

## الفصل الثامن

# الإشكاليات المهنية في صياغة نظرية المحاسبة

دبلوم المحاسبة

2024 - 2023

## الإطار النظري للإشكاليات (المهنية) المؤثرة في صياغة نظرية المحاسبة

أولاً : صياغة نظرية المحاسبة في ظل إشكالية تسييس المعايير أم تسييس نظرية المحاسبة :

تتم عملية الانتقال من النظرية إلى التطبيق في المحاسبة من خلال إصدار ووضع معايير التطبيق العملي الملائمة ، حيث يلي تحديد المبادئ المحاسبية كأحد مكونات نظرية المحاسبة ترجمة هذه المبادئ إلى معايير حاكمة ومرشدة لممارسات وإجراءات التطبيق العملي ، وهو ما يجعل من عملية وضع المعايير المحاسبية تعبيراً عن موقف رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق المبادئ المحاسبية ، والذي يستدعي ضرورة أن تكون هذه المعايير ترجمة واعية لهذه المبادئ ، فضلاً عن الحرص على ملاءمتها واتساقها مع الإطار الفكري بما يضمنه من أهداف ومفاهيم وفروض ، وهو ما يستوجب بذل العناية الممكنة في عملية الانتقال هذه وفقاً لمنهج مدروس يراعي الاعتبارات الفكرية المنطقية من جانب ومقتضيات الممارسات العملية الأفضل من جانب آخر.

ويعتقد الكثيرون داخل المجتمع المحاسبي الدولي وخارجه أن وضع وتحديد المعايير المحاسبية هي نتاج للاستنتاج المنطقي أو المعرفة المستخلصة من الأبحاث التجريبية ، بينما يشير واقع الحال إلى أن وضع وتحديد هذه المعايير هو في الغالب نتاج للعمل السياسي التوافقي ، والذي يرجع بشكل كبير إلى حاجة الأطراف المختلفة لوجود هذه المعايير ومدى انتفاع هذه الأطراف منها ، وهو ما يبرر تدخل هذه الأطراف في عملية التهيئة والإعداد لهذه المعايير وإنجاح تطبيقها عن طريق التأثير على الجهات والمنظمات المسؤولة عن وضع هذه المعايير ، وعلى سبيل المثال فلقد تعرضت كل من ( لجنة الإجراءات المحاسبية ، مجلس المبادئ المحاسبية ، ومجلس معايير المحاسبة المالية ) باعتبارها الجهات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية وعلى مر السنوات التي قامت خلالها بصياغة ووضع المعايير المحاسبية إلى قدر كبير من الضغوط لتطوير أو تعديل المعايير بما يخدم وكنتيجة نهائية مجموعة معينة من المستفيدين أو المستخدمين. إن مراجعة الاتجاهات المختلفة في أدبيات المحاسبة المعاصرة يمكن أن يؤشر إلى وجود اتجاهين أو مدخلين مؤثرين في صياغة ووضع وتطوير معايير المحاسبة وهما:

**الاتجاه الأول : تمثله إدارات الوحدات الاقتصادية:** بما لها من مصالح لها انعكاساتها على القياس والإفصاح في المحاسبة وهو امتداد لشعور هذه الإدارات بأن لها الحق في اتخاذ ما تشاء من قرارات أو رسم ما تراه مناسباً من سياسات من شأنها أن تعرض الصورة الأجل للمنظمة التي تديرها ، ويكون من مصلحة

هذا الاتجاه أن تضم المعايير نوعاً أكثر من المرونة التي تسمح لهذه الإدارات باختيار ما يلائمها من طرائق وأساليب وممارسات تتيح لها التنقل والاختيار ما بينها وتوجيهها ( أو التلاعب بها أحياناً ) بما يخدم تحقيق مصالحها الخاصة عن طريق تخفيض الأرباح أو زيادتها أو تمهيدها ، وبالتالي التأثير على سلوك متخذي القرارات لضمان استمرار المشروع والحصول على أعلى قدر ممكن من المكافآت والمكاسب ، وهو ما يفسر سبب اهتمام إدارات الوحدات الاقتصادية وتدخّلها في عملية وضع وصياغة المعايير المحاسبية حيث أنها المتأثر الأول بهذه المعايير.

لقد كان للاعتماد على مبادرات الإدارة في إيجاد الحلول للمشكلات العارضة في المحاسبة آثاره ونتائج الآتية:

1. افتقار غالبية الممارسات المحاسبية إلى الخلفية النظرية ، وأتسامها بالعمالية اللاعلمية وبالتالي عدم اتساقها منطقياً.

2. التناقض بين المبادئ المحاسبية المستخلصة والتعارض مع بنود وعناصر التقارير المالية.

3. الافتقار إلى الاكتمال مما أدى إلى ترك الكثير من المشاكل المحاسبية ( في حينها ) دون حل عملي متناسق.

4. عدم الالتزام بخاصية الثبات وبالتالي عدم قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة والتنبؤ في الوحدة الاقتصادية الواحدة وبين الوحدات الاقتصادية المختلفة أيضاً.

5. تجنب معالجة المشكلات المعقدة واختيار حلول نفعية.

6. اعتماد الممارسات والإجراءات المحاسبية التي تؤدي بشكل أو بآخر إلى تسهيل تمهيد الدخل.

**الاتجاه الثاني : وهو يمثل مهنة المحاسبة :**

نتيجة للأزمات المالية والاقتصادية المتتالية والتي بدأت بالأزمة الاقتصادية الكبرى (من عام 1933- 1929) فلقد تعالت النداءات المطالبة بتدخل الدولة والجهات الرسمية لتنظيم المبادئ المحاسبية التي من شأنها تمثيل مصلحة المجتمع المالي الذي يضم الأطراف أصحاب المصالح من جانب ، وأن يحمي المحاسبين ومراقبي الحسابات في مختلف الشركات من ضغوطات الإدارة من جانب آخر ، ويكون من مصلحة هذين الطرفين أن يتم تقييد إدارات الوحدات الاقتصادية والحد من حريتها بأسس أو معايير حدية وموحدة للقياس والإفصاح للعمل قدر الإمكان على تضييق نطاق الاختلافات في نتائج التقارير المالية وعدم مصداقيتها الناتجة عن حرية اختيار الإدارة في استخدام الممارسات المحاسبية البديلة ، وبشكل يضمن مصلحة المجتمع الذي

يعيش في بيئة مليئة بالغش والتلاعب والاحتيال المالي ، وهو ما انعكس على شكل إصدار مجموعة من القوانين والأنظمة وأهمها قانون إنشاء (لجنة تداول الأوراق المالية) (SEC) عام 1934 م. والتي اسند لها سلطة تحديد معايير المحاسبة الواجب إتباعها من قبل الوحدات الاقتصادية المسجلة فيها ، فضلاً عن دورها الكبير في تطوير المبادئ المحاسبية عن طريق تحفيز الجمعيات المهنية والعلمية المتخصصة والدفع بها باتجاه إيجاد مبادئ محاسبية تلقى قبولاً عاماً وترفع من مستوى المعرفة المحاسبية.

إن المحاولات المتتالية لصياغة نظرية محاسبية واستبعاد الممارسات المهنية غير المرغوب فيها والسائدة في التطبيق العملي والحد من إساءة استخدام وتطبيق تلك الممارسات وبدائل القياس المتناقضة كانت السبب وراء سعي معظم المنظمات المهنية والعلمية في المحاسبة نحو وضع معايير ذات طابع (سياسي واجتماعي) حيث يطرح (Horngren C. T) التساؤل الآتي : (إن وضع وإنشاء المعايير المحاسبية هو نتاج لتصرف سياسي بالدرجة الأولى بصورة أكبر من كونه استنتاج منطقي أو معرفة مستقاة من أبحاث تجريبية. لماذا؟) ويجب بأن وضع المعايير هو قرار اجتماعي ، حيث تمثل المعايير قيوداً على السلوك لذلك يجب أن تكون مقبولة من الأطراف المعنية بتطبيقها، وإن قبول المعايير يمكن أن يكون إجبارياً أو اختيارياً أو (مزيجاً) من النوعين وفي المجتمع الديمقراطي فإن القبول هو عملية معقدة إلى أقصى الحدود لدرجة أنها تتطلب تسويقاً محكماً (أو ماهراً) على الساحة السياسية.

لقد كانت مرحلة (التسييس) المحاسبي والتي بدأت تتضح معالمها مع بداية تأسيس مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1973م نتيجة حتمية وردة فعل طبيعية لفشل محاولات المنظمات والجمعيات العلمية والمهنية المحاسبية في صياغة ووضع نظرية محاسبية مقبولة وموحدة، وكان من أهم ما أنتمت به هذه المرحلة هو التحول من التركيز على مفهوم المبادئ إلى التركيز على مفهوم المعايير ، حيث توجهت المنظمات الحكومية (مثل لجنة تداول الأوراق المالية) ، وشبه الحكومية (كمجلس معايير المحاسبة المالية) نحو إصدار معايير ملزمة ، والتركيز على ضرورة مراعاتها والعمل بها من قبل المجتمع المحاسبي الدولي والمجتمع المالي ككل ، وهو ما شجع ظهور الكثير من الآراء التي تدعو إلى التخلي عن فكرة صياغة نظرية محاسبية (بما تتضمنه من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ) ، والاتجاه بدلاً من ذلك نحو التركيز على مفهوم المعايير المحاسبية على أنها (أي المعايير) تمثل النظرية المحاسبية الحديثة ، وهو ما يمثل توجهاً له الكثير من الآثار السلبية على الفكر المحاسبي ، حيث أن تأثير عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية بالضغوطات المفروضة عليها من قبل الأطراف ذات المصالح ( التي سبق مناقشتها في بداية هذا الموضوع ) يعكس و بشكل واضح البعد السياسي لتوجهات المتحكمين في عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية ، ومحاولة جر دول العالم إلى ما

تهدف إليه هذه الجهات من جانب ، وجعله لنظرية المحاسبة عرضة للتدخل الفكري الذي ربما يتأتى من خارج إطار نطاق المنظومة أو المجتمع المحاسبي من جانب آخر.

إن التصور القائل بأن للمعايير المحاسبية القدرة على أن تحل كبديل لنظرية المحاسبة هو تصور يشوبه القصور والخلل ، حيث أن هناك عدداً من الاختلافات الجوهرية بين كل من نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية والتي يمكن تلخيصها بالآتي:

**1. فقدان الموضوعية:** حيث تركز نظرية المحاسبة على تحقيق الموضوعية في البيانات والمعلومات المحاسبية ، بينما تركز المعايير على فكرة إعداد التقارير المالية بما يتفق مع هذه المعايير.

**2. أساس العلم :** تركز نظرية المحاسبة على العلم والتطبيق كحد سواء ، بينما توفر المعايير أساساً حاكماً ومرشداً للتطبيق فقط..

**3. الكيان المحاسبي :** توفر نظرية المحاسبة الكيان الملموس للمحاسبة في سعيها لوضع المحاسبة في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة ، بينما لا تمثل المعايير سوى وسيلة مجردة للتسجيل والتبويب والعرض.

**4. المنطق العلمي :** تسعى نظرية المحاسبة إلى توفير وتحقيق المنطق العلمي في تكوينها ، بينما لا توفر الكثير من المعايير ذلك المنطق بل أنها لا تطابق في كثير من الأحيان الظروف الاقتصادية والاجتماعية القائمة.

**5. الإلزام :** تسعى النظرية إلى تحرير الفكر المحاسبي في محاولة للبحث عن أفضل الممارسات المحاسبية وتطويرها بما يتناسب مع احتياجات البيئة التي تعمل فيها المحاسبة ، بينما تسعى المعايير المحاسبية إلى العكس من هذا وذلك من خلال فرض الالتزام بها وعدم ترك الحرية في الخروج عنها وفرض العقوبات في حالة عدم الالتزام بها.

**ثانياً : صياغة نظرية المحاسبة في ظل إشكالية المبادئ المحاسبية مقابل القواعد والأحكام كأساس لبناء المعايير المحاسبية :**

كانت إحدى أهم نتائج الاجتماع الذي جمع بين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وأعضاء لجنة تداول الأوراق المالية في نيويورك (SEC) في أعقاب الأزمة المالية 1930م هو الرأي الذي خرج به المعهد والذي يرى أن الحل الأفضل لمشكلة تضارب الأسس المحاسبية المستخدمة في التطبيق العملي والذي يؤدي إلى تضليل المجتمع المالي هو في اتباع أحد الأسلوبين الآتيين:

1. تثقيف مستخدمي التقارير المحاسبية ووضعهم في الحسبان عند استخدام تلك التقارير.

2.تحسين نوعية التقارير المحاسبية لجعلها أكثر إعلاماً وإفصاحاً للمستخدمين.

وأنه لا يمكن تحقيق هذين المطلبين بدون وجود مبادئ متفق عليها تصلح لأن تكون قوانين أو قواعد عامة تنظم عمل المحاسبة وممارساتها ، وهو ما دفع بالمعهد وتحت ضغط لجنة تداول الأوراق المالية إلى تشكيل لجنة إجراءات المحاسبة أو (لجنة الإجراءات المحاسبية) (CAP) في العام 1938 م ليكون عملها الأساس هو تطوير بيان شامل بمبادئ المحاسبة ، والذي يجب أن يعمل كدليل للمهنة في اختيار الممارسات المحاسبية الأفضل وكمرشد عام لحل المشاكل الحاصلة في التطبيق العملي ، ونتيجة للتنسيق المتواصل بين الطرفين فقد تم إصدار مبادئ عامة فيما يعتبر المحاولة الأولى لتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ، وقد فرضت هيئة تداول الأوراق المالية تطبيق هذه المبادئ على الوحدات الاقتصادية المسجلة في البورصة الأمريكية تدريجياً.

إن الاهتمام بتحديد وحصر المبادئ المحاسبية ودراساتها يبدو منطقياً جداً إذا ما تم تصور أن هذه المبادئ تمثل قمة البناء الفكري لأية نظرية ، وهو ما يمكن قياسه على نظرية المحاسبة إذ أنه وبدون هذه المبادئ تصبح النظرية مجرد ملاحظات أو أفكار مبعثرة فهي ( المبادئ ) تمثل قوانين عامة يتم التوصل إليها واشتقاقها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم والفروض ، وهو ما يستدعي ضرورة أن تتضمن التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية مع مراعاة اتساقها المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفروض من جانب ، وثبات صحتها وصدقها في التطبيق العملي من جانب آخر ، وبالتالي فهي ( أي المبادئ ) تمثل جوهر النظرية. وعلى الرغم من صعوبة حصر وتحديد مجموعة معينة من المصطلحات تحت بند المبادئ المحاسبية إلا أنه يمكن ذلك في حالة توافر الخصائص الآتية:

1الإجماع : أي أن مبدأ ما يجب أن يحظى بالقبول العام أو الإجماع العام ( وليس المطلق ) ليتمكن عده مبدأً محاسبياً.

2.القدرة على التفسير : أي أن يكون للمبدأ القدرة على تفسير الممارسة المحاسبية السائدة.

3.القابلية للتطور والتعديل : بما يتناسب مع التطور الاقتصادي والاجتماعي في بيئة عمل المحاسبة.

4.القابلية على الاختبار الفكري والتطبيقي : حيث أن المبدأ سوف يمثل قانوناً عاماً يحكم الأحداث أو الظواهر موضوع البحث.

5. عابراً للحدود : أي أن لا يبقى نطاق سريانه وعمله محصوراً ضمن حدود مكان معين وإلا أصبح مجرد قواعد أو تعليمات خاصة بمكان معين.

6. التجرد : ويقصد به عدم التدخل السياسي الذي قد يمارس على إجراء أو حدث أو تعريف لمصطلح أو لطريقة معينة.

ونتيجة لاستحالة أو صعوبة وصول المبادئ المحاسبية إلى مستوى العلمية ومن ثم فإن تطبيقها لا يمكن أن يعطي نتائج علمية ، وإنما تظل في حكم الاجتهادات البشرية التي لا يمكن في ظل غياب مبادئ علمية ترجيح اجتهاد على آخر إلا في منطقية فرضياته ، ولذا فإن اعتماد إصدار معايير المحاسبة بناءً على مبادئ محاسبية رتضي بها لمجتمع معين وزمان محدد يعد اتفاقاً وخياراً لذلك المجتمع في ذلك الزمان والمكان ، ولا يعني مطلقاً اتصاف تلك الأساسيات بالعلمية أو اعتبارها الجزء الأساس لبناء قياس علمي محاسبي بحت أو محاولة لصياغة نظرية محاسبية بحتة.

إن الانتقادات التي وجهت إلى المبادئ المحاسبية مقابل الإيجابيات الملموسة في القواعد والأحكام هي التي قادت المجتمع المحاسبي الدولي وفي مقدمته FASB و IASB إلى التخلي التدريجي عن التمسك بالمبادئ وانحسار استخدام هذا المصطلح في أدبيات المحاسبة مقابل التوجه نحو استخدام مصطلح ( المعايير ) ، والتي تعتمد في بناءها على الكثير من القواعد التفصيلية والأحكام وهو ما يفسر الصدى البالغ من القبول لهذه المعايير بين أوساط المجتمع المحاسبي سواء كانت :

### 1. من داخل المهنة : بما تضمنه من :

أ. المدققين ومراقبي الحسابات : حيث أن تنميط المعالجات المحاسبية وتوحيدها جعل المدققين والمحاسبين قادرين على تعميم تجاربهم وأساليبهم التدقيقية بسهولة خصوصاً عندما تتبع كل المنشآت التي يقومون بتدقيقها القواعد والأحكام نفسها.

ب. المحاسبين : حيث أن افتقار العديد من المحاسبين إلى الخبرات والمؤهلات المهنية والعلمية اللازمة ووجود الدخلاء على المهنة من غير ذوي الاختصاص أدى إلى شيوع الأخطاء في الإجراءات والممارسات المحاسبية ، وهو ما يمكن تلافيه إذا ما تم الاعتماد على القواعد والأحكام الموحدة.

### 2. من خارج المهنة : بما تضمنه من :

أ. المنظمات الحكومية أو شبه الحكومية : حيث يستدعي حدوث الأزمات الاقتصادية والانهيارات المالية تدخل الجهات الحكومية أو شبه الحكومية لإصدار قوانين وتعليمات تكون منصبه على نحو أساس حول تنظيم عمل المحاسبة وضبط إجراءاتها وممارساتها الأمر الذي يعني التدخل المباشر في طبيعة عمل المحاسبة وتحييد الجانب الفكري في المحاسبة نحو إتباع أنماط معينة من الممارسات والإجراءات المحاسبية التي قد تتعارض مع المبادئ المحاسبية.

ب. المنظمات الاقتصادية الدولية : حيث تلزم هذه المنظمات الدول المتعاملة معها على اتباع قواعد وأحكام صادرة عن هذه المنظمات ، والتي يمكن أن تتعارض في كثير من الأحيان مع ما هو سائد في تلك الدول من ممارسات وإجراءات محاسبية.

وبالرغم من توجهات مجلس معايير المحاسبة المالية ( FASB ) ومجلس معايير المحاسبة الدولية ( IASB ) الذي درج على استخدام مصطلح ( المعايير ) بدلاً من ( المبادئ ) ، والتي تركز في بنائها على القواعد والأحكام التفصيلية للمعالجات المحاسبية وبغض النظر عن منطقية وواقعية نتائج تلك المعالجات إلا أن هذين المجلسين اتجاها إلى التخلي عن هذا المنهج والتحول نحو بناء معايير تقوم على أساس فلسفة المبادئ بدلاً من الاعتماد على فلسفة القواعد والأحكام التفصيلية ، وهو ما بدى واضحاً في الإطار المفاهيمي المشترك بين هذين المجلسين حيث تضمن الإطار الإشارة إلى أن المعايير الجديدة التي أصدرت أو سوف يتم إصدارها من قبل المجلسين سوف تكون على أساس إيجاد التوازن بين الاعتماد على المبادئ والاعتماد على القواعد والأحكام التفصيلية وبعد استعراض كل من وجهات النظر حول إمكانية الاعتماد على المبادئ أم القواعد والأحكام كأساس لبناء المعايير المحاسبية، وبقدر تعلق هذا الموضوع بصياغة نظرية المحاسبة ب: إن الآراء المتناقضة حول أهمية الاعتماد على فلسفة المبادئ المحاسبية المستقرة كأساس لوضع المعايير المحاسبية وبين الآراء القائلة بعدم إمكانية ذلك كون أن هذه المبادئ لا تمثل حقائق علمية مطلقة وهو ما يرجح الاعتماد على القواعد والأحكام كأساس لبناء معايير المحاسبة وبغض النظر عن منطقية أو معقولية النتائج التي يتم التوصل إليها فإن من شأن ذلك أن يعيق وبشكل واضح الوصول إلى إمكانية صياغة نظرية محاسبية تنتصف بالاكتمال والثبات ولو في الوقت الراهن ، حيث أن درجة تقدم أي حقل من حقول المعرفة تتناسب تناسباً عكسياً مع مدى اعتماده على القواعد العرفية فكلما زادت هذه القواعد العرفية في مهنة معينة كلما تطلب ذلك التدخل من جانب المهتمين بهذه المهنة بغرض تنميط الممارسات العملية وفرض اختيارات محددة يلتزم بها جميع الممارسين ، وهو ما يبرر ضرورة الاكتفاء (حالياً) بوجود الأطار المفاهيمي القابل للتغيير مع المستجدات في الظروف الزمانية والمكانية.

### ثالثاً : صياغة نظرية المحاسبة في ظل إشكالية التنظيم المهني أم التنظيم القانوني :

من خلال التفاعلات بين النظرية المحاسبية وتطبيقاتها العملية كان لا بد من ظهور إطار عام للمحاسبة ينظم الممارسات المحاسبية ويضمن وجود الضوابط والإجراءات الكفيلة بخلق مرجعية كافية للمحاسبين لمواجهة متطلبات الممارسات المحاسبية وتوفير الحلول للمشاكل التي تواجه المحاسبين ، وكذلك المساهمة في إيجاد أسس موحدة ومتشابهة للأنظمة المحاسبية بشكل يساهم في تسهيل عملية فهم وقراءة مخرجات تلك الأنظمة ويعزز من موضوعية المخرجات المحاسبية وهو ما اقتضى بالضرورة تنظيم الممارسات أو تأطيرها ويعرف التنظيم المحاسبي أو ( التأطير المحاسبي ) بأنه: محاولة وضع إطار عام للممارسات وذلك بتنظيم هذه الممارسات ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها وعادة ما يتم التنظيم المحاسبي عن طريق التدخل الرسمي من قبل الجهات المهنية ( الحكومية أو غير الحكومية ) وذلك بغرض تحديد المعالم الرئيسية التي يلزم مراعاتها من قبل المنشآت المختلفة عند تحديد سياساتها المحاسبية بهدف زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة وزيادة إنتاج المعلومات لحماية الأفراد الذين يعانون من الحرمان من المعلومات.

وتعد المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي لذا تحظى عملية صياغة ووضع وتطوير المعايير بأهمية بالغة من قبل المحاسبين ومراقبي الحسابات من جانب ، والجهات المستفيدة من مخرجات النظم المحاسبية من جانب آخر ، حيث يمكن تصور الفوضى والاختلافات الكبيرة التي يمكن أن تحصل في معالجة نفس الممارسات المحاسبية من قبل مختلف المحاسبين ومختلف البيئات التي يعملون فيها في حالة غياب مثل هذا التنظيم ، وهو ما قد يؤدي بالنتيجة إلى سوء استغلاله من قبل المحاسبين ممثلاً بحالات الغش والتلاعب مما يقلل من موضوعية وعدالة مخرجات النظم المحاسبية.

وبالرغم من تعدد المداخل الرئيسية والفرعية للتنظيم المحاسبي التي ورد ذكرها في أدبيات المحاسبة إلا أن غالبية المنظرين والباحثين في المحاسبة يميلون باتجاه تقسيم مداخل التنظيم المحاسبي إلى مدخلين أساسيين هما:

### أولاً : مدخل التنظيم الذاتي ( أو التحرري ) ( المدخل المهني ) :

بناءً على هذا المدخل فإن عملية وضع المعايير والقواعد والإجراءات المحاسبية وتطويرها يتم من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات العلمية والمهنية المختصة ، حيث تقوم هذه الجهات بوضع وتطوير

هذه المعايير بشكل يكون مستقلاً عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة ، فالمعايير المحاسبية توضع بشكل كامل بواسطة خبراء المحاسبة ( من مهنيين وباحثين ).

ويبدو هذا المدخل أكثر ملائمة للدول التي يسود فيها النظام الاقتصادي الحر مع أسواق مالية نشطة ( الولايات المتحدة الأمريكية مثلاً ) ، حيث أن الأنظمة المحاسبية في هذا النوع من الدول غالباً ما تدار على أساس أن توزيع الموارد الاقتصادية يمكن أن يتم من خلال آليات نظام السوق الحر ، ولهذا فإن المعلومات المحاسبية أصبحت مصدراً مهماً لحملة الأسهم والمستثمرين والمقرضين ولهذا تتجه أهداف المحاسبة بشكل واضح وصريح نحو تلبية احتياجات هذه الفئات من المستخدمين ، وبهذا التوجه فإن الحكومة تجد نفسها تعتمد على العديد من المصادر الأخرى للحصول على المعلومات ما عدى التقارير المالية المنشورة.

### ثانياً : مدخل التنظيم القانوني :

على خلاف مدخل التنظيم الذاتي فإنه وبحسب هذا المدخل تكون عملية تنظيم الممارسات المهنية وتأطيرها ذات صيغة قانونية وجزءاً ضمن الإطار القانوني للدولة ، حيث تلعب المؤسسات الحكومية دوراً رئيساً في إقرار السياسات المحاسبية وبما ينسجم مع الأهداف القومية للدولة ، وعليه فإن شكل ومحتوى التقارير المالية يكون محدداً بحسب القوانين ، وبالتالي فإن الممارسات المحاسبية تكون أكثر توحيداً وتصبح المهنة بذلك ضعيفة نسبياً.

ويبدو هذا المدخل أكثر ملائمة للدول ذات الأنظمة الاقتصادية المركزية والأسواق غير النشطة ، حيث تتركز السلطة في هذا النوع من الدول بيد جهة واحدة ( الحكومة ) تتولى مهمة الرقابة على السياسات المحاسبية من خلال هيكل قانوني شامل ، وكذلك فإن الجهات الحكومية هي المسؤولة عن تقييم وتقرير السياسات المحاسبية وقياس تأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية ، ونتيجة لهذا تصبح محتويات التقارير المالية وأنواعها وأشكالها محددة بالقوانين ذات العلاقة مما يؤدي إلى تقليص سلطة المنظمات العلمية والمهنية المحاسبية في مجال وضع أو تطوير المعايير والقواعد المحاسبية من جانب ، وتقليص إمكانية المحاسبين ومراقبي الحسابات من الاجتهاد في التطبيق والممارسة العملية والحد من تعدد الممارسات والإجراءات المتبعة من جانب آخر.

وبحسب هذا المدخل فإن الهدف الأساس للمحاسبة هو تقديم المعلومات الضرورية التي يمكن للجهات الحكومية أو السلطات المركزية أن تنتفع منها لمساعدتها في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية والتخطيط لها باعتبارها مركز الاهتمام وليس تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين.