

المقدمات الأساسية للبيئة المحاسبية، مثل الأهدف الرئيسية للكشوفات المالية (مثل توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين)، ثم يتم اشتقاق المبادئ المحاسبية عبر روابط منطقية، لتنتهي بتطوير الإجراءات العملية. هذا النهج ينتقل من العموميات (مثل افتراض الاستمرارية في الأعمال أو الوحدة النقدية) إلى الخصوصيات، مما يضمن تماسكاً داخلياً في النظرية. وإذا افترضنا في هذه النقطة ان المقدمات الأساسية للبيئة المحاسبية تتألف من البديهيات والأهداف فان الخطوات الأساسية المستخدمة للاشتقاق وفقاً للمدخل الاستنتاجي هي:

- تحديد اهدف الكشوفات المالية
- تحديد افتراضات المحاسبة الأساسية
- اشتقاق المبادئ المحاسبية
- تطوير الاجراءات المحاسبية

ان استخدام المدخل الاستنتاجي في صياغة النظرية المحاسبية يؤدي بطبيعة الحال الى ان ترتبط الاجراءات المحاسبية الناتجة بالمبادئ والافتراضات والأهداف، فإذا كانت المقدمات المتمثلة بالأهداف والافتراضات صحيحة فان المبادئ المشتقة ستكون صحيحة وبالتالي الاجراءات ستكون ايضاً صحيحة والعكس صحيح. فالهيكل النظري للمحاسبة يحدد من خلال تتابع الاهداف والافتراضات والمبادئ والإجراءات اعتماداً على صياغة اهدف المحاسبة.

2. المدخل الاستقرائي

يبدأ المدخل الاستقرائي لصياغة النظرية بالملاحظات والقياسات وينتقل باتجاه استنتاجات عامه. وعند تطبيقه في المحاسبة فان المدخل الاستقرائي يبدأ بتحديد الملاحظات حول المعلومات المحاسبية لمنشأة الاعمال ثم ينتقل لصياغة العموميات ومبادئ المحاسبة من تلك الملاحظات على اساس تكرار العلاقات. ان الادلة الاستقرائية تبدأ بالخصوصيات (المعلومات المحاسبية وتكرار العلاقات) الى العموميات (الافتراضات والمبادئ المحاسبية)، حيث يتضمن المدخل الاستقرائي اربعة مراحل هي:

1. تسجيل الملاحظات
2. تحليل وتصنيف تلك الملاحظات لكشف العلاقات المتكررة
3. الاشتقاق الاستقرائي للعموميات والمبادئ المحاسبية من الملاحظات والعلاقات المتكررة
4. اختبار العموميات

ويختلف المدخل الاستقرائي عن المدخل الاستنتاجي في اختبار صحة او خطأ النتائج، فصحة او خطأ النتائج لا يعتمد على مقدمه اخرى وإنما يجب ان يجري اختبار ميداني، اذ تعتمد صحة المقدمات على الملاحظات وعلى كفاءة تحديد العلاقات المتكررة.

كما يمكن ان نبين ان الافتراضات التي تنتج عن مقدمات استقرائية تؤدي الى اجراءات محاسبية خاصة فقط بدرجة من عدم التأكد في حين ان الافتراضات المحاسبية الناتجة عن مقدمات استنتاجية تقود الى اجراءات محاسبية محدده مع شيء من التأكد. ويعتمد بعض منظري المحاسبة على مشاهدات التطبيق المحاسبي لاقتراح إطار فكري للمحاسبة. ان الهدف الاساسي لمعظم هؤلاء المنظرين هو رسم استنتاجات نظرية وتجريديه من عموميات التطبيقات المحاسبية. وتعد محاولات (اجيري) لتعميم اهداف واضحة في التطبيقات المحاسبية الحالية والدفاع عن استخدام الكلفة التاريخية هو افضل دفاع عن المدخل الاستقرائي. ومن المفيد ان نلاحظ انه وعلى الرغم من ان المدخل الاستنتاجي يبدأ بافتراضات عامه إلا ان لصياغة تلك الافتراضات غالباً ما يعتمد على

التسبب الاستقرائي الذي يشترط معرفة الباحث وخبرته بالتطبيقات المحاسبية . بعبارة أخرى ان المقدمات العامة يتم صياغتها من خلال عملية استقرائية لكن المبادئ والإجراءات يتم صياغتها اشتقاقاً من خلال عملية استنتاجية.

ويرى (يو) ان المنطق الاستقرائي قد يقتضي منطقاً استنتاجياً فليس من الغريب ان نجد المنظرين الاستقرائيين يوسطون احياناً التسبب الاستنتاجي وان المنظرين الاستنتاجيين قد يوسطون ايضاً التسبب الاستقرائي .

3. المدخل الاخلاقي

ان النقطة الاساسية للمدخل الاخلاقي تتألف من مفاهيم الانصاف، والعدالة، والحقوق والحقيقة. حيث يعتبر (سكوت) مثل هذه المفاهيم المعيار الاساسي لصياغة النظرية المحاسبية، حيث يرى ان العدالة تعني بيان المعلومات لكل الاطراف المستفيدة، اما الحقيقة فتعني ان الكشوفات المالية يجب ان تكون صحيحة ودقيقة بدون اي تحريف. وقد اهتم المحاسبون بعد سكوت بتلك المفاهيم الثلاثة بشكل متساو . وعلى النقيض من ذلك يرى (يو) ان العدالة والانصاف هي فقط تعد مبادئ اخلاقية ، فقد اصبح مفهوم الانصاف مفهوماً اخلاقياً بشكل واضح ، حيث يعني ان الكشوفات المالية يجب ان لا تكون عرضة للتحريف والتزييف ، كما يجب ان يكون اعداد المعلومات المحاسبية قد تم وفق اجراءات محاسبية اخلاقية تمثل الحقيقة الصادقة والأحكام المحاسبية الصحيحة . كما ان الانصاف هو بيان للقيمة التي تطبق بشكل مختلف في المحاسبة. كما يمكن ان نلاحظ ان الانصاف اصبح واحداً من الاهداف الاساسية في المحاسبة، حيث تشير لجنه اجراءات التدقيق الى معيار الانصاف في عرض المعلومات من خلال:

- التطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
- الافصاح
- الثبات وامكانية المقارنة

ففي التقرير غير المتحفظ لا يبين المدقق فقط مطابقة الكشوفات المالية للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومبادئ التدقيق وإنما ايضاً يعبر عن رأيه بالقول ان الكشوفات تم عرضها بشكل منصف. لذا فان الانصاف هو هدف مرغوب في صياغة النظرية المحاسبية عندما يثبت ان قواعده قابله للإثبات منطقياً وميدانياً وإذا امكن تحديد تعريفاً تطبيقياً للإنصاف وتحديد خصائصه.

4. المدخل الاجتماعي

يؤكد المدخل الاجتماعي لصياغة النظرية المحاسبية على الاثار الاجتماعية للإجراءات المحاسبية، فهو مدخل اخلاقي لكنه يركز على مفاهيم اوسع للإنصاف والرفاهية الاجتماعية . وطبقاً لهذا المدخل فان المبادئ والإجراءات المحاسبية تقيم على اساس اثارها على جميع الاطراف في المجتمع، كما ان الواضح في هذا المدخل توقع ان المعلومات المحاسبية ستكون مفيدة في اتخاذ القرارات المؤثرة في الرفاهية الاجتماعية للمجتمع . ولتحقيق اهدافه يفترض المدخل الاجتماعي وجود قيم اجتماعية محددة يمكن ان تستخدم كمعيار لتحديد النظرية المحاسبية . وقد يكون من الصعب تحديد تطبيق كامل للمدخل الاجتماعي لصياغة نظريه محاسبية نتيجة للمشاكل التي ترافق تحديد قيم اجتماعية مقبولة لجميع الناس مع تحديد احتياجات المعلومات لأولئك الذين يتخذون احكام الرفاهية الاجتماعية. لكننا يمكن ان نحدد بعض الحالات التي من المتوقع ان يكون فيها للمحاسبة دور اجتماعي مفيد . ويعد (بلقاوي و بيم فيرج) من بين الباحثين الاوائل الذين اشاروا الى ضرورة ادخال الكلف والمنافع الاجتماعية ضمن الأنشطة الخاصة بمنشأة الاعمال . كما اثبت كلاً

من (لاد و لتلتون وزيمرمان) ان المحاسبة يجب ان تخدم المصلحة العامة للمجتمع . اما (بيدفورد) فقد سار خطوه اكبر الى الامام من خلال اثباته ان تعظيم المنفعة او الرفاهية الاجتماعية يرتبط بمقياس تحديد الدخل الذي يخدم الاهداف الاجتماعية .

5. المدخل الاقتصادي

يركز المدخل الاقتصادي لصياغة النظرية المحاسبية على رقابة سلوك مؤشرات الاقتصاد الكلي التي تنتج عن اتباع طرق وإجراءات محاسبية مختلفة. وفي الوقت الذي يركز فيه المدخل الاخلاقي على مفهوم الانصاف والمدخل الاجتماعي على مفهوم الرفاهية الاجتماعية فان المدخل الاقتصادي يؤكد على الرفاهية الاقتصادية العامة. وطبقاً لهذا المدخل فان اختيار الطرق والإجراءات المحاسبية المختلفة يعتمد على أثرها على سلع الاقتصاد القومي . وتعد السويد المثال الافضل للدول التي تحدد سياساتها المحاسبية على اساس سياسات اقتصادها الكلي . وبوضوح اكثر فان اختيار الاجراءات المحاسبية سوف يعتمد علي وضع اقتصادي معين، على سبيل المثال فان اختيار طريقة (LIFO) ما يدخل اخيراً يخرج أولاً سوف يكون اجراء محاسبي اكثر جاذبيه خلال فترات التضخم مقارنة مع طريقة (FIFO) او طرق متوسط الكلفة، لان طريقة (LIFO) من المفترض ان تنتج صافي دخل سنوي اقل على افتراض تضخم كلفة البضاعة المباعة. ان المعيار المستخدم في المدخل الاقتصادي هو .

اولاً: ان السياسات والإجراءات المحاسبية ينبغي ان تعكس " الحقيقة الاقتصادية " .

ثانياً: ان اختيار الطرق والإجراءات المحاسبية ينبغي ان يعتمد على الآثار الاقتصادية لها . حيث تعد الحقيقة الاقتصادية والآثار الاقتصادية مصطلحات ضرورية لإثبات ملائمة المدخل الاقتصادي.

6. المدخل الانتقائي لصياغة النظرية المحاسبية

على العموم فان صياغة النظرية المحاسبية وتطوير المبادئ المحاسبية قد اتبعت منهجاً انتقائياً او ما يمكن تسميته بمدخل التوحيد أكثر من اعتمادها فقط على واحد من المداخل التي تقدم ذكرها. فقد نتج المدخل الانتقائي بشكل اساسي كنتيجة لعدد كبير من المحاولات التي قام بها الافراد والمهنيين والحكومات والمنظمات للمشاركة في تحديد مفاهيم ومبادئ في المحاسبة. وهذا المدخل قدم دعماً لظهور مداخل جديدة في الادبيات المحاسبية كالمدخل السلوكي والمدخل التنبؤي، ومدخل الاحداث والمدخل الوضعي وغيرها.

4. النظريات المعيارية والنظريات الوضعية

ميز الباحثون بين نوعين رئيسيين من النظريات : النظريات المعيارية (Normative Theories) والنظريات الوضعية (Positive Theories). تُعرف النظرية المعيارية بأنها تلك التي تتضمن تعبيرات إلزامية أو وصفية مثل "يجب" أو "من الضروري"، حيث تركز على تحديد الممارسات المثالية أو الأفضل لتحقيق أهداف محددة. في الماضي، سيطرت هذه المداخل المعيارية على البحوث المحاسبية، خاصة في سياق وضع المعايير من قبل الجهات التنظيمية مثل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة أو مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). يعتمد هذا المدخل على افتراض أن هناك طريقة مثالية يمكن تحديدها عملياً، ويجب أن تُطبق في الواقع لضمان الشفافية والكفاءة . على سبيل المثال، قد تنص النظرية المعيارية على أن استخدام الكلفة التاريخية (Historical Cost) أو الكلفة الحالية (Current Cost) هو الطريقة الواجب

اتباعها لتقييم الأصول، بناءً على معايير م تـل الدقة في عكس القيمة الاقتصادية أو الحماية من التضخم .

يتطلب النهج المعياري تحديد هدف واضح أو دالة هدف (Objective Function) يُقاس بها نجاح الممارسة المحاسبية، مثل تعزيز اتخاذ القرارات الاستثمارية أو ضمان العدالة في توزيع الموارد . ومع ذلك، غالباً ما تكون ملائمة هذا الهدف محل خلاف، نظراً للاختلافات في الرؤى الاقتصادية والاجتماعية بين الأطراف المعنية، مثل المستثمرين والإدارات والجهات التنظيمية . هذا الاختلاف يؤدي إلى تحديات في تطبيق النظرية، حيث قد يُنظر إليها كذاتية أو غير موضوعية . في سياق تاريخي إضافي، شهدت النظريات المعيارية ازدهاراً في الفترة ما قبل السبعينيات من القرن العشرين، حيث كانت تستخدم لصياغة معايير مثل تلك المتعلقة بالإبلاغ عن الإيرادات أو الالتزامات، لكنها واجهت انتقادات متزايدة بسبب عدم قدرتها على تفسير السلوكيات الفعلية في السوق.

أما بالنسبة للنظريات الوضعية، فقد برزت كبديل يُفضله العديد من الباحثين الذين عبروا عن عدم رضاهم عن المدخل المعياري، مفضلين بدلاً منه النهج الوضعي أو الاستقرائي أو التجريبي . يركز المدخل الوضعي على وصف وتفسير الممارسات المحاسبية كما تحدث فعلياً، دون فرض قيم أو توجيهات معيارية . في هذا السياق، قدم روس واتس وجيرولد زيرمان تفسيراً أساسياً للنظرية الوضعية في كتابهما "Positive Accounting Theory" الصادر عام 1986، حيث أكدوا أن النظرية لا تنشأ لفرض تطبيق محاسبي معين، بل تهتم بتفسير وتنبؤ بالممارسات المحاسبية . وفقاً لهما، "تهتم النظرية بتفسير التطبيق المحاسبي، فهي مصممة لتفسير والتنبؤ بأي طريقة محاسبية معينة سوف تستخدمها المنشأة لتقييم الأصول وأي منها هي التي سوف لن تستخدمها، ولكنها لا تقول شيئاً عن أي من الطرق هي التي يجب أن تستخدمها منشأة ما ."

هذا النهج يعتمد على الملاحظات التجريبية والاقتصادية، مستمداً من نظريات مثل نظرية الوكالة (Agency Theory) التي تفسر كيفية تأثير العلاقات التعاقدية بين الإدارة والمستثمرين على اختيار الطرق المحاسبية، أو نظرية السوق الفعال (Efficient Market Hypothesis) التي تدرس ردود الفعل السوقية على الإفصاحات المالية . من الناحية التطبيقية، يرى واتس وزيرمان أن هدف النظرية المحاسبية الوضعية هو محاولة تفسير وتنبؤ بالتطبيقات المحاسبية الفعلية، لا إرشاد الممارسين أو المنشآت بما يجب فعله . على سبيل المثال، في دراسات حديثة، أظهرت النظرية الوضعية كيف تختار الشركات طرق الإهلاك بناءً على عوامل مثل حجم الشركة أو مستويات الديون، لتقليل التكاليف السياسية أو تعزيز العقود التعويضية للإدارة، دون الحكم على جودة هذه الاختيارات .

هذا التحول نحو الوضعية، الذي بدأ مع مقالات واتس وزيرمان في عامي 1978 و1979، أدى إلى تطور البحوث المحاسبية نحو نماذج أكثر تجريبية، مما ساهم في فهم أفضل لتأثير العوامل الاقتصادية والسياسية على الممارسات، مثل تأثير الضرائب أو التنظيمات الحكومية . ومع ذلك، ينتقد البعض النظرية الوضعية لعدم قدرتها على تقديم حلول عملية، مما يجعلها مكملية وليست بديلاً كاملاً عن المداخل المعيارية في صياغة المعايير الدولية مثل IFRS. في الختام، يعكس التمييز بين النظريتين تطور الفكر المحاسبي من الوصفي الإلزامي إلى التحليلي التنبؤي، مما يعزز القدرة على مواجهة التحديات المعاصرة مثل الرقمنة والاستدامة في التقارير المالية.

5. أسس اختبار النظريات

في إطار المنهج العلمي، تُعد عملية اختبار النظريات الوظيفة الأساسية التي تهدف إلى تقييم مدى صلاحيتها للقبول، أي تحديد ما إذا كانت تتوافق مع الواقع أو تمثل وصفاً دقيقاً للظواهر المرصودة. في سياق النظرية المحاسبية، غالباً ما يُشار إلى مجموعة من المداخل لصياغتها، مثل النهج الاستنتاجي أو الاستقرائي، إلا أن التركيز الأكبر يجب أن ينصب على آليات الاختبار لهذه النظريات، إذ إن الصياغة وحدها لا تكفي لضمان موثوقيتها دون التحقق من قدرتها على تفسير البيانات المالية والاقتصادية بدقة. هذا الاختبار يعتمد على مبادئ فلسفة العلم، التي تؤكد أن النظرية لا تُعتبر "حقيقية" إلا بعد اجتيازها لاختبارات تجريبية متكررة، كما أوضح كارل بوبر في نظريته حول التكذيب (falsifiability)، حيث يجب أن تكون النظرية قابلة للدحض لتكون علمية.

6. معايير اختبار الحقيقة

من الضروري في هذا السياق التفريق الدقيق بين مفهوم "تعريف الحقيقة" و "معايير الحقيقة". يتعلق التعريف بالسؤال الأنطولوجي: ما الذي يجعل افتراضاً معيناً حقيقياً؟ أما المعايير، فتتناول السؤال الإبستمولوجي (المعرفي): كيف نحكم على افتراض ما بأنه يتوافق مع الحقيقة؟ على مدار التاريخ، سعى الفلاسفة إلى صياغة تعريف شامل للحقيقة، كما في نظرية التوافق (correspondence theory) التي ترى الحقيقة كتوافق بين الافتراض والواقع الخارجي، أو نظرية الانسجام (coherence theory) التي تربطها بانسجام الافتراض مع مجموعة من المعتقدات الأخرى. ومع ذلك، لم يتم التوصل إلى اتفاق كامل، كما يظهر في نقاشات أفلاطون في "الجمهورية" أو أعمال أرسطو حول المنطق. هذا الفشل النسبي لم يعيق تقدم العلوم، حيث استمر العلماء في اختبار الافتراضات من خلال الملاحظات التجريبية، كما في تطور النظرية النسبية لأينشتاين التي دحضت بعض افتراضات نيوتن. في السياق المحاسبي، يُعتبر مصطلح "الحقيقة" من الناحية المنهجية سمة أو خاصية تنسب إلى افتراض أو معتقد، مثل افتراض الاستمرارية في الأعمال (going concern assumption)، الذي يُختبر من خلال تحليل البيانات المالية للكشف عن علامات الإفلاس المحتمل. رغم عدم التوافق على تعريف دقيق للحقيقة، يظل من الممكن وضع معايير موضوعية لتمييزها، تعتمد على المنطق والدليل. هذه المعايير تساعد في تقييم النظريات المحاسبية، مثل تلك المتعلقة بتقييم الأصول غير الملموسة (intangible assets)، حيث يجب أن تكون قابلة للقياس والتحقق لضمان الشفافية في التقارير المالية. في إطار فلسفة المعرفة (الإبستمولوجيا) التي تُطبق على المحاسبة كعلم اجتماعي-تطبيقي، يُمكن تمييز ثلاثة أسس رئيسية لقبول الحقائق أو الافتراضات أو المبادئ: الأساس الجزمي (Dogmatic)، والأساس البيني بذاته (Self-evident أو Axiomatic)، والأساس العلمي (Scientific أو Empirical). يعكس هذا التصنيف تطور الفكر المعرفي في بناء المعرفة المحاسبية، حيث ينتقل من الاعتماد على السلطة إلى الاعتماد على المنطق الذاتي، ثم إلى التحقق التجريبي الموضوعي.

6.1. الأساس الجزمي

يعتمد هذا الأساس على قبول الافتراضات أو المبادئ بناءً على الثقة في مصدرها، دون الحاجة إلى تحقق شخصي أو دليل موضوعي مباشر. ينشأ هذا الاعتماد غالباً من عوامل اجتماعية أو نفسية مثل الثقة في السلطة الدينية، أو السياسية، أو المهنية، أو بسبب التدريب والتأثير التعلّمي، أو حتى

سمات شخصية مهيمنة لدى الفرد . في الحياة اليومية، نعلم هذا الأساس بشكل واسع لأننا لا نستطيع التحقق تجريبياً من كل المعلومات التي نتلقاها (مثل قراءة الأخبار أو الدروس المدرسية). في المجال المحاسبي، يُعد هذا الأساس الأكثر شيوعاً تاريخياً ومهنيّاً؛ إذ يقبل المحاسبون المبادئ والمعايير الصادرة عن هيئات مهنية مخولة مثل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أو مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB)، أو غيرها من الجهات التنظيمية، بناءً على الثقة في مصداقيتها وسلطتها. المشكلة الجوهرية هنا تكمن في احتمالية وجود انحيازات (biases) شخصية أو مؤسسية لدى هذه الجهات، مما يجعل الدليل الموضوعي ثانوياً مقارنة بالثقة في "السلطة"، وقد يؤدي ذلك إلى قبول مبادئ غير مثالية إذا لم تُوضع الثقة في موضعها الصحيح..

6.2. الأساس البين بذاته

يستند هذا الأساس إلى وضوح الافتراض أو بدايته الـ ذاتية بناءً على الخبرة العامة، المشاهدة اليومية، أو المنطق الظاهر، دون الحاجة إلى اختبار ميداني واسع . يُعتبر مثل هذه الافتراضات "بديهيات" (axioms) ضمن نظام استنتاجي، وغالباً ما تُقبل كحقائق أولية في بناء النظريات . مثال نمطي في المحاسبة هو افتراض استخدام أسعار السوق (market prices) كأساس للقياس المالي في بعض الحالات، إذ يبدو هذا النهج معقولاً وواضحاً من منظور الخبرة الاقتصادية العامة، مما يجعله يُقبل دون الحاجة إلى دراسات ميدانية مكثفة للتحقق منه . ومع ذلك، أظهر تاريخ العلوم — بما فيها العلوم الطبيعية — حدود هذا الأساس؛ فقد اعتُبرت بعض الافتراضات "بينة بذاتها" في الماضي (مثل مركزية الأرض في الكون) ثم ثبت خطأها لاحقاً . وبالتالي، إذا اعتمدت نظرية ميدانية (empirical theory) على هذا الأساس وحده، فإن موثوقيتها تظل محل شك وتساؤل، خاصة في مجالات تتطلب دقة تجريبية عالية كالمحاسبة.

6.3. الأساس العلمي

في سياق فلسفة العلم، يُعتبر الاعتراف بحقيقة ما نتيجة لعملية تطويرية طويلة الأمد، تشمل الجدل الفكري، التجارب العملية، والتصحيح المتكرر للأخطاء . هذه العملية ليست عشوائية، بل تعكس اقتناع الأفراد العقلانيين بالمنطق والموضوعية، مدعومّة بدليل ميداني قوي . وفقاً لفلسفة العلم الحديثة، يتم اختبار النظريات أو الافتراضات لتحديد مدى استحقاقها للقبول، ويُصنف هذا الاختبار ضمن فئتين رئيسيتين: التحليلي (التحقق المنطقي) والتجريبي (التحقق الميداني). لكي تكون نظرية أو افتراض ذا معنى علمي، يجب صياغتها بطريقة تجعلها قابلة للاختبار، مما يضمن إمكانية التحقق من صحتها أو بطلانها. هذا النهج يعزز التقدم العلمي، كما أكدت دراسات فلسفية حديثة على أهمية المناهج العلمية في بناء المعرفة.

الفئة الأولى: الافتراضات التحليلية (المنطقية المسبقة)

تشمل هذه الفئة الافتراضات التي يمكن التحقق من صحتها أو بطلانها من خلال المنطق الرياضي أو التحليل اللغوي دون الحاجة إلى تجارب عملية . يعتمد هذا النهج على قواعد التوليف المنطقي، حيث يتم التوصل إلى النتائج من خلال الاستدلال الداخلي دون الرجوع إلى الواقع الخارجي . على سبيل المثال، الافتراض الرياضي $4 = 2 + 2$ يُثبت صحته من خلال مبادئ الرياضيات الأساسية، مثل نظرية الأعداد، دون الحاجة إلى ملاحظات تجريبية . هذه الافتراضات تُعرف بأنها "معروفة مسبقاً" (a priori)، وهي تشكل أساساً للعلوم الرياضية والمنطقية . في سياق النظرية المحاسبية، يمكن ربط هذا بمبادئ أساسية مثل مبدأ التوازن في نظام القيد المزدوج، الذي يعتمد

على المنطق الرياضي لضمان أن الحسابات المدينة تساوي الحسابات الدائنة دائماً، والذي أصبح أساساً للنظريات المحاسبية الحديثة.

الفئة الثانية: الافتراضات التجريبية (الميدانية)

أما الفئة الثانية، فتشمل الافتراضات التي لا يمكن معرفة حقيقتها إلا من خلال الدليل الميداني أو التجريبي. هذه الافتراضات تُعرف بأنها "معروفة لاحقاً" (a posteriori) ومشروطة بالملاحظات الواقعية. يجب أن يكون الدليل الميداني موضوعياً، غير متحيز، وغير شخصي، وقابلًا للتكرار من قبل باحثين آخرين لضمان مصداقيته. ومع ذلك، يظل تركيب هذا الدليل موضوع جدل فلسفي، حيث يرى بعض الفلاسفة أنه يجب أن يتوافق مع الحقائق المبرهنة ضمن نظريات متسقة، أي أن يكون متماشياً مع الافتراضات المتوافقة مع الإطار العلمي السائد. في بعض الحالات، يُشار إلى اختبار النظريات الميدانية بمصطلح "التحقق" أو "التوكيد"، لكن الفيلسوف كارل بوبر ينتقد هذا النهج، معتبراً أنه يشجع على الانحياز التأكيدي (confirmation bias)، حيث يبحث الباحثون عن أدلة تدعم نظرياتهم فقط، متجاهلين الأدلة النافية. بدلاً من ذلك، يقترح بوبر منهج الدحض (falsification)، الذي يركز على محاولة نفي النظرية؛ فإذا فشلت محاولات الدحض، يُبرر قبولها مؤقتاً. على الرغم من صوابية وجهة نظر بوبر، إلا أن ممارسات التحقق والتوكيد لا تزال شائعة في العلوم، خاصة في مجالات تتطلب تجميع أدلة إيجابية لدعم السياسات العملية.

يجب أن تتضمن عملية التقييم قرارات حول كمية ونوعية الاختبارات المطلوبة. فالنظرية أو الافتراض يحصل على مكانة "حقيقية" فقط بعد أن يقرر مجتمع العلماء في حقل معين أن الدليل مقنع بما يكفي للقبول، مع الاعتراف دائماً بإمكانية الخطأ. في العلوم الطبيعية، مثل الفيزياء، يُطلق على النظرية المقبولة لقب "قانون" عندما يكون الدليل ساحقاً ومباشراً، كما في قانون الجاذبية لنيوتن. أما في العلوم الاجتماعية، فإن الدليل غالباً ما يكون أقل اقناعاً بسبب تعقيد المتغيرات البشرية، مما يتطلب تفسيراً دقيقاً وتحليلاً إحصائياً. هذا التمييز يمتد إلى النظرية المحاسبية، التي تُعتبر جزءاً من العلوم الاجتماعية، حيث يتم اختبار العديد من الافتراضات – مثل العلاقة بين هيكل الملكية وفعالية لجان التدقيق في جودة المعلومات المالية – من خلال طرق إحصائية مثل التحليل الإحصائي أو نماذج الانحدار. ومع ذلك، غالباً ما يكون الدليل الميداني ضعيفاً بسبب عوامل مثل التحيزات في البيانات المالية أو التباين الثقافي في الممارسات المحاسبية. لتعزيز هذا، أدخلت فلسفة العلم في المحاسبة مفاهيم مثل نموذج توماس كون للثورات العلمية (scientific revolutions)، حيث تحولت المحاسبة من ممارسة عملية إلى علم منهجي في القرن العشرين، بدءاً من عام 1914، مع الاعتماد على مدارس فكرية متعددة تشمل المناهج الاستقرائية (بناء النظريات من الملاحظات) والاستنباطية (استنتاج المبادئ من افتراضات عامة).

أخيراً، يبرز هذا الإطار الفلسفي أهمية المنهجية العلمية في تطوير المعرفة، مع التركيز على التوازن بين المنطق والتجربة. في النظرية المحاسبية، تتجلى هذه المبادئ من خلال علاقتها بالعلوم الأخرى مثل الاقتصاد والإحصاء، حيث تساعد في بناء نماذج مالية موثوقة. على سبيل المثال، في دراسات حديثة، تم تطبيق منهج بوبر في دحض افتراضات حول تأثير التقارير المالية على قرارات المستثمرين، مما يعزز الشفافية والموضوعية. هذا التكامل يضمن أن تظل المحاسبة علماً ديناميكياً، قادراً على التكيف مع التحديات الاقتصادية العالمية.

الفصل الخامس

المدخل السلطوي (التوجيهي) لبناء النظرية المحاسبية

1. المقدمة

إن وضع المعايير وإلزام وتطبيقها بالنسبة لأهمية اللغة بالنسبة لمهنة المحاسبة مشكلة أساسية، وذلك لاستخدامي المعلومات المحاسبية الصالحة وذوي المصلحة، وأن تحديد أفضل آلية لكي تستخدم في وضع معايير محاسبية موحدة uniform هي أيضاً مسألة مهمة لقبول المعايير المحاسبية وتطبيقها. فهل يجب توظيف مدخل القطاع الخاص، أو مدخل القطاع العام، أو مدخل السوق الحر، أو مدخل القطاع الخاص؟

فيستند هذا الفصل إلى دراسة حول مزايا ومنافع كل مدخل من هذه المداخل، ولكن أولاً سنقوم بشرح المطلوب الطبيعي للمعايير المحاسبية، ونجدد المنظمات والهيئات ذات العلاقة بالمعايير المحاسبية، ويتبع ذلك الخطوات الطبيعية لتطوير المعايير المحاسبية. وينتهي الفصل باستعراض مشروعية عملية وضع المعايير وكذلك مشكلة عدم قبول المعايير.

2. تعريف المدخل السلطوي وأهميته في بناء النظرية المحاسبية

المدخل السلطوي (Authoritarian Approach) هو منهج لبناء النظرية المحاسبية يعتمد على فرض المعايير والقواعد المحاسبية من قبل جهات رسمية أو منظمات مهنية ذات سلطة، بهدف توحيد الممارسات وإلزام المحاسبين باتباعها لضمان اتساق التقارير المالية. تكمن أهميته في تحقيق التوافق والمقبولية العامة، وتوفير إطار تنظيم.

إن بناء النظرية المحاسبية يمثل عملية منظمة ومنهجية، تهدف إلى تشكيل إطار متكامل يشمل الأهداف، الافتراضات الأساسية، والعناصر الرئيسية التي تفسر التقارير المالية وتبرر الإجراءات المحاسبية المعتمدة. في هذا السياق، يبرز المدخل السلطوي كنهج أساسي يعتمد على المعايير المحاسبية كآلية مركزية لتطوير النظرية، حيث يعول على الهيئات التنظيمية الخارجية مثل لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) في الولايات المتحدة، ومجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB)، ومجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) لفرض المبادئ والقواعد التي تشكل أساس النظرية. يختلف هذا المدخل عن المناهج التقليدية، مثل الاستنتاجي الذي ينطلق من مبادئ عامة لاستخلاص استنتاجات محددة، أو الاستقرائي الذي يبني مبادئ عامة من ملاحظات خاصة، إذ يركز المدخل السلطوي على السلطة التنظيمية كمصدر للشرعية والتوحيد القياسي. يُبرر أهمية المدخل السلطوي بقدرته على مواجهة التنوع في البيئات المحاسبية العالمية، حيث لا تزال غائبة نظرية محاسبية موحدة متفق عليها دولياً. في غياب تنظيم سلطوي قوي، قد تؤدي المنافسة بين النظريات المتنوعة إلى اضطراب في التقارير المالية، مما يعرقل عمليات اتخاذ القرارات

الاستثمارية ويقلل من الثقة في الأسواق. تاريخياً، ساهمت الأزمات الاقتصادية، مثل انهيار السوق في الثلاثينيات، في تعزيز هذا المدخل من خلال قوانين مثل قانون الأوراق المالية لعام 1933 وقانون البورصات لعام 1934 في الولايات المتحدة، والتي ألزمت الشركات بالالتزام بمعايير محاسبية موحدة. وفي السياق الحديث، يستمر هذا النهج في التطور لمواجهة التحديات المعاصرة، كما يتضح من إصدار FASB لتحديثات معايير المحاسبة (ASUs) في عامي 2025 و2026، مثل ASU 2025-12 المتعلق بتحسينات التصنيف، و ASU 2025-11 لتحسينات التقارير المؤقتة، و ASU 2025-09 لتحسينات محاسبة التحوط، والتي تُفعل تدريجياً اعتباراً من ديسمبر 2026 لتعزيز الدقة والفعالية في التقارير المالية.

كما أكمل FASB تحديثاً شاملاً لإطاره المفاهيمي في يوليو 2024، بما في ذلك الفصل 6 حول القياس، لتوجيه عملية وضع المعايير بطريقة أكثر تماسكاً وموضوعية. على المستوى الدولي، يعكس عمل IASB التزاماً مستمراً بالمدخل السلطوي، حيث أصدر في أبريل 2024 معيار IFRS 18 المتعلق بالعرض والإفصاح في الكشوفات المالية، الذي يحل محل IAS 1 جزئياً ويُفعل من يناير 2027 لتحسين الشفافية في تصنيف النفقات والإيرادات. كما أصدر في مايو 2024 IFRS 19 للكشف عن الشركات التابعة غير الملزمة بالإفصاح العام، مع تعديلات على IFRS 9 و IFRS 7 في 2024 لتصنيف وتقييم الأدوات المالية، فعالة من يناير 2026، لمواجهة التحديات الناشئة مثل الروابط البيئية والاجتماعية في العقود المالية.

هذه التطورات تحول النظرية المحاسبية من مفهوم أكاديمي إلى أداة عملية للحماية الاقتصادية والاجتماعية، خاصة في ظل التقارب المستمر بين GAAP الأمريكي و IFRS الدولي، كما أكدته SEC في بياناتها حول التقارب العالمي للمعايير المحاسبية.

3. طبيعة المعايير المحاسبية في المدخل السلطوي

في إطار المدخل السلطوي، تُعرف المعايير المحاسبية كإعلانات رسمية صادرة عن هيئات تنظيمية متخصصة، تحدد الممارسات المقبولة في التقارير المالية وتفرضها كقواعد ملزمة. هذه المعايير تتجاوز كونها إرشادات اختيارية، إذ تعكس احتياجات المجتمع من خلال ضمان الشفافية والعدالة، والاقتصاد من خلال دعم الاستقرار المالي. على سبيل المثال، في معالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات (Revenue Recognition)، يفرض معيار ASC 606 من FASB توحيداً في الاعتراف بالإيرادات من العقود مع العملاء، حيث يتطلب تحديد الالتزامات الأدائية وتخصيص الأسعار المعاملية، مما يضمن الثبات (Consistency) والموثوقية (Reliability) في التقارير.

وفي عام 2025، أصدرت FASB تحديث ASU 2025-04 الذي يوضح التعامل مع التعويضات المبنية على الأسهم المقدمة للعملاء، مما يعزز من دقة الاعتراف بالإيرادات في سياقات معقدة مثل الاقتصاد الرقمي. أما بالنسبة لقياس الأصول (Asset Measurement)، فإن المعايير السلطوية تفرض إطاراً موحداً لقياس القيمة العادلة (Fair Value)، كما في معيار IFRS 13 من IASB، الذي يحدد منهجيات قياس الأصول بناءً على بيانات السوق المتاحة. في الفترة 2023-2025، أجرت IASB تعديلات على IFRS 9 لتحسين قياس الأصول المالية ذات الميزات الطارئة (Contingent Features)، مما يقلل من التنوع في التطبيق ويعزز الثبات. هذه المعايير تساهم في تقليل عدم

التمائل في المعلومات (Asymmetric Information) بين الإدارة والمستثمرين ، حيث تفرض إفصاحات مفصلة تمنع التلاعب بالبيانات.

يمنع المدخل السلطوي السلوكيات الانتهازية مثل إدارة الأرباح، حيث تعتمد على تدخل خارجي لتصحيح فشل السوق، خاصة عدم التماثل في المعلومات . في السياق الحديث، أصدرت FASB عام 2025-07-2025 ASU لتحسين نطاق المشتقات، مما يقلل من فرص إدارة الأرباح في العقود المالية. هذا يجعل النظرية أكثر عملية، حيث يعتمد على تدخل خارجي لضمان العدالة.

4. أهداف عملية وضع المعايير في المدخل السلطوي

أهداف عملية وضع المعايير في المدخل السلطوي تمثل جوهر النهج التنظيمي في بناء النظرية المحاسبية، حيث يركز هذا المدخل على استخدام السلطة الرسمية لفرض مبادئ محاسبية موحدة تضمن التوافق والشرعية في التقارير المالية. يعتمد المدخل السلطوي، خلافاً للمناهج الاستنتاجية أو الاستقرائية، على هيئات تنظيمية مثل مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) في الولايات المتحدة أو مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ، لتحديد الأهداف التي تعزز المساءلة (Accountability)، الحيادية (Neutrality)، والفائدة (Usefulness) لمستخدمي التقارير المالية. هذه الأهداف ليست مجرد مبادئ نظرية، بل أدوات عملية تهدف إلى تلبية احتياجات المستثمرين والدائنين من خلال توفير معلومات ذات صلة (Relevant)، موثوقة (Reliable)، قابلة للمقارنة (Comparable)، وفي الوقت المناسب (Timely) في سياق الإطار المفاهيمي (Conceptual Framework)، الذي يُعتبر الأساس النظري للمدخل السلطوي، ترتبط هذه الأهداف مباشرة بتطوير المعايير التي تضمن قياس الأداء الاقتصادي الحقيقي، مما يحد من التشوهات الناتجة عن عوامل مثل التضخم أو التغيرات السعرية.

لتوضيح ذلك، يمكن النظر إلى الإطار المفاهيمي كأداة تربط بين الأهداف العامة للتقارير المالية والممارسات اليومية . وفقاً للإطار المفاهيمي لـ FASB ، الذي تم تحديثه مؤخراً في يوليو 2024 بإضافة الفصل السادس المتعلق بالقياس (Measurement) ، يحدد الهدف الرئيسي للتقارير المالية العامة تقديم معلومات مالية مفيدة للمستخدمين الرئيسيين مثل المستثمرين والدائنين، لمساعدتهم في تقييم تدفقات النقد المستقبلية وإدارة الموارد الاقتصادية . هذا التحديث يعكس التزام FASB بتعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المالية، مثل الملائمة والتمثيل الصادق (Faithful Representation)، مع التركيز على خصائص تعزيزية مثل القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق (Verifiability) في السياق نفسه، يؤكد الإطار المفاهيمي لـ IASB ، الذي تم تعديله آخر مرة في مارس 2018، على أن الهدف من التقارير المالية هو تقديم معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بتخصيص الموارد، مع التركيز على تقييم إدارة الموارد الاقتصادية (Stewardship).

هذه الأهداف ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمدخل السلطوي، حيث يوفر الإطار أساساً لفرض المعايير التي تضمن الحيادية من خلال تجنب التحيزات، والمساءلة من خلال الكشف الشفاف عن الأداء . فيما يتعلق بقياس الأداء الاقتصادي الحقيقي، تساهم المعايير المحاسبية في المدخل السلطوي في تصحيح التشوهات الناتجة عن التضخم . على سبيل المثال، يحدد المعيار الدولي IAS 29 (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies) إجراءات لإعادة صياغة الكشوفات المالية في الاقتصادات المتضخمة جداً، حيث يتم تعديل جميع المبالغ باستخدام مؤشر أسعار عام ليعكس القيمة الحالية في نهاية الفترة التقريرية .