

القِسْمُ الْأَوَّلُ

نظرية المحاسبة بين الفكر والواقع

obeikan.com

مقدّمة

لعل أهم نتيجة يمكن استخلاصها من هذا القسم هي عدم وجود نظرية محاسبية واحدة مقبولة قبلاً تاماً، وإنما تعدد النظريات، وجلها متعارضة، وكل فريق يرى بأنه باستخدام الفرض أو الجدل المنطقي أو الواقع يمكن الوصول إلى النظرية المحاسبية، التي تلقى قبلاً عاماً أو الأكثر علمية، وسيتم إثبات أنه لا يتوافر حالياً نظرية واحدة وصلت إلى مستوى العلم، بالمعنى العلمي الحقيقي. وللوصول إلى هذه النتيجة يسלט هذا القسم الضوء على طبيعة ودور المحاسبة واختلاف الآراء حولها، من قائل بأن المحاسبة سجل تاريخي أو أنها لغة رقمية، إلى أنها عاكس للواقع الاقتصادي، أو كونها سلعة تخضع في أدائها إلى قانون العرض والطلب، أو أن المحاسبة نظام معلومات متكامل له مدخلاته وإجراءاته ومخرجاته، والفروقات الأساسية بين العلم والنظرية والفرض، وكذلك تحديد المقومات الأساسية للعلم والنظرية والفرض، وتحديد الفرق بين هذه المفاهيم الثلاثة، كل ذلك بهدف تحديد موقع المحاسبة كأحد المعارف البشرية بين تلك المفاهيم، بالإضافة إلى استعراض الأسلوب العلمي، لبناء نظرية المحاسبة المقبولة ودور الفرضيات في ذلك البناء.

كما يحوي هذا القسم تتبعاً لمراحل تطوير فكرة نظرية المحاسبة من كونها حقل تطبيقي أو فن أو مهنة، تعتمد على إجراءات مستقاة من معايير محاسبية قابلة للتطبيق أو مقبولة في محيط اقتصادي محدد، إلى كون المحاسبة علم منفصل بذاته وحقل أساسي من حقول المعرفة البشرية، وكأي علم آخر يقتضي الأمر لتطويره أن يستند تطبيقه العملي على أسس نظرية مدعمة، وأن لا تكون الحاجة والتطبيقات العملية أساساً وحيداً للتطوير. ولقد تم في هذا القسم استعراض الجدل الأساسي في مكونات النظرية، وصولاً إلى تحديد مدى قدرة هذه النظرية

في تطبيق المكونات الأساسية للعلم؛ وتم التركيز على نتيجة وصل إليها كثير من علماء المحاسبة، في كون طبيعتها تعتمد على إجراءات القياس المحاسبي، ومن ثم إيصال نتائجها للمستفيدين لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، كما أن طبيعة القياس المحاسبي حالياً لا تصل إلى مستوى العلمية لعدم اكتمال شروط القياس العلمي؛ ولهذا تتعدد نظريات المحاسبة، فكلُّ يدعي أنه وصل بالقياس المحاسبي إلى مستوى العلمية، وكل نتيجة أنموذج للقياس المحاسبي تُعدُّ ذلك القياس الأكثر صواباً وعلمية. ومع ذلك، لا يوجد حتى الآن قياس علمي بالمعنى الدقيق للعبارة لعدم اكتمال شروطه. وكل ما يوجد هو اجتهادات مرتبطة بافتراضات محددة سلفاً وقوة هذه الاجتهادات أو «النظرية»، سمها ما شئت، تعتمد على قوة الفرض الملازم لها وليس على علمية نتيجة القياس.

بالإضافة إلى أن هذا القسم يلقي الضوء على مدارس الفكر المحاسبي سواء مدرسة التفكير الكلاسيكي أو التحليل الإجمالي، ومدرسة التفكير التفسيري، والمدرسة السلوكية؛ بما في ذلك مكونات وفلسفة ومنطلقات كل مدرسة على حدة وروادها الأساسيين خلال هذا القرن والقرن الماضي، وتأثير هذه المدارس على بلورة الفكر المحاسبي المعاصر.

وأخيراً يجمع هذا القسم مكونات الإطار العام لنظرية المحاسبة من بديهيات أو مفاهيم أو فرضيات أو مبادئ محاسبية، استناداً على أفكار المدارس المحاسبية المتعددة وواقع القياس المحاسبي. عليه، فإن هذا القسم يتضمن ثلاثة فصول:

- طبيعة ودور نظرية المحاسبة.
- أساليب بناء نظرية المحاسبة.
- الإطار العام لنظرية المحاسبة.



الفصل الأول

طبيعة المحاسبة ونظريتها

obeikan.com

أولاً: العلم والنظرية والفرضية

كثيراً ما يُخلط بين مفهوم العلم والنظرية والفرضية، فالعلم يعني حقل معرفي يتعامل مع الحقائق باستخدام المنهجية العلمية، ويعني بناء المعرفة من خلال تحليل ظاهرة معينة والسيطرة عليها باستخدام المنهج العلمي، وقد يعني أسلوب ومنهجية البحث لدراسة تفاصيل حقل من حقول المعرفة في مجال بحثه. ويهدف العلم بالدرجة الأساسية إلى بناء قواعد عامة لها القدرة وبدرجة عالية من الثقة في التفسير والتنبؤ باستخدام منهجية علمية.

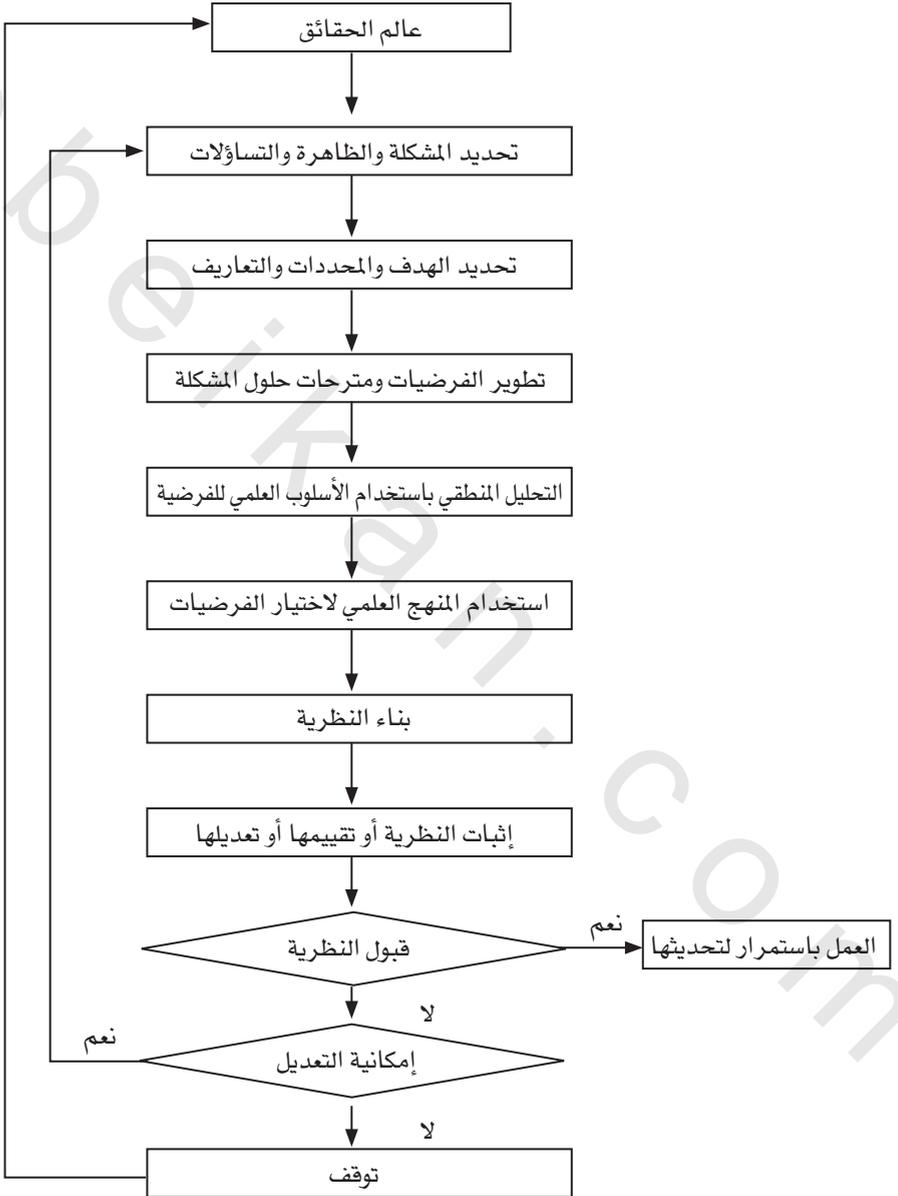
ويمكن أن نصنف العلوم حسب تخصصاتها وتفرعاتها، لتناسب البحث العلمي⁽¹⁾، ولا يتوقف هذا التصنيف مادام البحث العلمي مستمراً، فكل فترة يظهر حقل علمي جديد، ولكن على وجه العموم تصنف العلوم إلى علوم بحتة وعلوم تطبيقية، ويكمن الفرق بينهما في مستوى التساؤلات ومناهج البحث المستخدمة، كما تصنف العلوم أيضاً إلى علوم طبيعية وعلوم اجتماعية، حيث يهتم الأول بالظواهر الطبيعية البحتة والأخير بالظواهر الاجتماعية، ويتميز الأول بأن الظواهر الطبيعية يسهل ملاحظتها وتحليلها لتكررها في حين أن الظواهر الاجتماعية يصعب فيها فصل ظاهرة معينة عن المحيط الاجتماعي ككل مما يُعقد دراستها وتحليلها، ولذا تستخدم العلوم الطبيعية عادةً التجارب كأساس للأبحاث العلمية لسهولة الرقابة على العوامل المؤثرة على الظاهرة، بينما قد لا تكون هذه الأداة متاحة في العلوم الاجتماعية؛ كما أن تعقيد وكثرة العوامل المؤثرة في الظواهر الاجتماعية تزيد من مشكلة الإحاطة والرقابة، وتترك أثرها في البحث العلمي.

وعلى الرغم من قصر عمر العلوم الاجتماعية مقارنة بالعلوم الطبيعية، إلا أن بعضها قد أرسى مناهج علمية قوية وضعتها في مصاف العلوم الطبيعية؛ فقوة العلم ليست في تصنيفه أو طبيعة الظواهر التي يدرسها، وإنما تنصب على المنهج العلمي الذي يستخدمه لدراسة تلك الظواهر.

أما النظرية فتعني مجموعة من الفرضيات المنطقية والمتناسقة بعضها مع بعض أُختبرت وأُثبتت في حدود معقولة، وتعني مجموعة من المفاهيم والتعاريف والفرضيات المبرزة بصورة منظمة لظاهرة محددة قابلة للتفسير والتنبؤ، وتعني مجموعة من الفروض القابلة للتحقق، وتعني مجموعة مترابطة من الفرضيات والمبادئ العلمية، التي تكون المرجع الأساسي لحقل من حقول المعرفة؛ وتحليل آراء بعض علماء المحاسبة⁽²⁾ نجد أن النظرية مستقاة من التجربة الإنسانية، التي يمكن أن تتغير وتتبدل مع الزمن، فالنظرية مقبولة في ظل غياب نظرية أفضل؛ فالنظرية تزودنا بنسبة عالية من الثقة في التفسير والتنبؤ بظاهرة محددة. ولا يمكن الادعاء بوجود نظرية كاملة محددة ومنتهية، فالنظريات دوماً تخضع للتقييم وإعادة التقييم والاختبار، ويتم إحلالها بأفضل منها إن وجد.

أما الفرضية فتمثل تفسير مبدئي لظاهرة معينة، وتُستخدم كخطوة علمية لبناء النظرية، وبالمقارنة بالنظرية فإنها أقل رسميةً وتأكيداً؛ فالفرضية عندما يتم اختبارها وإثباتها تصبح نظرية مقبولة، ويكمن التداخل بين الفرضية والنظرية في أن الأولى تُستخدم لبناء الأخيرة، وكما أشرنا في أنه لا يوجد نظرية ثابتة وإنما هناك نظرية مقبولة، بل جميع النظريات قابلة للنقاش والإحلال بأخرى في حالة وجود وإثبات نظرية أفضل منها، وتصبح النظرية الأولى فرضية لبناء النظرية الجديدة.

وتبدأ أي دراسة علمية سواء في العلوم الطبيعية أو الاجتماعية بملاحظة ظاهرة معينة، ثم بناء فروض منطقية لدراسة هذه الظاهرة وأسباب هذه الفروض، وباستخدام المنهج العلمي يمكن الوصول إلى قواعد وقوانين لتفسير هذه الظاهرة والسيطرة عليها والتنبؤ بها (العلم) أو بدرجة أقل بناء نظرية معقولة للتفسير والتنبؤ بتلك الظاهرة بدرجة معقولة من الثقة (النظرية)؛ حيث توجد نظرية مقبولة قابلة لتفسير الظاهرة والتنبؤ بها في ظل غياب أفضل منها، ويوضح الشكل الآتي الأسلوب العلمي لبناء النظرية المقبولة ودور العلم والفرضيات في ذلك البناء⁽³⁾.



ثانياً: طبيعة ودور المحاسبة

يثار الجدل بصفة مستمرة حول طبيعة ودور المحاسبة باعتبارها أحد العلوم الاجتماعية، فيعتقد أن طبيعة ودور المحاسبة يتمثل في خدمة متخذي القرار الاقتصادي على المستوى الجزئي والكلي، وذلك بإمدادهم بالبيانات التي تساعدهم على اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد، وكأي خدمة أو سلعة اقتصادية فإنها تتغير تبعاً لعوامل العرض والطلب. فكلما تطورت حاجات المستفيدين عكفت المحاسبة لإمدادهم بالبيانات الاقتصادية المستجدة، وبما أن هذه الحاجات في تطور دائم، فإن طبيعة ودور المحاسبة أيضاً متجدد. عليه، ينصب محور هذا الاعتقاد في صعوبة تحديد طبيعة المحاسبة ودورها بشكل قاطع، فهي تختلف باختلاف الزمان والمكان؛ فمعالم طبيعتها ودورها لم تتضح بعد، لارتباطها مباشرة بتطور المحيط الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع. ولإثبات هذه المقولة يُستشهد بالتطور التاريخي للمحاسبة، فلقد بدأت كنظام لخدمة مالك الوحدة الاقتصادية في المحافظة على أمواله، ووصلت إلى نظام معلومات متطور يهدف إلى تقديم معلومات ذات فائدة لمستخدمي القرارات الاقتصادية عامة.

بينما يعتقد البعض الآخر بأن المحاسبة علم قائم بذاته، وليس مجرد خدمة أو سلعة، ويتطور هذا العلم تبعاً لتطور معالمه الرئيسية، فالمحاسبة علم قياس الأحداث المالية لوحدة محاسبية محددة وإيصال نتائج القياس للمستفيدين، ولذا فإن طبيعتها ودورها يتطوران تبعاً لتحديد محاور علم القياس والإيصال، فكما اتضحت معالم القياس والإيصال تطورت معها طبيعة ودور المحاسبة. ويستشهد أصحاب هذا الاعتقاد بأن المحاسبة خلال الربع الأخير من القرن العشرين استعارت من علم القياس الرياضي وعلم الإيصال لتطوير محاورها، كما أنها استفادت من نظريات علم الاستثمار والاقتصاد لتجديد بعض مفاهيمها الحديثة. فعلى سبيل المثال تغيرت النظرة للقيمة من النظرية الكلاسيكية المتمثلة في الكلفة التاريخية كأساس لقياس المحاسبي إلى قيم أخرى تعطي للقياس المحاسبي بعداً واقعياً، وهذا التطور ليس ناتجاً عن تطور حاجات المستفيدين أو طلبهم فقط، وإنما نتاج تطور القياس

والإيصال المحاسبي. ولقد أدى الجدل بين هذين المعتقدين إلى اختلاف واضح في تحديد طبيعة ودور المحاسبة سواء من حيث كونها خدمة متطورة تنمو تبعاً لحاجات المجتمع أو علم يتطور بذاته. كل هذا أدى أيضاً إلى تشعب علماء المحاسبة في تحديد طبيعتها وأدوارها، ولقد استعرض (1993) Belkaoui تبعاً لذلك تلك الآراء في كون المحاسبة سجل تاريخي للأحداث المالية أو كلفة أو عكس لواقع اقتصادي أو سلعة تقدم تبعاً لحاجات المستفيدين أو نظام معلومات متكامل⁽⁴⁾. وفيما يلي نبذة عن كل رأي من هذه الآراء الخمسة:

(1) المحاسبة سجل تاريخي

ينظر إلى المحاسبة في هذا الإطار بكونها أداة تعطي مالك الوحدة المحاسبية حصراً تاريخياً للأحداث المالية لتلك الوحدة، وذلك لغرض حماية أصولها وتحديد مسؤولية مديريها. فالسجلات المحاسبية، ومخرجاتها توفر الدلائل التي يمكن من خلالها الحكم على مدى محافظة المديرين على أصول الوحدة المحاسبية كما أنها تحدد أطر المسؤولية في إدارة تلك الأصول.

ويمكن النظر إلى هذه الفكرة من خلال علاقة الأصيل بالوكيل، وتتمثل طبيعة ودور المحاسبة في تزويد الأصيل ببيانات تاريخية، التي من خلالها يتأكد من قيام الوكيل بإنجاز كامل بنود اتفاقية الوكالة، ومع تطور مسؤولية الوكيل تطورت معها مخرجات المحاسبة ومن ثم طبيعتها ودورها؛ فلقد بدأت الوكالة المناطة بالوكيل في المحافظة على أصول الوحدة المحاسبية وإرجاعها إلى الأصيل بحالتها التي استلمها، ولذا فإن قائمة المركز المالي تكفي كدليل لإثبات إنجاز هذه المهمة؛ ثم تطور عقد الوكالة ليشمل تنمية صافي الأصول بناء على خطة محددة مسبقاً، تلاه مسؤولية تنمية صافي الأصول على وجه الإطلاق، ولكي يخلي الوكيل مسؤوليته أمام الأصيل اقتضى الأمر في الحالتين أن تتطور معه طبيعة ودور المحاسبة ليشمل المحافظة على الأصول وكذا تميمتها، ولذا فإن قائمة المركز المالي كمخرج للمحاسبة لا تكفي لإثبات قيام الوكيل بهاتين المهمتين، وبرزت

قائمة الدخل كمخرج جديد لإعطاء الأصيل بيانات عن مصادر التغيير في صافي الأصول ومطابقتها مع عقد الوكالة، وهنا تغيرت طبيعة ودور المحاسبة لتعطي سجلاً تاريخياً عن أصول الوحدة المحاسبية وكذا تحليلاً للتغيرات، التي طرأت على صافي الأصول خلال الفترة المحددة في عقد الوكالة.

(2) المحاسبة كلغة

يشير (Ijiri (1975)⁽⁵⁾ إلى أن المحاسبة هي لغة الأعمال، التي من خلالها يتم ترجمة الأحداث المالية لوحدة محاسبية محددة إلى لغة المحاسبين، ومن ثم إعادة ترجمتها إلى لغة المستفيدين، وتُعرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA 1966)⁽⁶⁾ المحاسبة على أنها «إجراء تحديد وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية لمساعدة المستفيدين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة»؛ ومن هنا فإن طبيعة ودور المحاسبة يتمثل كأى لغة أخرى في تحديد مدخلاتها (الأحداث المالية لوحدة محاسبية محددة) وترجمتها إلى لغة المحاسبين (القياس المحاسبي) ومن ثم إعادة ترجمتها إلى لغة المستفيدين (الإيصال المحاسبي). عليه، فإن الركائز الأساسية للمحاسبة انطلاقاً من طبيعتها ودورها تتمثل في القياس والإيصال، وكأى لغة أخرى تحتاج الترجمة وإعادة الترجمة إلى رموز وقواعد ثابتة، فإذا كان هناك تباين بين المحاسبين في هذه الرموز والقواعد لم يفهم المحاسبون بعضهم (القياس)، كما لم يستطيعوا أن يترجموا لغتهم إلى المستفيدين (الإيصال). وهنا تأتي أهمية تطوير نظريات القياس والإيصال المحاسبي بذاتها، وليس بناءً على حاجة المستفيدين، لكي تؤدي المحاسبة دورها المنوط بها؛ ومن هنا تكون المحاسبة علماً قائماً بذاته.

(3) المحاسبة عاكس للواقع الاقتصادي

يركز هذا الرأي على أن طبيعة المحاسبة ودورها يجب أن ينصب على عكس الواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية، ويجب أن يكون تركيزها على الحاضر والمستقبل وليس فقط الاهتمام بالماضي، لذا يلزم أن تحل الأفكار الاقتصادية للمفاهيم محل المفاهيم المحاسبية الكلاسيكية، كمفهوم الدخل الاقتصادي ومفهوم صيانة رأس

المال، ومفهوم وحدة القياس الحالية، وكذا مفهوم القيمة الحالية وغيرها؛ وهنا تبرز أهمية قياس واقع حال الوحدة المحاسبية من خلال قائمة المركز المالي بإعادة تقييم صافي الأصول، لتعكس الحاضر والمستقبل، وأن الفرق بين صافي الأصول المعاد تقييمها بين فترتين ماليتين يمثل التغير في صافي الأصول ويفترض عدم وجود تغيرات رأسمالية، فإن الفرق يمثل الدخل، كما أن قائمة الدخل ليست أداة قياس، وإنما أداة إيصال، لكونها تعطي تحليلاً للتغير في صافي الأصول وليست مُنتجة له، وبناءً على هذه النظرة فإن دور وظيفة المحاسبة يتمثل في إيجاد الوسائل التي من خلالها يتم إعادة تقييم صافي الأصول، لتعكس الحاضر والمستقبل، ومن ثم عكس التغير في ثروة الوحدة الاقتصادية بين فترتين بالمفهوم الاقتصادي البحت، وتمثل هذه النظرة جدلاً مهنيًا وأكاديميًا سيتم التطرق إليه لاحقاً.

(4) المحاسبة كسلعة

تشير بعض أدبيات المحاسبة إلى أن المحاسبة سلعة اقتصادية، وكأي سلعة تخضع لعوامل العرض والطلب، فظالما هناك طلب من قبل المستفيدين يسعى المحاسبون لتلبية هذا الطلب، لذا ينصب التركيز على معرفة حاجات المستفيدين، وكأي مُنتج لسلعة اقتصادية يتم تحسينها وتعديلها لتلاءم حاجات المستفيدين، وإلا عزف المستفيدون عن هذه السلعة؛ وهنا تبرز طبيعة ودور المحاسبة في تلبية حاجات المستفيدين من المعلومات الاقتصادية للوحدة المحاسبية، فالقياس والإيصال المحاسبي هنا يُبنى على أساس حاجات المستفيدين وليس عكساً لواقع اقتصادي أو لغة أو سجل تاريخي، وإنما يتم بناؤه وتطويره أي تعديل قواعده تبعاً لتطور تلك الحاجات، ولقد كانت هذه الفكرة أساساً في إصدار جل معايير المحاسبة في أكثر من دولة. فعلى سبيل المثال عرّف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (APB) في نشرته رقم (4) عام 1970م⁽⁷⁾ المحاسبة طبقاً لهذا المفهوم بأنها نشاط خدمي، يكمن دورها في تقديم معلومات كمية في أغلبها ذات طابع مالي، عن وحدة اقتصادية محددة شريطة أن تلاءم تلك المعلومات حاجات المستفيدين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

(5) المحاسبة كنظام معلومات

تكمن النظرة الشمولية لطبيعة المحاسبة ودورها في كونها نظام معلومات متكامل، وكأي نظام معلومات يقتضي مدخلات وإجراء ومخرجات، وتتحدد مدخلات النظام وكذا إجراءاته على دراسة سلوك المستفيدين من مخرجاته، فالتركيز هنا ليس على السلعة كما في النظرة السابقة، وإنما على سلوك المستفيد ومدى استفادته من مخرجاتها، وتعديل هذه المخرجات طبقاً لسلوك المستفيد عن طريق ما يعرف بالرد العكسي، وتعديل المخرجات طبقاً لسلوك المستفيد يقتضي تعديل الإجراءات (القياس) وكذا المدخلات؛ ولقد نحت جل الأبحاث الميدانية في المحاسبة خلال العقدين الماضيين هذا المنحى، وذلك بدراسة سلوك المستفيدين سواء مباشرة أو عن طريق الاستفادة من نظريات الاستثمار والوكالة ونظريات السوق وغيرها. وبناءً على ما سبق فإن هناك ارتباطاً مباشراً بين دور وطبيعة المحاسبة وسلوك المستفيد، فلا بد أن يعدل المرسل (المحاسب) رسالته (القوائم المالية) لتلاءم حاجة المستفيد (المستقبل) لاستخدامها كأداة لاتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد.

ثالثاً: نظرية المحاسبة

لقد ساد الاعتقاد حتى الثلث الأول من القرن العشرين أن المحاسبة حقل تطبيقي أو فن أو مهنة تعتمد إجراءات مستقاة من معايير محاسبية قابلة للتطبيق أو مقبولة في محيط اقتصادي محدد، ولقد تبدل بعدئذ هذا الاعتقاد، وبدأ أكاديميو المحاسبة ينظرون إلى المحاسبة كعلم منفصل بذاته، وكحقل من حقول المعرفة، وكأي علم آخر، يقتضي الأمر لتطويره أن يستند التطبيق العملي على أسس نظرية تدعمه، وبدأت الحاجة ملحة لوجود نظرية محاسبية تكون الرافد الأساسي للتطبيق، سواءً لتفسيره أو التنبؤ بالظواهر المتعددة المحيطة به، فلا يمكن تبرير التطبيق العملي فقط، لكونه مُستخدماً وناجماً فيما مضى، ولكن لا بد من وجود أساس نظري لهذا التطبيق، وكذا قدرته على تفسيره والتنبؤ بمعطياته، وهنا ظهرت الحاجة لبناء نظرية المحاسبة.

عليه، فالنظرية المحاسبية تبدأ انطلاقاً من التطبيق العملي لتفسير إجراءاته ومخرجاته نظرياً، ولكن الاختبار الرئيس للنظرية يكمن في قدرتها على التفسير والتنبؤ بالسلوك المحاسبي والأحداث المستقبلية بأسلوب ومنهجية علمية.

وباستعراض أدبيات المحاسبة نجد أن هناك اجتهادات متعددة لتعريف نظرية المحاسبة، فعرفها (1977) Hendriksen & Breda بكونها «مجموعة من المبادئ التي تعطي مرجعية، يمكن من خلالها تقييم التطبيق العملي، وتكون مرشدة لتطويره»⁽⁸⁾. كما عرفها (1982) Most بأنها «فرع من فروع المحاسبة، تضم لائحة منطقية بالمبادئ والمناهج العلمية، تميزها عن التطبيق العملي»⁽⁹⁾ وأشار (1986) Watts & Zimmerman في أن هدف النظرية أساساً يكمن في القدرة على التفسير والتنبؤ، ويقصد بالأولى إعطاء الأسباب المنطقية والعلمية للتطبيق العملي، فعلى سبيل المثال لماذا تستخدم بعض الوحدات طريقة القسط الثابت بدلاً من المتناقص في احتساب الاستهلاك؟ ويقصد بالأخرى القدرة على التنبؤ وحل المشكلات والظواهر المحاسبية المستحيلة، ولقد سُميت الأولى النظرية الإيجابية والأخرى التنبؤية⁽¹⁰⁾.

ويتبين من هذه التعاريف وغيرها كثير، أن التطبيق العملي لا يكفي للمحاسبة، بل يلزم لبناء علم المحاسبة إيجاد النظرية التي من خلالها يتم تفسير تطبيقاته المختلفة وتبريرها علمياً، وكذا التنبؤ مستقبلاً بظواهره بأسلوب ومنهجية علمية، ولا يمكن إتمام هذا الغرض إلا من خلال بناء نظرية المحاسبة.

والمتتبع للأبحاث الميدانية والنظرية في المحاسبة خلال الستين سنة الماضية يجد أنه لا يوجد حتى الآن نظرية محاسبية مقبولة، بل هناك عدة نظريات متنافسة أو قد تكون أحياناً فرضيات لم تصل إلى مستوى العلمية أو القبول باستخدام المنهج العلمي، ولقد وصلت دراسة قامت بها لجنة مفاهيم ومعايير التقارير المالية عام 1977م التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) لهذه النتيجة، حيث أشار تقريرها أنه لا يوجد نظرية محاسبية واحدة يمكن أن تستوعب العوامل الهائلة

المؤثرة على المحيط المحاسبي، بل كل ما يوجد لا يتعدى كونه أدب محاسبي أو مجموعة نظريات، وأحياناً فرضيات تسلط الضوء أكثر ما تسلط على وجود اختلافات شاسعة وتباين في وجهات النظر⁽¹¹⁾.

ولكي يتم بناء نظرية محاسبية مقبولة علمياً لا بد من الرجوع إلى دور وطبيعة المحاسبة، فالناظر الفاحص لطبيعة المحاسبة كما يظهر من التعريف الحديث، يجد أن جل اهتمامها ينصب على عمليتي قياس الأحداث المالية لوحدة محاسبية محددة وإيصال نتائج القياس للمستفيدين لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، فالقياس هو لب العملية المحاسبية لارتباط الإيصال بنتائجه، فهو ليس فقط مهماً في المحاسبة، بل يشكل الركيزة الأساسية للعملية المحاسبية، كما أن العقبة الرئيسة لبناء النظرية المحاسبية تكمن أصلاً في اختلاف المحاسبين علمياً وعملياً في إجراءات القياس، وليس في إيصال نتائجه.

وعلى الرغم من محاولة علماء المحاسبة الرقي بالقياس المحاسبي إلى مستوى العلمية، وذلك بالاستعارة أو الاستعانة بالعلوم الأخرى إلا أن المحاسبة في طبيعتها لم تصل إلى مرتبة تصنيفها من علوم القياس بالمعنى العلمي للكلمة، ومازال علماء المحاسبة مشغولين بتعلم كيفية تطبيق أساسيات علم القياس في المحاسبة، عليه، فإنه لبناء نظرية محاسبية مقبولة علمياً يقتضي الأمر تحديد وتعريف طبيعة القياس بشكل عام والقياس المحاسبي بشكل خاص.

وبصدد القياس يشير Stevens (1946)⁽¹²⁾ إلى أن المقصود بالقياس التمثيل الرقمي للأحداث أو الأشياء، تبعاً لقواعد محددة «Assignment of numerals to objects or events according to rules»، ولكي تتم عملية التمثيل هذه بأسلوب علمي يقتضي الأمر توافر قواعد وإجراءات علمية، فلا بد لكي يكون القياس علمياً أن تتوافر فيه شروط ثلاثة:

1. تحديد الشيء المقاس.
2. تحديد أساس القياس.
3. تحديد وحدة القياس.

(1) تحديد الشيء المقياس (س)

فالشرط الأول للمقياس يعني أن يُحدد ما يُراد قياسه بشكل دقيق، مانعاً لوجود شيء غيره، وإلا أدى ذلك حتماً إلى اختلاف نتائج القياس، فعلى سبيل المثال إذا طلبنا من أحد الأشخاص قياس طول طاولة في فصل دراسي بالسنتيمتر، فلا يمكن إعطاء نتيجة القياس أو ترجمة هذا الشيء إلى لغة الأرقام إلا بعد تحديد الطاولة بطريقة مانعة للبس، فإذا كان في الفصل أكثر من طاولة، فهناك احتمال أن تكون النتيجة إما قياس طول الطاولة الأولى أو الثانية.. الخ، ولا بد في هذه الحالة على الشخص أن يستخدم الفرض، أي طاولة يُقصد قياس طولها؟ ولا يمكن الجزم بنتائج القياس دون إلحاقه بفرض محدد، والكامن في قياس طول الطاولة الأولى، ولذا فمن حيث المنطق لا بد من تحديد الشيء المراد قياسه بدقة تامة وفريدة، لكي يكون القياس علمياً، وإلا أدى إلى اختلاف نتائج القياس، وإن تطابقت فهو نتيجة الصدفة المحضة.

(2) تحديد أساس القياس (ص)

أما الشرط الثاني فيمكن في تحديد أساس القياس، أي ما هي الخاصية المراد قياسها؛ ففي مثالنا السابق، إذا لم نحدد خاصية الطول أو العرض عند قياس الطاولة رقم (1) في الفصل (أ)، فإن أحدهم قد يقيس الطول ويعطي نتيجة مختلفة لوقاس عرض الطاولة، عليه، فإن تحديد خاصية القياس أو أساسه ضروري لإنجاز عملية القياس بأسلوب علمي، وإلا أدى إلى تباين نتائج القياس، ولا معنى لها دون إلحاقها بفرض محدد.

(3) تحديد وحدة القياس (ع)

بالإضافة إلى ذلك فلكي يكون القياس علمياً لا بد من توافر الشرط الثالث والكامن في تحديد وحدة القياس بدقة تامة وأن تكون ثابتة وغير متغيرة، وإلا أدى ذلك أيضاً إلى اختلاف نتائج القياس، ولنعود إلى مثالنا السابق، فلو حددنا

الشيء المراد قياسه بدقة تامة وفريدة (طاولة رقم 1) في الفصل الدراسي (أ)، وحددنا المطلوب وهو طولها، فإذا لم نحدد وحدة القياس (سنتيمتر، متر، بوصة، إلخ)، فلا شك أن نتائج القياس ستكون متباينة، وتحتاج مرة أخرى إلى إعادة ترجمة وتوحيد، فالتباين في وحدة القياس تؤدي إلى تباين في نتائجه، ويحتاج إلى إلحاق القياس بفرض وحدة محددة، وإلا لا معنى لتلك النتائج ولا يمكن معرفة مضمونها والتحقق منها دون هذا الفرض.

ويتبين من التحليل السابق أنه لكي يكون القياس علمياً أي أن تكون نتائجه متطابقة وقابلة للاختبار مهما تكررت عملية القياس زماناً ومكاناً، فلا بد أن يُحدد الشيء المُقاس بدقة تامة، وأن يُعرف مقدماً أساس القياس أو خاصيته، وأن تكون وحدة القياس موحدة؛ وأن عدم توافر أي شرط من هذه الشروط الثلاثة يؤدي إلى تباين نتائج القياس زماناً ومكاناً، ومن ثم تحتاج إلى إلحاقها بفرض محدد. وهنا تقل درجة القياس عن مستوى العلمية إلى مستوى أقل، أو بمعنى آخر لا يرتبط القياس بافتراض محدد، فمهما قمنا بمحاولات القياس فالنتيجة دوماً واحدة وصحيحة، ففي مثالنا السابق، لو طلبنا قياس طول الطاولة رقم (1) في الفصل الدراسي (أ) بالسنتيمتر فإن نتائج القياس ستكون دوماً واحدة مهما حاولنا تكرار عملية القياس، كما أن هناك نتيجة واحدة صحيحة وما عداها تعد نتائج خاطئة. أما إذا أسقط أحد الشروط فإن النتائج قد تكون مختلفة، ولو تطابقت ستكون بمحض الصدفة، وهنا سيكون التركيز على الفرض وليس على النتيجة، فكلما كان الفرض أكثر منطقية، قلنا: إن القياس أكثر منطقية ولكن ليس القياس الوحيد أو العلمي. فلو افترضنا أن:

ق ع = قياس علمي

ق ف = قياس فرضي

س = الشيء المقاس محدد بدقة

سَ = الشيء المقاس دون تحديد دقيق

ص = أساس القياس المحدد

ص = أساس قياس غير محدد

ع = وحدة القياس المحددة

ع = وحدة قياس غير محددة

فإن القياس العلمي يكون بتحديد الشيء المقاس بالإضافة إلى أساس القياس، ثم ضربهما في وحدة القياس، أو ما يمكن مجازاً تمثيله في النموذج الآتي:

$$ق = (ص + ع) \times ع$$

أما النماذج الاحتمالية الأخرى فإن قياسها يكون فرضياً، حيث إن نتائجها ليست متماسكة ولا بد من أن ترتبط بافتراض محدد، وأن نتائج القياس لهذه النماذج تعتمد على قوة الفرض الملازم لها، فالنماذج الآتية ليست قياساً علمياً وإنما فرضياً:

$$ق 1 = (ص + ع) \times ع$$

$$ق 2 = (ص + ع) \times ع$$

$$ق 3 = (ص + ع) \times ع$$

$$ق 4 = (ص + ع) \times ع$$

$$ق 5 = (ص + ع) \times ع$$

$$ق 6 = (ص + ع) \times ع$$

$$ق 7 = (ص + ع) \times ع$$

ويتضح من النماذج السابقة أن عدم توافر أي شرط أو شرطين أو ثلاثة معاً يُنزل القياس من مستوى القياس العلمي إلى مستوى القياس الفرضي، أي أنه مرتبط مباشرة بالفرض الملازم للقياس، ودون هذا الفرض لا يوجد معنى لنتيجة القياس، أما النموذج الأول (ص + ع) × ع فلا يحتاج إلى فرض يلازمه، لأنه مهما تكررت عملية القياس ستكون النتيجة واحدة، وما عداها فهي نتائج خاطئة.

وعلى الرغم من أن طبيعة المحاسبة تقتضي اعتبارها علم قياس كما أشرنا سالفاً، فإن هذا لا يعني مطلقاً في الوقت الحاضر على الأقل، اعتبار أن القياس المحاسبي قياساً علمياً بالمعنى الدقيق، فهناك مشكلات عدة يقتضي حلها قبل الرقي بطبيعة القياس المحاسبي إلى مستوى القياس العلمي، وهذا هو السبب في رأينا في عدم وجود نظرية محاسبية مقبولة علمياً، فكل قياس محاسبي مرتبط بفروض محددة، ولا معنى لنتائج هذا القياس دون تحديد هذه الفرضية. فما زال الشيء المراد قياسه في المحاسبة غير محدد، وما زال هناك جدل كبير في تحديد خاصية القياس أو أساسه، وكذا ما زالت وحدة القياس في المحاسبة ليست وحيدة وثابتة ومعروفة. فعلى سبيل المثال لا الحصر، ما زال هناك جدل عميق في تعريف الأصول، ما هو الأصل؟ فإذا ما تم حفر بئر ارتوازي ولم تخرج ماءً، هل ما تم احتسابه للحفر أصلاً أم مصروفاً؟ لا يوجد جواب لهذا السؤال دون افتراض البعض يرى أنه أصلاً، فدون هذا الجهد لن نعرف عدم وجود الماء، والآخر يرى أنه مصروفاً لعدم وجود فائدة مستقبلية، والجدل ما زال مستمراً، ومثال آخر، ما طبيعة الحملات الإعلانية؟ هل هي أصل أم مصروف؟ البعض يرى أنها أصل لوجود منافع في المستقبل لكونها ستدر إيراداً مستقبلياً يجب أن تتم مقابلته بالمصروفات، والآخر يرى أنها مصروف على الفترة لأن المنافع المستقبلية لا يمكن تحديدها بدقة، والجدل ما زال مستمراً. ومن هنا لن نستطيع الحكم في المثالين السابقين وغيرها كثير على نتيجة القياس بتجرد، ذلك لأنه لا بد أن يتلازم القياس بافتراض تحديد ذلك الشيء المقاس، وقوة نتيجة القياس تكمن في قوة الفرض، ولا يمكن تفسير النتيجة أو اختبارها والاعتماد عليها دون فحص ذلك الفرض، ومن ثم تبني أي من الفكرتين.

إضافة إلى ذلك، فإن خاصية أو أساس القياس في المحاسبة غير محدد، وينصب القياس في المحاسبة على خاصية القيمة والتغيرات فيها، والجدل في هذا الموضوع يتم شرحه لاحقاً، فلا يمكن تحديد أساس القياس في المحاسبة بعد لحظة الافتناء دون افتراض محدد، ولا قيمة لنتائج القياس دون هذا الفرض.

وهنا نشير إلى أن أساس القياس لحظة الاقتناء لا جدل حولها، وهي كلفة الاقتناء، أما بعد هذه اللحظة فما هي القيمة أو الخاصية التي نرغب في قياسها؟ هل هي التكلفة التاريخية أم الحالية أم المستقبلية؟ إذاً أساس القياس بعد لحظة الاقتناء غير محدد، ومن ثم ترتبط نتائجه بالفرض، وتعتمد على قوته، وليس على نتائج القياس.

وأخيراً فإن وحدة القياس في المحاسبة وهي «النقود» ليست ثابتة، وذلك لتغير القوة الشرائية زماناً، ويعني ذلك أنها غير قابلة لخاصية الإضافة، فتغير الزمان يعني تغير الوحدة، ولا يمكن الحكم على نتيجة القياس منفردة حتى ولو حددنا الشيء المقاس بدقة، فلا بد من افتراض ثبات أو تغير وحدة القياس، فلا يمكن ترجمة أو تفسير النتائج أو اختبارها دون تلازمها مع افتراض الثبات أو التغير.

وخلاصة القول، إن المحاسبة في طبيعتها تعتمد على إجراءات القياس، ومن ثم إيصال نتائجه للمستفيدين لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، كما أن طبيعة القياس المحاسبي حالياً لا تصل إلى مستوى العلمية، وذلك لعدم اكتمال شروط القياس العلمي، فما زال أنموذج القياس في المحاسبة يتمثل في:

$$ق ف = (س + ص) \times ع$$

ومن هنا تعدد نظريات المحاسبة، فكلُّ يدعي أنه وصل بالقياس المحاسبي إلى مستوى العلمية، وكلُّ يتبنى أنموذجاً للقياس يُعده القياس الأكثر صواباً، ومع ذلك لا يتوافر قياس علمي لعدم اكتمال شروطه، وكل ما يوجد اجتهادات مرتبطة بافتراض محدد، وقوة أي نظرية أو سمها فرضية تعتمد بالدرجة الأولى على قوة الفرض الملازم لها وليس على علمية نتيجة القياس.

وبناءً على الجدل السابق، يمكن القول: إنه لكي يتم تطوير نظرية محاسبية مقبولة علمياً فإن التركيز يجب أن ينصب على القياس والإيصال المحاسبي، فدون تحديد معالمها لا يمكن بناء هذه النظرية، بالإضافة إلى أن الاختلافات خلال

الستين سنة الماضية، على الرغم من عدم الإفصاح عنها بشكل واضح وجلي، تدور في رأينا حول الشروط الثلاثة للقياس. فالجدل حول تعريف عناصر القوائم المالية (أصول، خصوم، حقوق الملكية، إيرادات، مصروفات، مكاسب، خسائر) يعني جدلاً حول تحديد الشيء المراد قياسه (س) والأبحاث في هذا المجال متعددة، كما أن تعريف وتحديد القيمة في المحاسبة سواء تاريخية أو حالية أو مستقبلية يعني جدلاً حول أساس القياس (ص)، كما أن الجدل في أثر التضخم والانكماش على عناصر القوائم المالية يعني جدلاً في تحديد وحدة القياس (ع) فالاختلافات في تحديد الشيء المقاس وأساس القياس ووحدة القياس كانت هي أسباب عدم ظهور نظرية محاسبية مقبولة، وكل ما يوجد عدة نظريات أو فرضيات تحلل وتفسر تلك العناصر، وهنا ظهرت المدارس المحاسبية المختلفة التي تستخدم مناهج علمية متعددة.

رابعاً: مدارس الفكر المحاسبي

لا يمكن حصر اجتهادات علماء المحاسبة لوضع تصنيف لمدارس الفكر المحاسبي في شكل قوائم محددة. وقد صنف Hendriksen & Breda⁽¹³⁾ مدارس الفكر المحاسبي إلى مجموعات، ومع ذلك فإنه بعد دراسة وتحليل آراء مفكري المحاسبة من خلال تطورها، وعلى الأخص منذ بدايات القرن العشرين يمكن تصنيف مدارس الفكر المحاسبي إلى ثلاثة مستويات. ويتم تناول تلك المدارس بشيء من التفصيل كما يأتي:

(1) المستوى الأول

أطلق على المستوى الأول مدرسة التفكير الكلاسيكي أو التفكير والتحليل الإجرائي (Classical Or Structural School) وينصب اهتمام رواد هذه المدرسة على الإجراءات المحاسبية المطبقة ومحاولة تبريرها واستنباط حلول من خلالها للمشكلات المحاسبية المستجدة، وتهتم هذه المدرسة بوصف التطبيق العملي وإيجاد مبررات منطقية لهذا التطبيق ومحاولة تطويره من خلال وضع مفاهيم أساسية

تحكمه؛ ومن ثم إيجاد قواعد أساسية استناداً على الواقع العملي يتم من خلالها التنبؤ بالمعالجات المحاسبية المستقبلية؛ ويركز دعاة هذا الفكر على الإجراءات المحاسبية دون النظر إلى ارتباط نتائج تلك الإجراءات بالواقع؛ وتتلخص تلك الإجراءات طبقاً للفكر الكلاسيكي في تحديد مدخلات النظام، والمتمثلة بكونها أحداث مالية لوحدة محاسبية محددة (فرض الوحدة المحاسبية)، وأن تكون هذه الوحدة مستمرة (فرض الاستمرار) وأن تُنتج تقارير دورية (فرض الدورية). وترتكز إجراءات النظام حسب هذا الفكر على القياس المحاسبي، أي ترجمة الأحداث المالية للوحدة المحاسبية المستمرة إلى لغة الأرقام باستخدام إجراءات محددة، وتلزم هذه الإجراءات بضرورة توافر دليل موضوعي على وقوع الحدث؛ فعلى سبيل المثال إذا تم شراء أرض بمبلغ 100.000 ريال لوحدة محاسبية (أ) مستمرة، فإن هناك حدثاً مالياً يلزم قياسه لحظة الاقتناء بـ 100.000 ريال، نظراً لتوافر الدليل الموضوعي لهذا الحدث والمتمثل في صك نقل ملكية هذه الأرض إلى الوحدة (أ)، ولا يمكن تعديل هذه القيمة في أي لحظة لاحقة إلا بتوافر حدث مالي آخر مؤيد بدليل موضوعي، وهذا الحدث منطقياً يتمثل في تحقق الإيراد عند بيع الأرض، وإلا بقيت هذه القيمة مقاسة بقيمتها وقت الاقتناء. وترتكز مخرجات النظام حسب أفكار هذه المدرسة على شكل القوائم المالية وكمية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها اعتماداً على نتائج القياس المحاسبي. ويمكن عكس جل آراء تلك المدرسة بالنموذج الرياضي الآتي:

$$\text{ص ت} + \Delta = \text{ص ت} + 1$$

حيث إن ص ت = صا في الأصول في فترة ت، ص ت + 1 صا في الأصول في فترة لاحقة، Δ = التغير، بافتراض عدم وجود تغيرات رأسمالية. تبقى ص ت = ص ت + 1 إلا إذا حدث تغير ناتج من أحداث مالية متلازمة مع دليل موضوعي، وهذا التغير، بافتراض ثبات التغيرات الرأسمالية، يكون ناتجاً من عناصر الدخل (الإيرادات، المصروفات، المكاسب، أو الخسائر)، ويتمثل قياس

التغيير في إيجاد القواعد والإجراءات المتلازمة بدليل موضوعي لحدوث التغيير، وتشكل في جلها قواعد تحقق الإيراد ومضاهاته بالمصروفات.

وبناءً على ما سبق، فإن المدرسة الكلاسيكية ينصب تركيزها على بناء النظرية من خلال الإجراءات المحاسبية الخاضعة لقواعد محددة أهمها التمسك بموضوعية القياس المحاسبي أو توافر الدليل الموضوعي للحدث المالي؛ أو بمعنى آخر التشبث بموضوعية القياس بغض النظر عن نتائج القياس. ولعلنا نجد أن هذا الفكر تجلى خلال القرن العشرين في دراسات⁽¹⁴⁾ كل من:

W. R. Paton (1932), Sanders, Hatfield And Moore (1938), W. A.

Paton And C. C. Littleton (1940) وغيرها.

وتعدّ دراسة Littleton & Patton (1940) أهم دراسة في هذا الاتجاه، حيث تمثلت في وضع أطر (مفاهيم) وضعية للنظام المحاسبي، ولقد شملت ستة فروض (مفاهيم) أساسية تكمن في وجود حدث مالي لوحدة محاسبية مستمرة، وأن الكلفة التاريخية هي أساس القياس المحاسبي، ولا يمكن إحداث تغيير إلا بالاعتراف بالإيراد، ومضاهاة المصروفات بإيراداتها، وأخيراً ضرورة توشي الدليل الموضوعي.

(2) المستوى الثاني

أطلق على المستوى الثاني المدرسة التفسيرية (Interpretational)، وتركز هذه المدرسة على إيجاد علاقة مباشرة بين قياس الحدث والواقع، فأغلب دعاة هذه المدرسة⁽¹⁵⁾ من التقليديين يشيرون إلى فشل النظام المحاسبي الكلاسيكي في إيجاد تفسير واقعي لنتائج النظام، ولكن هناك معانٍ عملية لجل مفاهيمه، ولا يمكن ربطها بالواقع الاقتصادي، فعلى سبيل المثال ليس هناك تحديد أو تعريف أو تفسير للدخل المحاسبي غير كونه عملية محاسبية تكمن في الفرق بين (الإيرادات + المكاسب) وبين (المصروفات + الخسائر)، كما أن هذه العناصر غير محددة ومعروفة في الفكر

الكلاسيكي وليس لها معانٍ في الواقع العملي؛ فلا يمكن تعريف الإيراد بمعزل عن فكرة الاعتراف به، ولا يمكن الفصل بين المصروف والأصل في التعريف إلا من خلال نظرية التوزيع. فالاختلاف في الإجراء المحاسبي يؤدي إلى اختلاف في نتائجه، ولا يمكن تفسير تلك النتائج أو ربطها بالواقع الاقتصادي إلا من خلال تلك الإجراءات، فالقيمة كمثال آخر كما يحددها الفكر الكلاسيكي سواء للأصل الملموس أو غير الملموس لا معنى لها، فالقيمة الدفترية للأصل لا يمكن تفسيرها إلا بالفرق بين قيمة الأصل وقت الاقتناء مطروحاً منه ما وزع بطريقة عشوائية (إن وجد) على الفترات الماضية (مجمع الإهلاك) ولا يوجد أي تفسير عملي آخر لهذه القيمة. والمثال البسيط الآتي قد يوضح بجلاء الخلاف بين المدرستين. لنفترض أن أحدهم بدأ صباح يوم برأسمال 500 ريالاً، لشراء وبيع الخضار بالسوق المركزي، واشترى 50 صندوق طماطم بسعر 10 ريالاً للصندوق، وفي نهاية اليوم باع كامل البضاعة بسعر 80 ريالاً، للصندوق، فالدخل هنا محاسبياً وواقعياً إما أن يكون عبارة عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات وهي $(800 - 500) = 300$ أو عبارة عن الفرق بين صافي الأصول في نهاية الفترة $800 -$ صافي الأصول في بداية الفترة 500 ريالاً، $= 300$ ريالاً؛ ويرتبط هذا الرقم بالواقع الاقتصادي ولا اختلاف حوله بين رواد المدرستين، ولكن لنفترض أنه لم يبيع كامل الكمية بل باع 300 صندوق فقط بسعر 15 ريالاً، للصندوق، فالدخل حسب المفهوم الكلاسيكي يمثل 450 ريالاً، (إيراد) $- 300$ (تكاليف بضاعة مبيعة) $= 150$ ريالاً، وهنا يشير رواد المدرسة التفسيرية أنه لا معنى لهذا الرقم سوى الفرق بين الإيراد والمصروف، وأن النظام في هذه الحالة أغفل قيمة البضاعة التي لم يتم بيعها والواقع الاقتصادي يشير إلى أن الدخل عبارة عن $750 - 500 = 250$ ريالاً.. وماذا لو افترضنا أنه اشترى 30 صندوقاً بسعر 10 ريالاً، و 10 صناديق بسعر 12 ريالاً، للصندوق الواحد، وعربة لنقل الخضار بـ 80 ريالاً، ووجد في نهاية اليوم أنه باع 35 صندوقاً بسعر 15 ريالاً، فما هو الدخل في هذه الحالة، طبعاً فالدخل طبقاً للمفهوم الكلاسيكي يعتمد على الفرض الذي سيتم تبينه (أو السياسة

المحاسبية المختارة) فكلما تغيرت السياسة تغير معها صافي الدخل، فلو افترضنا استخدام طريقة الأول فالأول لتدقق المخزون وقدرنا استهلاك للعربة بـ 8 ريالات يومياً لأصبح الدخل $525 - 360$ (كلفة بضاعة - 8 ريالات استهلاك) = 157 ريالاً، ولو عدلنا السياسة المحاسبية إلى الأخير فالأول لأصبح الدخل $(8 - 370 - 525)$ = 147 ريالاً، وهكذا...، ويشعر دعاة المدرسة التفسيرية أنه لا معنى لنتائج القياس ولا يمكن ربطها بالواقع العملي بمعزل عن السياسة المحاسبية المختارة، كما أن جميع طرق الاحتساب معتمدة على طرق عشوائية في القياس. إلى حد أن يقول قائل: إن التقارير المحاسبية تتيح معلومات للمحاسبين وليس للمستفيدين، فهذه التقارير من وجهة نظر الباحثين أعدت من قبل محاسبين ووجهت لهم.

ويشدد دعاة هذا الفكر على ضرورة بناء نظرية محاسبية تعطي للقياس المحاسبي معنى واقعياً وعملياً، ويمكن إبراز فكر هذه المدرسة من خلال النموذج الآتي، الذي يُمثل إحدى المحاولات لقياس الدخل محاسبياً:

$$\Delta = \text{ص ت} - 1 + \text{ص ت}$$

ومن هذا النموذج يتضح أن قياس التغير يكون ناتجاً من طرح صافي الأصول في بداية الفترة عن صافي الأصول في نهايتها، ويمثل هذا التغير الدخل بافتراض عدم وجود تغيرات رأسمالية، وتصبح قائمة الدخل أداة إفصاح وتحليل لأسباب التغير وليست منتجة له، كما في المستوى الكلاسيكي، ويُفهم من هذا النموذج أن التركيز يجب أن يكون على إعادة تقييم الأصول وليس على السياسات المحاسبية، وهنا يختلف دعاة هذه المدرسة في تحديد الأسلوب الأمثل لإعادة التقييم كما سيأتي شرحه لاحقاً.

ولا شك أن استخدام النموذج التفسيري يعطي نتائج المحاسبة واقعية أكثر، ولكن صعوبة تحديد القيمة بأسلوب موضوعي قد يكون أحد أهم أسباب عدم قبوله في الواقع العملي، فكلما حاولنا تقريب القياس المحاسبي للواقع كلما تازلنا

عن حيز مهم من موضوعية القياس. ومن الدراسات الجادة في هذه المدرسة دراسات كل من:

Canning (1929)، Edward & Bill (1961)، Sprouse & Moonitz (1962)،
(1967) Chambers وغيرها.

(3) المستوى الثالث

أطلق على المستوى الثالث المدرسة السلوكية (Behavioral). ويركز رواد هذا الاتجاه على دراسة سلوكيات المستفيدين من القوائم المالية، وذلك بدراسة أنماط القرارات التي يستخدمونها لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ومن ثم محاولة تحديد مدخلات تلك القرارات لأغراض إنتاجها بما يتلاءم مع تلك القرارات، عليه، فإن التركيز ليس على الإجراءات المحاسبية أو النظام المحاسبي، وإنما على فائدة مخرجاتها للمستفيدين، ومن ثم تطوير هذه المخرجات بما يتلاءم مع تلك الحاجات. وهذا يعني أن أصحاب هذا الاتجاه قد يقبلون القياس الموضوعي أحياناً، وقد يقبلون القياس الواقعي في أحيان أخرى، حسب ما تقتضيه احتياجات المستفيدين والتأثير في سلوكهم.

ولقد نحت جل الأبحاث الميدانية في نهاية الستينيات الميلادية من القرن العشرين هذا المنحى، وذلك من خلال الاستعانة بأساسيات علم الاستثمار والعلوم السلوكية ونظريات السوق المالي ونظريات الاحتمالات واتخاذ القرارات الاقتصادية، كل هذه المحاولات لغرض الإجابة على بعض الأسئلة البسيطة أو المعقدة الآتية:

- من هم المستفيدون من القوائم المالية؟
- هل يوجد تجانس بين احتياجات المستفيدين أم أن احتياجاتهم متعددة؟
- هل تلبية القوائم المالية الحالية حاجات المستفيدين أم لا بد من تطويرها؟

- ما هو أثر القوائم المالية على السوق المالي؟
- ما هي نماذج اتخاذ القرارات المالية لدى المستفيدين؟
- هل نحتاج إلى إعداد قوائم مالية متعددة لتلبي حاجات المستفيدين بكل طبقاتهم؟
- ما هو أثر تغيير السياسات المحاسبية على قرارات المستفيدين؟

مثل هذه الأسئلة وغيرها كانت محل تساؤلات منتهجي هذا الفكر خلال الثلاثين سنة الماضية، وعلى الرغم من عدة محاولات أنتجت نماذج رياضية وفكرية متعددة، إلا أن الأبحاث في هذا المستوى مازالت مستمرة، وتعد دراسة Ball & Brown, (1968) أولى الدراسات في هذا الاتجاه، حيث حاولا إيجاد علاقة بين أرقام القوائم المالية وأسعار الأسهم، كما أن دراسات Beaver, (1972) لإيجاد تحليل للعلاقة بين القوائم المالية وأسعار وأعداد تداول الأسهم، وكذا دراسات Zimmerman, Fama & Watts Billy، ودراسات Belkaoui، والأبحاث الميدانية لرشاد عبد الخالق، وغيرها كثير مما سيتم التطرق إليه لاحقاً تُعد إضافة في هذا الاتجاه⁽¹⁶⁾.

