

موقف المنهج المعيارى والمنهج الايجابى من تعدد بدائل القياس المحاسبية

أ. بالرقى تيجانى
أستاذ مساعد مكلف بالمرورس
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير سطيف

ملخص:

نالت مشكلة الاختيار المحاسبى اهتماما واضحا من قبل الاتجاهات الفكرية للمحاسبة فى محاولة للبحث عن أساس يمكن الاعتماد عليه، وقد كان أبرز هذه الاتجاهات الفكرية: المنهج المعيارى والمنهج الايجابى. إن هذا المقال يهدف إلى دراسة طبيعة الاختيار المحاسبى وموقف المنهجين المعيارى والايجابى من هذه المشكلة فى ظل تعدد بدائل القياس المحاسبية.

1- الإطار العام للبحث:

1.1- أهمية الدراسة: ترتبط أهمية الدراسة بمستويين هما:

♦ المستوى النظرى، وتتبع أهمية الدراسة من:

أ. القصور فى الدراسات المحاسبية التى اهتمت بالاختيار المحاسبى من حيث الربط بين الاختيار المحاسبى ومدى نفعية مخرجات النظام المحاسبى باعتبارها جوهر أهداف ووظيفة هذا النظام؛

ب. إن الحلول المعيارية بوجه عام واجهت عدة انتقادات، ترجع فى معظمها إلى عدم قدرتها على تقديم تفسير مقنع للاختيار المحاسبى، ومع عدم قدرة الاتجاه المعيارى على تقديم حلول عملية لمشكلة الاختيار المحاسبى، ظهرت أهمية الدور الذى يمكن أن يقوم به المنهج الايجابى لحل هذه المشكلة من خلال توفير إطار يفسر سلوك الإدارة فى الاختيار المحاسبى؛

♦ المستوى التطبيقي، وتتبع أهمية الدراسة من:

أ. القصور فى الدراسات المحاسبية من حيث الجوانب التطبيقية للاختيار المحاسبى، فقليل من الدراسات العربية التى اهتمت بالجانب التطبيقي؛

ب. دراسة بعض الجوانب المرتبطة بالاختيار المحاسبى من حيث مستويات وأسباب تعدد البدائل المحاسبية وموقف الفكر المحاسبى من هذا التعدد وجدوى الحلول المقترحة لحل مشكلة الاختيار المحاسبى؛

ج. إجراء مقارنة بهدف الربط بين ما توصلت إليه الدراسات النظرية والواقع الفعلى.

2.1 طبيعة مشكلة البحث:

إن المتتبع للفكر المحاسبى يمكنه أن يلاحظ وجود عدة بدائل للقياس والتوصيل المحاسبى، وهذا التعدد يمثل محصلة لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية واكبت التطور المهني، ومن ثم يصعب تحديد سبب واحد لهذا التعدد وإن

كان أهم الأسباب وراء ذلك هو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أنها تسمح بالعديد من المعالجات المحاسبية لنفس العملية.

لقد أصبح واضحاً على المستويين الفكرى والتطبيقي أن تعدد البدائل المحاسبية حقيقة لا يمكن إنكارها فى المحاسبة، ويصعب إلغاؤها، ومن ثم فلم تعد المشكلة فى تعدد هذه البدائل، وإنما المشكلة الحقيقية تكمن فى كيفية الاختيار المحاسبى المناسب من بين هذه البدائل، ولعل ذلك ما دعا مفكرى المحاسبة للاهتمام بهذه المشكلة ومحاولة إيجاد حلول لها.

لذا يواجه المحاسب فى كل عملية محاسبية مجموعة من البدائل التى تلقى القبول العام سواء من الناحية العلمية أو العملية، ويصعب الاختيار من بينها، إذ أن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف، ومن هنا فإن القارئ للقوائم المالية قد لا يجد إجابة عن بعض التساؤلات مثل:

- ◆ لماذا تفضل بعض المؤسسات بديل محاسبى معين دون آخر؟
 - ◆ لماذا تهتم بعض المؤسسات بمعالجة أثر تغيرات الأسعار فى ظل وجود تضخم، بينما يهملها البعض الآخر؟
 - ◆ لماذا يفضل البعض تقييم المخزون على أساس *FIFO*، بينما تفضل بعض المؤسسات تقييمه على أساس *LIFO*؟
 - ◆ ما هى المعايير التى تسترشد بها المؤسسة عند الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبى، عندما لا يوجد إلزام قانونى بطريقة معينة؟
- 3.1- هدف البحث و منهجه:

يهدف البحث إلى الإجابة عن التساؤل بمدى إمكانية المحافظة على المضمون العلمى للمعرفة المحاسبية باعتبارها علم اجتماعى وتطبيقي قابل للتأصيل النظرى فى ظل ارتباط البحث المحاسبى بالمدخل الإيجابى، كما إن الباحث اعتمد على دراسة النشرات والتوصيات التى أصدرتها الهيئات العلمية و المهنية فى الولايات المتحدة والمملكة المتحدة بصدد موضوع المحاسبة فى موضوع الاختيار المحاسبى، كما اعتمد الباحث فى ذلك على الكتب العلمية والمقالات المنشورة بالدوريات المختلفة التى تهتم بمجال البحث.

- فى هذا الشأن ولتحقيق ذلك فقد قسم هذا البحث إلى مجموعة من العناصر الأساسية:
- المبحث الأول: طبيعة الاختيار المحاسبى والسياسات المحاسبية.
 - المبحث الثانى: المنهج المعيارى والاختيار المحاسبى.
 - المبحث الثالث: المنهج الإيجابى والاختيار المحاسبى.

المبحث الأول: طبيعة الاختيار المحاسبي

يرتبط الاختيار المحاسبي بالمعايير المحاسبية، لكن رغم أن الاهتمام بوضع المعايير تمتد جذوره إلى العقد الثالث من القرن العشرين إلا أن هناك تباين في الرأي حول طبيعة تلك المعايير، لذا سوف نحاول التعرف على طبيعتها من خلال التركيز على ماهية وأهمية المعايير المحاسبية وأسباب تعددها.

1- تعريف المعايير المحاسبية:

ما يلاحظ في أدبيات المحاسبة هو تعدد وجهات النظر اتجاه تعريف المعايير، فمنهم من يرى أن المعيار عبارة عن أداة ترشد التطبيق وتحاول تضيق الفجوة بينه وبين الأساس النظري للمحاسبة، وفي هذا السياق فإن *Littleton* يعرف المعيار " بأنه نمط متفق عليه لما يعتبر تطبيقاً ملائماً في ظروف معينة وأساساً للحكم والمقارنة وأساساً للتحول عندما تبرر الظروف ذلك"¹ ويضيف *Lee* أن المعايير المحاسبية "هي عبارة عن مؤشرات لما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة"، وهذا الرأي يتفق مع تعريف *المليجي* إذ يرى "أن المعايير المحاسبية هي أنماط أو نماذج تصف ما يجب أن يكون عليه التطبيق"²، بينما يشير آخر إلى أن المعايير المحاسبية تمثل محاولة هامة لتقليل فرص الاختلاف بين التطبيق العملي وجعل نتائج الوظيفة المحاسبية أكثر قابلية للمقارنة، في حين أن الشيرازي يرى أن "المعايير تمثل أحكاماً خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث"³.

وفي أدبيات المحاسبة، نجد تعريفات تركز على تحديد المسؤولية عن وضع المعايير، فقد عرف *Cooper* و *Ijiri* المعيار المحاسبي بأنه نمط للتصرف يفرض بواسطة هيئات مهنية وقانونية⁴، وفي هذا الشأن نجد تعريف آخر أكثر شمولاً يعرف المعيار بأنه هدف مرغوب في تحقيقه أو نموذج فرضته التقاليد والإجماع العام أو الهيئات العلمية والمهنية والحكومة أو القانون أو إجراء إداري بعد ملاحظة وتجربة واختبار، وهذا التعريف يتفق مع تعريف *Parker* الذي يرى أن المعايير هي "قواعد وإجراءات محاسبية تتعلق بالقياس والتوصيل تقوم بإعدادها هيئات مختصة بإعداد المعايير"⁵.

هذا وقد عرف *Paton* و *Littleton* المعيار بأنه "مجموعة من المفاهيم الأساسية والمداخل العامة، هدفها تقديم الحقائق المحاسبية..." وأشارا إلى أن المعايير المحاسبية هي ليست بذاتها إجراءات، لكنها تبين الإجراءات المحاسبية والقواعد التي تغطي تفاصيل حالات معينة، كما أكدوا على ضرورة أن تكون المعايير المحاسبية متماسكة ومنظمة ومنضبطة⁶.

من تحليل الآراء السابقة التي حاولت تعريف المعيار المحاسبي، يتضح أنها لا تمثل في جوهرها اتجاهات مختلفة بقدر ما تمثل في مجموعها آراء متكاملة تهدف في مجملها تحقيق ما يلي:

- المعيار مرشد أساسي أو بيان كتابي يتضمن طريقة أو أكثر لمعالجة عملية محاسبية معينة؛
- يساعد المعيار في إرشاد وتقييم التطبيق للتوصل إلى معلومات محاسبية مفيدة

للمستخدم؛

- المعيار يمثل أحكاما متعلقة بعنصر معين من القوائم المالية أو نوع معين من العمليات والمشاكل المحاسبية؛
- يركز على القياس والتقير المحاسبى بهدف رفع كفاءة الوظيفة المحاسبية؛
- يتم إصداره من طرف جهاز أو هيئة حكومية حتى يتحقق الاعتراف والقبول به.

2- أهمية المعايير المحاسبية:

حظي موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورتها وجودها، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية⁷:

- أ. تساهم المعايير في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، إذ يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي وما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة.
- ب. وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية، والمصلحة العامة من ناحية أخرى.
- ج. إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية.
- د. إن وجود معايير محاسبية تساعد المهنيين وتحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة وتعتبر كذلك خط دفاع عند وجود تدخلات أو إشراف من جهات خارجية.

3- أسباب تعدد المعايير المحاسبية:

من الصعب تحديد سبب وحيد يكون مسؤولا عن تعدد المعايير، لأن التعددية هي محصلة لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية وسياسية واكبت التطور المهني والأكاديمي للمحاسبة، ويمكن الإشارة إلى أهمها فيما يلي:

- أ. كان لحدوث الأزمات التي اجتاحت العالم في منتصف القرن الماضي، وما ترتب عليها من عمليات تصفية واندماج بين الشركات المساهمة الكبيرة، وما تلا ذلك من تكتلات تجارية واقتصادية دولية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، الأمر الذي ساعد على ظهور المنظمات المهنية وتعاضم دورها بحيث أخذت تفرض نفسها ووجودها على الدولة والمجتمع المالي ولعبت دورا أساسيا في توجيه العمل المحاسبى ورفع الوعي المحاسبى، وقد ترتب عليه إصدار معايير محاسبية جديدة لمواجهة هذه الظروف المستجدة، بالإضافة إلى تأثير معظم دول العالم بموجات التضخم وما ترتب عليها من إعادة النظر في فرض ثبات وحدة النقد بأنه غير واقعي، مما أدى إلى إصدار معايير جديدة تتعامل مع ظاهرة تغيرات الأسعار⁸.

تأثير جماعات الضغط ونجاحها -سواء بنفسها أو من خلال كيانات سياسية معينة-

فى أن تتدخل فى عملية وضع معايير المحاسبة وتوجيهها لأغراض معينة ومن أمثلة ذلك ما حدث بالنسبة للبيان رقم 19، لمجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" تحت عنوان "المحاسبة والتقارير عن شركات البترول والغاز" وذلك لإجبار المجلس على أن يغير موقفه بشأن إلزام تلك الشركات بطريقة الجهود الناجحة، وأيضا تلك الضغوط التى تمارسها جمعيات حماية البيئة وحقوق الإنسان وغيرها والتى تطلب معلومات عن مدى مساهمة المؤسسة فى النواحي الاجتماعية، ومن ثم تؤثر على جهات وضع المعايير لمراعاة متطلباتها بإصدار معايير جديدة.

ب. اختلاف آراء الجهات واضعة المعايير واختلاف درجة الإلزام القانونى لكل منها يفسح المجال لتعدد المعايير، وأيضا تعدد واختلاف الجهات واضعة المعايير من بلد لآخر يساهم فى تعدد المعايير وتباينها أحيانا- على المستوى الدولى.

ج. يشير البعض إلى أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي أهم أسباب تعدد المعايير المحاسبية، لاسيما أنها تسمح بمعالجات عديدة لنفس المشكلة المحاسبية باعتبار أن المعايير المحاسبية تعتبر ترجمة للمبادئ المحاسبية فى التطبيق العملي.

4- ماهية السياسات المالية:

هي مجموعة من الطرق والقواعد المحاسبية المتاحة أمام إدارة الوحدة الاقتصادية ويرجع تعددها إلى الأسباب والعوامل التى يمكن حصرها فى النقاط التالية⁹:

أ. تعتبر المحاسبة أداة لخدمة أطراف متعددة وذات احتياجات متباينة ومصالح متنوعة، مما يجعل الوحدة الاقتصادية تبحث عن إتباع طرق محاسبية مختلفة بهدف إشباع تلك الاحتياجات المتنوعة للأطراف المهمة.

ب. إن ظهور الاتجاه المعيارى كاتجاه جديد للتنظيم يبحث عن أفضل الطرق المحاسبية الواجبة التطبيق، وقد كان لاختلاف تصور المهنيين والأكاديميين لمعيار الأفضلية دور فى تعدد السياسات المحاسبية.

ج. ساعدت بعض التشريعات على ترسيخ فكرة تعدد السياسات المحاسبية، فمثلا نجد أن قانون الضرائب الأمريكى يسمح للشركات عند تقييم المخزون بإتباع طريقة "الوارد أخيرا الصادر أولا" فى تقييم المخزون عند إعداد التقارير المالية المعدة لأغراض الضريبة، بينما تطبق أسلوب "الوارد أولا الصادر أولا" عند إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام؛

د. تعتبر الجمعيات المهنية القائمة بإصدار التوصيات والآراء المحاسبية أحد الأسباب الرئيسية وراء تعدد السياسات، وذلك من خلال ما تسمح به التوصيات والآراء باستخدام سياسات بديلة لمعالجة نفس الحدث.

هـ. إن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي التى ساعدت على تكريس فكرة التعددية فى المحاسبة بصفة عامة سواء على مستوى المعايير أو السياسات، حيث أن التطبيق العملي للمبادئ المحاسبية يتيح قدرا كبيرا من البدائل المتاحة أمام الوحدة للاختيار من بينها.

جدول رقم: 01 أمثلة لبعض المعايير المحاسبية والسياسات البديلة لتطبيقها

المعيار المحاسبى	بدائل التطبيق
• المخزون أ- تقييم مخزون الإنتاج	1. الوارد أولا صادر أولا 2. الوارد أخيرا صادر أولا 3. المتوسط المتحرك 4. سعر الشراء مضافا إليه نسبة من الربح المتوقع 5. سعر الشراء 6. التكلفة أو السوق أيهما أقل
ب- تقييم المخزون من المستلزمات	1. الوارد أولا صادر أولا 2. الوارد أخيرا صادر أولا 3. المخزون السلعي الثابت 4. الوارد بأعلى الأسعار يصرف أولا 5. المتوسط المتحرك 6. المتوسط الحسابى البسيط 7. التكلفة المباشرة 8. المتوسط الزمنى 9. التكلفة النمطية 10. الوارد مستقبلا يصرف أولا 11. سعر السوق الحاضر 12. سعر السوق المتضخم 13. آخر سعر الشراء 14. تكلفة الوحدات القابلة للتمييز العيني
• الإهلاك: حساب الاهتلاك	1. طريقة القسط الثابت 2. طريقة القسط المتناقص 3. طريقة القسط المتزايد 4. القيمة المتوقعة لخدمات الأصل 5. إعادة التقدير
• تكاليف الاقتراض	1. اعتبارها مصاريف رأسمالية 2. اعتبارها مصاريف إيرادية
• المحاسبة عن عقود الإنشاءات	1. طريقة نسبة الإتمام 2. طريقة العقد التام
• تقييم الأصول الثابتة	1. التكلفة التاريخية 2. التكلفة الجارية

المصدر: زكريا محمد الصادق، "تطور بحوث المحاسبية المالية في علاقتها بمناهج البحث العلمى"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد 01، 1989 ص: 44-46، مع بعض التعديلات.

5- موقف الفكر المحاسبى من تعدد البدائل:

لقد ذكرنا فيما سبق أن بعض التشريعات والجمعيات المهنية التي قامت بإصدار التوصيات والآراء المحاسبية كانت وراء تكريس فكرة التعددية في المحاسبة بصفة عامة سواء على مستوى المعايير أو السياسات وأن تعدد السياسات المبادئ المحاسبية المتعارف هي بدورها ساعدت على ترسيخ فكرة تعدد البدائل المحاسبية مما أتاح أمام المؤسسة قدرا كبيرا من البدائل للاختيار من بينها.

لكن رغم أن تعددية البدائل المحاسبية أصبحت حقيقة لا يمكن إنكارها في الفكر المحاسبى، إلا أن الباحثين اختلفت آراؤهم بشأنها مما خلق نوعا من التباين في المواقف، حيث انقسمت الآراء حولها بين مؤيد ومعارض. سوف نتطرق إلى أهم الآراء فيما يلي:

1.5 - معارضو تعدد البدائل: يرى أنصار هذا الرأي أن تعدد البدائل المحاسبية يمثل أمرا خطيرا له آثاره السلبية على القياس والتوصيل المحاسبى، ويعتمد أنصار هذا الرأي على المبررات التالية¹⁰:

- إن تعدد البدائل سوف يتيح الفرصة لاختيارات مختلفة الأمر الذي يضعف الثقة في البيانات المحاسبية ومن ثم يصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- إن تعدد البدائل التي يمكن تطبيقها يفقد البيانات المحاسبية خاصية هامة وهي القابلية للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية بعضها البعض، وقد يؤثر على مقارنة نتائج نفس الوحدة الاقتصادية عبر فترات زمنية مختلفة.
- إن تعدد البدائل يسمح للمؤسسة باختيار البدائل التي تحقق مصالحها وتظهر أداءها في صورة أفضل، حتى ولو كان ذلك على حساب مصالح أطراف أخرى.
- إن المبادئ المحاسبية مازالت تترك الباب مفتوحا لتعدد البدائل للعملية المحاسبية الواحدة، ومازالت كذلك إدارة الوحدة الاقتصادية لها الحرية في المفاضلة والاختيار بين البدائل بما يحقق أهدافها ويؤثر سلبا على القوائم المالية التي تصدرها.
- إن الاعتماد على بديل واحد وإلغاء فكرة تعدد البدائل، سوف يكون مفيدا للمؤسسة بحيث يمكنها من عملية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم أغراض القرارات الاقتصادية على المستوى الكلي.
- إن التوحيد المحاسبى سيكون له أثر إيجابى من حيث قدرته على توجيه الجهود البحثية، نحو البحث عن وسائل جديدة لزيادة منفعة البيانات المحاسبية بدلا من الجدل الأكاديمي حول مزايا وعيوب التعددية.

2.5 - مؤيدو تعدد البدائل: يرى مؤيدو هذا الرأي أن تعدد البدائل المحاسبية لا يمثل مشكلة في ذاته، وإنما المشكلة الحقيقية هي الاختيار المناسب من بين هذه البدائل، ومن الأسباب التي أدت بهذا الفريق إلى قبول تعدد البدائل المحاسبية نذكر ما يلي:

- إن الاعتماد على بديل محاسبى واحد، يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات، وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة للمستخدمين. لذا فإن تعدد البدائل يجعل المحاسب يختار ما يناسبه ويحاول الثبات عليه، ومن ثم يتحقق الاتساق الذي يمكن من عملية المقارنة. كما أن الحالات التي تستدعي عمل تغييرات في التطبيق المتبع يتم الإفصاح عنها لمستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يحافظ على الثقة في البيانات المحاسبية.

- تعدد البدائل المحاسبية أصبح حقيقة مسلما بها، ويجد القبول من قبل الكثير من الأكاديميين والمهنيين، وأن فكرة إلغاء التعددية تجد دعما قليلا لتأييدها.
- التطبيق الدولي يختلف من دولة لأخرى، ومن وحدة اقتصادية لأخرى، وأن هذا الاختلاف يستدعي تعدد في البدائل لملائمة الحالة قيد التطبيق بالإضافة إلى أن هناك صعوبة في تحديد بدائل معينة تصلح لكل زمان ومكان.

- فكرة التوحيد المحاسبي ذاتها تؤثر سلبيا على مستوى البحث والتطبيق المحاسبي، لاسيما أن ذلك يبعد البحث والتطبيق المحاسبي عن ملاحقة التطورات في العلوم الأخرى ذات الصلة بها كالاقتصاد والإحصاء والإدارة.
- لقد اتضح من خلال مقارنة النظم الموحدة بتلك التي تتميز بالمرونة، فشل النظم الموحدة وتفوق النظم المحاسبية المرنة في مجال خدمة العديد من الاحتياجات لأغراض اتخاذ القرار على المستوى الفردي والجماعي.
- بناء على استعراض لأهم الآراء المؤيدة والمعارضة للتعددية في مجال اختيار البدائل المحاسبية، وبغية نفي أو إثبات التعددية، نقدم في المبحث التالي تحليلا للجدل حول مشكلة الاختيار المحاسبي في ظل الاتجاهين في الفكر المحاسبي وهما الاتجاه المعياري والاتجاه الايجابي.

المبحث الثالث: المنهج المعياري والاختيار المحاسبي

إن الاتجاه المعياري يعد من ابرز الاتجاهات التي سيطرت على الفكر المحاسبي لفترة طويلة من الزمن، لذلك فإن هذا الجزء يهدف إلى التعرف على مساهمات الاتجاه في حل مشكلة الاختيار المحاسبي من خلال تقييم دور مداخل هذا الاتجاه في حل هذه المشكلة، ونظرا لأن ما انتهى إليه هذا الاتجاه من حلول لمشكلة الاختيار يرتبط ارتباطا وثيقا بطبيعته لذلك سنتناول النقاط الرئيسية التالية:

1- نشأة المنهج المعياري:

نشأت المحاسبة في المراحل الأولى لتطورها التاريخي معتمدة على قواعد عرفية لتوفير معلومات مالية للفئات المستفيدة من نشاط معين، وتحدد دور الفكر المحاسبي وقتئذ في وصف ما يقوم المحاسب بعمله في الواقع ومحاولة استقرار وتلخيص ما استقرت عليه الممارسة المحاسبية من مبادئ لقيت قبولا من جانب المحاسبين المهنيين، ومن ثم ركزت غالبية الدراسات المحاسبية على المستويين المهني والأكاديمي جهودها في تطوير الممارسة العملية والمبادئ والقواعد التي يستند إليها التطبيق المحاسبي.

ومع تغير الظروف البيئية وما واكب ذلك من تطور في العلوم الاقتصادية والفنية والإدارية وتزايد حاجة الإدارة إلى معلومات كمية ومالية تساعد في اتخاذ قراراتها ظهر قصور الممارسة المهنية في تصور نطاق المحاسبة من مجرد فن عملي لتسجيل العمليات المالية للمشروع إلى علم له أصوله وفلسفته ونطاقه حيث أنعكس ذلك على معظم الكتابات المحاسبية التي تمثلت في دراسات نظرية تحاول تحديد إطار نظري لمبادئ كلية، يفترض أنها قابلة للتطبيق في كل مكان وزمان إذا ما توافرت فروض معينة وأهداف واستخدامات محددة، وقد اعتمدت هذه الدراسات على الاتجاه المعياري، والذي يستند على فرضيات مسبقة، ويحاول في مضمونه تحقيق التناسق المنطقي فيما بينها بالبحث في طبيعة المحاسبة كما يجب أن تكون عليه، وليس كما هي كائنة فعلا.

أ. ويرجع ظهور هذا الاتجاه في الفكر المحاسبي في بداية الثلاثينيات من القرن الماضي من قبل مدرسة Rochester، وقد شاع استخدام هذا المصطلح، خاصة بعد أن قامت بعض الدول بتنظيم مهنة المحاسبة، وتستخدم الاتجاه المعياري للبحث عما يجب

أن يكون عليه الدخل، وفي هذا الوقت بدأ استخدام اصطلاح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ولقد حاول العديد من الباحثين توضيح المقصود باتجاه المعياري من خلال الإشارة إلى طبيعة هذا الاتجاه، فقد أشار Watts و Zimmerman¹¹ إلى "أن الاتجاه المعياري هو الذي يهتم بالبحث عن ما هو أفضل من بين مجموعة من الاختيارات البديلة"، في حين أشار الكاتب Christenson¹² إلى " أن الاتجاه المعياري هو ذلك الاتجاه الذي يقدم اقتراحات عن الطرق التي ينبغي إتباعها لمعالجة أي مشكلة"، أما الشافعي فيرى أن الفكر المعياري يركز على ملاحظة الظاهرة والتعرف على البديهيّات السائدة في مجالها ومن ثم تفسير الفروض اللازمة لتفسير وتحديد نطاقها¹³. ولقد أكد Revisine على ذلك المعنى بقوله: "أن النظرية المعيارية تبحث في دراسة العلاقات والأحداث وفقا لما يجب أن تكون عليه والأساس في النظريات المعيارية أنها لا تعتمد على التجريب"¹⁴.

وفي ضوء التعريفات السابقة، يمكن القول أن ماهية الاتجاه المعياري يبدأ بتحديد هدف مفترض ليسعى إلى تحديد الأفضل لتحقيقه، أي أنه يوضح ما يجب أن تحتويه التقارير المحاسبية من سياسات محاسبية واجبة التطبيق من خلال إيجاد مفاهيم عامة لمقابلة الاحتياجات المفترضة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

ومنه فإن الدراسات المعيارية تبدأ بما هو كائن في الواقع العملي بقصد التعرف عليه، ولكنها تتجاهل هذا الواقع وتتجه نحو المثالية والأفضلية التي يجب أن يكون عليها هذا الواقع، أي أنها تبحث فيما يجب أن يكون وليس ما هو كائن فعلا، والجدير بالذكر أن المنهج الاستنباطي يعتبر الأداة الرئيسية المستعملة في البحوث والدراسات المحاسبية التي تتبع الاتجاه المعياري. إن المنهج الاستنباطي للاستدلال في المحاسبة يبدأ بالأهداف والمسلّمات ومنها يتم اشتقاق مبادئ منطقية تكون أساسا للتطبيق العملي. لذلك فإن التطبيقات والقواعد العملية تشتق من الاستدلال المنطقي يجب أن لا تقتصر المسلّمات والمبادئ المشتقة منها منطقيا على تدعيم أو محاولة شرح الأعراف المحاسبية، بل يجب أن يتضمن المنهج الاستنباطي في بناء نظرية المحاسبة على ما يلي¹⁵:

- أ. تحديد الأهداف العامة والخاصة للتقارير المالية؛
- ب. إعداد قائمة بالمسلّمات المحاسبية الخاصة بالبيئة الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية التي سوف تمارس فيها المحاسبة؛
- ج. وضع مجموعة من القيود أو الحدود لترشيد عملية الاستدلال؛
- د. إعداد مجموعة من الرموز أو وضع إطار يمكن من خلاله التعبير عن الأفكار وتلخيصها؛
- هـ. إعداد مجموعة من التعاريف؛
- و. تشكيل المبادئ التي تم اشتقاقها خلال عملية منطقية؛
- ز. تطبيق المبادئ بالنسبة لأوضاع معينة وإعداد طرق وقواعد إجرائية.

وتتلور أهم أفكار المنهج المعيارى فيما يلى:

1- أن الهدف من تطوير نظرية المحاسبة، هو توفير معايير للحكم على مدى القبول بالإجراءات والطرق التي تتفق مع هذه المعايير لاستخدامها في التطبيق المحاسبى والتي تتعارض يجب استبعادها، وتجدر الإشارة إلى أن المعايير التي سيتم استخدامها يجب أن تتفق مع المنطق السليم وأن تكون منتظمة ومتناسكة لأنها المرشد لتحقيق التحسين المستمر في الإجراءات المحاسبية المطبقة، كما أنها هي المؤشر لقياس التغيرات المقترحة.

2- أن أهم مقياس لصلاحية البيانات المحاسبية أن تكون مفيدة لمختلف أصحاب المصلحة داخل وخارج الوحدة الاقتصادية فيجب أن تكون هذه البيانات صالحة لثلاثة مجالات أساسية هي:

أ- تحديد الأهداف؛

ب- اتخاذ القرارات؛

ج- حسن استخدام الموارد المتاحة والرقابة عليها.

3- تفترض الدراسات المعيارية أن هناك هدف يراد تعظيمه، ويؤكد على ذلك **Yu** بقوله أن مناقشة المنهجية المعيارية لا تكون مكتملة إذا أهملنا تحديد الهدف كنقطة بداية¹⁶، وفي ظل هذا الاتجاه يتم وضع أهداف افتراضية عن الواقع الذي ستطبق فيه النظرية، ثم يلى ذلك استنباط مجموعة من القواعد المحاسبية المثالية الواجبة التطبيق، أي أنها تضع افتراضات عن طبيعة الواقع المعملى الذي سوف تطبق فيه النظرية، ثم تحاول منطقياً استنباط القواعد والسياسات المحاسبية المثالية الواجبة التطبيق والتي تحقق الهدف المنشود، كما تفترض هذه الدراسات أيضاً أن التقارير المحاسبية للمؤسسة هي مصدر الوحيد للمعلومات¹⁷.

4- إن المتتبع للفكر المحاسبى في مجال نظرية المحاسبة يجد أن استخدام الاتجاه المعيارى في الفكر المحاسبى ركز على صياغة المفاهيم والفروض العلمية ووضع القواعد والمعايير الواجب إتباعها، أي انه ينصب أساساً على الإجابة عن السؤال المعيارى، ماذا يجب أن يكون؟ إن الدراسات المعيارية تبدأ بدراسة النتائج التي يجب أن تكون عليها البيانات والمعلومات المحاسبية ثم تحاول بعد ذلك تصميم العمليات التي يمكن أن تحقق هذه النتائج¹⁸.

5- بما أن الاتجاه المعيارى يقوم تحديد ما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة للمحاسبة، لذا فان عملية الاختيار من بين السياسات المحاسبية والمفاضلة بين السياسات البديلة يجب أن تتم على ضوء مدى تحقيقها للأهداف المفترضة للمحاسبة¹⁹.

6- أن الهدف النهائي للاتجاه المعيارى هو البحث عن أفضل الحلول، على أن يكون هذا الأفضل منسوباً إلى رقم قياسي للأفضلية وأن الأفضل يتطلب وجود عدة بدائل يتم الاختيار من بينها.

2- الدراسات النظرية المعيارية:

تتسم معظم محاولات الفكر المحاسبى منذ بداية القرن الماضى، بكونها دراسات معيارية يغلب عليها الطابع النظرى، ولقد كان هدفها صياغة تصور أو إطار عام لمبادئ كلية مجردة، تتحدد على ما يمكن اعتباره بمثابة أهداف عامة للمحاسبة وما يجب أن تكون عليه وظائفها الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف²⁰، هذا ويعد الاهتمام بصياغة أهداف المحاسبة المالية، أحد الركائز الأساسية التى تعكسها الدراسات النظرية المعيارية.

إن الدراسات المعيارية التى أقيمت فى هذا الصدد تمثلت فى دراسات نظرية حاولت تحديد إطار نظرى لمبادئ كلية يفترض أنها قابلة للتطبيق فى كل مكان وزمان، إذا ما توافرت فروض معينة وأهداف واستخدامات محددة، ومن أهم الدراسات التى استخدمت المنهج المعيارى وساهمت فى تطوير نظرية المحاسبة نذكر ما يلى:

ب. عرض كتاب المؤلف *Paton* تحت عنوان "النظرية المحاسبية" الذى نشر فى عام 1922 الذى أعيد نشره من قبل مجمع المحاسبين الأمريكى فى عام 1978، عرض الكاتب مجموعة من المصادرات لنظرية المحاسبية باستخدام المنهج الاستنباطى مثل الشخصية المعنوية، استمرارية المشروع، معادلة الميزانية والتكلفة والقيمة الدفترية.

ج. فى سنة 1936 اصدر المجمع كتيباً بيانياً أولياً يحتوى بعض المبادئ المحاسبية المتعلقة بشركات المساهمة، اتبع فيه على المنهج الاستنباطى، وفى سنة 1940 نشر المجمع كتاباً مشتركاً من تأليف *Paton* و *Littleton* بعنوان "مدخل إلى معايير المحاسبة فى شركات المساهمة"، وقد اعتمد هذا الكتيب على ست مصادرات هي:

- أ - الشخصية المعنوية
- ب - استمرار المشروع
- ج - اعتبارات القياس
- د - تتبع التكاليف
- هـ - التحقق والدليل الموضوعى
- و - المجهودات والأداء

ركز الكتاب على ضرورة اعتبار المؤسسة كشخصية معنوية مستقلة عن الملاك، كما بين أنها مستمر فى أعمالها وأن لفظ اعتبارات القياس أكثر ملائمة من لفظ القيمة وأن المحاسبة تستخدم الأسعار النقدية على أنها مقياس عام لكافة السلع والخدمات بطريقة نموذجية، وعارضاً أي خروج عن التكلفة التاريخية، بما فى ذلك تقويم المخزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، لأنه - حسب اعتقاد الكاتبين - لا ينسجم مع تجميعات أسعار التكلفة التاريخية ويخل بالمقارنة ولا ينسجم مع مبدأ الحيطة والحذر، وأن النقطة المهمة ليس النقود ولا الأسعار، بل الخدمات المتوقعة.

ويعتقد المؤلفان أن استمرار الوحدة الاقتصادية فى أعمالها يعنى أن الحكم النهائى على نشاطه يقع فى المستقبل، لكن القرارات لا يمكن أن تنتظر حتى يتضح هذا المستقبل، وعليه يقتضى الأمر القيام بتقييم الدورى - السنوى - للنشاط عن طريق تقسيم مجرى هذا النشاط إلى فترات مالية تقابل فيها هذه المجهودات بأداء نفس الفترة.

د. فى سنة 1980 قام الأستاذ *Yuri Ijiri*²¹ بمراجعة هذا الكتاب وبين تأكيده على منفعة المعلومات المحاسبية، هذا وقد أكد إيجيرى إلى أن هذا الكتاب اعتمد على التكلفة التاريخية على أنها مبدأ الأساسى فى تقييم الأصول والخصوم وأن هذا المبدأ قد دعم بمفاهيم ومصادرات مختلفة دون أن يناقش أية نظرية خاصة للقيمة.

ه. دراسة Maurice Moonitz لتنظير المعرفة المحاسبية: وهي دراسة أعدها الكاتب بتكليف من مجمع المحاسبين الأمريكيين في سنة 1962، حيث استخدم مونيتز في محاولته تنظير المعرفة المحاسبية المدخل البيئي لأول مرة، وذلك استنادا إلى ما جاء في تقرير لجنة البحوث التابعة للمجمع والتي أكدت على ضرورة أن تشتق الفرضيات المحاسبية من البيئة الاقتصادية والسياسية السائدة ونماذج الفكر وتقاليد المجتمع، وتضمن كتاب مجموع الفرضيات والقضايا المحاسبية المشتقة من البيئة منسوبة إلى المحيط الاقتصادي والسياسي²². هذا بالإضافة إلى دراسة أخرى، أعدها Moonitz بالاشتراك مع Sprouse تضمنت ثمان مبادئ محاسبية ركزت في معظمها على وظيفة القياس المحاسبى. أعتمد المؤلفان في دراستهما على المنهج الاستنباطي في تحديد الفروض المحاسبية، وأيد موقف المحاسبة وفق القيم البيعية الجارية في تاريخ القياس المحاسبى، وابتعد عن استخدام القيم التاريخية بشكل عام في الحياة العملية، وهو ما أعتبر خروجاً وتغير جذرياً عن الأسس والإجراءات المحاسبية المقبولة عموماً، حيث رفضت هذه الدراسة من قبل المجمع.

ويمكننا القول أن هذه الدراسة خرجت عن نطاق القياس التقليدي، مما أدى ضمناً إلى توسيع نطاق الإفصاح المحاسبى حيث سمحت باستخدام أكثر من أساس للقياس المحاسبى بالإضافة إلى القياس التاريخى في محاولة لتحقيق المزيد من المنفعة لمتخذي القرارات²³.

و. دراسة مجمع المحاسبين الأمريكى تحت عنوان "بيان النظرية الأساسية للمحاسبة" الصادرة سنة 1966، وقد كان هذا البيان وصفيًا ومعيارياً بطبيعته وقد عرض هذا البيان القواعد والمداخل العامة لتسجيل العمليات وعرض القوائم المالية، ويرى البيان أن المحاسبة معنية بحاجات المستخدمين، لذلك فإن مجموعة من المعلومات التي تلبي حاجات المستخدمين تشكل خلفية نظرية للمحاسبة تحققها مجموعة من المعايير والإرشادات الداعمة لها. وقد رفض البيان نتائج الدراسة التي قام بها كل من "مونيتز وسبروز" أي المصادرات والمبادئ المقترحة في دراستهما ودعا المجلس إلى تحديد أهداف المحاسبة ووضع مجموعة من المعايير المرشدة للتطبيق.

ز. أدرك مجمع المحاسبين الأمريكيين منذ عام 1971 أنه لا بد من دراسة المنهج الذي يتم بموجبه اشتقاق المبادئ الأساسية للمحاسبة وقد كان ذلك بمثابة اعتراف من المجمع بأن عدم وجود نظرية متفق عليها بين المحاسبين إنما يعود إلى عدم صلاحية المنهج المتبع، ثم أصدر المجمع في عام 1977 دراسة تحت عنوان "نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية" وقد أوضحت الدراسة أنها لا تحاول وضع نظرية مقبولة عموماً بل تقدم تقريراً حول تلك النظرية ومدى قبولها وأوضحت الاختلاف القائم حول النظرية المتعلقة بالتقارير الخارجية من حيث اعتمادها على وجهة نظر مستخدم المعلومات أم معدها، كما أوضح الدراسة السابقة أن أهم صعوبة في طريق وضع النظرية هي الاعتماد على الإقناع المنطقي وليس المنطق التجريبي.

من خلال الدراسات السابقة، يلاحظ الباحث أن الدراسات المعيارية النظرية كانت تسعى نحو وضع بديهيات ومصادرات ومبادئ، لكن منذ سنة 1966 أي بعد الدراسة

التي نشرها مجمع المحاسبين الأمريكى بعنوان "البيان الأساسى لنظرية المحاسبة"، تحول الفكر المحاسبى نحو تحديد أهداف المحاسبة ووضع المعايير التي ترشد التطبيق ومن ثم يعتبر هذا البيان نقطة تحول في أسلوب صياغة النظرية. ومنه يمكن القول أن هذه الدراسات خرجت عن نطاق القياس التقليدي، مما أدى ضمناً إلى توسيع نطاق الإفصاح المحاسبى حيث سمحت باستخدام أكثر من أساس للقياس المحاسبى بالإضافة إلى القياس التاريخى في محاولة لتحقيق المزيد من المنفعة لمتخذي القرارات²⁴.

3- مداخل التنظير المحاسبى المستعملة في المنهج المعيارى:

إن مداخل التنظير المحاسبى التي تتبعها المنهج المعيارى هي:

أ- مدخل نموذج القرار؛

ب- مدخل قيمة المعلومات.

1.3- مدخل نموذج القرار:

يعرف النموذج بأنه "تبسيط تقريبي للحالات الواقعية والذي تم بناؤه على مجموعة افتراضات أو مشاهدات ملاحظة للعلاقات الارتباطية"²⁵، ويرى البعض أن النموذج هو عبارة "عن قاعدة لاتخاذ القرار فهو أداة للتعبير عن العلاقة بين مخرجات عملية اتخاذ القرارات الإدارية ومدخلات هذه العملية من معلومات محاسبية"²⁶.

شهدت فترة السبعينات من القرن العشرين اهتماماً ملحوظاً بهذا المدخل حيث وجد مساندة وتأييد من قبل رواد المحاسبة في هذه الفترة أمثال Sterling، Chambers، Stabus الذين انصب اهتمامهم على محاولة تحديد المعلومات المحاسبية على أساس نماذج قرارات مفترضة. ونقطة البداية في تطبيق هذا المدخل هي افتراض نماذج للقرارات ثم تحديد المعلومات الواجب توافرها لتلائم احتياجات هذه النماذج، وبالتالي تعتبر مخرجات النظام المحاسبى مدخلات لنماذج القرارات. أي أن مدخل نموذج القرار ينطلق من فرضية أن المعلومات المحاسبية حتى تكون مفيدة لمستخدميها، يجب أن تكون صالحة ومفيدة كمدخلات لنماذج قرارات هؤلاء المستخدمين، بمعنى أن مخرجات النظام المحاسبى الجيد، يجب أن تكون صالحة كمدخلات لنماذج قرارات المستخدمين.

لذا فإن معظم الدراسات النظرية المعيارية التي اتبعت هذا المدخل، قد اهتمت بصفة أساسية بنماذج قرار الإنفاق الاستثمارى ومحاولة تحديد خصائص المعلومات المحاسبية اللازمة كمدخلات في تلك النماذج والتي على أساسها يتم قياس وإيصال المعلومات المحاسبية²⁷، وقد اعتمدت هذه الدراسات على تحديد إطار نظري معياري لخصائص القرارات التي تفيد المعلومات المحاسبية في اتخاذها.

إن الانتقادات الموجهة لنماذج القرار نعرضها في النقاط التالية²⁸:

- إن اتخاذ القرارات الاقتصادية يحتاج للعديد من التنبؤات التي لا يمكن الإحاطة بها إحاطة شاملة عند استخدام نماذج القرار؛

- إن المتغيرات التي تم تجريبها قد لا تمثل الواقع بدقة، لذلك لا يمكن أن يحل النموذج محل الواقع؛
- في بعض الأحيان قد تكون نماذج القرار غير كافية للتعبير عن بعض المواقف المرتبطة باتخاذ القرار أو قد تكون غير قابلة للتطبيق على بعض المشكلات التي تواجه اتخاذ القرار؛
- هناك صعوبات تكتنف عملية تحديد الأسس والمعايير التي على أساسها يتم اختيار وتجميع البيانات التي تستخدم كمدخلات لنماذج القرارات في ظل تعدد متخذي القرارات، وكذلك اختلافهم في السلوك والخبرة والثقافة، بالإضافة إلى الاختلاف في الظروف البيئية المحيطة بالقرار نفسه¹؛
- ركزت الدراسات المحاسبية في ظل هذا المدخل على نماذج قرارات المستثمرين ونماذج قرارات الإدارة فقط، في حين أن هناك طوائف أخرى لها احتياجات من المعلومات المحاسبية يجب أخذها في الحسبان عند وضع المعايير المحاسبية،
- حتى يمكن قبول هذا المدخل فإن ذلك يتطلب تحديد كامل لنماذج القرارات التي تواجه مستخدمي المعلومات المحاسبية ومع أهمية ذلك، فإن الدراسات المحاسبية لم تتعرض لتحديد نماذج القرارات بصورة تفصيلية وكاملة. فالدراسات المحاسبية، كما سبق إشارة إليه، ركزت فقط على بعض القرارات الاستثمارية والإدارية؛
- إن المواقف التي تحتاج إلى اتخاذ القرار تتنوع تنوعا كبيرا مما يؤدي إلى صعوبة إمداد متخذ القرار بجميع المعلومات التي يحتاج إليها؛
- صعوبة الوفاء بجميع بيانات كل النماذج، خاصة أن بعض هذه البيانات غير محاسبية في بعض الأحيان.

في ضوء ما سبق، يخلص الباحث إلى أن مدخل نماذج القرارات لا يصلح بمفرده كأساس للاختيار على مستوى المؤسسة، فصياغة المعايير في ظله لصالح فئات معينة سيكون على حساب باقي الأطراف المهمة بالمحاسبة، بالإضافة إلى بعده عن الواقع. لذا فإن هناك حاجة لمزيد من الدراسات التي تهتم بالأطراف الأخرى ومن ثم محاولة تحديد ما تحتاجه من معلومات حتى يتسنى تدعيم دوره في عملية الاختيار على مستوى المؤسسة.

2.3- مدخل قيمة المعلومات:

- إن مدخل قيمة المعلومات يعتمد على أن المعلومات المحاسبية حتى تكون مفيدة لمستخدميها، فيجب أن تكون لها القدرة على تخفيض درجة عدم التأكد المصاحبة للمستقبل ويقوم هذا المدخل على الفرضين التاليين:
- إن المعلومات الكاملة موجودة بوفرة ولا توجد مشكلة في الحصول عليها.
- تقاس قيمة المعلومات عن طريق استعمال النماذج الإحصائية.

¹ - جيهان عبد الوهاب موسى محمد، مرجع سابق، ص: 125.

ومن القيود التي تواجه استخدام مدخل قيمة المعلومات مشكلة إمكانية تضمين نماذج تحديد قيمة المعلومات، بعض الخصائص النوعية للمعلومات كالملائمة والتوقيت الملائم والقابلية للفهم، حيث يمكن الحكم على ارتفاع قيمة المعلومات من خلال ارتفاع درجة ملائمتها أو استجابتها للتوقيت الملائم أو قابليتها للفهم. إلى جانب ذلك، أثبتت كثير من الدراسات أن المعلومات المحاسبية ليست سلعة حرة متاحة لمن يشاء بدون مقابل، إذ أن الحصول على المعلومات يتطلب تكلفة بالإضافة إلى تكاليف إنتاجها، خاصة في ظل تعدد مفاهيم قيمة المعلومات، فهناك القيمة الاقتصادية والقيمة النموذجية وقيمة التغذية العكسية للمعلومات.

مما تقدم، يمكن ملاحظة أن مدخل قيمة المعلومات يصعب تطبيق نماذجه المعيارية عمليا حتى الآن، حيث يحتاج إلى متطلبات وأفكار جديدة للربط بين المفاهيم التقليدية للنظام المحاسبى والفلسفة التي تستند إليها وجهات النظر المحددة لقيمة المعلومات، بما يسمح ببناء نماذج للمعلومات يمكن أن يحتويها نطاق المحاسبة²⁹، إن النماذج التي استخدمت في قياس قيمة المعلومات كانت من التعقيد بحيث يصعب تطبيقها عمليا أو قد يتطلب تطبيقها تكاليف لا تجد ما يبررها، لذا فإن هذه النماذج تحتاج إلى التبسيط ليتمكن تطبيقها عمليا.

ح. وخلاصة القول أن مدخل قيمة المعلومات يصعب تطبيقه عمليا نظرا لعدم واقعية بعض فروضه وعدم إمكانية تطبيق البعض الآخر، بالإضافة إلى أنه يتطلب تطبيقه تكاليف لا تجد ما يبررها. لذا فقد انتقد Demski و Feltham في دراسة أجريت لهما سنة 1967 مدخل قيمة المعلومات على أساس أنه لا توجد معلومات بدون تكلفة ودعا إلى استخدام مدخل آخر هو مدخل اقتصاديات المعلومات.

4- تقييم إسهامات المنهج المعيارى في مجال معرفة التنظير المحاسبى:

- أوضحت الدراسات المحاسبية في مجال التنظير المحاسبى أن الاتجاه المعيارى لم يؤد إلى الاتفاق العام على إطار فكري محدد للمحاسبة بما يسمح باختيار البدائل المحاسبية التي تحقق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية حيث ركز هذا الاتجاه على محاولة إيجاد مفاهيم عامة لمقابلة الاحتياجات المفترضة لمستخدمي المعلومات المحاسبية دون محاولة التصدي للمشكلات المرتبطة بالتطبيق والممارسة المحاسبية، أي أن المعايير المحاسبية الموضوعة طبقا لهذا الاتجاه عجزت عن تفسير عملية الاختبار المحاسبى نظرا لتركيزها على ما يجب أن تكون عليه الممارسة المحاسبية دون أخذ العوامل البيئية ومشكلات التطبيق في الحسبان عند إعداد هذه المعايير.

- استحالة بناء إطار عام لنظرية محاسبية معيارية استنادا إلى مجموعة من المعايير التي ترتب البدائل المحاسبية المتاحة وفقا للتفضيلات الفردية.

- أكد البيان الذي أصدره مجمع المحاسبين الأمريكى في عام 1977 بعنوان "نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية" والذي تناول تقييما شاملا ودقيقا لبعض المحاولات التي تمت لوضع نظرية معيارية للمحاسبة والذي انتهى إلى نتيجة هامة وهي التأكيد على عدم وجود نظرية واحدة للمحاسبة ولكن هناك عدة محاولات لتطوير نظرية المحاسبة. كما أوضح البيان أيضا أن أهم صعوبة في طريق وضع النظرية هي الاعتماد

على الإقناع المنطقى وليس المنطق التجريبي إذ مهما يكن النموذج النظرى فإن فروضه يجب أن تكون عرضة للتجريب.

- أحد المظاهر الأساسية التى تعكسها الدراسات المعيارية هو الاهتمام بصياغة أهداف المحاسبة (المحاسبة المالية) ولأن تحديد مجموعة أهداف المحاسبة يعد أمرا ملازما لتقرير وظائف المحاسبة الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف ومن ثم تحديد قائمة بالأهداف التى تسعى المحاسبة لتحقيقها قد أثار جدلا كبيرا وقد تركز هذا الجدل فى مجمله حول تحديد تلك الأهداف التى تعد الأفضل من وجهة نظر كل باحث وتقييمه وحكمه الشخصى على أهمية هذه الأهداف ومن ثم تعددت الآراء فى هذا الشأن.

- إن البحث المحاسبى المعيارى، سواء أكان تحت رعاية إحدى الهيئات العلمية أم قام به أحد الباحثين، لم يؤد إلى الاتفاق العام على إطار فكرى محدد لما يجب أن تكون عليه الظواهر الخاصة بطبيعة وموضوع النظرية المحاسبية، بما يسمح باستنباط أهدافها ووظائفها واختيار البدائل المحاسبية المرغوبة اقتصاديا واجتماعيا³⁰.

- إن المحاولات الفكرية قد أوجدت الأساسيات التى تميز علم المحاسبة عن سائر العلوم الاجتماعية الأخرى.

على ضوء ما سبق، يمكن القول أن المنهج المعيارى يختص باقتراح ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملى، معتمدا فى ذلك على أسلوب التحليل المنطقى، ولكن نتيجة للتطورات التى حدثت خاصة منذ الثورة الصناعية وحتى الآن لوحظ اختلاف الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة فى إعداد القوائم المحاسبية، مما أدى إلى تحول اهتمام الفكر المحاسبى من المنهج المعيارى، الذى يقترح ما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية، إلى البحث عن الأسباب والدوافع التى يثر على متخذي القرارات عند اختيارهم السياسات المحاسبية. ومن ثم بدأ الفكر المحاسبى يتجه نحو البحث عما هو موجود وكائن فعلا ومن ثم بدأ ظهور المنهج الإيجابى.

المبحث الثالث: المنهج الإيجابى والاختيار المحاسبى

إن تقييم دور المنهج الإيجابى فى حل مشكلة الاختيار المحاسبى يحتاج فى البداية إلى التعرف على ماهية هذا المنهج وتحديد مداخل تطبيقه، ومن ثم تقييم دور هذه المداخل فى الاختيار المحاسبى. ونظرا لأن ما انتهى إليه هذا الاتجاه من حلول لمشكلة الاختيار يرتبط ارتباطا وثيقا بطبيعته، لذلك فإن هذا المبحث يتناول ما يلى:

1- نشأة المنهج الإيجابى:

ط. ارتبط مفهوم العلم الإيجابى بالمدرسة الفلسفية المسماة *Positivism* التى ظهرت فى مطلع القرن 19 وقد أعتقت هذه الفلسفة مدرسة *Rochester school of Accounting* وانطلقت هذه المدرسة مبدئيا من الفلسفة الوضعية، حيث نادى بضرورة تطوير نظرية إيجابية للمحاسبة. من أهم رواد هذه المدرسة: *Jensen* و *Watts* و *Zimmerman*، لقد انتقد هؤلاء الرواد أطر نظرية المحاسبة الحالية ووصفوها باللاعلمية لأنها معيارية. فالبحوث المحاسبية فى مجال المنهج الإيجابى تشرح وتفسر

التطبيق العملى، كما هو كائن فعلا. فهي لا تقرر ما يجب أن تكون عليه المحاسبة، بل تفسر الأسباب التي دعت إلى ما هي عليه المعرفة المتاحة في البحوث المحاسبية والتنبؤ بكيفية التعديل فيها. ويشير Keynes إلى أن العلم الإيجابى بأنه تيار متدفق من المعرفة المنتظمة التي يتعلق بالاستفسار عما هو كائن ومن ثم فهو يتعلق بالحالة الفعلية. أما العلم المعيارى فهو إطار منظم من المعرفة يتعلق بمعايير ما يجب أن يكون، لذلك فهو يتعلق بالمثالى كما هو يختلف عن الواقع³¹.

في أوائل القرن العشرين اهتم الفكر المحاسبى بوصف التطبيقات والممارسات المحاسبية وتبويبها دون محاولة تحديد المبادئ المحاسبية التي تفسر هذه الممارسات أي أن الاتجاه السائد في هذه المرحلة هو الاتجاه الوصفى. لكن مع بداية الثلاثينيات من القرن الماضى، أصدرت أجهزة تنظيم مهنة المحاسبة قراراتها بإلزام الشركات بالإفصاح دوريا عن المعلومات المالية المرتبطة بأنشطتها الاقتصادية. لذلك اتجه الفكر المحاسبى نحو استخدام الاتجاه المعيارى بهدف استنباط سياسات ومبادئ محاسبية عن طريق التحليل المنطقى، تعتمد على ما يجب أن يكون عليه الواقع العملى دون الاهتمام بإمكانية التطبيق العملى³².

وفي أوائل الستينيات من القرن الماضى حدث تطور ملحوظ في البحوث النظرية والتطبيقية في الاقتصاد والتمويل بالإضافة إلى ظهور نظرية كفاءة سوق المال التي تقر على أن أسعار الأسهم في سوق المال تتحدد بشكل يعكس كافة المعلومات المالية المتاحة لكافة المتعاملين بما في ذلك المعلومات الواردة في القوائم المالية. لكن مع بداية السبعينيات، لوحظ أن الأبحاث المقدمة لم تحاول تفسير اختلاف الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة بين الشركات المختلفة وبين السنوات المختلفة كما لوحظ سلوك منظم لبعض الشركات فيما يتعلق بالطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة حيث قامت صناعات بأكملها بالتحول من طريقة محاسبية إلى طريقة أخرى في لحظة زمنية معينة. ي. وتأسيسا على سبق ذكره، قام الباحثون بمحاولات لبناء النظرية التي تفسر الممارسة المحاسبية وتتنبأ بالمتغيرات والعوامل التي تحدد وتبرر إتباع الشركات لسياسة أو طريقة محاسبية معينة دون غيرها وقد اعتمد الباحثون في دراسة هذه النظرية على النماذج الإحصائية وتعتبر دراسة Ball و Brown سنة 1968 من أولى الدراسات التي ساهمت في توجيه الاهتمام نحو المحاسبة الإيجابية³³.

ك. بالإضافة إلى ما سبق، فقد قدم Watts و Zimmerman بمحاولة لشرح مكونات هذا المنهج، جاء فيها أنه يتكون من جزئين الجزء الأول يتمثل في التحليل النظري للظاهرة محل البحث من خلال تحديد التعاريف والتغيرات الخاصة بالظاهرة والمنطق الذي يربط هذه المتغيرات معا لتنظيم وتحليل وفهم الظاهرة محل البحث والجزء الثانى يتمثل في الفروض الإحصائية التي يستخلصها الباحث من التحليل النظري والتي تساعد على التنبؤ بالظاهرة محل البحث من خلال استخدام الأساليب الإحصائية. وأكدوا على أهمية استخدام المنهج الإيجابى في المحاسبة بقولهما "بأن المنهج الإيجابى في المحاسبة يعتبر ذا فائدة كبيرة وبصفة خاصة لأغراض إعداد معايير المحاسبة التي توضح مكامن الضغوط التي تتعرض لها عملية إعداد معيار محاسبى معين وأيضا تحديد أثر معايير

المحاسبة على الأطراف المختلفة من الأفراد وعلى تخصيص الموارد هذا بالإضافة إلى التعرف على أسباب قيام بعض المشروعات والمنظمات المهنية بتخصيص مواردهم للتأثير على عملية إعداد معايير المحاسبة"³⁴. يقوم منهج المنهج الإيجابى على النقاط التالية³⁵:

- تحديد واقعى للمشكلة؛
- تنبؤات واقعية للحالات المحتملة؛
- التأكد من دقة الفروض التى يتم إعدادها؛
- التعليل المنطقى للنتائج العلمية؛
- إيجاد الترابط بين الظواهر العلمية التى يتم اكتشافها وبين البيئة وعلاقة عناصرها بكل ظاهرة منها.

يعتبر المنهج الاستقرائى هو الأداة الرئيسية فى البحوث والدراسات المحاسبية التى تتبع المنهج الإيجابى، ويعتمد المنهج الاستقرائى على دراسة وفحص وتحليل الحالات الجزئية والظواهر المشاهدة ثم الفروض التى تفسر هذه الظواهر معتمداً فى ذلك على الخبرة العملية السابقة وسعة الاطلاع. ثم اختبار صحة هذه الفروض، فإذا ثبتت صحتها تصبح بمثابة القوانين العلمية، أما إذا لم تتحقق صحتها أو ثبت مخالفتها للحقائق الملموسة، فإنها تفقد قيمتها العلمية.

ومما تقدم يمكن القول أن المنهج الإيجابى يهتم بفهم مضمون الظاهرة المحاسبية وذلك من خلال تفسير هذه الظاهرة والتنبؤ بها وخطوات المنهج الإيجابى فى تحقيق ذلك هي:

أ. ملاحظة الظاهرة؛

ب. وضع الفروض العلمية التى تفسر هذه الظاهرة مع التأكيد على ضرورة أن تكون الفروض الموضوعية لتفسير الظاهرة قابلة للاختبار أى يمكن إثباتها أو تكذيبها بالدليل التجريبي الذى يعتمد على الخبرة والملاحظة؛

ج. اختبار صحة الفروض الموضوعية لتفسير الظاهرة فإذا ثبت صحتها استخدمت فى تفسير الظاهرة ومن خلال التفسير يتم استنباط قوانين عامة تستخدم فى تفسير الظواهر المتشابهة.

. وتتبلور أهم أفكار المنهج الإيجابى فيما يلى:

- يركز المنهج الإيجابى على تفسير كيف يعمل العالم، ولاشك أن ذلك دليل كاف على ضرورة ارتباط هذا الاتجاه بالتطبيق. والهدف من المنهج الإيجابى هو تفسير التطبيق المحاسبى والتنبؤ به، فهو يختص بدراسة ما هو كائن فعلاً فى الواقع³⁶.

ل. يعتبر التحرر من أمور القيمة من أساسيات التى يقوم عليها المنهج الإيجابى فهو لا يعتمد على أحكام قيمية وقد دعم ذلك قول Watts و Zimmerman، عندما أشارا إلى أن "النظرية الإيجابية تكون علمية لأنها تتجنب أسئلة القيمة التى تستخدم أسئلة القيمة تكون غير علمية"³⁷.

- إن الفروض الإيجابية من خلال تركيزها على لماذا يكون؟ وماذا يكون؟ تمتلك معنى إمكانية الاختبار ومن ثم يمكن دحضها أو تكذيبها بالدليل التجريبي الذى يعتمد على الخبرة والملاحظة.

- تسعى الدراسات الايجابية نحو تفسير أسباب اختيار المؤسسات تطبيق واستخدام طريقة محاسبية معينة دون الأخرى.

2- الدراسات النظرية للمنهج الايجابى:

شغل البحث العلمى فى مجال الاتجاه الايجابى حيزا كبيرا من قبل كثير من المحاسبين منذ بداية السبعينات من القرن الماضى، وذلك ما بعد أوجه قصور الاتجاه المعيارى حيث ظهرت آراء تنادى بضرورة تطوير نظرية محاسبية تشرح وتفسر المحاسبة، وتفسر أيضا ما يقوم به المحاسب فى الواقع العملى. من هذا المنطلق، فقد تحول جانب من الفكر المحاسبى المعاصر من الاهتمام بالجوانب المعيارية والتعريفية لما يجب أن تكون عليه النظرية المحاسبية إلى الاهتمام بدراسة المشاكل العملية والممارسة المحاسبية، كما هى قائمة فى الممارسة العملية وذلك فى محاولة لتطوير نظرية محاسبية ايجابية.

تزايد الاهتمام بهذا المنهج فى مجال التنظير المحاسبى منذ نهاية الستينات من القرن العشرين ومن الدراسات التى ساهمت فى توجيه الاهتمام نحو المحاسبة الايجابية نذكر ما يلى:

م. دراسة GORDON: تعد دراسة Gordon التى قام بها فى سنة 1964 من الدراسات التى ركزت حول كيفية استخدام الاتجاه الايجابى فى تحليل أثر البواعث الاقتصادية فى الاختيار من بين المبادئ المحاسبية التى يتم على أساسها إعداد القوائم المالية الموحدة. وقد خلصت الدراسة إلا أن الإدارة سوف تختار المبادئ المحاسبية التى تؤدي إلى الثبات النسبى لصافى الربح فى الفترات المتتالية وتحقيق استقرار أسعار الأسهم وهو ما يحقق رضا حملة الأسهم³⁸. وتجدر الإشارة هنا، أنه قد جرت دراسات³⁹ عديدة بعده حيث اختارت نموذج "Gordon" وخلصت إلى ما يشكك فى نتائجها، وذلك استنادا إلى افتراضه بأن رضا حملة الأسهم يعد الدالة الايجابية للربح المحاسبى تجنباً للتعارض بين حملة الأسهم والإدارة.

ن. دراسة Zimmerman و Watts: تعد الدراسة هذه من أهم الدراسات الرائدة التى تم إجرائها فى سنة 1978 والتى حاولت تقديم المفهوم العلمى لنظرية المحاسبة الايجابية كمدخل جديد لتنظير المعرفة المحاسبية. تضمنت الدراسة الأساليب والطرق الملائمة لتوصيف الخصائص العامة للممارسة المحاسبية كما هى قائمة فعلا فى الواقع العملى، وقد خلص الكاتبان إلى أن مديري الشركات الكبيرة الحجم والتى تتعرض لضغوط سياسية وتلك الخاضعة للرقابة الحكومية يقومون باختيار أو تأييد اقتراح تطبيق السياسات المحاسبية التى تؤدي إلى تخفيض الأرباح، فى حين أن مديري الشركات الصغيرة الحجم والتى لا تتعرض إلى ضغوطات سياسية وتلك التى لا تخضع للإجراءات الرقابية يكونون أكثر ميلا إلى اختيار السياسات المحاسبية التى تؤدي إلى زيادة الأرباح⁴⁰. وقامت الدراسة على افتراض أساسى هو أن مديري الشركات يسعون إلى تعظيم منافعهم المتوقعة التى ترتبط بشكل مباشر بمكافأتهن المادية وذلك من خلال اتفاقهم كجماعة مؤثرة حول المعايير والمبادئ المحاسبية والتى تسمح لهم باتباع الوسائل الكفيلة بزيادة دخولهم والتى أهمها ما يلى⁴¹:

- تخفيض أو تأجيل المدفوعات الضريبية؛
 - تطبيق التشريعات التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف السياسية والاجتماعية؛
 - تخفيض تكلفة إنتاج المعلومات؛
 - المغالاة في قياس الربح الذي يتخذ كأساس لخطة المكافأة التشجيعية.
- أ. دراسة *Pastena* و *Lilian*: تناولت الدراسة تحليل العلاقة بين التغير في السياسات المحاسبية وبين ما إذا كانت الشركات التي قامت بالتغير في السياسات المحاسبية ناجحة أم لا، وذلك لمعرفة مدى قدرة الإدارة على تغيير السياسات المحاسبية بهدف تعظيم الربح، وهل يختلف الوضع بين الشركات الناجحة وغير الناجحة. وخلصت الدراسة أن الشركات غير الناجحة هي الأكثر ميلا من غيرها لإجراء التغيرات المحاسبية لزيادة رقم الربح، ويستوي في ذلك الشركات الكبيرة والصغيرة الحجم، أما الشركات الناجحة فلا يكون لديها أي حافز لتحسين رقم الربح، لأن العمليات العادية للشركة سوف تنتج أرقاما محاسبية تدل على الأداء الجيد⁴².
- ب. دراسة محمد شريف توفيق وحمدي محمود قادوس⁴³: عكف الكاتبان على تطوير الفرضيات التي يقدمها المنهج الإيجابى بما يتلاءم والظروف البيئية في السعودية، حيث تم إجراء دراسة اختبارية لتفسير أثر المنهج الإيجابى في نظرية المحاسبة لقرارات اختبار السياسات المحاسبية المستخدمة بالشركات السعودية والعوامل المؤثرة على هذه القرارات، ثم اختبار مدى صحة هذه الفرضيات باستخدام المعلومات الواردة بالتقارير المالية لشركات المساهمة السعودية.

من العرض الموجز للدراسات السابقة، يلاحظ الباحث أن الدراسات الإيجابية كانت ترمي إلى تحليل وتفسير كل من البواعث الاقتصادية والبواعث السلوكية، إذ مازالت غالبية هذه الإسهامات تتخذ صورة بحوث اختبارية هدف بعضها إلى تحديد قواعد قابلة للتطبيق العملي في بعض المجالات المحاسبية، وذلك دون إن تتوافر لها المفاهيم الأولية أو التحليلية التي تمثل أحد الأركان الأساسية لبناء نظرية محاسبية، ولم تسفر عن قواعد تنصف بالثبات والاتساق والعمومية كأساس لصياغة نظرية محاسبية تلقى القبول العام، وإلى هنا يمكن القول، أن إسهامات التنظير المحاسبى التي أسندت إلى المدخل الإيجابى تعد قليلة نسبيا بالمقارنة بنظيرتها التي اعتمدت على المدخل المعيارى.

3- مداخل التنظير المحاسبى المستعملة في المنهج الإيجابى:

مداخل التنظير المحاسبى التي تتبع المنهج الإيجابى هي:

- مدخل القيمة الاقتصادية للمعلومات؛
- مدخل نظرية الوكالة؛
- مدخل اتخاذ القرار.

1.3- مدخل القيمة الاقتصادية للمعلومات:

في ظل مدخل اقتصاديات المعلومات يتم النظر إلى النظام المحاسبى كنظام فرعى منتج ومقدم للبيانات ويقوم بخدمة مستخدميه داخل وخارج الوحدة الاقتصادية حيث

يبحث في دراسة التكاليف والمنافع التي تتولد عن إنتاج واستخدام المعلومات، ويراعي ضرورة احتساب تكلفة وعائد ما ينتج ويقدمه هذا المدخل من بيانات، بحيث تعطى الأولوية للنظام الذي يعطي صافي عائد أكبر، وفي حالة وجود نظام واحد يتم قبوله إذا كان صافي العائد منه موجبا⁴⁴. ومعنى ذلك أن المعلومات المحاسبية يتم النظر إليها على أنها سلعة اقتصادية لها تكلفة وعائد وإذا لم تكن المنافع أو الفوائد المستمدة من المعلومات المحاسبية أكبر من تكاليف إنتاجها والحصول عليها فلا جدوى اقتصادية لهذه المعلومات.

يعتمد تطبيق مدخل اقتصاديات المعلومات على نماذج لقياس قيمة المعلومات يصعب تطبيقها عمليا نظرا لصعوبتها أو ارتفاع تكاليفها، ويحتاج هذا المدخل إلى متطلبات وأفكار جديدة للربط بين المفاهيم التقليدية للنظام المحاسبي والفلسفة التي يستند إليها وكذلك إلى وجهات النظر المحددة لقيمة المعلومات بما يسمح ببناء نماذج للمعلومات يمكن أن يحتويها نطاق المحاسبة وما يتطلبه من اشتراطات تلزم لضمان صحة النتائج⁴⁵. كما أن استخدام مفهوم القيمة الاقتصادية للمعلومات بمفرده كأساس لتقييم نظم المعلومات يعتبر نطاق ضيق ويجب أن يدمج مع هذا المفهوم مفاهيم أخرى عديدة للمعلومات.

2.3- مدخل نظرية الوكالة:

تستعمل نظرية الوكالة في تفسير العلاقات بين الأطراف المعنية بالوحدة الاقتصادية باعتبارها تنطوي على مجموعة من العلاقات التعاقدية سواء أكانت صريحة أو ضمنية حيث اعتمدت بحوث المنظور الاقتصادي على هذه النظرية وتقوم نظرية الوكالة على نموذج أساسي هو العلاقة بين "الموكل" و"الوكيل"، ويحاول البحث المحاسبي الإيجابي تفسير القيود والمحددات المفروضة على الإدارة من جانب الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية بصدد اختيارها لسياسات وطرق التقرير المالي، والكشف عن مدى تأثير عملية اختيار البدائل المحاسبية في الممارسة العملية بمصالح الإدارة التي يجب تحفيزها باستمرار لتحقيق مصلحة الوحدة الاقتصادية ككل⁴⁶.

يرى Fama بأنه بالرغم من أن هذه النظرية تفترض أن كل يسعى إلى تحقيق مصلحته الذاتية إلا أن هذه المصلحة لا تتحقق إلا مع المصلحة العامة التي يدركها جميع الأطراف وهي "الحرص على استمرار ونمو الوحدة الاقتصادية"⁴⁷ وفي هذا الصدد يرى كل من Cyert و March أن الوحدة الاقتصادية عبارة عن تحالف بين عدة أطراف داخل وخارج هذه الوحدة مثل الملاك والدائنين والعمال والحكومة وغيرهم⁴⁸. ويعتمد مدخل نظرية الوكالة على عدة افتراضات يستمد منها أفكاره الأساسية من أهمها⁴⁹:

(1) أن العلاقة القائمة بين الموكل والوكيل تتصف بالرشد الاقتصادي، ويهدف كل منهما إلى تعظيم منفعته وثروته الحالية والمتوقعة، مع مراعاة تحقيق قدر من المنفعة للطرف الآخر، بما يضمن استمرار العلاقة القائمة بينهما.

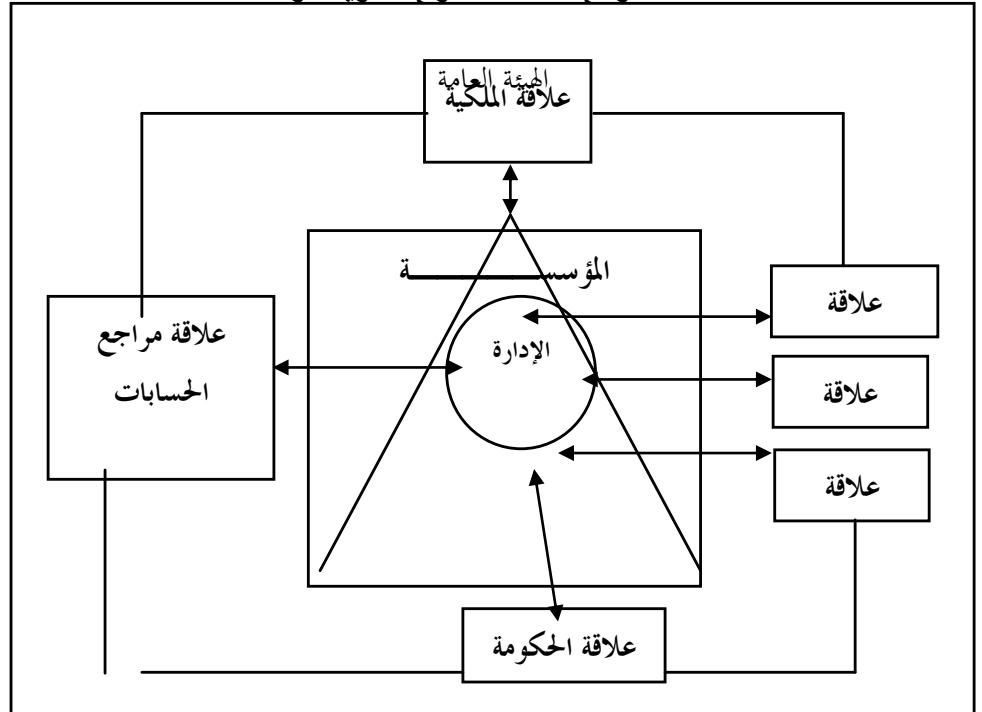
(2) يفترض أن الموكل لديه القدرة على حفز الوكيل وبطرق مختلفة- سواء أكانت مادية أو معنوي- كمحاولة للتغلب على تعارض المصالح أو لضمان تصرف الوكيل لصالح الأصل.

(3) يفترض أن هناك تعارضا جزئيا بين أهداف وتفضيلات طرفي العلاقة الوكالية، حيث يهدف الموكل بشكل عام إلى ضمان قيام الوكيل باتخاذ القرارات التي تعظم منفعته، بينما يهدف الوكيل إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من المنافع المادية والمعنوية بأقل جهد مبذول كلما أمكن.

(4) إذا فرض وجود ثمة تعارض في المصالح بين طرفي علاقة الوكالة، فمن المتوقع أن يعمل الوكيل من أجل تحقيق أهدافهم الشخصية حتى ولو كان ذلك على حساب مصلحة الموكل، لذلك يلزم هذه العلاقة وضع شروط تعاقدية للحد من التعارض المحتمل بين أطراف الوكالة.

(5) يفترض أن موقف كل طرفي علاقة الوكالة يعتبر متماثلا اتجاه المخاطرة، وإن كان القدر الذي يتحمله الموكل قد لا يكون مساويا للقدر الذي يتحمله الوكيل، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب من أهمها إمكانية حصول الوكيل على المعلومات وصعوبة ملاحظة وتقييم تصرفاته من جانب الموكل.

نموذج علاقات مقترح لنظرية الوكالة



المصدر: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص: 168.

يتضح من الشكل أعلاه أن الإدارة هي محور كل العلاقات الخاصة التي تتم بين الأطراف الخارجية والوحدة الاقتصادية، حيث يفترض أن تلتزم الإدارة الحياد وأن تحقق التوازن والعدالة بين هذه الأطراف سواء أكان ذلك من الناحية الاقتصادية أو السلوكية أو المحاسبية. وبناءاً على ذلك، واعتماداً على نموذج العلاقات في الشكل أعلاه، يكمن استخلاص النتائج التالية⁵⁰:

أ. أن الإدارة هي محور كل العلاقات سواء مع الملاك أو الدائنين أو الحكومة أو العمال أو أي أطراف أخرى.

ب. أن هناك علاقة مميزة ومباشرة بين الوحدة الاقتصادية والإدارة ومصدر تميز هذه العلاقة ما تتمتع هذه الأخيرة من سلطة في اتخاذ قرارات تؤثر إيجابياً أو سلبياً على هذه الوحدة، وأن استمرار ونمو الوحدة يحقق مصالح كل الأطراف المعنية بما فيهم الإدارة.

ج. يجب التمييز بين نوعين من القرارات التي تتخذها لتسوية الأرباح خلال الفترات المحاسبية هما:

- القرارات بدافع تحقيق منفعة ذاتية للإدارة؛
 - القرارات بدافع استمرار ونمو الوحدة الاقتصادية.
- وبناءً على ما سبق، فإن الباحث يرى أن نتائج الدراسات التجريبية للفروض المشتقة من هذا المدخل جاءت متباينة بين المؤيد والمعارض، كما أن التركيز العلاقة الثنائية لطرفي الوكالة أدى إلى إهمال الكثير من الأطراف الأخرى ذات الاهتمام المشترك، مما يجعل الاعتماد على هذا المدخل كأساس الاختبار المحاسبى غير فعال.

3.3 - مدخل اتخاذ القرار:

ويستند إلى فرضية مؤداها أن كل المعلومات التي تتوافر لمتخذي القرارات تؤثر على سلوكهم بطريقة أو بأخرى، ولقد اعتمدت دراسات هذا المدخل على النظرية الإيجابية لصياغة مقدمات تجريبية تصف خصائص المعلومات في الممارسة العملية التي تؤدي إلى اختبار معين للطريقة أو السياسة المحاسبية، حيث يتم تضمين المعرفة المحاسبية بالفروض المفسرة لسلوك مستخدمي المعلومات لمحاسبية بحيث تعكس المعلومات الظاهرة في القوائم المالية تفضيلاتهم⁵¹، أي أنه يركز على كيفية استخدام الطوائف المختلفة للمعلومات المحاسبية وتأثيرها على سلوكهم بهدف التعرف على احتياجات هؤلاء المهتمين. ومن هنا تأتي أهمية العلاقة بين المعلومات المحاسبية باعتبارها مدخلات للعملية القرارية وبين القرار نفسه باعتباره من المخرجات لهذا النظام.

وبصفة عامة يلاحظ أن الفكر المحاسبى قد وجد مجالاً خصباً لاكتشاف التفضيلات الفردية بظهور مدخل متخذي القرارات وهناك العديد من الدراسات التي تهتم بهذا المدخل ويطلق عليها في الفكر المحاسبى، دراسات المحاسبة السلوكية والتي تهدف إلى الفهم والتفسير والتنبؤ بأشكال السلوك الإنساني⁵²، لهذا تتضح أهمية هذا المدخل في

دراسة سلوك المديرين حول الاختيار المحاسبى، ولا سيما في مرحلة الوصف التي تسبق مرحلة التفسير والتي تعتبر من الأساس الذي يركز عليه الاتجاه الايجابى.

وباستقراء نتائج غالبية الدراسات التي اعتمدت على مداخل التنظير الثلاثة المستعملة من قبيل الاتجاه الايجابى في مجال بناء نظرية ايجابية للمحاسبة، يلاحظ الباحث أنها أثارت جدلا واسعا وكان أكثر هذه الموضوعات جدلا، هو ذلك الموضوع المتعلق بالأساس الخاص بمنهجية بنائها النظري ومدى ملاءمته للتطبيق على الواقع العملي.

4- تقييم إسهامات المنهج الايجابى في مجال معرفة التنظير المحاسبى:

■ حسب الإطار الفكرى لنظرية المحاسبة الايجابية، فإن المحاسبة- بكونها نشاط خدمى- تهدف إلى تأدية مهام محددة خلال المجتمع باستخدام المعلومات التجريبية، كما تسعى الدراسات الايجابية نحو تفسير أسباب اختيار المؤسسات تطبيق واستخدام طريقة محاسبية معينة دون الأخرى، وكذلك محاولة بعض الوحدات الاقتصادية التأثير على عملية إعداد المعايير المحاسبية وتحديد أثر المعايير المحاسبية على الأطراف المختلفة من الأفراد وعلى تخصيص الموارد.

■ إن طرح المحاسبة الايجابية لفروض ايجابية من خلال تركيزها على لماذا؟ وماذا يكون؟ تمتلك إمكانية الاختبار ومن ثم دحضها أو تكذيبها بالدليل التجريبي الذي يعتمد على الخبرة والملاحظة، وهذا يعنى أن تركيز النظرية الايجابية على الجانب التطبيقي، يجعل من المحاسبة أسلوبا لاكتشاف الاختبارات الاجتماعية للوحدة الاقتصادية التي تقيد في أداء مهام اختبار السياسات ، التقييم، التشغيل، التوجيه ثم المراجعة للنظام المحاسبى.

س. يعتبر التحرر من أمور القيمة- اهتمت الدراسات المعيارية بالتقييم وسعت إلى الوصول إلى قيم مثلى للدخل- من الأساسيات التي يقوم عليها الاتجاه الايجابى، فهو لا يعتمد على أحكام قيمية وقد دعم ذلك من قبل Watts و Zimmerman عندما أشارا إلى أن " النظرية الايجابية تكون علمية لأنها تتجنب أسئلة القيمة، بينما النظرية التي تستخدم أسئلة القيمة تكون غير علمية"⁵³.

■ يمكن تنظير المعرفة المحاسبية طبقا للمدخل الايجابى الذي يعتمد على مجموعة من واضحة ودقيقة من الافتراضات الواقعية بصدد تحديد البدائل المتاحة والتنبؤ بآثارها بدون إضفاء صفة أمر غير قابلة للتغيير. وبذلك يساهم الاتجاه الايجابى في تقديم تفسيرات لمتخذي قرارات السياسة المحاسبية حول كيفية تأثر وتفاعل الوحدات الاقتصادية والمستفيدين من المعلومات المحاسبية، من أجل مواجهة التفسيرات المقترحة في المعايير والقواعد المستخدمة، وما يترتب عليها من تأثيرات اقتصادية خاصة في ظل التداخل المعقد بين العديد من الأطراف والجهات المهتمة بوضع هذه المعايير.

■ تسعى البحوث الايجابية إلى تطوير نظرية محاسبية تفسر السبب الذى أدى بالقوائم المالية إلى أن تأخذ شكلها القائم في الوقت الحاضر وتحديد ما إذا كانت المعايير والإرشادات النموذجية يمكن تطبيقها في الواقع، وكيف يمكن مواءمتها تمثيلا مع متطلبات التطبيق والممارسة المحاسبية⁵⁴.

5 - نقاط الالتقاء والاختلاف بين المنهجين المعياري والايجابي:

ع. يقاس أي تقدم علمي بمدى ما يحتويه من نظريات علمية وفي حالة حدوث ذلك فإن العلم بطبيعته يكون معياريا حيث يشير منهج العلم إلى منطقته في قبول أو رفض نظرياته أو فروضه، وطالما لا يوجد علم بدون التزامات منهجية فإن العلم بطبيعته يكون معيارا، إذ يوضح *Christenson* "أن العلم المعياري لا يدور بما يفكر به الفرد ومن ثم يتصرف على أساسه بل يدور حول ما ينبغي أن يفكر فيه الفرد"⁵⁵.

ف. في حقيقة الأمر، فإن إعداد نظرية معيارية يعتبر أحد مراحل النظرية الايجابية، إذ إن الفلسفة الايجابية تبدأ من حيث انتهت الفلسفة المعيارية التي تهتم بتقديم التعليل والشرح لما هو موجود وقائم بالفعل، فهي تستهدف التحديث والتطوير بدلا من إعادة صياغة الأفكار، وهناك كثير من الأبحاث والدراسات التي ركزت على التقاء كل من الفلسفة المعيارية والايجابية أكثر من التركيز على التباعد بينهما⁵⁶. ومنه يمكن القول أن ملامح الارتباط والتكامل بين الاتجاهين ضرورة لتحقيق أهم أهداف النظرية وهي التفسير والتنبؤ بكفاءة عالية، فجوهر التفسير بوصفه أهداف الاتجاه الايجابي يتجه دائما نحو الأفضل، أي انه يحتوي على بعض المتضمنات المعيارية وأيضا التنبؤ والذي يعني توقع شيء ما في ظروف الواقع يرتبط بسلوك القائم بعملية التنبؤ ومن ثم فهو يتضمن بعض الأحكام القيمية، إن هذا الرأي لقي قبولا من قبل مدرسة *Rochester* فمثلا *Jensen* يرى بأن "كلا من الاتجاهين الايجابي والمعياري لهما اتجاهات مختلفة، فالأول يبحث في ماذا يكون والثاني يبحث في ما يجب أن يكون إلا أن البحث الايجابي الخالص لا يمكن تأسيسه بدون بعض الأمور المعيارية"⁵⁷.

لكن ما يلاحظ في كلا الاتجاهين، أن التمييز بينهما غير واضح وهذا ما فسره "مرعي" حينما بين "أن الانتماءات الفكرية لأي من الاتجاهين، هي مظهر الاتفاق الداخلي بين الكتاب على ماهية وأركان النظرية المحاسبية، وإنما كل ما هناك أن عدد من رواد الفكر المحاسبي قد عرض محاولات لوضع الإطار النظري في أحد الاتجاهين، مع الاختلاف البين بين المحاولات المختلفة في نطاق كل من المجالين"⁵⁸، ولاشك في أن نظرية "ايجيري"⁵⁹ للقياس المحاسبي مع أنها وصفية ومتسقة، فهو يفرق بين منطق الاستنباط ومنطق الاستقراء في العلوم التجريبية، فهو يحدد منهجه منذ البداية في منطق الاستقراء ليصل في النهاية إلى بناء أركان لنظرية القياس المحاسبي كما كائن، في صورة نموذج وصفي واضح المعالم يحدد شروط انتماء الممارسة المحاسبية لنظرية وصفية للمحاسبة كما هي كائنة فعلا.

ومما سبق يلاحظ أن الاتجاه المعياري يتبنى ما يجب أن يكون أما الاتجاه الايجابي انه يتبنى فلسفة ما هو كائن فعلا.

إن نقاط الالتقاء بين المنهجين يمكن حصرها في النقاط التالية:

أ. لا يمكن تطبيق كل من المنهجين على الانفراد، فحينما يكون أحدهما المنهج المطبق بصفة رئيسية، يستخدم الآخر لتدعيم بعض الأفكار أو الآراء أو اشتقاق بعض الفروض حتى يمكن إكمال البحث.

ب. إن الأداة الرئيسية في البحوث المعيارية هي المنهج الاستنباطي، بينما الأداة الرئيسية في البحوث الايجابية هي المنهج الاستقرائي، وفي الحياة العملية من النادر أن يستخدم أي من المنهجين منفردا عن الآخر، فالتفرقة بين الاستنباط والاستقراء ليست حاسمة فكل استنباط في حاجة لاستقراء ، كما أن كل استقراء يحتاج إلى الاستنباط في بعض مراحله.

ت. إن ما يؤكد شدة الارتباط بين المنهجين، هو أن المنهج الايجابي يبحث دائما في الإجابة عن سؤال لماذا تختار مؤسسة ما طريقة معينة دون الأخرى، وللإجابة عن هذا السؤال فإن ذلك يتطلب معرفة دالة الهدف هذه المؤسسة كنقطة بداية ويلاحظ أن تحديد دالة الهدف أمر معياري، ثم تلي الأسئلة الايجابية.

ث. إن الفلسفة الايجابية تبدأ من حيث انتهت الفلسفة المعيارية، فهي تهتم بتقديم التعليل والشرح لما هو موجود وقائم فعلا.

ج. بصرف النظر عن النظرية المختارة للدراسة، فيجب أن تتضمن جميع النظريات المنهجية التي يمكن اختبارها بعض العناصر من كلا من المنهجين الاستنباطي والاستقرائي وعلى الأقل فإن بعض الفروض أو المقدمات في نظرية استنباطية يجب أن يفكر فيها بطريقة استقرائية كما يجب أن تتضمن أية نظرية موجهة استقرائيا بعض الاستدلال الاستنباطي أو أن تتبع قواعد منطقية مترابطة⁶⁰.

تأسيسا على ما تقدم، فإن محاولات التنظير المحاسبى ينبغي أن تعتمد على الجمع والتنسيق بين المنهج المعيارى لاقتراح الإطار والفروض النظرية التي يتسم بناؤها الداخلي بالاتساق والمواءمة، وبين المنهج الايجابي لاختبار هذه الفروض من حيث قابليتها للتعميم على المستوى الواقعي⁶¹.

باستقراء الفكر المحاسبى يمكن التوصل إلى مجموعة من النقاط التي تمثل الاختلاف بين المنهجين الايجابى والمعياري:

- إن الفلسفة التي يعتمد عليها المنهج الايجابي تبدأ بما هو كائن ومن خلال توصيفه يحاول أن يصل إلى تفسير له بحالته التي هو عليها بقصد تحديد القوانين التي يخضع لها أي يعتمد على ما هو كائن فعلا في الواقع. ويدور جوهر الأسئلة المعيارية حول المؤسسة ذاتها، بينما عند طرح الأسئلة الايجابية فإنها تدور حول تفسير سلوك المحاسبين، وهم الأشخاص المسؤولين عن وصف حالة المؤسسة.

- تتطلب الإجابة عن الأسئلة المعيارية مقترحات بالسياسات التي ينبغي إتباعها، بينما تتطلب الإجابة عن الأسئلة الايجابية تعيين حقائق أي سياسات قائمة وموجودة فعلا.

- إن الفروض الايجابية من خلال تركيزها على لماذا تمتلك إمكانية الاختبار ومن ثم يمكن دحضها أو تكذيبها بالدليل التجريبي الذي يعتمد على الخبرة والملاحظة، أما الفروض المعيارية فهي غير قابلة للاختبار والدحض.
- يركز المنهج الايجابى أساسا على ماذا يكون في الواقع محاولا تفسيره ولا يهتم إطلاقا بما يجب أن يكون عليه التطبيق أي يبتعد عن الأحكام القيمية، أي لم يركز على توفير أحكام أو معايير للحكم على مدى القبول بالإجراءات والطرق المحاسبية السائدة، أما في المنهج المعيارى وبتركيزه على ما يجب يكون، فإنه يجب أن يتضمن أحكاما قيمية⁶².

- يمكن التمييز بين المنهجين طبقا لهدف كل منهما، فالمنهج الايجابى يهتم بالتفسير والتنبؤ بالتطبيق المحاسبى وبذلك لا ينتج عنه أي توصيفات علاجية، أما المنهج المعيارى فهو يهتم بتقديم توصيفات علاجية وذلك من خلال تركيزه على وضع قواعد وإجراءات تحدد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي⁶³.

جدول رقم: 02 أوجه الاختلاف بين المنهج المعيارى والمنهج الايجابى

عناصر التحليل	المنهج المعيارى	المنهج الايجابى
الفلسفة	ما هو موجود في الواقع من ظواهر أو أحداث ليس بالضرورة هو الأفضل.	ما هو موجود في الواقع من ظواهر أو أحداث غير مفهوم أو غير مفسر.
الهدف	تحسين الواقع بتغييره إلى الأفضل والمرغوب فيه.	تفسير الواقع من خلال المشاهدة حتى يمكن التنبؤ بإمكانية وقوعه مستقبلا.
منهجية البناء النظرى	منهجية تحليلية تتكون من عدة مستويات مترابطة منطقيا تعكس أهدافا كلية مفترضة للعلم وتكوين هذه المستويات يسود فيه منهج الاستدلال الاستنباطي.	منهجية تركيبية تتكون من عدة مستويات تربطها علاقات مستمرة من مشاهدات الواقع تكوين هذه المستويات يسود فيه منهج الاستدلال الاستقرائى.
مداخل التنظير المحاسبى	- مدخل نموذج القرار. - مدخل قيمة المعلومات. - الخطوة الأولى في التنظير هي تحديد أهداف العلم ثم يأتي بعد ذلك تحديد مجال العلم الذي تتحقق فيه أو به تلك الأهداف.	- مدخل اقتصاديات المعلومات. - مدخل نظرية الوكالة. - مدخل اتخاذ القرارات. - الخطوة الأولى في التنظير هي تحديد مجال العلم ثم يأتي بعد ذلك تحديد أهداف العلم على ضوء ما تكشف عنه حقائق المجال.

الخلاصة:

وفي ضوء ما سبق، ورغم سيطرة المنهج المعيارى منذ الخمسينات من القرن الماضى، على عملية التنظير المحاسبى، إلا أن التحديد الدقيق لطبيعته ما زال مثار نقاش وجدل من قبل منظري المحاسبة، ويبدو للباحث أن عدم قابلية فروض هذا الاتجاه للاختبار قد ترجع إلى الطبيعة المثالية لهذا الاتجاه وبعده عن الواقعية، الأمر الذي جعل المفاهيم المعيارية ذاتها صعبة التطبيق في الواقع العملي. أما الاتجاه الايجابى فهو يحاول تفسير الظواهر المحاسبية التنبؤ بها لذلك فهو يركز على دراسة الواقع ويرتبط به من خلال التركيز على جوانب التطبيق الفعلي، ويحول الابتعاد عن أحكام القيمة، ويتجه

إلى ما يسمى بالتحرر من الأهواء الشخصية للباحثين، إلا أن تركيزه على تفسير التطبيق المحاسبي والتنبؤ به يعد في نظر البعض توصيفات علاجية عمومية. ومنه يمكن القول أن ملامح الارتباط والتكامل بين المنهجين ضرورة لتحقيق أهم أهداف النظرية وهي التفسير والتنبؤ بكفاءة عالية فجوهر التفسير بوصفه أهداف المنهج الايجابي يتجه دائما نحو الأفضل، أي انه يحتوي على بعض المتضمنات المعيارية وأيضا التنبؤ والذي يعني توقع شيء ما في ظروف الواقع يرتبط بسلوك القائم بعملية التنبؤ ومن ثم فهو يتضمن بعض الأحكام القيمية.

الهوامش:

- ¹ - ممدوح صادق محمد الرشيد، "الآثار الاقتصادية للاختيار بين البدائل المحاسبية"، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة، (قسم المحاسبة) جامعة القاهرة، 1985، ص:4.
- ² - هشام حسن عواد المليجي، " القياس و الإفصاح الخاسبي في معايير المحاسبة المصرية- النظرية- الإجراءات- المشكلات- الحلول"، آفاق المستقبل، الناشر غير معروف، ط1، مصر، 1999، ص:26.
- ³ - عباس مهدي الشيرازي، " نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل، الكويت، الطبعة الأولى، 1990، ص:122.
- ⁴ - COOPER, W. W. & Ijiri, Y., " *Kohler's Dictionary for Accountant's*", Prentice-Hall of India, New Delhi, 1984, p14.
- ⁵ - PARKER, P. H, « *A Dictionary for Accountants* », Prentice-Hall Inc. Englewood Cliffs, New York, 1963, p14.
- ⁶ - PATON W. A and LITTLETON A. C., « *An Introduction to Corporate Accounting Standards* », AAA, 1940, pp5-6.
- ⁷ - انظر في ذلك:
- ممدوح صادق محمد الرشيد، مرجع سابق، ص:6-7.
- صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، " مقارنة معايير المحاسبة الدولية (IAS) شرح -تحليل و نقد"، مكتبة الاجلو- المصرية، الطبعة الأولى، 2000، ص:89-101.
- ⁸ - حسين القاضي، " نظرية المحاسبة"، مطبعة الداودي، جامعة دمشق، 1988، ص: 16-17.
- ⁹ - ممدوح صادق محمد الرشيد، مرجع سابق، ص:13-14.
- ¹⁰ - ماهر محمود رسلان، "العوامل المؤثرة في بناء السياسة المحاسبية"، مجلة التجارة و التمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، عدد 02، 1992، ص:96.
- رأفت حسين الحناوي، " المرونة والتنميط في القياس الخاسبي وحاجة الدول النامية للمعلومات المحاسبية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، ديسمبر 1986، ص:70.
- ¹¹ - WATTS, L. Ross & Zimmerman L. Jerold, "Positive Accounting Theory", Prentice-Hall Inc., Englewood, New Jersey, 1986, pp 244-248.
- ¹² - CHRISTENSON, C., « The Methodology of Accounting Theory », the Accounting Review, January, 1983, p 4.
- ¹³ - عبد الحميد عبد الفتاح الشافعي، " دور المدخل المتكامل في بناء نظرية للمحاسبة بالوكالة"، المجلة المصرية للدارسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد 05، 1989، ص:137.
- ¹⁴ - REVISINE, L. "Replacement Cost Accounting"، contemporary topics in accounting series, Prentice-Hall, Inc, Englewood Cliffs, 1973, p3.
- ¹⁵ - الدون س. هندريكسن، " النظرية المحاسبية"، ترجمة و تعريب: كمال خليفة أبو زيد، طبع بجامعة الإسكندرية، 1990، ص:11-20.
- ¹⁶ - Yu C. Shih, « The Structure of Accounting of theory », The University Press of Florida, 1976, p 107.

- 17- أحمد السيد حمد الله، " تحديد المتغيرات المؤثرة في اختيار السياسات المحاسبية في ظل النظرية الواقعية للمحاسبة- منهج مقترح"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، العدد 11، 1987، ص: 318.
- 18- سامية وهبة متولى، " الأساس المنطقي لنظرية المحاسبة- دراسة انتقادية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة و إدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد 03 ، 1988، ص: 253-254.
- 19- محمد عباس بدوي سراج، "دراسة تحليلية لفعالية استخدام المدخل المعيارى و المدخل الإيجابى في مجال التنظير المحاسبى"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 01 ، 1988، ص: 284-286.
- 20- محمد عباس بدوي و الأميرة إبراهيم عثمان، « دراسات في قضايا و مشاكل محاسبية معاصرة"، دار المعارف بالإسكندرية، 2000، ص: 13.
- 21- YUJI I. "An Introduction to Corporate Accounting Standards : A Review", The Accounting Review, October, 1980, pp 620-629.
- 22- عبد الحى مرعى، « نحو فلسفة منطقية للتنظير المحاسبى"، مرجع سابق، ص: 89-91.
- 23- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، " دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة، 2002، ص: 88.
- 24- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة، 2002، ص: 88.
- 25- جيهان عبد الوهاب موسى محمد، " مدى إمكانية تطوير البناء الفكرى للمحاسبة الإدارية باستخدام الاتجاه الإيجابى"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، بنها، مصر، 1999م، ص: 123. نقلا عن:
ARNOLD, J. & HOPE, T., «Accounting for management decision», London, Prentice-Hall, Int., 1983. p.16.
- 26- كمال عبد السلام، « دور الأسلوب العلمى لتطوير فكر متخذ القرارات"، مجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد 05، العدد 02، 1981، ص: 94.
- 27- سراج محمد عباس، " دراسة تحليلية لخصائص المعلومات المحاسبية اللازمة لنموذج قرار الإنفاق الاستثمارى"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، الإسكندرية، 1987، ص: 237-312.
- 28- الأميرة إبراهيم عثمان، " دراسة تحليلية لاختبار مدى ارتباط إنتاج المعلومات المحاسبية باحتياجات متخذي القرارات أو القرارات الاقتصادية"، رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1984، ص: 147-149.
- 29- محمد عباس بدوي و الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق، ص: 22-23.
- 30- يؤكد ذلك ما أقرته " AAA " من حيث انه حتى الآن لا توجد نظرية محاسبية واحدة تلقى القبول العام من طرف الجميع.
- 31- محمد عمرو وهيبه، مرجع سابق، ص: 77.
- 32- علي عبد الحليم عبد الحميد " علاقة الملائمة بالإطار المنطقي للنظرية في المحاسبة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 02، 1989، ص: 392-393.
- 33- CHAMBERS, R., Op. Cit., p2.
- 34- Watts R. And Zimmermann J. L., « We seek to develop a positive theory of the determination of accounting standards, such a theory will help us to understand better the source of the pressure driving the accounting standard-setting process the affects of various accounting standards on different groups of individuals and the allocation of resources, and why various groups are willing to expend rescues trying to affect the

standard-setting process ». « *Towards a positive theory of the determination accounting standards* », The Accounting Review, January, 1978, p. 112.

³⁵ - أحمد فرغلي محمد حسن، " استخدام الأسلوب الإيجابي في إعداد الإطار الفكري لفروع المحاسبة"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، جوان العدد2، 1985، ص:133.

³⁶ - Watts, R. & Zimmermann, J. L., « Positive Accounting theory »? Prentice-Hall, 1986, pp 8-10.

³⁷ - Watts, R. & Zimmermann, J. L., Ibid, p. 8.

³⁸ - جيهان عبد الوهاب موسى محمد، مصدر سابق، ص:111.

³⁹ - عثمان الأميرة عثمان، " دراسة تحليلية لاختيار مدى ارتباط إنتاج البيانات المحاسبية باحتياجات متخذي القرارات أو القرارات الاقتصادية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، الإسكندرية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1984.

⁴⁰ - Watts, R. & Zimmerman, J., « *Positive Accounting Theory: Ten Year Perspective* », op. cit. 1990, p.148..

- Watts, R. & Zimmermann, J., « *Towards a positive theory of determination of accounting standards* », Op. cit. 1978, pp. 112-134.

- Thomas, Jean, «La théorie positive de la comptabilité : une revue des critiques », Chier 99-12 du CEREG, Université Paris- Dauphine, 40pages.

⁴¹ - Watts, R. & Zimmermann, J. « *Towards a positive theory of determination of accounting standards* », Op. cit. 1978, pp. 112-134.

⁴² Lilian, S. & Pestana V., " *Accounting changes : successful versus unsuccessful firms* », The Accounting Review, October, 1988, pp.642-657.

⁴³ - محمد شريف توفيق وحمدي محمود قادوس، " دراسة اختباريه لاستخدام المدخل الإيجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة السعودية"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، أكتوبر 1991، العدد 72، ص:63-166.

⁴⁴ - محي الدين رجب محمود عبد الله، "تقييم البيانات المحاسبية لترشيد القرارات الاستثمارية بالتطبيق على الصناعات الهندسية و المعدنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان، 1993، ص:45.

⁴⁵ - عباس بدوي سراج، مرجع سابق، ص:297.

⁴⁶ - محمد عباس بدوي و الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق، ص:55.

⁴⁷ - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، 2002، ص:196.

⁴⁸ - المرجع السابق، ص:196.

⁴⁹ - انظر المراجع التالية:

أ - محمد الرملي احمد عبد الله، " تطويرا مدخل المحاسبة بالوكالة في ظل تعدد الأهداف"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، العدد01، جويلية، 1996، مصر ص:49-52.

ب - ممدوح صادق محمد الرشيد، "الآثار الاقتصادية للاختيار بين البدائل المحاسبية"، مرجع سابق، ص:51-52.

⁵⁰ - المصدر السابق، ص:170.

⁵¹ - AAA, « Statement on Accounting and Theory Acceptance » (b), 1977 ; pp. 20-25.

⁵² - عباس مهدي الشيرازي، 3 النظرية المحاسبية"، مرجع سبق ذكره، ص:355-361.

- الدون س هنديركسن، "النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص:195-199.

⁵³ – Watts R. & Zimmerman J. « Positive Accounting Theory : Ten Year Perspective », op. cit. 1990, pp.8-10.

⁵⁴ – محمد عباس بدوي و الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق، ص: 23.

⁵⁵ -Christenson C., Op. Cit. p: 2.

⁵⁶ – محمد عمرو وهيبه، مرجع سابق، ص: 77.

⁵⁷ – صفاء محمود السيد، "مدخل اتخاذ القرارات كأداة لتطوير الاتجاه الايجابي في مجال النظر المحاسبي"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 1994، ص: 16.

⁵⁸ – عبد الحى مرعى و محمد سمير الصبان، "التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص: 252.

⁵⁹ – عبد الحى مرعى و محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص: 253.

⁶⁰ – الدون س. هندريكسن، "النظرية المحاسبية"، مرجع سابق، ص: 12.

⁶¹ – محمد عباس بدوي و الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق، ص: 36.

⁶² – علي عبد العليم عبد الحميد، "منهجية تحقيق البناء النظري مدخل تشخيص مقارن بالعلوم الرياضية و الطبيعية"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد 07، 1986 ص: 292.

⁶³ -- Watts R. & Zimmerman J. « Positive Accounting Theory : Ten Year Perspective », op. cit. 1990, p 7.

المراجع المعتمدة في البحث:

- 1- أحمد حسين على حسين، "نظم المعلومات المحاسبية- الإطار الفكري والنظم التطبيقية"، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 1997.
- 2- عبد الرزاق محمد قاسم، "تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 3- عبد الحى مرعى، محمد سمير و محمد الفيومي محمد، "أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، 1988.
- 4- الإمام الغزالي، "معيار العلم"، تحقيق سليمان أو دنيا، دار المعارف، القاهرة، 1960.
- 5- محمود قاسم، "المنطق الحديث ومناهج البحث"، الطبعة الخامسة، دار المعارف بمصر، 1968.
- 6- الأمير عثمان إبراهيم، "دراسة لاختبار مدى ارتباط إنتاج المعلومات المحاسبية باحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1984.
- 7- سيد محمد جبر، "أثر الفكر الاقتصادي على النظرية العامة للمحاسبة"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1979.
- 8- السيد فتحي عويس أبو الهناء، "أثر التضخم الاقتصادي على مستوى تنظير وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي"، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، 1990.
- 9- يس عامر، "الاتصالات الإدارية والمدخل السلوكي لها"، دار المريخ، الرياض، 1986، ص: 26-27.
- 10- ناصر دادي عدون، "الاتصال ودوره في كفاءة المؤسسة الاقتصادية"، بدون دار نشر، ص: 15-16.
- 11- محمد فخري مكي، "إطار تجريبي لنظرية عامة في القياس المحاسبي"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 04، 1982، ص: 134.
- 12- عبد الحى مرعى و محمد سمير الصبان، "التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.