الجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة
وزارة التّعليم العالي والبحث العلميّ
جـامعة فرحـات عبّاس سطيف-1-



كلّيـة العلـوم الاقتصاديـة والتّجاريّة وعلوم التّسيير

قسم المالية والمحاسبة

مطبوعة

مقياس مشاكل محاسبية معاصرة

مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة ماستر تخصص محاسبة

إعـداد الدكتورة:

حسناء مشري

السنة الجامعية:2022/2021

مطبوعة في مقياس

مشاكل محاسبية معاصرة

موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة

إعداد: د. مشري حسناء

2020-2021

مقدمة

المحاسبة لها دور كبير في مواكبة التغيرات الاجتماعية والاقتصادية فهي تعمل على تشكيل بيئتها وتلعب دورا فعالا لاتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية فيما يتعلق بتحديد التكاليف والمنافع الاجتماعية والاقتصادية للأفراد والمؤسسات فأصبحت المسؤولية الملقاة على عاتق مهنة المحاسبة اليوم أكبر لكي تكون قادرة على مواجهة الحاجات والضغوط الاقتصادية والاجتماعية، فلم تعد مؤشرات الربحية هي المقياس الوحيد للحكم على مدى كفاءة المؤسسات بل أن هناك مقاييس ومعايير أخرى تفرض على المحاسبة أن تأخذ بها وأن هناك اتفاق متزايد على أن مؤشرات الأداء التقليدية التي يتم اشتقاقها من القوائم المالية لم تعد كافية للتعبير عن نشاط المؤسسات الاقتصادية لهذه الأسباب، فإن المحاسبين قد اضطروا لمواجهة مشاكل جديدة والتي لا يعتقد بأن التفسيرات التقليدية للمحاسبة يمكن تطبيقها عليها، ومن بين تلك البدايات توجد مجالات: محاسبة التضخم، محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية، **محاسبة القيمة العادلة، محاسبة الموارد البشرية ، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ، المحاسبة البيئية، محاسبة رأس المال الفكري، المحاسبة الإبداعية**....الخ، لذلك فإن النماذج والقواعد والطرق التقليدية للمحاسبة لم تعد كافية مما أدى إلى الحاجة أن نوجه الاهتمام إلى مسؤولية أوسع من المسؤولية الاقتصادية وذلك بفرض قيود لتحقيق الرفاهية للمجتمع، وبالتالي يقع على المؤسسات واجب الاضطلاع في توفير الوسائل التي تحقق العديد من الأهداف في المجتمع الذي تعيش فيه. ولكي تعرض المحاسبة تلك الآثار في صورة معلومات فإنها تكون مجبرة عن الابتعاد عن بعض أعرافها التقليدية مع توفيرها لمنهج جديد للتعبير عن المعلومات الجديدة في صورة تقارير-تدخل في محيط المحاسبة.

بهدف تكوين طلبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بصفة عامة وطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة بصفة خاصة جاءت هذه المطبوعة لتكون مرجعا لاستيعاب مقياس مشاكل محاسبية معاصرة، وذلك وفق البرنامج الوزاري المسطر، من خلال التطرق إلى أهم القضايا والمشاكل المحاسبية المعاصرة الموضحة في البرنامج وإعطاء صورة عامة عنها لتوضيح أهم الأسس والمبادئ التي تقوم عليها هذه الاتجاهات الحديثة من المحاسبة، وترك الباب مفتوح بحكم أن المحاسبة تتأثر مختلف التغيرات الاقتصادية والاجتماعية كبقية العلوم الأخرى لإدراج دراسة حالات أخرى. حيث سنطلع في المستقبل إلى التطرق إلى المزيد من القضايا الأخرى المعاصرة مثل: المحاسبة القضائية، المحاسبة السحابية وغيرها، بحيث يكتسي هذا المقياس أهمية بالغة في تكوين الطلبة في الجانب المحاسبي. لذا فقد تم تناول هذا المقياس من خلال تسعة فصول وفق الخطة التالية:

الفصل الأول: مراحل تطور الفكر المحاسبي وتطور مفهوم القياس في المحاسبة

الفصل الثاني: القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة (محاسبة القيمة العادلة)

الفصل الثالث: محاسبة التضخم

الفصل الرابع: محاسبة المعاملات بالعملة الأجنبية

الفصل الخامس: الإطار المفاهيمي للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

الفصل السادس: الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية

الفصل السابع: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية

الفصل الثامن: محاسبة رأس المال الفكري

الفصل التاسع: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

الفصل الأول: مراحل تطور الفكر المحاسبي وتطور مفهوم القياس في المحاسبة

عناصر المحاضرة

مقدمة

المبحث الأول: مراحل تطور الفكر المحاسبي

المطلب الأول: مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة

المطلب الثاني: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا

المطلب الثالث: مرحلة النظر للمحاسبة على أنها نظام للمعلومات

المطلب الرابع: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

المبحث الثاني: مفهوم القياس في المحاسبة

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

المطلب الثاني: عناصر ومراحل القياس المحاسبي وأساليبه

المطلب الثالث: طرق القياس المحاسبي

المطلب الرابع: قيود ومشاكل القياس المحاسبي

خلاصة الفصل

مقدمة

لقد عرف الفكر المحاسبي تطورا على مر العصور وواجهت المحاسبة فيه الكثير من التحديات خاصة مع تطور أهدافها بالشكل الذي يجسد دورها في المجتمع، وهذا ما أخرج المحاسبة عن إطارها التقليدي المختص بقياس الدخل وإعداد القوائم والتقارير المالية وتوصيلها إلى الأطراف المختلفة إلى إطار يتصف بالشمولية والاتساع من خلال الدور المتمثل في تحديد وقياس البيانات وإعداد وتوصيل التقارير التي توضح مدى مساهمة ومشاركة المؤسسات في تحقيق أهداف المجتمع، مما ترتب عليه تغير شكل ومحتوى وأسلوب وإيصال المعلومات المحاسبية وتقديمها للمستفيدين منها. ولما كان الإطار الفكري يعاني من القصور لعدم قدرته على تقديم إجابات محددة لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسبة، حاول المحاسبون التكيف مع هذا التغير باللجوء إلى علماء الاقتصاد والمهندسين والفلسفة لتفسير الأهداف المرغوبة اجتماعيا وتنفيذها والتعامل معها من خلال خبرتهم بمشاكل القياس.

يمثل القياس المحاسبي عنصرا أساسيا من عناصر التطبيق المحاسبي الذي لقي المزيد من الاهتمام على مر العصور، وقد استجاب القياس المحاسبي للآثار التي تركتها العوامل البيئية فيه، وذلك بجعل القياس المحاسبي يتضمن أبعادا متعددة تذهب إلى ما هو أبعد من الأهداف التقليدية للمخرجات المحاسبية إلى أهداف جديدة تسعى المحاسبة إلى تحقيقها بتوفير المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ قرارات تساهم في تحسين وتحقيق الرفاهية الاجتماعية.

لم يعد النظر للمحاسبة على أنها مجرد عملية إثبات وتسجيل الأحداث وتلخيصها، بل أصبحت وسيلة لتحقيق جملة من الأهداف، يمكننا بشكل عام صياغة الهدف الرئيسي للمحاسبة كنظام المعلومات في توفير إنتاج المعلومات المحاسبية وتقديمها لمستخدميها والمستفيدين منها لاستعمالها في اتخاذ مختلف قراراتهم، والقياس المحاسبي ليس هدفا لحد ذاته وإنما هو وسيلة لتحقيق هذا الهدف لأن القياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة نظريا وتطبيقيا وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمعلومات المحاسبية.

وإن إخضاع التأثيرات البيئية والاجتماعية الإيجابية والسلبية لأنشطة المؤسسة للقياس المحاسبي يعد من أهم التحديات التي تواجهها العملية المحاسبية.

سنحاول من خلال هذا الفصل الإجابة على الإشكالية التالية هي: **ما هي أهم مراحل تطور الفكر المحاسبي، وما أثر ذلك على القياس المحاسبي؟ وما هي قيود ومشاكل القياس المحاسبي؟**

المبحث الأول: مراحل تطور الفكر المحاسبي

تعتبر المحاسبة أحد العلوم الاجتماعية التي كانت تهدف منذ البداية إلى خدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية، فمراحل التطور التي مرت بها المحاسبة لم تكن لتخرج عن تحقيق هذا الهدف الأساسي، ولكن في كل مرحلة من هذه المراحل كانت حلقة المستفيد أو المستفيد والذي يجب تحقيق حاجاته ومتطلباته من المعلومات المحاسبية هي التي تتسع.

فبينما كانت المحاسبة في أولى مراحلها تهدف إلى خدمة مالك المؤسسة وحده، نجد أنها في المرحلة التالية خرجت عن هذا النطاق الضيق فأصبحت تهدف إلى خدمة المستثمرين وأفراد المجتمع ككل إلى جانب خدمة أصحاب المؤسسة.

كان هذا التوسع في نطاق الاهتمامات المحاسبية نتيجة حتمية للتطورات التي شهدتها بيئة الأعمال من حيث ظهور الثورة الصناعية وظهور شركات المساهمة وزيادة حجمها من حيث العدد والقوة ومالها من تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية واسعة النطاق فكان على المحاسبة أن توفر احتياجات الملاك من جهة والإدارة من جهة أخرى ومستخدمي القوائم المالية الخارجيين كطرف ثالث، فحاولت المحاسبة توسيع الدائرة التي يجب أن تشملها المعلومات المحاسبية بالخدمة، فاتسع المفهوم النفعي من المعلومات المحاسبية ليشمل المجتمع بأكمله.

انعكس تطور الفكر الاقتصادي على الفكر المحاسبي من حيث الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية فمنذ أن بدأ أنصار البيئة دعوتهم نحو توفير حياة نظيفة وضمان استمراريتها من خلال الحد والسيطرة على الآثار السلبية للعملية الإنتاجية للمؤسسات ظهرت طوائف عديدة تهتم بالأداء البيئي للمؤسسات كالأجهزة الحكومية، النقابات العمالية، الجمعيات، المنظمات والهيئات الدولية والمجتمع بشرائحه المختلفة، وبالتالي كان على المحاسبة أن تضيف لجملة أهدافها بعدا جديدا وهو البعد الاجتماعي، أدى ذلك كله إلى نشأة فرع جديد من فروع المحاسبة وهو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية الأمر الذي يستوجب من الإطار الفكري المحاسبي من ضرورة دراسة القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات وإخلاء الذي ينبغي أن يكون على نفس درجة أهمية القياس والإفصاح عن المسؤولية الاقتصادية أساسا لتحقيق الرفاهية الاجتماعية وإخلاء مسؤوليتها أمام المجتمع.

لذلك يمكن تقسيم مراحل تطور الفكر المحاسبي إلى المراحل الأربعة الأساسية التالية:

المرحلة الأولى: مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة.

المرحلة الثانية: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا.

المرحلة الثالثة: مرحلة النظر للمحاسبة على أنها نظام للمعلومات.

المرحلة الرابعة: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

وسوف نتناول فيما يلي هذه المراحل بإيجاز مع التركيز على الاتجاهات الفكرية في كل مرحلة:

المطلب الأول: مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة

تعكس هذه المرحلة التي تمتد جذورها إلى 4500 سنة قبل الميلاد[1] رغبة الأفراد في الاحتفاظ بسجلات لمتابعة ممتلكاتهم وإثبات التعديلات التي تطرأ على هذه الممتلكات. لقد كانت وظيفة المحاسب تهدف بالدرجة الأولى إلى المحافظة على الأموال والممتلكات وحمايتها من السرقات وتحصيل وإثبات المستحقات، وبازدياد نطاق الأعمال والمعاملات التبادلية ظهرت الحاجة إلى نظام لضبط عملية التسجيل في الدفاتر والحسابات فظهرت طريقة القيد المزدوج، حيث أن فكرة القيد المزدوج عرفت لأول مرة في مدينة جنوا بإيطاليا وأن الدفاتر التجارية التي يرجع تاريخها إلى 1340 كانت تمثل على أساس القيد المزدوج[2]. وباستخدام نظرية القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته "بنظرية تشخيص الحسابات" وهي عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم عملية الإثبات في الحسابات حيث ركزت هذه النظرية على أهداف تحديد المركز المالي وهي اهتمامات أصحاب الأموال في ذات الوقت. في البداية لم يكن هناك حاجة إلى إعداد حساب الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل وذلك نظرا لأن حجم الأعمال لم يكن على درجة كبيرة من التشعب لذلك كان يكتفي بتحديد نتائج الأعمال الدورية عن طريق مقارنة صافي الأصول في أول وآخر الفترة وهو ما يعرف "بمنهج الميزانيات"، إلا أنه نتيجة تشعب الأعمال وظهور الرغبة من قبل أصحاب الأموال في تحديد مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أغراضهم اتضحت أهمية قائمة الدخل وبالتالي استبدلت نظرية تشخيص الحسابات التي وجهت لها الكثير من الانتقادات بنظرية أخرى عرفت باسم "نظرية العمليات" والتي اعتمدت أساس الاستحقاق وأصبحت هذه الأخيرة هي الأساس في تفسير الأحداث والعمليات من حيث أثره على الوحدة المحاسبية.

وعلى الرغم من زيادة أهمية قائمة الدخل إلا أن قائمة المركز المالي لا تزال تحتل مكان الصدارة وذلك نظرا للاهتمام الزائد للرقابة على الممتلكات وبقيت قائمة الدخل مجرد حلقة وصل بين الميزانيات هدفها الرئيسي استكمال التوازن المحاسبي الذي يتطلبه نظام القيد المزدوج.

تعكس هذه المرحلة الجهود التي بذلت في سبيل تطوير الأساليب الفنية اللازمة وفعلا نجد أنه قد نتج عن نشاط المحاسبين في هذه المرحلة ذخيرة وفيرة من الأساليب والقواعد التي لازالت تثبت فائدتها في التطبيق[3].

المطلب الثاني: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا

في هذه المرحلة لم يكتفي بالنظر إلى المحاسبة على أنها مجرد أداة داخلية للرقابة، فقد توجه الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر إلى تطوير المحاسبة مهنيا وأكاديميا وكان هذا التطور نتيجة عدة عوامل أهمها[4]:

---

[1] K Most, Accounting Theory, Grid Inc, 1977, p 29.

[2] أحمد رياحي بلكاوي، نظرية محاسبية، ترجمة رياض العبد الله، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة عربية، 2009، ص 13.

[3] الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 16.

[4] الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص (20-22).

أولا: ظهور الثورة الصناعية

نتيجة لظهور الثورة الصناعية زاد حجم الشركات بشكل ملحوظ وصاحب ذلك ضرورة البحث عن مصادر تمويل متعددة للاستثمارات المطلوبة ومن هنا ظهرت أهمية التطبيقات المحاسبية التي تأخذ في الاعتبار وجهة نظر الدائنين وما يحققه مصالحهم، ولذا كان من الضروري أن تتطور المبادئ والقواعد المحاسبية في هذا الاتجاه وتمثلت بصفة رئيسية في مفاهيم ومقاييس مثل المحافظة على رأس المال، رأس المال القانوني، التفرقة بين الدخل ورأس المال لضمان عدم إجراء توزيعات من رأس المال بوصفه الضمان الأساسي لسداد حقوق الغير، كذلك التطبيقات التي تأخذ بفلسفة الحيطة والحذر في تحديد الربح وإعداد المركز المالي. كما أدت الثورة الصناعية إلى ازدياد طول الفترة الإنتاجية وهذا أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف كأداة للرقابة على عناصر التكاليف ولمعالجة مشكلة توزيع التكاليف الثابتة فيما بين الفترات والمنتجات المختلفة، ويعتبر يانج عام 1786أول من فصل محاسبة التكاليف عن المحاسبة التجارية[5].

ثانيا: ظهور شركات المساهمة:

إن شركات المساهمة هي وسيلة فعالة لتجميع رؤوس الأموال الضخمة وذلك نظرا لما توفره من مخاطر محدودة للمستثمرين، ولما كانت شركات المساهمة تتميز بخاصيتين لهما تأثير بالغ على المحاسبة: الخاصية الأولى وهي خاصية "استمرار شركات المساهمة" وتعتبر هذه الخاصية الأساس الذي بني عليه مفهوم أو فرض الاستمرار في المحاسبة المالية أما الخاصية الثانية فهي خاصية "انفصال الملكية عن الإدارة". وهذه الخاصية يرجع لها المفهوم المحاسبي الخاص بالشخصية المعنوية المستقلة. ولقد كان لخاصية انفصال الملكية عن الإدارة أثر كبير على المحاسبة فد أظهرت أهمية الدور المحاسبي في مجال تقييم الإدارة، ولعل أهم النتائج التي ترتبت على ذلك أن برزت الأهمية القصوى لقائمة الدخل واستخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات كأساس لتقييم كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها ونتيجة لذلك أصبحت الميزانية تحتل درجة أل من حيث الأهمية بحيث أصبحت حلقة وصل بين قوائم دخل الفترات المحاسبية المتعاقبة[6].

إن انتشار شركات المساهمة كان له تأثير واضح في المحاسبة مهنيا، الحكومات وظهرت تشريعات تضمن حد أدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها للأطراف الخارجية (مساهمين ودائنين) وكان طبيعيا أن يقوم المحاسب بمقابلة احتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات اللازمة لتوجيه استثماراتهم. وألزمت القوانين ضرورة مراجعة القوائم المالية التي تنشرها شركات المساهمة من قبل مراجع خارجي مستقل للتأكد من صحتها دفاعا عن المصلحة العامة وذلك لتقويم مدى الاعتماد على ما تقدمه الإدارة من معلومات في هذه القوائم، ومن هنا كانت نشأة مهنة المراجعة وما يتطلب ذلك من تحديد لأصول المراجعة وأخلاقيات المهنة، وتعتبر إنجلترا من أوائل الدول التي نظمت مهنة المراجعة فقد كان المراجعون الإنجليز يقومون بمراجعة الحسابات في أمريكا في أوائل القرن العشرين[7].

---

[5] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص 32.
[6] إلدون س هندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص420.
[7] حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص 25.

وأكاديميا بدأ ظهور الجمعيات المهنية، ففي عام 1854 تم إنشاء جمعية المحاسبين في اسكتلندا ثم مجمع المحاسبين والمراجعين في إنجلترا وويلز عام 1880، ثم جمعية المحاسبين الأمريكية عام 1887 ثم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1916[8]، أما في العالم العربي[9] فقد كان أول ظهور هو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية عام 1946 وصدر قانون مزاولة المهنة عام 1951 أعقبه عام 1955 قانون إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين وقد أصدرت هذه النقابة دستور مهنة المحاسبة عام 1958، وتعرضت المهنة لتغيرات جوهرية منذ عام 1961 عندما صدر القانون 167 بإنشاء مراقبات حكومية لمراجعة حسابات المؤسسات والشركات العامة التي تسهم فيها الدولة، ثم صدر القانون رقم 44 لعام 1965 لتبعية هذه المراقبات للجهاز المركزي للمحاسبات، وفي سوريا توجد منظمة مهنية وحيدة هي جمعية المحاسبين القانونيين التي كونت بموجب القانون (1109) لعام 1958 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة وشروط منح إجازة محاسب قانوني وقد أصبحت هذه الجمعية منذ أيار 1986 عضوا في الاتحاد الدولي للمحاسبين وفي الأردن تأسست عام 1988 جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين وهي عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين وتصدر مجلة المدقق كمجلة مهنية متخصصة، وفي غالبية الدول العربية توجد جمعيات للمحاسبين القانونيين وقد نالت عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين.

وفي عام 1984 أسس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أصدر المجمع بدءا من عام 1986 مجلة المحاسب القانوني العربي وهي أول مجلة محاسبية مهنية عربية.

كما أنشئ في القاهرة الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب وذلك تحت رعاية جامعة الدول العربية ويضم الاتحاد جميع المنظمات المحاسبية العربية وحتى عام 1996 عقد الاتحاد 10 مؤتمرات كان آخرها المؤتمر العاشر حول "آثار التضخم على البيانات المالية"، وفي عام 1997 عقد الاتحاد في عمان المؤتمر الحادي عشر حول "التعليم المحاسبي بين النظرية والتطبيق".

يتبع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق حيث افتتح في السنة الدراسية 1987/ 1988. تعد شهادة المعهد الشهادة الوحيدة في الوطن العربي التي تمنح بعد الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس أو ليسانس محاسبة) كشهادة مهنية عليا بالتخصص.

أما على مستوى نشر الأبحاث المحاسبية المتخصصة التي تهدف إلى معالجة المشكلات المحاسبية المعاصرة وتطوير الفكر المحاسبي بشكل يخدم أهداف المجتمع العربي فإن العالم العربي فقير جدا باستثناء كتب أدبيات المحاسبة الأكاديمية، وتوجد دورية واحدة باسم "التكاليف" متخصصة في محاسبة التكاليف تصدر في القاهرة منذ عام 1972 ثلاث مرات في العام، كما قد تكتب أحيانا مقالات محاسبية في مجلات البحوث الصادرة عن الجامعات.

[8] الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص21.
[9] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص (71-73).

ثالثا: فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات

كان لفرض ضرائب الدخل أثر مباشر على تطور الفكر المحاسبي، إذ ازداد الاهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي باعتباره الأساس أو نقطة البدء في تحديد الدخل الخاضع للضريبة الأمر الذي انعكس على تطور مهنة المحاسبة وإلى تزايد الطلب على خدماتها فأصبح المحاسب في حكم المحتكر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل الوحدة أو خارجها.

رابعا: ظهور شركات المنافع العامة

ظهور شركات المنافع العامة مثل ظهور شركات الكهرباء والهاتف، ومن المعروف أن هذه الشركات تحتاج إلى استثمارات كبيرة وأصول ثابتة ذات عمر إنتاجي أطول من أي صناعة أخرى مما أدى إلى ظهور أهمية تطوير طرق منطقية لحساب الإهتلاك وتحديد تعريفة عادلة للخدمات التي تقدمها هذه الشركات. ولقد كان إشراف الحكومات على هذه الشركات دافعا نحو تطوير نظم محاسبية موحدة للتطبيق في جميع الشركات المثيلة لأغراض المقارنة والرقابة.

كما أدى هذا التدخل الحكومي إلى ظهور مصطلحات محاسبية جديدة مثل العائد المناسب على رأس المال، تكلفة الإنتاج أو تكلفة الاستبدال...الخ.

لعل المحصلة الرئيسية لهذه العوامل الأربعة كانت الاهتمام بأمور المحاسبة من زاويتين متكاملتين مهنيا وأكاديميا، أما مهنيا فأصبح واضحا ضرورة تأسيس المهنة على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعيا مثل الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية والإفصاح الكافي وبالإضافة غلى تجديد أخلاقيات المهنة حيث أن تبني مثل هذه القيم من قبل الممارسين للمهنة كان بداية الطريق نحو ما يعرف حاليا بالمدخل الأخلاقي في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق، وأما أكاديميا فقد اتضح أنه قد توفر لدى المحاسبين مجموعة من الأفكار والقضايا التي يمكن من خلالها صياغة إطار فكي مترابط[10].

المطلب الثالث: مرحلة المحاسبة كنظام للمعلومات

المرحلة الثالثة من مراحل التطور المحاسب هي ما يمكن تسميته بمرحلة المحاسبة الإدارية، وتعتبر الحاسبة الإدارية وليدة القرن العشرين كاستجابة من جانب المحاسب لانتشار الفك الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تنادي بشعار "لما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته"، وهنا اتضح الدور الأساسي الذي يمكن أن يقوم به المحاسب في قياس التكاليف والربحية والإنتاجية وتقييم الأداء.

لقد كان التطور تجاه المحاسبة الإدارية بادئ الأمر في شكل تحليلات أكثر لنتائج المحاسبة المالية التقليدية فأصبح المحاسب يأخذ المتسع من الوقت للاهتمام بمرحلة تحليل البيانات خاصة باستخدام الوسائل الآلية مثل الكمبيوتر وأصبح المحاسب مسؤول عن نظام المعلومات الرسمي في المؤسسة وذلك بهدف ترشيد الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة عامة في مجال ترشيد القرارات، كما استمر تطور المحاسبة الإدارية بعد الاستعانة بأساليب التحليل الكمي مثل الإحصاء وبحوث العمليات وذلك لتحقيق

[10] الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص 23.

أمرين: الأول هو تطوير البيانات المحاسبية نفسها مثل إعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف التفاضلية والثاني هو التعرف على احتياجات نماذج اتخاذ القرارات من المعلومات مثل التكاليف والإيرادات الحدية وتكلفة الفرصة البديلة. الهدف هو توفير المعلومات الملائمة وتوزيعها على مراكز اتخاذ القرارات داخل المؤسسة. ولقد ترتب على التطور السريع في مجال المحاسبة الإدارية أنه أصبحت الدراسات المحاسبية تقسم إلى فرعين رئيسيين[11]:

النظام الفرعي الأول: نظام المحاسبة المالية التقليدية

ويهتم بمشاكل القياس والعرض بفرض قابلة احتياجات الأطراف الخارجية.

النظام الفرعي الثاني: نظام المحاسبة الإدارية

يهتم بمشاكل القياس والعرض للاستخدامات الداخلية في المؤسسة، أي يوفر المعلومات التي تحتاجها إدارة المؤسسة فيما يتعلق بوظائفها المختلفة (تخطيط، تنظيم، توجيه ورقابة).

ولقد أثرت اتجاهات المحاسبة الإدارية تأثيرا كبيرا على المحاسبة المالية فقد وجد أنه طالما أن وظيفة المحاسبة هي إنتاج وتوزيع المعلومات على أصحاب الشأن فإنه يمكن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على اعتبار أنه نظام للمعلومات.

ولعل أهم ما ترتب عن اعتبار المحاسبة المالية نظاما للمعلومات هو نشأة ما يعرف حاليا بالمدخل أو الاتجاه النفعي في بناء نظرية المحاسبة، وأصبح واضحا أن فاعلية النظام المحاسبي تتعلق بتحديد أهداف القوائم المالية أي بمدى توفر المعلومات الملائمة لعملية اتخاذ القرارات، ومن هنا بدأ اهتمام المحاسبين بتحديد أهداف النظام المحاسبي وذلك عن طريق دراسة الآثار السلوكية لمستخدمي المعلومات.

المطلب الرابع: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، ولقد برزت نتيجة زيادة حجم وقدرات الوحدات المحاسبية ولاسيما شركات المساهمة والتي لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة النطاق، مما أدى إلى زيادة الاهتمام من المجموعات المختلفة كأصحاب المؤسسة والعملاء والمستثمرين والجهات الحكومية المختلفة وجماعات الضغط في المجتمع بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة من ناحية وزيادة اهتمام إدارة المؤسسة ومتخذي القرارات والجهات الإشرافية الحكومية على اختلافها بأهمية اضطلاع المؤسسة بالأنشطة الاجتماعية وما تفرضه من أعباء إضافية من ناحية أخرى[12]، أي أن تزايد حجم الوحدات أدى إلى زيادة تأثيرها على البيئة الداخلية والخارجية الأمر الذي أدى إلى تزايد الاهتمام بالوسائل التي يمكن أن تظهر بصدق الآثار السلبية والايجابية الناتجة عن أنشطة هذه الوحدات لذلك برزت دعوات من قبل الهيئات الحكومية الإشرافية والمؤسسات الاجتماعية والبيئية وحتى من قبل بعض إدارات الوحدات التي تقوم بدورها الاجتماعي حيث تدعو هذه الجهات

[11] الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص 25.
[12] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 85.

المختلفة إلى تبني قواعد ومبادئ محاسبية تتفق مع القيم والحاجات الاجتماعية حيث أن تجاهل تقييم الأداء الاجتماعي للوحدات سيؤدي إلى المساواة بين الوحدات التي تقوم بدورها الاجتماعي وبين تلك التي لا تعير أي اهتمام للمصلحة الاجتماعية.

وبما أن الوحدات المحاسبية تؤثر في مصالح فئات عديدة، ونظرا لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات فإن هناك اتجاها بأن يلتزم المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية بحيث تنحو التقارير المحاسبية منهجا شموليا بحيث تغطي احتياجات الفئات في المجتمع كافة لأن تغليب وجهة نظر فئات فئة معينة في إنتاج المعلومات على وجهة نظر الفئات الأخرى يعطي هذه الفئة ميزة نسبية، الأمر الذي يؤثر في عدالة توزيع المنافع فيما بين الفئات المكونة للمجتمع، لذلك يجب على المحاسب أن يراعي النفع العام عند إعداد التقارير المالية وذلك من خلال الموازنة بين المنافع المحققة بالنسبة لفئة معينة مع التضحيات التي تتحملها فئة أخرى، وبحيث يكون الأثر النهائي في صالح المجتمع كله[13].

ويعرف هذا الاتجاه الحديث بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة.

وأول ما يتطلبه مدخل الرفاهية الاجتماعية هو التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات طوائف أخرى خلاف المستثمرين أو الدائنين بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة المحاسبية، ويقصد بالآثار الخارجية تلك الآثار التي تتعدى أصحاب المصالح المباشرة في المؤسسة، وتتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي، كما أن النموذج المحاسبي الذي يأخذ في اعتباره هذه الآثار الخارجية يعرف بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

ولعل في اتساع مسؤولية المحاسبة على نحو ما بيناه في دراستنا لتطور الفكر المحاسبي ما يفسر لنا عدم الرضا المتزايد بالنموذج المحاسبي التقليدي فقد أصبح واضحا للجميع أن هذا النموذج لم يعد مناسبا لمقابلة المسؤوليات الجديدة وبصفة خاصة تلك المتعلقة بمتطلبات الإفصاح عن الآثار الاقتصادية من وجهة نظر المجتمع.

ومن ناحية أخرى يتطلب هذا المدخل إعطاء تفسيرات ومعاني المفاهيم المحاسبية المتعددة تختلف عن تلك التي تنتج أخذا بعين الاعتبار وجهة نظر أصحاب المؤسسة أو وجهة نظر المؤسسة ذاتها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة، فمثلا قد تكون سياسة تثبيت أو تمهيد مستوى الدخل من السياسات التي تحقق هدفا اجتماعيا مرغوبا فيه، رسملة نفقات البحث والتطوير في نشاط معين حيث أن هذه السياسة تؤدي إلى إظهار أرباح عادية إن لم تكن مرتفعة في مرحلة الاستكشاف الأمر الذي يشجع على جذب الاستثمارات في هذه الأنشطة، وعلى ذلك فإذا كانت هذه الأنشطة لها أهمية اجتماعية عالية فإن نفقات البحث والتطوير تعتبر إجراءا محاسبيا مرغوبا فيه من وجهة نظر المجتمع.

وهكذا نجد أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان، فهو أيضا اتجاه نفعي ولكن من وجهة نظر أشمل من تلك التي سادت باعتبار أن المحاسبة نظاما للمعلومات.

طبقا لهذا الاتجاه يتم تفضيل بديل محاسبي معين على بديل آخر على أساس آثاره الاقتصادية العامة وليس على أساس آثاره على مصالح فئة معينة من الفئات المستخدمة للتقارير المحاسبية.

[13] الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص 27.

المبحث الثاني: تطور مفهوم القياس في المحاسبة ومشاكله

لقد عرف الفكر المحاسبي تطورا على مر العصور وواجهت المحاسبة فيه الكثير من التحديات خاصة مع تطور أهدافها مما ترتب عليه تغير شكل ومحتوى وأسلوب قياس المعلومات المحاسبية، وحاول المحاسبون التكيف مع هذا التغير باللجوء إلى علماء الاقتصاد والمهندسين والفلسفة لتفسير الأهداف المرغوبة اجتماعيا وتنفيذها والتعامل معها من خلال خبرتهم بمشاكل القياس. يمثل القياس المحاسبي عنصرا أساسيا من عناصر التطبيق المحاسبي الذي لقي المزيد من الاهتمام على مر العصور، وقد استجاب القياس المحاسبي للآثار التي تركتها العوامل البيئية فيه، وذلك بجعل القياس المحاسبي يتضمن أبعادا متعددة تذهب إلى ما هو أبعد من الأهداف التقليدية للمخرجات المحاسبية إلى أهداف جديدة معاصرة تسعى المحاسبة إلى تحقيقها بتوفير المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ قرارات تساهم في تحسين وتحقيق الرفاهية الاجتماعية.

القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط التجاري لمؤسسة معينة وذلك بتخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة على أن يشمل القياس المحاسبي على عمليات التبويب والتعيين لهذا الحدث أو العنصر، ولا تهتم المحاسبة فقط بالعناصر التي لها قيم كمية، بل تهتم كذلك بالبيانات التي ليس لها طبيعة كمية حيث يتم الإفصاح عنها في شكل ملاحظات هامشية أو بأي طريقة أخرى بالقوائم المالية، إذ يمكن أن يكون لهذه البيانات تأثيرا على عملية اتخاذ القرارات.

القياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة فكرا وعملا، ولا يمكن أن نعد المحاسبة علما ما لم تخضع ظواهرها للقياس، ويستلزم الأمر فقط حصر وتحديد الإطار الذي تنصب عليه عملية القياس، وعليها سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح معنى ومضمون القياس المحاسبي بالتطرق إلى: مفهوم القياس، مفهوم القياس المحاسبي، نطاقه ومضمونه، أهميته وأهدافه، عناصر القياس المحاسبي، خطواته وأساليبه والتطرق إلى نظم القياس المحاسبي وطرقه، وفي الأخير يتم التطرق إلى معايير القياس المحاسبي وقيوده وأهم المشاكل التي يواجهها القياس المحاسبي.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

أولا: مفهوم القياس المحاسبي

إن القياس يعتبر وظيفة أساسية وهامة في شتى العلوم الطبيعية والاجتماعية، ومع ذلك فقد بقي لفترة طويلة مهملا في المحاسبة.

تعتبر عملية القياس المحاسبي بالمفهوم العلمي حديثة النشوء حيث بدأ المحاسبون مؤخرا بالتصدي لمشاكل القياس المحاسبي إذ بدأ فيها المحاسب ماتيسيش (Mattessich) عام 1959 الذي يعتبر من طليعة المحاسبين الذين بحثوا مشاكل القياس المحاسبي وتلاه بعض المحاسبين منهم هومبركر Homberger، شامبيرس Chambers، بيرمان Bierman، إيجيري Ijiri. يعد القياس جوهر المحاسبة نظريا وتطبيقيا، وقد تم توضيع مفهوم القياس المحاسبي من قبل العديد من الباحثين والمنظمات المهنية لذا

سيتم عرض بعض التعريفات لمفهوم القياس المحاسبي بهدف إظهار مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العملية.

يعرف القياس المحاسبي على أنه: "تخصيص قيمة رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة، على أن يشتمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث أو العنصر"[14].

ويعرف أيضا بأنه: "عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع"[15].

والقياس المحاسبي ما هو إلا: "تعبير كمي ونقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة وعرضها في صورة نافعة ومفهومة"[16].

ويمكن توضيح ذلك من خلال التعريف التالي لعملية القياس المحاسبي: "هي مقارنة عنصر بعنصر آخر للوصول للقيمة العادلة التي يخزنها العصر المقاس، وعادة ما يكون عنصر المقياس هو النقود". وبالتالي يتضح أن العملية المحاسبية هي أولا: قياس، ثانيا: اعتراف وتسجيل الأحداث الاقتصادية وثالثا: إفصاح وتوصيل المعلومات لمتخذي القرارات[17].

أما أكثر التعاريف تحديدا لعملية القياس المحاسبية ذلك التعريف الذي قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأن: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"[18].

يوضح هذا التعريف أن القياس يعتمد على أساليب القياس العددية، وهي أصلا أساليب كمية، حيث لا يصلح استخدام الأساليب غير الكمية مثل الأساليب الوصفية والترتيبية في تحديد أرقام عددية للظواهر والأحداث المحاسبية محل القياس.

ويضيف هندريكسون تعريفا مكملا حيث يشير إلى أن القياس المحاسبي هو: "تعيين رقم عددي كمي لكي يعبر عن خصائص معينة للأشياء أو أحداث مختارة، وقد حددت هذه القيم العددية بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع (مثل مجموع قيمة الأصول) أو التجزئة حينما تتطلب أيهما ظروف معينة"[19]. فالتقييم هو نوع خاص من القياس يتم فيه تمثيل المنافع الذاتية للأرصدة والتدفقات باستخدام نظام عددي تكون فيه وحدة العد أو الحساب هي وحدة النقود.

كما يعرف القياس المحاسبي بأنه: "يتمثل في تحديد معظم العناصر الضرورية التي يجب توافرها في القياس المحاسبي مثل تحديد الشيء المراد قياسه طبقا لقواعد تحدد تلك الأشياء والعمليات التي يتم قياسها والمقياس المستخدم وطريقة القياس"[20].

---

[14] عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1998، ص 103.

[15] سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص 181.

[16] أحمد حلمي جمعة، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 154.

[17] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007، ص 101.

[18] AAA, «Report of the committee on foundation of accounting measurement», the accounting review, supplement to vol 46, 1971, p 47.

[19] إلدون س هندريكسون، مرجع سابق، ص 130.

[20] جلال الشافعي، الموضوعية كمعيار للقياس المحاسبي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد 1، 1978، ص67.

هذا التعريف يشمل معظم العناصر الضرورية التي يجب توافرها في القياس المحاسبي مثل تحديد الشيء المراد قياسه، تحديد وحدة القياس، طريقة القياس، بالإضافة إلى تحديده لأساليب القياس المحاسبي المتمثلة في الأساليب العددية.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن القياس المحاسبي ليس هدفا بحد ذاته وإنما هو وسيلة لتحقيق هدف ألا وهو توفير معلومات تعبر تعبيرا صادقا عن الظاهرة محل القياس إلى من يهمه الأمر، وذلك بتخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمؤسسة على أن يشمل القياس على عمليات التبويب والتعيين لهذا الحدث أو العنصر، ولا تهتم المحاسبة فقط بالعناصر التي لها قيم كمية، بل تهتم كذلك بالبيانات التي ليس لها طبيعة كمية، حيث يتم الإفصاح عنها عادة في شكل ملاحظات هامشية أو بأي طريقة أخرى بالقوائم المالية، إذ يمكن أن يكون لهذه البيانات تأثيرا على عملية اتخاذ القرارات في بعض الأحيان ما يفوق البيانات ذات الطبيعة الكمية.

فالقياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة فكرا وعملا، ولا يمكن أن نعد المحاسبة علما ما لم تخضع ظواهرها للقياس، فالمحاسبة مازالت تستخدم وحدة النقد فقط كمقياس للقيمة ما لم يظهر العكس.

وخلاصة القول، فقد أكدت معظم التعاريف السابقة أن مفهوم القياس كما ورد في العلوم المهتمة به يمكن سرده في النقاط التالية[21]:

- القياس عبارة عن تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج كمشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية والرياضية، أي أن القياس المحاسبي يستخدم أساليب القياس الكمي؛

- إن القيمة الاقتصادية يمكن التعبير عنها في صور عديدة، إلا أن التعبير الكمي عنها يد من أفضل هذه الصور وأدقها؛

- القياس عبارة عن تعيين الأرقام عن الممتلكات، كما تنتج المحاسبة بيانات معبرة تخدم مجموعات بشرية تهتم بأنشطة لها طبيعة اجتماعية، ويتحدد مجال القياس المحاسبي بوحدة محاسبية معينة، حيث يؤثر مفهوم هذه الأخيرة على البيانات والمعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس المحاسبي؛

- إن القياس المحاسبي يهدف إلى تحديد القيمة الاقتصادية للثروة في لحظة زمنية معينة وما يطرأ عليها من تغيرات على مدار فترة زمنية محددة، تتمثل الحدود الزمنية للقياس المحاسبي عادة في سنة مالية واحدة، يخضع خلالها القياس المحاسبي لأساس الاستحقاق المحاسبي المتعارف عليه؛

- القياس وظيفيا هو تنظيم الخبرات بالطريقة التي تحدد الغرض من القرار في مختلف الحالات حيث يكون محل رقابة؛

- يتمثل القياس المحاسبي في القياس الكمي للتعبير عن العمليات المالية المتبادلة أو القابلة للتبادل والتي تقوم بها الوحدة المحاسبية خلال فترة معينة، وذلك في صورة أرقام محددة سواء كانت بالتكلفة أو بالقيمة عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود؛

[21] تيجاني بالرقي، القياس في المحاسبة، ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 8، 2008، ص ص 61-62.

- تتمثل وحدة القياس المحاسبي في وحدة النقود، والتي تتوقف درجة الثقة والدقة على مدى ثبات قيمتها، وقد ترتب على ذلك ظهور الكثير من مشاكل القياس المحاسبي بسبب تغير قيمة وحدة النقود باستمرار في فترات التضخم.

ثانيا: نطاق القياس المحاسبي ومضمونه

1. نطاق القياس المحاسبي

يستلزم القياس المحاسبي حصر وتحديد الإطار الذي تنصب عليه عملية القياس، وهذا الإطار يشمل الأحداث والمعاملات المالية وقياس القيم الاقتصادية بوحدة نقدية ثابتة سواء كان الأمر في لحظة زمنية معينة تمثل نهاية الفترة المالية للتوصل إلى تلك القيم الاقتصادية وصياغتها في قائمة المركز المالي للمؤسسة موضوع البحث أو ما يطرأ على تلك القيم من تغير بالزيادة أو النقصان خلال الفترة المالية معبرا عنه بأوجه الإنفاق المختلفة وبنود الإيرادات للتوصل إلى صياغة محددات نتائج أعمال المؤسسة عن الفترة المالية من خلال صياغة تلك القيم في قائمة الدخل بنفس المؤسسة[22].

وخلاصة لما تقدم يمكننا القول بأن مجال القياس المحاسبي ينصب على قياس موارد واستخدامات الأموال لأي مؤسسة اقتصادية وما ينجم عنها من عمليات إنفاق وخلق منافع وقيم مادية وسلعية وخدمات جديدة تشكل بمجموعها الثروة الخاصة لهذه المؤسسة، ويشكل هذا الإطار مجال المحاسبة المالية بمفهومها الشامل.

2. مضمون القياس المحاسبي

من خلال تحديد إطار القياس المحاسبي يتضح أنه يتضمن تحديد كل من الكميات والأسعار للتغييرات التي تحدث في الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الاقتصادي، إذن فالقياس المحاسبي يتضمن شقين هما[23]:

1.2. تحديد الكميات:

يقصد بتحديد الكميات عموما عملية تحويل الكم المتصل المتمثل في امتدادات إمكانية وزمانية للأشياء موضوع القياس إلى علامات مكانية وزمانية مصاغة في صورة عددية يطلق عليها الكم المنفصل، وتتضمن عملية تحديد الكميات بعض المصطلحات المستخدمة والمدرجة في هذا المجال، بدأت منها فكرة العد من خلال المقاييس البدائية المرتبطة بالمعاني الحسية التي كانت تسود المجتمعات القديمة، وقد تطورت تلك المفاهيم لغويا لتصبح ذات معاني تستخدم للتفاهم بصورة مجردة جديدة، وهكذا نتج العدد عن تجارب حسية.

وعادة ما يتم قياس الكميات باستخدام وحدات متجانسة يتفق عليها كمعيار، وأيا كان نوع المقدار الكمي المراد قياسه فلابد من مقارنة شيئين متجانسين على وجه ما، بحيث ينتج عن هذه المقارنة عدد يحدد النسبة بينهما ويمثل هذا العدد كمية المقدار المراد قياسه، وهذه النسبة عادة يتم تحديدها بعدد معين لا يمكن الوصول إليه إلا إذا تمت معرفة متى يكون الأول مساويا للشيء الثاني أو يكون تساويهما ممكنا ومفهوما.

---

[22] مصطفى الشامي، البعد الإعلامي المحاسبي –اتصال وإفصاح-لترشيد القرار الاستثماري ودعم سوق المال في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 1، يناير 1997، ص (489-491).

[23] تيجاني بالرقي، القياس في المحاسبة، ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مرجع سابق، ص ص 62-63.

وتعتمد طرق قياس الكميات على إيجاد علاقة بين الأعداد والمقادير المراد قياسها، وتتحدد تلك العلاقة في صورة تطابق بين الأطراف لإيجاد التساوي بين وحدتين تمثل إحداهما وحدة القياس.

2.2. تحديد الأسعار:

إن التعبير عن كميات السلع والخدمات في صورة وحدات قياسية عامة تتناسب مع طبيعتها لا يحقق بمفرده هدف القياس المحاسبي، بل يستلزم الأمر ضرورة تحديد الأسعار التي تعبر عن معدل تساوي الوحدات لكمية تلك السلع والخدمات بوحدات نقدية تلقى القبول العام، وتتضمن عملية تحديد الأسعار الجوانب التالية:

أ. **وحدة قياس الأسعار:** تعتبر وحدة النقود هي وحدة قياس الأسعار الأساسية منذ أن حل التبادل على الأساس النقدي محل التبادل بالمقايضة بين السلع والخدمات، وطالما أن القياس المحاسبي يعتمد على استخدام الأساليب الكمية سواء كانت عددية أو نسبية، وبالتالي لابد أن يعتمد على وحدة كمية لقياس الأسعار وهي وحدة النقود، حيث أن إحدى وظائف النقود هي أنها مقياس للقيمة.

إن ما يراد قياسه محاسبيا هو القيمة الحقيقية للتغيرات التي تحدث للموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة، وحيث أن وحدة النقود –كمقياس للقيمة- ليست مستقلة عن مفهوم القيمة ذاتها، لذا فإن افتراض ثبات وحدة القياس وعدم تأثرها بما يقاس عليها لا يتوافر في وحدة النقود، ذلك أن قيمة النقود تتغير من زمن لآخر نتيجة للتغير في قوتها الشرائية في فترات التضخم، ولذا يترتب على استخدام وحدة النقود كوحدة للقياس المحاسبي في فترات التضخم أخطاء في نتائج القياس ما لم يتم تعديل قوتها الشرائية بما يتناسب مع معدل التضخم السائد، كما أن هذه المشاكل تزداد عند قياس أسعار السلع والخدمات طويلة الأجل وخاصة في حالة وجود تباعد تاريخي بين التبادل الفعلي والقياس.

ب. **طرق القياس:** إن المتتبع للفكر المحاسبي يمكنه أن يلاحظ وجود عدة بدائل للقياس المحاسبي، وهذا التعدد يمثل محصلة لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية واكبت التطور المهني، ومن ثم يصعب تحديد سبب هذا التعدد وإن كان أهم الأسباب وراء ذلك هو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث تسمح بالعديد من المعالجات لنفس المشكلة المحاسبية.

لقد أصبح واضحا على المستويين الفكري والتطبيقي أن تعدد البدائل المحاسبية حقيقة لا يمكن إنكارها في المحاسبة، ومن ثم لم تعد المشكلة في تعدد هذه البدائل وإنما المشكلة الحقيقية تكمن في كيفية الاختيار المحاسبي المناسب من بين هذه البدائل، ولعل ذلك ما دعا مفكري المحاسبة للاهتمام بهذه المشكلة ومحاولة إيجاد حلول لها.

ثالثا: أهمية القياس المحاسبي وأهدافه

1. أهمية القياس المحاسبي:

تزداد أهمية القياس في المحاسبة المالية نتيجة اعتماد عمليتي التحقيق والتقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس، فإذا كانت عمليات القياس قد تم تنفيذها بدقة وكفاءة وفقا للأصول والقواعد المرعية في المحاسبة أمكن تحديد نطاق

برنامج للتحقيق في أضيق الحدود وامتد أثر ذلك إلى عملية التقرير، أما إذا وجدت مشاكل في القياس فإنه غالبا ما تنعكس نتائجها وأثرها على عمليتي التحقيق والتقرير.

يعد القياس جوهر المحاسبة نظريا وتطبيقيا وبمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي بإبراز العلاقات بين خصائص البنود المراد قياسها، ويتطلب ذلك اختيار وحدة قياس مناسبة، وحيث أن المحاسبة تهتم فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها في شكل نقدي، فإن النقود تعتبر وحدة القياس المحاسبية للقياس والتعبير عن ما تتضمنه القوائم المالية من بنود، إلا أن هذا لا يظهر الكثير من المشاكل للقياس خاصة في ظل ظروف اقتصادية تتسم بالحركية وعدم الاستقرار مثل ما تحدثه ظاهرة التضخم من انخفاض مستمر في القوة الشرائية لوحدة النقود المستخدمة كوحدة للقياس ذلك الأمر الذي أدى إلى ضرورة إعادة النظر في الكثير من أساليب القياس التقليدية وتزايد اهتمام المحاسبين بالبحث في الأساس العلمي لتعيين أرقام الوحدات النقدية للتعبير عن العمليات المالية للمؤسسة الاقتصادية حتى تعبر نتائجها على قدر مقبول من الموضوعية تعكس الواقع الفعلي.

2. أهداف القياس المحاسبي:

إن النظرة الشاملة وفق المنظور الاقتصادي والمحاسبي للقياس نابعة أساسا من تحقيق الهدفين التاليين أو إحداهما[24]:

1.2. قياس الموارد التي تحدد الدخل:

إن موضوع القياس ذاته يشكل المصدر الأساسي لتحقيق الدخل، ولأجل الاطمئنان على استمرارية وسلامة تحقق الدخل وبمعدلات عائد إن لم تكن متزايدة فعلى الأقل ألا تكون متناقصة، لذا أصبح من الضروري زيادة الاهتمام ورعاية الثروة التي تشكل مصدر تحقق الدخل وتدفقه والحفاظ عليها وصيانتها، وهذا يستلزم بالضرورة مواكبة عملية القياس المحاسبية لها وباستمرار للوقوف على التغيرات التي تطرأ عليها لمواجهة وتجنب ما يمكن أن يؤثر على تناقص تدفق الدخل في الوقت المناسب.

2.2. تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة:

بعد أن تتم عملية القياس للطاقات الإنتاجية والتسويقية والمادية المتاحة بالإمكان تحقيق هدف آخر هو دراسة الفرص البديلة بهدف توجيه تلك الموارد واستغلالها عقلانيا ورشيدا للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق وكذلك تقليل فرص الضياع على أوجه الإنفاق قدر المستطاع وعليه لابد من الأخذ بالحسبان العامل الزمني والقيمة الحالية للنقود المعبرة عن قيمة المنافع الناجمة عن استثمار الموارد، وعلى ضوء ذلك لابد من إجراء عملية القياس المحاسبي للقيم الاقتصادية في لحظة زمنية معينة ومعبر عنها بوحدات نقدية.

إن تحقيق الهدفين السابقين يترتب عليه نشوء أهداف فرعية أخرى هي[25]:

☜ **الحفاظ على الموارد المتاحة وصيانتها:** إن عملية قياس الموارد ليس هو الهدف النهائي، بل ينجم عنه أهداف فرعية منها صيانة تلك الموارد والمحافظة عليها من أجل استمرار تدفق الدخل.

[24] Lehman glen, «Environmental accounting: pollution permits or selling the environment», critical perspectives on accounting, vol 7, N6, 1996, pp 66- 82.

[25] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 330.

☜ **الحفاظ على المنافع والخدمات التي تحققها تلك الموارد:** طالما أن الموارد التي تساهم في تحقيق الدخل قد تم المحافظة عليها فهذا يعني أن استمرارية تدفق الدخل هي الأخرى قد تم المحافظة عليها من حيث المبدأ بغض النظر عن التغيرات التي قد تطرأ على هذه السلعة أو الخدمة أو تلك على المستوى الفردي، ولذا لابد من معرفة قيمتها الاقتصادية إذ أن المعيار الأساسي هو مجموع القيم الاقتصادية لكافة المنافع والخدمات والسلع التي يتم الحصول عليها.

☜ **التعرف على أسعار القياس:** إن استخدام القياس المحاسبي للطاقات المتاحة للأصول يواجه بعض الصعوبات بسبب عدم ثبات أسعار السوق. يختلف القياس بالنسبة للأصول المتداولة مقارنة بالأصول الثابتة حيث أن إمكانية القياس بالنسبة للأصول المتداولة أسهل مما عليه الحال بالنسبة للأصول الثابتة بسبب قصر المدى الزمني وخضوع عملية القياس لمبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل، بينما الأصول الثابتة لها عمر إنتاجي طويل نسبيا مما يظهر آثار تقلبات السوق في ظل التضخم لذا يستلزم اللجوء إلى التكلفة الإستبدالية بالنسبة للأصول التي تشترى بهدف بيعها كأصل متداول[26].

لذا فإن عملية القياس المحاسبي تشمل الطاقات المتاحة بالوضع الحالي أو البديل في أي لحظة زمنية وما يطرأ عليها من تعديلات خلال تلك الفترة.

المطلب الثاني: عناصر ومراحل القياس المحاسبي وأساليبه

سيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى المكونات الرئيسية لعملية القياس المحاسبي، ثم تحديد أركانه أو عناصره، وبعدها نحدد الخطوات التي تسبق عملية القياس المحاسبي ليتم بعدها تحديد مراحل القياس المحاسبي، وفي الأخير سنتطرق إلى أساليب القياس المحاسبي.

أولا: المكونات الرئيسية لعملية القياس المحاسبي وأركانه

أولا: المكونات الرئيسية لعملية القياس المحاسبي:

تتمثل المكونات الرئيسية لعملية القياس المحاسبي في جانبين أساسيين كالتالي[27]:

الجانب الأول:

يختص هذا الجانب بتحديد الخواص التي يراد قياسها، حيث لا تخضع للقياس الأشياء أو الظواهر ذاتها ولا حتى جميع خواصها أو خصائصها، وإنما عادة ما يكون الاهتمام منحصرا في خاصية معينة أو مجموعة معينة من الخواص ذات الصلة بالدراسة، فمثلا عملية القياس بالنسبة للأصول ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها وإنما الخاصية التي يهتم المحاسب بقياسها وهي ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمتها).

الجانب الثاني:

يمثل الجانب الفني للقياس، ويختص بتحديد نظام القياس، حيث يتطلب تحديد ما يلي:

[26] جورج دانيال، ترشيد القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، 1993، ص26.
[27] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص63.

أ. تحديد وحدة القياس: الشرط الأساسي الذي يجب مراعاته من وجهة نظر القياس هي أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون المقاييس الناتجة عنها قابلة للمقارنة والتجميع، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي وحدة النقد التي يجري التعامل بها.

ب. تحديد قواعد التعبير الكمي من الخصائص والظواهر والعلاقات: أي تعيين أرقام للتعبير عن الخصائص المراد قياسها، وهنا نجد أن النظام الذي يستخدم في ترتيب الأشياء من حيث خصائصها وتحديد مقادير وكميات هذه الخصائص هو النظام العددي Numerical System.

يجدر التأكيد على أن الجانب الأول يمثل جانب النظرية والذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما الجانب الثاني فيمثل النواحي الفنية لعملية القياس، ويعتبر كلا الجانبين مهمين، حيث أن النظرية بدون قياس هي فكر تخميني بحت، كما أن القياس الغير مبني على نظرية يعتبر عملا غير هادف، ومن ناحية أخرى يجب التأكيد على أهمية التمييز بين الجانبين وأن تحديد المفاهيم والمضامين العلمية يجب أن لا يتأثر بمشاكل القياس وإلا انعكس ذلك على مدى أصالة الفكر الذي نصل إليه.

ثانيا: أركان عملية القياس المحاسبي:

هناك مجموعة من الأركان التي يجب أن تتوفر في عملية القياس المحاسبي وهي كالتالي[28]:

1-2 الخاصية محل القياس Property to be measured:

إذا اعتبرنا أن المؤسسة أو الوحدة المحاسبية هي مجال للقياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كحجم مبيعاتها، الربح المحقق، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير التعدد النقدي مثل الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

2-2 مقياس مناسب للخاصية محل القياس Scale or measure:

يتوقف نوع المقياس المستخدم على الخاصية محل القياس بالنسبة لخاصية التعدد النقدي للمقياس في المؤسسة فالمقياس المستخدم هنا هو مقياس المقيمة (وحدة النقد)، أما بالنسبة لخاصية التعدد غير النقدي فهي تقاس بوحدات مختلفة باختلاف الخاصية المراد قياسها فإن الطاقة الإنتاجية مثلا تقاس بعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة.

3-2 وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس Measurement unit:

عندما يكون الهدف هو القياس الكمي للخاصية محل القياس فإنه لا يكفي تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد من تحديد نوع وحدة القياس أيضا، مثلا الربح المحقق من طرف المؤسسة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم (وحدة النقد) وتحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة (دينار، دولار...).

3 **الشخص القائم بعملية القياس Measurer:**

[28] محمد مطر، موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2008، ص (131-132).

إن شخصية القائم بعملية القياس تعد من أهم العناصر خاصة في حالة عدم توفر مقاييس موضوعية، فهو يلعب دورا أساسيا في اختيار أساليب ومسار عملية وتحديد نتائج عملية القياس.

ثالثا: خطوات عملية القياس المحاسبي ومراحله

1. خطوات عملية القياس المحاسبي:

يمكن تحديد الخطوات الأساسية لعملية القياس المحاسبي كالتالي[29]:

1.1. تحديد الخاصية محل القياس:

الخاصية محل القياس بالنسبة للمؤسسة هي حدث اقتصادي تاريخي ذو أثر على المركز المالي، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة على المؤسسة، والمشكلة الأساسية التي يواجهها المحاسب والتي ستنعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس هي عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا[30].

لنأخذ مثلا خاصية الربح المحقق من طرف المؤسسة، فلو كلف مجموعة من المحاسبين بقياسه لكان الخلاف الأول الذي سيبرز بينهم يدور حول مفهوم الربح، هل الربح محل القياس هو الربح بمفهومه الاقتصادي أم هو الربح بمفهومه المحاسبي أو بمفهومه القانوني أم بمفهومه الإداري... وسيترتب عنه بعد ذلك خلاف بينهم في طرق وأساليب قياسه، واختلاف المداخل في عملية قياس الربح لابد وأن تنعكس على نتائج القياس، ولعل في العبارة التالية لأحد الباحثين وهو (Devine) تلخيص لأبعاد هذه المشكلة حيث يقول: «إن الحرص المبالغ فيه من جانب المحاسبين على التمسك بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجال القياس المحاسبي ليس سوى وسيلة يدارون بها عدم اتفاقهم حول مفاهيم الخواص أو الأحداث المطلوب منهم قياسها لأنهم بتمسكهم الحر بهذه المفاهيم والمبادئ إنما يهدفون إلى درء المسؤولية التي قد تترتب عليهم من جراء الأخطاء المحتملة في عملية القياس».

لذلك يجب الفهم بأن التعامل بمرونة مع المفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجالات القياس المحاسبي يترتب عليه قياس العمليات الاجتماعية بطريقة مقبولة حسب متطلبات أصحاب المصالح المختلفة خاصة في ظل عمليات يصعب قياسها وفق الأسلوب المباشر.

2.1. تحديد نوع القياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات:

يتوقف نوع اختيار المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس[31]، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب هو مقياس اسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (أصلين مثلا) فالمقياس المناسب حينئذ هو

[29] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص (102-107).
[30] السيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص182.
[31] محمد مطر، التأصيل العلمي للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، مرجع سابق، ص122.

مقياس الترتيب، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث (قيمة كل من الأصلين مثلا) فحينئذ يستخدم مقياس نسبي.

كما تم التطرق إليه سابقا فإلى جانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس تقف جنبا إلى جنب مسألة تحديد وحدة القياس، ويجب أن يتبعها كذلك تحديد نوع هذه الوحدة (الدينار، الدولار...).

3.1. تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس:

يتوقف أسلوب القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبي على عاملين: أولهما الهدف من عملية القياس، وثانيهما الأفق الزمني لعملية القياس[32]، فإذا كان هدف عملية القياس هو مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبيا فقط حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشرة، أما فيما عدا ذلك فيستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، والذي بموجبه تتحدد قيم القياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية.

من جانب آخر إذا كانت عملية القياس منصبة على حث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من واقع مستند (فاتورة، سند صرف...الخ)، في حين لو كانت هذه العملية منصبة على فرصة مستقبلية فلابد من استخدام أساليب غير مباشرة في القياس تتخذ شكل التحليل ضمن ما يسمى بعملية التنبؤ.

4.1. عملية القياس المحاسبي:

بعد اتخاذ الإجراءات السابقة الذكر من قبل المحاسب، يمكنه الشروع في تنفيذ عملية القياس المحاسبي، وهنا يمكن لهذه العملية أن تمر على عدة مراحل يتوقف مداها على أغراض عملية القياس والتي تحدد بالتالي نوعية القياسات المطلوب توفيرها، فإذا كان الهدف من عملية القياس ينحصر مثلا في مجرد الإثبات المحاسبي لقيمة أصل ثابت جديد تمت حيازته من قبل المؤسسة فلابد أن تتضمن عملية القياس مرحلتين هما مرحلة التبويب ثم مرحلة التسجيل في الدفاتر، ولكن إذا ما تطورت أهداف عملية القياس بعد ذلك إلى تحديد قيمة الإهتلاك السنوي لها الأصل فلابد حينئذ لعملية القياس المحاسبي أن تتضمن مرحلة جديدة هي مرحلة التحميل Allocation والتي تقاس خلالها تكلفة قسط إهتلاك هذا الأصل، بعد ذلك وفي نهاية الفترة المالية يمكن لقيمة هذا الأصل أن تخضع لمرحلة جديدة من مراحل القياس وهي ما يعرف بمرحلة التجميع Aggregation، وذلك حين تدمج قيمته بقيم غيره من الأصول الثابتة، وذلك بهدف توفير قياس جديد هو التكلفة الإجمالية للأصول الثابتة والتي تظهر في ميزانية المؤسسة، أما إذا أراد المحاسب تحديد أو قياس العائد المتوقع على الاستثمار من هذا الأصل فتخضع قيمة ذلك الأصل إلى ما يسمى بعملية التشغيل والتي تأخذ شكل تحليل مالي يسعى المحاسب من خلاله بالتنبؤ للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل على مدار عمره الإنتاجي[33].

[32] محمد مطر، المرجع نفسه، ص 123.
[33] محمد مطر، التأصيل العلمي للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، مرجع سابق، ص124.

2. مراحل عملية القياس المحاسبي:

يمكن أن تمر عملية القياس المحاسبي بعدة مراحل والتي يمكن تلخيصها بما يلي[34]:

1.2. مرحلة تحليل الأحداث والمعاملات المالية والاقتصادية:

إن أي مؤسسة تمارس العديد من الأنشطة والمعاملات ذات الطابع المالي، الإداري، الخدمي، التجاري، الإنتاجي، التسويقي والأنشطة المتنوعة الأخرى، إذ تمثل المؤسسة أحد أطراف تلك المعاملات، لذا لابد من تحليلها لتسهيل عملية التسجيل كأساس لتطبيق نظرية القيد المزدوج.

2.2. مرحلة تسجيل تاريخ حدوث العملية:

إن العمليات والأنشطة والمعاملات المشار إليها أعلاه لا يمكن لها أن تتم خارج إطار الزمن، إذ لابد لها أن تكون قد تمت بتاريخ معين محدد باليوم، لذا لابد من تسجيل ذلك اليوم كتاريخ لوقوع الحدث.

3.2. مرحلة تسجيل تاريخ إثبات العملية في السجلات:

إن مختلف العمليات بعد أن يتم تحليلها ومعرفة تواريخ وقوعها لابد من إثباتها في السجلات والدفاتر المحاسبية كأساس موضوعي لعملية القياس، وهناك اختلاف في الرأي بين المفكرين في مجال المحاسبة من جهة والممتهنين والممارسين للمحاسبة من جهة أخرى، إذ يرى البعض بأنه يجب أن يكون هناك تطابق بين تاريخي حدوث وتسجيل العملية كما تبينها المستندات والفواتير المؤيدة لحدوث العملية، كما يرى آخرون رؤية مغايرة تدعو بأن يكون هناك اختلاف بين التاريخين، إذ ليس بالضرورة أن يتم تسجيل العملية في تاريخ حدوثها، وهنا تظهر مشكلة تباين أسس وأسعار التقييم التي على أساسها يتم التسجيل.

لقد ازدادت هذه المشكلة في السنوات الأخيرة بسبب عدم ثبات الأسعار وتذبذب القوة الشرائية للنقود، لذا فنحن بحاجة إلى رؤية ثالثة تتلخص بضرورة أن يكون تاريخ وقوع الحدث وتسجيله وإثباته في السجلات والدفاتر المحاسبية واحدا لكن الاختلاف يكون في تبني أحد التواريخ أدناه كأساس للتقييم والقياس:

الأول: وقت حدوث العملية إذ يتم التقييم على أساس الأسعار الثابتة بمؤشر تاريخي؛

الثاني: الوقت الحالي إذ يتم التقييم على أساس الأسعار الجارية وبمؤشر حالي؛

الثالث: الوقت المستقبلي وبذلك يتم التقييم على أساس تنبؤات وتوقعات الأسعار بمؤشرات مستقبلية.

رابعا: أساليب القياس المحاسبي

يتوقف اختيار أسلوب القياس المتبع في عملية القياس المحاسبي على أغراض هذه العملية، وتنحصر أساليب القياس المحاسبية بشكل عام كالتالي[35]:

---

[34] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص ص340، 341.

[35] محمد مطر، موسى السيوطي، مرجع سابق، ص(137- 142).

1. أساليب قياس أساسية أو مباشرة:

القياسات المباشرة أو الرئيسية فهي أساليب قياس حقيقية لشيء ما أو لسمات ذلك الشيء[36]، باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبي ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب المبنية على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، مثلا قياس تكلفة آلة لغرض اجتماعي وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء[37].

تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كمقياس يتم بموجبه تبويب الحدث الاقتصادي في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية كأن يبوب أصل في فئة الأصول الثابتة أو مصروفا في فئة المصروفات المتغيرة.

2. أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة:

القياسات غير المباشرة أو الثانوية تشتق بشكل غير مباشر من خلال عملية تحويل جبري لمجموعة من الأرقام التي هي نفسها تمثل قياسات مباشرة لأشياء أو لسمات هذه الأشياء، فهذه الأشياء أو سماتها هي أشياء فعلية للقياس غير المباشر[38]، فتكلفة الوحدة الواحدة في الإنتاج المشتقة من خلال تقسيم مجموع تكلفة الإنتاج على حجم الإنتاج بالوحدات هو قياس غير مباشر أو ثانوي، كما يتم الاعتماد على طريقة القياس غير المباشر عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، فمثلا إذا تم تثمين أجزاء آلة كل على حدا تمهيدا لتحديد التكلفة الإجمالية لها، فتقاس هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، لأنه في الحالة الأخيرة تتم عملية حساب تضم فيها أثمان الأجزاء معا للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة[39].

لقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب المقياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة، فإذا أراد المحاسب مثلا قياس القيمة الإجمالية للأصول لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل أصل على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر تحدد بعد ذلك بأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية.

---

[36] أحمد رياحي بلكاوي، مرجع سابق، ص90.
[37] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، الإطار الفكري وتطبيقاته، دار حنين للنشر، عمان، الأردن، 1996، ص215.
[38] أحمد رياحي بلكاوي، المرجع نفسه، ص91.
[39] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، الإطار الفكري وتطبيقاته، مرجع سابق، ص216.

إن معظم القياسات في المحاسبة هي من نوع القياسات غير المباشرة أي الناتجة من عملية تحويل جبري معين، كما أن درجة التحويل هي التي تسمح بالتمييز بين ما هو قياس مباشر وغير مباشر، كما أنها تحدد أيضا مصدر الخطأ في القياس، وبالتالي فإن الخطأ في القياس سيظهر إما في عملية تشخيص أو تحديد الأرقام الأولية أو من عملية التحويل[40].

3. أساليب القياس التحكمية:

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فإن أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز[41] الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس مثل: تقدير المنافع الاجتماعية الناتجة عن إزالة التلوث لمياه البحر بالنسبة لسكان الساحل أو تقدير تكاليف تلوث الهواء من خلال قيام المصانع بأنشطتها الاقتصادية.

تكون أساليب القياس تحكمية إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس، وفي ظل ذلك تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف.

تندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلا لقياس قيمة أصل معين من أصول المؤسسة توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل، واعتبار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب، إذ أن محاسبا معينا قد يختار تقييم هذا الأصل تبعا لتكلفته التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم نفس الأصل تبعا لتكلفته الاستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء على صافي قيمته الحالية، وتحت كل بديل من البدائل الثلاث تختلف نتيجة القياس عنها عن البديلين الآخرين[42].

خامسا: نظم القياس في مجال المحاسبة

في مجال المحاسبة نجد أن اختيار وحدة القياس يضع المحاسب أمام نوعين من القياس: القياس العيني والقياس المالي، ومن المعروف أنه يفضل دائما أن يستخدم المحاسب وحدة النقد التي يجري التعامل بها، إلا أن القياس المالي ليس ممكنا في جميع الأحوال كما في حال قياس مستوى الجودة، النوعية أو مستوى كفاءة الطاقة البشرية لدى الوحدة المحاسبية.

يعتمد القياس العيني على أسلوب القياس الوصفي أما القياس المالي فيعتمد على أسلوب القياس العددي ويمكن توضيحهما كما يلي[43]:

---

[40] AAA, Report of the committeee on foundation of accounting measurement, the accounting review, supplement vol XLVi, 1971, pp1- 20.

[41] السيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص183.

[42] محمد مطر، التأصيل العلمي للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، مرجع سابق، ص ص125-126.

[43] عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، أصول القياس والاتصال المحاسبي، مرجع سابق، ص (85-86).

1. القياس الوصفي: يعتمد على الوصف الإنشائي لخصائص أو مظاهر شيء أو حدث معين بشكل يمكن القارئ من تخيل هذه الخاصية أو الظاهرة موضوع القياس من التعبير اللغوي عنها بالقياس، وعادة ما يترتب على القياس الوصفي مفارقات كبيرة تنعكس على الشيء أو الحدث الموصوف نظرا للتباين الشديد في قدرات الأفراد على التخيل، وبذلك فإن القياس الوصفي يعتبر أكثر القياسات تشتتا، مثال وصف المادة بالصلابة أو بالسيولة أو بالغازية.

2. القياس العددي: يؤدي استخدام القياس العددي إلى تعيين أعداد للأشياء المرغوب قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد، ويتطلب استخدام القياس العددي توافر شروط معينة، ومن هذه الشروط نذكر:

- أن تكون الخواص موضوع القياس متجانسة؛
- أن لا تتأثر هذه الخواص بالظروف البيئية المحيطة؛
- أن يكون أساس القياس واحد؛
- أن تكون نتائج القياس قابلة للتجميع والمقارنة.

من ناحية ثانية يلاحظ أن القياس المحاسبي طبقا للنظام النسبي قد يكون قياسا فعليا أو قياسا تنبؤيا[44].

3. القياس الفعلي: القياس الفعلي يحدد قيمة الشيء أو العنصر في تاريخ معين مثل تحيد قيمة المخزون السلعي في تاريخ معين.

4. القياس التنبؤي: يستخدم كأساس للتنبؤ لمقادير معينة مثل استخدام دخل الفترة المحاسبية الحالية كأساس للتنبؤ بمقدار التوزيعات المتوقعة خلال الفترة التالية.

المطلب الثالث: طرق القياس المحاسبي

لإعداد قوائم مالية أكثر مصداقية وموضوعية وأكثر قربا من الحقيقة يمكن أن نستخدم الطرق التالية:

أولا: طريقة التكلفة التاريخية

يعتبر من أهم المبادئ التي يستند عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم، ويعني هذا المبدأ تقييم الأصول والخصوم وفق السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعدل لتلك الموارد والالتزامات في تاريخ اقتناء الأصل أو تاريخ نشوء الالتزام، كما يطلق المبدأ لقياس العمليات الرأسمالية[45]، تعتمد التكلفة التاريخية في قياس الأصول الثابتة في تاريخ الاقتناء، قياس تكلفة المخزون السلعي في أول وآخر الفترة وكذلك تحديد تكلفة الإنتاج المعتاد والمستمر (النشاط الرئيسي الجاري) وفق التكلفة التاريخية للمواد المستنفذة في سبيل تحقيق هذا الإنتاج أو وفق مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة المحاسبية وهكذا فإن تكلفة البضاعة المباعة تقوم وفق التكلفة التاريخية[46]. يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما ويستند لذلك على مبررين أساسيين هما[47]:

---

[44] Raymonds Chambers, «Measures and values, a reply to professor staubus», the accounting review, April1968, p246.

[45] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص 422.

[46] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي العاصر، مرجع سابق، ص 412.

[47] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص 424-425.

1). الموضوعية وإمكانية التحقق أو التثبت من صحة ودقة بيانات التكلفة التاريخية المعتمدة في الإثبات الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية والثقة وبالتالي إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية؛

2). اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة للإطار الفكري للنموذج المحاسبي المعاصر، أي اتساقه مع مجموعة كبيرة من الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما (مبدأ تحقق الإيرادات، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فرض الاستمرار، مفهوم الثبات في إتباع النسق، قاعدة الحيطة والحذر، فرض وحدة القياس النقدية، مبدأ القياس الفعلي)، كما أن مبدأ التكلفة التاريخية يستخدم لتبرير معظم تلك الفروض والمبادئ، وهكذا فإن الاتساق متبادل بين منهج التكلفة التاريخية من ناحية وبين مجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية من ناحية أخرى. رغم الأسانيد الفكرية إلا أنه يلاحظ أن أساس التكلفة التاريخية يعتبر أكثر المبادئ المحاسبية إثارة للانتقاد سواء من قبل مستخدمي القوائم المالية أو من قبل المحاسبين نفسهم، وذلك للانتقادات التالية[48]:

- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى قياس غير سليم للربح؛
- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية؛
- يترتب على الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية تجاهل التغير في قيمة الوحدات النقدية؛
- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل أرقام المحاسبية بعيدة كل العد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر، الأمر الذي يفقد القوائم المالية كثيرا من فائدتها في الاستخدام العملي؛

إن قبول هذا الأساس وصلاحية استخدامه يتم في ظل ثبات العوامل الاقتصادية المؤثرة على عملية القياس عموما ووحدة القياس خصوصا وهي وحدة النقود، وهذه المسألة من الصعب تأمينها ولفترة مقبولة، إذ أن التذبذب في القوة الشرائية للنقود بسبب الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار وآثار التضخم استوجب ضرورة البحث عن بدائل جديدة واستخدامها كأساليب للقياس المحاسبي، ومن ضمن تلك البدائل ما يلي:

ثانيا: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار

تسمى أيضا بطريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابت أو المحاسبة بوحدة النقد الثابتة، وتعتمد هذه الطريقة في تقييم الأصول على أساس تكلفتها التاريخية لكن يأخذ بعين الاعتبار كافة التغييرات والتقلبات السعرية العامة في تاريخ التقييم، وذلك من أجل عرض القيم الاقتصادية بمدلولاتها الحقيقية انسجاما مع ما يطرأ عليها من تغييرات وتعديلات وهذا يعني أن يحافظ على رأس المال في نهاية الفترة على شراء نفس الأصول التي يمكن أن يشتريها في بدايتها والمحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال المستثمر من طرف الشركاء في المؤسسة.

وتتميز طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بميزتين أساسيتين هما:

-الإبقاء على التكلفة التاريخية كأساس للتقييم؛

[48] لمزيد من التفاصيل أنظر:
رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص(425-427).
رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص(430-432).
الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص(314-316).

-اعتماد وحدة قياس نقدية ثابتة.

لقد ذهب اتجاه بعض المحاسبين إلى إمكانية استخدام الأرقام القياسية للأسعار كأساس لتعديل التكلفة التاريخية وذلك لمعالجة أثر الانخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد[49].

وتقتضي هذه الطريقة من الناحية العملية تعيين رقم قياسي يتم بواسطته تعديل التكلفة التاريخية، وتوجد عدة أنواع من الأرقام القياسية كالرقم القياسي العام، الأرقام القياسية المتخصصة... غير أنه في الممارسة المحاسبية وفي ظل هذه الطريقة يتم اتخاذ الرقم القياسي العام للأسعار الذي يعبر عن تطور المستوى العام للأسعار ويقيس القدرة الشرائية للنقود كأساس لتعديل التكلفة التاريخية.

تحدد التكلفة التاريخية المعدلة عن طريق إضافة حاصل التكلفة التاريخية في معدل الزيادة في المستوى العام للأسعار إلى التكلفة التاريخية وذلك حسب العلاقة التالية:

التكلفة التاريخية المعدلة =التكلفة التاريخية + (التكلفة التاريخية × نسبة ارتفاع المستوى العام للأسعار)

التكلفة التاريخية المعدلة = التكلفة التاريخية × الرقم القياسي العام للأسعار

بموجب هذه الطريقة يتم تعديل قيم عناصر القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار، وعلى هذا الأساس تظهر قيم عناصر القوائم المالية بالتكلفة التاريخية المعدلة بدلا من التكلفة التاريخية المعدلة بسبب التضخم فإن عملية إعادة التقييم ستسفر عن حدوث زيادة في قيم عناصر القوائم المالية، وتستلزم هذه الطريقة التفرقة بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية، وعلى ضوء هذه التفرقة يتم تحديد قيم المكاسب والخسائر في القوة الشرائية لوحدة النقد[50].

من أهم مزايا هذه الطريقة هو انسجامها مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، بينما أهم عيب في هذه الطريقة هو تجاهلها للتغيرات التي تطرأ على المستويات الخاصة للأسعار ومثال ذلك الأسعار الخاصة لبعض الأصول الناجمة عن التقدم التقني[51].

ثالثا: طريقة التكلفة الجارية

إن جوهر هذه الطريقة هو اعتماد أساس للقياس يختلف عن أساس التكلفة التاريخية، ويكون الأساس المقترح هو الأسعار الجارية المبنية على أساس أسعار السوق أو صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق أو تكلفة الاستبدال[52]، وذلك برصد التغيرات في السعر بالنسبة لكل أصل وتسجيلها على أساس القيمة الجارية أو القيمة الحالية لاستبدال الأصل بأصل مشابه له وبحالته. وإن حساب مثل تلك القيمة ليس أمرا سهلا خاصة في حالات الاستحواذ على أصول حديثة أو ذات تقدم تكنولوجي عالي[53].

[49] محمود السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، ط2، 2002، ص241.
[50] محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص241.
[51] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص405.
[52] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص415.
[53] محمد السيد الناغي، مرجع سابق، ص243.

تتميز هذه الطريقة بصفتين أساسيتين هما[54]:

- اتخاذ التكلفة الاستبدالية كأساس للتقييم؛

- افتراض تغير القدرة الشرائية لوحدة النقد المتخذة كوحدة قياس.

-تستخدم التكلفة الاستبدالية كأساس لتقييم عناصر القوائم المالية في فترات التضخم، ولقد أعطيت عدة تعاريف للتكلفة الاستبدالية (الجارية).

فقد عرف Daniel Boussard التكلفة الاستبدالية لأصل ما بأنها تمثل "ما تتكلفه المؤسسة للحصول على أصل مماثل أم ما شابهه (حسب الاختيارات) للأصل المعني"[55].

كما يعرف Snavely التكلفة الجارية لأصل ما في تاريخ معين بأنها: «التكلفة الأدنى لحيازة أصل ما يمكن من إنتاج سلع وخدمات بطاقة إنتاجية مساوية للطاقة الإنتاجية للأصل الذي تمتلكه المؤسسة»[56].

من خلال هذه التعاريف تتضح أن التكلفة الاستبدالية لأصل ما هي المقدار النقدي الذي يجب دفعه للحصول على أصل مماثل أو ما شابهه من حيث العمر الإنتاجي والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل.

توضح الدراسات المحاسبية في مجال تقييم الأصول وجود اتجاهين رئيسيين لتحديد القيمة الاستبدالية لعناصر الأصول[57]:

- الاتجاه الأول: يعتمد على أسعار السوق؛
- الاتجاه الثاني: يعتمد على الأرقام القياسية الخاصة.

ومن الناحية العملية يتم تحديد (حساب) التكلفة الاستبدالية على أساس الأرقام القياسية الخاصة التي تقيس تطور أسعار السلع والخدمات بصفة متخصصة.

وبموجب هذه الطريقة يتم تعديل عناصر القوائم المالية على أساس التكلفة التجارية التي تحسب على أساس الأرقام القياسية الخاصة وفق العلاقة التالية:

التكلفة الاستبدالية = التكلفة التاريخية + (التكلفة التاريخية × الرقم القياسي الخاص للأسعار)

تقتصر عملية التعديل وفق التكلفة الاستبدالية على الأصول غير النقدية فقط (الأصول الثابتة والمخزونات). أما الأصول والخصوم النقدية فلا يتم تعديل قيمتها وبالتالي لا يأخذ بعين الاعتبار الخسائر أو الأرباح الناتجة عن التغير في الأصول النقدية، ويترتب على هذه العملية ظهور أرباح حيازة أو خسائر حيازة[58].

---

[54] محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق، ص355.

[55] Yves Simon, Patrick, «Encyclopédie de gestion», édition economica, 2éme édition, tone1, 1997, Paris, p559.

[56] Gilbert, Lecointre, op-cit, p13.

[57] محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق، ص356.

[58] محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص243.

تعتبر هذه الطريقة طريقة حديثة للقياس المحاسبي تهدف إلى المحافظة على رأس المال الفعلي أو رأس المال الاقتصادي (الطاقة الإنتاجية) للمؤسسة وهذا يعني قيام المؤسسة باستبدال نفس الكمية من الأصول التي تستخدمها أو المحافظة على الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول.

رابعا: طريقة القياس المستقبلية[59]

إن هذه الطريقة تذهب إلى مرحلة أبعد فيما يخص مسألة تاريخ التقييم والقياس، إذ أنها لا ترفض الأساس التاريخي فحسب بل ترفض حتى الأسعار الحالية، إذ أنها تدعو لاعتماد تنبؤات الأسعار في المستقبل واستخدامها كأساس للتقييم والقياس. خير مثال على إتباع هذه الطريقة فيما يخص تسعير الموارد الصادرة من المخازن بتطبيق طريقة "ما يدخل مستقبلا يخرج أولا" " NIFO : Next In First Out"

إن تطبيق هذه الطريقة ينسجم مع أهمية وفاعلية تطبيق أنظمة الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية.

المطلب الرابع: قيود ومشاكل القياس المحاسبي

أولا: قيود القياس المحاسبي

كما أوضحنا سابقا أن هدف القياس المحاسبي هو توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين لغرض اتخاذ القرارات، ومع ذلك تفرض المعلومات والبيانات قيودا على دقة القياس ومدى الثقة فيها نظرا لأن هذه البيانات تعرض على افتراض أنها ملائمة إلى حد ما للتنبؤ بالمستقبل، والعلاقة بين الحاضر والمستقبل عموما تواجه درجة كبيرة من عدم التأكد. وإنه من الصعب عدم إيجاد المقاييس الملائمة لهذا الغرض.

برزت ضرورة الأخذ بعين الاعتبار بعض القيود على دقة ومدى الاعتماد على البيانات والمعلومات المحاسبية، إلا أنه لا يجب أن نأخذ هذه القيود على أنها أوجه قصور في القياس المحاسبي، وتتلخص هذه القيود فيما يلي[60]:

1. عدم التأكد Uncertainty
2. الموضوعية والقابلية للتحقق Objectivity and Verifiability
3. وحدة النقد كأساس للقياس Monetary Unit
4. الحيطة والحذر (التحفظ) Conservatisme

وسنتناول بشيء من التفصيل كل قيد على حدا:

[59] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص343.
[60] إلدون س هندريكسن، مرجع سابق، ص133.

1. **عدم التأكد:**

من الافتراضات الأساسية في المحاسبة أن المؤسسة مستثمرة في نشاطها لفترة زمنية تكفي لإنجاز التعهدات الموكلة إليها، وأن حياتها غير محدودة بفترة زمنية معينة، وحتى يمكن قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للمؤسسة فإنه يستلزم اللجوء إلى العديد من الافتراضات والتقديرات منها تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية وتقدير العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل القابلة للاهتلاك مع اختيار الأسلوب الملائم لامتلاكها، مما يدل أن القياس المحاسبي للمركز المالي وصافي الدخل هو في أحسن الحالات مجرد تقديرات في ظل ظروف عدم التأكد في المستقبل، من أمثلة التقديرات المحاسبية نجدها في الآتي[61]:

- المدينين وأوراق القبض، حيث يتم تقدير الديون المشكوك في تحصيلها؛
- المخزون السلعي، حيث يتم تقدير نسبة الربح العادي لأغراض تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل؛
- العقود حيث يتم تقدير درجة الاكتمال بالنسبة للأعمال تحت التشغيل في شركة المقاولات؛
- الأصول الثابتة، حيث يتم تقدير العمر الإنتاجي للأصل وتقدير قيمته المتبقية في نهاية مدة حياته وتقدير نمط توزيع قيمة الاهتلاك على الفترات المختلفة؛
- الموارد الطبيعية، حيث يقدر الاحتياطي من المورد الطبيعي بغرض تقدير معدل النفاذ؛ الأصول غير الملموسة، حيث تقدر الفترة التي سوف تستفيد من وجودها؛
- الالتزامات عن ضمان المنتجات، حيث تقدر التكاليف المتوقعة لخدمة هذه الضمانات؛
- الالتزامات العرضية، حيث يقدر احتمال وقوعها وكذلك مبلغ الالتزام؛
- التكاليف غير المباشرة، حيث يقدر نصيب وحدة المنتج النهائي منها؛
- التكاليف النمطية أو المعيارية، حيث يقدر مستوى الكفاية ومستوى الأسعار لتحديد هذه التكلفة مقدما؛

وهكذا نجد أن التقدير يلعب دورا هاما في قياس المعلومات المحاسبية، حيث أن هذه الأخيرة تعتمد على إجراءات قياس غير مؤكدة، وبالتالي فإن تحقيق الدقة المطلقة في القياس المحاسبي يعتبر أمرا مستحيلا، ومن ناحية أخرى يجب التنبيه إلى أن تحقيق درجة عالية من الدقة في القياسات المحاسبية قد يتعارض مع اعتبارين هامين:[62]

أ. التزامن، أي ضرورة توفير المعلومات في وقت مناسب.

ب. تكلفة القياس، أي يجب أن تتحقق درجة الدقة المرغوبة في حدود نفقة محتملة.

فعملية اتخاذ القرارات غالبا ما تكون محددة بقيد زمني ولذلك فإن المعلومات المحاسبية يجب توفيرها في الوقت الملائم لاستخدامها ولو كان ذلك على حساب مستوى الدقة التي نحصل عليها. كذلك نجد أن الدقة ولو أنها خاصيته مرغوب فيها نظرا

[61] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص73.

[62] Daniel Mc Donald, «Feasibility Criteria For Accounting Measures», The Accounting Review, October 1967, PP662, 679.

لأنها تزيد من درجة الاطمئنان والاعتماد على المعلومات إلا أن تحقيق الدقة في القياس لا يتم دون تحمل تكلفة، وعادة ما يكون هناك تعارض بين سرعة إنتاج المعلومات وبين تكاليف إنتاجها.

ينبع عدم التأكد في المحاسبة من مصدرين رئيسيين[63]:

أ. إن فرض استمرار المؤسسة جعل من الضروري توزيع العديد من العناصر على الفترات الحالية والمستقبلية، مثل توزيع تكلفة الأصول الثابتة على الفترات التي تمثل العمر الإنتاجي لها، وهنا يجب وضع مجموعة من القواعد والفروض لإيضاح منطق هذا التوزيع. ومن ناحية أخرى فإن فرض الاستمرار كذلك أدى ضرورة التنبؤ بما سيكون عليه الحال مستقبلا لاتخاذ العديد من القرارات، ومن ثم سنجد أن كلا من مشكلة التوزيع والتنبؤ بالمستقبل يتطلبان وضع مجموعة من الأسس والقواعد والفروض والتي تتميز بنوع من عدم التأكد.

ب. إن افتراض أن المقاييس المحاسبية تقدم تعبيرا نقديا عن الثروة يتطلب بالضرورة إلى اللجوء إلى تقديرات غير مؤكدة من المبالغ المتوقعة في المستقبل، مثل تحديد القيمة السوقية لأصل معين، ففي هذه الحالة يتطلب الأمر التنبؤ بالمتحصلات المتوقعة من هذا الأصل تمهيدا لتحديد القيمة الحالية لها والتي بدورها تستخدم لتقييم الأصل محل الدراسة، لذلك يجب إمعان النظر في المقاييس القائمة على أساس التقديرات الماضية بدقة، كما يجب تعديلها عندما تتوفر تقديرات جديدة يمكن الوثوق فيها بدرجة أكبر.

2. **الموضوعية والقابلية للتحقق:**

لكي تحظى المقاييس المحاسبية بأفضل درجة من الثقة في عرض المعلومات الملائمة لأغراض التنبؤ واتخاذ القرارات، فعلى المحاسبين أن يحددوا أولا طبيعة الخاصية المراد قياسها، ثم يختاروا بعد ذلك إجراء القياس الذي يرو أنه الأصلح لوصف هذه الخاصية بدقة، وفي محاولتهم لتوفير الثقة في المعلومات المحاسبية اتجه المحاسبون إلى مفهوم «الموضوعية» لتحديد مدى الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها.

الموضوعية هي صفة أساسية في القياس المحاسبي لأنها تعمل على تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية، حيث كلما زادت الموضوعية كلما زادت إمكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات التي نحصل عليها[64]، وعلى الرغم من هذه الأهمية إلا أن هناك عدم اتفاق بين المحاسبين على مفهوم موحد للموضوعية، يمكن عرض المعاني الأساسية المتداولة بين المحاسبين فيما يلي[65]:

1. القياس الموضوعي يعني عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي فإن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي لا يعتمد على الشخصية القائمة بعملية القياس، وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز وأن القياس مستقل ومتواجد خارج التصور الذهني للمحاسب.

[63] عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص104.
[64] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص69.
[65] إلدون س هندريكسن، مرجع سابق، ص134.

يلاحظ أن هذا التعريف يركز على ضرورة الفصل التام بين المقاييس الناتجة وبين شخصية القائم بعملية القياس، أي ضرورة استبعاد أي اجتهاد شخصي للقائم بعملية القياس، إلا أن هذا الانفصال يعتبر أمرا صعبا وقد يكون مستحيلا لأن هناك الكثير من الحالات التي تتطلب من المحاسب ممارسة خبرته في علم المحاسبة والركون إلى تقديره واجتهاده الشخصي.

2. القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي يتوفر له دليل إثبات يمكن التحقق منه، وهو ما يظهر من خلال التعريف الذي قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية للموضوعية في المحاسبة بأنها «البيانات المحاسبية تعد موضوعية إذا توافرت لها القابلية للتحقيق عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى أن تكون خالية من التحيز الشخصي»[66].

يلاحظ أن هذا التعريف يركز على دليل الإثبات وليس على المقياس في حد ذاته، ما يعاب على هذا المعنى لمفهوم الموضوعية هو أن دليل الإثبات الذي يقع عليه الاختيار قد يكون فعلا قابلا للتحقق منه، إلا أن اختيار هذا الدليل وتفضيله على غيره من الأدلة البديلة قد يعتبر في حد ذاته عملا غير موضوعي ويخضع للحكم الشخصي لمن يقوم بعملية القياس، فمثلا على أي أساس يتم تفضيل تمام مرحلة البيع على تمام مرحلة الإنتاج كأساس لتحديد وقياس إيرادات الفترة المحاسبية، وأقصى ما يمكن التوصل إليه هو المراجعة والتدقيق، وللاطمئنان على أن قاعدة القياس التي تم اختيارها قد طبقت بعناية ودون أن يتأثر هذا التطبيق بميول واتجاهات الشخص القائم بعملية القياس. إن مفهوم الموضوعية ومستوى دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة بها تختلف باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلى تحقيقها، فمثلا يتم اختيار طريقة التكلفة التاريخية لتقييم الأصول انسجاما مع قوانين الضرائب تعتبر موضوعية وقابلة للتحقق، لكن يصبح الأمر مضللا إذا كانت المعلومات ستقدم لاتخاذ قرارات تتطلب أن يتم القياس على أساس تكلفة الاستبدال.

3. القياس الموضوعي هو نتيجة اتفاق أو إجماع بين المحاسبين على موضوع معين، وبمعنى آخر تتمثل في مدى الاتفاق بين المقاييس الناتجة من استخدام نفس نظام القياس بواسطة قائمين بالقياس مختلفين، أي أنه للتثبت من صحة النتائج يجب أن يكون القياس المحاسبي قابلا للتكرار.

4. القياس الموضوعي هو ذلك القياس الذي لا يختلف المحاسبين كثيرا عليه، أي أنه ذلك القياس الذي يتصف بقدر ضئيل من التشتت من حيث القيمة.

يلاحظ من خلال التعريف الثالث أن الموضوعية تتحقق إذا قام شخصان (أو أكثر) مؤهلان تأهيلا علميا ومهنيا بعملية القياس بصورة مستقلة عن بعضهما البعض ويصلان إلى نفس النتائج. فالموضوعية طبقا لهذا التعريف ترتبط بإمكانية التثبت، وإمكانية التثبت مفهوم يتعلق بمدى تباين القياسات المحاسبية لظاهرة معينة، فكلما قل التباين في القياسات كلما كان ذلك دليلا على إمكانية التثبت من هذه القياسات.

هنا تظهر أهمية التعريف الرابع للموضوعية، فطبقا لهذا التعريف ينظر للقياسات على أنها تمثل توزيعا معتدلا طالما أنها خالية من التحيز الشخصي، وعليه يمكن قياس الموضوعية كميا عن طريق تحديد مدى تشتت القيم حول الوسط الحسابي لهذه

[66] AAA, Report Of The Committee Of Management Accounting, Accounting Review, July 1962.

القيم، ومن الطبيعي أن طريقة القياس التي ينتج عنها درجة تشتت أقل في النتائج تعتبر طريقة أكثر موضوعية يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

من الواضح أن نظام القياس يعتبر أكثر موضوعية من نظام القياس (ب) على الرغم من أن قيمة الوسط الحسابي واحدة للنظامين وذلك نظرا لأن قيمة القياس (Xi) في النظام (أ) لها احتمال أكبر لأن تكون قريبة من القيمة المتوسطة ($\overline{X}$) إذا ما قورنت بالقياس في النظام (ب).

كخلاصة عادة يتم التأكد من توفر شروط الموضوعية للقياس المحاسبي عن طريق:

- قيام أحد المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قام به محاسب آخر ليتوصل إلى نفس النتائج، مما يدل على حياد الشخص القائم بعملية القياس وهو المحاسب؛
- اختبار مدة تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية؛
- حساب مدى تباين حسابات لظاهرة معينة، فكلما قل التباين في القياسات كان دليلا على صحة تلك القياسات، وعله يمكن قياس الموضوعية كميا عن طريق تحديد مدى تشتت القيم حول الوسط الحسابي لهذه القيم.

لا يمكن استخدام الدرجة النسبية للموضوعية والقابلية للتحقق بمفردها لتحديد مدى إمكانية الاعتماد على البيانات الناتجة عن إجراءات القياس لأن القيمة المتوسطة ($\overline{X}$) قد تفشل في قياس الخاصية بدقة، ولكن من الضروري أن نأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل الأخرى، وهنا يجب أن نفرق بين الموضوعية والقابلية للتحقق من ناحية وبين البعد عن التحيز من ناحية أخرى، حيث لا يمكن توفير الموضوعية والقابلية للتحقق ما لم تكن المقاييس متحررة أي خالية نسبية من التحيز والحكم الشخصي لأن أخطاء عملية القياس والاختلافات والتفسير قد ينتج عنها أحيانا فقدان جزء من القابلية للتحقق.

الخلو من التحيز أو البعد عن التحيز يعني أن المعلومات المعروضة تتصف بالحياد والعدالة[67]، ومقدرة إجراءات القياس المستخدمة على إمداد الآخرين بوصف دقيق للخاصية محل الدراسة.

يمكن إظهار تحيز طريقة القياس باستخدام الشكلين التاليين:

يحدد التحيز بانحراف الوسط الحسابي ($\overline{X}$) المحسوب من العينة عن القيمة الحقيقية (X*) لخاصية موضوع الدراسة، لذلك فإن طريقة القياس (د) تكون أقل تحيزا عن (ج) لأن القيمة المتوسطة الناتجة تقع تقريبا من القيمة الحقيقية (X*) ، ونظرا لأن القيمة الحقيقية للخاصية لا يمكن تحديدها فإن الفرق بين القيمة المتوسطة ($\overline{X}$) والقيمة الحقيقية (X*) يجب أن يقوم على أساس تقدير شخص خبير يأخذ في الاعتبار العلاقة المنطقية بين طريقة إجراء القياس والخاصية التي يتم قياسها[68]، على سبيل المثال لا يرجع أن تخلو التكلفة التاريخية من التحيز في قياس القيمة السوقية الجارية لأحد الأصول إذا كانت الأسعار قد

[67] AICPA, « Study Group On The Objectives Of Financial Statement, Objectives Of Financial Statement», October 1973, P58.
[68] AAA, Commttee on accounting valuation bases, «Report of the committee on accounting valuation bases», accounting review, supplement to vol 47, 1972, p563.

تغيرت بصورة كبيرة منذ تاريخ الاقتناء، ومن ناحية أخرى فإن الإجراء المستخدم لتعديل التكلفة التاريخية تبعا لتغيرات الأسعار الخاصة بهذا النوع من الأصول قد يكون أقل قابلية للتحقيق ولكنه يكون أيضا أقل تحيزا.

وقد عرف إيجيري Ijiri، وجيديك Jaedick الثقة أو إمكانية الاعتماد على المقاييس على أنها درجة الموضوعية أو قابلية التحقق بالإضافة إلى عامل التحيز. واقترح هذان الكاتبان استخدام متوسط مربع الأخطاء كمقياس إحصائي للثقة، ومع ذلك يعتبر هذا القياس صعبا لعدم معرفة طبيعة القيمة الحقيقية (X*). وقد يكون من الأفضل أن نحكم على إمكانية التحقق والتحيز منفصلين ثم نقيم التبادلات بينهما آخذين في الاعتبار طبيعة المعلومات وملاءمتها للتنبؤ بالعناصر العديدة المطلوبة بنماذج قرارات مستخدميها[69].

3. **وحدة النقد كأساس للقياس:**

مع أن البيانات المحاسبية لا تقتصر على العناصر التي تقاس بوحدة النقد، فقد تضمنت القوائم والتقارير المحاسبية معلومات مالية بالدرجة الأولى تستخدم فيها وحدة النقد كأساس للقياس لاسيما إذا كان التجميع ضروريا أو مرغوبا.

هذا وقد اعتبر البعض أن القياس النقدي يعد من البديهيات في نظرية المحاسبة واعتبره البعض الآخر من المبادئ، ويؤيد ذلك «لما كانت النقود هي وسيلة القياس في المحاسبة، فإن القياس النقدي الذي يعتبر بمثابة الخاصية التي تكسب النتائج المحاسبية طبيعتها المميزة يناظر القياس الكمي الذي يعتبر إحدى الخصائص التي تميز مناهج الدراسة في العلوم الطبيعية والاجتماعية»[70].

هناك بعض القيود على وحدة النقد كوسيلة لإيصال المعلومات، ومن أهمها عدم ثبات قيمة وحدة النقد على مر الزمن بالرغم من استخدام البيانات المحاسبية للتنبؤ واتخاذ القرارات المستقبلية ولقد تطلب ذلك ضرورة تعديل البيانات المحاسبية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية للتبادل لكي تصبح ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ومن ثم فإن القيد الخاص بعدم ثبات قيمة وحدة النقد يمكن التغلب عليه عن طريق إجراء بعض التعديلات في أسعار التبادل التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقود[71].

إن مشكلة التقلبات في الأسعار لها في واقع الأمر هدفان[72]:

- **الهدف الأول:** يتعقل بتعديل القياس المحاسبي للتقلبات في المستوى العام للأسعار، أي تصحيح الوضع بوحدة القياس ذاتها لتحقيق خاصيتين:

☜ توفير خاصية إمكانية التجميع الرياضي للبيانات المحاسبية، ولتوفير هذه الخاصية يجب أن تكون جميع البيانات متجانسة ومشتركة في خاصية واحدة تتفق مع الخاصية الرئيسية لوحدة القياس؛

---

[69] إلدون س هندريكسن، مرجع سابق، ص139.

[70] حسين عامر شرف، إطار النظرية العلمية في المحاسبة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة ، مصر، السنة الثالثة، ع3، 1994، ص55.

[71] عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص111.

[72] عبد الحي مرعي، المحاسبة في وحدات القطاع العام والمشاكل المحاسبية المعاصرة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1978، ص26.

☜ توفير خاصية إمكانية المقارنة الإحصائية لبيانات، حيث تستدعي توحيد وحدة القياس التي تستعملها كل المؤسسات.

-الهدف الثاني: يتعلق بتعديل البيانات المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على علاقات للسلع والخدمات المختلفة.

4. **الحيطة والحذر (التحفظ):**

إن استخدام بعض الطرق والأساليب المواجهة للقيد الأساسي لعملية القياس ألا وهو عدم التأكد أدى إلى ظهور الحيطة والحذر كقيد على عرض البيانات والتي سيعتمد عليها متخذي القرارات لأن تطبيقه يفرض قيدا على عرض البيانات التي قد تكون بدونه موثوقا بها أو ملائمة.

إن مبدأ الحيطة والحذر من القيود التقليدية التي خضع لها المحاسب، ووفقا لهذا القيد يجب أن يتخذ المحاسب موقفا متشائما وليس متفائلا عند قياس نتيجة الأعمال وتقييم عناصر المركز المالي وعادة يكون للتحفظ أهمية كبيرة عندما تنطوي الأمور على تقديرات وأحكام شخصية، وفي مثل هذه الحالات يجب أن تعتمد تقديرات المحاسب على المنطق السليم وأن يختار الأساليب المحاسبية التي لا تؤدي إلى ذكر الحقائق بأكبر أو أقل من قيمتها[73]، ومن هذا المنطلق يمكن أن تأخذ الحيطة والحذر الاعتبارات التالية[74]:

✓ أن يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف؛

✓ أن يعترف المحاسب بالمصاريف بأسرع ما يمكن، وتأجيل الاعتراف بالإيرادات لأكثر وقت ممكن إلى حين التأكد من تحققها ومرور فترة من الزمن لتأكيد عملية التحقق؛

✓ أن يظهر المحاسب الأصول بقيم أقل من أسعار تبادلها في السوق، وهذا أفضل بكثير من إظهارها بأكثر من قيمتها الجارية للتبادل؛

✓ تقليل الدخل إلى أقل ما يمكن وبالتالي يجب أن يأخذ المحاسب في عين الاعتبار الخسائر المتوقعة مع عدم الأخذ في الاعتبار الأرباح المتوقعة وذلك عند قياس الدخل.

يفهم من مبدأ الحيطة والحذر أنه يعتبر كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل حال من الأحوال، فالمحاسب يدافع عن التكلفة التاريخية مدعيا أنها تؤمن قياسا إيجابيا قابلا للمقارنة، لكن سرعان ما يضحي بها إذا تعارضت مع مبدأ الحيطة والحذر، فمثلا نجد المحاسب يستعمل هذا المبدأ عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل أو عند حساب قيمته الباقية في نهاية عمره الإنتاجي، وكذلك القاعدة المشتقة من مبدأ الحيطة والحذر القائلة "التكلفة أو السوق أيهما أقل" عند تقييم الأوراق المالية والمخزون السلعي، أي أنه يمكن تقييم المخزون السلعي بسعر السوق إذا قل عن سعر التكلفة ويتغاضى عما يسببه هذا الإجراء من إخلال بالاستمرار في تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية لدورات متعاقبة.

---

[73] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص52.

[74] حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص119.

لقد بلغ اهتمام المحاسبين بهذا المبدأ إلى درجة أنه صار يشكل حجر الزاوية في التطبيق العملي، ولقد تناولت كتابات المحاسبين موضوع الحيطة والحذر والعوامل التي أدت إلى ظهوره، ومدى تأثيره على عملية القياس المحاسبي، يمكن تلخيصها فيما يلي[75]:

➢ إن استخدام الحيطة والحذر وما يتضمنه من تشاؤم من جانب المحاسب ضروري لموازنة أثر التفاؤل المفرط للإدارة والملاك، فعادة نجد أن مالك المؤسسة متفائل بصورة كبيرة ويتوقع النجاح لمؤسسته وينعكس هذا التفاؤل على التقارير والقوائم المالية ومن خلال ضغط الدائنين ومستخدمي القوائم المالية أصبح من الضروري على المحاسب مواجهة هذا التفاؤل باستخدام الحيطة والحذر لإيجاد نوع من التوازن في عرض البيانات في القوائم المالية.

➢ المبالغة في تقدير الأرباح والقيم الأخرى يكون أكثر خطورة مقارنة بالتقديرات المتحفظة، ويبرر هذا أن النتائج التي تعود على المؤسسة من تحقق الخسائر أو الإفلاس أكثر خطورة من النتائج التي تعود على المؤسسة من تحقق الأرباح وكذلك فإن إظهار الأرباح أو الأصول المختلفة بأكثر من قيمتها أكثر خطورة على الملاك من إظهارها بأقل من قيمتها، حيث أنه قد يترتب على هذا الإجراء توزيع جزء من رأس المال على أنه أرباح أو اتخاذ مجموعة من القرارات الاستثمارية غير السليمة، لهذا ليس هناك ما يدعو إلى استخدام قواعد وأسس واحدة للقياس والاعتراف بالخسائر والأرباح طالما أن النتائج ليست واحدة, ويعيب هذا القول بأنه من المفروض على المحاسب أن يمد الغير (مستثمرين ودائنين) بالمعلومات التي يحتاجونها دون تقييم للخطر المتوقع، وعلى هؤلاء المستخدمين أن يتولوا عملية تقييم الخطر من جانبهم[76].

➢ يفترض مبدأ الحيطة والحذر أن المحاسب لديه من المعلومات أكثر مما يتاح للمستثمرين والدائنين، وهنا يواجه المحاسب نوعين من المخاطر الخطر الأول في أن ما يتم التقرير عنه قد يتحول فيما بعد لأن يكون غير حقيقي ولا يتحقق، في حين أن الخطر الثاني يعني أن ما لا يتم التقرير عنه قد يصبح فيما بعد حقيقة ويتحقق. المحاسب لا يستطيع تحديد أي النتائج التي تزيد آثارها من الخطر على النوع الآخر وكل ما عليه هو أن يحاول الموازنة بين هذين النوعين من الخطر بقدر الإمكان مع تقديم معلومات للتقييم الصحيح للمخاطر حينما يكون ذلك ممكننا، وأن يعكس ذلك في القوائم والتقارير المالية.

إن مبدأ الحيطة والحذر طريقة تستخدم لمعالجة عدم التأكد في تقييم عناصر الأصول وقياس الدخل، قد تؤدي إلى هدم كامل للبيانات المحاسبية، فقد لا يمكن تفسير البيانات المالية التي تعتمد على الحيطة والحذر بصورة ملائمة حتى بواسطة أكثر الأفراد إلماما بها، كذلك فإن استخدام الحيطة والحذر يتعارض مع مفهوم الإفصاح عن كل البيانات الملائمة ومع مفهوم "الثبات"، وقد يؤدي إلى افتقار البيانات إلى القابلية للمقارنة حيث لا توجد معايير موحدة لتطبيقها. ونتيجة لكل ما سبق أصبحت الحيطة والحذر قيدا من قيود القياس المحاسبي والذي يجب أن يؤخذ في عين الاعتبار لتحديد مدى الاعتماد على البيانات المتاحة.

ثانيا: مشاكل القياس المحاسبي

يمكن تلخيص أهم المشاكل والصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي فيما يلي[77]:

✓ صعوبة الاستمرار في تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها منها على سبيل المثال ثبات وحدة النقد ومبدأ التكلفة التاريخية:

---

[75] إلدون س هندريكسن، مرجع سابق، ص ص141، 142.
[76] عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص112.
[77] كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص348.

✓ إن عملية القياس تستلزم الاهتمام بتطبيق خلاق ومبدع لفرضية الموضوعية، وهذه الأخيرة تواجه بعض المشاكل فيحال اعتماد أساليب القياس التقليدية؛

✓ تنوع أساليب وطرق القياس مما يصعب دقة الحكم في اختيار أي من تلك الطرق؛

✓ هناك مشاكل تتعلق بقياس الدخل الناجم عن بنود الإيرادات والمصروفات غير الاعتيادية؛

✓ مشاكل تتعلق بمعالجة الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع أصول ثابتة؛

✓ مشاكل ذات علاقة ببنود المصاريف كمصاريف البيع والتوزيع والديون المعدومة؛

✓ مشكلة تحديد الأسعار وعلاقتها بقياس الربح.

خلاصة الفصل الأول

أصبحت المؤسسات تمثل كيانات اقتصادية ضخمة تتحكم في رأس المال متجاوزة محور وجودها الأساسي إلى أبعاد أخرى تتمثل في التحكم بالموارد البيئية، الاجتماعية، البشرية والفكرية على حد سواء، وكان هذا سببا في ظهور الاتجاهات والقضايا المعاصرة في المحاسبة.

وهذا الأمر يتطلب تطوير النظرة، ومن ثم الدور الذي تلعبه المؤسسات في النشاط الاقتصادي من جهة والنشاط الاجتماعي من جهة ثانية، باعتبار أن لها حقوق وعليها التزامات تجاه المجتمع، وبما أنها تتمتع بخيرات المجتمع ضمن مختلف موارده الطبيعية والمادية والبشرية فلابد من المساهمة في حل مشاكله ضمن إمكانياتها وقدراتها. وهذا ما يضعنا في موقع الاعتراف للاتجاهات الحديثة للمحاسبة.

وفي ضوء ذلك على المؤسسات أن تتبنى الاتجاهات الحديثة للمحاسبة بغية توفير الشفافية والافصاح في قوائمها المالية، التغلب على مشاكل القياس المحاسبي، وتحسين جودة مخرجات النظام المحاسبي.

المراجع المستعملة في الفصل:

الكتب باللغة العربية:

1. أحمد رياحي بلكاوي، نظرية محاسبية، ترجمة رياض العبد الله، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة عربية، 2009.
2. الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
3. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.
4. إلدون س هندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
5. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007.
6. عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1998.
7. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية، عمان، الأردن، 2009.
8. أحمد حلمي جمعة، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
9. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007.
10. جلال الشافعي، الموضوعية كمعيار للقياس المحاسبي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد 1، 1978.
11. تيجاني بالرقي، القياس في المحاسبة، ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1.
12. مصطفى الشامي، البعد الإعلامي المحاسبي –اتصال وإفصاح-لترشيد القرار الاستثماري ودعم سوق المال في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 1، يناير 1997، ص (489-491)، العدد 8، 2008.
13. كمال عبد العزيز النقيب، **"مقدمة في نظرية المحاسبة"**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2004.
14. جورج دانيال، ترشيد القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، 1993.
15. محمد مطر، موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2008.
16. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، الإطار الفكري وتطبيقاته، دار حنين للنشر، عمان، الأردن، 1996.
17. عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، «أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1988.

18. محمود السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، ط2، 2002.
19. محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، "دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008.
20. حسين عامر شرف، إطار النظرية العلمية في المحاسبة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة، مصر، السنة الثالثة، ع3، 1994.
21. عبد الحي مرعي، المحاسبة في وحدات القطاع العام والمشاكل المحاسبية المعاصرة، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1978.
22. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
23. حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007.

الكتب باللغة الأجنبية:

24. K Most, Accounting Theory, Grid Inc, 1977, p 29.
25. Lehman glen, «Environmental accounting: pollution permits or selling the environment», critical perspectives on accounting, vol 7, N6, 1996, pp 66- 82
26. Yves Simon, Patrick, «Encyclopédie de gestion», édition economica, 2éme édition, tone1, 1997, Paris, p559.
27. Daniel Mc Donald, «Feasibility Criteria for Accounting Measures», the Accounting Review, October 1967, PP662, 679.

Report:

28. AAA, «Report of the committee on foundation of accounting measurement», the accounting review, supplement to vol 46, 1971, p 47.
29. AAA, Report of the committeee on foundation of accounting measurement, the accounting review, supplement vol XLVi, 1971, pp1- 20.
30. AAA, Report of the Committee of Management Accounting, Accounting Review, July 1962.
31. AICPA, « Study Group on the Objectives of Financial Statement, Objectives of Financial Statement», October 1973, P58.
32. AAA, Committee on accounting valuation bases, «Report of the committee on accounting valuation bases», accounting review, supplement to vol 47, 1972, p563.

الفصل الثاني: القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة (محاسبة القيمة العادلة)

عناصر المحاضرة

مقدمة

المبحث الأول: مدخل إلى القياس المحاسبي

المطلب الأول: تعريف القياس المحاسبي

المطلب الثاني: أشكال القياس

المطلب الثالث: أدوات القياس المحاسبي

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

المطلب الأول: التحول من نموذج التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة

المطلب الثاني: تعريف القيمة العادلة وأهدافها

المطلب الثالث: شروط عملية قياس القيمة العادلة

المطلب الرابع: قياس القيمة العادلة

المبحث الثالث: تقييم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

المطلب الأول: مزايا القيمة العادلة

المطلب الثاني: عيوب القيمة العادلة

المبحث الرابع: محاسبة القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبة الدولية

المطلب الأول: المعايير المحاسبية التي تناولت القيمة العادلة

المطلب الثاني: إجراءات تحديد القيمة العادلة

المطلب الثالث: بدائل عرض وتمثيل القيمة العادلة

خلاصة

مقدمة

تعد التطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية الخاصة بالقياس المحاسبي من أول الأسباب التي أدت إلى ظهور آفاق و أطر جديدة تمت بلورتها في معايير الإبلاغ المالي الدولية الحديثة ، يعتبر معيار الإبلاغ المالي IFRS13 المتعلق بقياس القيمة العادلة على مستوى جل الشركات العالمية ، أهم حدث نتج عن هذه التطورات و عن تداعيات الأزمة المالية الأخيرة من جهة وعن مختلف المشاكل والانتقادات المحاسبية الخاصة بمختلف نماذج القياس(أسلوب التكلفة التاريخية، أسلوب القيمة السوقية، أسلوب القيمة الاقتصادية) ، التي تمثل المفهوم التقليدي لعملية القياس المحاسبي والذي ينقص من دقة القياس ويشوه البيانات المالية، الأمر الذي يؤثر على مدى ملاءمتها للأطراف ذات المصلحة من جهة ثانية.

يعتبر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة أفضل وسيلة لقياس الأصول بصفة عامة والأصول المالية بصفة خاصة، وذلك حسب جل الدراسات والأبحاث الحديثة المنجزة من طرف قطاعات مختلفة على المستوى الدولي، واستندت هذه الدراسات في نتائجها على الإيجابيات التي يوفرها قياس القيمة العادلة، ولكن بعد ظهور الأزمة المالية الراهنة تبين أن هذا الأسلوب قد تعرض إلى انتقادات حادة حول أسس ومراحل قياساته وكيفية تطبيقها.

من هنا يمكننا طرح التساؤل التالي: ما أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس المحاسبي؟

المبحث الأول: مدخل إلى القياس المحاسبي

من خلال هذا المبحث سنتطرق باختصار لمفهوم القياس المحاسبي، أشكاله وأدواته لأنه تم التطرق إليه في الفصل السابق.

المطلب الأول: تعريف القياس المحاسبي

القياس المحاسبي هو" تحويل للعمليات والأحداث المتعلقة بمجموعة ما إلى قيم عديدة ، واستخدام هذه القيم بطريقة معينة تجعل هذه العمليات أو الأحداث مناسبة حين يتم معالجتها وجمعها مثل(جمع قيم المشتريات في حساب واحد) ، أو عدم تجميعها إذا كانت مطلوبة في بعض المواقف المحددة (الانتقال من التجميع إلى التفصيل مثل طلب فواتير الشراء)، أي أن عملية المعالجة تشمل التسجيل والتبويب والترحيل، ثم تلخيص تلك العمليات في صورة نهائية سواء مُجمعة أو منفصلة، ويجب أن تشمل عملية القياس كل المراحل المحاسبية حتى الوصول إلى الحسابات الخِتامية ويتم استخدام أسُس وأساليب مختلفة للقياس(التكلفة التاريخية، التكلفة الاقتصادية، التكلفة السوقية)." [78]

وأيضا " يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية الجارية والمستقبلية ذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة."[79]

المطلب الثاني: أشكال القياس

أولا: القياس الكمي

تختلف أنواع القياس المحاسبي باختلاف أدوات القياس المُستخدمة، وعلم المحاسبة يستخدم أدوات مختلفة منها وحدات القياس الزمني كالساعة، اليوم، الشهر إلى وحدات القياس أخرى (المتر، طن، كلغ) ، ويستخدم النقد كوحدة قياس يتم استعمالها لحساب نسب ومؤشرات ومعاملات ذات الدلالة المحاسبية، ولذلك فإن القياس المحاسبي يتفرع إلى عدة أنواع ومن أهم أنواعه القياس الكمي.

القياس الكمي هو الذي تستخدم فيه وحدات القياس الطبيعية مثل الدينار، المتر، الطن، الكيلوغرام وحتى الزمن للتعبير عن بعض الأحداث التي تقع في المجموعة، ويهدف القياس الكمي إلى تعيين أعداد للأحداث المرغوب قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقات بين الأحداث الاقتصادية عن طريق المعرفة المسبقة بين الأعداد الممثلة لهذه الأحداث، ويتطلب القياس بهذه الصورة أربعة أركان أساسية هي:

1. الأحداث والأصول موضوع القياس: والتي يجب أن تكون معروفة بالقياس على الأقل فيما يتعلق بالخاصية أو الخواص المطلوب التعبير عنها (القابلية للقياس) ويستوجب القياس المُحاسبي معرفة كبيرة بالظروف السوقية المحيطة بالحدث الاقتصادي المراد قياسه، وقد يكون الوقت هو أكبر عائق يواجه القائم بالقياس، وذلك لأن جزء كبير من جودة المعلومة لمتخذي القرارات والتي يسعى القياس المحاسبي إلى تحقيقها يتعلق بالآنية، أي أن تقدم لهم في وقت الحاجة لها وليس بعد أن تفقد قدرتها على التأثير في القرارات.[80]

---

[78]القاضي حسن، حمدات مأمون، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان، 2009، ص132.

[79]وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة الدانمارك،2007 ، ص100.

[80]مرعى عبد الحي، الصبان سمير ، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية، بيروت، 1988 ، ص87.

2. **مجموعة القواعد الإجرائية المحاسبية:** هي الإجراءات التي تحكم عملية التعبير عن قياس الأصل موضوع القياس كتكاليف الإنتاج مثلا، حيث تتمحور عملية القياس التي تقع ضمن أعمال القائم بعملية القياس، في قياس الأشياء (الأصول) أو الوقائع الاقتصادية التي تقوم أو تتعرض لها الشركة.

3. **أدوات القياس:** تتدرج هذه الأدوات من العد الرقمي (عمليات الجرد) الذي لا يحتاج سوى إلى عمليات تعداد أو حساب بسيطة، إلى عمليات التجميع واحتساب المبالغ النقدية، إلى معدلات رياضية معقدة، إلى عمليات أكثر تعقيدا تتطلب دراية واسعة بالبرمجة الحاسوبية.

4.**خبرة القائم بعملية القياس :** يمكن أن يتدرج القائم بعملية القياس من موظف بسيط ، لديه معرفة وخبرة متواضعة إلى موظف له خبرة واسعة في تحديد قيمة الأصل أو الحدث الاقتصادي المراد قياسه، وتتنج خبرته من خلال الممارسة الطويلة لهذا العمل والتكرار المستمر له واعتمادا على الخلفية النظرية التي تم تعلمها في تحديد قيم الأحداث والأصول الموجودة في الشركة ، ثم إلى مختص ومهني كبير قام باكتساب خبرته من خلال التراكم المعرفي لديه والمواهب المختلفة لمهمة القياس في ضوء الإلمام بالأمور الفنية والقانونية التفصيلية لجميع العناصر موضع القياس ، ثم أصبح هناك منظمات ولجان دولية تقوم بتدريب أعضائها (ليس بالضرورة محاسبين) على تحديد القيم النقدية لأي عنصر من عناصر العمليات الاقتصادية التي تكون موجودة في الشركات(مثل اللجنة الدولية لمعايير التقييم) .

ثانيا: القياس الترتيبي

يعتبر القياس الترتيبي قياسا أساسيا يتم فيه التعبير بالقياس عن خاصية أو علاقة معينة في الأشياء المرغوب قياسها ، عن طريق الترتيب من حيث مدى توافر هذه الخاصية في كل منها أو من حيث العلاقة القائمة بين كل منها ، فإذا كانت س1 من المعروف أنها تساوي ½ س2 فحسب القياس الترتيبي فيما يتعلق بالخاصية موضوع القياس يكفي أن يعبر عن ذلك بأن س1 أقل من س2 ، ولا يشترط أن يكون القياس الترتيبي قياسا كميا حتى لا يعتبر قياسا مشتقا من القياس الكمي وليس أسلوب من أساليب القياس ، ويستلزم القياس الترتيبي وجود دالة تفضيل معينة ومعروفة بالنسبة للخاصية أو الظاهرة أو العلاقة المرغوب التعبير عنها بالقياس ، حتى يمكن على أساسها ترتيب الأشياء التي تنطوي على هذه الظاهرة أو الخاصية أو العلاقة بناء على دالة أو دوال التفضيل الملائمة ، ويستخدم القياس الترتيبي عادة في مواضيع المفاضلة الاقتصادية بين الأشياء مثل المفاضلة بين مختلف العملاء ومختلف الموردين وخاصة في نظرية المستهلك .[81]

المطلب الثالث: أدوات القياس المحاسبي

يمكن لعملية القياس المحاسبي أن تُقاس بعدة وحدات مختلفة، تتلاءم مع طبيعة الأصل والحدث المقاس ومن بين هذه الوحدات ما يلي:

1- **وحدة القياس النقدي :** تعتبر هذه الوحدة أكثر الوحدات المستعملة محاسبيا ، حيث يعتبر النقد الوسيلة الأساسية لقياس قيمة المُمتلكات والعلاقات الاقتصادية الأخرى، وتتمثل أهم الأحداث المُقاسة بالنقود في أسهم راس المال ، الممتلكات الأخرى المحولة للغير أو الخدمات المُنجزة والتزامات مقدمة مقابل السلع والخدمات التي سوف يتم استلامها، كما يجب التمييز هنا بين مُصطلحين هما القياس النقدي والقياس القيمي ، فالقياس النقدي يعبر عن التكلفة التاريخية لأصول وخصوم المشروع ، أما القياس القيمي فهو استخدام أرقام قياسية للتعبير عن قيم النقد الحالية بإعداد القوائم المالية ولتحقيق ما يعرف بالتكلفة الاستبدالية .[82]

---

[81] مرعى عبد الحي، الصبان سمير، مرجع سابق ص91.

[82] على رمضان، **المحاسبة المتقدمة، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى، 1997 ، ص.467 .

2-وحدة القياس الزمني: يستخدم هذا النوع من وحدات القياس عادة في محاسبة التكاليف، فمثلا يحسب الزمن الفعلي الضائع المُعبر عنه باليوم، الشهر أو الساعة، ويستخدم القياس الزمني كذلك في المحاسبة التحليلية التي تعتمد على النسب المالية مثل نسب معدل فترة التخزين ومُعدل فترة الائتمان والتي تقاس أيضا بالأيام.

3-وحدة المؤشرات المالية: يعتبر التحليل المالي والمحاسبة التحليلية هي الأكثر استعمالا لهذا النوع من وحدات القياس، حيث يتم الاعتماد على النسب كأداة لقياس الوقائع الاقتصادية ومن ثم تحليل نتائجها لمَعرفة إيجابيات وسلبيات هذه الوقائع، وبعد ذلك تتم دراسة الانحرافات الناتجة في هذه المؤشرات من أجل معرفة نقاط القوة ونقاط الضعف، ومن بين هذه النسب نجد نسبة معدل دوران المخزون، نسبة الاستقلالية المالية، نسبة التمويل الخارجي إلى آخره من النسب.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

يهدف هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية حول القيمة العادلة والمعلومات المحاسبية والمالية إضافة إلى واقع القيمة العادلة كمصطلح حديث في النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: التحول من نموذج التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم العناصر الأساسية التي تشمل القوائم المالية لمؤسسة معينة وتعتبر القياس وفق المعايير المحاسبة الدولية عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها البيانات المالية [83]

وقد تناول الفكر المحاسبي مدرستين أساسيتين للقياس المحاسبي مدرسة التكلفة التاريخية ومدرسة محاسبة القيمة العادلة. تمثل التكلفة التاريخية نموذج كلاسيكي للتوثيق و القياس المحاسبي و الذي يقوم على اثبات جميع الموارد و الحقوق و المصروفات و الالتزامات و التكلفة المحددة لحظة وقوع تبادل بين المؤسسة و المتعاملين معها، فهي تمثل التكلفة الفعلية و الحقيقية المتفق عليها في المتعاقدين في تللك اللحظة في حين يتجاهل هذا النموذج مختلف المتغيرات الاقتصادية و المالية التي تستهدفها المؤسسة و قد بدأت الانتقادات لمبدأ التكلفة التاريخية نتيجة الظروف الاقتصادية المتغيرة باستمرار حيث تصبح القيمة المسجلة في الماضي و الذي تختلف قليلا أو كثيرا على القيمة العادلة، و من هنا جاء ما يسمى استخدام القيمة العادلة كنموذج للقياس من خلال مجلس المعايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.[84]

---

[83] رضوان حلوة مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري التطبيقات العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005 ص157

[84] زهير خصير ياسين، القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة السوقية العادلة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي العاشر، بغداد24-25اكتوبر 2009، مجلة منصهر،2010الجزء الثاني، العدد 14 خاص، بغداد، ص153.

[3] MiroslaySkodapeterbilka, **Fairvalue in financial statements advantages and disadvantagesstudia,** universityEconomics series, vol22, 2012,P4.

المطلب الثاني: مفهوم القيمة العادلة وأهدافها

تعرف القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين المشتري والبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية او الافلاس او الظروف احتمالية.[85]

"عرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية القيمة العادلة بأنها:" المبلغ الذي يتم الاتفاق عليه لاستبدال موجودات (بيع، أو تسوية) أو دفع مطلوبات بين طرفين على إطلاع ورغبة وليسوا ذوي مصلحة."[86]

" وفي إطار معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS تعرف القيمة العادلة بأنها:" المبلغ الذي يمكن به تبادل أصل أو تسوية التزام بين طرفين مستقلين وعالمين بموجب العملية التبادلية وراغبين في معاملة."[87]

جدول رقم01: تعريف القيمة العادلة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

معايير الإبلاغ الدولية IFRS			
رقم معيار	رقم الفقرة	اسم المعيار	تعريف القيمة العادلة
3	11	اندماج الأعمال	القيمة العادلة هي القيمة التي يكمن استعمالها لبيع الأصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية
5	10	الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة	
7	17	الأدوات المالية، الإفصاحات	
9	7	الأدوات المالية	
13	6	قياس القيمة العادلة	

المصدر: محمد أبوا نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الجوانب النظرية والعلمية**، عمان الأردن، الطبعة الثالثة،2013.

أهداف تطبيق القيمة العادلة: يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

1-اظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة أقرب من الواقع في التاريخ اعداد الميزانية؛

2-التوجه الى معالجة اي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم تكلفة التاريخية؛

3-توفير المعلومات مفيدة لصناع القرارات سواء كانوا داخل أو خارج الشركة.

المطلب الثالث: شروط عملية قياس القيمة العادلة

لتطبيق القيمة العادلة لابد من تحقيق مجموعة من الشروط أهمها:

الرغبة: أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة في عقدها دون أية ضغوط أو تهديدات، وتكون رغبة عقد الصفقة في الحالات العادية وليست الاستثنائية.

---

[85] احمد ابو شملة، دور المحاسبة القيمة العادلة في ترتيب القرارات الاستمرارية (دراسة ميدانية في سوق عمان المالي)، رسالة ماجستير جامعة جدار، الأردن، 2010، ص36.

[86] السعفان، هيثم مصطفى، **معيار المحاسبة الدولي رقم" 16 الأدوات المالية :الاعتراف والقياس"**، عمان، 2001، ص19 .

[87] International Accounting Standard Board, **International Financial Reporting Standards**–IAS39: "Financial Instruments: Recognition and Measurement", London, United Kingdom, **2008,** p 1945, Paragraph 9.

الاطلاع: يجب أن تكون لأطراف الصفقة معرفة سابقة بالأصول والالتزامات وبوقائع العملية التبادلية أي مطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة، بالإضافة إلى ضرورة تواجد العدل في توزيع المعلومات بين أطراف الصفقة.

الاستقلالية: يجب أن تكون الصفقة بين أطراف مستقلين يستعد كل منهما للتفاوض على أحسن الشروط التي يمكن الحصول عليها وليس لهم أي مصلحة في الأصل محل التفاوض، وذلك من أجل تجنب الأحكام الشخصية المتعلقة بأصحاب الصفقة الأصليين.

ظروف الصفقة: يجب تكون في ظروف طبيعية ولا تكون في ظروف استثنائية مثل ظروف التصفية أو الإفلاس، لأن في هذا الظرف الأخير يكون البائع مجبر على البيع.

سوق مال نشط: يتم قياس الأصول خاصة منها الأدوات المالية وفق مبلغ وقيمة تستند إلى مؤشرات سوق المال النشط، وفي حالة عدم وجود سوق مالي نشط يكون تقدير القيمة العادلة وفق ما ينص عليهIFRS13 أي على أساس أفضل المعلومات المتاحة في ظل ظروف ونتائج أساليب التقييم بالإضافة إلى استخدام أحدث معاملات السوق على أساس تجاري بين الأطراف راغبة ومطلعة على مختلف النماذج والمعاملات (مثل الاستعانة بنموذج تحليل التدفق النقدي المخصوم نموذج تسعير الخيارات).

خصائص الأصل أو الالتزام: من المستحسن أن يكون الأصل قيد الاستعمال، وأن يكون الالتزام قد تم نقله بمعرفة المشارك في السوق إلى طرف أخر في تاريخ القياس، وأن تكون المخاطر غير مرتبطة بالأداء هي نفسها قبل وبعد نقل الالتزام، أي أن الأصل أو الالتزام لا ينقل الأخطار معه بعد الصفقة.

الفعلية: من الأفضل أن تقاس القيمة العادلة للأصل في عمليات التبادل الحقيقية الفعلية وليس في إجراءات وهمية

الآنية: يجب أن تقاس القيمة العادلة للأصل في الوقت الحالي لحدوث الوقائع الاقتصادية أو عمليات التبادل والبيع دون الاستناد لبيانات ماضية أو إلى توقعات مستقبلية.

القدرة: قد تتوفر كل الشروط السابقة، ولكن يفتقد أصحاب الصفقة إلى القدرة والخبرة كافية لإتمام العملية.

إتمام الصفقة (عملية التبادل) : لا يمكن القول عن أي قيمة في الأحداث المالية أنها قيمة عادلة إلا بعد انتهاء عقد الصفقة، لأن عدم إتمام الصفقة قد يدل على عدم رغبة ورضا أحد أطرافها.

المطلب الرابع: قياس القيمة العادلة

لقد تم إصدار المعيار الدولي **IFRS** 13 قياس القيمة العادلة بغية وضع إطار علمي وعملي يوضح الغموض القائم حول أسلوب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة والاحتكام إليه عند الاختلاف، والجدول التالي يبين أهم الأطراف والأهداف الأساسية لهذا المعيار:[88]

جدول رقم02: الأهداف الأساسية من المعيار المحاسبي رقم13 IFRS قياس القيمة العادلة

البيان	التاريخ	أهداف المعيار
قياس القيمة العادلة IFRS 13	تاريخ الصدور: ماي 2011 تاريخ السريان:2013/1/1	التعريف بالقيمة العادلة وأسس قياساتها تحديد إطار مفاهيمي لقياس القيمة العادلة تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة

المصدر: محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الجوانب النظرية والعلمية**، عمان الأردن، الطبعة الثالثة ،2013، ص.114

[88] إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضاف-المسيلة-،2016/2015، ص136.

يتم تطبيق هذا المعيار عندما تتطلب أو تسمح معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى بقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عن قياسات بالقيمة العادلة، أو عند قياس القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع لقياس الأصول والالتزامات المالية بشكل أساسي، ولا ينطبق هذا المعيار كأسلوب لقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها فيما يلي:

- المدفوعات على أساس الأسهم، العمليات التي تتم ضمن مجال تطبيق IFRS2.

- عقود الايجار باستثناء عقود الأصول، عمليات عقود الإيجار التي تخضع لنطاق معيارIAS17 المملوكة من قبل المستأجر والتي يتم المحاسبة عليها كممتلكات استثمارية بقياس القيمة العادلة، مثل عقود التأجير التمويلي التي يكون فيها الأصل المؤجر بيولوجي، أو يتعلق بالاستثمارات العقارية، المقاييس التي تشبه القيمة العادلة لكنها ليست بالقيمة العادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار المخزونات IAS 2 أو القيمة من الاستخدام التي تقع ضمن نطاق معيارIAS 36 الانخفاض في قيمة الموجودات .

المبحث الثالث: تقييم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

سيتم من خلال هذا المبحث تقييم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بالتطرق إلى مزايا وعيوب تطبيق ها النموذج.

المطلب الأول: مزايا القيمة العادلة

تتسم القيمة العادلة ببعض من مزايا أهمها ما يلي:[89]

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادية وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية.

- إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة ستعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع، وبالتالي فإن مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الاستثمارات في هذه الأصول والقدرة على متابعة أداءها لاحقا.

- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي.

- يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمنشأة.

- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد.

- يوفر رؤية أكثر دقة للوضع الفعلي للأسواق المالية، إضافة إلى أن بيانات القيمة العادلة تسمح لنا بتوفير جميع المعلومات المتكاملة وفي أي وقت معين.

- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة لتي تستخدم القيمة العادلة؛

- تعدد طرق أو أساليب أو نماذج تقدير القيم العادلة للأصول أو الالتزامات المالية الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة خاصة في ظل عدم وجود سوق نشط حيث يتطلب الأمر وضع تقديرات القيم العادلة؛

- جاء استخدام مبدأ القيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي للوحدة بشكل يمكن الوثوق فيه؛

[89] حازم الخطيب ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة و الدخل الاقتصادي و أثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد2 ، العدد2 ، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004 ، ص25 .

- إذا تم تقييم الموجودات والمطلوبات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي لأنه تم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛
- إن معلومات القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.

المطلب الثاني: عيوب القيمة العادلة

على الرغم من المزايا السابق ذكرها لاستخدام القيمة العادلة، إلا أن اعتماد القيمة العادلة في القياس لم يقدم برنامجا متكاملا للاعتراف والقياس، ومن ثم لازالت القيمة العادلة تواجه انتقادات نذكر أهمها:[90]

- تكون القيمة العادلة غير قائمة على أساس السوق الفعلية مكلفة في تحديدها والتحقق منها؛
- إدخال تكاليف الصفقات ضمن قيم المخرجات عند تحديد القيمة العادلة؛
- وجود مشكلات وصعوبات عديدة عند تقدير القيم العادلة للأصول غير المالية؛
- عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع كثير المبادئ والأسس المحاسبية؛
- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها وهذا ما يؤدي إلى فقدان القوام المالية لمصداقيتها وهذا قد يؤدي إلى فتح مجالات التلاعب بما يخدم مصالح الإدارة؛
- تعتبر موثوقية البيانات المبنية عل أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛

- إن القيمة العادلة هي خطوة غير عادية وتخرج عن مفاهيم المحاسبة التقليدية تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها.

المبحث الرابع: محاسبة القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبة الدولية

اتجهت معايير المحاسبة الدولية نحو المطالبة والتوصية بمزيد من تطبيقات القيمة العادلة في التقارير المالية ولعل أهم الأسباب في إتباع معايير القيمة العادلة هو سبب النتائج السلبية المترتبة على افتراض ثبات وحدة النقد والمعروف أن الاقتصاد العالمي في الحاضر أنه اقتصاد تضخمي.

المطلب الأول: المعايير المحاسبية التي تناولت القيمة العادلة

تناول مجلس المعايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة في العديد من معاييره سنعرض أهمها:

أولا: معيار المحاسبة الدولي رقم 16و المتعلق الأصول الثابتة الملموسة

و طبقا لهذا المعيار فإنه يحق للمؤسسة أن تختار ما بين أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل البنود الأصول الثابتة [91](الممتلكات و التجهيزات و المعدات)و تعكس القيمة إعادة التقييم القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة

---

[90] منى كامل، صفاء أحمد العاني، دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول، بغداد، 17/16 أفريل 2014، ص9.

[91]أبو نصار محمد، حميدًات جمعة، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي- ًالجوانب النظريةٌ والعلمية**، دار المكتبة الوطنية، الأردن،2008 ، ص24

[6] أبو نصار محمد، حميدًات جمعة، مرجع سابق ،ص227

التقييم مطروحا منها مجمع الامتلاك اللاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن انخفاض القيمة على أن يتم إعادة التقييم على فترات منتظمة للتأكد من عدم وجود اختلاف جوهر يبين التكلفة الدفترية و القيمة العادلة في تاريخ إعداد القوائم المالية، وأنه يجب إضافة الزيادة في القيمة الناتجة عن إعادة التقييم إلى حقوق المساهمين تحت تسمية فائض إعادة التقييم .

ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي 32 والمتعلق بالأدوات المالية:

يقدم المعيار وصفا المتطلبات المتعلقة بعرض ادوات المالية الظاهرة بالميزانية كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الافصاح عنها تتعلق الادوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها.[6]

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي 38المتعلق الاصول الثابتة غير الملموسة:

هذا المعيار بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة أي التثبيتات المعنوية والتي لم يتم تناولها في المعيار محاسبية الدولية اخر وفقا لهذا المعيار فان المؤسسة ان تختار اما نموذج التكلفة او نموذج اعادة التقييم كسياسة محاسبية للقياس والافصاح يتوفر لبعض الاصول غير الملموسة كتراخيص سيارة الاجرة وتراخيص الصيد.[92]

رابعا: المعيار المحاسبي رقم 39المتعلق الادوات المالية الاعتراف والقياس:

يعتبر المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والاثبات المحاسبي وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة المعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية [93]

خامسا: معيار الابلاغ المالي المتعلق بتصنيف وتقييم الادوات المالية:

حيث نشر مجلس المعايير المحاسبية الدولية السعة النهائية لهاذا المعيار في 28 أكتوبر 2010 والذي يختص بتصنيف الأصول والخصوم المالية ومن المزمع أن يحل محل معيار المحاسبة الدولي 39حسب هذا المعيار فإن التي يصنف ضمنها الأصل المالي هي التي تحدد طريقة تقييمية بصفة مستمرة إما على أساس التكلفة أو القيمة العادلة.[94]

المطلب الثاني: إجراءات تحديد القيمة العادلة

في 12 ماي 2011نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS13 المتعلق بقياس القيمة العادلة والذي يشمل إطار موحد لقياس القيمة العادلة.

---

[92]غانم شطاط، **المعايير المحاسبيةٌ الدوليةٌIAS/ IFRS**، دار نوميديا، الجزائر،2009 ، ص31

[93] هيثم السعافين، القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية، الايجابيات السلبيات، التحديات، والأثر على مستخدمي القوائم المالية، المؤتمر العلمي السادس " المحاسبة في خدمة الاقتصاد " جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الاردن 2004، ص 6.

[94] غانم شطاط، مرجع سابق، ص 343.

أولا: تحديد الأصول والخصوم الخاضعة للقياس

إن القياس القيمة العادلة يستجوب اولا تحديد الاصول والخصوم محل القياس وبالرجوع إلى المعايير المحاسبة الدولية يمكن تلخيص تطبيقات القيمة العادلة كما يلي:[95]

- الادوات والمشتقات المالية؛
- الاستثمارات العقارية؛
- الاصول الزراعية؛
- الالتزامات التأمينية.

ثانيا: تحديد المقياس الملائم لقياس القيمة العادلة

يفترض استعمال الأعلى والافضل استعمال الأصل الممكن ماديا والمسموح به قانونيا من الناحية المالية إذا يتمثل هذا المقياس في الاستعمال الذي يعظم فيه الأصل أو مجموعة الصول التي تنتمي إليها الأصل الذي يستعمل من طرف المتعامل في السوق عوضا عن المؤسسة المعدة للتقارير.[96]

3-تحديد السوق الأكثر ايجابية: في حالة غياب السوق النشطة الاصل او الالتزام الخاضع للقياس فانه يجب تحديد سوق الاكثر ايجابية وهي التي يكون فيها المتعامل حريص على الحصول على اعلى الاصل وأفضل فائدة لتسوية الالتزام. [97]

المطلب الثالث: بدائل عرض وتمثيل القيمة العادلة

تظهر أهم البدائل لعرض وتمثيل القيمة العادلة في:

1-**تكلفة الاستبدال:** تستند محاسبة التكلفة الاستبدال إلى الفرض الاساسي وهو استمرارية المؤسسة ويمثل هذا الفرض امكانية استمرارية استبدال أصول المؤسسة وتشير تكلفة الاستبدال الى مقدار النقدية المعادلة التي تتكبدها المؤسسة لو أنها قامت بشراء موجودات مماثلة لما تمتلكه منها في الوقت الحالي من حيث المواصفات والعمر الانتاجي المتبقي للأصل وتحسب تكلفة اقتناء الاصل الذي بحوزة المؤسسة عند اعادة التقييم فتكلفة الاستبدال هي عبارة عن افتراض السعر الذي يمكن به شراء أصل مماثل.

2-**القيمة السوقية:** وتسمى بالقيمة الخارجة وهي: سعر البيع الذي يشير إلى حد المقدار النقدية المعادلة والتي يمكن تتحصل عليها المؤسسة لو انها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من الموجودات في الوقت الحالي ويكون البيع في حالة اختيارية وليس حالة ضرورية كالتصفية.

3-**صافي القيمة القابلة للتحقق:** وهي الوجه الآخر من القيمة السوقية صافي القيمة القابلة لتحقق تتمثل النقدية الصافية التي ينظر الحصول عليها او سدادها بعد الخصم التكاليف اللازمة لتحويل أحد الموجودات او أحد المطلوبات إلى النقدية وهي

- [95]عمرو حسن ابراهيم **نتائج تطبيقٌ محاسبة القيمة العادلة في ضوء الأزمة الماليةٌ (دراسة نظرية)** ، المجلة العلميةٌ للدراسات التجاريةٌ، الجزء الثاني، العدد الثاني ً 2011 ، كليةٌ التجارة وادارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، ص93

[96] عمرو حسن ابراهيمٌ، مرجع سابق، ص94.

[97]عمرو حسن ابراهيمٌ، مرجع سابق، ص 95.

تمثل بصفة عامة صافي سعر البيع الجاري للأصل وهي تعني مقدار النقد الصافي الممكن الحصول عليه بواسطة تحويل أصل سداد التزام.

4-**القيمة الحالية المخصومة:** هذه الطريقة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لفترات قادمة باستخدام معدل الخصم المناسب والفرق بين القيمة الحالية لصافي الموجودات في نهاية الفترة وفي بدايتها تمثل دخل المؤسسة.[98]

خلاصة الفصل الثاني

عرفت المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة وأسلوب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة بصفة خاصة انتقادات حادة ، حيث وجهت له أصابع الاتهام في التسبب بأزمة مالية خانقة ، من خلال التقرير عن تدهور في قيم الأصول في قائمة الدخل ، وهو ما وضع ضغوط كبيرة على أسعار الأسهم، والبيع الاضطراري ، وازدادت شكوك السياسيين ورجال البنوك والمراجعين مما دفعهم إلى إرجاع الأسباب إلى محاسبة القيمة العادلة لإبعاد أسباب الأزمة المالية عن أنفسهم ، حيث صرحت بذلك العديد من الجهات ، والكثير من رؤساء مجلس إدارات بنوك وشركات عملاقة، على ضرورة التخلي على المعايير المحاسبية الدولية المشكوك في صحتها خاصة تلك المتعلقة بالقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة والعودة إلى أسلوب القياس وفق التكلفة التاريخية .

لكن في المقابل يتضح أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB ومجلس المعايير المالية المحاسبية الأمريكي FASBيسعيان إلى الدفاع عن القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، حيث تناولت جل المعايير الصادرة عنهما ضرورة القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة بالنسبة للأصول

، وحتى تكون نتائج القياس المحاسبي أكثر دقة أوضحت المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الأمريكية مستويات ومدخلات قياس القيمة العادلة ومختلف الإجراءات التي يجب اتباعها حسب كل حالة قياس وحسب كل نوع من أنواع الأصول ، ولكي تدعم هذه المجالس أسلوب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وتثبت صحة وضرورة الاعتماد عليه قامت بتوضيح الإطار النظري والتطبيقي الذي يحكم هذا الأسلوب في المعيار الإبلاغ المالي الدولي الجديد IFRS13 الأمر الذي قد ينعكس بالإيجاب في قياس عناصر القوائم المالية الموحدة وذلك لوجود إطار مرجعي للقيمة العادلة يتم الاحتكام إليه عند الاختلاف، بالإضافة لأثر القيمة العادلة الإيجابي على القوائم المالية الموحدة.

98رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2007 ، ص19

المراجع المستعملة في الفصل:

الكتب:

1-السعفان هيثم مصطفى، **معيار المحاسبة الدولي رقم" 16 الأدوات المالية :الاعتراف والقياس"**، عمان، .2001

2-القاضي حسن، حمدات مأمون، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان، 2009.

3-على رمضان، **المحاسبة المتقدمة :د راسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار الحامد، عمان، الطبعة الأولى، 1997

4-مرعى عبد الحي، الصبان سمير، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.

5-وليد ناجي الحيالي **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة الدانمارك،2007 .

المجلات والمقالات:

1-حازم الخطيب ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد2، العدد2، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004.

المؤتمرات والملتقيات:

1-منى كامل ، صفاء احمد العاني ، دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية ، المؤتمر العربي السنوي العام الأول ، بغداد ، 17/16 أفريل 2014.

الأطروحات والرسائل:

1-إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-،2016/2015.

المراجع باللغة الأجنبية:

1- International Accounting Standard Board, **International Financial Reporting Standards**–IAS39: "Financial Instruments: Recognition and Measurement", London, United Kingdom, **2008**.

الفصل الثالث: محاسبة التضخم

عناصر المحاضرة:

المقدمة

المبحث الأول: ماهية التضخم

المطلب الأول: تعريف التضخم وأنواعه

المطلب الثاني: أسباب وآثار التضخم

المبحث الثاني: الإطار النظري لمحاسبة التضخم

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التضخم

المطلب الثاني: محددات وتقييم محاسبة التضخم

المبحث الثالث: آثار التضخم على القوائم المالية وطرق معالجته

المطلب الأول: علاقة التضخم بالمحاسبة

المطلب الثاني: أثر التضخم على القوائم المالية

المطلب الثالث: طرق معالجة أثر التضخم على البيانات المالية

خلاصة الفصل

مقدمة

اقتصر دور المحاسبة في بداية نشأتها على عرض المعلومات للملاك بهدف اعطائهم الفرصة لمراقبة وتقييم أداء الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية التي وضعت تحت تصرفها، فقد اتسع مجال الدور الذي تلعبه المحاسبة في مجال الأعمال حيث تزايدت حاجة المؤسسة الى جانب رؤوس الأموال من جهات خارجية في شكل قروض أو ائتمان تجاري، إذ تعتبر المحاسبة بمثابة المرآة العاكسة لما يحدث من تغيرات خاصة في البيئة الاقتصادية والقانونية فهي تظهر النتائج المالية للعمليات والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسات خلال فترة زمنية معينة، وعليه تطورها على مستوى الساحة الاقتصادية لابد وأن ينجر عنه تغير في المحاسبة كاستجابة طبيعية لتحقيق متطلبات ذلك التطور لذا فقد شهدت المحاسبة تطورا تدريجيا متوافقا مع تغير احتياجات وأهداف مستخدمي المعلومة المحاسبية على غرار الكثير من الدول تعتبر الجزائر من البلدان التي انتهجت طريق الإصلاح في منظومة المحاسبية،

علي ضوء المعايير الدولية قصد مواكبة حاجيات المستثمرين الأجانب من المعلومات للفوز بقدر أكبر من الاستثمارات الأجنبية وتفعيل دورها في التنمية الاقتصادية، وكذلك العمل على رفع كفاءة النظم المحاسبية المحلية لتلك الدول خاصة النامية منها والتي تفتقر الى الخبرة والإمكانيات في هذا المجال، هذه الأسباب جعلت المجلس الوطني للمحاسبة يأخذ المبادرة، بإصدار مشروع النظام المحاسبي المالي المستلهم من معايير المحاسبة الدولي، ورغم أنه تم إصدار النظام المحاسبي المالي في ستة إلا أنه تأخر تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي إلي سنة للعديد من الأسباب.يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة التقليدية، التي يتم من خلالها إثبات الأصول، الخصوم، المصاريف الإعدادية والايرادات التي تترتب عن المؤسسة، وتقيد بالسعر الذي تم الالتزام بسداده في تاريخ الشراء وبالتالي فإن القوائم المالية وباعتبارها مخرجات النظام المحاسبي التي تعد وفق مبدأ التكلفة التاريخية تعتبر مضللة ولا تعبر عن القيمة الحالية للعديد من بنودها، لأن القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية ترتبط بافتراض مناسبي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس العملة، دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار في فترات التضخم، حيث أصبحت الأرقام التي تنتجها الأنظمة المحاسبية التقليدية القائمة على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة مما ينعكس سلبا على موضوعية البيانات الواردة في القوائم المالية وكذا الحقيقية للثروة والوضع المالي للمؤسسة نتيجة التضخم. لهذا سنتطرق من خلال هذا الفصل التعرف إلى ماهية التضخم وكيفية المعالجة المحاسبية له.

المبحث الأول: ماهية التضخم

يعد التضخم من المواضيع الاقتصادية التي تنال أهمية بالغة وخاصة في دراسات المشاكل الاقتصادية المعاصرة، إذ أصبح الارتفاع في المستوى العام للأسعار وما يؤول إليه من تناقص في القوة الشرائية لوحدة النقد وما يصاحبه من ارتفاع للأجور والمضاربة، ظاهرة من الظواهر الملازمة للحياة الاقتصادية منذ الخروج من قاعدة الذهب في بداية السبعينات من القرن الماضي، بحيث لم تفلت أية دولة في العالم من الوقوع في مشاكل التضخم .كما أن التضخم ينعكس على الأفراد والشركات على حد سواء، فالضرر الناجم عن التضخم يصيب الأفراد مثلما يصيب الشركات، وخصوصا فيما يتعلق بانخفاض القوة الشرائية لرأس المال والفوائد بالنسبة للمدخرين والمستثمرين. كذلك يضلل التضخم بالكامل إدارات الشركات من خلال إيقاعها في أوهام تحقيق الأرباح بينما هي في الواقع لا تمثل إلا أرباحا أسمية، وذلك من خلال تشويه حسابات الربحية، الأمر الذي إلى تطبيق القوانين الضريبية على مكاسب وهمية، فضلا عن أن التضخم يضلل عملية تقدير القيمة الحالية للشركة أو قيمة ثروتها الفعلية .سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف عن التضخم وأهم أنواعه وأسبابه وأهم آثاره من خلال المطالب التالية:

- **المطلب الأول: تعريف التضخم وأنواعه؛**
- **المطلب الثاني: أسباب وآثار التضخم.**

المطلب الأول: تعريف التضخم وأنواعه

سنتطرق من خلال هذا المطلب لتعريف بالتضخم وأهم أنواعه من خلال العناصر التالية.

أولا: تعرف التضخم

تعددت تعريفات التضخم في الفكر الاقتصادي، وذلك من خلال العديد من الكتاب والباحثين الذين تناولوا هذه الظاهرة وأهم التعريفات التي توصلوا إليها ما يلي:

يعرف التضخم على أنه:" ارتفاع غير طبيعي في المستوى العام للأسعار، فقد عرف كارتير التضخم بأنه: الارتفاع المستمر المحسوم في المستوى العام للأسعار أو معدل الأسعار".[99]

كما يعرف بأنه: " عبارة عن انخفاض المستمر والمتواصل في القيمة الحقيقية لوحدة النقد"[100]

اتفق جل العلماء على أن التضخم هو: ارتفاع غير طبيعي في المستوى العام للأسعار، فقد استنادا إلى هذا لا يعد تضخما الحالة التي ترتفع فيها الأسعار بشكل قليل أو متقطع، حيث يعد الظاهرة تعبر عن حالة عدم التوازن بين العرض الكلي والطلب

[99] أحمد محمد صالح الجلال، **دور السياسات النقدية في مكافحة التضخم في البلدان النامية**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006، ص19.

[100] عبد المنعم سيد علي، نزار سعد الدين العيسى، **النقود والمصارف والأسواق المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص448.

الكلي في الاقتصاد إضافة إلى تعريف التضخم بارتفاع الأسعار يمكن كذلك أن يطلق مصطلح التضخم على حالات وظواهر أخرى من أهمها[101]:

- الإفراط في إصدار النقود، وهو يشمل كل زيادة كبيرة في النقود المتداولة في الأسواق مما يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود، يسمى هذا بتضخم العملة؛
- ارتفاع المداخيل النقدية للأفراد بشكل غير مألوف أو ارتفاع عنصر من عناصر الدخل النقدي مثل الأجور أو الأرباح، يدعى هذا التنوع بتضخم الدخل؛
- ارتفاع تكاليف عناصر الإنتاج، وهو تضخم التكاليف.

ثانيا: أنواع التضخم

للتضخم عدة أنواع نذكر أهمها:[102]

1. **التضخم المعتدل**

وهو ارتفاع ملحوظ في المستوى العام للأسعار، ويكون ارتفاع مستوى الأسعار مستقرا إلى حد ما، وفي حالة استمراره لفترة زمنية طويلة يطلق عليه بالتضخم الزاحف، وفي ظله تنخفض قيمة العملة باستمرار غير أن النظام يؤدي وظائفه بكفاءة.

2. **التضخم المرتفع (الجامح)**

يعد هذا النوع من أكثر أنواع التضخم ضررا على الاقتصاد الوطني، وذلك نظرا لارتفاع المستوى العامل لأسعار بصورة سريعة ومتوالية دون توقف، بحيث ينجم عنه أثارا اقتصادية كبيرة يصعب على السلطات الحكومية الحد منها أو معا في الأجل القصير، حيث تفقد النقود الشرقية ووظيفتها كمخزن للقيمة مما يترتب عليه قيام الأفراد بالتخلص من النقود التي بحوزتهم واستبدالها بعملات أخرى، أو استخدامها في اقتناء أصول عينية، أو استثمارها في قطاعات غير إنتاجية، مما يترتب عليه انخفاض في إجمالي قيمة المذكرات القومية ويحدث هذا التضخم

نتيجة الإفراط في عرض النقود، والنقص غير الطبيعي في عرض السلع الناجم عن حالات الحروب والاضطرابات السياسية والكوارث الطبيعية.

3. **التضخم المكبوت**

يشير هذا النوع إلى التضخم المستمر غير الواضح، نظرا لتدخل السلطات الحكومية في توجيه سير حركة الأسعار، من خلال إصدار التشريعات والضوابط الإدارية مما يحد من حرية العوامل الاقتصادية في العمل بحرية تامة، وتهدف الدولة من ذلك إلى الحد من الارتفاعات المستمرة في الأسعار بتحديد المستويات العليا لها، إلا أن ذلك لا يعني القضاء على الظواهر التضخمية إنها محاولة التخفيف من حدتها عند النظر في وجود مثل هذه الاختلافات فيما يتعلق بمعدلات الارتفاع في المستوى العام للأسعار وسرعة تزايدها نتأكد من المعنى الحقيقي للتضخم باعتباره عملية تحدث في بعد زمني معين يبدأ بصدمات تعرف بالصدمات التضخمية، يكون مصدرها جانب الطلب أو جانب العرض أو بسبب توافر مجموعة عوامل أخرى مرتبطة بهيكل الاقتصاد

---

[101] ضياء مجيد الموسوي، **الاقتصاد النقدي، قواعد نظم نظريات سياسات، مؤسسات نقدية**، مطبعة النخلة، دار الفكر، ص215.

[102] غازي حسين عناية، **التضخم المالي**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006، 57.

ومعدلات نمو مختلف الأنشـــطة فيه، وهذه العملية تســـتمر في أن تغدي نفســـها بســـبب عوامل أخرى مثيرة من أهمها عامل التوقعات".

المطلب الثاني: أسباب وآثار التضخم

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى التعرف على أهم أسباب وآثار التضخم

أولا: أسباب التضخم

1. **التضخم بارتفاع الطلب الكلي** :من البديهي أن التضخم يتولد عند اختلال بين الطلب والعرض، وبسبب زيادة الطلب النقد على العرض النقد فانه ينشأ زيادة في الدخول النقدية للأفراد دون أن يقابل هذه الزيادة في الدخول زيادة في الإنتاج من الأفراد الذين تحصلوا على هده الأرصدة النقدية، مما ينتج عنه ارتفاع في المستوى العام للأسعار لقلة المعروض من النقود .ولبحث عن جذور هذه الظاهرة لابد من التعرض إلى الأسباب الحقيقية المؤدية إلى زيادة الطلب الكلي والعوامل الدافعة إلى هد الارتفاع ونذكر منها:[103]
   - زيادة الإنفاق الاستهلاكي والاستثمار؛
   - التوسع في فتح الاعتماد من قبل المصارف؛
   - قصور البنوك في تحقيق رغبات الأف ا رد في الادخار؛
   - تمويل العمليات الحربية؛
   - العجز في الميزانية؛
   - ارتفاع معدلات الأجور.
2. **التضخم بزيادة التكاليف** :في هدا النوع من التضخم يكون ارتفاع الأسعار ا رجع إلى زيادة نفقات عناصر الإنتاج مع ثبات مستوى الطلب .وعنصر الإنتاج يكون ممثلا لتكلفة متزايدة هو عنصر العمل حسب آراء الاقتصاديين الرأسماليين. والزيادة في نفقات العمال تترجم غالب الأحيان إلى زيادة في معدلات الأجور وهدا بسبب مطالبة العمال بزيادة الأجور بالإضافة إلى ارتفاع معدلات الأجور فان التضخم بالتكاليف يرتبط بعوامل أخرى مسببة منها:
   - التضخم بسبب ارتفاع أسعار السلع والمواد الأولية المستوردة التي تؤد إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج لسلع معينة وبالتالي ارتفاع أسعارها؛
   - زيادة حجم الأرباح التي يحصل عليها رجال العمال من خلال توسيع الفجوة بين سعر البيع للوحدات المنتجة وتكاليف الإنتاج.
3. **التضخم بانخفاض العرض الكلي**: ينتج هدا النوع من التضخم بسبب اختلال التوازن بين العرض الكلي والطلب الكلي، فالانخفاض في العرض السلعي مقارنة بالطلب الكلي السائد عند مستوى التشغيل التام يعود إلى سياسة الإنفاق العمومي وفائض النقد المتداول لتحقيق البرامج والأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي خططتها الحكومة كما يعود هدا الاختلال إلى

[103] فائز محمد حسن حماد، **أثر تطبيق المحاسبة عن التضخم في قيمة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مصنع سكر عسلايه، 2015**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، عمادة الدراسات العليا، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة الإمام المهدي، ص 33.

النقص في الثروة الإنتاجية التي يمكن للجهاز الإنتاجي توفيرها عند مستوى التشغيل التام و يرجع هدا النقص إلى عدم كفاية الجهاز الإنتاجي و عدم مرونته، وقد يرجع ضعف الجهاز الإنتاجي إلى عدة أسباب نذكر منها:

- ✓ تحقيق مرحلة الاستخدام الكامل.
- ✓ عدم كفاية الجهاز الإنتاجي
- ✓ النقص في العناصر الإنتاجية.
- ✓ النقص في أرس المال العيني.

نشير إلى أن هناك عدة عوامل أساسية أخرى تؤثر على العرض منها عجز المشاريع على التوسع لأسباب تقنية، أو بسبب حدوث طوارئ من شأنها تعطيل العملية الإنتاجية كالحرب، والانخفاض في احتياطي العملة الأجنبية إذا كانت تابعة من حيث المواد الأولية للخارج.

4. **التضخم الهيكلي** :يتمثل في مجموعة من العلاقات والنسب الثابتة الممتدة من خلال الزمان والمكان والكميات والتيارات الاقتصادية المرتبطة بالعملية الإنتاجية، وتوزيع للموارد المالية والمادية داخل المجتمع، والضغوط التضخمية تنعكس آثارها على الطلب، النفقة، الإنتاج، وتنعكس على سلوك العناصر البنائية أو هيكلية للاقتصاد مثل السكان أو شكل المشروعات أو هيكل الأسواق واما في جمود العلاقات بين تلك العناصر، ومن مظاهر التضخم الهيكلي في الاقتصاد الرأسمالي مايلي:[104]

- ➢ شكل المشروعات المكونة للوحدات الاقتصادية الإنتاجية الصناعية في الاقتصاد الرأسمالي؛
- ➢ التناقض بين القطاعات الاقتصادية؛
- ➢ طريقة توزيع الدخل في البناء الاقتصاد؛
- ➢ تدخل الدولة في النشاط الاقتصاد والاجتماعي.

ثانيا: آثار التضخم

يعتبر التضخم موضوعا شائكا وظاهرة غير مرغوب فيها، ينجم عنها آثار سلبية سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية، تصيب جميع دول العالم، بمعدلات متباينة، تهز من صورة الاقتصاد أمام العالم الخارجي، ومن خلال هذا الجزء سوف نتطرق إلى الآثار الاقتصادية، والآثار الاجتماعية.

1. **الآثار الاقتصادية**

يترتب على التضخم آثار اقتصادية ضارة يمكن إجمالها فيما يلي: [105]

- اختلال ميزان المدفوعات نتيجة لزيادة حجم الواردات وانخفاض حجم الصادرات فالزيادة التضخمية في الإنفاق القومي يترتب إليها زيادة في الطلب على السلع المستوردة إلى جانب السلع المحلية، وإذا كان الاستيراد طليقا يرتفع حجمه، ويضغط على امتصاص

[104] أمينة بركان، نور الدين جليد، **مصداقية السياسة النقدية وإشكالية استهداف التضخم في الدول النامية، دراسة تحليلية**، حوليات جامعة الجزائر1، المجلد 34، العدد 01، لسنة 2020، ص 696-716.

[105] مجدي عبد الفتاح سليمان، **علاج التضخم والركود الاقتصادي في الاسلام**، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، 2002، ص 79.

موارد الدولة من النقد الأجنبي، أما إذا كان الاستيراد مقيدا، فيحول فائض القوة الشرائية من الخارج إلى السوق المحلية، فيزيد الطلب على السلع المنتجة محليا، خاصة السلع البديلة للواردات، فيشتد ارتفاع الأسعار؛

- يخفض التضخم من حجم السلع القابلة للتصدير، ويضعف من مركزها التنافسي في الأسواق الخارجية؛
- توجيه رؤوس الأموال إلى فروع النشاط الاقتصاد غير مفيدة للتنمية في مراحلها الأولى، فتتجه إلى المضاربة على أسعار الأراضي الزراعية وإلى بناء المنازل الفاخرة، وإنتاج السلع الترفيهية التي يكثر عليها الطلب من طرف أصحاب الدخول العالية؛
- إن استمرار تصاعد الأسعار يؤدي إلى ارتباك في تنفيذ مشروعات التنمية، نظرا لاستحالة تحديد تكاليف الإنشاء بصورة نهائية، متسببا في عدم ميسورية التخطيط القومي؛
- فقدان النقود لوظيفتها كمستودع للقيمة بسبب اتجاه قيمتها إلى التدهور المستمر مما يقلل من التفضيل النقد على حساب التفضيل السلعي؛
- انخفاض ميل الأفراد للادخار وزيادة ميلهم للاستهلاك، وتحويل الأرصدة التي لديهم إلى ذهب عملات أجنبية.

2. **الآثار الاجتماعية**

يترتب على التضخم عدة آثار تمس الجانب الاجتماعي والتي تتمثل في: [106]

- يعمق التضخم التفاوت في توزيع الدخول والثروات؛
- تهديد جسور الاستقرار السياسي والاجتماعي بسبب خلق موجات من التوتر والتذمر الاجتماعي، مما يعيق دفع عجلة التنمية الاقتصادية؛
- يترتب على التضخم ظلم اجتماعي يلحق بأصحاب الدخول الثابتة، كأرباب المعاشات وحملة السندات، والدين تعجز دخولهم النقدية عن اللحاق بتصاعد الأسعار في حين يستفيد أصحاب الدخول المتغيرة من تجار ومنتجين؛
- يعاني الدائنون من التضخم حيث أنهم ملزمون بقبول قيمة قروضهم ممثلة في قوة شرائية أقل مما فرضت لانخفاض قيمة النقود، وبتعبير آخر أنهم استرجعوا قوة شرائية تمثل كمية من السلع والخدمات أقل مما كانت تمثلها وقت منح هذه القروض، بينما يستفيد المدينون من انخفاض قيمة النقود لأنهم يسددون القرض بقيمته الاسمية التي تقل عن قيمته الحقيقية وقت الاقتراض.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمحاسبة التضخم

تمتد مشكلة التضخم التي تعاني منها مختلف اقتصاديات دول العالم إلى محاسبة المؤسسات الاقتصادية كذلك، لاسيما فيما يتعلّق بموضوعية وحقيقة قوائمها المالية، فالارتفاع المستمر للمستوى العام للأسعار قد يخلق تشوها في المعلومات المتحصل عليها من القوائم المالية، مما ينتج عنه قرارات خاطئة تخص نشاط المؤسسة ككل، حيث أن المحاسبة التقليدية لا تفصح عن الحقائق المتغيرة سواء كانت متعلقة بنتيجة العمليات المالية أم بالمركز المالي أو ما كان متعلقا بعناصر الميزانية، مما أدى إلى محاولة الجهات

[106] **مرجع سابق**، ص80.

المتخصصة لإيجاد طرق وأساليب محاسبية لمعالجة مشكلة التضخم على القوائم المالية.سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على المحاسبة عن التضخم من خلال المطالب التالية:

- ❖ **المطلب الأول: مفهوم محاسبة التضخم**
- ❖ **المطلب الثاني: محددات وتقييم محاسبة التضخم.**

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التضخم

أولا: تعريف محاسبة التضخم

تعرف محاسبة التضخم على أنها:" مجموعة الأسس والأساليب التي يعتمد عليها والإجراءات التي تتبع لتعديل قيم العناصر أو البنود التي تظهر في القوائم المالية في ضوء ما يحدث من ارتفاع في الأسعار وانخفاض في القوة الشرائية لوحدات النقود، ثم بيان كيفية إظهار هذا التعديل إما في القوائم المالية الأساسية أو في قوائم ملحقه، وكيفية معالجة الفروق التي تحدث نتيجة لهذه التعديلات كمكاسب أو خسائر رأسمالية أو عادية".[107]

كما تعرف على أنها: " مجموعة من الأدوات والإجراءات المحاسبية المتخذة لمعالجة واستبعاد آثار التضخم على البيانات المحاسبية وتستهدف تقويم وتطويع القوائم المالية حتى تتلاءم أكثر مع الظروف التضخمية يفضل وضع نظام محاسبي بديلا للنظام التقليدي، يعتمد على مبادئ وأسس تضمن التصحيحات اللازمة في النظام المحاسبي التقليدي لمواجهة الظروف التضخمية وذلك من خلال إضافة معطيات جديدة لتكملة المعطيات المحاسبية الرسمية بشكل يزيد من فعالية البيانات المحاسبية".[108]

يمكن القول أن محاسبة التضخم تتيح بيانات ومعلومات تؤدى إلى تحديد الحقوق والالتزامات فيما بين المشروع وملاكه، وفيما بينه وبين الأطراف الخارجية التي تتعامل معه فضلا عن توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات لتنظيم هذه العلاقة، وهذه البيانات تظهر في القوائم المالية وعلى الأخص في كل من قائمة الدخل التي تحدد الربح والخسارة وقائمة المركز المالي التي تحدد الحقوق والالتزامات، وإظهار هذه البنود بالقيمة التاريخية التي حدثت بها في ظل التضخم.

ثانيا: الهدف من المحاسبة عن التضخم

يمكن فيما يلي إيجاز أهم الأهداف التي تسعى محاسبة التضخم إلى تحقيقها ما يلي:[109]

---

[107] محمد عبد الحليم عمر، **المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق والالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية**، دراسة مقدمة إلى حلقة العمل الثالثة من الندوة: التضخم وآثاره على المجتمعات الحل الإسلامي، التي نظمها مجتمع الفقه الإسلامي التابع لمنظمة المؤتمر الإسلامي بالاشتراك مع مصرف فيصل الإسلامي بالبحرين، خلال الفترة من 29 أفريل إلى 1 ماي 1997 بالمنامة البحرين، ص02.

[108] زاوي عيسى، شعيب شنوف، **دور تطبيق أساليب محاسبة التضخم في تحسين مصداقية القوائم المالية، دراسة ميدانية**، مجلة آفاق للعلوم ISSN2507-7228، جامعة زيان عاشور، الجلفة لسنة 2019، ص296.

[109] محمد عبد الحليم عمر، **مرجع سابق**، ص5

- عدم إظهار نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة بصورة صحيحة ذلك أنه في ظل التضخم ترتفع أسعار الموجودات غير النقدية دون تدخل من إدارة المشروع وينتج عن ذلك ربحا حيازيا، وإظهاره ضمن الربح العادي للمشروع لا يعكس حقيقة النشاط أو كفاءة الإدارة بها، كما أن توزيع هذا الجزء من الربح يعنى توزيع جزء من رأس المال.
- المحافظة على رأس المال وذلك لأن رأس المال، في صورته النقدية تنخفض قيمته بانخفاض القوة الشرائية للنقود، ويتطلب الأمر للمحافظة عليه ضرورة تعويض ما نقص من قيمته من الإيرادات، وذلك يعنى أنه يجب عدم الاعتراف بأية أرباح قبل الوصول برأس المال إلى القدر الذي يمكن به استرداد ما استخدم من موجودات ساهمت في تحقيق هذه الأرباح. حتى يتسنى للمؤسسات الاقتصادية المحافظة على رأس المال يجب أن يأخذ إحدى الصورتين الآتيتين:

- **رأس المال المالي**: يستند هذا المفهوم على المحافظة على القوة الشرائية لوحدة النقد الاستثماري المبدئي.[110] أما الربح وفق هذا المفهوم ينتج إذا كان المبلغ المالي لصافي الأصول المحققة في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ لصافي الأصول في نهاية الفترة وذلك بعد استبعاد أيه توزيعات على المالكين وأية مساهمات منهم. [111]
- **رأس المال المادي أو التشغيلي**: وفق هذا المفهوم تحدد المحافظة على رأس المال أساس المحافظة على الطاقة الإنتاجية والتي تحدد بالتقويم وفق مدخل التكلفة الاستبدالية للعناصر المستفيدة في العملية الانتاجية. [112]أما الربح فيتحقق إذا كانت الطاقة التشغيلية للمؤسسة الاقتصادية في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأيه مساهمات منهم. [113]

- أنه إذا كانت الفئات المختلفة تعتمد في اتخاذ قراراتها على البيانات المحاسبية التي تظهر بالقوائم المالية، فإن هذه البيانات تكون غير دقيقة لإظهار العناصر أو البنود المالية في ظل التضخم بقيمة أقل من القيمة الحاضرة لها.

المطلب الثاني: محددات وتقييم محاسبة التضخم

أولا: محددات محاسبة التضخم

من المهم الإشارة إلى بعض الأمور التي توضح دور المحاسبة في قضية التضخم بشكل عام، وتمثل محددات المحاسبة في تعاملها مع المشكلة بشكل خاص، ومن أهم هذه المحددات ما يلي:[114]

- أن التضخم عرض لأمراض اقتصادية وليس دور المحاسبة علاج هذه الأمراض أو القضاء على التضخم ذاته.

---

[110] كمال بن يخلف، **دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة التضخم بالقوائم المالية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزار، 2015-2016، ص69.

[111] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2014، ص14.

[112] كمال ين يخلف، نفس المرجع، ص69.

[113] محمد أبو نصار، نفس المرجع، ص14.

[114] محمد عبد الحليم، **مرجع سابق**، ص4.

– أن دور المحاسبة في التضخم دور حيادي ينحصر في بيان آثاره على البيانات المحاسبية التي تظهر بالقوائم المالية، ولذا فإنه في التطبيق المحاسبي للتضخم تعد هذه القوائم مرة على أساس التكلفة التاريخية ومرة على أساس البيانات المعدلة في ضوء مستوى التضخم بالدولة، وعلى مستخدمي البيانات اختيار ما يلزمهم منها لاتخاذ قراراتهم دون وجود صلاحية مهنية للمحاسبين بإلزامهم بأي منها.

– أن المحاسبة بشكل عام تستند في تحديد المعايير المحاسبية التي تمثل مرشدا للعمل المحاسبي، إلى المفاهيم القانونية والخلقية السائدة في المجتمع وترتبط بالحقوق والالتزامات والملكية التي تظهر البيانات عنها في القوائم المالية، وكذا إلى تعريف المجتمع للعدالة والحق والصدق.

ثانيا: تقييم محاسبة التضخم

لمحاسبة التضخم إيجابيات وسلبيات نذكر أهمها: [115]

1. إيجابيات محاسبة التضخم

– تعديل البيانات التاريخية وفق تغيرات القوة الشرائية العامة والتعبير عنها بدلالة وحدة القياس النقية ذات قوة شرائية عامة يجعل بيانات هذه القوائم المالية موقنا بها وصالحة لاتخاذ القرارات؛

– قابلية المقارنة عبر الدورات المالية لمراعاة تغير الأسعار المستمرة؛

– استبعاد وجود التضخم النقدي الصورية سهولة التطبيق وتساعد في حل مشكلة استبدال الأصول.

2. سلبيات محاسبة التضخم

تعد الأرقام القياسية للأسعار غير قابلة للتطبيق في كل المؤسسات الاقتصادية ولا على كل الأصول وجود خلط وعدم دقة.

المبحث الثالث: آثار التضخم على القوائم المالية وطرق معالجتها

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على العلاقة بين التضخم والمحاسبة، بالإضافة التعرف على آثار التضخم على القوائم المالية وأهم طرق معالجته من خلال المطالب التالية:

- **المطلب الأول: علاقة التضخم بالمحاسبة؛**
- **المطلب الثاني: أثر التضخم على القوائم المالية؛**
- **المطلب الثالث: طرق معالجة أثر التضخم على البيانات المالية.**

[115] تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2006، ص356.

المطلب الأول: علاقة التضخم بالمحاسبة

يرتبط مبدأ التكلفة التاريخية بالافتراض المحاسبي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس وهي العملة .في حين التضخم يترتب عنه انخفاض في القوة الشرائية للعملة " وحدة القياس" المستخدمة في الاثبات المحاسبي، فالالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في فترات انخفاض القوة الشرائية وهي فترة التضخم سوف ينعكس سلبا على موضوعية المعلومات الواردة في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، ففي حالة انخفاض القوة الشرائية لوحدة القياس المستخدمة في التسجيل المحاسبي فإن الأرباح النقدية من خلال التكلفة التاريخية لا تعكس بالضرورة الزيادة أو النقص في الثروة حيث يصعب الفصل بين أرباح النشاط وأرباح الحيازة للأصول المختلفة، وكذلك فإن قائمة المركز المالي المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس القيمة الحقيقية لقيمة الثروة في ظل التضخم، حيث تتضمن تجميعات لوحدات غير متساوية في القيمة، كما يؤثر على الوضع المالي للشركة من خلال التأثير على الأصول والالتزامات النقدية وغير النقدية، فمثلا بالنسبة للأصول النقدية تخسر جزءا من قيمتها نتيجة لانخفاض القيمة الشرائية، فلو افترضنا أن شركة هنا تحتفظ بنقدية سائلة خلال فترة ارتفاع معدل التضخم إلى 5% فإن هذه النقدية سوف تفقد في نهاية الفترة % 5 من قوتها الشرائية مقارنة ببداية الفترة، وعلى العكس من هذا فإن الاحتفاظ بالالتزامات المالية في فترات حدوث التضخم يكون مفيد للشركة حيث أنها ستقوم بسداد هذه الالتزامات في المستقبل باستخدام نفس عدد وحدات العملة ولكن ذات قوة شرائية أقل وهو ما يعتبر خسارة للطرف المقرض ولهذا وحتى تتجنب الأطراف المقرضة مثل هذه الخسائر في فترات التضخم فهي تزيد من معدلات الفائدة بالنسبة للالتزامات المالية طويلة وقصيرة الأجل .إن تأثير التضخم على الأصول غير النقدية ينعكس في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي ففي حالة حدوث التضخم فإن إيرادات المبيعات الحالية سوف يتم مقابلتها بمخزون البضاعة التي غالبا ما يكون قد تم شراؤها منذ عدة شهور ماضية، وكذلك هذه الإيرادات يتم مقابلتها باستهلاكات تم احتسابها على التكلفة التاريخية للممتلكات. [116]

هذه التأثيرات للتضخم على القوائم المالية قد تضع الشركة في مواجهة العديد من المشاكل إذا لم تتخذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، حيث تظهر الأصول في القوائم المالية بأقل من قيمتها الحقيقية نتيجة للتضخم يؤدي في المقابل إلى تخفيض قيمة المصروفات الذي يؤدي إلى ارتفاع رقم الأرباح، فالمبالغة في رقم الأرباح للشركة يمكن أن يترتب عليه[117]:

- ارتفاع في قيمة الأعباء الضريبية المفروضة على الشركة؛
- المطالبة بتوزيعات أرباح من قبل المساهمين؛
- ردود فعل سلبية من الحكومات المضيفة على الشركة؛
- تأكل رأس مال الشركة؛
- عدم قدرة الشركة على إحلال أصول جديدة محل أصول قديمة.

[116] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة وانعكاساتها على الدول العربية**، اتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص392.

[117] **نفس المرجع**، ص394.

في حال ارتفاع الأسعار وإتباع مبدأ التكلفة التاريخية من قبل الشركة فإن معدلات الربح أو معدلات الاستثمار تصبح غير سليمة وذلك بسبب[118]:

- الأرباح التي تتضمنها القوائم المالي تكون مبالغا فيها؛
- قيمة رأس المال وقيمة مجموع الأصول تظهر كلها أو بعضها بقيمتها التاريخية وهي تقل كثيرا عن قيمتها الحالية؛
- إن إخفاق الشركات في تعديل المعلومات المالية نتيجة لانخفاض القوة الشرائية لوحدات النقد المستخدمة في القياس يؤثر كذلك على مستخدمي القوائم المالية من حيث صعوبة فهم ومقارنة الأداء لتلك الشركات فالمحللون الماليون والمستثمرون مثلا لا يستطيعون اتخاذ قرارات مالية جوهرية بدون فهم تأثيرات التضخم.

المطلب الثاني: أثر التضخم على القوائم المالية

ينجر عن التضخم آثار عديدة على مستوى بعض العناصر التقليدية المكونة للإطار النظري للمحاسبة من مفاهيم وفروض ومبادئ نتيجة جمودها وعلم مواكبتها للتغيرات الاقتصادية، وكذلك فإن القوائم المالية تتأثر قيمها المحاسبية هذه الظاهرة حيث تبتعد عن الواقع الاقتصادي الحقيقي لها، نتيجة إتباع المؤسسة لسياسات وإجراءات محاسبية تقليدية.

أولا: أثر التضخم على المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية[119]

1. فرض وحدة القياس النقدي والتغيرات في الأسعار

إن السمة الأساسية التي يجب أن تتصف بها وحدة القياس هي صفة الثبات المطلقة، غير أن وحدة القياس النقابي في المحاسبة لا تقسم بالثبات من حيث قوتها الشرائية، وهو الانتقاد الجوهري لفرض ثباتة وحدة القياس النقدي مما يثير الكثير من الجدل حول مدى صلاحية استخدام الوحدات النقدية كمقياس للقيمة والإعداد القوائم المالية خاصة في ظل التغير في مستويات الأسعار

2. ثبات طرق القياس والتغيرات في الأسعار

يدل الثبات على استخدام نفس الإجراءات والسياسات المحاسبية ونفس المفاهيم وطرق القياس لبنود القوائم المالية المنشأة، واستخدام إجراءات وطرق مختلفة للقياس ينتج عنه صعوبة فهم ومقارنة القوائم المالية وصعوبة التنبؤ بالاتجاهات الخاصة بنشاط المؤسسة، وصعوبة الفصل بين تغير البيانات نتيجة تعديل الإجراءات أو تغيرها بسبب العوامل الاقتصادية الداخلية والخارجية.

---

[118] **مرجع سابق**، ص394.

[119] مدحت فوزي عليان، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2006، ص 52.

3. موضوعية القياس في المحاسبة في ظل تغير الأسعار

لا يوجد موضوعية مطلقة في المحاسبة لأنها مسألة نسبية والدرجة العالية من الموضوعية والتحقق الموضوعي أمر مرغوب فيه ولكن حتى التمسك بالموضوعية التامة لا يعتبر كافيا لجعل القوائم المالية موضوعية، فمبدأ التكلفة التاريخية قد يكون موضوعيا في إثبات قيمة الأصول الثابتة لكن تناقص موضوعيته في تقشير القيمة الدفترية التي يطرح منها قسط الإهتلاك الذي يدخل في حسابه العمر الزمني للأصل الثابت والذي يخضع للتقدير الشخصي وهو ما يؤيد عدم وجود موضوعية مطلقة.

4. الأهمية النسبية والتغيرات في الأسعار

إن الأهمية النسبية للبنود الواردة بالقوائم المالية تؤثر على طريقة معالجة هذه البنود في الدفاتر والمشكلة تنحصر في إيجاد مقياس سليم للأهمية النسبية، فهناك من يرى أن الأهمية النسبية تتحدد على أساس صلة العنصر بالدخل الجاري بعد الضريبة، والجدير بالذكر أن التضخم يؤثر بشكل كبير على الدخل الجاري قبل وبعد الضريبة مما يوضح أن مشكلة التغيرات في مستويات الأسعار في حالة استمرارها يصبح الإفصاح عنها ذو أهمية نسبية كبيرة وذلك لأن البيانات المحاسبية أصبحت مضللة.

5. مبدأ الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح أهم هدف للمحاسبة لأن الإفصاح يهتم بوظيفة التوصيل، فهو يعني استخدام الوسائل والأساليب الفنية المختلفة بهدف تقديم كمية من المعلومات المحاسبية الكافية لمستخدمي القوائم المالية والتي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم المختلفة تدعيما لأداء وظيفة الإعلام المحاسبي، ولذا لابد أن تكون المعلومات المالية غير مضللة ولها من الشروط والمعايير ما يجعلها صالحة لمستوى الإفصاح، ومفهوم المحاسبة عن آثار التضخم يدعم ويتفق مع مبدأ الإفصاح المحاسبي وأن تجاهل التضخم لوحدة النقد يتعارض مع هذا المبدأ، يعتبر هذا حسب FASB هو الإفصاح الإعلامي الذي يحول القوائم المالية التقليدية إلى قوائم ذات، افصاح تثقيفي. [120]

6 . مفهوم الحيطة والحذر والتغيرات في مستويات الأسعار

يعتمد مفهوم الحيطة والحذر على بندين هما:

- ✓ ضرورة أخذ الخسائر والأعباء المتوقعة في الحسبان؛
- ✓ عدم الاعتراف بالأرباح المنتظرة إلا في حالة تحققها.

ويرى البعض أن تطبيق مفهوم الحيطة والحذر لا يلبي الخصائص النوعية للمعلومات خاصة العتمة والموثوقية وقابلية المعلومات المقارنة والثبات، إضافة إلى ذلك هذا المفهوم ينتج عن تطبيقه معلومات مشوهة تؤدي إلى اتخاذ قرارات مضللة وهو ما يتناقض جوهريا مع التوجه العام للإطار المفاهيمي في النموذج المعاصر النظرية المحاسبة وعليه تقل أهمية مفهوم الحيطة والحذر في سياق هذا الإطار، هذا ويمكن تطوير هذا المفهوم بدلا من تكوين الاحتياطات والمخصصات في ظل التغير في مستويات الأسعار، فيتم تعديل مفردات القوائم المالية في الوحدة الاقتصادية وفقا للأرقام القياسية العامة حتى تعاير القوة الشرائية في تاريخ إعداد القواتم المالية.

[120] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ص462.

7. مفهوم المحافظة على رأس المال وتغير الأسعار

لا يمكن القول بأن هناك أرباحا قد تحققت في دورة محاسبية إلا بعد المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، وعلى ذلك فإن الدخل هو ذلك المقدار الذي يمكن توزيعه بحيث تكون القوة الشـرائية لرأس المال في نهاية الفترة كما هي في بداية الفترة، وان المحافظة على رأس المال من أهم أهداف محاسبة التضخم من خلالها يتم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

ثانيا: أثر التضخم على عناصر قائمة الميزانية

بما أنه يتم المحاسـبة وفق مبدأ التكلفة التاريخية الذي يتجاهل التغير في القوة الشـرائية للنقود فإن يقود الميزانية تتأثر بظاهرة التضخم النقدية منها وغير النقدية، خاصـة العناصـر غير تقنية لأنها تبقى في المؤسـسـة لفترة طويلة، سنتطرق فيما يلي إلى أهم تلك الآثار على مختلف بنود الميزانية.[121]

1. الأصول الثابتة

تظهر الأصول الثابتة في قائمة الميزانية و المقتناة منذ فترة طويلة بقيمة محاسبية (دفترية) تبتعد كثيرا عن قيمتها الحقيقية بسبب مرور وقت طويل على اقتنائها وبسبب التقدم التكنولوجي الحاصل وارتفاع في الأسعار ونتيجة لذلك ينشأ فارق كبير بين القيمة الدفترية للموجودات وقيمتها الحالية، بحيث يصبح من غير المعقول الإبقاء على القيمة الأولى في الميزانية، بالإضافة إلى ذلك فإن القيم الإجمالية لتلك الأصـول تحتوي على عناصـر تم اقتنائها في فترات مختلفة مما يؤدي إلى الجمع بين أصـول مختلفة من حيث الوحدات التقنية المقيمة لها.

عدم كفاية أقسـاط الإهتلاك لاسـتبدال الأصـول الثابتة بأصـول جديدة لها نفس القوة الإنتاجية للأصـول القديمة الآن أقساط الإهتلاك السنوية حسبت على أساس التكلفة التاريخية المنخفضة للأصول الثابتة، فالإهتلاك من الناحية المالية بعد تخصيصا من أجل استرجاع المبلغ المنفق في شراء الأصل وذلك طيلة مدة حياته، الأمر الذي يستلزم إتباع رأي المفكر Rives-Langeوالذي أكد على ضرورة إضافة إهتلاكات تكميلية للإهتلاكات المحسوبة وقد يطلق عليها تسمية إهتلاكات استثنائية بغية المسـاعدة في تجديد الأصـول الثابتة، ومن ثم المحافظة على المعنى الاقتصـادي القائمة الميزانية، وهذه الإهتلاكات التكميلية تدخل ضـمن المصـروفات الاسـتثنائية، كما أن هذه الإهتلاكات قد لا تخصـم من الربح الخاضـع للضـريبة بهدف تشجيع الشركات على إتباع هذا الأسلوب التعجيل في حساب الإهتلاكات خلال فترة التضخم.

يؤدي انخفاض أقساط الإهتلاك عن قيمتها الحقيقية إلى زيادة الربح التشغيلي مما يؤدي إلى ظهور أرباح مبالغ فيها بمقدار الفرق بين قسط الإهلاك بناء على التكلفة التاريخية وقسط الإهتلاك بناء على التكلفة المعدلة.

يدفع تجاهل التغيرات في مسـتويات الأسـعار إلى المغالاة في العائد على رأس المال المسـتثمر بدرجة أكبر من المغالاة في صـافي الربح، حيث يتم تضخيم بسـط النسـبة المتمثل في صـافي الربح وتقليل مقام النسـبة عن طريق تقييم الأصـول بأقل من قيمتها الحقيقية السوقية.

---

[121] مدحت فوزي عليان، **مرجع سابق**، ص 128.

2. المخزون السلعي

يتميز المخزون بعدم بقائه فترة طويلة داخل المؤسسة، و التجدد و الحركة المستمرة التي لا تسمح باتساع الفارق بين تكلفته التاريخية وقيمته العالية في ظل الارتفاع البطيء للأسعار، وتبتعد عنها إذا حصلت قفزات سريعة في الأسعار، وعليه من غير الممكن الاعتماد على التكلفة التاريخية التقييم المخزون، ولذلك عدم تعديل إجمالي القيمة النقدية للمخزون يمكن أن يقود إلى انخفاض كميته المادية ومن ثم يشكل خطر حدوث خسارة مالية مهمة، كما يظهر المخزون في الميزانية في ظل انخفاض قيمة النقد بقيمة منخفضة، وتزداد أهمية هذه القيمة أو تنخفض حسب معدل دورات المخزون ويحسب الطريقة المستخدمة في التقييم ، فالمؤسسات التي تقوم بتسعير المنصرف من المخزون على أساس سياسة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) سوف تتأثر بدرجة أقل حدة من المؤسسات التي تستخدم سياسات بديلة مثل الوارد أولا صادر أولا (FIFO) لذا يتعين أعادة، تكوين مخصص الانخفاض قيمة المخزون حينما تكون قيمته عند الجرد أقل من تكلفته التاريخية.[122]

3. البنود النقدية المدينة والدائنة

يترتب على حيازة الأصول النقدية خلال فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار خسائر في القوة الشرائية، لأن قيمة المقدار الثابت من وحدات النقدية بما تحتويه من قوة شرائية يمكن تحويلها إلى سلع وخدمات، سوف تنخفض حيث تصبح هذه القيمة مساوية لعدد أقل من الوحدات النقدية بسبب انخفاض قوتها الشرائية لها؛ -ويترتب على الخصوم التقنية في فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار مكاسب في القوة الشرائية لأنها تمثل التزامات مقاسه بوحدة قد تقل قوتها الشرائية عن وحدة النقد وقت نشوء هذه الالتزامات، والعكس في حالة الانخفاض في المستوى العام للأسعار.

4. رأس المال

قد تستخدم بعض الوحدات الاقتصادية الربح استخدامات داخلية كإجراء توسعات وبعض الوحدات قد تعتبر أرباحها في ظل مبدأ التكلفة التاريخية ربحة قابل للتوزيع وبالتالي تقوم بتوزيعه بعد دفع الضرائب عليه وهي بذلك تقوم بتوزيع جزء من رأس المال بطريقة قد تؤدي إلى تأكل رأس المال لأنه في ظل وجود أرباح مضخمة فأي توزيعات له ستتسبب في تآكل رأس المال نتيجة لارتفاع قيمة تلك التوزيعات.

ثالثا: أثر التضخم على عناصر جدول حساب النتائج

يؤدي تجاهل التغير في القوة الشرائية للنقود إلى تأثيرات على جدول حساب النتائج وهذا كما يلي[123]:

1. الأرباح الموسمية التي تظهر بالقوائم المالية أرباح صورية وليست حقيقية

في ظل مبدأ التكلفة التاريخية تظهر الإيرادات في القوائم المالية معبرا عنها بوحدة النقد الحالية المساندة خلال العام، بينما تقابلها بعض المصروفات كالإهتلاك وتكلفة المبيعات التي تظهر معبرا عنها بوحدات نقدية غير متماثلة في خليط من الوحدات

---

[122] **نفس المرجع السابق** ص 128.

[123] زهير عبد السلام محمد أحمد حمد، **أثر التضخم على معلومات القوائم المالية في أسواق المال، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف السودانية**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان للعلوم التكنولوجية، 2012، ص23.

النقدية لفترات سابقة والسائدة خلال العام، وحتي يتم قياس أرباح المشروع على أساس سليم ينبغي تعديلها للتعبير عنها بما يقابلها من سلع وخدمات استخدمت في سبيل الحصول على الإيرادات ويستخدم لهذا الغرض أحد الأرقام القياسية العامة أو الأرقام القياسية الخاصة التعديل كل مفردة من مفردات مصروفات وإيرادات المنشأة لقياس القيمة الحقيقية لصافي الربح.

2. سداد ضرائب على أرباح صورية

إن إخضاع الأرباح المحققة وفقا لأساس التكلفة التاريخية للضرائب يعني جزئيا تحمل رأس المال هذه الضريبة وتقتطع منه علاوة وهو أمر يتسم بالخطورة لأنه يعني تعريض رأس المال وتعريض الشركة للخطر.

3. تحديد سعر البيع في ضوء تكاليف تاريخية

إن استعمال التكلفة التاريخية غير المعدلة تتضمن إساءة في ملائمة التكلفة المخصصة للإنتاج التي تعكس مستويات أسعار ماضية بالإيرادات التي تعكس مستويات أسعار جارية مما يجعل سعر البيع لا يمثل التضحية الاقتصادية الحقيقية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية في المنتج.

المطلب الثالث: طرق معالجة التضخم على البيانات المالية

هناك إجراءات محاسبية يتم اتخاذها لمعالجة المشاكل المترتبة على تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية ولكنها غير كافية للقضاء على آثار التضخم، لذلك يتم اتخاذ معالجة شاملة، والتي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار.

أولا: الإجراءات المحاسبية المقترحة:[124]

تقترح الأدبيات المحاسبية بعض الإجراءات التي من شأنها أن تخفف الأرباح الناتجة عن التضخم.

أ-طريقة الوارد أخير يصرف أولا LIFO : إن اعتماد هذه الطريقة في تقييم المخزونات يؤدي إلى مقابلة إيرادات المبيعات والتكاليف المرتبطة بها بأحدث أسعار المشتريات مما يؤدي إلى الحصول على دخل قريب من الواقع، كما يوفر الأموال اللازمة لاستبدال السلع والخدمات المستنفذة من المخزون سواء بالبيع أو الإنتاج.

ب-معالجة إهتلاكات الأصول الثابتة :حيث أن الإهتلاك السنوي المحسوب في فترات التضخم لا يعكس التكلفة الحقيقية مما يؤثر سلبا على نتيجة النشاط، لذلك يتم إعادة تقدير الأصول الثابتة على أساس التكلفة الجارية مما يضمن إظهار القوائم المالية للمنشأة بشكل صادق.

ج-تكوين احتياطيات: وذلك عن طريق حجز جزء من الأرباح المحققة لمواجهة التكاليف المالية للتضخم والمتعلقة باستبدال الأصول القديمة بأصول جديدة وتخفيض الأرباح القابلة للتوزيع.

[124] أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2010، ص200.

ثانيا: أساليب تعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم

إن قصور الإجراءات المحاسبية السالفة الذكر في القضاء على آثار التضخم في ظل استخدام مبدأ التكلفة التاريخية جعل المفكرون يلجؤون للبحث على طرق أخرى للقياس وهي:[125]

أ-أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة :وفق هذا الأسلوب يتم تعديل وحدة القياس النقدي على أساس معدل التضخم لفترة المعنية وذلك من أجل تثبيت قيمتها الشرائية، ويكون ذلك بتعديل المعلومات الواردة في القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية لمتغيرات في المستوى العام للأسعار.

ولتعديل عناصر القوائم المالية يجب التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية والتي ستعكس فروقات ناتجة عن تغير القوة الشرائية.

1. التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية:[126]

فالعناصر النقدية: هي تلك الأصول أو الخصوم التي سيتم دفعها أو تحصيلها بعدد معين من الوحدات النقدية نذكر منها على سبيل المثال :حسابات المدينين والاستثمارات في السندات والأسهم الممتازة وأوراق القبض، أما الخصوم فتضم أوراق الدفع، حسابات الدائنين والمستحقات التي سيتم تسديدها بوحدات نقدية محددة.

أما العناصر غير النقدية: وهي باقي عناصر الأصول مثل المخزونات، الآلات، المباني والاستثمارات في الأسهم العادية والتي سداد قيمتها في الماضي، أما الخصوم غير النقدية فتمثل الالتزام بتسديد ما يعادل السمع والخدمات التي تم استهلاكها في الماضي.

2. تعديل التكلفة التاريخية :بعد تحديد العناصر النقدية والعناصر غير النقدية للميزانية وجدول حسابات النتائج، يتم تعديل العناصر غير النقدية على أساس الأرقام القياسية.

خلاصة الفصل الثالث

تمتد مشكلة التضخم التي تعاني منها مختلف اقتصاديات دول العالم إلى محاسبة المؤسسات الاقتصادية كذلك، لاسيما فيما يتعلّق بموضوعية وحقيقة قوائمها المالية، فالارتفاع المستمر للمستوى العام للأسعار قد يخلق تشوها في المعلومات المتحصل عليها من القوائم المالية، مما ينتج عنه قرارات خاطئة تخص نشاط المؤسسة ككل، حيث أن المحاسبة التقليدية لا تفصح عن الحقائق المتغيرة سواء كانت متعلقة بنتيجة العمليات المالية أم بالمركز المالي أو ما كان متعلقا بعناصر الميزانية، وبالتالي فإن القوائم المالية وباعتبارها مخرجات النظام المحاسبي التي تعد وفق مبدأ التكلفة التاريخية تعتبر مضللة ولا تعبر عن القيمة الحالية للعديد من بنودها، لأن القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية ترتبط بافتراض مناسبي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس العملة، دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار في فترات التضخم، حيث أصبحت الأرقام التي تنتجها الأنظمة المحاسبية التقليدية القائمة على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة مما ينعكس سلبا على موضوعية البيانات الواردة في القوائم المالية وكذا الحقيقية للثروة والوضع المالي للمؤسسة نتيجة التضخم. مما أدى إلى محاولة الجهات المتخصصة لإيجاد طرق وأساليب محاسبية لمعالجة مشكلة التضخم على القوائم المالية.

---

[125] محمد مطر، **التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 157

[126] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص404-405.

قائمة المراجع

1. أحمد محمد صالح الجلال، **دور السياسات النقدية في مكافحة التضخم في البلدان النامية**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2006.
2. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2010.
3. أمينة بركان، نور الدين جليد، **مصداقية السياسة النقدية وإشكالية استهداف التضخم في الدول النامية، دراسة تحليلية**، حوليات جامعة الجزائر1، المجلد 34، العدد 01، لسنة 2020.
4. تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2006.
5. رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن
6. زاوي عيسى، شعيب شنوف، **دور تطبيق أساليب محاسبة التضخم في تحسين مصداقية القوائم المالية، دراسة ميدانية**، مجلة آفاق للعلوم ISSN2507-7228، جامعة زيان عاشور، الجلفة لسنة 2019
7. زهير عبد السلام محمد أحمد حمد، **أثر التضخم على معلومات القوائم المالية في أسواق المال، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف السودانية**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة السودان للعلوم التكنولوجية، 2012.
8. ضياء مجيد الموسوي، **الاقتصاد النقدي، قواعد نظم نظريات سياسات، مؤسسات نقدية**، مطبعة النخلة، دار الفكر
9. عبد المنعم سيد علي، نزار سعد الدين العيسى، **النقود والمصارف والأسواق المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
10. غازي حسين عناية، **التضخم المالي**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006.
11. فائز محمد حسن حماد، **أثر تطبيق المحاسبة عن التضخم في قيمة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مصنع سكر عسلايه، 2015**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، عمادة الدراسات العليا، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة الإمام المهدي.
12. كمال بن يخلف، **دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة التضخم بالقوائم المالية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزار، 2015-2016.
13. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2014.
14. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
15. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة وانعكاساتها على الدول العربية**، اتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005.

16. محمد عبد الحليم عمر، **المعالجة المحاسبية لآثار التضخم على الحقوق والالتزامات بالتطبيق على البنوك الإسلامية**، دراسة مقدمة إلى حلقة العمل الثالثة من الندوة: التضخم وآثاره على المجتمعات الحل الإسلامي، التي نظمها مجتمع الفقه الإسلامي التابع لمنظمة المؤتمر الإسلامي بالاشتراك مع مصرف فيصل الإسلامي بالبحرين، خلال الفترة من 29 أفريل إلى 1 ماي 1997 بالمنامة، البحرين.

17. محمد مطر، **التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004

18. مدحت فوزي عليان، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2006.

19. مجدي عبد الفتاح سليمان، **علاج التضخم والركود الاقتصادي في الاسلام**، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، 2002.

الفصل الرابع: محاسبة المعاملات بالعملة الأجنبية

عناصر المحاضرة:

المقدمة

المبحث الأول: المعاملات المالية بالعملة الأجنبية والمعالجة المحاسبية لها (المعيار المحاسبي الدولي IAS 21)

المطلب الأول: ماهية المعاملات بالعملة الأجنبية

المطلب الثاني: ماهية سعر الصرف

المطلب الثالث: مفاهيم أساسية متعلقة باستخدام العملة الأجنبية

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية لتغيرات أسعار الصرف

المبحث الثاني: ترجمة القوائم والتقارير المالية للشركات متعددة الجنسيات

المطلب الأول: ماهية ترجمة القوائم المالية

المطلب الثاني: طرق ترجمة القوائم المالية

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لمكاسب وخسائر ترجمة القوائم المالية

المطلب الرابع: دراسة تطبيقية لترجمة القوائم المالية

خلاصة الفصل

مقدمة

تهتم المحاسبة الدولية إلى جانب وضع مجموعة معايير المحاسبة الدولية بتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي وجعلها تتقارب إلى حد كبير من خلال وضع هذه المعايير، ولعل أبرز القضايا التي تثار على المستوى الدولي تلك التي تتعلق بأسعار الصرف، ذلك أن هناك العديد من العمليات التي تتم بعملة غير عملة ذلك البلد وأيضا نجد انه لزاما على المؤسسة أن تقوم بإعداد القوائم المالية على أساس ثبات وحدة القياس.

ويتم تحديد أسعار الصرف في سوق العملات على مستوى الأسواق المباشرة، كما أن أسعار صرف العملات لا تعرف الثبات بل تتغير بين اللحظة والأخرى وتتأثر بالعديد من المتغيرات كمستوى الأسعار، معدل الفائدة، الكتلة النقدية، ...الخ

كما تجدر الاشارة إلى أن انتشار الشركات متعددة الجنسيات في العالم وزيادة نشاطاتها الدولية، واتساع رقعة أعمالها، وترتب على ذلك تزايد حجم المعاملات والصفقات التي تتم بين الشركات الأم من جهة، وفروعها في جميع أنحاء العالم من جهة أخرى.

وقد حاولت الجزائر في السنوات الأخيرة كباقي الدول أن تبني نظاما محاسبيا جديدا يتوافق والمتطلبات الدولية لتواكب متطلبات العولمة المالية والمحاسبية، من خلال التوقيع على اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والسعي للانضمام إلى منظمة التجارة الدولية وفتح الأسواق المحلية أمام الاستثمارات الأجنبية، وهذا ما أدى إلى ظهور عدة مشاكل محاسبية وخاصة مشكل تغير أسعار صرف العملات الأجنبية، حيث تجد المنشأة نفسها محتارة في اختيار سعر الصرف الذي يتم اعتماده في عملية الترجمة وتأثير فروق الصرف على القوائم المالية، مما جعل المحاسبة في الجزائر تساير هذه التطورات من خلال تبنيها لنظام محاسبي مالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية التي تعمل على تقديم مختلف التقنيات والأساليب التي من شأنها تسجيل مختلف العمليات التي تجريها المنشأة سواء تعلق الأمر **بعمليات تجارية بحتة (استيراد أو تصدير) أو مالية (إقراض أو اقتراض)**، أو تعلق الأمر **بعملية ترجمة القوائم المالية من المنشأة التابعة أو الفرع إلى الشركة الأم**، فأصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية **المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية "** المتضمن أهم الإجراءات والأسس والمبادئ التي يمكن الرجوع إليها أو الاستعانة بها لمعالجة أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية من أجل تقديم معلومات ملائمة وذات مصداقية لمختلف مستخدمي هذه القوائم، كما تطرقت المحاسبة في الجزائر لأول مرة لآثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية في قانون النظام المحاسبي المالي 07/11 .

وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية

كيف تؤثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على ترجمة القوائم المالية؟ وكيف يتم معالجة ذلك محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي؟

المبحث الأول: المعاملات المالية بالعملة الأجنبية والمعالجة المحاسبية لها (المعيار المحاسبي الدولي IAS 21)

سنتطرق من خلال المبحث الأول لإحدى المشاكل المحاسبية وهي **تغير أسعار صرف العملات الأجنبية**، بتقديم مختلف الأساليب والتقنيات التي من شأنها معالجة أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية للشركات وتسهيل عملية ترجمة أسعار الصرف من أجل تقديم معلومات ملائمة وذات مصداقية لمختلف مستخدمي هذه القوائم. والتي تشكل موضوعا هاما يؤثر بطريقة مباشرة على الوضعية المالية للمؤسسة، والسعي لتقديم الطريقة المثلى لمعالجة فروق الصرف.

المطلب الأول: ماهية المعاملات بالعملة الأجنبية

أولا: مفهوم المعاملة بالعملة الأجنبية:

يمكن تعريف المعاملة بالعملة الأجنبية على أنها معاملة تتطلب التسوية بعملة أجنبية،[127] وتتضمن قيام الشركة بما يلي:

- شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية.
- إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية.
- عندما تصبح المنشأة طرفا في عقد تبادل عملة أجنبية غير منجز.
- عندما تقوم المنشأة بامتلاك أو التخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

وللمعاملة ثلاثة تواريخ أساسية مرتبطة بالقياس المحاسبي هي: **تاريخ حدوث المعاملة** وتسجيلها بالدفاتر، **تاريخ إعداد الميزانية** وإقفال حسابات النتيجة، **وتاريخ انتهاء المعاملة** من خلال التسديد أو التحصيل بالعملة الأجنبية.

إن التقلبات التي حدثت في أسواق الصرف منذ سبعينات القرن الماضي انعكست على طبيعة المشكلات المحاسبية، وبالتالي كان لها تأثير على المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات في المعاملات الدولية التي تخص عمليتي الاستيراد والتصدير في المعاملات الدولية الآجلة، حيث يتم إبرام الصفقات والعقود في تاريخ لاحق.

وهنا تظهر مشكلة فرق العملة الناتج عن اختلاف اسعار الصرف للعملات الاجنبية بين تاريخ العقد وتاريخ السداد أو التحصيل، وهذه المشاكل المحاسبية تظهر من خلال:

- التسجيل المحاسبي الأول للعمليات وقت حدوثها.
- تسجيل المكاسب أو الخسائر الناتجة من التغيرات في أسعار الصرف، سواء عند إعداد القوائم المالية، أو عند السداد أو التحصيل النقدي.
- تسجيل التسويات الخاصة بحسابات الدائنين والمدانين بالعملة الأجنبية في تواريخ استحقاقها، تقوم الشركات متعددة الجنسيات بنشاطاتها الدولية من خلال المعاملات التي تستخدم العملات المختلفة في قياسها محاسبيا، وتتأثر قيمتها بالتغييرات

---

[127] فردريك تشوي، كارول آن فروست، جاري ميك؛ تعريب محمد عصام الدين زايد؛ مراجعة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004، ص 265.

التي تحدث في أسعار الصرف بالنسبة للعملات المستخدمة في التسجيل والقياس، وتهتم المحاسبة الدولية بمعالجة المشكلات الناتجة هذه التغيرات التي تحدث بين فترة أو تاريخ العقد، وتاريخ التسديد أو التحصيل، وتتضمن هذه العمليات بالعملة الأجنبية، عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات، كما تشمل الاقتراض أو التحصيل والسداد أو عملية توزيع الأرباح.

ثانيا: مفهوم الصفقات بالعملة الاجنبية:

هي الصفقات المالية (استيراد، تصدير) التي تحدث بعملة غير العملة المحلية بين الشركة وطرف أجنبي.[128]

تنقسم الصفقات بالعملات الاجنبية إلى قسمين رئيسيين وهما:

- **الصفقة المنتهية:** هي تلك الصفقة التي تبدأ وتنتهي دورتها في فترة محاسبية واحدة.
- **الصفقة الممتدة :**هي التي تبدأ دورتها في فترة محاسبية معينة وتنتهي دورتها في فترة محاسبية لاحقة.

ومن هنا يظهر لنا مفهومين للصفقة:

أ- **مفهوم وحدة الصفقة:** طبقاً لهذا المفهوم يعتبر عقد الصفقة (من استيراد أو تصدير) وعملية التسوية النقدية لها (سداد أو تحصيل) هي صفقة واحده فالصفقة لا تتم إلا بعد التسوية النقدية لها.

ب- **مفهوم ثنائيه الصفقة :**طبقاً لهذا المفهوم يتم الفصل بين عمليه عقد الصفقة وعمليه التسوية النقدية لها، فكل منها يعتبر صفقة مستقلة عن الأخرى، ومن ثم إذا حدثت تغيرات في أسعار الصرف الأجنبي عند التسوية النقدية للصفقة فإن هذه التغيرات لا يجب أن تؤثر على حسابات عقد الصفقة، وإنما تظهر بشكل مستقل في صورة أرباح أو خسائر الصرف الأجنبي، وتظهر بشكل مستقل في قائمه الدخل عن الفترة المالية التي حدثت فيها.

مما سبق نستنتج أنه عند عقد المعاملات بالعملة الأجنبية من تاريخ التعاقد وحتى تاريخ إعداد القوائم المالية، فإنه يتم معالجة مكاسب أو خسائر غير محققة، وعند عملية التسديد أو التحصيل فإنه يتم معالجة أرباح أو خسائر محققة.

المطلب الثاني: ماهية سعر الصرف

أولا: مفهوم سعر الصرف

ترتبط الشركات متعددة الجنسيات بطبيعتها بنشاطات دولية، ويترتب على ذلك إعداد قوائم وتقارير مالية على تلك الأعمال والاستثمارات الدولية، هذه الأعمال والنشاطات يتم التعامل فيها بعملات مختلفة لتنفيذ استثماراتها ولوائحها الخاصة بالنقد الأجنبي.[129]

وعموما فإن مختلف النشاطات والأعمال الدولية للشركات متعددة الجنسيات يتم تسجيلها عن طريق الفروع المختلفة الموجودة في مختلف البلدان، وتتم معالجتها محاسبيا بعملة البلد الذي تقع فيه وتعمل فيه، وهنا يتم إعداد التقارير المالية لمختلف

[128] Hector Perera , International Negotiated Financial Transactions- (Part 1) P 339.

[129] عدنان هجير، أمين زكي، الاقتصاد الدولي، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2011، ص 259.

الفروع، حيث لكل دولة عملة وطنية خاصة بها يتم التعامل بها في مختلف المعاملات، مما أدى إلى وجود ما يسمى بسعر الصرف الأجنبي الذي أصبح محط اهتمام كبير من كافة المستثمرين والاقتصاديين وحتى المنظمات المهنية والعلمية.

بالتالي ينبغي إعداد تقارير مالية موحدة، وذلك عن طريق تحويل مختلف العملات إلى عملة رئيسية واحدة وهي في الغالب العملة التي توجد بالشركة الأم ، ولتوضيح ذللك نأخذ **شركة بريتيش بتروليوم** BP ولنفرض أن لها العديد من الفروع في الولايات المتحدة الأمريكية ، كندا ، الجزائر ، مصر ، ... إلخ ، هذا يتطلب قبل إعداد القوائم المالية الموحدة أن يتم تحويل أرصدة الحسابات الظاهرة بالعملات المحلية والتي هي: الدولار في الولايات المتحدة الأمريكية، الدولار في كندا، الدينار في الجزائر، والجنيه في مصر، إلى عملة دولة بريطانيا الجنيه الإسترليني، حيث توجد الشركة الأم بريتش بتروليوم BP يتم تحويل مختلف العملات المحلية إلى العملة البريطانية، وذلك باستعمال سعر صرف خاص بالعملة، أو معدل للتبادل يمثل المقدار من أحد العملات المطلوبة للحصول على وحدة واحدة من عملة أخرى.

ويمكن القول بأن سعر الصرف هو عبارة عن سعر مبادلة، للعملات بعملة أخرى، وغالبا ما نجد أن هناك سعرا للبيع وآخر للشراء، والفرق بين سعر البيع وسعر الشراء لعملة ما هو تلك العمولة التي يتقاضاها البنك مقابل عملة أخرى.

ومما سبق يمكن تعريف سعر الصرف على أنه: " قيمة العملة بالعملات الأجنبية والذي يتحدد بتفاعل العرض والطلب عليها في سوق الصرف"[130]

كما يعرف بأنه: "سعر مبادلتها بوحدات عملة أخرى، أو ما تساويه من وحدات عملة أخرى".[131]

فسعر الصرف هو السعر الذي يتم به مبادلة عملة بلد ما بعملة بلد آخر، فعلى سبيل المثال، إذا كان اليورو مساويا لـ 100 دج (1 يورو = 100 دج) فقيام التاجر بشراء بضاعة من أي بلد أوروبي عملته اليورو بمقدار 10.000 يورو فتكلفته هي 1.000.000 دج، في هذه الحالة فإنه تم تحديد عدد الوحدات من العملة.

1. الوطنية (الدينار الجزائري) التي يجب دفعها للحصول على وحدة واحدة من العملة الأجنبية (اليورو)، هذه الطريقة تسمي بطريقة التسعير غير المباشر ومعظم الدول تستعملها بما في ذلك الجزائر. قانة الطاهر. (2009). اقتصاديات صرف النقود والعملات (المجلد 3). القبة القديمة، الجزائر: دار الخلدونية للنشر و التوزيع.

ويمكن تحديد أو تسمية سعر العملة المحلية في نفس السوق بعدد من وحدات العملة الأجنبية، كأن نقول1 دينار جزائري يساوي 0.01 (100/1) يورو، وهذا ما يسمى بالسعر التبادلي (هو مقلوب سعر العملة الأجنبية بوحدات العملة المحلية أي سعر وحدة

[130] عدنان هجير، أمين زكي، مرجع سابق، ص259.
[131] الطاهر قانة، اقتصاديات صرف النقود والعملات، المجلد3، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة، الجزائر، 2009، ص ص 10،11.

العملة المحلية بوحدات أجنبية)، في هذه الحالة تم تحديد عدد الوحدات من العملة الأجنبية) اليورو (الواجب دفعها للحصول على وحدة واحدة من العملة الوطنية (الدينار الجزائري).[132]

ثانيا: أسباب ترجمة العملات[133]

يتم ترجمة المعاملات التي تتم بعملات لعدة أسباب ونذكر منها:

1-تسجيل المعاملات التي تتم بعملات الأجنبية على العملة المحلية.

2-التقرير عن أنشطة فرع، أو شركة تابعة دولية.

3-التقرير عن نتائج العمليات المستقلة في الخارج.

4-معرفة مصدر المكاسب والخسائر الناشئة من تقلبات أسعار الصرف ويمكن حصر هذه المكاسب أو الخسائر بمصدرين، هما:

المصدر الأول: العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية، وهي:

أ- عمليات استيراد بضاعة من مورد أجنبي تسدد قيمتها بالعملة الأجنبية، أو تصدير بضاعة للخارج يتم تحصيل قيمتها بالعملة الأجنبية.

ب- الإقراض أو الاقتراض: حيث يتم الحصول على القرض، أو تسديده بالعملات الأجنبية.

ت- عقود الصرف الآجلة.

المصدر الثاني: ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية، حيث يتم تحويل قيم بنود القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية إلى ما يعادلها بالعملة المحلية.

5-مكاسب وخسائر فروق العملة: يجب التفرقة بين مكاسب وخسائر الترجمة، وبين مكاسب وخسائر العمليات، وكلاهما يطلق عليهما مكاسب وخسائر فروق العملة.

النوع الأول من التسويات للعمليات: وهي مكاسب وخسائر العمليات التامة، والتي تنشأ عندما يختلف سعر الصرف المستخدم لقيد العمليات الأصلية عن السعر المستخدم عند إتمام العملية، وهنا تكون المكاسب أو الخسائر محققة.

النوع الثاني من معاملات التسوية: وهي مكاسب وخسائر العمليات غير التامة، والتي تنشأ عند إعداد القوائم المالية قبل استكمال وتمام المعاملة، وهنا تكون المكاسب أو الخسائر غير محققة.

---

[132] تيجاني بالرقي، أمين راشدي، أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد3، العدد1، (مارس2017)،ص155.

[133] فردريك تشوي، كارول آن فروست، جاري ميك؛ مرجع سابق، ص 231.

المطلب الثالث: مفاهيم أساسية متعلقة باستخدام العملة الأجنبية

أهم المفاهيم والمصطلحات الخاصة بسعر الصرف جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية "، [134]ويهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية، ويبين كيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض كما يهدف بشكل رئيسي إلى تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها وتحديد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية.

وقد نص هذا المعيار في الإطار المفاهيمي إلى نطاق التطبيق، والذي يمكن حصره فيما يلي:

- المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية.
- ترجمة القوائم المالية للعمليات المالية المشمولة في القوائم المالية للمنشأة بواسطة التوحيد الكلي أو النسبي أو بطريقة الملكية.
- لا يحدد العملة التي يجب على المنشأة أن تعرض قوائمها المالية بها ولكن تستخدم المنشأة عادة عملة البلد الذي تقيم فيه (وهذا ما نص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF)، ما إذا استخدمت عملة مختلفة، فإنه يلزم الإفصاح عن سبب استخدام تلك العملة.

وكما ذكرنا أن هذا المعيار قد تطرق إلى عدد من المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بسعر الصرف، نذكر منها ما يلي:

جدول رقم03: المصطلحات المستخدمة في ترجمة القوائم المالية

المصطلح	التعريف
عملة العرض أوعملة التقرير Presentation currency	هي العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية
العملة الوظيفية Functional currency	هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسة التي تعمل فيها المؤسسة المؤسسة وتنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها
العملة الأجنبية Foreign currency	هي عملة بخلاف العملة الوظيفية للمنشأة
العملية الأجنبية Foreign operation	هي منشأة تكون منشأة تابعة، أو منشأة زميلة، أو ترتيباً مشتركاً أو فرعاُ للمنشأة معدة التقرير، يكون مقر أنشطتها أو تسييرها في بلد أو بعملة بخلاف بلد أو عملة المنشأة معدة التقرير) ويطلق عليها الفروع الأجنبية أيضا)
سعر الاقفال Closing rate	هو سعر الصرف الجاري بتاريخ التقرير(نهاية الدورة المالية للشركة).
سعر الصرف Exchange rate	هو المعدل الذي يتم بموجبه تبادل عملتين
سعر الصرف التاريخي	هو ذلك السعر الذي تمت به عملية ما بالعملة الأجنبية أي تاريخ حدوث الصفقة
سعر الصرف الجاري: الفوري (السائد) Spot exchange rate	سعر الصرف للتسليم الفوري هو ذلك السعر الذي تحدده قوى العرض والطلب في سوق العملات في لحظة معينة وهو يتغير باستمرار تبعا لتغيرها

[134] تيحاني بالرقي، أمين راشدي، مرجع سابق، ص170.

فرق الصرف Exchange difference	الفرق الناتج من ترجمة عدد معين من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة
المجموعة A group	هي المنشأة الأم وجميع منشآتها التابعة
البنود النقدية Monetary items	هي وحدات العملة المُحتفظ بها والأصول والمطلوبات التي سيتم استلامها أو دفعها بعدد ثابت أو يمكن تحديده من وحدات العملة.
البنود غير النقدية Non Monetary items	تتمثل في بنود الممتلكات والمباني والمعدات والأصول غير الملموسة والاستثمارات في الأسهم والمخزون
القيمة العادلة Fair value	هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري حر.

المصدر: جمعة حميدات، محمد أبو نصار، المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية، منشورات المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2018، ص 416.

المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية لتغيرات أسعار الصرف

أولا: حسب المعايير المحاسبية الدولية (المعيار IAS 21):

إن المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملات الأجنبية حسب المعيار المحاسبي الدولي، تتضمن الخطوات التالية:

- التسجيل المحاسبي الأولي أي وقت حدوث العملية.
- تسجيل أرصدة العملات الأجنبية في التواريخ اللاحقة لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي.
- معالجة المكاسب والخسائر الناتجة من التغيرات في أسعار الصرف سواء عند إعداد القوائم المالية أو عند انتهاء عملية التحصيل أو السداد النقدي للعملية؛
- تسجيل التسويات الخاصة بحساب المدينين أو الدائنين بالعملة الأجنبية في تواريخ استحقاقها.

ثانيا: بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF):

يجب أن تسجل" المعاملة بالعملة الأجنبية " عند الاعتراف الأولي بها بعملة التقرير أي " العملة الوطنية "، هذا المبلغ هو الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية في سعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة، وهذا ما جاء في نص المادة (137-1)[135] من القانون رقم 11/07: " تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال هذه الأصول "

أما المادة (137-2) من القانون رقم 11/07: " تحول الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ اتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية، أو تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كانت عبارة عن عمليات مالية ".

[135] القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 19، ص 20، بتاريخ 2009/03/25.

1- المعالجة المحاسبية طبقا لمفهوم وحدة الصفقة

نأخذ كمثال تطبيقي مايلي:

نفترض أنه في 2015/05/01 تعاقدت إحدى الشركات الجزائرية على تصدير بضاعة إلى إحدى الشركات السعودية بمبلغ 15000 ريال سعودي، وبافتراض مايلي:

- الحالة أ: انتهاء الصفقة في 2015/10/01.
- الحالة ب: انتهاء الصفقة في 2016/02/28.
- السنة المالية تنتهي في 12/31.
- سعر صرف الريال السعودي كان كما يلي:
  - 2015/05/01 الريال السعودي يساوي 1.5 دينار جزائري
  - 2015/10/01 الريال السعودي يساوي 1.6 دينار جزائري
  - 2015/12/31 الريال السعودي يساوي 1.4 دينار جزائري
  - 2016/02/28 الريال السعودي يساوي 1.2 دينار جزائري

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية في دفاتر الشركة الجزائرية وفقا لمفهوم وحدة الصفقة.

أ- بفرض انتهاء الصفقة في 2015/10/01: في هذه الحالة تكون الصفقة منتهية، بالتالي القيود تكون كما يلي:

		2015/05/01		
411		من ح/ العملاء 150000*1.5=2250000	225000	
	70	إلى ح/ المبيعات الخارجية		225000
		إثبات المبيعات الآجلة للشركة السعودية		

بتاريخ 2015/10/01 يلاحظ أن هناك ارتفاع في سعر الصرف للريال السعودي عند تحصيل المستحقات على الشركة السعودية، وطبقا لمفهوم وحدة الصفقة فحسابات الصفقة ستتأثر بهذا الارتفاع، لهذا يجب تسوية كلا من ح/المبيعات، ح/العملاء كما يلي: ارتفاع سعر الصرف: 150000 x (1.5-1.6) = 15000 دج

		2015/10/01		
411		من ح/ العملاء	15000	
	70	ح/ المبيعات الخارجية		15000
		إثبات تسوية ح/ العملاء والمبيعات بمقدار ارتفاع سعر الصرف (أرباح صافية)		
		12/31/ن		
512		من ح/ البنك (15000+225000)	240000	
	70	إلى ح/ العملاء		240000
		إثبات تسوية المستحقات على الشركة السعودية		

ب- **بفرض انتهاء الصفقة في 2016/02/28:** في هذه الحالة تكون الصفقة ممتدة، فقد بدأت في 2015/05/01 وانتهت في السنة المالية الموالية، فالقيود الواجب تسجيلها هي كالتالي:

411		2015/05/01 ــــــــــ من ح/ العملاء 150000*1.5=2250000 70 إلى ح/ المبيعات الخارجية إثبات المبيعات الآجلة للشركة السعودية ــــــــــ ــــــــــ	225000	225000

- تسويه حساب المبيعات والعملاء بمقدار الانخفاض في سعر الصرف في نهاية الدورة:

150000 x (1.4-1.5) = 15000 دج

70		2015/12/31 ــــــــــ من ح/ المبيعات الخارجية 411 إلى ح/ العملاء إثبات تسوية ح/ العملاء والمبيعات بمقدار انخفاض سعر الصرف ــــــــــ ــــــــــ	15000	15000

- إثبات تسويه حساب العملاء في الاحتياطيات بمقدار الانخفاض في سعر الصرف في تاريخ التسوية النقدية للصفقة:

150000 x (1.2-1.4) = 30000 دج يسجل هذا القيد في نهاية الدورة كما يلي:

106		2015/12/31 ــــــــــ من ح/ الاحتياطات 411 إلى ح/ العملاء إثبات تسوية ح/ العملاء بمقدار انخفاض سعر الصرف ــــــــــ ــــــــــ	30000	30000

تحصيل المستحقات في 2016/02/28: 225000-15000-30000 = 180000 دج

512		2016/02/28 ــــــــــ من ح/ البنك 411 إلى ح/ العملاء إثبات تسوية المستحقات على الشركة السعودية ــــــــــ ــــــــــ	180000	180000

2- المعالجة المحاسبية طبقا لمفهوم ثنائية الصفقة:

نأخذ كمثال تطبيقي مايلي:

نفترض أنه في 2015/05/01 تعاقدت شركة جزائرية مع شركة إسبانية على تصدير بضاعة لهذه الأخيرة بمبلغ 10 000 اورو، وبافتراض ما يلي: الحالة أ: انتهاء الصفقة في 2015/10/01. الحالة ب: انتهاء الصفقة في 2016/02/28.

- السنة المالية تنتهي في 12/31.

- سعر صرف عملة اليورو كانت كما يلي:
  - 2015/05/01 1 يورو يساوي 100 دينار جزائري
  - 2015/10/01 1 يورو يساوي 120 دينار جزائري
  - 2015/12/31 1 يورو يساوي 90 دينار جزائري
  - 2016/02/28 1 يورو يساوي 130 دينار جزائري

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية في دفاتر الشركة الجزائرية وفقا لمفهوم ثنائية الصفقة.

أ- **بفرض انتهاء الصفقة في 2015/10/01:** في هذه الحالة تكون الصفقة منتهية، بالتالي القيود تكون كما يلي:

70		2015/05/01 ــــــــــ	1000000	
	411	من ح/ العملاء 1000000=100*10000		1000000
		إلى ح/ المبيعات الخارجية		
		إثبات المبيعات الآجلة للشركة الاسبانية		
		ــــــــــ ــــــــــ		

- نلاحظ حدوث ارتفاع في سعر الصرف لليورو عند تحصيل المستحق على الشركة الاسبانية، وطبقا لمفهوم **ثنائية الصفقة** يجب إجراء تسوية لفروق أسعار العملة الأجنبية وذلك في تاريخ التسوية النقدية للصفقة بإدراج الحسابات التالية: **ح/766 أرباح الصرف** و**ح/666 خسائر الصرف**.ارتفاع سعر الصرف: 100da 10 000 x (120-100) = 200 000

411		2015/05/01 ــــــــــ	200000	
	766	من ح/ العملاء 200000=20*10000		200000
		إلى ح/ أرباح الصرف		
		إثبات الزيادة في فروق العملة في تاريخ التسوية		
		ــــــــــ ــــــــــ		

قيد تحصيل المستحقات:

512		2015/10/01 ــــــــــ	1200000	
	411	من ح/ البنك		1200000
		إلى ح/ العملاء		
		إثبات تسوية المستحقات على الشركة الاسبانية		
		ــــــــــ ــــــــــ		

ب- **بفرض انتهاء الصفقة في 2016/02/28:** في هذه الحالة تكون الصفقة ممتدة، المعالجة المحاسبية تكون على النحو التالي (القيود):

411		2015/05/01 ــــــــــ	1000000	
	70	من ح/ العملاء 1000000=100*10000		1000000
		إلى ح/ المبيعات الخارجية		
		إثبات المبيعات الآجلة للشركة الاسبانية		
		ــــــــــ ــــــــــ		

- تسوية انخفاض (نقصان) سعر الصرف في نهاية الدورة: 10 000 x (100-90) = 100 000

666		2015/12/31 من ح/ خسائر الصرف 411 إلى ح/ العملاء تسوية النقصان في سعر الصرف في نهاية الدورة	100000	100000

- تحصيل المستحقات في 2016/06/28

في البداية لابد من إثبات الزيادة في أسعار صرف العملة في تاريخ التسوية:

10 000 x(130-90) = 400 000 da

411		2016/02/28 من ح/ العملاء 766 إلى ح/ أرباح الصرف إثبات تسوية الزيادة في فروق العملة في تاريخ التسديد	400000	400000

ثم قيد التحصيل:

512		2016/02/28 من ح/ البنك 411 إلى ح/ العملاء تحصيل المستحقات على الشركة الاسبانية	1300000	1300000

مما سبق نستنتج أن النظام المحاسبي المالي الجزائري تناول الآثار الناجمة عن تغيرات سعر الصرف وبالمعاملات بالعملة الأجنبية باهتمام كبير، فهذه الأخيرة تشكل موضوعا هاما يؤثر بطريقة مباشرة على الوضعية المالية للشركات خاصة تلك متعددة الجنسيات، وسعى لتقديم الطريقة المثلى لمعالجة فروق الصرف وترجمة القوائم المالية.

وكخلاصة للمبحث الأول نفهم أن كل عملية تجارية أو مالية تتم بعملة أجنبية **تسجل بسعر الصرف بتاريخ إبرام الصفقة** (بالعملة الوطنية)، ولكن عند التسديد الفعلي قد يرتفع أو ينخفض هذا السعر ويتحقق فرق بين القيمتين، فتحقق الشركة من خلاله أرباح أو خسائر سعر الصرف فتسجل ضمن حسابات الدخل أو المصاريف.

أما فيما يخص **عملية ترجمة القوائم المالية** لغرض توحيدها مع القوائم المالية للشركة الأم فتعتبر عملية أساسية وضرورية لإظهار المركز المالي ونتائج أعمال الشركات متعددة الجنسيات ككل.

المبحث الثاني: ترجمة القوائم والتقارير المالية للشركات متعددة الجنسيات

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية للشركات المتعددة الجنسيات، حيث أن عملية ترجمة القوائم المالية لغرض توحيدها مع القوائم المالية للشركة الأم تعتبر عملية أساسية وضرورية لإظهار المركز المالي ونتائج أعمال الشركة متعددة الجنسيات ككل بتقديم معلومات ملائمة وذات مصداقية لمختلف مستخدمي هذه القوائم.

المطلب الأول: ماهية ترجمة القوائم المالية

إن وجود الشريك الأجنبي على هيئة فرع للشركة في البلدان الأجنبية أو من خلال امتلاك الحصة الكبرى في شركات تابعة في بلدان أجنبية يؤدي إلى إثارة العديد من المشاكل الإدارية لاختلاف الثقافة بين بلد الشركة الأم والبلد الأجنبي الذي تتواجد فيها تلك الفروع أو الشركات التابعة فضلا عن مشاكل أخرى تتعلق بإذعان العمليات الأجنبية إلى قوانين وتعليمات البلدان الأجنبية التي تتواجد فيها تلك الفروع مثل تحظير القوائم المالية بعملة تلك البلدان وباستخدام القواعد المحاسبية المتبعة فيها، الأمر الذي يتطلب ترجمة القوائم المالية إلى عمله الشركة الأم قبل توحيدها.

أولا: مفهوم القوائم المالية المجمعة:

هي القوائم المالية لمجموعة شركات والتي تبدو وكأنها تخص مؤسسة اقتصادية واحدة[136]، كما تم تعريفها على أنها عرض أصول والتزامات وحقوق المساهمين وإيرادات ومصروفات الشركة القابضة وشركاتها التابعة وكأنها مشروع واحد[137]، كما عرفها القانون التجاري الجزائري بأنها تقديم الوضعية المالية ونتيجة نشاط للمجموعة وكأنها لشركة واحدة على أن خضع لنفس قواعد التقييم والمراقبة والمصداقية التي تخضع لها الحسابات السنوية.[138]

ثانيا: مفهوم ترجمة القوائم المالية:

الترجمة في مجال المحاسبة تعد عملية حسابية أو رياضية لتحويل المقاييس المحددة بوحدات العملة الأجنبية إلى مقاييس محددة بالعملة المحلية، كما يمكن تعريفها بأنها إعادة تقييم عناصر القوائم المالية للشركة التابعة الأجنبية إلى ما يعادلها بالعملة المحلية المسجل بها وذلك طبقا لأسعار صرف محددة تستخدم في ترجمة هذه القوائم.[139]

ثالثا: الفرق بين ترجمة العملات وتحويل العملات:

---

[136] Ministère de finance, direction générale de comptabilité, cnc, **manuel de comptabilité financière**, enag édition, alger, 2004, p470

[137] محمد الفيومي محمد، دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2000، ص 214.

[138] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم77. (المؤرخة في 1996/12/11). الأمر 96-27، المؤرخ في 1996/12/09 المعدل والمتمم للأمر 59-75 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري، ص 7.

[139] عباس البدوي، أميرة ابراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 263.

ترجمة العملات هي عملية إظهار العملات الأجنبية في القوائم المالية بنظيرتها من العملة المحلية، وهي عملية تتم دفتريا أي على السجلات المحاسبية فقط دون حدوث تبادل نقدي.

بينما عملية التحويل فهي عملية تحويل فعلي ويتم بموجبها تبادل نقدي حقيقي بين العملة المحلية والعملات الأجنبية.

رابعا: أهمية وأهداف ترجمة القوائم المالية:

إن مختلف القوائم المالية المعدة من طرف الفروع والشركات التابعة يتم إعدادها وفقا لسياسات محاسبية لمحلية وبعملات مختلفة لذا يجب تجميعها في شكل قوائم مالية موحدة تعكس المركز المالي ونتائج أعمال الشركة الأم من جهة، ومن جهة أخرى تساعد مستخدمي هذه القوائم وخاصة المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ولا يتم ذلك إلا بعد إدخال تعديلات عليها وترجمتها إلى العملة المحلية ولغة الدولة التي يقع بها المركز الرئيسي للشركة الأم، ومن هنا تبرز لنا أهمية عملية ترجمة هذه القوائم، وكل هذا من أجل تحقيق الأهداف التالية:[140]

- تحقيق الاتساق في وحدة القياس من خلال التعبير عن مفردات القوائم المالية للمؤسسة الأم وفروعها بنفس وحدة القياس.
- تحقيق إمكانية تجميع البيانات والمعلومات المحاسبية للمؤسسة الأم وعملياتها وفروعها بالخارج.
- تسهيل إمكانية المقارنة الداخلية على مستوى عمليات وفروع المؤسسة الأم.
- تحقيق تجاوب للممارسة المحاسبية المالية مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة خاصة البيئة التي أصبحت تتسم بالتدويل والعولمة والتجارة الالكترونية.

خامسا: أسباب ترجمة القوائم المالية

يتم ترجمة المعاملات التي تتم بعملات لعدة أسباب ونذكر منها:[141]

1-تسجيل المعاملات التي تتم بعملات الأجنبية على العملة المحلية؛

2-التقرير عن أنشطة فرع، أو شركة تابعة دولية؛

3-التقرير عن نتائج العمليات المستقلة في الخارج؛

4-معرفة مصدر المكاسب والخسائر الناشئة من تقلبات أسعار الصرف ويمكن حصر هذه المكاسب أو الخسائر بمصدرين؛ هما:

المصدر الأول: العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية، وهي:

ث- عمليات استيراد بضاعة من مورد أجنبي تسدد قيمتها بالعملة الأجنبية، أو تصدير بضاعة للخارج يتم تحصيل قيمتها بالعملة الأجنبية؛

---

[140] أحمد بسيوني شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة وفق المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 355.

[141] فردريك تشوي، كارول آن فروست، جاري ميك؛ مرجع سابق، ص 231.

ج- الإقراض أو الاقتراض: حيث يتم الحصول على القرض، أو تسديده بالعملات الأجنبية؛

ح- عقود الصرف الآجلة.

المصـــدر الثاني: ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية، حيث يتم تحويل قيم بنود القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية إلى ما يعادلها بالعملة المحلية.

5-مكاسب وخسائر فروق العملة: يجب التفرقة بين مكاسب وخسائر الترجمة، وبين مكاسب وخسائر العمليات، وكلاهما يطلق عليهما مكاسب وخسائر فروق العملة.

النوع الأول من التسويات للعمليات: وهي مكاسب وخسائر العمليات التامة، والتي تنشأ عندما يختلف سعر الصرف المستخدم لقيد العمليات الأصلية عن السعر المستخدم عند إتمام العملية، وهنا تكون المكاسب أو الخسائر محققة.

النوع الثاني من معاملات التســوية: وهي مكاســب وخســائر العمليات غير التامة، والتي تنشــأ عند إعداد القوائم المالية قبل استكمال وتمام المعاملة، وهنا تكون المكاسب أو الخسائر غير محققة.

سادسا: المصطلحات المستخدمة في ترجمة القوائم المالية

تجدر الاشارة إلى أن عملية ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية تتضمن التعامل مع عنصرين أساسين هما:

- تحديد أسعار الصرف التي تتم بها ترجمة البنود.
- تحديد أنواع العملات التي تستخدم في عملية ترجمة البنود.

وبالتالي تنشأ لدنيا مجموعة من المصطلحات المحاسبية المتعلقة بأنواع أسعار الصرف المستخدمة في طرق ترجمة القوائم المالية المجمعة وكذا أنواع العملات المعتمد عليها، ويمكن تلخيص أهم هذه المصطلحات (تم التطرق إليها سابقا) فيما يلي:[142]

1- **سعر الإقفال:** هو سعر الصرف الجاري بتاريخ الميزانية العمومية(نهاية الدورة المالية للشركة.
2- **سعر الصرف التاريخي:** هو ذلك السعر الذي تمت به عملية ما بالعملة الأجنبية أي تاريخ حدوث الصفقة.
3- **سعر الصرف الجاري:** هو ذلك السعر الذي تحدده قوى العرض والطلب في سوق العملات في لحظة معينة وهو يتغير باستمرار تبعا لتغيرها.
4- **العملة الوظيفية:** هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل بها المؤسسة وتنفذ عملياتها الرئيسية من خلالها.
5- **عملة التقرير (العرض):** هي العملة المستخدمة في عرض القوائم المالية.

[142] جمعة حميدات، محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 416.

المطلب الأول: طرق ترجمة القوائم المالية

عند القيام بترجمة القوائم المالية لشركات متعددة الجنسيات تبرز عدة مشاكل من بينها اختلاف المبادئ المحاسبية بين الدول وكذا اختيار سعر الصرف التي تتم به عملية الترجمة وبشكل عام توجد أربع طرق يمكن استخدامها في ترجمة الأصول والالتزامات الخاصة العمليات الأجنبية للمؤسسة المصدرة للتقارير ويكمن الفرق الأساسي بين هذه الطرق في أساس تصنيف الأصول والالتزامات التي يتم ترجمتها بالسعر الجاري أو التاريخي والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

أولا: **طريقة البنود الجارية والبنود غير الجارية**:

تعد هذه الطريقة من أقدم الطرق التي استخدمت في ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة في الولايات المتحدة الأمريكية حتى بداية السبعينات وتستند هذه الطريقة في التمييز بين البنود الجارية وغير الجارية عند إعداد قائمة المركز المالي:[143]

- تترجم الأصول والالتزامات المتداولة باستخدام **سعر الصرف الجاري** في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

- تترجم الأصول غير المتداولة والالتزامات طويلة الأجل وعناصر حقوق الملكية باستخدام **أسعار الصرف التاريخية** التي كانت سائدة وقت الحصول على كل أصل أو نشأة كل التزام.

- يستخرج الفرق بين مجموع القيم في جانبي قائمة المركز المالي والذي ينشأ لاختلاف أسعار الصرف التي استخدمت في عملية الترجمة وهذا الفرق يعرف بفروق ترجمة قائمة المركز المالي.

- تترجم جميع بنود قائمة الدخل (المصروفات والإيرادات) باستخدام **متوسط السعر الجاري** (متوسط المرجح لكل شهر ثم خلال السنة المالية ككل) ماعدا البنود ذات علاقة مباشرة مع قائمة المركز المالي كمصروف الإهتلاك فإنها تترجم باستخدام أسعار الصرف التاريخية.

- يستخرج مقدار الفرق بين جانبي قائمة الدخل وهذا ما يعرف بفروق ترجمة قائمة الدخل.

- ترحل كل من فروق ترجمة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل إلى حساب موحد وهو حساب فرق ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة.

ثانيا: طريقة البنود النقدية وغير النقدية:

وجهت عدة انتقادات للطريقة السابقة حيث أنه تتم الترجمة تبعا لطبيعتها وليس لتاريخ استحقاقها، لذا جاءت هذه الطريقة التي تقوم على أساس تبويب بنود الميزانية إلى بنود نقدية وغير نقدية وليس على أساس أصول متداولة وغير متداولة[144] (Richard J,

[143] فردريك تشوي، كارول آن فروست، جاري ميك؛ مرجع سابق، ص 244.

[144] Richard J, B , *International to accounting and Finance,* Macmilan Press Ltd, 1981,614 ,615.

(1981, pp. 614-615. وتتمثل البنود النقدية في بنود الأصـــول والالتزامات التي يجب التعبير عنها بكمية معينة من النقود مثل المدينين، الدائنين، والنقدية.

أما البنود غير النقدية فتتمثل في الأصـــول غير المتداولة وحقوق الملكية وبناء على هذا التبويب يتم ترجمة البنود النقدية على أساس **سـعر الصـرف الجاري** أما البنود الغير نقدية على أسـاس **سـعر الصـرف التاريخي**[145]. ويتم ترجمة بنود القوائم المالية للشركات الأجنبية كما يلي:

- الأصول والالتزامات وفق سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية.

- الأصول والالتزامات غير النقدية يتم ترجمتها على أساس سعر الصرف التاريخي.

- رأسمال على أساس سعر الصرف السائد في تاريخ إصدار الأسهم.

- مصروف الاهتلاك على أساس سعر الصرف الجاري في تاريخ اقتناء الأصل الخاضع للإهتلاك.

- توزيعات الأرباح طبقا لسعر الصرف السائد وقت إجراء التوزيعات.

- المصروفات والإيرادات وفق متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية ما عدا الإهتلاك.

- تكلفة البضاعة المباعة، ويتم ذلك:
  - مخزون أول وأخر مدة يتم ترجمته باعتباره بند غير نقدي باستخدام سعر الصرف التاريخي بتاريخ الشراء أو متوسط سعر الصرف الذي كان سائد خلال فترة الشراء.
  - المشتريات على أساس متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية.[146]

ثالثا: الطريقة الزمنية (سعر الصرف المؤقت):

تنظر هذه الطريقة إلى عملية الترجمة باعتبارها تحويل دفتري لوحدة القياس النقدي وليســت وسـيلة لمحاولة تغيير البنود الخاضعة لعملية القياس وتقوم هذه الطريقة على البحث على الطبيعة الخاصة لكل بند من بنود القوائم المالية وتحديد ما إذا كان يعبر عن قيمة نقدية ثابتة أو حق قابل للتحصـيل أو الالتزام يتطلب الوفاء به مسـتقبلا، وتسـتخدم طريقة سـعر الصـرف التاريخي في المجموعة الأولى من البنود التي تعكس القيم الثابتة مثل الأصـــول الطويلة الأجل والاســتثمارات المالية طويلة الأجل والمخزون السلعي والالتزامات طويلة الأجل والمصروفات المدفوعة مقدما والمستحقة والإيرادات المحصلة مقدما والمستحقة في تاريخ إعداد القوائم المالية، في حين يسـتخدم **سـعر الصـرف الجاري** في ترجمة المجموعة الثانية والثالثة من البنود التي تعبر عن حقوق والتزامات قابلة للتحصـيل أو السـداد النقدي في المسـتقبل مثل النقدية والعملاء والموردين وأوراق القبض والدفع والاسـتثمارات

---

[145] Grainer,C.J, Accounting For Foreing Operations, 19 th Century Contributions to the Accounting Literature, *Accoonting Review*, 1993, pp. 151-176.

[146] www .hama-univ.edu.sy/newsites.pdf

المالية القصيرة الأجل وجميع الالتزامات الجارية، وفيما يتعلق ببنود قائمة الدخل فإنه يجري ترجمتها باستخدام المتوسط المرجح لأسعار الصرف خلال السنة المالية ما عدا تلك البنود التي لها علاقة مباشرة مع قائمة المركز المالي. [147]

وبالتالي هذه الطريقة جاءت متوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليه، فبنود قائمة المركز المالي مقومة بالقيمة الجارية تترجم إلى عملة التقرير للمركز الرئيسي لشركة متعددة الجنسيات وفق أسعار الصرف الجارية، أما البنود المقومة بالتكلفة التاريخية فتترجم باستخدام أسعار الصرف التاريخية[148].

رابعا: طريقة سعر الصرف الجاري:

تعتبر من أسهل الطرق من حيث التطبيق كما تعتبر الطريقة الوحيدة والتي لم تظهر في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تم اقتراحها من قبل مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا، وحسب هذه الطريقة:[149]

- يتم إعادة عرض القوائم المالية من العملة الأجنبية إلى عملة التقرير باستخدام سعر الصرف الجاري لكافة عناصر الأصول والالتزامات وهو تاريخ الإقفال عند إعداد القوائم المالية، كما أنه لا يتم تغيير المبادئ المحاسبية المستعملة في الشركات عند إعداد القوائم المالية في الشركات التابعة.

- يتم تطبيق سعر الصرف الجاري عند تاريخ نهاية السنة المالية على جميع بنود قائمة الدخل بما في ذلك مصروف الإهتلاك.

- وبنفس السعر على بنود قائمة المركز المالي باستثناء عناصر حقوق الملكية التي تطبق عليها أسعار الصرف التاريخية.

يتم إقفال فروقات الترجمة لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل في بند حقوق الملكية.

الجدول الموالي يلخص لنا أسعار الصرف المستخدمة في ظل طرق الترجمة:

جدول رقم04: أسعار الصرف المستخدمة في ظل طرق الترجمة

البند	طريقة البنود المتداولة وغير المتداولة	طريقة البنود النقدية وغير النقدية	طريقة سعر الصرف المؤقت	طريقة سعر الصرف الجاري
النقدية	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
المدينون	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري

[147] عيد محمود حميدة، المحاسبة الدولية، مركز التعليم المفتوح، برنامج محاسبة البنوك والبورصات، جامعة بنها، مصر، 2011/2010، ص153.

[148] Choi, F. D., & Muller, G. G, *International Accounting*. New Jersey, Prentice Hall International Inc, 1993, p155.

[149] شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي الدولي دراسة حالة PB. أطروحة دكتوراه، تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007/2006، ص170.

الاستثمارات المالية قصيرة الأجل	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
الاستثمارات المالية طويلة الأجل	التاريخي	الجاري	التاريخي	الجاري
المخزون السلعي	الجاري	التاريخي	التاريخي	الجاري
الأصول الثابتة	التاريخي	التاريخي	التاريخي	الجاري
الالتزامات قصيرة الأجل	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
الالتزامات طويلة الأجل	التاريخي	الجاري	التاريخي	الجاري
حقوق الملكية	التاريخي	التاريخي	التاريخي	التاريخي
المصاريف المدفوعة مقدما	الجاري	التاريخي	الجاري	الجاري
إيرادات مستحقة	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
مصروفات مستحقة	الجاري	الجاري	الجاري	الجاري
إيرادات مستحقة مقدما	الجاري	التاريخي	الجاري	الجاري

المصدر :عيد محمود حميدة، المحاسبة الدولية، مركز التعليم المفتوح برنامج محاسبة البنوك والبورصات، جامعة بنها، مصر 2011/2010 ص 140.

خامسا: طريقة الترجمة وفق المعايير المحاسبية الدولية

تناولت المعايير المحاسبية الدولية موضوع ترجمة القوائم المالية في المعيار المحاسبي الدولي رقم 21" **آثار التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية** فالمعيار يفرض على كل شركة فردية أن تحدد عملتها الوظيفية والشركة المجمعة تحدد عملة العرض، حيث يتم تحديد طريقة الترجمة للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة أو الزميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتَركة أو أحد الفروع) اعتمادا على العملة الوظيفية، فإذا كانت عملة القوائم المالية للشركة الأم تختلف عن العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة العرض للشركة الأم باستخدام طريقة **الترجمة الجارية** (**سعر الصرف الجاري أو سعر الإقفال**)، أما إذا كانت للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة أو الزميلة أو مشروع خاضع للسيطرة المشتَركة أو أحد الفروع) تمسك حساباتها وسجلتها بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية في هذه الحالة يتم ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملتها الوظيفية باستخدام **طريقة البنود النقدية وغير النقدية** وفيما يلي توضيح للطريقتين:[150]

1. طريقة الترجمة الجارية (سعر الإقفال): من أجل إعداد القوائم المالية بعملة العرض وفق هذه الطريقة يتم إتباع الإجراءات التالية:

- الأصول والخصوم يتم ترجمتها بسعر الصرف الجاري (سعر الإقفال) ماعدا حقوق الملكية التي تترجم بسعر الصرف التاريخي.
- المصاريف والإيرادات يتم ترجمتها بسعر الصرف الجاري بتاريخ كل صفقة.

2. طريقة البنود النقدية وغير النقدية بتاريخ كل إقفال يلزم المعيار المحاسبي الدولي IAS 21 بترجمة عناصر الميزانية حسب طبيعتها كما يلي:

[150] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص180.

- العناصر النقدية يتم ترجمتها باستعمال سعر الصرف الجاري.
- العناصر غير النقدية باستعمال سعر الصرف التاريخي.

أما عناصر قائمة الدخل المصروفات والإيرادات وفق متوسط سعر الصرف خلال الفترة المحاسبية ما عدا الإهتلاك التي يتم ترجمتها وفق سعر الصرف التاريخي.

ما يتم ملاحظته بالمقارنة مع الطرق المذكورة سابقا نجد أن المعيار المحاسبي الدولي أخذ بطريقة **الصرف الجاري وطريقة البنود النقدية وغير النقدية** وذلك بالاعتماد على العملة الوظيفية.

سادسا: طريقة الترجمة حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF:

يتم تحويل الكشوف المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الآتي:[151]

- تحول عناصر الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال(سعر الصرف الجاري).

- تحول المنتوجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء التحويلات، غير أنه لأسباب عملية يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب.

وما يتم ملاحظته أن النظام المحاسبي المالي اعتمد طريقة سعر الصرف الجاري في عملية ترجمة القوائم المالية.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لمكاسب وخسائر ترجمة القوائم المالية

يعتبر الإفصاح عن مكاسب وخسائر تقلبات أسعار الصرف أحد متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية طبقا للمعار المحاسبي رقم 01 "عرض القوائم المالية" فقد نص المعيار في الفقرة 100 على أنه يجب على كل شركة لها عمليات أو معاملات بالعملة الأجنبية فإنه يجب عليها القيام بالإفصاح عن السياسات المحاسبية للاعتراف بمكاسب وخسائر الصرف الأجنبي.

وتنشأ المكاسب أو الخسائر من تقلبات أسعار الصرف عن طريق:

- مكاسب وخسائر تقلبات أسعار الصرف للمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية.
- مكاسب وخسائر سعر الصرف الناتجة عن ترجمة القوائم المالية.

حيث أن مكاسب وخسائر تمثل بنودا ينطبق عليها تعريف الدخل أو المصروفات وقد تنشأ أولا في إطار الأنشطة العادية للمؤسسة، وتمثل المكاسب أو الخسائر زيادات أو انخفاضات في المنافع الاقتصادية، ومن ثم فهي غير مختلفة من حيث طبيعتها عن الايرادات والمصروفات.[152]

---

[151] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص180.

[152] جمعة فلاح حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والتطبيقية، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 2012، ص 46.

وتقيس مخاطر الترجمة أثر تغيرات سعر الصرف نتيجة تغير ما يعادل قيمة أصول المؤسسة أو خصومها المقدرة بالعملة المحلية بعملة المؤسسة الأم، وبناء على ذلك فإن البنود النقدية للميزانية المعرضة لمخاطر تغيرات سعر الصرف هي تلك البنود التي تترجم إلى السعر الجاري أو على العكس السعر التاريخي لذلك يقاس مخاطر الترجمة بأخذ الفرق بين كل من الأصول والخصوم بالعملة الأجنبية.[153]

فإذا كانت قيمة الأصول المعروضة أكبر من قيمة الخصوم المعروضة يؤدي ذلك إلى انخفاض سعر عملة التقرير إلى خسائر الترجمة ويؤدي إعادة تقييم العملات الأجنبية إلى مكاسب الترجمة، أما إذا كانت الخصوم المعروضة أكبر من الأصول المعروضة في هذه الحالة يؤدي سعر تخفيض العملة إلى مكاسب الترجمة بينما إعادة تقييم العملة الأجنبية إلى خسائر الترجمة.

وعليه يمكن التمييز بين مفهوم مكاسب وخسائر أسعار الصرف، بحيث أن:

- **المكاسب**:"هي الزيادة في حقوق الملكية) صافي الأصول) الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن أي عمليات أخرى أو أحداث وظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية، خلاف تلك التي تتمثل في إيرادات أو زيادة في استثمارات أصحاب رأس المال".[154]
- **الخسائر**: "هي النقص في حقوق الملكية) صافي الأصول) الناتج عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن عمليات أو أحداث أو ظروف أخرى تؤثر على الوحدة المحاسبية، خلاف تلك التي تتمثل في مصروفات أو توزيعات لأصحاب رأس المال".[155]

وتتم معالجة مكاسب وخسائر الترجمة كما يلي:

1- حسب المعيار المحاسبي رقم 21: يتم معالجة فروقات الترجمة ضمن بنود الدخل الشامل وفي بند منفصل ضمن حقوق الملكية، ويتم الاعتراف بفروقات الصرف المتراكمة والمنسوبة إلى حصص الأقلية ضمن بنود حقوق الأقلية في الميزانية المجمعة.

2- حسب النظام المحاسبي المالي: تسجل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة (أي حقوق الملكية) المدمجة إلى حين خروج الاستثمار الصافي.

بالتالي ما يتم ملاحظته أن **النظام المحاسبي المالي يتوافق مع المعايير المحاسبية في معالجة مكاسب وخسائر الترجمة، حيث كل منهما يعالج فروقات الترجمة ضمن بند حقوق الملكية.**

---

[153] فردريك تشوي، كارول آن فروست، جاري ميك؛ مرجع سابق، ص 539.

[154] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الكويت، 1990 ،ص248 .

[155] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص248.

المطلب الرابع: دراسة تطبيقية لترجمة القوائم المالية

سنحاول من خلال هذه الدراسة إسقاط الجانب النظري على مثال تطبيقي:

لنفترض **شـــركة جزائرية س** لديها **فرع في إســـبانيا** والمتمثل في **الشـــركة ص**، وظهر ميزان المراجعة للشـــركة التابعة ص في 2017/12/31 كما يلي:

جدول رقم05: ميزان المراجعة للشركة ص في 31-12-2017 باليورو والمترجمة إلى الدينار

البيان	الارصدة المدينة	الأرصدة الدائنة
النقدية	10 000,00	
ذمم مدينة	80 000,00	
بضاعة	250 000,00	
آلات	80 000,00	
توزيعات الأرباح المدفوعة	50 000,00	
مخصصات اهتلاك الآلات		30 000,00
ذمم دائنة		35 000,00
رأس المال		200 000,00
رأس المال الإضافي		60 000,00
أرباح محتجزة		40 000,00
المبيعات		650 000,00
تكلفة المبيعات	450 000,00	
مصروف الايجار	30 000,00	
مصروف الرواتب	40 000,00	
مصروف اهتلاك الآلات	10 000,00	
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	15 000,00	
المجموع	**1 015 000,00**	**1 015 000,00**

ولنفرض أن معاملات سعر صرف اليورو مقابل الدينار خلال سنة 2017 كانت كما يلي:

- في 2017/01/01 = 123.90 دج
- في 2017/12/31 = 142.73 دج
- متوسط سعر الصرف خلال سنة 2017 = 123.54 دج
- سعر الصرف وقت الاعلان عن توزيعات الأرباح = 123.5 دج

للقيام بترجمة القوام المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 والنظام المحاسبي المالي يتم إتباع الإجراءات التالية مع العلم أن الشركة الاسبانية **ص** تمسك حساباتها باليورو في حين يعتبر الدينار الجزائري العملية الوظيفية للشركة الجزائرية **س** وبالتالي يتم ترجمة القوائم المالية للشركة **ص** إلى الدينار وفق طريقة الترجمة الجارية (سعر الاقفال) :

- يتم ترجمة جميع بنود قائمة المركز المالي باستخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ إعداد القوائم المالية باستثناء بنود حقوق الملكية أين يتم استخدام أسعار الصرف التاريخية.
- يتم ترجمة بنود الدخل باستخدام سعر الصرف متوسط مرجح الأسعار السائدة.
- يتم ترحيل قائمة صافي الدخل بعد ترجمتها إلى قائمة الدخل الموحدة للمجموعة.
- يظهر فرق بين جانبي قائمة المركز المالي بعد إضافة أو خصم فروق الترجمة لقائمة المركز المالي حيث يتم إضافته أو خصمه من بنود حقوق الملكية.

وتظهر القوائم المالية المترجمة كما يلي:

جدول رقم06: قائمة الدخل للشركة ص في 2017/12/31 باليورو والمترجمة إلى الدينار

البند	اليورو	سعر الصرف	الدينار الجزائري
المبيعات	650 000,00	123,54	80 301 000,00
تكلفة المبيعات	(450 000,00)	123,54	(55 593 000,00)
مجمل الربح	**200 000,00**	**123,54**	**24 708 000,00**
مصروف الايجار	(30 000,00)	123,54	(3 706 200,00)
مصروف الرواتب	(40 000,00)	123,54	(4 941 600,00)
مصروف اهتلاك الآلات	(10 000,00)	123,54	(1 235 400,00)
مصاريف ادارية وعمومية أخرى	(15 000,00)	123,54	(1 853 100,00)
صافي الربح التشغيلي	**105 000,00**	**123,54**	**12 971 700,00**

جدول رقم07: ميزانية الشركة ص في 2017/12/31 باليورو والمترجمة إلى الدينار الجزائري

البيان	اليورو	سعر الصرف	الدينار
النقدية	10 000,00	142,73	1 427 300,00
ذمم مدينة	80 000,00	142,73	11 418 400,00
بضاعة	250 000,00	142,73	35 682 500,00
آلات	80 000,00	142,73	11 418 400,00
مخصص الإهتلاك	-30 000,00	142,73	-4 281 900,00
مجموع الأصول	390 000,00		55 664 700,00

الالتزامات للغير			
ذمم دائنة	35 000,00	142,73	4 995 550,00
حقوق الملكية			
رأس المال	200 000,00	123,90	24 780 000,00
رأس المال الإضافي	60 000,00	123,90	7 434 000,00
أرباح محتجزة	40 000,00		11 770 700,00
فروقات الترجمة	**55 000,00**		**6 684 450,00**
مجموع الاتزامات وحقوق الملكية	**390 000,00**		**55 664 700,00**

ملاحظات حول ترجمة القوائم المالية للشركة ص :

تم استخراج فروقات ترجمة القوائم المالية كما يلي:

الفرق بين إجمالي الأصول بعد الترجمة وإجمالي الالتزامات وحقوق الملكية بعد الترجمة، أي:

فرق الترجمة = 55 664 700,00 - 48 980 250,00

= 6 684 450,00 دج

تم استخراج رصيد الأرباح المحتجزة كما يلي:

جدول رقم08: رصيد الأرباح المحتجزة للشركة الجزائرية التابعة(ص)

البيان	اليورو	سعر الصرف	الدينار
أرباح محتجزة	40 000,00	123,90	4 956 000,00
أرباح السنة	105 000,00		12 989 700,00
توزيعات الأرباح المدفوعة	-50 000,00	123,50	-6 175 000,00
رصيد الأرباح المحتجزة	95 000,00		**11 770 700,00**

بالنسبة لأرباح السنة فمن ميزان المراجعة:

الأرباح= المبيعات – تكلفة المبيعات – مختلف المصاريف

جدول رقم09: أرباح للشركة الجزائرية التابعة(ص)

المبيعات	650 000,00
تكلفة المبيعات	(450 000,00)
مصروف الايجار	(30 000,00)
مصروف الرواتب	(40 000,00)
مصروف اهتلاك الآلات	(10 000,00)
مصاريف إدارية وعمومية أخرى	(15 000,00)
أرباح السنة	**105 000 ,00**

خلاصة الفصل الرابع

إن معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر تناولا العديد من القضايا الهامة في المحاسبة، فمنها ما يتعلق بالقوائم المالية وخصائصها والمعلومات الواجب توفيرها، وأخرى اهتمت بالمعاملات الأجنبية والتي تشكل موضوعا هاما يؤثر بطريقة مباشرة على الوضعية المالية للمؤسسة، والسعي لتقديم الطريقة المثلى لمعالجة فروق الصرف وترجمة القوائم المالية.

فكل عملية تجارية أو مالية تتم بعملة أجنبية تسجل بسعر الصرف بتاريخ إبرام الصفقة، ولكن عند التسديد الفعلي يرتفع أو ينخفض هذا السعر ويتحقق فرق بين القيمتين، فتحقق من خلاله المنشأة أرباح أو خسائر سعر الصرف تسجل ضمن حسابات الدخل أو المصروف حسب الحالة.

أما فيما يخص عملية ترجمة القوائم المالية لغرض توحيدها مع القوائم المالية للشركة الأم فتعتبر عملية أساسية وضرورية لإظهار المركز المالي ونتائج أعمال الشركة متعددة الجنسيات ككل.

وعليه يمكن استخلاص أنه بتاريخ الميزانية الختامية:

- يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال.
- يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة.
- يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.

كما يجب إدراج المعلومات التالية في ملحق القوائم المالية كما يلي:
-تحديد مصادر مبالغ فارق صرف العملات الأجنبية المدرجة في حساب نتائج المؤسسة، بالإضافة إلى تلك المدرجة في حسابات رؤوس الأموال الخاصة.
- كيفية تشكيل التغطية من مخاطر سعر الصرف.
- كل المعلومات المتعلقة بالمعاملات مع الخارج التي من شأنها تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية.

قائمة المراجع:

2. Choi, F. D., & Muller, G. G, *International Accounting.* New Jersey, Prentice Hall International Inc,1993.
3. Grainer,C.J, Accounting For Foreing Operations, 19 th Century Contributions to the Accounting Literature, *Accoonting Review*,1993.
4. Ministère de finance, d. g, manuel de comptabilité financière, enag édition ,alger, algerie, 2004.
5. Richard J, B, *International to accounting and Finance.* Macmilan Press Ltd, 1981.
6. www .hama-univ.edu.sy/newsites.pdf
7. Hector Perera , International Negotiated Financial Transactions- (Part 1).

8. أحمد بسيوني شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة وفق المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعيةالاسكندرية، مصر، 2005.
9. هجير عدنان أمين زكي، الاقتصاد الدولي (الإصدار 2)، دار إثراء للنشر والتوزيعن عمان، الأردن، 2011.
10. تيجاني بالرقي، و أمين راشدي، أثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي. مجلة البشائر الاقتصادية، 3(1)، (مارس, 2017)الصفحات 152-170.
11. جمعة حميدات، و محمد أبو نصار، المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية، منشورات المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين عمان، الأردن، 2018 .
12. جمعة فلاح حميدات،معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والتطبيقية،دائرة المكتبة الوطنية. عمان، الأردن، 2012.
13. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم77. (المؤرخة في 1996/12/11). الأمر 96-27، المؤرخ في 1996/12/09 المعدل والمتمم للأمر 59-75 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري.
14. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي الدولي دراسة حالة PB. أطروحة دكتوراه ،تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، (2007/2006).
15. عباس البدوي، أميرة ابراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر،2000.
16. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر،الكويت، 1990 .
17. عيد محمود حميدة، المحاسبة الدولية، مركز التعليم المفتوح، برنامج محاسبة البنوك والبورصات، جامعة بنها، مصر 2011/2010.
18. فردريك تشوي، كارول آن فروست، جاري ميك ؛ تعريب محمد عصام الدين زايد ؛ مراجعة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004.
19. قانة الطاهر، اقتصاديات صرف النقود والعملات (المجلد 3)، دار الخلدونية للنشر و التوزيع القبة القديمة، الجزائر ، 2009.
20. محمد الفيومي محمد، دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة، دار الجامعة الجديدة. الاسكندرية، مصر ، 2000.

الفصل الخامس: الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

عناصر المحاضرة:

المقدمة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمسؤولية الاجتماعية

المطلب الأول: مفهوم وأهمية المسؤولية الاجتماعية
المطلب الثاني: مجالات وأبعاد المسؤولية الاجتماعية
المطلب الثالث: النظريات المفسرة للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

المطلب الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية
المطلب الثاني: عناصر ومجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية
المطلب الثالث: الاتجاهات الرئيسة للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

المبحث الثالث: القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية

المطلب الأول: مفهوم وأهم مشكلات القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية
المطلب الثاني: طرق، مؤشرات ومعايير قياس الأداء الاجتماعي
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لقياس التكاليف الاجتماعية

المبحث الرابع: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

المطلب الأول: مفهوم وأهمية الافصاح المحاسبي الاجتماعي
المطلب الثاني: أساليب وآليات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي
المطلب الثالث: نماذج الافصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية

خلاصة

ا

مـقدمـة:

إن المتابع للتحولات الاقتصادية الحديثة التي طرأت على مشهد الأعمال العالمي، يدرك بأن تقييم المؤسسات وبالتحديد الخاصة منها اليوم لم يعد يعتمد على ربحيتها فحسب، أو على المراكز المالية لبناء سمعتها، بل تعداها إلى الاهتمام بالقضايا البيئية والاجتماعية من خلال تبني برامج المسؤولية الاجتماعية سعيا منها لتنمية العلاقة مع الآخرين وخدمة المجتمع، ومن هنا تكونت لدى المؤسسات التزامات اتجاه المجتمع متمثلة في تبني المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وقياسها لمختلف أنشطتها الاجتماعية والبيئية، وكذا الإفصاح عن أدائها الاجتماعي في القوائم المالية التي تساعد كل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة في المجتمع في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية والمالية، ويعد مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية من المفاهيم التي تعمل المؤسسات اليوم على تبنيها، لاسيما مع التحديات الاجتماعية والبيئية التي تزامنت مع الأزمات الاقتصادية المتتالية وانعكاساتها السلبية على المجتمع ، فقد أصبح من الضروري على المؤسسات التخلي عن مبدأ المنفعة الكلاسيكية المتمثل في الربح، وتبني مبدأ المنفعة القائم على أساس المساهمة في تحقيق المنفعة العامة للمجتمع.

على ضوء ما تقدم سوف نحاول من خلال هذه المحاضرة التطرق إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة على المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية وأدوات قياسها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمسؤولية الاجتماعية

لقد رافق التطور في مسؤوليات المؤسسات تجاه مجتمعها تصاعداً في تأثيرات المجتمع وضغوطه لأن تتبنى إدارة المؤسسات مزيداً من أهداف المجتمع وتطلعاته من خلال الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية، ومن هذا التقديم البسيط سنستعرض في هذا المبحث المسؤولية الاجتماعية من خلال التعرف على مفهومها وأهميتها وأهم مجالاتها وأبعادها بالإضافة إلى أهم النظريات المفسرة لها.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية المسؤولية الاجتماعية

يختلف مفهومها باختلاف وجهات النظر إليها، وسنحاول التعرف على مفهومها وأهميتها من خلال ما يلي:

أولا: مفهوم المسؤولية الاجتماعية.

1. **تعريف المسؤولية الاجتماعية.** لقد أُعطيت عدة تعاريف للمسؤولية الاجتماعية نذكر منها ما يلي:

يعرف مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة المسؤولية الاجتماعية بأنها " الالتزام المستمر من قبل مؤسسات الأعمال، بالتصرف أخلاقيا والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية، والعمل على تحسين الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم، بالإضافة إلى المجتمع المحلي والمجتمع ككل."[156]

عرف البنك الدولي المسؤولية الاجتماعية لرجال الأعمال على أنها "التزام أصحاب النشاطات التجارية بالمساهمة في التنمية المستدامة، من خلال العمل مع موظفيهم وعائلاتهم والمجتمع المحلي والمجتمع ككل لتحسين مستوى معيشة الناس بأسلوب يخدم التجارة ويخدم التنمية في آن واحد."

كما تعرف المسؤولية الاجتماعية بأنها "التزام على المؤسسة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وذلك عن طريق المساهمة بمجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية مثل محاربة الفقر، تحسين الخدمات الصحية، مكافحة التلوث، خلق فرص عمل، حل مشكلة الإسكان والمواصلات وغيرها. "

بالرغم من اختلاف التعريفات للمسؤولية الاجتماعية إلا أن هناك قواسم مشتَّركة بين تلك التعريفات، وهي أن المسؤولية الاجتماعية هي قدرة المؤسسة سواء التي تعمل في القطاع العام أو الخاص على خلق علاقة جيدة فيما بينها وبين المجتمع المحيط بها، والمحافظة على تلك العلاقة بما يحقق تطور المجتمع وازدهاره، وذلك من خلال الالتزام بأفضل الممارسات في مجالات عمل المؤسسة وبالشكل الذي يكفل الموازنة بين مصالحها ومصالح المجتمع.

2. **أسباب الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية:** يتم الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية من جانبين هما:[157]
   - ***البعد الكلي:*** عادة ما يتناول المتغيرات الكلية وهي:

---

[156] أم كلثوم جماعي، سمير بن عبد العزيز، **الركائز الأساسية لنجاح المسؤولية الاجتماعية في منضمات الأعمال**، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، 14_15 فيفري 2012 ص4.

[157] عمارة طهرات وأمين مخفي، **المقاربات العلمية للمسؤولية الاجتماعية ومساهمتها في التنمية المستدامة " تجارب دولية رائدة بين النموذجين الوضعي والاسلامي** "، المجلد 11، العدد 01، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة حمه لخضر الوادي، 2018، ص ص 113-114.

- **الكوارث والفضائح الأخلاقية:** أو ما يسميه البعض ثمن تجاهل التبعات والتي نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر، ظاهرة الاحتباس الحراري، إضافة إلى فضائح الرشوة للشركات العالمية والمخالفات في حق الانساني؛
- **الضغوط الشعبية والحكومية والدولية:** تبرز من خلال التشريعات الداعية لحماية المستهلك والبيئة والعمل والأمن والدور الإيجابي للمنظمات في تحقيق حقوق الإنسان؛
- **التطور التكنولوجي:** لقد ساهم التطور التكنولوجي أو الثورة التكنولوجية في مجالات تقنية عديدة وحركات التشغيل، وتوفير البيئة المناسبة للاهتمام بجودة المنتجات والعمليات وتنمية مهارات العاملين.
  - ***البعد الجزئي:*** **تخص** المتغيرات الخاصة الجزئية ومن أمثلتها:
- **تغير هدف المؤسسة:** إن هدف الربح لم يعد كافيا حتى تتمكن المؤسسة من الاستجابة لمطالب المجتمع والحفاظ على بقائها، وبالتالي تحول هدفها نحو السعي لإشباع الحاجات الاجتماعية.

ثانيا: أهمية المسؤولية الاجتماعية.

يؤدي الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية تحقيق عدة مزايا بالنسبة للمجتمع والدولة والمؤسسة، وأهمها ما يلي:

1. بالنسبة للمؤسسة. تتمثل أهمية المسؤولية الاجتماعية بالنسبة للمؤسسة في النقاط التالية: [158]

- تحسين صورة المؤسسة في المجتمع، وخاصة لدى العملاء والعمال، إذا اعتبرنا أن المسؤولية تمثل مبادرات طوعية؛
- للمؤسسة تحسين مناخ العمل، كما تؤدي إلى بعث روح التعاون والترابط بين مختلف الأطراف؛
- بالإضافة إلى فوائد أخرى تتمثل في، المردود المادي والأداء المتطور من جراء تبني هذه المسؤولية.

2. بالنسبة للمجتمع. تتمثل فيما يلي:

- توفير نوع من العدالة وسيادة مبدأ تكافؤ الفرص، وهو جوهر م الاجتماعية، وتحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع؛
- ازدياد الوعي بأهمية الاندماج التام بين المؤسسات، ومختلف الفئات ذات المصالح؛
- الارتقاء بالتنمية انطلاق من زيادة الوعي الثقافي والاجتماعي على مستوى الأفراد، وهذا يساهم بالشعور بالعدالة الاجتماعية.

3. بالنسبة للدولة: تتمثل في النقاط التالية:

- تخفيف الأعباء التي تتحملها الدولة في سبيل أداء مهامها وخدماتها الصحية والتعليمية والثقافية والاجتماعية الأخرى؛
- يؤدي الالتزام بها إلى تعظيم عوائد الدولة، بسبب وعي المؤسسات بأهمية المساهمة العادلة والصحيحة في تحملها؛
- المساهمة في التطور التكنولوجي والقضاء على البطالة وغيرها من المجالات، التي تجد الدولة نفسها غير قادرة عليها.

المطلب الثاني: مجالات وأبعاد المسؤولية الاجتماعية

تتعدد مجالاتها تبعا لتعدد أبعادها لذلك سنحاول الوقوف على أهم أبعادها بالإضافة إلى مجالاتها المختلفة.

[158] الطاهر خمارة، **المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة (حالة سوناطراك)**، مذكرة ماجيستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص 81.

أولا: مجالات المسؤولية الاجتماعية

إن مجالات المسؤولية الاجتماعية ذات طبيعة متحركة تتغير تبعا لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، ولتقديم المعرفة العلمية بآثار بعض الظواهر البيئية والاجتماعية، وتبعا لتغيرات القيم والمواقف في المجتمع حيث نميز:

تتعدد مجالات المسؤولية الاجتماعية من حيث الأطراف المعنية بها والتي لها علاقة بالمسؤولية الاجتماعية في محيطها العملي، والجدول الآتي يوضح هذه الأطراف وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة:

جدول رقم10: مجالات المسؤولية الاجتماعية

العنصر	بعض ما يجب أن تدركه الإدارة من دور اجتماعي تجاهه.
المالكون	حماية أصول المؤسسة، تحقيق أكبر ربح ممكن، رسم صورة جيدة للمؤسسة، تعظيم قيمة السهم، زيادة حجم المبيعات؛
العاملون	عدالة وظيفية، رعاية صحية، رواتب مدفوعة، إجازات مدفوعة، فرص الترقية، تدريب مستمر، إسكان للعاملين ونقلهم؛
الزبائن	أسعار مناسبة، الإعلان الصادق، منتجات آمنة بنوعية جيدة، إرشادات بشأن استخدام المنتج ثم التخلص منه أو من بقاياه؛
المنافسون	معلومات صادقة، عدم سحب العاملين من الآخرين بوسائل غير نزيهة، منافسة عادلة ونزيهة؛
المجتمع	خلق فرص عمل، احترام العادات والتقاليد، توظيف المعوقين، دعم الأنشطة الاجتماعية، دعم البنية التحتية، الصدق في التعامل، المساهمة في حالة الكوارث؛
البيئة	التشجير وقيادة المساحات الخضراء، المنتجات غير الضارة، الحد من تلوث الماء والهواء والتربة؛
الحكومة	الالتزام بالقوانين، إعادة التأهيل والتدريب، تكافؤ الفرص بالتوظيف، حل المشكلات الاجتماعية.

المصدر: ثامر ياسر البكري، **التسويق والمسؤولية الاجتماعية**، دار وائل للنشر، عمان، 2001، ص 10.

ثانيا: أبعاد المسؤولية الاجتماعية

سعى العديد من المؤلفين والباحثين إلى محاولة تحديد أبعاد المسؤولية الاجتماعية، حيث تناول كل منهم تلك الأبعاد من وجهات نظر مختلفة ووضعوا لها مسميات متباينة، فكان للباحث Caroll والباحثان Ferrell وPride نفس وجهة النظر حيث حددوا أربعة أبعاد رئيسية للمسؤولية الاجتماعية، تتمثل في:[159]

1. **المسؤولية الأخلاقية.** بمعنى أن تكون المؤسسة مبنية على أسس أخلاقية، وأن تلتزم بالأعمال الصحيحة، وأن تمتنع عن إيذاء الآخرين، باحترامها لأعراف وقيم المجتمع، وتحقيق تكافؤ الفرص في التوظيف والترقية ومراعاة حقوق الإنسان.
2. **المسؤولية الإنسانية (الخيرة).** تتمثل في الالتزام بالجوانب الأخلاقية التالية:

التزام المؤسسة بالجوانب الاخلاقية تجاه المجتمع كالعدالة في التوظيف، وتكافؤ الفرص، والامتناع عن الممارسات الغير أخلاقية.

3. **المسؤولية القانونية.** تمثل التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات والأنظمة التي تسنها الحكومة أو المجتمع، واكتساب ثقة الآخرين من خلال التزامها بتنفيذ الأعمال الشرعية وعدم القيام بالأعمال المخلة بالقانون.

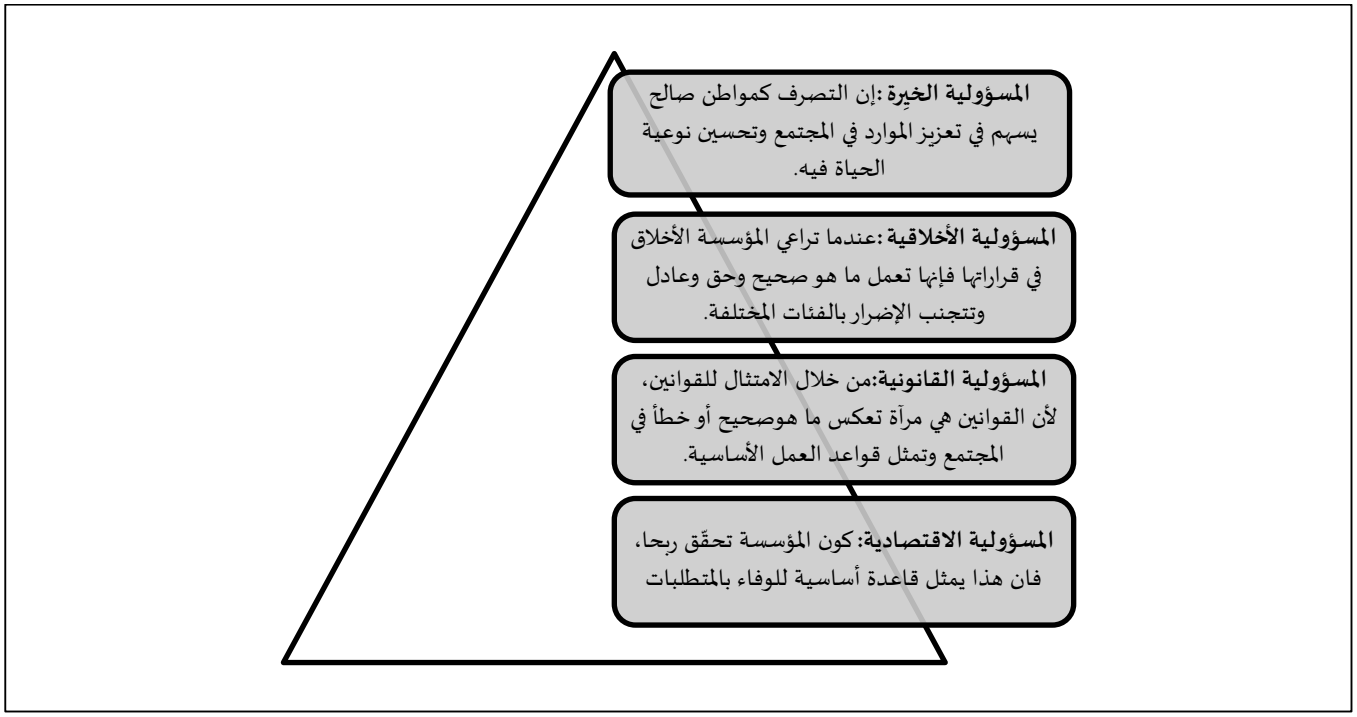
---

[159] فؤاد محمد حسين الحمدي، **الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك**، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة أعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، اليمن،2003 ، ص20.

4. المسؤولية الاقتصادية. تعني الاستدامة والاستمرارية وتعظيم الرفاه الاقتصادي لأطول فترة ممكنة، من خلال توفير مقومات الرفاه الإنساني بأفضل نوعية.

شمولية محتوى المسؤولية الاجتماعية جعلت الباحث كارول (Carroll) يشير إليها بأربعة أبعاد كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (1): هرم Carroll للمسؤولية الاجتماعية.



Source: Carroll Archie, **The Pyramid of Corporate Social Responsibility toward the Moral Management of Organizational Stakeholders**, Business – Horizons, July August 1991, p405.

إن استناد أي بعد على بعد آخر يمثل حالة واقعية، واستنادا إلى ذلك تكون مسؤولية المؤسسة الاجتماعية الشاملة هي حاصل مجموع العناصر الأربعة، والتي أوردها Carrollبشكل معادلة التالية:

المسؤولية الاجتماعية الشاملة = المسؤولية الخيرة +المسؤولية الاخلاقية+ المسؤولية القانونية+ المسؤولية الاقتصادية.

المطلب الثالث: النظريات المفسرة للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة

تتعدد النظريات المفسرة للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة باختلاف آراء الباحثين وسوف نركز على أهم النظريات المهدة للتأصيل العلمي والشرح الاصطلاحي لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.

أولا: النظرية الكلاسيكية (التقليدية)

تستند على أفكار الاقتصادي الشهير آدم سميث القائمة على مبدأ " ما هو جديد في المؤسسة جيد للمجتمع "، باعتبار أن الربح هو الهدف الأول والأخير للمؤسسة وهو منفعة للمجتمع.

ثانيا: النظرية النيوكلاسيكية

نظرية رافضة لفكرة المسؤولية الاجتماعية أساسها " لا شيء سوى أعلى أرباح للمالكين"، وأن مبدأ تعظيم قيمة المساهم هو الهدف الاجتماعي للمؤسسات، لأنه يعادل تعظيم الثروة الاجتماعية للمؤسسات.

ثالثا: نظرية الوكالة

اعتبار المسيرين وكلاء تربطهم علاقات تعاقدية مع الجهات الفاعلة فيها وهم: المساهمين، المجتمعات المحلية، والمنظمات الغير حكومية...الخ، وحسب هذه النظرية أصحاب المصالح لهم قدرة التأثير على القرارات الاستراتيجية للمسيرين.

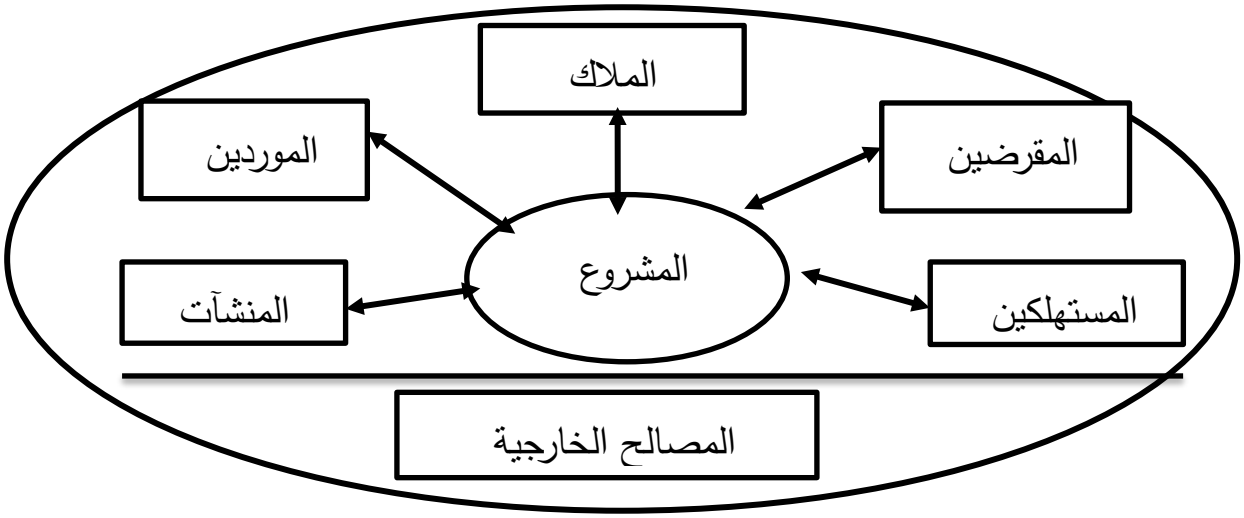
رابعا: نظرية أصحاب المصالح

حسب هذه النظرية يمكن أن نبين أصحاب المصالح في المشروع التقليدي، وفي المشروع المعاصر بالشكل التالي:

1. أصحاب المصالح في المشروع التقليدي. إن دراسة طبيعة الوحدة المحاسبية تساعد في تحديد أصحاب المصالح فيها، وبالتالي تحديد مسؤولية إدارة تلك الوحدة، والمعلومات المحاسبية الملائمة لخدمة أصحاب المصالح المهتمين في المشروع التقليدي، بمعنى المشروع كوحدة محاسبية اقتصادية، حيث توجد نظريتان تفسران طبيعة الوحدة وعلاقتها بأصحاب المصالح فيها، وهما نظرية الملكية المشتركة ونظرية الشخصية المعنوية.

1.1 نظرية الملكية المشتركة. الوحدة المحاسبية هي وحدة اقتصادية ملك لفرد أو مجموعة من الأفراد (مؤسسات أشخاص)، هم فقط أصحاب المصلحة في المؤسسة ومصلحتهم هي تحقيق الأرباح دون أي اعتبار بيئي أو اجتماعي، والملاك هم غالبا المدراء، وتقوم المحاسبة بالتقرير عن أرباح وثروة الملاك باعتبارهم أصحاب المصالح الوحدين؛

2.1نظرية الشخصية المعنوية. في صورة شركة مساهمة ذات حجم متوسط وتأثير بيئي واجتماعي ضئيل نسبيا، يتم خلالها الفصل بين الملكية والإدارة، وتكون الرابطة بين أصحاب المصالح في هذه الوحدة الاقتصادية ليست رابطة ملكية _ كما في نظرية الملكية المشتركة، وإنما رابط تمويل ويتعدد أصحاب المصالح في هذه لوحدة كما يلي: ملاك(مساهمون)، مقرضون ممولون، موردون، عملاء أو مستهلكون. تسعى الإدارة لتحقيق مستوى مقبول من الأرباح، وعوائد مناسبة لأصحاب المصالح الذين تربطهم بها مصلحة تمويلية، وتقوم المحاسبة بنشر قوائمها المالية ذات الغرض العام (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة تغير حقوق الملكية)، لمساعدة أصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، نوضح أصحاب المصالح في المشروع التقليدي من خلال الشكل: الشكل رقم (2): أصحاب المصالح في المشروع التقليدي



المصدر: رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 249.

3. **أصحاب المصالح في المشروع المعاصر.** يتسم المشروع المعاصر بكبر حجم وضخامة الاستثمارات المالية وتوظيف عشرات المئات من العاملين، لذلك فإن نشاطه وتطور أعماله تؤثر على البيئة والمجتمع، كما أن أصحاب المصالح في المشروع المعاصر متعددون أهمهم: " ملاك ومستثمرون، موردون ومستهلكون، عاملون ونقابات عمال، جهات حكومية محلية ومركزية، منظمات دولية ومجتمع دولي، جمعيات حماية المستهلكين، البنوك والبورصات المالية، جمعيات حماية البيئة، حركة المساواة بين البشر وعدم التمييز العنصري، وجمعيات ذوي الاحتياجات الخاصة .... الخ ".

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

لم تعد فكرة تعظيم الأرباح الهدف الوحيد للمؤسسات الاقتصادية، بل تعدى ذلك إلى الالتزام بتنفيذ مسؤولياتها الاجتماعية اتجاه المجتمع الذي تنشط فيه، وهو ما أدى إلى ظهور ما يعرف بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية والتي تستخدم لتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المؤسسات، وسنتناول في هذا المبحث الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية من خلال التطرق إلى مفهومها وأهم أهدافها، ونطاقها وأهم مجالاتها بالإضافة إلى أهم اتجاهاتها.

لم تعد فكرة تعظيم الأرباح الهدف الوحيد للمؤسسات الاقتصادية، بل تعدى ذلك إلى الالتزام بتنفيذ مسؤولياتها الاجتماعية اتجاه المجتمع.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية

أضافت مهنة المحاسبة بعدا جديدا وهو البعد الاجتماعي الذي يهتم بدراسة الأثر الاجتماعي لنشاط المؤسسة على البيئة المحيطة بها.

أولا: نشأة محاسبة المسؤولية الاجتماعية

ظهر مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الفكر المحاسبي في بداية العقد السادس من القرن العشرين، كما يتحدث أغلب الباحثين في أوروبا، أما في الولايات المتحدة الأمريكية، فلم يتم الاهتمام بها إلا بعد أن شكلت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AAA، لجنة أوكلت إليها مهام معالجة مشكلة القياس والإفصاح المتعلق بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وكان ذلك في العقد السابع من القرن العشرين.[160]

مع انعطاف القرن الماضي والدخول في الألفية الجديدة، بدأت كل من المحاسبتين الاجتماعية والبيئية تتكاملان معا وتحوزان على اهتمام الإدارة والمحاسبة والاجتماع والقانون والأحياء والبيئة، لتصبح تسمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي البديل لهما، ولم يعد الآن البحث البيئي والاجتماعي نزوة سياسية أو أمرا متروكا لإرادة المؤسسات، بل أصبح شأنا اجتماعياً عاماً، محلياً، وطنياً وعالمياً لا يمكن تجاهله.

يمكن أن نحدد تطور المسؤولية الاجتماعية في المراحل التالية:[161]

1. الثورة الصناعية: تتميز هذه المرحلة بوجود استغلال غير عقلاني لجهود العاملين والموارد البشرية، وهذا يرجع لكون الثورة في بداياتها ووفرة المياه والمساحات الشاسعة والموارد الطبيعية غير المستغلة لم تثر انتباه المجتمع.

---

[160] نوفان حامد محمد العليمات، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا،2010 ، ص ص 14-12 .

[161] الطاهر خمارة، **المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة (حالة سوناطراك)**، مذكرة ماجيستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص 81.

في هذه المرحلة هناك وعياً بسيطاً بالمسؤولية الاجتماعية يتجسد في تحسين أجور العاملين.

2. مرحلة تضخم حجم المؤسساتك تتميز هذه المرحلة بتخصيص العامل بجزء من العمل ولا يحتاج إلى تدريب طويل لكي يتقنه، واستنزاف موسع للموارد الطبيعية، وهذا الأمر يعني عدم مراعاة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

3. مرحلة تأثير الافكار الاشتراكية: التطور المهم في هذه المرحلة يتمثل في كون أفكار الاشتراكية، دفعت المؤسسات في الغرب إلى تبني الكثير من عناصر المسؤولية الاجتماعية، وكانت من أبرز مطالب العاملين ما يتعلق بظروف العمل والتقاعد، الضمان الاجتماعي، إصابات العمل والاستقرار الوظيفي.

4.مرحلة الكساد الاقتصادي الكبير والنظرية الكينزية: حصول الكساد العالمي الكبير وانهيار المؤسسات الصناعية، ظهرت نظرية كينز الشهيرة التي تدعو إلى تدخل الدولة بحد معقول لإعادة التوازن الاقتصادي، أدى إلى بناء أرضية للتوجهات الأُولى لتأصيل أفكار وتحديد عناصر المسؤولية الاجتماعية.

5. مرحلة ما بعد الحرب العالمية الثانية والتوسع الصناعي: إن هذه الأحداث انعكست بشكل كبير على المؤسسات حيث تم تحديد حد أدنى لأُجور العمال في الإدارة، ونُظم التأمين الاجتماعي والصحي، وقوانين معالجة حوادث العمل وظهور جمعيات حماية المستهلك خاصة في الدول الغربية وهذا ما يفسر نقلة نوعية في تبني المسؤولية الاجتماعية من قبل المؤسسات وليس طرحا نظريا فقط.

6.مرحلة جماعات الضغط: وتمثل جماعات الضغط مصالح شريحة واسعة من المستفيدين كجمعيات حماية المستهلك، جمعيات حماية البيئة، جمعيات السلام الأخضر...الخ، إن تأثير هذه الجماعات يتمثل في فرض خياراتها لكي تأخذ بعين الاعتبار من قبل المؤسسات مباشرة، أو في شكل ضغط على الحكومات ينعكس على المؤسسات بشكل غير مباشر، أصبحت المسؤولية الاجتماعية في هذه المرحلة أكثر تجسيدا حيث تم تطوير معايير واضحة ومؤشرات قياس كمية تطلبها كثير من المنظمات الدولية.

7. مرحلة اقتصاد المعرفة وعصر المعلوماتية: تتسم هذه المرحلة بتغير طبيعة الاقتصاد وبروز ظواهر مثل العولمة والخصخصة، واتساع نمو قطاع الخدمات، وازدهار تكنولوجيا المعلومات وانتشار شبكات المعلومات، حيث ولدت صناعة المعلوماتية وشبكة الأنترنت، كل هذا دفع بالمؤسسات الاقتصادية باتجاه تطوير مبادراتها الاجتماعية.

يمكن تلخيص أهم المراحل التي مر بها تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية فيما يلي:

جدول رقم11: مراحل تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية

مراحل تطورها	مميزات كل مرحلة
مرحلة الثورة الصناعية	استغلال غير عقلاني لجهود العاملين والموارد البشرية.
مرحلة تضخم حجم المؤسسات	تخصيص العامل بجزء من العمل ولا يحتاج إلى تدريب طويل لكي يتقنه، واستنزاف موسع للموارد الطبيعية نظرا لتضخم حجم المؤسسات.
مرحلة تأثير الافكار الاشتراكية	بروز مطالب العاملين تتعلق بظروف العمل والتقاعد، الضمان الاجتماعي، إصابات العمل والاستقرار الوظيفي.
مرحلة الكساد الاقتصادي الكبير والنظرية الكينزية	تدخل الدولة لحماية مصالح العاملين وإيجاد فرص عمل بديلة لهم
مرحلة ما بعد الحرب العالمية الثانية والتوسع الصناعي	تم تحديد حد أدنى لأُجور العمال في الإدارة، ونُظم التأمين الاجتماعي والصحي، وقوانين معالجة حوادث العمل وظهور جمعيات حماية المستهلك
مرحلة جماعات الضغط	(جمعيات حماية المستهلك، جمعيات حماية البيئة، جمعيات السلام الأخضر) تم تطوير معايير واضحة ومؤشرات قياس كمية تطلبها كثير من المنظمات الدولية

مرحلة اقتصاد المعرفة وعصر المعلوماتية	تتسم هذه المرحلة بتغير طبيعة الاقتصاد وبروز ظواهر مثل العولمة والخصخصة، واتساع نمو قطاع الخدمات كل هذا دفع بالمؤسسات الاقتصادية باتجاه تطوير مبادراتها الاجتماعية

المصدر: نجم عبود نجم، "أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال"، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006، ص(201-202).

ثانيا: تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نذكر منها:

تعرف بأنها: "مجموع الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي للمؤسسات، وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة، وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لها" [162]

تعرف كذلك بأنها: " منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام المؤسسات بمسؤولياتها الاجتماعية، لمختلف الأطراف المستفيدة داخل المجتمع، بشكل يساعد في تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة".

كما يمكن تعريفها على أنها: " نظام محاسبي يختص في قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين المؤسسة والبيئة الاجتماعية من حولها، ومن ثم الإفصاح عن الأثار المترتبة عليها لجميع الأطراف ذات العلاقة، ومنه فإن الهدف الرئيسي لهذا النظام هو القياس والإفصاح عن التكاليف والفوائد الاجتماعية للمؤسسات."

من التعريفات السابقة يمكن أن نعطي تعريف شامل لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية وهو أنها منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية، لمختلف الأطراف المستفيدة داخل المجتمع بشكل يسمح بتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

ثالثا: أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية

يمكن القول بشكل عام أن أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية تتمثل في الآتي:[163]

- تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت استراتيجية المؤسسة وأهدافها تتمشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح المؤسسة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى، وتمثل العلاقة بين أداء المؤسسات الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهري لهذا الهدف والذي يرتبط بوظيفة القياس المحاسبي؛
- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة، التي لا تشتمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمؤسسة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية الاجتماعية، والتي لها تأثير على فئات المجتمع، وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات، ويرتبط هذا الهدف أيضا بوظيفة القياس المحاسبي؛
- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، والتي لها آثار اجتماعية كأثر قراراتها على التعليم، وصحة العاملين، وعلى تلوث البيئة، وعلى استهلاك الموارد، ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة، ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضًا إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حدٍ سواء، من أجل ترشيد

---

[162] الصيبان محمد عبد السلام، **المحاسبة الاجتماعية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد01، جامعة الاسكندرية، 1987، ص 33.

[163] جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، **مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية**، العدد 17، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم والدراسات الانسانية، جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية ،2016، ص ص 114-115.

القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية، وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي.

المطلب الثاني: عناصر ومجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية

تختلف مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية تبعا لاختلاف العناصر المكونة لها، حيث سنتطرق إلى هذه العناصر ومختلف مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالشكل التالي.

أولا: عناصر محاسبة المسؤولية الاجتماعية

إن ظهور فرع المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تطلب خلق مجموعة من المفاهيم المحاسبية المستحدثة، والتي تتلاءم وطبيعة هذا الفرع المحاسبي، وأهم هذه المفاهيم نجد:

- **العملية الاجتماعية:** ويقصد بالعملية الاجتماعية، أنشطة المشاريع التي لها مضمون اجتماعي، والتي لا تتم عن طريق قوى السوق المتعارف عليها، فالعملية الاجتماعية هي النشاط الذي تقوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بقياسه، وتحديد مدى ملائمة مخرجات ومدخلات العملية الإنتاجية مع الشروط الاجتماعية والبيئية والأخلاقية؛
- **التكلفة الاجتماعية:** يقصد بها التضحية أو الضرر الذي يقع عبئه على المجتمع أو على أحد عناصره سواء كان اقتصاديا أو غير اقتصاديا، وسواء كان داخليا أو خارجيا، ولهذا فإن التكلفة الاجتماعية تتضمن التضحيات التي قدمها المجتمع للمشروع، ومن أمثلة التكلفة الاجتماعية الخدمات والتسهيلات العامة المستخدمة، وأضرار البيئة؛
- **المنفعة أو العائد الاجتماعي:** يقصد بها أي عائد للمجتمع أو لأحد عناصره، سواء كان اقتصاديا أو غير اقتصاديا، وسواء كان داخليا أو خارجيا، ومن أمثلتها السلع والخدمات التي وفرها المشروع والمدفوعات للفئات الاجتماعية، والمدفوعات لموردي السلع والخدمات، والضرائب المسددة، والتبرعات؛
- **الدخل الاجتماعي:** يعبر عن صافي المساهمة الاجتماعية للمشروع، ويتم حسابه من خلال المجموع الجبري لصافي الربح المحاسبي، وكلا من إجمالي التكاليف والمنافع الاجتماعية؛
- **الأطراف المستفيدة:** عبارة عن مجموعة من الأفراد تربطهم علاقة اجتماعية متبادلة مع المشاريع الاقتصادية المحيطة، التي يفترض أنها تستخدم مخرجات تلك المشاريع، وتتأثر بمخلفاتها؛
- **حقوق المجتمع:** تعني إجمالي متطلبات ورغبات وحقوق الأطراف المستفيدة من المشروع، ومن الملاحظ أن هذه المتطلبات قد لا تكون ملزمة في ظل التشريع السائد، ويستخدم قياس حقوق المجتمع كأداة في مجال اتخاذ القرارات الاجتماعية وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات؛
- **صافي الدخل الاجتماعي:** يعبر عن صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة، ويمثل المنافع الاجتماعية التي تعود على المجتمع خلال فترة ما مطروحا منها التكاليف الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة لنفس الفترة، ويمكن التعبير عنها بإحدى المعادلتين:

الإسهام الاجتماعي = العائد الاجتماعي_ التكلفة الاجتماعية	و	الدخل الاجتماعي = الربح المحاسبي _ الإسهام الاجتماعي

- **صافي الأصل الاجتماعي.** هي كل ما يحيط بالمشروع من موارد طبيعية تندرج ضمناً تحت صفة أنها أصبحت أصلا اجتماعيا للمشروع، وأن الاستنفاذ السلبي لها يعتبر اهتلاك يخفض من قيمتها.

ثانيا: مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

تختلف مجالاتها باختلاف الآراء حولها وسنقوم بتوضيح مختلف هذه الآراء بالشكل التالي:

1. حددت لجنة المحاسبة عن الأداء الاجتماعي من قبل الجمعية القومية للمحاسبين بأمريكا(NAA) أربعة مجالات للأداء الاجتماعي وتتمثل في:[164]

- تفاعل المنظمات مع المجتمع؛ - المساهمة في تنمية الموارد البشرية؛
- المساهمة في تنمية الموارد الطبيعية و البيئية؛ - الارتقاء بمستوى جودة السلع والخدمات.

2. كما أن هناك ستة مجالات للأداء الاجتماعي كما جاء بها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الاجتماعي وهي كالتالي: **البيئة، الموارد الغير متجددة**، الموارد **البشرية، العملاء، الموردون** والمجتمع.

3. أما الجمعية الأمريكية (AAA) فقد قامت بإجراء دراسة ميدانية على بعض المؤسسات التي تعد قوائم وتقارير اجتماعية، وذلك من أجل التعرف على أسس القياس والإفصاح، وأصدرت تقريرا بخمسة مجالات للأداء الاجتماعي وهي كالتالي: **الرقابة على البيئة، العاملون، خدمة المجتمع، توظيف الأقليات وتحسين المنتج**.

المطلب الثالث: الاتجاهات الرئيسة للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

إن الملاحظ للبحوث والكتابات العلمية، التي تناولت محاسبة المسؤولية الاجتماعية، يجد بروز ثلاثة تيارات فكرية رئيسية للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وهي كالتالي:

أولا: الاتجاه الأول

تعد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية امتدادا لمجال المحاسبة الحالية، من أجل تغطية الأداء الاجتماعي، ويتطلب هذا الاتجاه تضمين التقارير المالية التقليدية بعدًا جديدًا بإضافة الأداء الاجتماعي جنبًا إلى جنب مع الأداء الاقتصادي في التقارير المحاسبية التقليدية، ويتضح هذا الاتجاه بصورة أكبر في محاولات إعداد تقارير بيئية واجتماعية كجزء مكمل للقوائم المالية التقليدية متمثلة في:

1. قائمة الدخل المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية؛
2. قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية؛
3. القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية؛
4. تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد.

ثانيا: الاتجاه الثاني

تعد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نظرة جديدة للمحاسبة، باعتبار أن كل فئات المجتمع أصحاب مصلحة في المشروع، وهذا يعني إعادة تعريف المحاسبة، وتأسيس مفاهيم جديدة، وطبقًا لهذا الاتجاه ينظر إلى المحاسبة الحالية- مالية وإدارية-، على أنها جزء من إطار أشمل هو إطار المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

[164] بلال خلف السكارنه، **أخلاقيات العمل**، دارة المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط3، 2013، ص 175.

ثالثا: الاتجاه الثالث

تعد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نظرية فرعية إلى جانب نظريات أخرى في علم المحاسبة، أي أنها وفق هذا الاتجاه تعد فرعا متميزًا له خصوصياته داخل الإطار العام للمحاسبة، مثل الفروع المحاسبية الأخرى المستقلة: " محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية، محاسبة الموارد البشرية ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الثالث: القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية

يعتبر القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية من أحدث أنواع القياس المحاسبي التي تتجه كل المؤسسات إلى تبنيه في الوقت الحاضر، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم وأهم مشكلات القياس المحاسبي الاجتماعي، بالإضافة إلى معايير ومؤشرات القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية، كما سنتطرق إلى المعالجة المحاسبية لقياس ت الاجتماعية.

المطلب الأول: مفهوم وأهم مشكلات القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية

تعد عملية القياس المحاسبي الاجتماعي ترجمة لعمليات الأداء الاجتماعي للمؤسسات، وهو ضرورة ملحة في الوقت الحالي لأهميته البالغة في الحكم على مدى تبني المؤسسات لمسؤولياتها الاجتماعية، وسنحاول من خلال هذا المطلب، تناول مفهوم القياس المحاسبي الاجتماعي وأهم مشكلاته.

أولا: تعريف القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية

لقد وردت عدة تعاريف للقياس المحاسبي الاجتماعي نذكر منها:

يعرف القياس المحاسبي الاجتماعي بأنه:" تحليل الأحداث المتعلقة بأنشطة المؤسسة الاجتماعية، وتسجيلها في تاريخ حدوثها، ثم تتبع حركة تبادل هذه الأحداث لتحديد أثارها على مصالح أطراف التبادل على شكل وحدات نقدية تماشيا مع فرض وحدة القياس. "[165]

كما يعرف القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي بأنه:" التعبير الكمي والنقدي عن النشاطات ذات المضمون الاجتماعي التي يمكن قياسها بمقاييس كمية ونقدية وتحديد آثارها على القوائم المالية، والتعبير بمقاييس غير كمية بالنسبة للنشاطات التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية ونقدية، بالاستناد إلى المعلومات التاريخية والمستقبلية، ووفق المبادئ المحاسبية والتشريعات القانونية والأعراف السائدة."[166]

---

[165] محمد عباس بدوي، **المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق**، دار المكتب الجامعي للنشر القاهرة، 2007، ص 28.

[166] سليمان بن عبد الله بن محمد الزامل، **مستوى الافصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية المساهمة السعودية_ دراسة تحليلية للتقارير المالية السنوية لشركات الإسمنت والبتروكيمياء_**، رسالة ماجيستير، كلية الشريعة والدراسات الاسلامية، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2015 ص 74.

يمكن القول بأن القياس المحاسبي الاجتماعي هو تعبير كمي عن عمليات الأداء الاجتماعي للمؤسسة لمعرفة كل التكاليف التي تتحملها في سبيل ممارستها لأنشطتها الاجتماعية، وترجمة هاته التكاليف في شكل قوائم مالية تفيد كل أصحاب المصالح في المؤسسة.

ثانيا: أهم مشكلات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

على الرغم من أهمية القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي، إلا أن هناك نوعا من الصعوبات أو المشكلات التي تواجه المحاسبين عند القيام بوظيفة القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي، وتتمثل أهم هذه المشكلات فيما يلي:[167]

1. عدم القدرة على حصر عناصر التكاليف الاجتماعية. من خلال استعراض وجهات النظر حول مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، اتضح أن مفهومها غير محددة المعالم حتى الأن، وعلى ذلك فإن عدم الوصول إلى اتفاق محدد حول مفهومها باعتبارها المتسبب في حدوث عناصر التكاليف الاجتماعية، إنما يعني –بديهيا-عدم القدرة على تحديد تلك العناصر، والذي يعني بدوره عدم إمكانية قياس تلك التكاليف أو التقرير عنها.

2. صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية. إن عدم وجود معيار محدد ودقيق للتمييز (للفصل) بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية، يعتبر المشكلة الرئيسة في عدم القدرة على الفصل بين تكاليف كل نشاط عن الآخر، الأمر الذي يعني المزيد من المشكلات في عملية القياس للأداء الاجتماعي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تكاليف إنشاء مدارس خاصة لأبناء العاملين، يمكن اعتبار هذه التكاليف تكاليف اجتماعية لأنها تخلق نوع من الرضى لدا العاملين وأُسرهم، إلا أن المشكلة تكمن في إمكانية اعتبارها تكاليف اقتصادية في نفس الوقت، حيث أنها تحفز العاملين على جودة الإنتاج والانضباط في العمل والمحافظة على الوقت.

3. الاختلاف حول مفهوم التكاليف الاجتماعية. تعد مشكلة اختلاف وجهات النظر حول تحديد مفهوم التكاليف الاجتماعية، من المعيقات التي تواجه المحاسبين عند إجراء قياس التكاليف الاجتماعية، حيث نميز بين وجهتي نظر في ذلك:

- **قياس التكاليف من وجهة النظر المحاسبية.** وفقا لوجهة النظر المحاسبية فإن التكاليف الاجتماعية تمثل كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة اختياريا نتيجة التزامها ووفائها بمسؤولياتها الاجتماعية، أو إلزامياً امتثالاً للقانون ولا تحصل المؤسسة مقابل هذه التكاليف على منافع أو عوائد اقتصادية، وهي ما تمثل التكلفة الفعلية وهنا يكون القياس من وجهة نظر المؤسسة.
- **قياس التكاليف من وجهة النظر الاقتصادية:** وفقا لوجهة النظر الاقتصادية، فإن التكاليف الاجتماعية تتمثل في قيمة الأضرار والمساوئ التي يتحملها المجتمع نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي، والذي يترتب عليه أثار سلبية خارجية (تلوث الهواء بأدخنة المصانع، تلوث المياه والتربة... الخ)، وتعتمد وجهة النظر الاقتصادية على ما يسمى " بتكلفة الفرصة البديلة " لتحديد التكاليف الاجتماعية.

إن المشكلة الجوهرية تكمن في كيفية قياس تلك التكاليف أو الأضرار التي تلحق بالمجتمع في الوقت الذي يتعذر فيه ترجمة هذا الضرر إلى قيم نقدية تمثل التكلفة الاجتماعية، وتحويل التكلفة من تكلفة خارجية إلى تكلفة داخلية تتحملها المؤسسة، وفي هذه الظروف ولعلاج هذه المشكلة يمكن تحديد تكلفة بديلة للتكلفة الاجتماعية الصحيحة، عن طريق اللجوء إلى " أسلوب القياس الغير مباشر" ويسميه البعض التقييم الوسيط لتعذر تحديد قيمة الأضرار بالطريقة المباشرة، وهذه التكاليف البديلة هي:

[167] سليمان بن عبد الله الزامل، مرجع سابق، ص 74-76.

- تكاليف منع حدوث الضرر؛
- تكاليف إعادة الوضع إلى ما كان عليه (تكاليف التصحيح أو التجديد).

نتيجة لتعدد وجهات النظر ظهر اتجاه آخر والذي يعتبره الباحثين الاتجاه الصحيح في قياس التكاليف الاجتماعية، الذي يجب أن يشمل كل ما تنفقه المؤسسة على الأنشطة الاجتماعية سواء أكانت اختيارية أو إلزامية، علاوة على ما تلحقه المؤسسة للمجتمع من أضرار وما تتحمله من تضحيات، أي الأخذ بالمفهوم الواسع للتكاليف الاجتماعية والجمع بين وجهتي النظر السابقتين.

5. **مشكلة قياس المنافع الاجتماعية (العوائد الاجتماعية).** تولي جل الدراسات التي تناولت قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات، اهتماما أكثر بموضوع التكاليف الاجتماعية دون المنافع الاجتماعية، مما سبب ارتفاعا للتكاليف الكلية للمؤسسات التي تتحمل مسؤولياتها الاجتماعية، وانخفاضا في أرباحها مقارنة بتلك المؤسسات التي لا تتحمل مسؤولياتها الاجتماعية.

المطلب الثاني: طرق، مؤشرات ومعايير قياس الأداء الاجتماعي

يعد قياس الأداء الاجتماعي تعبرا عن مدى تبني المؤسسة لمسؤولياتها الاجتماعية، وتختلف طرق قياس هذا الأداء باختلاف مؤشراته ومعاييره وسنتناول في هذا المطلب طرق قياس الأداء الاجتماعي ومعاييره ومؤشراته.

أولا: طرق قياس الأداء الاجتماعي

نظرا لتعذر استخدام الأسلوب المباشر لقياس التكاليف الاجتماعية فإنه بالإمكان تحديد التكاليف الاجتماعية أو الأضرار الاجتماعية عن طريق اللجوء لأسلوب " القياس غير المباشر للتكاليف "، ومن أهم أساليبه ما يلي:[168]

1. تكاليف منع حدوث الأضرار الاجتماعية. نظرا لصعوبة قياس أو تحديد التكلفة الاجتماعية لغرض إثباتها في السجلات المحاسبية، فإن بالإمكان الحصول على أفضل رقم تقريبي للتكلفة الاجتماعية، عن طريق تكلفة تجنب الأضرار الاجتماعية أو تكاليف المنع، فمثلا التكلفة الاجتماعية في مجال التلوث الناتج عن ممارسة المؤسسة لأنشطتها تكون مساوية غالبا لتكاليف منع التلوث؛

2. تكاليف التصحيح (إزالة الضرر). وفقا لهذا الأسلوب فإن التكاليف البديلة للتكاليف الاجتماعية هي المبالغ التي تنفقها المؤسسة لإعادة الشيء لأصله وحاله، ومن ذلك المبالغ التي تتحملها المؤسسة لإعادة بعض الموارد الطبيعية لحالتها الأولى، أو لإحلال مورد محل مورد آخر استهلكته المؤسسة وتأثر بنشاطها الاقتصادي، فمثلا التكاليف الاجتماعية المترتبة على قيام أحد مصانع الإسمنت بتلويث البيئة المجاورة للمصنع، تتمثل في التكاليف التي يتحملها في محاولة لإعادة هذه البيئة إلى ما كانت عليه، ويُعد هذا الأسلوب أقل قبولا من الأسلوب الأول لما يعتريه من غموض نسبي، ومن ثم فهو يناسب بعض الحالات.

ثانيا: مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي

تقيس مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي فاعلية مختلف الأنشطة الاجتماعية التي تؤديها المؤسسة، من خلال مجالات المسؤولية الاجتماعية ومقارنة هذه المؤشرات بصورتها الكمية لسنوات عديدة، للوقوف على تطورها ومدى تعاملها مع الأداء الاجتماعي المطلوب للمؤسسة، ويمكن أن نحدد هذه المؤشرات والنسب كما يلي:[169]

---

[168] سليمان بن عبد الله بن محمد الزامل، مرجع سابق، ص 77.

[169] لخديمي عبد الحميد، أولاد حيمودة عبد اللطيف، **مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال**، الملتقى الدولي الثالث حول منضمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، 15-16 فيفري 2012 ص ص4-5.

1. قياس مكافأة القوى العاملة من خلال الأجور والمزايا المدفوعة للوقوف عن مدى العناية بهم في مختلف المجالات الاجتماعية، ويتم حساب هذا المؤشر كما يلي:

- عدد العمال × معامل قياس مدى مكافأة العمال = الأجور المدفوعة + المزايا الممنوحة /متوسط الأجر للعامل.

2. قياس مدى مساهمة المؤسسة في حل بعض المشاكل الاجتماعية كالإسكان وتوفير وسائل المواصلات والتي تُقاس كما يلي:

- مساهمة المؤسسة = عدد الأفراد المشمولين بالسكن أو النقل... إلخ / عدد العمال.

3. قياس مدى مساهمة المؤسسة في الجوانب الفنية للعاملين فيها ويتم حسابها كما لي:

- مساهمة المؤسسة في التطوير الفني= تكلفة المساهمة في نفقات التدريب والتطوير / إجمالي الأجور المدفوعة.

4. قياس مدى مساهمة المؤسسة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية والثقافية للبيئة المحيطة والمجتمع بشكل عام في المنطقة ويتم حساب هذا المؤشر كما يلي:

- مساهمة المؤسسة= تكاليف بناء المدارس والمستشفيات والأندية الاجتماعية / إجمالي التكاليف الاجتماعية في مجال البيئة المحيطة.

5. قياس مدى مساهمة المؤسسة في أبحاث منع التلوث أو الضوضاء أو تجميل المنطقة والتي يتم حسابها كما يلي:

- مساهمة المؤسسة = إجمالي ميزانية أبحاث منع التلوث أو الضوضاء أو تجميل المنطقة/ إجمالي ميزانية الأبحاث.

6. قياس مدى مساهمة المؤسسة في توفير الأمن الصناعي للعاملين، والتي يتم حسابها كما يلي:

- مساهمة المؤسسة = عدد الحوادث التي تقع / عدد ساعات العمل الفعلية.

7. قياس مدى مساهمة المؤسسة في استقرار العمل في محيطها ويتم حساب هذا المؤشر كما لي:

- معدل دوران العاملين = عدد العمال تاركي الخدمة / إجمال عدد العاملين.

8. قياس مدى مساهمة المؤسسة في تكاليف البنى التحتية في المنطقة المحيطة، والتي يتم حسابها كما يلي:

- مساهمة المؤسسة = تكلفة للمؤسسة المعنية / إجمال تكاليف مساهمة المؤسسة في المنطقة.

9. قياس مدى استغلال المؤسسة للموارد الاقتصادية المتاحة في المنطقة، ويتم حسابها كما يلي:

- مساهمة المؤسسة = تكاليف عناصر الانتاج من داخل المنطقة/ تكاليف عناصر الانتاج من خارج المنطقة أو الكلية.

10. قياس مدى مساهمة المؤسسة في الدراسات والابحاث التطويرية للمنتج، وتحسب بالطريقة التالية:

- مساهمة المؤسسة= تكاليف الأبحاث والدراسات التطويرية للمنتج / تكاليف الإنتاج الاجتماعية.

ثالثا: معايير قياس الأداء الاجتماعي

يرى العديد من الباحثين في مجال المحاسبة أن المعايير التي وضعت من قبل جمعية المحاسبين الأمريكيين سنة 1963 والتي نشرت في 1966، الأنسب لاستنباط المعايير الخاصة بالأداء الاجتماعي، وعليه فإن المعايير المقترحة هي كالتالي:[170]

[170] شهرزاد بلهامل، **المسؤولية الاجتماعية ومدى الاهتمام بالمحاسبة عنها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس _ سطيف 01 _، 2016، ص 102.

1. معيار الصلاحية: يتعلق هذا المعيار بصلاحية البيانات والمعلومات المحاسبية المستخدمة، حيث يجب أن تكون هذه البيانات والمعلومات متعلقة بالأنشطة الاجتماعية، وذات صلة وثيقة بأهداف المحاسبة الاجتماعية، كما يجب أن تعكس التقارير الاجتماعية فعلا أثر الأداء الاجتماعي للأنشطة الاجتماعية التي قامت بها المؤسسة، مما يجعل من هذه التقارير ملائمة وملبية لاحتياجات المستخدمين؛

2. معيار الخلو من التحيز: بأن يتم التقرير عن حقيقة الأداء الاجتماعي للمؤسسة بكل نزاهة، ودون أي تحيز واعتماد طرق قياس محاسبي للأنشطة الاجتماعية للمؤسسة التي تتميز بالموضوعية؛

3. معيار السببية: يعمل هذا المعيار على تبيان أسباب تحقق الأهداف الاجتماعية، أي أنه يفترض بالمؤسسة أنها عندما تتخذ قرار للقيام بنشاط اجتماعي ما، أن تراعي قيدا مهما جدا وهو أن يكون هذا النشاط الاجتماعي ذو صلة وثيقة بالأهداف الاجتماعية التي وضعتها المؤسسة؛

4. معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية: يتقابل هذا المعيار مع مبدأ "التكلفة التاريخية " في النظرية المحاسبية، أي أنه يتم قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية وفق أساس التكلفة التاريخية، مما يضفي على المعلومات المنتجة قدرا كبيرا من الموضوعية والقابلية للمقارنة؛

5. معيار العائد الاجتماعيك يقابله مبدأ "تحقق الإيراد"، إلا أنه يتسع ليشمل العوائد الاجتماعية التي تتميز بأنها غير قابلة للقياس النقدي المباشر ولا يوجد لها سعر في السوق؛

6. معيار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف المرتبطة بها: هذا المعيار مستوحى من مبدأ " مقابلة الإيرادات بالتكاليف "، ويقصد به مقابلة كل عائد اجتماعي بالتكاليف الاجتماعية التي أدت إلى إنتاج هذا العائد.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لقياس التكاليف الاجتماعية

نتناول في هذا الصدد الآراء حول المعالجة المحاسبية للتكاليف الاجتماعية الخاصة بالمؤسسة وذلك كما يلي:

أولا: اتجاهات الباحثين حول المعالجة المحاسبية. تباينت الآراء بخصوص المعالجة المحاسبية للتكاليف الاجتماعية، وظهر اتجاهان بخصوص هذا الأمر وهما كالتالي:

الاتجاه الأول: ينادي بضرورة التفرقة بين التكاليف التي يترتب عليها خدمة للمؤسسة؛

الاتجاه الثاني: ينادي بضرورة التفرقة بين التكاليف التي يترتب عليها خدمة للمجتمع والبيئة.

أما معالجة التكاليف وفقا لهذين الاتجاهين فهي كما يلي:[171]

1. اقتراح المعالجة على أنه عبئ على الإيراد؛
2. اقتراح المعالج على أساس انه توزيعا لأرباح.

إن التكاليف التي يترتب عليها خدمة للمؤسسة تستهدف أساسا تحسين الإنتاجية وزيادتها وزيادة رضا العاملين والعملاء، أي تستهدف تحقيق الإيراد وتحسينه وبالتالي يجب تحميلها عليه.

---

[171] شيخي بلال وآخرون، **نماذج القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية –** كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي ،24 –25 / أكتوبر 2017، ص8.

أما التكاليف التي يترتب عليها خدمة للبيئة والمجتمع المحلي لأسباب تنجم عن أعمال المؤسسة، فهي تكاليف ليس لها علاقة بتحقيق الإيراد.

الإيراد يتحقق من التكاليف المستنفذة التي تنجم عنها منفعة للمؤسسة، وعليه يجب اعتبارها توزيعا للأرباح وليس عبئا على الإيراد، وهناك من يرى أن كافة البنود المتعلقة بالتكاليف الاجتماعية دون تمييز هي تخصيص للربح ويرتفع إلى مستوى توزيع الأرباح.

كما يرى بعض الباحثين أن كافة بنود التكاليف الاجتماعية يجب أن تعالج على أنها عبئ على الأرباح وليس توزيعا له، لأن النشاط الذي تؤديه المؤسسة داخليا لا جدال فيه، يهدف لتحقيق الإيراد وتحسينه لذلك تكلفته عبئ على الإيراد بطبيعتها.

أما التكاليف الاجتماعية التي يترتب عليها خدمة للمجتمع فإنها بلا شك ستؤثر في تحسين الإيراد لصالح المؤسسة، عن طريق زيادة التعامل مع المؤسسة التي تراعي مسؤوليتها الاجتماعية وزيادة هذا التعامل ستزيد الإيراد، لذلك فالتكاليف الاجتماعية هذه تعتبر بدورها عبئا على الإيراد، وليس توزيعا للأرباح بأي حال من الأحوال.

المبحث الرابع: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

من أهم أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية الإفصاح عن المعلومات والبيانات المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمشروع، ويعد الإفصاح المحاسبي الاجتماعي أحد أهم مبادئ المحاسبة الاجتماعية الأساسية، وقد أوصت العديد من الجمعيات والمنظمات المهنية بإلزام المشروعات بالإفصاح والتقرير عن أنشطتها المرتبطة بالمجتمع.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي

يلعب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وغيرها دورا هاما في دنيا الأعمال حيث يمد كافة المستثمرين بالمعلومات اللازمة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

أولا: تعريف الإفصاح المحاسبي الاجتماعي

لقد وردت عدة تعاريف للإفصاح المحاسبي الاجتماعي نذكر منها:

يعرف الإفصاح الاجتماعي على أنه" عرض البيانات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للوحدة الاقتصادية بشكل يمكن من تقويم الأداء الاجتماعي للمؤسسة."

يعرف كذلك بأنه:" عبارة عن عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي بشكل يمكن من خلاله تقييم الأداء الاجتماعي لمنظمة الأعمال وتقويمه."

يعرف كذلك بأنه:" قيام المؤسسة بتقديم بيانات دورية إلى المجتمع تبين من خلالها نتائج أدائها الاجتماعي ومدى كفاءتها وفاعليتها في استغلال موارد المجتمع."

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نضع تعريفا شاملا للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، يتمثل في قيام المؤسسات بتقديم بيانات دورية إلى المجتمع، تبين من خلالها نتائج أدائها الاجتماعي.

ثانيا: أهمية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

لقد تزايد الاهتمام بالإفصاح عن بيانات الأداء الاجتماعي لدى المؤسسات، وذلك لأسباب أهمها: [172]

1. أسباب تتعلق بتحسين المستوى الإعلامي للتقارير المالية، فمثلا يساهم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في معالجة القصور بشأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الشركات والمشاريع الاقتصادية، وتضمين القوائم المالية عن الأنشطة الاجتماعية؛

2. يساهم بشكل أفضل في تقييم أداء المشروع اجتماعياً وتقويمه، حيث لم يقتصر المستثمرون على الجانب الاقتصادي فقط لاتخاذ قرار الاستثمار، بل تعدى ذلك إلى الجوانب والمعايير الأخرى مثل الدينية والسياسية والاجتماعية، وهذا ما نتج عنه ظهور ما يعرف بالمستثمر الأخلاقي؛

3. ازدياد ضغط الرأي العام بالنسبة للمشكلات البيئية والاجتماعية التي قد تسببها المؤسسات، مما دفع الحكومات لإصدار القوانين وتحقيق نوع من الإشراف وفرض العقوبات والغرامات على المشروعات المخالفة، الأمر الذي أدى إلى حث المؤسسات على إعطاء قدر أكبر من الاهتمام ببيانات التكلفة الاجتماعية لتتجنب العقوبات والإجراءات القانونية؛

4. التحديد السليم للوعاء الخاضع للضريبة، يتم بالمقابلة السليمة بين الإيرادات والتكاليف التي قد تكون غير موضوعية بسبب عدم أخذ التكلفة الاجتماعية بعين الاعتبار؛

5. أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة، منها أن البيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية هي ذات طبيعة كمية ومالية، تؤثر على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها، وهي من طبيعة عمل المحاسب، حيث أن التغير في الفلسفة الاجتماعية التي تميل نحو وجهة النظر بضرورة تحمل المشروع لتكاليف المحافظة على البيئة، يؤدي إلى معالجة بيانات الأنشطة الخاصة بالبيئة عن طريق وظيفة المحاسبة في المشروعات.

المطلب الثاني: أساليب وآليات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي

للإفصاح المحاسبي آليات وأساليب متنوعة تختلف باختلاف النشاط الاجتماعي المراد الإفصاح عنه، بالإضافة إلى اختلاف نوع المعلومة المراد الإفصاح عنها في القوائم المالية، وسنتناول في هذا المطلب أساليب وآليات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي كما يلي:

أولا: أساليب الإفصاح المحاسبي الاجتماعي

لقيت أساليب الإفصاح المحاسبي تشجيعا من المنضمات والجمعيات والمحاسبين، الذين يعترفون بأن القوائم المالية الحالية غير كافية للإفصاح عن الأداء الاجتماعي، لذلك أوصت بتضمين القوائم المالية المنشورة مثل هذه المعلومات، ويمكن تمييز ثلاثة اتجاهات في أسلوب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية وهي: [173]

1. إعداد تقارير وصفية التي تتضمن شرح للمساهمات الاجتماعية للوحدة والتأثيرات الناشئة عنها. متمثلة في الأضرار والمنافع الاجتماعية، وتعد مثل هذه التقارير في حالة وجود صعوبة في قياس الأنشطة من قبل المحاسبين، والإفصاح في هذه التقارير يعتمد على درجة كفاءة صانع التقرير وهناك عدة ملاحظات عن هذا النوع من التقارير منها:

- أن الإفصاح في هذه التقارير يعتمد على القدرة في صياغة الأنشطة الاجتماعية ووصفها؛

---

[172] سعيدي زهير، قدور نبيلة، مرجع سابق، ص 13.

[173] طه حسن اردیني، **الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية _ نموذج مقترح _**، المجلد 83، العدد 28، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2006، ص ص 158-159.

- صعوبة التحقق من صحة البيانات الواردة فيها وإخضاعها للتدقيق؛
- لا يمكن استخدامها في إجراء المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة.

2. **التقارير التي تفصح عن التكاليف الاجتماعية**. يتحدد الإفصاح في هذا النوع من التقارير بالتكاليف الاجتماعية فقط، دون الأخذ بالاعتبار المنافع الاجتماعية المحققة لصعوبة قياسها، ومن سمات هذه التقارير هو إفصاحها عن حجم الأعباء التي تحملتها الوحدة لقاء تنفيذها للأنشطة الاجتماعية، فضلا عن سهولة إجراء المقارنات بينها وبين الوحدات الأخرى؛

3. **التقارير التي تفصح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية**. تزود قرائها بمؤشرات كمية عن التكاليف والمنافع التي نتجت عن تأثيرات الوحدة اجتماعيا وتعد هذه التقارير أكثر شيوعا لتوافقها مع غالبية الأعراف والمبادئ المحاسبية، فهي تقابل التكاليف بالإيرادات، وبذلك فهي الأفضل في تقيم الأداء الاجتماعي للوحدة.

مما سبق يتضح أنه لا يوجد أسلوب موحد لعرض معلومات المسؤولية الاجتماعية، هذا ما يعكس الصعوبات التي تواجه الإفصاح المحاسبي، إذ أن هناك عدة دراسات أظهرت عدة نماذج للتقارير والقوائم الاجتماعية، التي يمكن بواسطتها الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية، منها إعداد قائمة الدخل الاجتماعي للوحدة فضلا عن وجود أساليب أخرى للإفصاح الاجتماعي منها:

- كشف الأثر الاجتماعي الذي يقابل فيه المنافع الاجتماعية بالتكاليف الاجتماعية، وذلك للتوصل إلى صافي الفائض أو العجز الاجتماعي على مستوى الوحدة الاقتصادية؛
- إعداد حساب الأرباح والخسائر المالية والاجتماعية، وهو عبارة عن أرباح وخسائر معدلة بنتائج الأداء الاجتماعي؛
- إعداد قائمة المركز المالي الاجتماعي للوحدة، التي توضح الموجودات والمطلوبات الخاصة بالنشاطين الاقتصادي والاجتماعي.

ثانيا: آليات الافصاح المحاسبي الاجتماعي

لقد أوضح بعض الباحثين أن التقرير عن نتائج الأداء الاجتماعي للمؤسسة لم يعد اختياريا، وإنما أصبح أمرا إجبارياً، حتى بدون وجود نص قانوني يلزم القيام بالإفصاح، ويمكن أن تنتقل المعلومات إلى ذوي المصالح في المؤسسة عن طريق الأليات التالية:[174]

1. **الإفصاح الاختياري**. حيث أن عدم اشتراك المساهمين في إدارة المؤسسة يؤدي إلى مشكلتين مهمتين:
   - **وجود عدم تماثل المعلومات:** المستثمرين أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة الشركة.
   - **وجود المخاطر الأخلاقية:** تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المؤسسة والتوقعات المستقبلية لها.

لهذا يجب أن تكون للإدارة حوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلب معايير إعداد القوائم المالية، وقد توصل العديد من الباحثين إلى أهمية المعلومات الاجتماعية التي تفصح عنها المؤسسات اختياريا وأثرها على ربحيتها، وعلى توجيه قرارات أصحاب المصالح فيها.

2. **الافصاح الإلزامي**. يفرض على المؤسسات وفقا للقوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال، ووفقاً لمعايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاما في المجامع المهنية المحاسبية.

---

[174] حامد أحمد صالح أبو سمرة، **معوقات الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية _من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارات الشركات _**، مذكرة ماجيستر، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص ص 46-47.

المطلب الثالث: نماذج الافصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية

إن المطلع على أدبيات الفكر المحاسبي يلاحظ أن تبويب أغلب الهيئات والمنظمات والكتاب والباحثين في مجال الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، كان قد قسم نماذج العرض لتلك المسؤولية إلى قسمين هما:

أولا: نموذج الفكر المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

إن المتتبع للدراسات المحاسبية الرقابية، يلاحظ وجود اهتمام واسع من قبل المؤسسات المهنية المعنية بشؤون المحاسبة والرقابة، وكذلك من قبل العديد من الكتاب والباحثين في ذات المجالين، ويظهر ذلك من خلال نماذج عديدة للإفصاح المحاسبي عن معلومات المسؤولية الاجتماعية والأداء الاجتماعي للوحدات وأهم تلك النماذج هي:

نموذج جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA): تم اقتراح هذا النموذج من طرف لجنة التأثيرات البيئية لسلوك المؤسسات المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية، وذلك باستعراض الأسباب التي حالت دون قيام المحاسبين بتوفير المعلومات المتعلقة بتأثيرات المؤسسة على البيئة بالرغم من اعترافهم بوجود هذه التأثيرات،

فأوضحت أنه حتى وقتنا هذا لا توجد أسس أو قواعد لقياس وعرض التكاليف الاجتماعية الكلية لأضرار البيئة الناشئة عن عمليات المؤسسة للأسباب التالية:[175]

- عدم وجود معايير قانونية لحماية البيئة تلتزم بها المؤسسات، مما أدى إلى تجنب هذه المؤسسات تحمل نفقات لتخفيض الأضرار البيئية؛
- صعوبة وضع مقاييس نقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية، بالرغم من أن هذه الحقيقة لا تعوق استخدام مقاييس غير نقدية لقياس هذه الأضرار؛
- عدم وجود أسس مقبولة لتوزيع التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية على المؤسسات؛
- عدم رغبة العديد من المؤسسات في الإفصاح اختيارياً عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها، حتى ولو أمكن قياس وتوزيع هذه التكاليف بطريقة مقبولة.

هذا النموذج يوصي بتضمين القوائم المالية المنشورة ملاحظات هامشية عن جهود المؤسسة في حل المشاكل البيئية وذلك للإفصاح عما يلي:[176]

1. **المشاكل البيئية الرئيسية:** حيث يتم تحديد المشاكل التي تواجه المشروع فيما يختص بالرقابة على التلوث والمعايير المسموح بها والعقوبات المقررة لتجاوزها؛
2. **خطط المشروع للحد من المشاكل البيئية:** حيث يتم الوصف تفصيليا لخطط المشروع اتجاه تخفيض التلوث، والجدول الزمني المحدد لتنفيذها، والموازنة التخطيطية لتكاليف الرقابة على التلوث؛

[175] محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص ص 111 -112.

[176] الطاهر خمارة، مرجع سابق، ص 111.

التقدم الذي حققه المشروع في حل المشاكل البيئية: يتم وصف ما أنجزه المشروع من التقدم، والتكاليف التي ترتبت عن هذا الإنجاز؛

التأثيرات البيئية الجوهرية على المركز المالي للمؤسسة وعلى نتيجة عملياتها: أشارت اللجنة المذكورة أن هذه المعلومات مفيدة ليست فقط للهيئات العامة المهتمة بالشؤون البيئية، بل هي مفيدة أيضا للمستثمرين المهتمين بالالتزامات المتوقعة على المشروع، تجاه المشاكل البيئية لما لها من آثار يجب أخذها في الاعتبار عند اتخاذ قراراتهم.

بتقييم الباحثين لنموذج (AAA) اتضح أنه يركز اهتمامه حول توفير المعلومات المتعلقة بمشكلة التلوث البيئي فقط، وهو الأمر الذي يجعله غير مفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمؤسسة، كما أن سهولة إعداده وقابلية المعلومات الواردة به للفهم كانت المعيار الأساسي الذي عملت اللجنة على تحقيقه، وبررت ذلك بأنها ترى ضرورة تشجيع المؤسسات على الافصاح عن مساهماتها في حل المشاكل البيئية عن طريق نموذج يكون قابلا للتطبيق، واعتبرت ذلك خطوة أُولى نحو تطوير نموذج مناسب لقياس وعرض الأَداء البيئي والاجتماعي للمشروع.

ثانيا: نماذج الممارسات العملية للمسؤولية الاجتماعية.

تتمثل أهم هذه النماذج فيما يلي:

1. نموذج Scovill Manufacturing Company (SMFC) : يقوم هذا النموذج على تصنيف الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة إلى فئتين وصفيتين، تختص الأولى بالأنشطة التي لها تأثيرات بيئية واجتماعية إيجابية، بينما تختص الفئة الثانية بالأنشطة التي لها تأثيرات بيئية واجتماعية سلبية، ويتم عرض هاتين الفئتين في شكل ميزانية عمومية بحيث يتضمن جانب الأصول أنشطة الفئة الأولى، ويتضمن جانب الخصوم أنشطة الفئة الثانية.[177]

يتم تبويب الأنشطة التي تحتويها الميزانية إلى أربعة أجزاء رئيسية، كل جزء منها يغطي مجالا معينا من مجالات المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسة، وهذه المجالات الأربعة هي: مجال فرص العمالة، مجال الرقابة البيئية، مجال المضمون الاجتماعي، ومجال خدمة المستهلكين.[178]

ويمكن أن نوضح كيفية عرض هذا النموذج بالشكل التالي:

الجدول رقم (12): نموذج (SMFC)

أولا: فرص العمالة	
الأصول	**الخصوم**
- ترتب على توسع الشركة توفير حوالي 10000 فرصة عمل جديدة منذ سنة 1963؛ - تخطط الشركة لوضع برنامج متطور لتوفير فرص عمل أكثر للأقليات؛	- لازال التغير في المستويات الوظيفية يؤدي إلى بعض المشاكل في العديد من فروع الشركة؛ - لازالت هناك حاجة إلى زيادة ترقيات الأقليات على مستويات وظيفية أعلى؛

[177] محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص93.

[178] نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص 96.

- توسعت الشركة في توظيف الأقليات فلقد كانت النسب 6%عام 1963 ارتفعت هذا العام إلى 19%؛ - الاشتراك مع مجموعة من الشركات المحلية في تنفيذ برامج تدريب كان من نتيجته توظيف 280 من المعوقين، 170 من العمال المهرة خلال الثمانية عشر شهرا الماضية.	- أغلقت الشركة أحد مراكز التدريب بعد أن بلغت نفقاته 33000 دولار بسبب توقف الحكومة عن إعانته.
ثانيا: الرقابة البيئية	
الأصول	**الخصوم**
- تم تركيب أجهزة معالجة مياه الصرف في نوفمبر من هذا العام بلغت 350000 دولار؛ - بلغ عدد الآلات التي أضافتها الشركة لمعدات الرقابة على تلوث المياه عشرة آلات منذ عام 1959؛ - قامة الشركة بإنفاق مبلغ 3000000 دولار في شراء آلات لتنقية الهواء وهذا يمثل إنجاز 80% من البرنامج المعد لذلك.	- لازالت مشكلة التخلص من بعض الرواسب الناتجة من انابيب المياه قائمة، وجاري البحث عن حل لها؛ - من الضروري القيام ببعض التعديلات على المجفف الجديد الذي تكلف 700000 دولار منذ سنة، حيث لازالت معدلات تلوث الهواء لا تتماشى مع المعدلات المسموح بها قانونا؛ - تعاني الشركة مشكلة انبعاث ثاني أكسيد النيتروجين من الآلات؛ - تواجه الشركة مشاكل قانونية لعدم توافر الوسائل الخاصة بالأمن الصناعي والصحي بسبب الحاجة إلى نفقات رأس مالية إضافية.
ثالثا: مجال المضمون الاجتماعي.	
الأصول	**الخصوم**
- قامت الجمعيات التعاونية للإسكان التي تساهم فيها الشركة بمبلغ 350000 دولار بإنشاء 174 وحدة سكنية؛ - قامت جمعية رعاية المعوقين التي تساهم فيه الشركة بإعادة بناء 12 وحدة سكنية و4 متاجر؛ - تهتم الشركة بمساعدة المؤسسات الاجتماعية مؤسسات مكافحة المسكرات، والمحافظة على الحدائق والنوادي، والمحافظة على الأمن العام؛ - بلغت تبرعات الشركة خلال الخمس سنوات الماضية ما يعادل 1.2 % من أرباح هذه السنوات قبل الضرائب، وقد بلغت نسبة التبرعات هذا العام 8% من العائد الموزع على المساهمين.	- البرامج التي تقوم بها الشركة لبناء مساكن لمحدودي الدخل غير فعالة بدرجة كافية بالنسبة للوقت المستنفذ والمبالغ التي تم أنفاقها.
رابعا: مجال خدمة المستهلكين.	
الأصول	**الخصوم**
– أدت برامج الرقابة على الجودة إلى كفاءة أداء المنتج؛ – قام فرع (اسم الفرع) بإنشاء شبكة تليفونية لضمان سرعة تلبية ما يطلبه العملاء من خدمات؛ – قام فرع (اسم الفرع) بإضافة مائة محطة خدمة منتشرة في جميع أنحاء المنطقة المحيطة به؛ – قام الفرع (اسم الفرع) بإعداد كتيب مبسط يوضح الطريقة المثلى لتجهيز المنتج للاستخدام؛	– من المتوقع صدور قانون يفرض مستويات جودة وأداء للمنتج أعلى من المستويات الموجودة حاليا؛ – لم تتحقق النتائج المتوقعة من الأساليب التي تستخدمها الشركة لضمان رضاء المستهلكين عن الخدمات التي تؤدى لهم، فلازالت توجد بعض المشاكل في هذا المجال نحاول حلها في أسرع وقت؛ – بالرغم من إعلام المستهلكين بطريقة الاستخدام المثلى للمنتجات، إلا أننا نواجه بشكاوى سببها الرئيسي عدم الاستخدام الأمثل للمنتجات.

المصدر: محمد عباس بدوي **المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق**، دار المكتب الجامعي للنشر، القاهرة، 2007، ص 94.

2. نموذج Eastern Gas and Fuel Associates (EGFA). يقوم هذا النموذج على توفير معلومات كمية مقارنة في مجالات أربعة هي: الأمن الصناعي، تشغيل الأقليات، المساهمات الخيرية، والمعاشات ويتم مقارنتها بالدورة السابقة.[179]

يعرض النموذج أداء الشركة في المجالات الأربعة بمقارنة أدائها في السنة المعدة عنها التقرير بأدائها في السنة السابقة لها، ففي مجال الأمن الصناعي يتم عرض معلومات تتعلق بمعدل تكرار الحوادث ومدى شدتها، وعدد حالات الوفاة التي سببتها هذه الحوادث، ويعبر عن تكرار الحوادث في شكل معدل لساعات العمل المفقودة نتيجة الحادث، ويعبر عن شدة الحادث بمعدل أيام العمل المفقودة نتيجة الحادث، أما حالات الوفاة التي سببتها الحوادث فقد تم عرضها في صورة عددية مطلقة، وفي مجال تشغيل الأقليات تحدد نسبة مئوية لهم من مجال المساهمات الخيرية فقد تم عرضها كقيمة إجمالية بالإضافة إلى تحديد نسبة الربح بعد الضرائب، ونصيب كل سهم منها، وبالنسبة التي تخص كل جهة من هذه المساهمات، أما المعلومات الخاصة بمجال المعاشات فقد تم عرض قيمتها في صورة إجمالية، وتظهر هذه المعلومات في ملاحظات هامشية بالتقرير السنوي للشركة بعنوان "**Toward Social Accounting**" وهو ما يتضح من الشكل الموالي:

الجدول رقم (13): نموذج EGFA

1. الأمن الصناعي.

مصدر الحوادث	الحوادث				حالات الوفاة	
	معدل التكرار		معدل شدة الحادث			
	2003	2004	2003	2004	2003	2004
استخدام الفحم	***	***	***	***	***	***
استخدام الغاز	***	***	***	***	***	***
استخدام مياه البحار	***	***	***	***	***	***
المتوسط العام	***	***	***	***	***	***

2. توظيف الأقليات.

المستوى الوظيفي	مقارنات توظيف الاقليات			
	سنة 2003		سنة 2004	
	العدد	من إجمالي العاملين%	العدد	من إجمالي العاملين%
الإداريين	***	***	***	***
المهنيين والفنيين	***	***	***	***
الكتبة	***	***	***	***
المهرة	***	***	***	***
غير المهرة	***	***	***	***
الاجمالي	***	***	***	***

3. المساهمات الخيرية

البيان	إجمالي المساهمات الخيرية	
	سنة1	سنة 2
إجمالي قيمة المساهمات بالدولار	***	***
النسبة المئوية من الربح بعد الضريبة	***	***

[179] الطاهر خمارة، مرجع سابق، ص 113.

نصيب كل سهم بالسنت	***	***
نسبة الموزع على المؤسسات الصحية	***	***
نسبة الموزع على المؤسسات العلمية	***	***
نسبة الموزع على المؤسسات الحضارية	***	***
4. المعاشات		
البيان	إجمالي المعاشات السنوية (ألف دولا)	
	سنة1	سنة 2
المسدد لنقابات العمال	***	***
المسدد لجهات أخرى	***	***
الإجمالي	***	***

المصدر: محمد عباس بدوي، **المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق**، دار المكتب الجامعي للنشر، القاهرة، 2007، ص ص102 _103.

3. نموذج(Abt). يختلف هذا النموذج عن النموذجين السابقين اختلافا جوهريا من حيث الهدف، فإذا كان هدف النموذج (SMFC) ونموذج (EGFA) هو توفير معلومات توضح الأداء البيئي والاجتماعي للشركة، فإن هدف نموذج (Abt) هو توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات التي تعظم العائد المالي على الاستثمار الاجتماعي.[180]

يقوم نموذج (Abt) على إعداد ميزانية عمومية مالية اجتماعية، وقائمة دخل مالية اجتماعية وبذلك يتم الربط بين الأنشطة المالية والأنشطة الاجتماعية، ويتم التعبير عن كافة الأنشطة في صورة نقدية، كما هو ما يوضحه الشكل التالي:

الجدول رقم(14): نموذج (Abt)

الميزانية المالية الاجتماعية في 31/ 12/ ن

الأصول	***
موارد بشرية؛	***
أُصول تنظيمية؛	***
حق انتفاع بخدمة عامة؛	***
أُصول مالية؛	***
أُصول مادية؛	***
مجموع الأصول	***
الالتزامات	***
موارد بشرية؛	***
التزامات تنظيمية؛	***
التزامات عامة؛	***
التزامات مالية؛	***
حقوق المجتمع؛	***
مجموع الالتزامات	***

[180] محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 105.

قائمة الدخل المالية الاجتماعية عن السنة المنتهية 12/31/ ن.

الفئات الاجتماعية المستفيدة	المنافع	التكاليف	الصافي
الشركة وحملة الأسهم	***	***	***
العاملون	***	***	***
العملاء	***	***	***
الهيئات الاجتماعية	***	***	***
صافي الربح الاجتماعي	***	***	***

المصدر: محمد عباس البدوي، **المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق**، دار المكتب الجامعي للنشر، القاهرة، 2007، ص 106.

كما يتم إعداد هاتين القائمتين باتباع الإجراءات التالية:[181]

1. تحديد الأطراف الاجتماعية المستفيدة والتي تتمثل في حملة الأسهم والعاملين والهيئات العامة، والقيام بمسح استقصائي للتعرف على عناصر الأنشطة البيئية والاجتماعية التي تهم هذه الأطراف؛
2. تقييم العمليات المرتبطة بالأنشطة الاجتماعية التي يسفر عنها المسح الاستقصائي بقيم نقدية، وفي حالة عدم وجود أسعار سوقية لهذه العمليات تستخدم أسعار الظل وهي أسعار افتراضية أو محاسبية يتم التوصل إليها من خلال نماذج رياضية معقدة مثل البرمجة الخطية وهو السعر الذي يعكس التكلفة الحقيقية من منظور المجتمع؛
3. تحديد صافي الأرباح الاجتماعية بمقارنة المنافع البيئية والاجتماعية المرتبطة بكل طرف من الأطراف المستفيدة بالتكاليف البيئية والاجتماعية الخاصة به، ويفترض أن هذه القيمة تم توزيعها عليهم فعلا بالكامل، لذلك فإن الميزانية العمومية المالية الاجتماعية لا تظهر أي شيء من الأرباح الاجتماعية؛
4. تحدد حقوق المجتمع في الميزانية المالية الاجتماعية كمتمم حسابي لجانب الخصوم، أي بالفرق بين قيمة الأصول الاجتماعية والالتزامات الاجتماعية.

خلاصة الفصل الخامس

إن التزام المؤسسات الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية يمثل الخيار الأفضل لها في بيئتها المحيطة، فنجاح أي مؤسسة اليوم لا يقاس بمدى ما تحققه من أهداف اقتصادية فحسب، بل يتعداه الى ما تنجزه على المستوى الاجتماعي، فالتطور الهائل للمؤسسات وزيادة انتاجها صاحب آثار سلبية على كل من المجتمع والعمال والمستهلكين، بالإضافة إلى الجانب البيئي والمتمثل في إحداث اختلالات ومشاكل بيئية مختلف، مما استلزم ضرورة التكفل بالجانب الاجتماعي وإدراجه ضمن أنشطة المؤسسات الاقتصادية من خلال قياسها لتكاليف أنشطتها الاجتماعية والافصاح عنها في القوائم المالية، وهو ما تمثل في مفهوم المحاسبة الاجتماعية من أجل تقييم الأداء الاجتماعي لها وتقديم معلومات ذات جودة للأطراف المعنية سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

[181] نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص99.

قائمة المراجع المستعملة

- أم كلثوم جماعي، سمير بن عبد العزيز، **الركائز الأساسية لنجاح المسؤولية الاجتماعية في منضمات الأعمال**، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار.
- عمارة طهرات وأمين مخفي، **المقاربات العلمية للمسؤولية الاجتماعية ومساهمتها في التنمية المستدامة " تجارب دولية رائدة بين النموذجين الوضعي والاسلامي** "، المجلد 11، العدد 01، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة حمه لخضر الوادي، 2018.
- الطاهر خمارة، **المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة (حالة سوناطراك)**، مذكرة ماجيستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.
- سعيدي زهير، قدور نبيلة، **محاسبة المسؤولية الاجتماعية إشكالية القياس والافصاح والتطبيق في المؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة –مقاربات علمية وعملية -، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 25/24 اكتوبر 2017.
- فؤاد محمد حسين الحمدي، **الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك**، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة أعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، اليمن.
- سليمان بن عبد الله بن محمد الزامل، **مستوى الافصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية المساهمة السعودية_ دراسة تحليلية للتقارير المالية السنوية لشركات الإسمنت والبتروكيمياء**_، رسالة ماجيستير، كلية الشريعة والدراسات الاسلامية، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية.
- نوفان حامد محمد العليمات، **القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا،2010
- الصيبان محمد عبد السلام، **المحاسبة الاجتماعية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد01، جامعة الاسكندرية، 1987.
- جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، **مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية**، العدد 17، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم والدراسات الانسانية، جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية ،2016.
- بلال خلف السكارنه، **أخلاقيات العمل**، دارة المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط3، 2013
- محمد عباس بدوي، **المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق**، دار المكتب الجامعي للنشر القاهرة، 2007.
- لخديمي عبد الحميد، أولاد حيمودة عبد اللطيف، **مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال**، الملتقى الدولي الثالث حول منضمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، 15-16 فيفري 2012.
- شهرزاد بلهامل، **المسؤولية الاجتماعية ومدى الاهتمام بالمحاسبة عنها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس _ سطيف 01 _، 2016.
- شيخي بلال وآخرون، **نماذج القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية** – كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي-،24 -25 / أكتوبر 2017.
- طه حسن اريدني، **الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية (نموذج مقترح)**، المجلد 83، العدد 28، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل،2006.
- حامد أحمد صالح أبو سمرة، **معوقات الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارات الشركات)**، مذكرة ماجيستر، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة،2009.

الفصل السادس: الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية

عناصر المحاضرة:

المقدمة

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة البيئية

المطلب الأول: تعريف المحاسبة البيئية

المطلب الثاني: مراحل تطور المحاسبة البيئية

المطلب الثالث: أهمية المحاسبة البيئية

المبحث الثاني: أساسيات حول المحاسبة البيئية

المطلب الأول: طبيعة المعلومات للمحاسبة البيئية

المطلب الثاني: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية

المطلب الثالث: أسباب ومبررات الاعتماد على المحاسبة البيئية

المطلب الرابع: صعوبات ومعوقات المحاسبة البيئية

المبحث الثالث: التكاليف البيئية

المطلب الأول: تعريف التكاليف البيئية

المطلب الثاني: أنواع التكاليف البيئية

المطلب الثالث: مداخل تقدير التكاليف البيئية

المطلب الرابع: القياس النقدي لتأثيرات عمليات مجال المساهمات البيئية

المبحث الرابع: الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

المطلب الأول: نطلق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

المطلب الثاني: صعوبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

المطلب الثالث: طرق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

خلاصة

مقدمة

أدى نمو و تطور المؤسسات إلى تزايد اهتمامات المؤسسة بالمساهمة الاجتماعية و الحفاظ على البيئة من التدهور، في هذا الاطار برزت الحاجة لقياس التكاليف البيئية و التعرف على طبيعتها و معرفة اثارها، أو بالأحرى ما يسمى بالمحاسبة البيئية مما اضفى بعدا جديدا و متطورا لمهنة المحاسبة التي كانت في السابق تنظر للنواحي المالية و النقدية مع اغفال الجانب الاجتماعي و المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، من جهة أخرى أن القيام بتحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي و تحديدها و قياسها بصورة صحيحة في المؤسسة يسهم في ترشيد قرارات التسعير و القياس الصحيح لتكلفة كل منتج على مستوى المؤسسة، و كل ذلك يؤدي في النهاية الى تحقيق أرباح المؤسسة و حصتها السوقية على المدى البعيد.

تعتبر المحاسبة البيئية أحدث مراحل التطور في المنهج المحاسبي لما لها من أهمية القياس للتكاليف والمنافع البيئية والافصاح عما تقوم به المؤسسات من أداء بيئي في تقاريرها المالية أو المستقلة لتستفيد منها مختلف الجهات المعنية وأصحاب المصلحة. بناء على ما سبق يتبادر إلى أذهاننا طرح الإشكالية التالية: **ما هو مفهوم المحاسبة البيئية؟**

على ضوء ما تقدم سوف نحاول من خلال هذه المحاضرة التطرق إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة على المسؤولية البيئية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة البيئية

برزت المحاسبة البيئية كتوجه وتطور جديد نتيجة الاهتمام المتزايد بقضايا البيئة ومحاولة المحافظة عليها وحمايتها من أضرار التلوث البيئي ولذلك وجب على المؤسسات تحمل مسؤوليتها البيئية وتطبيق المحاسبة البيئية من أجل حماية الموارد البيئية، وسنحاول من خلال هذا المبحث الإلمام ببعض الجوانب التي لها علاقة بهذا الموضوع من تعريف ومراحل نشأة المحاسبة البيئية إضافة إلى أهميتها.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة البيئية

عرفت المحاسبة البيئية على أنها تحدد وتقيس كلفة الأنشطة والمستلزمات البيئية، واستخدام هذه المعلومات في صنع القرارات، والهدف هو تخفيض الآثار البيئية السالبة للأنشطة والأنظمة، وهي تستند أساسا على دعم مدراء الأعمال والوكالات الحكومية.

التعريف الأول:

هي نظام وعلم اجتماعي لإدارة الجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف من خلال قياس نقدي للأضرار التي تسببها الشركات للبيئة نتيجة لأنشطتها والإبلاغ عنها بالقوائم المالية.

التعريف الثاني:

تعرف المحاسبة البيئية على أنها فرع من فروع المحاسبة يتخصص بتحديد وقياس التكاليف البيئية ويلخص تلك المعلومات لغرض الإفصاح عنها بالكشوف المالية من أجل تقويم الأداء البيئي. [182]

التعريف الرابع:

"تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الأثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملا بمبدأ من يلوث يدفع". [183]

المطلب الثاني: مراحل تطور المحاسبة البيئية

عرفت المحاسبة البيئية تطورا عبر التاريخ وكان ذلك عبر عدة مراحل نلخصها في الأتي:

نشأة المحاسبة وتطورت كباقي العلوم الاقتصادية والاجتماعية تلبية لاحتياجات المجتمع، وقد أجمع الباحثون والمهنيين على أن من أهم مقومات استمرارية المحاسبة كعلم اجتماعي، هو قدرتها على الاستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال وقضاياها المستحدثة.

ولما كانت حماية البيئة ومكونات النظام البيئي يمثل أساسا من أسس التنمية الاقتصادية باعتبار أن الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية هو حق ليس فقط للأجيال الحالية، بل للأجيال القادمة أيضا، وبناء على ذلك نشا نظام محاسبي جديد لا يزال في طور

---

[182] خالد الخطيب، **دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها**، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد5، جامعة البتراء، الأردن، 2008، ص(152).

[183] خالد الخطيب، **مرجع سابق**، ص:153.

التكوين عرف بالمحاسبة الخضراء أو المحاسبة عن البيئية المستدامة، المحاسبة البيئية، المحاسبة عن التأثيرات البيئية وغيرها من التسميات.

تعد المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي فالشركات الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة النطاق سوآءا من جهة الاقتصاد الوطني أو من حيث تعدد الاطراف ذوي المصالح في تتبع اقتصاديات تلك المنشآت.

لقد شهدت المحاسبة البيئية تطورا في أواخر القرن العشرين، حيث قسمت مراحل تطور علم المحاسبة البيئية إلى أربعة مراحل كالآتي:

1. المرحلة الأولى: وهي من الفترة ما بين 1970 الى 1979م حيث كانت دراسات وصفية باستخدام النماذج المعيارية.
2. المرحلة الثانية: هي الفترة ما بين 1980 الى 1989م حيث تناولت هذه المرحلة مناقشات حول دور المحاسبة في الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية.
3. المرحلة الثالثة: هي الفترة ما بين 1990 الى 1995م وقد شهدت هذه المرحلة نضوجا من مفهوم المحاسبة البيئية، حيث شرعت الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية وظهور ما يسمى بعملية التدقيق البيئي.
4. المرحلة الرابعة: وهي المرحلة الأخيرة بعد عام 1995م وفيها أصبح ينظر إلى المحاسبة البيئية كقياس للأداء البيئي بما يفوق المعايير التنظيمية.

المطلب الثالث: أهمية المحاسبة البيئية

للمحاسبة البيئية أهمية كبيرة ودور فعال في الدفع بعجلة الاقتصاد وقد أصبح تطبيقها ضرورة ملحة، وكسائر العلوم والنظريات لا يمكن تطبيقها بشكل سريع ومطلق علي أرض الواقع وإنما تواجهها تحديات ومعيقات، وتكمن أهمية المحاسبة البيئية في المزايا التي يوفرها وجود إطار للمحاسبة البيئية كتخفيض الضغوط البيئية وتحقيق قياس أدق لأداء المؤسسات الصناعية وتوفير معلومات بشكل أفضل عن المشكلات البيئية، نوضح هذا من خلال النقاط التالية:[184]

- أهمية البيئة وضرورة حمايتها وتنميتها من خلال تبني مفهوم التنمية المستدامة وإصدار العديد من التشريعات من أجل حمايتها، وكذا الإقرار بضرورة تضمين القيم البيئية للموارد في التكلفة.
- ضرورة تبني المؤسسات لبرامج مختلفة تمكنها من تخفيض ورقابة تكاليف الأداء البيئي، الأمر الذي من شأنه يعظم من قيمة وأهمية المحاسبة البيئية.
- الضغوط التي تمارسها العديد من الهيئات المهنية بهدف مراعاة المخاطر البيئية، والتأكد على المسؤولية البيئية للمؤسسات الاقتصادية وخاصة منها الصناعية.

[184]- سعيدي سياف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجيستر غير منشورة، جامعة قسنطينة2، 2014، ص(52-53).

- اهتمام الدراسات النظرية والتطبيقية بالبيئة والمحاسبة البيئية، حيث أن الإنفاق في المجال ؤ يزيد من أرباح المؤسسات.

- إن إفصاح المؤسسات الصناعية عن إنجازها في مجال حماية البيئة يضفي الثقة والدقة على معلوماتها المحاسبية بالقوائم المالية.

- حتمية المحاسبة البيئية بموجب القوانين والتشريعات البيئية الدولية والمحلية، التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث.

- إن المحاسبة البيئية تعد نشاطا خدميا يتم تطويره لتعزيز المبادرات والسياسات البيئية، والمنافع البيئية التي تسفر عن ممارسة المؤسسات لأنشطتها، ولا تقتصر أهميتها على الحكومات وأجهزة حماية البيئة دون غيرها، بل إن ضرورة وجود إطار لمحاسبة البيئة في المؤسسات الاقتصادية يحقق مزايا عديدة للمحاسب ومتخذ القرارات.

يمكن ايجاز أهمية المحاسبة البيئية في:[185]

1. إن الكثير من التكاليف البيئية يمكن الحد منها أو تخفيضها نتيجة للقرارات الإدارية مثل الاستثمار في عمليات التكنولوجيا الخضراء وإعادة تصميم العمليات / المنتجات، فالكثير من التكاليف البيئية ربما لا يضيف قيمة للنظم والعمليات والمنتجات؛
2. اكتشفت العديد من الشركات أن التكاليف البيئية يمكن تعويضها من خلال توليد منافع من بيع الفاقد كمنتجات ثانوية أو الترخيص بالتكنولوجيا النظيفة؛
3. الإدارة الجيدة للتكاليف البيئية يمكن أن تنتج تحسن في الأداء البيئي ومنافع ملموسة في صحة الأفراد، ومن ثم نجاح الأعمال.
4. يمكن تحسين الأداء البيئي من الحصول على مزايا تنافسية مع العملاء للمنتجات والخدمات التي تشارك في الحصول على بيئة أفضل؛
5. المحاسبة عن التكاليف البيئية والأداء البيئي يدعم تطبيق نظم الإدارة البيئية، وهو النظام الذي يجب على الشركات تطبيقه للدخول في التجارة الدولية.

المطلب الرابع: أهداف المحاسبة البيئية

يري الباحثون أن هناك هدفان أساسيان للتقرير المالي البيئي:

الهدف الأول: أن قرار الاستثمار يتطلب أن يقدم التقرير المالي معلومات للمستثمرين والدائنين والمستفيدين الأخريين لصنع قرارات استثمارية سليمة،

[185] عز الدين فكري تهامي، **الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية**، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 8، جامعة الأزهر، 2011، ص:321.

الهدف الثاني: هو تقديم معلومات محاسبية تخدم الإدارة وذلك للحكم على فعالية الإدارة في استخدام موارد المنشأة وتسييرها وبصفة عامة فإن التقرير المالي يركز علب إعداد تقارير ذات هدف عام للوفاء بالحاجات المعلوماتية للمستفيدين الخارجين المحتملين.

ويبين باحثين آخرين أن الأهداف الأساسية البيئية تتمثل في الآتي:[186]

- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة التي لا تشتمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الاجتماعية والبيئية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة البيئية للمؤسسة الاقتصادية للطوائف التي يهمها هذا الأداء والتي تساعدهم في تقييم الأداء البيئي.
- تحديد وقياس مساهمة المؤسسة كوحدة متكاملة لأحد أو أكثر من نظم تسلم التكنولوجيا للعوائد الاجتماعية الإجمالية والتضحيات التي تكون قابلة للتمييز لتلك النظم.
- تقييم الأداء البيئي للمؤسسة من خلال تحديد ما إذا كانت استراتيجيتها وأهدافها تتماشي مع الأولويات الاجتماعية والبيئية من جهة، وتمثل العلاقة بين أداء المؤسسة الاقتصادي والرفاهية الاجتماعية تمثل العنصر الجوهري.
- المساهمة في تحسين عملية التصنيع داخل المؤسسة، وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للمورد، وطرق التخلص من النفايات، وكذلك تقييم المخاطر الخفية في إصدار المنتجات واستهلاكها، في تحسين صورة المؤسسة أمام المجتمع.

المبحث الثاني: أساسيات حول المحاسبة البيئية

سنحاول من خلال هذا المبحث تسليط الضوء على أهم النقاط ذات العلاقة بالمحاسبة البيئية من طبيعة المعلومات اللازمة في ذلك ومتطلبات تطبيقها إضافة إلى الأسباب والمبررات التي دعت إلى وجود المحاسبة البيئية ومن ثم معيقات تطبيقها.

تنقسم المعلومات المحاسبية البيئية إلى:[187]

المطلب الأول: طبيعة المعلومات للمحاسبة البيئية

- المعلومات الفيزيائية: لغرض اجراء التقييم العادل للتكلفة فإنه يتوجب على المؤسسة ليس فقط تجميع البيانات المالية وإنما كذلك البيانات غير المالية التي تؤثر على التكاليف البيئية، والتي تتمثل بصورة خاصة في:

[186] فضل ياسين داود الجماصي، مدي تطبيق المحاسبة البيئية في بيئة الأعمال الفلسطينية، مذكرة مقدمة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2016، ص(22).

[187] أحمد ضويفي، فضيل فارس، **المحاسبة البيئية كآلية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة**، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22-23 نوفمبر 2011، ص ص:253-254.

1. **بيانات عن الموارد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج:** حيث تركز المحاسبة البيئية بصفة خاصة على التكاليف والمواد لأن العديد من المؤسسات الصناعية تنتج نفاية التي تمثل مواد كان يتوقع أن تصبح جزء من المنتوج إلا أنها أصبحت نفاية بدلا من ذلك بسبب أمور تتعلق ربما بتصميم المنتج أو عدم كفاية العمليات أو عدم مطابقة المواصفات أو غير ذلك.

إضافة إلى ذلك فإن العمليات الصناعية تستهلك الطاقة والماء والمواد التي لا يتوقع أن تدخل المنتج النهائي، إلا أنها بنفس الوقت ضرورية لعملية تصنيع المنتج كما هو الحال لمياه تنظيف الخزانات الكيميائية ما بين دفعات المنتج، أو في استخدام الوقود لعمليات النقل، وأن العديد من هذه المواد يصبح في الحقيقة سيل من النفاية الذي يتطلب إدارته وبالتالي سيعتمد على كيفية إدارة هذه المواد مما سيؤدي إلى إنتاج كميات كبيرة من النفايات والانبعاثات.

وعلى هذا الأساس فإن النفاية والانبعاثات هي أوضح الأمثلة عن التأثيرات البيئية للمواد، التي يمكن أن تؤثر على الصحة الانسانية ونظم الاقتصاد الطبيعية، التي تشمل الأشجار والحيوانات، الهواء والماء والأرض، يمكن أن تصبح ملوثة أو حتى إفسادها.

2. **بيانات متعلقة بالمنتجات:** الجانب الرئيسي الثاني للمعلومات الفيزيائية تتمثل في المعلومات عن المنتجات (المنتجات الثانوية ومواد التغليف)، التي تنتجها المصانع، هذه المنتجات التي غالبا ما تكون نهائية تؤثر على البيئة على سبيل المثال عندما يتطلب الأمر طمر المنتج في نهاية عمره الانتاجي.

أن البعض من التأثيرات المحتملة للمنتج على البيئة يمكن تقليصها عند مرحلة تصميم المنتج، كأن يتم تقليص حجم ورق التغليف أو استبدال المنتج بخدمات مماثلة أو غير ذلك، ففي العديد من المؤسسات الصناعية تصبح معظم المواد المستخدمة جزء من المنتج النهائي، ولذلك فإن المؤثرات المحتملة للمنتج على البيئة تكون عالية، إلا أنه يقابل ذلك منافع بيئية محتملة عالية أيضا عند أجراء تحويلات أو تحسينات على المنتج.

وعلى هذا الأساس فإن الإدارة الكفؤة تتطلب معرفة بيانات دقيقة عن الكميات ووجهة اتجاه جميع ما يتعلق بالطاقة والماء والموارد المستخدمة لدعم النشاط، كما تحتاج معرفة قيمة الطاقة والماء والمواد المشترات التي ستؤلف جزءا من المنتج وستشكل نفاية وانبعاثات مستقبلا، هذه المعلومات المحاسبية الفيزيائية ضرورية للإدارة الكفؤة لمؤثرات البيئة المحتملة.

3. المعلومات المالية عن البيئة: تتضمن التكاليف المتعلقة بالبيئة مصروفات بيئية و التي تشمل التكاليف المحققة لمنع طرح النفاية و الانبعاثات و تكاليف الرقابة و المعالجة للنفاية بعد تحققها و تكاليف التخلص من المواقع الملوثة، كما تتضمن المعلومات المالية الهامة التي يحتاجها الأداء البيئي في إدارة هذه التكاليف بكفاءة، و من أمثلتها تكاليف شراء المواد التي تصبح في النهاية نفاية و انبعاثات، وقبول حقيقة مبدأ اعتبار كافة تكاليف شراء الموارد الطبيعية كالطاقة و الماء و المواد بأنها مرتبطة بالبيئة، فمن الطبيعي قيام المؤسسات بدراسة تكاليف مشتريات المواد عند اتخاذ القرارات الإدارية للشراء، و لكن ليس من المتوقع اعتبارها مرتبطة بالبيئة، إلا أنه من الضروري النظر إلى هذه التكاليف بأنها مرتبطة بالبيئة كي يكون بمقدور المؤسسة توفير المعلومات لتقييم الجوانب المالية لإدارة البيئة هو مرحلة من مراحل المحاسبة البيئية.

المطلب الثاني: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية

هناك متطلبات عديدة من الواجب توافرها لتطبيق نظام محاسبي يتلاءم مع خصوصيات المعلومات البيئية يمكن تلخيصها كما يلي:

1- **استخدام قواعد النظام المحاسبي البيئي:** عن طريق توفير حد أدنى من القواعد التي تتلاءم وطبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات لأغراض بيئية وليس اقتصادية فقط ومنها:

- الملائمة للغرض البيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح؛
- الإفصاح عن الأنشطة البيئية للمؤسسة الاقتصادية كافة والتي تختلف من وقت إلى أخر ومن مؤسسة إلى أخرى؛
- توحيد الممارسة البيئية في المؤسسات المماثلة أي ضرورة تماثل إجراءات المحاسبة وأسلوبها بين المؤسسات المتشابهة التي تنفق في طبيعة النشاط أو المورد الطبيعي والمواد الخام التي يتم التعامل بها، وذلك حتى يمكن إجراء مقارنة بينهما؛
- قابلية القوائم المالية للتدقيق الخارجي، إذ تظهر البيانات المختلفة لمجالات المساهمة المعبرة عن الأنشطة البيئية للمؤسسة بصورة مقبولة علميا، لأجراء التدقيق الخارجي حتى يمكن توثيق الصلة بين المؤسسة والبيئة عن طريق القوائم المالية.

2- **استحداث معايير للتقدير المحاسبي البيئي:** إذ يتوجب استحداث معايير تلائم إعداد القوائم البيئية وخاصة في حالة انفصالها عن القوائم المالية التقليدية، ولعل ذلك يساهم في الاهتمام بنوعية البيانات التي تشملها القوائم البيئية ويساهم في إظهار القوائم المالية بشكل دقيق حتى تكون مقبولة ومفهومة من جانب مستخدميها؛

3- استحداث حسابات الأداء البيئي: تتمثل حسابات اقتصاديات الأداء البيئي و أصوله و التزاماته في حسابات تاريخية و هي الحسابات التي تم الاعتراف بها محاسبيا نتيجة أحداث فعلية تأكدت فعلا في تاريخ القوائم المالية كحسابات دورة الإيراد و المتحصلات النقدية، حسابات دورة النفقات و المدفوعات النقدية، حسابات دورة المخزون، حساب دورة التمويل، حسابات دورة الاجور، و أخرى احتمالية و هي الحسابات التي تحدث نتيجة للاعتراف بالأحداث أو الظروف الطارئة في كل ظرف أو حالة لا تتأكد نتيجتها من ربح أو خسارة إلا عند وقوع أو عدم حدوث واحد أو اكثر من الأحداث غير المؤكدة في المستقبل، فالظرف البيئي الطارئ هو حالة قائمة في تاريخ القوائم المالية، و سوف تتراوح نتيجتها النهائية بأحداث قد تقع أو لا تقع في المستقبل كالالتزامات المحتملة المتعلقة بالأصول التي تم التخلص منها و الالتزامات الجوهرية التي يمكن أن تحدث عند بيع أو التخلص من أصل معين إضافة إلى تأثير تكاليف المعالجة المتوقعة على تحديد صافي القيمة الممكن تخفيضها للأصول المعروضة للبيع.

المطلب الثالث: الأسباب والمبررات التي دعت الى وجود المحاسبة البيئة

هناك مجموعة من الأسباب والمبررات التي دعت إلى وجود المحاسبة البيئية منها:[188]

[188] مهاوات لعبيدي، **القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر**، اطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة، 2015/2014، ص ص:27-28.

1- اهتمام المنظمات الدولية، ومن أهمها إدارة التنمية المتواصلة بالهيئة العامة للأمم المتحدة، حيث قامت هذه المنظمة بتكوين ما يسمى بمجموعة خبراء الأمم المتحدة في مجال محاسبة نظام الإدارة البيئية.

2- الدراسات التي أثبتت أن الإنفاق في مجال التكاليف البيئية يعمل على زيادة أرباح المؤسسات؛

3- تمكين المؤسسات من الإفصاح عن إنجازاتهم في مجالات حماية البيئة، مما يحقق الثقة بدرجة أكبر للأداء البيئي؛

4- الضغوطات التي تمارسها الهيئات المهنية مثل الجمعية البريطانية للمؤمنين وجمعية صندوق دعم التعويضات وذلك بغرض أخذ المخاطر البيئية في الحسبان وبما يؤكد المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات والمؤسسات؛

5- تمكين الشركات من الإفصاح عن إنجازاتهم في مجالات حماية البيئة، مما يحقق الثقة بدرجة أكبر في تحقيق الشركة لأدائها الاجتماعي؛

6- أدت التطورات الهائلة التي حدثت في تكنولوجيا التصنيع وكثرة المشروعات الصناعية وما ترتب عليه من زيادة تلوث البيئة، إلى ضرورة النظر بعن الاهتمام إلى البيئة والحفاظ عليها؛

7- ضرورة تبني التنمية المستدامة بما يحقق التنمية التي تحقق التوازن بين احتياجات الحاضر وتطورات المستقبل؛

8- أن تحميل المؤسسة بنفقات المحافظة على البيئة بدلا من تحميل عبئها على المجتمع يترتب عليه ضرورة معالجة البيانات المرتبطة بالأنشطة البيئية من خلال الوظائف المحاسبية؛

9- إن افصاح المؤسسات عن إنجازاتها في مجال حماية البيئة يزيد من ثقة عملائها في تحقيق المؤسسة لأدائها البيئي والتوافق مع التشريعات المنظمة لاستغلال موارد البيئة، ويحسن من صورة وسمعة المؤسسة.

يمكن تصنيف هذه الأسباب كالتالي:[189]

1- الأسباب القانونية والتنظيمية: وهي أسباب تتعلق بالقوانين البيئية التي أصبحت مفروضة على المؤسسات وكذا التعليمات الحكومية التي تقضي بفرض اشتراطات خاصة واجبة الإتباع لحماية البيئة، حيث أصبح الالتزام بتلك القوانين والتعليمات يؤدي إلى تحقيق التكاليف البيئية، ويطلق عليها بالتكاليف التوافق مع التشريعات والقوانين؛

2- الأسباب الاجتماعية: وهي أسباب تتعلق بتوقعات المجتمع تجاه المؤسسات ومؤسسات الأعمال حيث تستشعر الدول والمجتمعات اليوم بأهمية الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية، وبالتالي فان المؤسسات التي تعمل بأسلوب صديق للبيئة عليها أن تتحمل تكاليف بيئية تساعد على زيادة شهرتها كصديقة للبيئة؛

3- الأسباب الخاصة بالمستهلك والأعمال: تتعلق باحتياجات ومتطلبات المستهلك بشأن استخدام منتجات غير ضارة بالبيئة، فالمستهلك يرغب في شراء منتج يسهل التخلص منه أو إعادة تدويره مما يدفع المنتجين إلى مراعاة ذلك عند الإنتاج أو التسويق وينتج عنه تكاليف بيئية مختلفة، وهذه التكاليف تطوعية أو اختيارية لأن هي كمبادرة منها لتحقيق متطلبات المستهلك أو خلق شهرة بيئية....

189أحمد ضويفي، فضيل فارس، مرجع سبق ذكره، ص ص:249-250.

المطلب الرابع: معوقات تطبيق المحاسبة البيئية

إن أهم معوقات ومشاكل تطبيق المحاسبة البيئية ما يلي:[190]

1- قلة الوعي البيئي؛

2- عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين ملزمة بتحمل أو بالاعتراف بالمسؤوليات البيئية؛

3- مشكلة القياس المحاسبي والتي تتمثل في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث الى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية، لتحقيق متطلبات الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة؛

4- مشكلة الأثار البيئية الضارة غير المنظورة، والتي يمكن أن لا تظهر في الوقت الحالي وقد تظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التنبؤ بها أو حجم الأضرار الناتجة عنها، على سبيل المثال، الأضرار الصحية التي قد تسببها أنظمة الاتصالات الخلوية؛

5- مشكلة حصر الأضرار البيئية، ففي بعض الصناعات لا يمكن حصر الأضرار البيئية المتسببة عنها، فيمكن أن تسبب بعض الصناعات كوارث بيئية ضخمة لا مجرد اضرار محدودة، على سبيل المثال انتاج منتوجات قد تسبب عدة حالات تلوث كالمشاكل الصحية المزمنة للإنسان، أو التسبب في انقراض نوع معين من الحيوانات أو النباتات، مما يوجد صعوبة في قياس الأضرار بوحدات نقدية؛

6- مشكلة التكلفة، إن تحميل التكلفة البيئية على تكلفة المنتج سيؤثر على جوانب عدة، وذلك لارتباط تلك التكلفة بالقدرة التنافسية الحالية، مما يؤدي ذلك إلى رفع تكاليف المنتجات وبالتالي أسعارها، مما قد يضعف القدرة التنافسية على مستوى التبادل الدولي وهنا قد يظهر المزيد من الحروب التجارية؛

7- مشكلة الموضوعية، حيث أن الجهة التي ستقدم المعلومات عن التلوث البيئي تتمثل في العنصر البشري والذي غالبا ما يحكمه عنصر التقدير الشخصي.

المبحث الثالث: التكاليف البيئية

ينطوي مجال المساهمات البيئية على مجموعة من العمليات التي تؤثر على نوعية البيئة الطبيعية، حيث يشمل على قياس كافة تكاليف الأداء الاجتماعي المضحى بها لحماية ورد الأضرار عن البيئة المحيطة بالمؤسسة والمتولدة من أنشطتها الصناعية وهذه تشمل تكاليف المساهمة في تحسين المظهر الجمالي للبيئية مثل: حماية تلوث الهواء والتربة والبيئة البحرية والمزروعات والأعشاب الطبيعية وتلوث المياه وإحداث الضوضاء، وما إلى ذلك من أضرار.[191]

[190] أحمد ضويفي، فضيل فارس، مرجع سابق، ص:28.

[191] Nash Eyckmans, « Implementation of a Propional Solution to International Pollution Control Problems », Journal of Envoronment Economics and Management, N°33, 1997, PP319-325.

المطلب الأول: تعريف التكاليف البيئية

تعددت التعاريف المنسوبة إلى التكاليف البيئية نذكر منها:

- تتمثل التكاليف البيئية في مجموع النفقات التي تتكبدها الشركة في سبيل المحافظة على البيئة الموجودة بها الشركة[192]
- مجموعة من التكاليف التي تتحملها الشركة نتيجة قيامها بأنشطتها الإنتاجية في سبيل الحد من التلوث أو إزالة أثاره الضارة على البيئة اختياريا أو تطبيقا للقوانين واللوائح البيئية؛[193]

وفي دراسات قياس الأثر البيئي يقترح العلماء مراعاة العناصر ذات الأهمية تبعا لنشاط طبيعة المؤسسة، وقد تم تحديد العناصر التالية:[194]

- **عناصر طبيعية – كيميائية:** الأرض، مياه السطح، المياه الجوفية، الجو.
- **عناصر حيوية:** النباتات، الحيوانات.
- **اعتبارات بشرية:** الصحن والأمن، الاعتبارات الجمالية والثقافية.
- **اعتبارات اجتماعية واقتصادية:** فرص العمل.

المطلب الثاني: أنواع التكاليف البيئية

إن قياس التكاليف البيئية تنشأ عن قيام المؤسسات بمزاولة نشاطها، مما ينتج عنها مخلفات يمكن الاستفادة منها من خلال إعادة تدويرها أو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة.[195] ولتحقيق ذلك الهدف تتحمل المؤسسة تكاليف يمكن قياسها ومن هذه التكاليف ما يلي:[196]

---

192 عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2011م، ص:16.

193مريم مصباح سحيم، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد/العجيلات، قسم المحاسبة، 2018، ص:6.

194 أسامة الخولي، البيئة وقضايا التنمية والتصنيع، دراسات حول الواقع البيئي في الوطن العربي والدول النامية، سلسلة عالم المعرفة، رقم285، الكويت، سبتمبر 2002، ص ص 194-195.

195لمزيد من التفاصيل عن التكاليف البيئية يمكن الرجوع إلى:

- M Mathews, Social and Environmental Accounting, a Pratical Demonstration of Ethical Concern, Journal of Business Ethics, Vol14, N°95, PP661-670.
- A while, A savage, United State environmental agency (USEPA), "Environmental cost accounting for capital budgeting- a benchmark survev of management accounting", Tellvs institute, 1995, pp1-27.

196 جمال عبد الحميد عبد العزيز، تطوير نظم معلومات المحاسبة البيئية لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، دراسة نظرية وتطبيقية، دراسة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2003، ص46-48.

1. تكاليف الوقاية: وهي عبارة عن تكاليف الأنشطة المنفذة لمنع إنتاج الملوثات أو النفاية التي تسبب تدهور الجودة البيئية منها: تقييم واختيار آلات المنع أو الحد من التلوث والدراسات البيئية، وتصميم النظم لمقابلة الأهداف البيئية سواء كانت نظم شراء أو تسويق أو تغليف أو نظم معلومات محاسبية وإدارية أو إعادة استخدام وإدارة النفايات.

2. تكاليف الاكتشاف: وهي عبارة عن تكاليف الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات والنظم داخل المؤسسة متفقة مع المعايير البيئية المناسبة* سواء كانت إلزامية أو اختيارية، ومن هذه التكاليف: تكاليف المراجعة البيئية، تكاليف فحص المنتجات والعمليات، وتطوير مقاييس الأداء البيئي والرقابة على معدلات التلوث.

3. تكاليف الفشل: تشمل النشاطات التي تهدف إلى رقابة الأداء البيئي والعمل على منع حدوث أضرار بيئية، وهذه المجموعة من النشاطات تشمل التكاليف التي تتحملها المؤسسة في مراحل ما قبل الإنتاج حتى وصول المنتج إلى المستهلك، ويعد هذا النوع من التكاليف من النشاطات التي تضيف قيمة إلى ما يترتب عليها من تخفيض للتكاليف الأخرى للأداء البيئي، ومن ثم زيادة أرباح المؤسسة وتحسين مقدرتها التنافسية، وتنقسم بدورها إلى نوعين هما[197]:

1.3. تكاليف صريحة (منظورة ملموسة): يتم استخدام رصيد هذا المخصص لتغطية المصاريف والالتزامات البيئية التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة بما فيها المصاريف التي يمكن أن تتعلق بالتقليل أو الحد من التلوث انطلاقا من الفلسفة المحاسبية والتي تتعلق بمبدأ التحقق (تحقق الأثر البيئي)، حيث أن المبالغ التي تنفقها المؤسسات التي تسببت في الأضرار البيئية تعتبر تسديدا لالتزام بيئي كان قد نشأ أولا، فيجب إثبات الالتزام البيئي بمجرد تحقق التلوث، ومثال ذلك: علاج الآثار الضارة للبيئة كالرعاية الصحية وتكاليف معالجة النفايات والمخلفات الصناعية.

2.3. تكاليف ضمنية غير منظورة: يتم استخدام رصيد احتياطي لمواجهة أية التزامات قانونية أو مالية قد تترتب على المؤسسة لقاء تسببها في أضرار بيئية ما لم تكن على علم أنها قد تسببت بها (معيار الحيطة والحذر) أو لعدم علمها بأنها ستتحملها، على سبيل المثال: الدعاوي القانونية التي تقام ضدها بسبب إصابة أحد العاملين أو أحد الساكنين المجاورين للمؤسسة بمرض مزمن لقاء تعرضه لإشعاعات مضرة أو غازات سامة تسببها المؤسسة، أو لمطالبات مقامة من أية جهات سواء كانت حكومية أم خاصة.

4. تكاليف الرقابة على الأداء البيئي: تضم النشاطات التي تعمل على معالجة الأضرار البيئية التي لم تنجح نشاطات التكاليف السابقة في منع حدوثها. يعد هذا النوع من تكاليف الأداء البيئي تكاليف ناشئة عن قصور نشاطات رقابة الأداء البيئي في تحقيق مستوى الأداء البيئي المستهدف، أي أنها تكاليف غير ضرورية ولا تضيف قيمة مضافة، ومن ثم كلما أمكن منع حدوثها أو تقليلها انخفضت التكاليف الكلية للأداء البيئي وزادت أرباح المؤسسات، ويمكن تقسيمها إلى[198]:

---

* مثل معايير نظم إدارة البيئة الإيزو14001 والذي يتطلب أن تمارس المؤسسات أنشطة صديقة للبيئة في مختلف المراحل الإنتاجية والتسويقية، لمزيد من التفاصيل أنظر:

ISO140001 Certification : environnemental management system, Kohre WL. Upper saddle river, Nj, prentice-hall, Inc, p27.

[197] عبد الرزاق قاسم الشحاذ، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة العامة للأسمدة السورية وتأثيره على قدرتها التنافسية في مجال الجودة، ملتقى اقتصاديات البيئة والعولمة، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن، 2009، ص292.

[198] رانيا عمر محمد الباز السيد، أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2007، ص59.

1.4. تكاليف أنشطة المنع: وتتضمن التكاليف الناتجة عن كافة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بغرض خفض أو إزالة الأسباب المؤدية لآثار بيئية سلبية في المستقبل، وتنحصر هذه التكاليف في تكاليف إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد سامة أو ضارة بالبيئة، وعلى أن لا ينتج من العملية الإنتاجية أي مخلفات غازية أو صلبة ضارة بالبيئة وتضم الأنشطة التالية:

- أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة؛
- أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة (خضراء).

2.4. تكاليف أنشطة الحصر والقياس: وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المؤسسة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية، وتضم الأنشطة التالية:

- أنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل المؤسسة؛
- أنشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل؛
- أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية؛
- أنشطة متابعة العلاقة ما بين المؤسسة والأجهزة البيئية المختلفة.

المطلب الثالث: مداخل تقدير التكاليف البيئية

نتيجة لتعدد خصائص تأثيرات العمليات المرتبطة بمجال المساهمات البيئية، وتعدد أنواع التكاليف البيئية التي تم الإشارة إليها سابقا فإنه يصعب قياسها مباشرة بمقياس كمي عام موحد يلائمها جميعا.

إن تقدير التكاليف البيئية يتضمن نظرة مستقبلية أصعب من متابعة استراتيجية قائمة، ولغرض تحديد التكاليف البيئية يتم الاعتماد على مدخل القياس متعدد الأبعاد الذي سبق التأكيد على أنه أكثر المداخل ملاءمة لقياس العمليات ذات المضمون الاجتماعي، حيث سيتم دراسة كيفية القياس النقدي والقياس غير النقدي لتأثيرات العمليات الاجتماعية التي تؤكد على نوعية البيئة، وذلك بالاستعانة بالمداخل التالية[199]:

1. المدخل الاستبياني:

يعد هذا المدخل أحد طرق تقدير التكاليف البيئية، إذ يسأل الملوثون عن تقديرات تكاليف السيطرة على التلوث، وهنا يجب مراعاة المصداقية في التقديرات، إذ أن المبالغة قد تخلق قواعد رقابية أقل شدة للسيطرة على التلوث.

2. المدخل الهندسي:

[199] جلال البناء، المعايير الاقتصادية للمشكلات البيئية والقوانين المتعلقة بها، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص78.

يعتمد هذا المدخل على المعلومات الهندسية المرتبطة بحصر التقنيات الممكن استخدامها للسيطرة على التلوث وتقدير تكلفة الشراء، واستخدام تلك التقنيات مع افتراض استخدام التقنيات التي تعمل على خفض التكلفة في نفس الوقت.

المطلب الرابع: القياس النقدي لتأثيرات عمليات مجال المساهمات البيئية

إن العمليات التي ينطوي عليها مجال المساهمات البيئية ترتبط بالمسؤولية الاجتماعية الإجبارية للمؤسسة، حيث يحدد القانون مستويات قياسية للتلوث يفترض أن الالتزام بها يحقق الحد الأدنى لسلامة البيئة، وان عدم الالتزام بها يؤدي إلى أضرار للأفراد والموارد البيئية التي يصيبها التلوث، وعند قياس مساهمات المؤسسة في هذا المجال ينبغي التفرقة بين ما يلي:

✓ **المساهمات الموجبة:** التي ترتبط بقيام المؤسسة بالوفاء بمسؤولياتها البيئية والاجتماعية بتحقيق المستويات القياسية للتلوث (مساهمات إجبارية) أو قيامها بتحقيق أفضل منها (مساهمات اختيارية)، وفي كلا الحالتين يتم قياس هذه المساهمات بطريقة مباشرة على أساس ما تحمله المؤسسة من تكاليف فعلية.

✓ **المساهمات السالبة:** التي تنشأ في الحالات التالية:

أ. عند قيام المؤسسة بأي عمليات للرقابة على التلوث؛

ب. قيام المؤسسة بعمليات الرقابة على التلوث بصفة جزئية؛

ج.وجود المؤسسة بمنطقة تجمع صناعي، حيث توجد العديد من المؤسسات الأمر الذي يؤدي إلى تراكم مسببات التلوث بكميات تفوق المستويات القياسية.

لقياس هذه المساهمات يتطلب تطبيق مدخل تكلفة دورة حياة المنتج على التكاليف البيئية حيث يجب أن تشتمل جميع التكاليف الماضية، الحالية والمستقبلية لتحليل الربحية طويلة المدى للمنتجات، حيث أنه في ظل المفهوم الحديث للبيئة الصناعية المتطورة، فإن فهم تكاليف دورة حياة المنتج الكاملة والتي تستحق أثناء وقبل وبعد دورة التصنيع أو الإنتاج تعتبر في غاية الأهمية لتحديد أسباب تحقق تكاليف الإنتاج، حيث بموجبه يمكن لمتخذي القرارات اتخاذ القرار السليم[200].

يساعد تحليل دورة حياة المنتج في التعرف على احتمالات ومسببات التلوث وكيفية منعها، ويمكن تقسيم دورة حياة المنتج إلى المراحل التالية[201]:

1. **دورة الأبحاث والتطوير:** وتهدف هذه المرحلة إلى تقليل التلوث البيئي من خلال تصميم منتج صديق للبيئة.
2. **دورة التصنيع:** يتم من خلال هذه المرحلة اختيار واقتناء المواد المستخدمة في عملية الإنتاج، بحيث لا تسبب تلوث للبيئة.
3. **دورة خدمات ما بعد البيع:** تهدف هذه المرحلة إلى اختيار الموارد المناسبة التي توفر مواد ومكونات وعناصر الطاقة النظيفة غير الملوثة.

[200] Steen, Beng, Environmental costs and benefits in life sycle costing, International journal, vol16, 2005, pp107-118.

[201] ماجدة حسين إبراهيم، «إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج»، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2000، ص ص302-304.

4. مرحلة التعبئة: وتهدف هذه المرحلة إلى تقليل التلوث البيئي بعدم استعمال مواد تعبئة ملوثة للبيئة ومضرة بالصحة، وعلى أن تكون العبوات المستعملة قابلة لإعادة التدوير والاستخدام.

5. مرحلة الاستخدام: يتم في هذه المرحلة التحقق من الاستخدام الأمثل للمنتج بحيث لا يتسبب في انبعاثات ضارة وملوثة للبيئة.

6. مرحلة الاستبعاد أو التخلص من المنتج: حيث يتم التخلص من المنتج إذا انخفض الطلب على المنتج وزادت تكاليفه على إيراداته بطريقة لا تسبب لوث بيئية.

يترتب عن هذه الحالات مشكلة إمكانية قياس قيمة أضرار التلوث لعدم وجود أسعار تبادل، بالإضافة إلى مشكلة تحديد نصيب كل مؤسسة من قيمة الأضرار في حالة التجمع الصناعي. إن قياس المؤشرات السابقة لا يمكن أن يدخل حيز التطبيق العملي ما لم تحظ بمعلومات محاسبية واضحة ودقيقة على مستوى المؤسسة والبيئة والمجتمع ككل، ولذلك تم التأكيد على ضرورة الاعتماد على معلومات محاسبية واضحة وصريحة لكافة التكاليف المؤثرة على بيئة ومحيط الاستثمار تمهيدا لقياسها[202]. والمشكلات السابقة تنطبق على ككل من تلوث الهواء وتلوث المياه والتربة سنتطرق لهذه النقاط كالتالي:

1. في مجال تلوث الهواء:

يترتب على التزام المؤسسة بتحقيق المستويات القياسية لتلوث الهواء مجموعة من التكاليف والتي تعد بمثابة تضحية إجبارية تفرضها الدولة، لذلك يتم قياس تكاليف المسؤولية الاجتماعية الإجبارية اعتمادا على ما تحمله المؤسسة فعلا من التكاليف، فمثلا يتم تقدير عمليات الرقابة على تلوث الهواء بمقدار تكلفة ما تقوم به المؤسسة من برامج رقابة على تلوث الهواء، ومن أهم بنود هذه التكلفة: اهتلاك معدات وأجهزة رقابة التلوث ومصاريف تشغيلها، المصاريف الإدارية المتعلقة بإدارة هذه البرامج، تكاليف البحوث الخاصة بالتلوث كذلك تدخل ضمن التكلفة أيضا تكلفة عمليات الرقابة الإضافية لتلوث الهواء والتي تعد تجسيدا أعباء المسؤولية الاختيارية، هذا فيما يتعلق بأسس قياس المساهمات الاجتماعية الموجبة.

أما عن قياس المساهمات الاجتماعية السالبة، والتي تتمثل في الأضرار الناتجة عن زيادة مستويات التلوث عن المستويات القياسية، فإنه يمكن تقدير قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد على أساس إيجاد القيمة الحالية للمكاسب النقدية المتوقعة لعدم وجود قيم تبادلية تحدد قيمة هذه التأثيرات مثلا تقدير القيمة التي كان سيحصل عليها الشخص لو لم يتعرض للضرر كالوفاة المبكرة، ويتطلب حساب هذه القيمة بيانات عن متوسط العمر المتوقع للبقاء على قيد الحياة، والمكاسب النقدية المتوقع أن يحصل عليها الشخص طوال هذه الفترة واحتمالات بقائه على قيد الحياة خلالها، والمعدل المناسب لخصم المكاسب النقدية لهذه الفترة[203].

أما إذا انقطع الشخص عن العمل فيقاس الضرر على أساس المكاسب النقدية التي كان سيحصل عليها الشخص لو لم يصاب بالمرض، هذا بالإضافة إلى ما يتم تحمله من نفقات العلاج وتعويض الأجر الذي سيحصل عليه المريض خلال فترة علاجه.

---

[202] محمد نبيل علام، إخضاع الأداء الاجتماعي للمنظمة للقياس الفعلي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 1996، ص570.

[203] محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، "دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008. ص398.

هذا بالنسبة لتقدير قيمة الضرر الذي يصيب الأشخاص بسبب التلوث، أما إذا كانت عمليات المؤسسة قد نتج عنها مخلفات أدت إلى الإضرار بالمواد أو المباني أو المرافق الموجودة في محيط المؤسسة، فيقاس الضرر على أساس تقدير نفقات التصحيح[204].

أما في حالة التجمعات الصناعية فإن أفضل أساس يتم الاعتماد عليه في توزيع قيمة الأضرار نسب مسببات التلوث الناجمة عن عمليات كل مؤسسة، حيث من المفترض أن تقوم كل مؤسسة بالإفصاح عن مستويات التلوث الخاصة بها، ثم وضع أوزان للعناصر المسببة للتلوث تتماشى مع درجة تأثير كل عنصر منها على الصحة العامة. وفي حالة عدم توفر بيانات من هذه الأوزان يمكن الاسترشاد بالمستويات القياسية القانونية للعناصر المسببة للتلوث، حيث يتم المقارنة بين المستوى القياسي للعنصر المعين وبين ما يسببه من أضرار على الصحة العامة[205].

2. في مجال تلوث المياه والتربة:

- تضع الدول مواصفات واشتراطات يجب توافرها في المخلفات السائلة التي يتم التخلص منها في المجاري المائية أو في الأرض، والناتجة عن أنشطة المؤسسات الصناعية.

وتعد هذه المواصفات والاشتراطات بمثابة مستويات قياسية لتلوث المياه والتربة والتي ينبغي أن تلتزم بها المؤسسات الصناعية، وتتميز العناصر المسببة لتلوث المياه والتربة بإمكانية السيطرة عليها بدرجة أكبر من العناصر المسببة لتلوث الهواء، حيث يمكن القضاء على هذه العناصر من خلال معالجتها بطرق متعددة كيميائية أو غير كيميائية، ولهذا السبب تكون إمكانية وجود مساهمات اجتماعية اختيارية في مجال تلوث المياه والتربة أكبر من فرصة وجود هذه المساهمات في مجال تلوث الهواء. وهنا يتم قياس المساهمات للاجتماعية الموجبة بقيمة التضحيات التي يتحملها المشروع لتحقيق المستويات القياسية أو تحقيق مستويات أفضل منها. أما بالنسبة للمساهمات السالبة فيتم قياسها اعتمادا على أسس تقديرية، بحيث يتم تقدير التكلفة اللازمة لمعالجة المخلفات قبيل التخلص منها[206].

أما في حالة التجمعات الصناعية فيتم تقدير الأضرار على أساس النقص في الإنتاج الذي سببته هذه الأضرار (مثلا الثروة السمكية والمحاصيل الزراعية) ثم توزيع هذه القيمة عل المؤسسات الموجودة بمنطقة التجمع الصناعي بنفس أسس التوزيع التي استخدمت في تخصيص قيمة أضرار تلوث الهواء[207].

رابعا: القياس غير النقدي لتأثيرات عمليات مجال المساهمات البيئية

يتطلب القياس النقدي للتأثيرات الاجتماعية لمجال المساهمات البيئية توافر إمكانات مادية قد لا تتوافر المؤسسات التي ترغب في الإفصاح عن مسئوليتها الاجتماعية، لذلك فإن فرصة الاعتماد على القياس غير النقدي في التطبيق قد تكون أكبر، وقد يتخذ القياس غير النقدي شكل قياس كمي، كتحديد مدى التزام المؤسسة بالنسب القانونية للمخلفات التي تصدر عن أنشطتها،

---

[204] محمد عباس بدوي، "المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000. ص 163-165.

[205] محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، دار المكتب الجامعي للنشر القاهرة، 2007، ص171.

[206] محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، مرجع سابق، ص169.

[207] محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص175.

وقد يأخذ هذا القياس شكل غير كمي، كأن يتم الإفصاح عن مدى خطورة الأمراض التي تسببها المخلفات الناتجة عن أنشطة المؤسسة[208].

على ضوء ما تقدم من دراسة لمجال المساهمات البيئية يمكن إيجاز ما تنطوي عليه من عمليات وأسس قياسها في الآتي[209]:

1. عمليات تتعلق بمسؤولية بيئية واجتماعية إجبارية تقوم بها المؤسسة امتثالا لالتزامات قانونية، ويترتب عنها تأثيرات موجبة تتحدد قيمتها بمقدار ما تحمله المؤسسة من تكاليف تلتزم الوفاء بها، وهي تتمثل في عمليات الرقابة على تلوث الهواء وعمليات معالجة المخلفات السائلة لتحقيق المستويات القياسية القانونية؛

2. عمليات تتعلق بمسؤولية بيئية واجتماعية اختيارية تقوم بها المؤسسة بإرادتها، ويترتب عنها تأثيرات موجبة تتحدد قيمتها بمقدار التضحيات التي تتحمل المؤسسة تكاليفها مساهمة منها في تحسين نوعية البيئة الطبيعية بتحقيق مستويات للتلوث أفضل من المستويات القياسية أو التخلص كليا من مسببات التلوث، وهذه العمليات هي عمليات الرقابة الإضافية لتلوث الهواء وعمليات المعالجة الإضافية للمخلفات السائلة؛

3. عمليات تتعلق بمسؤولية بيئية واجتماعية إجبارية لا تقوم بها المؤسسة، ويترتب عنها تأثيرات سالبة تتمثل في الضرر الذي يصيب الأفراد والموارد البيئية بسبب عدم تحقيق المؤسسة للمستويات القياسية لتلوث الهواء والمياه والتربة. ويتم قياس هذه التأثيرات اعتمادا على طرق غير مباشرة تقوم على تقدير قيمة هذه الأضرار. وتنطوي عناصر هذه العمليات على قيمة ما أصاب الأفراد من أضرار تلوث الهواء وقيمة ما أصاب الموارد من أضرار تلوث التربة وقيمة أضرار عدم تنقية المخلفات السائلة، ونصيب المؤسسة من قيمة أضرار تراكم مسببات تلوث المياه والتربة.

المبحث الرابع: الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

إن كثيرا من الممارسات التطبيقية الحالية للمحاسبة تقوم على مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف دون أخذ التكاليف البيئية في الحسبان سعيا وراء تحقيق معدلات عالية من الأرباح، وهو ما يعني إهمال الوحدات الاقتصادية لجزء لا يستهان به من تكاليف الإنتاج وتحميله للمجتمع، فمعنى ذلك أن المحاسبة تكون قد ساهمت بصورة غير مباشرة في إفساد البيئة نتيجة عدم إدخالها تكلفة الرقابة على التلوث والحد منه ضمن معادلة أرباحها وما يترتب على ذلك من إضعاف الثقة في البيانات والمعلومات التي تتضمنها تلك التقارير والقوائم الأمر الذي يقلل من الاعتماد على نتائج أعمال تلك الوحدات الاقتصادية كمؤشر لتقييم الأداء.

المطلب الأول: نطاق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

يتحدد نطاق الإفصاح أو مداه بثلاثة آراء هي[210]:

[208] الأميرة إبراهيم عثمان، محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص402.

[209] محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 178-179.

[210] رضوان حلوة حنان، "بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص ص276،277.

الرأي الأول: وصف الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة بصورة إنشائية مع الاستعانة في بعض الأحيان ببعض المؤشرات الكمية والنسب الإحصائية، ويخص هذا عادة أنشطة الالتزام الاختياري للمؤسسة دون محاولة تقييم وتحليل التكاليف والمنافع المترتبة على هذه الأنشطة، ويمثل هذا الرأي المرحلة الأولى من مراحل تطور محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

الرأي الثاني: الإفصاح عن التكاليف البيئية والاجتماعية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية والاجتماعية بافتراض الصعوبات التي تواجه قياس المنافع، وهنا تعرف التقارير بتقارير المدخلات.

الرأي الثالث: أن يتضمن التقرير الاجتماعي التكاليف والمنافع الاجتماعية، وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات والمخرجات.

إن النوع الأخير من التقارير هم أشمل أنواع التقارير إلا أن جميع التقارير تعاني من صعوبات القياس المحاسبي المالي لمعظم أنشطة المسؤولية الاجتماعية، وبالتالي تفتقر إلى درجة مقبولة من الموثوقية أو الموضوعية الأمر الذي يضعف من ملاءمتها لاتخاذ القرارات لدى أصحاب المصالح، لذلك فإن هذه التقارير لا تصلح إلا للاستخدامات الداخلية، لذلك فإن أكثر التقارير شيوعا لأغراض الإفصاح الخارجي هي تلك التي تقتصر فقط على بيان تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية دون التعرض إلى جانب المنافع أي تقارير المدخلات فهي أكثر موثوقية لمعرفة ما تكبدته المؤسسات لإصلاح الأضرار التي لحقت بالمجتمع لأن المجتمع بالدرجة الأولى يريد رفع الضرر الذي لحق به نتيجة ممارسة هذه المؤسسات لأعمالها قبل إتيان المنافع المرجوة من قبل هذه المؤسسات، وإن على جميع المؤسسات أن تبدأ برنامجا ولو بسيطا للمسؤولية الاجتماعية يشتمل على أنشطة بسيطة، ولكن المهم أن يستمر ويتطور عبر الزمن ويحصل هذا في ظل دعم الإدارة العليا، فالمردود المستقبلي سيكون كبيرا وإن اقتضى الأمر التضحية بجزء من الأرباح على المدى القصير[211].

المطلب الثاني: صعوبات الإفصاح عن الأداء البيئي

إن قياس التكاليف والمنافع البيئية والاجتماعية يتم بطرق وصفية وكمية ونقدية، ومن الصعب إجراء مقابلة فيما بينها وذلك لعدم تجانس وحدة القياس سواء تم الإفصاح عن ذلك في تقارير اجتماعية منفصلة أو مدمجة في التقارير التقليدية[212]، وقد توصل المؤتمر العلمي الدولي السنوي التاسع في جامعة الزيتونة الأردنية والذي كان بعنوان اقتصاديات البيئة والعولمة إلى توصيات عديدة منها أن الادعاء بعدم قدرة النظام المحاسبي على تقديم معلومات عن آثار أنشطة المؤسسات على البيئة والمجتمع إنما يعني ضمنيا تأمين وتشجيع تلك المؤسسات التي تقوم بتلويث البيئة، وعليه لابد من أن تقوم تلك المؤسسة باستخدام المدخل الملائم لتحليل وتحميل تكاليف الأداء البيئي والاجتماعي على أنشطتها وذلك بالتعاون بين القائمين على العملية المحاسبية في المؤسسات وبين الفنيين بهدف إدارة تكاليف الأداء البيئي والاجتماعي لتحقيق أداء اقتصادي كفء وفعال[213]. كما أن تحديد الأطراف المستفيدة من التقارير الاجتماعية وتحديد حاجتها يشكل صعوبة أخرى يواجهها التقرير الاجتماعي، فحتى يكون التقرير الاجتماعي

---

[211] نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا،2010، مرجع سابق، ص27.

[212] سمهود فتحي،" دور المحاسبة في قياس وعرض الأداء الاجتماعي للوحدات الصناعية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عزيان، ليبيا، 2003، ص64.

[213] المؤتمر العلمي الدولي السنوي التاسع، "اقتصاديات البيئة والعولمة"، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، نيسان2009.

وسيلة لتوصيل الأداء الاجتماعي للمؤسسة إلى الأطراف ذات العلاقة بشكل عادل يجب أن تحكم إعداده مجموعة من المعايير التي تضمن ذلك، وإن عدم الاتفاق على معايير معينة يشكل عقبة حقيقية في طريق الإفصاح عن الأداء الاجتماعي، وحتى الآن لا يوجد هذا الاتفاق على معايير محاسبية يمكن الاعتماد عليها عند التقرير عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

بناء على ما سبق يتضح حجم الصعوبات التي تواجهها المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في توفير معلومات يمكن أن توصف بأنها موضوعية ويسهل التحقق من صحتها، الأمر الذي يتطلب مراجعة تقويمية وتحليلية لكل ما كتب عن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وما أفرزته من نماذج للتغلب على الصعوبات التي تشوبها، وذلك بهدف تحديد أوجه القصور فيها من ناحية والعمل نحو اقتراح أساليب أكثر ملاءمة من ناحية أخرى[214].

وهذا يؤكد على ضرورة عدم الاستسلام للمشكلات التي تحد من الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية، بل ضرورة العمل على التخلص والتخفيف منها للوصول إلى التقرير الموضوعي عن واقع حال المؤسسات ومركزها المالي الحقيقي المحمل بتكاليف أدائها الاجتماعي، ومن هذه المشاكل مشكلة أسلوب وطريقة التقرير الاجتماعي، ومشكلة استحداث قواعد محاسبية للاتصال المحاسبي الاجتماعي، ومشكلة استحداث المعايير الملائمة للتقرير المحاسبي الاجتماعي.

المطلب الثالث: طرق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

يمكن تعريف التقارير الاجتماعية بأنها الوسيلة أو الأداة المستخدمة لتوصيل المعلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات للأطراف ذات العلاقة215، فالفلسفة الأساسية للتقرير قد تمثلت في أن القوائم المالية يجب أن تكون ملائمة لاستخدامها المتوقع عن طريق المستخدمين المحتملين، بمعنى أنها يجب أن تحاول أن تشبع حاجات مستخدميها من المعلومات[216]، ويحظى التقرير عن الأداء البيئي والاجتماعي بأهمية بالغة لدى المؤسسات المعاصرة فهو المرآة التي تعكس مدى التزام هذه المؤسسات بأداء مسؤولياتها البيئية والاجتماعية.

وباستقراء الفكر المحاسبي والتطبيق العملي فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية والاجتماعية والطرق التي تقوم المؤسسات الاقتصادية بإتباعها تبين أن هناك طريقتين[217]:

1. طريقة الدمج:

وتعني هذه الطريقة دمج معلومات محاسبة المسؤولية البيئية والاجتماعية مع المعلومات التقليدية للمحاسبة المالية ضمن قوائمها المالية ذات الغرض العام: قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

---

[214] فتحي سمهود، مرجع سابق، ص66.

[215] راضي الحمادين،"محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الفندقية الأردنية، دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 2002، ص44.

[216] أمين السيد أحمد لطفي، "نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص222.

[217] رضوان حلوة حنان، "بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، مرجع سابق، ص (274-278).

طبقا لهذه الطريقة يتم التقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في شقيها التكاليفي والمنفعي جنبا إلى جنب مع المعلومات المالية في مجموعة واحدة معبرا عنها بوحدة النقد، وهو ما يحقق مبدأ تكامل النشاط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة، وتطبق هذه الطريقة مفاهيم منسجمة مع مفاهيم المحاسبة المالية التقليدية كمفهوم العمليات الاجتماعية، التكاليف الاجتماعية، المنافع والعوائد الاجتماعية، صافي الأصل الاجتماعي...الخ.

تفترض هذه الطريقة إمكانية القياس النقدي لظواهر وآثار المسؤولية البيئية والاجتماعية، وهو افتراض متفائل جدا لأن العديد من المشاكل الاجتماعية لا يمكن قياسها نقديا بدرجة معقولة من الموثوقية الأمر الذي يكس يعلى هذا القياس ثوب الذاتية ويقلل من إمكانية الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات، إضافة إلى ذلك فإن الدمج بين معلومات المحاسبة المالية ومعلومات محاسبة المسؤولية البيئية والاجتماعية يجعلها أكثر تعقدا ويؤثر سلبا على فائدة المعلومات المالية نفسها.

2.طريقة الفصل:

وهي تعني عرض معلومات محاسبة المسؤولية البيئية والاجتماعية في قوائم مستقلة مع الإبقاء على قوائم المحاسبة المالية في شكلها ومضمونها التقليدي. تأخذ تقارير المسؤولية الاجتماعية في هذه الطريقة أحد الأشكال التالية:

- تقارير وصفية تصف بطريقة سردية أو روائية الأنشطة البيئية والاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة، وهي عادة أنشطة الالتزام الاختياري للمؤسسة من دون محاولة تقييم وتحليل التكاليف والمنافع المترتبة على هذه الأنشطة، وتمثل هذه التقارير المرحلة الأولى من مراحل تطور محاسبة المسؤولية الاجتماعية، ولقد اقترح مثل هذه التقارير الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA عام 1973؛
- تقارير تفصح عن الجانب التكاليفي لتأثيرات أنشطة المسؤولية البيئية الاجتماعية من دون التعرض لقيمة المنافع، وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات؛
- تقارير تفصح عن تكاليف ومنافع أنشطة المسؤولية البيئية والاجتماعية، وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات والمخرجات.

ويفصح عن التكاليف والمنافع البيئية والاجتماعية للمؤسسات في شكل تقارير خاصة، حيث تبين العائد الاجتماعي لأداء المؤسسة من خلال مقابلة التكاليف الاجتماعية بالمنافع الاجتماعية وتستخدم أدوات القياس المتاحة لها (كمي، وصفي، نقدي)، حيث يلاحظ أن تأثيرات الأنشطة الاجتماعية في النوع الثاني والثالث يتم تقديمها والتعبير عنها بوحدة النقد، بينما يعتمد في النوع الأول أسلوب الإفصاح والتقييم الروائي، ولا شك أن النوع الأخير هو أشمل أنواع التقارير.

إن التقارير في الطريقتين السابقتين تعاني من صعوبات القياس المحاسبي المالي لمعظم أنشطة المسؤولية البيئية والاجتماعية، وبالتالي تفتقر إلى درجة مقبولة من الموضوعية، الأمر الذي يضعف من ملاءمتها لاتخاذ القرارات لدى أصحاب المصالح، لذلك فإن هذه التقارير لا تصلح إلا للاستخدامات الداخلية، ولذلك فإن أكثر التقارير شيوعا لأغراض الإفصاح الخارجي هي تلك التي تقتصر فقط على بيان تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية دون التعرض إلى جانب المنافع أي تقارير المدخلات فهي أكثر موضوعية[218].

[218] رضوان حلوة حنان، "بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، مرجع سابق، ص278.

كما يرى البعض أن هناك طريقة ثالثة للتقرير عن الأنشطة الاجتماعية وتتمثل في التوجه نحو الإعلام الاجتماعي[219]، إذ يمكن إبراز الأداء الاجتماعي للمؤسسات من خلال الإعلان بالوسائل الإعلامية المختلفة عن طبيعة المساهمات المرتبطة بذلك الأداء[220]، إلا أن التوجه نحو وسائل الإعلام لإبراز الدور الاجتماعي للمؤسسات لا يمثل المنفعة الحقيقية للأداء الاجتماعي ولا يشكل أساسا علميا في الإفصاح السليم، فالمعلومات الاجتماعية سوف تخضع بشكل كبير للتقدير الشخصي وستخرج عن إطارها الذي جعلت من أجله، كما أن المؤسسات ستقوم بإدارة هذه المعلومات لتحظى بالقبول لتحقيق غاياتها وذلك في ظل عدم وجود المراجعة الاجتماعية لها، كذلك سوف تكون المعلومات الواردة من المؤسسات متباينة بشكل كبير في ظل عدم وجود معيار موحد من قبل الجميع لتتم به المقارنة الصحيحة بين المؤسسات أو بين الفترات المختلفة للمؤسسة ذاتها.

يمكن الإفصاح في الوقت الحالي عن المعلومات الاجتماعية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية حتى يتم إصدار معيار خاص بالعرض والإفصاح عن الأداء الاجتماعي أو إدراج المعلومات الاجتماعية ضمن معيار العرض والإفصاح العام، كما أن الإفصاح عن بعض المعلومات بشكل كمي قد يكون متوافقا مع رغبات بعض المستخدمين أكثر من الشكل النقدي، فالإفصاح عن مساهمة المؤسسة بتخفيض نسبة التلوث بمعدل 90% مع الإفصاح عن قيمة التكلفة سيكون أفضل من الإفصاح عن التكلفة المدفوعة بشكل نقدي فقط[221].

خلاصة الفصل السادس

من خلال ما تقدم يتضح لنا أنه يمكننا القول أن المحاسبة البيئية أصبحت من الضروريات الملحة التي لم يعد تواجدها في المؤسسات مجرد أداء تحسيني للرفع من الشهر بل إلزاما على المؤسسات و خطوة بارزة نحو حماية البيئة و المنافع الاجتماعية، حيث أضحت المحاسبة البيئية ذات أهمية كبيرة لدى المؤسسات الصناعية و المؤسسات الاقتصادية، لذا توجب على هذه الأخيرة تحمل مسؤوليتها البيئية و الاجتماعية من أجل حماية البيئة و تحقيق الرفاهية الاجتماعية و ضمان سيرورة التنمية المستدامة و حقوق الأجيال القادمة و كذا استمرارية هذه المؤسسات.

[219] RobGray and Dove Owan and Klith Maunders, «corporate social reporting accounting and accountability», Prentice Hall In. ltd, Great Britain, 1987, p4.

[220] راضي الحمادين، مرجع سابق، ص44.

[221] محمد مطلق العتيبي، "القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي في القطاع المصرفي، دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2009، ص66.

قائمة المراجع المستعملة:

الكتب باللغة العربية:

- أسامة الخولي، البيئة وقضايا التنمية والتصنيع، دراسات حول الواقع البيئي في الوطن العربي والدول النامية، سلسلة عالم المعرفة، رقم285، الكويت، سبتمبر 2002.
- جلال البناء، المعايير الاقتصادية للمشكلات البيئية والقوانين المتعلقة بها، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
- محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، **"دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة"**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008.
- محمد عباس بدوي، **"المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع"**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
- محمد عباس بدوي، **المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق**، دار المكتب الجامعي للنشر القاهرة، 2007.
- نجم عبود نجم، **"أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال"**، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2006.
- رضوان حلوة حنان، **"بدائل القياس المحاسبي المعاصر"**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.
- أمين السيد أحمد لطفي، **"نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

الكتب باللغة الأجنبية:

- RobGray and Dove Owan and Klith Maunders, «corporate social reporting accounting and accountability», Prentice Hall In. ltd, Great Britain, 1987, p4.
- A while, A savage, United State environmental agency (USEPA), "Environmental cost accounting for capital budgeting- a benchmark survev of management accounting", Tellvs institute, 1995, pp1-27.

المجلات باللغة العربية:

-خالد الخطيب، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد5، جامعة البتراء-الأردن-، 2008.

-عز الدين فكري تهامي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد 8، جامعة الأزهر، 2011.

-مريم مصباح سحيم، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، العجيلات، قسم المحاسبة، 2018.

-ماجدة حسين إبراهيم، «إطار مقترح لتخفيض تكاليف الإنتاج والجودة من منظور مدخل تكاليف دورة حياة المنتج»، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2000.

-محمد نبيل علام، إخضاع الأداء الاجتماعي للمنظمة للقياس الفعلي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 1996.

المجلات باللغة الأجنبية:

- Nash Eyckmans, « Implementation of a Propional Solution to International Pollution Control Problems », Journal of Envoronment Economics and Management, N°33, 1997.
- M Mathews, Social and Environmental Accounting, a Pratical Demonstration of Ethical Concern, Journal of Business Ethics, Vol14, N°95.
- Steen, Beng, Environmental costs and benefits in life sycle costing, International journal, vol16, 2005.

الملتقيات:

- أحمد ضويفي، فضيل فارس، المحاسبة البيئية كآلية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22-23 نوفمبر 201

- عبد الرزاق قاسم الشحاذ، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة العامة للأسمدة السورية وتأثيره على قدرتها التنافسية في مجال الجودة، ملتقى اقتصاديات البيئة والعولمة، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن، 2009.

الأطروحات والرسائل العلمية

- عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2011.

- مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، بسكرة، 2015/2014.

- جمال عبد الحميد عبد العزيز، تطوير نظم معلومات المحاسبة البيئية لأغراض ترشيد القرارات الإدارية، دراسة نظرية وتطبيقية، دراسة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، القاهرة، مصر، 2003.

- عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2011.

- محمد مطلق العتيبي، "القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي في القطاع المصرفي، دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2009.

- سمهود فتحي،" دور المحاسبة في قياس وعرض الأداء الاجتماعي للوحدات الصناعية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عزيان، ليبيا، 2003.

- راضي الحمادين،"محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الفندقية الأردنية، دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، 2002.

- رانيا عمر محمد الباز السيد، أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2007.

- نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا،2010.

- سعيدي سياف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجيستر غير منشورة، جامعة قسنطينة2، 2014.

الفصل السابع: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية

مقدمة

المبحث الأول: التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية

المطلب الأول: الدوافع إلى نشأة محاسبة الموارد البشرية

المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

المطلب الثالث: أهداف وأهمية محاسبة الموارد البشرية

المبحث الثاني: الحاجة إلى محاسبة الموارد البشرية

المطلب الأول: مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية

المطلب الثاني: مبادئ وفروض محاسبة الموارد البشرية

المطلب الثالث: المزايا التي تحققها محاسبة الموارد البشرية للإدارة

المطلب الرابع: صعوبات ومعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

المبحث الثالث: التكيف المحاسبي لتكلفة وقيمة الموارد البشرية

المطلب الأول: النظرة نحو قيمة المورد البشري.

المطلب الثاني: معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية

المطلب الثالث: القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية

دراسة تطبيقية حول تطبيق معالجة محاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي

خلاصة

مقدمة

تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبيا في مجال المحاسبة، حيث ظهرت بوادر الاهتمام بها من قبل المحاسبين منذ أوائل السبعينات من القرن الماضي، ومن أجل التعرف على أهمية الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية المختلفة ومن ثم دارسة مجموعة من الأساليب العلمية التي يمكن أن تساهم وتساعد في تقييم تلك الموارد بصورة مالية شأنها بذلك شأن أية موارد أخرى يتم استثمارها في الوحدات الاقتصادية في سبيل تحقيق أهدافها.

وبالتالي تطرح الإشكالية التالية:

ماهي محاسبة الموارد البشرية؟ وكيف يتم التكيف مع النظرة نحو قيمة المورد البشري محاسبيا؟

المبحث الأول: الحاجة إلى محاسبة الموارد البشرية

سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم محاسبة الموارد البشرية، الدوافع وأهم الأسباب التي أدت إلى ظهورها ثم التعرف على أهميتها وأهدافها كالتالي:

المطلب الأول: دوافع نشأة محاسبة الموارد البشرية

أولا: نشأة محاسبة الموارد البشرية

منذ الستينات نشطت البحوث والتجارب في محاولة لوضع نظرية وطرق للمحاسبة عن الأصول البشرية على مستوى المنشاة، وكان ذلك نتيجة طبيعية للاعتراف بالدور الكبير والهام الذي يلعبه كل من الأصول البشرية ورأس المال البشرى في الاقتصاد الآن. وفى ظل الاقتصاد الزراعي وحتى الصناعي وحينما كانت الأهمية النسبية للعنصر البشرى أقل مما هي عليها الآن، فان النظريات المحاسبية وطرق المحاسبة وأساليبها لم تكن تعترف بالبشر، ولا بالاستثمارات في البشر باعتبارها أصولاً (باستثناء العبيد الذين كان يُنظر إليهم كأشياء مملوكة). ولكن على الرغم من ذلك ونتيجة لتزايد أهمية رأس المال البشرى للمنشاة الفردية، وللاقتصاد ككل، نشطت البحوث والدراسات التي تهدف إلى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات في البشر باعتبارهم أصولاً، وهذا الميدان الجديد عُرف باسم المحاسبة عن الموارد البشرية.

إذا نظرنا إلى المحاسبة عن الموارد البشرية نجدها قد نشأت وبشكل متوازي نتيجة لتطور إحدى مدارس علم إدارة الأفراد والتي تسمى مدرسة الموارد البشرية والتي تفترض أن البشر في المنشأة هم موارد تنظيمية ذات قيمة، وبالتالي يجب أن تدار على هذا الأساس. كما نلاحظ أن الباحثين النظريين في إدارة الأفراد مثل **أودي ورن** والباحثين في سيكولوجية التنظيم مثل **ليكرت** تعاملوا مع البشر باعتبارهم موارد تنظيمية ذات قيمة، ولقد ذكر ليكرت في كتابه والذي كان بعنوان" التنظيم البشرى، إدارته وقيمته": تتحدد كفاءة أي وجه من أوجه نشاط المنشأة نتيجة للكفاءة والدافعية والفعالية للتنظيم البشري لهذا النشاط.[1]

مع بداية هذا القرن كان يُنظر للعنصر البشرى على أنه جزء من الجانب الفني، المتمثلة في طرق العمل والأساليب والمعدات والخامات اللازمة لأدائه، لذلك فان العنصر البشرى كونه يتلقى أجراً على عمله فان عليه الانقياد التام للخطط المرسومة وأن يقوم بعمله على أكمل وجه.

مع تطور الفكر الإداري وظهور العلاقات الإنسانية، صار يُنظر للمنظمة على اعتبار أنها نظاماً اجتماعياً بالإضافة إلى أنها نظام فني، وأن هذا النظام يؤثر فيه ويكمله العنصر البشرى، حيث أن العنصر البشرى قد يتفق مع النظام الفني أو قد يتعارض معه، لذلك كان من الضروري فهم الحاجات والدوافع للأفراد العاملين بالمنظمة ومحاولة إشباعها وعدم الاقتصار على دفع الأجور، وبذلك ينسجم العنصر الإنساني مع الجانب الفني، ويؤدى الأفراد العاملين بالمنظمة أدوارهم كما يجب.[2]

بتطور الفكر الإداري وظهور مفهوم أسلوب المشاركة باعتبار المنظمة كيانا متكاملا يتكون من أجزاء متداخلة يتفاعل معها العنصر البشرى، ومع هذا المفهوم لم يعد العنصر البشرى جزءا فنيا متكيفا مع بقية الأجزاء، بل إن تلبية حاجات العاملين ورغباتهم أدت إلى الاهتمام بتنمية وتطوير الأفراد العاملين بالمنظمة، وبدا النظر إلى اعتبار العنصر البشرى عضوا في المنظمة أو مشاركا في عملياتها لذلك كان من الضروري تنمية الموارد البشرية حتى يفهموا أهداف المنظمة ويضعوا أهدافاً لأنفسهم أيضاً، ويسيروا نحو تحقيق النوعين من الأهداف في تناسق وتوافق، بل إن العنصر البشرى يستطيع بمجهوداته وأفكاره أن يؤدى إلى التطوير والابتكار بما يساعد على تحقيق أهداف المنظمة .[3]

---

[1] إريك فلامهولز، **"المحاسبة عن الموارد البشرية"**، **تعريب**: محمد عصام الدين زايد، **مراجعة:** أحمد حامد حجاج، **تقديم:** سلطان المحمد السلطان، الرياض، دار المريخ للنشر، 1992، ص 2.

[2] وليد ناجى الحيالى، **"المشاكل المحاسبية ونمازج مقترحة "**: دار الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك 2007، ص 290.

[3] وليد ناجى الحيالى،" دراسات في المشكلات المحاسبية المعاصرة "، دار الحامد للنشر، عمان، 2004، ص17.

مع هذا التطور في الفكر الإداري خلص المفكرون والباحثون إلى ضرورة قياس المجهودات البشرية وقياس الإنتاجية للتعرف على مدى مساهمة العنصر البشرى في زيادة الإنتاجية.

ثانيا: أسباب ظهور محاسبة الموارد البشرية

هنالك بعض الأسباب التي ساعدت على ظهور محاسبة الموارد البشرية هذه الأسباب تمثلت في الآتي:[1]

1- الاهتمام بالجوانب السلوكية لعلم المحاسبة وظهور ما يسمى بالمحاسبة الاجتماعية.

2- الاهتمام بالتدريب كأحد الجوانب المهمة لصقل مهارة وخبرة العنصر البشرى.

3- ظهور ما يسمى بالمهارات العالية

المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

يبدو من الوهلة الأولى أن هذا المصطلح غريب وغير معروف وهذا ربما يعود إلى قلة الكتابات فيه لأن معظم الكتاب يتناولون المحاسبة من منظور المحاسبة المالية التي تقوم بقياس الأثر المالي لمختلف العمليات التي تتم بين المؤسسة ومحيطها الخارجي خاصة أو محاسبة التكاليف التي تعمل على التحديد الجيد لتكاليف الإنتاج من خلال قياس الأثر المالي لحركة التكاليف داخل المؤسسة.

إن مفهوم محاسبة الموارد البشرية هو " مفهوم فلسفي وليس عبارة عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت ومبادئ معينة وإنما هو مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها الفكري وهذا بالاعتماد على كل الأنظمة الموجودة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري، نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير ومختلف الأنظمة الأُخرى". [2]

اختلف مفهوم محاسبة الموارد البشرية منها ما هو تقليدي يركز على الجانب المادي الملموس فقط ومنها ما هو حديث يركز على قيمة الفرد المادية والمعنوية.

أولا: المفهوم الكلاسيكي للمحاسبة عن الموارد البشرية

المفهوم الأول: محاسبة الموارد البشرية هي " محاسبة الأُجور التي تعنى بحساب مختلف مستحقات العمال من خلال العمل على تحديد مكونات أُجرة أو راتب العامل". [3]

يركز هذا التعريف على تعريف محاسبة المورد البشري من منظور الأجر أو الراتب وهو تعريف مشتق من وظيفة المحاسبة العامة.

---

[1] حامد عبد المعطى شعبان، "الإنفاق على الموارد البشرية "، مجلة الإدارة، العدد الثاني، أكتوبر 1986م، ص ص 94-95.

[2] R. Likert " ,"The Human Organization: Its Management and Value " New York: Mc Graw – Hill", 1967,p144.

[3] عباس مهدى الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، دار السلاسل للنشر، الكويت، 1990، ص 150.

المفهوم الثاني: يضيف هذا التعريف للتعريف الأول الذي استند على الأجر أو الراتب مختلف مصاريف التدريب والتكوين حيث يُعرف محاسبة رأس المال الفكري على أنها " المحاسبة التي تعنى بالإضافة إلى مراقبة ومتابعة الرواتب أو الأجور ومختلف مصاريف التكوين والتدريب، وبالتالي يتم تقييم رأس المال الفكري على أساس مستحقات العامل من الأجر بالإضافة إلى مصاريف التدريب والتكوين " ولقد وجهت انتقادات للتعريفين السابقين لأنهما يركزان على القيمة المادية للفرد دون العناية بالجانب غير الملموس مثل الأداء.[1]

ثانياً: المفهوم الحديث للمحاسبة عن الموارد البشرية

المفهوم الأول: من بين التعاريف الحديثة نجد تعريفاً يركز على تقييم رأس المال الفكري بالإضافة إلى الأجر ومصاريف التكوين، وعلى جانب الأداء حيث يرى أن محاسبة الموارد البشرية مهمتها هي"قياس القيمة المادية والمعنوية للمورد البشري داخل المنظمة من خلال تحديد أثر أداء وكفاءة ومردودية المورد البشري على مردودية المؤسسة ".

المفهوم الثاني: تعرفها جمعية المحاسبة الأمريكية(A.A.A) بأنها "عملية تحديد وقياس الموارد البشرية، وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بالمعلومات".[2]

المفهوم الثالث: هي " عملية قياس وإعداد التقارير عن الديناميكيات البشرية في المنظمة، وهي عملية تقييم حالة الموارد البشرية في المنشاة وقياس التغير في هذه الحالة على مدار الزمن، كما أنها عملية توفير معلومات عن الأفراد والجماعات للمنشاة لمتخذي القرارات سواء داخل المنشاة أو خارجها".[3]

من المفاهيم السابقة نجد أن محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بتقييم تكلفة وأداء المورد البشري وأثرهما على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الإعمال التي تنشط فيها، والجدير بالذكر أن المقصود بالقيمة الاقتصادية هو " قيمة المورد البشري بعد تطويره إضافة إلى تكاليف استقطابه وكل التكاليف التي تنصب تجاهه للمحافظة على قيمته المستقبلية ".[4]

---

[1] قورين حاج قويدر،" مفاهيم محاسبة الموارد البشرية"، منتدى المحاسبين العرب، (2008/7/8)، http://www.google.com

[2] على محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، "محاسبة الموارد البشرية"، دار المريخ للنشر، الرياض، 1984، ص 19.

[3] Sidney Davidson and Roman L. weil " ,Handbook of Cost Accounting " New York : Mc Graw – Hill Book Company, 1978, p 26.

[4] الأمم المتحدة، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تقرير بعنوان: التنمية البشرية لعام 1995، منتدى إدارة الموارد البشرية، http://www.google.com(2008/9/11).

المطلب الثالث: أهداف وأهمية محاسبة الموارد البشرية

يعتبر الهدف العام للمحاسبة كأداة من أدوات الإدارة هو تقديم المعلومات الصحيحة والموقوتة عن الموقف المالي والتنافسي للمنظمة. وذلك مع مراعاة الإطار البيئي التنظيمي والتكنولوجي الذي تعمل فيه المنظمة ولا يخرج هدف محاسبة الموارد البشرية عن جوهر ذلك، إذ تهدف هذه إلى توفير المعلومات الضرورية عن العنصر البشرى للمنظمة، مما يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بذلك العنصر. كما تهدف أيضاً إلى جذب انتباه الإدارة إلى أهمية الموارد البشرية، ومساعدتها في قياس هذه الموارد وتقييمها وتطويرها.[1]

إن محاسبة الموارد البشرية تسهم في تحقيق هدف أشمل وهو كفاءة استخدام القوى العاملة المتاحة، وإذا نظرنا إليها نجدها تتعامل مع قيمة الاستثمار في الأصول الإنسانية والنتائج الاقتصادية المترتبة على ذلك، فهي تساعد الإدارة على حسن اختيار الأفراد الملائمين وتدريبهم وصيانتهم وتحفيزهم والاستفادة من طاقاتهم وجهودهم إلى الحد الذي يحقق مصالح هؤلاء الأفراد إلى جانب مصلحة العمل وعلى ذلك فمن الأهمية بمكان رسم إطار فكرى أو فلسفي لمحاسبة الموارد البشرية وتصميم النظام المحاسبي الذي يوفر البيانات الدقيقة لاتخاذ القرارات الملائمة وإجراء البحوث التطبيقية والميدانية للتعرف على العوامل التي تحقق فعالية محاسبة الموارد البشرية.

بصفة عامة يمكن القول إن تصميم وتنفيذ نظام خاص للمحاسبة عن الموارد البشرية يهدف إلى تحقيق كل أو بعض الأهداف الآتية:[2]

أولاً: هدف القياس

يقصد بذلك قياس نواحي معينة تتعلق بالموارد البشرية وتشمل بصفة أساسية ما يلي:

- قياس قيمة الموارد البشرية العاملة بالمشروع باستخدام طرق علمية مناسبة قابلة للتطبيق العملي؛
- قياس تكلفة إعداد وتجهيز الموارد البشرية مثل تكاليف التعيين والتدريب؛
- قياس تكلفة استخدام الموارد البشرية من مرتبات وأجور وغير ذلك؛
- قياس الكفاءة الإنتاجية للأصول البشرية؛
- قياس ربحية استخدام الأصول البشرية؛
- قياس معدل العائد على الاستثمار البشري.

ثانياً: هدف التقرير

يقصد بذلك التقرير عن بيانات الموارد البشرية في القوائم والتقارير المحاسبية وإظهار البيانات التي تم التوصل إليها خلال تحقيق هدف القياس ويشمل التقرير عن بيانات الموارد البشرية الآتي:

- تسجيل بيانات الموارد البشرية في مختلف البطاقات والسجلات المحاسبية؛

[1] على محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، مرجع سابق، ص 22.

[2] عاطف محمد عواد العوام، مرجع سابق، ص 16.

- تلخيص البيانات المتعلقة بالموارد البشرية باستخدام الأساليب المحاسبية المعروفة لتلخيص البيانات؛
- عرض النتائج التي يتم التوصل إليها في القوائم المالية؛
- إعداد قوائم خاصة لعرض بيانات الموارد البشرية إلى جانب القوائم المالية التقليدية؛
- إعداد أي تقارير إضافية تتعلق بالموارد البشرية بناء على رغبات إدارة المشروع أو المستثمرين أو أي جهات أُخرى خارجية؛
- دراسة المشاكل الخاصة بالموارد البشرية مثل ارتفاع معدل أوراق العمل أو ظاهرة الغياب وإعداد تقارير كمية عنها.

ثالثاً: هدف ترشيد القرارات

يُقصد بترشيد القرارات تقديم بيانات ذات فائدة لمساندة الإدارة في اتخاذ القرار المناسب، حيث يهدف أُسلوب المحاسبة عن الموارد البشرية إلى تقديم معلومات إلى إدارة المشروع أو المستثمرين أو غير ذلك من الجهات المهتمة بالمشروع وذلك لترشيد القرارات التي يتعين على هذه الجهات اتخاذها وتتعلق هذه القرارات بالعنصر البشرى ومن أهم أغراض ترشيد القرارات المتعلقة بالموارد البشرية الآتي:

- دراسة البدائل المتاحة لاستغلال الموارد البشرية ومساندة الإدارة في اختيار البديل المناسب وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل للعنصر البشري؛
- ترشيد القرارات الخاصة باستخدام الموارد البشرية مثل القرارات المتعلقة بالنقل والترقية والاستقالة وهكذا إلى آخر القرارات ذات الصلة؛
- ترشيد القرارات الخاصة بالاستثمار في الموارد البشرية وهي قرارات تتعلق بإضافة عناصر جديدة إلى القوى العاملة التابعة للمنشأة؛
- فرض الرقابة على تكلفة استخدام الموارد البشرية وذلك من خلال تطبيق أساليب الرقابة على التكاليف المتعارف عليها مثل أُسلوب المعايرة؛
- ترشيد قرارات تقييم أداء العاملين؛
- ترشيد قرارات المستثمرين في المشروع أو الراغبين في الاستثمار فيه، بإعطائهم صورة واقعية عن حقيقة موارد المشروع بما فيها الموارد البشرية من خلال التقرير عن هذه الموارد في القوائم المالية؛
- ترشيد القرارات المتعلقة بتقييم إدارة المشروع أو تقييم المشروع كوحدة واحدة من جانب جهات خارجية وذلك بعدم إغفال الموارد البشرية خلال هذه النوع من التقييم وباستخراج نسب ومعدلات تتعلق ببيانات الموارد البشرية.

مما تقدم يرى بعض الكتاب أن المحاسبة عن الموارد البشرية نشأت لكي تطلع عُدة وظائف أهمها: [1]

- توفير الإطار الذي يساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية؛
- تقديم المعلومات الكمية الرقمية للتكلفة والقيمة الخاصة بالموارد البشرية؛
- تحفز الإدارة على الاهتمام بمفهوم رأس المال البشرى عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية.

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 136.

رابعا: أهمية محاسبة الموارد البشرية

من المعلوم أن العنصر الإنساني يستطيع أن يعمل في أقل الإمكانيات وأن يبنى وينمّي نفسه، لذلك فإن المنشاة ومهما عظمت إمكانيتها المادية لا تستطيع أن تحقق أهدافها بدون العنصر الإنساني.

يمكن تحديد أهمية العنصر الإنساني للمنشاة إذا تصورنا الوضع الذي يمكن أن يحدث للمنشاة إذا اختفى العنصر الإنساني، لذلك هناك دلائل عديدة يمكن الإشارة إليها باعتبارها تؤيد وتؤكد على أهمية العنصر الانساني للمنشاة، نذكر منها بعض الأمثلة:

- العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول في أي منشاة، وخاصة في المجتمعات المتقدمة حيث أن المفكر والمنفذ في أي منشاة هم البشر الذين يتولون أعمال الإدارة.
- العنصر الانساني له قيمة سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1986م يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المديرين بشركة "موتورولا" والتحقوا بالعمل لدى شركة منافسة وهي شركة "فيرتشيلر" فقد انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة.
- أوضحت بعض الدراسات العلمية التي أُجريت على عينة من 91 طالباً بالدراسات العليا " قسم التمويل " بإحدى الجامعات الأمريكية أن قرارات الاستثمار المتعلقة بشركتين مختلفتين كانت في صالح الشركة التي أعلنت عن أهمية العنصر الإنساني واهتمامها به.[1]

تجدر الإشارة إلى أن المنشاة الحديثة أصبحت تعتمد في تحقيق أهدافها ونجاحها بصورة متزايدة على العنصر البشرى. فكفاية وفعالية وكفاءة العاملين تعد عاملاً أساسياً في تحقيق الاستخدام الكفء للاستثمارات المادية الضخمة في الصناعات الحديثة، لا بل قد تعد العامل الأهم في بعض المنشآت. من ناحية ثانية يتوقع الباحثون ميلاً متزايداً نحو الاستثمارات في الأصول البشرية والتكوين الرأسمالي البشرى، كلما اعتمدت المنشاة نمط الإنتاج الحديث على الأخص الإنتاج في ظروف تكنولوجيا المعلومات وكلما ازدادت أهمية الإبداع وتطوير المنتجات وحِدة المنافسة. في مثل تلك الظروف تزداد أهمية العمالة المتعددة المهارات والتي يتم إخضاعها لدورات تدريبية باستمرار حتى تكتسب مهارات جديدة، ولقد أدى الاهتمام بالعاملين لدى غالبية المنشآت إلى تكوين قسم خاص، قسم إدارة الموارد البشرية وذلك لاستقطاب العاملين المؤهلين وإقامة الدورات التدريبية لتحسين مهاراتهم.

تزداد أهمية محاسبة الموارد البشرية في بيئة الإنتاج الحديثة وبيئة تكنولوجيا المعلومات، حيث تسعى المنشآت إلى اعتماد استراتيجية إدارة الجودة الشاملة وما يتبعها من سياسات فرعية مثل سياسة إنتاج خال من العيوب Zero Defect وسياسة " الإنتاج في الوقت المناسب " Just in Time(JIT) شراء وتخزيناً وإنتاجا وتسليماً، أي في كافة مراحل العملية الإنتاجية. إن نجاح استراتيجية إدارة الجودة الشاملة يعتمد بشكل واضح على تأهيل وتنظيم وتعاون " الأصل البشرى " متعدد المهارات والتخصصات

[1] هشام حسبو، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي"، دار جامعة عين شمس للنشر، القاهرة، 1980، ص 23.

بما يتناسب التكنولوجيا الحديثة. وهكذا فان تجاهل تأصيل العنصر البشرى يُعد نقصاً وإهمالاً كبيراً يجعل من قائمة المركز المالي مجرد ميزان مراجعة متوازن لا أكثر ولا أقل، بعيداً كل البعد عن الإفصاح عن أُصول وقيمة المنشاة.[1]

يقول Harrmnison : " إن الإنسان هو المحدد الرئيسي للأعمال ومقدار كفايتها ونجاحها، فهو الذي يخطط لقيام المنظمة ويحدد أهدافها ويعين سبل الوصول إلى هذه الأهداف ويختار الآلات والمعدات والخامات التي سيشغلها لبلوغ هذه الأهداف ثم هو المنفذ للعمل الفعلي، وهو الذي يقيّم نتائج هذا العمل ويحدد درجة نجاحه أو فشله ".[2]

المبحث الثاني: التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية

تنبع الحاجة إلى المحاسبة عن الموارد البشرية من عدة نقاط، يتمثل أولها في أن العنصر البشرى يمثل أحد الموارد الهامة في عملية الإنتاج، فالمنشأة لا تستطيع العمل أو الإنتاج إذا توافر لها الآلات اللازمة ورأس المال الكافي بدون وجود الموارد البشرية. بينما تتعلق النقطة الثانية بأثر زيادة وتعقد الأساليب التكنولوجية على طول فترة التعلم والتدريب مما يؤدى إلى زيادة نفقاتها لكي يصل الفرد لمستوى معين من المهارة، لذلك يعتبر الفرد رأس مال بشرى في المنشاة ويجب المحاسبة عنه. كما تركز النقطة الثالثة على حاجة المنشآت إلى معلومات الاستثمارات المطلوبة في اكتساب وتدريب الموارد البشرية والخاصة بإحلالها أيضاً وذلك للوصول إلى قرارات سليمة بدرجة كبيرة.[3]

المطلب الأول: مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية

خلال فترة قصيرة نجد أن محاسبة الموارد البشرية مرت بالعديد من مراحل التطور والمتميزة المتمثلة في الآتي:[4]

المرحلة الأولى: من بداية الستينيات وحتى عام (1966م)

تميزت هذه المرحلة بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأُخرى، ولعل المصادر البحثية الرئيسية لذلك كانت فكرة رأس المال البشرى في النظرية الاقتصادية وكذلك بحوث سيكولوجية التنظيم والتي تهتم بفاعلية القيادة والأهمية النسبية للموارد البشرية في مكونات شهرة المحل في المحاسبة التقليدية.[5]

المرحلة الثانية: من عام(1966م – 1971م)

هي فترة البحوث الأكاديمية الخاصة بإيجاد وتقييم فعالية نماذج قياس تكلفة الموارد البشرية (التكلفة التاريخية – تكلفة الإحلال)، وكذلك نماذج قياس قيمة الموارد البشرية (النقدية – غير النقدية). كما كانت هذه الفترة أيضا فترة بحوث خاصة بإيجاد مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية بحيث تصبح أداة تساعد العديد من المستفيدين من خارج

---

[1] رضوان حلوة حنان،" بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص ص 209 – 210.

[2] محمد سعيد جنيدي،" السلوك البشرى وأثره على معايير التكلفة داخل المشروع"، رسالة ماجستير في الإدارة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1977م، ص 55.

[3] نبيل فهمي سلامة، "بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية"، مكتبة الجلاء الحديثة للنشر، بورسعيد، 1991، ص 38.

[4] إريك فلامهولز، مرجع سابق، ص 7.

[5] المرجع السابق، ص 8.

المنشاة الذين يحتاجون إلى البيانات المالية عن الموارد البشرية مثل المستثمرين، ولقد شهدت هذه المرحلة والتي حدثت في الفترة من عام 1966م وحتى 1971م تطبيقا عمليا ميدانيا للمحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت القائمة آنذاك.[1]

خلال هذه المرحلة تمت دراسة مهمة قام بها " روجر هيرمان سون "والحاصل على درجة الدكتوراه من جامعة ميتشجان، حيث تعتبر أول دراسة في مجال المحاسبة عن الموارد البشرية، حيث تقوم الدراسة على وضع أُسلوب لقياس قيمة الموارد البشرية باعتبارها جزءا من شهرة المحل في حالة عدم شرائها، كما تمت في هذه المرحلة أيضا إعداد العديد من البحوث ذات الأهمية في هذا الميدان في جامعة ميتشجان. وفى عام 1967م تكون فريق بحثي من الراحل "ليكرت " و "اريك فلامهولز" حيث قاما بسلسلة من البحوث تهدف إلى إيجاد نماذج وطرق محاسبية خاصة بالموارد البشرية، وقام " وليام بابل "William Papal والحاصل على درجة الدكتوراه من جامعة ميتشجان Matshigan University حول قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية حيث قام بتطبيق بحثه على شركة " ر. جي. بارى " R.G.Barryوهى شركة متوسطة تقوم بإنتاج سلع صناعية في مدينة "كولومبس " بولاية أوهايو.

المرحلة الثالثة : (1971م – 1976م)

شهدت المرحلة الثالثة من مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية والتي بدأت منذ عام 1971م وحتى عام 1976م، تطورا هاما وسريعا، حيث نشرت العديد من الدراسات الأكاديمية في العالم الغربي واستراليا واليابان وغيرها، كما تم تطبيق العديد من هذه الأبحاث في العديد من المنشآت في هذه الدول ولقد كانت غالبية هذه التطبيقات في شركات متوسطة مثل شركة بارى وغيرها من الشركات.

يعتبر البحث الذي تم في شركة "بارى "في المرحلة الثانية من مراحل التطور للمحاسبة عن الموارد البشرية، والذي اشتمل على أُولى محاولات وضع نظام للمحاسبة عن التكلفة التاريخية للموارد البشرية، وذاع صيته خلال المرحلة الثالثة ونال نجاحاً حينما قامت الشركة ولعدة سنوات بنشر قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية، مما أدى إلى الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية، وقامت العديد من الشركات بإتباع ذلك، إلا أن إصدار هذه القوائم المالية ترتب عليه بعض الآثار الجانبية، حيث اعتقد البعض بأن المحاسبة عن الموارد البشرية تعامل البشر على أنهم أشياء أو ممتلكات للشركات. وبالرغم من أن إظهار القيمة المالية للموارد البشرية ضمن القوائم الختامية للمنشاة كان وبلا شك أحد اهتمامات المحاسبة عن الموارد البشرية، إلا أنه ليس الاهتمام الأكثر أهمية أو الوحيد لها، ومع هذا فقد التصق هذا الفهم الخاطئ بذهن العديد، ولعل العناوين المثيرة لبعض البحوث في هذا الفرع هي التي أوجدت ذلك، ومن هذه العناوين وضع البشر في قائمة المركز المالي للمنشاة.

لقد اشتملت البحوث الأكاديمية في المرحلة الثالثة أيضا على أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية على اتخاذ القرارات الإدارية التي يقوم بها أعضاء الإدارة التنفيذية والإدارة العليا، وكذلك القرارات التي يتخذها المستثمرون من حملة الأسهم، كذلك اتسمت أيضاً هذه المرحلة باستمرار البحوث لتطوير المفاهيم والنماذج المستخدمة في قياس الموارد البشرية والمحاسبة عنها سواء من ناحية التكلفة أو من ناحية القيمة. كما تميزت هذه المرحلة أيضاً بنشر عدد كبير من البحوث النظرية والتطبيقية بجانب انعقاد عُدة حلقات دراسية وبحثية حول هذا الموضوع الجدير بالذكر أنه في هذه المرحلة كونت جمعية

[1] المرجع السابق، ص 9.

المحاسبين الأمريكية (A.A.A) لجنتين للمحاسبة عن الموارد البشرية، الأولى عام 1971م والثانية عام 1972م ونُشرت تقارير اللجنتين تحت عنوان تطور المحاسبة عن الموارد البشرية.

المرحلة الرابعة :(1976م – 1980م)

شهدت هذه المرحلة تناقصاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من جانب التطبيقيين ويرجع ذلك إلى عُدة أسباب منها أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان والتي تعتبر أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة وإن الأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب عدداً غير قليل من الباحثين ذوي الكفاءة العالية للقيام بها. كما يتطلب أيضاً تعاون عدد كبير من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث في داخلها ومن خلالها ونتيجة لأن عدد الباحثين القادرين على القيام بهذه البحوث من حيث المهارات أو الخبرات أو المؤهلات عددهم بالطبع قليل، فان عدد البحوث التي ظهرت فهذه الفترة كان قليلاً، والأمر الذي أدى إلى عدم إقبال المؤسسات والشركات على التطبيق هو أن تكاليف تطبيق هذه النظم تزايدت والعائد المتوقع منها كان في نظر العديد منها غير مؤكد، وربما غير ذي فائدة كبيرة، فقد كانت نظرتهم إلى المحاسبة عن الموارد البشرية بأن ها فكرة جيدة وحسنة ولكنها لم تكتمل بعد. ولكن بالرغم من ذلك فقد ظهرت اتجاهات مهمة في نهاية تلك الفترة غيرت من تلك النظرة في السنوات القليلة التالية.

المرحلة الخامسة: (1980م وحتى الآن)

هي المرحلة الحالية للتطور في المحاسبة عن الموارد البشرية والتي يمكن اعتبارها من بداية الثمانينات وحتى الآن، فقد شهدت بداية بعث جديد للاهتمام بكلٍ من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية، ولعل أول شرارات التجديد هي تلك التي لمعت في أول عام 1980م حيث وُجِدت أعداداً متزايدة من البحوث الجديدة التي تتعلق بتطوير وتطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في عدد كبير من المنشآت المهمة.

كذلك في هذه الفترة أيضا حدثت عُدة أُمور كان من شأنها زيادة الاهتمام بالمحاسبة عن الموارد البشرية، أولها تزايد الاهتمام في الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية، وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشرى في زيادة الإنتاجية، كذلك اهتم المديرون في الشركات الكبرى في البحث حول هذا الموضوع مما جذب الاهتمام بشدة نحو المحاسبة عن الموارد البشرية.

المطلب الثاني: مبادئ وفروض محاسبة الموارد البشرية

إن سلامة أي نظام معلومات محاسبي يتوقف على مدى موافقته وعدم تعارضه مع المبادئ والفروض المحاسبية المتفق عليها بين المحاسبين، وفيما يلي يستعرض الباحث المبادئ والفروض المتفق عليها بين المحاسبين والملائمة لتصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية والتي تتماشى مع أهدافه:

أولاً: المبادئ التي يقوم عليها نظام محاسبة الموارد البشرية: تتمثل في الآتي:

1. مبدأ الاستمرارية والدورية:

تمثل الموارد البشرية عنصر الاستمرار للمنظمة فلا تستطيع بدونها أن تؤدى دورها، على العكس من الموارد المادية فخدماتها مؤقتة، لذا يجب على المنظمة العمل على المحافظة على مواردها البشرية وزيادة إنتاجيتها عن طريق التدريب والتشجيع، ولعظمة التكاليف المنفقة على تلك الموارد والحصول على منافعها لعدة فترات محاسبية فإنه ينبغي توزيعها على تلك الفترات.

2. مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف:

تعتبر تكلفة العنصر البشرى المنفقة على اجتذابه وتعيينه وتدريبه وتنميته، تعتبر مصروفاً رأسمالياً وأصلاً من أُصول المؤسسة يتم استنفاذه ومن ثم تحمل الفترة المحاسبية بما يخصها فقط من التكلفة ويقابلها في الجانب الدائن الإيرادات الإنتاجية للموارد البشرية والمتمثلة فيما إضافته تلك النفقات إلى معدل الإنتاج.[1]

3. مبدأ الإفصاح والعلانية:

في المحاسبة التقليدية لا يتم الإشارة إلى العنصر البشرى إلا في قائمة نتائج الأعمال (أجور ورواتب) وفى قائمة المركز المالي (المقدمات والمستحقات من تلك المصروفات) وهذا يعد قصوراً في الإفصاح حيث يجب عرض الاستثمار في الموارد البشرية ضمن أُصول قائمة المركز المالي ليعطي مؤشرا للجهات المهتمة بالمنظمة كما يعطى مؤشرات ذات دلالة تعكس كفاءة الإدارة وتوضح التغير في هيكل القوى العاملة.

4. مبدأ الموضوعية:

هناك مقاييس على درجة كبيرة من الموضوعية تستخدم لقياس رأس المال البشرى وتعتمد الموضوعية على بيانات إحصائية رسمية، ويرى الباحثون أن إضافة بيانات أقل موضوعية ولكن أكثر فائدة لمتخذي القرارات يؤدى إلى تطور علم المحاسبة.

5. مبدأ الأهمية النسبية:

إن التكاليف المنفقة لاكتساب العنصر البشري هي تكاليف كبيرة بحيث تأخذ أهمية تؤدى إلى وجوب رسملتها وإظهارها في قائمة المركز المالي.

مما سبق يرى الباحث أن محاسبة الموارد البشرية لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بل ترتقي إلى حد القبول العام في ظل تلك المبادئ والفروض المحاسبية والتي سيفرد لها الباحث ما تبقى من حديث في هذا المبحث.

ثانياً: الفروض التي يقوم عليها نظام محاسبة الموارد البشرية:

تقوم محاسبة الموارد البشرية على خمسة فروض أساسية على النحو التالي:[2]

[1] سامي عبد المعروف عبد الرحيم،" دراسة انتقادية لمدى اتفاق إطار المحاسبة عن الأصول البشرية مع الفقه المحاسبي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1986م، ص409.

[2] على محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، مرجع سابق، ص (23).

الفرض الأول: يعتبر العنصر البشري مورداً هاما من موارد المنظمة، إن لم يكن أهمها جميعاً فكما تستفيد الإدارة من العناصر المادية والتكنولوجية – الأموال والمعدات –والخامات والطرق والأساليب – فإنها أيضاً تجنى فوائد جمة من العاملين، حيث أن هؤلاء قادرين على المساهمة في تحقيق أهداف المنظمة، وتقديم خدمات متنوعة حالية ومستقبلية وذات قيمة اقتصادية معينة.

الفرض الثاني: يمكن تطبيق مفهوم " الأصول " على العنصر البشري. حيث يُعرف الاقتصاديون الأصل " بأنه شيء ذو قيمة يمتلكه شخص أو جهة معينة أو هو عنصر الإنتاج الذي يقدم منفعة أو خدمات معينة ".

كما يُعرَّف المحاسبون الأصل " بأنه مورد اقتصادي يعطى منفعة مستقبلية ويمكن قياسه نقديا بطريقة موضوعية ". ولغرض محاسبة الموارد البشرية يقوم " Harmonicon " وهو من أوائل المؤلفين الذين كتبوا في هذا الموضوع، إذ يرجع مؤلفه إلى سنة 1964م – بتعريف الأصول بأنها " موارد نادرة " يتم الحصول عليها عن طريق معاملات جارية أو ماضية، وقادرة على إعطاء منفعة أو خدمات اقتصادية في المستقبل. وتشمل المعاملات أية عمليات أو صفقات أو ظروف يترتب عليها تغير في وضع الأصول – كتعيين عدد من الموظفين مثلاً أو تدريب بعضهم أو إنهاء خدمات البعض الآخر. وبناءاً على هذا يزعم المحاسبون أنه يمكن تطبيق مفهوم الأصول على العنصر البشرى، حيث أنه يعطى للمنظمة منافع اقتصادية، ويمكن تقدير قيمته.

من جهة أُخرى تختلف الأصول الإنسانية عن الأصول المادية، وذلك فيما يتعلق بملكية الأصل. إذ أنها حقيقة لا تمتلك بواسطة المنظمة، وإنما للأخيرة الحق في استخدامها وتوجيهها ورقابتها. لذلك يفرق Harrmnison بين الأصول المملوكة والأصول التشغيلية. فأما الأولى فهي تلك الأصول التي تمتلكها المنظمة قانوناً، ولها قيمة سوقية معينة، ويمكن تحويلها أو استخدامها في سداد الديون. وأما الأصول التشغيلية فهي تلك التي تعمل بالمنظمة ولكن الأخيرة لا تمتلكها قانوناً أو تستخدمها لسداد الديون.

الفرض الثالث: إن استخدام الأصول الإنسانية يتضمن تكلفة اقتصادية تتحملها المنظمة، وفى مقابل ذلك تحصل المنظمة من هذه الأصول على خدمات ومنافع تسهم في تحقيق درجة من الفعالية، وحيث أن هذه الخدمات والمنافع اقتصادية بطبيعتها، فإن من الممكن قياسها ووضعها في صورة نقدية، تظهر في الحسابات الختامية حتى وان حدثت تغيرات في الأصول الإنسانية، وكذلك العمل أو الإحالة للتقاعد مثلا فان الكشوف المحاسبية تستطيع إظهار ذلك في تكاليف الإحلال.

الفرض الرابع: إن قيمة الأصول الإنسانية تتأثر بالنمط القيادي للإدارة. أي أن الطريقة التي تتبعها الإدارة في التعامل مع العاملين تؤثر على قيمة العنصر البشرى ارتفاعا أو انخفاضا أو ثباتا، فمثلا تتوقف إنتاجية العاملين ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعة، وتكاليف اختيار الأشخاص للأعمال التي تلاءمهم من حيث القدرات والمهارات من ناحية، والرغبات والميول من الناحية الأُخرى. كما تتوقف كذلك على التدريب الفني والإنساني الذي توفره الإدارة لهؤلاء الأشخاص والحوافز التي تقدمها لإشباع الحاجات المختلفة المادية والمعنوية التي توجد لديهم والمعدات والأساليب التكنولوجية المستخدمة في العمل، ومدى تقدمها أو تخلفها والأُسس والمعايير التى تستخدم لتقييم أعمال ونتائج العاملين ومدى موضوعية هذه الأُسس وعدالة الإدارة في تطبيقها.

كلما نجحت الإدارة في توجيه العنصر البشرى واستخدمت طاقاته الاستخدام الأمثل، زادت قيمة هذا العنصر، وذلك في صورة إنتاج كفء وعلاقات أكثر انسجاماً، ودوافع ايجابية وولاء واستعداد نفسي وذهني للمساهمة في تحقيق أهداف العمل وأما إذا فشلت الإدارة من جهة أُخرى في استخدام العنصر البشرى انخفضت قيمته أو زادت تكاليفه والمثال على ذلك انخفاض الروح

المعنوية، وعدم الحماس للعمل، والنظرة العدائية تجاه الإدارة، وتدهور الإنتاجية. وعلى هذا فان الإدارة الناجحة "تستطيع إن تجذب الكفاءات الجيدة أكثر من غيرها ".

الفرض الخامس: هناك حاجة ماسة لمحاسبة الموارد البشرية. حيث نجد أن الإدارة تحتاج إلى معلومات دقيقة وكافية وموقوتة عن العنصر البشرى. حتى تستطيع اتخاذ القرارات الملائمة بشأن انتقاء الأفراد وتنميتهم وصيانتهم وتوجيه مجهوداتهم. حيث نجد أن محاسبة الموارد البشرية توفر المعلومات المطلوبة عن تكلفة العنصر البشرى وقيمته فإنها تساعد الإدارة على بناء قراراتها على تحليل واقعي للتكاليف والعائد وأقساط الاستهلاك لذلك كانت لمحاسبة الموارد البشرية أهمية كبيرة لأغراض التخطيط والرقابة والتقييم والتنبؤ بالأداء التنظيمي وذلك في كل من الأجل القصير والطويل.

بالإضافة إلى ذلك فان محاسبة الموارد البشرية تفيد الجهات الخارجية مثل المستثمرين والممولين والحكومة في الحصول على الصور الحقيقية للمنظمة، كما تسهم في تشكيل القرارات التي تتخذها هذه الجهات، وقد وجدت إحدى الدراسات أن محاسبة الموارد البشرية في الشركات بما توفره من معلومات للمستثمرين تؤثر على قرار الاستثمار في الأسهم. وقد حدث ذات مرة إن ترك بعض المديرين إحدى الشركات التي يعملون بها والتحقوا بشركة أخرى – فارتفعت لذلك قيمة أسهم هذه الشركة وانخفضت قيمة أسهم الشركة الأولى، لذلك تعتبر محاسبة الموارد البشرية ضرورية هنا لإظهار الأثر الذي أحدثه التغير في تركيبها التنظيمي.

مما ذكر يرى الباحث أن معظم الكتاب قد اتفقوا على أن تلك الفروض بأنها تمثل الفروض الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية، كما إنهم قد ساروا جميعا في الاتجاه الذي يُطلق على الموارد البشرية لفظ أُصول بشرية.

المطلب الثالث: المزايا التي تحققها محاسبة الموارد البشرية للإدارة

تحقق محاسبة الموارد البشرية عدة مزايا للإدارة يمكن تلخيصها في الآتي:[1]

- الخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء الحالية والمتوقعة؛
- تقدير الاستثمارات التي توجهها المنظمة في بناء تنظيمها الإنساني؛
- تحديد أفضل مجالات الاستفادة من الأصول الإنسانية وذلك عن طريق قياس العائد من استخدام هذه الأصول 4/ تقدير القيمة الإنتاجية للأُصول الإنسانية وتخصيص الأجزاء المستفادة من هذه القيمة لكل سنة مالية؛
- تقدير التكاليف الحقيقية للأعمال مما يساعد على اتخاذ القرارات الملائمة، "المالية والإنتاجية والإنسانية؛
- عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستنفد خلال الفترة المالية مما يترتب عليه زيادة الأرباح؛
- إن استحداث أصول جديدة هي" الأُصول الإنسانية" يترتب عليه تضخم المركز المالي للمنظمة، ويوحي بزيادة ثقلها في السوق؛
- تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأُصول التي تضخمت بزيادة أُصول الإنسان؛
- إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أُصول المنشاة؛

[1] E. Flamholtz ",Human Resource Accounting" , New York : Mc Graw – Hill, 1978 , p26.

- التأثير في سلوكيات الأفراد بما يدفع بالمستثمرين إلى استثمار أموالهم في مثل المنظمات التي تعكس حساباتها الختامية موقفا متفائلا بالنسبة للفترة المالية الواحدة؛

- تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة على حسن استخدام قواها العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم؛

- تساهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من أنهم أعباء إلى أنهم أصول، ومن ثم فإنها تجعل الإدارة تزيد اهتمامها بتطوير الموارد البشرية، واعتبار الأفراد العاملين ليسوا أدوات إنتاجية فحسب بل أنهم أعضاء مشاركين يساهمون في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية.

المطلب الرابع: معوقات وصعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

أولا: معوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية:

اهتمت دراسات عديدة بالمحاسبة عن الموارد البشرية، إلا أن تلك المحاولات لم تتعمق في مشكلات القياس والإفصاح التي تعترض تطبيقها مما أدى إلى انحسار ذلك الاهتمام وبشكل ملحوظ، ومن أهم تلك المعوقات ما يلي:

1. أشار بعض الباحثين بان هناك عوامل اجتماعية وثقافية، ترتكز على رفض القبول بفكرة قياس الموارد البشرية، وعدم الاعتراف بكونها أحد بنود الأصول. على اعتبار إن الموارد البشرية لا يمكن امتلاكها. وهنا نشير إلى أن المقصود بالمحاسبة عن الموارد البشرية، ليس في العاملين بذاتهم، إنما المعرفة والمهارة التي يمتلكونها، والاستثمارات التي تنفق لتطويرها.

2. طبيعة العنصر البشري معقدة جدا فالكفاءة تتباين من وقت لأخر، بالتالي يصعب قياسها وتحويلها إلى قيمة، وفي هذا السياق يمكن وضع معايير ومؤشرات تساهم وتساعد في تجاوز بعض الصعوبات التي تمس عملية القياس.

3. اعتماد النظام المحاسبي على قواعد محاسبية ومقاييس مالية تعطي نظرة تاريخية وليست مستقبلية. كما أن هذه القواعد صممت من أجل معالجة الأصول المادية مثل الأراضي والمباني وعليه يرى بعض الباحثين صعوبة قياس الموارد البشرية من خلال إطار المحاسبة التقليدية.

4. عدم إمكانية قياس وتقدير العوائد الاقتصادية المستقبلية بأي درجة من التأكد وحقيقة القول فإن العوائد المستقبلية تعتبر غير مؤكدة سواء بالنسبة للموارد البشرية أو المادية.

5.عدم توافر أسس قياس متفق عيها، أو معيار محاسبي يحظى بالقبول بشأن الموارد البشرية. ويمكن القول بان هذه المعوقات تمثل تحديات أمام مهنة المحاسبة يجب التغلب عليها من خلال جهود الباحثين والمؤسسات المهنية ذات الصلة.

ثانيا: صعوبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية

من أجل تحديد أهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية فلابد من معرفة الصعوبات التي سيتم مواجهتها عند تطبيقها، ويمكن تحديد أهم هذه الصعوبات بما يلي:

1.إن تطبيق نظام محاسبي جديد يتضمن الإفصاح عن الموارد البشرية سيصطدم بالنظام المحاسبي التقليدي المعتمد والذي لديه قبول عام، حيث من الصعب القبول بمعالجة الأصول البشرية كما تعالج الأصول في النظام التقليدي.

2.إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطوير نسب الاستنفاذ الأصول البشرية، حيث تخفض قيمة الاستنفاذ السنوي للأصول البشرية من قيمة الأرباح كما هو الحال بالنسبة للأصول المادية، لكن استنفاذ قيمة الموارد البشرية يواجه صعوبة باختلاف نسبة استنفاذ الأفراد، حيث أن بعضهم تقل قدراته مع مرور الزمن في حين أن البعض الأخر تزداد قدراتهم وبالتالي قيمتهم من خلال زيادة الخبرة المتراكمة لديهم، كما انه من الصعب تقدير فترة استنفاذ الموارد البشرية وأيضا الصعوبة في معالجة شطب الأصول البشرية لدى انتهاء السنوات التقديرية للاستفادة منها.

3. إن العديد من إجراءات محاسبة الموارد البشرية لا تلاقي قبولا تاما، فمثلا أن لكل من منهج ومنهج الكلفة في تقييم الموارد البشرية لهما انتقادات بعدم الموضوعية، ورغم أن منهج القيمة لاقى قبولا واسعا خلال الفترة الماضية، إلا أن هذا المنهج يعتمد على قياس قيمة الأفراد بمقدار مساهمتهم في تحقيق الأرباح، ولذلك سينتج عن تطبيق هذا المنهج صعوبة في تقييم الأفراد وخاصة الأفراد العاملين في المجال الإداري، والأعمال المتداخلة التي يصعب التمييز في مستوى مساهمة كل منها في تحقيق الأرباح.

4. إن عملية قياس قيمة الأفراد وفقا لمحاسبة الموارد البشرية يفترض بقاء الأفراد في الشركة ووضع مسار محدد للتطور الوظيفي للأفراد مع مراعاة سياسات التقاعد واحتمالية مغادرة العمل في أي وقت، وان تطبيق ذلك في الواقع العملي يكون صعب.

5. إن الأصول المادية يمكن أن تمتلك وتستخدم من قبل المؤسسة بالطريقة التي ترغب بها، ولكن الأفراد لا يمكن امتلاكهم بل فقط استخدامهم والاستفادة منهم، كما أن الأصول المادية يمكن أن تقدر لها قيمة بيعيه في نهاية العمر الإنتاجي، في حين لا يمكن تحديد ذلك للموارد البشرية، وقد يتطلب الأمر إن تصرف للأفراد تعويضات أو مكافأة نهاية خدمة، كما أن الأصول المادية تقل قيمتها الدفترية بمرور الزمن بفعل الاندثار، في حين إن الأفراد قد تزداد قيمتهم بمرور الوقت بتطور خبرتهم ومعرفتهم.

6. قبل تطبيق محاسبة الموارد البشرية لا بد من دراسة الجدوى الاقتصادية من ذلك، حيث يجب مقابلة المنافع المتوقع الحصول عليها من التطبيق وتكاليف جمع البيانات ومعالجتها وإعداد القوائم والكشوفات الخاصة بذلك، إذ إن تحقيق الفاعلية من تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تطبيق نظام دقيق لقياس وتقييم أداء الأفراد يعتمد الموضوعية والشمول والعدالة، وذلك يصعب تحقيقه إضافة إلى تعرضه عوامل التحيز والخطأ والنسيان.

7. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية قد يدفع الإدارة إلى المزيد من استغلال جهود الإفراد نحو الأهداف الاقتصادية، حيث أن النظرة الاقتصادية للأصل هو السعي الاستغلال بأكفأ طريقة ممكنة. إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتطلب تسجيل قيمة مالية عن الأفراد باعتبارهم أصول، وذلك يواجه جوانب أخلاقية قد تتسبب بردود فعل سلبية من قبل الأفراد لرفضهم أن يعتبروا كسلعة لها قيمة مالية لذلك يجب أن تكون المؤسسة حذره في تطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية ومراعاة تلك الجوانب وتوضيح الأهداف الأغراض الأساسية وإبراز الإيجابيات.

المبحث الثالث: التكيف المحاسبي لتكلفة وقيمة الموارد البشرية

تناولنا من خلال هذا المبحث النظرة حول قيمة المورد البشري، نظرة الاقتصاديين والفكر المحاسبي، ثم تحديد معايير الاعتراف بالأصول البشرية، وأخيرا القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية أي طرق القياس الممكن استخدامها لتقييم قيمة المورد البشري.

المطلب الأول: النظرة نحو قيمة المورد البشري

تنظر العلوم الاقتصادية إلى الفرد من وجهتي نظر، هما أنه مستهلك للسلع والخدمات وفي نفس الوقت هو منتج للسلع والخدمات، وبالتركيز على الجانب الأخير تعالج النظرية الاقتصادية العامل البشرى باعتباره عنصراً من عناصر الإنتاج له عائد متمثل في الأجر الذي يتحدد من خلال كمية السلع والخدمات التي ينتجها مضروبة في سعر محدد وفقاً لقوى السوق أو أي جهات رسمية تختص بالتسعير، ولهذا يجب أن يحلل الفرد باعتباره منتجاً باستخدام طرق قياس وتصنيف لقدراته الإنتاجية.[1]

من خلال الحديث السابق تم التعرف على فكرة "رأس المال البشرى" في التحليل الاقتصادي للوصول إلى تحديد قيمته ولقد انعكس ذلك في كتابات العديد من الاقتصاديين أمثال " Fischer & Adam Smith"، على ضوء ذلك يتم تعريف رأس المال البشرى بأنه الموجودات التنافسية التي تقوم بعملية التطوير الخلاق والمعتمدة على الابتكار والتجديد الذي يعد المفتاح المؤدى إلى البقاء في بيئة العمل المتغيرة.

مما ذُكر تعتبر الموارد البشرية في مفهوم الاقتصاديين مصدراً من مصادر الدخل ويمكن قياسها بقياس القيمة الحالية للسلع والخدمات المنتظرة نتيجة لاستخدامها في المنشأة وتفاعلها مع مصادر الدخل الأخرى.

ثانيا: نظرة الفكر المحاسبي لقيمة المورد البشري

في الفكر المحاسبي لا نجد تفرقة واضحة بين الموارد البشرية وغيرها من الموارد الأُخرى في المنشاة حيث يتجه التركيز على الموارد المالية والطبيعية، فإذا تم شراء آلة جديدة مثلاً فانه يتم تسجيل ملكية هذه الآلة في الدفاتر وتسجيل قيمتها، ولكن عندما يلتحق عضو جديد بالهيئة العاملة في تنظيم المنشاة لا يهتم إطلاقا بكمية النفقات التي تم إنفاقها من اجل الحصول على هذا العضو أو تدريبه ولا يتخذ أية إجراءات محاسبية، ويرجع عدم قيام المحاسبيين بالتمييز بين الموارد البشرية والموارد الأُخرى في المنشاة إلى الطريقة التي تطورت بها المحاسبة تاريخياً، فبينما نجد أن المحاسبة في العصور الرومانية قد اعترفت بملكية العنصر البشرى في صورة عبيد وقامت بتسجيلهم كأصول، إلا أن المحاسبة الحديثة والتي تستمد جذورها من المجتمع الرأسمالي وفلسفته التي تقوم على استغلال العناصر البشرية فقط وليس امتلاكها، طبقت وجهة النظر هذه واعتبرت العناصر البشرية لا تمتلك ولكن خدماتها هي التي تستغل وهو ما يؤيد الرأي القائل بأن المحاسبة ما هي إلا أداة تنعكس فيها المؤثرات الاجتماعية والاقتصادية والفلسفية للمجتمع الذي تعيش فيه .[2]

المطلب الثاني: معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية

لقد حدد البيان (5) والمتعلق بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية (SFAC, NO.5, 1984) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB الشروط أو المعايير العامة للاعتراف المحاسبي بأي بند من بنود القوائم المالية. وهذه الشروط هي أربعة:[3]

---

[1] زينب أحمد عزيز حسين، مرجع سابق، ص35.

[2] زينب أحمد عزيز حسين، مرجع سابق، ص 36.

[3] رضوان حلوة حنان، "تطور الفكر المحاسبي – مدخل نظرية المحاسبة"، دار الثقافة للنشر، 2001عمان، ص 64.

يجب أن ينطبق على البند المراد الاعتراف به وإثباته محاسبياً أحد التعاريف الخاصة بعناصر القوائم المالية، وقد حددت الهيئة عشرة عناصر هي: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، استثمارات الملاك، توزيعات على الملاك، الدخل الشامل، الإيرادات، المصروفات، المكاسب وأخيرا الخسائر.

أولاً: التعريف: تقليدياً تعتبر المحاسبة المالية نفقات الموارد البشرية مصروفات تحمل على الدورة المحاسبية، في حين أن محاسبة الموارد البشرية تطالب بالاعتراف بتلك النفقات على أنها أصل يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي، ومن ثم توزع على الدورات المستقبلية المستفيدة، ومن خلال مفاهيم الأصل السابقة نجد أن تعريف الأصل ينطبق على الموارد البشرية في المنظمة، مما لا يدع مجالاً للشك أنها أصول بشرية.

ثانياً: القياس: يجب أن يتوافر للبند خاصية قابلية القياس، وتستلزم هذه الخاصية توافر ثلاثة شروط أساسية:

ا/ أن يكون للبند خاصية ملائمة، مثل خاصية التكلفة أو القيمة أو عدد العاملين مصنفاً حسب المؤهلات العلمية.

ب/ أن يتم اختيار الخاصية الأكثر ملائمة وأهمية بالنسبة للمستخدم، وعادة ما تكون خاصية التكلفة " المعالجة المحاسبية " في تاريخ العملية أو الحدث، كما قد تعتمد خاصية القيمة المحاسبية (تكلفة الاستبدال أو صافي القيمة البيعية)، أو القيمة الاقتصادية في صورة للقيمة الحالية للمنافع المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية المتاحة في المنظمة.

ج/ إلى جانب ذلك القياس المالي يمكن أن يتم على الأساس الكمي مثل العدد والمؤهلات، وتجدر الملاحظة أنه ليس من الضروري أن يُقتصر الإفصاح عن الموارد البشرية على خاصية واحدة، بل يمكن أن يتعدد، ويكون بذلك أكثر ملائمة.

ثالثاً: الملائمة: تكون المعلومات ملائمة إذا كانت مؤثرة في اتخاذ القرارات. فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار وغياب تلك المعلومات يؤدى إلى عدم الاكتمال وغالباً إلى اتخاذ قرارات خاطئة. ولخاصية الملائمة ثلاث خصائص ثانوية، هي: تقديمها في الوقت المناسب دون تأخير، وأن تكون المعلومات ذات قيمة تنبؤية، وأخيرا ذات قيمة ارتدادية عكسية.

لقد أوضحت دراسات تجريبية أن توافر المعلومات عن الأصول أو الموارد البشرية في المنظمة مفيد وملائم لاتخاذ القرارات لا سيما في المنشآت التي تكون في حاجة للابتكار البشرى حيث تلعب الموارد البشرية دوراً هاماً في تحقيق الأرباح وتحديد قيمة المنشاة، فبدونها ستكون قائمة المركز المالي ناقصة، لا بل مظلله.

رابعاً: الموثوقية: الموثوقية تعنى خاصية المعلومات في التأكيد فهي خالية من التحيز بدرجة معقولة، كما تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، أي أن المعلومات موضوعية وصادقة وغير متحيزة لصالح فئة معينة من المستخدمين، ويلاحظ الباحث إن معيار الموثوقية مرتبط بدرجة تأكد قياس الحدث، فكلما ازدادت درجة عدم التأكد، كلما انخفضت الموثوقية، وهكذا فان معيار الموثوقية يؤثر فى توقيت الاعتراف بالموارد البشرية وإثباتها محاسبياً.

من النادر جداً أن تتوافر المعايير الأربعة السابقة بصورة متكاملة معاً، لذلك فان الاعتراف بالبند المحاسبي في القوائم المالية يتطلب الموازنة بين اعتبارات كثيرة مثل درجة الأهمية النسبية والملائمة في التأثير على قرارات المستخدمين ودرجة الموثوقية التي يتمتع بها القياس المحاسبي.

المطلب الثالث: القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية

إن النظر إلى الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات، قد يترتب عليه استحداث العديد من الطرق التي تستهدف قياس قيمة منافعها المستقبلية والإفصاح عنها بشكل كمي في الكشوفات المالية.[1]

على ضوء ذلك فإن الطرق التي تقيم الأصول البشرية تنقسم إلى مجموعتين على النحو التالي:

المجموعة الأولى

1/ طريقة التقييم على أساس التكلفة التاريخية؛

2/ طريقة التقييم على أساس التكلفة الاستبدالية (تكلفة الإحلال) ؛

3/ طريقة التقييم على أساس تكلفة الفرصة البديلة.

المجموعة الثانية:

1/ طريقة التقييم على أساس الرواتب المستقبلية المخصومة؛

2/ طريقة التقييم على أساس القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الناتجة من استخدام الموارد البشرية؛

3/ طريقة التقييم بخصم الأرباح غير العادية أو شهرة المحل.

نظرا لأهمية هذه الطرق للقياس المحاسبي للموارد البشرية، فإننا سنحاول توضيحها وبشيء من التفصيل وكما يلي: [2]

المجموعة الأولى:

أولاً: طريقة التقييم على أساس التكلفة التاريخية

تتمثل التكلفة التاريخية في التكاليف الأصلية للحصول على الأصل، حيث تعرف التكلفة الأصلية للموارد البشرية بأنها " التضحية التي تتحملها المنشاة في سبيل الحصول على البشر "، وهذا التعريف هو نفسه المفهوم المتبع في تعريف تكلفة الأصول الأخرى. وعلى سبيل المثال فان تكلفة المعدات والآلات هي التضحية التي تتحملها المنشاة في سبيل الحصول على هذه الموارد.

مما ذُكر سابقاً فان طريقة التكلفة التاريخية تتضمن وضع الأصل في المكان والزمان المناسبين لتهيئة المساهمة في الإنتاج. وتتميز هذه الطريقة عن غيرها من طرق التكلفة بسهولة القياس حيث يفترض المحاسبون في ظلها ثبات قيمة النقد، ولكنه لضمان سهولة القياس فقط. [3]

لقد تعرض المحاسبون لنقد شديد من الاقتصاديين الذين يستندون في انتقادهم إلى أن إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية يعتبر تضليلاً في دلالات حسابات النتيجة، حيث أنها لا تعكس التغيير المستمر في الحياة الاقتصادية، كما تغفل عامل التضخم الاقتصادي في هذا الصدد.

إن أنصار محاسبة الموارد البشرية يرون عند تقييم الأصول الإنسانية على أساس التكلفة التاريخية أنه لابد من رسملة النفقات المتعلقة ببعض التكاليف والمتمثلة في الآتي:

1. تكلفة الحصول على الموارد البشرية:

تشير هذه التكلفة إلى التضحية التي يجب أن تتحملها المنشاة في سبيل الحصول على من يشغل مركزاً معيناً، وهي تشتمل على كل من التكلفة المباشرة للاستقطاب، الاختيار، التعيين، والتوظيف، وكذلك مجموعة معينة من التكاليف غير المباشرة مثل تكلفة الترقي والندب من داخل المنشأة.

---

[1] رضوان حلوة حنان، "بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، مرجع سابق، ص 219.

[2] إريك فلامهولز، مرجع سابق، ص 98.

[3] على محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، مرجع سابق، ص 60.

فيما يلي نتناول تلك التكاليف بشيء من التفصيل[1]:

أ/ تكلفة الاستقطاب: هي تكلفة اجتذاب أعضاء جدد محتملين للمنشاة، والمكون الرئيسي لتكلفة الاستقطاب هي الإعانات وأتعاب هيئات التخديم والتوظيف وتكلفة السفر والانتقالات، وأيضا المصاريف الإدارية المتعلقة بهذه الأعمال، ويمكن أن تكون هناك عناصر تكاليف أُخرى ذات أهمية يجدر فصلها في بنود مستقلة بخلاف ما سبق ذكره، ويتوقف ذلك على حجم وطبيعة ونوعية المنشاة والوظائف نفسها.

لعل من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبة عن تكلفة الاستقطاب، هو كيف يمكن معالجة تكاليف متعلقة بالأفراد الذين لم يتم تعيينهم بالمنشاة، ويمكن حل هذه المشكلة عن طريق اعتبار كل هذه التكاليف خاصة بالأفراد الذين تم تعيينهم فقط، بمعنى أنه يمكن إعادة تحميل هذه التكاليف كلها على الأشخاص اللذين تم تعيينهم.

ب/ تكلفة الاختيار: تتحمل المنشاة هذه التكلفة في سبيل تحديد من يجب أن يمنح الوظيفة، وهي تشتمل على كافة التكاليف التي تتحملها المنشاة لإجراء عملية الاختيار، ولعل المكونات الرئيسية لهذه التكلفة هي تكلفة " المقابلات "وتكلفة الاختبارات وحجم أو نصيب كل فرد من هذه التكلفة يتوقف على المستوى التنظيمي للوظيفة المطلوب شغلها.

ج/ تكلفة التوظيف والتسكين: تتحمل المنشأة تكلفة التوظيف أو " التعيين " في سبيل إدخال فرد جديد في التنظيم الإداري للمنشأة ووضعه في الوظيفة الشاغرة وتشتمل هذه التكلفة على تكلفة النقل والانتقال إلى مقر العمل الجديد وما شابه ذلك من نفقات.

أما تكلفة التسكين فتشتمل على العديد من التكاليف ذات الطبيعة الإدارية والتي تتحملها المنشأة في سبيل وضع الفرد الذي تم توظيفه في وظيفته، ومن الناحية العملية فإنه من الأفضل معاملة هذه التكاليف بشكل كلى ذلك لأن لها هدف أساسي هو تعيين وتسكين الفرد، أي تؤخذ كلها معاً ويحمل بها الفرد الذي تم تعيينه، ويختلف حجم هذه التكاليف من منشاة لأخرى بحسب المستوى الوظيفي التنظيمي للوظيفة التي سيتم التعيين عليها.

2. تكاليف التأهيل والتدريب:

تتمثل هذه التكاليف في التضحية التي يجب أن تحدث حتى يمكن نقل الفرد من مستوى أداء معين إلى مستوى أكثر مهارة وتشمل هذه التكاليف الآتي:[2]

أ/ تكاليف تعريف الفرد بالمنشأة؛

ب/ مرتبات المديرين وأُجورهم؛

ج/ تكاليف الانتقال والمواد المستخدمة.

كذلك تشتمل تكاليف التأهيل والتدريب على تكاليف الخارجية والداخلية إثناء العمل.

مما ذُكر فإن لاستخدام مقياس التكلفة التاريخية حدوداً عُدة أهمها:[3]

أ/ لا تتطابق التكلفة التاريخية بالضرورة مع القيمة الاقتصادية للأصل البشري.

ب/ إن أي زيادة في قيمة الأصل أو إطفاء له قد يكون ذاتياً " غير موضوعي "ولا يظهر أية علاقة ارتباط بزيادة أو انخفاض الإنتاجية للأصول البشرية.

ج/ لا تؤدى طريقة التكلفة التاريخية إلى قيم قابلة للمقارنة، بسبب أن تكلفة الحصول على البشر وتكلفة التعلم تختلف من فرد إلى فرد داخل المنشأة الواحدة.

---

[1] إريك فلامهولز، مرجع سابق، ص 100.

[2] الهادى آدم محمد إبراهيم، نظرية المحاسبة، مطبعة جى تاون، الخرطوم، 2006، ص 73.

[3] رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص 220.

ثانياً: طريقة التقييم على أساس التكلفة الاستبدالية (تكلفة الإحلال):

تكلفة الاستبدال هي " تقدير التكلفة التي ستتحملها المنشاة لإحلال موارد بشرية جديدة بدلاً من مواردها الحالية ".

على ضوء ذلك يمكن تقسيم تكلفة الاستبدال إلى نوعين كالآتي:

1. تكلفة الاستبدال الوظيفي

إن تكلفة الاستبدال الوظيفي هي " التضحية بالموارد الاقتصادية التي ستتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات اللازمة لهذه الوظيفة ".

تتضمن تكلفة الاستبدال الوظيفي الآتي:

ا/ تكلفة الحصول؛

ب/ تكاليف التأهيل والتدريب؛

ج/ تكلفة ترك العمل أو الانفصال.

تكلفة ترك الخدمة هي " التكلفة التي تتحملها المنشاة حينما يقوم فرد معين بشغل وظيفة معينة بترك العمل لاشى سبب سواء بالاستقالة، أو الوفاة أو الإصابة التي تقعده عن العمل وما إلى ذلك، وهذه التكلفة يمكن أن تشتمل على عناصر مباشرة وأُخرى غير مباشرة " [1]

2. تكلفة الاستبدال الشخصي

إن تكلفة الاستبدال الشخصي هي " تقدير التكلفة (تكلفة الحصول فقط) التي ستتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل أخر يكون قادراً على تقديم مجموعة الخدمات التي يقدمها الشخص الحالي ".

إن الميزة الأساسية لطريقة تكلفة الاستبدال هي أنها تمثل بديلاً جيداً عن القيمة الاقتصادية للأصل، بمعنى أنها تراعى وبصورة جوهرية اعتبارات السوق عند تحديد أرقامها النهائية. إن مثل تلك الأرقام النهائية تهدف من حيث الجوهر بأن تكون معادلة لمفهوم القيمة الاقتصادية للشخص بالنسبة للمنظمة.

إن لاستخدام تكلفة الاستبدال حدوداً عدة أهمها:

1/ إن قيمة شخص معين بالنسبة للمنشاة قد تكون أعلى من تكلفة الاستبدال المخصصة.

2/ قد لا تتوفر لأصل بشرى معين تكلفة استبدال معادلة.

3/ تعد أقل موضوعية من الطريقة السابقة بسبب اعتمادها بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي والتخمين في تحديد قيمة الموارد البشرية، وذلك نظراً لعدم وجود سوق متخصص للموارد البشرية يحدد أسعار استبدالها. [2]

ثالثاً: طريقة التقييم على أساس تكلفة الفرصة البديلة

تعرف تكلفة الفرصة البديلة للمورد البشرى بأنها " قيمة هذا المورد في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه ".

بموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس ما تصل إليه قيمتها في المزاد العلني الذي يُجرى بين مدراء الأقسام في المنشاة للحصول على الموظفين ذوي الخبرة والكفاءة النادرة، أي أن قيمتها تحدد بالثمن الذي يكون المدير في قسم معين على استعداد لدفعه مقابل الحصول على موظف معين يعمل في قسم آخر في المنشاة، وعلى ذلك لا يكون للموظف قيمة اقتصادية إلا إذا أُعتبر عنصراً نادراً، ولا يكون الموظف عنصراً نادراً حسب هذا المفهوم إلا بتوفر الشرطين التاليين:

---

[1] إريك فلامهولز، مرجع سابق، ص 106.

[2] رضوان حلوة حنان، "بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، مرجع سابق، ص 221

1/ ألا يكون بإمكان القسم الجديد الحصول على خدمات الموارد البشرية إلاّ بعد انتهاء علاقتها التنظيمية بالقسم التابع له في ذلك الوقت.

2/ ألا يكون بالإمكان الحصول على الموارد البشرية النادرة من خارج المنشأة.

في حالة غياب أي من الشرطين أعلاه تكون قيمة ذلك الموظف بمفهوم تكلفة الفرصة البديلة مساوية للصفر، لأنه عندئذ لا يعد عنصراً نادراً.

من أهم ما تحققه هذه الطريقة من مزايا، هي ضمان نجاح عملية تخصيص الموارد البشرية بالمنشاة بين استخداماتها المثلى، إلاّ أنه يعاب عليها بكونها تهتم بالموارد ذات الكفاية الخاصة وتهمل قيمة الأفراد العاديين الذين يمكن الحصول عليهم بسهولة وبدون الدخول بما يعرف بالمساومة التنافسية، أي أنها لا تحدد قيمة لجميع العاملين في المنشاة الأمر الذي يجعل الاعتماد عليها في تقييم الموارد البشرية يترك أثارا سيئة في نفسية العاملين الذين لم يدخلوا المنافسة، وبالتالي يؤثر في إنتاجيتهم، فضلا على استنادها على الراى الشخصي في التقييم وما يترتب عليه من رجوع الفرد إلى سوق العبيد .[1]

المجموعة الثانية:

أولاً: طريقة التقييم على أساس الرواتب المستقبلية المخصومة

تعرض Lev and Schwartz إلى المفهوم الاقتصادي الذي ينظر إلى الإنسان على أنه أغلى وأعظم الاستثمارات وأبعدها أثر في النشاطات الاقتصادية للمنشاة، وذكرا طريقة لقياس قيمته تستند على الأساس النظري لمقولة: Fisher التي تنص على: "أن قيمة رأس المال تقاس بمجموعة الأرباح الصافية المتوقع تحقيقها مستقبلا " وبموجب هذه الطريقة يتم تحديد قيمة الموارد البشرية على أساس خصم الرواتب والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الموظف خلال عمره الانتاجي بالمنشاة بسعر فائدة خاص.

من المميزات التي توفرها هذه الطريقة، أنها تساعد في إيجاد درجة الكثافة العمالية في المنشاة، كما أنها تبين التغيرات الحاصلة في تكوينات هيكل أعمار الموارد البشرية وبالتالي يساعد في المقارنة بين معدلات النمو الخاصة بالمنشاة مع نظيرتها في المنشآت الأخرى ذات الهياكل المماثلة من أعمار مواردها البشرية.

كذلك يؤخذ على هذه الطريقة عند قياس قيمة الموارد البشرية استنادها على القيمة الحالية للإيرادات المتوقع أن يحصل عليها الفرد خلال المدة المتبقية من حياته العملية، إضافة إلى أن قيمة بقاء حجم القوى العاملة بالنسبة للمنشاة في ظل هذه الطريقة ستكون ثابتة أو تتناقص إذا أُخذ في الاعتبار قسط الإطفاء السنوي.[2]

ثانياً: طريقة التقييم على أساس القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية الناتجة من استخدام الموارد البشرية

تعتمد هذه الطريقة في قياس قيمة الاستثمار في الموارد البشرية على النظرية الاقتصادية التي تنادى بأن قيمة الموارد البشرية لا تكمن في تكلفتها وإنما في معدل العائد الناتج من استخدامها، أي أن قيمة الفرد بالمنشاة يجب أن تقاس على أساس القيمة الحالية لخدماته المتوقعة. ويتطلب تطبيق هذه الطريقة الأخذ في الحسب أن تتبع حركة الفرد داخل المنشاة في مجموعة الوظائف الإدارية والفنية على مدى عمره الوظيفي حتى يمكن الاعتماد على إجمالي قيم خدماته التي سوف يقدمها خلال تحركه الوظيفي، كما يتوقع أيضاً دراسة احتمالات وتوقعات ترك الفرد للوظيفة وتقدير المدة التي يتوقع أن يعطى منها الفرد خدماته للمنشأة.

[1] مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، على الدوغجى، مرجع سابق، ص 110.
[2] المرجع السابق، ص ص 111 – 112.

يؤخذ على هذه الطريقة أنها تهمل قياس عناصر القيمة المضافة لأشخاص يعملون كفريق عمل واحد داخل المنشاة، وذلك بسبب تركيزها في قياس قيمة الموارد البشرية بشكل منفصل، ناهيك عن كونها لم تبحث مسالة ترك الخدمة والاستقالة المفاجئة للأفراد عند احتساب القيمة.[1]

ثالثاً: طريقة التقييم بخصم الأرباح غير العادية أو شهرة المحل

اقترح " Harrmnison " طريقة لتقييم الموارد البشرية تعتمد على خصم الأرباح غير العادية للمنشاة، حيث ربط في طريقته هذه بين مقومات شهرة المحل مثل الوضع المالي الجيد والموظفين الأكفاء وسمعة وصيت المنشأة الحسن بين المنشآت الأخرى، وبين قيمة الموارد البشرية وصاغ نموذجه الآتي:

قيمة الموارد البشرية = شهرة المحل × تكاليف تكوين الموارد البشرية

إجمالي قيمة الموجودات

بما أن هذه الطريقة قائمة على أرقام الأرباح المتحققة فعلا للمنشاة، إلا أن نتائجها تعد غير منطقية فيما إذا حققت المنشاة أرباحا اعتيادية فقط، بالمقابل ينطبق نفس الانتقاد في حالة تحقيقها لخسائر 7اعتيادية.

تجدر الإشارة إلى أن الاجتهادات للوصول إلى محاولة لتقييم الموارد البشرية وما يترتب عليها من إثراء للفكر المحاسبي لا تؤدى إلى التسليم بفكرة تقييم الموارد البشرية عن طريق ربطها بشهرة المحل نظرا لكون العوامل التي تحدد قيمة شهرة المحل تختلف كثيرا عن العوامل التي تحدد قيمة الموارد البشرية، إلا في الحالات التي يُعزى فيها وجود الشهرة بشكل واضح إلى العامل البشرى، إذ انه في مثل هذه الحالات يمكن الاعتماد عليها في تقييم الموارد البشرية.[2]

مما ذُكر يرى الباحث ومن خلال تلك الطرق المختلفة والتي تم استعراضها والمتعلقة بقياس قيمة الموارد البشرية، إن هناك اختلاف واضح حول تحديد قيمة الموارد البشرية الأمر الذي جعل من هذه النقطة مثاراً للجدل حول هذا الموضوع.

دراسة تطبيقية حول تطبيق معالجة محاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي في وحدة بناء الهياكل المعدنية

أولا: التعريف بوحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة" بسطيف:

هي شركة ذات أسهم (ش.ذ.أ) الناشطة في المعادن، وهي رائدة في مجال نقل الطاقة، وخاصة في تصنيع وتغليف وتسويق أبراج الكهرباء المنخفضة الضغط والمتوسطة والعالية جدا.

[1] E. Flamholtz, op. cit, p. 255.

[2] مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، على الدوغجى، مرجع سابق، ص. ص 116 – 117.

باتيسيم أثبتت نفسها أيضا في كهربة شبكة (السكك الحديدية والترامواي) بفضل التصنيع وفقا للمعايير الدولية، بالإضافة إلى هذه المجالات من الأنشطة تقوم بتصنيع اللوحات الاشهارية وغيرها من المنتجات المعدنية والأجزاء الفرعية ذات الضغط العالي، وتعرف باتيسيم أيضا بتسخير المباني الصناعية ذات الإطار المعدني والهياكل المعدنية الأخرى.

ثانيا: مراحل التسجيل المحاسبي لمحاسبة الموارد البشرية للشركة بسطيف:

أدخلت وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة" بسطيف ثلاثة موظفين صنفوا كخبراء كالآتي:

- 2019/5/10 أدخلت الخبير (أ) مختص بصيانة الآلات راتبه 3000.000دج سنويا؛
- 2019/5/25 أدخلت الخبير(ب) مختص بالطاقة الكهربائية راتبه 1500000دج سنويا؛
- 2019/5/28 أدخلت الخبير (ج) مختص في تصنيع وجلفنة أبراج الكهرباء راتبه 4000.000دج سنويا.

مدة عقد العمل 4 سنوات

وبناءا على لقاء مسئولي الشركة تبين أن عمل الخبراء يعود على الشركاء كمزايا كبيرة كون عمل المؤسسة يقوم على خبير مختص بصيانة الآلات، وآخر مختص في مختص بالطاقة الكهربائية وتصنيع وجلفنة أبراج الكهرباء.

ويتم تسجيلهم كما يلي:

1.تسجيل قيد الحصول على الموارد البشرية

1.1قيد تكلفة الحصول على خبير صيانة الآلات

240		ح/ المورد البشري	3000000	
	512	ح/ البنك		3000000
		(قيد الحصول على خبير صيانة الآلات)		

2.1 -قيد تكلفة الحصول على خبير مختص بالطاقة الكهربائية

240		ح/ المورد البشري	1500000	
	512	ح/ البنك		1500000
		(قيد الحصول على خبير مختص بالطاقة الكهربائية)		

3.1-قيد تكلفة الحصول على خبير مختص تصنيع وجلفنة أبراج الكهرباء

240		ح/ المورد البشري	4000.000	
	512	ح/ البنك		4000.000
		(قيد الحصول على خبير تصنيع وجلفنة أبراج الكهرباء)		

2. قيد قسط إطفاء الموارد البشرية:

حيث نقوم بحساب قسط إطفاء الموارد البشرية كما يلي:

قسط إطفاء الموارد البشرية= تكلفة الحصول على المورد البشري/ مدة العقد

1.2-قسط إطفاء خبير صيانة الآلات:

قسط إطفاء خبير الصيانة= 3000.000دج/ 4= 7500000دج

681		ح/ مخصصات اهتلاك المؤونات وخسائر القيمة الأصول غير جارية	7500000	
	2840	ح/ المورد البشري		7500000
		(قسط إطفاء لخبير مختص خبير صيانة الآلات)		

2.2-قسط إطفاء خبير مختص بالطاقة الكهربائية

قسط إطفاء خبير مختص بالطاقة الكهربائية = 1500000 / 4= 375000دج

681		ح/ مخصصات اهتلاك المؤونات وخسائر القيمة الأصول غير جارية	375000	
	2840	ح/ المورد البشري		375000
		(قسط إطفاء لخبير مختص بالطاقة الكهربائية)		

3.2 -قسط إطفاء مختص تصنيع وجلفنة أبراج الكهرباء:

قسط إطفاء مختص في تصنيع وجلفنة أبراج الكهرباء= 4000.000دج/ 4= 1000000دج

681		ح/ مخصصات اهتلاك المؤونات وخسائر القيمة الأصول غير جارية	1000.000	
	2840	ح/ المورد البشري		1000.000
		(قسط إطفاء لخبير مختص في تصنيع وجلفنة أبراج الكهرباء)		

3. التسجيل المحاسبي للموارد البشرية في حالة الوفاة

في 2019/12/31 نفترض أن الخبير المختص بصيانة الآلات تعرض لحادث عمل وبالتالي أدى لوفاته بكون التسجيل كالآتي:

الخسائر= تكلفة الحصول على العنصر البشري -مجموع الإطفاء السنوي

مجموع الإطفاء السنوي= 1500000دج

الخسائر= 7500000دج-1500000دج= 6000000دج

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

657		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية (المورد البشري)	600000	
	2081	ح/ المورد البشري		600000
		(قيد وفاة المختص في صيانة الآلات)		

4. التسجيل المحاسبي في حالة الاستغناء عن المورد البشري

قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مادي لذلك فإن:

بتاريخ 2020/6/23 تم الاستغناء مختص بصيانة الآلات بمبلغ الانتقال الذي قدر4000.000دج؛ نظرا لقلة خبرته في مجال الصيانة لذلك فإننا نسجل هذه الحالة في مرحلتين كالتالي:

مكاسب الاستغناء= مبلغ الانتقال أو البيع -القيمة الدفترية للأصل البشري

مكاسب الاستغناء لمختص بصيانة الآلات= 4000.000دج-2250000دج= 1750000دج

القيمة الدفترية للأصل البشرى= تكلفة الحصول على العنصر البشرى – مجموع الإطفاء

القيمة الدفترية للأصل البشري= 3000.000دج-750000= 2250000دج

1.4 المرحلة الأولى: تسجيل قسط الاهتلاك لسنة الاستغناء

681		ح/ مخصصات اهتلاك المؤونات وخسائر القيمة الأصول غير جارية	15000000	
	2840	ح/ المورد البشري		15000000
		(قسط إطفاء لخبير مختص بصيانة الآلات)		

2.4 المرحلة الثانية: تسجيل الاستغناء عن المورد البشري:

512		ح/ النقديات		
28081		ح/ اهتلاك تثبيتات العينية	4000.000	
	2840	ح/ المورد البشري	1750000	3000.000
	7521	ح/مكاسب الاستغناء على الموارد البشرية		2750000
		(قيد الاستغناء عن مختص بصيانة الآلات)		

خلاصة الفصل السابع

تعتبر محاسبة الموارد البشرية منهجا جديدا لقياس خدمات المورد البشري. تناول هذا الفصل المفهوم النظري لمحاسبة الموارد البشرية، حيث تعرفنا من خلاله على التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية وكيف تم التكيف المحاسبي لهذه الأخيرة.

من خلال هذا الفصل نقدم مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي تستفيد منها المؤسسة بكونها كيانا يتأثر بكل التغيرات والمورد البشري هو أحد العناصر التي تتغير قيمته بفعل عدة عناصر منها الخبرة، التطوير والتدريب ويمكن حصرها في الآتي:

- للمورد البشري أهمية كبيرة في واقع المؤسسة لكن الاهتمام بمعالجته محاسبيا مازال محدودا؛
- ترتكز محاسبة الموارد البشرية على أغراض داخلية لتسهيل الإدارة الكفأة لتسيير الموارد البشرية؛
- كل الطرق التي اهتمت بتقييم الموارد البشرية تواجه انتقادات كثيرة ولا تستند إلى أدلة يمكن التحقق منها؛
- إن المرتبات والأجور يمكن أن تشكل أفضل أساس لاحتساب قيمة خدمة العاملين؛
- إن غاية محاسبة الموارد البشرية، هو توجيه عناية مختلف الأطراف نحو الأفراد، باعتبارهم موارد ثمينة في المؤسسة، وتوفير المعلومات المفيدة لإدارة وتطوير هذه الموارد؛
- يجب إظهار معلومات كافية عن العاملين في التقارير السنوية، بصيغة متناسقة من فترة لأخرى، وأن تتضمن بيانا عن دوران العاملين إضافة إلى الأعداد والاختصاصات والخبرات؛
- الإفصاح عن نفقات تدريب وتطوير العاملين إضافة إلى الأعداد والاختصاصات والخبرات؛
- الإفصاح عن نفقات تدريب وتطوير العاملين، في تبويبات خاصة في الإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية، حتى يمكن التعرف على جهود المؤسسة في تدريب وتطوير العاملين، وحجم استثماراتها في هذا المجال؛
- مراعاة البيانات الخاصة بالاستثمار في التدريب، عند تقييم المؤسسات، حيث لا يمكن فصل أثر التدريب عن المتغيرات المؤثرة في الأداء؛
- العناية بإدارة الموارد البشرية لأن هذه الإدارة بدأت في الوقت الحاضر تكتسب أهمية كبيرة نظرا لأهمية الواجبات الملقاة على عاتقها في توفير وتنمية الموارد البشرية.

قائمة المراجع المستعملة

الكتب:

- إريك فلامهولز،" **المحاسبة عن الموارد البشرية**"، **تعريب**: محمد عصام الدين زايد، **مراجعة:** أحمد حامد حجاج، **تقديم:** سلطان المحمد السلطان، دار المريخ للنشر، 1992.
- حسين القاضي، مأمون حمدان، **"نظرية المحاسبة"**، **الدار** العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- رضوان حلوة حنان، **"تطور الفكر المحاسبي – مدخل نظرية المحاسبة"**، دار الثقافة للنشر، عمان، 2001.
- رضوان حلوة حنان، **"بدائل القياس المحاسبي المعاصر"**، دار وائل للنشر، عمان، 2003.
- عباس مهدي الشيرازي، **"نظرية المحاسبة"**، دار السلاسل للنشر، الكويت، 1990.
- على محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، "**محاسبة الموارد البشرية**"، دار المريخ للنشر، الرياض، 1984.
- الهادي آدم محمد إبراهيم، **"نظرية المحاسبة "**، مطبعة جي تاون، الخرطوم، 2006.
- هشام حسبو،" **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي**"، دار جامعة عين شمس للنشر، القاهرة، 1980.

البحوث والمجلات:

- حامد عبد المعطى شعبان،" **الإنفاق على الموارد البشرية**"، مجلة الإدارة، العدد الثاني، أكتوبر 1986م.
- سامي عبد المعروف عبد الرحيم، **"دراسة انتقادية لمدى اتفاق إطار المحاسبة عن الأصول البشرية مع الفقه المحاسبي"**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1986.
- نبيل فهمي سلامة، "**بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية**"، مكتبة الجلاء الحديثة للنشر، بورسعيد، 1991.

المذكرات والأطروحات:

- محمد سعيد جنيدي، **"السلوك البشرى وأثره على معايير التكلفة داخل المشروع"**، رسالة ماجستير في الإدارة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1977م.

المواقع الالكترونية:

- الأمم المتحدة، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تقرير بعنوان:"**التنمية البشرية لعام 1995م** ". (11/9/2008م) .منتدى إدارة الموارد البشرية، http://www.google.com .
- قوربن حاج قويدر، مقال بعنوان: "**مفاهيم محاسبة الموارد البشرية** ". (8/7/2008م) .منتدى المحاسبين العرب، http://www.google.com

المراجع باللغة الأجنبية:

- E. Flamholtz ",**Human Resource Accounting** "New York: Mc Graw – Hill, 1978.
- R. Likert ","**The Human Organization: Its Management and Value** " New York: Mc Graw Hill, 1967.
- Sidney Davidson and Roman L. weil "**Handbook of Cost Accounting** "New York: Mc Graw – Hill Book Company, 1978.

الفصل الثامن: الإطار المفاهيمي لمحاسبة رأس المال الفكري

عناصر المحاضرة:

المبحث الأول: الإطار النظري لرأس المال الفكري

المطلب الأول: التطور التاريخي لرأس المال الفكري

المطلب الثاني: مفهوم رأس المال الفكري

المطلب الثالث: التمييز بين الموجودات الفكرية والمادية

المبحث الثاني: دور وأهمية رأس المال الفكري وتقسيماته

المطلب الأول: دور رأس المال الفكري

المطلب الثاني: أهمية رأس المال الفكري

المطلب الثالث: تقسيمات رأس المال الفكري

المبحث الثالث: قياس رأس المال الفكري

المطلب الأول: طرق ونماذج قياس رأس المال الفكري

المطلب الثاني: دراسة حالة قياس رأس المال الفكري

مقدمة

فرض العصـــر الحديث العديد من التغيرات أمام منظمات الأعمال في ظل الانفتاح والتطور المعرفي التي أنتجته العولمة وثورة تقنية المعلومات والاتصـــالات، الأمر الذي جعل المنظمات تعمل في أجواء تنافســـية دفعتها لتكوين رؤية واضـــحة لتجويد أدائها وخدماتها، ووضع استراتيجيات كفيلة ببقائها وتطورها ونهوضها، وإعادة تقييم موجوداتها المادية وموجوداتها المعرفية، ومن أجل تحقيق ذلك عملت المؤســسـات على ضـرورة توظيفها لمواردها المعرفية واسـتثمار رأس مالها الفكري بفعالية وذلك للتحول نحو مجتمع المعرفة من خلال اســتقطاب الأفراد الذين يتصــفون بالفكر والإبداع والإنتاجية المبتكرة والقدرة على مواكبة المستجدات والاختراعات.

وعلى الرغم من الدور الفاعل لرأس المال الفكري إلا أن عملية الاهتمام بنظرية القياس والإفصـاح المحاسـبي عن الرأس المال الفكري في القوائم المالية ما تزال دون المســتوى المطلوب من قبل الوحدات الاقتصــادية وعليه فإن هذه الدراســة تقدم عرضا مختصرا للإطار المفاهيمي لرأس المال الفكري والنماذج للقياس.

وبالاعتماد على العرض السابق نتوصل إلى طرح الإشكالية التالية: **ما مدى أهمية وقياس محاسبة الرأس المال الفكري؟**

تهدف هذه المحاضرة وبشكل أساسي التعرف على الرأس المال الفكري وطرق قياسه بشكل فكري وصفي وذلك لتحقيق الأهداف الرئيسية التالية:

- عرض إطار نظري مختصر عن رأس المال الفكري التعريف والعناصر؛
- نماذج قياس رأس المال الفكري من خلال الاستعانة بالنماذج الحسابية والمعدلات الرياضية؛
- عرض المداخل المعتمدة محاسبيا (التقليدية والحديثة) لقياس الرأس المال الفكري.

المبحث الأول: الإطار النظري لرأس المال الفكري

تناولنا من خلال هذا المبحث الإطار النظري لرأس المال الفكري بالتطرق للتطور التاريخي لرأس المال الفكري، مفهومه، وكيفية التمييز بين الموجودات الفكرية والمادية.

المطلب الأول: التطور التاريخي رأس المال الفكري

يعتبر مفهوم الرأس المال الفكري من المفاهيم الحديثة التي ظهرت مع ظهور اقتصاد المعرفة وإدارتها، حيث أصبح ينظر إليه بأنه أحد الموجودات الثمينة التي تحقق البقاء والاستمرارية والتنافسية للمؤسسات، وأنه من الأصول التي لا يمكن تقليدها بسهولة.

ويحدد ثلاث مراحل مهدت لظهور رأس المال الفكري وتطوره وهي:[1]

المرحلة الأولى: مرحلة توجهات الاهتمام بالقدرات البشرية (من القرن 17-1964).

ظهرت بوادر الاهتمام بالقدرات البشرية في كتابات الفيلسوف ادم سميث في القرن 17من خلال كتابه ثروة الأمم الذي ركز فيه على أهمية تنمية القدرات والمهارات البشرية من خلال التعلم والتدريب، وعلى نحو مماثل يؤكد الاقتصادي بيتي ويليم على فكرة الاختلافات توعية العمالة، وطرح موضوع قيمة العاملين في حساب الثروة بطريقة إحصائية.

ويذكر العنزي وصالح إلى أن بلانك (Blang)صنف رأس المال البشري في عام 1976 إلى ست فئات وهي "التعليم الرسمي، والتدريب في أثناء العمل، البحث عن الوظيفة، استرجاع المعلومات، الهجرة، التحسن بالصحة".

المرحلة الثانية: مرحلة تلميحات المفهوم وتوجهات الاهتمام بالقدرات الذهنية(1980-1991).

هذه المرحلة ابتدأت من الثمانينيات واستمرت حتى بدايات التسعينيات من القرن العشرين، وخاصة عندما أكد رالف ستير مدير الشركة للأطعمة بأن المصادر الطبيعية كانت في السابق من أهم الثروات الوطنية ومن أهم موجودات الشركات، أما الآن فقد حل محلها رأس المال الفكري الذي يعد أهم المصادر الحالية والمحتملة لتكوين الرفاه المالي للمنظمات.

المرحلة الثالثة: مرحلة تكثيف الجهود البحثية وولادة النظرية (1995-2003).

بدأت الجهود البحثية تزداد حول موضوع رأس المال الفكري في منتصف التسعينيات من القرن العشرين، وهذه الجهود ركزت على إيجاد نظرية لرأس المال الفكري، حيث في عام 1995 عقد اجتماع ضم ممثلي ثماني شركات وسمي الاجتماع بإدارة رأس المال الفكري، واتفقت على تحديد المفهوم الأساس لرأس المال الفكري والذي مفاده "المعرفة التي يمكن أن تحول إلى ربح" وتوصلت الجهود إلى عام 2003 حيث عقد مؤتمر حول رأس المال الفكري وإدارته.

المطلب الثاني: مفهوم رأس المال الفكري

هناك عدة تعاريف لمفهوم رأس المال الفكري نتطرق إلى بعضها:

التعريف 01: عرف رأس المال الفكري في البدايات على أنه امتلاك المعرفة، والخبرة التطبيقية، والتكنولوجيا التنظيمية، وعلاقات العملاء، والمهارات المهنية مع ميزة تنافسية في السوق، وتم تحديد قيمة رأس المال الفكري من خلال مدى تحويل هذه الأصول غير الملموسة إلى عوائد مالية ككل.[2]

[1] سعد علي العنزي، أحمد علي صالح، إدارة رأس المال الفكري في منظمات الاعمال، دار اليازوري، عمان، 2009، ص157.

[2] Leif Edvinson,developing intellectual capital at skandia, long range planning, V30, N°03, june 1997, p366-373.

التعريف 02: أيضا هو عبارة عن "امتلاك المؤسسة نخبة متميزة من العاملين على كافة المستويات وهذه النخبة لها القدرة على التعامل من النظام الإنتاجي بطريقة متميزة".[1]

التعريف 03: هي المواد الفكرية التي تم إضفاء الطابع الرسمي عليها، والتي تم التقاطها، والاستفادة منها لإنتاج أصل ذو قيمة عالية.[2]

التعريف04: هي مطالبة بمزايا مستقبلية ليس لها تجسيد مادي أو مالي أو هي استحقاقات لفوائد مستقبلية بدون شكل مادي.[3]

التعريف 05: وأيضا هو مخزون المعرفة الذي يبقى في أذهان العاملين، فضلا عن مخزون المعرفة الذي يؤسس في المنتجات والأنظمة والهياكل.[4]

من خلال المفاهيم السابقة لرأس المال الفكري فإننا نرى أنه يعتمد على المعرفة الإنسانية أو العنصر البشري من خلال اكتساب مهارات وخبرات علمية وعملية، وبهذا يمكن القول أن رأس المال الفكري هو مزيج من المهارات والقدرات والإمكانات والخبرات والمؤهلات العلمية التي يمتلكها أو يكتسبها الأفراد الآخرين بحيث يتم استغلال مجمل هذه الطاقات وتوظيفها بما يخدم مصلحة المنشآت.

المطلب الثالث: التمييز بين الموجودات الفكرية والمادية

تختلف الموجودات الفكرية عن الموجودات المادية بسبب اختلاف طبيعة كل منهما، لذلك تتمثل هذه الاختلافات في الجدول التالي:

الجدول 15: الفرق بين الموجودات الفكرية والموجودات المالي

البيان	الموجودات المادية	الموجودات الفكرية
الميزة الأساسية	مادي ملموس	غير ملموس وغير مادي
موقع التواجد	يوجد ضمن البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية	يوجد في عقول الموظفين العاملين بالوحدة
التمثيل النموذجي	يتمثل بالموجودات الثابتة والمتداولة	يتمثل بالأفراد الكفؤين والخبراء الذين يعملون تحت تصرف الوحدة الاقتصادية
طبيعة القيمة	متناقصة بالاندثار	متزايدة مع زيادة الابداعات والابتكارات
نمط خلق الثروة	تتولد الثروة من خلال الاستخدام المادي المستمر	تتولد الثروة من خلال التركيز والانتباه والخيار الواسع
طبيعة الاستخدام	العمل العضلي	العمل المعرفي
الواقع التشغيلي	يتوقف عند حدوث مشاكل	يظهر عند حدوث مشاكل

المصدر: سعود جايد العامري، جعفر الغانمي، المحاسبة الفكرية، النظرية والتطبيق، دار المناهج، عمان، الأردن، ط1، 2020، ص21.

[1] حسن حسن عجلان، الإدارة المعرفية في منظمات الأعمال، دار الإثراء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 20008، ص 128.

[2] Jay Chatzkel, intellectual capital, copy right capstone publishing, 2002, p07.

[3] Lutz Kaufmann, Yvonne Shneider, intangibles asynthesis of current research, journal of intallectual capital, Emerald group publishing limited, V5, N°03, Germany, 2004, p375.

[4] نهاد إسماعيل عبد الله حمداني، علي أكرم عبد الله، رأس المال الفكري وأثره في إدارة أداء العاملين، دراسة تحليلية لآراء عينة رؤساء الأقسام العلمية في جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد32، العدد08، 2010، ص124.

المبحث الثاني: دور وأهمية رأس المال الفكري وتقسيماته

تناولنا من خلال هذا المبحث الأدوار التي يمكن أن يلعبها رأس المال الفكري وأهميته، ثم أهم التقسيمات المعتمدة لتقسيم رأس المال الفكري.

المطلب الأول: دور رأس المال الفكري

يؤدي رأس المال الفكري أدوارا يفرضها عليه مركزه في المنظمة، وتتمثل هذه الأدوار بما يلي:[1]

1. **الأدوار الدفاعية**، وتشمل الممارسات الآتية:
   - حماية المنتجات والخدمات الناتجة عن إبداعات رأس المال الفكري للشركة؛
   - حماية التصميم والإبداع؛
   - تخفيف حدة الصراعات وتجنب رفع الدعاوى.
2. **الأدوار الهجومية**، وتضم الممارسات الآتية:

أ- توليد العائد، عن طريق:

- المنتجات والخدمات الناجمة عن إبداعات الرأس المال الفكري؛
- الملكية الفكرية للشركة؛
- الموجودات الفكرية للشركة؛
- معرفة الشركة، ومعرفة كيف (أي براعة الشركة).

ب- ابتكار مقاييس للأسواق الجديدة، وللخدمات، والمنتجات الجديدة؛

ت- تهيئة منافذ لاختراق تكنولوجيا المنافسين؛

ث- تحيد آليات النفاذ إلى الأسواق الجديدة؛

ج- صياغة استراتيجية تعوق دخول المنافسين الجدد.

بالإضافة إلى الخصائص السابقة الذكر لرأس المال الفكري، فإنه يتميز أيضا بما يلي:[2]

- غير مرئي؛
- يرتبط ارتباطا وثيقا بمعرفة وتجارب الموظفين وكذلك للعملاء والتقنيات في المنظمة؛
- يوفر فرصا أفضل لنجاح المؤسسة في المستقبل؛
- يعتبر عنصر أساسي في تحقيق الأداء في المؤسسات.

[1] سلمان عبيد، أثر الاستثمار برأس المال الفكري على إدارة الجودة الشاملة، دراسة تطبيقية على شؤون الجمارك، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة البحرين، البحرين، 2014، ص77.

[2] Luminita Maria Gogan , Alin Artene, Ioana Sacra, Anca Draghici, The impact of intellectual capital on organizational performance, precedia-social and behavioral science, V221 , July 2016, p195.

المطلب الثاني: أهمية رأس المال الفكري

تبرز أهمية رأس المال الفكري من خلال الدراسات والاهتمامات من طرف الباحثين الذي يعد مستقبل المنظمات الساعية للنجاح في المدى البعيد، حيث أن الأصول الغير ملموسة تمثل بشكل محسوس امتلاك الخبرات، التجارب، التقنيات والكفاءات الفردية في المنظمة.

ونذكر أهمية رأس المال الفكري في النقاط التالية: [1]

- التعلم من الحالات التي تمتلك فيها حالات تنافسية متميزة للإفادة منها في إطار عمل الشركات؛
- التعرف على أهم العوامل التنافسية وجميع المعايير ذات الصلة للإفادة منها في أي نشاط تجاري ممكن؛
- اختيار منهجية منظمة وبطريقة منتظمة لتقييم المعلومات المتعلقة بكيفية رفع كفاءة استخدام رأس المال الفكري؛
- الحصول على مقاييس الموازين الكفؤة للمنافسة والتي تستطيع من خلالها الشركات تمويل ميزانياتها العمومية وذلك عن طريق رفع كفاءة استخدام رأس المال الفكري لها؛
- تقديم لغة مشتركة لمديري الشركات عند قيامهم بالتعامل مع الأصول غير ملموسة (رأس المال الفكري)؛
- قياس موثوقية المعلومات ذات الصلة بشأن رأس المال الفكري؛
- تسهيل المعرفة بما يتعلق برأس المال الفكري وأهميته بالنسبة لمديري الشركات.

بالإضافة إلى الأهمية السابقة الذكر لرأس المال الفكري، فإنه يتميز أيضا بما يلي: [2]

- غير مرئي؛
- يرتبط ارتباطا وثيقا بمعرفة وتجارب الموظفين وكذلك للعملاء والتقنيات في المنظمة؛
- يوفر فرصا أفضل لنجاح المؤسسة في المستقبل؛
- يعتبر عنصر أساسي في تحقيق الأداء في المؤسسات.

المطلب الثالث: تقسيمات رأس المال الفكري

يقسم رأس المال الفكري إلى عدة تقسيمات تتمثل أهمها فيما يلي:

أولا: رأس المال الهيكلي:

هو رأس المال الذي لا يمكن نقله من المنظمة إلى مكان آخر، سواء من طرف المديرين أو العاملين، أو المعرفة والمهارة والابتكار وقدرات الموظفين[3]، أي هو كل ما يتبقى في المؤسسة بعد مغادرة العاملين، ويتمثل في: المعلومات، الهياكل، ثقافة المنظمة، العمليات الإدارية.[4]

---

[1] نعيمة يحياوي، نجوى حرنان، طرق ومؤشرات قياس راس المال الفكري في منظمات الاعمال، دراسة تحليلية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد13، 2015ن ص155.

[2] Luminita Maria Gogan , Alin Artene, Ioana Sacra, Anca Draghici, op cit, p195.

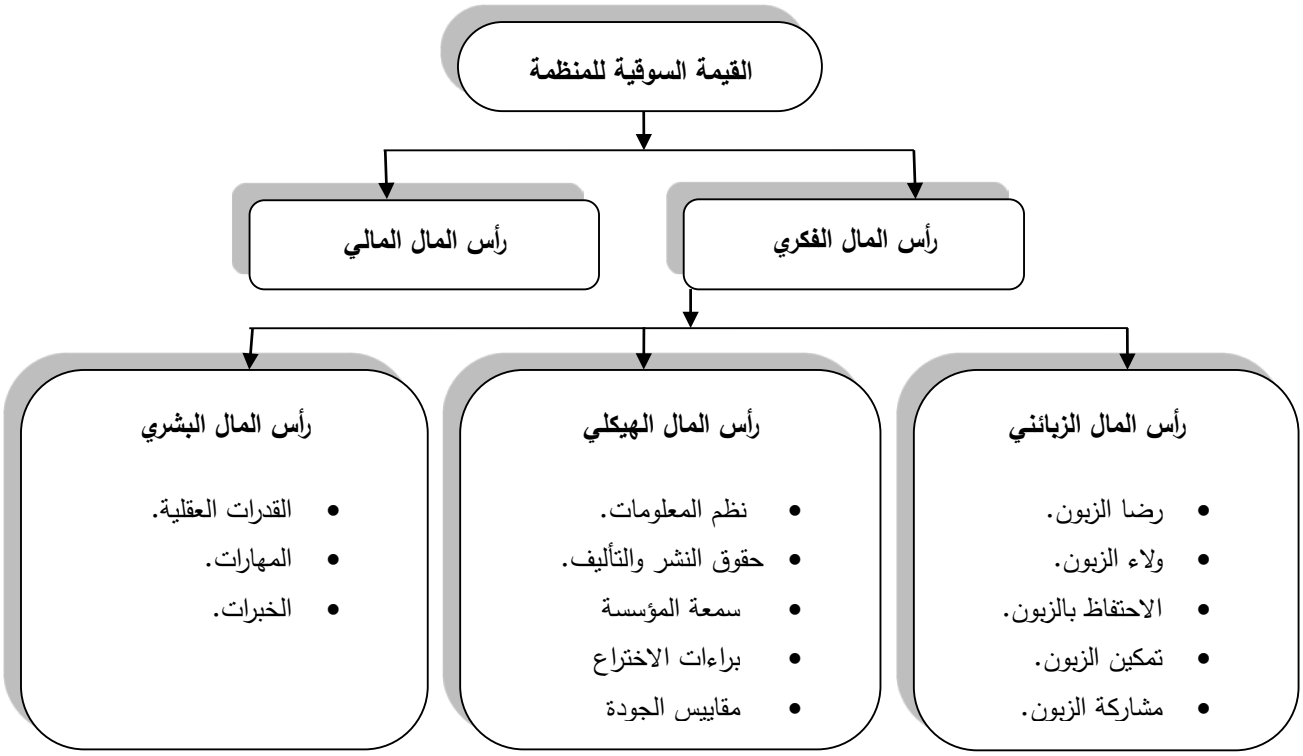
[3] Elisabeth Albertini, Fabienne Berger Remy, intellectual and finanacial performance, ameta analysis research agenda, V22, N°02, 2019, p149-216.

[4] بلبال حسناوي، عبد الرزاق فوزي، أثر الرأس المال الفكري في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد09، العدد16، 2019، ص328.

ثانيا: رأس المال البشري: هي مزيج من الأصول التي تمتلكها الموارد البشرية، بحيث يشمل المعارف، الكفاءات، القدرة التقنية، الصفات الشخصية مثل: الذكاء، الالتزام، والقدرة على التعلم، بما في ذلك الخيال والإبداع، والرغبة في تبادل المعلومات، والمشاركة في الفريق والتركيز على أهداف المؤسسة.[1]

ثالثا: رأس المال الزبوني: يتمثل بقنوات التسويق وعلاقات العملاء هي الموضوع الرئيسي رأس المال الزبوني وأيضا فهم ما يريده العملاء في منتج أو خدمة أفضل من أي شخص آخر ويتكون من ثلاثة مكونات سلوكية: الروابط التنظيمية الخارجية، علاقات السوق، مجالات التعاون وقدرة المؤسسة على الاحتفاظ بزبائنها وموردیها.[2]

الشكل 03: هيكل رأس المال الفكري ومكوناته



Sourse : K Sveiby, measuring intangible and intellectual capital emerging first standard, Academy of management excutive, V64, N°04, 2001, p18.

المبحث الثالث: قياس رأس المال الفكري

في الواقع لا توجد هناك طريقة واحدة متفق عليها في قياس رأس المال الفكري، وإنما توجد هناك طرق عديدة، ولضمان أن تكون أي طريقة لقياس رأس المال الفكري مفيدة، يجب أن يتوافر لها بيانات ومعلومات دقيقة تعالج المستقبل بدلا من الماضي،

المطلب الأول: طرق ونماذج قياس رأس المال الفكري

من خلال توافر معايير ثابتة لرصد وتقييم الأداء على مر الزمن. وعليه تناولنا من خلال هذا المبحث أهم طرق ونماذج قياس رأس المال الفكري.

[1] سعاد عبود، قياس رأس المال البشري-قياس ما لا يمكن قياسه، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد10، العدد01، الأغواط، جانفي 2019، ص109.

[2] Nick Bountis, intellectual capital an expionatory study that develop measures and models, management décisions, V36, N°02, 1998, p67.

أولا: الفئة الأولى

يمكن تصنيف الطرق المستخدمة في قياس الرأس المال الفكري في أربع مجموعات على النحو التالي:[1]

1. المقاييس الوصفية: وتركز هذه المقاييس على تحديد السمات وخصائص رأس المال الفكري، واستطلاع للآراء والاتجاهات ذات التأثير غير المباشر على أداء عمليات المعرفة وتحقيق نتائجها المرغوبة، وتتم عملية القياس في هذه النماذج استنادا إلى الخبرة الذاتية والتقدير الشخصي للقائمين بالدراسة، وتتضمن هذه المقاييس:

- أداء تقييم معرفة الإدارة؛
- التقييم الذاتي لإنتاجية ذوي المهن المعرفية؛
- بطاقة الأداء المتوازن لقياس وإدارة أصول المعرفة.

2. مقاييس الملكية الفكرية: وتركز هذه المقاييس على تحديد قيمة رأس المال الفكري بما يتضمنه من مكونات أساسية تشمل رأس المال الهيكلي، ورأس المال البشري، ورأس المال الزبوني، ثم تحويل الأصول المعرفية غير الملموسة في أقسام المنظمة المختلفة إلى أشكال الملكية الفكرية؛ لتكون أكثر تحديدا وأسهل استخداما.

3. مقاييس القيمة السوقية: وتركز هذه المقاييس على الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية للمنظمة، وغالبا ما تعتمد على أسس ومبادئ مالية ومحاسبية، مثل:

- القيمة السوقية؛
- القيمة الدفترية؛
- القيمة غير الملموسة المحسوبة.

4. مقاييس العائد على الأصول: وتركز هذه المقاييس على احتساب العائد على الأصول **(ROA)**حسب الصيغة التالية:

العائد على الأصول: $\frac{\text{العوائد قبل الضريبة}}{\text{الأصول الملموسة}}$

بعد ذلك يتم مقارنتها مع متوسط عائد القطاع الذي يقع نشاط المنظمة ضمنه، ويتم اعتبار أية زيادة عن متوسط القطاع عائد خاص برأس المال الفكري الخاص بالمنظمة.

بالإضافة للنماذج السابقة الذكر، هناك نماذج أخرى المستخدمة في مختلف المؤسسات بصفة عامة، والمتمثلة في:

ثانيا: نموذج نظرية القيمة المضافة للمعرفة

يعد هذا النموذج الذي قدمه ستيوارتStewart Thomas عام 1997 من النماذج التي لا تقيس القيمة الحقيقية لرأس المال الفكري على نحو مباشر، وإنما يؤكد على ضرورة أخذه بعين الاعتبار إذا كان سيؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للمؤسسة وهو في الأساس أداة تحليلية وقياسية لفهم الاتجاه المالي الرئيسي للمؤسسة وتقييمه، ويحسب من خلال المعادلة التالية:

القيمة الاقتصادية المضافة = صافي المبيعات – نفقات التشغيل(العمليات) – الضرائب – الرسوم(التكاليف) الرأسمالية.

وهذه المعادلة تشير صراحة إلى الأصول غير الملموسة وعليه فإن هذا النموذج يشير إلى التغيرات الحاصلة في القيمة الاقتصادية المضافة للمؤسسة، وتقدم مؤشرا فيما إذا كان رأس المال الفكري للمؤسسة منتجا أم لا؟ وبمعنى آخر فإنه يشير على نحو غير مباشر إلى معدل إنتاجية رأس المال الفكري في المؤسسة.[2]

[1] محمد عصام طويل، أثر القياس والافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على بورصة فلسطين- قطاع الخدمات، مجلة جامعة الأقصى، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد22، العدد1، 2018، ص223.

[2] أحمد عمر همشري، إدارة المعرفة، الطريق إلى التميز والريادة، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2013، ص280.

ثالثا: طريقة القيمة الحالية للإرادات المستقبلية المخصومة

إن أصـــل الدعوة إلى تطبيق هذا المدخل جاءت من قبل الباحثين (Lev and Schwartz ,191) عندما قدم نموذجا يأخذ بالمفهوم الاقتصـــادي لقياس الموجودات الفكرية في الكشـــوفات المالية بالوحدات الاقتصـــادية والذي يســـتند إلى نظرية توليد الدخل من قبل (Fisher)إذ تم اعتبار الموجودات البشرية مصدرا من مصادر توفير الدخل المستقبلي المخصوم بمعدل معين، وكما هو موضح في المعادلة الآتية:

$$E(V) = \sum_{T=t}^{t} p(T+1) \sum_{T=t}^{t} \frac{li}{(I+r)t-y}$$

إذ أن:

E (V): قيمة الموجودات البشرية.

P (t+1): نسبة ترك الموظف للشركة سواء خلال التقاعد أو الوفاة أو الاستغناء.

Li: الإيرادات المتحققة لكل موظف خلال السنة (الرواتب والحصة من الأرباح).

(I+r): معدل الخصم المستقطع راتب الموظف ك (الضمان الاجتماعي والضريبة تقاعد).

T: سن التقاعد.

Y: عمر الموظف.

ويمكن التعبير عن المعادلة السابقة بالشكل التالي:

قيمة الموجودات الفكرية = مجموع نسبة ترك الموظفين للشركة× المصروفات المدفوعة لكل الموظف/ (معدل خصم الموظفين) × مدة البقاء في الشركة

يتم بموجب هذا النموذج رسملة الرواتب والأجور الخاصة بكل موظف والمتوقع الحصول عليها حتى فترة التقاعد، ويتمثل معدل الخصم في (الضمان الاجتماعي والضريبة والتقاعد)، أما احتمالية الترك أو الإستغناء فأنها تمثل نسبة مئوية تستخرج من قسمة موظف على السن التقاعدي. وبهذه المعلومة يرى مؤيدو هذا المدخل بأنه يجب دراسة وحدة الاقتصادية المعرفية بصورة مستفيضة وخصوصا أقسام الموارد البشرية والتي يمكن تصنيفها على أنها رأس مال البشري يتكون من مجموعات متماثلة حسب المؤهلات الخبرات والتي تتخذ كأساس للتقييم أو القياس.[1]

لكن هذا النموذج قام بتعديله من أجل القيام بعملية القياس بصورة أكثر دقة وموضوعية كالآتي:

$$\mathbf{E(V) = \sum_{T=t}^{t} \left(p(T+1) x \sum_{T=t}^{t} \frac{li}{(I+r)t-y} \right)}$$

إذ أن:

E (V): قيمة الموجودات البشرية.

P (t+1): نسبة ترك الموظف للشركة سواء خلال التقاعد أو الوفاة أو الاستغناء (العمر/السن التقاعدي).

Li: الإيرادات الفكرية المتحققة لكل موظف خلال مدة حياته الوظيفية (مخصصات الشهادة والخدمة و غيرها).

(I+r): معدل الخصم المستقطع راتب الموظف طوال حياته الوظيفية ك (الضريبة والتقاعد وغيرها).

T-y: خدمة الموظف بالسنوات من تاريخ التعيين لتاريخ التقاعد.

ويمكن التعبير عن المعادلة السابقة بالشكل التالي:

[1] سعود جايد العامري، جعفر الغانمي، مرجع سابق، ص48.

قيمة الموجودات الفكرية = مجموع نسبة ترك كل موظف في الشركة× المصروفات الفكرية المدفوعة لكل الموظف/ (معدل خصم الموظفين) × مدة البقاء في الشركة

يلاحظ من النموذج المعدل أعلاه بأنه عالج مجموعة من السلبيات أهمها عدم التمييز بين المصاريف الايرادية والرأس المالية (الفكرية) والتي تدخل بصورة مباشرة بعملية القياس، أيضا عدم قياس الخدمة الوظيفية المتراكمة من تاريخ التعيين وحتى تاريخ التقاعد، وأخيرا قياس نسبة الإحالة للتقاعد بصورة إجمالية وليس بصورة منفردة، إذ أن قياسها بهذه الطريقة لا يحقق السيطرة على كل موظف، وأن عملية التعاقد مع كل موظف تتم على أساس فرض الاستمرارية أي أن قياس تلك النسبة لا يظهر تحديدا القيمة الفعلية المحققة لكل موظف من عمله داخل الوحدة.

المطلب الثاني: دراسة حالة قياس رأس المال الفكري

أولا: وصف لعينة البحث

تتكون عينة البحث من الموظفين حملة شهادة البكالوريا والليسانس الماجستير، وقد بلغ عدد الموظفين في وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة" بسطيف إلى(24) وتم التطبيق على الأفراد عينة البحث البالغة عدد(11) موظفين الذين يحملون شهادة ليسانس وماجستير بالعينة، والذين يمثلون رأس المال البشري في البنك، أما بقية الموظفين البالغ عددهم (13) موظف فيتم اعتبارهم مصاريف تشغيلية تظهر ضمن حساب الرواتب والأجور في حساب الأرباح والخسائر لأنهم لا يمثلون رأس المال الفكري بصورة يمثلها الموظفين الذين يتم قياسهم ولكي يتم التعرف على عينة البحث يتعين التعرف على خصائص أفراد في الجدول:

الجدول 16: خصائص أفراد العينة البحث

الخصائص الديمغرافية		التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	14	%0.58
	أنثى	10	%0.42
	المجموع	24	%100
العمر	من 20إلى 35سنة	10	%0.42
	من35- 40 سنة	10	%0.42
	أكثر من40	4	%0.16
	المجموع	24	%100
المهنة	محاسبة	6	%0.25
	إقتصاد	4	%0.16
	إدارة أعمال	5	%0.20
	قانون	5	%0.20
	تخصصات أخرى	4	%0.16
	المجموع	24	%100
المؤهل العلمي	ليسانس	9	%0.37
	ماجستير	6	%0.25
	دكتوراه	1	%0.041
	دراسات أخرى	8	%0.33
	المجموع	24	%100

المصدر: من إعداد الباحث

ثانيا: قياس قيمة رأس المال البشري

استخدمنا نموذج المعدل لمعامل القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المخصومة المشار إليه بالجانب النظري لقياس رأس المال البشري في عينة البحث (في وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة" بسطيف)، فقد يوفر هذا النموذج قيم موضوعية ودقيقة لكل موظف فضلا عن إمكانية تحقيق السيطرة على كافة الأمور التي تطرأ عليهم خلال فترة حياتهم الوظيفية.

ثالثا: بيانات الموظفين

إن السجلات المحاسبية لوحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة" بسطيف أظهرت البيانات الآتية الملخصة من قائمة الرواتب والأجور لسنة 2018.

الجدول 17: بيانات عن الموظفين

الموظف	الشهادة	نسبة الشهادة	الراتب الاسمي	مقدار مخصصات الشهادة	مقدار المخصصات الخدمية	عمر الموظف	خبرة الموظف
الموظف1	بكالوريا	%45	410000	184500	10000	35	4
الموظف2	ماجستير	%75	325000	243750	10000	33	3
الموظف3	ماجستير	%75	510000	382500	10000	40	4
الموظف4	بكالوريا	%45	250000	112500	10000	45	10
الموظف5	ليسانس	%55	410000	225500	10000	32	2
الموظف6	ليسانس	%55	510000	280500	10000	34	3
الموظف7	دكتوراه	%100	510000	51000000	10000	33	3
الموظف8	ليسانس	%55	510000	280500	10000	30	1
الموظف9	ليسانس	%55	510000	280500	10000	42	8
الموظف10	بكالوريا	%45	410000	184500	10000	41	7

المصدر: من إعداد الباحث

علما أن سن التقاعد الحالي هو (65) سنة.

رابعا: مراحل حساب رأس المال البشري لدى في وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة بسطيف:

- **المرحلة الأولى: احتساب الفترة التي يقضيها الموظف في الشركة(t-y):**

الجدول 18: قياس خدمة الموظف

الموظف	عمر الموظف (1)	السن التقاعدي (2)	(2)- (1) (3)	خبرة الموظف بالسنوات (4)	(t-y) (3)+(4)
الموظف1	35	65	30	4	34
الموظف2	33	65	35	3	38
الموظف3	40	65	25	4	29
الموظف4	45	65	20	10	30

الموظف5	32	65	33	2	35
الموظف6	34	65	31	3	34
الموظف7	33	65	32	3	35
الموظف8	30	65	35	1	36
الموظف9	42	65	23	8	31
الموظف10	41	65	24	7	31

المصدر: من إعداد الباحث

يوضع الجدول (4) أعلاه عملية قياس خدمة الموظف لكل موظف، إذ تحتسب من خلال أول الفرق بين عمر الموظف (1) والسن التقاعدي(2)، كذلك تم قياس (t-y) من خلال حاصل جمع عدد السنوات الذي يبقى بها الموظف بالعمل داخل المنظمة الاقتصادية من تاريخ التعيين لغاية تقاعده، أي أن (t-y) = السن التقاعدي للموظف-سن الموظف في تاريخ معين.

- **المرحلة الثانية: احتساب الإحالة إلى التقاعد p(t+1):**

جدول19: قياس نسبة الإحالة للتقاعد

الموظف	عمر الموظف (1)	سن التقاعدي (2)	P(1+1) (1)/(2)
الموظف1	35	65	%0.53
الموظف2	33	65	%0.50
الموظف3	40	65	%0.61
الموظف4	45	65	%0.69
الموظف5	32	65	%0.49
الموظف6	34	65	%0.52
الموظف7	33	65	%0.50
الموظف8	**30**	**65**	%0.46
الموظف9	**42**	**65**	%0.64
الموظف10	**41**	**65**	%0.63

المصدر: من إعداد الباحث

يوضع الجدول (5) أعلاه عملية قياس نسبة الإحالة للتقاعد لكل موظف، إذ تحتسب هذه النسبة من خلال قسمة عمر كل موظف(1) على السن التقاعدي(2) وذلك حسب قانون التقاعد الجزائري كما جاء في قانون الجريدة الرسمية، ويأتي الغرض من قياسها بسبب عدم توفر ضمان كامل للموظف للبقاء في العمل بالوحدة الاقتصادية لغاية التقاعد.

- **المرحلة الثالثة: احتساب قيمة رأس المال البشري من خلال مخصصات الموظفين**

الجدول 20: قياس قيمة الرأس المال البشري

الموظف	مقدار مخصصات الشهادة(1)	مقدار المخصصات الخدمية(2)	إجمالي المخصصات الفكري (3)=(2)+(1)	(3)×(t-y)* (4)	P(1+t)	P(1+t)*(4) قيمة الموجود البشري لكل موظف
الموظف1	184500	10000	194500	6613000	%0.53	350489
الموظف2	243750	10000	253750	9642500	%0.50	4821250

الموظف3	382500	10000	392500	11382500	%0.61	6943325
الموظف4	112500	10000	122500	3675000	%0.69	2535750
الموظف5	225500	10000	235500	8242500	%0.49	4038825
الموظف6	280500	10000	290500	9877000	%0.52	5136040
الموظف7	51000000	10000	51010000	178535000	%0.50	89267500
الموظف8	280500	10000	290500	10458000	%0.46	4810680
الموظف9	280500	10000	290500	9005500	%0.64	5763520
الموظف10	184500	10000	194500	6029500	%0.63	3798585
المجموع	قيمة الموجودات البشرية					127465964

المصدر: من إعداد الباحث

إذن قيمة رأس المال البشري= **127465964دينار جزائري**

يلاحظ بأن قيمة رأس المال البشري هي(127465964) في سنة 2018 أما قيمة بقية الموظفين(13) فإنهم لا يدخلون في عملية القياس لأنهم لا يساهمون برأس المال البشري بصورة كبيرة بالقدر الذي يساهم به الموظفين(11) الذين تم قياسهم، كذلك أن تأثير الموظفين(11) الذين تم قياسهم سوف يكون على الأرباح من خلال تخفيض المصاريف التشغيلية (الرواتب والأجور) في قائمة الأرباح والخسائر بمقدار(125548) بعد عملية الإفصاح، ولكن تأثيرهم يكون مقتصرا على مخصصات الشهادة والخدمة لسنة(2018) ويمتد ذلك التأثير إلى السنوات اللاحقة من خلال تخفيض المصاريف ومن ثم زيادة الأرباح.

خامسا: قياس قيمة رأس المال الهيكلي

يتم قياس رأس المال الهيكلي في الوحدة الاقتصادية موضع البحث وفق المعادلات الآتية:

- **القيمة المضافة للوحدة = إجمالي الإيرادات – تكاليف الشراء (مستلزمات سلعية)**
- **رأس المال الهيكلي= القيمة المضافة للوحدة-رواتب وأجور العاملين**
- **رأس المال الفكري= رأس المال البشري + رأس المال الهيكلي**
- **القيمة المضافة للوحدة = 1044245190 - 7072350= 1037172840دينار جزائري**
- **رأس المال الفكري= 127465964+841082475= 968548439 دينار جزائري**

رأس المال الهيكلي= 1037172840 –196090365 = 841082475 دج

من خلال عملية القياس السابقة يلاحظ أن رأس المال الفكري يتكون من حاصل جمع قيمة رأس المال البشري وقيمة رأس المال الهيكلي أعلاه، حيث تبين وجود قيمة رأس المال الفكري لدى وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة" بسطيف الذي يعمل على تطوير نشاطاته وأرباحه أكثر، وتم الحصول على البيانات الخاصة بحسابي الرواتب والأجور وتكاليف الشراء (مستلزمات سلعية)

من واقع السجلات المحاسبية والتقارير المالية الخاصة بالشركة. وعليه فإن عملية القياس السابقة الخاصة برأس المال الهيكلي تبين وجود قيمة له في الشركة ناتجة عن الخطط التنظيمية والإدارية.

وتجدر الإشارة إلى أن قيمة رأس المال الفكري في السنوات اللاحقة سيتغير بالاستمرار وذلك لسبب تغير نسبة الإحالة للتقاعد P(1+t) التي يكون تأثيرها على خبرات الموظفين الذي ينعكس بدوره على قيمتهم لذلك فإن عملية القياس تجرى لمرة واحدة للبنود الباقية وفي كل سنة تحتسب نسبة الإحالة للتقاعد، ويرجع ذلك إلى عدم توفر ضمان كامل للموظف في البقاء بالعمل داخل الوحدة لذلك تتغير النسبة تبعا للتغيرات التي تحدث عند كل موظف، والبنود الأخرى تبقى ثابتة حتى فترة التقاعد.

خلاصة الفصل الثامن

حاولنا من خلال هذا الفصل عرض الإطار المفاهيمي لرأس المال الفكري وكذا تحديد وكذا طرق ونماذج القياس ومتطلبات الإفصاح عن رأس المال الفكري حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- يعتبر رأس المال الفكري من العوامل الرئيسية التي تجعل الوحدات الاقتصادية محافظة على قدرتها على البقاء من خلال حيازتها لأفراد وعقول تخلق للوحدة الاقتصادية ميزة تنافسية تجعلها صادمة أمام عالم المعرفة والتكنولوجيا؛
- إن محاولة قياس رأس المال الفكري جاءت نتيجة تحول النظرة إلى الموارد البشرية من مجرد تكاليف إلى أصول لها عوائد حالية ومستقبلية؛
- إن قياس رأس المال البشري يساهم في التحديد الدقيق لمخزون رأس المال البشري لمواجهة التهديدات الحالية والمتوقعة للمؤسسة؛
- يساهم قياس رأس المال البشري على تحديد مجالات الاستفادة منه؛
- عدم وجود معايير دولية ومحلية تتبنى عملية قياس رأس المال الفكري في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية؛
- يؤدي الإفصاح المحاسبي لرأس المال الفكري دورا مهما لتحقيق الرضى الوظيفي للعاملين بالوحدات الاقتصادية من خلال معرفة دور كل منهم في تطوير عمل الوحدة وتحقيق أهدافها المتنوعة.

اقتراحات: على ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة ارتأينا أن نقدم بعض الاقتراحات التي نراها مناسبة:

- يتعين على المؤسسات الاقتصادية تنمية مهارات الموظفين لديها من خلال تقديم دورات التعليم والتدريب المستمر بما يخدم مصلحة المؤسسة؛
- يتعين على الوحدات الاقتصادية أن تهتم اهتماما خاصا بالمعالجة المحاسبية لرأس المال الفكري وتعده ضمن الموجودات غير الملموسة لأنه يساهم في عملية تحسين المنتجات؛
- يتعين على الوحدات الاقتصادية أن تخصص ضمن هياكلها التنظيمية أقسام أو مراكز تعنى بشؤون رأس المال الفكري وتطوير هذا العنصر عن طريق إقامة دورات التعليم المستمر للعاملين بها.

قائمة المراجع:

- أحمد همشري، إدارة المعرفة، الطريق إلى التميز والريادة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1ن عمان، الأردن، 2013.
- بلبال حسناوي، عبد الرزاق فوزي، أثر الأس المال الفكري في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد9، العدد16، جانفي 2019.
- حسن حسن عجلان، الإدارة المعرفية في منظمات الاعمال، دار الإثراء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2008.
- سعاد عبود، قياس راس المال البشري، قياس ما لا يمكن قياسه، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد10، العدد1، الأغواط، جانفي 2019.
- سعد علي العنزي، أحمد علي صالح، إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال، دار اليازوري، عمان، 2009.
- سعود جايد العامري، جعفر الغانمي، المحاسبة الفكرية، النظرية والتطبيق، دار المناهج، عمان، الأردن، ط1، 2020،
- سلمان عبيد، أثر الاستثمار برأس المال الفكري على إدارة الجودة الشاملة، دراسة تطبيقية على شؤون الجمارك، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة البحرين، البحرين، 2014.
- سليمان حسين البشتاوي، بني صه إسماعيل أحمد حسين، أثر رأس المال الفكري في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد02، 2014.
- عبد السلام فهد نمر العوامرة، العلاقة التأثيرية بين رأس المال الفكري وتنمية القدرات الابدتعية لأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم التربوية بالجامعة الأردنية. المجلة العربية لضمان وجود التعليم الجامعي، العدد23، 2016
- محمد عصام طويل، أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري على تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على بورصة فلسطين-قطاع الخدمات). مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية)، المجلد 22، العدد01، 2018.
- نعيمة يحياوي، نجوى حرنان، طرق ومؤشرات قياس الرأس المال الفكري في منظمات الأعمال-دراسة تحليلية-. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد13، 2015.
- نهاهد إسماعيل عبد الله حمداني، علي أكرم عبد الله، رأس المال الفكري وأثره في إدارة أداء العاملين-دراسة تحليلية لأراء عينة رؤساء الأقسام العلمية في جامعة الموصل. مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 08، 2010.
- Albertini, e., & Berger-Remy, f, Intellectual capital and financial performance A Meta-analysis research agenda, V*22, N°*(2), 2019 .
- bountis, n, Intellectual capital an expioratory study that develips measures and models, *managmement decision , V36* ,N°(2), 1998.
- chatzkel, j, *intellectual capital,* copyright capstone publishing, 2002.
- Edvinsson, l, developing intellectual capital at skandia. *long range planning , V30* , N°(3), 1997.
- Gogan, L. m., Artene, a., Sarca, i., & Draghici, a, The impact of intellectual capital on organizational performance, *procedia-social and behavioral sciences , 221*, july 2016.
- Kaufmann, l, & Schneider, y, Intangibles a synthesis of current research. *journal of intellectual capital , V5* , N°(3), 2004.

الفصل التاسع: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

عناصر المحاضرة

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

المطلب الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

المطلب الثالث: أصناف المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

المطب الرابع: أوجه التلاعب في المحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليب الحد منها

المطلب الأول: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

المطلب الثالث: أساليب كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

خلاصة الفصل

مقدمة

تسعى جميع المؤسسات الاقتصادية إلى إظهار أفضل صورة للمركز المالي لما لذلك من تأثير مباشر على قيمة الوحدة الاقتصادية التي تظهر بوضوح في أسعار أسهمها في السوق ، ووفقا لذلك فقد تلجأ إدارة الوحدة الاقتصادية تحت ظروف تشغيلية معينة إلى الاختيار من بين القواعد المحاسبية، الاختيار الذي يخدم أهدافها الخاصة على حساب باقي الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام الاختيار المحاسبي المناسب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ينتج عنها قرارات غير رشيدة ، وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية.

تهدف هذه المحاضرة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية لما لها من أثر على تجميل البيانات المالية وظهورها بغير حقيقتها الواقعية، مما كان سببا في نشوء الأزمة المالية العالمية التي عصفت باقتصاديات بلدان العالم النامي والمتقدم على السواء. فاستخدام المحاسبة الإبداعية بأساليبها المتعارف عليها يؤدي الى افتقار الموثوقية في البيانات المالية مما يكون له تأثير بالغ على تقييم وقرار المستخدم الداخلي والخارجي للشركات والمنظمات المستثمر فيها.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب، الغش، الخداع، التحريف أو سوء العرض. ويرى Smith أن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد المحاسبية أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، لهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها. سنتعرف من خلال هذا المبحث على مفهوم المحاسبة الإبداعية، العوامل التي ساعدت على ظهورها، وأهم أصنافها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

بما أن هناك مجالا للاختيار بين البدائل والسياسات والطرق المحاسبية وأساليب الإفصاح المالي، فإن الإدارة تستخدم الطرق المحاسبية والسياسات التي من شأنها أن تخدم أهدافها الخاصة، وهذا ما أطلق عليه تسمية المحاسبة الإبداعية، ولقد ظهر هذا المصطلح لأول مرة في كتاب المفكر الانجليزي " Ian Griffiths " عام 1986 بعنوان المحاسبة الإبداعية، حيث عرف هذا الأخير المحاسبة الإبداعية بأنها:" مجمل الإجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ، وبطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم باعتبارها عمليات خداع كبرى"،[1]

[1] جبار بوكثير، مصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، العدد1، جامعة أم البواقي، 2014، ص66.

يشير هذا المفهوم إلى أن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الإجراءات لإخفاء حقيقة الأرباح وذلك لتغطية الجرائم التي تم ارتكابها.

يعرفها ناصر كمال بأنها "عملية تحويل للصورة المحاسبية المالية من ما هي عليه في الواقع إلى الصورة المرغوبة حسب معدوها، من خلال الاستفادة من القواعد المحاسبية القائمة و/أو تجاهل بعض أو كل منها".[1] يتضح من التعريف أن المحاسبة الإبداعية تهدف لخدمة رغبات معديها، من خلال استغلال الثغرات المتواجدة في الطرق والأساليب المحاسبية، أو تجاهل البعض منها؛

كما تعرف أيضا "تشير المحاسبة الإبداعية إلى استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المفصح عنها، دون الخروج عن القواعد والقوانين المحاسبية، وبالتالي فهي تعكس أهداف ومصلحة الإدارة، بدلا من إظهار الأداء أو الموقف الفعلي للشركة"[2]، يشير هذا التعريف إلى أن المحاسبة الإبداعية تعمل على تحقيق أهداف الإدارة دون الخروج عن القواعد والمبادئ المحاسبية.

كما تعرف بأنها: »عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".[3]

يعرف كل من (Mulford & Comiskety, 2002) المحاسبة الإبداعية على أنها: " بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيق المبادئ المحاسبية والمالية، والاحتيال في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".[4]

كما تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها: "تحويل الأرقام المالية المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفضله معدو تلك الأرقام من خلال الاستفادة من القوانين المتاحة أو التغافل عن بعضها أو الاثنين معا".[5]

يعرف Brijesh Yadav المحاسبة الإبداعية على أنها: "عملية استعمال المعرفة المحاسبية بما فيها القواعد والقوانين والمبادئ للتأثير على الأرقام المفصح عليها في القوائم المالية، بهدف إخفاء الأداء الفعلي للشركة وإظهار ما تريد الإدارة إظهاره للأطراف أصحاب المصالح.[6]

إن هذه التعاريف وعلى الرغم من بعض الاختلافات فيها إلا أنها جميعا كانت من منظور واحد فقط، وأنها تبنت وجهة نظر واحدة هي أن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة، بهدف إظهار القوائم المالية وفقا لما يرغب به معدوها، وخلافا لما هي عليه في الواقع، من خلال الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية، وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية تتصف بما يلي:

---

[1] Mahesh Singh Rajput:Creative Accounting: some aspects ,International Journal of Business and Administration Research Review, Vol.2, 2014, p 194.

[2] Brijesh Yadav, Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective ,International Journal of Management and Social Sciences Research , Volume 3, January 2014, p38.

[3] – سامي محمد أحمد غنيمي: إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال "دراسة اختباريه"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2، العدد1، كلية التجارة، جامعة بنها، 2011، ص27.

[4] Mulford & Comiskety, The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices , John Wiley & Sons Inc, USA, 2002, p 3.

[5] ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية"، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، تخصص محاسبة، 2010، ص 9.

[6] Brijesh Yadav, Creative accounting : A Literature Review , Financial & Business Management (IFMB), Vol 01, No 05, November-December 2013, P 181.

- هي شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة؛
- أن ممارسة هذا التلاعب في المحاسبة يتم في ظل الطرائق والقواعد المحاسبية، وبالتالي فهي ممارسات قانونية، وتكون غير قانونية إذا خرجت عن إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- تدخل إدارة المؤسسة في عمليات إعداد وعرض التقارير المالية ينتج عنه تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية، مما ينتج عنه التأثير السلبي على جودة المعلومات المحاسبية؛
- ممارسي المحاسبة الإبداعية، غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

هناك مجموعة من التعاريف الإجرائية التي تتعلق بالمحاسبة الإبداعية ملخصة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(21): الشكل الموالي يمثل أهم التعاريف الإجرائية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية

نوع التعريف	الشرح
المحاسبة النفعية	الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المحاسبية النفعية المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقا، وغالبا ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبول عموما أم لا.
تلطيف الدخل	إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض.
إدارة الأرباح	التلاعب بالأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع صور تلطيف الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.
المحاسبة الإبداعية	عملية التلاعب في البيانات المالية للمحاسبة الإبداعية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة في اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل.
التلاعب بالتقارير المالية	إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، هذا النوع من التلاعب يعتبر عملا منافيا للقانون.
المحاسبة المبدعة	عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه معد هذه الكشوفات.
المحاسبة الخلاقة	إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدوا بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافية ووضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.

المصدر: **بالراقي تيجاني**، **المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012، ص: 33.

المطلب الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الابداعية

هناك عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الابداعية وهي:

أولا: حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في اعداد قوائمها المالية حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع اهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.

ثانيا: حرية التقديرات المحاسبية

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير و الحكم الشخصي و التوقع و هذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول الى الاهداف المحددة مسبقا ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الانتاجي للموجودات بغرض احتساب الاستهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة و هذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن و من الصعب اكتشافه و يتم ذلك عن طريق صياغة التقرير او التحيز في اعداد تلك التقديرات بشكل متفاءل او متحفظ حسب احتياجات الادارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم او التقليل من قيمتها.

ثالثا: توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ و حدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات و القوائم المالية للشركة فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ ها و ذلك لتحقيق اهداف و مكاسب معينة فمثلا لو لن شركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار و هذا بالتكلفة التاريخية و يمكن بيعه الان بمبلغ ثلاثة ملايين دولار و ذلك بالقيمة الحالية ففي هذه الحالة يكون احيانا أمام مدراء الشركات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها ببيع هذا الاستثمار و هذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.

المطلب الثالث: أصناف المحاسبة الإبداعية

بما أن نتائج أعمال الوحدات المحاسبية تؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين والمرتقبين، الإدارة، المقترضين، الجهات الحكومية، الموظفين، العملاء والموردين، ونظرا لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة نظر الاجتماعية، أي أن تنحو التقارير منهجا شموليا يغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة.[1]غير أن المحاسبة الإبداعية قد اتخذت عدة اتجاهات بعضها يراعي مصالح الأطراف الخارجية والبعض الآخر يلبى أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى، حيث تصنف ممارسات المحاسبة الابداعية إلى عدة أنواع تبعا لاتجاهها، ومن حيث مدى تأثيرها على التدفقات النقدية، والقوائم المالية ونية الإدارة من وراء ممارستها، و ذلك كما يلي:

أولا: من حيث علاقتها بالأرباح: منذ نشأة المحاسبة فإن صافي الربح يعتبر هو الأساس أو المؤشر الذي يستخدم لقياس أداء الشركات أو أداء إدارات تلك الشركات، ورغم الانتقادات المتعددة التي تعرض لها صافي الربح وتلاه من تطور في الطرق والأساليب المختلفة لقياس الربح مثل استخدام القيمة المضافة أو الأساس النقدي أو مقياس الأداء المتوازن، إلا أنه ما زالت مختلف الفئات ذات العلاقة بمنظمات الأعمال تعتبر أن صافي الربح هو المؤشر الرئيسي الذي يعتمدون عليه عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الحالية والمستقبلية، هذا بالإضافة إلى أن درجة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركات تعتمد أساساً على مدى التغيرات في صافي الربح خلال السنوات المالية المتتالية، وكان هذا هو السبب الرئيسي وراء اهتمام منظمات الأعمال بالأرباح ، وإتباع طرق ومداخل معينة لإدارتها وفقاً للأهداف والدوافع التي ترغب الإدارة في تحقيقها من جراء ذلك[2]، حيث أن الإدارة من منطلق الرغبة الأكيدة

[1] مجبل داوي اسماعيل: أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية "بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد3، جامعة القادسية، العراق، 2014، ص ص244، 245.

[2] سامي محمد أحمد غنيمي: إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال "دراسة اختباريه"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2، العدد1، كلية التجارة، جامعة بنها، 2011، ص27.

لديها في تعظيم منافعها الشخصية إنما تبني استراتيجيتها بخصوص إدارة الأرباح وفقاً لما يسفر عنه تطبيق تلك الاستراتيجية من نتائج تتفق وأهدافها المحددة مسبقاً، وتتنوع الاستراتيجيات المحاسبية التي تعتمدها الإدارة بخصوص الأرباح ما بين:[1]

- **استراتيجية تعظيم الدخل الحالي للفترة:** تركز هذه الممارسات على زيادة أرباح الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية.
- **استراتيجية تخفيض الدخل الحالي للفترة:** تخفيض الأرباح في الفترة الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية.
- **استراتيجية تخفيض درجة التغير في الدخل المعلن:** محاولة تخفيض الانحرافات غير الاعتيادية في الأرباح، أو ما يعرف بسياسة **تمهيد الدخل.**

كل هذه الاستراتيجيات يتم تحديدها مسبقاً قبل التعامل مع البيانات الفعلية للمؤسسة عند إعداد التقارير والقوائم المالية في نهاية الفترة، ويتم تنفيذ الاستراتيجية المختارة باستخدام الخيارات المحاسبية البديلة والمتعددة التي يوفرها الفكر المحاسبي بخصوص قياس الظاهرة الواحدة، حيث تتعدد طرق قياس الظاهرة الواحدة مع إمكانية استخدام أي منها رغم اختلاف النتيجة النهائية للقياس وفقاً لاستخدام كل طريقة، الأمر الذي ينعكس في النهاية علي رقم الدخل المعلن.

ثانيا: من حيث تأثيرها على التدفق النقدي: تنقسم ممارسات المحاسبة الابداعية حسب درجة تأثيرها على التدفقات النقدية إلى:

1.الممارسات الاقتصادية للمحاسبة الابداعية: وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للشركة للتأثير على الدخل، حيث يقوم هذا الأسلوب على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والاستثمار والمبيعات، وإن هذا النوع من الإجراءات والقرارات يهدف بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة، ويطلق عليها المتغيرات أو الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية.[2]

2.الممارسات المحاسبية للمحاسبة الابداعية: وهي التي تعتمد على تدخل الإدارة في الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية بهدف التأثير على الدخل، ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية.[i]

من هنا يتضح أن ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن تصنيفها إلى عدة أنواع حسب اعتبارات مختلفة، فمن ناحية علاقتها بالأرباح فيمكن تصنيفها إلى ممارسات تهدف إلى تخفيض الدخل، وممارسات تهدف إلى تعظيم الدخل، وأخيرا ممارسات تعديل الدخل، أما حسب علاقتها بالتدفق النقدي فتقسم إلى ممارسات اقتصادية تتعلق بالأنشطة الحقيقية للمؤسسة، وممارسات محاسبية تعتمد على الإختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية للتأثير في قيمة الدخل.

ثالثا: من حيث تأثيرها على القوائم المالية: تقسم ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب هذا المعيار إلى:[3]

1.ممارسات تؤثر على مضمون القوائم المالية: يتمثل مضمون القوائم المالية في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تعتبر ملخص للعمليات المالية وتدفق الموارد داخل المؤسسة وخارجها، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقا لها، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها تبعا لاستراتيجياتها،

---

[1] محمد عبد الحسين هاتف، علاء عبد الحسين صالح، الهام جعفر حميد: إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم" دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد4، جامعة أم البواقي، 2015، ص ص15، 16.

[2] عبد الوهاب نصر علي: موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، ج4، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص621.

[3] بومود إيمان، أمينة فداوي: قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في عينة من الشركات المدرجة ببورصة الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر 2012، ص6.

دون النظر إلى البديل الأكفأ أو المناسب، حيث أن الإدارة تفعل ذلك من منظور تأثير ما تتضمنه القوائم على سلوك مستخدميها عند اتخاذ القرار أو على العلاقة التعاقدية للمؤسسة.

2.ممارسات تؤثر على شكل القوائم المالية: إن شكل القوائم المالية يكمل مضمونها، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية الغرض منه فلا بد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها، فمن خلال إعادة التبويب للمعلومات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للشركة، مع أن التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية، إلا أنه يترك تأثير على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للشركة، هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية والتي تمثل تمويلا خفيا حيث يتم اللجوء إليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي للأصول الثابتة.

المبحث الثاني: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تناولنا من خلا هذا المبحث أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وأهم أوجه التلاعب في بنودها.

المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي

تحظى قائمة الميزانية بأهمية كبرى لما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلف التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

أولا: الأصول غير الملموسة :حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشترة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

ثانيا: الأصول الثابتة :حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

ثالثا: الاستثمارات المتداولة :يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

رابعا: النقدية :ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

خامسا: الذمم المدينة :ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.

سادسا: الموجودات الطارئة :حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.

سابعا: المطلوبات المتداولة :مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

سابعا: المطلوبات طويلة الأجل :مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

ثامنا: المخزون :في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة fifo إلىlifo .

تاسعا: حقوق المساهمين :مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود السنوات السابقة.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

تستخدم المحاسبة الإبداعية في التلاعب بمبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات الآتية:

أولا: بالنسبة للإيرادات

زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءًا من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الو قت الذي يكون فيه أداؤها سيئًا وعادًة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية تعتبر عملية رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية، إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جدًا، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول ضمن طرق المحاسبة الإبداعية في نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة.

كما تستخدم عملية تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية، كأسلوب لنقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية.

1.تسجيل الإيراد قبل أن تكتمل عملية البيع :حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيًا ودفتريًا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة، ويدخل في ذلك التسريع في تسجيل إيرادات المبيعات شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها.

تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو " Recording Bogus Revenue " تسجيل إيراد مزيف.

2.نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحيه .وعادًة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة ومن المعروف محاسبيًا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

ثانيا: بالنسبة المصاريف

1.نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جدًا، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛ إن هذا

النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليًا، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

2.نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية: وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية؛ فنظرا لظروف خاصة .تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتا صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

الإخفاق في تسجيلٍ أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة بها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء، بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة(31) ، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة وفيما يلي عرض لأهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في التلاعب بالقيم المحاسبية في قائمة التدفقات النقدية:

يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

وتستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتستبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيًا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية ،وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلُّمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجمًا عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة.

وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهمًا تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيه.

المطلب الرابع: أوجه التلاعب في المحاسبة الإبداعية

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالب ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، وفي النتيجة هذه الممارسة تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسة قانونية، وعلى هذا فإن إدارة الشركة ومن خلال إمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة لأغراضها ومواقعها وأهدافها، والتي تتعارض في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تلجأ إلى التظليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي في شكله الطبيعي الذي لا يثير الشكوك والانتقادات الموجهة لإدارة الشركة.

ومن أهم الأساليب التي تلجأ إليها الشركة في لممارسة المحاسبة الإبداعية نجد:

أولا: التلاعب في الإيرادات: أشار المعيار الدولي رقم 18 إلى أن الاعتراف بالإيراد يتم عندما يكون من المتوقع أن تؤول المنافع الاقتصادية إلى المنشأ بشرط إمكانية قياس تلك المنافع بطريقة موثوقة بها، لذلك فإن الاعتراف أو عدم الاعتراف بالإيرادات خلاف ما أشار إليه المعيار يعتبر تلاعب من طرف الإدارة، ومن أهم مظاهر التلاعب في الإيراد:

- الاعتراف بالإيرادات قبل تقديم الخدمة أو السلعة.
- عدم الاعتراف بالإيراد ونقله إلى فترة مالية لاحقة وذلك حسب الأوضاع المالية للشركة.
- تسجيل إيرادات وهمية، عندما تفشل الشركة في تحقيق إيرادات فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها لتضخيم الإيرادات.
- التلاعب في تصنيف الإيرادات، من خلال الإعلان عن وجود قدرة مالية غير عادية للشركة تحت ما يسمى بإيرادات أخرى.
- تقديم خصم سعر مغالى فيه للعملاء وزيادة فترة الائتمان الممنوح للعملاء عن المبيعات الآجلة.

ثانيا: التلاعب في المصروفات: قد يأخذ التلاعب في المصروفات أشكال عديدة منها:

- رسملة بعض المصروفات التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة قد لا تكون لها علاقة بها او زيادة عدد السنوات التي يتم توزيع تكاليف الأصول أو الأعباء المرسملة عليها في صورة اندثار.
- المعالجة الخاطئة للمصروفات الاندثار على الموجودات الثابتة، حيث تتلاعب الشركة أحيانا في تكوين واستخدام المخصصات بغرض التحكم في مستوى الأرباح المحققة.
- عدم تحميل الفترة بالخسائر الحاصلة في المخزون نتيجة تلف في كمية المخزون في قيمته السوقية، حيث ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 على ضرورة تحميل مصاريف المخزون الناتج عن انخفاض قيمة المخزون الحقيقية عن قيمته الدفترية في الفترة أو الدورة التي تحققت فيه هذه الخسائر.

ثالثا: التلاعب في بنود الموجودات: من أساليب التلاعب في بنود الموجودات نجد:

- المبالغة في تقييم الموجودات الثابتة من أجل التأثير على قائمة المركز المالي للشركة لإظهار بالشكل الذي يتلاءم وأهداف الإدارة.

– التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للموجودات الثابتة من أجل إعطاء تبرير للتلاعب في احتساب الاندثار، فعندما ترغب الإدارة في زيادة الأرباح فتقوم بتقدير عمر الموجود لغرض تخفيض مصروفات الفترة الحالية وهذا ما يتعارض مع ما أشار إليه معيار المحاسبي الدولي 16 في التوزيع القيمة الخاضعة للاندثار على أساس منتظم وعلى مدار حيات موجودات الإنتاجية التي تعكس طريقة الاندثار المستخدم نمط استفادة المنشأة من المنافع الاقتصادية للبند.

– التلاعب في تصنيف الحسابات المدنية وذلك من خلال اعتبار البنود المدنية الطويلة الأجل على أنها قصيرة الأجل من أجل تحسين السيولة في المنشأة.

رابعا: التلاعب في حقوق الملكية

يمكن التلاعب في حقوق الملكية بعدة طرق:

– قيام الإدارة بتوزيع نقدية لا يقابلها أرباح حقيقة مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية كما هو الحال عند توزيع أرباح عن زيادة تقييم الموجودات.

– توزيع أرباح من الاحتياجات في الوقت الذي حددت معظم قوانين الدول مجالات استخدام الاحتياطيات.

– توزيع أرباح مع وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية خلاف لما تنص عليه قوانين العديد من الدول.

– إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع والمكتسب (الأرباح المحتجزة) إما بزيادته أو تخفيضه من إعادة تقييم حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة.

– التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها بقصد زيادة أرباح الفترة الحالية، وذلك من خلال معالجة خسائر الصرف المرتبط بالمعاملات الأجنبية.

خامسا: التلاعب في بنود قائمة التدفقات النقدية

من أوجه تلاعب الشركة في قائمة التدفقات النقدية نجد:[1]

– التلاعب بقائمة التدفقات النقدية من خلال دفع تكاليف البحوث والتطوير وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة.

– معالجة التضخم في رقم أرباح المحتجز الناتج عن عدم القدرة على خلق النقد لتوزيع جزء منها ولفترة طويلة عن طريق توزيع منح في شكل أسهم.

– إطالة فترة سداد النفقات والتشدد في سياسات التحصيل مما يؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بصورة مصطنعة وتحويل رأس المال بصورة مؤقتة.

– قيام الشركة بدفع فوائد القرض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية على أساس أنها نفقات استثمارية لغرض استبعادها عن النفقات التشغيلية.

[1] نعيم تومان مرهون الزيادي، تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015، ص-ص 198-203.

- تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية.

المبحث الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليب الحد منها

تناولنا من خلال هذا المبحث أهم دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، أهم عوامل ظهورها، وأهم الآليات المتبعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق جودة المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها.

المطلب الأول: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تتمثل أهم دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية كالآتي:

1. التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الاسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها التأثير على سعر سهم الشركة في الاسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين اسعار أسهم تلك الشركات في الاسواق المالية؛
2. زيادة الاقتراض من البنوك؛
3. التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الارباح والايرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها؛
4. تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابا على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة؛
5. التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة الى مؤشرات ومعايير مالية.

المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

يمكن تقسيم العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الإبداعية حسب عدة اعتبارات إلى:

أولا: عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية: تتمثل هذه العوامل في:[1]

1.ركود الأسواق المالية :

في منتصف الثمانينات أين ساد الركود الاقتصادي، لم تجد الشركات ملجأ لها لتمويل حاجياتها سوى البنوك، ولما ظهر قانون منع الوساطة المالية عام 1984م، اتجهت هذه الشركات مباشرة نحو السوق المالي لتمويل احتياجاتها، وبزيادة عدد المستثمرين في الشركات المدرجة بالبورصة وسعي هؤلاء لرفع مردوديتهم المالية الاستثمارية، تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية، لرفع الجودة الاستثمارية، فكيف في حال ركود تلك الشركات أن تلبي حاجة مستثمريها كمعدل العائد على الاستثمار، فعليها تقديم الصورة الصحيحة والصادقة من خلال بياناتها المالية كأفضل وسيلة للتواصل بين المؤسسة وجمهورها، إلا أنها وأمام الضغوطات لم تجد سوى تقديم صورة نظرية بإظهار أرقام ونتائج تعبر عن أرباح أفضل ولا تطابق الواقع وبهذا ظهرت فكرة ابتداع الفن المالي، فإن

[1] أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشرSBF 250 "، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014/2013، ص120، 121.

كنت لا تستطيع تحقيق الأرباح، فإنك تستطيع على الأقل ابتداعها، وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي في تلك الشركات لاسيما واستمرار ركودها لفترة طويلة.

2. تواطؤ مراجعي الحسابات وشركات التدقيق:

لكل شركة أهداف تسعى لتحقيقها، وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين، الملاك، والعمال، فهو يهم أيضا كل المتعاملين معها من زبائن، موردين، سلطات عمومية، إدارات الضرائب.....إلخ، وعليه من هذا المنطلق ينبغي تزويد تلك الأطراف بالمعلومات اللازمة حول هذه الشركة، وحتى تنال رضاهم لابد أن تكون بعيدة عن الشكوك وذلك بخضوعها لعملية المراجعة الخارجية المستقلة والمحايدة؛ إلا أنه وحسب ما ورد مؤخرا فالمداخيل التي تحصلها كبرى مكاتب المراجعة وتدقيق الحسابات في العالم Touche Tohmatsu, Deloitte Arther Andersen , Price water house coopers , Ernst & Young تراوحت ما بين 26 مليار إلى 65 مليار دولار، كما قدرت حصة شركات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية ما بين 30% إلى 65 % من المداخيل الإجمالية للشركة، وهذه الحصص الخيالية هي خير دليل على أن الشركات، وقبل انهيارها (إنرون) كانت تتواطأ مع مراجعي الحسابات للتستر على تلاعبها بالبيانات المالية (Arther Andersen).

3. حالات عدم التأكد والمخاطر الناتجة عن زيادة التقلبات في بعض الأسواق:

مثل تقلب أسعار صرف العملات، ومعدل النمو، بالإضافة إل زيادة معدل التضخم، وما إلى ذلك مما يضطر المؤسسات إلى تبني المحاسبة الإبداعية للحد من هذه المخاطر وتجميل الأدوات المالية السنوية.[1]

ثانيا: عوامل تتعلق بالنظام المحاسبي: تتعلق هذه العوامل بما يلي:[2]

1.حرية الاختيار بين القواعد والمبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة؛

2.حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً ، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الإهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها؛

3. المعاملات الاصطناعية: يمكن استخدام المعاملات غير الحقيقية للتلاعب في مبالغ الميزانية العمومية وتحريك الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك بالدخول في اثنين أو أكثر من المعاملات ذات الصلة مع طرف ثالث ملزم، وعادة ما يكون البنك؛

---

[1] Dima Florin-constantin: Creative Accounting Tough the Policies and Accounting Options, https://ideas.repec.org/a/tdt/annals/vxviii-supplementy2012p180-184,

[2] Ezeaninneka Salome, Ogbonna Marthin Ifeanyi ECHEZONACHI : The Eeffect of Creative Accounting on the job performance of accountants (Auditors) inreporting Financial Statement in, Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 1, No.9; May 2012,p p 8-9.

4. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة فإذا تُرك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسبا، فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تُعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

المطلب الثالث: آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق جودة المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها

يتضمن هذا الجزء كل من النموذج النظري الذي يمكن الاعتماد عليه للحد من استخدامات المحاسبة الإبداعية مع الإشارة إلى الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في الحد من هذه الممارسات بالإضافة إلى توضيح الطرق التي يمكن الاعتماد عليها للوصول إلى اكتشاف هذه الممارسات في المعلومات المالية والمحاسبية والقوائم المالية.

أولا: النموذج النظري للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية

يرتكز النموذج النظري للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، على رغبة المسيرون أو المدراء في جعل الشركة أكثر مصداقية وشفافية أمام الأطراف أصحاب المصالح، من خلال وضع مجموعة من المبادئ والقوانين والإجراءات التي تضمن توفير معلومات محاسبية ومالية حقيقية تعكس الوضع الحالي للمؤسسة بالإضافة إلى الاعتماد على ثلاثة اجراءات أساسية هي:

- الهيكل الإداري يجب أن يحتوي على نظام إنذار أو يقظة على مستوى كل الموظفين للإشارة إلى جميع المخاطر التي يمكن أن يواجهها مع تشجيعهم على الإبلاغ بكل الممارسات غر الطبيعية التي يقومون بملاحظتها خاصة في المناصب التسييرية.
- الاعتماد على نظام معلومات يقوم على مجموعة من القواعد والإجراءات التي يتم تسطيرها من طرف مجلس الإدارة لضمان توفير معلومات صادقة وشفافة وبطريقة مراقبة للوصول إلى تحديد كل التلاعبات التي قد تواجهها الشركة.
- وضع نظام رقابي يسمح بتقييم نقاط القوة ونقاط الضعف الحالية والمستقبلية ووضع نظام يسمح من تجنب ازدواجية المهام والعمل على تطور مصلحة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي مع القيام بالمتابعة المستمرة للبيئة الخارجية.
- فيما يخص الرقابة الخارجية للمؤسسة على المراجع الخارجي تكثيف أعماله لتحديد اعمال التلاعب والاحتيال والغش في المعلومات المقدمة في القوائم المالية، مع تقييم نظام الرقابة الداخلية المتوفر في المؤسسة للوصول إلى تحديد مدى قدرته على تجنب ممارسات المحاسبة الابداعية.[1]
- ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين وذلك من أجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمنشاة وخلق ثقافة الأمانة العانة.
- إعادة النظر في المبادئ والأسس المحاسبية التي تتيح فرصة استغلال مجموعة من البدائل في المعالجة المحاسبية.
- إصدار تشريعات تلزم الإدارة والمحاسب والمدقق على التقيد بقواعد وآداب والسلوك المهني في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية.

[1] Laurant , Maria Popescu, Detecting creative Accounting Practices and thier impact on the quality of Information Presented In Financial Statments, Journal of Knowledg Management, Economics and Information technology, Vol 03, No 06, 2013, p - p 9 – 10.

- ضمان استقلالية مجلس الإدارة، أي لا يكون لأحد الأعضاء التنفيذيين مصالح في الشركة قد تخدم مصالحه الشخصية.
- دعم آليات حوكمة الشركات التي تعتبر أحد أساليب المنهج الأخلاقي، والتي تمثل نظام بمقتضاه تدار وتراقب الشركة من خلال مجموعة من الإجراءات التي يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح في المنشأة، لتوفير الإشراف والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة.
- تفعيل دور المحاسبة القضائية في اكتشاف طرق الاحتيال المحاسبي والتظليل في إعداد القوائم المالية. [1]

ثانيا: جهود حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن لجوء الشركة إلى الممارسات الإبداعية سعيا منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوع من السلوك المهني غير الأخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة على المساهمين، وهذا ما يتطلب تدخل نظام حوكمة الشركات لمحاولة الحد من هذه الممارسات، فمن خلال ركائز الحوكمة، والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، يمكننا أن نشكل خطا دفاعيا أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذا يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها المحاسبة الإبداعية، كما أن متطلبات الإفصاح المحاسبي تعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية الخاصة بالشركة وتعزز مناخ الشفافية، وتمكن للرقابة المحاسبية الفعالة بآلياتها الداخلية والخارجية أن تضمن لنا مساءلة مستمرة للشركة.

تعتبر ركائز الحوكمة الثلاثة المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، العناصر الضرورية التي لا يمكن أن تحقيق ذلك الدور ما لم تتفاعل فيما بينها تفاعلا إيجابيا، إذا يمكن اعتبار ركيزة الرقابة والتي تتدخل فيها آليات الرقابة الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة ضرورية لإتمام عملية إدارة خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تجنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصالح، بالإضافة إلى هذا تعد ضرورية لإحكام وضبط عملية الإفصاح لإرساء مناخ لشفافية، وتجنب حالات عدم التأكد، وبالتالي يمكن القول أن التفاعل الايجابي بين الركائز الثلاثة يمكن من تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.[2]

من هنا يمكن أن نستنتج مما سبق على أن تطبيق حوكمة الشركات يساهم في رفع كفاءة الأداء وتحسين أداء الشركة الأمر الذي يمكن هذه الشركة من الاستمرار والمنافسة في السوق ومواجهة الأزمات المالية والصمود أمامها، كما تعتبر آليات الحوكمة والأسس الأخلاقية وميثاق العمل والشفافية التي تتضمنها مبادئ حوكمة الشركات لها دور مهم في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية وبالتالي الحد من تأثيراتها السالبة على أرقام القوائم المالية حتى يتمكن المستخدمون من اتخاذ قرارات بصورة صحيحة.

ثالثا: اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية على أساس أثرها على القوائم المالية

الجدول التالي يبين الطرق التي يتم الاعتماد عليها لتحديد ممارسات المحاسبة الابداعية على أساس الأثر الذي ينجر عنها:

---

[1] نعيم تومان مرهون الزيادي، مرجع سبق ذكره، ص – ص: 204-205.

[2] أمينة فداوي فريدة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة باجي مختار عنابة، المجلد 01، العدد 17، 2014، ص-ص: 253-254.

الجدول رقم 22: ممارسات المحاسبة الابداعية على أساس الأثر الذي ينجر عنها

رقم	ممارسات المحاسبة الابداعية	أثرها على المعلومات المدرجة في القوائم المالية	طريقة اكتشاف الاختلاس أو التلاعب
1	الرفع أو التخفيض من المصاريف من خلال التلاعب في المؤونات.	الرفع أو التخفيض من الربح.	A, B , C
2	تغيير الطرق المتبعة في تسجيل تدهور القيم مثل المدة، الطريقة، القيمة المتبقية.	زيادة أو تخفيض قيمة الأرباح المتأتية من الأموال الخاصة والأصول.	A, B , C
3	الاعتراف أو عدم الاعتراف ببعض المصروفات المرتبط بعملية الإنتاج.	زيادة أو تخفيض قيمة الأرباح المتأتية من الأموال الخاصة والأصول.	A, B , C, D
4	اختيار بعض الأصول الثابتة لإدراجها في عملية إعادة التقييم.	زيادة أو تخفيض قيمة الأرباح المتأتية من الأموال الخاصة والأصول.	A, B , C
5	أخذ بعين الاعتبار تكاليف البحث والتطوير بعد وضع الأصول محل التشغيل، وإدراج المصاريف المرتبط بها خلال فترة الرسملة.	زيادة أو تخفيض قيمة الأرباح المتأتية من الأموال الخاصة والأصول.	A, B , C
6	اعتبار تكاليف المحاسبة على أساس أنها أرباح غير موزعة، بدل إدراجها في حسابات النتائج	تخفيض الأرباح.	C, D, G
7	عدم إدراج مصادر التمويل الخارجة عن الميزانية عند تجميع الحسابات.	تخفيض قيمة الخصوم.	D, G
8	تغيير طريقة تقييم المخزونات.	الرفع أو التخفيض من قيمة الأموال الخاصة.	A, B, C, D
9	تقدير المعاملات المحاسبية المستقبلية بشكل إيجابي أو سلبي.	الرفع أو التخفيض من قيمة الأرباح، أو الأموال الخاصة أو الأصول والخصوم.	A, B, C, D
10	تسجيل نتائج غير عادية وهمية ناتج عن (مبيعات الأصول، تكاليف، نتائج السنوات السابقة).	الرفع أو التخفيض من قيمة الأرباح، أو الأموال الخاصة أو الأصول والخصوم.	E
11	تصنيف النتائج غير العادية على أنها نتائج عادية أو العكس.	الرفع أو التخفيض من قيمة الأرباح، أو الأموال الخاصة أو الأصول والخصوم.	A, B, D, E
12	تسجيل العوائد أو النفقات التي يتوقع حدوثها.	تخفيض الأموال الخاصة أو النتائج.	A, B, D, F
13	تأجيل تسجيل العوائد أو النفقات.	تخفيض الأموال الخاصة أو النتائج.	A, B, D, F
14	مبيعات وهمية.	الزيادة في قيمة الأموال الخاصة، النتائج والأصول.	B, C, D, F, G
15	المقاصة بين الأصول والخصوم أو التكاليف مع المداخيل.	زيادة أو تخفيض الأموال الخاصة أو النتائج والعوائد.	C, D
16	تقييم المعاملات بالاعتماد على اسعار مختلفة عن السوق أو تزوير الأسعار.	الزيادة أو التخفيض من النتائج، أو الأموال الخاصة لمختلف الأصول والخصوم.	B, C, D, F, G
17	تحويل راس المال التجاري على الاحتياطات أو الرسملة واهتلاكها خلال مدة المنفعة.	الزيادة أو التخفيض من النتائج، أو الأموال الخاصة لمختلف الأصول والخصوم.	A, B, C, D, F, G, H
18	التغيير في سياسات التصنيف.	إعادة تصنيف الأصول والخصوم.	A, B, C, E
19	تسجيل إنتاج الأصول الثابتة.	الزيادة أو التخفيض من النتائج، أو الأموال الخاصة لمختلف الأصول.	D
20	تسجيل عمليات التأجير التمويلي، وبيع الأصول المملوكة للمؤسسة.	الزيادة في النتائج، أو الأموال الخاصة أو التخفيض في الأصول.	C, D, E, G
21	عمليات التمويل عن طريق السندات القابلة للتحويل إلى أسهم، التي لا يمكن إدراجها بشكل مباشر في الأموال الخاصة.	تخفيض الخصوم والزيادة الأموال الخاصة.	B, C, D, E

Source : Laurant, Maria Popescu, p- Cité, P 8.

وتم ترميز طرق الكشف على ممارسات المحاسبة الإبداعية على النحو الاتي:

A : المقارنة بين المبادئ والسياسات المحاسبية والمالية المستعملة خلال السنة مع السنوات السابقة،

B : مقارنة السياسات المستعملة من طرف المؤسسة مع التي يستخدمها المنافسين.

C : تحليل آراء والتحفظات التي يدلي بها محافظ الحسابات في تقرير التدقيق.

D : مراجعة الحسابات المسجلة.

E : تحليل النتائج غير العادية والنتائج غير العادية المستقبلية.

F : مراجعة النمو مدة دوران الزبائن، المستحقات ومخزونات الموردين.

G : مراجعة العمليات التي قامة بها المؤسسة مع الفروع المرتبط بالمجمع.

H : تحليل حركة حسابات الاحتياطات.

رابعا: أساليب كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الامور الصعبة والمعقدة، ولهذا فان على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي هم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

1. لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، وهي مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد اتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.
2. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الامر فان لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد الغت معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.
3. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

- وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فانه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزيئة "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الامر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.
- تفعيل خاصية "الثبات" ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت الشركة سياسة محاسبية تناسبها في أحد الاعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الاعوام اللاحقة، وهذا تجدر لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات الا في حال الضرورة القصوى ومع الافصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

4. انتباه وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حيث ان المراجع الكفء والمتمكن يقوم على تصميم اجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

5. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص.
6-تفعيل التنظيم المهني لمهنة لمحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمرجع المعتمد.

مما سبق نستنتج أن للمحاسبة الإبداعية تأثير على تجميل القوائم المالية واظهارها بغير صورتها الحقيقية وهذا يساهم وبلا شك بفقدان عنصر الموثوقية بالقوائم المالية من قبل المستخدمين لها، ولكن ما هو المقصود بهذا المصطلح وماهي القيود الخاصة به. هذا ما سوف يتم توضيحه فيمايلي:

الموثوقية Reliability: وتعني أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على اعدادها ، وتتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية :

(أ)- التمثيل الصادق Representational Faithfulness: ويعني أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المنشأة، والتي تم عنها التعبير بالقوائم المالية، فقائمة المركز المالي تمثل بعدالة المركز المالي للمنشأة ما لها من حقوق، وما عليها من التزامات ، والفراق بين الأصول والالتزامات والمتمثل بحقوق الملكية ، أما قائمة الدخل فتعبر بعدالة عن نتيجة أعمال الشركة وأدائها المالي ، وتعبر قائمة التدفقات النقدية بعدالة عن حقيقة التدفقات النقدية في المنشأة ودرجة عدم التأكد المحيطة بها ، وكذلك تعبر قائمة التغيرات في المركز المالي بعدالة عن التغيرات التي طرأت على حقوق الملكية في المنشأة خلال فترة مالية معينة .

ويتعلق بالتمثيل الصادق مخاطر عدم التأكد المرتبطة ببنود القوائم المالية والذي يؤدي بالتالي الى عدم الاعتراف بها ، وذلك يقلل من مدى الالتزام بصفة التمثيل الصادق ، فهي من ناحية يكون عدم الاعتراف بهذه البنود متفقا مع التمثيل الصادق لعدم التأكد من تحققها وقيمها وعدم امكانية قياسها وبالتالي فهي لا ترقى الى درجة التمثيل الصادق ، ومن ناحية أخرى فعدم عرضها أيضا لا يتفق مع التمثيل الصادق ، كون التمثيل الصادق يقضي أن يتم عرض المعلومات التي تؤثر على المركز والأداء الماليين والتدفقات النقدية حتى لو ارتبط ذلك ببعض عوامل عدم التأكد ، ويمكن تحقيق التوافق والتوازن بين الناحيتين بالإفصاح والعرض العادل لبنود لا تتوفر فيها صفة التمثيل الصادق ضمن الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

(ب)-الجوهر فوق الشكل: ولكي تكون المعلومات موثوقة فيجب أن يتم الاهتمام بجوهرها وحقيقتها وليس الاكتفاء بشكلها القانوني، فلا يوجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية، ولكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.

والأمثلة على ذلك كثيرة مثل تصنيف الاستثمارات يكون مرتبط بنية المنشأة لاعتبارها مقتناة للمتاجرة Trading Investments أو متاحة للبيع Available for sale Investments، فيجب أن يتطابق عرضها في الميزانية مع نية المنشأة بتصنيفها، وكذلك الأمر بالنسبة للممتلكات المستثمرة، أو العمليات المتبادلة بين الأطراف ذات العلاقة.

(ج)-الحياد Neutrality: وتعني البعد عن التحيز Freedom from Biasوتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية كذلك إذا أعدت للاستخدام العام بغض النظر عن اهتمامات أي جهة من أصحاب العلاقة بحد ذاتها، كذلك تكون المعلومات حيادية إذا تمت معالجتها بعيدا عن أي افتراضات مسبقة بالنتائج التي يمكن التوصل إليها.

(و)-تكاملية المعلومات: وتعني أن المعلومات المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة بعدم حذف أو الغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال الملاحظات التفسيرية، فمثلا يجب أن يتم الإفصاح عن

استثمارات الملاك وسحوباتهم من خلال الملاحظات، كذلك الافصاح عن معلومات الأصول غير المتداولة وطرق اهتلاكها، والاستثمارات المالية وكيفية تقييمها.

القيود على موثوقية المعلومات:

1- التوقيت المناسب Time lines: تتعلق هذه الخاصية بضرورة أن يحصل مستخدمي المعلومات المحاسبية على القوائم المالية في الوقت الذي تؤثر هذه المعلومات على القرارات المتخذة بناء على تلك المعلومات.

2- الموازنة بين التكلفة والمنفعة :Cost –Benefit: أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار (التكلفة – المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدى.

3- الموازنة بين الخصائص النوعية Qualitative Characteristics Balancing: عند الموازنة بين الخصائص النوعية يتم ذلك بشكل شمولي، بحيث يتم الموازنة بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية.

4- الصورة الصحيحة والعادلة (التمثيل العادل) Fair Presentation: يتم عادة وصف القوائم المالية بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة، أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي، وتؤدي عملية تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة الى وجود قوائم مالية تقدم الصورة الصحيحة والعادلة المعلومات والأحداث الاقتصادية

إن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بمختلف أشكالها سوف يؤدي بلا شك إلى نشوء الأزمات المالية في مختلف بقاع العالم المختلف مما يؤدي أيضا إلى فقدان الثقة بموثوقية وصدق القوائم المالية من قبل شرائح المستثمرين الحالين والمتوقعين.

خلاصة الفصل التاسع

تعد المحاسبة نظاما يتوجب عليه عكس حقائق أنشطة الوحدة الاقتصادية أو المشروع، يجب على المحاسب أن يقدم من خلال القوائم المالية صورة للشركة يمكن من خلالها قراءة ما حدث خلال الفترة الماضية والتنبؤ بما قد يحدث مستقبلا.لكن المحاسب بما يمتلكه من مهارات وخبرة يستطيع أن يدمج الأرقام لتعطي الانطباعات التي يرغب فيها مستخدموها اعتمادا على أن المحاسبة فن ثم علم .كما أنَّه من خلال الفهم الكامل لطبيعة سوق الأسهم وسلوكياته والمتعاملين فيه يستطيع المحاسب أن يعرض القوائم المالية، متضمنة نتيجة النشاط والموقف المالي الذي ترغبه الإدارة ويحقق أهدافها وقت التقرير، وهذا ما له الأثر البالغ على المعرفة التي تتبلور لدى المستخدم الذي يتلقى تلك المعلومة المحاسبية المغلوطة .وعليه يتعين على المحاسب القانوني يضع في اعتباره بعض الأمور التي من شأنها أن تجعل تقريره مفيدا ومناسبا.

المراجع المستعملة في الفصل:

- جبار بوكثير، مصطفى عوادي: أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، العدد1، جامعة أم البواقي، 2014.

- ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية"، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، تخصص محاسبة، 2010.

- مجبل داوي اسماعيل: أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية "بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد3، جامعة القادسية، العراق، 2014.

- سامي محمد أحمد غنيمي: إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال "دراسة اختباريه"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد 2، العدد1، كلية التجارة، جامعة بنها، 2011.

- محمد عبد الحسين هاتف، علاء عبد الحسين صالح، الهام جعفر حميد: إدارة الأرباح وعلاقتها بعوائد الأسهم" دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية في دولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد4، جامعة أم البواقي، 2015.

- عبد الوهاب نصر علي: موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، ج4، الدار الجامعية، مصر، 2009.

بومود إيمان، أمينة فداوي: قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في عينة من الشركات المدرجة ببورصة الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 4-5 ديسمبر2012.

– نعيم تومان مرهون الزيادي، تأثير اساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015.

- أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014/2013.

- أمينة فداوي فريدة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة باجي مختار عنابة، المجلد 01، العدد 17، 2014.

-Dima Florin-constantin: Creative Accounting Tough the Policies and Accounting Options, https://ideas.repec.org/a/tdt/annals/vxviii-supplementy2012p180-184,

- Ezeaninneka Salome, Ogbonna Marthin Ifeanyi ECHEZONACHI : The Eeffect of Creative Accounting on the job performance of accountants (Auditors) inreporting Financial Statement in, Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 1, No.9; May 2012.

Laurant , Maria Popescu, Detecting creative Accounting Practices and thier impact on the quality of Information Presented In Financial Statments, Journal of Knowledg Management, Economics and Information technology, Vol 03, No 06, 2013.

Brijesh Yadav, Creative accounting : A Literature Review , Financial & Business Management (IFMB), Vol 01, No 05, November-December 2013.

خاتمة

تعتبر المحاسبة أحد العلوم الاجتماعية التي كانت تهدف منذ البداية إلى خدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية، فمراحل التطور التي مرت بها المحاسبة لم تكن لتخرج عن تحقيق هذا الهدف الأساسي، ولكن في كل مرحلة من هذه المراحل كانت حلقة المستفيد أو المستفيد والذي يجب تحقيق حاجاته ومتطلباته من المعلومات المحاسبية هي التي تتسع.

فبينما كانت المحاسبة في أولى مراحلها تهدف إلى خدمة مالك المؤسسة وحده، نجد أنها في المرحلة التالية خرجت عن هذا النطاق الضيق فأصبحت تهدف إلى خدمة المستثمرين وأفراد المجتمع ككل إلى جانب خدمة أصحاب المؤسسة.

كان هذا التوسع في نطاق الاهتمامات المحاسبية نتيجة حتمية للتطورات التي شهدتها بيئة الأعمال من حيث ظهور الثورة الصناعية وظهور شركات المساهمة وزيادة حجمها من حيث العدد والقوة ومالها من تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية واسعة النطاق فكان على المحاسبة أن توفر احتياجات الملاك من جهة والإدارة من جهة أخرى ومستخدمي القوائم المالية الخارجيين كطرف ثالث، فحاولت المحاسبة توسيع الدائرة التي يجب أن تشملها المعلومات المحاسبية بالخدمة، فاتسع المفهوم النفعي من المعلومات المحاسبية ليشمل المجتمع بأكمله.

أصبحت المؤسسات تمثل كيانات اقتصادية ضخمة تتحكم في رأس المال متجاوزة محور وجودها الأساسي إلى أبعاد أخرى تتمثل في التحكم بالموارد البيئية، الاجتماعية، البشرية والفكرية على حد سواء، وهذا الأمر يتطلب تطوير النظرة، ومن ثم الدور الذي تلعبه المؤسسات في النشاط الاقتصادي من جهة والنشاط الاجتماعي من جهة ثانية، باعتبار أن لها حقوق وعليها التزامات تجاه المجتمع، وبما أنها تتمتع بخيرات المجتمع ضمن مختلف موارده الطبيعية والمادية والبشرية فلابد من المساهمة في حل مشاكله ضمن إمكانياتها وقدراتها. وكان هذا سببا في ظهور الاتجاهات والقضايا المعاصرة في المحاسبة. وهذا ما يضعنا في موقع الاعتراف للاتجاهات الحديثة للمحاسبة.

وفي ضوء ذلك على المؤسسات أن تتبنى الاتجاهات الحديثة للمحاسبة بغية توفير الشفافية والافصاح في قوائمها المالية، التغلب على مشاكل القياس المحاسبي، وتحسين جودة مخرجات النظام المحاسبي.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
مُقدِّمــة	01
الفصل الأوَّل: مراحل تطور الفكر المحاسبي وتطور مفهوم القياس في المحاسبة	02
المبحث الأول: مراحل تطور الفكر المحاسبي	04
المطلب الأول: مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة	05
المطلب الثاني: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة مهنيا وأكاديميا	05
المطلب الثالث: مرحلة النظر للمحاسبة على أنها نظام للمعلومات	08
المطلب الرابع: مرحلة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية	09
المبحث الثاني: مفهوم القياس في المحاسبة	11
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي	11
المطلب الثاني: عناصر ومراحل القياس المحاسبي وأساليبه	17
المطلب الثالث: طرق القياس المحاسبي	24
المطلب الرابع: قيود ومشاكل القياس المحاسبي	28
خلاصة الفصل	36
المراجع المستعملة في الفصل	37
الفصل الثاني: القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة (محاسبة القيمة العادلة)	39
المبحث الأول: مدخل إلى القياس المحاسبي	41
المطلب الأول: تعريف القياس المحاسبي	41
المطلب الثاني: أشكال القياس	41
المطلب الثالث: أدوات القياس المحاسبي	42
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة	43
المطلب الأول: التحول من نموذج التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة	43
المطلب الثاني: تعريف القيمة العادلة وأهدافها	44
المطلب الثالث: شروط عملية قياس القيمة العادلة	44
المطلب الرابع: قياس القيمة العادلة	45
المبحث الثالث: تقييم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	46
المطلب الأول: مزايا القيمة العادلة	46
المطلب الثاني: عيوب القيمة العادلة	47

المبحث الرابع: محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	**47**
المطلب الأول: المعايير المحاسبية التي تناولت القيمة العادلة	**47**
المطلب الثاني: إجراءات تحديد القيمة العادلة	**48**
المطلب الثالث: بدائل عرض وتمثيل القيمة العادلة	**49**
خلاصة الفصل	**50**
المراجع المستعملة في الفصل	**51**
الفصل الثالث: محاسبة التضخم	**52**
المبحث الأول: ماهية التضخم	**54**
المطلب الأول: تعريف التضخم وأنواعه	**54**
المطلب الثاني: أسباب وآثار التضخم	**56**
المبحث الثاني: الإطار النظري لمحاسبة التضخم	**58**
المطلب الأول: مفهوم محاسبة التضخم	**58**
المطلب الثاني: محددات وتقييم محاسبة التضخم	**60**
المبحث الثالث: آثار التضخم على القوائم المالية وطرق معالجته	**61**
المطلب الأول: علاقة التضخم بالمحاسبة	**63**
المطلب الثاني: أثر التضخم على القوائم المالية	**63**
المطلب الثالث: طرق معالجة أثر التضخم على البيانات المالية	**67**
خلاصة الفصل	**68**
المراجع المستعملة في الفصل	**69**
الفصل الرابع: محاسبة المعاملات بالعملة الأجنبية	**71**
المبحث الأول: المعاملات المالية بالعملة الأجنبية والمعالجة المحاسبية لها (المعيار المحاسبي الدولي IAS21)	**73**
المطلب الأول: ماهية المعاملات بالعملة الأجنبية	**73**
المطلب الثاني: ماهية سعر الصرف	**74**
المطلب الثالث: مفاهيم أساسية متعلقة باستخدام العملة الأجنبية	**77**
المطلب الرابع: المعالجة المحاسبية لتغيرات أسعار الصرف	**78**
المبحث الثاني: ترجمة القوائم والتقارير المالية للشركات متعددة الجنسيات	**82**
المطلب الأول: ماهية ترجمة القوائم المالية	**83**
المطلب الثاني: طرق ترجمة القوائم المالية	**86**
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لمكاسب وخسائر ترجمة القوائم المالية	**90**

المطلب الرابع: دراسة تطبيقية لترجمة القوائم المالية	90
خلاصة الفصل	95
المراجع المستعملة في الفصل	96
الفصل الخامس: الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية	**97**
المبحث الأول: تقديم عام حول المسؤولية الاجتماعية	99
المطلب الأول: مفهوم وأهمية المسؤولية الاجتماعية	99
المطلب الثاني: مجالات وأبعاد المسؤولية الاجتماعية	100
المطلب الثالث: النظريات المفسرة للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة	102
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية	**104**
المطلب الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية	104
المطلب الثاني: عناصر ومجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية	107
المطلب الثالث: الاتجاهات الرئيسية للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية	108
المبحث الثالث: القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية	**109**
المطلب الأول: مفهوم وأهم مشكلات القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية	109
المطلب الثاني: طرق، مؤشرات ومعايير قياس الأداء الاجتماعي	111
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية لقياس التكاليف الاجتماعية	113
المبحث الرابع: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية	**114**
المطلب الأول: مفهوم وأهمية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي	114
المطلب الثاني: أساليب وآليات الإفصاح المحاسبي الاجتماعي	115
المطلب الثالث: نماذج الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية	117
خلاصة الفصل	122
المراجع المستعملة في الفصل	123
الفصل السادس: الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية	**124**
المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة البيئية	**126**
المطلب الأول: تعريف المحاسبة البيئية	126
المطلب الثاني: مراحل تطور المحاسبة البيئية	126
المطلب الثالث: أهمية المحاسبة البيئية	127
المبحث الثاني: أساسيات حول المحاسبة البيئية	**129**
المطلب الأول: طبيعة المعلومات للمحاسبة البيئية	129
المطلب الثاني: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية	131

المطلب الثالث: أسباب ومبررات الاعتماد على المحاسبة البيئية	131
المطلب الرابع: صعوبات ومعوقات المحاسبة البيئية	133
المبحث الثالث: التكاليف البيئية	133
المطلب الأول: تعريف التكاليف البيئية	134
المطلب الثاني: أنواع التكاليف البيئية	134
المطلب الثالث: مداخل تقدير التكاليف البيئية	136
المطلب الرابع: القياس النقدي لتأثيرات عمليات مجال المساهمات البيئية	137
المبحث الرابع: الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي	140
المطلب الأول: نطاق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي	140
المطلب الأول: صعوبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي	141
المطلب الثاني: طرق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي	142
خلاصة الفصل	144
قائمة المراجع المستعملة في الفصل	145
الفصل السابع: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الموارد البشرية	147
المبحث الأول: التطور التاريخي لمحاسبة الموارد البشرية	149
المطلب الأول: الدوافع إلى نشأة محاسبة الموارد البشرية	149
المطلب الثاني: مفهوم محاسبة الموارد البشرية	150
المطلب الثالث: أهداف محاسبة الموارد البشرية	152
المبحث الثاني: الحاجة إلى محاسبة الموارد البشرية	155
المطلب الأول: مراحل تطور محاسبة الموارد البشرية	155
المطلب الثاني: مبادئ وفروض محاسبة الموارد البشرية	157
المطلب الثالث: المزايا التي تحققها محاسبة الموارد البشرية للإدارة	160
المطلب الرابع: صعوبات ومعوقات تطبيق محاسبة الموارد البشرية	161
المبحث الثالث: التكيف المحاسبي لتكلفة وقيمة الموارد البشرية	162
المطلب الأول: النظرة نحو قيمة المورد البشري	163
المطلب الثاني: معايير الاعتراف المحاسبي بالأصول البشرية	163
المطلب الثالث: القياس المحاسبي لقيمة الموارد البشرية	165
دراسة تطبيقية لمعالجة محاسبة الموارد البشرية وفق النظام المحاسبي المالي	169
خلاصة الفصل	173
المراجع المستعملة في الفصل	174
الفصل الثامن: الإطار المفاهيمي لمحاسبة رأس المال الفكري	175
المبحث الأول: الإطار النظري لرأس المال الفكري	177

المطلب الأول: التطور التاريخي لرأس المال الفكري	177
المطلب الثاني: مفهوم رأس المال الفكري	177
المطلب الثالث: التمييز بين الموجودات الفكرية والمادية	178
المبحث الثاني: دور وأهمية رأس المال الفكري وتقسيماته	179
المطلب الأول: دور رأس المال الفكري	179
المطلب الثاني: أهمية رأس المال الفكري	180
المطلب الثالث: تقسيمات رأس المال الفكري	180
المبحث الثالث: قياس رأس المال الفكري	181
المطلب الأول: طرق ونماذج قياس رأس المال الفكري	181
المطلب الثاني: دراسة حالة قياس رأس المال الفكري	181
خلاصة الفصل	188
المراجع المستعملة في الفصل	189
الفصل التاسع: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية	190
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية	191
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية	191
المطلب الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية	193
المطلب الثالث: أصناف المحاسبة الإبداعية	194
المبحث الثاني: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	196
المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل	196
المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	197
المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية	198
المطب الرابع: أوجه التلاعب في المحاسبة الإبداعية	199
المبحث الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليب الحد منها	201
المطلب الأول: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية	201
المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية	201
المطلب الثالث: أساليب كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها	203
خلاصة الفصل	208
المراجع المستعملة في الفصل	209
خاتمــة	210
فهرس المحتويات	211