

## المدخل الوضعي لبناء النظرية المحاسبية

بدأ البحث الوضعي في مجال المحاسبة في الظهور في منتصف الستينات وبدا أنه أصبح نموذج البحث المهيمن في السبعينيات والثمانينيات (Deegan, & Unerman, 2011) تم تطوير النظرية المقترحة بالاستناد الى كم من الدراسات الوضعية التي كانت بداياتها مع بداية القرن العشرين في عام 1978 قدم Watts و Zimmerman دراستهم التي كانت الانطلاقة لنظرية المحاسبة الوضعية أكدت نظرية المحاسبة الوضعية على دور المحاسبة في الحد من تكاليف الوكالة للمنظمة . كما ذلك فيكيد على أن العقود المكتوبة بكفاءة والتي يرتبط الكثير منها بمخرجات نظام المحاسبة تمثل "عنصرا حاسما في هيكل حوكمة الشركات الفعال . وكانت هذه الدراسة من اولى الدراسات التي وثقت كيف أن اعتبارات تكاليف التعاقد وكذلك كيفية اعتبارات العملية السياسية قد تؤثر على اختيار طرق المحاسبة كانت لـ Watts في عام (1977) دراسة في هذا الموضوع الا انها لم تجذب اهتماما كبيرا. ومع ذلك في السنة اللاحقة تم نشر دراسة Zimmerman و Watts (1978) وتم قبول هذه الورقة باعتبارها الورقة الرئيسية في تطوير وقبول نظرية المحاسبة الوضعية. في هذه المقالة يفترض الكاتبان أن الأفراد يتصرفون لتعظيم المنفعة الخاصة بهم . وهم يتصرفون بانتهازية في سبيل تعظيم منافعهم الخاصة التداعيات الواضحة لهذا الافتراض هي أن الإدارة سوف تختار الطرق المحاسبية التي تؤدي الى التلاعب بالأرباح من اجل تحقيق المنفعة الشخصية .

لقد بدأت البحوث الوضعية او في المحاسبة بالظهور في حوالي منتصف ستينات القرن الماضي وبدا انها اصبحت نموذج البحث السائد ضمن المحاسبة المالية في السبعينات والثمانينات تعتبر نظرية المحاسبة الإيجابية واحدة من أكثرها إبداعاً وقبل هذا الوقت كان النوع السائد من بحوث المحاسبة المعيارية والتي اهتمت الجانب العملي وركزت على ما يجب ان يكون -

ادى التركيز على البحوث المعيارية الى اهمال الجانب العملي للمحاسبة فانصب اهتمام المدخل المعياري على الجانب النظري الذي يركز دائما على اختيار افضل ما يكون من وجهة نظر الباحثين وكان نتيجة بحثه عن المثالية ان توسعت الهوة بين الجانب العملي والجانب النظري فأصبحت البحوث المعيارية لا تقدم اي جديد مما ادى الى قصور نظرية المحاسبة في الاجابة على الكثير من التساؤلات حتى لم يعد هناك ارتباط بين النظرية والتطبيق فظهر المدخل الوضعي كمحاولة لصياغة النظرية المحاسبية بعد عدم تمكن المدخل المعياري من ذلك ومحاولة للانطلاق والتركيز على الجانب العملي فكثرت البحوث التي تعتمد على المدخل الوضعي لصياغة النظرية المحاسبية وكانت تسميته بالمدخل الوضعي او الواقعي كتأكيد على انه ينطلق من الواقع العملي للتطبيقات والابحاث المحاسبية ، من واقع ما يقوم به المحاسب بعكس المدخل المعياري الذي يبتعد عن الواقع فانطلق منظروا هذا المدخل من الواقع العملي لإسناد النظرية المحاسبية ببحوث ميدانية وانتقد منظروا هذا المدخل

النظرية المحاسبية ووصفوها باللاعلمية لأنها كانت تهمل الجانب العملي ومما ساعد في ازدهار البحوث الوضعية زيادة عدد الباحثين المؤهلين في علم الاحصاء وظهور برامج الحاسب الالي وزيادة استخدامها في مجال البحوث المحاسبية وقدرتها على معالجة البيانات بسرعة وكثرة العمليات التي تجريها مما ادى الى زيادة اجراء الاختبارات والمقارنات للطرق والاجراءات المحاسبية فالمنظرين للنظرية الوضعية وبموجب المنهج العلمي المتبع من قبلهم لا يفرضون على الاشخاص الاخرين اتباع وجهات نظرهم فهم يطرحون آراءهم الى الاخرين ويتركون المجال لهم في الاختيار منها او عدم الاختيار بعكس اصحاب النظرية المعيارية ، قام Watts و Zimmerman بتطوير النظرية الوضعية بالاعتماد على أعمال كتاب اخرين مثل جنسن وميكنج (1976) و باول وبروان (1968) وغوردون (1964) وتوسى نظريتهم والتي أطلقوا عليها نظرية المحاسبة الوضعية إلى التنبؤ وشرح سبب اختيار المدراء أو المحاسبين لتبني طرق محاسبية معينة دون اخرى و جوهر نظريتهم التركيز على العلاقة بين الموكل والوكيل ومحاولة السيطرة عليها كما سيتم شرحه في نظرية الوكالة .

### اولاً / البحث العلمي لصياغة النظرية المحاسبية وفق المدخل الوضعي

اثبت العلوم الطبيعية نجاحها وجزء كبير من هذا النجاح يأتي من اعتمادها على الملاحظة والتجربة فحاول بعض منظري العلوم الاجتماعية تقليد منهج البحث العلمي للعلوم الطبيعية للانطلاق نحو صياغة النظريات المختلفة يوظف المدخل الوضعي المنطق الاستقرائي الذي يبدأ من المشاهدة للممارسة المحاسبية ومنها ينطلق لصيغة الافتراضات والعموميات فهو مدخل استقرائي مع شيء من الاستنباط . يبدأ المدخل الاستقرائي لبناء النظرية المحاسبية بمشاهدات عن الممارسة المحاسبية (الكشوفات المحاسبية للوحدات الاقتصادية ) ويشرع ببناء تعميمات ومبادئ عن المحاسبة من هذه المشاهدات على اساس تكرار العلاقة ( Belkaoui ، 1994 ) وهذا المنهج للبحث العلمي هو ما استخدمه منظروا النظرية الوضعية

تبدأ النظرية الوضعية ببعض

- 1- الافتراض (الافتراضات) على سبيل المثال المصلحة الذاتية ومن خلال خصم منطقي يمكن تكوين بعض
- 2- التنبؤ (التنبؤات) والتي تتم حول الطريقة التي ستكون عليها الأمور إذا كان التنبؤ دقيقاً بما يكفي عند اختباره
- 3- ملاحظات للواقع ثم تعتبر الوقائع بأنها قدمت
- 4- تفسيراً لماذا الأمور كما هي عليه .

ولان المدخل الوضعي ينطلق من واقع التطبيق العملي للممارسات المحاسبية وما يقوم به المحاسبون بممارسته في التطبيق العملي لذا فان النتائج التي يصل اليها هذا المدخل تتصف بالموضوعية والمقبولية والحياد فلا تكون هذه النتائج محل خلاف كبير بين المحاسبين والباحثين

ينطلق المدخل الوضعي من تفسير التطبيقات المحاسبية والتنبؤ بها فالمحاسبة كعلم اجتماعي يحاول اثبات وجوده يجب ان ينطلق من الواقع العلمي والعملي لصياغة نظريته وهذا الجانب قد اهمله المدخل المعياري مما ادى الى انحسار البحوث المعيارية وقد تكون قد اختلفت فالبحوث المحاسبية بموجب المدخل الوضعي ( الوصفي ) تهتم بالممارسات المحاسبية الجارية وتحديد ما هو فعلا كائن منها فتنتقل من الممارسات التي يقوم بها المحاسب ويعتقد انصار هذا المدخل ان الممارسات المحاسبية في تتطور مستمر وهي تتكيف مع البيئة المتغيرة للوحدات الاقتصادية وان الاصلح منها هو ما سيبقى فالنظرية الوضعية لا تقوم بتحديد او وصف الممارسات التي تعد اكفى من غيرها فهي تفترض ان ما يقوم به المحاسب من ممارسات وتطبيقات هو الافضل والاكفأ ومهمتها الشرح والتنبؤ .

فهي تشرح لماذا الممارسات المحاسبية على ما هي عليه وتنبأ بظواهر لم تحدث بعد بانها ستحصل اذا توفرت عوامل معينة وهي لا تتطرق ابد الى ماذا يجب ان يكون . فتندرج من هذا المدخل نظريات اخرى تنظر الى الممارسات المحاسبية وتجمعها في شكل مشاهدات وملاحظات لتجميع المتشابه منها وحتى المختلف ومن خلالها يتوصل الباحث الى تعميمات والتي تكون اساس لتفسير ما يقوم به المحاسبون من ممارسات على ارض الواقع فتنتقل من نظرية الوكالة والنظريات السلوكية تقوم النظرية الوضعية على افتراضات اعتبرت اساس هذه النظرية

### ثانياً/ فرضيات النظرية الوضعية

بموجب الدراسة التي قدمها واتس وزيمرمان في عام 1990 فقد حددوا ثلاث فرضيات رئيسية لنظرية المحاسبة الوضعية اصبحت تستخدم بشكل متكرر في ادبيات نظرية المحاسبة الوضعية لتفسير وتوقع ما اذا كانت المنظمة ستدعم او تعارض طريقة محاسبية معينة ويمكن ان يتم عرضها كالتالي :

#### 1 – فرضية تعويض الادارة (فرضية مكافاة الادارة )

تتمثل فرضية تعويض الادارة في أن مدراء الشركات الذين لديهم خطط مكافآت (مرتبطة بالأرباح) من المرجح أن يستخدموا أساليب محاسبية تزيد من الدخل الجاري في الفترة الحالية تتبنى نظرية المحاسبة الوضعية افتراضاً مركزياً: أن جميع الإجراءات التي يقوم بها الأفراد تحركها المصلحة الذاتية وأن المصلحة الرئيسية للأفراد هي زيادة ثرواتهم الخاصة فإن المالكين يتوقعون من المدراء (وكلائهم) القيام بأنشطة قد لا تكون دائماً في مصلحة الملاك علاوة على ذلك وبسبب موقعهم داخل الشركة سيكون لدى المدراء القدرة على الوصول إلى المعلومات غير المتاحة للمالكين وهذا قد يزيد من قدرة المدراء على اتخاذ إجراءات مفيدة لأنفسهم على حساب الملاك. يفترض في نظرية المحاسبة الوضعية أن الملاك لديهم توقعات بأن وكلاءهم سيضطلعون بأنشطة قد تكون في غير مصلحة المنشأة ككل. فهنا تصبح عملية المراجعة واجبة وكثيرا ما تخضع هذه البيانات المالية

للمراجعة حتى عندما لم يكن هناك أي متطلبات تنظيمية للقيام بذلك (Morris 1984). إذا افترضنا أن المصلحة الذاتية تقود تصرفات المدراء فقد يكون من الضروري وضع برامج مكافآت تكافئ المدراء بطريقة على الأقل تكون مرتبطة جزئياً بأداء الشركة. سيكون هذا في مصلحة المدير لأن ذلك المدير قد يحظى بمكافآت أكبر ولن يضطر إلى تحمل تكاليف السلوكيات الانتهازية المتصورة إذا تحسن أداء الشركة فإن المكافآت المدفوعة إلى المدير سترتفع إذا حققت الشركة أداءً جيداً و سيستفيد الطرفان. من الشائع أن تتم مكافأة المدراء بما يتماشى مع أرباح الشركة أو مبيعات الشركة أو العائد على الأصول بالنظر إلى أن المبالغ المدفوعة للمدير قد تكون مرتبطة مباشرة بأرقام المحاسبة (مثل الأرباح / المبيعات / الأصول) فإن أي تغييرات في أساليب المحاسبة المستخدمة من قبل المؤسسة ستؤثر على المكافآت المدفوعة للمدراء قد يكون وجود مكافأة للإدارة تحفيزاً للمدراء لخفض مستوى الإنفاق على الأبحاث وبالتالي زيادة حجم مكافآتهم . قد تكون هذه الاستراتيجية لتقليل الإنفاق على الأبحاث أكبر كلما اقترب المدير من التقاعد - والسبب في ذلك هو أن الفارق الزمني بين نفقات البحث والفوائد الاقتصادية اللاحقة قد يكون أطول من الفترة حتى يتقاعد قد يختار المدراء التلاعب بأرقام الحسابات وبشكل انتهازى بسبب وجود أنظمة المكافآت القائمة على المحاسبة. كما أظهر Sweeney (1994) أن المديرين الذين لديهم حافز للتلاعب في الأرباح المحاسبية قد يحددون أيضاً بشكل استراتيجي متى سيتبنون أولاً متطلبات محاسبية جديدة ووجد أنه عند وجود خطط لمكافأة المدراء بعد مستوى محدد مسبقاً من الأرباح فإن المدراء سيتبنون أساليب محاسبية تتفق مع الحد الأقصى لهذه المكافأة. نظرية المحاسبية الوضعية تقترح أنه إذا لم يكن للتغيير في السياسة المحاسبية أي تأثير على التدفقات النقدية للشركة فإن الشركة سوف تكون غير مبالية بالتغيير. في تفسير استخدام مخططات المكافآت القائمة على المحاسبة (Emanuel et al 2003). تفترض نظرية المحاسبة الوضعية أنه في حالة مكافأة المدير على أساس الأرقام المحاسبية (على سبيل المثال على أساس حصة من الأرباح) سيكون لدى المدير حافز للتلاعب بالأرقام المحاسبية. إلى جانب التعويض تؤثر مقاييس الأداء المحاسبي على المكافآت والعقوبات الأخرى لموظفي الشركة مثل استمرار التوظيف والترقية (Blackwell et al 1994). تركز الحجج المذكورة أعلاه على كيفية تأثير مكافآت الإدارة مباشرة حيث يتم اختيار طرق محاسبية معينة.

## 2- تكاليف عقود الديون

تتنبأ فرضية الديون / حقوق الملكية [بأن] كلما ارتفعت نسبة الدين إلى رأس المال زاد احتمال استخدام المدراء للأساليب المحاسبية التي تزيد الدخل. وكلما ارتفعت نسبة الدين إلى رأس المال كلما اقتربت الشركة من القيود المفروضة على عهود الديون. كلما كان تقييد العهد أشد كلما كان احتمال حدوث انتهاك للميثاق أكبر وتحمل تكاليف من التخلف الفني . يمارس المدراء الذين يمارسون السلطة التقديرية عن طريق اختيار أساليب المحاسبة المتزايدة الدخل اساليب لتخفيف قيود الديون وتخفيض تكاليف التخلف الفني . إذا أبرمت الشركة اتفاقيات مع المقرضين وتتضمن

هذه الاتفاقيات عهدود ديون قائمة على المحاسبة (مثل تحديد الحد الأقصى المسموح به من الدين / حقوق الملكية أو قيود الديون / الأصول) عندئذ يكون لدى المدراء حافز على اتخاذ الأساليب المحاسبية التي تخفف من الآثار المحتملة للقيود (مثل اعتماد أساليب المحاسبة التي تزيد من الدخل والأصول المسجلة) في غياب الضمانات المقدمة من قبل مدراء المنشأة الى المقرضين بشأن قدرة المنشأة على سداد القرض في الوقت المحدد وافترض المقرضين بان الادارة ستتخذ سياسات في غير صالح المقرضين من قبيل المبالغة في توزيع ارباح او الدخول في استثمارات عالية المخاطر تكون نسبة الخسارة فيها مرتفعة والتي ان حدثت فسوف تحد من قدرة المنشأة على السداد وان نجحت فان الارباح سوف تختص بها المنشأة دون المقرضين وغيرها من السياسات التي يعتبرها المقرضون تهديدا لمصالحهم فلماذا سوف يفرض المقرضين تكاليف مرتفعة كزيادة في الفوائد وهذا ما تفترضه النظرية الوضعية و إذا وافقت الشركة على عدم دفع أرباح زائدة وعدم تحمل مستويات عالية من الديون وعدم الاستثمار في مشاريع ذات طبيعة تنطوي على مخاطرة كبيرة فمن المفترض أن تتمكن الشركة من اجتذاب رؤوس أموال الديون بتكلفة أقل تفترض نظرية المحاسبة الوضعية أن وجود عقود الديون (التي يتم وضعها في البداية كآلية لخفض تكاليف الوكالة للديون) توفر للإدارة وظيفة لاحقة للتلاعب بالأرقام المحاسبية فعندما تقترب الشركة من انتهاك اتفاق الديون يكون لدى المدراء ميل أكبر لاعتماد استراتيجيات لزيادة الدخل تقيد عقود وبالتالي تتطلب تعديلات على الأرقام المحاسبية المنشورة في حين أن بعض المقترضين قد يوافقون فعلياً على دفع تكاليف أعلى في مقابل السماح بمرونة أكبر في اختيار طرق المحاسبة. وهذا يعني إذا قبلنا أن القيود المفروضة على المقترضين (والتي لها تأثير على تقليل قدرة المقترض على تحويل الثروة بعيداً عن المقرضين وبالتالي من المحتمل أن تقلل تكاليف الوكالة للديون) تؤدي إلى انخفاض التكلفة يمكن التكهّن بأن بعض المدراء قد يكونون مستعدين في بعض الظروف للدفع مقابل زيادة المرونة - أي قد تكون هناك قيمة في امتلاك القدرة على اختيار تدابير محاسبية بديلة - وقد يكون المدراء مستعدين للدفع مقابل هذه المرونة.

### 3- تكاليف سياسية (اصحاب المصالح)

ان الشركات (خاصة الكبيرة منها) تخضع لفترات زمنية محددة من قبل مجموعات مختلفة على سبيل المثال من قبل الحكومة ومجموعات الموظفين ومجموعات المستهلكين ومجموعات اللوبي البيئية وما إلى ذلك . على سبيل المثال غالباً ما يستخدم حجم الشركة كمؤشر على قوة السوق وهذا في حد ذاته يمكن أن يجذب انتباه الهيئات التنظيمية قد تقوم الحكومة ومجموعات المصالح بالترويج للرأي القائل بأن منظمة معينة تولد أرباحاً زائدة ولا تدفع "حصتها العادلة" إلى شرائح أخرى من المجتمع فقد تكون الأجور التي تدفعها منخفضة جداً ومنتجها مرتفعة الأسعار للغاية والتزامها المالي بالمبادرات البيئية والمجتمعية منخفض للغاية ومدفوعاتها الضريبية منخفضة للغاية (وما إلى ذلك). " تماشياً مع العمل المبكر للواتس وزيمرمان (1978) قيل أنه للحد من إمكانية الاهتمام السياسي المعاكس والتكاليف المرتبطة بهذا الاهتمام (على سبيل المثال التكاليف

المرتبطة بزيادة الضرائب أو زيادة مطالبات فان الشركات الكبرى عادةً تتبنى أساليب محاسبية تؤدي إلى تخفيض في الأرباح المعلنة (وفي نهاية الأمر إلى تخفيض تحويلات الثروة بعيداً عن الشركة).

### ثالثاً / مداخل التنظير على اساس المنهج الوضعي

تتكون النظرية الوضعية من جزئيين رئيسيين الاول الافتراضات (Assumptions) التي تضمن تحديد العناصر الاساسية والجزء الثاني الفروض (Hypotheses) التي يتم استخلاصها والتنبؤ بها من خلال تحليل وتفسير الظاهرة طبقاً للافتراضات الاساسية التي تكون مجالاً للاختبار التجريبي وفهم الظواهر وبعد ذلك الوصول الى الافتراضات التي يتم استخلاصها من تحليل الظواهر والتي لم يعد اختبارها تجريبياً فقد تم تطبيقها على ارض الواقع فتستخدم النظرية الوضعية في تحقيق ذلك فان الخطوة الاولى والمهمة هي تحديد ما يجب ان يلاحظ وكيفية حدوث وتكرار الظاهرة محل البحث ونظراً لصعوبة تحديد مسار التفضيل الفردي الواقعي فضلاً عن صعوبة تحديد مسارات التفضيل الجماعي على مستوى الممارسة العملية فتتطلب الابحاث المحاسبية بموجب النظرية الوضعية من افتراض كفاءة السوق و افتراض ان الاسواق تتأثر بالمعلومات الواردة في القوائم المالية وافتراض كفاءة الاجراءات التعاقدية بين الاطراف المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية و وضع حد لتضارب المصالح وبالتالي زيادة القيمة للوحدة الاقتصادية انصب جهد النظرية الوضعية الى الاجابة عن التساؤل التالي

كيفية ترتيب البدائل المحاسبية المتاحة وفقاً للتفضيلات الفردية وبمعرض الاجابة عن هذا التساؤل ظهرت ثلاث مداخل لتنظير المعرفة المحاسبية وهي :

1. نظرية الوكالة
2. مدخل متخذي القرار
3. مدخل اقتصاديات المعلومات

#### 1- نظرية الوكالة

فمن خلال تضارب المصالح المفترض بين الموكل والوكيل تؤكد نظرية الوكالة على العلاقات القانونية (التعاقدية) التي تحكم أطراف عقد الوكالة (علاقة الموكل / الوكيل) حيث يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل تنطلق من العلاقة بين الموكل والوكيل ( المالك و الادارة ) والافتراض الاساسي للنظرية (ان كل من الموكل والوكيل شخص او اشخاص يتميزون بالوعي والرشد العقلاني اي ان كلا الطرفين يعلم مصلحته ) فالمالك يريد تعظيم وزيادة ملكيته من خلال موارد المستثمرة في المشروع والوكيل يريد تعظيم اجوره من خلال ادارة موارد المالك وتوظيفها بسوق الاعمال بالشكل الامثل "كل طرف يعترف أن رفاهيته الشخصية تعتمد على ديمومة واستمرار المنشأة ولكن بنفس الوقت له الحافز لاتخاذ الأفعال التي تخفض قيمة المنشأة وفرصة الاستمرار"

(Watts and Zimmerman, 1986: 79). وفي ظل هذه العلاقة النفعية قد يحدث تصرف انتهازي من قبل المدراء تنطلق نظرية الوكالة من اعتقاد يكاد يكون من المسلمات بالنسبة لمناصري النظرية الوضعية بان الادارة ستتصرف بانتهازية في سبيل تعظيم اجورها ومكاسبها وبطرق ملتوية وعلى حساب المالكين فالادارة تمتلك سلطة اتخاذ القرار بمعزل عن المالكين الذين لا يشاركون في عملية الادارة وبما ان الطرق المحاسبية تسمح بالمرونة وبغياب الرقابة على الادارة ستبقى تنهج هذا النهج الاستغلالي وهذا التصرف يعرض الوحدة الاقتصادية لخطر الفشل وبالتالي فان اي اخفاق سينعكس على المنظمة بمالكيها وادارتها وبالتالي فان اي اخفاق بسوق الاعمال بسبب فشل المنظمات سينعكس على المحاسبة تقدم نظرية الوكالة نظرة مختلفة لمجلس الإدارة كأداة رقابة داخلية مهمتها تقليل تكاليف الوكالة الناجمة عن تباعد المصالح بين المالك والوكيل تكاليف الوكالة التي تنشأ نتيجة المدير في نظرية المحاسبة الوضعية باعتبارها تكاليف وكالة حقوق تفويض سلطة اتخاذ القرار من المالك إلى الملكية (Deegan & Unerman 2011). و اول من كتب في نظرية الوكالة Jensen and Makling 1976 فالبحث المحاسبي الوضعي يحاول ان يفسر المحددات التي تفرض على الادارة من جانب اصحاب المصالح للمشروع الاقتصادي والتوفيق بين هذه المصالح لتحقيق مصلحة المشروع ككل فتأكد نظرية الوكالة ان الادارة تختار الطرق المحاسبية التي تؤدي الى تعظيم منافعها من الدخل ووضع القيود في طريق الادارة التي بتصرفها الانتهازي المفترض تهمل مصالح الاطراف الاخرى للمشروع فيجب ان تحدد هذه العلاقة ويجب ان يتم اختيار الطرق والتطبيقات المحاسبية التي تخدم المشروع ككل (ادارة ومالكين وحتى العمال) الوكيل والموكل اليه اقترح (Demske) مدخل متطور لتفسير وشرح الدوافع التي تؤثر على اختيار البدائل المحاسبية بما يتسق مع الواقع العملي فكان الحل من قبل النظرية الوضعية التي سعت الى تنظيم هذه العلاقة عن طريق صيغة للتعاقد بين المالكين و المدراء ولوضع حد لتضارب المصالح ومن الحلول الموضوعية لسد الطريق على انتهازية المدراء من خلال

1- ربط مكافئات للمدراء بنسبة من الارباح المتحققة التي تنصب في مصلحة المساهمين على شكل مكافئات او علاوات فكلما زادت الارباح زادت مكافئات المدراء منح حوافز مرتبطة براس المال

اعطائهم نسبة من اسهم راس المال للمدراء ليتحولوا بشكل غير مباشر الى مالكين او (مساهمين داخليين) لينصب حرصهم على تعظيم قيمة هذه الاسهم وبالتالي زيادة العائد لهم و وقد يعترف مؤيدوا النظرية الوضعية بعدم جدوى هذه الاجراءات دائما في التحكم بممارسات المدراء الاستغلالية

## 2- الاتفاقات التعاقدية وشروط المديونية

تفرض هذه التعاقدات التزامات على المقرض (الوحدة الاقتصادية) متمثلة بالادارة بانها سوف تحافظ على نسبة معينة من المديونية (قد تكون من شروط المقرض على الوحدة الاقتصادية متمثلة بالادارة ان تكون المديونية عند نسبة معينة ليضمن تسديد ديونه) فمثل هذه الالتزامات قد تكون قيودا على اي ممارسة غير منضبطة من قبل الادارة

### 3- مراجعة الحسابات

قد تخضع المنظمة حساباتها لمراجعة خارجية للتأكد من القوائم المالية التي تعكس نشاط المنظمة قد تم اعدادها وفق ممارسات وطرق محاسبية سليمة وان الادارة تصرفت بشكل يحمي مصالح المستثمرين

ويرى مؤيدو نظرية الوكالة أن الاهتمام المتزايد نظرية الوكالة ترتب عليه زيادة الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية على اعتبار أن استعمال المبادئ المحاسبية تلزم إلى حد بعيد طرف الوكالة (الإدارة) بالالتزام بالمعالجات المحاسبية الواجب إتباعها والتي من شأنها أن تقلل من مشكلة تضارب المصالح أكدت نظرية المحاسبة الوضعية على دور المحاسبة في الحد من تكاليف الوكالة للمنظمة (Deegan & Unerman 2011).

#### نظرية متخذي القرارات

هذه النظرية تركز على جانبين سلوكيين هما معرفة اثر المعلومات في سلوك متخذي القرارات و تركز على كيفية استخدام المعلومات من جانب متخذي القرارات ففيما يتعلق بالجانب الاول فأنها تركز على

- 1- الإفصاح الوافي في القوائم المالية .
- 2- قياس نفع المعلومات المحاسبية .
- 3- ما هو تأثير الإفصاح على سلوكيات المستخدمين .
- 4- الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية .
- 5- تأثير عملية اتخاذ القرار بالبدائل المحاسبية .

واما ما يتعلق بالجانب الثاني (متخذي القرار ) فينصب الاهتمام حول كيفية استغلال المعلومات من قبل مستخدمي المعلومات ومتخذي القرار وتحقيق القرار المطلوب

ان ظهور هذا المدخل كان نتيجة لمحاولات اكتشاف التفضيلات الفردية بأشكالها المختلفة التي استهلكت جانبا من البحث المحاسبي و استخدام النظريات السلوكية في فهم سلوك الافراد وتأثير المعلومات المحاسبية في هذا السلوك كواحد من مداخل التنظير المحاسبي الوضعي حيث يقوم على اساس تضمين المعرفة المحاسبية بالفروض المفسرة لسلوك مستخدمي المعلومات المحاسبية بحيث تعكس المعلومات الظاهرة في القوائم المالية تفضيلاتهم يربط هذا المدخل بين نفعية المعلومات المحاسبية والمستفيدين منها فانطلاقا من وجوب كون القوائم المالية ملائمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتهم المتعددة واهمها اتخاذ القرار لهذا اتجهت بعض الدراسات المحاسبية الى تحليل سلوكيات مستخدمي في محاولة لوصف المعلومات التي تستخدم فعلا في الممارسات المحاسبية بهدف تحديد ماهي المعلومات التي يرغب مستخدموا القوائم المالية في الحصول عليها



وهذا المدخل اعتمد على النظرية الوضعية في صياغة مقدمات تجريبية تصف خصائص المعلومات المحاسبية المستخدمة في الممارسات العملية والتي تؤدي الى اختيار طريقة معينة او سياسة محاسبية معينة فمن خلال تحليل الدوافع السلوكية لمستخدمي القوائم المالية وفقا لما تقتضي به المفاهيم الاولية والاساسية في العلوم السلوكية باعتبارها المصدر الرئيسي في التعرف على التفضيلات الفردية التي يمكن على اساسها ترتيب البدائل المحاسبية المتاحة

### نظرية اقتصاديات المعلومات

يركز هذا المدخل على دراسة المعلومات المحاسبية باعتبارها

#### 1- سلعة اقتصادية

#### 2- ان امتلاك المعلومة هي مشكلة قرار اقتصادي

فكما يتم استخدام المدخل الوضعي للتعرف على البواعث السلوكية لمستخدمي المعلومات المحاسبية فأنها تفيد في دراسة القيود والبواعث الاقتصادية المؤثرة على النشاط المتعلق بأداء مهام التقارير المالية من منطلق ان المعلومات المحاسبية لها تكاليفها التي ترتبط بانتاجها والمنافع المتحققة من استخدامها وهي خاضعة للعرض والطلب حالها كحال السلع الاخرى وهي ليست سلعة مجانية وهناك كلفة انتاج للمعلومة المحاسبية فهناك طلب على معلومات محاسبية متخصصة فالمحاسبين راغبين وقادرين على انتاجها وعلى مستخدميها الدفع مقابل الحصول عليها فاختيار المعلومات المحاسبية وتقديمها بشكل موضوعي يكون لها تاثير على تحقيق رفاهية المجتمع والادارة بموجب السياسات الملانمة للمنظمة تقوم بانتاج هذه المعلومات في رغبة منها في تعظيم قيمة المنظمة و بطريقة تضمن بها استرداد كلفة انتاج المعلومة المحاسبية اما مع فرض سياسات تنظم وتقيد السياسات المتبعة من قبل الادارة في انتاج المعلومة المحاسبية و سلبها المرونة الكافية في اختيار السياسة المحاسبية فسيؤدي هذا الى رفع كلفة انتاجها وبالتالي من ستحمل هذه التكاليف الاضافية هي المنظمة لا غيرها فالادارة هي على علم بمستوى المعلومات الذي يحقق فائدة المنظمة ويساعد مستخدم المعلومة على اتخذا القرار وبموجب مؤيدي هذه النظرية يجب اعطاء الحرية الكافية للإدارة في اختيار الممارسات المحاسبية الملانمة التي تزيد من قيمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية .

#### رابعاً / اسهامات المدخل الوضعي في نظرية المحاسبة

تعد البحوث وفق المدخل الوضعي بحوثاً اجرائية ويتم الاعتماد عليها في ايجاد الحلول الجزئية للمشاكل القائمة والطارئة التي تمر بها المحاسبة دون النظر الى مدى بعيد فيكون الاهتمام منصبا على اثبات ما موجود من ممارسات مفيدة ومحاولة تحسينها فتهتم البحوث الوضعية على وصف ما يقوم به المحاسب من تطبيق عملي للممارسات المحاسبية التي تتعلق بالقوائم المالية وتعطي دراسة وافية في اسباب اختيار الادارة للسياسات والممارسات المحاسبية المناسبة في ظل المرونة

الموجودة في الاختيار بين البدائل المحاسبية وتقديم تفسيرات لدوافع الادارة عند اختيار تلك السياسات المحاسبية وما يترتب عليها من اثار اقتصادية فينطلق من وصف الى تطوير التطبيقات المحاسبية فيتم استبعاد الممارسات المتعارضة وغير المتناسقة وصولا الى ممارسات مفيدة وهذا ما استثمره مجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الامريكية (FASB) فاعتمد على المدخل الاستقرائي الوضعي في تقييم الممارسات المحاسبية وتطويرها واستبعاد المتناقض منها تنطلق النظرية الوضعية من كيف تعمل الاشياء فيجب تضمين الدراسات المحاسبية منهاجا تجريبيا والذي يحتل الخطأ والصواب فاذا تحولت الوحدة الاقتصادية من طريقة تقييم المخزون FIFO الى LIFO فان من المتوقع ان ترتفع اسعار الاسهم فهي تحدد الفروض التي تسعى الى تحليل وتفسير واستخلاص النتائج وفهم الظواهر وبعد ذلك الوصول الى الافتراضات التي يتم استخلاصها من تحليل الظواهر والتي لم يعد اختبارها تجريبيا فقد تم تطبيقها على ارض الواقع فالتمسك بمبدأ التكلفة التاريخية ومع ما عليه من مأخذ فقد اثبت موضوعيته وان في بعض الحالات التي يتم التقييم فيها بمبدأ القيمة العادلة الذي وان يتم العمل به فهو يسبب مشاكل تطبيقية اكثر من مبدأ الكلفة التاريخية . ففي السبعينات ظهر تحدي جديد للمحاسبة وكان ينبغي على المحاسبة ونظريتها ان ترد هذا التحدي الذي مفاده ان الادارة تغير في السياسات المحاسبية و بالتالي فان المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم التي تعدها الشركات تتغير فظهرت التساؤلات الاتية التي كان لابد من نظرية المحاسبة ان ترد عليها

- 1- لمصلحة من تقوم أي ادارة بتغيير سياساتها المحاسبية وما الدافع او المصلحة من وراء ذلك فالتغيير يكون لمصلحة الادارة او لمصلحة المستثمرين
- 2- لأي مدى يمكن الاعتماد على هذه المعلومات التي تعدها الادارة

من هنا بدا التأكيد على صياغة نظرية محاسبية وضعية وصفية للإجابة على هذه التساؤلات وللتنبؤ بالممارسات والاحداث في هذا الاتجاه اعد Zimmerman and Watts عدة دراسات ركزوا فيها على التجريب في الواقع العملي في العام 1978 قداما دراستهما التي كانت بعنوان نحو نظرية محاسبية ايجابية في تحديد المعايير المحاسبية وفي عام 1979 كانت دراستهما الاخرى التي حملت عنوان النظرية المحاسبية الوضعية الايجابية

ساهم المدخل الوضعي في اسناد النظرية المحاسبية بتفسيرات لسبب كون القوائم المالية على ما هي عليه وهل ان المعايير النموذجية يمكن تطبيقها واقعا وكيف يمكن التوفيق فيما بينها وبين التطبيقات والسياسات المحاسبية المعمول بها فمن خلال اعتبار المدخل الوضعي للمحاسبة على انها علم تطبيقي يهتم غالبا بما هو كائن فعلا على ارض الواقع او بما سيكون اما ما ينبغي على المحاسبة ان تكونه فهو خارج السيطرة حاليا الاولوية لوضع اهداف ووظائف للمحاسبة ثابتة وتنطلق من الواقع العملي لتدعيم اسس ودعائم صياغة نظرية محاسبية .