

إمكانية إعتداد منهج الثورات العلمية في تفسير التقدم العلمي في المحاسبة

الأستاذ الدكتورة : بشرى نجم عبد الله المشهداني

الأستاذ المساعد : حكمت حمد حسن الهيتي

بغداد 2015

المستخلص

يتفق فلاسفة العلم في المئة سنة الأخيرة ، إن العلم يتقدم بطريقة ثورية وليست تراكمية ويختلفون في ما إذا كانت النظريات العلمية إتصالية أم إنفصالية . هذا البحث يتناول دراسة منهج الثورات العلمية الذي قدمه أستاذ تاريخ العلم الأمريكي Thomas Kuhn (1922-1996) في كتابه " بنية الثورات العلمية " والذي يرى فيه أن الثقافات المتعددة في لحظات متعددة يمكن أن تنتج نماذج مختلفة وأن هذا الاختلاف يمكن أن يتضاعف مما يجعل النماذج الإرشادية أو النظريات العلمية إنفصالية وتتصف بعدم المقايسة فمرحل العلم تطرح مشاكل متباينة ولا يمكن النظر اليها بنفس المقاييس السابقة. عليه فأن هذا البحث سوف يمثل محاولة للأجابة عن مجموعة من التساؤلات أبرزها إذا كان هناك إمكانية لتطبيق هذا المنهج على المحاسبة ، وإذا ما كان بالإمكان تحقيب تاريخ المحاسبة وفقاً للمراحل التي يتقدم بها العلم حسب ما أورده هذا المنهج ، وأخيراً إذا ما كانت المحاسبة قد أنجزت المراحل الثورية عندما تحولت من نموذج الكلفة التاريخية إلى نموذج القيمة العادلة.

الكلمات الإفتتاحية : التقدم العلمي ، النموذج الإرشادي ، تاريخ المحاسبة ، الثورة العلمية

Abstract

All Science philosophers approve during the 100 year ago that science progresses in a revolutionary procecedure not in cumulative mode. They disagree whether science theories are connective or separatist. This research deals with studying the method of scientific revolutions which was produced by the specialist professor of American science history ,Thomas Kuhn (1922-1996) in his book "Structure of Scientific Revolutions",He offered his opinions as following,multiple cultures in multiple moment are able to produce different paradigms.These differences may multiply to make paradigm or the scientific theories separatist and described as incommensurability,The stages of science produce various problems and they couldn't be measured by the previous standards,So this research will try to answer the questions that deals with the ability to applicate the process on

accounting , the ability to classified accounting history into ages accounting to the stages which the science progress as showed in this process , finally accounting ability to achieve the revolutional stages when they were changed from the paradigm of historical cost to the paradigm of fair value.

Key word: Science progress, paradigm, History of accounting, Scientific Revolution

المقدمة

بالرغم من أن الأتفاق حول الطريقة التي يتقدم بها هي موضع جدل فلسفي مستمر، إلا أن هناك عدد من التفسيرات للتقدم العلمي بشكل عام وهي كالآتي:

1. المنهج الأستقرائي **Inductive Approach**
2. المنهج الدحضى (التكذيبى) **Falsificationism**
3. منهج الثورات العلم **Scientific Revolutions Approach**
4. البرامج البحثية **Research Programs**
5. الفوضى المعرفية **Epistemological Anarchy**

ويبقى السؤال الأهم بدون إجابة موحدة هو: أي من تلك التفسيرات للتقدم العلمي أكثر صلة بالمحاسبة؟. لقد جادل العديد من المنظرين في المحاسبة بان التفسير الراديكالي الثوري يعد تفسيراً ملائماً للمحاسبة ومن أولئك المنظرين (Wells – 1976 و Flamholtz – 1979 و Cushing – 1989 و Smyth – 2012) وآخرون ، كما أقترحه رائد المدخل الثوري المفكر الامريكى توماس كون Thomas Kuhn (1922 – 1996) ، في كتابه "بنية الثورات العلمية " The Structure Of Scientific Revolution, 1970 (الطبعة الثانية) ، خمس خطوات للانتقال من نموذج ارشادي Paradigm إلى نموذج إرشادي لاحق وكما يأتي (Kuhn , 1970) :

1. تراكم الحالات الشاذة.
2. مدة الازمة .
3. تطوير ومناقشة مجموعات الأفكار البديلة.
4. تحديد النماذج المتنافسة .
5. غلبة النماذج الجديدة .

ويعتقد Kuhn أن التقدم العلمي هو تقدم ذو نهاية مفتوحة يبدأ قبل العلم ويتبعه العلم الطبيعي و ثم أزمة ، ثم ثورة ، ثم علم جديد وهكذا. فعندما تزداد الحالات الشاذة فان الثقة في النموذج الإرشادي يتم تفويضها بالشكل الذي يهدد النموذج ، حيث أن الفشل المتكرر في حل النتائج الشاذة

يقود إلى ما يصفه Kuhn بالأزمة التي تفقد الثقة في النموذج ، حيث تبدأ الأحتياجات ويتم تطوير فرضيات جديدة ، ثم نشوء مدارس فكرية جديدة ومناقشة نماذج ارشادية جديدة (Henderson,1992;21). ووفقا لما جاء في أعلاه ، فان هذا البحث يأتي كمحاولة لإبراز التشابه في التقدم بين المحاسبة والتخصصات العلمية الأخرى كما عرضها Kuhn ، وبالتالي تقديم رؤية تساعد في فهم أفضل للاتجاهات السابقة والحالية في المحاسبة وتسخير هذا الفهم في تقديم مدخلا لعملية التغيير للنماذج الإرشادية في المحاسبة . ولغرض تحقيق ذلك تم تقسيم البحث إلى أربعة محاور هي كالآتي :

المحور الأول : الدراسات السابقة

المحور الثاني : منهج الثورات العلمية

المحور الثالث : تطبيق منهج الثورات العلمية على المحاسبة

المحور الرابع : الخلاصة

المحور الأول : دراسات السابقة

1-1 دراسة " A Revolution in Accounting Though " (Wells: 1976)

في هذه الدراسة حاول Wells تطبيق مفاهيم Kuhn في التقدم العلمي على المحاسبة ، حيث أستطاع أن يستقرأ التاريخ المحاسبي خلال القرن العشرين ، ويستنتج أن المحاسبة هي في الخطوة الرابعة من نموذج Kuhn المقدم في كتابه "بنية الثورات العلمية " ، (الشذوذ والأزمة ومناقشة وتطوير بدائل وتحديد المدارس الفكرية البديلة وأعتقاد منهج ارشادي جديد) في المدة التي كتبت فيها دراسته (عقد السبعينيات) ، حيث حددت المدارس الفكرية البديلة للكافة التاريخية آنذاك بما يأتي :

1. محاسبة القوة الشرائية الحالية (أو الثابتة) .

2. محاسبة الكلفة الأستبدالية .

3. محاسبة القيمة للمالك (القيمة للشركة) .

4. محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق .

ووفقاً لأعتقاد Wells فإن المرحلة اللاحقة وبالأنسجام مع نموذج Kuhn سيكون هناك تحولاً متزايداً في الولاءات لصالح أحد البدائل وأن العملية تستغرق وقت طويل ولا بد في النهاية من أستيعاب وأعتقاد منهج جديد وبالتالي أتمام العملية الثورية ، علماً أن هذا لن يتم بين عشية وضحاها .

2-1 دراسة (Cushing : 1989)

" Kuhn Interpretation of the Historical , Evolution of Accounting "

تبين هذه الدراسة ان التشابه موجود وواضح بين التطور التاريخي للمجالات العلمية كما وضحها Kuhn في مؤلفه "بنية الثورات العلمية" والتطور التاريخي لحقل المحاسبة . لقد نظمت هذه الدراسة في أجزاء اراد الكاتب من خلالها الاجابة على تساؤلات غاية في الاهمية ، بشأن ما اذا كانت نظرية Kuhn تقدم طريقة لتفسير التقدم العلمي والذي يخدم بالمحاسبة بشكل مفيد ؟ وما هية النموذج الإرشادي في المحاسبة ؟ وفي أي مرحلة من مراحل دورة Kuhn التطورية تكون المحاسبة في هذا الوقت ، ومن أهم الإستنتاجات التي توصلت لها هذه الدراسة هي ان اختبار التاريخ المحاسبي يظهر بان نموذج القيد المزدوج كان مرناً جداً فقد كان قادراً على استيعاب التغيرات الرئيسية في الظروف الاقتصادية وأنماط النشاط الاقتصادي على مدى اربع قرون . وفي ظل غياب التدخل الحكومي في وضع المعايير ، فان الذي ميز القرن العشرين هو ان نموذج القيد المزدوج لربما يكون قادر على استيعاب قوى التطور المستقبلي لمدة غير محدودة ، كذلك إستنتجت الدراسة بان تركيب Kuhn للثورات العلمية ذات علاقة مباشرة بشكل كبير بالمحاسبة ، وانه لا غنى عنه في المساعدة على فهم التاريخ المحاسبي وفهم كيف يمكن أن يتطور في المستقبل.

3-1 دراسة (Kovac's : 2012) Accounting – Profession vs. Science

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل بنية أو تركيبية النموذج السائد في نظام معايير الإبلاغ المالي الدولي عن طريق تحديد عناصر النموذج الانضباطي الموصوف من قبل Kuhn ، فهي تقارن بين نظرية Kuhn الخاصة بالفلسفة العلمية وتنظيم وتطوير نظام الإبلاغ المنتخب ، حيث يرى الباحث أن عناصر القواعد الانضباطية للمحاسبة (disciplinary matrix of Accounting) قد وصفت من خلال الإطار المفاهيمي ومن خلال طرق حل المشاكل المحددة المرتبطة بالمعايير المحاسبية ، وفي غضون العقود الأخيرة خضع الاقتصاد لتغيرات أساسية أختبرت مرونة اي نظام محاسبي. إن هذه التغيرات مثلت تحديات للنموذج وأطلقت سلسلة من الانتقادات في مجال المحاسبة الدولية والتي تماثل أو تناظر خطوات الثورات العلمية كما وصفت من Kuhn ، وفي الوقت الحاضر يركز واضعي المعايير على تحديث وتجديد النموذج الإبلاغي والمعايير ذات العلاقة و المصاغة عالمياً. وأهم ما أستنتجته هذه الدراسة ان المراحل المختلفة للتقدم العلمي التي انشاها (Kuhn) يمكن ان تحدد كذلك في تطور ونشوء IFRS ، وان الإبلاغ المالي لا يمكن أن يكون ناجحاً بشكل حقيقي إذا ما أجبرنا على وصف الأحداث الاقتصادية الراهنة التي تستخدم مصطلحات القاموس القديمة

حيث ان أجزاء معينة لإطار الإبلاغ أصبحت غير قادرة على وصف التأثير الكلي للتقدم الهائل في العقود الأخيرة في الاقتصاد ، لقد اتخذ واضعي المعايير الخطوات تبعا لذلك وقد بدوا بتحديث القاموس للاسراع بصياغة معايير الإبلاغ المالي عالية الجودة وقابلة للتطبيق العملي عالميا .

4-1 دراسة (Smyth : 2012) " Scientific Revolution , Progress and Accounting Research "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان ان مفهوم Kuhn الخاص بنموذج العلم الطبيعي قد تمت الاستفادة منها وانتقادها عبر مجموعة من ميادين العلم الاجتماعي ، وكان هدف Kuhn محاولة لأعطاء الحجة بأن التقدم بالعلم هو ليس على شكل تراكمي ولكن من خلال سلسلة من النماذج التي تتطلب ثورة في الفكر للانتقال من نموذج إرشادي معين إلى نموذج إرشادي آخر. إن أهم الإستنتاجات التي خلصت إليها هذه الدراسة هي "في الوقت الذي كان فيه تقدم نظريات ما بعد الحداثة أقل ظهوراً في المحاسبة من ظهورها في العلوم الاجتماعية الأخرى وأن البحث المحاسبي يمكن أن يصور على انه في أزمة وفقاً لمنظور Kuhn"، وهذا يثير العديد من التساؤلات منها :

1. هل منهج كون ملائم للعلوم الاجتماعية مثل المحاسبة ؟ .
2. هل إن التقدم من خلال النموذج الإرشادي ممكن في البحث المحاسبي أم هل هناك حالة أزمة دائمة هي التي تسود؟ .
3. إذا النموذج الإرشادي تغير إلى علم طبيعي جديد أصبح ممكن، كيف نعرف ان هذا التغير يمثل تقدم ؟ .

إن المناقشات في هذه الدراسة قدمت على أساس ان منهج Kuhn يمكن أن يطبق في العلوم الاجتماعية وتلك الحالة الدائمة من الأزمة ليست أمر حتمي، و لهذا فان النموذج الإرشادي ينتقل إلى علم طبيعي جديد هو أمر محتمل أو ممكن .

المحور الثاني : منهج الثورات العلمية

1-2 التقدم في العلم

تتباين آراء الفلاسفة بشأن مفهوم التقدم العلمي والطريقة التي يتقدم بها العلم كما تمت الإشارة سابقاً، فأنصار المدرسة التجريبية المنطقية الذين يعتمدون الإستقراء منهجاً للحقيقة العلمية يرون ان التقدم العلمي إنما يتم عن طريق تأييد المشاهدة المستقاة من التجربة للنظرية المقترحة ، وانه يتم بتراكم المعرفة شيئاً فشيئاً بشكل مستمر ومتصاعد ، بعكس آراء الفلاسفة المؤيدون للنظرية الثورية اللاتراكمية الذين ينظرون إلى العلم على أنه يتطور بطريقة ثورية قد تكون دائمة (وجه نظر

(Popper) أو تكون بشكل سلسلة من الثورات التي تحدث من دون رابطة داخلية (وجه نظر Thomas Kuhn) (خليف ، 2011: 27-30) ، وجهة النظر الأخيرة هذه تمثل حركة تمرد على فلسفة العلم ، فهي جديدة وراديكالية بشأن العلم وتطوره وبنيته وجديده ايضاً من حيث التصور للطرق الملائمة لحل مشكلات فلسفة العلم .

من الدراسات المتمردة " بنية الثورات العلمية The Structure of Scientific Revolutions" للمؤلف Thomas Kuhn المتخصص بتاريخ العلم، والذي يمثل الرائد لهذا المدخل (الراديكالي الثوري) وفي طليعة السائرين في ركاب الثورة على التجريبية المنطقية وعلى مفهومها الضد تاريخي لفلسفة العلم . فلسفة تقوم على اساس التمييز بين مراحل العلم العادي ومراحل الأزمة والثورة ويسلم بأن تاريخ العلم يفصح عن مفهوم " التراكم " اذا تم الأخذ به على خط مستقيم " ويؤكد مع Popper على أن الثورة هي مفتاح هذا التقدم ، وإن كان يختلف معه في رفض التطرف البوبري الذي يعد أن كل تقدم علمي هو ثورة . وبالنظر لكون إشكالية التقدم العلمي قد تركزت الآن حول مصطلح الثورة (الخولي ، 2000 : 400) ، فإن مفهوم الثورة العلمية عند " Kuhn " سيأخذ الأولوية على غيره في بحثنا هذا .

2-2 مفهوم الثورة العلمية عند Thomas Kuhn

تناول Thomas Kuhn موضوع الثورة في الفصل التاسع من مؤلفة "بنية الثورات العلمية " وتساءل في بدايته عن ماهية الثورات العلمية ؟ وعن وظيفتها في التطور والتقدم العلمي ؟ حيث وصفها على أنها " سلسلة الأحداث التطورية غير التراكمية، التي يبدل فيها نموذج إرشادي قديم كلياً أو جزئياً، بنموذج إرشادي جديد متعارض معه " .

"Scientific revolution are here taken to be those non-cumulative developmental episodes in which an older paradigm is replace in whole or in part by an incompatible new one" (Kuhn , 1970 : 92) .

وفي موضع آخر من مؤلفة يقول Kuhn أن الثورة عندي نوع خاص من التغيير ينطوي على نوع معين من التجديد أو إعادة ترتيب الإلتزامات لجماعة البحث ، ولكن ليس من الضروري أن تكون تغييراً هائلاً ، ولا من الضروري أن تبدوا حدثاً ثورياً بأعين الغرباء عن جماعة البحث ، ونظراً لأن هذا الطراز من التغيير، والذي نادراً ما تسلم به فلسفة العلم وتضعه موضع الدراسة يقع بانتظام على المستوى المحدد الضيق ، لذا بات فهم التغيير الثوري ضرورة (Kuhn , 1970 : 181) .

لقد ميّز Thomas Kuhn بهذه الصيغة بين نوعين من التغيير تغيير صغير من قبيل الثورات الصغرى التي تحدث ضمن نطاق جماعة علمية صغيرة أو محدودة ، وتغيير كبير بمثابة ثورة كبرى

تقرض رؤى جديدة وتهدم النظام السابق لها ، ويتجاوز تأثيرها المجال الذي حدثت فيه إلى مجالات أخرى من النشاط الأنساني ، ولربما تطبع العصر كله بطبعها الخاص مثل هذه الثورات نادرة الحدوث مثل الثورة الكوبرنيكية وثورة النظرية النسبية (www.scribd.com) .

كما يطرح Thomas Kuhn سؤالاً آخر بخصوص سبب تسمية التغيير في النموذج الإرشادي بالثورة ؟ وإذا ما كان هناك أوجه شبه يمكن أن تبرر هذا الاستخدام؟ يلاحظ في كل من التطور السياسي والتطور العلمي أن الاحساس بسوء الأداء الذي يمكن أن يفضي إلى أزمة يعد شرطاً مسبقاً للثورة ، فالثورات السياسية تبدأ من تصاعد الإحساس الذي يكون في الغالب قاصراً على قطاع من المجتمع السياسي، حيث أن المؤسسات القديمة لم تعد تقى على نحو ملائم بحل المشكلات التي تقرضها بيئة كانت المؤسسات طرفاً في خلقها، وبنفس الطريقة إلى حد كبير تستهل الثورات العلمية بتزايد الإحساس بأن أحد النماذج الإرشادية القائمة قد كف عن أداء دوره بصورة كافية في مجال اكتشاف جانب من الطبيعة سبق وأن وجه البحوث الخاصة به هذا النموذج الإرشادي ذاته (Kuhn , 1970 : 92) .

2-3 النموذج الإرشادي للتخصص العلمي

تستند نظرية Kuhn إلى فكرة النموذج الإرشادي الذي يعد جوهر النظرية، فضلاً عن أن العديد من المشكلات التي أنطوى عليها النص الأصلي لمؤلفة تتركز حول مفهوم النموذج الإرشادي، فقد أخذ المصطلح عنده أكثر من معنى مما اضطره إلى تحديده بدقة أكبر عند الرد على منتقديه، فالنموذج الإرشادي أو الإطار الفكري " تلك النظريات المعتمدة كنموذج لدى مجتمع من الباحثين العلميين في عصر بذاته ، علاوة على طرق البحث المميزة لتحديد وحل المشكلات العلمية وأساليب فهم الوقائع التجريبية " (جلال ، 1992 : 11) .

يعترف Thomas Kuhn إن هذا المصطلح (النموذج الإرشادي) إستخدم في الجزء الأعظم من مؤلفه بمعنيين مختلفين فهو من ناحية يعبر عن " جماع المعتقدات والقيم المتعارف عليها والتقنيات المشتركة بين أعضاء مجتمع علمي بذاته ويشير من ناحية أخرى إلى عنصر واحد من هذا المركب الجامع ويعني به الحلول الواقعية للأغاز " ، والتي اذا ما استخدمت كنماذج أو امثلة يمكن أن تحل محل القواعد الصريحة كأساس لحل الالغاز المتبقية في نطاق العلم الاعتيادي" (Kuhn, 1970 : 175) .

ومع هذا المصطلح وبعد مرور سبع سنوات على النشر الأولي لمؤلفه حاول Kuhn أن يوضح لمنتقديه والأخرين المقصود بالنموذج الإرشادي بعده مجموعة مؤلفة من التزامات جماعة البحث فهي بمثابة القاسم المشترك بين أعضاء جماعة البحث العلمية هذه ويفسر الكمال النسبي

للإتصالات بينهم على المستوى المهني والإجماع النسبي في احكامهم المهنية ، ولغرض تحاشي الإلتباس الحاصل اقترح Kuhn أن يتم استخدام مصطلح القالب الإنضباطي "Disciplinary Matrix" والذي يتكون من عناصر رئيسية اربعة هي (Kuhn ,1970 :182-187) :

1. التعميمات الرمزية Symbolic Generalization ، وهي تلك التعبيرات التي يستخدمها أعضاء جماعة البحث دون ارتياب أو اختلاف بشأنها والتي يمكن وضعها بسهولة في صيغة منطقية، هذه التعميمات يمكن وضعها بصيغ رمزية أو يمكن التعبير عنها بكلمات ، بحيث أن قوة اي علم تتزايد في ما يبدو بتزايد عدد التعميمات الرمزية المتاحة للأخصائيين لهذا العلم .
2. الإلتزامات المشتركة (القضايا المفضلة) The Shared Commitment ، وهي الإلتزام الجماعي أو المشترك بمعتقدات معينة ، وهذه المعتقدات تأمن بنماذج محددة تساعد على تحديد قائمة بالألغاز التي لم تحل وعلى تقييم أهمية كل منها .
3. القيم Values ، وهي عناصر بوجه عام واسعة الإنتشار كعناصر مشتركة بين جماعات البحث العلمية المختلفة ، فهي تعطي الشعور واحساس بالانتماء إلى جماعة بحث متميزة ، وتظهر أهميتها الخاصة عندما يتعين على أعضاء جماعة البحث العلمي أن يتعرفوا على الأزمة وتحديدها ، أو يتعين عليهم في مرحلة لاحقة الإختيار بين نهجين متضارين لممارسة بحثهم العلمي، ولعله أكثر القيم رسوخاً وعمقاً هي تلك القيم المتعلقة بالتنبؤات، والقيم المستخدمة في الحكم على النظريات الكاملة ، وقيم أخرى توجب أن يكون العلم نافع اجتماعياً .
4. الأمثلة التوضيحية Exemplars ، وأن المصطلح الأوفق له " هو النموذج الإرشادي " ، ولكون تعبير النموذج الإرشادي قد تم استخدامه للتعبير عن الإلتزامات المشتركة بين أعضاء جماعة البحث العلمي ، ونظراً لأن هذا المصطلح بات له وجود مستقل فسوف يعتمد هنا بدلاً عنه تعبير (الأمثلة التوضيحية)، ونعني بها بداية الحلول الموضوعية للمشكلات التي يواجهها الدارسون في مستهل دراستهم سواء داخل المعمل أو الإمتحانات أو في نهاية الفصول الدراسية في الكتب المنهجية، أن هذه الأمثلة المشتركة لبعض حلول المشكلات التقنية المختلفة هي التي تكسب جماعة البحث بنية العلم الدقيقة أكثر من ما تفعله جميع العناصر الأخرى المكونة للقالب الأنضباطي .

يعد النموذج الإرشادي بمثابة أيديولوجيا المؤسسة العلمية التي لا تقتصر على خلق نوع من الأنسجام بين افراد الجماعة كما تفعل اي أيديولوجيا فحسب ، بل يتسم المجتمع العلمي بدرجة فريدة من التكاثر إلى حد يكاد يميزه عن اي نشاط أنساني أخر ويعد Thomas Kuhn أكثر الفلاسفة ادراكاً لهذا الطابع الجمعي الذي لازم العلم الحديث حيث أنصب اهتمامه على المجتمع العلمي أو الجماعة العلمية وبالأحرى المؤسسة العلمية التي تعمل في إطار النموذج الإرشادي ،

حتى نعتت فلسفته للعلم بأنها مدخل للعقلانية المؤسساتية Institutionalized Rationality (الخولي ، 2000 : 405).

يشير Kuhn في دراسته لتعبير العلم العادي Normal Science إلى البحث الذي رسخ بنيانه على إنجاز أو أكثر من إنجازات الماضي العلمية وهي إنجازات يعترف بها مجتمع علمي محدد ولمدة زمنية وأنها تشكل الأساس لممارسة علمية مستقبلة .

"Normal science: means research firmly based upon on or more past scientific achievements, achievements that some particular scientific community acknowledges for a time as supplying the foundation for its further practice" (Kuhn, 1970:10).

ويمكن في مدة العلم العادي أن يجمع النموذج الإرشادي بين خاصيتين الأولى : يمثل إنجازات عظيمة الشأن غير مسبوقة مما يؤهلها لكسب أنصار دائمين ، والثانية : ابعاد الأنصار عن أساليب أخرى منافسة لها في النشاط العلمي، فالباحثون يركزون في أبحاثهم على نماذج مشتركة فيما بينهم ملتزمون بذات القواعد والمعايير للممارسة العلمية، وبشكل ذلك التزاماً وما ينجم عنه من اجماع واضح في الرأي يمثلان الشروط الأولية للعلم العادي، فهذه المدة يصفها Kuhn بالجمود نظراً لأن المختصين الذين ينتمون إلى المجتمع العلمي يقولون تفكيرهم ، وما يعرض عليهم من الغاز ومشكلات وفقاً للنموذج الإرشادي المهيمن الذي أجمعوا عليه ووجدوا فيه الإطار النظري العام الذي يحدد ما يتعلق بالمعطيات والمشاهدات والمشكلات المهمة والحلول المقبولة لها .

(خليف ، 2011 : 70)

وفي الوقت الذي تكون فيه كل حالة داخل العلم الاعتيادي هناك تفسير عقلاني لهذه الامور الشاذة فعادة ما يحول المزيد من الجهد ما هو شاذ إلى لغز قابل للحل . وفي أحيان أخرى تظل هذه الحالات الشاذة تقاوم لفترة طويلة (تخلق أزمة) ، حيث يظهر بديل أو أكثر يهدد النظرية أو النموذج القديم وتخلق متاهة من النماذج المتنافسة دون أن يكون لأحدهما الغلبة على الأخرى ، كذلك يكون البحث العلمي خلال هذه المدة شبيه جداً للبحث اثناء مدة ما قبل النموذج الإرشادي (الزنكة ، 1981 : 192).

وربما يعتقد البعض أن الثورة العلمية لا بد أن تسبق بأزمة ، غير أن Kuhn يقول " أنما سقته من حجج لا يتضمن اي شيء هام يتوقف على كون الأزمات شرطاً مطلقاً سابقاً على حدوث الثورات، إذ يكفي أن تكون هي المقدمة العادية التي تهيي آلية التصحيح الذاتي وتكفل ألا يطرد جمود العلم الطبيعي ويمضي إلى الأبد دون أي تحديات " (Kuhn , 1970 : 181) .

وبشكل عام يمكن أن تنتهي جميع الأزمات بأحد احتمالين أحدهما : يحدث أحياناً أن يثبت العلم العادي في النهاية قدرته على معالجة الشذوذ الذي أثار الأزمة على الرغم من أن اليأس الذي مني به الباحثين الذين رأوا في هذه المشكلة خاتمة للنموذج الإرشادي القائم ، ولكن في حالات أخرى يستعصي حل المشكلة ومعالجتها حتى وفق أساليب قد تبدو في ظاهرها أنها أسلوباً راديكالياً جديداً، وهنا قد يخلص العلماء إلى أنه لا أمل مستقبلاً في الوصول إلى أي حل من خلال مجال بحثهم بحالته الراهنة فتتحدد سمات المشكلة وتطرح جانباً لجيل مقبل له ادواته الأكثر تطوراً ، أو قد تنتهي الأزمة بطرح وأنبثاق مرشح جديد بديل عن النموذج الإرشادي (Kuhn, 1970 : 84) ، والملاحظ أن بعد حصول هذا التغيير الأخير ربما يحجم العلماء عن استيعابه ويتحفظون ازاءه ما لم يقتنعوا بتوفير شرطين أساسيين : الأول لا بد أن يبدو واضحاً أن بإمكان البديل الجديد حل مشكلة هامة لها الأولوية ومعتترف بها ، ولا سبيل لحلها بوسيلة أخرى، والثاني يجب أن يبشر النموذج الإرشادي الجديد بالحفاظ على قدر كبير نسبياً من القدرة الموضوعية على حل المشكلات التي تراكمت على أيدي النماذج الإرشادية السابقة في مجال البحث العلمي المعني (Kuhn , 1970 : 169) .

ويتعين أن يكون النموذج الجديد مختلفاً بشكل جذري عن سلفه بالقدر الذي يمكن من خلاله أن يتم التعامل مع الحالة وكأن النموذج السابق ينظر إليها بعدها حاله شاذة شديدة التمرد، حيث يمكن التعامل معها بعدها مجرد لغز، هذا الفرق بين النماذج دفع "Kuhn" إلى أن يقول " أن العلماء الذين يتعاملون مع نماذج مختلفة يجدون أنفسهم في عوالم مختلفة بكل ما تعنيه الكلمة (روزنبرج ، 2011 : 280) .

ولكي ينتصر نموذج ارشادي ما لابد أن يكسب المؤيدين الذين يناط اليهم مهمة تطويره ، فاذا كانوا أكفاء وبمستوى ما يتصدون له فأنهم سوف يطورون هذا النموذج الجديد ويكشفون عن إمكانياته ويوضحون المستقبل الذي ينتظر المجتمع العلمي الذي يسترشد به، ويمكن أن تستمر المقاومة من أنصار النموذج القديم أمر حتمي ومشروع، لأن تغيير النموذج الإرشادي لا يمكن تبريره بالبرهان، هذا لا يعني أن الحجج لا قيمة لها، ولا أن لا سبيل لإقناع العلماء بتغيير أفكارهم، وعلى الرغم من أن اتمام التحول يستغرق وقتاً إلا أن المجتمعات العلمية تتحول دائماً إلى النماذج الإرشادية الجديدة (جلال ، 1992 : 95) .

المحور الثالث : تطبيق منهج الثورات العلمية على المحاسبة

3-1 التقارب بين المحاسبة والعلوم الأخرى

يفيد فهم عملية التقدم في المحاسبة في ثلاث نواحي رئيسة (a : 2006 , Beattie & Davie):

1. البحث المحاسبي، لا سيما وأن العلاقة بين الممارسة والبحث تبقى ذات إهتمام خاص .
 2. لمدة طويلة من الزمن كان هناك إعتراف بوجود العديد من النظريات في مجال المحاسبة، فأى فهم لتطور المعرفة المحاسبية من المتوقع أن يساهم في تسهيل وتوضيح البنية الحالية لحقل المحاسبة، وهذا بدوره يساهم في دفع النقاش المتعلق بوجهات النظر المختلفة حول المحاسبة إلى أمام .
 3. مثل هذا الجدل يمكن أن يكون مفيداً لمدرسي المحاسبة كأداة تربوية لتعليم نظرية المحاسبية، وبشكل خاص فإن فهم تطور المعرفة العلمية المحاسبية يوفر الأساس المنطقي للطلبة بخصوص المسارات المتعددة في البحث.
- ومع وجود عدد محدود من الدراسات في مجال تطوير الفكر المحاسبي تعمل على استخدام منهج تنظيري كأساس لتفسير التقدم ، فإن النموذج الوحيد الذي تم توظيفه هو منهج Kuhn في تقدم المعرفة العلمية، ويمكن ملاحظة ذلك في دراسات مثل ، AAA-1977 , Lee-1993 (Wells-1976) (1 : 2006 , Beattie & Davie) .

- وطبقاً لمنهج Kuhn، وتماشياً مع أهداف البحث يرى الباحثان إمكانية تمييز مراحل التقدم في المجالات العلمية ومنها المحاسبة كالاتي :
1. مرحلة ما قبل النموذج المحاسبي.
 2. مرحلة العلم العادي في المحاسبة.
 3. مرحلة الشواذ والأزمة المحاسبية.
 4. المدارس الفكرية المتنافسة في المحاسبة.
 5. الثورة (قبول نموذج جديد).

ويمكن أن تعرض هذه المراحل بعدد أقل أو أكثر من المراحل بحسب رؤية الباحثان وأهدافه ، ومع ذلك فإن تطبيق هذه المنهجية في المحاسبة مرهون بعاملين هما كالاتي :

أولاً: من الناحية الفلسفية

1. قامت فلسفة Kuhn على التحقيب التاريخي للعلم عن طريق توالي النماذج الإرشادية ، ويشير Kuhn صراحةً إلى أن مؤرخي العلوم الأنسانية مثل الآداب والموسيقى والفنون والتطور السياسي قد سبقوه ، وكثيراً ما إستعانوا بتحقيب تاريخ هذه الأنشطة (الخولي ، 2000 :406). كما يشير Kuhn في إحدى مقالاته العلمية بأنه لا يوجد خلاف جوهري بين التطور في الفنون والآداب والنظم السياسية والأنسانيات والتطور في العلم (Kuhn , 1969 : 411).
2. في إطار تقويم منهج Kuhn أشار الفيلسوف Larry Gutting إلى أنه ليس هناك اختلاف جوهري بين العلم وبين التخصصات الفكرية الأخرى، فالكل يسعى إلى فهم العالم، إذ أن كل النظريات العلمية تخضع لقيود تجريبية ونظرية على حد سواء، وأن السعي للوصول إلى نموذج علمي على وجه التحديد من المعرفة أول معيار لترسيم الحدود بين العلم والملاعلم، وإتباع هذا النمط من التفكير يعني أن المحاسبة كفرع فكري قد يشبه علوم Kuhn بطريقة مهمة (Laudan , 1981 : 153) .
3. جمع الفيلسوف Gary Gutting من المقالات المكتوبة في مجموعة متنوعة من التخصصات الفكرية، كل منها يتناول تاريخ التخصص من وجهة نظر Kuhn، وقدم Gary Gutting قائمة بـ 119 تخصص يمكن أن يطبق عليها نظرية Kuhn في تخصصات مثل علم الاجتماع ، و علم السياسة ، و علم النفس ، واللاهوت ، والآداب ، فإذا كان منهج Kuhn مفيد للعلماء في مثل هذه التخصصات المتنوعة ، فمن المؤكد أن يكون على صلة وثيقة بالمحاسبة (Cushing , 1989) ، بدون رقم للصفحة) .

ثانياً : من الناحية المحاسبية

1. يشير Belkaoui إلى أن السؤال حول ما إذا كانت المحاسبة علم، فقد تمت الإجابة عنه بشكل كاف وسليم ، إن أفضل تعريف للعلم هو الذي وضعه Buzzell وعلى النحو الآتي : "حقل معرفة مصنف ومنتظمومنظم حول نظرية واحدة أساسية أو مجموعة نظريات أساسية ومجموعة من المبادئ العامةأن المعرفة العامة التي يعبر عنها عادة بأسلوب كمي.....تسمح بالتنبؤ في ظل ظروف معينه كما تسمح بالسيطرة على أحداث مستقبلية ". إن المحاسبة تحقق المعايير أعلاه وهي بالتأكيد يمكن عدّها علم (Belkaoui ,2000: 289) .
2. يتساءل Sterling عن كيفية تعريف المحاسبة على أنها "فن"، ويعتقد أن حجة الدفاع عن مثل هذا التعريف هي أن الحقل الذي يدعى علمي ، أنما يعتمد على قوانين أبدية وحقائق مطلقة، علماً أن جميع الاختصاصات العلمية لا تمثل حقائق معصومة وأن التعميمات يجب أن تخضع للإختبار بشكل مستمر ، فالتخصصات الأخرى تتضمن أيضاً تغيرات وشكوك وقضايا عالقة

غير محلولة، وهذا ليس سبباً لإستبعاد المحاسبة من المجموعة العلمية ، فلا يوجد شيء في جوهر المحاسبة غير علمي (Sterling , 1975 : 29) .

3. " إن المحاسبة تتعامل مع مشروعات اقتصادية التي هي بالتأكيد مجموعات اجتماعية ، فهي تهتم بالصفقات والأحداث الاقتصادية الأخرى التي لها نتائج اجتماعية تؤثر في العلاقات الاجتماعية وهي تولد معرفة نافعة ذات معنى للبشر الذين يقومون بنشاطات ذات مضامين اجتماعية، وبالتالي فهي أساساً عملية عقلية بالطبيعة، فعلى أساس الأدلة الأسترشادية العامة المتاحة لنا فإن المحاسبة علم اجتماعي" (Mautz , 1963 : 319) .

4. في إطار تقديم مفاهيم النظرية الوضعية في المحاسبة يشير كل من Watts & Zimmerman إلى التأييد المتنامي حول وجهة النظر للمحاسبة كعلم اجتماعي، وأنه من المرجح القول وبأنصاف أن المحاسبة يمكن أن تعد علم (Gaffikin , 1990 : 182) .

5. أشار Glautier & Underdown في إطار تعريف المحاسبة إلى أنها "علم اجتماعي ديناميكي"، حيث أن تاريخ المحاسبة يعكس النمط التطوري للتنمية الاجتماعية، وهو يوضح أن المحاسبة منتج لبيئته وفي نفس الوقت قوة لتغييرها (Glautier & Underdown , 2011 : 12) .

يتبين مما سبق أن تماثل حقل المحاسبة في علميته مع الحقول العلمية الأخرى يمكن أن يساهم في إمكانية تطبيق منهج Kuhn في المحاسبة ، وأن التقدم في هذا الحقل ربما يكون راديكالياً (غير تراكمي) ، فالتعرف على الأفكار المهيمنة في وقت من الأوقات ومحاولة التخلص منها في أوقات أخرى ربما يضمن المزيد من التقدم في المحاسبة.

3-2 النموذج الإرشادي في المحاسبة

طالما ان هناك إمكانية لتطبيق منهج Kuhn في المحاسبة كتخصص علمي مثل غيره من التخصصات الأخرى ، وطالما إن هذا المنهج يقوم على مفهوم مركزي حدده Kuhn في كتابه الأصلي " بنية الثورات العلمية " بالنموذج الإرشادي (Paradigm) ، لذا من الضروري تحديد هذا النموذج في المحاسبة، والذي سماه Kuhn في الطبعة الثانية (1970) بال قالب الإنضباطي أو المصفوفة الإنضباطية Disciplinary Matrix، ويتكون القالب الأنضباطي في المحاسبة من الآتي(473: Wells , 1976) :

1. التعميمات الرمزية Symbolic Generalization وتتضمن أفكار مقبولة وصيغ مستخدمة من المحاسبين بدون محددات مثل المدين والدائن ، وحساب الدخل ، ومعادلة الميزانية، والديون / حقوق الملكية ، والموجودات المتداولة / موجودات ثابتة ، وتصنيف واحتساب رأس المال العامل ، ونسبة العائد على حقوق الملكية ، والعناصر المحاسبية .
2. الإلتزامات المشتركة The Shared Commitment وهي المعتقدات الأساسية لحقل معين التي تساعد في تحديد من الذي يكون مقبولاً كتوضيحات وحلول ، وهي بدون شك تتضمن في الأساس المبادئ المحاسبية، فهي عنصر جوهري في كافة النظم المحاسبية وكذلك الأسس المتبعة في المحاسبة .
3. القيم Values وهي القيم التي تعتمد في الحكم على النظريات والتنبؤات فهي تتضمن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملاءمة والأمانة في العرض كخصائص أساسية وقابلية المقارنة وقابلية الفهم والتوقيت المناسب وقابلية التحقق كخصائص معززة (FASB, 2010 : QC3-19)
4. الأمثلة Exemplars وهي القضايا الإرشادية أو الأدلة الإرشادية في حل المشاكل التطبيقية، فهي ممثلة في أمثلة الكتب المنهجية والشروحات والتفسيرات وهي تماثل إلى حد كبير محتويات الكورسات الأكاديمية والإمتحانات .

عليه فإن النظم المحاسبية على إختلاف أنواعها دولية أم محلية ، جزئية أم كلية ، موحدته أم غير موحدة تتشكل بالأساس إستناداً إلى هذا القالب الإنضباطي العام ، حيث إن الإختلاف الظاهر بين النظم إنما هو راجع بالأصل إلى إختلاف في التفضيلات لنوعية المعلومات المراد إنتاجها من النظام والتي تتجاوب مع حاجة مستخدم معين، فعلى سبيل المثال يعتمد نظام الإبلاغ المالي الدولي على مجموعة من المعايير بمواصفات معينة موسومة على أنها تتمتع بالمصادقية وذات مواصفات عالية تستند إلى هيكل مفاهيمي، يحدد المفاهيم المحاسبية الأساسية بعناية ، فهو يشتمل على التعميم الرمزي لمعايير الإبلاغ بضمن ذلك مفاهيم عناصر القوائم المالية (الموجودات والمطلوبات وحق الملكية والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر ومفهوم الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية) وعلى القيم المشتركة الممثلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية (الملاءمة، والأمانة في العرض) فضلاً عن الخصائص المعززة (قابلية المقارنة، والتوقيت المناسب، وقابلية التحقق، وقابلية على الفهم) ، كما يتضمن ذلك الهيكل وصف للمبادئ الأساسية المعتمدة في صياغة التقرير المالي فضلاً عن معايير الإعتراف والقياس بكل عنصر من عناصر القوائم المالية ، أما المكون الأخير في القالب الإنضباطي (الأمثلة الإرشادية) ، فأهميته تأتي من كون العناصر الثلاثة الأولى لا تعمل بشكل كاف على وضع هيكل متماسك لوحدها، إذ يجب أن تكون

مصحوبة بحلول للمشاكل العملية المحددة لغرض تسهيل تنفيذ التعميمات الرمزية والنماذج المفضلة وقيم المحاسبة، وهذه الأمثلة يمكن أن تأتي من عدد كبير من المصادر مثل التدريب والمقالات والتطبيق العملي والدراسات والأسئلة والاجوبة والتمارين. (Kovacs, 2012:428)

3-3 أزمة المحاسبية وسبل مواجهتها

يختلف كتاب المحاسبة في الرؤية للتقدم في المحاسبة بالتوافق مع منهج Kuhn في جميع المراحل المحددة للتطور والتقدم في الحقل العلمي، فلا يوجد إتفاق حول طبيعة النموذج للعلم العادي ولا تاريخ نشؤه ، ولا على طبيعته ومجال الثورة وكذلك عدم الاتفاق حول الصفات الممكنة لنموذج المستقبل ، رغم شهادة الجميع أن المحاسبة في حالة أزمة (Cushing , 1989) بدون صفحة، ويمكن دراسة هذا الاختلاف عبر كل مراحل التقدم في المحاسبة وكالاتي:

أولاً: مرحلة ما قبل النموذج المحاسبي

تنتم هذه المرحلة وهي الأولى في تطور أي علم بوجود رجال علم يواجهون سلسلة واحدة من الظواهر وإذا بهم يصفونها بطرق متباينة ، بسبب الإفتقار إلى المنهج الذي يحتكمون إليه، علماً أن أهم صفة من صفات العلم هي الإجماع (جلال ، 1991:47)، ويعتقد Wells إن هذه المرحلة من تاريخ المحاسبة تتمثل في المدة السابقة لعقد الثلاثينات من القرن العشرين، والتي تميزت بكثرة الإنتقادات التي وجهت للممارسات المحاسبية التقليدية والتي ساهمت في بلورة النموذج الجديد في المحاسبة (Wells,1976 :474)

لقد كان (Paton- 1922) متحدياً لأفكار الإنضباط في المحاسبة كما كان (Sweeney- 1936) يسعى لتغيير أساس القياس في المحاسبة من الكلف إلى القيم وأكد (Scott- 1931) على الحاجة إلى الإعراف بالآثار الاجتماعية للمعلومات المحاسبية وأنتقد (Mac Neal-1939) غياب الحقيقة في التطبيقات المحاسبية والتقارير المالية (Gaffikin , 2010 : 43) ، وقد ساهمت كل هذه الإنتقادات في بزوغ نموذج الكلفة التاريخية كنموذج إرشادي في المحاسبة .

ثانياً : مرحلة العلم العادي في المحاسبة

يعتقد Kuhn أن الخلافات التي ظهرت في المرحلة السابقة تختفي على نطاق واسع، وعلاوة على هذا الإختفاء، فإن إحدى المدارس السابقة للنموذج الإرشادي والتي استطاعت بفضل ما لديها من معتقدات وتصورات مميزة تقبل كنموذج إرشادي بعدما تفوقت على غيرها، ولكن الحقيقة تشير إلى عدم وجود وصفاً دقيقاً وواضحاً لكيفية حصول المجتمع العلمي على هذا النموذج (Kuhn,1970 :10) ومع ذلك، فإن الكتاب في المحاسبة غير متفقين بخصوص العلم العادي

فبينما يعتقد (wells-1976) أن النموذج الإرشادي للمحاسبة تم تكوينه في عقد الثلاثينات من القرن الماضي وتمثل بنموذج الكلفة التاريخية ، وأن المدة السابقة هي مرحلة ما قبل العلم العادي ، يرى غيره من الكتّاب أن نموذج العلم الطبيعي (العادي) هو نموذج القيد المزدوج الذي تميز بالمرونة في إستيعابه للتغيرات التي حصلت على مدى أكثر من أربع قرون ومنذ عهد باتشلو لوقا (1494) ، وأن المدة التي سبقت هذا التاريخ هي المدة التي تمثل مرحلة ما قبل العلم العادي (Cushing ,1989) ، في حين يرى (Danos-1977) أن المحاسبة لا تزال باقية في مرحلة ما قبل العلم العادي وأن نموذجها الإرشادي لم يظهر بعد (Henderson , 1992 : 30) .

ثالثاً: مرحلة الشواذ والأزمة المحاسبية

لا خلاف كبير بين كتّاب المحاسبة على أن الأزمة بدأت في الظهور مع بداية عقد الستينات من القرن الماضي، حيث شهد ذلك العقد اضطرابات في النظرية المحاسبية، وأن ادراك هذا الشذوذ كما يقول Kuhn له دور في إنبثاق أنواع جديدة من الظواهر، حيث يبدأ الإكتشاف عادةً مع إدراك الشذوذ ، أي مع وجود إنطباع أن الطبيعة قد أنتهكت بصورة أو بأخرى التوقعات المرتقبة في إطار النموذج الإرشادي الذي ينظم العلم العادي، يتبع هذا محاولة لإستكشاف نطاق الشذوذ، ولا تتوقف إلا حينما يتم ملاءمة نظرية النموذج الإرشادي بحيث تصبح الظاهرة الشاذة ظاهرة متوقعة - (Kuhn, 1970 : 52) (53)، فلن يكون من دواعي الدهشة لأي أحد القول أن مثل هذا الإدراك يعد شرطاً أولياً لجميع التغيرات المقبولة التي تطرأ على النظرية، وفي المحاسبة تجسد هذا الإدراك في العديد من الدراسات التي أشار إليها Wells (Wells,1976:475) ، ومع ذلك فإن حالة الشواذ التي عاشتها المحاسبة في عقد الستينات وبداية عقد السبعينيات غير متفق على توصيف أسبابها بين الكتّاب في المحاسبة . ويمكن تحديد وجهات النظر بما يأتي :

1. يعتقد (Flamholtz - 1976) وهو الأقرب لإفكار Wells ، بأن الأزمة في المحاسبة أتضحت أكثر مع بداية عقد السبعينيات بسبب فشل النموذج المحاسبي عكس الواقع الاقتصادي من خلال مجموعة من الطرق بما في ذلك الفشل في التعامل مع التغيرات في مستويات الأسعار والتعقيد المتزايد في المعاملات الاقتصادية والحاجة إلى حساب الموارد البشرية (Flamholtz,1976:113).

2. يرى بعض الكتّاب في المحاسبة إن السبب الرئيس لظهور الشواذ يعود إلى مزيج من التنظيم الحكومي والتزام التوحيد الذين ساهما في تراكم المشاكل المحاسبية العالقة دون حل وتشمل المحاسبة عن عقود الإيجار والمعاشات التقاعدية وتحويل العملات الأجنبية والتضخم والإئتمانات المؤجلة والعديد من الموضوعات الأخرى والتي لم تحل في حينها على نحو كاف من

قبل واضعي المعايير المحاسبية، وأن عدم حل هذه القضايا هو بمثابة الدليل على وجود أزمة بالمحاسبة (Cushing , 1989) بدون رقم صفحة .

3. يرى Wells أن واحدة من حالات الشواذ والتي تبين أنها مستعصية تتمثل في أن نظام الكلفة التاريخية عجز عن أخذ التغيرات في أسعار الموجودات والتغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد، وهذا العجز هو مصدر الأزمة المحاسبية ولا سيما في مدة التضخم، والتي تتطلب تعديل جوهري في الفكر المحاسبي (Wells , 1976 : 476).

هذا ويصف Kuhn في العديد من المواضع هذه المدة على أنها مدة إنعدام الأمان ويؤكد إن إدراك الشذوذ يستمر طويلاً وينفذ إلى الأعماق حتى يمكن لنا أن نصف بحق المجالات التي تأثرت به بأنها عانت أزمة متصاعدة ، ولأنها تستلزم تدمير واسع النطاق في النموذج الإرشادي وتحولات أساسية في تقنيات العلم العادي، فإن أنبثاق نظريات جديدة كانت تسبقها عادةً مدة يغلب فيها على الباحثين شعور واضح بالقلق وعدم الأمان الناجم عن الإخفاق في الوصول إلى النتائج المرتقبة من حل الألغاز للعلم العادي ومن ثم فإن الإخفاق هو المقدمة للبحث عن نظريات جديدة (Kuhn,1970:67-68).

رابعاً : المدارس الفكرية المتنافسة في المحاسبة

إن عملية الحكم التي تفضي بالعلماء إلى رفض نظرية كانت مقبولة بالكامل سابقاً، إنما تركز دائماً على ما هو أكثر من مقارنة لتلك النظرية بالواقع، فقرار رفض نموذج إرشادي يكون دائماً في آن واحد قراراً بقبول نموذج إرشادي آخر وأن الحكم الذي يفضي إلى هذا القرار إنما ينطوي على كل من مقارنة النموذجين الإرشاديين بالطبيعة ومقارنتهما ببعضها البعض (Kuhn , 1970 : 77) .

وبخصوص أزمة نموذج الكلفة التاريخية كنموذج للعلم العادي في المحاسبة وكرد فعل للشذوذ ظهرت العديد من المدارس الفكرية كنظم بديلة في التقييم حددها (wells) بأربع مدارس فضلاً عن النموذج السائد (الكلفة التاريخية) في حينه وهي (Wells , 1976 : 478) :

1. المحاسبة عن التغيرات في القوة الشرائية .
2. محاسبة الكلفة الإستبدالية.
3. المحاسبة عن قيمة للمالك أو القيمة للشركة.
4. المحاسبة عن صافي القيمة القابلة للتحقق.

وفي تقرير عن النظرية المحاسبية وقبول النظرية الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية في عام 1977 ، كان الإفتراض قائم هو إمكانية تحديد العديد من النماذج التنظيرية كما يسميها Belkaoui وفقاً للمنهج الثوري لـ Kuhn من خلال إجراء مسح للأفكار الراهنة حول النظرية المحاسبية في تلك المدة ، حيث حددت الدراسة ثلاث مناهج نظرية بديلة هي كالاتي (Belkaoui,2000 : 268) :

1. المنهج الكلاسيكي (الدخل الحقيقي) المستخدم من كل من المعياريين الإستنباطيين والوضعيين الإستقرائيين.
2. منهج الفائدة - القرار، المستخدم من قبل أولئك الذين يؤكدون على نماذج القرار ويسلطون الضوء على صانعي القرارات (بحوث المحاسبة السلوكية وبحوث السوق).
3. منهج اقتصاديات المعلومات في ظل التمييز بين حالة الفرد وحالة تعدد الأفراد.

والجدير بالذكر ان هذه الدراسة لم تشير إلى المنهج الصحيح بسبب عدم التوافق في الآراء، الأمر الذي سبب خيبة كبيرة لدى الأوساط المحاسبية ولا سيما مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB الذي كان يبحث عن إتجاه من خلال هذا التقرير (شرويدر وآخرون ،2012 : 78) ، أما بخصوص أزمة النموذج المحاسبي بعده ممثل بنموذج القيد المزدوج فقد أشار (Cushing) إلى العديد من البدائل الفكرية التي يمكن أن تلخص بالآتي : (Cushing ,1989) بدون صفحة

1. من الممكن للمحاسبة أن تحل مشاكلها في إطار نموذج القيد المزدوج (نموذج العلم الطبيعي) من خلال إصلاح عملية وضع المعايير المحاسبية ، لضمان مشاركة أكبر من الإدارة والسماح بمرونة في إختيار الطرق المحاسبية .
2. (Sterling,1979) أقترح أن علم المحاسبة يجب أن يتبنى الهدف من صياغة التقارير المالية التي تمثل عرض للظواهر التجريبية، وعلى المحاسبة أن تعتمد قيم الخروج (Exit value) كوسيلة لتحقيق ذلك .
3. على المحاسبين التركيز على نظم محاسبية لخدمة الإدارة على أساس المقترح المقدم من (Johnson and Kaplan ,1987) فهما يزعمان أن أنظمة المحاسبة الإدارية مشوهه من خلال إنتزاع معلومات للتخطيط والرقابة الإدارية من النظام المحاسبي المالي المصمم لأغراض التقارير الخارجية.
4. تنفيذ نهج قاعدة البيانات للأعداد التقارير المالية للشركات ، المقترح من قبل (Beaver and Rappaport) ، وفي إطار هذا المقترح فأن المؤسسات تسجل البيانات اللازمة لأعداد التقارير المالية الاساسية والتحليلية الاخرى في قاعدة البيانات وستكون في متناول المستخدمين .

5. قد يشار في بعض الدراسات أن الادب المحاسبي قادر على أنتاج نموذج بديل للقيود المزدوج كما قدمه (Ijiri,1982) المسمى Triple entry ، ومع ذلك فإن Ijiri يشير إلى أن هذا النظام هو امتداد للقيود المزدوج ولربما يفتقر إلى خصائص النموذج المنافس .

خامسا : الثورة (التحول في النموذج الإرشادي المحاسبي)

تمت الإشارة فيما سبق إلى أن هناك طرق يتوقع أن تحل من خلالها أزمة تخصص علمي معين من قبل Kuhn وهي بإختصار الأول : إمكانية العلم العادي على التعامل مع مشكلة الأزمة ، الثاني: توضع المشكلة جانباً على أمل حلها في المستقبل عندما تتوفر أدوات أكثر تقدماً، الثالث : قد تنتهي الأزمة مع ظهور نموذج إرشادي بديل. ويبدو بعد مرور أكثر من ثلاث عقود على تشخيص ظهور المدارس أو المداخل الفكرية في المحاسبة ، فإن البديل الثالث (ظهور نموذج إرشادي بديل) هو البديل الذي يمثل واقع الحال في عالمنا المعاصر. فالنموذج المحاسبي الذي حدده Sterling ، 1979 المتمثل في الأعتقاد على قيم الخروج Exit Value كأساس للقياس في المحاسبة ، يمثل النموذج السائد حالياً ، خاصة بعد أعتقاد IFRS / IAS خلال العقد الأخير على القيمة العادلة كأساس في قياس عناصر القوائم المالية ، وفي إعتقاد الباحثان ان المحاسبة أستجابت لخطوات Kuhn في التقدم العلمي .

من الجدير بالذكر الإشارة إلى الظروف التي ساهمت في قبول النموذج البديل ، فاستناداً إلى قائمة النظرية المحاسبية والنظرية المقبولة الصادرة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (A A A) عام 1977 فإن أهم حاجة للمحاسبة تتمثل في تحديد طبيعة الاحتياجات من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية ولذلك هناك بحث مستمر ينطوي على استكشاف العلاقات المتبادلة بين نماذج قرارات المستخدمين مع طبيعة وشكل المعلومات المطلوبة وعليه يجب أن يصمم أي نظام محاسبي بشكل يؤدي إلى تجهيز معلومات ملائمة لنماذج القرارات العقلانية (Belkaoui , 2000) (280 : ، وقد كانت المحاسبة وما زالت تتغير بما يتلاءم مع حاجة ومتطلبات البيئة ، لأنها تعمل كفكر وممارسة ضمنها والتي أصبحت منذ وقت ليس بالقصير بيئة عالمية وبالتالي يتطلب من المحاسبة أن تكيف ممارساتها وافكارها باتجاه ذلك (عبد الحليم ، 2007 : 12) .

وقد شهدت اقتصاديات العالم في الثلاثين سنة الاخيرة تحولات عميقة ، وبعض الأبعاد الواضحة لهذا التحول تتمثل في تضاعف دور الحكومة في مقابل تزايد دور الاسواق المالية ، حيث ارتفعت المعاملات الاقتصادية بين الدول بشكل كبير ، فضلاً عن النمو في المعاملات المالية على المستوى المحلي والدولي، هذه التحولات في الواقع شهدت ظهور "العولمة والليبرالية الجديدة والأمولة"، ويبدو المصطلح الثالث المصطلح الأحدث (3 : Epstein , 2005) .

لقد قدم (Krippner , 2004) مناقشة لموضوع الأمولة في مقالة بيّن من خلالها العديد من التعاريف لهذه الظاهرة من خلال عرضه لعدد من الأفكار المطروحة من قبله ومن الآخرين وكما يأتي (14 : 2004 , Krippner) :

1. الأمولة تعني صعود قيمة المساهم كطريقة لحكومة الشركات .
2. الأمولة هي الهيمنة المتزايدة للنظم المالية ولأسواق رأس المال أكثر من النظم القائمة على البنوك .
3. الأمولة هي الانفجار في التجارة المالية مع عدد لا يحصى من الأدوات المالية الجديدة .
4. كما يعرفها Palley على أنها العملية التي تكون فيها الأسواق المالية والمؤسسات المالية والنخب المالية أكثر تأثيراً على السياسات والنتائج الاقتصادية (2 : 2007 , Palley) .

من بين الأحداث التي ساهمت في دفع تطبيقات نموذج القيمة العادلة إلى امام هي أزمة المدخرات والقروض في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1980 حيث شخصت قصورا في نظام الإبلاغ المالي القائم على أساس الكلفة التاريخية ، وبالتالي نصحت كل من SEC & FASB بضرورة تطوير معايير محاسبية لسندات الدين بالقيمة السوقية بدلاً من الكلفة المطفأة بحسب كل من (Wyatt,1991 و Cole 1992, و White, 2003) . وكانت الفكرة الأساسية من هذا الطرح الراديكالي هو ان اساس الكلفة التاريخية يمنح المدراء القدرة على المتاجرة في الارباح وبالتالي تمنع اظهار الحالة المالية للأدخار والقروض (13 : 2012 , Wang)

ولقد ترافقت هذه التطورات مع موجة من الانهيارات في أعمال الشركات في بداية عقد التسعينيات والتي جددت الدعوات إلى إصلاح المحاسبة وإعادة النظر في المحاسبة عن الأدوات المالية بسبب الكوارث المالية التي أصابت بعض الشركات العالمية التي تتعامل بالمشنقات المالية في منتصف عقد التسعينيات مثل (Procter& Gamble, Barings Bank , Glaxo , Japan Airlines) (46 : 2006 , Loftus) ، فضلاً عن ردود أفعال الهيئات الوطنية والدولية اتجاه المشاكل القديمة المرتبطة بالتضخم والمشاكل الجديدة المتعلقة بآثار التغيرات في أسعار صرف العملات وقياس وعرض الأدوات المالية والتي اتجهت نحو تقديم بديل عن الكلفة التاريخية على سبيل المثال المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) (المعيار 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" والمعيار 21 "آثار التغيرات في أسعار الصرف" والمعيار 23 "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" والمعيار 36 "انخفاض قيمة الموجودات" والمعيار 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" ومعيار الإبلاغ المالي الدولي 7 "الأدوات المالية: الإفصاح" (www.iasplus.com/standard).

وقد أوضحت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في هذا السياق بأن التوسع في المحاسبة وفقاً للقيمة العادلة المقترحة من قبله ستكون مثيرة للجدل ، فالغالبية العظمى من معدي القوائم المالية يستجيبون للمناقشة ويوافقون على قياس الأدوات المالية بالكامل وفقاً للقيمة العادلة ، وهذا ما ظهر في مقترحات Steering Committee, 1997 والتي أكدت على ضرورة قياس كل من الموجودات المالية والمطلوبات المالية عند الأعراف الأولى وفي المدد المالية اللاحقة بالقيمة العادلة وأظهر التغييرات في تلك القيم وعرضها في حساب الأرباح والخسائر السنوي (Loftus, 2006 : 46) .

لقد عجلت التطورات اللاحقة في جعل القيمة العادلة ميزة للقياس المحاسبي السائد في كل من المعايير الدولية للإبلاغ المالي وكذلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية ، فمنذ سنة 2006 فإن 90% من المعايير المحاسبية الصادرة قد تضمنت قياس القيمة العادلة وفي نفس الوقت فإن المجلسين (IASB , FASB) يعملان على التقارب والارتقاء في استخدامات القيمة العادلة بشكل واسع (ساليذر ، 2010 : 3) .

والجدير بالذكر ان إستحواذ قياسات القيمة العادلة على القياسات المحاسبية يمكن أن يمثل مبدأ في قلب عملية الإصلاح التي تقودها الهيئات التنظيمية ، ويمكن القول أن القيمة العادلة هي أكثر بكثير من ذلك الذي هو مجرد اتفاق حول تقنية للقياس (power, 2013 : 209) ، فهي بالنسبة للأنصار تمثل عملية تغيير ثوري (راديكالي) وفقاً لمنهج Kuhn ، فالتحرك باتجاه محاسبة القيمة العادلة إنما يمثل تغييراً في النموذج الإرشادي للمحاسبة بحسب (Barlev & Haddad , 2003) الذي أكدته Hitz (Hitz , 2005 : 7) .

ويبدو في رأي الباحثين أن Kuhn كان محقاً في القول "إذا ما لاحظنا أولاً ما لا يفعله العلماء عندما تواجههم حالات شذوذ حتى وأن كانت شديدة وطويلة الأمد ، وعلى الرغم من أنهم يبدؤون في التخلي عن ثقتهم التامة ، ومن ثم التفكير في نظريات بديلة ، إلا أنهم لا يتخلون عن النموذج الإرشادي الذي أفضى بهم إلى الازمة " (Kuhn , 1970 : 77) ، وهذا لا يعني أنهم لا يعتبرون لحالات الشذوذ وإنما قرار رفض النموذج الإرشادي القديم يكون دائماً في آن واحد قراراً بقبول نموذج إرشادي آخر وأن الحكم الذي يفضي إلى هذا القرار إنما ينطوي على كل من مقارنة النموذجين الإرشاديين (Kuhn , 1970 : 77) .

إن القبول بهذا التعميم في مجال المحاسبة يصدقه الواقع التاريخي لها خلال الثلاثين سنة الاخيرة وعملية الانتقال من نموذج الكلفة التاريخية إلى نموذج القيمة العادلة تم بشكل واضح وتعزز بصدور معيار الإبلاغ المالي الدولي 13 الخاص بقياس القيمة العادلة .

المحور الرابع : الخلاصة

في ضوء ما تم عرضه ومناقشته في هذا البحث من مفاهيم تتعلق بالتقدم العلمي والتغيير ولكيفية تسخيرها في مجال المحاسبة وتقدمها ، يمكن للباحثان أن يقدموا خلاصة لما سبق ووفقاً للآتي :

أولاً: تماثل مجال المحاسبة في علميته مع التخصصات العلمية الأخرى ، ساهم في تطبيق منهج Kuhn على المحاسبة ، والتعرف على الأفكار المهيمنة في وقت من الأوقات ومحاولة التخلص منها في أوقات أخرى على مستوى النموذج الإرشادي المحاسبي الدولي ، يمكن أن يساعد في تقديم رؤية للتغيير في النموذج الإرشادي المحاسبي المحلي إذا ما توفرت الظروف الموضوعية لإنتاج ذلك التغيير ولربما يضمن مزيداً من التقدم على المستوى النظري والتطبيقي.

ثانياً: تقدم المحاسبة خلال المئة سنة الأخيرة جسدت الخطوات الخمسة التي حددها Kuhn والتي تمثلت بمرحلة ما قبل النموذج المحاسبي ، ومرحلة العلم العادي ، ومرحلة الشواذ والأزمة ، ومرحلة المدارس الفكرية البديلة ، وأخيراً مرحلة الثورة وسيادة النموذج الإرشادي المحاسبي الجديد ، حيث إن التفوق والسيادة لنموذج القيمة العادلة وإنحسار لنموذج الكلفة التاريخية على مستوى القياس والإفصاح المحاسبي ، هو بمثابة تغيير راديكالي ثوري بأمتياز وبالتالي تحقيق نهاية لعرض قوائم مالية تفتقر إلى الخصائص النوعية الأساسية والمعززة من قبل الوحدات الاقتصادية .

ثالثاً : إن التغيير في النموذج المحاسبي هو شيء حتمي بفعل التغيرات البيئية ، ومع ذلك فإن التغيير في النموذج الإرشادي لن يأتي بطريقة تلقائية بسبب التناقض الذي تحويه عملية التغيير والمقاومة للتغيير ، فضلاً عن عوامل أخرى مرتبطة بتثبيت المصالح القائمة ومحاولة تعظيمها ، وإنما يأتي بسبب زيادة حالات الشواذ التي يعتقد ان النموذج الإرشادي المعمول به غير قادر على إستيعابها ولا بد من أن يبدوا أن النموذج البديل قادر على حل المشاكل المهمة التي لها الأولوية ولا سبيل لحلها بطرق أخرى، وان النموذج الإرشادي الجديد يبشر بالحفاظ على قدر من القدرة الموضوعية عند حل المشكلات التي تراكمت في مجال التخصص المعين.

رابعاً: إن التغيير يمكن أن يأتي من خلال تسلسل معين للأحداث ، بحيث أن الاختلاف في الرؤى بين مكونات نظام اجتماعي معين يمثل الشرط الأكثر ملاءمة لإنتاج التغيير ، علماً أن هذا الاختلاف ممثل، بما يتعلق بالتنظيم المحاسبي الموجود وبين ما يجب أن يكون عليه ذلك التنظيم بهدف أداء الدور الذي وجد من أجله .

المصادر

أولاً : المصادر العربية

1. خليف ، منال محمد ، " مفهوم المجتمع العلمي عند توماس كون"، رسالة ماجستير في الفلسفة مقدمة إلى كلية الآداب والعلوم الانسانية/ جامعة دمشق ، دمشق، 2011 .
2. الخولي ، يمني طريف ، "فلسفة العلم في القرن العشرين- الأصول-الحصاد-الآفاق المستقبلية" ، سلسلة عالم المعرفة العدد (264)، الكويت ، 2000 .
3. روزنبرج ، اليكس ، "فلسفة العلم- مقدمة معاصرة"، الطبعة الثانية، (2005) ، ترجمة أحمد عبدالله السماحي وفتح الله الشيخ ، القاهرة، 2011.
4. الزنكة ، أنت ، "فكرة الثورات العلمية"، بحث منشور كجزء من وقائع حلقة دراسية بعنوان (العلم : نظرياته وتطبيقاته)، اتحاد مجالس البحث العلمي العربية ، بغداد، 1981.
5. سالزيدر ، " Fair Value Opinion Shopping " ، ملخص اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في ادارة الاعمال بجامعة ساوث كارولينا الامريكية ، 2010.
6. عبدالحليم ، صفوان قصي ، " دراسة حول الهيكل المفاهيمي للمحاسبة الدولية و انعكاساته على معايير المحاسبة الدولية " ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد ، 2007 .
7. كون ، توماس ، " بنية الثورات العلمية ، سلسلة عالم المعرفة عدد (168)، ترجمة شوقي جلال ، الكويت ، 1992 .

Second: Foreign References

1. Beattie, v. & Davie, E., "Theoretical Studies of the Historical Development of Accounting Discipline: A Review and Evidence", Accounting Business and Financial History, 2006.
2. Belkaoui, Ahmed Riahi, "Accounting Theory", 4th Edition, Thomson learning, USA, 2000.
3. Cushing, Barry E., "Kuhnian interpretation of the Historical, Evolution of Accounting", Accounting Historians Journal, vol.16, No.2, 1989.
4. Epstein, Gerald A., "Introduction: financialization and and the World Economy", 2005.
5. FASB, "Conceptual Framework for Financial Reporting", (The objective of General purpose Financial Reporting), Concept No.8 September 2010.

6. Flamholtz, "The Structure of Scientific Revolution and Its Implication for the Development of Accounting Policy", The Academy of Accounting Historians, working paper series, vol.2, the Academy of Accounting Historians, 1979, pp. 113–123.
7. Gaffikin, Michael, "Accounting Methodology and the work of R. J. Chambers", The Accounting Historians Journal, Vol.19 ,No.2 ,Dec.1992 ,pp.182–185.
8. Gaffikin, Michael, "Being Critical in Accounting", International review of Business Research Papers, vol. 6, No.5, 2010.
9. Glautier, Michel , Underdown, Brian and Morris, Deigan, "Accounting Theory And Practice", 8 Edition ,Prentice Hall ,Great Britain , 2011.
10. Henderson, Scott, "Financial Accounting Theory", 2nd Edition pp. 14–24, 1992.
11. Hitz, Joerg–Markus, "The Decision Usefulness of Fair Value Accounting – A Theoretical Perspective", Working Paper 05/2005.
12. Kovacs, Zsuzsanna, "Accounting – profession vs. Science", Focus on Accounting, 2012, pp. 426–436.
13. Krippner, Greta, "What is Financialization", mimeo, Department of Sociology, UCLA, 2004.
14. Kuhn, "The Structure of Scientific Revolutions", 2nd Edition, University of Chicago, 1970.
15. Laudan, L., "A problem Solving Approach to Scientific Progress", in I. Hacking, ed, Scientific Revolutions (Oxford un. Press, 1981): 144–155.
16. Loftus, Janice, "A Fair Go for Fair Value", (International Accounting) by Greg N. Gregoriou and Mohamed Gaber, first Edition, 2006, 41–53.
17. Luaghlin, R.C, "On the Nature of Accounting Methodology", Journal of Business Finance and Accounting, autumn, 1981, 329–351.
18. M.C. Wells, "A Revolution in Accounting Thought", the Accounting Review, July, 1976, pp. 471–482.

19. Mautz R.K., "Accounting as Social Science", the Accounting Review, April, 1963.
20. Pallay, Thomas I., "Financialization: What It Is and Why It Matter's", Economics for Democratic and Open Societies, Washington, D.C., 2007.
21. Smyth, "Scientific Revolutions, Progress and Accounting Research", 2012.
22. Sterling R. R., "Toward a Science of Accounting", Financial Analysts Journal, 1975, 31 no. 5.28 – 36.
23. Wang,Haipingm" The Decision Usefulness of Fair Value Accounting in the Debt Presented in Partial Fulfillment of Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy at Concordia University, Canada, 2012.

Third : References from Internet:

1. www.iasplus.com/standard/
2. www.scribd.com/doc/55488080