

المحور الرابع: النظرية المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية

إن تعدد النظريات المحاسبية يعود إلى استخدام مداخل مختلفة لتكوين نظرية المحاسبة. كما يوجد أيضا اختلاف في طريقة فهم الباحثين لمستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية ويسبب تلك الاختلافات أصدرت لجنة منبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبة (AAA) بعض النتائج:

- عدم وجود شيء وحيد يحكم نظرية المحاسبة يعتبر واضحا بشكل كافي للدرجة التي من شأنها يتم تضمين كافة مستويات توصيفات المستخدم والبيئة بفعالية
- ليس هناك في أدبيات المحاسبة نظرية واحد للمحاسبة، وإنما يوجد تجميع النظريات يمكن تنظيمها للحد من الاختلافات في تحديد ووصف المستخدم والبيئة، لقد تم إعطاء تأكيد أكثر من اجل استنتاج نظرية معينة من ممارسات المحاسبين، أي أن المحاسبة هي ما يقوم به المحاسب من عمل لذلك فان نظرية المحاسبة قد يمكن اشتقاقها من الممارسات المحاسبية ذاتها.

أولا: النظرية المعيارية

نشأت النظرية المعيارية في مرحلة ما قبل ستينيات القرن العشرين حيث اعتمدت المحاسبة في المراحل الأولى لتطورها على قواعد عرفية لتوفير معلومات للعديد من الأطراف يشار للفظ معياري بأنه صفة مشتقة من معيار يستخدم في وصف ما ليس واقعيًا، بل ما ينبغي أن يكون بالنسبة إلى مقياس بالذات حيث عرفت النظرية المعيارية على أنها تحدد ما يجب أن تكون عليه الممارسات العملية.

وقد أوضحت جمعية المحاسبين الأمريكية أن النظرية المعيارية تمثل نظرية استنباطية تصف ما يجب أن يكون عليه الواقع التجريبي بغض النظر عن حقيقة هذا الواقع، حيث أن الهدف من استخدامها في حالة الاختبار بين السياسات المحاسبية هو البحث عن الأفضل بين مجموعة السياسات البديلة المتاحة على أن يتم قياس الأفضل في ضوء معايير الأفضلية.

من أجل توضيح أكثر لهذه النظرية تتناول مجموعة من الأفكار الأساسية التي يقوم عليها هذا المدخل والتي تتمثل فيما يلي:

● **تحديد الهدف:** يعتبر تحديد الهدف نقطة البداية لتطبيق النظرية المعيارية، ومن أبرز الأسس التي تقوم عليها، حيث يفترض في ظل هذه النظرية أن هنالك هدفا يراد تحقيقه وأن العملية لا تكون مكتملة إذا أهملنا تحديد الهدف كنقطة بداية ففي ظل النظرية المعيارية يتم وضع أهداف افتراضية عن الواقع الذي ستطبق فيه النظرية. ثم يلي ذلك استنباط مجموعة من القواعد المحاسبية المثالية الواجبة التطبيق

● **الميل للمثالية:** لما كانت النظرية المعيارية تبحث عن الأفضلية فإن أصحاب هذه النظرية يغفلون دائما المثالية، ويركزون على تحديد البناء النظري من وجهة ما يجب أن يكون عليه الواقع القائم فعلا فهم لا يسعون إلى محاولة تفسير ما هو قائم فعلا ومن ثم فهذه النظرية تبحث عن السياسات التي تحقق الأفضل لما يجب أن يكون عليه التطبيق.

● **فروض غير قابلة للاختيار:** الفروض المعيارية تسيطر عليها الصيغة الشرطية فصياغة الفروض

المحور الرابع: النظرية المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية

المعيارية تكون في ظل توفير مجموعة من الشروط الموضوعية لكي يتم اختيار البديل.

● تقديم وصفات علاجية: من سمات النظرية المعيارية أنه يقدم اقتراحات عند معالجتها لمشاكل التطبيق، لذلك يشار إلى هذه النظرية بأنها تقدم علاج للمشاكل من خلال تركيزها على ما يجب أن يكون عليه التطبيق.

نستنج مما سبق بعض الخصائص التي تتميز بها النظرية المعيارية ألا وهي:

- تحاول هذه النظرية تقديم أساليب محدودة دون توضيح بدائل معينة يمكن استخدام تلك الأساليب فيها؛

- يتمثل الهدف النهائي لهذه النظرية في البحث عن أفضل السياسات لذلك فهي تميل نحو المثالية؛

- تفترض هذه النظرية أن هنالك هدف ما يراد تحقيقه، وبالتالي يتم استنتاج السياسات المثالية الواجبة التطبيق والتي تحقق الهدف المنشود؛

- ركزت أغلب التعاريف على ما يجب أن تكون عن طريق عرض مجموعة اقتراحات معينة المعالجة المشكلة؛

- تقتصر هذه النظرية على اختيار السياسة المحاسبية دون النظر الآثار واختيار تلك السياسة فهي تركز على اختيار أفضل سياسة محاسبية دون التركيز على أسباب اختيار تلك السياسة.

تعرضت هذه النظرية إلى مجموعة من الانتقادات أبرزها:

✓ من أهم نواحي القصور في المدخل المعياري أنه يترك مجالاً واسعاً للاختيار من بين الأسس البديلة. مما يفتح المجال أما التقديرات الشخصية؛

✓ ركزت هذه النظرية على تناول المشكلة ذاتها أي اختيار أفضل السياسات المتاحة دون إبداء الأسباب التي من أجلها تم اختيار تلك السياسة؛

✓ لم تهتم هذه النظرية بالجانب التطبيقي، لذا يقال أنها نظرية مثالي غير قابلة للتطبيق في الواقع العملي.

ثانياً: النظرية الإيجابية

اتجهت البحوث المحاسبية بعد السبعينيات نحو النظرية الإيجابية في تنظير المعرفة المحاسبية وهي أحد صور المنهج الاستقرائي الذي ينصب على تفسير الظواهر والتنبؤ بها من خلال استقراء هذه الظواهر ومعرفة أسباب حدوثها، وإيجاد العلاقات السببية بين أبعادها، وتأسيساً فان هذه النظرية تركز على تفسير تصرف الإدارة نحو المفاضلة بين السياسات البديلة بغية التوصل إلى الدوافع التي تعود لميل هذا التصرف ويركز الباحثون في المحاسبة عند استخدام النظرية الإيجابية في تحليل وتفسير والتنبؤ بسلوك الأطراف التي تتكون منها المؤسسة ومنها سلوك الإدارة حول اختيارها بديل من بدائل السياسات محاسبية ولهذا تركز النظرية الإيجابية على قضايا محاسبية مثل:

1. لماذا تختار الإدارة العليا بدائل وطرق محاسبية معينة وتهمل طرق وبدائل أخرى ؟

المحور الرابع: النظرية المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية

2. لماذا تفضل الإدارة التمسك بالتكلفة التاريخية بالرغم من أن هناك زيادة في معدلات التضخم؟

إن مثل تلك التساؤلات ركزت عليها أيضا النظرية المعيارية لكن من منظور البحث عن أفضل مقابلة ما بين المصروفات والإيرادات، لكن في ظل النظرية الإيجابية فإنها تركز على تفسير وتحليل والتنبؤ بسلوك الإدارة نحو تلك الممارسات الاختيارية من بين البدائل وليس من منظور الأفضلية. تعمل النظرية الإيجابية تفسير الظواهر والتنبؤ بها من خلال استقراء تلك الظواهر ومعرفة أسباب حدوثها وإيجاد العلاقات السببية بين أبعادها، حيث هذه النظرية تقسم باعتمادها على الأساس التجريبي، حيث أن الافتراضات تكون قابلة للرفض أي يمكن إثبات صحتها من خلال الرجوع إلى الواقع العملي واختبارها فعليا.

تهدف النظرية الإيجابية إلى تطوير القوائم والتقارير المالية داخل نطاق المحاسبة عن طريق توضيح الدوافع نحو الاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية البديلة ومن ثم التنبؤ بآثار تلك السياسات المحاسبية على المؤسسة. ومما سبق يمكن القول أن النظرية الإيجابية تحاول الإجابة على التساؤلات التي تظهر من الممارسة المحاسبية العملية ومن أمثلة تلك التساؤلات على سبيل المثال:

- لماذا تفضل إدارات شركات الإفصاح عن توقعاتها عن صافي الربح بينما إدارات شركات أخرى لا تفضل؟

يسعي المدخل الإيجابي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ذكرها في ما يلي:

❖ شرح وتفسير عملية الاختيار المحاسبي: وذلك من خلال توفر إطار مفيدا لتفسير عملية الاختيار المحاسبي يمكن من خلاله فهم هذا الاختيار بدلا من النظر إليه كخليط غير منسق من الطرق المحاسبية، ففي إطار النظرية الإيجابية ينظر إلى عملية الاختيار المحاسبي لسياسة محاسبية معينة كجزء من عملية الاختيار المحاسبي ككل بدلا من النظر إليها بمفردها، ولعل ذلك يساهم في شرح الكثير من الممارسات المحاسبية. فمن خلال طريق الدراسات الإيجابية للممارسات التطبيقية المحاسبية يمكن أن يتم تقويم وانتقاء تلك الممارسات المفيدة، كما يمكن تحديد مجالات التعارض بين مختلف الممارسات في مجالات التطبيق العملي، وتبعاً لذلك يمكن أن يتم استبعاد تلك الممارسات المتعارضة وغير المتناسقة بحجة أن تعارضها وتناقضها يجعل منها غير مفيدة.

❖ توفير تنبؤات مفيدة لمجموعة من الأطراف: عن طريق شرح وتفسير ما يقوم به المحاسبون تقدم النظرية الإيجابية إمكانية إجراء تنبؤات عن سلوك المحاسبين إزاء مشكلات معينة وحلولهم المتوقعة، وذلك استناداً إلى التعميمات الاستقرائية التي استخلصها الباحثون حيث تساعد هذه النظرية في التنبؤ بالظواهر المحاسبية التي لم تلاحظ بعد، ولا يعني ذلك أن التنبؤ يكون قاصر على المستقبل وإنما التنبؤ أيضا بظواهر حدثت فعلا ولكن لم يتم تجميع نتائج متجانسة عن وجودها.

❖ المساعدة على زيادة فعالية جودة المراجعة: فالمراجع يمكنه التنبؤ بالمناورات المحاسبية بحيث يزيد من كثافة مراجعته عندما يجد أن الأرباح المعلنة قريبة من الحدود الموضوعية في خطط الحوافز وعقود المديونية.

❖ بناء وتحديد جدوى المعايير المحاسبية: يساعد المدخل الإيجابي الأجهزة المختلفة ببناء المعايير

المحور الرابع: النظرية المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية

على التنبؤ بالآثار الاقتصادية المترتبة على المعايير المقترحة، وبالتالي أخذ هذه الآثار في الحسبان قبل عرض وإصدار هذه المعايير، كذلك يساعد هذا المدخل في تفهم وإدراك مصادر الضغط التي تتعرض لها عملية صياغة المعايير المحاسبية من خلال تحليل أثر المعايير المحاسبية على الطوائف المختلفة لا سيما في ظل التداخل المعقد بين العديد من الأطراف والهجمات المتمثلة بعملية صياغة هذه المعايير وأيضا تباين هذه الأطراف، حيث أن تطبيق المدخل الإيجابي يمكن من إدراك أسباب قيام بعض المؤسسات بتخصيص جانب من مواردها في محاولة منها للتأثير على عملية صياغة المعايير المحاسبية، ولا شك في أن هذا الإدراك يفيد في تحديد مدى جدوى المعايير لمحاسبية الصادرة بحيث يتم الإبقاء عليها أو تعديلها واستبعادها.