

القِسْمُ الثَّالِثُ

الإطار الفكري للمحاسبة

كأساس لبناء المعايير

obeikan.com

مُقَدِّمَةٌ

لعلنا استفدنا من القسمين السابقين، سواء أكان تحليلاً لآراء حول وجود نظرية محاسبية أو عدم ارتقائها إلى مستوى النظرية ووصلنا إلى أن جل ما يتوافر عبارة عن فرضيات أو بدهيات قد تكون الدرجة الأولى في سلم الرقي إلى نظرية واحدة جامعة، ناهيك عن تطوير القياس المحاسبي ليرقى إلى مستوى العلم، كما أننا استعرضنا في القسم الثاني المحاولات العلمية منذ بدء الحضارات لتوثيق العمليات المالية وتسجيلها وإنتاج معلومات تساعد متخذي القرار الاقتصادي، ووصلنا إلى نتيجة مهمة في أن المحاسبة هي وليد المجتمع، تتطور وسائلها بتطور ذلك المجتمع، ولعلنا في هذا الفصل نسلط الضوء على العقبات عبر تاريخ تطور الفكر المحاسبي التي حالت دون بناء نظرية محاسبية بحتة مبنية على أسس أو قواعد أو مبادئ محاسبية علمية ومن ثم بناء أنموذج محاسبي لقياس، وعرض وإفصاح محاسبي تكون نتائجه عملية يعتمد عليها المجتمع لاتخاذ قرار اقتصادي رشيد.

ويعطي هذا القسم نبذة مختصرة عن المحاولات لبناء النظرية وأسباب قصورها، وكذا الخيارات المتاحة وجهود العلماء والهيئات المهنية عند عدم توافر نظرية وحيدة، وذلك من خلال بناء أطر فكرية للمحاسبة لزمان ومكان محدد، يكون أساساً أو دستوراً لإعداد معايير المحاسبة في ذلك الزمان والمكان، وأخيراً، تلخيص الإطار الفكري المعتمد في عينة من الدول كالولايات المتحدة الأمريكية والإطار الفكري لمعايير المحاسبة الدولية، وتجربة دول مجلس التعاون والسعودية في هذا الاتجاه.



obeikan.com

الفصل الثامن

محاولات بناء مبادئ المحاسبة ومعوقاتها

obeikan.com

أولاً: محاولات بناء مبادئ المحاسبية

لا تعني كلمة «مبادئ» في المحاسبة الكلمة نفسها في العلوم الطبيعية، وذلك لعدم محاولة البحث عن الأساسيات الحقيقية لتلك المبادئ بأسلوب علمي بحت، مما أدى إلى استحالة أو صعوبة وصول تلك المبادئ 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 منطوية فرضياته؛ ولذا فإن اعتماد إصدار معايير المحاسبة بناءً على مبادئ محاسبية يرتضى بها المجتمع معين وزمان محدد يُعد اتفاقاً وخياراً لذلك المجتمع في ذلك الزمان والمكان، ولا يعني البتة صبغ تلك الأساسيات بالعلمية، أو اعتبارها الجزء الأساسي لبناء قياس علمي محاسبي بحت، أو محاولة لبناء نظرية محاسبية بحتة.

ولعل المعتقد غير المعلن لجل مفكري المحاسبة يكمن في استحالة الرقي بالقياس المحاسبي إلى أنموذج تتوافر فيه كافة عوامل القياس العلمي من تحديد للشئ المقاس (س)، وتحديداً دقيقاً لأساس القياس (ص) ولوحدة القياس (ع)، أي أن يكون النموذج الرياضي منتجاً لقياس علمي يكون دوماً صحيحاً؛ أي أن اكتمال عناصر القياس العلمي يكون (س + ص) × ع.

وترجع الأسباب الرئيسة لاستحالة هذا التوجه إلى صعوبة تحديد عناصر النموذج المحاسبي، ولذا فإن جميع محاولات مفكري المحاسبة عبر القرن العشرين وجزء من هذا القرن إما تفسيراً وتبريراً للنموذج المحاسبي الواقعي، أو محاولة تطوير إجراءاته، ومن ثم منتجاته، ولا يتم التطرق إلى لب مشكلة المحاسبة الكامنة في أنه علم ومهنة لخدمة المستفيد وتلبية احتياجاته من المعلومات، ومادام أن تلك الاحتياجات تتغير زماناً ومكاناً، فإن هذا يعني بلا شك تغير تلك الاحتياجات ومن ثم تغير المخرجات المطلوبة من قبل المستفيد كمدخلات لقراراته، وهذا يعني تعديل أساسيات القياس المحاسبي ومدخلات نماذجه؛ لتلائم الاحتياجات المستجدة؛ وأن الجهود التي بذلت في تطوير النموذج المحاسبي سواء توصيله

للعلمية أو التصور الفكري للتطوير، دون معرفة حاجات المجتمع تطوير فكري عبثي قد لا تمتد جذوره للواقع.

لقد ظلت التطبيقات المحاسبية في سبات منذ اكتشاف القيد المزدوج عام 1495م إلى بداية القرن العشرين، فكانت نتائج النموذج المحاسبي من المسلمات المستخدمة من قبل المستفيدين من القوائم المالية، ولذا فإن الجدل منذ ذلك الوقت انصب بالدرجة الأولى على التطبيقات العملية، ومنها العمل على احتساب الاستهلاك، على سبيل المثال، في صناعة السكك الحديدية صيانة لرأس المال قبل عملية التوزيعات النقدية في نهاية القرن التاسع عشر، وكان ذلك ناتجاً عن حالة عملية أدت إلى إفلاس تلك الصناعة في الولايات المتحدة الأمريكية.

بدأ الاهتمام بشكل جدي في محاولة تأصيل التطبيقات العملية للمحاسبة من الناحية الفكرية بداية القرن العشرين، على أن تكون مستندة على مبادئ علمية أو عملية بناءً على أصول ومناهج البحث العلمي؛ ولقد شارك العديد من مفكري المحاسبة بدراسات جادة تُعدّ منبعاً أساسياً لأدبيات علم المحاسبة، كما شاركت عدة هيئات علمية ومهنية حول العالم في هذه الجهود، وكان الهدف الأساس من هذه الدراسات الفكرية والميدانية مركزاً على بناء إطار نظري لمبادئ المحاسبة باستخدام أساليب البحث العلمي ومناهجه العملية. ولقد لخص الشيرازي جهود الرواد من قبل الأفراد والهيئات العلمية والمهنية في فصل كامل من كتابه نظرية المحاسبة عام 1990م. ونورد فيما يلي أهم تلك الجهود حسبما تم سردها تاريخياً:

1. هناك إجماع في أدبيات الفكر المحاسبي أن رسالة الدكتوراه التي قدمها (باتون) William Paton لجامعة ميتشجان بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1916م، كانت أول محاولة علمية جادة ومتكاملة علمياً لبناء مبادئ أو بدهيات أو فروض المحاسبة (سماها في حينه الفروض الأساسية للمحاسبة)، وادعى أنها في جملتها تشكل الأساس للنظرية المحاسبية، وأنها المصدر الأول لإعداد معايير المحاسبة القابلة للتطبيق زماناً ومكاناً؛ حيث نشرها في وقت لاحق (1922م)

في كتاب سماه «نظرية المحاسبة» (The Accounting Theory) ⁽¹⁾ وأعيد نشره عام 1978م؛ ويُعد هذا الكتاب بحق المرجع الأساسي لطالبي علم المحاسبة حتى وقتنا الحاضر حول العالم؛ ولقد سطر في هذا الكتاب، بأسلوب استنباطي، ستة فروض أساسية للمحاسبة هي: الوحدة المحاسبية، والاستمرارية، ومعادلة الميزانية، ووحدة القياس وثباتها، والتغطية، والاعتراف بالإيرادات. ولعل فكرة الوحدة المحاسبية كانت هي المحور الأساسي لتلك الفروض، حيث استقلال الوحدة المحاسبية عن شكلها القانوني واستقلالها عن ملاكها، فعندما يقرر مالكها تأسيس وحدة محاسبية تستقل كافة عناصر القوائم المالية للوحدة من أصل وخصم وإيراد ومكسب ومصروف وخسائر عن مثيلاتها لملاكها. وما زالت تلك الفكرة تمثل أساساً للنموذج المحاسبي المعاصر، ولم تلق تلك الفكرة تحدياً فكرياً من اللاحقين مثل غيرها من الفرضيات.

2. لقد أدى صدور كتاب Paton إلى توفير بيئة فكرية خلال الثلاثينيات الميلادية من القرن العشرين، بعضها زكى تلك المبادئ المحاسبية وبعضها تمثل في انتقاد حاد لها؛ مما أدى إلى إثراء أدبيات المحاسبة، ولعل تلك الفترة تُعدّ فترة ذهبية في الفكر المحاسبي. ولقد كان المفكر الاقتصادي John Canning ⁽²⁾ أول من تحدى مبررات النموذج المحاسبي كأساس لبناء نظرية محاسبية مستقلة، حيث انتقد Paton في كونه يُحاول أن يفصل نظرية المحاسبة عن النظرية الاقتصادية الكلية، وأن النموذج المحاسبي ما هو إلا جزء لا يتجزأ من النظرية الاقتصادية، لكون منتجاته مؤثرة ومتأثرة بالقرار الاقتصادي. ولذا فإن النموذج المحاسبي لا بد أن تكون منتجاته قابلة للتغير الاقتصادي، بدلاً من تشبثها بموضوعية القياس، واستناده إلى مبادئ فرضية يتم استنباطها من الواقع، فواقع النموذج المحاسبي لا يخرج عن كونه أداة يستخدمها المحاسبون لغرض تبرير إجراءات قد لا تمت للواقعية بصلة، ولعل أهم فكرتين قدمهما Canning هما تقييم الأصول، وقياس الدخل اللتان مازالتا محل جدل، حتى وقتنا الحاضر.

3. عاود Paton بمساعدة Littleton، عام 1940م، إعادة صياغة مبادئ أو فرضيات المحاسبة، في كتابهما المشترك التأليف «مقدمة لمعايير المحاسبة للشركات» «An Introduction To Corporate Accounting Standards»، ويعد هذا الكتاب في نظر البعض⁽³⁾ علامة بارزة في تاريخ الفكر المحاسبي وذا تأثير كبير على الفكر المحاسبي وأدبيات العلم، وفنّد المفكران ستة فروض أساسية للمحاسبة تمثل أساساً لبناء معايير المحاسبة وتشكل في مجملها نظرية المحاسبة لتشمل الوحدة المحاسبية، والاستمرار، والقياس، والتغطية، والفترة، وقابلية التحقق.

4. انفرد Littleton بدراسة عن «هيكل نظرية المحاسبة»، عام 1953م، شملها في كتابه «Structure Of Accounting Theory». ولقد استخدم لبناء الهيكلية الأسلوب الاستقرائي، عكس ما تم استخدامه سابقاً والمتمثل في الأسلوب الاستنباطي، وشملت هذه الدراسة عدة موضوعات، خاصة فكرة الكلفة كأساس للقياس المحاسبي، والاهتمام بالدرجة الأولى بالقوائم المالية ذات الغرض العام، أي أن هدف المحاسبة تقديم معلومات للذين ليس لهم القدرة في الحصول على المعلومات، بالإضافة إلى اعتبار النظرية تفسيرات لمستويات مختلفة لعلاقات قائمة بين مفاهيم مختلفة، وأن النظرية الشاملة للمحاسبة فرع متميز من فروع المعرفة.

5. قد تكون محاولة كل من (Sanders، Hatfield And Moore)، عام 1938م، أول اقتراح لبناء معايير محاسبية اعتماداً على مبادئ وأساسيات افتراضوها وتلائم التطبيقات في ذلك المكان والزمان، والتي تم نشرها في كتيب تحت اسم «نشرة معايير المحاسبة» «Statement Of Accounting Principles». ولقد شمل هذا العمل مجموعة من المعايير المحاسبية المقبولة في حينه، قد يكون أهمها حق الشركة في تأجيل الخسائر ورسملتها؛ حتى يتم العمل على استنفاذها تدريجياً. ولعل أهمية هذا العمل تكمن في اعتماد استنباط تلك المعايير بناءً على

مجموعة من الفرضيات أو الأسس المقترحة، أو ما سماها المؤلفون الأعراف «Conventions»، وتم تأكيد فرضية الكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، وكذا تأكيد مفهوم الوحدة المحاسبية واستمراريتها، بالإضافة إلى الدورية.

ويُعدّ جل مفكري المحاسبة أن هذا العمل يُعد من أهم البحوث في مجال المحاسبة في الأربعينيات الميلادية من القرن العشرين؛ لكونه وضع المنهج العلمي لبناء معايير المحاسبة، بحيث يكون هناك قائمة يُتفق عليها كمبادئ أو فرضيات أو أسس للمحاسبة تكون أساساً لاستنباط المعايير المحاسبية العملية استناداً عليها، مع الاعتراف أن بناء تلك الأسس لم يتم إلا من خلال الأسلوب الاستقرائي، دون أن يتم ربطه أساساً بالنظرية المحايدة والعلمية، إلا أن هذا العمل على الرغم من إيجابيته، يُعد محدوداً؛ لاعتماده على مكان وزمان محدد ويصعب أحياناً تطبيقه في حال تغير هذين العاملين.

6. يمكن القول: إن العشر سنوات التي أعقبت الكساد الكبير، عام 1929م، شهدت تحولاً عملياً في التركيز على قائمة الدخل بدلاً من قائمة المركز المالي، وكان الهدف الأساسي من هذا التحول هو ضرورة تحليل مصادر إيرادات الوحدة المحاسبية ومصروفاتها أو ما يُعرف بالربح التشغيلي الذي قد يكون أداة مهمة لتحديد القيمة العادلة للوحدة، كما أنها مثلى لقياس أداء إدارة تلك الوحدة، بدلاً من التركيز على صافي أصولها التي لا تعطي إلا صورة في لحظة محددة؛ ولقد أدى هذا التحول العلمي إلى مناقشة هذا الفكر منذ ذلك التاريخ، ولعل (1939) Gilman⁽⁴⁾، كان من أوائل مفكري المحاسبة في مناقشة فكرة الدخل في المحاسبة وأهميته وأثره على القرارات الاقتصادية الرشيدة، ففي دراسته «مفاهيم الربح المحاسبي» «Accounting Concepts Of Profit» ناقش بعمق المعايير التي يتم على أساسها تحديد الربح المحاسبي، كما فرق بين المعايير والمبادئ المحاسبية، وفضل أن يتم تسمية الأخيرة بالقواعد «Doctrine» والتي تُمثل تراكم المعرفة المحاسبية عبر التاريخ والمقبول لجل مفكريها، بينما الأولى

هي التي تُبنى عليها التطبيقات العلمية، وأثار نقطة مهمة جديدة لها علاقة بالمعلومات المحاسبية المطلوب الإفصاح عنها، ومن يُحددها كما ونوعاً.

7. بدأت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في نهاية الخمسينيات الميلادية من القرن العشرين تشجيع الأبحاث الميدانية لوضع أسس علمية للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي، فكان ناتج تلك البحوث تقرير صدر عام 1957م، والذي تم فيه إعادة تعريف الإيراد بكونه القيمة العاكسة لإجمالي إنتاج الوحدة المحاسبية من نماذج أعمالها، وأن أصولها هي مخزون الخدمات المستقبلية التي يُتوقع الاستفادة منها مستقبلاً وأن المصروفات تعني المستنفذ خلال فترة مالية تُقابل الإيراد المعترف به، وأن حقوق الملكية عبارة عن الحقوق المتبقية من صافي أصول الوحدة المحاسبية، كما تم تحديد فروض أو مبادئ المحاسبة بالوحدة المحاسبية، والاستمرارية، ووحدة القياس النقدي، والتحقق؛ وكان هناك تحول في الفكر من خلال هذا التقرير، وما تبعه من تقارير خلال العامين اللاحقين، وخاصة في مجال تعريف الأصول وتقييم المخزون وقابلية استخدام كلفة الأصول بدلاً من التكلفة التاريخية.

8. لقد استقر اعتقاد لدى المهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية في فترة الستينيات الميلادية من القرن العشرين، وذلك بعد جهود جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) أن أفضل وسيلة لبناء معايير محاسبية مقبولة أن تكون معتمدة على أسس نظرية ومبنية على إطار فكري علمي؛ لذا كان تأسيس معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) لمجلس معايير المحاسبة (APB) عام 1958م ليحل محل لجنة معايير المحاسبة (CAP)، والذي هدف بالدرجة الأولى إلى تشجيع البحث العلمي في هذا التوجه، ولذا فقد نتج عن ذلك خلال تلك الفترة ثلاثة أبحاث مهمة، كان لها دور مهم في إطار محاولات بناء نظرية المحاسبة، ولقد كان الاعتقاد الرسمي للمجلس أن بدهيات أو أساسيات المحاسبة يلزم أن تكون محصورة العدد ويعتمد عليها في اشتقاق معايير المحاسبة، ويجب أن

تكون تلك البدهيات مشتقة من المحيط الاقتصادي والسياسي والاجتماعي في زمان ومكان محدد، وأن معايير المحاسبة إذا أريد لها أن تكون قواعد للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي يلزم أن تكون معتمدة على تلك البدهيات.

9. تم تأسيس مركز للأبحاث المحاسبية تابع للمجلس، وقد أصدر أول نشرة ألفها رئيس المركز Maurice Moonitz عام 1961م التي سُميت نشرة الأبحاث 1 - Ars وتُعدُّ مرحلة مبدئية لصياغة مبادئ المحاسبة، ولقد صنفت النشرة فروض المحاسبة إلى فروض تتعلق بالبيئة وتشمل التغير الكمي والتبادل والوحدة المحاسبية والفترات المحاسبية ووحدة القياس، وفروض تتعلق بالعمل الميداني كالتوائيم المالية الأساسية والأسعار والتغيرات في الأسعار وفروض نظرية أساسية كالاستمرارية والموضوعية والثبات ووحدة القياس النقدي والإفصاح، كما تم إصدار نشرة الأبحاث 2 - Ars بعد عام من النشرة الأولى (1962م) من تأليف كل من Moonitz وشاركه فيها Sprouse، تم فيها إعادة صياغة المبادئ السابقة لتشمل مبادئ جديدة منها على سبيل المثال ضرورة إثبات كافة أصول الوحدة المحاسبية بغض النظر عن مصدر تمويلها، كما أن قياس الأصول يلزم أن يتم من خلال ما تقدمه من خدمات في المستقبل، وتم التطرق في هذه المبادئ لمشكلة التغيرات في صايف أصول الوحدة المحاسبية وأثر التغير في المستوى العام للأسعار، بالإضافة إلى ضرورة الاعتراف بالقيم الجارية لبعض الأصول، سواء أكان فعلياً أم نتيجة النقص في المستوى العام للأسعار.

وعلى الرغم من الانتقادات التي وجهت لكلتا الدراستين، إلا أنه يعود لهما الفضل في وضع اللبنة الأولى في بناء إطار فكري للمحاسبة يكون أساساً لاستنباط معايير المحاسبة التطبيقية، فمن قائل بكونها مجموعة فروض تعتمد على الاستدلال ولا يمكن ربط منتجاتها بالواقع، ومن قائل بصعوبة أو استحالة الوصول إلى فرضيات محددة دون مناقشة نظرية القياس في المحاسبة، أي أنه تم اشتقاقها أو بناؤها دون تحديد أهداف المحاسبة، ومن ثم تحديد حاجات

المستفيدين من القوائم المالية، ومن ثم فرضيات المحاسبة التي تمثل في الواقع مدخلات قراراتهم.

10. لعل الضربة القاضية لنتائج تلك الدراسات كانت من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي الذي رفض تماماً ما تم اشتقاقه من معايير؛ لكونها متعارضة مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في ذلك الزمان والمكان، كما تم انتقادها من قبل هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)؛ لكونها لا يمكن ربط فروضها بالمعايير المشتقة، وأنها لا تتماشى مع الوضع الحالي للمعايير، ولا يمكن قبولها. ولقد أدى هذا الانتقاد إلى تكليف P. Grady⁽⁵⁾ لعمل دراسة لجمع ومراجعة معايير المحاسبة وكذا مناقشة عملية لمفاهيم المحاسبة، ولقد صدرت النشرة 7 - Ars عام 1965م التي حصرت حصراً شاملاً مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بناءً على أدبيات العلم وتطبيقاته باستخدام أسلوب عملي «Pragmatic»، بدلاً من الأسلوب الاستقرائي أو الاستنباطي كما في الدراسات السابقة؛ ولقد لاقت تلك الدراسة أو الجهد قبولاً من قبل المهتمين؛ لكونها تعتمد على الفلسفة الكلاسيكية في استمرار الاعتماد على الكلفة التاريخية كأساس لقياس المحاسبي، مع السماح أيضاً بتزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات إضافية عن القيمة الحالية وكذا تأثير التغير في الأسعار.

11. يُعد الأستاذ W. Vatter عام 1963م، أول من نبه إلى أنه في ظل عدم وجود نظرية محاسبية وحيدة أو كاملة «Perfect»، لا نحتاج إلى أي مبادئ أو بدهيات أو فروض، وأن المنهج الذي تم اتباعه في الدراسات العلمية سابقاً اعتمد على بناء النظرية من خلال استنباط أو استقراء مبادئها أو بدهياتها، وهو من وجهة نظره أسلوب خاطئ، حيث يجب أن نبدأ بتحديد أهداف المحاسبة المالية ويتم من خلالها استنباط مثل تلك المبادئ في حالة عدم وجود نظرية كاملة، وهو الوضع في ذلك الزمان والمكان.

12. لعل دراسة Vatter⁽⁶⁾ كما أشرنا حولت الفكر المحاسبي من بناء مبادئ أو مفاهيم أو بدهيات بناءً أحادي الفكر إلى ما يُعرف بالفكر الجماعي، ويُقصد

بذلك البدء أساساً بالتحديد العام لأهداف المحاسبة المالية، ومن ثم استنباط حاجات المستفيدين والعمل على تحديد المفاهيم التي يمكن أن تصدر معايير المحاسبة لتلبية تلك الاحتياجات، ولقد بدأ هذا التحول من خلال بيان مشهور صدر عام 1966م من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية «AAA» تحت اسم (ASOBAT) (A Statement Of Basic Accounting Theory) ولقد حُدد في هذا البيان أن المحاسبة علم قياس الأحداث المالية لوحدة محاسبية وإيصال المعلومات الاقتصادية للمستفيدين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، ويلحظ من هذا تحول التركيز إلى «المستفيد» بدلاً من إعداد المفاهيم استنباطاً أو استقراءً من أدبيات العلم وتطبيقاته، ولقد وصل البيان إلى تحديد خمسة إرشادات لعملية توصيل المعلومات، وتحديد الأهداف المحاسبية، وكذا معايير للمعلومات المحاسبية؛ كما تم في هذا البيان التأكيد على أهمية وقدرة المعلومات المحاسبية في حالة استخدامها على التنبؤ المستقبلي، وقد تكون هذه أهم أهدافها؛ بالإضافة إلى تحديد أربع خصائص للمعلومات، منها معايير الملاءمة والقابلية للتحقق والتحرر من التحيز والقابلية للقياس الكمي.

وعلى الرغم من أهمية هذا البيان، حيث خرج من الفكر التقليدي لتحديد مفاهيم المحاسبة ومن ثم معاييرها، إلا أنه واجه مشكلة أزلية تكمن في صعوبة تحديد المستفيدين من المعلومات المحاسبية؛ لكونهم متعددي الحاجات (Heterogeneous) وليسوا (Homogenous) متحديها.

ولقد أكد بيان لاحق للجمعية (AAA) عام 1977م تحت عنوان: «بيان المحاسبة وقبول النظرية» (Satta) على بيانها السابق وأقر بتعدد حاجات المستفيدين وصعوبة حصرها، وانتهى البيان إلى حقيقة مهمة، كانت هي المنطلق الأساسي لبناء الإطار الفكري الحالي حول العالم، إذ تكمن في استحالة الوصول إلى نموذج واحد يمكن عن طريقه تحقيق رغبات كافة المستفيدين، وأن اعتماد أنموذج واحد للقياس قد يؤدي إلى محاباة جهة من المستفيدين على أخرى.

13. لقد واجه مجلس المبادئ المحاسبية (APB) انتقادات لاذعة عند بدئه إصدار معايير المحاسبة كما أسلفنا، وتركزت تلك الانتقادات في أن معايير المحاسبة التي أصدرها عبارة عن حل لمشكلات قائمة دون اعتمادها على إطار فكري، وأدى ذلك إلى تأثر المعايير بالضغوط السياسية لتعديل المعايير، وعدم استطاعة المجلس أن يعطي تبريرات علمية لجل المعايير التي أصدرها، بالإضافة إلى أن أهم هدف لتأسيس المجلس كان بناء مثل ذلك الإطار.

وتعدّ نشرة مجلس مبادئ المحاسبة (4-APB)⁽⁷⁾ التي صدرت عام 1970م والمعروفة في أدبيات المحاسبة، أول محاولة مهنية لبناء إطار فكري للمحاسبة يكون دستوراً أو محدداً أو إطاراً لاستنباط معايير المحاسبة المتعارف عليها، ولقد شملت تلك النشرة جانباً يتعلق بالفكر المحاسبي في ذلك الزمان، وجانباً يتعلق بسرد المبادئ المحاسبية، ولقد اتبعت النشرة نفس أسلوب جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في تحديد المستفيدين من القوائم المالية المباشرين وغير المباشرين وخصت المستفيدين الذين لا يستطيعون الحصول على المعلومات بالأهمية، حيث تم التركيز على القوائم المالية ذات الغرض العام دون تلك ذات الأغراض الخاصة، وفي هذا التوجه محاولة لتوحيد حاجات المستفيدين؛ تديلاً لعقبة اختلاف حاجاتهم. ولذا فلقد عرّفت هذه النشرة المحاسبة بكونها خدمة تهدف إلى إمداد معلومات كمية أو مالية بطبيعتها، عن وحدة اقتصادية لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. وتتلخص محتويات تلك النشرة في تحديدها لأهداف عامة للمحاسبة وخصائص معلوماتها بالملاءمة والفهم والتحقق والحياد والوقتية والقابلية للمقارنة والاكتمال، وكذا أهم مفاهيمها بالوحدة المحاسبية والاستمرارية والقياس والدورية والوحدة النقدية والاستحقاق والتقدير والحكم الشخصي والجوهر يفوق الشكل، وتم أيضاً في هذه النشرة تحديد عناصر القوائم المالية بالأصول والخصوم وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات وصايف الدخل؛ ليكون ذلك مرجعاً أساسياً لإصدار معايير المحاسبة المتعارف عليها.

ولقد واجهت تلك النشرة قبولاً لدى كثير من المهنيين، إلا أنه تم نقدها؛ لكونها عبارة عن تجميع لأفكار محاسبية استقرت في أدبيات العلم وعدم ترابط أفكارها؛ لعدم استخدامها منهجاً علمياً واضحاً واعتمادها على أسلوب الحصر؛ بالإضافة إلى استخدامها لأسلوب الوصف بدلاً من الاستنباط أو الاستقراء⁽⁸⁾، فتعريف شيء كالأصل مثلاً تم بناءً على وصف للأصل دون تحديد أسلوب علمي للوصول إلى مثل ذلك التعريف، بالإضافة إلى صعوبة اعتبارها نظرية متكاملة أو محاولة لبنائها؛ لعدم القدرة على إثبات نتائجها ميدانياً، كما أنه يصعب تحديد القواعد الفاصلة لبناء المعايير عند وجود اختلاف في الاجتهاد. ولعل مؤلفيها وكذا مصدرها اعترفوا أن هذه النشرة لا تحل بأي حال بديلاً لنظرية المحاسبة، كما لا تشمل قائمة كاملة بمبادئ المحاسبة، وإنما محاولة في هذا التوجه. ويعتقد كثيرون أن هذه النشرة وضعت البنية الأساسية لبناء الإطار الفكري للمحاسبة حول العالم.

14. لقد أدت القوى المتعارضة المصالح دوراً في التأثير على مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB)، وتم إسقاطه وإبداله بمجلس معايير المحاسبة (FASB) عام 1973م، كما سبق أن شرحنا بالتفصيل، وكان من أهم أهداف المجلس الجديد أن يتم وضع إطار فكري للمحاسبة يكون دستوراً، «نعم دستور»، وليس نظرية كاملة لصعوبة بنائها.

15. بدأ هذا التوجه يتضح جلياً من خلال لجنة سميت «Wheat Committee» التي أصدرت تقريرها عام 1972م وبدأت بحقيقة أساسية تكمن في أن الأبحاث والتطبيق أثبتت أن مبادئ المحاسبة عبارة عن مفاهيم خيالية، ولا تعني شيئاً مفهوماً للمستفيدين من المعلومات المحاسبية، وأنها في الواقع لا تعني إلا خياراً من عدة خيارات؛ لكون المحاسبة في واقعها ليست علماً طبيعياً يتم من خلاله تحديد القياس والعرض والإفصاح بأسلوب علمي، بل هي علم اجتماعي لا يتم تحديد مبادئه من استقراء الحقيقة الأساسية، وإنما من خلال ما يتم الاتفاق عليه بين الناس ويجمعون عليه ويمثل فائدة لهم، ولذا اعتقدت اللجنة ضرورة

التركيز على المعايير بدلاً من المفاهيم والمبادئ أو البدهيات، كما وضعت اللجنة أساساً لبناء المعايير يكمن في ضرورة إعداد إطار فكري للمحاسبة زماناً ومكاناً قابلاً للتغير مع تغير الظروف، يكون أساساً أو دستوراً أو مرجعاً لإصدار معايير المحاسبة، ويشمل تحديداً أهداف المحاسبة ومفاهيمها وخصائص المعلومات وغيرها من العناصر.

انطلاقاً من تقرير هذه اللجنة تم البدء في مشروع تكوين الإطار النظري للمحاسبة، بدلاً من الاستمرار في الجدل والجهود لبناء نظرية متكاملة قد يصعب قطف ثمارها.

16. بدأ مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في نهاية السبعينيات الميلادية من القرن العشرين مشروع «الإطار الفكري للمحاسبة» في الولايات المتحدة الأمريكية، واستمر المشروع أكثر من عشرين عاماً بدءاً من عام 1978م إلى نهاية عام 2000م، ومازالت جهود تطويره مستمرة كلما دعت الحاجة إلى ذلك، ولقد لاقى هذا الجهد قبولاً لدى كثيرين من علماء المحاسبة وممتهنيها، كما أن أسلوبه وبعضاً من تفاصيله كانت أساساً لإصدار الأطر الفكرية للمحاسبة حول العالم بدءاً من بريطانيا وكندا والاتحاد الأوروبي واليابان وأستراليا والهند والسعودية. وسيتم تفصيل بعض من تلك الجهود التي بذلت حول العالم لاحقاً.

17. لعنا نستطيع القول في الخاتمة: إن المحاولات التي بذلت خلال المئة سنة الماضية لبناء مبادئ أو مفاهيم المحاسبة؛ لتكون أساساً لبناء نظرية محاسبية واحدة كونت حراكاً فكرياً مازال حتى الآن مستمراً، ولقد طغت في الآونة الأخيرة ضرورة التركيز على حاجات المستفيدين أو النظريات السلوكية، وعلى الأخص نظريات أثر المعلومات المحاسبية على الأسواق المالية، ويرجع السبب الرئيس لهذا التوجه، إلى كونه توجهاً منطقياً؛ لأن المحاسبة لم تنشأ وتتطور إلا لخدمة متخذي القرار الاقتصادي؛ لذا رأينا

مع نهاية السبعينيات الميلادية من القرن العشرين كثافة الأبحاث الميدانية، بدءاً من دراسات Ball & Brown عام 1968م ودراسات Beaver خلال السبعينيات الميلادية ونظرية الوكالة Zimmerman ونظريات السوق الكفاء (Fama) ونظريات إدارة الأرباح وغيرها من الأبحاث ذات النكهة السلوكية.

ثانياً: معوقات بناء المبادئ المحاسبية

لقد أعطت لجنة ويت «Wheat Committee» التي شكلت عام 1972م لدراسة أسلوب بناء معايير المحاسبة في أمريكا، تلخيصاً دقيقاً لأهم معوق لبناء نظرية للمحاسبة، معتمدة على مبادئ محاسبية علمية، والذي يكمن في «... إن الدراسات والتجارب السابقة أثبتت مثالية فكرة علمية مبادئ للمحاسبة، فمبادئ المحاسبة، سواء عما هو في المهنة أو خارجها، ما هي إلا عبارات جامدة لخصت أساسيات في كلمات قليلة لا تأخذ الزمان والمكان في الاعتبار ولا تطوير بيئة الأعمال وحاجات متخذي القرار الاقتصادي، ومع ذلك استمرت هيئات المحاسبة في إصدار المعايير المحاسبية بناءً على حل إشكاليات محددة دون ربطها بنظرية أو مبادئ محددة...»⁽⁹⁾.

قبل هذا التعليق الضافي من جهة مهنية رسمية وبعده، شخص كثير من علماء المحاسبة وبعض المهتمين بالبيانات والمعلومات المحاسبية وتأثيرها على الاقتصاد الجزئي والكلية عقبات بناء مبادئ وأسس محاسبية علمية؛ لتكون أساساً لبناء نظرية محاسبية بحثية في النقاط الآتية:

1. عقبة عدم محاكاة النموذج المحاسبي للواقع

لقد علت أصوات كثير من علماء المحاسبة وممتهنيها، منتقدة النموذج المحاسبي⁽¹⁰⁾، وتعود تلك الانتقادات إلى بداية القرن العشرين، حيث ذكر Canning⁽¹¹⁾ عام 1929م أن منتجات المحاسبة باستخدام النموذج المحاسبي تُركز على القيمة أو التقييم باستخدام قواعد محاسبية لا تمت للواقع بصلة، بينما كان من المفترض أن يتم التركيز على القيم الاقتصادية الحالية والواقعية بدلاً من ربطها بأحداث تاريخية، وبدلاً من التركيز على النموذج المحاسبي الذي يؤكد على أن صافي

الأصول في بداية الفترة مضافاً إليه التغيرات خلال الفترة يُنتج صافي الأصول آخر المدة، وأن يتم قياس التغيرات حسبما يحدده المحاسبون من قواعد وأسس اخترعوها، وليست قواعد علمية وإنما مبنية على اجتهادات وفرضيات تم تطويرها في زمان ومكان محددين. حيث يلزم التركيز - من وجهة نظرهم - على التغيير في القيمة واقعياً مع عكس واقع الزمان والمكان، أي بمعنى آخر، يلزم أن يتم إعادة تقييم الأصول في نهاية الفترة واقعياً وأن الفرق بين صافي الأصول في بداية الفترة ونهايتها يُنتج التغيير؛ ولذا فإن التغيير هنا ليس قياساً، بل أداة من أدوات الإفصاح، أي بمعنى آخر، منتج لواقع بدلاً من أن يكون منتجاً لصافي أصول في فترة لاحقة بناءً على فرضيات، وتكون قوة ذلك المنتج ليس في قوة قياسها وإنما في قوة ومنطقية تلك الفرضيات. ولعل دراسة صدر من انتقاد للنموذج المحاسبي، مع العلم أنه سبق أن انتقد النموذج المحاسبي في أوائل القرن العشرين من قبل العالم Hatfield⁽¹³⁾، حيث أوضح بشكل جلي أن معايير المحاسبة ومبادئها التي يعتمد عليها ذلك النموذج ولعل عدم اهتمام المحاسبين «بالقيمة» يعود إلى تمسكهم، أو بالأحرى تشبثهم بالكلفة التاريخية كافتراض أساسي للنموذج المحاسبي، ولذا فإن منتجات المحاسبة في شكل قوائم مالية ليس لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالحقيقة، ولقد تنبأ Macneal في حينه، واعتقد أن تنبؤ ما زال سارياً، وأن عدم الاهتمام بالحقيقة الاقتصادية والاستمرار في إصدار معايير محاسبية معتمدة على أنموذج محاسبي كلاسيكي سيوقع المهنة والعلم معاً في مشكلات عديدة قد تؤدي إلى تشويه سمعتهم وتقليص دور المعلومات المحاسبية كأساس لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، أو أن يسارع المحاسبون، كما يُعتقد، إلى الاهتمام بالحقائق الاقتصادية الواقعية.

ولعل عبارة «الحقيقة» كما حددها Macneal ليست فكرة واقعية مادام أننا لم نصل إلى قواعد علمية للقياس المحاسبي، ولقد عدل كثير من الكتاب فلسفة Macneal لتحويل هذه العبارة إلى مستوى أقل، يأخذ في الحسبان ضرورة ربط منتجات المحاسبة بخدمتها لمتخذي القرار الاقتصادي، فإن أنتج

المحاسبون معلومات تكون مدخلات للتنبؤ بالقرار الاقتصادي الرشيد، فإن هذه المعلومات مفيدة مهما كان أنموذج بناؤها والعكس صحيح. وفي هذا المفهوم يشير Mattesich⁽¹⁴⁾ عام 1975م إلى أن المحاسبة ونموذجها تتخذ لعدة أسباب؛ لكونها تعتمد على فكرة أو فلسفة الكلفة التاريخية غير الملائمة للواقع الاقتصادي بدلاً من كلفة الإحلال، ولا اعتماد النموذج المحاسبي على وصف للماضي بدلاً من التركيز على المستقبل، ولتركيزها على الوحدة ذاتها بدلاً من انطلاقها إلى وظائف وتأثير المحاسبة على سلوكيات المستفيدين والغوص في مفاهيم التوازن المالي، وكذا تجاهلها للعوامل النفسية والاجتماعية واستخدامها أساليب توزيع للكلفة أقل ما تُوصف بالعشوائية، وأن قياس عناصر القوائم المالية من أصول وخصوم وحقوق ملكية وإيراد ومصروف ومكسب وخسارة تتسم بالسطحية والاصطناع؛ وينتهي Most⁽¹⁵⁾ الذي اختصر هذه الانتقادات - كما أسلفنا - إلى أنه على الرغم من قوة منطقيتها إلا أن جُلّها تُركز على تطبيقات عملية وليس على جدل منطقي، وذلك يتضمن صعوبة أو استحالة بناء مبادئ علمية للمحاسبة، ويعترف أيضاً أن النموذج المطبق حالياً لا يخلو من العيوب، إلا أنه أثبت على مر التاريخ فائدة مخرجاته لمتخذي القرار الاقتصادي، وهذا ثابت من نتائج الأبحاث الميدانية المتعددة، وكذا عدم وجود بديل موثوق ليكون مصدراً بديلاً لمنتجات المحاسبة، ولا شك أن وجود بدائل مقبولة للنموذج المحاسبي، وتحول بعض علماء المحاسبة في فكرهم من التحفظ في القياس إلى نماذج أكثر ليبرالية، وفكرة تمهيد أو تلميع الدخل، ومحاولة إيجاد أو اقتراح أساليب للتوزيع أكثر عدالة، وكذلك البحث في مفهوم الاعتراف بالإيراد عن طريق العقود مع المستهلك وغيرها من الإجراءات والمقترحات والتعديلات في النموذج ما هي إلا وسائل يستخدمها علماء المحاسبة وممتهنيها لمحاولة ربط منتجات المحاسبة بحاجات المستفيدين التي أشرنا إلى عدم ثباتها وتطورها زماناً ومكاناً.

قد يدل هذا النقاش أو الانتقادات على حقيقة أساسية هي أن البحث عن مبادئ علمية للمحاسبة عبر التاريخ مهمة شاقة، وقد حلت محلها أفكار جديدة

تعترف بالواقع، وتنحو نحو بناء إطار فكري للمحاسبة يكون دستوراً اتفاقياً وليس علمياً تُبنى عليه معايير المحاسبة القابلة للتطبيق في مكان وزمان محدد، يتم تعديله كلما تغيرت ظروف الزمان أو البيئة المطبق فيها ذلك النموذج.

2. عقبة تدخل السياسيين

لعلنا لا نجالي الحقيقة إذا قلنا: إن العامل السياسي كان له دور وتأثير مباشر وغير مباشر، حول العالم في المحافظة على الأسلوب الكلاسيكي لبناء النموذج المحاسبي؛ ونقصد بذلك ليس فقط التأثير الحكومي ولكن تأثير أصحاب المصالح المتعارضة، فالحكومات ترى أن تخدم منتجات المحاسبة أغراضها المباشرة بقياس الدخل المحاسبي الذي يُعتمد عليه في احتساب الوعاء الضريبي، وأن يعطى نتائج مقاربة لما ترغب فيه الحكومات في تضخيم تلك النتائج، وفي الوقت نفسه ترغب الحكومات أيضاً في إمداد متخذي القرار الاقتصادي بمعلومات مستقرة وعادلة لاتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد؛ ولعل الانهيارات الاقتصادية بدءاً من الكساد الاقتصادي الكبير عام 1929م كان فاتحاً لشهية الحكومات في التدخل المباشر في تنظيم مهنة المحاسبة، بل التدخل المباشر في بناء النموذج المحاسبي فعلى سبيل المثال، منذ ذلك التاريخ وعلى الأخص عام 1934م أصبحت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) صاحبة الصلاحية الأساسية في التأثير على إعداد معايير المحاسبة سواء للقياس أو العرض أو الإفصاح، وعلى الأخص لتلك الشركات المدرجة في الأسواق المالية واستمر هذا الدور عبر التاريخ إلى أن تم تعزيزه أو تأصيله بشكل رسمي في قانون (SOX) Sarbanes-oxley عام 2002م، حيث تم تأسيس ما يُعرف بمجلس الإشراف على المهنة الذي أضحي الجهة الرسمية المكلفة بإعداد معايير المحاسبة في أمريكا، على الرغم من منحه مؤقتاً هذه الصلاحية للهيئات المدنية «FASB».

ولعل الأزمة المالية الحالية توجب مثل هذه الأفكار، وتدفع إلى تدخل الجهات الحكومية حول المعمورة في النموذج المحاسبي بما يحقق أهدافها، فعلى سبيل المثال،

لقد حاولت مصلحة الضرائب الأمريكية Irs جذب النموذج المحاسبي لصالحها، وذلك لتعظيم الدخل المحاسبي للشركات، وتقلدها كثيراً من البيروقراطيات حول العالم في هذا التوجه.

وفي ظل غياب أنموذج محاسبي عادل، زاد تأثير الشركات العالمية العملاقة في تشذيب النموذج المحاسبي بما يحقق أغراضها أو أغراض مديريها، حتى ولو على حساب مستفيديها من ملاك ومقرضين حاليين أو محتملين حول العالم، ولو بحثنا عن أسباب ذلك لوجدنا أن أهم أسباب فشل الوصول إلى نموذج محاسبي عادل يرجع إلى تعارض مصالح الشركات، ولعل أسباب تعديل بعض معايير المحاسبة، وعلى الأخص شركات البترول وشركات التقسيط وشركات التأجير الطويل الأجل وأساليب المعالجات المحاسبية للاندماج يعود بشكل أساسي لضغط الشركات ذات المصالح لتعديل تلك المعايير.

ومن هذا يتبين لنا أن التأثير السياسي عبر التاريخ أدى دوراً فاعلاً في الحد من بناء أنموذج محاسبي علمي، يدعي الكثيرون استحالته؛ ومرة أخرى لعل بناء إطار فكري يكون مرجعاً أساسياً لبناء معايير المحاسبة بعد الاتفاق على مبادئها عملياً، بحيث ذلك يحد من مثل تلك التأثيرات، أو يقلل احتمالها.

3. عقبة تشابك النظم الاقتصادية وتعقدها

المتابع للتطور الاقتصادي حول العالم يلحظ تعقيدته وتشابك نماذجه، كما يلحظ أيضاً تطور أدواته الإنتاجية والمالية، مما عكس نقلة نوعية في الأحداث المالية التي يلزم عملياً إحداث وسائل قياس وعرض وإفصاح لها، ومع ذلك فإن البحث عن معايير محاسبية منذ النصف الأول من القرن العشرين وحتى الآن كانت عملية طويلة وشاقة ولم تُنتج سوى جمل جميلة لم تضيف كثيراً للنموذج المحاسبي الذي يُعتقد تطبيقه منذ خمس مئة عام⁽¹⁶⁾، فمعايير المحاسبة المطبقة حالياً والمبنية على مبادئ المحاسبة أو أساسها أو فرضياتها أو بدهياتها لا تعدو أن تكون تطبيقات محاسبية خالية من أي بعد فكري ويصعب ربطها بنظرية

محاسبية محايدة، وأن استمرار تطبيقها لا يعدو أن يكون بدعم عملي وسياسي؛ ولا يمكن تفسيرها بالمعنى النظري أو المحاييد «Semantic»، وبهذا المعنى خلصت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1973م في نشرتها المشهورة Statement On Accounting Theory And Theory Acceptance (SATTA) إلى أنه «لا يوجد حتى عصرنا الحاضر نظرية محاسبية واحدة بحتة ذات مفاهيم وأساسيات محددة علمياً».

ولعل تطور وتعدد النظم الاقتصادية حول العالم أدى بشكل مباشر إلى تطور حاجات المستفيدين، ومن ثم الضغط على علماء المحاسبة وممتهنيها بضرورة تطوير النموذج المحاسبي لإنتاج المعلومات التي يحتاجها المجتمع، ونلاحظ ذلك في تغير أهداف المحاسبة المالية عبر التاريخ من مهمة للمحافظة على الأصول إلى إعطاء معلومات إلى المقترضين، إلى أهمية المحاسبة كأداة أساسية لإمداد متخذي القرار الاقتصادي، إلى -أخيراً- أهمية منتجات المحاسبة في الأسواق المالية العالمية واستخدام منتجاتها كأساس للاستحواذ والاندماجات. كل هذا وذلك حال دون بناء أنموذج محاسبي علمي للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي ومن ثم نظرية محاسبية محايدة. كما أن النظريات الحديثة مثل كفاءة سوق المال Efficient Market Hypotheses (EMH) ونظريات الوكالة وغيرها عقدت مثل هذا التوجه؛ ولعلنا نذكر هنا أن النموذج المحاسبي ومنتجاته ليس متأثراً فقط بتعدد النظم الاقتصادية، بل أصبحت منتجاتها ذات تأثير مهم على تلك النظم، إذ أنها متأثرة بتلك النظم ومؤثرة أيضاً عليها؛ فأى تعديلات على الأنموذج المحاسبي دون شك يكون تأثيرها مباشراً أو غير مباشر على قرارات تلك النظم ومن ثم على نتائجها⁽¹⁷⁾.

وفي ظل مثل هذه التعقيدات والتشابك في النظم الاقتصادية والتسارع الهائل في أدواتها، لا بد أن يُجاري النموذج المحاسبي تلك التطورات، وهنا علة مشكلة بناء نظرية محاسبية محايدة وثابتة؛ وهذا يقود إلى إيجاد بدائل لبناء النظرية، منها بناء إطار نظري يؤثر ويتأثر بتطور النظم الاقتصادية المتسارعة في تطورها والمعقدة في نماذجها.

ثالثاً: خيار بناء الإطار الفكري

لا شك أن محاولات الرواد والهيئات العلمية والمهنية خلال المئة عام الماضية كان لها دور مهم في توفير محيط مهني ذي حراك فكري متميز وكان هدفه الرئيس محاولة بناء نظرية محاسبية تكون أساسيات علمية يُشتق منها معايير المحاسبة، ومن ثم توصلنا إلى قياس علمي وإيصال وعرض يعطي المستفيدين معلومات تكون مفيدة لهم في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة وتكون في محصلتها رافداً أساسياً لنمو الاقتصاد.

ولقد كان للتطبيقات العملية على أرض الواقع وكذا الانتكاسات المتعددة في الأسواق العالمية لعام 1929م، 1987م، 2000م والأزمة المالية الحالية (2008) دوراً مهم في الضغط على أكاديمي المحاسبة وممتهنيها بضرورة بناء معايير محاسبية تكون على الأقل عادلة للجميع وعاكسة بعدالة لواقع مالية الوحدات المحاسبية. وإن الفشل في تحقيق هذا الهدف قد يؤدي على الأمد البعيد إلى فقدان المهنة بريقها: بوصفها خدمة مهمة ومزوداً رئيساً للمعلومات في اقتصاديات العالم الحديث.

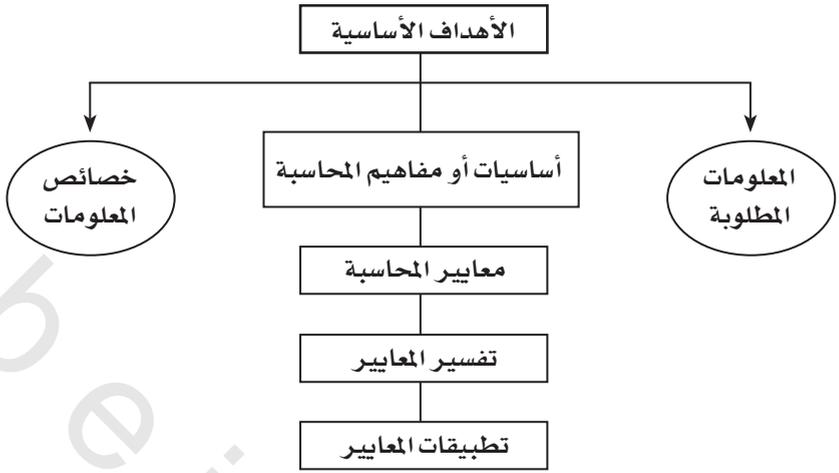
ومن نافذة القول: إن من أهم دوافع التطور الحديث للنموذج المحاسبي، أو لنقل التحول في الفكر المحاسبي خلال السبعينيات الميلادية من القرن العشرين، ترجع بالدرجة الأولى إلى حالة الضيق التي انتابت هيئات تداول الأوراق المالية بالضغط من السياسيين لضرورة تنظيم عملية إصدار معايير المحاسبة، وكان دوماً يرجع أهم أسباب سقوط أسواق المال تاريخياً إلى عدم قدرة المحاسبة على إعطاء معلومات موثوقة تنبئ مقدماً بمؤشرات السقوط قبل حدوثه، فكثيرون انتقدوا منظري المحاسبة وممتهنيها، أحياناً بشكل شخصي وكثيراً بشكل رسمي؛ إذ إنها كانت وراء إمداد المستفيدين من القوائم المالية بمعلومات قد لا تُعبر عن الواقع، بل تعتمد على قواعد كلاسيكية تنتج قياساً، قد يكون مضللاً بدلاً من أن يكون مفيداً لعامة المستفيدين.

ويمكن القول في هذا المقام: إن دراسة Vatter، عام 1963م، كانت الصرخة المهمة التي دفعت في اتجاه التحول في الفكر المحاسبي من أسلوب بناء نظرية

محاسبية متكاملة إلى تطوير إطار فكري للمحاسبة، يهتم بحاجة المستفيدين؛ ولقد سيطرت هذه الفكرة على أدبيات المحاسبة بعد نشرها، حيث توالى المحاولات لبناء ما يُعرف بالإطار الفكري للمحاسبة، وأُعدت رسمياً في عدة دول حول العالم.

ويُقصد بالإطار الفكري، كبديل لنظرية المحاسبة، بناء دستور للمهنة في محيط معين وزمان محدد، يتم تعديله تبعاً لتطور الظروف، يشمل نظاماً مترابطاً (Coherent System) يُحدد فيه أهداف وأساسيات المحاسبة ليقود من خلاله إلى معايير متسقة مع توصيف طبيعة ووظائف ومحدودية التقارير المالية والقوائم المالية، أو بمعنى آخر يتم بناء إطار نظري لمحيط مهني واقتصادي محدد للمحاسبة حسب ظروف الزمان والمكان ويُلتزم بمخرجاته كدستور يحكم إصدار معايير المحاسبة المقبولة؛ ويُعد المرجع الأساسي لمعدي تلك المعايير المحاسبية؛ فيمكن في هذا الإطار حل مشكلة تحديد الشيء المقيس بتعريف عناصر القوائم المالية عملياً وليس علمياً وتوحيد وحدة القياس النقدي وكذا تحديد أساس القياس الذي يتم اختياره؛ وهنا تكتمل عناصر القياس المحاسبي من خلال أنموذج يخرج من الإطار الفكري عملياً وليس علمياً، وبحيث تحكم نتائج القياس المحاسبي بقواعد أو أسس تتوافق من حيث التطبيق، حتى لو تم انتقادها علمياً.

يحتوي أي إطار فكري على تحديد عملي لأهداف المحاسبة المالية، يُستتبط من تلك الأهداف تحديد للمستفيدين من القوائم أو التقارير المالية، ومن ثم تحديد حاجاتهم التي من خلالها يتم تنفيذ الحد الأدنى من المعلومات التي يلزم تزويدها للمستفيدين، ومن ثم تحديد عناصر القوائم أو التقارير المالية، ليعقب ذلك تحديد الأساسيات التي تحكم قياس تلك العناصر بما في ذلك تعريفاً دقيقاً لعناصر القوائم أو التقارير المالية، والمفاهيم الأساسية التي تحكم قياس تلك العناصر بما في ذلك تحديد الوحدة المحاسبية وما يحكمها، ووحدة القياس وأساسه؛ ويمكن الاعتماد على هذا الإطار لإعداد معايير محاسبية متسقة ومقبولة قبولاً عاماً وتفسيرها وتطويرها. ويوضح الشكل الآتي التسلسل الهرمي للإطار النظري.



رابعاً: أساليب بناء الإطار الفكري للمحاسبة

يُستفاد من أساليب بناء الأطر الفكرية للمحاسبة حول العالم إما أن تستخدم الأسلوب الوصفي (Descriptive) أو الأسلوب الفرضي (Prescriptive) أو محاولة تعريف العناصر Commonly Used Term. ويُقصد بالأسلوب الوصفي أن يُبدأ بحصر وصفي لكامل التطبيقات على أرض الواقع، ومن ثم العمل على استقرار أو استنباط المفاهيم انطلاقاً من تلك التطبيقات؛ ويمكن أن يُطلق على هذا الأسلوب «من أسفل إلى أعلى». ومن أهم مزايا هذا الأسلوب إنتاجه لمفاهيم قابلة للتطبيق العملي، ومن ثم استنباط معايير مقبولة ومتسقة وقابلة للتطبيق، ومن أهم عيوبه اعتماده على الخبرة السابقة وأن ما كان مفيداً في الماضي يُمكن أن يستمر في المستقبل، بالإضافة إلى تقييده للإبداع الإنساني، وأن ما اتفق عليه قد يكون أساساً للتطوير في المستقبل.

أما الأسلوب الثاني، «الفرضي»، فيركز على بناء إرشادات لحل المشكلات القائمة والمستقبلية، ويُسمى هذا الأسلوب «من الأعلى للأسفل»، ويبدأ عادة دون التأثير بالتطبيقات الحالية، حيث يتم بناء الأهداف والمفاهيم، ومن ثم التحول إلى استنباط المعايير المحاسبية، ومن أهم مزايا هذا الأسلوب قدرته على تطوير

المحاسبة للمستقبل دون التأثير بتطبيقات الماضي، كما أنه يمكن أن يكون مرجعاً للمطبوع عن حالات جديدة، بالإضافة إلى حرية الأسلوب. ومن أهم عيوب هذا الأسلوب صعوبة الوصول إلى أهداف ومفاهيم كاملة ومحددة، وقد يكون هذا الحائل دون بناء نظرية المحاسبة؛ لكون هذا الأسلوب يركز على ما يُفترض أن يكون، دون الولوج في لب المشكلة وتداعياتها؛ بالإضافة إلى أن نتاج هذا الأسلوب قد يكون وصفيًا؛ لكون مفاهيمه أحياناً غير قابلة للتطبيق أو غير متسقة ومتماشية مع الواقع.

وأخيراً، فإن أسلوب تعريف العناصر يُركز على محاولة إيجاد لغة مشتركة بين مفكري المحاسبة وممتهنيها لتعريف علمي أو عملي للعناصر تكون أساساً لبناء معايير المحاسبة؛ وعلى الرغم من وجهة هذا التوجه، إلا أنه يصعب تحديد وتعريف تلك العناصر وأن يلاقي ذلك قبولاً عاماً. ويستفاد من تجارب بناء الأطر الفكرية للمحاسبة حول العالم أيضاً إما اعتمادها أساساً على بناء إطار فكري للمحاسبة معتمداً على إنتاج القوائم المالية أو التقارير المالية. وهناك فرق بين النموذجين؛ حيث يُركز الأول على أن منتجات المحاسبة في حدها الأدنى، وأن نطاقها يشتمل فقط على القوائم المالية كقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة التغير في حقوق الملكية وكذا قائمة المركز المالي، بالإضافة إلى الإيضاحات التي تُعد جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم. ولذا فالتركيز من خلال هذا التوجه على تعريف وتحديد عناصرها، وكذا المفاهيم التي تحكم قياسها. بينما يقتضي التوجه الآخر، إنتاج التقارير المالية الشاملة. وتمثل القوائم المالية جزءاً من المعلومات اللازم توفيرها، ولذا فهو يحتوي معلومات إضافية كالتغيرات في الأسعار وكذا خطاب الإدارة وتقرير مجلس ملاك الشركة، بالإضافة إلى معلومات ثبوتية ومستقبلية خاصة بالتحليل المالي وتأثير المحيط الاقتصادي على نمو الوحدة المحاسبية مستقبلاً في الإبداع لإيجاد حلول للمشكلات الأساسية؛ لتتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية. ومما يلاحظ أن بناء الأطر الفكرية للمحاسبة حول العالم استخدم فيها خليطاً من هذه الأساليب، حيث ركز بعضها على القوائم المالية وآخر على

التقارير المالية وركز بعضها على الأسلوب الوصفي وآخر على الأسلوب الفرضي وآخر على تعريف العناصر، وركز بعضها على مزج تلك الأساليب بالاستفادة من مزايا بعضها؛ ليكون إطاراً فكرياً يكوّن دستوراً للمهنة في زمان ومكان محددين، يرجع إليهما عند وضع معايير المحاسبة.

