

الفصل الثالث

المناهج العملية لتكوين نظرية محاسبية

المناهج المحاسبية

لم يأخذ البحث المحاسبي المنهج العلمي إلا حديثاً- بشكل واضح منذ الثمانينات من القرن الماضي- وفي نطاق محدود للغاية. فكثير من المبادئ والاعراف المحاسبية السائدة حالياً في النموذج المحاسبي المعاصر- نموذج التكلفة التاريخية المعتمد من FASB ومن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC قد تم التوصل إليها انطلاقاً مما يعرف بالمنهج العملي.

لذلك, تصنف مناهج تكوين النظرية المحاسبية في مجموعتين:

- 1- **المنهج العملي:** والذي يسمى في ادبيات المحاسبة بالمنهج البراجماتي, وقد يأخذ منحى المنهج السلطوي, وغالباً حديثاً منحى المنهج النفعي.
- 2- **المنهج العلمي:** ويأخذ اتجاهين: الاول اتجاه وضعي ويسمى احياناً وصفي, فهو ينطلق من الواقع كما هو كائن, والاتجاه الثاني قياسي ويسمى احياناً توصيفي, فهو ينطلق مما يجب أن يكون عليه الواقع.

(1) المنهجي العملي في المحاسبة

يسعى المنهج العملي الى التوصل الى المبادئ التي تكون النظرية المحاسبية عن طريق ملاحظة واختبار التطبيق العملي, ويعتقد مؤيدو المنهج العملي أن المبادئ المحاسبية السائدة في الممارسة العملية والتي اعترفت بها المهنة وكذلك اتحاداتها المحاسبية قد لاقت قبولاً عاماً بين المحاسبين والمدققين والمجتمع الاستثماري عموماً (المساهمين والمقرضين) وذلك نظراً لان تلك المبادئ كانت مفيدة.

يمثل المنهج البراجماتي الجذور الأولى للمنهج العملي, حيث كانت محاولات التنظيم المحاسبي من قبل الاتحادات المهنية مثل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ومعهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز تتوجه نحو ايجاد مجموعة تلك المبادئ الاعراف المحاسبية المقبولة عموماً, وذلك بتكوين اللجان المختلفة وتقديم الدراسات لإعداد قائمة بتلك المبادئ ثم اصدار توصيات غير ملزمة تنصح بتطبيق تلك المبادئ من قبل المحاسبين والمدققين. ولقد استمر البحث عن تلك المبادئ فترة طويلة من عمر نظرية المحاسبة, منذ 1934 حيث قد AICPA اول دراسة عن المبادئ المحاسبية المقبولة والتي اعتمدت بورصة الاوراق المالية في نيويورك قبولها كشرط لتسجيل الشركات لديها في البورصة وقبول اورقها المالية من اسهم وسندات. واستمر البحث عن GAAP لغاية 1973 حيث تم التخلي رسمياً عن تلك المهمة بتكوين هيئة معايير المحاسبة المالية FASB.

لقد اوصل البحث عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP الفكر المحاسبي الى طريق مسدود, لأنه يفتقر اساسا الى المنهج العلمي. ومن هنا جاءت دراسة الجمعية الامريكية للمحاسبة AAA بيان حول النظرية الاساسية للمحاسبة, دراسة ASOBAT, في عام 1966 لتعتمد معيار المنفعة وقابلية الاجراء والتحقيق بديلاً عن GAAP, مع التركيز على دراسة أهداف المستخدمين الخارجيين واعداد التقارير المالية لتقدم معلومات مفيدة لهؤلاء المستخدمين وبما يحقق أهدافهم.

وهكذا, تحول مسار المنهج العملي من المنهج البراجماتي إلى المنهج النفعي, ولقد اعتمدت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB منذ عام 1973 معيار المنفعة - فائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية, أساساً لتكوين الاطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة, فأصدر FASB بين 1978 - 1985 ستة تقارير تمثل ذلك الاطار المفاهيمي والبناء الرسمي لنظرية المحاسبة (الفروض والمبادئ مع تحديد تعريف ومفاهيم وعناصر وبنود القوائم المالية), كما تقدم مرشداً

لعملية اصدار معايير التطبيق العملي, كما اصدر FASB تقريراً سابقاً عام 2000 حول تطبيق القيمة الحالية في القياس المحاسبي.

وفي نفس الوقت أخذ المنهج النفعي اتجاهاً سلطوياً, حيث اعتبرت المعايير المحاسبية ملزمة للمحاسبين والمدققين كشرط لقبول الاوراق المالية في البورصة, كما توجب على مدقق الحسابات أن يصرح في تقريره بمدى الالتزام بتلك المعايير, لذلك, سمي هذا المنحى أيضاً بالمنهج السلطوي, فقد دخلت المحاسبة منذ عام 1973 وحتى الآن مرحلة التسييس والتدخل الحكومي.

تقييم المنهج العملي

يقتصر هدف النظرية في المنهج العملي على تقديم شرح وتفسير للتطبيقات المحاسبية السائدة, دونما تقديم أي توجيه أو تنبؤ بما يجب أن تكون عليه هذه التطبيقات. فالمنهج العملي يسعى الى حصر وتلخيص تلك الممارسات العملية واستخلاص مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً دون الاستناد الى أية مبررات منطقية, وهذا عيب جوهري في المنهج العملي.

إن غالبية الدراسات التي تقوم بها المجمعات المهنية حتى هيئة معايير المحاسبة المالية FASB, وان لم تصرح بذلك في معظم دول العالم حتى وقتنا الحاضر الغرض منها اكتشاف تلك الممارسات والمبادئ التي لقيت قبولاً عاماً, نظراً لتأكد فائدتها بالنسبة لاحتياجات الادارة او مستخدمي التقارير المالية, لذلك, جاءت تلك المبادئ المحاسبية في صورة توصيات, مثلاً توصيات المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين أو توصيات معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا و وليمز, أو صورة معايير ملزمة مثلاً معايير FASB الامريكية او المعايير الانكليزية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة ASC أو في صورة نصوص قانونية صادرة عن الجهات الحكومية المختصة كما هو الحال في التنظيم المحاسبي في المانيا, وهذا

التوجه في استخلاص المبادئ المحاسبية من واقع الممارسات العملية يؤكد أن كلاً من المنهج البراجماتي أو المنهج النفعي أو المنهج السلطوي جميعها تمثل المنهج العملي.

عيوب المنهج العملي

ما زال المنهج العملي بصورة عامة يمثل الاطار الفكري الحالي للمحاسبة المالية. ويؤخذ على هذا المنهج العملي ثلاث نقاط ضعف رئيسية:

أ- الافتقار إلى الاتساق المنطقي:

تقتصر دراسة المنهج العملي على شرح وتفسير الجوانب التطبيقية السائدة في الحياة العملية واستخلاص تعاريف ومفاهيم ومبادئ وقواعد واعراف وتقاليد محاسبية توصف بأنها مفيدة ومقبولة عموماً دون الاستناد إلى أساس منطقي يربط بينهما، الأمر الذي أدى إلى تعددية وتشويش في التعاريف والمفاهيم وتتناقض بين المبادئ، أي أن اللغة المحاسبية ومفاهيمها لم تكن محددة بشكل واضح ومقبول بين الدارسين.

أمثلة على اختلاف المسميات ومكونات الاطار الفكري الحالي:

مفهوم الوحدة المحاسبية، مبدأ أو فرض الاستمرارية، مفهوم أو قاعدة أو مبدأ التحقق، مبدأ أو خاصية الثبات، معيار الافصاح، نظام القيد المزدوج. فالقيد المزدوج قد يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة أو عرف.

أمثلة على التعارض أو التناقض بين المبادئ والسياسات

المحاسبية:

أ- هناك تعارض بين سياسة الحيطة والحذر وتقويم الاصول الثابتة بالتكلفة من ناحية وبينهما وبين فرض الاستمرارية من ناحية ثانية. فالأصول الثابتة تقوم

بالتكلفة حتى ولو زادت عن صافي قيمتها البيعية, وهذا ما يتعارض مع سياسة الحيطة والحذر.

ب- هناك تعارض بين الموضوعية أو الموثوقية وبين فائدة المعلومات المحاسبية.

ج- هناك عدم اتساق منطقي بين فرض ثبات وحدة القياس النقدي وهو فرض مقبول عموماً في الأطار الفكري الحالي والمنهج السائد حالياً وبين فائدة المعلومات المحاسبية, فالمعلومات المحاسبية التاريخية التي ينتجها المنهج العملي غير مفيدة وغير ملائمة لاتخاذ القرارات, الأمر الذي يؤدي الى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية المعدة وفق المنهج العملي.

ب- الافتقار إلى الاكتمال

أن المنهج العملي الحالي غير مكتمل, نظراً لعدم اعتماده على اطار فكري علمي متسق ومتكامل يسمح بتقديم اجابات قاطعة أو على الاقل يكون مرشداً في ايجاد تلك الاجابات بالنسبة لكثير من المشاكل المستجدة التي تواجه المحاسب. أضف إلى ذلك فإن المنهج العملي لا يقدم اجابات قاطعة حتى بالنسبة للمشاكل المحاسبية القديمة والقائمة حالياً, بحيث تظهر التعددية والتناقضات بين البدائل المتاحة للاختيار.

أمثلة على عدم تقديم اجابات قاطعة لمشاكل قائمة:

- مشكلة التغير في مستويات الاسعار, سواء المستوى العام أو المستوى الخاص أو المستوى النسبي.
- قياس الاصول او الموارد البشرية, فالمنهج العملي يتجاهلها كاملة رغم اهميتها وفعاليتها في تحقيق الدخل وتدعيم المركز المالي للمنشأة.
- قياس الآثار البيئية لنشاط الوحدة المحاسبية, وبالتالي قياس التكلفة والمنافع الاجتماعية.

- قياس الأصول غير الملموسة, خاصة شهرة المحل.
- قياس درجة عدم التأكد في القياسات المحاسبية البديلة: التكلفة التاريخية, تكلفة الاستبدال, صافي القيمة البيعية.
- قياس درجة الخطأ في القياس المحاسبي.
- عدم استيعاب المعلومات غير المالية الجوهرية في نشاط وتقويم الوحدة المحاسبية.

إن لعدم اكتمال المنهج العملي آثاراً سلبية هامة تؤثر على منفعة أو فائدة المعلومات المحاسبية الناتجة, فعدم الاكتمالية يجعل معلومات القوائم المالية ناقصة وبالتالي لا تسمح بالتنبؤ واتخاذ القرارات, وقد تكون في كثير من الاحيان مضللة.

ج- الافتقار إلى التأصيل العلمي:

يظهر ذلك في عدم توافر معالجات موحدة لكثير من الأحداث والعمليات المحاسبية المتشابهة, مما أدى إلى عدم إمكانية استخدام القوائم المالية في عقد المقارنات الزمانية والمكانية, وبالتالي عدم إمكانية استخدامها في التحليل وتقييم الأداء والتنبؤ عموماً, أي جعلها غير مفيدة في اتخاذ القرارات.

أمثلة على عدم توحيد المعالجات:

- توجد بدائل عديدة متعارف عليها ومقبولة عموماً في معالجة نفس الظاهرة:

أ- تقويم المخزون السلعي: أسلوب الوارد أولاً صادر أولاً, أسلوب الوارد أخيراً صادر أولاً, أسلوب المتوسط البسيط, أسلوب المتوسط المرجح, التقويم وفق التكلفة المتغيرة, التقويم وفق التكلفة الكلية, التقويم وفق التكلفة المعيارية.

ب- الاعتراف بالإيرادات: أساس البيع, أساس التحصيل, أساس إتمام الإنتاج, أساس أثناء الإنتاج.

ت- استهلاك الأصول الثابتة: طريقة القسط الثابت, طريقة القسط المتناقص, طريقة القسط المتزايد, طريقة مجموع السنوات, طريقة وحدات الانتاج, طريقة النفاذ, طريقة التحميل الفوري, طريقة اعادة التقدير, طريقة استهلاك المجموعات المتماثلة, طريقة استهلاك المجموعات غير المتماثلة.

ث- توحيد القوائم المالية: طريقة الشراء, طريقة توحيد المصالح.

• اضافة الى تباين الطرق المحاسبية التي يستخدمها المحاسب في انتاج المعلومات ظهر تباين اسس القياس والتقويم: رسمة نفقات الابحاث والتطوير أو اعتبارها مصروفات يقفل في نهاية كل دورة, رسمة او عدم رسمة الاصول المستأجرة, معالجة أثر تقلبات الاسعار في مجال تقويم الاصول وفي مجال تحديد الدخل.

• يضاف إلى النقطتين السابقتين, عدم توحيد المعالجات وتباين أسس القياس والتقويم, مجالات الاختيار المتاحة أمام المحاسب والإدارة, مستوى التجميع أو التفصيل للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية, طريقة التبويب والعرض في القوائم المالية تحديد عدد القطاعات أو خطوط الانتاج المكونة للوحدة والتي يلزم التقرير عنها بصورة مستقلة. تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية وتلك التي تظهر في الايضاحات أو الهوامش أو القوائم الملحقه والمكملة.

• لا يقتصر الامر على التعددية والتباين في طرق المعالجة وأسس القياس والتقويم وإنما يمتد وهذا هو الأخطر إلى عدم توافر اساس علمي يمكن الاعتماد عليه عند المفاضلة بين هذه البدائل المتاحة للاختيار. فالمنهج العملي الحالي يعتمد كثيراً على الاجتهاد الشخصي للمحاسب وتفضيلاته

الذاتية لمجموعة الحلول والطرق والاسس المحاسبية, ويعتبر عدم توافر
اساس علمي للاختيار بين البدائل المحاسبية من الاسباب الرئيسية وراء
الالتهامات التي وجهت للمحاسب ومدقق الحسابات بالتقصير او الوقوع تحت
تأثير الإدارة وما يترتب على ذلك من تقديم قوائم وتقارير مالية غير
موضوعية.

مادة النظرية المحاسبية للمرحلة الرابعة السنوي

صباحي/ مسائي

استاذ المادة: م. حسين علي محيسن