

الأسبوع الثالث

الحاجة لصياغة نظرية محاسبية

النظرية المحاسبية

لقد تناولنا في مطلع هذا الفصل النظريه العامه للمحاسبه التي تتكون من نظام استنتاجي ذي ثلاث مستويات من افتراضات متناقضة العموميه. ولكن منظر المحاسبه فشلوا في اثبات وجود مسلمات ,اي انهم لم يبرهنوا على وجود اشتقاق منطقي بين المستويات المختلفه للافتراضات . فالتوصل الى المسلمات يتطلب نظام صارم من اللزوميات او الشروط الجوهرية . ولو نظرنا في تجارب او ممارسات الحقول الاخرى لوجدنا بأنه فقط يمكن لنظام ما ان يوفر اللزوميات من خلال عمليه مطوله من التجربة والخطأ . ولهذا السبب نجد ان مجلس معايير المحاسبه الماليه يتكلم عن اطار نظري للمحاسبه وليس عن نظريه عامه. فلم يفكر المجلس بضرورة الاشتقاق المنطقي . ولدينا حالياً فهماً اولياً للعديد من الافتراضات التي تشكل النظرية المحاسبية.

ان الاطار النظري لمجلس معايير المحاسبه الماليه هو الذي يكشف عن هذا الفهم. ويجب على النظرية المحاسبية الشامله ان توفر قواعد للاعتراف بأشياء اقتصاديه معينه ملائمة لقياس خاصية القيمه لهذه الاشياء الاقتصاديّه, وكذلك توفير اساس للحكم على ممارسة او تطبيق محاسبي معين في كونه جيد او سيئ. بتعبير اخر, على النظرية المحاسبية العامه ان تخبرنا كيف نقيس الدخل ورأس المال بشكل صحيح فينظر للنظرية على انها اداة يراد استخدامها من قبل المحاسبين لاشتقاق قواعد وإجراءات صحيحة. وان تطبيق القواعد والإجراءات من قبل منشأ ما يولد نتائج تفسر على انها تبرير لما حدث , او تخدم كأساس للتنبؤ بما سيحدث . ولكن النظرية المحاسبية لا توفر بنفسها تبريراً او تنبؤاً بأحداث او بأشياء اقتصاديه تخص منشأ معينه. وهذا هو الفرق الرئيس بين النظرية في العلوم الطبيعیه والنظرية المحاسبية الشامله . فليس النظرية الشامله بنفسها هي التي تقدم تفسيراً او وسيله كما في العلوم, ولكن اظهرت نتائج معينه مبنية على اساس نظريه شامله انها هي التي تقدم التفسير او التبرير او وسيله التنبؤ. فيمكننا ان ننظر الى اية نظريه محاسبية عامه او شامله على انها مجموعه من الافتراضات او التعاريف ومبادئ الاعتراف والقياس وإجراءات وطرق لتحديد الدخل ورأس المال. وان الاجراءات والطرق الخاصة بالمحاسبه ما هي الى قواعد تماثل.

مدى الحاجة الى صياغة نظريه

لماذا نهتم بصياغة نظرية عامه ؟ لقد نجحنا في المضي قدماً الى امام لسنوات عديدة دون ان تكون لدينا نظريه عامه , فلماذا اذن هناك حاجة لها ؟ مع انها لحقيقة من ان مهنة المحاسبه قد استطاعت البقاء على قيد الحياة لسنوات عديدة بدون نظريه عامه تم بناءها بشكل رسمي , وانه لمن الممكن ان تستمر البقاء على قيد الحياة مستقبلاً إلا ان هناك العديد من المشاكل قد ظهرت والتي ترجع الى الافتقار الى نظريه عامه . فلقد ظهرت قيود ومحددات على اختيار الطرق المحاسبية منذ البدء بإصدار احكام مجلس المبادئ المحاسبية ومجلس معايير المحاسبه الماليه إلا ان التطبيق المحاسبي ما زال من الممكن وصفه على ان **متسامح** بسبب السماح في الاختيار من بين عدد من الاجراءات البديله. وقد تم التعبير عن هذا النمط من السلوك المتسامح في تقرير رفع من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين العاملين الى لجنه تعود الى بورصة نيويورك.

" ان البديل الاكثر عمليه هوان تترك كل شركه حرة في اختيار طرقها المحاسبية ضمن حدود واسعة يمكن الاشاره لها" .

ان عقيدة السماح لكل شركه بحق اختيار طرقها المحاسبية ضمن حدود المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ما زالت تعتبر مرغوبة. ولكن هذه الحرية الواسعة مصدر لبعض الارباك. وقد حاول المعهد الامريكي ان ينظم الامور بإصداره العديد من القرارات إلا ان ذلك لم يتحقق له النجاح الكامل . وسبب ذلك هو ان هذه القرارات كانت اساساً "ترشحات من التطبيق" مدعومة بمنطق كيف ما اتفق و ليس مجموعه متسقة من المبادئ. والحقيقة هي ان العديد من التطبيقات القائمة حالياً ناتجة مباشرة من تأثيرات قوانين الضريبة وأحكام وقرارات الوكالات الحكوميه" اي المؤسسات الحكوميه ذات العلاقة" وضغوطات المدراء التنفيذيين للشركات التجاريه . وقد اقر مجلس المبادئ المحاسبية بذلك عندما اعلن بان المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً هي:

"تقليديه- اي انها اصبحت مقبولة عموماً بالاتفاق وليس من خلال اشتقاق منطقي من مجموعه من البديهيات او المبادئ الاساسية . فقد تطورت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في ضوء خبره والسبب والعادة والاستخدام , ولكن بشكل اكبر بضوء الضرورة العمليه".

ان مصادر السلطة عديدة, فعلى سبيل المثال فقد قبلت هيئه الضرائب طريقة ما يدخل اخرأ يخرج اولأ وطرق الاندثار المتسارع , وبعد ذلك قبول هذه الطرق من قبل المهنة. ويلح المدراء التنفيذيين على المحاسبين لأجل استنباط طرق محاسبية مقبولة لغرض تخفيض مصروف الضريبة او لزيادة رقم الدخل المدرج في كشف الدخل . وبهذا اتخذ بروفيسور باتون مره موقفاً من طريقة الكلفه او السوق ايهما اقل لتقييم المخزون . فقد قال : **" ان الحماس لهذه الطريقة..... لم يكن بسبب الاشادة بمزاياها على انها طريقه جديرة بالتقدير والثناء ولكن لكونها طريقه سريعة لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة".**

ويعلق اوسكار جوليان , وهو عضو سابق في مجلس المبادئ المحاسبية ومجلس المعايير المحاسبية بالقول **" بأنه ما دام هناك افتقار الى اطار نظري عام فان قانون غريشام سيطر في بعض الاحيان فالتطبيقات الرديئة تطرد التطبيقات الجيده "**.

ان كل من مجلس المبادئ المحاسبية ومجلس معايير المحاسبه الماليه قد اتبع منحى المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين عند محاولتهما اعطاء حلول لمشاكل محاسبية معينه لكن اعطاء حلول لمشاكل خاصه يفترض مسبقاً وجود "نظريه" تشتق منها هذه الحلول ولأنه لا توجد نظريه محاسبية عامه واضحة الخطوط فان توصيات الجهات المخوله ذات العلاقة يمكن النظر لها على انها حلول سريعة لغرض الاجابة على مشاكل اللحظه الملحه . وقد استنتج ريد ستوري عند دراسته لتاريخ صياغة المبادئ المحاسبية بأنه :

"من النادر ان تكون الحلول السريعة المبنية على مشاكل اللحظه الملحه قد ظهرت على انها حلول نهائيه. حتى وان اخذ بنظر الاعتبار الطبيعة الديناميكيه للمحاسبه".

و يعترف مجلس معايير المحاسبه الماليه بان النظريه ستؤدي الى " معايير مستقيمة..... وتحدد طبيعة وحدود المحاسبه الماليه و الكشوفات الماليه". ويعتقد مجلس معايير المحاسبه الماليه بأنها نظريه متفق عليها عموماً وشامله يمكن ان تجلب فوائد للمهنة . حيث ان نظريه من هذا النوع يمكن ان :

- 1 تقود او توجه المنظمه المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية.
- 2 توفر دليل عمل يمكن ان يشار اليه عند حل مشاكل محاسبية في حالة غياب معيار معين معروف.
- 3 تضع حدود للأحكام الشخصيه عند اعداد الكشوفات الماليه.
- 4 تؤدي الى زيادة فهم وثقة مستخدمي الكشوفات الماليه بهذه الكشوفات.
- 5 تعزز من امكانية المقارنه.

كما ويمكننا ان نلاحظ من خلال رأي مجلس معايير المحاسبه الماليه بأن الهدف من النظريه هو اعطاء اجوبه لأمثله , اجوبه من النوع الذي نثق به. ففي اي حقل معرفه او مهنة هناك اسئلة بحاجة الى اجوبه

مفضله. فنحن نريد ان نعرف فيما اذا كانت كثافة الثلج اقل من كثافة الماء, او فيما اذا كان النحاس يتمدد دائماً بالحرارة , او فيما اذا كان الدخل يؤثر او لا يؤثر على الاستهلاك الحالي او فيما اذا كان سعر الفائدة يؤثر او لا يؤثر على العماله , او فيما اذا كان الاندثار سيحدث او لا . فخلق كل ممارسه تطبيقه اساس منطقي . هل يجب ان يطرح الاندثار عند احتساب الدخل . لماذا نعم ولماذا لا ؟ فنحن بحاجة الى نظريه تعطينا الاجابة. ان التطبيق الجيد مبني على نظريه جيده سواء كنا ندرك اهميه النظرية ام لا . فإذا ما كان بإمكاننا صياغة نظريه جيده فإننا سنتوصل الى تطبيقات جيده اذا اتبعت النظرية.

ويمكن النظر الى النظرية على انها نموذج. وما النموذج إلا تمثيل او تجسيد لشيء حقيقي . لنفرض اننا نحاول ان نبني نموذجاً لمدينة معينة لغرض تحديد التنبؤ بمقدار الزمن الذي تستغرقه سيارة شرطه عند انطلاقها من نقطة معينة في المدينة الى نقطة اخرى . فهل من المفروض من النموذج ان يكون واقعياً الى ابعد الحدود الممكنه لكي يشكل نموذجاً جيداً ؟ فبالأكيد ليس من الضروري ان ندرج في النموذج كل شجرة او زرع في المدينة لان هذه ليست ملائمة للهدف من النموذج. وفي الحقيقة ان الاهتمام الاكثر من اللازم بالواقعية يمكن ان يؤدي الى كم هائل من المعلومات يصعب الاستفادة منها. ان التفاصيل الضرورية تتضمن الطول الصحيح لكل شارع , والعلامات المميزه لكل شارع , وحدود السرعة لكل شارع , وعدد الازقة وغيرها . فالنموذج بحاجة الى ان يتماثل مع الواقع فقط الى المدى الذي تتحقق فيه القدره التنبؤيه للنموذج . ان المثال السابق يرينا بان الغرض من النموذج مهم جداً في تحديد اي اجزاء من النموذج هي الضرورية. ان الهدف من بناء نموذج تلك المدينة يمكن ان يعاد تحديده على انه هدفاً لدائرة الشرطه . ان بناء نموذج بدون هدف محدد سيكون مجرد عبث لا غير وبالإضافة الى ذلك فان الهدف العام للنظرية المحاسبية يجب ان يعلن بشكل واضح وجلي وان يكون جزءاً من النظرية اذا اردنا ان نعرف اي الاجزاء من النظرية المحاسبية هي الضرورية وبالتالي فان هذا سيمكننا من بناء نظريه جيده.

نماذج (اساليب)التنظير والتطور العلمي

لقد اصبح مصطلح "نموذج التنظير" شائع الاستخدام منذ أن طرحه توماس كون لأول مره في ادبيات التنظير. وكان كون يعني بهذا **نموذجاً لصياغة وحل مشاكل البحوث**. وقد يكون نموذج التنظير على شكل نظريه او فرضيه او اطار عام يشار اليه, او مدرسة فكر معين, او مبدأ يعمل من خلال مجموعه من الباحثين. فنموذج التنظير يقدم مديلاً, نمط تفكير طريقه لوضع الاسئلة وصياغة الاجوبه. وفي المحاسبه تشكل الكلفه التاريخيه والكلفه الحاليه وسعر الخروج وفرضية السوق الكفوء ونظرية الوكالة عن نماذج التنظير. فكل واحد من هذه تمثل اساس للبحث.

في اي حقل من الحقول العلميه هناك نظريه او مجموعه اجراءات مهيمنة, اي نموذج التنظير العام المقبول. وفي ضوء نموذج التنظير العام هذا يتم تطوير معرفة ويؤسس تقليد. ولكن عندما يكون من غير الممكن تفسير ظاهره بواسطة نموذج التنظير هذا فستكون لدينا فترة عدم تأكد, وبالتالي تحدث النقاشات الجدليه. وفي ضوء ذلك تجري تعديلات او تغييرات في نموذج التنظير العام التي قد تكون مقنعه (مرضيه) لفترة من الزمن, ولكن كلما ظهرت حالات شاذة (خروج عن القياس) كلما ظهرت ونمت مطالبات بنظام جديد (نموذج تنظير جديد). وإثناء هذا الوقت تقدم مقترحات على شكل نظريات مختلفة تؤدي الى نقاشات وجدل. وأخيراً تبدأ نظرية جديدة بالتمتع بهيمنة في حقل معين. وعندما يحل نموذج تنظير عام جديد محل نموذج تنظير قديم فينظر الى ذلك على انه "ثوره". وعندما يحدث ذلك يخسر الملتزمون بنموذج التنظير القديم الارضية التي يقفون عليها ويهيمن الثوريون. ومع سقوط نموذج التنظير القديم فإن كافة المقالات والأبحاث المؤمّنه بالنموذج القديم وكل ما يرتبط به من اجراءات مستخدمه تكتسح وتستبدل بالنموذج الجديد. وان استقرار او توطد نموذج التنظير الجديد يولد موجه من البحوث المبنيه عليه.

ويبنى نموذج التنظير التقليدي في المحاسبه على الكلفه التاريخيه ومبدأي المقابله والاعتراف. وقد ولد عدم الارتياح مع النظرية التقليديه العديد من التحديات لنموذج التنظير القديم. و تستخدم الابحاث المحاسبية اليوم مدخلاً علمياً مبنياً على الدليل التجريبي(الميداني), اي ان هناك محاولات جاريه للتوصل ميدانياً الى تفسيرات لظاهرة ما في حقل المحاسبه الماليه ويرفض الباحثون الميدانيون المدخل المعياري الذي طغى على المحاسبه لسنوات عديدة. وتبنى الكثير من الدراسات الميدانيه اليوم على فرضية الاسواق الكفوءه وعلاقة الوكالة. وعلى المستوى التطبيقي, استطاعت النظرية المحاسبه التقليديه لحد الان الوقوف بوجه العديد من الهجمات, وان ادخلت عليها لبعض التعديلات الجزئية . وفي حقل البحث المحاسبي هناك عدد من نماذج التنظير المتنافسه فيما بينها, ولم يظهر اي منها لحد الان على انه المنتصر بشكل حاسم. فإذا لم يستطع باحثوا المحاسبه من الاتفاق حول نموذج تنظير معين فيمكن ان تصبح المحاسبه حقل معرفه ذو نماذج تنظير متعددة لسنوات عديدة قادمة.