام الرقابية، خصوصا من قبل الجهات الخارجية. وهذا يعني أن المدخل الرقابي كان أحد دوافع الاهتمام بوظيفة القياس لخدمة العمليات الرقابية.

من ابرز مشكلات القياس التي ظهرت في الممارسة العملية كانت مشكلة الاعتراف بالإيراد. وقد ظهرت عدة معالجات وتباينت فيما بينها. منها من اعترف بالإيراد بمجرد بيع السلعة أو تسليمها أو أداء الخدمة، فظهر أساس الاستحقاق؛ ومنها من اعترف به بمجرد أن تصبح السلعة جاهزة للبيع، أو الخدمة جاهزة للتسليم. ومنها

من اعتبار أن الإيراد يتحقق عند استلام ثمن السلعة أو الخدمة، عملاً بالأساس النقدي. هذه المعالجات المتباينة للإيراد تؤثر حكماً في نتائج الأعمال كما في مركزه المالي. وقد كان لكل منها مبرراتها.

... ..

تظهر **علاقة مشكلات الاعتراف بالمدخل الرقابي**، من أن الرقابة تقوم أساساً على المقارنة بأنواعها: فعلي مع فعلي، فعلي مع مخطط، فعلي مع مؤشرات صناعية، الخ. المقارنة تستوجب بدورها أن تكون المعلومات المقارنة متجانسة، ومتماثلة المحتوي، وهذا لا يتوفر في حال تعدد اسس الاعتراف. من هنا تجهد المهنة في الممارسة العملية لوضع ضوابط قياس واحدة تجعل المعلومات قابلة للمقارنة. وهذه غاية معايير المحاسبة الدولية وغيرها.

مع سيادة المدخل الرقابي تم توظيف الممارسة المحاسبية لتوفير معلومات تخدم الإدارة والفئات الأخرى المختلفة. وقد تحقق ذلك عبر **أنظمة محاسبية وأنظمة محاسبية موحدة**، وُضعت لتسهيل عمليات التخطيط والرقابة ولتوفر قاعدة بيانات مهمة لقيام الإدارات في كافة مستوياتها بهذه العمليات.

وظيفة **القياس المحاسبي** ومشكلاتها لم تأخذ الاهتمام الكافي في ظل المدخل الرقابي، إلا من زاوية تأثير **القياس في خصائص المعلومات المطلوبة** لأغراض الرقابة. فقد كان جل اهتمام المحاسبة توفير معلومات رقابية على حساب خصائص أخرى للمعلومات المحاسبية، خاصة الموضوعية سواء في القطاع العام أم في قطاعات الأعمال. وقد كان ذلك أكثر وضوحاً في القطاع العام، حيث حازت المحاسبة على اهتمام الإدارة لرقابة المال العام وموارد الدولة وأداء المفوضين عند التصرف بها.

من هنا تعززت فكرة أن المحاسبة أداة إدارية لا أكثر، مهمتها إنتاج المعلومات التي تمكن من ممارسة **عمليات التخطيط والرقابة**. لهذا كان التوثيق وإنتاج التقارير الغاية الأساسية من الممارسة المحاسبية، فوضعت الأنظمة المحاسبية الموحدة التي تركز عملها في توثيق العمليات الاقتصادية مستنداً ودفترياً لأغراض الرقابة، وفي تسهيل عملية تجميع البيانات من الوحدات الاقتصادية في المستويات الدنيا لإعداد المعلومات ورفعها إلى المستويات الإدارية الأعلى لخدمة عمليات التخطيط والرقابة. في ظل الأنظمة المحاسبية الموحدة لم يكن هناك اهتمام كبير بالجانب المفاهيمي، حيث يحدد كل نظام محتوى المصطلحات التي يثور حولها الجدل أو تختلف حولها الآراء، دون الوقوف طويلاً عند سلامة محتوى المصطلح أو شموليته.

أما في يتعلق باعتبارات القياس، ومع تعدد بدائله وطرقه، كان النظام يتبنى إحداهما ويعتمدها لاعتبارات خاصة، تاركا باب الجدل والاجتهاد بعيداً. أما الاهتمام بالمحتوى المعلوماتي لمخرجات النظام فقد كان موجهاً نحو توفير معلومات للمستويات الإدارية المختلفة، خاصة العليا، ولأجهزة الرقابة الحكومية، وكذلك للعاملين في إطار السياسات الاجتماعية وسياسات الحوافز الحكومية. في الأنظمة الموجهة لخدمة المستويات الإدارية العليا كانت غايات الرقابة الموجه الأولى لعملها. من هنا تم التركيز على خاصية "قابلية المقارنة" بالتوازي مع خاصية "قابلية التجميع". لهذا تم توحيد أسماء الحسابات ومحتوياتها من خلال دليل حسابات واحد. كما تم تحديد محتوى المصطلحات وأسس القياس (الطرق والمبادئ والطرق وغيرها)، كما تم تحديد مخرجات النظام من حسابات وقوائم وتقارير فوضعت نماذج لها وتحددت محتوياتها. كل ذلك سهل إمكانية المقارنة.

لم تكن قابلية المقارنة مطلوبة في النظم المحاسبية الموحدة وحسب، بل كانت كذلك في شركات القطاع الخاص. فقد كان، ولا يزال، على نظم المعلومات المحاسبية توفير المعلومات للمساهمين (الحاليين والمتوقعين) والدائنين وغيرهم من ذوي المصلحة، لتساعدهم في إجراء التنبؤات، والمقارنات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات. تلك المعلومات المقدمة باستخدام القوائم المالية يجب أن تتصف بخاصية القابلية للمقارنة، سواء مع البيانات ذاتها للفترة السابقة، أو للشركات الأخرى أو لمؤشرات متعارف عليه.

في الممارسة المحاسبية يشكل **المستند ثم السجلات المحاسبية أقوى أدلة الإثبات** التي يمكن الاعتماد عليها، للحكم على مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الواقع. فالمستند دليل مادي على حدوث الواقعة الاقتصادية. لهذا تم الاهتمام بكيفية إعداده وبمحتوياته وبكيفية ومكان حفظه. ونظمت دورة نشوئه ودورانه (أي انتقاله) واستكمال بياناته، وصولاً إلى تفريغ محتوياته في السجلات المحاسبية، وحفظه (أرشفته). ووضعت ضوابط رقابية لكل مراحل بدءاً من ولادته حتى أرشفته، وإعادة استخدامه حين الطلب.

هنا ظهر تناقض بين قابلية التحقق وموضوعية المعلومات التي تحملها القوائم. كلا الخاصيتين مهمتان لذوي المصالح خاصة المساهمين والدائنين وكذلك للإدارة. لكن أهمية كل خاصية منهما اختلفت بين الجهتين: الإدارة من جهة والمالكين ومن في حكمهم من جهة أخرى، نظرا لوجود التعارض في مصالح هذه الفئات. فالإدارة تعطي الأولوية الأولى لخاصية قابلية التحقق نظرا لاعتبارها وكيلا طبقا لنظرية الوكالة. أما الموضوعية فهي تأتي من حيث الأهمية في مرتبة لاحقة. على العكس كان اهتمام المالكين خصوصا والدائنين عموما. فهؤلاء يتخذون قرارات تخص مصالحهم، في الزمن الحاضر لتسري في المستقبل، وليس في الزمن الماضي الذي تعكسه محتويات القوائم المدعمة بالمستندات. بمعنى أن المعلومات يجب أن تكون أكثر التصاقا بالواقع في الزمن الحاضر وليس في زمن حدوث الحدث الاقتصادي، ذلك لأن ظروف السوق يمكن ان تتغير خلال الفجوة الزمنية بين تاريخ حدوث الحدث وتاريخ تقديم المعلومات، فتتغير الأسعار وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد المعتمدة كوحدة قياس محاسبي.

ورغم أهمية المستند للإدارة لتحقيق الأغراض الرقابية، فإن بعض العمليات المحاسبية (مثل تحديد قيمة عبء أو قسط الاهتلاك) تعتمد على التقديرات الذاتية. هنا يتعذر وجود مستند يدعم القيمة المسجلة في الدفاتر. الحال ذاته يواجه الممارسة عند تطبيق القيمة العادلة حيث يغيب أحيانا كثيرة المستند، وتضعف أهميته. وهذا يخلق تحديا جديدا عند التحقق من القيم المسجلة في الدفاتر، خاصة مع ظهور ما يعرف بـ "إدارة الأرباح"، ولجوء الإدارة إلى استغلال غياب المستند، ومع حرية الإدارة في اعتماد سياسات محاسبية أو بدائل قياس مسموحة، تختارها هي لمصلحتها.

عديدة الفئات التي اهتمت بقابلية المقارنة، وقابلية التحقق. أكثر الفئات اهتماما كانت الإدارة سواء في شركات القطاع الخاص أم في القطاع العام. والأغراض الرقابية كانت الدافع الأساس لها للاهتمام بهذه الخاصية. في مثل هذه البيئة "الثقافية" ترسخ مفهوم المحاسبة كأداة إدارية، عليها خدمة الإدارة والاستجابة لمتطلباتها.

في ضوء هذا الفهم للمحاسبة ودورها وعلاقتها بالإدارة، ومع ازدياد أهمية العمل المحاسبي، خاصة للمجتمع المالي والمجتمع ككل، ومع بروز خصوصيته وتعقد عمليات هذا العمل، وابتعاده ولو نسبيا عن تدخل الإدارة، تعاظم دور المحاسب وازدادت أهمية المعلومات المحاسبية. فظهر اتجاه فكري يرى في المحاسبة، ليس مجرد أداة بيد الإدارة، بل مهنة مستقلة عنها يؤديها مختصون طبقا لاحتياجات ذوي المصالح جميعا، وليس فقط لخدمة الإدارة والمالكين. لممارسة هذه المهنة لا بد من وضع ضوابط مهنية ومعايير محاسبية يلتزم بها المحاسبون عند ممارستهم لأعمالهم المحاسبية، كما كان لا بد من ضبط أدائها ورقابة هذا الأداء. فتشكلت الهيئات الحكومية وشبه الحكومية والمنظمات المحلية والدولية لوضع ضوابط لممارسة المهنة ولتنظيم أدائها...

من هنا كانت ولادة مداخل جديدة: فكان **المدخل المهني والمدخل التنظيمي ومدخل المعايير** (وهو ليس المعياري). هذه المداخل ظهرت مع تطور ظروف ممارسة النشاط الاقتصادي وظروف تنظيم عمل الوحدات الاقتصادية الممارسة للنشاط الاقتصادي. وقد اختلفت المنطلقات الفكرية لهذه المداخل عن منطلقات المدخل الرقابي. فهي لم تنظر إلى المحاسبة من منظور العلاقة بين الإدارة والمالكين، القائمة على الشك والخوف من وجود تلاعب أو استغلال لموارد المنشأة لتحقيق المصالح الفردية على حساب مصلحة المالكين، أو على حساب مصالح الفئات الأخرى كالدائنين وغيرهم. لقد انطلقت من فكرة أن المحاسبة يجب أن تؤدي وظيفة أخرى، وهي وظيفة تقديم المعلومات لكل ذوي المصالح المادية لمساعدتهم، ليس فقط في رقابة عمل الإدارة وأدائها، بل لمساعدة كافة ذوي المصالح على صيانة مصالحهم المادية عبر اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة تُبنى على معلومات موثوقة تعكس الحقائق على أرض الواقع. فقد كُبر حجم المصالح، وارتبطت بفئات عديدة في المجتمع المالي وليس بفئة منه كالمالكين.

ورغم وجود نوع من الترابط بين المدخل الرقابي وهذه المداخل، المتمثل في ضرورة أن تؤدي المعلومات المحاسبية دورا رقابيا مهما، في ظل تعارض مصالح أفراد المجتمع المالي، خاصة بين المالكين والإدارة، إلا أنّ فروقا موجودة في مقومات كل مدخل وجذوره الفكرية وغاياته.

المدخل الرقابي بني أساسا على علاقة الإدارة بالمالكين ثم بالمالكين والدائنين ومن في حكمهم من أصحاب المصالح المادية مع المنشأة، بعد اتساع نظرية الوكالة. ومع ازدياد مسؤولية الإدارة تجاه هؤلاء، ظلت فكرة هذا المدخل سائدة فهو يعبر عن منظور الإدارة إلى المحاسبة معتبرا إياها أداة إدارية ليس أكثر،

تستخدمها لخدمتها ولخدمة الدائنين وغيرهم. في ظل هذا الفهم لم تأخذ وظيفة القياس المحاسبي الاهتمام الكافي. حتى أن القياس الذي تم في ظل سيادة المدخل الرقابي، كانت تتحكم الإدارة في جانب مهم منه. وكانت وظيفة الإعلام محصورة عموماً في إطار علاقة الإدارة بالمالكين ثم بالدائنين. هنا يظهر البعد "الإداري" لهذا المدخل، أي منظور الإدارة للعلاقة بين المحاسبة والإدارة.

أما **المدخل المهني** فقد انطلق من العلاقة القائمة بين الإدارة من جهة وبين كافة ذوي المصالح المادية مع المشروع، من جهة أخرى، ليعبر عن منظور مجتمع الأعمال إلى المحاسبة (وليس منظور الإدارة إليها). فهي في نظرهم ليست أداة إدارية بقدر ما هي مهنة تمارسها فئة متخصصة من المحترفين لخدمة مصالح هذا المجتمع بعموميته. ممارسة هذه المهنة تحتاج إلى ضوابط أو قواعد للقياس والإفصاح ولممارسة المهنة، يتم رسمها من قبل هيئات متخصصة حكومية وشبه حكومية، يسهم مجتمع الأعمال في إنشائها وفي تحديد آليات عملها ووظائفها. والمحاسبة عليها توفير المعلومات التي تساعد هؤلاء على اتخاذ القرارات التي تحمي مصالحهم. من هنا جاءت قوانين تنظيم المهنة لتعطي المحاسب استقلالية ملحوظة عند إجراء القياس المحاسبي، وعند الإفصاح عن حقيقة الأحداث الاقتصادية وعن أثارها في موارد المشروع. في ظل هذا المدخل أخذت وظيفة القياس مكانتها، فكان لا بد من وضع ضوابط للقياس المحاسبي (يتم ضبط أداء المحاسبين من خلالها) تتحكم بخصائص المعلومات المحاسبية وتعطي القياس المحاسبي نوعاً من الاستقلالية عن الإدارة. وتم الاهتمام بالوظيفة الإعلامية للمحاسبة، لخدمة مجتمع الأعمال، فبات الإفصاح المحاسبي حديث هذا المجتمع، وبات رضى هذا المجتمع عن المعلومات المحاسبية مقياساً لجودتها. في المدخل المهني يظهر، إذاً، بُعد مجتمع الأعمال وليس البعد الإداري في نظرتهم إلى المحاسبة. هذا التحول من البعد الإداري إلى بعد مجتمع الأعمال جاء نتيجة حتمية لصراع المصالح بين الإدارة وفئات المجتمع المالي الأخرى ذات المصلحة. ولما كانت الغلبة لمصالح المجتمع تراجع المدخل الرقابي نسبياً ليتقدمه المدخل المهني.

أما **المدخل التنظيمي** فهو الوجه الآخر للمدخل المهني. انطلق المدخل من فكرة أن المحاسبة لا بد من تنظيمها سواء لكونها مهنة يمارسها متخصصون مجازون، أم لاعتبارات أخرى (بما فيها اعتبارات الرقابة) كما في الاقتصاديات المخططة. يركز المدخل على مسألة تنظيم العمل المحاسبي بغض النظر عن كون المحاسبة مهنة أم لا. ففي ظل التنظيم الذاتي للمهنة في الدول الرأسمالية تعتبر المحاسبة مهنة، يتم ضبط عمل ممتهنيها من خلال سلسلة قوانين وتشريعات رسمت لهذا الغرض. أما في الدول التي اعتمدت التخطيط المركزي فقد وضعت أنظمة محاسبية موحدة، لتشكل شكلاً من أشكال تنظيم العمل المحاسبي على مستوى الدولة ككل وليس على مستوى الشركات فقط. وفي بعض تلك الدول لا توجد تشريعات خاصة بممارسة العمل المحاسبي خارج إطار النظام المحاسبي الموحد. في مثل هذه الدول لا تعتبر المحاسبة مهنة. والمحاسب مجرد موظف فني متخصص في إنتاج المعلومات المحاسبية. القياس المحاسبي لم يأخذ حيزاً هاماً في هذه النظم، كما في المدخل التنظيمي، إذ ليس للمحاسبة أن تعكس قيم السوق الجارية، بل أن تعكس حقائق الماضي بدقة. أما وظيفة تقديم المعلومات فقد انحصرت في تلبية احتياجات الإدارات الأعلى لأغراض التخطيط والرقابة، من هنا اقترب المدخل التنظيمي من المدخل الرقابي، رغم اختلاف منطلق فكرة كل مدخل؛ واختلفت نسبياً عن المدخل المهني. ففي المدخل التنظيمي يسيطر منظور المجتمع بكليته وليس مجتمع الأعمال، بخصوصيته، إلى المحاسبة.

مدخل المعايير هو امتداد للمدخل المهني؛ فهو يرى أن تنظيم المهنة يكون من خلال وضع معايير توجه المحاسبين الممتهنيين والإدارة عند ممارسة العمل المحاسبي وإعداد القوائم المالية. هذه المعايير تعكس التوافق ما بين مصالح مجتمع الأعمال وبين الإدارة. مدخل المعايير يعبر عن منظور منظمي المهنة (الهيئات الناظمة لمهنة المحاسبة) إلى المحاسبة. وقد جاء ليعزز وظيفتي القياس وتقديم المعلومات عبر إصدار المعايير ذات الصلة بالقياس والإفصاح، دون الوقوف طويلاً عند دور المعلومات المحاسبية في العملية الإدارية (تخطيط ورقابة تنفيذ).

يلاحظ مما سبق أن المداخل المذكورة ابتعدت نسبياً عن المدخل الرقابي أو اقتربت منه، في نظرتها إلى الجهة التي تخدمها المعلومات المحاسبية وإلى الجهة الناظمة للعمل المحاسبي، وفي نظرتها إلى وظائف المحاسبة وإلى الدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية (دور رقابي و/أو دور إعلامي).

يعبر المدخل الرقابي، إذاً، عن التصور الذي يرى أن على المحاسبة خدمة الإدارة باعتبارها ممثلاً لأصحاب المصالح المادية المباشرة وهم بدايةً المالكون (المساهمون ... والدولة باعتبارها مالك وسائل الإنتاج)، ثم الدائنون. وهي لهذا يجب أن تدعم نشاطات الإدارة، خاصة النشاط الرقابي.

أمام الدور الرقابي للمعلومات المحاسبية جهدت المحاسبة، في الممارسة العملية، لإيجاد الطرق والآليات والأدوات المناسبة لإحكام الرقابة على موارد المشروع وتحركاتها، وعلى التحولات التي تصيبها بفعل القرارات التي يتخذها المخولون بالتصرف بتلك الموارد. فكان التوثيق محور اهتمام المهنة كونه المرجعية الأساسية في عملية الرقابة. فتطورت أدوات وطرقه مع التطور الاقتصادي والاجتماعي، وتطور الحاجة إلى المعلومات طبقاً لهذا التطور. كما أنها تطورت مع التطور العلمي والتقني الذي أتاح المجال لإيجاد انماط جديدة للتوثيق.

فبعد أن كان التوثيق ينصبّ على أحداث اقتصادية مهمة (كما في العصور القديمة) انتقل إلى توثيق كافة العمليات والأحداث التي تمس موارد المشروع (كما في المراحل المتطورة من عصر التجارة وما تلاها). وبعد أن كان التوثيق للأحداث والعمليات التي تحرك موارد المنشأة (كالبيع والشراء والقبض والدفع الخ) تحول إلى حصر وتوثيق الموارد المتاحة للمشروع والالتزامات المترتبة عليها (موجوداته ومطلوباته). أدوات التوثيق، كذلك، تطورت زمنياً، من حجارة طينية ورقم مسمارية وورق بردي وجلود حيوانات، إلى مستندات وسجلات ورقية، ثم إلى أشرطة مثقبة وأقراص مغناطيسية وليزرية الخ.

تركز التوثيق بدايةً على أحداث منفردة ثم انتقل إلى توثيق مجموعات الأحداث عبر التجميع والتلخيص. اعتمد في التوثيق القيد المفرد في سجلات مزدوجة (سجل للأحداث اليومية وسجل للديون). ثم سجلت موارد المشروع والتزاماته في سجل خاص، تحول فيما بعد ليصبح "ميزانية"، لغرض معرفة حقوق الملكية. اعتمد التسجيل على القيد المفرد، حيث سجلت موجودات وديون المشروع في جانب وسجلت التزاماته في جانب آخر منه ليشكل المتمم الحسابي لهذا الجانب حقوق الملكية. في هذه المرحلة لم يكن هناك وجود للتوازن المحاسبي. بعد ذلك استخدم القيد المزدوج على نطاق محدود في بعض الحسابات لغرض رقابة عمل بعض المفوضين (أمناء الصناديق). ثم اتسع ليشمل كل الحسابات، بعد أن ظهرت الحسابات الاسمية نتيجة استخدام المستند لتوثيق كافة التصرفات والعمليات. فظهر القيد المزدوج كأداة لرقابة العمليات بتفصيلاتها، وظهرت الميزانية كأداة رقابية على عمل المحاسب، الذي يجب ان يحافظ على التوازن بين الحسابات المدينة والدائنة، ما يدل على سلامة العمل المحاسبي.

وإذا كان توثيق الحدث الاقتصادي يتم بديهيًا لحظة حدوث الحدث على مستندات أولية، ثم في سجل خاص لدى المحاسب (في دفتر اليومية)، فإن مشكلات ظهرت عند توثيق العمليات المحاسبية وليس الاقتصادية، بدءاً من تلخيص العمليات وتجميعها، استناداً إلى دليل حسابات يعد مسبقاً، انتهاءً بإعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية. هنا تظهر مشكلات محاسبية عديدة كمشكلة الاعتراف وأسسها، وتجميع البيانات وتلخيصها، وتغيرات القوة الشرائية وغيرها. الأمر الذي يكشف علاقة التوثيق والتخزين بالقياس المحاسبي وكلاهما من وظائف المحاسبة.

يستند المدخل الرقابي، إذاً، على المستندات والسجلات بشكل واسع. وقد كان لتمسك الإدارة بالمستندات، مع ظهور نظرية الوكالة، تداعيات كبيرة وسلبية على بلوغ المحاسبة هدفها في تلبية احتياجات المستخدمين إلى معلومات تمكنهم من صيانة مصالحهم في المشروع. فظهرت التكلفة التاريخية لتطبع الممارسة المحاسبية لفترة من الزمن بطابعها. وطوّع القياس المحاسبي لخدمتها.

تمثل التكلفة التاريخية مبالغ فعلية محتسبة على أساس الأسعار السائدة، موثقة في الدفاتر وقت حدوث العملية المالية. يتم تجميع المبالغ المسجلة في تواريخ مختلفة، في حساباتها الخاصة لتعبر أرصدة الحسابات عن تكاليف تاريخية تمثل تجميعات أسعار سادت أوقات حدوث العمليات الموثقة.

إن المعالجات المحاسبية التي رافقت انتشار استخدام التكلفة التاريخية في عمليات القياس المحاسبي، كانت خلفيتها الفكرية واحدة. فالمحاسب يجب أن ينطلق في كل معالجاته من القيم الفعلية المسجلة في الدفاتر والموثقة مستندياً، تعزيزاً لفكرة الرقابة التي جاء بها المدخل الرقابي، والذي أصبحت معه المحاسبة مجرد أداة رقابية بيد الإدارة، ووسيلة فعالة لتطبيق الرقابة الخارجية. فالهدف من العمل المحاسبي طبقاً للمدخل الرقابي ليس

إظهار القيم السائدة لحظة اعداد القوائم، بل التقرير عن العمليات التي حدثت فعلا للتمكن من استخدام تلك المعلومات في رقابة اداء المنشأة والعاملين فيها. ذلك أن العمليات المثبتة هي عمليات فعلية، قيمها حقيقية، موثقة بمستندات تؤيدها. وهي لذلك موضوعية، تعكس حقائق حصلت فعلا، ويمكن التحقق منها ومن الآثار المترتبة على توثيقها، خاصة الدخل والمركز المالي. وهذا بلا شك مفيد لجهات عديدة، فضلا عن المالكين والإدارة والدائنين، منها الدوائر الضريبية التي تهتم للقيم الفعلية عند التحقق من المبلغ الخاضع للضريبة.

غير أن اعتبار غاية المحاسبة، طبقا للمدخل الرقابي، التقرير عن أحداث ووقائع حصلت وعن آثار تلك الأحداث، أي التعامل مع معطيات حدثت في الزمن الماضي، بدلا من تقديم معلومات تعكس الحقائق السائدة بتاريخ إعداد القوائم، أنتج مدخلا آخر عرف بـ **المدخل التاريخي**، عكس تصورا تبناه المحاسبون مفاده أن المحاسب يتعامل مع معطيات الأحداث التي حدثت فعلا، وما عليه سوى توثيقها وتسجيلها ثم معالجة البيانات المتولدة منها لتحويلها إلى معلومات مفيدة للإدارة. طبقا لهذا المدخل ساد الاعتقاد، لفترة طويلة نسبياً، بأن المحاسبة لا تتعامل إلا مع الماضي وهي لا علاقة لها بالمستقبل، بمعنى أنها لا يمكن أن تقدم معلومات ذات طبيعة تنبؤية مستقبلية بل معلومات تاريخية فقط، وهذه تستمد من الوقائع والوثائق التي تؤيد المعلومات التاريخية الموثقة في السجلات المحاسبية. كل ذلك لخدمة الأغراض الرقابية.

المدخل التاريخي هو الوجه الآخر للمدخل الرقابي، ولكن من منظور محاسبي وليس من منظور الإدارة. وهو انعكاس مباشر للمدخل الرقابي في الفكر المحاسبي. هذا المدخل أدخل المحاسبة في نفق ضيق لم يمكّنها الخروج منه إلا بعد التخلص من عوائل الماضي، ومن عوائق وقفت حائلا أمام تطور الفكر والممارسة المحاسبية. فالتكلفة التاريخية التي نشأت بفعل هذا المدخل شوهدت قياس الدخل فبات ضخما في ظروف التضخم وارتفاع الأسعار. وازداد تشوها كلما زادت معدلات التضخم، وطالت الفترة الزمنية بين تاريخ حدوث الحدث وتاريخ إعداد القوائم. فباتت التكلفة التاريخية تنتج أرقاما لا صلة لها بالواقع الراهن أي لا دلالة لها ولا منفعة حقيقية منها، والتحليل المالي لمعطيات قوائمها ينتج معلومات مضللة. وقد خلقت معلومات التكلفة التاريخية عجزا ماليا للمنشآت عند استبدال أصولها في حالات التضخم، ما دفع البعض منها إلى الإفلاس، فيما لو لم تكن إدارتها ومساهميها مدركين لمثل هذا الخطر. كما تسببت في دفع ضرائب على أرباح صورية ليست حقيقية، وفي استهلاك رأس المال تدريجيا عبر توزيع الأرباح الصورية. إضافة إلى تسببها في عدم المحافظة على رأس المال الحقيقي المستثمر، كونها لا تحافظ على رأس المال الانتاجي بل الاسمي. ثم أن إهمالها لتغيرات القوة الشرائية أنتج معلومات محاسبية غير متجانسة وغير قابلة للجمع أو المقارنة نظرا لاستخدام أسس تقويم وطرق مختلفة.

كل تلك المساوئ التي ارتبطت بالتكلفة التاريخية جاءت أساسا من المدخل الرقابي الذي اسقط عن المحاسبة هدفها الأساسي المتمثل في تقديم معلومات تعكس الحقائق الراهنة ليتمكن مستخدموها من صيانة مصالحهم واتخاذ القرارات المناسبة لحمايتهم، بدلا من التوقف عند دورها في رقابة أداء أعمال حدثت في الماضي والوقوف عند هذا الحد. والغريب في الأمر أنه مع كل هذه الانتقادات للتكلفة التاريخية والأسس الفكرية التي جاءت منها، لا يزال كثيرون يؤيدون التكلفة التاريخية ويدافعون عنها. فقد جاء سورتر بمدخل عُرف بـ **"مدخل الأحداث"** ليؤكد أن المحاسبة مهمتها توثيق العمليات لحظة حدوثها ثم التقرير عن تلك الأحداث. جذور هذا المدخل المعاصر نسبيا تعود إلى الجذور ذاتها للمدخل الرقابي. فهو يرى أن المحاسبة مجرد أداة لتوثيق العمليات خدمة للأغراض الرقابية، وليس لإنتاج المعلومات التي تساعد المستخدمين المتنوعين، خاصة الخارجيين في دعم قراراتهم. في الحقيقة جاء هذا المدخل ليؤكد على الوظيفة الرقابية للمحاسبة، ويهرب من مشكلات التقييم ومشكلات وضع ضوابط القياس (التي اتضح أنها مُسَيِّسة لخدمة فئات دون غيرها)، ومن مشكلات تعدد وتبدل ضوابط القياس. وهو بذلك حافظ على جذوره التاريخية ولم يخرج عن الدور الرقابي للمعلومات المحاسبية، مبتعداً عن الدور الاعلامي للمحاسبة وعن غاية المحاسبة في تلبية احتياجات المستخدمين إلى معلومات تتمتع بخصائص نوعية تمكن من اتخاذ القرار الملائم سواء لجهة الماضي لأغراض الرقابة، أم لجهة المستقبل لاتخاذ القرارات التي تحمي المصالح المادية للمستخدمين.

ولم يتوقف تأثير المدخل الرقابي على الاهتمام بالمستند والتوثيق المستندي. فقد ظهرت الرقابة الداخلية كعنصر أساسي في العمل الإداري، وشكلت جزءا أساسيا من أنظمة المعلومات المحاسبية في منشآت الأعمال.

تشكل الرقابة بمفهومها العام أحد الأنشطة الاجتماعية الخاصة، يمارسه أصحاب المصالح بأشكال وطرق وأدوات مختلفة، بهدف صيانته مصالحهم وضمان عدم ضياع أموالهم. ممارسة النشاط الرقابي يكون وفقا

لأشكال مختلفة: فهو إما أن يمارس من قبل أصحاب المصالح مباشرة، وهذا لا يصح في كل الحالات والظروف، أو أن يمارس بالوكالة. وقد يمارس بشكل اختياري أو بشكل إجباري. وقد يمارس من قبل المشروعات نفسها (مراجعة داخلية) أو من قبل جهات خارجية (هيئات رقابية عليا، هيئات حكومية ومنظمات شبه حكومية، مكاتب المراجعة، الخ). وقد تكون مسبقة أو جارية أو لاحقة. وقد تكون رقابة إدارية ومالية وفنية، الخ.

لم يتوقف تأثير المدخل الرقابي على الرقابة الداخلية وعلى تطورها واتساعها. فقد ازداد الاهتمام بالرقابة الخارجية التي تمارسها جهات لا تمارس العمل الإداري داخل المشروع. نشأ هذا النوع من الرقابة كرقابة اختيارية. ثم تحولت إلى رقابة إجبارية ملزمة لمنشآت الأعمال استناداً إلى متطلبات قانونية فرضها القانون، أو نظامية نص عليها النظام الأساسي للشركة، أو مهنية أوصت بها قواعد وشروط ممارسة العمل أو المهنة. ساهمت عوامل عديدة في زيادة الاهتمام بالرقابة الخارجية وتحولها إلى مراجعة الزامية، منها: اتساع نطاق المصالح المادية ليشمل فئات واسعة كالذوات الحكومية: التخطيطية والضريبية، ارتفاع الوعي الاجتماعي وإدراك تأثير الفرد بالمجتمع والجزء بالكل في بيئة العمل، كبر حجم المسؤوليات للإدات العليا حيث سادت الملكية العامة، الخ.

مع انتشار المراجعة الخارجية ظهرت مهنة مراجعة الحسابات، وأجهزة الرقابة العليا. كما ظهرت الحوكمة باعتبارها أداة لفرض نوع من الرقابة الخارجية على أداء الشركات لحماية مصالح المجتمع.

4-2-3: صلاحية المدخل الرقابي والمداخل المرتبطة به لوضع نظرية للمحاسبة

للحكم على أية معرفة لا بد من الرجوع إلى فلسفة العلم أو علم المعرفة. لا شك أن للمدخل الرقابي دور إيجابي في أداء أنشطة المشروع، وفي تفعيل وظيفة التوثيق والتخزين فأنتج معلومات دقيقة موثوقة تعكس حقائق أحداث اقتصادية حدثت فعلاً. لكنه ساهم في الوقت نفسه، في تراجع وظيفتي القياس وتقديم المعلومات، من وظائف المحاسبة.

علاوة على ذلك دعم التكلفة التاريخية التي تركت آثار سلبية في المعلومات المحاسبية خاصة من ناحية قدرتها على التعبير عن حقائق الواقع الراهن وليس عن وقائع حصلت في زمن ماض.

في البعد الفلسفي لهذا المدخل يمكن القول أنه لم يرق إلى مستوى كاف لاعتباره مدخلا جيدا لبناء النظرية المحاسبية. فمنطلقاته الفكرية متحيزة وليست حيادية، كونه يعتبر المحاسبة أداة إدارية، وفي هذا نظرة فنوية ضيقة غير شاملة، فهو أهمل وجهة نظر الفئات الأخرى إلى المحاسبة وإلى دورها، ما دفع إلى ظهور مداخل أخرى كالمدخل المهني والتنظيمي ومدخل المعايير كرد عليه، لتحمل عيوب هذا المدخل ذاتها. وحقيقة الأمر أن المدخل الرقابي لم يلامس جوهر المحاسبة بل لامس أحد استخدامات المعلومات التي تنتجها أنظمة المعلومات المحاسبية (للأغراض الرقابية). فقد اعتبر أن هدف المحاسبة هو خدمة الإدارة ثم باقي أصحاب المصالح مع المنشأة. وفي هذا تخصيص وليس تعميم. ثم انه عبر عن رأي الإدارة بالمحاسبة وليس عن حقيقة ما هي المحاسبة. لذلك فإنه لا يحقق خاصية الشمولية، من خواص النظرية

علاوة على ذلك يجب ملاحظة أن المدخل الرقابي لم يشمل في التصورات التي بني عليها، كافة حقائق الواقع. فالمحاسبة موجودة في الواقع العملي حتى ولو لم يكن للرقابة وجود. ففي المنشآت التي يمارس الفرد فيها نشاطه بنفسه، دون تفويض صلاحياته للآخرين، يمكن القول أنه لا يوجد رقابة. فهو لا يراقب نفسه بنفسه، مع انه يقوم بتوثيق العمليات أو بعضها للتمكن من الرجوع إلى البيانات الموثقة مستقبلاً عند الحاجة. اي أنه يوثق العمليات للحصول على معلومات لا يستخدمها لغرض الرقابة، بل لأغراض أخرى، كأن يأخذ قراراً بالشراء أو ليعرف ما كسب خلال فترة معينة. حتى في الشركات، مهما كبر حجمها، لا تستخدم الإدارة كل المعلومات لأغراض رقابية بل جزء منها. والمستخدمون من خارج الشركة يستخدمون غالباً معلومات القوائم المالية لاتخاذ قرارات تخصهم في تعاملاتهم مع الشركة وليس لرقابة أداء الشركة، فهذه مسألة قد لا تعنيهم.

يستدل مما سبق ان المدخل الرقابي عاجز عن ان يؤسس لبناء نظرية للمحاسبة. فالنظرية تتسم بالشمولية بينما يتصف المدخل الرقابي بعدم الشمولية. فنظرته نظرة مجتزأة من الواقع (تتصر جزئاً منه). والنظرية التي يفترض انها ستبنى استناداً إلى فكرته ستكون أيضاً مجتزأة. وبالتالي لن تكون نظرية كاملة وشاملة. من هنا يمكن الجزم بأن المدخل الرقابي لا يصح لبناء النظرية، لكنه يصح لأن يكون مدخلا لتنظيم الممارسة، في الجوانب التي تعجز النظرية عن التأثير فيها.