



دراسات في:

نظرية المحاسبة

إعداد

دكتور / اسامة احمد جمال هلالى
قسم المحاسبة- كلية التجارة بقنا
جامعة جنوب الوادي

الأستاذ دكتور / ابو الحمد مصطفى صالح
قسم المحاسبة- كلية التجارة بقنا
جامعة جنوب الوادي

دكتور/ عاطف حسن عبد ربه
قسم المحاسبة- كلية التجارة بقنا
جامعة جنوب الوادي

مقدمة

تعتبر البحوث والدراسات المتخصصة في مجالات نظرية المحاسبة من الأعمال الجوهرية وذات اهمية بالغة في اثراء الفكر المحاسبي ، نظرا لتعميقها للتطبيق العملي لممارسة مهنة المحاسبة وكون النظرية الاطار الذي يحكم التطبيق المحاسبي.

ويلاحظ علي المؤلفات العربية النادرة في هذا المجال ، فضلا عن ان بعضها يمثل ترجمة لوجهة نظر او اكثر للكتابات الأجنبية في هذا الشأن ، لذا يأمل المؤلفون ان يلتمس القاريء العذر لأي قصور في هذا الكتاب لأن الكمال لله وحده سبحانه وتعالى.

ويناقتش هذا المؤلف عددا من الموضوعات تم تقسيمها الي ثلاثة أبواب هي :
الاطار العام لنظرية المحاسبة ، القياس المحاسبي للدخل من منظور اتخاذ القرارات ،
دور مدخل الرفاهية في مجال التنظير المحاسبي.

والله ولي التوفيق.....

المؤلفون

الباب الأول

الاطار العام

لنظرية المحاسبة

مقدمة :

المحاسبة كعلم اجتماعي له قيمته كباقي العلوم الاجتماعية لها أصولها ونظرياتها، ولكل علم إطاره وفلسفته الخاصة التي يتميز بها، بحيث يجمع هذا الإطار بين النظريات التي يقوم عليها هذا العلم وبين الظواهر والحقائق التي يتناولها بالبحث والدراسة والتحليل.

ويمكن تناول الأفكار الرئيسية لإطار النظرية المحاسبية في ضوء العناصر

التالية:

١- مستويات النظرية في العلوم الاجتماعية.

٢- مستويات النظرية في المحاسبة .

الفصل الأول

مستويات النظرية في العلوم الاجتماعية^(١)

١/١ مفهوم النظرية في العلوم الاجتماعية:

عند تحديد تعريف لما هو المقصود بالنظرية، نجد أمامنا العديد من هذه التعاريف التي يعكس كل منها وجهة نظر معينة مرتبطة بمجال معين، لذلك فإننا سنعرض في البداية للتعاريف المختلفة للنظرية التي يراها الباحثون في مجال العلوم الاجتماعية مختلفة، وذلك بقصد الوصول إلى تحديد التعريف الملائم.

تعريف النظرية في القواميس والمعاجم:

- من التعاريف التي وردت في القواميس للنظرية ما يلي:
- ترتيب مثالي للحقائق، يعتمد على قوانين واقعية أو افتراضية.
- فرض يسعى لتفسير شيئاً ما، سواء ثبت صحته أم لم يثبت.
- فروض إذا ثبت صحتها تكون جزءاً من التفكير المقبول في علم ما.
- مجموعة من القضايا تسعى لتفسير الحقائق، أو معالجة نوع من العمليات الواقعية أو المجردة.
- بناء مثالي لتفسير ظاهرة معينة ويعد مقبولاً عن طريق الدليل أو عن طريق صحة ودقة التعليل.
- رأى تأملي "افتراضي" لتفسير ظاهرة ما.
- فرض أو فروض معينة لم تخضع بعد للتحقيق العملي، ولكنها تقبل كأساس (للتجربة).
- توضيح تفسيري للمبادئ العامة أو المجردة لأي علم من العلوم، أمكن اشتقاقها من التطبيق.
- ترتيب مثالي للحوادث.

(١) عبد الحميد، ١٩٩٠، ص.ص ٢٧-٨٧.

وبمناقشة التعاريف التي وردت بالقواميس والمعاجم للنظرية تبين لنا ما يلي:

١- أن بعض هذه التعاريف يرى أن النظرية هي التأمل والتخمين (التعريفان ٦، ٧)، بينما البعض الآخر من التعاريف يرى في النظرية فرض أو فروض قابلة للإثبات (التعريف ١، ٢، ٣، ٧)، كما أن من هذه التعاريف ما يرى في النظرية أداة للتفسير (التعريفان ٤، ٥).

٢- أن هذه التعاريف جميعها حاولت تحديد معنى عام للمصطلح نظرية بما يخدم مجالات المعرفة المختلفة.

لذلك فإن تعريف القواميس والمعاجم للنظرية يعد مرشدا للباحث، ولكنها لا تقدم تعريفا محددًا للنظرية باعتبارها بناءً علمياً يسعى إلى تحقيق أهداف معينة.

تعريف النظرية في المنطق ومناهج البحث:

من التعاريف التي وردت في علم المنطق ومناهج البحث للنظرية ما يأتي:

- "أن هذا الاسم (النظرية) يطلق على تلك الفروض شديدة العموم التي يطبقها العلماء للربط بين أكبر عدد من القوانين الاستقرائية، التي سبق التأكد من صدقها بالملاحظة والتجربة".

- "النظرية تعبر عن مجموعة من القضايا، تشتق من معرفة سابقة بقصد ترشيد التطبيق".

- "النظرية فرض محقق".

- "النظرية فرض إضافي أكثر تعميماً، وقائم على أساس بعض القوانين".

- النظرية تمثل مكاناً وسطاً بين الفرض والقانون من حيث درجة احتمال الصدق".

وبدراسة التعاريف السابقة - التي تمثل نموذجاً لمعنى النظرية عند رجال

المنطق ومناهج البحث - يتضح ما يأتي:

١- أن بعض هؤلاء الباحثين قد تأثر بمفهوم النظرية عند الباحثين في مجال العلوم الطبيعية (تعريف رقم "١").

٢- أن رجال المنطق - لا يختلفون كثيرا في تحديد معنى النظرية - عن التعاريف التي أوردتها القواميس والمعاجم.

وهكذا، فإن رجال المنطق لا يعرضون معنى محدد للنظرية يخدم أهداف الباحثين في مجال نظرية العلوم الاجتماعية، التي يعد علم المنطق أحد فروعها.

تعريف النظرية في العلوم السلوكية:

تعدد آراء الباحثين في العلوم السلوكية عن تعريف النظرية، وفيما لي بعض هذه الآراء:

- "النظرية قد تكون تعريفاً ضمنياً، أو تأملاً، أو مصادرة، أو فرضاً، أو افتراضاً، أو تفسيراً، أو ارتباطاً، أو نظاماً".

- "النظرية تتكون من ثلاثة أنواع من القضايا":

١- قضايا وصفية: بيان بالحقائق عن أشياء تم ملاحظتها.

٢- قضايا فرضية: اقتراح أو تخمين لأشياء ينتبأ بها الباحث من خلال ملاحظته للواقع.

٣- قضايا نظرية: تعابير عامة على درجات مختلفة من التجريد والشمول، فيما يتعلق بالعلاقات الواقعية بين المتغيرات.

- "النظرية في العلوم السلوكية تتكون من مجموعة من المسلمات الأولية أو التركيبات الوسيطة أو الفرضية التي لا يمكن إخضاعها للملاحظة أو التجريب مباشرة، وإنما نستنتجها من الموقف التجريبي الراهن".

- "الفرض والنظرية قد يستخدمان بالتبادل في بعض الأحيان، فالفرض يشبه النظرية من حيث أن كليهما عمل تصوري بطبيعته، ومن حيث أن كليهما يهدف إلى تفسير الظواهر والأحداث الطبيعية، أما الفرق بينهما فهو في درجة تعقد مجال الظواهر التي يراد تفسيرها، فالفرض أكثر تخصصاً وأقل شمولاً من النظرية، والنظرية يمكن أن تشمل عدة فروض".

- "النظرية تعميم للحقائق، ودور الباحث النظري الذي يقوم ببناء النظرية هو أن يبحث عن التعميمات من خلال مجموعة الحقائق المترابطة".

ويتضح لنا من التعاريف السابقة ما يأتي:

- ١- تعدد الاتجاهات في تعريف النظرية، وأنه لا يوجد اتفاق حول ماهية النظرية أو ماهية مكوناتها عند الباحثين في مجال العلوم السلوكية.
- ٢- أن جميع هذه التعاريف تعرض لنا مكونات النظرية أو بعضها، كما لو كانت تعريفاً للنظرية.
- ٣- أن الباحثين في مجال العلوم السلوكية يرون أن بعض مكونات النظرية تعد بديلاً لبعضها الآخر.

تعريف النظرية في علم الاجتماع:

من التعاريف الشائعة للنظرية عند علماء الاجتماع ما يأتي:

- "النظرية هي صياغة لمجموعة من العلاقات الظاهرة، والتي تم التحقق من صحتها جزئياً على الأقل بين مجموعة معينة من الظواهر".
- "النظرية تتكون من مجموعة من القضايا العامة عن العلاقات الموجودة داخل العالم".
- "النظرية هي تنظيم للمفاهيم من أجل تفسير طبيعة العلاقات بينها بقصد إرشاد الباحث إلى الأشياء التي تسترعي انتباهه في العالم الاجتماعي".
- "النظرية عبارة عن مجموعة من القضايا تتوافر فيها شروط خاصة" هي:
 - ١- يجب أن تعتمد هذه القضايا على بعض المفاهيم المعرفة تعريفاً دقيقاً.
 - ٢- يجب أن تسمح طبيعة هذه القضايا باشتقاق بعض التعميمات منها بطريقة استدلالية.
 - ٣- يجب أن تكون مثمرة، أي تؤدي عن طريق الملاحظة والتعميم إلى زيادة المعرفة.
- "النظرية نظام، والوظيفة الأساسية لهذا النظام هو تحسين منهج البحث بطريقة منظمة، والتعبير عن الملاحظات المسجلة للظاهرة بطريقة أكثر نظاماً".
- "النظرية فروض أمكن التدليل على قوتها وثبات صحتها".
- "النظرية عبارة عن مجموعة من المفاهيم التي تعمم بعض الحقائق الوضعية، والتي تتسق فيما بينها اتساقاً منطقياً".

ومن هذه التعاريف المتعددة للنظرية عند علماء الاجتماع يمكن للباحث القول:

١- أنه لا يوجد اتفاق بين علماء الاجتماع على تعريف النظرية، وإنما نلاحظ أن هناك أكثر من وجهة نظر في ذلك.

٢- أن معظم هذه التعاريف يعرض لنا مكونات النظرية أو بعضها باعتبارها تعريفا للنظرية.

٣- هناك بعض الباحثين يرون أنه لا توجد حتى الآن إجابات محددة لما هو المقصود بالمصطلح "نظرية"، وما هي المعايير التي يعتمد عليها في تحديد هذه النظرية.

تعريف النظرية في علم القانون:

من استقراء مؤلفات القانون المختلفة تبين لنا أن رجال القانون لا يشيع بينهم استخدام مصطلح النظرية في كتاباتهم، ولكنهم في معظم الأحوال يستخدمون هذا المصطلح في عناوين تلك الكتابات مثل:

- النظرية العامة للقانون.
 - نظرية الالتزام في القانون المدني الجديد.
 - نظرية القواعد القانونية ... وهكذا.
- أما في صلب هذه الدراسات فالسائد هو استخدام المصطلح "قاعدة".

وهناك اتفاق بين رجال القانون على أن هذا العلم هو عبارة عن مجموعة من القواعد التي يضعها مجتمع ما لتنظيم مختلف الأوضاع القائمة فيه ... ولذلك فإن خصائص القاعدة القانونية هي في ذات الوقت خصائص القانون بوجه عام.

ويرى رجال القانون أن المقصود بالقاعدة القانونية هو كل علاقة قائمة بين ظاهرتين، وإن تحقق إحدهما يعني في ذات الوقت تحقق الظاهرة الأخرى ... ويطلق على الظاهرة الأولى الفرض أما الظاهرة الثانية فتسمى الحكم ... والقاعدة القانونية - في ذات الوقت - هي قاعدة اجتماعية ملزمة.

ومما سبق نعتقد أن رجال القانون يرون أن النظرية في القانون هي عبارة عن

مجموعة القواعد القانونية. لانهم يطلقون على بحوثهم - في هذا المجال - المصطلح نظرية، ثم يتناولون في هذه البحوث شرح وتفسير القواعد القانونية التي تنظم علاقات المجتمع في بعض النواحي.

وفى ضوء ما سبق عرضه من تعاريف متعددة للنظرية في مجال العلوم الاجتماعية المختلفة فإننا نخلص للنتائج التالية:

أولاً:

أنه لا يوجد اتفاق حو النظرية، ليس فقط بين العلوم المختلفة، بل إن الاختلاف يمتد إلى العاملين في مجال العلم الواحد.

ثانياً:

أن جميع التعاريف السابقة للنظرية - كما يبدو للباحث - تأثرت بما يأتي:

١- الخصائص الذاتية للعلم: حيث أن تعريف النظرية في كل علم من العلوم تم في ضوء فهم الباحثين لخصائص هذا العلم.

٢- وجهة النظر الشخصية (الثقافة الذاتية) للباحثين في مجال هذه العلوم.

ثالثاً:

أغفل هؤلاء الباحثون جميعاً - عند تعريفهم للنظرية - أنه يجب أن يؤخذ في الحسبان الخصائص العامة للعلم والتي يشترك فيها مع غيره من العلوم، كما يجب أن يؤخذ في الحسبان أيضاً الأهداف العامة للعلم بحيث تتمشى النظرية مع أهداف هذا العلم من وصف وتفسير وتنبؤ، لأن النظرية أداء للعلم بما تشمله من بيان لمجالات العلم وأدواته الأساسية، كما أنها تمثل الإطار العام الذي يضم الحقائق التي اشتمل عليها العلم.

رابعاً:

أغفل أصحاب هذه التعاريف المختلفة أن علومهم يجب النظر إليها كجزء من منظومة كاملة تشملها "نظرية العلوم الاجتماعية" التي تمثل الإطار العام الذي يجمع مختلف العلوم الاجتماعية في خصائص عامة، وإن كان ذلك لا ينفى الخصائص الذاتية لكل علم من العلوم الاجتماعية والتي تعود إلى اختلاف المجال التطبيقي لهذه العلوم.

العلاقة بين النظرية والمصطلحات العلمية ذات الصلة بها:

من الصعوبات التي تواجه الباحثين في تحديد معنى النظرية هو الخلط بينها وبين بعض المصطلحات العلمية الأخرى، التي تتداول في أى حديث عن النظرية ومفهومها خصوصا مصطلحي "البحث" و"التطبيق".

لذلك سنحاول أن نوضح هذه العلاقة قبل أن نورد التعريف الذى نراه ملائما للنظرية في العلوم الاجتماعية.

العلاقة بين النظرية والبحث:

من الدراسة التحليلية للتعريف المختلفة للبحث" وأهدافه خلصنا إلى الآتي:

١- معظم التعاريف ينظر إلى البحث على أنه وسيلة للاستعلام والاستقصاء المنظم الذى يقوم به الباحث بغرض كشف معلومات أو علاقات جديدة، بالإضافة إلى تطوير أو تصحيح أو تحقيق المعلومات الموجودة فعلا.

٢- حاول بعض الكتاب أن يربط بين النظرية والبحث على أساس أن البحث هو وسيلة لتوضيح النظرية، أو تعديلها باعتبار أن البحث - في رأى بعض الباحثين - أداة لتكوين "مبادئ وقواعد عامة"، ونعتقد أن "البحث" ما هو إلا وسيلة تستخدم في مجالات المعرفة المختلفة، وذلك للأسباب التالية:

(أ) أن البحث هو الأداة التي يمكن عن طريقها التأكد من "التحقيق والاستمرار" كخصيصة من خصائص العلوم الاجتماعية. لأن البحث هو الطريقة التي بها يتأكد أحد العلماء من صدق ما توصل إليه عالم آخر في نفس المجال، كما أن البحث هو الأداة التي يمكن أن تحقق "الترابط والتناسق" بين مكونات العلم، وهو أيضا الأداة التي تمكن العلماء من تحقيق التعديل في حقائق العلم، لأنه باستمرار البحث في مجال معين قد يتم التوصل إلى معلومات وحقائق جديدة قد تؤدي إلى تعديل ما سبق التوصل إليه من حقائق في نفس المجال وهكذا.

(ب) أن البحث هو أداة بناء النظرية، بمعنى جمع المعلومات وتنسيقها والربط بينها بقصد تفسيرها والتنبؤ بها مستقبلا.

العلاقة بين النظرية والتطبيق:

تعرض الباحثون إلى توضيح العلاقة بين النظرية والتطبيق، ويستخلص من الكتابات التي تمت في هذا الشأن ما يأتي:

١- أن النظرية تعمق التطبيق، وفي نفس الوقت فإن التطبيق يعطى النظرية المادة التي تصححها وتجعلها حية دائما.

٢- أن النظرية تستخدم كدليل للمعرفة، وتكون النظرية مثمرة بالقدر الذي تتحول فيه بالتطبيق إلى حقائق واقعية.

٣- أن التطبيق هو استخدام للنظرية بطريقة فعالة، فالنظرية التي لا تلتحم بالواقع من خلال التطبيق تعتبر غير مفيدة، كما أن التطبيق الذي لا يقوم على بناء نظري فإنه قد يصبح عفويا أو متحيزا.

٤- أن النظرية تخدم التطبيق بالتنظيم وتبويب الحقائق، بحيث يصبح التطبيق مفيدا وسلميا، وفي نفس الوقت ثابتا وليس خاضعا للصدفة، كما أن التطبيق يرشدنا إلى أفضل السبل لتحقيق النظرية أو تعديلها، كما أنه ينحو بها نحو الواقعية.

ويتبين لنا من التحليل السابق أن العلاقة بين النظرية والتطبيق تشبه العلاقة بين السداء واللحمة في قطعة النسيج. ذلك أن التداخل والتكامل بينهما واضح وعميق.

تعريف للنظرية:

- على ضوء ما سبق عرضه من تعريف للنظرية في العلوم الاجتماعية والملاحظات التي سبق ذكرها في هذا الشأن.

- وعلى ضوء ما تم توضيحه من أوجه العلاقة بين النظرية والبحث والتطبيق، نقترح التعريف التالي للنظرية في العلوم الاجتماعية:

"النظرية نظام متكامل من المعرفة المنظمة التي تغطي مجال العلم، بوصف طبيعة العلم ومجالاته التطبيقية والأدوات التي يستخدمها في هذه المجالات، بقصد الوصول إلى الحقائق المكونة للعلم، وتحقيق الترابط والتكامل بين هذه الحقائق بتفسيرها وبيان إمكانية حدوثها في المستقبل بقصد التنبؤ بها، في ضوء علاقة مجال العلم بالعلوم

الأخرى ذات الصلة به".

خصائص هذا التعريف:

- ١- يوضح ضرورة أن تشمل النظرية مجالات العلم المختلفة ويتمشى مع ما سبق عرضه من خصائص العلم.
- ٢- يراعى التكامل بين أهداف العلم والنظرية، وذلك أمر طبيعي، فطالما أن النظرية تعبر عن العلم فلا يجب أن تتعارض أهدافهما.
- ٣- أعطى الأهمية الواجبة للعلاقة بين العلوم المختلفة، باعتبار أن العلوم الاجتماعية - رغم الاختلاف بينها من حيث مجالات البحث - إلا أنها جميعا تتكامل فيما بينها لأنها تسعى إلى تحقيق نفس الأهداف.
- ٤- اعتبر النظرية عبارة عن "نظام"، بمعنى أنها تتكون من أجزاء تمثل مكونات النظرية التي تتخذ أساسا لتحقيق أهدافها، ويتم تبويب مكونات النظرية في مجموعات حسب درجة الترابط والتكامل بينها، بحيث تكون كل مجموعة منها جزء من النظرية يطلق عليه "مستوى من مستويات النظرية"، أى أن النظرية تتكون من عدة مستويات تمثل جميعها "نظام" متكامل يعبر عن أهداف النظرية.

٢/١: أهداف النظرية في العلوم الاجتماعية:

تبين لنا من التحليل السابق أنه عند تعريف النظرية أو تحديد مكوناتها يجب أن تؤخذ في الحسبان أهداف العلم وخصائصه العامة، لأن النظرية هي أداة العلم وتسعى إلى نفس الأهداف التي يسعى إليها.

وتبعاً لذلك فإن نظرية العلوم الاجتماعية تسعى إلى تحقيق الأهداف الثلاثة

التالية:

- ١- الوصف.
- ٢- التفسير.
- ٣- التنبؤ.

وفيما يلي دراسة تحليلية لكل هدف من هذه الأهداف:
١- الوصف:

يهدف الوصف العلمي إلى تحديد إجابة واضحة للسؤال ما هو؟ من خلال وصف الظاهرة محل الدراسة. ويتكون الوصف من مجموعة من العناصر المتشابهة من الناحية المنطقية وهي التصنيف والتعريف والمفهوم والمصدق.

وحتى أوضح العلاقة المنطقية بين هذه العناصر أتناولها بالتفصيل على النحو

التالي:

(أ) التصنيف:

يرى بعض الباحثين، أن التصنيف هو غاية العلم وسر تقدمه، باعتباره مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بالوصف كهدف من أهداف النظرية.

وتبدأ عملية التصنيف بتجميع البيانات حسب الصفات المشتركة بينها، مع التفريق بينها حسب صفاتها أو خواصها، بحيث توضع المنققة في أصناف، ثم ننتقل إلى مرحلة تالية وهي وضع الأصناف في أنواع، ثم توضع الأنواع في أجناس.

وحتى تتم عملية التصنيف بطريقة مفيدة فإنها تعتمد على أساس معين يختاره الباحث (حسب الهدف الذي يسعى إليه) ويسمى "أساس التصنيف"، وهذا الأساس يجب ألا يتغير طوال عملية التصنيف، ورغم تعدد أسس التصنيف الممكن إتباعها إلا أنه بصفة عامة تندرج التصنيفات مهما اختلفت أنواعها تحت قسمين رئيسيين هما:

التصنيف الصناعي:

وهو تصنيف اتفاقي لا يهتم بالمعرفة الدقيقة والجوهرية لطبيعة الأشياء، ولا يبين الصفات الذاتية أو العرضية لها، فهذا التصنيف بمثابة ترتيب للأشياء ووضعها في نسق نحدده نحن من أجل غاية عملية، والمثال الشهير على هذا التصنيف هو ترتيب الحروف من الألف إلى الياء الذي نستخدمه في المعاجم.

التصنيف الطبيعي:

وهو يتبع غرضاً نظرياً حيث يحاول إبراز النظام الطبيعي للحوادث طبقاً لصفاتها الذاتية أو الجوهرية، ومن ثم نجد هذا التصنيف الوحدة أو النسقية متحققة في الأشياء. ولكننا لا نضع هذه الوحدة كما هو الحال في التصنيف الصناعي.

(ب) التعريف:

وهو الخطوة التالية في عملية الوصف، فبعد الانتهاء من تصنيف البيانات يتم تعريف المصطلحات أو المسميات التي تم إطلاقها على المجموعات المختلفة من البيانات المصنفة، فمن خلال التعريف يتم توضيح مفاهيم الألفاظ وكذلك الطبيعة الجوهرية للأشياء، ومن هنا نجد أن كثيراً من الباحثين يرون بأن التعريف يمثل جوهر "الوصف العلمي"، خصوصاً ما يطلق عليه التعريف الشئني (أو التعريف الحقيقي) الذي ينصب على توضيح الشيء والعناصر الأساسية التي يتألف منها.

(ج) المفهوم والماصدق:

ويمثلان العنصر الثالث من عناصر الوصف، وكلاهما مرتبطان ارتباطاً وثيقاً بالتصنيف والتعريف، فالمفهوم هو كلمة اصطلاحية يراد بها التصور الذهني الذي نتصور به الصفات التي تميز أفراد فئة معينة من أفراد فئة أخرى، فكلمة إنسان - مثلاً - تعني التصور الذهني للصفات التي نراها مكونة لحقيقة الإنسان مثل: الحياة، العقل الخ.

أما الماصدق: فهو عبارة عن المفردات التي يصدق عليها المفهوم، لاشتراكها في الصفات التي يحتوي عليها، فلفظ إنسان - مثلاً - ينطبق على أحمد، محمد الخ.

ويرى علماء المنطق ومناهج البحث أن التعريف يتصل ويرتبط بالمفهوم، أما التصنيف فيرتبط بالماصدق. حيث أن التعريف يتجه إلى الكيف في حين أن التصنيف يتجه إلى الكم.

ولقد عبر أحد الباحثين عن ضرورة التكامل بين هذه العناصر بقوله: "يكون الوصف العلمي وافيًا من الناحية المنطقية بالدرجة التي يكون فيها مؤلفًا من مجموعة من السمات المقترنة في الوجود من شأنها أن تميز ذاتية الشيء الموصوف تمييزًا، وتجعل الأشياء وحدها التي لها تلك السمات منتمية إلى نوع معين".

فالوصف إذًا يحدد طبيعة الأشياء أو خصائصها أو ماهيتها، ومن ثم يمكن اتخاذه أساسًا للقيام بالتفسير كهدف من أهداف النظرية.

٢- التفسير:

يستخدم المصطلح "تفسير" بطرق مختلفة في الحياة العلمية أو العملية، إلا أن رجال المنطق وفلسفة العلوم يرون أن كلمة تفسير تعني إحدى الصور التالية:

- التفسير بتحديد الغاية.
- التفسير بتحديد السبب (القانون).

التفسير بتحديد الغاية:

وهدفه البحث عن هدف الظاهرة أو الغاية التي ترمى إليها. فالتفسير الغائي يعتمد على المبدأ القائل بأن كل ما يحتوى عليه العلم لا يوجد إلا لتحقيق غاية معينة هي الأساس الحقيقي لوجوده، ذلك أن الغاية تكون متعلقة (بحدث "معين" أو "نشاط" معين).

وهناك نوع آخر من التفسير الغائي يطلق عليه (التفسير الوظيفي) أو الأدائي، حيث يكون الهدف من التفسير هو تحديد وظيفة الظاهرة أو طريقة أدائها.

ورغم محاولة بعض الباحثين اعتبار أن التفسير الوظيفي مرتبط بالكائنات الحية وغير الحية وأن التفسير الغائي مرتبط بالكائن الحي فقط، إلا أن الذي يهمننا في مجال أهداف نظرية العلوم الاجتماعية هو الغايات أو الوظائف التي ينظر إليها على أنها تؤدي إلى حدوث الشيء، لأن الكائن الحي يهدف بسلوكه دائمًا إلى غاية معينة تمثل الحلقة النهائية من سلسلة السلوك الإنساني.

التفسير بتحديد السبب (القانون):

تتطوى الفكرة العامة للسببية على المعنيين الآتيين:

- السبب يسبق النتيجة في حدوثها.
 - أن السبب هو الذى ينتج النتيجة أو يؤدي إليها.
- ويرى الباحثون في مجال المنطق أن مفهوم السبب، يتضمن كلا من السبب والنتيجة ولذلك فإن العلاقة بينهما تشتمل على ما يأتي:
- ١- **التتابع الزمني**: أى لا بد من حدوث السبب قبل حدوث النتيجة.
 - ٢- **الانتظام**: ويقصد به تكرار الحدوث على مدار الزمن.
 - ٣- **الضرورة**: أى أن حدوث السبب يستلزم حدوث النتيجة، فالعلاقة بين الطرفين تعنى عدم وجود استثناء.

فإذا أمكن إثبات أن العلاقة بين السبب والنتيجة علاقة منتظمة فإنه يعبر عنها بقانون سببي، ويتطور مناهج البحث استبدلت فكرة "السبب والمسبب" بفكرة القانون، أى أن البحث أصبح يركز على محاولة إيجاد العلاقات غير المتغيرة أو المنتظمة في الطبيعة أو النشاط الإنساني، وهذه العلاقات هي التي يطلق عليها المصطلح "قانون".

ووضع القانون ليس هدفا في حد ذاته، ولكنه أداة يتم التوصل إليها بقصد استخدامها كأساس لتفسير ظاهرة معينة، وحتى يحقق القانون هذا الهدف يجب أن تتوافر فيه الخصائص الآتية:

- أن يعكس العلاقة الأساسية بين الظواهر.
- أن يحدد العلاقات الثابتة بين الظاهرتين على الأقل.

٣- التنبؤ:

لا يقتصر اهتمام النظرية على الوصف والتفسير، ولكنها تهتم أيضاً بهدف آخر من أهداف العلم، وهو التنبؤ، باعتبار أن التنبؤ هو الذى يعطى التفسير العلمي أهميته. ويتطلب التنبؤ فهم الظاهرة المعينة والتعرف على القوانين التي تخضع لها،

وكذلك تصور العلاقة أو العلاقات القائمة بين هذه الظواهر وغيرها من الظواهر ذات الصلة بها في نفس مجال البحث، وبعد ذلك يمكن التنبؤ بإمكانية حدوث الظاهرة في المستقبل في تأكد وثقة طبقاً لانتظام حدوثها في الماضي دون الحاجة إلى الملاحظة أو التجربة.

ويعتبر التنبؤ وسيلة لإثبات صحة النظريات وصدقها فبقدر ما يكون للنظرية من نتائج بقدر ما تتحقق التنبؤات القائمة على هذه النظرية أو التي تعد نتائج لها فإن ذلك يعد معياراً لصحة النظرية وصدقها.

ورغم أهمية التنبؤ - كما يتضح مما سبق - في مجال بناء النظرية إلا أنه تجب ملاحظة أن عملية التنبؤ - في مجال العلوم الاجتماعية - قد لا تتوافر لها الدقة المتوافرة في مجال العلوم الطبيعية بسبب تداخل الإرادات الفردية والبيئة الاجتماعية، وتأثر الظاهرة المراد التنبؤ بها بالقرارات التي يتخذها عدد كبير من الأفراد، ومن هنا كانت عملية التنبؤ في مجال العلوم الاجتماعية أكثر صعوبة وتعقيداً إلا أنه - من وجهة نظر الباحث - يجب التفرقة بين أنواع العلوم الاجتماعية إذ تختلف طبيعة التنبؤ في مجال العلوم الاجتماعية حسب طبيعة ونوعية مجال البحث في هذه العلوم، ففي بعض العلوم الاجتماعية تتوافر درجة عالية من دقة التنبؤ.

٣/١: مناهج البحث في العلوم الاجتماعية:

تناولنا فيما سبق بالدراسة والتحليل ماهية النظرية وانتهينا إلى تحديد تعريف للنظرية، وكذلك تحديد لأهدافها.

ولكن لن يتأتى للنظرية أن تحقق هذه الأهداف إلا من خلال أدوات يتم الاستعانة بها في بناء كل جانب من جوانب النظرية الثلاثة وهي: "الوصف، والتفسير، والتنبؤ" ويطلق على هذه الأدوات مجتمعة "مستويات النظرية"، وسنعرض لهذه المستويات بالدراسة التحليلية، باعتبارها الأداة التي ستعيننا في تحديد مدى وطبيعة العلاقة بين المحاسبة وأسس النظرية في العلوم الاجتماعية، "ومستويات النظرية" يتم تحديدها من

خلال ما يطلق عليه مناهج البحث العلمي - والتي تعتبر الوسيلة الوحيدة لبناء النظرية في العلوم المختلفة وبيان معنى وطبيعة العناصر المختلفة التي تتكون منها النظرية.

وسنعرض فيما يلي لمناهج البحث المستخدمة في بناء نظرية العلوم الاجتماعية على النحو التالي:

تعريف مناهج البحث:

يستخلص من الدراسة التحليلية لتعريف المقصود بمناهج البحث وأهميتها أنها عبارة عن الطرق التي ينبغي أن يسير عليها الباحث في دراسته لظواهر علمه لكي يصل إلى نتائج يقينية في الكشف عن طبيعة الظواهر وما يكتنفها من أسباب ومسببات وما تخضع له من قوانين، وهذه الطرق تعتمد على تطبيق المنطق كظاهرة مشتركة في المعرفة العلمية مهما اختلف نوعها، فالمنهج يحدد الخطوات التي يسير عليها الباحث، ومن ثم فهو يعصم الفكر من أن يتعارض مع الحقائق الخارجية، فضلا عن ذلك فإن النتائج التي يتوصل إليها الباحث في أى مجال من مجالات العلوم المختلفة تتوقف قيمتها وأهميتها على حسن اختيار منهج البحث الملائم.

ولما كانت العلوم الاجتماعية - جميعها - تتفق في أهدافها الأساسية، لذلك كان من المنطقي وهى متفقة في الأهداف أن تتفق في بعض مناهج البحث المشتركة بين مختلف العلوم الاجتماعية ويطلق عليها "مناهج البحث المشتركة" أو الطرق العامة في البحث وتتمثل في الآتي:

- المنهج الاستنباطي.
- المنهج الاستقرائي.

المنهج الاستنباطي:

وهو أقدم مناهج البحث ظهورا ويعتمد على الانتقال من قضايا أو مقدمات مسلم بها إلى قضايا أو نتائج تصل إليها اعتمادا على الاستنتاج العقلي الصرف، فالباحث الذى يعتمد على هذا المنهج كأساس للبحث، يبدأ في مجال بحثه من مبادئ عامة يرجح

صحتها ثم يستخلص من هذه المبادئ بطريق التعليل المنطقي نتائج معينة، ولا يوجد دليل ملموس على صدق هذه النتائج ويتفرع المنهج الاستنباطي إلى:

- قياس أرسطو.
- الاستنباط الرياضي.

قياس أرسطو:

هو أول من اهتم إلى هذا المنهج من مناهج البحث والاستدلال، ويعرف أرسطو القياس بأنه "الاستدلال الذي إن سلمنا فيه ببعض الأشياء لزم عند الضرورة شيء آخر".

ويعتمد القياس الأرسطي على أساس استنتاج نتيجة من مقدمتين بينهما رابطة تربطهما، ويكون التسليم بصدق المقدمتين أساسا للتسليم بصدق النتيجة، كما في المثال الآتي:

- سقراط إنسان.
- كل إنسان فإن
- ∴ سقراط فإن

ويشترط لصحة هذا القياس ما يأتي:

- أن يكون برهانيا، ولا يتحقق ذلك إلا إذا كانت النتيجة ضرورية.
- أن تكون مقدمات القياس ضرورية وبديهية، أي أنها في غير حاجة إلى البرهنة على صدقها.
- أن تتطوي المقدمات على السبب الذي يؤدي إلى النتيجة ويبررها في آن واحد.
- أن تكون مقدمات القياس أكثر وضوحا في الذهن من النتيجة.

الاستنباط الرياضي:

ظهر كنتيجة لمحاولة تطوير القياس الأرسطي، وهو يعتمد على الاستدلال

العقلي الذى يبني على ثلاثة عناصر رئيسية هي:

- البديهيات Axioms: وهى حقائق بينة بذاتها، وذات طبيعة عامة تنطبق على كل العلوم.
- المصادرات Postulates: وهى حقائق تقبل بدون برهان، وتخص علما معيناً دون علم آخر.
- التعاريف Definitions: وهى بمثابة عبارة تشير إلى الطبيعة الجوهرية للشيء المعرف.

ومن هذه العناصر الثلاثة يكون الباحث ما يسمى بالنسق الاستنباطي الذى يعتمد عليه في ترتيب نتائج معينة تسمى نظريات.

ويطلق على البديهيات والمصادرات اسم (القضايا الأولية)، وعلى مدى صدق هذه القضايا الأولية يتوقف صدق النظريات التي يقوم الباحث باستنتاجها، والتي تستخدم كأساس لإثبات نظرية أو نظريات أخرى.

ولكى يحقق الاستنباط الرياضي الهدف منه يجب أن تراعى في مكوناته ما

يأتي:

- كفاية البديهيات وملاءمتها لاستنباط النظريات في نسق ما بدون زيادة أو نقصان.
- استقلال البديهيات بعضها عن بعض لتفادي التكرار وإعاقة الاستنباط.
- عدم التناقض بين بديهية وأخرى لتفادي التناقض فيما يتم استنباطه من تلك البديهيات.

المنهج الاستقرائي:

وطبقاً لهذا المنهج فإن الباحث يستخدم مجموعة من الأساليب والطرق العلمية والعقلية في الانتقال من عدد محدود من الحالات الخاصة إلى قانون أو قضية عامة يمكن التحقق من صدقها، بتطبيقها على عدد لا حصر له من الحالات الخاصة الأخرى التي تشترك مع الحالة الأولى في خواصها أو صفاتها النوعية.

ويمر المنهج الاستقرائي عند تطبيقه بثلاثة مراحل متتالية هي:

- **مرحلة البحث:** وتتكون من الملاحظة والتجربة، حيث يسعى الباحث من وراء ذلك إلى تكوين فكرة عامة عن النظام الذى تخضع له الظاهرة في وجودها وتطورها وتأثير بعضها على البعض الآخر.
- **مرحلة الكشف:** وتتضمن الفروض العلمية التي يضعها الباحث كتفسير مؤقت للظواهر في مجال بحثه، فلا قيمة لكل من الملاحظة أو التجربة - من الناحية المنهجية - إلا إذا توافرت روح التجربة والملاحظة - أى إلا إذا وجدت الفروض التي ترجع أهميتها إلى كونها المرحلة السابقة على وجود القوانين التي تفسر على أساسها الوقائع المختلفة في مجال معين.
- **مرحلة التعميم:** والغرض منها الوصول إلى القانون الذى يحكم الظواهر، فهدف هذه المرحلة هو الانتقال من الحقائق الجزئية التي خضعت للتجربة والملاحظة إلى القانون العلمي أو العلاقة التي تفسر هذه الحقائق.

الفرق بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي:

- من العرض السابق لكلا من المنهجين يمكن أن نحدد الفرق بينهما في الآتي:
- ١- في الاستقراء ننتقل من الجزئيات - أى من عدد محدد من الحالات - إلى القانون الذى يحكمها، أما في الاستنباط فإننا ننتقل انتقالاً عكسياً أى من المبادئ أو القوانين العامة إلى الجزئيات التي تندرج تحتها.
 - ٢- ما نصل إليه في الاستقراء لا بد وأن يعتمد على التجربة، أما في الاستنباط فإننا نعتمد على الفكر والعمليات الفكرية فحسب، ولذلك يقال بأن:
"الاستقراء يعتمد على قانون السبب الكافي، أما الاستنباط فإنه يعتمد على قانون عدم التناقض".
 - ٣- الاستقراء يهدف إلى كشف القضايا العامة، في حين أن الاستنباط يهدف إلى البرهنة على هذه القضايا، فالاستقراء منهج للاكتشاف، أما الاستنباط فهو منهج للبرهان.
- ويعتقد الباحث أن التفرقة بين المنهجين ليست حاسمة للأسباب الآتية:

أولاً:

يندر من الناحية العلمية استخدام أحد المنهجين منفصلاً عن الآخر، ففي المنهج الاستقرائي يصل الباحث في مجال ما، أولاً إلى بعض القوانين أو المبادئ ثم يقوم بتطبيقها قياسياً.

وكذلك الحال في المنهج الاستنباطي لا يمكن أن تكون القضايا الأولى فرضية بالكامل بل لابد من وجود بعض المعلومات الحقيقية قبل البدء في عملية الاستنتاج العقلي، وهذه المعلومات يستدل عليها عن طريق الخبرة والملاحظة غير المباشرة.

ثانياً:

لا يمكن القول بأن علما ما يتبع المنهج الاستقرائي أو الاستنباطي فقط، بل إن كل استقراء يحتاج إلى الاستنباط في بعض مراحلها، وكذلك فإن كل استنباط في حاجة إلى استقراء سابق، ففي المراحل الأولى لكل علم والتي يطلق عليها - مرحلة الطفولة - لابد من إتباع المنهج الاستقرائي المبني على الملاحظة والتجربة حتى يمكن الوصول إلى حقائق وقوانين هذا العلم، ثم تستخدم هذه الحقائق والقوانين في الوصول إلى بعض الحقائق التي ما زالت مجهولة معتمدين في ذلك على المنهج الاستنباطي وتاريخ العلم يؤيد ذلك. فالعلوم الرياضية كانت استقرائية في بداية عهدها ثم أصبحت استنباطية، كما أن العلوم الطبيعية التي تعد في الوقت الحاضر علوماً استقرائية تحاول الوصول في آخر تطورها إلى أن تكون علوماً استنتاجية بحتة.

ثالثاً:

أن الاختلاف بين الاستقراء والاستنباط ليس اختلافاً في الأساس بقدر ما هو اختلاف في نقطة البداية، فإذا بدأنا بالكليات كنا في الاستنباط، أما إذا بدأنا بالجزئيات كنا في الاستقراء، ذلك أن ثمة اتفاق بينهما في الهدف، ويمكن استخدامهما في بعض الحالات في تفسير واقعة معينة دون أهمية للفرقة بينهما.

رابعاً:

إن الاتجاه الحديث في مجال المنطق ومناهج البحث يرى أنه لا تجب المقابلة بين الاستقراء والاستنباط، كما لو كانا نموذجين مختلفين من نماذج التفكير، ولقد عبر عن هذا التكامل أحد الباحثين بقوله:

"إن الاستقراء والاستنباط وجهان مختلفان لعملية واحدة، فكل منهما يتضمن الآخر، ونحن نستخدمهما في حياتنا اليومية وفي العلم".

وبعد أن عرضنا لمناهج البحث الأساسية في مجال بناء مستويات النظرية، ننتقل إلى تناول هذه المستويات - كل على حدة - بالدراسة التحليلية؛ لأن هذه المستويات كما سبق أن ذكرنا هي الوسيلة التي سنعتمد عليها في تحديد مدى وطبيعة العلاقة بين المحاسبة ونظرية العلوم الاجتماعية.

٤/١: التعريف والمفهوم ودورهما في بناء النظرية:

وهما يمثلان أول مستويات النظرية باعتبارهما الوسيلة إلى تكوين الجانب الوصفي كهدف من الأهداف الثلاثة للنظرية في العلوم الاجتماعية، كما سبقت الإشارة إليها.

التعريف ودوره في بناء النظرية:

إن اعتبار التعريف عنصراً هاماً في بناء النظرية لا يحتاج إلى برهان، لأن منطقية البحث تفرض على الباحث مهما كان المجال الذي يعمل فيه أن يضع حدوداً لمجال دراسته، بمعنى التعرف على مجال الدراسة وحدودها وطبيعتها وعلاقتها بميادين المعرفة الأخرى. وكذلك محاولة تحديد بعض العلاقات بين ظواهر المجال الذي يبحث فيه، والأداة إلى تحقيق كل ذلك هي "التعريف" الذي يجب أن يكون واضحاً ومميزاً للشئ المعرف، بحيث يمكننا من تحديد مجاله تحديداً دقيقاً.

ولذلك فإن الفرضين اللذين يهدف إليهما وضع التعريف، ويختلف الباحثون في شأنهما هما:

- هل نريد بالتعريف تحديد مكونات الشيء؟
- أم هل نريد بالتعريف أن نحدد معنى الأسماء التي نطلقها على الأشياء؟

والإجابة على هذين التساؤلين هي التي تحدد لنا الأنواع المختلفة للتعريف.

أنواع التعريف:

يطلق على التعريف الذى يقصد به تحديد مكونات الأشياء "التعريف الشئىي" أما التعريف الذى يحاول تحديد الكلمة أو الاسم فيطلق عليه "التعريف الاسمي"، وفيما يلي دراسة تحليلية لكل منهما:

١- التعريف الشئىي:

ويقصد به تحديد المكونات الحقيقة للأشياء، أى التعريف هو العبارة التي تصف الجوهر، ولا يكون التعريف كاملا إلا إذا وضع الجوهر الباطني للشيء، وهنا يثور التساؤل حول "ما هو المقصود بجوهر الشيء؟"، "ومما يتألف هذا الجوهر؟".

يجيب علماء المنطق ومناهج البحث على هذين التساؤلين بقولهما إن جوهر الشيء يتألف من حقيقتين هما الصفة التي يشترك فيها النوع مع سائر جنسه، والصفة التي ينفرد بها هذا النوع عن سائر الأنواع التي تدخل معه في ذلك الجنس.

فعلى سبيل المثال: جوهر المثلث - تعريفه - هو سطح مستوٍ بين سائر الأسطح المستوية، ولكنه ينفرد عنها بصفة كونه محاطا بثلاثة خطوط مستقيمة، وكذلك الحال فإن جوهر المسجد - تعريفه - أنه بناء ولكنه ينفرد بصفة خاصة به فقط تميزه عن غيره من المباني وهو أنه خاص بعبادة الله على مبادئ الدين الإسلامي.

٢- التعريف الاسمي:

ويرى أنصاره أن الهدف من التعريف هو تحديد الصفات التي تم الاتفاق والتعارف عليها لتكون أساسا للتسمية. فليس هدف التعريف تحديد جوهر الشيء، وإنما هدفه هو أن يحدد "معنى الكلمة في الاستعمال".

ويفرق الباحثون بين ثلاثة أنواع لهذا التعريف هي:

التعريف القاموسى:

وهو تعريف اللفظ أو العبارة بما يساويها في الاستعمال القائم فعلا بين الناس في حياتهم اليومية كلغة للتفاهم، ولذلك فهو يعتبر بمثابة تأريخ.

التعريف الاشتراطى:

وهو الذى يقصد منه أن تفهم لفظة معينة بمعنى معين ومحدد على وجه الإلزام.

التعريف الإجرائى:

وفى هذا النوع من أنواع التعريف الاسمي يلجأ الباحث في مجال بحثه إلى تحديد العمليات التى تكوّن الظاهرة المراد تعريفها، وفى ضوء الوصف الكامل لهذه العمليات يوضع التعريف الذى سيتم استخدامه، ويرى الباحثون أن التعريف الاجرائى هو من أنسب الأساليب التى يمكن الاعتماد عليها في التعريف الذى يستخدم في البحث العلمي.

- إلا أنه رغم الأنواع المختلفة للتعريف، فإن هناك شروطا معينة يجب أن تتوافر فيه، وهى التى يطلق عليها قواعد التعريف، ويمكن إيجازها فيما يلي:
- (أ) أن يذكر التعريف جوهر الشيء المعروف.
 - (ب) ألا يكون التعريف غامضا أو مجازيا.
 - (ج) ألا يكون التعريف سلبيا، بل يجب أن يكون إيجابيا بقدر الإمكان، فلا يجب أن تعرف الأشياء بمضاداتها أو متناقضاتها.
 - (د) لا يجوز أن يعرف الشيء بنفسه بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

ويمكن جمع هذه الشروط - أو القواعد - في العبارات التالية:

"إن التعريف يجب أن يكون جامعا في محتواه، واضحا لا لغو فيه ولا سلب في تعبيره".

وتجدر الإشارة إلى أن هناك تداخلا وتكاملا بين التعريف والمفهوم، كما سيتضح لنا عند الحديث عن المفاهيم ودورها في بناء النظرية، لأن تعريف المصطلحات - كما

سيتبين لنا - يلعب الدور الأساسي في تكوين المفاهيم، بل إن طبيعة المفهوم وماهيته تتحدد في ضوء التعريف المستخدم فيه من حيث كونه تعريفا حقيقيا أو تعريفا إجرائيا، وفي نفس الوقت فإنه عن طريق المفهوم نستطيع أن نصل إلى التعريف أى الصفات أو الخصائص الجوهرية للأشياء.

المفاهيم ودورها في بناء النظرية:

تمثل المفاهيم الركن الثاني من الأركان الأساسية في مجال الوصف كهدف من أهداف النظرية، فبعد تحديد البيانات المتعلقة بمجال ما من مجالات المعرفة يتم تبويب هذه البيانات في مجموعات متجانسة من خلال عملية التصنيف كما سبق عرضها، ثم نعطي لكل مجموعة اسما أو مصطلحا معينا، ثم نضع لكل مصطلح التعريف الملائم طبقا لأنواع التعريف المختلفة التي سبقت الإشارة إليها، وبذلك نحصل على المفاهيم التي يتم الربط بين بعضها البعض في شكل قضايا.

ما هو المفهوم:

من خلال الدراسة التحليلية لتعريف المفهوم عند الباحثين في مجال المنطق ومناهج البحث، وكذلك العلوم الاجتماعية المختلفة استخلصنا أن المفهوم يتكون من عنصرين أساسيين هما:

- أنه يعبر عن تصور عقلي للأشياء التي تشغل فكر الإنسان.
- أنه ينقل هذه التصورات العقلية في صور لفظية من خلال ما يطلق عليه (المصطلحات) التي نستطيع من خلالها أن نتعرف على الصفات أو الخصائص الجوهرية للأشياء.

فمن خلال المفاهيم يتم إظهار الصلة بين الأفكار التي وجدت في مجال البحث وبين النظام العام الذي يعمل من خلاله الباحث في هذا المجال، فعن طريق المفاهيم يمكن للباحث في أى حقل للمعرفة أن يفسر آراءه بدلالة المصطلحات، ليميزها عن آراء الآخرين ممن يبحثون في نفس المجال وفي نفس الوقت تجعل من السهل ربطها بآراء

الآخرين في نفس المجال، لأن المفاهيم هي وسيلتنا إلى تحقيق أقصى تبسيط ممكن لتنظيم المعرفة من خلال الربط بين الظواهر المتعددة التي يجمع بينها تشابه في العلاقات أو العمليات.

كيف يتكون المفهوم:

رغم أن بناء المفاهيم - كما سبق القول - يعتبر خطوة أساسية في بناء المعرفة وتنظيمها، إلا أن هناك اختلافا بين الباحثين حول طريقة تكوينها، حيث تبين لنا أن هناك آراء ثلاثة في هذا المجال.

الرأى الأول:

يعتقد أنصاره أن مفهوم "اللفظ" هو مجموع الصفات الأساسية التي تكفى لتعريفه، بحيث إذا غابت تلك الصفات الرئيسية عن الشيء أخرجناه من دائرة مسميات اللفظ الذى نحن بصدده.

الرأى الثانى:

يرى أن المفهوم الخاص بلفظ ما يتألف من كل ما يستدعيه في ذهن القائل أو السامع، أى أن كل ما يرتبط باللفظ في الذهن داخل في معناه.

الرأى الثالث:

يرى أن المفهوم الخاص باللفظ أو الكلمة يتكون من مجموع الصفات التي تتصف بها المسميات دون إضافة شيء من عندنا نستمد من ذكرياتنا ومشاعرنا الخاصة.

وبالرغم من هذه الآراء المتباينة حول الطريقة التي يتكون بها المفهوم، إلا أن هناك إجماعا بين الباحثين على أن المفهوم يمر في تكوينه خلال الخطوات الثلاث الآتية:

مرحلة التصنيف:

وفيها يتم تبويب الآراء طبقا لوجود صفة أو صفات شائعة بينها، والغرض من هذه المرحلة هو المساعدة في تكوين المعنى العام.

مرحلة التسمية:

حيث يتم إعطاء اسم لكل مجموعة من المجموعات التي تم تكوينها في المرحلة السابقة، والاسم كلمة أو عدة كلمات تشير إلى فكرة معينة في ذهن الباحث في مجال ما، أو في ذهن السامع.

وعندما يتم تحديد الاسم الخاص بمفهوم معين، فإن الأشياء التي يطلق عليها هذا الاسم وكذلك الصفات المشتركة بينها تكون معروفة.

مرحلة التعريف:

ويقصد بها تحديد التعاريف الخاصة بكل مفهوم، وأهمية هذه المرحلة تأتي من أن التعاريف هي الأداة التي تساعد على انتقال الأفكار وتسهيل عملية التفاهم والتعلم بين الأفراد.

لذلك يجب على الباحث في مجال ما، تعريف الأشياء في ذهنه أولا بحيث يميز بين الأشياء التي يقصدها، والأشياء التي لا يقصدها، وبذلك يمكنه أن يوضح معنى المصطلحات بطريقة تجعل القارئ أو السامع يفهم ما يهدف إليه صاحب المفهوم بطريقة لا لبس فيها ولا غموض.

ولأهمية التعريف نجد أن هناك اختلافا بين الباحثين حول موضعه في عملية بناء المفاهيم، إذ يرى البعض ضرورة تحديد التعريف منذ البداية حتى يساعد ذلك في عملية التصنيف، في حين يرى آخرون أن التعاريف الواضحة والمحددة لا يمكن أن توضع منذ بداية البحث، لأن ذلك يعد قييدا على الباحث ويمنعه من البحث عن تعاريف أفضل.

ويرى آخرون - كمحاولة للتوفيق بين الآراء السابقة - أن يبدأ الباحث بتعريف يطلقون عليه "التعريف الاسمي"، ويقصد به أنه في مجال البحث سيستخدم مصطلحا معنا بمعنى معين، وفي نهاية البحث يتم تحديد التعريف الحقيقي الذى يوضح معنى المفهوم.

ونعتقد، أنه رغم صعوبة وضع تعريف يرضى عنه جميع الباحثين - ممن يعملون في حقل واحد للمعرفة - إلا أنه من الأفضل أن نبدأ بوضع تعريف يحدد نقطة البداية في البحث، وخضع هذا التعريف بعد ذلك، للتعديل والتطوير مع نمو المعرفة المكتسبة والتوصل إلى أفكار جديدة وحقائق تعدل من أفكارنا التي كانت متاحة عند تحديد هذا التعريف الأولي، وبحيث نحدد هذا التعريف تحديدا دقيقا في نهاية البحث.

ورغم ذلك فإن التعريف الذى يتم التوصل إليه في نهاية مرحلة البحث ستكون درجة الدقة فيه نسبية، بمعنى أنه يعتبر دقيقا في ضوء المعلومات والحقائق التي كانت متاحة وقت تحديده، ولكنه عرضة للتعديل والتبديل في ضوء ما يستجد من حقائق قد تظهر في المستقبل كمحصلة لنمو المعرفة واكتشاف علاقات جديدة بين الأشياء في نفس المجال.

وإذا كانت هذه الخطوات الثلاث هي الوسيلة إلى تكوين المفاهيم، إلا أنه لكي تصبح هذه المفاهيم شيئا حقيقيا يجب إيجاد روابط بينها بحيث يمكن اتخاذها أساسا لاستدلالات تالية تفيد في بناء النظرية، والوسيلة إلى تحقيق هذا الترابط بين المفاهيم هي القضايا.

المفاهيم وعلاقتها بالقضايا:

ترجع أهمية القضايا إلى أنها - فضلا عن كونها أداة للربط بين المفاهيم - فإنها تعد بداية لمرحلة التفسير كهدف من أهداف النظرية، حيث تبدأ مرحلة التفسير بوضع القضايا التي يمكن أن تتطور إلى مصادرات تشتق منها الفروض التي إذا تحققت صحتها تحولت إلى مبادئ تستخدم أساسا للتفسير.

وتتمثل السمات الأساسية للقضايا في الآتي:

- ١- القضية هي وحدة الكلام المفهوم، وهدفها ربط المفاهيم بعضها ببعض لكي يمكن إدراك وجود الأشياء، وكذلك العلاقات القائمة بينها.
- ٢- تتكون القضية من عدة ألفاظ تحمل معنى، والمعنى هو الحكم الذي تقيده القضية، وهذا الحكم يحتمل الصدق والكذب.
- ٣- احتمال الصدق والكذب للقضية هو الذي يميزها عن غيرها من المصطلحات التي تستخدم في مجال بناء مستويات النظرية، مثل البديهيات والمصادرات كما سنعرض فيما بعد.

وهذه السمات الثلاث مشتركة بين كافة أنواع القضايا، سواء كانت قضايا بسيطة أو مركبة حيث أن كلا النوعين يمثل درجة مختلفة من التعميم، فالقضايا البسيطة أقل شمولاً من القضايا المركبة، التي هي عبارة عن تجميع لقضايا أبسط منها.

ولكن الذي يهمنا في هذا المجال أن كلا النوعين من القضايا ما هو إلا تعبير عن مفاهيم معينة تم الربط بينها حتى تصبح شيئاً حقيقياً ملموساً، ويمكن الاستفادة منها في تحقيق التفسير كهدف من أهداف النظرية.

٥/١: البديهيات والمصادرات ودورها في بناء النظرية:

وهما يمثلان المستوى الثاني من مستويات بناء النظرية باعتبارها الوسيلة إلى تحقيق الهدف الثاني من أهداف النظرية وهو التفسير، وذلك من خلال ارتباط "البديهيات والمصادرات" بالقضايا كما سبقت الإشارة عند الحديث عن القضايا وارتباطها بالمفاهيم.

البديهيات ودورها في بناء النظرية:

يرى علماء المنطق ومناهج البحث أن الاستدلال العقلي على اختلاف صورته لا بد وأن يقود الباحثين إلى مسلمات أولى يجب أن يبدعوا منها عملياتهم الاستنباطية والاستدلالية، وهذه المسلمات الأولى التي تعد نقطة البدء في عمليات الاستنتاج العقلي إما أن يطلق عليها بديهيات أو مصادرات.

ورغم تعدد التعاريف التي أوردها الباحثون للمصطلح "بديهية"، إلا أن جميع هذه التعاريف تتفق على أن البديهية حقيقة بينة بذاتها لا تحتاج إلى برهان، ولها طابع العموم لأنها مشتركة بين كافة العلوم، ولذلك يطلق عليها القضايا المشتركة، وتتمثل خصائص البديهيات كما استخلصناها من التعاريف المختلفة في الآتي:

- ١- هي حقائق عامة شائعة الاستخدام في مجالات المعرفة المختلفة.
- ٢- البديهية قضية واضحة نسلم بصحتها، ولا نعلم على قضايا أخرى للحصول عليها، ولذلك يطلق عليها القضايا الأولية.
- ٣- البديهيات التي يبدأ بها الباحث في مجال معين تمثل فروضا أولية بالنسبة له، يسعى من خلالها إلى تفسير طبيعة الظواهر التي تقع في مجال بحثه.
- ٤- البديهيات هي أساس الاستنتاجات في مجال ما، لذلك يجب ألا تتعارض النتائج التي يحصل عليها الباحث مع البديهيات الأولى التي بنى عليها هذه الاستنتاجات.

وعند اختيار الباحث في مجال ما للبديهيات التي يعتمد عليها في مجال بحثه فإنه يجب عليه أن يراعي فيما يختاره منها إمكانية تحقيق الغرض أو الأغراض التي يسعى إليها، فاختيار الباحث لبديهياته هو اختيار مرتبط بشروط معينة يمكن إيجازها فيما يلي:

١- كفاية البديهيات:

ويقصد به أن تكون البديهيات ملائمة للقيام بكل عمليات الاستنباط بدون زيادة أو نقصان، لأنها إن نقصت تعذر إتمام عمليات الاستنباط، وإن زادت تعطل بعضها عن الاستخدام، بل قد يؤثر على كفاءة الاستنباط من البديهيات الضرورية.

٢- الاستقلال:

أي أن تكون كل بديهية قائمة بذاتها بحيث لا تشتق بديهية من أخرى، وبحيث لا يكون هناك تداخل بين البديهيات وبعضها البعض، لأن هذا التداخل سيؤدي بالضرورة إلى تداخل وغموض القضايا المشتقة التي تستنبط من تلك البديهيات.

٣ - التوافق:

ويقصد به عدم التناقض بين بديهية وأخرى، ويتحقق هذا الشرط من خلال التأكد من عدم التناقض بين القضايا التي تم اشتقاقها من البديهيات المختلفة، والصعوبة التي تواجه إمكانية التحقق من هذا الشرط تتمثل في أنه للحكم على وجود التوافق بين البديهيات المستخدمة في مجال البحث، فإنه يجب أولاً استنتاج كافة القضايا الضرورية ثم مراجعتها ومقارنتها للتأكد من عدم التناقض بينها، ولاشك أنه من الصعب على الباحث أن يؤكد أنه وصل إلى القضية الأخيرة في مجال بحثه.

كذلك فإن التحقق من توافق البديهيات إنما يأتي من خلال استمرار عملية البحث وتتابعها، حيث يقوم كل باحث بتحليل ما توصل إليه السابقون في مجاله وإخضاعه للتقييم، ثم ينطلق من بديهيات لا تتناقض مع تلك التي استخدمها الباحثون السابقون في نفس المجال.

المصادر ودورها في بناء النظرية:

تعددت التعاريف التي أوردها الباحثون لما هو المقصود بمعنى المصادر، حيث هدفت هذه التعاريف جميعها بلا استثناء إلى تمييزها عن البديهيات، باعتبار أن كلاً منهما تعتبر مكملة للأخرى في مجال البناء التفسيري للنظرية.

وتجمع كافة هذه التعاريف على أن المصادرة قضية مسلم بصحتها خاصة بعلم معين، يفترض الباحث صدقها افتراضاً، ولا يدعى أنها تستند إلى برهان.

ومن التعاريف المختلفة الخاصة بالمصادر أمكننا أن نحدد لها السمات والخصائص التالية:

١- المصادر مجرد فروض يسلم الباحث في مجال ما بصحتها منذ البداية بغير برهان، ولذلك فإن إنكار صحتها لا يوقع في التناقض.

٢- المصادر تخص مجال علم معين دون آخر، ومن ثم فليس لها صفة العمومية.

٣- المصادر قضية ضرورية تشتق من القضايا الموجودة في نفس مجال البحث

وتستخدم أساسا للاستدلالات التالية في نفس مجال البحث.

ولكى نطلق على قضية لفظ "مصادرة" يجب أن تتوافر فيها الخصائص التالية:

١ - الاستقلال:

أى أن تكون كل مصادرة مستقلة عن غيرها من المصادرات المشتقة من نفس مجال العلم، وفى نفس الوقت يجب أن يكون هناك تكامل بين المصادرات، بحيث يخدم كلا منهما غرضا محددًا في مجال البحث.

٢ - عدم التناقض:

ويطلق عليه أحيانًا "الثبات" أى ألا تناقض أية مصادرة مع غيرها في نفس المجال، وألا تتناقض أية مصادرة مع النتائج المستتبطة منها أو من غيرها من المصادرات.

٣ - الشمول:

أى أن كل مصادرة تصلح أساسا لإقامة الأدلة على حقيقة معينة من حقائق المجال، كما يجب أن تنتمى إلى مجال العلم الخاص بها، وأن يعبر عنها بلغة هذا العلم، وبحيث تساهم كل مصادرة مع غيرها من المصادرات مساهمة ايجابية في بناء الحقائق العلمية في مجال البحث.

الفرق بين البديهيات والمصادرات:

من التحليل السابق لكل من المصادرات والبديهيات يتبين لنا أن كلتاها ضرورية في مجال بناء النظرية، لأنه بدونهما لا يمكن قيام البناء العلمي في مجال العلوم المختلفة، ورغم ذلك فإن هناك بعض الفروق التي تميز إحداهما عن الأخرى والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

١- البديهيات لها صفة العموم عن المصادرات، فالبديهيات عامة في كل العلوم، في حين أن المصادرات تخص مجالًا معينًا بذاته.

٢- كلتاهما فرض أساسي يقبل الباحث في مجال ما بصدقه كأساس للاستدلال، ولكن صدق البديهيات متفق عليه، أما صدق المصادرات فهو مفترض من قبل الباحث في مجال معين ولا يلزم بصدقه الآخرين.

٣- يحصل الباحث في مجال ما على البديهيات من مجالات أخرى مرتبطة بمجال بحثه، ومن ثم فهي أداة ربط بين العلوم المختلفة، أما المصادرات؛ فتشتق من المفاهيم السائدة في مجال البحث فقط.

طبيعة البديهيات والمصادرات في العلوم الاجتماعية:

تستخدم البديهيات والمصادرات - كما سبق القول - كقضايا أولية يتخذها الباحثون في مجالات العلوم المختلفة أساسا لاستدلالات تالية، بحيث تمثل الأساس الذي يستند عليه البناء العملي في مجال معين، وهي عند استخدامها في مجال بعض العلوم الاجتماعية تكون بمثابة "فروض" تتخذ أساسا للتفسير في مجال البحث، ولكن ليس بمعنى الفروض، كما يتم استخدامها في مجال العلوم الطبيعية أي كتفسير مؤقت للوقائع قد يثبت البحث صدقها أو كذبها.

فالباحث في مجال العلوم الاجتماعية عندما يطلق على "البديهيات والمصادرات" فروض إنما يعنى بها "أوليات" يسلم بصحتها، ويستخدمها كأساس للاستدلال في المراحل التالية من البحث، ويفترض الباحث صحتها لأنها - بناء على استقراء الوقائع السابقة في مجال البحث - ممكنة الحدوث في ظل توافر ظروف موضوعية معينة.

ولكن ما تجب ملاحظته - من وقائع استقراء البناء النظري للعلوم الاجتماعية المختلفة - هو أن معظم البديهيات والمصادرات التي يستخدمها الباحثون في هذه العلوم لا تزال مفهومة ضمنا - أي مضمرة - فلم يوجه الباحثون في مجال هذه العلوم العناية إلى البديهيات والمصادرات التي يعتمدون عليها، عكس الحال في العلوم الطبيعية والرياضية حيث يقوم الباحثون في هذه العلوم بمراجعة بديهياتهم ومصادراتهم بتطور الحقائق التجريبية في هذه العلوم.

ورغم اتجاه علماء المنطق ومناهج البحث إلى التقريب بين البديهيات والمصادر إذ يعتقدون أن الفرق بينهما هو في درجة التركيب، فالبديهية أكثر بساطة من المصادرة.

إلا أنه في مجال البناء النظري للعلوم الاجتماعية نلاحظ اختلاف كلا منهما عن الأخرى.

فالبديهية:

في مجال هذه العلوم - تعتبر حقيقة مشتركة بين بعض العلوم الاجتماعية وغيرها من العلوم.

أما المصادرة:

في مجال هذه العلوم - فهي تعبر عن حقائق مشتقة من مجال العلم نفسه، ولذلك فإن البديهيات تفيد في تحديد الاتجاه الذي يجب أن يسير فيه الباحث في مجال ما لتحقيق الشمول في مجال البناء النظري للعلم، حيث تساعد البديهيات على بيان حدود البحث ومجاله وعلاقته بالعلوم الأخرى.

أما المصادرة فلكونها مشتقة من نفس مجال العلم فهي عرضة للتبديل والتعديل بالحذف أو بالإضافة، على ضوء نمو البحث وتطوره في مجال العلم، وفي ضوء الحقائق الجديدة التي يتم التوصل إليها، أو على ضوء ما يتم تعديله من حقائق تم التوصل إليها في مراحل سابقة من مراحل البحث.

٦/١: الفروض ودورها في بناء النظرية:

تناولنا فيما سبق البديهيات والمصادر باعتبارها أداة للتفسير كهدف من أهداف النظرية، إلا أنه في بعض العلوم الاجتماعية - مثل علم الاجتماع - لا يتحقق التفسير بتوافر البديهيات والمصادر فقط، إذ يلزم في مثل هذه العلوم بعد جمع الحقائق والمشاهدات إخضاعها لنوع من الفحص والتحليل بقصد استنتاج بعض الأحكام الأولية

لتفسير الظواهر المختلفة التي يجرى دراستها، ثم العودة بهذه الأحكام الأولية إلى الواقع الملموس مرة أخرى للتأكد من صحتها واتساقها مع الوقائع، وهذه الأحكام الأولية هي التي يطلق عليها "فروض".

والفروض التي تصدق صحتها تؤكد التفسير الذي تم وضعه للظاهرة أو الظواهر محل البحث، ومن ثم تتحول إلى قانون والقانون - كما سبقت الإشارة - هو أحد صور التفسير.

وفى ذات الوقت فإن الفروض تعتبر بداية للتنبؤ - الهدف الثالث للنظرية - لأنه طالما أن الظروف الموضوعية التي تحقق في ظلها صدق الفرض لازالت قائمة فإنه يمكن على أساسها التنبؤ بتكرار حدوث نفس الظاهرة في نفس الظروف في المستقبل.

ما هو الفرض:

كان لظهور المنهج الاستقرائي - كمنهج رئيسي من مناهج البحث العلمي - الأثر الفعال في تطور معنى الفرض، إذ كان ينظر إلى الفروض باعتبارها مبادئ أولية يسلم العقل بصحتها ولا يستطيع البرهنة عليها لشدة عموميتها، كما نجد أنه بظهور المنهج الاستقرائي تغير المعنى الذي كان يستخدم به الفرض في السابق، وأصبح يستخدم بمعنى الحدس أو التكهن بحقائق الأشياء، وأصبح يقصد بالفرض: "التكهنات التي يضعها الباحثون لمعرفة الصلة بين الأسباب ومسبباتها، فالفرض ما هو إلا تفسير مؤقت للظواهر إذا ثبتت صحته تحول إلى قانون".

ومعنى القول السابق أن الفروض تنشأ كتخمينات أو خلق خيالي، أو حدث عقلي، أو كشف مفاجئ، إلا أنها تعتمد على الوقائع الملاحظة أو المجربة، فالظواهر مجال البحث هي الحكم الفصل في القيمة العلمية للفرض، فلا يكفي أن يتخيل العقل فروضا ما، بل يجب عليه قبل كل شيء، أن ينقدها ويمحصها ويتركها إذا كانت خاطئة.

ولذلك فقد حدد الباحثون في مجال المنطق ومناهج البحث شروطا معينة يجب

توافرها في الفرض حتى يمكن اعتباره "فرضا عليما"، وهذه الشروط يمكن إيجازها فيما يلي:

١- يجب أن يتقيد الفرض بالوقائع المشاهدة أو المجربة، فالفرض ليس فكرة تعسفية محضة أو خيالا بحثا لا تربطه بالوقائع أية روابط، فلا يمكن لأى باحث في أى مجال أن يفترض شيئا دون التقيد بالوقائع الملاحظة أو المشاهدة، لأنه لا يمكن التأكد من صدق الفرض أو كذبه إلا بواسطة الوقائع ذاتها التي بنى عليها الفرض في مرحلته الأولى - وفي ذلك يقول أحد الباحثين:

"إن الفرض تؤيده أو ترفضه التجربة والملاحظة القادمتين، فإذا توافقت الفرض مع الوقائع كان صادقا، وخلاف ذلك يكون كاذبا".

٢- يجب أن يكون الفرض واضحا ومحددا لا لبس فيه ولا غموض، وذلك يتطلب ألا يكون الفرض متناقضا، حيث يجب على الباحث في مجال ما أن يقوم بنوع من الاختبار لفروضة قبل البدء في البحث التجريبي حتى يستبدل فروضه بغيرها أو يعدلها إذا تبين أن بها أى نوع من التناقض.

٣- يجب ألا يتعارض الفرض مع الحقائق التي قررها العلم بطريقة لا تقبل الشك، فالفرض يجب أن يكون متلائما مع بقية المعارف التي توصل إليها الباحثون وتحققوا من صدقها سابقا.

٤- يجب أن يكون الفرض قادرا على تفسير كل الوقائع التي وضع لتفسيرها وليس تفسير جزء منها فقط، لأن الفرض إنما يهدف إلى تفسير وقائع معينة أو الربط بينها، فإن اغفل جزءا من تلك الوقائع الجزئية فإنه لا يكون جديرا بأن يطلق عليه لفظ فرض علمي.

٥- يجب أن تكون الفروض محدودة العدد حتى لا تؤدي كثرة الفروض إلى تشتت الباحث وحيرته، لأن عليه أن يتأكد من صدق فروضه بإجراء الكثير من الملاحظات أو التجارب، فإذا كانت فروضه كثيرة العدد لتعددت ملاحظات الباحث أو تجاربه، مما يؤدي إلى التشتت.

٦- يجب أن يكون للفروض خاصية تعدد الاستنباطات، وهو شرط لا يتوافر إلا في

الفروض التي تكون بمثابة قضايا عامة تندرج تحتها وقائع جزئية متعددة، فلا يمكن أن يكون الفرض مرتبطا بحالة فردية وحيدة، فهذا يتناقض مع مفهوم التعميم، لأنه لكي يفسر واقعة معينة فإنه يجب بيان أنها تخضع لقانون معين، - أي أنها حالة لفرض ثبت صدقه بالملاحظة أو التجربة - وهذا القانون - بطبيعة الحال - لا يفسر تلك الحالة الجزئية وحدها، بل يفسرها ويفسر غيرها مما يتشابه معها أو يرتبط بها برباط سببي ما.

طرق تحقيق الفروض:

يتضح لنا من الشروط الواجب توافرها في الفرض أنه لا جدوى من أي فرض لا يؤكد الواقع صدقه، ولذا فإنه متى عجز الباحث عن التحقق من صدق فروضه وجب عليه تعديلها أو التخلي عنها، وفي ذات الوقت فإن "الفروض ذات طبيعة نسبية"، بمعنى أنه من الصعب الوصول إلى يقين مطلق في تأكيد صدقها، إذ يتعذر على أي باحث في أي مجال الجزم بأنه لن توجد في المستقبل ظاهرة واحدة تدل على فساد أحد القوانين التي تم التوصل إليها بناء على فرض معين، كمان أنه لا يكفي أن تدل بعض الملاحظات أو التجارب على صدق أحد الفروض حتى يصبح حقيقة علمية مؤكدة، إذ من الممكن أن تستخدم هذه الملاحظات والتجارب نفسها للبرهنة على صدق فرض مضاد له، كذلك قد يخيل للباحث في مجال ما أن جميع الملاحظات والتجارب تدل على صدق فرضه ثم يعثر على ظواهر جديدة تهدم هذا الفرض من أساسه.

ولقد حدد الباحثون في مجال مناهج البحث مجموعة من الطرق يعتمد عليها الباحثون في المجالات المختلفة لمحاولة التأكد من الصدق النسبي للفروض العلمية، وهذه الطرق تنقسم إلى نوعين:

- الطرق الاستقرائية.

- الطرق القياسية.

وفيما يلي عرض موجز لكلا النوعين:

الطرق الاستقرائية:

ويرجع الفضل في تحديدها إلى فرانسيس بيكون، وتقوم هذه الطرق على أساس أن خير وسيلة للكشف عن القوانين تنحصر في القيام بعملية حذف تامة لجميع الفروض غير الصحيحة، ويمكن تحقيق ذلك إذ أعد الباحث قائمة بالصفات التي تحدد الظاهرة، سواء كانت نوعية أو عرضية، ثم أمكن حذف هذه الصفات جميعها ما عدا الصفة التي تبين لنا أنها الصفة النوعية التي تفسر طبيعة الظاهرة محل الدراسة.

الطرق القياسية:

ويطلق عليها الطريقة غير المباشرة، وهي الطريقة التي أضافها جون ستيوارت مل إلى الطرق الاستقرائية السابقة، وتعتمد هذه الطريقة على استخدام الاستنباط العقلي في التأكد من صدق الفروض التي لا يمكن التأكد من صحتها بالطرق الاستقرائية، أى من خلال التجربة والملاحظة.

ففي هذه الطريقة يستنبط من الفرض إحدى نتائجه التي يمكن التأكد من صدقها في الواقع العملي، فإذا ثبت صدق هذه النتيجة أمكن الجزم بصحة الفرض الذى استنبطت منه.

ويرى بعض الباحثين أن التفرقة بين الطرق الاستقرائية والطريقة القياسية ليست حاسمة، لأن الطرق الاستقرائية تعتمد بالضرورة على القياس عندما نطبق الفرض أو القضية العامة على إحدى الحالات الخاصة الجديدة لأن ذلك نوع من القياس، فالطريقة العلمية الصحيحة للتحقق من صدق الفروض هي "استقرائية قياسية"، ولا شك أن هذه النتيجة تتماشى مع ما سبق أن وضعنا عند الحديث عن مناهج البحث العلمي من أن هناك تكامل بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي في مختلف المجالات.

طبيعة الفروض في العلوم الاجتماعية:

لقد تبين لنا أن كلمة "فرض" شائعة الاستعمال في العلوم الاجتماعية، ولكن يختلف معناها من علم لآخر، وذلك حسب طبيعة الظواهر التي يبحثها العلم، ولقد أمكننا

تحديد ثلاثة اتجاهات رئيسية في مجال استخدام الفروض في العلوم الاجتماعية كالاتي:
١- يطلق لفظ "فرض على البديهيات والمصادر باعتبارها قضايا أولية تستخدم أساسا للتفسير في مجال البحث، وتستخدم في هذه الحالة بمعنى الأولويات التي يسلم الباحث في مجال ما بصحتها ويستخدمها كأساس للاستدلال في مراحل تالية. ولقد سبق أن عرضنا لهذا الاتجاه بالتحليل عند الحديث عن طبيعة البديهيات والمصادر في العلوم الاجتماعية.

٢- في بعض العلوم الاجتماعية تستخدم الفروض على النحو الذي عرضناه فيما سبق، أى باعتبارها تفسير مؤقت للظواهر، بحيث إذا ثبت صدقها أصبحت بمثابة قوانين علمية، ومن أمثلة العلوم الاجتماعية التي صاغت فروضها على هذا النحو، علم الاجتماع.

إذ يرى أنصار هذا الاتجاه في علم الاجتماع أن موضوعه هو "الظواهر الاجتماعية" التي توجد خارج شعور الأفراد وتخضع كظاهرة مستقلة للبحث والدراسة، مما يستلزم التخلص من كل طريقة أخرى للبحث خلاف المنهج الاستقرائي، وقد حدد الباحثون في هذا العلم القواعد الواجب إتباعها في تحقيق الفروض بقصد تحديد القانون أو العلاقة بين ظاهرتين اجتماعيتين.

٣- بعض العلوم الاجتماعية الأخرى يرى الباحثون فيها صعوبة استخدام الفروض بمعناها السابق - أى كتفسير مؤقت للظواهر - وحثهم في ذلك أن من شروط الفرض أن يكون قابلا للتحقيق، وتحقيق الفرض من الناحية العلمية لا يتأتى إلا عن طريق التجريب، ولكن التجارب غير ممكنة حتى الآن في مجال هذه العلوم، لذلك فإنه لا مكان للفروض فيها.

وكبديل للفروض، يرى أنصار هذا الرأي، أن يتم تعديل المصادر بحيث تتضمن في صياغتها طولا مقبولة للمشاكل المطروحة للبحث وبحيث يمكن أن تتخذ أساسا للاستدلال على المبادئ.

ونعتقد أنه يجب قبل الإقرار - بتعديل المصادرات لتتضمن ما تهدف إليه الفروض - أن تناقش مدى إمكانية استبدال الملاحظة بالتجربة، فليس من الضروري أن يكون التحقق من صدق الفروض بالتجربة فقط، فعلى سبيل المثال، بعض العلوم الطبيعية مثل الفلك تعتمد على الملاحظة حيث أن إمكانية التجريب فيها مستحيلة، ورغم ذلك فإن النتائج فيها صادقة.

وفضلا عن ذلك فإنه يمكن الاعتماد على الاستنباط في تقرير صدق الفروض، وهو ما تلجأ إليه بعض العلوم، مثل علم الطبيعة، الذي يعتمد على الاستنباط الرياضي في تقرير صدق بعض فروضه.

٧/١: المبادئ ودورها في بناء النظرية:

تناولنا بالدراسة فيما سبق "الفروض" باعتبارها تمثل نهاية مرحلة التفسير وبداية مرحلة التنبؤ على أساس الفروض التي تثبت صحتها تؤكد التفسير الذي تم وضعه للظاهرة، ومن ثم فإنها تتحول إلى قوانين تستخدم في تفسير العلاقات بين الظواهر وتساعد في التنبؤ بالأحداث المستقبلية، ورغم أن كلا من المبدأ والقانون يخدم التنبؤ كهدف من أهداف النظرية، إلا أن المبادئ تمثل الحلقة الأخيرة في مجال بناء النظرية لأنه يتواجد المبادئ يتوافر للنظرية الأدوات التي تمكنها من تحقيق أهدافها من وصف وتفسير وتنبؤ.

ماهية المبادئ:

تعرف المبادئ بأنها أساس لمجموعة من القوانين التي تحكم الحالات الجزئية في علم معين، أي أنها أشد عمومية من القانون. فالباحثون في علم ما إذا ما انتهوا إلى الكشف عن عدد كبير من القوانين الجزئية، فكروا في إرجاع هذه القوانين إلى قانون أشد منها عمومية يطلق عليه "مبدأ" فتصبح القوانين حالات خاصة ينتقل منها الباحثون عن طريق التعميم إلى مبادئ عامة.

ويفرق الباحثون بين نوعين من المبادئ هما:

المبادئ العامة:

وهي التي تخضع لها كل العلوم بلا استثناء وهي تقوم على فرضين أساسيين

هما:

- (أ) أن الطبيعة تخضع لنظام ثابت لا يقبل الاستثناء.
(ب) أن هذا النظام عام بمعنى أن كل ظاهرة طبيعية تخضع لقانون محدد.

ولقد اصطلح علماء المنطق ومناهج البحث على تسمية ثبات نظام الطبيعة "بمبدأ الحتمية" ويرون أنه فرض شديد العموم يسلم الباحثون بصحته ويستخدمونه كأساس للبحث العلمي دون الحاجة إلى البرهنة على صدقه، ومبدأ الحتمية هذا هو الأساس في الوصول إلى بعض المبادئ الخاصة في العلوم المختلفة.

ولا يضير هذه المبادئ العامة أنه لا يمكن التحقق من صدقها بالطرق التجريبية، فالعبرة هنا ليست بالتجارب أو الملاحظات التي تثبت صدق هذه المبادئ، وإنما بالتجارب والملاحظات التي تبرهن على فسادها.

وهنا قد يثور التساؤل التالي:

"ما الذي يدفع الباحثين إلى وضع المبادئ العامة - بناء على عدد قليل من الملاحظات أو التجارب - مع أننا نعجز في نفس الوقت عن إثبات صدقها".

يجيب على ذلك علماء المنطق ومناهج البحث بقولهم إن العلم لا يستطيع البقاء إذا حرم من مثل هذه الأسس الأولية الضرورية وإلا تحول إلى مجرد عملية تكديس وتجميع للملاحظات والمشاهدات التي لا تربطها أي صلة.

أما السبب في العجز عن البرهنة على صدق المبادئ العامة بالملاحظات أو التجارب فيرجع إلى شدة عموميتها بالنسبة إلى الحالات الخاصة التي استتبعت منها، وفي ذلك يقول أحد الباحثين:

"قد يستطيع المرء البرهنة على أن بعض الظواهر التي يعرفها أو جميعها تندرج

تحت أحد المبادئ، ولكنه لا يستطيع البرهنة على أن جميع الظواهر المجهولة تندرج أيضاً تحت هذا المبدأ".

المبادئ الخاصة:

ويطلق عليها المبادئ المشتقة، وهي المبادئ الخاصة بكل علم من العلوم على حدة، وهي تبدأ بقوانين استقرائية مشتقة من مجال البحث الذي يعمل فيه العلم، ويمكن التأكد من صدقها بالتجربة أو الملاحظة، وعن طريق العلاقات التي يتم تكوينها بين هذه القوانين الجزئية يتم التوصل إلى مبادئ عامة تحكم مجموعة الظواهر في علاقتها ببعضها البعض.

والقوانين التي تتطور في مجال العلم إلى مبادئ عامة تخضع لثلاث عمليات متكاملة هي: "الفحص، والتحقيق، والإثبات" سنعرض لها فيما بعد.

ومن التحليل السابق لكل من المبادئ العامة والمبادئ الخاصة أو المشتقة يمكن التفريق بينهما على النحو التالي:

١- أن المبادئ العامة لا يمكن البرهنة على صدقها بالتجربة أو الملاحظة عكس الحال في المبادئ الخاصة.

٢- أن المبادئ الخاصة - بعد تكوينها - تصبح بمثابة أوليات يسلم المرء بصدقها ويتخذها أساساً لاستنتاجات تالية في مجال البحث.

كيف تتكون المبادئ الخاصة:

يتضح لنا مما سبق أن المبادئ الخاصة - وهي التي تهمننا في مجال هذا البحث - تتكون عن طريق الفروض التي إذا ثبتت صحتها تحولت إلى قوانين للحالات الجزئية تفسر ظاهرة معينة أو مجموعة من الظواهر، ثم بتجميع هذه القوانين - التي تفسر العلاقات الجزئية - ومحاولة إيجاد علاقة بينها نحصل على المبدأ.

ولكى يتحول الفرض إلى مبدأ فإنه لا بد أن يمر بالمراحل الثلاث الآتية:

١- مرحلة الفحص:

فبعد أن يتم تكوين الفروض المختلفة يجب العودة إلى الواقع للتحقق من صدق هذه الفروض، ويطلق على هذه العملية "الاختبار".

٢- مرحلة التحقيق:

وفي هذه المرحلة يتم التأكد من صدق النتائج، فالتحقيق هو أن تكون النتائج المنطقية المستنبطة من الفروض متفقة مع الوقائع المشاهدة.

٣- مرحلة الإثبات:

ويقصد بها البرهنة على أنه لا يوجد فرض آخر يمكنه تفسير نفس الوقائع.

وترى نجبية محمود نمر أن هناك فرق بين القانون والمبدأ - فهي ترى أن المبادئ والقوانين تبدأ كفروض، فإذا ثبتت صحة الفرض تحول إلى مبدأ أى تعميم تقريبي جيد، ولكنه لا يرقى إلى درجة القانون، لأن القانون تعميم دقيق يتخذ أساسا للربط بين مجموعة من الأحداث والظواهر التي ثبت أنها تحدث باستمرار، فالقانون يعبر عن العلاقات الثابتة بين الظواهر.

ونعتقد أن هذه التفرقة لا تقوم على أساس منطقي، لأن الباحثة عرضت ما تراه فرقا بين المبدأ والقانون، ولكنها لم تعرض ما هو المعيار الذي يتخذ أساسا للتفرقة حتى يسترشد به الباحثون في هذا المجال، خصوصا وأنها انتهت إلى أن كلا من المبدأ والقانون يعبر عن علاقة بين ظواهر معينة.

ولذلك نعتقد أنه في ضوء:

- مناهج البحث في العلوم الاجتماعية، كما سبق عرضها.
- ماهية الفروض وخصائصها، كما سبق بيانها تفصيلا.

فإن الفروض التي يتوفر فيها شروط "الفحص والتحقيق والإثبات" تعبر عن

قوانين تستخدم كأساس لتكوين المبادئ، ويصبح معيار التفرقة بين القانون والمبدأ - تبعا لذلك - هو أنه:

- إذا كانت القضية التي تم صياغتها تعبر عن علاقة بين مجموعة من القوانين اعتبرت مبدأ.

- أما إذا كانت القضية تعبر عن تفسير ظاهرة معينة أو مجموعة من الظواهر اعتبرت قانونا.

فالقانون هو علاقة بين مجموعة من الظواهر، أما المبدأ فهو علاقة بين مجموعة من القوانين، لأن القول بخلاف ذلك يؤدي إلى الخلط بين مفهوم القانون والمبدأ والفرض، كما أن المبادئ طبقا للمفهوم الذي عرضناه سوف تمكننا من تحقيق ما يأتي:

١ - تنسيق القوانين الخاصة:

حيث أنها تعمل على إرجاع هذه القوانين إلى عدد قليل من المبادئ شديدة العموم، لأن العلم يتجه بصفة دائمة نحو الوصول إلى مبدأ عام ووحيد يفسر جميع القوانين الأخرى ويمكن استخدامه لاستنباط القوانين الخاصة بالظواهر المختلفة التي يبحثها العلم.

٢ - تؤدي إلى الكشف والاختراع:

لأن المبادئ في علم ما تمكننا من التنبؤ بتكرار نفس الظاهرة في نفس الظروف التي أدت إلى حدوثها فيما سبق، ومن ثم فإنها توحى بفروض جديدة تقضى بدورها إلى معرفة بعض الظواهر الخفية التي يمكن تحليلها والكشف عن بعض القوانين الجديدة الخاصة والتي يرجع الفضل في اكتشافها إلى هذا المبدأ.

طبيعة المبادئ في العلوم الاجتماعية:

اختلفت الآراء بين الباحثين في العلوم الاجتماعية حول موقع المبادئ في مجال البناء النظري لهذه العلوم، وهذا الاختلاف مرجعه الطبيعة الذاتية لكل علم من هذه العلوم، وقد أمكننا من خلال دراستنا لنماذج مختلفة من هذه العلوم أن نحدد ثلاث

اتجاهات رئيسية عن طبيعة المبادئ في العلوم الاجتماعية نعرضها فيما يلي:

١- يرى أنصار الاتجاه الأول:

أن المبادئ جزء أصيل من نسيج النظرية في هذه العلوم، ويتمثل ذلك في علم الاجتماع وعلم النفس - على سبيل المثال - حيث يرى الباحثون في هذه العلوم أن علم الاجتماع نشأ منذ أن اتبع الباحثون فيه المنهج الاستقرائي واستخدام الفروض والتحقق من صدقها من خلال الاعتماد على الملاحظة والتجربة وبحيث تنتهي هذه الفروض من تأكد صدقها إلى قوانين تنتهي إلى تكوين مبادئ العلم.

وكذلك الحال في علم النفس، فهو كعلم لم ينشأ من وجهة نظر الباحثين فيه إلا منذ أن افترض علماء النفس أن الحالات النفسية سواء كانت شعورية أم غير شعورية إنما تخضع لقوانين ثابتة، وأنه من الضروري أن تدرس بطريقة موضوعية تشبه الطريقة التي تستخدمها العلوم التجريبية.

فالباحثون في علم النفس - طبقاً للرأى السابق - يرون أن هناك مبادئ عامة لهذا العلم يفترض وجودها طبقاً لمبدأ الحتمية كما سبق توضيحه، ويجب أن يتخذها الباحث أساساً للبحث في ظواهر هذا العلم.

٢- أما أنصار الاتجاه الثاني:

فيرون أنه من الصعب صياغة مجموعة من المبادئ أو القوانين بناء على أسس منطقية مشابهة لتلك التي تتبع في العلوم الطبيعية، ويرجع ذلك في رأيهم إلى صعوبة إيجاد الوسائل لتحقيق الفروض في العلوم الاجتماعية.

ويرون أن المبادئ في هذه العلوم تنشأ من محاولة الربط بين الحقائق الموجودة في مجال هذه العلوم وإيجاد علاقات بينها، ويشترط في هذه المبادئ أن تلقى قبولا عاما من الباحثين في مجال العلم، وأن تتفق مع الإجراءات العلمية المطبقة في ميادين هذه العلوم، لأن الهدف من المبادئ هو تفسير حقائق المجال حالياً، وما يجب أن تكون عليه في المستقبل.

٣- ويرى أنصار الاتجاه الثالث:

أنه وإن كان من الصعب صياغة مبادئ العلوم الاجتماعية طبقاً للأسلوب المنطقي - الذى سبق توضيحه - إلا أنه يمكن صياغة هذه المبادئ بإحدى الطرق الآتية:

(أ) هناك حقائق في مجال هذه العلوم، استقر عليها الرأى بين الباحثين في مجال هذه العلوم وأصبحت تكون جزءاً أساسياً من البناء النظري للعلم، وأصبح لكل باحث في مجال العلم أن يعتمد عليها كأساس لتفسير الحقائق وبناء حقائق جديدة. ومثل هذه الحقائق يجب أن نقبلها كمبادئ في هذه العلوم، وليس من الضروري أن تنشأ هذه المبادئ نتيجة إخضاع الفروض للفحص والتحقيق والإثبات، بحيث تكون القوانين ثم المبادئ.

(ب) إذا كان الأسلوب المنطقي يتطلب لبناء المبادئ إخضاع الفروض للفحص والتحقيق والإثبات، فإنه يمكن بناء المبادئ في مجال العلوم الاجتماعية على أساس الاستعاضة بالمشاهدات بدلاً من التجارب، ولا يعنى ذلك أن المبادئ التي سيتم التوصل إليها ستكون غير دقيقة أو أنه لا يمكن أن تتخذ أساساً للتفسير والتنبؤ. فهناك بعض العلوم الطبيعية التي اتخذت هذا الأسلوب منهاجاً لها، وكونت مبادئ تمتاز بالدقة، مثل علم الفلك الذي يستخدم الباحثون فيه المشاهدة بدلاً من التجربة، وتم التوصل فيه إلى قوانين ومبادئ دقيقة وصادقة.

خلاصة عامة :

من الدراسة التحليلية لطبيعة العلوم الاجتماعية ومفهوم النظرية في هذه العلوم نخلص إلى ما يأتي:

أولاً: أنه لكي نطلق على معرفة منظمة لفظ "علم اجتماعي" فإنه يجب أن يتوافر في هذه المعرفة الخصائص الثلاث الأساسية الآتية:

- التراكمية.
- التنظيم (منهج البحث).
- السببية.

كما أن العلوم الاجتماعية التي تتوافر فيها الخصائص السابقة ينصب نشاطها على حقائق المجتمعات الإنسانية، وما يتعلق بها من أوجه النشاط المختلفة، وما يترتب على ذلك من نتائج وعلاقات اجتماعية.

ثانياً: أن العلوم الاجتماعية، كما تتفق في خصائصها العامة التي سبقت الإشارة إليها فإنها تتفق أيضاً في أهدافها والتي تتمثل في الآتي:

- الوصف.
- التفسير.
- التنبؤ.

ثالثاً: أن النظرية في مجال العلوم الاجتماعية هي أداة للعلم لأنها:

- تحدد مجالات العلم والاتجاه الذي يسير فيه.
- تحدد المدلولات المختلفة للمصطلحات والمفاهيم، التي تعارف على استخدامها المختصون في مجال العلم.

فالنظرية تبوب وتلخص ثم تفسر المعارف التي ينطوي عليها العلم، ولذلك فإن النظرية في مجال العلوم الاجتماعية تسعى إلى تحقيق نفس أهداف العلم السابق الإشارة

إليها من وصف وتفسير وتنبؤ.

رابعاً: لن يتأتى للنظرية في العلوم الاجتماعية تحقيق أهدافها الثلاثة السابقة إلا من خلال:

- أدوات معينة يطلق عليها "مستويات النظرية".
- مناهج معينة للبحث يتم الالتزام بها عند تحديد هذه المستويات.

ولقد تبين لنا أن النظرية في العلوم الاجتماعية تتكون من المستويات الأربع الآتية:

١- التعاريف والمفاهيم.

٢- البديهيات والمصادرات.

٣- الفروض.

٤- المبادئ.

كما تبين لنا أن مناهج البحث المستخدمة في بناء هذه المستويات هي المنهج

الاستقرائي والمنهج الاستنباطي.

الفصل الثاني مستويات النظرية في المحاسبة

مقدمة عن طسعة ومفهوم النظرية المحاسبية وتطورها^(١):

يرى الكثيرون بأنه لا بد من أن يتم اكتشاف النظرية المحاسبية من خلال الممارسة المهنية للمحاسبين، ذلك على أساس ضرورة ربط النظرية بالخبرات والتطبيقات التي تنشأ منها، وبذلك تنشأ النظرية عن التطبيق العملي، ويطلق على هذا المنهج في تفسير نظرية المحاسبة مصطلح "المنهج العملي" Pragmatic Approach.

وفي هذا الإطار حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكية الغرض من نظرية المحاسبة في توفير الأجوبة لتساؤلات تظهر عند الممارسة المهنية للمحاسب.

ومن خلال مراجعة الدوريات والكتب المحاسبية يظهر وفق هذا المنهج أى المنهج العملي وجود عدد من المفاهيم لنظرية المحاسبة، فقد عرف Graber 1956 نظرية المحاسبة بأنها "تفسير وشرح للقواعد المحاسبية، وغرض النظرية المحاسبية هو التعبير عن المفاهيم أو الأفكار الأساسية التي تستند إليها القواعد المحاسبية، وترتبط هذه الأفكار بأشياء توصف عادة بأنها فروض، تعريفات، تعميمات، أهداف، أغراض. والنظرية أداة ضرورية للمحاسبة، فالمفاهيم والأفكار هي عبارة عن الأعمدة التي تبنى حلول المشاكل المحاسبية".

ومن خلال التعريف أعلاه يمكن القول بأن النظرية المحاسبية هي تفسير وشرح لقواعد المحاسبة في المهنة أو هي تعبير عن الأفكار والمفاهيم الأساسية التي تقع خلف القواعد المحاسبية أو أداة ضرورية للمفاضلة بين الحلول البديلة للمشاكل المحاسبية، لكن هذا التعريف قاصر، إذ لو كان صحيحاً فلماذا لم تتطور نظرية المحاسبة منذ القدم؟ ولماذا لم يتطور مفهوم المحاسبة إلا في بداية هذا القرن.

(١) الحيايلى، ٢٠٠٧، ص.ص ٤٣-٤٨.

لقد قدم Littleton مفهوم نظرية المحاسبة كونها "تفكير مركز للقواعد المحاسبية، فالتطبيق حقيقة وواقع والنظرية تحتوي على التفسيرات والأسباب والمبررات" لهذا التطبيق فالنظرية في هذا التعريف تكتشف عن طريق التطبيق وتحتوي على التفسير لتلك القواعد المحاسبية، ووراء كل تصرف أو سلوك محاسبي تكمن الأفكار والدوافع والأسباب، ثم يضيف Littleton "وإذا كانت النظرية المحاسبية في جوهرها تفسيراً فإن التفسيرات ليست متساوية في جودتها، فالتطبيق الجيد يقع خلفه تفسيرات جيدة أى نظرية جيدة أما التطبيق الرديء فيقع خلفه تفسيرات ضعيفة". ولكي يدعم مفهوم التفسير الجيد بناء على أربع ركائز أساسية هي:

- ١- التخمين أو المشاهدة: ويكون في قاعدة أى مرحلة من التفكير وقد سبق أن تم اعتمادها في تفسير الظواهر الطبيعية على أساس التخمين.
- ٢- الفروض: وهى الحدس الذى لا يكون مدعماً بحقائق ترتبط بمتغيرات ذات مضامين واضحة.
- ٣- الاقتناع: وهى عبارة عن معتقدات تبدو صحيحة ويمكن إقناع الغير بها لأنها تتفق مع الحقائق المعروفة ولكنها غير مدعومة بالمعرفة التي تخضع للبرهان.
- ٤- الشمول: وهى أعلى مستويات التفسير التي توجد بصورة شاملة وهى التفسيرات العلمية المبنية على المعرفة المبرهنة، والحقائق الخاصة بهذه التفسيرات ويمكن الوصول إليها بالتجارب العلمية والعلاقات التفسيرية كما يمكن صياغتها بصورة قانون.

ومن تعريف نظرية المحاسبة حسب مفهوم Littleton يمكن القول؛ بأن النظرية لا تحتوي على تفسيرات علمية لخلو المحاسبة من قوانين ثابتة بالمقارنة بالقوانين الطبيعية، كما لا يمكن إجراء التجارب على بياناتها لاستخلاص القوانين التفسيرية، وخلاصة القول بأن وظيفة النظرية وفق مفهومه تكمن بالنقاط التالية:

- ١- تساعدنا في فحص ما تم تنفيذ حتى نستطيع أن نرى الدوافع والأسباب التي تواجه المعالجة أو تقترح غيرها.

- ٢- تساعدنا في إيجاد التفاعل والعلاقات المتداخلة بين الأفكار.
- ٣- تساعدنا في تقييم البدائل من الأفكار والأغراض والطرق.
- ٤- تساعدنا في تحديد الأهمية النسبية للأفكار وذلك لمعرفة أى من هذه الأفكار تعتبر أكثر أهمية من الأفكار التي ترتبط بعضها ببعض بصورة أكبر.
- ٥- تساعدنا في تنمية طاقاتنا للعمل.

وخلاصة مفهوم Littleton لنظرية المحاسبة يمكن تحديدها بالنقاط التالية:

- ١- أن نظرية المحاسبة لا تصل إلى مستوى التطبيق والتفسير المتوفر للنظرية العلمية الطبيعية وذلك بسبب مناقشتها لقواعد محاسبية هي من صميم وضع البشر أو الوحدة الاقتصادية أو الهيئات العلمية والعملية.
- ٢- أن الممارسة أو التطبيق تسبق في وجودها النظرية ولذا فإن النظرية المحاسبية هي تفسير للتطبيق القائم على الممارسة وهذا التفسير يكون في خدمة الوحدة الاقتصادية نفسها.
- ٣- النظرية المحاسبية تقدم لنا الأفكار وعلى أساسها يمكن حل المشكلات للقواعد والمفاهيم المحاسبية أو بواسطتها.

وقد سار في نفس الاتجاه السابق لتفسير النظرية المحاسبية أى مفهوم Littleton القائم على المنهج العملي النفعي زميله Zimmerman فجاء في مؤلفهما معاً بأن نظرية المحاسبة "ليست موجهة نحو الحجج المنطقية بقدر ما هي موجهة نحو الخدمات النفعية، فهي لا تهتم بالتعميمات المنطقية قدر اهتمامها بالمنجزات العملية. أما المحتوى الفلسفي للنظرية المحاسبية فهو الفلسفة العلمية والنظرية المحاسبية التي تقدم التفسيرات والمبررات للتطبيق المحاسبي، فالأفكار (النظرية) تقع خلف التنفيذ على الرغم من أن التنفيذ قد تم بحكم العادة".

وقد أضافا إلى ما سبق بأن "النظرية المحاسبية تساعد في الاختيار ما بين البدائل المحاسبية عن طريق موازنة الأفكار التي تقع خلف هذه البدائل، وإذا كانت

النظرية المحاسبية توضح لنا من أين جاء التطبيق فإنها تسمح لنا كذلك بتحسين التطبيق الموجود عن طريق إلقاء الضوء على المزايا الموجودة وانتقادها حتى نستطيع أن نمد المستقبل بأفضل ما في هذه المزايا".

مما سبق يتضح الآتي:

- ١- إن نظرية المحاسبة ما هي إلا تفسير نفعي.
- ٢- إن نظرية المحاسبة تقدم تفسيراً لمبررات القواعد المحاسبية.
- ٣- إن نظرية المحاسبة هي دراسة للأفكار التي تقع خلف التطبيق.
- ٤- إن نظرية المحاسبة هي دراسة للأفكار وربطها بالخدمة النفعية وللمقارنة بين بدائل القواعد المحاسبية.
- ٥- إن نظرية المحاسبة هي دراسة الأفكار والحاجة إلى تعديلها على ضوء احتياجات المستقبل.

لكن Hendrikson عرف نظرية المحاسبة بأنها "تعليل منطقي في شكل مجموعة من المبادئ العريضة وتؤدي إلى تقديم إطار عام يمكن الرجوع إليه عند تقديم وتطوير التطبيق المحاسبي، ترشد وتقود التطور المحاسبي وتستخدم أيضاً في شرح التطبيق الموجود للحصول على أفضل فهم له"، ويلاحظ أن هدف النظرية المحاسبية في نظر Hendrikson هو إمدادنا بمجموعة من المبادئ المنطقية التي تكون إطاراً عاماً يمكن الرجوع إليه في تطور وتنمية التطبيق المحاسبي.

ان مفهوم Hendrikson لنظرية المحاسبة المبني على المنهج المنطقي Deductive Approach يقوم هذا المفهوم على ما يلي:

- ١- نظرية المحاسبة تفسير لتطبيق قواعد محاسبية.
- ٢- تقوم نظرية المحاسبة على المبادئ المنطقية والتعليل الذي يرتبط بالهدف الذي يتم السعي إليه من ناحية المنفعة لتطبيق القواعد المحاسبية.
- ٣- نظرية المحاسبة تفسير للقواعد التي تقود إلى التطوير بالإضافة إلى تفسير القواعد الموجودة.

ومفهوم النظرية لدى كيم (Kam 1986) لا يختلف كثيرا عما جاء به هندركسون حيث يلتقي معه بنقطتين رئيسيتين هما:

١- توفر لنا نمودجا متسلسلا لحل مشكلة محاسبية.

٢- تعتبر دليلا لتطبيق القواعد المحاسبية.

بالإضافة إلى ذلك، فإنه يعتقد بأن نظرية المحاسبة الشمولية يمكن أن تولد بعض المنافع بالإضافة إلى النقطتين أعلاه مثل:

١- تحديد مبادئ قياس لإعداد ميزانية مالية.

٢- زيادة المنفعة والثقة في الميزانية.

ومن مراجعة المفاهيم أعلاه، يمكن التوصل بشكل عام إلى النقاط التالية:

١- رغم تطبيق المنهجية العلمية أو البحث العلمي في نظرية المحاسبة تبقى نظرية المحاسبة غير ثابتة كما هو الحال في العلوم الأساسية.

٢- النظرية المحاسبية في تفسيرها الضيق هي بمثابة تفسير وشرح للقواعد والمبادئ المحاسبية الموجودة في التطبيق العملي.

٣- تتبع النظرية المحاسبية الاتجاه الجامد في تفسير القواعد المحاسبية الذي يتمثل في التقوقع داخل ممارسة المهنة في مبادئ وقواعد محاسبية ثابتة.

٤- تأخذ النظرية المحاسبية بالاتجاه الحديث في تفسير القواعد المحاسبية بحيث يؤخذ في الاعتبار عامل التطور وعامل القدرة على الابتكار للقواعد الجديدة المستخدمة لمواجهة المستجدات المطلوبة.

ويمكن تلخيص الدراسات التي تناولت نظرية المحاسبة ومستوياتها في الجدول التالي:

١- دراسة كريدي P. Grady ١٩٦٥	٢- دراسة الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA ١٩٦٦
وصفت بأنها أكثر الدراسات تكاملاً في مجال نظرية المحاسبة المعاصرة، وقد قسم كريدي دراسته إلى:	تعتبر أهم دراسة من حيث اهتمامها بناحية الاتصال المحاسبي وقد قسمتها على النحو التالي:

<p>١- معايير المعلومات وتشمل: الملاءمة، التجهيز، القابلية للتحقق، القياس.</p> <p>٢- معايير الاتصال وتشمل: التوصيل، الإفصاح، الوضوح، التماثل، الثبات.</p>	<p>١- المفاهيم الأساسية وعددها ١٠ مفاهيم.</p> <p>٢- الأهداف وعددها ٤ أهداف.</p> <p>٣- المبادئ وعددها ٣ مبادئ.</p>
<p>٤- دراسة ماير ١٩٨٠</p>	<p>٣- دراسة إيجري Y. Ijiri ١٩٦٧</p>
<p>شملت عشرة عناصر متمثلة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP وقد صنفنا إلى فروع ومبادئ وهي:</p> <p>١- الوحدة المحاسبية ٢- الثنائية</p> <p>٣- المعادلة المحاسبية ٤- الاستمرارية</p> <p>٥- التحفظ ٦- أساس التكلفة</p> <p>٧- التحقق ٨- المقابلة</p> <p>٩- الثبات أو الاتساق</p> <p>١٠- الإفصاح والأهمية النسبية</p>	<p>قدم ثلاث مجموعات أو مسلمات أو بديهيات وثلاث قواعد للتقييم وهي:</p> <p>أ- المسلمات:</p> <p>١- الرقابة ٢- القياس الكمي ٣- التبادل.</p> <p>ب- قواعد التقييم:</p> <p>١- قاعدة توزيع التقييم.</p> <p>٢- قاعدة انتساب التقييم.</p> <p>٣- قاعدة فكرية التقييم.</p>
<p>٦- دراسة جامعة إلينوي ١٩٨١</p>	<p>٥- دراسة كيسر وويجانت ١٩٨٠</p>
<p>أخذت بالإطار العام لنظرية المحاسبة ممثلة بثلاث مجموعات، واعتبرت التطور في النظرية.</p> <p>١- مجموعة الفروض الأساسية Accounting Postulates</p> <p>٢- مجموعة المفاهيم المحاسبية Accounting Concepts</p> <p>٣- مجموعة المبادئ المحاسبية Accounting Principles</p>	<p>عرضت العناصر المختلفة للنظرية والجوانب التطبيقية لوظائف المحاسبة، وهذه العناصر هي:</p> <p>١- الأهداف / توفير المعلومات</p> <p>٢- العناصر الأساسية / الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية</p> <p>٣- الافتراضات / الوحدة الاقتصادية / الاستمرارية</p> <p>٤- المبادئ / تكلفة تاريخية، تحقق الإيراد</p> <p>٥- وظائف المحاسبة / تحديد العمليات وقياس العمليات</p>

ولعله من المناسب أن نوضح مستويات النظرية المحاسبية في العناصر التالية:

تعريف علم المحاسبة، المفاهيم المحاسبية، البديهيات والمصادرات المحاسبية، فروض المحاسبة، المبادئ المحاسبية.

أولاً: تعريف المحاسبة^(١):

من حيث طبيعتها يجمع الباحثون على كون المحاسبة علماً اجتماعياً نما وتطور عبر التاريخ معتمداً على فروع المعرفة الأخرى فآخذ منها أكثر مما أعطاها. لكن أكثر العلوم الاجتماعية قريبا من المحاسبة هو بلا شك علم الاقتصاد إذا أخذت منه كثيراً من مفاهيمها الأساسية وطوعتها لاستخداماتها، لكن علاقاتها في عصرنا الحاضر امتدت لتتواصل ليس مع فروع أخرى من العلوم الاجتماعية مثل علم الاجتماع وعلم الإدارة، وعلم القانون فحسب، بل تجاوزتها لتتواصل مع بعض العلوم البحتة مثل الرياضيات، والإحصاء وغيرها وذلك في وضع البنين النظري لأساليبها في القياس والاتصال.

أما من حيث التعريف فقد كان من الطبيعي أن يتطور تعريف المحاسبة موازياً لتطورها الوظيفي الذي شهد تحولها من مجرد نظام لمسك الدفاتر Book-Keeping system إلى نظام للمعلومات Information. ولعل من أبرز مظاهر التطور الوظيفي للمحاسبة هو ما نشهده حالياً من تفرعها إلى فروع متعددة يختص كل منها بوظيفة من الوظائف مثل: المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الحكومية والتدقيق، ومحاسبة الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية وغيرها..

ففي عام ١٩٤١ عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في أحد التقارير الصادرة عنها المحاسبة بأنها "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث". وبهذا التعريف تم وصف المحاسبة كونها:

- ١- مهنة تتم مزاولتها.
- ٢- نظام يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث الاقتصادية التي تحدث في المنشأة. ثم يتولى تفسير النتائج التي تترتب على هذه العمليات والأحداث.

بعد ذلك وفي تعريف حديث نسبياً، عرفت المحاسبة، "على أنها نظام يختص

(١) الحيايى، ٢٠٠٧، ص.ص. ١٧-١٩.

بقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات: وقد أضاف هذا التعريف للمحاسبة بعدا وظيفيا جديدا إذ لم يعد اهتمامها مقصورا بالنواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تسجيل وتشغيل البيانات فحسب، بل تجاوز اهتمامها هذا الإطار ليتركز على التأكيد على الأهداف التي تسعى إليها وهي توفير وتوصيل المعلومة الملائمة لمتخذ القرار. وقد تميزت هذه المرحلة بتعمق ارتباط المحاسبة بكل من نظرية القياس Measurement Theory، ونظرية المعلومات Information Theory وانعكس هذا الارتباط على التقارير المحاسبية فتزايدت أهميتها بالنسبة للمستخدمين للمعلومات كما تزايدت أيضا أهمية عنصر الإفصاح Disclosure الواجب توفيره في هذه التقارير. كذلك ونظرا لتعدد مستخدمي المحاسبة وتعدد أغراضهم تعمق البعد السلوكي للمحاسبة Behavioral Dimension خصوصا في المحاسبة الإدارية.

وفي عام ١٩٧٥ وسع علم المحاسبة اهتماماته فلم يعد هذا الاهتمام محصورا في نطاق مصالح المساهمين والمحافظة عليها فقط بل تجاوز ذلك ليمتد إلى دراسة وتحليل الأثر الاجتماعي لنشاط المنشأة على البيئة التي تعمل فيها. وبذلك أضافت المحاسبة لأهدافها بعدا جديدا هو البعد الاجتماعي Social Dimension الذي يفرض على المنشأة أن تراعي لدى ممارسة نشاطها المصلحة والرفاهية الاجتماعية وذلك بالإضافة إلى مصالح الملاك، فنشأ عن ذلك فرع جديد من فروع المحاسبة هو محاسبة المسؤولية الاجتماعية Social Responsibility Accounting.

بناء لما سبق يمكن إبراز معالم التطور الوظيفي للمحاسبة في أربع مراحل على النحو التالي:

المرحلة الأولى: هي مرحلة تكوين وتطوير الجانب المهني للمحاسبة.
المرحلة الثانية: الاهتمام بالنواحي الأكاديمية (ظهور نظرية المحاسبة) بجانب النواحي المهنية.

المرحلة الثالثة: زيادة الاهتمام بمعالم الدور المعلوماتي للنظام المحاسبي وذلك على

حساب دوره الإجرائي في مسك الدفاتر .

المرحلة الرابعة: ترسيخ الدور المعلوماتي للمحاسبة بتحويلها إلى نظام للمعلومات متجاوزا نطاق المنشأة إلى النطاق الاجتماعي.

ثانياً: المفاهيم المحاسبية^(١):

تعتبر هذه المفاهيم الإطار الذى يحيط بكافة العناصر الأخرى التي يحتد بها هيكل نظم المحاسبة، فتحديد المفاهيم بصورة واضحة يساهم في تحديد الافتراضات ثم بناء الإطار التطبيقي للقواعد المحاسبية في صورة مبادئ أو معايير عامة للتقارير المالية.

وتجدر الإشارة إلى ما سبق بيانه عند عرض الإطار العام للنظرية من حيث عدم اتفاق بعض القواعد التي أوردتها معايير المحاسبة الدولية أو الأمريكية مع المفاهيم المحاسبية التي استقر العرف المحاسبي عليها منذ فترات طويلة.

ولعل السبب في ذلك من وجهة نظرنا إنما يرجع لعدم ملائمة بعض المفاهيم للمتغيرات الاقتصادية والإدارية والتكنولوجية الحديثة ولكن ليس معنى هذا قبول بعض المعالجات المحاسبية خارج إطار المفاهيم المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وإنما ينبغي إعادة صياغة هذه المفاهيم ثم إعادة صياغة كافة المعايير المحاسبية في إطارها.

وسوف نعرض في هذا الجزء لأهم المفاهيم المحاسبية بصورتها التقليدية في إطار نظرية المحاسبة المعيارية والايجابية ثم نتناول التطورات التي ينبغي إدخالها على هذه المفاهيم لتحقيق الملائمة مع المتغيرات الإدارية والتكنولوجية والاقتصادية الحديثة بحيث يمكن إعادة صياغة معايير المحاسبة في إطارها.

١ - مفهوم الوحدة المحاسبية:

تعتبر الوحدة الاقتصادية عن كيان قانوني ينشأ وفقاً لقواعد وضوابط بطريقة

(١) ندا والعوام والدويري، بدون تاريخ نشر، ص.ص ١٥-٣٠.

قانونية معينة تنظم إنشاء وإدارة هذه الوحدات.

ولكن من الناحية المحاسبية هناك نظرية خاصة لطبيعة المنشأة تعتبر أساساً لتكوين المفاهيم التي تحكم العمل المحاسبي داخل هذه المنشأة.

وبصفة عامة هناك ثلاثة مفاهيم يمكن الاستناد إليها عند تفسير طبيعة المنشأة:

أ - مفهوم الملكية المشتركة: وينظر هذا المفهوم إلى المنشأة باعتبارها مجموعة عناصر مملوكة لأصحاب المنشأة ومجموعة التزامات مستحقة عليهم للغير. ويرتبط هذا المفهوم بالمنشآت الفردية وشركات الأشخاص التي تندمج فيها شخصية المنشأة مع أصحابها كما تنشأ مسؤولية تضامنية لأصحاب المنشأة عن ديونها للغير.

ب- مفهوم الشخصية الاعتبارية: طبقاً لهذا المفهوم ينشأ للمنشأة شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية أصحابها وتبعاً لذلك تعتبر الأصول ملكاً لهذه المنشأة والالتزامات إلزاماً عليها بصفتها القانونية المستقلة عن شخصية الملاك ويلاءم هذا المفهوم شركات الأموال التي تتميز بشخصية قانونية مستقلة عن حملة الأسهم أو الحصص كما أن مسؤولية هؤلاء الحملة لا تمتد إلى الالتزامات الخارجية والتي تعتبر الشركة بصفتها الاعتبارية مسئولة عن سدادها أمام الغير بما تملكه من أصول.

ج- مفهوم الاعتمادات المخصصة: ينظر هذا المفهوم إلى المنشأة باعتبارها مجموع من الأموال المخصصة من جهة ما لتوظيفها بواسطة إدارة المنشأة في مجالات النشاط المختلفة، ويتولى النظام المحاسبي في هذا النوع من المنشآت تسجيل ومتابعة عملية صرف الاعتمادات وتحصيل المبالغ المترتبة على ذلك.

ولا يجوز لهذا النوع من المنشآت تطبيق سياسة الحيطة والحذر من زاوية تكوين المخصصات والاحتياطات لأن بمجرد انتهاء السنة المالية يتم تصفية الاعتمادات أي

تصفية المنشأة ذاتها ثم إعادة تكوينها في بداية العام التالي عند ورود الاعتمادات الجديدة.

وينطبق هذا المفهوم على الوحدات الإدارية الحكومية التي تتولى تنفيذ سياسة الدولة من خلال إنفاق الاعتمادات المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة.

ولعله من المفيد أن نتساءل عن صلاحية هذه المفاهيم في ظل المتغيرات الإدارية الحديثة التي تنادي باللامركزية الكاملة في إدارة المنشآت وأيضاً في ظل الاتجاه الذي أخذت به معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح عن البيانات المالية على مستوى القطاعات والفروع داخل نفس المنشأة في التقارير المالية المنشورة وهو ما يعد خروجاً على المفهوم التقليدي للوحدة المحاسبية الذي يتعامل مع المنشأة كوحدة متكاملة.

وفى ضوء المتغيرات التي سبقت الإشارة إليها والتي من أهمها الإفصاح القطاعي في التقارير المالية الخارجية يمكن أن يقترب مفهوم الوحدة المحاسبية من مفهوم وحدة النشاط بغض النظر عن الشكل القانوني لهذه الوحدة سواء أكانت منشأة متكاملة أو جزء من منشأة.

وتبعاً لمفهوم وحدة النشاط يمكن الإفصاح عن ممتلكات هذه الوحدة والتزاماتها كوحدة مستقلة عن باقي وحدات المشروع بالإضافة إلى ما تحققه من إيرادات وما يحتاجه نشاطها من مصروفات.

ويبدو هنا تساؤلاً عن التكييف المحاسبي لمعاملات هذه الوحدة مع الوحدات الأخرى داخل نفس المنشأة ومن الطبيعي أن يتم تسجيل هذه المعاملات بنفس الطريقة المتبعة في تسجيل المعاملات الخارجية بحيث يتم قياس نتائج الأعمال لكل وحدة ثم إجراء التسويات المحاسبية لاستبعاد تأثير هذه المعاملات عند إعداد الحسابات المجمعة للمنشأة كوحدة واحدة.

وينطبق مفهوم وحدة النشاط على كل من المنشآت الفردية وشركات الأشخاص

وشركات الأموال دون الحاجة إلى تعديل المفاهيم كما أنه ينطبق على الوحدات الإدارية الحكومية باعتبار كل اعتماد بمثابة وحدة نشاط مستقلة.

ولا يخل مفهوم وحدة النشاط بالتعاقدات القانونية للمنشأة من حيث النظر إلى الالتزامات سواء اعتبرت التزاما على قطاع معين من قطاعات المنشأة أم على المنشأة ككل فمن الناحية القانونية تعتبر إجمالي الالتزامات التزاما على المنشأة ككل.

وفى ظل مفهوم وحدة النشاط كتفسير للوحدة المحاسبية ينشأ مفهوم متعدد لحقوق الملكية فعلى المستوى الكلي يعبر حق الملكية عن التزام المنشأة لأصحابها بعد سداد التزامات الغير أما على المستوى الجزئي يعبر عن صافي ما تم تخصيصه لوحدة النشاط من موارد المنشأة بعد سداد الالتزامات المستحقة على هذه الوحدة.

٢ - مفهوم الأصول أو الموجودات Assets:

تعبر الأصول أو الموجودات وفقا للفكر المحاسبي عن موارد اقتصادية مملوكة للمنشأة تحتوى على منافع مستقبلية يمكن الاستفادة منها في نشاط المنشأة.

وبناء على هذا المفهوم يمكن استنتاج الخصائص الآتية للعناصر التي ينبغي إدراجها ضمن الأصول:

- الأصل مورد اقتصادي: الأصل يعبر عن موارد اقتصادية موجودة فعلا ويمكن التأكد من ذلك عن طريق الجرد أو المستندات أو غير ذلك من أدلة الإثبات.
- وجود منافع مستقبلية للأصل: الأصل يجب أن يتضمن منافع في المستقبل ومعنى ذلك أن أى موارد ليس لها منافع في المستقبل لا يمكن اعتبارها ضمن الأصول أو الممتلكات.
- ملكية الأصل: يعتبر شرط ملكية المورد الاقتصادي أحد شروط الاعتراف بالأصل كأحد ممتلكات المنشأة التي يمكن التقرير عنها في القوائم المالية.

وكما سبق بيانه يجب إعادة النظر في هذه المفاهيم في ضوء المتغيرات

الاقتصادية والإدارية والتكنولوجية الحديثة. ومفهوم الممتلكات أو الأصول ينبغي إعادة النظر فيه في ضوء مجموعة من المتغيرات من أهمها:

١- مفهوم التأجير التمويلي.

٢- معاملات الأصول المالية (الأدوات والمشتقات المالية).

٣- الأصول البشرية.

بالنسبة للتأجير التمويلي يثار التساؤل حول معالجة الأصول التي يتم التعاقد عليها طبقاً لهذا النظام والتي تتنوع الشروط القانونية الخاصة به من حيث طريقة سداد الثمن ونقل الملكية للمشتري بصورة تلقائية بعد سداد الأقساط.

وبمراجعة المفاهيم التقليدية للأصول لا ينطبق بعض هذه المفاهيم على نشاط التأجير التمويلي لأن ملكية الأصل لا تصل إلى المشتري إلا في نهاية سداد الأقساط، ولكن طبيعة هذه العناصر ما هو إلا نقل الملكية بصورة تدريجية مثل عمليات البيع بالتقسيط.

وبأخذ الشروط القانونية في الاعتبار يمكن القول أن ملكية الأصل لا يشترط أن تنتقل مرة واحدة عند اقتناء الأصل للاعتراف به ضمن الأصول ولكن يمكن الاعتراف بالانتقال التدريجي للملكية مثل حالات البيع بالتقسيط أو التأجير التمويلي.

أما بالنسبة لعمليات الأصول المالية والتي تشمل تحويلات الأصول المالية وما يرتبط بها من أدوات أو مشتقات مالية ولجوء بعض المنشآت إلى عمليات إضافية بهدف مواجهة وتغطية المخاطر المحتملة.

ويشير هذا النوع من العمليات الكثير من التساؤلات تتعلق بالاعتراف بالأصول وإدراجها في القوائم المالية ومن أهمها:

- كيفية الإفصاح عن الأصول المالية المحولة مع تنوع الشروط القانونية من ناحية حق الاسترداد أو عدم الاسترداد إلا بموافقة المحول إليه وغير ذلك من حالات التحويل.

- كيفية الإفصاح عن عمليات الحماية التي قامت بها المنشأة لتغطية مخاطر الاستثمار في بعض أنواع الأدوات المالية.
- موقف الأصول التي يتم التعاقد على شراؤها في المستقبل وكيفية الإفصاح عنه في القوائم المالية.

وتؤكد هذه التساؤلات وغيرها ضرورة إعادة النظر في المفهوم التقليدي للأصول أو الممتلكات حتى يمكنه استيعاب هذه المتغيرات.

ولقد أثرت نفس التساؤلات السابقة فيما يتعلق بالأصول البشرية والتي لازالت محلاً للجدل العلمي من زاوية كيفية الاعتراف بهذه الأصول بالرغم من عدم توافر شرط الملكية فيما يتعلق بهذا النوع من الأصول.

وسوف نعرض تفصيلاً في هذا المؤلف للجوانب المختلفة ملائمة مفهوم الأصول في الحالات السابقة وبصفة خاصة حالات الأصول المالية والأصول البشرية ولكن بصفة عامة يمكن القول بأن مفهوم الأصول محاسبيا يجب أن يتسع ليشمل العناصر الآتية:

- ١- الأصول المقتناة بنظام الاستئجار التمويلي طالما أن جوهر الاتفاق هو انتقال الملكية في ظل شروط معينة.
- ٢- الأصول المالية المقتناة مقابل سداد كامل القيمة في إطار الشروط القانونية التي تنظم العلاقة بين المحول منه والمحول إليه.
- ٣- الأصول البشرية التي تمثل العنصر الأساسي لتكوين رأس المال الفكري.

وتتطلب هذه التغيرات ضرورة إعادة النظر في مفهوم الملكية وهل يقصد به الملكية القانونية أم السيطرة الكاملة على إدارة الأصل والحق في الحصول على العوائد المحققة منه بصفة كاملة مما يعتبر بديلاً للشكل القانوني للملكية.

وفيما يتعلق بتبويب الأصول يعتمد هذا التبويب عادة على درجة سيولة الأصل

ويمكن التمييز بين نوعين من الأصول:

النوع الأول: الأصول طويلة الأجل وهي التي تكون مقنتاة لأغراض الاستخدام وغير معروضة للبيع وبناءً على ذلك تحتفظ بها المنشأة لأكثر من فترة مالية.

النوع الثاني: الأصول المتداولة وهي التي تمثل دورة تحقق الإيرادات وبالتالي يكون متوقعا تحقق سيولتها خلال فترة مالية واحدة.

وبالنسبة للأصول طويلة الأجل يلاحظ أن هذه المجموعة أصبحت تضم عناصر متباينة من ناحية التعرض للتقادم الفني فيما تعتبر الأراضي والمباني والأثاث غير معرضة للتقادم الفني وبالتالي يمكن اعتبارها لطبيعتها طويلة الأجل فإن الآلات والمعدات تكون أكثر عرضة لهذا التقادم.

بل إن الآلات والمعدات نفسها تختلف فيما بينها من ناحية التعرض للتقادم الفني والذي يصل إلى أعلى معدلاته بالنسبة للتقنية الحديثة التي تتميز بأن التقادم الفني في بعضها لا يتجاوز فترة مالية واحدة.

ولعل ذلك يطرح تساؤلا حول تبويب الأصول وهل يجب إدماج كافة الأصول المستخدمة في التشغيل في مجموعة واحدة تسمى الأصول طويلة الأجل أم يجب تسميتها إلى مجموعتين على الأقل تختلفان من ناحية التأثير بالتقادم الفني وذلك لدراسة قيمة الاستثمار في كل منهما مقارنا بالأخرى وإلقاء الضوء بصفة خاصة على الأصول سريعة التعرض للتقادم الفني وفرض الرقابة على حجم الاستثمار فيها نظرا لسرعة تعرضها للتقادم الفني.

وبناءً على ذلك يمكن تبويب الأصول إلى ثلاثة مجموعات:

- الأصول طويلة الأجل وهي الأصول المستخدمة في التشغيل ولا تتعرض بصورة كبيرة للتقادم الفني مثل الأراضي - المباني - الأثاث.
- الأصول متوسطة الأجل وهي الأصول المستخدمة في التشغيل وتتميز بتعرضها

بدرجة كبيرة للتقادم الفني.

- الأصول المتداولة أو قصيرة الأجل وهى التي تشارك بصورة مباشرة في تحقيق الإيرادات ويتوقع تحويلها إلى حالة السيولة الكاملة خلال فترة مالية واحدة.

٣- مفهوم الالتزامات **Liabilities**:

وتعبر عن التزامات على المنشأة للغير تنشأ نتيجة بعض المعاملات الآجلة أو عمليات الائتمان أو القروض التي تعقدها المنشأة مع المنشآت الأخرى.

وطبقا لهذا المفهوم تعبر الالتزامات عن ديون مؤكدة للغير طرف المنشأة سواء أكانت هذه الديون قصيرة أم طويلة الأجل.

ويثير هذا المفهوم للالتزامات العديد من التساؤلات في ظل المتغيرات الآتية:

١- تحويلات الأصول المالية التي تتم بهدف التخلص من بعض الالتزامات بحيث يتم إنشاء وحدة لغرض خاص وتنوع العلاقة بين المنشأة وأصحاب هذه الالتزامات في ضوء العلاقة القانونية بين الطرفين.

٢- الالتزامات الاحتمالية التي تنشأ من بعض عمليات المنشأة والتي تختلف في درجة التأكد طبقا للشروط القانونية السائدة.

٣- عمليات توريق الديون والتي يترتب عليها الارتباط بين حقوق والالتزامات المنشأة.

٤- عمليات التبادل التي تتم بين الالتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية في شركات الأموال عن طريق إصدار سندات يتم تحويلها بعد مدة معينة إلى أسهم أو العكس وكيفية الإفصاح عن هذه البنود في القوائم المالية.

ويتضح مما سبق أن مفهوم الالتزامات يجب أن يعاد النظر فيه لكي يشمل

العناصر الآتية:

١- الالتزامات العادية المؤكدة.

٢- الالتزامات المحتملة على أن يتم الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية أو

- الإيضاحات المتممة مع ما قد يترتب على ذلك من إظهار حسابات مدينة لتسوية الالتزامات المحتملة التي يفصح عنها في صلب القوائم المالية.
- ٣- الالتزامات التي تخلصت منها المنشأة عن طريق إنشاء وحدة ذات طابع خاص وتتضمن الشروط القانونية ومدى مسئولية المنشأة عنها.
- ٤- الالتزامات المحتملة التي تنشأ من تحول الأسهم إلى سندات ويعتبر الالتزام هنا مؤكد الحدوث مستقبلاً.

ويتم تبويب الالتزامات تبعاً لتواريخ استحقاقاتها إلى مجموعتين: المجموعة الأولى: التزامات متداولة وهي التي تكون مستحقة السداد خلال الفترة المالية. المجموعة الثانية: التزامات طويلة الأجل وهي التي تكون مستحقة السداد بعد أكثر من فترة مالية.

ويمكن إعادة تبويب الالتزامات إذا نظرنا إليها من زاوية مصادر التمويل حيث يمكن تحديد نوعين من مصادر التمويل: النوع الأول: يعبر عن مصادر تمويل قصيرة الأجل وهي في حقيقتها الالتزامات المتداولة.

النوع الثاني: ويعبر عن مصادر التمويل طويلة الأجل ويشمل الالتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية.

وتبعاً لذلك تعتبر الالتزامات طويلة الأجل جزءاً من المصادر الأساسية للتمويل بالإضافة إلى حقوق الملكية ويترتب على هذه المعالجة أن تختلف مكونات معادلة المركز المالي فبدلاً من كونها:

$$\text{الأصول} = \text{الالتزامات} + \text{حقوق الملكية}$$

تصبح المعادلة كما يلي:

$$\text{إجمالي الاستثمار} = \text{إجمالي التمويل}$$

ويعبر إجمالي الاستثمار عن إجمالي الموارد المتاحة أو إجمالي الأصول شاملا الأصول طويلة الأجل والأصول المتداولة مع مراعاة تخفيض الأصول المتداولة بقيمة الالتزامات المتداولة.

ويعبر الفرق بين الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة عن رأس المال العامل. أى أن الالتزامات المتداولة طبقا لهذا المفهوم تتحول من كونها مصدرا للتمويل إلى التزام على الأصول المتداولة.

أما إجمالي التمويل فيتمثل في إجمالي حقوق الملكية مضافا إليه الالتزامات طويلة الأجل.

ويلاحظ أن المساواة بين الالتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية لا تتسق مع القواعد المحاسبية الخاصة بمعالجة تكلفة كل من هذين المصدرين فبينما تعتبر تكلفة الالتزامات طويلة الأجل والمتمثلة في الفائدة المدينة أحد عناصر المصروفات المحملة على صافي الدخل نجد أن تكلفة حقوق الملكية والمتمثلة في العوائد الموزعة تعامل كتوزيع لصافي الدخل.

٤ - مفهوم الإيرادات والمصروفات Revenues and Expenses:

يرتبط مفهوم كل من الإيرادات والمصروفات بمفهوم قياس الدخل والذي يعتبر أكثر المفاهيم المحاسبية انعكاسا على بيئة الأعمال من حيث كونه محددًا لتوزيعات الأرباح وعوائد العاملين ومدفوعات الضرائب، كما أنه ينعكس انعكاسا مباشرا على أسعار الأسهم طبقا للنتائج التي أشارت إليها غالبية الدراسات التي تمت في هذا المجال.

ويتم قياس نتائج الأعمال عن طريق المقابلة بين الإيرادات مضافا إليها المكاسب من ناحية والمصروفات مضافا إليها الخسائر من ناحية أخرى وتنتج المكاسب والخسائر من عناصر طارئة ولا تتعلق بنشاط المنشأة العادي.

مفهوم الإيرادات: Revenues

تمثل الإيرادات الزيادة الإجمالية في حقوق الملكية الناتجة من نشاط المنشأة والتي تنعكس في صورة زيادة في الممتلكات أو تخفيض الالتزامات ويمكن الاعتراف بهذه الزيادة في حقوق الملكية (الإيرادات) طبقاً لأحد المداخل الآتية:

• الاعتراف بالإيرادات بمجرد إتمام الإنتاج:

ومعنى ذلك أن يتم الاعتراف بالإيراد بمجرد إتمام المنتج ويترتب على ذلك تقييم المخزون بالقيمة البيعية، ويطبق هذا المفهوم في بعض أنواع المنتجات مثل البترول والذهب لوجود أسواق مستقرة لها، ولذلك يتم الاعتراف بالإيراد قبل إتمام البيع وبمجرد انتهاء عمليات الإنتاج.

• الاعتراف بالإيرادات بمجرد إتمام عملية البيع:

معنى ذلك أن يتم الاعتراف بالإيرادات بمجرد إتمام عملية البيع وبغض النظر عن واقعة التحصيل. ويعبر عن هذا المفهوم محاسبياً بمفهوم أو مبدأ الاستحقاق والذي يختلف عن الأساس السابق بأنه يشترط إتمام عملية البيع قبل الاعتراف بالإيراد. ويطبق هذا المفهوم بصفة عامة في منشآت الأعمال على اختلاف أنواعها والتي تعمل بهدف تحقيق الربح.

• الاعتراف بالإيراد عند التحصيل:

ومعنى ذلك أن يتم الاعتراف بالإيراد عند تحصيل ثمن البيع المقابل للسلعة أو الخدمة وبالتالي لا يعترف بالإيرادات للوحدات غير المبيعة أو المبيعة دون تحصيل ثمن البيع.

ويلاحظ أن الأسس السابقة للاعتراف بالإيراد تتناول العلاقة في منشآت أعمال ذات كيانات قانونية مستقلة، وفي حالة الأساس الأول الذى يعترف بالإيراد بمجرد إتمام الإنتاج ترتبط الزيادة المضافة إلى حقوق الملكية بنظام الإنتاج والعلاقات الفنية الداخلية دون النظر إلى العلاقات مع الأطراف الخارجية أما الاعتراف عند البيع أو التحصيل ترتبط الزيادة المتوقعة في حقوق الملكية بالعلاقات مع الأطراف الخارجية المختلفة في

حسابات العملاء والنقدية المحصلة.

وعلى الرغم من أن الاعتراف بالإيراد يختلف باختلاف الأساس المستخدم إلا أن تحقق الإيراد بصفة عامة يرتبط بالمعاملات مع الأطراف الخارجية أي أنه ناتج عن معاملات حقيقية مع الآخرين.

ولو نظرنا إلى مفهوم تحقق الإيرادات في إطار المتغيرات الحديثة والاقتصادية والإدارية والتي أبرزها ظهور الشركات العملاقة متعددة الجنسيات والقطاعات بالإضافة إلى عمليات البيع غير القطعي والمتمثل في عمليات البيع بالتقسيط وأنشطة شركات المقاولات وأيضًا الخيارات المالية بأنواعها المختلفة لتأكدنا من ضرورة إعادة النظر في هذا المفهوم التقليدي.

ومن أهم المجالات التي يجب أن يشملها مفهوم تحقق الإيراد:

- إمكانية الاعتراف بالإيرادات مرحليا قبل انتهاء العمليات طالما أن هناك ظواهر مؤكدة لتحقيق الإيرادات جزئيا مثل عمليات التأجير التمويلي وأنشطة المقاولات والبيع بالتقسيط.
- إمكانية الاعتراف بالإيرادات بالرغم من عدم وجود علاقة قانونية قطعية بين الطرفين تحكم عملية البيع مثل حالات التأجير التمويلي.
- بعض الخيارات المالية وكذلك عمليات التجارة الالكترونية التي تتم عن طريق شبكة المعلومات.
- إمكانية ربط تحقق الإيراد بأحداث واقعة لعملية البيع بحيث يتم تأجيل الاعتراف بالإيرادات لحين انتهاء الأحداث مثل تحويلات الأصول المالية التي يرتبط بها حق إعادة الشراء مرة أخرى وموقف الإيرادات المحققة من إعادة بيعها.
- إمكانية الاعتراف الجزئي بتحقيق الإيرادات على مستوى القطاعات من خلال العمليات المتبادلة بين القطاعات والتي تبين من الدراسات الحديثة أهمية الإفصاح عن بياناتها لمستخدمي القوائم المالية.

وتؤكد هذه الأسانيد ضرورة إعادة النظر في المفهوم التقليدي لتحقيق الإيرادات بحيث يمكن أن يستوعب هذا المفهوم المتغيرات الاقتصادية والقانونية والإدارية التي سبقت الإشارة إليها.

مفهوم المصروفات: Expenses

يعبر هذا المفهوم عن موارد مستنفذة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة لازمة لمزاولة النشاط ويرتبط هذا المفهوم بالجوانب الآتية:

- وجود خدمة أو سلعة مطلوبة لنشاط المنشأة.
- قابلية هذه السلع أو الخدمة للتقييم النقدي.
- وجود طرف آخر لتوريد هذه السلعة أو تقديم الخدمة للمنشأة.
- استنفاد هذه السلعة أو الخدمة خلال الفترة المالية.

ولعلنا نطرح هنا مفهوم الاستنفاد طبقاً للمفهوم التقليدي وطبقاً لهذا المفهوم ينظر إلى الاستنفاد من زاوية انتهاء المزايا التي يمكن الحصول عليها من النفقة بصفة كاملة خلال السنة المالية وضرورة ترحيل النفقات إلى الفترات التالية في حالة عدم توافر هذا الشرط أي في حالة وجود منفعة مستقبلية للنفقة بأي صورة من الصور.

ولعل طرح مفهوم الاستنفاد يرتبط ببعض الظواهر الهامة مثل:

- سرعة التقادم الفني للسلع المشتراه بما يصعب تقدير فترة الاستنفاد منها وتظهر هذه السمة بصفة خاصة بالنسبة لحالة الأصول ذات التكنولوجيا المرتفعة.
- زيادة المخاطر التي يتعرض لها النشاط الاقتصادي حالياً والتي قد تعوق أو تقلل من الاستفادة المستقبلية من بعض أنواع الأصول التي تحتفظ بها المنشأة تبدو هذه الظاهرة في بعض أنواع الأوراق المالية وأرصدة العملة الأجنبية.

وقد تدعو هذه التحفظات وغيرها إلى إعادة النظر في مفهوم الاستنفاد التقليدي بحيث يؤخذ في الاعتبار درجة المخاطر التي يتعرض لها الأصل المحاسبي ودرجة التقادم الفني المؤثرة على العمر الإنتاجي له.

وبعبارة أخرى ينبغي عدم التوسع في رسملة المصروفات ومعالجة غالبية بنود المصروفات كمصروفات إيرادية ما لم تكن هناك درجة عالية من التأكد من قيمة الفوائد التي يمكن الحصول عليها من المصروف مستقبلًا. وقد يكون من الأفضل أن نتعامل مع كافة المصروفات من الناحية المحاسبية كمصروفات إيرادية تحمل على نفس الفترة الزمنية مع عدم ترحيل أي بند منها للفترات التالية طالما أنها لا تعبر عن أصول مادية ذات قيمة تتحقق المنشأة من أنها يمكن استردادها مستقبلًا. ومن ناحية أخرى ينبغي إعادة النظر في مفهوم العمر الافتراضي أو العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل والذي ينعكس على معدلات الإهلاك بحيث لا يتجاوز هذا العمر التقادم الفني للأصل بأي صورة من الصور.

ولعله من المناسب أن نناقش هنا مفهوم الإهلاك وأساس احتسابه وهل يحسب على أساس التكلفة التاريخية أم الأفضل أن يحسب على القيمة العادلة للأصل بما يساهم في تحديد التكلفة الحقيقية لتكلفة الأعمال حتى لو أدى ذلك إلى سرعة استهلاك الأصل في فترة نقل عن العمر الإنتاجي بما يساهم في تكوين احتياطات مستمرة تدعم المركز المالي للمنشأة نتيجة الاستمرار في الاستفادة من الأصول التي استهلكت دفترًا في فترات أقصر نسبيًا من عمرها الافتراضي.

٥ - مفهوم صافي الدخل^(١):

يعبر هذا المفهوم عن صافي الزيادة التي تطرأ على حقوق الملكية نتيجة مزاوله نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة.

ويثير هذا المفهوم العديد من التساؤلات من أهمها:

أ - كيفية قياس الزيادة الصافية في حقوق الملكية.

ب- ضرورة ارتباط هذا القياس بفترة زمنية معينة.

(١) صافي الدخل وكيفية قياسه في ضوء جودة الأرباح المحاسبية سوف يتم تناوله بالتفصيل في الباب الثالث.

ج- صلاحية هذا المفهوم في ظل المتغيرات الحديثة.

كيفية قياس الزيادة الصافية في حقوق الملكية:

تعتبر هذه الزيادة عن صافي ما تحقق لأصحاب المنشأة نتيجة مزاوله النشاط. وطبقا لتطور الفكر المحاسبي يمر تحديد هذه الزيادة بمرحلتين:

المرحلة الأولى - قياس صافي الدخل من خلال المقارنة بين حقوق الملكية أول وآخر المدة:

يعتمد هذا المدخل على المقارنة بين صافي حقوق الملكية في بداية ونهاية فترة معينة. ويعتمد هذا المدخل على قياس التغير في صافي الأصول خلال فترة زمنية معينة لتحديد نتائج الأعمال.

ويمكن هذا المدخل من قياس صافي الدخل ولكن لا يمكن من تتبع مسار تحقق الأرباح أو الخسائر وبعبارة أخرى لا يوفر هذا المدخل معلومات تمكن من تفسير نتائج الأعمال.

المرحلة الثانية - قياس صافي الدخل من خلال المقابلة بين الإيرادات والمصروفات: يعتمد قياس صافي الدخل في هذه المرحلة على تسجيل التغيرات المؤثرة على حقوق الملكية في صورة حسابات مدينة تمثل عناصر سالبة في حقوق الملكية وتسمى بالمصروفات وحسابات دائنة تمثل عناصر موجبة في حقوق الملكية تسمى بالإيرادات.

ولقد سبق لنا التعرض لمفهوم كل من المصروفات والإيرادات وكيفية تحقق كل منهما.

ويرتبط بمقابلة النفقات بالإيرادات العديد من المفاهيم المحاسبية ومن بينها:

- ارتباط النفقات والإيرادات بفترة زمنية معينة.
- ضرورة إجراء بعض التسويات الجردية لتحديد ما يخص الفترة من مصروفات وإيرادات.

- تكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الخسائر المحتملة والمؤكدة غير المحددة المقدار مثل مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها ومخصصات الإهلاك.
- ضرورة التمييز بين النفقات والإيرادات المرتبطة بنشاط المنشأة وغير المرتبطة بهذا النشاط.
- ضرورة التفرقة بين المصروفات التي تم استنفادها خلال الفترة والتي يجب خصمها من الإيرادات وتسمى مصروفات إيرادية وتلك التي لازالت تتضمن مزايا مستقبلية ويجب إظهارها ضمن موجودات المنشأة في قائمة المركز المالي بينما يفصح عن النوع الأول في قائمة الدخل.

وسواء طبقنا المدخل الأول بالمقارنة بين حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة أو المدخل الثاني بالمقارنة بين الإيرادات والمصروفات خلال الفترة فإن النتيجة النهائية والمتمثلة في صافي الربح أو الخسارة لا تتغير.

ولقد أثرت تساؤلات كثيرة حول دلالة مفهوم صافي الدخل المحاسبي في ظل المتغيرات الإدارية والاقتصادية والتكنولوجية الحديثة.

ومن بين التساؤلات التي أثرت في هذا الصدد:

- تدخل عنصر التقدير في بعض مراحل قياس صافي الدخل وبصفة خاصة تقدير المخصصات المكونة لمواجهة خسائر محتملة مثل مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها وتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.
- كيفية قياس صافي الدخل دون أن يؤخذ في الاعتبار الأرباح أو الخسائر المتوقعة من بعض العمليات التي حدثت خلال الفترة وتمتد آثارها إلى المستقبل.
- كيفية معالجة الأرباح أو الخسائر الناتجة من إعادة تقييم الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة وهل يفصح عنها ضمن عناصر قائمة الدخل أم قائمة المركز المالي.
- موقف عناصر المصروفات والإيرادات التي يتم تسجيلها وفقاً لمبدأ الاستحقاق دون أن تعكس أي تدفقات نقدية داخلية أو خارجية مترتبة عليها.

ويوفر صافي الدخل المحاسبي الذي يتم حسابه سواء بمقارنة حقوق الملكية أو مقابلة الإيرادات بالنفقات المعلومات المناسبة لتحديد نتائج الأعمال التي تستخدم في تحديد الأرباح أو الخسائر المؤثرة على حقوق الملكية ومقدار التوزيعات التي يمكن إجراؤها على ملاك رأس المال.

إلا أن هذا المفهوم للدخل المحاسبي يتعرض للكثير من الانتقادات عند استخدامه كأداة لتقييم الأداء وترشيد القرارات، ومن أهم أوجه النقد:

- يهتم هذا المفهوم بقياس الآثار المالية فقط لنشاط المنشأة دون يأخذ في الاعتبار العناصر غير المالية مع أهميتها لتقييم الأداء.
- يركز هذا المفهوم على كفاءة الإدارة في استغلال العناصر المالية المتاحة ويستخدم كمقياس للمقارنة بين النفقات والإيرادات وكأداة لتقييم هذه الكفاءة وهذا يتعارض مع مفهوم الجودة الشاملة والذي يعتمد على التقييم المتكامل لكفاءة الإدارة باستخدام العناصر المالية وغير المالية.

وسوف نعرض في جزء تالي من هذا المؤلف للمفهوم المحاسبي لصافي الدخل ومدى ملائمة هذا المفهوم لتقييم الأداء.

٦ - حقوق الملكية:

يتعلق هذا المفهوم بتحديد ما يخص أصحاب رأس المال لدى المنشأة ويعبر عن حقوقهم على الأصول. كما أنه يعبر عن المصدر الأساسي للتمويل الذي يمكن أن تعتمد عليه المنشأة لتمويل أنشطتها دون التعرض لأي درجة من المخاطرة.

ويمكن النظر لهذه الحقوق من زاويتين:

- الزاوية الأولى: باعتبارها تعبيراً عن المنشأة نفسها حيث ترتبط المنشأة وفقاً لهذا المفهوم بالملكية وتعتبر الموجودات ملكاً لأصحاب المنشأة فيما تعتبر الديون التزامات عليهم.

ويستند هذا المفهوم إلى عدم وجود شخصية مستقلة من الناحية القانونية عن شخصية أصحابها. وينطبق هذا المفهوم على طبيعة المنشأة الفردية وشركات الأشخاص التي تندمج فيها شخصية المنشأة مع شخصية مالكيها.

• الزاوية الثانية: وينظر لحقوق الملكية وفقا لهذه الزاوية باعتبارها التزاما على المنشأة لأصحابها ويرتبط هذا المفهوم بوجود شخصية اعتبارية مستقلة للمنشأة عن أصحاب رأس المال بحيث يمكن اعتبار الأصول بمثابة ممتلكات للمنشأة في إطار شخصيتها الاعتبارية بينما تعتبر الالتزامات وحقوق الملكية بمثابة التزام عليها. ويلاءم هذا المفهوم شركات الأموال التي تحتفظ بشخصية اعتبارية مستقلة عن أصحاب رأس المال.

والفارق الجوهرى بين المفهومين يتمثل في الدور الذى تلعبه حقوق الملكية كضمان لأصحاب الديون فيما يمتد هذا الضمان في ظل المفهوم الأول لى يشمل كافة ممتلكات أصحاب المشروع بما فيها الأموال الخاصة بهم والتي لا تدخل ضمن حصصهم في رأس المال، نتيجة لاندماج شخصية المشروع في شخصية الملاك. نجد أن هذا الضمان يقتصر على حصص الملاك في رأس المال فقط ولا يشمل ممتلكاتهم الخاصة في ظل المفهوم الثانى والذى يعترف بالشخصية الاعتبارية للمنشأة.

وسواء أخذنا بالمفهوم الأول أو الثانى فإن التسجيل والإفصاح المحاسبى يقتصر على حقوق الملكية التي تمثل حصص الملاك في رأس المال بينما لا تظهر الأموال الخاصة التي تخرج عن حصص الشركاء في رأس المال إلا في حالة تصفية المنشآت الفردية وشركات الأشخاص كضمان لحقوق الدائنين لدى هذا النوع من المنشآت.

الإفصاح عن حقوق الملكية:

يتم الإفصاح عن حقوق أصحاب المنشأة في كل من:

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية وتعكس التغيرات التي طرأت على حقوق الملكية خلال فترة مالية.

- قائمة المركز المالي والتي توضح قيمة حقوق الملكية في تاريخ إعداد القائمة.

وتمثل المفاهيم السابقة ركنا هاما في هيكل نظرية المحاسبة ينبغي أخذه في الاعتبار عند إصدار أى قواعد أو معايير خاصة لتطبيق المبادئ المحاسبية بحيث لا تتضمن هذه القواعد أو المعايير أى تعارض مع ما تتضمنه المفاهيم المحاسبية مع مراعاة أن هذه المفاهيم ينبغي الاتفاق عليها وإصدارها من خلال الهيئات المهنية والعلمية بحيث يتحقق الاستقرار اللازم لعناصر النظرية.

ثالثا: القضايا والبديهيات والمصادرات المحاسبية^(١):

إن القضية هي وحدة الكلام المفهوم، وهي أداة منطقية تستخدم للربط بين المفاهيم ويعبر عنها بجملة ذات معنى، والقضايا لا تكون أكيدة فهي مجرد أحكام، ولذلك تحتمل الصدق أو الكذب. وإذا أخذت قضية من مجال معين من مجالات المعرفة على أنها حقيقة لا تحتاج إلى برهان واستخدمت كفرض في مجال آخر كأساس للاستدلال اعتبرت بالنسبة لهذا المجال الآخر بديهية.

وإذا تكونت من مفاهيم المجال مجموعة من القضايا وافترض صدقها، اعتبرت هذه القضايا مصادرات بالنسبة لهذا المجال.

فالبديهيات والمصادرات ما هي الأنواع من القضايا وإن اختلفت البديهية عن المصادرة في كيفية قبولنا لصدقها وعموميتها، ومجال المعرفة الذى تؤخذ منه.

القضايا المحاسبية:

القضايا في نظرية المحاسبة هي التعابير المحاسبية التي تعبر عن أحكام تتعلق بالمفاهيم المحاسبية وهذه القضايا ليست أكيدة، فهي مجرد أحكام ولذلك تحتمل الصدق أو الكذب فهي عبارة عن علاقات فرضية بين المفاهيم المحاسبية. والقضايا المحاسبية تعتبر بداية مرحلة التفسير، حيث تبدأ مرحلة التفسير بوضع القضايا التي يمكن أن

(١) حسني، ١٩٨٥، ص.ص ٦٦-٧١.

تتطور إلى مصادرات تتخذ أساساً للاستدلال على المبادئ المحاسبية.

والقضايا المحاسبية عديدة، فكل تعبير يتضمن مفهوميين أو أكثر متعارف عليهما ومرتبطين في عبارة منطقية سليمة يمكن أن نطلق عليه مصطلح قضية محاسبية ما دامت هذه العبارة قابلة لأن تكون صادقة أو كاذبة. وفيما يلي بعض الأمثلة التي تعبر عن قضايا محاسبية.

١- تحديد البيانات المحاسبية الخاصة بالوحدة المحاسبية بدلالة قيم العمليات المالية المتبادلة.

٢- تحدد نتيجة أعمال الوحدة المحاسبية عن فترات دورية متساوية خلال الحياة المستمرة للوحدة، ويحدد المركز المالي في نهاية هذه الفترات.

٣- يترتب على العملية المالية نفقة أو إيراد.

البديهيّات المحاسبية:

خصائص البديهيّات المحاسبية ما يلي:

١- البديهيّات المحاسبية فروض تستخدمها المحاسبة دون الحاجة إلى برهان على صحتها فهي تؤخذ كحقيقة مسلم بها، وهي قضية أولية لا تستنبط من غيرها، بل تؤخذ أساساً لاستدلالات تالية.

٢- البديهيّات المحاسبية عبارة عن القضايا التي تخص المجالات الأخرى كما تخص المحاسبة وقد تكون عبارة عن الحقائق المعروفة في الحياة التجارية، أو تكون مأخوذة من بعض النظريات الخاصة بمجالات أخرى متصلة بالمحاسبة، مثل الاقتصاد، أو من الخبرة العملية، أو تبنى على المشاهدة والتجربة.

٣- تستخدم البديهيّات كأساس تشتق منه نتائج النظرية، وعليه فيجب ألا تتعارض هذه النتائج مع البديهيّات.

ويطلق بعض المحاسبون على هذه المفاهيم مصطلحات مختلفة مثل مصادرات أو مبادئ أو فروض.

وفيما يلي البديهيات المحاسبية التالية:

١ - بديهية الشخصية المعنوية:

الوحدة المحاسبية شيء مستقل وتمتيز عن الذين يساهمون برأس المال أى لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع كذلك اعترف القانون للوحدة المحاسبية بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين. وتتسق بديهية الشخصية المعنوية منطقيا مع المفاهيم المحاسبية الأساسية.

٢ - بديهية استمرار المشروع:

يقصد بالاستمرار أن المشروع يقوم ليستمّر ما لم توجد معوقات تؤدي إلى وقف نشاطه والحيلولة دون استمراره ونموه.

ويعتبر استمرار المشروع بديهية محاسبية طبقا للمعايير المنطقية، حيث أن استمرار المشروع لا يتعلق بالمجال المحاسبي فقط، بل هو من الحقائق المعروفة في المجال التجاري.

وقد ترتب على استمرار المشروع كثير من المشاكل المحاسبية هي:

- أنه في الوقت الذي تعتبر فيه حياة المشروع غير محدودة نجد أن أصحاب المشروع يهتم معرفة نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي من وقت إلى آخر خلال حياة المشروع، ولهذا استلزمت ضرورة تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية يحدد في نهايتها نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة عن هذه الفترة وكذلك مركزه المالي في نهاية هذه الفترة.

- كما ترتب على تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية مشاكل عديد مثل: ضرورة التفرقة بين العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية، وضرورة عمل التسويات الجردية المختلفة المتعلقة بالمصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة.

- كذلك ترتب على تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية جعل القوائم المالية بالوحدة المحاسبية تظهر نتائج تقريبية مشروطة وليست نتائج محددة على وجه الدقة نظرا لما

تحويه هذه القوائم من بعض التقديرات المتعلقة بتحديد الإهلاكات والاحتياطات.

٣- بديهية القياس النقدي:

يقصد بالقياس هو التعبير عن الأشياء بالأرقام، وتهتم المحاسبة بالعمليات التي يمكن أن تقاس بالنقود، فالنقود تعتبر وسيلة لقياس القيم باعتبارها وسيلة متعارف عليها في القياس.

ولقد تعرض فرض أو بديهية القياس النقدي لكثير من الانتقاد وخاصة من الاقتصاديين نتيجة التغير في قيمة النقود المترتب على التقلبات المستمرة في الأسعار.

ولقد أثر هذا الفرض على مشاكل التقييم في المحاسبة وخاصة بالنسبة لتقييم الأصول الثابتة وترتب عليه كثير من الجدل العلمي فيما يتعلق بمدى أهمية اخذ تقلبات الأسعار في الحساب عند تصوير القوائم المالية؛ فقد نادى البعض بضرورة تجاهل تقلبات الأسعار وافترض ثبات قيمة العملة وتقييم الأصول على أساس التكاليف التاريخية مطروحا منها الإهلاك إن وجد. ومن جهة أخرى فقد رأى البعض ضرورة إظهار أثر تقلبات الأسعار على الدفاتر سواء عن طريق إعادة التقدير كل عام أو عن طريق استخدام الأرقام القياسية.

٤- بديهية الموضوعية في القياس:

يقصد بالموضوعية في القياس عدم التحيز في القياس أو خضوعه لتقديرات وأهواء ذاتية، والموضوعية ذات أهمية كبرى حيث أنه يجب وجود الأدلة الواضحة المحددة بالنسبة للعملية المراد قياسها وتسجيلها في الدفاتر، وصحة البيانات المحاسبية يجب أن تخضع لمبدأ التحقق عن طريق المستندات المختلفة أو قد تخضع لتقديرات الخبراء الشخصية.

ويجدر الإشارة إلى أنه لا توجد في المحاسبة موضوعية مطلقة، فالموضوعية في المحاسبة مسألة نسبية ولاشك أننا نتعرض في بعض الحالات في المحاسبة إلى عدم

وجود دليل موضوعي مطلق كما هو الحال في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، أو اختيار إحدى طرق الإهلاك العديدة أو تحديد تكلفة المخزون السلعي بإحدى طرق التقييم المعروفة أو عمل احتياطات أو مخصصات للديون المعدومة أو المشكوك فيها أو لهبوط الأسعار.

وهذا يؤيد أنه لا توجد موضوعية مطلقة ويؤيد أيضاً أن القوائم المالية تعطي نتائج تقريبية مشروطة.

كذلك نجد أي فرض للموضوعية يثار عادة في موضوع تقلبات الأسعار ومدى ضرورة أخذها في الحسبان عند تصوير القوائم المالية، وهذا مما يدعو المحاسبون إلى التردد في تغيير مبادئ التقييم التقليدية والتي تعتمد على فكرة التكاليف التاريخية المؤيدة بمستندات.

٥- بديهية الحيطة والحذر (التحفظ المحاسبي):

يقصد بالحيطة الحذر (التحفظ المحاسبي) ضرورة اخذ جميع التكاليف والأعباء أو الخسائر المتوقعة في الحسبان عند تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي، مع عدم اخذ الإيرادات أو الأرباح المتوقعة في الحسبان إلا إذا تحققت فعلاً.

وتعد الحيطة والحذر (التحفظ المحاسبي) من حيث المعايير المنطقية بديهية محاسبية فهي لا يمكن أن ينظر إليها على أنها شيء محاسبي خالص، ولكنها تمثل سياسة الحذر وهي أمر مشترك بين جميع المهن.

وتتنسق بديهية الحيطة والحذر (التحفظ المحاسبي) مع قياس المخزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، وتكوين الاحتياطات لمقابلة النقص المنتظر في أصل من الأصول.

المصادر المحاسبية:

خصائص المصادر المحاسبية:

١- المصادر قضايا يفترض صحتها بدون برهان، وتشتق من المجال المحاسبي وهي

ضرورية للاستدلالات التالية.

٢- يجب أن تكون كل مصادرة محاسبية مستقلة عن باقي المصادرات الأخرى، بمعنى ألا تكون مما يكون استنتاجه من المصادرات الأخرى، إذ لو أمكن استنتاجها من سواها لكانت نتيجة أو مبدأ محاسبيا ولم تكن مصادرة مفروضة علينا بغير برهان.

٣- يجب أن تكون مجموعة المصادرات المحاسبية متماسكة فيما بينها.

٤- يجب أن تكون مجموعة المصادرات المحاسبية كافية لإقامة البراهين على كل خصائص المجال.

٥- يجب أن تكون المصادرات المحاسبية متسقة مع بعضها بعضا.

٦- يجب أن تكون كل مصادرة مفيدة بحيث تساهم مع غيرها مساهمة ايجابية في عملية البناء.

٧- يجب أن تكون المصادرات منتمية إلى المجال المحاسبي، بمعنى ضرورة التعبير عنها بلغة المحاسبة، وليس بلغة معارف أخرى.

ونوضح فيما يلي أمثلة للمصادرات المحاسبية.

أولاً: مصادرات العمليات المالية المتبادلة الخاصة بالوحدة المحاسبية:

تحدد البيانات المحاسبية الخاصة بالوحدة المحاسبية بدلالة قيم العمليات المالية المتبادلة.

ثانياً: مصادرة الدورية:

تحدد نتيجة الأعمال عن فترات دورية متساوية خلال الحياة المستمرة للوحدة المحاسبية ويحدد المركز المالي في نهاية هذه الفترات.

رابعا: الفروض المحاسبية^(١):

في هذا البحث ونحن بصدد الكلام عن بناء نظرية المحاسبة يجب التفرقة بين نوعين من الفروض:

(١) حسني، ١٩٨٥، ص.ص ٧٢-٧٤.

١- فروض بمعنى المسلمات الأولى وهى البديهيات والمصادر التى نسلم بها كأساس للاستدلال ويفترض صدقها - وقد سبق أن تكلمنا عنها - والتي بوضعها تتكامل للمحاسبة مجموعة من القضايا تشير إلى وجود أو عدم وجود الظاهرة المحاسبية، والعلاقات بين هذه القضايا أى أنها تضع المشكلة مجردة.

٢- والنوع الثانى من الفروض (Hypotheses) عبارة عن النتائج التى يستدل عليها النوع الأول من الفروض، والتي توضع فى صيغ دقيقة تتيح لها أن تكون موضع الفحص والاختيار وهى من نوع الفروض التى تستعمل فى العلوم الطبيعية، بمعنى أن الهدف منها تفسير الحقائق الموجودة فعلا فى المجال.

وقد ذكرت إحدى الدراسات معنى محدد للفرض بينت فيه "أن للفروض المحاسبية يجب أن تكون قضايا يستدل عليها من المجال المحاسبى وأن تكون قابلة للتحقيق، وأن تقدم مجموعة الفروض المحاسبية إجابة وتفسيرا عند معالجة المحاسبة لعمليات التبادل التجارى وطريقة لمعالجة الحالات الجديدة التى لم يسبق مواجهتها، وقد لخصت الدراسة السابقة المعايير التى يجب توافرها فى الفروض المحاسبية إلى:

- ١- الفروض المحاسبية: هى قضايا فرضية تقدم كتفسير لحقائق المجال.
- ٢- أن وظيفة مجموعة الفروض فى المحاسبة هى محاولة تقديم تفسيرات لمعالجة العمليات التجارية للمشروع فى الحاضر والمستقبل.
- ٣- يجب أن تركز الفروض المحاسبية على بديهيات ومصادر ومفاهيم المجال.
- ٤- أى فرض من فروض المحاسبة يجب أن لا يتنافى مع المعارف الأكيدة سواء كانت تخص مجال المحاسبة أو مجالا آخر.
- ٥- يجب أن يكون فى الإمكان تحقيق صحة الفرض، فإذا لم يكن اختبار وتحقيق الفروض المحاسبية فتظل كافتراضات ولن تصبح كمعرفة محققة أو أكيدة.

ولكن لكى يمكن تحقيق الفرض يجب وضع الفرض تحت الاختبار فى المعمل أو بواسطة وسيلة أخرى من وسائل التجريب. وحيث أن التجارب غير ممكنة فى

المحاسبة فتستبدل المشاهدة بالتجربة. والمشاهدة في المحاسبة تتلخص في مشاهدة الخبرات التي اكتسبتها المؤسسات المختلفة وكذلك دراسة التاريخ النظري والعملي للمحاسبة عن طريق المراجع التاريخية، كذلك يجب أن تتم المشاهدات خلال الفترات العادية ثم تسجل البيانات التي نحصل عليها وتبويب وتلخيص. ونستخرج منها النتائج التي قد تمكننا من الحكم على صحة أو خطأ الفرض.

ويرى بعض الكتاب^(١) أن الفروض العلمية في المحاسبة يجب أن تتفق وتتمشى مع مجال استخدام علم المحاسبة، ويجب أن تكون أساسا لاستنتاج المبادئ العلمية، ويجب أن تساعد على تفسير المبادئ العلمية المطبقة في الحياة العلمية أو (على الأقل) تساعد على تطويرها وتحسينها.

وفي ضوء ذلك يمكن تحديد الفروض المنطقية في المحاسبة في نوعين رئيسيين هما:

(أ) فروض متعلقة بوجود وحدة محاسبية:

١- فرض الشخصية المعنوية.

٢- فرض استمرار الوحدة المحاسبية.

(ب) فروض متعلقة بوجود مجموعة من العمليات المالية المتبادلة:

١- فرض القياس النقدي.

٢- فرض ايجابية أو موضوعية القياس.

وسوف نحاول عند تناولنا لفروض المحاسبة بالدراسة والتحليل أن نتعرض إلى علاقة هذه الفروض بعضها ببعض، وإلى مجال تطبيقها، وما يترتب عليها من آثار أو ما تولده من مشاكل في التطبيق العملي.

(أ) الفروض المتعلقة بالوحدة المحاسبية:

١- فرض الشخصية المعنوية Accounting Entity

الوحدة المحاسبية لها وجودها المستقل عن وجود الأفراد الطبيعيين المكونين لها،

(١) نمر، ١٩٦٧، ص.ص ١٢-١٦ - حسني، ١٩٨٥، ص.ص ٧٣-٧٤.

أى لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع ... ولقد اعترف القانون للشركة بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشركاء أو المساهمين، وللشركة الحق في التقاضي باسمها وللغير الحق في مقاضاة الشركة عن تصرفات الشركاء. ولقد أدى هذا الفرض إلى ضرورة فصل العمليات المالية المتعلقة بأصحاب المشروع عن تلك المتعلقة بالشركة نفسها، والاقتران على تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالشركة فقط في المجموعة الدفترية. كما أن من القواعد الهامة المترتبة على وجود الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية هي عدم ذكر اسم صاحب المشروع في الدفاتر إطلاقاً ويجب أن يحل محله اسم حساب يدل عليه في حالة العمليات المتبادلة بين الوحدة المحاسبية وأصحاب المشروع. كما أن فرض الشخصية المعنوية تطلب منا تحليل العمليات المالية ومعالجتها في الدفاتر من وجهة نظر الشخصية المعنوية. فالقوائم المالية تعبر عن نتيجة أعمال هذه الشخصية المعنوية ومركزها المالي. فالربح يعتبر ملك هذه الشخصية إلى أن يوزع، وهذا يفسر لنا سبب فرض ضريبتين: ضريبة الأرباح التجارية والصناعية عند تحقق ربح المشروع، وضريبة كسب عمل على التوزيعات من هذه الأرباح. كما أن أصول المشروع تعتبر ملك الشخصية المعنوية ولأصحاب المشروع مجرد حق على هذه الأصول. فليس لهم حق المطالبة بنصيبهم في هذه الأصول خلال حياة المشروع. فحقهم يتحدد بنصيبهم في الربح الموزع، أو في نصيبهم في الأصول في حالة التصفية فقط.

وكثيراً ما تظهر بعض المشاكل المحاسبية في التطبيق العملي نتيجة الاختلاف بين المحاسبين في تحديد حدود الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية، وتظهر هذه الحالة بوضوح في حالة معالجة مشاكل شركات القابضة والتابعة، وكذلك حالة انضمام أو اندماج الشركات وما تترتب على ذلك من استمرار الشخصية المعنوية لإحدى الشركات المنضمة أو زوال هذه الشخصية لجميع الشركات المندمجة وتوليد شخصية معنوية جديدة، وكل ذلك له أثره على نشأة بعض المشاكل المحاسبية.

٢- فرض استمرار الوحدة المحاسبية Going Concern

حياة المشروع مستمرة أو لا نهائية، وهذا ما يطلق عليه بفرض الاستمرار، وهذا الفرض يتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب المشروع والإدارة، واحتمال التصفية يعتبر حالة استثنائية. ولإشك أن ظهور شركات المساهمة قد عضد صحة هذا الفرض المنطقي لما تتصف به هذه الشركات من مسئولية محدودة للمساهمين بمقدار حصصهم، كما أن حياة الشركة لا تتوقف على حياة المساهمين، فيستطيع المساهم بيع أو رهن أو التنازل عن حصته من رأس المال دون أن يؤثر ذلك على الشركة.

وكثيرا من المبادئ العملية المطبقة في المحاسبة تجد مبررها في فرض الاستمرار وخاصة المبادئ التي تحكم تقييم الأصول الثابتة التي تقتنى من أجل تحقيق خدمات طويلة الأجل في المستقبل. وبطبيعة الحال فإن المبادئ التي تحكم التقييم في حالة مشروع مستمر لا بد أن تختلف عن تلك التي تحكم حالات التصفية.

وفرض الاستمرار يولد لنا تناقض واضح كان له أكبر الأثر على كثير من المشاكل المحاسبية. ففي الوقت الذي تعتبر فيه حياة المشروع غير محددة نجد أن أصحاب المصالح في المشروع يهتمهم معرفة نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي من وقت لآخر، خلال حياة المشروع. ولذا استلزمت الضرورة العملية تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية هي ما يطلق عليها المدة المالية أو المحاسبية Financial or Accounting Period يحدد في نهايتها نتيجة أعمال المشروع عن هذه الفترة ومركزه المالي في نهاية هذه الفترة.

وتقسيم حياة المشروع إلى فترات قصيرة الأجل ترتب عليه مشاكل عديدة كضرورة فصل العمليات المتعلقة بالمدة المالية الحالية عن العمليات المتعلقة بالمدة المستقبلية، وبالتالي ضرورة التفرقة بين العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية، وضرورة عمل التسويات الجردية المختلفة المتعلقة بالمصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة، وضرورة عمل الاستهلاكات الخاصة بالأصول الثابتة، والمخصصات المختلفة المتعلقة بالأصول المتداولة.

ولعلنا نلفت النظر إلى حقيقة هامة مرتبطة لفرض الاستمرار بل وكانت أثرا من آثاره. فإن فرض الاستمرار وما ترتب عليه من ضرورة تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية أدى إلى جعل القوائم المالية للوحدة المحاسبية تظهر نتائج تقريبية ومشروطة Tentative and of provisional character وليست نتائج تتوقف على تحقق صحة بعض التقديرات في المستقبل والتي أخذت في الحسبان عند تصوير هذه القوائم. فمثلا فإن تحديد الربح الحقيقي للمشروع لا يمكن أن يتحقق إلا إذا حدد هذا الربح في نهاية حياة المشروع. وحيث أننا نحدد هذا الربح في نهاية فترة مالية تمثل جزءا من حياة مستمرة فإن الربح المحقق هو في الواقع ربح تقريبي وصحته تتوقف على تحقق صحة بعض التقديرات المتعلقة بتحديدته كالاتهلاكات والاحتياطات واحتمال تحصيل الديون طرف الغير ... الخ. وهذا القول ينطبق أيضا على تحديد المركز المالي للمشروع حيث أن تحديد المركز المالي يتأثر ويرتبط بتحديد الربح.

(ب) الفروض المتعلقة بالعمليات المالية المتبادلة:

١ - فرض القياس النقدي Money s a measurement unit:

المحاسبة تهتم فقط بالعمليات التي يمكن أن تقاس بالنقود، فالنقود تعتبر وسيلة لقياس القيم باعتبارها وسيلة متعارف عليها في القياس.

ولقد تعرض فرض القياس النقدي لكثير من الانتقاد وخاصة من الاقتصاديين نتيجة التغير في قيمة النقود المترتب على تقلبات المستمرة من الأسعار. ولقد أثر هذا الفرض على مشاكل التقييم وخاصة بالنسبة لتقييم الأصول الثابتة وترتب عليه كثير من الجدل العلمي فيما يتعلق بمدى أهمية اخذ تقلبات الأسعار في الحسبان عند تصوير القوائم المالية. فقد نادي البعض بضرورة تجاهل تقلبات الأسعار وافترض ثبات قيمة العملة Stability of Money Value وتقييم الأصول الثابتة على أساس التكاليف التاريخية مطروحا منها الاستهلاك إن وجد. ومن جهة أخرى فقد رأى البعض ضرورة إظهار أثر تقلبات الأسعار على الدفاتر سواء عن طريق إعادة التقدير كل عام أو كل دورية اقتصادية أو عن طريق استخدام الأرقام القياسية، أو عن طريق الاكتفاء بإلحاق

جداول تفسيرية للأرقام الواردة في قائمة المركز المالي لتبيان مدى صحة التكاليف التاريخية في ظل الأسعار الجارية أو الاكتفاء بكتابة تفسيرات للأرقام الظاهرة بالقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها على أن تذكر هذه التفسيرات في صلب القوائم أو في الإيضاحات المتممة للقوائم.

٢- فرض ايجابية أو موضوعية القياس Objectivity of Measurement

يقصد بالايجابية أو الموضوعية في القياس عدم التحيز في القياس أو خضوعه لتقديرات شخصية بحتة. والايجابية أو الموضوعية ذات أهمية كبرى حيث أن المحاسبة تقوم أصلا على ضرورة وجود الأدلة الواضحة المحددة بالنسبة للعملية المراد قياسها وتسجيلها في الدفاتر. وصحة البيانات المحاسبية يجب أن تخضع لمبدأ التحقق عن طريق المستندات المختلفة أو قد تخضع لتقديرات الخبراء الفنية.

ويجدر الإشارة إلى حقيقة هامة مرتبطة بهذا الفرض وهي أنه لا توجد ما يمكن أن نسميه ايجابية أو موضوعية مطلقة. فالايجابية في المحاسبة مسألة نسبية، ولا شكل أننا نتعرض في بعض الحالات في المحاسبة إلى عدم وجود دليل ايجابي أو موضوعي مطلق كما هو الحال في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، أو اختيار إحدى طرق الاستهلاك العديدة، أو تحديد لتكلفة المخزون السلعي بإحدى طرق التقييم المعروفة، أو عمل امخصصات للديون المعدومة أو المشكوك فيها أو لهبوط الأسعار، فكل هذه الأمور تخضع إلى حد ما إلى نوع من التقدير الشخصي، وهذا يؤيد قولنا أنه لا توجد ايجابية مطلقة، كما يؤيد ما سبق أن أشرنا إليه من أن القوائم المالية تعطي لنا نتائج تقريبية مشروطة.

ولعلنا نشير أيضا إلى أن فرض الايجابية يثار عادة في موضوع تقلبات الأسعار ومدى ضرورة أخذها في الحسبان عند تصوير القوائم المالية، فطرق اخذ تقلبات الأسعار في الحسبان ينقصها الايجابية أو الموضوعية، وهذا مما يدعو المحاسبون إلى التردد في تغيير مبادئ التقييم التقليدية التي تعتمد على فكرة التكاليف التاريخية المؤيدة بالمستندات.

خامسا: المبادئ المحاسبية^(١):

ليس هناك اتفاق تام بين المحاسبين عن اصطلاح محدد يطلق على المبادئ، فكثيرا ما يستخدم لفظ مفاهيم أو معايير أو أنماط أو سياسات للتعبير عن المبادئ العلمية Principles, Standards, Concepts, Doctrines, Policies.

كما يلاحظ أنه ليس هناك اهتمام واضح بالتعاريف العلمية التي تشملها المؤلفات في الفروع المختلفة للمحاسبة، وكثيرا ما اختلط الأمر بين المقصود بالتعريف والمقصود بالوصف، وفي كثير من الأحيان يقوم المؤلف أو الباحث بتعريف الشيء عن طريق وصف هذا الشيء بتعداد مقوماته وصفاته وعيوبه ومميزاته، والوصف في الواقع يبعد كل البعد عن التعريف العلمي الذي يجب أن يتضمن فقط أهم مقومات الشيء المعرف.

وسوف اقتصر في هذا البحث على استخدام لفظ مبادئ للتعبير عن عموميات تمثل أنماط تدل على ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي للمحاسبة، وسوف نحدد هذه المبادئ عن طريق الاستقراء المنطقي من الفروض السابق الإشارة إليها، كما أننا سنحاول أن نسرد التعاريف العلمية المرتبطة بالمبادئ العلمية والتي تعتبر في رأيي جزءا هاما ومكملا للنظرية العامة للمحاسبة.

وزيادة في فهم المبادئ العلمية المحددة سوف نحاول أن نسرد المجالات المختلفة لتطبيق هذه المبادئ والانحرافات عنها إن وجدت.

ومن أجل استنتاج تعاريف ومبادئ علمية تتماشى مع الفروض المنطقية وتخدم الأهداف المرجوة من المحاسبة فسأسرد هذه المبادئ تحت ثلاثة مجموعات رئيسية:

(أ) مبادئ علمية مرتبة بتحديد الربح.

(ب) مبادئ علمية مرتبطة بتحديد المركز المالي.

(ج) مبادئ علمية عامة.

(١) نمر، ١٩٦٧، ص.ص ١٦-٢٦.

وفيما يلي عرض العناصر السابقة بإيجاز كالآتي:

(أ) المبادئ العلمية المرتبطة بالربح:

الربح هو الزيادة في حقوق أصحاب المشروع أو الزيادة في مصادر الخدمات (أصول الشركة) الناشئة عن علميات المشروع الإيرادية، والعوامل التي تؤثر على تحديد الربح هي الإيرادات المحققة والنفقات المتعلقة بهذه الإيرادات وفيما يلي المبادئ العملية المتعلقة بتحديد الربح والتي تتفق مع طبيعة وطريقة قياسه:

١ - مبدأ تحقق الإيرادات *Revenue realization*:

الإيرادات هي الجانب الموجب في قياس الربح، ويقصد بالإيرادات عادة قيمة ما يدفعه العملاء مقابل السلع أو الخدمات التي تؤديها لهم المنشأة...

والمشكلة الرئيسية المتعلقة بالإيرادات هي مشكلة متى تتحقق الإيرادات وتثبت في الدفاتر، وقد جرت العادة على اعتبار "مبدأ البيع" المقياس السليم في تحقق الإيرادات سواء كان البيع بالنقد أو بالأجل، وهذا المبدأ يعتمد في الواقع على فرضين منطقيين؛ الأول فرض الاستمرار الذي كان له الأثر في الأخذ بفلسفة الإيراد المستحق بدلا من فلسفة الإيراد النقدي فطالما أن المشروع مستمر وله علاقة مع الغير في المستقبل فيمكن منطقياً اعتبار الإيرادات شاملة للإيرادات النقدية التي حصلت فعلاً، والإيرادات المستحقة على الغير والمتوقع تحصيلها مستقبلاً طالما أن هذه الإيرادات متعلقة بالفترة المالية المعد عنها الحسابات.

كما كان لفرض ايجابية أو موضوعية القياس أثر واضح في الأخذ بمبدأ البيع كأساس لتحقيق الإيرادات فعملية البيع المثبتة بمستندات تعتبر دليلاً محدداً وإيجابياً للقياس.

وفي التطبيق العملي لهذا المبدأ نجد أن هناك بعض الظروف استدعت الانحراف عن هذا المبدأ، كما هو الحال بالنسبة لحالة البيع بالتقسيط فلا يجوز اعتبار الإيراد محققاً إلا بعد تحصيل ثمن البيع أى يتحقق الإيراد على أساس المبدأ النقدي. كما أن

هناك حالة المقاولات طويلة الأجل حيث يتحقق الربح على أساس مبدأ الإنتاج أى أساس مقدار ما تم فعلا من المقاوله. واعتقد أن هذه الانحرافات عن المبدأ الرئيسي في تحقيق الإيراد يرجع إلى أهمية فرض ايجابية أو موضوعية في القياس. فتطبيق مبدأ البيع في هذه الحالات لا يحقق الايجابية المطلوبة في قياس الإيرادات المنتظر تحقيقها.

٢ - مبدأ التكلفة الفعلي في قياس النفقة *Actual Cost Principle*:

النفقة من وجهة نظر المحاسب تعبر عن تضحية فعلية مقابل عائد، وتقاس التضحية الفعلية بمجموع المبالغ التي دفعها المشروع فعلا في سبيل الحصول على عامل من عوامل الإنتاج اللازمة لتحقيق الهدف من المشروع، ومعنى ذلك أن بنود النفقات يربطها بالإيرادات علاقة سببية.

وفى قياس النفقة فإننا نطبق مبدأ التكلفة الفعلي أو التاريخي المؤيدة بالمستندات. ولقد تأثر هذا المبدأ بفرض ايجابية أو موضوعية القياس، فلقد تجاهل المحاسبون حتى وقتنا هذا أثر تقلبات الأسعار على عناصر النفقات لأنهم اعتبروا أن جميع طرق قياس تقلبات الأسعار طرق جزافية ومقاييس سلبية تخضع للتقدير الشخصي وقد تؤدي إلى نتائج غير مرضية.

ولاشك أن فرض الاستمرار كان له أثر فعال في تعضيد مبدأ التكلفة الفعلي أو التاريخي. ويتضح ذلك جليا عند دراستنا لجميع الحالات التي تنحرف فيها عن تطبيق هذا المبدأ في الحياة العملية، فإننا ننحرف عن هذا المبدأ في حالات التصفية، والبيع، الانضمام والاندماج وإعادة التنظيم... الخ. وفى كل هذه فإننا نقيس النفقة ونقوم الأصول على أساس الأسعار الجارية بغض النظر عن التكلفة التاريخية، ولعل ذلك يرجع إلى أننا نفترض في جميع هذه الحالات مبدأ التصفية وزوال الشخصية المعنوية لا مبدأ الاستمرار. وقد يحدث أن ننحرف عن مبدأ التكلفة الفعلية أو التاريخية في خلال حياة المشروع واستمراره. ومثال ذلك حالة تقييم المخزون السلعي بسعر السوق إذا اتضح أنه أقل من سعر التكلفة. ويرجع ذلك إلى تعارض مبدأ التكلفة الفعلي أو التاريخي مع مبدأ

عام اعتنقه المحاسبون وآمنوا بفائدة تطبيقه في الحالات التي يواجه المحاسب فيها مشكلة من مشاكل الاختيار بين مجموعة من البدائل. وهذا المبدأ العام هو ما يطلق عليه بمبدأ التحفظ الذي يقضى بضرورة اخذ جميع الخسائر والأعباء المتوقعة في الحسبان مع عدم اخذ أية أرباح إلا إذا تحققت فعلا.

٣- مبدأ التغطية أو مقابلة النفقات بالإيرادات:

Cost recovery of Matching Costs and Revenue

من أجل تحديد الربح الصافي لابد من طرح كل بنود النفقات من الإيرادات المتعلقة بها. وهذا ما يطلق عليه عادة بمبدأ تغطية النفقات أو مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات. ويجب أن تشمل النفقات جميع النفقات المتعلقة بالفترة المالية بغض النظر عما إذا كانت دفعت أم لا، وكذلك يجب أن تشمل الإيرادات جميع الإيرادات المتعلقة بالمدة المالية سواء حصلت أم لم تحصل. وهذا المفهوم في الواقع يتفق مع تطبيق أساس الاستحقاق لا الأساس النقدي في قياس النفقات والإيرادات.

كما أن مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات كان في الواقع نتيجة ضرورية لفرض الاستمرار وتقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية قصيرة الأجل.

ولعلنا نشير إلى حقيقة هامة مرتبطة بهذا المبدأ وهي أن التغطية أو المقابلة المثالية للنفقات بالإيرادات المتعلقة بها قد يصعب تحقيقها في التطبيق العملي ويتعذر تحديد العلاقة بين بعض عناصر النفقات والإيرادات. وفي هذه الحالة نلجأ إلى اعتبار هذه العناصر من النفقات نفقات زمنية مرتبطة بالمدة المالية لا بالإيرادات المتعلقة بها. ويتضح ذلك جليا في حالة تكاليف أبحاث السوق أو مصاريف التأسيس أو الحملات الإعلانية. فإن هذه النفقات تقسم عادة على مجموعة من المدد المالية بغض النظر عن ارتباطها بالإيرادات وذلك لاستحالة تحديد هذه الرابطة. ولعل صعوبة تحقيق التغطية المثالية للنفقات. يؤيد ما سبق أن أشرنا إليه من أن القوائم المالية للوحدة المحاسبية تظهر نتائج تقريبية فقط.

(ب) المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي:

يتمثل المركز المالي للمشروع في قيمة أصول المنشأة وما يقابلها من حقوق لأصحاب المشروع وللغير. وتتضمن قائمة المركز المالي على الأصول وتمثل أوجه الاستثمار المختلفة يقابلها رأس المال والالتزامات وتمثل مصادر الأموال في المشروع.

والأصول عبارة عن مصادر خدمات مستقبلية Resources of Service Potential سواء أكانت حقوق الغير أو حقوق أصحاب المشروع (المنشأة)، ومعنى ذلك أننا جمعنا في هذا التعريف الصفات الرئيسية للأصل وهي مقدرته الإنتاجية ومقدرته على سداد الديون.

أما الالتزامات فيمكن تعريفها من وجهة نظر أصحاب المشروع بأنها حقوق الغير طرف أصحاب المشروع Claims against toe proprietors أو بمعنى آخر مسؤوليات أو التزامات أصحاب المشروع تجاه الغير Obligations of proprietors وهذا التعريف يقتضى منا عنونة الجانب الأيسر من الميزانية بعنوان "رأس المال والالتزامات" حيث يُعبر رأس المال عن حقوق أصحاب المشروع والالتزامات عن حقوق الغير. وقد تعرف الالتزامات على أنها حقوق على أصول المشروع Claims on the assets سواء أكانت حقوق الغير أو حقوق أصحاب المشروع. ومجازة مع هذا التعريف للخصوم يمكن أن يعنون الجانب الأيسر من قائمة المركز المالي بعنوان الالتزامات فقط. وهذا التعريف يتفق في الواقع مع فرض الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية الذى يقضى باعتبار المشروع أو الوحدة المحاسبية مستقلة وذات شخصية مستقلة وذات شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع.

أما رأس المال ويتمثل في الفرق بين الأصول والالتزامات فيمكن تعريفه على أنه مجموع حقوق أصحاب المشروع ممثلة في الحصص الأصلية في رأس المال مضافا إليها جميع الأرباح الصافية المحجوزة والمرحلة في صورة احتياطات مختلفة أو في صورة أخرى.

والمشكلة الرئيسية في تحديد المركز المالي هي في رأيي مشكلة التقييم، فلو أمكننا حصر أصول المنشأة وتقييمها بطريقة سليمة لأمكننا تصوير قائمة تعبر تعبيراً صحيحاً عن المركز المالي للمشروع. وعلى ذلك فالمبادئ العلمية المتعلقة بتحديد المركز المالي هي في الواقع مبادئ تقييم مرتبطة بالأصول ويمكن حصرها في المبادئ التالية:

١ - مبدأ التكلفة التاريخي ناقص الاستهلاك:

Historical or Original Cost les depreciation

تقتنى الأصول الثابتة من أجل المساعدة على الإنتاج لا من أجل بيعها وتحقيق ربح، وهي تؤدي للمشروع خدمات طويلة الأجل، ولذا فهي تقوم على أساس تكلفتها الأصلية أو التاريخية أي التي اشترت بها مطروحا منها قيمة الاستهلاك إن وجد والذي يعبر عن النقص الفعلي للأصل الناتج عن الاستعمال أو مضي المدة أو احتمال ظهور اختراعات حديثة. وقد تأثر هذا المبدأ بفرض الاستمرار وفرض ايجابية القياس. ولقد سبق أن أشرنا إلى هذا المبدأ بالتفصيل عند كلامنا عن تحديد الربح وقياس النفقة. ولقد أظهرنا الحالات التي قد نخرج فيها عن هذا المبدأ عند التطبيق العملي وأسبابه.

٢ - مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً *Realizable Value*:

الأصول المتداولة هي جميع الأصول النقدية أو القابلة لتحويلها إلى نقدية سائلة في فترة قصيرة الأجل وعن طريق حركة هذه الأصول تحقق المنشأة ربحاً أو خسارة. ولذا تقوم هذه الأصول على أساس مبدأ القيمة الممكن تحقيقها مستقبلاً. ومعنى ذلك أنه عند تقييم مفردات هذه الأصول يجب أن نأخذ في الاعتبار القيمة الممكن أن نحصل عليها مستقبلاً نتيجة تحصيل قيمة الأصل الدفترية فلا بد أن نقوم الأصل بأقل السعيرين أو نكون مخصص لمقابلة هذا النقص المتوقع.

فمثلاً يقو بند المدينين على أساس رصيد المدينين في نهاية المدة مطروحا منهم أية ديون معدومة عند الجرد. وإذا اتضح أن هناك ديونا مشكوكا في تحصيلها فلا بد أن تكون مخصص كعبء على الإيرادات وي طرح من قيمة المدينين في قائمة المركز المالي

حتى تظهر قيمة الديون الجيدة. وإذا اتضح أيضاً أن الديون الجيدة يحتمل معها أن يخضم لأصحابها خصم نقدي إذا قاموا بالسداد قبل تاريخ الاستحقاق فيكون مخصص لمقابلة الخصم المنتظر السماح به.

وكذلك الحال في تقييم المخزون السلعي فتقوم على أساس سعر التكلفة أو سعر السوق أيها أقل أو نكون بالفرق بين سعر السوق وسعر التكلفة ما يسمى مخصص هبوط الأسعار. وتطبق هذه الأسس أيضاً بالنسبة لبنود الاستثمارات لمقابلة احتمال النقص في سعر السوق، ومخصص أجيو لمقابلة الخصم المنتظر أن يحصل عليه البنك عند خصم هذه الكمبيالات لحاجة المنشأة إلى نقدية حاضرة.

ولاشك أن أسس تقييم الأصول المتداولة السابقة تعتمد أساساً على مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً عند تحصيل قيمة الأصل أو بيعه. ولقد تأثر هذا المبدأ بمبدأ عام في المحاسبة سوف نتعرض له بالشرح في جزء آخر من هذا البحث وهو مبدأ التحفظ والذي يقضى بضرورة اخذ أية أعباء أو خسائر متوقعة في الحساب عند تحديد الربح أو المركز المالي.

(ج) المبادئ العلمية العامة:

استعرضنا فيما سبق المبادئ العلمية المتعلقة إما بتحديد الربح أو بتحديد المركز المالي، أما المجموعة الثالثة من المبادئ العلمية فأنها تتصف بالعمومية في التطبيق كما أن لها أثراً ملموساً على المبادئ الخاصة التي سبق أن أشرنا إليها ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

- ١- مبدأ الحيطة (التحفظ)
- ٢- مبدأ الثبات
- ٣- مبدأ الشمول
- ٤- مبدأ الأهمية النسبية

وفيما يلي عرض مختصر لهما:

١- مبدأ الحيطة (التحفظ):

يقوم هذا المبدأ على فكرة ضرورة اخذ جميع التكاليف أو الأعباء أو الخسائر

المتوقعة في الحساب عند تحديد الربح والمركز المالي مع عدم اخذ الأرباح المتوقعة إلا إذا تحققت فعلا. ويؤدي هذا المبدأ إلى تخفيض قيمة الأصول أو زيادة قيمة الالتزامات أو تخفيض رقم الربح القابل للتوزيع.

ومن أمثلة التطبيق العملي لهذا المبدأ تقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، تكوين المخصصات المختلفة لمقابلة النقص المنتظر في أصل من الأصول أو الزيادة المنتظرة في التزام من الالتزامات مثل مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص خصم أوراق القبض ومخصص هبوط الأسعار، أو تقييم الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخي مطروحا منها الاستهلاك بالرغم من زيادة سعر السوق لهذه الأصول، وتقييم الاستثمارات في الشركات بالرغم من زيادة سعر السوق لهذه الأصول، وتقييم الاستثمارات في الشركات التابعة بالتكلفة في ميزانية القابضة بالرغم من زيادة القيمة الدفترية أو السوقية لهذه الاستثمارات.

ولعلنا نشير في هذا المقام أن مبدأ الحيطة (التحفظ) استخدم في الماضي من أجل تصوير الميزانية، وتحديد مركز مالي مراعى فيه إتباع هذا المبدأ، وقد أدى ذلك إلى تخفيض الأصول أو زيادة الالتزامات بغض النظر عن أثرها على تحديد الربح. وقد أدى ذلك أيضاً إلى ما يطلق عليه "بالاحتياطات السرية".

ومنذ ١٩٣٠ تحول الاهتمام من تحديد المركز المالي إلى تحديد المقدرة الربحية أو الكسبية للمشروعات باعتبارها القياس السليم للكفاية الإدارية ولمدى نجاح هذه المشروعات. ومنذ ذلك الوقت بدأ مبدأ الحيطة (التحفظ) يفقد بعض أهميته لما قد يسببه التطبيق العملي لهذا المبدأ من آثار غير مرغوبة في تحديد الربح. فتخفيض الأرباح في عام نتيجة تطبيق هذا المبدأ قد يؤدي في الواقع إلى زيادة رقم الربح في أحد الأعوام التالية. ومعنى ذلك أن هذا المبدأ يؤدي إلى نقل الأرباح من عام إلى آخر. وينتج عن ذلك صعوبة إجراء المقارنات بين رقم الربح في الأعوام المختلفة أو بين المشروعات المثيلة. وبالرغم من ذلك فلا زال لمبدأ الحيطة (التحفظ) بريق في نظر كثير من المحاسبين ولازال له أثره في تحديد الربح والمركز المالي. ويظهر أهمية هذا المبدأ على وجه الخصوص في الحالات التي يواجه فيها المحاسب مشكلة من مشاكل الاختيار بين

مجموعة من البدائل، فإنه يختار عادة البديل الذى يتفق مع مبدأ الحيطة (التحفظ)، كما في حالة تحميل تكلفة الأبحاث ودراسات السوق ومصاريف التأسيس إلى حساب الأرباح والخسائر بدلا من تجميدها وإظهارها كمصروفات رأسمالية في الميزانية ... الخ.

ولاشك أن مبدأ الحيطة (التحفظ) في المحاسبة تأثر بفرض الاستمرار وما يتعلق به من ضرورة تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية يحدد في نهايتها نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة ومراكز الأموال للمشروع فلولا وجود هذا الفرض لما تعرضنا إلى أهمية اخذ الأعباء والتكاليف والخسائر المتوقعة في الحسبان ولما تعرضنا لمشكلة من مشاكل الاختيار.

٢ - مبدأ الثبات:

مع انتقال الأهمية من الميزانية إلى حساب الأرباح والخسائر ظهر أهمية مبدأ الثبات الذى يقضى بضرورة إتباع مبادئ واحدة ثابتة في تحديد الربح من سنة إلى أخرى. وتطبيقا لهذا المبدأ رأى بعض المحاسبين ضرورة تقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة بصفة مستمرة ومنتظمة. وإذا أريد مراعاة مبدأ الحيطة (التحفظ) في نفس الوقت فيمكن تكوين مخصص هبوط أسعار في حالة نقص سعر السوق عن سعر التكلفة، مع معالجة هذا المخصص في حساب الأرباح والخسائر حتى لا يؤثر على مجمل الربح. ويساعد تطبيق هذا المبدأ على سهولة عمل المقارنات بين نتائج أعمال المشروع من سنة إلى أخرى، أو بين نتائج أعمال المشروع والمشروعات المثلثة. ولعل أهمية هذا المبدأ هي التي تدعو مراقبي الحسابات إلى النص في تقاريرهم على أن قائمة الدخل والميزانية تمثلان نتيجة الأعمال والمركز المالي السليم للمشروع في ضوء المبادئ المحاسبية المتفق أو المتعارف عليها والمتبعة على أساس ثابت من سنة إلى أخرى. كما أن المراجع مسئول عن ضرورة النص وبصراحة على أى تعديل في تطبيق المبادئ المحاسبية أو ما يرتبط بها من طرق وإجراءات من سنة إلى أخرى، إذا كان من شأن هذا التعديل أن يؤثر على تحديد الربح أو المركز المالي. ويجدر الإشارة إلى أنه لا يجب أن يستخدم كمبرر

لإتباع مبادئ علمية غير سليمة.

٣ - مبدأ الشمول (الافصاح):

يقضى هذا المبدأ ضرورة شمول القوائم المالية على جميع البيانات الضرورية اللازمة لإعطاء قارئ هذه القوائم صورة صحيحة وواضحة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

ولقد ظهرت أهمية مبدأ الشمول (الافصاح) نتيجة ظهور شركات المساهمة والنص في قوانين الشركات على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل اجتماع الجمعية العمومية وذلك ليطلع عليها المساهمون ومن يههم الأمر. ورغبة في نشر قوائم واضحة نصت هذه القوانين على الحد الأدنى للبيانات التي يجب أن تنشر في هذه القوائم، بل وأرفقت نماذج يمكن للشركات أن تهتدى بها عند تصوير قوائمها المالية. ومن أمثلة التطبيق العملي لمبدأ الشمول (الافصاح) إظهار الأصول الثابتة بكلفتها الأصلية مخصوماً منها مجموع الاستهلاكات المتجمعة لكل أصل من هذه الأصول بالقيمة الصافية، وإظهار مفردات المخزون السلعي مفصلة إلى بضائع جاهزة وتحت التشغيل وخامات وفصل الاستثمارات في الشركات التابعة عن سائر الاستثمارات الأخرى مع تبيان ما هو ثابت منها وما هو متداول، وإظهار رأس المال الاسمي أو المصرح به ورأس المال المصدر، ومجموع الأقساط التي لم تسدد وصافي رأس المال المدفوع، وإذا كانت أسهم الشركة من عدة أنواع فيجب إظهار كل نوع على حدة، وفصل الاحتياطات الإيرادية عن الرأسمالية كل منها في بند مستقل، كما يجب أن نبين تحت عنوان مستقل مفردة السندات مع تبيان قيمتها وعددها ومعدل فائدتها وتاريخ استحقاقها ونوع الأصول الضامنة لها وقيمتها إن وجدت وعدد الإصدارات المختلفة. كما قد تتطلب بعض القوانين ضرورة اشتغال الميزانية على ملاحظات عن بعض المسائل الهامة كالتزامات المحتملة إذا لم تكن الشركة كونت لها مخصصات، قيمة العقود الخاصة بالمصروفات الرأسمالية التي لم تقيد بعد في الدفاتر، أي تغيير في النظام المحاسبي يكون قد حدث في خلال الفترة المالية. كما ينص أحياناً على ضرورة إظهار أرقام مقارنة للعام السابق.

ويجب الإشارة إلى أنه وإن كان تطبيق مبدأ الشمول (الافصاح) له ميزة إظهار قوائم مالية واضحة إلا أنه يجب أن نراعي في حدود استخدام هذا المبدأ وإلا ظهرت تفاصيل كثيرة غير مطلوبة أو ليس لها مغزى ونتج عن ذلك قوائم مالية معقدة يصعب فهمها.

٤ - مبدأ الأهمية النسبية:

إن الأهمية النسبية للبنود المختلفة الواردة بالقوائم المالية تؤثر على طريقة معالجة هذه البنود في الدفاتر. والمشكلة تتحصر في إيجاد مقياس سليم للأهمية النسبية، فهل حجم النفقة وزيادتها يدل على مدى الأهمية النسبية للنفقة، أم نوع النفقة وطبيعتها أم تاريخ حدوث النفقة .

وفى الواقع فالأهمية النسبية تتوقف على التقدير الشخصي للمحاسب بعد دراسته لكل حالة على حدة، ولعل فكرة الأهمية النسبية تبدو واضحة في التطبيق العملي في حالة التفرقة بين بنود النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية فكثيرا ما تؤثر حجم النفقة في تفسير طبيعتها. فأحيانا يجوز اعتبار بعض النفقات الرأسمالية نفقات إيرادية، أو إيرادية مؤجلة تحمل كلها أو جزء منها لإيرادات المدة وذلك لصغر قيمتها. وعلى العكس فهناك بعض النفقات التي تعتبر بطبيعتها نفقات إيرادية كالحملات الإعلانية ولكن يصعب تغطيتها من الإيرادات دفعة واحدة ولذلك فهي تعتبر نفقة إيرادية مؤجلة تستهلك خلال عدد من السنين.

ولعل أهمية هذا المبدأ يظهر أيضاً بوضوح في التطبيق العملي بالنسبة لبنود العمليات التي تحدث في تاريخ لاحق لتاريخ إقفال الحسابات، فنجد أنه مهما صغر حجم هذه العمليات فإن المراجع يوليها عناية خاصة لأنها قد تكون وسيلة للكشف على صحة أرصدة الحسابات الواردة بالقوائم المالية في نهاية المدة.

المراجع

- ١ - الحيايى، وليد ناجي "دكتور"، ٢٠٠٧، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
- ٢ - الشيرازى، عباس مهدي "دكتور"، (١٩٩٠)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع.
- ٣ - الناغى، محمود السيد "دكتور"، ٢٠٠٧، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة.
- ٤ - حامد، صفا محمود السيد "دكتور"، (١٩٩٥)، ، مشكلات منهجية البحث فى مجال التنظير المحاسبى، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادى، المجلد التاسع، العدد الثانى، ديسمبر.
- ٥ - حسنى، بهجت محمد "دكتور"، ١٩٨٥، النظرية في المحاسبة، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- ٦ - عبد الحميد، على عبد العليم "دكتور"، (١٩٩٠)، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، المنصورة، دار الوفاء للطباعة والنشر والتوزيع.
- ٧ - معايير المحاسبة المصرية، (٢٠١٠)، قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بشأن معايير المحاسبة المصرية، الطبعة الثالثة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية.
- ٨ - ندا، محمد صبري "دكتور" والعوام، عاطف محمد "دكتور" والدويري، صفوت مصطفى "دكتور"، بدون تاريخ نشر، دراسات في نظرية المحاسبة (١)، بدون ناشر.
- ٩ - نمر، حلمى محمود "دكتور"، (١٩٦٧)، نحو نظرية للمحاسبة ومجال تطبيقها، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد التاسع.
- ١٠ - نمر، نجيبه محمود، (١٩٧١)، نظرية المحاسبة المالية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- ١١ - هندريكسن، إيدون س، ١٩٩٠، النظرية المحاسبية، ترجمة وتعريف د. كمال خليفة أبو زيد، بدون ناشر.

الباب الثاني

القياس المحاسبي للدخل من منظور اتخاذ القرارات

مقدمة:

يعد الربح (الدخل) المحاسبي أحد أهم المؤشرات التي يعتمد عليها المستثمرون والدائنون وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية عند تقييم أداء الشركة واتخاذ القرارات المتعلقة بها. إذ أنه يمكن من خلال معلومات الربح المحاسبي استنتاج كثير من المؤشرات التي تساعد على اتخاذ القرارات مثل توقيت ومقدار التدفقات النقدية المستقبلية، ومقدار الأرباح الموزعة، والتنبؤ بالأرباح المستقبلية (د. سعد بن صالح الروتيغ، ٢٠٠١، ص ١-٢). ومن ثم فإنه كلما كان الربح جيداً، كلما جاء قياس الأداء جيداً، مما يسهم في ترشيد قرارات الاستثمار ورفع الكفاءة الاقتصادية من خلال توجيه الموارد نحو فرص الاستثمار الجيدة. وفي هذا السياق فقد قدم الفكر المحاسبي عدة مؤشرات لتقييم جودة معلومات الربح المحاسبي وتحديد مدى صلاحيتها في اتخاذ القرارات.

ويهدف هذا الباب إلى التعرف على طبيعة الربح المحاسبي كقياس للأداء، ومفهوم وأهمية جودة الأرباح المحاسبية، ومؤشرات قياسها. لذلك فقد تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:

- طبيعة الربح (الدخل) المحاسبي
- مفهوم وأهمية جودة الربح (الدخل) المحاسبي
- مؤشرات جودة الربح (الدخل) المحاسبي

الفصل الأول طبيعة الربح (الدخل) المحاسبي

تعتبر الأرباح من المعلومات الأساسية التي توفرها القوائم المالية، وطبقاً للنظرية الاقتصادية فإن الأرباح تؤدي دوراً هاماً في التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية، كما أن غالبية نماذج التقييم وقرارات الإدارة تعتمد على الأرباح (Lev, 1989, p. 155). لذا فقد أصبحت قائمة الدخل وما تحتويه من أرقام الربح المحاسبي محط أنظار كل من المستثمرين والدائنين والمحللين الماليين وغيرهم من الفئات ذات المصالح في الشركة منذ أواخر الستينيات وأوائل السبعينات من القرن الماضي (د. أسامة الحيزان، ٢٠٠٥، ص ٢١٠).

١- تعريف الربح (الدخل):

يشير مصطلح الأرباح في اللغة العربية (المعاجم) إلى المكسب، ما يدفعه المقترض من زيادة على ما اقتضه وفقاً لشروط خاصة، والأرباح (في علم الاقتصاد) هي الفرق بين ثمن بيع السلعة ونفقة الإنتاج، والربح الإجمالي هو كل المكاسب التي يحصل عليها رب العمل، أما الربح الصافي فهو ما يحصل عليه رب العمل علاوة على فائدة رأس ماله وأجر إدارته (مجمع اللغة العربية، ٢٠٠٥، ص ٣٢٢). ويشير مصطلح Earn Profit في اللغة الإنجليزية إلى ما يتم الحصول عليه نقداً أو يستحق نتيجة العمل والجهد (Oxford Dictionary of English, 2006, p.574). أما المصطلح Profit فيشير إلى الفرق بين المبلغ الذي تم اكتسابه والمبلغ الذي تم دفعه في شراء أو إنتاج الشيء (Oxford Dictionary of English, 2006, 1405).

ونال مفهوم الربح أو الدخل اهتمام الاقتصاديين لفترة طويلة، وعادة يستخدم الاقتصاديون مفهوم Hicks للدخل والذي يشير إلى أقصى كمية نقود يستطيع الفرد إنفاقها خلال فترة معينة ويظل يتوقع أن يكون على نفس الوضع في نهاية الفترة كما كان

عليه في بداية الفترة (Hicks, 1946 as cited in Ball & Shivakumar, 2005, p. 86)

أما المحاسبين فإنهم ينظرون إلى الربح المحاسبي من خلال مدخلين وهما مدخل الميزانية أو المحافظة على رأس المال، ومدخل العمليات أو المقابلة بين الإيرادات والمصروفات. وطبقاً للمدخل الأول يتم قياس الربح المحاسبي من خلال مقارنة صافي أصول المشروع آخر الفترة بصافي الأصول أول الفترة مع الأخذ في الحسبان الاستثمارات الإضافية من أصحاب المشروع وأية توزيعات عليهم خلال الفترة. وعادة يستخدم هذا المدخل أحد بدائل القياس للأصول مثل التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية، ويتضمن الربح المحاسبي وفقاً لهذا المدخل أية زيادة في صافي أصول المشروع بصرف النظر عن مصدر هذه الزيادة، لذلك فإنه يتطلب ضرورة تقييم أصول المشروع في بداية ونهاية كل فترة مالية (د.كمال الدين مصطفى الدهراوي، ٢٠٠١، ص ٦٠ ؛ حمدي أنور حسن، ١٩٩٦، ص ١٠).

ويتسق هذا المدخل مع مفهوم الدخل الاقتصادي، حيث يعرف الربح المحاسبي بأنه القيمة التي يمكن استهلاكها خلال الفترة، بينما تظل حقوق الملكية آخر الفترة كما كانت عليه أول الفترة، مع الأخذ في الاعتبار التوزيعات على الملاك والإضافات إلى رأس المال (Schipper & Vincent, 2003, p.97). فالربح المحاسبي وفقاً لهذا المفهوم يقيس التغير في الثروة خلال الفترات المالية، وبالتالي فإن الربح لا يتحقق إلا بعد المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال (حقوق الملكية).

أما المدخل الثاني وهو المدخل الذي يتبعه المحاسبون في الواقع العملي بسبب الصعوبات التي تواجه استخدام مدخل المحافظة على رأس المال، فإنه ينظر إلى الربح المحاسبي من زاوية الفرق بين إيرادات ومصروفات الفترة المحددة. ويركز هذا المدخل على الأنشطة التي تحدث خلال فترة زمنية معينة بدلاً من إظهار التغير في صافي الأصول، وذلك من خلال الإفصاح عن أسباب هذا التغير والمكونات المؤدية إلى

صافي الربح، ويمكن تقسيم صافي الربح المحقق وفقاً لخطوط الإنتاج، والأنشطة التشغيلية وغير التشغيلية، والأنشطة المستمرة وغير المستمرة، والمحاسبون بهذه الطريقة يعرفون الدخل بالإشارة إلى الأحداث والعمليات التي ينتج عنها الإيراد والمصروف خلال فترة معينة، وإن كان هناك كثير من التغيرات في القيم السوقية لعناصر الثروة يتم استبعادها عند قياس الربح المحاسبي (د. كمال الدين مصطفى الدهراوي، ٢٠٠١، ص ٦٠).

ومن الناحية النظرية فإن القوائم المالية يجب أن تعكس الأداء الاقتصادي للشركة، وتوضح المركز المالي لها وأي تغيرات في هذا المركز بعدالة، ومن ثم فإن الأرباح التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية يجب أن تعكس الدخل الاقتصادي (أي أن الربح المحاسبي يجب أن يساوي الدخل الاقتصادي)، ومع ذلك نجد أن الدخل الاقتصادي يحيط به كثير من الغموض ويصعب ملاحظته، مما يجعل هناك صعوبة في تحويله إلى مقياس قابل للبحث والدراسة (Meulen et al, 2006, p. 4).

وينتج الاختلاف بين الربح المحاسبي الذي يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية والدخل الاقتصادي بسبب تطبيق قواعد القياس والاعتراف المحاسبي، حيث إن هناك بعض الأصول والالتزامات (المكاسب والخسائر الاقتصادية) لا يتم الاعتراف بها بشكل كامل في القوائم المالية (Schipper & Vincent, 2003, p.107).

وبصفة عامة يمكن القول إن الاختلاف بين الدخل الاقتصادي والربح المحاسبي الذي يتم الإفصاح عنه في قائمة الدخل ينتج عن عاملين أساسيين:

١- التحفظ المحاسبي الذي يتطلب ضرورة أخذ الخسائر المتوقعة في الحسبان (الانخفاض المتوقع في الأصول والإيرادات، والزيادة المتوقعة في الالتزامات والمصروفات)، بينما لا يتم الاعتراف بالمكاسب المتوقعة (الزيادة المتوقعة في الأصول والإيرادات، والانخفاض المتوقع في الالتزامات والمصروفات)، لذلك نجد

أن التحفظ المحاسبي يجعل الدخل الاقتصادي ينعكس في الربح المحاسبي بعد فترة من الزمن، بمعنى أن التحفظ المحاسبي يؤخر الاعتراف بالدخل الاقتصادي في الربح المحاسبي.

٢- الموضوعية في المحاسبة والتي ينتج عنها تقييم الأصول وفقاً للتكلفة التاريخية وعدم أخذ التغيرات في مستويات الأسعار في الاعتبار، وذلك لتفضيل مستخدمي التقارير المالية المعلومات الموثوق فيها بدرجة أكبر من المعلومات التي تخضع لقدر كبير من التقدير الشخصي عند إعدادها.

٢- أهمية الربح (الدخل) المحاسبي:

رغم أن هناك الكثير من مؤشرات قياس وتقييم الأداء^(١)، إلا أن الربح المحاسبي يمثل أهم المؤشرات التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية بصفة عامة، والمستثمرون والدائنون بصفة خاصة عند تقييم أداء الشركة واتخاذ القرارات المتعلقة بها. فالمستثمرون يعتبرون أن الربح السابق للشركة أفضل المؤشرات للتنبؤ بتوزيعات الأرباح المستقبلية والأداء المستقبلي لها، والذي يمثل مؤشراً جيداً لأداء الأسهم في السوق، كما أن الدائنين يمكنهم من خلال أرقام الربح المحاسبي تقييم مدى قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية (د. أسامة الحيزان، ٢٠٠٥، ص ٢١٠).

(١) تنقسم مؤشرات قياس الأداء إلى نوعين رئيسيين وهما:

١- المؤشرات المالية: وتهدف هذه المؤشرات إلى قياس الأداء المالي للشركة، ويتمثل أهمها في مؤشرات الربحية (وهي المؤشرات المستمدة من الربح المحاسبي مثل معدل صافي الربح، ومعدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على حقوق الملكية، وربحية السهم)، ومؤشرات السيولة والقدرة على السداد، ومؤشرات القيمة المضافة.

٢- المؤشرات غير المالية (التشغيلية): وتهدف إلى قياس الأداء التشغيلي للشركة، وظهرت هذه المؤشرات نتيجة عدم كفاية المؤشرات المالية بمفردها لتقييم الأداء الشامل للشركة، أي أنها تسهم في تدعيم المقاييس المالية بحيث يمكن توفير نظرة شاملة لأداء الشركة بمختلف جوانبه المالية وغير المالية، ومن أمثلتها القياس المتوازن للأداء، والمقاييس المرجعية.

لقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى أن الهدف الأساسي للتقارير المالية يتمثل في توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت وعدم التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية. ورغم ذلك إلا أن قدرة الشركة على توليد النقدية ترتبط بقدرتها على توليد الربح، مما يجعل معلومات الربح المحاسبي مؤشراً أفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية من التدفقات النقدية ذاتها (د. سعد بن صالح الروتيغ، ٢٠٠١، ص ٣). وأكدت معايير المحاسبة المصرية نفس المعنى السابق، حيث أشارت إلى أن المعلومات حول أداء الشركة وخاصة الربحية مطلوبة من أجل تقييم التغييرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي يمكن أن تحصل عليها الشركة في المستقبل، وتعد المعلومات حول الأداء مهمة في تقييم قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة، كما أنها مفيدة في الحكم على فعالية الشركة في توظيف الموارد الأخرى (معايير المحاسبة المصرية، إطار إعداد وعرض القوائم المالية، ٢٠١٠، فقرة ١٧).

ونظراً لأن مقياس الأداء الجيد هو الذي يحقق منفعة كبيرة لمستخدمي القوائم المالية، لذا فقد اختبرت الدراسات المحاسبية المتعلقة بهذا المجال كل من أهمية معلومات الربح المحاسبي بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية والمحتوى الإعلامي لها، وتوصلت تلك الدراسات إلى أن المعلومات الواردة في قائمة الدخل ذات أهمية كبيرة للمستخدمين، حيث أن ٨٦% من المستثمرين يهتمون بصافي الربح، وبالتالي تحتل قائمة الدخل المرتبة الأولى في الأهمية بين القوائم المالية الأخرى، يليها قائمة المركز المالي، بينما تحتل قائمة التدفقات النقدية المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية (د. أسامة الحيزان، 2005). كما أن مؤشرات الأداء المبنية على الأرباح أكثر ارتباطاً بعوائد الأسهم من مؤشرات الأداء المبنية على التدفقات النقدية (محمود عبدالحليم الخاليلة، ٢٠٠٤). وتحتل ربحية السهم الفعلية والمتوقعة المرتبة الأولى في الأهمية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية (د. عبد الحميد أحمد محمود (ب)، ٢٠٠٣). كما تعد ربحية السهم المحققة من أهم

المعلومات التي يحتاج إليها المستثمر عند اتخاذ قرار الاستثمار (د. محمد نشأت فؤاد، ١٩٩٤). وأن الربح المحاسبي له محتوى إعلامي أكبر من القيمة الدفترية لحقوق الملكية (Cheng et al, 2005).

يتضح مما سبق أن معلومات الربح المحاسبي تمثل أهم المعلومات التي يستند إليها مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ القرارات، سواء كانت هذه القرارات تتعلق بشراء وبيع الأسهم أم قرارات إقراض، أو غيرها من القرارات، غير أن ذلك لا يقلل من أهمية المعلومات المحاسبية الأخرى بخلاف الأرباح إذا ما تم استخدامها بجانب معلومات الربح المحاسبي.

وفي هذا الإطار يستمد الربح المحاسبي أهميته من عدة عوامل يتمثل أهمها فيما يلي:

١- إن كل من الربح الفعلي والمتوقع يمثل أهم المتغيرات التي تؤثر على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية (lev, 1989, p.157).

٢- إن الربح المحاسبي يمثل محصلة الأنشطة المختلفة التي مارستها الشركة خلال الفترة، سواء كانت أنشطة مالية أم استثمارية أم تشغيلية (د. مدثر طه أبو الخير، ١٩٩٩، ص ١٤). ومن ثم فإن الربح المحاسبي يوفر مؤشرات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية عند تقييم أداء الشركة (Gong et al, 2006, p.82; Bauwhede et al, 2003, p.2).

٣- تعتبر معلومات الربح المحاسبي على درجة كبيرة من الأهمية لكل من المستثمرين والدائنين والإدارة، نظراً لأن هذه المعلومات تسهم في تحقيق كل مما يلي (د. سعد بن صالح الروتيغ، ١٩٩٧، ص ١٤٩؛ د. أحمد عبدالقادر أحمد، ٢٠٠٣، ص ٤٠٣؛ د. أسامة الحيزان، ٢٠٠٥، ص ١٤٩):

- بالنسبة للمستثمرين: نجد أن قرارات الاستثمار في الأوراق المالية تبنى بشكل أساسي على مؤشرات الربحية، إذ أن المستثمرين يعتبرون أن الربح السابق للشركة أفضل المؤشرات للتنبؤ بتوزيعات الأرباح والأداء المستقبلي، مما يساعدهم على المفاضلة بين البدائل الاستثمارية المختلفة واتخاذ القرار الملائم، كما أنه بناءً على هذه الأرباح يشعر المستثمرون بالطمأنينة أو القلق على استثماراتهم.

- بالنسبة للدائنين: يهتم الدائنون بقدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية ومدى كفاية هذه النقدية للوفاء بالتزاماتها في تواريخ استحقاقها، والتي تعتمد بدورها على مدى قدرة الشركة على توليد الأرباح.

- بالنسبة للإدارة: يستخدم الربح المحاسبي كمقياس لكفاءة وفعالية إدارة الشركة في مزج عوامل الإنتاج في صورة سلع وخدمات، كما أنه في ضوء هذه الأرباح تتحدد مكافآت وحوافز الإدارة.

٤- إن الباحثين في مجال سوق الأوراق المالية يعتمدون على معلومات الربح المحاسبي في كثير من الأغراض مثل تفسير أسباب التغير في أسعار وعوائد الأسهم، ودوافع إدارة الأرباح. فرغم تعدد وتنوع البحوث المحاسبية المتعلقة بهذا المجال، إلا أن الربح المحاسبي يمثل القاسم المشترك في تلك البحوث (د. ليلي محمد لطفي، ٢٠٠٢، ص ص ٧١٨-٧١٩).

٤- مكونات الربح (الدخل) المحاسبي:

يعتبر التعرف على مصادر الربح (الدخل) على درجة كبيرة من الأهمية لأغراض التقييم الصحيح لأداء المنشأة، ورغم ذلك إلا أن بعض المحاسبين يرون أن صافي ربح (دخل) الفترة يجب أن يتضمن جميع الأحداث الاقتصادية التي تم تسجيلها. وبالتالي فقد ظهر مفهومان للربح وهما مفهوم الربح الجاري من العمليات ومفهوم الدخل الكلي الشامل، وذلك على النحو التالي (هنديكسن، ١٩٩٠، ص ص ٢٨١-٢٨٧):

مفهوم الدخل على أساس العمليات الجارية (دخل التشغيل الجاري):

يركز مفهوم الدخل على أساس العمليات الجارية على قياس كفاءة المنشأة في مجال الأعمال، ويرتبط اصطلاح الكفاءة بالاستخدام الفعال لموارد المنشأة. وترتبط الكفاءة - في جوهرها الاقتصادي الواسع - بالتوليفة الصحيحة من عوامل الإنتاج (الأرض والعمل ورأس المال والإدارة)، ويتطلب تقييم الكفاءة النسبية إجراء مقارنة مع معيار معين أو معيار مثالي، وينطوي هذا التقييم بالضرورة على درجة من التقييم الشخصي، وكنقطة بداية يمكن إجراء المقارنات بنتائج الفترات السابقة أو بالدخول التي تحققت الشركات أو الصناعات الأخرى.

وعند تحديد الدخل يركز بصفة خاصة على اصطلاح "الجاري" و"التشغيل". ويجب أن تدرج قيم التغيرات والأحداث الخاضعة لرقابة الإدارة والتي تنتج من قرارات الفترة الحالية - فقط - في قائمة الدخل. ومع ذلك يجب أن تعد هذه القائمة بحيث تتضمن نتائج استخدام العوامل المقتناة في فترة سابقة والتي استخدمت في الفترة الجارية. ولا تمثل كل فترة تجربة اقتصادية منفصلة، فقد تم الحصول على المعدات الرأسمالية (أو التعاقد عليها) وربما معظم خدمات العمال في فترات سابقة. وتتطوي قرارات الفترة الحالية على توليف واستخدام هذه العوامل بصورة صحيحة. أما التغيرات التي يجب استبعادها فهي تلك التغيرات التي تظهر فعلا في فترات سابقة دون الاعتراف بها وتسجيلها من قبل. وعلى سبيل المثال، قد يكتشف تقادم بعض المعدات في الفترة الحالية، ومن المحتمل أن تكون قد تقادمت فعلا في فترات سابقة. ولذلك لا يمثل التخلي عن الآلة حدثا تشغيليا يخص الفترة الجارية. وبالمثل، إذا حدث خطأ عند تحديد دخل الفترة السابقة وتم اكتشافه خلال الفترة الحالية، فإن التعديل الذي يترتب على هذا الخطأ لا يرتبط بكفاءة الإدارة في الفترة الحالية. أي أن أخطاء تحديد الدخل في الفترات السابقة تؤثر على مقياس كفاءة الإدارة في تلك الفترات.

والعامل الثاني في هذا المفهوم (اصطلاح التشغيل) هو أن التغيرات الايجابية تبرز فقط في العمليات العادية. كما أن أفضل المقارنات هي التي تعتمد على الأرقام

الخاصة بالسنوات الأخرى أو المنشآت الأخرى. وتحقق المقارنة السليمة إذا كان صافي الدخل ينسب فقط إلى العمليات المنتظمة. أيضًا فإننا نقول بأن الكفاءة النسبية للإدارة هي التي توضح الأفضل. وقد تتأثر الأنشطة التشغيلية بالكفاءة الإدارية، ومع ذلك فمن الصعوبة بمكان الحصول على معيار نقيس على أساسه نتائج الفترة. وعلى الأقل يجب أن يستخدم معيار مختلف وهذا يتطلب فصل نتائج أنشطة التشغيل عن نتائج الأنشطة غير التشغيلية وقد اقترح مرارا أنه يجب التقرير عن الأنشطة غير التشغيلية بصورة منفصلة لأنها غير متكررة. ويعتبر هذا مبررا للتبويب المفصل، وسوف نناقشه بصورة أكمل فيما بعد. وإذا برزت العناصر غير المتكررة من العمليات العادية، يجب أن يتضمنها الأداء التشغيلي الجاري لكي يقدم مقياسا جيدا للقدرة الكسبية للمنشأة، ووسيلة لإعداد التقديرات المستقبلية، وتقييما لاتجاهات الدخل.

ويرى مؤيدو مفهوم دخل التشغيل الجاري أن يكون صافي الدخل التي تظهره التقارير أكثر مغزى في المقارنات بين الفترات والمنشآت وفي إعداد التنبؤات. كما يرون أيضًا أنه مع صعوبة تبويب العناصر إلى تشغيلية، وعناصر غير تشغيلية، فالمحاسب المتمرس يكون في وضع أفضل لإعداد هذا التبويب من الخارجيين عن المنشأة أو غير المحاسبين. ويجب أن يتم الإفصاح الكامل للعناصر غير الجارية والعناصر غير التشغيلية. ولكن المحللين الماليين ومستخدمي البيانات المحاسبية الآخرين يركزون عادة على رقم واحد لصافي دخل العام. ولذلك، يقترح أنه إذا استخدم رقم واحد للدخل فإن صافي دخل التشغيل الجاري يكون أكثر فائدة كمقياس للأداء التشغيلي الجاري.

مفهوم الدخل الكلي الشامل (الدخل الشامل):

يعرف مفهوم الدخل الكلي الشامل على أنه إجمالي التغير في حقوق الملكية والذي تم الاعتراف به بتسجيل العمليات أو إعادة تقييم المنشأة خلال فترة زمنية معينة مع استبعاد آثار توزيعات الأرباح وعمليات رأس المال. ويجب أن تظهر التغيرات في الأرباح المحجوزة (في الجزء الخاص بها من حقوق حملة الأسهم) إما من صافي الدخل أو توزيعات الأسهم أو توزيعات صافي الدخل، أو رد أرباح سبق تخصيصها إلى حساب

الأرباح المحجوزة "الحرّة". وإذا كان تبويب عناصر الدخل إلى عناصر تشغيلية وغير تشغيلية، أو إلى عناصر جارية وعناصر غير جارية - يعتبر تبويبا مرغوبا، فإنه يجب أن يظهر في قائمة الدخل قبل الوصول إلى الرقم المسمي بـ"صافي دخل الفترة".

ويقدم المدافعون عن مفهوم الدخل الكلي الشامل الأسباب التالية للدفاع عن هذا المقياس للدخل:

- ١- يجب أن يكون مجموع صافي الدخل الذي تتضمنه التقارير السنوية خلال حياة المنشأة مساويا لمجموع صافي دخل المنشأة طوال حياتها. ويقال أن الأعباء الناتجة من الأحداث غير العادية ونتائج تصحيح الفترات السابقة - تميل إلى الزيادة عن المقادير الدائنة (المقصود بها العناصر الدائنة في قائمة الدخل). وقد يؤدي حذف هذه الأعباء إلى المبالغة في مقدار صافي الدخل لعدد من السنوات.
- ٢- من السهل إعداد قائمة الدخل التي تتضمن جميع الأعباء والمقادير الدائنة التي تم الاعتراف بها خلال العام، وعلاوة على ذلك، يتمكن قراء القوائم المالية من فهمها بسهولة ولن تكون موضوعا للحكم والتقدير الشخصي للإدارة أو المحاسبين الذين يعدون القائمة.
- ٣- إذا تم الإفصاح الكامل عن طبيعة تغيرات الدخل خلال السنة، فمن المفترض أن يصبح قارئ القوائم المالية ذا قدرة - على إعداد التبويب الملائم للوصول إلى القياس الصحيح للدخل - تفوق قدرة المحاسبين والإدارة الذين لا يستطيعون التنبؤ بالاحتياجات المعينة لمستخدمي القوائم المالية.
- ٤- إن التفرقة بين العناصر (الأعباء، والمقادير الدائنة) التشغيلية (الناتجة من العمليات العادية للمنشأة) والعناصر غير التشغيلية (التي ليست من طبيعة العمليات أو النشاط العادي للمنشأة) ليست واضحة بدرجة قاطعة. فقد تبوب إحدى المنشآت عناصر معينة على أنها تشغيلية، بينما تبوبها منشأة أخرى على أنها غير تشغيلية. والعناصر التي تبوبها منشأة في سنة معينة على أنها غير تشغيلية، قد تعاملها في سنة لاحقة على أنها عناصر تشغيلية. ويؤدي هذا - في حد ذاته - إلى عدم

الثبات عند إجراء المقارنات بين المنشآت المختلفة، أو بين نتائج عدة فترات لذات المنشأة. وقد يصبح تعريف دخل التشغيل (دخل العمليات) أقل وضوحاً إذا كنا نتصور أنه من الممكن أن نعتبر أحداثاً معينة غير عادية، بينما هي في حقيقتها عادية ومتوقعة على مدار فترة زمنية أطول، كما أن تتابع وقوع الأحداث غير التشغيلية قد يكون عادياً من وجهة نظر العمليات في مجال الأعمال. ويمكن للأسرة أن تعد موازنة بدخلها الكلي على أساس الاحتياجات العادية للأسرة، مثل الطعام والسكن والملابس والترفيه. ولا تعتبر نفقات العلاج وإصلاح السيارة والمدفوعات غير المنتظمة من عناصر النفقات العادية في أي شهر بمفرده. وإذا لم تتضمن الموازنة مخصصات لمواجهة هذه العناصر غير العادية، فسوف تواجه الأسرة بصعوبات مالية. وقد يكون كل عنصر منها غير عادي في شهر معين، ولكنها (العناصر غير العادية) كمجموعة تصبح عادية.

ويوجد فرق رئيسي بين مفهوم دخل التشغيل الجاري (الدخل الجاري من العمليات)، ومفهوم الدخل الكلي الشامل من حيث الهدف المفترض لإعداد تقارير الدخل. ويركز صافي دخل العمليات الجاري على الأداء التشغيلي الجاري للمنشأة أو كفاءتها، وإمكانية استخدام مقداره في التنبؤ بمستقبل الأداء والقدرة الكسبية، بينما يدعى المدافعون عن مفهوم صافي الدخل الكلي الشامل بأنه يمكن تسحين كفاءة التشغيل والتنبؤ بالأداء في المستقبل إذا قاما على أساس الخبرة الماضية الشاملة للمنشأة والتي تغطي سلسلة من السنوات المتتالية. ومن المعروف أن الحياة الإنتاجية للأصول تمتد - عادة - على مدار فترات زمنية طويلة، كما أن عمليات توليد الدخل لا تكون في نفس مرحلة الاكتمال عند نهاية الفترة. ولهذين السببين، يعبر صافي الدخل لفترة واحدة في أفضل صورته عن مجرد تقدير يقوم على الحكم والتقدير الشخصي الجيد.

٥ - الانتقادات الموجهة للربح (الدخل) المحاسبي كمقياس للأداء:

رغم أهمية مؤشرات الأداء المبنية على الأرباح، إلا أنها تعرضت لعدة انتقادات

يتمثل أهمها فيما يلي (د. شريف محمد البارودي، ٢٠٠٠، ص ٣٦١؛ هدى إبراهيم أحمد، ٢٠٠٥، ص ٧٨):

١- إن الربح المحاسبي يمثل أحد أهداف الشركة وليس الهدف الوحيد لها، وتقل أهميته مع تزايد أهمية الأهداف الأخرى مثل الرغبة في النمو والمسئولية الاجتماعية.

٢- إن مقاييس الربحية لا توفر معلومات عن العوامل الأخرى التي تؤثر على الأداء، مثل العوامل السلوكية والتنظيمية في الشركة.

٣- إن الربح المحاسبي ينتج عن أرقام عدة بعضها يمثل مصروفات وإيرادات فعلية تخص الفترة، والبعض الآخر يمثل أعباء وخسائر تم تقديرها وفقاً لأساس الاستحقاق وتحميلها على إيرادات الفترة.

٤- إن دلالة الأرقام الواردة في قائمة الدخل لا تنصرف إلى تقدير احتمالات المستقبل، أي أنها تخص فترة سابقة.

٥- عند إعداد حسابات النتيجة يلتزم المحاسبون بمجموعة من القواعد والأعراف لعل أبرزها الحيطة والحذر.

ويلاحظ أن الانتقادات السابقة لا تقلل من أهمية الربح المحاسبي كمقياس للأداء، وذلك للأسباب التالية:

١- إن استخدام الربح المحاسبي عند قياس الأداء لا يمنع من استخدام مقاييس أخرى مالية وغير مالية، حيث يفضل استخدام أكثر من مقياس للأداء، وهذا ما أكدته إحدى الدراسات حيث أشارت إلى ضرورة استخدام أكثر من مقياس للأداء لسببين هما (د.سمير مرتضى محمد، ٢٠٠٣، ص ١٩٥):

- إن استخدام عدة مقاييس محاسبية لتقييم الأداء يكون أكثر منفعة من استخدام مقياس وحيد.

- تجنب الانتقادات التي يمكن أن توجه إلى استخدام مقياس وحيد، فضلاً عن تحقيق التكامل في تقييم الأداء الشامل باستخدام مقاييس محاسبية مختلفة.

٢- رغم أن الإدارة تستخدم أساس الاستحقاق لإدارة الأرباح، إلا أن أساس الاستحقاق لا يعتبر غاية في حد ذاته، ولكنه يعتبر وسيلة مناسبة لزيادة منفعة معلومات الربح المحاسبي في اتخاذ القرارات، ومن ثم فإن المشكلة لا تكمن في الربح المحاسبي أو أساس الاستحقاق (الوسيلة)، ولكن المشكلة الحقيقية تكمن في استخدام هذه الوسيلة بطريقة خاطئة من جانب الإدارة للوصول إلى نتائج مقصودة.

٣- إذا كانت معلومات الربح المحاسبي تركز على الأداء الماضي ولا تعكس احتمالات المستقبل، فإن المعلومات عن الماضي تمثل الأساس في التنبؤ بالمستقبل، كما أنها تعتبر أكثر مصداقية من القيم التنبؤية ذاتها.

٤- إن التزام المحاسبين ببعض القواعد والأعراف المحاسبية مثل الحيطة والحذر (التحفظ) والموضوعية، يسهم في زيادة منفعة معلومات الربح المحاسبي في اتخاذ القرارات إذا لم تتم إساءة استخدامها، فعلى سبيل المثال التحفظ المحاسبي يقيد حرية الإدارة في الاعتراف بالمكاسب غير المحققة (مثل الزيادة المتوقعة في الأصول)، ووجب الخسائر غير المحققة (مثل الانخفاض المتوقع في الأصول)، مما يجعل معلومات الربح المحاسبي أكثر منفعة لمستخدمي القوائم المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن أهمية الربح المحاسبي ترتبط بدرجة جودة هذا الربح، بمعنى أنه كلما ارتفعت جودة الربح المحاسبي كلما كانت المؤشرات المستمدة منه على درجة كبيرة من الأهمية، لذا يمكن القول أن الجدل بين الباحثين في مجال المحاسبة يجب ألا يركز على استخدام مقياس محاسبي كبديل عن مقياس محاسبي آخر، بل يجب أن يركز على المنفعة التي تعود على مستخدمي القوائم المالية نتيجة استخدام مقياس معين، ومدى إمكانية تدعيمه بمقاييس محاسبية أخرى لزيادة منفعة هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.

الفصل الثاني

مفهوم وأهمية جودة الربح (الدخل) المحاسبي

١. ٢. ١ مفهوم جودة الربح (الدخل) المحاسبي:

مصطلح " جودة " في اللغة العربية (المعاجم) يعني صار جيداً (مجمع اللغة العربية، ٢٠٠٥، ص ١٤٥). أما المصطلح Quality في معاجم اللغة الإنجليزية فيشير إلى المعيار الذي يستخدم عندما يتم قياس الشئ مقابل أشياء أخرى مشابهة في النوع، كما يشير إلى منزلة رفيعة أو درجة عالية، وخاصة الاختلاف التي تتوافر في الشخص أو الشئ (Oxford Dictionary of English, 2006, p.1438).

والجودة في المحاسبة يتم التعبير عنها من خلال جودة المنتج النهائي للنظام المحاسبي، والذي يتمثل في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية. وفي هذا السياق عرف بعض الكتاب جودة المنتج النهائي للمحاسبة (المعلومات المحاسبية) بأنها تعنى ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستثمرين، وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها (د. محمد أحمد إبراهيم، ٢٠٠٥، ص ٤٤٧). كما أنها تعنى الخصائص اللازمة لتعظيم منفعة كل من مكونات هذه المعلومات من منظور نموذج القرار (د. عصافيت سيد أحمد، ٢٠٠٢، ص ٥١). وجودة المعلومات تعنى المعلومات الموائمة والذكية Fitness & Smart ويحقق إرضاء لتلك الاحتياجات في ضوء معايير محددة ومعلومة مسبقاً (د. مجدي محمد سامي، ٢٠٠٠، ص ٤٢٧).

وفيما يتعلق بجودة الأرباح المحاسبية (والتي تمثل جزءاً هاماً من معلومات التقارير المالية)، فقد تعددت المحاولات لوضع تعريف لها بهدف تحديد مضمونها وخصائصها المختلفة. حيث تعرف الأرباح مرتفعة الجودة بأنها الأرباح التي توفر

معلومات ملائمة حول الأداء المالي للشركة (Dechow et al, 2010, p. 344).
وجودة الدخل أو جودة الربح تتحدد بالعلاقة بين التدفقات النقدية من النشاط الجارى وأرباح الشركة إذ أن العلاقة القوية تعنى ارتفاع جودة الأرباح المحاسبية (Lipay, (1989, p. 69; Chesteen et al, 1992, p.329) كما تعرف جودة الأرباح المحاسبية بأنها تعنى مدى قدرة الأرباح على مقابلة الهدف الرئيسي للتقارير المالية والذي يتمثل في توفير معلومات مفيدة لكل من المستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية لتقدير التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل (Entwistle & (Phillips, 2003, p.85) ويضيف بعض الكتاب أن جودة الأرباح المحاسبية تشير إلى مدى قدرة الأرباح التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية على التنبؤ بالأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية (Penman & Zhang, 2002, pp.237-238; Lev, (2003, p.31) ويرى كاتب آخر أن الأرباح الجيدة ترتبط بانخفاض أخطاء تقدير المستحقات المحاسبية (Dechow & Dichev, 2002, p.35).

كما تُعرف جودة الأرباح المحاسبية من خلال مدى استمرار الأرباح الحالية في الفترات المستقبلية (Revsine et al., 1999, pp.224-225; Richardson et al, (Beneish & Vargus, 2002, p.256) والأرباح المحاسبية مرتفعة الجودة هي التي تنتج عن تطبيق السياسات المحاسبية المتحفظة (Needles et al, (White et al, 2003, p.61) وجودة الربح هي الناتج النهائي المعبر عن الأداء العادي للشركة، وذلك من خلال تطبيق الأسس والتقديرات المحاسبية الملائمة للمعاملات الاقتصادية للشركة وفقاً لأساس الاستحقاق، وبما يساعد على تعظيم منفعة المعلومات لمتخذ القرار (د. مصطفى أحمد محمد، ٢٠٠٣، ص ٥١٥).

يتضح مما سبق أنه لا يوجد اتفاق بين الكتاب والباحثين حول مفهوم جودة الأرباح المحاسبية، حيث قدم الكتاب والباحثين عدة تعريفات يركز كل منها على خاصية معينة (مؤشر) من الخصائص المرغوب توافرها في الأرباح المحاسبية مثل:

- قدرة الأرباح على توليد تدفقات نقدية.
- قدرة الأرباح الحالية على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة.
- مدى استمرار الأرباح الحالية في الفترة أو الفترات المستقبلية.
- تطبيق السياسات المحاسبية والتقديرات المتحفظة (الاعتراف بالخسائر الاقتصادية في وقت مبكر).
- انخفاض أخطاء تقدير المستحقات المحاسبية (ارتفاع جودة المستحقات).

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف جودة الأرباح المحاسبية بأنها تعنى توافر مجموعة من الخصائص في معلومات الربح المحاسبي بما يساعد مستخدمي هذه المعلومات على ترشيد قراراتهم الاستثمارية، من خلال توجيه استثماراتهم نحو الشركات ذات الأداء الجيد، ويتطلب توافر هذه الخصائص ضرورة تضافر مجموعة من العوامل في البيئة التي تعمل فيها الشركة.

وبلاحظ أن هذا التعريف يتضمن ما يلي:

- ١- إن جودة الأرباح المحاسبية لا تعنى توافر خاصية واحدة في هذه الأرباح، بل تتطلب ضرورة تحقيق التكامل بين عدة خصائص.
- ٢- إن قياس جودة الأرباح المحاسبية لا يمثل هدفاً في حد ذاته، ولكنه يعتبر وسيلة الهدف منها هو التمييز بين الشركات ذات الأداء الجيد والشركات ذات الأداء المنخفض.
- ٣- إن الخصائص المرغوب توافرها في الأرباح الجيدة لا تتحقق بدون توافر مجموعة من العوامل في البيئة التي تعمل فيها الشركة مثل المعايير المحاسبية عالية الجودة، والمراجعة الجيدة.

٢. ٢. ١ أهمية جودة الربح (الدخل) المحاسبي:

تحظى جودة الأرباح المحاسبية في الوقت الحاضر باهتمام كبير من جانب كل من المستثمرين والأكاديميين والمنظمين، نتيجة لتزايد حالات الإفلاس وانهيار كثير من كبرى الشركات في أواخر القرن الماضي ومطلع القرن الحالي بعد اكتشاف كثير من الممارسات المضللة في القوائم المالية مثل شركة Enron وشركة World Com.

ونظراً لأن القوائم المالية تهدف إلى توصيل معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتعاقدية، ومن ثم تبدو أهمية الاعتماد على معلومات تعكس الواقع الاقتصادي الحقيقي للشركة، إذ أن الاعتماد على معلومات غير سليمة يؤدي بالضرورة إلى نتائج غير سليمة، وقد أكدت إحدى الدراسات على أن أهمية رقم الربح تزيد كلما ارتفعت جودة هذا الربح (Niemi, 2005, p.2).

وفي هذا الإطار قدم الفكر المحاسبي كثيراً من الآراء الداعمة لأهمية جودة الأرباح المحاسبية، حيث تضمن الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية جودة الأرباح المحاسبية من وجهات نظر متعددة لعل أهمها **مستخدمي المعلومات المحاسبية:**

حيث تتمثل أهم الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية في المستثمرين والدائنين، والمحللين الماليين، والعملاء، وإدارة الشركة، والجهات الحكومية، والعاملين والباحثين في مجال سوق الأوراق المالية، ويمكن توضيح أهمية جودة الأرباح المحاسبية لكل فئة من هذه الفئات على النحو التالي:

أولاً: المستثمرين والدائنين:

يعتبر المستثمرون والدائنون المستخدم الرئيسي لمعلومات القوائم المالية، ومن ثم تبدو أهمية جودة الأرباح المحاسبية لكل منهما من خلال ما يلي:

١- جودة الأرباح المحاسبية توفر مقياساً ملائماً عند مقارنة أرباح الشركات المختلفة، أو مقارنة أرباح نفس الشركة خلال الفترات المختلفة، ومن ثم يمكن استخدام الاختلافات في جودة الأرباح المحاسبية لتقييم أداء تلك الشركات (Jeon et al, 2004, p. 739) (Bernstein, 1979, pp.737-738); بمعنى أن درجة جودة الأرباح المحاسبية تساعد كل من المستثمرين والدائنين على التمييز بين الاستثمارات الجيدة والاستثمارات غير الجيدة (Bushman & Smith, 2001, p.239).

٢- يتم استخدام الأرباح والمؤشرات المستمدة منها كأساس لإبرام عقود الديون، ومن ثم فإن قرارات الإقراض التي تبنى على أرباح منخفضة الجودة قد ينتج عنها تحويل غير مرغوب للثروة من الدائنين إلى الأطراف الأخرى مما يضر بمصالح الدائنين، فعلى سبيل المثال قد تلجأ الإدارة إلى الإفصاح عن أرباح عالية في الفترة التي تسبق إبرام عقود الديون (تضخيم الأرباح بأساليب مصطنعة)، باعتبار أن الأرباح العالية توفر مؤشراً على كفاءة الإدارة، مما يجعل المقرضون يتخذون قرارات خاطئة فيما يتعلق بإقراض الشركة (Schipper & Vincent, 2003, p.98). بمعنى أن الإدارة قد تلجأ إلى حجب الأداء الحقيقي للشركة عن الأطراف الخارجية من خلال إدارة الأرباح لتحسين صورة الشركة أمام الدائنين، وبالتالي تستطيع الحصول على التمويل اللازم بتكلفة منخفضة.

٣- رقابة وتقييم أداء الإدارة، نظراً لأن قدرة المستثمرين على رقابة إدارة الشركة تتأثر بدرجة جودة المعلومات المتاحة لهم، وبالتالي فإن الأرباح مرتفعة الجودة تمكن المستثمرين من تحقيق رقابة فعالة على أداء الإدارة، مما يقلل من فرص تركيزها على مصالحها الخاصة على حساب مصلحة الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة (Bushman & Smith, 2001, p.239).

٤- جودة الأرباح المحاسبية تنعكس على جودة قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية، فالأرباح مرتفعة الجودة تعكس الأداء الحقيقي للشركة مما يسهم في تخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، بعكس الأرباح منخفضة الجودة التي يترتب عليها زيادة درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار (Boonlert-u-thai, 2004, p.5; (Iatridis, 2006, p.4)

٥- جودة الأرباح المحاسبية تؤثر على تكاليف تشغيل المعلومات بالنسبة للمستثمرين والدائنين، فالأرباح مرتفعة الجودة تسهم في تخفيض تكاليف تشغيل المعلومات بسبب تقليل فرص اللجوء للمحللين الماليين، بعكس الأرباح منخفضة الجودة مما يؤثر في النهاية على تكلفة الاستثمار.

٦- تحديد الأسعار العادلة للأسهم المتداولة في سوق الأوراق المالية، نظراً لأن درجة جودة الأرباح المحاسبية تعكس جودة أداء الشركة التي أفصحت عن هذه الأرباح، مما يساعد المستثمرين على تحديد الأسعار العادلة لأسهمها.

ثانياً: المحللين الماليين:

تؤثر درجة جودة الأرباح المحاسبية على دقة التحليلات المالية لمعلومات الربح المحاسبي، حيث تزداد دقة التحليلات المالية كلما ارتفعت جودة هذه المعلومات، ويعتبر الربح الجيد هو المتغير الذي يشترك في استخلاص كثير من النسب والمؤشرات المالية الأخرى، لذا فإن التحليلات المالية التي تعتمد على معلومات منخفضة الجودة تكون نتائجها بعيدة عن الواقع مما يفقدها أهميتها في اتخاذ القرارات.

ثالثاً: العملاء:

تزداد فرص التوسع في المبيعات إذا كانت الشركة تتمتع بسمعة جيدة واستقرار في إتاحة السلع أو الخدمات، ويأتي ذلك من خلال استقرار عمليات الشركة وتحقيقها للأرباح المتوقعة التي تعكس الأداء الحقيقي لها.

رابعاً: الجهات الحكومية:

تسهم جودة الأرباح المحاسبية في مساعدة الجهات الحكومية على تحقيق كثير من الأغراض يتمثل أهمها فيما يلي:

١- التحديد الدقيق لمقدار الضرائب المستحقة على الشركة، مما يسهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.

٢- مساعدة الجهات الحكومية في مجال التخطيط على المستوى القومي.

خامساً: إدارة الشركة:

تتبع أهمية جودة الأرباح المحاسبية بالنسبة للإدارة من خلال ما يلي:

١- جودة الأرباح المحاسبية تؤثر على تصورات المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى فيما يتعلق بمصداقية الإدارة، فالأرباح مرتفعة الجودة تدعم ثقة الأطراف الخارجية في إدارة الشركة، مما يكون له أثر إيجابي على سمعة الإدارة. وفي هذا السياق فقد أكدت إحدى الدراسات على أن الإفصاح عن أرباح مرتفعة الجودة يسهم في تحسين سمعة الإدارة لدى المستثمرين والمحللين الماليين (Dechow & Schrand, 2004, p. 5). وأكدت دراسة أخرى على أن الإدارة التي تتمتع بسمعة جيدة عادة لا تلجأ إلى الإفصاح عن أرباح منخفضة الجودة نظراً لأنها قد تخسر سمعتها (رأس مالها البشري) إذا لجأت إلى ممارسة بعض الأساليب التي تؤثر بالسلب على جودة الأرباح، كما أن تكلفة رأس المال عادة تكون منخفضة في الشركات التي تتسم

بارتفاع جودة الأرباح، ومن ثم يُفترض أن الإدارة التي يكون لديها سمعة جيدة تتجنب استخدام الممارسات التي ينتج عنها ارتفاع تكلفة رأس المال (تجنب الممارسات التي ينتج عنها انخفاض جودة الأرباح) (Francis, 2006, p. 3).

٢- جودة الأرباح المحاسبية تؤثر على قيمة الشركة في سوق الأوراق المالية، فالأرباح مرتفعة الجودة تسهم في زيادة قيمة الشركة في السوق ومن ثم زيادة فرص استمرار الإدارة في توجيه وإدارة الشركة، بعكس انخفاض جودة الأرباح المحاسبية الذي يؤدي إلى انخفاض قيمة الشركة في السوق، ومن ثم زيادة فرص عزل الإدارة. ورغم ذلك إلا أن إدارة الشركة تسعى في كثير من الأحيان إلى إدارة الأرباح المحاسبية للتأثير على مكافآتها وحوافزها النقدية، مما ينعكس في النهاية على جودة هذه الأرباح.

سادساً: العاملين والباحثين في مجال سوق الأوراق المالية:

تسهم جودة الأرباح المحاسبية في مساعدة العاملين والباحثين في مجال سوق الأوراق المالية على تحقيق الكثير من الأغراض مثل:

١- دراسة العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية وانحياز كثير من الشركات في سوق الأوراق المالية.

٢- استخدام جودة الأرباح المحاسبية لتفسير أسباب انخفاض المحتوى الإعلامي للربح المحاسبي.

٣- استخدام جودة الأرباح المحاسبية لدراسة أثر بعض العوامل مثل حوكمة الشركات ومعايير المحاسبة على التقارير المالية للشركة.

الفصل الثالث

مؤشرات جودة الربح (الدخل) المحاسبي

يقصد بمؤشرات جودة الأرباح المحاسبية الخصائص أو المعايير التي ينبغي توافرها في معلومات الربح المحاسبي لكي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات، وفي ضوء العرض السابق لطبيعة جودة الأرباح المحاسبية يمكن القول أن أهم المؤشرات أو الخصائص التي ينبغي توافرها في الربح المحاسبي الذي يمكن وصفه بالجيد تتمثل في جودة المستحقات، والقدرة التنبؤية للأرباح، وتمهيد الربح (الدخل)، واستمرار الأرباح، وتحفظ الأرباح، وقدرة الأرباح على توليد التدفقات النقدية، والتوقيت الملائم للأرباح. ويمكن عرض هذه المؤشرات على النحو التالي:

١.٣.١ جودة المستحقات^(١) : Accruals quality

تعد جودة المستحقات أحد المؤشرات الهامة لجودة الأرباح المحاسبية، وتمثل المستحقات الفرق بين أرباح الشركة وقدرتها على توليد التدفقات نقدية، وبالتالي فإن وجود مستحقات موجبة يعني أن الأرباح المقدره أكبر من التدفقات النقدية المتولدة، بينما نجد أن وجود مستحقات سالبة يعني أن الأرباح أقل من التدفقات النقدية، وينشأ هذا الفرق بسبب مبادئ الاعتراف بالإيرادات والمصروفات (Jeon, 2005, p.3).

وقد نال استخدام المستحقات المحاسبية (في الوصول إلى مقياس ملائم للأداء) اهتماماً كبيراً في الفكر المحاسبي، فقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى أن المعلومات التي تنتج عن أساس الاستحقاق تتيح مؤشراً ملائماً لتقييم أداء الشركة

(١) قام الباحث بترجمة المصطلح الإنجليزي Accruals على أنه المستحقات المحاسبية ليعكس المكون المستحق في الربح المحاسبي، وقد استخدمت بعض الدراسات العربية مصطلح استحقاقات مثل (د. حسين أحمد عبيد، ٢٠٠٤؛ د. عزة مصطفى محمد، د. سامية طلعت عباس، ٢٠٠٣)، بينما استخدمت دراسات أخرى مصطلح تسويات مثل (د. أمال محمد محمد، ٢٠٠٦؛ د. محمد سعيد جندي، ٢٠٠٤) للإشارة إلى نفس المصطلح.

الماضي والمستقبلي مقارنة بالمعلومات التي تكون مقيدة بخاصية مالية وهي المقبوضات والمدفوعات النقدية (FASB, 2010, OB 17). أشارت أيضاً معايير المحاسبة المصرية إلى أن القوائم المالية لكي تحقق أهدافها يجب أن تعد وفقاً لأساس الاستحقاق، نظراً لأن القوائم المالية التي تعد وفقاً لهذا الأساس توفر معلومات ليس فقط عن العمليات المالية السابقة التي تنطوي على دفع أو استلام نقدية، بل توفر معلومات حول النقدية التي سوف يجرى استلامها أو دفعها في المستقبل، مما يجعلها مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية (معايير المحاسبة المصرية، إطار إعداد وعرض القوائم المالية، ٢٠١٠، فقرة ٢٢).

وتبدو أهمية المستحقات المحاسبية بشكل كبير في الشركات التي تتسم بطول دورة التشغيل، حيث نجد أن هناك فترة طويلة بين الخلق الفعلي للتدفقات النقدية واستلامها، ونظراً لأن الأطراف الخارجية تحتاج إلى مقياس لأداء الشركة خلال الفترة، وفي نفس الوقت نجد أن الخلق الفعلي للقيمة لا ينعكس في التدفقات النقدية، الأمر الذي يجعل من أساس الاستحقاق وسيلة مناسبة لتحسين قدرة الأرباح على الخلق الفعلي للقيمة، مما يعني أن الشركات التي تتسم بطول دورة التشغيل يكون لديها مستحقات عالية مقارنة بالشركات التي تتسم بقصر دورة التشغيل (Plenborg, 1998, p.273).

وترتيباً على ما سبق يمكن القول أن أساس الاستحقاق يجعل الربح المحاسبي يعكس الأداء المالي الحقيقي للشركة، نظراً لأنه يجعل الربح المحاسبي يتضمن بعض الإيرادات والمصروفات التي نشأت بالفعل بالرغم من عدم تحصيلها أو سدادها.

استخدام المستحقات في إدارة الأرباح:

نظراً لأن السمة الأساسية في الأرباح المحاسبية تتمثل في كونها تستند إلى أساس الاستحقاق، وفي نفس الوقت نجد أن هذه الأرباح تستخدم كأساس لإبرام التعاقدات، وخاصة عقود مكافآت وحوافز الإدارة، مما يجعل مصالح الإدارة ترتبط بالأرباح

المحاسبية، ومن ثم تحاول التأثير عليها باستخدام المستحقات (Chistensen et al, 2005, p.66) ومن ثم تتاح للإدارة حرية أكبر في إعداد التقديرات الشخصية المتعلقة بالمستحقات وقد يتم استخدامها بطريقة تعسفية مما يقلل من احتمالات تحققها في الفترات المستقبلية (Lai, 2009, p.35). وهذا بدوره يجعل المستحقات المحاسبية تفقد منفعتها في اتخاذ القرارات (Joseph, 2002, p.99). ونتيجة لهذا السلوك الانتهازي من جانب الإدارة في استخدام المستحقات فإن الأرباح التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية تكون مشوهة وأقل مصداقية كمقياس للأداء (Chung et al, 2004, p.2).

ورغم أن هناك كثيراً من الطرق التي يمكن أن تُستخدم لإدارة الأرباح؛ إلا أن استخدام المستحقات يعتبر أكثر الطرق التي تلجأ إليها الإدارة، نظراً لصعوبة اكتشافها من جانب المشاركين في السوق. وقد أكدت إحدى الدراسات على أن إدارة الأرباح تمثل المشكلة الأساسية لاستخدام أساس الاستحقاق في قياس الربح المحاسبي، بل تكاد تكون المشكلة الوحيدة لهذا الأساس (د. مدثر طه أبو الخير، ١٩٩٩، ص ٥). نظراً لأن المستحقات المحاسبية تنتج عن أحكام وتقديرات وتخصيص (توزيع) للعديد من البنود التي تظهر في القوائم المالية، ومن ثم فإن المكون المبني على أساس الاستحقاق في الربح المحاسبي يتسم بأنه أكثر عرضة لعدم التأكد مقارنة بالمكون المبني على الأساس النقدي، وكلما انخفضت دقة تقدير المستحقات (زيادة أخطاء تقدير المستحقات) كلما انخفضت جودتها، ومن ثم تنخفض جودة الربح، وعلى العكس من ذلك كلما زادت دقة تقدير المستحقات (انخفاض أخطاء تقدير المستحقات) كلما زادت جودة هذه المستحقات ومن ثم تزيد جودة الربح .

العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية وجودة المستحقات:

تتبع أهمية جودة المستحقات كخاصية أو مؤشر من مؤشرات جودة الأرباح المحاسبية، من أن المستحقات تمثل المكون الرئيسي في الربح المحاسبي، ومن ثم يكون لها تأثير كبير على منفعة هذا الربح في اتخاذ القرارات، . وفي هذا السياق أكدت إحدى

الدراسات على أن زيادة أخطاء تقدير المستحقات ومن ثم انخفاض جودتها، يؤدي إلى انخفاض القدرة التنبؤية للأرباح.

ويتطلب الربط بين جودة الأرباح المحاسبية وجودة المستحقات ضرورة التفرقة بين المستحقات التي تنتج بسبب الممارسات المضللة من جانب الإدارة، والمستحقات التي تنتج بسبب الظروف والأحداث الاقتصادية المتعلقة بالشركة، وقد فرق الفكر المحاسبي بين هذين المكونين من المستحقات على النحو التالي:

١- المستحقات العادية أو غير الاختيارية Undiscretionary: وهي التي تنشأ نتيجة الظروف والأحداث الاقتصادية الخاصة بالشركة وطبيعة نشاطها، مثل التغير في المبيعات والأصول الثابتة، وبالتالي يفترض أنها لا تخضع لتأثير الإدارة.

٢- المستحقات غير العادية أو الاختيارية Discretionary: وهي التي تنشأ بسبب الممارسات المضللة من جانب الإدارة من خلال زيادة أو تخفيض المستحقات لتحقيق أهداف معينة، ومن أمثلتها زيادة أو تخفيض المخصصات، وبالتالي كلما زادت المستحقات غير العادية كلما انخفضت جودة المستحقات.

ومع ذلك تتمثل المشكلة الأساسية عند تحديد جودة المستحقات في الفصل بين مكون المستحقات العادية ومكون المستحقات غير العادية. وتؤكد الأدلة الميدانية المتعلقة بهذا المجال على أن الممارسات المضللة المتعلقة بالمستحقات يمكن إظهارها من خلال تقدير المستحقات ومقارنتها مع المستحقات الفعلية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية (Lev, 2003, p.41).

١. ٣. ٢. القدرة التنبؤية للأرباح: Earnings Predictability

تشير القدرة التنبؤية للأرباح إلى مدى قدرة الأرباح التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية على التنبؤ بالأحداث المستقبلية المتعلقة بالشركة، فكلما انخفضت أخطاء التنبؤ كلما زادت القدرة التنبؤية للأرباح. بمعنى أنه طبقاً لمؤشر القدرة التنبؤية تعتبر

الأرباح الحالية مرتفعة الجودة إذا كانت توفر مؤشر جيد للأداء المستقبلي للشركة، ومن ثم يمكن استخدامها كمدخلات في عملية التنبؤ (Penman & Zhang, 2002, p.238; Jeon et al, 2004,p.736 ;Meulen et al,2006, p.7) وتختلف القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبية باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله، فهناك القدرة التنبؤية بالأرباح المستقبلية، والقدرة التنبؤية بالتدفقات النقدية، كما يتم تحديد جودة الأرباح المحاسبية على أساس قدرتها على التنبؤ بالعوائد المستقبلية (د. أمال محمد محمد، ٢٠٠٦، ص ٩٠).

وتتبع أهمية القدرة التنبؤية للأرباح من أهمية الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية لكل من المستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية. وقد أكدت إحدى الدراسات على أن أهمية القدرة التنبؤية للأرباح ترجع إلى أن معظم استخدامات المعلومات المحاسبية تتطلب التنبؤ بالأرباح المستقبلية (Dichev & Tang, 2009, p.161). فرغم اختلاف المستثمرين في أهدافهم وتفضيلاتهم إلا أن العامل المشترك في هذه التفضيلات هو الربح المتوقع تحقيقه في المستقبل، نظراً لأن قيمة هذا الربح يعتبر مؤشر على قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية للتوزيعات المستقبلية، كما أنها أساس الاستثمار ونمو رأس المال (د. محمد بدرالدين الأمين، ١٩٩٦، ص ص ١٧-١٨). فالمستثمرون عندما يتخذون قراراتهم الاستثمارية، لا يشترون الأرباح الحالية، بل يشترون الأرباح المستقبلية، وفي نفس الوقت نجد أن الأرباح الحالية تمثل أحد المدخلات الرئيسية التي يمكن استخدامها للتنبؤ بالأرباح المستقبلية، ومن ثم تكون الأرباح الحالية جيدة إذا ساهمت في التنبؤ بهذه الأرباح (Penman, 2003, pp.80-81). كما أن المحللين الماليين يحتاجون إلى معلومات على درجة عالية من القدرة التنبؤية لوضع توقعاتهم المستقبلية (Jeon et al, 2004, p. 736).

كما تظهر أهمية القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبية بوضوح أكثر عندما يكون هناك صعوبة في الاعتماد على التنبؤات التي يصدرها المحللون الماليون. إذ أنه عندما تكون

القدرة التنبؤية للأرباح منخفضة فإن المحللين الماليين قد يصدرن تنبؤات أرباح متحيزة عمداً لاسترضاء الإدارة ومن ثم كسب- أو الحد من خسارة- الوصول إلى المعلومات الخاصة التي تكون في حوزتها.

وبلاحظ أن تعريف جودة الأرباح المحاسبية من خلال قدرتها على التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركة، وخاصة التدفقات النقدية، حفز كثير من الباحثين على دراسة القدرة التنبؤية لكل من الأرباح والتدفقات النقدية على التنبؤ بالتدفقات النقدية ذاتها (Lev, 2003, p.32). وقد توصلت كثير من الدراسات المتعلقة بهذا المجال إلى أن الربح المحاسبي يعتبر مؤشراً أفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية مقارنة بمعلومات التدفقات النقدية ذاتها (Dechow et al, 1998).

ويعتقد الباحث أن ارتفاع القدرة التنبؤية للأرباح مقارنة بالتدفقات النقدية يرجع إلى سببين هما:

١- إن الربح المحاسبي يتضمن بعض البنود التي سوف تتحول في الفترة التالية إلى تدفقات نقدية، وفي نفس الوقت نجد أن هذه البنود غير متضمنة في التدفقات النقدية في الفترة الحالية.

٢- إن الربح المحاسبي يشمل مكونين وهما المكون النقدي والمكون المستحق.

وتجدر الإشارة إلى أن القدرة التنبؤية للأرباح المحاسبية تتأثر بمدى استقرار الأرباح وعدم تقلبها من فترة لأخرى، إذ أنه كلما زادت التقلبات في الأرباح كلما كانت أقل استمراراً ومن ثم تنخفض قدرتها على التنبؤ، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأرباح غير المستمرة تتضمن مكونات مؤقتة كبيرة، والتي تتسم بانخفاض قدرتها التنبؤية (Dicheve & Tang, 2009, p.161).

٢.٢.١ تمهيد الربح (الدخل) :

Smoothing Earning (Income)

يهدف تمهيد الربح إلى تقليل التقلبات في صافي الربح، أو بمعنى آخر جعل الربح وكأنه ينمو بصورة مستقرة دون تقلبات، باعتبار أن انخفاض التقلبات في صافي الربح يوفر مؤشراً لمدى استقرار أنشطة وعمليات الشركة، ومن ثم انخفاض المخاطر المتعلقة بها (د. حسين أحمد عبيد، ٢٠٠٤، ص ٥٣ & Stolowy & Atik, 2009, p.592; Breton, 2000,p.11; Leuz,2003,p.509;Shuto,2007, p.4)

ورغم أن الأرباح الممهدة تعد مؤشراً على انخفاض المخاطرة، إلا تمهيد الربح قد يحدث نتيجة طبيعة نشاط الشركة دون أي تدخل من جانب الإدارة أو نتيجة الاختيار المحاسبي الانتهازي، لذلك يتم وصف الأرباح المحاسبية بأنها منخفضة الجودة كلما انخفضت التقلبات في هذه الأرباح رغم وجود تقلبات كبيرة في نشاط الشركة مثل عدم استقرار المبيعات أو التدفقات النقدية، بمعنى أنه كلما زاد تمهيد الربح الناتج عن الاختيار المحاسبي الانتهازي كلما انخفضت جودة الأرباح التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

وفي هذا الإطار يتم التمييز بين نوعين من تمهيد الربح هما (د. عبدالله على عسيري، ٢٠٠٥، ص ١٦٢-٢٦١ Huang et al, 2009, p.225):

١- **التمهيد المخطط: Designed Smoothing**: ويقصد به التمهيد المتعمد أو

المقصود من جانب الإدارة، وهو يشمل كل من:

- **التمهيد المحاسبي أو المصطنع: Artificial Smoothing**: وهو الذي يتم

باستخدام الأساليب المحاسبية التي ينتج عنها ربح أقل تقلباً، مثل نقل الإيرادات والمصروفات من فترة لأخرى مع عدم تأثيرها المباشر على التدفقات النقدية، والتخصيص والتوزيع عبر الفترات المحاسبية المختلفة، وتصنيف البنود في القوائم

المالية، وتغيير الطرق المحاسبية (مثل تغيير طريقة تقييم المخزون أو طريقة حساب الإهلاك) وتغيير التقديرات المحاسبية (مثل تغيير عمر الأصول الثابتة).

-**التمهيد الحقيقي: Real Smoothing:** وهو يتم عن طريق جدولة الصفقات أو هيكله أنشطة الشركة بقرارات تشغيلية، مثل اتخاذ قرار بإنفاق مبلغ معين أو تأجيله، أو التبكير أو التأخير في إثبات المبيعات أو تسليمها للعملاء، وبالتالي فهو يؤثر على التدفقات النقدية.

-**التمهيد الطبيعي: Natural Smoothing:** وهو الذي ينتج عن العمليات الطبيعية للشركة في سبيل الحصول على الإيراد، بمعنى أن تمهيد الربح قد يحدث بسبب طبيعة العمليات الخاصة بالشركة مثل مدى استقرار الطلب على المبيعات.

ويلاحظ أن تخفيض أخطاء التنبؤ بالأرباح، واتساق الأرباح التي يتم الإفصاح عنها مع توقعات المحللين الماليين، يعتبر أهم دوافع الإدارة لتمهيد الربح (Caylor et al, 2007, p.65). كما أن الإفصاح عن تنبؤات الأرباح يولد دوافع قوية لتمهيد الربح، نظراً لأن هذه التنبؤات تجعل الشركة تعطى مقياساً مقارناً للأرباح المستقبلية، وهذا يعني أن الشركة دخلت في اتفاق ضمني مع المستثمرين، والفشل في تحقيق الأداء وفقاً لهذا الاتفاق يترتب عليه التأثير السلبي على قيمة الشركة، كما أن الإدارة تفقد مصداقيتها عند التعاملات المستقبلية مع المستثمرين والدائنين والعمال وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة بالشركة (Cormier & Martinez, 2006, pp.213-214).

وبصرف النظر عن دوافع الإدارة عند تمهيد الربح، فإنه يجعل النتائج غير ممثلة للواقع، وبالتالي يعطى مؤشراً غير صحيح عن أداء الشركة، وربما يترتب على ذلك قرارات من جانب المستثمرين مبنية على معلومات مضللة (د. عبدالله على عسييري، ٢٠٠٥، ص ٢٥٧). وقد بينت الدراسات المتعلقة بتمهيد الربح خلال العقود الثلاثة الماضية أن المديرين يستغلون وقت وموارد الشركة لتمهيد الربح عبر الفترات المختلفة،

وقد مثلت هذه النتائج لغز للاقتصاديين، حيث أن نظرية الوكالة التقليدية تؤكد على أن الحوافز العالية تولد دوافع لدى المديرين لتحسين مقاييس الأداء (الأرباح وأسعار الأسهم)، إلا أنها لم توضح لنا الأسباب التي تجعل المساهمين يستمرون في تحمل تكاليف تمهيد الربح بدلاً من محاولة تعديل دوافع هؤلاء المديرين (Spagnolo, 2005, p.1502).

ولقد قُدمت عدة تفسيرات لمدى قبول المساهمين لتمهيد الربح، والتي يركز معظمها على أن تمهيد الربح يحقق منفعة للمساهمين، وتتمثل أهم هذه التفسيرات فيما يلي:

١- إن دوافع المديرين التي ينتج عنها تمهيد الربح تحقق منفعة للمساهمين، نظراً لأن تمهيد الربح يسهم في إرضاء دوافع المديرين والذي سوف يؤدي في النهاية إلى تعظيم أرباح الشركة، لدرجة أن محاولة زيادة الشفافية في معلومات الربح المحاسبي قد تكون له نتائج عكسية (Spagnolo, 2005, p.1504)

٢- إن الربح المحاسبي يتضمن بعض البنود التي لا يتوقع استمرارها في المستقبل، مما يجعل هناك تقلبات كبيرة في هذا الربح من سنة لأخرى، ونظراً لأن الإدارة يتوافر لديها معلومات أفضل من المساهمين، لذلك تستطيع عزل البنود المستمرة عن البنود غير المستمرة أو المؤقتة في الربح المحاسبي بشكل أفضل من المساهمين، ومن ثم تقوم الإدارة بتمهيد البنود التي لا يتوقع حدوثها في المستقبل ضمن سلسلة أرقام الربح، وفي مثل هذه الحالات فإن تمهيد الربح لا يكون مشروعاً فقط بل ويتم تشجيعه من جانب المساهمين (Arya et al, 2003, p.112).

٣- إن الممارسات المحاسبية المتعارف عليها لا تسمح بالإفصاح عن الأرباح المتوقعة ضمن قائمة الدخل، لذلك فإن تمهيد الربح يعتبر أداة للإدارة لوضع توقعاتها فيما يتعلق بالأرباح المستقبلية، وفي ظل السوق الكفاء يتوافر لدى المستثمرين معرفة

كافية حول أساليب تمهيد الربح، وفي هذه الحالة يحقق تمهيد الربح نتائج فعالة
(Athanakou et al, 2007, pp.391-392).

٤- طالما أن تمهيد الربح يسهم في إرضاء دوافع المديرين فإنه يسهم أيضاً في تخفيض
تكاليف تحفيز الإدارة على العمل، ومن ثم يكون المساهمون في وضع أفضل عندما
يسمحون للإدارة بتمهيد الربح بدلاً من منعها وتحمل نفقات مراجعة عالية (Arya et
, 2003, p.112).

وخلاصة القول أن تمهيد الربح يعتبر أحد الأدوات التي تستخدمها إدارة الشركة
لإدارة الربح مما يؤثر بالسلب على جودته، ومن ثم يفقد أهميته ومنفعته كقياس للأداء.

١. ٣. ٤. استمرار الأرباح: Earnings Persistence

عادة يتم وصف الأرباح بأنها جيدة إذا كان من المتوقع استمرارها في المستقبل،
ومن ثم تكون جودة الأرباح منخفضة عندما تتضمن بعض المكونات العرضية أو غير
المستمرة مما يجعل الأرباح الحالية مؤشراً غير جيد للأرباح المستقبلية (Jonas &
Blanchet, 2000, p.356; Amernic & Robb, 2003, p.8; Jeon et al,
2004, p.736). بمعنى أن تحقيق قدر معين من الأرباح في سنة معينة لا يعد مؤشراً
كافياً على جودة أداء الشركة، فقد يكون جزءاً كبيراً من هذه الأرباح ناتجاً عن الأنشطة
والعمليات غير المستمرة والبنود الاستثنائية للشركة.

وفي هذا الإطار نجد أن هناك ثلاث مجموعات رئيسية من البنود التي تشملها
قائمة الدخل وهي (د. سعد بن صالح الروتيق، ٢٠٠١، ص ٤-٥):

١- نتائج الأنشطة المستمرة، وتشمل كل من:

- نتائج الأنشطة الرئيسية: وهي الأنشطة التي تمثل المصدر الرئيسي لإيرادات
الشركة.

- نتائج الأنشطة الفرعية: وهي لا تمثل أنشطة رئيسية للشركة مثل مكاسب وخسائر بيع الأصول المشتراه لغير غرض البيع وإيرادات المنتجات العرضية وخسائر تلف المخزون.

١- نتائج الأنشطة غير المستمرة: وهي العمليات التي توقفت أو من المتوقع توقفها.

٢- البنود الاستثنائية: مثل مكاسب وخسائر الكوارث الطبيعية كالحريق والزلازل والفيضانات.

ويلاحظ أن كل من البنود غير المستمرة والبنود الاستثنائية وإن كانت تختلف في طبيعتها، إلا أنها متشابهة من حيث تأثيرها على رقم الربح المحاسبي، حيث إن الزيادة في أي منهما يترتب عليها انخفاض استمرار الربح.

وتتبع أهمية خاصة استمرار الربح من أن الأرباح المستمرة تكون مفيدة في عملية التنبؤ، وبالتالي فإن انخفاض درجة استمرار الربح لا يساعد المستثمرين على التنبؤ بالأسعار العادلة للأسهم المتداولة في السوق مما قد يترتب عليه تسعير خاطئ لهذه الأسهم (Richardson & Sloan, 2005, p.438). وقد أشار أحد الكتاب إلى أن تضمين

الأرباح المحاسبية جزءاً كبيراً من المكونات غير المستمرة يترتب عليه ما يلي
(Revsine et al, 1999, p.225):

١- انخفاض جودة الأرباح المحاسبية.

٢- انخفاض مصداقية الأرباح كمؤشر للتدفقات النقدية في الأجل الطويل.

٣- انخفاض مصداقية الأرباح في التعبير عن قيم السوق.

وقد أشار Baginski et al إلى أن انخفاض استمرار الربح يعتبر السبب الرئيسي لانخفاض منفعة معلومات الربح المحاسبي في اتخاذ القرارات، وتبدو أهمية استمرار الربح عند إبرام عقود مكافآت وحوافز الإدارة، نظراً لأن التركيز على هذه الخاصية للربح

المحاسبية، يشجع المديرين على التركيز على ما هو أبعد من أرباح الفترة الحالية " توسيع أفق قرارات الإدارة " مع عدم التضحية باستخدام الأرباح كوسيلة لإبرام هذه العقود، وخاصة أن التخلي عن هذه الخاصية سوف يتزايد مع اقتراب المديرين من سن التقاعد، الأمر الذي يجعلهم يركزون على القرارات المرتبطة بالأجل القصيرة (Baber et al, 1998, pp.169-170)

العوامل المؤثرة علي استمرار الأرباح:

يلاحظ أن استمرار الأرباح يتأثر بمدى استقرارها وتقلبها من فترة لأخرى (Dichev & Tang, 2009, p.161). كما يتأثر استمرار الأرباح بعدة عوامل أخرى مثل (Frankel & Litov, 2009, p.184)

١- الخسائر: حيث تكون الخسائر أقل استمراراً من المكاسب، ويرجع السبب في ذلك إلى أن تضمين الخسائر المتوقعة في الدخل الحالي يجعل الشركة تحول سلسلة الخسائر المستقبلية إلى خسائر مؤقتة في سنة واحدة (أي أنها تكون غير مستمرة)، كما أن الخسائر المحققة قد تكون ناتجة عن صدمات سلبية (مثل التغيرات التكنولوجية والكوارث الطبيعية)، وإذا كانت الصدمات السلبية من المحتمل أن يتم الاعتراف بها سريعاً، بينما الصدمات الموجبة يتم الاعتراف بها في وقت متأخر، فإن الخسائر تكون أقل استمراراً من المكاسب.

٢- حجم الشركة: نظراً لأن حجم الشركة يرتبط بعلاقة عكسية مع التقلبات في الربح، فالشركات الكبيرة تكون أكثر تنوعاً في أنشطتها وأكثر قدرة على المنافسة مقارنة بالشركات الصغيرة، مما يخفف التقلبات في الربح، وانخفاض التقلبات في الربح يعني زيادة درجة استمرار الربح، مما يعني أن حجم الشركة يرتبط طردياً باستمرار الربح.

٣- درجة النمو في الأرباح: نظراً لأن درجة النمو في الأرباح تؤثر على كل من التقلبات في الأرباح واستمرار هذه الأرباح.

وقد ينتج انخفاض استمرار الربح بسبب انخفاض جودة المعايير المحاسبية التي ينتج عنها رقم الربح، ويحدث ذلك على سبيل المثال عندما لا توفر المعايير المحاسبية بدائل ملائمة لمعالجة الأحداث الاقتصادية.

١. ٢. ٥. تحفظ الأرباح: Earnings Conservatism

يشير تحفظ الأرباح المحاسبية إلى أن الاعتراف بالأخبار السارة في القوائم المالية يتطلب درجة عالية من التحقق مقارنة بالأخبار غير السارة، فعلى سبيل المثال الخسائر الاقتصادية يتم الاعتراف بها في القوائم المالية قبل المكاسب (Basu, 1997, p.4; Helbok & Walker, 2004, p.49). بمعنى أن التحفظ المحاسبي يتطلب اختيار الطرق المحاسبية أو التقديرات التي تجعل القيمة الدفترية لصافي الأصول منخفضة نسبياً (Penman & Zhang, 2002, p.338). وقد ساهمت التطورات في مجال البحث المحاسبي التطبيقي في إمكانية قياس التحفظ المحاسبي، باعتباره يمثل أبرز محددات خصائص المعلومات المحاسبية، وخاصة المعلومات المتعلقة بالأرباح (د. أمال محمد محمد، ٢٠٠٦، ص ٨٦).

ويسهم تطبيق السياسات المحاسبية والتقديرات المتحفظة في زيادة منفعة معلومات الربح المحاسبي في اتخاذ القرارات (He et al, 2008, pp.240-241). فقد أشار Watts إلى أن دور المحاسبة يتمثل في الإفصاح عن صافي الأصول المتاحة للتوزيع على المستحقين، ومن ثم فهي تستخدم معيار غير متماثل للاعتراف بالمكاسب والخسائر، وتبدو أهمية هذا المعيار من أنه يوفر تقديرات منخفضة (الحد الأدنى) لقيم صافي الأصول، مما يسهم في تخفيض التوزيعات غير المناسبة على أصحاب المصالح (Watts, 2003, p.208). كما أشار Benman & Zhang إلى أن الجودة تنتج عندما تقوم الشركة بتطبيق التحفظ بدون تغيير في الطرق المحاسبية أو التقديرات، فعلى سبيل المثال تعتبر السياسات التي يترتب عليها زيادة المخصصات سياسات متحفظة (Benman & Zhang, 2002, p.238).

العلاقة بين تحفظ الأرباح وإدارة الأرباح:

وتجدر الإشارة إلى أنه توجد علاقة بين تحفظ الأرباح وإدارة الأرباح، حيث يترتب على زيادة الأرباح بأساليب مصطنعة تضخيم صافي الأصول المملوكة للشركة مما يعني انخفاض درجة التحفظ المحاسبي، وبمعنى آخر فإن الإدارة قد تلجأ إلى تخفيض درجة التحفظ المحاسبي عندما ترغب في زيادة الأرباح، وبالتالي فإن التحفظ المحاسبي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بإدارة الأرباح. وفي هذا السياق أكدت إحدى الدراسات على أن التقرير المالي المتحفظ يعتبر أحد المؤشرات الرئيسية لدراسة إدارة الأرباح وسبل التقليل منها، حيث يتم النظر إلى التحفظ المحاسبي على أنه لا يتفق مع تضخيم الأرباح، ومن ثم فإن التحفظ يعتبر مؤشر على جودة التقرير المالي (د. أمال محمد محمد، ٢٠٠٣، ص ٧٤).

العلاقة بين تحفظ الأرباح وجودة الأرباح:

يتضح مما سبق أن تطبيق السياسات المحاسبية والتقديرية المتحفظة يسهم في زيادة جودة الأرباح المحاسبية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن التحفظ المحاسبي يسهم في الحد من قدرة الإدارة على تضخيم الأرباح من خلال تبكير الاعتراف بالإيرادات والمكاسب وتأخير الاعتراف بالمصروفات والخسائر.

ونظراً لأن التحفظ المحاسبي يرتبط بعدم تماثل توقيت الاعتراف بالمكاسب والخسائر الاقتصادية في الربح المحاسبي، لذلك فإن استخدام التحفظ كخاصية من خصائص جودة الأرباح المحاسبية، يتم تبريره من خلال ما يلي:

١- إن تضمين الخسائر الاقتصادية في الأرباح في وقت مبكر يسهم في جعل المعلومات المتفائلة من جانب الإدارة موضع شك (أقل مصداقية)، مما يساعد على تحقيق رقابة فعالة على الشركة، هذا بالإضافة إلى زيادة ضغط المستثمرين والمحللين الماليين مما يسهم في سرعة اهتمام الإدارة بمصادر الخسائر (Ball et al, 2000, p.47).

٢- إن عدم تماثل توقيت الاعتراف بالمكاسب والخسائر يجعل الربح الذي يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية يعكس الربح المحاسبي بشكل مستقل عن تدخل الإدارة، من خلال الحد من قدرة الإدارة على تضخيم الأرباح بالإيرادات والمكاسب غير المحققة، إذ أن عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وباقي مستخدمي المعلومات المحاسبية أدى إلى نشأة الطلب على الربح بصورة مستقلة عن تدخل الإدارة، بعكس الدخل الاقتصادي الذي يعكس المعلومات التي لا تكون مستقلة عن الإدارة مثل الخطط والتنبؤات المستقبلية، بمعنى أن الربح المحاسبي لا يميل إلى الاعتراف بالتدفقات النقدية المستقبلية بنفس المدى الذي يعترف به الدخل الاقتصادي، وفي هذا الخصوص يمكن النظر إلى الربح المحاسبي على أنه متوسط متحرك للدخول الاقتصادية السابقة (Ball et al,2000, pp.6-7).

٣- يعتبر عدم تماثل توقيت الاعتراف بالمكاسب والخسائر الاقتصادية أحد الأدوات الهامة لحل مشكلات الوكالة، نظراً لأن الإدارة تسعى إلى تعظيم منافعها الخاصة ونقل الثروة من المساهمين، من خلال التذكير في الاعتراف بالمكاسب وتأخير الاعتراف بالخسائر، ويسهم التحفظ المحاسبي في تخفيض تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين، من خلال تأخير الاعتراف بالمكاسب وتذكير الاعتراف بالخسائر (Lafond & Roychowdhury, 2008, p.102).

٤- إن عدم تماثل توقيت الاعتراف بالمكاسب والخسائر الاقتصادية يفيد في مجال اتفاقيات الديون، نظراً لأنه يوفر مؤشر للدائنين على حماية مصالحهم (Beekes et al, 2004, p.49). وفي هذا الإطار نجد أن السياسات المحاسبية المتحفظة تحقق منفعة لكل من المقرض والمقترض، فالمقرضون يفضلون الآليات التي تخفض المخاطر وفي نفس الوقت نجد أن التحفظ المحاسبي يوفر تقديرات منخفضة للأصول، مما يجعلها أكثر قابلية للتحقق، ومن ثم يكون المقرض في وضع أفضل لرقابة قدرة المقرض على سداد القرض وفوائده، وفي الوقت الذي يخشى فيه

المقرض من مخاطر انخفاض قيم الأصول نجد أن المقرض يعرض التحفظ المحاسبي، وبالتالي يستطيع المقرض الحصول على القروض بشروط ميسرة، مثل تخفيض سعر الفائدة وزيادة فترة القرض (Zhang, 2008, pp. 27-29).

ورغم أن السياسات المحاسبية المتحفظة ينتج عنها ربح أعلى جودة من السياسات غير المتحفظة، إلا أن التعسف في تطبيق التحفظ المحاسبي يجعل الأرباح التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية أقل من الأرباح الحقيقية، مما يخلق احتياطات سرية تسمح للإدارة بالتقرير عن أرباح عالية في المستقبل، أي أن الإدارة تستطيع التحكم في الأرباح مما يجعلها مؤشراً غير جيداً للأرباح المستقبلية (Benman & Zhang, 2002, pp.238-239).

ويلاحظ أن ما سبق لا يقلل من أهمية التحفظ المحاسبي كأحد خصائص جودة الأرباح المحاسبية، إذ أنه عندما تكون الأرباح التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية أقل من الأرباح الحقيقية للشركة يكون المستثمرون في وضع أفضل مقارنة بحالة تضخيم الأرباح من خلال السماح للإدارة بتعجيل الاعتراف بالإيرادات والمكاسب وتأخير الاعتراف بالمصروفات والخسائر، مما يعني أن الأرباح التي يتم توزيعها على المستثمرين تمثل اقتطاعاً لجزء من رأس المال، وبالتالي تكون القيمة الدفترية لصافي الأصول أقل من القيمة السوقية لها، وعندما يتم تقييم هذه الأصول بقيمتها الحقيقية سوف تنهار أسعار أسهم الشركة في السوق، وبالتالي يفقد المستثمرون جزءاً كبيراً من استثماراتهم.

١ . ٢ . ٦ قدرة الأرباح على توليد التدفقات النقدية

Generating Power of Earnings Cash

أكثر استخدامات مصطلح جودة الأرباح المحاسبية شيوعاً هو في مجال وصف خاصية قدرة الأرباح على توليد التدفقات النقدية (القدرة النقدية للأرباح)، وتشير هذه الخاصية إلى مدى قدرة أنشطة التشغيل على إنتاج ربح ذي حد أدنى من القدرات

النقدية، وكلما زادت القدرة النقدية للربح كلما زادت جودة هذا الربح (د. عصاف سيد أحمد، ١٩٩٠، ص ٦٨٩). وعادة يستخدم مصطلح جودة الربح بواسطة المحللين الماليين لوصف العلاقة بين الربح المحاسبي والتدفقات النقدية، وتتحدد جودة الربح عندما تكون الشركة قادرة على تحويل أرباحها إلى نقدية (د. عبدالحميد أحمد محمود، ١٩٩٥، ص ١٩٥ ; Wolk et al,1992 p.336).

وتستند خاصية القدرة النقدية للربح المحاسبي على ضرورة تحقيق التكامل بين مؤشرات الربحية ومؤشرات التدفقات النقدية، ومن ثم فإن استخدام هذه الخاصية لا يعتبر بديلاً عن الخصائص الأخرى للربح المحاسبي بل تعتبر مكملة لها، بمعنى أن القدرة النقدية تمثل إحدى خصائص الربح المحاسبي، إلا أن توافر هذه الخاصية لا يعتبر دليلاً قاطعاً على توافر الخصائص الأخرى المرغوب توافرها في هذا الربح.

ويتم تبرير ضرورة الربط بين مؤشرات الربحية ومؤشرات التدفقات النقدية بأن الإفصاح عن جودة الربح يعني تعظيم منفعة المعلومات، فالربح المحاسبي ينتج عن أحداث ومعاملات بعضها استكمل دورته والبعض الآخر لم يستكملها بعد، وتمثل قدرة هذا الربح في التحول إلى نقدية أبرز الخصائص الهامة التي يمكن الاعتماد عليها كمصدر للتمويل الذاتي للشركة، وفي الحقيقة نجد أن هناك اختلافاً بين دورة تحقيق الربح ودورة تحقيق النقدية، بمعنى أن الشركة قد تحقق أرباحاً عالية إلا أنها تعاني من عجز في النقدية، وعلى العكس من ذلك قد تحقق الشركة أرباحاً منخفضة ومع ذلك تستطيع توفير نقدية كافية لسداد التزاماتها (صفوت محمد عبدالمنعم، ٢٠٠٥، ص ٩٣-٩٤).

وتؤكد إحدى الدراسات على أن أهمية النقدية تكمن في أنها تمثل المورد الرئيسي لدعم أنشطة الشركة، فهي تمثل الركيزة الأساسية للشركة في الأوقات الصعبة، وتمكنها من استغلال فرص النمو السريع من خلال التوسعات (Tsai, 2008, p.1031). كما أشار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى أن بيانات التدفق النقدي هي إفصاح

متميز وعلى درجة عالية من الأهمية بسبب كونه (FASB, 1980 نقلًا عن د.عبدالحميد أحمد محمود، ١٩٩٥، ص ١٨٢):

- يتيح تغذية عكسية عن التدفقات النقدية الحالية.
- يساعد في تحديد العلاقة بين الدخل المحاسبي والتدفقات النقدية.
- يتيح معلومات عن خصائص الدخل.
- يحسن من قيمة المقارنة لمعلومات التقارير المالية.
- يساعد في تقييم المرونة والسيولة.
- يسهم في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

كما اعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية البريطاني التدفقات النقدية أحد المؤشرات الرئيسية لجودة الأرباح المحاسبية، حيث أشار إلى أن معلومات التدفق النقدي تعطى مؤشراً للعلاقة بين الأرباح والتدفقات النقدية، ومن ثم جودة هذه الأرباح (ASB,1996, as cited in Green, 1999, p.378)

ورغم ذلك إلا أن استخدام التدفقات النقدية بجانب الربح المحاسبي (خاصة قدرة الربح على توليد التدفقات النقدية)، سوف تبرز مدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها ودفع التوزيعات النقدية للمساهمين، مما يعني أن استخدام التدفقات النقدية بجانب الربح يزيد من منفعة كميّاس للأداء. وقد توصلت الدراسات المتعلقة بهذا المجال إلى أن زيادة الربح دون أن تقابله زيادة في التدفقات النقدية يوفر دليلاً على انخفاض جودة الأرباح المحاسبية (Pfeiffer et al, 1998). كما أنه إذا كانت جودة الأرباح المحاسبية محددة بالعلاقة بين الأرباح والتدفقات النقدية، فإن مستوى جودة هذه الأرباح يؤثر بدرجة كبيرة على المحتوى الإعلامي للتدفقات النقدية (Green, 1999).

٧. ٣. ١ التوقيت الملائم للأرباح: Timeliness of Earnings

يقصد بالتوقيت الملائم تقديم المعلومات في الوقت المناسب حتى يستطيع المستثمرون استخدام هذه المعلومات في اتخاذ قرارات رشيدة (د. أسامة الحيزان، ٢٠٠٥، ص ٢٠٦). والمعلومات التي يتم تقديمها في الوقت الملائم هي التي تكون متاحة أمام متخذ القرار قبل أن تفقد محتواها الإعلامي (Meulen et al, 2006, p.4). وفي هذا السياق فقد أكدت إحدى الدراسات على أن المنفعة من المعلومات التي تحويها القوائم والتقارير المالية تتوقف على عاملين أساسيين وهما مدى صدق المعلومات المحاسبية، والتوقيت الملائم لهذه المعلومات (Collins & Henning, 2004, p.1266). كما أكدت دراسة أخرى على أن درجة الاستفادة من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية لا تتوقف على وفرتها ومدى صحتها فقط، وإنما على توقيت تقديمها للأطراف ذات الصلة بالشركة (د. أحمد شهير، ١٩٩٣، ص ٢٣٣). وقد توصلت إحدى الدراسات إلى أن التقارير التي تنشر قبل موعدها المتوقع يكون لها أثر أكبر على أسعار الأسهم مقارنة بالتقارير المتأخرة، كما أن التقارير المتأخرة إذا ما تضمنت أخباراً جيدة فغالباً لا تتأثر أسعار الأسهم بها (Chambers & Penman, 1984 نقلاً عن رشا محمد حامد، ٢٠٠٣، ص ١٩).

وطبقاً لخاصية التوقيت الملائم تعتبر معلومات الربح المحاسبي جيدة إذا توافرت لدى متخذ القرار وقت الحاجة إليها حتى يستطيع تقييم الفرص الاستثمارية المتاحة أمامه واتخاذ القرار الملائم الذي يعكس تفضيلاته فيما يتعلق بالعائد والمخاطرة، باعتبار أن عدم توافر هذه المعلومات وقت الحاجة إليها يفقدها أهميتها في التأثير على القرار، وبالرغم من ذلك إلا أننا عادة نلاحظ تأخير الإفصاح عن معلومات الربح المحاسبي للمستخدمين سواء تم ذلك عن قصد أم بدون قصد.

ويمكن القول أن تأخير الإفصاح عن معلومات الربح المحاسبي يرجع إلى عاملين رئيسيين هما:

١- طول الفترة التي تستغرقها عمليات مراجعة القوائم المالية وخاصة في الشركات كبيرة الحجم، أو الشركات التي تتسم بتنوع أنشطتها وتعقد عملياتها وانتشارها على نطاق واسع، ومن ثم فإن المراجع قد يحتاج إلى فترة طويلة بعد انتهاء السنة المالية للقيام بعمليات المراجعة وإصدار التقرير.

٢- رغبة الإدارة في تأخير الإفصاح عن الأرباح عندما تتضمن أخباراً غير سارة مثل انخفاض هذه الأرباح عن الأرباح المتوقعة من جانب المشاركين في السوق. وقد توصلت إحدى الدراسات المتعلقة بهذا المجال إلى أن تأخير الإفصاح عن القوائم المالية (انخفاض التوقيت الملائم) قد يصاحبه انخفاض في أداء الشركة (Conover et al, 2008).

وبلاحظ أن إدارة الأرباح ربما تكون السبب الرئيسي في تأخير الإفصاح عن معلومات الربح المحاسبي عندما تكون الأخبار غير سارة، حيث يتيح للإدارة الوقت الكافي لتغيير رقم الربح الذي يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية، مما يفقده منفعته في اتخاذ القرارات، ويحدث ذلك من ناحيتين هما:

- ١- تشويه وتحريف معلومات الربح المحاسبي مما يؤدي إلى تضليل المستثمرين.
 - ٢- تأخير الإفصاح عن معلومات الربح المحاسبي مما يفقدها محتواها الإعلامي.
- ونظراً لأن قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية تعتمد بشكل أساسي على الأرباح المستقبلية (المتوقعة)، وأن التنبؤ بهذه الأرباح يعتمد بدوره على الأرباح الحالية، ومن ثم فإن تأخير الإفصاح عن هذه الأرباح سوف يؤثر على قدرة كل من المستثمرين والمحللين الماليين على التنبؤ بالأرباح المستقبلية (Caylor et al, 2007, p.67).

المراجع

- ١- صالح ، أبو الحمد مصطفى ، " نموذج مقترح لقياس جودة الأرباح المحاسبية وأثرها علي قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية: دراسة نظرية وتطبيقية "، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي ، ٢٠١١ .

الباب الثالث

دور مدخل
الرفاهية الاجتماعية
في مجال
التنظيم المحاسبي^(١)

(١) عبد ربه، ١٩٩٥، صفحات مختلفة.

مقدمة

اهتمت المحاسبة وافتترات طويلة بالفلسفة التقليدية التي اعتنقها الاقتصاديون والإداريون الكلاسيك، والتي تقوم على أن المعيار الأساسي لكفاءة أداء المشروع هو تعظيم منفعة الملاك، وأن المشروع له مسئولية وحيدة وهي أن يستخدم موارده وأن يوجه أنشطته من أجل زيادة أرباحه بقدر الإمكان.

وقد ترتب على هذه الفلسفة التقليدية أن المحاسبة ركزت اهتمامها على قياس وتوصيل وتقييم نتائج المشروع بما يحقق مصالح الملاك وإهمال مصالح الفئات الأخرى. وفي السنوات الأخيرة ونتيجة للتطور في أيولوجية الفكر الاقتصادي والإداري، تغيرت النظرة للمشروع فأصبح يُنظر إليه الآن كوحدة اقتصادية واجتماعية لا تقتصر على فئة الملاك فقط، بل هي مجموعة متحالفة من الفئات ذات مصالح مختلفة تتبادل المنافع مع المشروع مثل: العاملين والمستهلكين والموردين والمقرضين والملاك والحكومة والمجتمع المحلي، ولاشك أن هذه النظرة للمشروع تُعطي الوزن لهدفين هامين في المشروع هما:

- هدف إنتاجي يتمثل في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاءة ممكنة.
- هدف توزيعي يتمثل في توزيع المنافع على الفئات التي ساهمت بنشاطها في المشروع.

وقد انعكس ذلك على التطور - على وظيفة المحاسبة، فبعد أن كان هدف المحاسبة هو توفير المعلومات التي تخدم أصحاب رأس المال في اتخاذ القرارات التي تتفق وتحقق أهدافهم الخاصة بتعظيم الربحية، أصبح هدف المحاسبة الآن هو توفير المعلومات التي لها فائدة محتملة في تعظيم الرفاهية الاجتماعية. وعلى ذلك فإن المحاسبة كنظام معلومات تكون ذا تأثير إيجابي إذا نجحت في توفير معلومات محاسبية ملائمة عن مدى مساهمة المشروع في تحقيق الرفاهية الاجتماعية للفئات المرتبطة به، وتكون ذات تأثير سلبي إذا كانت هذه المعلومات غير ملائمة.

وبقبول هذه الفكرة التي تنادي بضرورة قياس كفاءة المشروع على أساس

مساهمته في تحقيق رفاهية الفئات المرتبطة به إلا أن التطبيق المحاسبي لازال حتى الآن يركز على الهدف التقليدي وهو قياس نتائج أعمال المشروع وتحديد التغيرات التي تطرأ على حقوق الملاك خلال الفترات المحاسبية المختلفة وإهمال القياس والتقارير عن الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية التي تحقق مصالح ورفاهية باقي الفئات، هذا القصور هو الذى أدى إلى ظهور فكرة هذا البحث الذى يستهدف دراسة الدور الذى يمكن أن تؤديه المحاسبة في توفير المعلومات الخاصة بتأثير المشروع على رفاهية الفئات المرتبطة به.

وفى ضوء ما سبق يمكن تقسيم هذا الباب إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: فلسفة البعد الرفاهي في المحاسبة.

الفصل الثاني: دور النظام المحاسبي في توفير المعلومات المتعلقة بأوجه الرفاهية الاجتماعية.

الفصل الثالث: إطار مقترح للقياس والإفصاح عن كفاءة أداء المنشأة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية.

الفصل الأول

فلسفة العد الرفاهي في المحاسبة

مقدمة :

يرجع مفهوم الرفاهية إلى زمن بعيد حيث تمثل في صورة تبادل المساعدة بين الأفراد في المجتمعات البدائية ثم تطور هذا المفهوم بتطور المسؤولية التي ألقته الديانات السماوية على عاتق الإنسان نحو إخوانه في الإنسانية.

وقد عرفت القواميس الرفاهية بأنها رغد العيش وسعة الرزق والخصب والنعيم، وهي حالة التمتع بصحة جيدة وظروف حياة وعمل مريحة، وهي حالة السعادة والمرح والسرور.

وفي الربع الثاني من القرن العشرين ظهر مفهوم الرفاهية في علم الاجتماع حيث عرفت الرفاهية الاجتماعية بأنها مجموعة الأنشطة والبرامج الموجهة لتحقيق رفاهية الفرد والمجتمع وهي تتكون من شقين:

الشق الأول: يتمثل في الرفاهية المادية التي تهتم بإشباع الحاجات المادية والبيولوجية للفرد من غذاء وكساء ومسكن وعمل وحد أدنى من الدخل.

الشق الثاني: يتمثل في الرفاهية غير المادية وهي تهتم بإشباع الحاجات الأساسية للفرد مثل التعليم والتأمين الاجتماعي والرعاية الصحية والأمن والحرية والاستقلال .. الخ.

وأيضاً في بداية القرن العشرين ظهر مفهوم الرفاهية في علم الاقتصاد باسم "الرفاهية الاقتصادية" التي عرفت ذلك الجزء من الرفاهية الاجتماعية الذي يمكن قياسه نقدياً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وبمعنى آخر فهي الشق المادي من الرفاهية الاجتماعية، وللرفاهية الاقتصادية مظهران هما:

مظهر إنتاجي: يتمثل في كفاءة الإنتاج، وهذا يعنى الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة مما يؤدي إلى زيادة حجم الإنتاج دون انخفاض جودته.

مظهر توزيعي: ويتمثل في العدالة الاجتماعية في توزيع عوائد عوامل الإنتاج على الفئات التي ساهمت في تحقيقها وبالشكل الذي تحصل منه كل فئة على نصيب يتناسب ومساهمتها في تحقيق تلك العوائد.

وفى علم الإدارة نبع مفهوم الرفاهية من وظيفة تمثيل المصالح (أو الوكالة) حيث يقع على الإدارة بصفتها وكيل مسؤولية مزدوجة هي:

- مسؤولية اجتماعية: اتجاه المجتمع ككل، وتتمثل في تحقيق الرفاهية الاجتماعية.
- مسؤولية مالية: اتجاه المساهمين، وتتمثل في تحقيق أرباح معقولة ومناسبة.

وعلى ذلك فإن هذا الفصل سيتناول مفهوم وطبيعة الرفاهية في المحاسبة، كما سيتناول أيضًا مفهوم كفاءة المنشأة من منظور الرفاهية الاجتماعية، وشروط تحقيق تلك الكفاءة، وكيف تساهم المعلومات المحاسبية في تقييم هذه الكفاءة، وفى ضوء ما سبق فإن هذا الفصل سيتناول المباحث التالية:

المبحث الأول: كفاءة المنشأة وشروط تحققها من منظور الرفاهية الاجتماعية.

المبحث الثاني: مفهوم وطبيعة ونطاق البعد الرفاهي في المحاسبة.

المبحث الثالث: نماذج البعد الرفاهي في المحاسبة.

المبحث الأول

كفاءة المنشأة وشروط تحققها من منظور الرفاهية الاجتماعية

أولاً: مفهوم كفاءة المنشأة من منظور الرفاهية الاجتماعية:

تعتبر الكفاءة معياراً هاماً لتحديد قوة الأنشطة الاقتصادية سواء في الدول المتقدمة أو الدول النامية وخصوصاً أن الأخيرة تعاني من ندرة في بعض عوامل الإنتاج.

وإذا كانت دراسة الكفاءة تدخل ضمن اقتصاديات الرفاهية، فإنه لا يوجد تضارب بين معيار الرفاهية ومعيار الكفاءة، فإحلال الأول محل الأخير يستطيع أن يحسن كل من الرفاهية والكفاءة، ومن ناحية أخرى فإن الرفاهية تعتمد على معيار الكفاءة. وهذا يعني أنه للوصول إلى الرفاهية لابد من العمل بكفاءة. ولكن هذا ليس شرطاً كافياً لتعظيم الرفاهية الاجتماعية. ذلك أن الكفاءة من منظور الرفاهية الاجتماعية مشكلة لا تتعلق بالكفاءة في الإنتاج فحسب، ولكن أيضاً بالعدالة في التوزيع، فلكي يكون اقتصاداً ما كفاءاً (وبالتالي يحقق الرفاهية) لابد من توافر شرطين هما:

الكفاءة في الإنتاج:

عن طريق إنتاج أكبر كمية ممكنة من المخرجات بأقل قدر ممكن من المدخلات، وهذا لا يعني تركيز الموارد والجهود على إنتاج سلعة وحيدة وإهمال إنتاج السلع الأخرى، وإنما يعني إنتاج أكبر قدر ممكن من السلع بدون تخفيض مخرجات السلع الأخرى.

العدالة في التوزيع:

عن طريق توزيع الموارد (أو السلع) بين أفراد المجتمع والاستمرار في هذا التوزيع حتى يتم الوصول إلى الوضع الذي لا يمكن عن طريق إعادة توزيع الموارد تحسين رفاهية (أو منفعة) أحد الأفراد بدون الأضرار برفاهية (أو منفعة) فرد آخر.

وما سبق يتضح أن هناك علاقة وثيقة ومترابطة بين الكفاءة والرفاهية لدرجة أنه

يمكن القول أن الكفاءة هي مفتاح الوصول للرفاهية، وعلى ذلك فإنه أصبح من المسلم به تناول الكفاءة بالدراسة والتمحيص وذلك كمدخل لدراسة الرفاهية. وبالرغم من هذه العلاقة الواضحة بين الكفاءة والرفاهية، إلا أن الباحثين والكتاب الذين عرفوا الكفاءة لم يتناولوا هذه العلاقة وهذا يتضح من الاتجاهات التالية التي سلكتها هذه التعريفات للكفاءة:

- **الاتجاه الأول:** يرى أن الكفاءة مقتبسة من لفظ كفاء. الذي يعنى تحقيق نتيجة مرغوبة، وعلى هذا فإن الكفاءة هي إمكانية تحقيق وضع كفاء.
- **الاتجاه الثاني:** يرى أن الكفاءة تشير إلى تحليل علاقات المدخلات - المخرجات، فالكفاءة تشير إلى درجة المهارة الفنية التي يتم بها تحويل المدخلات إلى مخرجات، وتتحسن هذه الكفاءة لو تم الحصول على كمية أكبر من المخرجات بنفس الكمية من المدخلات .. وبمعنى آخر تعظيم المخرجات من مجموعة معينة من الموارد.
- **الاتجاه الثالث:** يرى أن الكفاءة هي معنى هندسي يقصد به كمية من المخرجات عن كل وحدة من المدخلات، فكفاءة الآلة هي إعطاء كمية من المخرجات بأقل استنفاد ممكن من المدخلات.
- **الاتجاه الرابع:** يرى أن الكفاءة تعنى قدرة المنشأة على تنسيق أنشطتها الاقتصادية بما يضمن تحقيق رغبات المجتمع وذلك من خلال بعض الإجراءات أهمها: ضرورة استغلال الموارد المتاحة بالطريقة الملائمة من وجهة نظر المجتمع، وتخصيص هذه الموارد لإنتاج السلع والخدمات التي يفضلها المجتمع، بالإضافة إلى توزيع الناتج الإجمالي لإشباع الحاجات التي يكون لها الأولوية على غيرها، وبمعنى آخر فإن الكفاءة مشكلة تتعلق بتوزيع واستخدام الموارد.

ومن الدراسة التحليلية للتعريفات السابقة يخلص الباحث إلى:

- أ - أن مفهوم الكفاءة وفقا لهذه التعريفات يتضمن عدة نقاط هي:
 - الاقتصاد في استخدام الموارد.
 - أن هناك علاقة بين كمية المخرجات وكمية المدخلات.
 - الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

ويعتقد الباحث أن مجرد الاقتصاد في استخدام المدخلات لا يعنى بالضرورة تحقق الكفاءة، نظرا لارتباط الكفاءة بعوامل عديدة منها على سبيل المثال: "التطور التكنولوجي في أساليب الإنتاج، ونوعية حياة العمل وحوافز العاملين، ودرجة جودة المواد الخام.. الخ". أيضا فإن العلاقة بين المخرجات والمدخلات ينبغي ألا تقتصر على الكميات بل يجب أن تتعداها للقيم النقدية وخصوصا في حالة عدم تجانس هذه الكميات، هذا مع التسليم جدلاً بموضوعية القياس بالكميات في حالة التغير المستمر في مستويات الأسعار، وأخيراً فإن الكفاءة لا تتحقق فقط بالوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد بل ينبغي أن يكون هناك محاولات مستمرة لتحسين هذا الاستخدام، وبالتالي تحسين مستوى الكفاءة الحالية.

ب- أن التعريفات السابقة ركزت على الكفاءة في استخدام الموارد (أى الكفاءة في الإنتاج) ولم تهتم بتحديد العدالة في توزيع عوائد هذا الاستغلال على الفئات التي ساهمت في تحقيقه، وهذا يخل بأحد شرطي الوصول إلى الرفاهية.

ج- أن الاتجاه الأخير في تعريفه للكفاءة ركز على ثلاث نقاط للوصول إلى الكفاءة على مستوى الوحدة الاقتصادية وهى: التخصيص الملائم لموارد الإنتاج - استغلال الموارد بطريقة ملائمة - توزيع الناتج الإجمالي لإشباع الحاجات، ولاشك أن هذه العناصر تتلاءم جزئياً مع مفهوم الرفاهية إلا أن هذا التعريف يؤخذ عليه ما يلي:

- لم يوضح نوعية الفئات التي سيتم توزيع الإنتاج عليها.
- لم يتطرق إلى الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها الوحدة بقصد تحسين رفاهية الفئات أصحاب المصالح.

ثانياً: شروط تحقيق الكفاءة (وبالتالي الرفاهية) على مستوى المنشأة:

انتضح مما سبق أن تعظيم رفاهية المجتمع تتوقف بصفة أساسية على عاملين هما: الكفاءة في الإنتاج، والعدالة في توزيع السلع والخدمات بين أفراد المجتمع. ومن ثم فإنه يمكن من خلال ذلك اشتقاق الشروط اللازمة لتحقيق الكفاءة أو الرفاهية على مستوى

الوحدة الاقتصادية، فالوحدة الاقتصادية باعتبارها عضواً في المجتمع تساهم ليس فقط في الإنتاج بل أيضاً في توزيع المنافع على الفئات التي ساهمت بنشاطها في المنشأة بالشكل الذي يعظم من رفاهية هذه الفئات وهو ما يعظم في نفس الوقت من كفاءة الوحدة، وعلى ذلك فإن الوحدة الاقتصادية يمكن أن تصل للكفاءة أو الرفاهية من خلال شرطين هما:

- الكفاءة في الإنتاج من خلال الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة بالمنشأة.
- العدالة في توزيع المنافع الاقتصادية والاجتماعية على الفئات التي ساهمت بنشاطها في المنشأة.

(١) الكفاءة في الإنتاج:

يعنى هذا الشرط تعظيم إنتاجية عوامل الإنتاج (المدخلات) عن طريق الاستغلال الأمثل لها، وذلك بغرض الحصول على أكبر قدر من الإنتاج (المخرجات) بمستوى جودة معين، وعلى ذلك فإن هذا الشرط يتطلب تبيان العلاقة بين لفظي الكفاءة والإنتاجية، ويتطلب أيضاً تحديد طرق وأساليب الوصول إلى الكفاءة في الإنتاج، وذلك كما يلي:

أ - تعريف الإنتاجية:

توجد العديد من المفاهيم التي وضعها الكتاب والباحثين عن الإنتاجية، إلا أنه يمكن تقسيم هذه المفاهيم إلى عدة اتجاهات هي:

الاتجاه الأول: يرى أن الإنتاجية تعنى القدرة على توليد أو زيادة الإنتاج من الموارد المتاحة.

الاتجاه الثاني: يرى أن الإنتاجية هي العلاقة أو النسبة بين المخرجات والمدخلات التي ساهمت في تحقيق هذه المخرجات.

الاتجاه الثالث: يرى أن الإنتاجية هي الكفاءة التي يتم بها تحول المدخلات إلى مخرجات، أو بمعنى آخر الكفاءة التي تم بها استخدام الموارد (الأفراد، المعدات، المعرفة، الطاقة) في إنتاج السلع والخدمات.

ومن الاتجاهات السابقة لتعريف الإنتاجية يتضح أن الإنتاجية ما هي إلا علاقة بين متغيرين هما المخرجات والمدخلات، هذه العلاقة تختلف في نوعيتها ومفهومها حسب

الغرض من قياس الإنتاجية فعلى سبيل المثال:

- إذا كان الغرض هو قياس الإنتاجية الكلية فإن العلاقة تكون بين إجمالي المخرجات وبين إجمالي المدخلات.
- إذا كان الغرض هو قياس الإنتاجية الجزئية فإن العلاقة تكون بين إجمالي المخرجات وواحد عناصر المدخلات (أو أكثر من عنصر) مثل المواد الخام أو العمالة أو رأس المال.
- إذا كان الغرض هو قياس الإنتاجية الفنية فإن العلاقة تتمثل في القدرة على الحصول على أكبر كمية ممكنة من المخرجات من كمية معينة من المدخلات أو الحصول على نفس كمية المخرجات بأقل كمية ممكنة من المدخلات. فالإنتاجية الفنية تهتم بكمية السلع والخدمات التي يتم إنتاجها في مكان العمل.
- إذا كان الغرض هو قياس الإنتاجية المالية فإن العلاقة تكون بين الدخل المتولد من كل عنصر من عناصر الإنتاج وبين كمية رأس المال المستثمر في هذا العنصر.
- إذا كان الغرض هو قياس الإنتاجية الهندسية فإن العلاقة هي كمية المخرجات التي تعطىها الآلة عن كل وحدة من المدخلات.
- إذا كان الغرض هو قياس الإنتاجية السعرية فإن العلاقة تتمثل في شراء عنصر الإنتاج بأقل أسعار ممكنة وأيضاً استخدام مدخلات هذا العنصر بالنسب المثلى التي تتفق مع هذه الأسعار، وهو ما يطلق عليه "الكفاءة التخصصية".
- إذا كان الغرض هو قياس الإنتاجية الاقتصادية فإن العلاقة تكون بين تكلفة الوحدة من المخرجات وتكلفة المدخلات التي استخدمت في إنتاجها، وبمعنى آخر فإنها تعنى القدرة النسبية على إنتاج نفس الحجم من الإنتاج بتكلفة أقل من المنتجين الآخرين أو إنتاج حجم أكبر بنفس التكلفة.
- إذا كان الغرض هو قياس الإنتاجية الحدية فإن العلاقة تتمثل في كمية الزيادة في المخرجات نتيجة إضافة وحدة من المدخلات.

ب- العلاقة بين الكفاءة والإنتاجية:

تتمثل العلاقة بين الكفاءة والإنتاجية في أن الإنتاجية تهتم أساسا بالعلاقات بين المخرجات والمدخلات، أما الكفاءة فتشير إلى نسبة النجاح في نشاط معين سواء في استرداد الموارد التي تم إنفاقها أو في تحقيق الهدف الموضوع.

ويعتقد الباحث أنه إذا ما اقترنت الكفاءة بالإنتاج فإنها تعبر في هذه الحالة عن الكفاءة الإنتاجية التي تشير إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (العلاقة المثلى بين المخرجات والمدخلات) بغرض الحصول على أكبر كمية ممكنة من السلع والخدمات بأقل قدر ممكن من المدخلات وبمستوى جودة معين.

ومن منظور الرفاهية الاجتماعية يعتبر مفهوم الكفاءة الإنتاجية مفهوما ضيقا. فهو يهتم فقط بمخرجات السلع والخدمات ولا يهتم بمدى قدرة هذه المنتجات على إشباع احتياجات المستهلكين فالإنتاجية هي مفهوم للإنتاج أكثر منه لقياس الرفاهية الاجتماعية، فقد تكون مؤشرات الإنتاجية مرتبطة بمستوى الرفاهية المادية ولكنها تعطي إفصاحا قليلا جدا حول توزيع الدخل أو حول النتائج الاجتماعية للتغير في مستوى المعيشة.

ج- طرق وأساليب الوصول إلى الكفاءة في الإنتاج:

إن تحقيق الكفاءة في الإنتاج لا يقتصر على مرحلة الاستغلال الفعلي للموارد الاقتصادية بالمنشأة، بل ينبغي الاهتمام بهذه الكفاءة من مرحلة حيازة المنشأة لهذه الموارد وحتى مرحلة ما بعد الاستغلال الفعلي لها، فلا بد من مراعاة ما يلي:

▪ التخصيص الكفاء للموارد الاقتصادية بالمنشأة:

للوصل إلى مستوى الكفاءة لابد للمنشأة أن تعمل على التخصيص الأمثل لعناصر الإنتاج بين السلع المطلوب إنتاجها (أو بين الأقسام الإنتاجية) إذ أنه يوجد دائما إمكانية لزيادة الناتج الكلي (المخرجات) من سلعة ما عن طريق نقل أو تحويل بعض من وحدات عناصر الإنتاج من إنتاج السلعة س إلى إنتاج السلعة ص مثلا (أو من قسم

إنتاجي ذي إنتاجية منخفضة إلى قسم آخر ذي إنتاجية مرتفعة)، هذا ويصل الإنتاج إلى نقطة الكفاءة إذا كان لا يمكن إعادة تخصيص الموارد بين السلعتين (أو القسمين) بحيث يزداد إنتاج إحدى السلعتين دون نقص الكمية المنتجة من السلعة الأخرى هذا مع فرض ثبات الأسعار النسبية.

▪ التخطيط الكفاء لاستغلال الموارد الاقتصادية:

بعد تخصيص الموارد بالمنشأة فإنه يتم تخطيط استغلال هذه الموارد عن فترة مقبلة قد تكون قصيرة الأجل لا تتجاوز سنة مالية أو قد تكون أطول من ذلك.

▪ الاستغلال الكفاء للموارد الاقتصادية:

يمكن للمنشأة أن تفي بذلك من خلال عدد من الإجراءات أهمها:

- الاستغلال الأمثل للطاقات الإنتاجية بالشكل الذي يسهم في تخفيض متوسط تكلفة الوحدة إلى أدنى حد ممكن.
- العمل على تعظيم إنتاجية عوامل الإنتاج (المدخلات) عن طريق الاستخدام الأمثل لها بالشكل الذي يمكن من زيادة المخرجات إلى أقصى حد ممكن.
- زيادة جودة الإنتاج بالشكل الذي يعظم من إشباع احتياجات المستهلكين.

▪ متابعة وتقييم استغلال الموارد الاقتصادية:

- بعد انتهاء الاستغلال الفعلي للموارد فإنه ينبغي على المنشأة أن تعمل على قياس وتقييم ورقابة نتائج هذا الاستغلال ومقارنتها بما سبق تخطيطه وذلك بغرض:
- تحديد أوجه الكفاءة وأوجه عدم الكفاءة في الاستغلال الفعلي للموارد.
 - تصحيح ما قد ينشأ من انحرافات لما هو موضوع في الخطة والعمل على تلافي أوجه عدم الكفاءة مستقبلاً.
 - تحديد إمكانية الاستمرار أو عدم الاستمرار في استغلال الموارد مستقبلاً. أو إعادة تخطيط استغلالها في مكان آخر بالمنشأة، أو التخلص منها نهائياً.

(٢) العدالة في توزيع المنافع الاقتصادية والاجتماعية:

إن رفاهية الفرد لا تتوقف على دخله النقدي وإنما أيضاً على نصيبه من الخدمات الاجتماعية التي تقوم بها المنشأة بغرض تحسين رفاهية الفئات المرتبطة بها، وعلى ذلك فإن شرط العدالة في توزيع المنافع يعني العدالة في توزيع المنافع الاقتصادية على الفئات التي ساهمت بنشاطها في المنشأة (من عاملين ومستهلكين وموردين ومقرضين وملاك وحكومة) هذا بالإضافة إلى نصيب هذه الفئات - علاوة على فئة المجتمع المحلي - من منافع الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المنشأة بغرض تحسين الرفاهية الاجتماعية، هذا ويمكن للمنشأة أن تفي بهذا الشرط من خلال عدد من الإجراءات هي:

- حصول الملاك (المساهمين) على عائد يتناسب مع استثماراتهم في الفرص البديلة.
 - حصول المقرضين على فوائد تتناسب مع استثمار أموالهم في الفرص البديلة.
 - حصول الموردين على عائد (ثمن البيع) يتناسب مع مساهمة المستلزمات - التي يقدمونها للمنشأة - في تحقيق الناتج الكلي بالمنشأة.
 - حصول العاملين على أجور ومكافآت وخدمات اجتماعية (مزايا نقدية عينية) تتناسب مع مساهمة إنتاجيتهم (الجهد المبذول) في تحقيق الناتج الكلي بالمنشأة.
 - حصول المستهلكين على السلعة بالسعر والجودة والأمان الذي يتناسب مع منفعتها بالنسبة لهم ويعظم في نفس الوقت من إشباع احتياجاتهم.
 - حصول الحكومة على عائد (في صورة ضرائب وأخرى) يتناسب مع ما تقدمه للمنشأة من خدمات مثل الأمن والحماية ووسائل الخدمة العامة من طرق ومواصلات ... الخ.
 - قيام المنشأة بأنشطة اجتماعية الغرض منها تحسين رفاهية الفئات أصحاب المصالح خصوصاً العالمين والمستهلكين والمجتمع المحلي.
- ويعتقد الباحث أن القدرة على القياس والإفصاح عن كفاءة المنشأة في الإنتاج وعدالتها في التوزيع يرتبط بوجود نظام محاسبي يستطيع توفير معلومات ملائمة عن أوجه الرفاهية الاجتماعية بشقيها الإنتاجي والتوزيعي.

المبحث الثاني

مفهوم وطبيعة ونطاق البعد الرفاهي في المحاسبة

أولاً: مفهوم الرفاهية في المحاسبة:

اقتصرت معظم دراسات الفكر المحاسبي وحتى نهاية الستينات - تقريباً - من هذا القرن على اعتبار أن المحاسبة ما هي إلا فن تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات المالية وذلك بطريقة معينة والتعبير عنها نقدياً وكذلك تفسيرها واستخلاص النتائج منها. ومعنى ذلك أن موضوع المعلومات المحاسبية حتى ذلك الوقت كان مجرد إثبات وتصنيف وتلخيص للعمليات المالية.

إلا أن A.A.A. في عام ١٩٦٦م اعتبرت أن هدف المحاسبة هو إنتاج معلومات اقتصادية تسمح لمستخدمي المعلومات بإصدار الأحكام واتخاذ القرارات. أيضاً فإن مجلس مبادئ المحاسبة APB أكد على أن المحاسبة نظام خدمي وظيفتها توفير معلومات كمية تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية. وبالإضافة لذلك فإن تقرير دراسة المجموعة المنشور في نيويورك عام ١٩٧٣ وضع ١٢ هدفاً تمثل معظمها في إنتاج معلومات محاسبية تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية. وهكذا فإن معظم الأهداف التي وضعتها الجمعيات والدراسات المحاسبية تنص على أن الهدف الأساسي للمحاسبة وللقوائم المالية هو توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولم تتضمن أية إشارة للبعد الاجتماعي والرفاهي في المحاسبة ولم تتضمن أية إشارة لإنتاج معلومات محاسبية تفيد في اتخاذ القرارات التي تعظم الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع.

ولكن A.A.A. في عام ١٩٧٥م أضافت بعداً جديداً للمحاسبة نحو اعتبارات الرفاهية الاجتماعية، حيث أكدت أن هدف المحاسبة هو توفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات التي تعظم الرفاهية الاجتماعية، وعلى ذلك فإن الرفاهية في المحاسبة تعتبر وجهة نظر جديدة تماماً في التطور المحاسبي، ومن ثم فإن مجال المحاسبة امتد ليأخذ في الاعتبار الآثار الاجتماعية لقرارات المشروعات مثلما يأخذ في الاعتبار آثارها الاقتصادية.

إن المحاسبة عن الرفاهية الاجتماعية وجهت الاهتمام إلى الفجوة الموجودة بين المصالح الفئوية المتمثلة في محاسبة المشروعات التقليدية وتركيزها على الربحية وبين الحاجة إلى وجود دور اجتماعي متكامل لمشروعات الأعمال في علاقاتها بجميع الفئات التي تتأثر بأنشطتها .

ويعتبر مدخل الرفاهية في المحاسبة امتدادا لمدخل اتخاذ القرار، حيث يأخذ في الاعتبار تأثير اتخاذ القرار على الرفاهية الاجتماعية، ومن ثم فإن الهدف النظري لمدخل الرفاهية هو تعظيم الرفاهية الاجتماعية التي تعرف بأنها مجموع المنافع التي تحدث لكل أعضاء المجتمع نتيجة للقرارات التي اتخذها الأفراد نحو الموارد الواقعة تحت تصرفهم وبالإضافة إلى ذلك فإن مدخل الرفاهية يعتبر مفهوما أخلاقيا يركز على الرفاهية الاجتماعية في المحاسبة.

وبالرغم من أنه لم يحاول أحد من الكتاب أو الباحثين المحاسبين - في حدود علم الباحث - وضع تعريف محدد وواضح لماهية الرفاهية في المحاسبة، إلا أنهم أشاروا إلى أن آثار الرفاهية المرتبطة باستخدام القوائم المالية يمكن أن تتناقش من عدة زوايا تتمثل فيما يلي:

أ - أن نوعية المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية تؤثر على رفاهية متخذي القرار حيث أنهم يستخدمون هذه المعلومات في المقارنة بين الشركات المختلفة من أجل اتخاذ قرار استثمار معين من بين الاستثمارات البديلة.

ب- أن أثر المعلومات المالية على الرفاهية الاجتماعية، قد ينظر إليه من منظور عدم التوازن الذي ينشأ من حصول مجموعة معينة من المستخدمين على معلومات أفضل أو أكثر من المستخدمين الآخرين، الأمر الذي يترتب عليه تغيرات في توزيع الثروة بين تلك المجموعة، فعلى سبيل المثال لو أن مستثمرا ما حصل على معلومات داخلية عن شركة ما، وهذه المعلومات غير متاحة مجاناً للمستثمرين الآخرين، فإنه سيكون قادرا على اتخاذ قرارات تحسن من رفاهيته على حساب رفاهية المستثمرين الآخرين.

ج- أن أثر المعلومات المالية على الرفاهية الاجتماعية، قد ينظر إليه من منظور تعظيم المنافع أو المصالح المكتسبة لبعض المجموعات في المنظمة على حساب المجموعات الأخرى، فمن البديهي أن التغيير في السياسات المحاسبية لمصلحة إحدى المجموعات دون الأخرى سوف يؤثر على توزيع الدخل والثروة في المجتمع.

د- أن أثر المعلومات المالية على الرفاهية الاجتماعية قد ينظر إليه من منظور تخصيص الموارد، فلو أن تخصيص الموارد سيعظم من الرفاهية الاجتماعية فإن التقارير المالية يجب أن تتضمن البيانات التي تتيح للمستثمرين إمكانية تقييم فرص الاستثمار البديلة.

ومما سبق يتضح أنه يمكن تحديد المعلومات التي تساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات التي تعظم من رفاهيتهم الاجتماعية. وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف الرفاهية في المحاسبة بأنها:

(توفير المعلومات المالية وغير المالية عن أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي بالمنشأة بالشكل الذي يساعد المستخدم على اتخاذ القرارات التي تعظم من رفاهيته الاجتماعية)

ويعتقد الباحث أن التعريف السابق لماهية الرفاهية في المحاسبة يتفق ونسق المشكلة الاقتصادية التي تواجه الفرد أو المنشأة أو المجتمع والمتمثلة في تعدد الحاجات وندرة الموارد، ويمكن حل هذه المشكلة الاقتصادية من خلال مجموعة من المقدمات الأساسية التي توضع في صورة مجموعة من البدييات التي تبدو وكأنها تسود كل المجتمعات وتتمثل فيما يلي:

- كل مجتمع يسعى إلى تحقيق الرفاهية.
- تحقيق الرفاهية يستلزم التوفيق بين الموارد والحاجات.
- التوفيق بين الموارد والحاجات يستلزم اتخاذ قرارات.
- اتخاذ القرارات يستلزم توافر معلومات.
- النظام المحاسبي مصدر للمعلومات.

ثانياً: عوامل ظهور البعد الرفاهي في المحاسبة:

إن ظهور فكرة البعد الرفاهي في المحاسبة كان نتيجة لعدد من العوامل والمتغيرات البيئية تتمثل فيما يلي:

(١) العوامل التاريخية:

ساهم التطور التاريخي لحجم المشروعات على إبراز أهمية البعد الرفاهي في المحاسبة، فقد تطورت المشروعات من منشأة فردية إلى شركات أشخاص، ثم شركات مساهمة، وأخيراً إلى شركات عابرة القارات أو متعددة الجنسيات. ولكن تضخم حجم المشروعات بهذا الشكل قد ولد مشاكل خاصة به، إذ أن بعض الشركات بلغت من القوة الاقتصادية والاجتماعية أن تستطيع التأثير بشكل مباشر أو غير مباشر على تخصيص وتوزيع الموارد داخل المجتمع، الأمر الذي قد يترتب عليه الأضرار برفاهية المجتمع ككل. وفي ظل هذه البيئة الجديدة يصبح من الضروري على المحاسبة أن تتطور من أجل القياس والتقارير عن آثار أنشطة هذه الشركات على رفاهية الفئات المتعاملة معها.

(٢) العوامل الاقتصادية:

أحد مظاهر التغيير في ظل النظام الرأسمالي هو الانتقال من نظام رأسمالي حر يعتمد على المنافسة الحرة (خلال القرن الـ١٩ وأوائل القرن الـ٢٠) إلى نظام رأسمالي مقيد تميز بالاحتكار والمنافسة والاحتكارية.

وفي ظل النظام الرأسمالي الحر كان يحكم المنشأة قوى السوق وبالتالي كانت لا تتمتع بقوة اقتصادية واجتماعية تستطيع بها التأثير على رفاهية أفراد المجتمع، أما في ظل الاحتكار والمنافسة الاحتكارية فإن المنشأة تتميز بضخامة أحجامها وقوة تأثيرها وبالتالي الأضرار برفاهية الفئات المتعاملة معها، وتتمثل هذه الأضرار فيما يلي:

- تحقيق المنتج لأرباح احتكارية على حساب كل من رفاهية المستهلكين والعاملين والموردين.

- ارتفاع تكاليف الإنتاج نتيجة لعدم الاستغلال الأمثل للطاقات المتاحة وأيضاً للإسراف

في استخدام عناصر المدخلات.

- انخفاض كمية الإنتاج.

- ارتفاع نسبة الطاقات الإنتاجية العاطلة.

ولاشك أنه في ظل التطورات السابقة أصبح من الضروري على المحاسبة أن تهدف إلى الكشف عن تأثير هذه المنشآت على رفاهية المجتمع، وفي نفس الوقت توفير المعلومات التي تساعد الفرد على اتخاذ القرارات التي تعظم من رفاهيته الاجتماعية.

(٣) العوامل السياسية والقانونية:

- إن المشكلات الاجتماعية التي تسببها المشروعات قد تؤدي إلى زيادة الضغط الحكومي والضغط العام عليها من أجل أن تحد من الآثار السلبية الناتجة من ممارسة أنشطتها الاقتصادية في المجتمع. ومن أمثلة هذا الضغط السياسي والقانوني ما يلي:
- زيادة التدخل الحكومي بإصدار القوانين والتشريعات التي تلزم المشروعات بالقوة لتأخذ في الاعتبار الآثار الاجتماعية لأنشطتها على رفاهية فئات المجتمع.
 - ظهور كثير من الحركات والجماعات - في غرب أوروبا وأمريكا - التي تنادي بضرورة الاهتمام بمسئولية المنشأة تجاه رفاهية المجتمع، ومن أمثلة هذه الجماعات: حركة حماية المستهلك، حركة حماية البيئة.
 - المطالبة المتزايدة من جانب الهيئات والجمعيات المحاسبية للمشروعات الاقتصادية بالإفصاح عن البيانات التي لها مدلول رفاهي تجاه المجتمع مثل: جمعية المحاسبة الأمريكية، ومجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز.

(٤) العوامل الاجتماعية:

من العوامل التي ساعدت على ظهور البعد الرفاهي في المحاسبة هو التغير في حاجات الناس، ففي الماضي كانت نظم المشروعات الاقتصادية متفقة مع الرغبات الإنسانية، ولكن مع التقدم المستمر في أنماط الحياة أصبحت رسالة المشروع الاقتصادية غير متطابقة مع رغبات الأفراد في المجتمع. ويمكن تفسير ذلك بدلالة الأفكار الرئيسية

لنظريتين من النظريات الاجتماعية وهما: نظرية الدوافع لماسلو، ونظرية العقد الاجتماعي لجان جاك روسو.

أ - نظرية الدوافع:

الدافعية متعلقة بالدوافع والاحتياجات الغير مشبعة في الفرد. وأدب الدافعية حدد أربع نظريات للدافعية هي: (نظرية الاحتياجات، نظرية التوقع، نظرية التحقق، نظرية الجور "عدم الإنصاف"). وما يهم في هذا المجال هي نظرية الاحتياجات التي ترجع جذورها إلى ماسلو حيث اعتقد أن الحاجات الإنسانية تتمثل في خمس مجموعات تتدرج في شكل هرمي - سواء صاعدة أو هابطة - يتم إشباعها حسب الأولويات وهي:

- إشباع الحاجات الفسيولوجية للفرد مثل: الأكل والشرب والسكن.
- إشباع الحاجة إلى الأمن والطمأنينة والحماية.
- إشباع الحاجة إلى الحب والانتماء مثل الحصول على الصداقة.
- إشباع الحاجة إلى احترام الذات واحترام الآخرين.
- إشباع الحاجة إلى تحقيق الذات.

ومن ثم فإن الأفراد يكافحون من أجل إشباع هذه الحاجات بطريقة متسلسلة تبدأ بالحاجات الفسيولوجية وحتى الوصول إلى تحقيق الذات. وقد حاول بيرسون عام ١٩٧٥م إجراء مطابقة بين إشباع الفرد لاحتياجاته من خلال المراحل السابقة وبين سعى المنشأة إلى التواجد والاستقرار والنمو اتضح منها ما يلي:

- المرحلة الأولى (الحاجات الفسيولوجية) تقابل السعى إلى تواجد المنشأة وبقائها من خلال علاقتها بالمنافسين.
- المرحلة الثانية (الأمن والأمان) تنطبق على المنشأة من خلال السعى إلى تأمين علاقة المنشأة بالمستهلكين والعملاء وذلك تأكيدا للهدف الإداري العام وهو ضمان الاستمرار في نشاط المنشأة.
- المرحلة الثالثة (الانتماء) يقابلها على مستوى المنشأة السعى إلى خدمة المجتمع والبيئة

وذلك من خلال الأنشطة المجتمعية التي تقدمها المنشأة تنفيذًا لمسئوليتها تجاه تحقيق رفاهية أفراد المجتمع.

- أما المرحلة الرابعة والخامسة فيعتقد بيرسون عدم انطباق كل منها على مستوى المنشأة لأنها مراحل يختص بها الفرد ولا تحتاجها المنشأة.

ب- نظرية العقد الاجتماعي:

ترتكز مسؤولية المشروع عن تحقيق الرفاهية الاجتماعية على فكرة وجود عقد افتراضي بين المشروع والمجتمع يسمى العقد الاجتماعي، ولقد نشأت فكرة العقد الاجتماعي على يد مجموعة من الفلاسفة منهم جان جاك روسو الذي يرى أن صيغة العقد الاجتماعي تنطوي على التزام متبادل بين الشعب والأفراد، حيث يلزم الطرفين المتعاقدين على تبادل المساعدة بينهما، وهذا الاتفاق ينتج عنه توازن في الحقوق والالتزامات المفترضة بكل من طرفي العقد، فالفكرة الاجتماعية للعقد هي افتراض أن المجتمع يولد بنظام اجتماعي والتعاقد معه بتسلمي الاحتياجات عوضاً عن منافع مؤكدة.

وبتطبيق مفهوم العقد الاجتماعي على الوحدة الاقتصادية يمكن استخلاص ما يلي:

- أن المنشأة عنصر من عناصر المجتمع تتبادل المنافع مع عناصره الأخرى، وبالتالي فهي طرف في العقد الاجتماعي.
- أن شرعية وجود العنصر (المنشأة) في المجتمع مرتبط بقبول العناصر الأخرى له، وبالتالي لابد من وجود توافق بين مخرجات المنشأة وبين احتياجات ورغبات أفراد المجتمع.
- أن التزامات العنصر (المنشأة) تجاه العناصر الأخرى في المجتمع ليست ثابتة وإنما تتغير بتغير الظروف البيئية والتطورات الاقتصادية والاجتماعية.
- أنه يمكن استنباط الدور الذي يجب أن تقوم به المنشأة تجاه المجتمع من ذلك العقد الافتراضي، وهو يتكون من شقين هما:
 - تسليم المجتمع مجموعة من السلع والخدمات المرغوبة اجتماعياً.

○ توزيع المنافع الاقتصادية والاجتماعية على الجماعات التي تستمد منها المنشأة قوتها.

يخلص الباحث من دراسة العوامل السابقة إلى أن المشروعات مضطرة إلى الاعتراف بدرجة أو بأخرى بمسئوليتها عن تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع، كذلك لم تعد المحاسبة تستهدف قياس التغيرات في ثروة الملاك فحسب، بل أصبح عليها أيضاً عبء توفير المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد المستخدم على اتخاذ القرارات التي تعظم الرفاهية الاجتماعية.

ثالثاً: أهداف البعد الرفاهي في المحاسبة:

اتضح مما سبق أن الرفاهية في المحاسبة تعنى توفير المعلومات المالية وغير مالية عن أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي بالمنشأة بالشكل الذي يساعد على اتخاذ القرارات التي تعظم الرفاهية الاجتماعية للفئات أصحاب المصالح المختلفة بالمنشأة. وعلى ذلك فإن أهداف البعد الرفاهي في المحاسبة يجب أن تتمشى مع هذا المنظور، ومن ثم فإنه يمكن تحديد أهداف البعد الرفاهي في المحاسبة في ثلاثة أهداف رئيسية تتمثل فيما يلي:

أ - قياس كفاءة المنشأة في إنتاج السلع والخدمات التي يرغبها المجتمع، وهذا الهدف مرتبط بمدى قدرة المنشأة على استغلال الأمثل للموارد الاقتصادية، بالشكل الذي يحقق أكبر كمية ممكنة من المخرجات باستخدام أقل كمية ممكنة من المدخلات وذلك بمستوى جودة معين.

ب- قياس عدالة المنشأة في توزيع المنافع الاقتصادية والاجتماعية على الفئات أصحاب المصالح، وهذا الهدف مرتبط بمدى قدرة المنشأة على توزيع عوائد عوامل الإنتاج ومنافع الخدمات الاجتماعية على الفئات أصحاب المصالح بالعدل والمساواة، وفي هذا الصدد يرى أحد الباحثين أن تحقيق أهداف الرفاهية الاجتماعية يعتمد على كيفية معالجة عناصر العدل والمساواة في استراتيجيات وسياسات المشروعات الاقتصادية.

ويعتقد الباحث أنه ينبغي استخدام الدخل الحقيقي وليس الدخل النقدي في قياس رفاهية فئة ما، ومن ثم فإن الدخل الحقيقي يعتبر أفضل وسيلة لقياس رفاهية الفئات المرتبطة بالمنشأة نظراً لأنه يمثل نصيب هذه الفئات من الدخل وأيضاً من الخدمات الاجتماعية التي تقدم لهم من أجل إشباع رغباتهم وتعظيم رفاهيتهم.

ج- التقرير عن مساهمة المنشأة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية للفئات أصحاب المصالح بالمنشأة، وهذا الهدف مرتبط بتوفير معلومات ملائمة عن أهداف وسياسات وبرامج وأداء الشركة في مجال تحقيق الأهداف الاجتماعية. ويقصد بالمعلومات الملائمة تلك التي تسهل للمجتمع عملية اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالاختيارات الاجتماعية وتوزيع الموارد الاجتماعية بالشكل الذي يعظم الرفاهية الاجتماعية.

رابعاً: نطاق البعد الرفاهي في المحاسبة:

بعد دراسة كل من العوامل التي أثرت على ظهور البعد الرفاهي في المحاسبة وأهداف هذا البعد، فإنه يثار عدة تساؤلات: ما هو المنهج المستخدم في تحديد نطاق مسؤولية المنشأة - وبالتالي المحاسبة - عن تحقيق الرفاهية الاجتماعية؟ وما هو نطاق هذه المسؤولية؟ هل مسؤولية المنشأة تقتصر فقط على تحقيق الكفاءة في كل من إنتاج وتوزيع المنافع الاقتصادية؟ أم مسئوليتها تتعدى ذلك إلى القيام بخدمات اجتماعية الغرض منها رفاهية الفئات الموجهة إليها هذه الخدمات؟

هذا وسيتم الإجابة على التساؤلات السابقة من خلال ما يلي:

(١) المنهج المستخدم في تحديد نطاق مسؤولية المنشأة عن تحقيق الرفاهية الاجتماعية:

أن تحديد نطاق مسؤولية المنشأة عن تحقيق الرفاهية الاجتماعية يستند في فحواه على منهجين علميين يستخدمان في المحاسبة هما: المنهج الايجابي - والمنهج المعياري.

ولاشك أن استخدام المنهج الايجابي في تحديد مسؤولية المنشأة عن تحقيق الرفاهية الاجتماعية يتطلب تحديد حالة بحالة من أجل تحديد أوجه الرفاهية للفئات

المتأثرة بأنشطة المنشأة، وعلى عكس المفاهيم المعيارية التي تعتمد على ما يجب أن تكون عليه مسئولية المنشأة عن تحقيق الرفاهية، فإن المفاهيم الايجابية تركز على تحديد معظم آثار الرفاهية التي تنتج عن أنشطة المنشأة وذلك عن طريق التحليل والدراسة الوصفية المنهجية لكل أنشطة المنشأة، وإن مثل هذه الدراسة يجب أن تشمل:

- دراسة عامة لمعظم القضايا الاجتماعية أو نوعية الحياة (الرفاهية) التي تواجه حاليا بالمجتمع وشركات الأعمال، والهدف من هذه الدراسة هو تحسين الخلفية العامة لفهم القضايا الاجتماعية ودائرة اهتمام القضية.

- دراسة مستوى صناعي أكثر تحديدا يساعد على تحديد معظم القضايا الاجتماعية والرفاهية التي تواجهه في الوقت الحالي الصناعة التي تعتبر الشركة عضوا فيها، هذه القضايا من المحتمل أن تكون مختلفة في كل من نوعيتها من صناعة لأخرى، فمثلا قضايا الرفاهية التي تواجه صناعة التبغ من المحتمل أن تختلف عن تلك التي تواجهها صناعة الصلب أو الورق.

- الدراسة التفصيلية على مستوى الشركة وهي تعتمد جزئيا على الأطراف التابعة للدراسة وعلى المساعدة في تحديد التأثير الاجتماعي والرفاهي لأنشطة الشركة والأطراف المتأثرة بها.

ويعتقد الباحث أن استخدام المنهج الايجابي في تحديد مسئولية المنشأة عن

تحقيق الرفاهية الاجتماعية يكتنفه بعض الصعوبات منها:

- أنه يتطلب تحديد عناصر الرفاهية على مستوى المجتمع أولا ثم ينتقل منها إلى مستوى الصناعة إلى مستوى الشركة، ولاشك أن هذا يعتبر أمرا معقدا ومستهلكا للوقت ومكلفا.

- أنه يتطلب تحديد عناصر الرفاهية الفعلية لكل مجموعة من الفئات المتعاملة مع الشركة، وهذا يعتبر أمرا صعبا حيث أن الرفاهية تعتبر مفهوما نسبيا يختلف من وقت لآخر ومن مجموعة لأخرى، وذلك بسبب الاختلافات في الدخل والتعليم والثقافة والتفضيلات.

- إن المنهج الايجابي يعتبر اتجاه مستحدث وبالتالي لا يتوافر له معرفة تراكمية نستطيع بها التفسير والتنبؤ بسلوكيات المنشأة.

ونظرا لل صعوبات السابقة المحيطة باستخدام المنهج الايجابي فإن الباحث سيعتمد على المنهج المعياري في تحديد نطاق مسئولية المنشأة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية وخصوصا أن المنهج يستند إلى ما يجب أن يكون وبالتالي فإنه يتيح الفرصة باستمرار لإمكانية تطوير مكونات الرفاهية، كما أنه في ظل هذا المنهج يصبح من الضروري الاهتمام باختبار البدائل المقبولة اجتماعيا وهي بدائل لا يكفي فقط أن تكون ذا أثر ايجابي على الرفاهية، بل ينبغي أن تعمل على تعظيم هذه الرفاهية.

ويرى الباحث أن الاعتماد على المنهج المعياري لا يمنع من الاستعانة أيضاً بالمنهج الايجابي في تحديد بعض آثار الرفاهية لأنشطة الشركات محل الدراسة.

(٢) تحديد نطاق مسئولية المنشأة عن تحقيق الرفاهية الاجتماعية:

يمكن التمييز بين اتجاهين رئيسيين حول تحديد نطاق مسئولية المنشأة عن تحقيق الرفاهية الاجتماعية وهذين الاتجاهين هما:

الاتجاه الأول:

يرى أنصار هذا الاتجاه أن مسئولية المنشأة نحو تحقيق الرفاهية الاجتماعية تبدأ من حيث ينتهي القانون، ومعنى ذلك أن هذه المسئولية لا تشمل الأنشطة المفروضة بنص القانون التي تعتبر من ضمن متطلبات الإنتاج بالمنشأة ويكون تكلفتها جزءا من تكاليف الإنتاج، أما الأنشطة الاجتماعية عند أنصار هذا الاتجاه فهي التي يقوم بها المشروع اختياريا. ودلالة مفهوم هذا الاتجاه أن مسئولية المنشأة نحو تحقيق الرفاهية الاجتماعية تتضمن ما يلي:

- الكفاءة في إنتاج وتوزيع السلع المادية.
- القيام بأنشطة اجتماعية الغرض منها تعظيم الرفاهية الاجتماعية ولكن هذه الأنشطة يشترط فيها أن تكون مفروضة بنص القانون، وأيضاً تعتبر من ضمن متطلبات

الإنتاج.

- يمكن للمنشأة - اختيارا - أن تقوم بأنشطة اجتماعية أخرى تهدف بها تعظيم الرفاهية الاجتماعية، ولكن هذه الأنشطة ليست ملزمة لكل المشروعات ولا تدخل ضمن نطاق مسؤوليتها تجاه تحقيق الرفاهية الاجتماعية.

ويعتمد أنصار هذا الاتجاه على الحجج التالية:

- أن منشآت الأعمال لديها هدف واحد هو تحقيق الربح، وفي سعيها لتحقيق هذا الهدف فإنها توفى بمسئوليتها الاجتماعية.
- أن قيام المنشأة بمسئوليات اجتماعية - خارج نطاق التزامها القانوني - قد يؤدي إلى خروجها من سوق الأعمال لعدم قدرتها على تحمل التكاليف المترتبة على قيامها بهذه المسؤولية، فموارد هذه المنشآت قد لا تكون كافية لتحقيق هذه الأغراض .
- أن قيام المنشأة بدور اجتماعي في المجتمع يتطلب منها أن تكون وكيلا أخلاقيا، وعمليا لا تستطيع المنشأة تكون وكيلا أخلاقيا لأن تصرفاتها مقيدة بهياكلها، هذا بالإضافة إلى أن مفهوم القيود الهيكلية يعني أن الطريقة الوحيدة التي يمكن بها تقييد تصرفات المنشأة (بمعنى أن تكون أخلاقية) فإنها ينبغي أن تخضع للقانون.
- أن مسؤولية المنشأة تجاه رفاهية المجتمع تشمل عددا من الالتزامات الأخلاقية المباشرة وغير مباشرة. والالتزامات المباشرة تحدد صراحة وتشمل المساهمين، العاملين، الموردين، المستهلكين، أما الالتزامات غير المباشرة فإنها لا تحدد رسميا ويمكن أن تشمل أطرافا ليس للمنشأة علاقة مباشرة بها، هذه الأطراف تشمل المنافسين والجمهور العام ... الخ.

الاتجاه الثاني:

يرى أنصار هذا الاتجاه أن نطاق مسؤولية المنشأة عن تحقيق الرفاهية الاجتماعية، يشمل كافة الأنشطة ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي التي تستهدف تحسين الرفاهية، وذلك بغض النظر عن كونها ناتجة عن التزام قانوني للمنشأة أو لا.

وذلك باعتبار أن طبيعة الأنشطة لم تتغير لمجرد كونها بنص قانوني أو تم القيام بها اختياراً، أى أن طبيعة النشاط هى التي تحدد نوعيته هل هو اقتصادي أم اجتماعي. ودلالة مفهوم هذا الاتجاه أن مسئولية المنشأة تجاه تحقيق الرفاهية الاجتماعية تتضمن ما يلي:

- الكفاءة في إنتاج وتوزيع السلع المادية.
- القيام بأنشطة اجتماعية، الغرض منها تعظيم الرفاهية الاجتماعية، بغض النظر عن كون هذه الأنشطة مفروضة بقانون أم لا، وبغض النظر عن كونها من متطلبات الإنتاج أو كونها نشاطاً اجتماعياً بحتاً.

ويعتمد أنصار هذا الاتجاه على الحجج التالية:

- أن هناك علاقة بين المسئولية الاجتماعية والكفاءة، فالشركة ذات المسئولية الاجتماعية العالية يمكن أن تواجه مشاكل عمل منخفضة نسبياً، ويكون المستهلكون أكثر استعداداً لتقبل منتجاتها. أيضاً فإن العلاقات الحسنة مع الأطراف المهمة مثل المستثمرين والبنوك والبيئة المحيطة يترتب عليها منافع اقتصادية لصالح الشركة.
- أن المفهوم التقليدي لتعظيم الربح لم يعد مقبولاً للغالبية العظمى في المجتمع، وأصبح ينظر الآن للربح باعتباره وسيلة وليس غاية في حد ذاته، ومن ثم أصبح بمقتضى ذلك على إدارة المشروع أن تأخذ في الاعتبار ليس فقط تحقيق الربح، أهداف الأطراف الأخرى ذات المصلحة في المنشأة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
- أن قيمة الشركة في العصر الحديث لا تعتمد على تكلفة المطالبات العلنية، بل أيضاً على تكلفة المطالبات الضمنية على الشركة مثل عقود الأجور والآخرين الذين أبرمت معهم الشركة عقوداً ضمنية، وعلى ذلك لو لم تتصرف الشركة بطريقة تكون بها مسئولة اجتماعياً، فإن الأطراف أصحاب العقود الضمنية المهتمين بالمسئولية الاجتماعية للشركة قد يحاولون تحويل هذه الاتفاقيات الضمنية إلى اتفاقيات صريحة تكون مكلفة أكثر للشركة، ولذلك فإن الشركات ذات المسئولية الاجتماعية العالية يمكن أن تجد مطالباتها الضمنية أقل تكلفة بكثير من الشركات الأخرى ذات الأداء

المالي المرتفع.

- أن المنشأة تعتبر وكيل أخلاقي - بشرط أن يكون لديها القدرة على استخدام الاعتبار الأخلاقية في اتخاذ القرارات - وبناء عليه فإنها تعتبر مسئولة مسئولية تامة عن تصرفاتها إزاء تحقيق رفاهية المجتمع.

وبتقييم الاتجاهين السابقين، يتضح أن الاتجاه الأول يضيق من مسئولية المنشأة - وبالتالي المحاسبة - في تحقيق الرفاهية الاجتماعية وهذا أمر يجافي الواقع، حيث أن المنشأة تحصل على منافع كثيرة من المجتمع بغض النظر عن الحدود القانونية لمسئوليتها تجاهه، ومن ثم فإنه يجب على المنشأة أن تقدم ما يقابل حصولها على هذه المزايا - أما أنصار الاتجاه الثاني يوسعون من نطاق مسئولية المنشأة لتشمل قيام المنشأة بأية أنشطة تهدف منها إلى تحسين الرفاهية الاجتماعية، ومن ثم فإن الاتجاه الثاني هو المصدر المناسب لتحديد نطاق مسئولية المنشأة نحو تحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع.

المبحث الثالث

نماذج البعد الرفاهي في المحاسبة

يوجد في المحاسبة أربعة نماذج تفسر سلوك أو دوافع المنشأة هي:

- نموذج تعظيم رفاهية الملاك.
 - نموذج تعظيم رفاهية المساهمين.
 - نموذج تعظيم الرفاهية الإدارية.
 - نموذج تعظيم الرفاهية الاجتماعية.
- وسيتم فيما يلي تناول نماذج البعد الرفاهي في المحاسبة من منظور مراحل تطورها التاريخي، وذلك بما يتواءم مع الهدف الذي تسعى إليه الوحدة المحاسبية خلال مراحل هذا التطور.

أولاً: نموذج تعظيم رفاهية الملاك:

ترجع جذور هذا النموذج إلى الفلسفة الاقتصادية التقليدية التي تعتمد على الحرية الفردية والمنافسة الحرة وسياسة عدم تدخل الدولة في توجيه مسار النشاط الاقتصادي، وفي ظل هذه الفلسفة أصبح هدف تعظيم الربح على مستوى الوحدة الاقتصادية من أهم الدوافع الرئيسية لتخصيص وتوزيع الموارد ومن ثم لتوجيه الاستثمارات، وقد تبنى هذه الفلسفة الاقتصادي Friedman الذي يرى أن هناك مسئولية وحيدة للمشروعات التجارية وهي أن تستخدم مواردها وأن توجه أنشطتها من أجل زيادة أرباحها بقدر الإمكان وذلك من خلال قواعد اللعبة في الاقتصاد الحر.

ونتيجة لما سبق، فقد تبنى المحاسبون "مفهوم الملكية المشتركة" في تفسير طبيعة المشروع كوحدة محاسبية، واعتبر هذا المفهوم الركيزة الأساسية التي تدور حولها الممارسة المحاسبية، وقد استمر التبنى المطلق لهذا المفهوم حتى بداية انتشار شركات المساهمة. ويمكن تبرير مفهوم الملكية المشتركة وما يهدف إليه من تعظيم رفاهية ملاك المشروع من خلال المبررات التالية:

- تعتبر المنشأة والملاك شخصاً واحداً فخصيصة المنشأة مندمجة مع شخصيصة ملاكها،

ومن ثم فإن هدف المنشأة هو تعظيم أرباح الملاك، وأن الإدارة يجب عليها أن ترسم السياسات اللازمة لتحقيق هذا الهدف.

- ليس هناك تعارض بين هدف تعظيم الربح وبين هدف تحقيق رفاهية المجتمع. وذلك أنه في محاولة المنشأة في الوصول إلى هدف تعظيم الربح - من خلال التقيد بالإطار القانوني والأخلاقي الموجود - فإنها سوف تتصرف من أجل تحقيق مصالح ورفاهية المجتمع ككل.

- أن هذا المفهوم التقليدي يرى أن المشاكل التي تنشأ من الآثار أو الاخراجات الجانبية لأنشطة الشركة تعتبر من مسؤولية الحكومة التي تستطيع تقدير منافع وتكاليف مناسبة للأطراف المتأثرة، أما تصرف الشركة المباشر في القضايا التي تهدف إلى تحقيق الرفاهية يعتبر انتهاك لمسئولية الإدارة تجاه الملاك.

يخلص الباحث ما سبق أن نموذج تعظيم رفاهية الملاك لا يصلح لتوفير أساس منطقي من الناحية المحاسبية يساعد على قياس مساهمة المنشأة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع وذلك استناداً إلى ما يلي:

- أن نموذج تعظيم رفاهية الملاك يركز اهتمامه على المصالح الشخصية لأصحاب المشروع مع إهمال مصالح الفئات الأخرى، ولاشك أن ذلك يتنافى مع حقيقة أن المنشأة إذا تم إدارتها لصالح فئة معينة (وهي الملاك) دون غيرها من الفئات الأخرى لابد وأن يؤدي في النهاية إلى الأضرار برفاهية هذه الفئات لصالح فئة الملاك.

- أن هدف تعظيم الربح الذي يعتمد عليه هذا المنهج، أصبح من المفاهيم الغير مقبولة والغير أخلاقية وتعرض للعديد من الانتقادات من قبل المحاسبين، فهذا الهدف قد تراجع الآن وحلت محله أهداف أخرى مرتبطة بنمو وبقاء المنشأة من خلال مساهمتها في تحقيق رفاهية أفراد المجتمع.

ثانياً: نموذج تعظيم رفاهية المساهمين:

نتيجة للتطورات الاقتصادية التي حدثت في العالم الغربي من خلال القرن التاسع عشر وما نتج عنه من ظهور شركات المساهمة الكبيرة الحجم، أن أصبح "مفهوم الملكية

المشتركة" قاصراً عن تفسير طبيعة المشروع وكان من نتيجة ذلك أن تبنى المحاسبون "مفهوم الشخصية المعنوية" التي تقوم على فكرة أن الوحدة الاقتصادية عبارة عن مجموعة من الأموال وأن لها شخصية معنوية مستقلة عن الأفراد ملاك المشروع ويرى بعض الباحثين أن مفهوم الشخصية المعنوية لم يشر إليه صراحة عن طريق باحثي المحاسبة حتى العشرينات من القرن ٢٠ عندما تشبعت نظرية المحاسبة بمفهوم الملكية المشتركة.

ونظريا فإنه طبقا لمفهوم الشخصية المعنوية لم يصبح هدف المنشأة هو تعظيم الربح، بل أصبح هناك محددات اجتماعية على ذلك الهدف تتمثل في الحد من الأرباح الاستغلالية وتحقيق التوازن العادل بين حقوق المساهمين والعاملين والعملاء، ويعتقد الباحث أن الافتراضات النظرية السابقة لمفهوم الشخصية المعنوية، قلما توجد في الواقع العملي حيث تعمد الإدارة في اغلب الأحوال إلى تعظيم رفاهية المساهمين على حساب رفاهية الفئات الأخرى بالمنشأة. لدرجة أن البعض يرى أن الهدف الأساسي للإدارة هو تعظيم ثروة المساهمين. أو بمعنى آخر تعظيم رفاهية المساهمين ويرجع هذا الاعتقاد إلى ما يلي:

(أ) أنه توجد مجموعة من القيود تتحكم أو تحد من المدى الذي يستطيع فيه المديرون إعادة توجيه جزء من موارد المنشأة تجاه تحقيق الرفاهية الاجتماعية ومن هذه القيود ما يلي:

- قيود السوق التي وضعت من أجل حماية المساهمين من الاستخدام الزائد لموارد الشركة في تحقيق أهداف الرفاهية من خلال أنشطة غير مربحة أو مربحة حديا.
- خوف المديرين من عدم رضا المساهم.
- خوف المديرين من المنافسة على مراكزهم من المديرين الذين يوجهون الموارد إلى أنشطة ذات أرباح أكثر.
- خوف المديرين من الآثار العكسية على دخولهم المستقبلية.

(ب) أن المديرين يتم اختيارهم عن طريق المساهمين، ولذا فإن الهدف الأساسي للإدارة

هو تحقيق مصالح المساهمين وتعظيم ثروتهم، وطبقا لذلك فإن تصرف الإدارة يفترض فيه ما يلي:

- أن تقبل كل المشروعات التي تكون حصيلتها أكبر من تكلفة رأس المال.
- في مجال التمويل يفضل استخدام الأرباح المحتجزة بدلا من إصدار أسهم جديدة.
- العمل دائما على تعظيم سعر السهم.
- استخدام أساليب وقواعد القرار التي تحقق أفضل المصالح للمساهمين.
- تبنى أساليب محاسبية تحقق أفضل المصالح للمساهمين.
- إذا كانت للإدارة دوافع أخرى مثل تعظيم المبيعات أو الحجم أو النمو أو حصة السوق، فإن هذه الأهداف ليس بالضرورة أن تتعارض مع هدف تعظيم ثروة المساهمين، وذلك أن تعظيم الثروة سيعظم أيضاً تحقيق الأهداف الأخرى .

يخلص الباحث مما سبق أن نموذج تعظيم رفاهية المساهمين لا يصلح كأساس منطقي من الناحية المحاسبية يساعد على قياس المنشأة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع وذلك استنادا إلى ما يلي:

- أن مفهوم الشخصية المعنوية يركز اهتمامه على المصالح الشخصية للمساهمين مثله مثل مفهوم الملكية المشتركة، وإن كان الفرق بينهما أن الأخير يركز اهتمامه على تعظيم رفاهية مالك وحيد (كما في المنشأة الفردية) أو عدة ملاك محدودين (كما في شركات الأشخاص) أما المفهوم الأول فيركز اهتمامه على تعظيم رفاهية ملاك عديدين وهم المساهمون.
- أن المنشأة الآن تتكون من فئات أصحاب مصالح وهم العاملون، المستهلكون، الموردون، المقرضون، المساهمون، الحكومة، المجتمع المحلي. هذه القوى أو الجماعات تقول في النهاية أن المنشأة في حقيقة الأمر وجدت لتعظيم مصالح ورفاهية هذه الفئات جميعا، وأن إدارتها لصالح فئة معينة (وهي المساهمون) دون غيرها من الفئات لابد وأن يؤدي في النهاية إلى تعظيم رفاهية المساهمين على حساب رفاهية الفئات الأخرى.

- أن التغييرات الاجتماعية التي يشهدها القرن العشرين جعلت من شروط بقاء واستمرار المشروع أن يكون مقبولا اجتماعيا، فلم يعد الربح هو الهدف الوحيد بل هناك أهداف اجتماعية يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار من قبل إدارة المشروع بالإضافة إلى هدف الربح، ومن ثم فإنه ينبغي التوفيق بين هذه الأهداف لتحقيق أفضل المستويات المرضية لها وبما يحقق رفاهية أفراد المجتمع.

ثالثا: نموذج تعظيم الرفاهية الإدارية:

توجد مدرسة في الفكر المحاسبي ترى أنه يوجد بالمنشأة دالة هدف مختلفة عن تعظيم ثروة المساهم، هذه المدرسة يشار إليها بنموذج تعظيم الرفاهية الإدارية.

وترجع جذور هذا النموذج إلى أن كبر وضخامة شركات المساهمة أدى بأن السهم يتم حيازته على مستوى عريض جدا من المساهمين وهذا أعطى للمديرين زيادة في السلطة والقوة كما أعطاهم قدرا كبيرا من حرية التصرف، ولاشك أن ذلك قد يغوي المديرين بإدارة الشركة من أجل تحقيق مصالحهم الخاصة وبدلا من تعظيم رفاهية المساهمين - كما في النموذج السابق - فإنهم قد يعملون على تعظيم رفاهيتهم الخاصة وهو ما يعرف "بتعظيم الرفاهية الإدارية". ولذلك فإن معظم البحوث الحديثة في الاقتصاد والتمويل والمحاسبة الخاصة بدراسة القضايا المصاحبة لانفصال الملكية عن الإدارة - في شركات المساهمة-، وجدت أن مديري الشركات لديهم حافز لتعظيم منفعتهم على حساب المساهمين، وأن المقدمة المنطقية لمنظور الوكالة وهي وجود تضارب في المصلحة بين المساهمين والمديرين ترجع في حقيقة الأمر إلى أن المساهمين يوكلون إدارة أعمال الشركة إلى مديريين لهم ملكية ضئيلة في الشركة أو ليس لهم ملكية على الإطلاق.

ويرى الباحث أن هناك مجموعة من العوامل تؤثر على نموذج تعظيم الرفاهية الإدارية وتتمثل تلك العوامل فيما يلي:

أ - خطط المكافآت والحوافز:

تتكون رفاهية الإدارة من شقين: رفاهية مادية متمثلة فيما تحصل عليه الإدارة

من رواتب ومكافآت وحوافز وخدمات اجتماعية، ورفاهية غير مادية (أو معنوية) متمثلة على سبيل المثال في فرص الترقى والرضا الوظيفي والشعور بالأمان .. الخ.

ولاشك أن الرفاهية المادية للإدارة تعتبر إلى حد كبير دالة متزايدة لرقم صافي الدخل، فإدارة المنشأة تنظر إلى صافي الدخل كمحدد لرفاهية الإدارة. وعلى ذلك فإن اللوبي الإداري سيعمل على التأثير على الأرباح التي يتم التقرير عنها باستخدام الطرق المحاسبية التي تزيد من الدخل الذي يتم التقرير عنه في الفترة الحالية. كما أنه سيعمل على اختيار المعايير المحاسبية التي ستعظم مصلحته الخاصة. وهذا ما اتضح من إحدى الدراسات الميدانية حيث وجد أن الإدارة تستغل قدرتها في إدارة المكاسب المحاسبية التي يتم التقرير عنها لمصالح تعظيم مكافئاتها.

وخلاصة القول أن استخدام رقم صافي الدخل كمحدد لما تحصل عليه الإدارة من مرتبات ومكافآت وحوافز، قد يدفع الإدارة إلى محاولة تحسين رقم صافي الدخل الذي يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية ويمكن أن يتحقق ذلك عن طريق إحدى بديلين أو كليهما:

- اختيار مجموعة من السياسات المحاسبية تؤدي إلى تعظيم صافي الربح الذي يتم التقرير عنه في القوائم المالية، وهذا يترتب عليه بطريق مباشر زيادة نصيب الإدارة من الأرباح التي يتم توزيعها.
- اتخاذ مجموعة من القرارات يترتب عليها بطريق غير مباشر زيادة الأرباح وبالتالي نصيب الإدارة منها، وذلك بغض النظر عن أثر هذه القرارات على ثروة المساهمين في الأجل الطويل.

ب- تكاليف إنتاج المعلومات:

إن إنتاج المعلومات المحاسبية يترتب عليه تكاليف تتحملها المنشأة ومن ثم فإن التغيرات في الإجراءات المحاسبية (مثل زيادة الإفصاح) أو التحول من إتباع طريقة التكاليف التاريخية إلى المحاسبية عن التغير في المستوى العام للأسعار سيزيد من

تكاليف إمساك الدفاتر بالمنشأة، وهذا سيجتنب عليه انخفاض الدخل المحاسبي الذي تعتمد عليه مكافآت وحوافز الإدارة. ولذا فإن الإدارة قد تعمل على اختيار الإجراءات المحاسبية الأقل تكلفة من أجل تعظيم منفعتها الخاصة.

ج- اختيار السياسات المحاسبية:

إن الإدارة تأخذ في الاعتبار السياسات المحاسبية المطبقة بالشركة، فالمديرين لديهم دافع قوى لاختيار سياسات محاسبية ينتج عنها دخول مرتفعة يتم التقرير عنها، وبالتالي يستطيعون تعظيم المكافآت التي يحصلون عليها، ومن هذه الاختيارات المحاسبية على سبيل المثال:

- تخفيض مصروفات الصيانة والإصلاح وبالتالي تزيد التدفقات النقدية والأرباح، وهذا يترتب عليه مكافآت للمديرين.
- اختيار طرق إهلاك معينة (مثل القسط الثابت بدلا من المعجل) سيؤدي إلى زيادة الأرباح وبالتالي مكافآت الإدارة.
- التوسع في التمويل عن طريق الديون وهذا سيؤدي إلى زيادة الأرباح ومن ثم زيادة مكافآت الإدارة.

يخلص الباحث مما سبق أن نموذج تعظيم الرفاهية الإدارية لا يصلح كأساس منطقي من الناحية المحاسبية يساعد على قياس مساهمة المنشأة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع وذلك استنادا إلى ما يلي:

- إن استغلال فكرة انفصال الملكية عن الإدارة في تعظيم الرفاهية الإدارية يعتبر أمرا غير أخلاقي.
- إن البيانات التي تحتويها القوائم المالية في ظل النموذج لا توفر معلومات تساعد الفئات الأخرى أصحاب المصلحة بالمنشأة من اتخاذ القرارات التي تعظم من رفاهيتهم الاجتماعية.
- أن الانتقادات الموجهة لنموذج تعظيم الرفاهية الإدارية هي نفسها الموجهة إلى

نموذجي تعظيم رفاهية الملاك ورفاهية المساهمين، حيث أن كل نموذج من هذه النماذج تركز على فئة واحدة من الفئات المتعاملة مع المنشأة، ولاشك أن التركيز على فئة معينة دون الفئات الأخرى يعنى بداهة الأضرار برفاهية باقي الفئات.

رابعا: نموذج تعظيم الرفاهية الاجتماعية:

ترجع جذور هذا النموذج إلى بداية السبعينات عندما بدأ الاهتمام بتزايد - في غرب أوروبا وأمريكا - بمجموعة من الإصدارات المتعلقة بالاستفسار حول مسئولية الشركة عن النتائج الغير مباشرة لأنشطتها الاقتصادية وعن دور الشركة في توظيف الأقليات والاهتمام بالمستهلك، ، ولم يقتصر الأمر على هذه الضغوط فحسب. بل تعداه إلى التدخل الحكومي عن طريق إصدار آلاف التشريعات والقوانين التي تلزم المشروعات بالقوة لتأخذ في الاعتبار الشعب الاجتماعي لأنشطتها مثلما تأخذ في الاختيار الشعب الاقتصادي.

وإزاء التغيرات السابقة أصبح مفهوم الشخصية المعنوية قاصرا عن تفسير كنية وطبيعة الوحدة المحاسبية، ولذلك فقد تبنى المحاسبون مفهوما جديدا هو "مفهوم النشاط الاجتماعي" ومن ثم فقد تغير الهدف الأساسي للمشروعات سواء كان تعظيم رفاهية المساهمين أم تعظيم الرفاهية الإدارية ليشمل رفاهية المجتمع ككل وهو ما يشار إليه "بنموذج تعظيم الرفاهية الاجتماعية".

وطبقا لمفهوم النشاط الاجتماعي ينظر إلى المنشأة بأنها مجموعة من النشاط الاقتصادي الجماعي، وكلمة النشاط في هذا التعريف يقصد بها أى عمل مادي أو فكري لازم لتحقيق الغرض من المشروع، مثل الأموال التي يقدمها المستثمرون سواء المساهمون أو المقرضون، ومجهود العمال، والدور الذى يساهم به الموردون للمواد الخام، والمستهلكون للسلعة أو الخدمة التي ينتجها أو يؤديها المشروع، وما تقدمه الحكومة من حماية ودفاع، وأخيرا ما تقوم به الإدارة من تنسيق لأوجه أنواع النشاط المختلفة بشكل يمكن معه إنتاج السلعة أو أداء الخدمة بأقصى كفاية ممكنة، ولاشك فإن هذه الفئات التي

ساهمت بأوجه النشاط المختلفة في المشروع يتوقعون عائداً مناسباً على ما يساهمون به يعادل على الأقل ما يمكن أن يحصلون عليه من الفرص البديلة.

ولاشك أن هذه النظرة الشاملة للمشروع تعطى الوزن لوجهيتين في المشروع هما:

- المشروع كوحدة اقتصادية يعمل على توليد أو تحويل المنافع بأقصى كفاءة ممكنة وفى هذه الحالة تعطى الأهمية والوزن لمجموعة النشاط نفسها بغض النظر عن مصدر هذا النشاط.

- المشروع كوسيلة من وسائل إشباع رغبات أفراد المجتمع، وذلك عن طريق توزيع المنافع على الأفراد المساهمين بنشاطهم الفكرى أو المادي في المشروع.

ومما سبق يتضح أن تبنى المحاسبين لنموذج تعظيم الرفاهية الاجتماعية قد

ترتب عليه ما يلي:

- تغيير هدف المشروعات من تعظيم رفاهية الملاك أو المساهمين أو الإداريين إلى تعظيم رفاهية المجتمع ككل وذلك من خلال دورين هما: الكفاءة في الإنتاج (تحويل المدخلات إلى مخرجات)، والكفاءة في التوزيع (توزيع المنافع الاقتصادية والاجتماعية على الفئات المشاركة) وذلك بالشكل الذى يحقق إشباع ورفاهية هذه الفئات.

- تعتبر الأصول التي قدمها المجتمع مملوكة للمنشأة، أما الالتزامات فتمثل التزامات على المنشأة تجاه المجتمع وعلى ذلك فإن دخل المنشأة يعتبر ملكا للمجتمع. كما أن معادلة الميزانية تأخذ الشكل التالي:

الأصول = مدخلات مساهمات المستثمرين

- أن تقبل المنشأة كافة المشروعات التي ينتج منها زيادة الربحية، وتدنية التكاليف الاجتماعية، وتعظيم المنافع الاجتماعية التي تسببها عملياتها الإنتاجية.

- أن تعمل الإدارة على رسم السياسات وتنسيق أوجه النشاط المختلفة للمنشأة بالشكل الذى يحقق مصالح ورفاهية كل الفئات المساهمة في نشاط المنشأة من عاملين وموردين ومستهلكين ومقرضين ومساهمين وحكومة ومجتمع محلي.

يخلص الباحث مما سبق إلى أن نموذج تعظيم الرفاهية الاجتماعية هو أنسب نموذج كأساس منطقي من الناحية المحاسبية لتوفير معلومات تساعد المستخدم على اتخاذ القرارات التي تعظم رفاهيته الاجتماعية، وأيضًا تساعد في قياس مساهمة المنشأة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية لفئات المجتمع. وذلك استنادًا إلى ما يلي:

(أ) أن التطور إلى نموذج الرفاهية الاجتماعية يتمشى مع تحقيق المنشأة لأهداف المجتمع، فلكي يتم القياس والتقرير عن مدى الكفاءة والفعالية التي يمكن بها للمشروع تحقيق أهداف المجتمع يجب على المحاسبة أن تطور من أهدافها وتحرر نفسها من القيود المحاسبية العرفية، فهناك مساهمة اجتماعية من قبل المشروعات في تحسين الرفاهية على المستوى الفردي وعلى النطاق الجماعي.

(ب) أن هذا النموذج يتواءم مع النظرة الحالية للمشروع باعتباره وحدة اقتصادية اجتماعية، يتكون من جماعات لها مصالح مختلفة وتتبادل المنافع مع المشروع، وتتمثل هذه الجماعات فيما يلي:

- المساهمون يقدمون رأس المال اللازم للتمويل مقابل الحصول على أرباح.
- المقرضون يقدمون القروض اللازمة للتمويل مقابل الحصول على فوائد.
- الموردون يقدمون المستلزمات السلعية والخدمية مقابل الثمن المقرر لها.
- العاملون يقدمون خبراتهم وعملهم وجهودهم مقابل الحصول على منافع مادية مثل المزايا النقدية والعينية والخدمات الاجتماعية، ومنافع معنوية مثل الترتي والرضا الوظيفي.

- المستهلكون يحصلون على السلع والخدمات مقابل ثمن البيع.
- الحكومة تقدم الحماية والأمن والدفاع والطرق والمواصلات مقابل الضرائب.
- المجتمع (البيئة المحيطة) يقدم الثروات الطبيعية مقابل الحد من التلوث والشكل الجمالي والمحافظة على الطاقة .. الخ.

(ج) أن مفهوم هذا النموذج يتمشى مع التطور في وظيفة المحاسبة فبعد أن كان هدف المحاسبة هو توفير المعلومات التي تخدم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أصبح هدف المحاسبة الآن هو توفير المعلومات التي لها فائدة محتملة في تعظيم الرفاهية الاجتماعية.

الفصل الثاني

دور النظام المحاسبي في توفير المعلومات المتعلقة بأوجه الرفاهية الاجتماعية

مقدمة:

انتهى الباحث في الفصل السابق من تحديد نطاق مسؤولية المحاسبة فيما يختص بتوفير المعلومات التي تعكس كفاءة المنشأة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية للفئات أصحاب المصالح بها، وهذه المعلومات تمثل في نوعين رئيسيين هما:

- توفير معلومات عن كفاءة المنشأة في إنتاج السلع والخدمات.
- توفير معلومات عن عدالة المنشأة في توزيع المنافع الاقتصادية والاجتماعية على الفئات المشاركة.

ولاشك أن هذه الكفاءة في الإنتاج والعدالة في التوزيع لا تقتصر على الأنشطة الاقتصادية فحسب، بل تتعدى ذلك إلى الأنشطة الاجتماعية الموجهة إلى تحسين رفاهية الفئات أصحاب المصالح وذلك بغض النظر عن كون هذه الأنشطة مفروضة بالقانون أم اختيارية من قبل المنشأة.

وعلى ذلك فإن هذا الفصل يهدف إلى تبيان المعلومات التي يجب على المحاسبة إنتاجها من أجل مساعدة الفئات أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات التي تعظم من رفاهيتهم الاجتماعية وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: المعلومات التي ينبغي أن يوفرها النظام المحاسبي بشأن قياس كفاءة المنشأة في الإنتاج.

المبحث الثاني: المعلومات التي ينبغي أن يوفرها النظام المحاسبي بشأن قياس عدالة المنشأة في توزيع المنافع.

المبحث الثالث: تقييم مدى وفاء الأنظمة المحاسبية من معلومات بشأن الرفاهية من منظورها: الإنتاجي والتوزيعي.

المبحث الأول المعلومات التي ينبغي أن يوفرها النظام المحاسبي بشأن قياس كفاءة المنشأة في الإنتاج

إن الكفاءة في الإنتاج تعني الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالمنشأة بغرض الحصول على أكبر كمية من المخرجات بأقل قدر من المدخلات وبجودة معينة، وهذا يتطلب أربعة أنواع من القرارات هي: قرارات تخصيص الموارد، قرارات تخطيط استغلال الموارد، قرارات متابعة استغلال الموارد، قرارات الاستمرار أو عدم الاستمرار في استغلال الموارد. وفيما يلي المعلومات التي ينبغي أن يوفرها النظام المحاسبي لكل نوع منها:

أولاً: قرارات تخصيص الموارد:

إن قرارات تخصيص الموارد تعتمد إلى حد كبير على معلومات بيئية تعكس المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية والفنية السائدة في المجتمع مثل سياسات الاستثمار العام، سياسات توزيع الدخل، ظروف السوق، الأسعار السائدة، التغيير في المستوى العام للأسعار، والتطورات الفنية والتقنية. ومن ثم فإن هذه القرارات تعتمد إلى حد كبير على نظام معلومات خارج نطاق المنشأة.

ولاشك أن قرار تخصيص الموارد يترتب عليه وضع جزء من موارد المجتمع تحت سيطرة وتصرف وحدة اقتصادية معينة - أو أحد أقسامها الفرعية - ومن ثم فإن المحاسبة لا تتعامل مع الموارد الاقتصادية في أي مجتمع إلا بعد صدور قرار تخصيصها لنشاط معين وفي نطاق تنظيمي محدد، ويستنتج من ذلك أن المعلومات المحاسبية ليست لازمة لصدور قرارات التخصيص.

ثانياً: قرارات تخطيط استغلال الموارد:

إن قرارات تخطيط استغلال الموارد المخصصة بالمنشأة تعتمد على تحديد البدائل المتاحة للاستغلال ومعايير المفاضلة بينها بالشكل الذي يمكن من اختيار البديل الذي يحقق أكبر قدر من الإنتاج (المخرجات) بأقل قدر من المدخلات، أما إذا تم غير ذلك فإنه يعني استغلال الموارد المخصصة بالمنشأة في أوجه نشاط لا تحقق أقصى إشباع

ولا تسهم في تعظيم الرفاهية الاجتماعية.

وتتميز قرارات تخطيط الاستغلال بعدة خصائص تؤثر على نوعية المعلومات التي تتطلبها وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:

- أنها قرارات متوسطة الأجل وإن كان غالبيتها قصيرة الأجل يمتد أثرها خلال دورة إنتاجية واحدة أو سنة مالية. ومن أمثلة هذه القرارات تحديد مستوى طاقة الإنتاج أو تحديد تشكيلة المنتجات أو تشكيلة المدخلات، أو سياسات التسعير أو مستويات حجم الإنتاج أو سياسات تخطيط المخزون أو القرارات التسويقية أو القرارات التمويلية التي تحدد مصدر التمويل ومقدار التمويل وأوجه إنفاقه... الخ.
- أن تخطيط استغلال الموارد يتضمن الاختيار من بين البدائل وهذه البدائل قد تكون مختلفة في طبيعتها وأيضاً قد تكون عند مستويات مختلفة من سلطة اتخاذ القرار. فمثلاً عند المستويات العليا تكون المفاضلة بين البدائل التي تحقق أهداف المنظمة وعند المستويات الدنيا من اتخاذ القرار فإنها تشمل برامج تخصيص المورد البديل من أجل تحقيق وانجاز الهدف الفرعي.
- إن مرحلة تخطيط استغلال الموارد تتكون من أربع مراحل فرعية كل مرحلة تتطلب معلومات معينة وتتمثل هذه المرحلة في: التعرف على تحديد المشكلة - التنقيب عن الحلول البديلة - تقييم الحلول البديلة - اختيار البديل اعتماداً على نتائج التقييم.
- عند اختيار البديل الذي يحقق أكبر قدر من المخرجات بأقل قدر من المدخلات فإنه يعبر عن هذا البديل إما بمفردات عينية أو بمفردات نقدية.

ويتطلب القياس العيني التعبير عن الموارد (المدخلات) المتوقع استخدامها والمخرجات المتوقع الحصول عليها في شكل مفردات كمية أو عينية.

أما القياس النقدي فيتطلب توافر معلومات حول القيمة الاقتصادية للموارد (المدخلات) في التاريخ المتوقع لاستخدامها، وقياس المخرجات على أساس قيمتها الاقتصادية في التاريخ المتوقع لإتمامها، ولذلك يفترض منطقياً تقييم المدخلات من

الموارد بتكلفة الإحلال المتوقعة وقت استخدامها وتقييم المخرجات المتوقعة بالتكلفة البديلة المتوقعة وقت تصريفها وبيعها.

- إن قرار تخطيط الاستغلال تحكمه بعض القيود الاجتماعية التي تتبع من الرغبة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية، حيث يترتب على فكرة البعد الرفاهي لمسئولية المنشأة تجاه أصحاب المصالح ضرورة توفير معلومات تعكس الآثار الاجتماعية المتوقعة من استغلال هذه الموارد وذلك باعتبار أن التكاليف والمنافع الاجتماعية تعد من العناصر المؤثرة في قياس نتائج أعمال المشروع ومن ثم فإنها ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ قرارات تخطيط استغلال الموارد.

وتأسيساً على ما سبق، يتضح أن تخطيط استغلال الموارد - خلال فترة مقبلة - بالشكل الذي يحقق كفاءة المنشأة في الإنتاج وبالشكل الذي يساعد على تعظيم الرفاهية الاجتماعية للفئات أصحاب المصالح بالمنشأة يتطلب توافر ثلاثة أنواع من المعلومات:

(١) معلومات اقتصادية تتمثل في:

أ - معلومات تاريخية يعتمد عليها في التنبؤ بالمستقبل، فعلى سبيل المثال تستخدم التكاليف التاريخية لعنصر ما كأساس للتنبؤ بالتكاليف المستقبلية المتوقعة لهذا العنصر، وبالرغم من أن التكلفة التاريخية تستخدم للتنبؤ بالتكلفة المستقبلية، إلا أن الأخيرة هي فقط التي تمثل مدخلات ملائمة للتكلفة الملائمة ونموذج القرار.

ب- معلومات تنبؤية (عينية ومالية) عن حجم وتكلفة الموارد المتوقع استخدامها كمدخلات عن فترة مقبلة. فمثلا قرار تحديد مستوى الطاقة الإنتاجية يتطلب التنبؤ بالمبيعات والمواد الخام المتاحة والعمالة المتاحةالخ..

ج- معلومات تفصيلية عن الحاضر تساعد في المقارنة بين البدائل المختلفة وتساعد على فهم العلاقات المتداخلة بين كل بديل وبين الأجزاء الأخرى بالمنشأة وأيضاً لتوضيح تأثير كل بديل على المنشأة.

د- معلومات تنبؤية (عينية ومالية) عن حجم وقيمة المخرجات المتوقع الحصول عليها خلال الفترة المقبلة.

هـ- معلومات دقيقة يتم إنتاجها باستخدام أساليب متطورة مثل تحليلات حساسية الربح والتكاليف والإيرادات الحدية ودراسات سلوك التكلفة وتحليل التكلفة: الحجم/الربحية. أيضاً فإن المعلومات التي يتم إنتاجها باستخدام أساليب المحاكاة وأساليب الكمبيوتر وأساليب مونت كارلو تعتبر مفيدة جداً في اتخاذ القرارات المتعلقة برأس المال ومحفظه الأوراق المالية والإنتاج والتسويق.

(٢) معلومات أخرى غير اقتصادية:

أ - إن المعلومات التي تتطلبها قرارات تخطيط استغلال الموارد لا تقتصر فقط على المعلومات الكمية (سواء كانت مالية أم عينية) بل أنها تتطلب أيضاً معلومات وصفية تساعد في الحكم الإداري على عمليات تقييم البدائل. فأحياناً تكون المعلومات الوصفية ملائمة والمعلومات الكمية غير ملائمة أو على الأقل غير مفيدة فعلى سبيل المثال فإنه في مجال تطوير الجهاز الإداري بالمنشأة فإن المحاسب قد يحاول قياس الكميات المنفقة على برامج تطوير الجهاز الإداري ولكن في كثير من الحالات قد تكون هذه المحاولة الكمية مضللة.

ب- إن قرار تخطيط استغلال الموارد يتطلب معلومات عن خارج المنظمة مثل استراتيجيات التسعير للمنافسين واتجاهات مخرجات الصناعة واتجاهات السكان ومعدلات الوفيات والولادة ... الخ.

(٣) معلومات اجتماعية:

وتتمثل في معلومات تقديرية عن التكاليف والمنافع الاجتماعية لكل بديل من بدائل الاستغلال، على أن يتم اختيار البديل الذي يترتب عليه تعظيم العائد الاجتماعي وتلبية التكاليف الاجتماعية إلى أقل حد ممكن، وهذا ما يعظم الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع.

علما بأن قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية ينبغي أن يتم من وجهة نظر المجتمع وليس من وجهة نظر المنشأة، وطبقا لوجهة النظر هذه فإنه يمكن قياس التكاليف الاجتماعية من منظور أنها تمثل التضخمات التي يتحملها المجتمع - كأثار سلبية - نتيجة مزاولة المنشأة لنشاطها، كما أنها ينبغي قياس المنافع الاجتماعية من منظور أنها تمثل المنافع التي يستفيد بها المجتمع - كأثار موجبة - نتيجة مزاولة المنشأة لنشاطها.

أساليب القياس الاجتماعي للحصول علي المعلومات الاجتماعية:

لاشك أن المحاسب قد يواجه العديد من الصعوبات عند قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية وخصوصا الأخير - نظرا لغموض وتعدد المفاهيم المرتبطة به ونظرا لتشعب صلتها بالعلوم الأخرى، وبالتالي فإن استخدام المحاسب لمدخل القياس الكمي ذو البعد الواحد (القياس النقدي) قد لا يفيد في هذه الحالة. وعلى ذلك فإنه من الأفضل أن يعتمد على مدخل القياس المتعدد الأبعاد، وهذا المدخل يتسع ليشمل القياس النقدي - الذي يتضمنه المدخل الأول - ويشمل أيضا أسلوبين آخرين هما: القياس العددي والقياس الوصفي، وفيما يلي عرض موجز لهذه الأساليب التي يتضمنها القياس المتعدد الأبعاد:

أ - أسلوب القياس النقدي:

قد تكون الظاهرة الاجتماعية قابلة للقياس النقدي المباشر، وفي هذه الحالة لا يواجه المحاسب صعوبة تذكر في قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية المرتبطة بهذه الظاهرة - أما في حالة صعوبة القياس النقدي المباشر فإن Estes اقترح عدة طرق تستخدم في القياس النقدي غير المباشر للتكاليف والمنافع الاجتماعية المرتبطة بالظاهرة الاجتماعية وهذه الطرق هي:

■ طريقة التقييم البديل:

في حالة صعوبة القياس المباشر للظاهرة الاجتماعية فإنه يمكن قياس ظاهرة

بديلة يفترض فيها منطقيًا أن تتضمن بالتقريب نفس التضحيات أو المنافع في الظاهرة الأصلية محل القياس. فعلى سبيل المثال يمكن قياس المنافع في الظاهرة الاجتماعية للعاملين التي تحققت من حصولهم على مساكن مجانية أو بإيجار رمزي عن طريق تقدير قيمة هذه المنافع استنادًا إلى القيمة الإيجارية أو إيجار المثل كظاهرة بديلة.

■ طريقة الأساليب المسحية:

وتعتمد هذه الطريقة على تقدير التكاليف والمنافع الاجتماعية للظاهرة الاجتماعية محل القياس عن طريق سؤال الأفراد عن قيمة تأثيرات هذه الظاهرة عليهم، فعلى سبيل المثال يمكن تقدير المنافع الاجتماعية للظاهرة محل القياس عن طريق سؤال الأفراد مثلًا: كم تدفع من أجل الحصول على المفردة محل القياس؟ ولتقدير التكاليف الاجتماعية يمكن السؤال مثلًا: كم تدفع لتجنب هذا الضرر؟

■ طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب:

يمكن تقدير بعض التكاليف الاجتماعية عن طريق المبالغ النقدية الضرورية لتصحيح الضرر أو تجنبه. فعلى سبيل المثال يمكن تقدير التكاليف الاجتماعية التي يسببها المشروع نتيجة لاستخدامه المجاري المائية في التخلص من نفاياته عن طريق تقدير المبالغ النقدية التي يتحملها المشروع في سبيل تطهير وتنقية المجاري المائية من هذه النفايات.

ب- أسلوب القياس العددي:

في حالة صعوبة القياس النقدي (المباشر أو الغير مباشر) للتكاليف والمنافع الاجتماعية، فإنه يمكن استخدام النظم العددية في القياس والتي تتمثل فيما يلي:

■ طريقة القياس الترتيبي:

وتعتمد هذه الطريقة على ترتيب الآثار الاجتماعية وإعطائها رتبا معينة وفقًا لخصائص معينة، ثم يتم اختيار البديل الذي يحقق أعلى رتبة (في حالة المنافع) أو الأقل رتبة (في حالة التكاليف).

■ طريقة القياس الفاصلي:

تعتمد هذه الطريقة على تحديد الفروق بين الآثار الاجتماعية للظاهرة محل القياس، وتستخدم هذه الطريقة في تحديد انحراف التأثير الاجتماعي عن المعايير المحددة عن طريق القانون، ومثال ذلك زيادة معدل أول أكسيد الكربون في الجو عن أقصى تركيز مسموح به.

■ طريقة القياس النسبي:

وتعتمد هذه الطريقة على تحديد العلاقات النسبية بين الآثار الاجتماعية للظاهرة محل القياس، على سبيل المثال معدل تكرار الحوادث بين العاملين، نسبة العاملين المستفيدين من خدمة الإسكان الخ.

ثالثاً: قرارات متابعة الاستغلال الفعلي للموارد:

إن هذا النوع من القرارات يشمل قياس وتقييم ورقابة نتائج الاستغلال الفعلي للموارد ومقارنتها بما هو موضوع في الخطة - على كل مستوى من المستويات الإدارية - وتصحيح ما قد ينشأ من انحرافات نتيجة لهذه المقارنة.

وتتميز قرارات متابعة الاستغلال بعدة خصائص تؤثر على نوعية المعلومات التي تتطلبها من وهذه الخصائص ما يلي:

- ١- أنها قرارات في غالبيتها قصيرة الأجل تتحقق نتائجها مرحلياً على فترات زمنية قصيرة مثل: إدارة المخزون، وإدارة النقدية، جدولة الإنتاج، المستلزمات السلعية والخدمية، أداء العاملين، تشغيل الآلات، الموازنات الشهرية أو الربع سنوية الخ.
- ٢- أنها تعكس تفاصيل عمليات الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة على مستوى المراكز والأقسام الفرعية للوحدات الاقتصادية .
- ٣- يمكن تقسيم هذه القرارات إلى نوعين:

- قرارات تشغيلية أو روتينية تتخذ على مستوى الإدارات التنفيذية يستطيع بها مدير العمليات التشغيلية الاعتناء بالأنشطة اليومية للوحدة الفرعية ومتابعة والتأكيد من

تنفيذ وتطبيق السياسات الموضوعة من قبل الإدارة العليا.

- قرارات إدارية وتنظيمية تتخذ على مستوى الإدارة الوسطى للتأكد من فعالية توظيف الموارد وكفاءة استغلالها ، وتتخذ هذه القرارات استنادا إلى سياسات ومعايير مسبقة ، وبالتالي تكون مرشدا لمتخذ القرارات على هذا المستوى.

٤- إن قرارات متابعة الاستغلال تتطلب المقارنة بين ما حدث (نتائج الاستغلال الفعلي) وبين معيار ما يجب أن يحدث (الأهداف المخططة) وهذا يحتاج إلى معلومات حول الحاضر من أجل تصحيح الانحرافات والعمل مستقبلا على تفادي الأخطاء .

٥- إن رقابة استغلال الموارد تتطلب معلومات يعبر عنها بمفردات كمية ونقدية، وعلى المستوى التشغيلي فإن الرقابة تعتمد على بيانات غير نقدية، أما على المستويات العليا حيث يتم تجميع الأنشطة التي تم تقييمها فإن القيم النقدية هي المطلوبة.

٦- إن نتائج الاستغلال الفعلي للموارد يعكسها ثلاثة أنواع من التكاليف هي:

أ - تكلفة الحصول على الموارد (تكلفة المدخلات) وقت استخدامها وهي تتمثل في سعر السوق (أو تكلفة الإحلال الفعلية) لهذه الموارد وقت الاستخدام.

ب- تكلفة استخدام الموارد (قيمة المخرجات) تتمثل في سعر السوق (أو التكلفة البديلة الفعلية) وقت تصريف هذه المنتجات. هذا وتقاس كفاءة استغلال الموارد بالفرق بين تكلفة المدخلات وقت الاستخدام وبين قيمة المخرجات وقت التصريف وهو ما يطلق عليه عائد أو أرباح الاستغلال الفعلي للموارد الناتج عن الأنشطة العادية للمنشأة. وهو ما يشار إليه أيضا "بالمنفعة المحققة من اقتناء الموارد نتيجة للتغيرات السببية" ويقصد بالتغيرات السببية تلك التغيرات التي تطرأ على الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة نتيجة استخدام تلك الموارد أو استفاد خدماتها في العمليات الإنتاجية المختلفة.

ج- تكلفة حيازة الموارد (أثر التغير في مستويات الأسعار): إذ تم اقتناء الموارد قبل استخدامها وحدث تغير في مستويات الأسعار، فإن المعلومات يجب أن تعكس المنفعة المحققة من حيازة هذه الموارد، وهذه المنفعة تتحقق نتيجة للتغيرات التلقائية، ويقصد بالتغيرات التلقائية تلك التغيرات التي تطرأ على الموارد

الاقتصادية المتاحة للوحدة خلال فترة زمنية معينة نتيجة التغيرات في مستويات الأسعار. وهو ما يطلق عليه عائد أو أرباح الحيازة ويقاس بالفرق بين التكلفة التاريخية لاقتناء الموارد وسعر السوق (أو تكلفة الإحلال الفعلية) للموارد وقت استخدامها.

ولا شك أن التمييز بين أرباح استغلال وأرباح الحيازة يساعد في تقييم كفاءة المنشأة حيث أن العوائد المحققة يمكن أن تنسب لنوعين من التغيرات هما: التغيرات الناتجة عن الكفاءة في التشغيل ، والتغيرات الناتجة عن التغير في السعر. وبالإضافة الي ماسبق فإن قرارات قياس وتقييم ورقابة الاستغلال الفعلي للموارد لابد وأن تأخذ في الاعتبار القياس الاجتماعي للمنافع التي توفرها المنشأة والتكاليف والتضحيات المفروضة على عناصر المجتمع. سواء كان هذا القياس نقدياً أم عددياً أو وصفيّاً.

وتأسيساً على ما سبق فإن قياس وتقييم ورقابة الاستغلال الفعلي للموارد يتطلب نوعين من المعلومات هما:

أ - معلومات اقتصادية تتمثل فيما يلي:

- معلومات تفصيلية عن نتائج الاستغلال الفعلي على مستوى الأقسام وعلى مستوى التدرج الهرمي للمستويات الإدارية المختلفة و على مستوى المنشأة ككل.
- معلومات عن الحاضر لنتائج الاستغلال الفعلي ومقارنته بالمخطط وتحديد الانحرافات سواء سالبة أو موجبة وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ إجراءات تصحيحها.
- معلومات عن الماضي تتمثل في التكلفة التاريخية للموارد التي تم استخدامها.
- معلومات عن سعر السوق (أو تكلفة الإحلال الفعلية) للموارد (المدخلات) وقت استخدامها.
- معلومات عن سعر السوق (أو التكلفة البديلة الفعلية) للمخرجات.

ب - معلومات اجتماعية تتمثل فيما يلي:

إذا كانت الآثار البيئية والاجتماعية للموارد المستغلة قابلة للتجميع الرياضي فإن

المعلومات تكون في شكل كمي سواء نقدي أو عيني أو عددي، وإذا كانت غير قابلة للتجميع الرياضي فإن المعلومات تكون في شكل غير كمي وبمعنى آخر معلومات وصفية ، أي أن القياس المحاسبي للآثار البيئية والاجتماعية لأنشطة المنشأة أصبح متعدد الأبعاد يعتمد على مقاييس متعددة بدلا من الاقتصار على وحدة النقد كقياس وحيد، وعلى ذلك فإن طبيعة هذه المعلومات الاجتماعية تتدرج على ثلاثة مستويات هي: **المستوى الأول:** معلومات مالية بنتائج قياس العمليات الاجتماعية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي.

المستوى الثاني: معلومات كمية بنتائج قياس العمليات الاجتماعية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي ويتوافر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.

المستوى الثالث: معلومات وصفية تعبر بصورة إنشائية عن تأثيرات العمليات الاجتماعية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.

رابعاً: قرارات الاستمرار أو عدم الاستمرار في استغلال الموارد:

تتعلق هذه القرارات بإمكانية أو عدم إمكانية الاستمرار في استغلال الموارد مستقبلاً، ومن ثم فإنها تحتاج إلى معلومات تنبؤية مستقبلية تمكن من اتخاذ قرار استمرار الاستغلال أو إعادة تخطي الاستغلال أو إعادة تخصيص (إعادة استثمار) الموارد وهو ما سيتم تناوله كالتالي:

- إذا كان القرار هو الاستمرار في استغلال تلك الموارد فإن المعلومات الملائمة لاتخاذ ذلك القرار هي سعر السوق (أو تكلفة الإحلال الحالية) لهذه الموارد.
- إذا كان القرار هو التخلي عن الاستخدام الحالي للموارد بإعادة تخطيط استغلالها داخل نفس القسم أو في قسم آخر، فإن المعلومات الملائمة لهذا النوع من القرارات هي التكلفة البديلة الجارية للموارد (سعر البيع الجاري بغرض التصفية) .
- إذا كان القرار هو التخلص نهائياً من المورد ذاته فإن المعلومات الملائمة هي صافي القيمة البيعية للمورد.

المبحث الثاني المعلومات التي ينبغي أن يوفرها النظام المحاسبي بشأن قياس عدالة المنشأة في توزيع المنافع

إن قدرة المنشأة على تعظيم الرفاهية الاجتماعية تتوقف على تحقيق شرطين هما:

■ الكفاءة في الإنتاج:

عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بغرض الحصول على أقصى مخرجات ممكنة بأقل قدر من المدخلات وبجودة معينة، على أن تكون هذه المخرجات نافعة ومشبعة لرغبات أفراد المجتمع.

■ العدالة في توزيع المنافع:

عن طريق العدالة في توزيع مخرجات الوحدة (سواء كانت ناتجة من الاستغلال الاقتصادي للموارد أم ناتجة عن أنشطة اجتماعية) على الفئات أصحاب المصالح في الوحدة.

ويلاحظ أن الشرط الأول وهو الكفاءة في الإنتاج - والذي سبق تناوله بالدراسة - قد يتحقق تلقائياً نتيجة الرشد الاقتصادي الذي يتميز به كل فرد وكل منشأة، أما الشرط الثاني وهو العدالة في توزيع المنافع يعتبر مكملاً وضرورياً للشرط الأول، فتعظيم المخرجات - نتيجة الكفاءة في الإنتاج - لا يعنى تعظيم الرفاهية الاجتماعية وإنما لابد من تحقيق العدالة في توزيع المنافع الاقتصادية والاجتماعية على الفئات التي ساهمت في تحقيق هذه المخرجات.

ولاشك أن العدالة في توزيع المنافع الاقتصادية والاجتماعية على مستوى الوحدة الاقتصادية تتمثل فيما يلي:

١- التوزيع الكفء لعوائد عوامل الإنتاج على الفئات أصحاب المصالح في المنشأة من ملاك ومقرضين وموردين وعاملين - بما فيهم الإدارة - ومستهلكين وحكومة. بشرط أن يتناسب نصيب كل فئة مع مقدار مساهمتها في تحقيق هذه العوائد، أما إذا تم التوزيع خلاف ذلك فإن ذلك يعنى تعظيم رفاهية فئة معينة (أو بعض الفئات) على

حساب رفاهية الفئات الأخرى.

٢- توزيع المساهمات الناتجة من الأنشطة الاجتماعية على الفئات الموجهة إليها هذه الأنشطة، على أن تعالج المساهمات الموجبة كمنافع - من وجهة نظر المجتمع - تعمل على تعظيم الرفاهية الاجتماعية لهذه الفئات، وعلى أن تعالج المساهمات السالبة كتضحيات - من وجهة نظر المجتمع - تعمل على تدنية الرفاهية الاجتماعية لنفس هذه الفئات. علما بأن المساهمة الاجتماعية تشمل مجالات الأنشطة التالية:

- المجالات التي تهدف إلى تعظيم رفاهية العاملين.
- المجالات التي تهدف إلى تعظيم رفاهية المستهلكين.
- المجالات التي تهدف إلى تعظيم رفاهية البيئة المحيطة (المجتمع المحلي).

أما باقي الفئات الأخرى فإن علاقتهم بالمنشأة تقتصر على الأنشطة الاقتصادية وإن كان هذا لا يمنع اهتمام هذه الفئات بالتأثيرات الاجتماعية لأنشطة المنشأة نظرا لأنها تؤثر بدورها على القرارات التي تتخذها هذه الفئات.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث تحديد خصائص المعلومات المرتبطة بالمظهر التوزيعي للرفاهية وذلك فيما يختص بتوزيع العوائد الاقتصادية بالمظهر (رفاهية مادية) على أصحاب المصالح بالمنشأة. وأيضاً فيما يختص بتوزيع المساهمات الاجتماعية (جزء منها رفاهية مادية وجزء رفاهية غير مادية) على الفئات الموجهة إليها أنشطة الرفاهية الاجتماعية وذلك من خلال ما يلي:

أ - معلومات بشأن رفاهية العاملين:

- مقدار الأجور النقدية والمكافآت وحصتهم النقدية في الأرباح وذلك مقابل جهدهم البشري في خلق المنافع (الإنتاج).
- مقدار الرفاهية المادية المكتسبة أو المفقودة للعاملين، وذلك بمقارنة نصيبهم الفعلي من الدخل النقدي بمقدار مساهمة جهدهم البشري في تحقيق عائد الإنتاجية بالمنشأة.

- مقدار الرفاهية المفقودة للعاملين نتيجة لعدم وصول المنشأة إلى الكفاءة المثلى في الإنتاج، ونتيجة لما تحققه المنشأة من أرباح احتكارية (إذا وجدت).
- مساهمة المنشأة في مجال نقل العاملين.
- مساهمة المنشأة في مجال إسكان العاملين.
- مساهمة المنشأة في مجال الرعاية الصحية والطبية للعاملين.
- مساهمة المنشأة في مجال تدريب العاملين.
- مساهمة المنشأة في مجال الأمن الصناعي.
- مساهمة المنشأة في تحقيق رفاهية العاملين في مجالات أخرى متنوعة مثل التغذية، النشاط الثقافي والرياضي، الرحلات، الحفلات، حضانة للأطفال، نادي للعاملين، أسواق، ... الخ.

ب- معلومات بشأن رفاهية المستهلكين:

- قيمة المنتجات التي حصل عليها المستهلكون حيث أنها ساهمت في إشباع رغباتهم.
- مقدار الرفاهية المادية المفقودة أو المكتسبة للمستهلكين نتيجة:
 - ارتفاع أو انخفاض سعر بيع المنتج عن سعر البيع المثالي (أو المرشد).
 - انخفاض كمية المنتجات التي حصل عليها المستهلكون نتيجة لعدم الوصول إلى الحجم الأمثل للإنتاج أو نتيجة لعدم الاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة.
- قيمة الخدمات الأخرى المؤداة للمستهلكين بدون مقابل مثل: الهدايا والصيانة وخدمات ما بعد البيع.
- مدى الالتزام بالمواصفات القياسية لجودة المنتج.
- معلومات مختلفة عن أمان المنتج والتغليف وطريقة الاستخدام ... الخ.
- بحوث تطوير المنتج.
- قيمة التعويضات المدفوعة للمستهلكين.

ج- معلومات بشأن رفاهية الموردين:

- مقدار الأموال التي حصلوا عليها نظير توريد المستلزمات السلعية والخدمية إلى الشركة.
- مقدار الرفاهية المادية المفقودة أو المكتسبة وذلك بمقارنة نصيبهم الفعلي من العوائد التي حصلوا عليها بمقدار مساهمة هذه المستلزمات في تحقيق عائد الإنتاجية.
- معلومات أخرى توضع مدى عدالة أسعار البيع التي تم بها توريد المستلزمات إلى الشركة.
- معلومات تساعد الموردين على اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تعظم رفاهيتهم الاجتماعية مثل قدرة الشركة على سداد التزاماتها، وحالة السيولة ورأس المال العامل بالشركة.

د- معلومات بشأن رفاهية المقرضين:

- مقدار الفوائد التي حصل عليها المقرضون نظير استثمار أموالهم - كقروض - بالمنشأة.
- مقدار الرفاهية المفقودة أو المكتسبة وذلك بمقارنة الفوائد الفعلية بمقدار مساهمة القروض - كعامل إنتاجي - في تحقيق العائد الكلي للمنشأة وأيضًا بمقارنته بالعائد الذي يمكن أن يحصلوا عليه من استثمار قروضهم في الفرص البديلة.
- معلومات أخرى تساعد المقرضين على اتخاذ القرارات التي تعظم رفاهيتهم مثل قدرة المنشأة على سداد التزاماتها في الأجل القصير والطويل وأيضًا حالة السيولة ورأس المال العامل بالمنشأة.

هـ- معلومات بشأن رفاهية الملاك (المساهمين):

- نصب المساهمين في الأرباح وبمعنى آخر حصتهم في العائد المحقق نظير تقديمهم لرأس المال، وأيضًا قيمة ما تم تعليته من احتياطات وفائض مرحل.
- مقدار الرفاهية المادية المفقودة أو المكتسبة وذلك بمقارنة نصيبهم الفعلي في الأرباح

- بمقدار مساهمة رأس المال في تحقيق العائد الكلي للمنشأة، وأيضًا بمقارنته بالعائد الذي يمكن أن يحصلوا عليه من استثمار أموالهم في الفرص البديلة.
- معلومات عن قدرة المنشأة على دفع توزيعات مستقبلية.
 - معلومات مختلفة تساعدهم في:
 - عمل مقارنات اقتصادية بالسنوات الماضية أو مع شركات أخرى.
 - اتخاذ قرارات بشأن زيادة أو (عدم زيادة) حصتهم في الشركة (الاكتتاب في إصدارات جديدة).
 - عمل أحكام بخصوص التحركات المحتملة في أسعار الأسهم والمستويات المحتملة للتوزيعات المستقبلية للأرباح.
 - تقييم كفاءة أداء الشركة وهذا يشمل الأهداف والاستثمار وخطط توزيع الأرباح والاستقرار الاقتصادي.

و- معلومات بشأن رفاهية الحكومة:

- إن المعلومات التي ينبغي توفيرها بشأن مساهمة المنشأة في تحقيق رفاهية الحكومة كإحدى فئات أصحاب المصالح تتمثل في:
- مقدار الضرائب والرسوم المدفوعة للحكومة مقابل توفير الحماية والأمن للمنشأة وأيضًا مقابل توفير وسائل الخدمة العامة لها من طرق واتصالات ... الخ.
 - مساهمة المنشأة في تحقيق الناتج القومي (القيمة المضافة للاقتصاد القومي).
 - أثر معيار النقد الأجنبي (مقدار الوفر الصافي) للمنشأة على ميزان المدفوعات للدولة.
 - تقييم أداء الوحدة في علاقتها بالمجتمع والتكاليف والمنافع الاجتماعية المنسوبة للوحدة، وأيضًا قدرتها في المستقبل على عمل إعادة تخصيص لموادها من أجل الأغراض الاجتماعية.
 - مدى امتثال المنشأة للتشريعات الضريبية والمتطلبات والالتزامات التعاقدية والقانونية الأخرى.

ز- معلومات بشأن رفاهية المجتمع المحلي (البيئة المحيطة):

وهي تنقسم إلى عدة مجموعات هي:

- المساهمة في حماية الموارد الطبيعية مثل استخدام كل من المواد الخام والقوى المحركة.
- المساهمة في حماية البيئة مثل الجهود المبذولة لمنع أو تخفيف تلوث الهواء والماء والضوضاء وتحليل المخلفات الصناعية وأيضاً التخلص من النفايات والمخلفات بطريقة تتجنب التلوث.
- المساهمة العامة وهي تشمل المساهمة في توظيف المعوقين وذوي العاهات والمجندين، تدريب أفراد غير عاملين، توفير وسائل نقل لسكان المنطقة، دعم المؤسسات التعليمية والثقافية والصحية والخيرية والرياضية، وأخيراً المساهمة في تجميل البيئة المحيطة.
- قيمة الموارد الضائعة بسبب حوادث العمل، أو بسبب عدم الوصول إلى الحجم الاقتصادي في الإنتاج.

ومما سبق يتضح أن المعلومات التي ينبغي أن يوفرها النظام المحاسبي بشأن العدالة في توزيع العوائد تنسم بأنها معلومات كمية: نقدية وغير نقدية، ومعلومات غير كمية في صورة وصفية أو إنشائية وذلك على حسب الحدث المراد قياسه والتقرير عنه، فإذا كانت عناصره قابلة للتجميع الرياضي خضع للقياس الكمي، وإذا كانت عناصره غير قابلة للتجميع الرياضي خضع للقياس غير الكمي، ومعنى هذا أن القياس المحاسبي في هذا المجال يكون متعدد الأبعاد، وبالتالي فإن المعلومات المتولدة من هذا القياس تتميز بالخصائص التالية:

- معلومات مالية عن الأحداث القابلة للقياس النقدي.
- معلومات عينية وعددية (تتمثل في العدد والترتب والفروق والنسب) للأحداث الغير قابلة للقياس النقدي.
- معلومات وصفية أو إنشائية للأحداث الغير قابلة للقياس الكمي (النقدي والعددي).

المبحث الثالث

تقييم مدى وفاء الأنظمة المحاسبية من معلومات بشأن الرفاهية من منظورها: الإنتاجي والتوزيعي

أظهرت الدراسة التحليلية السابقة خصائص المعلومات التي ينبغي أن يوفرها النظام المحاسبي بشأن الرفاهية، ومن ثم فإنه يتلوهما بعد ذلك تقييم لمدى وفاء الأنظمة المحاسبية الأساسية لهذه المعلومات وبسبب اختلاف المعلومات التي يوفرها كل نظام فإنه من المنطقي تناول كل نظام على حدة وذلك على النحو الآتي:

أولاً: نظام المحاسبة المالية:

تهتم المحاسبة المالية أساساً بالقياس الكمي لمخزون الثروة الاقتصادية لدى وحدة محاسبية معينة في لحظة زمنية معينة وما يطرأ على هذا المخزون من تغيرات على مدار فترة زمنية محددة - نتيجة لمزاولة الوحدة المحاسبية لنشاطها الاقتصادي - وتوصيل نتائج هذا القياس بصورة إعلامية مفيدة إلى من يهمه أمر الوحدة المحاسبية. وذلك من خلال قائمة الدخل وقائمة المركز المالي اللتان تعدان في نهاية الفترة المالية.

ولاشك أن المعلومات التي يوفرها هذا النظام من خلال تلك القوائم هو نتيجة لتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في تسجيل العمليات بين الوحدات المختلفة، وبذلك فإن قوائم المحاسبة المالية تطابق مجموعة القواعد التي وضعتها المهنة، وقد أدى ذلك إلى أن النظام التقليدي للقياس المحاسبي في ظل المحاسبة المالية أصبح يشوبه نوعين من القصور هما:

- **قصور كمي:** مرتبط بالإطار العام لهذا النظام ويركز على خدمة الأطراف الخارجية للمشروع، وذلك فهو يقصر اهتمامه على البيانات التاريخية فقط دون غيرها.

- **قصور نوعي:** مرتبط بالأساليب الفنية للقياس، فهذه الأساليب تعتمد على أسس تحكيمية في إطار ما يطلق عليه "المبادئ والقواعد المتعارف عليها" والتي ترتبط بالبيانات التاريخية وعلى تطبيق مفاهيم الحيطة والحذر والموضوعية في عملية القياس.

ونتيجة لما سبق فإن المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة المالية لا تعكس جانبي الكفاءة في الإنتاج والعدالة في التوزيع وأيضًا لا تعكس الآثار الاجتماعية لأنشطة الوحدة، وبالتالي فإنها لا توفر معلومات تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات التي تعظم من رفاهيتهم الاجتماعية ولا توفر معلومات تساعد على تقييم كفاءة المنشأة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية وذلك يرجع إلى أن المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة المالية - في ظل القياس التقليدي - تتميز بالخصائص التالية:

- أنها معلومات تعكس العمليات التي تمت فعلا بين المنشأة ومجموعة المستخدمين والسوق بصفة عامة ومن ثم فإنها تعكس حركة استغلال الموارد داخل المنشأة.
- أنها معلومات مالية تعتمد على القياس النقدي بينما القرارات التي تعظم الرفاهية تعتمد على معلومات متعددة الأبعاد، أي معلومات في شكل كمي "نقدي وغير نقدي" ومعلومات في شكل غير كمي "وصفي".
- أنها معلومات تاريخية عن وقائع وأحداث تمت فعلا، بينما قرارات تعظيم الرفاهية الاجتماعية تتطلب معلومات عن الحاضر والمستقبل.
- أنها تعتمد على معيار ثبات وحدة النقد، ومن ثم فإنها لا تظهر المنفعة الاقتصادية من حيازة الموارد أثناء فترات التضخم، بينما قرارات تعظيم الرفاهية تتطلب التمييز بين ربح الاستغلال وربح الحيازة.
- أنها لا تظهر التأثير الاجتماعي لأنشطة المنشأة، بينما قرارات تعظيم الرفاهية تتطلب ذلك.
- أنها لا تظهر جانب العدالة في توزيع المنافع على الفئات التي ساهمت في تحقيقها، بينما رفاهية هذه الفئات تتطلب معلومات عن نصيب كل فئة من العوائد التي تم توزيعها، ومقارنة هذه الحصة الفعلية بمساهمة هذه الفئة في تحقيق العائد الكلي للمنشأة.

ويعتقد الباحث أن أوجه القصور السابقة لا تمنع من أن المعلومات المتولدة من نظام المحاسبة المالية تفيد في قياس التكلفة التاريخية للموارد المستغلة في تاريخ الاستخدام.

ثانياً: نظام المحاسبة الإدارية:

تعرف المحاسبة الإدارية بأنها نظام فرعي من نظام المعلومات تتمثل مدخلاته في كل البيانات المتعلقة بالأحداث والظواهر الداخلية والخارجية في الوحدة سواء كانت تمثل أحداثاً تمت فعلاً أم مستقبلية، وذلك للحصول على مخرجات تتصف بالتفصيل والشمول والمنفعة والموضوعية النسبية أحياناً وذلك لخدمة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من أجل تحقيق أهداف الوحدة بأقصى كفاءة ممكنة.

هذا وتستعين المحاسبة الإدارية في تحقيق أهدافها بالعديد من الأساليب الفنية مثل الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤولية، وتحليل الانحرافات والتحليل التفاضلي والتكاليف المتغيرة، وتحليلات التكلفة / الحجم / الربحية، وطرق الرقابة على المخزون، وطرق تقييم الأداء، والتحليل المالي والمحاسبي للقوائم المالية ... الخ.

- وفى ضوء مفهوم وأساليب نظام المحاسبة الإدارية يمكن للباحث تحديد خصائص المعلومات التي يوفرها هذا النظام وهي:
- أنها معلومات عن الأحداث بصفة عامة داخل أو خارج الوحدة ولذلك فهي معلومات كمية "نقدية وغير نقدية" وأيضاً هي معلومات غير كمية "وصفية" ومن ثم فهي معلومات متعددة الأبعاد.
 - أنها معلومات عن الأحداث والظواهر التي حدثت في الماضي والحاضر والتي ستحدث في المستقبل "لارتباط التخطيط بالأمر المستقبلية"، ومن ثم فهي معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية.
 - هي معلومات مالية ناتجة عن تدفق الموارد المالية وهي معلومات إنتاج ناتجة من التدفق الطبيعي للموارد، وهي معلومات شخصية Personal ناتجة عن تدفق الأفراد، وهي معلومات تسويقية ناتجة من العلاقة بين المنشأة وسوق منتجاتها.
 - أنها معلومات تساعد في قياس تكلفة المدخلات والمخرجات.
 - معلومات تساعد في استكشاف الأداء المتوقع وتحديد العوامل المسببة لهذه التوقعات،

- وأيضًا قياس الأداء ومدى الاختلاف بين الأداء المحدد ومجالات المسؤولية. فهي معلومات قائمة على المقارنة ومن ثم تساعد في قياس استغلال الموارد.
- أنها معلومات تنبؤية وفعالية، تنبؤية تتمثل في المعلومات المتنبأ بها التي تعكس خطة استغلال الموارد، وفعالية تعكس نتيجة الاستغلال الفعلي للموارد.
 - هي معلومات تفصيلية تعكس نتائج الاستغلال الفعلي على مستوى الأقسام والفروع في المنشأة وهي ما يعرف باسم التقارير الجزئية أو تقارير الأقسام.
 - أنها يمكن أن توفر معلومات عن التغيير في مستويات الأسعار حيث يتم اخذ التضخم في الحسبان عند وضع الخطط البديلة أو إعداد الموازنات وهذا يرجع إلى أن المحاسبة الإدارية لا تتقيد بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ومما سبق يتضح أن المعلومات المنبثقة من نظام المحاسبة الإدارية تتلاءم إلى حد ما مع المعلومات التي تتطلبها قرارات تعظيم الرفاهية الاجتماعية وذلك يرجع إلى ما يلي:

- ١- أن نظام المحاسبة الإدارية لا يوفر معلومات ملائمة تعكس جانب الكفاءة في توزيع المنافع على الفئات التي ساهمت بنشاطها في المنشأة، وأيضًا لا يوفر معلومات عن الآثار الاجتماعية لأنشطة الشركة على رفاهية هذه الفئات.
- ٢- أن نظام المحاسبة الإدارية يوفر معلومات ملائمة إلى حد ما تعكس كفاءة تخطيط استغلال الموارد وتعكس متابعة استغلالها، وأيضًا إمكانية الاستمرار أو عدم الاستمرار في استغلال هذه الموارد وهذا يتضح مما يلي:
 - أ - أن المحاسبة الإدارية توفر معلومات ملائمة لتخطيط استغلال الموارد: فعلى سبيل المثال عند تخطيط استغلال الموارد يجب مراعاة الندرة النسبية لعناصر الإنتاج، أي أن استخدام عنصر إنتاج معين في بديل يمنع استخدام هذا العنصر في كافة البدائل الأخرى، ومن ثم فإن بديهية الندرة تقتضى أن يستخدم العنصر في أفضل بديل ولا يتسنى ذلك إلا إذا كان هناك معلومات متوافرة عن كل البدائل الممكنة المتاحة وهذا ما توفره المحاسبة الإدارية. أيضًا إذا أخذنا أحد

الأساليب الفنية التي تستخدمها المحاسبة الإدارية وهو أسلوب الموازنات التخطيطية كأداة محاسبية لتخطيط استغلال الموارد، فإنه يلاحظ أن هذه الموازنة تتميز بما يلي:

- أنها تعد عن فترة قصيرة لا تتجاوز السنة المالية وبالتالي تتلاءم مع قرارات تخطيط الاستغلال التي هي أيضاً قصيرة الأجل.

- أنها توفر معلومات تفصيلية عن العمليات الجارية لاستغلال الموارد خلال الفترة التي تغطيها الموازنة.

- أنه يمكن تبويب الموازنة حسب الهيكل التنظيمي للمنشأة، وبالتالي فإنها توفر معلومات عن التنفيذ الفعلي لاستغلال الموارد خلال المستويات الإدارية ومن خلال الأقسام التنفيذية.

- أنها تتضمن ثلاث موازنات فرعية: عينية ومالية ونقدية، وكل موازنة فرعية تتضمن عدد من الموازنات الجزئية، وهذا يعني أنها توفر معلومات متعددة الأبعاد.

- أنها توفر معلومات لا تدخل ضمن القواعد المحاسبية المقبولة لأنها تتعارض مع مفهوم الموضوعية، وهي المعلومات التقديرية اللازمة لتخطيط استغلال الموارد عن فترة الموازنة المقبلة.

- أن هذا لا يعني أن الموازنة التخطيطية تعتبر أسلوباً متكاملًا لتخطيط استغلال الموارد، لكن يعاب عليها أنها لا تتضمن موازنة اجتماعية تأخذ في الاعتبار الآثار والأبعاد الاجتماعية لكل بديل من خطط الاستغلال، ولذا فإنه من الضروري العمل على إعداد موازنة اجتماعية فرعية، باستخدام قياس محاسبي متعدد الأبعاد، تعكس الآثار الاجتماعية لأنشطة الاستغلال وأثرها على الرفاهية الاجتماعية.

ب- أن المحاسبة الإدارية توفر معلومات ملائمة عن متابعة استغلال الموارد سواء في مرحلة القياس أو التقييم أو الرقابة، فمثلاً موازنة العمليات الجارية تتضمن

العديد من الموازنات الجزئية التحليلية التي تغطي جميع مجالات استغلال الموارد على مستوى الأنشطة وعلى مستوى الأقسام، وهذا يوفر مقياسا جيدا لمتابعة الاستغلال الفعلي للموارد. أيضًا عن طريق مقارنة التنفيذ الفعلي بما هو مخطط يمكن تقييم كفاءة استغلال الموارد وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات المصححة لها، وهذا يوفر مقياسا جيدا لتقييم ورقابة الموارد التي يتم استغلالها.

ويعتقد الباحث أن إعداد موازنة العمليات الجارية بمقاييس متعددة الأبعاد وبالقيم التاريخية والجارية للموارد التي يتم استغلالها يساهم إلى حد كبير في قياس تكلفة استخدام المدخلات وقياس تكلفة حيازتها بالشكل الذى يمكن معه التفريق بين ربح الاستغلال وربح الحيازة، أيضًا فإنه في ظل المحاسبة الإدارية تعد الشركات تقارير يومية عن التوقعات النقدية وعن المركز النقدي، وأيضًا عن التوزيع التاريخي لبيانات المبيعات والتدفق النقدي. وهذه المعلومات تساعد أيضًا في قياس وتقييم ورقابة النتائج الفعلية لاستغلال الموارد.

ج- أن المحاسبة الإدارية توفر معلومات ملائمة في المفاضلة بين الاستمرار أو عدم الاستمرار في استغلال الموارد، فمثلا إذا كان القرار هو الاستمرار في استغلال الموارد فإن المعلومات المطلوبة هي تكلفة الإحلال الجارية للمورد وإذا كان القرار هو إعادة تخطيط استغلال المورد فإن المعلومات المطلوبة هي التكلفة البديلة الجارية للمورد. ولاشك أن المحاسبة الإدارية توفر هذا النوع من المعلومات في مجال المفاضلة بين إلغاء خط إنتاجي أو الإبقاء عليه، أو بين الإبقاء على أصل قديم أو استبداله بأصل جديد أو المفاضلة بين قرار التصنيع أو الشراء ... الخ.

أما إذا كان القرار هو إعادة تخصيص المورد (إعادة استثماره) فإن نماذج الموازنة الاستثمارية في المحاسبة الإدارية توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ مثل هذا القرار، حيث يفترض في تلك الموازنة المفاضلة بين بدائل الاستثمار المختلفة بحيث يتم

اختيار البديل الذي يحقق أقصى عائد متوقع للمنشأة بأقل درجة من التكاليف والمخاطرة. إلا أنه يعاب على هذه الموازنات الاستثمارية أنها تهمل الآثار والأبعاد الاجتماعية لبدائل الاستثمار على رفاهية المجتمع.

يتضح من دراسة العناصر السابقة أن نظام المحاسبة الإدارية يوفر معلومات ملائمة إلى حد ما في اتخاذ القرارات التي تعظم الرفاهية الاجتماعية لأصحاب المصالح بالمنشأة، ولاشك أن التكامل بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة الاجتماعية وبعض النظم المحاسبية الأخرى يساعد إلى حد كبير في توفير المعلومات التي تساعد على تعظيم الرفاهية الاجتماعي.

المراجع

عبد ربه، عاطف حسن، مدخل الرفاهية كأداة لتطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن كفاءة الأداء بالوحدات الإنتاجية - دراسة نظرية وتطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، ١٩٩٥.

الفهرست

الصفحة	الموضوع
٥	الباب الأول
٧	الاطار العام لنظرية المحاسبة
٥٣	الفصل الأول: مستويات النظرية في العلوم الاجتماعية الفصل الثاني: مستويات النظرية في المحاسبة
١٠٣	الباب الثاني القياس المحاسبي للدخل من منظور اتخاذ القرارات
١٠٥	الفصل الأول: طبيعة الربح(الدخل) المحاسبي
١١٨	الفصل الثاني: مفهوم وأهمية جودة الربح(الدخل) المحاسبي
١٢٦	الفصل الثالث: مؤشرات جودة الربح(الدخل) المحاسبي الباب الثالث
١٤٧	دور مدخل الرفاهية الاجتماعية في مجال التنظير المحاسبي
١٥٠	الفصل الأول: فلسفة البعد الرفاهي في المحاسبة
١٨٤	الفصل الثاني: دور النظام المحاسبي في توفير المعلومات المتعلقة بأوجه الرفاهية الاجتماعية

جامعة جنوب الوادي

كلية التجارة

قسم المحاسبة

**تدريبات عملية
فى مقرر
النظرية العامة للمحاسبة
للاسات عليا**

اسم الطالب:

رقم المسلسل:

العام الدراسي: ٢٠٢٤ / ٢٠٢٥

القسم الأول: أسئلة الصواب (T) والخطأ (F)

من السؤال رقم (١) الي رقم (٢٠) في شت الإجابة

السؤال الأول :

- ١- إن النظر إلى المنشأة كمجموعة من النشاط الاقتصادي والاجتماعي يعبر عن المفهوم الملائم للمحاسبة عن الرفاهية الاجتماعية .
- ٢- طريقة التقييم البديل في القياس الاجتماعي تعنى قياس ظاهرة بديلة يفترض فيها ان تتضمن بالتقريب نفس التضحيات او المنافع في الظاهرة الأصلية محل القياس .
- ٣- ان فرض الشخصية المعنوية متعلق بوجود مجموعة من العمليات المالية المتبادلة.
- ٤- ان فرض القياس النقدي متعلق بوجود وحدة محاسبية.
- ٥- التمهيد الحقيقي للربح يتم باستخدام اساليب محاسبية ينتج عنها ربحا اقل تقلبا.
- ٦- التحفظ المحاسبي يؤدي الي خلق احتياطات سرية.
- ٧- ان التعريف في نظرية العلوم الاجتماعية يرتبط بالماصدق ، اما التصنيف فيرتبط بالمفهوم.
- ٨- في المنهج الاستقرائي ننتقل من الجزئيات الي القانون العام ، والعكس في المنهج الاستنباطي ننتقل من القانون العام الي الجزئيات.
- ٩- ان الهدف من التعريف الشئني هو تحديد جوهر الشئ ، اما الهدف من التعريف الاسمي هو تحديد صفات الشئ.
- ١٠- تتميز البديهيات في نظرية العلوم الاجتماعية بصفة العموم ، اما المصادرات فانها تخص علم معين بذاته.
- ١١- ينفرد المنهج الاستقرائي الي قياس ارسطو والاستنباط الرياضي.
- ١٢- الاستقراء هو منهج الاكتشاف والاستنباط هو منهج البرهان.

١٣ - المستحقات الموجبة تعني ان الارباح المقدرة اقل من التدفقات النقدية المتولدة.

١٤ - تمهيد الدخل المتعمد من قبل الادارة يشمل نوعين هما: التمهيد المصطنع والتمهيد الطبيعي.

١٥ - جودة استمرار الارباح تعني نمو الربح بصورة مستقرة دون تقلبات.

١٦ - مفهوم كفاءة المنشأة يتضمن نقطتين هما: الاقتصاد في استخدام الموارد - ووجود علاقة بين كمية المخرجات وكمية المدخلات.

١٧ - التحفظ المحاسبي يسهم في الحد من قدرة الادارة علي ادارة الأرباح.

١٨ - جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A.) اضافت عام ١٩٧٨ بعدا جديدا لتعريف المحاسبة وهو توفير معلومات مفيدة تسهم في اتخاذ القرارات التي تعظم الرفاهية الاجتماعية.

١٩ - الشركات ذات المسؤولية الاجتماعية العالية ، تكون مطالباتها الضمنية اقل من الشركات ذات الأداء المالي المرتفع.

٢٠ - التفسير بتحديد العلاقة بين السبب والنتيجة في العلوم الاجتماعية ،تشتمل علي : التابع الزمني - والانتظام.

القسم الثاني: أسئلة الاختبار المتعدد من السؤال

رقم (١) الي (٢٠) في شيت الإجابة

السؤال الثاني:

المطلوب تظليل الاختيار المناسب (A,B,C,D):

١ - المصطلح الذي يحدد طبيعة الشيء أو جوهره وصفاته القابلة للقياس ،
يسمي:

(a) مفهوم	(b) مصادرة
(c) بديهية	(d) قضية

٢- مصطلح تستخدمه المحاسبة دون الحاجة إلي برهان علي صحته وهو

يشترك من مجالات العلوم الأخرى ، يسمى:

(a) مفهوم (b) مصادرة

(c) بديهية (d) قضية

٣- مصطلح تستخدمه المحاسبة دون الحاجة إلي برهان علي صحته وهو

يشترك من المجال المحاسبي نفسه ، يسمى:

(a) مفهوم (b) مصادرة

(c) بديهية (d) قضية

٤- مصطلح استخدام نفس القواعد المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى عند

الإثبات في الدفاتر وعند إعداد القوائم المالية ، يسمى:

(a) مبدأ الثبات (b) مبدأ الأهمية النسبية

(c) مبدأ الشمول (الإفصاح) (d) مبدأ تحقق الإيراد

٥- مصطلح تحديد الوقت الذي يجب عنده فنيا الاعتراف بالإيراد حتى يمكن

إثباته بالدفاتر ، يسمى:

(a) مبدأ الثبات (b) مبدأ الأهمية النسبية

(c) مبدأ الشمول (الإفصاح) (d) مبدأ تحقق الإيراد

٦- من المبادئ العلمية المرتبطة بالربح :

(a) مبدأ الثبات (b) مبدأ الأهمية النسبية

(c) مبدأ الشمول (الإفصاح) (d) التكلفة الفعلية في قياس النفقة

٧- ان الفرق بين أرباح الشركة وقدرتها علي توليد التدفقات النقدية يعرف

باسم:

(a) جودة المستحقات (b) تمهيد الدخل

(c) تحفظ الأرباح (d) لاشيء مما سبق

٨- تقليل التقلبات في صافي الربح يعرف باسم:

(a) جودة المستحقات (b) تمهيد الدخل
(c) تحفظ الأرباح (d) لاشيء مما سبق
٩- عندما يكون صافي الربح يتضمن جزء كبيراً منه ناتجاً عن أنشطة
وعمليات غير مستمرة يعرف باسم:

(a) جودة المستحقات (b) تمهيد الدخل
(c) تحفظ الأرباح (d) لاشيء مما سبق
١٠- العلاقة بين إجمالي المخرجات واحد عناصر المدخلات تسمى:

(a) الانتاجية الكلية (b) الانتاجية الجزئية
(c) الانتاجية الفنية (d) لاشيء مما سبق
١١- إذا كان الغرض من القياس هو كمية الزيادة في المخرجات نتيجة
إضافة وحدة من المدخلات ، يعرف باسم:

(a) الانتاجية الفنية (b) الانتاجية الهندسية
(c) الانتاجية الحديدية (d) لاشيء مما سبق
١٢- أفضل نموذج يستخدم في قياس البعد الرفاهي في المحاسبة ، هو
نموذج:

(a) تعظيم رفاهية الملاك (b) تعظيم رفاهية المساهمين
(c) تعظيم الرفاهية الادارية (d) لاشيء مما سبق
١٣- الالتزامات المباشرة للمنشأة نحو تحقيق الرفاهية الاجتماعية ، تشمل:

(a) المستهلكين (b) المنافسين
(c) الجمهور العام (d) كل ما سبق
١٤- المنهج المحاسبي المستخدم في تحديد نطاق مسئولية المنشأة نحو
تحقيق الرفاهية الاجتماعية ، هو المنهج:

(a) المعياري (b) الايجابي
(c) التكامل بين المنهجين المعياري والايجابي (d) كل ما سبق

١٥- الأفصاح القطاعي من المتغيرات الحديثة التي تؤثر علي المفهوم المحاسبي:

- (a) الوحدة المحاسبية
(b) الأصول والموجودات
(c) حقوق الملكية
(d) لاشيء مما سبق

١٦- التاجير التمويلي من المتغيرات الحديثة التي تؤثر علي المفهوم المحاسبي:

- (a) الوحدة المحاسبية
(b) الأصول والموجودات
(c) حقوق الملكية
(d) لاشيء مما سبق

١٧- الموارد المستنفذة للحصول علي سلعة او خدمة لازمة لمزاولة النشاط ، هي تعريف لـ :

- (a) مفهوم الأصول
(b) مفهوم الايرادات
(c) مفهوم المصروفات
(d) لاشيء مما سبق

١٨- الزيادة الاجمالية في حقوق الملكية الناتجة عن نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة ، هي تعريف لـ :

- (a) مفهوم الأصول
(b) مفهوم الايرادات
(c) صافي الدخل
(d) لاشيء مما سبق

١٩- مبدأ التكلفة الفعلي في قياس النفقة ، ينتمي الي مباديء :

- (a) تحديد الربح المحاسبي
(b) تحديد المركز المالي
(c) المباديء العامة
(d) لاشيء مما سبق

٢٠- مبدأ الحيطة (التحفظ المحاسبي) ، ينتمي الي مباديء :

- (a) تحديد الربح المحاسبي
(b) تحديد المركز المالي
(c) المباديء العامة
(d) لاشيء مما سبق

انتهت الأسئلة