

إشكاليات الفكر المحاسبي المعاصر ودورها في خلق الأزمات  
المالية العالمية  
دراسة تحليلية

وريا برهان احمد

مدرس بقسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة صلاح الدين/ أربيل

2010

# إشكاليات الفكر المحاسبي المعاصر ودورها في خلق الأزمات المالية العالمية

## دراسة تحليلية

وريا برهان أحمد/مدرس بقسم المحاسبة- كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة صلاح الدين- اربيل

### ملخص

مع كل أزمة مالية سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي كالأزمة الاقتصادية الكبرى 1929-1933 والأزمة المالية الآسيوية في العقد الأخير من القرن العشرين والأزمة المالية العالمية الراهنة التي بدأت خلال النصف الثاني سنة ٢٠٠٨ تنطلق الصيحات متهمة المحاسبين والمراجعين بالتقصير وأنهم الشريك الرقمي في التلاعب والغش المالي والفساد الإداري مع إدارات الشركات المتعسرة، ومن هنا تقدم المبادرات والنصائح لإصلاح الأنظمة المحاسبية.

من هنا نعتقد أن هذه الاتهامات لها مدلول على الإشكاليات التي يعانيه الفكر المحاسبي، فبالرغم من مراحل التطور التي مرت بها الفكر المحاسبي إلى وقتنا الحاضر إلا أننا نواجه إشكاليات فكرية يمكن وصفها أنها خطيرة تضعف وأحياناً فقدان ثقة المجتمع المالي بالتقارير المحاسبية، وعادة ما تضع الأزمات المالية العالمية هذه الإشكاليات تحت المجهر وتحثنا على مزيد من الاجتهادات للارتقاء بللفكر المحاسبي وبالتالي الارتقاء بالممارسات المحاسبية المنضبطة وذات تأصيل علمي.

ومن هنا يأتي هذا البحث للخوض في هذه الإشكاليات التي تتقاطر مع كل أزمة مالية عالمية، حيث نعتقد ونحن في بداية الألفية الثالثة أن التحدي الكبير للفكر المحاسبي المعاصر تكمن في معالجة هذه الإشكاليات.

## Contemporary accounting thought problems and its Roles in creation

### Global financial crises

#### An analytical study

#### Abstract

With occurrence of any financial crises, regardless at global or regional levels such as the great economic crises during 1929 – 1933 and the Asian financial crises at the end of twentieth century as well as the current global financial crises that started during second half 2008, we acknowledge that there are some critics loudly articulated accusing accountants and auditors for discrepancies, and they are numerical partner of financial manipulation as well as corrupted administrators with the company's administrators that they are difficulty. At this point, many suggestions and

recommendation for upgrading the accounting system has been made.

We opinion that the above critics mentioned to problems in accounting thought, despite of numerous stages that accounting theorize went through until our present time except we facing problems thinking can described that critical weakness belief of accounting reporting, there for usually the global financial crises places problems under microscope and push us to more effort in order to raising engine accounting thought so raising accounting practices controlling with scientific origin.

The present paper focuses on problems that associated with global financial crises, where we of opinion and we are still at the beginning of the new millennium that the big challenge of contemporary accounting thought lay in solving these problems.

*Waria Burhan Ahmmed*

## المقدمة:

يعاني الفكر المحاسبي المعاصر من إشكاليات تجذر بعضها عبر مراحل تطوره التاريخي واستجبت بعضها نظراً للبيئة المحاسبية المستجدة والمعقدة، ومع كل أزمة مالية سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي تنطلق الصيحات متهمة المحاسبين القانونيين أنهم الشريك الرقمي في التلاعب والغش المالي والفساد الإداري مع إدارات الشركات المتعسرة وبالتالي ضعف وأحياناً فقدان ثقة المجتمع المالي بالتقارير المحاسبية المقدمة و نعتقد أن لهذه الاتهامات مدلول على الإشكاليات التي يعانیه الفكر المحاسبي بالرغم من مراحل التطور التي مرت به إلى وقتنا الحاضر.

ويشخص لنا البعد المحاسبي للزمة المالية العالمية الراهنة التي بدأت خلال النصف الثاني من سنة ٢٠٠٨ إننا نواجه إشكالات فكرية ومهنية يمكن وصفها بأنها خطيرة تضعف الثقة في التقارير المحاسبية، وعليه نستطيع التأكيد واستناداً للبعد المحاسبي لهقرارات مؤتمر الدول العشرين G20 الذي عقد في الولايات المتحدة الأمريكية في تشرين الثاني ٢٠٠٨ وفي المملكة المتحدة في نيسان ٢٠٠٩ ضرورة الإعراف أن نهاية مرحلة محاسبية قد شارفت وأن مرحلة محاسبية جديدة لا بد منها ، فالتحدي الكبير للفكر المحاسبي ونحن في بدايات الألفية الجديدة أن نجعل من النظام المحاسبي نظام فعل للإنذار المبكر يسمح بالتنبؤ لحالات الفشل المتوقع للشركات في الوقت المناسب.

ومن هذا المنطلق يأتي هذا البحث لدراسة وتحليل أهم إشكاليات الفكر المحاسبي المعاصر التي يمكن اعتبارها من العوامل التي أسهمت في الأزمات المالية وأحياناً فقدان الثقة في التقارير المحاسبية.

**أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث في انه يسلم الضوء على الإشكاليات التي يعاني منها الفكر المحاسبي المعاصر رغم مراحل التطور التي مرت به والتي تتعمق أكثر وتثار عنها النصائح للجهات المهتمة بالفكر المحاسبي مع كل أزمة مالية تعصف بالاقتصاد العالمي.

**مشكلة البحث:** تتمثل مشكلة البحث في أن الفكر المحاسبي المعاصر يعاني من إشكاليات تراكمت عبر مراحل تطوره التاريخي، وارتبطت هذه الإشكاليات مع الأزمات المالية التي مرت بها بالاقتصاد العالمي.

**هدف البحث:** يهدف البحث إلى:

١ -دراسة وتحليل أهم إشكاليات الفكر المحاسبي المعاصر على مستوى التوجهات الفكرية للممارسات المهنية المحاسبية والتي تستفحل أثارها مع كل أزمة مالية في صورة ضعف وأحياناً فقدان ثقة المجتمع المالي بالتقارير المحاسبية المقدمة.

٢ -دراسة مداخل التأطير النظري للممارسات المهنية المحاسبية وتشخيص أهم اشكالياتها المؤثرة في الفكر المحاسبي المعاصر.

٣ - تشخيص التحديات التي تواجه الفكر المحاسبي المعاصر في ظل الأزمات المالية في الألفية الثالثة.

**فرضية البحث:** يستند البحث على الفرضية التالية:

أن الإشكاليات التي يعاني منها الفكر المحاسبي على مستوى التوجهات الفكرية للتطبيق المهني وعلى مستوى التنظيمات المهتمة بالتأطير المحاسبي كانت من العوامل التي أسهمت في الأزمات المالية، وضعف وأحياناً فقدان ثقة المجتمع المالي بالتقارير المحاسبية.

**منهج البحث:** اعتمد البحث منهجاً استقرائياً وتحليلياً لدراسة وتحليل الإشكاليات التي يعاني منها الفكر المحاسبي المعاصر.

**خطة البحث:** لتحقيق هدف البحث فقد قسم إلى:

أولاً: إشكاليات الفكر المحاسبي المعاصر وأثرها على الممارسات المهنية المحاسبية.

ثانياً: الأبعاد الإستراتيجية للتأطير المحاسبي وأهم إشكالياته.

ثالثاً: تحديات الفكر المحاسبي المعاصر في ظل الأزمات المالية في الألفية الثالثة.

الاستنتاجات والمقترحات.

**أولاً: إشكاليات الفكر المحاسبي المعاصر وأثرها على الممارسات المهنية المحاسبية**

نحاول هنا تشخيص أهم الإشكاليات التي يعاني منها الفكر المحاسبي المعاصر والمؤثرة على الممارسات المهنية المحاسبية، والتي تستغل أثارها مع كل أزمة مالية في صورة ضعف وأحياناً فقدان ثقة المجتمع المالي بالتقارير المحاسبية المقدمة.

**١-١: الإشكاليات المرتبطة بنظرية الوكالة**

إن محاولة بيان القوائم المالية والنظريات المحاسبية التي تعود إليها في الأصل، وكذلك تفسير تطورها، بناء على النظريات الاقتصادية بشأن الأسعار والوكالة واختيار الجمهور والرقابة الاقتصادية، تندرج جميعها تحت مصطلح نظرية الوكالة، وتحاول هذه النظرية أن تقدم تفسيراً ثابتاً وشاملاً نسبياً للممارسات والمعايير المحاسبية، وقد أخذت هذه البحوث نظرية السوق الكفاء كمسلمة وأصبحت تنظر إلى المحاسبة كمصدر للمعلومات الواردة إلى الأسواق الرأسمالية (شرويدر وآخرون، 2006، 162).

وتفسر نظرية الوكالة العلاقة بين الأصيل أو الموكل (حامل السهم) والوكيل (إدارة الشركة)، وضمن هذه العلاقة التعاقدية يفوض احد الأطراف الموكل العمل إلى الطرف الأخر الوكيل المنجز للعمل، وتهتم نظرية الوكالة بمعالجة نوعين من المشاكل التي تظهر

في العلاقات التعاقدية، الأول مشكلة الوكالة التي تنشأ عندما أ- تتضارب رغبات أو أهداف الموكل والوكيل، ب- الصعوبات والنفقات الكبيرة التي تتحملها الموكل للتحقق من أعمال الوكيل، وتكمن المشكلة هنا في عدم تمكن الموكل التحقق من السلوك الملائم للوكيل، المشكلة الثانية تتمثل في مشكلة المخاطر المشتركة التي تنشأ عندما تكون هناك مواقف مختلفة للموكل والوكيل تجاه هذه المخاطر، وتكمن المشكلة هنا في أن كل من الموكل والوكيل يمكن أن يفضلون سلوكيات مختلفة بسبب تفضيلات المخاطر المختلفة (www.istheory.yorku.ca/agencytheory.htm, 2009).

وقد استخدمت نظرية الوكالة التي ظهرت ملامحها الأساسية في الفكر المحاسبي منذ بدايات القرن العشرين مع انتشار شكل الشركات المساهمة كأساس للتنبؤ بسلوك الأطراف المختلفة داخل الشركة، وقد رأى مؤيدو هذه النظرية أنها تساعد في تفسير القوائم المالية في ظل غياب نظرية محاسبية شاملة، ويؤكدون أن تكاليف الوكالة التي تتحملها الشركة سواء من جانب الموكل أو من جانب الوكيل وحرصاً في وضع هذه التكاليف عند أدنى حد ممكن سوف يساعد في تقديم تقارير محاسبية وافية، أي أن هذه النظرية تقدم تفسيراً لقيام الإدارة باتباع أحسن البدائل المحاسبية الملائمة وبصورة اختيارية والتي تساهم في توفير تقارير محاسبية وافية وذلك لتجنب أي خلاف مع المساهمين وتعمل على الحد من تكاليف الوكالة التي تتحملها الشركة.

ولكن نعتقد أن استخدام نظرية الوكالة كإحدى المداخل المفسرة للنظرية المحاسبية وفي ظل غياب نظرية محاسبية شاملة قد خلق إشكاليات مؤثرة في الفكر المحاسبي مما انعكس سلباً على المحتوى الإعلامي للتقارير المحاسبية وظهر جلياً أثناء الأزمات المالية، ويمكن تشخيص هذه الإشكاليات كما يأتي:

١- إن التسلم بالفرض الأساسي لنظرية الوكالة وهو أن الأفراد يعظمون منافعهم الخاصة المتوقعة قد جعل من هذه النظرية غير مقبولة سياسياً واجتماعياً وأيضاً كروية مستقبلية للتنبؤ المحاسبي.

٢- أكد البعد المحاسبي للأزمات المالية أن تبني نظرية الوكالة ضمن إطار محاسبي قد أثار مشاكل ارتبطت بتحديد أهداف القوائم المالية وبالنتيجة تأثر مضمون التقارير المالية وضعف الثقة بالمعلومات المحاسبية.

٣- إن التصور المستقبلي للتنبؤ المحاسبي من زاوية تعظيم المنفعة الذاتية المنبثقة من نظرية الوكالة سوف يخلق مزيد من التخلخل الأخلاقي ومزيد من الاحتيال والغش المالي والتلاعب من جانب الإدارة كروية ضيقة وقصيرة الأمد والتي بلا شك له مردود سلبي على الوحدة الاقتصادية في الأمد الطويل وبالتالي الضرر في المصالح الحقيقية لجميع الأطراف ذات المصلحة بها.

٢-١: الإشكاليات المرتبطة بالمنهج العملي النفعي

يوصف أحيانا بناء وتطور الفكر المحاسبي على أنه عملية تلي التطبيق العملي وليست سابقة له والسبب لمثل هذا الطرح يكمن في تسلط المنهج العملي (البراجماتي) على تطور الفكر المحاسبي.

وبموجب هذا المنهج يتوجب اختيار الأساليب و المبادئ المحاسبية على أساس مدى منفعتها لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومدى الملائمة لعمليات اتخاذ القرارات (Belkaoui,2000, 68)

وعليه فان المعيار الذي يستند عليه هذا المنهج في تطو ير الفكر المحاسبي هو المنفعة أو الفائدة، فالمبادئ المحاسبية التي تمثل قمة البناء الفكري وجوهر نظرية المحاسبية وفقا لهذا المنهج ماهي إلا مجرد ممارسات استقرت في مجال التطبيق العملي ونالت قبولا عاما بين المحاسبين نظرا لثبوت منفعتها في توفير المعلومات الملائمة دون الحاجة إلى مبررات منطقية، ويرى محججو هذا المنهج أن البديل يكمن في منهج البحث العلمي وهذا المنهج يتطلب وقتاً طويلاً ويثير مجالات جدل مفتوحة قد يصعب حسمها وقد يترتب عليه التوصل إلى مبادئ غير مألوفة لدى المحاسبين، كما أن هنالك تخوف من التغيير الثوري غير التدريجي عما هو مألوف في التطبيق العملي الأمر الذي ينعكس على زعزعة الثقة في التقارير المحاسبية.

من هنا واستقرأ لتطور الفكر المحاسبي نجد أن بعد الأزمة الاقتصادية العالمية -1929- 1933 بدأت مرحلة البحث عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP ونشير بالذكر هنا لهجودات هيئات ولجان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في هذا المجال محاولاً الارتقاء بالفكر المحاسبي وتحسين مهنة المحاسبة وامتدت هذه المرحلة لغاية سنة 1973 (إنشاء مجلس مع ايير المحاسبة المالية FASB)، ولكن للأسف اعتمدت هذه المرحلة على المنهج العملي البراجماتي لتطوير نظرية المحاسبة الذي أورث الفكر المحاسبي إشكاليات كبير أوصل الفكر المحاسبي إلى الجمود، كما وأن مجلس معايير المحاسبة المالية وبالرغم من مساهمته في تصغير فجوة الإشكاليات بتبني المنهج العلمي في إطاره المفاهيمي إلا أنه مستمر ولغاية يومنا هذا بتبني مجموعة كبيرة من المفاهيم والأعراف والمبادئ والفروض التي هي من إفرزات المنهج العملي وإن لم يصرح بذلك.

ويمكن لنا أن نشخص الإشكاليات التالية للمنهج العملي ذات البعد المؤثر في ضعف الثقة في التقارير المحاسبية، ومما لها الأثر السلبي على هذه التقارير أثناء الأزمات المالية وكمايلي:

١ - إن افتقار المنهج العملي للاستدلال المنطقي انعكس سلباً على المبادئ المحاسبية، من حيث أن الاعتماد الكلي على هذا المنهج كمصدر للمبادئ المحاسبية ساهم في استمرار المشاكل المحاسبية المزمنة دون حلول علمية ، وللأسف نشأة معظم المبادئ والممارسات المحاسبية الحالية عن المنهج العملي وباعتبارها مبادئ محاسبية مقبولة قبولاََ عاماً.

٢ - عطا على الفقرة أعلاه يعاني المنهج العملي من عدم الاعتماد على إطار فكري علمي متسق ومتكامل الأمر الذي انعكس سلباً على عدم توفر أسس علمية للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة، وأيضاً عدم توفر إجابات علمية قاطعة للمشاكل المحاسبية المستجدة.

٣ - إن معيار المنفعة الذي يستند عليه هذا المنهج يمكن اعتبار ه مشكلة مفتوحة تتعلق بالحيادية والعدالة والإنصاف، كما انه لا يمكن حسم المنفعة بشكل غير قابل للجدل.

٤ - إن النظرية التي تتبع الممارسات المتعارف عليها في التطبيق العملي لا يمكن أن تقود إلى فكر منظور وتطبيق مُنظر أوالى حل للمشكلات المحاسبية، وبعبارة أخرى لا يمكن أن نتصور أن قاطرة التقدم العلمي المحاسبي تقودها الممارسات العملية.

### ٣-١: الإشكاليات المرتبطة بالمفاهيم المحاسبية

حقق مجلس معايير المحاسبية المالية انجازاً علمياً مميزاً من خلال تقديمه لمشروع إطار العمل المفاهيمي و اعتبر قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة، ويمثل هذا المشروع بمثابة مجموعة من الأهداف والأسس المترابطة ، حيث تمثل الأهداف أهداف وغايات المحاسبة المالية بينما تمثل الأسس المفاهيم الأساسية التي تساعد على تحقيق هذه الأهداف.

وتهدف المفاهيم إلى توفير إرشادات لمبايئي: (شرويدر وآخرون، 2006، 80)

١ - اختيار العمليات والأحداث والظروف التي تتم معالجتها محاسبياً.

٢ - تحديد كيفية قياس العمليات والأحداث والظروف المختارة.

٣ - تحديد كيفية تلخيص نتائج الأحداث والعمليات والظروف والتقرير عنها.

ونحاول هنا تشخيص بعض أهم الإشكاليات التي ارتبطت بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية والتي تستغل سلباً بما يؤثر على المعلوم ات التي ترد ضمن التقارير المحاسبية، حيث أن لهذه المفاهيم تأثير جوهري على نوعية المعلومات المحاسبية المقدمة وصدقها وتطابقها مع الحقيقة ، وكقراءة محاسبية للأزمات المالية العالمية والإقليمية نجد أن الإشكاليات المرتبطة بالمفاهيم المحاسبية والمعروضة أدناه قد ساهمت في ضعف وأحياناً عدم ثقة المجتمع المالي بالقوائم المالية وانعكس ذلك بشكل ملحوظ أثناء الأزمات المالية ، ونشير هنا على سبيل المثال للأزمة المالية التي طبعت بإفلاس الشركات العالمية الكبرى في 2002 لئحالة الشركة الأمريكية للطاقة ENRON والتي أثاره مسالة نوعية المعلومات المحاسبية ومدى أهميتها.

وتؤكد الدراسات انه من الناحية العملة هنالك عدة طرق ووسائل نلجأ إليها معدوا التقارير المحاسبية التي تسمح بالتلاعب بالمعلومات المحاسبية وتغيير أو طمس الحقائق بهدف التأثير على اتجاهات السوق وقرارات المستثمرين من بينها ضبابية البيانات، غموض المصطلحات، اختلاف الأسس المحاسبية ( الخضري، 2005، 42).

### ١-٣-١: الملائمة والموثوقية



يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، حيث طالما هنالك مجال للمفاضلة بين الطرق وأساليب القياس والإفصاح فإنه يجب أن يتم الاختيار المحاسبي بما يتيح أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم (الشيرازي، 1990، 194).

وتعتبر الملائمة والموثوقية من الخصائص الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية والتي أكد عليها مجلس معايير المحاسبة المالية ضمن قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم 2 (SFACs No.2) لسنة 1980 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

ويشير المجلس إلى الملاءمة بأنها قدرة المعلومات في إحداث فرق في القرار وذلك بمساعدة المستخدمين على تكوين تنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو على تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة، بينما يشير إلى الموثوقية بأنها خاصية المعلومات في التأكيد بان المعلومات خالية بشكل معقول من الأخطاء والتحيز وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله (Christensen & Demski, 2003,427).

وتؤكد قائمة مفاهيم أعلاه أن لكل من الملائمة والموثوقية خصائص فرعية، فلكي تكون المعلومات ملائمة يلزم توافر خصائص فرعية من التوقيت الملائم، والقدرة التنبؤية، والتقييم الارتدادي، بينما تتطلب الموثوقية خصائص فرعية من الصدق في التعبير، والقابلية للتحقق، والحياد، ونستعرض هنا شخصاً لبعض الإشكاليات المرتبطة بترابط مفهومي الملائمة والموثوقية ومكوناتهما:

١ - تعتبر كل من الملاءمة والموثوقية خصائص نوعية وليست كمية وبالتالي تخضع مدى تحققها للاجتهادات الشخصية يصعب إخضاعها للقياس الكمي أو إعطائها أوزان نسبية.

٢ - بما أن الملاءمة والموثوقية هما الصفتان الأساسيتان اللتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة في اتخاذ القرارات، فإن المفاضلة بين البدائل المحاسبية تكون على أساس اختيار البدلي الأكثر ملاءمة والأكثر موثوقية، ولكن مثل هذه الحالة تعتبر نموذجية يصعب تحقيقها في الممارسات العملية.

٣ - عطفاً على الفقرة أعلاه نجد أنه في الحياة العملية تتم نوع من المقايضة بين هاتين الخاصيتين عند إقرار بديل من البدائل المحاسبية، ومن هنا تظهر إشكاليات يمكن أن تفتح المجال أمام الإدارة لاختيار البديل الذي في صالحها، فعلى سبيل المثال هل أن الملاءمة تأتي بالمرتبة الأولى أم العكس؟، ماهو الحد الأدنى المطلوب لكل خاصية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية؟.

٤ - كما تزداد الإشكاليات تعقيداً عندما تتدخل الخصائص الفرعية لهاتين الخاصيتين، فبخصوص إشكاليات خاصية الموثوقية وهو أمر وارد ضمن الممارسات العملية هل أن تحقق الموثوقية مرتبط بتحقق الخ صائص الفرعية الثلاثة أم يمكن التضحية بخاصية فرعية على حساب خاصية أخرى؟، فعندما تتوفر في المعلومات المحاسبية خاصية الصدق في التعبير في مقابل تراجع خاصية إمكانية التحقق هل يمكن اعتبار أن

المعلومات المحاسبية تتميز بالموثوقية والى أية درجة ؟، أو العكس عندما تتوفر في المعلومات المحاسبية خاصية إمكانية التحقق على حساب خاصية الصدق في التعبير هل أن المعلومات المحاسبية تتميز بالموثوقية والى أية درجة ؟، وهذا الأمر وارد أيضاً مع خاصية الملاءمة.

أمام هذه الإشكاليات يمكن القول أن لُفُر الاستثناءات وال طول البديلة جاءت لتلبية هاتين الخاصيتين، وعليه نكون أمام واقع انه بدل من أن نستخدم هاتين الخاصيتين كمعيار للحكم على جودة المعلومات المحاسبية أصبحنا نطوع الممارسات المحاسبية لتلبية متطلبات تلك الخاصيتين، وهذا الموقف يساهم في إعطاء مرونة إضافية لإدارة الشركات في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة، الأمر الذي قد يخلق ضبابية في المعلومات المحاسبية ينعكس سلباً على تضليل أسواق الأوراق المالية.

### ١-٣-٢: الأهمية النسبية

ضمن الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة - قائمة مفاهيم المحاسبة المالية 2 يصف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية بأنها قيد حاكم على جميع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعلى وجه التحديد خاصية الملاءمة، كما وأنها عتبة الاعتراف فمن خلالها يمكن تقسيم المعلومات إلى هامة نسبياً تتجاوز عتبة الاعتراف وغير هامة نسبياً لا تتجاوز عتبة الاعتراف (SFAC,NO.2,1980).

ومفهوم الأهمية النسبية يتعلق بشكل مباشر بخاصية الملاءمة ويتعامل مع حجم الخطأ في المعلومات المحاسبية، فيما إذا كان الخطأ كبير بما يكفي للتأثير على حكم المستخدم الذي يعتمد على المعلومات المحاسبية (Porter & Norton, 2007, 64).

وتتنبط الأهمية النسبية ارتباطاً مباشراً بمبدأ الإفصاح التام، فالمطلوب الإفصاح في القوائم المالية عن العناصر والأحداث الهامة نسبياً فقط، ويعرف العنصر المعين بأنه هام نسبياً إذا كان وجوده ضمن القوائم أو عدم وجوده سيؤثر أو يغير من حكم وتقدير مستخدم المعلومة ، وبالتالي سيعتبر العنصر غير هام أو غير ملائم إذا لم يكن له أي تأثير على متخذ القرار (حسين، 2006،32).

ومن منطلق الدور الذي تلعبه الأهمية النسبية على مهمة المحاسب يمكن تشخيص بعض الإشكاليات الفكرية لها وكما يلي:

١ - يركز مجلس معايير المحاسبة المالية في قائمته على الجانب الكمي لمفهوم الأهمية النسبية (المدخل الكمي للأهمية النسبية) منطلقاً من أن الأهمية النسبية تعتبر محدد لحجم المعلومات المحاسبية التي يمكن الإفصاح عنها ومؤكداً على الارتباط الوثيق بين الأهمية النسبية ومبدأ الإفصاح، وهذه الحقيقة خلقت إشكالية في تطبيق الأهمية النسبية متمثلة في صعوبة الموازنة بين التوسع في الإفصاح وبين مستويات الدمج والتلخيص في المعلومات المحاسبية، فالمعلومات التفصيلية يمكن أن تكون ملائمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية ولكن في نفس الوقت يمكن أن تلعب دوراً سلبياً في طمس المعلومات

الملائمة، كما أن من مهام المحاسب عند إعداد التقارير المالية تلخيص الكم من المعلومات بما يجعلها ذات معنى لمستخدم هذه التقارير ولكن الإفراط في التلخيص و الدمج يجع المعلومات المحاسبية مظلمة ولا يساعد على التنبؤات المفيدة عند اتخاذ القرارات.

٢ من المداخل المستخدمة لتحديد الأهمية النسبية مدخل حاجات المستخدم. فتميز المهم من غير المهم نسبياً يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالمستخدم الذي تقدم إليه المعلومات ومدى قابليته للفهم (حنان، 2003، 216)، ولكن يعاني هذا المدخل من إشكاليات تحديد المستخدم الذي يهتم به المحاسب بالدرجة الأولى هل هو مستخدم داخلي - الإدارة- أم مستخدم خارجي المستثمرون وهل هو مستثمر عادي أو مستثمر واعي الذي يتمتع بدراية واسعة في التعامل مع المعلومات المحاسبية.

٣ أخذت الأهمية النسبية مساحة كبيرة من الاهتمام في الأدب المحاسبي، و تتفق الاتحادات والهيئات المحاسبية العلمية والمهنية وأشير هنا إلى رأي هيئ المبادئ المحاسبية APB رقم 22 وقائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم ٢ لمجلس معايير المحاسبة المالية على ضرورة مراعاة الأهمية النسبية في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية، ولكن الإشكالية تكمن في تحديد درجاتها وإعداد المعايير المنضبطة لها ودرجة خضوعها للتقديرات الشخصية من قبل المحاسبين.

٤ وعطفاً على الفقرة أعلاه وفي ظل غياب معيار محاسبي لتحديد الأهمية النسبية للمفردات المحاسبية فإن المرونة المعطاة للمحاسبين في تفسير وتطبيق هذا المفهوم تجعل من الأهمية النسبية رهينة الأحكام الشخصية وبالتالي إدخال الجانب الذاتي في عملية القياس والتوصيل المحاسبي الأمر الذي يؤثر سلباً على صورة المهنة وتحديداً خاصة الموثوقية للمعلومات المحاسبية وبالتالي ضعف الثقة في التقارير المحاسبية.

#### ٤-١: الإشكاليات المرتبطة بسياسة إدارة الأرباح

مفهوم إدارة الأرباح هي محاولة من قبل مسؤولي الشركات التأثير على الدخل المفصح عنه في الأجل القصير للوصول إلى مستويات أرباح مستهدفة، ومن هنا ساد في الأدبيات المحاسبية مفهوم إدارة الأرباح.

ومن بين ما يمكن تصنيفه في هذا الإطار ما يعج الفكر المحاسبي في الوقت الراهن على تداول العديد من مفاهيم وأساليب إدارة العمليات الإستراتيجية، متخذاً منها كأساليب محاسبية لتحقيق إستراتيجية الشركة، ومنطلقاً من أن النظم المحاسبية التقليدية لم تعد ملائمة للظروف البيئية المتجددة المحيطة بمنظمات الأعمال.

ومن بين المفاهيم و الأساليب الإدارية التي تسود الأدبيات المحاسبية الراهنة: الإدارة على أساس النشاط، تحليل سلسلة القيمة، التكاليف على أساس النشاط، إعادة هندسة القيمة، التكلفة المستهدفة، إدارة التكلفة....

ويبرز Gary Fisher، و Wilke في دراسة لهم دور هذه الأساليب بأنها ظهرت كحل للضغوط الاقتصادية والتغيرات التكنولوجية التي اوجب التركيز على إدارة التكلفة وليس فقط مراقبتها، ويبقى تخفيض الكلفة هو الهدف المركزي في الوقت الذي تتابع فيه معلومات الكلفة لتعظيم الربح (Gary et al., 1989, 22-26).

ولكن كروية انتقديه يرى د.الحفناوي أن معظم هذه المصطلحات وما يعبر عنه ا من مفاهيم تمثل بالدرجة الأولى مداخل إدارية لتطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة (T.Q.M.) إلا أنه قد تم تناولها في بعض الكتابات المحاسبية بتركيز وتهويل مفرط أحيانا، وتمت الإشارة إليها بتهوين مفرط أيضا أحيانا أخرى. وأن معظم هذه الألفاظ ليس لها مما يبرر تناولها في الكتابات المحاسبية بذلك التركيز والتهويل منطقيا أو عمليا ، ويحذر الباحث من أن الاهتمام بها محاسبيا واستخدامها كأدوات لإدارة الربح قد يجعلها سهاما مسمومة إلى نخاع الفكر والتطبيق المحاسبي لضمان دورانها في المجرة الإدارية.(www.dr-shaukycenter.blogspot.com, 2009)

كما ويرى باحثون آخرون أن إدارات بعض الوحدات الاقتصادية تمارس سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك (www.scrib.d.com,2008).

وعليه يمكن تشخيص خطورة خضوع الفكر المحاسبي لسياسات إدارة الأرباح من خلال مايلي:

- ١ - إن الأساليب المشار إليها أعلاه على سبيل المثال إدارة التكلفة، والتكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة قد تستخدمه إدارات الوحدات الاقتصادية للمزيد من الحرية في التلاعب بالأرباح بعد أن فُيدت حريتها بالمعايير المحاسبية، ومعايير التدقيق، وأخيرا بمعايير حوكمة الشركات.
- ٢ - تؤكد الأزمات المالية أن إساءة استخدام الوحدات الاقتصادية للأساليب المشار إليها أعلاه ينعكس سلباً على مصالح ذوي الحقوق في الوحدة الاقتصادية ، حيث يمكن أن تلعب هذه الأساليب دوراً في طمس العرش والفساد المالي لإدارات هذه الوحدات.
- ٣ -كروية محاسبية لحالات تعسر وإفلاس الشركات يمكن القول أن سياسات تمهيد الدخل التي بدأت إدارات الوحدات الاقتصادية بممارستها مع بدايت القرن العشرين وما تبعه بعد ذلك من سياسات إدارة الأرباح كانت وراء إفلاس الكثير من الشركات وخروجها من دائرة الأعمال.
- ٤ -إن تغلغل مفاهيم وأساليب إدارة الأرباح في الفكر والتطبيق المحاسبي قد خلقت إشكالية في أحد الثوابت المحاسبية المتمثلة بقياس الأرباح، ومن هنا برزت إشكالية التساؤل التالي

هل أن الأرباح تقاس أم تدار ؟، وهذا ما يخلق شعوراً بأن المحاسبين يهرولون إلى مشاركة الإدارة في أداء ما تريد.

وعليه نعتقد أن من الإشكاليات المستجدة في الفكر المحاسبي سياسات إدارة الأرباح وأثرت بشكل كبير على تضليل المجتمع المالي وبشكل بارز أثناء الأزمات المالية.

### ثانياً: الأبعاد الإستراتيجية للتأطير المحاسبي وأهم إشكالياته

ركز المحور الأول من البحث على الإشكاليات التي يعاني منها الفكر المحاسبي المعاصر على مستوى التوجهات الفكرية للتطبيق المهني، بينما نترفع في هذا المحور لتشخيص إشكاليات الفكر المحاسبي المرتبطة بالتأطير المحاسبي من حيث دراسة وتحليل أهم الإشكاليات المتعلقة بالجهات المهتمة بالتنظيم المحاسبي.

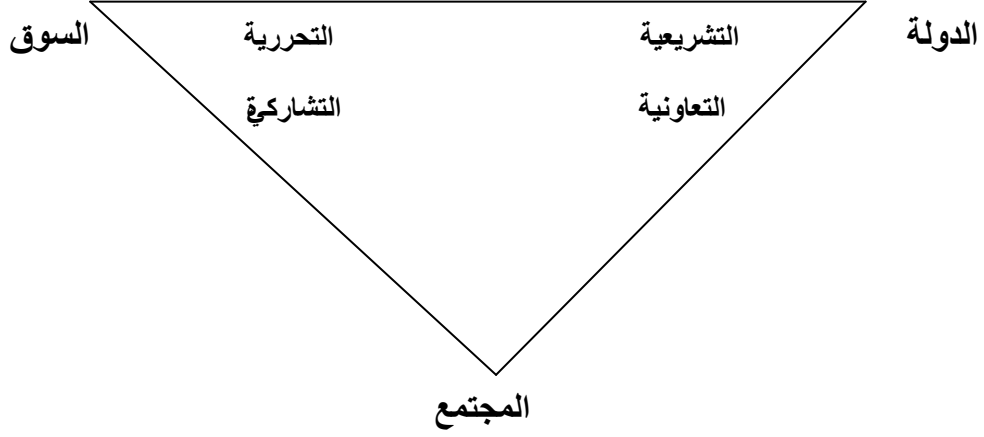
#### ١-٢: التأطير المحاسبي:

من خلال دراسة استقرائية للتاريخ المحاسبي نجد أن المحاسبة تأخرت في صياغة التأصيل النظري لممارستها المهنية، حيث ركز المحاسبون جهودهم منذ ظهور القيد المزدوج ولغاية بدايات القرن العشرين على تطوير الأساليب والقواعد الإجرائية التي يلزم تطبيق هذا النظام وبالتالي تكريس الدور التقليدي للمحاسبة باعتبارها مجرد نظام لمسك السجلات، ولكن مع العقد الثاني للقرن العشرين بدء الاهتمام بصياغة التأسيس النظري للممارسات المحاسبية واحتدمت النقاشات حول طبيعة المحاسبة كعلم أم مهنة وبذلت وما زالت جهد من قبل الباحثين والهيئات والجمعيات المحاسبية لصياغة إطار للممارسات المهنية المحاسبية ينظم الممارسات المحاسبية ويضمن الضوابط الكفيلة بخلق مرجعية للمحاسبين ويوفر الحلول للمشاكل التي تواجه المحاسبين، ولكن وجود إطار نظري متكامل يحكم الممارسات المهنية هدف يرجى منه وإشكالية يعاني منها الفكر المحاسبي المعاصر.

وعليه يمثل التأطير المحاسبي محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية وذلك بتنظيم هذه الممارسات ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها (أبو زيد، 2005، 57).

#### ٢-٢: مداخل التأطير المحاسبي وأهم إشكالياتها:

هنالك مداخل مختلفة قد تم استخدامها للتأطير النظري للممارسات المهنية المحاسبية، وفي هذا الإطار قدم لنا Puxty وآخرون نموذجاً لإستراتيجية التأطير المحاسبي في محاولة لتصنيف المداخل التي تستخدم للتأطير المحاسبي على مستوى التجارب الدولية المختلفة، وكما في الشكل رقم (١)



الشكل رقم (١) المداخل الإستراتيجية للتأطير المحاسبي

المصدر: (Puxty et al, 1987, 238)

من خلال الانموذج أعلاه يمكن تحديد ثلاثة مداخل طرفية للتأطير المحاسبي وهي:

- ١ - مدخل السوق: ويتميز بوجود المنافسة بين الشركات للحصول على الأرباح، وبالتالي فلن الأنظمة المحاسبية تكون موجه نحو الربحية وحساسة للتغيرات وغير موحدة، وكل شركة لها الحرية في اختيار الطرق المحاسبية المناسبة لها متأثرة بضغوط قوى السوق.
- ٢ - مدخل الدولة: وفقاً لهذا المدخل فإن لأنظمة المحاسبية تكون مبنية على الرقابة، حيث أن مسؤولية التأطير تكون بيد الدولة تحدد الممارسات التي يجب أن تتبع، وتوفر الآليات الإلزامية المطلوبة.
- ٣ - مدخل المجتمع: وفقاً لهذا المدخل فإن الانتماء والمشاركة تلعب دوراً أساسياً في وضع القواعد، وبالتالي فإن الأنظمة المحاسبية تكون موجه نظرياً نحو الربحية وحساسة للمتغيرات وغير موحدة.

وداخل الأبعاد الثلاثة للتأطير المحاسبي تظهر نماذج جديدة للتأطير متمثلة في:

- النموذج التحرري: يعتمد على مبادئ السوق غير المقيدة، حيث لقواعد السوق كلمة الفيصل في عملية التأطير.
- النموذج التشريعي: يعتمد على تطبيق قواعد الدولة، حيث تتبع الممارسات المحاسبية القانون، وتصدر الدولة التعليمات الهلزمة للتقيد بنصوص القانون.

ومن خلال تفاعل هذين النموذجين ظهر كل من

- النموذج التشاركي: وفقا لهذا النموذج فان التأطير يتم من خلال تنظيمات تؤسس لغرض تمثيل وحماية مصالح أعضائها.
- النموذج التعاوني: وفقا لهذا النموذج فان التأطير يعتمد على رقابة الدولة حيث لا ترخص الدولة للتنظيمات ولكن تدمجها في نظامها المركزي للتنظيم.

مما سبق يتبين أن مداخل التأطير المحاسبي للممارسات المهنية متباينة من دولة إلى أخرى، تدش إلى حد بعيد بالعوامل البيئية السائدة المتمثلة بالعوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والثقافية والتعليمية التي تشكل في مجموعها بيئة المحاسبة وأنظمتها، فالمحاسبة تعتبر حساسة بالنسبة إلى البيئة التي تعمل فيها.

وعلى الرغم من هذا التباين والاختلاف في مداخل التأطير المحاسبي فان علماء المحاسبة والباحثون يتجهون إلى تقسيم مداخل التأطير المحاسبي إلى مدخلين أساسيين هما المدخل الذاتي أو التحرري وكأمثلة عن الدول التي تتبنى هذا المدخل بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية، والمدخل القانوني وكأمثلة عن الدول التي تتبنى هذا المدخل فرنسا وألمانيا ( أبو زيد، 2005، 65).

وفيما يلي استعراض لكل من المدخلين وتشخيص إشكالاتهما المؤثرة على الفكر المحاسبي مع التركيز على المدخل الأول:

## ٢-١-٢: مدخل التأطير الذاتي أو التحرري:

وفقا لهذا المدخل يتم التأطير المحاسبي للممارسات المهنية الذي يتصف بتقديم مجموعة مترابطة من المبادئ المنطقية لتقييم وتطوير الممارسات المحاسبية من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والهيئات المحاسبية المختصة وبشكل مستقل عن التدخل الحكومي، وقد تم تبني هذا المدخل في معظم الدول ذات النظم الاقتصادية الحرة وأسواق مالية نشيطة مع تدخل حكومي محدود حيث تعمل هيئات وجمعيات محاسبية في تنظيم ومعايرة الممارسات المحاسبية المهنية ووضع إطار عام للمحاسبة يعزز ويضمن موضوعية المخرجات المحاسبية، ويتميز هذا المدخل في بتأطير الممارسات المحاسبية بما يلي:

- أن المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية هم من المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين، وعليه فان المعايير المحاسبية تنجه إلى تلبية احتياجاتهم في المقام الأول.
- تلعب متطلبات الأسواق المالية دوراً رئيسياً في تحديد مستوى الإفصاح المحاسبي.
- يسمح هذا المدخل بإعطاء مرونة عالية للاستجابة السريعة للتغيرات في بيئة المحاسبة.

وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية نموذج رائد و متميز في تطبيق هذا المدخل حيث ترشط هيئات ولجان وجمعيات محاسبية في محاولة تأطير الممارسات المحاسبية ، وفي هذا الإطار

يعتبر مشروع إطار العمل المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية Framework Project The FASB Conceptual من أفضل الجهود التي بذلت في صياغة الإطار الفكري للمحاسبة المالية وإصدار معايير التطبيق العملي.

ويمكن تشخيص بعض أهم المشاكل المرتبطة بهذا المدخل التي تشكل إشكالية فكرية للنموذج المحاسبي المعاصر وكما يلي:

١. افتقار هذا المدخل إلى الإلزام القانوني ، حيث أن هيئات خاصة هي المعنية بوضع ومتابعة المعايير المحاسبية. وفي هذا الإطار يشير بعض الباحثين إلى أن مدخل التأطير الذاتي يعاني من ضعف كبير في أهم عنصر للتنفيذ وهو دعم الإلزام القانوني (Taylor&Turley,1986,29).

٢. تحت مدخل التأطير الذاتي اتهمت التنظيمات المحاسبية المسؤولية عن التأطير المحاسبي للممارسات المهنية المحاسبية بعدم الحيادية في أعمالها، وخير مثال على ذلك الاتهامات التي وجهت إلى كل من لجنة الإجراءات المحاسبية CAP ولجنة المبادئ المحاسبية APB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB بعدم الحيادية في أعمالها.

وفي هذا الإطار يذكر شرويدر وآخرون أن كل من CPA و APB و FASB تعرض إلى قدر كبير من الضغوط لتطوير أو تعديل المعايير بما يفيد مجموعة من المستخدمين(شرويدر وآخرون،2006، 43).

ويشير احد الباحثين في هذا الإطار Samueles إلى انه تعودنا أن نقول أن القوائم المالية المحاسبية قد أعدت لغرض تلبية احتياجات المستخدمين إلا انه يبدو أن هناك تركيزاً أقل على هذا الهدف، فنجد غالباً أن التنظيمات المحاسبية الراهنة تظهر ميلاً أكثر لتلبية رغبات الأطراف التي تقدم المعلومات بدلاً من الأطراف التي توجه لها تلك المعلومات (Samueles,1990,75).

وقد ساهم هذا التوجه من قبل جهات مهيمنة على تطوير الفكر المحاسبي على زعزعة ثقة المجتمع المالي في التقارير المحاسبية، وعلى المساهمة في خلق الأزمات المالية.

وكانت من نتائج هذه الإشكالية مزيد من التدخل الحكومي في أعمال الجهات المسؤولة عن التأطير المحاسبي، ونشير في هذا السياق توقيع رئيس الولايات المتحدة الأمريكية Gorge W. Bush سنة 2002 لقانون Sarbanes-Oxley الذي فرض عدد من القواعد التحكم المؤسسي على الشركات التي يتداول الجمهور أوراقها المالية، وكانت ذلك استجابة للفضائح المالية التي جعلت الثقة في الشركات الأمريكية ضعيفة وكانت من نتائج هذا القانون أن غيرت من طريقة تمويل FASB إلى رسوم إجبارية من جميع الشركات ذات الملكية العامة بناء على نسبة حجمها بالسوق بعد أن كانت طوعية كما وتقوم لجنة تداول الأوراق المالية SEC بالإشراف على المجلس.

ويشير شرويدر وآخرون إلى أن البعض يخشى أن يكون هذا القانون قد جعل المجلس أكثر عرضة للضغوط السياسية في حين يرى البعض الآخر أن هذا القانون هو أكثر الإجراءات



التشريعية الإصلاحية أهمية منذ قانون New Deal في عهد الرئيس الأمريكي Franklin D. Roosevelt (شرويدر وآخرون، 2006، 57).

## ٢-٢-٢: مدخل التأطير القانوني

وفقاً لهذا المدخل فإن التأطير المحاسبي للممارسات المهنية يكون ذات صبغة قانونية ضمن الإطار القانوني للدولة، حيث تلعب المؤسسات المعنية بالحكومة دوراً رئيسياً في إقرار السياسات المحاسبية بما ينسجم والأهداف القومية للدولة، وعليه فإن شكل ومحتوى القوائم المالية تكون محددة بالقوانين وبالتالي فإن الممارسات المحاسبية تكون أكثر توحيداً.

وقد تم تبني هذا المدخل من قبل الدول التي تتميز بالتدخل الحكومي في الشؤون الاقتصادية وذات نظم اقتصادي مركزي وأسواق مالية غير نشيطة.

ويعتبر النموذج الفرنسي أبرز مثال عن مدخل التأطير القانوني ويشكل توجه فكري مختلف عن النموذج الأمريكي، حيث يستند هذا النموذج في تأطير الممارسات المهنية على القوانين والمراسيم من قبل الجهات الحكومية بدلاً من التنظيمات المحاسبية الخاصة، ويتميز بالعقلانية من خلال فسخ المجال للمختصين بالمحاسبة بالتأثير على التشريعات المحاسبية قبل إصدارها، ولا ينظر إلى التشريعات المحاسبية على أنها معايير مطلقة وإنما أساليب قابلة للتعديل والتطوير.

ومن خلال دراسة استقرائية للنموذج الأمريكي ومن منظور تاريخي نجد تأثير المدرسة الفكرية الأمريكية بالنموذج الفرنسي، فتهديدات لجنة تداول الأوراق المالية SEC سنة 1936 للتنظيمات المحاسبية بالتدخل المباشر لإصدار معايير للمحاسبة، وقانون Sarbanes-Oxley الذي فرض عدد من القواعد التحكم المؤسسي على الشركات التي يتداول الجمهور أوراقها المالية ماهي إلا أفكار استمدت من النموذج الفرنسي، كما وإن شيوع نظرية المنشأة إحدى النظريات المفسرة لطبيعة الوحدة المحاسبية تمتد جذورها إلى النموذج الفرنسي.

ولكن يمكن أن نشير هنا لأهم إشكالية يعاني منها مدخل التأطير القانوني المتمثل في أن القوائم المالية تكون غير موجهة بشكل رئيسي لخدمة متخذي القرارات من المساهمين، ولكن تكون مصممة في الغالب لتلبية المتطلبات الحكومية ومدى إمتثال الوحدات الاقتصادية للخطة القومية للدولة.

## ٢-٣: النموذج الدولي للتوافق المحاسبي

يمتد جذور التوافق للمحاسبي الدولي إلى ما قبل الحرب العالمية الثانية، ولكن إزداد الاهتمام بهذا الموضوع مع ظهور وتوسع شركات متعددة الجنسيات والتوسع الكبير في التجارة الدولية والعولمة وزيادة قاعدة المجتمع المالي وتنوع جنسياتهم، حيث أوجب كل ذلك ضرورة وجود قوائم مالية قادرة على تخطي حدود الدول وتكون مفهومة من قبل هذه القاعدة العريضة من المستخدمين الأمر الذي أوجب ضرورة التوافق الدولي لأسس إعداد القوائم المالية، ومن هنا طرحت النموذج الدولي للتوافق المحاسبي الذي يجمع بين مدخل التأطير الذاتي ممثلاً بالنموذج

الأمريكي ومدخل التأطير القانوني ممثلاً بالانموذج الفرنسي وبالتالي يمكن اعتبار أنموذج الدولي المشترك حصيلة التنسيق والتوافق الدولي بين النموذجين الأمريكي والفرنسي.

ونتيجة لمجهودات مكثفة تأسست في 23 حزيران سنة 1973 لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC من خلال إتفاق هيئات محاسبية مهنية رائدة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة البريطانية وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا وأستراليا وكندا.

وأصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية أثناء وجودها 41 معياراً محاسبياً عرفت بمعايير المحاسبة الدولية إضافة إلى اعتماد إطاراً مفاهيمياً سنة 1989 لإعداد وعرض البيانات المالية.

وقد تم إجراء تغييرات أساسية سنة 2001 من أجل تعزيز استقلالية ومشروعية وجودة عملية وضع معايير المحاسبة الدولية وتم على وجه الخصوص استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية بمجلس معايير المحاسبة الدولية بصفته الجهة المسؤولة عن وضع المعايير الدولية، وتبنى المجلس كافة معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنها معايير خاصة به ويستمر العمل بتلك المعايير وتعرف المعايير الجديدة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ميرزا، 2006، 3-5).

وفي الوقت الذي يمكن اعتبار أنموذج الدولي جهداً علمياً في طريق التوفيق بين النموذجين الأمريكي والفرنسي في مجال المحاسبة المالية ويؤكد على ضرورة الترابط والتوفيق بين القانون والمحاسبة، إلا أن يمكن تشخيص أهم إشكاليات هذا النموذج بمايلي:

١- يحسب على أنموذج الدولي ميلاً واضحاً إلى أنموذج الأمريكي حيث اعتمدت لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989 إطاراً مفاهيمياً مماثلاً بل يكاد أن يكون مطابقاً لمشروع إطار العمل المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية عرف بإطار إعداد وعرض البيانات المالية التي عتمد عليه في إنشاء وتطوير معايير المحاسبة الدولية، كما ويلاحظ على المعايير الدولية والتعديلات التي تجرى عليها الميل الواضح نحو المعايير المحاسبية الصادرة عن FASB، وعليه فقد أورث النموذج الدولي الإشكاليات الفكرية الكامنة في النموذج الأمريكي.

٢- تسمح معايير المحاسبة الدولية أحيانا بمعالجتين للعمليات والأحداث المحاسبية.

٣- في ظل الاختلافات التي تسود النظم السياسي والاقتصادي الدولي نجد من الصعوبة التوافق الدولي للمحاسبة، وعلى سبيل الإشارة فإنه مع انعقاد مؤتمر دافوس الاقتصادي نجد مؤتمرات مضادة بالتزامن كالمؤتمر الذي يعقد في أمريكا الجنوبية كحالة مضادة.

٤- أن الشعور والتعصب القومي والسيادة واللغة أمور قد يكون عائقاً أمام التوافق الدولي للمحاسبة.

٥- تعتبر عولمة المحاسبة عملية معقدة حيث يرى البعض أن التكلفة المتوقعة منها تفوق المنفعة المتوقعة من ورائها.

### ثالثاً: التحديات التي تواجه الفكر المحاسبي المعاصر في ظل الأزمات المالية في الألفية الثالثة

بينما ركز المحورين الأول والثاني على تشخيص أبعاد أهم الإشكاليات التي يعاني منها الفكر المحاسبي المعاصر على مستوى التوجهات الفكرية للممارسات المهنية والتنظيمات المهمة بالتأطير المحاسبي، يركز هذا المحور على تشخيص التحديات المعاصرة للفكر المحاسبي في ظل الأزمات المالية في الألفية الجديدة.

#### ٣-١: تطور الفكر المحاسبي في القرن العشرين

لتشخيص التحديات التي تواجه الفكر المحاسبي المعاصر في الألفية الجديدة لابد من دراسة الفكر المحاسبي في القرن العشرين انطلاقاً من أن هذا القرن قد شهد الولادة الحقيقية للفكر المحاسبي وتطوره بالصورة التي أورتها الألفية الجديدة، وقد تطلب تطور الفكر المحاسبي جهوداً مضنية خلال القرن العشرين وما زالت هذه الجهود مستمرة في أبعاده ثلاثة الدولة وأصحاب الفكر وأصحاب المهنة، وفي هذا الإطار يقدم لنا الأدب المحاسبي أنموذج الأمريكي كتجربة متميزة ورائدة ذات عمق متحرك ومتغير لتطوير الفكر المحاسبي واستحوذ على مساحة كبيرة من مناطق النفوذ المحاسبي.

ومن منظور الأزمات المالية العلمية لتطور الفكر المحاسبي يمكن تشخيص مراحل ومستويات هذا التطور كما يلي:

#### ٣-١-١: الفكر المحاسبي قبل الأزمة الاقتصادية العالمية 1929-1933

يتفق المنظرون للفكر المحاسبي أن المحاسبة قد مرت بمرحلة قبل الأزمة الاقتصادية العالمية الكبرى امتدت للفترة ١٩٠٠-١٩٣٣ واعتبرت بداية الاهتمام بالفكر المحاسبي وأطلقت عليها بمرحلة مساهمات الإدارة ويمكن أن نشخص أهم ملامح هذه المرحلة بمايلي:

١ - انتشار شركات المساهمة كأنماط جديدة من التنظيمات ووسيلة فعالة لتجميع رؤوس الأموال الضخمة. ففي عام ١٩٠٠ كان متوسط عدد الاسهم المدونة في بورصة نيويورك حوالي ٦٠ مليون سهم ثم زاد العدد عام ١٩١٧ ثم وصل إلى ١٢١٢ مليون سهم عام ١٩٣٠ (هندريكسن، ٢٠٠٥، ٤٩).

وقد كان من النتائج المباشرة على الفكر المحاسبي ظهور خاصيتين ممثلة بخاصية الاستمرارية وخاصية الملكية الغائبة المعروفة بخاصية انفصال الملكية عن الإدارة.

٢ - ظهور الملامح الأساسية لنظرية الوكالة والتي سبق وان تم الإشارة إليها في المحور الأول كإشكالية في الفكر المحاسبي.

ومن هذا المنطلق فقد أخذت الإدارة سيطرة شبه كاملة على شكل ومضمون القوائم المالية والإفصاح المحاسبي، حيث كانت تختار تلك المبادئ والأعراف المحاسبية التي تساعدها في تحقيق وكالتها ولقد أدى هذا الوضع إلى اعتماد حلول خاصة متحيزة تخدم

مصالح الإدارة كلما أمكن ذلك و الى إيجاد حلول للمشاكل الملحة فقط (حنان، ٢٠٠٣، ٣٢).

٣ - وعطفا على الفقرة أعلاه فقد ارتبط أهداف المحاسبة بمراعاة مصالح الإدارة، وقد خلق هذا السلوك الإداري النفعي جواً من عدم الرضا فكثرت المطالبات لتحسين القوائم المالية وانعكس بشكل مباشر على الفكر المحاسبي خلال وبعد الأزمة الاقتصادية العالمية الكبرى.

٤ - سجلت أولى المحاولات لتطوير نظرية المحاسبة من قبل William A. Paton عندما نشر كتابه نظرية المحاسبة سنة ١٩٢٢ حيث اعتبر أول محاولة علمية لبناء نظرية المحاسبة.

٥ - إحدى أكبر التغيرات أهمية في هذه المرحلة هو التحول من التركيز على قائمة المركز المالي إلى التركيز على قائمة الدخل، وبالتالي ظهرت أهمية الدور المحاسبي في مجال تقييم نشاط إدارة الشركات المساهمة.

٦ - تميزت هذه المرحلة بعدم وجود رؤية نظرية واضحة للممارسات المحاسبية وبالتالي التناقض في المبادئ المحاسبية والتعارض بين عناصر القوائم المالية، وترك الكثير من المشاكل المحاسبية دون حلول علمية.

وعليه فان التناقضات والإشكاليات التي رافق الفكر المحاسبي الحديث الولادة في هذه المرحلة والتي كانت من العوامل التي ساهمت في خلق الأزمة الاقتصادية الكبرى قد مهدت للتحول إلى المرحلة التالية من مراحل تطور الفكر المحاسبي، وكانت للأزمة الاقتصادية العالمية الحافز والتأثير الكبير لهذا التحول.

### ٣-١-٢: الفكر المحاسبي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929-1933

كانت للأزمة الاقتصادية التي عصفت بالأسواق المالية الأمريكية سنة ١٩٢٩ وانتشرت بسرعة في الأسواق المالية الأوروبية وما تلاها من فترة كساد عالمي امتدت حتى سنة ١٩٣٣ الحافز في تطور الفكر المحاسبي، حيث كانت لهذه الأزمة أن وضعت مهنة المحاسبة في المحك تجاه المجتمع المالي.

ومن هنا بدأت مرحلة جديدة من مراحل تطور الفكر المحاسبي وأخذت الهيئات والجمعيات المحاسبية دور الريادة في تطوير الفكر المحاسبي امتدت آثارها إلى يومنا هذا، ولكن تميزت بقفزات يمكن وصفها بأنها مترابطة ومتكاملة تبعا للتغيرات التي رافقت بيئة المحاسبة المعقدة.

### ٣-١-٢-١: الفكر المحاسبي خلال الفترة ١٩٣٣-١٩٧٣

يمكن أن نصف هذه الفترة وعلى وجه الخصوص فترة الثلاثينات بأنها كانت فترة المجابهة السريعة لآثار الأزمة الاقتصادية العالمية، كما وتوصف هذه الفترة بأنها فترة البحث عن المبادئ

المحاسبية المقبولة قبولا عاماً GAAP، كما وتوصف أيضا بأنها فترة مساهمة التنظيمات المحاسبية العلمية والمهنية.

وقد شهدت هذه المرحلة تغير أهداف المحاسبة إلى أهداف تراعي وجهة نظر التنظيمات المحاسبية المهنية بغرض حماية المحاسب من ضغوط الإدارة وحماية المدقق من المساءلة، وعليه أصبح الهدف الرئيسي من التقارير المحاسبية هو مدى انسجامها مع GAAP.

وهكذا يمكن القول أن هذه المرحلة شهدت بداية مسيرة مستمرة لحد اليوم تمثل في محاولة تطوير الإدارة وكبح جماح حريتها في اختيار الممارسات المحاسبية البديلة المتحيزة التي تخدم مصالحها وكانت فكرة الالتزام ب GAAP السمة البارزة لهذه المرحلة.

وعليه يمكن أن نشخص أهم ما يميز هذه المرحلة من تطور في الفكر المحاسبي بما يلي:

١ - أعقبت فترة الكساد إصدار الكونكرس الأمريكي لقانونين هما قانون الأوراق المالية (Securities Act of 1933) وقانون تداول الأوراق المالية (Exchange Act of 1934) اللذان مهدا لتأسيس لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) لإدارة هذين القانونين، وأصبحت فيما بعد الجهة المسؤولة لإدارة جميع قوانين الأوراق المالية الفدرالية، وقد خولت للجنة من قبل الكونكرس سلطة بيان المبادئ المحاسبية ومضمون الإفصاح المحاسبي للشركات التي تتعامل في سوق الأوراق المالية ولكنها ارتأت دوراً إشرافياً ورقابياً مستمرة إلى يومنا الحاضر، وشكلت في نفس الوقت ضغطاً على مهنة المحاسبة كما حدث سنة ١٩٣٨ عندما أعلنت أنها ستتولى إصدار معايير محاسبية إذا عجزت المهنة عن ذلك، وأصدرت في هذه السنة وعبر سلسلة الإصدارات المحاسبية الإصدار رقم ٤ (ASR 4) حيث سمحت للقطاع الخاص بإيجاد المبادئ المحاسبية.

٢ - سنة ١٩٣٧ حدثت عملية اندماج مهمة بين معهد المحاسبين الأمريكي وجمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية نتج عنها تشكيل تنظيم جديد أكبر حجماً تحت اسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المعروفة به في وقتنا الحاضر، وكانت لهذا التنظيم تأثير بارز على تطور الفكر المحاسبي.

٣ - كانت للجان التي شكله AICPA في هذه المرحلة دوراً بارزاً في صياغة ما عرفت في هذه المرحلة ولغاية هذا اليوم GAAP والتي تسترشد بها الممارسات المهنية حالياً، حيث كانت لإصدارات هذه اللجان دوراً كبيراً في هذا المجال وقد تمثلت أهم هذه اللجان بكل من:

- لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) ١٩٣٨ والتي قدمت خلال عشرين عاماً مجموعة من النشرات المحاسبية باسم منشورات بحوث محاسبية ARBs .

• هيئة مبادئ المحاسبة (APB) ١٩٥٩ وقدمت مجموعة من الآراء خلال فترة حياتها لغاية ١٩٧٣ باسم آراء هيئة المبادئ المحاسبية APB- Opinions.

٤ تشكلت في سنة ١٩٣٥ إحدى المؤسسات الرائدة في مجال الفكر المحاسبي وهي جمعية المحاسبة الأمريكية AAA والتي كانت تعرف قبل هذا التاريخ باسم الجمعية الأمريكية لمدرسي المحاسبة ، وقد عملت منذ تشكيلها على إصدار العديد من التقارير في مجال البحث والتطوير للمبادئ المحاسبية ، وكانت من الانجازات الأولية لهذه الجمعية أن أصدرت تقرير سنة ١٩٣٦ بعنوان قائمة مبدئية بمبادئ المحاسبة التي تحكم القوائم المالية للشركات.

ولكن رغم انجازات هذه المرحلة فقد افتقدت في بنائها إلى أرضية نظرية منسجمة وتعرضت إلى الكثير من الانتقادات من المجتمع المالي.

فقد تعرضت لجنة الإجراءات المحاسبية إلى انتقادات في ببطء أعمالها وفشلها في تطوير المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وفق رؤية بحثية علمية، ويمكن وصف أعمالها بلقائها كانت تمثل ردود فعل سريعة على مشاكل التطبيق العملي ولم تستطع استبعاد التناقضات الموجودة.

كما وتعرضت هيئة مبادئ المحاسبة إلى انتقادات في أعمالها من حيث افتقارها إلى خلفية بحثية علمية بحيث كانت غير منسجمة ومتناقضة أحياناً وعدم السرعة في التعامل مع المشاكل المتزايدة والمعقدة ومن أخطر ما انتقد به الهيئة هو عدم الاستقلالية وخضوعها لضغوط شركات المراجعة الكبرى الثماني آنذاك.

وعليه يمكن القول أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أصبحت بمثابة الخيمة التي تضلل على الممارسات المحاسبية غير المتناسقة وغير المتناغمة وإساءة استخدام وتطبيق هذه الممارسات، وقد مهدت هذه الحالة لدخول الفكر المحاسبي إلى المرحلة التالية التي أطلقت عليها مرحلة التسييس البحث عن المعايير المحاسبية.

### ٣-١-٢-٢: الفكر المحاسبي ١٩٧٣ وحتى اليوم:

إن دخول الفكر المحاسبي في هذه المرحلة كانت لإخفاقات هيئة مبادئ المحاسبة في أعمالها وعدم قدرتها في حل المشاكل الرئيسية في التقارير المالية ، حيث أصدرت في بعض الحالات آراء جديدة لكي تعدل الآراء السابقة كما أحدثت تغييرات جذرية في بعض دراسات ما سمحت باستخدام الطرق البديلة، كما تميزت فترة الستينات بان استطاعت الشركات المساهمة الجديدة الكبيرة آنذاك أن تختار من بين الأساليب المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بما مكنتها من تضمين التقارير المالية بأرباح أسهم أظهرت معدلات نمو عالية كما واستفحلت حالات إساءة استخدام التقارير المالية في مجالات عديدة وبرزت حالات التلاعب والغش في الشركات وعليه انطبعت فترة الستينات بالغش وسوء التفسير.

أمام كل هذه التحديات شكل مجلس إدارة AICPA سنة ١٩٧١ لجنة عرفت بلجنة Wheat بهدف تطوير المبادئ المحاسبية، وقدمت للجنة تقريرها إلى المعهد سنة ١٩٧٢ وأقر المعهد توصيات اللجنة والتي كانت من نتائجها إلغاء هيئة مبادئ المحاسبة و إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية FASB سنة ١٩٧٣ وبذلك انتقلت مسؤولية وضع الإصدارات المحاسبية من AICPA إلى FASB.

وتمثلت إصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية في كل من قوائم مفاهيم المحاسبة المالية، قوائم معايير المحاسبة المالية، التفسيرات، النشرات الفنية، بينما تمثل مهام هذا المجلس بكل من مشروع إطار العمل المفاهيمي، وإصدار معايير التطبيق العملي، وشكل مشروع إطار العمل المفاهيمي إنجازاً علمياً متميزاً عكس طفرة نوعية في تطور الفكر المحاسبي ويعد دستوراً للتطور المحاسبي المستقبلي مقدماً حزمة من الأهداف والأسس المترابطة، وبخصوص معايير التطبيق العملي فقد حقق المجلس إنجازاً مميزاً بحيث تشكل اليوم هذه المعايير والمبادئ السابقة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من المهنة ولجنة تداول الأوراق المالية (SEC)، ولا يزال المجلس ولغاية اليوم الجهة المكلفة بإصدار هذه المعايير.

وعكست هذه المرحلة تطور في توجهات أهداف المحاسبة والى يومنا هذا حيث أصبحت مصلحة مستخدمي التقارير المالية الخارجية هي السائدة في تحديد أهداف المحاسبة.

وقد تزامنت في هذه المرحلة جهوداً جادة لتطوير المحاسبة وتعزيزها على المستوى الدولي بعد صراع مرير بين مؤيد ومعارض للتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وشكل تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة ١٩٧٣ كهيئة مستقلة من القطاع الخاص جهداً مميزاً في إطار التوافق المحاسبي الدولي لتطوير معايير المحاسبة الدولية، هذا وقد استبدلت اللجنة سنة ٢٠٠١ بمجلس معايير المحاسبة الدولية، ومن المؤمل أن يكون دور المجلس في المستقبل غير الدور الذي عرفت به لجنة معايير المحاسبة الدولية في الماضي وذلك باتجاه توفير المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية التي توفر المعلومات الشفافة والقابلة للمقارنة تساعد المستثمرين في الأسواق المالية وغيرهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة وبالتالي تقمص دور المحفز والمبادر على المستوى الدولي.

ومن الجدير بالذكر أن اتفاقاً عقد سنة ٢٠٠٢ بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية بخصوص مشروع عرف بمشروع مجلس معايير المحاسبة المالية للتقارب الدولي قصيرة الأجل لتطوير المعايير المحاسبية عالية الجودة وإستبعاد الفروق المتعددة بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

### ٣-٢: تحديات الفكر المحاسبي المعاصر في ظل الأزمات المالية في الألفية الثالثة

بعد ان شخصنا ملامح الفكر المحاسبي التي أورتها الألفية الجديدة يمكن التأكيد إن سلسلة الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية في العقد الأخير من القرن العشرين و التي عصفت بالشركات الكبرى في العديد من دول جنوب شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، وما شهده الاقتصاد الأمريكي من انهيارات مالية ومحاسبية في بداية الألفية الثالثة نتجة للتلاعب المالي

والفساد الإداري في كبريات الشركات الأمريكية شملت شركات منها ERON و WordCom و Merck و Tyco و Health South، الأمر الذي أدى ببعض هذه الشركات إلى الإفلاس وخسائر جسيمة لأصحاب المصالح وللاقتصاديات القومية وللاقتصاد العالمي وما تبعه ذلك من فقدان ثقة المجتمع المالي في المعلومات المحاسبية التي تضمنتها التقارير المالية لهذه الشركات وزيادة فجوة التوقعات بين المستخدمين والتقارير المحاسبية المنشورة، كل ذلك شكلت تحديات جديدة للفكر المحاسبي ولمهنة المحاسبة مع بداية الألفية الثالثة أشبه بما تعرض له الفكر المحاسبي ومهنة المحاسبة من تحديات في الثلاثينات من القرن العشرين.

وأخص بالذكر هنا إلى ما تعرض له النموذج الأمريكي من تحديات رغم ما ميز هذا النموذج من عمق وتطور كبير في الفكر والتطبيق المحاسبي وما حقق هذا النموذج وخلال سنوات طوال من بنية مؤسساتية متوازنة، حيث يمكن أن نشخص هذه التحديات بمايلي:

١ - صدور قانون Sarbanes-Oxley في ٣٠ /٧/ ٢٠٠٢ والمكون من القانونين Oxley و Sarbanes، حيث بين لوائح هذا القانون عدد من قواعد التحكم المؤسسي للشركات التي يتداول الجمهور أوراقها المالية، ووضع مهنة المحاسبة تحت إشراف فيدرالي محكم، ومن بين ما جاء في هذا القانون: (شرويدو وآخرون، ٢٠٠٦، 659-٦٦٠)

- إن لجنة تداول الأوراق المالية مخولة بحق الاعتراف بتلك المعايير المحاسبية التي تضعها هيئة مستقلة لوضع المعايير باعتبارها مبادئ محاسبية مقبولة ومتعارف عليها، إذا كانت تقابل المعايير الواردة في قانون Sarbanes-Oxley.
- أن يفصح كل تقرير مالي سنوي أو ربع سنوي جميع العمليات المادية خارج الميزانية والعلاقات الأخرى للوحدات التي لا يتم توحيد بياناتها المالية والتي يكون لها أثر مادي أو آثار مستقبلية على الوضع المالي للوحدة.

٢ - شكلت هيئة تداول الأوراق المالية سنة ٢٠٠٢ مجلس من القطاع الخاص لمراجعة مهنة المحاسبة عرف بمجلس المساءلة العامة (PAB) وكان من بين إهتمامات هذا المجلس مراجعة جودة المعلومات المحاسبية.

وعليه نرى أن جوهر التحديات قد اکتمن في كل من الإفصاح والشفافية والمعايير المحاسبية ذات الجودة العالية.

ومن هنا شكل التحكم المؤسسي Corporate Governance سمة بارزة مع بداية الألفية الجديدة بالرغم من أن جذوره يمتد إلى العقود الأخيرة من القرن العشرين . وأصبح توجاً عالمياً نحو إحكام الرقابة على إدارات الشركات لمنعها من إساءة استعمال سلطاتها وحثها على حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح وتحسين أدائها وممارساتها المحاسبية وتوفير الشفافية في التقارير المالية وغير المالية التي تصدر عنها (www.Dr-shaukycenter.blogspot.com, 2009)



ويشير مفهوم للتحكم المؤسسي إلى العلاقة بين مختلف المشاركين في تحديد توجهات الشركة وأدائها وهؤلاء المشاركين هم حملة الأسهم والإدارة ومجلس الإدارة إضافة إلى العاملين والدائنين والمجتمع (Monks & Minow, 2001, 3)، أي يشير بمفهومه الواسع إلى مجموعة من الأطر الإدارية والقانونية والمالية التي تنظم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء.

وعليه يلاحظ عدم وجود اتفاق محدد بين الإداريين والمحاسبين والاقتصاديين والقانونيين حول مفهوم محدد للتحكم المؤسسي، مما جعل من التحكم المؤسسي أن يشكل في مفاهيم ذات أبعاد إدارية وقانونية واقتصادية ومالية.

ولكن مما لا شك فيه أن البعد المحاسبي أخذ حيزاً كبيراً من اهتمام التوجهات الفكرية للتحكم المؤسسي، وأصبح الإفصاح الجيد والشفافية أحد المبادئ الأساسية للتحكم المؤسسي حيث لم يخلو أي تقرير صادر من منظمة أو هيئة دولية أو إقليمية إلا وأشار إلى دور التحكم المؤسسي في تحقيق الإفصاح والشفافية، ففي إطار مجهودات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) لرسم هيكل متكامل للتحكم المؤسسي المبني على مجموعة من المبادئ والقواعد الأساسية أصدرت مجموعة من المبادئ للتحكم المؤسسي سنة ١٩٩٩ و تم تعديلها سنة ٢٠٠٤ من بينها مبدأ الإفصاح والشفافية الذي أشار إلى ضرورة تحقيق الشفافية والإفصاح بما يتفق ومعايير الجودة المحاسبية.

وعليه فقد أخذ التحكم المؤسسي منهجاً استراتيجياً لممارسة سلطات الإدارة الرشيدة والقضاء على التعارض وتحقيق التنسيق والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالوحدة الاقتصادية (معالجة مشكلة الوكالة)، وبذلك مثل التحكم المؤسسي المخرج السريع والحل المتكامل والفعال للقضاء على السلبيات وأسباب الفساد المالي والإداري وعامل تدعيم واستقرار الأسواق المالية وتعزيز الثقة في التقارير المالية للشركات، وبحيث يشكل التطبيق السليم لمبادئ التحكم المؤسسي ضمان لعدم حدوث أزمات مالية.

غير أن الأزمة المالية العالمية في النصف الثاني من سنة ٢٠٠٨ شكلت تحدياً كبيراً لمفهوم ومبادئ ومحددات التحكم المؤسسي، وشكلت أيضاً شرخاً كبيراً في أهم دافع لتطبيق التحكم المؤسسي المتمثل في تعزيز واستقرار الأسواق المالية وتحقيق التنسيق والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالوحدة الاقتصادية.

ويشخص لنا البعد المحاسبي لهذه الأزمة المالية العالمية الراهنة إننا نواجه إشكالات فكرية ومهنية يمكن وصفها بأنها خطيرة تضعف وأحياناً فقدان الثقة في التقارير المحاسبية من قبل المجتمع المالي ويمكن اعتبارها من العوامل التي أسهمت في حدوث الأزمة المالية العالمية، حيث كان يؤمل من أن طبع التوسع المتوازن للإفصاح والشفافية في التقارير المالية دوراً فعالاً في التشخيص المالي المبكر لحالات فشل الشركات وللأزمات المالية قبل وقوعها، ولكن نستطيع التأكيد واستناداً لمقررات مؤتمر الدول العشرين G20 الذي عقد في الولايات المتحدة الأمريكية في تشرين الثاني ٢٠٠٨ وفي المملكة المتحدة في نيسان ٢٠٠٩ وفيما يتعلق ببعدها المحاسبي

ضرورة الإعراف أن نهاية مرحلة محاسبية قد شارفت وأن مرحلة محاسبية جديدة لا بد من الاعتراف بها،

حيث شكلت الأزمة الراهنة خيبة أمل على مستوى الفكر المحاسبي المعاصر واضعاً هذا الفكر تحت المجهر وبالتالي التساؤل عن مدى تلبية الفكر المحاسبي المعاصر لمتطلبات البعد المحاسبي للتحكم المؤسسي، ففي ظل تسيد التحكم المؤسسي في الأفية الجديدة تشكل حلقة إشكاليات الفكر المحاسبي تحدياً كبيراً للهيئات والجمعيات الرائدة للنموذج المحاسبي المعاصر.

### الاستنتاجات والمقترحات:

توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات أهمها مايلي:

١ - أفرزت الأزمة المالية العالمية الراهنة ٢٠٠٨ أن رغم ما كان يؤمل من التحكم المؤسسي معالجة إشكاليات نظرية الوكالة وذلك بلقضاء على التعارض وتحقيق التنسيق والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالوحدة الاقتصادية ، إلا أن هذه الإشكاليات ما زالت متجذرة في النموذج المحاسبي المعاصر مما تخلق حالة من الضعف وأحياناً فقدان الثقة في التقارير المحاسبية ومزيد من التخلخل الأخلاقي ومزيد من الاحتيال والغش المالي والتلاعب من جانب الإدارة كروية ضيقة وقصيرة الأمد وبالتالي الضرر في المصالح الحقيقية لجميع الأطراف ذات المصلحة بالوحدة الاقتصادية.

٢ - أثبتت الازمة المالية العالمية الراهنة حالة الضعف الذي يتميز به التحكم المؤسسي، وفيما يتعلق ببعد المحاسبي فقد كانت صدمة المجتمع المالي لبيئة المحاسبة كبيرة الامر الذي يوجب على الهيئات والجمعيات المحاسبية الرائدة للفكر المحاسبي ضرورة الاعتراف ببداية مرحلة جديدة من مراحل تطور الفكر المحاسبي، فقد أتت الازمة المالية العالمية الراهنة لتزعزع ثقة المقولة التي تنص على ان النموذج المحاسبي المعاصر يمتلك من المعايير المحاسبية القوية ما تحمي المحاسبة والمحاسبين من المسألة عند الازمات المالية، فالكثير من الشركات المتعثرة قد إبتدعت من المعالجات المحاسبية التي تتفق مع نصوص المعايير المحاسبية ولكنها تتنافى مع روحها.

٣ - إن طرح فكرة أن النظرية التي تتبع الممارسات المتعارف عليها في التطبيق العملي لا يمكن أن تقود إلى تطوير الفكر والتطبيق المحاسبي أو إلى حل للمشكلات المحاسبية، ماهي إلا نتيجة لتسلط النهج العملي على الفكر المحاسبي، وقد إعتمدت التنظيمات المهتمة بالفكر المحاسبي هذا المنهج في صياغة معظم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

٤ - في ضوء الإشكاليات الفكرية التي تعاني منها الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية، فقد أصبحنا أمام واقع أنه بدل من أن نستخدم هاتين الخاصيتين كمعيار للحكم على جودة المعلومات المحاسبية أصبحنا نطوع الممارسات المحاسبية لتلبية متطلبات تلك الخاصيتين، وقد ساهم هذا الموقف في إعطاء مرونة إضافية لإدارة الشركات في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة، الأمر الذي قد يخلق ضبابية في المعلومات المحاسبية ينعكس سلباً على تضليل أسواق الأوراق المالية.

٥ - في ظل غياب المعايير المحاسبية المنضبطة لتحديد مفهوم الأهمية النسبية فإن المرونة المعطاة للمحاسبين في تفسير وتطبيق هذا المفهوم جعلت من الأهمية النسبية رهينة الأحكام الشخصية، وبالتالي إدخال الجانب الذاتي في عملية القياس والتوصيل المحاسبي الأمر الذي يؤثر سلباً في ضعف الثقة في التقارير المحاسبية.

٦ - تؤكد الأزمات المالية والرؤية المحاسبية لحالات تعسر وإفلاس الشركات أن سياسات إدارة الإرباح كانت وراء إفلاس الكثير من الشركات وخروجها من دائرة الأعمال، حيث ساهمت هذه السياسات دوراً في طمس الغش والفساد المالي لإدارات هذه الشركات.

٧ - رغم ما يميز به الأنموذج الأمريكي من عمق وثراء وتطور تاريخي في بناء النموذج المحاسبي المعاصر، إلا أنه اتهم بعدم حيادية تنظيماته المسؤولة عن التأطير المحاسبي للممارسات المهنية.

٨ - مثل الأنموذج الدولي للتوافق المحاسبي جهداً دولياً مميزاً للوصول إلى بنية مؤسساتية متوازنة في مجال معايير المحاسبة الدولية، وشكل التغييرات الهيكلية سنة ٢٠٠١ بتشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية خطوة متميزة بهذا الاتجاه حيث يؤمل من المجلس دوراً مميزاً في المستقبل المنظور باتجاه توفير المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية التي توفر المعلومات الشفافة والقابلة للمقارنة تساعد المستثمرين في الأسواق المالية وغيرهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، كما وأن التنسيق والتعاون بين هذا المجلس ومجلس معايير المحاسبة المالية يؤمل منه الكثير.

وبناءً على ما تقدم من إستنتاجات يقدم الباحث عدة مقترحات وكمايلي:

١ - ضرورة إيجاد تحكم مؤسسي قوي من حيث مبادئه ومحدداته بما يضمن التطبيق الجيد له كبح جماح إدارات الشركات وتعزز ثقة المجتمع المالي بالتقارير المحاسبية وبالتالي تطويره كصمام أمان لعدم حدوث أزمات مالية مستقبلية، وفيما يتعلق ببعده المحاسبي نرى ضرورة العمل الجاد من قبل الهيئات والجمعيات الرائدة للفكر المحاسبي للبحث عن فكر محاسبي أكثر قوة واستقراراً وذلك للارتقاء بالبعد المحاسبي للتحكم المؤسسي.

٢ - للارتقاء بفاطرة التقدم العلمي المحاسبي نحو الممارسات المحاسبية المنضبطة وذات تأصيل علمي يتحتم بذل مزيد من الجهود نحو علمنة المبادئ والممارسات المحاسبية وفقاً لمنهج البحث العلمي، وبدء مسيرة الاستئصال المبرمج لتنقية الفكر المحاسبي من آثار المنهج العملي المتجذر فيه.

٣ - على الجهات المهتمة بتطور الفكر المحاسبي وقفة جادة تجاه أشكال سياسات إدارة الأرباح لتحديد المشروع منها من عدمه، وكما حدث سنة ١٩٩٨ عندما أعلن رئيس لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) عن خمسة أساليب لإدارة الأرباح تهدد تكامل وسلامة التقارير المحاسبية.

٤ - في ظل رؤية ضبابية لمفهوم الأهلية النسبية والمرونة المعطاة للمحاسبين في تفسير وتطبيق هذا المفهوم والذي أثر سلباً على صورة المهنة وبالتالي ضعف الثقة في التقارير المحاسبية، أصبح وضع المعايير المنضبطة لهذا المفهوم ضرورة على عاتق الجهات المهتمة بالفكر المحاسبي وبما يساهم في عدم إساءة استخدام هذا المفهوم.

٥ - إن أساليب تطوير الممارسات المحاسبية لتلبية متطلبات كل من خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية ساهمت في خلق ضبابية في المعلومات المحاسبية، الأمر الذي يتحتم على مجلس معايير المحاسبة المالية ضرورة الإسراع بتقديم التفسيرات والتوضيحات الإضافية حول هاتين الخاصيتين.

## المراجع:

### المراجع العربية

- ١ - أبو زيد، محمد المبروك، المحاسبة الدولية، (٢٠٠٥)، إيتريك للطباعة والنشر والتوزيع.
- ٢ - الحفناوي، شوقي عبدالعزيز بيومي، (٢٠٠٩)، حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي، [www.Dr-shaukycenter.blogspot.com](http://www.Dr-shaukycenter.blogspot.com).
- ٣ - الخضيرى، محسن أحمد، (٢٠٠٥)، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية.
- ٤ - الشيرازي، عباس مهدي، (١٩٩٠)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل.
- ٥ - حسين، أحمد حسين علي، (٢٠٠٦)، القوائم المالية المحاسبية، المكتب الجامعي الحديث.
- ٦ - حنان، رضوان حلوة، (٢٠٠٣)، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى.
- ٧ - خليل، محمد احمد، (٢٠٠٨)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، [www.scrib.d.com](http://www.scrib.d.com).
- ٨ - شرويدر، ريتشارد وآخرون، تعريب كاجيجي، خالد على وفال، إبراهيم وليد، (٢٠٠٦)، نظرية المحاسبة، دار المريخ.
- ٩ - ميرزا، عباس علي وآخرون، (٢٠٠٦)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جون ويلي وأبناءه.

١٠- هندركسن، الدون س، تعريب أبو زيد، كمال خليفة، (٢٠٠٥)، النظرية المحاسبية، الطبعة الرابعة، المكتب الجامعي الحديث.

### المراجع الانجليزية:

- 1- Belkai, Ahmed R., (2000), Accounting Theory, 4<sup>th</sup> edition, Thomson Learning.
- 2- Christensen, J.A. & Demski, J.S., (2003), Accounting Theory-information content perspective, Mc Graw-Hill Irwin.
- 3- Gary, F. Fisher, S.A. and Wilke, A.R., (1989), Linking cost price and profit, Management Accounting, June.
- 4- Monks, R. and Minow, N., (2001), Corporate Governance, Blackwell Business.
- 5- Porter, G.A. and Norton, C. L., (2007), Financial Accounting for Decision Makers, Thomson south-western.
- 6- Puxty, A.G. Willmott, H.C. Cooper, D.J. and Lower, T., (1987), Modes of regulation in advanced capitalism: Location accounting in four countries, Accounting Organizations and Society, vol.12 No.3.
- 7-Taylor, P. and Turley S., (1986), The regulation of accounting, Blackwell Inc.
- 8- Samuels, J. M., (1990), Accounting for development an alternative approach, In Research in third world accounting, vol.1.
- 9- Eisenhardt, M. K., (2009), Agency theory: An assessment and review, [www.istheory.yorku.ca/agencytheory.htm](http://www.istheory.yorku.ca/agencytheory.htm).