

تأثير نظريات المحاسبة السلوكية في هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس

أ / خالد جفال

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

-جامعة سطيف 1-

Abstract

المخلص

This article aims to study the effect of behavioral accounting theories through its research, on the structure of the interaction between accounting disclosure and measurement, and the role of the prevailing economic knowledge in guiding this interaction. The study concluded that the measurement is a follower of disclosure, and that the accounting objectives which set the measurement affected indirectly - mediated disclosure - Through economic Institutional, and directly through financial institutional.

Keywords: Behavioral Accounting Theories, Disclosure and Measurement, Accounting Research, Economic knowledge, Institutional.

يهدف هذا المقال إلى دراسة تأثير نظريات المحاسبة السلوكية من خلال بحثها في هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين، ودور المعرفة الاقتصادية السائدة في توجيه هذا التفاعل؛ حيث توصلت الدراسة إلى أن القياس تابع للإفصاح، وأن أهداف المحاسبة المحددة للقياس تتأثر بطريقة غير مباشرة -بوساطة الإفصاح- من خلال المؤسساتية الاقتصادية، وبطريقة مباشرة من خلال المؤسساتية المالية.

الكلمات المفتاحية: نظريات المحاسبة السلوكية، الإفصاح والقياس، بحوث المحاسبة، المعرفة الاقتصادية، المؤسساتية.

تمهيد:

حسب Watts و Zimmerman فإن المحاسبة تشكل من قبل الاقتصاد والسياسة⁽¹⁾، فالأصول الفكرية الاقتصادية تشكل إلى حد كبير الخلفية الأساسية لعملية بناء وتطوير الممارسة النظرية المحاسبتين؛ هذه الأخيرة التي ومن خلال اندماجها مع العلوم السلوكية وأخذها بأهم ما توصلت إليه في تحليل السلوك البشري ودوافعه، أصبحت تشكل مجالا جديدا للبحوث والتنظير المحاسبيين، وذلك بما عُرِف بمرحلة نظريات المحاسبة السلوكية.

الإشكالية:

إن واقع ما هو عليه مجال المحاسبة المالية يُبيّن اتساع فجوة عدم التناغم بين متطلبات الإفصاح التي جاءت بها آخر مراحل تطور الممارسة والنظرية المحاسبتين، وما يمكن فعلا قياسه للإفصاح عنه؛ الأمر الذي يدفعنا إلى البحث في آلية التفاعل الحاصل بين الإفصاح والقياس المحاسبتين خلال الفترة الممتدة من منتصف القرن العشرين إلى غاية وقتنا الحاضر، مركزين في ذلك على دور الخلفية الفكرية الاقتصادية التي أوجدت خصائص وميزات مرحلة نظريات المحاسبة السلوكية، حيث تتمحور الإشكالية التي سيعالجها هذا البحث حول التساؤل التالي: كيف أثرت مرحلة نظريات المحاسبة السلوكية وما واكبها من مداخل ونظريات المعرفة الاقتصادية في هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبتين؟

أهداف البحث: يهدف البحث إلى معالجة النقاط التالية:

- تحليل دور أهم مداخل ونظريات المعرفة الاقتصادية المشكلة لخلفية بناء مرحلة نظريات المحاسبة السلوكية؛

- تحليل العلاقة التفاعلية بين الإفصاح والقياس المحاسبتين؛

- تحليل أسباب فجوة عدم تناغم متطلبات الإفصاح مع ما يمكن فعلا قياسه للإفصاح عنه، والتي تواجهها المحاسبة في مرحلة النظريات السلوكية.

أهمية البحث: يكتسب هذا البحث أهميته من حيث أنه يُعطي تصورا لحقيقة العلاقة بين الإفصاح والقياس المحاسبتين، ويساهم كوجهة نظر علمية تأخذ بالدوافع السلوكية والجانب المؤسساتي في تحليل خلفية الجدل الحاصل حول توجيه أهداف المحاسبة وتأثيره في البناء المحاسبي.

منهج البحث: تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي باستخدام الأسلوب التحليلي كونه الأنسب لهذا النوع من الدراسات، وذلك بغية تغطية كل جوانب البحث وتحقيق الأهداف المرجوة منه.

ولمعالجة الإشكالية المطروحة فقد تم تناول المحاور الآتية:

1- توجهات بحوث المحاسبة في مرحلة النظريات السلوكية:

قسّم Hendriksen مستويات النظرية المحاسبية على أساس التنبؤ إلى ثلاثة مستويات أساسية، كان أولها النظريات التركيبية (Syntactical Theories) وثانيها النظريات التفسيرية (Semantical theories) وأخيرا النظريات السلوكية (Behavioral theories)، حيث تمثل مرحلة النظريات السلوكية نتاج التطورات الحديثة في مجال التنظير المحاسبي والاتجاه نحو دراسة عملية الاتصال في مجال اتخاذ القرارات، وأصبح التركيز أكثر على ملاءمة المعلومات وعلى سلوك الأفراد والجماعات المختلفة تجاه هذه المعلومات، من خلال قياس وتقييم الآثار الاقتصادية والنفسية والاجتماعية للإجراءات المحاسبية ووسائل التقرير⁽²⁾، فتحوّلت بذلك البحوث المحاسبية إلى المجال السلوكي بداية من ستينيات القرن الماضي، مع الوصول بوظيفة المحاسبة في هذه المرحلة إلى درجة متقدمة في الاتصال بعلوم أخرى خلافا لعلم الاقتصاد، كإدارة وعلم النفس والاجتماع والرياضيات؛ وتحولها إلى نظام للمعلومات، فضلا عن تعدّد وتمايز فروعها البحثية وتوجهها أكثر نحو الأصالة العلمية.

بدأ النقاش حول تأثير العلوم السلوكية في تطوير نظرية المحاسبة منذ سنة 1950م، واستمر تزايد الاهتمام بهذا المجال من البحوث إلى أن أعلنت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) والرابطة الوطنية للمحاسبين (NAA) تشكيل لجان في أوائل سنة 1970م للبحث عن سبل لإدماج نتائج العلوم السلوكية في التعليم المحاسبي، ليأتي سنة 1971م إقرار بشأن تأثير العلوم السلوكية في المحاسبة ينص على أن "المحاسبة هي عملية سلوكية" وأن "الغرض الرئيس من التقارير المحاسبية هو التأثير في التصرف: أي السلوك"⁽³⁾؛ في خضم هذا التسارع في تبني منهج البحوث السلوكية، تعدّدت التعريفات التي توضح توجه وهدف ومنهج بحوث المحاسبة السلوكية؛ حيث نجد Bruns و DeCoster قد عرّفا المحاسبة السلوكية سنة 1969م على أنها "مجال البحث الذي يدرس أثر عملية القياس والإبلاغ عن الأشخاص والمنظمات"⁽⁴⁾، وعرّف Waller سنة 2002م بحوث المحاسبة السلوكية على أنها "البحوث المحاسبية التي تقوم باختبار فرضيات

بشأن الآثار المترتبة على مسلمات واقعية عن عقلانية الإنسان لاتخاذ القرارات الاقتصادية خلال إعدادات المحاسبة⁽⁵⁾. وفي استعراضهما الشامل لثلاثة عقود من البحوث المحاسبية السلوكية، شدد Birnberg و Shields سنة 1989م على حقيقة أن البحوث المحاسبية السلوكية هي مدرسة في أبحاث المحاسبة، تتميز بفرضياتها ومنهجها، ويجب التفريق بينها وبين غيرها من المدارس في أبحاث المحاسبة⁽⁶⁾. وفيما يلي نقدم طرعا لأهم توجهات البحوث السلوكية.

1-1- بحوث المحاسبة القائمة على اتخاذ القرارات :

نظير تقاطع بحوث المحاسبة مع العلوم المعرفية التي يمكن وصفها بأنها حقل يحتوي على عناصر من علم النفس المعرفي، وعلم الحاسوب، والفلسفة، والتعليم، والذكاء الاصطناعي، حيث كانت النماذج الحسابية المعرفية (Cognitive Computational Models)، المستندة إلى أسلوب المحاكاة الحاسوبية التي وضعتها Newell و Simon⁽⁷⁾ سنة 1972م، توفر إطارا أكثر تحديدا لتطوير واختبار النظريات الخاصة باتخاذ القرارات المحاسبية؛ حيث كانت هذه البحوث تسعى إلى الوصول لنظريات اتخاذ القرار المحاسبي، وكانت بدايتها من خلال التحقيق في كيفية استخدام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الائتمانية من قبل موظفي البنوك، وقد أجريت أولى هذه الدراسات من قبل Stephens في دراسة بعنوان "استعمال المعلومات المالية في قرارات الإقراض المصرفي" Uses of Financial Information in Bank Lending Decisions سنة 1980م، قال فيها أنه يتطلع في سلوك قرار هؤلاء الموظفين عند منح الائتمان، وكان قادرا في النهاية على تحديد إجراءات القرار وتحديد تسلسل التحليل، والأهم، توليد فرضيات للتحقيق في هذا الأمر في المستقبل⁽⁸⁾. إن هذه البحوث كانت فيها محاولة لوصف سلوك مستخدم المعلومات، الأمر الذي جعل استعمال مدخل العلوم المعرفية يتيح إمكانية أكبر في استكشاف كيفية أداء المهام المعقدة للبشر ومعرفة المزيد عن عملية اتخاذ القرارات، وتطوير نظريات محاسبة اتخاذ القرار تكون مفيدة للوصف والتنبؤ وتحسين القرارات التي يتخذها المحاسبون ومدققو الحسابات ومستخدمو المعلومات المحاسبية؛ كما اهتمت هذه البحوث بمهام المحاسبة من خلال تحليل المهام الذي يعتمد أساسا على أساليب البحث الميداني والتحليلات، ويوفر فهما لقرار المحاسبي (Accounting)

(Decision Tasks)، الأمر الذي يُعد ضروريا للتمييز بين نظريات القرار المحاسبي ونظريات القرار العام؛ إضافة إلى التوسع في استعمال مجال التشغيل الذهني للمعلومات (Human Information Processing) في مجال بحوث نظريات القرار المحاسبي.

2-1-2- بحوث المحاسبة القائمة على السوق :

شملت أهم البحوث التي تضمنتها النظريات السلوكية والمبنية على أساس السوق، أربعة توجهات رئيسية؛ أولى هذه التوجهات نجدها في دراسة Brown و Ball⁽⁹⁾ سنة 1968م، ودراسة كل من Shevlin و Olsen و Foster⁽¹⁰⁾ سنة 1984م، والثّنين تعبّرا عن دراسات للحدث تقوم بقياس أثر نشر بيانات الدخل المحاسبي على أسعار الأوراق المالية أو حجم التعامل، مستعملة في ذلك فرضيات كفاءة السوق (Efficient Market hypothesis) ونموذج تسعير الأصول الرأسمالية (Capital Asset Pricing Model)؛ بحيث تُستعمل هذه البحوث من الناحية السلوكية في تحديد معلومات حول تغير معتقدات المستثمرين، الأمر الذي يُفيد في وضع المعايير واتخاذ القرارات الاقتصادية وبناء توقعات المحللين؛ وفي سلسلة من الدراسات الأخرى التي اتخذت من السوق أساسا لها، نجد دراسات تحاول تقصي دور المعلومات المحاسبية في تقدير درجة المخاطر النظامية (B)، كدراسة Mandelker و Rhee⁽¹¹⁾ سنة 1984م، ودراسة Elgers و Marry⁽¹²⁾ سنة 1982م. كما جاءت دراسة كل من Ohlson⁽¹³⁾ سنة 1991م، ودراسة Strong⁽¹⁴⁾ سنة 1990م، لتتناولا أثر الإفصاح عن أرقام الدخل على متوسط عوائد الأسهم، كتكملة لسلسلة البحوث المحاسبية على أساس السوق. مؤخرا، ونتيجة للتوسع في استعمال الأبحاث السلوكية حصل تحول من فرضيات كفاءة السوق نحو فرضيات السوق السلوكية (Behavioral Market)⁽¹⁵⁾، الأمر الذي أجبر الدراسات المحاسبية على إدخال التحيزات النفسية للبشر التي يتم دراستها في أدب المالية السلوكية (Behavioral Finance)، مشكّلة بذلك سلسلة جديدة من الأبحاث المحاسبية القائمة على السوق، ونورد كمثال عنها دراسة Lee⁽¹⁶⁾ سنة 2001م، والتي يرى فيها أن معرفة أسعار السوق هي عملية معقدة تستحق المزيد من الاهتمام، موضّحا ضرورة انتهاز البحوث المحاسبية لمفهوم الإشارة التي تقدمها المعلومة والتي تولد تحركات الأسعار، آخذة في ذلك بنماذج السلوك العقلاني ودورها في عملية المراجعة، وبمتغيرات تحليل المالية السلوكية.

3-1-3 بحوث المحاسبة القائمة على الوكالة:

تهتم هذه الدراسات بسلوك الإدارة تجاه السياسات المحاسبية البديلة، حيث تعتمد على نظرية الوكالة (Agency Theory) بشكل كبير، هذه الأخيرة التي ظهرت كتفسير للظواهر المحاسبية والتنظيمية (الطلب على التقارير المحاسبية، التغيرات في أساليب المحاسبة المختارة، جهود الضغط من قبل الهيئات التنظيمية، وردود فعل سوق الأوراق المالية للتغير في محاسبة التفويض) وكان الاستعمال الأكبر لها في مجال بحوث المحاسبة الإدارية خاصة خلال فترة السبعينيات والثمانينيات من القرن الماضي؛ ومكنت حسب Watts و Zimmerman سنة 1986م⁽¹⁷⁾، من الفصل بين أدبيات الوكالة وأدبيات حقوق الملكية في المحاسبة؛ بحيث أن أدب الوكالة يستخدم عموماً النماذج الرياضية لنظرية الألعاب لمعالجة مجموعة محدودة من مشاكل الوكالة، في حين يستخدم أدب حقوق الملكية نماذج أبسط لمعالجة مجموعة واسعة من مشاكل الوكالة؛ ويشيران أيضاً إلى أن أصحاب النظريات الإيجابية يقومون بعرض التقارير المالية على أساس نظرية الوكالة كجزء من عملية تعاقد الشركة؛ حيث أن الغرض الرئيس من المحاسبة من منظور نظرية الوكالة هو تسهيل التعاقد وبالتالي تقليل تكاليف الوكالة، ويجب على واضعي المعايير بناءً على هذه النظرية النظر في الآثار المترتبة على المعايير المحاسبية المقترحة بشأن العقود القائمة (Existing Contracts)، وليس التباين العرضي في إجراءات المحاسبة التي تُعدّ كمؤشر على محاولات الإدارة للتلاعب بأرقام المحاسبة من أجل تضليل المستثمرين. وقد عبّرت نظرية التعاقدات (Contracting Theory) أهم التفسيرات المعاصرة لطبيعة الوحدة المحاسبية، فهذه الأخيرة ليست شخصية طبيعية وليست شخصية معنوية مستقلة، كما أنها ليست مجرد اعتماد من الأموال، وإنما هي ائتلاف من أصحاب الحقوق (Property Rights) مؤسّسة على عقود رسمية وغير رسمية⁽¹⁸⁾؛ ويشير Demski سنة 1972م⁽¹⁹⁾ إلى أن المشاكل الأولى في نموذج محاسبة نظرية الوكالة تتطلب قياس الأداء المحاسبي وتكون وظيفة تحفيز تقوم على أساس قياس الأداء المحاسبي؛ الأمر الذي يساعد على استخلاص فرضيات حول الممارسات المحاسبية واستخدام المعلومات المحاسبية، ويمكن أيضاً استخدام هذا النهج من البحث للتنبؤ بالتسلسل الزمني للتغيرات في النظم المحاسبية. ومن البحوث الحديثة في هذا المجال دراسة Will Seal⁽²⁰⁾ سنة

2006م، التي تبين العلاقة بين نظرية الوكالة وحوكمة الشركات في إطار النظرية المؤسسية؛ حيث تم التحول إلى النظرية المؤسسية للوكالة (The institutional theory of agency)، وتحليل السلوك الإداري على نطاق واسع من خلال الممارسات المؤسسية.

4-1-4- بحوث المحاسبة القائمة على التوسع في الإفصاح:

تعد هذه البحوث امتداداً للبحوث القائمة على السوق (كفاءة السوق)، من حيث رغبة مستخدمي المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات؛ وامتداداً لبحوث الوكالة من حيث أهداف الرقابة على تصرفات الإدارة؛ فزادت أهمية هذه البحوث مع زيادة أهمية الملائمة كإحدى الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المحاسبية؛ وكان مدخل الأحداث (Event Approach) أكثر المداخل المؤثرة في هذه البحوث، بحيث شكل مجال التحول من الاهتمام بمستخدمي التقارير المالية صوب تحديد الأحداث الاقتصادية والمالية التي يجب الإفصاح عنها؛ ومن أمثلة هذه الدراسات، دراسة Lubwama و Karmon⁽²¹⁾ سنة 1997م، التي تُربط فيها أنشطة تمهيد الدخل مع الحوافز الإدارية، ويكشف هذا التمهيد من خلال مراقبة السلوك الإداري، مستخدمي النظرية الإيجابية للمحاسبة لشرح لماذا ينخرط المديرون في عملية تمهيد الدخل؛ إضافة إلى التوسع في الإفصاح عن المعلومات غير المالية التي تشمل المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بما فيها من إفصاح عن تفاعل المنظمات مع المجتمع والإفصاح عن الموارد الطبيعية والبيئة وعن الموارد البشرية، كدراسة Bassett⁽²²⁾ سنة 1972م، التي تناولت قياس دوران العمال ومحاسبة الموارد البشرية. إن هذه البحوث تناولت أيضاً القيود المفروضة على عملية التوسع في الإفصاح، من حيث التكاليف المرتبطة بعملية الإفصاح وكذلك التأثير السلبي للتوسع في الإفصاح في الموقف التنافسي للمنشأة⁽²³⁾.

ما يمكن التعليق عليه فيما يخص توجه البحوث المحاسبية في هذه المرحلة، هو تحولها إلى بحوث سلوكية إيجابية، تحاول استقراء واقع بيئة المحاسب وتأثير العوامل التكوينية النفسية والاجتماعية للإنسان فيها عند إعداد القوائم المالية في مجالي الإفصاح والقياس؛ وذلك خلافاً لما كانت عليه بحوث المحاسبة السلوكية المعيارية التي تميزت بالوصفية العملية المستندة إلى

فرضيات منطقية أو نظرية تلقى قبولاً عاماً؛ الأمر الذي أشار إليه Breitkreuz⁽²⁴⁾ سنة 2009م، عندما أعطى مقارنة بين البحوث المحاسبية السلوكية والبحوث المالية السلوكية، فالأولى تركز على مجموعة من النظريات مثل نظرية الوكالة ونظرية الألعاب واقتصاديات المعلومة، وهذه هي البحوث الوصفية العملية، أما النوع الثاني من البحوث فترفض حسب Breitkreuz العقلانية غير المحدودة من مستخدمي المعلومات المحاسبية، وتتميز باعتمادها على التحليل النفسي والاجتماعي في أساليبها البحثية. وبعد الإحاطة بتوجهات البحوث السلوكية، نورد توجه الخلفية الاقتصادية المؤثرة في مرحلة النظريات السلوكية.

2- الخلفية الاقتصادية المؤثرة في مرحلة النظريات السلوكية:

شهدت المعرفة الاقتصادية المؤثرة في هذه المرحلة خمس محطات فكرية أساسية تبدأ من ظهور الفكر الاقتصادي الكلاسيكي الجديد (The New Classical)، ومرورا بالفكر الكينزي (Keynesian) والفكر النقدي لمدرسة شيكاغو (Monetarism and the Chicago School)، والاقتصاد المؤسسي (Institutional Economics) والاقتصاد الدولي (International Economics)، وصولاً إلى الاقتصاد المالي (Financial Economics) والتفكير في مرحلة ما بعد الركود العظيم (Post-Great Recession thinking) في وقتنا الحالي؛ فرغم أن هذه المرحلة امتدت إلى حوالي ستين سنة، إلا أنها شهدت تطورات سريعة وكبيرة في مستوى المعرفة الاقتصادية.

بدأت سلسلة التطورات المؤثرة منذ إعطاء Marshall الأهمية البالغة للفعل الفردي والاجتماعي الذي يقع تحت قيد ندرة الموارد، في سعيه للحصول على المتطلبات المادية للرفاهة؛ كما أنه أشار في فكرته للتعامل مع الفعل الفردي، خلافاً لما جاءت به فكرة الحدين حول الرجل الاقتصادي، أنه يقصد في تحليله الرجل كما هو (بلحمه ودمه) بسلوكه ومحفزاته ودوافعه، محاولاً بذلك جعل تحليله الاقتصادي منصفاً حول السلوك الاقتصادي، وبالتحديد السلوك الاقتصادي للمستهلك⁽²⁵⁾؛ ليأتي بعده Keynes مستنداً في تحليله لنظرياته على السلوك البشري الجماعي والعوامل النفسية في عالم عدم التأكد وسيطرة التوقعات⁽²⁶⁾؛ لتتضح بعدهما فلسفة مدرسة شيكاغو على يد Friedman من خلال مجموعة من الدراسات التجريبية حول الطلب على النقود،

وذلك باتباعه منهج الاقتصاد الإيجابي، وقوله أن علم الاقتصاد يجب أن يكون موضوعيا وبعيدا عن الأحكام المعيارية⁽²⁷⁾، وأن الهدف النهائي من العلم الإيجابي هو تطوير "نظرية" أو "فرضية" تعطي تنبؤات صالحة وذات مغزى حول ظواهر لم تُلاحظ حتى الآن⁽²⁸⁾. ومع بداية فترة الاقتصاد المؤسسي، الذي يُعد مجالا تطويريا للاقتصاد السياسي، يركز على فهم دور العملية التطورية للاقتصاد ودور المؤسسات في تشكيل السلوك الاقتصادي، ويقوم بشكل أساسي على نظرية التحليل المؤسسي (Institutional Analysis Theory)؛ حيث يتعلق التحليل المؤسسي بالتفاعل بين المؤسسات والبيئات وهياكل الحكم، ويستعين في تحليله هذا بنظرية الألعاب (Game Theory) ونظرية تكلفة المعاملات (Transaction Cost Theory)⁽²⁹⁾، أو ما يُشار إليه بفهم التفاعل البشري وقياس تكاليفه في سوق رأس المال وسوق المنتجات والأنظمة السياسية، مع الرفض القاطع لافتراض العقلانية المطلقة ومعرفة كل البدائل والتصرف على أساس حسابات منطقية بحثة كما جاءت به نظرية الاختيار العقلاني⁽³⁰⁾؛ فالمعتقدات التي يعتقدونها الناس هي التي تحدّد نوع الحوافز التي يرون أنها تصلح لهم، وهذا تحت مفهوم المقاصد البشرية (Human intentions)⁽³¹⁾؛ حيث تهيمن على التحليل المؤسسي نظرية الوكالة والتحليل الاقتصادي للقانون ونظرية الاختيار العام⁽³²⁾، إضافة إلى دمج النظرية الاجتماعية⁽³³⁾.

بالرجوع مجددا إلى التجارة، ونظرية التجارة الدولية، وما صاحبها من تكامل وترابط وعولمة للأسواق وظهور التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية، بدأت فترة الاقتصاد الدولي؛ لكن الأمور تغيرت مع زوال فرض المنافسة التامة والتوجه إلى اقتصاد المنافسة غير التامة والاحتكار وظهور اقتصاديات الحجم، إذ أن الشركات ذات الحجم الكبير وبالأخص الشركات متعددة الجنسيات أصبحت تشكل خطرا على الصناعات الناشئة، وأصبح من الضروري رعاية وحماية هذه الصناعات حتى تنمو، فظهرت نظرية الحماية (Protection Theory)، واستعمال الرسوم الجمركية وسلسلة من السياسات التي تتدخل من خلالها الدولة بما يعرف بإستراتيجية السياسة الخارجية (Strategic Trade Policy)⁽³⁴⁾، حيث أن هذه السلسلة من التطورات وصلت إلى غاية التنظيم الصناعي كمدخل إستراتيجي (The Industrial-Organization Approach) يدرس هيكل وحدود العلاقة بين الشركة والسوق من خلال الطرق التي تمسك بها الشركة صناعة ما، فقد

يكون التنظيم الصناعي في منافسة تامة أو في احتكار أو منافسة الاحتكارية أو احتكار قلة⁽³⁵⁾. آخر الفترات المؤثرة هي فترة الاقتصاد المالي، أو ما عرف مؤخرا بالاقتصاد الافتراضي؛ وهو ذلك الاقتصاد الذي أُستوحيت نماذجه كنتيجة لنوع من الفكر الأكاديمي المستوحى من الفلسفة الوضعية، وبُنيت نماذج الاقتصاد المالي على فرضيات كفاءة السوق (EMH)، وفي وقت لاحق، على نموذج تسعير الأصول الرأسمالية (CAPM)؛ إضافة إلى التوجه المعياري، من خلال فكرة وجود السوق القاهرة^(*) (Omnipotent Market) التي عُدَّت حجر الزاوية في كل نظريات الاقتصاد المالي، وفكرة قيمة تعظيم حقوق المساهمين في أعلى التسلسل الهرمي لأهداف الوكيل أو المدير⁽³⁶⁾؛ واستُعملت خلال هذه الفترة العديد من النظريات التي ومن أبرزها نظرية الألعاب ونظرية الإشارة ونظرية القرار واقتصاد المعلومات، وغيرها من النظريات التي عُدَّ السلوك المالي محوراً. كما هيمنت على هذه الفترة هيئات البورصات (أسواق الأوراق المالية)، التي ومن أبرزها على الإطلاق لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) الأمريكية، التي من مهامها الأساسية حماية المستثمرين والحفاظ على أسواق عادلة ومنظمة وفعالة وتسهيل تكوين رأس المال. أما حالياً فنعيش فترة التفكير في ما بعد الركود الكبير، من حيث آلية المعاملات المالية وطرق التقييم ومستوى المخاطر والملاءة المالية لمختلف المؤسسات العاملة في القطاع المالي؛ خاصة بعد إعادة الشكوك حول كفاءة النظام الرأسمالي وميكانيزمات عمله، وحول تأثير العولة المالية وفتح الأسواق في كفاءة مخرجات هذه السوق.

يمكننا الآن وبعد تحليل الخلفية الاقتصادية المؤثرة، استخراج المداخل المستعملة والنظريات المؤثرة في مرحلة نظريات المحاسبة السلوكية.

3- المداخل المستعملة والنظريات الاقتصادية المؤثرة:

إن المنحى السلوكي هو السمة الرئيسية في مختلف المداخل والنظريات السائدة في الفترة الاقتصادية المؤثرة على نظريات المحاسبة السلوكية؛ ف نجد أن التوجه السلوكي الفردي (Marshall) والجماعي (Keynes) والمؤسساتي، جعل عملية البناء المعرفي للاقتصاد خاضعة إلى مقاصد السلوك النفسية والفسولوجية والبيئية؛ فمساهمة Marshall من خلال استعماله لمدخل السلوك الاقتصادي للفرد ومدخل التحليل الزمني تضع أسس نظرية النمو العضوي التي تُعنى

بالتطور المشترك للاقتصاد والعقل البشري⁽³⁷⁾؛ وعلى النهج نفسه، يتخذ Keynes من السلوك الاقتصادي الجماعي محور مداخله للتفسير، ويشق منه مدخل التوقعات وعدم التأكد والمدخل العضواني، ليصوغ نظرية الفجوة التضخمية ونظرية الدورة الاقتصادية كأهم محورين في سلسلة أفكاره الكلية (القومية) في التفسير. ومع التقدم في الأبحاث الاقتصادية الأكاديمية وتبالي المشاكل الميدانية وإثبات ونفي العديد من الأفكار الاقتصادية التي عُدَّت مرحلية وأوجدت لحل مشاكل ظرفية؛ ظهرت أسس الاقتصاد الإيجابي على يد Friedman مستعملاً فكرة الاقتصاد الحر اللاتدخلي في صياغة النظرية الحديثة لكمية النقود ونظرية السعر، اللتين عُدَّتا جوهر النظرية النقدية لمدرسة شيكاغو الاقتصادية. ومع تنازل الاقتصاد المؤسسي عن افتراض العقلانية والرشادة التي تحكم السلوك الاقتصادي لكل الجهات الفاعلة، وتوجهه إلى التحليل المؤسسي لدراسة سلوك المؤسسة كنواة لهذا التفاعل في الاقتصاد الحديث، مركزاً على نظرية تكلفة المعاملات ونظرية الخيار العام التي استمدت من المجال السياسي، والتي تبين أن توجه السلوك العام يتجه في نهاية مضمحه الأساسي إلى تحقيق الرغبات الذاتية للأطراف المؤثرة فيه⁽³⁸⁾؛ بالإضافة إلى الدمج بين مختلف النظريات الاجتماعية التي تمد بصلة إلى السلوك المؤسسي وتساعد على فهمه والتنبؤ به. حكمت فترة الاقتصاد الدولي نظرية التجارة الخارجية الحديثة ومحاولات حماية الاقتصاديات من موجة الاتساع الكاسح لاقتصاديات الحجم من خلال نظرية الحماية وإستراتيجية السياسة الخارجية، وصولاً إلى التنظيم الصناعي كمدخل إستراتيجي لتحديد سلوك الشركة مع السوق. إن التحول إلى الاقتصاد المالي كان النتيجة الحتمية لاتساع الاقتصاد الدولي، وزيادة الحاجة إلى رؤوس الأموال بشكل كبير، فما كان إلا أن نمت الأسواق المالية والهيئات الحاكمة لها وأصبحت المهيمنة على اقتصادنا في الوقت الراهن؛ وأصبح مدخل السلوك المالي المسيطر على مجمل السلوكيات الاقتصادية التي يبدىها المتعاملون الاقتصاديون، وهذا بالموازاة مع مدخل تعظيم حقوق المساهمين وزيادة ثقتهم في التعاملات المالية، باستعمال جملة من النظريات المساعدة، كنظرية الإشارة والألعاب والقرار وغيرها؛ الأمر الذي يُراد من خلال زيادة درجة اليقين في التعامل داخل الأسواق المالية.

بعد تحليلنا للمداخل والنظريات السائدة في مرحلة نظريات المحاسبة السلوكية يمكننا صياغة هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين.

4- هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين:

إن المداخل والنظريات التي سادت خلال هذه المرحلة، استوجبت على المحاسبة حاجات أكثر تطوراً وتعقيداً، مع اتجاهها إلى مرحلة البحوث السلوكية كمحاولة لبناء نظرية محاسبية عامة؛ فنجد أن لنظريات Marshall الاقتصادية تأثيراً في توجه المحاسبة، فتحوّلت من السلوك الاقتصادي البحت إلى التأثيرات الفسيولوجية والنفسية في هذا السلوك، إضافة إلى بروز قصورها في التنبؤ الدقيق به والتحكم فيه؛ كما أن التحليل الديناميكي المرن عبر التطور الزمني استوجب على المحاسبة التحلي بالمرونة وإدخال عنصر الزمن في مجال عمليات القياس المحاسبي؛ إضافة إلى إعطاء جانب التنظيم أهمية بالغة، والتوجه إلى الجانب الوظيفي في التحليل المحاسبي للأحداث الاقتصادية مع بؤار انتشار الإدارة العلمية. من جهتها، تطلبت إسهامات Keynes في المجال الاقتصادي على المحاسبة ضرورة الاستجابة لحاجات عالم عدم التأكد وسيطرة التوقعات وفكرة تناقض المصالح، إضافة إلى تحليل العوامل الاقتصادية في إطار كلي (وطني)، ولا سيما محاسبة الدخل الوطني التي شهدت تطوراً ملحوظاً مع تطور مفهوم الدخل وسبل قياسه والضرائب المفروضة عليه. كما جاءت المداخل والنظريات التي ساهم بها Friedman، مبيّنة الحاجات الإضافية إلى آلية قياس أدق خاصة بعد ارتفاع معدل التضخم والتشكيك في فرض الوحدة النقدية، وتضاعف الجهود فيما يُعرف بمحاسبة التضخم لتحديد طرق قياس محاسبي تزيد من ملائمة القياسات والمعلومات الناتجة عنها للمستخدمين.

لقد كان التوجه الحاسم في مجال المحاسبة حسب رأينا في مرحلة التحليل المؤسسي، التي ظل تأثيرها حتى في مرحلتي الاقتصاد الدولي والمالي، وكان لهذا التأثير بالغ الأثر في معايير المحاسبة الدولية، فحسب التحليل المؤسسي، بيّنت الدراسات الحديثة حول المحاسبة الدولية في تحليلها للعلاقة بين مؤسسات البلدان ونتائج التقارير المالية (مثل إعداد تقارير الجودة)، وكذلك الآثار السوقية لهذه النتائج (مثل تكلفة رأس المال، والسيولة في السوق وكفاءة

الاستثمار)؛ تدعيم فكرة أن المؤسسات تؤثر على الإبلاغ الفعلي للشركات وممارسات الإفصاح بغض النظر عن معايير المحاسبة، كما بينت هذه الدراسات أنه حتى عندما تخضع الشركات لنفس المعايير المحاسبية وممارسات الإبلاغ فإنه يوجد اختلاف كبير عبر الشركات والبلدان، مشيرة إلى أهمية حوافز الإبلاغ المؤسساتي في عرض وطلب المعلومات المالية⁽³⁹⁾؛ كما يشير الاقتصاد المؤسساتي في تحليله إلى أن معايير المحاسبة الدولية يمكنها إعطاء ميزة تنافسية حاسمة للأطراف الواضعة لها، فضلا عن سعي الشركات للتأثير في واداعي المعايير لوضع معايير ربما يرونها تفرض مزيدا من التكاليف على منافسيهم، فيما يُعرف برفع تكاليف الامتثال (Raising Compliance Costs) وخاصة في جانب المعايير البيئية⁽⁴⁰⁾.

من ناحية تأثير التحليل المؤسساتي في التجارة الدولية، فإن الأمر يتعلق بشكل أساسي بتكاليف المعاملات والكيفية التي تُخفّض بها المحاسبة هذه التكاليف، فالمحاسبة هي الآلية المؤسساتية الوحيدة التي يمكنها فعل هذا من خلال إشرافها على تنفيذ العقود وتحصيل الديون وتسهيل معاملات أكثر تعقيدا في الاقتصاد. ويتضح دور المحاسبة في الاقتصاد المالي من خلال التغيرات التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية في مجال التقييم وبالأخص تقييم الأصول المالية، فمع ظهور الحاجة إلى معلومات تقدم عرضا وفيما وفي الوقت المناسب عن الشركات المالية كشرط لكفاءة تخصيص رأس المال، وتحسين درجة التنبؤ بالدخل المستقبلي، مع التشديد على أن المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية هي تشويه للواقع الاقتصادي؛ كان لابد من التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة، بحثا عن قيم محاسبية أكثر قربا من الواقع وقربا من التأكد وتخفيض المخاطر.

يمكننا الآن صياغة الهيكلية التي يتم من خلالها تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين على النحو الذي يدمج بشكل أساسي التوجه السلوكي وفكرة التأثير المؤسساتي وهذا كما يوضحه الشكل رقم (1)؛ حيث يتضح لنا من خلال التحليل أن الإفصاح يتجه ليكون إفصاحا إعلاميا، فهو يتجاوز العدالة والإثبات والتفسير إلى كونه إفصاحا وقائيا إجباريا تم من خلاله تطوير التقارير المالية باعتبارها رسالة إعلامية، وزيادة التركيز على البعد الإعلامي للمحاسبة الذي

يرتبط بمفهوم الإفصاح المبني على الاتصال، أي عرض وتوصيل المعلومات بغرض التعريف الواضح بأداء المنشأة إلى كافة الأطراف المهتمة، وبما يُحقق الاتصال بينها وبين البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل فيها، وبشكل يجعل التقارير المالية غير مُضللة ومفهومة لدى مستخدميها، باعتبارها أهم أدوات الإعلام المحاسبي لاتخاذ القرارات الاستثمارية الصائبة.

ساد الاعتقاد حول آلية التفاعل بين الإفصاح والقياس مع إدخال عنصري الأهداف والحاجات إلى المحاسبة، أن البداية تكون من خلال تحديد الأهداف، وأن النهاية تكون بنتيجة القياس - أي الإفصاح -، إذ يمكن أن يكون هناك جدل واضح حول ترتيب هذه العناصر، وأيها مؤثر والآخر مُتأثر خاصة في مرحلة النظريات السلوكية؛ فحسب رأي الباحث^(*) وإذا قلنا أولاً أن لكل هدف نتيجة، فلا بد أن لا ننسى، أن لكل هدف بواعث ومحفزات، وأن الأهداف لا تنشأ من العدم، بل مرتكزها الأساسي هو الحاجات؛ وإذا قلنا ثانياً، أن مستخدم المعلومة (باعت الحاجات) يكون في علاقة تفاعل مع نتيجة القياس، ومن خلالها تتم عملية تقييم مدى تطابق الإفصاحات مع ما تم تحديده مسبقاً من متطلبات لعملية الإفصاح، ويتم إثر عدم التطابق إما إعادة ضبط أو تعديل لوظيفة القياس في حالة عدم تغير الحاجات، وإما إعادة ضبط أو تعديل للأهداف في حالة تغير الحاجات - يكون هذا عادة على المدى الطويل، ونتيجة لتغيرات في محددات الحاجات الإنسانية -؛ ولا يكون مستخدم المعلومة في علاقة مباشرة مع الأهداف، ولا حتى مع القياس نفسه؛ ثالثاً، يمكن القول أن الحاجات تستدعي الحصول على متطلبات لإشباعها، وليس أهدافاً، أضف أن الأهداف المحددة، تمس وظيفة القياس في مبادئها وإجراءاتها لتحقيق هذه الأهداف؛ ونتيجة لهذا، فإن الترتيب المنطقي والتفاعلي والمستمر بين العناصر في مرحلة نظريات المحاسبة السلوكية يكون كما يوضحه الشكل رقم (1).

تُعطى انطلاقة هذا التفاعل من خلال مستوى المعرفة الاقتصادية التي تفوق في أسبقية تطويرها لجانها التنظيري مستوى المعرفة المحاسبية؛ حيث يعتبر مستوى المعرفة الاقتصادية بمدخله ونظرياته الباعث الأول والضابط للحاجات إلى المحاسبة في مرحلة نظريات المحاسبة السلوكية؛ هذه الحاجات التي تطوّرت لتضيف إلى الدوافع الإنسانية المكتسبة حاجات لزيادة

تنظيم المعرفة المحاسبية، إضافة إلى الدوافع الفطرية الخاصة بالإنسان السوي التي زادت درجة تغييرها وتناميها، وتحول شريحة المهتمين بالمعلومات المحاسبية إلى ما يُعرف بالمجتمع المالي الدولي؛ الأمر الذي فتح المجال على نطاق واسع لتطوير مداخل ونظريات المعرفة المحاسبية التي ومن خلالها يتم رسم متطلبات الإفصاح الواجب تحقيقها؛ فالبدائية تكون من الحاجات ومنها إلى متطلبات الإفصاح التي تتم ترجمتها إلى أهداف محاسبية تُضبط وتُحدد من خلالها مفاهيم وفروض ومبادئ القياس؛ لكن الأمر الجدير بالذكر هنا، هو أفراد الأهداف المحاسبية بالأولوية في جل محاولات التنظير، فتوضع في أعلى مستوى هرم هيكل بناء النظرية المحاسبية، متبوعة بالمفاهيم والفروض، ومن بعدهما المبادئ والإجراءات العملية التي تتضمن على وجه الخصوص وظيفة القياس؛ الأمر الذي قد يبدو مُخالفاً لهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس التي قمنا بوضعها في تحليلنا لهذه المرحلة؛ لكن إذا أخذنا بتعريف Hendriksen الذي اعتبر فيه أن مصطلح الإفصاح نسبي لكنه يركز على ضرورة كونه هدفاً للقوائم المالية، وذلك بعد تحديد من تقدم لهم المعلومات المحاسبية وتعيين الغرض الذي تقدم من أجله⁽⁴¹⁾؛ نجد وكأننا نقول، يجب على القياس تلبية متطلبات الإفصاح التي هي جوهر توجيه الأهداف، وهذا بعد تحديد احتياجات المجتمع المالي، حيث تكون الحاجات إلى المحاسبة تراكمية في بنائها، الأمر الذي يستدعي التطوير التراكمي أيضاً في المعرفة المحاسبية من خلال مختلف المداخل ومحاولات بناء نظرية محاسبية عامة.

أما من ناحية التوجه السلوكي الفردي والجماعي غير المؤسساتي، يشير Hendriksen أيضاً إلى أمر مهم في عملية وضع أهداف المحاسبة في هذا المستوى من النظريات المحاسبية، ألا وهو الصعوبة في وضع الأهداف جراء إمكانية الاختلاف التام في المسلمات والمبادئ والإجراءات المطبقة، فالأهداف غير مُحددة بوضوح كافٍ يسمح بالاتفاق على اختيار ملائم للعناصر التي تتضمنها التقارير المالية وكيفية قياسها⁽⁴²⁾؛ الأمر الذي يُبرره في صياغة تحليلنا، بوجود كم كبير من التوجهات السلوكية نحو الحاجات إلى المحاسبة، وارتباط هذه التوجهات أكثر فأكثر بالتنوع والتنامي استجابة لفعالية السلوك البشري ومقاصده مع البيئة الاقتصادية؛ ومن جهة أخرى،

يؤثر على السلوك المالي والاقتصادي ما سنسميه مستوى المؤسساتية بشقيه المالي والاقتصادي، وهذا من خلال المؤسسات الفاعلة في وضع القوانين الرسمية والأعراف غير الرسمية، سواء تعلق الأمر بالحكومات أو بالهيئات الاقتصادية والمالية أو الشركات متعددة الجنسيات التي لها مصالح في التأثير في أهداف المحاسبة. بناءً على ما سبق، فإن مرحلة نظريات المحاسبة السلوكية تنفرد فيما يخص الجهة المؤثرة على وضع الأهداف المحاسبية، فهناك ضغط مزدوج، من جهة المستوى المؤسساتي المالي بشكل مباشر ومن جهة المستوى المؤسساتي الاقتصادي بشكل غير مباشر عن طريق تأثيره في الحاجات إلى المحاسبة، ومن ثم على متطلبات الإفصاح؛ وهذا التأثير المزدوج حسب رأينا، هو الذي وسع شقة الخلاف بين ما يجب الإفصاح عنه وما يمكن قياسه للإفصاح عنه، ويتضح هذا جليا في ظهور متطلبات إفصاحية لم يستطع القياس مجاراتها، كمحاسبة التضخم والمحاسبة الاجتماعية ومحاسبة الموارد البشرية ومحاسبة القيمة العادلة وغيرها، إضافة إلى توجه الإفصاح من المستوى الإلزامي الوقائي إلى المستوى الإعلامي والتثقيفي الذي يسعى لتوفير المعلومات الملائمة للمستخدمين من حيث الفرص والمخاطر والتهديدات مهما كان نوعها، الأمر الذي شكل وسيلة ضغط على القياس المحاسبي.

كما تنفرد هذه المرحلة بظهور الإطار التصوري لإعداد وعرض البيانات المالية (الإطار التصوري لإعداد التقارير المالية سنة 2010 م)، والذي برزت فيه بشكل أساس الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية (الملائمة والموثوقية - التمثيل الصادق حاليا - وقابلية المقارنة؛ الفهم؛ التحقق والتوقيت)، إضافة إلى عناصر القوائم المالية (الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر) كمفاهيم أساسية، ومفاهيم القياس والاعتراف (من فروض ومبادئ وقیود)⁽⁴³⁾.

الختام:

من خلال معالجتنا لموضوع تأثير نظريات المحاسبة السلوكية في هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس، وإبراز توجه بحوث المحاسبة السلوكية ودور مداخل ونظريات المعرفة الاقتصادية

- السائدة كخلفية مؤثرة في هذا التفاعل، وتوجيهه بناءً على الواقع الاقتصادي والظروف الاجتماعية والسياسية المختلفة والأهداف المرجوة من المحاسبة؛ فإن أهم النتائج التي نخلص إليها هي أن:
- القياس في مرحلة نظريات المحاسبة السلوكية تابع للإفصاح بغرض تحقيق الأهداف؛
 - يؤثر المستوى المؤسساتي الاقتصادي على مستوى المعرفة الاقتصادية السائدة وما تحمله من مداخل ونظريات، وهي بدورها تُحدّد وتضبط الحاجات إلى المحاسبة؛
 - بناءً على الحاجات إلى المحاسبة، يتم تحديد متطلبات الإفصاح المحاسبي؛
 - أهداف المحاسبة تُضبط بناءً على متطلبات الإفصاح التي تستدعيها الحاجات إلى المحاسبة بطريقة غير مباشرة من خلال المستوى المؤسساتي الاقتصادي، ومن خلال المستوى المؤسساتي المالي بشكل مباشر؛
 - تُحدّد الأهداف قواعد وأساليب ونطاق القياس الواجب إجراؤه، وأي تعارض في توجهات القوى السلوكية المؤسساتية الاقتصادية والمالية، قد يؤدي إلى فجوة إعلامية بين ما هو مطلوب الإفصاح عنه وما يكمن فعلاً بقياسه للإفصاح عنه.

التهميش والإحالات:

1)- See:

Ross L. Watts, Corporate financial statements: a product of the market and political processes, Australian Journal of Management, Vol. 2, N^o. 1, pp.53-75, 1977.

Ross Watts & Jerold Zimmerman, Positive Accounting Theory. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1986.

(2)- إلدون هندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ط4، 2008، ص ص: 3؛ 4؛ 10.

3)- Le Thi Cao & Philip G. Buchanan, The Integration of Behavioral Accounting in Graduate Accounting Curricula, Journal of Accounting Education, Vol. 3. No. 2, pp. 115-121, 1985.

- 4)- Sebastian-Dominik Jais, The Successful Use of Information in Multinational Companies, Deutscher Universitäts-Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden, Germany, 2007, p. 7.
- 5)- Rami Zwick & Amnon Rapoport, Experimental Business Research, Springer US, Vol. 3, 2005, p. 35.
- 6)- Sebastian-Dominik Jais, **Op. Cit.**, p. 7.
- 7)- James M. Peters, Decision Making, Cognitive Science and Accounting: An Overview of the Intersection, Accounting Organizations and Society, Vol. 18, No. 5, pp. 383-405, 1993.
- 8)- Jesse F. Dillard, Cognitive Science and Decision Making Research in Accounting, Accounting Organizations and Society, Vol. 9, No 3/4, pp. 343-354, 1984.
- 9)- Ray Ball & Philip Brown, An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers, Journal of Accounting Research, Vol. 6, No. 2, pp. 159-178, 1968.
- 10)- George Foster, Chris Olsen & Terry Shevlin, Earnings Releases, Anomalies, and the Behavior of Security Returns, The Accounting Review, Vol. 59, No. 4, pp. 574-603, 1984.
- 11)- Gershon N. Mandelker & S. Ghon Rhee, The Impact of the Degrees of Operating and Financial Leverage on Systematic Risk of Common Stock, The Journal of Financial and Quantitative Analysis, Vol. 19, No. 1, pp. 45-57, 1984.
- 12)- Pieter T. Elgers and Dennis Murray, The Impact of the Choice of Market Index on the Empirical Evaluation of Accounting Risk Measures, The Accounting Review, Vol. 57, No. 2, pp. 358-375, 1982.
- 13)- James A. Ohlson, The theory of value and earnings, and an introduction to the Ball-Brown analysis, Contemporary Accounting Research, Vol. 8, Iss. 1, pp.1-19, 1991.
- 14)- Norman Strong, The Relation between Returns and Earnings: Evidence for the UK, Accounting and Business Research, Vol. 24, Iss. 93, pp. 69-77, 1993.
- 15)- Donald J. Smith, Moving from an Efficient to a Behavioral Market Hypothesis, The Journal of Behavioral Finance, Vol. 9, pp. 51-52, 2008.
- 16)- Charles M.C. Lee, Market efficiency and accounting research: a discussion of 'capital market research in accounting' by S.P. Kothari, Journal of Accounting and Economics, Vol. 31, pp. 233-253, 2001.
- 17)- Herbert G. Hunt, Raymond L. Hogler, Agency Theory as Ideology: A Comparative Analysis Based on Critical Legal Theory and Radical Accounting, Accounting Organizations and Society, Vol. 15. No. 5, pp. 437-454, 1990.
- 18)- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، ط1، 1990، ص: 398.

- 19)- Robert P. Magee, Discussion of “Contracting theory and accounting”, Journal of Accounting and Economics, Vol. 32, pp. 89–96, 2001.
- 20)- Will Seal, Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem, Management Accounting Research, Vol. 17, pp. 389–408, 2006.
- 21)- David J. Karmon, Christopher W.K. Lubwama , An Events-Study Approach to Detecting Income-Smoothing Activities: Some Evidence from Multinational Corporations, Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, Vol. 6, Iss.1, pp. 75-95, 1997.
- 22)- Glenn A. Bassett, Employee Turnover Measurement and Human Resources Accounting, Human Resource Management, fall, pp. 21-30, 1972.
- 23)- Reza Espahbodi & Harvey Hendrickson, A Cost-Benefit Analysis of Accounting for Inflation, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 5, pp. 31-55, 1986.
- 24)- Robert Breitzkreuz, Behavioral Accounting Vs. Behavioral Finance: A Comparison of the Related Research Disciplines, GRIN Verlag, 2009.
- 25)- A.M. Endres, Marshall's analysis of economising behaviour with particular reference to the consumer, European Economic Review, Vol. 35, pp. 333-341, 1991.
- 26)- Alessandro Roncaglia, Keynes and probability: An assessment, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.16, Iss.3, pp. 489-510, 2009.
- 27)- Ronald Jelinek, Happy Birthday, Milton Friedman: A buyer-seller salute, Business Horizons, Vol.55, pp. 427-429, 2012.
- 28)- Charles K. Rowley & Anne E. Bradley, Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy, Springer US, pp. 143-166, 2008.
- 29)- Claude Menard, Methodological issues in new institutional economics, Journal of Economic Methodology, Vol.8, Iss.1, pp. 85-92, 2001.
- 30)- Geoffrey M. Hodgson, The Approach of Institutional Economics, Journal of Economic Literature, Vol. 36, pp. 166–192, 1998.
- 31)- Claude Ménard & Mary M. Shirley, Handbook of New Institutional Economics, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2008, p.2.
- 32)- Eirik G. Furubotn & Rudolf Richter, Institutions and Economic Theory: The Contribution of the New Institutional Economics, Second edition, 2005, p.4.
- 33)- Marc R. Tool (ed), Institutional Economics: Theory, Method, Policy, Kluwer Academic Publishers, United States of America, 1993, p. 60.

- 34)- Robert M.Dunn, Jr., John H.Mutti, International Economics, Routledge Taylor & Francis Group, Fifth edition, 2005, pp.122-130; 171.
- 35)- Henry Thompson, International Economics: Global Markets and International Competition, World Scientific, London, pp. 223-248, 2001.
- (*)- هذه الفكرة مستندة أساساً إلى اليد الخفية للنظام السامي، للمزيد حول هذا المفهوم أنظر:
- Amitai Etzioni, The Moral Dimension: Toward a New Economics, Free Press, New York, 1988.
- 36)- George M. Frankfurter & Elton G. McGounb, Ideology and the theory of financial economics, Journal of Economic Behavior & Organization, Vol. 39, pp. 159–177, 1999, p.160.
- 37)- Kenichi Yamamoto & Susumu Egashira, Marshall's organic growth theory, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.19, Iss.2, pp. 227-248, 2012, p. 227.
- 38)- James M. Buchanan & Robert D. Tollison, The theory of Public Choice-II, The University of Michigan Press, 2009, pp. 11-13.
- 39)- Peter Wysocki, New institutional accounting and IFRS, Accounting and Business Research, Vol.41, Iss.3, pp. 309-328, 2011, p. 315; 316.
- 40)- Geoff Meeks & G.M. Peter Swann, Accounting standards and the economics of standards, Accounting and Business Research, Vol.39, Iss.3, pp.191-210, 2009, p. 195; 196.
- (**)- هو الرأي نفسه حول آلية التفاعل بين الإفصاح والقياس المحاسبيين في مختلف مراحل التنظير المحاسبي التي قسمها هندريكسن.
- 41)- إلدون هندريكسن، مرجع سابق، ص: 797.
- 42)- المرجع السابق، ص: 118.
- 43)- دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، ج 1، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، ط2، 2009، ص ص: 65-91.