

Positive approach **المدخل الإيجابي**

1-6: الفلسفة والمنطق الوضعي (الإيجابي) Positivism:

1

- ◀ المدخل الإيجابي هو **أحد أبرز مداخل البناء النظري في المحاسبة**، قدمه رواد مدرسة (جامعة) Rochester
- ◀ تجسدت أعمال الرواد في كتاب **نظرية المحاسبة الإيجابية** Positive Accounting Theory أعدده Watts and Zimmerman عام 1986.
- ◀ استند رواد المدخل الإيجابي إلى: **الفلسفة الوضعية وعلم الاقتصاد**، في محاولة لمحاكاة العلوم الطبيعية ذات المنهجية الاستقرائية، كأساس للبحث والبناء النظري
- ◀ **تعرض المدخل لانتقادات متنوعة نظرا لضعف الأسس المهنية** له، وعدم ملاءمة نتائج الاختبارات العملية لفروض النظرية الإيجابية
- ◀ **يقوم المدخل الإيجابي أو الوضعي** Positive Approach **على ما هو كائن** (على) What is على معطيات الوضع الراهن في الواقع العملي، على نقيض المدخل المعياري).
- ◀ ظهرت العديد من **مدارس الفلسفة الوضعية**، أبرزها **الوضعية المنطقية** Logical Positivism (انتشرت خلال العقود الأولى من القرن العشرين من خلال ما عرف بحلقة فيينا Vienna Circle)

◀ **الوضعية** انتقلت إلى الاقتصاد من ثم إلى المحاسبة متأثرة بتعدد المدارس الوضعية نفسها في الفلسفة

◀ **قدم Comte الفلسفة الوضعية** من خلال ما عرف بقانون المراحل (الحالات) الثلاثة لمسيرة تقدم العقل البشري: **اللاهوتية؛ الميتافيزيقيا؛ والوضعية.** التي تمثل مراحل لتقلص Philosophizing العقل البشري:

1 - المرحلة اللاهوتية Theological تقابل بالخيال أو المفترضات الزائفة Fictitious، إذ يبحث العقل البشري عن الطبيعة الجوهرية (الأساسية) Essential للوجود Being، بافتراض أن كل الظواهر تنتج من خلال فعل فوري لموجودات خارقة.

2 - الغيبية أو الميتافيزيقيا (ما وراء الوجود) Metaphysical يقابلها التجريد Abstract، وهي مجرد تعديل للمرحلة الأولى **تعتمد على قوى أو مجردات خيالية أو غير معروفة.** يفترض العقل البشري في هذه المرحلة - بدلا من الموجودات الخارقة - وجود قوى مجردة وموجودات ممكن التحقق منها وهي مجردات مشخصة Personified.

3 - **الوضعية Positive** تمثل المرحلة العلمية Scientific، حيث يتخلى العقل البشري في هذه المرحلة عن المفاهيم اللاهوتية والغيبية الميتافيزيقية، ليركز على **الملاحظة والتعليل كوسائل رئيسية للمعرفة**

◀ **الفلسفة الوضعية رفضت الميتافيزيقيا؛ وركزت على الواقع من خلال الملاحظة والتفكير أو التعليل كوسائل رئيسية للمعرفة**

◀ المقومات الرئيسية للفلسفة الوضعية:

- 1 – استقلالية العقل عن الواقع (الحواس هي المصدر الوحيد للمعرفة)
- 2 – رفض جميع قضايا أو بيانات الميتافيزيقيا (أحكام القيمة أو الواقع غير الملحوظ أو الذي لا يمكن ملاحظته، باعتبارها بيانات بدون معنى)
- 3 – تعتبر البيانات ذات مغزى إذا كانت: تركيبية Synthetic فقط (تمثل حقائق تطبيقية أو حقائق مدركة) أو تحليلية Analytic (تمثل حقائق صورية [أي اصطلاحية، أو عرفية] (Formal Truths).
- 4 – لا يمكن معرفة القضايا التركيبية مسبقا Priori، إذ تعتبر جميع القضايا التركيبية حقيقية أو صحيحة بشكل كامل فقط إذا أمكن تحليلها.
- 5 – هناك تشابه كبير بين العلوم الطبيعية والعلوم الاجتماعية. إذ يمكن تحديد ووضع علاقات منظمة بين الظواهر الاجتماعية
- 6 – هدف العلم الاجتماعي هو صياغة بيانات علاقات سببية
- 7 – من الممكن فصل القضايا التطبيقية (التي هي قضايا حول ما هذا What is) عن التساؤلات المعيارية (التي هي من نوع ما يجب What should be?)

- ◀ تحولت وضعية Comte إلى **الوضعية المنطقية Logical Positive** (حلقة فيينا) التي انصهرت داخل **التجريبية المنطقية** (خلال النصف الأول من القرن العشرين)
- ◀ **الوضعيون المناطقة** حافظوا على معظم القواعد التي حددتها **الوضعية** قبلهم (من حيث رفض الميتافيزيقيا والأخلاق والتركيز على الاتجاه التجريبي) ولكن كان لهم طابعهم الخاص بعد أن **أضافوا** **بمبدأ قابلية التحقق** (التحقق الموضوعي عن طريق الحواس)، **فما لا يمكن التحقق منه تجريبياً يكون لا معنى له**
- ◀ **صعوبات وانتقادات واجهت الوضعية والوضعية المنطقية**، من أهمها:
1. **التركيز على الملاحظة كمصدر رئيسي لإثبات النظريات** (جاء بهذا الانتقاد البراغماتيون
 2. **تمسكهم بمبدأ التحقق واعتمادهم على الحواس للتحقق**. لكن الملاحظة تكون في لحظة **المعينة**، ومكان معين؛ بينما القانون العلمي سواء كان قانوناً اجتماعياً أم طبيعياً يبقى ثابتاً في الماضي والحاضر والمستقبل
 3. **رفض الوضعيون التعابير النظرية**، في حين أن هناك حالات وجودية **Ontological Status** (أي مرتبطة بعلم الوجود) **للكيانات النظرية**، والتي لا يمكن ملاحظتها أو تكون غير قابلة للملاحظة
- ◀ **ظهر مبدأ القابلية للتكذيب للرد على مبدأ قابلية التحقق** (جاء به Karl Popper) والذي لقي اهتماماً كبيراً في فلسفة العلم، لحل مشكلة التمييز بين العلم واللاعلم

الوضعية في الاقتصاد:

- ◀ حسب Keynes علم الاقتصاد هو علم إيجابي وليس معياري. وهو ليس جزءا من الفلسفة الأخلاقية
- ◀ العلم الإيجابي هو "هيكل من المعرفة المنسقة التي تركز على ما هو موجود"
- ◀ الهدف النهائي للعلم الإيجابي هو تطوير "النظرية" أو "الفروض" التي تعطي تنبؤات صحيحة وذات مغزى حول ظاهرة غير ملحوظة في الوقت الحالي
- ◀ لم يهتم Friedman بمسألة اختبار الفروض وقد ركز على قدرتها التنبؤية. واعتبر أن الدليل العملي Factual Evidence هو الوحيد الذي يكشف صحة الفروض، وأن الاختبار الملائم الوحيد لصحة الفرض هو مقارنة التنبؤات مع التجربة Experience، فيتم رفض الفرض إذا كانت تنبؤاته متعارضة، ويتم قبوله إذا كانت تنبؤاته متوافقة.
- ◀ ركز Friedman بشكل كبير على الفروض واختبارها أكثر من تركيزه على النظرية،

الآثار الاقتصادية لعملية التقرير المالي:

- الآثار الاقتصادية Economic Consequences لعملية التقارير المالي Financial Reporting **تحدد بناءً على دور المعلومات المنشورة في التقارير المالية، في تحويل الثروة بين الأطراف المختلفة ذات الصلة بالمنشأة في بيئة الأعمال**
- معلومات التقارير المالية تؤثر في النشاط الاقتصادي وفي اسعار الأوراق المالية للمنشأة وفي قيمتها. اختيار الطرق المحاسبية يؤثر في معلومات التقارير وبالتالي في عملية اتخاذ القرارات
- السياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة والتغيرات في تلك السياسات قضية تخص الإدارة والمستخدمين وهي ليست ظاهرة محاسبية تحتاج إلى تفسير
- **يقصد بالسياسة المحاسبية أي سياسة محاسبية، وليس فقط تلك التي تؤثر في التدفقات النقدية للمنشأة، (تغيير طريقة الاهتلاك مثلا لن يؤثر بنفسه في التدفقات النقدية للمنشأة ولا في ضرائب الدخل المدفوعة**
- ثم أن الآثار الاقتصادية قد تمتد على مستوى السوق والاقتصاد ككل (على المنافسين والعمال والجهات الحكومية والتنظيمية والمهنية كلها

● من الآثار الاقتصادية لعملية إعداد التقرير المالي:

- 1- تؤثر **في توزيع الثروة** بين الأطراف المختلفة، فالمستثمرون الأكثر وعياً والأكثر اعتماداً على التحليل المالي قد يكون بمقدورهم زيادة ثروتهم على حساب المستثمرين الأقل وعياً.
 - 2- تؤثر **في مستوى المخاطر التي تقبلها الشركة**، فمن خلال التركيز على المدى القصير يمكن للمشروعات الأقل مخاطرة أن تتعرض لآثار مدمرة على المدى الطويل.
 - 3- **في معدل تكوين رأس المال في الاقتصاد**، وتؤدي إلى إعادة توزيع الثروة بين الاستهلاك والاستثمار داخل الاقتصاد.
 - 4- يمكن للمعلومات المالية التأثير **في كيفية تخصيص الاستثمار بين الشركات**.
- تعطي الممارسة المحاسبية في الوقت الحاضر مرونة للإدارة للاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية. تأتي هذه المرونة من أن طبيعة عملية التقرير المالي تعتمد على استخدام الأحكام والتقديرات ومن تعدد الطرائق المحاسبية المتاحة. الإدارة تستغل المرونة لتحقيق منافع أطراف معينة على حساب أطراف أخرى، بحيث يؤدي ذلك إلى تحويل الثروة من طرف لآخر (اختيار السياسات المحاسبية المتحفظة قد يؤدي إلى تقليل الأرباح، بالتالي تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الثروة من الجهات الحكومية إلى الملاك)

- **السياسات المحاسبية دور رئيسي في تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المالية** فيكون للتقرير المالي آثار على مستوى الاقتصاد الكلي والسوق ككل
- لهذا فإن عملية وضع المعايير المحاسبية هي ناتج لعملية سياسية. وعليه تكون أفضل طريقة للتأثير في عملية صياغة المعايير المحاسبية هي التأثير على واضعي المعايير

6-2: منهجية نظرية المحاسبة الإيجابية:

تركز مدرسة Rochester على أن **نظرية المحاسبية هدفين** رئيسيين: التفسير Explain؛ والتنبؤ Predication:

- 1 – **التفسير** يعني تقديم أسباب للممارسة الملحوظة
- 2 – **التنبؤ** يعني توقع حدوث ظاهرة محاسبية غير ملحوظة (ظاهرة قائمة أو حالية أو ظاهرة مستقبلية)

تكوين النظرية وعناصرها منهجيا:

1 – الافتراضات المتضمنة تعريف المتغيرات والمنطق الذي يربط بينها. تستخدم الافتراضات والتعاريف والمنطق لتنظيم وتحليل وفهم الظاهرة التطبيقية موضع الاهتمام

2 – مجموعة الفروض الأساسية التي تمثل تنبؤات نتجت من عملية التحليل؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟.

● اعتبر انصار المدخل الإيجابي أن طبيعة نظرية المحاسبة تتمثل في تفسير الممارسة المحاسبية والتنبؤ بها

● اعتمدوا على افتراضات محددة: **نظرية الوكالة** لتفسير طبيعة المنشأة، فربطوها مع دور القوائم المالية والمعلومات المحاسبية في إطار تحليلات هذه النظرية؛ **تعظيم المنفعة الذاتية**

● قدموا استنادا إلى تلك الافتراضات نظرية للمحاسبة مكونة من ثلاثة فروض

3-6: افتراضات المدخل الإيجابي في المحاسبة:

● اعتمد المدخل الإيجابي في المحاسبة على افتراضات أساسية أخذت من مجالات معرفية أخرى خاصة الاقتصاد والتمويل، لتقديم فروض النظرية الإيجابية للمحاسبة، و**تفسير طبيعة الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية.**

● تنطلق معظم هذه الافتراضات من **تحليلات نظرية الوكالة** والعملية السياسية

نظرية الوكالة Agency Theory:

انفصال الملكية عن الإدارة في الشركات المساهمة أدى إلى ظهور الإفصاح المحاسبي نتيجة لـ:

أ- منع القانون المستثمر أو المساهم من الإطلاع على دفاتر وسجلات الشركة

ب- كثرة المساهمين وتوزعهم بين مناطق مختلفة جغرافيا

ت- عدم معرفة الكثير من المساهمين للقضايا والمرجعات الناظمة للعمل المحاسبي

ث- تتبدل المساهمين من وقت لآخر وسرعة التبدل

لهذا يتم تعيين إدارة محترفة تتولى إدارة المنشأة بالوكالة عن الملاك ولمصلحتهم لتصبح الحارسة لممتلكات وأصول الملكية الغائبة

وأصبح لزاما على الإدارة تقديم تقاريرها المالية للملاك وأصحاب المال للحصول على معلومات تمكنهم من تقييمهم أداء الإدارة واتخاذ القرارات لحفاظ على مصالحهم في الشركة

علاقة الوكالة تنشأ عندما يقوم أحد الأطراف (الموكل أو الأصيل، سواء كان فرداً مجموعة) بتفويض طرف آخر (الوكيل) بأداء بعض الأعمال نيابة عنه واتخاذ القرارات التي تمكنه من أداء المهام الموكلة إليه

العلاقة بين طرفي الوكالة (الموكل والوكيل) هي محور اهتمام نظرية الوكالة

تسعى النظرية إلى إيجاد العلاقة التعاقدية المثلى بين الموكل والوكيل عبر التوفيق بين أهداف ومصالح كل منهما، حيث تفترض النظرية أن كل منهما يعمل مدفوعاً لتحقيق مصالحه الخاصة.

افتراضات نظرية الوكالة:

- أ- يتصف الوكلاء بالرشد في السعي وراء تعظيم منافعهم الخاصة
- ب- يسعى الوكلاء للحصول على الحوافز المالية وغير المالية كالرواتب والمكافآت وغيرها
- ت- يتصف الوكلاء بأنهم غير راغبين بالمخاطر، خاصة إذا كانت المكافآت التي يحصلون عليها كبيرة بالشكل الذي يرونه مناسباً
- ث- لا تتطابق المصالح الشخصية للوكلاء مع الموكلين
- ج- قد يفضل الوكلاء عدم بذل جهد كبير في العمل

هدفت نظرية الوكالة إلى تفسير طبيعة المنشأة فظهرت **نظرية المنشأة** لتعتبر أن:

- + المنشأة وسيلة ملائمة لتنظيم عمليات التعاقد وتكاليف الصفقات (هذه مصالح فئة اجتماعية)
- + والمنشأة بديل فعال عن فشل آليات السوق في تخفيض تكاليف صفقات أو معاملات السوق

المدخل المعياري لنظرية الوكالة يعتبر أن العقد يحدد مسبقاً انطلاقاً من دوافع الطرفين (مع

اختلاف درجة أو تحمل المخاطر)؛ لكنه يتجاهل دور السوق لأن العقد مكتمل بقوة القانون

المدخل الإيجابي لنظرية الوكالة يفسر طبيعة المنشأة بأنها سلسلة من العقود (أو ترابط

مجموعة من العقود) التي تتم بين أطراف ذات صلة بالمنشأة (أي أصحاب المصالح المادية

معها)، تتصرف بشكل رشيد وعقلاني Rational في إطار تعظيم منافعها الخاصة

تحليلات نظرية الوكالة (التي جاءت لتفسير طبيعة المنشأة) تعتمد على طبيعة المنشأة كونها

شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها أو عن المساهمين معترف بها كوحدة قانونية،

هذه الشخصية المستقلة تضم **أطراف ذات مصالح** أهدافها متعارضة، يسعى فيها كل طرف إلى

تحقيق مصالحه بالتوازن مع مصالح الآخرين، من خلال العلاقات التعاقدية

تحقيق هذا التوازن في علاقات الوكالة خاصة بين مصالح الوكيل (الإدارة) ومصالح الموكل،

أمر ليس بالسهل خاصة أن الوكالة يترتب عليها تكاليف متنوعة لها ثلاثة مصادر رئيسية

مصادر تكاليف الوكالة:

1 - الملكية الجزئية المشتركة: عندما يقوم المالك الذي يدير (المالك/المدير) ببيع أسهمه

(العادية) لملاك آخرين من خارج المنشأة، يتنازل طواعية عن ملكيته الكاملة للمنشأة. لكنه

يبقى مديراً، يحتفظ لنفسه حق اتخاذ القرارات. فإذا كان المالك/المدير يسعى لتعظيم

منفعته الشخصية قبل البيع فإنه قد يسعى لزيادة منفعته بعد البيع فهو قد يفكر في زيادة الإنفاق على منصبه عندما يشترك معه ملاكاً آخرين طالما أنه لا يتحمل كل هذه التكاليف.

2 – المديونية: عندما تستخدم المنشأة الديون يكون هناك طرف ثالث (الإدارة، الملاك والدائنون) هنا تتسع علاقة الوكالة حيث يقوم الدائنون بتفويض إدارة المنشأة استخدام أموالهم. علاقة الوكالة في حالة المديونية تكون مزدوجة:

- أ- علاقة الدائنين مع الإدارة: فقد تستغل الإدارة في هذه العلاقة سلطاتها لاستغلال الأموال المقترضة بحيث تعظم منافعها الخاصة دون علم الملاك
- ب- علاقة الدائنين مع الملاك: فقد يترك الملاك المشروع بعد التعاقد مع الدائنين للانتقال إلى مشروعات آخر عائداته أعلى دون علم الدائنين، فيكسبون على حساب الدائنين الذين تبقى أموالهم في المشروع حتى انتهاء عقد الدين.

3 – عدم تماثل المعلومات المقدمة لجميع الأطراف: فالإدارة لديها قدرة الإطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمنشأة، بخلاف الأطراف الأخرى، خاصة الملاك الذين لا تصلهم معلومات عن المنشأة سوى تلك التي تفصح عنها الإدارة التي قد تستغل فجوة المعلومات للقيام بأفعال تحقق مصالحها الخاصة على حساب مصالح الملاك.

ينتج عن مشاكل الوكالة تكاليف وكالة (لأن الوكيل قد لا يقوم بالأفضل بالنسبة لمصلحة الموكل).
تتكون تكاليف الوكالة من ثلاثة عناصر رئيسية:

- أ- **تكاليف إشراف** يتحملها الموكل للرقابة على تصرفات وسلوك الوكيل، مثل تكاليف قياس وملاحظة ووضع سياسات التعويضات والمكافآت التي يحصل عليها المديرون.
- ب- **تكاليف التزام** يتحملها الموكل لضمان عدم قيامه بأفعال تضر بمصالح الوكلاء
- ج- **خسارة متبقية** تحصل نتيجة اختلاف الأفعال التي كان سيتخذها الوكلاء لأنفسهم لو كانوا ملاكا عن ما يتخذونه وهم فقط وكلاء

افتراض المنفعة الذاتية - Self - Interest:

في نظرية الوكالة تنشأ مشاكل الوكالة من افتراض المنفعة الذاتية، ومن اختلاف الغايات بين الموكل والوكيل. فأطراف الوكالة تبحث عن أفضل تعظيم لمنافعها الخاصة. من هنا فإن الإدارة تختار الإجراءات المحاسبية التي تحقق منافعها الخاصة. وهي لهذا تختار المبادئ والسياسات المحاسبية التي تعمل على: أ – تحقيق التوازن في الدخل المفصح عنه ب – تحقيق التوازن في معدل نمو الدخل

4-6: المقدمات المنطقية لنظرية المحاسبة الإيجابية:

المقدمات المنطقية للنظرية الإيجابية في المحاسبة تتمثل في ما يلي:

- 1 – **المنشأة هي سلسلة من العقود بين أطراف العملية التعاقدية** (العقود هي انعكاس مباشر للمصالح المادية لأطراف التعاقد). والمتعاقدون هم المستخدمون الرئيسيون للمعلومات المحاسبية، وهم يعملون لتحقيق مصالحهم الخاصة، ويتصرفون بشكل رشيد لضمان هذه المصالح
- 2 – **الهدف الأساسي من عملية إعداد التقرير المالي هو تقديم معلومات لأغراض عملية التعاقد**
- 3 – **تستخدم المعلومات المحاسبية من أجل تقليل تكاليف الوكالة،** إلا أن التصرف النفعي للإدارة، قد يجعل دور المعلومات المحاسبية محدد على أساس **تعظيم المصالح الخاصة للأطراف المتعاقدة**
- 4 – **يؤدي الاختيار المحاسبي إلى التأثير على ثروة الأطراف المتعاقدة،** حيث تؤدي التغييرات في القواعد المستخدمة لاحتساب الأرقام المحاسبية، إلى تغيير توزيع التدفقات النقدية للمنشأة أو ثروة الأطراف التي تستخدم هذه الأرقام في عملية التعاقد أو اتخاذ القرارات.
- 5 – **السياسات والتسويات المحاسبية التي تؤثر في المصالح الخاصة للإدارة، تخضع لعملية الاختيار المقصود**
- 6 – **يختلف الاختيار المحاسبي من منشأة أخرى أو من قطاع صناعي لآخر**

6-5: فروض النظرية الإيجابية للمحاسبة:

لنظرية الإيجابية ثلاثة فروض رئيسية، تركز على تفسير الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية في إطار تطبيق تحليلات نظرية الوكالة والنظرية الاقتصادية للعملية السياسية، **مركزة على السلوك النفعي Opportunistic Behavior** في عملية الاختيار الإداري. وقد ربط التنظير الإيجابي تلك الافتراضات بالدور المهم الذي تضطلع به المعلومات المحاسبية في علاقات الوكالة والعلمية السياسية.

فرض الدور التعاقدية للمحاسبة:

وفقا للمدخل الإيجابي لنظرية الوكالة تتحدد طبيعة المنشأة بكونها سلسلة من العقود هدف العقود ليس تعظيم الربح وإنما تنظيم علاقات الأطراف المتعاقدة داخل وحدة (منشأة) قانونية مستقلة، بما يحقق منافعها الخاصة. هنا يأتي دور المعلومات المحاسبية.

إن الدور التعاقدية للمحاسبة يفسر وجودها وهدفها الرئيسي، وأنه بدون وجود تكاليف تعاقدية، **لن يكون هناك محاسبة؟؟**

ركزت النظرية الإيجابية للمحاسبة على نوعين من العقود:

- 1 - **عقود مكافآت الإدارة** التي تحدد تعويضات ومكافآت الإدارة، لقاء قيامها بإدارة المنشأة نيابة عن المساهمين. من أهم تعويضات الإدارة:
- أ- جزء ثابت، لا يعتمد على الأداء المحقق (كالراتب).
- ب- الحد الأدنى للمكافآت Bonus.
- ت- جزء متغير، وهو ذلك الجزء من تعويضات الإدارة الذي يعتمد على تحقيق أرقام محددة (الربح المحاسبي غالباً).
- تبرم هذه العقود، عادة، بحيث يمكن بلوغ أرقام محاسبية معينة (كالربح، فمن مصلحة الإدارة مثلاً تحقيق أرباح عالية للحصول على مكافآت أكبر.
- 2 - **عقود الدين** التي تبرم مع المقرضين. هذه العقود تضمن حماية حقوق أصحاب الديون بحيث لا يتم تحويل الثروة منهم إلى حملة الأسهم. فالإدارة قد تقوم، مثلاً، ب:
- أ- إجراء توزيعات أو تسويات غير مصرح بها، مثل تصفية أحد أصول المنشأة وتوزيع العائد منه كتوزيعات أرباح، أو إعادة شراء أسهم بعلاوة
- ب- استبدال أصل من أصول المنشأة، وقبول مشاريع مخاطرها أعلى مما يتوقعه أصحاب الديون
- ج- استثمارات مبالغ فيها، مثل الاحتفاظ بالتدفقات النقدية لتمويل مشاريع صافي قيمتها الحالية سالبة

هناك تعارض في المصالح فيما يتعلق بسياسة توزيع الأرباح. فقد تستخدم الإدارة سياسات توزيعات الأرباح كوسيلة لتحويل الثروة من المقرضين إلى حملة الأسهم. لهذا فإن عقود الدين تتضمن قيوداً على سياسة توزيعات الأرباح.

فرض تأثير التكاليف السياسية (فرض الحجم Size Hypothesis): في العمل السياسي يسعى السياسيون إلى تعظيم منافعهم الخاصة من خلال سياسات تؤدي إلى تحويل الثروة أو إعادة توزيعها. لهذا يتجهون نحو التجمع في مجموعات ضغط لتحقيق مصالحهم. وكلما كانت المجموعة أكبر كلما كانت أقدر على ممارسة الضغط لبلوغ غاياتها. وما يصح في العمل السياسي يصح في المجال الاقتصادي وفي عمل الشركات

والمنشآت ذات الحجم الأكبر هي الأكثر تأثيراً وفعالية (وربحية) في اقتصاديات البلدان. وهي لهذا موضع اهتمام السياسيين والحكومات والنقابات وغيرهم. هؤلاء يعتمدون على المعلومات المحاسبية للمنشآت الكبيرة في وضع قوانين متعددة (احتكار، ضرائب، الخ.) وفي وضع السياسات السعرية وغيرها. هذه المنشآت تواجه ضغوطاً سياسية، وتحمل تكاليف سياسية (ضرائب عالية) وأعباء اجتماعية أكبر مما تتحمله المنشآت الصغيرة الحجم.

فرض الحجم المنشآت الكبيرة الحجم قد تختار الإجراءات المحاسبية التي تؤجل الأرباح المفصح عنها من الفترات الحالية إلى الفترات المستقبلية

6-6: تقييم مدخل النظرية الإيجابية للمحاسبة:

أولاً: انتقادات حول الظاهرة المحاسبية:

اختزل المدخل الإيجابي الممارسة المحاسبية بعملية الاختيار المحاسبي من قبل الإدارة، فالظاهرة المحاسبية هي الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية وليس الممارسة المحاسبية؟؟؟

وقيد تفسير الممارسة والتنبؤ بها في ظل تطبيق **فرضية السوق** الذي يندر وجوده في الواقع بمعنى أن المنشآت التي لا يتم تداول أسهما في مثل هذه الأسواق مستبعدة من النظرية

ثانياً: التمييز بين المعيارية والإيجابية:

اعتبر التنظير الإيجابي أن **المفهوم العلمي للنظرية يتلخص في النظرية الإيجابية**، أما النظرية المعيارية فهي ليست علمية لكونها تتضمن أحكاماً قيمة تقريرية

غير أن طبيعة **المدخل الإيجابي في المحاسبة لم يكن خالياً من أحكام القيمة بطبيعتها المعيارية**: هناك اعتقادات مسبقة بنيت الافتراضات والفروض التي اختبروها عليها. فالفروض أو التساؤلات المطروحة تتضمن أفكاراً مسبقة حول ما هي القضايا المهمة وما هي الظاهرة المحاسبية. ثم أن منظري الإيجابية كانوا معياريين في وجوه كثيرة، من حيث تشجيعهما للإيجابية

ثالثاً: عدم وضوح الأسس المنهجية التي قام عليها المدخل الإيجابي:

هناك اختلاف في المفاهيم لدى أنصار المدخل. فالنظرية لدى Watts and Zimmerman (في عام 1979) هي مجموعة من الفروض التي **ثبتت صحتها** (أولاً قراءة البيانات من الواقع – ثم وضع الفروض – ثم اختبار الفروض)، أي **أن الفروض يجب أن تثبت حتى ترقى إلى مرتبة النظرية** وهذا منهج استقرائي تقليدي.

ثم عاد Zimmerman (في عام 1980) وعرف النظرية بأنها "مجموعة من الفروض التي **اختبرت تطبيقياً**"، أي **أنها تتطلب فقط أن تكون قابلة للاختبار**، وهذا ما دعا إلى القول بأن منظري الإيجابية في المحاسبة غير واضحين حول ما هي الوضعية.

رابعاً: انتقادات لافتراضات النظرية الإيجابية ولأختباراتها:

ليس هناك جدوى من تطبيق مفاهيم مثل: تعظيم قيمة المنشأة؛ مفاهيم القيمة الحالية؛ تعظيم الثروة، فهي تستوجب وجود أسواق التامة والكاملة يمكن في إطارها حساب أسعار التوازن. لكن المشكلة الحقيقية للنظرية الإيجابية تظهر عندما تكون هذه الأسواق غير تامة أو غير كاملة. ففي هذه الحالة لن يقابل الطلب العرض، وبالتالي لن يستطيع الموكلين تعظيم منافعهم

ثمة تناقض آخر في الافتراضات التي ارتكزت عليها نظرية المحاسبة الإيجابية، إذ **افتترضت أن الموكلين يعظمون منافعهم**، **معتبرة هذا الافتراض محقق**، ولكنها من ناحية أخرى ناقشت فشل الأسواق وتكاليف المعلومات وهذا يناقض افتراضهم.

خامساً: انتقادات حول استخدام مناهج العلوم الطبيعية:

سعى المدخل الإيجابي لمحاكاة العلوم الطبيعية وتطبيق مناهج تلك العلوم على الظواهر المحاسبية، وهذا غير صحيح لأن:

أ- تعتبر القوانين الطبيعية أو الفيزيائية أكثر صدقاً وأكثر قابلية للتعميم، على خلاف العلوم الاجتماعية حيث تختلف القوانين فيها باختلاف الزمان والمكان

ب- من حيث طبيعة الظواهر، تستخدم العلوم الطبيعية المنهج التجريبي عن طريق عزل الظواهر الطبيعية اصطناعياً من خلال التجربة أم العلوم الاجتماعية فيصعب التحكم في عزل الظواهر وإخضاعها للتجربة القابلة للتكرار.

ت- تكشف قوانين العلوم الطبيعية علاقات حتمية، يمكن الاستفادة منها في التنبؤ، أما التنبؤ في العلوم الاجتماعية فيكون محفوف بالمخاطر بسبب تعقد البنى الاجتماعية والتأثير المتبادل بين التنبؤات والحوادث المتنبأ بها

ث- في العلوم الطبيعية تفسر الحوادث تفسيراً كمياً محكماً، ويكون ذلك عن طريق الصيغ الرياضية المحكمة كمياً، أما في العلوم الاجتماعية فيغلب عليها الطابع الكيفي

6-7: مدخل التعاقد الكفاء لبناء النظرية المحاسبية:

جاءت فروض نظرية المحاسبة الإيجابية الثلاثة من **افتراض المنفعة الذاتية**: (الإدارة تختار سياسات محاسبية تزيد منافعها الخاصة، من خلال: عقود الدين وعقود المكافآت، وتجنب التكاليف السياسية).

بعض رواد المدخل الإيجابي أشاروا إلى أن **صياغة هذه الفروض يجب أن يكون في إطار افتراض التعاقد الكفاء** وليس افتراض المنفعة الذاتية لأن **هناك نظم للرقابة الداخلية تقيد السلوك النفعي للإدارة، وتدفعها لاختيار سياسات محاسبية تقلل من التكاليف التعاقدية** تعتبر نظرية الوكالة أن:

- المنشأة هي سلسلة من العقود بين الأطراف ذات المصالح المختلفة، **تتصرف بشكل رشيد بدافع تحقيق مصالحها الخاصة في إطار افتراض المنفعة**
- **مصلحة هذه الأطراف تتحقق: بتقليل تكاليف الوكالة** (الناجمة عن تعارض المصالح) **وباستمرارية المنشأة وتعظيم قيمتها، وهذا يجسد طبيعة التعاقد الكفاء**

نظرية التعاقد الكفاء:

- تعتبر أن الإجراءات المحاسبية تمثل جزءاً من خليطٍ أمثل لمجموعة من السياسات التي تخص المنشأة (مثل: سياسات التمويل؛ التعويضات؛ المبيعات؛ الإنتاج؛ الاستثمار) والتي تسهّل تعظيم قيمة المنشأة
- تقترح بأن تغيّر المنشأة مجموعة الإجراءات المحاسبية الحالية إذا أصبحت غير كفؤة.
- تعتبر أن الطرق المحاسبية سيتم اختيارها لتقليل تكاليف الوكالة بين الأطراف المتعددة المرتبطة بالمنشأة (الاختيار المحاسبي الكفاء في إطار الدور التعاقدية للمحاسبة)