عملية وضع المعايير المحاسبية وأثرها في السلوك الاقتصادي للشركات

أ.د. طلال محمد علي الججاوي

كلية الادارة والاقتصاد/جامعة كربلاء

المقدمة

الإقتصاد مرتبط بالحياة بل هو عصب الحياة المهم ، ومعروف ان الإقتصاد يهتم بالإنتاج والتوزيع والتبادل والاستهلاك على المستوى الوطني والأقليمي والدولي ، وفي عصر التسعينات وما بعدها ركزت الدول الصناعية المتقدمة إهتماماتها الكلية على عولمة الإقتصاد فأصبحت الأبعاد الإقتصادية عالمية التوجه ، ومن هذا المنطلق لابد ان يحصل تنافس إقتصادي عالمي بسبب الندرة وما يرتبط بها من جهة وضخامة الإنتاج وإستيعاب الأسواق والميل نحو الرفاهية عالية المستوى وعقيدة البقاء التي تحكم كل ذلك.

ومن ناحية أخرى الرأسمالية كونت الأرباح والأرباح كونت الرأسمالية والمحاسبة أسهمت بشكل فاعل في تكوين الإثنين ، اذ يتجسد دورها من خلال توجيه وقياس وترشيد النشاطات الإقتصادية وما يتبع ذلك من توزيع للثروة بين أفراد المجتمع وإعادة توزيعها ، ويتناول هذا البحث الجانب المهم من العلاقة بين الإقتصاد والمحاسبة.

أهمية البحث

تتجسد أهمية البحث من خلال لفته للإنتباه الى مسألة جوهرية وهي الكيفية التي يتم بها وضع المعايير المحاسبية واثرها في قياس وتوزيع الثروة وإعادة توزيعها بين أفراد المجتمع وما يرافق ذلك على مستوى الحياة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية.

هدف البحث

يهدف البحث الى الآتي:

١ -لفت الإنتباه إلى الدور المهم للمعايير المحاسبية في قياس الثروة وتوزيعها.
٢ -بيان الكيفية التي تؤدي بها المعايير المحاسبية هذا الدور.
٣ -إنعكاس النتائج على الحياة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية.
٤ -الأبعاد الإقتصادية للمعايير المحاسبية على المستوى الدولي.

مشكلة البحث

تشكل المعايير المحاسبية مسطرة لقياس السلوك الإقتصادي لوحدات الأعمال،ونتيجة هذا السلوك الاقتصادي تتمثل في الثروة التي تولدها هذه الوحدات وهي ثروة المجتمع ،والمعايير المحاسبية من خلال هذا الدور والاثر تقوم بقياس هذه الثروة ويترتب على هذا القياس التوزيع اللاحق للثروة وبالنتيجة فأن عملية وضع المعايير المحاسبية تستأثر بالجانب المهم في عملية قياس الثروة وتوزيعها

فرضية البحث

يحاول البحث إختبار فرضية مهمة مفادها الى أي مدى تؤثرعملية وضع المعايير المحاسبية في قياس الثروة وتوزيعها.

المعايير المحاسبية * :

* * في الوقت الحاضر اخذ الاتجاه في استخدام كلمة معايير اكثر من كلمة مباديء.

يقول (Edey, 1977:294) ان المعيار هو افضل طريقة لعمل شيء ما (The best way to do something) واذا كان جيدا فانه يسرع من عملية الاتصال وهذا يجنب شرح الطرق وتفسيرها في كل مرة ، والمعيار يقوم بذلك الى المدى الذي نقبله ونستخدمه ، الا ان السؤال المهم هو هل يجب ان تحصل معايير محاسبية معينة على القبول من خلال خيارات الافراد او الضغوط الاجتماعية والاقتصادية.

بينما يقول (Littleton) ∇ بأن المعيار هو مقياس متفق عليه يهدف الى المعالجة المناسبة لحالة معينة ، ويعد مؤشرا عمليا للمحاسب ويقلل من المرونة غير الضرورية ويقلل كذلك من خيارات الادارة في التطبيق.

ان ميل البشر للمعايير ينبع مما يقوله (Scott,1965:311) : ان المباديء العامة التي تمت صياغتها منذ القدم في تطور المجتمع الانساني والتي لا يمكن تحديد اصلها، هذه المفاهيم او المبادئ العامة خدمت كمعايير للحكم على السلوك الانساني ، ومن ذلك العدالة ، الانصاف ، الحقيقة ، الكرم ، الصداقة والجمال).

ومن المعروف ان الانسان منذ ولادته تقريبا وحتى مماته يقوم بمقارنات دائمة إذ يقارن نفسه مع الاخرين و يقوم بمقارنات دائمة بين الاشياء المختلفة وهو بحاجة الى تلك المقارنات ليعرف كم هو مصيب ام مخطيء او كم هو متقدم ام متأخر او للتعرف على افضليات الامور وهكذا ، وبهذا الصدد فهو بحاجة ماسة الى معايير تحكم سلوكه وتصرفاته ويبني عليها مقارناته وهذه المعايير بطبيعتها عامة وحصل عليها اتفاق عام**.

والمعيار المحاسبي هو قواعد قرار عامة تشتق من كلا الاهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي يوجه تطور الاساليب المحاسبية (Belkaoui,1981:102)، وفيما يخص وضع المعايير المحاسبية يتساءل كل من (Kieso & Wygandt,1995:9) : أي القواعد والمقاييس يجب ان تطبق بواسطتها ؟ وما يجب ان تكون عليه ؟ وبما ان الجواب غير واضح بشكل مباشر بسبب ان مستخدمي القوائم المالية لهم حاجات متطابقة ومتعارضة الى المعلومات ، ولمواجهة هذه الحاجات

∇ كما ورد في (Lee,1975:25)

** الاتفاق العام هو وجود قبول عام من اطراف تهمها المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية الختامية (العبد الله ، ١٩٩٨: ١٤١).

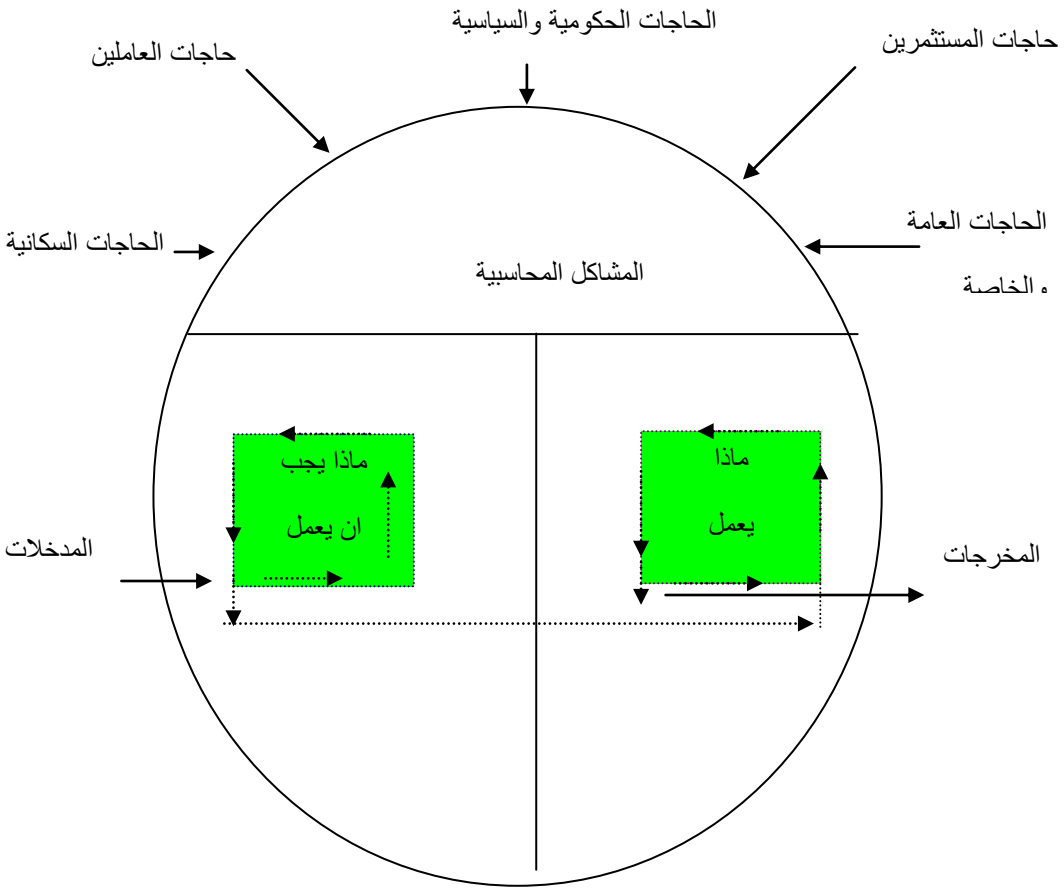
ومواجهة مسؤولية الادارة عن الابلاغ المالي يقوم المحاسبون باعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام . ويتوقع من هذه القوائم ان تعرض بأنصاف ووضوح واكتمال الحقائق الاقتصادية لعمليات المنشأة ، وفي اعدادهم لهذه القوائم يواجه المحاسبون تحديات مع المخاطر المحتملة للانحياز وسوء الفهم وعدم الدقة والغموض ، ولتخفيض هذه المخاطر حاولت المهنة المحاسبية تطوير معايير ذات قبول عام وتطبيق واسع ، وبدون تلك (المعايير) سيقوم كل محاسب او منشأة بتطوير معاييره الخاصة ، ويتوجب على قراء القوائم المالية التآلف مع التطبيقات المحاسبية والابلاغ المالي لكل شركة ، وفي هذا نصل الى استحالة المقارنة ، ويمكن تمثيل البيئة المحاسبية والضغوط والمؤثرات التي تواجهها بالمخطط رقم (١) .

الاطراف المهتمة بوضع المعايير المحاسبية

بدءا لا بد من الاشارة الى ان التركيز سينصب للتعرض الى النمط الاميركي في مجال وضع المعايير والاهتمام بها كنموذج لعملية وضع المعايير المحاسبية على المستوى المحلي من جهة ولانه الاكثر تأثيرا في عملية وضع المعايير المحاسبية على المستوى الدولي من جهة اخرى.

ان المعايير المحاسبية ما هي الا محصلة لضغوط قوى عديدة لها مصلحة فيها ، والتوصل الى معيار معين هو نتيجة عملية تسوية Compromise للمواقف المتعارضة والمخطط (٢) يمثل مدى اتفاق وتعارض المصالح في المعلومات المحاسبية التي هي نتيجة للمعايير المحاسبية ، اذ تمثل كل دائرة طرفاً او اطرافاً معينة، فالدائرة الاولى تمثل المهنة المحاسبية ، والدائرة الثانية الشركات بينما الثالثة تمثل مستخدمي القوائم المالية وقراءها ومساحة التلاقي بين الاطراف الثلاثة هي رقم (I) اللاتيني وهناك مساحات تلاقي بين الدوائر (الاطراف) بشكل ثنائي المؤشرة بالارقام (IV,III,II) بينما مساحات التعارض هي الارقام (VII,VI,V) ان هذه المساحات من التلاقي والتعارض تدفعنا للتساؤل عن الابعاد الاقتصادية والسياسية لكل طرف في ذلك وهذا ما سيأتي عرضه ومناقشته لاحقا ، وتهيمن شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى (The Big Five) * على عملية وضع المعايير المحاسبية

مخطط (١) البيئة المحاسبية **



حاجات المجتمع الى

مهنة محاسبية كفوءة

الابفاء بحاجات المجتمع

الى تطبيقات محاسبية

- في البداية كانت(The Big Eight) اي الشركات الثمانية الكبار ثم اصبحت The Big Nine الشركات التسعة الكبار والان هي كما في اعلاه وهناك اتجاه بعد الدمج ان تصبح The Big Three

1- Arthur Anderson.,
2- Earnst & Young.,
3- Coopers & lybrand.
4- Deloitte & Touche.,
5- Price Waterhouse.

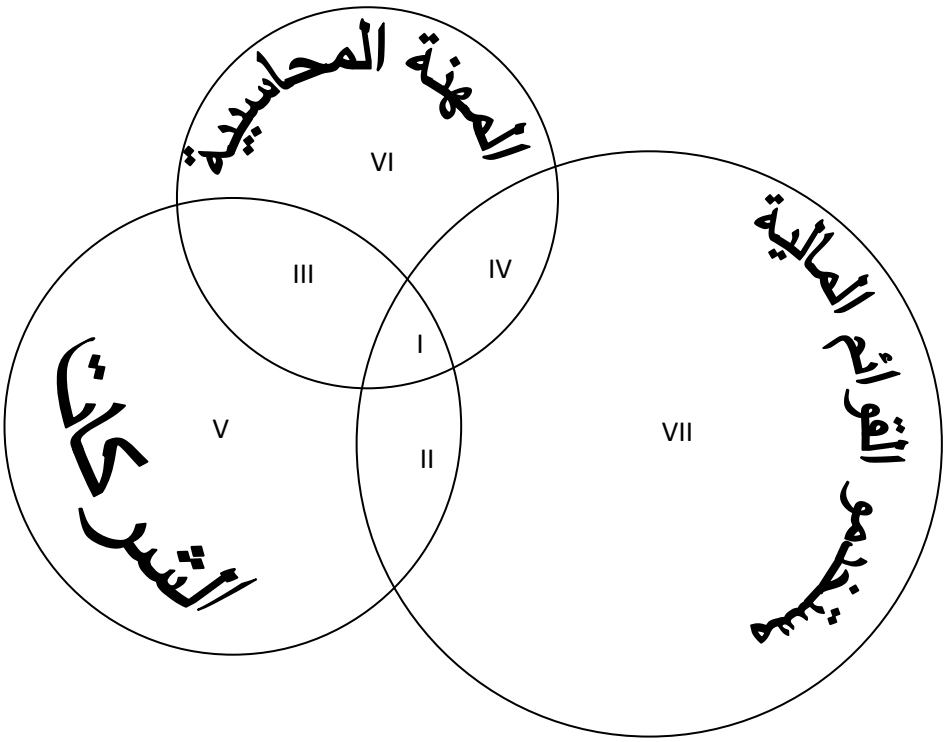
** اعد بتصرف اعتمادا على (Lowe & Tinker,1977:268)

والاطراف التي تهتم بوضع المعايير المحاسبية هي :

١ -هيأة الاوراق المالية والتبادل Security and Exchange Commission
٢ – المعهد الاميركي للمحاسبين العموميين American Institute of Certified Public المجازين Accountants (AICPA)
٣ – مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board
٤ – شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى The Big Five
٥ – اطراف مؤثرة اخرى Other Influential Parties

مخطط (٢)

اتفاق وتعارض المصالح في المعلومات المحاسبية.



المصدر (Cyert & Ijiri, 1974: 29-42).

الابعاد الاقتصادية لعملية وضع المعايير المحاسبية

من الواضح بان المعايير المحاسبية تحدد شكل القوائم المالية ومضمونها وتؤثر في المعلومات المالية التي تحتويها ، وبما ان المعلومات المالية تطلب من اطراف عديدة ومختلفة وكل منها له مصلحة فيها وتتأثر اقتصاديا بنوعية هذه المعلومات وتوقيتها وبالمقابل فان هناك قوى مختلفة تؤثر في عملية تجهيز هذه المعلومات وعرضها ، وان الشركة (الشركات) هي مصدر لهذه المعلومات وبنفس الوقت فان ادارتها

والعاملين فيها لهم مصلحة اقتصادية ويتأثرون سلبا او ايجابا حسب نوعية هذه الملومات.

فالمدراء مثلا في طلبهم للمعلومات المالية يريدون معرفة مقدار حصتهم من الارباح ونصيبهم في المكافأة في ضوء مقدار الدخل الصافي الذي يظهر في كشف الدخل ويختلف هذا المقدار طبقا للمعايير والاجراءات والطرق المحاسبية المختلفة المستخدمة ، فاجراء ببيع الموجودات يزيد من رقم صافي الدخل النهائي ، ولنظرية الوكالة Agency Theory دور مهم في تحديد كلف الوكالة الناشئة من التعاقدات وعلاقات الوكالة بين الاطراف ذات المصلحة بالشركة ونلاحظ الافتراضات الاتية التي قدمها (1989:455-468) Williams بشأن دور الادارة في اختيار الاجراءات المحاسبية .

١ -المصلحة الذاتية للمدراء تؤثر في تفضيلاتهم للاجراءات المحاسبية.
٢ -ان تفضيلات المدراء من الاجراءات المحاسبية تؤثر في مجموعة الاجراءات المحاسبية القائمة.
٣ -ان المصلحة الاقتصادية الذاتية للمدراء تحدد تفضيلاتهم من الاجراءات المحاسبية.
٤ -المتغيرات الاقتصادية تحدد تفضيلات المدراء للاجراءات المحاسبية وهذه التفضيلات تؤثر في مجموعة الاجراءات المحاسبية القائمة.

وبنفس الاتجاه استنتجت (Kelly,1983:111-150) في مقالتها القيمة بأن تأثير التدفق النقدي للاجراءات المحاسبية البديلة واثر ذلك في ثروة الادارة ينظر له كمحفز للادارة للاختيار من بين الطرق المحاسبية البديلة والافصاح ورد الفعل (او الاستجابة) للمعايير المحاسبية ، ودور جماعات التحشيد والضغط (lobby) تجاه المعايير المقترحة ، وكذلك التعارض بين المساهمين والمدراء المساهمين .

من هذا نرى ان الابعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية وعملية اعدادها وتطبيقها تتمثل في الاثر الذي تخلفه في قبولها او رفضها ، لذا تقوم الاطراف المتأثرة بها

باستنساب المعايير التي تحقق لها اكبر عائد اقتصادي او ادنى حد ممكن من الضرر الاقتصادي.

فضلا عما تقدم فان الابعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية تبرز من خلال اهتمام الاطراف الاخرى غير المهنية (Nonprofessional) مثل الكونكرس والادارة الاميركية والشركات الكبرى فيما يخص معالجة الضرائب المؤجلة وشركات النفط فيما يخص تكاليف الاستكشاف والحفر وكذلك معالجة عمليات الدمج لباقي الشركات ومعالجة المخصصات للديون القابلة للتحويل والديدون المصدرة بضمانات اسهم بالنسبة للمصارف.

ان اتساع البحث بوضع المعايير جاء من زيادة الاهتمام بان تشريع المعايير يتضمن اعادة توزيع محتمل للثروة ، اذ يتضمن قيود او كلف على البعض بينما يتضمن تحويل منافع للبعض الاخر ، وان المعايير المحاسبية يمكن ان تؤثر في السلوك الاقتصادي ومن ثم في توزيع الثروة في ثلاثة اتجاهات : (Rappaport) *

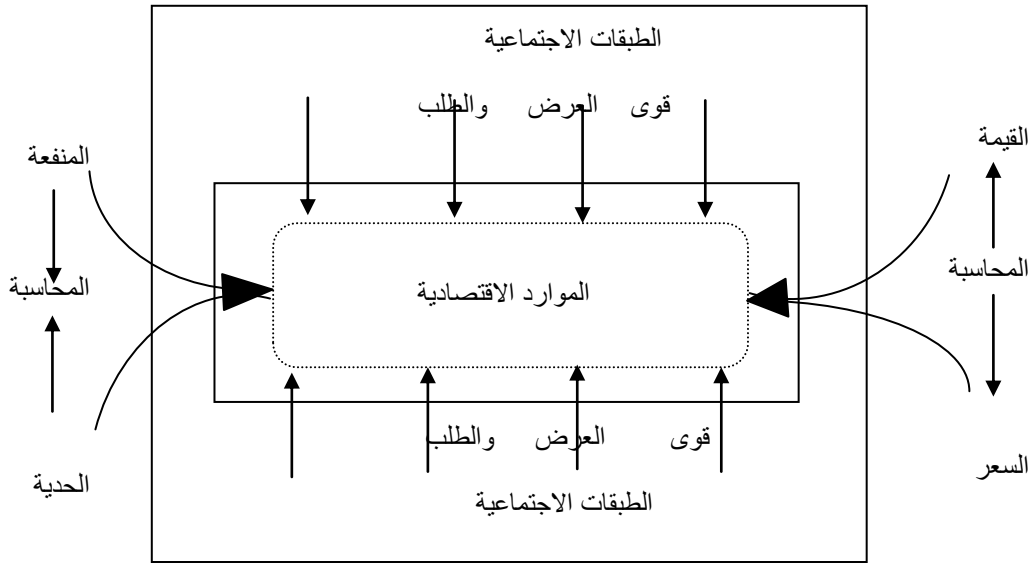
١ -التأثير في سلوك مستعملي القوائم المالية مثل المساهمين وباقي المستثمرين.
٢ -التأثير في سلوك اطراف مثل المنافسين والعمال ، المجهزين ، المستهلكين ، الوكالات الحكومية ... الخ .
٣ -التأثير في سلوك الشركات التي يحتمل ان تكون ند من خلال التغذية العكسية للابلاغ المالي طبقا لمتطلبات معايير القياس والافصاح.

وبعد استعراض الابعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية على المستوى الوطني نناقش ابعادها على المستوى الدولي في الجزء التالي .

المخطط (٣)

* كما ورد في (Zeff & Keller, 1987 : 127-139)

الاقتصاد : ساحة الصراع الطبقي والاجتماعي والمحاسبة أحد أدواته



المصدر: إعداد الباحث

الابعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية على المستوى الدولي

تأسيساً على ما تم بناؤه في نظرية الفرد الاقتصادية في بداية هذا البحث ومن خلال ما عرض في مخطط البيئة المحاسبية ومخطط اتفاق وتعارض المصالح في المعلومات المحاسبية وتجاذب المعايير المحاسبية بين المعيارية والوضعية وما قدمناه في انموذج Hakansson والتوضيح الذي عرضناه في الابعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية على المستوى المحلي ، نصل الى الجزء الحاسم في البحث وهو الابعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية على المستوى الدولي.

فمن المعروف ان المعايير المحاسبية الدولية تتم من خلال التوافق Harmonization وليس لها قوة الالزام مع انها آخذة بهذا الاتجاه بشكل غير مباشر من خلال المنظمة الدولية لهيئات الاوراق المالية International Organization of Securities Commissions (IOSCO) اذ طلبت من IASC مجموعة معايير محاسبية جوهرية لتقبلها كمعايير دولية للشركات التي تتبادل اسهمها في البورصات العالمية وحدد لذلك آذار ١٩٩٨ كموعد نهائي (Hawkins,1997:2-3) .

فالنظام الاقتصادي محدد للنظام المحاسبي المتبع والاخير محدد لنظام المعلومات المحاسبية وهي مصدر لتركيب هيكل الاسعار للاوراق المالية وتؤدي دوراً في تخصيص الموارد بين مشروعات الاستثمار التي تساعد المستثمرين في اختيار افضل محفظة استثمار وان السوق المالية تعتمد على المعلومات المحاسبية وتتأثر بها بشكل كبير وهذه المعلومات تبنى على قواعد ومعايير محاسبية وهناك ادلة على تأثير الاعلان عن العائدات المحاسبية في سلوك المستثمرين (عبد البر،١٩٩٧:٢١-٥٣). وبما ان النظام الاقتصادي من اوائل التسعينيات بدأ يتجه الى الكونية (Globalism) والدعوات الى نظام عالمي جديد ثم الى محاسبة كونية Global Accounting مستمرة .

ومثلما لا يعمل أي نظام رئيسي دون وجود نظم فرعية مساعدة فان الاليات الرئيسية لاقتصاد القرن الحادي والعشرون لا تعمل دون وجود اليات فرعية تعمل لصالحه (والذي مطلوب منه ان يعمل لصالح الاغنياء على حساب الفقراء).

الاستنتاجات والخلاصة:.

اولا : ان المعايير المحاسبية الدولية وجه من اوجه التدويل والعولمة او هي جزء من عملية التدويل والعولمة ولا تكتملان دونها وتمثل جزءاً من لعبة دولية كبيرة.

ثانيا : يتجسد البعد أو الابعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية الدولية في الاهداف والانعكاسات الحاضرة والمستقبلية التي تبغي الدول الداعمة لها الى تحقيقها، ولولا وجود بعد اقتصادي للمعايير المحاسبية لما كان موضع اهتمام واندفاع تلك الاطراف.

ثالثا : عندما كانت الشركات الكونية غير ذات اهمية خصوصا في الستينيات لم تفكر الدول المتقدمة بأنشاء IASC ولاحقا لذلك وفي بداية السبعينيات ترافق انشاء IASC مع ازدياد اعداد الشركات الكونية واحجامها وانتشارها وتعاظم نفوذها ودورها في الاقتصاد العالمي وتوافق مصالحها مع مصالح حكومات دولها.

رابعا : اتصالا مع (ثالثا) فان الاقتصا د العالمي للقرن الحادي والعشرين سيشهد تعاظما وتوسعا اكبر في الشركات الكونية لتشمل كل العالم وتصبح سمة مميزه له مما يتطلب المزيد من الوسائل والاليات لربط العالم مكانيا وزمانيا مما سيعظم دور المعايير المحاسبية الدولية وقد يصبح التوحيد المحاسبي الدولي.

خامسا : ان البعد الاقتصادي الاعظم للمعايير المحاسبية الدولية هو تعزيز الهيمنة الاقتصادية وتكريسها على العالم من قبل الدول المتقدمة وان الدعوات الى رفع القيود والغاء الحدود امام المحاسبة الدولية ومعاييرها ما هي الا لمصلحة الدول المتقدمة.

سادسا : ضمن الفقرة الاولى من الوسائل والاليات والاجراءات التي سيعمل بها اقتصاد القرن الحادي والعشرون هي المركزية الاقتصادية اذ تقوم المؤسسات الدولية والشركات الكونية بادارة الاقتصاد العالمي وهذه المركزية تتطلب قواعد ومعايير للسلوك تسير بموجبها الدول ومن بينها معايير المحاسبة الدولية.

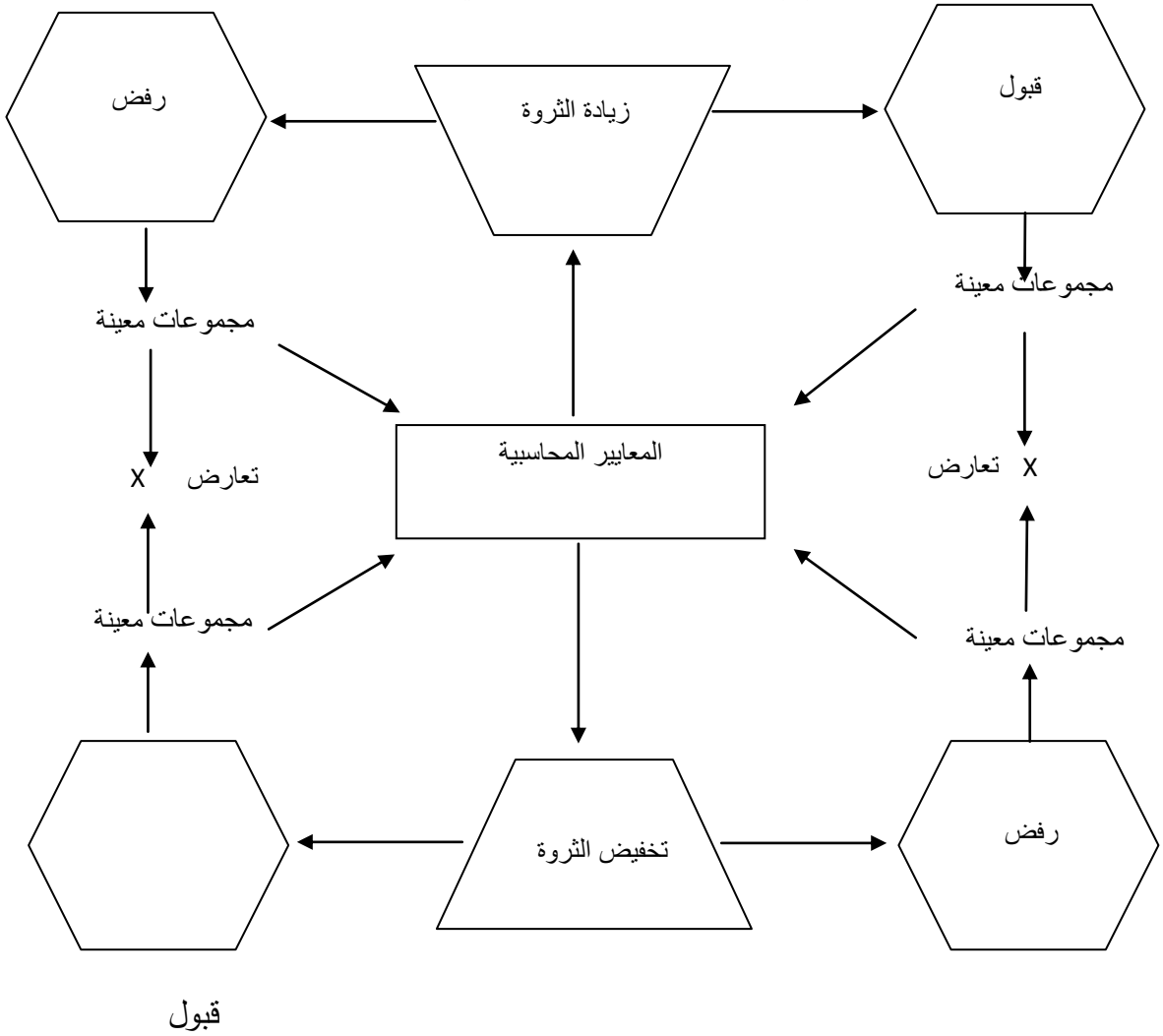
سابعا : ونلاحظ ايضا التوافق بين منظمة التجارة العالمية والمنظمة الدولية لهيئات الاوراق المالية والشركات الكونية والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي في تأكيدها على اتباع قواعد ومعايير معينة للالتزام بها من قبل الدول وخصوصا منظمة التجارة العالمية والمنظمة الدولية لهيئات الاوراق المالية في اشتراط تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

ثامنا : العولمة المؤدلجة واللبرلة المؤدلجة : وهي توجيه العالم نحو العولمة والتحررية وفق ايدولوجيات الدول المتقدمة وتثقيف شعوب العالم ودولها لهذا الاتجاه لكي تتوافق الهيمنة الاقتصادية و الهيمنة الثقافية والايديولوجية وفي هذا المسار كانت المعايير المحاسبية الدولية .

تاسعا : تتجه الدول المتقدمة من خلال المؤسسات المنبثقة عنها الى تضييق قاعدة ادارة الاقتصاد وتسيير دفته بما يخدم مصالحها وتجعلها تتحكم به فقد قللت IASC عدد البدائل في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال التعديل الذي قامت به عام ١٩٩٣ وكذلك المعايير التي اعيدت صياغتها عام ١٩٩٤.

عاشرا : تتمثل الابعاد الاقتصادية للمعايير المحاسبية الدولية بكونها وصفة جاهزة مفضلة وعلى الدول الاخرى ايا كانت تطبيقها بالترغيب او بالضغوط لتضمن بذلك ربط هذه الدول وجعلها تابعة لها وتضييق توجهاتها ولا تتمكن من الانفصال عنها.

المخطط (٤) دور المعايير المحاسبية في زيادة الثروة او تخفيضها



* المصدر : اعداد الباحث

المراجع والمصادر العربية

أولاً: الدوريات العربية

١. الجميلي ، حميد (١٩٩٥) "الهيمنة الاميركية واقتصاد القرن الحادي والعشرين" ، مجلة شؤون سياسية ، العدد ٥ ، السنة الثانية ، مركز الجمهورية للدراسات الدولية.

٢. عبد البر ، عمرو (١٩٩٧) "دور معايير المحاسبة في دعم سوق المال ..نموذج مقترح لاصلاح المسار المحاسبي المصري" المجلة العربية للمحاسبة ، جامعة البحرين العدد الاول السنة الاولى ، نوفمبر.

٣. العبد الله ، رياض (١٩٩٨) "ما يسمى بالمباديء المحاسبية المقبولة عموما والبلدان النامية" ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العدد ٤ ، نيسان .

Non Arabic Reference

A) Non Arabic Books

1. Bedford, Nortorn (1965) Income Determination Theory an Accounting Framework, Addison- wesley.
2. Belkaoui, Ahmed (1981) Accounting Theory, Harcourt Brace jovanocich, Inc. NY.
3. Chambers, Raymond J. (1962) Accounting Finance and Management, Butterworth.

4. Edy, It. C., (1977) “Accounting Standards in the British Isles” in [Studies in Accounting] ed. By W.T. Baxter and S. Daridson ICAEW, London.
5. Hendriksen, Eldon S., and Michael F., Vane Brade, (1992) Accounting theory, 5th Ed., Richard D. Irwin Inc.
6. Kam, Vernon (1990) Accounting Theory, John, Wiley & Sons.
7. Kieso, donanld E., and Jerry J., Wygandt, (1995) Intermediate Accounting, 8th Ed., John wiley & sons, NY.
8. Zeff, Stephen A., (1987) “The Rise of Economic Consequences” in Financial Accounting Theory, edited by Stephen A. Zeff and Thomas F. Keller, McGrqw-Hill Inc.
9. Zimmerman, Jerold L,m (1980) “Positive Research in Accounting” in Prespective Research, edited by R. Nair and T. H. Williams, University of Wisconson, Medison.

B) Non Arabic Periodicals, Reports & Documents.

1. AAA, (1973) “A statement of Basic Accounting Theory” 5th printing, Florida.
2. Arnett, Harold E., (1961) “What does” Objectivity “Mean to Accountants?”, The Journal of Accountancy , May.
3. Cycrt, R. M., & Ijiri, Y., (1974) “Problems of Implementing the Trueblood objectives Report, in Studies on Finacial Accounting objectives,” Supplement to V. 12, Journal of Accounting research.

4. Hakansson, Nils H. (1982) “Normative Accounting Theory and the Theory of Decision” The International Journal of Accounting: Education and Research, Illinois.
5. Hawkins, David (1997) “FASB and IASC Issue Simillar Earnign per Share Standards” Accounting Bulletin 51, Mervill lynch, Harvard University.
6. Jensen, M.C. & Meckling, J.W.H., (1976) “Theory of the Firm: Managerial Behovior, Agency Costs and Ownership Stracture” Journal of Financial economics, October.
7. Kelly, Lawreen (1983) “The Development of a Positive Theory of Corporate management’s Role in External Financial Reporting”.
8. Lee, T. A., (1975) “Accounting Standards and Effective Financial Reporting- Overview principles “The Accountants Magazine, January.
9. Lowe, E.A. & Tinker, A. M., (1977) “Siting the Accounting Problematic: Towards and Intellectual Emancipation of Accounting” Journal of Business Finance and Accounting.
10. Scott, D.R., (1965) “The basis for Accounting Principles”, The Accounting Review December.
11. Tinker, Anthony M. et al., (1982) “The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting thought” Accounting Organization and society, V. 7, No. 2.
12. Tinker, Anthony M. , (1980) Accounting Organization & Society
13. Watts, R. L., and Zimmerman, J. L., (1978) “Towards a Positive theory of the Determination of Accounting Standards” The Accounting Review , January.

14. William, Paul F., (1989) “The Logic of Positive Accounting Research” Accounting, Organization and society, Vol. 14, No. 516.

15. Yu. S. C., (1974) “The Several Modes of Normative Accounting Thought: A Critical Examination” The International Journal of Accounting: Education and Research.