

مدى إسهامات مناهج البحث في المحاسبة في بناء الفكر المحاسبي

د. سنان زهير محمد جميل

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

المستخلص

إن تشكيل نظرية للمحاسبة يتطلب تحديد المنهج أو المناهج العلمية المعتمدة والتي تمثل أداة الوصول إلى المعرفة العلمية، فالعبرة بالمنهج الذي يسلكه العلم في بناء مكوناته وفي تحقيق نتائجه أو تعديلها وليست العبرة في المعرفة بحد ذاتها.

لقد ساهم منهجان رئيسان في بناء الفكر المحاسبي على مدى ما يقارب المائة عام بوساطة الباحثين في المحاسبة عن طريق الدراسات التي قاموا بها، والتي اعتمدوا فيها على المنهج المعياري ذي الجذور الاستنباطية، والمنهج الوضعي أو الايجابي ذي الجذور الاستقرائية، الذي كالتصريح أصحابه التهم للمنهج الأول مدعين انه لم يفلح في تقديم أساساً قوياً يستخدم في التفسير والتنبؤ على غرار ما هو مطبق في العلوم الطبيعية. وتبرز مشكلة البحث عبر التساؤلات البحثية الرئيسية الآتية، هل كان للمنهج المعياري دور في بناء الفكر المحاسبي منذ سنوات القرن الماضي؟ ، هل كان للمنهج الوضعي أو الايجابي دور في بناء الفكر المحاسبي منذ سنوات القرن الماضي؟ ، وهل يمكن الاعتماد على احد المنهجين بصورة مفصلة عن الآخر في بناء نظرية للمحاسبة؟، وأي المنهجين أكثر فاعلية من الآخر في بناء نظرية للمحاسبة؟

ويسعى البحث إلى تحقيق عدة أهداف منها التعرف على دور المنهج المعياري في بناء الفكر المحاسبي فضلاً عن مدى إسهاماته في التنظير المحاسبي، والتعرف على دور المنهج الوضعي أو الايجابي في بناء الفكر المحاسبي ومدى إسهاماته في التنظير المحاسبي فضلاً عن معرفة أي المنهجين كان أكثر فعالية في بناء الفكر المحاسبي، وأخيراً دراسة إمكانية الاعتماد على احد المنهجين منفرداً عن الآخر في بناء الفكر المحاسبي. ويقوم البحث على عدة افتراضات وهي:

1. كان ولا يزال للمنهج المعياري دور في بناء الفكر المحاسبي منذ سنوات القرن الماضي.
2. كان ولا يزال للمنهج الوضعي أو الايجابي دور في بناء الفكر المحاسبي منذ سنوات القرن الماضي.
3. لا يمكن الاعتماد على احد المنهجين منفرداً عن الآخر في بناء نظرية للمحاسبة.
4. إن المنهج المعياري أكثر فعالية من المنهج الوضعي أو الايجابي في بناء نظرية للمحاسبة.

Abstract

The formation of accounting theory requires the identification approach or scientific approach adopted, which represents access to scientific knowledge tool, lesson curriculum being followed by science in construction it's components and in achieving results or modified and is not a lesson in knowledge itself.

Tow main approaches in accounting have contributed to the construction of accounting thought over nearly during one hundred years by researchers in accounting through the studies have done, which they adopted on Normative approach with Deductive roots, and positive approach which has inductive roots, that it's companions charges of first one, claiming that it did not succeed in providing a strong foundation which is used in the interpretation and forecasting similar of what is applied in the natural sciences.

Research problem highlights through of the following main research questions, Was is role of the normative approach in construction of accounting thought since the last century years? Was the positive approach role in construction of accounting thought since the last century? , Is it possible to rely on one or two methods in separately of the other in the construction of the accounting theory? And which one of the approaches more effective than the other in the construction of the accounting theory?

The research seeks to achieve several objectives including the identification of the role of the Normative approach in building of accounting thought, as well as the extent of it's contributions to the accounting theory, and to identify the role of the positive approach in construction of accounting thought and the extent of it's contributions to the accounting theory, as well as find out which one of the approached was more effective in building accounting thought, finally studying the possibility Is it possible to rely on one or two approaches in separately of the other in construction of accounting thought. The research on several assumptions, namely:

- 1. Normative approach has been arole in the construction of accounting thought since the last century.**
- 2. Positive approach has been arole in construction of accounting thought since the last century.**
- 3. Can not rely on one of the other of two approaches alone in construction of accounting theory.**
- 4. Normative approach is more effective than the positive approach in the construction of accounting theory.**

المقدمة

تصنف العلوم حسب تخصصاتها وتفرعاتها ولا يتوقف هذا التصنيف مادام البحث العلمي مستمراً، فهناك من يصنفها إلى علوم بحتة وعلوم تطبيقية، ويكمن الفرق بينهما في مناهج البحث المستخدمة، كما تصنف العلوم أيضاً إلى علوم طبيعية وعلوم اجتماعية، ولعل ما يميز العلوم الطبيعية بأن الظواهر الطبيعية يسهل ملاحظتها وتحليلها لتكررها، في حين أن الظواهر الاجتماعية يصعب فيها فصل ظاهرة معينة عن المحيط الاجتماعي ككل مما يعقد دراستها وتحليلها، ولذا تستخدم العلوم الطبيعية عادةً التجارب كأساس للأبحاث العلمية لسهولة الرقابة على العوامل المؤثرة على الظاهرة بينما قد لا تكون هذه الأداة متاحة في العلوم الاجتماعية، كما أن تعقيد وكثرة العوامل المؤثرة في الظواهر الاجتماعية تزيد من مشكلة الإحاطة والرقابة وتترك أثرها في البحث العلمي.

وعلى الرغم من قصر عمر العلوم الاجتماعية مقارنة بالعلوم الطبيعية إلا أن بعضها قد أرسى مناهج علمية قوية وضعتها في مصافي العلوم الطبيعية، ففوة العلم ليست في تصنيفه أو طبيعة الظواهر التي يدرسها وإنما تنصب على المنهج العلمي الذي يستخدمه لدراسة تلك الظواهر.

يتطرق هذا البحث إلى مفهوم المنهج ودوره في بناء الفكر المحاسبي، إذ ساهم منهجان رئيسان في بناء الفكر المحاسبي على مدى ما يقارب المائة عام بواسطة الباحثين في المحاسبة عن طريق الدراسات التي قاموا بها، والتي اعتمدوا فيها على هذان المنهجان الرئيسان، الأول هو المنهج المعياري ذي الجذور الاستنباطية، والثاني الوضعي أو الإيجابي ذي الجذور الاستقرائية، الذي كمال أصحابه التهم للمنهج الأول مدعين أنه لم يفلح في تقديم أساساً قوياً يستخدم في التفسير والتنبؤ على غرار ما هو مطبق في العلوم الطبيعية.

منهجية البحث

يستلزم البحث العلمي الأكاديمي وضع منهجية توضح الأساس الفكري الذي استند إليه البحث، إذ تعد المنهجية بمثابة المسار الذي يوضح توجه البحث للوصول إلى تحقيق الأهداف المحددة وذلك من خلال إيضاح مشكلة البحث وأهميته والفرضيات التي يستند إليها وسبل الوصول إلى نتائجها.

أولاً: مشكلة البحث

تبرز مشكلة البحث عبر التساؤلات البحثية الرئيسية الآتية:

1. هل كان للمنهج المعياري دور في بناء الفكر المحاسبي منذ سنوات القرن الماضي؟
2. هل كان للمنهج الوضعي أو الإيجابي دور في بناء الفكر المحاسبي منذ سنوات القرن الماضي؟
3. هل يمكن الاعتماد على أحد المنهجين بصورة مفصلة عن الآخر في بناء نظرية للمحاسبة؟
4. أي المنهجين أكثر فاعلية من الآخر في بناء نظرية للمحاسبة؟

ثانياً: أهداف البحث

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على دور المنهج المعياري في بناء الفكر المحاسبي فضلاً عن مدى إسهاماته في التنظير المحاسبي من خلال عرض أهم الدراسات التي قام بها الباحثون اللذين يشار لهم بالبنان والذين اعتمدوا على هذا المنهج.
2. التعرف على دور المنهج الوضعي أو الايجابي في بناء الفكر المحاسبي ومدى إسهاماته في التنظير المحاسبي من خلال عرض أهم الدراسات التي قام بها الباحثون اللذين يشار لهم بالبنان والذين اعتمدوا على هذا المنهج.
3. معرفة أي المنهجين كان أكثر فعالية في بناء الفكر المحاسبي.
4. دراسة إمكانية الاعتماد على احد المنهجين منفرداً عن الآخر في بناء الفكر المحاسبي.

ثالثاً: أهمية البحث

تعكس أهمية البحث بما يوفره من إثراء للجانب الفكري يتضح من عرضه لموضوع حيوي يرتبط بموضوعات التنظير المحاسبي والذي ظل محل جدل كبير من قبل الباحثين في المحاسبة وبالخصوص في ظل شحّت المصادر العلمية التي تتناول موضوعات التنظير المحاسبي وعلى وجه التحديد في الوقت الراهن ولعل ما يؤكد ذلك أطروحة الدكتوراه في نظرية المحاسبة في إحدى الجامعات الأمريكية بعنوان "نظرية المحاسبة: موضوع مهم في البحث الأكاديمي المحاسبي" Accounting Theory: A neglected topic in Academic Accounting Research المعدة من قبل (Al Adeem,2010)*.

رابعاً: فرضيات البحث

في ضوء تحديد مشكلة البحث وأهدافه وأهميته، يمكن صياغة الفرضيات الرئيسة الآتية:

1. كان ولا يزال للمنهج المعياري دور في بناء الفكر المحاسبي منذ سنوات القرن الماضي.
2. كان ولا يزال للمنهج الوضعي أو الايجابي دور في بناء الفكر المحاسبي منذ سنوات القرن الماضي.
3. لا يمكن الاعتماد على احد المنهجين منفرداً عن الآخر في بناء نظرية للمحاسبة.
4. إن المنهج المعياري أكثر فعالية من المنهج الوضعي أو الايجابي في بناء نظرية للمحاسبة.

* للمزيد من التفاصيل راجع (Al Adeem, Khalid Rasheed, 2010, Accounting Theory: A neglected topic in Academic Accounting Research, Case Western Reserve University, Cleveland, Ohio, USA).

خامساً: منهج البحث

من أجل تحقيق أهداف وفرضيات البحث، فقد تم استخدام المنهج الاستقرائي التحليلي للمعلومات التي تم الحصول عليها من خلال الرجوع إلى المصادر الممكنة من الوثائق الرسمية والرسائل الجامعية والدوريات والبحوث والكتب المتعلقة بالموضوع فضلاً عن المواقع الالكترونية ذات الصلة بموضوع البحث على شبكة الانترنت.

سادساً: خطة البحث

استجابة لهدف البحث فإنه اعتمد الخطوط العريضة من خلال ثلاث أجزاء وهي:

الجزء الأول: المنهج المعياري Normative Approach وإسهاماته في مجال التنظير المحاسبي

وتناول الآتي:

1-1 المنهج المعياري Normative Approach

1-2 دور التنظير المحاسبي في ظل تدخل الدولة في تنظيم المعاملات الاقتصادية

1-3 أهم الدراسات في المنهج المعياري

1-4 تقييم إسهامات المنهج المعياري في مجال تنظير المعرفة المحاسبية

الجزء الثاني: المنهج الوضعي أو الوصفي (Descriptive) أو الايجابي Positive Approach وإسهاماته في مجال التنظير المحاسبي

وتناول الآتي:

1-2 نشأة المنهج الوضعي أو الايجابي Normative Approach

2-2 الطلب على نظرية المحاسبة في ظل عدم تدخل الدولة في تنظيم المعاملات الاقتصادية

2-3 مداخل التنظير على أساس المنهج الوضعي أو الايجابي

2-4 أهم الدراسات في المنهج الوضعي أو الايجابي

2-5 تقييم إسهامات المنهج الايجابي في مجال تنظير المعرفة المحاسبية

2-6 المزج بين المنهج المعياري والمنهج الوضعي أو الايجابي

الجزء الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

1-3 الاستنتاجات

2-3 التوصيات

الجزء الأول

المنهج المعياري Normative Approach وإسهاماته في مجال التنظير المحاسبي

إن المحاسبة هي علم من العلوم الاجتماعية والتي لها قوانينها الخاصة وهي ليست ثابتة نسبياً على عكس العلوم الطبيعية التي لها قوانينها الخاصة بها والتي قد تكون ثابتة نسبياً ولا تتغير في كل زمان ومكان.

ويؤيد ذلك (Mautz, 1963, 317) في مقالته المحاسبة كعلم اجتماعي Accounting as asocial Science أن المحاسبة هي علم اجتماعي ولها خصائص العلوم الاجتماعية ولا يمكن لها أن تكتسب ذلك من خلال المناقشات العلمية وإنما تكتسب ذلك عن طريق البحث المستمر والدقيق والذي يتطلب بذل جهد عقلي ومستمر عن طريق دعم المعايير الأخلاقية التي تلائم الحالات التي هي بصدد دراستها.

وكما هو الحال مع بقية العلوم الأخرى فإن تشكيل نظرية للمحاسبة يتطلب تحديد المنهج أو المناهج العلمية المعتمدة والتي تمثل أداة الوصول إلى المعرفة العلمية، فالعبرة بالمنهج الذي يسلكه العلم في بناء مكوناته وفي تحقيق نتائج أو تعديلها وليست العبرة في المعرفة بحد ذاتها، إذ أن المعرفة قابلة للتغيير بطبيعتها. كما أن المنهج مرتبط بالإطار النظري للعلم نفسه والمادة العلمية التي يدرسها ويختلف باختلاف مراحل التقدم والنضج الفكري لفروع العلم المختلفة. (حنان، 2009: 156 - 157)

ويؤكد أغلب الباحثين في المحاسبة على سبيل المثال لا الحصر (Yu, 1975, 83) and (Belkoui, 66, 2000 و (بدروسيان, 2007: 28) و (حنان، 2009: 157) أنه كما هو الحال مع حقول المعرفة الأخرى، فإن هناك حاجة إلى منهجية للبحث العلمي لصياغة نظرية محاسبية، فالاختلاف في الآراء والمداخل والقيم بين التطبيق المحاسبي والبحث المحاسبي قد أدى إلى ظهور واستخدام منهجين رئيسيين للبحث العلمي وهما:

أولاً: المنهج المعياري Normative Approach

ثانياً: المنهج الوصفي أو الوضعي أو الايجابي Positive Approach

معنى المنهج

في البداية يود الباحث الإشارة إلى مسألة مهمة وهي عند استعراضنا لبعض الأدبيات المحاسبية باللغة العربية سنلاحظ أن هناك خلطاً لدى بعض الكتاب الذين يتناولون هذا الموضوع الفلسفي، فمرة يطلقون عليه

مناهج بناء أو تكوين نظرية المحاسبة، وتارة نظريات، ولو عدنا إلى أصل الكلمتين باللغة الانكليزية فهي كالاتي:

Theory وتعني نظرية ويكاد لا يخلو أي مرجع في موضوع نظرية المحاسبة إلا وتطرق إلى المقصود بالنظرية*.

أما المنهج **Approach**، فيرى الباحث انه أسلوب فلسفي أو أسلوب للتفكير لمعالجة مشكلة ما.

ويرى الباحث أن الباحثين العرب عندما يستخدمون مصطلحي النظرية أو المنهج فإنهم يقصدون بذلك نفس المعنى وبما يعني انهم (الباحثين) يستخدمون مصطلحين مختلفين عن بعضهما، إذ ان المناهج هي التي تقود إلى النظرية، بعبارة أخرى لغرض الوصول إلى النظرية فان ذلك يتم عن طريق استخدام مناهج البحث.

ويحدد المنهج الخطوات التي يجب أن تتخذ في نظام معين من اجل الوصول إلى أهداف ذلك النظام، ويميز بعض الكُتّاب بين المنهج النظري والإجراءات المنهجية ويؤدي ذلك إلى وجود فارق بين الإطار النظري والإجراءات العملية، علماً بأن الإطار النظري الناجح هو الذي ينطلق من إجراءات التطبيق العملي ويهدف إلى حل مشاكلها، وبمعنى آخر أن الإطار النظري والإجراءات العملية ليسا إلا وجهين لعملة واحدة. ولا شك أن ملاحظة المناهج المتبعة في نظم معرفية مختلفة تشير إلى أن كل علم أو كل نظام معرفي قد طور منهجه الخاص، هذا المنهج الذي يختلف باختلاف المشكلات التي يواجهها الباحث، وهذا ما دفع إلى الاستنتاج بأن اختلاف المشكلات العملية تؤدي إلى اختلاف المناهج، ولما كان لكل مجال معرفي مشكلاته الخاصة به فمن الصعب إخضاع العلوم المختلفة إلى منهج واحد، وكلما تطور المجال المعرفي أو العلم انعكس هذا التطور على تطوير منهجه. (M. Wetherall, 1968 , 2) & (Mautz and Sharaf, 1961, 18) نقلاً عن (القاضي، 2000:

(8)

1-1 المنهج المعياري Normative Approach

نشأت المحاسبة في المراحل الأولى لتطورها نشأة بسيطة وذلك عن طريق قيام صاحب المشروع بتسجيل عملياته البسيطة التي كان يقوم بها باعتباره صاحب المشروع أو المالك والمدير في آن واحد، وقد اقتصر الفكر المحاسبي في ذلك الوقت على وصف ما يقوم به المحاسب في الواقع العملي.

ونتيجة للتطور الاقتصادي في الجانب الصناعي والتجاري فقد اثر ذلك على الأشكال التنظيمية للمشروع وقد تحولت من الملكية الفردية إلى الملكية الجماعية وانفصلت الملكية عن الإدارة وبدأت تظهر أشكال جديدة ومعقدة من المعاملات الاقتصادية التي بدأت الوحدات الاقتصادية بممارستها ونتيجة لهذا التغير في الظروف

* للمزيد من التفاصيل حول الموضوع راجع كتب نظرية المحاسبة، على سبيل المثال لا الحصر فؤاد محمد الليثي، 2003، 70، فضلاً عن عوض خلف دلف العيساوي، 2003، 16.

الاقتصادية والبيئية ازدادت حاجة الإدارة إلى المعلومات ليست المالية فحسب وإنما المعلومات غير المالية كالكمية. وقد تطورت المحاسبة بعد ذلك وقامت بإمداد الإدارة والجهات المستفيدة الأخرى بكافة المعلومات التي كانوا يحتاجونها عن طريق القوائم المالية والتقارير المالية وأثناء تطورها ظهر ما يعرف باصطلاح المبادئ المحاسبية التي تلقى قبولاً عاماً (GAAP) General Accepted Accounting Principles مع الإشارة إلى أن المعنى والمضمون اختلف عبر السنين منذ أن عرفها المحاسبون ولحد الآن، وكان مصدر هذه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً هو التطبيق العملي.

وبعد أن تطورت الظروف البيئية وما واكب ذلك من تطور في العلوم الاقتصادية والإدارية، ظهر قصور منظور الممارسة المهنية في تصور نطاق المحاسبة ومداها. وبداء البحث الأكاديمي يتجه نحو الدراسات النظرية لتطوير المحاسبة من مجرد فن عملي لتسجيل العمليات المالية للوحدة الاقتصادية إلى علم له أصوله وفلسفته ونطاقه ودلالاته. فانتهج الفكر المحاسبي المعاصر في غالبته المنهج الاستنباطي الذي يتسم بارتكازه على التحليل والاستدلال المنطقي بغية تحديد أهداف المحاسبة ووظائفها من خلال محاولات تنظير المعرفة المحاسبية. وانعكس ذلك على معظم الكتابات المحاسبية التي تمثلت في دراسات نظرية تحاول تحديد إطار نظري لمبادئ كلية، يفترض إنها قابلة للتطبيق في كل مكان وزمان إذا ما توافرت فروض معينة وأهداف واستخدامات محددة. وقد أطلق على المدخل الذي قامت عليه هذه الدراسات "المدخل المعياري" Normative Approach، وهو يستند إلى فرضيات مسبقة ويحاول في مضمونه تحقيق التناسق المنطقي فيما بينها بالبحث في طبيعة المحاسبة كما يجب أن تكون عليه وليس كما هي كائناً فعلاً. (بدوي وعثمان، 2008: 5 - 6)

ويرجع ظهور هذا الاتجاه في الفكر المحاسبي إلى بداية الثلاثينيات من القرن الماضي ولقد حاول العديد من الباحثين توضيح المقصود بالاتجاه المعياري من خلال الإشارة إلى طبيعة هذا الاتجاه فقد أشار Watts & Zimmerman إلى أن الاتجاه المعياري هو الذي يهتم بالبحث عما هو أفضل من بين مجموعة من الاختيارات البديلة في حين أشار Christenson إلى أن الاتجاه المعياري هو ذلك الاتجاه الذي يقدم اقتراحات عن الطريق التي ينبغي إتباعها لمعالجة أي مشكلة، ويرى آخرون أن الفكر المعياري يركز على ملاحظة الظاهرة والتعرف على البديهيّات السائدة في مجالها ومن ثم تفسير الفروض اللازمة وتحديد نطاقها ولقد أكد Revisine على ذلك المعنى بقوله أن النظرية المعيارية تبحث في دراسة العلاقات والأحداث وفقاً لما يجب أن تكون عليه والأساس في النظريات المعيارية إنها لا تعتمد على التجريب. (تيجاني، 2005: 86-87)

ويشير (الشيرازي، 1990: 59 - 61) إلى أن البحوث المعيارية في المحاسبة لا تهدف إلى مجرد الكشف عن الأوضاع القائمة وشرحها وتفسيرها، وإنما تهتم بتحديد ما يجب أن تكون عليه هذه الأوضاع. فهذا النوع من البحوث يعتمد على مجموعة من القيم الأخلاقية والاجتماعية وعلى افتراض أهداف محددة لاحتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية. ويقوم الدارس في هذا النوع من البحوث بدور مزدوج:

1. دور الباحث عن الحقائق Facts Finder

2. دور المحلل والمقيم Interpreter and Appraiser

لقد أثبت هذا النوع من البحوث في مجال المحاسبة فائدته الكبيرة وتعتمد النظرية المعيارية على أسلوب البحث الاستنباطي. أن الهدف من وراء البحوث المعيارية ليس دراسة الواقع العملي بغرض تبريره واستخلاص مجموعة من الممارسات التي ثبت فائدتها في مجال التطبيق، وإنما الهدف هو السعي تجاه ممارسات عملية أفضل عن طريق تحديد المبادئ الواجبة الإتياع (Imperatives).

ويشير (Nelson, 1973: 4) & (Hendriksen, 1969: 190) نقلاً عن (الهاشمي، 2003: 71) إلى أن وضع المسلمات Postulation والاستنباط Deduction تعتبر طريقة ملائمة بشكل خاص لتطوير النظرية المعيارية حيث تستخرج التطبيقات والقواعد العملية من المسلمات وليس من ملاحظة الممارسة، فمن خلال البدء بأهداف ومسلمات أساسية أو مقدمات Premises تشتق منطقياً المبادئ التي تُعطي الأساس للتطبيقات العملية أو الواقعية، لذا ومن أجل أن تمتلك النظرية المعيارية قدرة التطوير المنطقي الدقيق يتطلب تحديد هدف يكون جزءاً من أسس النظرية ومعرف تعريفاً جيداً والسبب الرئيسي لهذا هو أن الكلمات should و be ought to يعني ضمناً وجود هدف objective أو معيار standard لأنه لا يمكن للافتراضات propositions من النوع الذي فيه should be في نظرية ما أن يتم تبريرها في النهاية إلا من خلال الرجوع إلى هدف ما. فالبحث الذي يتضمن المحاسبة المعيارية، وهو البحث السابق أو الأولي يتم ببيان الفرضيات عن كيف يجب أن تعمل المحاسبة بدون اختبار تلك الفرضيات.

ويرى كل من (بدوي وعثمان، 2008: 13 - 15) إن الاهتمام بصياغة أهداف المحاسبة المالية احد المظاهر الأساسية التي تعكسها الدراسات النظرية المعيارية، وان موضوع هذه الدراسات قد أثار جدلاً حول تحديد قائمة بالأهداف التي تسعى المحاسبة المالية إلى تحقيقها. وقد تركّز هذا الجدل في مجمله حول تحديد تلك الأهداف التي تعد الأفضل من وجهة نظر كل باحث، وتقييمه وحكمه الشخصي على أهمية هذه الأهداف، ولقد أدى ذلك إلى اعتقاد البعض بأن مشكلة تحديد قائمة بأهداف المحاسبة المالية تعد مشكلة غير قابلة للتحليل من حيث كون أهداف معينة صحيحة أم خاطئة، حقيقية أم غير حقيقية، ومن ثم فإن حل هذه المشكلة يتطلب اتفاقاً عاماً وليس إثبات صحة أهدافاً معينة، وتأسيساً على ذلك فإن الخطوة المنطقية الأولى لصياغة أهداف المحاسبة تتمثل في الوصول إلى اتفاق الهيئات المحاسبية الأكاديمية حول ما ينبغي أن تكون عليه أهداف المحاسبة المالية. وقد أوضحت إحدى الدراسات أن كثيراً من محاولات التنظير المحاسبي قد انتهجت أسلوباً معيارياً لتحديد أهداف المحاسبة المالية بغية وضع المعايير والقواعد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف ورفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية واستندت في ذلك إلى تقرير (ASOBAT 66) الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية واعتبرته أول من أشار إلى أن موضوع المعلومات المحاسبية لم يعد مجرد إثبات وتقسيم وتلخيص العمليات المالية، بل أصبح الهدف من المحاسبة هو إنتاج معلومات اقتصادية تفيد مستخدمي القوائم المالية كما أوضحت

ذات الدراسة أن دراسة APB 4 التي أصدرتها جمعية المحاسبين الأمريكية عام 1970 أكدت على ضرورة أن تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ملائمة لمستخدميها ثم تبع هذه القائمة في عام 1971 تقرير Trueblood والذي اعتبرته هذه الدراسة بمثابة القائمة الأولى التي تضمنت أهدافاً شمولية من وجهة نظر المستخدم تعكس وجوب إنتاج معلومات محاسبية تفيد مستخدميها بصدد اتخاذ قراراتهم.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن مؤيدي المنهج المعياري يهتمون بما يجب أن تكون عليه المحاسبة أو المعالجة المحاسبية وبما يجب أن تظهره القوائم المالية وليس كما هي كائناً فعلاً، أي بمعنى آخر تهتم بما ينبغي أن يقوم به المحاسب وما ينبغي أن تحتويه التقارير والقوائم المالية لغرض توفير معلومات مناسبة لمستخدميها ولا تهتم بما قام بفعله المحاسب، ويرى الباحث أنه قد تكون إحدى تبريراتهم (المؤيدين للمنهج المعياري) من وراء ذلك إلى أن المحاسب ما قام به فعلاً قد يكون متأثراً بالتصرفات والأهواء الشخصية إلى حد ما، أي قد يكون فيه بعض من التحيز أو الميل إلى ناحية معينة أو إلى بند معين أو إلى إتباع معالجة محاسبية معينة أو حتى سياسة أو مبدأ معين، لذلك لا يهتم أصحاب المنهج المعياري بما هو كائن فعلاً ويلجئون إلى ما يجب أن تكون عليه المحاسبة وليس كما هي كائناً فعلاً. وقد تكون وجهة نظر المؤيدين للمنهج المعياري صحيحة إلى حد ما وليس صحيحة تماماً.

ويشير (Chambers, 1995, 97 - 98) إلى أن مؤيدي المنهج المعياري يرون بأن نظرية المحاسبة من الممكن أن تتطور من خلال بعض البديهيات والفرضيات وهي بهذه الحالة مشابهة لأي نظرية أخرى وبدون الرجوع إلى الواقع أو التطبيق ويضيف قائلاً أن ذلك لا يعني أن هناك عدم صلة أو قطيعة بين الواقع العملي والنظرية.

أما (Mc Donald, 1972, 17) فيرى أن النظرية المعيارية تعتمد على طريقة استنباط الجزئيات من العموميات وتركز على ما ينبغي أن تكون عليه المحاسبة وذلك بهدف توفير معلومات للمستخدم الخارجي وغالباً ما تكون أهداف النظرية المعيارية ذات صلة بالأراء الشخصية.

ويعد عقد الستينيات العصر الذهبي في تاريخ هذا البحث في المحاسبة والذي تشير أدبياته إلى التبنّي الكامل لفرضية أن المحاسبة يجب أن تبنى على القيمة وليس الكلفة فمع القليل من الاستثناءات أصاب الكتاب مرض القيمة - it is value واعتبار المحاسبة المعتمدة على الكلفة cost - based accounting " سخافة Silliness"، فأغلب النظريات للمحاسبة ظهرت نتيجة عدم الرضا بالحالة القائمة للمحاسبة كممارسة حيث يعود عدم الرضا أحياناً إلى فشل المحاسبة في الاعتراف بالتغيرات الجديدة في البيئة وأفضل مثال على ذلك مشكلة التغير في المستوى العام للأسعار وأحياناً ينسب عدم الرضا إلى عدم الاتساق المنطقي الواضح في الممارسات القائمة وأفضل مثال على ذلك عدم الرضا عن قاعدة استخدام الكلفة أو السوق أيهما أقل كما مطبقة على الخزين، ولكون مدى التطبيقات المحاسبية المقبولة واسعة جداً وغير متسقة داخلياً كانت الحاجة إلى تطوير

النظرية المعيارية في المحاسبة ليس فقط لتسهيل تقييم التطبيقات الموجودة والمقترحة وإنما لتساعد في تركيز الاهتمام على تلك المجالات التي يكون البحث الإضافي فيها ضرورياً فالمدرسة المعيارية في حقل المحاسبة موجودة بشكل واسع في عدد من المفاهيم الأخلاقية والرفاهية وتضع تأكيداً على قضايا القيمة والمسائل المتعلقة بتحديد الأهداف وحاجات المستخدم وتفسير المعلومات المحاسبية. (الهاشمي، 2003: 71 - 72)

ويضيف (هندريكسن، 1990: 13) أن المنهج الاستنباطي للاستدلال في المحاسبة يبدأ بالأهداف objectives والمسلّمات postulates ومنها يتم اشتقاق مبادئ منطقية تقدم أسس للتطبيق الواقعي أو العملي ولذلك فإن التطبيقات والقواعد العملية تشتق من الاستدلال المنطقي ويجب أن لا تقتصر المُسلّمات والمبادئ المشتقة منها منطقياً على تدعيم أو محاولة شرح الأعراف المحاسبية (التقاليد السائدة في التطبيق) أو الممارسة الحالية المقبولة.

أن المنهج الاستنباطي قوامه العقل والتفكير المنطقي حيث يتم الانتقال من العام إلى الخاص ووفق هذا المنهج ينتقل الباحث من قضايا عامة مسلم بها إلى قضايا أخرى تنتج عنها بالضرورة دونما حاجة لإجراء التجارب، أي أن جوهر هذا المدخل هو مقومات مسلم بها ثم استخراج نتائج من هذه المقدمات عن طريق الاستنباط المنطقي أو ما يسمى بالقياس. وجدير بالذكر أنه لا يوجد في هذه الطريقة دليل حسي ملموس على صدق النتائج وإنما تكتسب النتائج صفة الصدق إذا توفر عاملان اثنان (1) صحة المقدمات ومدى قبولها بصفة عامة، (2) سلامة أسلوب القياس أو الاستنباط. فإذا تطرق الشك إلى أحد هذين العاملين كما لو كانت المقدمات غير صحيحة أو كانت طريقة القياس خاطئة فإن الشك ينتقل بدوره إلى النتائج التي يتوصل إليها الباحث. (حنان، 2009: 167)

1-2 دور التنظير المحاسبي في ظل تدخل الدولة في تنظيم المعاملات الاقتصادية*

أدت التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي صاحبت كبر حجم المشروعات وتنوع المنتجات وانتشار الاتفاقيات بين المنتجين وظهور درجات مختلفة من الاحتكار إلى تدخل الدولة في كثير من المجتمعات بهدف الرقابة على سلوك المشروعات ومقاومة الاتفاقيات والقضاء على سوء توزيع مصادر الثروة والحد من البطالة وقد أخذ هذا التدخل بشكل قوانين وتشريعات وقد ازداد تأثيرها تدريجياً في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي، فلقد أصبح تأثير الدولة قوياً في مجالات التنمية والتسعير والإنتاج والمنافسة والأجور والأرباح والاستثمارات والأسواق ومعدلات الفائدة على رؤوس الأموال وذلك نتيجة زيادة المشكلات الاقتصادية والاجتماعية والرغبة في تحقيق مستوى أفضل للمعيشة. (سراج، 1989: 148)

* دور التنظير المحاسبي في ظل عدم تدخل الدولة في تنظيم المعاملات الاقتصادية سيتم التطرق إليه عند الحديث عن المنهج الوضعي أو الإيجابي.

وفي ظل هذه الظروف كان للتدخل الحكومي تأثيراته في الطلب على نظرية المحاسبة حيث أدت التشريعات والقوانين الملزمة إلى زيادة الطلب على نظرية المحاسبة لتفسير ما تتضمنه هذه التشريعات والقوانين من أبعاد محاسبية ومن هذه القوانين والتشريعات تلك التي تصدرها بورصة الأوراق المالية باعتبارها جهة حكومية توضح ما يجب أن تتضمنه القوائم المالية من معلومات كذلك ما تصدره الجهات الضريبية من تعليمات بأسس قياس الوعاء الضريبي، وقد أدت التشريعات القانونية إلى تحفيز إدارة الوحدة الاقتصادية إلى اختيار الإجراءات التي تخفض ما تتحمله هذه الوحدات من تكاليف أو زيادة ما تحصل عليه من منافع نتيجة تدخل الدولة، فضلاً عن الجانب التفسيري الذي تؤديه نظرية المحاسبة لما تتضمنه التشريعات القانونية من أبعاد محاسبية فإنها تستخدم أيضاً لحسم الخلافات التي قد تنشئ نتيجة إصدار تشريع حكومي معين إذا ما تضمن تعديلاً في الإجراءات المحاسبية المستخدمة على أساس اختيار الإجراء الذي يحقق الأهداف والمصلحة العامة، معنى ذلك أن التشريعات الحكومية تخلق طلباً على نظرية محاسبية معيارية تمدّها بالإرشادات والمعايير النموذجية التي تدعم التشريعات والقوانين على مستوى الممارسة العملية والتي تقرر ما يجب أن تكون عليه الإجراءات المحاسبية المستخدمة وذلك بما يسمح باتخاذ قرارات أفضل من جانب مستخدمي القوائم المالية تنعكس آثارها على زيادة الرفاهية العامة التي تسعى الدولة إلى تحقيقها ويفسر ذلك أسباب سيطرة الطابع المعياري على محاولات التنظير المحاسبي فطالما تصبح وظيفة نظرية المحاسبة هي الإمداد بالأعذار Excuses أو التبريرات التي ترضي الطلب الذي يخلقه التشريع والقانون فإنها تكون نظرية معيارية بطبيعتها وليست وضعية أو إيجابية. (بدوي وعثمان، 2008: 11 - 12)

3-1 أهم الدراسات في المنهج المعياري*

عند قراءة الأدب المحاسبي الذي تناول مناهج بناء نظرية المحاسبة والتي استندت إلى المنهج المعياري، نرى أن هناك العديد من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، ويمكن تلخيص أهم الدراسات التي يشار إليها بالبنان بالآتي: (تيجاني، 2005: 89)

أ- عرض كتاب Paton تحت عنوان "نظرية المحاسبة" الذي نشر عام 1922 الذي أعيد نشره من قبل AICPA عام 1978، عرض الكتاب مجموعة من المصادرات لنظرية المحاسبة باستخدام المنهج الاستنباطي مثل الشخصية المعنوية، استمرارية المشروع، معادلة الميزانية والتكلفة الدفترية.

* قام الباحث بذكر أهم الدراسات التي استندت إلى المنهج المعياري (وكذلك سيقوم بذكر أهم الدراسات التي استندت إلى المنهج الوضعي عند الكلام عنه لاحقاً)، وذلك لأنه يرى أن الدراسات التي أعِدَتْ وفق هذان المنهجان كانت مهمة جداً في إثراء الفكر المحاسبي، لأن دراسة سلسلة من الأبحاث والمحاولات لوضع إطار عام لنظرية المحاسبة حتى لو كانت قديمة فإنها تساعدنا في فهم وتطوير الممارسة الحالية ولولا هذه الدراسات المعيارية (والوضعية أو الإيجابية) لما وصل الفكر المحاسبي إلى ما هو عليه الآن.

ب- في عام 1936 اصدر AICPA كتيباً أولياً يحتوي بعض المبادئ المحاسبية المتعلقة بالشركات المساهمة اتبع فيه المنهج الاستنباطي، وفي عام 1940 نشر المجمع كتاباً مشتركاً من تأليف Paton & Littleton بعنوان مدخل إلى معايير المحاسبة في الشركات المساهمة وقد اعتمد هذا الكتيب على ست مصادرات هي الشخصية المعنوية واستمرارية المشروع واعتبارات القياس وتتبع التكاليف والتحقق والدليل الموضوعي والمجهودات والأداء.

وفضلاً عن الدراستين السابقتين هناك دراسات أخرى مثل: (حنان، 2009: 160)

ت- دراسة Moonitz بعنوان المصادرات الأساسية في المحاسبة عام 1961 ودراسة Moonitz and Sprouse وهي الدراسة الثالثة بعنوان محاولة لوضع مجموعة مبادئ محاسبية إجمالية للشركات، الصادرة عام 1962 ضمن سلسلة "دراسة في بحوث المحاسبة" ARS الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، وقد اعتمد فيها على المنهج الاستنباطي.

ث- البيان الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA في عام 1966 بأسم بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة حيث حل مصطلح معايير محاسبية محل مصطلح مبادئ محاسبية، واعتمد معيار المنفعة ومعيار الموضوعية ومعيار قابلية الإجراء والتحقق.

ج- كتاب النظرية وقياس دخل المنشأة للمؤلفين Edwards and Bell اللذان فرقا بين الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي. ويُسميان الدخل الاقتصادي بالربح الذاتي Subjective Profit، كما يناقشان موقف مدرسة الاستبدال والقيم الجارية أساساً للقياس المحاسبي.

ح- الدراسة المقدمة من قبل Chambers في عام 1966 باسم المحاسبة والتقويم والسلوك الاقتصادي، ويرى Chambers أن اعتماد قيم متدنية للأصول كنتيجة لسياسة الحيلة والحذر السائدة في الحياة العملية رغم استمرار التضخم وارتفاع الأسعار يؤدي إلى نتائج وأرقام أعمال مضللة تضعف قابلية التنبؤ بتطور الأعمال في الدورات التالية وينطلق Chambers من مصادرات ليشترك منها معايير للإجراءات المحاسبية.

خ- البيان الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA في عام 1977 بأسم بيان حول نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية SATTA فيه استعراض للمنهجين للمعاري والوصفي وتقويم للنظريات المحاسبية المختلفة في ضوء هذين المنهجين.

د- وأخيراً دراسة الباحث Yuri Ijiri بمراجعة الكتاب الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 1940 لكل من Paton and Littleton بعنوان مدخل إلى معايير المحاسبة في الشركات المساهمة (والذي تمت الإشارة إليه في النقطة ب سابقاً) وقد أكد Yuri Ijiri على منفعة المعلومات المحاسبية، وقد أكد أيضاً Ijiri إلى أن هذا الكتاب اعتمد على التكلفة التاريخية على إنها مبدأ أساسي في تقييم الأصول والخصوم وأن هذا المبدأ قد دعم بمفاهيم ومصادرات مختلفة دون أن يناقش أي نظرية خاصة للقيمة.

1-4 تقييم إسهامات المنهج المعياري في مجال تنظيم المعرفة المحاسبية

تتسم معظم محاولات الفكر المحاسبي منذ منتصف القرن العشرين بكونها دراسات معيارية يغلب عليها الطابع التقريري prescriptive ولقد هدفت هذه الدراسات إلى صياغة أو تصور إطار عام لمبادئ كلية مجردة تحدد ما يمكن اعتباره بمثابة أهداف عامة للمحاسبة وما يجب أن تكون عليه وظائفها الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف وقد استندت هذه المحاولات إلى فلسفة مؤداها أنه لكي يوجد علم للمحاسبة - مستقل وقائم بذاته بين العلوم الاجتماعية الأخرى - لابد أولاً من تحديد لنطاقه وللظواهر التشاهدية التي تدور في هذا النطاق، وثانياً استنباط النظرية التي تعد مدخلاتها ومخرجاتها توصيفاً لخصائص الظاهرة داخل حدود النطاق الذي ترتبط به، وحيث يشير العلم إلى منطقيته في قبول أو رفض افتراضاته ونظرياته فإن المنهج في ذاته يكون معيارياً وطالما لا يوجد علم بدون التزامات منهجية فإن العلم بطبيعته يكون معيارياً حيث يدور حول ما ينبغي أن يفكر فيه الفرد وليس فيما يفكر فيه ومن ثم يتصرف على أساسه. (سراج، 1989: 149)

واستناداً لما تم عرضه في الصفحات السابقة وفيما يخص تقييم إسهامات المنهج المعياري في مجال تنظيم المعرفة المحاسبية فإن الباحث يؤيد (تيجاني، 2005: 93 - 94) بالآتي:

1. أوضحت الدراسات المحاسبية في مجال التنظيم المحاسبي أن الاتجاه المعياري لم يؤدي إلى الاتفاق 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 طبقاً لهذا الاتجاه عجزت عن تفسير عملية الاختيار المحاسبي نظراً لتركيزها على ما يجب أن تكون عليه الممارسة دون أخذ العوامل البيئية ومشكلات التطبيق في الحسبان عند إعداد هذه التقارير.
2. استحالة بناء إطار عام لنظرية محاسبية معيارية استناداً إلى مجموعة من المعايير التي ترتب البدائل المحاسبية المتاحة وفقاً للتفضيلات الفردية.
3. أكد البيان الذي أصدره AICPA عام 1977 بعنوان نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية، والذي تناول تقيماً شاملاً ودقيقاً 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 أيضاً أن أهم صعوبة في طريق وضع النظرية هي الاعتماد على الإقناع المنطقي وليس التجريبي إذ مهما يكن النموذج النظري فإن فروضه يجب أن تكون عرضة للتجريب.

4. إن البحث المحاسبي المعياري، سواء أكان تحت رعاية إحدى الهيئات العلمية أم قام به أحد الباحثين، لم يؤدي إلى الاتفاق العام على إطار فكري محدد لما يجب أن تكون عليه الظواهر الخاصة بطبيعة وموضوع النظرية المحاسبية، بما يسمح باستنباط أهدافها ووظائفها واختيار البدائل المحاسبية المرغوبة اقتصادياً واجتماعياً.

الجزء الثاني

المنهج الوضعي أو الوصفي (Descriptive) أو الايجابي Positive Approach وإسهاماته في مجال التنظير المحاسبي

بعد أن حاول الباحثون بناء نظرية محاسبية باستخدام المنهج المعياري وبعد اعتمادهم على الدراسات النظرية المعيارية دون الارتباط بالواقع العملي وبعد أن استمرت هذه المحاولات والدراسات خلال النصف الأول من القرن الماضي، تحقق الباحثون من أوجه القصور في منظور المنهج المعياري في تنظير المعرفة المحاسبية، ونادى بعض الباحثين بضرورة تطوير نظرية محاسبية تشرح وتفسر التطبيقات والممارسات المحاسبية كما هي كائنة فعلاً أي توضح وتفسر مايقوم به المحاسب في ارض الواقع وأثناء ممارسته لعمله من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض وإفصاح للعمليات الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، بدء الباحثون بعمل دراسات لإعادة النظر في بعض مكونات نظرية المحاسبة عن طريق إخضاعها للدراسة الميدانية والتطبيق العملي مما يقرب نظرية المحاسبة من الواقع العملي بشكل كبير على اعتبار ان المحاسبة هي علم تطبيقي. ولقد أطلق على النظرية في هذه المرحلة بنظرية المحاسبة الوضعية أو الايجابية أو الواقعية، للتأكيد على الاقتراب من الواقع العملي من خلال الأبحاث التطبيقية والميدانية بحجة تلافي قصور المنهج المعياري الذي يبتعد عن الواقع.

1-2 نشأت المنهج الوضعي أو الايجابي Normative Approach

يرى (القاضي، 2000: 9) ان العلوم التطبيقية أحرزت من النجاح ما لم يكن متوقعاً في عصر النهضة على أيدي علماء مثل غاليلو ونيوتن، وقد اعتمدت العلوم الطبيعية في تقدمها على الملاحظة والتجربة أي انها انطلقت من الخاص الذي يتم التوصل إليه عن طريق التجربة إلى العام الذي يعممه العالم بعد نجاح تجربته بحيث تشكل تعميمات العلوم الطبيعية قوانين عامة يمكن عن طريقها التنبؤ والاكتشاف وتطوير المعرفة الإنسانية وتحقيق التقدم الحضاري. ويعد الفيلسوف الانكليزي الشهير Francis Bacon مؤسساً لهذا المنهج الجديد المبني على التجربة والإدراك الحسي. وقد حاول بعض منظري العلوم الاجتماعية تقليد مناهج العلوم الطبيعية حتى إنهم يعزّون تخلف العلوم الاجتماعية إلى عدم أخذها بمناهج العلوم الطبيعية مما جعلها عاجزة عن الانطلاق من الملاحظة والتجربة والوصول إلى قوانين ثابتة قابلة للتعميم تقدم فائدة للسلوك الإنساني وقد سميت المدارس التي تحاول تطبيق مناهج العلوم الطبيعية على العلوم الاجتماعية بالمدارس الوضعية أو الايجابية.

ولقد ارتبط مفهوم العلم الايجابي بالمدرسة الفلسفية المسماة Positivism التي ظهرت في مطلع القرن التاسع عشر وقد اعتنق هذه الفلسفة مدرسة Rochester School of Accounting وانطلقت هذه المدرسة مبدئياً من الفلسفة الوضعية، حيث نادت بضرورة تطوير نظرية ايجابية للمحاسبة، ومن أهم رواد هذه المدرسة Watts & Jensen & Zimmerman، لقد انتقد هؤلاء الرواد أطر نظرية المحاسبة ووصفوها باللاعلمية لأنها معيارية، فالبحوث المحاسبية في مجال المنهج الايجابي تشرح وتفسر التطبيق العملي كما هو كائن 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. (تيجاني، 2005: 94 - 95)

أما (مطر، 2004: 70) فيرى إن جذور المنهج الوضعي أو الايجابي تمتد إلى مفاهيم اقتصادية وردت في مقالة مشهورة للعالم الاقتصادي المميز الحائز على جائزة نوبل Friedman والتي كان قد خصصها لمناقشة مزايا الاقتصاد الايجابي Positive Economics بالمقارنة مع الاقتصاد النمطي Normative Economics وقد فرق فيها بين المصطلحين على النحو الآتي:

الايجابي يعني ما يمثل الواقع الحالي (What is) أي الحقيقي، في حين يعني النمطي المثالي Ideal أي What Ought to be، وهكذا كان تبني المدخل الايجابي لنظرية المحاسبة بقصد التركيز على تفسير الواقع الحالي للمحاسبة وأثره على مستخدمي البيانات المالية.

ولقد بدأت البحوث الوضعية أو الايجابية في المحاسبة بالظهور في حوالي ستينيات القرن الماضي وبدأ إنها أصبحت نموذج البحث السائد ضمن المحاسبة المالية في السبعينات والثمانينات، وقبل هذا الوقت كان النوع السائد من بحوث المحاسبة هو بحوث المحاسبة المعيارية - البحوث التي سعت إلى تقديم وصف قائم على أساس منظور المنظرين لموضوع المحاسبة. (Deegan and Unerman, 2011 , 257)

ويقدم Watts رأياً في الاتجاهات في بحوث المحاسبة التي أجريت في الخمسينيات واعتماداً على أعمال Dyckman and Zeff، يوثق Watts عدد المنشورات المقبولة من قبل اثنان من أكبر الدوريات المحاسبية السائدة في العالم وهما:

The Accounting Review and The Journal of Accounting Research ويقول:

مثل دخول البحوث الوضعية أو الايجابية في المحاسبة في منتصف الستينات تحول نموذج، فقبل ذلك الوقت فالنوع الأكثر شيوعاً من الدراسات المنشورة في دورية The Accounting Review باللغة الانكليزية آنذاك كانت دراسات معيارية مثل أعمال Edwards and Bell , Chambers and Sterling. وفي الفترة الممتدة بين عامي 1956 - 1963 كان هناك 365 دراسة من هذا النوع في دورية The Accounting Review وتستخدم هذه الدراسات افتراضات حول ظواهر وأهداف لاشتقاق وصوفاتهم. ولم تستخدم الدليل المنهجي و /أو تقدم فرضيات للاختبار الرسمي. و 3% فقط من الدراسات المنشورة في The Accounting

Review في الفترة بين عامي 1956 - 1963 كانت تطبيقية وغالبيتها لم تصمم لاختبار الفرضيات. ومن الناحية الفعلية لم تكن أي من الدراسات في هذه الفترة قد حاولت توضيح المحاسبة المالية باستخدام النمذجة الرياضية أو طرقاً أقل رسمية. والآن فكل الدراسات تقريباً في دورية **The Accounting Review** يكون فيها النمط الوضعي أو الايجابي والشئ نفسه يقال عن معظم الدوريات الأكاديمية الرئيسة وكلها بدعت عام 1963 أو بعد ذلك التاريخ. (Watts, 1995, 299) نقلاً عن (Deegan and Unerman, 2011, 257 - 258)

وفي الرجوع إلى السبب الكامن وراء التحول في النموذج من البحث المعياري إلى الوضعي أو الايجابي يحدده Watts بالآتي: ارتبط تحول النموذج بالتغيرات في مدارس إدارة الأعمال الأمريكية في أواخر الخمسينات ومطلع الستينات. فالتقارير عن تعليم إدارة الأعمال التي أمرت بها مؤسسة Ford ومؤسسة Carnegie في نيويورك كانت حوافز لتلك التغيرات، فتشكيل الفرضيات واختبارها اعتبرت بالغة الأهمية للبحث الجيد (Deegan and Unerman, 2011, 258)

ويحدد (Watts and Zimmerman, 1986, 339) ان قواعد البيانات والحواسيب الكبيرة أصبحت متاحة في ستينيات القرن الماضي وما بعدها وجزئياً استجابت للكلفة المنخفضة للعمل التطبيقي والنظريات المالية والاقتصادية الايجابية أصبحت متاحة لاستخدامها من الباحثين في ميدان المحاسبة وهذا قاد إلى تطور بحوث المحاسبة الوضعية أو الايجابية.

وتعد الدراسة التي قام بها كل من Watts and Zimmerman من أهم الدراسات الرائدة التي حاولت تقديم المفهوم العلمي لنظرية المحاسبة الايجابية كمدخل جديد لتنظير المعرفة المحاسبية، حيث تضمنت هذه الدراسة الأساليب والطرق الملائمة لتوصيف الخصائص العامة للممارسة المحاسبية كما هي قائمة فعلاً في الواقع العملي، وتحديد شروط انتمائها لنموذج وصفي يعبر عن طبيعة المحاسبة وأهدافها والوظائف التي تحقق هذه الأهداف من خلال مضمون تجريبي فأوضحت إن تحديد ماهية المحاسبة التي تستخدم المعلومات التجريبية يتطلب ربطها بالعلم التجريبي الذي يتعلق بالشرح والتنبؤ بالعالم الواقعي الذي ترتبط المحاسبة (باعتبارها نشاط خدمي) من خلاله بأداء مهمة محددة بهدف إشباع حاجة اجتماعية وبذلك لا تختلف المحاسبة كثيراً كمهنة عن المهن الأخرى كالطب مثلاً. وتهدف نظرية المحاسبة الوضعية أو الايجابية بصفة خاصة إلى تطوير التقرير المالي داخل نطاق المحاسبة المالية عن طريق توضيح ماهية الظروف التي تنتج من اختيار معين لإحدى طرق وسياسات المحاسبة المالية من خلال الأبعاد الكلية للأنشطة الفعلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية، ونظراً لأنه عادةً ما تتعلق الحاجة بمضمون ومحتوى القوائم المالية، فإن محاولة إشباعها تتطلب الرجوع إلى الواقع العملي وتحليل المعاملات الفعلية للوحدة المحاسبية، وذلك تمهيداً للاستدلال عن العوامل الاقتصادية والاجتماعية المؤثرة التي تقود إلى اختيار السياسة المحاسبية المعينة والتنبؤ بآثارها على الوحدة الاقتصادية، وبذلك يمكن القول بان الوظيفة المحاسبية تعكس - من خلال البعد التجريبي - الاهتمام بوظيفة الاتصال التي يكون لها الأولوية على وظيفة القياس، حيث تهتم بأداء المهام المتعلقة بالاختيار بين الطرق المحاسبية البديلة التي يتم

على أساسها إعداد القوائم المالية. وذلك من خلال تحديد خصائص وصفات المعلومات التي تنطوي عليها تلك القوائم. وبذلك تحاول نظرية المحاسبة الوضعية أو الايجابية الإجابة على التساؤلات التي تظهر من الممارسة المحاسبية العملية، كالتي تدور حول الأسباب التي تدعو إلى أن يكون للإدارة في الوحدات الاقتصادية حرية - إلى حد ما - في اختيار طرق وسياسات التقرير المالي. (بدوي وعثمان، 2008: 368 - 369)

ووفقاً للمنهج الوضعي في الفكر المحاسبي ينظر إلى المحاسبة عموماً على أنها فرع من المعرفة المنظمة بدلالة المنطق المحكم والتطابق التجريبي مع التأكيد على الحيادية في تصوير وتقرير الأحداث المحاسبية، وبذلك تتشكل نظرية المحاسبة الوضعية أو الايجابية بصيغة مجموعة من الفرضيات القابلة للاختبار حيث تأخذ الصيغة if A then B بمعنى إذا كان A موجود فإن B موجود وتعبير من هذا النوع قابل للدحض أي قابل للاختبار التجريبي. والهدف الرئيسي للنظرية الوضعية أو الايجابية هو تمثيل الظاهرة التجريبية المعقدة بنموذج بسيط دون فقدان الأساسيات، لهذا ففي تطوير النموذج فإن عملية الاستقراء يجب أن تتبع المشاهدات التجريبية لتجريد الأساسيات عن السطحيات بهدف التعميم. (Ijiri, 1975 & Zimmerman, 1987, 17) (8 - 7 , نقلًا عن (الهاشمي، 2003: 85)

ويبدء المدخل الاستقرائي لبناء النظرية المحاسبية بمشاهدات عن الممارسة المحاسبية (الكشوفات المحاسبية للوحدات الاقتصادية) ويشعر ببناء تعميمات ومبادئ عن المحاسبة من هذه المشاهدات على أساس تكرار العلاقات. (Belkaoui, 2000 , 70)

ومن خلال ما سبق يمكن القول ان المنهج الوضعي أو الايجابي يرتكز أو يعتمد على الأسلوب الاستقرائي على عكس المنهج المعياري والذي يستند إلى المنهج الاستنباطي وكما تم توضيحه سابقاً ضمن الصفحات السابقة. ويؤيد ذلك (حنان، 2006: 101 - 102) بان البحث المحاسبي الوضعي أو الايجابي عكس البحث المحاسبي المعياري يهتم بالكشف عن الممارسات الجارية وتحديد ما هو كائن فعلياً، وليس ما يجب أن يكون، وهكذا فإن البحث الوصفي أو الايجابي يتصف بتوفر درجة عالية من الموضوعية والحياد في التقرير عن الأحداث الاقتصادية المختلفة وأساليب معالجتها علمياً، إذ لا تدخل العوامل القيمية والمعتقدات في البحث الوصفي أو الايجابي. لذلك فإن النتائج والمبادئ المستخلصة من البحث الوضعي لا تكون محل اختلاف كبير ولا تأثير جديلاً واسعاً بين الباحثين. إن النظرية التي تعتمد على الأبحاث الوضعية أو الايجابية هي نظرية تهتم أساساً بما يقوم المحاسبون بعمله في التطبيق العملي وذلك عن طريق الملاحظات والمشاهدات لما يقوم به المحاسبون ثم استخلاص أوجه الشبه في تلك المعالجات المحاسبية المتعددة لظاهرة أو مشكلة محاسبية معينة وبتجميع عدد كافي من الاستقراءات يمكن الوصول إلى مجموعة من التعميمات المترابطة والتي تصلح أساساً لتفسير ممارسات المحاسبين الجارية وبالتالي أساساً لتكوين نظرية محاسبية وضعية أو ايجابية، وهكذا فإن البحوث الوضعية أو الايجابية تهتم بالجانب الفني التطبيقي للمحاسبة وبالممارسات التي تثبت منفعتها لمستخدمي التقارير المالية وتقوم عملية الاستقراء على رسم نتائج عامة، بعد ملاحظات ومقاييس تفصيلية ويمكن إعداد

عموميات تتعلق بالكون أو بأي مجموعة ذات مراكز متشابهة بعد ملاحظات قليلة، وتمثل هذه العموميات موضوعاً يجب إثباته أو نفيه فيما بعد، وذلك بعد تجارب وملاحظات أوسع، ولهذا فإن جميع المبادئ والأسس التي تم التوصل إليها من خلال عملية الاستقراء، فإن مفاهيمها قابلة للنقض. (البطمة، 1979: 106 - 107)

إن استخدام التجريب كمنهج للبحث المحاسبي بهدف التفسير والتنبؤ بالظواهر المحاسبية مثل نقطة الخلاف الجوهرية التي أدت إلى نشوء النظرية الوضعية أو الايجابية في المحاسبة بالوقت الذي كان المنهج المعياري هو السائد لبناء نظرية المحاسبة. (الهاشمي، 2003: 86)

وكما سبق الإشارة إليه فإن البحوث الوضعية أو الايجابية ظهرت في النصف الثاني من القرن الماضي وخلال الستينيات والسبعينيات وما بعدها انتشرت بشكل كبير جداً على عكس البحوث المعيارية التي كانت تسير على عكس البحوث الوضعية أو الايجابية حيث أن هذه البحوث أخذت بالانحسار وتكاد تكون انتهت فيما بعد.

ويُعْتَبَر Watts أن دراسة Bell and Brown 1968 واحدة من الدراسات التي كانت بالغة الأهمية لقبول نموذج البحث الوضعي أو الايجابي. ووفقاً لدراسة Watts 1995, 303 فإن نشر هذه الدراسة في دورية Journal of Accounting Research أدت إلى اهتمام واسع في بحوث المحاسبة المرتبطة في سوق رأس المال وقادت إلى إعداد متزايدة من الدراسات المحاسبية. وانعكاساً على التحول اللاحق في المنشورات نحو البحث الموجب يذكر (Watts, 1995, 303) الدراسات التطبيقية كنسبة من الدراسات المنشورة في دورية Journal of Accounting Research ارتفعت من 13% في عام 1967 إلى 31% في عام 1968 وإلى 60% في عام 1972 والدراسات المعيارية في نفس الدورية انخفضت من 24% في عام 1967 إلى 7% في عام 1968 وإلى صفر بحلول عام 1970، ودورية The Accounting Review حذت حذوها وأوقفت نشر الدراسات المعيارية، والدراسات التطبيقية في ميدان رأس المال كانت هي السائدة وتحدى المعياريين الدليل وتفسيره للباحثين الوضعيين أو الايجابيين لكنهم لم يقدموا الدليل المقابل الخاص بهم ولم يكن لديهم التدريب ولا من المحتمل الرغبة للتنافس في هذا المجال. (Deegan and Unerman, 2011, 259)

2-2 الطلب على نظرية المحاسبة في ظل عدم تدخل الدولة في تنظيم المعاملات الاقتصادية

في هذه المرحلة (مرحلة عدم تدخل الدولة في تنظيم المعاملات الاقتصادية) لم تكن هناك قوانين تلزم المشروعات بقيام مراجع خارجي بفحص ومراجعة قوائمها المالية وإبداء الرأي فيما تتضمنه من معلومات وبالرغم من ذلك فإن هذه القوائم كانت تخضع اختياريًا للمراجعة بإرادة هذه المشروعات وخاصة عندما ظهرت الشركات المساهمة وتخلّى ملاك الوحدة الاقتصادية عن إدارة مواردهم لفرد هو الوكيل الذي تقع عليه مسؤولية تحقيق أهداف الوكالة مقابل تمتعه بسلطة اتخاذ القرارات والسيطرة على الموارد المخصصة للوحدة الاقتصادية.

(بدوي وعثمان، 2008: 8 - 9)

وقد أوضح Watts عند تحليله لعلاقة الوكالة في ظل النظام الاقتصادي غير المنظم من قبل الدولة أن وظيفة القوائم المالية هي تخفيف تكاليف الوكالة ومن ثم يتوقع تنوع الممارسة المحاسبية فيما بين الوحدات الاقتصادية اعتماداً على طبيعة ومقدار هذه التكاليف فاستنبطت الإجراءات المحاسبية لكي تعمل على تخفيض تكاليف الوكالة من خلال وسائل اتفاقية بين الوكيل والملاك ولأنه يكون لدى الوكيل البواعث لتطويق هذه الاتفاقيات دائماً فإن هذه الوسائل الاتفاقية تكون مجدية في تخفيف تكاليف الوكالة إذا ما توافرت الوسائل الرقابية عليها. وتمثل القوائم المالية الخاضعة لمراجعة مراجع خارجي إحدى الوسائل النافعة للرقابة على هذه الاتفاقيات الاختيارية بين الملاك والوكيل ونتيجة لذلك يظهر دور نظرية المحاسبة في ظل عدم تدخل الدولة في تنظيم النشاط الاقتصادي متمثلاً في القيام بوظائف ثلاثة متداخلة للطلب عليها هي وظيفة طلب التعليم ووظيفة طلب المعلومات ووظيفة طلب التبرير* (سراج، 1989: 146 - 147)

2-3 مداخل التنظير على أساس المنهج الوضعي أو الإيجابي

هناك ثلاثة مداخل لتنظير المعرفة المحاسبية على أساس وضعي أو إيجابي وذلك على النحو الآتي:

(بدوي وعثمان، 2012: 371)

1. مدخل نظرية الوكالة

2. مدخل متخذي القرارات

3. مدخل اقتصاديات المعلومات

1- مدخل نظرية الوكالة

لقد عرفت علاقة الوكالة من قبل (Jensen and Makling, 1976, 308) إنها عقداً بموجبه يقوم واحداً أو أكثر من أصحاب رأس المال بإشراك شخص آخر (الوكيل) لانجاز خدمة معينة لصالحهم، الأمر الذي يشتمل على تخويل بعضاً من صلاحية صنع القرار إلى الوكيل.

وقد كانت دراسة Jensen and Makling, 1976 (المشار إليها أعلاه) دراسة رئيسية في تطوير نظرية الوكالة بحيث أن Watts and Zimmerman اعتمدوا عليها عندما طوروا نظرية المحاسبة الوضعية أو الإيجابية. (Deegan and Unerman, 2011, 263)

ويحاول البحث المحاسبي الوضعي أو 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 ككل. (مقلد، 2011: 6)

* للمزيد من التفاصيل راجع نفس المصدر.

وبهذا تؤكد نظرية الوكالة على أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية يتأثر فقط بآثارها النسبية على الدخل وفقاً لتفضيلاتها، وذلك دون الأخذ في الاعتبار أيّاً من تفضيلات الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح في الوحدة أو الظروف المختلفة القائمة في التطبيق العملي على سياسات الاختيار المحاسبي التي يتم على أساسها أعداد القوائم المالية، وحتى لا يؤدي ذلك المدخل في النهاية إلى إطار نظري يخدم مصلحة الإدارة على حساب مصالح الأطراف الأخرى فقد اقترح Demski مدخلاً أكثر تطوراً لشرح وتفسير الدوافع المؤثرة على اختيار البدائل المحاسبية بما يتسق مع الواقع الفعلي حيث يقوم هذا المدخل على أساس نظرة أوسع إلى الوحدة الاقتصادية باعتبارها اختياراً لتشكيلة المدخلات والمخرجات المثالية التي تتضمن مجموعة من العلاقات التعاقدية المنظمة من خلال العقود المختلفة وتكون المحاسبة هي أحد عوامل الإنتاج التي تساهم في إنتاج هذه التشكيلة وبذلك فإن تفضيلات الوحدة الاقتصادية للبدائل المحاسبية المتاحة تعتمد على أسعار عوامل الإنتاج الأخرى، ويعني هذا أنه عندما تقوم الوحدة الاقتصادية باختيار سياسات وطرق أعداد التقرير المالي في ضوء المبادئ المتعارف عليها، فإن ذلك يكون بمثابة الممارسة الفعلية لتفضيلاتها التي تميل إلى اختيار السياسة المحاسبية التي تحقق أفضل تشكيلة لعوامل الإنتاج الأخرى. (بدوي وعثمان، 2012: 372)

2- مدخل متخذي القرارات

يرتبط هذا المدخل بالبحوث السلوكية وهو نتاج لمحاولات اكتشاف التفضيلات الفردية بأشكالها المختلفة ويركز على الكيفية التي يتخذ بها مستخدمي المعلومات المحاسبية القرارات ونوع المعلومات التي يطلبونها حيث انتهت دراسة Bruns إلى أن عملية اختيار وتشغيل المعلومات عادة تتأثر بالدوافع السلوكية للأفراد المستخدمين لتلك المعلومات. (مقلد، 2011: 7)

3- مدخل اقتصاديات المعلومات

ينظر للمعلومات في هذا المدخل على إنها مورد له تكلفة ومنافع، وقد قامت دراسات عدة بتفسير الدوافع الاقتصادية التي من أجلها تقوم الإدارة باختيار مبادئ ومعايير محاسبية معينة فعلى سبيل المثال خلصت دراسة Gordon إلى أن الإدارة تفضل الطرق والسياسات المحاسبية التي تقود إلى تمهيد الدخل Income Smoothing عبر الفترات وذلك حتى لا تتأثر أسعار الأسهم بالتذبذب الشديد. (مقلد، 2011: 7)

2-4 أهم الدراسات في المنهج الوضعي أو الايجابي

عند استطلاع الأدبيات المحاسبية التي تناولت مناهج بناء نظرية المحاسبة وفق المنهج الوضعي أو الايجابي، نرى أن هناك العديد من الدراسات بدأت مع منتصف الستينيات من القرن الماضي أي منذ بداية اهتمام الباحثين بتطبيق المنهج الوضعي أو الايجابي في المحاسبة وقد تميزت الفترة بعد الستينيات بغزارة الكتابات في هذا المجال وكما تمت الإشارة إليه سابقاً ضمن هذه الدراسة.

ويمكن تلخيص أهم هذه الدراسات بالآتي: (حنان، 2006: 104)

1- دراسة Littleton بعنوان هيكل نظرية المحاسبة عام 1953، صدرت بتكليف من جمعية المحاسبة الأمريكية AAA، ولقد أثرت هذه الدراسة تأثيراً هاماً في الفكر المحاسبي وكان من أهم نتائجها:

- استخدام الأسلوب الاستقرائي الوضعي في تطوير الفكر المحاسبي.
- استخدام الطريقة التاريخية والملاحظات والمشاهدات العملية للربط بين التطبيق المحاسبي وبين البيئة الاقتصادية والاجتماعية.
- تقديم فكرة القوائم المالية ذات الغرض العام والتي تعتبر نقطة الانطلاق في تنظيم الفكر المحاسبي المعاصر.
- اعتبار نظرية المحاسبة بأنها تقدم تفسيرات على مستويات مختلفة للعلاقات القائمة بين المفاهيم المختلفة.

2- دراسة Littleton and Zimmerman بعنوان نظرية المحاسبة - بين الاستمرارية والتغيير عام 1962 فالاستمرارية تشير إلى أن هناك كثيراً من عناصر الفكر والتطبيق التي ثبت فائدتها وأصبحت مقبولة عموماً تمثل أعرافاً وقواعد ومبادئ محاسبية مقبولة عموماً ومازالت مطبقة منذ بداية نشوء المحاسبة المالية إلى وقتنا المعاصر. أما خاصية التغيير فهي تجسد الطبيعة الديناميكية للمحاسبة وقدرتها على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة من اقتصادية أو قانونية أو اجتماعية أو سياسية وهاتان الخاصيتان الاستمرارية والتغيير تعنيان من ناحية نمواً مضطرباً في المعرفة المحاسبية ومن ناحية ثانية تمثل مساراً متقدماً بصورة متأنية ومتحفظة في الوقت نفسه، فالفكر المحاسبي يتطور ببطء ولا يمكن أن يخرج بشكل صارخ وثوراني عما هو متعارف عليه ومألوف في المكان والزمان.

3- دراسة Gordon تعد هذه الدراسة التي قام بها عام 1964 من الدراسات التي ركزت حول كيفية استخدام المنهج الوضعي أو الايجابي في تحليل اثر البواعث الاقتصادية في الاختيار من بين المبادئ المحاسبية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية الموحدة، وقد خلصت الدراسة إلى أن الإدارة تختار المبادئ التي تؤدي إلى الثبات النسبي لصافي الربح في الفترات المتتالية وتحقيق استقرار أسعار الأسهم وهو ما يحقق رضا حملة الأسهم. وتجدر الإشارة هنا أنه قد جرت دراسات عديدة بعده حيث اختارت نموذج Gordon وخلصت إلى ما يشكك في نتائجه وذلك استناداً إلى افتراضه بأن رضا حملة الأسهم يعد الدالة الايجابية للربح المحاسبي تجنباً للتعارض بين حملة الأسهم والإدارة. (تيجاني، 2005: 97)

4- دراسة Grady عام 1965 ضمن سلسلة "دراسة في بحوث المحاسبة" الدراسة رقم (7) صدرت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بعنوان جرد المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الشركات وبذلك يكون AICPA قد رفض المنهج الاستنباطي واعتمد المنهج الاستقرائي، وتمثل الدراسة تجميعاً لما تم

التعارف عليه سابقاً وما تم قبوله من آراء المعهد وتوصيات لجانه المختلفة، ولقد لاقت هذه الدراسة قبولاً واستحساناً من جانب المحاسبين ومكاتب التدقيق نظراً لما تميزت به من صيغة عملية. (حنان، 2006: 105)

5- البيان رقم (4) الصادر عن AICPA عام 1970 بعنوان مفاهيم أساسية ومبادئ محاسبية لإعداد القوائم المالية في منشآت الأعمال ولقد جاءت هذه الدراسة معتمدةً الأسلوب الاستقرائي وأكثر شمولية من دراسة Grady السابقة، فقد احتوت الدراسة على جانبين (1) جانب يتعلق بالفكر المحاسبي القائم واتجاهاته، (2) جانب يتعلق بالمبادئ والممارسات المتعارف عليها. (حنان، 2006: 105)

6- يحدد (حنان، 2006: 105 - 106) انه منذ منتصف السبعينيات من القرن الماضي ظهر تحدٍ محاسبي جديد كان لابد لنظرية المحاسبة أن تتصدى له، فلقد تبين أن المعلومات المحاسبية تتغير حسب السياسات المحاسبية التي تتبناها الإدارة ولقد افرز هذا تساؤلات هي:

أ- ماهي أسباب تبني الإدارة لسياسات محاسبية معينة دون غيرها.

ب- لمصلحة من يتم اختيار سياسة دون أخرى، هل لمصلحة الإدارة نفسها أم لمصلحة المساهمين والمقرضين....الخ.

ج- إلى أي مدى يمكن استخدام المعلومات المحاسبية المعدة استناداً لهذه السياسات المعتمدة من الإدارة لأغراض التنبؤ واتخاذ القرارات؟

ومن هنا تم التأكيد على بناء نظرية محاسبية وضعية أو ايجابية للمساعدة في الإجابة على تلك التساؤلات والتنبؤ بالأحداث والوقائع المختلفة انطلاقاً من نتائج تجريبية مؤكدة، وفي هذا الاتجاه أعد كل من Watts and Zimmerman عدة أبحاث ركزاً فيها على التجريب في الواقع العملي ومن هذه الأبحاث هي:

* دراسة عام 1978 بعنوان نحو نظرية محاسبية ايجابية في تحديد معايير المحاسبة.

* دراسة عام 1979 بعنوان الحاجة لوجود نظرية محاسبية وإشباع هذه الحاجة.

* دراسة عام 1986 بعنوان نظرية المحاسبة الوضعية - الايجابية.

7- وفي عام 1990 نشر كل من Watts and Zimmerman دراسة في دورية The Accounting Review والتي تناولت عشر سنوات من تطور نظرية المحاسبة الوضعية أو الايجابية بعنوان نظرية المحاسبة الايجابية: عشر سنوات، وحددوا ثلاث فرضيات رئيسية والتي كانت قد استخدمت باستمرار في الدراسات التي تعلقت بنظرية المحاسبة الوضعية أو الايجابية لتوضيح والتنبؤ بهل أن الوحدة الاقتصادية ستؤيد أم تعارض طريقة محاسبية معينة عند معالجة إحدى المعاملات الاقتصادية وعند أعداد القوائم المالية لها، وهذه الفرضيات الثلاث هي فرضية خطة العلاوة أو فرضية تعويض الإدارة The Management Compensation

The Dept Hypothesis (or Bonus Plan Hypothesis) وفرضية الدين (أو فرضية دين/ استحقاق)
Political Cost Hypothesis (or Dept/ equity Hypothesis) وفرضية الكلفة السياسية
Hypothesis. (Deegan and Unerman, 2011, 270)

2-5 تقييم إسهامات المنهج الايجابي في مجال تنظيم المعرفة المحاسبية

تستند الإسهامات التي حاولت تنظيم المعرفة المحاسبية باستخدام المنهج الوضعي أو الايجابي إلى أن المحاسبة تعد علماً تطبيقياً يهتم في الجزء الغالب منه بما هو كائن فعلاً أو بما سيكون، ولا يهتم بما يعد غير ممكن على مستوى التطبيق المحاسبي. ويوضح كل من Watts and Zimmerman أن البحث الوضعي أو الايجابي يسعى إلى تطوير نظرية تشرح وتفسر ظاهرة منظورة يمكنه توصيف الخصائص العامة للممارسة المحاسبية وتحديد العلاقات القائمة بينها فعلاً تمهيداً للتعبير عنها في صورة نموذج وصفي يحدد شروط انتماء الممارسة العملية لنظرية تصف ماهية المحاسبة وأهدافها ووظائفها كما هي كائنة فعلاً. (سراج، 1989: 157 - 158)

أن طرح المحاسبة الوضعية أو 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، ويعد التحرر من أمور القيمة من الأساسيات التي يقوم عليها المنهج الوضعي أو الايجابي، فهو لا يعتمد على أحكام وقد دَعَمَ ذلك كل من Watts and Zimmerman عندما أشار إلى أن النظرية الايجابية تكون علمية لأنها تتجنب أسئلة القيمة بينما النظرية التي تستخدم أسئلة القيمة تكون غير علمية. ويمكن تنظيم المعرفة المحاسبية طبقاً للمنهج الايجابي الذي يعتمد على مجموعة واضحة ودقيقة من الافتراضات الواقعية بصدد تحديد البدائل المتاحة والتنبؤ بآثارها بدون إضفاء صفة أمر غير قابلة للتغيير وبذلك يساهم المنهج الايجابي في تقديم تفسيرات لمستخدمي 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. وتسعى البحوث الايجابية إلى تطوير نظرية محاسبية تفسر السبب الذي 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 تمثيلاً مع متطلبات التطبيق والممارسة المحاسبية. (تيجاني، 2005: 102)

ومن الجدير بالذكر أن المنهج الوضعي أو الايجابي لم يسلم أيضاً من الانتقادات التي ساقها له بعض الكتاب والباحثين وحاله حال المنهج المعياري فعلى سبيل المثال لا الحصر يحدد (القاضي، وحمدان، 2001: 102 - 103) أن المنهج الوضعي أو الايجابي فشل تماماً في تحقيق أهدافه لبناء نظرية للمحاسبة لأسباب عديدة منها:

1. لم يتمكن المنهج الوضعي أو الايجابي من بناء نظرية أو بناء منهج متماسك للمحاسبة فقد ركز على أن التنبؤ يرتبط بسلوك المحاسبين كما يعتقد بعض الاقتصاديين أن تركيز النظرية الاقتصادية يجب أن يبنى على سلوك الاقتصاديين وفي هذا مخالفة لمنهج العلوم الطبيعية الذي يعمل المنهج الايجابي في المحاسبة على محاكاته، إذ أن النظريات الكيميائية مثلاً تتعلق بفروض وقوانين حول سلوك العناصر الكيميائية من ذرات وجزيئات وليس سلوك الكيميائيين أنفسهم بل ان التفاعلات الكيميائية التي تشكل الأساس في نظريات الكيمياء تتم بشكل مستقل عن الكيميائيين ودون حاجة إلى تدخلهم، مما أدى إلى تراجع أصحاب مدرسة Rochester عن المنهج الوضعي أو الايجابي زاعمين إنهم إنما أرادوا التمييز بين الفروض الايجابية والمنهج المعياري الشائع في أدبيات المحاسبة بهدف الوصول إلى قاعدة من التفسير والتنبؤ في الممارسة المحاسبية.

2. عدم صلاحية منهج العلوم الطبيعية للبحث في المحاسبة وغيرها من العلوم الاجتماعية، وما تنكّر Watts and Zimmerman لتبني هذا المدخل إلا اعترافاً منهما بفشله وعدم نجاحه في صياغة منهج المحاسبة أو إعداد نظريتها.

3. فشل أصحاب هذه النظرية (الايجابية) في تطبيق الاختبارات التجريبية أو التحقق للتأكد من سلامة فروضها ولعل النجاحات البسيطة التي ادعت تحقيقها كالعلاقة بين طريقة الكلفة الكلية في صناعة النفط والغاز وبين ربحية الشركات هو نجاح مزعوم يتسرب إليه التحيز في ظروف خاصة مرت بها صناعة النفط قد لا تنجح في قطاعات أخرى.

4. بالرغم من هجوم أصحاب المنهج الايجابي على المنهج المعياري والنتائج التي توصلوا إليها إلا إنهم وضعوا افتراضاتهم واختبروا نتائجها من خلال المنهج المعياري نفسه وبالتالي وقعوا بالدائرية وظلوا داخل المنهج المعياري ذاته.

أما (توفيق، 2006: 3) فيحدد أن النتائج التي توصلت إليها الأبحاث في مجال استخدام المنهج الوضعي أو الايجابي في دراسة البواعث الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبي قد أثبتت صحة معظم فرضيات هذا المنهج في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي بيئة محاسبية وصلت إلى درجة عالية من التقدم والتطور سواء على مستوى الممارسة أو على المستوى الأكاديمي. ولكن لم يسبق استخدام هذا المنهج أو اختبار فرضياته خارج الولايات المتحدة الأمريكية خاصة في الدول التي تختلف فيها درجة التقدم والتطور المحاسبي مما يمكن أن يظهر دوراً مؤثراً لعوامل أخرى غير اقتصادية (بيئية) على عملية الاختيار المحاسبي.

2-6 المزج بين المنهج المعياري والمنهج الوضعي أو الايجابي

انقسم الفكر المحاسبي في محاولته لبناء نظرية للمحاسبة إلى فريقين رئيسيين هما فريق يناادي بضرورة إتباع المنهج المعياري لغرض بناء نظرية محاسبية واستمر هذا الفريق لغاية بداية الستينيات من

القرن الماضي وتميزت هذه الفترة بغزارة البحوث المحاسبية، أما الفريق الآخر فقد تبني المنهج الوضعي أو الايجابي في محاولة منه لبناء نظرية محاسبية وقد وجهت العديد من الانتقادات إلى المنهج المعياري من قبل الفريق الثاني، والحال نفسه بالنسبة للفريق الأول، وكما سلف ذكره سابقاً.

وقد يثار التساؤل الآتي: أيهما أفضل المنهج المعياري أم المنهج الوضعي أو الايجابي في تنظيم المعرفة المحاسبية؟

بعد الاستعراض السابق لمنهجي البحث في المحاسبة، المعياري والوضعي أو الايجابي، ورغم الانتقادات التي وجهت إلى كلا المنهجين، فإن الباحث يرى أن استخدام أيّاً من المنهجين منفرداً لوحده وبمعزل عن الآخر لا يلبي الغرض من بناء نظرية للمحاسبة ويجب استخدام كلا المنهجين لغرض تحقيق ذلك ولا يكفي استخدام أي منهما منفرداً وبمعزل عن الآخر ولعل ذلك ما يفسر لنا عدم امتلاك المحاسبين لنظرية واحدة وشاملة صالحة في كل زمان ومكان.

وبالرغم من الانتقادات السابقة التي وجهت إلى المنهج المعياري فإن الدراسات التي أُعدت وفق هذا المنهج كانت مهمة جداً في إثراء الفكر المحاسبي لان دراسة سلسلة من الأبحاث والمحاولات لوضع إطار عام لنظرية المحاسبة حتى لو كانت قديمة فإنها تساعدنا في فهم وتطوير الممارسة الحالية، وفي محاولة وضع إطار عام لنظرية محاسبية صالحة لكل زمان ومكان وهو ما قد يُعدّ إلى وقتنا الحالي صعب المنال ولكن هذا لا يمنع من المحاولة من أجل الوصول إلى الهدف المنشود ولولا هذه الدراسات المعيارية (ولا ننسى طبعاً الدراسات الوضعية أو الايجابية) لما وصل الفكر المحاسبي إلى ما هو عليه الآن.

ويضيف الباحث (حسب اعتقاده)، انه لغرض الوصول إلى نظرية محاسبية اقرب إلى الكمال والمثالية، فانه من الواجب على الباحثين في المحاسبة وبالتحديد الأكاديميين في اختصاص نظرية المحاسبة أن يعتمدوا على كلا المنهجين المعياري والوضعي أو الايجابي ولكن يجب أن تكون نسبة الاعتماد على المنهج المعياري (أي ما يجب أن تكون عليه المحاسبة أو المعالجة المحاسبية وما يجب أن تظهره القوائم المالية وليس كما هي كائنة فعلاً، أي بمعنى آخر ما ينبغي أن يقوم به المحاسب وما ينبغي أن تحتويه التقارير والقوائم المالية لغرض توفير معلومات مناسبة لمستخدميها)، أكثر من الاعتماد على الوضعي أو الايجابي وذلك لاحتمال تأثر الباحث عند استخدامه المنهج الوضعي بالأهواء أو الميول الشخصية له، أي قد يكون فيه بعض من التحيز أو الميول إلى ناحية معينة أو إلى بند معين أو إلى إتباع معالجة محاسبية معينة أو حتى سياسة أو مبدأ معين عند تسجيله أو تفسيره معاملة أو ظاهرة اقتصادية معينة، على عكس المنهج المعياري الذي لا يعتمد على أهواء ورغبات وميول الباحث، ولعل ما يؤيد ذلك ما اعتمدته كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، فضلاً عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB عند إصدارهما المعايير المحاسبية وذلك باعتمادهما على المنهج

المعياري (ما يجب أن تكون عليه المحاسبة والمعالجة المحاسبية) أكثر من اعتمادهما على المنهج الوضعي أو الايجابي.

ويؤيد ذلك بعض الباحثين على سبيل المثال لا الحصر (بدوي، وعثمان، 2008: 29) أن الفروض التي قامت عليها إسهامات التنظير المحاسبي التي استندت إلى المنهج المعياري لم تحتوي على مضمون تطبيقي يخدم كافة الاحتياجات المحاسبية، كما إنها لم تتوافر فيها وثيقة الصلة التامة بالمواقف التي ينبغي أن تدعمها نظرية المحاسبة، كما إنها تتصف بالتعارض وعدم الاتساق في بعض المواقف وهي كلها عوامل أدت في النهاية إلى عدم وجود نظرية معيارية تلقى القبول العام، أما إسهامات التنظير المحاسبي التي استندت إلى المنهج الايجابي تعد قليلة نسبياً بالمقارنة بنظيرتها التي اعتمدت على المنهج المعياري لذلك فهي لا تكفي لتحقيق التطور المحاسبي الذي يأخذ في اعتباره كلاً من متضمنات البواعث الاقتصادية والبواعث السلوكية، فما زالت غالبية هذه الإسهامات تتخذ صورة بحوث اختيارية هدف بعضها إلى تحديد قواعد قابلة للتطبيق العملي في بعض المجالات المحاسبية، وذلك دون أن تتوافر لها المفاهيم الأولية أو التحليلية التي تمثل أحد الأركان الأساسية اللازمة لبناء نظرية محاسبية، وهدف بعضها الآخر إلى تحديد الاختلافات التي تنتج عن استخدامات السياسة المحاسبية البديلة بدون تفسير أو شرح منطقي لأسباب وجود هذه الاختلافات مما جعلها غير قابلة للتعميم والذي يعد أيضاً أحد الأركان اللازمة لبناء نظرية للمحاسبة.

ويضيف (حنان، 2006: 106) أن الطبيعة المعقدة للمحاسبة تدفعنا إلى الاعتقاد بأن تكوين نظرية للمحاسبة يتطلب المنهج المعياري والوضعي أو الايجابي معاً، فكل منهما يكمل الآخر أن العقلاني (المعياري) يحتاج إلى العملي (الوضعي) وبالعكس أي أن منهج تكوين نظرية للمحاسبة يجب أن يكون منهجاً مختلطاً معيارياً ووضعياً ويعتمد المدخل الاستنباطي والاستقرائي بأن واحد ويمثل Franz Oppenheimer العلاقة بين الاستنباط والاستقراء أي بين العقل والتجربة على النحو الآتي: أن الاستقراء بدون الاستنباط هو سفينة بدون بوصلة وإن الاستنباط بدون الاستقراء هو بوصلة بدون سفينة.

الجزء الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

3-1: الاستنتاجات

في ضوء ما تم عرضه ومناقشته في هذا البحث ومن منظور مفاهيمي وتحليلي، يمكن للباحث أن يضع عدداً من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وكما يأتي:

1. إن تشكيل نظرية للمحاسبة يتطلب تحديد المنهج أو المناهج العلمية المعتمدة والتي تمثل أداة الوصول إلى المعرفة العلمية، فالعبرة بالمنهج الذي يسلكه العلم في بناء مكوناته وفي تحقيق نتائجه أو تعديلها وليست العبرة في المعرفة بحد ذاتها، إذ أن المعرفة قابلة للتغيير بطبيعتها. كما أن المنهج مرتبط بالإطار

النظري للعلم نفسه والمادة العلمية التي يدرسها ويختلف باختلاف مراحل التقدم والنضج الفكري لفروع العلم المختلفة.

2. المنهج المعياري يعتمد على مجموعة من القيم الأخلاقية والاجتماعية وعلى افتراض أهداف محددة لاحتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية. وهو يستند على الأسلوب الاستنباطي الذي يتسم بارتكازه على التحليل والاستدلال المنطقي بغية تحديد أهداف المحاسبة ووظائفها من خلال محاولات تنظير المعرفة المحاسبية. ، كما ان هذا المنهج يستند إلى فرضيات مسبقة ويحاول في مضمونه تحقيق التناسق المنطقي فيما بينها بالبحث في طبيعة المحاسبة كما يجب أن تكون عليه وليس كما هي كائنة فعلاً.

3. إن مؤيدي المنهج المعياري يهتمون بما يجب أن تكون عليه المحاسبة أو المعالجة المحاسبية وبما يجب أن تظهره القوائم المالية وليس كما هي كائنة فعلاً، وان إحدى تبريرات المؤيدين لهذا المنهج هو أن المحاسب ما قام به فعلاً (الوضعي) قد يكون متأثراً بالتصرفات والأهواء الشخصية إلى حد ما، أي قد يكون فيه بعض من التحيز أو الميول إلى ناحية معينة أو إلى بند معين أو إلى إتباع معالجة محاسبية معينة أو حتى سياسة أو مبدأ معين، وقد تكون وجهة نظر المؤيدين للمنهج المعياري صحيحة إلى حد ما وليس صحيحة تماماً.

4. الأسلوب الاستنباطي قوامه العقل والتفكير المنطقي حيث يتم الانتقال من العام إلى الخاص ووفق هذا المنهج ينتقل الباحث من قضايا عامة مسلم بها إلى قضايا أخرى تنتج عنها بالضرورة دونما حاجة لإجراء التجارب، أي أن جوهر هذا المدخل هو مقومات مسلم بها ثم استخراج نتائج من هذه المقدمات عن طريق الاستنباط المنطقي.

5. إن الأسلوب الاستنباطي يبدأ بالأهداف objectives والمسلّمات postulates ومنها يتم اشتقاق مبادئ منطقية تقدم أسس للتطبيق الواقعي أو العملي ولذلك فإن التطبيقات والقواعد العملية تشتق من الاستدلال المنطقي ويجب أن لا تقتصر المُسلّمات والمبادئ المشتقة منها منطقياً على تدعيم أو محاولة شرح الأعراف المحاسبية (التقاليد السائدة في التطبيق) أو الممارسة الحالية المقبولة.

6. إن التشريعات الحكومية تخلق طلباً على نظرية محاسبية معيارية تمدّها بالإرشادات والمعايير النموذجية التي تدعم التشريعات والقوانين على مستوى الممارسة العملية والتي تقرر ما يجب أن تكون عليه الإجراءات المحاسبية المستخدمة وذلك بما يسمح باتخاذ قرارات أفضل من جانب مستخدمي القوائم المالية تنعكس آثارها على زيادة الرفاهية العامة التي تسعى الدولة إلى تحقيقها ويفسر ذلك أسباب سيطرة الطابع المعياري على محاولات التنظير المحاسبي فطالما تصبح وظيفة نظرية المحاسبة هي الإمداد بالأعذار Excuses أو التبريرات التي ترضي الطلب الذي يخلقه التشريع والقانون فإنها تكون نظرية معيارية بطبيعتها وليست وضعية أو إيجابية.

7. بعد أن تحقق الباحثون من أوجه القصور في منظور المنهج المعياري في تنظير المعرفة المحاسبية، نادى بعض الباحثين بضرورة تطوير نظرية محاسبية تشرح وتفسر التطبيقات والممارسات المحاسبية كما هي كائنة فعلاً أي توضح وتفسر مايقوم به المحاسب في ارض الواقع وبدء الباحثون بعمل دراسات لإعادة النظر في بعض مكونات نظرية المحاسبة عن طريق إخضاعها للدراسة الميدانية والتطبيق العملي مما يقرب نظرية المحاسبة من الواقع العملي بشكل كبير، وأطلق على النظرية في هذه المرحلة بنظرية المحاسبة الوضعية أو الايجابية أو الواقعية، للتأكيد على الاقتراب من الواقع العملي من خلال الأبحاث التطبيقية والميدانية بحجة تلافي قصور المنهج المعياري.

8. إن البحث المحاسبي الوضعي أو الايجابي عكس البحث المحاسبي المعياري وهو يبدأ من الخاص إلى العام، إذ يعتمد على الأسلوب الاستقرائي لبناء نظرية المحاسبة، ويهتم بالكشف عن الممارسات الجارية وتحديد ما هو كائن فعلياً، وليس ما يجب أن يكون، وذلك عن طريق الملاحظات والمشاهدات لما يقوم به المحاسبون ثم استخلاص أوجه الشبه في تلك المعالجات المحاسبية المتعددة لظاهرة أو مشكلة محاسبية معينة وبتجميع عدد كافٍ من الاستقرائات يمكن الوصول إلى مجموعة من التعميمات المترابطة والتي تصلح أساساً لتفسير ممارسات المحاسبين الجارية وبالتالي أساساً لتكوين نظرية محاسبية وضعية أو ايجابية.

9. عند تحليل لعلاقة الوكالة في ظل النظام الاقتصادي غير المنظم من قبل الدولة فان وظيفة القوائم المالية هي تخفيف تكاليف الوكالة ومن ثم يتوقع تنوع الممارسة المحاسبية فيما بين الوحدات الاقتصادية اعتماداً على طبيعة ومقدار هذه التكاليف فاستنبطت الإجراءات المحاسبية لكي تعمل على تخفيض تكاليف الوكالة من خلال وسائل اتفاقية بين الوكيل والملاك ولأنه يكون لدى الوكيل البواعث لتطويق هذه الاتفاقيات دائماً فان هذه الوسائل الاتفاقية تكون مجدية في تخفيف تكاليف الوكالة إذا ما توافرت الوسائل الرقابية عليها. وتمثل القوائم المالية الخاضعة لمراجعة مراجع خارجي إحدى الوسائل النافعة للرقابة على هذه الاتفاقيات الاختيارية بين الملاك والوكيل ونتيجة لذلك يظهر دور نظرية المحاسبة في ظل عدم تدخل الدولة في تنظيم النشاط الاقتصادي متمثلاً في القيام بوظائف ثلاثة متداخلة للطلب عليها هي وظيفة طلب التعليم ووظيفة طلب المعلومات ووظيفة طلب التبرير.

10. هناك ثلاثة مداخل لتنظير المعرفة المحاسبية على وفقاً للمدخل الوضعي أو الايجابي وهي:

✓ مدخل نظرية الوكالة

✓ مدخل متخذي القرارات

✓ مدخل اقتصاديات المعلومات

11. بالرغم من النجاحات التي حققها المنهج الوضعي أو الايجابي إلا انه لم يسلم أيضاً من الانتقادات التي ساقها له بعض الكتاب والباحثين، إذ أن المنهج الوضعي أو الايجابي فشل تماماً في تحقيق أهدافه لبناء نظرية للمحاسبة لأسباب عديدة منها عدم صلاحية منهج العلوم الطبيعية للبحث في المحاسبة

وغيرها من العلوم الاجتماعية، وما تنكّر Watts and Zimmerman لتبني هذا المدخل إلا اعترافاً منهما بفشله وعدم نجاحه في صياغة منهج المحاسبة أو إعداد نظريتها. كما ان فشل أصحاب هذه النظرية (الايجابية) في تطبيق الاختبارات التجريبية أو التحقق للتأكد من سلامة فروضها ولعل النجاحات البسيطة التي ادعت تحقيقها كالعلاقة بين طريقة الكلفة الكلية في صناعة النفط والغاز وبين ربحية الشركات هو نجاح مزعوم يتسرب إليه التحيز في ظروف خاصة مرت بها صناعة النفط قد لا تنجح في قطاعات أخرى، فضلاً عن انه بالرغم من هجوم أصحاب المنهج الايجابي على المنهج المعياري والنتائج التي توصلوا إليها إلا إنهم وضعوا افتراضاتهم واختبروا نتائجها من خلال المنهج المعياري نفسه وبالتالي وقعوا بالدائرية وظلوا داخل المنهج المعياري ذاته.

2-3: التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي أفصح عنها البحث، يمكن تحديد أهم التوصيات، وكما يأتي:

1. على الباحثين في المحاسبة الاستمرار في بحوثهم وبالتحديد التي تتناول مواضيع التنظير المحاسبي في محاولة منهم لوضع إطار عام لنظرية محاسبية صالحة لكل زمان ومكان وهو ما قد يُعدّ إلى وقتنا الحالي صعب المنال ولكن هذا لا يمنع من المحاولة من اجل الوصول إلى الهدف المنشود.
2. لغرض الوصول إلى نظرية محاسبية أقرب إلى الكمال والمثالية وبسبب الطبيعة المعقدة للمحاسبة فمن الواجب على أكاديمي المحاسبة الاعتماد على كلا المنهجين المعياري والوضعي أو الايجابي في تكوين نظرية للمحاسبة، فكل منهما يكمل الآخر، العقلاني (المعياري) يحتاج إلى العملي (الوضعي) وبالعكس أي أن منهج تكوين نظرية للمحاسبة يجب أن يكون منهجاً مختلطاً معيارياً ووضعيّاً ويعتمد المدخل الاستنباطي والاستقرائي بأن واحد ويمثل Franz Oppenheimer العلاقة بين الاستنباط والاستقراء أي بين العقل والتجربة على النحو الآتي: أن الاستقراء بدون الاستنباط هو سفينة بدون بوصلة وان الاستنباط بدون الاستقراء هو بوصلة بدون سفينة ولكن يجب أن تكون نسبة الاعتماد على المنهج المعياري أكثر من الاعتماد على الوضعي أو الايجابي وذلك لاحتمال تأثر الباحث عند استخدامه المنهج الوضعي بالأهواء أو الميول الشخصية له، ولعل ما يؤيد ذلك ما اعتمده كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، فضلاً عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB عند إصدارهما المعايير المحاسبية وذلك باعتمادهما على المنهج المعياري (ما يجب أن تكون عليه المحاسبة والمعالجة المحاسبية) أكثر من اعتمادهما على المنهج الوضعي أو الايجابي.
3. على أقسام المحاسبة في كليات الإدارة والاقتصاد تشجيع طلبة الدراسات العليا على الكتابة بالمواضيع الفلسفية لنظرية المحاسبة وذلك لشحة البحوث والدراسات في هذه المجال.

المصادرالمصادر العربية

أولاً: الرسائل والأطاريح الجامعية

1. بدروسيان، اسكوهي اوانيس اوهانيس (2007)، مفهوم الإنصاف في المحاسبة وأثره في عملية الإبلاغ المالي دراسة تحليلية وميدانية لأنموذج ومستخدمي التقارير المالية بالعراق، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، أطروحة دكتوراه، غير منشورة.
2. الهاشمي، أسماء مهدي حسين محمد (2003)، اثر العوامل البيئية في قدرة المفهوم المحاسبي على تمثيل الظاهرة مع تأكيد خاص على فلسفة العلم القاعدة المحاسبية رقم (8) كدراسة حالة، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، أطروحة دكتوراه، غير منشورة.

ثانياً: الدوريات

1. البطمة، محمد (1979)، دراسة منهجية للنظرية المحاسبية، مجلة الإدارة العامة، العدد 24، المملكة العربية السعودية.
2. تيجاني، بالريقي (2005)، موقف المنهج المعياري والايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 5، الجزائر.
3. سراج، محمد عباس (1989)، دراسة تحليلية لفعالية استخدام المدخل المعياري والمدخل الايجابي في مجال التنظير المحاسبي، مجلة الإدارة العامة، العدد 63، المملكة العربية السعودية.

ثالثاً: الكتب العربية

1. بدوي، محمد عباس وعثمان، الأميرة إبراهيم (2012)، قراءات في تطور الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، مصر.
2. بدوي، محمد عباس وعثمان، الأميرة إبراهيم (2008)، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.
3. حنان، رضوان حلوة (2006)، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير/ دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
4. حنان، رضوان حلوة (2009)، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
5. الشيرازي، عباس مهدي (1990)، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.
6. القاضي، حسين (2000)، منهج المحاسبة، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، سوريا.

7. القاضي، حسين و حمدان، مأمون توفيق (2001)، مدخل معاصر في نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
8. مطر، محمد (2004)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس/ العرض/ الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
9. هندريكسن، الدون س (1990)، النظرية المحاسبية، ترجمة د.كمال خليفة أبو زيد، دار الكتب القومية، الطبعة الرابعة، مصر.

رابعاً: الانترنت

1. توفيق، محمد شريف (2006)، تقييم استخدام المنهج المعياري والمنهج الايجابي في البحث المحاسبي وبناء معايير المحاسبة وتحليل بواعث الإدارة في تبني السياسات المحاسبية، بحث متوفر على <http://omatmohamed.yoo7.com/t1469-topic>
2. مقلد، محمد محسن عوض (2010)، النظرية الايجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الإدارة تجاه بدائل الاختيار المحاسبي، متوفر على <http://www.scribd.com/doc/51412350/1111111111>

المصادر الأجنبية

A: Periodicals and Researches

1. Jensen, M.C, & Makling, W.H, 1976, Theory of The Firm: Managerial Behavior Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics, October , No 3.
 2. Mautz, R, K, 1963, Accounting as asocial Science, The Accounting Review, Vol XXXVIII , No 2.
 3. Watts Ross & Zemmermann Jerold, L, 1978, Towards Appositive Theory of the Determination Accounting Standards, The Accounting Review, 1978, Vol LIII, No 1.
 4. Yu, S.C, 1975, The Several Modes of Normative Accounting Thought: A critical Examination, The International Journal of Accounting, Vol 9, No, 2.
- B: theses**

1. Al Adeem, Khalid Rasheed, 2010, Accounting Theory: A neglected topic in Academic Accounting Research, PHD These, Case Western Reserve University, Cleveland, Ohio, USA)

C: Books

- 1. Belkaoui, Ahmed Riahi, 2000, Accounting Theory, 4th ed, Business Press, Thomson Learning, USA.**
- 2. Chambers, R. J, 1995, BluePrint for A theory of Accounting In Accounting Theory a Contemporary Review, For Stewart Jones, Claudio romana & Janek Ratnatunga, Harcourt Brace & Company, USA.**
- 3. Craig Deegan & Jeffrey Unerman, 2011, Financial Accounting Theory, Second European Edition, McGraw-Hill, UK.**
- 4. Mc Donald, Daniel, 1972, Comparative Accounting Theory, Addison, Wesley Publishing Company Inc, USA.**
- 5. Watts R & Zimmerman. J. L, 1986, positive accounting theory, prentice - Hall.**
- 6. Watts Ross & Zimmerman Jerold, L, 1990, Positive Accounting Theory: Ten Year Perspective, The Accounting Review, The Accounting Review, Vol 65, No 1.**