



Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

EISSN: 3006-9149

PISSN: 1813-1719



Critical perspectives on accounting - and their contribution to treating the problems of accounting thought and application: An analytical study

Sinan Zuhair Mohammed Jameel*

College of Administration and Economics/University of Mosul

Keywords:

Accounting criticisms, accounting thought, thought problems.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 18 May. 2024

Accepted 05 Jun. 2024

Available online 30 Jun. 2024

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:



Sinan Zuhair Mohammed Jameel

College of Administration and
Economics/University of Mosul

Abstract: The research seeks to clarify the concept of critical perspectives of accounting, as one of the modern topics advocated by modern foreign philosophical accounting studies, which was adopted by one of the strongest international accounting journals within the global container Scopus, unlike Arab studies, which did not pay any attention to these topics so far, and the research also aims to clarify the emergence of topics of critical perspectives of accounting and critical accounting theory, and how they emerged until they reached what they are now, as well as clarifying how critical topics contributed to Accounting (critical accounting theory) in the treatment of problems of accounting thought and application.

To achieve the objectives of the research above, the research divided into four axes, the first axis dealt with the emergence of critical perspectives of accounting and its historical development. The second axis was devoted to the concept of critical accounting theory and the third axis was devoted to the contributions of critical theory topics in treating the problems of thought and accounting application. Finally, the fourth axis was devoted to conclusions and recommendations

The research is based on several assumptions, including, that researchers differed in determining what is meant by critical perspectives of accounting (at first), and later became a clear and specific meaning, and the theory of critical accounting (critical perspectives of accounting) contributions to the treatment of problems of thought and accounting application has contributed to the treatment of problems of thought and accounting application, through the diagnosis and criticism of defects and weaknesses in some accounting studies as well as scientific practice and propose effective solutions to that, and this has been confirmed by the conclusions of the research.

منظورات انتقادية للمحاسبة – واسهامها في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي دراسة تحليلية

سنان زهير محمد جميل

كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل

المستخلص

يسعى البحث إلى توضيح مفهوم المنظورات الانتقادية للمحاسبة، بعدّها من الموضوعات الحديثة التي تنادي بها الدراسات المحاسبية الفلسفية الأجنبية الحديثة والتي تبنتها إحدى أقوى المجلات المحاسبية العالمية ضمن الربع الأول Q1 من المستوعب العالمي Scopus:

Critical Perspectives on Accounting

على عكس الدراسات العربية التي لم تولي أي اهتمام بهذه الموضوعات لحد الآن، كما يهدف البحث إلى توضيح نشأت مواضيع المنظورات الانتقادية للمحاسبة ونظرية المحاسبة الانتقادية، وكيف برزت إلى أن وصلت إلى ما هي عليه الآن، فضلاً عن توضيح كيف أسهمت الموضوعات الانتقادية في المحاسبة (نظرية المحاسبة الانتقادية) في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي. ووفقاً لما جاء في أعلاه تم تحديد مشكلة البحث في عدد من الأسئلة تمثلت فيما المقصود بالمنظورات الانتقادية للمحاسبة؟، وهل لدى نظرية المحاسبة الانتقادية (منظورات انتقادية للمحاسبة) اسهامات في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي؟، وكيف تساهم المنظورات الانتقادية للمحاسبة، في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي؟

ولتحقيق أهداف البحث في أعلاه، تم تقسيم البحث على أربعة محاور، تناول المحور الأول ظهور موضوعات المنظورات الانتقادية للمحاسبة Critical perspectives of accounting والتطور التاريخي لها. أما المحور الثاني فقد خصص لمفهوم نظرية المحاسبة الانتقادية Critical Accounting Theory. وكان المحور الثالث مخصصاً لإسهامات موضوعات النظرية الانتقادية في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي. وأخيراً المحور الرابع فقد خصص إلى الاستنتاجات والتوصيات.

ويقوم البحث على افتراضات عدة منها، أن الباحثين اختلفوا في تحديد المقصود بالمنظورات الانتقادية للمحاسبة (في بادئ الامر)، وفيما بعد أصبح لها معنى واضح ومحدد، كما إن لدى نظرية المحاسبة الانتقادية (منظورات انتقادية للمحاسبة) اسهامات في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي وقد ساهمت في علاجها، من خلال تشخيص وانتقاد مواضع الخلل والضعف في بعض الدراسات المحاسبية فضلاً عن الممارسة العلمية واقتراح الحلول الناجعة لذلك، وقد أكدت ذلك الاستنتاجات التي توصل إليها البحث.

الكلمات المفتاحية: الانتقادات المحاسبية، الفكر المحاسبي، مشاكل الفكر.

المقدمة

لطالما تميزت المحاسبة بصفيتين متلازمتين ألا وهي الاستمرارية والتغيير (الشيرازي، 1990: 12)، وكأي خدمة أو سلعة اقتصادية فإنها تتغير تبعاً لعوامل العرض والطلب على منتجاتها، فكلما تطورت حاجات المستفيدين عكفت المحاسبة لإمدادهم بالمعلومات الاقتصادية المفيدة لمتخذي القرار، وبما أن هذه الحاجات في تطور دائم، فإن طبيعة المحاسبة ودورها متجدد

أيضاً. يختلف باختلاف الزمان والمكان، لارتباطها بصورة مباشرة بتطور المحيط الخارجي والمجتمع. إذ نشأت معتمدةً على قواعد عرفية لتوفير معلومات مالية للفئات المستفيدة من نشاط معين. وتحدّد دور الفكر المحاسبي وقتئذٍ في وصف ما يقوم المحاسب بعمله في الواقع، ومحاولة استقرار وتلخيص ما استقرت عليه الممارسة المحاسبية من مبادئ لقيت قبولاً عاماً من جانب المحاسبين المهنيين. ومن ثم ركزت غالبية الدراسات المحاسبية - على المستويين الأكاديمي والمهني - جهودها في تطوير الممارسات العملية بصفة أساسية وتضييق شقة الخلاف، وعدم ترك الاتساق بين المبادئ والقواعد التي يستند إليها التطبيق المحاسبي، وتعديل أية إجراءات عملية بما يتلائم مع ما يشخص من مشكلات واقعية، بهدف معالجتها وتطويرها، عبر الدراسات البحثية اللازمة لتحديد بعض مواضع الخلل سواء في الفكر أو في التطبيق المحاسبي، بهدف تلافيها وتجاوزها وهذه إحدى أبرز خصائص العلوم والتي مضمونها أن العلم يصحح نفسه بنفسه.

ومع تغير الظروف البيئية وتطور المعاملات الاقتصادية وتعقدتها وما واكب ذلك من تطور في العلوم الاقتصادية والإدارية وتزايد حاجة الإدارة إلى معلومات مالية وكمية تساعدها في اتخاذ قراراتها، بدأ البحث الأكاديمي يتجه نحو الدراسات النظرية لتطوير المحاسبة من مجرد فن عملي، إلى علم له أصوله وفلسفته ونطاقه ودلالاته، فانتهج الفكر المحاسبي المعاصر في غالبية المنهج الاستنباطي الذي يتسم بارتكازه على التحليل والاستدلال المنطقي بغية تحديد ماهية أهداف المحاسبة ووظائفها من خلال محاولات تنظير المعرفة المحاسبية ومحاولة تشخيص نقاط الضعف والخلل سواء في الجانب الفكري أو في الممارسة المهنية، بهدف التصدي لها واقتراح الحلول الناجعة لذلك.

يتناول البحث موضوع غاية في الأهمية، ألا وهو موضوعات انتقادية في المحاسبة (نظرية المحاسبة الانتقادية)، للأسف أغفلته معظم البحوث العربية، على عكس البحوث الأجنبية وبالتحديد البحوث في الولايات المتحدة الأمريكية والبريطانية وكندا وأستراليا، فضلاً عن باقي البحوث المحاسبية في باقي الدول المتقدمة، التي أعطت لهذا النوع من البحوث مساحة كبيرة جداً حتى وصل بها الحال إلى ظهور مجلة محاسبية علمية منذ العام 1991 ولحد الآن تحت اسم *Critical Perspectives on Accounting*، تنافس أقوى المجالات المحاسبية في العالم وهما:

مجلة *The Accounting review*، ومجلة *Journal of Accounting*، إذ الثلاث مجلات هم ضمن الربع الأول من المستوعب العلمي *Scopus*، نظراً لما لهذه البحوث من أهمية في تشخيص نقاط الخلل والقصور التي يعاني منها الفكر والتطبيق المحاسبي، ومحاولة اقتراح الحلول الناجعة لمعالجة تلك النواحي من القصور والخلل.

منهجية البحث: يستلزم البحث العلمي الأكاديمي وضع منهجية توضح الأساس الفكري الذي استند إليه، إذ تعد المنهجية بمثابة المسار الذي يوضح توجه البحث للوصول إلى تحقيق الأهداف المحددة وذلك من خلال إيضاح مشكلة البحث وأهميته والفرصيات التي يستند إليها وسبل الوصول إلى نتائجها. **أولاً. مشكلة البحث:** إن التغيرات في بيئة الأعمال التي نعيشها اليوم وما واكبها من تطورات في المعاملات الاقتصادية، فرضت على المحاسبة أشكالاً عديدة من التحديات، التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار والتي فرضت على أكاديمي المحاسبة ضرورة التصدي لهذه التحديات لدراستها بشكل تفصيلي، إذ إن التغيير يجسد الطبيعة الديناميكية للمحاسبة والقدرة على مواكبة التطور المستمر في العوامل المحيطة بالوحدة.

وإن المحاسبة كأى علم آخر، يقتضي الأمر لتطويره إن يستند تطبيقه العملي إلى أسس نظرية مدعمة وألا تكون التطبيقات العملية أساساً وحيداً للتطوير، بل يجب أن يكون المنهج الاستنباطي والعلمي هو المعتمد لأجل الوصول إلى ذلك الغرض.
وعليه تبرز مشكلة الدراسة عبر الأسئلة البحثية الآتية:

1. ما المقصود بالمنظورات الانتقادية للمحاسبة؟
 2. هل لدى نظرية المحاسبة الانتقادية (منظورات انتقادية للمحاسبة) اسهامات في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي؟
 3. كيف تساهم المنظورات الانتقادية للمحاسبة، في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي؟
- ثانياً. هدف البحث:** يسعى البحث إلى توضيح جملة من الأهداف وكالاتي:
1. توضيح مفهوم المنظورات الانتقادية للمحاسبة، بعدّها من الموضوعات الحديثة التي تنادي بها الدراسات المحاسبية الفلسفية الأجنبية الحديثة والتي تبنتها إحدى أقوى المجالات المحاسبية العالمية ضمن المستوعب العالمي Scopus، على عكس الدراسات العربية التي لم تولي أي اهتمام بهذه الموضوعات لحد الآن.
 2. توضيح نشأت مواضيع المنظورات الانتقادية للمحاسبة ونظرية المحاسبة الانتقادية، وكيف برزت إلى أن وصلت إلى ما هي عليه الآن.
 3. توضيح كيف أسهمت الموضوعات الانتقادية في المحاسبة (نظرية المحاسبة الانتقادية) في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي.
- ثالثاً. أهمية البحث:** يمكن عرض أهمية البحث من خلال المحاور الآتية:
1. تنعكس أهمية الدراسة بما توفره من إثراء للجانب الفكري يتضح من عرضها لموضوع معاصر وحيوي يرتبط بموضوعات التنظير المحاسبي وبالتحديد الموضوعات الانتقادية للمحاسبة، في ظل شحّت المصادر العلمية التي تتناول موضوعات التنظير المحاسبي وبالخصوص في الوقت الراهن.
 2. إثراء المكتبة العربية بمصدر مهم عن أحدث موضوعات التنظير المحاسبي، في ظل قلة الاهتمام أو انعدام الاهتمام بهذه الموضوعات من قبل البحوث العربية.
- رابعاً. فرضية البحث:** في ضوء تحديد مشكلة البحث وأهدافه وأهميته، تم تحديد الفرضيات وكالاتي:
1. اختلف الباحثين في تحديد المقصود بالمنظورات الانتقادية للمحاسبة (في بادئ الأمر)، وفيما بعد أصبح لها معنى واضح ومحدد.
 2. لدى نظرية المحاسبة الانتقادية (منظورات انتقادية للمحاسبة) اسهامات في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي.
 3. ساهمت موضوعات المنظورات الانتقادية للمحاسبة، في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي، من خلال تشخيص وانتقاد مواضع الخلل والضعف في بعض الدراسات المحاسبية والممارسة العلمية.
- خامساً. منهج البحث:** من أجل تحقيق أهداف وفرضيات البحث، تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي التحليلي للمعلومات التي تم الحصول عليها من خلال الرجوع إلى المصادر الممكنة من الرسائل الجامعية والدوريات والبحوث والكتب المتعلقة بالموضوع فضلاً عن المواقع الالكترونية ذات الصلة بموضوع الدراسة على شبكة الانترنت.

سادساً. **خطة البحث:** استجابة لهدف البحث فإنه اعتمد الخطوط العريضة من خلال أربعة محاور وكالاتي:

المحور الأول: ظهور موضوعات المنظورات الانتقادية للمحاسبة Critical perspectives of accounting والتطور التاريخي لها.

المحور الثاني: مفهوم نظرية المحاسبة الانتقادية Critical Accounting Theory.

المحور الثالث: اسهام موضوعات النظرية الانتقادية في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الاول: ظهور موضوعات المنظورات الانتقادية للمحاسبة

Critical perspectives of accounting والتطور التاريخي لها

منذ تسعينيات القرن الماضي بدأ الباحثون في الدول المتقدمة، المناداة بضرورة أن تأخذ المحاسبة شكلاً جديداً غير الشكل الذي كانت عليه سابقاً، وذلك استجابةً للتغيير والتطور الذي حصل في شتى مجالات الحياة والعلوم، إذ بدأت العلوم الأخرى بقطع أشواطاً كبيرة من التقدم في مجالاتها، وادعى البعض أن المحاسبة لم تكن ردة فعلها بالمستوى المطلوب كباقي العلوم، لذلك بدء اتجاه جديد في محاولة مناقشة وتحديث وتغيير بعض الأفكار والمعتقدات المحاسبية السائدة من قبل جزء كبير من الباحثين في الدول المتقدمة من خلال دراسات جديدة قام بها بعض الباحثون في المحاسبة، وحاولوا بذلك استنساخ أو تقليد بعض الدراسات التي أجريت في العلوم الأخرى ومحاولة تطبيقها على المحاسبة. فظهرت أفكار ومصطلحات محاسبية جديدة لم تكن من قبل.

وفي ذلك يقول (عبدالله، 2015: 2298) "ذهبت أفكار الباحثين في المحاسبة أشواطاً طويلة في تخيل الجديد في التقنيات المحاسبية التي سيتعامل بها المنطق المحاسبي التقليدي بأساليبه السائدة في مواجهة الحداثة والأيدلوجيات والاتجاهات الجديدة وتكنولوجيا المعلومات في عصر التقنيات السريعة، التي باتت المحاسبة بفكرها ونظريتها الإملائية لا تجدي نفعاً في مقاومة المتغيرات المتسارعة في الأفكار – والأيدلوجيات - والتقنيات الحديثة والتي شكلت ضغوطات فكرية عصرية على الفكر المحاسبي التقليدي الذي ألزمه تغيير نظريته المغلقة على المفاهيم والفرضيات الرأسمالية الكلاسيكية التقليدية التي جاءت من التقاليد الرأسمالية للمجتمعات الغربية المبنية على الفكر الفردي الأحادي (أو الذاتي) التي ترفض المعارضة بما جاءت به وفقاً لقيود الحيطه والحذر، وحفرت قيمها في قالب أحفوري عسر التغيير، وكسبت كفة الاستمرارية تمييزاً لها على حساب صفة التغيير المتلازمة لها".

ولعل من أهم هذه الموضوعات التي تبناها الباحثون والمفكرون في المحاسبة في الدول المتقدمة ولم تلقى اهتماماً من قبل الباحثين العرب هو منظورات نقدية للمحاسبة (Critical perspectives of accounting)، والتي يتبناها الباحثين ضمن ميدان المحاسبة الانتقادية area Critical accounting والذين يطلق عليهم منظري المحاسبة الانتقادية critical accounting theorists.

ويرى (Gaffikin, 2006: 11)، "أن ظهور النظرية الانتقادية تنسب إلى أعمال مجموعة من المنظرين الاجتماعيين والفلاسفة ينتمون إلى مدرسة تدعى مدرسة فرانكفورت Frankfurt School عملت في ألمانيا منذ بدايات القرن العشرين واستمرت لبقية العصر بعد أن قادها أحد طلابه يدعى Jurgens Habermas حتى منتصف السبعينات، وبعد ذلك طلابه من بعده

وإلى الوقت الحالي، وأما في الأدب المحاسبي Accounting Literature فقد كان هناك اتجاه للإشارة إلى أي بحث محاسبي غير وضعي (non-positivist accounting research) على أنه بحث في النظرية الانتقادية (Critical theory research)، وللأسف كان هذا سائداً أيضاً في الكثير من كتابات البحوث في العلوم الاجتماعية وليس فقط في المحاسبة. وقد أستخدم في حينها مصطلح المحاسبة الانتقادية كمصطلح فضفاض جداً ويمكن أن يكون له معنى واسع جداً. وهذا أمر مؤسف لأن المصطلح يعني شيء دقيق ومحدد".

وإذا عدنا إلى الأدبيات والمصادر التي تناولت هذا الموضوع نلاحظ أنها لم تحدد فترة زمنية معينة لبدء هذا النوع من البحوث في المحاسبة إلا أنه يمكن القول إنه اتجاه حديث نسبياً لم تمضي عليه فترة زمنية طويلة، ويمكن القول إن بعض المحاسبين المنظرين في المحاسبة الانتقادية قد تأثروا بمفهوم النقد (الانتقاد) في العلوم الأخرى حيث ظهر هذا الاتجاه ضمن البحوث الانتقادية في العلوم الأخرى الطبيعية (العلوم الصرفة) فضلاً عن العلوم الاجتماعية والأدبية مثل ما هو معروف بالنقد الأدبي إذ يقوم أدباء نقاداً بنقد بعض الأعمال الأدبية والفنية التي يقوم بها الأدباء والفنانين، ويلاحظ أن هؤلاء النقاد هم في الأصل أدباء أو فنانون، بمعنى إن النقد جاء من داخل المهنة وليس من خارجها. وهذا ما تأثر به بعض المحاسبين (منظري المحاسبة الانتقادية) وحاولوا تقليد ذلك من خلال قيامهم بانتقاد بعض النواحي في المحاسبة كانتقاد بعض البحوث والدراسات المحاسبية، على سبيل المثال لا الحصر:

يوجه (الليثي، 2003: 97) الانتقادات الآتية إلى مدخل الأحداث approach Event – الذي يعد أحد أحدث المناهج المستخدمة في صياغة نظرية للمحاسبة - علماً إن هذا المنهج يستخدمه الباحثون والمنظرون في المحاسبة في محاولة منهم لصياغة نظرية للمحاسبة تكون صالحة في كل مكان وزمان:

1. صعوبة وغموض عملية اختيار نوع المعلومات الواجب تقديمها بوجه عام للقارئ، ومن ثم فإن هذا المنهج لا يؤدي إلى تطوير كامل لنظرية المحاسبة.
2. قد يؤدي التوسع في المعلومات المنتجة والمقدمة إلى وصول القارئ إلى حد التشبع، ومن ثم نقل منفعة المعلومات الحقيقية.
3. لا يوجد دليل عملي على سهولة قياس وتحقيق الأحداث بالمقارنة مع منهج الحقائق التقليدي المتبع، أو حتى دليل على أن عرض خصائص الأحداث يكون أفضل من عرض الأشياء وفق المنهج التقليدي في التنبؤ بالظواهر المختلفة محل البحث والدراسة للقارئ.

ويستخدم (Macintosh and Baker, 2002: 184-222) "نماذج مختلفة من النظرية الأدبية لتحليل وتوضيح موضوعية القوائم والتقارير المالية التي يعدها المحاسب والآراء المنحازة للحقيقة التي تتبناها القوائم والتقارير، ويقولان إن أي تقرير محاسبي سيميل إلى تقديم معلومات انتقائية بأسلوب مصمم بطريقة من شأنها أن تقود إلى بناء رأي واحد للحقيقة الرئيسية، وقد يكون هذا الرأي مفضل من قبل الإدارة، ويطلب هذان الباحثان بأن تتغير تقارير المحاسبة لكي تحتوي مجموعة كافية من المعلومات لتمكين المستخدمين أو المستفيدين المختلفين أن يطلعوا على مجموعة متنوعة وأحياناً متناقضة من الآراء بخصوص العمليات الاقتصادية التي تمثلها القوائم والتقارير المالية بدلاً من أن تكون المعلومات المحاسبية المقدمة من خلال هذه القوائم والتقارير انتقائية أي مقدمة على نحو انتقائي بأسلوب موضوعي لإتمام رأي منفرد متحيز واحد".

وقد يكون منظري المحاسبة الانتقادية متأثرين أيضاً، وكما أشار إليه الباحث سابقاً، بالعلوم الأخرى وليس فقط بالنظرية الأدبية، على سبيل المثال علم الاقتصاد وفي هذا المجال قد يكون تأثروا بشكل أكبر من العلوم الأخرى.

وفي هذا الموضوع يقول كل من (Deegan and Unerman, 2011: 540-541) "يغطي ويهتم المنظور النقدي للمحاسبة *Critical Perspective of Accounting* الكثير من المنظورات المحددة المختلفة، فعلى المستوى الواسع، فإن معظم بحوث المحاسبة الانتقادية *Critical Accounting Research's* كانت موضوعاتها ومناقشاتها مستقرة في نظرية الاقتصاد السياسي الكلاسيكية والتي يكون فيها النزاع والتباين ودور الدولة مسائل مركزية للتحليل، على حين إن مواقف البحث للكثير من باحثي المحاسبة الانتقادية والذين انتقاداتهم لدور المحاسبة في استدامة حالات التباين في المجتمع، لا تكون معتمدة على الفلسفة الماركسية. فالفكرة المشتركة بين معظم الماركسيين (وبعضهم غير الماركسيين) هي أن منظري المحاسبة الانتقادية يدعون إلى إجراء تغييرات أساسية في الكيفية التي يركب فيها المجتمع، ويعتقدون إنه من دون إعادة الهيكلة هذه، فإن أي تغييرات أو تعديلات لتطبيقات المحاسبة سوف لا يكون لها تأثير في جعل المجتمع أكثر مساواة للجميع، كما يضيف المنظرين النقديين أيضاً، ان الحكومات (الدول) تميل إلى أن تضع في حيز التنفيذ آليات وتنظيمات لدعم الهياكل الاجتماعية الموجودة. كما إن الكثير من باحثي المحاسبة قد آمنوا في أن يكونوا داعمين لأيدولوجيات سياسية معينة مع نتائج تكون فيها بحوثهم مؤثرة في دعم أولئك الأفراد ذوي الامتياز في إمكانية الحصول على رأس المال النادر".

من الواضح من الاقتباس أعلاه، أن بعض الباحثين والمنظرين يربطون موضوعات المنظورات الانتقادية للمحاسبة بالمفاهيم الاقتصادية، والبعض الآخر يربط موضوعاتها بحكومات الدول وكيف من الممكن لسطة الدولة أن تستغل المحاسبة من خلال بعض المحاسبين والذين من الممكن أن يكونوا باحثين ومنظرين في المحاسبة، لتبرير - شرعنة *justify* - بعض قرارات وتصرفات الدولة، بحيث يقوم هؤلاء الباحثين والمنظرين بتوجيه بحوثهم بطريقة تكون مؤثرة في دعم الأفراد والسلطات الحكومية وتمكنهم من الحصول على ما يرمون إليه.

ويؤكد ذلك كل من (بدوي وعثمان، 2012: 11-12)، "ان التشريعات الحكومية تخلق طلباً على نظرية محاسبية معيارية تمدها بالإرشادات والمعايير النموذجية التي تدعم التشريعات والقوانين على مستوى الممارسة العملية والتي تقرر ما يجب أن تكون عليه الإجراءات المحاسبية المستخدمة وذلك بما يسمح باتخاذ قرارات أفضل من جانب مستخدمي القوائم المالية، تتعكس آثارها على زيادة الرفاهية العامة التي تسعى الدولة إلى تحقيقها ويفسر ذلك أسباب سيطرة الطابع المعياري على محاولات التنظير المحاسبي فطالما تصبح وظيفة نظرية المحاسبة هي الإمداد بالأعذار *Excuses* أو التبريرات التي ترضي الطلب الذي يخلقه التشريع والقانون فإنها تكون نظرية معيارية بطبيعتها وليست وضعية أو ايجابية".

المحور الثاني: مفهوم نظرية المحاسبة الانتقادية

Critical Accounting Theory

بعد العرض السابق الذي قدمه الباحث، يود التطرق لمفهوم نظرية المحاسبة الانتقادية وبعض المصطلحات المرتبطة بها أو المكونة لها مثل النظرية الانتقادية ومنظري المحاسبة الانتقادية وبحوث المحاسبة الانتقادية وهكذا.

يقول (Gaffikin, 2010: 2) " لقد استخدم مصطلح الانتقاد **Critical** في العديد من مجالات البحث المختلفة، وقد أدى ذلك إلى إعطاء دلالات ونتائج ايجابية في أغلب الأحيان، إلا أن في أحيان أخرى قليلة، أعطى دلالات سلبية، وفي الغالب استخدم ليشير إلى تشخيص الخطأ والعتور عليه لغرض تعديله، إذ يعد ذلك ضرورياً لنجاح أي مشروع.

أما كل من (Deegan & Unerman, 2011: 213) فيضيفان أنه بظل عنوان " نظرية المحاسبة الانتقادية " **Critical Accounting Theory**، هناك العديد من المنظورات المختلفة والتي تنظوي تحت مظلة المحاسبة الانتقادية وبالتالي فليس من السهل تعريف منظور نقدي واحد. وفي المفاهيم الواسعة تكون نظرية المحاسبة الانتقادية مستخدمة للإشارة إلى طريقة لبحوث المحاسبة والتي تتجاوز سؤال هل يجب استخدام طرقاً معينة من المحاسبة، وبدلاً عن ذلك يميل المنظرين في الميدان النقدي إلى التركيز على دور المحاسبة في استدامة المواقع المميزة لأولئك الذين يسيطرون على موارد معينة (رأس المال) بينما تقوض أو تقيد صوت أولئك الذين يفتقرون إلى رأس المال، وقد تزاوجت النظرية الانتقادية بشكل وثيق مع التغيير وعلى نحو أكثر تحديداً إنها مهتمة بالتشجيع على مجتمع أفضل، المجتمع الذي فيه تكون الترتيبات الاجتماعية والعلوم الاجتماعية تخدم مصالح السواد الأعظم من الناس، ولا تكون النظرية الانتقادية معنية بتقديم آراء لصالحها بل لغرض ابلاغ تحويل " ماهو " إلى ما يرغب الذين يمارسون أن يكون، أي بعبارة أخرى تغيير ماهو كائن بالفعل إلى ما يرغب المجتمع أن يكون أو ما يجب أن يكون وفق رأي المجتمع، من خلال عملية التفاعل والانعكاس، أو بعبارة أخرى تهدف النظرية الانتقادية إلى تشجيع الوعي الذاتي لكل من ماهو كائن وما قد يكون. ويرى الباحث إن كل من Deegan & Unerman قصداً في الاقتباس أعلاه، أن نظرية المحاسبة الانتقادية تهتم دراستها وكيف يكون المجتمع أفضل مما هو عليه أي بعبارة أخرى تهتم بمصالح السواد الأعظم من الناس الذين يمثلون المجتمع والمقصود بهم هنا، هم الناس الذين لا يملكون رؤوس الأموال. لأن الفئة القليلة من المجتمع والذين يطلق عليهم النخبة هم من يملكون رؤوس الأموال **الضخمة** ويديرون الشركات الكبرى والتي لها دور كبير في إدارة اقتصاد أي بلد. ولعل ذلك ما يؤيده تقرير المؤسسة Corporate Report في المملكة المتحدة الصادر عام 1976.

إذ إن هذا التقرير هو ورقة نقاشية تم إصدارها عام 1976 من قبل لجنة توجيه معايير المحاسبة في معهد المحاسبين المرخصين في انكلترا وويلز:

(ICAEW) Institute of Chartered Accountants in England and Wales
وكان هذا التقرير مهتماً على نحو خاص بطرح حقوق المجتمع من حيث إمكانية حصول (المجتمع) على المعلومات المالية حول الكيانات أو المنظمات التي تعمل فيه والرأي الذي تم تبنيه في هذا التقرير هو أن المجتمع (أفراد المجتمع الذين يمثلون السواد الأعظم من الأفراد ليسوا ذوي رؤوس الأموال الضخمة)، هو الذي يمنح ترخيص للمنظمات للعمل فيه، ولولا هذا المجتمع وترخيصه الذي منحه لهذه المنظمات، لما استطاعت العمل ومزاولة نشاطاتها، وعلى هذا الأساس تكون تلك المنظمات مسؤولة أمام المجتمع وهذه المسؤولية تضم الالتزام بتقديم المعلومات حول أدائها المالي (Deegan & Unerman, 2011: 213)

ويذكر (Deegan and Unerman, 2011: 516) نقلاً عن (Roslener, 2006: 264)، أنه من المنظور النقدي، إن تفسير أو فهم ما نختار دراسته ببساطة لا يكون كافياً، فالهدف من الممارسة هو تحويل هذا التعلم لفائدة المجتمع، أي تشجيع مجتمع أفضل، والافتراض المسبق هو أن

هناك الكثير من الأشياء والإجراءات والتطبيقات الاجتماعية والمحاسبية الموجودة تستحق التغيير. والنظرية التقليدية لا تؤيد هذه البديهية وإن هذه الميزة التي تميز النظرية الانتقادية عن النظرية التقليدية. والنظرية الانتقادية هي التي تربط وعلى نحو علني الفهم والتغيير لتفعيل فلسفة التطبيق (وهي فلسفة والتي فيها النظرية تبلغ التطبيق والعكس صحيح).

ويعطي (Tinker, 2005: 101) تعريفاً لبحث المحاسبة الانتقادية *Critical Accounting Research* وهو كل أشكال التطبيقات أو الممارسات العملية الاجتماعية *Social praxis* التي تكون قابلة للتقييم وتهدف إلى إحداث تغيير نقدي (تدريجي وإصلاحي) *(Engender progressive change)* ضمن ميادين المفاهيم المحاسبية المناسبة والمؤسساتية والممارسات والسياسات المحاسبية.

والتطبيقات ضمن بحث المحاسبة الانتقادية تشير إلى فهم واسع لكل من النظرية والتطبيق وتكون مفهومه عموماً لتشير إلى الافتراض القائل ان هناك علاقة بطريقتين أو ربما دائرية، بين النظريات والتطبيق، والتي بها تؤثر النظرية على الممارسات بمعنى أن الآراء والافتراضات النظرية التي لدينا حول التطبيق، هي في الحقيقة تؤثر على التطبيق، بينما تؤثر الممارسات الاجتماعية على النظرية بمعنى ان النظرية تبلغ أو تقدم الأساس للممارسة الموجودة وأيضاً فإن الممارسة الموجودة تبلغ النظرية. وأحد مضامين هذه العلاقة بين النظرية والتطبيق هي أنه عندما تتغير التطبيقات الاجتماعية أو الظروف الاجتماعية، فإن النظريات القائمة على أساس هذه الظروف بحاجة أيضاً إلى أن تتغير (Deegan & Unerman, 2011: 514).

ولعل الاقتباس أعلاه يؤكد ما ذكره (جميل، 2016: 330)، أن منهج تكوين نظرية للمحاسبة يجب أن يكون منهجاً مختلفاً معيارياً ووضعياً ويعتمد المدخل الاستنباطي والاستقرائي بأن واحد ويمثل Franz Oppenheimer العلاقة بين الاستنباط والاستقراء أي بين العقل والتجربة على النحو الآتي: أن الاستقراء بدون الاستنباط هو سفينة بدون بوصلة وإن الاستنباط بدون الاستقراء هو بوصلة بدون سفينة، ولكن يجب أن تكون نسبة الاعتماد على المنهج المعيارى أكثر من الاعتماد على الوضعي أو الايجابي، وذلك لاحتمال تأثر الباحث عند استخدامه المنهج الوضعي بالأهواء أو الميول الشخصية له، وهذا ما يطلق عليه بالبحوث الموجهة، والتي غالباً ما يحذر منها علماء المحاسبة.

ويضيف (Tinker, 2005: 101) أن طريقة المحاسبة الانتقادية تعد بتراكيب (أو تصطنع) *Synthesis* ثرية أو قيّمة لأشكال جديدة من الممارسات أو التطبيق، وتتطلب أن الباحثين في المحاسبة الانتقادية الذين يشاركون (في بحوث المحاسبة الانتقادية) أن يفعلوا ذلك انطلاقاً من مواقف موالية وعاطفية واحياناً من مواقف متشابكة أو متحاربة *Militant Positions*.

المحور الثالث: اسهام موضوعات النظرية الانتقادية في علاج مشاكل الفكر والتطبيق المحاسبي

يرى (Gaffikin, 2006: 12) أنه كان هناك العديد من الدراسات المحاسبية تدعو إلى استخدام النظرية الانتقادية في المحاسبة لغرض الاستفادة منها في معالجة بعض جوانب الخلل والقصور، ولعل أقوى المنادين إلى ذلك هو Richard Laughlin، والذي إنضم إليه فيما بعد Jane Broadbent، والعديد من الباحثين الآخرين. ويضيف Gaffikin، إن هناك العديد من المزايا

والفوائد تم الحصول عليها من جراء اعتماد النظرية الانتقادية في المحاسبة وبالتالي يمكن القول ان إحدى أهم الفوائد من ذلك انها حسنت فهمنا للمحاسبة*".

وحسب اعتقاد مُنْظَرِي المحاسبة الانتقادية أن المحاسبة كما هي عليه الآن (المحاسبة التقليدية)، من مبادئ وإجراءات ومعايير ومعالجات محاسبية وافصاحات وقوائم وتقارير، لا تخدم مصالح السواد الأعظم من الناس المكونين للمجتمع (ليسوا أصحاب رؤوس الأموال الضخمة)، ويصفونها بانها متحيزة لصالح فئة معينة من الناس، وإنها مصممة لاستدامة مناصب وثروات هؤلاء الأقلية والتي تطلق عليهم (بالنخبة Elite) - أي أصحاب رؤوس الأموال وأصحاب المناصب -، وليس السواد الأعظم من المجتمع، وذلك لأنه - وحسب تبريراتهم - أن المعالجات المحاسبية المالية، وبالتالي القوائم والتقارير المالية، هي معدة وفق مبادئ ومعايير هم (أي هؤلاء النخبة أصحاب رؤوس الأموال والمناصب من الشركات الكبيرة)، من وضعوها وأصدروها، (ولعل ما يؤيد ذلك، إذا نظرنا إلى أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، فإن عدد كبير منهم هم ممثلين عن الشركات الدولية الكبرى)، لذا فإنها تخدم مصالحهم في استدامة مناصبهم وثروتهم، ولهذا يدعون منظري المحاسبة الانتقادية إلى إجراء تغيير جوهري في المحاسبة كي لا تخدم إجراءاتها وتقاريرها هؤلاء النخبة، وحسب رأي المنظرين النقديين فإن هذا الإصلاح يتم عن طريق التفاعل بين الدراسات النظرية التي يقومون بها آخذين بنظر الاعتبار مصلحة المجتمع ككل وبين الواقع أي ما هو كائن فعلاً.

ويرى الباحث إن ما يجب الإشارة إليه أن الباحثين ضمن ميدان المحاسبة الانتقادية والذين يطلق عليهم اسم مُنْظَرِي المحاسبة الانتقادية يسعون إلى توضيح (من خلال التحليل النقدي) الدور الرئيسي للمحاسبة في المجتمع. والمنظور الذي يقدمونه بتحدي الرأي القائل (أن بالإمكان تفسير المحاسبة كونها موضوعية أو حيادية)، وغالباً ما يسعى هؤلاء الباحثين إلى تقديم دليلاً لإسناد هذا الرأي، فالمحاسبة عدت كوسيلة لإنشاء أو إضفاء الشرعية لتراكيب اجتماعية معينة، وكما يذكر (Hopper, 1995: 528)، فإن المحاسبين ينقلون واقع يشيدونه هم بأنفسهم. وعلى نحو متزامن تقول Hines, 1988، المحاسبة هي ممارسة اجتماعية أو تطبيق اجتماعي ضمن حالات كفاح سياسي وليس مجرد ممارسة سوق يقودها التوازن في سوق كفوء. وقد أيد ذلك كل من Baker and Bettner, 1997 اللذان يقولان: الباحثون النقديون مقتنعين وعلى نحو متكرر أن المحاسبة لا تقدم تمثيل موضوعي للواقع الاقتصادي، بل بدلاً عن ذلك يقدمون تمثيل مزعوم وموالي بدرجة عالية للعالم الاقتصادي والاجتماعي Economic and Social World، وعليه فإن المادة الرئيسية للمحاسبة لا يمكن الحصول عليها من خلال تفصيل دائم وأكثر تعقيداً للطرق الكمية. وبالإمكان الوقوف على جوهر المحاسبة على نحو أفضل من خلال فهم تأثيراتها على الأفراد والمنظمات والمجتمعات، وبناءً عليه فمن المهم لبحث المحاسبة أن يتبنى منظور نقدي. (Deegan and Unerman, 2011: 519)

وللباحث بعض التحفظ على آراء بعض منظري المحاسبة الانتقادية، وبالأخص فيما يتعلق باتهامهم المحاسبة بعدم الموضوعية (كما في الاقتباس أعلاه)، في منتجاتها التي تعدها، وان

* للمزيد من التفاصيل راجع:

The Critique of Accounting Theory Accounting and Finance, Working Paper, School of Accounting and Finance, University of Wollongong, 2006, Australia.

الإجراءات التي يتبعها المحاسبين للوصول إلى القوائم والتقارير المالية ماهي إلا طرق هم (المحاسبين) ابتدعوها، وقد يكون سبب تبني منظري المحاسبة الانتقادية مثل هذه الآراء - مع تحفظ الباحث على هذه الآراء - هو تأثيرهم ببعض الأدبيات الاقتصادية التي يقوم الاقتصاديين بتبنيها أو ببعض الدراسات الاجتماعية والأدبية ويمكن القول إن منظري المحاسبة الانتقادية يحاولون انتقاد المحاسبة عن طريق ربطها بعلوم أخرى مثل الاجتماع والاقتصاد، وكما تم عرضه في الأوراق السابقة، إلا أن الغريب في الأمر أن هؤلاء الباحثين (منظري المحاسبة الانتقادية)، هم في الأصل محاسبين وبما يعني أن الانتقاد جاء من داخل المهنة وليس من خارجها، وهو - وحسب اعتقاد الباحث - ما يجب أخذه على محمل الجد، لأن النقد جاء من محاسبين وباحثين متخصصين في المحاسبة، وهو بكل تأكيد لغرض اصلاح أو تطوير الممارسات الحالية، بهدف الوصول إلى افضل الممارسات، ويعد هذا الاتجاه في هكذا نوع من البحوث حديث نسبياً وليس بالأمد البعيد وقد لاقى اهتماماً واسعاً من قبل المحاسبين الأكاديميين الغربيين، إلى درجة أنه تم تأسيس دورية أمريكية بعنوان منظورات نقدية للمحاسبة *Critical Perspectives on Accounting*، ولها موقع رسمي على شبكة الانترنت¹:

<https://www.sciencedirect.com/journal/critical-perspectives-on-accounting>

وقد بدأت بنشر مثل هكذا بحوث منذ عام 1990، إذ كان أول عدد لها ولا زالت تنشر البحوث العلمية الرصينة في هذا الموضوع منذ ذلك الوقت ولحد الآن، علماً، أن البحوث التي تنشرها في ازدياد مستمر فضلاً عن أن الباحثين الأجانب معروفون بهذا النوع من البحوث، وشبكة الانترنت مليئة بمثل هذه البحوث، ويرى الباحث إن (بحوث المحاسبة الانتقادية) حالة صحية تصب في مصلحة المحاسبة لغرض تطويرها والارتقاء بها من خلال تشخيص بعض نقاط الخلل أو الضعف من قبل هؤلاء منظري المحاسبة الانتقادية، لأنهم يربطون العلوم الأخرى (مثل الاقتصاد والاجتماع) بعلم المحاسبة، وهو ما يطلق عليه بحافات العلوم.

أما (الحفناوي، 2005: 7)، فيضيف في معرض حديثه عن انتقاد نظرية الوكالة والنظرية الوضعية " إن الإشكال الفكري مصدره شيوع النظرية الوضعية (الإيجابية) في المحاسبة، واستنادها إلى نظرية الوكالة في تفسير وتبرير قرارات إدارات الشركات فيما يتعلق بصنع واختيار السياسات والطرائق المحاسبية، والانبهار ببعض المداخل الإدارية الحديثة، فضلاً عن افتقار كثير من البحوث المحاسبية إلى التحليل المنطقي، واكتفائها بالأدوات الميكانيكية للبحث (النماذج الإحصائية)، وتفسير نتائجها بنظرية الوكالة فقط. ولم يقتصر شيوع هذه النظريات وآثارها على مجالات المحاسبة المالية والمراجعة فحسب، بل امتد أثرها إلى مجالات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بصورة خطيرة تكاد تنطق لمستقرئ الفكر والتطبيق المحاسبي، بأن المحاسبين منذ سنوات عديدة يبيتون ويصبحون ولا هم لهم سوى تبرير قرارات وتصرفات الإدارة. بل إن الأمر أخطر من هذا بكثير، إذ نجد التركيز والاهتمام في كثير من الكتابات المحاسبية العالمية والعربية الحديثة ينصب على المصطلحات والوظائف الإدارية أكثر من التركيز والاهتمام بالمصطلحات والوظائف المحاسبية بصورة تكاد تشعر القارئ بأن المحاسبين قد تخلو عن دورهم الأساسي وهو القياس المالي لنتائج قرارات الإدارة

¹ تقع المجلة ضمن الربع الأول، Q1 في المستوعب العالمي SCOPUS، ويبلغ معامل التأثير Impact factor للمجلة في الشهر (5) من العام 2024 (5.1)، أما مقياس الاقتباس فبلغ (7.9)، وللمزيد من التفاصيل حول المجلة انظر:

<https://www.sciencedirect.com/journal/critical-perspectives-on-accounting>

والتقرير عنها للمساعدة في ترشيح القرارات، إلى مشاركة الإدارة، ليس فقط في أدائها لوظائفها، بل أيضاً وبالدرجة الأولى في أداء ما تريد !!!، وليس أدل على ذلك مما يعج به كثير من الكتابات المحاسبية الحديثة من ألفاظ غير محددة المفاهيم، وأقرب إلى السياسيات والمداخل الإدارية منها إلى النظم المحاسبية، بزعم أن نظم التكاليف ونظم المحاسبة الإدارية التقليدية، لم تعد ملائمة لبيئة الأعمال الحديثة، لما تشهده هذه البيئة من تقدم أساليب الإنتاج وحدة المنافسة العالمية. ومن أكثر هذه التعبيرات انتشاراً في الفترة الأخيرة التكاليف على أساس النشاط-Activity Based Costing، وتحليل القيمة Value Analysis، وهندسة القيمة Value Engineering، وإدارة التكلفة Cost Management، والإدارة على أساس النشاط Activity Based Management ".... وهكذا.

وهنا نلاحظ ان الانتقاد جاء أيضاً من داخل مهنة المحاسبة، ولعل ذلك كان تقليدياً لما يقوم به بعض الأدباء أثناء نقدهم للأعمال الأدبية والفنية التي يقوم بها بعض الأدباء والفنانين، بعبارة أخرى حاول هؤلاء المحاسبون تقليد الناقدين في مجال الأدب والفن من خلال نقدهم لما يقوم به بعض المحاسبين والباحثين في المحاسبة سواء أكانوا أكاديميين أم مهنيين.

ويمكن أن تكون الصورة أكثر وضوحاً من خلال الاقتباس الآتي:

يقول كل من (Macintosh and Baker, 2002: 189) "بالإمكان عد تقارير المحاسبة على أنها شكلاً من النصوص الأدبية literary text، فهم يوضحون أن في النظرية الأدبية literary theory، كانت فكرة الحقيقة التعبيرية expressive realism، والقائلة أن النص يكون انعكاس موضوعي للحقيقة الرئيسية، بحيث إن الرواية Novel، مثلاً تعمل كمرآة لعكس الواقع". يظهر من الاقتباس أعلاه أن الباحثين رغم كونهما محاسبان، إلا أنهما قد تأثرأ بالنظرية الأدبية والأدباء النقاد، وذلك واضح من خلال استخدامهما لمصطلحات أدبية تستخدم في النقد الأدبي مثل مصطلح النصوص الأدبية، الحقيقة التعبيرية، النظرية الأدبية، والرواية.... وهكذا. ولدى الباحث حفظ على رأيهما الذي أوردها في الاقتباس أعلاه حول موضوعية القوائم والتقارير المالية وقد لا يتفق معهما حول ذلك*.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

1. أولاً. الاستنتاجات: في ضوء ما تم عرضه في الصفحات السابقة، ومن منظور مفاهيمي تحليلي، يحدد الباحث مجموعة من أهم الاستنتاجات التي توصل إليها، وكما يأتي:

1. منذ تسعينيات القرن الماضي بدأ الباحثون في الدول المتقدمة، المناداة بضرورة أن تأخذ المحاسبة شكلاً جديداً غير الشكل الذي كانت عليه سابقاً أسوةً بباقي العلوم الأخرى، وذلك استجابةً للتغيير والتطور الذي حصل في شتى مجالات الحياة والعلوم، وادعى البعض أن المحاسبة لم تكن ردة فعلها بالمستوى المطلوب كباقي العلوم، لذلك بدء اتجاه جديد في محاولة مناقشة وتحديث وتغيير بعض الأفكار والمعتقدات المحاسبية السائدة من قبل جزء كبير من الباحثين في الدول المتقدمة من خلال دراسات جديدة قام بها بعض الباحثون في المحاسبة، وحاولوا بذلك استنساخ أو تقليد بعض الدراسات

* للمزيد من التفاصيل راجع:

Macintosh, N.B. & Baker, R.C., (2002), A literary Theory Perspective on Accounting: towards heterolysis accounting reports: Accounting, Auditing and accountability Journal, vol15, 2, p184-222

- التي أجريت في العلوم الأخرى ومحاولة تطبيقها على المحاسبة. فظهرت أفكار ومصطلحات محاسبية جديدة لم تكن من قبل، ومنها البحوث التي تعنى بالمنظورات الانتقادية للمحاسبة.
2. إن ظهور النظرية الانتقادية تنسب إلى أعمال مجموعة من المنظرين الاجتماعيين والفلاسفة ينتمون إلى مدرسة تدعى مدرسة فرانكفورت Frankfurt School عملت في ألمانيا منذ بدايات القرن العشرين واستمرت لبقية العصر بعد أن قادها أحد طلابه يدعى Jurgens Habermas حتى منتصف السبعينات، وبعد ذلك طلابه من بعده وإلى الوقت الحالي.
3. إن الأدبيات والمصادر التي تناولت هذا الموضوع، لم تحدد فترة زمنية معينة لبدء هذا النوع من البحوث في المحاسبة إلا أنه يمكن القول إنه اتجه حديث نسبياً لم تضي عليه فترة زمنية طويلة.
4. إن بعض الباحثين في المحاسبة (منظري المحاسبة الانتقادية)، وحاولوا تقليد ما موجود من انتقاد في باقي العلوم، سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو الفنية، وكان ذلك واضحاً من خلال استخدام منظري المحاسبة الانتقادية، لمصطلحات ومفردات اقتصادية وفنية عادةً ما تستخدم في مجال الأدب والفن، وذلك من خلال قيامهم بانتقاد بعض النواحي في المحاسبة كانتقاد بعض البحوث والدراسات المحاسبية، وكان الغرض منها هو تشخيص بعض مواضع الخلل في الممارسة، بهدف معالجتها وتجاوزها، وقد انصب ذلك كله في خدمة المحاسبة.
5. استخدم مصطلح الانتقاد Critical، في العديد من مجالات البحث المختلفة، وقد أدى ذلك إلى إعطاء دلالات ونتائج ايجابية في أغلب الأحيان، إلا أن في أحيان أخرى قليلة، أعطى دلالات سلبية، وفي الغالب استخدم ليشير إلى تشخيص الخطأ والعتور عليه لغرض تعديله، إذ يعد ذلك ضرورياً لنجاح أي مشروع.
6. إن نظرية المحاسبة الانتقادية تستخدم للإشارة إلى طريقة لبحوث المحاسبة والتي تتجاوز سؤال هل يجب استخدام طرقات معينة من المحاسبة، وقد تزوجت النظرية الانتقادية بشكل وثيق مع التغيير وعلى نحو أكثر تحديداً إنها مهتمة بالتشجيع على مجتمع أفضل، ولا تكون النظرية الانتقادية معنية بتقديم آراء لصالحها بل لغرض تغيير ما هو كائن بالفعل إلى ما يرغب المجتمع أن يكون أو ما يجب أن يكون وفق رأي المجتمع، من خلال عملية التفاعل والانعكاس، أو بعبارة أخرى تهدف النظرية الانتقادية إلى تشجيع الوعي الذاتي لكل من ما هو كائن وما قد يكون.
7. إن التطبيقات ضمن بحث المحاسبة الانتقادية تشير إلى فهم واسع لكل من النظرية والتطبيق وتكون مفهومة عموماً لتشير إلى الافتراض القائل ان هناك علاقة بطريقتين أو ربما دائرية، بين النظريات والتطبيق، فالآراء والافتراضات النظرية التي لدينا حول التطبيق، هي في الحقيقة تؤثر على التطبيق، بينما تؤثر الممارسات الاجتماعية على النظرية بمعنى أن النظرية تبلغ أو تقدم الأساس للممارسة الموجودة، وأيضاً فإن الممارسة الموجودة تبلغ النظرية. وأحد مضامين هذه العلاقة بين النظرية والتطبيق هي أنه عندما تتغير التطبيقات الاجتماعية أو الظروف الاجتماعية، فإن النظريات القائمة على أساس هذه الظروف بحاجة أيضاً إلى أن تتغير.
8. هناك العديد من الدراسات المحاسبية تدعو إلى استخدام النظرية الانتقادية في المحاسبة لغرض الاستفادة منها في معالجة بعض جوانب الخلل والقصور، ولعل أقوى المنادين إلى ذلك هو Richard Laughlin، والذي إنظم إليه فيما بعد Jane Broadbent، والعديد من الباحثين الآخرين.
9. معظم الدراسات والأبحاث في مجال نظرية المحاسبة الانتقادية، أكدت على أن هذه البحوث ساهمت في تحسين وتطوير الممارسات الحالية إلى الأفضل، من خلال تشخيصها لبعض مواضع الخلل في

البحوث المحاسبية أو في الممارسة، واقتراح المعالجات اللازمة لذلك، وإن معظم هذه الدراسات نشرت في دورية *Critical Perspectives on Accounting*، علماً إن هذه الدورية تقع ضمن الربع الأول في المستوعب العالمي Scopus. **ثانياً. التوصيات:** بناءً على الاستنتاجات التي أفصح عنها البحث، يمكن تحديد أهم التوصيات من خلال الآتي:

1. على الباحثين في مجال المحاسبة الاهتمام بالبحوث التي تهتم بنظرية المحاسبة الانتقادية، لأهميتها في رصد مواطن الخلل، ومحاولة علاجها وتلافيها، من خلال ربط الجانب الأكاديمي (الاستنباطي)، بالممارسة الفعلية (الاستقرائي)، أي بعبارة أخرى تغيير ما هو كائن بالفعل إلى ما يرغب المجتمع أن يكون أو ما يجب أن يكون وفق رأي المجتمع، من خلال عملية التفاعل والانعكاس، أو بعبارة أخرى تشجيع الوعي الذاتي لكل من ما هو كائن وما قد يكون.
2. ادخال موضوعات نظرية المحاسبة الانتقادية أو موضوعات انتقادية في المحاسبة، ضمن الموضوعات التي تعطى لطلبة الدراسات العليا في أقسام المحاسبة في العراق.
3. على أقسام المحاسبة في العراق، تشجيع الباحثين سواء أكاديميين أو طلبة دراسات عليا، بتبني موضوعات نظرية المحاسبة الانتقادية في كتاباتهم وبحوثهم، لما لهذا الموضوع من أهمية كبيرة من خلال تشخيص ومعالجة بعض جوانب الخلل والقصور سواء في بعض المعتقدات أو الأفكار المحاسبية أو في الممارسة المحاسبية.
4. على الباحثين في المحاسبة إيلاء مواضع الكتابة في نظرية المحاسبة أهمية أكبر، وذلك لمساهمة هذه البحوث في تطوير نظرية للمحاسبة، على أمل أن تكون هذه النظرية واحدة وشاملة في يوم ما.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الرسائل العلمية:

1. جميل: سنان زهير محمد، (2016)، مدى اسهامات مناهج البحث في المحاسبة في بناء الفكر المحاسبي، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد الحادي والعشرون، كلية التراث الجامعة، بغداد، العراق.

ب. الكتب:

1. بدوي، محمد عباس وعثمان، الأميرة إبراهيم (2008)، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.
2. بدوي، محمد عباس وعثمان، الأميرة إبراهيم (2012)، قراءات في تطور الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، مصر.
3. الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت.
4. الليثي، فؤاد محمد، (2003)، نظرية المحاسبة، دار النهضة العربية للطبع والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان.

ج. الدوريات:

1. عبدالله، إيمان محمد، (2015)، المحاسبة والديمقراطية: استمرارية المحاسبة التقليدية بين منطق الفردية ومنطق الحوارية لتحقيق الديمقراطية، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 23، العدد 4، ص 1646-1675.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Books:

1. Craig Deegan & Jeffrey Unerman, 2011, Financial Accounting Theory, Second European Edition, McGraw-Hill, UK.

B. B: Periodicals and Researches:

1. Macintosh, N.B. & Baker, R.C., (2002), A literary Theory Perspective on Accounting: towards heterolysis accounting reports: Accounting, Auditing and accountability Journal, vol15, 2, p184-222.
2. Tinker, T, (2005), the withering of criticism: A review of professional, Foucauldian, ethnographic, and epistemic studies in accounting, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol 18, p 100-135.
3. Some Challenges and Alternatives to Positive Accounting Research, in Accounting Theory: A Contemporary Review, S. Jones, J. Ratnatunga & C. Romano (eds.), Harcourt Brace, 1995, pp. 515-550.

C. C: Internet:

1. Gaffikin, M., (2006), The Critique of Accounting, University of Wollongong, Research Online, Faculty of Business-Accounting & Finance, Working Papers, <https://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1040&context=accfinwp>
2. Gaffikin, M., (2010), Being critical in accounting, University of Wollongong, Research Online, Faculty of Business-Accounting & Finance, Working Papers, https://www.academia.edu/26555578/Being_critical_in_accounting
3. Roslender, R, (2006), Critical theory, Methodological Issues in Accounting research: Theories and Method London: Spiramus Press, 247-270, <https://discovery.dundee.ac.uk/en/publications/critical-theory>
4. Critical Perspectives on Accounting: <https://www.sciencedirect.com/journal/critical-perspectives-on-accounting>