

## الفصل السابع

# اشكاليات الفكرية في صياغة نظرية المحاسبة

دبلوم المحاسبة

2023 - 2024

## اشكاليات (الفكرية) في صياغة نظرية المحاسبة

أولاً : صياغة نظرية المحاسبة في ظل إشكالية الاستمرار مقابل التغيير :

لقد أجمعت الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والاكاديمي للمحاسبة على وجود خاصيتين متلازمتين يتميز بهما الفكر المحاسبي وهما (الاستمرار) و (التغيير). وفي حين تشير خاصية الاستمرار (في المحاسبة) إلى أن الكثير من عناصر الفكر والتطبيق من مفاهيم وفروض ومبادئ محاسبية قد ثبت منفعتها العلمية والعملية مع مرور الزمن مما أدى إلى استقرارها واستمرارها في التطبيق حتى يومنا الحاضر على الرغم من أنها تعود إلى تاريخ نشأة المحاسبة وبالرغم من زوال المبررات المنطقية لاستخدامها واصبح الخروج عنها بالتالي أمراً يصعب قبوله في البيئة المحاسبية.

فإن خاصية التغيير (في المحاسبة) هي تجسيد لديناميكية المحاسبة وقدرتها على مواكبة التطور المستمر الذي تشهده بيئة الأعمال (الاقتصادية ، الاجتماعية ، والسياسية ، وكذلك التطورات التكنولوجية) بالرغم من أن التغيير في المحاسبة لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته وجدواه بشكل مؤكد وقاطع. لقد بقي الفكر المحاسبي ولفترة طويلة محاصراً بين هاتين الخاصيتين لما لكل من هاتين الخاصيتين من مزايا وعيوب.

حيث تتميز خاصية الاستمرار بجوانب إيجابية منها :

1. الحفاظ على تراكم الخبرات المكتسبة.
  2. زيادة النمو المعرفي في مجالات المحاسبة وأساليبها وفنونها التطبيقية.
  3. بناء المعرفة التراكمية والمنهجية التي تدعم التطبيق في المحاسبة وتعمل على استمراريته وديمومته. وهي في نفس الوقت لا تخلو من العيوب التي تحول دون تطور المحاسبة ومنها :
    1. جمود الفكر والتطبيق المحاسبي.
    2. وجود مبادئ وقواعد سارية المفعول رغم انتفاء المبررات المنطقية التي تستند عليها.
- وما يقابله من مزايا وعيوب لخاصة التغيير (في المحاسبة) حيث يسند إلى خاصية التغيير المزايا

الآتية :

1. يقود التغيير إلى التطور والازدهار خاصة وأن التغيير غالباً ما ينشأ عن الحاجة.
2. القدرة على مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة التي تعمل فيها المحاسبة .
3. توجيه المعرفة المحاسبية إلى مجالات جديدة ورائدة.
4. الإمكانية المستمرة لتطوير أنموذج محاسبي معاصر ومستقبلي.

مقابل العيوب الآتية :

1. إن التغيير في المحاسبة يفتح المجال للجدل حول القضايا موضوع التغيير والتي قد يصعب حسمها آنياً ، وهو ما يترك المحاسبين في نوع من التخبط وعدم الاستقرار سواء على المستوى الفكري أو التطبيقي.
2. التخوف من التوصل إلى مبادئ ومفاهيم وفروض غير مألوفة لدى المحاسبين.

### 3. التخوف من التغيير الثوري غير التدريجي عما هو مألوف لدى المحاسبين (المهنيين) من تطبيقات عملية

#### الأمر الذي ينعكس على زعزعة الثقة في التقارير المالية.

لقد اتسمت المعرفة المحاسبية ولعقود طويلة بالبطء والتحفظ وعدم الثورية في التغيير كونها علماً اجتماعياً يعتمد في بنيانه على مجموعة كبيرة من الأعراف والتقاليد والممارسات المتوارثة (بعد ثبات منفعتها العملية) من جانب ، والموقف المتحفظ للكثير من المحاسبين الذين يتخوفون مما قد يقود إليه التغيير من جانب آخر إلا أن للتغيرات السريعة التي حدثت (منذ بداية العقد الأخير من القرن الماضي) ، وما زالت تحدث في بيئة عمل المحاسبة انعكاساتها الواضحة على المعرفة المحاسبية حيث أن الكثير من المفاهيم والأساليب والإجراءات والممارسات المحاسبية القائمة حالياً لم تكن معروفة من قبل لدى المجتمع المحاسبي الدولي ، وهو ما يشير إلى حالة التغيير التي تمر بها المحاسبة والتي يتوقع لها بأن تستمر في المستقبل استجابة للتغيرات في بيئتها والتسارع في معدل التغيير عن حاله المألوف ومحاولة الابتعاد عن التحفظ والبطء كردة فعل ضرورية من المجتمع المحاسبي لمواكبة تلك التغيرات والطلب المتزايد من قبل المستخدمين الذين يرغبون بالحصول على معلومات مالية ذات منفعة أكبر والوصول بالمعرفة المحاسبية إلى درجة تسمح لها بالاستجابة الأسرع للتحديات والمشاكل المستجدة ، فالطبيعة الديناميكية للمحاسبة وقابليتها على التغيير هو ما سوف يمكنها من المحافظة على أهميتها في توفير معلومات نافعة والقدرة على زيادة منفعة هذه المعلومات في المستقبل.

إن طبيعة المحاسبة ودورها التفاعلي المتغير مع بيئتها يعتبر الدافع والمحرك الأساس لاستجابة المحاسبة لمجموعة الاحتياجات العامة والخاصة للممارسين من جانب ، ولستخدمي التقارير المالية التي تعتبر المنتج النهائي للمحاسبة من جانب آخر ، وهو ما يتطلب ردود فعل من المجتمع المحاسبي الدولي للاستجابة لهذه التغيرات عن طريق تغيير عملياتها وتقنياتها وفقاً للتغيرات في القوى والعوامل الخارجية المؤثرة فيها ، فالتغيير صفة ضرورية للبناء والاستمرار والازدهار وهو نقيض

الاستمرار الذي يقف حائلاً بين المحاسبة وبين وجودها وتطورها ونموها بشكل متوافق مع بيئتها.

وبحسب رؤية الباحث فإن للتذبذب بين مفهومي الإستمرار والتغيير أثره على محاولات صياغة

نظرية المحاسبة من خلال:

1. أن التنازع بين طرفي الجدل الفكري في المحاسبة حول ضرورة السكون والاستمرارية بحجة التخوف من

التغيير المجهول والمحافظة على التراكم المعرفي من جانب ، وبين ضرورة التغيير لضمان التطور والنمو المتوائم مع المحيط من جانب آخر قد ألقى بظله على محاولات صياغة نظرية المحاسبة ، حيث أن الطبيعة الديناميكية للمحاسبة وقابليتها على التكيف مع الأدوار الجديدة المطلوب القيام بها هي سمة فريدة ومميزة من صفات المحاسبة وإن قللة الوعي بهذه السمة كانت وراء الكثير من الآراء التي تؤكد استحالة صياغة نظرية محاسبية ، حيث ترى هذه الآراء أن هذا التغيير هو الذي يحول وسيحول دون التوصل إلى نظرية محاسبية مقبولة وموحدة بحجة أن عملية التغيير ليست سهلة وميسرة ، وهو ما لا يؤيده الباحث حيث وبالرغم من أن الكثير من التغيرات التي طرأت على المحاسبة تشكل تحدياً أساساً الفكر المحاسبي التقليدي فإن على المجتمع المحاسبي الدولي بما يضمنه من أطراف أن يكون مستعداً دائماً للتغيير المستمر ، وأن على هذه الأطراف ضرورة الاعتراف بأن التغيير في المحاسبة هو عملية مستمرة في

الظهور بلا حدود ، وأن هذا التغيير هو الذي سيلعب دوراً مهماً في صياغة نظرية المحاسبة وتطورها خصوصاً بعد ظهور التيارات الفكرية التي أخذت بالمحاسبة إلى آفاق تتلاءم مع التغيرات والتطورات السريعة والمتتالية والتعامل والتفاعل معها وعدم إمكانية فرض القيود على هذه الأنماط والتيارات الفكرية واتجاهاتها المتغيرة المتفحة حيناً والمتباينة حيناً آخر ، وهو ما يتفق مع رأي (A. A. A.) والتي عبرت عنه بقولها ب (أن المحاسبة ستستمر في التطور بما يتلاءم مع البيئة المتغيرة المحيطة بالمحاسبة وعلى أساس هذا المنظور التطوري فإن التكيف والتعديل في الهيكل النظري سيستمر بصورة متوازنة مع التغيرات التي تحدث في البيئة).

2. ضرورة ارتباط التغيير في المحاسبة بالتطور وهو ما يصعب تحديده في مجالات المعرفة الاجتماعية (ومنها المحاسبة) ، حيث وعلى الرغم من أن أدبيات المحاسبة غالباً ما تصف التغيير في المحاسبة بأنه (تطور) إلا أن لهذا المصطلح معاني ودلالات متعددة تتراوح ما بين التغيير البطيء والتدريجي وبين التغيير السريع والثوري ويرتبط وصف التغيير في المحاسبة والحكم عليه ب(التطور) في المقام الأول (وبحسب رأي الباحث) بضرورة تحديد عدد من المعايير التي يمكن من خلالها تقرير ما إذا كان التغيير هو دليل على التطور ومن هذه المعايير :

أ. مدى القدرة على تحديد الأخطاء وأوجه الضعف ونواحي القصور في الجانب الفكري أو المفاهيمي من ناحية والجانب التطبيقي من ناحية أخرى.

ب. مدى القدرة على التعمق والاستفاضة في الدراسات والبحوث لمحاولة منع ( أو تقليل ) الأخطاء والتخلص من أوجه الضعف وتلافي نواحي القصور بالاعتماد على أساس علمي سليم وبما يمكن أن يسهم في إحداث عملية التحسين المقصودة.

ت. مدى القدرة على الأخذ بالتجارب الأحدث والأفضل في الاتجاهات العالمية والاستفادة منها.

ث. مدى القدرة على التوقع بالمستقبل والتخطيط له والإحاطة بكافة المتغيرات والعوامل التي قد تطرأ في المستقبل والتي يمكن أن تؤثر على عملية التطوير المقصودة وبشكل يضمن إمكانية التعامل مع المواضيع والظواهر المتغيرة باستمرار.

ج. مدى القدرة على ابتكار أفكار وطرائق جديدة وعدم الاكتفاء بالاعتماد على الأفكار التقليدية وبما تحققه هذه الأفكار والطرائق الجديدة من إمكانية في توفير الأسس النظرية المنطقية التي يمكن الاستناد إليها لزيادة القدرة على حل المشاكل المستجدة بصورة مؤثرة وفاعلة وضمان نجاحها في البيئات والأزمنة المحيطة من جانب ، ومدى القدرة على تحسين الأساليب والممارسات والتطبيقات العملية وصولاً إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها بصورة أكثر كفاءة من جانب آخر ، وهو ما لا يتعلق بعدد المشاكل المستجدة فقط وإنما يتعلق بأهميتها وعمق تأثيرها في تلك البيئات والأزمنة.

حيث تمثل المعايير السابقة أساساً للحكم على كون التغيرات الحاصلة في المحاسبة تمثل تحسينات حقيقية وشاملة في الأفكار والممارسات المحاسبية الحالية ، كما أنها تمثل أساساً للحكم على مدى ما تخلفه هذه التحسينات من تأثيرات على المجتمع والبيئة التي تعمل المحاسبة فيها من خلال زيادة درجة التناغم والتوفيق بين الجانب النظري في المحاسبة من جهة ، والممارسات والإجراءات العملية

(التطبيق) من جهة آخر ، وهو ما لا يمكن تحقيقه في المحاسبة حيث لا يشترط أن يكون التغيير (في المحاسبة) تغييراً في كلا الجانبين (النظري والتطبيقي) ، وهو ما يؤكد وبحسب رأي الباحث التغيير المستمر ذو الطابع التطوري في المجال التطبيقي والذي يتخلف عنه وبدرجة كبيرة التغيير في المجال النظري فيها.

3. إن الاستعداد لتجربة أفكار جديدة وتعريضها للنقد مع الأفكار القديمة هو مؤشر مطمئن على قدرة المحاسبة على النمو في مواجهة الظروف الاقتصادية الصعبة والمركبة ، حيث أن التغيير المتوقع في المجال الفكري في المحاسبة لا يمكن أن ينتج بدون تقبل الأفكار والمفاهيم المتعلقة بالاحتياجات والأغراض المختلفة للأطراف المتأثرة والمؤثرة في المحاسبة ونشاطاتها والتي لا يمكن تحقيقها إلا عن طريق التحول المنهجي والمدرسي والذي يتم التخطيط له بشكل حريفي بما يقلل من الأخطاء والسلبيات التي قد تنتج عن عملية التغيير وبما يتوافق مع مصالح وغايات الجهات المتوقع مساهمتها في عملية التغيير بكل نواحيها وأبعادها وبحيث لا تشكل مصالح هذه الجهات عائقاً أمام عملية التغيير ، وهو ما يؤدي إلى توليد أفكار معدلة ومتطورة ومتوافقة وهو ما سيؤدي بدوره إلى خلق نظرية محاسبية يمكن وصفها بالاكتمال والنهائية.

ثانياً : صياغة نظرية المحاسبة في ظل إشكالية تصنيف المحاسبة كعلم أم مهنة :

لقد كان من الطبيعي أن يتطور تعريف المحاسبة بصورة موزاية لتطور وجهة النظر إلى وظائف المحاسبة ودورها ، والذي شهد تحولاً تدريجياً من مجرد نظام لمسك الدفاتر ليصبح أخيراً نظاماً للمعلومات ولتصل المحاسبة إلى ما هي عليه حالياً من تطورها وتفرعها إلى فروع متعددة يختص كل منها بوظيفة أو مجال معين.

ومنذ ظهور المحاسبة وإلى يومنا الحالي فإن الجدل ما زال مستمراً ما إذا كانت المحاسبة تمثل مهنة (فنا) أم أنها علم أم أنها مزيج مختلط ما بين الإثنين ؟

ففي عام (1953 م .) عرفت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في أحد التقارير الصادرة عنها المحاسبة بأنها :

(فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية ، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث)، ويفهم

من هذا التعريف بأن المحاسبة :

1. مهنة تتم مزاولتها.

2. مجموعة من الممارسات أو آليات العمل التي يقوم بها المحاسبون والتي تختص بـ:

أ. تسجيل وتبويب (تصنيف) الأحداث المالية وفق مجموعات محددة تبعاً للخصائص المميزة لكل منها.

ب. تلخيص العمليات والأحداث المالية بصورة سهلة وقابلة للفهم من قبل الإدارة والأطراف الأخرى المهتمة بنتائج هذه الأحداث.

ت. إعداد وعرض المعلومات عن هذه العمليات والأحداث الاقتصادية.

3. إن المحاسبة فن وهي بذلك ليست حقلاً من حقول العلم والمعرفة.

4. اهتمام المحاسبة بالأحداث القابلة للتعبير عنها بالصيغة المالية.

وفي عام (1966 م.) عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين (A.A.A.) المحاسبة بأنها:

نظام للمعلومات يختص بقياس وتوصيل المعلومات عن الأحداث الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات (1 : 1966, A.A.A.) ، ليسلط هذا التعريف الضوء على جوانب الاتصال والتوصيل في المحاسبة لغرض اتخاذ القرارات من قبل مجموعة متنوعة وواسعة من المستخدمين ، وهو لذلك وكأي نظام للمعلومات يمثل منظومة متكاملة من العناصر (المدخلات والعمليات والمخرجات) والمكونات المادية والبشرية التي يجب تنظيمها في نسق معين وتحديد آليات عملها لتفاعل مع بعضها بشكل منتظم ووفق ترتيب معين لتحقيق الأهداف من هذا النظام (وهو تشغيل البيانات لإنتاج المعلومات) في حدود إمكانيات النظام والبيئة المحيطة ، وهو ما أوقع عبئاً على المحاسبين في الوحدات الاقتصادية بكيفية تشغيل وإدارة المعلومات بكفاءة وعناية حتى يسهل سريانها وتداولها بين جميع الأطراف المستفيدة سواء داخل المنظمة أو خارجها ، والتي يتم التعبير عنها بواسطة معلومات قابلة للتجميع أو التفصيل والعرض وبما يخدم أهداف المحاسبة فالحاسبة بحسب هذا المفهوم هي نظام يسعى إلى إعداد المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين استناداً إلى المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية السائدة.

وبالرغم من أهمية هذا التعريف المتمثلة في إضافته لبعد جديد للمحاسبة ومحاولته لإخراج المحاسبة من دائرة القصور في اهتماماتها بالنواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تسجيل وتشغيل البيانات فحسب إلى مساحة التأكيد على تحقيق الأهداف التي تسعى الوصول إليها من توفير وتوصيل المعلومات المفيدة لمتخذي القرار إلا أن هذا التعريف لا يخلو من الانتقادات فهو :

1. لا يعطي أهمية للجانب الفكري في المحاسبة ولضرورة تطوير هذا الجانب استناداً إلى أسس علمية منطقية.

2. عده للمحاسبة بأنها مجرد (نظام) له مكوناته المادية والبشرية ، وهو ما لا يعتبر صحيحاً من الناحية العلمية فالحاسبة لا تقتصر على ممارسات عملية تخدم المستخدمين بل أنها مجموعة من المعارف التي تستخدم من قبل نظام المعلومات المحاسبية لتنظيم الممارسة العملية.

3. اختلاف الممارسة العملية في الوحدات الاقتصادية تبعاً لوجود عوامل عديدة كنوع النشاط وحجمه واحتياجات البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية إلى المعلومات وغيرها من العوامل ، وهو ما يجعل من نظام المعلومات المحاسبية محكوماً ببيئته الخاصة لذلك لا يمكن للمحاسبة ووفق هذا المنظور أن تشكل نظاماً موحداً للمعلومات وهو ما يحد من قدرة المحاسبة على خدمة الممارسة العملية ضمن هذا التنوع في العوامل وما يترتب عنها من اختلافات في الممارسات والإجراءات المحاسبية.

ورغبة في تعديل هذه المفاهيم فلقد عاد مجلس مبادئ المحاسبة (APB) التابع للمعهد الأمريكي

للمحاسبين القانونيين في عام (1970 م.) لتعريف المحاسبة بحسب نشرته الصادرة بالرقم (4) بأنها:

نشاط خدمي وظيفتها توفير معلومات كمية ذات طبيعة مالية بشأن الوحدات الاقتصادية التي يستهدف

منها أن تكون نافعاً في صنع القرارات الاقتصادية وفي التوصل إلى خيارات حاسمة بين المسارات البديلة

المتاحة أي أنها وبحسب هذا التعريف لا تزيد عن كونها نشاط خدمي تمارسه فئة ممتهنة من ذوي الاختصاص والكفاءة

وهي بذلك وكأي نشاط خدمي تحتاج إلى جملة من التشريعات القانونية والقواعد والضوابط المهنية التي يفترض أن تنظم عملها (وهو تعريف ضيق النظرة حيث أن المحاسبة ليست مجرد ممارسات عملية فقط).  
ويبدو من استعراض التعاريف السابقة أنها وبالرغم من صدورها عن جهات محاسبية معتمدة إلا أنها وكما يبدو تمثل مفاهيم ناتجة عن رؤى مرحلية محدودة أو ضيقة النظر لا تقوم على أساس أو منظور معرفي أو منطقي شامل ، وهو ما ولد انقساماً في الآراء في المجتمع المحاسبي بين مؤيد لهذا الاتجاه وبين معارض له وهو ما أدى بالنتيجة إلى ظهور ثلاثة آراء أو اتجاهات رئيسة هي:  
الرأي الأول :

يعتمد هذا الرأي على أن المحاسبة تتعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية هي ناتج للسلوك الإنساني بخلاف الحال مع العلوم الطبيعية والتي تتعامل مع ظواهر طبيعية أكثر قابلية للتحديد والقياس والتنبؤ ، وعليه فإن المحاسبة لا تتعدى أن تكون (مهنة) أو نشاط خدمي تخدم إجراءات التطبيق العملي وأن عملية القياس والتوصيل للمعلومات المحاسبية تخضع لمجموعة من المؤثرات البيئية بما في ذلك رغبات الأطراف المؤثرة والمتأثرة بنتائج هذا العمل ، وهم بذلك يعارضون عدها (المحاسبة) علماً له نظرية مستقلة بما تحويه من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ ، ويستند أصحاب هذا الرأي على أساس أن المحاسبة أصلاً قد قامت على أساس مجموعة من الأساليب أو الطرائق أو الإجراءات الفنية التي ثبت صلاحيتها ونفعها في التطبيق العملي في مجالات محاسبية معينة وفي حقول محاسبية فرعية ، وأن هذه المجالات والحقول الفرعية نشأت في أغلبها عن مجموعة من الممارسات أو الإجراءات التي يقوم بها المحاسبون في حياتهم العملية لتصبح هذه المجالات والحقول الفرعية فيما بعد مجالاً خصباً للباحثين في المحاسبة لأخذها إلى مجالات جديدة من خلال محاولة تأطير هذه الممارسات وهيكلتها وتنظيمها لتحقيق غاية أساسية هي تحسين هذه الممارسات وجعلها نافعة لمختلف فئات المستخدمين ، ونتيجة لذلك فإنهم يقترحون أن تكون الأولوية في عمل المحاسب التوجه وقبل أي شيء نحو تنظيم العمل المحاسبي وحل مشاكل التطبيق العملي ، وأن يتم تعليم المحاسبين المهارات والممارسات المحاسبية الضرورية لكي يكونوا بذلك محترفين ومتمرسين وبما يجعلهم قادرين على فهم هذه التطبيقات بشكل أفضل وجعلهم قادرين على مواجهة ما يمكن أن يستجد مستقبلاً من مشاكل في التطبيق ولو كان ذلك على حساب الجانب الفكري.

ويضيف أصحاب هذا الرأي أن البحث النظري في فلسفة المحاسبة ما هو إلا مضيعة للوقت وأنه لا يفيد بأي شكل في تطوير المحاسبة لاعتقادهم الراسخ أن تطورها يتم بفعل عوامل اقتصادية وقانونية وإدارية لا تمتلك المحاسبة إلا أن تلبية حاجاتها ، وأن مبادئ المحاسبة ومعاييرها ما هي إلا تعليمات للممارسة العملية القائمة أو السائدة في مرحلة من المراحل.  
الرأي الثاني :

ويرى أصحاب هذا الرأي بأن المحاسبة علم قائم بذاته وهو يتكون من مستويات متعددة من التجريدات والتعميمات ، وأنه علم يقوم بالأساس على قياس الأحداث المالية للوحدات الاقتصادية وتوصيل نتائج القياس للمستخدمين ، لذا فإن طبيعة النظرية المرتبطة بهذا العلم ودورها يتبلور تبعاً لتحديد محاور علم القياس والتوصيل (الحميد ، 2009 : 38) ، وأنه لا بد من متابعة البحث من أجل تطوير نظرية المحاسبة وهو ما أشار إليه (Mautz) في مقالته بعنوان ( Accounting as a Social

Science) (المحاسبة كعلم إجتماعي) بقوله (إن المحاسبة هي علم اجتماعي ولها خصائص العلوم الاجتماعية وهي لا يمكن أن تكتسب ذلك من خلال المناقشات العلمية وإنما تكتسب ذلك عن طريق البحث المستمر والدقيق ، والذي يتطلب بذل الجهد العقلي والمستمع عن طريق دعم المعايير الأخلاقية التي تلائم الحالات التي هي بصدد دراستها) ، ولذلك يقترح أصحاب هذا الرأي بأن يتم تعليم المحاسبين المنظور الفكري أو النظري الأوسع حول ما تحاول المحاسبة أن تحققه من أهداف ، ووجوب تحفيز المحاسبين على استحداث فكر انتقادي بشأن حقل المحاسبة والتغيرات الديناميكية فيه وبما يجعلهم مستعدين لمواجهة المستجدات والوصول إلى سياسات أفضل.

الرأي الثالث :

ويتخذ أصحاب هذا الرأي موقفاً وسطاً بين الرأيين السابقين ، حيث ينظر للمحاسبة بأنها علم ومهنة في آن واحد ويستند أصحاب هذا الرأي على أساس أن المحاسب يعمل على تسجيل الأحداث التي تم حدوثها فعلاً وإن كان عمله أيضاً هو اكتشاف الحقائق بغية تسجيلها والذي يجب أن يكون علمياً في طريقته ، ولكن عرض هذه الأحداث في الحسابات يجب أن يتخذ الطبيعة الفنية التي تستند على ممارسات وإجراءات مهنية متوارثة.

لقد بقي التساؤل عما إذا كانت المحاسبة علم أم لا بدون إجابة كافية ونهائية ، فبالرغم من أن الكثير من الآراء ترى بأن المحاسبة كما نعرفها اليوم تحقق المعايير الموضوعية لتعريف العلم وهي:

1. أن تكون حقل معرفة مصنف ومنتظم.
  2. تعتمد على نظرية واحدة أساسية أو مجموعة من النظريات الأساسية ومجموعة من المبادئ العامة
  3. إمكانية التعبير عن المعرفة بأسلوب كمي.
  4. أنها تسمح بالتنبؤ والسيطرة على أحداث مستقبلية لو توفرت لها الظروف الملائمة.
- إلا أنه وعلى النقيض من ذلك فإن الكثير من الآراء ترى بأنه لا يمكن الاعتماد على نموذج الدراسات المستخدمة في العلوم الطبيعية لتطبيقها على المحاسبة كونها (أي المحاسبة) تتصف بخصائص مميزة منها:

1. الاستثنائية أو التفرد : حيث أن لكل منشأة ما يميزها عن الآخرين عليه فإن تطوير قوانين عامة دقيقة صالحة للتعميم هي مسألة صعبة ما لم تكن مستحيلة.
2. عدم الاستقرار أو الثبات : حيث أن الظواهر التي ينصب عليها اهتمام الباحثين لا تعكس حالة جامدة فليست حقائق الأحداث الاجتماعية هي التي في حالة تغير فقط بل أن القوانين المتحكمة في هذه الحقائق تتغير أيضاً.
3. الحساسية : حيث أن إدارات المنشآت تقوم بسلوكيات مختلفة لو أدركت فرضيات البحوث المتعلقة بهم.
4. الافتقار إلى الواقعية : حيث أن معالجة أو التعامل مع التغيرات ومحاولة مراقبتها والسيطرة عليها يقوم بتغيير الظواهر المنظورة وهي تختلف حتماً عن مثيلاتها في عالم الحقيقة.
5. الفروق في أسلوب أو منهج المعرفة : حيث لا يصح أسلوب البحث المتبع في العلوم الطبيعية (فهم السبب والنتيجة) دائماً للتطبيق أو للقياس على العلوم الاجتماعية (ومنها المحاسبة).



إن حقيقة أنه لا يمكن الفصل بين العلم والمهنة من خلال المنظور التاريخي لتطور العلوم يؤكد أنه لا يمكن إغفال مساهمة الجانب المهني (الفني) في إرساء قواعد الكثير من العلوم وتطويرها وهذا ما يمكن قياسه على المحاسبة ، حيث أن المحاسبة ولدت كمهنة وفن من الممارسات العملية لكنها تطورت تاريخياً وتدرجياً لتذهب باتجاه كونها علماً مستقلاً ، حيث وتبعاً (للمنهج التجريبي) فإن تطور العلم واستقلاله يمر بأربعة مراحل يمكن قياسها على المحاسبة وهذه المراحل هي :

1. مرحلة الملاحظة والوصف والتحليل : وقد تجاوزت المحاسبة هذه المرحلة من خلال الجهود التي بذلت ومنذ فترة الثلاثينيات من القرن الماضي من أجل تحديد مضامين المفاهيم والمصطلحات المحاسبية وتشكيل لغة محاسبية موحدة تشكل أساساً لنقل الأفكار دون إساءة الفهم أو التضليل.
2. مرحلة وضع الفروض وتفسيرها : وهو ما أتجه إليه الكتاب والمنظرين في المحاسبة منذ بداية القرن الماضي ، حيث طرحت الكثير من الآراء التي تفسر إجراءات الممارسة العملية وتبريرها ووضعت لأجل ذلك نظريات متعددة لتتطور بعد ذلك إلى محاولة إرساء الفروض والمبادئ ، والتي أضافت المنظمات المهنية بعداً تشريعياً لها في محاولتها لحل المشكلات العملية التي يواجهها المحاسبون في التطبيق العملي وتوصيف تلك المشاكل ومن ثم طرح البدائل الممكنة لمعالجتها والتوصية بالبدائل الملائم.
3. مرحلة التنبؤ والتحقق من صحة الفروض : وعلى صعيد المحاسبة فإنه وعلى الرغم من أن الكثير من الكتاب والمنظرين في المحاسبة يعارضون الفكرة القائلة بأن المحاسبة قادرة على تقديم أي نوع من أنواع التنبؤات معتمدين في ذلك على أن المحاسبة تهتم بعرض ملخصات مركزة لأحداث اقتصادية جرت في الماضي وأنها تسجل أحداثاً وقعت بالفعل ، إلا أن ذلك لا ينفي أن الأرقام المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية يتم الاستفادة منها أساساً كمعلومات نافعة في اتخاذ القرارات وإن هذه القرارات ستؤثر بالتأكيد في تحديد سياساتهم المستقبلية ، كما تمثل هذه الأرقام مرشداً مهماً للمحللين للتنبؤ بمستقبل المشروع حتى ولو كانت عرضاً لمجموعة من الأحداث التاريخية الماضية ، وإلا لفقدت التقارير المالية أهميتها ولما نشأت الحاجة إلى نشرها إذا لم تكن تؤدي دورها في التقليل من حالة عدم التأكد لدى المستخدمين وتفسح المجال لهم بالتنبؤ بالمستقبل.
4. مرحلة وضع النظرية : إن تفحص الاطار الفكري للمحاسبة يشير إلى أن هذا الاطار يتضمن مجموعة من المفاهيم والافتراضات والمبادئ والقواعد والطرائق والسياسات والمعايير ويتضح من ذلك اختلاف التسميات لهذه المكونات ، وبحيث يمكن القول أنه لا يوجد ولحد الآن اتفاق بين الكتاب والمنظرين على معنى واحد أو تسمية واحدة لأي منها وهو ما يؤدي بالنتيجة إلى وجود تباين في الممارسة العملية مما يمكن أن يؤدي إلى تشويه وتضليل نتائج المقارنة من جانب ، ووجود تشتت في الأسس النظرية من جانب آخر وهو ما يدفع إلى الاستنتاج بأن نظرية المحاسبة بحالتها الراهنة ما زالت غير قادرة على النهوض بالمسؤولية المطلوبة ، وهو ما دفع المجتمع المالي وجميع الجهات المهتمة بالمحاسبة من باحثين ومنظرين ومنظمات وجهات راعية حكومية وغير حكومية إلى القول بأهمية وجود نظرية محاسبية مقبولة وموحدة يمكن أن تقدم الأساس الذي يحل المشاكل ويزيل التناقضات.

إن توجه الفكر المحاسبي نحو اعتبار المحاسبة علماً دفع الكثير من المفكرين والباحثين للانطلاق في

اتجاهين :

الاتجاه الأول : يهدف أساساً لربط المحاسبة (كمهنة) بالنظريات العلمية والسلوكية المختلفة وربط الواقع الفعلي للمهنة بالعلوم الأخرى (الاقتصاد ، الرياضيات ، الإحصاء ، والقانون) في محاولة لتفسير الممارسات المحاسبية ولتطوير المهنة تبعاً لتطورات البيئة المحيطة بها وتبريرها ، فتعمق ارتباط المحاسبة بكل من نظرية القياس ونظرية اقتصادية المعلومات فضلاً عن تعمق البعد السلوكي للمحاسبة وصولاً إلى تحليل الأثر الاجتماعي لنشاط المنشأة على البيئة وقدرتها على توفير المعلومات لمختلف المستخدمين وعلى اختلاف أغراضهم منها وما كان لذلك الارتباط من أثر على التقارير المحاسبية.

الاتجاه الثاني : يهدف إلى محاولة تقليص المجال المهني أو الفني الذاتي إلى أضيق الحدود في مختلف مجالات عمل المحاسبة كمجال عرض الحسابات أو تصميم النظام المحاسبي والدورة المستندية وهما المجالان التقليديان لإظهار العنصر الفني في المحاسبة ، وذلك عن طريق تقديم الحلول العلمية الموضوعية للمجالات التي كانت تعتبر (فنية) سابقاً.

لقد ترتب عن الجدل الذي استمر طويلاً ما بين أصحاب الاتجاه القائل بأن المحاسبة مهنة أو فن وبين أصحاب الاتجاه القائل بأن المحاسبة علم اجتماعي يتخلله مناخ البيئة الأكاديمية والبحثية خلق هوة أو انقسام بين كل من العالم الأكاديمي (ممثلاً بمجتمع المحاسبين الأكاديميين) من جانب ، والمهنة (ممثلاً بمجتمع المحاسبين الممارسين للمهنة) من جانب آخر ، وأوضح أن كلاً من العالمين يفتقران إلى الاهتمامات المشتركة وهو ما أكدته الردود على المسح الذي قام به المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والتي أشارت إلى:

1. إن المشكلة الأكثر أهمية والتي تواجه المحاسبين القانونيين في التعليم هي حقيقة كون أن الأكاديميين قد أصبحوا منفصلين تماماً عن مهنة المحاسبة.

2. أن الكثير مما يقوم به البحث المحاسبي ليس له علاقة بعالم الواقع.

3. افتقار المحاسبين الأكاديميين غالباً إلى التفاعل مع المحاسبين المهنيين.

إن ما تقدم ذكره من مسائل جدلية ناتجة عن الخلاف الفكري حول اعتبار المحاسبة علماً أم مهنة قد يبدو غير ذو أهمية مقارنة بالتساؤل الذي طالما شغل بال الكثير من الباحثين والمفكرين في المحاسبة ألا وهو التساؤل عن من يقود إلى صياغة نظرية المحاسبة ؟ فهل هو العلم ؟ أم المهنة ؟ أم كلاهما معاً ؟

وللإجابة على هذا التساؤل فإنه ينبغي معرفة دور كل من العلم والمهنة في صياغة نظرية المحاسبة ، إذ ومنذ ظهور القيد المزدوج والمحاسبة في تغير مستمر على شكل إضافات نوعية ناتجة عن التغييرات في البيئة الاقتصادية والاجتماعية تتبعها بعد ذلك النظريات التي تشرح المفاهيم والفروض المعتمدة لتوضيح الأسس والإجراءات والتطبيقات المحاسبية ، مما يعني تحول الاتجاه من التطبيق إلى النظرية وهو ما يؤكد الكثير من الباحثين بوصفهم لبناء وتطور الفكر المحاسبي على أنه عملية تلي التطبيق العملي وليست سابقة له ، والسبب لمثل هذا الطرح يكمن وبحسب آراء هؤلاء الباحثين في تسلط المنهج العملي (النفعي) في بناء وتطوير الفكر المحاسبي وبحيث تصبح النظرية هي الموجه للتطبيق الأمر الذي يعني التحول إلى مرحلة العلم ، وعبر مرحلة التحول هذه فإنه من الواضح أن هناك العديد من المحاولات التي بذلت من أجل الوصول إلى نظرية محاسبية مقبولة وموحدة.

ويرى الباحث وبعد استعراض الآراء السابقة بأن:

1. المحاسبة بشكلها الحالي وبعد كل المراحل التي مرت بها منذ نشأتها إلى وقتنا الحاضر لا يمكن اعتبارها مجرد فن أو مهنة على الرغم من أن عدم وجود نظرية محاسبية مقبولة وموحدة يحد من إمكانية اعتبارها (المحاسبة) علماً قائماً بذاته.
2. أن عدم إدراك أو إغفال العلاقة بين الفكر والممارسة أي بين النظرية والتطبيق من جانب ، وعدم إدراك التأثير المباشر للجانب الفكري في الممارسة العملية من جانب آخر هو ما يقف حائلاً أمام تطوير المعارف المحاسبية وصياغة نظرية المحاسبة المقبولة والموحدة ، حيث يجب وكخطوة أولى فهم وإدراك الحدود الفاصلة بين الجانب الفكري النظري والجانب التطبيقي والتميز بين كل منهما وفهم العلاقة بين كل منهما الآخر ، والتي يجب أن تعتمد على إطار عملية تجريد عقلي لغرض عزل المسائل المرتبطة بالممارسة والتي قد تتغير وتتبدل بتغير الزمان والمكان عن المسائل المرتبطة بالأطر الفكرية التي لا يمكن اختبار مدى ثباتها زماناً ومكاناً إلا في إطار التوحيد والثبات النسبي.
3. إن هيكل نظرية المحاسبة المستهدف يتمثل في التكامل بين الجانب الفكري من ناحية وبين الجانب التطبيقي من ناحية أخرى ، وأن هذا التكامل سيمكن من اختبار مدى ملائمة النظرية للممارسة العملية ثم إعادة صياغتهما كليهما بهدف تقديم أفضل المخرجات المحاسبية ، ويأخذ هذا التكامل طرائق متعددة تختلف عما هو موجود في العلوم الأخرى فمن الواضح بأن نظرية المحاسبة بحاجة إلى الممارسة المحاسبية ، والعكس صحيح حيث يساعد كل منهما الآخر ، حيث يوفر الخبراء بالمجالات المحاسبية المختلفة مجالاً واسعاً لتطوير النظرية ولكن لكي نستطيع القول بأن هناك ممارسة جيدة لا بد من وجود كيان يربط بين الأسباب التي تفسر الظاهرة والتي نستطيع اختبارها من خلال فحصها بنظرية جديدة ، وبالعكس فإن هناك نظريات جيدة والتي سيتم اختبارها من خلال تطبيقها عملياً وملاحظة قدرة النتائج على تحقيق الأهداف المرغوب في تحقيقها.
4. يرتبط الجدل حول اعتبار المحاسبة علماً أم مهنة بالجدل حول ضرورة وجود نظرية حاكمة قادرة على توفير الإطار المرجعي لهذا العلم ، في حين لا تقتضي المحاسبة في حال اعتبارها مهنة تقوم على مجموعة من الممارسات والإجراءات التي شاع استخدامها بين مجتمع المحاسبين حول العالم سوى وجود تنظيم يكفل بيان الحدود المؤطرة لهذه الممارسات والإجراءات وبما يمكن من حل مشاكل التطبيق العملي دون التركيز على أهمية الروابط الفكرية التي تجمع مكونات هذا الإطار أو مدى منطقية هذه المكونات وثباتها.

ثالثاً : صياغة نظرية المحاسبة في ظل إشكالية بدائل القياس المحاسبي (الكلفة التاريخية أم القيمة العادلة):  
تعد دراسة (Y. Ijiri) التي قام بها في عام 1967 م. والتي جاءت تحت عنوان (The Foundation of Accounting Measurement) هي الدراسة الأولى التي أعطت تفسيراً مقبولاً للمحاسبة على أساس التكلفة التاريخية ، حيث تضمنت هذه الدراسة تأصيلاً لمنهج التكلفة التاريخية في المحاسبة واعتبار بعض الانحرافات (الابتعاد عن استخدام التكاليف التاريخية) بمثابة حالات عارضة لا يمكن للنظريات تفسيرها ، فضلاً عن محاولة التأكيد على أن مدخل التكلفة التاريخية هو المدخل الأكثر

انسجاماً من الناحية النظرية والعملية مع الطبيعة التاريخية للمحاسبة ووظيفتها الرقابية ، كما أنها الأكثر انسجاماً مع خاصية الوثوقية أو قابلية الاعتماد على المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية ، وارتباط هذا الأساس مع خاصية الموضوعية فالتكلفة التاريخية ومن دون كل الأسس التي طرحت كبداية للقياس هو الأساس الوحيد القابل لتقديم معلومات قابلة للتحقق منها وتدقيقها كونها تستند إلى أحداث فعلية وليست أحداثاً افتراضية ، وهو ما يتيح إمكانية إبداء الرأي في سلامة التقارير المالية المعدة على أساسها واعتماد الأرقام الواردة فيها كبيانات قابلة للمقارنة والتحليل والتنبؤ.

إن الهدف الأساس للمحاسبة في ظل التكلفة التاريخية هو تقديم معلومات للمالكين تظهر كيفية استثمار أموالهم والأرباح الناتجة عن هذا الاستثمار ، وبحسب هذا المفهوم فإن قائمة المركز المالي لا تعدو أن تكون سجلاً تاريخياً وليس بياناً بالثروة الجارية للمشروع أي أن وظيفتها إظهار رأس المال والاحتياجات والالتزامات الأخرى للمشروع بقيم نقدية وطريقة توزيع هذه الأموال الإجمالية على أنواع مختلفة من الأصول ، كما أن قائمة الدخل وبحسب هذا المفهوم أيضاً تعد سجلاً يظهر الفرق بين الإيرادات والنفقات الخاصة بفترة معينة والتي يتم مقابلتها مع بعضها البعض بقيمتها النقدية المسجلة في الدفاتر.

إن المزايا التي نسبت إلى أساس التكلفة التاريخية كثيرة، ومنها :

1. أنها مفروضة على صانعي القرارات من قبل المحيط الذي يعملون فيه.
2. أن التكلفة التاريخية ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية.
3. الفائدة أو المنفعة التي أثبتتها التقارير المالية المبنية على التكلفة التاريخية.
4. سهولة التوصل إلى الأرباح عن طريق المقارنة بين الكلفة والإيراد المتحصل عن عملية البيع.
5. ملائمتها واتساقه مع الإطار الفكري للمحاسبة بما يضمنه من فروض ومبادئ محاسبية (فرض الاستمرارية ، فرض وحدة القياس ، مبدأ تحقق الإيراد ، مبدأ المقابلة).
6. ارتباط هذا الأساس القوي مع خاصية الموضوعية والتمثيل الصادق حيث تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية للأصل وقت الحصول عليه والناتجة عن عمليات حدثت فعلاً وليست عمليات افتراضية.
7. ثبات نتائجها وقلة احتمالية تعرض التكلفة للتحريف والتغيير فضلاً عن أن استخدام هذا الأساس يعمل على تقليل تأثير الحسابات بالأراء الشخصية لبعديها إلى حدها الأدنى.
8. الأسس الفكرية القوية التي تعتمد عليها التكلفة التاريخية واعتياد المحاسبين عليها.
9. أن استخدام التكلفة التاريخية يوفر أساساً ملائماً لأغراض الرقابة والمساءلة وتحديد مسؤولية الإدارة كوكيل تجاه أصحاب الحقوق في الوحدة الاقتصادية.

هو ما يفسر القبول العام لهذا المدخل وهو ما جعله الأساس السائد في التطبيق إلى يومنا هذا عند عملية القياس والتقويم في المحاسبة ، إلا أن ما تقدم لا يمنع القول بأن الكثير من الجهات المهتمة بالمحاسبة (الباحثين والمنظرين في المحاسبة ، المحاسبين الممارسين ، المستخدمين المختلفين) قد وجهت الكثير من الانتقادات لهذا الأساس كونه يعاني الكثير من العيوب الأمر الذي استدعى البحث عن بدائل يمكن من خلالها تحسين عملية القياس وزيادة منفعة المعلومات وملائمتها لاحتياجات المستخدمين ومن هذه العيوب:

1. اعتماد التكلفة التاريخية في التقويم يشوه قياس الدخل الدوري في حالة تغير القيمة وهذا التشويه ينجم عن الفاصل الزمني بين التكلفة التاريخية في تاريخ الحصول على الأصل وبين التكلفة الجارية في تاريخ بيعه أو إعداد التقارير المالية ، وهو ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من قبل الإدارة أو باقي المستخدمين.
  2. التكاليف التاريخية غير قابلة للجمع والطرح في أوقات التضخم النقدي ، حيث أن المحاسب يفترض ثبات وحدة القياس النقدي ويتجاهل تدني القوة الشرائية مهما عظم أثر ذلك.
  3. هناك اعتراض حول موضوعية التكلفة التاريخية التي تركز فقط على توفر المستندات التي تجعل البيانات المحاسبية قابلة للتحقق ولكنها لا تصلح لتقديم معلومات محاسبية تمثل حقائق اقتصادية في تاريخ الإفصاح عن التقارير المالية.
  4. حدوث آثار سلبية عند ظهور أرباح متضخمة صورية وليست حقيقية في أوقات التضخم كدفع ضرائب على أرباح صورية غير محققة فعلاً وتوزيع جزء من راس المال على شكل أرباح لم تتحقق فعلاً ، فضلاً عن صعوبة استبدال الأصول المستهلكة بأصول جديدة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للوحدات الاقتصادية.
  5. التضارب بين التسجيل والقياس على أساس التكلفة التاريخية وفرض استمرار المشروع الذي يقتضي أن يتم القياس الدوري الحقيقي لمركز المشروع الاقتصادي في تاريخ معين ، وليس الاكتفاء بالاطلاع على تجميعات للأسعار التي حصلت في أزمنة وظروف مختلفة.
  6. إن إظهار الأصول (الثابتة خاصة) بثمن تكلفتها التاريخية منذ اقتنائها قبل عدة دورات يؤدي إلى إنتاج صافي دخل مختلف بين المنشآت ذات الأصول المماثلة.
  7. إن تقويم الموجودات التي تم حيازتها في أوقات مختلفة على مدى فترة زمنية تغيرت إثناءها القدرة الشرائية لوحدة النقد لا يمكن إضافة بعضها إلى البعض الآخر في قائمة المركز المالي وإذا ما تم إضافتها فإن النتائج المتولدة سوف لن تكون منطقية أو ذات مدلول.
  8. إن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول إلى حين تبادلها مع طرف آخر سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبية ، مما يتعارض مع فرض الدورية ويؤدي إلى حدوث ما يعرف بأخطاء التوقيت بمعنى أن الربح المتحقق لفترة محاسبية سوف يعكس نتائج الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات سابقة ولم يتحقق إلا خلال هذه الفترة.
  9. يترتب على الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية تجاهل التغيرات في قيمة الوحدات النقدية الأصلية مما ينشأ عنه ما يعرف بأخطاء وحدة القياس ، خاصة في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار مما يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر الأمر الذي يفقد التقارير المالية كثيراً من دلالاتها.
- ونتيجة لتزايد الانتقادات الموجهة إلى أساس التكلفة التاريخية والتي تتمحور في مجموعها حول نقطة أساسية وهي أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي التقارير المالية بسبب ما تظهره من تحليلات غير صحيحة ، لذلك فقد طرحت المجالس والمنظمات المهنية عدة اقتراحات تعتمد في أساسها على رأيين أساسيين:

1. قبول أهداف متواضعة أو استخدامات محددة للقوائم المالية في مقابل الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية ، حيث أن المعلومات التي تضمها التقارير المالية ذات هدف أساس وهو تقييم مدى وفاء الإدارة بمسؤوليتها التعاقدية والقانونية اتجاه أصحاب المصالح في الوحدة ، مما يعني إمكانية إبقاء السجلات المحاسبية بعيداً عن التغيرات التي يمكن أن تطرأ على أسعار السوق أو التقلبات الناشئة عن التغير في الأحوال الاقتصادية.

2. إمكانية التخفيف من حدة هذه الانتقادات عن طريق إدخال بعض التعديلات على الأساس بدلاً من استبعاده كلياً ، حيث لا تختص التقارير المالية بتقييم النتائج الاقتصادية لكافة الاختيارات والبدائل ولا بقياس قيمة الوحدة الاقتصادية أو مدى المخاطرة التي ترتبط بحقوق المالكين وغيرها.

وكانت نتائج هذه الآراء أن تم طرح مجموعة من الحلول التي يمكن من خلالها تعديل التقارير المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية مع استمرار العمل بهذا الأساس في محاولة لتلافي الإشكالات والأخطاء التي يمكن أن تترتب عن الاعتماد على التكلفة التاريخية والقصور في عملية التحليل الناتجة عن تطبيق هذا الأساس ومن أهم الطرائق المقترحة ما يأتي: (القاضي وحمدان ، 2013 : 383 – 409)

1. تشكيل احتياطات لارتفاع أسعار الأصول.

2. محاسبة المستوى العام للأسعار.

3. محاسبة القيمة الجارية.

وبالرغم من إن المجتمع المحاسبي الدولي بدأ بالتوجه نحو تشجيع تطبيق هذه البدائل عن طريق إصدار المعايير المفسرة لكيفية تطبيقها والإفصاح عنها في التقارير المالية ، إلا أن التطبيق الواقعي لهذه البدائل كان يعاني الكثير من المعوقات التي حدت من منفعتها والتي دفعت الكثير من الأطراف داخل المجتمع المحاسبي الدولي لانتقادها والتخلي عنها حيث:

1. إن كل ما تقدم من بدائل القياس المحاسبي المقترحة كانت تعاني من نقص واضح في الموثوقية وهي خاصية مهمة جداً بالنسبة للمستخدمين فالتخلي عن أنموذج التكلفة التاريخية سيفتح الباب (ولو قليلاً) لتأثيرات ذاتية خصوصاً من قبل الإدارة الأمر الذي سيؤدي إلى إخضاع المحاسب ومراقب الحسابات لضغوط الإدارة وبما يخدم تلبية مصالحها عند إعداد التقارير المالية.

2. الانعكاسات الكبيرة المتوقعة على الممارسات المحاسبية التي يمكن أن تنتج عن الانتقال والتحول من استخدام مبدأ التكلفة التاريخية إلى استخدام أحد البدائل المقترحة.

3. إن كثرة التعديلات باتت تمثل مأخذاً خطراً على الفكر المحاسبي فمن جهة نجد أن هذه التعديلات تعتبر مدخلاً غير متكامل لمعالجة نواحي القصور في مبدأ الكلفة التاريخية ، ومن ناحية أخرى نجد أن الأرقام المحاسبية أصبحت أرقاماً ناتجة عن تطبيق أسس تقويم وقياس متعددة.

4. إن تعديل البنود أو العناصر المكونة للقوائم المالية بأسس بديلة للكلفة التاريخية يمكن أن يؤدي إلى الغموض وعدم الفهم لكثير من الأرقام المعبرة عن هذه البنود أو العناصر ، وهو ما سيؤدي بالنتيجة إلى التأثير على قابلية فهم التقارير المالية وبهذا تفقد هذه التقارير أحد الخصائص المهمة من إعدادها.

5. عدم توافر خاصية قابلية التحقق لأغلب بنود وعناصر التقارير المالية وفق النماذج البديلة المقترحة.

(حتان ، 2006 : 461)

6. تباين المستويات الثقافية لمستخدمي التقارير المالية وعدم استيعاب الكثير منهم للبدائل المقترحة وكيفية تطبيقها. (القاضي وحمدان ، 2006 : 95)

ونظراً لعدم اتفاق الكثير من الأطراف على مدى ملاءمة وموضوعية الأسس البديلة المقترحة للقياس وجدوى التحول إليها وكذلك عدم وجود اتفاق حول أسلوب الإفصاح عن آثار هذه الأسس في التقارير المالية ، وفي نطاق السعي نحو إيجاد البديل الأكثر ملاءمة وموضوعية فلقد استمرت محاولات المجتمع المحاسبي الدولي بالبحث عن ذلك الأساس البديل ، واستمر معه الجدل الأكاديمي والمهني لتحديد أساس القياس المحاسبي الذي يمكن أن يحقق الملاءمة والموضوعية في القياس والذي يمكن من خلاله تغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية ليبلغ هذا الجدل مداه في أعقاب الفضائح المالية (2002 م.) ، حيث شكلت لجنة تداول الأوراق المالية ( SEC ) لجنة هدفها الإجابة عن سؤال أساس فيما إذا كانت المعلومات المحاسبية المنتجة حسب معايير المحاسبة وأساس التكلفة التاريخية قادرة على تكوين مدخلات لتقييم الوحدة الاقتصادية لينتهي عمل اللجنة بالتوصل إلى نتيجة مهمة مضمونها إن تقييم الوحدات الاقتصادية في السوق المالي يعتمد بالدرجة الأولى على الأرباح المستقبلية وتدفعاتها النقدية ، ويبحث المستفيدون (بناءً على نتائج دراسات ميدانية متعددة) عن معلومات للتنبؤ بمثل هذه التغيرات و أن التقارير المالية حسب معايير المحاسبة (آنذاك) تعجز عن إعطاء المستفيدين مثل هذه المعلومات ، ولذلك تقترح اللجنة أن يقرن الإفصاح الحالي بتحديد للقيمة العادلة للأصول وكذلك المؤشرات المالية وتحليل مكونات الدخل (L. Thompson , 2002 : 113 – 123) ، ونتيجة لذلك وبناءً على طلب لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) بدأ مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بدراسة سبل القياس والإفصاح عن القيم العادلة للأصول وأنتهى في 15 / 6 / 2005 م. إلى إصدار مشروع قياس القيمة العادلة (الحميد ، 2009 : 694) ، والذي حضي بالقبول من قبل الجمعيات المهنية والعلمية في المحاسبة ليستقر رأي هذه الجهات في النهاية على اعتبار أن أساس أو منهج القيمة العادلة هو أفضل البدائل لأساس التكلفة التاريخية لتقييم مجموعة من عناصر وبنود التقارير المالية (الأدوات المالية ، الأصول أو الممتلكات ، المطلوبات أو الالتزامات ، الاستثمارات العقارية ، المنتجات الزراعية ، والتزامات عقود التأمين) ، وأنه الأساس الأكثر منفعة للمستخدمين فيما يتعلق باتخاذ القرارات الاستثمارية.

لقد بدى واضحاً الاهتمام بمفهوم القيمة العادلة كأفضل أساس بديل (أو مكمل) لأساس التكلفة التاريخية من خلال سلسلة التوجيهات والإرشادات الصادرة عن المنظمات والمجالس والجمعيات المهنية ، والتي تم من خلالها الإشارة إلى مفهوم القيمة العادلة وإلى أساليب تحديدها عند القياس ، فضلاً عن تحديد متطلبات الإفصاح اللازمة في التقارير المالية لتتجلى نتائج هذا الاهتمام بصور كل من:

1. المعيار (157) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) (2008 م.) والذي أورد تعريفاً للقيمة العادلة بأنها: (السعر الذي يتم استلامه عند بيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في عملية منتظمة تتم في ظروف اعتيادية بين شركاء السوق في تاريخ القياس) والقيمة العادلة طبقاً لهذا التعريف تشمل القيمة السوقية ، وهي بذلك ليست مقصورة على المواقف الخاصة باستفسارات السوق الحالية وغير المتاحة ، وبحسب هذا التعريف فإنه يتم التركيز على السعر

- الذي يسلم مقابل بيع اصل أو السعر الذي سيدفع مقابل تحويل التزام وليس السعر الذي يجب سداده للاستحواذ على الأصل أو المستلم مقابل التزام مفترض. (صالح ، 2009 : 20)
2. المعيار (13) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAB) (2011 م. ) ، والذي أورد تعريفاً مطابقاً لتعريف (FASB)\* كما ورد في هذا المعيار:
- أ. تحديد الأصل أو الالتزام الذي يمثل موضوع القياس.
  - ب. تحديد أساس التقييم الملائم لقياس الأصول غير المالية.
  - ت. تحديد الأساليب التي ينبغي للإدارة استخدامها لتقدير القيمة العادلة في حالة:
    - أن يكون السوق نشط (توافر أسعار معروضة في سوق نشطة للأصول المالية).
    - أن يكون السوق غير نشط (عدم وجود سوق نشط للأصول المالية المراد قياس قيمتها العادلة).
  - ث. تحديد متطلبات الإفصاح لقياس القيمة العادلة.
- ويحسب (السعري ومردان) و(الأغا) فإن الاهتمام الذي أبداه كل من (FASB) و(IASB) بمفهوم القيمة العادلة يعود بشكل أساس لقناعة هذين المجلسين (وهما المجلسان المسؤولان عن وضع المعايير المحاسبية) بالمزايا الممكنة تحقيقها من خلال تطبيق أساس القيمة العادلة ، والتي يمكن من خلالها علاج أوجه القصور الناتجة عن تطبيق أساس التكلفة التاريخية ومن هذه المزايا:
- (السعري ومردان ، 2013 : 214 – 242)،(الأغا ، 2013 : 102)
1. إن تطبيق أساس القيمة العادلة سوف يؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية بالنسبة لإدارة الوحدات الاقتصادية ، حيث ستكون هذه المعلومات أداة مهمة بيد الإدارة لتقدير مؤشرات الأداء المالي للوحدة بمنظور اقتصادي مستقبلي لارتباط هذه المؤشرات بالحاضر والمستقبل أكثر من ارتباطها بالماضي.
  2. تعد معلومات القيمة العادلة مقياساً مفضلاً لدى مستخدمي التقارير المالية ، حيث أنها تظهر بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
  3. يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال.
  4. تساعد معلومات القيمة العادلة في تحسين عملية التحليل المالي بتوفيرها لنسب ومؤشرات تقيس الواقع الفعلي لأداء الوحدات الاقتصادية ، فضلاً عن مساهمتها في تسهيل إجراء المقارنات بين الوحدات المتشابهة والتي تطبق القيمة العادلة.
  5. يوفر تطبيق أساس القيمة العادلة قاعدة ملائمة للمستثمرين والمساهمين لإجراء التحليلات واتخاذ القرارات بصورة أفضل ، حيث تعكس نتائج تطبيق هذا الأساس التأثيرات الاقتصادية الجارية وهو ما يؤدي إلى زيادة القدرة التنبؤية بالنتائج المستقبلية وما يترتب عنها من قرارات.
  6. إن واضعي المعايير المحاسبية يدعون أن التقدم التكنولوجي يمكن أن يساهم في تقدير القيمة العادلة بموثوقية أكبر بما تتيحه التقنيات التكنولوجية من دمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية.

\* ضمن جهود المجلسين لتوحيد التعاريف في إطار المشروع المشترك بين المجلسين.



7. تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة ، كما تعكس التغيرات في القيمة العادلة الآثار الناجمة عن التغيرات الاقتصادية عند حدوثها ، وذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية.

8. تساهم متطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير القيمة العادلة في تحقيق شرط الكفاءة للأسواق المالية وبالتالي استجابة وتفاعل السوق للمعلومات المفصّل عنها والمعدة بالاعتماد على أساس القيمة العادلة ، وهو ما يشجع المستثمرين على اتخاذ قرارات الاستثمار بشكل أكبر لما تضيفه هذه المعلومات من الإحساس بالأمان.

وبالرغم من أن طرح أساس القيمة العادلة للتطبيق جاء باعتباره حلاً للمشاكل المصاحبة لتطبيق أساس التكلفة التاريخية ونواحي القصور فيه ، إلا أن ذلك لم يستطع أن يوقف الجدل حول مدى ملائمة وموضوعية وجدوى البدائل المقترحة للتكلفة التاريخية ، حيث تذهب الكثير من الآراء إلى أن السبب الرئيس للجدل حول هذا الأساس هو أنه يقوم وفي جزء كبير منه على الافتراضات التي ستستخدم من قبل المشاركين في السوق عند تسعير الأصول والالتزامات ، حيث وبحسب هذا الأساس فإن الشركة لا تحتاج إلى أن تكون قادرة على بيع أصل معين أو تسوية التزام معين في تاريخ القياس لتكون قادرة على قياس القيمة العادلة لذلك الأصل أو الالتزام ، وبذلك فإن قياس القيمة العادلة يعتمد على افتراضات المشاركين في السوق وليس على أساس عملية بيع حقيقية تقوم بها الشركة.

كما ينسب البعض إلى هذا الأساس (القيمة العادلة) نواحي القصور الآتية: (عبد الحليم وعبد علي ، 2013 : 5) ، (السعري ومردان ، 2013 : 214 – 242) ، (القضاة ، 2014 : 14)

1. عدم دقة القياس المحاسبي الذي يرافق تطبيق هذا الأساس في بعض جوانبه ، بسبب القدر الكبير من الاجتهاد والتقدير المصاحب للحكم الشخصي خلال عملية تقييم القيمة العادلة وخاصة للأدوات المالية غير النشطة ، حيث يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من أصول الوحدة الاقتصادية عندما لا تتوفر لها أسواق نشطة وكفؤة.

2. الزيادة في التكاليف المرافقة لتطبيق معايير القيمة العادلة والناجمة عن تحديد القيمة العادلة وتطبيق جميع مستلزماتها والتي تتطلب بذل جهود غير عادية وتكبد مصروفات إضافية تتسبب في زيادة التكلفة إذا ما تم الاستعانة بخبراء أو مستشارين خارجيين (من خارج الوحدة الاقتصادية) لتقدير القيمة العادلة ، فضلاً عن التكاليف الناتجة عن تحول النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية المصمم للتعامل مع المدخلات وفقاً للتكلفة التاريخية لتمكينه من التعامل مع هذه المدخلات وفقاً للقيمة العادلة.

3. يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق أساس القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليه من تأخير في وصول المعلومات إلى مستخدمي التقارير المالية.

4. يمكن أن يفسح تطبيق هذا الأساس المجال للتلاعب في نتائج الأعمال واستغلال بعض الثغرات المتاحة فيه من قبل إدارات الوحدات الاقتصادية بما يحقق رغباتها ومصالحها عند إعداد التقارير المالية (كاستغلال تصنيف الأدوات المالية ضمن المجموعات الثلاثة التي ينص عليها معيار القيمة العادلة ، وهو

تصنيف لا تحكمه قيود محددة سوى توجّهات الإدارة نفسها بما يتعلق بالغاية التي تستخدم تلك الأدوات لأجلها).

5. إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو في قائمة التغيير في حقوق الملكية دون أن تتم عمليات تبادل فعلية بين الشركة والأطراف الخارجية قد يفتح باباً واسعاً لممارسات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح.

6. عدم وجود مبررات محاسبية فكرية لتبرير استخدام القيمة العادلة ، وهو ما يؤكده تعارض تطبيق أساس القيمة العادلة مع عدد من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية من جانب ، وتعارضه مع عدد من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من جانب آخر (كخاصية القابلية للمقارنة ، وخاصية القابلية للفهم).

7. مدى إمكانية تحقيق خاصية التمثيل الصادق أي مدى توافر أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيل نتائج عملية التقييم عند استخدام أساس القيمة العادلة وإمكانية تدقيقها ، حيث تتضمن عملية تقدير القيمة العادلة إتباع أسس قياس مختلفة للأصول والالتزامات المالية الأمر الذي يجعل من المعلومات المالية أكثر تقلباً مما هي عليه في الحقيقة وخاصة في حالة عدم وجود سوق كفاء ونشط.

8. الاختلافات والاجتهادات في قياس القيمة العادلة الناشئة عن اختلاف التأهيل العلمي والخبرة العملية والخلفية الاجتماعية والأخلاقية للقائمين بتقدير القيمة العادلة.

إن ما يود الباحث طرحه من خلال الاستعراض السابق لبدائل القياس المحاسبي (بدأ من التكلفة التاريخية وصولاً إلى القيمة العادلة) لم يكن بهدف استعراض المزايا والعيوب المصاحبة لتطبيق كل أساس وحسب ، بل يود الباحث الوقوف على مجموعة من النتائج المتصلة بموضوع بدائل القياس والتي يعتقد الباحث بأهميتها ودورها فيما يخص الجانب الفكري في المحاسبة ومنها:

1. الجدل حول إمكانية تطبيق معايير القيمة العادلة وفاعلية تطبيقها خاصة في الدول التي ليس لها سوق مالي نشط وكفوء والتي غالباً ما لا تمتلك الكوادر القادرة على تطبيق هذه المعايير ، حيث يتعارض ذلك مع التوجه الدولي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، وهو ما يثير التساؤل عن مدى فاعلية هذه المعايير وعن جدوى تطبيقها خاصة في الدول التي تعاني من نقص أو عجز في البنية التحتية اللازمة لتطبيق مثل هذه المعايير.

2. الجدل حول مدى المنفعة الناتجة عن تطبيق أساس القيمة العادلة ، حيث يعد معيار المنفعة هو الأساس للحكم على مدى نجاح تطبيق منهج أو أساس محاسبي معين ، وهو ما يتصل بتساؤل آخر لا يقل أهمية وهو أثر تطبيق أساس القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حيث يرى (FASB) و (IASB) ومؤيدو القيمة العادلة بأن التقارير المالية المعدة وفق هذا الأساس من شأنها أن تؤثر (بشكل إيجابي) على أربعة خصائص من شأنها جعل المعلومات المحاسبية نافعة للمستخدمين (في حالة توافر الأسواق المالية النشطة والكفوة) ، وهي (الملاءمة ، القابلية للفهم ، التمثيل الصادق ، والقابلية للمقارنة) (Ernest & Yong , 2008 : 82) ، وبالتالي الأثر الإيجابي لتطبيق هذا الأساس على زيادة جودة المعلومات المحاسبية وهنا يثار التساؤل عن إمكانية الاكتفاء بتحقيق هذه الخصائص (الأربعة) وعن نوع وكَم التأثير على بقية الخصائص النوعية والمحددات أو القيود عليها

3) (الأهمية النسبية ، الكلفة / المنفعة) ، ومدى ارتباط ذلك بالأهداف والمفاهيم والفروض المكونة لنظرية المحاسبة وهو ما سيعيد الفكر المحاسبي إلى نقطة البداية أي إلى محاولة البحث عن بدائل قياس أخرى لاختيار وتحديد طريقة القياس الأكثر إسهاماً في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتقييم كم ونوع المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق بدائل القياس المختلفة والبحث عن تأثير تطبيق هذه البدائل على إمكانية توفير معلومات مفيدة لأغراض ترشيد القرارات ، والتي يمكن قياسها من خلال مدى ما توفره أو تحققه من هذه الخصائص والتي يعتبر تحديدها وتحقيقها حلقة الوصل الضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المكونات الأخرى لنظرية المحاسبة (أو الإطار المفاهيمي في الوقت الحاضر) كمفاهيم القياس والاعتراف فضلاً عن صياغة الفروض الداعمة لها والمساعدة في وضع المعايير المحاسبية.

3. الجدل حول دور أساس القيمة العادلة في حدوث الأزمات المالية :

ففي الحين الذي وجهت فيه بعض الأطراف (60 عضواً من أعضاء مجلس الشيوخ الأمريكي ، والكثير من رؤساء مجالس إدارات بنوك وشركات عملاقة) أصابع الاتهام إلى أساس القيمة العادلة والمرونة المتاحة من خلال تطبيقه وإساءة استخدام هذه المرونة واستغلالها على نطاق واسع عند إعداد التقارير المالية من قبل إدارات الوحدات الاقتصادية بهدف تضخيم قيمة أصولها ونتائجها المالية (102 : 2011 , Stojkovic) كسبب رئيس في حدوث الأزمة المالية المعروفة ب (أزمة الرهن العقاري) عندما ذكرت هذه الجهات أن تطبيق المعيار الأمريكي (FASB 157) ساهم في تضخيم غير مبرر لقيم العقارات ومن ثم قيم القروض العقارية الممنوحة من بنوك الاستثمار ، وما ترتب عليه من تضخيم لقيم السندات العقارية والتي أدت إلى حدوث أول حلقات الأزمة بانهييار بنك ( Lemans Brothers) (السيد علي والمشهداني ، 2010 : 198) ، وأن تطبيق القيمة العادلة كان وراء انهيار شركة (إنرون Enron) ، حيث لجأت هذه الشركة إلى استخدام القيمة العادلة بشكل كثير ومكثف في عقود طويلة الأجل لتجهيز الغاز كما أنها قامت باستخدام تقديرات أسعار خاصة بها لأجل التلاعب بمبلغ الإيرادات المتحققة (32 : 2012 , Mala and Chand) ، وهو ما يبرر وبحسب رأي هذه الأطراف ضرورة وقف تطبيق جميع المعايير المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة (ولو بصورة مؤقتة).

فإن أطرافاً أخرى (FASB و IASB ، SEC ، وعدد من المستثمرين) ترى بأنه لا يمكن الجزم بأن معايير القيمة العادلة كانت سبباً في خلق الأزمة المالية ، بل أنها ذهبت بأرائها إلى الدفاع عن هذه المعايير بقولها أنها كانت إحدى الأدوات التي ساهمت في الكشف عن العيوب وسوء الممارسات التي تم اتباعها من قبل إدارات الائتمان في عمليات منح القروض في عدد من البنوك من جانب ، والتخبط في التحليلات وفشل الاقتصاديين في تحديد واقع الأمور والأحوال الاقتصادية من جانب آخر مؤكدة في رأيها على أن إلغاء معايير القيمة العادلة أو إيقاف العمل بها (ولو بصورة مؤقتة) سوف يساهم في تفاقم الأزمات المالية من منطلق أن إيقاف العمل بهذه المعايير سوف يؤدي إلى فقدان الكثير من الشفافية والعقلانية في المعلومات المتداولة في الأسواق المالية ، وبالتالي سوف يفقد المستثمرون ثقتهم في التقارير المالية مما سيجعلهم يجمعون عن التعامل في الأسواق المالية ، وهو ما يبرر وبحسب رأي هذه الأطراف

ضرورة الاستمرار والمضي في تطبيق المعايير المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة وبشكل مكثف أكبر من السابق وبغض النظر عن أي من الأزمات التي من الممكن أن تحدث. (صالح ، 2009 : 21 – 22).

4. الإرباك والتخبط الذي يعترى الفكر المحاسبي الناتج عن تطبيق أساس القيمة العادلة حيث يرى الباحث أن الجدل حول تطبيق هذا الأساس لا يتوقف عند حدود الجدل حول إمكانية تطبيقه من عدمها أو عند حدود الجدل حول مساهمته في حدوث الأزمات المالية أو عدمه ، بل أن ذلك يذهب إلى حدود أبعد تمتد إلى أزمة في عمق الفكر المحاسبي ومنهجه ، حيث يرتبط تطبيق هذا الأساس بالتغير في أحد المبادئ المحاسبية المهمة التي ظهرت ورافقت المحاسبة منذ نشأتها والذي يمثل احد العناصر المهمة من عناصر نظرية المحاسبة وأحد الركائز الأساسية للكثير من الأبعاد الفكرية في المحاسبة وهو مبدأ الكلفة التاريخية (باعتباره أحد نتائج المنهج المعياري) وليس من دليل أوضح على صحة هذا الكلام سوى التغير الذي أجراه الـ (IASB و FASB) في إطارهما المفاهيمي المشترك في تسمية (مبدأ الكلفة التاريخية) وتغييره إلى تسمية (مبدأ القياس) ، وبالرغم من أن الكثير من الآراء تذهب إلى القول بأن اختلاف التسمية لا يشير بالضرورة إلى التغير في المبدأ ذاته وأن الإطار المفاهيمي المشترك للـ (IASB و FASB) لا يمثل إلا رأي الجهة المصدرة له ، إلا أن هذا وكما يرى الباحث يعد تغييراً جذرياً في الفكر المحاسبي بصرف النظر عن التسمية أو عن الجهة المصدرة لهذه التسمية ، وهو ما يقود إلى ضرورة التفكير بالأبعاد الناتجة عن هذا التحول والجدل المستمر فيما يتعلق باختيار بدائل القياس الأكثر منفعة للمستخدمين والتي لكل منها مؤيدوها ومعارضوها وما يترتب عن تطبيقها من تغيير في مقومات الوظيفة المحاسبية (التمثلة بالاعتراف ، القياس ، العرض ، والإفصاح) الناتجة عن تطبيق البدائل الهجينة أو (مختلطة السمة) ، وتأثير ذلك على الاختلاف في نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية وحقيقة مركزها المالي ، ومدى ارتباط ذلك بالأهداف والمفاهيم والفروض المكونة للإطار الفكري للمحاسبة من جانب والممارسات والإجراءات المحاسبية من جانب آخر.

**رابعاً: صياغة نظرية المحاسبة في ظل إشكالية اتجاهات مناهج البحث المحاسبي بين المنهج المعياري والمنهج الوضعي :**

مع تغير الظروف البيئية وتطور المعاملات الاقتصادية وتعقدتها وما واكب ذلك من تطور في العلوم الاقتصادية والإدارية وتزايد حاجة الإدارة إلى معلومات كمية ومالية تساعد في اتخاذ قراراتها ظهر قصور منظور الممارسة المهنية في تصور نطاق المحاسبة ومداه ، وهو ما شكل دافعاً لانطلاق حركة البحث العلمي في المحاسبة على شكل دراسات أو بحوث فردية (من قبل الباحثين الأفراد) أو على شكل مشاريع بحثية (قامت بها الجمعيات والمنظمات العلمية والمهنية) في محاولة لتطوير المحاسبة ونقلها من مجرد فن عملي لتسجيل العمليات المالية للوحدات الاقتصادية إلى علم له أصوله وفلسفته ونطاقه ودلالاته ، وذلك من خلال تحديد أهداف المحاسبة ووظائفها ومجالات عملها وتحديد المستفيدين من نتائج أعمالها ، وذلك فيما أُصطلح عليه بالتنظير المحاسبي أو تنظير المعرفة المحاسبية والتي اعتمدت في تحليلها ومناقشتها وبناء فروضها وإثباتها على أحد المنهجين السائدين في المحاسبة وهما المنهج المعياري (Normative) ذو الجذور

الاستنباطية (Deductive) ، والمنهج الوضعي أو الإيجابي (Positive) ذو الجذور الاستقرائية (Inductive).

وبحسب (Rodgers & Williams ,1996 ، Hopwood ,2007 ، Gaffikin , 2007 ، AL-Adeem , 2010 ، Badua et al. , 2011 ، Erserim , 2016)\* فلقد سادت البحوث المعتمدة على المنهج المعياري خلال الفترة (1926-1968) كمنهج سائد ومهيمن على اتجاهات الدراسات والبحوث المنشورة في أهم المجالات المحاسبية (JAR ، TAR) ، حيث ركزت هذه الدراسات والبحوث (سواء تلك التي قام بها الباحثون الأفراد أو تلك التي قامت بها الجمعيات والمجالس والمنظمات العلمية والمهنية) على محاولة إيجاد أساس نظري لفهم وتبرير الممارسات والإجراءات المحاسبية عبر محاولة تحديد أهداف المحاسبة ووظائفها ووضع المبادئ الأساسية التي يمكن الارتكاز عليها لبناء الجانب المعرفي للمحاسبة (122-62 : Archer , 1993) ، والتي يفترض فيها القابلية للتطبيق في كل زمان ومكان إذا ما توفرت فروض معينة واستخدامات محددة ، إضافة إلى محاولة ضمان أن تكون للمحاسبة استقلاليته عن العلوم والمجالات المعرفية الأخرى خوفاً من أن يتم امتصاص وانحلال المحاسبة من قبل العلوم والمجالات المعرفية الطاغية في ذلك الوقت. (Mattessich , 1972 : 469-487)

واستمر هذا الاتجاه كاتجاه أساس تم اعتماده من قبل الباحثين الأكاديميين في المحاسبة حتى منتصف العقد السادس من القرن الماضي حيث مثلت البحوث المحاسبية تراكمًا لجهود المحاسبين (الأكاديميين خاصة) في محاولة منهم لصياغة نظرية محاسبية عامة مستقلة من جانب ، وتوصيفاً للممارسات المحاسبية السائدة واقتراح طرائق لتحسين هذه الممارسات من جانب آخر بالاعتماد والتركيز على الاستنتاج المعياري المجرد ، وهو ما قدم الكثير من العون للجهات الواضعة للمعايير والمحاسبين المهنيين العاملين في الشركات (176 – 159 : Zeff , 1989) ، وهو ما أقره (مجلس مبادئ المحاسبة) (Accounting Principles Board (APB) في منتصف الستينات حيث أعلن ميله إلى عدم الاكتفاء بتجميع الممارسات المقبولة فقط ، وأنه يميل بدلاً من ذلك بالاتجاه نحو اعتماد الموقف المعياري تجاه تطوير المفاهيم الأساسية في المحاسبة (95 : Zeff , 1999) على اعتبار أن المحاسبة التي تتم ممارستها تستند إلى حد كبير على

---

\* قام الباحثون في هذه الدراسات بتتبع البحوث المنشورة في أهم المجالات الراعية والمهتمة بشؤون المحاسبة خلال سلاسل زمنية مختارة بغرض التوصل إلى معرفة الاتجاهات المنهجية السائدة خلال تلك الفترات ، والتي امتدت للفترة (1926-2016) ، وقد تم في هذه الدراسات التركيز على عدد من المجالات أهمها :

(The Accounting Review.(TAR) ، (Journal of Accounting Research) (JAR) ، (AOS) (The Journal of Accounting Organization Society) (CAR) ، (Contemporary Accounting Research)

لافتتاح الباحثين بأهمية هذه المجالات وتأثيرها على مجالي المحاسبة (الفكري ، والتطبيقي) بحسب عدد من المؤشرات ومنها:

- عدد البحوث المحاسبية المنشورة فيها.
- عدد الباحثين (النخبة) في المحاسبة المساهمين في هذه المجالات سواء كناشرين أو كمحررين.
- ارتباط هذه المجالات بالجهات الراعية لهنة المحاسبة مثل مجلة (TAR) التي تعتبر الواجهة البحثية لجمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A.) ، واعتبارها مصدراً لتقرير محتويات المعرفة المحاسبية.

الأسس المعيارية وأن النمط المعياري لنظرية المحاسبة هو ما يناسب طبيعة المحاسبة (Yu , 1976 : 104) ، فضلاً عن قناعة المجتمع المحاسبي آنذاك بأن النظرية المعيارية للمحاسبة يمكن أن تأخذ الديناميكية المحيطة ببيئة الأعمال في الاعتبار وبما يجعلها قادرة على تمكين المحاسبين من العمل المثمر في مجتمعاتهم.

وبحسب (Baker ; 2017) فلقد أسهمت الدراسات والبحوث المحاسبية القائمة على المنهج المعياري في بناء الكثير من عناصر أو مكونات النظرية المحاسبية المعروفة حالياً (الأهداف ، المفاهيم ، الفروض ، المبادئ ، أسس القياس) (Baker , 2017 : 109-124) ومن أهم هذه الدراسات ما يأتي:  
(Kabir , 2010 : 137)

- Paton , W. A., 1922 , Accounting Theory.
  - MacNeal, Kenneth , 1939 , (Reprinted in 1970) , Truth in Accounting
  - Paton, W. A., and A. C. Littleton., 1940 , An Introduction to Corporate Accounting Standards.
  - Littleton, A. C., 1953, Structure of Accounting Theory.
  - Chambers, R. J., 1966 , Accounting, Evaluation and Economics Behavior.
  - Ijiri, Yuji , 1975 , Theory of Accounting Measurement
- بالإضافة إلى مجموعة الدراسات الآتية (التي تم إعدادها بالاعتماد على المنهج المعياري) :
- AICPA , 1936 ,
  - AAA , 1966 , A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT).
  - AAA , 1977 , Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (SATTA).

وبالرغم من الإسهامات الكبيرة التي قدمتها الدراسات والبحوث المعتمدة على المنهج المعياري خلال الفترة (1968-1926) ، إلا أنه لم يسلم من الانتقادات حيث وجهت الكثير من الانتقادات إلى ذلك المنهج كان أهمها (بحسب منتقدي هذا المنهج):

1. عجز المنهج المعياري عن تقديم نظرية محاسبية مقبولة قادرة على مواكبة التطورات الحاصلة في محيط المحاسبة دائم التغير.
2. عدم قدرة المنهج المعياري على تقديم فهم واضح للمحاسبة ومجالها ومنفعتاتها في ظل تغير وجهة النظر إليها (المحاسبة) من مجرد كونها ممارسات فنية إلى اعتبارها علماً يجب أن يكون له فلسفته الخاصة به.
3. إن النمط المعياري للتنظير المحاسبي ليس له تأثير جوهري ومباشر على الممارسات والتطبيقات المحاسبية من جانب ، وأن البحوث المحاسبية ذات المنهج المعياري عجزت عن تقديم نظرية لها القدرة التفسيرية والتنبؤية المقنعة.
4. عدم استطاعة المنهج المعياري في الاتفاق العام على اطار فكري محدد للمحاسبة حيث ركز هذا المنهج على محاولة إيجاد مفاهيم عامة لمقابلة الاحتياجات المفترضة لمستخدمي المعلومات دون محاولة التصدي ووضع الحلول للمشاكل المرتبطة بالتطبيق والممارسة المحاسبية.

وتبعاً لذلك فقد بدأ عدد الدراسات والبحوث التي تعتمد على المنهج المعياري بالتناقص التدريجي من ميدان البحث المحاسبي ومع مرور الوقت اقتربت البحوث المنشورة في النظرية المعيارية (التقليدية) من

الصفير تقريباً (مع بعض الاستثناءات) ليختفي بذلك الاتجاه البحثي المعتمد على المنهج المعياري عموماً من الأدب المحاسبي. (Heck & Jensen , 2007 : 109–142)

في مقابل ذلك فإنه ومنذ نهايات العقد السادس من القرن الماضي (1968 م.) فلقد تحولت أجندة الدراسات والبحوث المحاسبة المنشورة في أهم المجلات المحاسبية (CAR, AOS, JAR, TAR) في التوجه إلى الاعتماد على المنهج الوضعي (الإيجابي) كمنهج سائد أو مهيمن على مناهج البحث المحاسبي ، وهو منهج يسعى للبحث والتجري عن منفعة المعلومات المحاسبية ومدى قدرتها على المساعدة في اتخاذ القرارات وشكلت دراسات كل من (Ball and Brown 1968) و(Watts and Zimmerman 1978) البداية الأساسية لاتجاه جديد في البحوث المحاسبية كعنصر في ثقافة البحوث التجريبية أو التطبيقية الناشئة في مجال المحاسبة.

ويعتبر (Wolk et al.; 2004) أن دراسة (Watts and Zimmerman 1978) هي الأولى التي روجت لنظرية الوكالة في المحاسبة وأن (Watts and Zimmerman) قاموا باستعارة نظرية الوكالة من أدبيات الاقتصاد مستغلين إياها لوصف العلاقات السلوكية ودراسة دوافع الإدارة في اختيار البدائل المحاسبية وفق فرضيات السوق الكفوة أو الضعيفة أو شبه الكفوة (EMH) بالارتكاز في أعمالهم على الأدبيات الاقتصادية التطبيقية والتجريبية واصفين أعمالهم بال (إيجابية) (Positive) على اعتبار أنها تهتم (بكيفية عمل العالم) ، وأنها تركز على تحليل وتفسير والتنبؤ بسلوك (هؤلاء الذين يعدون البيانات ويقدمونها (المحاسبون) وهؤلاء الذين يستخدمون هذه البيانات (الإدارة ، المستخدمون الآخرون)) عند اختيار وتفضيل أحد الطرائق والسياسات المحاسبية المستخدمة باعتبار أن اختيار الوحدة الاقتصادية لسياسة محاسبية معينة لا تتم فقط وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية وإنما قد يعزى لتفضيلات إدارة الوحدة الاقتصادية (Wolk , et. al. , 2016 : 43) ، والذي يتم بالاعتماد على نظريتين (النظرية الاقتصادية للتنظيم الحكومي ، والنظرية الاقتصادية للوحدة الاقتصادية).

وبالرغم من القلق الذي أبداه بعض المنتقدين للمنهج الوضعي وتحول اتجاه البحوث المحاسبية القائمة على هذا المنهج نحو التركيز على المفاهيم المستحدثة في المحاسبة مثل مفهوم النفعية والمنظور المعلوماتي للمحاسبة ، إلا أن الاتجاه نحو المنهج الوضعي لم يشمل الجانب البحثي في المحاسبة فحسب بل أن التحول إلى هذا المنهج كان تحولاً مفاهيمياً واكاديمياً ، وهو ما ساهم إلى حد كبير في طغيان وانتشار هذا المنهج في الفكر المحاسبي ، وأصبحت البحوث المحاسبية ونتائجها هي المسيطرة على معظم المجلات الأساسية في المحاسبة لتغدو هذه البحوث والمنهج القائمة عليه هو المنهج السائد أو المهيمن في البحوث المحاسبية المنشورة في هذه المجلات.

وبحسب ما توصل إليه كل من (Raybourn , 2005 ، Hopwood , 2007 ، Oler et al. , 2008 ، Granof & Zeff , 2008) فإن البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج

الوضعي كانت تتجه نحو:

1. الاعتماد على البحوث التطبيقية والتجريبية وازديادها بمرور الوقت.
2. زيادة تأثير البحوث المحاسبية بالنظريات والمناهج الاقتصادية والعلوم المالية.
3. زيادة المواضيع البحثية المتعلقة بموضوعات المحاسبة المالية.

4. التركيز على ربط الدراسات الحاسوبية بالعلوم الأخرى كالعلوم الإدارية والعلوم الاجتماعية وعلم النفس والسلوك البشري (الدراسات السلوكية).
- ويعود السبب إلى انتشار الدراسات والبحوث المعتمدة على المنهج الوضعي (الإيجابي) خلال الفترة (1968-2016) إلى مجموعة من العوامل أهمها:
1. إن التحول إلى المنهج الوضعي في البحوث الحاسوبية كان على أساس أنه يمكن وعن طريق هذا النوع من البحوث الارتقاء بالحاسبة ووضعها ضمن العلوم الأخرى.
  2. القناعة الكاملة بإمكانية البحوث الحاسوبية الوضعية على شرح أسباب الممارسات الحاسوبية الفعلية والتنبؤ بدور بيانات الحاسبة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
  3. مساهمة البحوث الحاسوبية الوضعية في توسعة نطاق العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات من مجرد تصور المنظرين المعياريين المحدود لهذه العوامل لتشمل التحليل الواسع لمجموعة العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية.
  4. الارتباط الكبير بين البحوث التطبيقية والتجريبية ومهنة الحاسبة.
  5. الإمكانية الكبيرة التي تقدمها البحوث التطبيقية والتجريبية (الوضعية) لدراسة مدى منفعة المعلومات الحاسوبية وتأثيرها على متخذي القرارات.
  6. الإمكانية التي تتيحها البحوث (الوضعية) لتحديد ووصف المشاكل الحاسوبية في الواقع العملي ، والتي يمكن من خلال بحثها ومناقشتها ووضع الحلول المناسبة لها من مساعدة الجهات المنظمة لمهنة الحاسبة في صياغة ووضع المعايير الحاسبة المناسبة للتطبيق.
  7. الدعم الكبير الذي قدمته الشركات ومجموعات الأعمال الأمريكية للبحوث الإيجابية الموجهة لخدمة هذه الشركات عن طريق إجراء البحوث التي تدعم ممارسات هذه الشركات وتبرير أنشطتها (قدمت هذه الشركات وبحسب (Watts , 1995 : 299) للمجلات الداعمة لهذا النوع من البحوث أكثر من 30 مليون دولار أمريكي بشكل منح ).
  8. تظافر العديد من القوى الاجتماعية والسياسية التي ساهمت في بقاء واستمرار المنهج الوضعي بالرغم من تزايد الانتقادات الموجهة له ، ونجاح الدعاة إلى هذا المنهج في الحفاظ عليه كمنهج سائد ومهيمن في البحوث الحاسوبية من خلال الترويج إلى اعتباره الشكل الوحيد المناسب لنشر المعرفة الحاسوبية.
- لقد ترك التغيير في الاتجاهات المنهجية (من الاعتماد على المنهج المعياري (كمنهج سائد) نحو الاعتماد على المنهج الوضعي (كمنهج سائد) تأثيراً بالغاً على حركة البحث الحاسوبي حيث وبحسب وجهة نظر ( Oler , et al. , ) فإن منشورات (Ball and Brown و Watts and Zimmerman) تعتبر نقطة التحول في تاريخ البحث الحاسوبي ووفقاً لذلك فإنهما يحددان خطين للتوجهات الفكرية أو المنهجية في البحوث الحاسوبية وهما: (5 : 2008 , Oler , et al. )
- الأول : البحوث المنشورة قبل نقطة التحول هذه عندما كان تركيز المنظرين والباحثين في الحاسبة موجهاً نحو تطوير نظرية الحاسبة.
- الثاني : البحوث المنشورة بعد نقطة التحول هذه.



ويذهب (Hopwood) إلى القول بأن الباحثين في المحاسبة انقسموا إلى معسكرين:

(Hopwood , 2007 : 1365 – 1374)

الأول : يشمل الباحثين الذين لديهم فهم شامل للمحاسبة نفسها وما يمكن أن تنعكس عليه بمنطقها الذاتي ومدى قابليتها وإمكانيتها للتعبير ويطلق على البحوث التي يقومون بكتابتها (البحوث المحاسبية التقليدية).

الثاني : يضم أولئك الباحثين الذين يبحثون عن تبعات الممارسات المحاسبية ومدى الارتباط بين النتائج ذات الصلة بالمشاكل الناتجة عن عدم فهم أو سوء فهم المعلومات الواردة في التقارير المالية ، وهو ما يمثل التيار الرئيس للبحوث المحاسبية المعاصرة ويستند هذا النوع من البحوث التي يقومون بكتابتها على الافتراض بوجود علاقة (الوكالة) وما يضيفه هذا المنظور من قيمة إلى التقارير المالية.

ويرى الباحث ومن خلال ما تقدم استعراضه من وجهات النظر حول مدى مساهمة كل من منهجي البحث (المعياري) و(الوضعي) في مجال البحث المحاسبي ومساهمتهما بالتالي في مجال صياغة نظرية المحاسبة بأنه:

1. بالرغم من الإسهامات التي قدمتها الدراسات والبحوث المعتمدة على المنهج الوضعي لحركة البحث المحاسبي ، والتي هدفت إما إلى إنشاء نظريات محاسبية (إيجابية) جديدة أو إلى تطوير وتعزيز النظريات القائمة إلا أن هذه الدراسات والبحوث خلقت العديد من الهياكل النظرية التي عجز بعضها عن تلبية متطلبات المنطق ، وهو ما أدى إلى خلق عدد من النظريات المحاسبية المجزئة والسطحية غير القادرة على الوصول إلى العمق في الرؤى المنطقية القائمة على المفاهيم والافتراضات الفلسفية.
2. لقد كان من نتائج الازدياد والانتشار المضطرد للدراسات والبحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي هو تزايد الشعور بالعزلة بين دعاة ومناصري كل من منهجي البحث المحاسبي (المعياري – الوضعي) كنتيجة لازدياد وانتشار البحوث المحاسبية الوضعية مقابل انحسار وتراجع البحوث المحاسبية المعيارية.
3. أنصب تركيز واهتمام البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي على نطاق ضيق للإجابة عن أسئلة محددة وتركها أو تجاهلها لأسئلة مهمة في الفكر المحاسبي ، وهو ما يدفع للقول بأن النظرية الوضعية في المحاسبة هي نظرية (أو نظريات) متوسطة المدى.
4. ذوبان المحاسبة كحقل معرفي مستقل في أوعية العلوم والحقول المعرفية الأخرى التي تم الاستناد عليها في البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي كأساس لبناء فرضياتها وإثباتها (كالاقتصاد ، المالية ، العلوم السلوكية والاجتماعية ، القانون).
5. عجز البحوث المحاسبية المعتمدة على المنهج الوضعي عن تغيير أو تطوير نظرية المحاسبة المعيارية في حين أنها نجحت وإلى حد بعيد في التأثير على الممارسات المحاسبية واعتماد نتائجها في وضع عدد من المعايير المناسبة لهذه الممارسات.