

الإطار النظري للدراسات المحاسبية المرتكزة على البدائل المحاسبية

Theoretical Framework of Accounting Choices-Based Studies

د/كيموش بلال - جامعة - سكيكدة- الجزائر

ملخص:

تعتبر الدراسات المحاسبية المرتكزة على البدائل المحاسبية من أهم مجالات البحث المحاسبي، على اعتبار أن العمل المحاسبي ينصب على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من بين البدائل المتاحة، كما أن الإطار المفاهيمي للمحاسبة يهدف إلى توفير أساس لاختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها؛ لذا تهدف هذه الورقة إلى عرض الإطار النظري للدراسات المحاسبية المرتكزة على البدائل المحاسبية، وتوضيح الافتراضات والنظريات الاقتصادية والمالية التي تستند إليها؛ ويعتبر هذا العمل دراسة نظرية تعتمد على مراجعة الأدبيات السابقة.

الكلمات المفتاحية: النظرية المحاسبية، السياسات المحاسبية، البدائل المحاسبية، الدراسات المحاسبية المعيارية، الدراسات المحاسبية الإيجابية

تصنيف (JEL): M41

Abstract:

Accounting choices-based studies are considered among the important accounting research areas. As well as accounting focuses on selection and application of accounting policies among available choices. In addition, the conceptual framework aims providing a basis for selecting and applying accounting policies. The aim of this paper is to present the theoretical framework of accounting choices-based studies, and clarify the assumptions and economic and financial theories on which they are focused through literature review.

Key Words: Accounting theory, Accounting policies, Accounting choices, Normative accounting studies, Positive accounting studies.

(JEL) Classification: M41

تمهيد.

تهدف المحاسبة إلى توصيل معلومات مالية عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، لتمكين المستخدمين من الحكم على وضعها الحالي، بما يتيح لهم التنبؤ بوضعها مستقبلاً، من أجل اتخاذ قرارات تتعلق بتخصيص مواردهم الاقتصادية. وبغرض ذلك تقوم الإدارة بإعداد وعرض القوائم المالية، بالاستناد إلى مجموعة من المفاهيم والافتراضات والمبادئ، التي تشكل الإطار المفاهيمي؛ وحتى يمكن ترجمة مختلف مكونات هذا الإطار ضمن العمل المحاسبي، يتم اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، من خلال المفاضلة بين البدائل المتاحة من أدوات التطبيق العملي، التي تسمح المعايير المحاسبية باستخدامها.

تحتل السياسات والبدائل المحاسبية مكانة هامة ضمن الفكر والممارسة المحاسبية، فجوهر إعداد وعرض القوائم المالية يقوم على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، التي تسمح بتحقيق معالجة محاسبية سليمة للأحداث الاقتصادية للمؤسسة، ومن ثم توفير معلومات مالية ملائمة وموثوقة للمستخدمين؛ ونظراً للمرونة التي تتميز بها الممارسة المحاسبية المعاصرة، فقد أصبح اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية محور اهتمام العديد من الدراسات المحاسبية، كما أصبحت الدراسات المرتكزة على البدائل المحاسبية من أهم التيارات البحثية في المحاسبة؛ وفي هذا الصدد حاولت الدراسات معالجة عدة جوانب متعلقة بالموضوع، وخصوصاً فيما يتعلق بدراسة آليات عملية التوافق أو التمييط المحاسبي والعوامل التي تحكمها، ودراسة سلوك المسيرين في المؤسسات، والعوامل المؤثرة في قراراتهم عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية.

تهدف هذه الورقة إلى عرض الإطار النظري للدراسات المحاسبية المرتكزة على البدائل المحاسبية، وتوضيح مختلف الافتراضات التي تقوم عليها، ومختلف النظريات الاقتصادية والمالية التي تستند إليها؛ وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين اتجاهين متوازيين سادا خلال فترتين مختلفتين، وأصبحت يشكلان نواة النظرية المحاسبية، وهما الاتجاه الإيجابي والاتجاه المعياري؛ أما فيما يخص المنهج فإن هذه الورقة تعتبر دراسة نظرية، تعتمد على مراجعة الأدبيات المحاسبية في هذا المجال.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى خمس أقسام، تناول القسم الأول بعض المفاهيم المتعلقة بالسياسات المحاسبية، وتناول القسم الثاني أهمية تنظيم السياسات المحاسبية في الحد من تعدد البدائل المحاسبية، وتناول القسم الثالث الاتجاه المعياري في

المحاسبة، أما القسم الرابع فتناول طبيعة الاتجاه الإيجابي في المحاسبة، في حين تناول القسم الخامس اتجاهات البحوث الإيجابية في المحاسبة.

أولاً: مفاهيم أساسية حول السياسات المحاسبية

حسب (Bogdan & al.)، فإن السياسات المحاسبية تمثل "مجموع المبادئ، الاتفاقيات، القواعد والطرق المحاسبية التي يتم تبنيها على المستوى القومي، أو على مستوى المؤسسة من أجل الاعتراف المحاسبي وإعداد القوائم المالية"¹، ويتيح هذا التعريف التمييز بين مفهومين للسياسات المحاسبية:

- السياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة: وتمثل الطرق، القواعد والإجراءات المحاسبية، التي تعتمد عليها الإدارة من أجل إعداد وعرض القوائم المالية.
 - السياسات المحاسبية على المستوى القومي (المعايير المحاسبية، التنظيم المحاسبي أو النظام المحاسبي): وهي "المعايير والآراء والتفسيرات والقواعد والترتيبات المحاسبية، التي تقرها الحكومة أو أي أجهزة خاصة، يخول لها سلطة إعداد السياسات المحاسبية وإرسالها بوسائل عديدة"²، وهو ما يعبر عن النظام المحاسبي للدولة.
- عند المقارنة بين المفهومين نجد أن السياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة محتواة في السياسات المحاسبية القومية، التي يتم فرضها من خلال التشريع أو التنظيم المحاسبي، مما يجعلها مصدراً لاختيار السياسات المحاسبية، على مستوى المؤسسة.

1.1 مفهوم البديل المحاسبي

حسب (Francis)، فإن "البديل المحاسبي هو كل قرار يهدف أساساً إلى التأثير في مخرجات النظام المحاسبي، سواء من حيث الشكل أو الجوهر"³، وينتج عن اختيار المعالجة المحاسبية المناسبة من بين ما هو متاح، لذا فإن الهدف الأساسي من هذا القرار هو التأثير في القوائم المالية، سواء من حيث شكلها وطريقة عرض البنود فيها، أو من حيث محتواها وقيم البنود الواردة فيها. وحسب "هندريكسن" فإن "السياسة المحاسبية تعبر عن اختيار بدائل معينة من طرق إعداد القوائم المالية وأنظمة القياس وأساليب الإفصاح، ويتم ذلك من بين ما هو متاح لأغراض إعداد التقارير المالية، لذا يجب أن تتضمن القوائم المالية وصفاً للبدائل المحاسبية المختارة والتي تعتبر ذات أهمية"⁴؛ ومن هذا التعريف يمكن الربط بين السياسة المحاسبية والبديل المحاسبي، فاختيار وتطبيق السياسات

المحاسبية يكون بالمفاضلة بين البدائل المتاحة من أدوات التطبيق، لذا فإن الإفصاح عن السياسات المحاسبية يعتبر ضروريا لتمكين المستخدمين من فهم القوائم المالية. تعبر البدائل المحاسبية عن أدوات التطبيق العملي المتاحة في المعايير المحاسبية، والمتمثلة في الطرق، القواعد والإجراءات المحاسبية، التي يمكن المفاضلة بينها عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، بغرض إعداد وعرض القوائم المالية. ويعتبر تعدد البدائل المحاسبية من المشاكل التي تواجه الممارسة المحاسبية المعاصرة، فالإدارة مازال لديها في قدر من الحرية للمفاضلة بين أكثر من بديل متاح لمعالجة نفس البند أو الحدث، مما نتج عنه استخدامها لهذا القدر من الحرية لتكييف شكل ومحتوى القوائم المالية.

2.1. مفهوم السياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة

ورد في معيار المحاسبة الدولي (IAS 08) أن السياسات المحاسبية تمثل المبادئ الخصوصية، القواعد، الأعراف، الأحكام والممارسات المتبعة من طرف المؤسسة فيما يخص إعداد وعرض القوائم المالية⁵. أما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي فيرى أنها تمثل المبادئ المحاسبية المستخدمة في عملية الإبلاغ المالي، وطرق تطبيقها⁶. وعند التمعن في التعريفين نجد أنهما يركزان على الهدف من السياسات المحاسبية، وهو إعداد وعرض القوائم المالية، ولا يحددان أدوات التطبيق العملي بدقة، ويخيطان بينها وبين مكونات الهيكل النظري، فالمبادئ جزء من الهيكل النظري وليست أدوات للتطبيق العملي؛ لذا ينبغي التمييز بين المبادئ المحاسبية التي تعتبر محصلة للهيكل النظري، والسياسات المحاسبية التي تسمح بترجمة هذا الهيكل وما تضمنه من مبادئ ومفاهيم إلى ممارسات، فالسياسات المحاسبية أداة لتطبيق المبادئ المحاسبية.

يرى "الشيرازي" أن السياسة المحاسبية هي مجموع أدوات التطبيق العملي التي تستخدمها المؤسسة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والطرق والإجراءات، التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية، وبيان كيفية معالجة البنود والأحداث في مجال محدد، ومن المعروف أنه قد تجمع لدى المحاسبين عبر التاريخ رصيد ضخم من أدوات التطبيق وبما يتلاءم مع الظروف⁷؛ ويعتبر هذا التعريف أكثر ملاءمة، فهو لا يخلط بين مكونات الهيكل النظري وأدوات التطبيق، هذه الأخيرة تعتبر مصدرا للسياسات المحاسبية، وتسمح بتطبيق المبادئ المحاسبية، كما أنها تنتج عن التطبيق الذي يسمح بتراكم العديد من الممارسات المقبولة.

حسب (Casta)، فإن السياسات المحاسبية تتضمن البدائل التي تبنتها الإدارة للتعامل مع المعلومات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية للمؤسسة، من أجل تكييف شكل ومحتوى القوائم المالية، وذلك في إطار القيود التنظيمية والتشريعية⁸؛ ويعتبر هذا التعريف أيضا مهما نظرا لدقته، فالسياسات المحاسبية تعبر عن البدائل التي تم اختيارها وتطبيقها من بين أدوات التطبيق العملي التي يسمح التشريع أو التنظيم باستخدامها. يمكن القول أن السياسات المحاسبية هي مجموع أدوات التطبيق العملي، التي تم اختيارها وتطبيقها من بين البدائل المتاحة، وتعتبر أداة للربط بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والممارسة العملية. ويشمل مجال تطبيقها "القوائم المالية المتعلقة بالحسابات السنوية والحسابات المجمعة، التقارير السنوية، تقارير التسيير، التقارير المرحلية، والإفصاحات الاختيارية"⁹. وهو ما يعبر عن العمل المحاسبي، الذي ينصب على إعداد القوائم المالية (تحديد، اعتراف، قياس مبدئي، إدراج، قياس دوري)؛ وعرضها (تحديد البنود التي تعرض وأسلوب تبويبها)، وتحديد الملاحظات والتفسيرات المرفقة بها (الإفصاح).

ثانيا: أهمية تنظيم السياسات المحاسبية في الحد من تعدد البدائل المحاسبية

نظرا للمشاكل الناتجة عن تعدد البدائل المحاسبية، برزت أهمية تنظيم السياسات المحاسبية من طرف الحكومة أو الهيئات المهنية، من خلال توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى القومي، وإعداد النظام المحاسبي للدولة.

1.2. أسباب تعدد البدائل المحاسبية

غالبا ما يجد المسيرون عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية أكثر من بديل متاح لمعالجة نفس البند أو الحدث الاقتصادي، وذلك راجع لتعدد البدائل المحاسبية التي تتيح استخدامها مختلف الهيئات المكلفة بتوحيد الممارسات المحاسبية، فمثلا غالبا ما يتيح مجلس معايير المحاسبة الدولية المفاضلة بين سياستين محاسبتين لمعالجة نفس البند أو الحدث الاقتصادي. وانطلاقا مما سبق يمكن اعتبار تعدد البدائل المحاسبية من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبة على المستويين الفكري والعملي، ويرجع هذا التعدد إلى جملة من العوامل، يمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية¹⁰:

- تعدد الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية، وتباين احتياجاتهم ومصالحهم، مما يفرض على الإدارة اتباع طرق محاسبية مختلفة.

- استخدام الاتجاه المعياري في التتظير المحاسبي، من خلال البحث عن أفضل الطرق المحاسبية واجبة التطبيق، حيث كان لاختلاف تصور المهنيين والأكاديميين لمعيار الأفضلية دور في تعدد السياسات المحاسبية.
- ساعدت التشريعات على ترسيخ التعدد، فمثلا يسمح قانون الضرائب الأمريكي بتقييم المخزون وفق طريقة "الوارد أخيرا صادر أولا"، عند إعداد التقارير الضريبية، بينما تطبق طريقة "الوارد أولا صادر أولا" عند إعداد التقارير المالية للأغراض العامة.
- تعتبر الجمعيات المحاسبية أحد الأسباب الرئيسية وراء تعدد السياسات المحاسبية، من خلال ما تسمح به من استخدام لسياسات بديلة لمعالجة نفس البند أو الحدث.
- ساعدت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على تكريس التعددية في المحاسبة بصفة عامة، سواء على مستوى المعايير أو السياسات، فالتطبيق العملي يتيح قدرا كبيرا من البدائل أمام الإدارة للمفاضلة بينها.
- اختلاف طبيعة المؤسسات وتعدد أنشطتها واختلاف ظروفها يتطلب قدر من المرونة في تحديد السياسات المحاسبية.

2.2. أهمية تنظيم السياسات المحاسبية على المستوى القومي.

رغم إمكانية ترك الحرية كاملة للمؤسسات فيما يخص اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، كما كان ذلك قبل ثلاثينيات القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أن تنظيم السياسات المحاسبية أصبح الاتجاه السائد، رغم وجود العديد من المعارضين له، بحجة أن ذلك يؤدي إلى غياب المرونة الكافية التي تسمح للمؤسسات بتبني بدائل محاسبية ملائمة لظروفها، لكن ذلك لم يمنع من وجود تيار يؤيد فكرة تنظيم السياسات المحاسبية ويركز على أهميتها، التي يمكن إبرازها في النقاط الآتية¹¹:

1.2.2. الارتقاء بمخرجات النظام المحاسبي: من خلال توفير معلومات ملائمة، موثوقة، وقابلة للفهم، تكون أكثر منفعة للمستخدمين، على اعتبار أن عملية التنظيم تتم من طرف هيئات مختصة تأخذ بعين الاعتبار احتياجات جميع الأطراف المستخدمة للقوائم المالية قبل حصر البدائل المحاسبية التي يجب تطبيقها.

2.2.2. تحقيق التجانس وقابلية المقارنة بين المؤسسات: عن طريق تضييق مجال الخلاف، من خلال تقليل وتحديد عدد البدائل المتاحة للإدارة، مع ترك هامش من المرونة يتيح مراعاة نشاط كل مؤسسة وظروفها الخاصة.

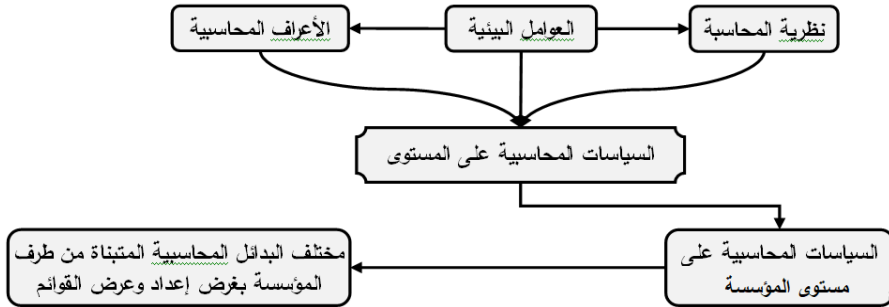
3.2.2. تقليل التعارض بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف الأخرى: حيث يؤدي ذلك إلى تحقيق حياد الإدارة وتقليل التحيز، الذي يمكن أن ينتج عنه تبني بدائل محاسبية تخدم فئة على حساب الفئات الأخرى، والحد من الممارسات التي تقوم بها الإدارة خدمة لمصالحها الذاتية، والتي يكون الهدف منها تجميل القوائم المالية وتضليل المستخدمين.

4.2.2. تحقيق الأهداف القومية: من خلال تحقيق عدالة العرض والإفصاح، مما ينتج عنه تماثل المعلومات، وتحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية؛ كما أن ذلك يساهم في تسهيل عملية إعداد الحسابات القومية، ومن ثم تسهيل عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط للسياسات الاقتصادية والاجتماعية.

3.2. الإطار التنظيمي للسياسات المحاسبية

يشمل الإطار التنظيمي للسياسات المحاسبية، مختلف الجوانب المؤثرة في تحديد معالمها، سواء على المستوى القومي أو المؤسسة. فعلى المستوى القومي يتم تحديد معالم السياسات المحاسبية في شكل معايير أو قواعد محاسبية مفروضة بموجب التشريع أو التنظيم، لذا تشكل كل من نظرية المحاسبة، العوامل البيئية والأعراف المحاسبية، الإطار العام لإعداد المعايير المحاسبية على المستوى القومي، هذه الأخيرة إضافة إلى التشريع الجبائي، تشكل الإطار العام للسياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة.

الشكل (1): الإطار التنظيمي للسياسات المحاسبية.



المصدر: عباس مهدي الشيرازي (1991)، *نظرية المحاسبة*، ط1، ذات السلاسل، الكويت، ص. 125.

1.3.2. السياسات المحاسبية على المستوى القومي: تتولى الهيئات واضعة المعايير على المستوى القومي، تحديد البدائل المحاسبية التي يمكن للإدارة استخدامها بغرض إعداد

وعرض القوائم المالية، ولضمان ملاءمة المعايير المحاسبية للممارسة العملية، يجب عدم إغفال ثلاث جوانب أساسية وهي:

✓ **الإطار المفاهيمي (نظرية المحاسبة):** يعتبر مرشداً للممارسة ومرجعاً للحكم عليها، انطلاقاً من أهداف ومفاهيم القوائم المالية، التي تسمح باشتقاق الفروض والمبادئ المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر الخطوة المنطقية قبل إعداد المعايير المحاسبية، التي تحدد أدوات التطبيق العملي وتوضح كيفية تطبيق المبادئ المحاسبية.

✓ **العوامل البيئية:** يجب أن تعكس السياسات المحاسبية بيئة المؤسسة¹²، وفي هذا الصدد حدد (Nobes & Parker)¹³ بعض العوامل التي أدت إلى وجود اختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، وحتى تكون المعايير المحاسبية عملية وملائمة للتطبيق، يجب مراعاة بيئة المؤسسات، وتغير الظروف عبر الزمن.

✓ **الأعراف المحاسبية:** تتمثل في الممارسات المحاسبية المتراكمة عبر الزمن، والتي ليس لها أي أساس فكري أو مبرر بيئي، وإنما هي مجرد عرف أو اصطلاح أو تقليد محاسبي، حيث لا يمكن حسم الخلاف بشأنها بالاعتماد على البحث العلمي، وإنما تستمد أهميتها واستمراريتها من منفعتها في الممارسة العملية.

2.3.2. السياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة: تستند السياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة إلى المعايير المحاسبية، المفروضة بموجب التشريع أو التنظيم، وتتمثل في أدوات التطبيق العملي المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية، وتشمل:

✓ **الطرق (الأساليب) المحاسبية:** تمثل البدائل الأساسية الواجب إتباعها عند إعداد وعرض القوائم المالية، فهي مجموعة من الوسائل المتعارف عليها في مجال المحاسبة، والتي تكفل القيام بعمليات القياس والتوصيل طبقاً للأهداف والمبادئ المحددة¹⁴. ومن أمثلتها: طرق تقييم الأصول والخصوم، طرق تقييم المخزونات، طرق الاهتلاك، طرق معالجة الأرباح الرأسمالية... إلخ.

✓ **القواعد المحاسبية:** تهتم بكيفية تطبيق الطرق المحاسبية، فهي الوسائل أو المنهجية التي يتبعها المحاسب من أجل تطبيق الطرق المحاسبية، فكل طريقة تحتاج إلى مجموعة من الخطوات لتطبيقها، فمثلاً من أجل وضع مبدأ التحفظ قيد التنفيذ، يمكن اختيار قاعدة تكوين مخصصات أو قاعدة حجز احتياطات.

✓ **الإجراءات المحاسبية:** تمثل الخطوات المتبعة أثناء تطبيق قاعدة معينة لتحقيق هدف الطريقة على الوجه المطلوب¹⁵، لذا يجب أن تكون متكاملة، كما أنها تشير إلى تفاصيل عمل المحاسب، وعادة ما تناسب حالة معينة وظروفا خاصة دون غيرها.

ثالثا: الاتجاه المعياري في المحاسبة

يعبر الاتجاه المعياري عن ذلك التيار الفكري الذي يتجه نحو المثالية، ويهدف إلى تحديد ما يجب أن يكون عليه الواقع من خلال اختيار أفضل ما هو متاح، استنادا إلى المنهج الاستنباطي الذي يتجه من الكل إلى الجزء، وينطلق من بديهيات ليصل إلى مجموعة من المبادئ العامة التي تحكم الواقع؛ ويرجع الفضل في رواج هذا الاتجاه في المحاسبة إلى مدرسة (Rochester) بداية من ثلاثينيات القرن العشرين، ليستخدم بعدها من قبل عدة هيئات، دون الاهتمام باختبار الافتراضات أو مراعاة صعوبات التطبيق.

حسب (Watts & Zimmerman)، فإن الاتجاه المعياري يهتم بالبحث عما هو أفضل من بين مجموعة من البدائل المتاحة، أما "الشافعي" فيرى أن الفكر المعياري يركز على ملاحظة الظاهرة والتعرف على البديهيات السائدة في مجالها، ثم اختيار الفروض اللازمة لتفسير وتحديد نطاقها. فالاتجاه المعياري في المحاسبة يهتم بالتعرف على البدائل المحاسبية الموجودة في الواقع، واستخدام الاستنباط لتكوين إطار نظري يسمح باختيار أفضلها، بغض النظر عن إمكانية تطبيقها، ودون الاهتمام بتفسير سبب وجودها وسبب استخدامها، أو تحديد آثارها والتنبؤ بها، لذا فهو لا يسمح بتطوير بدائل جديدة.

ينطلق الاتجاه المعياري من تحديد الاحتياجات المفترضة للمستخدمين، وتحديد أهداف المحاسبة، مما يسمح بوضع إطار نظري يشمل مجموعة من المفاهيم والافتراضات حول الواقع، من أجل استنباط مجموعة من المبادئ التي تحكم الممارسة المحاسبية، والتي يفترض أنها قابلة للتطبيق بشكل مطلق إذا توفرت الأهداف والافتراضات المحددة مسبقا، وتعتبر هذه المبادئ أساسا لاختيار أفضل البدائل، التي يجب الأخذ بها عند إعداد وعرض القوائم المالية، دون الاهتمام بالصعوبات المتعلقة بالتطبيق العملي.

تقترض الدراسات المعيارية وجود هدف يراد تعظيمه، ويؤكد ذلك (Yu) بقوله أن مناقشة المنهجية المعيارية لا تكون مكتملة إذا أهملنا تحديد الهدف كنقطة بداية، لذا لا بد من وضع الأهداف المفترضة عن طبيعة الواقع الذي ستطبق فيه النظرية، ثم استنباط مجموعة من القواعد والسياسات المحاسبية المثالية واجبة التطبيق، لتحقيق الهدف المنشود

منطقيا. كما يفترض الاتجاه المعياري أن القوائم المالية هي المصدر الوحيد للمعلومات، مما يعني منفعتها للمستخدمين، لذا تعتبر "المنفعة" مقياسا لصلاحية المعلومات المحاسبية، دون تحديد مؤشرات تسمح بالحكم على هذه المنفعة المفترضة وقياسها.

يدافع رواد الاتجاه المعياري على فكرة مفادها أن الوظيفة الأساسية للنظرية المحاسبية، هي توفير إطار للممارسة بالاعتماد على عدد من الافتراضات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة؛ فحسب (Chambers)، فإن النظرية المحاسبية تركز على عدد من البديهيات المتعلقة بالمؤسسة ومحيطها، وتتأسس من خلال استنباط مجموعة من الافتراضات الملائمة لتمثيل الواقع انطلاقا من تلك البديهيات¹⁶. وقد تم الاستناد إلى هذا المدخل من طرف العديد الهيئات المحاسبية، وخاصة مجلس معايير المحاسبة المالية لتطوير إطار مفاهيمي في نهاية السبعينيات وبداية الثمانينيات من القرن العشرين، وتبعها في ذلك هيئة معايير المحاسبة الدولية، وفيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية.

يعتمد الاتجاه المعياري على عدة مداخل، أهمها مدخل اتخاذ القرارات، الذي يفترض أن القوائم المالية هي المصدر الوحيد للمعلومات، ويفترض منفعتها للمستخدمين، وبالتالي ينطلق من تحديد احتياجاتهم المفترضة، والمشكل هنا يتمثل في تعددهم واختلاف احتياجاتهم، كما أثبتت العديد من الدراسات وجود مصادر بديلة للمعلومات. وإلى جانب ذلك، استخدمت الدراسات المعيارية مداخل قيمية، كالمدخل الأخلاقي الذي يستند إلى القيم الأخلاقية، التي يصعب إثبات عدم صحتها كالعادلة والمساواة؛ والمدخل الاجتماعي الذي يعتبر امتدادا للمدخل الأخلاقي، فالقيمة الأخلاقية تتمثل في الرفاهية الاجتماعية، إضافة إلى المدخل الاقتصادي، الذي ينظر للمؤسسة باعتبارها جزء من الاقتصاد الكلي وليس كوحدة قائمة بذاتها، فالقوائم المالية تعتبر مرحلة في سبيل إعداد الحسابات القومية.

يعتبر (Patôn) صاحب أول محاولة لبناء نظرية محاسبية وفق المدخل المعياري عام 1916، أين اعتمد على المنهج الاستنباطي لوضع ست مصادر محاسبية؛ وفي 1940 نشرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة محاولة بعنوان "مدخل إلى معايير المحاسبة في شركات المساهمة" لـ (Patôn & littleton)، تضمنت ست مصادر محاسبية. أما عام 1961 فقد كلف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (Moonitz) بوضع مصادر ومبادئ محاسبية، ويعكس سابقه فقد انطلق من أسعار السوق، ووضع مصادر تنسب إلى المحيط الاقتصادي والسياسي، ومصادر تتبع من مجال المحاسبة؛ وانطلاقا من هذا

العمل قام (Sprouse & Moonitz) بسلسلة من الدراسات بعنوان "مجموعة لا نهائية من مبادئ المحاسبة في مشروعات الأعمال"، سمحت بوضع مبادئ محاسبية على أساس معياري انطلاقاً من القيم الجارية، واستناداً إلى مستخدم معياري¹⁷.

رغم أهمية الاتجاه المعياري ومساهماته في مجال التنظير المحاسبي، بدليل سيطرته على البحث المحاسبي لعدة عقود، أين تمكن من تقديم العديد من الإضافات، إلا أنه لقي عدة انتقادات بسبب فشله في تطوير نظرية محاسبية مقبولة ومتفق عليها، حيث وصف بأنه غير علمي لعدم اعتماده على منهجية البحث المتعارف عليها، كما أن اعتماده على الأحكام القيمية، جعل من النتائج المتوصل إليها غير قابلة للاختبار، مما فتح المجال للشك فيها، كما تم انتقاده في عدة جوانب أخرى، أهمها:

- الاعتماد على الوصف دون التفسير، من خلال محاولة إيجاد إطار نظري يسمح بتبرير البدائل لاختيار أفضلها، دون الاهتمام بتحديد دوافع الاختيار وآثاره المتوقعة.
- الاعتماد على الاستنباط وإهمال استقراء الواقع والوقوف على متطلبات التطبيق، مما جعل البدائل المحاسبية المحصل عليها صعبة أو غير ممكنة التطبيق.
- الاهتمام بالاتساق الداخلي بين مكونات الإطار النظري على حساب الاتساق الخارجي، فعدم مراعاة الواقع وإهمال المجال الزمني، سوف يؤدي إلى سياسات محاسبية صعبة التطبيق أو يتم رفضها من قبل الممارسين.
- الاعتماد على تحديد الاحتياجات المفترضة للمستخدمين كهدف يتم الانطلاق منه، وهنا يصعب مراعاة احتياجات جميع المستخدمين، لتعدددهم واختلاف احتياجاتهم.
- الاعتماد على "المنفعة" كمقياس مجرد لصلاحيات المعلومات المحاسبية في تلبية احتياجات المستخدمين، دون محاولة إيجاد مقياس لها.

رابعاً: طبيعة الاتجاه الإيجابي في المحاسبة

إلى غاية ستينيات القرن العشرين، كانت الدراسات المحاسبية التي تفترض منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ذات طابع معياري، تهدف إلى إيجاد أطر نظرية لأفضل السياسات المحاسبية. غير أن هذا الاتجاه لقي عدة انتقادات، ووصف بأنه غير علمي لأنه يعتمد على أحكام قيمية، وينطلق من افتراضات نظرية. فهذا التيار الذي يبحث عما يجب أن يكون عليه التطبيق، لم يسمح بتطوير الممارسات المحاسبية وحل مشكلة

الاختيار المحاسبي، وتفسير أثر الممارسات المحاسبية في مختلف الأطراف. كل ذلك أدى إلى ظهور الاتجاه الإيجابي (الوضعي)، الذي ينظر للمحاسبة كما هي كائنة، ويحاول تفسير الأسباب التي أدت إلى ذلك الوضع، وتحديد الآثار التي يمكن أن تنتج عنه، من أجل التنبؤ بالأوضاع المستقبلية، بما يتيح تعديل الممارسات المحاسبية وتطويرها.

لقد كان الاهتمام منصبا في ظل الاتجاه المعياري على مشاكل الاعتراف والقياس المحاسبي، من خلال طرح أسئلة محاسبية قياسية حول "ما يجب أن يكون"، ومثال ذلك "من أجل الاعتراف بالتغير في الأسعار السوقية عندما لا تكون المؤسسة طرفا في المعاملات، ما هو الأساس الذي يجب استخدامه لإعداد القوائم المالية؟"؛ أما إذا كنا بصدد النظرية الإيجابية، فالتساؤل يكون حول "ما هو كائن"، لذا فإن السؤال السابق يطرح كالاتي: ما هي المعلومات المحاسبية المفيدة للسوق المالي، وما هو أساس القياس المحاسبي المستخدم حاليا ولماذا؟¹⁸، وهذه التساؤلات الأخيرة تتطلب استقراء الواقع من أجل الإجابة عليها، فلا يمكن الاكتفاء بالاستنباط والاستنتاج النظري فقط.

رغم أن التيار الإيجابي يعود إلى مطلع القرن 19، إلا أن رواجه في المحاسبة يرجع إلى الحركة التي عرفتها العلوم الاقتصادية خلال الخمسينيات من القرن العشرين، بفضل أعمال (Friedman) عام 1953، الذي انطلق من أثر القرارات الاقتصادية في سلوك الأعوان الاقتصاديين. إضافة إلى أعمال مدرسة (Chicago)، وبعد ذلك (Keynes)، الذي وضع حدا فاصلا بين المدخل الإيجابي، الذي يركز على الاستفسار عن "ما هو كائن"، فهو يتعلق بالواقع؛ والمنهج المعياري الذي يركز على "ما يجب أن يكون"، وفقا لنظام من القيم، فهو يتعلق بالمثالية¹⁹؛ ويترجم التوجه نحو التيار الإيجابي، الإرادة في إعطاء بعد علمي للبحث المحاسبي من خلال الانطلاق من ملاحظة الظواهر، ثم وضع الافتراضات النظرية الكفيلة بتفسيرها، ليتم اختبارها في الواقع.

كانت بداية الدراسات الإيجابية في المحاسبة مع أعمال (Gordon) عام 1964، الذي يعتبر أول من قام بتحليل دوافع الإدارة لاختيار المبادئ المحاسبية وأثبت ميل الإدارة نحو المبادئ المحاسبية التي تؤدي إلى تمهيد الأرباح (Income Smoothing)²⁰. وفي 1966 فتحت أعمال (Jensen) المجال أمام نظرية إيجابية للمحاسبة تهدف إلى شرح واقع المحاسبة، وتفسير سلوك المحاسبين وما يقومون به، وأثر ذلك في الأعوان الاقتصاديين وفي تخصيص الموارد. وقد سمحت الأعمال السابقة بتحديد مجال اهتمام

الاتجاه الإيجابي، والمتمثل في تفسير دوافع الإدارة لاختيار بدائل محاسبية معينة من بين البدائل المتاحة والمتعارف عليها، وأثر ذلك في سلوك الأعوان الاقتصاديين.

غير أن العديد من الكتاب يرجعون الفضل في رواج البحوث الإيجابية في المحاسبة إلى أعمال (Ball, Brown & Beaver) عام 1968، من خلال إدخالهم طرق البحث المالي للمحاسبة، عندما اعتمدوا على بعض فرضيات النظرية المالية (وخصوصا فرض كفاءة السوق ونموذج تسعير الأصول الرأسمالية) من أجل تفسير البدائل المحاسبية²¹. بعد ذلك تمت العديد من الأعمال التي افترضت أن المعلومات المحاسبية تؤثر في قرارات المستثمرين في السوق المالي، كما اهتمت بمدى تأثير التغيير في السياسات المحاسبية وتطبيق سياسات محاسبية جديدة في سلوكهم. وقد وجهت عدة انتقادات للدراسات المحاسبية الإيجابية المرتكزة على السوق نظرا لفشلها في تفسير العديد من الخيارات المحاسبية والتنبؤ بها، كما فشلت في تفسير أسباب اختلاف السياسات المحاسبية المطبقة بين المؤسسات، والأسباب التي جعلت قطاعات بأكملها تتحول من تطبيق سياسة محاسبية لأخرى، فمثلا لم تتمكن من تفسير سبب تغيير العديد من الصناعات الأمريكية لسياساتها المحاسبية المتعلقة بالاهتلاك.

نتيجة لذلك حاول (Watts & Zimmerman) في نهاية السبعينيات وبداية الثمانينيات وضع نظرية إيجابية للمحاسبة، وحسبهما فإن النظرية المحاسبية يجب أن لا تكتفي بتفسير الممارسات المحاسبية، بل يجب أن تتيح التنبؤ بها؛ وقد ركزا على تحليل دوافع الإدارة لتبني بديل محاسبي معين، وكذا سعي الإدارة ومختلف الأطراف للتدخل في عملية وضع المعايير المحاسبية، بالاستناد إلى أعمال (Jensen & Meckling) عام 1976 حول نظرية الوكالة. ويعتبر (Watts & Zimmerman) أول من أصرا على استخدام مصطلح "النظرية الإيجابية للمحاسبة" لتمييزها عن "النظرية المعيارية".

خامسا: مختلف اتجاهات البحوث الإيجابية

اختلفت الآراء حول اتجاهات البحوث الإيجابية، فالكثير من الكتاب يركزون فقط على الدراسات التي تناولت دوافع الإدارة لتبني سياسات محاسبية معينة، وهو الاتجاه الذي ينبع من "النظرية الإيجابية للمحاسبة" (PAT: Positive Accounting Theory)، التي جاء بها (Watts & Zimmerman)، لكن هناك من يرى أنه إلى جانب هذا الاتجاه،

فإن التيار الإيجابي في المحاسبة يشمل الاتجاه الذي يركز على السوق المالي، فحسب "الشيرازي"²²، فإنه يمكن التمييز بين ثلاث اتجاهات للدراسات الإيجابية:

- **الاتجاه الأول:** يتعلق بالدراسات المهتمة بالسوق المالي، ويركز على الجانب المتعلق بتوفير المعلومات الملائمة لأغراض التقييم واتخاذ القرارات في السوق المالي، بالاعتماد على فرض كفاءة سوق رأس المال ونموذج تسعير الأصول الرأسمالية.
- **الاتجاه الثاني:** يهتم بدراسة أثر التغيرات في السياسات المحاسبية في أسعار الأوراق المالية، حيث فتح هذا الاتجاه المجال لدراسة النظريات الحديثة في الاقتصاد والتمويل، خاصة نظرية الوكالة، نظرية التعاقدات، نظرية الإشارة، وحوكمة الشركات.
- **الاتجاه الثالث:** يهتم بدراسة دوافع الإدارة لاختيار سياسات محاسبية معينة في التطبيق العملي، ويهدف إلى تكوين نظريات تتعلق بالممارسة المحاسبية.

انطلاقاً من تقسيم "الشيرازي"، يمكن تحديد اتجاهين رئيسيين فيما يخص البحث الإيجابي في المحاسبة، أشارت إليهما العديد من الدراسات، فحسب (Ball & Brown)، فإن الاتجاه الإيجابي في المحاسبة يشمل البحوث المحاسبية المرتكزة على السوق المالي، والبحوث حول دوافع اختيار السياسات المحاسبية:

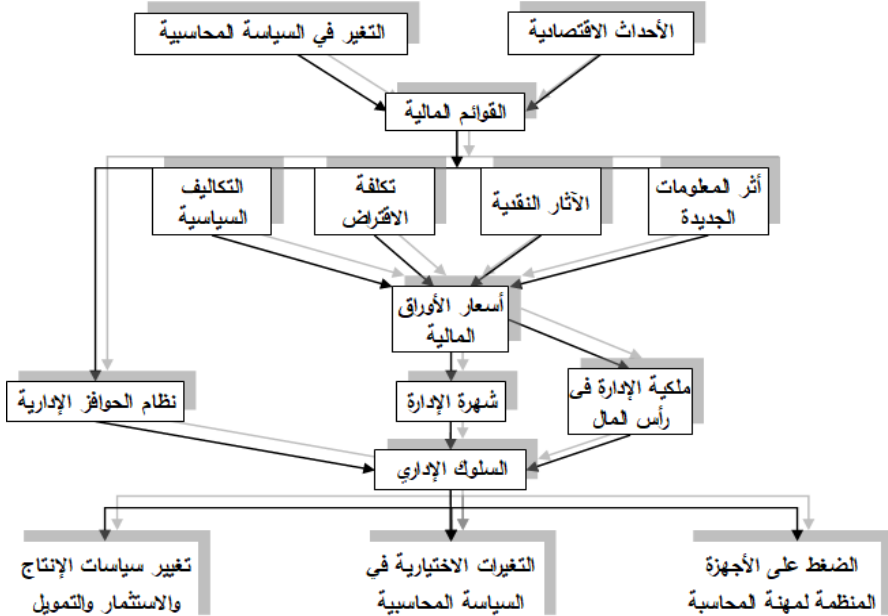
- الاتجاه الذي يدرس دوافع اختيار السياسات المحاسبية من طرف الإدارة، والعوامل المؤثرة في ذلك، وكذا العوامل المؤثرة في عملية وضع المعايير المحاسبية، وتتعلق الدراسات التي اهتمت بهذا الاتجاه من أعمال (Watts & Zimmerman) حول النظرية الإيجابية للمحاسبة.

- الاتجاه الذي يدرس أثر السياسات المحاسبية في الأعوان الاقتصاديين وفي تخصيص الموارد الاقتصادية، وينصب الاهتمام هنا على تخصيص الموارد في السوق المالي، من خلال دراسة سلوك الأوراق المالية، وسلوك المتدخلين في السوق المالي، وينطلق من أعمال (Ball, Brown & Beaver) حول أثر المعلومات المحاسبية في أسعار الأوراق المالية، استناداً إلى فرض كفاءة سوق رأس المال ونموذج تسعير الأصول الرأسمالية، لينتج بعدها الاستناد إلى نظرية الوكالة ونظرية الإشارة.

في حقيقة الأمر، هناك تداخل بين الاتجاهين، فمن الصعب فصلهما، إذ يستندان إلى نفس الأطر والتحليلات النظرية، غير أن الاتجاه الأول يركز على العوامل المحددة لاختيار السياسات المحاسبية، أما الاتجاه الثاني فيركز على آثارها الاقتصادية. فحسب

مدخل التعاقدات، فإن "السياسات المحاسبية تتحدد في الأول بكيفية استخدام الأرقام المحاسبية في العلاقات التعاقدية للمؤسسة (Contracting Perspectives)، وفي ظل هذا المدخل فإن المعلومات المحاسبية تؤثر بشكل مباشر في البنود التعاقدية لمختلف الأطراف بما فيهم المساهمين، وبالتالي التأثير في قيم البنود بما فيها أسعار الأسهم (Information Perspectives)²³. لكن ليس من السهل الفصل بين المحدد والأثر، فقد يكون تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة هو الهدف الأول للإدارة، وبالتالي يصبح هو المحدد الأساسي لاختيار السياسات المحاسبية، الأمر الذي قد يؤثر في تكاليف التعاقد. وعليه يتضح وجود تداخل بين الاتجاهين السابقين، رغم إغفال أغلب الدراسات والأدبيات المحاسبية لذلك، ومن أجل فهم العلاقة المتبادلة بينهما، يمكن الاعتماد على الشكل (2)، الذي يوضح النموذج الإيجابي للسياسة المحاسبية حسب "الشيرازي".

الشكل (2): النموذج الإيجابي للسياسة المحاسبية.



المصدر: عباس مهدي الشيرازي (1991)، *نظرية المحاسبة*، ط1، ذات السلاسل، الكويت، ص. 393.

من الشكل (2)، يتضح أن النموذج الوضعي للسياسة المحاسبية يركز على سلوك الإدارة عند تبني السياسات المحاسبية، لمعالجة الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، أو لمواجهة

التغيرات الإجبارية المفروضة من طرف الأجهزة المنظمة للمهنة، من خلال دراسة وتحليل مختلف العوامل المحددة لهذا السلوك، بما يتيح التنبؤ بالسلوك الإداري المتوقع؛ حيث يفترض النموذج أن الإدارة تسعى إلى تحقيق مصالحها الذاتية، لذا فإن اختيارها للسياسات المحاسبية يكون تماشياً مع هذه المصالح، والتي يمكن أن تأخذ أحد الأشكال الآتية:

- **نظام الرواتب والمكافآت:** ويرتبط هذا العنصر بالأجل القصير، أين تنتج الإدارة نحو تبنى البدائل التي ينتج عنها زيادة مكافآتها وفقاً لنظام الحوافز المتفق عليه.
- **تكوين وتحسين شهرة الإدارة:** يرتبط هذا العنصر بالأجل الطويل، فالإدارة كرسمال فكري تسعى إلى تكوين صورة جيدة عنها في سوق العمل، للحصول على فرص عمل أكبر، وأنظمة حوافز أفضل، من خلال قدرتها على رفع قيمة المؤسسة.
- **الملكية في رأس المال:** وهنا بطبيعة الحال سوف تنتج الإدارة إلى تعظيم قيمة المؤسسة في السوق المالي إذا كان لديها ملكية في رأس المال.

إضافة إلى ذلك، يوضح الشكل أحد الجوانب المهمة في الدراسات الإيجابية، وهو ما يتعلق بالآثار الاقتصادية للسياسات المحاسبية، ومن أهمها التأثير في أسعار الأوراق المالية؛ فتأثير المعلومات المحاسبية في الأسعار السوقية يكون من خلال نشر معلومات جديدة أو التأثير في التدفقات النقدية؛ وهنا تبرز مساهمة التيار الإيجابي في تفسير السياسات المحاسبية بالاعتماد على نظرية التعاقدات، استناداً إلى "تكاليف التعاقد، تكاليف التمويل، والتكاليف السياسية"²⁴. وعليه يمكن القول أن تأثير السياسات المحاسبية في أسعار الأوراق المالية وفق النموذج الإيجابي يعتمد على الأثر المحتمل لأسعار الأوراق المالية على مصالح الإدارة؛ هذه المصالح تعتمد بشكل كبير على الترتيبات التعاقدية بين الإدارة ومختلف الأطراف، لذا فإن سلوك الإدارة يكون بتبني السياسات المحاسبية التي تؤثر إيجاباً في أسعار الأوراق المالية، باستخدام تلك السياسات كأداة لـ:

- التأثير بشكل مباشر في مقدار وتوقيت التدفقات النقدية؛
- تخفيض تكاليف التعاقد، تكاليف التمويل والتكاليف السياسية؛
- الإفصاح عن معلومات جديدة من شأنها التأثير في التدفقات النقدية أو من شأنها خفض تكاليف التعاقد أو تكاليف التمويل أو التكاليف السياسية.

- من أجل تحقيق مصالحها الذاتية، يجب على الإدارة التعامل مع العوامل المؤثرة في القوائم المالية، والمتمثلة أساساً في: الأحداث الاقتصادية، والتغيرات الإجبارية في السياسات المحاسبية؛ ويكون ذلك من خلال:
- **الضغط على الأجهزة المنظمة لمهنة المحاسبة:** وذلك إما باتخاذها لموقف مؤيد أو معارض للمعايير الصادرة عنها، أو بالضغط عليها لإصدار معايير محاسبية تسمح بالتخفيف من حدة أوضاع اقتصادية معينة.
 - **التغيرات الاختيارية في السياسات المحاسبية:** وذلك من أجل تخفيف الآثار المتوقعة نتيجة تطبيق معيار محاسبي معين، مفروض من طرف الأجهزة المنظمة لمهنة المحاسبة، ومن الأمثلة الأكثر وضوحاً في هذا المجال، نجد التحول الإجباري لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، بالنسبة لمؤسسات الاتحاد الأوروبي المدرجة في السوق المالي. وإضافة إلى ذلك، يمكن أن تتم التغيرات الاختيارية في السياسات المحاسبية عند سماح الأجهزة المنظمة للمهنة باستخدام أكثر من بديل محاسبي، كحالة مصاريف التطوير والاهتلاكات في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث يمكن الاعتراف بمصاريف التطوير كأصول أو كمصاريف جارية، أما فيما يخص الاهتلاكات، فيمكن تطبيق عدة أساليب للاهلاك.
 - **تغيير سياسات الإنتاج والاستثمار والتمويل:** فمن أجل تخفيف الآثار الناتجة عن سياسة محاسبية معينة مفروضة من طرف الأجهزة المنظمة لمهنة المحاسبة، يمكن للمؤسسات تقادي الأحداث والعمليات الاقتصادية التي تنطبق عليها هذه السياسة المحاسبية، سواء كانت عمليات إنتاجية، استثمارية أو تمويلية.

خلاصة

إن وجود نظرية محاسبية بإمكانها تفسير الممارسات القائمة وتطويرها يعتبر ضرورياً، وقد تمت العديد من المحاولات لبناء نظرية محاسبية، لكن لم يتم التوصل إلى نظرية مقبولة، نظراً للاعتماد على مناهج مختلفة في بنائها، وعدم الاتفاق على أهداف المحاسبة. يعتبر "الاتجاه المعياري" من أهم الاتجاهات التي سيطرت على محاولات التنظير المحاسبي، منذ بدايات القرن العشرين إلى غاية الستينيات، وبعد الانتقادات التي وجهت له، نتيجة عجز محاولات التنظير التي استندت إليه في الوصول إلى نظرية

محاسبية، اتجه البحث المحاسبي إلى الاعتماد على "الاتجاه الإيجابي". وقد لخص (Amblard) إشكالية البحث المحاسبي، والاختلاف الموجود بين الاتجاهين السابقين في معالجتها بقوله: "كيف يمكن النظر إلى النموذج المحاسبي؟ هل نتجه للبحث فيما هو كائن، أم فيما يجب أن يكون؟ إن هذا النقاش ليس بجديد: هل النظرية يجب أن تسبق التطبيق، لتوجهه إلى ما هو صحيح ومقبول (الاتجاه المعياري)، أم يجب أن تتبع التطبيق لتحديد ما هو كائن، والتنبؤ بما سيكون (الاتجاه الإيجابي)؟"²⁵.

تتجه أغلب الدراسات المحاسبية المعاصرة نحو تبني النظرة الإيجابية، التي تركز على دراسة وتحليل دوافع الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية، وأثر ذلك في قرارات المستثمرين، انطلاقاً من نظرية الوكالة ونظرية الإشارة، وتسمح هذه النظرة بتحديد وظيفتين أساسيتين للمحاسبة، تتفقان مع وجهة نظر (Dumontier & al.)²⁶، والتي ترى أن للمحاسبة وظيفتين أساسيتين، تتمثلان في:

- **الوظيفة الأولى:** تحقيق التوازن في العلاقات التعاقدية للمؤسسة مع مختلف الأطراف ذات المصلحة، وهنا نكون بصدد "نظرية الوكالة" أو بصورة أشمل "نظرية التعاقدات"، أين تعتبر المحاسبة أداة هامة للإثبات وتحديد بنود التعاقد ثم تنفيذها ومتابعتها.
- **الوظيفة الثانية:** توفير معلومات تتيح للمستثمرين الحاليين والمترقبين تقييم الوضع الحالي للمؤسسة، والتنبؤ بأفاقها المستقبلية، وهنا نكون بصدد "نظرية الإشارة".

رغم محدودية الدراسات المحاسبية المعيارية في تفسير الممارسات المحاسبية، وسيطرة الاتجاه الإيجابي على مجال البحث المحاسبي منذ ستينيات القرن العشرين، إلا أن نجاح الدراسات المحاسبية يتطلب تفعيل المنهجية المعيارية، فاستقراء الواقع من أجل تفسير الممارسات المحاسبية والتنبؤ بها إن أمكن ذلك، يتطلب في البداية عملية استنباطية لتطوير بعض الافتراضات المتعلقة بالواقع والأهداف والاحتياجات التي يفترض تلبيتها. ومن هذا المنطلق فإن تطوير الممارسات المحاسبية يتطلب فهماً جيداً للبدائل المحاسبية المستخدمة والعوامل المؤثرة فيها وآثارها الاقتصادية، من أجل اقتراح بدائل جديدة تستند إلى نظريات اقتصادية أو إدارية ويمكن تبنيها.

في الحقيقة سمحت كل من الدراسات المعيارية والدراسات الإيجابية بإثراء الجانب الفكري والفني للمحاسبة، غير أن تلك الدراسات التي تركز على العوامل والخصائص المتعلقة بالمؤسسات أو المتعلقة بالاقتصاد مازالت لم تجب على العديد من الأسئلة، حيث

أهملت جانبا مهما في العمل المحاسبي، وهو ما يتعلق بمعدي القوائم المالية (وخصوصا المحاسبين) باعتبارهم بشر تحكمهم العديد من العوامل غير الموضوعية والنزعات النفسية، مما يتطلب الاهتمام بهذا الجانب، من خلال الدراسات السلوكية التي أصبحت تحتل مكانة مهمة ضمن الدراسات المالية، وخصوصا مع بداية الألفية الجديدة.

الهوامش

¹ Bogdan Victoria & al. (2010), Accountants about accounting policies: An empirical investigation of SMEs from Bihor county, **Economic Science Series**, Vol. 19, Iss. 01, p. 470.

² إلدون س. هندريكسن (1982)، **النظرية المحاسبية**، ط4، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد (2008)، جامعة الإسكندرية، مصر، ص. 207.

³ Jennifer Francis (2001), Discussion of empirical research on accounting choice, **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 31, p. 310.

⁴ إلدون س. هندريكسن، نفس المرجع السابق، ص. 207.

⁵ Hennie van Greuning (2006), **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, 4th edition, The World Bank, Washington, USA, p. 41.

⁶ Steven M. Bragg (2010), **Wiley GAAP 2011 : interpretation and application of generally accepted accounting principles**, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, USA, p. 115.

⁷ عباس مهدي الشيرازي (1991)، **نظرية المحاسبة**، ط1، ذات السلاسل، الكويت، ص. 101.

⁸ Voir : Nihel Chabrak (2000), La politique comptable comme comportement organisationnel : une approche socio-cognitive, **Actes du Congrès ASAC-IFSAM**, Montréal, Canada, p. 01.

⁹ Jean-François Casta & Ramond Olivier (2009), **Politique comptable des entreprises**, Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité : contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, p. 1152.

¹⁰ تيجاني بالريقي (2005)، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير (جامعة سطيف)**، العدد (05)، ص. 83.

¹¹ للاطلاع أكثر أنظر :

- مداني بن بلغيث (2004)، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص.ص. 68-97.
- ¹² محمد مطر وموسى السويطي (2008)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض والإفصاح، ط2، دار وائل، عمان، الأردن، ص. 72.
- ¹³ للإطلاع أكثر على مصادر اختلاف الأنظمة والممارسات المحاسبية على المستوى الدولي أنظر:
- Christopher Nobes & Robert Parker (2008), **Comparative International Accounting**, 10th edition, Pearson Education, England, p: 25-36.
- مداني بن بلغيث (2006)، التوافق المحاسبي الدولي - المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، العدد (04)، ص.ص. 115-116.
- ¹⁴ محمود السيد الناعي (2007)، أسس المحاسبة: التأصيل وإطار التطبيق، المكتبة العصرية، مصر، ص. 52.
- ¹⁵ عبد الفتاح الصحن (دون سنة نشر)، المبادئ المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص. 28.
- ¹⁶ Voir : Marc Amblard (2006), Op.cit., p.p. 75-76.
- ¹⁷ للإطلاع أكثر على أهم الدراسات المعيارية يمكن العودة إلى:
- حسين القاضي (2006)، منهج المحاسبة، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد (02)، ص: 10-13.
- عباس مهدي الشيرازي، نفس المرجع السابق، ص: 80-100.
- ¹⁸ M. Humayun Kabir (2010), Positive Accounting Theory and Science, **Journal of CENTRUM Cathedra**, Vol. 03, N°. 02, p. 136.
- ¹⁹ Jean-François Casta (2009), **Théorie positive de la comptabilité**, B. Colasse, Encyclopédie de comptabilité : contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, p. 1394.
- ²⁰ M.E. Zmijewski & R.L. Hagerman (1981), An income strategy approach to the positive theory of accounting standard setting/choice, **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 03, p. 130.
- ²¹ Ross L. Watts & Jerold L. Zimmerman (1990), Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective, **The Accounting Review**, Vol. 65, N°. 01, p. 132.
- ²² أنظر: عباس مهدي الشيرازي، نفس المرجع السابق، ص. 415.
- ²³ Margin of: Ross L. Watts & Jerold L. Zimmerman (1990), Op.cit., p. 132.

²⁴ George Iatridis & Nathan Lael Joseph (2005), A conceptual framework of accounting policy choice under SSAP 20, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 20, Iss. 07, p. 764.

²⁵ Marc Amblard (2006), **Recherches autour d'un modèle : comptabilité et conventions**, Candidature à l'habilitation à diriger des recherches en sciences de gestion, Tome 01, Université du Sud Toulon-Var, p. 75.

²⁶ Voir : Lionel Escaffre & Réda Sefsaf (2008), La qualité informationnelle des Chiffres Comptables (IFRS Marché Français vs US GAAP Marché Américain), **29e congrès de l'AFC**, France, p. 03.