هيئة التعليم التقني

نظرية محاسبية

Accounting Theory

Ahmed Riahi - Belkaoui
University of Illinois

تعريب
أ . د. رياض العبدالله
مراجعة
أ . د. طلال الجحاوي

اليازوري
www.yazori.com

2

هيئة التعليم التقني

نظرية محاسبية

Accounting Theory

Ahmed Riahi - Belkaoui
University of Illinois

ترجمة
أ.د. رياض العبدالله

مراجعة
أ.د. طلال الحجاوي

الطبعة العربية 2008

جميع الحقوق محفوظة لهيئة التعليم التقني

All rights reserved.

اليازوري

دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع

الأردن عمان وسط البلد شارع الملك حسين
هاتف 962 6 4616183 تفاكس 962 6 4636626
ص.ب 5206 عمان 11152 الأردن
email: info@yazori.com - www.yazori.com

هيئة التعليم التقني

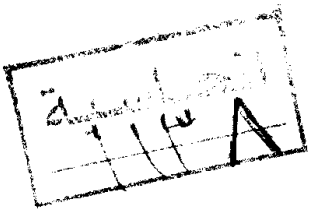
نظرية محاسبية

Accounting Theory

Ahmed Riahi - Belkaoui
University of Illinois

تعريب
أ. د. رياض العبدالله

مراجعة
أ. د. طلال الحجاوي







اليازوري

الفهرس

الموضوع **رقم الصفحة**

8- الفصل الثامن

المداخل (وجهات النظر) البحثية في المحاسبة

1.8. مقدمة 11

2.8. التصورات (وجهات نظر) حول الباحثين المحاسبين 11

3.8. مداخل إلى منهجية البحث العلمي في المحاسبة 18

4.8. المدلخل إلى المعرفة المحاسبية 26

5.8. المداخل إلى البحث المحاسبي 38

9- الفصل التاسع

المحاسبة: علم متعدد النماذج التنظيرية (المدارس الفكرية) الرائدة

1.9. مقدمة 59

2.9. مفهوم النموذج التنظيري الرائد 62

3.9. النموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان / الاستقرائي 75

4.9. النموذج التنظيري الرائد للدخل الحقيقي / الاستنباطي 79

5.9. النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صنع القرار 82

6.9. النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صانع القرار / السلوكية الجماعية للسوق 85

7.9. النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صانع القرار / المستخدم الفرد 88

8.9. النموذج التنظيري الرائد للمعلومة / الاقتصاديات (اقتصاديات المعلومة) 90

9.9. علم المحاسبة 93

10.9. التفكيك 97

11.9. الاستنتاجات 98

10- الفصل العاشر
المدخل السلوكي ومدخل الأحداث

10.1. مدخل الاحداث 118
10.2. المدخل السلوكي 124
10.3. المدخل الانساني لمعالجة المعلومات 133
10.4. تقييم المدخل السلوكي في المحاسبة 152
10.5. الاستنتاجات 153

11- الفصل الحادي عشر
المدخل التنبؤي والوضعي

11.1. طبيعة المدخل التنبؤي 179
11.2. التنبؤ بالحدث الاقتصادي 180
11.3. التنبؤ برد فعل السوق: البحوث المحاسبية المبينة على السوق 198
11.4. المدخل الوضعي 230
11.5. المكانة التنظيرية الرائدة للمحاسبة 250
11.6. الاستنتاجات 253

12- الفصل الثاني عشر
محاسبة القيمة الجارية (الحالية)

12.1. ملاءمة مفهوم الدخل 276
12.2. المفهوم التقليدي للدخل المحاسبي 280
12.3. طبيعة المفهوم الاقتصادي للدخل 284
12.4. مفاهيم المحافظة على رأس المال 285
12.5. مفاهيم القيمة الجارية 288
12.6. الاستنتاجات 324

13- الفصل الثالث عشر

المحاسبة على أساس المستوى العام للاسعار

1.13. تعديل الكشوف المالية التاريخية على أساس المستوى العام للاسعار 335

2.13. تعديل بنود معينة عن التغيرات في المستوى العام للاسعار 338

3.13. التصنيف (التمييز) النقدي – غير النقدي 345

4.13. مؤشرات الاسعار 351

5.13. مثال توضيحي عن مؤشر المستوى العام للاسعار 355

6.13. تقييم المحاسبة على أساس المستوى العام للاسعار 361

7.13. الاستنتاجات 368

14- الفصل الرابع عشر

نماذج بديلة لتقويم الموجودات وتحديد الدخل

1.14. طبيعة الفروق 378

2.14. أساس للمقارنة والتقييم 381

3.14. مثال توضيحي عن النماذج المحاسبية 384

4.14. نحو حل لمشكلة الابلاغ المالي والتغير في الاسعار 404

5.14. الاستنتاجات 414

15- الفصل الخامس عشر

مهنة المحاسبة المعاصرة وبيئتها

1.15. مقدمة 423

2.15. جذور التغيرات الهيكلية الناهضة 423

3.13. بروليتارية المحاسبين الفنية والايديولوجية 425

4.15. الرأسمالية المؤسساتية وعقلانية الطبقة الواسعة 429

5.15. المحاسبون الاكاديميون. طبقة كونية متصدعة 432

6.15. الادراك المبرمج (المصنوع) للمستخدمين 436

7.15. الاستنتاجات 439

16- الفصل السادس عشر
المحاسبة الدولية

1.16. مقدمة 455

2.16. تعريف المحاسبة الدولية 455

3.16. مشاكل المحاسبة الدولية 458

4.16. العوامل المحددة للفروق الوطنية في المحاسبة الدولية 463

5.16. توافق المعايير المحاسبية 467

6.16. الاطراف المعنية بالتوافق 470

7.16. استراتيجيات وضع المعايير للبلدان النامية 485

8.16. تنوع الاحكام في المحاسبة الدولية 490

9.16. الاستنتاجات 497

الفصل الثامـن

المداخل (وجهات النظر) البحثية في المحاسبة

Researh Perspective In Accounting

1.8 مقدمة

2.8 مداخل الى الباحثين المحاسبين

1.2.8 حيازة (إكتساب) المعرفة المحاسبية

2.2.8 تصنيف الباحثين المحاسبين

3.8 مداخل الى منهجية البحث العلمي في المحاسبة

4.8 مداخل الى المعرفة المحاسبية

1.4.8 فرضيات Stephen Popper العالمية / الكونية

2.4.8 الشكلية في المحاسبة

3.4.8 الميكانيكية في المحاسبة

4.4.8 السياقية (السياق البيئي) في المحاسبة

5.4.8 العضوانية في المحاسبة

5.8 مداخل الى البحث المحاسبي

1.5.8 إطار (هيكل) Burrell and Morgan

2.5.8 المدخل الوظيفي في المحاسبة

3.5.8 المدخل التفسيري في المحاسبة

4.5.8 المدخل الراديكالي (الثوري) الانساني في المحاسبة

5.5.8 المدخل الراديكالي البنيوي (الهيكلي) في المحاسبة

1.8 مقدمة Introducation

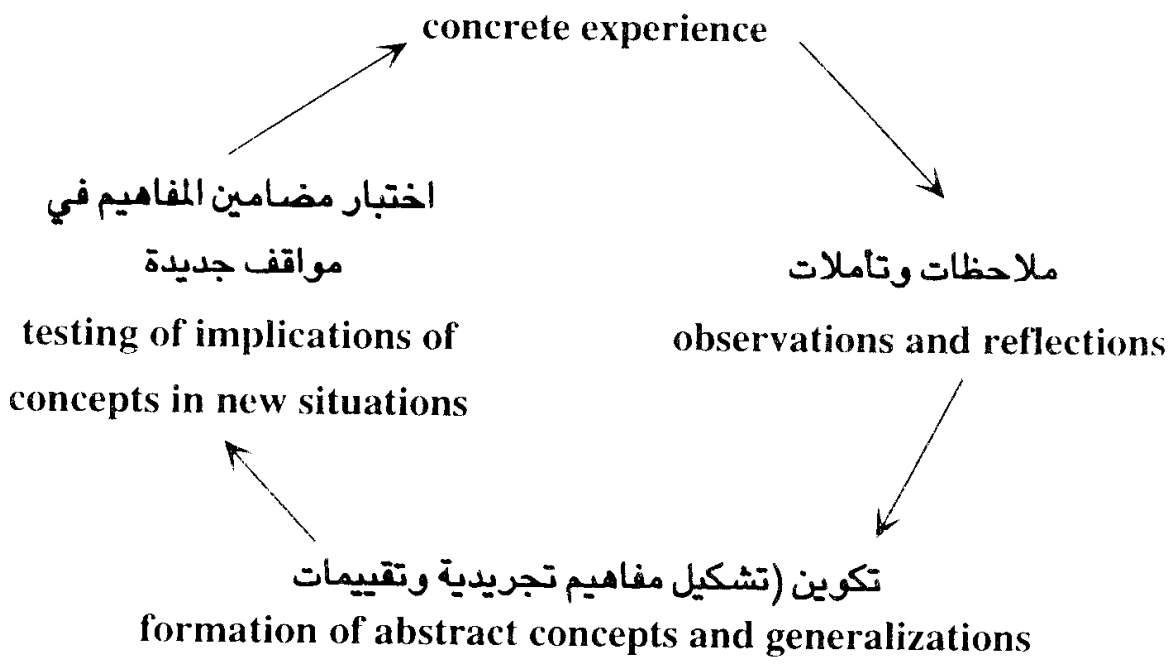
أنجزت الفصول السابقة مهمة تغطية مختلف المداخل المتعلقة بالمعرفة والبحث والنماذج التنظرية الرائدة Paradigm ووضع المعايير المحاسبية، وأوضحت هذه الفصول غنى وتنوع المداخل المستخدمة في دراسة الموضوعات المحاسبية وأجراء البحوث بشأنها. إن هذه الأرضية الخصبة والتنوع الموجود فيها استدعى استخدام مختلف التصورات حول منهجية البحث العلمي، واستدعى أيضاً استخدام مختلف التصورات حول انواع الباحثين الذين جذبهم البحث المحاسبي.

2.8 التصورات (وجهات النظر) حول الباحثين المحاسبين
Perspectives on Accounting Rescarchers

1.2.8 حيازة (إكتساب) المعرفة المحاسبية
Accounting Knowledge Acquistion

اقترح Kolb et al [1] نموذج لتعلم الانسان (إكتساب الانسان للمعرفة) جدير بالملاحظة والاهتمام. ويعكس الشكل رقم 1.8 صورة لهذا النموذج. فنحن نبدأ أساساً باكتساب المعرفة من خلال ممارساتنا الفعلية. فتمتع بعض الحوادث أو

الشكل رقم 1.8 نموذج Kolb et al لتعلم الانسان



الشعائر rituals أو الظواهر بسمة الاستثنائية uniqueness تقودنا لزيادة ملاحظاتنا وتأملاتنا بشأن ما يجري على أرضية الواقع وبالتالي تعليمنا، إذا كنا محفزين بما فيه الكفاية. صياغة مفاهيم تجريدية abstract concepts وتعميمات generalizations ومن هذه ننتقل الى اختبار الفرضيات لكي نفهم مضامين المفاهيم في مواقف جديدة. واثناء هذه العملية نقوم بتنقية وتنقيح معرفتنا. وهذه تماما هي نفس العملية التي تفسر حيازتنا (إكتسابنا) للمعرفة المحاسبية، إذ نتحرك من حقائق معينة (في ظل مشاهدتها أو اكتشافها) الى فرضيات معينة (بناء عقلي) ومن ثم الى نظريات عامة general theory (بناء آخر للعقل) وصولاً الى قوانين عامة general laws أو قوانين منظورة أو مكتشفة observedor discovered [2] laws. ومن ناحية أخرى، فإن هذه العملية لا تضع تمييزاً بين عملية اكتساب المعرفة (الطريقة method) وطريقة البحث العملي أو علم المنهج methodelogy. فيصور الشكل 2.8 العلاقات بين نظرية المعرفة (لماذا نفسر ما يجري بالطريقة التي نفسر بها Why of why of how وطريقة البحث العلمي / علم المنهج (لماذا يجري ما يجري Why and How) والكيفية (أي شكل الظاهرة أو الحدث أو السلوك how)، أي إننا بصدد معرفة فقط ما يجري بعيداً عن

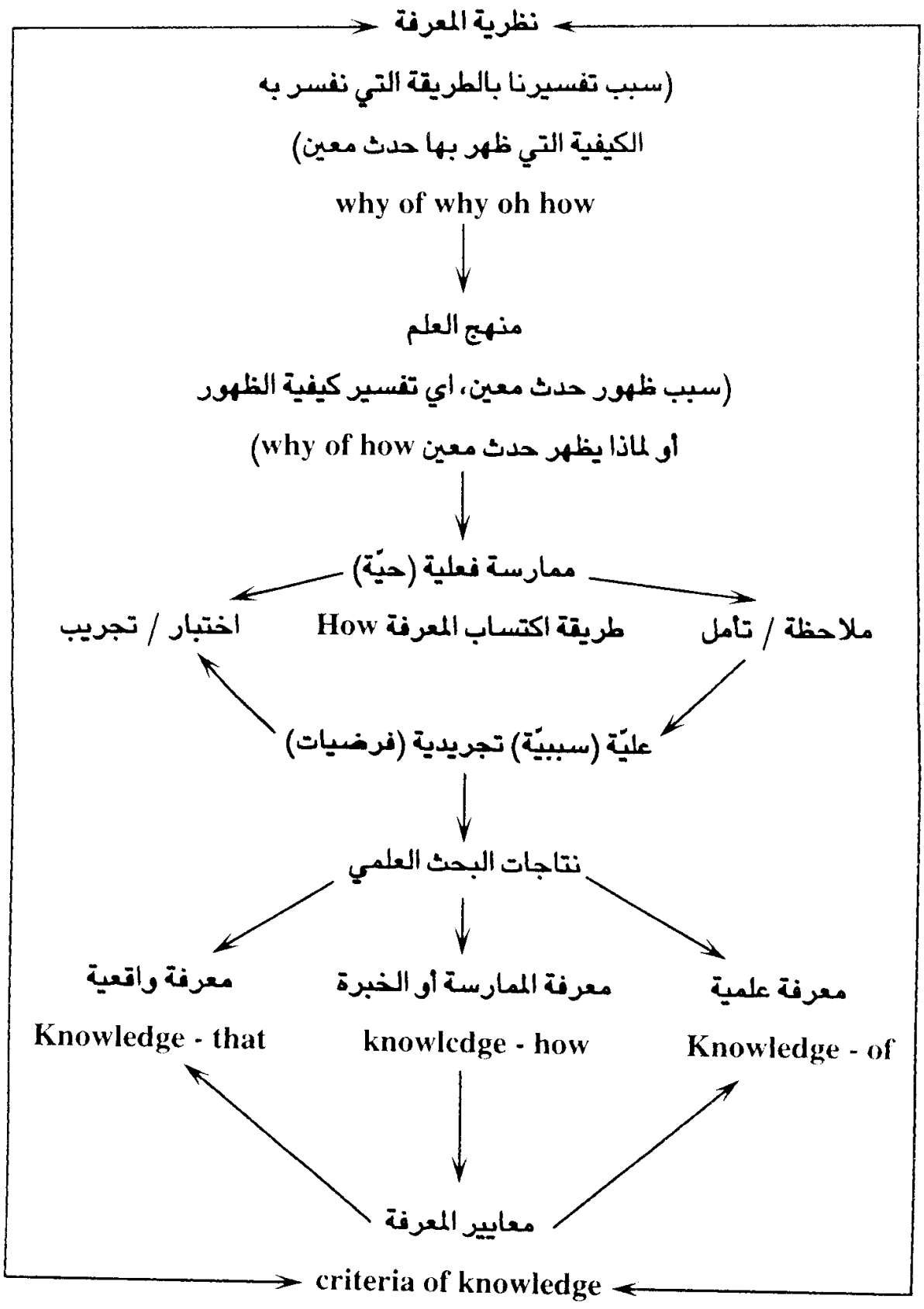
التفسير). إذاً، أولاً، الكيفية التي يجري بها شيء ما شكل الشيء أو ماهيته، وثانياً، سبب الكيفية، أي سبب الظهور في شكل أو ما هيئة معينة، وثالثاً، اختبار إسلوب لتفسير ما يجري، أي لماذا نختار أسلوب معين لتفسير ما يحدث. فلاحظ بأن المعرفة هي على ثلاثة أنواع [3],[4],[5].

1- معرفة واقعية/ فعلية [6] knowldge - that or factual knowledge

2- معرفة بالخبرة / بالممارسة knowledge - of or knowledge by ac- quaintance of knowledge by experience

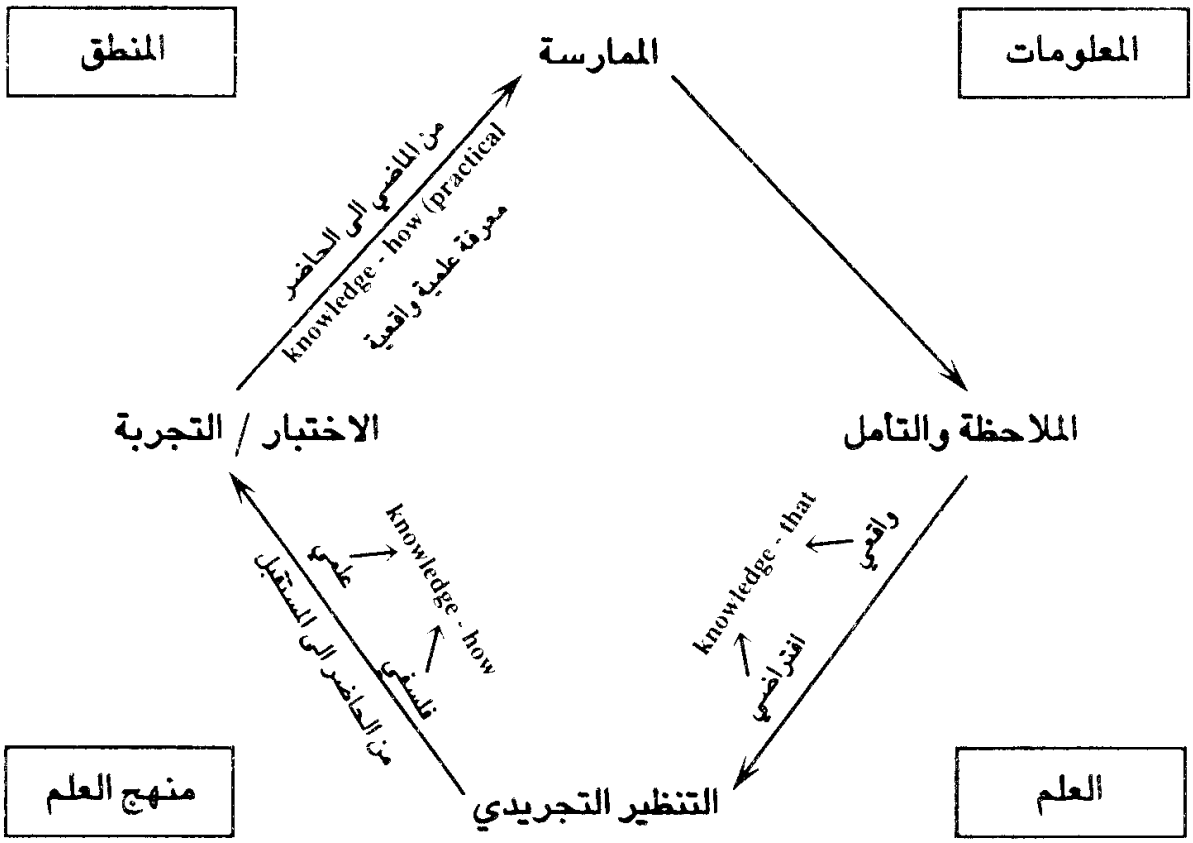
3- المعرفة العلمية knowledge - how

الشكل رقم 2.8 العلاقة بين نظرية المعرفة ومنهج العلم والطرق والمعرفة



وتم استخدام نموذج kolb et al من قبل Roy Payne لاظهار وتحديد دوره في عملية حيازة (اكتساب) المعرفة[8]. وهذا ما يصوره الشكل 3.8 فالمرحلة الأولى، من الممارسة الفعلية الى الملاحظة والتأمل تودي الى (تولد) معرفة فعلية (حقيقية) أي نابعة من واقع ملموس knowlege - of أو معرفة شخصية personal knowl-edge. وأما المرحلة الثانية، من الملاحظة والتأمل الى التنظير التجريدي فتولد معرفة علمية (صياغة المعرفة باسلوب علمي من خلال نظرية معينة، أي مزج الواقع بالافتراض العلمي)، knowledge - that ، ان طريقة المنهج العلمي التي نستخدمها للانتقال من التنظير التجريدي الى الاختبار والتجربة تولدة معرفة علمية – فلسفية knowledge - how. وأما المرحلة الاخيرة التي تنقلنا من التجريب والاختبار الى الممارسة فتولد المعرفة العلمية الميدانية

الشكل رقم 3.8 أشكال المعرفة ودورة التعلم



المصدر: souce: Repringted from Roy L. Payne "The Nature of knowl-edge and organizational Psychology", in "The Theory and Prac-tice of Grganizational Psychology", Nigel Nicholson and Toy D. Wall, eds., P. 43, 1982, By Permission Of Publisher Academic Press Limited, London.

Practical knowledge - how . فهي إذن عملية متكاملة وشاملة تنطلق من المعلومات الى العلم ومن ثم الى طريقة منهج البحث (العلم) وصولاً الى المنطق (العقل)، فيلخصها payncе كالاتي

«باختصار، تتكون المعرفة من عدة أنواع: فالمعرفة الميدانية والمعرفة بالخبرة تنسبان الى الفرد، وأما المعرفة الواقعية الافتراضية والمعرفة العلمية الفلسفية فإنهما إضافات الى معرفة الفرد. وبما أن المعرفة تعتمد على المتعلمين الافراد، فمن الواضع بأن كافة انواع المعرفة ضرورية للعمل الناجح لعملية المعرفة. وفوق هذا وذاك فإن لكل نوع من أنواع المعرفة منحنى ذو اتجاه زمني مختلف مما يعكس دوره المختلف ضمن عملية التعلم»[9]

2.2.8 تصنيف الباحثين المحاسبين

Classification of Accounting Researchers

إن تنوع كل من المعرفة ومن عملية اكتساب المعرفة تودي الى الحاجة الى تصنيف العلماء بشكل عام والباحثين المحاسبين بشكل خاص. وهناك عدة أطر ممكنة لتصنيف الباحثين بشكل عام بما فيها تصنيفات typologies Gerald Gordon[11] & Liam Gordon[10]، ومسح Mitroff لعلماء أبولو Appolo Scientists[12],[13]، وتصنيفات Abraham Maslow[14]، C.C. Jung[15].

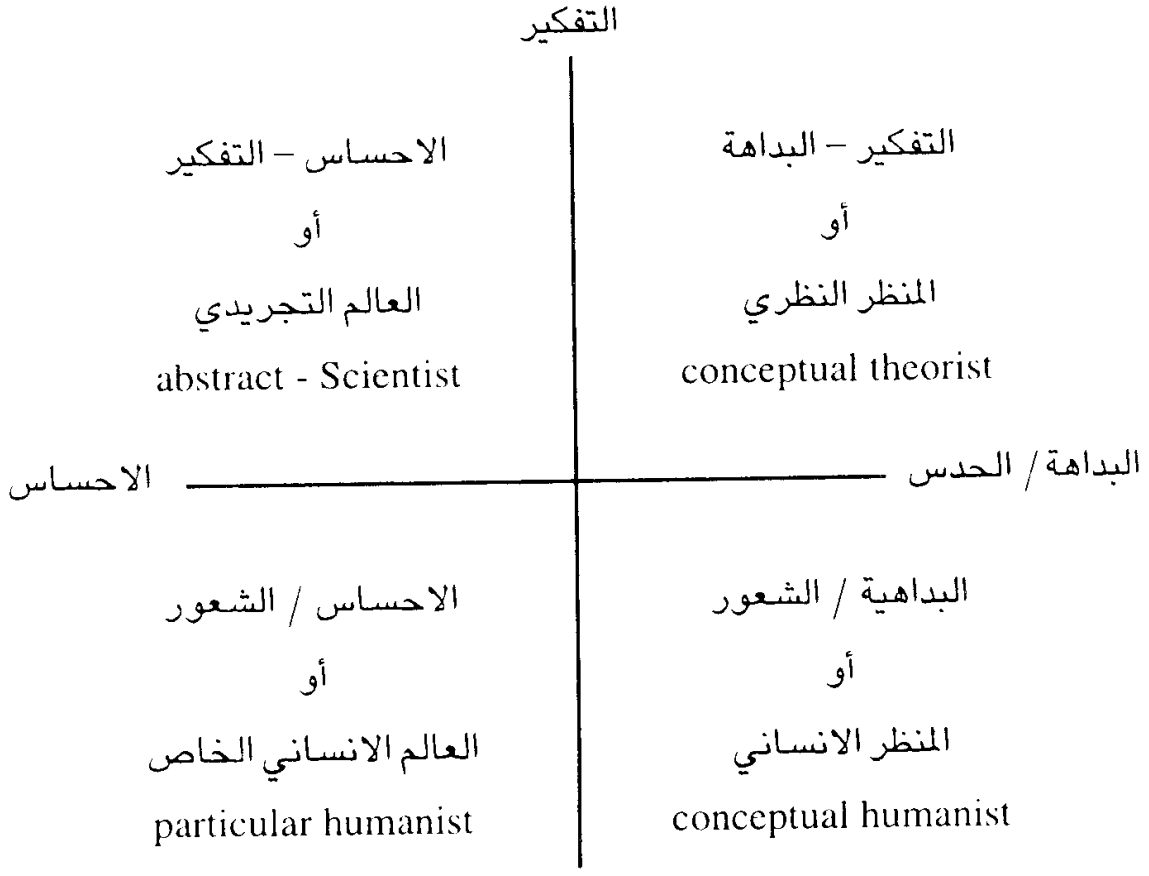
ولكن يبدو بأن تصنيف C.G.Jung هو الاكثر منفعة لتصنيف العلماء بشكل عام[16]، والباحثين المحاسبين بشكل خاص[17]. فمن حيث الاساس يصنف Jung الافراد في ضوء الطريقة التي يستلمون بها المعلومات اما من خلال التحسس/ الاستشعار sensation أو البداهة/ الفطنة intuition، أو في ضوء الطريقة التي يتوصلون بها الى قرار ما إما من خلال التفكير thinking أو الشعور feeling. وفي ادناه تعاريف لهذه العناصر في ضوء ابعاد Jung:

«إن الاحساس/ الاستشعار يتطلب استلام المعلومات من خلال الوسائل الحسية مع تركيز على التفاصيل وتأكيد خاص على المكان واللحظة الحالية والبعد الميداني. وعلى النقيض من ذلك هي البداهة/ الحدس التي تتطلب مدخلات من المعلومات من خلال التصور (التخيل) مع تأكيد على الكل Gestalt والركون الى المثالية. واحتمالات افتراضية واعتماد الامد البعيد .... وأما التفكير، فهو يهتم باستخدام

المنطق غير الشخصي والرسمي لتطوير تفسيرات تنطوي على مصطلحات علمية وفنية ونظرية. وأخيراً فإن الشعور الاعتقاد يرتبط بمسألة التوصل الى قرارات في ضوء احكام مبنية بشكل كبير الاحكام القيمية highly valued judgements مع تركيز على القيم والمسائل الأدبية والاخلاقية»[18]

إن دمج البعدين كما معروض في الشكل رقم 4.8 يولد الانواع الاربع التالية من الشخصية

الشكل رقم 4.8 تصنيف Jung للباحثين



وتم استخدام هذا التصنيف من قبل Mitroff and Kilman [19] لصياغة تصنيف للباحثين وعلى النحو الآتي:

1 – العالم التجريدي The abstract scientist (AS)

2– المنظر النظري The conceptual theorist (CT)

3– المنظر الانساني The Conceptual humanist (CH)

4- العالم الانساني الخاص The particalar humanist (PH)

إن العالم التجريدي هو شخص يتحسس - يفكر ومدفوع أو محفز باسلوب بحثي في ظل منهجية علمية ومنطق دقيقين مع تركيز على التأكد Certainty والدقة accuracy. والمعولية reliavility واعتماد على نموذج تنظيري رائد paradigm بسيط ومعروف بشكل تام. فكما ذكر من قبل Mitroff and Kilman:

«إن تعرف هو أن تكون متأكد من شيء ما. ويعرف التأكد بالقدرة على (صياغة) pharase أو تعداد مكونات -عناصر- شيء أو شخص من خلال مدخل محكم ودقيق ومعول عليه، ولذلك فالمعرفة مرادفة للاحكام والدقة والمعولية. فأي مسعى لا يمكن تعريضه لهذه الصيغة العلمية أو المنحى العلمي فهو إما أن يكبت أو يحط من قدرةأو حتمية أو يهمل جانبا باعتبار إنه لايستحق أن يعرف أو ليس له القابلية بأن يعرف»[20]

وأما المنظّر النظري، الشخص الذي يفكر ويستخدم الحدس أو البداهة، فهو يحاول اعطاء تفسيرات أو فرضيات متعددة للظواهر مع تركيز على الاكتشاف وليس الاختبار. فكما ذكر Mitroff and kilman

«ففي حين يحاول العالم التجريدي أن يجد نموذج واحد يمثل العالم بالشكل الافضل، فإن المنظر النظري يهتم باكتشاف وخلق واختراع أوجه تمثيلية متعددة محتملة أو مفترضة للعالم، بما فيها العوالم الافتراضية نفسها. وبالاضافة الى هذا، فإن تأكيد المنظر النظري ينصب على الفروق الاجمالية الكبيرة الحجم بين أوجه التمثيل هذه وليس على تفاصيل أي مخطط/ شكل للتمثيل. إن الخطر المحتمل بالنسبة للعالم التجريدي هو أن يعجز عن التقدم في ظل تورطه في تفاصيل دقيقةلا حصر لها. وأما الخطر المحتمل بالنسبة للمنظر النظري فهو إهماله للتفاصيل بالكامل من أجل الشمولية. فالعلماء التجريديون يعانون من البحث في دقائق الامور في ظل تصنيفات كثيرة، وأما المنظرون التنظيريون فإنهم يعانون من التوسع في الكليات مما يعني تخفيض التصنيفات»[21].

وفيما يتعلق بالباحث الانساني الخاص، الشخص الذي يتحسس - يشعر، فهو يهتم باستثنائية البشر فرادى على وجه الخصوص. فكل انسان هو فريد من نوعه وليس نتيجة تجريدية أو تنظرية.

وأخيراً، فإن الباحث الانساني التنظيري، الشخص الذي يستخدم الحدس – الشعور، فهو يركز على رفاهية الانسان وموجهاً بحثه النظري الشخصي نحو الرفاهية الانسانية العامة

3.8 مداخل الى منهجية البحث العلمي في المحاسبة: العام مقابل الخاص

إن النظـــرة المقبولـــة والسائـــدة على نطاق واسع بشأن دور المحاسبـة هي أنها تعمل لكي:

«تضـع قوانين عامة تغطي سلوكية الاحداث والاشياء الميدانية – العملية – التي تشكل اهتمام بالنسبة للعلم، وبالتالي تمكننا من أن نربط سوية معرفتنا بالاحداث المعروفة بشكل مستقل وان نضـع تنبؤات عن أحداث غير معروفة لحد الان»[22].

ولاجل انجاز الوظيفة في اعلاه، فإن نموذج العلم الطبيعي، متضمناً اختيار بعناية فائقة وقياس دقيق وتصميم وتحليل جيـد لنظرية داعمة للفرضيات، يتم عموما اختياره كنموذج داعم لبحث علمي سليم[23]. ويواجه هذا المدخل الان اعتراض مما أدى الى وجود ما يسمى بجدلية منهجية العلم الخاصة مقارنة بمنهجية العلم العامة. وكان Allport أول من وضـع تمييزا بين المنهجيتين المذكورتين في اعلاه وبالشكل التالي:

«إن المدخل العام..... يسعى فقط الى وضـع قوانين ويوظف تلك الاجراءات المسموح بها من العلم الدقيق، فعلم النفس بشكل عام يسعى ان يجعل من نفسه حقل معرفة تعميمي بالكامل. وأما العلوم التي تبحث عن خصوصيات الاشياء ..... فإنهـا تسعى الى فهم حدث أو ظاهرة ما على وجه الخصوص في الطبيعة أو المجتمع. فسايكولوجيـــة الفـــرد مبنية بشكل جوهري على اكتشاف خصوصيـات ذاتيـــة الفرد[24].

ولقد استمر الجدل على مر السنين، بعض الاحيان باستخدام عناوين ومصطلحات أخرى مثل البحث النوعي مقارنة بالبحث الكمي، أو البحث من الداخل مقارنة بالبحث من الخارج، أو البحث الذاتي مقابل البحث الموضوعي. ان الفروق بين منهجية العلم التعميمية ومنهجية العلم الخاصة تنبع من الفروق في الافتراضات الاساسية لعلم المعرفة الاجتماعي فالمدخل الذاتي للعلم الاجتماعي يتبنى افتراض الاسمانية للوجود، وافتراض مناهضة الوضعية لنظرية المعرفة، وافتراض الطوعية للطبيعة الانسانية (الانسان مخيّر) وأخيراً افتراض التخصصية

(الخاص) لمنهجية العلم. ومن ناحية ثانية، فإن المدخل الموضوعي يتسم بتبني الواقعية كأساس للوجود، ونظرية معرفة وضعية، وافتراض تحددي للطبيعة الانسانية (الانسان مسيّر)، وأخيرا منهجية علم تعميمية [25] ، ويقدم Burrell and Morgan تعريف يتصف بالشمولية لكل من منهجية البحث التعميمية والتخصصية. فالمدخل التخصصي (الخاص).

«مبني على النظرة بأنه يمكن للمرء ان يفهم عالمه الاجتماعي فقط من خلال الحصول على معرفة مباشرة من المصدر الاصلي للموضوع قيد البحث والدراسة. ولذلك فهو يضع تأكيدا كبيراً تماما على مسألة القرب جدا من خصوصيات الانسان ..... ويوكد على تفسيرات ذاتية يمكن التوصل إليها من خلال التوغل الى عمق المواقف والزج بالنفس في دقائق الامور الحياتية اليومية. التحليل التفصيلي للرؤى المتولدة من خلال تعايش أو تعامل من هذا النوع من خصوصيات أو ذاتية الفرد وكذلك من خلال روى يفصح عنها من خلال تفسيرات انطباعية موجودة في المذكرات الشخصية، والسير الذاتية والتحقيقيات[26] .

ومن الناحية الثانية، فإن مدخل التعميم:

يبني البحث على أسلوب رسمي وتقنية. فهو صورة مصغرة لمدخل وطرق العلوم الطبيعية.... فهو مكرس لبناء الاختبارات العلمية واستخدام الاساليب الكمية لتحليل البيانات وتمثل المسوحات الميدانية والاستبانات واختبارات الشخصية وأدوات البحث النمطية من كافة الانواع من بين الوسائل البارزة التي تشكل كلها إسلوب البحث التعميمي[27]

فيختلف المدخل العام عن المدخل الخاص أو البحث من الخارج مقابل البحث من الداخل في ضوء نمط البحث ونوع السلوك التنظيمي، ونوع التحقق التنظيمي ودور الباحثين وكما هو موضح في الجدول 5.8، وفي ضوء عدد الابعاد التنظيمية وكما هو موضح في الجدول 6.8 [28]. إن أحد الفروق المثيرة للانتباه في الجدول 6.8 . يتعلق بأنواع المعرفة المختلفة، فطريقة المدخل الخاص يهتم بمعرفة الخاص كشرط لتطبيق عملي، ويتحدد في كونه معرفة كيفية التصرف بشكل مناسب في مختلف المواقف الخاصة[29]. وأما طريقة أو مدخل التعميم فهي تهتم بتطوير نظرية معرفة عالمية / كونية [30] .

ويمكن تحديد الفرق بين نمطي البحث بافضل ما يمكن اذا تمت ترجمتها بلغات أخرى من خلال استخدام فعلين منفصلين للتمييز بين طريقتي المعرفة:

الاطلاع على (المعرفة عن) knowlodge about والتعايش مع (التعرف على) acquiantance with فالفرنسيون يستخدمون savior and connaiter والالمان يستخدمون wissen and kennen ، وأما في اللغة اللاتينية فهما scire and nosere

الجدول رقم 5.8 الاشكال البديلة للبحث

طبيعة الفرق	نمط (شكل) البحث	
	من الخارج	من الداخل
1- علاقة الباحث بالوضعية	انفصال/حيادية	موجود هناك، الغوص في اعماق الشيء
2- أساس الصدق	القياس والمنطق	تجريبي
3- دور الباحث	مشاهد/ ناظر	قائم بالسلوك
4- مصدر التصنيفات / البنود	مسبق	ناشيء عن أو متولد نتيجة عملية تفاعلية
5- هدف البحث	العالمية (الكونية)/ التعميم	الملائمة لموقف معين التعميم
6- نوع المعرفة المكتسبة	كوني، تعميمي، نظري	محدد، تخصيصي، أمثلة تطبقية فعلية
7- طبيعة البيانات والمعنى	ليس له علاقة بالواقع أو السياق	يتم تفسيره في ظل كونه مغمور (غاطس) في سياق معين

المصدر: Sourece = Reprinted with Permission of Academy of Management, P. O. Box 3020, Briar Cliff Manor, NY 10510-8020, "Altermative Perspective in Organizational. Sciences: An Inquiry from the Inside and Inquiry from the Outside" (Exhibit), R. Evered and M.R. Louis, Academy of Management Review, June, 1981, P. 383 Reproduced by permission of the Publisher Via Copyright Clearance Centre, Inc.

الجدول رقم 6.8 الفرق بين نمطين في البحث

النمط	الغرض الرئيسي من النشاط المنتج للمعرفة		دور الباحث
	سلوك تنظيمي	بحث تنظيمي	
من الداخل ↓ من الخارج	متعايش مع الحدث، قائم بالسلوك، متخذ القرار، يدير (يقوم بالادارة)باق على قيد الحياة	تعلم موقفي، سلوكية بحث، ممارسة دقيقة، حالة بحثية	متصرف تنظيمي ↑ مشاهد مساهم | مشاهد غير متطفل | تجريبي | محلل للبيانات ↓ مصمم نموذج عقلاني
	التصميم والهندسة التنظيمية تجريب خاضع للسيطرة، تقنية اجتماعية	العلم الوضعي التقليدي	

المصدر: Sourece = Reprinted with Permission of Academy of Management, P. O. Box 3020, Briar Cliff Manor, NY 10510-8020, "Altermative Perspective in Organizational. Sciences: An Inquiry from the Inside and Inquiry from the Outside" (Exhibit), R. Evered and M.R. Louis, Academy of Management Review, June, 1981, P. 389 Reproduced by permission of the Publisher Via Copyright Clearance Centre, Inc.

وبالرغم من الجدل المثار حول كلا المدخلين في الادبيات إلا أنه ليس من باب المبالغة القول بأن مدخل القوانين العامة (مدخل التعميم) هيمن على البحث المحاسبي من خلال بحثه عن قوانين عامة ومتغيرات عالمية والعدد الكبير من الموضوعات. فكان الاهتمام ينصب على دقة واحكام وموثوقية اسلوب البحث العلمي، حتى وان كان غير ملائم لواقعية المنظمات والمحاسبة. فيجب على الباحثين المحاسبين أن يعيروا انتباه كبير الى الاعتراضات بشكل عام. فعلى سبيل المثال، يحدد Orlando Behing خمسة اعتراضات رئيسة ضد استخدام نموذج العلم الطبيعي المستخدم في بحوث اي علم اجتماعي والمطبقة في البحوث المحاسبية، على وجه الخصوص:

1- الاستثنائية (فريد من نوعه) Uniquencess: أن كل منظمة، ومجموعة وشخص في حالة اختلاف الى درجة ما عن الاخرين، وعليه فإن تطوير قوانين عامة دقيقة للسلوك التنظيمي ونظرية المنظمة هو مسألة مستحيلة.

2- عدم الاستقرار (عدم الثبات) instability: إن الظواهر التي ينصب عليها اهتمام الباحثين سواء في السلوك التنظيمي أو في نظريةالتنظيم لا تعكس حالة جامدة وانما متغيرة باستمرار متنقلة من حالة الى أخرى.

فليس فقط«حقائق الاحداث الاجتماعية هي في حالة تغير، بل القوانين المتحكمة في هذه الحقائق تتغير هي الأخرى أيضاً. فالبحوث في العلوم التطبيقية غير مؤهلة بما يكفي لمعالجة أو تصوير الظواهر السريعة الزوال.

3- الحساسية sensitivity: على العكس من المركبات الكيماوية وأشياء أخرى التي هي مبعث اهتمام للباحثين في العلوم الطبيعية فإن الأفراد المكونين للمنظمات، وبالتالي المنظمات نفسها تقوم بسلوكية مختلفة إذا أصبحوا واعين لفرضيات البحث المتعلقة بهم.

4- غياب (الافتقار إلى الواقعية lack of realism: إن معالجة أو التعامل مع المتغيرات ومحاولة مراقبتها والسيطرة عليها في البحث التنظيمي يقوم بتغيير الظواهر المنظورة تختلف بشكل لا مناص منه عن نظائرها في عالم الحقيقة.

5- الفروق في أسلوب أو منهج المعرفة: بالرغم من أن فهم السبب والنتيجة من خلال البحث في العلوم الطبيعية هو طريق سليم ومناسب لاكتساب المعرفة

حول الظواهر الفيزيائية إلا أن هناك نوع مختلف من المعرفة لا يمكن معالجته من خلال هذا المدخل ولكنه مهم تماما في السلوك التنظيمي ونظرية التنظيم[31].

وقام Luthans and Davis بدراسة وتحليل الافتراض المتعلق بـ «نفس الشيء» او التشابه المتضمن في مدخل التعميم، وبالاخص الدراسة الانتقائية للعديد من الموضوعات في ظل الافتراض النظري بأن هناك تشابهات بين الافراد أكبر بكثير من الاختلافات فيما بينهم[32]. واستناداً الى افتراض نظري متداخل بين السلوك – الشخص – البيئة لاناس يتفاعلون في منظمات حقيقية فإن المدخل الخاص يقترح كمدخل مفيد في ظل إستخدامه تصاميم مختبرية مكثفة لحالة منفردة واجراءات مشاهدة مباشرة[33]، فيرى الآتي:

«إن جوهر المدخل الخاص في الدراسات المتعلقة بالسلوكية التنظيمية المتداخلة لوظعية طبيعية الذي يهدف تحليل وصياغة استنتاجات واختبار فرضيات معينة ما هو الا وضع تصميمات مختبرية لحالة فردية وطرق مباشرة للمشاهدة المنتظمة من قبل القائم بالبحث. فعندما يتم فهم هذه التصميمات والطرق، وعندما يتم تحليلها عن كثب وتمعن فسيظهر لنا بأن هذه التصماميم والطرق يدعم (وإن بعض الباحثين المستخدمين للمدخل الخاص يرتأون أفضل من نفس معايير البحث العلمي المستخدمة حالياً من قبل الباحثين الذين يبنون بحوثهم في ظل مدخل التعميم»[34].

ومن بين منهجيات العلم النوعية أو الخاص هناك علم الانسان الوصفي وعلم دراسة الظاهرة وكلاهما حصل على أرضية صلبة. فعلم الانسان الوصفي يستخدم من قبل كل من علما ء الانسان الذين يغوصون في أعماق واقع غيرهم من البشر. ووصل هذه العلم الى مستوى النموذج التنظيري الرائد:

«يبدأ النموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان عندما يتم المشاهد / المراقب، المتدرب أو المعتاد على مدخل علم الانسان القارب أو القطار أو الطائرة أو النفق او الحافلة ويكون على استعداد أن يبقى لفترة طويلة مع حقيبة مليئة بدفاتر الملاحظات الفارغة مع مسجل وكاميرا. ويصل النموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان الى نهايته عندما يتم تنظيم كميات كبيرة من البيانات المسجلة أو المحتفظ بها في ملفات مخزونة والمتحقق من صدقها أو المعاد التحقق من صدقها استناداً الى أحد أشكال التفسير العديدة، ويتم بعد ذلك نشرها الى جمهور الاكاديميين أو الجمهور عموماً»[35].

إن علماء المحاسبة الذين لديهم اهتمام بطريقة علم الانسان عليهم ان يمارسوا دوراً كبيراً وبشكل مستمر ومباشر مع الوضع التنظيمي قيد الدراسة. فهم بحاجة الى ملاحظات ميدانية لتحليل ودراسة الهيكل/ البناء الدقيق (البنية الداخلية الدقيقة) وكذلك المظهر الخارجي لسلوكية أولئك الذين تشملهم الدراسة. وكما اقترح من قبل John Van Maanen فإنهم بحاجة الى:

1- فصل أو عزل المفاهيم أو الحقائق من المرتبة الأولي لبحث إنساني عن مفاهيم أو نظريات من المرتبة الثانية المستخدمة من قبل المحلل لتنظيم وتفسير الحقائق.

2- تمييز بين بيانات لاغراض العرض التي توثق «المسار المتواصل للاحاديث والمشاهدات العفوية من قبل الباحث في الانسان عند وجوده في الميدان»، وبيانات لاغراض العرض التي «تتعلق بتلك الظواهر التي يحاول الرواة ان يزرعوها (أو يعززوها) في عيون الباحث الميداني أو أطراف خارجية وجمهور الناس بشكل عام أو العاملين معه في حقل العلم، وزملاءه المقربين منه الذين لهم علاقات حميمة معه بدرجات متفاوتة».

3- تقييم مستمر للثقة (للمصداقية) بالمعلومات المبنية على المحادثة للكشف عن الاكاذيب ومجالات الجهل وعدم الاكتراث والعديد من الافتراضات المعتنقة كمسلمات[36].

وأما علم الظواهر فهو يذهب الى أبعد من قيام المراقب بالمشاركة، وأبعد من تأكيد العالم الانساني عند بحثه عن الحقيقة وكما هي «معروضة» في هيكل الوعي السائد بين البشر. ويصف لنا Herbert Spiegellberg الخطوات السبع التالية في علم الظواهر كدليل يوجه الباحث الى:

1- الدراسة والتقصي عن ظواهر معينة.

2- الدراسة والتقصي عن الاساسيات العامة.

3- التركيز والامساك بالعلاقات الجوهرية بين الاساسيات.

4- مراقبة انماط شكل المظاهر (الاشكال الخارجية للظواهر).

5- مراقبة تركيبة الظواهر في حالة الوعي.

6- تعليق الثقة في وجود الظواهر.

7- تفسير معنى الظواهر[37].

وبالرغم من الجدل الدائر حول المدخل الخاص للبحث مقارنة بالمدخل العام للبحث إلا أن هناك مدرسة فكرية راسخة توصي باستخدام طرق متعددة. فعموماً توصف بأنها مدرسة منهجية العلم التوفيقية، أو أسلوب الطرق المتعددة، أو الطريقة المتعددة السمات أو الصدق التوافقي، أو ما أطلق عليه بطريقة المزج بين الأشياء [38]. أن الذي أثار الجدل لأول مرة Allport، وذلك بأن طريقتي الخاص والعام هما «متداخلتان وكل منهما يكن أن تقدم مساهمة للأخرى»[39]. فاستخدام كلا الطريقتين معا يمكن أن:

1- يؤدي إلى ثقة أكبر في النتائج.

2- يساعد في الكشف عن أي بعد أو أي شيءغريب أو شاذ للظاهرة.

3- يؤدي إلى تركيبة أو تجميع للنظريات أو يؤدي الى نظريات متكاملة.

4- تخدم كاختبار جدي وحاسم[40].

«ان الخيط الذي يربط كل هذه المنافع هو ذلك المهم الذي تلعبه الطريقة النوعية في المزج بين الاشياء. فمن المرجح للبحث أن يحقق تماس مع أو قرب مثمر من الموقف الذي يسمح بحساسية أكبر للمصادر المتعددة للبيانات. فتعلم البيانات والتحليلات النوعية كمفتاح حل يقوي ويعزز من تفسير نتائج الطرق المتعددة. فمن ناحية يتم استخدام البيانات النوعية كمسألة انتقادية حاسمة مقابلة للطريقة الكمية. ومن ناحية أخرى، يستفيد المحلل من التصورات المأخوذة من التجارب/ الممارسات الشخصية والملاحظات المباشرة من المصادر الاصلية. وبالتالي فإن هذا يقحم الباحث الماهر الذي يستخدم البيانات النوعية في صلب الصورة لاغناء وتنوير الصورة»[41].

أن ما يعنيه كل هذا للممارسة البحثية هو وجود اختيار نهائي من بين البدائل الثلاثة التالية[42].

1- استخدام كل من البحث العام والجمع بين نتائجهما.

2- استخدام متناوب لطريقتي البحث العام والبحث الخاص لاستثمار عناصر قوة أحدى الطريقتين في حالات معينة والتغلب على مساويء إحداهما في حالات أخرى.

3- تطوير علم جديد تم وصفه ببلاغة بالشكل التالي:

«من المرجح للعمل الجديد «علم السلوك الانساني الذي بدأ بالظهور تدريجيا أن يكون مبنيا بشكل أكبر على القائم بالسلوك وذي جذور تجريبية وذي توجه مبني على الامثلة الميدانية وذاتي التأمل مقارنة بالشكل الحالي للعلم الوضعي. فمن المرجح له أن يمزج بين كل من نمط التفكير الامريكي البراغماتي لكل من Peecvce ، James، و Dewey ، Mead، والتفكير الانتقادي الالماني لكل من Marx، Dilthy ، Hursse، وWever و Heidegger، وGadamer، ، Habermas . فمن الممكن أن نبدأ بالتطور من الداخل وننطلق لبناء جسر باتجاه دقة وامكانية تعميم الباحث المبني على«من الخارج»[43].

4.8 المداخل الى المعرفة المحاسبية

perspectives on Accounting Knowledge

يعتمد هذا البحث على إطار فرضيات peppr الكونية/ العالمية[44] الذي يقترح أربعة مداخل مختلفة للحصول على المعرفة في المحاسبة وكذلك تصنيف هذه المعرفة، وهذه المداخل هي الشكلية، والميكانيكية، والسياقية، والعضوانية. فهذه المداخل توفر فهم أفضل لطبيعة الاراء المتنافسة حول المعرفة المندرجة في الادبيات المحاسبية وكذلك تغني وتوسع من فهمنا للتطبيق المحاسبي.

1.4.8 فرضيات Steppen Pepper الكونية / العالمية Stephen Peppers World Hypotheses

إن المعرفة ما هي إلا نتاج لعملية تنقيح أدراكي (تنقية ادراكية) مستمر ومتواصل، وانتقاد وتطوير للادعاءات أو الأراء ذات الطبيعة السائدة أو المشتركة عموماً، في ظل الاشارة الى المعرفة ذات الطبيعة المشتركة بانها ادعاءات مشكوك في أمرها (أسلوب التشكيك). ويتم التنقيح الادراكي من خلال:

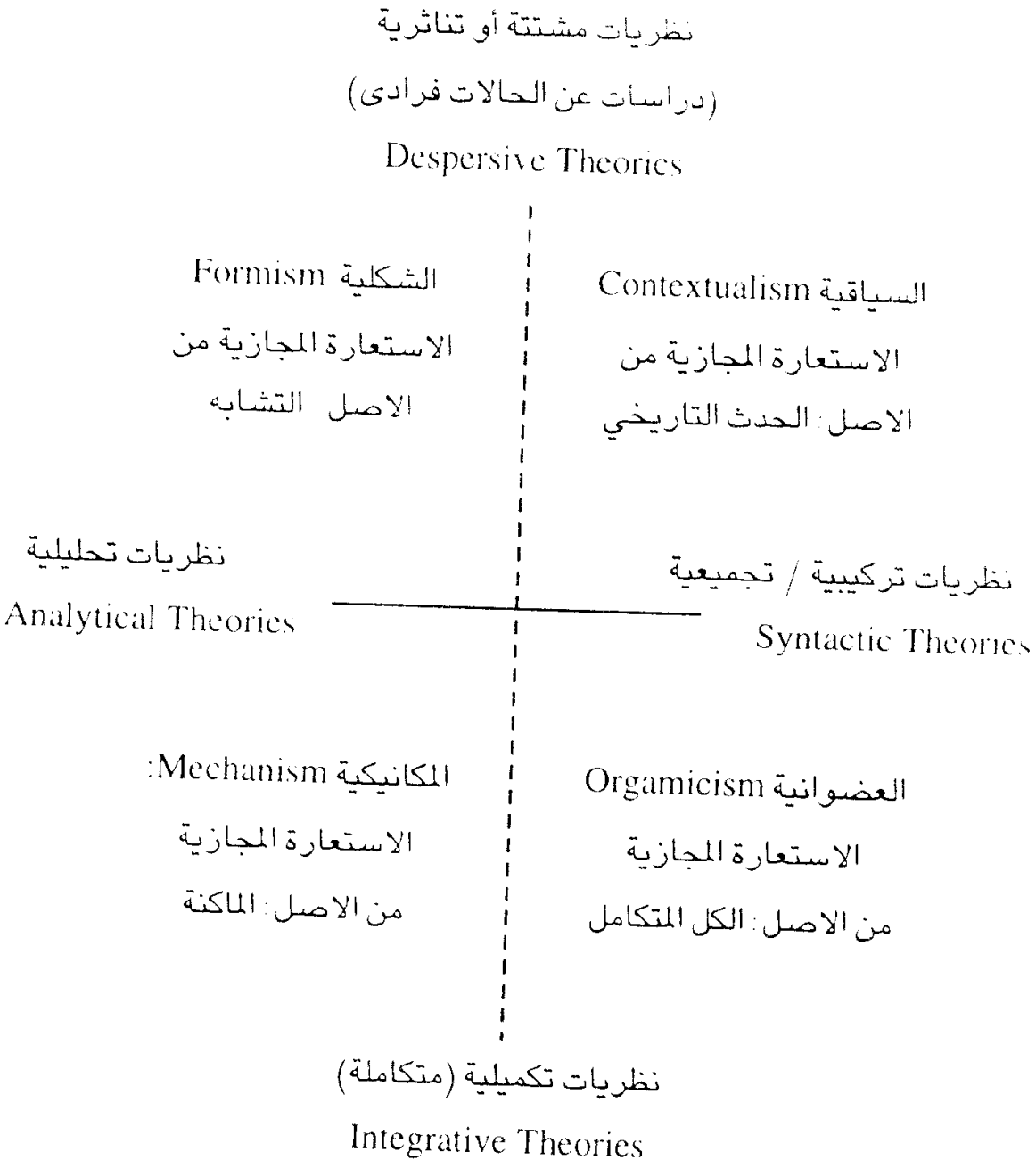
1- التعزيز المتكرر: تأكيد (إثبات) الظاهرة من قبل عدة أشخاص.

2- التعزيز الهيكلي (البنيوي): استخدام النظريات والفرضيات بشأن العالم من حولنا واثباتها من خلال البيانات الميدانية.

ويوظف pepper المثال المتعلقة بالادعاء بأن كرسي ما هو قوي جدا إذ أن التعزيز المتكرر يتكون من وجود عدة اشخاص يجلسون عليه، وزن التعزيز الهيكلي أو البنيوي يتكون من تطوير نظرية حول الشيء المطلوب من كرسي ما أن يكون قوي، فيتحقق التعزيز الهيكلي / البنوي من خلال بناء كرسي يتطابق مع فرضية النظرية. ويميز pepper بين أربع فرضيات باعتبارها فرضيات هيكلية / بنوية ملائمة. وهذه النظريات متكافئة من وجهة نظر نظرية المعرفة، بمعنى عدم امكانية استخدام احداها لرفض الاخرى، ولا يمكن لها جميعا أن تشكل فرضية شاملة واحدة. وهذه الفرضيات الاربع الشكلية والميكانيكية والسياقية والعضوانية. فمن الممكن تخفيض عدد الفرضيات الى أربع فرضيات كونية / عالمية من خلال نظرية أصل أو منبع الفرضيات العالمية الذي اطلق عليها «نظرية الاستعارة المجازية للجذر» أو «نظرية الاستعارة المجازية بالرجوع الى الجذر».

ويمكن استخدام مجموعتين من الافتراضات المتعلقة بالهيكل المنطقي لعالمنا الاجتماعي للتمييز بين الفرضيات الاربع. وكما هو معروض في الجدول رقم 7.8 فالبعد الأول يميز بين النظريات التحليلية والنظريات المركبة (التجميعية). وأما البعد الثاني فيميز بين النظريات المشتتة (التناثرية) والنظريات التكميلية. ومن حيث الجوهر، فإن النظريات التحليلية لا تعترف بالتركيبة ولا تفسرها وبالتالي فإن الكليات المعقدة أو المركبات المعقدة والسياقات ما هي الا مشتقات وليس بجزء أساس في التنظيم. ومن الناحية الثانية، فإن النظريات التركيبة تمثل كليات معقدة أو سياقات مما يجعل من التحليل يعكس مشتقة. وتركز النظريات المشتقة (ذات البعد الفردي المستقل) على تفسير الحقائق التي يتم جلبها (إستدعاءها) الواحدة بعد الاخرى من مجموعة أو عالم الحقائق المتناثرة المرتبطة فيما بينها بعلاقة فضفاضة، وبالتالي فليس من الضروري لاحداها أن توثر على صيرورة /قيام الاخرى باي درجة معقولة. ونتيجة لاستخدام هذين البعدين فمن الممكن تصنيف ووصف الفرضيات العالمية الاربع وكالاتي:

الشكل رقم 7.8 الفرضيات الاربع



1 – الشكلية (الصورية) وتتضمن النظريات التحليلية والتشتتية.

2 – المكانيكية (الآلية) وتتضمن النظريات التحليلية والتكاملية.

3 – السياقية (البيئية)، وتتضمن النظريات التركيبية والتشتتية.

4- العضوانية، وتتضمن النظريات التركيبية والتكاملية.

1- الشكلية / الصورية Formism :

ترتبط الشكلية «بالواقعية» و«مثالية افلاطون». ومن أشهر معتنقيها افلاطون plato وارسطو طاليس Arstotle. وتتضمن كل من النظريات التشتتية (التناثرية) والتحليلية. وأما الاستعارة المجازية من الاصل فهو التشابه، وهذا يفترض بأن الشكلية تسلط الضوء على الظواهر - اشياء وأحداث وعمليات- توخذ أو ينظر لها واحدة بعد الاخرى من أي مصدر كان، وبعد ذلك تحاول تحديد أوجه التشابه وأوجه الفرق من خلال الوصف فقط، وأخيراً قبول نتائج الوصف، فالنشاط الرئيس هو الوصف في ضوء التشابه دون اعارة أي اهتمام لمصادر أسباب أوجه التشابه. ويعتمد الوصف في الشكلية على ثلاث عناصر:

1- السمات / الخصائص charcters.

2- الخصوصيات particulars.

3- المساهمة (المشاركة) partcipation.

فإذا قلنا إن «هذه محاسبة» this is accounting، فـ «هذه» خاص غير مميز، ومحاسبة هي عدم تشخيص السمة، وأن «is - فعل الكينونة- هو لربط (مساهمة مشتركة) شيء بشيء أخر لكي يتولد موضوع معين. وعليه. فالشكلية هي تشخيص (تخصيص) السمة او اعطاء سمة للخاص. إن مجموعة الخصوصيات أو المبادئ التي تشترك سوية في سمة أو أكثر من سمة تولد صنف class، فعلى سبيل المثال، أن النقد والمدينون والمخزون والاستثمارات القصيرة الامد السائلة تشكل صنف الموجودات المتداولة وبالطبع يمكن تصنيف المجموعات بعدة طرق.

إن ما ينتج عن الشكلية هو أن الحقيقة تنعكس في درجة تشابه الوصف مع الموصوف. فهي نظرية الحقيقة المبنية على التناظر، فهي لا تتضمن قضايا ميدانية متكررة الظهور، فهذه تمثل فقط أنصاف حقائق. وأما الحقائق التامة فإنها تتمثل بالاوصاف التي تتناظر بدقة مع الحقائق التي ظهرت مع القوانين التي تحكم هذه الحقائق بالضرورة. فكما ذكر pepper:

«إن القضايا الميدانية، ما هي الا اشارات أو علامات عن جهالة الانسان، لاننا إذا كنا نعرف كامل الحقيقة بشأنها فكان يجب أن نعرف القانون أو مجموعة القوانين

التي جعلت من مسألة انتظامها (تشابهها) ضرورية، أو كان يجب أن نعرف بأن انتظامها لم يكن ضروري وانما كان مجرد تصادفات تارخية اذا تم بشكل خاطئ تعميمها مما لا يمكن من الاعتماد عليها لاغراض التنبؤات العلمية»[45]

2- الميكانيكية / الآلية Mechanism

ترتبط الميكانيكية فلسفيا بالمذهب الطبيعي أو المذهب المادي لديمقراطيس Democritus وليكرتس Lucretius وغاليلو Galileo وديكارت Descartes و Hobbes و Locke و Berkely و Hume و Richerback . وكما هو واضح في الشكل 7.8 فإن المكانيكية تتضمن كل من النظريات التحليلية والتكميلية ، واستعارتها المجازية من الاصل (الجذر) هو الماكنة أو الآلة. وكما هو الحال مع الشكلية، فالآلية هي نظرية تحليلية تركز على عناصر منفصلة غير مترابطة وليس كليات أو سياقات تعكس كل واحداً مندمجاً . ولكن على العكس من الشكلية، فالميكانيكية هي تكاملية / تكميلية، بمعنى أن العالم منظم تماماً، وأن الحقائق تظهر بشكل محدد مسبقاً (نظام محدد)، واذا ما عرفت هذه الحقائق بشكل كاف فيمكن التنبؤ بها، أو على الاقل وصفها وكأنها ضرورية أن تكون بالشكل الذي هي عليه. وهناك ستة سمات تتسم بها المعرفة من نوع الميكانيكية».

1- فكما هو الحال مع الماكنة، فإن الموضوع قيد الدراسة يتكون من عدة أجزاء لها مواضع أو مواقع محددة تماماً.

2- يمكن التعبير عن الاجزاء باسلوب كمي متناظر مع الخصائص الرئيسة للماكنة.

3- يمكن وصف العلاقة القانونية بين أجزاء الموضوع قيد الدراسة من خلال معادلات دالية أو علاقات ارتباط احصائية. وهذا يعكس قضية العلاقات المتداخلة بين أجزاء الماكنة.

4- بالاضافة الى السمات النوعية الرئيسة هناك سمات أخرى يمكن التعبير عنها كمياً حتى وأن لم تكن ملائمة بشكل مباشر لموضوع الدراسة وهذا ما يطلق عليه بالسمات النوعية الثانوية.

5- السمات النوعية الثانوية ترتبط أيضاً من خلال مبدأ معين بالموضوع قيد الدراسة لأنه «اذا كان هناك وصف كامل للماكنة فإننا نرغب ان نكتشف ونصف بالضبط ماهية المبدأ الذي أبقى بعض السمات النوعية الثانوية مرتبطة بعلاقة مع بعض أجزاء الماكنة»[46].

6- ان القوانين الثانوية تعكس أو تصف العلاقة المستقرة بين السمات النوعية الثانوية.

ان نظريةالحقيقة النابعة من الميكانيكية تدور حول اذا كانت الماكنة تعمل، وهذا يقاس بالقدرة (الامكانية) التشغيلية (القدرة على العمل وانجاز الوظائف في ظل اهداف معنية، وهذا ينحصر أو يتلخص اذا كانت معرفة تخص ما تسمح له بالتنبؤ بنتائج أي تعديلات سببية تجري للنظام.

3- السياقية (البيئية) Contextualism

ترتبط السيقية بالمذهب الواقعي لكل منPierce و James و Bergson و Dewey و Mead. وتتضمن كل من النظريات التحليلية والتشتتية (المتناثرة). وتتمثل استعارتها المجازية من الاصل بالحدث التاريخي أو التصرف ضمن سياق معين. وعلى العكس من الشكلية، فإن السياقية هي تحليلية إذ أنها تركز على النمط او الاسلوب المتمثل بـ «الكل» Geatalte كموضوع للدراسة ورفض الحقائق المتنافرة والمنفصلة. ومثل الشكلية، فإن السياقية هي تشتتية، إذ أنها تركز على تفسير الحقائق في ظل تحللها للواحدة بعد الاخرى من مجموعة أو عالم حقائق. فتتسم هذه الحقائق بالتغير المستمر للانماط مما يجعل من التغير والحداثة سمتين جوهرتين للسياقية. وفي ظل الحدث التاريخي كجذر مستعار مجازياً فإن كل حدث هو عرضة للتغير والحداثة، وفي أي لحظة من الزمن يتسم بنسيج معين في ظل كونه سمة جوهرية مميزة. ويتم التعبير عن هذا النسيج من خلال طبيعة خيوطه وعلاقاته. فالنوعية تشير اساساً الى «كلية» الحدث (الحدث كوحده واحدة أو نسيج واحد) المعروفة بالحدس، ونسيج هذا الحدث يكمن في تفاصيله وعلاقاته المكونة له. إن نظرية الحقيقة النابعة من السياقية هي «العملياتية» في ضوء الاثبات النوعي والتشغيل البراغماتي. ويجب فقط استخدام الافعـــال في لغـة السياقية - منشغلا doing متحملا enduring، متمتعا ingoying .... الخ. فالفعل الوضعية (الشكل) التي يظهر بها هما الحاسمان. «فهذه الافعال أو الاحداث معقدة بالطبيعة، فهي تتكون من نشاطات معقدة ومتداخلة فيما بينها في ظل علاقات معينة واشكال متغيرة باستمرار. فهي تشبه الحوادث في حبكة قصصية أو قصة درامية، إنها حرفيا مجرد حوادث الحياة المختلفة»[47].

4- العضوانية Organicism

ترتبط العضوانية بمذهب المثالية المطلقة أو الموضوعية المثالية لكل من schellig و Hegel و Green و Bradley و Bosaquent و Royce. وأما استعارتها المجازية من الاصل فهو الكل المتكامل أو الكيان المتجانس في ضوء التوقيت المناسب والهياكل الثابتة. ومثل الميكانيكية، فهي تكاملية بمعنى أن العالم متكون من حقائق منتظمة وتكميلية تماما مما يسمح بوصفها والتنبؤ بها. وكالسياقية، فهي تحليلية، تركز على الكل كموضوع للدراسة وليس على الحقائق المنفصلة والمتنافرة. فينظر الى كل شيء على أنه متماسك وتكميلي تماما في ضوء سبع سمات:

1- تظهر اجزء (مكونات) fragments الممارسة في ظل.

2- سلسلة ذات علاقات مترابطة nexuses التي تودي بعفوية نتيجة لتفاقم حجم.

3- التقاليد والفجوات والنقائض الى انجلالات في شكل.

4- عضوي كلي organic whole .

5- الموجود ضمنيا في الاجزاء (المكونات).

6- متجاوزاً كافة المتناقضات السابقة من خلال كل متماسك (أو تماسك كلي).

7- الذي يقتصد ويوفر ويحافظ على كافة الاجزاء (المكونات) دون أي خسارة.

فالعضوانية من حيث الجوهر، تهتم بتحديد الكل العضواني من خلال الاجزاء المترابطة والتكميلية في اسلوب أو شكل من الكلية / الاجمالية / التجمعية الذي يعترف بالتناقضات ولكن في نفس الوقت يجعلها منها كل تام ومتكامل.

فالسمة الرئيسة هي التكامل والشمولية وذروة ذلك هو نهايات محددة الاهداف في ظل هيكل أو بناء متضمن كافة الاجزاء (المكونات). بتعبير آخر، تفترض العضوانية وجود درجات من الحقيقة اعتمادا على حجم أو مقدار الحقائق المعروفة، ومتى ما تم معرفة كافة الحقائق، اذ يفترض ان تكون معروفة من حيث المبدأ، ففي ضوء ذلك نحصل على الحقيقة المطلقة[48].

2.4.8 الشكلية في المحاسبة Formism in Accounting

تتجلى الشكلية في المحاسبة من خلال بحثها عن التشابهات والاختلافات بين مختلف الموضوعات قيد الدراسة دون أي اهتمام بطبيعة العلاقات المحتملة أو الممكنة فيما بينها. وعليه يمكن القول بأن كافة المعرفة الفنية في المحاسبة المستخدمة في تعليم المحاسبة والموجودة في الكتب المنهجية النمطية هي بلا شكل شكلية المنحى الى درجة كبيرة. فالقواعد والنماذج والخوارزميات العامة المستخدمة في تفسير الظواهر المحاسبية وللمساعدة في التعامل مع التطبيق المحاسبي تمثل موضوعات دراسة منفصلة التي يمكن ان تتم مقارنتها في حدود التشابهات والاختلافات فيما بينها. فلهذا الوجه من المحاسبة منهجية علمية تصنيفية جامدة في المحاسبة فكل وجه من أوجه المحاسبة معرض الى تصنيف يفترض فيه أن يعكس العالم كما هو قائم فعلا وكما يجب أن يكون. فدراسات الباحثين ضمن الشكلية تركز على الصفة التصنيفية للموضوعات قيد الدراسة وليس على مسببات التشابهات والاختلافات. فتتلائم السفلية بشكل تام مع التطبيق المحاسبي اذ أن التصنيف ضمن المجموعات مسألة مهمة للغاية لاجل التوصل الى حلول. فهي جوهريا تشخيص تخصيص السمة المحاسبية أو تصنيف للخاص في المحاسبة. فهو بحث أو تقصي عن الكأس المقدمة holy grail في المحاسبة أو للمحاسبة، وكما هو الحال مع حقول المعرفة الاخرى مثل علوم الحيوان والنبات والكيمياء فيفترض في موضوعات الدراسة ان تتضمن بعض التشابهات المنتظمة المستقلة عن الباحث، ومهمة الباحث المحاسبي هو اكتشاف هذه التشابهات.

ولكن الشكليون formisits في المحاسبة عادة يجدون بأن تحديد التشابهات والاختلافات بين الموضوعات قيد الدراسة على أنها غير كافية لاعطاء صورة عن المحاسبة، وبالتالي يطالبون بعلاقة بين التطبيق والبحث المحاسبي، ولكن البحث المباشر والصريح عن المسببات ليس من عالم الشكلية في المحاسبة، وانما هو من عالم الميكانيكية.

3.4.8 الميكانيكية في المحاسبة Mechanism in Accounting

تتحدد الميكانيكية في المحاسبة ليس فقط من خلال البحث عن التشابهات والاختلافات بين موضوعات الدراسة وانما تتحدد، من خلال البحث عن علاقات كمية تسمح بالوصف والتنبؤ. كما وان الميكانيكية تعني أيضا البحث عن التشابهات

الميدانية بين مختلف الظواهر من خلال الاشكال المتنوعة للارتباط الاحصائي، فينظر لموضوع الدراسة كماكنة متعدة الابعاد. فنحن بحاجة الى أن نعرف الاجزاء وأيضاً الاسس والعلاقات بين الاجزاء. وهذا يستعدي عملياتية لان تتسم بطبيعة عملية وميدانية، الاجزاء المنفصلة ووصف النظام الذي يجعلها مترابطة في ظل بعدها العملي والميداني ٠العملياتي). فمعظم البحوث في المحاسبة هي بدون أدنى شكل ميكانيكية المنحى الى درجة كبيرة. فبحوث السوق والبحوث السلوكية وبحوث المحاسبة الوضعية ودراسات التنبؤ بالحدث ومعظم الدراسات المبنية على الارتباط في المسار العام للبحوث المحاسبية تعكس نزعة تحليلية ميكانيكية من خلال التركيز عل الظاهرة المنفصلة وليس كليات متكاملة أو سياقات، وتعكس نزعة تكاملية ميكانيكية من خلال التركيز على عالم منتظم للغاية في ظل علاقات معينة يمكن وصفها وتكميمها. ان المحصلة النهائية لذلك ليست كاملة بسبب:

1- المستوى غير المرضي لمعاملات الارتباط.

2- غياب التحكم في التفسيرات البديلة.

3- العينات غير الممثلة.

4- تكرارات مقنعة / غامضة لا نهاية لها.

باختصار، تركز الميكانيكية في المحاسبة على مسألة الحصول على وصف كامل وتمثيل دقيق لاجل التوصل الى تمثيل تلخيصي أو رمزي دقيق المستوى للمنطق الذي يربط اجزاء موضوع البحث المحاسبي، فالاختزال او التلخيص او الرمزية أصبح المحصلة النهائية للميكانيكية في المحاسبة.

ويمثل نموذج تقويم رأس المال لكل من Ohlson[49] و Feltham and ohl-son[50] من أحسن الامثلة عن التلخيص التي تستخدم القيمة الدفترية والدخل غير الاعتيادي للتوصل الى قيمة رأس المال. ان تركيز هذه النماذج على الصدق الميداني هو لاجل تفسير نسب الانحرافات المتزايدة.

واما المشاكل الاخرى مع الميكانيكية فهي الافتراض الضمني بأن:

1- القياسات ثابتة.

2- العلاقات بين القياسات ثابتة.

فالدراسات المتعلقة بالنظرية الوضعية في المحاسبة تعير تماما القليل من الاهتمام للانحراف في المتغيرات المعتمدة مما لا يمكن اعتبار منهجيتها العلمية على أنها الأسلوب الوحيد في البحث عن دور المحاسبة في منظمات الاعمال التجارية. فالاعتماد على عينات ذات حجم اكبر والاكثار من الطرق الاحصائية البالغة التعقيد تشير الى هزال الجهود وصغر حجم التأثيرات المتولدة عن الدراسات.

وتم التوصل الى نفس الملاحظات بشأن الميكانيكية في السلوك التنظيمي والسايكولوجيا التنظيمية. ولكن الاخفاق الحقيقي للميكانيكية جاء من الحجم الضخم في ظل مبالغة كبيرة مطلوبة لضمان القدرة التنبؤية للمعرفة من النوع الميكانيكي، وكذلك الاخفاق في نقل المعرفة بسهولة الى العالم الحقيقي.

وكل هذا يساهم في توسيع حدة الخلاف ضمن المؤسسات الاكاديمية مع احتمالات انخفاض العلاقات ضمن حقل المعرفة وانخفاض في توليد معرفة محاسبية رسمية نافعة. وفي ظل كل هذا، فإن المؤسسات العلمية المحاسبية ربما خلقت لنفسها سجنا صنعته بنفسها. فهي تقاوم أي دعوة للخلاص من الفخ المصنوع ذاتيا، اذ أن هذا الفخ يأخذ مسار عكس المعتقدات والقيم المنتظمة.

فهي بالاحرى منشغلة في انتاج نمطها الخاص في المعرفة المحاسبية الرسمية. ان احتكارها لهذا النمط الخاص من المعرفة يسمح لها باستبعاد الاخرين أو / وتسمح بشكل انتقائي بانتماء اولئك الذين يمثلون نسخة طبق الاصل منها. وفي ظل كل هذا فإن نماطها من المعرفة المحاسبية يعاني من تشوه مهني لانه يستخدم فقط للحفاظ على سلطتهم ومكانتهم والسيطرة على الداخلين إلى حقل المهنة والوقوف بوجه المدارس الاكاديمية الاخرى أو النماذج التنظيرية الرائدة الاخرى مستهدفة من وراء ذلك الهيمنة والتفوق والتعالي في حقل المعرفة. فاهتمامات هذه الصفوة من الاكاديميين هو الحماية والانضباط والعقوبة. فلم يكن انتاج المعرفة المحاسبية منفصل عن ممارسة السلطة أن أحد نتائج هذا الموقف هو التأثير الايديولوجي المقيد لانتاج المعرفة المحاسبية.

4.4.8 السياقية في المحاسبة Contextualism in Accounting

تركز السياقية في المحاسبة على تفسير الحقائق المستقلة المأخوذة من عالم الحقائق في ظل سياق يخلق نمط أو كلية. فيفترض في الحقائق ضمن كل نمط أن تكون معرضة للتغير أو الحداثة وبالاضافة الى ذلك فإن الحقائق مميزة بنوعها ونسيجها. وبسبب مفهوم أو فكرة التغير، فإن التحليل في ظل سياق معين يتبنى افتراض وجود (كينونة) بأن عالم الاجتماع أو عالم المحاسبة هو في حركة متزايدة. فالفرق الجوهري بين السياقية والشكلية في المحاسبة بأن أي معرفة محاسبية فنية جديدة متراكمة أو التي يجب تجميعها في ظل سياق معين تشكل مثال جيد عن السياقية في المحاسبة ومن الامثلة عن السياقات الجديدة:

* الاحداث الاقتصادية مثل الافلاس وحيازة الشركات وتصنيف السندات.
* التصنيف على أساس القطاعات.
* التصنيف الزمني، مثل قبل وبعد حدث اقتصادي أو سياسي أو اجتماعي رئيسي.

فكل وجه من أوجه المحاسبة يمكن أن يصنف ضمن مجموعة في ضوء سمة أو خاصية سياق معين. ومن الأمثلة عن ذلك التقنيات المحاسبية وهيكل المعرفة المحاسبية المصنف على أساس القطاعات فالدراسات في هذه الحالة مقيدة ضمن حدود قطاع معين في وقت معين. إن تقليص التحليل من كونه يشمل كافة الحقائق الى عدد قليل منها ذي علاقة بسياق معين وعلى وجه الخصوص الدراسات المحاسبية والادارية، في ظل تركيزها على السرد وقصص تفسيرية فريدة من نوعها يعكس أمثلة عن السياقية، وبالاضافة الى ذلك فإن معظم المحاسبة المهنية مكتوبة بلغة عادية تحاول أن توفر حلول عملية في ظل سياقات معنية بالنسبة للجمهور والمدراء التنفيذيين المهتمين بمشاكل محاسبية معينة ضمن سياقات معينة.

فيبدو بأن السياقية ذات عون للتطبيق المحاسبي بشكل أكبر مقارنة بالشكلية من خلال العمل باتجاه صور كليّة أو شمولية معينة في المحاسبة إذ يمكنها أن تحدد بدقة «ما هو نافع» و «ما هو غير نافع» ومن خلال تحديد طبيعة عمل أو تأثيرات ثقافة تنظيمية في المحاسبة. فعلى سبيل المثال، يتطلب المدخل السياقي في المحاسبة

السلوكية تركيز على السلوكيات والاحداث وليس التجارب المستنبطة ما لم تتم دراسة التجارب نفسها كأحداث.

وتعتمد السياقية في البحوث المحاسبية فقط على تحليل الحقائق القابلة للاثبات بشكل مباشر. التي هي حقائق خاصة بموقف معين. وبهذا الشكل فإن المحصلة النهائية تكون محدودة النطاق، وأي محاول لاثبات الصدق أو الصحة بشكل غير مباشر، الذي يرقى الى الاعتراف بأن العالم يتمتع بهيكل تحددي، فإنها تتطلب اعتماد على فرضيات كونية اخرى. وتمثل هذه مشكلة خطيرة للسياقية في المحاسبة التي إما أن تقبل الخصوصية أو الاقرار بالتغيرات المستمرة في السياقات.

5.4.8 العضوانية في المحاسبة Organicism in Accounting

يركز الذين يتبنون العضوانية في المحاسبة على صورة كليّة أو شمولية معينة كموضوع للدراسة، وهذه الصورة متكونة من حقائق في غاية التنظيم وتكميلية يمكن وصفها والتنبؤ بها أيضاً. وكما هو الحال مع الميكانيكية في المحاسبة فإن العضوانية تسعى الى تحديد الأوجه المتشابهة/ التكرارية الميدانية بين مختلف الظواهر من خلال اشكال مختلفة من التحليل الاحصائي، وعلى العكس من الميكانيكية فإن البحث عن الاوجه المتشابهة ميدانيا محدد ضمن سياقات معينة. وبهذا الشكل فإن العضوانية تتلاقى معظم محددات المكيانيكية في المحاسبة من خلال تكامل البحوث والنتائج حول سياق معين. فعلى سبيل المثال، اذا كان سياق معين يتمثل بالافلاس فإن الميكانيكية ستركز على نماذج عامة للافلاس في حين ان العضوانية ستركز على نماذج خاصة للافلاس في مواقف معينة. مثل قطاع معين، وفترة زمنية معنية، وبلد معين ..... الخ. فينظر الى العضوانية في المحاسبة على أنها عنصر مهم للبحوث المحاسبية المستقبلية، فذكر Beaver:

«وأما العنصر الثاني فهو التأكيد على البحث ذي البعد السياقي وليس على البحث ذي البعد العام. وهذا موجود ضمنياً، بشكل جزئي، في العنصر الأول. فهناك تأكيد عل البعد المؤسساتي الذي يميل ان يقود الى سياقات معينة. إن قيمة الدراسات العامة اخذت بالتضاءل لان البحوث السابقة جنت الكثير من المكاسب وأنها أجابت فعلا عن السؤال الاساس ذي العلاقة القصوى على سبيل المثال، هل

هناك علاقة احصائية بين العوائد والتغيرات في الدخل؟ ولكن كلما أصبحت الاسئلة مرهقة بشكل كبير أو أن التأثيرات من الدرجة الثانية، فهناك منفعة متزايدة من زيادة قوة الاختبارات. وعادة هذا يلزم استخدام عينات خاصة ومشاكل ابلاغ معينة. وهناك وجهة نظر اخرى ذات علاقة، وهي أن الدراسات السياقية ستتطلب عادة مجموعة من قواعد البيانات المميزة»[51].

فالعضوانية في المحاسبة تعتمد حقا على توفر قواعد البيانات الاصلية، وتركز على سياقات معينة تعترف بخصوصية البيانات وتخلق الانسجام بينهما فيشكل كل محاسبي اكثر اكتمالا، وكل ذلك سيودي الى خلق هياكل ذات طبيعة شمولية أكبر وقادرة على التحمل والبقاء (الاستمرارية والمواصلة).

كما أن العضوانية في المحاسبة تحتاج أيضاً الى تحديد الخطوات التعاقبية المتسلسلة التي تولد عند ذروتها كمحصلة نهائية هياكل كليّة. فما يبدو بأنه احداث محاسبية متناثرة سيتم ربطها في شكل هيكل منسجم ومترابط وذي مدلول من خلال تركيبة/ تجمعي، وتفسير منطقي للشواذ وتركيز على الشمولية والهياكل الجوهرية. فالنتيجة النهائية المترتبة عن كل ذلك هو عالم محاسبي متماسك وتكميلي تماماً.

5.8 المداخل الى البحث المحاسبي / وجهات النظر حول البحوث المحاسبية

Perspectives on Accounting Research

إن البحوث المحاسبية انتقائية ومتنوعة. فقد يبدو لاول وهلة بالنسبة للمبتدأ في علم المحاسبة بأن الباحثين في المحاسبة يعانون من التشوش والارباك في موضوعاتهم البحثية ومنهجيتهم العملية والمسار البحثي العلمي. ولكن الحقيقة مغايرة لذلك تماماً. فكما هو الحال مع أي حقل معرفة اجتماعي فإن المحاسبة تتبنى بحوثها في ضوء افتراضات بشأن العلم الاجتماعي والمجتمع.

فيمكن، والحال كذلك، استخدام المدخل المطبق في التحليل التنظيمي من قبل Burrell and Morgan للتمييز بين أربعة مداخل للبحث المحاسبي: المدخل الوظيفي، والمدخل التفسيري، والمدخل الانساني الراديكالي، والمدخل البنيوي (الهيكلي) الراديكالي[52].

1.5.8 اطار Burrell and Morgan Burrell and Morgans Framework

1- طبيعة العلم الاجتماعي The Nature of Social Science

لقد تم تحليل ودراسة اربعة افتراضات حول طبيعة العلم الاجتماعي في ضوء ارتباطه بالوجود ونظرية المعرفة، وطبيعة الانسان، ومنهجية البحث العلمي. ويمكن النظر الى هذه الافتراضات في ضوء البعد الذاتي الموضوعي.

أولاً - افتراض الوجود (الكينونة)، وهذا يتعلق بالجوهر الصرف للظاهرة المحاسبية، ويهتم بالفروق بين المذهب الاسماني - المذهب الحقيقي / الفعلي. فيتركز الجدل حول فيما اذا كان عالم الاجتماع، الذي هو خارجي بالنسبة لادراك الفرد، ما هو الا مركب من أسماء صرفة (تجريدية) ومفاهيم صرفة وكما هو الحال من منظور المذهب الاسماني، أو مركب من هياكل واقعية/ فعلية، وحقائق ملموسة وكما هو الحال مع المذهب الواقعي.

ثانياً- الجدل بشأن طبيعة منهجية نظرية المعرفة، وهذا يرتبط بالارضيات التي تقف عليها المعرفةوطبيعة المعرفة، ويهتم بالجدل بين المذهب النقيض للوضعية - المذهب الوضعي . فهذا الجدل يركز على المنفعة من البحث عن قوانين أو عموميات (الحالات المتكررة والمنتظمة) أساسية في حقل معرفة معنيّ بالشؤون الاجتماعية. فالمذهب الوضعي يدعم المنفعة واما نقيض المذهب الوصفي فيدحضها أو يرفضها ويتأتى دور للمساهمة الفردية (كنقيض للتعميم) كأساس لفهم عالم الاجتماع.

ثالثاً- الجدل حول الانسان - الطبيعة، فهو يتعلق بالعقاة بين البشر وبيئاتهم، ويهتم الجدل حول الطوعية - الجبرية (الانسان مخير أو مسير) فهذا الجدل يتركز حول اذا كان البشر ونشاطاتهم يتم تحديدها من قبل الموقف او البيئة وكما يرتأي ذلك مذهب الجبرية، أو أنها نواتج لرغباتهم المطلقة وبادراتهم الحرة وكما يرتأي ذلك مذهب الطوعية.

رابعاً- الجدل بشأن منهجية البحث العملي، وهو يتعلق بالطرائق المستخدمة في البحث عن والتعلم بشأن عالم الاجتماع، ويتركز اهتمام الجدل هنا حول

الخاص – العام، وخلاصة الجدل هنا حول اذا كانت طريقة البحث العلمي تتطلب تحليل التفسيرات او التقديرات الذاتية التي يتم الحصول عليها من خلال الممارسة المساهمة الفعلية في موقف معين على وجه الخصوص، اي أن تغوص في أعماق الانسان أو الموقف ٠ان نكون موجودين داخل الموقف تماما، اي في صلب الحدث، وكما يطلب ذلك من خلال طريقة البحث العلمي الخاصة، واللجوء الى اختبار علمي ومحكم للفرضيات وكما هو مطلوب من خلال طريقة البحث العلمي (التعميمية).

2– طبيعة المجتمع The Nature of Society

إن أحد الافتراضات بشأن طبيعة المجتمع هو جدلية النظام – الصراع – أو بمصطلحات أكثر دقة، جدلية التوجيه – الراديكالية. فعلم الاجتماع الموجه يحاول تفسير المجتمع من خلال تسليط الضوء على وحدته وتماسكه الحاجة الى التوجيه. وعلى العكس من ذلك هو علم اجتماع التغيير الراديكالي الذي يسعى الى تفسير ودراسة المجتمع من خلال تسليط الضوء على التغيرات الراديكالية والصراع البيئوي ٠الهيكلي) العميق الجذور وانماط الهيمنة والتناقضات الهيكلية في المجتمع المعاصر. فكما أوضح Burrell and Morgan فإن علم الاجتماع الموجه يهتم بالوضع الراهن والنظام الاجتماعي والاجماع والتكامل والتماسك الاجتماعي. والتضامن، واشباع الحاجة، والواقع القائم كحقيقة ملموسة، وأما علم اجتماع التغيير الراديكالي فهو يركز على التغيير الجذري (الراديكالي) والصراع البنيوي الطبقي وانماط الهيمنة والتناقض والتحرر (العتق) والحرمان والامكانيات الايجابية الناتجة من التغيير الثوري.

2– إطار لتحليل البحوث ذكر سابقا بان أي حقل معرفة اجتماعي، بما فيه المحاسبة. يمكن أن يحلل في ظل افتراضات ما بعد النظرية حول طبيعة العلم، أي البعد الذاتي – الموضوعي، وحول طبيعة المجتمع أي البعد التوجيهي – الراديكالي. ومن خلال توظيف هذين البعدين استطاع Burrell and morgan تطوير مخطط مترابط لتحليل النظرية الاجتماعية والتحليل التنظيمي بشكل خاص[53].

ويتكون المخطط من أربعة نماذج تنظيرية رائدة paradigms مميزة أعطيت العناوين التالية:

1 - الانسان الراديكالي الذي يتسم ببعدي الراديكالية والذاتية.

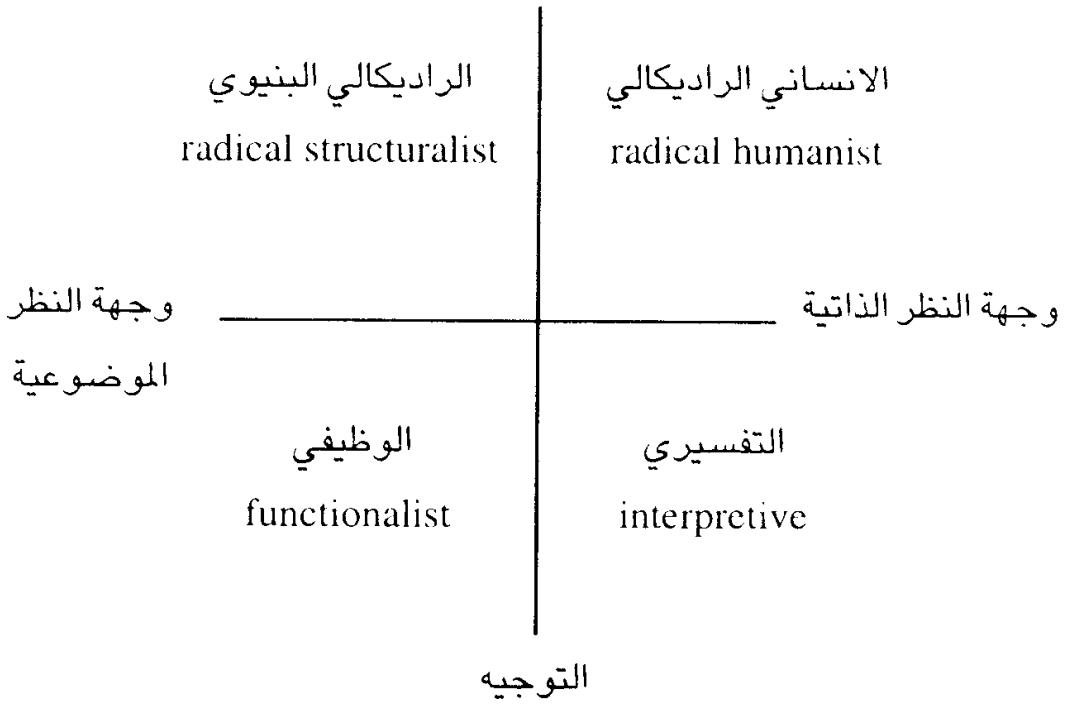
2- البنيوي الراديكالي، الذي يتسم ببعدي التغير الراديكالي والموضوعية.

3- التفسيري، الذي يتسم ببعدي الذاتية -التوجيه.

4- الوظيفي، الذي يتسم ببعدي الموضوعية والتوجيه.

ويوضح الشكل 8.8 هذا المخطط:

الشكل رقم 8.8 اربعة مداخل لتحليل النظرية الاجتماعية



فالمخطط يتكون من أربعة مداخل يراد لها أن تستخدم في تحليل مدى واسع النطاق من النظريات الاجتماعية بما فيها المحاسبة. فذكر Burrell and Morgan.

«في ظل الروابط (العلاقات) المتداخلة والمتبادلة بين المناهج العلمية المتنافسة، يصبح من الواضح بالنسبة لنا بأن مجموعتي الافتراضات يمكن أن تكونا ذا تأثير متوازن لتوليد مخطط تحليلي لدراسة النظريات الاجتماعية بشكل عام... فقد

وجدنا بأننا نملك اداة قوية للغاية للخوض في غمار مختلف مجالات الموضوعات التي هي بالتالي توفر لنا منطق معقول عن سبب الارباك والتشوش الذي يتسم به الجدل المعاصر في العلوم الاجتماعية»[54].

فعلى سبيل المثال، إن الاطار المستخدم من قبل Burrell and Morgan لدراسة وتحليل نظرية التنظيم تأثر بالافتراضات الخاصة بها من خلال الاشارة والرجوع الى النماذج التنظيرية والاستعارات المجازية واسلوب حلول الالغاز.

2.5.8 المدخل الوظيفي الى المحاسبة (وجهة النظر الوظيفية)

The functionalist

إن وجهة النظر الوظيفيةفي المحاسبة تسلط الضوء على تفسير النظام الاجتماعي الذي يلعب فيه المحاسب دوراً في منظور عالم واقعي ووضعي جبري (مسير) وتعميمي فوجهة النظر هذه تهتم بالتوجيه الفاعل في ضوء الدليل الموضوعي.

ان العالم الوظيفي المتمسك بالنموذج التنظيري الرائد ينظر الى الظواهر المحاسبية على أنها علاقات تنبع من عالم الحقيقة الملموس تتسم بانتظامية أو تكرارية الظهور وعلاقات سببية وسهلة الانصياع الى التفسير والتنبؤ العلميين.

وبالاضافة الى ذلك فإن النظام الاجتماعي، وكما هو محدد من قبل الهياكل القائمة حاليا المتعلقة بالسوق والمنشأة، يوخذ على أنه مسلمة، فلا وجود هناك الى اشارة تتعلق بالهيمنة أو الصراع. فكلا النظرتين بشأن الظواهر الاجتماعية وعالم الاجتماع يتم استخدامها لتطوير نظريات يفترض ان تكون خالية من القيم وليس لها أي صلات تاريخية.

وكما هو الحال مع الوظيفة البنيوية، فإن النموذج التنظيري الرائد الوظيفي يركز على تحديد وظائف المحاسبة اللازمة لاجل عمليات ومنظمات كفؤة. فهذه السمات هي «شروط وظيفية مسبقة» أو «لزوميات وظيفية» لاجل التكيف وتحقيق الهدف والتكامل واستمرار الكينونة أو المحافظة على النمط، ولاجل خدمة هذه اللزوميات أو الظروف المسبقة فإن ذلك يستعدي تعريف هياكل أو عناصر المحاسبة.

وكما هو الحال مع نظرية النظام فإن النموذج التنظيري الرائد الوظيفي في المحاسبة يسلط الضوء على كل من البحث عن تمثيل قياسي / تشابهي للنظام المحاسبي وتحليل النظام.

ويتم التعبير عن التفاعلية (تبادلية العلاقات) في ضوء تركيزه على علاقات وانتماءات الانسان وتفاعلاته من خلال المحاسبة السلوكية.

وتمثل المدرسة الموضوعية وعلى أساس التزامها بالطرائق والنماذج المستخدمة في العلوم الطبيعية الاسلوب المهيمن في التنظير والبحث المحاسبين. وفي حقيقة الامر، فإن المذهب التجريبي التجريدي كعنوان ينطبق تماما على معظم البحوث المحاسبية الميدانية المنشورة. فهناك حاجة ملحة تماما لتطوير نماذج محكمة عن الظواهر المحاسبية في حالةالمتغيرات المربكة والمحيرة واعتماد منهجية علمية مبنية على الطرائق الافتراضية – الاستنباطية .

فوجهة النظر الوظيفية في المحاسبة تعكس ما اعتبر عموماً بأنه المسار العام للبحث المحاسبي، وتتضمن افتراضاتها الآتي:

«ان النظرية منفصلة عن المشاهدات المستخدمة لاثبات أو دحض النظرية. وبالتالي يمكن قبول المدخل الافتراضي – الاستنباطي لاغراض التفسير العلمي. ويؤدي هذا الى تفصيل الطرق الكمية لتحليل وتجميع البيانات التي تفضي الى صياغة العموميات»[55].

3.5.8 المدخل التفسيري في المحاسبة (وجهة النظ التفسيرية)

The Interprective view in Accounting

إن وجهة النظر التفسيرية في المحاسبة تركز على تفسير النظام الاجتماعي من وجهة نظر الاسماني، والمناهض للوضعية، والمؤمن بالطوعية (الطوعي، اي الانسان مخير) في ظل موقف ايديولوجي. وفي المحاسبة فإنها تستهدف فهم الممارسة الذاتية للافراد المعنيين باعداد وتوصيل المعلومات المحاسبية والتحقق من صدقها، فالتفسيرات والتأويلات المطبقة على المحاسبة تسلط الضوء على دراسة الحسيات المحاسبية مثل المؤسسات المحاسبية، والكتب المنهجية المحاسبية، والادبيات المحاسبية، واللغات والمحاسبية، والايديولوجيات في خلال استخدام التفسير والفهم.

واذا تم تطبيق علم الظواهر في المحاسبة فإنه سيحاول جعل الاوجه الأساسية واضحة تماما، فيمكن تحقيق ذلك من خلال مشاهدات وضعية اعتيادية. فبالرغم من أن مدرسة الفكر التفسيري في المحاسبة مازالت في بداية الطريق الا أنها تمكنت من تسليط الضوء على :

1 – قدرة المعلومات في «هيكلية الواقع»[56].

2– دور المحاسبة كأداة «لغوية»[57].

3– أدوار أخرى يمكن للمحاسبة ان تقوم بها أو تعكسها[58].

فمن وجهة نظر انصار المذهب التفسيري فإن المحاسبة ليست بأكثر من اسماء ومفاهيم ورموز تستخدم لصياغة واقعنا الاجتماعي. فلا يمكن فهم المحاسبة الا من خلال وجهة نظر اولئك المعنيين باعدادها وتوصيلها واستخدامها، ومن وجهة نظر منهجية البحث العلمي فإن أساليب وطرائق المنهج الخاص وليس طرائق واساليب المنهج الافتراضي – الاستنباطي هي التي تحتاج اليها لكي نعيد ثانية صياغة تعريف المشكلة من وجهة نظر القائم بالسلوك.

وعليه فإن الافتراضات المهيمنة لوجهة النظر التفسيرية في المحاسبة يجب أن تحدد في الآتي:

أ– معتقدات بشأن المعرفة Beliefs About Knowledge

تفسيرات علمية للنوايا المنشودة من قبل الانسان. ويتم تقييم كفايتها من خلال معايير الاتساق المنطقي، والتفسير الذاتي والتوافق مع تفسيرات ذات طبيعة مشتركة من قبل أولئك الذين يقومون بالسلوك.

ب– معتقدات بشأن الواقع المادي والواقع الاجتماعي Belicfs About Physical and Social Reality

إن الواقع الاجتماعي ناشيء منطقياً، ومتولد ذاتيا ومحسوس من خلال تفاعلات الانسان. فكل السلوكيات والتصرفات لها معنى وغرض التي هي موهوبة تاريخيا، وتنبع من جذور الممارسات التاريخية الاجتماعية. فالنظام الاجتماعي مضمون. وأما الصراع فيتم اصلاحه من خلال الانظمة المشتركة ذات المعاني أو المدلولات الاجتماعية.

ج- العلاقة بين النظرية والتطبيق Relationship Between Theory and Practice

تسعى النظرية الى تفسير السلوك وفهم الكيفية التي تم بها تشكيل واعادة تشكيل النظام الاجتماعي[59].

وبالرغم من أن مدرسة الفكر التفسيري لا تتمتع بهيمنة في المحاسبة الا انها تعاني من ثلاث محددات رئيسة:

1- تفترض بأن الباحث / المشاهد شبه المقدس يمكن أن يفهم السلوك الاجتماعي من خلال ذاتية مجردة دون أي تدخل منه.

2- تخلق وهم حول نظرية صرفة من خلال استخدام منطق احتكار الكلام لفترة طويلة.

3- تفشل بأن تكون بحث أو تقصي لاجل التغيير[60].

4.5.8 المدخل الانساني الراديكالي (وجهة النظر الانسانية الراديكالية) في المحاسبة The Radical Humanist View in Accounting

إن وجهة النظر الانسانية الراديكالية تركز على تفسير النظام الاجتماعي من منظور اسماني وطوعي وخاص في ظل وضع تأكيد خاص على اشكال التغيير الجذري أو الثوري. ويعطي هذا المدخل تقديراً عاليا أي بحث يرجع النقد الفلسفي الى منهجية بحث علمية معيارية. ففي شكل نظرية انتقاديةفإنه يتطلب شكلين من التحليل:

أ- تحليل تصنيفي لمسائل الوجود ونظرية المعرفة ومنهجية البحث العلمي المؤطرةللعلم المنظم.

ب- انتقاد (مبني على هذا التحليل) للتداخل المتبادل الديناميكي بين البحوث التنظيمية والنظرية والتطبيق[61].

فهو سيوسع من انتقاده المعرفي على نظرية المعرفة ليتضمن:

أ- حديث عن المحددات المتعلقة بطرائق البحث العلمي البديلة.

ب- تحليل العلاقة بين مجتمع الباحثين التنظيميين واعضاء المنظمة والمطبقين فيها.

ج- الاعتراف بالهدف الميداني لاي نمط بحث معين[62].

ان النظرية الانتقادية في المحاسبة تفترض بأن النظريات والحقائق ما هي الا مجرد انعاكسات لعالم الحقيقة والواقع. فتنظر الى المحاسبين والادارة (من تتم المحاسبة عنهم) ومن تصل اليهم المعلومات المحاسبية على أنهم سجناء لنمط من الادراك الذي تتم هيكلته من خلال العمليات الايديولوجية، فكافة اوجه المحاسبة ستكون تحت المراقبة الشديدة وبالذات سماتها التنافرية باختصار، سينظر الى المحاسبة على أنها تخلق «سجن نفسي» اذ تصبح الحقائق التنظيمية مؤكدة ومهيمنة. فالمنطق هنا هو ان النظم المحاسبية تشجع وترسخ التنافر والصراع، اذا، فهذه النظرة ترتأي بأن على المحاسبة أن تساعد الناس في إدراك امكانياتهم من خلال مساعدتهم على تحقيق حاجاتهم أو أنها ستوجههم نحو مجالات تتوافق مع اهتمامات Habermas المتعلقة بكفاءة توصيل المعلومات، واهتمامات Garmsci و Lukas المتعلقة بالايديولوجية والوعي / الادراك الكاذب[63]

فيتطرق Garmsci على وجه الخصوص الى مشكلة الوعي الكاذب من خلال تحليله لموقف المفكرين في المجتمع المعاصر. وبالرغم من أنه يرتأي بأن كافة الناس هم بشر مفكرون الا أنه ليس كل فرد في ظل الرأسمالية يمارس وظائف التفكير وبالاضافة الى ذلك، فهو يميز بين المفكرين التقليديين، الذين هم من الناحيةالتاريخية مستقلين عن المصالح الطبقية والمفكرين، المرتبطين عضوانيا بالمصالح الطبقية ففي المجتمع الرأسمالي يرتبط معظم المفكرون عضوانيا بالطبقة البرجوازية. فبسبب الهيمنة الايديولوجية للرأسمالية فإن القليل من المفكرين يرتبطون بعلاقات مع مصالح الطبقات الدنيا. وعند تطبيق هذا النوع من التفسير الراديكالي في حقل المحاسبة فهو يعني بأنه «لغاية ظهور نخبة عضوانية من المحاسبين الذين لا يرتبطون ايدولوجيا بالطبقة الرأسمالية فإن علم المحاسبة سيستمر بكونه نسخة طبق الاصل لمصالح وايديولوجيات الرأسمالية. ولكن المحاسبون التقليديون الوظيفيون سيكونون سريعين جدا في توجيه الاتهام الى الانسانيين الراديكاليين بكونهم مخربين ولا يتمتعون بروحية اكاديمية. فكما ذكر Burrell and Morgan فإنه عادة يتم وصف الانسانيين الراديكالين بأنهم «راديكاليين متطرفين يشعلون نار الوعي الثور،ي أو وجوديين بدون وعي أو تفكير

الذين لن يتكيفوا ولا يمكن لهم أن يتكيفوا مع عالم الواقع ويقبلوا بمسيرةالتقدم التي لا مناص منها[64].

5.5.8 المدخل البنيوي الراديكالي (وجهة النظر البنوية الراديكالية) الى المحاسبة

The Radical Strncturalist View in Accounting

إن وجهة نظر البنيويين الردايكاليين في المحاسبة تتحدى النظام الاجتماعي من منظور الواقعية والوصفية والجبرية والتعميمية. فوجهة النظر هذه تسعى الى تغيير جذري، وعتق راديكالي وتحقق الامكانيات بأسلوب راديكالي من خلال توظيف التحليل الذي يضع تأكيد على الصراع البنيوي وانماط الهيمنة والتناقض والحرمان. فهذا النموذج التنظيري الرائد سيولد نظريات محاسبية مبنية على استعارات مجازية مثل أداة الهيمنة ونظام انشقاقي (يخلق الفجوات بين طبقات او افراد المجتمع) والكارثة.

فدور المحاسبة (في ظل تحليلات Weber الكلاسيكية للبيروقراطية) كنمط هيمنة وتحليلات Robert Mitchel «للقانون الحديدي لحكم القلة» Iron Law of Oligarch، وتحليلات الماركسيين للمنظمة، سيظهر كأداة قوية لاجل الهيمنة، ومن الواجب فهمها على أنها جزء مهم في عملية هيمنة أوسع ضمن المجتمع ككل فكما ذكر David Cooper.

«من وجهة نظر هؤلاء البنيويون الراديكاليون فأن المنظمات ما هي إلا أدوات بيد القوى الاجتماعية المهتمة بالمحافظة على تقسيم العمل وتوزيع الثروة في المجتمع. وبالنسبة لهولاء الباحثين، الذين من الواضح بأن وجهة نظرهم مغيبة تماما في البحوث المحاسبية الحالية، هناك نوع من محاولة ترسيخ الواقع القائم للمنظمة المتضمن التمييز بالعنصري والجنسي وانماط تقسيم الطبقات الاجتماعي والتوزيع غير المتساوي للثروة والسلطة والدخول .... فالاخفاق بالاعتراف بهذه السمات وعلاقة التطبيقات المحاسبية بها،يبدو من وجهة نظرهم بأنه حذف غريب الاطوار لدراسات تسعى بشكل واضح ان تخضع المحاسبة للمساءلة»[65]

ويتمسك المحاسبون البنيويون بوجهةنظر موضوعية عن عالم الاجتماع ولكنهم يسلطون الضوء على التناقضات الاضداد والنزعات نحو الازمات التي تخلقها العلمية المحاسبية. وعلى العكس من الانسانيين الراديكاليين في تأكيدهم على ظواهر

البنية الفوقية مثل الايديولوجية والوعي المشوه فإن البنيويين الراديكاليين في المحاسبة يسلطون الضوء على العلاقة بين سمات الهيمنة المحاسبية والاقتصادية والسياسية.

ويؤكد البنيويون الراديكاليون من أمثال Althusser و Nicos Poulantzas على الاستقلالية النسبية للهياكل السياسية والايديولوجية عن الاطار الاقتصادي الاساس في ظل كونه علاقة بالنماذج المفرطة التحديد للماركسيين التقليديين. فبقدر تعلق الامر بالتطبيقات المحاسبية فإن هذا المدخل يركز على الاستقلالية النسبية للتطبيقات والسياسات والنظريات المحاسبية عن القوى الاقتصادية والسياسية المعلنة، فيمكن النظر الى تطوير المحاسبة بأنها عملية فريدة من نوعها، التي يتم تعريفها من الداخل. ويتم التعبير ببلاغة عن جدول اعمال مشابهة لذلك ضمن مدرسة البنيويون الراديكاليون وكالاتي:

«يمكن أيضا تطبيق النظريات الراديكالية على مسألة محاسبية محددة: ما الذي يؤطر التحولات الجوهرية في الممارسات التوجيهية للدولة؟ وما هو حجم الاهمية التي يجب ان ينسبها المحاسبون لهذه التحولات؟ وما الذي يقرر مستوى استقلالية الدولة مقابلة (بالضد من) المجموعات المنتفعة والمتضررة، وبهذا الصدد، ما هو مقدار الثقة أو الاهلية التي يمكن ان تعطي الى اراء كتاب مثل Benston ، القائلة بأن التوجيهات المتعلقة بالافصاح هي أسيرة المصالح المكتسبة؟ وهل تختلف درجة الاستقلالية في ضوءمديات المصالح الموجهة؟ وأي موقف على مهنة المحاسبة ان تتخذه بقدر تعلق الامر بمجالات التوجيه المركزي عليها؟ من هم أطراف الصراع الساعين للسيطرة على المؤسسات ان يختاروا التوجيهية للدولة؟ وكيف ينبغي للمحاسبين ان يختاروا طرف كي يدعموه؟ ان الهيمنة المتواصلة للفكر الكلاسيكي الجديد تخدم باتجاه استبعاد اسئلة مثل هذه عن برنامج عمل البحوث المحاسبية. وان هذا الموقف سيستمر مادام المحاسب الاكاديمي يفتقر الى المثالية العلمية الداعية الى جعل كل شيء مفتوح للنقاش في مجتمع المفكرين[66].

Notes المصادر

المصادر حسب تسلسلها في الفصل الثامن

1. Kolb, D.A., Rubin, I. M. and McIntyre, J.M., Organizational Psychology Psychology: An Experine Approach (Enlewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1974).
2. Payne, Roy L., "The Nature of Knowledge and Organizational Psychology", in The and Practice of Organizational Psychology, eds Nigel Nicholson and Toby D. Wall (Lone Academic Press, 1982), pp. 37-67.
3. Pears, D., What is Knowledge? (New York: Harper and Row, 1971).
4. Hamlyn, D. W., The Theory of Knowledge (London: Macmillan, 1971).
5. Hospers, J., An Introduction to Philosophical Analysis (Englewood Cliffs, NJ: Prentice-B 1967).
6. Phillips, D., Abandoning Method (San Francisco: Jossey: Jossey-Bass, 1973).
7. Russell, B., The Problems of Philosophy (London: Butterworth, 1912).
8. Payne, Roy L, "The Nature of Knowledge and Organizational Psychology", op. cit.
9. Ibid., p.46.
10. Hudson, L., Contrary Imaginations (New York: Scholar Books, 1966).
11. Gordon. G., "A Contibfency Model for the Design of Problem Solving Research Prorams: A Perspective or Diffusion Research", Milbank Fund Quarterly (Spring, 1974), pp. 185-220.
12. Mitroff, I.I., "Norms and Counter-Norms in a Select Group of the Apollo Moon Scientists: A Case Study of the Ambivalence of Scientist", American Sociological Review (1973-4). pp. 579-95.

13. Mitroff, I.I., The Subjective Side of Science: An Inquiry into the Psychology of the Apollo Moon Scientists (Amsterdam: Elsevier, 1974).

14. Maslow, A. H., The Psychology of Science (New York: Harper & Row, 1966).

15. Jung, C. G., Collected Works, Vol. 6, Psychological Types (Princeton, NJ: Princeton University Press, 1971).

16. Mitroff, I. I., and Kilman, R. H., Methodological Approaches to Social Science (San Francisco: Jossey-Bass, 1987).

17. Choudhury, Nandan, "Starting Out in Management Accounting Research", Accounting and Business Research (Summer, 1967), pp. 205-20.

18. Ibid., p. 206.

19. Mitroff, I. I. and Kilman, R. H., Methodological Approaches to Social Science, op. cit.

20. Ibid., p. 33.

21. Ibid., p. 68.

22. Braithwaite, R., Scientific Explanation (Cambridge: Cambridge University Press, 1973), p. 1.

23. Cole T.D. and Campbell, D. T., "The Design and Conduct of Quasi-Experiments and True Experiments in Field Settings", in Handbook of Industrial and Organizational Psychology ed. M. D. Dunnette (Chicago: Rand McNally, 1976).

24. Allport, Gordon W., Personality: A Psychological Interpretation (New York: Henry Holt, 1937), p. 22.

25. Burrell, G. and Morgan, G., Sociological Paradigms and Organizational Analysis (London: Heinemann, 1979).

26. Ibid., p.6.

27. Ibid., pp. 6 - 7.

28. Everes, R. and Louis, M. R., "Alternative Perspectives in the Organizational Sciences: Inquiry from the Inside and Inquiry from the Outside", Academy of Management Review 6 (1981), pp. 385-95.

29. Ibid., p. 390.

30. Habermas, J., Knowledge and Human Interest (Boston: Beacon Press, 1971).

31. Behling, Orlando, "The Case for the Natural Science Model for Research in Organizational Behavior and Organizational Theory", Academy of Management Review 5 (1980), pp. 484-5.

32. Luthans, F. and Davis, T.R., "An Ideographic Approach to Organizational Behavior Research: The Use of A Single Case Experimental Designs and Direct Measures", Academy of Management Review 3 (1982), p. 382.

33. Ibid., p. 380.

34. Ibid.

35. Sanday, Peggy Reeves, "The Ethnographic Paradigm(s)", Administrative Science Quarterly (December, 1979), p. 525.

36. Van Maanen, John, "The Fact of Fiction in Organizational Ethnography", Administrative Science Quarterly (December, 1979), pp. 539-50.

37. Spiegelberg, H., "The Essentials of the Phenomenological Moth-od", in The Phenomenological Movement: A Historical Introduction, 2nd ed. (The Hague: Martinus Nijhoff, 1965), pp. 655-7.

38. Campbell, O. T. and Fiske, D. W., "Convergent and Discriminant Validation by the Multitrait-Multimethod Matrix", Psychological Bulletin 56 (1956), pp. 81-105.

39. Allport, Personality, op., p. 22.

40. Jick, Todd D., "Rising Qualitative and Quantitative Methods: Triangulation in Action", Admiistrative Science Quarterly (December, 1979), p. 605.

41. Ibid.

42. Evered, R. and Louis, MR., "Alternative Perspectives in the Organizational Sciences", op. cit., pp. 392-4.

43. Ibid., p. 394.

44. Pepper, S. C., World Hypothesis (Berkeley: University of California Press, 1992).

45. Ibid., p. 183.

46. Ibid., p. 193.

47. Ibid., p. 233.

48. Payne, R., "The Nature of Knowledge and Organizational Psychology," in Theory and Method in Oranizational Psychology eds N. Nicholson and T. Wall (NY: Academic Press, 1982), p. 52.

49. Ohlson, J. A., "Earnings, Book Values, and Dividends in Equity Valuation", Contemporary Accounting Research (Spring, 1995), pp. 685-731.

50. Feltham, G. A. and Ohlson, J. A., "Valuation and Clean Surplus Accounting foe Operating and Financing Activities", Contemporary Accounting Research (Spring, 1995), pp. 685-731.

51. Beaver, W. H., "Diretions in Accounting Research: Near and Far", Accounting Horizons (June 1996), p. 122.

52. Burrell, Cibson and Morgan, Gareth, Sociological Paradigms and Organizational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life (London: Heinemann, 1979).

53. Ibid., p. 22.

54. Ibid., p. xiii.

55. Wai Fong, Chua, "Radical Development in Accounting Thought", The Accounting Review (October, 1986), p. 611.

56. Boland, R. J., and Pondy, L. R., "Accounting in Organizations: A Union of Natural and Rational Perspectives:, Accounting, Organizations and Society 5 (1980), pp. 223-34; Burchell, S. et al., "The Roles of Accounting in Organizations and Society", Accounting, Organizations and Society 5 (1980), pp. 5-27; Colville, I., "Reconstructing 'Behavioral Accounting'", Accounting Organizations and Society 2/3 (1983), pp. 269-86; Tomkins, C., and Groves, R., "The Everyday Accountant and Researching His Reality", Accounting, Organizations and Society 4 (1983), pp. 361-74.

57. Belkaoui, Ahmed, "Linguistic Relativity in Accounting", Accounting, Organizations and Society (October, 1978), pp. 97-104.

58. Hayes, D. C., "Accounting for Accounting: A Study about Managerial Accounting", Accounting, Organizations and Society 2/3 (1983), PP. 241-50.

59. Wai Fong, Chua, "Radical Development in Accounting", op. cit. p. 615.

60. Steffy, Brian D. and Grimes, Andrew J., "A Critical Theory of Organization Science", Academy of Management Review 11, no. 2 (1986), pp. 322-36.

61. Ibid., p. 324.

62. Ibid., p. 325.

63. Habermas, J., Toward a Rational Society, trans. J. J. Shapiro (Boston: Beacon Press, 1970); A. Gramsci, Selections from the Prison Notebooks of Antonio Gramsci, eds Quinton Hoare and Geoffrey Nowell-Smith (London: Lawrence and Wishart, 1971); Lukacs, G., History and Class Consciousness (London: Merlin Press, 1973).

64. Burrell, G. and Morgan, G., Sociological Paradigms and Organizational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life, op. cit. p. 307.

65. Cooper, David, "Tidiness, Muddle, and Things: Commonalities and Divergencies in Two Approaches to Management Accounting Research", Accounting, Organizations and Society 8 (1983), p. 277.

66. Tinker, Anthony, "Theories of the State and the State of Accounting: Economic Reductionism and Political Voluntarism in Accounting Regulation Theory", Journal of Accounting and Public Policy (Spring, 1984), p. 71.

References المصادر حسب الموضوعات

American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (Sarasota, Fl., 1977).

Beaver, W.H., "Directions in Accounting Research: Near and Far", Accounting Horizons (June 1996): pp. 113-124.

Belkaoui, A., Conceptual Foundations of Management Accounting (Reading, MA: Addison-Wesley, 1930).

Belkaoui. A., "Linguistic Relativity in Accounting, Organizations and Society, (October, 1978), pp. 97-104.

Belkaoui, A., "A Test of the Linguistic Relativity in Accounting", Canadian Journal of Administrative Sciences (December, 1984), pp. 238-55.

Bernard, V. L., "Cross-Sectional Dependence and Problems in Inference in Market-Based Accounting Research", Journal of Accounting Research (4) (1987), pp. 75-8.

Burrell, G., and Morgan, G., Sociological Paradigms and Organizational Analysis (Aldershot: Gower, 1979).

Burrell, Gibson and Morgan, Gareth, Sociological Paradigms and Organizational Analysis: Elements of the Sociology of Gorporate Life (London: Heinemann, 1979).

Burtt, E. A., "The Status of 'World Hypothesis'", Philosopical Review (1943) LII, pp. 590-601.

Chua, Wai Fong, "Radical Development in Accounting Thought", The Accounting Review, (October, 1986), pp. 601-32.

Cohen, J., Power Statistics for Behavioral Sciences (New York: *Wiley, 1978).*

Cooper, D. J., "Tidiness, Muddle and Things: Commonalities and Divergences in Tow Approaches to Management Accounting Research", Accounting, Organizations and Society (1983), pp. 213, 269-86.

Feltham, G. A. and Ohlson, J.A., "Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities", Contemporary Accounting Research (Spring, 1995), pp. 689-731.

Foucault, M., "Orders of Discoures", Social Science Information 10, (1971), pp. 7-30.

Herbst, P. C., Behavorial Worlds: The Study of Single Cases (London: Tavistock, 1970).

Hopper., T., and Powell, A., "Making Sense of Research into Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its Underlying Assumptions", Journal of Management Studies (September, 1985), pp. 429-65.

Lee. T., "Education, Practice and Research in Accounting: Gaps, Closed Loops, Bridges and Magic Accounting", Accounting and Business Research (Summer, 1989), pp. 237-53.

Magee, B., Popper (London: Fontana, 1973).

Mattessich, Richard, Critique of Accounting - Examination of the FOundations and Normative Structure of Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1995).

Ohlson, J. A., "Earnings, Book Values, and Dividends in Equity Valuation", Contemporary Accounting Research (Spring, 1995), pp. 661-87.

Payne, R., "Truisms in Organizational Behavior", Interpersonal Development 6, (1975/76), pp. 203-20.

Payen, R., "The Nature of Knowledge and Organizational Psychology", in Theory and Method in Organizational Psychology eds N. Nicholson and T. Wall (New York: Academic Press, 1982), pp. 37-76.

Pepper, S.C., Concept and Quality (Chicago: Open Court, 1966).

Pepper, S.C. World Hypothesis: A Study in Evidence (Berkeley: University of California Press, 1942).

Riahi-Belkaoui, A., Accounting, A Multi Paradigmatic Science (West, Ct.: Greenwood Publishing, 1996).

Riahi-Belkaoui, A., Research Perspctives in Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1997).

Sarbin, T., "Contextualism: A World View for Modern Psychology", in Nebraska Symposium on Motivation (Lincoln: University of Nebraka Press, 1977).

Spencer, L. and Dale, A., "Integration and Regulation in Organizations: A Contexrual Approach", Sociological REview (27) (1979), pp. 679-702.

Tsoukas, H., "Introduction: From Social Engineering to Reflective Action in Organizarional Behavior", in New Thinking in Organizational Behavior, ed. H. Tsoukas (Oxford: Butterworth/ Heinemann, 1994), pp. 1-21.

Watts, R.L. and Zimmerman, J. L., "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective", The Accounting REview (1), (1990), pp. 112-34.

Webster, J., and Starbuck, W., "Theory Building in Industrial and Organizatinal Behavior", in New Thinking in Organizational Behavior, ed. H. Tsoukas (Oxford: Butterworth/ Heinemann, 1988), pp. 1-21.

Wells, M.C., "Revolution in Accounting Thought", The Accounting Review (July, 1976), pp. 250-78.

الفصل التاسع

المحاسبة: علم متعدد النماذج التنظيرية

(المدارس الفكرية) الرائدة

Accounting : A Multiple Paradigm Science

1.9 مقدمة

2.9 مفهوم النموذج التنظري الرائد

1.2.9 التغيرات الثورية والنظريات والنموذج التنظيري الرائد عند فواصل (منعطفات) التوازن

2.2.9 نظرية kuhn العامة للثورات العلمية

3.2.9 رؤى Rizer حول النماذج التنظيرية الرائدة المتعددة في المحاسبة.

3.9 النموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان / الاستقرائي

1.3.9 الامثلة الرائدة (الامثولات) 2.3.9 موضوع الدراسة

3.3.9 النظريات 4.3.9 الطرائق

4.9 النموذج التنظيري الرائد للدخل الحقيقي / الاستنباطي

1.4.9 الامثلة الرائدة 2.4.9 موضوع الدراسة

3.4.9 النظريات 4.4.9 الطرائق

5.9 النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / نموذج القرار

1.5.9 الامثلة الرائدة 2.5.9 موضوع الدراسة

3.5.9 النظريات 4.5.9 الطرائق

6.9 النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صانع القرار / السلوكية الجماعية للقرار

1.6.9 الامثلةالرائدة 2.6.9 موضوع الدراسة

3.6.9 موضوع الدراسات 4.6.9 النظريات 4.6.9 الطرائق

7.9 النموذج التنظيري الرائد لمنفعةالقرار / صانع القرار / الاستخدم الفردي

1.7.9 الامثلة الرائدة 2.7.9 موضوع الدراسة

3.7.9 النظريات 4.7.9 الطرائق

8.9 النموذج التنظيري الرائد للمعلومة / الاقتصاديات

1.8.9 الامثلة الرائدة 2.8.9 موضوع الدراسة

3.8.9 النظريات 4.8.9 الطرائق

9.9 علم الاجتماع

10.9 التفكك التحليل العلمي من خلال نقد النصوص

1.11.9 الاستنتاجات

1.9 مقدمة Introducation

ببراعة وذكاء كبيرين يصف Hegel تاريخ الفكر والثقافة بأنه نمط متغير من أفكار متحررة عظيمة التي بدورها تتحول الى خانقة ومقيدة وبالتالي تولد الحافز عل تدمير نفسها من قبل مفاهيم اخرى معتقة، وفي نفس الوقت مستعبدة فالخطوة الاولى باتجاه فهم البشر هو ان ندرك ونعي النموذج او النماذج التي تهيمن على وتتخلل افكارهم وتصرفاتهم. وكما هو الحال مع كافة المحاولات لجعل البشر واعين ومدركين للطرائق التي يفكرون بها، فإنه نشاط صعب، وفي بعض الاحيان مولم ومن المرجح أن يولد نتائج مزعجة تماما. وأما المهمة الثانية، فهي تحليل النموذج نفسه، وهذا يتطلب من المحلل ان يقبله، أو يعدله أو يرفضه، وفي ضوء الحالة الاخيرة، أي الرفض، عليه توفير نموذج بديل أكثر كفاءة وملائمة منه»[1].

منذ زمن ليس بالبعيد، ظهر نوع من الاحتقار والازدراء للمحاسبة داخل وخارج الجامعات. ولكن لحسن الحظ فإن الموقف قد تغير. فالكثير من المسوحات حول الدراسات الميدانية ونتائجها تشهد بالمكانة العالية للمحاسبة[2].

فالباحثون المحاسبون (علماء المحاسبة) وظفوا مختلف طرائق البحث العلمي والنظريات لدراسة وتحليل كافة المسائل الممكنة التي تثير مختلف الاهتمامات في حقلهم المعرفي. وابتداءا في مستهل السبعينات من القرن الماضي، تم توجيه الانتقاد الى هذا النوع من البحث النظري المسبق على أنه نظريا غير كفوء ويشكو من خلل، مشكوك في أمرها[3]. ففي العام 1973 ادعى Gondes and Pouuch بعدم وجود نموذج بحثي مسبق يستطيع ان يبرر تفوق مجموعة من الاجراءات المحاسبية على غيرها. ولكن wells في العام 1976 ، في مقالة دافع عن البحث المسبق على أنه خطوة ضرورية لثورة في الفكر المحاسبي[4].

فبرهن Wells على أن الاحداث المحاسبية تبدو وكأنها تتبع نمط أو شكل ناجح من الثورة التي وصفها kuhn وبالتالي فإن حقل المحاسبة بدأ بالخروج من حالة الازمة. باختصار، إن فكرة kuhn تتلخص بأن أي علم يهيمن عليه نموذج تنظيري رائد (أو مدرسة فكرية مهيمنة) paradigm في أي لحظة من الزمن. وتتبع ذلك مرحلة ظهور الشواذ anomalies (خروج عن القاعدة او المألوف أو مناهضة

النموذج التنظيري الرائد، موديا ذلك في النهاية الى ثورة تطيح بالنموذج التنظيري الرائد عندما يحل النموذج التنظيري الجديد محل القديم. إن المسألة المركزية والبالغة الاهمية من النمط الثوري لـ kuhn هو تعريف النموذج التنظيري الرائد. افترض، بأن تعريف من هذا النوع ممكن، فإن الخطوة التالية هي تحديد النماذج التنظيرية الرائدة في المحاسبة. فأخذت الجمعية الامريكية للمحاسبة AAA هذه الخطوة على عاتقها في العام 1977 عندما أصدرت «تقرير عن النظرية المحاسبية وقبول النظرية» Statement 9SOATAT) Accounting Theory and Theery Acceptance [5].

فهذا التقرير يحلل التطورات في الفكر المحاسبي من منظور «فلسفة العلم» أي في ضوء افكار kuhn حول كيفية حدوث التقدم العلمي فيحدد SOATAT ثلاثة مداخل نظرية مهيمنة:

1- المدخل التقليدي (المدخل الحقيقي/ الاستقرائي المستخدم من قبل كل من المعياريين الاستنباطيين والكتاب الوضعيين الاستقرائيين.

2- مدخل القرار - المنفعة المستخدم من قبل اولئك الذين يؤكدون على نماذج القرار ويسلطون الضوء على صانعي القرارات (بحوث المحاسبة السلوكية وبحوث السوق).

3- مدخل اقتصاديات المعلومات في ظل تمييز بين حالة الفرد الواحد وحالة تعدد الافراد.

إن أحدى وجهات النظر التي ادرجت في تقرير الجمعية الامريكية للمحاسبة في اعلاه، وهي ذات ملائمة كبيرة لهذا الكتاب، هي أن تنوع النظريات والمداخل المحاسبية الاخذ بالتزايد يشير الى وجود عدة نماذج تنظيرية رائدة متنافسة. وهناك ما هو اكثر من ذلك، وهو أن هذا التقرير يرتأي بأن هذه النماذج التنظيرية الرائدة المتنافسة قد تكون:

«على سبيل المثال، أحد النماذج التنظرية الرائدة، الذي يمكن وصفه بمدخل علم الانسان يشخص التطبيقات / الممارسات المهنية للمحاسبين على أنها مجال (بحثي) محاسبي ميداني. وفي ضوء هذا النموذج التنظري الرائد فإن النظرية المحاسبية

تصاغ على أنها مسألة ترشيد، والتوصل الى استنتاجات من التطبيقات المحاسبية القائمة. وكنموذج تنظيري رائد آخر، لدينا ذلك الذي يعتمد بشكل كبير على سلوكية اسواق الاسهم لتوفير مجال بحثي ميداني يتم من خلاله بناء وتطبيق النظرية المحاسبية. وهناك نظرة عامة أخرى عن المحاسبة التي تحدد عملية القرارات من قبل الافراد أو / و نظريات القرار القائمة على إنها مجال بحثي ميداني للنظرية المحاسبية. ومن الممكن توسيع هذا التصنيف الثلاثي لكي يتضمن كل من المدخل المثالي ومدخل اقتصاديات المعلومات وكل منهما يعرض مجال بحثي ميداني محاسبي فريد من نوعه نوعا»[6].

أولا: اذا تم قبول تطبيق مفهوم kuhn في ضوء تفسيرات wells فإن المحاسبة ترقى ال مرتبة علم.

ثانيا: اذا تم قبول اراء ومقترحات SOATAOT فإن المحاسبة علم متعدد النماذج التنظرية الرائدة. وتظهر لنا مسألتين في حالة قبول اراء كل من wells و SOA-TAT :

أولا: لمواجهة حالة الارباك والخلط بين النظريات والنماذج التنظرية الرائدة فإن تعريفا مناسبا للنموذج التنظيري الرائد يجب أن:

1- يصنف لنظريات على أنها مجرد عناصر أو مكونات للنموذج التنظيري الرائد.

2- يفرق ويميز بين النماذج التنظيرية الرائدة - وكلاهما يشكلان نقطتي خلل (نواقص) في آراء Wells و SOATAT .

ثانيا: إن المحاسبة، وكما هو الحال مع معظم العلوم، تفتقر الى نموذج تنظيري رائد شمولي، وعليه يجب أن نرسم خطوط تشخيصية دقيقة للنماذج التنظيرية الرائدة لكي نحقق تحديد سليم للمفاهيم المحاسبية، أي أن نجعل من المحاسبة حقل معرفة قادر على تحديد مفاهميه.

2.9 مفهوم النموذج التنظيري الرائد The Concept of paradigm

1.2.9 التغيرات لثورية والنظريات والنموذج التنظيري الرائد عند فاصلة (منعطف) التوازن

كيف تتغير حقول المعرفة (العلوم) لقد خضع هذا السؤال ومنذ زمن طويل للجدل الواسع النطاق. فالمذهب الداروينيDarwinism ، وفي ظل فكرته عن التغير الاضافي المتراكم، بعيد من أن يكون كافيا ومناسبا لتفسير التغيرات في حقول المعرفة وتطورها (نمو) المعرفة. وبدلا من ذلك فإن المؤرخين الطبيعيين، امثال Ni- [7] lesldredge and Stephen Gould ، يقترحون معنى أو مفهوم آخر للتطور الارتقاء المعروف باسم التوازن المنظم كبديل عن فترات طويلة في استقرار البنى التحتية والتكيف الاضافي، وفترات الهيجان الثوري القصيرة الامد. فمن الناحية الجوهرية «توجد انماط من الذرية (الانسياب) قائمة في شكل حالة مستقرة (التوازن) على مدى تاريخها، أي أصناف لا تتغير اطلاقا، وفي نفس الوقت تظهر فجأة اصناف جديدة من خلال انعطافات ثورية فجائية ذات تغيرات سريعة (وفي هذه اللحظة وكما هو الحال مع النموذج الداروينيي) فأن الانتخاب البيئي يقرر مصير الانواع الجديدة[8]. وكما يظهر من الجدول 1.9، فقد تم استعراض ووصف نموذج التوازن المنظم من خلال ست نظريات متضمنة نظرية الافراد، ونظرية المجموعات، ونظرية المنظمات، ونظرية حقول المعرفة، ونظرية الانواع البايولوجية والنظرية الكلية (الشاملة). وأما الجدول رقم 2.9 فيظهر الكيفية التي تختلف بها نماذج التوازن المنظم عن نظائرها التقليدية. فلكل نظرية، يعرض التوازن المنظم ثلاثة عناصر رئيسة هيكل دقيق واسع النطاق وفترات توازن، وفترات ثورات. أن ما يهمنا في هذا الفصل هو تطبيق النموذج التنظيري الرائد للتوازن المنظم على حقول المعرفة العلمية بشكل عام وفي المحاسبة بشكل خاص.

الجدول رقم 1.9 مفاهيم فترات التوازن ضمن ست نظريات

العموميات المشتركة commonalitiecs

إن الانظمة، خلال فترات التوازن، تحافظ على وتنجز خيارات الهياكل الدقيقة. فالانظمة تقوم باجراء التعديلات للمحافظة على الهياكل الدقيقة ضد أي تشويشات داخلية وخارجية، وتتنامي من خلال الاضافات المستمرة في ظل مسارات مبنية ضمن الهياكل الدقيقة، وان اي مسعى للحصول على خيارات من الهياكل الدقيقة قد ينتهي بسلوك مضطرب على السطح.

الافراد Levinson individuals

فترات الهيكلة ان المهمة الاساسية هي بناء هيكل (اطار للحياة) فعلى الانسان ان يقوم بتحديد خيارات اساسية معينة، هيكل من حوله، وان يسعى الى تحقيق اهدافه، قيمه ضمن هذا الهيكل. واذا قلنا بأن الفترة مستقرة في ظل هذا المعنى فإن ذلك يختلف ..... عن قولنا بأنها ساكنة فمهمة ..... بناء الهيكل عادة تكون مرهقة ..... وقد تتطلب انواع كثيرة من التغيرات. ولكل فترة مستقرة ..... مهام وسمات مميزة اعتمادا على موقعها ضمن دورة الحياة (1979:49) . إن (فترات) من هذا النوع عادة تمتد من 5 الى 7 سنوات، وكحد أقصى 15 سنوات (7 :1986)

المجموعات Gersick Groups (1988)

إن مسار حياة المجموعات يتكون من مرحلتين رئيستين مع فترة انتقالية تقع في منتصف الطريق بين بدأ تكوين المجموعة نهاية حياتها المتوقعة. وضمن هاتين المرحلتين تزاول المجموعة عملها باستخدام هياكل من الافتراضات والمقدمات وأنماط السلوك. وبما أن الهياكل متغيرة فإن النشاطات والفعالية تختلف من مجموعة إلى أخرى. وفي أي مرحلة، تقوم المجموعة بعملية تراكمية، بشكل عام، للعمل والتعلم والخبرة ضمن حدود اطارها ولكن (حتى لو تم إعاقتها من قبل إطارها فإن) المجموعة لا تغير من مدخلها الرئيس لانجاز المهمة.

المنظمات Tushman And Romanelli Organiztions (1985)

فترات الانسجام (التقارب): عموماً هناك فترات زمنية نسبياً طويلة من التغير والتكيف الاضافي التي توسع من الهيكل والانظمة والوسائل الرقابيةوالموارد باتجاه موازنة الاشياء بعضها للبعض الآخر بشكل متزايد (التي) تتم أولا مصاحبتها باداء فاعل (173:). (فهي) مميزة بالاستمرارية وتوجه استراتيجي (و) اضطراب .....(179:) وخلال (هذه) الفترات ..... فإن القصور الذاتي يتزايد، والتنافس الحذر يتناقص: فالهيكل باستمرار يخلق استراتيجية (125:).

حقول المعرفة العلمية KUHN (1970)

يتم توجيه العلم الاعتيادي (المألوف) باتجاه ربط الظواهر والنظريات التي يوفرها حاليا النموذج التنظيري الرائد (24:) . وهناك ثلاثة اصناف من المشاكل: تحديد حقيقة أساسية، ومناظرة / مطابقة الحقائق مع النظرية، وصياغة النظرية – تستنفد أدبيات العلم الاعتيادي الميداني والنظري ..... ولا يمكن انجاز اي عمل إلا في ظل هذا النموذج التنظيري الرائد، وأن إهمال، أو التخلي عنا النموذج التنظيري الرائد يعني التوقف عن ممارسة العلم الذي نعرفه (34:).

الاصناف / الانواع البايولوجية Gould (1980)

إن التحول/ التغير العرقي أو النوعي ما هو إلا تعديل طفيف ضمن المجتمعات، فهو يتسم بالتعاقب ومتكيف (15:) (فهو نمط من التطور من خلاله) يتغير كامل المجتمع من حالة الى أخرى. ولأن الفناء (من خلال التدمير، وليس من خلال التطور الى أي شيء آخر، هو الشائع أو الاعتيادي فإن نباتات حقبة معينة وحيواناتها مع (هذه فقط، و) بدون أية آلية لزيادة التنوع سرعان ما تلغى من الوجود.

(1984) Prigogone and Stranger

(1981) Haken

في مجالات مستقرة تهيمن القوانين التحددية (169:) . ينظر الى كافة المبادرات الفردية على أنها غير مهمة..... (206:). وفي ظل ظروف خارجية فإن لأجزاء النظام فرادى ..... هيئات / أشكال مستقرة ..... أو تذبذب ..... و (إذا) فرض على النظام تشويشات صغيرة ..... فإن أجزاء النظام ..... تعود ..... إلى حالتها السابقة بمجرد التخلص التشوشات، أو أنها ستغير من سلوكيتها فقط قليلاً اذا استمرت التشويشات (17:).

Source: Repinted with permission of Academy of Management, P.O.BOx 3020, Brair Cliff Manor, NY 10510-8020 "Revolutionary Change Theories: A Multilevel Exploration of the Punctuated Equilibirum Paradigm", Gersick Connie J.G. Academy of Management Review Vol. 16. No.1. (1991) p. 17 Reproduced by permission of the publisher via Colearance Centre Inc.

الجدول رقم 2.9 مفاهيم الهياكل المعقدة من خلال ست نظريات

العموميات المشتركة Commonalities

إن الهياكل الدقيقة ما هي إلا شبكة من الاختيارات الاساسية المتبادلة الاعتماد للتركيبة الرئيسة التي من خلالها يتم تنظيم وحدات النظام، وأن النشاطات التي تحافظ على هذه التركيبة الرئيسة وموارد النظام هي في حالة تبادلية مع البيئة. وعموماً، فإن الهيكل الدقيق في الانظمة الانسانية هو، بشكل كبير، ضمني.

الافراد Levinson (1986 : 6)

هيكل الحياة: النمو الاساس المؤطر لحياة شخص ما في وقت معين ..... ما هو شكل حياتي الآن؟ ما هي الاجزاء الاكثر أهمية في حياتي؟ وكيف تترابط هذه الاجزاء؟ أين استثمر معظم وقتي وطاقتي؟ إن العناصر الرئيسة لهيكل الحياة تتمثل في علاقات الشخص مع أشخاص آخرين مختلفين موجودين في العالم الخارجي.

المجموعات انظر 21 , 17 : 1988)

الاطار: مجموعة سمات معينة حول موقف المجموعة والكيفية التي ستتصرف بها وهذه تشكل أرضية مستقرة في ضوءها تعمل المجموعة. قد تكون الأطر جزئياً واضحة / مباشرة ولكنها، عموماً، هي ضمنية، فهي مجموعة من الشبكات المتكاملة المتكونة من استراتيجيات الاداء وانماط التفاعل المتبادل والافتراضات، والمداخل باتجاه، مهمة المجموعة والبيئة الخارجية.

المنظمات Tushman and Romanlli (1985:176)

الاتجاه الاستراتيجي ما هو الشيء المتجمع حوله (أي الشيء الذي يخلق التقارب والتجمع). وفي حين (إنها) قد تكون أو لا تكون صريحة / مباشرة إلا إنها من الممكن أن توصف من خلال خمسة أوجه:

1- المعتقدات والقيم الجوهرية بشأن المنظمة والعاملين فيها.

2- المنتوجات، والأسواق والتكنولوجيا والتوقيت التنافسي.

3- توزيع السلطة.

4- هيكل المنظمة.

5- طبيعة ونوع وسيادة (شمولية) انظمة الرقابة.

حقول المعرفة العلمية **(1970) Kuhn**

النموذج التنظيري الرائد: انجازات معترف بها كونيا وفرت في وقت ما نموذج لصياغة المشاكل وحلولها لمجتمع من الممارسين (vii) (ان النموذج التنظيري الرائد يشير إلى) ماهية البيانات، وأي الوسائل يمكن ان تستخدم لاستدعاءها، وأي المفاهيم (هي) الملائمة لتفسيرها (122:) (لو كان العلماء) هم فقط أفضل قليلا من الانسان العادي / رجل الشارع العادي في تصنيف الاسس لحقوقهم الراسخة..... إن تجريدات من هذا النوع تظهر من خلال قابلياتهم بانجاز بحوث ناجحة (47:).

الاصناف (الانواع) البايولوجية **(1989) Gould**

*** (219-218 : 1983) wake, Roth and wake**

البرامج الجينية: إن الركود ما هو إلا ..... سمة نشيطة / حيوية لكائنات حية أو مجتمعات ..... مبنية بشكل كبير على الكبت أو القمع الجيني وعلى متوالية هندسية من السلاسل التطويرية متكيفة ومحدودة (124 :) .

(إن الانظمة الحية تتطلب عمليات داخلية خاصة جدا) إن ..... الظروف المتحكمة بكل عملية داخلية يتم توفيرها من خلال العمليات السابقة لها ضمن النظام (متكونة من شبكة من) التفاعل / التداخل الدائري (نشاط كل عنصر يؤثر في كافة العناصر). إن كل ..... تغير للنظام يجب ان يبقى ضمن ..... حدود عملية دائرة الانتاج والمحافظة على العناصر، وإلا فإن النظام سيفكك. فلا يمكن لأي عنصر ان يتفاعل مع البيئة بشكل مستقل

..... فلا يمكن لاي تغير (تطور) مستقل للعناصر الفردية أن يظهر للوجود..... ونفس الشيء ينطبق تماما على «نشاط» الجينيات: فهي لن تعبر عن نفسها ابداً بشكل مباشر وخطي. ولذلك فإن الكائنات الحية تتطور كانظمة مقاومة للتغير بما في ذلك التغير الجيني.

النظرية الكبرى **(17:1981) Haken**

متغيرات النظام: انماط جماعية ..... قد تكون مادية مثل سعة الموجة الفيزيائية، أو غير مادية مثل الافكار أو الرموز ..... وبمجرد ..... أن تترسخ وتستقر فإنها تصف سلوكيات الانظمة الفرعية ..... على مستوى بالغ الصغر.

* إن هذا الاقتباس لـ Wake et al مأخوذ من مقالة لـS.J. Gould (إتصال شخصي) وهي توسع في وتفسر آراء Gould

Source: Repinted with permission of Academy of Management, P.O.BOx 3020, Brair Cliff Manor, NY 10510-8020 "Revolutionary Change Theories: A Multilevel Exploration of the Punctuated Equilibirum Paradigm", Gersick Connie J.G. Academy of Management Review Vol. 16. No.1. (1991) p. 17 Reproduced by permission of the publisher via Colearance Centre Inc.

2.2.9 نظرية Kuhn العامة من الثورات العلمية

Kuhns General Theory of Scintific Revolutions

إن أي نظرية عن الثورات العلمية لا بد أن تسلط الضوء على تطور وتقدم المعرفة والدافع (الحافز) لهذا التطور والتقدم. فآراء ونتاجات Thomes Kuhn سلطت الضوء على تطور المعرفة في حقل معرفة علمي اعتيادي معين[9]. إن فرضية الثورات العلمية هذه تعتمد على النموذج التنظيري الرائد. وبعد إثارة عدة انتقادات حول الاستخدامات المختلفة وغير المستقرة قام kuhn بتنقية المفهوم على النحو الآتي.

«في معظم أجزاء الكتاب تم استخدام مصطلح النموذج التنظيري الرائد في ظل معنيين مختلفين. فمن ناحية يمثل النموذج التنظيري الرائد كامل الكوكبة من المعتقدات والقيم والاساليب الفنية المعتنقة من قبل اعضاء مجتمع معين. ومن ناحية اخرى، فإن المصطلح يشير الى نوع واحد من مكونات تلك الكوكبة، وبالذات حلول ملموسة للالغاز، المستخدمة في شكل نماذج، التي يمكن أن تحل محل القواعد القائمة كأساس لحل الألغاز المتبقية المستعصية للعلم المألوف»[10].

فهذه النماذج التنظيرية الرائده لا تبقى مهيمنة الى الأبد. ولا يتم الاعتراف بالحالات الشاذة (الخارجة) عن العلم المألوف، بمعنى ان العلم المألوف أو السائد لا يستطيع أن يفسرها ويقدم الحلول المناسبة لها فالشواذ في حالة لا يمكن اصلاحها او معالجتها. وفي ضوء ذلك تظهر للوجود فترة أزمة وعدم استقرار إذ أن هناك نزاع بين اولئك الذين يرتأون بأن الشواذ هي أمثلة عن النقائض وأولئك الذين لا يرتأون ذلك.

«يمر العلم الاعتيادي باستمرار بحالة من التشوش والارباك، أي حالة مفترق طرق، وعندما يحدث ذلك – أي عندما لا يكون باستطاعة المهنة تلافي الشواذ التي تهدم أو تقوض الممارسة العلمية التقليدية – تبدأ عملية تقصي استثنائية التي تقود المهنة في نهاية المطاف باتجاه مجموعة من الالتزامات، أي أساس جديد لممارسة العلم»[11].

فتتواصل الأزمة مع ظهور المجموعات والافكار البديلة، وكذلك التحديد (التمييز) الواضح للمدارس الفكرية. ولكن الذي يجري خلال فترة الازمة فهو غير معروف تماماً. فيقترح H. Gilman MaCann المستويات التالية المميزة للعمل النظري الكمي المصاحب للفترتين الأولى والاخيرة للعمل الاعتيادي / المألوف.

1- سيوضح مستوى العمل النظري كلما تطورت الثورة. إن هذا الظهور للعمل النظري يتكون من:

أ- زيادة في مستوى العمل النظري بين اتباع نموذج تنظيري رائد.

ب- مستوى عالي أولي من العمل النظري من قبل اتباع النموذج التنظيري الرائد، يتبع ذلك تراجع في مستوى العمل النظري بمجرد تحقق النجاح من قبل النموذج الرائد.

2- ان التحول الى النموذج التنظيري الرائد سيظهر مبكراً في الاعمال التنظرية وليس ضمن الاعمال الأخرى.

3- سيتوضح العمل الكمي كلما تطورت الثورة. إن هذا الظهور للعمل الكمي يتكون من:

أ- زيادة، ومن المحتمل ان تتبع بتراجع، في مستوى العمل الكمي من قبل اتباع نموذج تنظيري رائد.

ب- مستوى عال أولي في العمل الكمي بين اتباع النموذج التنظيري الرائد، ومن المحتمل ان يتبع بتراجع، عندما ينجح النموذج التنظيري الرائد الجديد وتظهر مشاكل جديدة على السطح.

4- ان التحول باتجاه النموذج التنظيري الرائد سيظهر ابتداءاً بين الابحاث الكمية وليس بين غيرها.

5- إن ظهور وتوضح النموذج التنظيري الرائد سيكون أكثر بروزاً ووضوحاً للعيان بين الابحاث النظرية.

6- ستكون هناك زيادة في عدد المؤلفين كلما تطورت الثورة.

7- ستكون هناك زيادة في انتاجية المؤلفين كلما تطورت الثورة.

8- ان التحول باتجاه النموذج التنظيري الرائد سيظهر أولاً ضمن ابحاث المؤلفين الشباب وليس ضمن ابحاث المؤلفين ذوي الاعمار الكبيرة.

9- ان المدافعين عن النموذج التنظيري الرائد الجديد سيكونوا أكثر شباباً (أي من صغار السن) مقارنة مع المدافعين عن النموذج التنظيري الرائد القديم.

10- ستكون هناك ابحاث حيادية قليلة.

11- إن نسبة الاقتباس أو ذكر اسماء المؤلفين الداعمين للنموذج التنظيري الرائد الجديد ستزداد خلال الثورة[12].

إن كافة القوانين والافتراضات ستكون معرضة لاختبار واثبات ميداني، بمعنى البحث عن بيته أو قرنية ميدانية. ولكن الدحض النهائي لاي نموذج تنظيري رائد لصالح آخر لا يعتمد بشكل مطلق على الدليل الميداني. فقد تكون للعناصر غير المنطقية، بما فيها وجهات النظر لما وراء الطبيعة والمواقف الفلسفية، والاستعراق (التعصب العرقي)، والتعصب الوطني والسمات الاجتماعية لمجتمع علمي ذات علاقة ومؤثرة بقرارات تبني أوعدم تبني نموذج تنظيري رائد[13] فهيمنة النموذج التنظيري الرائد ترتبط بالاعتراف الذي يمنح لعناصره. إن هذا الاعتراف، وليس الاموال أو السلطة، هو الذي يشكل عنصراً حافزاً للباحثين في نموذج تنظيري رائد ضمن مجتمع علمي معين، فمن الناحية المبدئية، يقبل الباحثون بتبادل الاعتراف الاجتماعي بالمعلومات (اعتراف اجتماعي مقابل تطور المعرفة والعلم) فكما ذكر Hagstrom: عادة يطلق على النسخ الأولية للأبحاث manuscripts المقدمة الى الدوريات العلمية بأنها «إسهامات» contribution ، ولكنها في حقيقة الامر هي «هدايا» gifts [14].

«بشكل عام، إن قبول أي هدية من قبل فرد أو مجتمع تعنى نوع من الاعتراف بمكانة مقدم الهدية وقيام انواع معينة من الحقوق المتبادلة ..... وفي العلم، إن قبول الدوريات العلمية لنسخ الابحاث الأولية المقدمة لها تخلق نوع من المكانة لمقدم الهدية كعالم - فحقا يمكن تحقيق مكانة عالم فقط من خلال منح الكثير من الهدايا- وتضمن له المكانة المرموقة ضمن المجتمع العلمي[15].

وبالرغم من صعوبة قبول الرأي القائل بأن الاعتراف و الحافز الرئيسي للبحث في أي حقل معرفة إلا أنه من المفيد أن تقول بأن القوة الدافعة هي الرضا والقناعة بالعمل قد تم انجازه باتقان بالغ. ويقدم لنا Merton الرأي التالي حول نفس المسألة:

«ان الاعتراف بالاصالة أصبح يمثل استشهاد مبرهن إجتماعيا بأن شخص ما حقق وبنجاح معظم المتطلبات الدقيقة الممثلة لدور العالم. كما أن تأكيد ذات الفرد سيعتمد أيضا بشكل كبير على تقييم زملاءه العلماء حول المدى الذي تجاوب مع هذا الوجه الحاسم والدقيق لدورة»[16].

ومع ذلك، هناك مقدار كبير من الحقيقة النفسية تتعلق بالشك المحيط حول الدافع للاعتراف بالعلم. فأي مكافأة حقيقية -الشهرة والمال والموقع الوظيفي والمكانة- هي غامضة اخلاقيا ومن المحتمل ان تكون هدامة للقيم العلمية الراقية، فعندما توزع هذه المكافئات فهي يمكن أن تحل محل الحافز الاصلي: الاهتمام بالاعتراف يحل محل الاهتمام بتطوير وتقدم المعرفة»[17].

فمع الاعتراف، إما في كونه هدف أو مؤشر عن عمل تم انجازه باتقان سيقوم الباحثون ضمن النموذج التنظيري الرائد، والآخرون الذين يكافحون من خلال النماذج التنظيرية الرائدة الأخرى (المقاومون) بايصال معلوماتهم أما من خلال القنوات الرسمية للاتصال لاغراض الاعتراف المؤسساتي أو من خلال توصيل غير مباشر لاغراض اعتراف أولي.

3.2.9 رؤى (تصورات) Rizer بشأن تطبيق النماذج التنظيرية المتعددة في المحاسبة Ritzers visions of Multiple Paradigms Appliced to Accounting

إن النقطة الجوهرية ضمن النظرية العامة للثورات العلمية هو التعريف السليم لمفهوم النموذج التنظيري الرائد. فاستخدام kuhn للمصطلح كان بشكل متغير وغير متسق. ومازال ينظر الى التعريف الضيق النطاق الذي عرضه kuhn على أنه تعريف غامض. فهو لم يخفف من حدة الانتقادات الرئيسة الموجهة نحو تغيير kuhn لوجهة نظره القائلة بأن النماذج التنظيرية الرائدة تظهر ثم تؤول الى الزوال نتيجة لعوامل سياسية الى وجهة النظر المغايرة القائلة بأن نموذج تنظيري معين ينتصر على آخر لاسباب وجيهة بما فيها «الدقة، والنطاق، والبساطة، والنتائج المثمرة وما شابه

ذلك»[18]. فعلى سبيل المثال، يميل George Ritzer الى تحبيذ وجهة النظر الأولى ويرتأي بأن ظهور وهيمنة النموذج التنظيري الرائد هو جوهرياً بالأساس ظاهرة سياسية[19].

«إن انتصار نموذج تنظيري رائد على غيره يرجع لان لدى أنصاره سلطة أكبر من أولئك الذين يدعمون النماذج التنظيرية الرائدة المنافسة وليس من الضروري أن يكون النموذج التنظيري الرائد هو الافضل مقارنة بالنماذج التنظيرية الرائدة المنافسة له. فعلى سبيل المثال، ان النموذج التنظيري الرائد الذي يسيطر أنصاره على الدوريات العلمية الاكثر أهمية في حقل معرفة هم، بالتالي، سيقررون ما يتم نشره. فمن المرجح أن يحصل على مكانة بارزة مقارنة بالنماذج التنظيرية الرائدة التي يحرم انصارها من ضمان وصول ابحاثهم العلمية الى المكانة المرموقة. فمن المرجح لانصار النموذج التنظيري الرائد المهيمن ان يتم اعطاءهم المواقع القيادية التي تمنحهم منصات يعلنون من خلال مواقفهم في ظل درجة كبيرة من المشروعية. وأما أنصار النموذج التنظيري الرائد الذين يسعون للحصول على هيمنة ضمن حقل معرفة معين فمن الواضح أنهم في موقف سيئ لأنهم يفتقرون الى السلطة التي تم توضيحها في اعلاه. ومع ذلك فيمكنهم من خلال شن حرب سياسية أن يطيحوا بالنموذج التنظيري الرائد المهيمن والحصول على موقع أفضل أنفسهم»[20].

ويتفق philips مع منطق Ritzer حول وجهة النظر الأولى، ويرتأي أيضا بأن الاسباب المقدمة عن وجهة النظر الأولى تعكس متغير تابع للنموذج التنظيري الرائد في حين أن وجهة النظر الثانية تعكس متغير تابع للسياسة.

وفي ضوء النظرة القائلة بان النماذج التنظيرية الرائدة هي متغيرات تابعة للسياسة يطرح Ritzer التعريف التالي للنموذج التنظيري الرائد:

«إن النموذج التنظيري الرائد هو الوجه الجوهري لموضوع الدراسة ضمن علم معين. فهو يسهل تعريف ما ينبغي السؤال أو الاستفسار عنه، وأي قواعد يجب أن تتبع في تفسير الجواب الذي تم الحصول عليه. فالنموذج التنظيري الرائد هو وحدة الاجماع الاوسع ضمن علم معين، فهو يخدم في التمييز بين مجتمع علمي (أو فرع

من مجتمع علمي) وآخر. فهو يصنف، ويعرف ويربط الامثلة الرائدة والنظريات والطرائق والأدوات الموجودة ضمنة»[21].

فالمكونات الاساسية للنموذج التنظيري الرائد الناتجة في ضوء تعريف Ritzer هي:

1- المثال الرائد، الامثولة exampler، علم منفرد يمثل نموذج لأولئك الذين يعملون ضمن نموذج تنظيري رائد.

2- موضوع الدراسة.

3- النظريات.

4- الطرائق والادوات.

إن الفصل يوظف تعريف Ritzer لتحليل ودراسةالمجتمعات العلمية أو فروع المجتمعات العلمية في ظل الافتراضين التاليين:

1- ان المحاسبة تفتقر الى نموذج تنظيري رائدشامل واحد، فهو علم متعدد النماذج التنظيرية الرائدة.

2- أن أي واحد من النماذج التنظيرية الرائدة في المحاسبة يسعى ويكافح للحصول على قبول، أو حتى الهيمنة ضمن حقل المعرفة.

وبالرغم من أن الاقتباس التالي تمت صياغته في ظل النماذج التنظيرية الرائدة المتنافسة إلا أنه في نفس الوقت يمكن استخدامه كمنطق مؤيد للنماذج التنظيرية الرائدة المتنافسة.

« في حين ان قيمة تنبؤ أي نظرية بالنسبة للمستخدمين ستوثر على استخداماتها إلا أن ذلك لا يقرر لوحده نجاح النظرية. ولان كلف الاخطاء والتنفيذ مختلفة فمن الممكن أن تكون هناك العديد من النظريات بشأن الظواهر في آن واحد وجميعها تخدم أغراض تنبؤذية. ولكن هناك فقط واحدة منها ستقبل عموماً من قبل المنظرين. وعند قبولهم لنظرية واحدة على حساب الاخريات فإن المنظرين سيتأثرون اعجابا ببداهة تفسير النظرية للظواهر ومدى الظواهر (عددها) التي يمكن أن تفسرها وتتنبأ بها وكذلك منفعة التنبؤات للمستخدمين»[22].

وفي ضوء الاخذ بالمقترحات المندرجة في «تقرير عن النظرية المحاسبية وقبول النظرية» SOATAT الصادر من قبل الجمعية الامريكية للمحاسبة في العام 1977 فقد تم اقتراح النماذج التنظيرية الرائدة التالية[23]:

1- النموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان / الاستقرائي.

2- النموذج التنظيري الرائد للدخل الحقيقي / الاستنباطي.

3- النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / نموذج القرار.

4- النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صانع القرار / السلوكية الجماعية للسوق.

5- النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صانع القرار / المستخدم الفرد.

6- النموذج التنظيري الرائد للمعلومة / اقتصاديات المعلومة.

3.9 النموذج التنظيري الرائد لعلم الانساني / الاستقرائي
Anthropological Inductive Paradigm

1.3.9 الامثلة الرائدة (الامثولة) Examplars

هناك العديد من الدراسات المؤهلة كأمثلة رائدة عن النموذج التنظيري الرائد لعلم الانساني/ الاستقررائي، وعلى وجه الخصوص Gilman و Harfield و Paton[24] فهؤلاء الكتاب يجمعهم الاهتمام بالمدخل الوصفي - الاستقرائي - لصياغة اي نظرية ويجمعهم أيضا الايمان بالاجراءات المحاسبية القائمة. فعلى سبيل المثال، يرى Ijiri بان الاهتمام الرئيس للمحاسبة هو تفعيل لعلاقات المساءلةبين الاطراف ذات المصلحة. وأما هدف القياس فهو الاداء الاقتصادي للمنشأة وفي ضوء الحديث عن منهجية البحث العلمي ودور المنطق في بناء النظرية وصياغة السياسة المحاسبية فقد طرح Ijiri المساءلة accountability كنظرية وصفية للمحاسبة:

«إن ما نسعى لتأكيده هنا هو، من الممكن الحصول على تفسير أفضل للتطبيق المحاسبي الحالي اذا نظرنا الى المساءلة كهدف اساس. كما اننا نقترح بأنه ما لم ينظر الى المحاسبة بهذا الشكل فإن الكثير من التطبيقات الحالية ستبدو وكأنها غير متسقة وغير عقلانية»[25].

ولاجل الدفاع عن نموذجه التنظيري الرائد وكدحض لانتقادات مؤيدي الكلفة الحالية ومحاسبة القيمة الحالية فإن Ijiri يقدم أيضا نموذج بديهي للتعبير عن التطبيق المحاسبي الحالي الذي يعطي أهمية كبيرة للكلفة التاريخية في ضوءالمساءلة وصنع القرار.

وتوصل Littleton الى مبادئه المحاسبية من خلال مشاهداته للتطبيقات المحاسبية، وفي ضوء ذلك يتم تقييم أهمية الكلفة التاريخية من خلال المساءلة وصنع القرار.

«إن معلمي حفظ السجلات ولاحقا المحاسبة والتدقيق وجدوا بأنه من الضروري تعزيز القواعد والتفاصيل المتراكمة للاجراءات والتفسيرات والتبريرات، وتم عمل هذا لاجل أن تكون الدراسة شيء ما أكبر من استذكار القواعد. وعليه فمن المناسب القول بأن كل من الطرائق المستخدمة في التطبيق وتفسيرات النظرية يتم اشتقاقها استقرائيا من التطبيق»[26].

فالنظرية الجيدة هي النظرية المشتقة من قبل التطبيق ومرتبطة، كشرط، بالتطبيق أيضا.

وأخيرا متى وجدنا بأن هناك دليل عن تكامل الافكار المحاسبية فإن هذا يعطي تعزيزاً وقوة للاعتقاد القائل بأن المحاسبة تحتوي على امكانية بناءها في شكل نظام من التفسيرات والتبريرات المتناسقة بشأن ما هي عليه المحاسبة الان وما يمكن أن تصبح عليه[27].

وهناك دراستان أخريتان مؤهلتان كأمثوليتين عن النموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان الاستقرائي، وهما دراسة Gordon ودراسة Watts and Zimmeman . فترتأي الدراستان بأن الأدارة تختار القاعدة المحاسبية التي تميل الى تمهيد الداخل ونسبة النمو في الدخل. فأما Gordon فيصوغ نظريته بشأن تمهيد الدخل بالشكل التالي:

الافتراض1 : ان المعيار المستخدم من قبل الادارة عند قيامها بالاختيار من بين المبادئ المحاسبية هو تعظيم منفعتها أو رفاهيتها.

الافتراض2: ان قدرة الادارة تتزايد مع:

1- ضمان استمرار عملها (وظيفتها).

2- مستوى نسبة النمو في دخل الادارة.

3- مستوى نسبة النمو في حجم المنشأة.

الافتراض 3: ان تحقيق اهداف الادارة المذكورة في الافتراض الاول يعتمد جزئيا على رضا حملة الاسهم عن اداء المنشأة، اي في ظل بقاء كافة الاشياء الاخرى ثابتة، كلما كان حملة الاسهم أكثر سعادة كلما كان ضمان استمرارية وظيفة الادارة وغيرها أكبر.

الافتراض4: ان رضا حملة الأسهم عن المنشأة يزداد مع نسبة النمو في دخل المنشأة (أو معدل نسبة النمو في العائد على رأس المال) واستقرار الدخل. ويمكن التحقق من صحته هذا الافتراض بسهولة كما هو الحال مع الافتراض رقم2.

المبرهنة: بافتراض قبول الافتراضات الأربع في اعلاه، أو وجدت بأنها حقيقية فإن النتيجة المترتبة عن ذلك هي أن الادارة ضمن حدود سلطتها، اي في ضوء مدى التصرف المسموح به للادارة من خلال القواعد المحاسبية،

1- ستمهد الدخل

2- ستمهد نسبة النمو في الدخل

ويعني بـ «تمهيد الدخل ونسبة نمو الدخل» الآتي:

إذا كانت نسبة النمو عالية فيجب تبني التطبيقات المحاسبية التي تؤدي الى تخفيضها والعكس صحيح»[29].

واتضح من خلال العديد من الدراسات الميدانية ضمن ادبيات تمهيد الدخل بأن نموذج Gordon غير قابل للاثبات. كما تم الاعتراض بشكل جدي على افتراضات Fordon بأن رضا الاسهم هو فقط دالة موجبة على الدخل وبأن الزيادات في أسعار الأسهم تتبع الزيادات في الدخل المحاسبي. ولاجل تجنب نقاط الخلل في نموذج Gordon وضع Watts and Zimmerman نظرية وضعية عن المحاسبةمن خلال

البحث عن العناصر المؤثرة في مواقف الادارة بشأن المعايير المحاسبية[30]. ففي البداية يفترض watts and zimmerman بأن منفعة الادارة تمثل دالة موجبة على المكافآت المتوقعة في الفترات المستقبلية ودالة سالبة على تشتت المكافئات المستقبلية. فتحليلهمايظهر بأن اختيار المعايير المحاسبية يمكن ان يؤثر على مجرى نقد المنشأة من خلال الضرائب والتعليمات والتوجيهات المركزية والكلف السياسية، وكلف انتاج المعلومات وبرنامج مكافأة الادارة.

«ان العوامل الاربع الأولى تزيد من ثروة الادارة من خلال زيادة مجرى النقد، وبالتالي زيادة سعر السهم. وأما العنصر الاخير فيستطيع ان يزيد في ثروة الادارة من خلال تغيير شروط المكافئات التشجيعية»[31].

2.3.9 شكل موضوع الدراسة Image of the subject Matter

بالنسبة لأولئك الذين يبنون النموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان فإن موضوع الدراسة هو:

1 – التطبيقات المحاسبية القائمة

2– مواقف الادارة تجاه هذه التطبيقات

ان مؤيدي وجهة النظر هذه يرتأون عموما بأنه إما أن يتم اشتقاق الطرائق الفنية المحاسبية ويتم تبريرها في ضوء استخدامها المجرب على أرضية الواقع، أو ان تلعب الادارة دوراً مركزيا في تحديد الطرائق الفنية المحاسبية التي يجري تطبيقها. ونتيجة لذلك فإن هدف البحث المحاسبي المرتبط بالنموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان/ الاستقرائي هو فهم التطبيقات المحاسبية وتفسيرها والتنبؤ بها. فعلى سبيل المثال يرتأي Ijiri بأن مهمة النموذج التنظيري الرائد هذا على النحو الآتي:

«إن هذا النوع من المنطق الاستقرائي لاشتقاق اهداف موجودة ضمنيا في سلوكية النظام القائم لا يستهدف منه تأييد ما هو قائم من وضع راهن. فالهدف من الممارسة هو ابراز التغيرات الاكثر ضرورية والاكثر جدوى. ان التغيرات المفترضة في ظل دراسة من هذا النوع سيكون لها خط أوفر في التطبيق الفعلي»[32].

2.3.9 النظريات

هناك أربع نظريات يمكن اعتبارها جزء من النموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان / الاستقرائي

1- اقتصاديات المعلومة [33]

2- نموذج تحليل الوكالة [34]

3- فرضيات تمهيد الدخل / ادارة الارباح[35]

4- النظريات الوضعية في المحاسبة [36]

4.3.9 الطرائق

بالنسبة لأولئك الذي يتبنون النموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان / الاستقرائي فإنهم يميلون الى توظيف واحد من ثلاثة اساليب فنية.

1- الاساليب الفنية المستخدمةفي بحوث تمهيد الدخل[37]

2- الاساليب الفنية المستخدمة في بحوث ادارة الارباح[38]

3- الاساليب الفنية المستخدمة في بحوث النظرية الوضعية[39]

4.9 النموذج التنظيري الرائد للدخل الحقيقي / الاستنباطي
The True - Income / Deductive Parodigm

1.4.9 الامثلة الرائدة

تتمثل الدراسات المؤهلة كأمثلة رائدة للنموذج التنظيري الرائد للدخل الحقيقي / الاستنباطي بكتابات Alexander و Canning و Edwards Bell و Mc Neal و Mootiz و Pation و Sprouse and Moonitz و Sweeny [40] . فهؤلاء الكتاب يتمثل اهتمامهم المشترك بالمدخل المعياري - الاستنباطي لبناء أي نظرية محاسبية وباستثناء Alexander فإنهم جميعا يعتقدون بأن الدخل المحاسبي باستخدام اساس تقويم واحد سيؤدي مثاليا إلى تحقيق احتياجات كافة المستخدمين.

كما أن هولاء الكتاب يتفقون تماما بأن المعلومات المعتمدة على السعر الجاري هي أكثر نفعا للمستخدمين مقارنة بالمعلومات المعتمدة على الكلفة التاريخية عند صنعهم

للقرارات الاقتصادية. فعلى سبيل المثال، يدحض صياغة النظرية المحاسبية بطريقة تجعلها متسقة مع ظروف واحتياجات المشروع ككيان أو شخصية مميزة. فاستناداً الى paton تلعب المحاسبة دوراً مهما في المنشأة والمجتمع.

«إذ أوجب ان تنعكس اتجاهات أو ميول العملية الاقتصادية، وكما تشير الى ذلك اسعار السوق، عقلانيا في قرارات مدراء الشركة فلا بد من توفر آلية كفوءة لتسجيل وتفسير احصاءات من هذا النوع، وأن نظاما محاسبياً معقولاً يمثل جزءاً مهماً من آلية من هذا النوع ....

واذا أردنا صياغة المسألة بمصطلحات عامة تماما فإن المحاسبة،وطالما انها تساهم في توفير رقابة فاعلة على نظام السعر في توجيهه للنشاط الاقتصادي، تساهم في الكفاءة الانتاجية العامة ولها أهمية اجتماعية واضحة تماما، وهذا يمثل شيء ذا قيمة للمجتمع الصناعي ككل »[41]

وتتكون نظرية Paton للنظام المحاسبي من تفسير وتبرير منطقي للهيكل المحاسبي في ضوء التصنيف الاساس للحسابات وحقوق الملكية والالتزامات والموجودات، وحسابات المصاريف والايرادات والحسابات الاضافية ذات العلاقة، وتصنف الحسابات والتحليل الدوري ومفهومي المدين والدائن فيذكر Paton.

«ان النظرة المتحررة، من الناحية المثالية، بأن كافة التغيرات الحقيقية في القيم في اي اتجاه ولأي سبب يجب ان تنعكس في الحسابات هي التي تم الاخذ بها دون جدل. ولاظهار بأن كافة اشكال المواقف والصفقات يمكن معالجتها بأسلوب عقلاني بالتوافق مع المبادئ المعلن عنها تمثل السبب الرئيس لهذا الموقف»[45].

2.4.9 شكل موضوع الدراسة Image of the Subject Matter

بالنسبة لأولئك الذين يتبنون النموذج التنظيري الرائد للدخل الحقيقي/ الاستنباطي فإن شكل موضوع الدراسة الاساس هو:

أ- بناء نظرية محاسبية على أساس العليّة / السببيّة المنطقية والمعيارية وفي ظل إحكام نظرية، وان مفهوم الدخل الثالث مبني على طريقة اخرى غير طريقة الكلفة التارخية. فتحدث McNealعن مفهوم الدخل الثالث على النحو الآتي:

«هناك تعريف واحد صحيح للارباح في ظل معنى محاسبي. فـ «الربح» هو زيادة في صافي الثروة، وأما الخسارة فهي انخفاض في صافي الثروة. ويمثل هذا تعريفا من وجهة نظر الاقتصادي. وهو تعريف مصقول وواضح ويمكن البرهنة عليه رياضياً»[43].

كما ان Alexander ، الذي أيد المفهوم المثالي للدخل، يرتأي الاتي:

«يجب ان تنكشف اذا كان الدخل الاقتصادي مثاليا والذي يختلف عنه الدخل المحاسبي فقط بالمقدار الذي يكون فيه المثالي غير قابل للتحقق عملياً، أو إذا كان الدخل الاقتصادي ملائم حتى وان كان بالامكان قياسه بسهولة»[44]

3.4.9 النظريات

ان النظريات التي تظهر النموذج التنظيري للدخل الحقيقي/ الاستنباطي تمثل بدائل لنظام محاسبة الكلفة التارخية. وعموما يمكن تحديد خمس نظريات أو مدارس فكرية:

1- محاسبة مستوى السعر المعدل (محاسبة القدرة الشرائية العامة) [45].

2- محاسبة الكلفة الاستبدالية[46]

3- محاسبة قيمة الحرمان deprival value [47]

4- المحاسبة المستمرة المعاصرة(محاسبة صافي القيمة البيعية)[48]

وتعرض كل نظرية من هذه النظريات طرق بديلة لتقويم الموجودات وتحديد الدخل التي يدعى بأنها تتغلب على نقاط الخلل الموجودة في نظام محاسبة الكلفة التاريخية.

4.4.9 الطرائق

إن إولئك الذين يتبنون النموذج التنظيري الرائد للدخل الحقيقي / الاستنباطي يستخدمون عموما المنطق التحليلي (العلية التحليليّة) لتبرير بناء نظرية محاسبية أو لتبرير منافع نموذج معين لتقويم الموجودات / تحديد الدخل من غير نموذج الكلفة التاريخية . وعموما ينطلق مؤيدوا هذا النموذج التنظيري الرائد من الاهداف والبديهيات حول البيئة التي تبني طريقة معينة (ان الاشتقاق المنطقي يبدأ من الاهداف والبديهيات وصولا الى اشتقاق طريقة معينة).

5.9 النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صنع القرار
The Decision - useful ness / Decision - Model Paradigm

1.5.9 الأمثلة الرائدة

كان Chambers من بين الاوائل الذين أشاروا الى النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صنع القرار

«وعليه، كشيء ملائم لافتراضنا المتعلق بإدارة عقلانية فيجب ان يكون هناك نظام مجهز للمعلومات. فنظام من هذا النوع مطلوب كأساس للقرارات وكإساس لدراسة أو إعادة النظر بنتائج القرارات ..... أن أي نظام رسمي مجهز للمعلومات سيتوافق مع افتراضيين عامين:

فأما الاول فهو شرط لكافة البحوث المنطقية. فالنظام يجب ان يكون متسق منطقيا، فلا يسمح لاي قاعدة أو عملية ان تكون على نقيض من قاعدة او عملية أخرى ..... وأما الافتراض الثاني فهو يتبع من استخدام الكشوف المحاسبية كأساس لصنع القرارات ذات النتائج العملية.

فالمعلومات المتولدة من هذا النظام يجب أن تكون ملائمة لانواع صنع القرارات التي يتوقع منه أن يسهل منها»[50]

ولكن Chambers لم يطبق النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار. فهو يفضل ان يبني النظرية المحاسبية على منفعة «النقد المكافئ - الموازي - حالياً وليس على نماذج قرارات لمجموعات معينة من المستخدمين. وبنفس الشكل فإن May يعرض قائمة باستخدامات الحسابات المالية دون أن يوظف بشكل مباشر وصريح النموذج التنظيري الرائد لمنفعة صياغة النظرية المحاسبية[51].

فاستنادا الى May يتم استخدام الحسابات المالية:

1- كتقرير عن رعاية العهدة.

2- كأساس للسياسة المالية.

3- كمعيار عن شرعية توزيعات الارباح.

4- كدليل استرشادي لتوزيعات ارباح حكيمة.

5 - كأساس لمنح الائتمان.

6- كمعلومات للمستثمرين المرتقبين.

7- كدليل استرشادي عن قيمة الاستثمارات التي تمت فعلا.

8- كمساعدة للاشراف والرقابة التي تقوم بها الحكومة.

9- كأساس لتسعير الخدمات العامة.

10- كأساس لفرض الضريبة.

في الحقيقة، ان كتابات Beaver و Sterling يمكن اعتبارها امثلة رائدة حقيقية للنموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / نموذج القرار[52]. فقد حلل Beaverو ken-nelly and vos أصل أو منبع معيار القدرة التنبؤية وعلاقته بتسهيل صنع القرار والمصاعب المصاحبة لتطبيقه. فاستنادا الى معيار القدرة التنبؤية يتم تقييم طرائق قياس محاسبية بديلة في ضوء قدرتها على التنبؤ بالاحداث الاقتصادية.

«ان القياس الذي يتمتع بالقدرة التنبؤية الاكبر بقدر تعلق الامر بحدث معين يجب اعتباره الطريقة الافضل لذلك الغرض»[53].

فيتم طرح معيار القدرة التنبؤية كمعيار لتحقيق هدف معين، بمعنى أنه ينبغي تقييم البيانات المحاسبية في ضوء الغرض أو الهدف او الاستخدام وفي المحاسبة هناك اتفاق أو قبول عام بأن ذلك الغرض هو تسهيل صنع القرار. فيفترض في معيار القدرة التنؤية ان يكون ملائم حتى عند تطبيقه بالترابط مع تشخيص ضعيف لنموذج القرار.

«لان التنبؤ صفة ملازمة لعملية صنع القرار فإن معرفة القدرة التنبوية للقياسات البديلة شرد مسبق لاستخدام معيار القردة التنبؤية. وفي نفس الوقف هو يسمح بالتوصل الى استنتاجات نماذج القرارات. فاستخدام القدرة التنبؤية كمعيار يستهدف تحقيق غرض معين هو اكثر من مجرد كونه متسق مع اتجاهات صنع القرار المحاسبي، فهو ربما يودي الى توفير مجموعة من البحوث تمكن المحاسبة في ان تكون اقرب الى هدفها بحصول التقييم في ظل معيار صنع القرار[54].

وقام Sterling بتطوير معايير يراد لها ان تستخدم في مختلف قياسات الثروة والدخل. وفي ظل وجود وجهات النظر المتعارضة حول اهداف التقارير المحاسبية

اختار setrling المنفعة كمعيار ذا هيمنة لاختيار طريقةالقياس مؤكدا أهمية أولويته على متطلبات اخرى كالموضوعية والقدرة على التحقق[55].

وبسبب تنوع صناع القرار والاستحالة الاقتصادية والمادية المصاحبة لعملية توفير كافة المعلومات التي يحتاجها مستخدموا المعلومات فقد اختار المنفعة كمعيار ملائم لنماذج القرارات.

«إن أساس الاختيار هو تجهيز معلومات لنماذج قرارات عقلانية ويعرف المحدد اللغوي كلمة «عقلانية» بانها تعني تلك القرارات الاكثر ترجيحا أن تسمح لصناع القرار بتحقيق اهدافهم .....[56]

باختصار، يجب تصميم اي نظام محاسبي بشكل يؤدي الى تجهيز معلومات ملائمة لنماذج القرارات العقلانية.

فلا يمكن للنظام المحاسبي ان يجهز كافة المعلومات المطلوبة من قبل كافة صناع القرار، وبالتالي علينا ان نقرر استبعاد بعض انواع المعلومات وابقاء انواع اخرى، ان تقييد نماذج القرارات ضمن العقلانية منها يؤدي الى استبعاد مجموعة كبيرة من البيانات المبنية على هوى/ رغبات صناع القرار.

فهي تسمح لنا بالتركيز على تلك الانواع التي برهنت بأنها فاعلة في تحقيق اهداف صناع القرار[57].

2.5.9 شكل موضوع الدراسة Image of the Subject Matter

بالنسبة لاولئك الذين يتبنون النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار/ صنع القرار فإن موضوع الدراسة المعلومات الملائمة لنموذج قرار أو معيارمعين يتم تحديدها أولا وبعد ذلك يتم تطبيقها من خلال اختيار البديل المحاسبي الاول. فتتم المساواة بين المنفعة لنموذج القـرار مع الملائـمة لنموذج القرار. فعلى سبيل المثال يرتأي sterling:

«اذا تم تشخيص سمة / خاصية معينة من قبل نموذج القرار، فإن قياس تلك السمة، اذا ملائم (لنفس نموذج القرار) واذا لم يتم تشخيصه من قبل نموذج القرار فإن قياس تلك السمة اذا ليس بملائم لنموذج القرار هذا.

3.5.9 النظريات Theories

هناك نوعين من النظريات التي يمكن ادراجها ضمن النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / نموذج القرار. فا النوع الاول من النظريات فهو يتعامل مع الاشكال المختلفة لنماذج القرار المصاحبة لصنع القرار ونقطة اعادة الطلب EOQ وشبكة PERT ، والبرمجة الخطية والموازنة الرأسمالية والشراء مقابل الاستئجار والصنع أو الشراء أو غيرها). إن الاحتياجات من المعلومات لنماذج القرارت هذه هي تقريبا شخصية بالكامل.

وأما النوع الثاني فهو يتعامل مع مختلف الاحداث الاقتصادية التي يمكن ان توثر على المنشأة المستمرة (الافلاس، والحيازة من قبل الغير، والاندماج وتصنيف السندات) وغيرها. ان النظريات التي تربط المعلومات المحاسبيةبهذه الاحداث مازالت غير متوفرة. وبالتالي فإن تطوير نظريات من هذا النوع يمثل هدفا رئيسا لأولئك الذي يتبنون النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / نموذج القرار.

4.5.9 الطرائق Methods

ان اولئك الذي يتبنون النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار نموذج القرار يميلون الى الاعتماد على الطرق الفنية الميدانية لتحديد المفردة التنبؤية لفقرات (بنود) مختارة من المعلومات ويتجلى المدخل العام باستخدام تحليل التمايز لغرض التصنيف ضمن مجموعة من بين عدة مجموعات (أصناف) مسبقة اعتمادا على السمات المالية للمنشآت فرادى.

6.9 النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صانع القرار السلوكية الجماعية للسوق

The Decision Usefulness/ Decision Maker/ Aggregate Market Behaviour Paradigm

1.6.9 الأمثلة الرائدة Examplars

إن الأمثلة الرائدة عن النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار/ صانع القرار/ سلوكية السوق الجماعية تتحدد في كتابات Goneedes and Dopuch [59] Gonedes

ففي مقالته الرائدة قام Gonedes بتوسيع مجال الاهتمام في منفعة القرار من استجابة المستخدم الفرد فمن خلال استخدام المنطق القائل بأن استجابة السوق (على سبيل المثال استجابات الاسعار المتوقعة اي كرد فعل للارقام المحاسبية، يجب أن تتحكم بتقييم المحتوى المعلوماتي لهذه الارقام وللاجراءات المستخدمة في توليدها وقام بتطوير النموذج التنظيري الرائد للسوق الاجمالي / الجماعي الذي يعني بان للاجراءات المحاسبية محتوى معلومات تفرضه استجابات السوق.

وللرد على المنطق القائل:

ا – بان الاجراءات المستخدمة لتوليد الارقام ربما تحث على عدم كفاءة السوق.

2– وبان مستلمي المعلومات مقيدون. بالاستجابة في ضوء الارقام المحاسبية ذات النمو المعين، فإن Gondenes يرتأي بانه اذا كانت كلتا الحالتين حقيقيتين، فان الفرصة المتاحة لاولئك الذين يملكون هذا النوع من المعرفة او الاطلاع ان يحصلوا على عائد غير عائد سيؤدي الى خلق اساس لزوال النموذج التنظيري الرائدللسوق ضمن سياق سوق رأس المال الكفوء.

وفي مقالتهما يقدم Goncdes and Dopuch اطار نظري لتقييم أفضلية وتأثيرات الاجراءات المحاسبية البديلة. فيعتمد مدخلهما على استخدام (اسعار معدلات العوائد علي أسهم ملكية المنشأة. ويستنتجان بأن تحليل السعر – المجال كاف لتقييم تأثيرات الاجراءات المحاسبية البديلة. ويعتمد مدخلهما على اسعار معدلات العوائد على أسهم ملكية المنشأة. وتم بناء هذا الاستنتاج اساسا على حالة فشل واحدة للسوق، وهي حالة كون المعلومات تمثل سلعة عامة وبالتالي لا يمكن استبعاد غير المشترين من الحصول عليها مشكلة الراكب المجاني. ففي حالة مثل هذه التي يمكن استخدام اسعار أسهم المنشأة لتقييم افضلية الاجراءات والتوجيهات البديلة.

ومن بين احتمالات فشل السوق هناك مشكلة الاختيار المعاكس غير الايجابي [60] واما الاخر فهو تأثير المعلومات على اكتمال الاسواق واتفاقات تقاسم المخاطرة الكفوءة. وقد اشار ايضا الى ان بعض الانتقادات للكتابات المبنية على كفاءة سوق رأس المال تعامل الاراء حول تقييم التأثيرات وكأنها حول تقييم الافضلية.

كما يمكن اعتبار البحث المعاصر من قبل Beaver على إنه امثولة عن النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صانع القرار السلوكية الجماعية للسوق فقد اثار Beaver مشكلة اهمية العلاقة بين البيانات المحاسبية وسلوكية الاسهم. فهو يقول من غير الممكن ان نتصور بأن الانظمة المثالية بالنسبة للمستثمرين يمكن اختيارها دون معرفة الكيفية التي تجسدت بها المعلومات في اسعار الاسهم اذا ان هذه الاسعار هي التي تحدد الثروة، والثروة تؤثر في قرارات الاستثمار المتعدد الفترات للافراد.

2.6.9 شكل موضوع الدراسة

بالنسبة لاولئك الذي يتبنون النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار/ صانع القرار / سلوكية السوق الجماعية فإن موضوع الدراسة الاساس هو استجابة (رد فعل) السوق الاجمالية الجماعية للمتغيرات المحاسبية.

فهؤلاء الكتاب يتفقون بأنه من الممكن اشتقاق المنفعة العامة للمتغيرات المحاسبية لاغراض صنع القرار من خلال سلوكية السوق الجميم تأثيرات الاجراءات المحاسبية البديلة أو التخمينات من خلال سلوكية السوق الجماعية فاستنادا الى ذلك فإن اختيار نظام المعلومات المحاسبي يتم تحديده في ضوء السلوكية الجماعية للسوق.

3.6.9 النظريات

تبنى العلاقة بين سلوكة السوق الاجمالية والمتغيرات المحاسبية على نظرية كفاءة اسواق رأس المال. واستنادا الى هذه النظرية، يعتبر سوق الاسهم كفؤ عندما

ا - تعكس بالكامل اسعار السوق كلفة المعلومات المتاحة للجمهور.

2- لا تكون اسعار السوق متحيزة وتستجيب فوريا الى المعلومات الجديدة.

فالنظرية تعني بشكل عام بأن العائد غير الاعتيادي (العائد الذي يتجاوز العائد المتوقع عند نقطة التوازن) من خلال توظيف مجموعة من المعلومات المتاحة الان بالترابط مع أي اسلوب لتداول الاسهم هو صفر[63]. ان هذا التغير في مجموعة المعلومات سيولد تلقائيا توازن جديد وفي الحقيقة ان النظريات التي تتوافق مع النموذج التنظيري الرائد لسلوكية السوق الجماعية تضمن:

1- نموذج السوق الكفؤ [64]

2- فرضية السوق الكفؤ [65]

3- نموذج تسعير الموجود الرأسمالي [66]

4- نظرية التسعير الاعتباطية [67]

5- نظرية التوازن لتسعير الخيار [68]

4.6.9 الطرائق

بالنسبة لاولئك الذين يبنون النموذج التنظيري الرائد للسوق فإنهم يعتمدون على الطرائق التالية:

1- نموذج السوق [69]

2- نماذج تقدير بيتا Beta [70]

3- المنهجية العملية لدراسة الحدث.

4- نموذج Ohlson للتقويم [71]

5- نماذج تقويم بنود الميزانية على أساس مستوى الاسعار [72].

6- نماذج المحتوى المعلوماتي للدخل [73].

7- نماذج العلاقة بين الدخل والعائد [74].

7.9 النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صانع القرار. المستخدم الفرد
The Decision - usefulness / Decision - Market / Individual - User Paradigm

1.7.9 الإمثلة الرائدة

يمكن اعتبار Burns كأول مثال رائد للنموذج التنظيري الرائد لصانع القرار / المستخدم الفرد [75]. فقد اقترح Burns فرضيات تربط استخدام المعلومات المحاسبية وملائمة المعلومات مع تصور صانع القرار للمحاسبة، وكذلك تربط المعلومات المتاحة الاخرى مع تأثيرات المعلومات المحاسبية على القرارات. فتم صياغة هذه الفرضيات أيضا في شكل نموذج يحدد ويربط بعض العوامل التي يمكن أن تقوم بالتحديد عندما تتأثر القرارات بالانظمة والمعلومات المحاسبية.

فالبحث في المحاسبة السلوكية يمثل دراسة حول الكيفية التي توثر بها الوظائف والتقارير المحاسبية على سلوكية المحاسبين وغير المحاسبين.

2.7.9 شكل موضوع الدراسة

بالنسبة لأولئك الذين يتبنون النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صانع القرارا / المستخدم الفرد فإن موضوع الدراسة الاساس هو إستجابة المستخدم الفرد الى المتغيرات المحاسبية. فمؤيدوا هذا النموذج يمكن اشتقاق منفعة المعلومات المحاسبية للقرار من خلال السلوكية الانسانية. بتعبير آخر، ينظر الى المحاسبة على إنها سلوكية. فهدف البحوث المتعلقة بالسلوكية المحاسبية، إذا ، هو فهم السلوك الانساني وتفسيره والتنبؤ به ضمن السياق السياق المحاسبي. يشكل هذا النموذج التنظيري الرائد اهتمام من قبل المستخدمين الداخلين للاجراءات المحاسبية، وأولئك الذين يعطون استشهادات بشأن المعلومات (المدققين) والجمهور بشكل عام أو من يمثل هذا الجمهور.

7.7.9 النظريات

إن الكثير من البحوث المرتبطة بالنموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / صانع القرار/ المستخدم الفرد قد جرت دون الانتفاع في صياغة مباشرة أو صريحة لنظرية ما. وعموماً، فإن البديل لتطوير نظريات سلوكية محاسبية مناسبة هو الاستعارة من حقول المعرفة الاخرى. إن معظم النظريات المستعارة تفسر وتتنبأ بالسلوك الانساني بشكل كاف ضمن السياق المحاسبي. وتتضمن النظريات المستعارة الآتي:

1- الادراك النسبي في المحاسبة [76].

2- الثقافة النسبية في المحاسبة[77].

3- التأثيرات السلوكية للمعلومات المحاسبية[78].

4- النسبية اللغوية في المحاسبة [79].

5- فرضيات الثبات الوظيفي وثبات البيانات[80].

6- فرضيات الحث على المعلومات [81].

7- فرضيات التراخي التنظيمي وفي الموازنات التقديرية[82].

8- الفرضيات الموقفية لتصميم النظم المحاسبية [83].

9- المساهمة في اعداد الموازنات التخطيطية والادراك المشترك[84].

10- نماذج معالجة المعلومات الانسانية [85]، وتتضمن :

أ- نموذج العدسة[86].

ب- نموذج التقرير (الحكم) الاحتمالي[87].

ج- نموذج السلوك المسبق للقرار [88].

د- مدخل الشكل (النمط) الادراكي[89].

4.7.9 الطرائق

بالنسبة لأولئك الذين يتبون النموذج التنظيري الرائد فإنهم يميلون الى استخدام كافة الطرائق المفصلة من قبل السلوكيين - الاساليب الفنية للمشاهدة، والمقابلات، والاستباطات، واجراء التجارب. ان الطريقة الاخيرة هي المفضلة على بقية الطرائق الاخرى. كما أنها تمثل نقطة بداية جيدة لاثبات صدق اضافي أو لاحق.

8.9 النموذج التنظيري الرائد للمعلومة / الاقتصاديات (اقتصاديات المعلومة)

The Information / Economics Paradigm

1.8.9 الامثلة الرائدة

تتمثل الامثلة الرائد للنموذج التنظيري الرائد لاقتصاديات المعلومة بكتابات Carndall و Feltham، و Feltham and Demski[90] . ففي بحثه في معلومات القرار (صانع القرار). يعتمد هذا الهيكل على المكونات / العناصر فرادي والمطلوبة لاحتساب المنفعة المتوقعة لنظام معلومات معين. وهذه العناصر هي:

1- مجموعة محتملة من السلوكيات في كل فترة ضمن أفق أو مدى زمني معين.

2- دالة العائد / المنفعة للاحداث التي تظهر خلال الفترة.

3- العلاقات الاحتمالية بين الاحداث الماضية والمستقبلية.

4- احداث واشارات من نظام المعلومات، بما فيها الاشارات الماضية والمستقبلية.

5- مجموعة قواعد قرار كدوال للاشارات.

وينص الهيكل بأن قيمة التغير من نظام معلومات معين الى اخر تساوي الفرق بين العوائد / المنافع المتوقعة بين البديلين.

وقام Carndall بدراسة منفعة النموذج التنظيري الرائد لاقتصاديات المعلومة لاغراض تطوير مستقبلي للنظرية المحاسبية، واقترح مدخل «اقتصادية المعلومة المطبقة». ببساطة . إن هذا المدخل يتكون من الاعتراف صراحة بكل عنصر في نموذج اقتصاديات المعلومة، ومن توسيع نطاق النظام المحاسبي ليشمل كافة هذه العناصر. ويعرف Carndall العناصر بأنها «جهاز تنقية» ونموذج، وقناة توصيل، وفك الرموز وقاعدة قرار. وأما مضامين كل ذلك لاغراض تطوير مستقبلي للنظرية المحاسبية فقد تم ذكرها بالشكل التالي:

«ان الحالة المثالية لتطوير النظرية المحاسبية هو من خلال تطوير نظرية بناءة عن اقتصادية المعلومة إذ في بعض المجالات المهمة للنموذج يمكن ان يطور حساب الذي يشير الى التصميم الافضل نظرياً للنظام، في ضل حدود وجود مجموعة من الافتراضات .....»[91]

(إن الغرض) هو أن يسمح ببناء وتقييم أنظمة معلومات بقصد تعظيم المنفعة لكل مستخدم ببناء وتقييم أنظمة معلومات بقصد تعظيم المنفعة لكل مستخدم، في ظل قيود أو محددات مثل الكلفة، والنظام، وقواعد القرار المتاحة، وحال التكنولوجيا، وجدوى الحصول على المعلومات من العالم الحقيقي»[92].

وأما المثال الرائد الثالث فهو بحث Feltham and Demski المعنون استخدام النماذج في تقييم المعلومات. ففي هذا البحث يحلل Feltham and Demski نموذج اختيار معلومات الذي ينظر الى تقييم المعلومات في ضوءالكلفة – المنفعة كعملية تعاقبية. ويتم تلخيص كامل العملية بالشكل التالي:

«..... إن تشخيص نظام معلومات معين يؤدي الى مجموعة من الاشارات يتم تجهيزها الى صانع القرار، ويمكن بعد ذلك لصانع القرار بأن يستخدم المعلومات الناتجة في اختيار سلوكه وان هذا السلوك قد يحدد جزئيا الاحداث في الفترة اللاحقة. ويجب على عملية تقييم المعلومات أن تتنبأ بالعلاقات بين كافة العناصر في اعلاه عملية توليد الاشارة (y/n) ، وعملية التنبؤ – سلوك– الاختيار من قبل صانع

القرار، والعلاقة بين السلوكيات والاحداث ..... وبالاضافة الى ذلك، يجب على صانع القرار أن يتنبأ بمجمل المنفعة / العائد التي سيحصل عليها / عليه في الاحداث في الفترة اللاحقة، وكذلك كلفة تشغيل نظام معلومات معين .....»[93].

2.8.9 شكل موضوع الدراسة

بالنسبة لأولئك الذين يتبنون النموذج التنظيري الرائد لاقتصاديات المعلومة فإن موضوع الدراسة الاساس هو

1- إن المعلومة ما هي الا سلعة اقتصادية.

2- إن حيازة المعلومة تعني إن هناك مشكلة اختيار اقتصادي.

ويتم النظر الى قيمة المعلومة في ضوء معيار الكلفة - المنفعة ضمن الهيكل التقليدي لنظرية القرار الاقتصادية. وتم التعبير هذا بأفضل شكل من خلال الآتي:

«..... إن المنطق لصالح محاسبة أساس الاستحقاق يعتمد على المقدمات التالية :،

1- ان المدخل المعترف به في ظل محاسبة أساس الاستحقاق يوصل معلومات أكثر مما يمكن ان يوصله النظام المحاسبي المبني على مجرى النقد الاقل طموحاً.

2- إن محاسبة أساس الاستحقاق هي الطريقة الاكثر كفاءة لتوصيل هذه المعلومات، وكنتيجة ملازمة لذلك.

3- فإن قيمة نظام المعلومات هذا الاضافية تتجاوز «كلفته»[94].

فيتم تقييم المعلومة المحاسبية في ضوء قدرتها على تحسين نوعية الاختيار المثالي ضمن مشكلة اختيار أساس التي يجب التوصل الى حل لها من قبل فرد ما أو مجموعة غير متجانسة من الافراد. فالفرد لوحده يجب أن يختار من بين مختلف السلوكيات ذات النتائج المختلفة. فإذا افترضنا وجود سلوكية متسقة وعقلانية متحكم بها من قبل فرضية المنفعة المتوقعة، فإن السلوك الذي ينطوي على أعلى منفعة. هو الذي سيتم تفضيله من قبل الفرد. ويتم طلب المعلومات ضمن هذا السياق لتنقية احتمالات العوائد/ المنافع الاولية. وعليه، فقد يواجه الفرد عملية من مرحلتين:

1- المرحلة الأولى، واثناءها يولد نظام المعلومات إشارات مختلفة.

2- المرحلة الثانية، واثناءها تؤدي مشاهدة الاشارات الى تنقيح الاحتمالات واختيار السلوك الافضل.

فنظام المعلومات الذي يتمتع بأعلى منفعة متوقعة يفضل على غيره. وأن المعلومات المطلوبة لأجل تحليل عملية تنقية منتظمة للاحتمالات (أسلوب Bays) ستسهل بدورها تحليل المعلومات على أساس قاعدة أعظم منفعة متوقعة ذاتية.

3.8.9 النظريات

إن النموذج التنظيري الرائد لاقتصاديات المعلومة يستفيد من التطورات والطروحات في «نظرية الفرق» theory of teams المطورة من قبل Mar schak [95] and Rander ونظرية القرار الاحصائي Statistical decision theory والنظرية الاقتصادية للاختيار economic theory of choice. إن كل ما ينتج عن ذلك هو نظرية معيارية لتقييم المعلومة وصولاً إلى تحليل منتظم للمعلومات البديلة. فجوهر النموذج التنظيري الرائد لاقتصاديات المعلومة هو الافتراض الاقتصادي التقليدي بوجود سلوكية اختيار متسقة وعقلانية.

4.8.9 الطرائق

بالنسبة لاولئك الذين يتبنون النموذج التنظيري الرائد لاقتصاديات المعلومة فإنهم يستخدمون عموماً المنطق التحليلي (العيّلة/ السببية التحليلية) المبني على نظرية القرار الاحصائي والنظرية الاقتصادية للاختيار. ويتكون المدخل من محاولة فصل أو عزل العلاقات أو التأثيرات العامة للسيناريوهات البديلة وتطبيق تحليل Bays. ومعيار الكلفة - الكنفعة لتحليل مسائل تتعلق بالسياسة المحاسبية. وأن الافتراض الرئيس لهذا المدخل هو العقلانية.

9.9 علم المحاسبة

لقد تطورت البحوث المحاسبية على مدى السنوات السابقة بشكل مذهل ومثير للانتباه. فعلى سبيل المثال، لاحظ الوصف التالي لحالة البحوث المحاسبية الذي صاغه Henry and Hatfeld في خطاب في مؤتمر للاكاديميين المحاسبين أقامته الجمعية الامريكية للمحاسبة AAA في 20-12-1923:

«أنا واثق بأن زملاءنا ينظرون الى المحاسبة كمتطفل، كروح شريرة بين الانبياء، كطلب طرقات سائب، فمجرد وجوده يقلل من قدر طهارة الاروفة الاكاديمية. ان

الحقيقة فلسفة الحسابات. ولكن المحاسبة، مع ذلك، مجرد علم وهمي (ظاهرى) لا يعترف به من قبل J.Mckeen. فمنتوجاتها لا يتم عرضها لا في الصالونات الادبية ولا في الاكاديمية الوطنية. فليس هناك من عالم واقعي أو مثالي أو عالم بالظواهر يجادل بشأنها أو يتحدث عنها. فالعلماء الانسانيون ينظرون الينا وكأننا أولئك الذين يتعاملون بأرقام، وعلى أساس من الشحة والبخل، تتعلق بالدولارات والسنتات، وبدلا من الانشغال باللامتناهات والبحث عن الروح الوهمية للاشياء، فالعلماء والتقنيون يستخفون بنا على اننا قادرين فقط ان نسجل ولا ننجز أعمال حقيقية»[96]

فلا حاجة للقول بأن الموقف تغير لصالح جدول اعمال ديناميكي، وكما هو واضح من تحول المحاسبة الى علم اعتيادي كامل النضج في ظل نماذج تنظيرية رائدة متنافسة تسعى الى الهيمنة. فأسست البحوث المحاسبية على مجموعة عامة ومشتركة من الافتراضات بشأن العلم الاجتماعي والمجتمعي، وانتجت جدل صحي حول كيفية اغناء والتوسع في فهمنا للمحاسبة المطبقة. إن المسار العام للبحوث المحاسبية يرتأي بأن هناك تناظر بين العلوم الطبيعية والانسانية والمحاسبية، مما يبرر منظور (مدخل) افتراضي – استنباطي للتفسير العلمي وكذلك يرى بأن هناك حاجة لاثبات (البرهنة على صحة) الفرضيات[97].

إن السؤال الاول عما إذا كانت المحاسبة علم فلم تتم الاجابة عنه بشكل كاف وسليم. إن أفضل تعريف للعلم هو ذلك الذي وضعه Buzzell وعلى النحو التالي:

«حقل معرفة مصنف ومنتظم ..... ومنظم حول نظرية واحدة أساسية أو مجموعة نظريات اساسية ومجموعة من المبادئ العامة .... إن المعرفة العامة التي يعبر عنها عاده باسلوب كمي .... تسمح بالتنبؤ، وفي ظل ظروف معنية تسمح بالسيطرة على احداث مستقبلية»[98]

إن المحاسبة تحقق المعايير في اعلاه. فهي تتمتع بموضوعات دراسة مميزة وتتضمن سمات التوحيد والانتظام المؤطرة لها والمؤدية الى علاقات ميدانية وتعميمات ومفاهيم ومبادئ وقوانين ونظريات مخولة. فهي بالتأكيد يمكن اعتبارها علم، واذا كان هناك شخص يقر بمنطق وحدة العلم، فهذا يعني ان هناك طريقة

علمية واحدة قابلة للتطبيق بشكل متساو على المحاسبة والعلوم الاخرى. فيرتأي Carl Hempel الآتي:

«إن فرضية وحدة منهجية البحث العلمي تنص اولا وقبل اي شيء آخر، بالرغم من الفروق العديدة في وسائل تحقيقها الفنية، بأن يتم اختبار كافة فروع العلم الميداني ودعم قضاياها العلمية ونتائجها بشكل جوهري بنفس الاسلوب، وعلى وجه الخصوص، من خلال اشتقاق مضامين منها التي يمكن التحقق منها على أساس تقارب الاراء الذاتيه ومن خلال اجراء اختبارات ميدانية أو من خلال مشاهدات ميدانية لتلك المضامين، إن فرضية وحدة منهجية البحث العلمي تصح أيضا في حقول المعرفة السايكولوجية والاجتماعية والتاريخية. وكرد على الادعاء بأن العالم في هذه الحقول، بالمقارنة مع العلوم الطبيعية، يجب ان يعتمد على التقمص العاطفي للوصول الى توكيدات، فإن الكتاب الوضعيين يؤكدون على التشخيص التخيلي لدى شخص معين عادة برهن على أنها عامل مساعد للعالم الذي يسعى الى تخمين فرضية حول معتقدات وأمنيات وتخوفات وأهداف شخص ما. ولكن فيما اذا كانت الفرضية التي تم التوصل إليها معقولة فعليا أم لا فإن ذلك يجب أن يقرر من خلال الرجوع الى دليل موضوعي: إن التجربة المؤكدة للمستثمر هي منطقيا غير ملائمة لذلك[99].

وعليه فهناك قبول عام من قبل كافة حقول المعرفة بمنهجية علمية لتبرير المعرفة. فتعتمد المنهجية العلمية هذه على تحديد اذا كان بالامكان، من حيث المبدأ، اعطاء قيمة حقيقية لفرضية، أي اذا كان بالامكان دحضها، أو اثباتها، أو تكذيبها والتحقق من صدقها على التوالي. ان الاثبات، يعبر عن مدى امكانية البرهنة على أن فرضية ما هي ميدانياً حقيقية. وأما التكذيب فهو يعبر عن مدى امكانية البرهنة بأن الفرضية غير حقيقية. أي أنها تفشل في وصف العالم الحقيقي بشكل دقيق. فليس من الضروري للبرهنة على الفرضيات أن يعني ذلك بأنها كاذبة، والعكس صحيح. وفي الحقيقة، إن الفرضيات القابلة للاثبات بشكل صرف من القضايا الدالة على الوجود (الكينونة)، أي القضايا التي تفترض قيام أو وجود ظاهرة معنية. فعلى سبيل المثال، إن الفرضية التي تنص بأن «هناك محاسبون قانونيون في شركات المحاسبة القانونية ينظرون الى محاسبة التضخم على أنها عديمة الجدوى»، هي فرضية قابلة

للاثبات بشكل صرف. وأما الفرضية القابلة للدحض بشكل صرف فهي موجودة في القوانين الكونية، أي القوانين التي تأخذ شكل الشرطيات (الاشتراطات) المعممة عالمياً. وكمثال عن فرضية من هذا النوع هناك الفرضية التي تنص بأن «كافة المحاسبون هم محاسبون قانونيون». وإذا ما تم صياغة الفرضية بالشكل التالي «هناك محاسبون ممن هم محاسبون قانونيون» وأنها تصبح قضية ممثلة للوجود قابلة للاثبات الصرف. وعليه يبدو بأن القوانين الكونية هي أساساً قضية نافية للوجود التي هي قابلة للدحض أو التكذيب.

وتأتي كل من الفرضيات القابلة للاثبات او الدحض بشكل صرف من قضايا أحادية المنحى، أي القضايا التي تشير فقط الى ظواهر معنية على وجه مقيدة أو محددة بالزمان والمكان. فعلى سبيل المثال، إن الفرضية التي تنص بأن «كافة الافراد يتقبلون الغموض» يمكن البرهنة على صدقها أو دحضها في آن واحد. ولكن هناك فرضيات ليست قابلة للاثبات أو الدحض بشكل قاطع. وهذه هي الفرضيات ذات الطبيعة الاحصائية أو قانونية المنحى، أي القضايا التي تشخص علاقة احصائية بشكل فضفاض بين الظواهر وعدد كبير من المتغيرات. وتقع معظم الفرضيات المحاسبية ضمن المجموعة الاخيرة، مما يجعلها غير قابلة للاثبات بشكل مطلق وغير قابلة للنفي بشكل مطلق. ومن الامثلة عن ذلك، نموذج السوق، والنماذج المحاسبية للتنبؤ بالاحداث الاقتصادية، والنظرية الوضعية في المحاسبة، ونماذج معالجة الانسان للمعلومات، ومعظم البحوث الميدانية. واذا ظهرت بيانات تتناقض مع الفرضيات المشتقة من هذه النظريات أو النماذج فإن المدافعين عن الفرضيات يتمسكون بمختلف الحجج ومن بينها عدم سلامة البيانات، أو أن العنية صغيرة أو منحازه (غير حيادية). فأسلوبي يلعب دوراً جوهرياً وأساسياً في تحدي اي نتائج توفرها البيانات. فهل من سبب يبعث على القلق ودق ناقوس الخطر. أخذين بنظر الاعتبار الكم الهائل من القوانين الاحصائية في البحوث المحاسبية، إن Bunge يرتأي بأن هذا يمثل خطأ فهو يقول.

«إن بعض الجبريين التقليديين يدعون بأن القضايا التصادفية لا تستحق ان يطلق عليها تسمية القانون، ويجب أن تعتبر في أفضل حالاتها، على أنها أدوات معاصرة.

إن هذه النظرة التي تنطوي على مفارقة تاريخية ليس لها أي قيمة في العلوم الفيزيائية والكيميائية وبعض فروع البايولوجي (وعلى وجه الخصوص علم الجينات) فإن معظم القوانين الرئيسة ضمن مجالات هذه العلوم هي قوانين تصادفية قابلة للاشتقاق (من حيث المبدأ) من قوانين ذات علاقة بأنظمة فردية (أحادية) وبالترابط مع فرضيات احصائية واضحة متعلقة، مثلا، بتعويض الانحرافات العشوائية، ومع ذلك فإن التحيز ضد القوانين التصادفية ما زال يتسبب ببعض من الأذى لعلم النفس وعلم الاجتماع دون تعويض لخسارتها من خلال دراسات ميدانية للافراد»[100].

ويتم الرفض والاثبات من خلال الاستشهاد المتكرر وأدلة جديدة.

10.9 التفكيك Deconstruction

هناك الكثير من النصوص المحاسبية حول نماذج تنظيرية محاسبية رائدة تطالب بأن يتم اعطاءها امتياز وتفوق على الاشكال الاخرى من المعرفة والبحث المحاسبية، فيستخدم النص لضمان هيمنة نموذج تنظيري رائد ومصالح خاصة بالاضافة الى اغلاق المعرفة. وعليه فقد ظهر مصطلح فلسفي اطلق عليه التفكيك من قبل Der-rida[101] يستهدف هدم هذه المحاولات. ولان انتاج المعرفة يؤسس ويمارس من خلال اللغة فإن التفكيك يستخدم نفس نظام المؤلف في صياغة النص لاظهار كيف ان النص يخالف النظام الذي استخدمه المؤلف فذكر Norris.

«يرفض Derrida أن يمنح الفلسفة نوع من المكانة التي إدعت باستمرار وكأنها مصدر منطقي مستقل إن Derrida يواجه هذا الادعاء بالهيمنة والتسلط من خلال نفس الارضية التي اختارها. فهو يرتأي بأن الفلاسفة كانوا قادرين على فرض أنظمتهم الفكرية فقط من خلال إهمال أو إخفاء التأثيرات الهدامة للغة. فهدفه هو توضيح هذه التأثيرات (أي كشفها وجعلها ظاهرة للعيان) من خلال القراءة الانتقادية التي تركز باحكام وتغني بمهارة وبراعة عناصر الاستعارة المجازية وبقية الوسائل الرمزية الاخرى المستخدمة في نصوص فلسفة معينة»[102]

إن ما يستهدف اليه التفكيك العلمي للنصوص هو تأويلات وتفسيرات النصوص لتوضيح تركيبة أو هيكل المعنى ضمن النصوص وهدم أو إعاقة

الهيمنة المرجعية لنص ما لتحديد الحقيقة الموجودة خارج النص، فيرتأي Arring ton and Francis الاتي:

«أن القراءة التفكيكيـة للنصوص تكشف عن مـدى صعوبـة مراس المعنى أو عدم ثباتـه، كمـا أنه يزيل الحجاب عن القانـون والترتيب اللغوي اللذان نمنحهما للنص»[103].

وفي الحقيقة، كان Arringtion and Francis أول من استخدام التفكيك لكي يثبتا بأن النظرية الوضعية والمدخل الميداني التقليدي غير مؤهلين للتمتع بنوع الامتياز والمرجعية في منهجية العلم اللتين تحققتا لهما من قبل العديد من الباحثين المحاسبين. وكان لاختيارهما مثال رائد عن النظرية الوضعية، لأجل تفكيك بناءها اللغوي النظري، المتمثل بمقالة Jensen «نظرية المنظمة ومنهجية البحث العلمي [104].

إن تفكيك البحوث المحاسبية يتطلب القيام بمحاولات اكثر للكشف عما يفترض بأن كافة البحوث المحاسبية، وحتى النصوص السردية التاريخية هي جوهريا بلاغية. ويقوم العالم المفكك في المحاسبة بانتقاد النص المحاسبي باستخدام تقنيات مختلفة منها الكشف عن الحراقة او التجريد من القداسة أو التجريد من أي عملية توالد أو تناسخ امكانية التكرار أو التشوية.

11.9 الاستنتاجات

يمكن تحليل ودراسة المحاسبة من منظور «فلسفة العلم» فلا ينظر الى نتائج البحوث العلمية في المحاسبة على أنها ذات قيمة مشكوك في أمرها أو أنها تشكو من خلل نظري- فعلى العكس، فإن نتائج البحوث/ النظريات المحاسبية توفر مؤشرات بأن الاحداث المحاسبية تتبع نمط من الثورات الناجحة التي صاغها kuhn في شكل نظرية. وفي هذا الفصل، اخترنا تعريف للنموذج التنظيري الرائد الملائم للمحاسبة. وكانت المكونات الاساسية لنموذج تنظيري رائدمن هذا النوع هي الامثلة الرائدة، وشكل موضوع الدراسة، والنظريات والطرائق فتعريفنا ساعدنا في انجاز رسم دقيق لحدود النماذج التنظيرية الرائدة المتنافسة في حقل المحاسبة:

1- النموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان. الاستقرائي.

2- النموذج التنظيري الرائد للدخل الحقيقي / الاستنباطي.

3- النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار / نموذج القرار.

4- النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار/ صانع القرار / السلوكية الاجمالية للسوق.

5- النموذج التنظيري الرائد لمنفعة القرار/ صانع القرار / المستخدم الفرد.

6- النموذج التنظيري الرائد لاقتصاديات المعلومة.

فخضع كل واحد من هذه النماذج التنظيرية لتقصي وبحث علميين من قبل المجتمع العلمي، فالنموذج التنظيري الرائد يخلق وجهة نظر متماكسة وموحدة - نوع من النظرة / الفلسفية الجماعية التي تحدد الطريقة التي من خلالها ينظر اعضاء المجتمع العلمي الى البحث والتطبيق وحتى التعليم المحاسبي، ولمصلحة الاستمرارية والتقدم في حقل المعرفة المحاسبي فيجب ان لا ينظر ابدا الى هذه النماذج التنظيرية الرائدة على أنها مطلقة ومعرفة فكرية حقيقة ونهائية. فعلى العكس، يجب ان تكون دائما معرضة لتقصي وبحث علميين واختبار للبحث عن الشواذ (أي الخروج عن القاعدة أو المألوف) المحتملة.

إن معظم العلماء والفلاسفة يعتنقون وجهة النظر القائلة بأنه من غير الممكن ابدا البرهنة بشكل مطلق على المعرفة العلمية. فيرتأي popper بأنه بالرغم من عدم امكانية البرهنة على «نظرية بأنها «حقيقية وبشكل مطلق أو تام[105]. فنظرية Pop-per، المعروفة عموما بفكرة التكذيب أو نظرية الدحض، تنص بأنه لأجل أن تمنح نظرية ما سمة «علمية» فإنها يجب ان تكون كاذبة. ولكن نوع التكذيب الذي يقترب من وجهة نظر kuhn هو ذلك الذي يطلق عليه بالتكذيب المعقد الذي لخصه Lakatos على النحو الاتي: «لا يمكن لتجربة، أو تقرير عن تجربة، أوقضايا مبنية على المشاهدات، أو الفرضيات المعززة بشكل جيد، أو حتى الفرضيات ذات التكذيب الضعيف المستوى، لوحدها ان تؤدي الى التكذيب . فليس هناك من تكذيب قبل ظهور نظرية أفضل»[106]. إن «النظرية الافضل» هي تلك التي تقدم اي معلومات تتسم بالحداثة والاصالة واضافية مقارنة مع سابقتها، اذ من خلالها أو فيها «يتم تعزيز المعلومات الاضافية»[107].

فالفرق بين تكذيب popper البدائي والتكذيب المعقد هو أن الاخير يتطلب وجود نظرية افضل. فكما ذكر lakatos بأن العالم التكذيبي التعقيد هو الذي «يجعل من بعض القضايا الفردية زمانيا ومكانيا من خلال الصيغة الامرية غير قابلة للتكذيب والتي هي مميزة من خلال الحقيقة بأن هناك في نفس الوقت «تقنية ملائمة» إذ أن اي شخص تعلمها سيكون قادر على تجديد كون تلك القضية مقبولة.....

..... وبعد ذلك يتبع هذا التقرير بنوع ثاني من القرار المتعلق بالفصل بين مجموعة من القضايا الاساسية المقبولة عن البقية ..... ان العالم الذي يتبع منهجية التكذيب يدرك بأنه من وسائل التجارب الفنية للعالم هناك النظريات المعصومة من الخطأ التي في ضوءها يفسر العالم. وبالرغم من هذا ، فإن منهجية التكذيب تطبق هذه النظريات – فالعالم يعتبر هذه النظريات في ظل سياق معين ليس على أنها نظريات تحت الاختبار وانما هي خلفية معرفية دون معضلة اذ اردنا تقبلها على أنها مؤقتا لا تمثل معضلة اثناءاختبارنا اياها...

..... وبالاضافة الى كل هذا ، ربما ينظر الى النظريات التي تنطوي على مشكلة على أنها علمية، «كاذبة» من خلال «نوع ثالث» اضافي من القرارات التي يستطيع العالم ان يتخذها من خلال تحديده قواعد رفض معينة تجعل من الدليل المفسر احصائيا على إنه «غير متسق» مع الشرطية الاحتمالية[108].

إن هذا يعكس الموقف الذي يمكن تبنيه عندا لتعامل مع النماذج التنظيرية الرائدة المتنافسة في المحاسبة.

Notes المصادر

المصادر حسب تسلسلها في الفصل التاسع

1. Berlin, I., "Does Political Theory Still Exist?" in Phiosophy, Politics and Society, 2nd Ser (eds) P. Laslett and W.C., Runaman (Basil Blackwell, 1962), p. 19.
2. "Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation", Monograph No. 7 (eds) Dopuch, and L. Revsine (Urbana, ILL.: Center for International Education and Researcl Accounting, University of Illinois, 1973); Gonedes, N.J., and Dopuch, N., "Capital-Mar Equilibrium, INformation Production, and Selecting Accounting Techniques: Theoreti Framework and Review of Empisical Work", in Studies on Financial Account Objectives: 1974, supplement to Vol. 12, Journal of Accounting Research (1974),: 48-129; The Impact of Accounting Research in Financial Accounting and Disclosure Accounting Practice, (eds) A.R. Abdel-Khalik, and Keller (Durham, N.C.: Dt University Press, 1978).
3. Kuhn, Thomas S., "The Structure of Scientifc Revolutions", International Encyclopedia of Unified Science, Socond Enlarged Edition (Chicago: University of Chicago Press, 1970), pp. 10-15' Nelson, Carl L., "A Prior Research in Accounting ", in Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation, Monograph No. 7 (eds) N. Dopuch, and L. Revsine (Urbana, Ill.: Center for INternational Education and Research in Accounting, University of Illinois, 1973), pp. 3-18; Conedes, N.J., and Dopuch, N., "Capital-Market Equilibrium, Information Production, and Selecting Accounting Techniques: Theoretical Framework and Review of Empirical Work", op., p. 32.
4. Wells, M.C., "A Revolution in Accounting Thought", The Accounting Review (July, 1976), pp. 471-82.
5. American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement on Ac-

counting Theory Acceptance (Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1977).

6. Ibid, p. 47.

7. Eldredge, N. and Gould, S., "Punctuated Equilibrium: An Alternative to Phyletic Gradualism", in Models in Paleobiology, (ed.) T.J. Schoff (San Francisco: Freeman, Cooper & Co., 1972), pp. 82-115.

8. Gersick, Connie J.G., "Revolutionary Change Theoies: A Multilevel Exploration of the Punctuated Equilibrium Paradigm", Academy of Management Review 16 (1991), pp. 10-36.

9. Kuhn, T.S., The Structure of Scientific Revolution (Chicago: University of Chicago Press, 1962 [1st ed.], 1970 [2nd ed.]).

10. Ibid, 2nd ed., p. 175.

11. Ibid., 1st ed., p.6.

12. McCann, H., Gilman, Chemistry Transformed: The Paraigmatic Shift from Phlogiston to Oxygen (Norwood, NJ: Ablex Publishing Corporation, 1978), p.21.

13. Ibid., p. 13.

14. Hagstrom, W.O., The Scientific Community (New York: Basic Books, 1965), p. 17.

15. Ibid., p. 13.

16. Merton, R.K., "Priorities in Scientific Discovery: A Chapter in the Sociology of Science", American Sociological Review 22 (1957), p. 640.

17. Merton, R.K., "Behavior Patterns of Scientists", American Scientists 57 (1969), pp. 17-18.

18. Kuhn, Thomas, S., "Reflections on my Critics", in Criticism and the Growth Knowledge I. Lakatos and A. Musgrave, (eds), (Cambridge University Press, 1970), pp. 231-78.

19. Ritzer, George. "Sociology: A Multi-Paradigm Science", American Sociologist (August, 1975), pp. 15-17.

20. Ibid., p.15.

21. Ibid., p. 157.

22. Watts, Ross L., and Zimmerman, J.L., Positive Accounting Theory (Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1986), p. 12.

23. American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance (Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1977).

24. Hatfield, Henry Rand, Accounting (New York: D. Appleton & Company, 1927); Gilman, S., Accounting Concepts of Profit (New York: The Ronald Press, 1939); Paton, W.A., and Littleton, A.C., "An Introduction to Corporate Accounting Standards", Monograph No. 3 (Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1953); Ijiri, Yuji, "Theory of Accounting Measurement", Studies in Accounting Research, No. 10 (Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1975).

25. Ijiri, Yuji, "Theory of Accounting Measurement", op. cit., p. 37.

26. Littleton, A.C., "Structure of Accounting Theory", Monograph No. 5 (Fl.: American Acconting Association, 1953), p. 185.

27. Ibid., p. 31.

28. Gordon, M.J., "Postulates, Principles in Accounting", The Accounting", The Accounting Review (April, 1964), pp. 251-63; Watts, R.L., Zimmerman, J.L., "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", The Accounting Review (January, 1968), pp. 112-34.

29. Gordan,M.J., "Postulates, Principles, and Research in Accounting", op. cit., pp. 261-2.

30. Watts, R.L., and Zimmerman, J.L., "Toward a Positive Theory of Theory of the Determination of Accounting Standards", op. cit., p.14.

31. Ibid., p.14.

32. Ijiri, Yuji, "Theory of Accounting Measurement, op. cit., p. 28.
33. Feltham, Gerald A., and Demski, Joel S., "The Use of Models in Information Evaluation", The Accounting Review (July, 1969), pp. 457-66.
34. Baiman, Stanley, "Agency Research in Managerial Accounting: A Survey", Journal of Accounting Literature (Spring, 1982), p. 159.
35. Beidelman, C.R., "Income Smoothing: The Role of Manaement", The Accounting Review (October, 1973), p. 653.
36. Watts, R.L. and Zimmerman, J.L., Positive Accounting Theory, op. cit.
37. Belkaoui, A. and Picur, R.D., "The Smoothing of Income Numbers: Some Empirical Evidence on Systematic Differences between Core and Periphery Industrial Sectors", The Journal of Business Finance and Accounting (Winter, 1984), pp. 527-46.
38. Dechow, P.H., Sloan, R.G., and Sweeney, A.P., "Detecting Earnings Management", The Accounting Review (April, 1995), pp. 193-226.
39. Watts, R.L. and Zimmerman, J.L., Positive Accounting Theory, op. cit.
40. Paton, W.A., Accounting Theory (New York: Ronald Press, 1922); Canning, J.B., The Economics of Accounting (New York: Ronald Press, 1929); Sweeney, Henry W., Stabilized Accounting (New York: Harper & Row, 1936); MacNeal, Kenneth, Truth in Accounting (Philadelphia: University of Pennsylvaia Press, 1939); Alexander, Sidney S., "Income Measurement in a Dynamic Economy", *Five Monographs on Busines Income (New York:* The Study Grouo on Business Income, The American Institute of Certified Public Accountants, 1950). See also: Edwards, E.O., and Bell, P.W., The Theory and Measurement of Business Income (Berkeley: University of California Press, 1961); Moonitz, Maurice, Accounting Research Study No. 1, The Basic Postulates

of Accounting (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1961); Alexander, Sidney S., "Income Measurement in a Dynamic Economy", (rev.) David Solomons, in Studies in Accounting Theory, R.T., and Moonitz, Maurice, Accounting Research Study No. 3, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1962).

41. Paton, W.A., Accounting Theory, op. cit., p. 295.
42. Ibid, pp. 8-9.
43. MacNeal, Kenneth, Tryth in Accounting, op. cit., p. 295.
44. Alexander, Sidney S., "Income Measurement in a Dynamic Economy", op. cit., 159.
45. Jones, Relph Coughenour, The Effects of Price-Level Changes and Financial Statements (Sarasota, Fl.: American Association, 1971).
46. Edwards, E.O., and Bell, P.W., The Theory and Measurement of Business Income; Matthews, Russel L., "Price-Level Accounting and Useless Information", Journal of Accounting Research (Spring, 1965), pp. 133-55; Gynther, R.S., Accounting for Price-Level Changes: Theory and Procedures (New York: Pergamon, 1966); Revsine, L., Replacement-Cost Accounting (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1973).
47. Baxter, W.T., "Accounting Values: Sale Price Versus Replacement Cost", Journal of Accounting Research (Autumn, 1967), pp. 208-14; Wright, F.K., "A Theory of Financial Accounting", Journal of Business Finance (Autumn, 1970), pp. 51-69; Stam[, Edward, "Income and Value Dtermintion and Changing Price Levels: An Levels: An Essay Toward a Theory", The Accountant's Manazine (June, 1971), pp. 277-92; Whittington, Geoffery, "Asset Valuation, Income Measurement, and Accounting Income", Accounting Business and Research (Spring, 1974), pp. 96-101.

48. Chambers, R.J., Accounting, Evaluation, and Economic Behavior (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1966); Sterling, Robert R., "On Theory Construction and Verification", The Accounting Review (January, 1971), pp. 12-29.
49. Solomons, David, "Economic and Accounting Concepts of Income", The Accounting Review (July, 1961), pp. 374-83; Lemke, Kenneth W., "Asset Valuation and Income Theory", The Accounting Review (January, 1966), pp. 33-41.
50. Chambers, R.J., "Blueprint for Theory of Accounting", Accounting Review (January, 1955), pp. 21-2.
51. May, G.O., Financial Accounting (New York: Macmillan, 1943), p. 19.
52. Beaver, W.H., Kennelly, J.W., and Voss, W.M., "Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data", The Accounting Review (October, 1968), pp. 675-83; Sterling Robert R., "Decision-Oriented Financial Accounting", Accounting and Business Research (Summer, 1972), pp. 198-208.
53. Beaver, W.H., Kennelly, J.W., and Voss, W.M., "Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data", op., p. 675.
54. Ibid., p.680.
55. Sterling, Robert R., "*Decision-Oriented Financial Accounting*", op. cit. 198.
56. Ibid., p. 199.
57. Ibid., p. 201.
58. Ibid., p. 199.
59. Gonedes, N.J., "Efficient Capital Markets and External Accounting", The Accounting Review (January, 1972); Gonedes, N.J. and Dopuch, N., "Caital-Market Equilibrium, Information Production and Selecting Accounting Techniques: Theoretical Frameworks and Review Empirical Work", Studies in Financial

Accounting Objectives: 1974, Supplement to Journal of Accounting Review Research 12(1974), pp. 48-125.

60. Spence, M. "Job-Market Signaling", Quarterly Journal of Economics (August, 1973), pp. 356-75.

61. Rondner, Roy, "Competitive Equilibrium Under Uncertainty", Econometrica (January, 1968), pp. 60-85.

62. Beaver, W.H., "The Behavior of Security Prices and its Implications for Accounting Research (Methods)", in Report of the Committee on Research Methodology in Accounting, Supplement to The Accounting Review 47 (1972), pp. 407-37.

63. Fama, E.F., "The Behavior of Stock Markets Prices", Journal of Business (January, 1965, 1965), pp. 34-105.

64. Beaver, E.F., "Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work", Journal of Finance (May, 1970), pp. 383-417.

66. Sharpe, W.F., "Capital-Asset Pricing:, A Theory of Market Equilibruim under Conditions of Risk", Journal of Fianace (September, 1974), pp. 425-42.

67. Ross, A.S., "The Arbiteage Theory of Capital Asset Pricing", Journal of Economic Theory (December, 1976), pp. 341-60.

68. Black, F. and Scholes, M., "The Pricing of Options and Corporate Liabilities", Journal of Political Economy (May/June, 1973), p. 637-54.

69.Sharpe, W.F., "A Simplified Model of Portfolio Approach", Management Science (January, 1963), pp. 277-93.

70. Chen, S.N. and Lee, C.F., "Bayesian and Mixed Estimation of Time-Varying Betas", Journal of Economics and Business (December, 1982), pp. 291-301.

71. Ohlson, J., "Earnings, Book Values, and Dividends in Security Valuation", Working Paper, Columbia University, 1991.

72. Barth, M., "Relative Meaurements Errors Among Alternative Pension Asset and Liability Measures", The Accounting Review (July, 1991), pp. 433-63.

73. Collins, D.W. and Kothari, S.P., "An Analysis of Intertemporal and Cross-Sectional Determinants of Earning Response Coefficients", Journal of Accounting and Economics 11 (1989), pp. 143-81.

74. Easton, P.D. and Harris, T.S., "Earnings as an Explanatory Variable for Returns", Journal of Accounting Research (Spring, 1991), pp. 19-36.

75. Bruns, William J. Jr., "Accounting Information and Decision Making Some Behavioral Hypotheses", The Accounting Review (July, 1968), pp. 469-80.

76. Gibbins, Michael, "Propsoitions about the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting", Journal of Accounting Research (Spring, 1984), pp. 103-25.

77. Riahi-Belkaoui, Ahmed, The Cultural Shaping of Accounting (Westport. Ct.: Greenwood Press, 1995).

78. DYckman, T.R., Gibbons, M. and Swieringa, R.J., "Experimental and Survey Research in Financial Accounting: A Review and Evaluation", in The Impact of Accounting Research inFinancial Accounting and Discloure on Accounting Practic (eds) A.R. Abdel Khalik and T.F. Keller, (Durham, NC: Duke University Press, 1978), pp. 48-89.

79. Riahi-Belkaoui, Ahmed, The Linguistic Shaping of Accounting (Westport, Ct.: Creenwood Press, 1996).

80. Riahi-Belkaoui, Ahmed, "Actual Accounting, Modified Cash Basis of Accounting and the Loan Decision: An Experiment in Functional Fixation", Managerial Finance 18, no. 5 (1992), pp. 3013.

81. Prakash, P. and Rappaport, A., "Information Inductance and Its Significance for Accounting", Accounting, Organization and Society (December, 1982), p. 233.

82. Riahi-Belkaoui, Ahmed, Organization and Budgetary Slack (Westport, Ct.: Greenwood Press, 1994).

83. Otley, D.T., "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", Accounting, Organization and Society (December, 1980), pp. 413-28.

84. Riahi-Belkaoui, Ahmed, "The Effects of Goal Setting and Task Uncertainty on Task Outcomes", Management Accounting Research (June, 1990), pp. 41-60.

85. Riahi-Belkaoui, Ahmed, Human Information Processing (Westport, Ct.: Greenwood Press, 1989).

86. Brunswick, E., The Conceptual Framework of Psychology (Chicago: University of Chicago Press, 1952).

87. Edwards, W., "Conservatism in Human Information Processing", in Formal Representation of Human Judgment (ed.) B. Kleinnutz (New York: Wiley, 1968).

88. Payne, J.N., Braunstein, M.L. and Caroll, J.S., "Exploring Predecisional Behavior: An Alternative Approach to Decision Research", Organizational Behavior and Human Performance (February, 1978), pp. 14-44.

89. Hysman, J.H.B., "The Effectiveness of Cognitive Style Constraint Implementing Operations Research Proposals", Management Science (September, 1970), pp. 94-5.

90. Feltham, Gerald A., "The Value of Information", The Accounting Review (October, 1968), pp. 684-96; Grandall, Robert H., "Information Economics and Its Implications for the Further Development of Accounting Theory", The Accounting Review (July, 1969), pp. 457-66; Feltham, Gerald A., and Demski, Joel S., "The Use of Models in Information Evaluation", The Accounting Review (July, 1969), pp. 457-66.

91.Crandall, Robert H., "Information Economics and Its Implications for the Further Development of Accounting Theory", op. cit., p. 464.

92. Ibid., p. 458.

93. Fetham, Gerald A., and Demski, Joel S., "The Use of Models in Information Evaluation', op. cit., p. 626.

94. Beaver, William and Demski, Joel, S., "The Nature of Income Measurement", The Accounting Review (January, 1979), p. 43.

95. Marschak, Jacob, and Radner, Roy, Economic Theory of Teams (New York: Yale University Press, 1972).

96. Hatfield, H.R., "A Historical Defense of Bookkeeping", Journal of Accounting (April, 1924), pp. 241-53.

97. Riahi-Belkaoui, Ahmed, Inquiry and Accounting: Alternative Methods and Research Perspective (Westport, Ct.: Quorum Books, 1987).

98. Buzzell, Robert D., "Is Marketing a Science?" Harvard Business Review (January-February, 1963), p. 37.

99. Hempel, C.G., "Logical Positivism and the Social Sciences", in Ledgacy of Logical Positism, (eds) P. Achinstein and S.E. Barker (Baltimore: John Hopkins University of Chicago Press, 1969), p. 151.

100. Bunge, Marie, Scientific Research I: The Search for System (New York: Spring, 1967), p.336.

101. Derrida, J., Wroiting and Difference (trans. by Boss, A.) (Chicago: The University of Chicago Press, 1978).

102. Norris, C., Deconstruction: Theory and Practice (New York: Methucn, 1982), pp. 18-19.

103. Arrington, C. Edward and Francis, Jere R., "Letting the Cat Out of the Bag: Deconstruction, Privilege and Accounting Research", Accounting Organization and Society (January, 1989(, p.7.

104. Jensen, Michael, "Organization Theory and Methodology", The Accounting Review (April, 1983), pp. 319-39.

105. Popper, Karl, Conjecture and Refutations (London: Basic Books, 1963).

106. Lakatos, Imre, "Falsification and the Methodology of Scientific Research", in Criticism and the Growth of Knowledge, (eds) Imre

Laktos and Alan Musgrave (Cambridge: Cambridge University Press, 1970), p. 119.

107. Ibid., p. 120.

108. Ibid., pp. 106-9.

References المصادر حسب الموضوعات

American Accounting Association, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1977).

Arrington, C.E., and Francis, J.R., "Letting the Cat Out of The Bag: Deconstruction, Privilege, and Accounting Research", Accounting, Orgabizatons and Societ (January, 1985), pp. 1-88. Belkaoui, Ahmed, Socio-Economic Accounting (Westport, Ct.: Quorum Books, 1984).

Belkaoui, Ahmed, Public Policy and The Problems and Practices of Accounting (Westport, Ct: Quorum Books, 1985).

Belkaoui, Ahmed, The Coming Crisi in Accounting (Westport, Ct.: Quorum Books, 1989).

Burrell, G., and Morgan, G., Sociological Paradigms and Organizational Analysis (London: Heinemann, 1979).

Chau, Wia Fong, "Radical Developments in Accounting Thought". The Accounting Review (October, 1986), pp. 601-32.

Chau, Wia Fong, Interpretive Sociology and Management Accounting Research - A Critical Review", Accounting, Auditing and Accountability (1,2,1988), pp. 59-79.

Cooper, D.J., and Sherer, M.J., "The Value of Corporate Accounting Reporate Accounting Reports: Arguments for a Political Economy of Accounting, Organizations and Society (1984), pp. 207-32.

Danos, Pual, "A Revolution in Accounting Thought?" The Accounting Review (July, 1977), pp. 746-7.

Derrida, J., Writing and Difference (trans. by Bass, A.) (Chicago: The University of Chicago Press, 1978).

Harkansson, Nils H., "Where We Are in Accounting: A Review of Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance", The Accounting Review (July, 1978), pp. 717-25.

Hopwood, A.G., "On Trying to Study Accounting in The Contexts in Which it Operates", Accounting, Organizationa and Society (1983), pp. 361-74.

Hunt, Herbert G. III and Hogler, Raymond L., "Agency Theory as Ideology: A Comparative Analysis Based on Critical Legal Theory and Radica Accounting", Accounting, Organizations and Society (August, 1990), pp. 437-54.

Kuhn, Thomas S., "The Structure of Scientific Revolutions", in International Encyclopedia of Unified Science, Second Enlarged Edition (Chicago: University of Chicago Press, 1970).

Laughlin, Richard C., "Accounting Systems in Organizational Contexts: A Case for Critical Theory", Acounting, Organizations and Society (October, 1987), pp. 479-507.

Peasnell, K.V., "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance: A Review Article", Accounting and Business Research (Summer, 1978), pp. 217-25.

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Socio-Economy Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1984).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Inquiry Accounting: Alternative Methods and Research Perspectives (Westport, CT.: Greenwood Publishing, 1987).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, The Coming Crisis in Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1989).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Behavioral Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1989).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Human Information Processing (Westport, Ct.: Creenwood Publishing, 1989).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Morality in Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1992).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Accounting: A Multiple Paradigm Science (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1996).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Fairness in Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1996). Riahi-Belkaoui, Ahmed, Research Perpectives in Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1997).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Financial Analysis and the Predictability of Important Economic Events (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1998).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Capital Structure: Determination, Evaluation and Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1999).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Corporate Social Awareness and Financial Outcomes (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1999).

الفصل العاشر

المدخل السلوكي و مدخل الاحداث
The Events And Behavioral Approaches

1.10 مدخل الاحداث
1.1.10 طبيعة مدخل الاحداث
2.1.10 الكشوف المالية ومدخل الاحداث
3.1.10 النظرية المحاسبية المعيارية للاحداث
4.1.10 نظم المعلومات المحاسبية المبنية على الاحداث
5.1.10 تقييم مدخل الاحداث
2.10 المدخل السلوكي
1.2.10 طبيعة المدخل السلوكي
2.2.10 التأثيرات السلوكية للمعلومات المحاسبية
3.2.10 التأثيرات اللغوية للبيانات والاساليب الفنية المحاسبية
4.2.10 الثبات الوظيفي وثبات البيانات
5.2.10 حث المعلومات
3.10 مدخل معالجة الانساني
1.3.10 نموذج العدسات
2.3.10 الحكم الاحتمالي
3.3.10 السلوك ما قبل القرار
4.3.10 مدخل النمط الادراكي
5.3.10 النسبيه الادراكية في المحاسبة
6.3.10 النسبية الثقافية في المحاسبة
4.10 تقييم المدخل السلوكي في المحاسبة
5.10 الاستنتاجات

ذكرنا في الفصول السابقة بأن النظرية المحاسبية تنبع من الحاجة إلى توفير أساس منطقي عما هو متوقع من المحاسبين أن يقوموا به، ولاجل ايصال العملية المنطقية الى نهايتها واكتمالها فإن بناء النظرية المحاسبية يجب أن يتبع بالتحقق من صدق النظرية، كما إننا عرضنا المدخلين التقليدي والقانوني (التوجيهي) لصياغة اطار محاسبي يتسم، بشكل عام، بعملية محكمة من التحقق من الصدق. ولانه يجب على النظرية المحاسبية ان تتولد من كلا العمليتين فقد تم تطوير أو تنقية مداخل جديدة اهدافها لم تقبل عموما بعد من قبل مختلف اصحاب المصالح أو من قبل مهنة المحاسبة بشكل خاص، فهي، في الحقيقة، تمثل مسارات جديدة للبحث المحاسبي التي توظف كل من المنطق النظري والميداني لصياغة اطار فكري للمحاسبة، وكذلك التحقق من صدقه ومن بين المداخل الجديدةيمكننا تمييز مدخل الاحداث، والمدخل السلوكي والمدخل الانساني والمدخل التنبؤي والمدخل الوضعي.

وأدى كل مدخل من هذه المداخل الى تطوير طرائق بحث علمية جديدة واهتمامات جديدة ووظف كل منها طرائق فريدة من نوعها في النظر الى المشاكل المحاسبية. ولكون الاهتمامات وطرائق وأساليب البحث العلمي هي فريدة من نوعها، فإن كل مدخل قد حصل على سمات نموذج تنظيري رائد مميز مما أدى بالمحاسبة أن تصبح علم متعدد النماذج التنظيرية الرائدة ولكنها في نفس الوقت في حالة أزمة متواصلة. فكل منظر غير مقتنع بالنماذج التنظيرية الرائدة المتنافسة يلجأ الى استخدام مدخل خاص لوضع اطار نظري لحقل المحاسبة كعلم.

إن مدخلنا في هذا الفصل والفصل اللاحق هو أن نسهب في شرح المداخل الجديدة، مؤكدين من خلال ذلك مساهمة كل مدخل في بناء النظرية المحاسبية، وبعد ذلك سنقوم بشرح وتفسير شكل النموذج التنظيري الرائد المتولد في المحاسبة. وفي هذا الفصل سنقوم بدراسة وتحليل مدخل الاحداث والمدخل السلوكي ومدخل معالجة المعلومات الانساني، وأما في الفصل اللاحق فستتم تغطية المدخلين التنبؤي والوضعي.

1.10 مدخل الاحداث The Events Approach

1.1.10 طبيعة مدخل الاحداث

لقد ذكر مدخل الاحداث لاول مرة بشكل مباشر بعد الاختلاف في الاراء بين اعضاء لجنة الجمعية الامريكية للمحاسبة AAA، التي نشرت «تقرير عن النظرية المحاسبية الأساس في العام 1966.

ففضلت غالبية اعضاء اللجنة مدخل القيمة للمحاسبة. وكان هناك عضو واحد فقط George Sorter، الذي حبذ مدخل الاحداث للمحاسبة[1].

مدرسة القيمة The Value School

إن مدرسة القيمة (يطلق عليها أيضاً مدرسة حاجات المستخدم ترى بأن حاجات المستخدمين هي معروفة بما فيه الكفاية مما يمكن من خلالها اشتقاق نظرية محاسبية توفر مدخل مثالي لنماذج قرارات محددة. ولكن من غير ممكن للمدخلات في ضوء القيم أن تكون مثالية لكافة المستخدمين، كما أن هناك غياب لقائمة كاملة تماما تحتوي على كافة النماذج المعيارية والوصفية. وبالاضافة الى ذلك، فإن نموذج المحاسبة التقليدية المبني على مدخل القيمة يشكو من نقاط الخلل التالية:

- إن ابعادها محدودة، فمعظم القياسات المحاسبية معبر عنها بمصطلح نقدي- ممارسة تمنع من المحافظة على واستخدام بيانات عن الانتاجية والاداء والمعولية والبيانات الاخرى ذات الابعاد المتعددة.
- إن أشكال التصنيف المرتبطة لها ليست دائما ملائمة. إن أي دليل حسابات لاي منشأة يمثل الاصناف / المجموعات التي تحدد المعلومات المتعقلة بالشؤون الاقتصادية، ولكن هذا غالبا يؤدي الى ترك بعض البيانات خارج هذه التصنيفات، أو إنها تصنف بشكل يخفي طبيعتها عن أولئك الذين هم من غير المحاسبين.
- إن درجة إجماليتها (كنقيض للتفاصيل) عالية تماما. إن البيانات المحاسبية تستخدم من قبل صانعي قرارات عديدون ومتنوعون، وكل واحد منهم يحتاج الى درجات مختلفة من النوعية والاجمال والتركيز اعتمادا على طبيعة شخصياتهم، وانماط (قراراتهم، والأطر النظرية. وعليه يجب أن تكون

المعلومات المتعلقة بالاحداث والاشياء الاقتصادية في شكل أولي وبقدر المستطاع لكي يتم تجميعها / إجمالها من قبل المستخدم النهائي.

- إن درجة تكاملها مع المجالات الوظيفية الاخرى للمنشأة مقيدة تماماً. فعادة يتم معالجة وحفظ المعلومات المتعلقة بنفس مجموعة الظواهر بشكل منفصل من قبل المحاسبين وغير المحاسبين، مما يؤدي الى عدم الاتساق بالاضافة الى فجوات وتداخل في المعلومات[2].

مدخل الاحداث

إن مدخل الاحداث، وعلى العكس مما ذكر في اعلاه عن مدخل القيمة، يرتأي بأن الهدف من المحاسبة هو توفير معلومات بشأن الاحداث الاقتصادية الملائمة النافعة لمختلف نماذج القرارات[3]. فمن مسؤولية المحاسب ان يوفر معلومات بشأن الاحداث ويترك للمستخدم مهمة تكييف الاحداث لنماذج قراراتهم، وبالتالي فإن الموضوع يعود للمستخدم من حيث تجميع البيانات وتحديد أوزان وقيم لها في ضوء مدخل هو الذي يحول الحدث الى معلومة محاسبية ملائمة لنموذج قراره الشخصي. ونتيجة لذلك فإن محتويات التقارير المحاسبية ستعكس ملاحظات عن العالم الحقيقي وليس «استنتاجات مبنية على رغبة مدراء مخادعين إذ أن استخدامهم للاساليب المحاسبية البديلة هو بقصد التلاعب وليس الابلاغ[4] .

ويقصد بالحدث اي تصرف أو سلوك أو فعل يمكن تصويره من خلال أبعاد أو سمات أساسية. واستناداً الى Johnson فإن «الحدث يعني «ملاحظات / مشاهدات ذات جدوى عن سمات مشخصة لفعل ما التي يمكن مراقب (كالمحاسب مثلا) أن يقول إنني أتوقع أو اتنبأ بذلك الشيء ورأيته يحدث بنفسي»[5].

وعليه فقد يكون من الممكن ملاحظة سمات حدث ما بشكل مباشر وأن تكون أيضا ذات أهمية للمستخدم. وفي ظل العدد الكبير من السمات والاحداث القابلة للمشاهدة التي يمكن أن تكون ملائمة لنماذج القرارات لكافة أنواع المستخدمين فإن مدخل الاحداث يؤدي إلى توسع هائل في البيانات المعروضة في الكشوف المالية. فيجب الافصاح عن سمات الحدث بالاضافة الى القيمة المالية، كما وأن مدخل الاحداث يفترض أيضا بأن مستوى اجمال (تجميع) وتقييم البيانات المحاسبة يجب

أن يتم من قبل المستخدم بتجميع وتقييم البيانات المحاسبية عن الاحداث في هذا الوقت فقد يكون بالامكان تلافي أخطاء القياس، والتحيزات وحالات فقدان المعلومات الناجمة في محاولة المحاسب عند قيامه بمناظرة واعطاء أوزان وتوليد قيم وتجميع المعلومات في الكشوف المالية.

2.1.10 الكشوف المالية ومدخل الاحداث

ما هي النتيجة المترتبة عن استخدام مدخل الاحداث في الكشوف المالية التقليدية؟

ينظر الى كشف الميزانية في ضوء مدخل القيمة على أنه مؤشر عن الموقف المالي للمنشأة في لحظة معينة من الزمن، وأما في ظل مدخل الاحداث، فينظر إلى كشف الميزانية على أنه توصيل غير مباشر لكافة أحداث المنشأة المحاسبية الملاءمة منذ بدأ حياتها يقترح Sorter التعريف العملياتي التالي لاعداد كشف الميزانية : «يجب اعداد كشف الميزانية (بطريقة) بحيث يؤدي الى تعظيم اعادة بناء الاحداث (أو فشل اعادة بناء للاحداث) التي تم تجميعها[6]. إن تعريف Sorter هذا يعني بأن كافة الارقام التي يتم اجمالها/ تجميعها في كشف الميزانية يمكن تفضيلها مما يؤدي إلى إظهار كافة الاحداث منذ بدأ تأسيس المنشأة.

وينظر إلى كشف الدخل في ظل مدخل القيمة على إنه مؤشر عن الأداء المالي للمنشأة عن فترة زمنية معنية. وأما في ظل مدخل الاحداث فينظر الى كشف الدخل على أنه توصيل مباشر للاحداث التشغيلية التي ظهرت منذ فترة معينة. ويقترح Sorter القاعدة العلمانية التالية عند توظيف مدخل الاحداث «يجب وصف كل حدث بشكل يؤدي إلى تسهيل التنبؤ بنفس الحدث في الفترة الزمنية المستقبلية في ظل تغيرات خارجية مفترضة»[7].

وفي ظل مدخل القيمة، ينظر الى كشف مجرى النقد على إنه تعبير عن التغيرات في النقد. وأما في ظل مدخل الاحداث، فمن الافضل النظر الى كشف مجرى النقد على إنه تعبير عن الاحداث المالية والاستثمارية. بتعبير آخر، إن ملائمة الحدث وليس نتائجة على مجرى النقد هي التي تحدد الابلاغ عن حدث في كشف مجرى النقد.

3.1.10 نظرية الاحداث المحاسبية المعيارية

لقد تم تلخيص النظرية المحاسبية المعيارية للاحداث بشكل غير حاسم كالاتي:

«لاجل ان تتنبأ الاطراف ذات المصالح (حملة الاسهم، والعاملين، والاداريين، والمجهزين، والعملاء، والمؤسسات الحكومية، والمؤسسات الخيرية) بشكل أفضل عن مستقبل المنظمات الاجتماعية (العائلات، الشركات، والحكومات، والمنظمات الخيرية) فإن السمات الاكثر ملائمة للاحداث الحاسمة (داخلية، وبيئية وخارجية من خلال الصفقات) التي تؤثر على المنظمة يجب تجميعها (زمنياً ومكانيا) لاغراض النشر الدوري الخالي من الاستنتاجات المتحيزة»[8].

وعليه فإن هدف النظرية المحاسبية المعيارية للاحداث هو تعظيم الدقة التنبؤية للتقارير المحاسبية من خلال تسليط الضوء على السمات الاكثر ملائمة للاحداث الجوهرية من وجهة نظر المستخدمين، فالنظرية تتطلب:

1- تصنيف مباشر للاحداث الحقيقية التي ينبغي على المحاسب ان يبلغ عنها.

2- مخططات / اساليب تصنيف فاعلة بشكل أكبر مع اشارة خاصة الى سمات او رموز تجعل من ربط مشاهدات لاحداث معينة ممكنة مع أحداث أخرى ذات علاقة.

3- هيكل من نظام معلومات محاسبي مبني على الاحداث[9].

4.1.10 انظمة المعلومات المحاسبية المبنية على الاحداث

إن إحدى الطرائق لتحقيق هدف النظرية المحاسبيةالمعيارية للاحداث هو أن يتم دمج مدخل الاحداث مع مداخل قاعدة البيانات لادارة المعلومات التي تفترض بأن المشروع يخلق قاعدة بيانات تدار مركزيا لكي تتم الاستفادة منها بشكل مشترك من قبل نطاق واسع من المستخدمين ذوي الاحتياجات الهائلة التنوع. إن انظمة من هذا النوع تتضمن نماذج هرمية ونماذج شبكة الاعمال، ونماذج مدخل العلاقات بالمحاسبة، ونماذج علاقات الكيان، ونماذج الحدث المحاسبي العلائقي [14]:

1- يتم بناء النموذج الهرمي على فكرة نظام معلومات محاسبي مبني على الاحداث مما يسمح للمستخدمين بطرح تساؤلات واستفسارات والحصول على إجابات من خلال قاعدة بيانات. إن مكونات من هذا النوع تتضمن:

أ- قاعدة معلومات ضخمة تحتوي على سجلات بكافة الاحداث في شكل موحد.

ب- هيكل محدد ومعرف من قبل المستخدم الذي يوفر لكل مستخدم اطار فكري خاص به (ومستوى من الارقام الاجمالية / التجميعية) عن الاحداث.

ج- وظائف وعمليات محددة ومعرفة من قبل المستخدم لاجل معالجة البيانات ببراعة[15].

2- إن نموذج شبكة الاعمال مبني على مفهوم المحاسبة ذات الابعاد المتعددة الذي اقترحه Ijiri [16]، و Charles, Colantoni and Cooper [17] . ويستخدم هذا النموذج كمدخلات قواعدالمعلومات غير المنظمة ابتداءاً ومجموعة من التساولات أو طلبات المعلومات لتطوير هيكل بيانات مما سيخفض من عدد السجلات التي يجب البحث من خلالها عن إجابة للتساؤلات المفضلة[18].

3- إن نموذج مدخل العلاقات بالمحاسبة مبني على النظرية الرياضية. فمن حيث الجوهر، ينظر الى قاعدة البيانات على أنها مجموعة متباينة زمنياً،من درجات متنوعة. ويتفاعل المستخدمون مع النموذج من خلال لغة الامكانية التطبيقية لنموذج مدخل العلاقات المحاسبية[19].

4- يفترض نموذج علاقات الكيان بأن نظام العلاقات الاكثر انسجاما مع الواقع في صياغته في ظل بيئة قاعدة بيانات وكمجموعة من كيانات عالم حقيقي وعلاقات بين هذه الكيانات[20]. ومن الناحية الاساسية يحل هذا النموذج محل دليل الحسابات التقليدي، وإجراءات حفظ السجلات على أساس القيد المزدوج من خلال النظر الى علاقات الكيان في شكل جداول كياني وجداول علاقات. وتقترح الخطوات التالية لاجل بناء وصياغة نموذج بيانات محاسبية.

أ- تحديد:

1-مجموعات الكيان، مثل أصناف الاشياء والوكلاء والاحداث القائمة في عالم الافتراض.

2- مجموعة العلاقات التي تربط هذه الكيانات.

ب- تكوين أو بناءعلاقات الكيان كنموذج تنظيري رائد الذي يعكس الطبيعة الدلالية للعلاقات المحددة.

ج- تعريف سمات مجموعات الكيان ومجموعات العلاقات التي تشكل اهتمام لمستخدمي منظمة معينة وتشخيص مخطط يحدد هذه السمات.

د- تنظيم نتائج الخطوات أ و ب و ج في جداول علاقة - الكيان، وتحديد السمة الرئيسة لكل مجموعة علاقة - كيان[21].

5- إن نموذج مدخل علاقات الكيان المحاسبي هو تمثيل عام لكافة الظواهر المحاسبية التي تتكون عناصرها من مجموعات تمثل موارد اقتصادية، واحداث اقتصادية ووكلاء اقتصاديين[22].

5.1.10 تقييم مدخل الاحداث

يقدم مدخل الاحداث، منافع معينة ويتسبب في مساوئ معينة. فأما المنافع فإنها غالبا تأخذ شكل جهود لتوفير معلومات بشأن الاحداث الاقتصادية الملائمة التي ربما تكون نافعة لنماذج قرارات متنوعة. ونتيجة لذلك فإن الكثير من المعلومات قد تتاح للمستخدمين الذين يمكن توظيف دالة منفعتهم لتحديد طبيعة ومستوى تجميع المعلومات التي يحتاجونها لكي يقوموا بصنع واتخاذ قراراتهم الخاصة.ولكن منفعة مدخل الاحداث قدتعتمد على واحدة أو أكثر من الحجج التالية:

ا- ربما تعتمد منفعة مدخل الاحداث على نوعية البعد السايكولوجي لصانع القرار[23].

فعلى سبيل المثال ، تم البرهنة بأن التقارير المصممة على أساس مبالغ اجمالية تكون مفضلة من قبل صانعي القرارات ذوي الميول (القدرات) عالية التحليل، في حين ان انظمة التقصي من خلال قاعدة البيانات (مدخل العلاقات) تكون مفضلة من قبل صانعي القرارات ذوي الميول (القدرات) منخفضة التحليل[24].

2- قد تكون لدينا مشكلة عبء المعلومات ناتجة من محاولة قياس السمات الملائمة لكافة الاحداث الحاسمةالمؤثرة على المنشأة.

3- لم يتم تطوير معيار كفؤ أو متين لاختيار الاحداث الحاسمة.

4- قد يكون من الصعب قياس كافة السمات المطلوبة في ظل مدخل الاحداث، آخذين بنظر الاعتبار التطورات النظرية لعلم المحاسبة.

5- قد تكون هناك حاجة لمزيد من البحوث لتحليل تأثير مختلف مداخل التصميم لنظرية مدخل الاحداث مثل نماذج الهرمي، والشبكة والعلائقي، وعلاقات الكيان وعلاقات الكيان المحاسبية.

2.10 المدخل السلوكي The Behavioral Approach

1.2.10 طبيعة المدخل السلوكي

لقد فشلت معظم المداخل التقليدية لبناء النظرية المحاسبية بأن تأخذ بنظر الاعتبار سلوكية المستخدم بشكل خاص والافتراضات السلوكية بشكل عام.

وفي عام 1960 توصل Devine الى الملاحظة المهمة التالية:

«ننتقل الان الى ..... ردود الفعل السيكولوجية لأولئك الذين يستهلكون المخرجات المحاسبية أو وقعوا في شرك حبال الرقابة. ومن خلال المقارنة، يبدو بأنه من المنصف الاستنتاج بأن المحاسبين يشقون طريقهم بصعوبة في مسألة علاقاتهم بشبكة اعمال الحدث الانساني المعقدة سايولوجيا باسلوب فطري تنقصه البراعة والذكاء بشكل لا يصدق. وقد يكون بالامكان اعطاءعذر لبعض من السذاجة والفطرية في حقل معرفة جديدة، ولكن مما لا يمكن التسامح بشأنه واعطاءه العذر هو الفشل بالاعتراف بأن الكثير مما تم واعتبر نظرية محاسبية هو ربط يئوس منه مع افتراضات غيرمدعومة عن السلوكية»[25]

فيؤكد المدخل السلوكي لصياغة النظرية المحاسبية على ملائمة المعلومات التي تم توصيلها لاغراض صنع القرار (مدخل الاتصال - القرار) وكذلك ملائمتها لسلوك الفرد والمجموعة الذي تسببه عملية توصيل المعلومات (مدخل صانع القرار). فلقد افترض في المحاسبة بأنها موجهة (مبنية) على التصرف أو السلوك، فغرضها التأثير على التصرف مباشره من خلال المحتوى المعلوماتي للرسالة الموصلة، وبشكل غير مباشر من خلال سلوكية المحاسبين. فبسبب اعتبار المحاسبة على أنها عملية سلوكية[26]، فإن المدخل السلوكي لصياغة النظرية المحاسبية يطبق العلم السلوكي على المحاسبة.

ولقد توصلت لجنة المحتوى العلمي السلوكي للمناهج المحاسبيةالتابعة للجمعية الامريكية للمحاسبة الى وجهة النظر التالية بشأن هدف العلم السلوكي التي ربما تصح أيضا على المحاسبة السلوكية.

«إن هدف العلم السلوكي هو أن نفهم ونفسر السلوك الانساني والتنبؤ به – اي التوصل الى عموميات حول السلوك الانساني مدعومة بدليل ميداني يتم الحصول عليه باسلوب غير شخصي من خلال اجراء امتحان بشكل تام امام اي دراسة لاحقة وتكرار التحقق منها من قبل علماء مهتمين آخرين. وعليه فالعلم السلوكي يتطلب مشاهدة ميدانية منتظمة لسلوك الانساني لاغراض البرهنة تجريبياً على صحة فرضيات معينة من خلال الاشارة الى تغيرات في السلوك قابلة للمشاهدة[27].

إن المدخل السلوكي لصياغة النظرية المحاسبية يرتبط بسلوكية الانسان، وبقدر تعلق الامر بالمعلومات والمشاكل المحاسبية، وضمن هذا السياق فإن اختيار اسلوب فني محاسبي يجب أن يقيم من خلال الرجوع أو الاشارة الى أهداف سلوك مستخدمي المعلومات المالية.

وإن كان المدخل السلوكي حديث العهد إلا أنه استقطب حماس ودوافع جديدة في البحوث المحاسبية التي تركز على الهيكل التركيبة السلوكية التي في ضوءها يمارس المحاسبون اعمالهم. وعلى هذا الأساس ظهر مجال جديد في المحاسبة الا وهو مجال تعددأو تداخل العلوم أطلق عليه وبشكل ملائم المحاسبة السلوكية. فالهدف الرئيس للمحاسبة السلوكية هو تفسير السلوك الانساني والتنبؤ به في كافة السياقات المحاسبية المحتملة. واعتمدت البحوث والدراسات السلوكية في المحاسبة على الاساليب الميدانية، التجريبية، أو أساليب علاقات الارتباط. ولكن معظم الدراسات قامت فقط بمحاولات متواضعة لصياغة إطار نظري يمكن أن يدعم المشاكل أو الفرضيات التي يراد اختبارها. فما قامت به الدراسات هو تركيزها عموما على التأثيرات السلوكية للمعلومات المحاسبية أو ركزت على المعالجة الانسانية للمعلومات. وقد توفر نتائج هذه الدراسات فهم للبيئة السلوكية للمحاسبة التي قد تخدم كدليل أو موجه لصياغة النظرية المحاسبية. وسنقوم في أدناه بدراسة وتحليل مجموعة من الدراسات وبعد ذلك سنقوم بتقييم المدخل السلوكي.

2.2.10 التأثيرات السلوكية للمعلومات المحاسبية

قد يكون للمعلومات المحاسبية، في ضوء محتواها وشكلها، تأثير على صانع القرار الفرد. وإن كان هذا التأثير واضح ويمكن قبوله بسهولة تماما، إلا أن أهميته تتجلى في كونه يطرح منافذ جديدة للبحث هدفها تطوير الانظمة المحاسبية والابلاغية. واستنادا الى ذلك فإن الدراسات البحثية في هذا المجال تقوم بدراسة وتحليل نماذج الابلاغ البديلة وممارسات الافصاح البديلة لتقييم الاختيارات المتاحة في ضوء ملاءمتها للمستخدم والتأثير عليه. ولكن لانه لم يتم لحد الان صياغة اطار نظري فمن الصعب تصنيف هذه الدراسات، وحاول العديد من الكتاب وضع صيغ للتصنيف[28]. وكان آخرها والاكثر شمولية تلك المحاولة التي قام بها swicringa ، وهي التي سيتم توظيفها في هدا البحث لتوضيح طبيعة الدراسات بشأن التأثيرات السلوكية للمعلومات المحاسبية.

فيمكن تقسيم هذه الدراسات الى خمسة أصناف عامة:

1- كفاية الافصاح.

2- منفعة البيانات المحاسبية.

3- المواقف تجاه تطبيقات الابلاغ من قبل الشركة المساهمة.

4- قواعد احكام الاهمية النسبية.

5- تأثيرات الاجراءات المحاسبية البديلة على القرار[30].

واستخدمت ثلاثة مداخل لدراسة وتحليل كفاية الافصاح، فإما المدخل الاول فهو يحلل اشكال استخدام البيانات من وجهة نظر حل المسائل الجدلية المتعلقة بادراج معلومات معينة[31]. واما المدخل الثاني فهو يحلل التصورات والمواقف لمختلف مجموعات المصالح[32]، واخيرا فإن المدخل الثالث يحدد نطاق الافصاح عن مختلف بنود المعلومات في التقارير السنوية والمحددات/ المؤثرات لاي اختلافات جوهرية في كفاية الافصاح الابلاغ المالي بين الشركات[33]. واظهرت البحوث حول كافية واستخدام الافصاح وجود قبول عام الكفاية/ المتانة الموجودة في الكشوف المالية المتاحة، ووجودفهم وادراك ك اعتراف بأن الفروق في كفاية الافصاح بين الكشوف المالية ترجع الى متيغرات مثل حجم الشركة، والربحية وحجم ومكانة شركة التدقيق.

وفيما يتعلق بمنفعة البيانات في الكشوف المالية فقد تم توظيف مدخلين لدراستها وتحليلها. فأما المدخل الاول، فهو يحلل الاهمية النسبية للمعلومات المالية[34]. واما المدخل الثاني فهو يدرس مدى ملائمة الكشوف المالية لصنع القرار، من خلال توظيف توصيل مختبري لبيانات الكشوف المالية في ضوء امكانية القراءة المعنى من قبل المستخدمين بشكل عام[35][36]. ان الاستنتاجات العامة لهذه الدراسات كانت:

1- ان هناك اجماع بين المستخدمين والمعدين بشأن الاهمية النسبية لبنود المعلومات المفصح عنها في الكشوف المالية.

2- لا يعتمد المستخدمون فقط على الكشوف المالية عند صنعهم للقرارات.

وتم توظيف مدخلين لدراسة وتحليل ممارسات/ تطبيقات الابلاغ المالي للشركة المساهمة. فإما المدخل الاول فهو يحلل التفضيلات بين الاساليب/ الطرائق الفنية المحاسبية البديلة[37]. وأما المدخل الثاني فهو يحلل المواقف تجاه مسائل الابلاغ العاملة، مثل حجم المعلومات التي يجب الافصاح عنها، وحجم المعلومات المتاحة، واهميةبنود معينة[38]. واظهرت هذه الدراسات حدود مدى قبول الطرق والاساليب الفنيةالمحاسبيةالمقترحة من قبل الجهات المخولة، وكذلك اظهرت الى أي مدى حددت بشكل واضح هذه الاجراءات التقنية المقترحة الفروق في المواقف بين المجموعات المهنية وبقدر تعلق الامر بمسائل الابلاغ.

وتم توظيف مدخلين لدراسة وتحليل احكام / قواعد الاهمية النسبية فأما المدخل الاول فقد حلل العناصر او العوامل الرئيسة التي تحددتجميع وتصنيف وتلخيص البيانات المحاسبية[39] وأما المدخل الثاني فهو يسلط الضوء على مسألة اي البنود هي التي يعتبرها الناس مهمة نسبيا، وأيضا يسعي هذا المدخل الى تحديد درجة الفرق في البيانات المحاسبية المطلوبة قبل اعتبار فرق ما على أنه أنهم مهم نسبيا [40]. وبشكل عام، تشير هذه الدراسات إلى أن هناك عوامل عديدة يبدو بأنها تؤثر على احكام الاهمية النسبية وان هذه الاحكام تختلف بين الافراد.

واخيرا، لقد تم دراسة وتحليل تأثيرات الاجراءات المحاسبية البديلة، وبشكل خاص من سياق استخدام اساليب تقويم مختلفة للمخزون، ومعلومات عن مستوى

الاسعار، ومعلومات غير محاسبية[41]. وتشير نتائج هذه الدراسة بأنه يمكن أن يكون هناك تأثير للطرائق والاجراءات الفنية المحاسبية على القرارات فرادى، وأن مدى هذا التأثير يعتمد على طبيعة المهمة، وسمات المستخدمين وطبيعة البيئة التجريبية.

3.2.10 التأثيرات اللغوية للبيانات والطرائق الفنية المحاسبية

إن للغة والمحاسبة عدد كبير من نقاط التشابه. فعلى سبيل المثال، ترى Jain بأن قواعد المحاسبة مشابهة لقواعد اعرابية مالية، واستناداً الى هذا التناظر وظفت Jain تأثير التركيبة الاعرابية على تصورات المستمعنين لاجل دعم الفرضية القائلة بأن للطرائق المحاسبية تأثير على صنع القرار[42]. وبصيغة منهجية أكبر، يرتأي Belk-haoui بأن المحاسبة ما هي الا لغة، واستنادا الى فرضية Sapir-Whorf فإن سماتها المعجمية وقواعدها الاعرابية ستوثر على كل من السلوكية اللغوية وغير اللغوية للمستخدمين[43]، وتم تقديم أربع افتراضات مشتقه من النموذج التنظيري الرائد للنسبية اللغوية لاجل دمج نظري للبحوث حول تأثيرات المعلومات المحاسبية على سلوكية الفرد.

* إن المستخدمين الذين يستطيعون تحديد سمات / فروق معجمية في المحاسبة فإنهم متمكنون من التحدث و / أو حل المشاكل التي لا يمكن حلها من قبل أولئك الذين لا يستطيعون تحديد سمات معجمية مميزة.
* إن المستخدمين الذين يستطيعون تشخيص سمات / فروق معجمية مميزه في المحاسبة فإنهم يستطيعون إنجاز مهام (غير لغوية) بشكل أسرع وأكثر اكتمالا مقارنة بأولئك الذين لا يملكون هذه السمة.
* إن المستخدمين الذين يملكون قواعد (اعرابية) هم أكثر ميلا في تقبل مختلف الاشكال والتأثيرات الادراية من أولئك الذين لا يملكون هذه السمة.
* قد تميل الطرق الفنية المحاسبية إلى تسهيل أو الى تصعيب مختلف السلوكيات الادارية (غير اللغوية) من جانب المستخدمين [44].

وتم اختبار هذه الفرضيات والتحقق من صحتها ميدانيا من خلال دراستين أكدتا على أهمية الاعتبارات اللغوية عند استخدام المعلومات المحاسبية وعند وضع أو

صياغة المعايير المحاسبية دوليا[45][46]. ففي ضوء فرضية النسبية اللغوية يتم التأكيد على دور اللغة بكونها وسيط ومكيف للبيئة، ويعني هذا بأنه يمكن للغة المحاسبية أن توجه المستخدمين بمعنى أنها تفرض عليهم ميل أو نزعة معينة، نحو طريقة معينة في السلوك والتصور، وبالاضافة الى ذلك، فإن انتماء المستخدمين إلى مختلف المنظمات والمجتمعات المهنية ذات شبكات الاعمال المتداخلة المتميزة قد يخلق مختلف المستودعات (المجموعات) اللغوية المحاسبية. فالمحاسبون من مختلف المجموعات المهنية قد يستخدمون مختلف المحددات والاهداف التنظيمية. وفي أسوأ الاحوال قد يظهر غياب للاتصال مما يسبب الأرباك. وباستخدام فرضية اللغوية الاجتماعية فقد بين Belkhaoui ميدانيا بأن مختلف الانتماءات في المحاسبة تخلق مختلف المستودعات / المجموعات اللغوية، أو مختلف الرموز اللغوية لاغراض الاتصال ضمن المجموعة نفسها أو لاغراض الاتصال بين المجموعات[47]. فيتم استخدام اللغوية الاجتماعية لتبرير الغياب المحتمل للاجماع حول معنى المفاهيم المحاسبية. وكنتيجة لذلك، يتم تشخيص عدة مسائل بحاجة الى بحوث اضافية، وتتضمن هذه :

1- وجود وطبيعة «اللغة المؤسساتية» ضمن كل مجموعة مهنية محاسبية.

2- وجود الرمز اللغوي الرابط للمهنة في حقل المحاسبة المتكون من (لغة رسمية) ولغة عامة.

3- صياغة اختبار لتحديد ما إذا كانت اللغة العامة مفهومة من قبل مستخدمي اللغة الرسمية (كالكلاب) مثلا أم لا [48].

وهناك دراسات أخرى قامت بتحليل التأثيرات اللغوية للبيانات والاساليب الفنية المحاسبية دون الاعتماد على فرضية النسبية اللغوية أو فرضية اللغوية الاجتماعية. فبدلا من ذلك، سلطت هذه الدراسات الضوء على فروق توصيل البيانات المحاسبية. ولاجل اثبات وجود هذه الفروق فقد اعتمد الباحثون في المحاسبة على مختلف الاساليب (الفنية) ومنها:

1- اسلوب التمييز (الفرق) الدلالي[49][50][51]، وأسلوب السابق - اللاحق (المنطقية اللازمة)[52]، واساليب القياس متعددة الابعاد[53]، واجراء [54].

4.2.10 اثبات البيانات والثبات الوظيفي functional and data fixation

إن الثبات الوظيفي، وكما هو مستخدم في المحاسبة، يقترح بأنه في ظل ظروف معينة قد يكون صانع القرار غير قادر على تكييف عملية القرار الخاصة به في ضوء تغيير في العملية المحاسبية التي تجهزه بتأثير البيانات. إن هذه الظاهرة المستعارة من أدبيات علم النفس، جرى استخدامها باسلوب نوع ما مختلف من قبل الباحثين في المحاسبة.

فينبع الثبات الوظيفي، كمفهوم، في علم النفس، ومن خلال دراسة تأثير الممارسة الماضية على سلوك الانسان – ويوظف Dunker مفهوم الثبات الوظيفي لكـــي برهن على الدور السلبي للممارسات / التجارب التاريخية للانسان[55]. فقد قام بدراسة الفرضيات القائلة بأن الاستخدام السابق للمرء لشيء ما في وظيفة (سياق) مختلف(غير مشابه) لذلك المطلوب في شكله الحالي سيخدم في الوصول الى اكتشاف استخدام ملائم ومبتكر للاشياء. وقد دعمت هذه النتيجة فرضية الثبات الوظيفي بقدر تعلق الامر باشياء مشتركة عديدة، على سبيل المثال الصناديق، الكماشات، والاوزان وقارصات الورق.

ينظر Ijivi, Jacdicke and knight الى عملية القرار على أنها تقسم بثلاثة عناصر: مدخلات القرار، ومخرجات القرار، وقواعد القرار[56]. وبعد ذلك طرحوا الظروف التي في ظلها لا يستطيع صانع القرار من تكييف عملية القرار الخاصة به في ظل تغير في العملية المحاسبية. فهم يرجعون عدم القدرة على التعديل، إذا كانت موجودة بالفعل، إلى العامل النفسي للثبات الوظيفي. وعليه فإن علماء النفس يهتمون بالثبات الوظيفي المتعلق بالوظائف أو الاشياء، في حين ان البحث المحاسبي، متأثراً برأي واكتشاف Ijiri, Jacdicke and Knight، يهتم بالثبات الوظيفي المتعلق بالبيانات. ولذلك يجب على الباحث المحاسبي أن يأخذ بنظر الاعتبار شكلين لفرضيات الثبات الوظيفي: شكل يسلط الضوء على الوظيفة، وشكل يسلط الضوء على المخرجات أو البيانات، وهنا يكمن الفرق الرئيسي: ففي حالة الثبات الوظيفي، يستخدم علماء النفس اشياء مثل الاوسمة (الميداليات) خيط، صناديق لحل مهام بسيطة نسبياً، ففي حين ان ثبات البيانات يستخدم كافة البيانات لحل المشاكل غير

النمطية أو غير الروتينية. وعليه يمكن للمرء أن يفترض وبشكل صحيح بأن معظم الاهتمام في علم النفس في نصب على الثبات الوظيفي. وكانت هناك استثناءات لهذه الافتراضات، وهذه تتمثل بدراسة Knight [57] لثبات البيانات السايكولوجي ودراستين عن مزيج من ثبات البيانات والثبات الوظيفي في المحاسبة من قبل كل من Barnes and welb و Riahi-Belkaoui [58],[59]. وهناك العديد من المفاهيم لنتائج من الثبات الوظيفي وثبات البيانات في المحاسبة على وجه الخصوص.

* فرضيات التكيف. من المحتمل لعناصر التجارب، معظهم طلبة المحاسبة، أن يكونوا تم تكييفهم أو توجيههم تجاه رد فعل لشكل ما من المخرجات المحاسبية وفشلوا بتعديل عمليات قراراتهم كاستجابة لتغيير محاسبي تم الافصاح عنه بشكل تام. فظاهرة القولبة تمنع الاشخاص من تبني السلوكية الصحيحة، وهي التكيف في ضوء التغير المحاسبي وقادهم الى التصرف وكأنهم مقولبين بأن يتصرفوا في ضوء سلوكيتهم أو في ظل جلسات التطبيع / التكيف، وعليه فإن ظاهرة القولبة هي شكل من أشكال الثبات الوظيفي إذ أن الاشخاص لم يعد بمقدورهم التمييز.

* نظرية التوقع وفرضيات التأطير [60] يظهر التأطير (الدفع باتجاه معين، لان صياغة كلمات السؤال تتمتع بإمكانية تغيير جواب الشخص. فيمكن النظر الى الثبات الوظيفي على أنه نتاج لاختيار معين من بين اختيارات التأطير من قبل الاشخاص الخاضعين لتجربة مختبرية. فصياغة مهمات القرار وكذلك المعايير والعادات والسمات الشخصية للافراد الخاضعين للتجربة المختبرية توثر على تأطير القرار وتؤدي إلى نتائج متأثرة بالثبات الوظيفي وثبات البيانات.

* وجود الآنا في المفاضلة بين القدم والحداثة[61].

في مسائل تكون فيها الأنا حاضرة ذات علاقة باساليب فنية محاسبية تم تعلمها للتو، فإن الأشخاص سيعطون اهمية الى ما اعتبروه ملائم، أو مهم، أو ذي مدلول. وهذا من الممكن أن يفسر بعض نتائج البيانات حيث يميل بعض الاشخاص إما إلى طريقة تعلمها أولا (الاسبقية، القدم) أو إلى طريقة تعلمها ثانيا (الحداثة) كطريقة أكثر وضوحا أو أساسا بالنسبة لـ «الانا» الخاصة بهم.

5.8.10 حث المعلومات Informetion Inductance

يتأثر سلوك الفرد بالمعلومات بطريقتين:

1- من خلال استخدام المعلومات عندما يتصرف كمستلم/ مستقبل للمعلومات.

2- ومن خلال حث المعلومات عندما يتصرف كمرسل للمعلومات. وبالرغم من أن يتأثر استخدام المعلومات هو عموما معروف ومقبول مجزء من النموذج التنظيري الرائد للحافز - الاستجابة، إلا إن ظاهرة حث المعلومات أو ظاهرة الحث البسيطة التي ظهرت مؤخرا تماما، التي اقترحها Prakash and Rapport [62]، تهدف الى الاشارة الى عملية معقدة إذ يتأثر سلوك الانسان بالمعلومات المطلوب منه أن يوصلها فحث المعلومات يتولد من ميول المرسل في التوقع باستخدام محتمل للمعلومات، أو نتائج استخدام من هذا النوع، أو في ردود فعله تجاه هذه النتائج فكما ذكر Prakash and Rappaort .

« إن توقع فرد يقوم بإيصال معلومات بنتائج معينة قد يؤدي به - قبل توصيل أي معلومات، وبالتالي حتى قبل ظهور أي نتائج - أن يختار تغيير المعلومات أو سلوكه أو حتى أهدافه، وهذه هي عملية حث المعلومات[63].

ويبدو بأن عناصر الزمن تؤثر بالحث، وكالاتي:

أولا: أن توصيل المعلومات التي هي أما في حقيقتها وصف لسلوكية المرسل، أو تعتبر كذلك من قبل مرسل المعلومات، أو تتعلق بأي المعلومات التي هناك فهم أو إدراك بشأنها من قبل مرسل المعلومات وينظر لها كذلك من قبل مستلم المعلومات هي التي ستودي بقوة الى حث المعلومات ويمكن أن نصنف بشكل عام تأثيرات التغذية العكسية على مرسل المعلومات في كونها تظهر من:

1- تقييم خارجي للاداء.

2- تنظيم ورقابة العمليات.

3- التعامل مع قرارات وحدات سلوكية أخرى.

4- التغيرات في مجموعات الاختيارات المفتوحة لمرسل المعلومات[64].

ومن الممكن دمج حث المعلومات مع استخدام المعلومات مما يؤدي الى صياغة نظرية متكاملة عن تأثيرات المعلومات التي تتطلب وجود كل من مرسلي المعلومات ومستخدميها.

3.10 المدخل الانساني لمعالجة المعلومات

ظهر الاهتمام بالمدخل الانساني لمعالجة المعلومات في ظل الرغبة بتحسين كل من مجموعة المعلومات المعروضة على مستخدمي المعلومات المالية وتحسين قدرة المستخدمين في توظيف المعلومات وتعرف النظريات والنماذج المتاحة في معالجة المعلومات الانساني في علم النفس اداة لتحويل المشاكل المحاسبية الى مشاكل معالجة المعلومات شاملة.

وهناك ثلاثة عناصر رئيسة لنموذج معالجة المعلومات المدخلات والمعالجات والمخرجات وتركز الدراسات عن مجموعة المدخلات (أو صفوف/ ارتال المعلومات على المتغيرات المرجح لها أن تؤثر على الطريقة التي في ضوءها يعالج الناس المعلومات لاغراض صنع القرارات واما المتغيرات التي يتم تحليلها فهي:

1- سمات مقاسة تفاضيليا لارتال (طوابير) المعلومات فرادي (مستوى القياس. منفصلة أو متواصلة، وتحددية أو احتمالية).

2- السمات/ الخصائص الاحصائية لمجموعة معلومات (عدد أصناف المعلومات والعلاقات المتبادلة أو المتداخلة ضمن رتل أو طابور المعلومات طبيعة الابعاد المؤخرة لارتال المعلومات).

3- المحتوى المعلوماتي أو الاهمية النسبية (التحيز والمعولية أو شكل العلاقة مع معيار ما).

4- طريقة العرض (الشكل والسلسلة ودرجة التجميع).

5- السياق (شروط الرؤية العينية / الملموسة، والايعازات، وسمات المهمة والتغذية العكسية)[65].

وأما الدراسات بشأن تركيبة العملية فإنها تركز على المتغيرات التي تؤثر على صانع القرار مثل:

1- سمات الحكم (شخصية ذات علاقة بالمهمة، انسانية أو ميكانيكية، عدد الحكام).

2- سمات قواعد القرار (الشكل، استخدام، استخدام ارتال أو طوابير المعلومات، الاستقرار أو الثبات، الموجهات (العناصر المساعدة) الذاتية[66].

وأما الدراسات المتعلقة بمكونات المخرجات، أي تركيبة المخرجات، فإنها تسلط الضوء على المتغيرات ذات العلاقة بالحكم (النتيجة)، أو التبوء أو القرار الذي من المرجح أن يؤثر على الطريقة التي في ضوءها يعالج المستخدم المعلومات. أن المتغيرات التي تدرس هي:

1- السمات النوعية للحكم (الدقة، والسرعة، والمعولية في ضوء الاتساق، والاجماع والتوافق، وتحيز الاستجابات، والقدرة التنبؤية).

2- المنظور الذاتي (الاستخدام الذاتي لرتل المعلومات، نوعية القرار المتصورة، والتصورات عن سمات مجموعات المعلومات)[67].

إن اختلاف التأكيد على أي من العناصر الثلاث الرئيسة لنموذج معالجة المعلومات يؤدي الى استخدام اربعة مداخل مختلفة:

1- مدخل نموذج العدسة.

2- الحكم الاحتمالي.

3- السلوك قبل القرار.

4- مدخل نمط الادراك.

في ادناه شرح وتحليل لكل مدخل:

1.3.10 نموذج العدسة The Lens Model

إن نموذج العدسة لـ Bruns wick يؤدي الى اعتراف مباشر بالاعتماد المتبادل بين المتغيرات البيئية ومتغيرات الفرد الخاصة[68]. فيتم استخدام النموذج بشكل رئيس لتقييم مواقف الحكم الانساني التي في ضوءها يتخذ الناس أحكامهم على اساس مجموعة واضحة من اصناف المعلومات المأخوذة في البيئة. إن النموذج يوكد على أوجه التشابه بين البيئة واستجابة الشخص. فكما هو واضح من الشكل 1.10 فإن الجانب الايسر يصنف العلاقات بين استجابات الشخص أو الاحكام (Ys) ومستوى (Xi) وعلى اساس الارتباط بينهما (ri). وأما الجانب الايمن من النموذج فيصف العلاقات بين المعيار الفعلي أو الحدث الفعلي Ye ومستوى ارتال / طوابير المعلومات (Xi) ويتعتمد التحليل على نموذج الانحدار عندما تكون ارتال المعلومات

مستمرة، وعلى نموذج تحليل الانحراف (التباين) (ANOVA) عندما تكون ارتال المعلومات في شكل قيم طبقية، واساليب القياس المتعددة الابعاد، وتحليل التمايز.

إن معظم البحوث المحاسبية المستخدمة لنموذج العدسة قد حفزت بالحاجة الى بناء نماذج رياضية تمثل الاهمية النسبية لارتال المعلومات يطلق عليها إستحواذ السياسة، وبالحاجة لقياس دقة الحكم واتساقه والاجماع حوله، وقدرته التنبؤية[69]. وتم دراسة وتحليل مختلف مشاكل القرارات المحاسبية باستخدام نموذج العدسة. وهذه تتضمن:

1- دراسات أستحواذ السياسة التي تدرس وتحلل الاهمية النسبية لمختلف ارتال المعلومات في عملية الحكم والاجماع بين صانعي القرار.

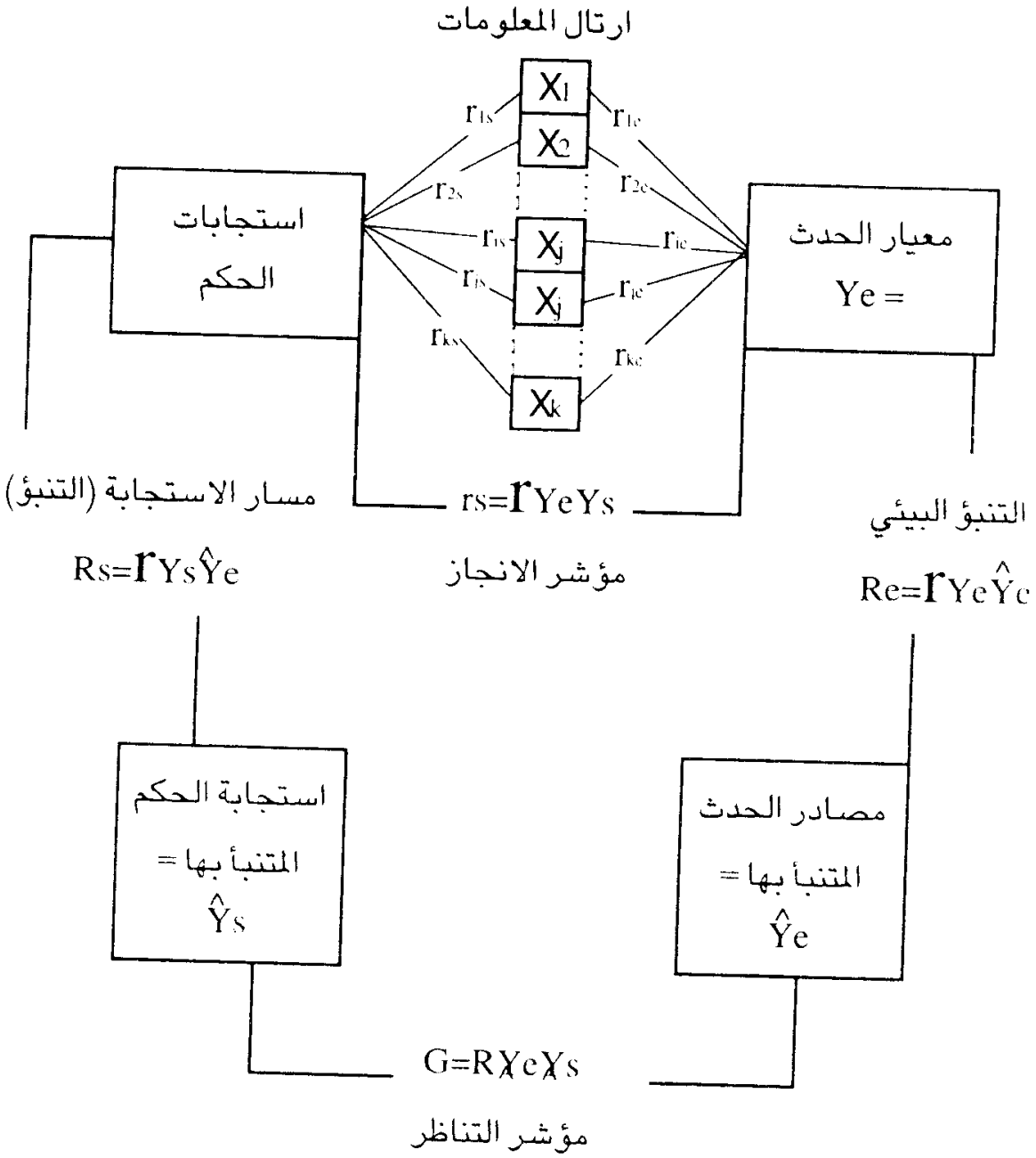
2- دقة الاهتمام التي تم اتخاذها في ضوء ارتال المعلومات.

3- تأثيرات سمات المهمة على الانجاز / تحقيق الهدف والتعلم[70].

وتسلط بحوث استحواذ السياسة الضوء على المشاكل المتعلقة بين اجماع الاحكام والاهمية النسبية لارتال المعلومات، وشكل دالة قاعدة القرار، والمنظور الذاتي للحكام. وتتضمن مشاكل القرار التي تتم دراستها، من خلال بحوث استحواذ السياسة، الاحكام المتعلقة بالاهمية النسبية، وتقييم الرقابة الداخلية، ومعقولية التنبؤات والبنود غير المتأكد منها في الكشوف المالية وصنع السياسة وتصنيف القرض.

إن دقة الاحكام ذات اهمية بالغة للمحاسبين. ولكن البحوث لا تسلط الضوء فقط على دقة الاحكام وإنما أيضاً اتساق الاجماع حول الاحكام والقدرة التنبؤية. وتتضمن مشاكل القرار التي تتم دراستها وتحليلها من خلال بحوث الاحكام (القرار) التنبؤ بالافلاس، والتوصيات بالاستثمار في الاسهم والتنبؤات بالاسعار.

الشكل رقم (1.10)



(2) $\hat{Y}s = as + b1s\,X2 + b2sX2 + \ldots + bisXj + \ldots bksXk$

(1) $\hat{Y}e = ae + b1e\,X2 + b2eX2 + \ldots + bieXj + \ldots bkeXk$

وتتم دراسة وتحليل تأثيرات سمات المهمة للانجاز والتعلم في كل من أدبيات علم النفس والمحاسبة. ففي علم النفس تتم دراسة وتحليل مشاكل مهمة القدرة التنبؤية وشكل دالة معيار علاقات ارتال المعلومات وعددها، وصدق توزيع ارتال

المعلومات وعلاقات الارتباط، ونوع التغذية العكسية، وفي المحاسبة، فإن المشاكل التي تتم دراستها وتحللها تتضمن تأثيرات التغيرات المحاسبية وطرائث التغذية العكسية واشكال التقرير وعرض ارتال المعلومات.

2.3.10 الحكم (القرار) الاحتمالي Probablistic judgement

يسلط مدخل الحكم الاحتمالي (يعرف في بعض الاحيان بمدخل Bayed) الضوء على أولاً. المقارنة بين أحكام الاحتمال بالبداهة / بالحدس والنموذج المعياري ان النموذج المعياري لتنقيح / تعديل الاحتمال، المعروفه بمبرهنة Bayes، يستخدم كنموذج وصفي لمعالجة المعلومات الانسانية ومن الناحية الجوهرية فإن شكل الاحتمال اللاحق لمبرهنة Bayes تتضمن على الآتي:

$$\frac{P(H_2/D)}{P(H_2/D)} = \frac{P(D/H_1)}{P(D/H_2)} \times \frac{P(H_1)}{P(H_2)}$$

الاحتمال اللاحق — نسبة الترجيح — الاحتمال السابق

إذ أن كل من H1 و H2 تمثل الفرضيات البديلة، وأما D فتمثل معلومة واحدة darum.

إن السؤال الاساس الذي تم تحليله في البحوث الاولية حول الحكم الاحتمالي هو فيما اذا كانت الاحتمالات عدلت أو تم تنقيحها وبالشكل الذي تشير اليه مبرهنة Bayes[71]. ودلت الاستنتاجات بأن هذا يظهر على نطاق أضيق من ذلك الذي تقترحه مبرهنة Bayes. ولقد اطلق على هذه الظاهرة بالتحفظ وأدى هذا الى تغيير مسار تسليط الضوء للبحوث الى ذلك الذي يؤدي اكتشاف مصادر الانحياز الملحوظة والناجمة من معالجة الانسان للمعلومات. فيرتأي Tvesky kahenman بأن الناس يعتمدون على عدد من الموجهات (العناصر المساعدة) الذاتية لتخفيض المهام المعقدة لتقييم الاحتمالات والتنبؤ بالقيم الى مجرد احكام عمليات بسيطة[72] وتتضمن الموجهات (العناصر المساعدة) الذاتية: التمثيلية، والاتاحة والتعديل والاساس.

فتشير التمثيلية الى موجهات الذاتية المستخدم من قبل الناس عندما يقيمون احتمال حدث ما في ضوء درجة تشابهه مع أو تمثيلية للمجموعة التي يعتقد بأنها

تعكس مثال عنه. وأما الاتاحة فهي تشير الى الموجهات الذاتية المستخدمة من قبل الناس عندما يقيمون احتمال حدث ما في ضوء السهولة التي تم بموجبها يتوصلون لها. واخيراً فإن التعديل والأساس وتشيران الى الموجهات الذاتية التي يستخدمها الناس عندما يضعون تقديرات من خلال البدء بقيمة أولية (أساس) وبعد ذلك يتم تعديل هذه القيمة للحصول على نتيجة حاسمة أو نهائية.

إن الأدبيات الأولية للحكم الاحتمالي في المحاسبة توصلت الى نفس الاستنتاج من حيث استخدام صانع القرار لموجهات ذاتية مبسطة عند معالجتهم للمعلومات، مع فرق يتحددبكون ان استخدام من هذا النوع يمكن أن يكون حساس للمهمة ومتغيرات الموقف. وأما البحوث التي ظهرت مؤخراً فقامت بدراسة وتحليل اختيار الاساليب المستخدمة لحث الاحتمالات الذاتية على الظهور والابتعاد عن سلوكية صنع القرار المعياري.

وتحاول بحوث حث الاحتمالات ان تقيم صدق توافق مختلف وأساليب الحث في التدقيق وكذلك دقتها وتأثيراتها على قرارات التدقيق. ولم يكن بالإمكان اشتقاق استنتاجات عامة في هذه المرحلة في البحوث.

وأما البحوث المتعلقة بالتخلي عن سلوكية صنع القرار المعياري فإنها تسلط الضوء على الموجهات الذاتية والتحيزات - أساساً التمثيلية في التدقيق، والاساس في التدقيق، والاساس في الرقابة الادارية، والاساس في التحليل المالي- وتسلط الضوء على قدرة صانعي القرارات في انجاز دورهم كمقيمين للمعلومات. ولكن هناك القليل مما يعرف حول الكيفية التي تتفاعل بها امكانيات معالجة المعلومات من قبل الافراد مع تركيبة المهمة لتوليد الموجهات الذاتية والتحيزات.

3.3.10 السلوكية قبل القرار Predecisional Behaviour

إن معظم التجارب المبنية على نموذج العدسة أو الحكم الاحتمالي تتطلب مواقف مكررة حيث يتم فيها تعريف المهمة بشكل تام، ويعرض الشخص ارتال المعلومات الصحيحة، وتشخيص مسبق للاستجابات المحتملة. فهذه التجارب تفشل في التعامل مع ديناميكيات تعريف المشكلة، وصياغة الفرضية والبحث عن معلومات في بيئات أقل نمطية، باختصار، انها تفشل في دراسة وتحليل مراحلال سلوكية ما قبل القرار. عموماً تتم دراسة وتحليل السلوكية ما قبل القرار باستخدام طرائق تتبع

مسار العملية. وتنبع طريقة تتبع مسار العملية من نظرية حل المشكلة التي طورها newell and simon [73]، إذ يرتئيان بأن لدى البشر ذاكرة قصيرة الامد ذات طاقة محدودة، وذاكرة بعيدة الامد تماما غير محدودة. ونتيجة لذلك فإن البشر يميلون الى اعطاء استجابات مرضية/ مقنعة وليس مثالية مما يؤدي الى التكيف. وبدوره فإن هذا التكيف يعني بأن التمثيل الادراكي (الطبيعة والتعقيد) للمهمة يحدد الطريقة التي تحل بها المشاكل، حيث أن المهام تميل الى أن تحث، وبالتالي تسيطر على سلوكيات الاستجابات من قبل صانعي القرارات.

ويميل مستخدمو طرائق تتبع مسار العملية ان يعتمدوا على أربعة طرائق :

1- حركات العين.

2- سلوكية البحث عن المعلومات.

3- رتل المعلومات المصاحب أوقت الاستجابة information

4- اساليب الاستبطان اللفظية (التفكير بصوت عال)[74].

تتكون الاساليب اللفظية، وهي الاكثر استخداما في المحاسبة، من الطلب إلى الافراد التفكير وبصوت عال وتسجيل ذلك في شريط مسموع أو مرئي اثناء انجازهم لمهمة ما. وبعد ذلك يتم تحليل الاساليب من خلال استخدام استراتيجية ترميز معينة.

واذا افترضنا المعقولية المحتملة لاسلوب استراتيجية الترميز اللفظي المستخدمة من قبل الباحثين، فإن payne يرتأي بأن الاستخدام الاضافي لطرائق تجميع البيانات يمكن من مقارنة نتائج الطرائق العديده لتحديد مدى توافقها أو تقاربها[75]. ويضيف Joyce and Libby المساوئ التالية:

من بين المساوئ هناك:

1- حجم تجميع البيانات المجرد في هذه الدراسات التي تقيد من الموضوعات التي يمكن ان تدرس.

2- والافتقار الى اساليب ترميز ذاتية. ان كل هذا يجعل من التحليل صعب وتوصيل المعلومات بالغ الصعوبة. ان تقارير دراسات الاساليب اللفظية عادة تحتاج الى وقت طويل الى قراءاتها حتى عندما يتم عرض القليل من الموضوعات[76].

وهناك القليل من الدراسات المحاسبية التي اعتمدت على طرائق تتبع مسار العملية. وتتضمن المسائل التي تم التطرق اليها في هذه الدراسات صياغة نماذج محللوا الخبرة التالية، واستراتيجيات العامة المستخدمة من قبل المدراء عند اعداد تقارير تقييم الاداء، وصنع القرار التدقيقي. وإن كانت هذه الدراسات في المراحل الأولية من التطور الا أن التطبيقات المحاسبية لمداخل تتبع مسار العملية تعتبر واعدة. ان بعض من الاحتمالات الممكنة هو الآتي:

«فعلى سبيل المثال، ان البحوث التي تدرس وتحلل ذاكرة الخبراء يمكن ان تتضمن تفسيرات للفروق بين الخبراء والمبتدئين التي تمت البرهنة عليها في البحوث السابقة، ويمكن أن تؤدي أيضاً إلى تطوير تدريب المساعدين، فيمكن لدور التمثيل الادراكي في اختيار قرار الموجهات الذاتية ان يتيح منظور ذاتي في طرائق اعادة تصميم التقارير الادارية والتدقيقية مما يؤدي الى اختيار موجهات ذاتية سليمة. وان الدراسات حول تفاعل الذاكرة مع معلومات البحث تؤدي الي تطوير مقومات القرار لكي يتم استخدامها في هذه المراحل ذات المواقف المحاسبية الاقل نمطية مثل التحقق في الانحراف فيالكلفة ومراجعة مستمرة لعمليات تدقيق العمليل (أي ضمان كفاءة وفاعلية عمليات التدقيق)[77].

4.3.10 مدخل النمط الإدراكي The Cognitive Style Approach

يسلط مدخل النمط الادراكي على للمتغيرات التي من المرجح ان يكون لها تأثير على نوعية الاحكام التي يتخذها صانعوا القرارات. أن «النمط الادراكي» هو بناء عقلي افتراضي يتم استخدام لتفسير عملية التوسط بين الحافز والاستجابات، وهناك خمسة مداخل للدراسات بشأن النمط الادراكي في علم النفس: السلطوية واليقينية، والتعقيد الادراكي، والتكامل الادراكي والوعي / التفكير في ظل هيمنة المجال / الحقل[78].

ا – السلطوية، وهي تنبع من تسليط الضوء من قبل Adom et al على العلاقة بين الشخصية والمواقف المناهضة للديمقراطية والسلوك[79]. فهؤلاء الباحثون يهتمون بالافراد الذين نمط تفكيرهم يجعل منهم سريعي التأثر الى الدعاية المناهضة للديمقراطية. ولقد تم تمييز اثنين من علاقات السلوك في ظل

السلطوية – التشدد / التصلب، وعدم تقبل الغموض (عدم التسامح مع الغموض) – على أنهما انعكاسات للنمط الادراكي الضمني.

2- اليقينية، لقد جلبت اليقينية للوجود من خلال محاولات Rokeah لتطوير قياس للسلوطية مبني على هيكل / تركيبة لكي يحل محل القياس المبني على المحتوى التي طوره Adorno et al [80]. فاهتمامهم كان منصب على تطوير قياس للنمط الادراكي مستقل عن محتوى التفكير.

3- التعقيد الادراكي، وكما هو مقدم من قبل Kelly [82] ,Bieri [82] فإنه يسلط الضوء على الأبعاد السايكولوجية التي يستخدمها الافراد عند هيكلية / صياغة شكل بيئاتهم وعند تمييزهم لسلوكية الاخرين. فيفترض في الافراد ذوي تعقيد ادراكي اكبر أن يخلقوا تصورا عن سلوكية الاخرين بالمقارنة مما هو عليه مع الافراد ذوي التعقيد الادراكي الاقل. ويتم أيضا تصنيف صانعي القرارات في ضوء نمطين ادراكيين: الموجهات (المساعدات) الذاتية والتحليلية. وفي ضوء المصطلحات المستخدمه من قبل Huysman [83] فمن الممكن تعريفهما كالاتي:

أ- صانعوا القرارات المحللون، فهؤلاء يصوغون مواقف/ حالات المشاكل عموما بشكل صريح أو مباشر، وعادة كمي، اي في شكل نموذج على أساسه يتخذون قراراتهم.

ب- صانعوا القرارات المستخدمين للموجهات (المساعدات) الذاتية فهولاء يستخدمون الفطرة السليمة والفطنة الحدس والمشاعر غير الكمية حول التطور المستقبلي، وكما هو الحال عند تطبيقها على موقف شامل وكعضواني كلي وليس على اجزاء واضحة التحديد فرادي.

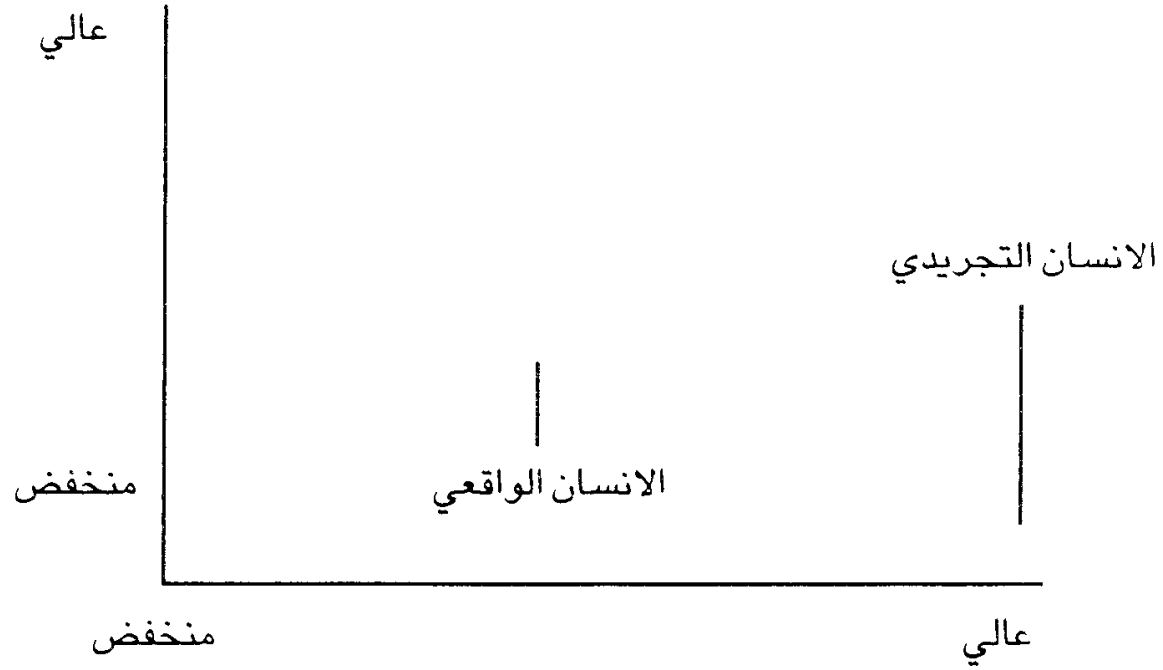
4- التعقيد التكاملي (المتكامل)، استنادا الى Harvey et al [84] وما قام به [85] Schroeder et al في توسع في الموضوع، فإن التعقيد التكاملي ينبع من وجهة النظر القائلة بأن الناس يمارسون نوعين من النشاط عند معالجتهم لمدخلات الاحاسيس: التمييز/ التفريق والتكمل.

ويشير التمييز إلى قدرة الفرد على بناء حافز برفقة ابعاد معينة. وأما التكامل فيشير الى قدرة الفرد على توظيف قواعد معقدة لدمج التكامل هذه الابعاد، ويقال

عن الشخص الذي يمارس نوع أخف من هذين النشاطين على أنه واقعي (يؤمن بالملموسات)، والشخص الذي يمارسها على نطاق واسع وبشكل كبير على أنه تجريدي، ويطلق على المدى من الانسان الواقعي الى الانسان التجريدي على أنه التعقيد التكاملي أو النظري.

وعادة يضاف الى مفهوم التعقيد التكاملي مفهوم التعقيد البيئي ومستوى معالجة المعلومات، وكما يعبر عن ذلك من خلال فرضية منحنى U، المعروضة في الشكل 2.10 فكلما يزداد التعقيد البيئي فإن مستوى معالجة المعلومات ستكون أكبر ويصل الى أعلى مستوى عند المستوى المثالي للتعقيد البيئي حيث انه بعد ذلك يأخذ بالانخفاض[86]. ولقد قام Schroeder et al بالتوسع في مفهوم منحى U المعكوس حيث تضمن ذلك دراسة التعقيد الادراكي، ويظهر الجدول 2.10 كذلك الفروق بين الفرد الواقعي والفرد التجريدي فكلما اتجه الفرد اكثر نحو التجريد كلما أصبح مستوى معالجة المعلومات أكبر.

الشكل 2.10



5- التأثر بالحقل / المجال، ان التأثر بالحقل أو المجال وكما يقدمه Witkin et al يمثل قياس لمدى التمييز في التصور لدى الانسان. فالافراد المتأثرين بحقل أو

مجال ما يميلون الى تصور التنظيم الكلي / الشمولي لذلك الحقل او المجال وهم نسبيا غير قادرين على تصور اجزاء من الحقل وكأنها حلقات غير متصلة.

ومن الناحية الثانية فإن الافراد غير المتأثرين بالحقل أو المجال فإنهم يميلون على النظر الى مكونات أو أجزاء الحقل على انها منفصلة عن التنظيم الكلي / الشمولي للحقل وليست منصهرة فيه.

إن البحوث المحاسبية المبنية على هذه المداخل الخمسة للنمط الادراكي تسلط الضوء على تصنيف مستخدمي المعلومات في ضوء التركيبة الادراكية وعلى تصميم نظم المعلومات الاكثر توافقا مع النمط الادراكي لصنع القرار. ولكن الدليل المتوفر الذي يدعم نظام المعلومات المصمم خصيصا لغرض معين هو متباين (غير حاسم) ويرجع هذا اسا الى الفشل فيالاخذ بنظر الاعتبار، وعدم السيطرة على متغيرات طارئة موثرة النتائج ولكنها غير مقاسه، وبنفس الشكل فإن الدليل عن تأثير «عبء المعلومات» على نوعية القرار هو أيضا متباين وسبب ذلك هو الفشل في التوصل الى التعريف عملياتي ملائم لعبء المعلومات المحاسبي.

5.3.10 الإدراك النسبي في المحاسبة cognitive relativism in accouting

لقد خلقت الثورة الادراكية في علم النفس الاجتماعي اهتمام كبير بهيكل أو تركيبة المعرفة المتعلقة بالذاكرة بشكل عام وكيف يتعلم الناس بشكل خاص. ولقد أثر هذا النموذج التنظيري الرائد للبحث أيضا على المحاسبة والتدقيق. وفي ظل اعتبار الفرق بين المعرفة المعلنة والمعرفة الاجرائية موازية للفرق بين محتوى المعرفة واستخدام تلك المعرفة أو الفرق بين ماهية الشيء وكيفية عمل الشيء أو توظيفه، فقد وظف W.S.Walter and W.L.Felix هذه المفاهيم لاقتراح نموذج حول كيفية تعلم الشخص العادي من خلال الخبرة.

«إن فرضيتها هي أن التعلم من خلال الخبرة يتطلب تشكيل وتطوير تركيبات/ هياكل مصممة تنظم المعرفة المعلنة والمعرفة الاجرائية المبنيتان على الخبرة في الذاكرة العبيدة المدى. فالمعرفة المعلنة هي منظمة في ضوء الاصناف/المجموعات التي تعتمد على علاقات مكانية و/أو زمانية. وأما المعرفة الاجرائية فيتم تنظيمها في شكل أنظمة انتاج، أي هرميات متكونة من زوجيات/ ثنائيات الشرط – السلوك [88].

أن ما يعنيه هذا النموذج هو أن هناك مخطط يجري تطويره من خلال عملية تركيبية لتلخيص أو تصوير المجال المعرفي الخاص المبني على الخبره. وعليه فالفرق بين هيكل / تركيبة معرفة الخبير والمبتدأ ناتج اساس في الفرق في الخبرة. فما هو واضح من البحوث حول المبتدأين والخبراء هو أن كميات المعلومات التي يتم استقبالها وخزنها في لحظة في الزمن من قبل الخبراء أكبر بكثير بالمقارنة مع المبتدأين[89] [90]، كما ويجري تنظيم اجزاء أو مكونات المجموعة الواحدة من المعلومات في اصناف ذات معني من قبل الخبراء[91]، كما أن استدعاء الخبراء للمعلومات يتم في ضوء علاقاتها الوظيفية [92][93][94].

إن الاستنتاجات المتاحة في المحاسبة لغاية الان تتناظر مع الاستنتاجات في علم النفس. وعلى وجه الخصوص فقد وجد weber بأن «المدققين الخبراء يصنفون ارتال العلومات استنادا الى مجموعة رقابية بشكل أكبر بكثير مقارنة بما يقوم به المبتدئين[95].

ولقد تم توظيف مفهوم المخططات البيانية (هياكل أو قوالب المعرفة) من قبل Gib-bins للتوصل الى افتراضات وسمات ملازمة وفرضيات عامة بشأن العمليات السايكولوجية للحكم المهني في الوضعيات اليومية الطبيعية التي تتم ممارستها من قبل المحاسبون القانونيون[96]. فيوصف الحكم المهني في المحاسبة القانونية على أنه عملية في خمسة عناصر.

1- مخططات أو هياكل / تراكيب معرفة متراكمة م ن خلال التعلم أو الخبرة.

2 - حادث قادح او الحافز / الباعث.

3- بيئة حكم.

4- عملية حكم.

5- قرار / تصرف.

وفي الجدول رقم 1.10 يتم عرض قائمة بالاقتراضات والسمات الملازمة والفرضيات وبالرغم من أن هذه القائمة تحتاج الى صدق ميداني إلا أنها تتضمن نظرية وصفية عامة واحدة عن الحكم المهني في المحاسبة القانونية حيث ينظر الى حكم المدقق على أنه عملية استجابة مستمرة غير واعية وأدائية (نافعة) متكونة من أرتال متعاقبة من هياكل المعرفة غايتها توليد تفضيلات واستجابات مبنية على الخبرة [97]. ولقد تم التوصل الى استنتاجات اولية حول هذه الافتراضات من قبل Gibbins [98] ، و Gibbins and Emby[99] ، Emby and Gibbins [100].

ويقترح نموذج عملية الحكم / القرار في المحاسبة كنوع من ممارسة التصور والادراك الاجتماعيين متطلبا كل من الحكم الرسمي والصمني. وتتمثل المدخلات

الجدول رقم 1.10 قائمة بالافتراضات والسمات الملازمة

أ- افتراض C = سمة ملازمة

A- افتراضات بشأن روتينية دورة الحكم المهني في المحاسبة القانونية

A(1) : خبرة الحكم (التعلم المتراكم).

P1 : الخبرة تولد موجهات ٠ أدلة) حكم منمطة (قوالب)

(1ci) : هناك قالب قبل وجود الحادث القادح / الدافع الى استخدامه.

C2(ii) : خبرة أكبر واستخدام اكثر كفاءة للنقود.

C3(iii) : قالب أكثر اكتمالا للمهام ذات عمومية أكبر.

P2 : الاحتفاظ بالقوالب في الذاكرة البعيدة المدى.

A(2) : الحدث القادح (الحافز / الباعث).

P4 : يتم تصور البيئة ذاتيا (التصور / النظرة الذاتية للبيئة).

4C(i) : ان العناصر المقيدة للتصور هي أيضا مقيدة للحكم.

P5 : يتم تحديث القوالب باستمرار.

A(3) : عملية الحكم

P6 : الحكم عملية مستمرة.

P7 : الحكم عملية مضافة (تراكيمية).

(7ci) : الحكم الروتيني يستجيب الى المدى القصير.

(7Cii) : الحكم الروتيني يتلافى القيود على الاستجابات المستقبلية.

P8 : الحكم هو عملية مشروطة.

P9 : يبدأ الحكم بالبحث عن القالب.

(qci) : ان البحث – الاستدعاء يمكن ان يستخدم القليل من المعلومات.

P10 : يعتمد اختيار القالب على الملائمة الظرفية.

(10ci) : يعتمد الاختيار الروتيني للقالب على التعلم السابق.

(10Cii): التصور والبحث مستمران لغاية ايجاد القالب.

P11: ان الحكم الروتيني غير واع وليس من الضروري ان يكون واع.

(11ci) : ان تفسير الحكم للشخص نفسه يتطا ، عملية عقلية / ترشيد.

(11cii): ترتبط التفسيرات الشخصية بالقوالب المشتركة.

P12: يتم تصور بيئة الحكم بشكل غير كامل.

P13: السمات / الصفات الشخصية تؤثر على اختيار القالب.

A4: القرار / السلوك الاستجابة)

P14: تحدد القوالب تفضيلات الاستجابة الواعية.

(14ci) : ان التفصيلات كمخرجات، معرضة الى عدم الكمال.

(14cii): تبني التفضيلات على السلوكيات والتعلم السابق.

P15: يتم تجسير التفضيلات والسلوكيات باسلوب واع.

P16: ان عملية التجسير هي ادائية / عملية وليس احتمالية.

(16ci) : يتم ربط التفضيلات والنتائج بشكل نافع وعملية.

P17: يجب أن يكون القرار / السلوك قابل للتبرير.

(17ci) : بعض المعلومات تبرر الاختيار واليس القيام بالاختيار.

(17cii): يتضمن التبرير بعض من العقلانية.

P18: ان تقييمات التجسير تميل الى التأكيد على الناحية السلبية.

B: افتراضات بشأن الحكم المهني غير الروتيني.

P19: ان الحكم الواعي هو استجابة للظروف.

P20: ان استراتيجيات الحكم الواعي هي التي ايضا تقود الحكم

(20Ci) : إن «الإعلام الحمراء» (إشارة خطر) العقلية تعزز من التدخل الواعي.

(21Cii): ان الاستجابات المعقدة تحتاج الى تطبيق واع.

P21: ان الحكم العقلاني الواعي بالكامل يمثل حالة غير متكررة.

Source: Michael Gibbins, Pfopsitons abput the psychology of Professional Judgement in Public Accounting Journal of Accounting Research vol. 22 (Sprin, 1984): Table 1 , List of propositions and collaries, P.121- reprinted with permission.

الرئيسية لهذه العملية في مشكلة أو ظاهرة محاسبية بحاجة الى حل وتتطلب حكم سبق أما التفضيل أو قرار[101]. ويتكون النموذج وكما هو مطبق في المحاسبة في الخطوات التالية:

1- ملاحظة الظاهرة المحاسبية من قبل صانع القرار.

2- تشكيل او بناد مخطط للظاهرة المحاسبية.

3- مخطط للتنظيم أو للخزن.

4- عملية انتباه واقتراح تثار (تقدم) من خلال حافز.

5- استدعاء المعلومات المخزونة المطلوبة لعملية الحكم/القرار.

6- اعادة النظر وتكامل المعلومات المستدعاة مع معلومات جديدة.

7- عملية حكم/قرار.

8- استجابة في شكل قرار/ تصرف[102].

إن جوهر النسبية الادراكية في المحاسبة هو وجود أو حضور العملية الادراكية التي يتفرض ان تقود عملية الحكم /القرار. فالنموذج يظهر الاحكام والقرارات التي تتخذ بشأن الظاهرة المحاسبية بأنها نتاجات لمجموعة من العمليات الادراكية الاجتماعية التي تتضمن مشاهدة المعلومات المتعلقة بالظواهر المحاسبية، ومعلومات المخططات المخزونة في الذاكرة التي يتم استدعاءها لاحقا لكي تمكن من تشكيل الاحكام و/أو القرارات عندما تكون هناك حاجة لها.

6.3.10 النسبية الثقافية في المحاسبة

Gultural Relativism in Accounting

إن المقدمة الكبرى ٠البديهية الرئيسة) للنسبية الثقافية هي أن الثقافة تضع أو تصوغ شكل للمعالجة الادراكية للافراد الذين يواجهون ظاهرة محاسبية أو تدقيقية[103]، فالثقافة تصوغ أو تضع شكل البحوث المحاسبية.

وهناك العديد من المفاهيم المختلفة للثقافة في علم الانسان التي تودي الى عدة مواضيع ومجالات للبحث المحاسبي [104].

1- في ضوء المذهب العملي/ الانتفاعي الذي اقترحه Malinowiski[105] يمكن النظر الى الثقافه على أنها أداة تخدم حاجات بايولوجية وسايكولوجية (حياتية

ونفسية). وعند تطبيق هذا التعريف على البحث المحاسبي فإنه تصور يقترح للمحاسبة في كل ثقافة وكأنها اداة اجتماعية خاصة لانجاز المهمة وتحليل الثقافات المحاسبية او المحاسبة المقارنة.

2- وفي ضوء مدخل العملي/ الانتفاعي الهيكلي [106]. الذي يقترحه Radecliffe-Brown يمكن النظر الى الثقافة كآلية توجيهية (تنظيمية) وتكيفه توحد الافراد مع هي الاجتماعية. وعند تطبيق هذا التعريف على البحث المحاسبي فإنه يتطلب تصور المحاسبة في كل ثقافة على أنها أداة تكيف قائمة من خلال عملية تبادل مع البيئة ومن خلال تحليل الثقافة المحاسبية.

3- وفي ضوء العلم العرقي المقترح من قبل Goodenough [107] يمكن النظر الى الثقافة على أنها نظام في الادراك المشترك. ولذلك فإن العمل العقل البشري يولد ثقافة من خلال عدد محدود من القواعد. وعند تطبيق هذا التعريف على البحث المحاسبي فإنه يتطلب تصور المحاسبة على أنها نظام مغرقة يساهم فيها عضاء كل ثقافة بدرجات مختلفة وتحليل المحاسبة كادراك.

4- وفي ضوء علم الانسان الرمزي (الرمزية الانسانية) المقترح من قبل Greetz [108]، يمكن تصور الثقافة كنظام من الرموز والمعاني المشتركة. وعند تطبيق هذا التعريف على البحث المحاسبي فإن هذا يتطلب امكانية النظر الى المحاسبة كنمط من البحث الرمز أو اللغة الرمزية وتحليل المحاسبة كلغة.

5- وفي ضوء البنيوية (أو المذهب البنيوي) المقترح من قبل Levi-strauss [109] يمكن النظر الى الثقافة على أنها فكرة لبنية العقل التحتية الكونية غير الواعية. وعند تطبيق هذا التعريف على المحاسبة فإنه يتطلب إمكانية النظر الى المحاسبة في كل ثقافة على أنها تعبير أو برهنان عن عمليات غير واعية وتحليل لعمليات غير واعية في المحاسبة.

وعند تطبيق مفهوم الثقافة على المحاسبة فيمكن النظر الى الثقافة على أنها وسيط محاسبي. فالثقافة من حيث الجوهر، تحدد عملية الحكم/ القرار في المحاسبة. فالنموذج يعتمد على بديهية مفادها ان الثقافة، من خلال مكوناتها وعناصرها وابعادها، تفرض الهيكل التنظيمي المختار، والسلوكية التنظيمية الجزئية

والمعالجة الادراكية للافراد بطريقة تؤدي في نهاية المطاف الى التأثير على عملية الحكم/ القرار عندما يواجهون ظاهرة محاسبية و/أو تدقيقية[110] ولقد قدم Hofsteds[111] تعريف عن مكونات الثقافة، وتم تحديد هذه المكونات باربعة ابعاد تعكس الاتجاهات الثقافية لبلد وتفسير 50% من الفروق في انظمة القيم Value Systems بين بلدان العالم.

1- الفروق مقابل الجماعية.

2- تركز اللطة مقابل تشتتها.

3- تجنب قوي لعدم التأكد تجنب ضعيف لعدم التأكد.

4- الذكورية مقابل الانثوية.

وفي أدناه تعريف لهذه المفاهيم

إن الفردية مقابل الجماعية هي بعد يمثل درجة التكامل (الاندماج) التي يمارسها المجتمع من خلال اعضاءه أو العلاقات بين الفرد وزملاءه الاخرين. واذ يتوقع من الفرديين ان يهتموا (يعتنوا) بأنفسهم وعوائلهم ذوي الصلة المباشرة بهم فقط فإنه يتوقع من الجماعتين ان يحافظوا على اندماج عاطفي ضمن مجموعات متماسكة توفر لهم حماية مقابل ولاء مطلق.

ويمثل تركز السلطة مقابل تشتتها مدى قبول افراد المجتمع للتوزيع غير المتساوي للسلطة في المؤسسات والمنظمات. ففي المجتمعات التي تتركز فيها السلطة هناك ميل أو نزعة لدى الناس لقبول النظام الهرمي حيث لدى الشخص مكان لا يحتاج الى تبريره في حين في المجتمعات التي تتمتع تبشتت السلطة يميل الناس الى المساواة والمطالبة بتبرير لاي حالة عدم مساواة في السلطة.

ان التجنب القوي لعدم التأكد مقابل التجنب الضعيف لعدم التأكد هو بعد يمثل درجة ما يشعر به افراد من عدم ارتياح لعدم التأكد والغموض. ففي المجتمعات التي تتجنب بقوة عدم التأكد بميل الناس فيها الى عدم تحمل وعدم تقبل الغموض ويحاولـون السيطرة عليـه مهما كانت الكلفة، وأما في المجتمعات التي تتمتع بتجنب ضعيف لعـدم التأكد فإن الناس يتحملون ويتقبلون الغموض ويميلون الى التعايش معه.

وفيما يتعلق الذكوريه مقابل الانثوية فهو بعد يمثل طبيعة تقاسم المجتمع لأدوار الجنسيين. فدور الذكور يعني تفضيل الانجاز والجزمية وتكوين الثروة والتعاطف مع القوي (تمجيد القوة) وما شابه. واما الدور الانثوي فيعني ميل نحو العلاقات الدافئة (الرقيقة) والتواضع والاهتمام بالضعيف والمحافظة على البيئة والاهتمام بنوعية الحياة، وغيرها.

إن نموذج النسبية الثقافية هذا يتفرض بأن الظروف بين هذه الابعاد الاربع تخلق مختلف المسارح الثقافية التي من المرجح ان تفرض سلوكية تنظيمية التي تشكل عملية الحكم / القرار في المحاسبة فنموذج النسبية الثقافية يطالب بثقافة بحثية خاصة بالمحاسبة. وهناك على الاقل خمسة مداخل محتملة اساسية لبحث عن عبر الثقافات في المحاسبة [112].

ا- الدراسات ذات الأفق الضيق التفكير، وهو المدخل المتضمن دراسات عن الولايات المتحدة.

2- الدراسات المستغرقه، وهذه تتضمن دراسات تحاول وصف الظواهر المحاسبية في بلدان أخرى.

3- الدراسات القطبية الاستعراق، وهذه تتضمن دراسات تحاول وصف الظواهر المحاسبية في بلدان أخرى.

4- الدراسات المحاسبيةالمقارنة، وهذه تتكون من الدراسات التي تحاول تسليط الضوء على تحديد أوجه التشابه بين الظواهر المحاسبية في ثقافات العالم.

5- دراسات التوافق / الانسجام الثقافي، وتتكون في الدراسات التي تحاول تسلط الضوء على خلق كونية في المحاسبة مع المحافظة على مستوى مناسب من الخصوصية الثقافية.

إن كل نوع من هذه الدراسات تتطرق الى مجموعة من المسائل المحاسبية، وبالتالي فإن كل نوع مبني على مجموعة مختلفة من الافتراضات.

وهناك حاجة لبحوث محاسبية تخص عبر الثقافات للاسباب الموضحه في ادناه[113].

أولاً: سيتم تحديد شروط وظروف حدودية للنماذج والنظريات المحاسبية[114]. فالنموذج ينطلق من اختبار صدق النموذج او النظرية فيثقافة مغايرة لتحديد المجموعات الثقافية التي يصلح لها النموذج او النظرية ومن ثم تحديد الاختلافات أو الفروق التي تودي بالنموذج او النظرية اذ يكونا غير متوافقين (غير صالحين) لبعض المجموعات الثقافية . فمن الناحية الاساسية، ان اكتشاف محددات / قيود النظريات المحاسبية يمثل جزءا مهما من البحث المحاسبي.

ثانياً: تقييم تأثير العناصر الثقافية والبيئةي على السلوك في المحاسبة[115].

ان مصطلح «بين المجموعات الثقافية» يعني استخدام مقارنات لتوضيح واثبات الفروق الثقافية في المتغير التابع. فإذا لم يكن بالامكان القيام بهذه المقارنات بسبب غياب القيم المكافئة فإن الاستراتيجية يجب أن تتحول الى اختبار عالمية / كونية نموذج أو نظرية ما. ولقد قام بوضع تمييز بين الدراسات عبر الثقافات التيتتسهدف اثبات وجود عمومية علاقة او ظاهرة عبر الثقافات، والدراسات التي تستهدفان تبين الفروق في العلاقات او الظواهر التي تعتمد على العناصر الثقافية وكالاتي:

«يمكن القيام بالدراسات الاولى في ظل طريقة بحث فضفاضة نسبيا، ولكن فقط في حالة التوصل الى نفس الاستنتاج بالرغم الدراسات من النوع الثاني فتتطلب وسائل سيطرة صادقة ومدخل متعددالطرائق لان هناك فرضيات متنافسة يمكن لها أن تأخذ بنظر الاعتبار الفروق الملحوظة. وان الدراسات الافصل من النوع الثانيهيت لك التي من المرجح ان تتنبأ بالظروف فيظل أسس نظرية»[116].

ثالثاً: بالرغم من ان المتغيرات هي عادة وبشكل عام مختلطة الا ان هذا المزج او الاختلاف ليس بالكامل حيث ان القليل من الوحدات/ المجموعات الثقافية قد تعرض حالات شاذة ولقد تم تعريف الوحدات الثقافية كموضوع دراسة من قبل علماء النفس المهتمين بموضوع عبر الثقافات، وبالذات من قبل Naroll على أنها «مجموعة من البشر محليوا نفس مجموعات الاحتكاك / الاتصال المباشر[117] وكما ذكر Tri-andis

«ولذلك حتى اذا كان المتغيرين A و B يتمتعان بارتباط بموجب كبير الا انه مع ذلك هناك وحدات / مجموعات ثقافية قليلة تميل بشكل أكبر نحو المتغير A وبشكل

أقل نحو المتغير B وهناك أقلية تميل نحو المتغير A بشكل أكبر ونحو المتغير B بشكل أقل. واذا ما قمنا بدراسة المجموعات الثقافية الشاذة فيمكننا ان نتوصل فيما اذا كانت العلاقات بين المتغيرات التابعة Y والمتغيران المستقلان A و B قد تسببت من قبل A أو تسببت من قبل B أو من قبل الاثنين A و B.

فهذه المعلومات ذات قيمة كبيرة [118].

رابعاً: ان الثقافات تتصرف وكأنها «تجارب طبيعية لحبيبات صغيرة الحجم» من خلال كونها عالية أو منخفضة في ظل علاقات بمتغيرات ذات مصلحة معنية[119]. فعلى سبيل المثال ان بعض الثقافات قد سلطوا الضوء على بعض الاوجه المحاسبية اكثر من غيرها. ونتجة لذلك فإن الانماط الادراكية الحسية وانماط القرار قد تكون مختلفة ويمكن تتبع اثرها وارجاعها الى فروق بيئية.

خامساً: ان الثقافة تحدد اوجه الوظيفة السايكولوجية[120]. فعلى سبيل المثال، قد تعتبر بعض الثقافات وظائف محاسبية على أنها غير نافعة أو غير ضرورية لسياقاتهم/ بيئاتهم الخاصة. ونتجة لذلك لا تتم ممارسة هذه الوظائف لانها ليست مجزيه المكافأة (لا تستحق العناء) . وبعض Vassilion , Tanaka and shan-mugum مثال عن الاهمية المتدنية لوظيفة التخطيط في ثقافات يسودها معتقد بوجود عدم قدرة عالية على التنبؤ بالاحداث[121]. فدراسة السلوكية عبر الثقافات المحاسبية وسياقاتها تحتاج الى وظيفة مضاهاة بين الطبيعة الخاصة للبيئة مع الطبيعة الخاصة للمشاركين.

سادساً: هناك حاجة لتحديد تكرارية مختلف الطرائق المحاسبية ومختلف السلوك في مختلف الثقافات.

4.10 تقييم المدخل السلوكي

Evaluantion of the Beharioural Approach

إن معظم البحوث السلوكية المحاسبية التي تم الحديث عنها في المباحث السابقة تحاول أن تحدد عموميات حول سلوكية الانسان وبقدر تعلق الامر بالمعلومات المحاسبية. ان الهدف الضمني (غير المباشر) لكل هذه الدراسات هو تطوير والتحقق من فرضيات سلوكية ملائمة لفرضيات النظرية المحاسبية حول كفاءة/ متانة

الافصاح ومنفعة الكشوف المالية والمواقف تجاه الاساليب الطرائق الابلاغية للشركات المساهمة واحكام الاهمية النسبية وتأثيرات الاجراءات المحاسبية البديلة على القرار ومكونات نموذج معالجة المعلومات للاجراءات المحاسبية البديلة (المدخلات والمعالجات والمخرجات). ولكن لم يتحقق هذا الاهدف الضمني لحد الان لان معظم البحوث المبنية على التجارب والمسموح في المحاسبة السلوكية تعاني من الافتقار الى دقة نظريةودقة تتعلق بمنهجية البحث العلمي. ولقد قامت الدراسات بتحليل ودراسة استخدام بدائل في البحث المحاسبي السلوكي دون التوصل الى نتائج حاسمة.

وبنفس الشكل فإن النظر الى التجربة على أنها عقد اجتماعي ما يعني وجود علاقة بين الشخص والقائم بالتجربة. وبعض في اوجه هذه العلاقة يمكن ان تهدد صدق التجربة.

5.10 الإستنتاجات Conclusions

لقد توسع هذا الفصل في شرح معاني واهمية الدراسات واستنتاجاتها المتعلقة بسلوكية المعالجة الانسانية للمعلومات لصياغةنظرية محاسبية أن كل مدخل في المداخل التي تم التطرق اليها في هذه الفصل تعتمد على اقتراضات مختلفة وعلى طرائق بحث علمية جديدة وعلى طرائق فريدة من نوعها للنظر في المشاكل المحاسبية والمسائل البحثية. واتجه كل مخدل نحو دراسة سمات معنية مما ادى بكل مدخل أن يلتزم بسمات نموذج تنظيري رائد ممز، مما جعل من المحاسبة ان تكون علم متعدد النماذج التنظيرية الرائدة اذ أن هناك نماذج تنظيرية رائدة تسعى للهيمنة وفي الفصل التالي سنقوم بشرح وتفسير تأثير المدخلين التنبؤي والوضعي على صياغة النظرية المحاسبية.

Notes المصادر

المصادر حسب تسلسلها في الفصل العاشر

1. Sorter, G. H., "An 'Events' Approach to Basic Accounting Theory", The Review (January, 1969), pp. 12-19.
2. McCarthy, W.E., "Construction and Use of INtegrated Accounting Sytems with Entity-Relationship Modeling", in Entity-Relationship Approach to Systems Analysis and Design (ed.) P. Chen (New York: North Holland Publishing Company, 1980), p. 628.
3. Sorter, G. H., "An 'Events' Approach to Basic Accounting Theory", op. cit., p 13.
4. Johnson, O., "Towards an 'Events' Theory of Accounting", The Accounting Review (October, 1970), p. 649.
5. Ibid., pp. 643-4.
6. Sorter, G.H., "An 'Events' Approach to Basic Accounting Theory", op. cit., p. 15.
7. Ibid., p. 17.
8. Johnson, O., "Towards an 'Events' Theory of Accounting", The Accounting Review (January, 1970), p.7.
10. Colantoni, C.S., Manes, R.p., and Whinston, A. B., "A Unified Approach to the Theory to the Theory of Accounting and Information Systems", The Accounting Review (January, 1971), pp. 90-102; Lieberman, A. Z., and Whinston, A.B., "A Structuing of an Events-Accounting Information System", The Accounting Review (April, 1975), pp. 246-57.
11. Haseman, W. D., and Whiniston, A. B., "Design of a Multidimensional Accounting System", The Accounting Review (January, 1976), pp. 65-79.
12. Everest, C. G., and Weber, R., "A Relational Approach to Accounting Models", Accounting Review (April, 1977), pp. 340-59.

13. MccARTHY, W.E., "An Entity-Relationship View of Accounting Models", The Accounting Review (October, 1979), pp. 667-86.

14. McCarthy, W.E., "The REA Accounting Model: A Generalized for Accounting Systems in a Shared Data Environment", The Accounting Review (July, 1982), pp. 554-78.

15. Lieberman, A.Z., and Whinston, A. B., "A Structuring of an Events-Accounting Information System", op. cit., p. 249.

16. Ijiri, Yuji, The Foundations of Accounting Measurements (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice Hall, 1967), p. 110.

17. Charnes, A., Colantoni, C.S., and Cooper, W.W., "A Futrorlolgical Justification for Historication for Historical Cost and Multidimensional Accounting" (Pittsburgh: Carnegie Mellon University, School of Urban and Public Affairs, November, 1974).

18. Haseman, W. D., and Whinston, A. B., "Design of a Multidimensional Accounting System", op. cit., p. 79.

19. Everest, G.C., and Weber, R., "A Relational Approach to Accounting Models", op. cit., p. 359.

20. McCarthy, W.e., "An Entity-Relationship View of Accounting Models", op. cit., p. 667.

21. Chen, P., "The Entity-Relationship Model Toward a Unified View of Data", AGM Tranactions on Data-Base Systems (March, 1976), pp. 9-36.

22. McCarthy, W. E., "The REA Accounting Model: A Generlized Framework for Accounting Systems in a Shared Data Environment", op. cit., p. 556.

23. Behbast, I., and Dexter, A. S., "Value and Events Approaches to Accounting: An Experimental Evaluation", The Accounting Review (October, 1979), pp. 735-45.

24. The Low/high analytic dimension is a psychological type variable whereby low analytic decision markers tend to use hypothetical

testing feedback, and trial - and error appracges to reach solutions, and high-analytic decision makers tend to approach a problem by structuring it in terms of a planned method that may produce a likely solution. For more information, see Huysmans, J.H.B., "The Effectiveness of Cognitive Style Constraint in Implementing Research Proposals", Management Science (September, 1970), pp. 92-104.

25. Devine, C. T., "Research Methodology and Accounting Theory Formation", The Accounting Review (July, 1960), pp. 387-99.
26. Report of The Committee on Behavioral Science "Content of the Accounting Curriculum", The Accounting Review (supplement, 1971), p. 247.
27. Ibid., p. 394.
28. Birnberg, J. G. and Nath, R., "Implications of Behavioral Science for Managerial Accounting", The Accounting Review (January, 1975), pp. 81-98; Hofstedt, T. R., "Some Behavioral Parameters of Financial Analysis", The Accounting Review (October, 1972), pp. 679-92; Rhode, J. G., "Behavioral Science Methodologies with Application for Accounting Research: References and Source Materials", Chapter 7 of "Report of the Committee on Research Methodology in Accounting", The Accounting Review (supplement, 1972), pp. 454-504.
29. Dyckman, T.R., Gibbins, M., and Evaluation", in The Impact of Accounting Research in Financial Accounting and Disclosure on Accounting Practice, (eds) A. R. Abdel-Khalik and T. F. Keller (Durham, N.C.: Duke University Press, 1978), pp. 48-89.
30. We will present a brief overview of the studies included in each class to provide an overview of the research topics and methodologies behavioral accountant reseaechers employ to conduct thier inquiry. For a full examination of these studies, see Dyckman, Gibbins, and Swieringa's survey.
31. Horngren, Charles T., "Security Analysis and the Price Level", The Accounting Review (October, 1955), pp. 575-81, and "The Funds Statement and Its Use by Analysts", Journal of Accountancy (January, 1956), pp. 55-9.

32. Bradish, R. D., "Corporate Reporting and the Financial Analyst", The Accounting REview (October, 1965), pp. 757066; Ecton, W.W., "Communication Through Accounting Bankers' Views" Journal of Accounting (August, 1959), pp. 79-81.

33. Cerf, A. R., Corporate Reporting and Investment Decisions (Berkeley, Ca.: Institute of Business and Economic Research, 1961); Singhvi, S.S. and Desai, H.B., "An Empirical Analysis of the Quality of Corporate Financial Disclosure", The Accounting Review (January, 1971), pp. 129-38; Buzby, S.L, "Selected Items for Information and their Disclosure in Annual Reports", The Accounting Review (July, 1974), pp. 423-35, Belkaoui, A., and Kahl, A., "Corporate Financial Disclosure in Canada", CCGAA Research Monograph No. 1 (Vancouver: Canadian Ceneral Accountants Association, 1978).

34. Baker, H. K., and Haslem, J. A., "Information Needs of Individual Investors", Journal of Accountancy (November, 1973), pp. 64-9: Chandra, G., "A Study of the Consensus on Disclosure Among Public Accountants and Security Analysts", The Accounting Review (October, 1974), pp. 733-42; Belkaoui, A., Kahl, A., and Peyrard, J., "Information Needs of Financial Analysts: An International Comparison", Journal of International Education and Research in Accounting (Fall, 1977), pp. 19-27; Belkaoui, A., "Consensus on Discloure", The Canadian Chartered Accountant Magazine (June, 1979), pp. 44-6.

35. Falk, H., and Ophir, T., Effect of Risk on the Use of Financial Statements by Investment Decision Makers: A Case Study", The Accounting REview (April, 1973), pp. 323-8, and "The Influence of Differences in Accounting Policies on Investment Decision", Journal of Accounting Research (Spring, 1973), pp. 108-16' Libby, R., Accounting Ratios and the Prediction of Failure: Some Behavioral Evidence", Journal of Accounting Research (Spring, 1975), pp. 150-61, and "The Use of Simulated Decision Makers in

Information Evaluation", The Accounting Review (July, 1975), pp. 475-89.

36. Soper, F.J. and Dolphin, R., Jr., "Readability and Corporate Annual Reports", The Accounting Review (April, 1964), pp. 358-62; Smith, J.E., and Smith, N. P., "Readability: A Measure of the Preformance of the Communication Function of Financial Reporting", The Accounting Review (July, 1971), pp. 552-61; Haried, A.A., "The Semantic Dimensions of Financial Statements", Journal of Accounting Research (Antumn, 1972), pp. 376-91, and "Measurement of Meaning in Financial Reports", Journal of Accounting Research (Spring, 1973) pp. 117-45; Oliver, B. L, "The Semantic Differential: A Device for Measuring the Interprofessional Communication of Seleted Accounting Concepts", Journal of Accounting Research (Autumn, 1974), pp. 299-316; Belkaoui, A., "The Interprofessional Linguistic Communication of Accounting Concepts: An Experiment in Sociolinguistics", Journal of Accounting Research (Autumn, 1980), pp. 362-74.
37. Nelson, K. and Strawser, R. H., "A Note on APB Opinion No. 16", Journal of Accounting Research (Autumn, 1970), pp. 284-9; Brenner, V., and Shuey, R., "An Empirical Study of Spring, 1972), pp. 200-8.
38. Copeland, R. M., Francia, A. J., and Strawser, R. H., "Students as Subjects in Behavioral Business Research", The Accounting Review (April, 1973), pp. 365-74; Godum, L. B., "CPA and User Opinions on Increased Corporate Disclosure", The CPA Jouranl (July, 1975), pp. 31-5.
39. Woolsey, S.M., "Materiality Survey", Journal of Accountancy (September, 1973), pp. 91-2; Patillo, James W., and Siebel, J.D., "Materiality in Financial Reporting", Financial Executive (October, 1973), pp. 27-8; Dyer, J., "A Search for Objective Materiality Norms in Accounting and Auditing", dissertation, University of Kentucky, 1973; Boatsman, J.A., and Robertson, J.C., "Policy-

Capturing on Selected Materiality Judgments", The Accounting Review (April, 1974), pp. 342-52.

40. Rose, J., Beaver, W.H., Becker, S., nad Sorter, G.H., "Toward an Empirical Measure of Materiality", supplement to Vol. 8 Journal of Accounting Research (1970), pp. 138-56; Dickhaut, J. W. and Eggleton, I.R.C., "An Examination of the Processes Underlying Comparative Judgments of Numerical Stimuli", Jounal of Accounting Research (Spring, 1975), pp. 38-72.
41. Horngren, Charles T., "Security Analysts and the Price Level", The Accounting Review (October, 1955), pp. 575-81; Jensen, R.E., "An Experimental Design for the Study of Effects of Accounting Variations in Decision-Making", Journal of Accounting Research (Autumn, 1966), pp. 224-38; Livingstone, John L., "A Behavioral Study of Tax Allocation in Electric Utility Regulations", The Accounting Review (July, 1967), pp. 544-52; Khemakhem, Adbellatif, "A Simulation of Management-Decision Behavior: 'Funds' and Income", The Accounting Review (July, 1968), pp. 522-34; Dyckman, T.R., Accounting Research Study No. I, "Investment Analysis and General Price-Level Adjustments: A Behavioral Study' (Sarasota, Fl.: Amereican Accounting Association, 1969), and "One the Investment Decision," The Accounting Review (April, 1976), pp. 258-95; Barrett, M.E., "Accounting for Intercoporate Investments: A Behavioral Field Experiment", supplement to Vol. 9., Journal of Accounting Research (1971), pp. 50-92; N., "The Effects of Human AssetStatements on the Investment Decision: An Experiment", supplement to Vol. 10, Journal of Accounting Research (1972), pp. 215-40; Hofstedt, T.R., "Some Behavioral Parameters of Financial Analysis", pp. 679-92' Belkaoui, A., and Cousineau, A., "Accounting Information, Nonaccounting Information, and Common Stock Perception", Journal of Business (July, 1977), pp. 334-42.
42. Jain, Tribhowan, N., "Alternative Methods of Accounting and Decision Making: A Psycholinguistic Analysis", The Accounting Review (January, 1973), pp. 95-104.

43. Belkaoui, A., "Linguistic Relativity in Accounting", Accounting, Organizations, and Society (October, 1978), pp. 97-104.

44. Ibid., p. 103.

45. Belkaoui, A. "The Impact of Socioeconomic Accounting Statements on the Investment Decision: An Empirical Study", Accounting, Organization and Society (September, 1980), pp. 263-84.

46. Belkaoui, Janice, and Belkaoui, A., "Bilinguilism and the Perception of Professional Conceprs", Journal of Psychological Research, Vol. 12, No. 12 (1983), pp. 111-27.

47. Belkaoui, A., "The Interprofessional Linguistic Communication of Accounting Concepts: An Experiment in Sociolinguistics", op. cit., pp. 362-74.

48. Ibid., p. 371.

49. Haried, A.A., "The Semantic Dimensions of Financial Staements", op. cit., pp. 376-91.

50. Oliver, B.L., "The Semantic Differential: A Devise for Measuring the Interprofessional Communication of Selected Accounting Concepts", op. cit., pp. 299-316.

51. Flamholtz, E., and Cook, E., "Connotative Meaning and its Role in Accounting Change: A Field Study", Accounting Organizations, and Society (October, 1978), pp. 115-39.

52. Haried, A.A., "Measurement of Meaning in Financial Reports", Journal of Accounting Research (Spring, 1973), pp. 117-45.

53. Libby, R., "Bankers' and Auditers' Perceptions of the Messge communicated by the Audit Report," Jurnal of Accounting Research (Autumn, 1979), pp. 99-122.

54. ADELBERG, A.H. "A Methodology for Meauring the Understandability of Financial Report Messages", Journal of Accounting Research (Autumn, 1979), pp. 565-92.

55. Dunker, K., "On Problem Solving", Psychological Monographs 58, no. 5 (1945).

56. Ijiri, Y., Jaedicke, R.K., and Knight, K.E., "The Effects of Accounting Alternatives on Management Decisions", in Research in Accounting Meaurement, (eds) R.K. Jaedicise, Y. Ijiri and O. Nielsen (Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1966), pp. 186-99.

57. Knight, K. E., "Effect of Effort on Behavioral Rigidity in Luchins/ Water Jar Task", Jounal of Abnormal and Social Psychology (Fall, 1960), 192-4.

58. Barnes, Paul and Welb, John, "Management Information Changes and Functional Fiscation: True Experimental Evidence from the Public Sector", Accounting Organizations and Society (February, 1986), pp. 1-18.

59.Riahi-Belkaoui, Ahmed, "Accrual Accounting, Modified Cash Basis of Accounting and the Loan Decision: An Experiment in Functioal Fixation", Managerial Finance 18, no. 5 (1992), pp. 3-13.

60. Kahneman, D., and Tversley, A., "Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk", Econometrica (March, 1979), pp. 263-91.

61. Belkaoui, Ahmed, "Learning Order and the Acceptance of Accounting Techniques", The Accounting Review (October, 1975) pp. 897-9; Belkaoui, Ahmed, "The Primacy-Recency Effect, Ego Involvement and the Acceptance of Accounting TEchniques", The Accounting Review (July, 1977), pp. 252-6.

62. Prakash, P., and Rappaport, A., "Information Inductance and Its Significance for Accounting", Accounting, Organizations, and Society (February, 1977), pp. 29-38.

63. Ibid., p. 38.

64. Ibid., p. 38.

65. Libby, R., and Rappaport, A., "Human Information Processing Research in Accounting: The State of the Art in 1982", Accounting, Organization, and Society (December, 1982), p. 233.

66. Ibid., p. 233.

67. Ibid., p. 233.

68. Brunswick, E., The Conceptual Framewoek of Psychology (Chicago: University of Chicago Press, 1952).

69. Libby, R., and Lewis, B.L., "Human Information Processing Research in Accounting: The State of the Art in 1982", op. cit., p. 233.

70. Ibid., p. 234.

71. Edwards, W., "Conservatism in Human Information Processing", in Formal Representations of Human Judgement, (ed.) and Kleinmutz (New York: John Wiley & Sons, 1968).

72. Tversky, A., and Kahneman, D., "Judgment-Under Uncertainty: Heuristics and Biases", Science, Vol. 1985 (1974), pp. 1125-31.

73. Newell, A., and Simon, H.A., Human Problem Solving (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1972).

74. Payne, J.N., Braunstein, M.L., and Caroll, J.S., "Exploring Predecisiopnal Behavior: An Alternative Approach to Decision Research", Organizational Behavior and Human Preformance (February, 1978), pp. 17-44.

75. Ibid., pp. 17-44.

76. Joyce, E.J. and Libby, R., "Behavioral Studies of Audit Decision Making", Journal of Accounting Literature (Spring, 1982), p. 115.

77. Libby, R., and Lewis, B.L., "Human Information Processing Research in Accounting: The State of the Art in 1982", op. cit., p. 279.

78. Goldstein, K. R., and Blackman, S., Cognitive Style: Five Approaches and Relevant Research (New York: John Wiley & Sons, 1978), pp. 12-13.

79. Adorno, T.W., Frenkel-Brunswick, E., Levinston, D.J., and Sanford, R.N., The Authoritarian Personality (New York: Harper & Row, 1950).

80. Rokeach, M., The Open and Closed Mind (New York: Basic Books, 1960).

81. Kelly, G.A., The Psychology of Personal Constructs (New York: W.W. Norton, 1955).

82. Bieri, J., "Cognitive Complexity and Personality Development", in Experience, Structure, and Adaptability, (ed.) O.J. Harvey (New York: Springer Publishing, 1966).

83. Huysman, J.H.B., "The Effectiveness of the Cognitive Style Constraint in Implementing OPerations Research Proposals", Management Science (September, 1970), pp. 94-5.

84. Harvey, O.J., Hunt, D.J., and Schroeder, H.M., Conceptual Systems and Personality Organizations (New York: John Wiley & Sons, 1961).

85. Schroeder, H.M., Driver, M.J., and Streufert, S., Human Information Processing (New York: Holt, Rinehart & Winston, 1967).

86. Ibid., p. 37.

87. Witkin, H.A., Dyks, R.B., Faterson. H.F., Goodenough, D. R., and Karyn, S.A., Psycological Differentiation (New York: John Wiley & Sons, 1962).

88. Waller, W.S. and Felix, W.L., Jr., "The Auditor and Learning from Experience: Some Conjectures", Accounting, Organizations and Society (June, 1984).

89. Chiesi, H.L., Spilich, G.J., and Von, J.F., "Acquisition of Domain-Related Information in Relation to High and Low Domain Knowledge", Journal of Verbal Learning and Verbal Behavior 18 (1979), pp. 257-73.

90. Chiesi, H.L., Spilich, G.J., and Von, J.F., "Acquisition of D omain-Related Information in Relation to High and Low Domain Knowledge", Jounal of Verbal Learning and Verbal Behavior 18 (1979), pp. 257-73.

91. Halpern, A.R. and Bowa, H.G., "Musical Expertise and Melodic Structure in Memory for Musical Notation", American Journal of Psychology 95 (1982), pp. 31-50.

92. Schneiderman, B., "Exploratory Experiments in Programmer Behavior", International Journal of Computer and Information Science 5 (1976), pp. 123-43.

93. Adelson, B., "Problem Solving and the Development of Abstract Categories in Programming Languages", Memory and Cognition 9 (1981), pp. 922-33.

94. Adelson, B., "When Novices Surpass Experts: The Difficulty of a Task May Increase with Expertise", Journal of Experimental Psychology: Learning, Memory and Cognition 10 (1984), pp. 483-95.

95. Weber, R., "Some Character of the Free Recall of Computer Control by SDP Auditor", Journal of Accounting Research (Spring, 1980), pp. 914-41.

96. Gibbins, Michael, "Proposition about the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting", Journal of Accounting Research (Spring, 1984), pp. 103-25.

97. Gibbins, Michael, "Knowledge Structures and Experienced Auditor Judgment", in Auditor Probability to the Year 2000: 1987 Proceeding of the Arthur Young, Andrew Bailly, ed. (Reston, V.A: Arthur Young, 1988), p. 57.

97. Ibid., pp. 51-73.

99. Gibbins, M. and Emby, C., "Evidence on the Nature of Professional Judgment in Public Accounting", in Auditing Research Symposium 1984, A.R. Ahdel-Khalik and I. Solomon, (eds) (Champaign: University of Illinois at Urbana/Champaign, 1985).

100. Emby, C. and Gibbins, M., "Good Judgment in Public Accounting: Quality and Justification", Contemporary Accounting Research (Spring, 1988), pp. 287-313.

101. Similar models have been proposed for the performance appraisal process. See, for example, De Nisi, A.S., Cafferty, T.P. and Meglinio, B.M., "A Cognitive View of the Performance Appraisal Loan. A Model and Research Proportion", Organizational Behavior and Human Performance 33 (1984), 360-96; Feidman, J.M.,

"Beyond Attribution Theory: Cognitive Process in Performance Appraisal", Journal of Applied Psychology 66, no. 2 (9181), pp. 127-48.

102. Riahi-Belkaoui, Ahmed, "A Model About the Psychology of Judgment in Accounting", The Middle East Business and Economi Review 4, no. 2 (1992). 25-31.

103. Riahi-Belkaoui, Ahmed, The Cultural Shaping of Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1955).

104. Smircich, Linda, "Concepts of Culture and Organization Analysis", Administrative Science Quarterly 28 (1983), pp. 339-58.

105. Malinowski, Bronislaw, A Scientific Theory of Culture (Chapel Hill: University of North Carolina Press, 1944).

106. Radcliffe-Brown, A.R., Structure and Function in Primitive Society (New York: Free Press, 1968).

107. Goodenough, Ward H., Culture, Language and Society (Reading, MA: Addison-Wesley, 1971).

108. Geertz, The Interpretation of Cultures (New York: Baric Books, 1973).

109. Levi-Strauss, Claude, Structural Anthropology (Chicago: University of Chicago Press, 1983).

110. Riahi-Belkaoui, Ahmed, The Cultural Shaping of Accounting, op. cit.

111. Hofstede, Geert, Culture's COnsequences: International Difference in W-Related Values (Beverly Hills, CA: Sage, 1980).

112. Adler, Nancy J., "Understanding the Ways of Understanding: Cross-Cultural Management Methodology Reviewes" in Advances in International Comparative Management, Vol. I, R. Farmer, ed. (Greenwich, CT: JAI Press, 1984), pp. 31-67.

113. Riahi-Belkaoui, Ahmed, Perochon, Claude, Nathews, M.A., Bemardi, Bruno, and El-Adly, Youssef A., "Report of the Cultural Studies and Accounting Section, American Accounting Associa-

tion, 1988-1989", Advances in International Accounting 4 (1991), pp. 175-98.

114. Wilier, D., Scientific Sociology: Theory and Method (Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1967).

115. Strodtbeck, F.L., "Considerations of Metamethod in Cross-Cultural Studies", American Anthropologist Pt. 2, (1969), pp. 66-123.

116. Triandis, Harry C., Malpass, Roy S., Davidson, Andrrew R., "Cross-Cultural Psychology", in Biennial Review of Anthropology 1971, (ed.) B.J. Siegel, (Stanford, Ca.: Stanford Universuty Press, 1972), p. 8.

117. Naroll, R., "The Culture-Bearing Unit in Cross-Cultural Surveys", in Handbook of Methods in Cultural Anthropology, (eds) R. Naroll and R. Cohen (New York: Columbia University Press, 1970-1973), p. 248.

118. Triandis, H.C., "Introduction to Cross-Cultural Psychology", in Handbook of Cross-Cultural Psychology, (eds) H.C. Triandis and W.W. Lambert (New York: Allyn and Bacon, 1980), p. 2.

119. Ibid., p. 4.

120. Ibid.

121. Triandis, H.C., Vassilion, V., Tanaka, Y., and Shannugam, A.V., The Analysis of Subjective Culture (New York: Wiley, 1972).

References المصادر حسب الموضوعات

The Events Approach مدخل الاحداث

Benbasat, I., and Dexter, A.S., "Value and Events Approaches to Accounting: An Experimental Evaluation", The Accounting Review (October, 1979), pp. 735-99.

Calantoni, C.S., Manes, R.P., and Whinston, A. B., "A Unified Approach to the Theory of Accounting and Information Systems", The Accounting REview (January, 1971), pp. 90-102.

Chen, P. (ed.), Entity-Relationship Approach to Information Modeling and Analysis (ER Institute, 1981).

Chen, P. (ed.), Entity-Relationship Approach to Systems Analysis and Design (New York: North Holland Publishing Company, 1980).

Everest, G.C., and Weber, R., "A Relational Approach to Accounting Models", The Accounting Review (April, 1977), pp. 340-59.

Haseman W.D., and Whinston, A.B., "Design of a Multidimensional Accounting System", The Accounting Review (January, 1976), pp. 65-79.

Johnson, O., "Toward an 'Events' Theory of Accounting", The Accounting Review (October, 1970), pp. 641-53.

Lieberman A.Z., and Whinston, A.B., "A Sturcturing of an Events-Accounting Information System", The Accounting Review (April, 1975), pp. 246-58.

McCarthy, W.E., "An Entity-Relationship View of Accounting Models", The Accounting Review (October, 1979), pp. 667-86.

McCarthy, W.E., "The REA Accounting Model; A Generalized Framework for Accounting Systems in a Shared Data Environment", The Accounting Review (July, 1982), pp. 554-78.

McCarthy, W.E., "A Relational Model for Events-Based Accounting Systems", dissertation, University of Massachusetts, 1978).

Sorter, G.H., "An 'Events' Approach to Basic Accounting Theory", The Accounting Review (January, 1969), pp. 12-19.

Behavioral Effects Of Accounting Information

التأثيرات السلوكية للمعلومات المحاسبية

Dyckman, T.R., Gibbins, M., and Swieringa, R.J., "Experimental and Survey Research in Financial Accounting: A Review and Evaluation", in The Impact of Accounting Research in Financial Accounting and Disclosure on Accounting Practice, (eds) A.R. Abdel-Khalik and T.F. Keller (Durham, N. C.: Duke University Press, 1978), pp. 48-89.

Rhode, J.G. "Behavioral Science Methodologies with Application for Accounting Research: References and Source Materials", chapter

7 of "Report of the Committee on Research Methodology in Accounting", The Accounting Review (supplement, 1972), pp. 454-504.

Linguistic Effects Of Accounting Data And Techniques

التأثيرات اللغوية للبيانات والطرق الفنية المحاسبية

Adelberg, A.H., "An Empirical Evaluation of the Communication of Authoritative Pronouncements in Accounting", Accounting and Finance (November, 1982), pp. 73-94.

Adelberg, A.H. "A Methodology for Measuring the Understandability of Financial Report Messages", Journal of Accounting Research (Autumn, 1979), pp. 565-92.

Belkaoui, A., "The Impact of Socioeconomic Accounting Statements on the Investment Decision: An Empirical Study", Accounting, Organization, and Society (September, 1980), pp. 263-84.

Belkaoui, A., "The Interprofessional Linguistic Communication of Accounting Concepts: An Experiment in Sociolinguistics", Journal of Accounting Research (Autumn, 1980), pp. 362-74.

Belkaoui, A., "Linguistc Relativity in Accounting", Accounting, Organiztions, and Society (October, 1978), pp. 97-104.

Belkaoui, Janice, and Belkaoui, A., "Bilingualism and the Perception of Professional Concepts", Journal of Psycholinguistic Research, Vol. 12 (1983), pp. 111-27.

Belkaoui, A., and Cousineau, A., "Accounting INformation, Non-accounting Information, and Common Stock Perception", Journal of Business (July, 1977), pp. 334-42.

Flamhotz, E., and Cook, E., "Connotative Meaning and its Role in Accounting Change: A Field Study", Accounting Organization, and Society (October, 1978), pp. 115-39.

Haried, A.A., "Measurement of Meaning in Financial Reports", Journal of Accounting Research (Spring, 1973), pp. 117-45.

Haried, A. A., "The Semantic Dimensions of Financial Statements", Journal of Accounting Research (Autumn, 1972), pp. 376-91.

Jain, Tribhowan N., "Alternative Methods of Accounting and Decision Making: A Psycholinguistic Analysis", The Accounting Review (January, 1973), pp. 95-104.

Li, D., "The Semantic Aspect of Communication Theory and Accounting", Journal of Accounting Reseach (Autumn, 1963), pp. 102-7.

Libby, R., "Bankers' and Auditors' Perceptions of the Message Communicated by the Audit Report", Journal of Accounting Research (Spring, 1979), pp. 99-122.

Oliver, B.L., "The Semantic Differential: A Device for Measuring the Interprofessional Communcation of Selected Accounting Concepts". Journal of Accounting Research (Autumn, 1974), pp. 299-316.

Functional Fixation Hypothesis فرضية الثبات الوظيفي

Ashton, R.H., "Cognitive Changes Induced by Accounting Changes: Experimental Evidence on the Functional Fixation Hypothesis", Studies on Human Information Processing in Accounting 1976, supplement to Vol. 14, Journal of Accounting Research (1976), pp. 1-17.

Ijiri, Yuji, Jaedicke, R.K., and Knight, K.E., "The Effects of Accounting Alternatives of Management Decisions", in Research in Accounting Measurement, (eds) R.K Jaedicke, Yuji Ijiri, and O. Nielsen (New York: American Accounting Association, 1966), pp. 186-99.

Information Inductance حث المعلومات

Prakash, P., and Rappaport, A., "Information Inductance and its Significance for Accounting: Accounting, Organizations, and Society (February, 1977), pp. 29-38.

Human Information Processing معالجة المعلومات الإنسانية

Belkaoui, A., "Judgment Related Issues in Performance Evaluation", Journal of Business Finance and Accounting (Winter, 1982), pp. 489-500.

Brunswich, E., The Conceptual Framework of Psychology (Chicago: Univerdity of Chicago Press, 1952).

Einhorn, H.J., "A Synthesis: Accounting and Behavioral Science", Studies on Human Information Processing in Accounting, supplement to Vol. 14, Journal of Accounting Research (1976). pp. 196-206.

Einhorn, H.J., and Hogarth, R.M., "Behavioral Decision Theory: Processes of Judgment and Choice", Journal of Accounting Research (Spring, 1981), pp. 1-31.

Joyce, E.J., and Libby, R., "Behavioral Studies of Audit Decision Making", Journal of Accounting Libby, R., Accounting and Human Information Priocessing: Theory and Applications (Englewood Clitfs, N.J.: Prentice-Hall, 1981).

Libby, R. and Lewis, B.L., "Human Information Processing Research in Accounting: The State of the Art", Accounting, Organization Information Processing Research in Accounting: The State of the Art in 1982", Accounting, Organization, and Society (December, 1982), pp. 231-86.

Schroeder, H.M., Driver, M.J., and Streufert, S., Human Information Processing (New York: Holt, Rinehart & Winston, 1967).

Snowball, D., "On the Integration of Accounting Research on Human Information Processing", Accounting and Business Research (Summer, 1980), pp. 307-18.

Wright, W.F., "Comparison tf the Lens and Subjective Probability Paradigms for Financial Research Purposes", Accounting, Organization and Society (February, 1982), pp. 65-75.

The Lens Model In Accounting Research

نموذج العدسة في البحوث المحاسبية

Abdel-Khalik, A. R., and El-Sheshai, K., "Information Choice and Utilization in an Experiment on Default Prediction", Journal of Accounting Research (Autumn, 1980), pp. 325-42.

Ashton, R.H., "A Descriptives Study of Information Evaluation", Journal of Accounting Research (Spring, 1981), pp. 42-61.

Ashton, R.H. and Brown, P.R., "Descriptive Modeling of Auditor's Internal Control Judgments: Replication and Extensions", Journal of Accounting Research (Spring, 1980), pp. 1-15.

Belkaoui, A., "Diagnostic and Redundant Information: The Effects on the Quality of Loan Officers' Predictions of Bankruptcy in Terms of Accuracy, Calibration, and Decision Time", Accounting and Business Research (Summer, 1984), pp. 249-256.

Brown, P.R., "A Descriptive Analysis of Select Input Bases of the Financial Accounting Standards Board", Journal of Accounting Research (Spring, 1981), pp. 62-85.

Danos, P., and Imhoff, E.A., "Auditor Review of Financial Forecasts: An Analysis of Factors Affecting Reasonableness of Judgment", The Accounting Review (January, 1982), pp. 39-54.

Ebert, R.J., and Kruse, T.E., "Bootstrapping the Security Analyst", Journal of Applied Psychology (February, 1978), pp. 110-19.

Gibbs, T.E., and Schroeder, R.G., "Evaluating the Competence of Internal Adit Departments", in Symposium on Audit Research III (Urbana, Ill.: University of Illinois, 1979).

Hamilton, R.E., and Wright, W.F., "The Evaluation of Internal Controls Over Payroll", (unpublished manuscript. University of Minnesota, 1977).

Harrell, A.M., "The Decision-Making Behavior of Air Force Officers and the Management Control Process", The Accounting Review (October, 1977), pp. 833-41.

Harrell, A.M., and Klick, H.D., "Comparing the Impact of Monetary and Nonmonetary Human Asset Measures on Executive Decision Making", Accounting, Organization, and Society (December, 1980), pp. 393-400.

Holt, R.N., and Carroll, R.J., "Classification of Commercial Bank Loans Through Policy Capturing", Accounting, Organization, and Society (September, 1980), pp. 285-96.

Kessler, L, and Ashton, R.H., "Feedback and Prediction Achievement in Financial Analysis", Journal of Accounting Research (Spring, 1981), pp. 146-62.

Libby, R, "Bankers' and Auditors' Perceptions of the Message Communicated by the Audit Report", Journal of Accounting Research (Spring, 1979), pp. 99-122.

Libby, R., "The Impact of Uncertainty Reporting on the Loan Decision", Studies in Auditing. Selections from the Research Opportunities in Auditing Program, supplement to Journal of Accounting Research (1979), pp. 35-57.

Mock, T.J., and Turner, J.L., "The Effect of Changes in Internal Controls on Audit Programs", in Behavioral Experiments on Accounting, Vol. II, (ed.) T.J. Burns (Columbus: Ohio State University, 1979).

Moriaity, S., "Communicating Financial Information Through Multidimensional Graphics", Journal of Accounting Research (Spring, 1979), pp. 205-23.

Moriaity, S., and Barren, F.H., "Modeling the Materiaity Judgment of Audit Partners", Journal of Accounting Research (Autumn, 1979), pp. 320-41.

Rockness, H.O., and Nikolai, L.A., "An Assessment of APB Voting Patterns", Journal of Accounting Research (Spring, 1977), pp. 154-67.

Schultz, J.J., and Custavson, S.G., "Actuaries' Perceptions of Variables Affecting the Independent Auditor's Legal Liability", The Accounting Review (July, 1978), pp. 626-41.

Swieringa, R.J., Dyckman, T.R., and Hoskin, R.E., "Empirical Evidence About the Effects of an Accounting Change on Information Processing", in Behavior Exponents in Accounting, Vol. II (ed.) T.J. Burns (Coloumbus: Ohio State University, 1979).

Zimmer, I., "A Lens Study of the Prediction of Corporate Failure by Bank Loan Officers", Journal of Accounting Research (Autumn, 1980), pp. 629-36.

Biddle, G. C. and Joyce, E.J., "Heuristics and Biases: Some Impliccations for Probabilistic Inference in Auditing", in Symposium on Auditing Research, Vol. IV (Urbana: University of Illinois, 1981).
Chesley, G.R., "Subjective Probability Elictation: Congruity of Datum and Response Mode", Journal of Accounting Research (Spring, 1977), pp. 1-11.

Chesly, C.R., "Subjective Probability Elicitation Techniques: A Performance Comparison", Journal of Accounting Research (Autumn, 1978), pp. 255-41.

Corless, J., "Assessing Prior Distributions for Applying Bayesian Statistics in Auditing", The Accounting Review (July, 1972), pp. 556-66.

Crosby, M., "Bayesian Statistics in Auditing: A Comparison of Probability Elicitaion Techniques", The Accounting Review (April, 1981), pp. 355-65.

Crosby, M., "Implications of Prior Probability Elicitation on Auditor Sample Size Decisions", Journal of Accounting Research (Autumn, 1980), pp. 585-93.

Felix, W.L., "Evidence on Alternative Means of Assessing Prior Probability Distributions for Audit Decision Making", The Accounting Review (October, 1976), pp. 800-7.

Hirsch, M., "Disaggregated Probabilistic Accounting Information: The Effect of Sequential Events on Expected Value Maximization Decisions", Journal of Accounting Research (Autumn, 1978), pp. 256-69.

Joyce, E.J., and Biddle, G.C. "Adnchoring and Adjustment in Probabilistic Inference in Auditing", Journal of Accounting Research (Spring, 1981), pp. 120-45.

Joyce, E.J., and Biddle, C. G., "Are Auditors' Judgments Sufficiently Regressive?" Journal of Accounting Research (Autumn, 1981), pp. 323-49.

Lewis, B.L., "Expert Judgment in Auditing: An Expected Utility Approach", Journal of Accounting Research (Autumn, 1980), pp. 594-602.

Magee, R.P., and Dickhaut, J.W., "Effect of Compensation Plans on Heuristics in Cost Variance Investigtions", Journal of Accounting Research (Autumn, 1978), pp. 294-314.

Newton, L. K., "The Risk Factor in Materiality Decisions", The Accounting Review (January, 1977), pp. 97-108.

Snowball, D., and Brown, C., "Decision Making Involving Sequential Events: Some Effects of Disaggregated Data and Disposition Toward Risk", Decision Sciences (October, 1979), pp. 527-46.

Uecker, W.C., "The Effect of Knowledge of the User's Decision Model in Simplified Informatics Evaluation", Journal of Accounting Research (Spring, 1980), pp. 191-213.

Ward, B.H., "An Investigation of the Materiality Construct in Auditing", Journal of Accounting Research (Spring, 1976), pp. 138-52.

Wright, W.F., "Accuracy of Subjective Probabilities for a Financial Variable:, in Behaviors Experiments in Accounting, Vol. II, (ed.) T.J. Burns (Columbus: Ohio State University, 1979).

Predecisional Behavior Approach In Accounting Research
مدخل السلوكية قبل القرار في البحوث المحاسبية

Biggs, S.F., "An Empirical Investigation of the Information Process Underlying Four Models of Choice Behavior", in Behavioral Experiments in Accounting, Vol II, (ed.) T.J. Burns (Columbus: Ohio State Unversity, 1979).

Shieds, M.D., "Effects of Information Supply and Demand on Judgment Accuracy: Evidence from Corporate Managers", The Accounting Review (April, 1983), pp. 284-303.

Shields, M.D., "Some Effects of Information Load on Search Patterns Used to Analyze Performance Reports", Accounting, Organizations, and Society (December, 1980), pp. 429-42.

Stephens, R.G., "Accouting Disclosures for User Decision Processes", in Quantitative Planning and Control, (eds) Yuji Ijiri and A.B. Whinston (New York: Academic Press, 1979), pp. 291-309.

Weber, R., "Some Charateristics of the Free Recall of Computer Controls by EDP Auditors", Journal of Accounting Research (Spring, 1980), pp. 214-41.

The Cognitive Style Model In Accounting Research

نموذج النمط الأدراكي في البحوث المحاسبية

Belkaoui, A., "How Receptive Are Accountants to Innovation? Personality Can Hinder Progress", The Canadian CHartered Accountant Mangzine (May, 1982), pp. 469.

Belkaoui, A., "relationship Between Self-Disclosure Style and Responsibility Accounting", Accounting, Organizations, and Society (December, 1981), pp. 281-90.

Benbasat, I., and Dexter, A.S., "Value and Events Approaches to Accounting: An Experimental Evaluation", The Accounting Review (October, 1979), pp.735-49.

Casey, C.J., "Variation in Accounting Information Load: the Effect on Loan Officers Prediction of Bankruptcy", The Accounting Review (January, 1980), pp. 36-49.

Vasarhelyi, M., "Man-Machine Planning Sysrems: A Cognitive Style Examination of Interactive Decision Making", Journal of Accounting Research (Spring, 1977), pp. 138-53.

Webere, R., "Some Charateristics of the Free Recall of Computer Controls by EDP Auditors", Journal of Accounting Research (Spring, 1980), pp. 214-41.

Wisk, E.J., "A Test of Differential Performance Peaking for a Disembedding Task", Journal of Accounting Research (Spring, 1979), pp. 286-94.

الفصل الحادي عشر
المدخلين التنبؤي والوضعي
The Predictive and Positive Approaches

1.11. طبيعة المدخل التنبؤي
2.11. التنبؤ بالحدث الاقتصادي
1.2.11. تحليل السلسلة الزمنية
2.2.11. التنبؤ بالعسر المالي
3.2.11. التنبؤ بعلاوات السندات وتصنيف السندات
4.2.11. سلوكية إعادة هيكلة الشركة
5.2.11. قرارات الائتمان وقرارات البنوك المقرضة
6.2.11. التنبؤ بمعلومات الكشوف المالية
3.11. التنبؤ برد فعل السوق: البحوث المحاسبية المبنية على السوق
1.3.11. الاسواق الرأسمالية والمحاسبة الخارجية
2.3.11. نموذج السوف الكفوء 3.3.11. فرضية السوق الكفوء
4.3.11. نموذج تقويم (تسعير) الموجود الرأسمالي
5.3.11. نظرية التسعير الاعتباطية
6.3.11. نظرية التوازن لتسعير الخيارات
7.3.11. نموذج السوق 8.3.11. تقدير الفا
9.3.11. المنهجية العلمية لدراسة الحدث
10.3.11 نموذج الدخل المتبقي
11.3.11. نماذج تقويم كشف الميزانية على أساس مستوى الاسعار
12.3.11. المحتوى المعلوماتي لارقام الدخل
13.3.11 نماذج العلاقة بين الدخل والعوائد
14.3.11. تقييم البحوث المحاسبية المبنية على السوق
4.11. المدخل الوضعي
1.4.11. اقتصاديات المعلومات
2.4.11. النموذج التنظيري الرائد التحليلي / الوكالة
3.4.11. فرضيتي ثبات الدخل / إدارة الأرباح
4.4.11. النظرية الوضعية في المحاسبة
5.4.11. تقييم الدخل الوضعي
5.11. حالة (موقف) النموذج التنظيري الرائد للمحاسبة
1.5.11. تطور تدريجي في ثورة المحاسبة؟
6.11. الاستنتاجات

يعرض هذا الفصل المدخل التنبؤي والمدخل الوضعي لصياغة النظرية المحاسبية. وكلا هذين المدخلين يشكلان نموذجين تنظيريين رائدين، وكذلك أصبحا يتمتعان بدور متنامي وشائع ويسعيان إلى هيمنة في الادبيات المحاسبية. وفي ادناه سيتم عرض مساهمات واستنتاجات كل مدخل منهما، كما وسيتم تحليل المحددات المعترف بها في الادبيات المتعلقة بكل منهما.

1.11. طبيعة المدخل التنبؤي

The Nature of the Predictive Approach

لقد ظهر المدخل التنبؤي من الحاجة لحل المشكلة الصعبة المتعلقة بتقييم الطرق المختلفة للقياسات المحاسبية البديلة. ويوظف المدخل التنبؤي معيار القدرة التنبؤية لصياغة النظرية الحاسبية، إذ أن اختيار الطرق المحاسبية البديلة يتم في ضوء قدرتها في التنبؤ باحداث معينة ذات اهتمام للمستخدمين، وعلى وجه الخصوص «فإن القياس الذي يتمتع بالقدرة التنبؤية الأكبر فيما يخص حدث معين يعتبر أفضل طريقة لهذا الغرض الخاص»[1].

ويتبع معيار القدرة التنبؤية في التأكيد على الملائمة بأنها المعيار الرئيسي للابلاغ المالي[2]. ومن الناحية الدلالية، فإن الملائمة تعني اهتمام بمعلومات حول احداث مستقبلية. وعليه فالبيانات الملائمة هي تلك التي تتمتع بخاصية القدرة على التنبؤ بالاحداث المستقبلية.

إن معيار القدرة التنبؤية مقبول تماماً في العلوم الطبيعية والفيزيائية كطريقة للاختيار من بين الفرضيات المتنافسة. وقد قام Beaver et al[3] بترشيد إستخدام القدرة التنبؤية في المحاسبة من خلال إثبات بأن القياسات المحاسبية البديلة لها سمات الفرضيات المتنافسة. فالميزة الواضحة للمدخل التنبؤي هو كونه يسمح بتقييم القياسات المحاسبية البديلة ميدانياً مما يجعل من عملية الاختيار واضحة في ظل معيار مميز.

كما وأن القدرة التنبؤية هي أيضاً غرضي أو استهدافي. فمن الممكن ربطه بسهولة مع أحد أغراض جمع البيانات المحاسبية، ألا وهو تسهيل صنع القرار. فالادبيات المحاسبية تطلب باستمرار بأنه يجب على البيانات المحاسبية أن تسهل من

عملية صنع القرار. ولكن مجرد التطرق إلى «تسهيل صنع القرار» تظهر لنا مشكلتان. أولاً، من الصعب تحديد وتعريف نماذج القرارات المستخدمة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية لأن معظم النماذج هي وضعية وليست معيارية. ثانياً، حتى لو تم تعريف نموذج القرار بشكل جيد فإن هناك افتقار لمعيار يتم بموجبه اختيار المعلومات الملائمة.

ولأجل حل هذه المشكلة الثانية فإن معيار القدرة التنبؤية يسمح بتحديد القياس المحاسبي الذي يولد أفضل القرارات. وعلينا هنا أن نلاحظ الفرق الجوهري بين التنبؤ والقرار. فمن الممكن التنبؤ دون صنع قرار ما، ولكن من غير الممكن صنع القرار دون وجود تنبؤ أصلاً.

إذن يبدو بأن طريقة التنبؤ قد تعاني من الفشل في تحديد وتعريف نماذج قرارات المستخدمين وأنواع الاحداث التي ينبغي التنبؤ بها. فحتى وإن تم تطوير هيكل نظري معين لتحديد البنود أو الاحداث التي ينبغي التنبؤ بها، فتبقى هناك مشكلة تحديد النظرية التي تربط الاحداث مع القياسات المحاسبية في ضوء علاقة تفسيرية وتنبؤية.

ولقد تطور وتنامى حجم كبير من البحوث المحاسبية الميدانية من خلال توظيف المدخل التنبؤي. ويمكن تحديد مسارين. فأما المسار الأول فهو يهتم بقدرة البيانات المحاسبية على تفسير الاحداث الاقتصادية والتنبؤ بها. وأما المسار الثاني فهو يهتم بقدرة البيانات المحاسبية على تفسير رد فعل السوق للافصاح والتنبؤ برد الفعل هذا.

2.11. التنبؤ بالحدث الاقتصادي

Preiction of an Economic Event

إن أحد الاهداف العامة للمحاسبة هو توفير معلومات يمكن استخدامها في عملية التنبؤ بالاحداث المتعلقة بمنظمة الاعمال التجارية (الشركة). وفي ظل منظور المدخل التنبؤي لصياغة النظرية المحاسبية فيجب تقييم القياسات المحاسبية البديلة على أساس قدرتها التنبؤية بالاحداث الاقتصادية أو الاحداث ذات العلاقة بمنظمة الاعمال التجارية. وعموماً، فإن معيار القيمة التنبؤية يعكس علاقة إحتمالية بين احداث اقتصادية ذات اهتمام لصانع القرار ومتغيرات التنبؤ الملائمة والمشتقة جزئياً من المعلومات المحاسبية.

1.2.11. تحليل السلسلة الزمنية Time Series Analysis

إن تحليل السلسلة الزمنية ما هو إلا مدخل منهجية بحث علمي بنيوي (أي يؤدي إلى تركيب أو بناء العلاقات) يمكن من خلاله دراسة وتحليل الاعتمادية الاحصائية الزمنية [4]. فيتم استخدام القيم التاريخية لمجموعة واحدة من البيانات لكي نحصل على مفاتيح حلول بشأن التحقق المستقبلي لنفس البيانات، وتركز بحوث السلسلة الزمنية بشكل رئيسي على.

1- خصائص السلسلة الزمنية للدخول المعترف بها.

2- مسائل تتعلق بالتنبؤ ضمن تحليل السلسلة الزمنية وفي ادناه تحليل لكل منهما.

خصائص السلسلة الزمنية للدخول المعترف بها

إن معرفة خصائص الدخول المعترف بها قد تعزز من القدرة التنبؤية لمحتواها المعلوماتي وقيمة التغذية العكسية. وينبع تطبيق الاجراءات الاحصائية لدراسة خصائص السلسلة الزمنية للمتغيرات المحاسبية من الفرضية القائلة بأنه من الافضل وصف المتغيرات المحاسبية كمتغيرات عشوائية. وقد حللت البحوث كل من سلوكية الدخل المعترف بها والنماذج التي تصف الدخول الفصلية[5].

1- بقدر تعلق الأمر بسلسلة الدخول السنوية فإن النتائج تظهر عملية متوسط متحرك، أو توقعات إحتمالية مشروطة فرعية لمعلومات السلسلة الزمنية، أو واحدة من عمليتين، أما توقعات احتمالية مشروطة لمعلومات السلسلة الزمنية أو أوساط متحركة إنحدارية. ولقد تولد جدل مستمر حول أي من نماذج السلسلة الزمنية هي التي يجب تطبيقها مع الارقام المحاسبية التي يتم تدوينها.

ولحسن الحظ، فإن هناك منحنى بحثي جديد قد يؤدي إلى إنهاء الجدل. وهذا يتكون من، أولاً، صياغة السلسلة الزمنية التي تتم ملاحظتها في شكل نموذج، وبعد ذلك يتم استخدام الطريقة لاختبار ملائمة النماذج المشتقة[7][6]. وعلى أية حال فإن هذا النوع من البحث سيكون ذا فائدة أكبر واهتمام اكثر لصانعي السياسات إذا تم تطبيقه لكي يحدد تأثير التغيرات في السياسة المحاسبية على النماذج الاحتمالية لسلوكية الدخل[8].

2- بقدر تعلق الامر بسلسلة الدخول الفصلية فيبدو بأن النتائج تظهر بأن عملية الدخول الفصلية لا تتسم تماماً بالعشوائية. فعلى ما يبدو بأنها تتبع عملية انحدار تلقائية ذات طابع موسمي أو تتعلق بعناصر تخص فصل معين على وجه الخصوص[9][10].

التنبؤ بالدخول المحاسبية المستقبلية

Predicting Future Accounting Earnings

إن رقم الدخل المندرج في كشف الدخل هو رقم اجمالي ذا بعدين: فأما الأول فهو زمني، إذ أن الدخل السنوي هو تجميع لأربعة دخول فصلية فرادى. وأما الثاني فهو تركيبي، إذ أن الدخل السنوي هو تجميع للسلاسل الزمنية الفرعية المكافئة، وكما هو الحال مع المبيعات وكلفة البضاعة المباعة[11]. ولقد اخذت البحوث المحاسبية المبنية على السلسلة الزمنية بنظر الاعتبار القدرة التنبؤية للدخول السنوية الماضية، والدخول الفصلية الماضية وعناصر الدخل.

1- بقدر تعلق الأمر باستخدام الدخول السنوية الماضية للتنبؤ بالدخول المستقبلية فقد أظهرت الدراسات بأن عمليات الانحدار التلقائية المعقدة (أو المتوسط المتحرك) والمطورة من خلال استخدام إجراءات Box and Jenkins لا تبدو قادرة على التنبؤ بشكل أفضل وبمدى ملموس بالمقارنة مع نموذج المسار العشوائي[12][13].

2- بقدر تعلق الأمر باستخدام الدخول الفصلية الماضية للتنبؤ بالدخول السنوية فإن الدراسات أظهرت قدرة تنبؤية أفضل لنماذج الدخول الفصلية مقارنة مع نماذج الدخول السنوية واكثر شمولية مقارنة مع نماذج Box and Jenkins المحددة فرادى[14].

3- بقدر تعلق الامر باستخدام عناصر الدخل للتنبؤ بالدخول المستقبلية فإن الدليل هو لصالح قدرة تنبؤية جيدة للبيانات التفصيلية (غير الاحتمالية) للمبيعات والدخل[15]. ولكن لم تتم البرهنة على ذلك بالنسبة للنماذج المبنية على عناصر مثل سعر الفائدة ومصروف الاهتلاك ودخل التشغيل قبل احتساب الاهتلاك[16]. فهناك حاجة لانجاز المزيد من العمل البحثي قبل انهاء الجدل حول الموضوع.

2.2.11. التنبؤ بالعسر المالي Distress Prediction

إن التطبيقات الأكثر ملائمة التي تمت في ضوء المدخل التنبؤي تتمثل بالمحاولات التي تسعى لاثبات صدق الخصائص ميدانياً والتي تميز بين الشركات التي تعاني من عسر مالي عن تلك التي لا تعاني من عسر مالي. ويتم استخدام نماذج احادية المتغير ونماذج متعددة المتغيرات لمساعدة المدقق على تحديد متى تقترب المنشأة من عدم القدرة على الايفاء. ويقترح Scott وجهة النظر الملخصة التالية عن العملية:

«إن معظم نماذج التنبؤ بالافلاس يتم اشتقاقها من خلال استخدام اسلوب العينة المزدوجة. فجزءاً من العينة يحتوي على بيانات من الشركات التي فشلت (أفلست) في نهاية المطاف، وجزءاً آخر يحتوي على بيانات حالية من شركات لم تفشل. ويتم احتساب عدد من النسب المالية التقليدية والمفضلة من الارقام المندرجة في الكشوف المالية المنشورة قبل الفشل/الافلاس. وبعد ذلك يتم البحث عن صيغة مبنية إما على نسبة واحدة أو مزيج من النسب التي هي الافضل في التمييز بين المنشآت التي ستفشل في نهاية المطاف والمنشآت التي استمرت بأن تكون قادرة على الايفاء. كما أن الباحث الدقيق يقوم باختبار الصيغة الناتجة في ضوء كل من العينة الأصلية والعينة غير التكراري التي لم تستخدم في اشتقاق الصيغة»[17].

وضمن دراسة Beaver ذات المتغير الواحد[18] التي اختبرت مجموعة من النسب المحاسبية لغرض التنبؤ بفشل الشركة المساهمة فإن النتيجة الجديرة بالاهتمام هي القدرة التنبؤية الفائقة لنسب مجرى النقد إلى مجموع الدين، وبعدها تأتي نسبة صافي الدخل إلى مجموع الموجودات. ومن بين الدراسات ذات المتغيرات المتعددة، فإن استخدام Altman التحليل المميز المتعدد للتنبؤ بفشل الشركة المساهمة ولد نموذج المميز الذي احتوى على خمس متغيرات:

X1= صافي رأس المال العامل/مجموع الموجودات

X2= الارباح المحتجزة/مجموع الموجودات

X3= الدخل قبل الفائدة والضريبة/مجموع الموجودات

X4= سعر السوق للاسهم/مجموع المطلوبات بالقيمة الدفترية

X5= المبيعات/مجموع الموجودات[19]

إن دالة تمايز Altman القدرة هي:

$$Z = 0.12X_1 + 0.33X_3 + 0.006X_4 + 0.99X_5$$

وكانت النتائج الرئيسة على النحو الآتي:

أ- إن المنشآت التي حققت Z من الدرجات ولكن اكثر من 2.99 فقد صنفت على أنها ضمن مجموعة الشركات غير المفلسة، في حين أن كافة الشركات التي لها Z من الدرجات ولكن أقل من 1.81 فقد أفلست في السنة اللاحقة.

ب- إن درجة Z البالغة 2.675 قد خفضت من عدد المنشآت التي تم تصنيفها بشكل خاطىء من قبل النماذج.

وتم اقتراح نموذج اللوجت Logit Model من قبل Ohlson لتحليل تأثير أربعة عناصر أساسية على احتمال الافلاس: حجم المنشأة، وقياسات الهيكل المالي للمنشأة، وقياسات الاداء، وقياسات السيولة الحالية[20]. وتم اختيار النسب المالية التسع التالية كمتغيرات مستقلة لكي تمثل العناصر الاربعة:

1- Size: مجموع الموجودات/ مؤشر الاسعار لاجمالي الناتج القومي.

2- TLTA: مجموع المطلوبات/ مجموع الموجودات.

3- WCTA: رأس المال العامل/ مجموع الموجودات.

4- CLCA: المطلوبات المتداولة/ الموجودات المتداولة.

5- OENEG: 1 إذا كان مجموع المطلوبات اكبر من مجموع الموجودات، وبعكس ذلك صفر.

6- NITA: صافي الدخل/ مجموع الموجودات.

7- FUTL: الأموال المتوفرة من العمليات التشغيلية/ مجموع المطلوبات.

8- INTWO: 1، إذا كان صافي الدخل سلبي للسنتين الماضيتين، وبعكس ذلك صفر.

9- CHIN = (NI2 - NIt-1/ NIt + NIt-1) إذ أن NI1 تمثل صافي الدخل لآخر سنة. ويعكس المقام مؤشر مستوى و CHIN هو قياس للتغير في صافي الدخل.

وفي ضوء ذلك تم صياغة ثلاثة نماذج:

أ- النموذج 1 يتنبأ بالافلاس خلال سنة واحدة، ويعبر عنه بالشكل التالي:

Model 1: -1.32 - 0.407 size + 6.03TLTA - 1.43WCTA +
0.0757CLCA - 2.73NITA - 1.83FUTL +
0.285INTWO + 1.72OENEG - 0.4218CHIN

ب- النموذج 2 يتنبأ بالافلاس خلال سنتين ولكن بشرط أن لا تكون المنشأة قد افلست في السنة الاولى. ويعبر عنه بالشكل التالي:

Model 2: -1.84 - 0.519 size + 4.76TLTA + 1.71WCTA +
0.297CLCA - 2.74NITA - 2.18FUTL +
0.780INTW0 - 1.98OENEG - 0.4218CHIN

جـ- النموذج 3 يتنبأ بالافلاس خلال سنة أو سنتين. ويعبر عنه بالشكل التالي:

Model 3: -1.13 - 0.478 size + 5.29TLTA - 0.990WCTA +
0.062CLCA - 4.62NITA - 2.25FULT +
0.521INTWO - 1.91OENEG - 0.212CHIN

إن المحدد الرئيس للبحث عن والتوصل إلى تنبؤات بشأن العسر المالي يظهر من خلال غياب نظرية اقتصادية واضحة المعالم تخص العسر المالي. فأنظر في العبارات التالية من قبل Ohlson:

«يعرض هذا البحث بعض النتائج الميدانية لدراسة تتنبأ بفشل المنشأة المساهمة وكما هو مبرهن عليه من خلال حدث الافلاس..... ربما يسأل المرء سؤال أساسي ومن المحتمل أن يكون مُحرج: لماذا نتنبأ بالافلاس؟ وهو سؤال صعب، وليس هناك من إجابة أو تبرير له هنا.... فالجزء الاعظم من التحليل يجب أن ينظر له ببساطة على أنه تحليلي وصفي الذي قد يتضمن، إلى مدى معين، معدلات للخطأ في التنبؤ المقدر، ولكن ليس هناك من اختبار لنظريات عن الافلاس أو عن منفعة النسب المالية»[21].

وبالرغم من غياب نظرية اقتصادية للعسر المالي إلا أنه يمكن للنماذج المبنية على التحليل المميز أن تكون تماماً ذات عون في العديد من سياقات القرار الميداني. فعلى سبيل المثال:

1- يمكنها معالجة المعلومات بشكل اسرع وبكلفة أقل مقارنة بمدراء القروض فرادى ومحللي المصاريف.

2- يمكنها معالجة المعلومات باسلوب اكثر اتساقاً.

3- يمكنها تسهيل القرارات بشأن دالة الخسارة عندما يتم تحديدها في المستويات الادارية العليا[22].

وهناك العديد من المحددات المرتبطة بالبحوث ذات العلاقة بالتنبؤ بالعسر المالي للشركة المساهمة[23].

وينبع المحدد الأول من غياب نظرية اقتصادية عامة عن العسر المالي التي يمكن أن تستخدم لتشخيص المتغيرات التي يجب أن تدخل ضمن النموذج.

وأما المحدد الثاني فيرتبط بتعريف مختلف للحدث محط الاهتمام. فكل الدراسات تحلل وتدرس الاحداث القابلة للمشاهدة مثل الافلاس القانوني، وعدم الايفاء بالقرض وحذف توزيعات ارباح الاسهم الممتازة بدلاً من تعريف وتحليل العسر المالي بحد ذاته. وأخيراً، فإن نتائج القدرة التنبؤية المتفوقة لبعض النسب المحاسبية قد لا يمكن تعميمها لكي تسمح بصياغة نظرية محاسبية مبنية على مؤشرات منسقة عن فشل أو اخفاق الشركة المساهمة.

3.2.11. التنبؤ بعلاوات السندات وتقييم السندات

Prediction of bond premiums and bond Ratings

لقد افترضت العناصر الأربع التالية بأنها مسببات لخلق مخاطر السندات وبالتالي تؤثر على العوائد المترتبة من استحقاق السندات.

1- مخاطر عدم الايفاء: عدم قدرة المنشأة على الايفاء بجزء أو كل فائدة القرض وكذلك عدم القدرة على سداد المبالغ الاصلية للقرض.

2- مخاطرة القدرة التسويقية: احتمالية معرفة أو تعلم تسويق السندات بخسارة.

3- مخاطر القدرة الشرائية: الخسارة الحاصلة من قبل حملة السندات بسبب التغيرات في المستوى العام للاسعار.

4- مخاطرة معدل الفائدة: تأثير التغيرات غير المتوقعة في نسب الفائدة السوقية للسندات.

وقام Fisher بتحليل قوة نموذج العناصر الأربعة لتفسير الفروق في مخاطر علاوات سندات الشركة المساهمة الصناعية[24]. ويتضمن النموذج المتغيرات الأربع التالية:

1- التغيرية في الدخل وتقاس كمعامل تغير للدخل بعد الضريبة للسنوات التسع الأخيرة.

2- القدرة الايفائية، أو وجود المعولية في الايفاء بالالتزامات، وتقاس بطول الفترة منذ الظهور الحديث لأي من الاحداث التالية: تأسيس المنشأة، أو خروج (نجاة) المنشأة من الافلاس، أو تسوية تمت بموجبها قبول الدائنين بأقل من 100% من مطالبهم.

3- هيكل رأس المال، ويقاس بالقيمة السوقية لرأسمال المنشأة/القيمة السوقية لدينها.

4- مجموع القيم السوقية لسندات المنشأة.

إن المتغيرات الثلاث الأولى تعكس قيم مختلفة ممثلة لمخاطر عدم الايفاء، وأما المتغير الرابع فهو قيمة ممثلة للمخاطرة التسويقية. وتمثل المتغيرات الاربع 57% من التغير في مخاطرة علاوات السندات.

إن تصنيف (تقييم) السندات المنشور من قبل ثلاث مؤسسات في الولايات المتحدة الامريكية (Fitch Investors' Service, Moody's Investor Service, Standard & Poor's Coporation) تمثل أحكام حول نوعية الاستثمار في الالتزامات الطويلة الامد. وكل تصنيف أو تقييم هو احتمال أو وزن اجمالي لعدم الايفاء. بالرغم من ادعاءات هذه المؤسسات بأن تصنيفاتها لا يمكن التنبؤ بها أو تفسيرها ميدانياً إلا أن العديد من الدراسات حاولت أن تطور نماذج للتنبؤ هدفها وضع تصنيفات أو تقييمات لاصناف السندات القطاعية[25]، وسندات شركات الكهرباء في القطاع الموجه[26] وسندات الالتزامات العامة للبلديات[27].

لقد حاولت كل هذه الدراسات في المرحلة الأولى أن تطور نموذج تصنيف للسند في ضوء عينة تجريبية لسندات مصنفة وعلى أساس قائمة مختارة من المتغيرات المحاسبية والمالية، أما باستخدام تحليل الانحدار أو دالة الاحتمال المزدوجة أو المميز

المتعدد، أو تحليل الاحتمالات متعدد المتغيرات. وفي المرحلة الثانية، تم تطبيق النموذج الحاصل على عينة غير تكرارية لاختبار القدرة التنبؤية للنموذج. وبالرغم من نجاح هذه النماذج إلا أن بعض المشاكل غير المحلولة قد تقيد من مدى منفعتها.

1- مع استثناء واحد، تعاني هذه النماذج من الافتقار إلى فرضية مباشرة وقابلة للاختبار حول ما يمثله تقييم/تصنيف السند، وكذلك الافتقار إلى المنطق الاقتصادي المبرر للمتغيرات الداخلة ضمن النماذج.

2- ليس هناك من بين هذه النماذج من يأخذ بنظر الاعتبار الفروق المحتملة الناتجة من المعالجات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات فرادى.

3 - إن الدراسات المبنية على نماذج تحليل الانحدار تعامل المتغير التابع وكأنه مبني على مقياس التواصل المتساوية. بتعبير آخر، إن الافتراض هنا هو أن المخاطرة التفاضلية بين السند من النوع AAA والسند من النوع AA هي نفس المخاطرة التفاضلية بين السند من النوع BB والسند من النوع B.

4- مع استثناء واحد، إن كافة الدراسات تخلط بين القدرة التنبؤية قبل الحدث مع تمايز بعد الحدث. فعندما يتم تطوير نموذج تمايز على أساس العينة A1 ويختبر في ضوء عينة زمنية تصادفية فإن الكتاب يدعون نجاح التنبؤ ولكنهم في الحقيقة يبرهنون فقط على نجاح التمايز بعد الحدث. إن الاختبار في ظل A2 يعني فقط بأن الاستنتاج مبرر حول أهمية المتغيرات المستقلة في دالة التمايز.

فالتنبؤ يتطلب أن يتمتع بصفة الصدق (الثبات) بين الفترات. فالتنبؤ قبل الحدث يعني استخدام نموذج المميز المطور في ظل A2 من البعد الزمني T1، وفي ضوء العينة B من البعد الزمني t+1[28].

وأظهرت العديد من نماذج تصنيف السندات الرائجة حديثاً أهمية القياسات المبنية على الربح، وكذلك القياسات الاخرى المقارنة للتلاؤم المالي عند تفسير تصنيف السندات والتنبؤ بها. فعلى سبيل المثال، طور Belkaoui نموذج لتصنيف السندات مبني على تحليل المميز وفي ضوء المتغيرات التالية:

X1= مجموع الموجودات

X2= مجموع الدين

X3= الدين الطويل الامد/ مجموع رأس المال المستثمر

X4= الدين القصير الامد/ المطلوبات المتداولة

X5= الموجودات المتداولة/ المطلوبات المتداولة

X6= نسبة تغطية التحميل الثابتة

X7= مجموع النقد لخمس سنوات مقسوم على مجموع خمس سنوات لكل من:

1- الانفاق الرأسمالي.

2- التغير في المخزون خلال فترة الخمس سنوات الاخيرة.

3- توزيعات أرباح الاسهم العادية.

X8= سعر السهم/ حصة السهم الواحد العادي

X9= (1-0، متغيرات وهمية)، 1 إذا كان تصنيف السند من النوع المنخفض [29]

وتم اقتراح ست دول مميزة لتفسير أو التنبؤ بتصنيفات السندات وكالتالي:

التصنيف AAA:

$$Z = 31.6004 + 0.000737x_1 + 0.000119x_2 + 0.44234x_3 + 0.62823x_4 + 0.726898x_5 + 0.68425x_6 + 0.06102x_7 + 0.01802x_8 + 10.26302x_9$$

التصنيف AA:

$$Z = 26.0425 + 0.000431x_1 + 0.000174x_2 + 0.49299x_3 + 0.67906x_4 + 6.80279x_5 + 0.5464x_6 + 0.6600x_7 + 0.016878x_8 + 9.7664x_9$$

التصنيف A:

$$Z = 26.1304 + 0.00269x_1 - 0.000149x_2 + 0.58669x_3 + 0.60516x_4 + 7.8364x_5 + 0.488x_6 + 0.06777x_7 + 0.00809x_8 + 8.18782x_9$$

التصنيف BBB:

$$Z = -29.3824 + 0.000250x_1 - 0.000233x_2 + 0.71530x_3 + 0.79864x_4$$

$$+0.5763x_5 + 0.50766x_6 + 0.0711x_7 + 0.00235x_8 + 4.27079x_9$$

التصنيف BB:

$$Z = 31.3397 + 0.000265x_1 - 0.00029x_2 + 0.76589x_3 + 0.080544x_4$$
$$+9.15411x_5 + 0.480104x_6 + 0.0592x_7 + 0.00705x_8 + 1.69732x_9$$

التصنيف B:

$$Z = 34.8229 + 0.000242x_1 - 0.000357x_2 + 0.85499x_3 + 084459x_4$$
$$+9.24043x_5 + 049208x_6 + 0.06970x_7 + 0.00099x_8 + 1.73660x_9$$

إن طريقة التصنيف تتكون ببساطة من استخدام دوال التمايز لبيانات جديدة وكالآتي: إن أي منشأة بحاجة أن تصنف ضمن مجموعة سندات (صنف سندات) يجب أن تقوم باحتساب درجة تصنيف مجموعة معينة بواسطة معامل دالة المميز (ضرب البيانات بالمعاملات ثم يضاف مقدار ثابت). وبالتالي سيتم تصنيف المنشأة ضمن المجموعة التي تحقق لها درجة التصنيف الاعلى.

4.2.11. سلوكية إعادة هيكلة الشركة المساهمة

Corporate Restructuring Behavior

إن الانتشار الواسع النطاق لعمليات حيازة شركات اخرى (الاستيلاء) على مستوى العالم قد حفز العديد من الدراسات. فقد اظهرت دراسة Marris للرأسمالية الادارية بأن الشركات التي تتم حيازتها هي تلك التي تعكس قيمة أقل من وجهة نظر السوق[30]. وبنفس الشكل فإن Gort يدعم فرضية ذات علاقة بالموضوع إذ يرتأي بأن مستوى نشاط الحيازة يتغير مع درجة انخفاض قيمة الاسهم في السوق[31].

إن هذا النوع من التحليل يعتمد بشكل كبير على مدى دلالة نموذج تقويم سعر السهم، وبشكل اكثر وضوحاً، إن المتغيرات التي تقيس العلاقة بين اسعار الاسهم في السوق والعناصر الملائمة يجب أن تكون ثابتة بشكل معقول. فلقد وجد Bed-ford بأن السوق في بعض الاحيان يعطى اوزان مختلفة لهذه العناصر[32]. وبنفس الشكل، وجد Tzoannos and Samuels عند قيامها بتجربة عدد من نماذج التقويم بأن المتغيرات، سواء كانت مفسرة للدخل أو مقسوم الارباح، ليست بمهمة[33]. وعليه فإن مدخل التحليل المبني على تقويم السوق ربما يفتقر إلى الصدق أو

البرهان الخارجي.

وبسبب المشاكل الناجمة من تقويم أو تقدير القيمة «الحقيقية» للسهم فإن معظم الدراسات الاخرى حاولت تحديد الخصائص المالية للشركات التي تتم حيازتها. وعليه فقد قام Chambers بتحليل ودراسة امكانية اعطاء قيم مخفضة لصافي الموجودات نتيجة للسياسات المحاسبية المتحفظة (الحيطة والحذر)[34]. فقد نظر إلى انخفاض قيمة صافي الموجودات على أنه عنصر أو عامل رئيس للتنبؤ بعمليات الحيازة. وتم لاحقاً الاعتراض على هذه الاستنتاجات من قبل Taussing and Hayes على أساس غياب سيطرة المجموعة في دراسة Chambers[35]. فهما يرفضان *فرضية علاقة الاهمية الاحصائية بين قيم الموجودات المخفضة واحتمالية* الحيازة. ولكن كلتا الدراستين كانتا مبنيتان على متغير واحد وتتحدثان عن عمليات اندماج طوعية فقط. وتم معالجة المحدد الأول المتعلق بطبيعة التحليل الاحادي المتغير من قبل Vance[36]. وأما المحدد الثاني فقد تمت معالجته ابتداءاً من قبل العديد من الدراسات التي قامت بدراسة وتحليل الشركات التي تمت حيازتها من خلال الاندماج الطوعي في انكلترا والولايات المتحدة الامريكية[37][38][39].

في الحقيقة، لقد تضمنت عمليات إعادة الهيكلة عالمياً أيضاً عمليات إندماج وتوحيد وتقليص الاستثمارات، والتحول إلى شركة خاصة، وشراء شركة باموال مقترضة والتنازل عن الموجودات مقابل السهم في شركة اخرى، وكل هذه العمليات تستهدف إما:

1- تعظيم القيمة السوقية المحتفظ بها من قبل حملة الاسهم الحاليين.

2- تعظيم مصالح (رفاهية) الادارة الحالية[40][41].

ولكن اشكال أو انماط عمليات الحيازة تخضع في معظم الاحيان لدراسة وتحليل ميدانيين. فالدراسات التي جرت ضمن سياق بيئة الولايات المتحدة الامريكية تتضمن العديد من المحاولات بهذا الصدد[42][43][44][45][46].

فقد بني نموذج Palepu اللوجتي متعدد المتغيرات على المتغيرات العشرة التالية:

X1= الزيادة في متوسط عائد السهم اليومي على مدى الاربع سنوات السابقة.

X2= الزيادة في متوسط عائد السوق اليومي المعدل للسهم على مدى السنوات الاربع السابقة.

X3= 1/0 متغيرات وهمية، حيث أن 1 يعبر عن مزيج من نمو منخفض وسيولة عالية ورافعة مالية منخفضة، و0 يعبر عن كافة أنواع المزيج الاخرى المتضمنة نمو عال، وسيولة منخفضة، ورافعة مالية عالية.

X4= معدل نمو متوسط المبيعات السنوية على الثلاث سنوات السابقة.

X5= نسبة صافي الموجودات السائلة إلى مجموع الموجودات وعلى أساس معدلهما للسنوات الثلاث السابقة.

X6= نسبة الدين الطويل الأمد إلى مجموع رأس المال وعلى أساس معدلهما للسنوات الثلاث السابقة.

X7= 1/0 متغير وهمي، 1 إذا كانت على الاقل هناك عملية حيازة واحدة. إذا كانت الشركة مصنفة ضمن Firm's Four Digit SIC Industry في السنة السابقة.

X8= صافي القيمة الدفترية للموجودات (بالملايين).

X9 = نسبة القيمة السوقية للمنشأة على القيمة الدفترية لرأس المال الاعتيادي (الاسهم العادية) في السنة السابقة.

X10= نسبة القيمة السوقية للمنشأة على الدخل في نهاية السنة المالية السابقة.

ولقد تم الحصول على ارجحية (احتمال) بين 9.93% و12.45%.

وأما دراسة Meeks فقد ركزت على ربحية اندماج الشركات البريطانية للفترة 1964-1972. ففي هذه الدراسة تم دراسة وتحليل الشركات القائمة بالحيازة من خلال استخدام قياس ربحية نمطي، اطلق عليه ربحية الدمج (قياس نمطي على أساس القطاع ولسنة واحدة) ناقصاً متوسط ربحية الدمج للسنوات الثلاث الاخيرة قبل الدمج[47]. ولقد إتضح للمؤلف وجود متوسط أخذ بالتناقص مما ادى به إلى صياغة العنوان التالي لدراسته: زواج مخيب للآمال: دراسة للمكاسب من عمليات الدمج.

ولقد أظهرت الدراسات المتعلقة بعمليات الدمج في بلجيكا والمانيا الاتحادية

وفرنسا وهولندا والسويد والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الامريكية قليل من التحسن في الربحية وكما هي مقاسة من خلال قياسات الربحية المحاسبية. فقد استنتج Mueller.

«لا يمكن الادعاء بوجود أسلوب ثابت للربحية المحسنة أو المتدهورة في البلدان السبعة. فيبدو بأن عمليات الدمج تؤدي إلى تحسن ضئيل هنا، وتدهور ضئيل للاداء هناك. وإذا أريد وضع تعميم فهو سيكون بالشكل التالي، لقد احدثت عمليات الدمج تأثيرات متواضعة، ارتفاعاً أو هبوطاً، على ربحية الشركات المندمجة في السنوات الثلاث إلى الخمس اللاحقة للدمج، وعليه يبدو بأن مكسب الكفاءة الاقتصادية الناجم من الدمج ضئيل جداً»[48].

وفي بيئة المملكة المتحدة قدر Paul Barnes دالة المميز التالية:

$$Z = 1.91218 - 1.61605x_1 + 4.99488x_2 + 1.11363x_3 + 0.70484x_4 - 0.11345x_5$$

حيث أن:

x1= الموجودات السريعة التداول/المطلوبات المتداولة

x2= الموجودات المتداولة/المطلوبات المتداولة

x3= هامش الربح قبل الضريبة

x4= هامش الربح قبل الضريبة

x5= العائد من حقوق حملة الاسهم

وكان باستطاعة النموذج أن يتنبأ بدقة 74.3% لعينة تكرارية[49]. وأما دراسة Belkaoui فقد ركزت على التنبؤ بعمليات الدمج الكندية على أساس المزيج الخطي لستة عشر نسبة:

x1= مجرى النقد/ صافي رأس المال

x2= مجرى النقد/مجموع الموجودات

x3= صافي الدخل/رأس المال

x4= صافي الدخل/مجموع الموجودات

X5= الدين الطويل الامد+الاسهم الممتازة/ مجموع الموجودات.

X6= الموجودات المتداولة/ مجموع الموجودات

X7= النقد/ مجموع الموجودات

X8= رأس المال العامل/ مجموع الموجودات

X9= الموجودات سريعة التداول/ مجموع الموجودات

X10= الموجودات المتداولة/ مجموع المطلوبات

X11= الموجودات سريعة التداول/ الموجودات المتداولة

X12= النقد/ المطلوبات المتداولة

X13= الموجودات المتداولة/ المبيعات

X14= الموجودات سريعة التداول/ المبيعات

X15= رأس المال العامل/ المبيعات

X16= النقد/ المبيعات[50]

وفي ضوء ذلك تم صياغة خمسة دوال مميزة لكل خمس سنوات سابقة لعمليات دمج الشركات الكندية.

وتتضمن اعادة هيكلة الشركات المساهمة آليات مثل الدمج والتوحيد والحيازة، وتقليص الاستثمارات، والتحول إلى شركة خاصة، وشراء شركة باموال مقترضة، والتنازل عن موجودات مقابل الحصول على أسهم في شركة اخرى. وتتم هذه العمليات إما:

أ- لتعظيم القيمة السوقية لرأس المال المحتفظ به من قبل حملة الاسهم الحاليين.

ب- لتعظيم مصالح (رفاهية) الادارة الحالية. وركزت البحوث على سمات المنشآت التي تقوم بالحيازة والمنشآت التي تتم حيازتها، وغطت مجالين:

1- تحليل تصنيفي بعد الحدث.

2- تحليل تنبؤي قبل الحدث، إما باستخدام احادية المتغير أو متعددة المتغيرات.

وتشير كافة الدراسات إلى ملائمة مختلف النسب المالية عند تصنيف عمليات الدمج أو التنبؤ بها. وأما محددات هذه الدراسات فهي مشابهة لما تم التحدث عنه في حالة التنبؤ بالعسر المالي.

5.2.11. قرارات الائتمان والاقراض المصرفية

Credit and Lending Bank Decisions

تشكل قرارات الائتمان التجارية والاقراض المصرفية مثال آخر عن الاحداث الاقتصادية التي يمكن أن تفسر و/أو يتم التنبؤ بها في ضوء المعلومات المحاسبية والمعلومات المالية الاخرى.

وتقوم العديد من المنظمات بشكل من أشكال تحليل الائتمان التجاري. ومن أمثلة هذه المنظمات Dun and Brads treet Inc.، The National Association. The National Credit Office Robert Morris Associates, of Credit Management، كما وأن هناك العديد من الجمعيات القطاعية التي تمارس نوع من تحليل الائتمان التجاري. ومن منظور المدخل التنبؤي فإن البحوث تتكون من تكرار أو التنبؤ بتقييمات الائتمان أو التغير في تلك التقييمات وعلى أساس المعلومات المحاسبية أو المعلومات المالية الاخرى، فعلى سبيل المثال، حلل Ewert بشيء من النجاح، المدى الذي يمكن فيه استخدام النسب المالية للتفريق بين الحسابات الجيدة والرديئة، حيث أن الحسابات الرديئة توضع ضمن صنف التحصيل (أي أنها قيد التحصيل) أو ضمن صنف المشطوبة، أو غير قابلة للتحصيل[51]. ومن الناحية الاخرى حقق Baker and Gosman نجاح أقل من التنبؤ بالمنشآت المرجح لها أن تعطى مرتبة دنيا من قبل Dun and Bradstreet وعلى أساس النسب المالية[52].

كما أن قرارات الاقراض المصرفية هي الاخرى خضعت لبحوث ميدانية وتنبؤية. فيمكن تحديد ثلاث مجالات بحثية. فأما الأول فهو يتعامل مع محاولات محاكاة أوجه من العمليات الاستثمارية والاقراضية وقد خضع قرار الاستثمار لتحليل المحاكاة من قبل Clarkson[53] وGilmore and Singer[54]. ولقد تضمنت النتائج تأكيد بأن المعلومات المالية تلعب دوراً رئيساً في القرار الاستثماري.

وأما الثاني فقد تعامل مع التنبؤ بقرار تصنيف القرض. وبنجاح قليل استخدام Olger نموذج الانحدار الخطي المتعدد لأجل تكرار تصنيف الشركات تأمين الودائع الفدرالية المساهمة صنفي «المنتقدة» و«غير المنتقدة»[55] ولكن Dietrich and Kaplan كانا ذو حظ أوفر في النجاح عند إستخدامها نموذج اللوجت الاحصائي لتفسير والتنبؤ بأربعة اصناف للقروض من «الجارية / ذات موقف سليم "current/ in good standing" إلى «مشكوك في أمرها»[56].

وفيما يتعلق بالمجال الثالث، فهو يتعامل مع تقدير العسر المالي في المصاريف التجارية والتنبؤ به. فقد حللت الدراسات جدوى التنبؤ بالعسر المالي للمصاريف التجارية في ضوء البيانات المحاسبية. وتمكن Sinkey من التنبؤ بنسبة عالية من حالات الفشل في ضوء النموذج الذي يتضمن متغيرين:

أ- النفقات التشغيلية على الدخل التشغيلي.

ب- الاستثمارات على الموجودات[57].

وبنفس الشكل فقد واصل Pettaway and Sinkey نفس الاسلوب البحثي من خلال استخدام كل من نماذج المعاينة المبنية على السوق وعلى المحاسبة [58]. ولقد ظهر بأن نموذج المعاينة المحاسبي يوفر وقت مسبق كبير في التنبؤ مما يمكن المشرعون من استخدامه لتنفيذ مسؤولياتهم القانونية بفاعلية أكبر.

6.2.11. التنبؤ بمعلومات الكشوف المالية

Forecasting Financial Statement Information

لكون محللو الاسهم ومعظم الشركات التنبؤية يركزون على البيئة الأمريكية فإن ذلك قد أدى بالمحاسبين الاداريين والماليين للشركات متعددة الجنسية أن يعتمدوا على جهودهم الذاتية في التنبؤ بدخول الشركات الاخرى، وتوفير تنبؤات عن دخولها الخاصة بها. إن اختيارهم للطرائق الفنية إما أن يكون ميكانيكي أو غير ميكانيكي، احادي المتغير أو متعدد المتغيرات.

فأما مداخل التنبؤ المتعددة المتغيرات فإنها تتضمن نماذج الوسط المتحرك، ونماذج Box-Jenkins المتعددة المتغيرات، ونماذج دالية للتحويل، ونماذج الاقتصاد الرياضي. وأما النماذج غير الميكانيكية فتتضمن نماذج احادية المتغير مثل المنحنى

المنظور للاستقراء، ونماذج متعددة المتغيرات مثل مداخل محللي الاسهم. ويمكن تقييم هذه التنبؤات إما في ضوء التشتت أو التميز. ويتم عموماً قياس اخطاء التشتت من خلال متوسط مربعات الخطأ mean square error (MSE) وكالآتي:

$$MSE = 1/N \, (ax_{it} - fx_{it})^2$$

حيث أن:

ax_{it}= القيمة الفعلية للمتغير في الفترة t للمنشأة i

fx_{it}= القيمة المتنبأ بها للمتغير في الفترة t للمنشأة i

N= عدد التنبؤات التي تم دراستها

وأما التحيز فهو يقاس بالقيمة المتوقعة للخطأ expected value of error (EVE):

$$EVE = 1/N \, (ax_{it} - fx_{it})$$

ولقد أصبحت التنبؤات بالدخول شائعة ومهمة على نحو متزايد لأجل عمليات كفؤة في الاسواق الرأسمالية. فأفترض بأن هذه التنبؤات مفيدة على وجه الخصوص لمستخدمي المعلومات المحاسبية. ويمكن توفير التنبؤات عن الدخل من قبل المحللين الماليين أو الادارة أو النماذج الاحصائية. وتعتمد ملائمة هذه التنبؤات إلى مدى كبير على دقتها المعقولة، فالمستثمرون على وجه الخصوص وأسواق رأس المال عموماً ليس لهم ثقة بتنبؤات الدخل غير الدقيقة، ونتيجة لذلك لا ينتفعون منها. فهناك اذن سؤال جوهري يتركز حول الدقة التنبؤية لكل نوع من أنواع التنبؤات. وعليه قامت عدة دراسات بتحليل المسألة البحثية التالية: «هل التنبؤات بالدخل من قبل المحللين والادارة متفوقة على النماذج الاحصائية»؟

في هذه المرحلة من البحث يبدو بأن هناك اختلاف فيما إذا كانت التنبؤات بالدخل من قبل المحللين و/أو الادارة هي اكبر دقة من التنبؤات المبنية على التحليل الاحصائي لنمط نماذج السلسلة الزمنية للدخول السنوية التاريخية والدخول السنوية الفصلية. وبالاضافة إلى ذلك يبدو بأن هناك المتغيرات القطاعية «تخلق فرقاً» في القدرة على التنبؤ بدخل المنشأة. ومن السابق لأوانه أن يتوقف الجدل حول الموضوع. فهناك الكثير من المسائل لم تتم الاجابة عنها، وأن البحوث لغاية

يومنا هذا تشكو من محددات متنوعة، فيحدد Abdel-Khalik and Thompson المسائل التالية التي لم تتم الاجابة عنها: «ملائمة البيانات المتنبأ بها، وقيمة المعلومات غير المحاسبية في عملية التنبؤ، وعشوائية السلسلة الزمنية للدخول، وكلفة اجراءات التنبؤ البديلة والدوافع الذاتية للادارة ومحللي الاسهم عند وضعهم للتنبؤات»[59].

وبنفس الشكل قام **Griffin** بتحديد ثغرات البحوث:

«**أولاً**، أن النتائج، بطبيعة الحال، مبنية على المنشأة «الوسط»، أو على المنشأة في الموقع الوسط ضمن مدى من الشركات. وأن نتائج وسط من هذا النوع قد تكون لها تطبيقات في سياقات معينة.

ثانياً، إن التحليل على أساس القطاع والحجم والمخاطرة وبقية المتغيرات التفسيرية الممكنة قد حصلت فقط على انتباه قليل جداً لغاية الآن عند تطوير النماذج الاحصائية.

ثالثاً، إن معظم الدراسات في الواقع تستخدم نماذج أولية/بدائية وبالتالي فهي لا تعترف بالبحوث التي تمت مؤخراً حول سمات الدخل المحاسبي. ويؤدي هذا إلى الاستنتاج بأنها من المتوقع أن تكون متحيزة باتجاه تحيذ تفوق التنبؤات المنشورة.

أخيراً، من المحتمل للاستنتاج القائل بأن للاداريين والمحللين تقريباً نفس درجة النجاح في التنبؤ أن لا يكون غير معقول في ظل الوضعية المؤسساتية الحالية. فبرامج العلاقات مع مستثمري الشركة واللقاءات الدورية للمحللين مع الاداريين تشير، بقدر تعلق الامر بالتنبؤ، إلى أن هناك تداخل كبير الحجم بين المعلومات المتاحة للاداريين والمحللين»[60].

3.11. التنبؤ برد فعل السوق: البحوث المحاسبية المبنية على السوق
Prediction of Market Reaction: Market-Based Research in Accounting

1.3.11. الاسواق الرأسمالية والمحاسبة الخارجية
Capital Markets and External Accounting

استناداً إلى احدى التفسيرات للمدخل التنبؤي فإن المشاهدات حول رد فعل

السوق الرأسمالي يمكن أن تستخدم كدليل لاغراض التقييم والاختيار من بين القياسات المحاسبية العديدة المتاحة.

«إن المشاهدات حول ردود فعل السوق نتيجة لاستلام المخرجات المحاسبية يجب أن تحكم عمليات تقييم المحتوى المعلوماتي الحقيقي للارقام المحاسبية المنتجة بواسطة مجموعة معينة من الاجراءات، والمحتوى المعلوماتي للارقام المحاسبية المنتجة بواسطة مجموعة من الاجراءات المحاسبية البديلة»[61].

ويفضل Beaver and Dukes المدخل التنبؤي عندما ذكرا بأن «الطريقة التي تولد ارقام دخل لها العلاقة الاكبر مع اسعار الاسهم هي الاكثر اتساقاً مع المعلومات التي تؤدي إلى تحديد كفؤ لأسعار الاسهم... فهي الطريقة ينبغي الابلاغ عنها»[62]

بتعبير آخر، إن المدخل التنبؤي يحبذ اختيار الارقام المحاسبية التي لها العلاقة الاكبر مع اسعار الأسهم. فهي تتطلب تقييم منفعة الارقام المحاسبية التي ترسل إلى صفقات الاسواق الرأسمالية اجمالاً (أي أن الارقام المحاسبية ومن خلال الكشوف المحاسبية ترسل إلى الاسواق الرأسمالية كمؤشرات عن كفاءة الشركات المصدرة للاسهم). إن «الأجمال/التجميع» يعني هنا بأن التركيز ينصب على ردود فعل اسواق الاسهم وليس رد فعل المستثمرين فرادى الذي يشكلون السوق.

إن دور أسواق التنبؤ برد فعل السوق عند صياغة النظرية المحاسبية هو توفير سوق تبادل منتظم يمكن من خلاله للمستثمرين تبادل الادعاءات (المطالبات) في الاستهلاك الحالي والمستقبلي وعلى أساس مستمر. وأما دور المعلومات فهو مزدوج (1) المساعدة في تحديد مجموعة من اسعار الاسهم بطريقة تؤدي إلى ايجاد توزيع مثالي للاسهم بين المستثمرين و(2) مساعدة المستثمر الفرد الذي يواجه مجموعة من الاسعار في اختيار محفظة الاسهم المثالية»[63].

وعليه فإن ملائمة المعلومات المحاسبية واختيار اجراءات القياس يمكن تحليلها في ضوء ردود فعل السوق. ويبنى الدخل التنبؤي على نظرية ودليل نموذج السوق الكفؤ.

2.3.11. نموذج السوق الكفؤ The Efficient Market Model

يفترض عموماً بأن سوق الاسهم هو سوق كفؤ. وأن السوق التام الكفاءة هو في حالة توازن مستمر إذ أن اقيام الاسهم الفعلية تتذبذب عشوائياً وأن اسعار السوق

تتساوى دائماً مع القيم الفعلية/الحقيقية غير الظاهرة في أي لحظة من الزمن»[64].
وينظر عموماً إلى «القيمة الفعلية/الحقيقية» على أنها ما ينبغي أن يكون عليه السعر وما يعطى من سعر من قبل افراد آخرين يملكون نفس المعلومات ويتمتعون بنفس كفاءة الشخص الذي يقوم بوضع التقديرات[65].

وهناك حاجة لتحليل التعاريف المتنوعة لكفاءة السوق:

1- إن احد التعاريف هو، وكما اقترحه Fama، إن الاسعار في السوق الكفؤ «تعكس بالكامل» المعلومات المتاحة[66]. واقترح Fama أيضاً صياغة رياضية لهذا التعريف اطلق عليها نموذج العائد المتوقع أو نموذج المباراة المنصفة.

$$Zj,t+1 = rj,t+1 - E(rj,t+1\ \partial t)$$

$$E\ (Zj,t+1\ \partial t) = 0$$

+ rj,t= العائد المتحقق من السهم j في الفترة t+1 (ويعرف العائدة على أنه نسبة التغير في سعر السهم المعدل في ضوء توزيعات المستلمة».

E(Zj,t+1 ∂t)= العائد المتوقع من السهم j في الفترة t+1 مشروطة على ∂t.

∂t= مجموعة المعلومات التي افترضت بأنها موجودة (منعكسة) بالكامل في اسعار الفترة t.

Zj,t+1= العائد غير العادي من السهم j في الفترة t+1.

بتعبير آخر، إن سلسلة نسبة العائد (rj,t+1) هي «مباراة منصفة» بقدر تعلق الامر بسلسلة المعلومات (∂).

ونتقد تعريف Fama من زاوية كونه حشو أو لغو في الكلام لا طائل منه (إذ يعني بأن الاشتقاق المتوقع للتحقق من قيمته المتوقعة هو صفر)، وانتقد أيضاً لكونه غير قابل للاختبار ميدانياً ما لم يتم تحديد نموذج توازن عوائد الاسهم، وكذلك لفشله في اعطاء معنى واضح لمصطلح «مجموعة المعلومات»، وأخيراً لطلبه بأن تكون هناك اسعار في اقتصاد «فيما لو» تخيلي وبأن تكون مجموعة المعلومات أيضاً متاحة في ذلك الـ«فيما لو» اقتصاد[67][68].

2- يبنى التعريف الثاني على شكل ما لنموذج مشتق من نظرية التوقعات العقلانية، إذ يتم صياغة أو تشكيل التوقعات الصحيحة في ضوء كافة

المعلومات المتاحة بما فيها الاسعار. فتتولد هنا عملية سلوكية في ضوء أن يكشف أو يفصح الافراد الاكثر دراية عن معلومات إلى الافراد الاقل دراية من خلال عملياتهم التجارية أو من خلال تبادلهم للمعلومات. ونتيجة لذلك فإن نموذج التوقعات العقلانية المشتق يولد اسعار لا تكشف بالكامل عن كل شيء[69]. فالمعلومات ليست مجانية، وأن الكفاءة بمعناها الحقيقي غير موجودة ما لم يكن هناك انخفاض في كلفة المعلومات.

3- وأما التعريف الثالث، وهو المقترح من قبل Beaver، فهو يضع تمييز بين كفاءة السوق بقدر تعلق الامر بمؤشر (مثل تغير من نوع معين من المحاسبة – أي تغير في السياسة المحاسبية) وبقدر تعلق الامر بنظام معلومات (مثل كافة المعلومات المحاسبية المنشورة)[70]. وتم تعريف كفاءة المؤشر (أو الكفاءة Y) وكفاءة المعلومات (أو الكفاءة μ) على التوالي:

- الكفاءة Y= أن سوق الاسهم كفؤ بقدر تعلق الأمر بالمؤشر Y`t ، إذا وفقط إذا كانت وضعية اسعار السهم (Pjt) هي نفسها كما لو كانت في اقتصاد (أي له نفس وضعية أو شكل التفضيلات والمواهب الطبيعية) ما عدا كون كل فرد يستلم Y`t وكذلك Yit .
- الكفاءة μ= أن سوق الاسهم كفوء بقدر تعلق الامر بـ μ`t إذا كانت الكفاءة Y تصح لكل مؤشر (Y`) من μ`t [71].

3.3.11. فرضية السوق الكفوء The Efficient Market Hypothesis

من خلال تعريف مجموعة المعلومات (∂t) بثلاث طرق فقد ميز Fama بين ثلاث مستويات من كفاءة السوق: الشكل الضعيف، والشكل شبه القوي والشكل القوي[72].

الشكل الضعيف لفرضية السوق الكفوء The Weak Form of the Efficient Market Hypothesis

ينص الشكل الضعيف لفرضية السوق الكفؤ بأن عوائد (أسعار) التوازن المتوقعة تعكس بالكامل سلسلة العوائد (الأسعار) التاريخية. بتعبير آخر، إن الاسعار التاريخية للاسهم والبينات المتعلقة بحجم تداولها لا تحتوي أي معلومات يمكن أن تستخدم لكسب ربح متفوق (أكبر) مما يمكن كسبه من خلال استراتيجية

«اشتري – و احتفظ» البسيطة. ويبدأ الشكل الضعيف للفرضية مع نظرية مفادها بأن التغيرات في السعر تتبع «المسار العشوائي» الحقيقي (مع قيمة متوقعة مقدارها صفر). ولقد تم تحدي هذه المدرسة الفكرية من قبل المحللين الفنيين وخبراء البورصات الذين يبنون توقعاتهم على التنبؤات الذين يؤمنون بأن قواعدهم، المبنية على المعلومات التاريخية، يمكن أن تؤدي إلى كسب ارباح اكثر من الاعتيادية. وتم اختيار هذه الفرضية بواسطة قواعد التنقية والارتباط المستلسل، وعمليات التحليل الأولي. فأيدت نتائج الاختبارات المختلفة هذه الفرضية وبالاخص بالنسبة لعوائد فترة أطول من يوم واحد.

الشكل شبة القوي لفرضية السوق الكفؤ -The Semi-Strong Form of the Efficient Market Hypothesis

ينص الشكل الشكل شبة القوي لفرضية السوق الكفؤ بأن عوائد (اسعار) التوازن المتوقعة «تعكس بالكامل كافة المعلومات المتاحة للجمهور». بتعبير آخر، ليس هناك من قاعدة تداول مبنية على الاسعار المتاحة للجمهور تسمح بكسب عائد اضافي. إن الشكل شبه القوي للفرضية ملائم للمحاسبة لأن المعلومات المتاحة للجمهور متضمنة في الكشوف المالية. ولقد اهتمت اختبارات فرضية الشكل شبه القوي للسوق الكفؤ بالسرعة التي تتكيف بها الاسعار في ظل احداث معينة. فمن بين الاحداث التي تم تحليلها مسألة تجزأة الاسهم والاعلان عن الدخل السنوي، ثاني أكبر عرض للأسهم العادية واصدارات جديدة من الاسهم، واعلان عن تغير في نسبة الخصم وتوزيعات الارباح ومرة ثانية فإن النتائج تدعم فرضية السوق الكفؤ ما دامت الاسعار تتكيف بسرعة بعد اول اعلان عن المعلومات. ولكن لم يتم تحليل كافة الاحداث، فهناك حاجة لمزيد من البحوث الميدانية للبرهنة على صحة هذه الفرضية التي تعتبر ذات أهمية بالغة للمحاسبة.

الشكل القوي لفرضية السوق الكفوء The Strong Form of the Efficient Market Hypothesis

ينص الشكل القوي لفرضية السوق الكفؤ بأن عوائد (اسعار) التوازن المتوقعة

«تعكس بالكامل» كافة المعلومات (وليس فقط المعلومات المتاحة للجمهور). بتعبير آخر، ليس هناك من قاعدة تداول مبنية على أية معلومات، بما فيها المعلومات الداخلية، يمكن أن تستخدم لكسب عائد إضافي.

إن الدليل على الشكل القوي لفرضية السوق الكفؤ ليس بحاسم. فالبرغم من أن Jensen[73] تمكن أن يثبت بأن المؤسسة الاستثمارية المشتركة لا تعرض أي اداء متفوق ثابت بمرور الزمن (في ظل الافتراض بالحصول على معلومات خاصة أخرى) إلا أن Niederffer and Osborne[74] يرتئيان بأن الارباح الاضافية ممكنة (في ظل الوصول إلى دفاتر المتخصصين).

4.3.11. نموذج تسعير الموجود الرأسمالي

The Capital-Asset Pricing Model

تتطلب فرضية السوق الكفؤ استخدام «العوائد المتوقعة» وتفترض بأن تسعير الاسهم يتم بشكل سليم. فهناك حاجة لتحديد العلاقة بين الفوائد المتوقعة واسعار سهم معين على وجه الخصوص. إن احدى هذه النظريات هي نموذج تسعير الموجود الرأسمالي لـ Sharp, Lintner and Mossin[75] الذي يربط عوائد الموجود مع مخاطرة الموجود وكالاتي:

$$E(Rit) = Rft + [E(Rmt) - Rft] B$$

حيث أن:

$E(Rit)$ = العائد المتوقع للسهم في الفترة t

Rft = العائد من موجود خالي من المخاطرة في الفترة t

$E(Rmt)$ = العائد المتوقع من محفظة سوقية في الفترة t

$\sigma(Rit, Rmt)$ = التباين المشترك بين Rit ،Rmt

$\sigma^2(Rmt)$ = تباين العائد من المحفظة المالية

$$\text{معامل المخاطرة} = B = \frac{\sigma(Rit, Rmt)}{\sigma^2(Rmt)}$$

وفي ظل افتراضات معينة، فإن نموذج تسعير الموجود الرأسمالي يؤكد بأن هناك علاقة خطية بين أي سهم مفرد ومخاطرته المنتظمة.

5.3.11. نظرية التسعير الاعتباطي The Arbitrary Pricing Theory (APT)

تفترض نظرية التسعير الاعتباطي بأن العوائد ترتبط بعدد غير معروف من عناصر غير معروفة. وأن شكل النموذج المتعدد العناصر هو كالآتي:

$$Ri = a_i + bi1.\ F1 + bi2F2 + \ldots\ldots\ldots\ldots + bijF3 + e1$$

ويتم تسعير الاسهم كالآتي:

$$E(ri) = Rj + Y1bi1 + Y2bi2 + \ldots\ldots\ldots\ldots bijYj$$

حيث أن:

Rf= عوائد موجودات خالية من المخاطرة.

bij = حساسية السهم i للعنصر j

Yj= علاوة عائد السهم (أي المقدار الذي يزيد عن Rj لسهم واحد في ظل العنصر j.

بتعبير آخر، إن عوائد الاسهم المتوقعة ترتبط خطياً مع اسهم العناصر المهيمنة (السائدة). في ظل التقاطع المشترك المساوية بنسبة فائدة خالية من المخاطرة[76]. وحاولت العديد من الدراسات تحديد هذه العناصر. فمثلاً Chen, Roll and Ross قاموا بتحديد العناصر الأربع التالية:

1- نسبة النمو في الانتاج الصناعي.

2- نسبة التضخم (كل من المتوقعة وغير المتوقعة).

3- المدى بين معدل الفائدة الطويلة الامد والقصيرة الامد.

4- المدى بين السندات من الدرجة (المرتبة) المنخفضة والدرجة العالية [77].

وبالاضافة إلى العناصر الثلاث الاخيرة حدد Berry, Burmeister and McEl-roy وهما نسبة النمو في المبيعات الاجمالية في الاقتصاد والعائد من Standard[78] & Poor (S&R) 500. واخيراً، فإن Salomon and Brothers استخدموا العناصر الخمس التالية في نموذج العنصر الجوهري.

1- نسبة التضخم (المتوقعة وغير المتوقعة).

2- نسبة النمو في الناتج القومي الاجمالي.

3- معدل الفائدة.

4- معدل التغير في اسعار النفط.

5- معدل النمو في نفقات الدفاع[79].

6.3.11. نظرية التوازن لتسعير الخيارات

Equilibrium Theory of Option Pricina

إن الخيارات تعطي لاحد الاطراف الحق بشراء (الاختيار في السعر الشرطي) عدد محدد من أسهم شركة معينة من قبل بائع الخيار بسعر معين في أي وقت لغاية تاريخ معين بما فيها ذلك التاريخ. ولقد تم اقتراح تسعير الخيارات التي تم إقتراحها من قبل Black and Scholes[80] في ظل الصيغة التالية:

$$Vc = N(d_1)\, Ps - \frac{E}{C^{RT}}\, N(d_2)$$

$$d_1 = \frac{\ln (Ps/E)(R+0.5\sigma^2)T}{\sigma\sqrt{T}}$$

$$d_2 = \frac{\ln (Ps/E) + (R+0.5\sigma^2)T}{\sigma\sqrt{T}}$$

$$= d_1 - \sigma\sqrt{T}$$

حيث أن:

Ps= سعر السوق الحالي للسهم المعني

E= استخدام سعر الخيار

R= معدل العائد الخالي من المخاطرة المركبة المستمرة والمعبر عنها بأساس سنوي

T= الوقت المتبقي قبل تاريخ النفاذ، معبر عنه بجزء من السنة.

σ= مخاطرة السهم العادي المعني، مقاسة بالانحراف المعياري لمعدل الفائدة السنوي من السهم المركبة المستمرة.

7.3.11. نموذج السوق The Market Model

إن نموذج تسعير الموجود الرأسمالي لا يسمح باختيار سهل لفرضية السوق الكفؤ. وعلى النقيض من هذا النموذج فإن نموذج السوق لـMarkovitz[81] ونموذج لـ Sharpe[82] قد استخدما لهذا الغرض. فيحدد نموذج السوق العملية التصادفية المولده لسعر السهم وكالآتي:

$$Rit = a_{it} + Bit - Rmt + Uit$$

حيث أن:

$$0 = E\ (Mit)$$

$$0 = \sigma\ (Rmt, Mit)$$

$$0 = \sigma\ (Mmt, Mit)$$

Rit = العائد من السهم في الفترة t

αi Bi = تقاطع وانحدار العلاقة الخطية بين Rit وRmt

Rm = عنصر السوق في الفترة t

Mit = الجزء التصادفي في عنصر مشخص لوحده Rit

فيؤكد نموذج السوق بأن عائد كل سهم يرتبط خطياً مع عائد السوق. وعلى وجه الخصوص، فهو ينص بأن العائد الكلي (مجموع العائد) Rit يمكن فصله في عنصر منتظم BiRmt الذي يعكس مدى التحرك الاعتيادي (العام/المشترك) لعائد سهم بالترابط مع متوسط العائد لكافة الاسهم في السوق. فالمخاطرة المنتظمة Bi تعكس استجابة السهم i لاحداث على نطاق الاقتصاد التي يعكسها عنصر السوق وأن Mij تعكس استجابة صنف من الاحداث لها تأثير على السهم i فقط. وعليه فإن فصل أو عزل عنصر منفرد للسهم أو Mit يمكننا من تقييم تأثير معلومات معينة أو قياسات معينة. وتم استخدام هذا النموذج في معظم الدراسات المقيمة للعلاقة بين عائد السوق والعائد المحاسبي. ولاجل تقدير المتغيرين α & B فقد اعتمد الباحثون عموماً على مدخل المربعات الاعتيادية الأقل أو معدل المربعات الأقل المصمم الذي يفترض بأن متغيرات نموذج السوق على أنها ثابتة خلال فترة الحدث. ولكن هناك

دليل على تغيرات من كل من α & B استجابة لمختلف الاحداث الاقتصادية. فبعض الدراسات اعتمدت على عوائد Ibbotson[83] عبر الفترات واجراءات الاسهم للأخذ بنظر التغيرات في متغيرات الانحدار. فالطريقة تبدأ بتقدير تغطية بيتا المدمجة التقاطعية لكل تاريخ حدث معين، وأما النماذج الاخرى فقد تطلبت استخدام تغير الانحدار، ونموذج فلتر (Kalman Filter Model)[34] ونموذج المعامل العشوائي [85] ونموذج للمعامل العشوائي Baysian random coefficient model (BER-AB)[86]. فعلى سبيل المثال، إن تقديرات المتغير العشوائي X و B (BERAB) في الوقت t هي:

$$\alpha_{Bt} = \alpha_o + \frac{(R_t - \alpha_0 - \beta_0 R_{mt})(\sigma_u^2 + \sigma_{uv} R_{mt})}{\sigma_E^2 + \sigma_u^2 + \sigma_v^2 R_{mt} + 2\sigma_{uv} R_{mt}}$$

$$\beta_{Bt} = \beta_o + \frac{(R_t - \alpha_0 - \beta R_{mt})(\sigma_v^2 + R_{mt} + \sigma_{uv})}{\sigma_E^2 + \sigma_u^2 + \sigma_v^2 R_{mt}^2 + 2\sigma_{uv} R_{mt}}$$

والآتي وصف لـ BERAB

«إن تحليل Bayesion يشير بأن درجة الاعتقاد التي نحملها حالياً بشأن أي افتراض تعتمد على المعلومات المتاحة لنا حالياً، فكما تم تغير المعلومات بشأن افتراض ما فإن اعتقادنا أو احتمالنا سيعدل، مما يعكس سلوكية تعلم. وفي هذه الصورة، فإن المعلومة الاولية المبينة على الملاحظات السابقة يعبر عنها في شكل توزييع احتمالي مسبق يتعلق بالافتراض، وأن البيانات الجديدة يعبر عنها في شكل دالة الترجيح. وبعد ذلك يتم دمج التوزيع الاحتمالي المسبق ودالة الترجيح من خلال مبرهنة Bayes لكي تتولد دالة توزيع كثافة احتمالية لاحقة (جديدة) فالكثافة اللاحقة تدمج كل من العينة والمعلومة السابقة. فهو يعكس تعديل ظهر بسبب بيانات العينة وبالتالي فهو أساسي لأي صنع لقرار لاحق»[87].

8.3.11. تقدير بيتا Beta Estimation

إن تقدير المخاطرة بيتا مطلوباً في الدراسات التي تحلل تأثير المعلومات المحاسبية على السوق، والعلاقة بين بيتا والمؤشرات المبينة على المحاسبة. وبسبب

احتمالية حدوث مشكلة خطأ رياضي اقتصادي في نموذج السوق فقد تم اقتراح العديد من التنقيحات الضرورية:

أولاً، إن تنقيح Scholes - William المصمم يعطي المقدر التالي[88]:

$$B_I = CB_{i+1} + B_i^0 + B_i^{-1}/1 + 2P_I$$

حيث أن:

B^{+1}, B^0, B^{-1} = بيتا المتوقعة، والحالية، والسابقة.

P_I = الارتباط المتتالي للمؤشر من الدرجة الأولى.

وأما Cohen, Hawawini, Mayer, Schwartz and Witcomb[89] فيقترحون الشكل المصمم التالي للمقدار estimator

$$B_i = (\sum_{+n=1}^{+n} B_i^{+n} + B_i^0 + \sum_{-n=1}^{-n} B_{i-n}^{-n})/ 1 + \sum_{+n=1}^{+n} B_i^{-n} 2P_{+n}$$

حيث أن:

+n = عدد lead في الـ estimator

-n = عدد lags في الـ estimator

ثانياً، إن تعديل Vasicek(90) يوفر الـ estimator

$$B_i = (B_P/S^{2P} + B^B /S^{B_2})/ (1/S^{2P} + 1/S^{2B})$$

حيث أن:

B_p = أفضل تقدير سابق

S^{2P} = الانحراف المقدر للتقدير

B^B = متوسط السوق غير الموزون لعدد من البيتا Betas

S^{2B} = الانحراف المقدر لبيتا السوق

وتعكس مقالة Karpik and Belkaoui[91] تطبيقاً عاماً لهذه التعديلات.

9.3.11. المنهجية العلمية لدراسة الحدث Event Study Methodology

إن المنهجية العلمية لدراسة الحدث توظف تاريخ الاعلان عن الارباح على أنه التاريخ 0. وقد تمت البرهنة بشكل سليم في ادبيات دراسة الحدث بأن معظم العوائد غير العادية تظهر خلال فترة اليوم -1 إلى +1. وعليه فإن مثالنا لغرض التحليل يركز على فترة الثلاثة أيام هذه. ويستخدم اجراء OLS أولاً لتقدير العائد الاعتيادي:

$$R_{jt} = \alpha_j + B_j (R_{mt}) + e_{jt}$$

إذ أن:

R_j = نسبة العائد على السهم j في التاريخ t

α_j = عنصر التقاطع intercept لمعادلة السهم j

B_i = معادل الانحدار لعائد السوق في التاريخ t

R_{mt} = العائد من مؤشر القيمة الموزونة CRSP في التاريخ t

e_{jt} = عنصر الخطأ في السهم j في التاريخ t

وتحدد تقديرات للمتغيرين α_1 وB_1 من العوائد اليومية خلال الفترة الانحدار 200 يوم، أي من اليوم 241- إلى اليوم 41-.

ويمثل العائد اليومي غير الاعتيادي (التنبؤ بالخطأ) الفرق بين العائد المتنبأ به والنسبة الفعلية.

$$AR_{it} = R_{jt} - (\alpha_j + B_j R_{mt})$$

وتجمع اخطاء التنبؤ لفترة ثلاثة أيام. ويعرف تراكم (تجميع) العائد غير الاعتيادي cymulative abnormal return (CAR) كالآتي:

$$CAR_j = \sum_{t=T_{2j}}^{T_{2j}} AR_{jt}$$

وتمثل كل من T_{1j} وT_{2j} اليومين اللذين بينهما يتم احتساب CAR. فعلى سبيل المثال، بالنسبة للعدد n من الاسهم فإن العائد غير الاعتيادي أو متوسط العائد غير الاعتيادي المتراكم mean cumulative abnormal return (MCAR) هو كالآتي:

$$MCAR = \frac{1}{n} \sum_{j=1}^{n} CAR_j$$

وفي هذا المثال تم التركيز على فترة اعلان امدها ثلاثة أيام (من اليوم -1 إلى اليوم +1) لاغراض التحليل الانحداري. ولقد بينت ادبيات دراسة الحدث بأن فترة قصيرة من هذا النوع تتضمن الجزء الرئيس من التأثيرات الكلية لسعر السهم.

إن الاختبارات الاحصائية المطلوبة لتحديد كون أن MCAR احصائياً مختلف عن الصفر يتم الحصول عليها بواسطة أولاً، تنميط AR من خلال انحدارها المعياري المقدر Sit

$$SAR_{jt} = AR_{jt}/S_{it}$$

SAR_{jt} تمثل الخطأ المعياري المقدر عن خطأ الانحراف المتنبأ به، وأن S_{jt} حيث أن تمثل خطأ التنبؤ النمطي، الاختبار الاحصائي للعائد غير الاعتيادي للسهم في التاريخ t. ولأجل اختيار العوائد مع مرور الزمن، يتم جميع اخطاء التنبؤ النمطية SAR وتقسيمها على الجذر التربيعي لعدد الايام في المدى الزمني الموجود في الاختبار (t=T2j.....T2j)

وكالآتي:

$$MSCAR_j = \sum SAR_{it}/ (T2j - T1j + 1)^{\frac{1}{2}}$$

وأخيراً فإن الاختبار الاحصائي لعينة تتكون من n من الاسهم هو:

$$Z = \sum_{j=1}^{\infty} MSCAR_j/n^{\frac{1}{2}}$$

فيفترض هنا بأن لكل خطأ تنبؤ نمطي هناك وحدة التوزيع الطبيعي في ظل غياب الاداء، غير الاعتيادي. وفي ظل هذا الافتراض فإن Z هي أيضاً موزعة كـ NORMAL UNIT.

10.3.11. نموذج الدخل المتبقي Residual Earnings Model

في ظل نموذج خصم توزيعات الارباح (مقسوم الارباح) dividend discount model فإن قيمة المنشأة تتحدد بكونها القيمة الحالية لمقسوم الارباح المستقبلي المنساب إلى حملة الاسهم.

$$Vt = bt + \sum_{j=1}^{\infty}(1+r)^{-i} Et [dtj]) \qquad -1$$

حيث أن:

Vt = قيمة أسهم المنشأة في التاريخ t

dt = توزيعات الارباح في التاريخ t (كافة التدفقات إلى حملة الاسهم صافية من المساهمات).

r= كلفة رأس المال بالاسهم.

E(.) = عملية التوقعات Expectations Operator

ومن خلال احلال المتغيرات المحاسبية في نموذج توزيعات الارباح فقد طور Feltham and Ohlson(92) الصيغة التي تربط قيمة المنشأة بالقيم المحاسبية.

$$V_t = b_t + \sum_{i=1}^{\infty}(1+r)^{-i} E_t [X_t^a + i]) \qquad -2$$

فقيمة المنشأة (V_t) في التاريخ t يتمثل بمجموع صافي القيمة الدفترية (b_t) مضافاً إليها الدخول غير الاعتيادية المستقبلية المتوقعة المخصومة (X). إن المكافيء للمعادلتين (1) و(2) يتطلب فقط ثلاثة افتراضات:

(1) الارباح المحتجزة المحاسبية الصافية $b_t = b_{t-1} + X_t + d_t$

(2) الدخل المتبقي (غير الاعتيادي) ويعرف بالدخل الذي يزيد على العائد المطلوب من سهم رأس المال: $X_t^a = X_t = rb_{t-1}$

(3) شروط التوافق كأن تكون كل من الدخول والدخول غير الاعتيادية ذاتية الانحدار.

وفي نموذج آخر، فإن القيمة السوقية لأسهم المنشأة هي دالة خطية وتصادفية للقيمة الدفترية لرأس المال والدخل الحالي وتوزيعات الارباح الحالية ومتغير يمثل قيمة عناصر اخرى ملائمة. ويتم التعبير عنه بالشكل التالي:

$$P_t = K(\partial X_t - d_t) + (1- K)Y_t + \alpha_2 V_t$$

حيث أن:

P_t= قيمة أو سعر السوق للمنشأة في التاريخ t

$$K = R_{jw}/(1+R_f - W)$$

R_t= معدل الفائدة الخالية من الخاطرة

W= معلمة الثبات للدخل غير الاعتيادي

$$(X^a) = X_{i+t} + WX_t + e^a_{t,\ t+1}$$

$$(R_{f+1})/R_f = \partial$$

X_t = الدخل للفترة من t-1 إلى t

d_t = توزيعات (مقسوم الارباح) المدفوعة في التاريخ t ناقصاً المساهمات الجديدة في رأس المال للفترة من t-1 إلى t

Y_t = صافي القيمة الدفترية من التاريخ t

$(R_{t+1})/(R_{t+1} - W)(R_t + 1 - Y) = \alpha_t$

V_t= متغير يلخص معلومات اخرى تؤثر على التنبؤ بالدخول غير الاعتيادية المتوقعة المخصومة.

Y = معلمة الثبات إذ أن $V_{t+1} = yV_t + e_{2,t+1}$

وفي حين أن النماذج في اعلاه تقترح بأن قيمة السهم هي دالة خطية جمعية لكل من الدخل والقيمة الدفترية، أي المعدل الموزون لكل من الدخول والقيمة الدفترية، إلا أن Burgstahler and Dicher[93] يرتئيان بأن قيمة السهم هي دالة محدبة لكل من الدخل والقيمة الدفترية حيث أن الدالة تعتمد على القيم النسبية للدخل والقيمة الدفترية. بتعبير آخر، إن قيمة المنشأة هي مزيج من القيمة المتكررة وقيمة التكيف. إن القيمة المتكررة تمثل القيمة الناتجة من خصم الدخول المستقبلية في ظل الافتراض بأن المنشأة مستمرة في تطبيق التقنية التجارية الحالية للمنشأة. وأما قيمة التكيف فإنها تمثل قيمة موارد المنشأة المستقلة عن التقنية التجارية الحالية للمنشأة. فالقيمة المتكررة المتمثلة بالدخول تحدد قيمة المنشأة الناجحة التي ستستمر بعملياتها التشغيلية الحالية. وأما قيمة التكيف المتمثلة بالقيمة الدفترية فإنها تحدد قيمة المنشأة غير الناجحة التي ستجد استخدام بديل لمواردها، آخذين بنظر الاعتبار بأن نسبة الدخل إلى القيمة الدفترية تمثل مقياس لدرجة النجاح. ويعني هذا ضمنياً بأن قيمة المنشآت التي تتمتع بنسبة دخل عالية إلى القيمة الدفترية تحدد من خلال الدخول، في حين نسبة الدخل المنخفض إلى القيمة الدفترية فتحدد من قبل القيمة الدفترية، في حين أن قيمة المنشآت ذات نسبة الدخل المعتدل (المتوسط) إلى القيمة الدفترية فتحدد من قبل كل من الدخل والقيمة الدفترية. إن ما يتولد هنا هو نموذج تقويم في شكل ***** (مقطعي) Piece-wise للدخل والقيمة الدفترية. ويمكن صياغة نماذج التقويم لغرض استخدامها في اختيار نماذج المنشأة على أساس مقطعي Piece-wise كالآتي:

$$V_t/B_{t-1} = b1 + b2\ E_{t-1} + \epsilon \qquad (1)$$

$$V_t/B_t = b1+b2E_t/B_{t-1}+\epsilon \quad (2)$$

$$V_t/B_t=b1+b2D_M+b3D_H+b4E_t/B_{t-1}+B5D_ME/B_{t-1}+B6D_HE_t/B_{t-1}+\epsilon$$

$$V_t/B_t=b1+b2B_{t-1}+\epsilon \quad (3)$$

$$V_t/B_t=b1+b2D_M+b3D_H+b4B_{t-1}/E_t+b5D_MB_{t-1}/E_t + b6D_HB_{t-1}/E_t+\epsilon$$

حيث أن:

V_t = سعر السهم الواحد في نهاية السنة t

E_t = دخل السهم الواحد في السنة t

B_t = القيمة الدفترية للسهم الواحد في نهاية السنة t

D_H = متغير وهمي (في المعادلة 2 يعطي 1 للمنشآت ذات نسبة دخل عالي على قيمة دفترية، ويعطي 0 بخلاف ذلك، وفي المعادلة 4 يعطي 1 للشركات ذات نسبة دخل متوسط على قيمة دفترية، ويعطي 0 بخلاف ذلك.

إن المعادلة 1 تنص بأن قيمة المنشأة هي دالة خطية بسيطة للدخل. وأما المعادلة الثانية فتشير إلى أن قيمة المنشأة هي دالة ***Piece-wisw. فهي تفترض بأن القيمة السوقية متزايدة (دالة محدبة لدخل متوقع) لقيمة تكيف معينة، وفيما يتعلق بالمعادلة الثالثة فإنها تشير إلى أن قيمة المنشأة هي دالة مقطعية Piece-wise للقيمة الدفترية. وأخيراً فإن المعادلة الرابعة تنص بأن قيمة السوق تأخذ بالتزايد (دالة محدبة لقيمة التكيف) بالنسبة لدخل متوقع معين.

11.3.11. نماذج تقويم الميزانية على أساس المستوى العام للأسعار

Price-Level Balance Sheet Valuation Models

إن هذه النماذج تركز على العلاقة بين أقيام حقوق الملكية (الاسهم) والقيمة الدفترية. وعموماً تتم صياغة العلاقة بالشكل التالي:

$$MVE = f(BVA)$$

حيث أن:

MVE = القيمة السوقية للسهم

BVA = القيمة الدفترية للموجودات

فعلى سبيل المثال يستخدم Barth المعادلة بالشكل التالي:

$$MVE=y_{()}+y_1BVA+y_2PVL+y_3PAi+y_4PLi+V.$$

حيث أن BVA وBVL تمثل القيم الدفترية للموجودات والمطلوبات غير التقاعدية وأن PAi وPLi هي القياس البديل للموجودا والمطلوب التقاعدي. وهناك امثلة اخرى في مقالتي Bao[94] وBarth[95].

12.3.11. المحتوى المعلوماتي للدخل (صافي الارباح)

Information Content of Earnings

يتم عموماً اختبار المحتوى المعلوماتي للدخل (صافي الارباح) من خلال العلاقة بين عوائد السهم والدخل غير المتوقع. وهي تستنتج من خلال كبر حجم معادلة الانحدار (b) والقدرة التفسيرية لنموذج مبني على قطاع معين أو جزء من قطاع في ظل زمني معين، ويكون كالآتي[96]:

$$CAR_K = a + bUX_K + e_K$$

حيث أن:

CARit = العائد غير العادي التراكمي للسهم i على مدى الفترة t

UXit = الدخل (صافي الارباح) غير المتوقع (من المفضل أن يكون موزون)

b= استجابة الدخل (صافي الارباح) للمعامل (ERC)

ويتم قياس UX إما:

أ- باستخدام نموذج المسار العشوائي كبديل لتوقعات السوق للدخل وكما في بداية السنة.

ب- الدخل غير المتوقع باستخدام نماذج سلسلة زمنية معقدة.

13.3.11. نماذج العلاقة بين الدخل (صافي الارباح) والعوائد

Models of the Relation Between Earnings and Returns

يتم في البحوث استخدام نموذجين للعلاقة بين الدخل (صافي الأرباح) والعوائد[97].

فأما النموذج الأول، النموذج A، فهو يؤسس علاقة العوائد والدخل (صافي الارباح) على نموذج التقويم الدفتري. ويتم اشتقاقه كالآتي: أولاً، يتم ربط السعر

مع القيمة الدفترية كقياسات لقيمة «سهم» ضمن حقوق حملة الاسهم بالشكل التالي:

$$P_{jt} = BV_{jt} + U_{jt} \qquad (1)$$

إذ أن:

P_{jt} سعر السهم الواحد للشركة j في التاريخ t وBV_{jt} هو القيمة الدفترية للسهم الواحد للشركة j في التاريخ t.

ثانياً، يمكن اشتقاق الدخل المحاسبي (صافي الارباح المحاسبية) وعوائد السهم كقياسات لقيمة التدفق أو التغيرات في حقوق حملة الاسهم من خلال أخذ الفروق في المتغيرات في المعادلة رقم (1) كالآتي:

$$\Delta P_{jt} = \Delta BV_{jt} + U_{jt} \qquad (2)$$

حيث أن:

$$\Delta BV_{jt} = A_{jt} - d_{jt} \qquad (3)$$

حيث أن:

A_{jt} = الدخل المحاسبي (صافي الارباح المحاسبية) للشركة على مدى الفترة t-1 إلى t.

d_{jt} = مقسوم ارباح (توزيعات ارباح) الشركة j على مدى الفترة t-1 إلى t.

ثالثاً، يتم الحصول على العلاقة بين الدخل والعوائد من خلال احلال المعادلة (3) في المعادلة (2) والقسمة على P_{jt-1} وكالآتي:

$$R_{jt} = A_{jt} / P_{jt} + U_{it} \qquad (4)$$

إذن أن:

$$R_{jt} = (\Delta P_{jt} + d_{jt})/P_{jt-1}$$

فالمعادلة رقم (4) توضح بأنه إذا ربط سعر السهم مع القيمة الدفترية فأن الدخل (صافي الارباح) المقسوم على السعر في بداية الفترة (مستوى الدخل/صافي الارباح مقسوم بسعر بداية الفترة) يسمح بتفسير العوائد.

وأما النموذج الثاني، النموذج B، فهو يبين الرابطة بين العوائد والدخل (صافي الارباح) على نموذج تقويم الدخل. ويتم اشتقاقه كالآتي:

أولاً، يعبر نموذج تقويم الدخل عن السعر (متضمنا مقسوم الارباح) على أنه دخل (صافي ارباح) متعدد وكالآتي:

$$P_{jt} + \beta_{jt} = \sigma A_{jt} + V_{jt}$$

ثانياً، إن التغيرات في كلا جانبي المعادلة مقترنين بالقسمة على سعر بداية الفترة تولد النموذج التالي:

$$R_{jt} = \sigma (\Delta A_{jt}/P_{jt}) + V_{jt}$$

14.3.11. تقييم البحوث المحاسبية المبنية على السوق

Evaluation The Market-Based Research in Accounting

من خلال استخدام النظرية والدليل بشأن فرضية السوق الكفوء ومنهجيات البحث العلمي التي يوفرها بشكل رئيس نموذج تسعير الموجود الرأسمالي، ونظرية المحفظة الاستثمارية، ونموذج السوق، فإن النموذج التنبؤي يشرع بتقييم الارقام والطرائق الفنية المحاسبية في ضوء ردود فعل السوق الرأسمالي. ولقد تم تصنيف الدليل المتاح للبحوث المحاسبية المبنية على السوق، بشكل عام، ضمن المجموعات الاربع التالية:

1- دراسات عن المحتوى المعلوماتي.

2- الفرق في الاجراءات والطرائق الفنية المحاسبية الأستنسابية (الاختيارية).

3- نتائج توجيه المحاسبة (المحاسبة الموجهة مركزياً).

4- التأثير على حقوق المعرفة ذات العلاقة[98].

أ- دراسات عن المحتوى المعلوماتي Information Content Studies

إن الاهتمام في هذه الدراسات يتركز على مؤشرات المساهمة الحدية للمعلومات المحاسبية لاجل تحديد سلوكية السهم - العائد. وأما المدخل المستخدم فهو لاجل تحليل فيما إذا كان الاعلان عن حدث ما يؤدي إلى تغيير في سمات توزيعات السهم - العوائد (أي الوسط الحسابي أو الانحراف). وقد خلق الدافع لذلك من قبل دراسة Ball and Brown المشهورة[99]، فهذه الدراسة أظهرت بأن التغيرات غير المتوقعة

في الدخل ترتبط بالعوائد المتبقية للسهم. وتتسم هذه النتائج بتوافقها مع الفرضية القائلة بأن المعلومات المحاسبية – وبالذات الدخل (صافي الأرباح) – تنقل معلومات، بمعنى أنها تؤدي إلى تغيرات في اسعار التوازن القائمة في المواقف التالية:

أ- تغيرات في نماذج توقع الدخل من عملية تؤدي إلى توليد مسار عشوائي إلى نماذج معقدة.

ب- تحليل كل من حجم وأي مؤشر عن الدخل (صافي الارباح) غير المتوقع.

ج- استخدام منهجية بحث علمية تركز على سمة اخرى لتوزيع العائد وهي انحراف العوائد المتبقية.

د- تحليل التداول وليس سعر التغيرات.

هـ- تحليل أثر بعض المتغيرات المالية من غير تلك المتعلقة بالدخل (صافي الارباح).

ب- الفروق الطوعية والتغيرات في الطرق والاجرائات المحاسبية

voluntary differences and changes in accounting techniques

إن الاهتمام في هذه الدراسات ينصب على تأثير الفروق والتغيرات على المستثمرين. فالمشكلة هنا هي فيما إذا كان السوق «معقد بما فيه الكفاية» بحيث لا يتم «إستغفاله» من خلال فروق محاسبية واجراءات وطرق محاسبية تجميلية (ظاهرية أو شكلية أي خادعة وليس حقيقية). فإذا لم يكن بمقدور المستثمرين أن «يروا من خلال» حجاب التطبيقات المحاسبية فيطلق على هذه الظاهرة بفرضية الثبات الوظيفي أو فرضية المستثمر الفطري. إن فرضية الثبات الوظيفي أو فرضية المستثمر الفطري تفترضان بأن عدد كافياً من المستثمرين غير قادرين أن يتصورا الطبيعة التجميلية لتغيرات معينة في السياسات المحاسبية، أو أنهم ثبتوا على الرقم في أسفل قائمة الدخل، أي صافي الارباح، وعلى العكس من ذلك تنص فرضية السوق الكفوء بأن على المستثمرين العقلانيين أن يروا من خلال حجاب التطبيقات المحاسبية وحزم المعلومات واشكال الافصاح، وبالاضافة إلى ذلك فإن فرضية الثبات الوظيفي المطورة تفترض بأنه عند الاستجابة إلى البيانات المحاسبية فإن سعر سهم المنشأة في بعض الاحيان يحدد من قبل المستثمر الضليع الحدي، وفي بعض الاحيان من قبل المستثمر غير الضليع الحدي[100]، وحاولت البحوث بشأن

الموضوع التمييز بين الفروق أو التغيرات في السياسات المحاسبية التي لها نتائج على مجرى النقد وتلك التي لا تؤثر على مجرى النقد الآتية:

ا - البحوث حول تأثير الفروق المحاسبية لقطاع من الشركات التي ليس لها تأثيرات على مجرى النقد مباشرة، إذ أن لدى المستثمرين القابلية على التكيف والتعديل في ضوء الفروق في اجراءات محاسبية قليلة معروفة تماماً ويتم الافصاح عنها بشكل سليم.

2- البحوث حول تأثير التغيرات في السياسات المحاسبية التي ليس لها تأثيرات على مجرى النقد (الضريبة) تظهر الحالتين التاليتين:

أ- رد فعل عقلاني من قبل المستثمرين للتغيرات في الطرائق والاجراءات الفنية المحاسبية.

ب- إن المستثمرين «لا يرون من خلال» حجاب التطبيقات المحاسبية.

3- البحوث حول تأثيرات التغيرات في السياسات المحاسبية التي لها تأثيرات جوهرية على مجرى النقد أظهرت نتائج هي عموماً غير متوافقة مع عقلانية المستثمر. فعلى سبيل المثال، بقدر تعلق الامر برد فعل السوق على تبني الوارد اخراً صادر أولاً LIFO، فإن معظم الدراسات، ما عدا دراسة Sunder[101]، تشير إلى وجود رد فعل سلبي للسوق. وفي هذه الحالة فأنه من المغري أن يتم التعويل على فرضية المستثمر الفطري أو فرضية الثبات الوظيفي لاغراض التفسير. وكما سيقترح لاحقاً، فإن هناك حاجة لتصحيح العديد من المحددات في منهجية البحث العلمي، وقد تحتاج البحوث المستقبلية إلى توفير تحليلات ونتائج إضافية حول طبيعة استجابة السوق إلى تبني طريقة الوارد اخراً صادر أولاً.

ج- تأثير السوق في ظل التوجيه المحاسبي (المحاسبة الموجهة)

Market Impact of Accounting regulation

ينصب الاهتمام في هذه الدراسات على تأثيرات السوق عندما تكون المحاسبة موجهة، أي هناك جهات ودوائر تفرض طرق واجراءات محاسبية معينة واجبة

الاتباع من قبل المحاسب. إن تأثيرات البحوث المتوافقة مع هذا المجال ركزت على نوع النشاط التجاري، والمحاسبة عن النفط والغاز، والكلفة الاستبدالية، وهذا فقط قليل مما يمكن ذكره. ويبدو بأن الدليل الرئيس هنا هو أن التأثيرات المباشرة لهذه البحوث تؤدي إلى نتائج متقاربة أو متسقة.

1- إن المعلومات المفروضة (أي في ظل المحاسبة الموجهة) على أساس نوع النشاط التجاري تؤثر على تقدير المستثمر لتوزيعات العائد للشركات ذات المنتجات المتعددة.

2- إن قرارات أو توجيهات مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة الأوراق المالية حول مسألة (الكلفة الكلية/الجهود الناجحة) تربط من خلال معنوية احصائية مع ردود فعل سعر السهم لشركات النفط والغاز.

3- لم تولد تقديرات الدخل المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار وكذلك بيانات الكلفة الاستبدالية أي رد فعل ملحوظ للسوق.

إذ احدى النتائج المهمة لهذه البحوث هو الطلب المتزايد على هذه الدراسات من قبل صانعي السياسات، إذ أنهم واعين لملائمة هذه البحوث لنتائج قراراتهم، ولكن من ناحية ثانية فإن هذه البحوث فشلت في الاجابة عن اسئلة جوهرية.

«إن المتشكك ما زال مدفوعاً أن يقول (ثم ماذا؟) بالنسبة لكثير من النتائج المشخصة والمترتبة عن التوجيهات. فالسؤال الجوهري الذي ما زال يمكن أن يصاغ بالشكل التالي: كيف نحدد أو نشخص توجيه ناجح أو فعال؟ وسؤال آخر ملازم هو: أي متغيرات سوقية من المتوقع أن تكون ملائمة ولماذا؟..... إن التحليل النظري الرسمي يتمتع بميزة توجيه البحوث نحو متغيرات ذات علاقة بشكل مباشر بتأثيرات التوجيهات. ولكن هذا لا يعني بأن تحديد أو تشخيص من هذا النوع للمتغيرات سوف يؤدي إلى حل مباشر أو سهل لمسائل السياسة المحاسبي لمجرد كون أن المتغيرات التي تنصب عليها البحوث ستكون اكثر ملائمة»[102].

5- التأثير على حقول المعرفة ذات العلاقة إن الاهتمام ينصب هنا حول مساهمة البحوث المبنية على السوق على حقل المحاسبة وحقول المعرفة ذات العلاقة بالمحاسبة. وسنقوم بتقييم البحوث في ضوء مضامين الابلاغ المالي وفي ضوء مقارنة منهجية البحث العلمي المستخدمة.

أ- مضامين الدليل عن الابلاغ المالي. إن النتائج التي حددت ابتداءاً لم تكن ضعيفة. فقد كان لها مضامين مهمة عن الابلاغ المالي للشركة المساهمة وتخطيطها. فعلى سبيل المثال، استخدم Copeland الدليل الميداني حول تأثير مختلف التغيرات في السياسات المحاسبية في أسواق رأس المال الكفؤة لكي يقترح المضامين التالية للابلاغ المالي للشركة المساهمة وتخطيطها.

أ - يجب الاعلان عن معلومات جديدة ملائمة ذات تأثير على مجرى النقد المستقبلي للمنشأة في اللحظة التي تكون فيها متاحة مما يمكن حملة الاسهم من استخدامها دون مصاريف (من المفترض أن لا تكون كبيرة) للحصول عليها من مصادر اخرى.

2- إن المعلومات الاكثر أهمية هي التي لها منحنى مستقبلي أو نظرة مستقبلية. فالمعلومات القديمة ليست بمعلومات. فحملة الاسهم يهتمون بالمعلومات التي يمكن أن تعرض في رسالة الرئيس (أي رئيس مجلس الادارة) أو في الجزء غير المدقق من التقرير السنوي: معلومات متعلقة مثلاً، ما هو مبلغ الاستثمار الجديد الذي يخطط له؟ ما هي نسبة العائد المتوقعة؟ إلى أي مدى زمني ستكون نسبة العائد المتوقعة مفضلة؟ ما هو مقدار الاسهم التي سيتم اصدارها؟ ما هو هيكل رأس المال المستهدف من قبل المنشأة، وما هي الخطط والسياسات المتعلقة بإعادة شراء الاسهم العادية التي اصدرتها المنشأة، وما هي سياسة مقسوم الارباح للمنشأة.

3- ليس من المهم فيما إذا تم الابلاغ عن التأثيرات على مجرى النقد في كشف الميزانية، أو في كشف الدخل أو في ملاحظات هامشية، فيمكن للسوق أن يقيم الاخبار ما دامت معلنة للجمهور، ومهما كان شكلها.

4- إن للسوق رد فعل ناتج عن تأثير قرارات الادارة على مجرى النقد وليس عن التأثير على حصة السهم الواحد من الدخل (صافي الارباح) المندرج في كشف الدخل. فينبغي على الشركات أن لا تسعى إلى زيادة حصة السهم الواحد من الدخل إذا كان مجرى النقد متجه نحو الانخفاض نتيجة لذلك.

5- على هيئة الاوراق المالية SEC أن تقوم بتحليل شامل ومتمعن لكلفة - منفعة كافة التغيرات المقترحة في متطلبات الافصاح. ويمكن أن يقدم دعم لجهود هيئة الاوراق المالية من خلال الدراسات الاكاديمية التي، في بعض الحالات، قد برهنت فعلاً بأن أنواع معينة من الافصاح غير ملائمة[103].

وبالاضافة إلى كل ما ذكر في اعلاه، يبدو بأن معظم الادلة التي ذكرت في البداية تعني بأن أسواق رأس المال تعكس كونها معالج كفوء بشكل معقول للمعلومات المحاسبية ويمكن أن تستخدم لتقييم الارقام المنشورة. ولكن، عموماً، لا يوافق الجميع على هذه النظرة التفاؤلية.

أولاً، لقد تم الاعتراض على فرضية السوق الكفؤ من قبل Gonedes and Dopuch على أساس أن العلاقات بين السعر والعوائد ليست بأرضيات كافية التي في ضوءها يتم تقييم أنظمة المعلومات البديلة، وأن هناك حاجة إلى الاخذ بنظر الاعتبار بمسائل الرفاهية الاجتماعية[104]. وعلى الخصوص يحدد Gonedes and Dopuch توكيدين مهمين يتم استخدامها في المدخل التنبؤي لتقييم الاجراءات المحاسبية البديلة.

1- إن كفاءة اسواق رأس المال، بحد ذاتها، توفر تبرير لاستخدام اسعار أو نسبة العوائد على أسهم ملكية المنشأة عند تقدير أفضلية الاجراءات المحاسبية البديلة.

2- إن كفاءة أسواق رأس المال، بحد ذاتها، توفر تبرير لاستخدام اسعار (أو نسبة العوائد على) أسهم ملكية المنشأة عند تقدير تأثيرات الاجراءات المحاسبية البديلة[105].

فيرتأي Dopuch and Gonedes بأن الوضع المؤسساتي المعاصر يسمح بوجود تأثير «الراكب المجاني» الذي يجعل من توكيد الافضلية:

1- منطقياً غير صادق وإن كانا يأخذان بنظر الاعتبار كون توكيد التأثيرات على أنه.

2- صادق.

ثانياً، إن فرضية السوق الكفوء والدليل الميداني الذي يدعمها صامتين بشأن المقدار «المثالي» من المعلومات. وتم الاقرار بهذه النقطة بالذات في تقرير لجنة Sommer الصادر من قبل هيئة الاوراق المالية SEC Sommer's Report وكالآتي:

« إن فرضية السوق الكفوء – التي تؤكد بأن السعر الجاري لسهم يعكس كافة المعلومات المتاحة للجمهور – حتى وإن كانت صادقة (أي الفرضية) فإنها لا تلغي ضرورة نظام الافصاح الالزامي. إن هذه النظرية تتعلق بالكيفية التي يستجيب بها السوق للمعلومات المفصح عنها ولكنها صامتة بشأن المقدار المثالي من المعلومات المطلوبة، أو فيما إذا كان يجب تحقيق هذا المقدار المثالي على أساس طوعي أو اجباري. فقوى السوق لوحدها ليست كافية إن تدفع بالافصاح عن كافة المعلومات المهمة.....»[106].

ثالثاً، هناك المقيّد الذي تم حذفه من كافة الدراسات التي تم ذكرها في البداية. إن هذا المقيّد هو فيما إذا كانت عملية صنع قرار المنشأة لم تتغير نتيجة تغير السياسة المحاسبية، لأن كفاءة السوق قد تكون موجودة ضمنياً فقط إذا لم يكن هناك تغير في كل من اسعار الاسهم وعملية صنع القرار في المنشأة. وتم التأكيد على هذه المسألة كالآتي:

«إذا تسبب التغير في السياسة المحاسبية في احداث تنقيح في عملية صنع القرار التي، إذا ما تم التنبؤ بها استقرائياً، تؤدي إلى احداث تصور عن اداء متوقع للمنشأة، وإذا بقي سعر السهم ثابت دون تغيير فإن النتيجة الحتمية هي عدم كفاءة السوق»[107].

رابعاً، قد يكون من الصعب اكتشاف أي المعلومات هي المستخدمة وبالتالي ينبغي توفرها للمستثمرين. فالارقام المنشورة ليست هي المصدر الوحيد للمعلومات على أساس المحتوى والنوعية، وقد تكون المهمة تماماً صعبة الحل على مصدري التوجيهات والباحثين[108].

خامساً، إن معظم البحوث الميدانية التي تم ذكرها تعاني من غياب نظرية «للتنبؤ بمن يجب أن يكون أفضل حالاً أو اسوأ حال في ظل التغيرات في السياسات المحاسبية، وأي التغيرات، إذا كانت هناك تغيرات، يمكن أن تتضمن تغيرات في سلوكية الادارة لمعادلة تغير في السياسة المحاسبية.....»[109].

سادساً، هناك بعض الحجج المنطقية الرئيسة ضد استخدام المدخل التنبؤي مع أسواق رأس المال. فعلى سبيل المثال، يقال بأن المستخدمين فرادى أو جماعات سيكون لديهم رد فعل لأنه قد تم تكييفهم لكي يقوموا برد فعل تجاه البيانات المحاسبية وليس كون البيانات المحاسبية محتوى معلوماتي. وعليه فإن الملاحظات حول رد فعل المستخدمين يجب أن لا تقود صياغة أي نظرية محاسبية. فيرتأي Sterling بأنه:

أ- «إذا أريد أخذ استجابة مستلمي المعلومات المحاسبية للحافز المحاسبي كدليل بأن أنواع من التطبيقات مبررة ، فعلينا إذاً أن لا نغض النظر عن احتمالية كون هذه الاستجابات مكيفة، فمنذ زمن طويل يتم اصدار التقارير المحاسبية، وأن اصدارها كان يصاحب في الواقع باحتفالية مؤثرة يقوم بها كل من الاداريين والمحاسبين الذين يقومون باصدارها. فمن المرجح أن يكتسب مستلمي المعلومات المحاسبية الانطباع بأنه ينبغي عليهم الاستجابة وقد لاحظوا بأن الآخرين قد استجابوا، وبالتالي فقد أصبحوا مكيفين للاستجابة»[110]. كما ويمكن أن يقال بأن مستلمي المعلومات المحاسبية يعرضون استجابة عندما لا يتوجب عليهم الاستجابة أو أنهم لا يعرضون أي استجابة عندما يتوجب عليهم الاستجابة.

ب- مقارنة (كفاءة) منهجية البحث العلمي المستخدمة إن معظم الأدلة الميدانية حول المحتوى المعلوماتي لارقام المحاسبة المالية تستند إلى تصاميم البحوث وافتراضات منهجية البحث العلمي التي كانت باستمرار عرضة لحكم انتقادي[111].

ا- الدليل الشاذ بشأن كفاءة السوق هناك عدد من الادلة المتناثرة بشأن كفاءة السوق. فيقول Ball، الذي حلل الدليل الذي يظهر بأن العوائد غير الاعتيادية

المعدلة في ضوء المخاطرة وبعد الاعلان عن الدخل هي صفر بشكل ثابت ومنتظم في الفترة اللاحقة للاعلان عن الدخل، بأن الدليل الشاذ يرجع إلى عدم كفاية أو عدم متانة متغيريين: نموذج تسعير الموجود الرأسمالي المستخدم للتعديل عن فروق المخاطرة، وعدم كفاءة السوق[112]. ومن ناحية ثانية، قام Watts بتحليل الدليل عن العوائد غير الاعتيادية المنتظمة بعد الاعلان عن الدخل لتحديد فيما إذا كانت تنبع من عدم كفاءة السوق أو من نقاط ضعف في نموذج تسعير الموجود الرأسمالي[113]. ولقد أظهرت النتائج بأن العوائد غير الاعتيادية ترجع إلى عدم كفاءة السوق وليس إلى عدم كفاءة نموذج تسعير الموجود الرأسمالي. ونتيجة لذلك فقد استندت بعض الدراسات المحاسبية على المتغيرات المعتمدة من غير التغير في سعر السهم، أو تفرع ما عن ذلك مثل العائد أو سرعة تغير الفائدة أو مخاطرة بيتا للسهم. فيوصى بالقيام بتحليل لحجم التداول عندما تقترح النظرية بأن التغير من الافصاح قد يتسبب بتغير في مستوى الاجماع. وأما المتغيرات المعتمدة الاخرى المقترحة فهي التغير في هيكل التباين - التباين المشترك، عندما يعتقد بأن التغيرات في الافصاح تؤثر على مستويات مخاطرة المنشآت وعلى استخدام المخاطرة المنتظمة. كما يقترح أيضاً منهجيات جديدة، وهذه تتضمن استخدام اسعار الخيارات واستخدام اسعار الأسهم لليوم الواحد[114].

2- تحيز الاختيار الذاتي والمتغيرات الملغية: إن أخذ أهداف تعميم البحث في دراسات السوق الرأسمالي هو أن نحدد فيما إذا كان رد فعل السوق قيد الملاحظة يرجع إلى متغيرات تم تحليلها، وأن نضمن بأن رد الفعل كان سببه متغير الاهتمام وليس سببه أي متغير آخر. وهذه أساساً مشكلة رقابة. وعليه فإن معظم الدراسات التي تقيم تأثير التغيرات في السياسات المحاسبية أظهرت حالة تحيز دخل، بمعنى أن التغيرات في الدخل المقرر للمنشآت ترتبط سلبياً بتأثير التغير في السياسة المحاسبية على الدخل[115]. وهذا يخلق تحيز اختيار ذاتي منتظم، بافتراض أن سمة الانتظام لكافة هذه المنشآت تؤثر أيضاً على اداء السوق. إن تحيز الاختيار الذاتي هذا ناجم في الحقيقة من الاخفاق في الأخذ بنظر الاعتبار بالمتغيرات الاخرى الملغية التي

لها تأثير على رد فعل السوق. فيجب معالجة تأثير المتغيرات الملغية بشكل دقيق وتام في الدراسات المتعلقة باسواق رأس المال.

3- التأثيرات المحيرة: يظهر التأثير المحير عند الاعلان عن بنود معلوماتية اخرى غير ذات علاقة ولكنها ملائمة من قبل بعض المنشآت الداخلة في الاختبار خلال فترة الاهتمام. ويمكن لهذا التأثير أن يصنع تهديداً خطيراً للصدق الداخلي للدراسة. وتقترح خمسة مداخل رئيسة للسيطرة على معلومات الاحداث غير ذات العلاقة في دراسات الاسواق الرأسمالية:

أ- البديل 1: الابقاء على كافة المنشآت في العينة مع تقسيم المنشآت بين مجموعات متنوعة متكونة من مزيج من الاحداث.

ب- البديل 2: حذف المنشآت التي لديها احداث اخرى خلال الفترة من العينة.

ج- البديل 3: الابقاء على كافة المنشآت في العينة مع حذف فترة زمنية «مناسبة» لكل اعلان.

د- البديل 4: الابقاء على كافة المنشآت في العينة مع القيام باجراء تقدير مباشر وواضح لكفاءة السوق الرأسمالي عن الاحداث الاخرى، وأن يطرح هذا التقدير من العائد الذي تمت مشاهدته ضمن العينة.

هـ- البديل 5: الابقاء على كافة المنشآت في العينة، مع الافتراض بأن صافي موقف الاحداث الاخرى ضئيل»[116].

4- توقيت تأثير السوق الرأسمالي: إن اختيار التوقيت الاكثر ملائمة لدراسة رد فعل السوق لحدث معين مسألة في غاية الاهمية وحاسمة لتفسير نتائج الدراسة. وبالرغم من أن تاريخ الافصاح العام هو الاكثر وضوحاً والشائع، ولكن ما زالت هناك مشكلة قائمة وهي أن رد فعل ربما يتم التنبؤ به أو توقعه، أو يتم تأخيره، اعتماداً على طبيعة المشكلة المحاسبية التي يتم دراستها. فعلى سبيل المثال، يشير Forster إلى حقيقة كون أن أي عملية وضع سياسة تظهر سوية مع العديد من المشاكل المحاسبية، وخلال ذلك يمكن نشر المعلومات التالية في السوق:

أ- معلومات ذات علاقة بالسياسة نفسها.

ب- معلومات ذات علاقة بمعلومات ستقوم المنشأة بنشرها استجابة إلى أو بالتوافق مع قرار معين.

ج- معلومـــات مرتبطـــة بتصرفـات ستقوم الادارة بها إستجابة لقرار معين[117].

وفي ظل هذا الموقف المعقد، يجب على الباحث أن يحدد أي حدث أو مجموعات احداث هو الملائم أو هي الملائمة لاغراض دراسته.

5- اختيار المجموعة الخاضعة للرقابة. إن التصميم الاكثر فعالية للبحث المستخدم في دراسات السوق المتعلقة بقرار السياسة المحاسبية هو تصميم المجموعة التي تقع تحت السيطرة قبل الاختبار وبعد الاختبار التي نجد فيها.

المجموعة A: O1 X O2

المجموعة B: O3 O4

إذ إن O1 تمثل مشاهدة رد فعل السوق الرأسمالي في اللحظة i وأن X هو المتغير التجريبي المعبر عنه أما:

1- كأعلان عن قرار سياسة من قبل المؤسسة الواضعة للمعيار.

2- افصاح المنشأة عن بنود معلومات ملزمة.

وبالرغم من أن التجربة المختبرية تفرض تحديد عشوائي للمنشآت في العينتين O2 وO4 إلا أن دراسات السوق الرأسمالي تعتمد على الاختيار العشوائي في ظل استحالة التحديد العشوائي. ويتم خلق تحيز الاختيار العشوائي في الفروق بين O2 وO4، وقد لا يعود إلى تأثير (X) وإنما يعود للفروق بين العينتين، ولأجل تلافي مشكلة الاختيار الذاتي، يقترح Foster الآتي للتحقق من الصدق الداخلي:

أ- تحليل المظهر الخارجي للمنشأة.

ب- تحليل عائد السهم في فترة عدم المعالجة[118].

6- التمويل السلوكي: ظهرت نظرية جديدة في التمويل تتحدى مفهوم كفاءة السوق من خلال القول بأن اسعار الاسهم تتعدل ببطء في ضوء المعلومات، ولذلك على المرء أن يحلل العوائد على مدى زمني طويل لكي يحصل على

نظرة كاملة عن عدم كفاءة السوق. فقد قام DeBont and Thaler [119] بتحليل عوائد فترة من الزمن للاسهم ولاحظا بأن الفائزين في الماضي يميلوا أن يكونوا الخاسرون في المستقبل والعكس صحيح. وينسب تغير مسار العوائد الطويلة الأمد (أي تأخذ اتجاه الخسائر) إلى رد الفعل المفرط للمستثمر.

وهناك نموذج سلوكي آخر مقترح من قبل Bar beris, Shleifer and Vishny (BSV)[120]، ويعتمد هذا النموذج على نوعين من تحيز الاحكام الناجمة من السايكولوجيا الادراكية:

أ- تحيز التمثيل المقترح من قبل Kahenman and Tversky[121]، فهما يرتئيان بأن البشر يعطون وزناً اكثر من اللازم للانماط التي ظهرت مؤخراً من خلال البيانات، والقليل تماماً يعطى السمات المجتمع الذي يولد البيانات.

ب- تحيز التحفظ المقترح من قبل Edwards[122] ، فهذا التحيز يؤدي إلى تحديث بطيء للنماذج في ضوء أي دليل جديد. ويتم شرح نموذج BSV كالآتي:

«نموذج اسعار الاسهم المقترح من قبل BSV لتضمين تحيز الحكمين فإن الدخل يأخذ شكل المسار العشوائي، ولكن المستثمرون يعتقدون بشكل خاطيء بأن هناك نظامين للدخل. في النظام A، الذي يفترض من قبل المستثمرين بأنه الاكثر احتمالاً، تميل الدخول إلى الوسط الحسابي. وعندما يقرر المستثمرون بأن النظام A هو القائم، فإن رد فعل اسعار الاسهم في ضوء التغير في الدخل (صافي الارباح) هو دون المستوى وسبب ذلك هو اعتقاد المستثمرون خطأً بأنه من المحتمل للتغير أن يكون مؤقت. وعندما لا يتم لاحقاً تأكد حدوث هذا التوقع من خلال دخل لاحق فإن اسعار الاسهم تظهر رد فعل متأخر للدخول الأولية. وفي النظام B، الذي يفترض من قبل المستثمرين بأنه الاقل احتمالاً، فإن تكرار في تغيرات للدخول من نفس الاشارة يؤدي بالمستثمرين أن يتصورا بأن دخل المنشأة ذي نزعة أو اتجاه معين. فبمجرد اقتناع المستثمرين بأن النظام B يسوده اتجاه معين فإنهم سيقومون بشكل خاطيء باستقراء (التنبؤ بـ) الاتجاه وبالتالي فإن ردود فعل الاسهم ستكون مفرطة (اكثر من اللازم). ولأن الدخل يعكس مسار عشوائي فإن رد الفعل المفرط

سيتعرض للخطر من قبل الدخول المستقبلية، مما يؤدي إلى تغير عوائد الامد الطويل إلى حالة معاكسة»[123].

وأما النموذج السلوكي الثالث المقترح من قبل Daniel, Hiesheifer and[124] Subrahmanyan (DHS) فهو يحاول أن يفسر الكيفية التي تؤدي بها تميزات احكام المستثمرين إلى توليد رد فعل مفرط لمدى معين ورد فعل دون المستوى المطلوب لمدى آخر، ويتم شرح نموذج DHS كالآتي:

«إن النموذج DHS يؤسس سلوكية مختلفة عن تلك التي تخص BSV. ففي نموذج DHS هناك مستثمرين ضليعين ومستثمرين غير ضلعين. إن المستثمرين غير الضليعين لا يتعرضون لتحيزات الحكم. ولكن اسعار الاسهم تحدد من قبل المستثمرين الضليعين وبالتالي فإنهم يعرضون نوعين من تحيز الحكم، الثقة المفرطة والتحيز إلى الذات. فالثقة المفرطة تؤدي بالمستثمرين أن يبالغوا بدقة مؤشراتهم الخاصة حول القيمة، وبالذات عندما يكون هناك تناقض بين المؤشرات العامة ومؤشراتهم الخاصة.

إن رد الفعل المفرط للمعلومات الخاصة ورد الفعل الضعيف تماماً للمعلومات العامة يؤدي إلى استمرارية في عوائد الأسهم القصيرة الأمد، عدا الاتجاهات المعاكسة الطويلة الأمد حيث أن المعلومات العامة في نهاية المطاف تقهر التحيزات السلوكية»[125].

6- نظرية الفوضى وبالاعتماد على نموذج تسعير الموجود الرأسمالي (CAPM)، ونظرية الربحية الحديثة وفرضية السوق الكفوء فإن النماذج التنظيرية الرائدة لبحوث السوق الرأسمالي توفر إطار عمل لاختبار تحليل المعلومات المحاسبية.

انظر في العبارات التالية:

«إن العلاقة التي توفرها نظريات السوق الرأسمالي تربط نظام المعلومات المحاسبي بوظيفته في الاسواق الرأسمالية. فللمعلومات دور ثنائي في هذه الاسواق أولاً، تساعد المعلومات في تحديد مجموعة الاسعار ضمن حالة التوازن (أو مجموعة اسعار الاسهم المتوازنة) التي تؤثر على الموارد «الحقيقية» والقرارات

الانتاجية المنجزة من قبل المنشآت. ثانياً، تمكن المعلومات الافراد من تبادل ادعاءات الاستهلاك الحالي والمستقبلي على مدى مختلف الحالات وبالتالي تحقيق كل من الاشكال المفضلة للاستهلاك على مدى حياة المرء والمشاركة في المخاطرة الاجتماعية: إن هذا التنظير الصريح لدور المعلومات في الاسواق الرأسمالية يبدو بأنه يوفر إطار عمل ميداني غير واضح لأجل تحليل نظم المعلومات المحاسبية البديلة»[126].

ولكن نظريات التعقيد والفوضى، وفي ظل مدى واسع جديد من التصور للعلاقة بين النظام والفوضى تضع تحدياً جديداً أمام بحوث السوق الرأسمالي. فأستناداً إلى الدراسات الأولية لـ Mandel fort[127] حول نظرية العوامل يطرح Peters[128] مقترحه التالي لفرضية السوق العاملية.

«إن الاسواق في الوجود لتوفير بيئة تداول سائلة ومستقرة. فالمستثمرون يرغبون بالحصول على سعر جديد، ولكن ليس من الضروري لذلك السعر أن يكون سعر منصف بمعنى اقتصادي..... وتبقى الاسواق مستقرة عندما يكون هناك العديد من المستثمرين والعديد من مختلف الآفات الاستثمارية.

فعندما يتعامل مستثمر في أسهم خلال خمس دقائق مع حدث أو صفقة سداسية الاس، فعلى المستثمر ذي الافق الاستثماري البعيد الأمد أن يتصرف لكي يجعل السوق مستقر. فالمستثمر سيقوم بذلك، ضمن مدى افقه الاستثماري، وعليه فإن الحدث ذي الاس السداسي لمتداول الخمس دقائق ليس بغير العادي. فطالما هناك مستثمر لديه افق تداول اطول مما لدى المستثمر الذي يعيش أزمة فإن السوق هو الذي سيخلق حالة الاستقرار لنفسه، ولهذا السبب، يجب على المستثمرين المشاركة في نفس مستويات المخاطرة (بمجرد حصول تعديل لمدى الافق الاستثماري)، وأن المخاطرة المشتركة تفسر سبب كون تكرار توزيع العوائد يبدو وكأنه نفس الشيء بالنسبة لمختلف الآفاق الاستثمارية.

ونحن نطلق على هذا المقترح بفرضية السوق الكسرية بسبب هذا الهيكل الاحصائي المتشابه ذاتياً»[129].

وبنفس الشكل فإن الباحثين في Santa Fe Institute (SFI) يحللون الاسواق المالية كأنظمة معقدة التكيف المولدة للنتائج التي هي أيضاً متناقضة مع البحوث التقليدية في ظل النماذج التنظيرية الرائدة للسوق الرأسمالي، ولكنها تبدو متوافقة مع سلوكية سعر السهم الفعلية، ويمكن تلخيص اسلوبي EMH وSFI كالتالي:

«إن كل من FMH والنتائج الأولية لمحاكاة سوق الاسهم من قبل SFI تشير إلى احتمالية كون التوقعات المختلفة (غير المتوافقة) والاشكال العديدة للسلوكية من قبل عدد كبير من الافراد تولد سلوكية سعر أسهم تتناقض مع افتراضات النموذج التنظيري الرائد للاقتصاديات المالية. فكلاهما يشيران إلى ظهور اسعار خادعة (تحركات متواصلة بعيدة عن القيم الجوهرية الاساسية) وانهيارات الاسواق، مما يعني بأن الاسعار لا تميل بشكل متواصل للتعديل مع لحظة ورود المعلومات. ففي الحقيقة يبدو بأن الجزء الاعظم من تحركات السعر في اسواق رأس المال تتولد من قبل الاسواق نفسها. باختصار، إن كل من FMH والنتائج الاولية للمحاكاة في ظل SFI تميل إلى اضعاف صدق MPT وCAPM وحتى EMH نفسها»[130].

إن وجهات النظر الجديدة عن سلوكية سعر السهم التي تفرزها نظرية الفوضى ونظرية التعقيد تقترح بأن بعض المستثمرين ومتداولي الاسهم قد يستخدمون المعلومات المحاسبية والبعض قد لا يستخدمها. وفي الحقيقة، إن هاتين النظريتين تقترحان بأن بعض الافراد قد يستخدمون المعلومات المحاسبية خلال فترات معينة ولكنهم قد يوظفون مداخل فنية (ليست اساسية) في أوقات اخرى. وعليه، يبدو بأنه إذا رغب المحاسبون الاكاديميون أن يدرسوا الطريقة التي توظف من خلالها المعلومات المحاسبية المالية فيجب أن يتم توجيه النصح لهم بشكل سليم بأن يتبعوا خطى الكثير من الباحثين في حقل المحاسبة الادارية واكتشاف إمكانيات البحوث النوعية وتقنيات حقل العمل الميداني لدراسة استخدام معلومات المحاسبة المالية ضمن السياقات التي يتم فعلاً فيها هيكلة أو بناء هذه المعلومات واستخدامها[131].

4.11. المدخل الوضعي The Positive Approach

بالنسبة لاولئك الذين يتبنون النموذج التنظيري الرائد الوضعي/الاستقرائي/الأنساني فإن موضوع الدراسة الاساس هو:

أ – التطبيقات المحاسبية القائمة.

2- مواقف الادارة تجاه هذه التطبيقات.

فيرتأي مؤيدو هذا المدخل، بشكل عام، أما أن تكون الطرائق والاجراءات الفنية ممكنة الاشتقاق والتبرير في ضوء استخدامها المجرب أو أن الادارة تلعب دوراً مركزياً في تحديد الطرق والاجراءات التي يتم تطبيقها. ونتيجة لذلك فإن البحث المحاسبي المرتبط بالنموذج التنظيري الرائد الاستقرائي الانساني هو فهم وتفسير والتنبؤ بالتطبيقات المحاسبية القائمة. فعلى سبيل المثال ينظر Ijiri إلى مهمة هذا المدخل التنظيري الرائد كالآتي:

«إن هذا النوع من المنطق الاستقرائي لاشتقاق أهداف موجودة ضمنياً في سلوكية النظام القائم لا يستهدف في أن يكون منحاز لترسيخ واقع الحال القائم. إن الغرض من هذه الممارسة توجيه الانتباه أو تسليط الضوء، متى ما كانت هناك حاجة ماسة للتغيرات ومتى تكون هذه التغيرات ذات جدوى. فتغيرات مقترحة كنتيجة لدراسة من هذا النوع لها فرصة كبيرة في التطبيق الفعلي»[132].

1.4.11. اقتصاديات المعلومات

من الامثلة الرائدة (الامثولة) عن النموذج التنظيري الرائد لاقتصاديات المعلومات هناك دراسات Cardall، و Feltham Feltam and Demski(133). ففي مقالته يطرح Feltham اطار لتحديد قيمة التغير في نظام المعلومات من وجهة نظر الفرد الصانع لقرار مبني على المعلومات - ويعتمد الاطار على العناصر فرادى المطلوبة لاحتساب المنفعة المتوقعة لنظام معلومات معين، إن هذه العناصر هي الآتية:

1- مجموعة محتملة من التصرفات في ظل فترة ضمن أفق زمني معين.

2- دالة المنفعة لمدى من الاحداث التي تظهر خلال فترات معينة.

3- علاقات احتمالية بين الاحداث الماضية والمستقبلية.

4- احداث ومؤشرات من نظام المعلومات، بما فيها مؤشرات ماضية ومستقبلية.

5- مجموعة قواعد قرار كدالة للمؤشرات.

فينص الاطار بأن قيمة التغير من نظام معلومات إلى آخر تتساوى مع الفرق بين المنافع المتوقعة للبديلين.

وقد حلل Grandall منفعة النموذج التنظيري الرائد لاقتصاديات المعلومات للتطوير المستقبلي للنظرية المحاسبية، وطرح مدخل اقتصاديات المعلومات كمسار جديد للنظرية المحاسبية. ببساطة، إن هذا المدخل يتكون من الاعتراف بشكل صريح بكل عنصر في نموذج اقتصاديات المعلومات وتوسيع نطاق تصميم المحاسبة لكي تتضمن كافة هذه العناصر.

وأما المثال الثالث الرائد (الأمثولة) فهو كتاب Feltham and Demski «استخدام النماذج في تقييم المعلومات». وفي هذا الكتاب يعرض ويفسر الكاتبان نموذج اختيار المعلومة الذي ينظر لعملية تقييم المعلومة في ضوء الكلفة/ المنفعة وكعملية تعاقبية. ويتم تلخيص كامل العملية بالشكل التالي:

«إن تشخيص نظام معلومات معين n يؤدي إلى مجموعة من الاشارات يتم تجهيزها إلى صانع القرار، وبعد ذلك قد يستخدم صانع القرار المعلومات الناتجة في اختيار سلوكه a، وأن هذا السلوك قد يحدد، جزئياً، الاحداث x في الفترة اللاحقة. فيجب على تقييم المعلومات أن يتنبأ بالعلاقة بين كل العناصر في اعلاه: العملية المولدة للاشارة O(Y/n)، عملية التنبؤ - السلوك - الاختيار لصانع القرار a(Y/n)، والعلاقة بين السلوكيات المختارة والاحداث التي ستظهر O(x/y, n,a). وبالاضافة إلى ذلك، يجب على صانع القرار أن يتنبأ بالمنفعة الاجمالية W(x) التي سيشتقها من احداث الفترة اللاحقة، وكذلك كلفة تشغيل نظام معلومات معين W`(y,n)»[134].

فبالنسبة لاولئك الذين يتبنون اقتصاديات المعلومات فإن موضوع الدراسة الرئيس هو:

1- إن المعلومة تمثل سلعة اقتصادية.

2- إن حيازة المعلومة ترقى إلى مشكلة اختيار اقتصادي.

فينظر إلى المعلومة في ضوء معيار الكلفة - المنفعة ضمن اطار رسمي لنظرية القرار والنظرية الاقتصادية. ويتم تقييم المعلومة المحاسبية في ضوء قدرتها على تحسين نوعية الاختيار المثالي ضمن مشكلة الاختيار الاساسي التي يجب حلها من قبل الفرد أو مجموعة غير متجانسة من الافراد. فيجب على الفرد لوحده أن يختار

من بين مختلف السلوكيات التي لها مختلف النتائج المحتملة. وبافتراض وجود سلوكية اختيار متسقة وعقلانية المتحكم بها من خلال فرضية المنفعة المتوقعة فإن السلوك الذي يتمتع بالمنفعة المتوقعة الاعلى هو الذي يفضل من قبل الفرد. فالمعلومة ضمن هذا السياق مطلوبة لتعديل أو لتنقيح احتمالات النتائج الاصلية، وعليه فالفرد قد يواجه عملية من مرحلتين: المرحلة الاولى، وخلالها يولد أو ينتج نظام المعلومات مختلف الاشارات، والمرحلة الثانية، حيث يتم خلالها وفي ضوء ملاحظة الاشارة احداث تنقيح للاحتمالات واختيار للسلوك الافضل المشروط.

ويفضل نظام المعلومات الذي يتمتع بالمنفعة المتوقعة الاعلى. وبدورها، فإن المعلومة المطلوبة لاغراض تحليل التعديل المنتظم للاحتمال (تعديل Bayes) تسهل من التحليل المعلوماتي في ضوء قاعدة التعظيم الذاتي للمنفعة.

ويستعين مدخل اقتصاديات المعلومات في تطوره بحقول المعرفة متنوعة، بما في ذلك نظرية القرار، ونظرية المباراة، ونظرية المعلومات واقتصاديات المعلومات. وأن بعض من النماذج التحليلية المقترحة تتضمن نموذج نظرية القرار ونموذج نظرية التمثيل الموحد ونموذج تقييم المعلومة من قبل صانع القرار، ونموذج نظرية الفريق / المجموعة، ونظرية الافصاح / الكشف عن الطلب. فكل واحدة من هذه الأطر، في ضوء استناده على نموذج للمنشأة، يقوم باشتقاق الطلب على المعلومات المحاسبية والادارية. وتستند منفعة كل نموذج على درجة التجانس بين الطلب المشتق والاستخدامات الاربع الملحوظة لمعلومات المحاسبة الادارية وهي:

استخدام الاعتقاد المنقح، واستخدام تقييم الاداء (متضمناً b1 كاستخدام دافعي / محفز و b2، واستخدام المخاطرة المشتركة.

1- نموذج نظرية القرار، وكما هو مقترح من قبل Feltham فإنه يعرض إطار لتحديد قيمة التغير من نظام المعلومة على أنها فرق بين المنفعة المتوقعة بين نظام بديلين[135]. إن منفعة محدودة بتنقيح المعتقد لأنه لا يتضمن تقييم الاداء.

2- نموذج نظرية التمثيل الموحد، ويتضمن منشآت متعددة الافراد يختارون سوية (بشكل موحد) مجموعة التصرفات في ظل وجود قاعدة مشتركة لعدم التأكد المتولد للنتيجة. ومن الامثلة الرائدة هناك مقالات Wilson، و Demski and Swieringa، وDemski[136].

ويتم توضيح وتفسير الموقف في هذا النموذج كالآتي:

«إن كل فرد يهتم بتعظيم منفعته المتوقعة من خلال اختيار سلوكية وقاعدة مشتركة. ومرة ثانية، يمكن اشتقاق طلب المعلومات لاغراض تنقيح الاعتقاد. وبالاضافة إلى ذلك، سيكون لاختيار السلوك والقاعدة المشتركة تأثير مهم على المخاطرة الكلية المتولدة من المجموعة الموحدة التمثيل وعلى الكيفية التي يتم بها توزيع المخاطرة بين الاعضاء. ولأنه يمكن بناء القاعدة المشتركة، فيمكن استخدام نموذج نظرية المجموعة الموحدة التمثيل لاشتقاق استخدام المخاطرة المشتركة للمعلومة، وما يزال هناك غض للنظر عن الاستخدام الدافعي للمعلومة لأنه يتم افتراض عدم وجود أي مشاكل دافعية. وعلى وجه الخصوص، لقد افترضت كافة المعلومات بأنها متاحة بشكل عام وافترض بأن اختيار السلوك وتنفيذه يتم بشكل مشترك»[137].

3- نموذج صانع القرار المقيم للمعلومات، إن هذا النموذج يحتفظ بسمات تعددية الاشخاص ويتضمن مالك أو مقيم للمعلومات يخول صلاحية اختيار السلوك لوكيل أو وكلاء. وتتضمن الامثلة الرائدة كتاب Demski and Feltham[138]. ويتم تقييم الموقف في النموذج كالآتي: «لأن هذه النماذج لا تذكر صراحة دالة منفعة الوكيل، فإن القاريء لا يعرف فيما إذا كان الوكيل قد افترض بأنه يتصرف استناداً إلى مصلحته الافضل. وبالتالي فإن أي مضامين دافعية مشتقة من هذه النماذج مشكوك في امرها»[139].

4- نموذج نظرية الفريق: ويتضمن هذا النموذج سياق تعددية الافراد وقاعدة مشتركة وكما هو الحال مع نظرية التمثيل الموحد[140]. فيفترض في الافراد أن يتصرفوا في ضوء مصلحتهم الافضل من خلال استخدام المعلومات المتاحة لهم فقط وأن يحتفظوا في ذاكرتهم باستمرار مسألة رفاهية الفريق. ويتم تقييم الموقف في هذا النموذج كالآتي:

«إن مشكلة الفريق تتجلى في اختيار قاعدة قرار واحدة لاجل تعظيم رفاهية الفريق في ظل المعلومات غير المركزية، فمن الواضح، يمكن اشتقاق استخدام المعلومة لتنقيح الاعتقاد من نموذج الفريق ولكن هناك دور دافعي للمعلومة ضمن نموذج الفريق لأنه يفترض بأن لدى كافة الافراد نفس التفضيلات.

وبالتالي، كل عضو في الفريق سيطبق أي قاعدة قرار تعطى له. وبالاضافة إلى ذلك، إن افتراض تطابق التفضيلات يعني بأن المحددات التقنية هي العوائق الوحيدة للمشاركة والاستخدام التامين للمعلومات التي يتم الحصول عليها بشكل خاص. بمعنى، عندما يمكن نقل المعلومات في حالة الفريق فقد افترض بأنها تنقل بشرف (أي بصدق ونزاهة). ففي حالة اكثر واقعية ، قد تمنع المصلحة الذاتية وكذلك اسلوب التقنية المستخدم من التوصيل الكامل والشريف للمعلومة ضمن المنشأة»[141].

5- نموذج الكشف عن الطلب. إن هذا النموذج يشبه نموذج نظرية الفريق مع مسألة اضافية ألا وهي كيفية حث أو تحفيز الوكلاء على الكشف عن معلوماتهم الخاصة وبكل صدق ونزاهة، وبالتالي كيفية استخدامها لتعظيم ارباح المنظمة. وتتضمن الامثلة الرائدة مقالات وGroves، وLeob and Groves[142]، وتتحقق المنفعة من النموذج من خلال تحقيق كل من استخدام تنقيح المعتقد والاستخدام الدافعي.

2.4.11. النموذج التنظيري الرائد للوكالة/التحليلي

The Analytical - Agency Paradigm

هناك نوعان من الامثلة التنظيرية الرائدة يتسم بها النموذج التنظيري الرائد للوكالة: النموذج التنظيري التحليلي أو النموذج التنظيري الرائد للمالك- الوكيل، الذي هو أساساً رياضي المنحنى، والنموذج التنظيري الرائد الوضعي-الوكيل، الذي هو بالاساس ميداني المنحنى. إن شدة الاختلاف بين المدخلين تتضح من خلال الملاحظات التالية:

«هناك تقريباً مجموعتين من الادبيات المنفصلتين النافعتين اللتان تتطرقان إسمياً إلى نفس المشكلة..... إن لكل واحدة من ادبيات الوكالة نقاط قوتها وضعفها، وفي لحظة ما ظهرت شدة الاختلاف بينهما..... إن جزء من ذلك يعود إلى الاستبدالية الصحافية الذي يتطور عندما يأخذ الاكاديميون الميالون للرياضيات موقف مفاده بأنه ما لم تكن اللغة التحليلية لغة رياضية فهي ليست محكمة، وإذا لم يكن بالامكان حل المشكلة باستخدام الرياضيات فيجب التخلي عن الجهد. وجزء يعود إلى الاعتقاد بأن الافتقار إلى استخدام الرياضيات في ادبيات الوكالة الوضعية

يؤدي إلى تنظير ارتجاعي الذي يفترض بأن الفرضيات سوف لن تدحض.... ولكن البعض يرى بأن القليل تماماً قد وظف في نماذج الوكيل-المالك الحالية بحيث أن هناك القليل من الأمل بتحقيق نتائج تفسر الكثير من التنوع الغني للممارسات المتناقضة التي تتم مشاهدتها..... ومن ناحية اخرى، يبدو وبشكل مبرر بالنسبة للبعض الآخر بأن طرائق ادبيات الوكالة الوضعية غير مقيدة ومحفوفه بالمخاطرة من زاوية كونها قريبة من اللغو وتكرار الكلام »[143].

ترجع جذور النموذج التنظيري الرائد للوكالة-التحليلي إلى المحاولة الرائدة التي طرحت في مقالة Goase الاولى من نوعها من هذا المجال والتي اشارت لأول مرة إلى طبيعة المنشأة والعلاقات بين المالك والوكيل[144].

وهو أيضاً وضع تأكيداً على العقود الطوعية التي تظهر بين مختلف الاطراف التنظيمية (أي الاطراف ذات العلاقة بالمنظمة) كحل كفوء لتضارب المصالح هذه. وعليه فقد تطور النموذج التنظيري الرائد للوكالة/التحليلي لكي يتم النظر إلى المنشأة على أنها سلسلة مترابطة من العقود في ظل مقولة من قبل Jensen and Meckling بأن المنشآت ما هي إلا «خيالات قانونية تخدم كسلسلة مترابطة لمجموعة من العلاقات التعاقدية بين الأفراد»[145].

ولقد توسع F. Fama في منظور سلسلة العقود المترابطة لتضمين كل من الاسواق الرأسمالية واسواق السلوكية الادارية»[146].

ويقال بأن علاقة الوكالة تكون قائمة عندما يتطلب عقد، بين فرد/افراد (مالك/مالكين) وشخص آخر/آخرين (وكيل/وكلاء) انجاز خدمة لصالح المالك، أي تفويض صلاحية صنع القرار إلى الوكيل[147]. فقد افترض بأن كل من المالك والوكيل يتم تحفيزهما بالمصلحة الذاتية لوحدها، أي لتعظيم منفعتهم الذاتية، وأن يكونوا مدركين أيضاً لمصلحتهم المشتركة. فكما أشار Fama: «في الحقيقة ينظر إلى المنشأة كفريق من الافراد الذي يتصرف اعضاءه في ضوء مصلحتهم الذاتية ولكنهم يدركون بأن مصائرهم تعتمد إلى مدى معين على بقاء الفريق على قيد الحياة عند تنافسهم مع فرق اخرى»[148]. فالوكيل يكافح نحو تعظيم الاجور التعاقدية التي يستلمها في ظل مستويات جهود ضرورية. وأما المالك فهو يكافح من أجل تعظيم العوائد من استخدام موارده في ظل الاجر المدفوع إلى الوكيل. فقد

افترض بأن تناقضات المصلحة هذه تجلب أو تجر إلى حالة التوازن من خلال عقود متفق عليها. إن العقود تفرض على الاعضاء أن يوافقوا على مجموعة من السلوكيات التعاونيـــة في ظـل دوافع المصلحة الذاتية الموجودة ضمنياً[149]. وهناك سببان قد يؤديان إلى تنافر بين المصلحة الذاتية والسلوكية التعاونية واختيار متعارض أو غير مواتي ومخاطرة اخلاقية، وهذه كلها مشاكل نابعة من المعلومات.

ويظهر الاختيار المتعارض أو غير المواتي، كمشلكة معلومات، عندما يستخدم الوكيل معلومات خاصة لا يمكن التحقق من صدقها من قبل المالك لكي ينجز وبنجاح قاعدة المدخلات – السلوك بشكل يختلف عن ذلك المفضل من قبل المالك مما يجعل المالك غير قادر على تحديد فيما إذا كان الوكيل قد قام بالاختيار الصحيح. وأما مشكلة المخاطرة الاخلاقية، كمشكلة معلومات بعد الحدث، فهي تظهر عندما تكون هناك مشاكل وتناقضات دافعية نتيجة لصياغة العقود في ظل بدائل سلوك غير تامة. تمعن جيداً في كل من حالة التأمين ضد الحريق ومشكلة السجينين. فكما لاحظ Arrow «إن اشتعال حريق قد يرجع إلى مساهمة ظروف خارجية واختيار شخصي مثل عدم الاكتراث والاهمال أو في الحالة المتطرفة، إحراق المباني عن عمد، وعليه فإن بوليصة التأمين ضد الحريق تخلق دافع للفرد لكي يغير سلوكه وبالتالي فإن التأمين ضد الحريق يتوقف من كونه مجرد تأمين ضد حريق لا يمكن السيطرة عليه»[150]. والآن لنتمعن في مقالة Stanley Baiman فهو يعرض لنا مشكلة السجينين بالشكل التالي «إن مشكلة السجينين تطرح مخاطرة اخلاقية. فكلا الشخصين سيكون في حالة افضل إذا لم يعترف كلاهما. ولكن سلوك من هذا النوع لا يمكن الزامه بالقوة، لأنه لا يمكن للسجينين أن يكتبا عقد ملزم بينهما مبني على سلوكيتهما الاعترافية»[151].

ولقد تم اغفال مشكلة الاساس بالاختيارات المختلفة المتعلقة بالآتي:

1- التوزيع الاولي للمعلومات والمعتقدات (إن مشكلة الوكالة الاساس تفترض بأنه ليس هناك فرد لديه معلومات مسبقة للعقد، أي ليس هناك عدم تماثل للمعلومات قبل العقد).

2- وصف لعدد الفترات (إن مشكلة الوكالة الاساس تفترض عالم ذي فترة واحدة).

3- وصف لدالة انتاج المنشأة في ضوء:

أ- مقدار رأس المال المجهز من قبل المالك.

ب- مستوى جهد الوكيل.

ج- حالة تحقق غير متأكدة محددة خارجياً مثل الجو عطل الماكنة، سلوكية المنافسين وغيرها التي تؤثر على إنتاجية الوكيل.

4- وصف لمجموع السلوكيات الممكنة التي من بينها يختار الوكيل.

5- وصف لاسواق العمالة ورأس المال.

6- وصف لمجموعة من أنظمة المعلومات الممكنة.

7- وصف للنظام القانوني/التشريعي الذي يحدد نوع السلوك الذي يمكن فرضه قانونياً وأي دليل هو المسموح به.

8- وصف لجداول الدفع الملائمة (إن نموذج الوكالة الاساس يفترض بأن المالك يختار جدول الدفع ونظام رقابة المكافآت وتحفيز الوكيل).

9- وصف لحل نموذج الوكالة الاساس. فهو يتكون من:

i- عقد الاستخدام الذي يندرج فيه.

ii- خيارات نظام المعلومات.....

iii- تحديد الكيفية التي يقطع بها الوكيل وعداً بالتصرف.

ب- التصرف الفعلي للوكيل»[152].

10- دور المصلحة الذاتية.

11- مفهوم الحل وطبيعة المثالية.

3.4.11. فرضية تمهيد الدخل / إدارة صافي الارباح

Income Smoothing Hypothesis/ Earning Management Hypothesis

1- طبيعة تمهيد الدخل Nature of Smoothing

يمكن النظر إلى تمهيد الدخل على أنه تطبيع مقصود للدخل لكي يبلغ اتجاه أو مستوى مفضل. وبالرجوع إلى عام 1953 فقد قال Hey worth بأن «الكثير من الطرائق والاجراءات الفنية التي يمكن تطبيقها للتأثير على تعيين صافي الدخل بين

فترات محاسبية متعاقبة..... لتمهيد أو تسوية شدة التقلبات في صافي الدخل»[153]. وقد تبع ذلك طروحات من قبل Manson and Downs[154]، وGordon[155] بأن مدراء الشركات المساهمين محفزين لتمهيد دخولهم (أو ضمان وظائفهم) في ظل الافتراض بأن الاستقرار في الدخل ونسبة النمو فيه مفضلة على معدلات دخول عالية وتقلبات اكبر. وعلى وجه الخصوص قام Gordan بصياغة نظرية حول تمهيد الدخل وكالآتي:

الافتراض 1: إن المعيار الذي تستخدمه إدارة الشركة المساهمة عند الاختيار من بين المباديء المحاسبية هو تعظيم منفعتها أو رفاهيتها.

الافتراض 2: تزداد منفعة الادارة مع:

أ. ضمان استمرارية وظيفتها.

ب. مستوى ونسبة نمو في دخل الادارة.

ج- مستوى ونسبة نمو في حجم الشركة المساهمة.

الافتراض 3: إن تحقيق أهداف الادارة المذكورة في (2) يعتمد جزئياً على رضا حملة الاسهم عن ادارة المنشأة المساهمة، أي، مع بقاء العناصر الاخرى ثابتة، كلما كان حملة الاسهم اكثر سعادة ورضا كلما كان ضمان استمرار الوظائف والدخل وغيرها اكبر بالنسبة للادارة.

الافتراض 4: يزداد رضا حملة الاسهم عن الادارة مع نسبة معدل نمو دخل الشركة المساهمة واستقرار دخلها. ويمكن التحقق من هذا الافتراض بسهولة وكما هو الحال مع الافتراض 2.

المبرهنة: في ظل كون الافتراضات الاربع السابقة مقبولة أو وجد بأنها حقيقية فإن ما يترتب عن ذلك هو أن الادارة، ضمن حدود معينة لسلطتها، أي المدى المسموح به من قبل القواعد المحاسبية:

أ- ستقوم بتمهيد الدخل المندرج في كشف الدخل.

ب- وسنقوم بتمهيد نسبة النمو في الدخل. ونعني بـ «تمهيد نسبة النمو في الدخل» بأنه إذا كانت نسبة النمو عالية فيجب تبني الاساليب الفنية المحاسبية لتحفيضها، والعكس صحيح[156].

وقدم Beidelman أفضل تعريف لتمهيد الدخل وكالآتي:

«يمكن تعريف تمهيد الدخل بأنه تخفيض مقصود للتقلبات حول مستوى ما للدخل الذي يعتبر حالياً على أنه اعتيادي بالنسبة للمنشأة. وبهذا المعنى فإن تمهيد الدخل يمثل محاولة من جانب إدارة الشركة لتخفيض الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى المدى المسموح به في ظل المباديء المحاسبية والادارية المعقولة»[157].

وبافتراض صحة هذا التعريف فأن ما نحتاج إلى تفسيره هو الدافعية للتمهيد وابعاد التمهيد وادوات التمهيد.

2- دوافع التمهيد Motivations of Smoothing

على الأقل ابتداءاً من عام 1953، أو عن Heyworth بأن الدوافع من وراء تمهيد الدخل تتضمن تحسينات في العلاقات مع الدائنين والمستثمرين والعمال وكذلك تخفيض لقوة تقلبات دورات الاعمال التجارية من خلال عمليات سايكولوجية[158].

ويقترح Gordon بأن:

1- المعيار الذي تستخدمه إدارة الشركة المساهمة في الاختيار من بين المباديء المحاسبية هو تعظيم منفعتها أو رفاهيتها.

2- إن نفس المنفعة هي دالة ضمان استمرارية الوظائف، ومستوى ونسبة نمو الراتب، ومستوى ونسبة نمو حجم المنشأة.

3- إن رضا حملة الاسهم عن اداء المنشأة المساهمة يعزز من مكانة ومكافئات الادارة.

4- إن نفس الرضا يعتمد على نسبة نمو واستقرار دخل المنشأة[159].

وعندما تجتمع هذه الافتراضات سوية فإنها تولد زخم كافي لتمهيد الدخل، وكما هو مفسر من خلال المبرهنة التالية:

«باعتبار أن الافتراضات الاربع في اعلاه مقبولة أو وجد بأنها حقيقية فأن ما يترتب عن ذلك هو أن الادارة يجب، ضمن حدود سلطتها، أي المدى المسموح به من قبل القواعد المحاسبية:

1- تمهيد الدخل المندرج في كشف الدخل.

2- تمهيد نسبة النمو في الدخل. ونعني بنسبة تمهيد الدخل الآتي:

إذا كانت نسبة النمو عالية فيجب تبني التطبيقات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيضها والعكس صحيح»[160].

ويعطي Biedleman سببين لتمهيد الدخل المقرر من قبل الادارة[161]، السبب الاول فهو مبني على الافتراض بأن المسار المستقر للدخل قادر على دعم مستوى مقسوم ارباح اعلى من مسار الدخل المتغير، وله تأثير ايجابي على قيمة اسهم المنشأة حيث أن المخاطرة الكلية للمنشأة ستنخفض. فهو يذكر: إلى المدى الذي تؤثر فيه التقلبية الملحوظة حول إتجاه لصافي الدخل المقرر ومقسوم الارباح على توقعات المستثمر الذاتية للنتائج المحتملة للدخل ومقسوم الأرباح فأن الادارة قادرة في التأثير ايجابياً على قيم أسهم المنشأة من خلال تمهيد الدخل»[162].

وأما السبب الثاني فينسب للتمهيد القدرة على الدورة الطبيعية للدخل المقرر (أي تخفيف حدة تقلبات الدخل صعوداً وهبوطاً في دوره طبيعية للنشاط التجاري)، ومن المحتمل أن يخفض التمهيد الأرتباط بين عوائد المنشأة المتوقعة وعوائد محفظة السوق، فهو يذكر «إلى الحد الذي يكون فيه التطبيع الذاتي للدخل ناجحاً، وأن التباين المشترك المخفض للعوائد مع السوق قد اعترف به من قبل المستثمرين وتم ادخاله في عمليات تقييمهم، فسيكون للتمهيد تأثيرات نافعة إضافية على أقيام الاسهم»[163].

فالتمهيد يتولد من حاجة الادارة إلى تحييد عدم التأكد البيئي وتخفيض التقلبات الواسعة أو الكبيرة في الاداء التشغيلي للمنشأة المعرضة لدورات تتسم بأوقات عصيبة وجيدة. ولاجل القيام بذلك، فإن الادارة قد تلجأ إلى سلوكية الرخاوة التنظيمية[164]، وسلوكية المرونة في الموازنات التخطيطية[165]، أو سلوكية تجنب المخاطرة[166]. فكل واحدة من هذه السلوكيات تحتاج إلى قرارات مؤثرة على حصول و/أو مكان وزمان المصفوفات الاستنسابية التي تؤدي إلى تمهيد الدخل.

وبالاضافة إلى هذه السلوكيات الهادفة إلى تحييد عدم التأكد البيئي، فمن الممكن أيضاً تحديد السمات التنظيمية التي تميز بين مختلف المنشآت في ضوء مدى التمهيد الذي تقوم به. فعلى سبيل المثال، قام[167] بتحليل تأثيرات فصل الملكية عن الرقابة على تمهيد الدخل في ظل كون أن المنشآت المسيطر عليها من قبل الادارة هي الاكثر

احتمالاً أن تقوم بالتمهيد كدليل على الاستنساب الاداري والمرونة في الموازنة التخطيطية. فالنتائج تؤكد بأن تمهيد الدخل أكبر بين المنشآت المسيطر عليها من قبل الادارة مع وجود عوائق عالية للدخول إلى السوق.

كما وينسب إلى الإدارة أيضاً مراوغتها بشأن الابلاغ عن محددات المباديء المحاسبية المقبولة عموماً من خلال محاولة تمهيد ارقام الدخل لاجل توصيل توقعاتهم بشأن مجرى النقد المستقبلي، من خلال هذه العملية، معولية التنبؤ المبني على سلسلة الارقام المحاسبية الملحوظة الممهدة[168]. ولقد افترض بأن هناك ثلاث محددات تدفع بالادارة إلى التمهيد:

1- آليات السوق التنافسي التي تخفض من الخيارات المتاحة للادارة.

2- برنامج مكافأة الادارة، التي تربط بشكل مباشر مع اداء الادارة.

3- التهديد باستبدال الادارة.

إن هذا التمهيد غير محصور ضمن نطاق الادارة العليا والمحاسبة الخارجية. فهو يفترض أيضاً أن يكون قيد الاستخدام من قبل الادارة في المستويات الادارية الدنيا وفي المحاسبة الداخلية في شكل مرونة تنظيمية ومرونة في الموازنات التخطيطية[169].

ومؤخراً، تم تغيير المصطلح من «تمهيد الدخل» إلى «إدارة الارباح». إن التركيز على إدارة الأرباح ناتج من تأثير الإدارة وأهميتها في الوصول إلى قياس ملخص معين لاداء المنشأة. فينظر إلى «إدارة الأرباح» على أنه تدخل مقصود في عملية المحاسبة الخارجية لاجل تحقيق مكسب خاص. إن خيارات المستحقات المتنوعة المسموحة والمتاحة في ظل المباديء المحاسبية المقبولة عموماً وسهولة تعرض هذه المستحقات للتلاعب هي التي تسمح بأمكانية إدارة الأرباح. ويمكن استخدام المستحقات باستمرار مما يسمح للاداريين بتعديل وإدارة الأرباح لتحقيق مستوى مثالي في كل سنة. ولقد إتضح بأن إدارة الأرباح محفزة برغبة الادارة بزيادة الدخل السنوي للشركة المساهمة[170][171] وللتأثير على النزاعات بالأنابة[171]. وعلى إحتمالية التشريعات التجارية الاجنبية[173].

3- أبعاد التمهيد The Dimensions of Smoothing

تتمثل أبعاد التمهيد أساساً بالوسائل المستخدمة لتحقيق تمهيد لأرقام الدخل فيميز Dascher and Malcolm بين التمهيد الحقيقي والتمهيد الاصطناعي وكالآتي: يشير التمهيد الحقيقي إلى الصفقة الحقيقية التي تتم أولاً في ضوء تأثيرها على الدخل، في حين إن التمهيد الاصطناعي يشير إلى الاجراءات المحاسبية التي تطبق للقيام بعملية مناقلة للكلف و/أو الايرادات من فترة إلى اخرى»[174].

فكلا نوعي التمهيد قابلين للتمييز. فعلى سبيل المثال، إن مقدار المصاريف المعترف بها قد يكون أقل أو أكبر من تلك الفترات السابقة أما بسبب التصرفات المقصوده بشأن مستوى المصاريف (التمهيد الحقيقي)، أو بسبب طرق الابلاغ (التمهيد الاصطناعي). ولكلا النوعين تم اقتراح اختبار ميداني لرسم منحنى يتلائم مع مسار دخل يحتسب كالآتي:

1- إستبعاد أي متغير لغرض التلاعب.

2- عدم استبعاده.

فإذا كانت انحرافات المشاهدات حول المنحنى أقل في الحالة الاخيرة، فإن تمهيد الدخل هو نتيجة لصفقات في الحسابات[175].

وتم أيضاً الأخذ بنظر الاعتبار بالتمهيد الاصطناعي من قبل Copeland، فقد عرفه كالآتي:

«يتطلب تمهيد الدخل اختيار متكرر للقياس المحاسبي أو قواعد الابلاغ بنمط معين، وأن تأثير ذلك هو الابلاغ عن مسار دخل انحراف اصغر عن الاتجاه وعلى العكس مما كان يمكن أن يظهر»[176].

وبجانب التمهيد الحقيقي والاصطناعي هناك ابعاد اخرى للتمهيد تم ذكرها وتحليلها في الادبيات. فهناك تصنيف شائع يضيف بعد ثالث للتمهيد، وعلى وجه الخصوص، التمهيد التصنيفي. فلقد ميزت Barema وآخرون بين أبعاد التمهيد الثلاث وكالآتي:

1- التمهيد من خلال حصول الاحداث و/أو الاعتراف بها: يمكن للادراة أن توقف الصفقات بحيث أن تأثيراتها على الدخل المعترف به ستميل إلى تخفيض

تقلباته بمرور الزمن. وفي الأغلب، فإن التوقيت المخطط لظهور الاحداث (مثل البحث والتطوير) هو دالة القواعد المحاسبية المتحكمة بالاعتراف المحاسبي بالاحداث.

2- التمهيد من خلال التوزيع بمرور الزمن. في ظل الحدث والاعتراف به، فأن للإدارة سيطرة استنسابية أكبر على تحديد الفترات التي تتأثر بالبعد الكمي للاحداث.

3- التمهيد من خلال التصنيف (وبالتالي فهو تمهيد تصنيفي). فعندما تكون ارقام كشف الدخل عدا رقم صافي الدخل (الصافي بعد كافة الايرادات والمصاريف) هي موضوع التمهيد، فيمكن للاداره أن تصنف بنود كشف الدخل لتخفيض التقلبات في تلك الارقام بمرور الزمن. ومن الناحية الجوهرية، إن التمهيد الاصطناعي يتناظر مع التمهيد من خلال التوزيع بمرور الزمن. فإدارة صافي الارباح مستمرة في تمهيد الدخل من خلال التركيز على استخدام المستحقات الاختيارية[177].

4.4.11. النظرية المحاسبية الوضعية positive theory of accounting

جاءت الدعوة لاستخدام المدخل الوضعي في المحاسبة من قبل Jensen عندما ادعى بأن «البحوث المحاسبية (ما عدا استثناء أو استثنائين جديرين بالذكر) هي غير علمية لأن تركيز هذه البحوث بشكل ساحق كان معياري وتعريفي [178]». وبعد ذلك طالب Jensen «بتطوير نظرية وضعية للمحاسبة التي تقوم بتفسير لماذا المحاسبة على ما هي عليه، لماذا يقوم المحاسبون بما يقومون به، وأي تأثيرات لهذه الظراهر على الناس وعلى استغلال الموارد[179]». فالرسالة الاساس، أصبحت لاحقاً معروفة بمدرسة Rochester للمحاسبة، هي أن معظم النظريات المحاسبية ليست بعلمية لانها معيارية ويجب استبدالها بنظريات وضعية التي تفسر التطبيقات المحاسبية الحقيقية في ضوء الاختيار الطوعي من قبل الادارة للاجراءات المحاسبية وكيف أن المعايير الصادرة من جهات تشريعية ومركزية قد تغيرت بمرور الزمن.

فالجوهر الاساس للمدخل الوضعي في المحاسبة هو تفسير اختيار الادارة للمعايير المحاسبية والتنبوء بذلك من خلال تحليل كلف ومنافع افصاحات مالية معينة بالعلاقة مع مختلف الافراد وتوزيع الموارد ضمن الاقتصاد، فالنظرية

الوضعية مبنية على افتراضات بأن الاداريين وحملة الاسهم وواضعي المعايير هم عقلانيين وأنهم يحاولون تعظيم منافعهم، التي هي مرتبطة بشكل مباشر بمكافئاتهم، وبالتالي مرتبطة بثروتهم، فأختيار أي سياسة محاسبية من قبل أي من هذه المجموعات يستند إلى المقارنة بين الكلف والمنافع النسبية للاجراءات المحاسبية البديلة بطريقة بحيث تؤدي إلى تعظيم منفعتهم. فعلى سبيل المثال، لقد قدمت فرضية مفادها بأن الادارة تأخذ بنظر الاعتبار تأثيرات الارقام المحاسبية المندرجة في الكشوف المالية على التشريعات الضريبية والكلف السياسية ومكافئات الادارة، وكلف انتاج المعلومات، والقيود المندرجة في عقد السند. ونفس الفرضية يمكن أن تصاغ بشأن واضعي المعايير، والاكاديميين، والمدققين وغيرهم. وفي الحقيقة، إن ما هو مثالي من وجهة نظر المدخل الوضعي هو تطوير فرضيات بشأن العناصر التي تؤثر على الاجراءات المحاسبية واختبار صدق هذه الفرضيات ميدانياً.

1- لتعزيز معولية التنبؤ المبني على سلسلة الارقام المحاسبية الممهدة المرافقة لاتجاه يعتبر الافضل أو اعتيادي من قبل الادارة.

2- لتخفيض عدم التأكد الناجم من التقلبات في ارقام الدخل بشكل عام، وتخفيض المخاطرة المنتظمة، وعلى وجه الخصوص من خلال تخفيض التباين المشترك لعوائد المنشأة مع عوائد السوق.

فعلى العكس من فرضية تمهيد الدخل، فإن النظريات الوضعية في المحاسبة تفترض بأن اسعار الاسهم تعتمد على مجرى النقد وليس على صافي الارباح المعترف به. وبالاضافة إلى ذلك، في ظل السوق الكفوء، يتم تقويم شركتين لهما توزيعات مجرى نقد متطابقة بنفس الطريقة بالرغم من استخدامها لاجراءات محاسبية مختلفة. فالمسألة المركزية بالنسبة للنظريات الوضعية هي تحديد الكيفية التي تؤثر بها الاجراءات المحاسبية على دالة مجرى النقد وبالتالي على دالة منفعة الادارة للحصول على اكتشافات بشأن العناصر التي تؤثر على اختيار الادارة للاجراءات المحاسبية. ويتم حل هذه المشكلة من خلال الافتراضات النظرية التالية:

1- إن نظرية الوكالة ربما تكون قد ظهرت للوجود أصلاً من خلال تأكيدها على العقود الطوعية التي تظهر بين مختلف الاطراف التنظيمية كحل كفوء

لتنافضات المصالح. فهذه النظرية تتطور من خلال النظر للمنشأة على أنها شبكة مترابطة من العقود في ظل عبارة من قبل Jensen and Meckling «بأن المنشآت ما هي إلا تخيلات قانونية تخدم شبكة من العلاقات التعاقدية المترابطة بين الافراد»[180]. ولقد توسع Fama في مدخل شبكة من العقود المترابطة لكي تشمل أسواق رأس المال وأسواق العمالة الادارية[181].

2- في ظل منظور شبكة التعاقدات المترابطة هذا للمنشأة فإن نظرية الكلفة التعاقدية تنظر إلى دور المعلومات المحاسبية على أنه مراقبة والزام بهذه العقود لتخفيض كلف الوكالة الناجمة من تناقضات معينة في المصالح. إن أحد التناقضات المحتملة قد يكون التناقض بين حملة سندات وحملة أسهم منشأة بشأن الدين القائم، وفي حالات مثل هذه فإن القرارات لصالح حملة الأسهم ليس من الضروري أن تصب في مصلحة حملة السندات. وهذا قد يتطلب من اتفاقات الاقراض أن تحدد وتعرف قواعد القياس لاحتساب الارقام المحاسبية لاغراض شروط عقود الاقراض المقيدة. وأما الاتفاقات الاخرى المحتملة التي تستوجب استخدام الارقام المحاسبية في الكشوف المالية المدققة لاغراض مراقبة الشروط المندرجة في الاتفاقات فتتضمن عقود مكافأة الادارة والقوانين الداخلية للشركات المساهمة. وعليه فأن نظرية التكاليف التعاقدية تفترض بأنه يتم اختيار الطرق المحاسبية كجزء من عملية تعظيم الثروة[182].

إن المدى الذي يعتمد فيه الاختيار المحاسبي على الثروة التعاقدية على الاحجام النسبية للكلف التعاقدية، وتتضمن هذه الكلف التعاقدية الآتي:

أ- كلف الصفقات (مثلاً كلف السمسرة).

ب- كلف الوكالة (مثلاً، كلف المراقب، وكلف الالزام، والخسارة المتبقية الناجمة من الاختلال الوظيفي للقرارات (قرارات غير كفوءة).

ج -كلف المعلومات (مثلاً كلف الاطلاع والدراية).

د- كلف إعادة التفاوض (مثلاً كلف إعادة كتابة العقود الحالية عندما تعتبر متعادمة من خلال حدث ما لم يكن بالامكان التنبؤ به في حينه).

هـ- كلف الافلاس (مثلاً الكلف القانونية للافلاس وكلف الاختلال الوظيفي).

فكلا الافتراضين يعنيان ضمنياً بأن الادارة تختار الاجراءات المحاسبية المثالية لغرض تحقيق هدف معين. فالمشكلة الجوهرية للمدخل الوضعي تستند على تحديد أي العناصر هي التي من المحتمل أن تؤثر على الاختيار المثالي الموجه من خلال افتراضات نظريات الوكالة وكلفة العقود[183].

إن الاختيار المحاسبي يستند إلى المتغيرات الممثلة لدوافع الادارة في اختيار الطرق المحاسبية في ظل خطط المكافئات، وعقود الدين والعملية السياسية. ونتيجة لذلك تظهر ثلاث فرضيات: فرضية خطة المكافئات، فرضية الدين/رأس المال، وفرضية الكلف السياسية. وتصاغ هذه الفرضيات عموماً في ضوء السلوكية الانتهازية للاداريين. وهذه كالآتي:

1- فرضية خطة المكافئات المالية. وتنص هذه الفرضية بأن مدراء المنشأة التي لديها خطة مكافئات مالية من المحتمل تماماً أن يستخدموا الطرق المحاسبية التي تزيد من الدخل المعترف به. إن المنطق الاساس هنا هو أن سلوكية من هذا النوع قد تزيد من القيمة الحالية للمكافئات المالية ما لم تكن هناك تعديلات على الطريقة المستخدمة.

2- فرضية الدين/رأس المال. وتنص هذه الفرضية بأنه كلما كانت نسبة الدين إلى رأس المال عالية، التي توازي القول بأنه كلما كانت المنشأة مقيدة بشروط قاسية في عقد الدين وبالتالي أرجحية كبيرة بخرق هذه الشروط وبحصول كلف عدم ايفاء فني فإن هناك احتمالاً كبيراً بأن يقول المدراء باستخدام الطرائق المحاسبية التي تزيد من الدخل.

3- فرضية الكلف السياسية. وتنص بأن الشركات الكبيرة وليس الصغيرة هي الاكثر احتمالاً بأن تقوم باستخدام الاختيارات المحاسبية التي تخفض من الارباح المعترف بها.

لقد تأثر المدخل الوضعي في المحاسبة عموماً بمقالة معروفة تماماً التي نادى فيها Friedman» بتمييز الاقتصاد الوضعي بشكل قاطع عن الاقتصاد المعياري»[184]. وفي الحقيقة ينسب Friedman هذا التمييز بين العلم «الوضعي» والعلم «المعياري» إلى Keynes الذي كتب:

«يمكن تعريف العلم الوضعي بأنه حقل معرفة منظم يهتم بما هو عليه الحال وأما العلم المعياري أو التوجيهي فهو حقل معرفة منظم يرتبط بمعايير ما ينبغي أن يكون عليه الحال، وبالتالي فهو يتعلق بما هو مثالي كشيء متميز عما هو حقيقي»[185].

5.4.11. تقييم المدخل الوضعي Evaluation of the Positive Approach

ينظر المدخل الوضعي في «لماذا» تطورت الاجراءات المحاسبية و/أو النظريات المحاسبية بالطريقة التي تطورت بها لأجل تفسير و/أو التنبؤ بالاحداث المحاسبية. وبهذا الشكل، فإن المدخل الوضعي يسعى إلى تحديد نظرية تفسر الظواهر القائمة، ويتم عموماً تمييز المدخل الوضعي عن المدخل المعياري الذي يسعى إلى صياغة نظريات تفسر «ما يجب أن يكون عليه الحال»، وليس «ما هو عليه الحال». ويبدو بأن المدخل الوضعي قد خلق تفاؤل كبير بين مؤيديه، وكما تشهد بذلك العبارات التالية:

«هناك فعلياً عدد غير محدود من المسائل الوضعية المهمة التي يمكن التطرق لها من خلال منهجيتنا البحثية العلمية في ضوء طبيعة استمرارية قيام هيئة الاوراق المالية SEC ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB باصدار المعايير المحاسبية».

وبالاضافة إلى ذلك، إن هذا المدخل البحثي ليس مهم فقط للاكاديميين في المحاسبة، والمالية والاقتصاد، وإنما مهم أيضاً لطلبتنا ومهنة المحاسبة (بالرغم من أن المهنة قد تجد بعض النتائج على أنها مزعجة»[188].

ومن الطبيعي فإن الكل لا يشارك في هذا التفاؤل - إن احدى الانتقادات الهجومية للمدخل الوضعي دارت حول النقاط الاربع التالية[189]:

- إن تأكيد مدرسة Rochester بأن نوع البحث الوضعي «الذي يقومون به هو مطلب أو شرط مسبق للنظرية المعيارية المحاسبية، مبني على خلط لمجالات الظواهر في مستويات مختلفة (الوحدات المحاسبية كنقيض للمحاسبين) وبالتالي فهو خاطيء.
- إن مفهوم «النظرية الوضعية» مأخوذ من فلسفة علمية بالية، وهو، على أية حال، اسم مغلوط لأن نظريات العلم الميداني لا تعطي نتيجة قاطعة حول «ما هو عليه الحال».

■ بالرغم من أنه يمكن استخدام النظرية فقط لاغراض التنبؤ حتى وإن كانت خاطئة، ولكن النظرية التفسيرية من النوع الذي تسعى إليه مدرسة Ro-chestor أو تلك التي يراد لها أن تستخدم لاختبار الفرضيات المعيارية، ينبغي أن لا يعرف عنها بأنها كاذبة. إن طريقة التحليل التي تأخذ المسار المنطقي التي يبتدأ من الظواهر إلى المقدمات (وليس من المقدمات إلى الظواهر) التي هي طريقة مقبولة على أساس الدليل هي طريقة ملائمة لبناء النظريات التفسيرية.

■ على العكس من الطريقة الميدانية التي تعرض النظريات لمحاولات قاسية وصعبة لتكذبها، إن مدرسة Rochester تطرح حجج كيفما اتفق لتبرير الهفوات ونقاط الخلل التي تعاني منها نظرياتها[190].

وهناك انتقاد آخر مبني على المنطق القائل بأن النظريات الوضعية (الميدانية) هي أيضاً نظريات معيارية ومشبعة بالقيم لأنها عادة تعكس ايديولوجية متحفظة في مضامينها عن السياسة المحاسبية[191].

إن انتقاد Sterling من خلال ملاحظاته بأن:

أ- الدعامتين الاساسيتين المتعلقتين بالدراسة الخالية من القيم والتطبيقات المحاسبية الخالية من القيم هما غير حقيقيتين.

ب- الدعم الاقتصادي والعلمي للنظرية هو خاطيء.

ج- إن الانجازات كانت صفر[192]. ويجب عدم اهمال استنتاجه. فهو يقول: «..... أنا أوصي المحاسبين بأن يتبنوا شرط Sterling الضعيف والمسروق بشكل مخزي، وهو أن أي مفهوم محاسبي لا يتمتع بجوهر الفطرة السليمة بحيث تتمكن أن تفسره لنفسك فيجب اهماله. فأنا واثق أن التطبيق الدقيق لهذا المعيار في المحاسبة سيؤدي بالنظرية الوضعية في المحاسبة أن تصبح شيء بالي وقديم (صناعة بالية عفى عليها الزمن) واستبدالها كبدعة حالية، وكذلك سيوفر حماية من أي بدع مستقبلية»[193].

5.11. المكانة التنظيرية الرائدة للمحاسبة

The Paradigmatic Status of Accounting

1.5.11. أثورة أم ارتقاء في المحاسبة؟

Evolution or Revolution in Accounting

في الفصلين السابقين، عرضنا مجموعة من المداخل المستخدمة لصياغة أي نظرية محاسبية. وفي ظل مزايا ومساويء كل مدخل، يمكننا أن نتوقع بأن هذا الموقف سيؤدي إلى جدل مثمر ونظرية موحدة للمحاسبة. إن وجهة النظر هذه قد تطرح من قبل أي شخص يؤمن بأن التطور في المحاسبة سيستمر من خلال تراكم الافكار أو الارتقاء (التطور التدريجي). إن وجهة نظر من هذا النوع تتطلب قبول معظم المداخل المقترحة كمساهمين محتملين لنظرية محاسبية نهائية وموحدة وشاملة.

ولكن النظرة السائدة والاكثر منطقية هي أن المحاسبة، مثل بقية العلوم الاجتماعية والطبيعية، تتطور من خلال ثورة وليس من خلال تطور تدريجي.

ولقد تم استعارة مفهوم الثورة في المحاسبة من كتاب Kuhn «هيكل الثورات العلمية» The Structure of Scientific Revolutions[194]، وتم اقتراحه في دراسة بحثية للجمعية الامريكية للمحاسبة AAA تحت عنوان Statemant of Accounting Theory and Theory Acceptance[195]، إن نموذج ثورة Kuhn يتكون من الخطوات التالية:

1- إن أي علم في أي وقت من الاوقات يهيمن عليه نموذج تنظيري رائد paradigm معين.

2- يمر العلم بفترة من تراكم المعرفة التي أثناءها يقوم الباحثون/العلماء بالبحث في ضوء ذلك النموذج التنظيري الرائد، وفي نفس الوقت يقومون بتوسيعه، وخلال هذه الفترة يعرف العلم بالعلم الاعتيادي.

3- قد تظهر حالات شاذة، خارجة عن العلم الاعتيادي، التي لا يمكن تفسيرها في ظل النموذج التنظيري الرائد المهيمن.

4- وباستمرار ظهور الحالات الشاذة وعدم امكانية تفسيرها من خلال النموذج التنظيري الرائد تبدأ بوارد أزمة بالظهور والتفاقم، وفي ضوء ذلك تبدأ عملية البحث عن نماذج تنظيرية رائدة جديدة وتنتهي العملية بثورة والاطاحة بالنموذج التنظيري الرائد الذي كان مهيمن من قبل نموذج تنظيري رائد جديد.

وبعد استخدامه لمصطلح النموذج التنظيري الرائد على الاقل في احدى وعشرون طريقة مختلفة وبعد انتقاده بسبب الغموض قام Kuhn بوضع التعريف التالي:

«النموذج التنظيري الرائد: حلول عملية لمسائل محيرة التي عند الاستخدام، في شكل نماذج أو طرائق يمكن أن تحل محل القواعد المعروفة بشكل صريح كأساس جديد لحل بقية الالغاز للعلم الاعتيادي»[196].

وفي ظل هذا التعريف المقتضب طرح Ritzer، في مقالة رائدة في علم الاجتماع تعريفاً ذي بعد ميداني اكبر وبالشكل التالي:

«إن النموذج التنظيري الرائد، هو الوجه أو الجانب الجوهري لموضوع دراسة ضمن علم ما. فهو يخدم لتعريف ما تجب دراسته، وأي اسئلة يجب أن تسأل، وكيف تتم الاجابة عنها، وأي قواعد يجب أن تتبع في تفسير الاسئلة التي تم الحصول عليها. فالنموذج التنظيري الرائد هو وحدة الاجماع الاوسع ضمن علم ما ويخدم لتمييز مجتمع علمي عن آخر، فهو يفترض ويعرف ويربط من خلال علاقات الأمثولات الرائدة والنظريات والطرق والادوات الموجودة ضمنه»[197].

وعليه يمكن تعريف النموذج التنظيري الرائد بواسطة ثلاث مكونات أو عناصر:

1- مقالة رئيسة تفسر وتبرر فكرة أو إمثولة رائدة.

2- نظريات.

3- طرائق واساليب فنية.

يمكننا القول وبمنتهى السهولة بأن المحاسبة حالياً تمر بمرحلة أزمة، في ضوء عدم الرضا العام عن مدخل المقابلة- الربط القديم المهيمن في تحديد محتوى التقارير السنوية.

2.5.11. المحاسبة: علم متعدد النماذج التنظيرية الرائدة

Accounting A Multiparadigmatic Science

إذا كانت المحاسبة في مرحلة الأزمة، فمن الممكن إذاً تحديد النماذج التنظيرية الرائدة المتناقضة. بتعبير آخر، إن المحاسبة علم متعدد النماذج التنظيرية الرائدة، حيث إن كل نموذج تنظيري رائد يتنافس مع الآخرين من أجل تحقيق هيمنة لنفسه ضمن معرفة معين، وعند الأخذ بتعريف Ritzer للنموذج الرائد فإن كل نموذج تنظيري محاسبي رائد له نوع من الوجود يتضمن امثولته، ونظرياته وطرقه. بتعبير آخر، إن المداخل المختلفة لصياغة النظرية المحاسبية التي عرضت في الفصول الاولى تولدت في محاولة كل نموذج تنظيري محاسبي رائد أن يحل المسائل المحاسبية، وعلى وجه الخصوص، «إن كل واحد من النماذج التنظيرية المحاسبية الرائدة المتنافسة حالياً يميل إلى تشخيص المجال الميداني الذي ينبغي أن تطبق فيه النظرية المحاسبية»[198].

إن تحليل الادبيات المحاسبية القائمة تسمح لنا بتحديد النماذج التنظيرية المحاسبية الرائدة الاساس التالية:

1- النموذج التنظيري الرائد لعلم الانسان (الانساني)، الذي يشخص التطبيقات المحاسبية على أنها مجال معرفة محاسبي.

2- النموذج التنظيري الرائد لسلوكية الاسواق الذي يشخص رد فعل الاسواق الرأسمالية كمجال معرفي محاسبي.

3- النموذج التنظيري الرائد للحدث المحاسبي، الذي يشخص التنبؤ بالاحداث الاقتصادية كمجال معرفي محاسبي.

4- النموذج التنظيري الرائد لعملية القرار، الذي يشخص نظريات القرار وعمليات اتخاذ القرارات من قبل الافراد كمجال معرفي محاسبي.

5- النموذج التنظيري الرائد للدخل المثالي، الذي يشخص قياس الاداء كمجال معرفي محاسبي.

6- النموذج التظيري الرائد لاقتصاديات المعلومات، الذي يشخص تقييم المعلومات كمجال معرفي محاسبي.

7- النموذج التنظيري الرائد لسلوكية المستخدم، الذي يشخص سلوكية مستقبل المعلومات كمجال معرفي محاسبي. إن كل واحد من هذه النماذج التنظيرية الرائدة تم دراسته وتحليله في الفصل التاسع.

6.11. الإستنتاجات Conclusions

تختلف المداخل الجديدة لصياغة النظرية المحاسبية عن المداخل التقليدية في ضوء أصالتها وقبولها العام الأقل، واعتمادها على التحقق. فهي تطرح طرائق لحل المشاكل المحاسبية، مبتكرة وذات توجه ميداني اكبر. ولقد تبين تأثير المداخل الجديدة في الادبيات المحاسبية خلال العقد الأخير.

Notes المصادر

المصادر حسب تسلسلها في الفصل الحادي عشر

1. Beaver, W.H., Kennelly, J.W., and Voss, W.M., ìPredictive Ability as a Criterion for Evaluation of Accounting Dataî, The Accounting Review (October, 1968), p. 675.
2. A statement of Basic Accounting Theory, Chapter 3 (New York: American Account Association, 1960).
3. Beaver, W.H., Kennelly, J.W., and Voss, W.M., ìPredictive Ability as a Criterion for Evaluation of Accounting Dataî, p. 676.
4. Beaver, W.H., Kennelly, J.W., and Voss, W.M., ìPredictive Ability as a Criterion for Evaluation of Accounting Dataî, p.676.
5. Beaver, W.H., Kennelly, J.W., and Voss, W.M., ìPredictive Ability as a Criterion for Evaluation of Accounting Dataî, p/ 676.
6. Cogger, K. ìA Time-Series Analytic Approach to Aggregation Issues in Accounting Dataî, Journal of Accounting Research (Autumn, 1981), pp. 285-98.
7. Dharan, B.C., ìIdentification and Estimation Issues for a Causal Earnings Modeî, Journal of Accounting Research (Spring, 1983), pp. 18-41.
8. Dopuch, N. and Watts, R.L., ìUsing Time-Series Models to Assess the Significance of Accounting Changesî, Journal of Accounting Research (Spring, 1972), pp. 180-94.
9. Foster, G., ìQuarterly Accounting Data: Time-Series Properties and Predictive Ability Resultî, The Accounting Review (January, 1977), pp. 1-21.
10. Griffin, P.A., ìthe Time-Series Behavior of Quarterly Earnings: Preliminary Evidenceî, Journal of Accounting Research (Spring, 1977), pp. 71-83.
11. Ball, Ray, and Foster, George, ìCorporate Financing of Reporting: A Methodological Review of Empirical Researchî, Journal of Accounting Research, Studies on Current Research Methodologies in Accounting: A Critical Evaluation, Vol. 20, Supplement 1982, p. 209.

12. Watts, R.L., and Leftwich, R.W., ìThe Time-Series of Annual Accounting Earningsî, Journal of Accounting Research (Autumn, 1977), pp. 253-71.
13. Albrecht, W.S., Lookabil, L.L., And McKeown, J.C., ìThe Time-Series Properties of Annual Accounting Earningsî, Journal of Accounting Research (Autumn, 1977), pp. 226-14.
14. Collins, W.A., and Hopwood, W.S., ìA Multivariate Analysis of Annual Earnings Forecasts Generated from Quarterly Forecasts of Financial Analysis and Univariate Time-Series Modelsî, Journal Accounting Research(Autumn, 1980), pp. 390-406.
15. Collin, D.W., ìPredicting Earning with Subentity Data: Some Further Evidenceî, Journal of Accounting Research (Spring, 1976), pp. 163-77.
16. Manegold, J.G., ìTime-Series Properties of Earnings: A Comparison of Extrapolative and Component Models,î Journal of Accounting Research (Autumn, 1981), pp. 360-73.
17. Scott, J., ìThe Probability of Bankruptcy: A Comparison of Empirical Predictions and Theoretical Modelsî, Journal of Banking and Finance (September, 1981), p. 320.
18. Beaver, W.H., ìFinancial Ratios and Predictors of Failureî, Empirical Research in Accounting : Selected Studies, supplement to Vol. 4, Journal of Accounting Research (1966), pp. 71-111.
19. Altman, E.I., ìPredicting Railroad Bankruptcies in Americaî, Bell Journal of Economics and Management Science (Spring, 1973), pp. 184-211.
20. Ohlson, J.A., ìFinancial Ratios and Probability Prediction of Bankruptcyî, Journal of Accounting Research (Spring, 1980), pp. 109-31.
21. Ibid.
22. Ball, R. and Foster, G., ìCorporate Financing of Reporting: A Methodological Review of Empirical Researchî, Journal of Accounting Research (Vol. 20, Supplement 1982), p. 218.
23. Jones, Frederick L., ìCurrent Techniques in Bankruptcy Predictionsî, Journal of Accounting Literature (Vol. 6, 1987), pp. 131-64.

24. Fisher, L., ì Determinants of Risk Premium on Corporate Bondsî, Journal of Political Economy (June, 1959), pp. 217-37.
25. Horrigan, J.O., ìThe Determination of Long-Term Credit Standing with Financial Ratiosî, Empirical Research in Accounting : Selected Studies, Supplement to Vol.4, Journal of Accounting Research (1966), pp. 44-62; Pinches, G.E., Mingo, K.A., ìA Multivariate Analysis of industrial Bond Ratingî, Journal of Finance (March, 1973), pp. 1-18; Belkaoui, A., ìIndustrial Bond Rating: A Discriminant Analysis Approachî, Financial Management (Autumn, 1980), pp. 44-51; Belkaoui, A., Industrial Bonds and the Rating Process (Westport, Gt.: Greenwood Press, 1984).
26. Altman, E.I., and Katz, S., ìStatistical Bond-Rating Classification Using Financial and Accounting Dataî, Proceedings of the Conference on Topical Research in Accounting , (eds) M. Schiff and G.H. Sorter (New York: New York University Press, 1976), pp. 205-39.
27. Horton, J.J., ìStatistical Classification of Municipal Bondsî, Journal of Bank Research (Autumn, 1970), pp. 29-40.
28. Belkaoui, A., Industrial Bonds and the Rating Process, op. cit.
29. Ibid.
30. Marris, R.N., The Economic Theory of Managerial Capitalism (New York: Macmillan, 1964).
31. Gort, Michael, ìAn Economic Disturbance Theory of Mergersî, Quarterly Journal of Economics (November, 1969), pp. 624-43.
32. Bonford, M.D., ì Changes in the Evaluation of Equitiesî, The Investment Analyst (December, 1968), pp. 62-75.
33. Tzoannos, J.T., and Samuels, J.M., ìMergers and Takeovers: The Financial Characteristics of Companies Involvedî, Journal of Business Finance (July, 1972), pp. 5-16.
34. Chambers, R.J., ìFinance Information and the Securities Marketî, Abacus (September, 1965), pp. 4-30.

35. Taussing, R.A. and Hayes III, S.L., ìCash Takeovers and Accounting Valuationî, The Accounting Review (January, 1968), pp. 68-72.
36. Vance, J.S., ìIs Your Company a Takeover Target?î, Harvard Business Review (May-June, 1969), pp. 93-102.
37. Monroe, R.J. and Sinkowitz, M.A., ìInvestment Characteristics of Conglomerate Targets: A Discriminant Analysis", Southern Journal of Business (November, 1971), pp. 59-81 .
38. Single, A., "Takeovers, Economic Natural Selection, and the Theory of the Firm : Evidence from the Post-War United Kingdom Experience", The Economic Journal (September, 1975), pp. 497-515 .
39. Stevens, D.L., "Financial Characteristics of Merged Firms : A Multivariate Analysis", Journal of Financial and Quantitative Analysis (March, 1973), pp. 149-58 .
40. Baker, J.K., Miller, T.O., and Ramsberger, B.J., "A Typology of Merger Motives", Akron Business and Economic Review (WINTER, 1981), PP. 24-5 .
41. Schipper, K. and Smith, A., "Effects of Recontracting on Shareholder Wealth: The Case of Voluntary Spin-Offs", Journal of Financial Economics (December ,1983), pp. 43-67 .
42. Boisjoly, R.P. and Corsi, T.M., "A Profile of Motor Carrier Acquisitions, 1976 to 1978", Akrom Business and Economic Review (Summer, 1982), pp. 30-5.
43. Harris, R.S., Stewart, J.F., Guilkey, D.K. and Carleton, W.T., "Characteristics of Acquired Firms: Fixed and Random Coefficients Probits Analyses", Southern Economic Journal (July, 1982), pp. 164-84 .
44. Rege, WP., "Accounting Ratios to Locate Takeovers Targets", Journal of Business Finance and Accounting (Autumn, 1984), pp. 302-11.
45. Dictrich, J.K. and Sorensen, E., "An Application of Logit Analysis to Prediction of Merger Targets", Journal of Business Research (September, 1984), pp. 393-102 .

46. Palepu, K., "Predicting Takeover Targets: A Methodological and Empirical Analysis", Journal of Accounting and Economics (March, 1986), pp. 3-35 .
47. Meeks, G., Disappointing Marriage: A Study of the Gains from Mergers (Cambridge: Cambridge University Press, 1977) .
48. Mueller, D.C., "A Cross-National Comparison of the Results", in The Determinants and Effects of Mergers, (ed) D.C. Mueller (Cambridge, MA: Oegeschlager, Gann & Hain, 1980) .
49. Barnes, Paul, "The Prediction of Takeover Targets in the UK by Means of Multiple Discriminant Analysis", Journal of Business Finance and Accounting (Spring, 1990), pp. 73-84.
50. Belkaoui, Ahmed, "Financial Ratios as Predictors of Canadian Takeovers", Journal of Business Finance and Accounting 5 (Spring, 1978), pp. 93-101 .
51. Ewert, D.C., Trade Credit Management: Selection of Accounts Receitable Using a Statistical Model, Research Monograph, No. 79 (Atlanta: Georgia State University, 1980) .
52. Backer, Morton, and Gosman, M.L., Financial Reporting and Business Liquidity (New York: National Association of Accountants, 1987) .
53. Clarkson, G.P.E., Portfolio Selection: A Simulation of Trust Investment (Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1962) .
54. Cohen, K.J., Gilmore, T.C. and Singer, F.A., "Bank Procedures for Analyzing Business Loan Applications", in Analytical Methods in Banking, (eds) K.J. Cohen, and F.S. Hammer, (Homewood, Ill: Richard D. Irwin, 1966).
55. Orgler, Yuie E.,"A Credit-Scoring Model for Commercial Loans", Journal of Money, Credit and Banking 2 (November, 1970), pp. 435-45.
56. Dietrich, J.R. and Caplan, Robert S., "Empirical Analysis of Commercial Loan Classification Decisions", The Accounting Review (January, 1982), pp. 18-38 .

57. Sinkey, J.F.,Jr., "A Multivariate Statistical Analysis of the Characteristics of Problem Banks", Journal of Finance (March, 1975), pp. 21-36.
58. Pettaway, R.H., and Sinkey, J.F., Jr., "Establishing On-Site Bank Examination Priorities: An Early-Warning System Using Accounting and Market Information", Journal of Finance (March, 1980), pp. 137-50.
59. Abdel-Khalik, A.R. and Thompson, R.B., "Research on Earnings Forecasts: The State of the Art", The Accounting Journal (Winter, 1977-78), p. 192 .
60. Griffin, P.A., Usefulness to Investors and Creditors of Information Provided by Financial Reporting: A Review of Empirical Accounting Research, Research Report (Stamford, Ct.: Financial Accounting Standards Board, 1982), p. 83 .
61. Gonedes, N.J., "Efficient Capital Markets and External Accounting", The Accounting Review (January, 1972), p. 12.
62. Beaver, W.H., and Dukes, R.E., "Interperiod Tax Allocation, Earnings Expectations, and the Behavior of Security Prices", The Accounting Review (April, 1972), p. 321 .
63. Beaver, W.H., "The Behavior of Security Prices and Its Implication for Accounting Research (Methods)", The Accounting Review (April, 1972), p. 408.
64. Samuelson, P., "Proof That Properly Discounted Present Values of Assets Vibrate Randomly", Bell Journal of Economics and Management Science (Autumn, 1973), pp. 369-74 .
65. Lorie, J., and Hamilton, M., The Stock Market: Theories and Evidence (Homewood, Ill: Richard D. Irwin, 1973) .
66. Fama, E.F., "Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work", Journal of Finance (May, 1970), pp . 383-417 .
67. Verrecchia, R.E., "Consensus Beliefs, Information Acquisition, and Market Information Efficiency", The American Economic Review (December, 1980), pp . 874-84 .

68. Rubinstein, M., "Securities Market Efficiency in an Arrow-Debreu Economy", American Economic Review (December, 1975), pp. 812-24 .
69. Grossman, S.J., and Stiglitz, J.E., "Information and Competitive Price Systeme", The American Economic Review (May, 1976), pp. 246-53 .
70. Beaver, W.H., "Market Efficiency", The Accounting Review (January, 1981), p. 28 .
71. Ibid .
72. Fama, E.F., "Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work", op. cit., p.383 .
73. Jensen, M.C., "Risk, the Pricing of Capital Assets, and the Evaluation of Investment Portfolios", Journal of Business (April, 1969), p. 170 .
74. Niederhoffer, V., and Osborne, M.F.M. "Market Making and Reversal on the Stock Exchange", Journal of the American Statistical Association (December, 1966), pp.897-916 .
75. Sharpe, W.F., "Capital-Asset Prices: A Theory of Market Equilibrium Under Conditions of Risk", Journal of Finance (September, 1974), pp. 425-42; Lintner, "The Valuation of Risky Assets and the Selection of Risky Investment in Stock Portfolios and Capital Budgets", Review of Economics and Statistics (February, 1965), pp. 13-37; Mossin, J., "Equilibrium in a Capital-Asset Market", Economica (October, 1966), pp. 768-83 .
76. S.A. Ross, "The Arbitrage Theory of Capital Asset Pricing", Journal of Economic Theory (December, 1976), pp. 341-60 .
77. Chen, Nai-Fu, Roll, Richard and Ross, Stephen A., "Economic Forces and the Stock Market", Journal of Business (July, 1986), pp. 383-403 .
78. Berry, Michael A., Burmeister, Edwin and McElory, Majorie B., "SORTING Out Risks Using Known APT Factors", Financial Analysts Journal (March-April, 1988), pp. 29-42 .
79. Sharpe, William F., Alexander, Gordon J., and Bailey, Jeffrey V., Investments (Englewood Cliffs. NJ: Prentice-Hall, 1995), p.337 .

80. Black, F. and Scholes, M., "The Pricing of Options and Corporate Corporate Liabilities", Journal of Political Economy (May-June, 1973), pp.637-57 .
81. Markovitz, J., "Portfolio Selection", Journal of Finance (March, 1952): pp. 77-9
82. Sharp, W.F., "A Simplified Model of Portfolio Analysis", Management Science (January, 1963), pp. 277-93 .
83. Ibbotson, R.G., "Price Performance of Common Sock New Issues", Journal of Financial Economics (September, 1975), pp. 235-72 .
84. Sarris, A.H., "Kalman Filter Models: A Bayesian Approach to Estimation of Time-Varying Regression Coefficient", Annuals of the Economic and Social Measurement (Fall, 1973), pp.510-23 .
85. Chen, S.N. and Lee, C.F., "Bayesian and Mixed Estimators of Time Varying Betas", Journal of Economics and Business (December, 1982), pp. 91-301 .
86. Ahn, Byungiun and Sung, Hyun Mo, "The Bayesian Random Coefficient Market Model in Event Studies: The Case of Earnings Announcements", Journal of Business Finance and Accounting (September, 1995), pp. 907-22 .
87. Ibid., 910 .
88. Scholes, M., and Williams, J., "Estimating Betas from Nonsynchronous Data", Journal of Financial Economics (December, 1977), pp. 309-28 .
89. Cohen, K., Hawawini, G., Mayer, S., Schwartz, R., and Whitcomb, D., "Friction in the Trading Process and the Estimation of Systematic Risk", Journal of Financial Economics (August, 1983), pp. 263-70 .
90. Vasicek, O., "A Note on Using Cross-Sectional Information in Bayesian Estimation of Security Betas", Journal of Finance(December, 1973), pp. 1233-9 .
91. Karpik, P., and Belkaoui, A., "The Relative Relationship Between Systematic Risk and Value Added Variables", Journal of

International Financial Management and Accounting (Autumn, 1989), pp. 259-76 .

92. Feltham, G., and Ohlson, J., "Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities", Contemporary Accounting Research (Spring, 1995), pp. 689-731; Ohlson, J., "Book Value and Dividends in Security Valuation", Contemporary Accounting Research (Spring, 1995), pp. 661-87 .
93. Burgstahler, David C. and Dichev, Ilia A., "Earnings, Adaptations and Equity Value" The Accounting Review (April, 1997), pp. 197-216 .
94. Bao, Ben-Hsien and Bao, Da-Hsien, "Usefulness of Book Value in Equity Valuation: Evidence form the Taiwan Stock Exchange", Advances in International Accounting (Vol. 11,1998), pp. 185-202 .
95. Barth, M., "Relative Measurement Errors Among Alternative Revision Asset and Liability Measures", The Accounting Review (July, 1991), pp. 433-63 .
96. Collins, D.W. and Kothan, S.P., "An Analysis of International and Cross-Sectional Determinants of Earnings Response Coefficients", Journal of Accounting and Economics II (1989), PP. 143-81 .
97. Easton, P.D. and Harris, T.S., "Earnings as an Explanatory Variable for Returns", Journal of Accounting Research (Spring, 1991), pp. 19-36 .
98. Lev, B. and Ohison, J.A., "Market-Based Empirical Research in Accounting: A Review Interpretation, and Extension", Studies on Current Research Methodologies in Accounting: A Critical Evaluation, Supplement to Journal of Accounting Research (1982), p. 857 .
99. Ball, R.J., and Brown, P., "An Empirical Evaluation of Accounting Income Number", Journal of Accounting Research (Autumn, 1968), pp. 103-26 .
100. Hand, John R.M., "A Test of the Extended Functional Fixation Hypothesis", Accounting Review (October, 1990), pp. 740-63 .

101. Sunder, S, "Stock Price and Risk Related to Accounting Changes in Inventor. Valuation", The Accounting Review (April, 1975), pp. 305-15 .

102. Lev, B. and Ohlson, J.A., "Market-Based Empirical Research in Accounting: A Review, Interpretation, and Extension", op. cit., p. 283.

103. Copeland, R.M., "Efficient Capital Markets: Evidence and Implications for Financial Reporting", Journal of Accounting, Auditing, and Finance (Winter, 1981), p. 47 .

104. Gonedes, N.I., and Dopuch, N., "Capital-Market Equilibrium Information, Production and Selecting Accounting Techniques: Theoretical Framework and Review of Empirical Work", Studies on Financial Accounting Objectives: 1974, supplement to Vol. 12, Journal of Accounting Research (1974), pp. 48-129 .

105. Ibid., p. 50 .

106. Report of the Advisory Committee on Corporate Disclosure to the Securities and Exchange Commission (Washington, D.C.: US Government Printing Office, November, 1977, D-6).

107. Greer, W.R., Jr., and Morrissev, L.E., Jr., "Accounting Rule-Making in a World of Efficient Markets", Journal of Accounting, Auditing and Finance (Winter, 1981), p.56.

108. Benston, George J., "Investors' Use of Financial Accounting Statement Number: A Review of Evidence from Stock Market Research", Arthur Young Lecture No. 2 (Glasgow: University of Glasgow Press, p. 37.

109. Griffin, P.A., Usefulness to Investors and Information Provided by Financial Reporting: A Review of Empirical Accounting Research (Stamford, CI.: Financial Accounting Standards Board, 1982), p. 15 .

110. Sterling, Robert R., "On Theory Construction", The Accounting Review (July, 1970), p. 453 .

111. Many of the methodological issues covered in this section are also discussed in the following manuscripts: Abdel-Khalik, A.R., and Ayjinka, Bipin B, Empirical Research in Accounting: A Me-

thodological Viewpoint (Sarasota, FI.: American Accounting Association, 1979). Foster, G., "Accounting Policy Decisions and Capital-Market Research", Journal of Accounting and Economics (March, 1980), pp. 19-61 . Ricks, W., "Market Assessment of Alternative Accounting Methods: A Review of the Empirical Evidence", Journal of Accounting Literature (Spring, 1982), pp. 59-99.

112. Ball, R., "Anomalies in Relationships Between Securities' Yields and Yield-Surrogates", Journal of Financil Economics (June/September, 1978), pp. 103-26 .

113. Watts, R.L, "Systematic 'Abnormal' Returns After Quarterly-Earnings Announcements", Journal of Financial Economics (June/September, 1978), pp. 127-50 .

114. Patell, J.M., and Wolfson, M.A., "Anticipated Information Releases Reflected in Call-Option Prices", Journal of Accounting and Economics (August, 1979), pp. 117-40 .

115. Bremster, W.G., "The Earnings Charateristics of Firms Reporting Discretionary Accounting Changes", The Accounting Review (July, 1975), pp. 563-73 .

116. Forster, G., "Accounting Policy Decisions and Capital-Market Research", op. cit., pp. 55-6 .

117. Ibid p. 39 .

118. Ibid, pp. 47-8 .

119. DeBondt, W., and Thaler, R., "Does the Stock Market Overact?" Journal of Finance (40,1985), pp. 793-805 .

120. Barberis, N., Shleifer, A., and Vishny, R., "A Model of Investor Sentinent", Journal of Financial Economics (49-1998), pp.307-43.

121. Kahneman, S., and Tversky, A., "Intuitive Predictions: Biases and Connective Procedures." Reprinted in Kahneman, D., Slovic, A., and Tversky, A., Journal Under Uncertainity: Hemistics and Biases (Cambridge, UK: Cambridge University Press, 1982) .

122. Edwards, W., "Conservatism in Human Information Processing" in Kleimmantz, B. (ed) Formal Representation of Human Judgment (New York: Wily, 1968) .

123. Fama, Eugene, F., "Market Efficiency, Long-Term Returns, and Behavioral Finance", Journal of Financial Economics (49,1998), pp. 283-306 .
124. Daniel, K., Hieshleifer, D., and Subrahmanyam, A., "A Theory of Overconfidence, Self-Attribution, and Security Market Under- or Over-Reactions", Unpublished Paper. University of Michigan, 1997 .
125. Fama, Eugene F., "Market Efficiency, Long-Term Returns, and Behavioral Finance", op. cit., p. 289 .
126. Lev, L., and Ohlson, J., "Market-Based Empirical Research in Accounting: A Review, Interpretation, and Extension", Journal of Accounting Research (20, 1982) Supplement , pp. 249-322 .
127. Mandelfrot, B., The Fractal Geometry of Nature (New York: W.H. Freeman and Company , 1983) .
128. Peters, E., Fractal Market Analysis: Applying Chaos Theory to Investment and Economics (New York: John Wiley and Sons, 1994) .
129. Ibid., pp. 45-6 .
130. Mouck, T., "Capital Market Research and Real World Complexity: The Emerging Challenging of Chaos Theory", Accounting, organizations and Society (23,2, 1998), p.211.
131. Ibid., p. 111 .
132. Ijiri, Yuji, Theory of Accounting Measurement, Studies in Accounting Research, No. 10 (Sarasota, FI .: American Accounting Association, 1975), p. 78 .
133. Feltham, Gerald A., "The Value of Information", Accounting Review (October, 1968), pp. 684-96; Crandall, Robert H., "Information Economics and Its Implications for the Further Development of Accounting Theory", Accounting Review (July, 1969), pp. 457-66; Feltham, Cerald A., and Demski, Joel S., "The Use of Models in Information Evaluation", Accounting Review (July, 1969), pp. 475-66 .
134. Feltham, G.A. and Demski, J.S., "The Use of Models in Information Evaluation", op . eit., p. 626 .

135. Feltham, G.A., "The Value of Information", op. cit., 684-91 .
136. Wilson, R.B., "The Theoey of Syndicates", Econometrica (January, 1968), pp. 119-32; Demski, J.S. and Swieringa, R.J., "A Cooperative Formulation of the Audit Choice Problem", Accounting Review (July, 1974), pp. 506-13; Demski, J., "Uncertainty and Evaluation Based on Controllable Performance", Journal of Accounting Research (Autumn, 1976), pp. 23-5 .
137. Baiman, Stanley, "Agency Research in Managerial Accounting: A Survey", Journal of Accounting Literature (Spring, 1982), p. 159.
138. Demski, J.S. and Feltham, Gerald A., Cost Determination: A Conceptual Approach (Ames: Iowa State University Press, 1977).
139. Baiman, S., "Agency Rescarch in Managerial Accounting", op. eit., pp. 159-60 .
140. Marschak, J. and Radnor, R., Economic Theory of Games, Aroles Foundation Monograph No. 22 (New Haven, Ct.: Yale University Press, 1972) .
141. Baiman, S., "Agency Research in Managerial Accounting", op. cit.
142. Loeb, M., "Coordination and Information Incentive Problems in the Multidivisional Firm" (Ph.D. diss. Graduate School of Management, Northwestern University, May 1975); Groves, T., "Information Incentives and the Internationalization of Production Externalities", in Theory and Measurement of Economic Externalities, (ed.) S. Liu, (New York: Academic Press, 1975); Groves, T. and Loeb, M., "Incentives in Divisionalized Firms", Management Science (March, 1979), pp. 221-30 .
143. Jensen, M.C. and Meckling, J.W.H., "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", Journal of Financial Economics (October, 1976), pp. 305-60.
144. Coase, R.J., "The Nature of the Firm", Economica 4 (November, 1937), pp. 386-105.
145. Jensen, M.C. and Meckling, J.W.H., "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", Journal of Financial Economics (October, 1976), pp. 305-60.

146. Fama, E.F., "Agency Problems and the Theory of the Firm", Journal of Political Economy 2 (1980), pp. 288-307 .
147. Jensen M.C. and Meckling, J.W.H., "Theory of the Firm", op. cit., p. 308.
148. Fama, E.F., "Agency Problems and the Theory of the Firm", op. cit., p. 289.
149. Baiman, S., "Agency Research in Managerial Accounting", op. cit., p. 162.
150. Arrow, K.J., Limits of Organization (New York: 1974), pp. 35-6.
151. Baiman, S., "Agency Research in Managerial Accounting", op. cit., p. 163.
152. Ibid., pp. 165-72.
153. Heywoth, S.R., "Smoothing Periodic Income", The Accounting Review (January, 1953), p. 32
154. Monsen, R.J. and Downs, A., "A Theory of Large Managerial Firm", The Journal of Political Economy (June, 1965), pp. 221-36.
155. Gordon, M.J. "Postulates, Principles, and Research in Accounting Review (April, 1964), pp. 251-63.
156. Ibid., pp. 261-2.
157. Beidelman, Carl R., "Income Smoothing: The Role of Management", The Accounting Review (October, 1973), p. 653.
158. Heyworth, S.R., "Smoothing Periodic Income", op. cit., p. 34.
159. Gordon, M.J., "Postulates, Principles, and Research in Accounting ", op . cit., pp. 251-63.
160. Ibid.
161. Beidelman, Carl R., "Income Smoothing: The Role of Management", op. cit., pp. 658-67.
162. Ibid., p. 654.
163. Ibid.
164. Cyert, R.N. and March, J.G., A Behavior Theory of the Firm (Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1967).
165. Schiff, M. and Levin, A.Y., "Where Traditional Budgeting Fails", Financial Executive (May, 1968), pp. 57-62.

166. Thompson, J.D., Organizational in Action (New York: McGraw-Hill, 1967).
167. Kamin, J.Y. and Ronen, J., "The Smoothing of Income Numbers: Some Empirical Evidence in Systematic Differences Among Management-Controlled and Owner-Controlled Firms", Accounting, Organizations and Society 3, no. 2 (1978), pp. 141-53.
168. Barnea, A., Ronen, J. and Sadan, S., "Classificatory Smoothing of Income with Extraordinary Items", The Accounting Review (January, 1976), pp. 110-12.
169. Belkaoui, Ahmed, Behavioral Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Press, 1989).
170. Healy, P., "The Effects of Bonus Schemes on Accounting Decisions", Journal of Accounting and Economics (April, 1985), pp. 85-107.
171. McNichols, M.and Wilson, G., "Evidence of Earnings Management from the Provision for Bad Debts", Journal of Accounting Research 26 (Supplement, 1988), pp. 1-31.
172. DeAngelo, L., "Managerial Competition, Information Costs, and Corporate Governance. The Use of Accounting Performance Measures in Proxy Contests", Journal of Accounting and Economics (January, 1988), pp. 3-36.
173. Jones, J., "The Effect of Foreign Trade Regulation on Accounting Choices and Production and Investment Decisions, "Working paper, Ann Arbor, the University of Michigan, 1988.
174. Dascher Paul E. and Malcolm, Robert E., "A Note on Income Smoothing in the Chemical Industry", Journal of Accounting Research (Autumn, 1970), pp. 253-4.
175. Gordon, M.J., "Discussions of the Effects of Alternative Accounting Rules for Nonsubsidiary Investments", Empirical Research in Accounting: Selected Studies, 1966, supplement to Vol. 4, Journal of Accounting Research (1966), p. 223.
176. Copeland, R.M., "Income Smoothing, Empirical Research in Accounting: Selected Studies", Journal of Accounting Research 6 (Supplement, 1981), p. 101.

177. Barnea, A., Romen, J. and Sadan, S., "Classificatory Smoothing of Income With Extraordinary Items", op. cit., p. 111.
178. Jensen, M.C., "Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting", in Stanford Lectures in Accounting (Stanford, Ca.: Stanford University, 1976), p. 11.
179. Ibid., p. 13.
180. Jensen M.C., and Meckling, J.W.H., "Theory of the Firm", op. cit . p. 31.
181. Fama, E.F., "Agency Problems and the Theory of the Firm". op. cit. pp. 288-307.
182. Zimmerman, Jerold L., "Research on Positive Theories of Financial Accounting", in Accounting Research Convocation, (ed.) John O. Mason. Jr. (Birmingham. Al.: School of Accountancy, The University of Alabama, November 1982), p. 22.
183. Watts, Moss L., and Zimmerman, Jerold L., "Positive Accounting Theory: A Ten Years Perspective", in Jones, Stewart, Romano, Claudio and Janek, Ratnatunga . Accounting Theory: The Contemporary Review (Sydney, Australia: Narcourt, Brace and Jovanvich, 1995), p. 409.
184. Friedman, Milton, "The Methodology of Positive Economics", in Essays in Positive Economics (Chicago: University of Chicago PRESS, 1953), PP. 6-7.
185. Keynes, John Maynard, The Scope and Method of Political Economy (New York: Macmillan, 1981), p. 34-5.
186. Jensen, M.C., "Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting", Stanford Lectures in Accounting (Stanford, Ca.: Stanford University, 1976).
187. Ibid., p. 13.
188. Zimmerman, J.L., "Positive Research in Accounting", in Perspectives on Research: Beyer Consortium, (eds) R.D. Nair and T.H. Williams (Madison: University Wisconsin 1980), pp. 107-28.
189. Christenson, C., "The Methodology of Positive Accounting ". The Accounting Review (January, 1983), pp. 1-22.

190. Ibid., pp. 19-20.

191. Tinker, A.M., Merino, B.D., and Neimark, M.D., "The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought", Accounting, Organizations, and Society (May, 1982), pp.167-200.

192. Sterling, Robert, R., "Positive Accounting: An Assessment", Abacus (26,2,1990), pp. 97-135.

193. Ibid., p. 133.

194. Kuhn, Thomas S., "The Structure of Scientific Revolutions", International Encyclopedia of Unified Science, Second enlarged edition (Chicago: University of Chicago Press, 1970).

195. Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance (Sarasota, FI.: American Accounting Association, 1977).

196. Kuhn, Thomas S., "The Structure of Scientific Revolutions", op . cit., p.105.

197. Ritzer, G., "Sociology: A Multiparadigm Science", The American Sociologist (August, 1975), p. 157.

198. Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance, op. cit., p. 47.

References المصادر حسب الموضوعات

Barberis, N., Shleifer, A, and Vishny, R., "A Model of Investor Sentinent", Journal of Financial Economics (49, 1998) pp. 307-43.

DeBondt, W., Thaler, R., "Financial Decision-Making in Market and Firms: A Behavioral Perspective", in Jarrow, R. et. al., (Ed.), Handbooks in OR and MS,Vol. 9, (Elsevier Amsterdam, 1995), pp. 385-412 .

Fama, Eugene F., "Market Efficiency, Long-Term Returns, and-Behavioral Finance", Journal of Financial Economics (49, 1998), pp. 283-306.

Lev, B., "On the Usefulness of Earnings and Earnings Research: Lessons and Directions from Two Decades of Empirical Research",

Journal of Accounting Research (27, 1989), Supplement, pp. 153-92.

Lev, B., and Ohlson, J., "Market Based Empirical Research Accounting: A Review, Interpretation, and Extension", Journal of Accounting Research (20, 1982), Supplement, pp. 349-372.

Mouck, T., "Capital Markets Research and Real World Complexity: The Emerging Challenge of Chaos Theory", Accounting Organizations and Society (23, 2, 1998), pp. 189- 215.

Peters, E., Fractal Market Analysis: Applying Chaos Theory to Investment and Economics (New York: John Wiley and Sons, 1994).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Financial Analysis and the Predictability of Important Economic Events (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1998).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Capital Structure: Determination, Evaluation and Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1998).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Earnings Measurement, Determination, Management and Usefulness (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1999).

الفصل الثاني عشر

محاسبة القيمة الجارية (الحالية)

Current Value Accounting

1.12. ملاءمة مفهوم الدخل.

2.12. المفهوم التقليدي للدخل المحاسبي.

1.2.12. وصف الدخل المحاسبي.

2.2.12. فوائد / منافع الدخل المحاسبي.

3.2.12. مساويء الدخل المحاسبي.

3.12. طبيعة المفهوم الاقتصادي للدخل.

4.12. مفاهيم المحافظة على رأس المال.

5.12. مفاهيم القيمة الجارية (الحالية).

1.5.12. الرسملة.

2.5.12. القيمة الحالية للمدخلات.

3.5.12. القيمة الحالية للمخرجات.

4.5.12. التفسيرات الأخرى للقيمة الجارية.

6.12. الاستنتاجات.

تحتل نظرية وقياس دخل منظمة الاعمال التجارية مكاناً مميزاً وجوهرياً في ادبيات المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية. ولكن بالرغم من الكم الهائل للمقالات والبحوث حول سماته وقياسه إلا أن مفهوم الدخل مازال عرضة لتفسيرات مختلفة وموضوعاً تناولته مختلف المدارس الفكرية بالبحث والتحليل، وكل واحدة منها تدعي تفوقاً عملياً ونظرياً على بقية المدارس. وأساساً، هناك أربعة مدارس فكرية تدور أفكارها وآراءها حول أفضل قياس لدخل المنشأة التجارية.

فتتميز المدرسة الكلاسيكية أساساً بتشبثها أو تمسكها ببديهية وحدة القياس ومبدأ الكلفة التاريخية. إن هذه المدرسة الكلاسيكية، المعروفة عموماً بمدرسة محاسبة الكلفة التاريخية أو المحاسبة التقليدية، تنظر إلى الدخل المحاسبي على أنه دخل منظمة الاعمال التجارية أو اختصاراً، دخل الشركة.

وأما المدرسة الكلاسيكية الحديثة فمن بديهية وحدة القياس، واعترافها بالتغيرات في المستوى العام للاسعار وتمسكها بمبدأ الكلفة التاريخية.

إن المدرسة الكلاسيكية الحديثة، المعروفة عموماً بمدرسة محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار، ترى بأن مفهوم دخل المنشأة يتمثل بالدخل المحاسبي المعدل على أساس المستوى العام للاسعار.

وأما المدرسة الراديكالية فتتميز باختيارها للقيم الجارية كأساس للتقويم. وتأخذ هذه المدرسة شكلين: الأول فهو أن لا يتم تعديل الكشوف المالية المبنية (المعدة) على أساس القيمة الجارية في ضوء التغيرات في المستوى العام للاسعار.

إن هذه المدرسة، عموماً معروفة بمدرسة المحاسبة على أساس القيمة الجارية/ محاسبة القيمة الجارية/ ترى بأن مفهوم دخل المنشأة هو «الدخل الجاري»، وأما الشكل الثاني للمدرسة الراديكالية فهو أن يتم تعديل الكشوف المالية المبنية على أساس القيمة الجارية في ضوء التغيرات في المستوى العام للاسعار، وعموماً معروفة بمدرسة محاسبة القيمة الجارية المعدلة على أساس التغير في المستوى العام للاسعار فإن هذه المدرسة ترى بأن مفهوم دخل المنشأة هو «الدخل الجاري المعدل».

وفي هذا الفصل فإن اهدافنا هي:

1- تحديد البعد المنطقي المصاحب لهذه المدارس الفكرية الأربعة من خلال تحليل سمات مفهوم الدخل في المحاسبة والاقتصاد وعرض مفهوم المحافظة على رأس المال.

2- شرح وتفسير، باستطراد نوعما، المشاكل النظرية والعملية المصاحبة لتطبيق محاسبة القيمة الجارية. وسنقوم بدراسة وتحليل المدارس الفكرية الاخرى في الفصول اللاحقة.

1.12. ملاءمة مفهوم الدخل The Relevance of the Incone Concep

إن الحجج لصالح قياس الدخل كثيرة ولا نهاية لها. فالدخل بند أساس ومهم في الكشوف المالية الذي له استعمالات عديدة ضمن سياقات مختلفة. فعموماً ينظر إلى الدخل على أنه أساس لاحتساب الضريبة، ومحدد لسياسات دفع مقسوم (توزيعات) الارباح، ودليل للاستثمار وصنع القرار، وعنصر مهم للتنبؤ.

أولاً، إن الدخل هو أساس للضريبة وإعادة توزيع الثروة بين الأفراد. إن أحد مفاهيم الدخل، المعروف بالدخل الخاضع للضريبة، يتم احتسابه استناداً إلى قواعد تحدد من قبل التشريعات الحكومية المالية. وعموماً هناك أساسيين للضريبة يتم اقتراحهما عدا الدخل، فهناك أساس حيازة (تملك) الموارد، الذي قد يكون أساس ذي عدالة أكبر لاحتساب ضريبة الكيانات الاقتصادية. وهناك أساس آخر مبني على الرأي القائل بأنه يجب فرض الضريبة على أساس نفقاتهم وليس على أساس دخولهم[1].

ثانياً، ينظر إلى الدخل على أنه دليل لسياسة مقسوم الارباح والارباح المحتجزة. فالدخل المعترف به يمثل مؤشر عن المبلغ الاقصى الذي يمكن توزيعه كمقسوم ارباح أو المحتجز لاغراض التوسع أو إعادة الاستثمار في المنشأة، ولكن بسبب الفروق المحاسبية على أساس الاستحقاق والمحاسبة على الاساس النقدي فإن المنشأة يمكن أن تعترف بمبلغ الدخل، وفي نفس الوقت لا تمتلك النقد لدفع مقسوم الارباح. وعليه فإن الاعتراف بالدخل بحد ذاته لا يضمن دفع مقسوم الارباح.

فاحتمالات وامكانيات توفر السيولة والاستثمار تمثل متغيرات إضافية ضرورية لتحديد سياسات توزيعات (مقسوم) الارباح.

ثالثاً، ينظر إلى الدخل على أنه دليل للاستثمار وصنع القرار بشكل عام. فيفترض عموماً بأن المستثمرين يسعون لتعظيم العائد على رأس المال المستثمر في ظل تناسبه مع درجة مقبولة من المخاطرة. فعلى سبيل المثال، تعرف لجنة الابلاغ المالي التابعة للجمعية الامريكية للمحاسبة نموذج التقويم المعياري لحملة الاسهم بأنه يرمز على:

1- المجرى المستقبلي لحصة السهم الواحد من توزيعات الأرباح الناتج من الاستثمار.

2- المخاطرة المصاحبة مع هذا المجرى[2].

إن النموذج المستخدم هو:

$$Vok \sum_{i=1}^{m} \frac{(Qik)\,(Dik)\,(mik)}{\prod_{i=1}^{m} [1 + Bj\,(mjk)} + \frac{(Ink)\,(CGnk)\,(Qik)}{\prod_{i=1}^{m} [1 + Bj\,(mjk)} - Io$$

حيث أن:

Vok = صافي القيمة الحالية الذاتية للمكسب الذي يمكن الحصول عليه من قبل المستثمر k في الفترة o من خلال شراء أسهم بسعر سوق Io.

Dik = القيمة المتوقعة لمجرى النقد (حصة السهم الواحد من توزيعات الارباح) خلال أي فترةi.

Ink = سعر الصفقة المتوقع للسهم في الفترة n وكما هو مخطط له من قبل المستثمر k، مطروحاً منه نفقات العمولة واخرى.

CGnk = الضريبة على المكاسب الرأسمالية المتوقعة الواجد دفعها من قبل المستثمر k عندما يتم بيع الاسهم في الفترة n.

Bj = معدل الفائدة الفرصية قبل الضريبة لاستثمار بدون مخاطرة. إن المعدل يتغير بمرور الزمن.

nk = الفترة الزمنية المنفصلة المستخدمة من قبل المستثمر.

Qik = عنصر «يوازي التأكد» – أي يعبر عن التأكد الذي يعدل مجرى النقد المتوقع المتأكد من دفعه. إن هذا العنصر يحدد من قبل ميل المنفعة الخاص بكل مستثمر نحو المخاطرة.

Io = سعر الصفقة في تاريخ اتخاذ القرار.

واقترحت لجنة الابلاغ الخارجي أيضاً بأن قدرة المنشأة على سداد توزيعات الارباح هي دالة المتغيرات التالية:

1- صافي مجرى النقد من العمليات التشغيلية.

2- مجرى النقد غير التشغيلي.

3- مجرى النقد من التغيرات في مستويات الاستثمار من قبل حملة الاسهم والدائنين.

4- مجرى النقد من الاستثمار في الموجودات.

5- مجرى النقد من الادعاءات (المطاليب) التي تتمتع بالأولوية.

6- مجرى النقد من الاحداث العشوائية.

7- مواقف/ اتجاهات الإدارة بشأن المخزون من الموارد.

8- سياسة مقسوم الارباح[3].

ولكن من المشكوك فيه أن تكون هناك إمكانية في استخدام الدخل المحاسبي للتنبؤ بمعظم هذه المتغيرات. وبالإضافة إلى ذلك، هناك تحول تدريجي في التأكيد على مفهوم الدخل إلى مفهوم مجرى النقد. فعلى سبيل المثال، يعبر تقرير True-blood عن الهدف التالي:

«إن هدف الكشوف المالية هو توفير معلومات نافعة للمستثمرين والدائنين للتنبؤ بمجرى النقد المتوقع ومقارنته وتقويمه في ضوء مبلغه وتوقيته وعدم التأكد ذي العلاقة»[4].

رابعاً، ينظر إلى الدخل على أنه إداة تنبؤية تساعد في التنبؤ بالدخول المستقبلية والاحداث الاقتصادية المستقبلية. ففي الحقيقة وجد بأن قيم الدخول الماضية (التاريخية) المبنية على الكلفة التاريخية والقيمة الجارية، نافعة للتنبؤ بالقيم

المستقبلية لكلا مفهومي أو شكلي الدخل[5]. فالدخل يتكون من النتائج التشغيلية أو الدخل الاعتيادي والنتائج غير التشغيلية أو المكاسب والخسائر غير الاعتيادية، حيث أن مجموعهما يساوي صافي الدخل. ويفترض في الدخل الحالي أن يكون حالي ومتكرر، في حين أن المكاسب والخسائر غير الاعتيادية ليست كذلك. فقد أظهرت نتائج الدراسات البحثية بأن الدخل الاعتيادي، كدليل للتنبؤ بالدخول المستقبلية، متفوق على صافي الدخل[6].

ولأن هذه النتائج توحي ضمنياً بأن سلوكية صافي الدخل قد تكون غير مستقرة أو مضطربة وغير مفيدة لصنع القرارات الاستثمارية فإن هناك بعض من المنطق لاستخدام قياس للدخل يؤدي إلى تنبؤات دقيقة. بتعبير آخر، ربما يمكن تبرير تمهيد الدخل من خلال الحاجة إلى قدرة تنبؤية معقولة، أو ربما مستهدف من قبل الإدارة لكي تظهر الاشكال المقبولة من الاتجاهات بمرور الزمن للمستخدمين الخارجين للكشوف المالية[7]. ويعرف تمهيد الدخل بأنه «تخفيف مقصود للتقلبات وجلبها حول مستوى معين من الدخل الذي ينظر له حالياً على أنه اعتيادي من وجهة نظر المنشأة»[8]. ويعني هذا التعريف بأن اختيار ما يجب أن يتم بين عدد من الاجراءات والقياسات المحاسبية لتخفيض السلوكية التقلبية للدخل المحاسبي ويحفز باتجاه تمهيد الدخل من خلال الرغبة بتعزيز معولية التنبؤ المبنية على الدخل، وتخفيض المخاطرة المحيطة بالارقام المحاسبية[9]. ولقد ركزت دراسة حديثة صدرت مؤخراً بشكل اكبر دقة على مسألة تخفيض المخاطرة المنتظمة من خلال تأثير ثبات الدخل على تخفيض التباين المشترك لعوائد المنشأة مع عوائد السوق[10].
ويمكن تمييز ثلاثة ابعاد من الثبات (انظر الفقرة 3.4.11.):

1- الثبات من خلال ظهور و/أو الاعتراف بالاحداث.

2- الثبات من خلال التوزيع عبر الزمن.

3- الثبات من خلال التصنيف[11].

وأما المدخل الخامس للدخل فهو أن ينظر له على أنه قياس عن الكفاءة. فالدخل هو كل من قياس لانجازات وظيفة رعاية العهدة المتعلقة بموارد المنشأة وقياس لكفاءة الادارة في تمشية شؤون المنشأة. ويتم التعبير عن الاهتمام بالعلاقة بين

الدخل والكفاءة في تقرير مجموعة الدراسة حول اهداف الكشوف المالية التابع لمجلس معايير المحاسبة المالية الذي ارتأت فيه بأن «اهداف الكشوف هو تجهيز معلومات نافعة للحكم على قدرة الادارة في استغلال موارد المنشأة بفاعلية لتحقيق هدف المنشأة الرئيس» و«تتضمن عملية الأرباح من الجهود والاداء الموجهة نحو الوصول إلى هدف المنشأة باعادة، مع مرور الزمن، اقصى مبلغ إلى المالكين»[12]. ولقد افترض بأن الهدف الرئيس للادارة هو تعظيم ربحية (عائد) السهم الواحد. ففي الحقيقة يمكن تحدي نموذج تعظيم رفاهية حملة الاسهم stockholders' wel-fare-maximization (SWM) بنموذج رفاهية الادارة management welfare maximixation (MWM). ويعني نموذج تعظيم رفاهية الادارة بأنه قد يحاول المدراء زيادة مكافئاتهم (دخولهم) من خلال تعظيم المبيعات أو الموجودات، أو نسبة نمو المنشأة، أو المنفعة الادارية [13]. ونتيجة لذلك يرتأي Findlay and Whitmore الآتي بشأن الدخل.

«إن SWM يفترض بأن الدخل يحدد موضوعياً لكي يتم الكشف عن موقف المنشأة لمالكيها ولسحق رأس المال..... في حين إن MWM يفترض تلاعب أو تجنب الادارة ضمن مشروعية الافصاح لأجل عرض عمليات المنشأة بالشكل أو المنظر الاكثر تحبيذاً (جذاباً)»[14].

وعليه فإن نموذج تعظيم رفاهية الادارة يلقي ظلال من الشك حول الدخل كمقياس للكفاءة.

وخلاصة رأينا، إن للدخل دور يلعبه في مجالات عديدة، ولكن منفعته قد تكون عرضة لعدد من المحددات، وكما أظهرت ذلك الحالات الخمس التي شرحناها.

2.12. المفهوم التقليدي للدخل المحاسبي

The Tradional Accounting Concept of Income

1.2.12. وصف الدخل المحاسبي

يتم تعريف الدخل المحاسبي من الناحية العملية بأنه فرق بين الايرادات المتحققة الناتجة من صفقات الفترة والكلف التاريخية المناظرة/ الموازية. فهذا التعريف يقترح خمس سمات للدخل المحاسبي.

1- إن الدخل المحاسبي مبني على صفقة فعلية كانت المنشأة طرفاً فيها (أساساً، الايرادات الناتجة من بيع السلع والخدمات مطروحاً منها الكلف الضرورية لتحقيق المبيعات). ولقد وظفت مهنة المحاسبة تقليدياً مدخل الصفقات لقياس الدخل. والصفقة قد تكون خارجية أو داخلية. فالصفقات المباشرة أو الواضحة (الخارجية) تتولد من قيام المنشأة بحيازة السلع والخدمات من منشآت أخرى، وأما الصفقات الضمنية (الداخلية) فهي تتولد من استخدام أو توزيع الموجودات ضمن المنشأة (أي داخلها). فالصفقات الخارجية واضحة لأنها مبنية على دليل موضوعي، وأما الصفقات الداخلية فهي ضمنية لأنها مبنية على دليل أقل موضوعية وكما هو الحال من استخدام مرور الزمن.

2- إن الدخل المحاسبي مبني على بديهية الفترة ويشير إلى الاداء المالي للمنشأة خلال فترة معينة.

3- إن الدخل المحاسبي مبني على مبدأ الايراد ويتطلب تعريف الايراد وقياسه والاعتراف به (توقيته). وعموماً فإن مبدأ التحقق هو الاختيار المستخدم للاعتراف بالايراد، وكنتيجة لذلك، الاعتراف بالدخل أيضاً. ولكن بعض الظروف الخاصة قد تولد استثناءات وكما هو مقترح في الفصل السادس.

4- يتطلب قياس الدخل المحاسبي قياس المصاريف على أساس الكلفة التاريخية للمنشأة، مما يمثل تمسكاً وتشدداً بمبدأ الكلفة. فتتم المحاسبة عن أي موجود على أساس كلفة الحيازة لغاية تحقق البيع، وفي تلك اللحظة يتم الاعتراف بأي تغير في القيمة. وعليه فالمصاريف ما هي إلا موجودات مستنفدة، أو كلف حيازة مستنفدة.

5- يتطلب الدخل المحاسبي ربط الايرادات المعترف بها عن الفترة بالكلف المناسبة (الملائمة) والمناظرة. ولذلك فالدخل المحاسبي مبني على مبدأ المقابلة. فمن الناحية الاساسية، يتم توزيع كلف معينة أو كلف فترة على أو تتم مقابلتها مع ايرادات، وأما الكلف الأخرى فتحمل على الفترات المستقبلية ويتم الابلاغ عنها كموجودات. إن الكلف الموزعة التي تتم مقابلتها مع ايرادات الفترة تفترض على أن لها خدمات محتملة (ممكنة) تم استنفادها.

2.2.12. منافع الدخل المحاسبي Advantages of Accounting Income

من بين أهم وأشهر المدافعين عن الدخل المحاسبي والاكثر حماساً له هم Ijiri، وKohler، وLittleton وMautz[15]. وسنتحدث في ادناه عن اربع من حججهم المنطقية الرئيسية.

إن الحجة المنطقية الاولى لصالح الدخل المحاسبي هو أنه اجتاز اختبار الزمن. فمعظم مستخدمي البيانات المحاسبية يؤمنون بأن الدخل المحاسبي نافع أو مفيد وأنه يشكل محدداً مهيمناً على الممارسات / التطبيقات المحاسبية وأنماط التفكير لدى صانعي القرارات ولدعم هذا المنطق يرتأي Kohler الآتي:

«إن المحاسبة هي على ما هي عليه اليوم بسبب التأثير الذي فرضه رجال الاعمال اكثر مما هي عليه بسبب رغبة المحاسبين. فلو لم يكن هؤلاء الذين يصنعون القرارات الادارية والاستثمارية قد وجدوا في الكشوف المالية المبنية على الكلفة التاريخية بأنها نافعة لهم على مدى السنوات لكانت التغيرات المحاسبية قد ظهرت منذ زمن بعيد»[16].

ثانياً، لأن الدخل المحاسبي مبني على صفقات حقيقية وفعلية فإن الدخل المحاسبي يتم بناءه والابلاغ عنه موضوعياً وبالتالي فهو يمكن من التحقق من صحته. وعموماً يتم تعزيز الموضوعية من خلال إعتقاد مؤيدي استخدام الدخل المحاسبي بأن على المحاسبة أن تبلغ عن حقائق وليس قيم. فكما ذكر Kohler «لم تكن المحاسبة أبداً وسيلة لقياس القيم (الجارية/الحالية) لموجود أو لمجموعة من الموجودات»[17].

ثالثاً، من خلال الاعتماد على مبدأ التحقق للاعتراف بالايراد فإن الدخل المحاسبي يحقق معيار الحيطة والحذر. بتعبير آخر، يجب الأخذ بالحذر المعقول عند قياس الدخل والابلاغ عنه من خلال غض النظر عن التغيرات في القيم والاعتراف فقط بالمكاسب المتحققة.

رابعاً، يعتبر الدخل المحاسبي على أنه نافع لاغراض رقابية وبالاخص للابلاغ عن رعاية العهدة (استخدام الادارة للموارد المعهود بها اليها). فالدخل المحاسبي ينقل خلفية عن القصة بشأن الطريقة التي قامت بها الادارة بتصريف مسؤولياتها.

3.2.12. مساوىء الدخل المحاسبي

وإن حصل الدخل المحاسبي على دفاع قوي جداً إلا أنه في نفس الوقت تعرض أيضاً إلى انتقاد قوي جداً في ضوء ما يعانيه من محددات. وأساساً فإن الحجج ضد استخدام الدخل المحاسبي تتعرض إلى مسألة ملائمته لصنع القرار، وفي ادناه تحليل لبعض من هذه الانتقادات.

أولا، إن احدى الحجج هي أن الدخل المحاسبي يعاني من الفشل في الاعتراف بالزيارات غير المتحققة في قيم الموجودات المحتفظ بها خلال فترة معينة بسبب تطبيق مبدأي الكلفة التاريخية والتحقق. فهذا يمنع من الافصاح عن معلومات نافعة ويسمح بالافصاح عن خليط هجين من المكاسب التي تعود إلى فترات سابقة وحالية. فصافي النتيجة لا يتناظر بشكل كفؤ وفعال مع دخل الفترة الحالية.

ثانياً، وأما الحجة المنطقية الثانية فهي أن اعتماد الدخل المحاسبي على مبدأ الكلفة التاريخية يجعل من المقارنة مسألة صعبة، آخذين بنظر الاعتبار الطرق المختلفة المقبولة لاحتساب الكلفة (فعلى سبيل المثال، الطرق المختلفة لقياس كلفة المخزون) والطرق المختلفة المقبولة لتوزيع الكلفة وإن كانت اعتباطية وعديمة الفائدة، أي لا تصلح إلى أي شيء [18].

ثالثاً، قد يؤدي اعتماد الدخل المحاسبي على مبدأ التحقق ومبدأ الكلفة التاريخية ومبدأ الحيطة والحذر إلى بيانات مضللة وغير قابلة للفهم أو إلى بيانات غير ملائمة للمستخدمين. وكمثال عن ذلك هو عدم وجود منفعة من النسب المبنية على القوائم المالية المعدة بالتوافق مع هذه المباديء.

رابعاً، إن الاعتماد على مبدأ الكلفة التاريخية قد يعطي المستخدمين الانطباع بأن كشف الميزانية يمثل تقريب للقيم وليس مجرد كشف بأرصدة الكلف غير الموزعة. وبالإضافة إلى ذلك فإن التأكيد على تحديد الدخل قد ادى إلى حل مسائل جدلية بني على أساس تأثيراتها على كشف الدخل، وبالتالي فقد أوجد مزيج من البنود في كشف الميزانية يصعب تعريفها (على سبيل المثال، عناصر الضريبة المؤجلة الدائنة والمدينة).

3.12. طبيعة المفهوم الاقتصادي للدخل

لقد كان المفهوم الاقتصادي للدخل دائماً موضع اهتمام كبير من قبل الاقتصاديين. وكان Adam Smith أول اقتصادي يعرف الدخل على أنه الزيادة في الثروة[19]. وقد تبع معظم الاقتصاديون الكلاسيكيون، وبالاخص Marshall ، مفهوم الدخل الذي وضعه Smith وربطوا الصياغة النظرية للمفهوم بالممارسات التطبيقية[20]. فعلى سبيل المثال قاموا بفصل رأس المال الثابت عن رأس المال التشغيلي، وفصلوا رأس المال العيني عن الدخل، وأكدوا على التحقق كاختبار للاعتراف بالدخل. وفي نهاية القرن التاسع عشر عبرت نظريات Von Bohm Bawork عن رأي بأن الدخل هو اكثر من كونه نقداً[21]. فقد حاول تطوير مفهوم غير نقدي بالرغم من هيمنة الحركة النقدية على التحليل الاقتصادي في ذلك الوقت. وفي بداية القرن العشرين تطورت الافكار المتعلقة بالدخل. فلقد اعطى Fisher وLindahl وHicks نظرة جديدة ورئيسة حول طبيعة المفهوم الاقتصادي للدخل. فقد عرف Fisher الدخل الاقتصادي على أنه سلسلة من الاحداث التي تتوافق مع حالة مختلفة: التمتع بالدخل النفسي والدخل الحقيقي والدخل النقدي[22].

فالدخل النفسي يمثل الاستهلاك الشخصي الحقيقي للسلع والخدمات التي تولد تمتع نفسي واشباع للحاجات. فهو إذاً مفهوم سايكولوجي الذي لا يمكن قياسه بشكل مباشر ولكن من الممكن تقريبه من خلال الدخل الحقيقي. وأما الدخل الحقيقي فهو تعبير عن الاحداث التي تؤدي إلى حصول أو وقوع التمتعات النفسية. وأفضل طريقة لقياس الدخل الحقيقي هو من خلال كلفة المعيشة. بتعبير آخر، إن الاشباع الذي اوجده التمتع النفسي بالربح يتم قياسه بالمدفوعات من النقد حيازة السلع والخدمات قبل أو بعد الاستهلاك. وعليه فالدخل النفسي والدخل الحقيقي وكلفة المعيشة تمثل ثلاث مراحل مختلفة من الدخل. وأخيراً فإن الدخل النقدي يمثل كافة النقود المستلمة والمستهدف استهلاكها لأجل تغطية كلفة المعيشة. وبالرغم من أن الدخل النفسي يمثل مستوى الدخل الاكثر جوهرية وأهمية وأن الدخل النقدي هو تلك المرحلة من الدخل التي كثيراً ما يشار إليه «بالدخل»، إلا أن Fisher يعتبر الدخل الحقيقي على أنه الاكثر عملياً من وجهة نظر المحاسبين.

وقام Lindahl بصياغة مفهوم الدخل في شكل فائدة مشيراً إلى التعاظم المستمر (الزيادة المستمرة) في قيم السلع الرأسمالية مع مرور الزمن[23]. والفرق بين الفائدة والاستهلاك المتوقع خلال فترة ما قد اعتبر على أنه ادخار. وادت هذه الفكرة إلى قبول عام لمفهوم الدخل الاقتصادي على إنه استهلاك زائد ادخار متوقع أن يحدث خلال فترة معينة، وأن الادخار يتساوى مع التغير في رأس المال الاقتصادي. ويمكن التعبير عن ذلك بالصيغة التالية:

$$Yc = C + (K_t - K_{t-1})$$

حيث أن:

Yc = الدخل الاقتصادي.

C = الاستهلاك.

K_t = رأس المال المدفوع في الفترة t.

وأما Hicks فقد وظف مفهومي الدخل لكل من *Fisher* و*Lindahl* لكي يطور نظرية عامة عن الدخل الاقتصادي[24]، حيث عرف دخل الفرد الشخصي على إنه «أقصى مبلغ يستطيع الفرد استهلاكه خلال اسبوع ومازال يتوقع أن يكون في يسر الحال well-off في نهاية الاسبوع كما كان عليه في بدايته»[25]. وأصبح هذا التعريف أساسي في العديد من المناقشات حول مفهوم الدخل. ولكن احدى المشاكل التي يخلقها هذا التعريف هو افتقاره للاجماع حول تفسير يسر الحال well-offness. إن التفسير الاكثر قبولاً هو المحافظة على رأس المال في ضوء الدخل الهكسي وبالتالي فالدخل هو أقصى مبلغ يمكن استهلاكه خلال فترة معينة ومع ذلك يبقى رأس المال دون مساس.

4.12. مفاهيم المحافظة على رأس المال

إن مفهوم المال أو بعد أن تتم تغطية أو استرجاع الكلفة. وقد تم وضع تمييز بين العائد على رأس المال والعائد من رأس المال (المسترجع من رأس المال، أو تغطية/ عودة الكلفة). ويمكن التعبير عن مفهومين رئيسين للمحافظة على رأس المال أو تغطية الكلفة في شكل وحدات نقدية (رأس المال financial capital) وفي وحدات من نفس القدرة الشرائية العامة (رأس المال العيني Physical capital). وعليه لدينا أربعة مفاهيم للمحافظة على رأس المال:

1- المحافظة النقدية: رأس المال مقاس بوحدات من النقود.

2- المحافظة على القدرة الشرائية العامة للنقود: رأس المال مقاس بوحدات من نفس القدرة الشرائية.

3- المحافظة على الطاقة الانتاجية: رأس المال العيني مقاس بوحدات من النقود.

4- المحافظة على الطاقة الانتاجية في ضوء القدرة الشرائية العامة: رأس المال العيني مقاس بوحدات من نفس القدرة الشرائية العامة.

إن المفهوم الأول يعني المحافظة على رأس المال المستثمر أو المعاد استثماره من قبل المالكين. وفي ظل مفهوم المحافظة على النقود فإن الدخل يتساوى مع التغير في صافي الموجودات معدلاً بالصفقات الرأسمالية المعبر عنها بدولارات. إن المحاسبة التقليدية، وحيث أنها تعتمد على الكلفة التاريخية لتقويم الموجودات والمطلوبات، تتوافق مع مفهوم المحافظة النقدي.

وأما المفهوم الثاني، فهو يعني المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال المالي المستثمر أو المعاد استثماره من قبل المالكين. وفي ظل مفهوم المحافظة على القدرة الشرائية للنقود فإن الدخل يتساوى مع التغير في صافي الموجودات معدلاً بالصفقات الرأسمالية المعبر عنها بوحدات من نفس القدرة الشرائية، وتتوافق الكشوف المالية المبنية على الكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار مع مفهوم المحافظة على القدرة الشرائية العامة للنقود.

وفيما يتعلق بالمفهوم الثالث فهو يعني المحافظة على الطاقة الانتاجية العينية للمنشأة، ولكن التفسيرات مختلفة بشأن المعنى الخاص للطاقة الانتاجية، فتقرير لجنة Sandilands في المملكة المتحدة يفسر الطاقة الانتاجية كالآتي:

«ماذا نعني بالطاقة الانتاجية للمنشأة، وكيف يمكن المحافظة عليها دون مساس؟ لقد إستلمنا مختلف المقترحات حول كيفية اجراء عملية الاحتساب التي يمكن تصنيفها في ثلاث تعاريف بديلة للطاقة الانتاجية»:

■ يجب تعريف الطاقة الانتاجية على أنها موجودات عينية ممتلكة من قبل المنشأة، وعليه فالدخل سيكون ذلك المبلغ الذي يمكن توزيعه بعد احتساب مخصصات

كافية لاستبدال الموجودات العينية المحتفظ بها من قبل المنشأة وعلى أساس اهتلاكها أو اهتراءها.

- يجب تعريف الطاقة الانتاجية على أنها طاقة إنتاج نفس الكمية (الحجم) من السلع والخدمات (المخرجات) في السنة القادمة مثلما يمكن انتاجها في السنة الحالية.
- يجب تعريف الطاقة الانتاجية على أنها طاقة انتاج نفس قيمة السلع والخدمات (المخرجات) في السنة القادمة مثلما يمكن انتاجها في السنة الحالية[26].

وبالرغم من أن التعريف الأول للطاقة الانتاجية على أساس نفس الموجودات لا يأخذ بنظر الاعتبار بالتحسينات التكنولوجية، فإن التعريفيين الاخيرين على أساس «نفس الحجم من المخرجات» و«نفس قيمة المخرجات» يسمحان بالأخذ بالتحسينات التكنولوجية بنظر الاعتبار. إن المحافظة على الطاقة الانتاجية هو نفسه مفهوم المحافظة على رأس المال الموظف في محاسبة القيمة الجارية التي تفصح عن الموجودات والمطلوبات بقيمتها الحالية في الكشوف المالية.

وأخيراً، فإن المفهوم الرابع للمحافظة على رأس المال يعني المحافظة على الطاقة الانتاجية العينية للمنشأة وكما هي مقاسة بوحدات من نفس القدرة الشرائية. إن المحافظة على الطاقة الانتاجية على أساس القدرة الشرائية العامة هو نفسه مفهوم المحافظة على رأس المال الموظف في محاسبة القيمة الجارية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار.

ويوضح المثال التالي تأثير كل من المفاهيم الأربع للمحافظة على رأس المال على كشف الدخل. فأفترض بأن منشأة معينة لديها صافي موجودات بمبلغ 2000 دولار في بداية الفترة وصافي موجودات بمبلغ 3000 دولار في نهاية الفترة.

وافترض أيضاً بأن مبلغ 2500 دولار كصافي موجودات يمثل المبلغ الواجب توفره للمحافظة على الطاقة الانتاجية العينية الفعلية للمنشأة، واستناداً إلى كل واحد من مفاهيم المحافظة على رأس المال فإن دخل المنشأة سيكون كالآتي:

أ- المحافظة على النقد:

$$3000 - 2000 = 1000$$

2- المحافظة على القدرة الشرائية العامة:

$$800 = [(0.10 \times 2000) + 2000] - 3000$$

3- المحافظة على الطاقة الانتاجية:

$$500 = 250 - 3000$$

4- المحافظة على الطاقة الانتاجية على أساس القدرة الشرائية العامة:

$$250 = [0.10 \times 2500) + 2500] - 3000$$

وعليه فالدخل المحاسبي هو 1000 دولار، والدخل المحاسبي المعدل على أساس القدرة الشرائية العامة هو 800 دولار، والدخل المبني على القيمة الجارية هو 500 دولار، والدخل المحاسبي المبني على القيمة الجارية المعدل على أساس القدرة الشرائية العامة هو 250 دولار. وفي البقية من هذا الفصل سنتحدث عن محاسبة القيمة الجارية، وفيما يتعلق ببقية المفاهيم فسيتم عرضها في الفصلين اللاحقين.

5.12. مفاهيم القيمة الجارية

يتطلب مفهوم المحافظة على الطاقة الانتاجية بأن تعرض موجودات ومطلوبات المنشأة في كشوفها المالية على أساس القيمة الجارية. ويمكن احتساب القيمة الجارية على أساس:

1- الرسملة أو طريقة القيمة الحالية.

2- السعر الحالي للمدخلات.

3- السعر الحالي للمخرجات.

4- مزيج من القيم مشتق من الطرق الثلاث السابقة.

1.5.12. الرسملة Capitalization

في ظل الرسملة لاحتساب القيمة الجارية فإم القيمة المرسملة أو القيمة الحالية لموجود ما أو لمجموعة من الموجودات، أو مجموع الموجودات تتمثل بصافي مجرى النقد المتوقع المخصوم ذي العلاقة بالموجود أو مجموعة من الموجودات أو مجموع الموجودات خلال حياتها النافعة. ولأجل احتساب هذه القيمة المرسملة يجب معرفة أربعة متغيرات:

1- مجرى النقد المتوقع الذي قد يتولد من استخدام أو تصريف الموجود (البيع أو المبادلة).

2- توقيت مجرى النقد المتوقع.

3- عدد سنوات بقاء الموجود على قيد الحياة.

4- معدل الخصم المناسب.

فإذا ما كان بالامكان تحديد هذه المتغيرات بأسلوب دقيق وموضوعي فيمكن التعبير عن طريقة القيمة الحالية بالشكل التالي:

$$P_0 = \sum_{i=1}^{m} \frac{R_j}{(1+i)^j} \quad \text{و} \quad P_1 = \sum_{i=2}^{m} \frac{R_j}{(1+i)^j}$$

$$I_1 = (P_1 - P_0) + R_j$$

حيث أن:

P_0 = القيمة المرسملة أو القيمة الحالية في الوقت o.

P_1 = القيمة المرسملة أو القيمة الحالية في الوقت 1.

I = دخل السنة الأولى.

R_j = صافي مجرى النقد المتوقع في الفترة j.

i = معدل الخصم المناسب.

n = الحياة الباقية النافعة للموجود.

وحيث يمكن وصف الدخل المحاسبي المبني على البيانات التاريخية لفترة معينة بأنه الدخل بعد الحدث، أو الدخل الدوري، فإن دخل القيمة الحالية هو مجموع الربح الصرف، أو الدخل الاقتصادي، المتوقع تراكمه على مدى الافق المخطط للمنشأة فهو دخل قبل الحدث، أو الدخل الاقتصادي، الذي يعكس التوقعات بشأن مجرى النقد المستقبلي.

ويمكن قياس دخل من هذا النوع عندما يتم معرفة كافة المتغيرات الملائمة على أساس التأكد التام وكذلك عندما تكون كافة المتغيرات الملائمة ذات طبيعة احتمالية.

فعلى سبيل المثال، افترض بأن مجرى النقد المتوقع التالي الذي يحتمل تولده من مجموع موجودات المنشأة على مدى حياتها النافعة المتكون من أربع سنوات هو كالآتي:

السنة	0	1	2	3	4
مجرى النقد	-	7000	8500	10000	12000

فإذا ما اعتبر معدل فائدة 5% على أنه ملائم فإن القيمة الحالية في بداية السنة الأولى هي 32887 دولار المحتسبة (باستخدام جداول القيمة الحالية) كالآتي:

القيمة المرسملة في بداية السنة 1	القيمة المرسملة في نهاية السنة 1
7000 X 0.9524 = 6667 دولار	8500 X 0.9524 = 8095 دولار
8500 X 0.9071 = 7710 دولار	10000 X 0.9070 = 9070 دولار
10000 X 0.8638 = 8638 دولار	12000 X 0.8638 = 10366 دولار
12000 X 0.8227 = 9872 دولار	
21887	27531

وبالتالي يمكن احتساب دخل السنة الأولى كالآتي:

مجرى النقد المتوقع من استخدام موجودات السنة 1	7000
+ القيمة المرسملة لمجموع الموجودات في نهاية السنة 1	27000
= مجموع قيمة المنشأة في نهاية السنة 1	34531
- القيمة المرسملة لمجموع موجودات المنشأة في بداية السنة	32887
دخل السنة الأولى	1644

فالقيمة الحالية أو الدخل الاقتصادي 1644 دولار يمثل الزيادة الفعلية في قيمة المنشأة في السنة الأولى. وتعادل هذه القيمة 5% من القيمة المرسملة في بداية السنة البالغة 32887 دولار. ولأن معظم المنظرين يعرفون معدل الخصم على أنه معدل العائد الذاتي فإن Edwards and Bell اطلقا على القيمة الحالية أو القيمة الاقتصادية بالربح الذاتي[27]. ولكن هناك العديد من معدلات الخصم المناسب التي يمكن استخدامها لاحتساب القيمة المرسملة:

1- معدل الخصم التاريخي.

2- معدل الخصم الحالي.

3- متوسط معدل الخصم المتوقع.

4- المتوسط الموزون لكلفة رأس المال.

5- معدل الاقتراض الإضافي.

وقام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بتعريف معدلات الخصم هذه بشكل سليم وكالآتي:

- معدل الخصم التاريخي: معدل العائد المتضمن في مبلغ النقد (أو موجود آخر) المدفوع لحيازة موجود، وعلى وجه الخصوص، إن معدل الخصم في تاريخ الحيازة يجعل من القيمة الحالية لمجرى النقد المتوقع من موجود ما مساوية للكلفة التاريخية للموجود.
- معدل الخصم الحالي: معدل العائد المتضمن في مبلغ النقد (أو أي موجود آخر) الواجب دفعه فيما لو تمت حيازة الموجود حالياً.
- متوسط معدل الخصم المتوقع: متوسط العائد المتوقع كسبه عن موجودات مشابهة خلال فترة مستقبلية ما (عادة بعيدة الأمد).
- المتوسط الموزون لكلفة رأس المال وهو مبني على هيكل خاص (تركيبة خاصة) أي هيكل معدل الفائدة للدين الطويل الأمد ولحقوق حملة الأسهم الممتازة ولحقوق حملة الاسهم الاعتيادية.
- معدل الاقتراض الاضافي: معدل الفائدة التي يجب دفعها للحصول على رأسمال إضافي مقترض حالياً.....[28]

إن المتغيرات ضمن صيغة القيمة المرسملة هي مجرد توقعات معرضة للتغيير. فأفترض على سبيل المثال، في نهاية السنة الأولى تم تقدير مجرى النقد المتوقع بأنه سيكون 1000 دولار للسنوات الثلاث المتبقية بدلاً من 8500 دولار و10000 دولار و12000 دولار، إن دخل القيمة الحالية للسنة الاولى سيكون كما يلي:

مجرى النقد المتوقع في نهاية السنة 1 :	7000
+ القيمة المرسملة في نهاية السنة 1 لمجرى النقد المتوقع وعلى أساس 10000 دولار لكل سنة من السنوات الثلاث المتبقية :	2723
= مجموع قيمة المنشأة في نهاية السنة 1 :	34232
– القيمة المرسملة لمجموع الموجودات في بداية السنة 1 :	32887
= دخل السنة الأولى	1345

إن الدخل الجديد للسنة (1345) تتضمن العناصر التالية :

1 – الدخل الاقتصادي المتوقع (المخمن) (32887 X 0.05) :	1644
2– الانخفاض في القيمة المرسملة للمنشأة	(299)
3– دخل السنة	1345

وبالرغم من اعتبارنا الانخفاض في القيمة المرسملة للمنشأة على أنها خسارة ضمن التحليل في اعلاه، إلا أن وجهة النظر الاخرى تعتبرها مجرد تعديل للقيمة الاصلية (الاولية) للمنشأة بسبب التغيرات في التوقعات، بتعبير آخر، إن القيمة المرسملة للمنشأة المبنية على التوقعات الجديدة ستكون 32602 دولار وليس 32887 دولار. وكنتيجة لذلك فإن الدخل الجديد للسنة (1345) سيتضمن العناصر التالية :

1 – الدخل الاقتصادي (32602 X 0.05 دولار)	1630
2– التغيرات في القيمة الأصلية للمنشأة (32887 - 32602)	(285)
3– الانخفاض في القيمة المرسملة	1345

وأما السؤال الثاني الذي قد يطرح فهو يرتبط بطبيعة الفروق بين القيمة الحالية، أو الدخل الاقتصادي، والدخل المحاسبي. إن الدخل الاقتصادي هو دخل قبل الحدث مبني على التوقعات التي تخص مجرى النقد المستقبلي، وأما الدخل المحاسبي فهو دخل دوري بعد الحدث مبني على القيم التاريخية. ولقد إقترح Solomons في دراسته المنقحة لدراسة Alexander الفروق المميزة التالية بين الدخل الاقتصادي والدخل المحاسبي :

الدخل المحاسبي

+ التغيرات غير المتحققة في الموجودات الملموسة التي ظهرت في الفترات الماضية

+ التغيرات في قيمة الموجودات غير الملموسة

= الدخل الاقتصادي[29]

ويعني بالموجودات غير الملموسة هنا ليس الموجودات غير الملموسة التقليدية المندرجة في كشف الميزانية وإنما تشير إلى مفهوم يطلق عليه شهرة المحل الذاتية التي تظهر في توظيف التوقعات عند احتساب الدخل الاقتصادي. ولذلك، في المثال السابق، فإن الدخل الاقتصادي للسنة الرابعة هو 4613 دولار وكما هو موضح في الجدول رقم 1.12. وبافتراض أن الاهتلاك السنوي هو 7000 دولار فإن الدخل المحاسبي هو 9500 دولار، الذي يمثل في نفس الوقت شهرة المحل الذاتية. وفي الجدول 2.12. نعرض تسوية بين مفهومي الدخل.

ينظر إلى طريقة الرسملة على أنها نافعة لقرارات تشغيلية بعيدة المدى.

الجدول رقم 1.12 : احتساب الدخل الاقتصادي

السنة	(1) القيمة المرسملة في بداية السنة	(2) القيمة المرسملة في نهاية السنة	(3) مجرى النقد المتوقع للسنة	(4) الربح الاقتصادي 1-3+2=4
1	32887	27531	7000	1644
2	27531	20408	8500	1377
3	20408	11428.8	10000	1020.8
4	11428.8	-	12000	571.2
مجموع الربح المحاسبي				4613
مجموع مجرى النقد			37500	
مجموع مصروف الاندثار (الاهتلاك) (مفترض)			28000	
الدخل المحاسبي			9500	9500
شهرة المحل الذاتية				4887

الجدول رقم 2.12: تسوية بين الدخل الاقتصادي والدخل المحاسبي

السنة	الاندثار المحاسبي	شهرة المحل الذاتية	الفرق
1	7000	5356	(1644)
2	7000	7123	123
3	7000	8979.2	1979.2
4	7000	11428.8	4428.8
المجموع	28000	32887	4887

وكما هو الحال مع الموازنة التخطيطية الرأسمالية وتطوير المنتوج ، فينظر إلى الخيارات التي تعطي القيم الايجابية المرسملة الاعلى على أنها الطرق الافضل. كما ويتم استخدام القيم المرسملة للحسابات المدينة الطويلة الامد والحسابات الدائنة الطويلة الامد في الكشوف المالية وكما هو مندرج في الرأي رقم 21 لمجلس مباديء المحاسبة المالية APB Opinion No. 21 المعنون الفوائد على الحسابات المدينة والدائنة[30]، وننظر عموماً إلى القيمة المرسملة على أنها سمة مثالية للموجودات والمطلوبات، بالرغم من أنها تتضمن بعض المحددات النظرية والعملية، فمن وجهة نظر عملية/ميدانية تعاني القيمة المرسملة من الطبيعة الذاتية للتوقعات المستخدمة في إحتسابها. وأما من حيث البعد الفكر أو النظري فإن القيمة المرسملة تعاني من الآتي:

1- الافتقار إلى تعديل ملائم للأخذ بنظر الاعتبار بكافة ميول المخاطرة لكافة المستخدمين.

2- اهمال مساهمات عناصر اخرى في مجرى النقد من غير مساهمات الموجودات العينية.

3- صعوبة توزيع مجموع مجرى النقد (مجرى النقد الكلي) على عناصر منفصلة التي قامت كل منها بالمساهمة في هذه المجموع.

4- هناك حقيقة عدم إمكانية اضافة القيم الحالية الحدية للموجودات الملموسة المستخدمة بشكل مشترك في العمليات بعضها على البعض الآخر للتوصل إلى قيمة المنشأة[31].

2.5.12. القيمة الحالية (السعر الحالي) للمدخلات

تفسير القيم الحالية للمدخلات:

يمثل السعر الحالي للمدخلات مبلغ من النقد أو أي موجود آخر يجب توفره الآن للحصول على نفس الموجود أو موجود آخر موازٍ له. ويتم توظيف التفسيرات التالية للسعر الحالي للمدخلات.

الكلفة الاستبدالية للموجودات المستعملة: وهذه تساوي مبلغ من النقد أو أي موجود آخر مطلوب توفره لحيازة موجود موازي في سوق الموجودات المستعملة والذي له نفس العمر المتبقي النافع.

كلفة إعادة الانتاج: وهذه تمثل مبلغ من النقد أو أي موجود آخر مطلوب توفره لحيازة موجود مماثل لذلك القائم حالياً، وقد ركز Edwards and Bell على استبدال الموجود القائم بآخر مماثل له:

«يجب التذكر بأنه ليست الكلفة الحالية للخدمات الموازية المجهزة بمرور الزمن من قبل الموجودات الثابتة هي التي ننشدها، وإنما الكلفة الحالية لاستخدام موجود ثابت معين اختاره صاحب المشروع ومازال يستخدمه. إن ذلك القرار بعينه هو الذي يرغب صاحب المشروع أن يقيمه في ضوء المعلومات المحاسبية. وهو قد يرغب بعد ذلك أن يقارن هذه المعلومات مع معلومات عن الكلفة الفرصية ذات العلاقة ببيع و/أو استبدال الموجود الثابت، ولكن لأجل صنع هذا القرار بشأن المستقبل فيجب أن تكون لديه معلومات حقيقية وحالية وماضية»[32].

ففي حين تؤكد كل من الكلفة الاستبدالية للموجودات المستعملة وكلفة إعادة الانتاج استبدال الموجودات القائمة فإن الكلفة الاستبدالية لموجودات جديدة تؤكد على الطاقة الانتاجية للموجودات. وتتمثل كلفة استبدال الموجودات الجديدة بمبلغ من النقد أو أي موجودات مطلوبة لاستبدال أو اعادة انتاج الطاقة الانتاجية لموجود بموجود جديد يعكس التغيرات في التطور التكنولوجي. فعلى سبيل المثال، ينظر Paton and Littleton إلى استبدال موجود قائم بموجود آخر له طاقة موازية بالشكل التالي:

«يجب أن يفهم بأن جوهر الكلفة الاستبدالية هي كلفة تجديد الطاقة الانتاجية لكي تنتج في ضوء طرق الانتاج المتاحة الاكثر تقنية. وعليه فإنه تماماً مضيعة للوقت أن نقدر كلفة استبدال موجود ثابت متقاوم أو شبه متقاوم بآخر مشابه له

حرفياً. إن تقدير من هذا النوع سوف يوفر أساس لتقييم معقول (منطقي) للموجود الثابت، كما إنه لن يوفر قياس نافع لكلفة التشغيل الحالية. فحقيقة الاهتمام في جوهره ينصب على ما سيكلف لاستبدال الطاقة المتمثلة بالموجود القائم بماكنة ذات تصميم حديث. لنضع الموضوع بشكل آخر، إن كلفة الاستبدال على أساس النوع تمثل مدخل مهم، الذي في ضوءه تقاس الاهمية الاقتصادية لموجود ثابت قيد الاستخدام، فقط في حالة الموجودات الثابتة الحديثة والنمطية»[33].

إن الخاصية المشتركة للمفاهيم الثلاث للاسعار الحالية للمدخلات هي أنها جميعاً تستهدف كلف استبدال أو إعادة انتاج موجود محتفظ به. إن المسألة المتبقية التي بحاجة إلى حل هي اختيار طريقة لقياس الاسعار الحالية للمدخلات وأن الطرق الثلاث الاكثر تحبيذاً تتحدد باستخدام اسعار السوق المقتبسة والمؤشرات الخاصة للاسعار والتقديرات أو تقديرات الادارة وتبدي لجنة الجمعية الامريكية للمحاسبة للمفاهيم والمعايير في ضوء الترتيب التالية:

«يجب على الكلفة الحالية للحصول على نفس الخدمات أو خدمات موازية أن تشكل الاساس لتقويم لاحق للحيازة (أي بعد الحيازة) وكذلك في تاريخ الحيازة. وعندما يتوفر سوق راسخ لموجودات من نفس النوع والحالة فأن اسعار السوق المقتبسة توفر الدليل الاكثر موضوعية عن الكلفة الحالية. وأن اسعار من هذا النوع قد تكون متاحة حالية للارض والمباني وأنوع معينة من المعدات النمطية. وعندما لا يتوفر سوق راسخ لموجود من نفس النوع والحالة فيمكن تقدير الكلفة الحالية من خلال الرجوع إلى سعر الشراء لموجودات تجهز طاقة خدمية موازية».

ويجب تعديل سعر الشراء لبدائل من هذا النوع عن الفروق في السمات التشغيلية مثل الكلفة والطاقة والنوعية. وفي حالات اخرى، قد يوفر تعديل للكلفة التاريخية من خلال استخدام مؤشرات الاسعار الخاصة تقريب معقول من الكلفة الجارية، وأما التقديرات فهي مقبولة فقط إذا تم بناءها على طرق تقدير الكلف في أعلاه»[34].

المحاسبة عن مكاسب وخسائر الاحتفاظ Accounting for Holding Gains and Losses

إن تقويم الموجودات والمطلوبات باسعار المدخلات الحالية يؤدي إلى ظهور مكاسب وخسائر الاحتفاظ عندما تتغير الاسعار خلال فترة من الزمن في حالة الاحتفاظ اثناءها بالموجودات والمطلوبات من قبل منشأة ما. ويمكن تجزأة مكاسب وخسائر الاحتفاظ إلى عنصرين:

1- مكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة المتعلقة بموجودات مباعة أو مطلوبات تم الايفاء بها (سدادها).

2- مكاسب وخسائر الاحتفاظ غير المتحققة المتعلقة بموجودات ما تزال المنشأة محتفظة بها أو مطلوبات قائمة في نهاية فترة الابلاغ المالي.

ويمكن تصنيف مكاسب وخسائر الاحتفاظ على أنها دخل عندما تتم المحافظة على رأس المال بأساس نقدي تماماً. كما ويمكن تصنيفها كتعديلات لرأس المال لأنها تقيس العناصر الاضافية في الدخل التي يجب حجزها للمحافظة على الطاقة الانتاجية القائمة. ولذلك فإن تبرير مكاسب وخسائر الاحتفاظ من تعديلات رأس المال قد يربط بتعريف معين للدخل.

إن المؤيدين لبديل تعديل رأس المال يحبذون تعريف للدخل مبني على رأس المال العيني. إن مدخل من هذا النوع يعرف الربح لكيان ما عن فترة معينة على أنه اقصى مبلغ يمكن توزيعه وما زال بالامكان المحافظة على الامكانيات التشغيلية بمستوى كان قائماً في بداية الفترة. وبما أنه لا يمكن توزيع التغيرات في الكلفة الاستبدالية دون الاضرار بالامكانيات التشغيلية للكيان فإن هذا المدخل يملي علينا أن نضيف التغيرات في الكلفة الاستبدالية على أنها تعديلات لرأس المال.

إن المؤيدين لهذا المدخل يحبذون تعريف للدخل مبني على المحافظة على رأس المال المالي (المفهوم النقدي للمحافظة). إن مدخل من هذا النوع يعرف الربح بأنه اقصى مبلغ يمكن توزيعه وما زال بالامكان المحافظة على رأس المال المالي المستثمر بمستوى كان قائماً في بداية الفترة، فمدخل من هذا النوع يماي علينا أن نضيف التغيرات في كلفة الاستبدال على أنها مكاسب وخسائر احتفاظ. ويقدم الادب الاكاديمي حجتين بديلتين لدعم معالجة مكاسب الاحتفاظ. الحجة المنطقية الأولى هي أن مكاسب الاحتفاظ تمثل «كلف ادخار قابلة للتحقق، بمعنى أن الكيان في

وضع أحسن حيث أنها تكلف الآن أكثر للحصول على الموجود أما الحجة المنطقية الثانية، فهي، يمكن النظر إلى التغيرات في الكلفة الاستبدالية على أنها بدائل "surrogate" عن التغيرات في صافي القيمة للتحقق أو القيمة المرسملة. ولذلك فأن أرباح الاحتفاظ تمثل زيادات في صافي المقبوضات المتوقعة الناتجة من استخدام أو بيع الموجود في المستقبل.

ويعكس المثالين التاليين معالجات لمكاسب وخسائر الاحتفاظ بالمخزون والموجودات القابلة للاهتلاك:

المثال رقم (1): المعالجة المحاسبية للمخزون باسعار المدخلات الحالية ومكاسب وخسائر الاحتفاظ ذات العلاقة.

افترض بأن منشأة ما قامت بتوظيف استثمار جديد بمبلغ 6000 دولار في الأول من كانون الثاني/ يناير. وفي نفس اليوم قامت بشراء 1000 باوند من القهوة وبسعر 6 دولارات للباوند الواحد. وخلال السنة باعت المنشأة ستمائة باوند من القهوة بسعر 10 دولارات للباوند حيث كانت الكلفة الاستبدالية في حينه 8 دولارات للباوند الواحد. وكانت الكلفة الاستبدالية للقهوة في نهاية السنة 9 دولارات للباوند الواحد. إن القيود المحاسبية هي كالآتي:

مخزون البضاعة (1000 X 6 دولارات)	6000	
النقد		6000

عن شراء البضاعة

النقد	6000	
كلفة البضاعة المباعة (600 X 8 دولارات)	4800	
المبيعات (600 X 10 دولارات)		6000
مخزون البضاعة (600 X 8 دولارات)		4800

عن بيع البضاعة

مخزون البضاعة	2400	
مكاسب الاحتفاظ المتحققة [600 X (8-6)]		1200
مكاسب الاحتفاظ غير المتحققة [400 (9-6)]		1200

عن مكاسب الاحتفاظ

المثال رقم (2): المعالجة المحاسبية للموجودات غير المتداولة بالاسعار الحالية للمدخلات ولمكاسب وخسائر الاحتفاظ ذات العلاقة.

افترض بأن منشأة اشترت موجود ثابت له من العمر النافع 4 سنوات بمبلغ 2000 دولار وكانت كلفته الاستبدالية تزداد بمبلغ 1000 دولار سنوياً. إن مصروف الاهتلاك السنوي في هذه الحالة يجب أن يحدد (يحتسب) على أساس الكلفة الاستبدالية. ويتفق معظم مؤيدو طريقة الكلفة الاستبدالية بأن هناك حاجة لادخال مبالغ اضافية في المصاريف الحالية كاهتلاك ملحق أو مكمل أو بأثر رجعي إذا استمرت الكلفة الاستبدالية بالزيادة على مدى حياة الموجود النافعة. ويعرض الجدول اللاحق كيفية تحديد الاهتلاك بأثر رجعي:

السنة	(1)	(2)	(3)	(4)
الكلفة الاستبدالية في نهاية السنة	3000	4000	5000	6000
الاهتلاك على أساس الكلفة الاستبدالية	750	1000	1250	1500
الاهتلاك بأثر رجعي		250	500	750
الاهتلاك المتراكم في بداية الفترة		750	2000	3750
الاهتلاك المتراكم المعدل	750	2000	3750	6000

وعليه فإن القيود المحاسبية في كل سنة ستكون كالآتي:

السنة 1:

الموجود (بالكلفة الاستبدالية)	1000
الاهتلاك	750
مكاسب الاحتفاظ	1000
الاهتلاك المتراكم	750

السنة 2:

الموجود (بالكلفة الاستبدالية)	1000
الاهتلاك	1000
الاهتلاك بأثر رجعي	250
مكاسب الاحتفاظ	1000
الاهتلاك المتراكم	1250

السنة 3:

الموجود (بالكلفة الاستبدالية)	1000
الاهتلاك	1250
الاهتلاك بأثر رجعي	500
مكاسب الاحتفاظ	1000
الاهتلاك المتراكم	1750

السنة 4:

الموجود (بالكلفة الاستبدالية)	1000
الاهتلاك	1500
الاهتلاك بأثر رجعي	750
مكاسب الاحتفاظ	1000
الاهتلاك المتراكم	2250

ولكن إذا ما افترضنا بأن قيمة الموجود تزداد بشكل متساو على مدار السنة، فيجب في هذه الحالة احتساب مصروف الاهتلاك على أساس معدل الاسعار الحالية للمدخلات للسنة. وعليه، فالمبالغ في قيود السنة الاولى ستكون ناتجة من حقيقة كون أن مصروف الاهتلاك هو 625 دولار (أي 25% من معدل قيمة الموجود البالغة 2500 دولار) وكون أن مكسب الاحتفاظ هو 875 دولار (1000 دولار ناقصاً اهتلاك نصف سنة عن مبلغ الزيادة البالغة 1000 دولار). وعليه فالقيود في كل سنة ستكون كالآتي:

السنة 1:

الموجود (بالكلفة الاستبدالية)	1000
الاهتلاك	250
مكاسب الاحتفاظ	875
الاهتلاك المتراكم	750

السنة 2:

الموجود (بالكلفة الاستبدالية)	1000
الاهتلاك (3500 X 0.25)	875
مكاسب الاحتفاظ	625
الاهتلاك المتراكم	1250

السنة 3:

الموجود (بالكلفة الاستبدالية)	1000
الاهتلاك (4500 X 0.25)	1125
مكاسب الاحتفاظ	375
الاهتلاك المتراكم	1750

السنة 4:

الموجود (بالكلفة الاستبدالية)	1000
الاهتلاك	1375
مكاسب الاحتفاظ	125
الاهتلاك المتراكم	2225

وتقترح ثلاث طرق للمحاسبة عن الاهتلاك بأثر رجعي:

1- إجعل حساب الارباح المحتجزة مديناً أو دائناً.

2- اجعل حساب الدخل الحالي مديناً أو دائناً.

3- أجري تعديل لمكاسب وخسائر الاحتفاظ.

إن الطريقة تعامل الاهتلاك بأثر رجعي على أنه تعديل عن الفترة الماضية، بمعنى إنه يمثل المبلغ الذي كان يجب تحميله على الفترات الماضية عن استبدال الموجود.

وأما الطريقة الثانية فتعامل الاهتلاك بأثر رجعي على أنه مصروف للفترة الحالية، بمعنى أنه يمثل المبلغ الذي يجب أن يحمل بكافة الكلف المقدرة لاستبدال الموجودات.

وفيما يتعلق بالطريقة الثالثة فترتأي بأنه يجب على مكاسب وخسائر الاحتفاظ أن تعكس عمر الموجود.

وفي الحقيقة، إن الطرق الثلاث ناتجة من تفسيرين للاهتلاك مختلفين بالجوهر. فأما التفسير الأول فهو، على الاهتلاك أن يوفر احتياطي لاستبدال مستقبلي للموجودات، ولذلك يجب معاملة الاهتلاك بأثر رجعي استناداً إلى أي من الطريقتين الأوليتين. وأما التفسير الثاني فهو، أن الاهتلاك يمثل كلفة حالية للعمليات ولذلك يجب معاملة الاهتلاك بأثر رجعي استناداً إلى الطريقة الثالثة.

مثال تطبيقي لطريقة الكلفة الاستبدالية Replacement - Cost Techniques Applied

يظهر الجدول رقم 2.12 كشف الميزانية لشركة Miura المساهمة كما في 19X6/12/31، و19X7/12/31. ويظهر الجدول 2.12 كشف الدخل لشركة Miura المساهمة. وتوفرت لديك المعلومات الاضافية التالية.

1- إن الشركة تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً LIFO لقياس المخزون.

2- خلال عام 19X7 كانت الكلفة الاستبدالية للأرض 70000 دولار، وللمصنع 80000 دولار.

3- لقد تمت المبيعات في نهاية 19X7 عندما كانت الكلفة الاستبدالية للمخزون 20 دولار للباوند الواحد.

يظهر الجدول رقم 3.12 كشف الدخل لشركة Miura المساهمة عن عام 19X7 في ظل القيمة الحالية للمدخلات.

هناك مفردتين في الجدول 3.12 تستحقان تفسير وانتباه إضافي، أولاً، يتم تحديد مكاسب الاحتفاظ من المكائن والمعدات من خلال القيد التالي:

المكائن والمعدات	30000
الاهتلاك	13000
الاهتلاك المتراكم	22000
مكاسب الاحتفاظ	21000

الجدول رقم 1.12. كشف الميزانية لشركة Miura المساهمة

	19X6/12/31		19X7/12/31	
	مدين دولار	دائن دولار	مدين دولار	دائن دولار
19X7	10000		30000	
النقد	20000		30000	
المدينون	30000	(3000وحده)	40000	(2000وحده)
المخزون	40000		50000	
الأرض	50000			
المكائن والمعدات (عمرها 5 سنوات)				
ناقص مخصص الاهتلاك		10000		20000
السنة (نسبة فائدة 10%)		50000		50000
الاسهم العادية		50000		50000
الارباح المحتجزة		40000		40000
المجموع	150000	150000	170000	170000

الجدول رقم 2.12: كشف الدخل لشركة Miura المساهمة

	دولار	دولار
المبيعات (5000 وحدة بسعر 40 دولار للوحدة)		200000
كلفة البضاعة المباعة:		
المخزون في بداية الفترة (3000 وحدة بسعر 10 للوحدة)	30000	
المشتريات (4000 وحدة بسعر 12 للوحدة)	48000	
كلفة الوحدات المتاحة للبيع	78000	
المخزون في نهاية الفترة (2000 وحدة بسعر 10 للوحدة)	20000	58000
مجمل الربح		142000
المصاريف التشغيلية:		
الاهتلاك	10000	
الفائدة	5000	
مصاريف اخرى	117000	132000
صافي ربح التشغيل		10000

الجدول رقم 3.12. كشف الدخل لشركة Miura المساهمة

(طريقة الاسعار الحالية للمدخلات)

	دولار	دولار
المبيعات (5000 وحدة بسعر 40 دولار للوحدة)		200000
كلفة البضاعة المباعة:		
المخزون في بداية الفترة (3000 وحدة بسعر 20 للوحدة)	60000	
المشتريات (4000 وحدة بسعر 20 للوحدة)	80000	
كلفة البضاعة المتاحة للبيع	140000	
المخزون في نهاية الفترة (2000 وحدة بسعر 20 للوحدة)	40000	100000
مجمل الربح		
الاهتلاك (0.20 X 80000 + 50000 ÷ 2)	13000	
الفائدة	5000	
مصاريف اخرى	117000	135000
ربح التشغيل قبل مكاسب وخسائر الاحتفاظ		(35000)
مكاسب الاحتفاظ المتحققة:		
1- من المخزون:		
أ- المشتريات (4000 وحدة X (20 - 12))	32000	
ب- المخزون في بداية الفترة (1000 X (20 - 10))	10000	
2- من الاهتلاك: (13000 - 10000)	30000	45000
مكاسب الاحتفاظ غير المتحققة:		
1- من مخزون آخر المدة (20 - 10) X 2000 وحدة	20000	
2- من المكائن والمعدات	18000	
3- من الأرض (70000 - 40000)	30000	68000
صافي الدخل		78000

بتعبير آخر، إذا ما ظهرت الزيادة في قيمة المكائن والمعدات بشكل متساوي على مدار السنة فإن مصروف الاندثار يجب أن يكون 13000 دولار (20% من معدل

قيمة الموجود البالغة 65000 دولار). وأما مكاسب الاحتفاظ فإنها تساوي 30000 دولار مطروحاً منها اهتلاك سنة ونصف محسوب من مبلغ 30000 دولار.

ثانياً، إن كل من ربح التشغيل قبل مكاسب وخسائر الاحتفاظ، ومكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة مبنيان على مفهوم التحقق. ونتيجة لذلك فإن مجموعهما يتساوى مع الربح المحاسبي. فالمنفعة المضافة من توظيف القيمة الحالية للمدخلات هو التصنيف الثاني للنتائج من:

1- القرارات التشغيلية المتعلقة بانتاج وبيع السلع والخدمات.

2- قرارات الاحتفاظ المتعلقة بالاحتفاظ بالموجودات بمرور الزمن توقعاً بحصول زيادة في كلفتها الاستبدالية.

ويظهر الجدول رقم 4.12 كشف ميزانية شركة Miura المساهمة على أساس الاسعار الحالية للمدخلات.

الجدول 4.12: كشف ميزانية شركة Miura المساهمة
على أساس الاسعار الحالية للمدخلات

	دولار	دولار
الموجودات:		
النقد		30000
المدينون		*30000*
المخزون (2000 وحدة بسعر 20 للوحدة)		40000
الأرض		70000
المكائن والمعدات	80000	
ناقصاً: الاهتلاك المتراكم	32000	48000
مجموع الموجودات		218000
الحقوق:		
السندات الاسهم العادية		50000
الارباح المحتجزة:		50000
الرصيد في بداية الفترة		
ربح التشغيل		40000
مكاسب الاحتفاظ المتحققة		(35000)
مكاسب الاحتفاظ غير المتحققة		45000
		218000

تقييم المحاسبة على أساس الاسعار الحالية للمدخلات

Evaluation of Current Entry - Price Based Accounting

إن المنفعة الرئيسية للمحاسبة المبنية على الاسعار الحالية للمدخلات تتولد من تصنيف وعزل دخل القيمة الحالية إلى ربح التشغيل الحالي ومكاسب وخسائر الاحتفاظ.

أولاً: إن ثنائية التصنيف بين ربح التشغيل الحالي ومكاسب وخسائر الاحتفاظ نافعة في تقييم الاداء الماضي للمدراء. فربح التشغيل الحالي ومكاسب وخسائر الاحتفاظ تعكس نتائج منفصلة عن قرارات الاحتفاظ أو الاستثمار، وقرارات الانتاج، وهذا يسمح بالتمييز بين المكاسب الخاضعة نسبياً للرقابة الناتجة من الانتاج والمكاسب الناجمة من عناصر مستقلة عن العمليات التشغيلية الأساسية للمشروع، فيذكر Edwards and Bell الآتي:

«عادة يتولد هذين النوعين من المكاسب من مجموعتين من القرارات مختلفين تماماً. فلمنشأة الاعمال التجارية عادة حرية كبيرة في اتخاذ القرارات بشأن كمية الموجودات التي تحتفظ بها على مدار الزمن في أي مرحلة من مراحل العملية الانتاجية أو في مراحلها، وكذلك بشأن أي كمية من الموجودات المكرسة لعملية الانتاج نفسها..... إن الفرق بين القوى (أو العناصر) التي تحفز منشأة الاعمال التجارية لتحقيق ربح بوسيلة دون الاخرى، والفرق بين الاحداث التي تعتمد عليها الطريقتين في تحقيق الربح يتطلب عزل دقيق لكلا نوعي المكاسب إذا ما أريد تقييم كلا نوعي المستخدمين بشكل ذي معنى»[35].

ثانياً، إن ثنائية التصنيف بين ربح التشغيل الحالي ومكاسب وخسائر الاحتفاظ نافعة لصنع قرارات منشأة الاعمال التجارية. فثنائية من هذا النوع تسمح بتقييم ربحية المنشأة على المدى الطويل، بأفتراض استمرارية الظروف الحالية. فلكون ربح التشغيل الحالي هو من النوع المتكرر والخاضع نسبياً للرقابة فيمكن استخدامه لاغراض تنبؤية.

ثالثاً، يتناظر ربح التشغيل الحالي مع الدخل الذي يساهم في المحافظة على الطاقة الانتاجية، أي أقصى مبلغ يمكن للمنشأة توزيعه مع المحافظة على الطاقة

الانتاجية العينية. ولهذا السبب فأن ربح التشغيل الحالي يوصف بشكل معقول تماماً بأنه الدخل القابل للتوزيع أو الدخل المستقر.

فالسمة المهمة لدخل العمليات التشغيلية القابل للتوزيع هو كونه مستقر. فما لم تتغير الظروف فإن المنشأة ستحافظ على طاقتها العينية في السنة القادمة وسيكون لديها نفس مبلغ الدخل القابل للتوزيع الذي كان لديها في العام الماضي[36].

رابعاً، إن ثنائية التصنيف في ربح تشغيل حالي، ومكاسب وخسائر الاحتفاظ توفر معلومات مهمة يمكن استخدامها لتحليل ومقارنة الاداء المرتبط بالمكاسب بين الفترات وبين الشركات.

خامساً، بالإضافة إلى توفيرها ثنائية التصنيف بين ربح التشغيل الحالي ومكاسب وخسائر الاحتفاظ فإن طريقة الاسعار الحالية للمدخلات تسمح أيضاً بفصل مكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة ومكاسب وخسائر الاحتفاظ غير المتحققة. وهذا يمثل تخلي عن مبدأي التحقق والحيطة والحذر حيث يتم الاعتراف بمكاسب وخسائر الاحتفاظ متى ما ظهرت أو استحقت وليس عند تحققها.

يبدو بأن جدوى الكشوف المالية المبنية على الكلفة الاستبدالية قد أصبحت تحظى اكثر فأكثر بالقبول، فيوضح Revsine نتائج الجهود والعقبات لاعداد كشوف مالية مبنية على الكلفة الاستبدالية لمنشأة صناعات الكترونية.

«لقد واجهنا مشاكل تنفيذ قليلة اثناء فترة الدراسة. ففي الحالات التي كانت فيها البيانات غير متوفرة ابتداءاً فكان بالامكان عادة أن نقوم بصياغة المعلومات المفقودة أو أن نطور مدخل بديل. ويمكن للمرء وبشكل معقول أن يتوقع بأن هذه الحالات الطارئة/الاستثنائية تختفي عندما يتم تبني القياسات المبنية على السوق على نطاق واسع لاغراض الابلاغ المالي.

لقد أشارت هذه الدراسة بأن الشركة المعنية كانت فعلاً تطبق من حيث الجوهر ما يمكن اعتباره نظام كلفة استبدالية للمحاسبة المخزنية الداخلية. وهذا بحد ذاته يشير إلى الامكانية التطبيقية لاجراءات محاسبة الكلفة الاستبدالية بقوة منطقية أكبر مما يمكن أن تدعيه أي دراسة اكاديمية اخرى.

وفي ضوء هذه النتائج فإن القول بأن البيانات اللازمة لاعداد الكشوف المبنية على الكلفة الاستبدالية هي عموماً متاحة يعكس استنتاج يمكن الدفاع عنه. وعليه فدراسة الحالة هذه لم تظهر أي صعوبات تعرقل انجاز الكشوف المالية على أساس الكلفة الاستبدالية. وفيما إذا كان هذا الاستنتاج قابل للتعميم على مواقف اخرى فإن هذا موضوع مثار بحث وجدل مستقبليين»[37].

ولكن هناك بعض المساويء لنظام الاسعار الحالية للمدخلات. فلقد تم الجدل والاعتراض على كل ادعاء بشأن المنافع التي يمكن الحصول عليها من ثنائية تقسيم الدخل على أساس القيمة الحالية بين ربح التشغيل الحالي ومكاسب وخسائر الاحتفاظ[38].

إن نظام الاسعار الحالية للمدخلات مبني على الافتراض بأن المنشأة هي كيان مستمر (الاستمرارية)، وأنه من الممكن وبسهولة الحصول على بيانات معول عليها تخص الاحكام الحالية للمدخلات. لقد وصف كلا الافتراضين بأنهما غير صادقين وغير ضرورين[39].

إن نظام الاسعار الحالية للمدخلات يعترف بالاقيام الحالية كأساس للتقويم ولكنه لا يأخذ بنظر الاعتبار التغيرات في المستوى العام للاسعار ومكاسب وخسائر الاحتفاظ بالموجودات والمطلوبات النقدية.

وأخيراً، هناك صعوبة في تحديد سليم عما يعنى بالاسعار الحالية للمدخلات. فهل يراد لموجود محتفظ به لغرض الاستخدام أو البيع أن يستبدل بآخر موازٍ له، أو مطابق له، أو موجود جديد؟ فيمكن تقديم حجة منطقية قوية لأي شكل من اشكال الاسعار الحالية للمدخلات، وعلى وجه الخصوص الكلفة الاستبدالية للموجودات المستعملة، وكلفة إعادة الانتاج وكلفة الاستبدال الجديد.

3.5.12. الاسعار الحالية للمخرجات Current Exit Price

تفسير الاسعار الحالية للمخرجات Interpretations of Current Exit Price

تمثل الاسعار الحالية للمخرجات مبلغ من النقد يعكس قيمة موجود ما فيما لو تم بيعه الآن أو مطلوب فيما لو تم سداده الآن. ومن المتفق عليه عموماً بأن الاسعار الحالية للمخرجات تتناظر:

1- مع سعر البيع في ظل ظروف التصفية المنتظمة وليس التصفية القسرية أو الاجبارية.

2- ومع سعر البيع في لحظة القياس. وإذا ما كان سعر البيع المستقبلي المعدل هو محط اهتمامنا فيتم توظيف قيمة المخرجات المتوقعة أو صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية). وعلى وجه الخصوص فأن قيمة المخرجات المتوقعة أو صافي القيمة القابلة للتحقق تمثل مبلغ نقدي من المتوقع لاجله أن يباع موجود أو يسدد مطلوب. وعليه فأن قيمة المخرجات المتوقعة أو صافي القيمة القابلة للتحقق تشيران إلى المقبوضات المتوقعة مستقبلاً من المبيعات، في حين أن قيا المخرجات الحالية تشير إلى اسعار البيع الحالية في ظل ظروف التصفية المنتظمة.

واقترح مفهوم الاسعار الحالية للمخرجات من قبل MacNeal وتم تطويرها لاحقاً بشكل كبير من قبل كل من Sterling وChambers[40]. وفي الحقيقة هناك مصطلح مناظر آخر لسعر المخرجات الحالي ألا وهو النقد الموازي حالياً المقترح من قبل Chambers الذي فسره بالشكل التالي:

«في أي لحظة حالية، فإن كافة الاسعار الماضية هي مجرد مسألة تعود للتاريخ. وفقط الاسعار الحالية هي التي تتمتع بعلاقة مع اختيار سلوك معين، فسعر السلعة قبل عشر سنوات ليس له علاقة بهذه المسألة وكما هو الحال مع السعر الافتراضي قبل عشرين سنة. فالاسعار فرادى يمكن أن تتغير حتى على مدار الفترة التي اثناءها لا تتغير القدرة الشرائية العامة، وعندما تتغير القدرة الشرائية العامة للنقود في ظل عدم تغير بعض الاسعار الفردية للنقود في ظل عدم تغير بعض الاسعار الفردية، فلا يمكن اشتقاق استنتاج نافع من الاسعار التاريخية التي لها بالضرورة علاقة بالطاقة الحالية للبقاء في السوق الحالي. فكل قياس لخاصية مالية لاغراض اختيار قرار بالشراء أو بالاحتفاظ أو بالبيع هو قياس في لحظة من الزمن وظروف تلك اللحظة ووحدة العملة في تلك اللحظة حتى وإن كانت عملية القياس تستغرق وقت من الزمن.

وباستبعاد كافة الاسعار الماضية، هناك سعرين يمكن استخدامهما لقياس النقد الموازي لأي سلعة ممتلكة غير نقدية: سعر الشراء وسعر البيع. ولكن سعر الشراء، أو سعر الاستبدال، لا يشير إلى الطاقة، في ظل الممتلكات الحالية للمنشأة، بالدخول إلى السوق مع نقد لاغراض التكيف الذاتي في ظل الظروف المعاصرة، في حين أن سعر البيع يقوم بذلك. وعليه نقترح بأن هناك سمة مالية ملائمة بشكل ثابت في أي لحظة من الزمن لكافة التصرفات في الاسواق ألا وهي سعر البيع أو السعر القابل للتحقق لأي من السلع الممتلكة أو لكلها. ويمكن وصف السعر القابل للتحقق على إنه النقد الموازي حالياً. إن ما يرغب الرجال معرفته، لاغراض التكيف، هو مدى وفرة النقود التي يمكن إحلالها أو استبدالها باشياء معينة أو مجموعة من الاشياء إذا كانت النقود المطلوبة هي اكبر مما يمتلكه شخص ما حالياً»[41].

واستناداً إلى مدخل المخرجات فإن كافة الموجودات والمطلوبات يعاد تقويمها بصافي قيمتها القابلة للتحقق. وعموما يمكن الحصول على صافي القيمة القابلة للتحقق من خلال الاسعار المقتبسة في الاسواق معدلة عن كلف البيع المقدرة وبالتالي فأنها تتناظر مع اسعار البيع المقتبسة في سوق الطلب. وعندما يمكن تقدير صافي القيمة القابلة للتحقق بشكل مباشر في سوق الطلب فهناك بديلين يمكن الاخذ بهما:

ا – استخدام المؤشرات الخاصة باسعار البيع التي يتم إحتسابها إما من قبل مصادر خارجية، أو داخلية من قبل المنشأة.

2– استخدام التقديرات أما من قبل مقيمين خارجيين أو من قبل الادارة.

إن الخاصية الرئيسة لنظام الاسعار الحالية للمخرجات هو التخلي التام عن مبدأ التحقق لاغراض الاعتراف بالايراد، فتقويم كافة الموجودات غير النقدية بالاسعار الحالية للمخرجات يؤدي إلى اعتراف بكافة المكاسب.

ولذلك يتم الاعتراف بالمكاسب من العمليات التشغيلية في تاريخ الانتاج، في حين يتم الاعتراف بمكاسب وخسائر الاحتفاظ في لحظة الشراء، وبالنتيجة في أي لحظة تتغير فيها الاسعار وليس في وقت البيع. وبالتالي فإن اللحظة الحرجة أو الحاسمة في الدورة المحاسبية هي لحظة الانتاج وليس لحظة البيع.

مثال تطبيقي للاجراءات الفنية لصافي القيمة القابلة للتحقق

افترض وجود نفس المعلومات المندرجة في الجدول رقم 1.12 عدا كون السعر الحالي للمخرجات للقهوة في نهاية الفترة هو 12 دولار للباوند الواحد. وفي ضوء ذلك يتم عرض كشف الدخل وكشف الميزانية والملاحظات الملائمة على أساس السعر الحالي للمخرجات في الجدولين 5.12 و6.12.

الجدول رقم 5.12: كشف الدخل على أساس الاسعار الحالية للمخرجات

	دولار	دولار
الايرادات:		
المبيعات (600 باوند X 10 دولارات)	6000	
المخزون (400 باوند X 12 دولار)	4800	
المجموع		10800
الكلفة		
كلفة المبيعات (600 باوند X 8 دولارات)	4800	
المخزون (400 باوند X 9 دولارات)	3600	
الدخل من العمليات التشغيلية		8400
		2400
مكاسب الاحتفاظ المتحققة من المبيعات [600 X (8 - 6)]		1200
مكاسب الاحتفاظ غير المتحققة من المخزون [400 باوند X (9 - 3)]		1200
الدخل على أساس الاسعار الحالية للمخرجات		4800

الجدول رقم 6.12: كشف الميزانية على أساس الاسعار الحالية للمخرجات

الموجودات:		**المطلوبات وحقوق حملة الاسهم:**	
النقد	10000	رأس المال بالاسهم	10000
المخزون (أ)	4800	الارباح المحتجزة:	
		متحققة (ن)	2400
		غير متحققة (ج)	2400
المجموع	14800		14800

(أ) يتم تقويم المخزون في نهاية السنة بصافي القيمة القابلة للتحقق في ذلك التاريخ (400 باوند X 12 دولار) = 4800 دولار

(ب) تتضمن الارباح المحتجزة المتحققة:

1- ربح التشغيل المتحقق (المبيعات – كلفة البضاعة المباعة) = - 4800 = 1200 6000

2- مكاسب الاحتفاظ المتحققة من المبيعات (1200)

(ج) تتضمن الارباح المحتجزة غير المتحققة:

1- ربح التشغيل غير المتحقق = الايرادات من مخزون آخر المدة – كلفة مخزون آخر المدة = 4800 - 3600 = 1200 دولار

2- مكاسب الاحتفاظ المتحققة من المخزون 1200

تقييم المحاسبة المبنية على الاسعار الحالية للمخرجات

إن استخدام محاسبة القيمة الحالية المبنية على الاسعار الحالية للمخرجات يولد منافع ومساويء. ابتداءاً سنناقش بعض المنافع المنسوبة إلى المحاسبة المبنية على أساس الاسعار الحالية للمخرجات:

أولاً، توفر كل من الاسعار الحالية للمخرجات والقيمة المرسملة قياسين مختلفين للمفهوم الاقتصادي للكلفة الفرصية. ولذلك فأن الكلفة الفرصية للمنشأة إما أن تكون بشكل قيمة نقدية تتولد من بيع الموجود أو القيمة الحالية للمنافع التي يتم توليدها من استخدام الموجود، إن كلا القيمتين ملائمة لصنع القرارات المتعلقة بشأن فيما إذا كان من اللازم على المنشأة أن تستمر باستخدام الموجودات أو أن تبيع الموجودات قيد الاستخدام الآن، أو فيما إذا كان من اللازم على المنشأة أن تبقى منشأة مستمرة أم لا.

ثانياً، توفر الاسعار للمخرجات معلومات ملائمة وضرورية التي في ضوءها يتم تقييم التكيف الحالي للمنشأة وسيولتها. ولذلك فأن المنشأة المحتفظة بموجودات نوعما سائلة أو قريبة من السائلة تتمتع بفرصة اكبر في التكيف مع

الظروف الاقتصادية المتغيرة مقارنة بالمنشأة التي تحتفظ بموجودات لها القليل، أو لي لها، من قيمة عند إعادة بيعها.

ثالثاً، توفر الاسعار الحالية للمخرجات دليل أفضل لتقييم الاداريين عند ممارستهم لمسؤولياتهم المتعلقة بوظيفة رعاية العهدة لأن هذه الاسعار تمثل التضحيات الحالية والخيارات الاخرى المتاحة. فيذكر Chmbers الآتي:

«وحيث أن الكشوف المالية تتضمن بشكل عام تصريف للموجودات وزيادات في الموجودات من وقت لآخر فإنها تعتبر أساس في ضوءه يمكن الحكم على اداء المنشأة وادارتها..... فإذا تم التعبير عن مبالغ الموجودات من وقت لآخر على أساس غير ما يوازيها من النقد فسوف لن يكون هناك أساس قوي ومرض للحكم على استخدام وتصريف الموجودات في فترة تستدعي تحركات في النقد وما يوازي النقد فإن الكشوف المالية المبنية على ما يوازي النقد للموجودات توفر معلومات في ضوءها يمكن الحكم بأنصاف على الاداء الدوري»[42].

رابعاً، إن استخدام الاسعار الحالية للمخرجات تلغي الحاجة إلى التوزيع الاعتيادي للكلفة على أساس الحياة النافعة المقدرة للموجود. بتعبير آخر، إن الاندثار عن سنة معينة يمثل الفرق بين قيمة الموجود على أساس السعر الحالي للمخرجات في بداية ونهاية الفترة.

أخيراً، إن جدوى الكشوف المالية المبنية على السعر الحالي للمخرجات أصبحت مقبولة اكثر فأكثر. فعلى سبيل المثال يحدد Mckeown نتائج الجهود من قبل شركة صناعية الكترونية لاعداد كشوف مالية مبنية على أساس الاسعار الحالية للمخرجات.

«لقد برهن اعداد كشفين للميزانية على أساس الاسعار الحالية للمخرجات وكشف للدخل على أساس الاسعار الحالية للمخرجات لشركة X، في هذه الحالة، بأنه يمكن تحديد اسعار سوق متاحة وجاهزة، بقليل من الكلفة، للأرض والمباني ومعظم المعدات. وأما اسعار السوق لبقية المعدات (أغلبها اثاث معدنية) فقد تم تقديرها وبكلفة قليلة، أيضاً من خلال استخدام مؤشرات عامة اقترحت من قبل تجار الاثاث المستخدم. وكان بالامكان الحصول على تقدير دقيق لهذه البنود من

خلال الاعتماد على مقيم. ولكن كلفة تقدير هذه البنود كانت ستكون كبيرة (5% من القيمة المقدرة) وستتم كل ثلاث أو خمس سنوات، هذا إذا كتب لهذه العملية التقديرية أن تتم. إن عملية التقويم هذه ذات الطبيعة غير المتكررة نسبياً يجب أن تولد تقديرات دقيقة لأن سعر إعادة البيع يحدد، استناداً إلى رأي تجار الاثاث المستعمل، أساساً من خلال الصنف والنوعية وليس من خلال العمر. وعليه، باستثناء تغيرات جوهرية في سوق الموجودات المستعملة، فإن تقدير مفردة معينة (من المحتمل معدلة بمؤشر اسعار خارجي) يجب أن يكون صادق (نافع) لسنوات عديدة. فقياسات لمفردات من غير الموجودات الثابتة كانت سهلة وجاهزة للاحتساب بتكلفة قليلة. كما وأن الطريقة الوحيدة التي كان بامكان الادارة من خلالها أن تؤثر على الارقام المندرجة في الكشوف المالية على أساس القيم الحالية للمخرجات هي من خلال الحث باتجاه عرض خاص لموجودات معينة، وبالرغم من أنه يطلق على هذه العملية بالتلاعب إلا أن الحقيقة الاقتصادية ستبقى قائمة وهي أن الادارة تستطيع تحقيق المبلغ المعروض.

وبالاضافة إلى ذلك فأنه من الممكن عزل تأثيرات هذه العروض بسهولة. فعدا اغراءات العروض الخاصة، فليس بمقدور الادارة التلاعب بارقام الاسعار الحالية للمخرجات لأن القياسات مأخوذة من السوق وليس من تقديرات الادارة. وهذا يوفر فرصة أقل للتلاعب بارقام الربح مما هو متاح في ظل اجراءات المحاسبة التقليدية وطرق الاهتلاك البديلة، أي بيع موجودات ثابتة معينة لتحقيق مكسب أو خسارة في متناول اليد.... الخ، أن الاستنتاج الذي يجب التوصل إليه هو أن منتقدي القيمة الحالية للمخرجات الذين يؤسسون معارضتهم لها على أساس الانتقاد إلى الجدوى من التطبيق سوف لن يجدوا دليل لدعم موقفهم في هذه الحالة. فقد كان بالامكان اعداد الكشوف المالية لشركة X بكلفة معقولة»[43].

ولكن هناك بعض المساويء الجوهرية لنظام الاسعار الحالية على أساس المخرجات التي لا بد من ذكرها.

أولاً، أن النظام المبني على الاسعار الحالية للمخرجات ملائم فقط للموجودات التي يتوقع بيعها مقابل اسعار سوق محددة، فيمكن بسهولة تحديد الاسعار الحالية

للمخرجات لموجود له سوق موجودات مستعملة قائم. وقد تكون هناك صعوبة اكبر في تحديد الاسعار الحالية للمخرجات لآلات ومعدات متخصصة ومصممة لاغراض معينة التي لها فقط إستعمالات بديلة قليلة أو ليس لها أي استعمالات بديلة. وفي هذه الحالة قد تكون أقيام الخردة (السكراب) البديل الوحيد المتوفر لقياس موجودات من هذا النوع.

ثانياً، إن النظام المبني على الاقيام الحالية للمخرجات ليس بملائم للموجودات التي يتوقع للمنشأة أن تستخدمها. وأن الافصاح عن المبلغ النقدي الذي سوف يكون متاح إذا باعت المنشأة موجودات من هذا النوع لاجل أن ننتقل من القطاع الذي تعمل فيه إلى قطاع آخر ليس من المرجح أن يكون ملائم لأي مستخدم له اهتمام أو مصلحة في الربحية الفعلية للمنشأة في قطاعها.

ثالثاً، لم يتم لحد الآن تقديم حل مناسب لتقويم بعض الموجودات والمطلوبات الحالية للمخرجات. فمن ناحية، هناك المشكلة العامة المتعلقة بتقويم الموجوات غير الملموسة والمشكلة الخاصة بتقويم شهرة المحل. كما أن غياب القيم التسويقية (أي القيم الناتجة من التسويق الحالي) يجعل من تحديد القيمة القابلة للتحقق مسألة صعبة. ولكن Mckeown برهن بأنه قد يكون بالامكان معرفة القيم القابلة للتحقق أو تضمينها (أي اعتبارها قيم ضمنية) [44]. ومن ناحية ثانية، هناك مشكلة تقويم المطلوبات. فهل يجب تقويمها بمبالغ عقودها أو بالمبالغ المطلوبة لسداد المطلوبات؟ ويقدم Chambers منطقاً قوياً لصالح تقويم المطلوبات بمبالغ عقودها مشيراً إلى إنه «في أي لحظة يكون من قام باصدار السندات مدين لحامل السندات بمبلغ العقد المثبت في السند وبغض النظر عن السعر الذي يمكن به بيع وشراء السندات»[45].

رابعاً، إن التخلي عن مبدأ التحقق في لحظة البيع والافتراض المترتب من تصفية موارد المنشأة يتناقض مع الافتراض الراسخ بأن المنشأة هي منشأة مستمرة.

وأخيراً لا يأخذ النظام المبني على الاقيام الحالية للمخرجات بنظر الاعتبار التغيرات في المستوى العام للاسعار.

4.5.12. التفسيرات الاخرى للقيم الحالية

هناك مقترحات اخرى لتطبيق محاسبة القيمة الجارية. وفي هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل هذه المقترحات. ولاغراض السهولة سيتم تصنيفها ضمن المجموعات التالية:

1- الموجودات الجوهرية (الاساسية) مقابل الموجودات غير الجوهرية (غير الاساسية).

2- القيمة بالنسبة للمنشأة (من وجهة نظر المنشأة).

3- مقترح الكلفة الاستبدالية المقدم من قبل هيئة تبادل الاوراق المالية SEC.

4- مزيج من القيم.

5- مفهوم دخل المنشأة.

الموجودات الجوهرية (الاساسية) مقابل الموجودات غير الجوهرية (غير الاساسية)

في تشرين الاول/ اكتوبر من العام 1975 اصدر معهد المحاسبين القانونيين الاسترالي والجمعية الاسترالية للمحاسبين ورقة عمل محبذين فيها الافصاح عن كشوف مالية ملحقة مبنية على القيمة الحالية ابتداءاً من تموز/ يوليو من العام 1977. وبالرغم من أن تاريخ البدء بالافصاح قد تم تأجيله إلا أن اللجنة الاسترالية للمعايير المحاسبية اصدرت ورقة عمل أولية حول «طريقة محاسبة القيمة الحالية» في حزيران/ يونيو من العام 1975. فقد ادرج في ورقة العمل شكل من محاسبة القيمة الجارية الذي يستخدم معالجات مختلفة للموجودات الجوهرية عن تلك المستخدمة في حالة الموجودات غير الجوهرية على أساس «الدور المتوقع لموجودات معينة في عمليات المنشأة في المستقبل القريب المنظور أي، وبلغة عامة، استمرارية الاستخدام أو توقف الاستخدام»[46]. فيتم تقويم الموجودات الجوهرية بالاسعار الحالية للمخرجات في حين يتم تقويم الموجودات بالاسعار الحالية للمدخلات. وفيما يتعلق بمكاسب وخسائر الاحتفاظ من الموجودات وأما مكاسب وخسائر الاحتفاظ من الموجودات غير الجوهرية فهي تندرج ضمن الدخل وبقدر تعلق الأمر بالمطلوبات فأنها تقوم بمبالغ عقودها. أن تقويم المطلوبات بهذا الشكل يتطابق مع موقف Chambers بهذا الخصوص، حيث قال:

«لن يتم اظهار أي مبلغ كمطلوب ما لم يمثل المبلغ المستحق الواجب السداد إلى الدائن. وفيما إذا كان تاريخ الاستحقاق قريب أو بعيد فهذا ليس بالشيء المهم. فالالتزامات الطويلة الامد قد تصبح مستحقة وواجبة الدفع إذا ما هددت ظروف ما حالة الأمان للدائنين»[47].

إن التميز بين الموجودات الجوهرية وغير الجوهرية يمثل تعديل للنظام المبني على الاسعار الحالية للمخرجات بديل مفضل ما لم يكن للموجود استخدام مستقبلي.

القيمة الحالية بالنسبة للمنشأة

في المملكة المتحدة، وفي ايلول/ سبتمبر من ال عام 1975 تم نشر «تقرير لجنة المحاسبة عن التضخم» التي ترأسها Sandilands[48] F.E.P. واستنتج التقرير بأن التطويرات التالية ضرورية لتغيرات في قوانين الشركات المساهمة.

1- يجب استخدام نفس وحدة القياس لكافة المستخدمين.

2- يجب الافصاح عن دخل التشغيل بشكل منفصل عن مكاسب وخسائر الاحتفاظ.

3- يجب أن تتضمن الكشوف المالية معلومات ملائمة لتقييم سيولة المنشأة.

ولكن التوصية الاكثر أهمية لـ «تقرير Sandilands» هي استخدام القيمة من وجهة نظر المنشأة. وتوصف المحاسبة المبنية على القيمة من وجهة نظر المنشأة أيضاً بأنها محاسبة الكلفة الجارية (CCA). واستناداً إلى هذا المدخل فأن الموجودات يتم تقويمها بالمبلغ الذي يمثل الكلفة الفرصية للمنشأة، أي أقصى خسارة يمكن أن تحصل إذا ما تم حرمان المنشأة من هذه الموجودات. وعليه فالقيمة من وجهة نظر المنشأة يتم قياسها، في معظم الحالات، بالكلفة الاستبدالية، حيث أن الكلفة الاستبدالية تمثل المبلغ النقدي الضروري للحصول على موجود مواز أو مماثل. وإذا ما كانت الكلفة الاستبدالية اكبر من صافي القيمة القابلة للتحقق فأن القيمة للمنشأة (من وجهة نظر المنشأة) ستكون:

1- قيمة مجرى النقد المخصوم اكبر من صافي القيمة القابلة للتحقق، في ظل الافتراض بأنه من المفضل استخدام الموجود وليس بيعه.

2- صافي القيمة القابلة للتحقق إذا كانت أكبر من مجرى النقد المخصوم، في ظل الافتراض بأنه من المفضل بيع الموجود وليس استخدامه.

كما وأن تقرير Sandilands أو حتى أيضاً باستبعاد مكاسب وخسائر الاحتفاظ من ربح الكلفة الجارية الذي يؤدي إلى الآتي:

- يجب وضع كافة المكاسب غير المتحققة الناتجة من إعادة تقويم الموجودات الثابتة (والمخزون متى ما كان ذلك ممكناً) ضمن احتياطات اعادة التقويم في كشف الميزانية.
- وبنفس الشكل يجب وضع مكاسب الاحتفاظ المتحققة الناجمة من الموجودات الثابتة ضمن التحركات في الاحتياطات في كشف الميزانية.
- يجب وضع التعديلات لكلفة المبيعات (متى ما كان ذلك ممكناً) ضمن «احتياطي تعديل المخزون»، سواء كانت موجبة أو سالبة.
- يجب تصنيف المكاسب غير الاعتيادية على أنها «بنود غير اعتيادية»، ويعني هذا بأنها يجب أن تندرج ضمن الربح، بشرط اظهارها بشكل منفصل ومميز عن ربح الكلفة الجارية.
- يجب اظهار مكاسب التشغيل فوق الاعتيادية في حساب الارباح والخسائر (كشف الدخل) على أنها ربح كلفة جارية للسنة[49].

كما ويقترح تقرير Sandilands بأن يوضع «الكشف التلخيصي بمجموع مكاسب وخسائر السنة مباشرة بعد كشف الدخل. وأن كشفاً تلخيصياً من هذا النوع قد يكون بالشكل التالي:

ربح الكلفة الجارية بعد الضريبة (كما هو مندرج في حساب الارباح والخسائر)		XXX
البنود غير الاعتيادية بعد الضريبة		XXX
صافي الربح بعد الضريبة وبعد البنود غير الاعتيادية		XXX
التحركات في احتياطي اعادة تقويم صافي من الضريبة:		
احتياطي تعديل المخزون	XXX	
احتياطي إعادة التقويم:		
المكاسب والخسائر من التغيرات من أسس تقويم الموجودات		XXX
المكاسب والخسائر الاخرى	XXX	XXX
مجموع المكاسب (الخسائر) للسنة بعد الضريبة		XXX

مقترح هيئة تبادل الاوراق المالية بشأن الكلفة الاستبدالية

كخطوة اولى باتجاه تصحيح بعض من محددات محاسبة الكلفة التاريخية ذكرت هيئة تبادل الاوراق المالية SEC الكلفة الاستبدالية كطريقة إلزامية للافصاح من قبل الشركات المساهمة الكبيرة الحجم.

ففي آذار من عام 1975 اصدرت هيئة تبادل الاوراق المالية النشرة المحاسبية رقم 190 التي تطلبت افصاح ملحق يتم اعداده على أساس الكلفة الاستبدالية من قبل كافة الشركات المسجلة مع الـ SEC التي يبلغ المجموع الاجمالي لأقيام المخزون والأراضي والمباني والمكائن والآلات لديها بأكثر من 100 مليون دولار وعلى أن يشكل ذلك اكبر من 10% من مجموع الموجودات[50]. وتم تعريف الكلفة الاستبدالية على أنها المبلغ الاقل المفروض دفعة في ظل الظروف الاعتيادية للاعمال التجارية للحصول على أية معدة جديدة تعمل بالطاقة الانتاجية الحالية. وتتطلب التعليمات من الشركات التي حددت لتطبيق الطريقة الآتي:

1- تعديل الكلفة الاستبدالية الحالية للمخزون والطاقة الانتاجية.

2- تعديل كلفة البضاعة والخدمات المباعة، والاهتلاك، والنضوب والاطفاء لآخر سنتين ماليتين بالكامل على أساس الكلفة الاستبدالية لطاقة انتاجية موازية.

إن مقترح الـ SEC يمثل محاولة مترددة وغير جزئية لاظهار أثر التضخم على الموجودات الثابتة والمخزون وليس على كافة الموجودات النقدية وغير النقدية، فلقد حددت الـ SEC اهدافها بوضوح في التعليمات Regulation 210.3-7 «إن الغرض من هذه القاعدة هو توفير معلومات للمستثمرين لكي تساعدهم في الحصول على فهم لكلفة التشغيل الجارية للشركة التي لا يمكن الحصول عليها من الكشوف المالية المبنية على الكلفة التاريخية لوحدها.....

وأما الغرض الثاني فهو توفير معلومات تمكن المستثمرين من تحديد الكلفة الحالية للمخزون والطاقة الانتاجية كمقياس للاستثمار الاقتصادي الحالي في هذه الموجودات القائمة في تاريخ كشف الميزانية»[51].

مزيج من القيم

إن مدخل المزيج من القيم يتلافى بعض من مساويء طرق الاقيام الحالية للمخرجات والاقيام الحالية للمدخلات والقيمة المرسملة. إن الموقف الأولى للجنة الكندية للبحوث المحاسبية يفضل استخدام مزيج من طريقتي الاقيام الحالية للمدخلات والاقيام الحالية للمخرجات[52]. وعلى وجه الخصوص تحبيذ القيم التالية:

- يجب إظهار الموجودات النقدية مجرى النقد المخصوم ما عدا النبود القصيرة الامد حيث أن تأثير القيمة الزمنية للنقود ضئيل.
- يجب تقويم الاوراق المالية السريعة التداول بالاسعار الحالية للمخرجات مع تعديلات على كلف المبيعات.
- بشكل عام، يجب تقويم بنود المخزون بالاسعار الحالية للمدخلات.
- اعتياديا يجب تقويم الاستثمارات بين الشركات الطويلة الأمد بالاسعار الحالية للمدخلات.
- اعتيادياً، يجب أن تقوم الموجودات الثابتة بالكلفة الاستبدالية الجديدة (مطروحاً منها الاهتلاك ذي العلاقة المحتسب على أساس الحياة النافعة التقديرية للموجودات المحتفظ بها)....
- بشكل عام، يجب تقويم البنود غير الملموسة بالقيم الحالية.
- يجب اظهار المطلوبات بالقيمة المخصومة للدفعات المستقبلية، ما عدا البنود القصيرة الامد حيث أن تأثير القيمة الزمنية للنقود ضئيل....[53]

واقترح هذا المدخل (مزيج من القيم) أيضاً من قبل Sprouse and Moonitz عدا كونهما يحبذان الكشوف المبنية على القيم الحالية العامة للدولار[54].

وبالرغم من أن مدخل المزيج من القيم يبدو بأنه مبني على قواعد إعتيادية إلا أن مؤيدي هذا المدخل يقترحون قواعد خاصة لقرار اختيار طريقة تقويم مبنية على كلف السوق الفرصية للموجودات[55].

إن الكلفة الفرصية لسلوك (تصرف) ما هي قيمة المنافع المضحى بها نتيجة اختيار قرار مقترح وليس القرار الافضل.

فالكلفة الفرصية لموجود ما تحدد ن خلال أحد قواعد القرار التالية:

1- إذا كانت $S<\bar{R}<C$*، إستخدم الموجود لغاية ما يكون الاستبدال مطلوب.

2- إذا كانت $\bar{R}<S<C$، إستخدم الموجود لغاية ما يكون الاستبدال مطلوب.

3- إذا كانت $\bar{S}<C<R$، استخدم الموجود ولا تستبدله.

4- إذا كانت $\bar{R}<C<S$، قم ببيع الموجود واستبدله لغرض البيع وليس الاستخدام.

5- إذا كانت $C<S<R$*، قم ببيع الموجود ولا تستبدله.

C = القيمة المرسملة للموجود.

R = الكلفة الاستبدالية للموجود (السعر الحالي للمدخلات).

S= صافي القيمة القابلة للتحقق (السعر الحالي للمخرجات).

*= الكلفة الفرصية.

= القيمة غير الملائمة في المقارنة[56].

ومن خلال هذه القواعد نستطيع أن نحدد أسس التقويم التالية:

1- استخدم الكلفة الاستبدالية للموجودات في كافة المواقف التي تحتاج فيها الموجودات للاستبدال وكما هو الحال مع (1) و(2) و(3) و(5).

2- استخدم صافي القيمة القابلة للتحقق للموجودات في كافة المواقف التي يجب فيها استخدام الموجودات وليس بيعها وكما هو الحال مع (3) وكذلك المواقف التي يجب فيها أن تباع ولا تستبدل وكما في (5) وإذا ما اضفنا إلى هاتين القاعدتين قاعدة قرار تحبذ تقويم الموجودات والمطلوبات بالقيم المرسملة فمدخل مزيج من القيم الناتج في هذه الحالة يمكن تبريره بسهولة نظرياً وميدانياً.

وينظر إلى مدخل مزيج من القيم على أنه ملائم لمجموعة معينة من الكشوف المالية وكما اقترحت ذلك مجموعة الدراسة حول اهداف الكشوف المالية التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية.

«تؤمن مجموعة الدراسة بأنه من غير الممكن تحقيق اهداف الكشوف المالية بالشكل الافضل من خلال استخدام مقصور على أساس تقويم بمفرده. فالأهداف المنشودة من كشفي الدخل والميزانية مبنية على احتياجات المستخدمين لاغراض التنبؤ ومقارنة وتقييم القدرة الكبيسة. ولتحقيق هذه الاحتياجات من المعلومات فإن مجموعة الدراسة تستنتج بأنه من المفضل أن تكون هناك أسس تقويم مغايرة لمختلف الموجودات والمطلوبات. ويعني هذا بأنه من الممكن للكشوف المالية أن تحتوي على بيانات مبنية على مزيج من أسس التقويم.... فكلفة الاستبدال الحالية قد تكون أفضل بديل لقياس المنافع المتأتية من الموجودات الطويلة الأمد المحتفظ بها لاجل الاستخدام وليس البيع، وتكون كلفة الاستبدال الحالية ملائمة على وجه الخصوص عندما تكون هناك تغيرات جوهرية في الاسعار أو أن تطورات تكنولوجية تكون قد ظهرت منذ حيازة الموجودات.....

وقد تكون قيمة المخرجات البديل الملائم لقياس المنفعة أو التضحية المحتملة للموجودات والمطلوبات التي يتوقع بيعها أو التخلص منها في الامد القريب»[57].

ويقترح Edwards أيضاً مدخل المزيج من القيم: «إن المنشأة التي تقوم موجوداتها باسعار المخرجات المأخوذة من الاسواق التي تكون فيها المنشأة مشتر معتاد فأنها ستدرج قيم غير عادية التي يمكن الحصول عليها في موقف تصفية، على الاقل بقدر تعلق الامر بالموجودات المقومة بهذه الطريقة. فتوظيف قيم من هذا النوع حيث أن التصفية غير مستهدفة هي بالتأكيد مضللة.

أنا غير مقتنع بميزة تبني، وكأساس اعتيادي لتقويم الموجودات في منشأة مستمرة، اسعار المخرجات في اسواق المشتري. فهذه قيم غير عادية ملائمة لمواقف غير عادية، إن المسألة المهمة، بالطبع، هي ليست فيما إذا كان يجب أن نجري التقويم بالاسعار الحالية للمدخلات أو الاسعار الحالية للمخرجات، وإنما متى نتحول من اقيام المدخلات إلى اقيم المخرجات.

إن مبدأ..... تقويم كافة الموجودات والمطلوبات لمنشأة مستمرة بالاسعار الجارية عدا تلك التي تقوم المنشأة ببيعها اعتيادياً..... فإن هذا يقترب من قاعدة «الكلفة الاستبدالية أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل»، [ما عدا بالنسبة] لمنشأة تبيع مؤقتاً بخسارة».

مفهوم دخل المنشأة

يقترح Edwards and Bell مفهوم دخل المنشأة، المعروف من قبل الآخرين بالدخل النقدي[59]. ولاجل شرح عناصر أو مكونات الدخل النقدي للمنشأة فأننا سنقوم بتحديد نقاط اختلافه مع الدخل المحاسبي.

لقد عرفنا الدخل المحاسبي على أنه فرق بين الايرادات المتحققة من صفقات الفترة والكلف التاريخية المناظرة لها. وعندما شرحنا دخل الكلفة الاستبدالية ذكرنا أيضاً بأن (1) ربح التشغيل الحالي (ممثلاً بالفرق بين الايرادات المتحققة والكف الاستبدالية المناظرة ذات العلاقة و(2) مكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة (ممثلة بالفرق بين الكلفة الاستبدالية للوحدات المباعة والكلف التاريخية لنفس الوحدات) يشكلان صنفيّ المكاسب المتضمنان في الدخل المحاسبي. كما ويمكن أيضاً تجزئة مكاسب وخسائر الاحتفاظ إلى عنصرين:

ا – مكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة ولكنها مستحقة للفترة السابقة. وعلى وجه الخصوص يمكن التعبير عن الدخل المحاسبي Pa بالشكل التالي:

$$Pa = X + Y + Z$$

حيث أن:

X= ربح التشغيل الحالي.

Y= مكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة والمستحقة للفترة.

Z = مكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة في الفترة الحالية والمستحقة للفترات الماضية.

ويختلف دخل المنشأة عن الدخل المحاسبي في شيئين:

ا – أن دخل المنشأة مبني على التقويم بأساس الكلفة الاستبدالية.

2- يعترف دخل المنشأة فقط بالمكاسب المستحقة خلال الفترة وعلى وجه الخصوص فأن دخل المنشأة يتكون من (1) دخل التشغيل الحالي X الذي تم تعريفه سابقاً. (2) مكاسب الاحتفاظ المتحققة والمستحقة خلال الفترة، فيمكن التعبير عن دخل المنشأة Pb بالشكل التالي:

$$Pb = Pa - Z + W$$

بتعبير آخر، إن دخل المنشأة يتمثل بالدخل المحاسبي ناقصاً مكاسب الاحتفاظ المتحققة خلال الفترة والمستحقة للفترات السابقة مضافاً إليه مكاسب وخسائر الاحتفاظ غير المتحققة.

6.12. الاستنتاجات Conclusions

إن النموذج المحاسبي لاساس القيمة الجارية المحاسبية الذي تم شرحه في هذا الفصل مبني على التفكير (التنظير) الهكسي [Hicksian] لمفهوم المحافظة على رأس المال أو المحافظة على الطاقة الانتاجية العينية. وهناك أربعة مفاهيم مختلفة للقيمة الجارية تم اقتراحها في الادبيات والتطبيق: القيمة المرسملة، والاسعار الحالية للمدخلات، والاسعار الحالية للمخرجات، ومزيج من هذه القيم وكل طريقة من هذه الطرق توفر منافع مؤكدة مقارنة مع محاسبة الكلفة التاريخية.

إن أسوأ ما تعانيه أي طريقة للقيمة الجارية وكذلك محاسبة الكلفة التاريخية هو أن كل هذه الطرق لا تعترف بالتغيرات في القدرة الشرائية للدولار.

وعليه ففي الفصل 13 سنسلط الضوء على محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة في ضوء المستوى العام للاسعار، وفي الفصل 14 سنسلط الضوء على محاسبة الكلفة الجارية المعدلة في ضوء المستوى العام للاسعار.

Notes المصادر

المصادر حسب تسلسلها في الفصل الثاني عشر

1. Kaldor, N., An Expenditure Tax (London: Allen & Unwin, 1955), pp. 54-78.
2. 1966-1968 Committee on External Reporting, An Evaluation of External Rwport Practices (Evanston, Ill.: American Accounting Association, 1969), p. 81.
3. Ibid., pp. 83-8.
4. Ibid., p. 81.
5. Wermer, Frank, "A Study of the Predictive Significance of Two Income Measures", Journal of Accounting Research (Spring, 1969), pp. 123-33.
6. Ronen, J., and Sadan, S "Extraordinary Items and the Predictive Ability of Income Number", Vincent C. Ross Institute of Accounting Research, Working Paper 74-3 (New York: New York University, 1974).
7. Beidleman, Carl R., "Income Smothing; The Role of Management", The Accounting Review (October, 1973), pp. 653-67.
8. Ibid., p. 654.
9. Barnea, A., Ronen, J., and Sadan, S., "Classificatory Smoothing of Income with Extraordinary Items", The Accounting Review (January, 1976), pp. 110-22.
10. Beidleman, Carl R., "Income Smoothing: The Role of Management", p. 654.
11. Barnea, A., Ronen, J., and Sadan, S., "Classificatory Smoothing of Income with Extraordinary Items", op. cit., p. 111.
12. Objectives of Financial Statements (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1974), p. 26.
13. Papandreou, A., "Some Basic Issues in the Theory of the Firm," in Survey of Contemporary Economics, (ed.) B. Haley (Home-

wood, Ill: Richard D. Irwin, 1952), pp. 250-62; Baumol, W., Business Behavior, Value, and Growth (New York: Macmillan, 1959); Marris, R., The Economic Theory of "Managerial Capitalism" (London: Macmillan, 1964); Findlay, Chapman M., III, and Whitmore, G. A., "Beyond Shareholder Wealth Maximization", Financial Management (Winter, 1974), pp. 25-35.

14. Ibid., p. 30.

15. Littleton, A. C., "The Significance of Invested Cost", The Accounting Review (April, 1952), pp. 167-73; Kohler, E. L. "Why Not Retain Historical Cost?" JOurnal of Accounting (October, 1943), pp. 35-41' Ijiri, Yuji, "A Defense of Historical-Cost Accounting", in Asset Valuation and Income Determination, (ed.) Robert R. Sterling (Lawrence, Kn.: Scholars Book Co., 1971) pp. 93-8.

16. Kohler, E. L., "Why Not Retain Historical Cost?" op. cit., p. 36.

17. Ibid., p. 32.

18. Thomas, Arthur L., Accounting Research Study No. 3, "The Allocation Problem in Financial Accounting" (Evanston, Ill.: American Accounting Association, 1969), and Accounting Research Study No. 9, "The Allocation Problem: Part 2" (Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1974).

19. Smith, Adan, An Enquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (London: George Routledge, 1980).

20. Marshall, Alfred, Principles of Economics, 8th ed. (London: Macmillan, 1947), Book II, Chs. 2, 4, Appendix E.

21. Von Bohm Bawerk, Eugene, Positive Theory of Capital, Vol. 88 of Capital and Interest (Soutn Holland, Ill.: Libertarian Press, 1959), pp. 16-66.

22. Keynes, John Maynard, The General Theory of Employment, Interest, and Money (London: Macmillan, 1936), Ch. 6.

23. Fisher, Irving, The Nature of Capital and Income (New York: Macmillan, 1912), p. 38; Lindahl, E., Die Gerechtigkeit der Be-

sieuerung (Lund, 1919), translated in R. A. Musgrave and A. Peacock, Classics in the Theory of Public Finance (New York: Macmillan, 1958).

24. Hicks, J. R., Value and Capital, 2nd ed. (Oxford: Clarendon Press, 1946).

25. Ibid., p. 122.

26. Sandilands, F.E.P., Inflation Accounting: Report of the Inflation Accounting Committee (London: Her Majesty's Stationery Office, Cmmd, 6225, September 1975), p. 35.

27. Edwards, E. O., and Bell, P. W., The Theory and Measurement of Business Income (Berkeley and Los Angeles: University of California Press, 1961), pp. 38-44.

28. FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement (Stamford, Ct.: Financial Accounting Standards Board, December 2, 1976), pp. 206-8.

29. Alexander, Sidney S., "Income Measurement in a Dynamic Economy", rev. by David Solomons, in Studies in Acconting Theory, (eds) W. T. Baxter and Sidney Davidson (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1962), pp. 126-7.

30. APB Opinion No. 21, Interest on Receivaables and Payables (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1972).

31. Thomas, Arthur L., "Discounted Services Again: The Homogeneity Problem", The Accounting Review (January, 1964), pp. 1-11; Barton, A. D., An Analysis Business Income Concepts, International Centerfor Research in Accounting, Occasional Paper No. 7. (Lancaster, England: University of Lancaster, 1975), p. 50.

32. Edwards, E. O., and Bell, P. W., The Theory and Measurement of Business Income, op. cit., p. 286.

33. Paton, W. A., and Paton, W. A., Jr., Asset Accounting (New York: Macmillan, 1952). p. 325.

34. Accounting for Land, Buildings, and Equipment", The Accounting Review (July, 1964), p. 696.

35. Edwards, E. O., and Bell, P. W., The Theory and Measurement of Bsuiness Income, op. cit., p. 73.

36. Vancil, Richard, F., and Weil, Roman L., "Current Replacement-Cost Accounting Depreciable Assets, and Distributable Income", in Replacement-Cost Accounting Readings on Concepts. Uses, and Methods (Glen Ridge, N. J.: Thomas Horton and Daughters, 1976). p. 58.

37. Revsine, L., "Replacement-Cost Accounting: A Theoretical Foundation", in Objectives of Financial Statements. Selected Papers, Vol. 2, (eds) J. J. Cramer, Jr and Gramer, Jr and G. H. Sorter (New York: American INstitute of Certified Public Accountants, 1974), pp. 244-4.

38. Drake, D. F., and Dopuch, N., "On the Case of Dichotomizing Income", Journal of Accounting Research (Autumn, 1965), pp. 192-205; P., and Sunder. S., "The Case Aginst Separation of Current Operating Profit and Holding Gain", The Accounting Review (January, 1979), pp. 1-22.

39. Sterling, Robert R., "The Going Concern: An Examination", The Accounting Review (July, 1968), pp. 481-502.

40. Chambers, R. J., Accounting, Evaluation, and Economic Behavior (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1966); MacNeal, Kenneth, Truth in Accounting (Lawrence, Kn.: Scholars Book Co., 1970); Sterling Robert R., Theory of the Measurement of Enterprise Income (Lawrence: University of Kansas Press, 1970).

41. Ibid., pp. 91-2.

42. Chambers, R. J., Accounting for Inflation, Exposure Draft (Sydney, Australia: University of Sydney, September, 1975), Paragraph 20.

43. McKeown, James C., "Usefulness of Exit-Value Accounting Statements in Satisfying Accounting Objectives", in Objectives of Financial Statements: Selected Papers, Vol. 2, (eds) J. J. Cramer, Jr and G. H. Sorter (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1973), p. 227.

44. McKeown, James C., "An Empirical Test of a Model Proposed by Chambers", The Accounting Review (January, 1971), pp. 12-29.

45. Chambers, R. J., "Continuously Contemporary Accounting", Abacus (September, 1970), pp. 643-7.

46. Australian Accounting Standards Committee, A Method of Current-Value Accounting (Sydney: Australian Institute of Chartered Accountants and Australian Society of Accounting, June, 1975), paragraph 16.

47. Chambers, R. j., Accounting for Inflation, op. cit., paragraph 30.

48. Sandilands, F. E. P., Inflation Accounting: Report of the Inflation Accounting Committee.

49. Ibid, paragraph 621.

50. Accounting Series Release No. 190, Notice of Adoption and Amendments to Regulation S-X REquiring Disclosure of Certain Replacement-Cost Data (Washington, D. C.: Securities and Exchange Commission, 1976).

51. SEC Regulation 210.3-17. "Current Replacement-Cost Information, Statement of Objectives" (Washington, D. C.: Securities and Exchange Commission, 1976).

52. Accounting Research Committee Discussion Paper, Current-Value Accounting (Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants, August, 1976), p. 28.

53. Ibid., pp. 66-8.

54. Sprouse, R. T., and Moonitz, Accounting Research Study No. 3, "A Tentative Set of Accounting Principles for Business En-

terprises" (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1962).

55. Barton, Allan, An Analysis of Business Income Concepts, pp. 54-6.

56. Ibid., pp. 46.

57. Objectives of Financial Statements, op. cit., pp. 41-3.

58.Edeards, E. O., "The State of Current-Value Accounting", The Accounting Review (April, 1957), pp. 235-45.

59. Edwards, E. O., and Bell, P. W., The Theory and Measurement of Business Income; Parker, R. H., and Harcourt, C. G. (eds), Readings in the Concept and Measurement of Income (New York: Cambridge University Press, 1969), pp. 17-18.

References المصادر حسب الموضوعات

Historical Cost الكلفة التاريخية

Anthony, R. N., "Case for Histoeical Costs", Harvard Business Review (November/December, 1976), pp. 69-79.

Ijiri, Yuji, "The Significance of Historical-Cost Valuation", in The Foundation of Accounting Measurement (Englewood Cliffs, N. J.: Prentice-Hall, 1967), pp. 64-7.

Ijiri, Yuji, "A Defense of Historical-Cost Accounting", in Asset Valuation and Income Determination, (ed.) Robert R. Sterling (Lawrence, KN: Scholars Book, Co., 1971), pp. 1-14.

Ijiri, Yuji, Research Monograph Report No. 1, "Historical-Cost Accounting and its Rationality" (Vancouver: Canadian Certified General Accuntants' Research Foundation, 1981).

Kohler, E. L., "Why Not Retain Historical Cost?", Journal of Accountancy (October, 1963), pp. 35-41.

Littleton, A. C., "The Significance of Invested Cost", The Accounting Review (April, 1952), pp. 167-73.

Mautz, R. K., "A Few Words for Historical Cost", Financial Exective (January, 1973), pp. 23-7, 93-8.

Capitalization الرسملة

Alexander, Sidney S., "Income Measurement in a Dynamic Economy", rev. by David Solomons in Studies in Accounting Theory, (eds) W. T. Baxter and Sidney Davidson (Homewood, Ill: Richard D. Irwin, 1962), pp. 126-200.

Barton, A. D., "Expectations and Achievements in Income Theory", The Accounting Review (October, 1974), pp. 664-81.

Bierman, H. Jr., and Davidson, Sidney, "The Income Concept-Value Increment or Earnings Predictor?" The Accounting Review (April, 1969), pp. 239-46.

Bromwich, M., "The Use of Recent Valuation Model in Published Accounting Reports", The Accounting Review (July, 1977), pp. 587-96.

Mattessich, R., "On the Perennial Misunderstanding of Asset Reassessment by Means by Means of 'Present Values'", Cost and Management (March/Aprial, 1970), pp. 29-31.

Parker, R. H., and Harcourt, G. C. (eds), Readings in the Concept and Measurement of Income (New YOrk: Cambridge University Press, 1969).

Schwader, K., "A Critique of Econoic Income in an Accounting Conceot", Abacus (August, 1967), pp. 23-35.

Shwayder, K., "The Capital-Maintenance Rule and the New Asset Valuation Rule", The Accounting Review (April, 1969), pp. 3-16.

Sterling, Robert R., and Lemke, K. W. (eds), Maintenance of Capital: Financial Versus Physical (Lawrence, Kn.: Scholars Book Company, 1982).

Current Entry Price اسعار المدخلات الحالية

Drake, D. F., and Dopuch, N., "On the Case of Dichotomizing Income", Journal of Accounting Research (Autumn, 1965), pp. 192-205.

Prakash, P., and Sunder, S., "The Case Against Separation of Current Operating Profit and Holding Gain", The Accounting Review (January, 1979), pp. 1-22.

Revsine, L., "Replacement-Cost Accounting", Contemporary Topics in Accounting Series (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1973).

Rosenfield, p., "Current Replacement Value Accounting - A Dead-End", Journal of Accountancy (September, 1975), pp. 63-73.

Rosenfield, P., "Reporting Subjective Gains Losses", The Accounting Review (October, 1969) pp. 788-97.

Stamp, Edward, "The Valuation of Assets", TM Chartered Accountant Magazine (November, 1975), pp. 67-9.

Current Exit Price أسعار المخرجات الحالية

Bedford, N. M., and McKeown, James C., "Net Realizable Value and Replacement Cost", The Accounting Review (April, 1972), pp. 333-8.

Chambers, R. J., Accounting Evaluation, and Economic Behavior (Englewood Cliffs, N. j.: Prentice-Hall, 1966; repinted Houston, Tx.: Scholars Book Co., 1974).

Chambers, R. J., Accounting for Inflation: Exposure Draft (Sydney, Australia: University of Sydney, Augst, 1975).

Chambers, R. J., Accounting for Inflation: Markets and Problems (Sydney, Australia: University of Sydney, Augst, 1975).

Chambers, R. J., "NOD, COG, and PUPU See How Inflation Teases", Journal of Accountancy (February, 1975), pp. 56-62.

Staubus, G. J., "Current Cash Equivalent for Assets: A Dissets: A Dissent", The Accounting Review (October, 1967), pp. 650-61.

Sterling, Robert R., Theory of the Measurement of Enterprise Income (Lawrence: University of Kansas Press, 1970).

الفصل الثالث عشر

المحاسبة على أساس المستوى العام للأسعار

General Price - Level Accounting

1.13. تعديل الكشوف المالية المبنية على الكلفة التاريخية على أساس المستوى العام للأسعار.

2.13. تعديل بنود معينة عن التغيرات في المستوى العام للأسعار.

1.2.13. معالجة البنود النقدية.

2.2.13. معالجة البنود غير النقدية وحقوق حملة الأسهم.

3.13. التصنيف النقدي – غير النقدي.

4.14. مؤشرات مستوى الأسعار.

1.4.13. صيغ المؤشر.

2.4.13. اختيار مؤشرات المستوى العام للأسعار.

5.13. مثال توضيحي عن مؤشر المستوى العام للأسعار.

.6.13. تقييم المحاسبة على أساس المستوى العام للأسعار.

1.6.13. الحجج لصالح المحاسبة على أساس المستوى العام للأسعار.

2.6.13. الحجج ضد المحاسبة على أساس المستوى العام للأسعار.

7.13. الاستنتاجات.

تحدثنا في الفصل الثاني عشر عن افكار المدرسة الراديكالية وعلاقتها بتبني محاسبة القيمة الحالية، وذكرنا أيضاً بأن المدرسة الاقتصادية الحديثة تمثل أرضية وسط بين المدرسة التقليدية لمحاسبة الكلفة الحالية والمدرسة الراديكالية لمحاسبة الحالية. ويتضمن هذا البديل تعديل الكشوف المالية المبنية على الكلفة التاريخية على أساس القدرة الشرائية العامة، إن هذه المدرسة، المعروفة بمدرسة القدرة الشرائية العامة أو مدرسة محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للأسعار، تختلف عن مدرسة محاسبة القيمة الجارية ومدرسة محاسبة الكلفة التاريخية من خلال رفضها الكامل لبديهية وحدة النقد الثابتة، كما ويجب التأكيد، من البداية، بأن محاسبة المستوى العام للأسعار ومحاسبة القيمة الجارية هما بديلي قياس متنافسين لمعالجة مشاكل أوجدها التضخم. فمحاسبة المستوى العام للأسعار تعكس التغيرات في المستوى العام للأسعار في حين أن محاسبة القيمة الجارية تعكس التغيرات في المستوى الخاص للاسعار. فما يجري قياسه ضمن محاسبة المستوى العام للأسعار هو التغير في وحدة القياس.

وفي هذا الفصل سنحلل الأوجه النظرية والعملية للمعلومات المبنية على محاسبة المستوى العام للأسعار ووسائل توفير معلومات من هذا النوع.

1.13. تعديل الكشوف المالية التاريخية على أساس المستوى العام للاسعار

General Price - Level Restatement of Historical - Cost Financial Statement

تفترض محاسبة الكلفة التاريخية إما أن وحدة النقد ثابتة أو أن التغيرات في قيمة وحدة النقد ليست بذات أهمية. ولكن من المعروف تماماً بأن القدرة الشرائية العامة للدولار هي في انخفاض متواصل. فالقدرة الشرائية العامة، التي يشار إليها بقدرة وحدة النقد على شراء السلع والخدمات، ذات علاقة عكسية مع سعر السلع والخدمات التي يمكن مبادلته بها. فعندما يزداد سعر السلع والخدمات فأن هذا التحرك في السعر يطلق عليه بالتضخم الذي هو في نفس الوقت يمثل أيضاً انخفاض في القدرة الشرائية العامة للنقود. وعندما ينخفض سعر السلع والخدمات فإن هذا التحرك في السعر يطلق عليه بالانكماش، الذي هو في نفس الوقت يمثل

أيضاً زيادة في القدرة الشرائية العامة للنقود، ولأن محاسبة الكلفة التاريخية لا تعترف بهذه التغيرات في القدرة الشرائية العامة للنقود فإن كشف الميزانية يحتوي على أنواع مختلفة من الموجودات والمطلوبات التي تشير إلى أو ترتبط بتواريخ مختلفة ومعبر عنها بقدرات شرائية مختلفة للدولار، إن محاسبة المستوى العام للاسعار تصحح هذا الموقف من خلال تعديل كامل للكشوف المبنية على الكلفة التاريخية بطريقة هدفها أن تعكس التغيرات في المستوى العام للأسعار.

ويتم قياس التغيرات في القدرة الشرائية للدولار بواسطة مؤشرات رقمية، فمؤشر السعر يمثل نسبة متوسط سعر مجموعة من السلع والخدمات في تاريخ معين إلى متوسط سعر نفس مجموعة من السلع والخدمات في تاريخ معين آخر يطلق عليه سنة الاساس، إذ أن مؤشر السعر في سنة الاساس يساوي 100، إن مؤشرات الاسعار التي تقيس التغيرات في الاسعار على أساس عام تعكس القدرة الشرائية للدولار.

ويتم استخدام مؤشرات من هذا النوع لتعديل مبالغ الكشوف المالية المبينة على الكلفة التاريخية في ضوء وحدات القدرة الشرائية في سنة الاساس أو في نهاية الفترة الحالية، ولذلك فإن المقارنات بين الشركات ستكون ذات معنى حيث أن التاريخ المحدد العام الذي عنده يتم تعديل الدولارات على أساس القدرة الشرائية العامة يقع في نهاية الفترة الحالية.

ولأجل عرض الخطوات المطلوبة عند إعداد الكشوف على أساس المستوى العام للاسعار فإننا سنستخدم نموذج مبسط مأخوذ في موضوع تمت مناقشته من قبل Chambers[1]. افترض بأن الموقف المالي لمنشأة ما يمكن تجزئته بين بنود نقدية وبنود غير نقدية وعند هذا المستوى يمكن تعريف البنود النقدية بأنها بنود مبالغها مثبتة بعدد من الدولارات من خلال عقد أو بأي أسلوب آخر، وبغض النظر عن التغيرات في مستوى الاسعار. وعلى هذا الاساس فإن معادلة الميزانية عن الفترة IQ والمعبر عنها بالدولارات في الوقت O هي:

$$Mo + No = Ro$$

حيث أن:

Mo= صافي البنود النقدية.

No= صافي البنود غير النقدية.

Ro= الحقوق المتبقية.

ولنفرض أيضاً بأن هناك تغير في المستوى العام للسعر P. وبالتعريف فإن:

$$P \quad \frac{P_1}{P_0} \quad -1$$

حيث أن: Po: هو مؤشر السعر في الوقت O وأن P1 هو مؤشر السعر في الوقت 1. وبالتالي فإن معادلة الميزانية في الوقت 1. وبالتالي فإن معادلة الميزانية في الوقت 12 معدلة في ضوء التغيرات في المستوى العام للأسعار هي:

$$Mo\ (1 + P) + No\ (1 + P) = Ro\ (1 + P)$$

وهذا يتشابه مع:

$$Mo + Mop + No + Nop = Ro + Rop$$

ولأن صافي الموجودات النقدية، بالتعريف، معبر عنه بمبالغ ثابتة من الدولارات فمن المناسب أن تحذف Mop من طرفي المعادلة ونستبدل Mo بـ M1:

$$M_1 + (No + Nop) = (Ro + Rop) - Mop$$

ويمكن تفسير المعادلة الأخيرة بالشكل التالي:

1- M_1 تمثل صافي الموجودات النقدية في الوقت t1.

2- $No + Nop$ تمثل الموجودات النقدية في الوقت t1 معدلة على أساس المستوى العام للأسعار.

3- $Ro + Rop$ تمثل حقوق الملكية المتبقية في الوقت t1 على أساس المستوى العام للأسعار.

4- Mop تمثل المكاسب والخسائر في البنود النقدية، وبالتعريف فإن Mo تمثل صافي الموجودات النقدية Co ناقصاً المطلوبات النقدية Lo ويمكن صياغة كشف الميزانية في الوقت بالشكل التالي:

$$C_1 + (No + Nop) - L_3 = (Ro + Rop) - (Cop - Lop)$$

أو

$$C_1 + (N_o + N_{op}) - L_1 = (R_o + R_{op}) - C_{op} + L_{op}$$

وكنتيجة لذلك فإن L تمثل المكسب من المطلوبات القائمة خلال الفترة و Cop تمثل الخسارة الناجمة من الاحتفاظ بالموجودات النقدية في الوقت to إلى الوقت t1.

ومن هذا النموذج البسيط يمكننا تطوير الطريقة المطلوبة لتعديل المبالغ بالكلفة التاريخية في الكشوف المالية التقليدية إلى وحدات بالقدرة الشرائية العامة. والآتي تمثل الخطوات الضرورية.

1- وجود مجموعة كاملة من الكشوف المالية المبنية على الكلفة التاريخية.

2- حدد واحصل على مؤشر مقبول عن المستوى العام للاسعار حيث تتوفر عنه بيانات في شكل مؤشرات رقمية تغطي حياة أقدم بند في كشف الميزانية.

3- تصنيف البنود في كشف الميزانية بين بنود نقدية وبنود غير نقدية.

4- تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل الذي يعكس القدرة الشرائية العامة الحالية.

5- احتساب مكاسب وخسائر القدرة الشرائية العامة (المستوى العام للاسعار) الناتجة من الاحتفاظ بالبنود النقدية.

ما عدا الخطوة الأولى فأننا سنتحدث عن كل خطوة من الخطوات في اعلاه في المتبقي من الفصل الثالث عشر.

2.13. تعديل بنود معينة عن التغيرات في المستوى العام للاسعار

1.2.13. معالجة البنود النقدية

احتساب مكسب وخسارة المستوى العام للاسعار

فكما ذكرنا سابقاً، إن مبالغ البنود النقدية مثبتة بعدد من الدولارات من خلال عقد أو بأي وسيلة اخرى وبغض النظر عن التغيرات في المستويات العامة والخاصة في الاسعار وبالرغم من أن هذه المبالغ مثبتة إلا أن قيمة النقود على إساس القدرة الشرائية العامة تتغير، وبالتالي فإن حاملي البنود النقدية يكسبون أو يخسرون قدرة شرائية لأن المستوى العام للاسعار يتغير.

ويطلق على هذه المكاسب والخسائر بمكاسب وخسائر القدرة الشرائية العامة أو مكاسب وخسائر التغير في المستوى العام للاسعار في البنود النقدية.

وعلى وجه التحديد ففي فترات ارتفاع الاسعار:

* تخسر البنود النقدية قدرة شرائية التي يعترف بها من خلال خسارة في المستوى العام للاسعار.
* تكسب المطلوبات النقدية قدرة شرائية التي يعترف بها من خلال مكسب في المستوى العام للاسعار. وخلال فترات انخفاض الاسعار.
* تكسب الموجودات النقدية قدرة شرائية التي يعترف بها من خلال المكسب في المستوى العام للاسعار.
* تخسر المطلوبات النقدية قدرة شرائية التي يعترف بها من الخسارة في المستوى العام للاسعار.

ويتم احتساب المكسب والخسارة في المستوى العام للاسعار بالشكل التالي:

1- يحتسب/ يحدد موقف صافي البنود النقدية في بداية الفترة. فعلى سبيل المثال إذا كان النقد والدائنين في بداية الفترة 30000 دولار و 20000 دولار على التوالي فإن رصيد الموجودات النقدية هو 10000 دولار.

2- يعدل موقف صافي البنود النقدية في بداية الفترة في ضوء القدرة الشرائية للدولار في نهاية الفترة. فعلى سبيل المثال، إذا كان مؤشر المستوى العام للاسعار في بداية الفترة 120 وفي نهاية الفترة كان 180 فإن موقف صافي البنود النقدية في بداية الفترة 10000 دولار يعدل إلى 15000 دولار [10000 X $\frac{180}{150}$]

3- تعدل كافة المقبوضات النقدية للنسبة على أساس نهاية السنة وتضاف النتيجة إلى موقف صافي البنود النقدية في بداية الفترة المعدل (وكما في الخطوة 2).

وبافتراض أن المبيعات البالغة 20000 دولار تظهر بالتساوي على مدار السنة وأن متوسط مؤشر الاسعار العام هو 150 فإن المقبوضات النقدية المعدلة ستكون 24000 دولار [20000 X $\frac{180}{150}$]. وتضاف هذه النتيجة إلى 15000

دولار المحتسبة ضمن الخطوة 2 مما يؤدي بنا إلى الحصول على مجموع الزيادة المعدلة في البنود النقدية، أي 39000 دولار.

4- تعديل كافة المدفوعات النقدية للسنة على أساس نهاية السنة وتطرح النتيجة من 39000 دولار المحتسبة ضمن الخطوة 3 مما يؤدي بنا إلى الحصول على موقف لصافي البنود النقدية المعدل بمبلغ 21000 دولار في نهاية السنة.

5- يطرح صافي الموجودات النقدية الفعلي في نهاية الفترة من صافي الموجودات النقدية المحتسب في نهاية الفترة وكما في الخطوة 4 مما يؤدي إلى التوصل إلى الخسارة في القدرة الشرائية وبمبلغ 6000 دولار.

وباستخدام الارقام الواردة في اعلاه فمن الممكن تلخيص الخمس خطوات بالشكل التالي:

	البنود النقدية	
	غير معدلة	معدلة
الخطوتين 1 و2	10000	15000
الخطوة 3	20000	24000
المجموع	30000	39000
الخطوة 4	15000	18000
المجموع	15000	21000
الخطوة 5		15000
المكسب (الخسارة) في القدرة الشرائية		6000

باختصار، يتم احتساب مكاسب وخسائر المستوى العام للاسعار من خلال تعديل الموقف النقدي في بداية الفترة وصافي الصفقات النقدية خلال الفترة كوحدات قدرة شرائية عامة في نهاية الفترة، وبعد ذلك تقارن هذه النتيجة مع الموقف النقدي الفعلي، ويمثل الفرق أما مكسب أو خسارة في القدرة الشرائية.

معاملة المكسب أو الخسارة في القدرة الشرائية

هناك عدم اتفاق حول طبيعة المكسب أو الخسارة في المستوى العام للاسعار وكذلك هناك عدم اتفاق حول المعاملة المحاسبية الملائمة.

1- إن موقف الدراسة البحثية المحاسبية رقم Accounting Research Study No. 3 والتقرير رقم 3 لمجلس المباديء المحاسبية APB Statement No.3 العمل لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين بشأن المحاسبة على أساس المستوى العام للاسعار هو يجب ادخال المكسب أو الخسارة في المستوى العام للاسعار ضمن الدخل الحالي[2].

2- يجب فقط ادخال الخسارة في المستوى العام للاسعار ضمن الدخل الحالي، وأما المكسب في المستوى العام للاسعار فيجب أن يعامل على أنه بند رأسمالي.

3- يجب معاملة كل من المكسب والخسارة في المستوى العام للاسعار على أنها بنود رأسمالية.

4- يجب ادخال كل من المكسب والخسارة في المستوى العام للاسعار ضمن الدخل الحالي، ما عدا المكاسب والخسائر ذات العلاقة بالدين الطويل الامد فهذه يجب أن لا تظهر لغاية تحققها من خلال سداد السندات[3].

5- يجب ادخال كافة مكاسب وخسائر المستوى العام للاسعار ضمن الدخل الحالي ما عدا المكاسب والخسائر الناجمة من ادراج العناصر النقدية ضمن حقوق حملة الاسهم (مثلاً الاسهم الممتازة التي لها صفات نقدية).

وبالرغم من الجدل الذي تولده كل واحدة من وجهات النظر في اعلاه إلا أن المواقف المعلنة المنشورة لمختلف الهيئات والمنظمات المحاسبية تحبذ بشكل كبير المعاملة الاولى. فلقد عبر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لأول مرة عن وجهة النظر هذه في عام 1969 من خلال التقرير رقم 3 لمجلس المباديء المحاسبية:

41: إن مكاسب وخسائر المستوى العام للاسعار من البنود النقدية، الناجمة من التغيررات في المستوى العام للاسعار، لا ترتبط بالاحداث اللاحقة وكما هو الحال مع استلام (قبض) ودفع النقود. ونتيجة لذلك فإن المجلس يستنتج بأنه

يجب الاعتراف بهذه المكاسب والخسائر على أنها جزء من صافي دخل الفترة التي يتغير فيها المستوى العام للاسعار.

42: وهناك وجهة نظر لاحد أعضاء المجلس مختلفة عما عبر عنه في الفقرة (41) إذ يرتأي بأنه لا يجب الاعتراف بكافة المكاسب النقدية في الفترة التي يرتفع فيها المستوى العام للاسعار، ففي ظل هذه النظرة، يجب تأجيل جزء من المكاسب من صافي المطلوبات النقدية في فترة ارتفاع المستوى العام للاسعار إلى فترات مستقبلية لتخفيض كلفة الموجودات غير النقدية لأن المطلوبات تمثل مصدر من الاموال هدفها تمويل هذه الموجودات. إن مؤيد وجهة النظر هذه يؤمن بأن المكاسب من المطلوبات النقدية خلال فترة التضخم يتم استهلاكها في العمليات التشغيلية، ولكن المجلس لا يتفق مع وجهة النظر هذه لأن المجلس يؤمن بأن المكسب مستحق خلال الفترة التي يرتفع فيها المستوى العام للاسعار وهو غير مرتبط بكلفة الموجودات غير النقدية[4].

وتم تعزيز الاستنتاج الذي توصل إليه مجلس المباديء المحاسبية APB من خلال ورقة عمل لمجلس معايير المحاسبة المالية حول الموضوع الذي ذكر.

48: إن صافي المكاسب أو الخسائر من القدرة الشرائية العامة الناجمة من الاحتفاظ بالموجودات النقدية يجب أن تندرج ضمن صافي الدخل المحتسب بوحدات من القدرة الشرائية العامة. ويجب عدم تأجيل أي جزء من المكاسب أو الخسائر في القدرة الشرائية العامة إلى الفترات المستقبلية.

77: تظهر المكاسب والخسائر في القدرة الشرائية العامة من الموجودات والمطلوبات النقدية من التغيرات في المستوى العام للاسعار اثناء الاحتفاظ بالموجودات أو المطلوبات. فهي ليست بذات علاقة بالاحداث اللاحقة مثل استلام ودفع النقود. ونتيجة لذلك فإن المجلس يستنتج (الفقرة 48) بأن هذه المكاسب والخسائر يجب أن يعترف بها عند تحديد الدخل المبني على القدرة الشرائية العامة في الفترة التي تتغير فيها المستوى العام للاسعار[5].

واتخذت لجنة توجيه المعايير المحاسبية Accounting Standards Steering Committee في المملكة المتحدة نفس الموقف من خلال تقريرها المعنون «التقرير

المؤقت لمعيار التطبيق المحاسبي رقم 7» Provisional Statement of Standard Accounting Practice No 7 الذي صدر في مايس/ مايو من العام 1974. فقد برررت اللجنة موقفها بالشكل التالي «16: لقد أقترح بأن المكسب من الاقتراض الطويل الأمد يجب أن لا يظهر كربح في كشف ملحق لأنه لا يكون من الممكن توزيعه دون الحصول على رأسمال إضافي، ولكن منطق من هذا النوع يخلط قياس الربحية مع قياس السيولة. فحتى في ظل غياب التضخم قد لا يكون كامل ربح الشركة قابل للتوزيع دون الحصول على رأسمال اضافي لأنه، على سبيل المثال، قد تم استثماره أو تم حجزه لغرض الاستثمار في موجودات غير سائلة nonliquid assets.

17: وفوق هذا وذاك فإنه أسلوب غير متسق أن نستبعد مكاسب من هذا النوع عندما يتم تحميل الربح (جعله مديناً) بكلفة الاقتراض (التي يفترض أن تعكس توقعاً ما بالتضخم من قبل المقرض خلال فترة وجود القرض) وتحميله بالاندثار عن الكلفة المحولة للموجودات الثابتة[6].

واتخذت لجنة البحوث المحاسبية Accounting Research Committee في كندا نفس الموقف[7].

وعليه، كقاعدة، يعترف بكافة مكاسب وخسائر مستوى الاسعار في كشف الدخل المبني على المستوى العام للاسعار. والاستثناء الوحيد، الذي أوصى به مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والموقف الكندي، يتعلق بالمكاسب والخسائر التي يمكن أن تنسب إلى الاسهم الممتازة (الاسهم الممتازة النقدية) المثبتة بمبلغ مساو لمبلغ سدادها المثبت أو بسعر التصفية.

وفي هذه الحالة يجب جعل حساب رأس المال بالاسهم في كشف الميزانية على اساس المستوى العام للاسعار دائناً بالمكاسب أو مديناً بالخسارة.

2.2.13. معاملة البنود غير النقدية وحقوق حملة الاسهم

تعدل البنود غير النقدية على أساس القدرة الشرائية العامة الحالية من خلال ضرب كلفة البند المندرج في الكشوف المالية المبنية على أساس الكلفة التاريخية بمعامل التحويل التالي:

مؤشر السنة الحالية

المؤشر في لحظة حيازة البند غير النقدي

فعلي سبيل المثال، إفترض بأن ماكنة ما قد تم حيازتها مقابل 100000 دولار في 19X0/12/31 حيث كان المؤشر العام للاسعار في ذلك التاريخ 120. وقدر العمر الانتاجي لماكنة في حينه بأربع سنوات. وبالاضافة إلى ذلك افترض بأنه تم تعديل الكشوف المالية على أساس وحدات من القدرة الشرائية العامة في نهاية عام 19X2. فإذا ما كان مؤشر السعر 180 في 19X3/12/31 فإن تعديل حساب الماكنة سيكون كالآتي:

	المبلغ غير معدل	معامل التعديل	المبلغ المعدل
المكائن	100000	180/120	150000
الاهتلاك المتراكم	50000	180/120	75000
صافي قيمة الماكنة	50000		75000

ويتم تعديل حقوق حملة الاسهم، ما عدا الارباح المحتجزة، بنفس طريقة تعديل البنود غير النقدية. فمبلغ رأس المال الأصلي يضرب بمعامل التعديل التالي:

مؤشر السنة الحالية

المؤشر في لحظة استثمار رأس المال

وفيما يتعلق بالارباح المحتجزة، حيث لا يمكن تعديلها بمعامل تعديل واحد، فهي تمثل الدخل بعد مقسوم الأرباح والمتراكم منذ تأسيس المنشأة المستمرة. ويمكن تعديل الأرباح المحتجزة بالشكل التالي:

1- عند القيام لأول مرة بتعديل الكشوف المالية بالكلفة التاريخية على أساس وحدات من قدرة شرائية عامة حالية، يمكن تحديد الارباح المحتجزة ببساطة على أنها المتبقي vesidual بعد تعديل كافة البنود الاخرى في كشف الميزانية.

2- وفي الفترات اللاحقة يمكن تحديد الارباح المحتجزة في نهاية الفترة والمثبتة بوحدات من القدرة الشرائية العامة الحالية بالشكل التالي:

أ- صافي الدخل بوحدات من القدرة الشرائية العامة المندرج في كشف الدخل المبني على أساس التغير في المستوى العام للاسعار (متضمناً مكاسب وخسائر المستوى العام للاسعار عن البنود النقدية).

ب- تعديلات ناتجة عن مكاسب وخسائر من بنود حقوق الملكية النقدية.

وهناك فرق جوهري غير واضح بين محاسبة المستوى العام للاسعار ومحاسبة القيمة الحالية تظهر زيادة في سعر بند غير نقدي ناجمة من مكسب الاحتفاظ. وأما في ظل محاسبة المستوى العام للاسعار فإن تعديل الكلفة التاريخية تتم ببساطة من خلال تعديل البند غير النقدي على أساس القدرة الشرائية العامة الحالية ولا يعترف بأي مكسب أو خسارة.

3.13. التصنيف (التمييز) النقدي - غير النقدي

من الضروري التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية لأن هناك معالجات مختلفة تطبق على نوعي البنود. فالبنود غير النقدية يجب أن تحول (تترجم) إلى دولارات من نفس القدرة الشرائية في نهاية الفترة الحالية.

ومن جانب آخر، فإن البنود النقدية هي أساساً مثبتة بدولارات في نهاية الفترة الحالية وتحقق مكسب أو خسارة في القدرة الشرائية العامة الحالية كنتيجة للتغيرات في المستوى العام للاسعار.

وعليه فالتمييز بين البنود النقدية وغير النقدية يبدو واضحاً. فالبنود النقدية تكسب أو تخسر قدرة شرائية، في حين أن البنود غير النقدية لا تتعرض لذلك. وتم استخدام هذا المنطق في تقرير مجلس المباديء المحاسبية رقم APB Statement No. 3 وأيضاً تم استخدامه من قبل الباحثين[8] ولكن تحديد البنود النقدية استناداً إلى التأثير المتوقع (مكسب أو خسارة في القدرة الشرائية) وبالتالي فإن احتساب المكسب أو الخسارة يمثل منطق ذي حلقة مفرغة. فكما اوضح Hendriksen فإنها تبني التصنيف على التأثير المفترض بدلاً من تحديد التأثير الناجم من التصنيف والتغير في المستوى العام للأسعار»[9].

فأي تعريف هو الذي سيسمح بتحديد البنود غير النقدية بعيداً عن تأثيرها المتوقع؟ لقد عرفت الدراسة البحثية المحاسبية رقم 6 البند النقدي في شكل ادعاءات

ثابتة/ مثبتة بأنه بند «مبلغه مثبت من خلال تشريع أو عقد وبالتالي فهو لا يتأثر بالتغير في المستوى العام للاسعار»[10].

ولكون التعريف في اعلاه لا يحدد كيف يتم ثبات هذا المبلغ فهو ليس بملائم. ولأجل تصحيح هذا الموقف، أي سوء التحديد، فإن التعريف الرسمي الذي تم تبنيه من مختلف النشرات/ الاصدارات الرسمية للهيئات المحاسبية ينظر إلى البنود النقدية على أنها بنود مثبتة مبالغها من خلال عقود أو مثبتة بأسلوب آخر بدولارات (أو أي عملة أخرى) وبغض النظر عن التغيرات في الاسعار الخاصة أو المستوى العام للاسعار. وهذا التعريف عام وينطبق على الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية التي لها سمات محددة. واستناداً إلى ذلك فقد تم تحديد وعزل البنود النقدية وغير النقدية في الجدول 1.13. ومع ذلك فهناك مجالات تحمل في طياتها مشاكل معينة لأن بعض الموجودات والمطلوبات لها سمات بنود نقدية وبنود غير نقدية. فهناك درجات متفاوته من الثبات وكما تشير إلى ذلك كلمة مثبتة/ ثابتة في تعريف البند النقدي. فهل يجب على بند نقدي أن يكون بند نقدي دائماً؟ فبسبب تغير الظروف فلا يحتاج بند نقدي أن يكون ثابت باستمرار. ولكن أي درجة من الثبات تبرر تصنيف بند ما على أنه نقدي؟ إن قرار من هذا النوع يبقى متروكاً للحكم المهني، وكما تشير إلى ذلك المشاكل التالية:

أولاً، يتم تصنيف الاسهم الممتازة على أنها بند غير نقدي في التقرير رقم 3 لمجس المباديء المحاسبية APB، في حين أن ورقة عمل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB تنظر إلى الموضوع بالشكل التالي:

«..... إن السهم الممتاز المندرج بمبلغ مساو لسعر التصفية المثبت أو سعر السداد هو بند نقدي لأن ادعاء/ مطالبة اصحاب الاسهم الممتازة في موجودات المشروع حقوق الملكية النقدية (على سبيل المثال، يندرج السهم الممتاز..... بـ ..... سعر التصفية المثبت أو سعر السداد) يجب أن تجعل مدينة أو دائنة مباشرة في حساب حقوق الملكية في الكشوف المالية المبنية على القدرة الشرائية العامة»[12].

الجدول رقم 1.13. تصنيف البنود كنقدية وغير نقدية

الموجـودات	بنود نقدية	بنود غير نقدية
1- النقد تحت اليد وودائع تحت الطلب في البنوك (دولارات).	×	
2- ودائع لأجل (دولارات).	×	
3- عملات أجنبية تحت اليد أو مطالبات بعملات أجنبية.	×	
4- أوراق مالية سريعة التداول:		
- أسهم.		×
- سندات (عدا تلك القابلة للتحويل).	×	
- سندات قابلة للتحويل (لغاية قبل تحويلها فإن هذه السندات تعطي الحق في استلام مبلغ ثابت من الدولارات).	×	
5- المدينون وأوراق القبض.	×	
6- مخصص الديون المشكوك فيها للمدينون وأوراق القبض.	×	
7- المخزون.		
- تم انتاجه في ظل عقود مثبته وتتم المحاسبة عنه بسعر العقد.		×
- بقية أنواع المخزون.		×
8- قروض للعاملين.	×	
9- التأمين والاعلان والايجار المدفوع مقدماً وكذلك بقية المدفوعات مقدماً.		×
10- المدينون طويل الامد.	×	
11- التأمينات الواجبة السداد للمنشأة نقداً.	×	
12- مقدمات مدفوعة إلى الفروع غير المندمجة.	×	

الموجـودات	بنود نقدية	بنود غير نقدية
13- رأس المال المستثمر في الفروع غير المندمجة أو في مشروعات أخرى.		×
14- صندوق التقاعد واحتياطي سداد والسندات وبقية الاموال تحت سيطرة المنشأة.	×	
15- الموجودات الثابتة.		×
16- الاهتلاك المتراكم للموجودات الثابتة.		×
17- القيمة النقدية المسترده للتأمين على الحياة.	×	
18- التزامات بالشراء (جزء مدفوع في ظل عقد مثبت الاسعار).		×
19- مقدمات مدفوعة إلى المجهزين (ليس في ظل عقد).	×	
20- براءات الاختراع، العلامات التجارية، التراخيص، والصيغ.		×
21- شهرة المحل.		×
22- الموجودات غير الملموسة الاخرى والنفقات المؤجلة.		×

المطلوبات	بنود نقدية	بنود غير نقدية
1- الدائنون وأوراق الدفع.	×	
2- المصاريف المستحقة (الاجور على سبيل المثال).	×	
3- أجور العطل المستحقة (إذا ما تم دفعها على أساس معدلات الاجور في تواريخ العطل وإذا كانت هذه الاجور تتغير).		×
4- مقسوم الارباح النقدي الدائن.	×	

الموجـودات	بنود نقدية	بنود غير نقدية
5- الالتزامات الدائنة بالعملة الاجنبية.	×	
6- التزامات المبيعات (الجزء المحصل في ظل سعر عقد مثبت).		×
7- المقدمات المستلمة من العملاء (ليس في ظل عقد).	×	
8- الخسائر المستحقة من التزامات المنشأة بالشراء.		×
9- الدخل المؤجل.	×	
10- التأمينات الواجبة الدفع من قبل المنشأة نقداً.	×	
11- السندات الدائنة والديون الطويلة الأمد.		×
12- علاوات وخصومات السندات غير المطفأه وفوائد مدفوعة مقدماً عن السندات وأوراق الدفع.	×	
13- السندات القابلة للتحويل.	×	
14- التزامات التقاعد المستحقة.	×	×
15- التزامات في ظل الضمانات.	×	
16- ضريبة الدخل المؤجلة.		×
17- ضريبة الاستثمار الدائنة المؤجلة.		×
18- الاسهم الممتازة: - مندرجة بمبلغ مساو لسعر التصفية المثبت أو سعر السداد. - مندرجة بمبلغ أقل من سعر التصفية أو سعر السداد.	×	 ×
19- أسهم رأس المال العادية.		×

مثبتة بمبالغ من الدولارات، وأما السهم الممتاز المندرج بأقل من سعر التصفية المثبت أو سعر السداد فهو بند غير نقدي، ولكنه يصبح نقدي عندما يعدل إلى مبلغ مساو لسعر التصفية المثبت أو سعر السداد»[11].

كما وتوصي ورقة العمل الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية بالآتي:

«..... إن المكاسب والخسائر من القدرة الشرائية العامة الناتجة من بنود

ثانياً، تصنف ضرائب الدخل المؤجلة على أنها بنود غير نقدية في التقرير رقم 3 لمجلس المباديء المحاسبية APB على أساس أنها توفير في الكلفة وتؤجل إلى الفترات المستقبلية كمصروفات تنزل من الايرادات. وتم الاخذ بنفس التصنيف في ورقة عمل مجلس معايير المحاسبة المالية. والمنطق هنا هو أن الضريبة الدائنة تصنف كمطلوبات في ظل أساس الاستحاق، ولكن في ظل التأجيل فإن هذه العناصر تعامل مجرد كونها عناصر مؤجلة تمثل ادخار تطفأ في دخل الفترات المستقبلية، آخذين بنظر الاعتبار بأن طريقة التأجيل هي المطبقة في الولايات المتحدة الامريكية. ومن الناحية الثانية، يوصي المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين بمعاملة ضرائب الدخل المؤجلة على أنها بنود نقدية وإن كانت طريقة التأجيل هي المستخدمة في كندا، فكتيب المعهد الكندي يشير إلى أنه يجب احتساب الضرائب المؤجلة على أساس معدلات الضرائب الحالية دون تعديل لاحق لأرصدة الضريبة المدينة والدائنة المؤجلة لكي تعكس التغيرات في معدلات الضريبة[13]. ونتيجة لذلك تشير ضريبة الدخل المؤجلة إلى مبالغ مثبتة من النقد وبالتالي يمكن تعريفها على أنها بنود نقدية. ولقد غيرت ورقة عمل مجلس معايير المحاسبة المالية المعنونة «محاسبة الدولار الثابت» تصنيف بنود ضريبة الدخل المؤجلة إلى بنود نقدية. فقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية موقفه بالشكل التالي:

«مره ثانية، فالبرغم من أن صنف غير النقدية مفضل فنياً إلا أن صنف النقدية يوفر حل عملي ويشخص تأثير التضخم في الفترة التي يظهر فيها وليس في الفترة التي يعكس فيها (أي يأخذ شكل مغاير) بند ضريبة الدخل المؤجل»[14].

ثالثاً، يمكن تفسير العملة الأجنبية تحت اليد والمطالبات بالعملات الاجنبية، والالتزامات الواجبة الدفع بالعملات الأجنبية أما على أنها بنود نقدية أو بنود غير نقدية... فإذا ما تم النظر لها كسلع فإنها تمثل بنود غير نقدية لأن اسعار السلع قد تتغير. وإذا ما تم النظر إليها كبنود عملة محلية فإنها تعامل كبنود نقدية. وأما وجهة

النظر الاكثر منطقية فهي أن تصيف بنود العملة الأجنبية على أنها نقدية إذا ما تم تثبيتها بسعر الاقفال في الكشوف المالية المبنية على الكلفة التاريخية، وغير نقدية إذا تم تثيتها بسعر التبادل التاريخي في الكشوف المالية بالكلفة التاريخية. وأما مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في ورقة العمل المعنونة «محاسبة الدولار الثابت» فيصنف العملة الاجنبية تحت اليد، والمطالبات بالعملات الاجنبية والالتزامات الواجبة الدفع بالعملات الاجنبية على أنها بنود نقدية. فقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية موقفه بالشكل التالي:

«بالرغم من أن صنف غير النقدية غير محبذ فنياً ويؤدي نوعاً ما إلى افصاحات مختلفة إلا أن صنف النقدية، من الناحية التطبيقية يولد جوهرياً نفس التأثير على الافصاح الاجمالي وكما هو الحال مع تعديل تلك البنود من العملة الأجنبية كبنود غير نقدية وبالتالي تخفيضها إلى مستوى صافي قيمتها القابلة للتحقق. فصنف النقدية يتجنب القيام باجراء ذي خطوتين وهو اكثر قابلية للفهم»[15].

رابعاً، إن الديون الطويلة الأمد بالعملة الاجنبية يمكن أن تفسر أيضاً اما كونها نقدية أو غير نقدية، مرة ثانية، إن البديل المنطقي هو أن تصنف الديون الطويلة الاجل بالعملة الاجنبية على أنها نقدية إذا ما تم تثبيتها بسعر التبادل عند الاقفال وعلى أنها غير نقدية إذا تم تثبيتها بسعر التبادل التاريخي.

خامساً، ينظر إلى الديون القابلة للتحويل على أن لها سمات نقدية وغير نقدية. فالدراسة البحثية المحاسبية رقم 6 (Accounting Research Staudy No. 6) تقترح بأن تتم معاملة الدين القابل للتحويل على أنه نقدي عندما تكون اسعار السوق للاسهم مساوية أو اعلى من سعر التحويل. وهناك موقف آخر، يحظى بقبول أكبر، وهو يجب معاملة السندات القابلة للتحويل على أنها ديون نقدية، أي التزامات بدفع مبلغ مثبت من الدولارات لغاية لحظة تحويلها.

4.13. مؤشرات الاسعار Price - Level Indices

يقارن مؤشر مستوى الاسعار التغيرات العامة أو الخاصة في الاسعار من فترة إلى أخرى. فيعرف مؤشر المستوى العام للاسعار على أنه سلسلة من القياسات المعبر عنها في شكل نسب مئوية، عن العلاقات بين متوسط (معدل) سعر المجموعة من السلع والخدمات في تواريخ متعاقبة ومتوسط (معدل) نفس مجموعة السلع

والخدمات في تاريخ عام (أو أساس). ويطلق على عناصر السلسلة بأرقام مؤشر السعر ولكن مؤشر السعر لا يقيس التحرك في أسعار العناصر فرادى، فالبعض منها قد يتحرك باتجاه معين، في حين البعض الآخر منها يتحرك باتجاه معاكس. وعليه، فمؤشر مستوى الاسعار العام مبني على مدى كبير من السلع والخدمات، وأما المؤشر الخاص للاسعار فإنه مرتبط مع سلع معينة أو قطاع معين على وجه الخصوص. ولأن محاسبة المستوى العام للاسعار لتعديل الكشوف بالكلفة التاريخية على أساس دولارات تمثل قدرة شرائية ثابتة.

1.4.13. صيغ المؤشر Index Formulas

تختلف عمليات إحتساب مؤشر المستوى العام للاسعار استناداً إلى الصيغة المتسخدمة لاعطاء اوزان للاسعار. وفي ادناه سيتم استخدام الرموز التالية لتمثيل أربعة صيغ أساسية:

P= سعر السلعة أو الخدمة.

9= كمية السلعة أو الخدمة.

P090= سعر وكمية السلعة أو الخدمة في فترة الاساس.

Pn9n = سعر وكمية السلعة أو الخدمة في الفترة الحالية.

Pa9a= سعر وكمية السلعة أو الخدمة في فرة وسط ما.

إن صيغة تفترض بأن مؤشر السعر يتمثل بالمجموع الموزون لاسعار الفترة الحالية مقسوماً على المجموع الموزون لاسعار فترة الاساس إذ أن الاوزان تمثل كميات سلع فترة الاساس، ويطلق على هذا المؤشر بـ Laspeyers index ويحتسب بالشكل التالي:

$$I = \frac{\sum P_n 9_0}{\sum P_0 9_0}$$

وأما صيغة فتفترض بأن مؤشر السعر يتمثل بالمجموع الموزون لاسعار الفترة الحالية مقسوماً على المجموع الموزون لاسعار فترة الاساس إذ أن الاوزان تمثل كميات السلع للفترة الحالية. ويطلق على هذا المؤشر بـ Paasche index ويحتسب بالشكل التالي:

$$I = \frac{\sum P_n 9_n}{\sum P_0 9_n}$$

وأما صيغة الموزون الثابت فإنها تفترض بأن مؤشر السعر تتمثل بالمجموع الموزون لاسعار الفترة الحالية مقسوماً على المجموع الموزون لاسعار فترة الاساس إذ أن الاسعار تمثل متوسط كميات السلع. إن مؤشر من هذا النوع يطلق بالمؤشر الموزون الثابت Fixed - Weighted Index، ويحتسب بالشكل التالي:

$$I = \frac{\sum P_n 9_a}{\sum P_0 9_a}$$

وأخيراً فإن صيغة Fisher تفترض بأن مؤشر السعر يتمثل بالوسط الهندسي لمعادلتي Laspeyers وPaasche ويحتسب مؤشر Fisher (Fisher Index) بالشكل التالي:

$$I = \sqrt{\frac{\sum P_n 9_n}{\sum P_0 9_n} + \frac{\sum P_n 9_a}{\sum P_0 9_a}}$$

2.4.13. اختيار مؤشر المستوى العام للاسعار

إن محاسبة التغير في المستوى العام للاسعار توظف معامل تحويل مبني على التغيرات في مؤشر المستوى العام للاسعار لتحويل دولارات في تاريخ ما إلى عدد من الدولارات في تاريخ لاحق لها نفس القدرة الشرائية، فيجب اختيار المفهوم الملائم للقدرة الشرائية وكذلك المفهوم الملائم لمؤشر المستوى العام للاسعار. ولقد قدم Hendriksen عدة مفاهيم للقدرة الشرائية، وعلى وجه الخصوص: القدرة الشرائية العامة للدولار والقدرة الشرائية العامة لحملة الاسهم، والقدرة الشرائية لاستثمارات المنشأة والقدرة الشرائية للاستبدال الخاص[16]. وهناك اعتقاد بأن القدرة الشرائية العامة التي تقاس بمؤشر المستوى العام للاسعار العاكس للتغيرات في قيمة النقود هي الاكثر ملائمة لمحاسبة المستوى العام للاسعار، فعلى سبيل المثال، يذكر التقرير رقم 3 لمجلس المباديء المحاسبية APB الآتي:

«إن الغرض من اجراءات التعديل على أساس المستوى العام للاسعار هو تعديل الكشوف المالية بالكلفة التاريخية عن التغيرات في القدرة الشرائية العامة للدولار، وفقط يمكن تحقيق هذا الغرض من خلال استخدام مؤشر المستوى العام للاسعار»[17].

وعليه فإن مفهوم القدرة الشرائية العامة يعني استخدام مؤشر المستوى العام للأسعار. وفي الولايات المتحدة الامريكية تعد وتنشر كل من وزارتي التجارة والعمل بشكل منتظم المؤشرات العامة للأسعار. والأهم من بين هذه الآتي:

1- مؤشر سعر المستهلك الذي يتم اعداده من قبل دائرة احصاءات العمل التابعة لوزارة العمل في الولايات المتحدة الامريكية.

2- مؤشر سعر الجملة الذي يتم اعداده من قبل دائرة احصاءات العمل التابعة لوزارة العمل في الولايات المتحدة الامريكية.

3- مؤشر كلف البناء المركب الذي يتم اعداده من قبل قسم قطاع البناء لإدارة خدمات الاعمال والدفاع التابع لوزارة التجارة في الولايات المتحدة الامريكية.

4- مخفض السعر الضمني للناتج القومي الاجمالي الذي يتم اعداده من قبل دائرة اقتصاديات الاعمال التابعة لوزارة التجارة في الولايات المتحدة الامريكية.

إن مؤشري الاسعار اللذين يتم اقتراحهما بشكل عام لأغراض المحاسبة على أساس المستوى العام للاسعار هما مؤشر سعر المستهلك CPI، ومخفض السعر الضمني للناتج القومي الاجمالي IPD. إن مؤشر سعر المستهلك هو مؤشر الاساس الموزون المصمم لقياس التغيرات في اسعار سلة من السلع والخدمات في قطاع التجزئة التي تتم حيازتها من قبل العوائل المتوسطة الدخل من حجم معين تعيش في مراكز المدن، وأما مخفض السعر الضمني للناتج القومي الاجمالي فهو مؤشر موزون حالياً ومصمم لقياس التغيرات في اسعار كافة السلع والخدمات المنتجة في سنة معينة. ولكل من مؤشر سعر المستهلك ومخفض السعر الضمني القومي الاجمالي محددات معينة. فمؤشر اسعار المستهلك الموزون في ضوء سنة الاساس لا يأخذ بنظر الاعتبار امكانية احلال السلع ذات الاسعار المنخفضة نسبياً التي تحصل عندما تتغير الاسعار نسبياً، بتغيير آخر، إن مؤشر سعر المستهلك متحيز باتجاه الاعلى، أي باتجاه مؤشر ذي نسبة عالية، فهو يغالي في تأثير التغيرات في الاسعار على كلف مستوى المعيشة، ومن الناحية الثانية فإن مخفض السعر الضمني الموزون على أساس الفترة الحالية يتمتع بتحيز بأتجاه الأقل، فهو يخفض من الزيادة في كلف مستوى المعيشة. فعلى سبيل المثال يقول Rosen:

«باختصار، عندما ترتفع الاسعار فإن المؤشرات الموزونة حالياً ربما يكون لها تأثير نحو الأقل (أي أنها تميل إلى تخفيض نسبة الزيادة في السعر) وأن المؤشرات الموزونة في ضوء سنة الاساس ربما لها تحيز نحو الاعلى (أي أنها تميل إلى المبالغة في نسبة الزيادة في السعر»[18].

فينظر إلى مخفض السعر الضمني على أنه الأفضل حالياً من حيث الاعداد كمؤشر للمستوى العام للاسعار مقارنة بمؤشر سعر المستهلك. فمخفض السعر الضمني يغطي كافة السلع والخدمات المنتجة في الاقتصاد في حين مؤشر سعر المستهلك يغطي فقط السلع والخدمات التي يتم شراءها من قبل «المستهلك العادي» typical consumer. وعليه ففي ضوء قياس التغيرات الشمولية في الاسعار فمن المرجح أن يكون مخفض السعر الضمني اكثر ملائمة. وتتوفر عن المؤشر الاخير تقديرات سنوية منذ عام 1909 وتقديرات فصلية منذ عام 1947.

ولكن ورقة عمل مجلس معايير المحاسبة المالية المعنونة «محاسبة الدولار الثابت» اختارت مؤشر سعر المستهلك لكافة المستهلكين في المدن (CPI - U) بدلاً من مخفض السعر الضمني كمؤشر عن القدرة الشرائية لسببين:

أولاً، هناك منفعتين عمليتيين. فأما الأولى فهي أن احتسابه يتم على فترات دورية أقصر (شهرياً بدلاً من فصلياً)، وأما الثانية فهي إن معدلات التغير في مؤشر سعر المستهلك لكافة المستهلكين في المدن، ومخفض السعر الضمني للناتج القومي الاجمالي تميل إلى أن تكون متشابهة، وعليه فإن استخدام CPI - U يميل إلى توليد نتائج مشابهة[19].

5.13. مثال توضيحي مبسط عن مؤشر المستوى العام للاسعار

إن المثال التوضيحي التالي يحدد باختصار كيفية اعداد الكشوف المالية بالكلفة التاريخية على أساس المستوى العام للاسعار باستخدام الكشوف المالية بالكلفة التاريخية.

ابتدأت Picur Company عملياتها التجارية في 19X5/12/31 فقد كان مستوى الاسعار 100 (فترة الاساس). ويعرض الجدول 2.13 كشفي الميزانية المقارنين لعامي 19X5 و19X6، وأما الجدول 3.13 فيعرض كشف الدخل لعام 19X6.

وبالإضافة إلى كشفي الميزانية وكشف الدخل فقد توفرت لديك المعلومات الاضافية التالية:

1- أن مخفض السعر

19X5/12/31	100
19X6/12/31	180
متوسط مؤشر الاسعار لعام 19X6	120

2- إن كافة الإيرادات والكلف قد حصلت بشكل متساو على مدار السنة، ما عدا كلفة البضاعة المباعة ومصروف الاندثار.

3- تمت المشتريات من المخزون السلعي في التاريخ الذي كان فيه مؤشر مستوى الأسعار 150.

4- لقد افترض تدفق على أساس LIFO.

5- يتم احتساب اندثار (اهتلاك) المكائن والمعدات بطريقة القسط الثابت وعلى مدى خمس سنوات.

إن الاجراءات لتعديل الكشوف المالية بالكلفة التاريخية هي كالآتي:

1- تعديل كشف الميزانية لعام 19X5 كشف الميزانية لعام 19X5 إلى مستوى ميزانية Picur Company المعدل إلى مستويات الاسعار في عام 19X6.

الجدول رقم 2.13. كشفي الميزانية المقارنين كما في 12/31

	19X5/12/31		19X6/12/31	
	مدين	دائن	مدين	دائن
الموجودات النقدية	30000		60000	
المخزون	30000	(3000 وحده)	20000	(2000 وحده)
الأرض	40000		40000	
المكائن والآلات	50000		50000	
الاهتلاك المتراكم				10000
المطلوبات (1%)		50000		50000
رأس المال بالاسهم				
المجموع	150000	150000	170000	170000

الجدول رقم 3.13. كشف الدخل عن السنة المنتهية في 19X6/12/31

	دولار	دولار
المبيعات (5000 وحدة بسعر 40 دولار للوحده)		200000
كلفة البضاعة المباعة		
المخزون في أول المدة (3000 وحدة بسعر 10 دولارات للوحدة)	30000	
المشتريات (4000 وحدة بسعر 12 دولار للوحدة)	48000	
البضاعة المتاحة للبيع	78000	
المخزون في اخر المدة (2000 وحدة بسعر 10 دولارات للوحدة)	20000	
		58000
مجمل الربح		142000
المصاريف التشغيلية:		
الاهتلاك	10000	
الفائدة	5000	
المصاريف البيعية والإدارية	117000	
		132000
صافي ربح التشغيل		10000

2- تعديل كشف ميزانية عام 19X6 إلى مستويات الاسعار لعام 19X6 (يعرض الجدول 5.13 كشف ميزانية Picur Company المعدل على أساس مستويات الأسعار الحالية لعام 19X6) وفي هذه المرحلة ليس هناك معامل تحويل مباشر للارباح المحتجزة، فهو مجرد مبلغ مطلوب لتحقيق التوازن بين الموجودات والمطلوبات.

3- تعديل كشف الدخل العام 19X6 إلى مستويات الاسعار في عام 19X6 (يعرض الجدول 6.13 كشف الدخل المعدل لـ Picur Company).

4- احتساب المكاسب والخسائر النقدية الناتجة من التغيرات في المستوى العام للاسعار (يعرض الجدول رقم 7.13 عملية الاحتساب هذه).

5- إعداد تسوية بالارباح المحتجزة وكالآتي:

الارباح المحتجزة في 19X6/1/31	0
يضاف: صافي الربح	13400
يطرح الخسارة في المستوى العام للاسعار	(13400)
	10000

الجدول رقم 4.13. كشف الميزانية كما في 19X5/12/31

	المبالغ غير معدلة	معامل التحويل	المبالغ معدلة
الموجودات:			
الموجودات النقدية	60000	180/180	60000
المخزون	20000	100/180	36000
الأرض	40000	100/180	72000
المكائن والآلات	50000	100/180	90000
الاهتلاك المتراكم	(10000)	100/180	(18000)
المجموع	16000		240000
الحقوق:			
المطلوبات (10%)	50000	180/180	50000
رأس المال	100000	100/180	180000
الارباح المحتجزة	10000		10000
المجموع	160000		240000

الجدول رقم 5.13. كشف ميزانية Picur Company كما في 19X6/12/31

	المبالغ غير معدلة	معامل التحويل	المبالغ معدلة
الموجودات:			
الموجودات النقدية	30000	100/180	54000
المخزون	30000	100/180	54000
الأرض	40000	100/180	72000
الموجودات الثابتة	50000	100/180	90000
الاهتلاك المتراكم			
المجموع	150000		270000
الحقوق:			
المطلوبات (10%)	50000	100/180	90000
رأس المال	100000	100/180	180000
الارباح المحتجزة			
	150000		270000

الجدول رقم 6.13: كشف دخل Picur Company المعدل إلى مستوى الاسعار العام 19X6

	المبالغ غير معدلة	معامل التحويل	المبالغ معدلة
المبيعات (5000 وحدة بسعر 40 دولار للوحدة)	20000	120/180	30000
كلفة البضاعة المباعة:			
المخزون في اول المدة (3000 وحدة بسعر 10 دولارات للوحدة)	30000	120/180	45000
المشتريات (4000 وحدة بسعر 10 دولارات للوحدة)	40000	150/180	57000
كلفة البضاعة المتاحة للبيع	78000		116000
المخزون في آخر المدة (2000 وحدة بسعر 10 دولارات للوحدة)	20000		36000
كلفة البضاعة المباعة	58000		75000
مجمل الربح	142000		224000
المصاريف التشغيلية:			
الاهتلاك	10000	100/180	18000
الفائدة	5000	120/180	7500
المصاريف البيعية والادارية	117000	120/180	175500
صافي ربح التشغيل	10000		23400

الجدول 7.13: المكاسب والخسائر النقدية من البنود النقدية لـ Picur Company

	المبالغ غير معدلة	معامل التحويل	المبالغ معدلة
الموجودات:			
صافي الموجودات النقدية في 19X6/1/1	(20000)	120/180	(36000)
يضاف: المقبوضات النقدية من المبيعات خلال عام 19X6	200000	120/180	300000
صافي البنود النقدية	180000		264000
يطرح: المدفوعات النقدية			
المشتريات	48000	150/180	57600
الفائدة	5000	120/180	7500
المصاريف الإدارية والبيعية	117000	120/180	175500
المجموع			240600
صافي الموجودات النقدية في 19X6/12/31			23400
صافي الموجودات النقدية الفعلي في 19X6/12/31			(10000)
			(13400)

6.13. تقييم المحاسبة على أساس المستوى العام للأسعار

لم ينقطع الجدل حول ملائمة المحاسبة على أساس المستوى العام للاسعار، فهناك بعض الحجج المنطقية لصالح المحاسبة على أساس المستوى العام للاسعار، وبعض الحجج المنطقية ضدها. وفي ادناه سيتم عرض للمواقف المتخذة في الأدبيات والتطبيق. إن عدد وترتيب ورود هذه الحجج لا يعكس أي مزايا نسبية.

1.6.13. الحجج المنطقية لصالح المحاسبة على أساس المستوى العام للأسعار

تم تقديم عدد من الحجج المنطقية لصالح المحاسبة على أساس المستوى العام للأسعار.

أولاً، إن الكشوف المالية التي لا يتم تعديلها عن التغيرات في المستوى العام للأسعار تتضمن أنواع مختلفة من الموجودات والمطلوبات المعبر عنها بدولارات ذات قدرات شرائية مختلفة. فالهدف من تصميم المحاسبة على أساس المستوى العام للأسعار هو للتعبير عن مستوى التغيرات في اسعار هذه الموجودات وفي القدرة الشرائية للمطلوبات. فالكشوف المالية على أساس المستوى العام للأسعار تفصح عن معلومات معبر عنها على أساس قاسم مشترك في شكل القدرة الشرائية للدولارات في نهاية الفترة. إن كشوف من هذا النوع تسهل من المقارنات بين المنشآت بسبب استخدام وحدة قياس مشتركة. فلقد ذكر مجلس معايير المحاسبة المالية التالي:

«تؤثر التغيرات في القدرة الشرائية للدولار على المنشآت فرادى بشكل مختلف إعتماداً على مقدار التغير وعمر وتركيبة موجودات وحقوق المشروع. فعلى سبيل المثال، خلال فترات التضخم فإن أولئك الذين يحتفظون بالموجودات النقدية (كالنقد والمدينيين المثبتة بمبالغ من الدولارات) سيتكبدون خسارة في القدرة الشرائية متأتية من هذا الاحتفاظ، ومن الناحية الثانية، وفي فترات التضخم، يكسب المدينون لأن مطلوباتهم يمكن سدادها بدولارات ذات قدرة شرائية أقل. وفي فترات الانكماش فإن العكس هو الصحيح. إن الكشوف المالية التقليدية لا تفصح عن تأثيرات التضخم والأنكماش على المشروعات فرادى»[20].

ثانياً، إن الحجة المنطقية الثانية لصالح محاسبة المستوى العام للاسعار هو أن كشوف محاسبة الكلفة التاريخية التقليدية لا تقيس الدخل بشكل صحيح نتيجة لمقابلة دولارات من «احجام» مختلفة في كشف الدخل.

فالمصروفات الحاصلة في الفترات السابقة تتم مقابلتها مع ايرادات عادة يعبر عنها بدولارات حالية. إن محاسبة المستوى العام للأسعار توفر مقابلة أفضل للمصاريف بالايرادات بسبب استخدام الدولارات المشتركة common dollars. وعليه فهناك إمكانية في الحصول على علاقة دخل ذات واقعية اكبر من خلال تطوير سياسات مقسوم (توزيعات) ارباح اكثر منطقية، فيذكر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الآتي:

«ينظر المستثمرون والآخرون عادة إلى كشف الدخل أو إلى نسب مبنية جزئياً على قياسات للدخل، للحصول على معلومات حول قدرة المنشأة على كسب عائد على رأسمالهم المستثمر. في كشف الدخل التقليدي يتم قياس الايرادات بدولارات حديثة القدرة الشرائية، أو على الأقل بدولارات ذات قدرة شرائية تخص الفترة الاكثر قرباً من تاريخ إعداد كشف الدخل في حين أن بعض بنود المصاريف الكبيرة يتم قياسها بدولارات من قدرات شرائية مختلفة لفترات أولية (قديمة). ويعكس الاهتلاك وكلفة البضاعة المباعة مثالين هما الأكثر استشهاداً بهما، بالرغم من أن المشكلة تظهر متى ما كانت المبالغ في كشف الدخل تمثل انفاق من دولارات ذات قدرات شرائية مختلفة.

ففي فترات التضخم، هناك ميل إلى تخفيض الاهتلاك وكلفة البضاعة المباعة على أساس القدرة الشرائية المضحى بها للحصول على الموجودات القابلة للاهتلاك والمخزون. وبالاضافة إلى ذلك فإن المعلومات المعبر عنها بالقدرة الشرائية العامة الحالية يمكنها أن تشير بأن معدلات الدفع من قبل المنشأة عن ضريبة الدخل ومقسوم (توزيعات) الارباح تختلف بشكل كبير على أساس وحدات النقد من جانب، وعلى أساس وحدات القدرة الشرائية العامة من جانب آخر»[21].

ثالثاً، أن الحجة المنطقية الثالثة لصالح محاسبة المستوى العام للاسعار هي إن هذه الطريقة نسبياً سهلة التطبيق. فهي فقط تستبدل «دولار مطاط» بدولار ذي تاريخ قديم[22] فمحاسبة المستوى العام للاسعار تعكس ابتعاداً قليلاً تماماً عن المباديء المحاسبية المقبولة عموماً. ونتيجة لذلك فهي يمكن أن تكون نسبياً موضوعية ويمكن التحقق من صحتها. وهذه السمات قد تجعل منها مقبولة بشكل اكبر من قبل الكثير من المنشآت مقارنة بمحاسبة الكلفة الحالية.

رابعاً، توفر محاسبة المستوى العام للاسعار معلومات ملائمة لاغراض التقييم والاستخدام من قبل الادارة. وعليه فإن مكاسب وخسائر المستوى العام للاسعار الناجمة من الاحتفاظ بالبنود النقدية تعكس رد فعل الادارة تجاه التضخم. فالبنود النقدية المعدلة تمثل ارقام تقريبية تماماً من القدرة الشرائية المطلوبة لاستبدال الموجودات. وأخيراً فإن محاسبة المستوى العام للاسعار تعرض أو تفصح عن أثر التضخم العام في الربح وتوفر معدلات عن عوائد الاستثمار اكثر واقعية.

ويعزز كادر قسم البحوث المحاسبية التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الحجج لصالح محاسبة المستوى العام للاسعار من خلال تسليط الضوء على اعداد الكشوف المبنية على مستوى الاسعار كوسيلة للتحليل المالي وبالشكل التالي:

«إذا كان بالامكان قياس التغيرات في مستوى الاسعار بأسلوب سليم (أو مقنع) وإذا كان بالامكان الافصاح عن هذه التغيرات بشكل صحيح، فإن الاستنتاجات التي يمكن اشتقاقها من البيانات المحاسبية ستكون احصائياً ذات معولية أكبر، وعلى وجه الخصوص، على سبيل المثال، فإن كافة الايرادات والمصاريف في كشف الدخل لأي سنة سيتم التعبير عنها بدولارات من نفس الحجم وليس من خلال مزيج من الدولارات التي تعود لسنوات مختلفة. وبنفس الشكل فإن مختلف بنود كشف الميزانية سيتم التعبير عنها كلها على أساس دولار مشترك. ولأن كل من نتائج العمليات والموقف المالي سيعبر عنها في ضوء «دولار مشترك» فإنه يمكن من احتساب معدل العائد على رأس المال حيث أن كل من البسط والقام يعبر عنهما بنفس الوحدات.

ويمكن اشتقاق بعض الاستنتاجات على أساس مختلف المجموعات ذات المصلحة بنشاط الشركة. فيمكن للمستثمرين ومن يمثلهم (على سبيل المثال، الادارة وبضمنها اعضاء مجلس الادارة) أن يحصوا فيما إذا كان رأس المال في الشركة قد ازداد أو انخفض كنتيجة لكافة السياسات المتبعة ولكافة الاحداث المالية التي حصلت والتي لها علاقة بوحدة الاعمال التجارية، وعلى وجه الخصوص، يمكن للادراة والمالكين أن يقرروا فيما إذا كانت سياسة مقسوم (توزيعات) الارباح المتبعة فعلاً في الماضي قد أدت إلى توزيعات من رأس المال الاقتصادي أو التجاري، وإذا لم يكن الحال كذلك، فأي جزء من الدخل (معدل في ضوء المستوى العام للاسعار) قد تم توزيعه في الحقيقة. فمع وجود البيانات المعدلة على أساس مستوى الأسعار أمام اعضاء مجلس الادارة فإن ذلك يمكنهم أن يقرروا فيما إذا كان مقسوم (توزيعات) ارباح مقترح هو مساو إلى، أو يتجاوز، أو أقل من، الدخل الجاري، أو أي معيار آخر يرغبون باستخدامه.

ويمكن للمالكين والادارة والحكومة أن يقرروا فيما إذا كانت الضرائب المفروضة على الدخل هي أقل من الدخل قبل الضريبة، وإذا كان الأمر كذلك، فبأي مقدار، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فبأي مقدار تجاوزت الضرائب الدخل قبل الضريبة. وسيكون الدائنون على اطلاع أفضل بشأن الحماية/التحويط الذي يقف خلف إدعاءاتهم. وبالإضافة إلى ذلك سيكون لدى العاملين والمستثمرين والإدارة مقايس اكثر تعويلاً حول معدل العائد، لغاية اليوم، على رأس المال الموظف، وسيكون بمقدورهم استخدام المعلومات بذكاء وحنكة اكبر لتحديد فيما إذا كان كيان الاعمال التجارية مربح أم لا.

إن الكشوف المالية المعدلة بالكامل عن التغيرات في مستوى الاسعار تفصح أيضاً عن الخسائر والمكاسب الناجمة من الاحتفاظ بالموجودات والمطلوبات. إذن، فكافة المجموعات ذات المصلحة سيكون لديها قياس واحد مهم عن تأثير الدولار المتغير على مواقفهم كمدنيين أو دائنيين.

وأخيراً، فإن البيانات المعدلة عن تأثيرات مستوى الاسعار ستوفر أساس أكثر عقلانية، وأفضل من ناحية المعلومات التي يوفرها بشأن توزيع الموارد، وبغض النظر فيما إذا كانت هذه الموارد لدى الأفراد أو الوحدات التجارية أو الحكومية»[23].

2.6.13.الحجج المنطقية ضد محاسبة المستوى العام للاسعار

إن المنطق ضد محاسبة المستوى العام للاسعار يمكن أن يبنى على الحجج التالية:

أولاً، تشير معظم الدراسات الميدانية بأن ملائمة معلومات محاسبة «المستوى العام للاسعار» هي إما أن تكون ضعيفة[24] أو غير مقبولة[25]. ولكن هناك حاجة ملحة وضرورية قبل التوصل إلى أي استنتاجات قاطعة بشأن ملائمة معلومات المحاسبة على أساس المستوى العام للاسعار والقدرة على تفسيرها بشكل ذي دلالة أو معنى.

ثانياً، إن محاسبة المستوى العام للاسعار تأخذ بنظر الاعتبار فقط التغيرات في المستوى العام للاسعار ولا تأخذ بنظر الاعتبار التغيرات في المستوى الخاص للاسعار. وعليه لا يتم الاعتراف بمكاسب وخسائر الاحتفاظ بالموجودات غير

النقدية. وبالإضافة إلى ذلك قد يدفع مستخدمي البيانات المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار نحو الاعتقاد بأن البيانات المعدلة هي مناظرة للقيم الحالية.

ثالثاً، إن تأثير التضخم يختلف بين الشركات. فالمنشآت ذات الاستثمارات الكبيرة في الموجودات الرأسمالية قد تتأثر بالتضخم بشكل اكبر من المنشآت التي تعتمد على الموجودات القصيرة الأمد. وبنفس الشكل، فإن المنشآت ذات العتلة (الرافعة) المالية العالية تكسب من التضخم. ونتيجة لذلك فإن محاسبة المستوى العام للاسعار قد تؤدي إلى تشويه الدخل الاعتيادي. فالشركات عالية الرافعة المالية ستبدو جيدة من خلال اظهار مكاسب عالية نتيجة لاستخدام محاسبة المستوى العام للاسعار. ولكن بعض من مكاسب وخسائر الاحتفاظ بالبنود النقدية هي في حقيقتها غير متحققة وبالتالي يجب استبعادها من الكشوف المالية وتأجيل الاعتراف بها إلى فترات لاحقة.

رابعاً، إن كلف تطبيق المحاسبة على أساس المستوى العام للاسعار قد تتجاوز المنافع المتأتية منها. فيحدد Miller الحجج التالية:

- قد تخسر الشركة امكانية استخدام LIFO لاغراض ضريبية.
- إن القدرة الشرائية العامة قد تؤدي إلى ضرائب تقديرية عالية على الممتلكات.
- على الشركات أن تقوم بتعديل السنوات السابقة في كل مرة تقوم فيها باستخدام الكشوف المالية المقارنة.
- يجب على الشركات أيضاً توفير معلومات على أساس الكلفة الاستبدالية مطلوبة من قبل هيئة تبادل الأوراق المالية SEC.
- ربما لا يحاول المستثمر أن يفهم الكشوف المالية.
- هناك طرق أفضل للافصاح عن تأثير التضخم على شركة معنية وموجوداتها وعملياتها ومستقبلها[26].

وأخيراً هناك بعض المشاكل الفنية التي تكتنف المحاسبة على أساس المستوى العام للاسعار. وترتبط المشكلة الأولى باختيار المؤشر المناسب لمستوى الاسعار العام. ومن بين إثنين من المؤشرات العامة المقترحة للاستخدام في المحاسبة المبنية

على أساس المستوى العام للاسعار – مؤشر اسعار المستهلك والمخفض الضمني لاسعار الناتج القومي الاجمالي – فإنه تقترح إستخدام المخفض الضمني لاسعار الناتج القومي عند القيام باجراء التعديلات على أساس محاسبة المستوى العام للاسعار لأنه يمثل بشكل كاف كامل الاقتصاد.

لهذا السبب فإن هذا المؤشر اكثر ملائمة لقياس التقلبات في القيمة التبادلية للدولار. ولكن المخفض الضمني لاسعار الناتج القومي الاجمالي هو فقط متاح فعلياً، في حين أن مؤشر اسعار المستهلك متوفر شهرياً.

فإذا ما تم استخدام المخفض الضمني لاسعار الناتج القومي الاجمالي فقد يكون من الضروري اجراء عمليات تقريب عن تأثيراتها بحيث يمكن استخدام مؤشر اسعار المستهلك في الفترات التي لا يتوفر فيها المخفض الضمني لاسعار الناتج القومي الاجمالي. ويمثل قرار مجلس معايير المحاسبة المالية FASB باستخدام مؤشر اسعار المستهلك لكافة المستهلكين في المدن حل لهذه المشكلة.

وأما المشكلة الثانية فهي، إن المحاسبة على أساس المستوى العام للاسعار تتطلب تطبيق المباديء المحاسبية المطبقة في المحاسبة التقليدية. فوحدة القياس هي التي تستبدل فقط. وعليه فإن كلف الموجودات غير النقدية المعدلة يجب أن لا تتجاوز القيمة الحالية. فعلى سبيل المثال، يتم تطبيق قاعدة الكلفة أو السوق أيهما أقل وكما يجري تطبيقها تماماً في ظل محاسبة الكلفة التاريخية، وأما المخزون فيجب أن لا يعدل باعلى من صافي القيمة القابلة للتحقق. فتقترح الفقرة 37 في التقرير رقم 3 لمجس المباديء المحاسبية Paragraph 37 of APB Statement No. 3 تخفيض الكلف المعدلة إلى الكلف الاستبدالية وفقط للموجودات غير النقدية التي تم تثبيتها بالكلفة أو السوق أيهما أقل، وكما هو الحال مع المخزون أو الموجودات المتداولة الاخرى. ولكنها لا تطلب تخفيض الموجودات غير المتداولة إلى الكلف الاستبدالية، ولذلك فإن مذكرة المنافشة لمجلس معايير المحاسبة المالية بشأن محاسبة المستوى العام للاسعار تضع الأسئلة التالية:

«إذا تم تعديل الموجودات غير النقدية إلى مبلغ اعلى بسبب انخفاض القدرة الشرائية العامة للدولار وكان هذا المبلغ أعلى من الكلفة الاستبدالية، أو أي مبلغ آخر محدد، فهل يجب أن يقيد المبلغ المعدل في ضوء هذا المبلغ المحدد في الكشوف المالية

على أساس محاسبة المستوى العام للاسعار؟ وبالإضافة إلى ذلك، إذا كان هذا المدى من التعديل مطلوب، فهل يجب أن يكون مطلوب لكافة الموجودات غير النقدية أم فقط لموجودات معينة (على سبيل المثال فقط للمخزون»[27].

7.13. الاستنتاجات

لقد ذكر في هذا الفصل والفصل الثاني عشر بأن كافة مفاهيم الربح مبنية على مفاهيم مختلفة للمحافظة على رأس المال. فالمحاسبة التقليدية، وبسبب اعتمادها على الكلفة التاريخية لتقويم الموجودات والمطلوبات، تتوافق مع مفهوم المحافظة النقدي. وأما محاسبة الكلفة الحالية، إذ يتم تقويم الموجودات والمطلوبات في الكشوف المالية بكلفها الحالية، تتوافق مع مفهوم المحافظة عيناً على الطاقة الانتاجية. وأخيراً فإن المحاسبة على أساس المستوى العام للاسعار، وبسبب اعتمادها على تعديل الموجودات والمطلوبات بالكلفة التاريخية على أساس المستوى العام للاسعار نتوافق مع مفهوم المحافظة النقدي على القدرة الشرائية العامة.

وكل واحدة من هذه الطرق المحاسبية مبنية على قواعد معينة. فالمحاسبة التقليدية مبنية على المباديء المحاسبية المقبولة عموماً بشكل عام وعلى مبدأ الكلفة التاريخية وبديهية وحدة النقد الثابتة بشكل خاص. فلا تعترف المحاسبة التقليدية بالتغيرات في المستوى العام للاسعار وكذلك لا تعترف بالتغيرات في المستوى الخاص للاسعار. وأما محاسبة الكلفة الحالية فهي تتسم بالتخلي التام عن مبدأ الكلفة التاريخية وتعترف فقط بالتغيرات في المستوى الخاص للاسعار. وفيما يتعلق بمحاسبة المستوى العام للاسعار فإنها تتسم بالتخلي التام عن بديهية وحدة النقد الثابتة وتعترف فقط بالتغيرات في المستوى العام للاسعار. فيبدو بأن كل طريقة من هذه الطرق تحاول أن تعدل أو تصحح بعض من مساويء محاسبة الكلفة التاريخية التقليدية ولكن ليس كلها. وعليه سيتم في الفصل الرابع عشر عرض طريقة تقويم محاسبية اخرى مبنية على الاعتراف بالتغيرات في كل من المستوى العام للاسعار والمستوى الخاص للاسعار.

Notes المصادر

المصادر حسب تسلسلها في الفصل الثالث عشر

1. Chambers, R. J., Toward a General Theory Accounting (Adelaide, Australia: University of Adelaide, 1961), and Accounting, Evolution, and Economic Beharor (Englewood Cliffs. N. J.: Prentice-Hall, 1965), pp. 223-7.
2. Accounting Research Study No. 6, Reporting the Financial Effects of Price-Level Changes (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1963), p. 13: APB Statement No. 3, Financial Statements Restated for General Price-Level Changes (New York: American Institute of Certified Public Accountants, June 1969), p. 8; FASB Exposure Draft. Financial Reporting in Units of General Purchasing Power (New York: Financial Accounting Standards Board, March 2, 1979), p. 3; Accounting Research Committee, Accounting for Changes in the General Purchasing Power of Money (Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants, July, 1975), p. 12.
3. Mason, Perry, Price - Level Changes and Financial Statements Basic Concepts and Mathods (Columbus, Oh.: American Accounting Association, 1956), pp. 23-4.
4. APB Statement No. 3, op. cit., prargraphs 41, 42.
5. FASB Exposure Draft, Financial Reporting in Units of General Purchasing Power, op. cit., paragraphs 48,77.
6. Accounting Standards Steering Committee, Provisional Statement of Standard Accounting Practice No. 7, Accounting for Changes in the Purchasing Power of Money (London: Her Majesty's Stationery Office, May, 1974), paragraphs 16,17.

7. Accounting Research Committee, Accounting for Changes in the Gereral Purchasing Power of Money.

8. Johnson, J. L., "The Monetary and Nonmonetary Distinction", The Accounting Review (October, 1965), pp.281-3; Heath, L.C., "Distinguishing Between Monetary and Nonmonetary Assets and Liabilities in General Price-Level Accounting", The Monetary-Nonmonetary Distinetion in Accounting for Inflation", Cost and Management (May/ June, 1975), pp. 6-11.

9. Hendriksen, E. S., Accounting Theory (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1970), p. 207.

10. Accounting Research STudy No. 6, op. cit., p. 38.

11. ASB Exposure Draft, Financial REporting in Units of General Purchasing Power, op. cit., p.13.

12. Ibid., p. 14.

13. CICA Handbook (Toronto: Canadian INstitute of Chartered Accountants, 1980), Seetion 3470.19.

14. FASB Exposure Draft, Constant Dollar Accounting, p. 5.

15. Ibid., p. 2.

16. Hendriksen, E. S., Accounting Theory, 3rd ed. (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1977), pp. 231-6.

17. APB Statement No. 3, op. cit., p. 13.

18. Rosen, L. S., Current - Value Accounting and Price-Level Restatements (Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants, 1972), p. 40.

19. FASB Exposure Draft, Constant-Dollar Accounting, op. cit., p2.

20. FASB Discussion Memorandum, Reporting the Effects of General Price-Level Changes in Financial Statements (Stamford, Ct.: Financial Accounting Standards Board, 1977), p. 8.

21. Ibid.

22. Miller, Elwood, L., "What's Wrong with Price -Level Accounting?" Harvard Business Review (November/ December, 1978), p. 113.

23. Accounting Research Study No. 6, op. cit., pp. 14-16.

24. Dyckman, T. R., Studies in Accounting Research No. 1, "Investment Analysis and General Price-Level Adsjustments" (Evanston, Ill.: American Accounting Association, 1969), p. 17: Morris, R. C., "Evidence of the Impact of Inflation Accounting on Share Prices", Accounting and Business Research (Spring, 1975), p. 90; Peterson, Russel J., "A Portfolio Analysis of General Price-Level Restatement", The Accounting Review (July, 1975), p. 532.

25. Horngren, Charles T., "Security Analysts and the Price Level", The Accounting Review (October, 1955), pp. 575-81; M., Financial Reporting for Security and Investment Decisions (New York: National Associaltion of Accountants, 1970).

26. Miller, Elwood, L., "What's Wrong with Price-Level Accounting?," op. cit., p. 114.

27. FASB Discussion Memorandum, Reporting the Effects of General Price-Level CHanges in Financial Statements, p. 11.

References المصادر حسب الموضوعات

APB Statement No. 3, Financial Statements Restated for General Price-Level Changes (New York: American Institute of Certified Public Accountants, June, 1969).

Accounting Research Committee, Accounting for CHanges in the General Purchasing of Money (Toronto: Canadian of Chartered Accountants, July, 1975).

Accounting Research Study No. 6, Reporting the Financial Effects of Price-Level Changes (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1963).

Baker, M., Financial Reporting for Security and Investment Decisions (New York: National Association of Accountants, 1970).

Boersema, J. M., "The Monetary-Nonmonetary Distinction in Accounting for Inflation", Cost and Management (May/June, 1975), pp. 6-11.

Davidson, Sidney, Stickney, Clyde P., and Weil, Roman L., Inflation Accounting: A Guide for the Accountant and the Financial Analyst (New York: McGraw-Hill, 1976).

Davidson, Sidney, and Weil, Roman L., "Inflation Accounting", Financial Analysts Journal (January/February, 1975), pp. 27-31, 70-84.

Dyckman, T. R., Studies in Accounting Research No. 1, "Investment Analysis and General Price-Level Adjustments" (Evanston, Ill.: American Accounting Association, 1969).

FASB Exposure Draft, Financial Reporting in Units of General Purchasing Power (Stamford, Ct.: Financial Accounting Standards Board, December 31, 1974).

Heath, L. C., "Distinguishing Between Monetary and Nonmonetary Assts and Liabilities in General Price-Level Accounting", The Accounting Review (July, 1972), pp. 458-68.

Horngren, Charles T., "Security Analysts and the Price Level", The Accounting Review (October, 1955), pp. 575-81.

Johnson, G. L., "The Monetary and Nonmonetary Distinction", The Accounting Review (October, 1965), pp. 821-3.

Largay, James, A., III., and Livingstone, John L., Accounting for Changing Prices (New York: John Wiley & Sons, 1976).

Mason, Perry, Price-Level Changes and Financial Statements Basic Concepts and Methods (Columbus, Oh.: American Accounting Association, 1956).

Miller, Elwood L., "What's Wrong with Price-Level Accounting?" Harvard Business Review Morris, R. C., "Eviddence of the Impact of Inflation Accounting on Share Prices", Accounting and Peterson, Russel J., "A Portfolio Analysis of General Price-Level Restatement", The Accounting Review (July, 1975), pp. 525-32.

Rosen, L. S., Current-Value Accounting and Price-Level Restatements (Toronto: The Canadisn Institute of Chartered Accountants, 1972).

Short, Daniel G., "The Impact of Price-Level Adjustment in the Context of Risk Assesdment", Journal of Accounting Research, Supplement, Studies for Changes in General and Specific Prices: Empirical Research and Public Policy Issues (1978), pp. 259-72.

Stickney, Clyde P., "Adjustments for Changing Prices", in Handbook of Modern Accounting. 2nd ed., (eds) Sidney Davidson and Roman L. Weil (New York: McGraw-Hill, 1977).

الفصل الرابع عشر

نماذج بديلة لتقويم الموجودات وتحديد الدخل

Alternative Asset - Valuation and Income - Determination Models

1.14. طبيعة الفروق

1.1.14. الخصائص التي يجب قياسها

2.1.14. وحدات القياس

2.14. أساس للمقارنة والتقييم

1.2.14. أخطاء التوفيق

2.2.14. أخطاء وحدة القياس

3.2.14. القدرة التفسيرية

4.2.14. الملائمة

3.14 امثلة توضحية لمختلف النماذج المحاسبية

1.3.14. النماذج المحاسبية البديلة المعبر عنها بوحدات النقد

2.3.14. النماذج المحاسبية البديلة المعبر عنها بوحدات قدرة شرائية عامة

4.14. نحو حل لمشكلة الابلاغ المالي والتغيرات في الاسعار

1.4.14. المحاولة الاولى

2.4.14. الابلاغ المالي والتغيرات في الاسعار: خطوة نحو الامام

5.14. الاستنتاجات

لقد ذكر في الفصلين الثاني عشر والثالث عشر بأنه يمكن الاعتراف بالدخل فقط بعد المحافظة على «رأس المال» دون أي مساس ونتيجة لذلك، فإن قياس الدخل يعتمد على المفهوم الخاص الذي تم اختياره للمحافظة على رأس المال، وأن المفاهيم للمحافظة على رأس المال تتضمن طرق مختلفة لتقييم وقياس عناصر الكشوف المالية. وعليه يتم تعريف تحديد الدخل والمحافظة على رأس المال في ضوء أساس تقويم الموجودات المستخدم. وأن الاساس المستخدم لتقويم الموجودات يحدد مفهوم خاص للمحافظة على رأس المال. إن أساس تقويم الموجودات هو طريقة قياس لعناصر الكشوف المالية، ومبني على اختيار كل من خاصية العناصر التي يراد قياسها ووحدة القياس المستخدمة في قياس الخاصية، وكما ذكرنا في الفصلين الثاني عشر والثالث عشر هناك أربع سمات يمكن قياسها، وهناك وحدتي قياس يمكن استخدامهما. فأما السمات الاربع التي يمكن قياسها لكافة أنواع الموجودات والمطلوبات فهي:

1- الكلفة التاريخية.

2- السعر الحالي للمدخلات (على سبيل المثال، الكلفة الاستبدالية).

3- السعر الحالي للمخرجات (على سبيل المثال، صافي القيمة البيعية، أي صافي القيمة القابلة للتحقق).

4- القيمة المرسملة أو الحالية لمجرى النقد المتوقع.

وأما وحدتي القياس التي يمكن استخدامهما فهما وحدة النقد ووحدة القدرة الشرائية العامة. وعند دمج السمات الاربع ووحدتي القياس فإن ذلك يولد ثمانية نماذج بديلة لقياس الموجودات وتحديد الدخل.

1. محاسبة الكلفة التاريخية، وهذه تقيس الكلفة التاريخية بوحدات من النقود.

2. محاسبة الكلفة الاستبدالية، وهي تقيس الكلفة الاستبدالية (أي الكلفة الحالية أو سعر المدخلات) بوحدات نقدية.

3. محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية)، وهي تقيس القيمة الحالية بوحدات نقدية.

4. محاسبة القيمة الحالية، وهي تقيس القيمة الحالية بوحدات نقدية.

5. محاسبة المستوى العام للاسعار.

6. محاسبة الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار وهي تقيس الكلفة التاريخية.

7. محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار وهي تقيس صافي القيمة القابلة للتحقق بوحدات من القدرة الشرائية.

8. محاسبة القيم الحالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار، وهي تقيس القيمة الحالية بوحدات من القدرة الشرائية.

إن كل بديل من البدائل في اعلاه يولد كشف مالي مغاير لما تولده البدائل الاخرى والذي يمنح معنى وملائمة مختلفتين من وجهة نظر المستخدمين. وفي هذا الفصل سيتم تقييم هذه البدائل من خلال استخدام مثال بسيط لتعزيز الوضوح النظري والقابلية على المقارنة بين المداخل. كما سيتم القاء الضوء على طبيعة الاختلافات وأساس المقارنة بين نتائج مختلف البدائل.

1.14. طبيعة الاختلافات The Nature of Differences

تظهر الاختلافات بين النماذج البديلة لتقويم الموجودات وتحديد الدخل من اختلاف السمات التي يجب قياسها ووحدات القياس المستخدمة، وفي المباحث التالية سيتم تحليل كل سمة في عناصر الكشوف المالية.

1.1.14. السمات التي يجب قياسها Attributes to be Measured

إن سمات الموجودات والمطلوبات تشير إلى الشيء الذي يجري قياسه.

أولاً، سيتم تعريف السمات الأربع التي يراد أو يجب قياسها:

1- الكلفة التاريخية، وهذه تشير إلى مبلغ من النقد، أو ما يوازي النقد، المدفوع للحصول على (حيازة) موجود، أو إلى مبلغ من النقد أو ما يوازي المستلم لحصول أو لاحداث مطلوب.

2- الكلفة الاستبدالية، وهذه تشير إلى مبلغ من النقد أو ما يوازي النقد الذي يجب أن يدفع للحصول على (حيازة) موجود قائم حالياً أو موازٍ له، أو مبلغ من النقد أو ما يوازي النقد الذي يمكن أن يستلم اليوم لحصول أو لاحداث نفس المطلوب القائم حالياً.

3- صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية)، وهذه تشير إلى مبلغ من النقد أو ما يوازي النقد الذي يمكن الحصول عليه من خلال بيع الموجودات الحالية، أو مبلغ من النقد أو ما يوازي النقد الذي يجب دفعه لسداد مطلوب قائم الآن.

4- القيمة الحالية أو المرسملة، وهذه تشير إلى القيمة الحالية لمجرى النقد المتوقع استلامه من خلال استخدام الموجود، أو صافي مجرى النقد المتدفق المتوقع دفعه لسداد المطلوب.

ويمكن تصنيف هذه السمات بثلاثة طرق:

1- الصنف الأول: قياسات يمكن تصنيفها في ضوء تركيزها على الماضي أو الحاضر أو المستقبل، فالكلفة التاريخية تسلط الضوء على الماضي، وأما الكلفة الاستبدالية وصافي القيمة القابلة للتحقق فتسلطان الضوء على الحاضر، في حين أن القيمة الحالية تسلط الضوء على المستقبل.

2- الصنف الثاني: قياسات يمكن تصنيفها في ضوء علاقتها بنوع الصفقة التي اشتقت منها القياسات. فالكلفة التاريخية والكلفة الاستبدالية تتعلقان بحيازة الموجودات واحداث المطلوبات، وأما صافي القيمة القابلة للتحقق والقيمة الحالية فإنهما ترتبطان بتصريف (بيع) الموجودات أو سداد المطلوبات.

3- الصنف الثالث: قياسات يمكن تصنيفها في ضوء علاقتها بالحدث الذي ادى إلى ظهور القياس، فالكلفة التاريخية مبنية على حدث فعلي، وأما القيمة الحالية فهي مبنية على حدث متوقع، وفيما يتعلق بالكلفة الاستبدالية وصافي القيمة القابلة للتحقق فإنهما مبنيتان على حدثين مفترضين.

إذاً، فإن أحد الاسئلة الذي ستتم الإجابة عنه وتحليله في هذا الفصل هو: أي سمة أو سمات للعناصر المندرجة في الكشوف المالية هي التي يجب قياسها في المحاسبة والابلاغ الماليين؟

2.1.14. وحدات القياس Units Of Measure

يمكن تحقيق قياسات المحاسبة المالية باستخدام واحدة من وحدتي قياس:

1- وحدات من النقد.

2- وحدات من القدرة الشرائية العامة.

وبنفس الشكل، فكل واحدة من السمات التي تم تعريفها قابلة للقياس بأي من وحدتي القياس، وحدات من النقد أو وحدات من القدرة الشرائية العامة.

وفي الولايات المتحدة الامريكية ومعظم بلدان العالم يتم التعبير عن العناصر المختلفة في الكشوف المالية التقليدية بوحدات من النقد. ولكن في ظل الانخفاض المستمر في القدرة الشرائية للدولار هناك وحدة قياس اخرى، وحدة القدرة الشرائية العامة، وهي عموماً تقدم كبديل مفضل لأنها تعترف بالتغيرات في المستوى العام للاسعار.

ومن الضروري عدم خلط المستوى العام للاسعار مع كل من المستوى الخاص للاسعار أو المستوى النسبي للاسعار، فالتغير في المستوى العام للاسعار يشير إلى التغيرات في اسعار كافة السلع والخدمات في الاقتصاد. إن المقابل لهذه التغيرات هو التغير في القدرة الشرائية العامة لوحدة النقد. وأما التغير في المستوى الخاص للاسعار فهو يشير إلى التغير في سعر منتوج أو خدمة معينة. ولذلك فإن محاسبة القيمة الحالية تختلف عن محاسبة الكلفة التاريخية في كونها تعترف بالتغيرات في المستوى الخاص للاسعار أما على أساس الكلفة الاستبدالية أو صافي القيمة القابلة للتحقق.

وأخيراً، فإن التغير النسبي في مستوى الاسعار لسلعة ما فهو يشير إلى ذلك الجزء من التغير الخاص في السعر الذي يبقى قائماً بعد الغاء تأثيرات التغير في المستوى العام للاسعار. فعلى سبيل المثال، إذا إزدادت كافة الاسعار بنسبة 32% وازداد سعر سلعة معينة بنسبة 10% فإن التغير النسبي في السعر هو فقط 20%.

ويمكن استخدام الانواع الثلاثة لتغيرات الاسعار في نماذج تقويم الموجودات وتحديد الدخل. لاحظ بأنه يتم التعبير عن كل من الكلفة التاريخية والكلفة الحالية بوحدات من النقد، وأن كليهما يمكن تعديله على أساس المستوى العام للاسعار.

إذاً، فالسؤال الآخر الذي ستتم الإجابة عنه وتحليله فهو: أي وحدة قياس يجب استخدامها لقياس سمة معينة لعناصر الكشوف المالية؟

2.14. أساس للمقارنة والتقييم

Basis for Comparison and Evaluation

لقد ذكر في أعلاه أن النماذج المحاسبية البديلة (محاسبة الكلفة التاريخية، ومحاسبة المستوى العام للاسعار، ومحاسبة الكلفة الاستبدالية، ومحاسبة الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار، ومحاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق، ومحاسبة القيمة الحالية، ومحاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار، ومحاسبة القيمة الحالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار) مبنية على اختيار واحدة من أربعة سمات متاحة (الكلفة التاريخية، والكلفة الاستبدالية، وصافي القيمة القابلة للتحقق، والقيمة الحالية) وواحدة بين إثنتين في وحدات القياس المتاحة (وحدات من النقد ووحدات من القدرة الشرائية العامة). وفي ادناه ستتم مقارنة النماذج البديلة في ضوء ما إذا كانت تتلافى اخطاء التوقيت وتتلافى اخطاء وحدة القياس، وسيتم تقييم كافة النماذج البديلة في ضوء القدرة التفسيرية[1] والملائمة.

وإن كان ينظر إلى نماذج القيمة الحالية المخصومة (القيمة الاقتصادية) على أنها الافضل من الناحية النظرية، إلا أنها سوف لن تدخل في المقارنة والتقييم بسبب مساوءها العملية المعروفة.

أولاً، تتطلب نماذج القيمة الحالية المخصومة تقدير أو التنبؤ بصافي المقبوضات النقدية المستقبلية وتوقيتات هذه المقبوضات، وكذلك اختيار نسبة خصم مناسبة.

ثانياً، عندما يتم تطبيق هذه النماذج لتقويم الموجودات فرادى فأنها تتطلب توزيع اعتباطي لصافي المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة، وكذلك توقيتات هذه المقبوضات واختيار نسبة الخصم المناسبة.

ثالثاً، عندما يتم تطبيق نماذج القيمة الحالية المخصومة على الموجودات فرادى فأنها تتطلب توزيع اعتباطي لصافي المقبوضات النقدية المتنبؤ به بين الموجودات فرادى[2]. فبسبب افتقار نماذج القيمة الحالية المخصومة للموضوعية فإن هذه النماذج ترفض على نطاق واسع على أساس أنها غير عملية. وفي هذا الفصل ستتم مقارنة وتقييم بقية النماذج المحاسبية. وفي ادناه سيتم تحليل معايير المقارنة والتقييم.

1.2.14. أخطاء التوقيت Timing Errors

إن المعايير المحددة لسمة أو لسمات عناصر الكشوف المالية التي يجب قياسها في المحاسبة والابلاغ الماليين هي تلك التي يجب أن تفضل أو تحبذ السمة التي تتلافى اخطاء التوقيت. وتتولد اخطاء التوقيت عندما تظهر التغيرات في القيمة في فترة ما ولكن المحاسبة عنها تتم في فترة اخرى، فالسمة المفضلة هي أن يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة في نفس الفترة التي تظهر فيها التغيرات. فمن الناحية المثالية «يجب أن ينسب الربح إلى كامل عملية النشاط التجاري»[3].

2.2.14. اخطاء وحدة القياس Measuring - Unit Errors

إن المعايير التي تحدد أي وحدة قياس يجب تطبيقها على سمات الكشوف المالية يجب أن تفصل وحدة القياس التي تتلافى اخطاء وحدة القياس. وتتولد اخطاء وحدة القياس عندما لا يتم التعبير عن الكشوف المالية بوحدات من القدرة الشرائية العامة. فوحدة القياس المفضلة هي التي تعترف بالتغيرات في المستوى العام للاسعار في الكشوف المالية.

3.2.14. القدرة التفسيرية Interpretability

إن المعيار الأول لغرض التقييم هو القدرة التفسيرية للنموذج المحاسبي. بتعبير آخر، إن الكشوف المتولدة يجب أن تكون مفهومة في ضوء المعنى والاستخدام. فاستناداً إلى Sterling.

«عندما تتطلب سمة ما عملية حسابية فإن التفسير الميداني لتلك السمة يتطلب أن توضع في شكل أو صيغة» إذا (if)..... فعليه (then)[4]».

وعليه، لكي يكون نموذج محاسبي قابل للتفسير فيجب وضع هذا النموذج في شكل صيغة «إذا..... فعليه.....» لكي يوصل إلى المستخدم فهماً لمعناها وكذلك للبرهنة على أحدا استخداماتها. وحيث لدينا وحدتي قياس فإن تفسير النماذج المحاسبية، وبالتعريف، سيكون واحداً من التفسيرات التالية:

ا – إذا كان النموذج المحاسبي يقيس أي سمة من السمات بوحدات من النقود، فيعبر عن نتائجها بعدد من الدولارات Number Of Dollars (NOD) أو، كما وصفها Chambers، بعدد من الدولارات الضريبية (المقصود هنا غير المتجانسة Number Of Odd Dollars (NOOD)[5].

2- إذا كان النموذج المحاسبي يقيس الكلفة التاريخية بوحدات من القدرة الشرائية العامة فما زالت النتائج معبر عنها بعدد من الدولارات NOD.

3- إذا كان النموذج المحاسبي يقيس القيم الحالية بوحدات من القدرة الشرائية العامة، فيعبر في هذه الحالة عن النتائج بحيازة السلع أو السيطرة عليها Command Of Goods (COG)، أو، كما وصفها Chambers، بحيازة السلع والسيطرة عليها بشكل عام Command Of Goods in General[6] (COGG).

4.2.14. الملائمة Relevance

إن المعيار الثاني لاغراض التقييم هو ملائمة النموذج المحاسبي. بتعبير آخر، إن الكشوف المالية المتولدة يجب أن تكون ملائمة. ويعرف Sterling الملائمة بالشكل التالي:

«إذا حدد نموذج القرار سمة ما على أنها أحد مدخلات القرار أو عملية احتساب فإن هذه السمة ملائمة لنموذج القرار هذا»[7].

ولأن نماذج القرارات غير متاحة أو أنها غير محددة بشكل سليم فإن الملائمة تسلط الضوء على ما يجب قياسه. ولاغراضنا، فأن المشكلة هي أن نحدد فيما إذا كان عدد الدولارات NOD أو حيازة السلع COG تشكل القياس الملائم. فمن وجهة نظر معيارية، إن الجواب واضح ومباشر.

فلأن حيازة السلع تعبر عن التغيرات في كل من المستويات العامة والخاصة للاسعار فيجب اعتبارها السمة الاكثر ملائمة. فحيازة السلع أو السيطرة عليها COG تعبر عن السلع التي يجب حيازتها أو السيطرة عليها أما في اسواق المدخلات أو اسواق المخرجات. وعليه يمكن تعريف حيازة السلع COG، في ضوء اسواق المدخلات، على أنها الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار، أو في أضواء المخرجات، على أنها صافي القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار.

3.14. مثال توضيحي عن النماذج المحاسبية

Illustration of the Different Accounting Models

لتوضيح النماذج المحاسبية المختلفة، سيتم توظيف حالة بسيطة متمثلة في De-cooning Company التي تم تأسيسها في الأول من كانون الثاني منه عام 19X6، وتتركز عملياتها في توزيع منتوج جديد أطلق عليه "Omega".

إن رأسمال الشركة يتكون من حقوق الملكية بمبلغ 3000 دولار ومطلوبات بمبلغ 3000 دولار، وأن المطلوبات تتطلب دفع فائدة بنسبة 10%. وفي الأول من كانون الثاني/يناير بدأت عملياتها بشراء 600 وحدة من Omega وبسعر 10 دولارات للوحدة. وفي الأول من مايس/مايو باعت الشركة 500 وحدة بسعر 15 دولار للوحدة. وكانت التغيرات في المستوى العام والخاص للاسعار كالآتي:

	1/1	5/1	12/1
الكلفة الاستبدالية	10	12	13
صافي القيمة القابلة للتحقق	0	15	17
مؤشر المستوى العام للاسعار	100	130	156

وفيما يلي وصف لكل نموذج محاسبي مع توضيح من خلال استخدام البيانات المتولدة.

1.3.14. النماذج المحاسبية البديلة المعبر عنها بوحدات من النقد

Alternatie Accounting Models Expresses in Units of Money

لتوضيح وعزل الفرق في التوقيت فقط سيتم أولاً عرض النماذج المحاسبية البديلة التي لا تعكس التغيرات في المستوى العام للاسعار. وهذه النماذج هي:

1- محاسبة الكلفة التاريخية.

2- محاسبة الكلفة الاستبدالية.

3- محاسبة القيمة القابلة للتحقق.

وفي الجدولين رقم 1.14 ورقم 2.14 يتم عرض كشفي الدخل والميزانية لعام 19X6 في ظل النماذج المحاسبية الثلاث.

الجدول رقم 1.14 : كشف الدخل عن السنة المنتهية في 19X6/12/31

	الكلفة التاريخية	الكلفة الاستبدالية	صافي القيمة القابلة للتحقق
الايرادات	7500 أ	7500	9200 ب
كلفة البضاعة المباعة	5000 ج	6000 د	7300 هـ
مجمل الربح	2500	1500	1900
الفائدة 10%	300	300	300
الدخل من العمليات التشغيلية	2200	1200	1600
مكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة	موجود ضمنيا في اعلاه	1000 ز	1000
مكاسب وخسائر الاحتفاظ غير المتحققة	لا تحتسب	300 ح	300
مكاسب وخسائر القدرة الشرائية العامة	لا تحتسب	لا تحتسب	لا تحتسب
صافي الدخل	2200	2500	2900

أ- 50 X 15 = 7500

ب- 7500 + (100 X 17) = 9200

ج- 500 X 10 = 5000

د- 5000 X 12 = 6000

هـ- 6000 + (100 + 13) = 7300

و- 500 (12 - 10) = 1000

ح- 100 (13 - 10) = 300

الجدول رقم 2.14: كشف الميزانية كما في 19X6/12/31

	الكلفة التاريخية	الكلفة الاستبدالية	صافي القيمة القابلة للتحقق
الموجودات:			
النقد	7200	7200	7200
المخزون	1000	1300 أ	1700 ب
مجموع الموجودات	8200	8200	8200
الحقوق:			
السندات 10%	3000	3000	3000
رأس المال	3000	3000	3000
الارباح المحتجزة:			
متحققة	2200	2200 ج	2200 د
غير متحققة	لا تحتسب	300	700 هـ
مجموع الحقوق	8200	8500	8900

أ- 100 X 13 = 1300

ب- 100 X 17 = 1700

ج- يمكن تجزءتها بين ربح التسغيل الحالي (1200) ومكاسب وخسائر الاحتفاظ (1000).

د- مكاسب الاحتفاظ غير المتحققة 400 (1700 - 1300) + مكاسب الاحتفاظ غير المتحققة 300.

محاسبة الكلفة التاريخية Historical Cost Accounting

تتميز محاسبة الكلفة التاريخية أو المحاسبة التقليدية أساساً بـ:

1- استخدام الكلفة التاريخية كسمة لعناصر الكشوف المالية.

2- افتراض وحدة نقد ثابتة/ مستقرة.

3- مبدأ المقابلة.

4- مبدأ التحقق.

وتأسيساً على ما تقدم، فإن دخل الكلفة التاريخية أو الدخل المحاسبي يتمثل بالفرق بين الايرادات المتحققة والكلف التاريخية ذات العلاقة بهذه الايرادات. وكما هو مثبت في الجدول رقم 1.14 فإن الدخل المحاسبي هو 2200.

فماذا يمثل هذا الرقم لـ Decooning Company؟ عموماً ينظر له على أنه أساس لاحتساب الضرائب ومقسوم الارباح ولتقييم الاداء. وأما استخدامها الممكن أو المتوقع في مختلف نماذج القرارات فهو ناتج من القبول غير المشروط والمتواصل تاريخياً منذ زمن طويل لمفهوم الدخل هذا من قبل مهنة المحاسبة وعالم التجارة. إن هذا التمسك بالدخل المحاسبي يمكن تفسيره أساساً من خلال حقيقة كونه موضوعي ويمكن التحقق من صحته وعملي وسهل الفهم. فالمحاسبون والافراد المتعاملون في عالم التجارة قد يفضلون الدخل المحاسبي على بقية قياسات الدخل بسبب مزاياه العملية، والقلق والارباك الذي يمكن أن يتولد من قبول نموذج محاسبي آخر.

وبالرغم من هذه المزايا العملية إلا أن كل من اخطاء التوقيت ووحدة القياس نجد لهما انعكاس في رقم الدخل المحاسبي لـ Decooning Company البالغ 2200.

أولاً، إن الدخل المحاسبي يتضمن اخطاء توقيت لأن هذا الرقم بمفرده:

1- يتضمن دخل التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ التي يعترف بها في الفترة الحالية ولكنها ظهرت في الفترات السابقة.

2- يهمل أو يلغي ربح التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ التي ظهرت في هذه الفترة ولكن سيعترف بها في الفترات المستقبلية.

ثانياً، إن الدخل المحاسبي يتضمن اخطاء لوحدة القياس لأنه:

1- لا يأخذ بنظر الاعتبار بالتغيرات في المستوى العام للاسعار التي كان بامكانها أن تولد مبالغ معبر عنها بوحدات من القدرة الشرائية العامة.

2- لا يأخذ بنظر الاعتبار بالتغيرات في المستوى الخاص للاسعار لأنه يعتمد على الكلفة التاريخية (وليس الكلفة الاستبدالية أو صافي القيمة القابلة للتحقق) كسمة لعناصر الكشوف المالية.

إذاً، كيف يجب أن نقيم الكشوف المالية المبنية على الكلفة التاريخية:

أ. **أولاً**، أنها قابلة للتفسير. فالكشوف المالية المبنية على الكلفة التاريخية تستند إلى مفهوم المحافظة النقدي وأن السمة المعبر عنها هي عدد من الدولارات NOD. فكشف الميزانية يخبرنا عن قيمة الاسهم في شكل عدد من الدولارات وكما في 10X6/12/31، وكشف الدخل يخبرنا عن التغير في عدد من الدولارات NOD خلال السنة.

ثانياً، إن الكشوف المالية المبنية على الكلفة التاريخية ليست بملائمة لأنه لا يتم قياس حيازة السلع أو السيطرة عليها COG. فقياس حيازة السلع يعكس التغيرات في كل من المستوى العام والخاص في الاسعار، وبهذا الشكل فإنه يمثل القدرة على شراء مقدار من السلع الضروري للمحافظة على رأس المال.

باختصار، إن الكشوف المالية المبنية على الكلفة التاريخية:

1- تحتوي على اخطاء التوقيت.

2- تحتوي على اخطاء وحدة القياس.

3- قابلة للتفسير.

4- غير ملائمة.

محاسبة الكلفة الاستبدالية Replacement Cost Accounting

إن محاسبة الكلفة الاستبدالية، كحالة خاصة من المحاسبة على أساس الاسعار الحالية للمدخلات، تتميز بـ:

1- استخدام الكلفة الاستبدالية كسمة لعناصر الكشوف المالية.

2- افتراض وحدة النقد الثابتة.

3- مبدأ التحقق.

4- ثنائية تصنيف الدخل بين دخل التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ.

5- ثنائية تصنيف المكاسب والخسائر بين متحققة وغير متحققة.

وتأسيساً على ما تقدم فإن صافي دخل الكلفة الاستبدالية يتساوى مع أو يتكون من مجموع دخل التشغيل على أساس الكلفة الاستبدالية فهو يتمثل بالفرق بين الايرادات المتحققة والكلف الاستبدالية المناظرة لها أو ذات العلاقة بها (أي

بالايرادات). ومن الجدول رقم 1.14 يتضح بأن دخل الكلفة الاستبدالية لـ De-cooning Company البالغ 2500 دولار يتكون من:

1- دخل التشغيل على أساس الكلفة الاستبدالية البالغ 1200 دولار.

2- مكاسب وخسائر الاحتفاظ البالغة 1000 دولار.

3- مكاسب وخسائر الاحتفاظ غير المتحققة البالغة 300 دولار.

فماذا تمثل هذه المبالغ لـ Decooning؟ إن دخل التشغيل على أساس الكلفة الاستبدالية البالغ 1200 دولار يمثل الدخل القابل للتوزيع (أي الممكن توزيعه)، أو أقصى مبلغ من مقسوم الارباح الذي يمكن لـ Decooning أن تدفعه وتبقى محافظة على طاقاتها الانتاجية، وأما مكاسب وخسائر الاحتفاظ البالغة 1000 دولار فأنها تمثل كفاءة الاحتفاظ بالموارد لغاية لحظة البيع، وفيما يتعلق بمكاسب وخسائر الاحتفاظ غير المتحققة البالغة 300 دولار فهي تمثل مؤشر عن كفاءة الاحتفاظ بالموارد بعد لحظة البيع، ويمكن أن تعكس مؤشر عن اداء التشغيل واداء الاحتفاظ في المستقبل.

وبالاضافة إلى هذه المنافع العملية فإن صافي دخل الكلفة الاستبدالية يتضمن فقط اخطاء التوقيت المتولدة من ربح التشغيل. ولكن في حقيقتها تتضمن أيضاً اخطاء ناجمة من وحدة القياس. أولاً، إن صافي دخل الكلفة الاستبدالية يتضمن اخطاء توقيت لأنه:

1- يلغي أو يهمل ربح التشغيل الذي يظهر في الفترة الحالية ولكن يمكن تحققه في الفترات المستقبلية.

2- إنه يتضمن ربح التشغيل المعترف به في الفترة الحالية ولكنه ظهر في الفترات السابقة.

3- أنه يتضمن مكاسب وخسائر التشغيل في نفس الفترة التي تظهر فيها.

ثانياً، إن صافي دخل الكلفة الاستبدالية يتضمن اخطاء لوحدة القياس لأنه:

1- لا يأخذ بنظر الاعتبار بالتغيرات في المستوى العام للاسعار التي كان بالامكان أن تنتج في شكل مبالغ معبر عنها بوحدات في القدرة الشرائية العامة.

2- يأخذ بنظر الاعتبار بالتغيرات الخاصة بمستوى الاسعار لأنه يعتمد على الكلفة الاستبدالية كسمة لعناصر الكشوف المالية.

ويمكن تقييم الكشوف المالية على أساس الكلفة الاستبدالية بالشكل التالي.

أولاً، إن هذه الكشوف قابلة للتفسير. فالكشوف المالية على أساس الكلفة الاستبدالية مبنية على مفهوم المحافظة على الطاقة الانتاجية، وأن السمة التي يتم قياسها يعبر عنها في كشف الدخل بوحدات من الدولارات NOD.

ولكن ارقام الموجودات قابلة للتفسير في كونها قياس لحيازة السلع COG. فأرقام الموجودات المعروضة في الجدول رقم 2.14 معبر عنها على أساس القدرة الشرائية للدولار كما في نهاية الفترة، فهذه الارقام تعكس التغيرات في كل من المستوى العام والخاص للاسعار وبالتالي فإنها تمثل حيازة للسلع COG المطلوبة للمحافظة على رأس المال.

ثانياً، لأن CGO هي السمة الملائمة فإن صافي دخل الكلفة الاستبدالية ليس بملائم، وإن كانت ارقام الموجودات ملائمة.

باختصار، إن الكشوف المالية المبنية على أساس الكلفة الاستبدالية:

1- تحتوي على اخطاء وحدة القياس.

2- تحتوي على اخطاء وحدة القياس.

3- قابل للتفسير على أساس عدد من الدولارات NOD بقدر تعلق الأمر بكشف الدخل، وعلى أساس حيازة السلع COG بقدر تعلق الأمر بارقام الموجودات.

4- توفر قياسات ملائمة عن حيازة السلع COG بقدر تعلق الأمر بارقام الموجودات.

محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية) Net Realizable Value Accounting

إن محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق، كحالة خاصة من المحاسبة المبنية على الاسعار الحالية للمخرجات، تتميز أساساً بالآتي:

1- استخدام صافي القيمة القابلة للتحقق كسمة لعناصر الكشوف المالية.

2- افتراض وحدة النقد الثابتة/المستقرة.

3- التخلي عن مبدأ التحقق.

4- ثنائية تصنيف الدخل بين دخل التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ.

وتأسيساً على ما تقدم فإن صافي دخل الكلفة الاستبدالية يتمثل بمجموع دخل التشغيل على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق ومكاسب وخسائر الاحتفاظ، وأما دخل التشغيل على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق فهو يساوي دخل التشغيل من المبيعات وصافي دخل التشغيل من المخزون. إن صافي دخل التشغيل من المبيعات يساوي الفرق بين الايرادات المتحققة والكلف الاستبدالية المناظرة للايرادات المتحققة، أي الكلفة الاستبدالية للبضاعة المباعة. إن الجدول رقم 1.14 يظهر صافي الدخل على أساس القيمة القابلة للتحقق البالغ 2900 دولار لـ Decooning Company على أنه متكون من:

1- دخل التشغيل على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق المبالغ 1600 دولار.

2- مكاسب وخسائر الاحتفاظ البالغة 1000 دولار.

3- مكاسب وخسائر الاحتفاظ غير المتحققة البالغة 300 دولار.

لاحظ بأن دخل التشغيل على أساس صافي القيمة البيعية البالغ 1600 دولار يتكون من دخل التشغيل من المبيعات البالغ 1200 دولار، ودخل التشغيل من المخزون البالغ 340 دولار. وعليه، ففي الجدول رقم 2.14 نجد أن مكاسب وخسائر الاحتفاظ غير المتحققة تتمثل بمكاسب وخسائر الاحتفاظ غير المتحققة البالغة 300 دولار ودخل التشغيل من المخزون بمبلغ 400 دولار.

فماذا تمثل هذه الارقام لـ Decooning؟ أنها مشابهة للارقام التي حصلنا عليها في ظل محاسبة الكلفة الاستبدالية ما عدا دخل التشغيل من المخزون الناتج من التخلي عن مبدأ التحقق، أي أن هناك اعتراف بالايرادات في لحظة الانتاج وليس في لحظة البيع، فدخل التشغيل على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق يمثل مؤشر عن قدرة المنشأة على الحصول على موارد سائلة وبالتالي التكيف مع مواقف اقتصادية جديدة.

وإلى هذه المنافع العملية يمكن أن نضيف بأن صافي الدخل المبني على صافي القيمة البيعية لا يحتوي أي اخطاء تتعلق بالتوقيت، ولكنه يحتوي على اخطاء متأتية من وحدة القياس.

أولاً، إن صافي الدخل المبني على صافي القيمة القابلة للتحقق لا يتضمن أي اخطاء توقيت (وكما هو مبين في الجدول رقم 3.14) لأنه:

1- يفصح عن كافة ارباح التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ في نفس الفترة التي تظهر فيها.

2- تستبعد كافة ارباح التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ التي ظهرت في الفترات السابقة.

ثانياً، إن صافي الدخل المبني على صافي القيمة البيعية يتضمن اخطاء ناتجة من وحدة القياس لأنه:

1- لا يأخذ بنظر الاعتبار بالتغيرات في المستوى العام للاسعار (لأنه لو كان بذلك فأنه في هذه الحالة سيولد مبالغ معبر عنها بوحدات من القدرة الشرائية العامة).

2- يأخذ بنظر الاعتبار بالتغيرات في المستوى الخاص للاسعار لأنه يعتمد على صافي القيمة القابلة للتحقق كسمة لعناصر الكشوف المالية .

الجدول رقم 3.14: تحليل اخطاء التوقيت عن السنة المنتهية في 19X6/12/31 لـ Decooning Company

مجموع دخل التشغيل ومكاسب الاحتفاظ	الكلفة التاريخية الدخل	الكلفة التاريخية الخطأ	الكلفة الاستبدالية الدخل	الكلفة الاستبدالية الخطأ	صافي القيمة القابلة للخطأ الدخل	صافي القيمة القابلة للخطأ الخطأ
2900	2200	700	2500	400	2900	0

وتأسيساً على ما تقدم يمكن أن نقيم الكشوف المالية على أساس صافي القيمة البيعية بالشكل التالي:

أولاً، إن هذه الكشوف قابلة للتفسير. فالكشوف المالية على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق مبنية على مفهوم المحافظة على الطاقة الانتاجية وأن السمة

المقاسة يعبر عنها بوحدات من الدولارات NOD في كشف الدخل وبحيازة السلع COG في كشف الميزانية. فعلى العكس من محاسبة الكلفة الاستبدالية، أن ارقام الموجودات في ظل صافي القيمة القابلة للتحقق يعبر عنها من خلال قياس حيازة السلع COG في اسواق المخرجات وليس في اسواق المدخلات.

ثانياً، لأن حيازة السلع COG تمثل سمة ملائمة فأن دخل صافي القيمة القابلة للتحقق ليس بملائم بالرغم من أن ارقام الموجودات ملائمة.

باختصار، إن الكشوف المالية المبنية على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق:

1- لا تحتوي على اخطاء التوقيت.

2- تحتوي على اخطاء لوحدة القياس.

3- قابلة للتفسير في ضوء وحدات من الدولارات NOD في كشف الدخل وفي ضوء حيازة السلع COG لارقام الموجودات.

4- توفر قياسات ملائمة عن حيازة السلع COG لارقام الموجودات ولكن فقط بالنسبة لارقام الموجودات.

2.3.14. النماذج المحاسبية البديلة المعبر عنها بوحدات من القدرة الشرائية العامة

Alternatives Models Expressed in Units of General Purchasing Power

لتوضيح كل من اخطاء التوقيت واخطاء وحدة القياس في هذا المبحث فسوف يتم عرض النماذج المحاسبية التي تعكس التغيرات في المستوى العام للاسعار. وهذه النماذج هي:

1- محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار.

2- محاسبة الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار.

3- محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق على أساس المستوى العام للاسعار.

ومن خلال الاستمرار في توظيف نفس المثال المتعلق بـ Decooning Company فإن كل من كشفي الدخل والموقف المالي لعام 19X6 يظهر في الجدولين 4.14 و5.14 على التوالي. وفي الجدول رقم 6.14 يتم عرض مكاسب وخسائر الاحتفاظ الناجمة من استخدام المستوى العام للاسعار.

الجدول رقم 4.14: كشوف الدخل على أساس المستوى العام للاسعار

عن السنة المنتهية في 19X6/12/31 لـ Deccning Company

	الكلفة التاريخية	الكلفة الاستبدالية	صافي القيمة القابلة للتحقق
الايرادات	9000 أ	9000	10700 ب
كلفة البضاعة المباعة	7800 ج	7200 د	8500 هـ
مجمل الربح	1200	1800	2200
الفائدة (10%)	300	300	300
دخل التشغيل	900	1500	1900
مكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة الحقيقية	موجود ضمنيا في اعلاه	(600) و	(600)
مكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة الحقيقية	ليس لها وجود	(260) ز	(260)
مكاسب وخسائر المستوى العام للاسعار	180 ح	180	180
صافي الدخل	1080	820	1220

أ- $9000 = \frac{156}{130} \times 7500$

ب- $10700 = (17 \times 100 \text{ وحده}) \times 9000$

ج- $8700 = \frac{156}{100} \times 5000$

د- $7200 = \frac{156}{100} \times 6000$

هـ- $8500 = (13 \times 100 \text{ وحده}) + 7200$

و- $(600) = 5000 \times [(\frac{156}{130} \times 10) - \frac{156}{130} \times 12]$

ز- $(260) = 100 \text{ وحده} \times [(\frac{156}{130} \times 10) - 13]$

ح- انظر في الجدول 6.14.

الجدول رقم 5.14: كشوف الميزانية على أساس المستوى العام للاسعار كما في 19X6/12/31 لـ Decooning Company

	الكلفة التاريخية	الكلفة الاستبدالية	صافي القيمة القابلة للتحقق
الموجودات:			
النقد	7200	7200	7200
المخزون	1560 أ	1300	1700
مجموع الموجودات	8760	8500	8900
الحقوق:			
السندات (10%)	3000	3000	3000
رأس المال	4680 ب	4680	4680
الارباح المحتجزة:			
المتحققة	900	900	900
غير المتحققة	لا ينطبق	(260)	140 ج
مكاسب وخسائر المستوى العام للاسعار	180	180	180
مجموع الحقوق	8760	8500	8900

أ- $1000 \times \frac{156}{130} = 11560$

ب- $3000 \times \frac{156}{100} = 14680$

ج- مكاسب التشغيل غير المتحققة 400(1700 - 1300) + خسائر الاحتفاظ غير المتحققة 260

الجدول رقم 6.14: مكاسب وخسائر الاحتفاظ عن السنة المنتهية في 19X6/12/31

لـ Decooning Company

	المبالغ غير المعدلة	معامل التعديل	المبالغ معدلة
صافي الموجودات النقدية في 19X6/1/1	300	$\frac{156}{100}$	4680
يضاف: المقبوضات النقدية خلال 19X6:			
المبيعات	7500	$\frac{156}{130}$	9000
صافي البنود النقدية	10500		13680
يطرح: المدفوعات النقدية:			
المشتريات	6000	$\frac{156}{100}$	9360
الفائدة 10%	300	$\frac{156}{156}$	300
المجموع	6300		9660
صافي الموجودات النقدية المحتسب كما في 19X6/12/31			4020
صافي الموجودات النقدية الفعلي كما في 19X6/12/31			4200
المكسب من المستوى العام للاسعار			180

محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار

General Price - Level Adjusted Historical Cost Accounting

تتميز محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار أساساً بالآتي:

1- استخدام الكلفة التاريخية كسمة لعناصر الكشوف المالية.

2- استخدام القدرة الشرائية العامة كوحدة قياس.

3- مبدأ المقابلة.

4- مبدأ التحقق.

واستناداً لذلك فإن دخل الكلفة التاريخية المعدل على أساس المستوى العام للاسعار يتمثل بالفرق بين الايرادات المتحققة والكلفة التاريخية ذات العلاقة بنفس الايرادات، ولكن كليهما معبر عنه بوحدات من القدرة الشرائية العامة، ففي الجدول رقم 4.14 نجد بأن دخل الكلفة الاستبدالية المعدل على أساس المستوى العام للاسعار يساوي 1080 دولار. وضمن مبلغ دخل الكلفة التاريخية المعدل على أساس المستوى العام للاسعار 1080 دولار هناك مبلغ 180 دولار، يمثل مكاسب المستوى العام للاسعار والمحتسب كما مبين في الجدول 5.14. مرة ثانية، ماذا يمثل مبلغ 1080 دولار لـ Decooning Company؟ إنه يمثل الدخل المحاسبي المعبر عنه بدولارات لها القدرة الشرائية للدولارات في نهاية 19X6. فبالاضافة إلى المزايا العملية للدخل المحاسبي المذكورة في اعلاه فإن دخل الكلفة التاريخية المعدل على أساس المستوى العام للاسعار يعبر عنه بوحدات من القدرة الشرائية العامة، ولهذه الاسباب فإن استخدام نموذج محاسبي من هذا النوع يمكن أن يشكل تغير أقل راديكالية (ثورية) من وجهة نظر اولئك الذين يستخدمون دخل الكلفة التاريخية بدلاً من نموذج محاسبة القيمة الحالية.

فبالرغم من هذه المزايا العملية إلا أن دخل الكلفة الاستبدالية المعدل على أساس المستوى العام للاسعار البالغ 1080 دولار يتضمن نفس أخطاء التوقيت التي يتضمنها دخل الكلفة التاريخية. ولكن دخل الكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار لا يحتوي على اخطاء لوحدة القياس لأنه يأخذ بنظر الاعتبارات التغيرات في المستوى العام للاسعار. ومن الناحية الثانية فهو لا يأخذ بنظر الاعتبار التغيرات في المستوى الخاص للاسعار لأنه يعتمد على الكلفة التاريخية وليس الكلفة الاستبدالية أو صافي القيمة القابلة للتحقق كسمة لعناصر الكشوف المالية. فكيف يجب أن نقيم الكشوف المالية بالكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار المعروضة في الجدولين 4.14 و5.14؟.

أولاً، إن هذه الكشوف قابلة للتفسير. فالكشوف المالية بالكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار مبنية على مفهوم المحافظة النقدي للقدرة الشرائية. فالسمة المقاسة هي عدد من الدولارات NOD في بعض الحالات وحيازة السلع COG في حالات اخرى، وعليه، فإن ارقام الدخل وكشف الميزانية بالكلفة

التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار، ما عدا النقد (الموجودات والمطلوبات النقدية)، يمكن تفسير ارقام النقد (الموجودات والمطلوبات النقدية) بأنها تعكس قياسات لحيازة السلع COG.

ثانياً، إن ارقام النقد (الموجودات والمطلوبات النقدية) هي الملائمة فقط لأنه يعبر عنها بقياسات حيازة السلع COG.

باختصار، إن الكشوف المالية بالكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار:

1- تحتوي اخطاء التوقيت.

2- لا تحتوي اخطاء لوحدات القياس.

3- قابلة للتفسير.

4- توفر قياسات ملائمة عن حيازة السلع فيما فقط بالنقد (والموجودات والمطلوبات النقدية).

محاسبة الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار

General Price - Level Adjusted Replacement Cost Accounting

تتميز محاسبة الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار أساساً بالآتي:

1- استخدام الكلفة الاستبدالية كسمة لعناصر الكشوف المالية.

2- استخدام القدرة الشرائية العامة كوحدة قياس.

3- مبدأ التحقق.

4- ثنائية تصنيف الدخل إلى دخل التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة الحقيقية.

5- ثنائية تصنيف مكاسب وخسائر الاحتفاظ إلى مكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة الحقيقية ومكاسب وخسائر الاحتفاظ غير المتحققة الحقيقية.

وتأسيساً على ما تقدم، فإن دخل الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار يتمثل بالفرق بين الايرادات المتحققة والكلف الاستبدالية ذات العلاقة

بهذه الايرادات، ويعبر عن كليهما بوحدات من القدرة الشرائية العامة. وبنفس الشكل فإن الكشوف المالية بالكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار تلغي «مكاسب وخسائر الاحتفاظ الوهمية» للوصول إلى «مكاسب وخسائر الاحتفاظ الحقيقية». وتتمثل مكاسب وخسائر الاحتفاظ بالمبلغ الناجم من التعديل في ضوء المستوى العام للاسعار المطلوب لاغراض المحافظة على القدرة الشرائية العامة للبنود غير النقدية، فنلاحظ في الجدول رقم 4.14 بأن الدخل على أساس الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار هو 820 دولار. وضمن مبلغ الدخل 820 للدولار هناك مبلغ 180 دولار الذي يمثل المكسب من استخدام المستوى العام للاسعار وكما هو محتسب في الجدول رقم 5.14. فالرقم 820 دولار يمثل صافي دخل الكلفة الاستبدالية لـ Decooning Company المعبر عنه بالقدرة الشرائية العامة. ولهذه الاسباب فإن محاسبة الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار تمثل تحسين وتنقية لمحاسبة الكلفة الاستبدالية لأن هذا النموذج المحاسبي لا يتبنى فقط الكلفة الاستبدالية كسمة لعناصر الكشوف المالية وإنما يوظف أيضاً القدرة الشرائية العامة لوحدة قياس. وبالرغم من هذه التحسينات إلا أن دخل الكلفة الاستبدالية المعدل على أساس المستوى العام للاسعار ما زال يحتوي على نفس اخطاء التوقيت التي يتضمنها دخل الكلفة الاستبدالية.

ثانياً، إن دخل الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار لا يتضمن اخطاء لوحدة القياس لأنه يأخذ بنظر الاعتبار بالتغيرات في المستوى العام للاسعار. وبالإضافة إلى ذلك فأن قياس الدخل هذا يأخذ بنظر الاعتبار بالتغيرات في المستوى الخاص للاسعار لأنه تبنى الكلفة الاستبدالية كسمة لعناصر الكشوف المالية.

كيف يجب أن نقيم الكشوف المالية بالكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار المعروضة في الجدولين 4.14 و5.14؟

أولاً، إن هذه الكشوف قابلة للتفسير. فالكشوف المالية بالكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار مبنية على مفهوم القدرة الشرائية العامة

للمحافظة على الطاقة الانتاجية، أو مفهوم المحافظة على الطاقة الانتاجية في ضوء القدرة الشرائية العامة. إن الارقام في كل من كشف الدخل وكشف الميزانية معبر عنها بقياسات حيازة السلع COG.

ثانياً، إن الكشوف المالية بالكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار هي ملائمة لأنها معبر عنها بحيازة السلع COG. ولكن لاحظ بأن حيازة السلع تتم في سوق المدخلات وليس في سوق المخرجات.

بأختصار، إن الكشوف المالية بالكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار:

1- تحتوي على اخطاء التوقيت.

2- لا تحتوي على اخطاء وحدة القياس.

3- قابلة للتفسير.

4- توفر قياسات ملائمة لحيازة السلع COG في سوق المدخلات.

محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية) المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار

General Price - Level Adjusted Net Realizable Value Accounting

تتميز محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية) المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار أساساً المستوى العام للاسعار بالتالي:

1- استخدام صافي القيمة القابلة للتحقق كسمة لعناصر الكشوف المالية.

2- استخدام القدرة الشرائية العامة كوحدة قياس.

3- التخلي عن مبدأ التحقق.

4- ثنائية تصنيف الدخل إلى دخل التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ الحقيقية.

5- ثنائية تصنيف مكاسب وخسائر الاحتفاظ الحقيقية إلى متحققة وغير متحققة.

وتأسيساً على ما تقدم فإن صافي الدخل المبني على صافي القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار يساوي مجموع دخل تشغيل صافي القيمة القابلة للتحقق ومكاسب وخسائر الاحتفاظ، وكليهما يعبر عنه بوحدات من

القدرة الشرائية العامة، فأما دخل تشغيل صافي القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار فهو يساوي دخل التشغيل من المبيعات ودخل التشغيل من المخزون وكليهما معبر عنه بوحدات من القدرة الشرائية العامة. ومن الجدول رقم 4.14 نجد بأن صافي دخل القيمة القابلة للتحقق البالغ 1220 دولار يتكون من:

1- (1900) دولار، وهذا المبلغ يمثل دخل تشغيل صافي القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار.

2- (600) دولار كخسائر احتفاظ متحققة حقيقية.

3- (200) دولار كخسائر احتفاظ غير متحققة حقيقية 4 - 180 دولار كمكسب ناتج من المستوى العام للاسعار.

مرة أخرى، فإن دخل التشغيل من صافي القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار البالغ 1900 دولار يتكون من صافي دخل صافي القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار من المبيعات البالغ 1500 دولار، وصافي دخل القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار من المخزون البالغ 400 دولار.

فبالاضافة إلى منافع صافي دخل صافي القيمة القابلة للتحقق، فإن صافي دخل القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار معبر عنه بوحدات قدرة شرائية عامة. ولهذه الاسباب تمثل محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار تحسين وتنقية لمحاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق لأنها لا تتبنى فقط صافي القيمة القابلة للتحقق كسمة لعناصر الكشوف المالية وإنما توظف أيضاً القدرة الشرائية العامة كوحدة قياس.

وتأسيساً على ما تقدم فأن صافي القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار لا تحتوي على اخطاء التوقيت (وكما تم شرح ذلك عند الحديث عن محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق في الفقرة التي تخصها ضمن المبحث 1.3.14.). فكيف يجب أن نقيم الكشوف المالية المبنية على صافي القيمة القابلة للتحقق المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار المعروضة في الجدولين 4.14 و5.14؟

أولاً، إن هذه الكشوف قابلة للتفسير. فالكشوف المالية المبنية على أساس القيمة القابلة للتحقق المعدلة في ضوء المستوى العام للاسعار مبنية على مفهوم القدرة الشرائية العامة للمحافظة على الطاقة الانتاجية، أو مفهوم المحافظة على الطاقة الانتاجية في ضوء القدرة الشرائية العامة. فارقام كلٍ من كشف الدخل وكشف الميزانية معبر عنها بحيازة السلع COG. كما أن هذه الكشوف ملائمة بسبب التعبير من خلالها عن حيازة السلع. ولكن لاحظ بأن COG هي في أسواق المخرجات في أسواق المدخلات.

باختصار، إن الكشوف المالية المبنية على صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية) المعدل على أساس المستوى العام للاسعار:

1- لا تحتوي على اخطاء التوقيت.

2- لا تحتوي على اخطاء وحدة القياس.

3- قابلة للتفسير.

4- توفر قياسات ملائمة لحيازة السلع COG في أسواق المخرجات وعليه فإن كشوف من هذا النوع تحقق كافة المعايير الموضوعة لاغراض المقارنة والتقييم للنماذج المحاسبية البديلة وكما هو مبين في الجدول رقم 7.14.

الجدول رقم 7.14: تحليل أنواع الخطأ

النموذج المحاسبي	اخطاء التوقيت		اخطاء وحدة القياس	التفسير		الملائمة
	دخل التشغيل	مكاسب الاحتفاظ		عدد من الدولارات	حيازة السلع	
1- محاسبة الكلفة التاريخية	نعم	نعم	نعم	نعم	كلا	كلا
2- محاسبة الكلفة الاستبدالية	نعم	ملغي	نعم	نعم (كشف الدخل)	نعم (أرقام الموجودات)	نعم (أرقام الموجودات)
3- صافي القيمة القابلة للتحقق	ملغي	ملغي	نعم	نعم (كشف الدخل)	نعم (أرقام الموجودات	نعم (أرقام الموجودات

النموذج المحاسبي	اخطاء التوقيت		اخطاء وحدة القياس	التفسير		الملائمة
	دخل التشغيل	مكاسب الاحتفاظ		عدد من الدولارات	حيازة السلع	
					والمطلوبات النقدية)	والمطلوبات النقدية)
4- محاسبة الكلفة التاريخية معدلة على أساس المستوى العام للاسعار	نعم	نعم	ملغي	نعم	نعم	نعم
5- محاسبة الكلفة الاستبدالية معدلة على أساس المستوى العام للاسعار	نعم	ملغي	ملغي	نعم	نعم	نعم
6- محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق معدلة على أساس المستوى العام للاسعار	ملغي	ملغي	ملغي	نعم	نعم	نعم

4.14. نحو حل لمشكلة الإبلاغ المالي والتغير في الاسعار
Toward a Solution to the Problem of Financial Reporting and Changing Prices

1.4.14. المحاولات الأولية

منذ زمن بعيد والادبيات المحاسبية تعترف بمشكلة المحاسبة عن التغير في الاسعار، فالموضوع تمت دراسته بشكل مكثف وعميق من قبل كافة الهيئات والمنظمات المحاسبية ذات العلاقة بوضع المعايير المحاسبية. فلجنة الاجراءات المحاسبية التابعة للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICOA Committee on Accounting Procedures في الاعوام 1947، 1948 و1953[8] والرأي رقم 8 لمجلس المباديء المحاسبية APB Opinion No. 6 المعنون «موقف نشرات البحث المحاسبي» Status of Accounting Research Bulletins، كلها قامت بدراسة وتحليل المشاكل المتعلقة بالتغيرات في المستوى العام للاسعار، ولكن دون أي نجاح يذكر. ولاحقاً لهذه المحاولات تم نشر الدراسة البحثية المحاسبية رقم 6 بعنوان «الابلاغ عن التأثيرات المالية للتغيرات في المستوى العام للاسعار» في عام 1963 من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والتقرير رقم 3 لمجلس المباديء المحاسبية No. 3 بعنوان «الكشوف المالية المعدلة على أساس التغير في المستوى العام للاسعار» في عام 1969. وأصدرت كلتا هاتين الدراستين بالافصاح الملحق عن المعلومات على أساس المستوى العام للاسعار، ولكن أيضاً دون نجاح يذكر. وابتدأت أولى محاولات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB لمعالجة مستوى الاسعار في الوقت الذي كان التضخم فيه يشكل اهتماماً رئيساً في الاقتصاد الوطني، فبعد اصدار مذكرة المناقشه بعنوان «الابلاغ عن تأثيرات التغيرات في الكشوف المالية في شباط/فبراير من العام 1974 ظهرت ورقة العمل المعنونة «الابلاغ المالي بوحدات القدرة الشرائية العامة» في 31 كانون الأول/ديسمبر من العام 1974، وملحق بورقة العمل لعام 1974 والتقرير البحثي بعنوان «اختبارات ميدانية للابلاغ المالي والتغير في الاسعار».

في كانون الثاني/ديسمبر من عام 1978، وورقة عمل ملحقة في 1974 التي اقترحت اجراء تعديلات على أساس القدرة الشرائية العامة (المحاسبة على أساس

الدولار الثابت) في الثاني من آذار/مارس من العام 1979. وقام مجلس معايير المحاسبة المالية باصدار التقرير رقم No. 33 بعنوان «الابلاغ المالي وتغيرات الاسعار» في ايلول/سبتمر من العام 1979 مطالباً من خلاله بالافصاح عن معلومات حول تأثيرات كل من التضخم العام والتغيرات في المستوى الخاص للاسعار.

2.4.14. الابلاغ المالي والاسعار المتغيرة: خطوة نحو الامام

Financial and Changing Prices: A Step For Ward

إن التقرير رقم 33 لمجلس معايير المحاسبة المالية No. 33 يمثل خلاصة محاولات لسنوات عديدة من قبل مختلف الهيئات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية لتطوير طرق للابلاغ المالي عن تأثيرات التضخم على الدخل والموجودات. وفي مشاوراته ومداولاته، درس وحلل مجلس معايير المحاسبة المالية أنظمة محاسبية متنوعة[9]، التي يمكن تصنيفها تحت العناوين التالية:

أ- قياس المخزون والموجودات الثابتة.

أ- الكلفة التاريخية.

ب- الكلفة الحالية لاعادة الانتاج.

ج- الكلفة الاستبدالية الحالية.

د- صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية).

هـ- صافي القيمة الحالية المخصومة لمجرى النقد المستقبلي المتوقع (القيمة عند الاستخدام).

و- المبلغ القابل للاسترداد (المبلغ المسترد/المغطى).

ز- الكلفة الحالية.

ح- قيمة الشركة (الكلفة الحالية لاقل مبلغ يمكن إسترداده).

2- مفاهيم المحافظة على رأس المال:

أ- المحافظة على رأس المال النقدي (المالي).

ب- المحافظة على رأس المال العيني (المحافظة على الطاقة الانتاجية)

3- وحدة القياس:

أ- القياس بالدولارات الاسمية.

ب- القياس بالدولارات الثابتة.

إن القائمة في اعلاه تشير بأن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB درس وحلل كافة النماذج البديلة لتقويم الموجودات وتحديد الدخل التي تم عرضها في هذا الفصل. ولكن المجلس توصل إلى الاستنتاج بأنه يجب عرض معلومات ملحقة استناداً إلى محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة على أساس الدولارات الثابتة أو محاسبة الكلفة الحالية. وعلى وجه الخصوص فإن المجلس يطلب الآن من الشركات الرئيسة أن تفصح عن تأثيرات كل من التضخم العام والمستويات الخاصة للاسعار كمعلومات ملحقة لتقاريرهم المالية المنشورة. وتم تعريف الشركات الرئيسة بأنها تلك الشركات التي لديها موجودات بمبلغ اكبر من مليار دولار (بعد طرح الاهتلاك المتراكم) أو لديها موجودات ثابتة بمبلغ اكبر من 125 مليون دولار (بعد طرح الاهتلاك المتراكم).

وفي ادناه ندرج متطلبات التقرير رقم 33 لمجلس معايير المحاسبة المالية بشكل مختصر. وتم احلال التقرير رقم No. 89 محل التقرير رقم 33، ولكن التقرير الجديد ما زال في اتجاهاته العامة مشابه للتقرير رقم 33. ولكن التقرير رقم 89 هو اختياري وليس بمتطلب الزامي.

ا - الافصاح على أساس الدولار الثابت:

أ- معلومات عن الدخل من العمليات التشغيلية المستمرة للسنة المالية الحالية على أساس الكلفة الحالية المعدلة على أساس الدولار الثابت.

ب- مكاسب وخسائر القدرة الشرائية العامة من البنود النقدية للسنة المالية الحالية. فلا يجب ادراج مكاسب وخسائر القدرة الشرائية العامة الناجمة من الاحتفاظ بالبنود ضمن دخل العمليات التشغيلية المستمرة.

2- الافصاح على أساس الكلفة الحالية (السنة الحالية).

مطلوب من المنشأة الاقتصادية أن تفصح عن:

أ- معلومات عن الدخل من العمليات المستمرة للسنة المالية الحالية وعلى أساس الكلفة الحالية.

ب- مبالغ المخزون والموجودات الثابتة بالكلفة الحالية في نهاية السنة المالية.

ج- الزيادات أو الانخفاضات في السنة المالية الحالية في مبالغ الكلفة الحالية بالنسبة للمخزون والموجودات الثابتة، فهذه المبالغ يجب أن تكون صافية من التضخم (أي تخليصها تأثيرات التضخم). فيجب عدم ادخال الزيادات أو الانخفاضات بالكلفة الحالية ضمن الدخل من العمليات المستمرة.

3- بيانات تلخيصية لخمس سنوات:

أ- صافي المبيعات والايرادات التشغيلية الاخرى.

ب- معلومات بالكلفة التاريخية على أساس الدولار الثابت.

i- الدخل من العمليات المستمرة.

ii- دخل السهم العادي الواحد من العمليات المستمرة.

iii- صافي الموجودات في نهاية السنة المالية.

ج- معلومات بالكلفة الحالية (ما عدا لسنوات فرادى حيث تم فيها استبعاد المعلومات من الافصاح في حينه).

i- الدخل من العمليات الجارية.

ii- دخل السهم العادي الواحد من العمليات المستمرة.

iii- صافي الموجودات في نهاية السنة المالية.

iv- الزيادات أو الانخفاضات في مبالغ الكلفة الحالية للسنة الحالية.

د- معلومات اخرى:

i- مكاسب وخسائر القدرة الشرائية العامة من البنود النقدية.

ii- مقسوم الارباح المعلن للسهم العادي الواحد.

iii- سعر السوق للسهم العادي الواحد في نهاية السنة المالية.

4- القيد/المحدد:

متى ما كان مبلغ الموجود القابل للاسترداد (مبلغ التغطية) أقل من كل من القيمة بالدولار الثابت أو القيمة الحالية فيجب استخدام المبلغ القابل للاسترداد/ للتغطية يشير إلى القيمة الحالية لصافي مجرى النقد المتوقع تحقيقه من استخدام أو بيع الموجود القابل للاسترداد يشير إلى القيمة الحالية لصافي مجرى النقد المتوقع تحقيقه من استخدام أو بيع الموجود.

5- المنهجية:

أ- يجب استخدام مؤشر سعر المستهلك لكافة المستهلكين في المدن عند استخدام طريقة الدولار الثابت.

ب- يمكن لطريقة الكلفة الحالية أن تستخدم مؤشرات الاسعار الخاصة المطورة داخلياً أو خارجياً أو أي دليل عن الاسعار مثل فاتورة اسعار البائع أو قوائم الاسعار لتحديد الكلفة الحالية لموجود ما. إن أي طريقة يتم اختيارها يجب أن تبنى على مدى توفر المعلومات عن المؤشرات والكلفة، ويجب أن تطبق الطريقة بشكل مستمر.

ج- يجب أن تبنى مبالغ الدولار الثابت على متوسط مؤشرات السنة.

د- يجب تعديل البنود الداخل في احتساب دخل التشغيل (كلفة البضاعة المباعة، والاهتلاك. والنفاد)، ويجب تعديلها على أساس الكلفة الجارية في نهاية السنة، صافية من تأثيرات التضخم، لاغراض قياس الزيادات أو الانخفاضات في المخزون والموجودات الثابتة، إن التقرير الاخير (رقم 89) يتطلب استخدام الكلفة الحالية في نهاية السنة معدلة على أساس متوسط الدولار الثابت للعام[10].

ويوفر التقرير 33 لمجلس معايير المحاسبة المالية المعلومات التالية لتفسير الحد الادنى من متطلبات الافصاح على أساس الدولار الثابت والكلفة الجارية:

ا- إن الدخل من العمليات يتمثل بالدخل بعد احتساب ضرائب الدخل، مستبعدين منه نتائج العمليات المتوقفة والبنود غير العادية والتأثيرات التراكمية الناجمة من التغيرات في السياسات المحاسبية. وإذا لم يكن هناك أي وجود للبنود السابقة

في وحدة الاعمال التجارية فإن الدخل من العمليات المستمرة يتطابق مع صافي الدخل.

2- تستبعد مكاسب وخسائر القدرة الشرائية العامة من صافي البنود النقدية والزيادة والانخفاض في مبالغ الكلفة الحالية من الدخل من العمليات المستمرة.

3- لا حاجة هناك للافصاح عن معلومات الكلفة الحالية ما لم تكن مختلفة جوهرياً عن معلومات الدولار الثابت. وأن أسباب حذف معلومات الكلفة الجارية يجب الافصاح عنها في ملاحظات ملحقة عن المعلومات.

4- يمكن عرض المعلومات المرتبطة بالدخل من العمليات المستمرة إما في نفس كشف الدخل التقليدي أو في كشف تسوية يفصح عن التعديلات على الدخل من العمليات المستمرة في كشف الدخل المبني علي الكلفة التاريخية/الدولار الأسمي.

5- استخدام مؤشر سعر المستهلك لكافة المستهلكين في المدن من قبل المشروعات التجارية التي تعرض الحد الأدنى من البيانات على أساس الدولار الثابت للسنة الحالية. وإذا عرض المشروع كشوف مالية شاملة على أساس الدولار الثابت فيمكن استخدام إما معدل مؤشر سعر المستهلك لكافة المستهلكين في المدن أو مؤشر سعر المستهلك لكافة المستهلكين في المدن في نهاية السنة.

6- إن منشأة الاعمال التجارية التي تقدم فقط الحد الأدنى المطلوب من قبل التقرير رقم 33 لمجلس معايير المحاسبة المالية لا يحتاج إلى تعديل أي مبالغ في الكشوف المالية عدا تلك المتعلقة بالمخزون والموجودات الثابتة، وكلفة البضاعة المباعة، ومصروف الاهتلاك، والنفاذ والاخطاء.

7- إذا كانت المبالغ بالكلفة التاريخية المعدلة على أساس الدولار الثابت أو مبالغ الكلفة الحالية للمخزون والموجودات الثابتة تتجاوز المبالغ القابلة للاسترداد فيجب عرض كافة المعلومات المطلوبة في ضوء البيان رقم 33 لمجلس معايير المحاسبة المالية وعلى أساس المبلغ الأقل من بين المبالغ القابلة للاسترداد – إن المبلغ القابل للاسترداد لموجود يتوقع بيعه هو صافي القيمة القابلة للتحقق

(صافي القيمة البيعية) للموجود (مبلغ البيع المتوقع مطروحاً منه كلف الاتمام والتصريف).

وأما المبلغ القابل للاسترداد لموجود قيد الاستخدام (أي هناك استمرارية في استخدامه) هو قيمته اثناء الاستخدام (صافي القيمة الحالية المخصومة للانسيابات النقدية المستقبلية بما فيها المبالغ التي ستحصل عليها المنشأة في النهاية عند تصريف/بيع الموجود). وعليه فأن القيمة أثناء الاستخدام مرادفة للتقويم المباشر.

8- إن الكلف الجارية للمخزون والموجودات الثابتة وكلفة البضاعة المباعة ومصاريف الاهتلاك والنفاد والاخطاء يمكن أن تحدد بواحدة من الطرق التالية:

أ- المؤشرات من خلال استخدام مؤشرات الاسعار الخاصة المطورة داخلياً وخارجياً.

ب- التسعير المباشر من خلال استخدام اسعار القوائم الحالية، أو قوائم اسعار البائع، أو الاسعار المقتبسة من الاسواق، أو التقديرات، أو الكلفة الصناعية المعيارية التي تعكس الكلف الحالية[11].

إن الجداول رقم 8.14، و9.14، و10.14 تعكس متطلبات مجلس معايير المحاسبة المالية. وعليه فإن التقرير رقم 33 لمجلس معايير المحاسبة المالية. وعليه فأن التقرير رقم 33 لمجلس معايير المحاسبة المالية يتطلب نوعين من عمليات الاحتساب الملحقة (أي ضمن كشوف ملحقة)، احداها تعالج تأثيرات التضخم العام، والاخرى تعالج التغيرات الخاصة في الاسعار. إن كلا نوعي المعلومات يستهدف مساعدة المستخدمين لصنع القرارات المتعلقة بالاستثمار والاقراض والمسائل الاخرى بالاساليب التالية على وجه الخصوص:

1- تقدير مجرى النقد المستقبلي assessment of fature cash flows:

إن الكشوف المالية الحالية تتضمن قياسات للمصاريف والموجودات بالاسعار التاريخية. وعندما تتغير الاسعار فمن المرجح للقياسات التي تعكس الاسعار الحالية أن توفر معلومات ملائمة لتقدير مجرى النقد المستقبلي.

الجدول رقم 8.14: كشف الدخل من العمليات المستمرة معدلاً عن التغير في الاسعار عن السنة المنتهية في 1985/12/31 (المبالغ بالآلاف وعلى أساس المعدلات لعام 19X5)

البنـــود	كما هي مندرجة في الكشوف الاساسية	معدلة في ضوء التضخم العام	معدلة في ضوء التغيرات في الاسعار الخاصة (الكلف الحالية)
صافي المبيعات والايرادات التشغيلية الاخرى	500000	500000	500000
كلفة البضاعة المباعة	400000	400000	400000
مصروف الاهتلاك والاخطاء	20000	25000	26000
المصروفات التشغيلية الاخرى	40000	40000	40000
مصروف الفائدة	15000	15000	15000
مخصص ضريبة الدخل	20000	20000	20000
مجموع المصاريف	495000	550000	556000
الدخل (الخسارة) من العمليات المستمرة	5000	(50000)	(56000)
المكسب من الانخفاض في القدرة الشرائية العامة لصافي المبالغ التي تطالب بها المنشأة (المنشأة كدائن)		5000	5000
الزيادة في الاسعار الخاصة (الكلف الحالية) للمخزون والموجودات الثابتة المتحفظ بها خلال السنة – أ –			30000
التأثير من الزيادة في المستوى العام للاسعار			20000
الفرق بين الزيادة في الاسعار الخاصة والزيادة في المستوى العام للاسعار			10000

أ- كما في 19X5/12/31، إن الكلفة الحالية للمخزون 25000 دولار، وإن كلفة الموجودات الثانية (بعد طرح الاهتلاك المتراكم) 80000 دولار.

الجدول رقم 9.14: مقارنة لخمس سنوات لبيانات مالية ملحقة مختارة ومعدلة عن التغيرات في الاسعار (المبالغ بالآلاف وعلى أساس المعدلات لعام 19X5)

البنـــود	19X1	19X2	19X3	19X4	19X5
صافي المبيعات والايرادات التشغيلية الاخرى	350000	400000	420000	450000	500000
معلومات بالكلفة التاريخية معدلة على أساس التضخم العام:					
الدخل (الخسارة) من العمليات المستمرة				(29000)	(20000)
الدخل (الخسارة) من العمليات المستمرة للسهم العادي الواحد				(2.0)	(2.0)
صافي الموجودات في نهاية السنة				100000	120000
معلومات بالكلفة الجارية:					
الدخل (الخسارة) من العمليات الجارية				(10000)	(26000)
الدخل (الخسارة) من العمليات الجارية للسهم العادي الواحد				(1.00)	(2.6)
الفرق بين زيادة الاسعار الخاصة وزيادة المستوى العام للاسعار				5000	10000
صافي الموجودات في نهاية السنة				120000	130000
المكسب من الانخفاض في القدرة الشرائية العامة لصافي المبالغ التي تعود للآخرين				5400	5000
مقسوم (توزيعات) الارباح المعلن للسهم العادي الواحد	2.00	2.05	2.10	2.15	2.20
سعر السوق للسهم العادي الواحد في نهاية السنة	40	30	45	40	39
معدل (متوسط) سعر المستهلك	170.5	181.5	195.4	205	220.9

الجدول رقم 10.14 : كشف الدخل من العمليات المستمرة معدل في ضوء التغيرات في الاسعار عن السنة المنتهية في 19X6/12/31
المبالغ بالآلاف وعلى أساس المعدلات في عام 19X5

البنـــود	دولار	دولا
الدخل من العمليات المستمرة وكما هو مندرج في كشف الدخل		5000
تعديلات للكلفة عن التضخم العام:		
كلفة البضاعة المباعة	(50000)	
مصروف الاندثار والاخطاء	(5000)	(55000)
الخسارة من العمليات المستمرة معدلة على أساس التضخم العام		(50000)
تعديلات لتحديد الفرق بين التضخم العام والتغيرات الخاصة في الاسعار:		
بالكلفة الجارية:		
كلفة البضاعة المباعة		
مصروف الاهتلاك والاخطاء	(5000)	(6000)
الخسارة من العمليات المستمرة معدلة في ضوء التغيرات الخاصة في الاسعار	(1000)	(56000)
المكسب من الانخفاض في القدرة الشرائية العامة لصافي المبالغ التي تعود إلى الآخرين		(5000)
الزيادة في الاسعار الخاصة (الكلف الحالية) للمخزون والموجودات الثابتة المحتفظ بها خلال السنة - أ -		30000
التأثير الناتج من الزيادة في المستوى العام للاسعار		20000
الفرق بين الزيادة في الاسعار الخاصة والزيادة في المستوى العام للاسعار		10000

- أ - كما في 19X5/12/31، الكلفة الحالية للمخزون 55000 دولار، والكلفة الحالية للموجودات الثابتة (بعد طرح الاندثار المتراكم) 80000 دولار.

2- تقدير كفاءة المشروع: يمكن لقيمة المنشأة أن تزداد نتيجة للتوقيت الحكيم لعمليات شراء الموجودات عندما تكون الاسعار في حالة تغير. فالزيادة تمثل أحد أوجه الاداء إذا كان بالامكان تميزها عن الاداء التشغيلي. إن القياسات التي تعكس الكلف الحالية يمكن أن توفر أساس لتقدير إلى أي مدى كانت القرارات الماضية بشأن حيازة الموجودات قد اوجدت فرص لكسب مجرى من النقد.

3- تقدير التأكل في القدرات (الامكانيات) التشغيلية: ينبغي على المنشأة أن تحتفظ إعتيادياً بالحد الادنى من كميات المخزون والموجودات الثابتة والموجودات الاخرى للمحافظة على قدرتها في توفير سلع وخدمات. وعندما تزداد اسعار هذه الموجودات، فيجب استثمار مبالغ أكبر للمحافظة على المستويات السابقة للمخرجات. فالمعلومات في ضوء الاسعار الحالية للموارد المستخدمة لتوليد الايرادات يمكن أن تساعد المستخدمين في تقدير المدى والشكل (الاسلوب) الذي بموجبه تتم المحافظة على الامكانيات التشغيلية.

4- تقدير التأكل في القدرة الشرائية: عندما تتزايد المستويات العامة للاسعار فيجب توفير مبالغ اكبر للمحافظة على مقدار ثابت من القدرة الشرائية. فعاده يهتم المستثمرون بتقدير فيما إذا كانت المنشأة قد حافظت على القدرة الشرائية العامة لرأسمالهم أم لا. إن الكشوف المالية التي تعكس التغيرات في القدرة الشرائية العامة يمكن أن تساعد المستثمرين في وضع تقدير من هذا النوع[12].

فمن الواضح بأن التقرير رقم 33 لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB يمثل خطوة نحو الامام لكونه يطلب عرض معلومات على أساس المستوى العام للاسعار والمستوى الخاص للاسعار. ولكن هذا التقرير أخفق في توفير الحل الشامل والمتمثل باستخدام محاسبة الكلفة الحالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار بالترابط مع محاسبة الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار أو مع صافي القيمة القابلة للتحقق المعدل على أساس المستوى العام للاسعار. وفوق هذا وذاك، إن بعض المتطلبات الخاصة التي تم الحديث عنها في التقرير رقم 33 لمجلس معايير المحاسبة المالية ليست بذات علاقة مع معظم المواقف[13].

5.14. الإستنتاجات Conclusions

في ظل وجود اربع سمات قابلة للقياس للعناصر أو البنود في الكشوف المالية وفي ظل وحدتي قياس يمكن من خلالهما التعبير عن هذه السمات فإن هناك ثمانية نماذج بديلة لتقويم الموجودات وتحديد الدخل:

1- محاسبة الكلفة التاريخية.

2- محاسبة الكلفة الاستبدالية.

3- محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية).

4- محاسبة القيمة الحالية المخصومة.

5- محاسبة الكلفة التاريخية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار.

6- محاسبة الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار.

7- محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق معدلة على أساس العام للاسعار.

8- محاسبة القيمة الحالية المخصومة المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار.

في هذا الفصل، قمنا بمقارنة وتقييم ستة نماذج في ضوء أربعة معايير:

1- تجنب اخطاء التوقيت.

2- تجنب اخطاء وحدة القياس.

3- قدرتها التفسيرية (القابلة على التفسير).

4- ملائمتها كمقياس لحيازة السلع COG.

وبالرغم من أن نماذج القيمة الحالية المخصومة تتمتع بتفضيل على المستوى النظري إلا أنها لم توظف ضمن المقارنة والتقييم لأن ذاتيتها وعدم التأكد المتعلق باستخدامها يجعل من تطبيقها حالياً مسألة غير عملية.

وكشف المقارنة للنماذج المتبقية بأن محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق المعدلة على أساس المستوى العام للاسعار هي الوحيدة التي تحقق المعايير الموضوعة في هذا الفصل وبالتالي فأنها الأكثر قرباً في تمثيل الموقف المفضل للدخل ولم يتمكن كل من التقرير رقم 33 لمجلس معايير المحاسبة المالية المعنون «الابلاغ المالي والاسعار المتغيرة» والتقرير رقم 89 لمجلس معايير المحاسبة المالية في تبني هذا الحل، وبدلاً من ذلك يطلبان الافصاح عن معلومات ملحقة عن التأثيرات العامة والخاصة في الاسعار.

Notes المصادر

المصادر حسب تسلسلها في الفصل الرابع عشر

1. Sterling, Robert, R., "Relevant Financial Reporting in an Age of Price Change", Journal of Accounting (February, 1975), pp. 42-51; Basu, S., and Hanna, J.R., Inflation Accounting: Alternatives, Implemenration Issues, and Some Empirical Evidence (Hamilton, Ontario: The Society of Management Accountants of Canada, 1977).
2. Thomas, A.L., The Allocation Problem in Accounting (Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1969).
3. Sprouse, R.T. and Moonitz, Maurice, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, Accounting Research Study No. 3 (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1962), p. 55.
4. Sterling, Robert R., "Relevant Financial Reporting in an Age of Price Changes", op. cit., p. 44.
5. Chambers, R.J., "NOD, COG, and PuPu: See How Inflation Teases!" Journal of Accounting (September, 1975), p. 61.
6. Ibid., p. 61.
7. Sterling, Robert R., "Relevant Financial Reporting in an Age of Price Changes", op. cit., p. 46.
8. AICPA Committee on Accounting Procedures, Accounting Research Bulletin No. 33, Depreciation and High Costs (New York: American Institute of Certified Public Accountants, December, 1944); AICPA Committee on Accounting Procedures Accounting Research Bulletin No. 43, Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins, Ch. 9, Section A (New York: American Institute of Certified Public Accountants, June, 1953).
9. FASB Statement No. 33, Financial Reporting and Changing Prices (Stamford, Ct.: Financial Accounting Standards Board, September, 1979), pp. 47-8.
10. Ibid., paragraphs 29, 30, 35, 51, and 52.
11. Ibid., paragraphs 9, 11, 12, 14, 17, 20, and 22.

12. Ibid, paragraph 12.
13. Several FASB pronouncements dealing with specific situations have been issued subsequent to FASB Statement No. 33. These include FASB Statement No. 39, Financial Reporting and Changing Prices: Specialized Assets Mining and Oil and Gas (October, 1980); FASB Statement No. 40, Financial Reporting and Changing Prices: Specialized Assets - Timberlands and Growing Timber (November, 1980); FASB Statement No. 41, Financial Reporting and Changing Prices: Specialized Assets Income-Producing Real Estate (November, 1980); FASB No. 46, Financial Reporting and Changing Prices: Specialized Assets-Motion Picture Films (March, 1981); FASB Statement No. 89, Financial Reporting and Changing Prices (December, 1986).

References المصادر حسب الموضوعات

Basu, S., and Hanna, J.R., Inflation Accounting: Alternatives, Implementation Issues, and Some Empirical Evidence (Hamiltion, Ontario: The Society of Management Accountants of Canada, 1977).

Chambers, R.J., Accounting, Evaluation, and Economic Behavior (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, (1966).

Chambers, R.J., "NOD, COG, and PuPu: See How Inflation Teases!," Journal of Accountancy (September, 1975), pp. 56-62.

Edwards, E.O., and Bell, P.W., The Theory and Measurement of Business Income (Berkeley: University of California Press, 1961).

Gynther, R.S., "Capital Maintenance, Price Changes, and Profit Determination", The Accounting Review (October, 1970), pp. 712-30.

Hanna, J.R., Accounting-Income Models: An Application and Evaluation. Special Study No. 8 (Toronto: The Society of Management Accountants of Canada, July, 1974).

Kerr, Jean St. C., "Three Concepts of Business Income", in An Income Approach to Accounting Theory, (ed.) Sidney Davidson et al. (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1964), pp. 40-8.

Louderback, J.G., "Projectability as a Criterion for Income Determination Methods", The Accounting Review (April, 1971), pp. 298-305.

Parker, P.W., and Gibbs, P.M.D., "Accounting for Inflation: Recent Proposals and Their Effects", Journal of the Institute of Actuaries (December, 1974), pp. 1-10.

Revsine, L., and Weygandt, J.J., "Accounting for Inflation: The Controversy", Journal of Accounting (October, 1974), pp. 72-8.

Rosen, L.S., Current-Value Accounting and Price-Level Restatements (Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants, 1972).

Rosenfield, Paul, "Accounting for Inflation: A Field Test", Journal of Accountancy (June, 1969), pp. 45-50.

Rosenfield, Paul, "CPP Accounting: Relevance and Interpretability", Journal of Accountancy (August, 1975), pp. 52-60.

Rosenfield, Paul, "The Confusion Between General Price-Level Restatement and Current-Value Accounting", Journal of Accounting (October, 1972), pp. 63-8.

Sterling, Robert R., "Relevant Financial Reporting in an Age of Price Changes", Journal of Accounting (February, 1975), pp. 42-51.

Sterling, Robert R., Theory of Measurement of Enterprise Income (Lawrence: University Press of Kanas, 1970).

Wolk, H. I., "An Illustration of Four Price-Level Approaches to Income Measurement", in Accounting Education: Problems and Prospects, (ed.) J. Don Edwards (Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1974), pp. 415-23.

Zeff, S.A., "Replacement Cost: Member of the Family, Welcome Guest, or Intruder?" The Accounting Review (October, 1962), pp. 611-25.

الفصل الخامس عشر

مهنة المحاسبة المعاصرة وبيئتها

The Context Of The Conteporary Accounting Profession[1]

1.15. مقدمة

2.15. جذور التغيرات الهيكلية الناهضة

3.15. بروليتارية المحاسبين الفنية والايديولوجية

4.15. الرأسمالية المؤسساتية والعقلانية

5.15. المحاسبون الاكاديميون: طبقة عامة متصدعة

6.15. الوعي (الادراك) المختلق للمستخدمين

7.15. الاستنتاجات

1.15. مقدمة Introduction

يجري وضع المعايير وممارسة التدقيق وحرفة المحاسبة والبحث المحاسبي في ظل أرضية متقلبة ومتناقضة (متصارعة) كلما ظهرت ظروف بيئية جديدة. ويمكن تصنيف التغيرات البيئية في ظل أربعة اتجاهات، وعلى وجه الخصوص:

1- البروليتاريا النقية والايديولوجية للمحاسبين سواء كانت ممارستهم ذات طابع عام أو خاص.

2- الرأسمالية المؤسساتية للطبقة الحاكمة الجديدة.

3- إنصهار المحاسبين الاكاديمين في طبقة عالمية متصدعة.

4- الوعي (الادراك) المختلق (المبرمج) للمستخدمين.

إن كل هذا ويصنع حدوداً لنظام اجتماعي تقوم فيه مجموعات، متنوعة كل منها ومؤيدة بتعصيب لايديولوجيتها وبالتالي فهي تنتمي إلى طبقات متناقضة ومتصارعة، بالتمسك بوجهة نظر معينة بشأن حقل المعرفة ومداه وكذلك تقوم بتعريف ما تؤمن به والدفاع عنه. إن هذا الفصل يصنف عناصر هذا النظام الجديد حيث لها علاقة بالصراع في حقل المحاسبة وتساهم في عدم سلامة وكفاءة ومقارنة عالم المحاسبة وكذلك تعميق مسائل ومشاكل متروكة دون حلول[2].

2.15.جذور التغيرات الهيكلية الناهضة

gensis of emerging structural Changes

تواجه معظم بلدان العالم ازمات اقتصادية واجتماعية وسياسية وثقافية، سواء كانت هذه البلدان نامية أم متقدمة. إن هذه الازمات التي تهزم فكرة استقرار احتكار الرأسمالية (الرأسمالية المحتكرة) تنبع من تنظيم الانتاج على مستوى العالم وليس فقط ضمن الاقتصاد الامريكي. فليس هناك من وجود لاحتكار الرأسمالية على مستوى العالم، وإنما هناك عدد كبير من الشركات المتنافسة ضمن موقف انتاجي عالمي يتسم بكونه شامل وفوضوي [3]. وبالرغم من المحاولات والجهود لايجاد حلول لهذه الازمات إلا أن احتمالات حل سريع لهذه الازمات تبدو معتمة. وفي الحقيقة، مالت الحكومات لمواجهة المشاكل الاكثر إلحاحاً كالتضخم والبطالة وعدم المساواة، واختلال التوازن في التجارة الدولية وديون العالم الثالث، وكذلك مالت

الحكومات إلى سياسات الأمد القصير دون أن يكون لديها أي وضوح رؤيا حول التطور المفضل للمجتمعات والاقتصادات[4].

إن هذه الازمات تتواصل دون توقف مولدة جملة من الاخفاقات في العلاقات الاقتصادية والسياسية لاعادة الانتاج الرأسمالي. وهذا يجب أن لا يكون مفاجئاً حيث أنها من طبيعة الانتاج الرأسمالي المعرض دائماً لأنواع مختلفة من الاضطرابات وعدم الاستقرار الناشئة داخلياً أو خارجياً بسبب الازمات العامة.

إن وجهة النظر الماركسية لهذه الازمات تنبع من موقفها بأن «الرأسمالية وإن كانت قادرة على التوسع الذاتي، إلا أن عملية التراكم تعمق من التناقضات الداخلية المبنية عليها عملية التراكم هذه، لغاية ما تنفجر أزمة. فقيود الرأسمالية هي داخلية»[5]. وتنبع هذه التناقضات من تركيبة طبقية ضرورية لطبقة ثانوية/تابعة. فالمجتمعات الآن تتكون من مجموعات متناقضة الايديولوجيات تتنافس حول القوة الاقتصادية والاجتماعية والسلطة السياسية. ولكن انماط التداخل والتشابك السائدة تحبذ باستمرار مجموعة واحدة من المتنفذين مؤدية إلى استغلال منتظم للمجموعات الاخرى[6]. ففي أي مستوى اجتماعي نجد مجموعات الايديولوجيات في حالة مواجهة احداها مع الاخرى، وتنبع هذه المواجهة من التناقضات التي تباعد بينها. وكمثال عن ذلك، في مسألة ازمة الدين يجد رأس المال المالي ورأس المال الصناعي نفسهما في حالة تناقض وصراع، والادارة وحملة الاسهم في حالة عدم اتفاق بشأن شراء حصص بالكامل لمنشآت تجارية اخرى، والعاملين والادارة حول وجهات نظرهم بشأن صناديق التقاعد.

إن المحاسبة لا تعيش في حالة حصانة من هذه التناقضات. فأدارات شركات التدقيق والمحاسبة يتحدون مع مدراء الرأسمالية المؤسساتية في حيث أن المحاسبين في مختلف شركات التدقيق والمحاسبين يشكلون طبقة بروليتارية خاصة بهم، وبسبب هذه المصالح المتناقضة داخل المهنة، تحاول الادارة أن تخلق ادراك معين للمستخدمين من خلال هيمنتها على المعلومات. وكان من المفروض على المحاسبين والاكاديميين أن يكافحوا في سبيل تطوير ادراك من هذا النوع لمساعدة المحاسبين

على التصرف كطبقة كونية (عالمية). فبدلاً من ذلك قاموا بخلق طبقة كونية متصدعة (هشة) محفزة بنوازع المصلحة الذاتية والحاجة لاحتكار سمتهم أو خاصيتهم الثقافية الرأسمالية.

فالتغيرات الهيكلية الطارئة في بيئة المحاسبة، أي الطبقات المتناقضة في مهنة المحاسبة – المحاسبين الاكاديميين كطبقة رأسمالية متصدعة هي تناقضات خلقت من قبل الصراعات الكونية وظهور المتناقضين الجدد في بيئة المحاسبة، وكذلك في بيئات اخرى. فهي تؤدي إلى فروق ونزاعات طبقية حول دورها واتجاهات حقل المعرفة. وفي أدناه تحليل لها.

3.15. بروليتارية المحاسبين الفنية والايديولوجية

Technical and Ideological Proletarization of Accountants

إن العنصر الأول في عصر الصراع الجديد هو ظهور الفروق الطبقية الجديدة بين المحاسبين. فينظر إلى المحاسبين، كمستخدمين (بكسر الدال) مهنيين في المنظمات المحاسبية وغير المحاسبية، على أنهم اعضاء ضمن الطبقة الجديدة من العاملين بأجور.

فلقد وصفهم Bell وبقية منظري حقبة ما بعد الصناعة بأنهم المناصرين الجدد لمجتمع ما بعد الصناعة القادم، أو بأنهم «الطبقة العاملة الجديدة» أو البرجوازية الثانوية الجديدة، أو الطبقة الجديدة، وتم تشخيصهم من قبل المنظرين الماركسيين باللاعب/المتنفذ الرئيس الجديد في الرأسمالية المعاصرة[7][8][9]. فلقد كان هناك نمو هائل في عدد المحاسبين ضمن قوة العمل من 22916 في عام (0.08%) 1900 من مجموع قوة العمل، إلى 1047000 في عام 1980 (1.8% من مجموع قوة العمل)، أي بنسبة زيادة من 1900-1980 بحدود 4468.86[10]. فهي الزيادة الاعلى بين المهنيين، متجاوزين الاطباء (224.01%)، والحقوقيين (408.27%) والمهندسين المعماريين (58-750%)، واطباء الاسنان (371.94%)، والمهندسين (3717.26%)، وعلماء الطبيعة (2399.17%). ولقد نشر مكتب العمل في الولايات المتحدة الامريكية إحصائية تشير إلى أن عدد المحاسبين والمدققين في عام 1986 كان 1.3 مليون في حين كان 1.1 مليون في عام 1983[11].

وظهر هذا النمو المتزايد في عدد المحاسبين بسبب الحاجة إلى المزيد من الاساليب الفنية المحاسبية المتطورة لمعالجة متطلبات وسائل وأدوات ومشاكل الانتاج المعقد. وتطلب استخدام هذه التقنيات المتطورة أن يقوم المحاسبون بتجميع جهودهم في شكل شركات محاسبية CPA firm صغيرة و/أو كبيرة الحجم، مما أدى إلى انخفاض فرص التوظيف الذاتي في حقل المحاسبة وادى إلى اعتمادهم على الموارد المالية والمؤسساتية للشركات المساهمة والدولة.

لقد كان المحاسبون مترددين في الغاء فكرة الموقف الاقتصادي المستقل، وعليه، فهم وبشكل متزايد إنضموا إلى الشركات المحاسبية وغير المحاسبية والدواويين الصغيرة والكبيرة للشركات المساهمة والدولة. وفي هذه العملية أصبحوا تحت سلطة وسيطرة ادارة تابعة وعانوا من تدهور بطيء في مكانتهم ومدخولاتهم. إن ما ينتج هذه التطورات هو خلق بروليتارية المحاسبين المشتغلين استناداً إلى تقسيم العمل المتصور والمهيمن عليه من قبل الادارة، ومنفذين لقواعد ووسائل اجرائية خلقت بواسطة عمليات إدارية و/أو أمرية (قسرية). ومع أنهم ما زالوا يسيطرون على قاعدة معرفتهم الفنية (أي ما يتعلق بحرفتهم) التي تعطيهم نوع من القوة التفاوضية إلا أن توظيفهم التعاقدي قد أدى إلى اخضاعهم بشكل تام إلى إدارة تابعة التي وزعت السلطة بين القوة العاملة ككل.

فتعكس برولتيارية المحاسبين تحول في السيطرة باتجاه ارباب العمل أو الادارة وخسارة المحاسب الحر المبدع الذي يتمتع بالتوظيف الذاتي كمهني.

وعليه فإن التغير في التقنية المحاسبية قد فرض تغير في تركيبة أو هيكل اجراءات العمل ووضع المحاسبين في طبقة بروليتارية تابعة، كحرفيين، إلى الادارة الرأسمالية. وفي ظل هذه العملية، وكما قام بتنظيرها Marx، فقد خسر المحاسبون كل من وسائل وغايات العمل، ظاهرة يطلق عليها البروليتاريا الفنية [12][13]. ولقد تم تسريع هذه العملية وجعلت اكثر سهولة من خلال الدرجة العالية للتخصص والانقسام اللتين فرضتا على التطبيق المحاسبي، أي عملية إضعاف أو التجريد من المهارة، أي تحويل مهام سابقة إلى عدد من الوظائف الروتينية التي تتطلب القليل من

التدريب. فلقد وضع «فريق العمل» التابع للمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA قائمة بـ 41 نشاط تصف من خلالها أصناف عمل عامة تنجز من قبل المحاسبين القانويين ضمن إداءهم للمحاسبة العامة (الوظائف العامة للمحاسبة):

ممارسة العمل الاداري، والتدقيق، الاستشارات الضريبية، والخدمات الاستشارية للادارة، والخدمات المهنية الاخرى، وإدارة المكاتب والشركات [AICPA, 1983].

إن التحدي الذي يواجه شركات المحاسبة على مدى العقد القادم هو الحاجة إلى المزيد من التخصص في التدقيق والضريبة والاستشارات.

وبالاضافة إلى البروليتارية الفنية فإن ظهور «طبقة العمل الجديدة» أو «طبقة المهنيين الاداريين» أدت إلى بروليتارية ايديولوجية التي تشير إلى توزيع الرقابة على رأس المال من قبل الادارة بين الاهداف والغايات الاجتماعية التي من أجلها يتم تنظيم العمل[14]، وربما تكون البروليتارية الفنية اكثر وضوحاً في المحاسبة بسبب عدم القدرة التي يتسم بها المحاسبون عموماً في السيطرة على السياسات التنظيمية والاهداف والغايات الخاصة بالعمل. فالمحاسب، وهو مقيد بالمهام المتخصصة، فقد سيطرته على طبيعة المنتوج النهائي، وربما أصبح غير مبال بمخرجات النشاطات التي ينجزها. إن فقدت الرؤية هذه للمنتوج النهائي، واستخدام وتصريف هذا المنتوج، أفضى إلى إدارة مباشرة للعمل (أي البروليتارية التقنية) وبهذا الشكل فإن البروليتارية التقنية والايديولوجية تغذي احداهما الاخرى.

كما أن البروليتارية التقنية للمحاسب قد تؤدي بالمحاسب أن يفقد قاعدة معرفته عندما تقوم الادارة باعادة هيكلة رأس المال من خلال تخصص المنتوج وإعادة هيكلة تنظيم العمل.

إن البروليتارية تجعل من المحاسب مجرد شخص يقوم بمهام فنية، منفصل عن القضايا الاجتماعية والاقتصادية والتقنية لمهنته. فالهدف والاستخدام أو التوظيف الاجتماعي لعمل المحاسب تمت قولبته في اطار مؤسساتي مع احتياطي قليل لمصلحته أو اهتمامه كمهني ولمصلحة الزبائن. ولقد تحدث Marx عن عملية تحويل مشابه من المهني/الحرفي المستقل إلى عامل غير ماهر.

وأدت كل هذه التغيرات إلى انخفاض في عدد ونوعية الناس الذين يرغبون بتعلم البرامج المحاسبية (مهنية أو اكاديمية). فمهنة المحاسبة تفتقر إلى البريق والجاذبية وأكدت نتائج المسح الميداني ذلك، إذ تبين بأن المحاسبين ينحدرون من خلفيات اجتماعية واقتصادية أفقر من الخلفيات الاجتماعية والاقتصادية للحقوقيين والاطباء[15]. ولقد فسر أحد مدراء الأفراد في إحدى الشركات الثمانية الكبرى Big Eight الموقف بالشكل التالي: «إن جزء من المشكلة هو أن عدد كبير من الناس يجدون في الاستثمار المصرفي اكثر جاذبية أو أكثر تشويقاً. فيمكنك تحقيق دولارات كثيرة بوقت أسرع»[16]. إن الافتقار إلى البريق والجاذبية قد يفرض على المهنة زيادة مستويات الاجور للداخلين إليها.

وبقدر تعلق الأمر بالوقت الحاضر، وكرد فعل من قبل المحاسب وكذلك من قبل الاعضاء الآخرين في الطبقة العاملة الجديدة فإنهم إما أن يستجيبوا من خلال القدرية الايديولوجية (التنافر الايديولوجي)، إنكار أو فصل للذات عن السيطرة الايديولوجية للعمل، مدعين أما بعدم وجود المصلحة أو المسؤولية تجاه المسائل الاجتماعية التي من أجلها تم توظيفهم، أو من خلال التعاون (التفاهم) الايديولوجي، أي إعادة تعريف أو تحديد أهداف المرء لجعلها في حالة توافق مع اللزوميات المؤسساتية.

وفي كلتا الحالتين – الابتعاد أو التنافر الايديولوجي أو التعاون الايديولوجي – هناك احتمالية عالية لتنافر المحاسب مع عمله بدليل وجود المستوى العالي لدوران العمل. فهناك 85% من حملة الشهادات المحاسبية العاملين في شركات المحاسبة والتدقيق سيتركون العمل في غضون العشر سنوات إلى وظائف في الحكومة والصناعة والتعليم أو إلى شركات التدقيق والمحاسبة الصغيرة[17]. ويقدر Benk and Rhode[18] الكلفة الاستبدالية لكل مستوى كادر محاسبي داخل إلى مهنة المحاسبة أن تتجاوز 20000 دولار، وأن الكلفة الاستبدالية لشركة محاسبية واحدة كبيرة الحجم ذات دوران عملي بحدود 10000محاسب على مدى عشر سنوات (Healy, 1976) يمكن أن تصل إلى 2000000 دولار. وهناك دراسات اخرى أشارت إلى ارتفاع في معدل دوران العمل[19]. ووجد بأن المتغيرات التي تفسر دوران العمل العالي هي:

أ- بيئة التدقيق في اقسام التدقيق.

ب- زملاء العمل والعمل الاضافي غير المدفوع عنه (في اقسام الاستشارات الضريبية).

ج- التحديات المهنية من قبل اقسام الخدمات الأستشارية الادارية.

إن للتنافر في حقل العمل أربعة أشكال: أن الانسان يكون في حالة تنافر مع الشيء الذي ينتجه، ومع عملية الانتاج، ومع ذاته، ومع زملاءه في مجتمع العمل، وضمن ظرف التنافر فإن نمط عقل المحاسبين إدراكهم هي إلى حد بعيد انعكاس للظروف التي وجدوا أنفسهم بها ووضعهم أو موقفهم ضمن العملية الانتاجية. وبعكس هذا الموقف حالة خطيرة على وجه الخصوص للنساء المحاسبات فنسبة حملة شهادات البكالوريوس والماجستير من النساء قد ازدادت من 28% في عامي 1976 و1977 إلى 42% في عامي 1985-1986، إلا أن هناك احساس من قبلهن بعدم حصولهن على نفس الفرصة الممنوحة للرجال فيما يتعلق بالتدرج في مراتب العمل (الترقية)[20]، كما أنهن لا يحصلن على مدخولات عالية[21].

4.15. الرأسمالية المؤسساتية وعقلانية الطبقة الواسعة

Institutional Capitalism and Class Wide Rationlity

إن العنصر الثاني في النظام المتناقض (المتصارع) الجديد يتعلق بطبيعة الطبقة الحاكمة في الشركات المساهمة وشركات المحاسبة.

إن التنظيم الاجتماعي لعالم الشركة المساهمة يتكون من شبكات رسمية وغير رسمية متواصلة بين الشركات المساهمة الكبيرة وكبار الاداريين واعضاء مجالس الادارة لهذه الشركات، والمنظمات والجمعيات التي تمثلهم أمام المجتمع[22][23]. فالسياسات المعتنقة من قبل الشركة المساهمة هي نتاج لهذا التنظيم الاجتماعي. ومع أن النتائج غير حاسمة تماماً إلا أن هناك فكرة مقبولة عموماً وهي أن مجتمع الشركة المساهمة هو إجتماعياً موحد ومدرك لمصلحة قاعدته الطبقية العريضة ونشطه سياسياً. فهي تتسم بكونها طبقة استقراطية وطنية متماسكة اجتماعياً، متكونة أساساً من المدراء التنفيذيين في الشركات المساهمة، والملاك الرئيسين وما

ينحدر منهم والذين يشكلون «الطبقة الحاكمة في امريكا [24]. وتم التوصل إلى نفس الاستنتاج في بريطانيا في ضوء الحجة المنطقية القائلة بأن «تعددية النخبة لا ..... تمنع النخب في المجتمع الرأسمالي من تشكيل طبقة إقتصادية مهيمنة تستحوذ عليها فكرة التماسك والتضامن أو لها مصالح وغايات مشتركة وهذه تسمو على اختلافاتهم وتناقضاتهم الخاصة»[25].

إن هذه الطبقة الحاكمة تتكون من «اولئك الذين يملكون واولئك الذين يسيطرون على رأس المال على نطاق واسع. وسواء كانوا من كبار المدراء التنفيذين في الشركات أو من أصحاب الدخول العالية فإن هذا لا يخلق أي فرقاً ضمن هذا السياق. وبغض النظر عن تناقضات المصالح بينهما في هذا المجال أو في المجالات الاخرى، وسواء كانت هذه التناقضات مستترة أو ظاهرة للعيان أو تجمعهم مصلحة مشتركة في ظل مسألة مهيمنة واحدة: الأبقاء على قواعد العمل في المجتمع الرأسمالي»[26]. وفي ظل هذا الهدف المشترك تنبع حاجتهم لخلفية مشتركة وانماط اجتماعية عموماً مرتبطة بحلقات مفصلية ضمن وعي وادراك طبقة جديدة. وعلى هذا الاساس تدخل هذه الطبقة الجديدة إلى مسرح السياسة في ظل قوة غير عادية وتماسك غير عادي لضمان نجاح ما حققه المتطابقان في افكارهما السياسية Reagan and Thatcher والتأثير على سياستهما. إن هذا الموقف قد عجل في التحول من الرأسمالية الأدارية إلى الرأسمالية المؤسساتية. وفي ظل احلال الرأسمالية الادارية محل الرأسمالية العائلية وجد الاداريون المهنيون (محترفو الادارة) أنفسهم في موقع المسؤولية. وأما الرأسمالية المؤسساتية فإنها دفعت للوجود من خلال ظهور الطبقة الحاكمة الجديدة لكي تضفي على الشركات المساهمة سلطة جديدة واتجاه طبقي جديد.

إن عقلانية الطبقة الواسعة، التي حلت محل فرضية عقلانية الشركة المساهمة، تفترض بأن نخبة الشركة المساهمة قادرة على تحديد أهدافها السياسية المشتركة والترويج لها.

إن مبدأ الطبقة الواسعة هذا الذي حل كل مبدأ الطبقة الراقية وخلفها مبدأ الشراكة أو الاتحاد، والذي يصر على أن الانتماء إلى نخبة الشركة المساهمة يتحدد أساساً

في ظل موقف مبني على شبكات مترابطة شاملة تقريباً كافة الشركات المساهمة، نجد له حضوراً أو انعكاساً أيضاً في الشركات المحاسبية. وبالرغم من أن عقلانية الشراكة (الاتحاد) ما زالت صفة مهيمنة الآن على التنظيم الداخلي للشركات المحاسبية إلا أن عقلانية الطبقة الواسعة هي الصفة المهيمنة الآن على الدوائر العليا في الشركات المساهمة. أن روابط المدرسة القديمة وسمات العشيرة الواحدة كأسس للتثقيف (للتربية والتنشئة) تسهل من عملية الدخول إلى الدوائر العليا في شركات المحاسبة.

إن مبدأ الطبقة الواسعة المعتنق من قبل النخبة الادارية لشركات المحاسبة قد ادى إلى اعتناق مسألة الحاجة إلى الاعمال التجارية الكبيرة وادى بها إلى معارضة التنظيم الحكومي لمهنتها[27][28][29][30][31]. ومع أن المصلحة السياسية ليست حكراً على نخبة الشركات المحاسبية إلا أن الواقع هو أن مبدأ المصلحة السياسية للنخبة الجديدة للشراكة في شركات المحاسبة قد أظهر بعداً يتجاوز المصلحة السياسية للشركات فرادى وأظهر أيضاً رغبة في الابقاء أو المحافظة على تماسك داخلي مما يسهل من التعبير عن هذه المصالح من أية عملية سياسية.

وفي الحقيقة، أن التحديات التي تواجه موقف شركات المحاسبة، سواء من قبل الكونغرس أو هيئة الاوراق المالية، قد عززت ووحدت على نحو كبير الطاقات والأمكانيات السياسية لنخبة الشراكة الجديدة لشركات المحاسبة حيث أصبحت قادرة على تخفيف حدة العواصف التي تعرضت لها في ضوء مختلف التحقيقات التي قام أو يقوم بها الكونغرس، ونتائج لجان المهام، ومحاولات تدخل هيئة الاوراق المالية.

فلقد اثبتت عقلانية الطبقة الواسعة للدوائر العليا في شركات المحاسبة، والتماسك الاجتماعي لاعضائها والتزامهم بالمصالح الخاصة بأنها أسلحة جبارة لمقاومة أي محاولات لتنظيم عملهما من قبل الدولة[32][33].

فعلى سبيل المثال، في عام 1986 تم تقديم مقترح إلى مجلس النواب يطلب من خلاله من المدققين أن يبلغوا فوراً السلطات الفدرالية (الحكومة المركزية) بشأن أي شكوك لديهم تخص عمليات احتيال تتولد لديهم اثناء قيامهم بتدقيق سجلات أي

شركة. وطالب المقترح أيضاً بأن يكون هناك توقيع في الكشوف المالية للمدقق الذي يقوم بعملية التدقيق وليس توقيع يمثل شركة المحاسبة التي ينتمي إليها فقط. فبسبب الضغوط التي مارستها مهنة المحاسبة لم يكتب النجاح للمقترح المقدم إلى مجلس النواب.

وبالاضافة إلى دورهم في المهنة فإن المحاسبين والمختصين الماليين الآخرين يتمتعون بتمثيل بارز في المناصب الادارية ومجالس إدارات الشركات المساهمة[34].

ففي المملكة المتحدة، يفوق عدد اعضاء مجالس الادارة الذين لديهم خلفية مصرفية أو محاسبية اولئك الذين لديهم أي خبرات تقنية[35]. كما إن تأكيد على وسائل الرقابة المالية مقابل وسائل الرقابة البديلة الاخرى، وبالاخص في المستويات العليا، وجد له حضوراً ملموساً من قبل نفس المحاسبين في الوظائف الرئيسة[36] ونتيجة لهذا الاتجاه يرتأي Larson بأن المهن المنظمة تتولى تنافسياً مشروعات تحشيد جماعية[37] مستهدفة من وراء ذلك استحواذ ناجح على الوظائف الرئيسة المهيمنة على الهياكل الادارية. فينظر إلى هدفها على أنه سيطرة تامة من خلال الاستخدام التنافسي لتقنياتهم.

5.15. المحاسبون الاكاديميون: طبقة كونية متصدعة

Academic Accountants: A Flawed Universal Class

إن العنصر الثالث في التنظيم المتناقض الجديد هو الطبقةالجديدة من المحاسبين الاكاديميين. وتم التعبير بأفضل ما يمكن عن بروليتاريا (الطبقة الكادحة) كطبقة كونية من قبل نظرية Marx and Engles حول Universal class of proletariat حيث رفضا من خلال الانتقادات والشكوك بأنه يمكن للطبقة الكادحة أن تطور ادراكاً ضرورياً لانجاز وظائفها أو مهامها كطبقة عامة[38]. ويتفق Gouldner مع مجموعة المنتقدين، حيث يرتأي بأن الطبقة الادنى لم تصل إلى السلطة اطلاقاً، وأنه على نطاق العالم أجمع وخلال القرن العشرين ستظهر طبقة مثقفين جديدة تبدو كأنها مشابهة للطبقة الكونية التي ومنها Hegel[39] إلا أنها في جوهرها لا تشكل طبقة كونية. وعليه فالطبقة الجديدة هي طبقة كونية متصدعة.

ويعرض Gouldner مقترحين رئيسين: الأول، هو ظهور «طبقة جديدة» متكونة من المفكرين الانسانيين ونخبة الفنيين، وهذه تعكس كونية أو عالمية تماماً متصدعة.

وأما الثاني، فهو ظهور الهيمنة المتنامية لهذه الطبقة كمثقفين برجوازيين متمتعة باحتكار للثقافة الرأسمالية والحرفية التي تحصل منها على قوتها.

فتتضمن هذه الطبقة الجديدة كل من المفكرين الانسانيين والمفكرين الفنيين. وهي تشكل مجتمع ذا لغة واحدة يتقاسم ثقافة المنهج الانتقادي من مستودعات لغوية الموجودة ضمن اللغوية الاجتماعية[40]. فتعريفها هو نفسه. «إن ثقافة المنهج الانتقادي هي مجموعة قواعد تطورت تاريخياً بالتدريج، قواعد المنهج، التي:

1- ينظر لها على أنها تبرر تأكيداتها.

2- حيث أن نمط تبريرها لا ينبع من سلطات معينة.

3- وتفضل أن تستحث الاتفاق (القبول) الطوعي من قبل من تخاطبهم وفقط في ظل الحجج المنطقية المقدمة».

فهذه هي ثقافة المنهج التي في ضوءها ليس هناك من شيء، من حيث المبدأ، يحجم المتحدثون عن الجدل حوله واشباعه نقداً وتحليلاً، وحتى أنهم يرغبون في الحديث عن الحديث نفسه وكذلك الحديث عن احتمالية تدني منزلتها إلى أقل من السكوت أو أقل من الممارسة.

وتتمثل هذه القواعد بالهكيل الدقيق للايديولوجية المشتركة التي تتقاسمها الطبقة الجديدة. وعليه فإن هذه الأيديولوجية المشتركة من قبل المفكرين والمبدعين هي ايديولوجية حول المنهج. وبغض النظر عن اللغات الفنية (أو لغات الشرائح أو المجموعات الاجتماعية) التي تتحدث بها المهن الاختصاصية فإن المفكرين والمبدعين يلزمون أنفسهم بشكل مشترك بالتمسك بثقافة المنهج الانتقادي[41]. فثقافة المنهج الانتقادي ليست هي لوحدها المستترة (غير واضحة للعيان) وإنما البنية التحتية المحشدة للمفكرين المعاصرين وكذلك ثقافتهم اللغوية هي أيضاً مستترة.

ولكون هذه الطبقة الجديدة المتصدعة تعتبر نخبوية وتتسم بالانانية وتستخدم معرفتها أو مهارتها الخاصة لتطوير مصالحها وسلطتها الذاتية فهي، بالتالي، لا تعكس اهتمام كونياً.

إن الطبقة الجديدة مهيمنة لأن الانتماء إلى رأس المال الثقافي يتسم بالاحتكار، وفي ضوء الاستعارة من نظرية Pierre Bourdieu حول الاستنساخ الثقافي[42]

يقرح علينا Gouldner بأن الطبقة الجديدة تستخدم الاستنساخ الثقافي للمحافظة على مصالحها وسلطتها وكما هو الحال مع الاستنساخ الاقتصادي لخدمة مصالح أصحاب رأس المال الاقتصادي، وعليه فأن اعضاء الطبقة الجديدة سيطورون من عملية «تراكم رأس المال الثقافي» لتعزيز مصالح خاصة ومصالح اولئك الذين يشاركونهم في ثقافة المنهج الانتقادي.

وتعتمد الطبقة الجديدة على مؤهلاتها أو إمكانياتها في رسملة الثقافة ومراقبة تجهيز عمل مدرب بشكل خاص «فالثقافة تنتقل من خلال التعليم والتكيف الاجتماعي. وعموماً فأنه من المعروف بأن أولئك الذين لديهم تعليم رسمي اكبر بأنهم يكسبون على مدى حياتهم أكبر مما يكسبه اولئك الذين لديهم تعليم أقل. إن هذا الدخل الأكبر يعكس القيمة الرأسمالية للتعليم الاكثر»[43]. وقد اعطاهم هذا موقع إمتيازي في سوق العمل واحتمال لموقع مهيمن للطبقة الجديدة. وبدأ هذا الاتجاه مع تطوير الطبقة الجديدة لحالة وعي عالية المستوى للدفاع عن امتيازاتها (مثل الحرية الاكاديمية في النشر والدراسة وتوسيع دائرة الداخلين الجدد إلى الطبقة..... الخ).

وفيما إذا كان عرض البحوث المحاسبية من قبل المحاسبين الاكاديميين يعكس استجابة للطلب على معرفة خالية من القيم[44] أو الطلب على سوق الاعذار[45] فأن المحاسبين أيضاً يدفعهم حافز المصلحة الذاتية والحاجة الملحة للنشر[46]. فهم قد حصلوا على قوة مصاحبة لاحتكارهم رأس المال الثقافي المحاسبي. فنتائج الدراسات البحثية منحتهم سلطة استشارية وصانعة للسياسات لتطوير وتعزيز مصالحهم الذاتية وليس المصالح العامة. ولأجل تحقيق ثقافة المنهج الانتقادي قاموا بتطوير مخزونهم اللغوي (المفردات اللغوية الخاصة بهم) الذي يميزهم عن بقية مجتمعات الخطابة والحديث المحاسبية [47][48][49]. فكطبقة جديدة، يعتمد المحاسبون الاكاديميون أيضاً على المؤهلات لمعايير العضوية، بما فيها الدكتوراه والنشر في الدوريات المشهورة.

واستناداً إلى Gouldner فإن المهنية هي احدى الايديولوجيات العامة للطبقة الجديدة. «فالمهنية هي مطلب ضمني للطبقة الجديدة لاغراض التفوق الفني

والاخلاقي على الطبقة القديمة..... فالمهنية هي التي جردت ضمنياً الطبقة القديمة من أية سلطة»[50]. فمن خلال الدور المهني الجديد، يدعي المحاسبون القانونيين وجود منطقة بحوث ثقافية خاصة بهم، ومن خلال هذه العملية، أو في ظل هذا الادعاء، يحصلون على مدخولات عالية في نظام السوق لقبوله الدور المهني[51].

«فالمفكرين الراغبين بالتصرف كمهنيين يسمح لهم بتشكيل شريحة نسبياً مستقلة مع مصلحة ذات طابع خاص تماماً». فيمكنهم استخدام آليات الترخيص والجمعيات المهنية لغرض فرض الاحتكار في اسواقهم»[52]. إن تشظي الجمعية الامريكية للمحاسبة AAA بسبب وجود دوائر ثقافية» منفصلة دليل على هذه الظاهرة[53].

إن نفس ظاهرة التشظي هي التي توجه الباحث المحاسبي بشكل أكبر نحو الاجراءات ذات البعد السياسي وليس نحو الصياغات النظرية للمشاكل ذات الاهمية العامة. فهذه العلاقة الجديدة الوثيقة الصلة بصناع السياسة وسواء كان مجلس معايير المحاسبة المالية أو هيئة الاوراق المالية أو الجمعية الامريكية للمحاسبة أو أي مؤسسة اخرى تجعل من الباحث المحاسبي مفكر بيروقراطي الذي يمارس وظائف استشارية وفنية ضمن بيروقراطية معينة تقابل اولئك المثقفين الذين اختاروا أن يقفوا جانباً غير مرتبطين بأي بيروقراطية»[45][55].

إن المفكر البيروقراطي ينحدر إلى مرتبة أيديولوجي لأنه يجعل من البحث من أجل التوصل إلى فهم كوني شامل للحقيقة الاجتماعية والثقافية والفيزيائية في مرتبة ثانوية، أو يتخلى عن ذلك، لمصلحة أداة تحكيم مباشرة للسياسات أو مسارات العمل المتنافسة[56]. إن دور مثل هذا هو مخيب للآمال إذا أخذ المرء بالافتراض السائد وهو أن «تخصص النشاط الفكري الذي يربط أو يقيد البحث الاكاديمي بمصالح واحتياجات اجتماعية معينة فإنه يؤدي إلى السقوط من مكانة القداسة ، والانحدار إلى عالم الايديولوجية غير المشرف»[57][58].

وبالاضافة إلى ذلك، وفي ظل دور المعلمين ذي العلاقة بعملية خلق المعرفة الرسمية كنقيض لمجرد نقلها[59][60][61][62] فقد إنتقل المفكرون إلى مرحلة أو دور العقلنة/الترشيد فكما يقترح Shils ففي كافة المجتمعات المعاصرة (سواء كانت

تحررية أو استبدادية) «فإن الاتجاه في القرن الحالي» هو نحو زيادة الضغوط لتحقيق الانسجام الداخلي بسبب اندماج المفكرين في المجتمعات المنظمة»[63] فدور المفكرين هو اداءهم خدمة دراسة وتطوير القوانين المؤطرة للتنظيم الوطني الاجتماعي الملائم للتطوير والتطبيق الروتيني للمعرفة العلمية على الانتاج الاقتصادي وتنظيمه الاجتماعي[64][65][66]. وعموماً فإن الدعوة تأتي من الدولة للمساعدة في إعادة توجيه عموم الناس وفي تطوير سياسات وتحسين واقع الحال وضع الاخفاقات والأزمات[67]. ونتيجة لذلك فإن المفكرين يعملون عادة في ظل رعاية الطبقات الحاكمة أو في المؤسسات المسيطر عليها من قبل هذه الطبقات[68]. فالمحاسبون الاكاديميون يتطابق موقفهم مع السيناريوهات الموصوفة عندما يكافحون بالسعي نحو توفير اعذار ملائمة تماماً وخلق طبقة كونية/عامة ولكنها متصدعة.

6.15. الادراك المبرمج (المصنوع) للمستخدمين

The Manufactured Consciousness of Users

لماذا لا يطلب حملة الاسهم والمستخدمين المزيد والافضل من المعلومات؟ إن التفسير المبني على فكرة الهيمنة الايديولوجية سيرد بالقول بأن التركيبة الهرمية الاجتماعية الاقتصادية هي نسبياً منغلقة في تقبلها للمعلومات عدا تلك التي تضخ لها اثناء الاجتماعات السنوية أو الاجتماعات الاخرى، فكما هو الحال مع أية سلعة اخرى، يمكن التعبير عن الهيمنة الرأسمالية على المعلومات في ظل ثلاث افتراضات[79]:

1- إن طبقة الادارة الحاكمة هي التي تعطي تخصص لطبيعة المعلومات التي تنتجها.

2- إن هيمنة من هذا النوع تتم المحافظة عليها وابقاءها من خلال تنفيذ الدولة للاتفاقات التعاقدية والتزامها بحماية حقوق التملك والمحافظة على النظام العام.

3- إن ادوات المعلومات تحت تصرف الادارة، مثل التقارير السنوية والاصدارات والنشرات، تسمح لها بأن تنشر المعلومات التي تصب في تحقيق مصالحها[70].

إن الافتراضات الثلاث تشيرإلى ثلاثة اشكال من الهيمنة:

ا- استغلال السوق، والاكراه القانوني والهيمنة الايديولوجية. فأشكال الهيمنة هذه، وإن كانت منفصلة من الناحية التحليلية، إلا أنها ميدانياً غير مستقلة بعضها عن البعض الآخر، وإنما تعتمد احداها على الاخرى، فهي تسمح للادارة بايصال معتقداتها إلى المستخدمين، ومن خلال هذه العملية تفرض الادارة شكل من الوعي لديهم حول المنشأة. فما يحصل عليه المستخدمون هو وعي منسجم مع توقعات الادارة[71]، وفي بعض الاحيان، ومن خلال العملية المؤدية إلى «الوعي المبرمج» تسعى الادارة إلى ترسيخ الوعي الكاذب، وقد وضع الباحثون لهذه العملية عناوين عديدة ابتداءاً من تمهيد الدخل[72] إلى مجرد كشوف مالية محتالة [73].

وعند خلق وعي أو ادراك لدى المستخدمين من خلال نشر المعلومات الانتقائي فإن الادارة تقوم بعملية غسيل طبقية للدماغ أو تنويم مغناطيسي جماعي[74] أو قولبة اجتماعية [75].

وعليه فإن الاهتمام يجب أن ينصب على ضرورة اطلاع المستخدمين على معلومات أفضل، وبالتالي فإن القاموس الديمقراطي ستتم المحافظة عليه، إن قولبة الوعي تمثل عائق أمام التوسع في المعلومات الملائمة للمستخدمين. فالمهمة السليمة هو الاعلان عن الحقيقة والكشف عن الخطأ وتحديد أو تشخيص كافة القيود التي تعيق التساؤل، والقدرة على الفهم والسلوك الكفؤ. فهذه هي المهمة السليمة المنبثقة عن الايديولوجية الانتقادية[76]. وهناك مدخل مشابه، عنوانه المدخل الاخلاقي للكشوف المحاسبية، فهذا المدخل يعتمد على مفاهيم الانصاف والعدالة والمساواة والحقيقة [77].

فالانصاف، في ظل عرض منصف غير متحيز ونزيه، يعني بأن معدي المعلومات المحاسبية قد تصرفوا بحسن نية وأستخدموا الممارسات الاخلاقية التجارية والحكم المحاسبي العقلاني[78][79]. فبعد تحليل الاعتماد الاستثنائي (الاحادي) على منفعة القرار وارتباطه بمشاكل نظرية جدية يقدم Paul Williams حجج لصالح مفهوم الانصاف كمفهوم عقلي ضروري لصياغة المشاكل المحاسبية[80].

فالمستخدم بحاجة إلى أن يكون على اطلاع من خلال معايير مثالية التي تسمح بتقييم ما هو عليه الحال "What is". فلكي يكون على اطلاع تام فإن هذا يتطلب على الاقل الحد الأدنى من الاهلية، ليس الفنية حسب، وإنما الاخلاقية والميدانية. وإن أي فشل في هذه الأهلية يعرض المستخدم للهيمنة الايديولوجية التي تنقلها التقارير المحاسبية المعدة من قبل الادارة الراغبة والساعية لتعظيم مصالحها الذاتية.

فالمستخدم بحاجة أن يكون على اطلاع من خلال النشر الواسع النطاق للتقارير المالية. إن المنطق العام المؤطر لذلك هو عندما تنشر التقارير المحاسبية فقد يؤدي ذلك إلى التوسع في عدد القراء. وهناك استراتيجية أفضل وهي أن يتم تعريض المستخدم إلى أنواع عديدة من التقارير المحاسبية المتأتية من مصادر عديدة. أي ليس هناك قراء عديدون للكشوف المالية حسب، ولكن سلوكية تحليل وفحص الكشوف المالية يجب أن تأخذ بعداً جديداً: من نشاطات قراءة تقرير محاسبي واحد مقدس (أي التقرير السنوي) إلى المقارنة والاشارة المرجعية المتبادلة والدمج والاختيار من بين مختلف التقارير ومختلف المعلومات. وبالتالي فإن ذلك يمكن المستخدم من القيام بدور نشيط بشكل اكبر مما كان عليه الحال مع دور نسبياً سلبي من خلال مجرد قراءة تقرير واحد، مثل التقرير السنوي. إن ما يمكن أن يتولد هنا هو تحول أو تغير في خبرة ودراية القاريء: توسع في المعرفة بحيث يحصل المستخدم على ادراك أفضل بشأن ما هو نافع وما هو غير نافع، وتقييم لمختلف معدي المعلومات المحاسبية. إن تعريض المعدين للتساؤل والتشكيك، حتى وإن كان ذلك علانية، هي النتيجة المترتبة عن وجود مستخدم ذا اطلاع ودراية أفضل. إن مستوى الاطلاع والدراية المحاسبية ليست من الضروري أن تكون مقيدة بالفروق الطبيعية للمقدرة الادراكية والتحفيز، ولكن حيازتها هي نتيجة وسبب في آن واحد للممارسة الفعالة للسلطة السياسية، فالمهارات المكتسبة من خلال المعلومات هي الجزء الجوهري للترسانة السياسية التي من خلالها يستطيع المستخدم المتطور أن يحبط الاهداف الاعتيادية للاداريين المتمثلة في تعظيم ثروتهم الذاتية، وتغيير المسار باتجاه تعظيم الرفاهية الاجتماعية.

7.15. الإستنتاجات Conclusions

هنالك نظام جديد بدأ يظهر في المحاسبة إذ أن مختلف المجموعات المؤيدة لمختلف الطبقات المتناقضة (المتصارعة) تعرف وجهة نظرها المتعلقة بنطاق وسلوكية حقل المعرفة، وتدافع أيضاً عن وجهة النظر هذه.

أولاً، أن المحاسبين كأعضاء في طبقة جديدة من المهنيين المستلمين لأجور مقابل خدماتهم قد فقدوا السيطرة على سوق العمل مما ادى إلى ظهور بروليتارية المحاسبين الفنية والايديولوجية.

ثانياً، كطبقة حاكمة جديدة المستولى عليها داخلياً من خلال عقلانية الطبقة الواسعة والتماسك الداخلي مما ادى إلى ظهور الرأسمالية المؤسساتية التي حلت محل مصالح المنشآت فرادى.

ثالثاً، إن المحاسبين الاكاديميين، كجزء من طبقة كونية (عامة) متصدعة، قد تم تحفيزهم من خلال مصالهم الذاتية والحاجة إلى إحتكار فرعهم الخاص من الثقافة الرأسمالية.

واخيراً فأن المستخدمين، وكنتيجة للهيمنة المعلوماتية (الرأسمالية) يحصلون أما على «وعي مبرمج» أو «وعي كاذب» عن الموقف. إن ما ينتج من كل ذلك هو طبقة جديدة مبنية على الصراع في المحاسبة ومتميزة بالاختلافات والتناقضات المتأصلة في طبقة قوة العمل المحاسبية ذات الطبيعة الاجتماعية.

Notes المصادر

المصادر حسب تسلسلها في الفصل الخامس عشر

1. Adapted with permission the publisher from: Riahi-Belkaoui, Ahmad, "The Context of the Contemporary Accounting Profession", Advances in Public Interest Accounting (April, 1991), pp. 83-97.
2. Belkaoui, A., Public Policy and the Practice and Problems of Accounting (Westport, Ct: Quorum, 1985a).
3. Bergesen, A., Crisis in the World Systems (Sage, 1983). p. 11.
4. Touraine, A., "An Introduction," in Beyond the Crisis, N. Bribaum (ed.) (Newbury Park, Ca: Oxford, U.K.: Union for Radical Political Economists, 1978), p. 220.
6. Offe, C., Disorganized Capitalism (New York: The MIT Press. 1985), p. 2.
7. Bell, D., The End of Ideology Boston, Mass.: Free Press, 1961).
8. Ehrenreich, B., and Ehrenreich, J., "The Professional Managerial Class", Radical America 11 (1976), pp. 7-31.
9. Poulantzas, N., Classes in Contemporay Capitalism (Verso, 1975).
10. Derber, C., "Managing Professional", Theory and Society 12 (1983), pp. 309-41.
11. Kleiman, C., "Serutiny Hasn't Put Crimp in Auditing", The Chicago Tribune (November 29, 1987), Section 8, p. 1.
12. Braverman, H., Labor and Monopoly Capital (New York: Monthly Review Press, 1966).
13. Baran P., and Sweezy, P.M., Monopoly Capital (New York: Monthly Review Press, 1966).
14. Marglin, S., "What Do Bosses Do?" Review of Radical and Political Economics, 6 (Summer 1975), pp. 60-112, and 7 (Spring 1975), pp. 20-37.
15. Estes, R., "An INtergenerational Comparison of Socioeconomic Status Among CPAs, Attorneys, Engineers and Phsicians", in Advances in Accounting, (ed.) B. Schwartz, Vol. 1(Greenwich, Ct: JAI Press, 1984), pp. 1-18.

16. Kollaritsch, F.P., "Job Migration Patterns of Accountancy', Management Accounting (September, 1968), pp. 52-5.
18. Benke, R.L., Jr., and Rhode, J.G., "Intent to Turnover Among Higher Level Employees in Large CPA Firms", in Advances in Accounting, (ed.) B. Schwartz, Vol. 1 (1984), pp. 157-74.
19. Konstans, C., and Ferris, K., "Female Turnover in Professional Accounting Firms: Some Preliminary Findings", Michigan CPA (Winter, 1981), pp. 11-15.
20. Jayson, S., and Williams, K., "Women in Management Accounting: Moving up.... slowly", Management Accounting (July, 1986), pp. 20-6.
21. Olson, J., and Frieze, I., "Women Accountants - Do They Earn As Men?" Management Accounting (July, 1986), pp. 27-31.
22. Useem, M., "Classwide Rationality in the Politics of Managers and Directors of Large Corporations in the United States and Great Britain", Administrative Science Quarterly, 27 (1982), pp. 199-226.
23. Useem, M., "Business and Politics in the United States and United Kingdom", Theory and Society (Issue 3, 1983), pp. 281-307.
24. Domhoff, G.W., The Bohemian Grove and Other Retreats (New York: Harper & Row, 1974), p. 109.
25. Miliband, R., The State in Capitalist Society (New York: Basic Books, 1969), p. 47.
26. Westergaard, J. and Resler, H., Class in Capitalist Society (New York: Heinemann, 1975), p. 346.
27. Arthur Andersen & Co., Cost of Government Regulation Study (New York: Business Roundtable, 1979).
28. Prevists, G.J., "The SEC and Its Chief Accountants: Historical Impressions", The Journal of Accountancy (New York: August, 1978).
29. Elliott, R.K., and Schultze, W., "Regulation of Accounting: Practitioner's Viewpoint", in Government Regulations of Accounting and Information (ed.) A.R. Abdel-Khalik, (Gainesville, Fl.: University Presses of Florida, 1979).

30. Chetkovich, M.N., "The Accounting Profession Responds to the Challenge of Regulation", in Regulation and the Accounting Profession (eds) J.W. Bruckley and J.F. Weston, (Lifetime Leaening Publications, 1980).
31. Flegm, E. H., Accounting: How to Meet the Challenges of Relevance and Regulation (Wiley & Sons, 1984).
32. Olso, W.E., The Accounting Profession, Years of Trial: 1969-1980 (AICPA, 1982).
33. Olso, W.E., The Coming Crisis in Accounting (Quorum Books, 1989).
34. Olso, W.E., "The Rise of Accounting Controls in British Capitalist Enterprises", Accounting, Organizations and Society (October, 1987), pp. 415.
35. BIM, "The Board of Directors: A Survey of Its Structure, Composition and Rols", Management Survey Report No. 10 (BIM, 1972).
36. Granick, D., Managerial Comparisons of Four Developed Countries: France, the United States and Russia (MIT Press, 1971), p. 56.
37. Larson, M.S., The Risk of Professionalism: A Sociological Analysis (University of California Press, 1977).
38. Engels, F., and Marx, K., 'The Holy Family', in Collected Works, Vol. 4, R. Naun and F. Engels (International Publishers, 1975), p. 86.
39. Hegel, G.W.F., Hegwl's Phiosophy of the Right, trans by T.M. Knot (Clarendon Press, 1942), pp. 131-4.
40. Berstein, B., "Social CLass, Language and Socialization", in Current Trends in Linguistics, (ed.) F.A. Sebeok The Hague, 1974).
41. Gouldner, A., "The New Class Project, I", Theory and Society 6 (1978), pp. 176-7.
42. Bourdieu, P., Reproduction in Education, Society and Culture (Sage, 1977).
43. Gouldner, A.W., The Future of the Intellectuals and the New Class (Continuum Publishing, 1979), p. 26.

44. Peasnell, K.V., and Williams, D.J., "Ersatz Academics and Scholar-Saints: The Supply Financial Accounting Research", Abacus (September, 1986), pp. 121-25.
45. Watts, R.L., and Zimmerman, J.L., "The Demand for and Supply of Accounting Theoies: The Market for Excuses", The Accounting Review (April, 1979).
46. Orleans, H., The Effects of Federal Programs on Higher Education (The Brookings Institution, 1962).
47. Haried, A.A., "The Semantic Dimensions of Financial Statements", Journal of Accounting Research (Autumn, 1980), pp. 632-74.
48. Belkaoui, A., "Linguistic Reativity in Accounting", Accounting, Organizations and Society (October, 1978), pp. 97-100.
49. Belkaoui, A., "The Interprofessional Linguistic Communication of Accounting Concepts: An Experiment in Sociolingusitics", Journal of Accounting Research (Autumn, 1980), pp. 362-74.
50. Gouldner, A.W., The Future of the Intellectuals and the New Class (Continuum Publishing, 1979), p. 26.
51. Lewis, M.T., Lin, W.T., and Williams, D.Z., "The Economic Status of Accounting Educators: An Empirical Study", in Advances in Accounting, Vol. 1 (ed.) B. Schwartz, (JAI Press, Greenwich, Ct: 1984), pp. 127-44.
52. Szelenyi, I., "Gouldner's Theory of Intellectuals as a Flawed Universal", Theory and Society, 11 (1982), pp. 779-98.
53. Belkaoui, A., and Chan, J., "Professional Value System of Academic Accountants", in Advances in Public Interest Accounting, Vol. 2 (ed.) M. Neimark, (JAI Press, Greenwich, Ct: 1987).
54. Merton, R.K., Social Theory and Social Structure (Free Press, 1968), p. 265.
55. Nettl, J.P., "Power and the Intellectuals", in Power and Consciousness (eds) C.C. O'Brien and W.D. Vanech, (New York University Press, 1969), pp. 53-124.
56. Barrow, C.W., "Intellectuals in Contemporary Social Theory: A Radical Critique", Sociological Inquiry (Fall, 1987), pp. 415-30.

57. Ashcraft, R., "Political Theory and the Problem of Ideology", Journal of Politics (August, 1980), pp. 687-705.
58. Ashcraft, R., "The Ideological Interpretation of Intellectual Phenomena", in From Karl Mannheim, (ed.) K.H. Wolff (Oxford University Press, 1971), pp. 116-31.
59. Aron, R., The Option of the Intellectuals (New York: W.W. Norton, 1962).
60. Shils, E., The Intellectuals and The Powers (Chicago, Il.: University of Chiecago Press, 1972), pp. 206-9.
61. Lipset, S.M., and Dobson, R.B., "The Intellectual as Critic and Robel", Daedalus 101 (Summer, 1972), pp. 137-98.
62. Berger, P.L., "The Socialist Myth", Public INterest 44 (Summer, 1976), p. 5.
63. Berger, P.L., The Constitution of Society (Chicago, Il.: University of Chicago Press, 1972), p. 91.
64. Machlup, F., The Production and Distribution of Knowledge in the United States (Princeton, NJ.: Princeton University Press, 1962).
65. Price, D.K., The Scientific Estate (Boston, Mass.: Harvard University Press, 1965).
66. Galbraith, J.K., The New Industrial State (New York: Houghton-Mifflin, 1978), pp. 292-301.
67. Habermas, J., Toward a Rational Society (Beacon Press, 1970), pp. 62-80.
68. Parsons, T., "The Intellectual: A Social Role Category", in On Intellectuals (Doubleday, 1970), p. 14.
69. Sinonds, A.P., "On Being Informed",, Theory and Society 11 (1982), pp. 587-616.
70. Hill, Stephen, and Turner, Bryan S., The Dominant Ideology Theories (London: George Allen & Unwin, 1980).
71. Belkaoui, A., Accounting Theory, op. cit.
72. Ronen, Joshua, and Sincha, Smoothing Income Numbers Objectives, Means and Implications (Reading, Mass.: Addison Wesley, 1981).

73. National Commission on Fraudulent Financail Reporting, Report, Exposure Draft.
74. Thereborn, Goran, The Ideology of Power and the Power of Ideology (New York: Verso, 1980).
75. Tinker, Tony, Paper Prophets: A Social Critique of Accounting (New York: Praeger, 1985).
76. Simonds, A.P., "On Being Informed", op. cit., pp. 587-616.
77. Scott, D.R., "The Basis for Accounting Principles", The Accounting Review (December, 1941), pp. 341-9.
78. Patillo, James W., The Foundations of Financial Accounting (Baton Rouge: Louisiana State University Press, 1965).
79. Spacek, Leonard, A Search for Fairness in Financial Reporting to the Public (Chicago: Arthur Anderson & Co., 1965), pp. 38-77, 349-56.
80. Williams, Paul F., "The Legitimate Concern with Fairness", Accounting Organizations and Society (March, 1987), pp. 169-89.

References المصادر حسب الموضوعات

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Practice Analysis Task Force, AICPA Report of the Practice Analysis Task Force (New York: AICPA, 1983), pp. 119-25.

Armstrong, P., "Changing Management Control Strategies: The Role of Competition Between Accounting and Other Organizational Professions", Accounting, Organizations and Society (May, 1985), pp. 129-48.

Armstrong, P., "The Rise of Accounting Controls in British Capitalist Enterprises", Accounting, Organizations and Society (October, 1987), pp. 415-36.

Aron, R., The Option of the Intellectuals (New York: W.W. Norton, 1962).

Arthur Anderson & Co., Cost of Government Regulation Study (New York: Business Roundtable, 1979).

Ashcraft, R., "Political Theory and the Problem of Ideology", Journal of Politics (August, 1980), pp. 678-705.

Baran, P. and Sweezy, P.M., Monopoly Capital (New York: Monthly Review Press, 1966).

Barrow, C.W., "Intellectuals in Contempoary Social Theory: A Radical Critique", Sociological Inquiry (Fall, 1987), pp. 415-30.

Belkaoui, A., "Lingustic Relativity in Accounting", Accounting, Organizations and Society (October, 1978), pp. 97-100.

Belkaoui, A., "The Interprofessional Linguistic Communication of Accounting Convepts: An Experiment in Sociolingusitics", Journal of Accounting Research (Autumn, 1980), pp. 362-74.

Belkaoui, A., Public Policy and the Practice and Problems of Accounting (Westport, Ct: Quorum, 1985a).

Belkaoui, A., Accounting Theory (San Diego, Ca: Harcout, 1985b).

Belkaoui, A., The Coming Crisis in Accounting (Westport, Ct: Quorum Books, 1989).

Belkaoui, A., and Chan, J., Professional Value System of Academic Accountants", in Advances in Public INterest Accounting, Vol.2 (ed.) M. Neimark (Greenwich, Ct: JAI Press, 1987).

Bell, D., The End of Ideology (New York: Free Press, 1961).

Benke, R.L., "A Multivariate Analysis of Job Satisfaction of Professional Employees in Big E ight Public Accounting Firms", Unpublished DBA dissertation, Florida State University (1978).

Benke, R.L., Jr., and Rhode, J.G., "Intent to Turnover Among Higher Level Employees in large CPA Firms", Advances in Accounting, Vol. 1(ed.) B. Schwartz (Greenwich, Ct: Press, 1984), pp. 157-74.

Berger, P.L., "The Socialist Myth", Public Interest 44 (Summer, 1976), pp. 3-16.

Bergesen A., Crisis in the World Systems (Newbury, Ca: Sage, 1983).

Berstein, B. "Social Class, Language and Socialization," in Current Trends in Linguistics, F.A. Sebeok (ed.) (The Hague, 1974).

BIM, "The Board of Directors: A Survey of Its Structure, Composition and Role", Management Survey Report No. 10 (New York: BIM, 1972).

Bourdieu, P., Reproduction in Education, Society and Culture (Newbury, Ca: Sage, 1977).

Branninggan, M., "Auditor's Downfall Shows a Man Caught in Trap og His Own Making", The Wall Street Journal (March 4, 1987), p. 29.

Braverman, H., Labor and Monopoly Capital (New York: Monthly Review Press, 1966).

Burnam, J., The Managerial Revolution (Indiana University Press, 1962).

Chetkovich, M.N., "The Accounting Profession Responds to the Challenge of Regulation", in Regulation and the Accounting Profession (eds) J.W. Bruckley and J.F. Weston, (New York: Lifetime Leaening Publications, 1980).

Comptroller Gereral, Government Regulatory Acticity: Justification, Process, Impacts, and Alternatives (Washington, D.c.: General Accounting Office, 1977).

Data Resources, The Macroeconomic Impact of Federal Pollution Control Program, 1978 Assessment (New York: Council on Environmental Quality, 1979).

Defina, R., Public and Private Expenditures for Federal Regulation of Business (Washington: Washington University, Center for the Study of American Business, 1977).

Derber, C., "Managing Professionals", Theory and Society 12 (1983), pp. 309-41.

Domhoff, G.W., The Bohemian Grove and Other Retreats (New York: Harper & Row, 1974).

Ehrenreich, B., and Ehrenreich, J., "The Professional Managerial Class", Radical America 11 (1976), pp. 7-31.

Elliott, R.K., and Schultze, W., "Regulation of Accounting: Practitioner's Viewpoint," in Government Regulations of Accounting: Practitioner's Viewpoint," in Government Regulations of A.R. Abdel-Khalik, (Gainesville, Fl. University Pressess of Florida, 1979).

Engels, F., and Marx, K., The Holy Family, in R. Naun, Collected Works, Vol. 4, F. Engels (International Publishers, 1975).

Estes, R., "An Intergenerational Comparison of Socioeconomic Status Among CPAs, Attorneys, Engineers and Physicians", in Advances in Accounting, Vol. 1 (ed.) B. Schwartz, (Greenwich, Ct: JAI Press, 1984), pp. 1-18.

Flegm, E. H., Accounting: How to Meet the Challenges of Relevance and Regulation (New York: Wiley & Sons, 1984).

Galbraith, J.K., The New York: Houghton-Mifflin, 1978).

Gouldner, A., "The New Class Project, I", Theory and Society 6 (1978), pp. 153-203.

Gouldner, A.W., The Future of the Intellectuals and the New Class (New York: Continuum Publishing, 1979).

Granick, D., Managerial Comparisons of Four Developed Countries: France, Britain, the United States and Russia (Boston, Mass.: MIT Press, 1971).

Green, M., and Waitzman, N., "Cost, Benefit and Class", Working Payers for a New Society, 7 (May/June 1980), pp. 39-51.

Habermas, J., Toward a Rational Society (New York: Beacon Press, 1970).

Haried, A.A., "The Semantic Dimensions of Financial Statements", Journal of Accounting Research (Autumn, 1980), pp. 632-74.

Hegel, G.W.F., Hegel's Philosophy of the Right, trans. by T.M. Kont (New York: Clarendon Press, 1942).

Healy, J., "The Drudge Is Dead", MBA (November, 1976), pp. 48-56.

Jayson, S., and Williams, K., "Women in Management Accounting: Moving up... slowly", Management Accounting (July, 1986), pp. 20-6.

Kleiman C., "Scruting Hasn't Put Crimp in Auditing", The Chicago Tribune (November 29, 1987), Section 8, p.1.

Kollaritsch, F.P., "Job Migration Patterns of Accountancy", Management Accounting (September, 1968), pp. 52-5.

Konrad, G., and Szelenyi, I., The Intellectuals on the Road to Class Power (San Diego, Ca: Harcourt Bracr and Jovanovich, 1979).

Konstans, C., and Ferris, K., "Female Turnover in Professional Accounting Firms: Some Preliminary Findings", Michigan CPA (Winter, 1981), pp. 11-15.

Larson, M.S., The Risk of Professionalism: A Sociological Analysis (Berkeley, Ca: University of California Press, 1977).

Lewis, M.T., Lin, W.T. and Williams, D.Z., "The Economic Status of Accounting Educators: An Empirical Study", in Advances in Accounting, Vol. 1(ed.) B. Schwartz, (1984), pp. 127-44.

Lipset, S. M., and Dobson, R.B., "The Intellectual as Critic and Rebel," Daedalus 101 (Summer, 1972), pp. 137-98.

Machlup, F., The Production and Distribution of Knowledge in the United States (Princeton, NJ: Princeton University Press, 1962).

Mannheim, K., Ideology and Utopia (San Diego, Ca: Harcourt, Brace and Jovanovich, 1986).

Mannheim, K., "The Ideological and Sociological Interpretation of Intellectual Phenomena," in From Karl Mannheim (ed.) K.H. Wolff (Oxford: Oxford University Press, 1971).

Marglin, S., "What Do Bosses Do?" Review of Radical and Political Economics, 6 (Summer 1975), pp. 60-112, and 7 (Spring, 1975), pp. 20-37.

Marx, Karl, Early Writings, trans. and edited by T.B. Bottomore (New York: McGraw-Hill, 1964).

Merton, R.K., Social Theory and Social Structure (New York: Free Press, 1968).

Miliband, R., The State in Capitalist Society (New York: Basic Books, 1969).

National Commission of Fraudulent Financial Reporting, Report of the National Commission on Fraudulent Reporting (New York: AICPA, 1987).

Nettl, J.P., "Power and the Intellectuals", in Power and Consciousness (eds) C.C. O'Brien and W.D. Vanech (New York: New York University Press, 1969), pp. 53-124.

Offe, C., Disorganized Capitalism (Boston, Mass.: The MIT Press, 1985).

Olson, J., and Frieze, I., "Women Accountants - Do They Earn As Much As Men", Management Accounting (July, 1986), pp. 27-31.

Olso, W.E., The Accounting Profession, Years of Trial: 1969-1980 (New York: AICPA, 1982).

Orleans, H., The Effects of Federal Programs on Higher Education (New york: The Brookings Institution, 1962).

Parsons, T., "The Intellectual: A Social Role Category", in On Intellectuals (ed.) P. Reiff, (New York: Doubleday, 1970).

Peasnell, K.V., and Williams, D.J., "Ersatz Academics and Scholar-Saints: The Supply of Financial Accounting Research", Abacus (September, 1986), pp. 121-35.

Poulantzas, N., Classes in Contemporary Capitalism (New York: Verso, 1975).

Prevists, G.J., "The SEC and It's Chief Accountants: Historical Impressions", The Journal of Accounting (August, 1978).

Price, D.K., The Scientific Estate (Boston, Mass: Harvard University Press, 1965).

Price, G., "Universities Today: Between the Corporate State and the Market", Culture, Education and Society, 39 (Winter, 1984/85), pp. 43-58.

Scott, J., Corporations, Classes and Capitalism (New York: Hutchinson, 1979).

Shaikh, A., "An Introduction to the History of Crisis Theories", in US Capitalism in Capitalism in Crises (New York: Union for Radical Political Economists, 1978), pp. 219-41.

Shils, E., The Intellectuals and The Powers (Chicago, Ill.: University of Chicago Press, 1972a).

Shils, E., The Constitution of Society (Chicago, Ill.: University of Chicago, 1972b).

Szelenyi, I., "Gouldner's Theory of Intellectuals as a Flawed Universal Class", Theory and Society, 11 (1982), pp. 779-98.

Touraine, A., "An Introduction", in Beyond the Crisis (ed.) N. Brisbaum (Oxford: Oxford University Press, 1976), pp. 3-13.

Useem, M., "Classwide Rationality in the Politics of Managers and Directors of Large Corporations in the United States and Great Kingdom", Administrative Science Quarterly, 27 (1982), pp. 199-226.

Useem, M., "Business and Politics in the United States and United Kingdom", Theory and Society (1983), pp. 281-307.

Watts, R.L., and Zimmerman, J.L., "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses", The Accounting Review (April, 1979).

Weidenbaum, M.L., Business, Government and the Public (Eaglewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1978).

Westergard, J., and Resler, H., Class in Capitalist Society (New York: Heinemann, 1975).

Williams, P.F., "The Legitimate Concern with Fairness", Accounting Organizations and Society (March, 1987), pp. 169-92.

الفصل السادس عشر

المحاسبة الدولية

International Accounting

1.16. مقدمة
2.16. تعريف المحاسبة الدولية
3.16. مشاكل المحاسبة الدولية
4.16. العناصر المسببة للاختلافات الوطنية في المحاسبة الدولية
5.16. توافق المعايير المحاسبية
1.5.16. طبيعة توافق المعايير المحاسبية
2.5.16. مزايا التوافق
3.5.16. محددات التوافق
6.16. المنظمات المعنية بالتوافق
1.6.16. مجموعة الدراسة العالمية للمحاسبين
2.6.16. الاتحاد الدولي للمحاسبين
3.6.16. اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية
4.6.16. الامم المتحدة
5.6.16. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
6.6.16. منظمة السوق الاوروبية المشتركة
7.6.16. المنظمات الاخرى
7.16. استراتيجيات وضع المعايير للبلدان النامية
1.7.16. المدخل الارتقائي 2.7.16. مدخل نقل التكنولوجيا
3.7.16. تبني المعايير المحاسبية الدولية
4.7.16. استراتيجية الموقف
8.16. تنوع الاحكام في المحاسبة الدولية
1.8.16. الادراك النسبي في المحاسبة
2.8.16. النسبية الثقافية في المحاسبة
3.8.16. النسبية اللغوية في المحاسبة
4.8.16. النسبية الثقافية التنظيمية في المحاسبة
5.8.16. النسبية التعاقدية في المحاسبة
6.8.16. الحكم في المحاسبة الدولية
9.16. الاستنتاجات

1.16. مقدمة Introduction

تستحوذ المحاسبة الدولية على مكانة مهمة ضمن حقل المحاسبة بشكل عام إستجابة لمتطلبات الاقتصاد الكوني والعدد المتزايد للشركات الكونية (متعددة الجنسية) ومتطلبات المستخدم الدولي للمعلومات. وبالرغم من كونه ما يزال يفتقر إلى وحدة الموضوع إلا أن حقل المحاسبة الدولية أصبح موضوع ذا أهمية لدراسات نظرية وميدانية تحلل وتدرس مسائل عديدة تخص المحاسبة المالية الدولية والمحاسبة الادارية الدولية وكذلك وضع المعايير المحاسبية في كل من البلدان النامية والمتقدمة.

2.16. تعريف المحاسبة الدولية

قطعاً هناك ارتباك وخلط في الادبيات المحاسبية حول معنى المحاسبة الدولية بدليل وجود التعاريف المتنوعة التي تتضمن مختلف الحدود.

ومن أفضل التنقيحات لهذه التعاريف تلك المقدمة من قبل Weirch et al من خلال تحديدهم لثلاثة مفاهيم أساسية:

1- محاسبة الشركة الأم - الفرع الاجنبي أو المحاسبة عن الفروع.

2- المحاسبة المقارنة أو الدولية.

3- المحاسبة الكونية أو العالمية [1].

إن المحاسبة الكونية أو العالمية هي الاكبر في نطاقها من بين البقية، فهي توجه المحاسبة الدولية نحو صياغة ودراسة مباديء محاسبية مقبولة عالمياً.

وبهذا فأنها تستهدف تنميط كامل للمباديء المحاسبية عالمياً. فالتعريف الذي تبناه Weirch et al هو التالي:

«المحاسبة العالمية: ضمن إطار هذا المفهوم، تعتبر المحاسبة الدولية: نظام كوني / عالمي الذي يمكن تبنيه من قبل كافة البلدان. فيمكن وضع مجموعة مباديء محاسبية مقبولة عموماً على نطاق العالم، وكما هو الحال مع المجموعة الموجودة في الولايات المتحدة الامريكية. فمن الممكن تطوير طرق ومباديء قابلة للتطبيق في كافة البلدان. فهذا المفهوم يمثل الهدف النهائي لنظام عالمي[2]»

وإن كان جدير بالثناء تماماً إلا أنه من غير المرجح لهذا الهدف أن يتحقق في المستقبل القريب، وبالتالي يمكن وصفه بشكل سليم تماماً بأنه مثالي، أو حتى أن البعض الآخر قد وصفه بأنه طوبائي. إن هذه المواقف التشاؤمية مبنية على العوائق أمام التنميط الكامل للمباديء المحاسبية.

وأما مفهوم المحاسبة الدولية أو المحاسبة المقارنة فهو يوجه المحاسبة الدولية نحو دراسة وفهم الفروق الوطنية في المحاسبة. وهي تتضمن:

1- وعي بوجود التنوع العالمي في طرق المحاسبة والابلاغ من قبل الشركات.

2- فهم التطبيقات والمباديء المحاسبية للبلدان فرادى.

3- القدرة على تقييم تأثير الممارسات المحاسبية المتنوعة على الابلاغ[3].

وهناك اجماع عام في الادبيات المحاسبية بأن مصطلح «المحاسبة الدولية» يشير إلى أو يعني «المباديء المحاسبية المقارنة». وأما تعريفها فهو:

«المحاسبة الدولية: إن المفهوم الثاني الرئيس لمصطلح المحاسبة الدولية يتضمن مدخل وصفي وتثقيفي. وفي ظل هذا المفهوم، فأن المحاسبة الدولية تتضمن كافة المباديء والطرق المحاسبية المتنوعة لكافة البلدان. فيتضمن هذا المفهوم مجموعة من المباديء المحاسبية المقبولة عموماً الموضوعة لكل بلد مما يتطلب من المحاسب أن يكون ذا وعي متعدد المباديء (أي ذي اطلاع وفهم للمباديء المحاسبية في مختلف البلدان) عند دراسته للمحاسبة الدولية..... فليس من المتوقع وضع مجموعة كونية أو كاملة من المباديء. فينظر إلى كافة المباديء والطرق والمعايير المحاسبية المتنوعة لمختلف البلدان على أنها نظام محاسبي عالمي. وتتولد هذه الاختلافات بسبب التأثيرات الجغرافية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية المختلفة[4]».

وفيما يتعلق بمفهوم محاسبة الشركة الأم - الفرع الاجنبي أو المحاسبة عن الفروع الاجنبية فهو الاقدم من بين بقية المفاهيم ولكنه الاضيق في نطاقه. فهو يحصر المحاسبة الدولية ضمن حدود عملية توحيد حسابات الشركة الأم وفروعها وترجمة العملة الاجنبية إلى العملة المحلية. وأما تعريفها فهو:

«المحاسبة عن فروع الشركة: إن المفهوم الثالث الرئيس الذي يمكن تطبيقه على المحاسبة الدولية يتعلق بالممارسات المحاسبية للشركة الأم والفرع الاجنبي. وهناك

حاجة إلى الاشارة إلى بلد ما على وجه الخصوص أو بلد المقر في ظل هذا المفهوم لاجل ابلاغ مالي فعال. ويهتم المحاسب أساساً بترجمة وتعديل الكشوف المالية للفرع. فالعديد من المشاكل المحاسبية تظهر ومختلف المباديء المحاسبية يجب أن تتبع اعتماداً على أي بلد هو الذي يتم استخدام عملته لاغراض الترجمة والتعديل»[5].

إن ظهور النموذج التنظيري الرائد الجديد للمحاسبة الدولية قد وسع من الاطار لكي يتضمن الافكار الجديدة للمحاسبة الدولية. ونتيجة لذلك قدم Amen Khienan قائمة كاملة بمفاهيم ونظريات المحاسبة الدولية، فهي تتضمن الآتي:

1- نظرية كونية أو عالمية Universal or World theory.

2- نظرية متعددة الجنسية multinational theory.

3- نظرية مقارنة Comparative theory.

4- نظرية الصفقات الدولية international transactions Theory.

5- نظرية الترجمة/التحويل Translation[6].

وتعني هذه النظريات على التوالي:

1- مفهوم كوني/عالمي تم تطويره ورعايته من قبل الواقعيين/البراغماتيين الذين يؤمنون بأن الحلول الممكنة لمشاكل الابلاغ الداخلي (أي للبلدان فرادى) تقع ضمن التوحيد المحاسبي على نطاق العالم.

2- مفهوم متعددة الجنسية، يقترح هذا المفهوم كافة التنوعات في المباديء والمعايير والتطبيقات في كافة البلدان.

3- المفهوم المقارن، يتطلب هذا المفهوم تصنيف تحليلي للأنظمة المحاسبية الوطنية، وكما هو سائد في العلوم الاجتماعية الاخرى مثل الاقتصاد والسياسة والقانون.

4- مفهوم عالمي، ويتعلق هذا المفهوم بالمعلومات المحاسبية التي هناك حاجة لها في التجارة الدولية وقرارات الاستثمار الدولية.

5- مفهوم ترجمة، ويستخدم هذا المفهوم لوصف المحاسبة عن الشركات الأم والفروع الاجنبية[7].

إن كل واحدة من هذ ه النظريات توفر أساس ما لتطوير إطار نظري للمحاسبة الدولية. ومع أنه من الممكن تقديم حجج لصالح أرجحية نظرية واحدة على النظريات الاخرى، إلا أن النظريات الثلاث الاولى - كونية ومتعددة الجنسية ومقارنة - حصلت على اتباع ومؤيدين أفضل من الاثنتين الآخريين. فالجدل يتمحور بين اولئك الذين يجبذون التوحيد المؤدي إلى نظرية كونية، واولئك الذين يجبذون مختلف الانظمة المحاسبية الوطنية المؤدية إلى نظرية مقارنة.

3.16. مشاكل المحاسبة الدولية

International Accounting Problems

إن معظم المشاكل المحاسبية يمكن اعتبارها وبسهولة على أنها مشاكل محاسبة دولية، وهذا قد يفسر اعتبار المحاسبة الدولية على أنها حقل معرفة فرعي من المحاسبة. ولكن هناك، على أية حالة، بعض المسائل الملائمة للاعمال التجارية الدولية التي تخلق مشاكل محاسبية خاصة، التي بدورها تشكل حقل محاسبة دولية مقبول. ففي الحقيقة أن هذه المشاكل تجعل من المحاسبة الدولية مجال وظيفي جوهري للاعمال التجارية الدولية. ولقد تم تقسيمها بشكل واضح إلى عدة مجالات وكالتالي:

محاسبة القطاع الخاص Private Sector Accounting

1- التحليل المقارن.

أ- التطبيقات الوطنية للمحاسبة والابلاغ والتدقيق (المباديء والاجراءات والمعايير والافصاح).

ب- نظرية المحاسبة الوطنية (بما فيها الابعاد التاريخية).

2- السياسية على المستوى الدولي (النمطية).

3- المحاسبة عن العمليات متعددة الجنسية.

أ- المحاسبة المالية (ترجمة العملة، والدمج، والافصاح عن قطاع الاعمال، والمحاسبة عن التضخم، والافصاح والتدقيق).

ب- المحاسبة الادارية (قياسات التعرض للمخاطرة، وتحليل الاستثمار الاجنبي، ونظم المعلومات، واسعار التحويل، والرقابة وتقييم الاداء، والتدقيق العملياتي والابعاد السلوكية).

ج- الضريبة (عن العمليات الدولية في مختلف البلدان).

محاسبة القطاع العام Public Sector Accounting

1- تحليل مقارن للانظمة الوطنية (قياس الناتج القومي الاجمالي، وموازين المدفوعات، وميزان التجارة، واحصاءات التوظيف وغيرها).

2- المحاسبة عن المؤسسات الحكومية والمنظمات العامة غير الهادفة للربح (تتداخل هنا مع المحاسبة عن القطاع الخاص لأن بعض الاعمال مؤممة في بعض البلدان)[8].

إن معظم هذه المجالات، وبالاخص تلك التي تتعلق بمحاسبة القطاع الخاص، هي موضوعات لبحوث نظرية وميدانية. وأن المشاكل المحاسبية الدولية الاكثر أهمية هي تلك التي تقع ضمن سياسات المحاسبة الدولية المقارنة.

فتطبيقات الابلاغ المالي تختلف من بلد لآخر. والفروق الاكثر أهمية تقع ضمن المجالات التالية[9]:

1- أساس العرض، فيمكن اعداد الكشوف المالية في ضوء أي واحد من أسس التقويم التي تم دراستها وتحليلها في الفصول 12 و13 و14. فهناك فروق بين البلدان. فالطريقة السائدة في الولايات المتحدة الامريكية هي استخدام الكلفة أو السوق أيهما أقل، مع وجود خيار ادراج بيانات مالية مختارة معدلة على أساس التضخم ولخمس سنوات ولكن فقط كافصاح هامشي ملحق من قبل الشركات الكبيرة الحجم فقط.

2- تطبيقات الابلاغ الموحد: إن الاختلافات تتركز حول الحاجة لادخال الظروف المالية ونتائج العمليات للفروع بالكامل على نطاق العالم ضمن كشوفهم المالية الموحدة. إن الطريقة المهيمنة في الولايات المتحدة الامريكية هي ادخال الفروع الاجنبية عندما تكون مملوكة على أساس حصة الاغلبية، وتستبعد الفروع المملوكة على أساس حصة الاقلية، وبالإضافة إلى ذلك، فإن الاستنساب أو

التقدير الخاص، مسموح به عندما يتوقع للسيطرة أن تكون مؤقتة أو أن افصاح مفضل يعتبر اكثر ابلاغاً للمعلومات.

3- دمج الاعمال التجارية: إن الطريقتين الأكثر شيوعاً في الاستخدام هما:

أ- طريقة الشراء، حيث أن صافي موجودات الشركة المشتراه يتم إعادة تقويمها من قيمتها الدفترية فرادى إلى «القيمة العادلة» وأن الفرق بين القيمة العادلة والمبلغ المدفوع يعتبر محاسبياً كشهرة محل.

ب- طريقة تجميع المصالح المالية، حيث أن كل وحدتين (كيانيين) مستقلتين يتم دمجهما.

4- حصة الاقلية، هناك طريقتين بديلتين يتم استخدامها للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركة المستثمر فيها بأقل من 50%.

أ- طريقة حقوق الملكية (رأس المال) حيث أن حصة المستثمر في دخل الشركة المستثمر فيها تدرج ضمن دخل المستثمر ويتم أيضاً زيادة حساب استثمار بمقدار حصته في دخل الشركة المستثمر فيها ويخفض بمقدار مقسوم ارباح الشركة المستثمر فيها والمدفوع إلى المستثمر.

ب- طريقة الكلفة، وبموجب هذه لا يتأثر دخل المستثمر بدخل الشركة المستمثر فيها ويدرج المستثمر في حساباته أي توزيعات مستلمة للارباح وإنما يخفض به حساب الاستثمار.

إن الطريقتيين السائدتين في الولايات المتحدة الامريكية هما:

أ- طريقة حقوق الملكية في حالة تمتع حقوق الاقلية بتأثير جوهري.

ب- طريقة الكلفة عندما لا تتمتع حقوق الاقلية بتأثير جوهري.

5- تقويم الموجودات الثابتة. إن الطريقتين المستخدمين هما أما الكلفة التاريخية أو إعادة تقويم الكلفة التاريخية إلى شكل ما من القيمة العادلة. إن الطريقة المهيمنة في الولايات المتحدة الامريكية هي الكلفة التاريخية التي يحتسب عليها اهتلاك بالقسط الثابت. ولكن طريقة الاهتلاك المتسارع قد تستخدم لبعض الاغراض.

6- شهرة المحل: إن شهرة المحل الناتجة من استخدام طريقة الشراء عند دمج الاعمال التجارية يمكن أما أن ترسمل وبعد ذلك تطفأ على مدى حياتها النافعة أو تشطب في سنة حيازتها. إن الطريقة الاولى هي السائدة في الولايات المتحدة الأمريكية.

7- احتساب كلفة المخزون، تتضمن طرق احتساب كلفة المخزون كل من طريقة ما يدخل أولاً يخرج أولاً FIFO وطريقة ما يدخل آخراً يخرج أولاً LIFO وطريقة المعدل الموزون weighted average، إن كل هذه الطرق الثلاث مستخدمة في الولايات المتحدة الامريكية، بما فيها أيضاً التقويم بالكلفة أو السوق أيهما أقل.

8- سياسة الاحتياطيات المحتملة، يشير الاحتياطي إلى المبالغ المتجمعة الدائنة للمحاسبة عن حل نهائي لمواقف غير متأكد منها (أي حل لطواريء غير متأكد منها أو محتملة) ناجمة من ظروف الاعمال التجارية والشركة المعنية. إن الولايات المتحدة الامريكية تسمح بعمل الاحتياطيات أيضاً إذا ما ظهر حدث من المحتمل أن يؤدي إلى حصول مطلوب (التزام) وأن هذا المبلغ يمكن تقديره بدرجة معقولة.

9- ضرائب الدخل المؤجلة. إذا ما تمت معالجة الأثر الاقتصادي لصفقة ما بشكل مؤقت بأسلوب مختلف لاغراض ضريبية وأغراض دفترية (محاسبية) فإن ضريبة الدخل المؤجلة الناتجة يمكن المحاسبة عنها باحدى الطريقتين التاليتين.

أ- طريقة التأجيل، بموجب هذه الطريقة يتم اعتبار الفروق المؤقتة بين الدفاتر المحاسبية ومعدل الضريبة المستحقة على أساس معدل الضريبة القائم عند تثبيت الصفقة لاغراض ضريبية ويضاف إلى النتائج الفعلية لعمليات المنشأة.

ب- طريقة المطلوب، وبموجب هذه الطريقة يتم اعتبار الفروق مستحقة على أساس معدل الضريبة المتوقع استخدامه في التاريخ المتوقع لدفع الضريبة. وبالاضافة إلى ذلك، فإن معاملة الصفقات التي تؤدي إلى ضرائب الدخل المؤجلة يمكن أن تتم باحدى الطريقتين:

i- طريقة التوزيع الشاملة، حيث يتم ادراج كافة الفروق في عملية احتساب الضرائب المؤجلة.

ii- طريقة التوزيع الجزئي، حيث يتم استبعاد بعض الفروق التي لا يمكن ضمان (أو التأكد من) بديلها المعاكس بدرجة معقولة.

10- الافصاح عن برنامج التقاعد. إن التطبيقات تختلف بشكل هائل. فالولايات المتحدة الامريكية تعترف بأعلى أو أقل من مطلوب التقاعد الممول في كشف الميزانية وكذلك القيمة الحالية الاكتوارية للمنافع بالعلاقة مع الموجودات الثابتة التي تؤدي إلى الحصول على المنافع. وأما الكلفة السنوية فأنها تبنى على القيمة الحالية للمنافع الممتلكة حالياً.

11- كلف البحث والتطوير. إن التطبيقات مختلفة بين البلدان، فهي تتضمن:

أ- الرسملة ومن ثم الاطفاء.

ب- اعتبارها مصروف في تاريخ حدوثها.

إن الولايات المتحدة الامريكية تحبذ اعتبار كلف البحث والتطوير كمصاريف فوراً، وتقبل بالرسملة فقط لكلف تطوير بعض برامج الحاسوب.

12- ترجمة العملة الاجنبية، إن الطريقة المستخدمة تتضمن:

أ- طريقة المتداولة - غير المتداولة، حيث يتم تحويل عملة الموجودات والمطلوبات المتداولة باسعار الصرف الحالية، وأما الموجودات والمطلوبات غير المتداولة فيتم تحويل عملتها باسعار الصرف التاريخية.

ب- طريقة النقدية - غير النقدية، حيث يتم تحويل عملة الموجودات والمطلوبات النقدية باسعار الصرف الحالية وأما الموجودات والمطلوبات غير النقدية فيتم تحويل عملتها باسعار الصرف التاريخية.

ج- طريقة اسعار الصرف الحالية، حيث تم تحويل عملة كافة الموجودات والمطلوبات باسعار الصرف الحالية.

د- الطريقة الزمنية، حيث يتم تحويل عمله الحسابات المثبتة باسعار التبادل التاريخية باسعار الصرف التاريخية، بينما يتم تحويل عملة الحسابات

المثبتة باسعار الشراء أو البيع الحالية أو المستقبلية باسعار الصرف الحالية.

وفي الولايات المتحدة الامريكية يمكن تصنيف عمليات تحويل العملة ضمن مجموعتين:

المجموعة الأولى: حيث أن الدولار الامريكي هو العملة المستخدمة أو الموظفة وفي هذه الحالة يتم استخدام الطريقة الزمنية، وبالتالي يتم ادراج مكاسب وخسائر تحويل العملة في كشف الدخل على أنها بند غير تشغيلي. وأما المجموعة الثانية حيث أن العملة الاجنبية هي العملة الموظفة أو المستخدمة، وفي هذه الحالة يتم استخدام الطريقة الحالية وأما مكاسب وخسائر تحويل العملة فهي تندرج في حساب حملة الاسهم (أو رأسمال حملة الاسهم) في كشف الميزانية على أنها تعديل تحويل.

13- عقود الايجار الطويلة الأجل إن الطرق المستخدمة هي:

أ- أما الرسملة وبعد ذلك الاطفاء.

ب- أو اعتبارها كمصروف.

وتحبذ الولايات المتحدة والامريكية الرسملة في ظل المعايير التالية:

أ- إن الملكية تنقل إلى المستأجر في نهاية فترة عقد الأيجار.

ب- إن عقد الايجار يتضمن خيار التفاوض بأمكانية الشراء.

ج- إن فترة عقد الايجار هي على الاقل 75% من العمر الاقتصادي المتوقع للموجود المؤجر.

د- القيمة الحالية للدفعات المستقبلية عن الاستئجار هي 90% أو اكثر من القيمة المنصفة للموجود المستأجر.

4.16. العوامل المحددة للفروق الوطنية في المحاسبة الدولية

Determinants of National Differences in International Accounting

إن الفروق في المحاسبة الدولية والمحاسبة عن الفروع الاجنبية الناتجة أساساً من الفروق في بيئة الاعمال التجارية من بلد لآخر تعكس مشاكل بحاجة إلى حل. ويحدد Mueller أربعة عناصر للاختلاف بين البلدان:

- حالة التطور الاقتصادي. تختلف الاقتصاديات الوطنية في ضوء مدى تطورها وطبيعتها بين البلدان النامية والمتطورة.
- درجة تعقيد الاعمال التجارية. تختلف الاقتصاديات الوطنية في ضوء المعرفة التقنية والصناعية مما ينعكس ذلك على احتياجات مؤسسات الاعمال التجارية وكذلك مخرجات هذه المؤسسات.
- نسبية المعتقدات السياسية. تختلف الاقتصاديات الوطنية على أساس الانظمة السياسية بين قطب يميل إلى الاقتصاد الموجه كلياً وقطب يميل إلى اقتصاد السوق كلياً.
- الاعتماد على نظام قانوني معين: تختلف الاقتصاديات الوطنية في ضوء الانظمة التشريعية الداعمة. فبعض البلدان قد يعتمد على القانون العام -com mon أو يعتمد على القانون التشريعي code-law system. فعلى سبيل المثال، لدى بعض البلدان تشريعات لاغراض الحماية وقوانين ضد التجارة غير النزيهة والاحتكارات[10].

إن هذه الفروق في البيئة التجارية تتسبب في فروق في التطبيقات المحاسبية للشركات متعددة الجنسية وتؤدي إلى ظاهرة «العنقودية» Clustering في مباديء المحاسبة المالية. فعلى سبيل المثال، يوظف Mueller العناصر الاربع في اعلاه لاجل التمييز بين عشرة مجموعات كبيئات تجارية:

- الولايات المتحدة الامريكية/كندا/هولندا هناك نجد الحد الأدنى من التشريع التجاري وقوانين الشركات. الصناعية تماماً متطورة. العملات مستقرة نسبياً. إتجاه قوي نحو الخلق الابداع التجاري. هناك العديد من الشركات في هذه البلدان تمثل مقرات رئيسة لمصالح (شركات) تجارية منتشرة على نطاق العالم.
- الكومنولث البريطاني عدا كندا: توجد قوانين شركات متشابهة في كافة بلدان الكومنولث، وتعكس الاجراءات الادارية والترتيب الاجتماعي روابط قوية مع البلد الأم (يقصد بها بريطانيا). وهناك علاقات متداخلة بين العملات من خلال ما يطلق عليه بترتيب مجموعة الباوند الاسترليني Sterling Block. إن الاعمال التجارية متطورة تماماً ولكنها عادة تكون تقليدية.

- المانيا/اليابان: وجود نمو اقتصادي سريع منذ الحرب العالمية الثانية. إن التأثيرات النابعة من مختلف العمليات العسكرية والادارية للولايات المتحدة الامريكية ادت إلى تقليد العديد من اوجه التطبيقات الامريكية على نطاق واسع، عادة من خلال تطعيم واسع، مختلف التقاليد والعادات المحلية بالممارسات الامريكية، إن طبقة جديدة من الاداريين المحترفين للعمل التجاري أصبحت واضحة للعيان، وجود استقرار سياسي واجتماعي نسبي وكذلك عملة مستقرة.
- القارة الاوروبية (عدا المانيا، وهولندا والدول الاسنكدنافية) العمل التجاري الخاص يفتقر إلى دعم حكومي جوهري. ليس من الضروري للمكلية الخاصة وحافز الربح أن يكونا جوهر الاتجاه الاقتصادي والتجاري. وجود بعض من التخطيط الوطني للاقتصاد. إن التنقل من أقصى اليسار إلى أقصى اليمين وبالعكس يعكس سمة تاريخية قديمة في بيئة هذه البلدان. هناك احتياطات محدودة من الموارد الاقتصادية.
- الدول الأسكندنافية لدينا هنا بلدان متقدمة ولكنها تتسم ببطء نسب النمو الاقتصادي والتجاري. تميل الحكومات نحو التشريع الاجتماعي. فقوانين الشركات تنظم اعمال الشركات. إن الاستقرار النسبي في عدد السكان هو القاعدة. العملات تماماً مستقرة. إن العديد من الابداعات والابتكارات (وبالاخص في السلع الاستهلاكية) منبعها الدول الأسكندنافية. إن السمات الشخصية ووجهات النظر الشخصية متشابهة تماماً في الدول الاسكندنافية الخمس.
- المكسيك التحول نحو الاعتماد على القطاع الخاص أصبحت واضحة، ولكن ما زال هناك حضور جوهري للحكومة في الاعمال التجارية. لدى الجمهور العام ميل كبير نحو مستويات معيشة عالية.
- أمريكا الجنوبية: هناك حالات عديدة من عدم التطور الاقتصادي، مصاحبة لعدم التطور في الحياة الاجتماعية والتعليم. إن قاعدة الاعمال التجارية محدودة. إن الاهتمامات الزراعية والعسكرية عادة قوية وتهيمن على الحكومة. هناك اعتماد واسع النطاق على الصادرات/الاستيرادات التجارية، والعملات ليست قوية. السكان يتزايدون بنسب عالية.

- البلدان النامية للشرقين الأدنى والأقصى. إن مفاهيم واخلاقيات التجارة هي أساساً غربية الجذور. وعموماً تتضارب هذه المفاهيم والاخلاقيات مع الثقافات الشرقية الأساسية. إن الاعمال التجارية في بلدان الشرق النامية تعني أساساً التجارة فقط. هناك عدم نمو حاد على كافة المستويات مصاحب باعداد هائلة من السكان. إن المسارح السياسية والعملات غالباً لا تقف على أرضية قوية وتعاني من الهزات المستمرة. ومن المستحيل عموماً تحقيق تطور اقتصادي ملموس بدون المساعدة الجوهرية من البلدان المتطورة صناعياً. البلدان المصدرة للنفط OPEC حققت نمو سريعاً منذ عام 1973.
- افريقيا (عدا جنوب افريقيا) ما تزال معظم القارة الافريقية في المراحل الاولية من الحضارة المستقلة وبالتالي هناك القليل من البيئة التجارية المحلية قائمة حالياً. وجود موارد طبيعية وبشرية كبيرة. من المحتمل للاعمال التجارية أن تأخذ دوراً ومسؤولية رئيسين في تطوير الشعوب الافريقية.
- البلدان الشيوعية: إن السيطرة التامة من قبل الحكومات المركزية تضع كافة هذه البلدان في مجموعة تمثلها[11].

من المرجح لهذه المجموعات أن تؤثر على تطور المحاسبة وصياغة المباديء المحاسبية وتفسر التنوع في الطرق المستخدمة من بلد لآخر. في الحقيقة تتضمن ادبيات التنوع المحاسبي العديد من المحاولات لتصنيف النماذج المحاسبية في عالم المحاسبة في مختلف «مناطق التأثير المحاسبي» التاريخية. إن التفسير السليم لمختلف مجالات التنوع في المحاسبة هو أن الاهداف والمعايير والسياسات والطرق والاجراءات الفنية المحاسبية تنبع من العناصر البيئية في كل بلد. فإذا ما كانت هذه العناصر البيئية مختلفة بشكل هائل بين البلدان، فمن المتوقع تماماً أن تكون المفاهيم والممارسات المحاسبية الرئيسة قيد الاستخدام مختلفة أيضاً في مختلف البلدان. فمن المقبول عموماً في المحاسبة الدولية أن تعكس الاهداف والمعايير والسياسات والطرق والاجراءات المحاسبية بيئة خاصة لوضع المعايير المحاسبية. إن الظروف البيئية التي من المحتمل أن تؤثر على تحديد المعايير المحاسبية تتضمن الآتية:

ا - النسبية الثقافية، إذ أن المفاهيم المحاسبية في أي بلد هي فريدة من نوعها كما هو الحال مع السمات الثقافية [12].

2- النسبية اللغوية، إذ أن المحاسبة كلغة في ضوء سماتها المعجمية والنحوية تؤثر على السلوك اللغوي وغير اللغوي للمستخدمين[13].

3- النسبية السياسية والمدنية، إذ أن المفاهيم المحاسبية في أي بلد مبنية على البيئة السياسية والمدنية لبلد معلين.

4- النسبية الاقتصادية والسكانية، إذ أن المفاهيم المحاسبية في أي بلد مبنية على البيئة السياسية والسكانية في بلد معين.

5- النسبية التشريعية والضريبية، إذ أن المفاهيم المحاسبية في أي بلد مبنية على القاعدة القانونية والضريبية لبلد معين[14].

5.16. توافق المعايير المحاسبية

Harmonization of Accounting Standards

1.5.16. طبيعة توافق المعايير المحاسبية

The Nature of Harmonization of Accounting Standards

منذ زمن طويل تم بشكل خاطيء اقتران التوافق مع النمطية التامة فهو في حقيقته يختلف عن النمطية.

فيعرض لنا Wilson التمييز التالي: «إن مصطلح التوافق، كنقيض للنمطية، يعني تسوية لوجهات نظر مختلفة فهذا مدخل عملي وتوفيقي على نطاق اكبر مما هو عليه الحال مع النمطية، وبالاخص عندما تعني النمطية بأن اجراءات بلد يجب أن تطبق من قبل كافة البلدان الاخرى. فلقد أصبح التوافق مسألة توصيل أفضل للمعلومات في شكل يمكن تفسيره وفهمه عالمياً»[15].

إن تعريف التوافق هنا هو اكثر واقعية ويتمتع بأحتمالية اكبر للقبول مقارنة بالنمطية. فلكل بلد مضيف مجموعة من القواعد والاحكام والفلسفات والاهداف الخاصة على المستوى الوطني، وهذه تهدف إلى حماية الموارد الوطنية أو السيطرة عليها. إن هذا الوجه من الوطنية يؤدي إلى قواعد وقياسات خاصة تؤثر في نهاية المطاف في النظام المحاسبي للبلد. إن التوافق يعترف بهذه الخصوصيات الوطنية ويسعى إلى ايجاد تسوية مع أهداف البلدان الاخرى كخطوة أولى. وأما الخطوة

الثانية فهي تصحيح أو الغاء بعض من هذه العوائق لكي يتم تحقيق درجة مقبولة من التوافق.

2.5.16. مزايا /افضليات التوافق Merits of Harmonization

هناك العديد من المنافع للتوافق:

أولاً، بالنسبة لمعظم البلدان، ليس هناك معايير محاسبية وتدقيقية مصنفة بشكل سليم. إن المعايير المقبولة عالمياً سوف تلغي فقط كلفة التهيئة الأولية لهذه البلدان وإنما ستسمح لهم بأن يصبحوا فوراً جزءاً من حالة المعايير المحاسبية المقبولة دولياً. إن بعض من هذا العمل قد تم انجازه بالفعل من قبل شركات المحاسبة الرئيسة عند قيامها بالممارسات العالمية، فعلى سبيل المثال، يذكر Macrea الآتي:

«إن كل واحدة من هذه الاشكال، بالطبع، هي قادرة فقط على وضع وفرض تطبيق المعايير لمنظمتها، ولكن مجتمعة، يمكنها أن تحدد المعايير المتبعة في الجزء الاكبر من ممارسات التدقيق العالمية»[16].

ثانياً، إن العولمة المتزايدة للاقتصاديات العالمية والاعتماد المتبادل المتزايد للشعوب في تدفق التجارة والاستثمار العالميين تمثل حجة منطقية رئيسة لشكل ما من معايير المحاسبة والتدقيق المقبولة عالمياً. إن عولمة من هذا النوع ستسهل من الصفقات العالمية وقرارات التسعير وتوزيع الموارد عالمياً، وقد تجعل من أسواق المال العالمية اكثر كفاءة.

ثالثاً، إن حاجة الشركات للحصول على رأسمال خارجي، في ظل عدم كفاية الارباح المحتجزة لتمويل المشروعات، وتوفر، من جانب آخر، القروض الاجنبية، قد ادى إلى تزايد الحاجة إلى التوافق المحاسبي. ففي الحقيقة، يميل مجهزو رأس المال، هنا وفي الخارج، إلى الاعتماد على التقارير المالية لصنع أفضل القرارات المتعلقة بالاقراض والاستثمار. ويميلون أيضاً باظهار رغبة بتفضيل ابلاغ مقارن.

3.5.16. محددات /قيود التوافق Limits to Harmonization

يبدو بأن الاتجاهات الحالية تشير إلى أن هناك فرصة ضئيلة دائماً لتحقيق التوافق الدولي. فغالباً ما تقدم الحجج التالية لتبرير هذا الموقف المتشائم:

أولاً، إن تحصيل الضرائب في كافة بلدان العالم يشكل أحد المصادر الاكثر أهمية في الطلب على خدمات المحاسبة. ولأن نظم تحصيل الضريبة تختلف عالمياً، فمن السهولة التوقع بأنها ستؤدي إلى التنوع في المباديء والنظم المحاسبية عالمياً. فيذكر Seidler الآتي:

«لأن نظم تحصيل الضريبة تختلف بشكل هائل بين البلدان، وحيث أن الحكومات تبدي ميل ضعيف باتجاه الرغبة نحو توافق نظم الضريبة (ما عدا حالة تحصيل مبالغ كبيرة من الشركات متعددة الجنسية، فهناك منطق ضعيف بأن هذا العائق أمام التوافق المحاسبي الدولي سوف يختفي»[17].

ثانياً، من المعروف عن المباديء المحاسبية بأنها في بعض الاحيان تصاغ لتحقيق إما أهداف سياسية أو اقتصادية منسجمة أو متناغمة مع النظام الاقتصادي أو السياسي المعتنق في بلد ما. وبما أن هناك قليل من الأمل في تحقيق نظام سياسي أو اقتصادي واحد على نطاق العالم، فيمكن التوقع بأن الاختلافات في النظم السياسية أو الاقتصادية سوف تستمر كعائق أمام التوافق المحاسبي الدولي.

ثالثاً، إن بعض العوائق أمام التوافق العالمي قد تسببت من قبل المحاسبين أنفسهم من خلال التشدد في متطلبات الترخيص الوطنية. وكمثال متطرف عن ذلك هو ما حدث في العام 1976، حيث طلبت مهنة المحاسبة الفرنسية من المحاسبين الاجانب الممارسين في فرنسا أن يؤدوا امتحانات شفوية. ونتيجة للتجربة الفرنسية، أصبحت منظمة السوق الاوروبية المشتركة معنية بمؤهلات المدققين. فالمقترح الاولي للتوجيه الثامن أوجد قيود على امكانية قيام المحاسبين الاجانب بالممارسة في البلدان الاعضاء لمنظمة السوق الاوروبية المشتركة لاحظ العبارات التالية في مقترح التوجيه الثامن:

«إن الشركاء والاعضاء والافراد المسؤولين عن إدارة وتوجيه أو إشراف لشركات أو جمعيات مهنية من هذا النوع التي لا تنفذ شخصياً التوجيه (أي المحاسبين المؤهلين من غير بلدان الـ EEC) سوف لن يكون له أي تأثير على التدقيق التشريعي المنجز في ظل رعاية مثل هذه الشركات والجمعيات المهنية المرخصة».

وعلى وجه الخصوص فإن القانون سيضمن:

- بأن الاشخاص المذكورين في اعلاه سوف لن يساهموا في تعيين أو ابعاد المدققين وبأنهم سوف لن يقوموا باصدار أي تعليمات إلى المدققين بشأن انجاز التدقيق.
- بأن تتم المحافظة على سرية تقارير التدقيق التي انجزها المدقق وكافة الوثائق ذات العلاقة بالتدقيق وأن يحتفظ بها بعيداً عن اطلاع الاشخاص المذكورين في اعلاه.

6.16. الاطراف المعنية بالتوافق

Actors Involved on Harmonization

مهما كان نوع الاستراتيجية المختارة لوضع المعايير المحاسبية من قبل البلدان النامية، فهذه البلدان لا تستطيع الهروب من حقيقة الدفع المستمر باتجاه التوافق الدولي. فيمكنهم إما أن يتعلموا منها أن يصبحوا شريك شرعي اعتماداً على الاستراتيجية المختارة.

1.6.16. مجموعة الدراسة الدولية للمحاسبين

Accountants International Study Group (AISG)

تم تشكيل AISG كمجموعة من ثلاثة بلدان لدراسة متطلبات وتطبيقات المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة وكندا. إن صلاحيات وحدود عمل AISG وضعت بالشكل التالي:

«القيام بدراسات مقارنة تتعلق بالفكر والتطبيق المحاسبيين في البلدان المشاركة، وانجاز التقارير من وقت لآخر، التي بعد حصولها على الموافقة المسبقة للمعاهد الداعمة توزع على اعضاء هذه المعاهد».

وقبل توقفها عن العمل أنجزت وأصدرت IASG عشرين دراسة وكما هي معروضة في الجدول 1.16 في ادناه

الجدول رقم 1.16 : الدراسات التي قامت بها مجموعة المحاسبين للدراسات الدولية

1- المداخل المحاسبية والتدقيقية للمخزون في ثلاثة بلدان (1968)

Accounting and Auditing Approaches to Inventories in Three Nations (1968)

2- معايير الابلاغ للمدقق المستقل في ثلاثة بلدان (1969)

The Independent Auditor's Reporting Standards (1969)

3- استخدام عمل وتقرير مدقق آخر (1970)

Using Work and Report of Another Auditor (1970)

4- المحاسبة عن ضرائب دخل الشركة المساهمة (1971)

Accounting for Corporate Income Tax (1971)

5- الابلاغ من قبل الشركة متنوعة الاعمال التجارية (1972)

Reportoing by Diversified Companies (1972)

6- الكشوف المالية الموحدة (1972)(1973)

Consolidated Fianacial Statements

7- كشف الأموال (1973)

The Funds Statement

8- الاهمية النسبية في المحاسبة (1974)

Materiality in Accounting (1974)

9- البنود غير العادية، والتعديلات عن الفترة السابقة والتغيرات في المباديء المحاسبية (1974)

Extraordinary Items, Prior Perioal Adjustments, and Changes in Accounting Principles (1974)

10- تنبؤات الربح المنشورة (1975)

Published Profit Forecasts (1975)

11- ملخص مقارن للمصطلحات المحاسبية في كندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الامريكية (1975)

Comparative Glossary of Accounting Terms in Canada, United Kingdom and the United States (1975)

12- المحاسبة عن شهرة المحل (1975)

Accounting for Goodwill (1975)

13- الابلاغ المالي المرحلي (1975)

Interim Financial Reporting (1975)

14- الابلاغ المالي الدولي (1976)

International Financial Reporting

15- مشاكل الكيان المستمر (1976)

Going Concern Problems (1976)

16- لجان التدقيق (1976)

Audit Committees (1976)

17- استقلالية المدققين (1977)

Independence of Auditor

18- المحاسبة عن كلف برامج التقاعد (1977)

Accounting for Pension Costs (1977)

19- الصفقات مع الافراد ذوي العلاقة (بالمنشأة) (1978)

Related Party Transactions

20- الاعتراف بالايرادات (1978)

Revenue Recognition (1978)

2.6.16. لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبة

International Federation of Accounting Committee (IFAC)

هناك العديد من المنظمات الدولية سبقت في ظهورها IFAC:

أولاً، إن الكونغكرس العالمي للمحاسبين International Congress of Accountants (ICA) تم تأسيسه في عام 1904 في ضوء هدف عام ألا وهو زيادة تفاعل أو تبادل الافكار بين المحاسبين في مختلف البلدان.

ثانياً، في عام 1972 شكل ICA لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة International Coordination Committee for the Accounting Profession (IC-

CAP) بهدف اجراء دراسات خاصة حول اخلاق وتعليم وتدريب مهنة المحاسبة ودراسات حول هيكل المنظمات المحاسبية الاقليمية.

ثالثاً، في عام 1976 تم حل ICCAP لكي يعاد تشكيلها بأسم لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبة IFAC. إن أفضل تعبير عن أهداف IFAC هو برنامج الأثنتي عشر نقطة الذي يوجه جهودها نحو:

1- تطوير كشوف تخدم كأدلة عمل لممارسات التدقيق الدولية.

2- تحديد الحد الادنى من اخلاقيات العمل المهني في شكل دليل الاخلاق الذي من المؤمل أن يلتزم بها اعضاء الهيئات والمنظمات المحاسبية الذي يمكن إعادة تنقيحه مستقبلاً كلما كان ذلك مناسباً.

3- تحديد متطلبات وتطوير برامج للتعليم والتدريب المهني للمحاسبين.

4- تقييم وتطوير ودراسة الادارة المالية واجراءات وطرق المحاسبة الادارية الاخرى.

5- تجميع وتحليل ودراسة ونشر المعلومات عن إدارة إجراءات وتطبيقات المحاسبة العامة (أي المحاسبة التي تتم ممارستها من قبل مختلف المحاسبين في مختلف المنشآت، لمساعدة المحاسبين المطبقين في تنفيذ المهام والاجراءات المحاسبية باسلوب اكثر فاعلية.

6- الشروع بدراسات اخرى ذات قيمة للمحاسبين. فمن الممكن، مثلاً، دراسة المسؤولية القانونية للمدققين.

7- تعزيز وانعاش علاقات وثيقة مع مستخدمي الكشوف المالية، بما فيهم اولئك الذين يعدون الكشوف، والاتحادات التجارية والمعاهد المالية وقطاع الصناعة والحكومة وآخرين.

8- المحافظة على علاقات وثيقة مع الهيئات والمؤسسات الاقليمية، واكتشاف امكانية انشاء أو تأسيس مؤسسات إقليمية اخرى، وكذلك مساعدتهم في التنظيم والتطوير الذي يقومون به، كلما كان ذلك مناسباً. وكذلك تحديد وانجاز المشروعات الملائمة للهيئات الاقليمية القائمة.

9- إقامة اتصالات مستمرة بين اعضاء IFAC ومع المنظمات ذات العلاقة والمعنية بالمحاسبة والتدقيق من خلال النشرات الاخبارية.

10- تنظيم وترويج تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية، والنشرات المهنية والادبيات الاخرى التي تصدرها الهيئات الاخرى.

11- تنظيم وإدارة المؤتمر العالمي للمحاسبين International Congress Accountants كل خمس سنوات.

12- السعي نحو التوسع في عضوية IFAC[18].

وفي عام 1984 بلغ عدد اعضاء IFAC 85 مؤسسة محاسبية مهنية في 63 بلد. إن الهيئات والمؤسسات الحاكمة لـ IFAC تتكون من مجلس يتكون من ممثل معين من كل بلد عضو في IFAC ومجلس يتكون من 15 ممثل من الهيئات المنتمية في IFAC ومن 15 بلد. إن برنامج عمل FAC تضعه اللجان السبع التالية: التعليم، الاخلاقيات، الممارسات التدقيقية العالمية، المجالس العالمية، المحاسبة الادارية، التخطيط، المنظمات الاقليمية. وتعتبر لجنة الممارسات التدقيقية العالمية International Auditing Practices Committee (IAPC) التابعة لـ IFAC الاكثر نشاطاً وأهمية من بين اللجان الاخرى.

3.6.16. اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية

International Accounting Standards Committee (IASC)

تم تأسيس IASC في عام 1973 لتحقيق الاهداف التالية المندرجة في دستورها (نظامها) الداخلي:

1- صياغة ونشر، لاجل الصالح العام، معايير محاسبية يتم تطبيقها عند عرض الكشوف المالية وترويج قبولها ومتابعة تطبيقها على انطاق العالم.

2- العمل بشكل عام بإتجاه تحسين وتوافق التعليمات والمعايير والاجراءات المحاسبية ذات العلاقة بعرض الكشوف المالية[19].

إن ما ذكر في اعلاه يمكن أن يترجم على أنه هدف لتطوير مدخل عالمي عام لوضع المعايير المحاسبية غايته تحقيق توافق وتحسين المباديء المحاسبية، على نطاق العالم، والمستخدمة في اعداد الكشوف المالية خدمة للصالح العام.

لدى IASC هيكل عمليات أو هيكل تفعيل الاجراءات المتعلقة بعملها يتكون من مجلس IASC، والمجموعة الاستشارية ومختلف لجان التوجيه. وأما اجراءاتها بشأن اوراق العمل والتعليقات عليها، فهي كالآتي:

1- بعد إجراء المناقشة، يختار مجلس IASC موضوعاً يعتقد بأنه يحتاج إلى معيار محاسبي دولي، ويوكل المهمة بعد ذلك إلى احدى لجان التوجيه. ويتم توجيه الدعوة لكافة الهيئات والمنظمات الاعضاء في IASC أن يرسلوا آراءهم وتعليقاتهم على موضوع المعيار لغرض دراستها وتحليلها.

2- تقوم لجنة التوجيه وبدعم ومساعدة من قبل سكرتارية IASC بدراسة الملاحظات والتعقيبات الواردة واعداد خطوط عامة ذات علاقة بموضوع معيار معين، وهذه كلها ترسل إلى مجلس IASC.

3- تستلم لجنة التوجيه ملاحظات مجلس IASC وفي ضوء ذلك تقوم باعداد صيغة مقترح اولي بشأن المعيار قيد الدراسة.

4- بعد دراسة ما ورد في 3 في اعلاه من قبل مجلس IASC يتم توزيع صيغة المقترح الاولي على كافة الهيئات والمنظمات الاعضاء في IASC لابداء الملاحظات.

5- تقوم لجنة التوجية باعداد صيغة مقترح اولي منقحة، وبعد موافقة ثلثي اعضاء مجلس IASC على الأقل يتم نشرها كورقة عمل. ويتم الطلب من كافة الاطراف ذات العلاقة أن ترسل تعقيباتها أو ملاحظاتها.

6- في كل مرحلة من مراحل المقترح الاولي وورقة العمل ترجع المنظمات والهيئات الاعضاء في IASC إلى لجان البحوث المحاسبية المناسبة في هذه الهيئات والمنظمات لمساعدتها وارشادها عند ابداء الملاحظات والتعقيبات.

7- في نهاية فترة العرض على كافة المنظمات والهيئات (عادة ستة أشهر) يتم تسليم الملاحظات والتعقيبات إلى IASC إذ تتم دراستها بعد ذلك من قبل لجنة التوجيه المسؤولة عن مشروع المعيار.

8- بعد ذلك تقوم لجنة التوجيه بتسليم ورقة عمل منقحة إلى مجلس IASC للمصادقة عليها كمعيار محاسبي دولي.

9- إن إصدار معيار يتطلب مصادقة ثلاثة ارباع اعضاء مجلس IASC على الاقل، وإذا ما حصلت هذه الموافقة ترسل نسخة من المعيار إلى كافة المنظمات والهيئات الاعضاء في IASC لغرض الترجمة والنشر[20].

ولغاية عام 1990 أنجزت IASC المعايير التالية:

1- معيار المحاسبة الدولي 1: الافصاح عن السياسات المحاسبية (1975).

2- معيار المحاسبة الدولي 2: تقويم وعرض المخزون في ضوء نظام الكلفة التاريخية (1975).

3- معيار المحاسبة الدولي 3: الكشوف المالية الموحدة (1976).

4- معيار المحاسبة الدولي 4: المحاسبة عن الاهتلاك (الاندثار) (1976).

5- معيار المحاسبة الدولي 5: المعلومات التي يفصح عنها في الكشوف المالية (1976).

6- معيار المحاسبة الدولي 6: الاستجابات المحاسبية للاسعار المتغيرة (1976)

7- معيار المحاسبة الدولي 7: كشف التغيرات في الموقف المالي (1977)

8- معيار المحاسبة الدولي 8: البنود غير العادية وبنود الفترة السابقة والتغيرات في السياسات المحاسبية (1978)

9- معيار المحاسبة الدولي 9: المحاسبة عن نشاطات البحث والتطوير (1978)

10- معيار المحاسبة الدولي 10: الاحداث المحتملة والاحداث التي تظهر بعد تاريخ كشف الميزانية (1978)

11- معيار المحاسبة الدولي 11: المحاسبة عن عقود المقاولات (1979)

12- معيار المحاسبة الدولي 12: المحاسبة عن ضرائب الدخل (1979)

13- معيار المحاسبة الدولي 13: عرض الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة (1979)

14- معيار المحاسبة الدولي 14 : إعداد المعلومات المالية على أساس قطاعات الاعمال (1981)

15- معيار المحاسبة الدولي 15 : المعلومات الممثلة لتأثيرات الاسعار المتغيرة (1981)

16- معيار المحاسبة الدولي 16 : المحاسبة عن الأرض والمباني والمكائن والآلات والمعدات (1982)

17- معيار المحاسبة الدولي 17 : المحاسبة عن عقود الايجار الطويلة الامد (1982)

18- معيار المحاسبة الدولي 18 : الاعتراف بالايراد (1983)

19- معيار المحاسبة الدولي 19 : المحاسبة عن المنافع التقاعدية في الكشوف المالية لارباب العمل (1983)

20- معيار المحاسبة الدولي 20: المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدة الحكومية (1983)

21- معيار المحاسبة الدولي 21: المحاسبة عن تأثيرات التغيرات في معدلات صرف العملات (1983)

22- معيار المحاسبة الدولي 22 : المحاسبة عن دمج الشركات (1983)

23- معيار المحاسبة الدولي 23 : رسملة كلف الاقتراض (1984)

24- معيار المحاسبة الدولي 24: الافصاح عن الصفقات مع الاطراف ذات العلاقة (1984)

25- معيار المحاسبة الدولي 25 : المحاسبة عن الاستثمارات (1985)

26- معيار المحاسبة الدولي 26: المحاسبة والابلاغ عن خطط المنافع التقاعدية (1987)

ومن الطبيعي أن يعتمد نجاح محاولات IASC على قبول المعايير من قبل البلدان الاعضاء والاعتراف والدعم الدوليين. إن عدم التجاوب مع المعايير الدولية يرجح إلى الاسباب التالية:

«إن بعض البلدان تأخذ بوجهة النظر القائلة بأنها لا تستطيع طلب التجاوب محلياً مع المعايير الدولية ما لم تقتنع هذه البلدان بأن المعايير مقبولة عالمياً. والبعض الآخر يرى بأن التشريعات المحلية تمثل عائق لتطبيق المعايير الدولية. فبعض المنظمات المحاسبية ليست لديها سلطة التأديب (أو الزامية) على اعضاءها، وبالتالي لا تستطيع فرض التجاوب سواء مع المعايير الوطنية أو الدولية. وبعض البلدان الاخرى لم تتغلب لحد الآن مع مقارنة وطنية عنيدة من قبل المجتمع التجاري»[21].

وإلى جانب هذه العوائق، هناك الدليل القاطع والمؤكد بأن محاولات IASC باتجاه التوافق لا تحظى باهتمام متساو من قبل كافة اعضاءها. ويلخص Douglas الموقف بالشكل التالي:

«بعض المنظمات المحاسبية أبلغت اعضاءها بأنها ستعطي المعايير المحاسبية الدولية نفس المكانة الممنوحة للمعايير المحلية. فكل معيار محاسبي دولي IAS يصاحب بتفسير للعلاقة بين المعايير الدولية وأي معيار محلي يعالج نفس الموضوع.

بعض المنظمات والهيئات المحاسبية اصدرت بيانات تعلن فيها دعمها بقبول المعايير وتشجيع اعضاءها أن يقبلوها بقوة. وبعض هذه المنظمات والهيئات تشير إلى المدى الذي يختلف فيه معيار دولي عن المعيار المحلي ذات العلاقة، وعادة تقوم هذه الدراسة بدراسة، أو تشجع الجهد المناسب بدراسة، أساس المعيار المحلي بهدف الغاء أي فروق.

ولكن هناك بعض البلدان الاعضاء التي لم تصدر لحد الآن أي بيان رسمي حول وضع أو حالة معايير المحاسبة الدولية لاعضاء مهنة المحاسبة»[22].

ولكن هناك دليل على تزايد التجاوب والدعم الوطني لاصدارات IASC وهذا يتجلى في رسالة كتبت في تشرين الثاني/نوفمبر من العام 1980 من قبل اعضاء الهيئات في كندا موجهة إلى 300 شركة كبرى مسجلة في بورصة تورنتو للاوراق المالية مطالبة أياهم بادراج إشارة مثل:

«يتم إعداد الكشوف المالية المرفقة بالاستناد إلى المباديء المحاسبية المقبولة عموماً في كندا وتتوافق من كافة الاوجه المهمة مع المعايير المحاسبية الدولية»[23].

في الحقيقة، إن نجاح IASC يعتمد على الجهود الافضل من قبل المنظمات المهنية المحلية لضمان تجاوب الكشوف المالية المنشورة في بلدانها مع المعايير المحاسبية الدولية في كافة الاوجه المهمة.

وأما الدليل الثاني فهو الذي تم توفيره من قبل شركة التمويل الدولية المساهمة International Finance Corporation (IFC)، وهي مؤسسة استثمارية تم تأسيسها من قبل الحكومات الاعضاء لتعزيز وتحسين التطوير والتنمية الاقتصادية من خلال تشجيع نمو المشروع الانتاجي الخاص في البلدان النامية الاعضاء. إن احدث نشرة لـIFC والمعنونة متطلبات الابلاغ المالي (المشروعات الصناعية والتجارية) تتضمن البيان التالي:

«تعترف IFC بأن السياسات المحاسبية تختلف من بلد لآخر. وهذا قد يؤدي بـ IFC أن تستلم كشوفات مالية مبنية على سياسات محاسبية مختلفة. وعليه فمن المهم أن يندرج ضمن الكشوف المالية ملخص بالسياسات المحاسبية المطبقة كملاحظة اولى عن الكشوف المالية وكأنه التزام، بشكل عام، بالمعايير المحاسبية والتدقيقية المقبولة عموماً. وعند اتخاذ قرار بشأن السياسات المحاسبية فيجب أن تتم الاشارة إلى المعايير المحاسبية الصادرة من قبل اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية (IASC) متى ما كان ذلك ممكناً وعملياً. فأ IASC تقوم بصياغة ونشر المعايير الاساسية لكي يؤخذ بها (تطبق) عند عرض الحسابات والكشوف المالية المدققة».

4.6.16. منظمة الامم المتحدة United Nations (UN)

أصبحت منظمة الامم المتحدة مهمته بالمحاسبة والحاجة إلى ابلاغ مالي محسن ومطور للشركات المساهمة عندما تم تشكيل «مجموعة الاشخاص البارزين» لدراسة تأثير الشركات متعددة الجنسية التي تجبذ صياغة نظام مقارن عالمي للمحاسبة والابلاغ. وأوصت اللجنة أيضاً بتشكيل مجموعة الخبراء لمعايير المحاسبة والابلاغ الدولية. وتم بالفعل تشكيل المجموعة في العام 1976 لتحقيق الاهداف التالية:

ا- دراسة تطبيقات الابلاغ القائمة من قبل الشركات الكونية ومتطلبات الابلاغ في مختلف البلدان.

2- تحديد الثغرات في المعلومات ضمن الابلاغ الحالي للشركات المساهمة ودراسة وتحليل جدوى المقترحات المختلفة لتطوير وتحسين الابلاغ.

3- اقتراح قائمة بالحد الادنى من البنود، مع تعاريفها، التي يجب أن تندرج في التقارير المعدة من قبل الشركات الكونية والشركات المندمجة أو المرتبطة معها، آخذين بنظر الاعتبار مقترحات مختلف المجموعات المهتمة بنفس موضوع الدراسة[24].

ونتيجة لذلك أصدرت المجموعة تقرير تضمن قائمة من 34 صفحة تحتوي على بنود مقترحة يجب الافصاح عنها من قبل «المنشأة ككل»، أي بيانات موحدة، وكذلك من قبل الشركات الاعضاء فرادى، بما فيها الشركة الأم. وبعد نشر هذا التقرير، تم تشكيل «مجموعة العمل الحكومية من الخبراء في معايير المحاسبة والابلاغ الدولية» بهدف المساهمة في تحقيق توافق المعايير المحاسبية. وهي ليست بمنظمة أو هيئة لوضع المعايير إذ أن مجال عملها هو دراسة ومناقشة معايير المحاسبة والابلاغ. فالمجموعة ستدرس من بين مسائل اخرى فيما إذا كان يجب على الأمم المتحدة اصدار معايير محاسبية. ولا حاجة هنا أن نذكر بأن هذا الجهد من قبل الأمم المتحدة قد أدى إلى ردود فعل متباينه. فمعظم المنظمات والمعاهد ذات العلاقة عبرت عن مشاعرها بأنه من الافضل أن يتم وضع المعايير المحاسبية سواء على المستوى الوطني/المحلي أو العالمي من قبل القطاع الخاص. ونفس هذه المنظمات تدعم بشكل موحد عمل IASC والمجموعات أو المنظمات المحاسبية الوطنية.

ولكن من المؤسف بأن بعض البلدان لا توافق على جهود منظمة الأمم المتحدة. ففي 20 من مايس من العام 1980 قام الممثل الدائم للولايات المتحدة الامريكية في الامم المتحدة بابلاغ منظمة الأمم المتحدة بأن حكومة الولايات المتحدة قررت التخلي عن عضويتها في مجموعة العمل الحكومية. إن سبب هذا الانسحاب تم تحديده في 26 شباط/فبراير من العام 1986 بالشكل التالي.

«إن العمل الحالي لمجموعة العمل هو ذات فائدة قليلة سواء للحكومة الامريكية أو للمجتمع التجاري. إن الحديث عن (أو مناقشة) التطبيقات والمعايير المحاسبية

والابلاغية تتم تعطيته بشكل كفؤ من خلال مجموعات مهنية عالمية مثل اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية IASC. إن توافق المعايير، إذا أريد أن يكون ذو جدوى، فمن الافضل معالجته من خلال مجموعات محدودة العدد مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD».

وفي حين لا يوجد أحد يجادل حول جهود اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية AISC ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD، إلا أنه من المؤسف أن تنسحب الولايات المتحدة الامريكية في العام 1986 من جهود دولية لتطوير المحاسبة، ونأمل بأخلاص أن يصحح هذا التصرف غير العقلاني من خلال إدارة في البيت الابيض ذات توجهات تنموية وتطويرية عالمية ومحلية.

5.6.16. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

Organization of Economic Cooperation and Development (OECD)

تتكون منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD من أربعة وعشرين عضواً يمثلون نسبياً بلدان صناعية غير شيوعية في اوروبا وآسيا وأمريكا الشمالية واستراليا. لقد اصدرت هذه المنظمة في عام 1976 بيان عن الاستثمار الدولي والشركات الكونية (متعددة الجنسية) متضمناً ملحق بعنوان «دليل عمل الشركات الكونية» بعنوان «الافصاح عن المعلومات». وفي أدناه مجموعة من العناصر الرئيسة المقترحة ضمن هذا الجزء:

ينبغي على المنشآت أن تنشر ضمن حدود معقولة، وعلى أساس منتظم ومكرر، على الأقل سنوياً، كشوف مالية ومعلومات أخرى ذات علاقة مرتبطة بالمنشأة ككل تتكون على أوجه الخصوص من:

- هيكل المنشأة/ موضحاً اسم وموقع الشركة الأم، والشركات الرئيسة المرتبطة بها، ونسبة حصة الملكية سواء كانت ملكية مباشرة أو غير مباشرة، بما فيها اسهم رأس المال بين الشركة الأم والشركات المرتبطة بها.
- النتائج التشغيلية والمبيعات على أساس المناطق الجغرافية والمبيعات على أساس خطوط الانتاج الرئيسة للمنشأة ككل.

- الاستثمارات الرأسمالية الكبيرة الجديدة وعلى أساس المناطق الجغرافية، كلما كان ذلك ممكناً، وعلى أساس خطوط التشغيل الرئيسة للمنشأة ككل.
- بيان بموارد واستخدامات اموال المنشأة.
- معدل عدد العاملين في كل منطقة جغرافية.
- نفقات البحث والتطوير للمنشأة ككل.
- السياسات المتبعة بشأن التسعير بين شركات المجموعة.
- السياسات المحاسبية، بما فيها تلك المتعلقة بالتوحيد المطبقة على المعلومات المنشورة[25].

6.6.16. السوق الاوروبية المشتركة European Economic Community

لقد كانت منظمة السوق الاوروبية المشتركة فاعلة ونشيطة أيضاً في تحقيق التوافق الاقليمي للمباديء المحاسبية من خلال سلسلة من التوجيهات Directives التي هي، في ضوء معاهدة روما، غير ملزمة وكما هو الحال مع التعليمات أو القرارات القانونية. إن التوجيهات تتوقع نتائج معينة، ولكن نمط أو شكل ووسائل التطبيق متروكة للدول الاعضاء الجهود الوطنية تتمتع بسلطة مهمة في الابلاغ والافصاح الماليين. فتأثيرها مهيمن أو شامل جداً أو ينظر إلى توجيهاتها على أن لها تأثيرات مهمة على الشركات الكونية العاملة في بلدان منظمة السوق الاوروبية المشتركة التي مقراتها الرئيسة ليست في هذه البلدان. وأن ما هو ملائم على وجه الخصوص للمحاسبة الدولية هو أن هناك ثلاثة توجيهات وهي: الرابع والخامس والسابع.

التوجيه الرابع The Fourth Directive

إن التوجيه الرابع، الذي تم تبنيه في العام 1978، يتعامل مع الكشوف المالية للشركات العمومية والخاصة، ما عدا البنوك وشركات التأمين[26]. إن اهداف هذا التوجيه تم تلخيصها بالشكل التالي:

ا- تنسيق القوانين الوطنية لحماية الاعضاء والطرف الثالث بقدر تعلق الأمر بنشر وعرض محتوى حسابات وتقارير الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمباديء المحاسبية المستخدمة عند اعداد هذه الحسابات والتقارير.

2- تحديد الحد الادنى لبلدان السوق الاوروبية المشتركة من المتطلبات القانونية الموازي لأجل افصاح للجمهور عن المعلومات المالية للشركات المتنافسة احداها مع الاخرى.

3- تحقيق مبدأ النظرة الحقيقية والانصاف، أي يجب على الكشوف السنوية أن تعطي نظرة حقيقية ومنصفة لموجودات ومطلوبات الشركة وموقفها المالي والارباح والخسائر.

4- توفير أقصى ما يمكن من معلومات عن الشركات المحدودة لحملة الأسهم والطرف الثالث (مع تخفيف لهذا المطلب بالنسبة للشركات الاصغر)[27].

إن الاوجه الرئيسة الاكثر ملائمة للمحاسبة الدولية هي المواد 1 و2، حول أنواع الشركات التي يغطيها التوجيه ومتطلبات الافصاح العامة، والمواد 3-27. بشأن شكل الكشوف المالية والمواد 28-39 بشأن قواعد التقويم، والمواد 40-50 بشأن متطلبات والمواد 51-52 بشأن التغيرات الاجرائية والتشريعية في القوانين الوطنية المطلوبة لاغراض تنفيذ التوجيه.

التوجيه الخامس The Fifth Directive

إن التوجيه الخامس المقترح، والمعدل في عام 1984، يتعامل مع هيكل وإدارة الشركات المساهمة ذات المسؤولية المحدودة وتدقيقها الخارجي. وفي التعديل، يقترح التوجيه أن يطلب من الشركة التي توظف اكثر من 1000 عامل في السوق الاوروبية المشتركة أن يسمح للعاملين بالمشاركة في هيكل أو إطار صنع القرارات التي تخص الشركة. بالإضافة إلى ذلك فإن المقترح يحدد قواعد معينة بشأن الاجتماعات السنوية لحملة الاسهم، والمصادقة على الكشوف المالية السنوية للشركة، وتعيين مدققي الشركة وتحديد اجورهم وواجباتهم.

التوجيه السابع The Seventh Directive

يعالج التوجيه السابع، الصادر في حزيران/يونيو من العام 1983، مسألة الكشوف المالية الموحدة ويقدم بعض خطوط العمل (الادلة الاسترشادية) لمزيد من النمطية في المحاسبة والابلاغ. فيجب على الشركات في البلدان الاعضاء في السوق الاوروبية المشتركة والشركات المساهمة من غير بلدان السوق الاوروبية المشتركة أن تقدم كشوف مالية موحدة في البلد الذي تعمل فيه.

إن البلدان الاعضاء الاثني عشر في حينه طبقوا بشكل عام التوجيهين الرابع والسابع بحدود منتصف التسعينات.

16.6.7. المنظمات المعنية الاخرى

لقد حددت المباحث السابقة المنظمات الاكثر أهمية المعنية بمسار التوافق، ولكن هناك العديد من المجموعات الوطنية والاقليمية والدولية الاخرى التي ظهرت كمجموعات فاعلة ونشيطة في نفس المسار، وهذه تتضمن أساساً التالية:

1- الاتحاد الآسيوي للمحاسبين

ASEAN Federation of Accountants (AFA)

2- المجلس الافريقي للمحاسبة

African Accounting Council (AAC)

3- الاتحاد الاوروبي للمحاسبين والاقتصاديين والماليين

Union Europèene des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC)

4- جمعية المحاسبين في الامريكيتين

Asociacion Interamericana de Contabilidad (AIC)

5- الكونفدرالية الآسيوية والباسفيكية للمحاسبين

Confederation of Asian and Pacific Accounts (CAPA)

6- الاتحاد النورماندي للمحاسبين

Nordic Federation of Accountants (NFA)-

7- جمعية الهيئات المحاسبية لغرب افريقيا

Association of Accountancy Bodies in West Africa (ABWA)

8- الجمعية الامريكية للمحاسبة

American Accounting Association (AAA)

9- الجمعية الكندية للمحاسبين الاكاديميين

Canadian Association of Academic Accontants (CAAA)

10- الجمعية الاوروبية للمحاسبة

European Accounting Association (EAA)

11- الجمعية اليابانية للمحاسبة

Japan Accounting Asscіation (JAA)

12- جمعية المدرسين الجامعين في المحاسبة

Association of University Instructors in Accounting (AUIA)

13- نقابة المحللين الماليين

Financial Analysts Association (FAA)

14- معهد المدراء التنفيذيين الماليين

Financial Executives Institute (FEI)

15- الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين

Arab Society of Certified Accountants (ASCA)

وفي ضوء هذا العدد الكبير من المنظمات المعنية، أو ترغب أن تكون معنية، في حركة التوافق فمن الممكن توقع الكثير من العلاقات المتبادلة بين هذه المنظمات وكذلك التمثيل المتبادل في محاولة لممارسة نوع من الضغط في المسرح المحاسبي الدولي.

7.16. استراتيجيات وضع المعايير للبلدان النامية

Standard-Setting Strategies for the Developing Countries

تتصف البلدان النامية بنظم محاسبية نسبياً غير كفؤة وغير معول عليها وكذلك تتصف بوجود منظمات وضع معايير محاسبية عموماً جديدة وغير خبيرة. إن نظرية التنمية والبحوث المحاسبية المهنية والاكاديمية تضيف مشاكل إلى المشاكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمؤسساتية التي قد تشكل معوقات لعملية وضع معايير محاسبية فاعلة. وبالرغم من هذه المحددات إلا أن تطوير النظم والاجراءات المحاسبية الأساسية وعملية وضع المعايير قد تسارعت بدليل العدد المتزايد من المنظمات المهنية، والكتب عن وضع المعايير، والجمعيات المحاسبية الاكاديمية، وكذلك العدد المتزايد من العضوية لهذه المنظمات المعنية بوضع المعايير الدولية.

إن عملية وضع المعايير المحاسبية في البلدان النامية لا تتبع استراتيجية فريدة من نوعها ملائمة لهذه البلدان وبيئاتها. في الحقيقة يمكن تحديد أربعة استراتيجيات:

1- المدخل الارتقائي/التطوري.

2- التطور من خلال نقل تكنولوجيا المحاسبة.

3- تبني المعايير المحاسبية الدولية.

4- تطوير المعايير المحاسبية على أساس تحليل المباديء والتطبيقات المحاسبية من البلدان المتقدمة في ظل خلفية قاعدة استثماراتها[28].

1.7.16. المدخل الارتقائي/التطوري The Evolutionary Approach

يتحدد المدخل الارتقائي/التطوري بكونه مدخل إنعزالي لوضع المعايير إذ أن البلد النامي يقوم بتطوير معايير دون أي تدخل أو تأثير خارجي. فالبلد النامي يعرف أهدافه واحتياجاته المحاسبية الخاصة به ويقوم بعد ذلك بتحقيق هذه من خلال تطوير التقنيات والمفاهيم والمنظمات والمعاهد، والمهنة والتعليم بشكل انعزالي. فالبلد النامي المعني قد يشعر بأن بيئته فريدة من نوعها بما فيه الكفاية مما يبرر المدخل المتطرف لوضع المعايير.

إن العملية التعليمية في هذا المدخل يجب أن تأتي من التجارب المحلية وليس من التجارب العالمية. فهو يفترض بأن الشركاء الاجانب سيتكيفون مع قواعده الخاصة وعليهم إذا ارادوا أن يستمروا بالمتاجرة مع البلد و/أو المحافظة على العمليات. ومن الطبيعي أن يؤدي ذلك إلى كلف إضافية للشركاء الاجانب الذين قد يشعرون بأن الشروط مرهقة بما فيه الكفاية لتبرير تعاون كامل. وبالاضافة إلى ذلك فإن غياب تكنولوجيا محاسبية محلية كفؤة لا يعيق فقط الشركات المحلية وإنما أيضاً الشركات الاجنبية في البلد.

2.7.16. مدخل نقل التكنولوجيا The Transfer of Technology Approach

إن التطور من خلال نقل التكنولوجيا المحاسبية قد يتولد إما من خلال عمليات ونشاطات شركات المحاسبة العالمية والشركات الكونية والاكاديميين العاملين في البلدان النامية، أو من خلال المعاهدات واتفاقات التعاون الدولية التي تتطلب تبادل

المعلومات والتكنولوجيا. فعلى سبيل المثال، يصف Adolf Enthoven المنافع المتأتية من المساعدة المحاسبية الامريكية للعالم النامي بالشكل التالي:

«للمحاسبة الامريكية والمحاسبين الامريكان حالياً تأثير ايجابي على الأنظمة والاجراءات والتدريب المحاسبي في العديد من البلدان النامية. فعلى سبيل المثال، إن فروع الشركات الامريكية الكونية قامت بتطوير أنظمة إدارية مالية معقولة.

وهناك شركات امريكية اخرى دخلت في مشروعات استثمارية مشتركة مع شركات أجنبية أو أنها أقامت منظماتها الخاصة بها في هذه البلدان لانتاج وبيع السلع والخدمات. فقد صاحب هذه الاستثمارات نماذج محاسبة مالية وإدارية سليمة. كما أن العديد من شركات المحاسبة القانونية الامريكية قامت بترسيخ علاقات مناظرة مع الشركات الاجنبية أو قامت بتأسيس فروع لها في الخارج. وبالرغم من أن الكثير قد تم تحقيقه من قبل المحاسبين الامريكان في شركات المحاسبة القانونية وفي اقتصاديات القطاعات المطورة، إلا أن نشاطات من هذا النوع قد تم عموماً توجيهها نحو شركات معينة أو لخدمة عملاء شركات المحاسبة القانونية. ويمكن عمل المزيد، ولكنني اعترف بأن هذه المهمة لا تمثل أولوية للمحاسبين سواء في الممارسة العامة أو في القطاع ككل»[29].

ولكون معظم البلدان النامية لم تعط الانتباه المطلوب لصياغة وتطبيق استراتيجية لتسهيل نقل تكنولوجيا المحاسبة، أو تطوير مهنة محاسبية من الداخل فإن Belbred Needls. Jr. يقترح إطار فكري يتمكن من خلاله أي بلد من صياغة استراتيجية لنقل عالمي لتكنولوجيا المحاسبة كجزء من خطته الاقتصادية الكلية[30]. وتندمج هذه الاهداف الوطنية أساساً مع البيئة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والموارد والمحددات العامة للتأثير على الخطة الاقتصادية الكلية. وأن الخطة الاقتصادية نفسها تتضمن خطة فرعية كاستراتيجية لنقل التكنولوجيا، وتتشكل من:

1- الاهداف من نقل التكنولوجيا المحاسبية.

2- الاستراتيجية.

3- قنوات النقل.

4- مستوى تكنولوجيا المعلومات.

إن الأنواع الثلاثة من التكنولوجيا المتعلقة بالفرد والمنظمة والمهنة المستقلة تحدد كالآتي:

T1: مستوى المعرفة التقنية المحاسبية لدى الافراد.

T2: مستوى التقنيات المحاسبية المتقدمة المستخدمة من قبل الحكومة ومنظمات الاعمال التجارية.

T3: مستوى تطور مهنة المحاسبة المستقلة[31].

وإن كان يبدو بأن مجرد نقل التكنولوجيا المحاسبية تؤدي إلى منافع مباشرة للبلدان النامية إلا أن هناك كلفة مصاحبة ترجع إلى:

1- نقل تكنولوجيا خاطئة غير قابلة للتطبيق.

2- الافتقار إلى البنى التحتية الملائمة للتطبيق السليم للتكنولوجيا.

3- الاعتماد المتزايد على الخبراء من الخارج.

4- الافتقار إلى دوافع أو حوافز لتطوير المعايير المحلية.

5- الخسارة المخيفة من خلال الفخر أو التباهي من قبل بعض المجموعات الثقافية.

فهذه الكلف يجب أن تقارن مع منافع نقل التكنولوجيا من قبل كل بلد نام. فهو قرار استراتيجي ومكمل للخطة الاقتصادية الكلية، وكما تم اقتراح ذلك سابقاً. فكامل عملية التنمية يجب أن تتضمن ليس فقط استراتيجيات للنمو الاقتصادي وإنما أيضاً استراتيجيات للتطوير المحاسبي، وهنا يقع السؤال حول مدى افضلية نقل تكنولوجيا المحاسبة من قبل البلدان النامية.

3.7.16. تبني المعايير المحاسبية الدولية

The Adoption of International/ Accounting Standards

إن الاستراتيجية المتاحة للبلدان النامية تتجلى في الانتماء إلى اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية AISC، أو أي منظمات أو هيئات عالمية اخرى معنية بوضع المعايير التي حددت سابقاً وتبني كافة قراراتها بشأن المعايير. إن المنطق من خلف هذه الاستراتيجية من الممكن أن يكون:

1- تخفيض كلف تهيئة وانتاج (بمعنى صياغة واصدار) المعايير المحاسبية.

2- مواكبة حركة التوافق العالمي (حركة العولمة).

3- تسهيل نمو وتزايد الاستثمارات الاجنبية التي يحتاجها البلد النامي.

4- نمكين مهنة المحاسبة في البلد النامي من محاكاة معايير مهنية راسخة تماماً تتعلق بالسلوك والتصرف.

5- اضفاء نوع من المشروعية على مكانته ككامل العضوية في المجتمع الدولي.

في الحقيقة، إن بعض البلدان النامية تضع ثقة كبيرة في معايير اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية وتعطيها أهمية اكبر، وغيرها من اللجان مقارنة بما هو عليه الحال في بعض البلدان النامية التي لها تأثير مهيمن في اعداد وصياغة معايير من هذا النوع.

وفيما إذا كانت المنافع المذكورة ستؤول إلى البلدان النامية لمجرد تبنيها للمعايير المحاسبية فإن هذا قد يكون مبالغ فيه من خلال سوء تحديد الكلف. ففي الحقيقة، إن العديد من المعايير الدولية للمحاسبة عن الصفقات المختلفة التي تتم في البلدان المتقدمة هي كلياً غير ذات علاقة وغير ملائمة لبعض البلدان النامية، إذ إن هناك احتمال قليل في ظهور في البلدان النامية أو أن ظهورها يكون في شكل خاص في ضوء طبيعة بيئة البلدان النامية، فالمواقف أو الحالات الخاصة التي تتسم بها البلدان النامية تستدعي وضع معايير خاصة ومحلية، وبالاضافة إلى ذلك، فإن العناصر المؤسساتية وعناصر السوق لهذه البلدان مختلفة بما فيه الكفاية لتبرير مدخل «موقفي» لوضع المعايير المحاسبية. وتوصل Amenkhienan إلى نفس النتيجة وكما يلي:

«إن المنطق المعارض لتبني المعايير الدولية من قبل البلدان النامية كبديل لتطوير معاييرها المحلية هو منطق حاسم.

فينبغي على المحاسبة في كل بلد أن تتطور باسلوب ملائم لاحتياجات واهداف هذا البلد أو ذاك. إن المتغيرات الموقفية ينبغي أن تحدد أنماط التطور»[32].

ويشير إليها George Scott بـ «البداية الجديدة» لأنها مستخدم معايير دولية راسخة كأساس نحو ملائمة أو تكيف أفضل مع بيئة التطور الاقتصادي للبلد النامي. ويوضح Scott الآتي:

«إن البديل الرئيس هو تحقق بداية خالية نسبياً من أي تأثيرات للمحاسبة التقليدية في البلدان النامية ومحاولة تطوير محاسبة من خلال بداية جديدة على أساس معايير التعليم المحاسبي والتطبيقات والمهنية المحاسبية المتجسدة في التقييم الاقتصادي للمحاسبة»[33].

4.7.16. الاستراتيجية الموقفية

وتسمى الاستراتيجية الموقفية أيضاً بـ «تطوير المعايير المحاسبية على أساس تحليل المباديء والتطبيقات المحاسبية في البلدان في ظل خلفية لبيئاتها القائمة»[34].

من الناحية الجوهرية فأن هذا المدخل يتطلب الأخذ بنظر الاعتبار ودراسة العناصر المشخصة التي تحدد تطوير المحاسبة في البلدان النامية. فالمعيار الذي يحقق هذه المحددات المفروضة من قبل هذه العناصر يمكن أن ينظر له على أنه ملائم ونافع للبلدان النامية. إن مجموع هذه المعايير يشكل نظام الابلاغ والافصاح للبلد النامي. إن العناصر المؤثرة فيها قد تتمثل في كونها متأثرة بالثقافة اللغوية، والحقوق السياسية والمدنية، والسمات الاقتصادية والسكانية، والبيئية القانونية والضريبية للبلد المعني أو البلد قيد الدراسة. بتعبير آخر، في ضوء النسبية الثقافية، والنسبية اللغوية، والنسبية القانونية والضريبية فإن المفاهيم المحاسبية وأنظمة الابلاغ والافصاح في أي بلد معين تعتمد على الاوجه المختلفة فيه.

8.16. تنوع الاحكام في المحاسبة الدولية

يمكن دراسة وتحليل تنوع الاحكام في سياق المحاسبة الدولية من خلال الاشارة إلى:

1- النسبية الادراكية.

2- النسبية الثقافية.

3- النسبية اللغوية.

4- نسبية الثقافة التنظيمية.

5- النسبية التعاقدية.

سيتم تحليل وانتقاد كل واحدة من هذه النسبيات في ادناه:

1.8.16. النسبية الإدراكية (الإدراك /الوعي النسبي) في المحاسبة

Cognitive Relativism in Accounting

إن جوهر النسبية الادراكية في المحاسبة يتجلى في وجود العملية الادراكية التي يفترض فيها أن تقود عملية الحكم/القرار. إن النموذج المقدم من قبل مؤلف هذا الكتاب حول النسبية الادراكية يعرض ويحدد الحكم والقرار الذي تم بشأن الظاهرة المحاسبية و/أو التدقيقية على أنها نتاج لمجموعة من العمليات الادراكية الاجتماعية التي تتضمن ملاحظة أو مشاهدة معلومة حول الظاهرة، وتشكيل مخطط لتمثيل الظاهرة يتم خزنه في الذاكرة، ولاحقاً يستدعى هذا المخطط عند الحاجة له لكي يؤدي إلى تشكيل أو تكوين حكم أو قرار. وعليه فإن فهم لهياكل (أبنية) المعرفة المستخدمة أو المخطط البياني العقلي المستخدم من قبل الافراد الذين يتعاملون مع ظاهرة محاسبية أو تدقيقية هو مهم جداً لفهم عملية الحكم/القرار في المحاسبة. وتم التوصل إلى نفس التقييم بشأن التدقيق:

«إن دور المخطط البياني العقلي مهم على وجه الخصوص لأن المخطط المطور من قبل المدققين من خلال التجربة والمعرفة السابقة لمواقف العميل قد تؤثر على الاسلوب الذي من خلاله ينظر المدقق إلى تقييم التأكيدات والحاجة إلى تراكم وتفسير الدليل حول هذه التأكيدات. ولذلك فإن فهم لطبيعة الخبرة في التدقيق قد تعتمد على فهم هياكل المعرفة، بما فيها الفروق في درجات تعقيد هياكل المعرفة، والامكانية أو القدرة على إستدعاء المعلومات وسرعة الوصول إليها بين المدققين الذين يمتلكون مستويات مختلفة من الخبرة. وبالاضافة إلى ذلك فإن فهم هياكل المعرفة من خلال البحوث الوصفية مسألة جوهرية لتطوير وتقويم الانظمة الخبيرة في التدقيق»[35].

في الحقيقة، إن كافة الظواهر المحاسبية والتدقيقية تتطلب الاستخدام الادراكي لهيكل المعرفة أو المخطط البياني العقلي المطور من قبل الافراد من خلال الخبرة والتعليم والمعرفة السابقة. فعلى سبيل المثال، يصف Fredrick تمثيل المخطط البياني لتقييم التدقيق الداخلي بقدر تعلق الأمر بدورات الصفقات[36]. فكل دورة صفقة (مثل الشراء والدفع مقابل الشراء) يتم تحليلها في مجموعة من الوظائف

(مثل الاستسلام) التي تحلل في مجموعة من الاجراءات الرقابية الخاصة (مثلاً، الفحص العيني للسلع المستلمة). فكل من هياكل المعرفة أو المخططات البيانية المخزونة في الذاكرة تؤدي إلى تشكيل الأسلوب الذي بموجبه يتم تشكيل أو تكوين مدخل الظاهرة المحاسبية، وتوجه أو تقود عملية الحكم/القرار في المحاسبة. فيفترض في البحث عن المعلومة أو الاستراتيجية المسيرة بهيكل المعرفة، حيث أن صانع القرار يعتمد على النموذج العقلي المبني على الخبره، أن يظهر عندما يتعامل الفرد مع أو يواجه ظاهرة محاسبية و/أو تدقيقية.

2.8.16. النسبية الثقافية في المحاسبة Cultural Relativism in Accounting

إن جوهر النسبية الثقافية في المحاسبة هو وجود العملية الثقافية التي يفترض فيها أن تقود عملية الحكم/القرار.

فالنموذج المقدم من مؤلف هذا الكتاب حول النسبية الثقافية يؤطر نظرياً بأن الثقافة من خلال مكوناتها وعناصرها وابعادها تفرض الهياكل التنظيمية التي يتم تبنيه، السلوكية التنظيمة على المستوى الجزئي والوظيفة الادراكية للأفراد الذين يوجهون ظاهرة محاسبية و/أو تدقيقية. فمن الناحية الجوهرية، يتم تمييز كل ثقافة عن الأخريات من خلال، ما يبدو، موضوعات أساسية بالكامل. فكل ثقافة تخلق نماذج، تعتبر مسلمات، عن العالم التي يعتنقها أو يحملها قطاع واسع من المجتمع والحاسمة لفهمهم لذلك العالم وسلوكيتهم فيه. إن نماذج من هذا النوع تستخدم لانجاز العديد من المهام الادراكية المختلفة.

«في بعض الاحيان تخدم هذه النماذج الثقافية لوضع أهداف للتصرف، وفي بعض الاحيان لغرض التخطيط لتحقيق هذه الأهداف، وفي بعض الاحيان تحقيق فعلي لهذه الأهداف، وفي بعض الاحيان لجعل التصرفات معقولة ومتفهمة لأهداف الآخرين، وفي بعض الاحيان لتوليد أفعال قد تلعب أدوار مختلفة في كافة هذه المشروعات وكذلك في التفسيرات اللاحقة لما حدث»[37].

إن ما يمكن أن يتولد عن هذا هو أن الناس يتجاوبون مع سلوكية اجتماعية معينة لأنها مباشرة تشبع حاجة معرفة (محددة) ثقافياً - وهو ما يطلق عليه Spiro «الواقع الثقافي الحقيقي/الفعلي» [38]، أو لأنها تحقق قيمة أو معيار معتنق بقوة -

وهو ما يطلق عليه Spiro «الدافعية الثقافية المتكيفة ذاتياً»[39]، «فمن حيث الجوهر، يتوصل الافراد من خلال التأقلم (التكيف) الاجتماعي إلى أن تحقيق الاهداف المفروضة ثقافياً واتباع التوجيهات الثقافية يؤدي بهم إلى الاحساس بالاشباع دافعياً ويتوصلون في حالة عدم تحقيق الأهداف المفروضة ثقافيةً وعدم ابتاع التوجيهات الثقافية على أنه مبعث على القلق»[40].

إن هذه النماذج الثقافية تمثل مخططات بيانية مخزونة في الذاكرة التي يستدعيها أو يحفزها الانسان لاداء مهمات ادراكية ذات الظهور الطبيعي وكما هو الحال مع التصنيف، والعلية، والتذكر، وحل المشاكل، وصنع القرار. وفي ظل سياق نموذج النسبية الادراكية في المحاسبة الذي تم عرضه سابقاً فإن الافراد من مختلف الثقافات يحثون أو يستدعون مختلف هياكل (أبنية) المعرفة أو المخططات البيانية المخزونة في الذاكرة عندما يواجهون ظاهرة محاسبية أو تدقيقية، فالثقافة تلعب دوراً مركزياً في فهم أي شخص للمحاسبة والتدقيق واستدعاء المعلومات لاغراض عملية الحكم/القرار. فهي تعني بأن المعرفة المحاسبية والتدقيقية يتم تنظيمها في شكل سلسلة احداث منمطة ثقافياً وبالتالي معتاد عليها إذ تخبر الافراد حول كيفية التصرف ازاء ظاهرة محاسبية و/أو تدقيقية. ويعترف أيضاً بهذه المسألة في علم الادراك بأنها «أنظمة من معتقدات راسخة تماماً بشأن العالم»[41].

3.8.16. النسبية اللغوية في المحاسبة Liguistic Relativism in Accounting

إن جوهر النسبية اللغوية في المحاسبة هو وجود العملية اللغوية التي يفترض بأنها تقود عملية الحكم/القرار. إن النموذج المقترح من قبل مؤلف هذا الكتاب حول النسبية اللغوية يفترض بديهياً بأن المحاسبة ما هي إلا لغة تؤثر على عملية الحكم/القرار في المحاسبة في ضوء النتيجة المترتبة على نظرية واستنتاجات مبنية على فرضية اللغوية النسبية لـ Sapir-Whorf، أو فرضية اللغوية الاجتماعية وفرضية الثنائية اللغوية أو التعددية اللغوية [42].

إن الاساس التي تبنى عليه فرضية النسبية اللغوية في المحاسبة هو أن اللغة المحاسبية والسمات المعجمية أو النحوية لها تأثير واضح تماماً على العملية الادراكية التي تسبق عملية الحكم/القرار في المحاسبة[43].

فمن الناحية الجوهرية، إن التنظيم الادراكي، الذي يؤخر، ويطور، ويخزن ويستدعي المخططات البيانية العقلية أو هياكل المعرفة بشأن الظواهر المحاسبية والتدقيقية، هو مقيد بالهيكل أو الاطار اللغوية، فدرجة طلاقة اللغة المحاسبية والبراعة فيها تعمل كمحدد رئيس في تنظيم فهم أي شخص للمحاسبة والتدقيق واستداعاء المعلومة لاجل عملية الحكم/القرار. فهي تعني بأن المعرفة المحاسبية والتدقيقية يجري تنظيمها في ضوء سلسلة احداث منمطة ثقافياً وبالتالي معتاد عليها، فهي بالتالي تخبر الفرد حول طبيعة أو الكيفية التي تكون عليها شكل ردود أفعاله تجاه ظاهرة محاسبية أو تدقيقية.

وأما أساس فرضية اللغوية الاجتماعية في المحاسبة فهو وجود مختلف المخزونات (الذخائر) اللغوية المحاسبية كنتيجة لمختلف علاقات الأدوار المعتنقة من قبل الافراد الذين يواجهون الظواهر المحاسبية و/أو التدقيقية[44]. إن علاقات الادوار المختلفة هذه تتولد من الانتماء في مختلف الجمعيات أو المنظمات المهنية، ومن الفروق في المستويات التعليمية، ومن الخبرة والطلاقة في المحاسبة، وفي الفروق في المواقع الاقتصادية والاجتماعية. فعلاقات الادوار أما أن تؤدي إلى استخدام نظام اتصال محاسبي رمزي شمولي (واسع) إذا كان نظام الدور مفتوحاً أو نظام اتصالي محاسبي رمزي مقيد إذا كان نظام الدور مغلق. فأساساً، إن طبيعة الدور الاجتماعي الذي يتمتع به الفرد يعمل كمحدد رئيس في تنظيم فهم أي إنسان للمحاسبة و/أو التدقيق واستدعاء المعلومات ذات العلاقة بعملية الحكم/القرار. فهي تعني بأن المعرفة المحاسبية والتدقيقية تنظم كرمز توصيل (توصيل رمزي) شامل أو مقيد اعتماداً على طبيعة الدور الاجتماعي الذي يخبر الفرد حول كيفية رد فعله تجاه ظاهرة محاسبية و/أو تدقيقية.

إن المتحدثين بلغات أو لهجات يتمتعون بوجهات نظر مختلفة عن العالم من حولهم عند استخدامهم لغات محاسبية مختلفة بالمقارنة مع استخدامهم للغة واحدة (أحادية اللغة)[45]. إن طاقة التحدث بأكثر من توصيل رمزي واحد يجهز الافراد

بمستويات مختلفة من الابداع والملائمة الادراكية، وتشكيل/صياغة المفهوم، والذكاء الكلامي (اللفظي) واللغوية السايكولوجية عندما يواجهون ظاهرة محاسبية و/أو تدقيقية. فمن حيث الجوهر، إن إتقان اكثر من لغة أو لهجة يعمل كمحدد رئيس في تنظيم فهم أي إنسان للمحاسبة و/أو التدقيق واستدعاء تلك المعلومة ذات العلاقة بعملية الحكم/القرار. فهو يعني بأن المعرفة المحاسبية والتدقيقية يتم تنظيمها في شكل سلسلة احداث منمطة متعددة اللغات وبالتالي عليها التي تخبر الفرد بشأن كيفية رد فعله تجاه ظاهرة محاسبية و/أو تدقيقية خاصة بكل لغة.

4.8.16. النسبية الثقافية التنظيمية في المحاسبة

Organizational Culture Relativism in Accounting

تتطلب الكفاءة الثقافية التنظيمية المشاركة في أطر العمل واللغة والاشارات المرجعية التي تشكل مخططات بيانية عقلية مخزونة في الذاكرة التي يستخدمها الافراد الذين يواجهون ظاهرة محاسبية و/أو تدقيقية. إن النموذج المقترح من قبل مؤلف هذا الكتاب بشأن الثقافة التنظيمية يحبذ نسبية من هذا النوع إذ أن كل ثقافة تنظيمية ينتمي إليها الفرد تقرر في نهاية المطاف عملية الحكم/القرار في المحاسبة من خلال توفير مخططات بيانية مخزونة في الذاكرة بشأن الحلول السليمة أو السيئة التي تزيد من قدرته على تحديد كيفية العمل أو التصرف ضمن ثقافة تنظيمية أو جماعة تنظيمية[46]. وعليه فإن الانتماء، العضوية، ضمن الثقافية التنظيمية تعمل كمحدد رئيس في تنظيم فهم أي إنسان للظواهر المحاسبية و/أو التدقيقية واستدعاء المعلومة المرتبطة بعملية الحكم/القرار. فهي تعني بأن الثقافية التنظيمية تعطي الفرد الذي يواجه ظاهرة محاسبية و/أو تدقيقية مجموعات وأنماط تشغيل روتينية ومخططات ذهنية مخزونة في الذاكرة التي تساعده في حل المشاكل ولصالح ثقافة معينة بأفضل شكل.

5.8.16. النسبية التعاقدية في المحاسبة Contractual Relativism in Accounting

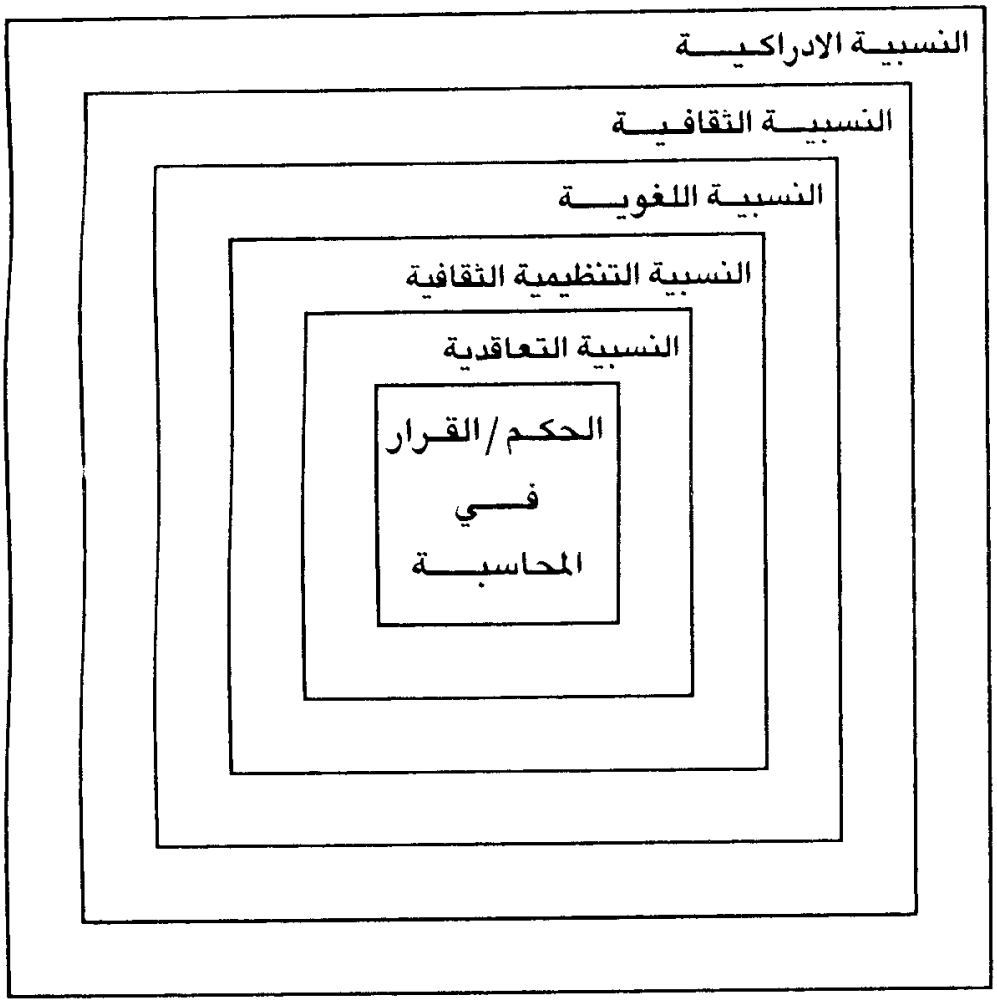
إن جوهر نموذج النسبية التعاقدية المقترح من قبل مؤلف هذا الكتاب هو أن العقود تعرف وتحدد السلوك والتصرف المسموح به التي تحدد في نهاية المطاف عملية الحكم/القرار في المحاسبة[47] إن أهمية هذه العقود تتولد من الافتراضات والمعاني الضمنية الموجودة في أربعة نماذج لنظرية الوكالة، وعلى وجه الخصوص: نموذج رعاية العهدة/المسائلة، ونموذج اقتصاديات الصفقة – الكلفة، ونموذج الموكل/الوكيل ونموذج الوكالة الوضعية. ومن حيث الجوهر، فإن التنظيم الادراكي المؤطر لتطوير وتخزين واستدعاء المخططات البيانية الذهنية المخزونة في الذاكرة بشأن الظاهرة المحاسبية و/أو التدقيقية هو مقيد بشروط العقد بين الافراد والمنشأة. فالشروط تعمل كمحدد رئيس في تنظيم فهم أي فرد للمحاسبة والتدقيق وفي استدعاء تلك المعلومات المرتبطة بعملية الحكم/القرار.

6.8.16. الحكم في المحاسبة Judgement in International Accounting

إن عملية الحكم/القرار في المحاسبة والتدقيق يتم تحديدها بواسطة العملية الادراكية التي هي نفسها يتم تشكيلها بشكل فريد أو خاص من قبل ثقافة وطنية خاصة بالفرد الذي يواجه أو يتعامل مع ظاهرة محاسبية و/أو تدقيقية (النسبية الثقافية)، والمخزونات اللغوية الخاصة المستخدمة من قبل الفرد (النسبية اللغوية)، والثقافة التنظيمية للكيان الذي يعتبر الفرد نفسه عضواً فيها، مكرس لخدمتها ومخلص لها (النسبية الثقافية التنظيمية)، وشروط ومتطلبات العقود التي تلزم الفرد بمجموعة من المعايير/النواميس والولاءات للمنشأة (النسبية التعاقدية).

وإن كان ينظر إلى العملية الادراكية على أنها جوهرية لتفسير عملية الحكم/القرار في المحاسبة إلا أنه يفترض بأن تأثير الثقافة واللغة والثقافة التنظيمية والعقود قد يكون حاضراً في بعض الحالات وغائباً في حالات اخرى. وعندما تكون كافة العناصر حاضرة فإن النظرية تفترض بأن ترتيب أهمية (أولوية) هذه العناصر كما في الشكل 2.16 في ادناه.

الشكل رقم 2.16 : نظرية المحاسبة الدولية



9.16. الإستنتاجات Conclusions

لقد أظهر هذا الفصل بأن حقل المحاسبة الدولية مليء بالمشاكل الميدانية والنظرية التي تحتاج إلى دراسة وتحليل وبحث. فيمكن الافتراض بأن كل مشكلة ميدانية ونظرية في المحاسبة لها بعد دولي بحاجة إلى معاملة وتحقيق ودراسة خاصة. فاحتياجات الاقتصاد الكوني من المعلومات تجعل من المهم والضروري تماماً معالجة المشاكل المحيطة بوضع، وإعداد ونشر واستخدام المعلومات المحاسبية عالمياً. إن محاولات ومساعي تنظيرية تمثل ضرورة للحصول على فهم لحقائق فعلية للمواقف وتعقيداتها التي يواجهها المحاسبون عالمياً، إن هذا الموقف الخاص للمحاسبة الدولية يجعل منها مجالاً مهماً للبحث والدراسة المحاسبين.

تم بعون الله وفضل منه

Notes المصادر

المصادر حسب تسلسلها في الفصل السادس عشر

1. Weirich, T.R., Avery, C.G. and Anderson, H.R., "International Accounting: Varying Definitions", International Journal of Accounting Education and Research (Fall, 1971), pp. 79-87.
2. Ibid.
3. Qureshi, M., "Pregmatie and Aeademie Bases of International Accounting", Management International Review (2, 1979), p. 62.
4. Ibid.
5. Ibid.
6. Amenkhienan, F.E., Accounting in the Developing Countries: A Framework for Standaed Setting (Ann Arbor, Mich.: UMI Research Press, 1986), p. 20.
7. Ibid., p. 20.
8. Schoenfeld, Hanns-Martin, W., "International Accounting: Development, Issues, and Future Directions", Journal of INternational Business Studies (Fall, 1981), pp. 834.
9. Merrill Lynch, Comparative International Accounting Policies (New York, New York, Merrill Lynch, 1989).
10. Mueller, G.C., "Accounting Principles Generally Accepted in the United States Versus Thoses Generally Accepted Elsewhere", International Journal of Accounting Education and Research (3, 2, 1986), pp. 92-3.
11. Ibid., pp. 93-5.
12. Belkaoui, Ahmed, "Cultural Studies and Accounting Research", Report of the Cultural Studies and Accounting Research Committee, Advances in International Accounting (Vol. 4, 1991).
13. Belkaoui, Ahmed, "Language and Accounting", Journal of Accounting Literature (Vol. 8, 1989).
14. Belkaoui, Ahmed, "Economic Political Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy", Journal of Accounting and Public Policy (2, 1983).

15. Wilson, J.A., "The Need for Standardization of International Accounting", Touche Ross Tempo (Winter, 1969), p. 40.
16. Macrae, E.W., "Impediments to a Free International Market in Accounting and the Effects on International Accounting Firms", in The International World of Accounting Challenges and Opportunities, (ed.) J.C. Burton (New York: Arthur Young, 1981), p. 150.
17. Seidler, Lee J., "Technical Issues in International Accounting", in Multinational Accounting: A Research Framework for the Eighties, (ed.) F.D.S. Choi (Ann Arbor, Mich.: UMI Research Press, 1981), p. 41.
18. Cummins, J.P. and Chetkovich, M.N., "World Accounting Enters a New Era", Journal of Accountancy (April, 1978), p. 52.
19. International Accounting Standards Committee, Objectives and Procedures (London: IASC, January 1983), para. 8.
20. Ibid., para. 27.
21. Benson, Sir Henry, "The Story of International Accounting Standards", Accounting (July, 1976), p. 34.
22. Douglas, T.R. "International Accounting Standards", CA Magazine (October, 1977), pp. 49-50.
23. "The Time is Now", CA Manazine (November, 1980), p. 68.
24. Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting, International Standards of Accounting and Reporting for Transnational Corporations (New York: United Nations, 1977), p. 7.
25. Office of Economic Cooperation and Development, "Declaration on International Investment and Multinational Enterprises", OECD Observer (July-August, 1976) p. 14.
26. Commission of European Communities, Fourth Council Directive for Coordination of National Legislation Regarding the Annual Accounts of Limited Liability Companies (Brussles, 1978).
27. The Fourth Directive (London: Deloitte, Haskine and Sells, 1978). p.1.

28. Amenkhienan, F.E., Accounting in the Developing Countries: A Framework for Standard Setting, op. cit., pp. 22-6.
29. Enthoven, Adolf J., "US Accounting and the Third World", Journal of Accountancy (June, 1983), p. 112.
30. Needles, Jr., B.E., "Implementing a Framework for the International Transfer of Accounting Technology", International Journal of Accounting Education and Research (Fall, 1976), p. 51.
31. Ibid., p. 51.
32. Amenkhienan, F.E., Accounting in the Developing Countries, op. cit., p. 74.
33. Scott, G.M., Accounting and the Developing Nations (Seattle: University of Washington, 1970), p. 12.
34. Ibid., p. 25.
35. Ashton, R.H. and Ashton, A.H., "Audit Decision Making", in Research Opportunities: The Second Decade (Sarasota, Fl.: American Accounting Association, 1988), pp. 108-9.
36. Frederick, D., "Auditor's Representations and Retrieval of Knowledge in Internal Control Evaluation" (Unpublished Doctoral Dissrtation, University of Michigan, 1986).
37. Quinn, N. and Holland, D., "Culture and Cognition," in Holland, D. and Quinn, N. (eds), Cultural Models in Language and Thought (Cambridge: Cambridge University Press, 1987), pp. 3-40.
38. Spiro, M., "Social Systems, Personality, and Functional Analysis", in Studying Personality Cross-Culturally (ed.) B. Kaplan (New York: Haroer and Row, 1961), pp. 93-177.
39. Ibid.
40. D'Andrade, R., "Cultural Meaning Systems", in Culture Theory: Essays on Mind, Self, and Emotion 9eds) R. Shuseder and R. Levine (Cambridge: Cambridge University Press, 1984), pp. 88-115.
41. Schank, R. and Abelson, R., Scripts, Plans, Goals and Understanding: An Inquiry into Human Knowledge Structure (Hillsdale, NJ: Eribaum, 1977), p. 132.

42. Belkaoui, Ahmad, Judgment in International Accounting, op. cit., p. 122.
43. Belkaoui, Ahmed, "Linguistic Relativity in Accounting", Accounting, Organizations and Society (October, 1978), pp. 97-124.
44. Belkaoui, Ahmed, "The Interprofessional Linguistic Communication of Accounting Concepts: An Experiment in Sociolinguistics", Journal of Accounting Research (Fall, 1980), pp. 362-74.
45. Monti-Belkaoui, Janice and Belkaoui, Ahmed, "Bilingualism and the Perception of Professional Conceprs", Journal of Psycholinguistic Research (12, 1983), pp. 111-27.
46. Belkapui, Ahmed, Judgment in International Accounting, op. cit., p. 123.
47. Ibid.

References المصادر حسب الموضوعات

Amenkhienan, F.F., Accounting in the Developing Contries: A Framework for Standard Setting (Ann Arbor, Mich.: UMI Research Press, 1986).

Bursten, R.J., "The Evolution of Accounting in Developing Countries", International Journal of Accounting Education and Bavishi, V.B., "Diversity in Multinational Accounting", Financial Executive (August, 1988), pp. 46-9.

Cooke, T.E., and Wallace, R.S.O., "Financial Disclosure Regulation and Environment: A Review and Further Analysis", Journal of Accounting and Public Policy (9, 1990), 79-110.

Enthoven, A.J.H., Accounting Education in Economic Development Management (Amsterdam: North Holland, 1981).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, International Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing Group, 1985).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, The New Encironment in International Accounting: Issues and Practices (Westport, Ct.: Greenwood Publishing Group, 1987), p. 220.

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Judgment in International Accounting (Wwstport, Ct.: Greenwood Publishing Group, 1990).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Multinational Management Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing Group, 1991).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Multinational Financial Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing Group, 1991).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Value Added Reporting: The Lessons for the US (Westport, Ct.: Greenwood Publishing Group, 1992), P.165.

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Accounting for the Developing Countries (Westport, Ct.: Greenwood Publishing Group, 1994).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, International and Multinational Accounting (London: Dryden Press, 1994)

Riahi-Belkaoui, Ahmed, The Linguistic Shaping of Accounting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1995).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Performance Results in Value Added Reporting (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1996).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, MultiNationality and Financial Performance (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1996).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Disclosure Adequacy: Nature and Determinants (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1997).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Significant Current Issues in INternational Taxation (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1998).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, The Nature, Estimation and Management of Political Risk (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1998).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Performance Results of Multinationality (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1999).

Riahi-Belkaoui, Ahmed, Value Added Reporting and Research (Westport, Ct.: Greenwood Publishing, 1999).

هيئة التعليم التقني

نظرية محاسبية
Accounting Theory

Ahmed Riahi - Belkaoui
University of Illinois

تعريب
ا.د. رياض العبدالله
مراجعة
ا.د. طلال الجحاوي

2

اليازوري
دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع

عمان - وسط البلد - شارع الملك حسين
هاتف: 4626626 6 962+ تلفاكس: 4185 461 6 962+
ص.ب: 520646 الرمز البريدي: 11152
www.yazori.com info@yazori.com