

المقدمة

تتضمن الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي للدراسة

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً- الإطار المنهجي للدراسة:

تمهيد:

تطورت المحاسبة كعلم إجتماعي نتيجة للتطورات العالمية التي حدثت في العالم بهدف تلبية إحتياجات الإنسان المتعددة خاصة بعد الثورة الصناعية التي نتجت عنها إتجاهات معاصرة نادت بالإهتمام بالموارد البشرية كعنصر داعم للصناعة، إضافة إلى الإفرازات التي نتجت عن هذه الثورة والتي لا بد من الإهتمام بها لإرتباطها بالمجتمع والبيئة، فظهرت إتجاهات تنادي بالإهتمام بمحاسبة الموارد البشرية ومحاسبة المسئولية الإجتماعية كإتجاهات معاصرة في الفكر المحاسبي يمكن أن تضيف قيمة للمنشأة.

الإهتمام بالموارد البشرية في المنشأة يتطلب تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعنية داخل أو خارج المنشأة من خلال قياس تكلفة هذه الموارد والإفصاح المحاسبي عنها بهدف إضافة قيمة للمنشأة. إضافة إلى ذلك أيضا تحول إهتمام مستخدمي المعلومات المحاسبية من الإهتمام بالأرباح كهدف أساسي إلى الدور الإجتماعي الذي تقوم به المنشأة في خدمة المجتمع فظهرت المحاسبة الإجتماعية باعتبارها احد فروع المحاسبة التي تعمل على تحديد وقياس وتوصيل البيانات المتعلقة بالأنشطة الإجتماعية لتعكس إلتزام المنشأة تجاه المجتمع.

إضافة إلى أن ارتفاع حجم المنافسة بين المنشآت حتم على المنشأة الإهتمام بهذه الإتجاهات المعاصرة من ناحية محاسبية وعكس ذلك في التقارير المالية لهذه الشركات الأمر الذي قد يؤدي إلى إضافة قيمة لهذه المنشأة تهدف إلى تلبية إحتياجات مستخدمي معلومات هذه المنشآت بإعتبار أن المحاسبة كنظام يهدف إلى تحديد وقياس وعرض المعلومات الإقتصادية بشكل يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من الحكم على موقف المنشأة تجاه مواردها البشرية وإلتزامها تجاه المجتمع مما يساعد على زيادة أصول المنشأة من خلال وجود أصول ذات علاقة بالمجتمع إضافة إلى أن الموارد البشرية أيضا يصنفها البعض كأصول غير متداولة.

كما تُعد الأصول غير الملموسة بمثابة المكون الأساسي لميزانية المنشأة تطلب مزيد من الإهتمام وإتباع سياسات محددة في قياسها والإعتراف بها والعمل على زيادة قيمتها.

لذل فإن هذا الدراسة يقيس أثر تبني الإتجاهات المعاصرة للمحاسبة في تعظيم قيمة المنشأة.

مشكلة الدراسة:

بإستقراء عدد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة كدراسة محروس أحمد حسن وشامل محمد الحموي(١٩٩٥م) ، محددات قيمة المنشأة مع التطبيق على قطاع الأعمال العام للغزل والنسيج، تناولت دراسة نبيل عبد السلام شاكر (١٩٩٦م) ، نموذج أكثر شمولاً لتحديد وتفسير وتقدير قيمة المنشأة ، تناولت دراسة علي محمود عبد الرحيم وآخرون (١٩٩٧م)، التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات المساهمة الكويتية ومدى ملاءمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، تناولت دراسة علي أبو الفتح أحمد (١٩٩٨م)، المحاسبة والإفصاح عن تكاليف البحوث والتطوير والأثر على قيمة المنشأة ، ركزت دراسة Hall and Riec (1998م) ، على معرفة الممارسات الإجتماعية التي تقوم بها الشركات على ثروة حملة الأسهم ، ركزت دراسة رشا حماده (٢٠٠٠)، على القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، تناولت دراسة Friedman Andrew and Miles Samantha (٢٠٠١م) العلاقة بين الإفصاح البيئي من جهة والإستثمار الإجتماعي المسؤول من جهة أخرى، ركزت دراسة عبد الحميد أحمد شاهين (٢٠٠٣م)، على مدخل مقترح للقياس المحاسبي لأصول الملكية الفكرية، تناولت دراسة Bo Hansson (2004م) الإفصاح عن الإستثمارات في تدريب العاملين، تناولت دراسة الأمين محمد عثمان(٢٠٠٥م)، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في المنشآت الخدمية، تناولت دراسة صفوت مصطفى الدويري (٢٠٠٦م)، مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، أوضحت دراسة مصعب عبد الله حامد (٢٠٠٧م) طرق ومفاهيم قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية بالطرق المالية وغير المالية وذلك للإفصاح عنها في القوائم المالية والإستفادة من المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية، ركزت دراسة عطاالله محمد حسين القطيش (٢٠٠٨)، على دور المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية لشركات الإستثمار الأجنبي المباشر في ظل سياسات

الحوافز الضريبية، ركزت دراسة (Rahahleh and Sharairi (2008) على تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية الأردنية، تناولت دراسة سمية كمال محمد (٢٠٠٩م)، أثر إدارة الأصول في تحقيق أهداف الشركات الصناعية، تناولت دراسة محمد عبد الحميد مطاوع (٢٠٠٩م)، دور حوكمة الشركات في تعظيم قيمة المنشأة دراسة نظرية تطبيقية، ركزت دراسة نضال عمر عبد المعطي زلزم (٢٠١١)، على نموذج مقترح لقياس أثر محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي، تناولت دراسة أحمد محمد العمري، مني ممدوح المولا (٢٠١١م)، إعادة تقييم الأصول الثابتة وأثر ذلك على أسعار الأسهم، تناولت دراسة أسامة صبري محمد أحمد (٢٠١٣م)، تحليل مقارنة لمعيار إنخفاض قيم الأصول طبقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية، ومعايير المحاسبة السعودية، ركزت دراسة ثامر عادل الصقر (٢٠١٣م)، على إبراز أهمية محاسبة الموارد البشرية وقياس مدى معرفة الشركات العراقية بمحاسبة الموارد البشرية وما المنافع التي يمكن أن تتحقق من تطبيقها في الشركات العراقية، تناولت دراسة ماهر موسي حامد درغام (٢٠١٤)، مدى إدراك إدارة المصارف لأهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، ركزت دراسة زرزار العياشي (٢٠١٤)، على أهمية محاسبة الموارد البشرية منهج لقياس قيمة خدمات الموارد البشرية، ركزت دراسة محمود فلاح الفلاحات وآخرون (٢٠١٤م)، على دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تعظيم أرباح البنوك وشركات التأمين ، تناولت دراسة باسم أحمد فاروق (٢٠١٤م)، محاسبة الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وللتصميم المحاسبي العام اللبثاني نقاط التوافق والإختلاف، هدفت دراسة مصطفى أحمد محمد (٢٠١٤م)، إلى تقييم العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وأدائها المالي وأثر ذلك على قيمة المنشأة، تناولت دراسة أيمن عبد الله محمد أبوبكر (٢٠١٥)، وضع إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية، ركزت دراسة سماح طارق أحمد حافظ (٢٠١٦) ، على العلاقة التأثيرية بين آليات الحوكمة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وإنعكاسها على قيمة المنشأة، تناولت دراسة محمود السيد الناغي وآخرون (٢٠١٦)، أهمية دور الإفصاح عن الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في التنبؤ بالقدرة على الإستمرارية، أهتمت دراسة سعود حمد الحميدي (٢٠١٦)، بالمحاسبة عن أداء شركات الأعمال الخاصة لمسئوليتها الاجتماعية، تناولت دراسة أسماء علي محمد أبوبكر (٢٠١٧م) اختبار مساهمة الإستثمار البشري في أداء وقيمة

المنشأة، ، ركزت دراسة خالد سعيد بركات (٢٠١٨م) على توصيف العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن أبعاد المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي دراسة وصفية تحليلية على الشركات السعودية، تناولت دراسة دينا حسن عبد العزيز عمار (٢٠١٨م)، أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي والتشغيلي في البنوك المصرية، ركزت دراسة عبد الحليم سعدي (٢٠١٨م)، على إمكانية رسملة واستنفاد المورد البشري من خلال منهج مقترح لأليات الاعتراف به محاسبياً، تناولت دراسة إعدال سعيد محمد الحلو (٢٠١٨م)، إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الإستدامة وأثرها على قيمة المنشأة دراسة ميدانية على مراجعي الحسابات المزاولين، تناولت دراسة عبير لخشين (٢٠١٨م)، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية دراسة حالة شركة سوتلغاز وحدة سكيكدة، ركزت دراسة إلهام باسي (٢٠١٩م)، على التكامل بين محاسبة الموارد البشرية ونظام معلومات الموارد البشرية.

يُلاحظ الباحث من خلال إستقراء مشاكل الدراسات السابقة أن أغلبية الدراسات تناولت إتجاه وحد من الإتجاهات المعاصرة وربطها بالتقارير المالية أو تقييم الأداء دون التركيز على القيمة المضافة للمنشأة من خلال تبني هذه الإتجاهات المعاصرة وما نتج عنها من أصول تسهم في زيادة قيمة المنشأة، عالية فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الوصول إلى القيمة الحقيقية للمنشأة بعد تبني هذه الإتجاهات، ومدى تأثيرها في قيمة أصول المنشأة، ويمكن صياغة هذه المشكلة في التساؤلات التالية:

السؤال الرئيس الأول: ما أثر تبني الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة في تعظيم قيمة المنشأة؟
وتتفرع منه الأسئلة التالية:

١. ما أثر محاسبة الموارد البشرية كإتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة؟ وتتفرع من التساؤلات التالية:

أ. ما أثر القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة؟

ب. ما أثر الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة؟

٢. ما أثر محاسبة المسؤولية الاجتماعية كإتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة؟

أ. ما أثر القياس المحاسبي عن تكلفة المسؤولية الاجتماعية في قيمة المنشأة؟

ب. ما أثر الإفصاح المحاسبي عن تكلفة المسؤولية الاجتماعية في قيمة المنشأة؟

٣. ما أثر الأصول غير الملموسة كإتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة؟

أ. ما أثر القياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة؟

ب. ما أثر الإفصاح المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة؟

٤. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة على متغيرات الدراسة ترجع إلى (المركز الوظيفي وسنوات الخبرة).

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى قياس أثر تبني الإتجاهات المعاصرة للمحاسبة في تعظيم قيمة المنشأة من خلال الأهداف التالية:

١. قياس أثر تبني الإتجاهات المعاصرة للمحاسبة (الموارد البشرية والمسئولية الاجتماعية والإصول غير الملموسة) في تعظيم قيمة المنشأة.

٢. وبيان أثر القياس والإفصاح عن كل من محاسبة الموارد البشرية ، محاسبة المسئولية الاجتماعية ، والأصول غير الملموسة في قيمة المنشأة

٣. معرفة وجود (عدم وجود) فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة على متغيرات الدراسة ترجع إلى (المركز الوظيفي وسنوات الخبرة)؟.

أهمية الدراسة:

يتم تناول أهمية الدراسة من خلال الآتي:

أولاً، الأهمية العلمية (النظرية):

١. الوقوف على الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة يظهر الفجوة في هذه الدراسات والتي يمكن تضيقها من خلال هذه الدراسة والتوصيات بدراسات مستقبلية.
٢. إثراء المكتبة العلمية من خلال مواكبة التطور في بيئة الأعمال وتبني إتجاهات حديثة في المحاسبة لتصبح نواه لدراسات مستقبلية.

ثانياً، الأهمية العملية (التطبيقية):

١. تناول الإتجاهات المعاصرة للمحاسبة من حيث القياس والإفصاح يساعد في كيفية التعبير عن هذه الإتجاهات في التقارير المالية مما يضيف قيمة لهذه المنشآت.
٢. الإهتمام بتبني الإتجاهات المعاصرة للمحاسبة يساهم في تقديم معلومات للأطراف الخارجية عن قيمة المنشأة تساهم في إتخاذ قرار سليم مبني على معرفة.

فرضيات الدراسة:

تختبر الدراسة الفرضيات التالية:

الفرض الرئيس الأول: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاتجاهات المعاصرة للمحاسبة في تعظيم قيمة المنشأة؟ وتتفرع منه الفرضيات التالية:

١. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة الموارد البشرية كإتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة؟ وتتفرع من الفرضيات التالية:

أ. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

ب. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

٢. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية الإجتماعية كإتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.

أ. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي عن تكلفة المسؤولية الإجتماعية في قيمة المنشأة؟

ب. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن تكلفة المسؤولية الإجتماعية في قيمة المنشأة؟

٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأصول غير الملموسة كإتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة؟

أ. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة؟
ب. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة؟

٤. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة على متغيرات الدراسة ترجع إلى (المركز الوظيفي وسنوات الخبرة).

منهجية الدراسة:

في سبيل تحقيق أهداف وإختبار الفرضيات يعتمد الباحث على المناهج التالية:

١. المنهج الإستقرائي: يستخدم لإختبار فرضيات الدراسة .
٢. المنهج التاريخي: لعرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع.
٣. المنهج الإستنباطي: لمعرفة طبيعة المشكلة ووضع الفرضيات .
٤. المنهج الوصفي التحليلي: لوصف الظاهرة وتحليل بياناتها من خلال البرامج الإحصائية لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة في المتغيرات الأخرى من خلال إستخدام برامج التحليل الإحصائي.

حدود الدراسة:

تتكون حدود الدراسة من الأتي:

الحدود المكانية: ولاية الخرطوم- المصارف التجارية المدرجة في سوق الأوراق المالية .

الحدود الزمانية: ٢٠١٩م

الحدود الموضوعية: يتناول البحث الإتجاهات المعاصرة المرتبطة بالموارد البشرية والمسئولية الإجتماعية، والأصول غير الملموسة، قيمة المنشأة.

متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل الإتجاهات المعاصرة للمحاسبة ويتم تناولها من خلال:

١. محاسبة الموارد البشرية: هي عملية تحديد وقياس الموارد البشرية والإفصاح عنها في التقارير المالية لخدمة مستخدمي معلومات التقارير المالية^(١).

القياس المحاسبي للموارد البشرية: هو قياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو المشروعات الأخرى نتيجة لإختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدريبها أو تعيينها أو تنميتها^(٢).

الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية: هو توضيح طرق ومفاهيم تكلفة وقيمة الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية وذلك بالإستفادة من المعلومات التي توفرها المحاسبة عن الموارد البشرية.

٢. محاسبة المسئولية الإجتماعية: عرفت المحاسبة عن المسئولية الإجتماعية بأنها " أحد مكونات المحاسبة بمفهومها الواسع والذي ينص على ان المحاسبة هي فن و علم هدفه قياس وتفسير الأنشطة والظواهر التي لها أساساً طبيعية إجتماعية وإقتصادية"^(٣).

(١) علي محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، المحاسبة عن الموارد البشرية: عرض وتحليل مع مدخل بديل، (الرياض: دار المريخ، 1982م)، ص 91.

(٢) أريك فلامهولتر، تعريب محمد عصام الدين، حامد حجاج، المحاسبة عن الموارد البشرية، (الرياض: دار المريخ، 1992م).

(٣) مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢م)، ص ١٦٤.

القياس المحاسبي لتكاليف المسؤولية الاجتماعية: هي مجموعة من الأنشطة تقيس الأداء الاجتماعي للمنشأة وتوصيل المعلومات الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية لأصحاب القرار وتقييم الأداء الاجتماعي بالمنشأة .

الإفصاح المحاسبي عن الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية: هي الطريقة التي تقوم بها المنشأة بإعلام الأطراف الاجتماعية المختلفة ذات العلاقة بنتائج أداؤها الاجتماعي .

الأصول غير الملموسة: عرف الأصل بكونه: " مخزن خدمات مستقبلي أو حق للحصول على المنافع والخدمات في المستقبل، شريطة أن يكون ذلك المخزن أو الحق تحت رقابة وتصرفات المنشأة"⁽¹⁾. وعرفت FASB الأصل بكونه: " منافع إقتصادية محتملة حصلت وملكت لوحدة إقتصادية معينة نتيجة أحداث وعمليات سابقة، وهذه المنافع لها القدرة وحدها أو مع منافع أخري على الإسهام بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في زيادة التدفق النقدي للوحدة مستقبلاً، وأن يكون الحصول على هذه المنافع محصورة لوحدة بذاتها وأن تكون هذه المنافع ناتجة عن عمليات محاسبية سابقة

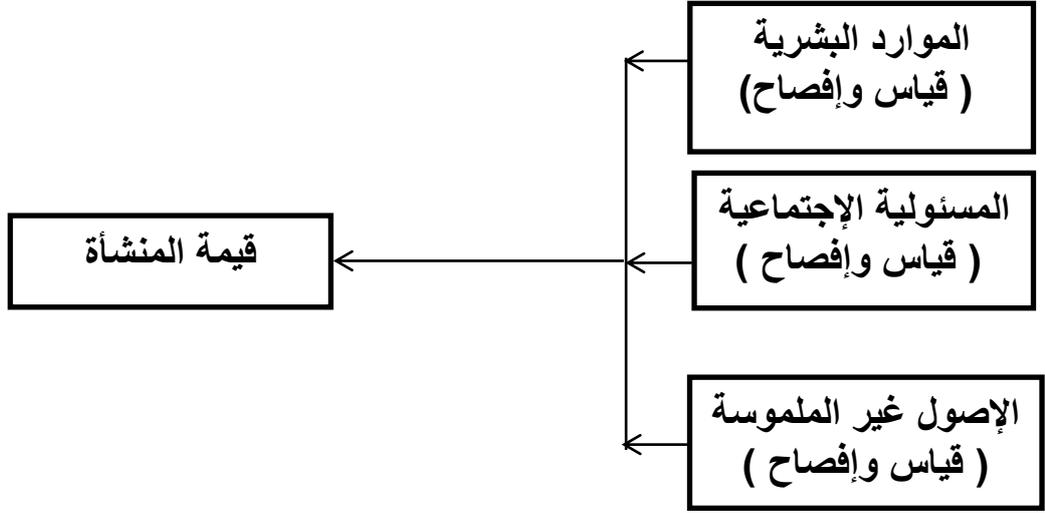
المتغير التابع قيمة المنشأة: عرفت قيمة المنشأة بأنها المبلغ النقدي أو الثمن العادل لكل المنشأة في حال إستمرارها⁽²⁾. كما عرفت بانها إجمالي القيمة السوقية للأسهم العادية والقيمة السوقية للإقتراض. وتتوقف هذه القيمة على تدفقات المكاسب المتوقعة التي ستحدث في المستقبل مع الأخذ في الإعتبار المخاطرة الخاصة بتلك المكاسب⁽³⁾.

(1) Hendriksen & Breda, **Accounting Theory**, p.456

(2) سيد محمود الهواري وسعيد توفيق عبيد، الإدارة المالية، قرارات الأجل الطويل وقيمة المنشأة، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٩٨م)، ص ٢٤٠.

(3) Cecile Carpentier & Jean Marc Suret, **Capital Structure changes & Firm**, (Montreal: Lave University, 2001) value 3, , p6

نموذج متغيرات الدراسة



المصدر: إعداد الباحث ٢٠١٩م

هيكل الدراسة:

ينظم الباحث بحثه في مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة كما يلي:

المقدمة تحتوي على الإطار النظري والدراسات السابقة، أما الفصل الأول الإطار النظري للإتجاهات المعاصرة للمحاسبة ويشتمل على ثلاثة مباحث، المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية، المبحث الثاني: الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الإجتماعية، والمبحث الثالث: الإطار النظري للأصول غير الملموسة. أما الفصل الثاني الإطار النظري لقيمة المنشأة يشتمل على ثلاثة مباحث، المبحث الأول: الإطار النظري لقيمة المنشأة المبحث الثاني: تعظيم قيمة المنشأة، المبحث الثالث: الإتجاهات المعاصرة للمحاسبة وقيمة المنشأة. أما الفصل الثالث الدراسة الميدانية يشتمل على ثلاثة مباحث، المبحث الأول: نبذة تعريفية عن عينة الدراسة، المبحث الثاني: إجراءات وتحليل بيانات الدراسة، الميدانية، المبحث الثالث: الإحصاء الوصفي واختبار فرضيات الدراسة اما الخاتمة فتشتمل على اولاً النتائج وثانياً التوصيات.

ثانياً - الدراسات السابقة:

يعرض الباحث عدد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة وفقاً للمنهج التاريخي من الأحدث الى الأقدم كما يلي:

١. دراسة: (محروس: ١٩٩٥م) (١):

هدف الدراسة إلى دراسة العلاقة بين المداخل الخاصة بحساب قيمة المنشأة، من خلال الوقوف على المحددات أو العناصر المؤثرة في تحديد قيمة المنشأة، وتطرق الدراسة لمحددات قيمة المنشأة من خلال القيمة السوقية، والقيمة الدفترية، وقيمة التصفية. تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على عدد من الأسئلة وهي: هل هناك علاقة بين متغيرات القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية للمنشأة؟ وهل هناك علاقة بين متغيرات القيمة السوقية وبين القيمة الدفترية للمنشأة؟ وهل تؤثر التغيرات في القيمة الدفترية على التغير في القيمة السوقية؟ وماهي المتغيرات او المحددات التي تؤثر في التغير في القيمة السوقية؟. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: هناك علاقة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية لشركات قطاع العمال العام للغزل والنسيج. وأن شكل العلاقة لا يظهر في صورة مباشرة ولكن في صورة غير مباشرة من خلال متغيرات القيمة الدفترية حيث أثبتت الدراسة أن متغيرات القيمة الدفترية سواء صافي الأصول الثابتة أو صافي رأس المال العامل يؤثران على القيمة السوقية. أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: أهمية استخدام متغيرات القيمة الدفترية في قياس القيمة السوقية للمنشأة حيث استخدام متغيرات القيمة الدفترية من شأنه أن يخفف من الوقت اللازم لتقييم الشركات بالإضافة إلى سهولة التطبيق، مع مراعاة تعديل شكل العلاقة بصورة دورية، وذلك حسب ما يطرأ من تغيرات سنوية من شأنها أن تؤثر على شكل هذه العلاقة.

تتفق الدراستان في تناولهما حساب قيمة المنشأة، فقد هدف الدراسة السابقة إلى معرفة العلاقة بين المداخل الخاصة بحساب قيمة المنشأة، من خلال الوقوف على المحددات أو

(١) محروس أحمد حسن، وشامل محمد الحموي، محددات قيمة المنشأة: مع التطبيق على قطاع الأعمال العام للغزل والنسيج، (القاهرة: المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، مصر، العدد الأول، ١٩٩٥م)، ص ٦٩٩ - ٧٣٥.

العناصر المؤثرة في تحديد قيمة المنشأة، وتطرقت الدراسة لمحددات قيمة المنشأة من خلال القيمة السوقية، والقيمة الدفترية، وقيمة التصفية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الاتجاهات الحديثة للمحاسبة في قيمة المنشأة

٢. دراسة: (نبيل: ١٩٩٦ م) (١):

هدفت الدراسة إلى محاولة التوصل إلى أكبر عدد ممكن من المتغيرات المحددة لقيمة المنشأة والتي تعكس بصورة مباشرة مجموعة من المؤشرات المالية المتفق على صلاحية استخدامها في مجال قياس كل من (مستوى الربحية، مستوى السيولة قصيرة الأجل، كفاءة قرارات التمويل، كفاءة قرارات الإستثمار، كفاءة الأداء التشغيلي) وقد تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل من الممكن التوصل إلى نموذج أكثر شمولاً لتحديد وتفسير وتقدير القيمة السوقية للمنشأة يعكس في متغيراته المفسرة كافة العناصر المكونة للمركز المالي للمنشأة داخل إطار الفكر المالي المعاصر؟. سعت الدراسة للتحقق من صحة الفرض الأساسي التالي: توجد علاقة جوهرية ذات دلالة معنوية بين قيمة المنشأة المحسوبة بمدخل التدفقات النقدية المخصومة بمعدلي خصم الملكية والقروض وبين كل من: المتغيرات المستقلة المرتبطة بقياس كل من: (مستوى الربحية - درجة السيولة قصيرة الأجل - كفاءة قرارات التمويل - كفاءة قرارات الإستثمار - كفاءة الأداء التشغيلي). توصلت الدراسة إلى أن النموذج المقترح في صورته النهائية ومن خلال نتائج الإختبارات الإحصائية التي أجريت عليه قد أكد صدق تنبؤ الفرض الأساسي، وأنه يرتبط بدرجة مرتفعة من صدق التنبؤ المستقبلي. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: أهمية العمل على دفع وتشجيع العاملين وخاصة على مستوى الإدارة العليا بمختلف نوعياتها في إتجاه إهتمامها بالدراسات العلمية ذات الجانب التطبيقي والعمل على الإستفادة من نتائجها المتاحة في تحسين مستوى الأداء المالي والإداري لهذه الشركات وصولاً إلى تعظيم نتائجها المالية وتعظيم قيمها السوقية.

(١) نبيل عبد السلام شاكر، نموذج أكثر شمولاً لتحديد وتفسير وتقدير قيمة المنشأة، دراسة تطبيقية، (الفاخرة: المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، مصر، العدد (٢)، ١٩٩٦ م)، ص ص ١١٩٣ - ١٢٨٠.

تتفق الدراسات في تناولهما حساب قيمة المنشأة، فقد هدفت الدراسة السابقة إلى محاولة التوصل إلى أكبر عدد ممكن من المتغيرات المحددة لقيمة المنشأة والتي تعكس بصورة مباشرة مجموعة من المؤشرات المالية المتفق على صلاحية إستخدامها. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة في قيمة المنشأة.

٣. دراسة: (علي محمود وآخرون: ١٩٩٧م) (١):

هدفت الدراسة إلى التعرف على السياسات المحاسبية المطبقة في الشركات الكويتية لقياس وتقييم الأصول الثابتة ومدى إتفاق هذه السياسات مع متطلبات المعايير الدولية في هذا الشأن، وكذلك مدى الإتفاق والإختلاف الجوهرية بين الممارسات العملية في قياس وتقييم الأصول في هذه الشركات وبين ما ورد بالمعايير المحاسبية الدولية. تمثلت مشكلة الدراسة في قياس مدى إتزام الشركات الكويتية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإكتشاف ما إذا كانت هناك إختلافات جوهرية في التطبيق لهذه المعايير. وجاءت فرضيات الدراسة لإختبار: مدى إتفاق السياسات المحاسبية التي تطبقها الشركات الكويتية في مجال قياس وتقييم الأصول مع ماتقضي به المعايير المحاسبية الدولية في هذا المجال. وإختبار درجة الإتفاق بين الشركات الكويتية بعضها البعض في تطبيق السياسات المحاسبية المتعلقة بقياس وتقييم الأصول. وإختبار مدى ملاءمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لقياس وتقييم الأصول في هذه الشركات. توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: أن الممارسات المحاسبية الفعلية للشركات الخاضعة للدراسة والمتعلقة بقياس وتقييم الأصول الثابتة لا تتفق في جوانب عدة مع متطلبات المعايير الدولية في هذا الشأن، مما يؤثر على سلامة ودقة قياس وتقييم الأصول الثابتة في هذه الشركات. كما بينت الدراسة أن هناك أتفاقاً بين الشركات الكويتية الخاضعة للدراسة في السياسات المحاسبية المطبقة لقياس وتقييم الأصول الثابتة. أوصت الدراسة بإجراء دراسات أخرى يمكن أن تكون تصوراً عاماً عن ملاءمة تطبيق المعايير الدولية في الكويت منها على سبيل المثال: الإفصاح المحاسبي

(١) علي محمود عبد الرحيم، وآخرون، التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات المساهمة الكويتية ومدى ملاءمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، (الكويت: المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد (٥) العدد (١)، ١٩٩٧م، ص ٥٣ - ٩٧.

للأصول الثابتة بين الممارسات الفعلية ومتطلبات المعايير الدولية. التقييم المحاسبي عن الأصول الثابتة ومدى ملاءمة تطبيق المعايير الدولية من جهتي نظر المستثمرين والمقرضين.

تنفق الدراسات في تناولهما تقييم الأصول الثابتة. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى التعرف على السياسات المحاسبية المطبقة في الشركات الكويتية لقياس وتقييم الأصول الثابتة ومدى إتفاق هذه السياسات مع متطلبات المعايير الدولية في هذا الشأن، وكذلك مدى الإتفاق والإختلاف الجوهرى بين الممارسات العملية في قياس وتقييم الأصول في هذه الشركات وبين ما ورد بالمعايير المحاسبية الدولية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة العلاقة بين الأصول غير المتداولة والإتجاهات الحديثة للمحاسبة وتأثيرهما في قيمة المنشأة.

٤. دراسة: (علي أبو الفتح : ١٩٩٨م)^(١)

هدفت الدراسة إلى بيان طبيعة وخصائص تكاليف أنشطة البحوث والتطوير، وأنواع وطرق البحوث، وأثر ذلك على المعالجة المحاسبية، وكذلك بيان قياس تكاليف أنشطة البحوث والتطوير، وبيان أثر إختلاف المعالجة المحاسبية لتكاليف أنشطة البحوث والتطوير في ظل المداخل المحاسبية المختلفة لمعالجة هذه التكاليف، ومن ثم بيان أثر المحاسبة والإفصاح عن تكاليف أنشطة البحوث والتطوير على القيمة السوقية للأسهم العادية للمنشأة (قيمة المنشأة) ومدى أهمية ذلك لمستخدمي التقارير والقوائم المالية. تناولت الدراسة أسس المحاسبة والإفصاح عن تكاليف أنشطة البحوث والتطوير وأثر ذلك على قيمة المنشأة، وذلك في إطار ما تناولته الكتابات المحاسبية من منظور معيار المحاسبة الدولي رقم (٩) ونظيره المصري رقم (١٢) ومعيار المحاسبة المالية رقم (٢). توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن المدخل المحاسبي المتبع بصدد معالجة تكاليف أنشطة الدراسة والتطوير ينعكس على أسلوب الإفصاح عن هذه التكاليف في التقارير والقوائم المالية مما تطلب ضرورة التعرف على أهمية الإفصاح ومستوى أو درجة الإفصاح، وكيفية الإفصاح ومتطلباته في ظل كل مدخل من هذه المداخل. إختلاف المعالجة المحاسبية لتكاليف البحوث والتطوير، وكذلك أسلوب الإفصاح عن هذه

(١) علي أبو الفتح أحمد شتا، المحاسبة والإفصاح عن تكاليف البحوث والتطوير والأثر على قيمة المنشأة: (القاهرة: المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، مصر، العدد (١)، يناير ١٩٩٨م)، ص ص ٣٦٥ - ٤١١.

التكاليف في التقارير والقوائم المالية ينعكس أثره على قيمة المنشأة في السوق. أوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها: أن مدخل رسملة أنشطة البحوث والتطوير أكثر ملائمة من مدخل المصروفات في معظم الحالات والظروف، يجب على المنشأة أن تطبق سياسة ثابتة لرسملة هذه التكاليف، مع تطبيق هذه السياسة المحاسبية بصورة مستمرة تتصف بالثبات من فترة مالية إلى أخرى.

تتفق الدراستان في تناولهما قيمة المنشأة. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى بيان طبيعة وخصائص تكاليف أنشطة البحوث والتطوير، وأنواع وطرق البحوث، وأثر ذلك على المعالجة المحاسبية في ظل المداخل المحاسبية المختلفة لمعالجة هذه التكاليف، ومن ثم بيان أثر المحاسبة والإفصاح عن تكاليف أنشطة البحوث والتطوير على القيمة السوقية للأسهم العادية للمنشأة (قيمة المنشأة). بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة العلاقة بين الأصول غير المتداولة والإتجاهات الحديثة للمحاسبة وتأثيرهما في قيمة المنشأة.

٥. دراسة: (Hall and Rieck :1998م)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى معرفة الممارسات الإجتماعية التي تقوم بها الشركات على ثروة حملة الأسهم، حيث رصدت (٣٤٩) إفصاح إجتماعي وبيئي قدمتها الشركات المساهمة العامة المدرجة في (وول استريت) في الولايات المتحدة الأمريكية بين عامي ١٩٨٢ - ١٩٩٥، من ضمنها منتجات صديقة للبيئة وحقوق المرأة وتبرعات لمنظمات خيرية وجميعها كانت تطوعية دون إلزام حكومي أو ضغط جماعات حماية البيئة، وفي ذات الوقت رصدت أسعار الأسهم. توصلت الدراسة إلى أن هناك أثر إيجابي للممارسات الإجتماعية الإيجابية التي قامت بها الشركات على القيمة السوقية للشركات، ولم يثبت هناك أي علاقة عكسية معنوية إحصائية بين الممارسات الإجتماعية وقيمتها، وان السوق يميز بين الشركات التي تقوم بمسؤولياتها الإجتماعية وتلك التي لا تقوم بذلك. أوصت الدراسة إدارات الشركات بأن تستخدم بحكمة النشاطات الإجتماعية من أجل رفع قيمة شركاتها.

(1) Pamela L. Hall, and Robin Rieck, **The effect of positive corporate social action**, on shareholder wealth journal of financial and strategic dicisions, Vol (11), No (2), 1998.

تتفق الدراسات في تناولهما قيمة المنشأة. فقد هدفت الدراسة إلى معرفة الممارسات الإجتماعية التي تقوم بها الشركات على ثروة حملة الأسهم (قيمة المنشأة). بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة في قيمة المنشأة.

٦. دراسة: (رشا حماده: ٢٠٠٠م)^(١):

هدفت الدراسة الى قياس رأس المال البشري وتحديد أثره في القوائم المالية، وبيان كيفية الإفصاح عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية، وإقتراح تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية. وتمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة الى رأس المال البشري أكبر من الحاجة الى رأس المال المادي فهو المؤثر في مجال القوة والعلم والتكنولوجيا والإبداع، ويتطلب تعديلات جوهرية في عموم المحاسبة والإدارة لإستيعاب ذلك. تظهر أهمية الدراسة في توجيه إدارة المنشآت الإقتصادية خاصة التي تعاني من نقص الموارد البشرية الى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في القوائم المالية. استخدمت الدراسة أسلوب التطبيق العملي في جامعة دمشق، وتوصلت الدراسة الى نتيجة أن المحاسبة عن الموارد البشرية تكفل الإستخدام الأمثل لهذه الموارد باعتبارها أصولاً، وأن عدم تضمين القوائم المالية معلومات عن الموارد البشرية يعد نقصاً جوهرياً في الوظيفة المحاسبية والإدارية على السواء، ولا بد من إتساع وظائف المحاسبة لتشمل محاسبة الموارد البشرية وذلك لتقديم معلومات تساعد الإدارة والمستثمرين والموظفين في ترشيد القرارات الإستراتيجية، حيث أن إعتبار الموارد البشرية أصولاً تظهر في القائمة المالية هو بداية دراسة النفقات المدفوعة عن الموارد البشرية كأصل في القوائم المالية للمؤسسات مما يعني ضرورة قياس إهلاك الأصل، وضرورة إتخاذ الإجراءات والبيانات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد السجلات التحليلية والمحاسبية اللازمة لعملية التسجيل والتبويب والقياس.

تتفق الدراسات في تناولهما قيمة المنشأة. فقد هدفت الدراسة السابقة الى قياس رأس المال البشري وتحديد أثره في القوائم المالية، وبيان كيفية الإفصاح عن تكاليف وقيمة

(١) رشا حماده، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية دراسة تطبيقية، (دمشق: مجلة جامعة دمشق، المجلد (١٨)، العدد (١)، ٢٠٠٠م).

الموارد البشرية، وإقترح تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة ومن ضمنها الموارد البشرية ، في قيمة المنشأة.

٧. دراسة: (Friedman and Miles : ٢٠٠١ م) (١):

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين الإفصاح البيئي من جهة والإستثمار الإجتماعي المسؤول من جهة أخرى عبر آراء (١٤) خبير في مجال المسؤولية الإجتماعية. توصلت الدراسة إلى أن مجال الإفصاح الإجتماعي والبيئي مقبل على تغيرات كبيرة وواسعة نحو الأفضل في الكم والنوع، وأصبح الكثير من أفراد المجتمع يهتمون بالكيفية التي تستثمر بها أموالهم وزيادة القلق على الإستثمارات في الأسواق المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن نتائج هذا التوجه المحتملة نحو الاستثمارات الأخلاقية والمسؤولية اجتماعياً مما يؤثر على سلوك الشركات وإدارات صناديق الإستثمار، الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة الطلب على الإفصاح الإجتماعي والبيئي ضمن المحاسبة التقليدية. أوصت الدراسة بزيادة الإهتمام بالإفصاح الإجتماعي والبيئي.

تتفق الدراستان في تناولهما قيمة المنشأة. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى فحص العلاقة بين الإفصاح البيئي من جهة والإستثمار الإجتماعي المسؤول من جهة أخرى. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة ومن ضمنها المسؤولية الإجتماعية، في قيمة المنشأة.

٨. دراسة: (عبد الحميد شاهين: ٢٠٠٣ م) (٢):

هدفت الدراسة الى دراسة أصول ومكونات أصول الملكية الفكرية لمحاولة التأصيل العملي لتلك الأصول، وتقييم معايير المحاسبة ونماذج القياس التي تصدت لمشكلة القياس المحاسبي للأصول الفكرية، ومعالجة أوجه القصور في نماذج القياس المحاسبي للأصول الفكرية بتقديم نموذج مقترح يحقق الموضوعية في عملية القياس. وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود

(1) Friedman Andrew and Miles Samantha, **Socially responsible investment and corporate social and environmental reporting, an exploratory study**, British accounting review, 2001.

(٢) عبد الحميد أحمد شاهين، مدخل مقترح للقياس المحاسبي لأصول الملكية الفكرية، (القاهرة: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٣)، ٢٠٠٣ م.

إتفاق تام علي مفهوم الأصول الفكرية ومكوناتها الفرعية وعدم وجود معايير المحاسبة المعنية بمعالجة المشاكل المحاسبية الخاصة بالأصول. توصلت الدراسة الى أن الإعتماد على مدخل معدل العائد على المال المستثمر كأساس لقياس أصول الملكية الفكرية يعد المدخل الأفضل لعملية القياس لإمكانية تحديد معظم المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على قيمة المنشأة، وأن أصول الملكية الفكرية يتم إكتسابها وتتميتها داخلياً من خلال أنشطة البحوث والتطوير والتدريب، وإمكانية تصنيف أصول الملكية الفكرية الى مجموعتين رئيسيتين هما: أصول الملكية الفكرية المرتكزة على نتائج الموارد البشرية مثل براءة الإختراع والعلامات التجارية وأسرار الصناعة، وأصول الملكية الفكرية المبنية على تكنولوجيا المعلومات وإقتصاديات المعرفة. أوصت الدراسة بضرورة سعي اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد المرتبطة بها في مصر الى تعديل المعيار المحاسبي المصري رقم (23) لعام 2002. بعنوان (المحاسبة عن أصول غير ملموسة) بحيث يشمل التعديل عدم التفرقة في المعالجة المحاسبية للنفقات التي تتحملها منشآت الأعمال في مرحلة البحوث ومرحلة التطوير، وضرورة قيام منشآت الأعمال المصرية بتطوير أنظمة التكاليف اخذا بنظام التكلفة حسب الأنشطة بما يسمح بتتبع عناصر التكاليف المرتبطة بعمليات الإبداع والإبتكار والتحديث والتطوير.

تتفق الدراسات في تناولها قيمة المنشأة. فقد هدفت الدراسة السابقة الى دراسة أصول ومكونات أصول الملكية الفكرية لمحاولة التأسيس العملي لتلك الأصول. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، في قيمة المنشأة.

٩. دراسة: (Bo Hansson : 2004)⁽¹⁾:

تناولت هذه الدراسة الإفصاح عن الاستثمارات في تدريب العاملين، وتبين بأن عدم إظهار معلومات نمطية يمكن الاعتماد عليها عن تدريب العاملين يحجب عن المستثمرين معلومات مهمة في اتخاذ قراراتهم الإستثمارية. توصلت الدراسة إلى أن الاستثمار في التدريب ينتج أرباحاً مستقبلية مهمة وأن غياب المعايير الخاصة بالإفصاح عن الإستثمار في التدريب يربك توزيع رأس المال البشري في سوق العمل، وتبين الدراسة أيضاً بأن المعلومات عن التدريب

(1) Bo Hansson, **Is it time to disclose information about human capital investment?** , Uppsala, Science park, 75183, Sweden, 2004, pp 1 –13.

يمكن تقديمها ضمن إطار المحاسبة التقليدية وليس بالضرورة أن تكون جزءاً من الأصول على الميزانية العامة.

تتفق الدراستان في تناولهما المحاسبة عن الموارد البشرية. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى معرفة الإفصاح عن الإستثمارات في تدريب العاملين، وبيان أن عدم إظهار معلومات نمطية يمكن الإعتماد عليها عن تدريب العاملين يحجب عن المستثمرين معلومات مهمة في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، ومن ضمنها الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

١٠. دراسة: (الأمين محمد عثمان: ٢٠٠٥م)^(١):

هدفت هذه الدراسة الى إظهار المحاسبة عن الموارد البشرية وإختيار المنهج المحاسبي المناسب لها ومعرفة الطرق المختلفة لقياس وتقييم المحاسبة عن الموارد البشرية والكيفية التي يتم بها الإفصاح عن هذه الموارد البشرية في القوائم المالية، وتمثلت مشكلة الدراسة في ان معظم المنشآت الخدمية تعتمد على مواردها البشرية في تنفيذ سياساتها وأعمالها إعتقاداً كبيراً الأمر الذي يتطلب وجود نظام لمحاسبة الموارد البشرية في هذه المنشآت الخدمية. توصلت الدراسة الى أن مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة في المحاسبة، وأن الطريقة المتبعة في قياس التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية في المنشآت الخدمية السودانية محل الدراسة بإعتبارها تكاليف نفقات ايرادية تظهر في قائمة الدخل وأن التطبيق العملي لمحاسبة الموارد البشرية غير واضح. أوصت الدراسة بضرورة إصدار معيار من قبل الهيئات والجهات والمنظمات المهنية يتعلق بالقياس والإفصاح عن الموارد البشرية، وأن تعتمد المنشآت الخدمية على نظام محاسبة الموارد البشرية، وأن تعتمد إدارة الموارد البشرية في المنشآت المختلفة على البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية وذلك عند تنفيذ سياساتها.

تتفق الدراستان في تناولهما المحاسبة عن الموارد البشرية. فقد هدفت هذه الدراسة السابقة الى إظهار المحاسبة عن الموارد البشرية وإختيار المنهج المحاسبي المناسب لها ومعرفة الطرق

(١) الأمين محمد عثمان، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في المنشآت الخدمية، الخرطوم:

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٥م.

المختلفة لقياس وتقييم المحاسبة عن الموارد البشرية والكيفية التي يتم بها الإفصاح عن هذه الموارد البشرية في القوائم المالية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، ومن ضمنها الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

١١. دراسة: (صفوت الدويري: ٢٠٠٦م)^(١):

هدفت الدراسة إلى حصر المشكلات المتعلقة بتحديد قيمة الأصول الثابتة في الحالات والمراحل المختلفة، وكذلك محاولة التوصل إلى التحديد السليم لقيمة الأصول الثابتة في الحالات والمراحل المختلفة في ضوء معايير التقارير المالية الدولية الحديثة. تمثلت مشكلة الدراسة في أن لكل مرحلة من مراحل دورة الأصل الثابت تنطوي على العديد من مشكلات القياس المحاسبي، والتي تتطلب معالجات محاسبية سليمة تتوافق مع ما تبنته معايير التقارير المالية الدولية الحديثة من إحلال لمفاهيم القيمة العادلة بدلاً من مفاهيم التكلفة التاريخية الصارمة عند إجراء القياس والإفصاح المحاسبي لهذه الأصول. لم تضع للدراسة فرضيات أو أسئلة محددة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تتعدد المشكلات المحاسبية المتعلقة بكيفية التحديد السليم لقيمة الأصول الثابتة والتي يجب أن تلقى المزيد من العناية والإهتمام عند معالجتها لتحديد القيمة السليمة لها. وإن معايير التقارير المالية الدولية الحديثة تبنت مقاييس القيمة العادلة بصورة أكبر من مقاييس التكلفة التاريخية، الأمر الذي تطلب ضرورة إعادة النظر في مفاهيم وطرق القياس التقليدية للأصول الثابتة لتحديد القيمة السليمة لها. وكذلك إن المعلومات المالية التي تعكس القيم الحقيقية لبنود أو عناصر الأصول الثابتة تساعد كل من المستثمرين الحاليين أو المرتقبين في إتخاذ القرارات الإستثمارية الرشيدة. سس أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة إعطاء المزيد من العناية والإهتمام لدراسة المشكلات المتعلقة بالتحديد السليم لقيمة الأصول الثابتة في الحالات والمواقف المختلفة. كما يجب على الوحدات الإقتصادية تطبيق مقاييس القيمة العادلة التي تبنتها معايير التقارير المالية الدولية الحديثة عند تحديد وقياس قيمة الأصول الثابتة في كل الحالات والمواقف المختلفة.

(١) صفوت مصطفى الدويري، مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، (القاهرة: المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، مصر، العدد الأول يناير ٢٠٠٦م)، ص ٣٨٥ - ٤٢٥.

تنفق الدراسات في تناولهما تقييم الأصول الثابتة. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى حصر المشكلات المتعلقة بتحديد قيمة الأصول الثابتة في الحالات والمراحل المختلفة، وكذلك محاولة التوصل إلى التحديد السليم لقيمة الأصول الثابتة في الحالات والمراحل المختلفة في ضوء معايير التقارير المالية الدولية الحديثة. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة العلاقة بين الأصول غير المتداولة والإتجاهات الحديثة للمحاسبة وتأثيرهما في قيمة المنشأة.

١٢. دراسة: (مصعب حامد: ٢٠٠٧م)^(١):

هدفت الدراسة إلى توضيح طرق ومفاهيم قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية بالطرق المالية وغير المالية وذلك للإفصاح عنها في القوائم المالية والإستفادة من المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية، وكذلك إستعراض طرق وأساليب القياس المختلفة التي أستخدمت للتعبير عن الموارد البشرية وتقييمها. وتمثلت مشكلة الدراسة في تباين وجهات النظر حول كيفية تسجيل الموارد البشرية بالدفاتر وطرق إظهارها بالقوائم المالية، كما لم يتم الإتفاق على مبدأ عام في تحديد طبيعة الموارد البشرية، وتعدد طرق وأساليب قياس الموارد البشرية. وجاءت فرضيات الدراسة كالآتي: هناك إمكانية لقياس الموارد البشرية بقيمة نقدية. والموارد البشرية لها خصائص الأصول المادية. وكذلك يؤدي عدم إظهار معلومات عن الموارد البشرية في القوائم المالية إلى عدم شفافيتها.

تنفق الدراسات في تناولهما المحاسبة عن الموارد البشرية. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى توضيح طرق ومفاهيم قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية بالطرق المالية وغير المالية وذلك للإفصاح عنها في القوائم المالية والإستفادة من المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية، وكذلك إستعراض طرق وأساليب القياس المختلفة التي أستخدمت للتعبير عن الموارد البشرية وتقييمها. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، ومن ضمنها الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

(١) مصعب عبد الله حامد علي، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة عن الموارد البشرية: دراسة تحليلية ميدانية، الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٧م.

١٣. دراسة: (عطاء الله القطيش، ٢٠٠٨)^(١):

استهدفت الدراسة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لشركات الإستثمار الأجنبي المباشر في ظل سياسات الحوافز الضريبية ودورها في جذب الإستثمارات الأجنبية، والمسؤولية الاجتماعية لتلك الإستثمارات في الأردن. وتمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على المدى الذي ذهبت إليه الإستثمارات الأجنبية في الأردن في تبني رؤية واضحة ومتكاملة لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية. وقد قامت الدراسة على عدد من الفرضيات من أهمها: لا يوجد أثر إيجابي للحوافز الضريبية في تشجيع الإستثمار الأجنبي في الأردن. ولا تقوم الشركات الأجنبية في الأردن بتبني محاسبة المسؤولية الاجتماعية لديها، نظراً لعدم قيامها بتطبيق المسؤولية الاجتماعية، وكذلك لعدم قيامها بالإفصاح المحاسبي. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: إن المستثمرين الأجانب يوافقون على أن حوافز ضريبة الدخل وضريبة المبيعات والرسوم الجمركية والحوافز الضريبية مجتمعة لها علاقة إيجابية في جذب الاستثمارات الأجنبية إلى الأردن. كما أظهرت الدراسة قيام الشركات الأجنبية بتبني محاسبة المسؤولية الاجتماعية لديها ضمن أنشطتها الإعتيادية، وذلك من خلال تطبيقها للمسؤولية الاجتماعية في مجالات الموارد البشرية، والبيئة والمجتمع المحلي، ومجال الإلتزامات السياسية والاجتماعية، وكذلك من خلال قيامها بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي. وقدمت الدراسة عدد من التوصيات من أهمها: العمل على زيادة الإهتمام بالمجتمع المحلي من قبل شركات الإستثمار الأجنبي، كأحد مجالات المسؤولية الاجتماعية، من خلال رفع مستوى مساهمة الشركات في الجوانب المتعلقة بالمجتمع كإقامة المدارس والمراكز الصحية والحدائق العامة والتبرع للجمعيات الخيرية. وتطوير التشريعات الخاصة بتشجيع الإستثمار، بما يضمن لفت إنتباه شركات الإستثمار الأجنبي، نحو ضرورة إيلاء محاسبة المسؤولية الاجتماعية الإهتمام اللازم من خلال الإلتزام بأداء المسؤولية الاجتماعية في مجالاتها المختلفة، ومن ثم الإفصاح المحاسبي عن ذلك الأداء، بحيث تعتبر مرجعاً لقياس جدوى وفعالية هذه التشريعات من وجهة نظر تلك المجتمعات.

(١) عطاء الله محمد حسين القطيش، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لشركات الاستثمار الأجنبي المباشر في ظل سياسات الحوافز الضريبية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، آذار ٢٠٠٨م.

تتفق الدراسات في تناولهما المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، فقد هدفت الدراسة السابقة الى معرفة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لشركات الإستثمار الأجنبي المباشر في ظل سياسات الحوافز الضريبية ودورها في جذب الإستثمارات الأجنبية، والمسؤولية الاجتماعية لتلك الإستثمارات في الأردن. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

١٤. دراسة: (Rahahleh and Sharairi: 2008)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى تحديد المدى الذي وصلت إليه الشركات الصناعية الأردنية في تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث تم تطبيقها على (١٠٧) شركة مساهمة صناعية في عام ٢٠٠٦م. توصلت الدراسة إلى عدم وجود وعي كامل بمفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية بإستثناء بعض الجوانب وبالتالي لم يكن هناك تطبيق كامل للمفهوم بإستثناء بعض الممارسات. أوصلت الدراسة بإعطاء الأداء الإجماعي أهمية ووزن أكبر في السياسة، وكذلك أوصلت بدورات تدريبية وحلقات دراسية وورش عمل للعاملين في مجال المحاسبة الاجتماعية، وإعطاء أهمية لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية والإفصاح عن التكاليف في القوائم المالية، وأوصلت أيضاً بسن القوانين الملزمة بالإعتراف وتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المنشآت الصناعية.

تتفق الدراسات في تناولهما المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، فقد هدفت الدراسة السابقة إلى تحديد المدى الذي وصلت إليه الشركات الصناعية الأردنية في تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

(1) Rahahleh Muhammad and Sharairi Yassein, **The Extend of social Responsibility Accounting in the qualified industrial Zones**, in Jordan international management review, Vol (4), 2008.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الأصول المتداولة من حيث مفهومها، ورأس المال العامل وإدارة مكوناتها المتمثلة في إدارة النقدية، وإدارة الحسابات المدينة وإدارة المخزون بالإضافة إلى مصادر التمويل قصيرة الأجل، وكذلك التعرف على الأصول الثابتة من حيث طبيعتها والإهلاك وعلاقته بإدارتها، والعائد والمخاطرة المصاحبان للإستثمار فيها، وتخطيط الإنفاق الرأسمالي والقرارات الخاصة بإدارة الأصول الثابتة، واساليب وطرق تقويم الإستثمار فيها، وكذلك مصادر التمويل متوسط وطويل الأجل. تمثلت مشكلة الدراسة في المشاكل المصاحبة للتغيرات المستمرة في بنود الأصول الثابتة والمتداولة، وبالتالي حاجة المنظمات إلى إتخاذ القرارات المتعلقة بحجم الإستثمار المناسب في كل عنصر من عناصرها بما يؤدي إلى المساهمة في تحقيق أهداف هذه المنظمات. وقد سعت الدراسة لإختبار الفرضيات ومن أهمها: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الإستثمار في الأصول وربحية الشركة. وهناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الإستثمار في الأصول وموقف السيولة في الشركة. وكذلك هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الإستثمار في الأصول ونمو الشركة . توصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها: الإستثمار في المخزون والحسابات المدينة أكثر من الحدود المقررة له إقتصادياً بالشركتين موضع الدراسة. وموقف السيولة مرضي بشركة سكر كنانة المحدودة وضعيف بشركة النيل للأسمنت المحدودة. إرتفاع نسب الربحية بشركة سكر كنانة المحدودة، وإنخفاض هذه النسب بشركة النيل للأسمنت المحدودة. وكذلك إرتفاع الأرباح الموزعة للسهم ونسبة سعر السهم إلى عائده ونسبة القيمة السوقية والقيمة الدفترية وإنخفاض العائد على السهم بشركة النيل للأسمنت المحدودة. أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: ربط حجم الإستثمار في أصول الثابتة والمتداولة بالقيمة في اسواق رأس المال وذلك لتحقيق ميزة تنافسية. وتخفيض حجم الإستثمار في المخزون عن طريق تحقيق العلاقات التنظيمية الجيدة بين الإدارات المعنية. وتخفيض حجم الإستثمار في الحسابات المدينة عن طريق الرقابة على معايير الإتمان وسياسة التحصيل.

(١) سمية كمال محمد حسن، أثر إدارة الأصول في تحقيق أهداف الشركات الصناعية، جامعة أدمرمان الإسلامية، الخرطوم، رسالة دكتوراة غير منشورة، ٢٠٠٩م.

تتفق الدراسات في تناولهما تقييم الأصول الثابتة. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى التعرف على الأصول المتداولة من حيث مفهومها، ورأس المال العامل وإدارة مكوناتها المتمثلة في إدارة النقدية، والتعرف على الأصول الثابتة من حيث طبيعتها والإهلاك وعلاقته بإدارتها، والعائد والمخاطرة المصاحبان للإستثمار فيها. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة العلاقة بين الأصول غير المتداولة والإتجاهات الحديثة للمحاسبة وتأثيرهما في قيمة المنشأة.

١٦. دراسة: (محمد مطاوع: ٢٠٠٩)^(١):

هدفت الدراسة إلى تحليل مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات وبيان دورها في تعظيم قيمة المنشأة ككل وقيمة حملة الأسهم والعملاء وأصحاب المصالح الأخرى، ودراسة وتقييم مؤشر استاندر أند بور، بإعتباره مقياساً لتقييم مستوى أداء حوكمة الشركات لمعرفة مواطن قوته وضعفه في تطبيق مبادئ الحوكمة، بالإضافة إلى تطبيق هذه الدراسة على الشركات النشطة المقيدة في بورصة الأوراق المصرية. تمثلت مشكلة الدراسة في الكشف عن دور حوكمة الشركات في خلق قيمة للمنشأة والأساليب المستخدمة لقياس هذه القيمة، ثم تطبيق ذلك على الشركات المصرية النشطة في سوق بورصة الأوراق المالية، وقد عبرت عنها في الأسئلة التالية: ما المقصود بمفهوم وسمات نظام حوكمة الشركات الجيد وماهي مبادئه المتعارف عليها دولياً؟ وماهو دور حوكمة الشركات في تعظيم قيمة المنشأة وهل يتعارض ذلك مع مفهوم تعظيم قيمة العميل أو قيمة حامل السهم؟ ماهي مكونات خلق قيمة مضافة للمنشأة، ماهي أساليب القياس المستخدمة لقياس هذه القيمة؟. توصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها: وجود فروق معنوية بين قطاعات الشركات محل الدراسة للعناصر الرئيسية لمؤشر استاندر أند بور، وأن بعض هذه العناصر أكثر ارتباطاً وتأثيراً في المؤشر بحيث يمكنها التنبؤ بدرجة تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة وتعزيز قيمة المنشأة، كما توجد علاقة ارتباط معنوية بين مبادئ وقواعد حوكمة الشركات وبين العائد على حق الملكية والقيمة السوقية المضافة. أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: تطبيق الإطار المنهجي المقترح لأثر حوكمة الشركات على قيمة المنشأة على ذات الشركات، بالنسبة لبقية الأبعاد التي لم تتناولها الدراسة في بطاقة الأداء المتوازن المطورة ذات

(١) محمد عبد الحميد مطاوع، دور حوكمة الشركات في تعظيم قيمة المنشأة: دراسة نظرية تطبيقية، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، مصر، المجلد (٢١) عدد مزدوج (٣، ٤)، ٢٠٠٩م، ص ١٩٩ - ٢٣٥.

الأبعاد الخمسة، وتطبيق ذات الإطار على مجموعة أخرى من الشركات المصرية. توجيه الدراسات والبحوث المستقبلية نحو ربط مبادئ وقواعد حوكمة الشركات بقيمة المنشأة، وتطوير سبل القياس المناسبة في هذا الشأن بما يمكن من توسيع نطاق المحاسبة الإدارية، لتقدم معلومات شاملة ومناسبة لمن يهيمه الأمر، وبما يفيد أصحاب المصالح المختلفة.

تتفق الدراستان في تناولهما قيمة المنشأة. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى تحليل مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات وبيان دورها في تعظيم قيمة المنشأة ككل وقيمة حملة الأسهم والعملاء وأصحاب المصالح الأخرى. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، في قيمة المنشأة.

١٧. دراسة: (نضال زلوم: ٢٠١١)^(١):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على محاسبة المسؤولية الإجتماعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من خلال تصنيف الأنشطة الخاصة بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية إلى أربعة أنشطة (الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية، الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البشرية، الأنشطة الخاصة بخدمة المجتمع، الأنشطة الخاصة بالإرتقاء بالمنتجات). تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود إجابات محددة لعدد من القضايا التي تواجه الفكر المحاسبي، وعدم وضوح الرؤية حول أثر محاسبة المسؤولية الإجتماعية على الأداء المالي للشركات. وقد قامت الدراسة على فرضيتين وهما: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأنشطة الخاصة بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية على العائد على الموجودات للشركات الصناعية. ولا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأنشطة الخاصة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية على العائد على حقوق المساهمين للشركات الصناعية. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: أن معظم الشركات الصناعية المساهمة العامة تسهم بدرجة مرتفعة في الإبلاغ عن العديد من الأنشطة الخاصة بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية مثل الإمتثال للقواعد والمتطلبات البيئية الصادرة عن الجهات الحكومية. وأن الإستثمار في الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية يؤدي إلى

(١) نضال عمر عبد المعطي زلوم، نموذج مقترح لقياس أثر محاسبة المسؤولية الإجتماعية على الأداء المالي، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، رسالة دكتوراة غير منشورة، اب ٢٠١١.

إنخفاض في الأداء المالي للصناعات الهندسية والإنشائية لكنها تحسن الأداء المالي للصناعات (الإستخراجية، والتعدينية، الطباعة والتغليف، التبغ والسجائر) ولم يؤثر على باقي الصناعات. وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات من أهمها: توجيه إهتمام المستثمرين نحو المعلومات الواردة في التقارير المالية السنوية بما يساهم في ترشيد قراراتهم الاستثمارية، وذلك من خلال توعيتهم بضرورة توجيه إهتمامهم على كافة البنود الواردة في التقارير السنوية المالية منها وغير المالية، وعدم تركيزهم على بعض المؤشرات المالية فقط. وتشجيع المستثمرين على الإستثمار في الشركات من خلال الإستثمار بالأنشطة الخاصة بحاسبة المسؤولية الإجتماعية التي تؤثر ايجاباً على الأداء المالي وعدم الإستثمار بالأنشطة الخاصة بحاسبة المسؤولية الإجتماعية التي تؤثر سلباً على الأداء المالي.

تنفق الدراسات في تناولها المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، فقد هدفت هذه الدراسة السابقة إلى التعرف على محاسبة المسؤولية الإجتماعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من خلال تصنيف الأنشطة الخاصة بحاسبة المسؤولية الإجتماعية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

١٨. دراسة: (أحمد العمري، مني المولا: ٢٠١١م)^(١):

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التضخم على الإهلاك للأصول الثابتة في منشآت القطاع الصناعي في الأردن، وبيان أهمية الإفصاح عنه، ودراسة هذا الأثر على القيمة السوقية للسهم. وتمثلت مشكلة الدراسة في أن نتائج الإهلاكات المبنية على التكلفة التاريخية تكون مضللة على الميزانية العمومية ويمتد إلى قائمة الدخل مما يجعل أرقامها مضللة، وبالتالي تؤدي إلى إتخاذ قرارات وإعتماد سياسات غير سليمة لكونها تتجاهل آثار التضخم بإفتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد. وللتحقق من ذلك جاءت الدراسة في فرضيتين وهما: لا يوجد فرق جوهري بين العائد على أسعار الأسهم التي تحسب إعتماًداً على القوائم المالية المعدة وفق لمبدأ التكلفة التاريخية

(١) أحمد محمد العمري، ومني ممدوح المولا، إعادة تقييم الأصول الثابتة وأثر ذلك على أسعار الأسهم: دراسة ميدانية من بورصة عمان، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، المجلد (٣١) العدد (١)، يونيو ٢٠١١م، ص ٣ - ٢٢.

والقوائم المالية المعدلة. وإن تعديل قيمة الدخل الناجم عن تخفيض الإهلاك الحقيقي نتيجة التضخم يكون أكثر أهمية للشركات التي تعتمد بشكل كبير على مصادرها الذاتية لتمويل شراء الموجودات الثابتة منها. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن قيم الإهلاك حسب التكلفة التاريخية هي قيم مضللة، فهي أقل مما يجب لو أخذنا التضخم بعين الاعتبار، وبالتالي زيادة صافي الدخل، الأمر الذي يؤثر على القيم السوقية للأسهم، وعليه لا تعود هذه القيم تمثل مقياساً عادلاً لتقييم المنشآت الإقتصادية. أوصت الدراسة: بأن تقوم هيئة الأوراق المالية بتشجيع الشركات الأردنية على إصدار قوائم مالية معدلة مصاحبة للقوائم المالية التقليدية مع التعليق عليها وشرح وبيان الكيفية التي يؤثر بها التضخم على مختلف عناصر القوائم المالية. وأن تقوم هيئة الأوراق المالية بتوعية مستخدمي القوائم المالية من خلال جميع السبل المتاحة عن أثر التضخم على عناصر القوائم المالية المتعددة، وبالتالي تحسين نوعية وآليات إتخاذ القرار لديه.

تتفق الدراسات في تناولهما تقييم الأصول الثابتة وتأثيره على قيمة المنشأة. فقد هدفت هدفت الدراسة السابقة إلى بيان أثر التضخم على الإهلاك للأصول الثابتة في منشآت القطاع الصناعي في الأردن، وبيان أهمية الإفصاح عنه، ودراسة هذا الأثر على القيمة السوقية للسهم. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة العلاقة بين الأصول غير المتداولة والإتجاهات الحديثة للمحاسبة وتأثيرهما في قيمة المنشأة.

١٩. دراسة: (أسامة محمد: ٢٠١٣م)^(١):

هدفت الدراسة إلى تحليل مقارنة لمعيار انخفاض قيم الأصول طبقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية، ومعايير المحاسبة السعودية، وكذلك تحديد مدى إفصاح الشركات السعودية المدرجة في سوق المال السعودي عن الإنخفاض في قيم الأصول، وتوضيح أهمية اختبار الإنخفاض في قيم الأصول وأثر ذلك على جودة القرار الاستثماري، والتعرف على مدى وعي العاملين في سوق الأوراق المالية السعودي بأهمية الإفصاح عن قيم الأصول وأثر ذلك على ترشيد قراراتهم الإستثمارية. وقد جاءت الدراسة بعدة فرضيات منها: إن الشركات

(١) أسامة صبري محمد أحمد إسماعيل، أثر اختبار انخفاض قيم الأصول على ترشيد قرارات الإستثمار في سوق الأوراق المالية السعودي، دراسة إختبارية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد (١)، ٢٠١٣م، صص ٤٧٧ - ٥٢٦.

المدرجة في سوق المال السعودي تقوم بإختبار انخفاض قيم الأصول غير المتداولة. وأن هناك تباين في كيفية تطبيق إختبار انخفاض الأصول غير المتداولة عند وجود مؤشرات تدل على ذلك الإنخفاض. توصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها: أن الشركات المدرجة في سوق المال السعودي تقوم بإجراء إختبار انخفاض الأصول غير المتداولة ان وجد وتطبيق المعيار رقم (١٩) الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عند وجود دلائل ومؤشرات تشير إلى إحتمال وجود هذا الإنخفاض، يتم حساب خسائر إنخفاض الأصول غير المتداولة أن وجد بالفرق بين القيمة المحملة على الأصل مع المبلغ القابل للإسترداد (القيمة السوقية الصافية أو صافي التدفقات النقدية المخصومة المتوقعة من استخدام الأصل أيهما أكبر). أوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها: ضرورة إعداد القوائم والتقارير المالية على أسس تتفق مع متطلبات الإفصاح عن الأمور الغامضة ذات التأثير النسبي الهام في اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن الإنخفاض في قيم الأصول، إذ أن التضليل في المعلومات التي تتطلبها القوائم المالية من شأنه أن يفقدها أهميتها، وبالتالي التأثير السلبي على القرارات الاستثمارية التي تعتبر من القرارات الهامة والخطيرة، لذا يجب توفير معلومات على درجة كبيرة من الموضوعية والدقة لكي يكون القرار الإستثماري سليم. ضرورة إلتزام الشركات العاملة في المملكة العربية السعودية وخاصة المقيد أسهمها في سوق المال السعودي، بإختبار إنخفاض الأصول غير المتداولة عند وجود مؤشرات تدل على إنخفاض القيمة والإفصاح عن هذا الإنخفاض إن وجد لما لهذا الإفصاح من أهمية خاصة لرفع مستوى الشفافية وما يترتب على ذلك من زيادة كفاءة سوق الأوراق المالية.

تتفق الدرستان في تناولهما تقييم الأصول الثابتة. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى تحليل مقارنة لمعيار انخفاض قيم الأصول طبقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية، ومعايير المحاسبة السعودية، وكذلك تحديد مدى إفصاح الشركات السعودية المدرجة في سوق المال السعودي عن الإنخفاض في قيم الأصول. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة العلاقة بين الأصول غير المتداولة والإتجاهات الحديثة للمحاسبة وتأثيرهما في قيمة المنشأة.

٢٠. دراسة: (ثامر الصقر: ٢٠١٣م)^(١):

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية محاسبة الموارد البشرية وقياس مدى معرفة الشركات العراقية بمحاسبة الموارد البشرية وما المنافع التي يمكن أن تتحقق من تطبيقها في الشركات العراقية. وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفر المعرفة بمفهوم محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية، وبالتالي عدم إدراك المنافع التي يمكن الحصول عليها من تطبيقها. وقد جاءت الدراسة في عدة فرضيات منها: أن الشركات العراقية ليس لديها معرفة بمفهوم محاسبة الموارد البشرية. وأن تطبيق محاسبة الموارد البشرية لا يؤدي إلى توفير معلومات تفيد المستثمرين في الشركات العراقية وفي تحسين قراراتهم الإستثمارية. وقد خرجت الدراسة بعدة نتائج أهمها: إن الموارد البشرية تعتبر أهم العناصر الإنتاجية التي تحكم نجاح الشركات، حيث أن أي شركة تحتاج إلى موارد بشرية إضافة إلى حاجتها للموارد المادية الأخرى، ومن دون الموارد البشرية لا يمكن الاستفادة من الموارد الأخرى في تحقيق أهداف الشركة. وقد تبين أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الشركات العراقية يؤدي إلى توفير معلومات تفيد المستثمرين في تحسين قراراتهم الإستثمارية، وذلك ما يشير إلى إدراك المستثمرين في الشركات العراقية لأهمية العنصر البشري وكذلك أهميته في تحقيق الأهداف.

تتفق الدراسات في تناولها المحاسبة عن الموارد البشرية. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى إبراز أهمية محاسبة الموارد البشرية وقياس مدى معرفة الشركات العراقية بمحاسبة الموارد البشرية وما المنافع التي يمكن أن تتحقق من تطبيقها في الشركات العراقية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، ومن ضمنها الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

(١) ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية، دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، العراق، السنة الثامنة، العدد (١٦)، ٢٠١٣م، ص ص ١٦٠ - ٢٠٦.

٢١. دراسة: (ماهر درغام: ٢٠١٤م)^(١):

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك المصارف التجارية الفلسطينية لأهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، وعمّا إذا كانت إدارة المصارف تهتم بقياس تكاليف المسؤولية الإجتماعية والإفصاح عنها، وتتمثل مشكلة الدراسة في التعرف على مدى إدراك المصارف التجارية لأهمية المحاسبة الإجتماعية تجاه كل من (الموظفين - العملاء - المجتمع - البيئة). وقد قامت الدراسة على عدد من الفرضيات من أهمها: هناك إدراك جوهري لدى إدارة المصارف التجارية الفلسطينية لأهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية. وتدرك إدارة المصارف التجارية الفلسطينية أهمية قياس تكاليف المسؤولية الإجتماعية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: هنالك إدراكاً جوهرياً لدى إدارة المصارف التجارية الفلسطينية لأهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين، وتجاه العملاء، وتجاه المجتمع، وتجاه البيئة بدرجة كبيرة. وايضاً تدرك إدارة المصارف التجارية الفلسطينية أهمية قياس تكاليف المسؤولية الإجتماعية والإفصاح عنها بدرجة كبيرة. أوصت الدراسة: بضرورة قيام المصارف التجارية بالمزيد من الإهتمام بمسئوليتها الإجتماعية تجاه موظفيها خاصة فيما يتعلق بتوفير نظام للتأمين والمعاشات يرضي موظفيها. وضرورة قيام الجهات المعنية بإجراء الدراسات والأبحاث اللازمة لوضع نموذج محاسبي للمسؤولية الإجتماعية يمكن المصارف من قياس ومعالجة تكاليف المسؤولية الإجتماعية.

تتفق الدراستان في تناولهما المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، فقد هدفت الدراسة السابقة إلى التعرف على مدى إدراك المصارف التجارية الفلسطينية لأهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، وعمّا إذا كانت إدارة المصارف تهتم بقياس تكاليف المسؤولية الإجتماعية والإفصاح عنها. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

(١) ماهر موسى حامد درغام، مدى إدراك إدارة المصارف لأهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، دراسة ميدانية للمصارف التجارية الفلسطينية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، المجلد (٣٤) العدد (١)، يونيو ٢٠١٤م، ص ص ١٧٥ - ٢٠٠.

٢٢. دراسة: (محمود الفلاحات وآخرون: ٢٠١٤م)^(١):

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تعظيم أرباح البنوك وشركات التأمين، بالتطبيق على عينة من البنوك وشركات التأمين الأردنية. وقد قامت الدراسة على عدد من الفرضيات أهمها: لا يدرك المديرين الماليين أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في البنوك وشركات التأمين الأردنية. وأيضاً ليس هناك دور لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية في تعظيم أرباح البنوك وشركات التأمين الأردنية. توصلت الدراسة إلى: أن هناك قصور في فهم وإدراك محاسبة المسؤولية الاجتماعية لدى أصحاب رؤوس الأموال والقطاع الخاص بشكل عام، وأن الإهتمام بالمسؤولية الاجتماعية ومن وجهة نظرهم يؤدي إلى تخفيض لأرباحهم وعدم التوسع في مشروعاتهم والإنصراف عن اولوياتهم وأهدافهم الرئيسة وهو تحقيق الأرباح. كما يرى أصحاب رؤوس الأموال أن كثير من جوانب المسؤولية الاجتماعية يقع على عاتق الدولة وليس القطاع الخاص، وذلك كون الدولة هي التي تقوم بتحصيل الضرائب. ومن ناحية أخرى أظهرت نتائج الدراسة بأن تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية يؤدي إلى تعظيم الأرباح في البنوك وشركات التأمين الأردنية. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: السعي الحثيث لبناء برامج وطنية للتوجيه المؤسسي من أجل رفع الوعي بأهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات الكبرى، وكيفية بناء إستراتيجية المسؤولية الاجتماعية داخل هذه الشركات من أجل إنشاء الفرص الاجتماعية للشركات الخاصة بهم. أن يكون دور القطاع الحكومي في خلق محفزات نظامية للشركات والمؤسسات عن طريق تشجيع إقامة شراكات إجتماعية ومنح إعفاءات ضريبية للجهات التي تطبق برامج المسؤولية الاجتماعية، منحها فرصاً أفضل في المناقصات العامة.

تتفق الدراستان في تناولهما المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، فقد هدفت الدراسة السابقة إلى التعرف على دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تعظيم أرباح البنوك وشركات التأمين، بالتطبيق على عينة من البنوك وشركات التأمين الأردنية. بينما تسعى الدراسة الحالية

(١) محمود فلاح الفلاحات وآخرون، دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تعظيم أرباح البنوك وشركات التأمين: دراسة ميدانية على البنوك وشركات التأمين الأردنية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مصر، العدد (١)، مارس ٢٠١٤م، ص ٨٤ - ١١٠.

إلى معرفة تأثير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

٢٣. دراسة: (زرزار العياشي: ٢٠١٤)^(١):

هدفت الدراسة إلى التعريف على محاسبة الموارد البشرية، والطرق والمناهج المقترحة لتقييم الموارد البشرية، والمشاكل والانتقادات التي تواجه كلا منها، كما يهدف إلى إقتراح معالجات معينة تحاول تجنب المشاكل والانتقادات، وتمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على الأسئلة التالية: ما دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية؟ وماهي أهم طرق القياس المحاسبي للموارد البشرية في منظمات الأعمال؟. قامت الدراسة على ثلاثة فروض وهي: يمكن إحتساب قيمة خدمات الموارد البشرية بأقل قدر ممكن من التقديرات والإجتهادات التحكيمية. وايضاً يمكن قيد قيمة خدمات الموارد البشرية في السجلات المحاسبية من دون إثارة المشاكل المتعلقة بالتأثير في نتائج الأعمال والمركز المالي، والآثار الناجمة عن القواعد القانونية والضريبية وغيرها. كما افترضت أنه يمكن الإفصاح عن قيمة خدمات الموارد البشرية في الميزانية العامة بشكل يلبي حاجة الأطراف المختلفة بما في ذلك حاجة الإدارة. توصلت الدراسة إلى عددة نتائج منها: تم محاسبة الموارد البشرية المستخدمين لها بالمعلومات الكمية والمالية عن تكلفة الإستقطاب والتدريب والمحافظة عليها وطرق إستخدامها وتقييمها، مما يساعد المختصين في الموارد البشرية على إدارتها واستخدامها بكفاءة وفاعلية. وصعوبات قياس وتقييم الأصول البشرية ترجع إلى طبيعة الموارد البشرية وإلى النظرة التاريخية للمحاسبة التقليدية، وعدم توفيرها لمؤشرات تهتم بالأصول البشرية ومعايير التفرقة بين النفقات الايرادية والنفقات الاستثمارية للموارد البشرية. أوصت الدراسة: بضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية. وضرورة توجيه المزيد من الاهتمام بخصوص عرض تكلفة وقيمة الموارد البشرية في القوائم المالية، ويمكن الاكتفاء في الوقت الحالي بعرضها في قوائم إضافية ملحقه لحين استقرار أسس المحاسبة عن الموارد البشرية ضريبياً، محاسبياً ومهنياً.

(١) زرزار العياشي، أهمية محاسبة الموارد البشرية منهج لقياس قيمة خدمات الموارد البشرية، مجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، المركز العربي للدراسات والبحوث، السعودية، العدد (٥)، يناير ٢٠١٤م، ص ٧ - ١٥.

تتفق الدراسات في تناولهما المحاسبة عن الموارد البشرية. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى التعريف على محاسبة الموارد البشرية، والطرق والمناهج المقترحة لتقييم الموارد البشرية، والمشاكل والانتقادات التي تواجه كلا منها، كما يهدف إلى إقتراح معالجات معينة تحاول تجنب المشاكل والانتقادات. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، ومن ضمنها الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

٢٤. دراسة: (باسم فاروق: ٢٠١٤م)^(١):

هدفت الدراسة إلى الكشف عن أوجه التوافق والإختلاف بين التصميم المحاسبي العام الإلزامي المطبق في لبنان ومعايير المحاسبة الدولية الإلزامية المتعلقة بالمحاسبة على الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة، وتمثلت مشكلة الدراسة في تحديد أوجه التوافق والتعارض بين المعايير المحاسبية الدولية (الأراضي والأبنية والمعدات - تكاليف الاقتراض - انخفاض قيم الأصول - الإيجار) وبين الأحكام المتعلقة بالأصول الثابتة المادية والأصول الثابتة غير المادية في التصميم المحاسبي العام اللبناني. وكذلك في تحديد درجة قبول معايير المحاسبة الدولية في المحاسبة على الأصول غير المتداولة لدى خبراء المحاسبة المجازين في بيروت. توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: وجود إختلاف بين التصميم المحاسبي العام اللبناني ومعايير المحاسبة الدولية في معظم مسائل المقارنة المتعلقة بالمحاسبة على الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة الأمر الذي لا يسوغ معه الجمع بين المرجعيتين في آن معاً. وكذلك تفاوت رأي خبراء المحاسبة المجازين بشأن تفضيل معايير المحاسبة الدولية أو التصميم المحاسبي بإختلاف المعيار وبإختلاف المسائل في كل معيار. ومن أهم توصيات الدراسة: إصدار قانون أو مرسوم ينص على حتمية إعتتماد النسخة الكاملة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي في الشركات الكبرى التي تداول أسهمها في السوق المالية. إعتتماد نص بديل للتصميم المحاسبي العام اللبناني في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

(١) باسم أحمد فاروق، محاسبة الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وللتصميم المحاسبي العام اللبناني نقاط التوافق والإختلاف، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال، الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١٤م.

تنفق الدراسات في تناولها تقييم الأصول الملموسة وغير الملموسة. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى الكشف عن أوجه التوافق والإختلاف بين التصميم المحاسبي العام الإلزامي المطبق في لبنان ومعايير المحاسبة الدولية الإلزامية المتعلقة بالمحاسبة على الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة العلاقة بين الأصول غير المتداولة والاتجاهات الحديثة للمحاسبة وتأثيرهما في قيمة المنشأة.

٢٥. دراسة: (مصطفى محمد: ٢٠١٤م)^(١):

هدفت الدراسة إلى تقييم العلاقة بين المسؤولية الإجتماعية للشركات وأدائها المالي وأثر ذلك على قيمة المنشأة. وتمثلت مشكلة الدراسة في تباين تأثير الإضطلاع بالمسؤولية الإجتماعية للشركات على مؤشرات الأداء المالي للشركات ومدى انعكاس هذا الدور الإجتماعي على قيمة المنشأة في المملكة العربية السعودية، وقد سعت الدراسة للإجابة على عدة أسئلة أهمها: هل يؤدي قيام الشركة بمسئولياتها الإجتماعية والإفصاح عنها إلى التأثير الإيجابي على الأداء المالي للشركة. وهل يؤدي التزام الشركة بمسئولياتها الإجتماعية إلى تعظيم قيمة المنشأة. وقد جاءت الدراسة في عدة فرضيات أهمها: هناك علاقة جوهرية طردية بين المسؤولية الإجتماعية للشركات والعائد على الأصول. وهناك علاقة جوهرية طردية بين المسؤولية الإجتماعية للشركات وقيمة المنشأة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إختلاف تأثير المسؤولية الإجتماعية على الأداء المالي بإختلاف القطاعات في المملكة العربية السعودية. وكذلك إختلاف تأثير المسؤولية الإجتماعية على قيمة المنشأة بإختلاف القطاعات الصناعية في المملكة العربية السعودية، حيث وجدت الدراسة أنه توجد علاقة جوهرية عكسية بين المسؤولية الإجتماعية وقيمة المنشأة في قطاع الأسمنت، ولا توجد علاقة جوهرية بين المسؤولية الإجتماعية وقيمة المنشأة في قطاع الصناعات الغذائية. أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: ضرورة إهتمام المنظمات المهنية والتجمعات العلمية بالسعودية والمجتمع المدني بنشر الوعي المفاهيمي بالمجتمع عن دور وأهمية المسؤولية الإجتماعية وتأثيرها على المجتمع المحلي والشركات بصفة عامة بما ينعكس إيجابياً

(١) مصطفى أحمد محمد أحمد حماد، إطار محاسبي مقترح لتقييم تأثير المسؤولية الإجتماعية على الأداء المالي وإنعكاساتها على قيمة المنشأة، دراسة تكبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، المجلد (١٨) العدد (١)، ٢٠١٤م، ص ٢٣٧ - ٣٠٨.

على مصالح كافة الأطراف. وضرورة إصدار حزمة تحفيزية للشركات السعودية المضطعة بمسئولياتها الإجتماعية تتضمن حوافز حكومية وإعفاءات من الرسوم والضرائب والجمارك وغيرها.

تتفق الدراستان في تناولهما المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، فقد هدفت الدراسة السابقة إلى تقييم العلاقة بين المسؤولية الإجتماعية للشركات وأدائها المالي وأثر ذلك على قيمة المنشأة. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

٢٦. دراسة: (أيمن أبوبكر: ٢٠١٥)^(١):

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالتطبيق على جامعة دنقلا، تمثلت مشكلة الدراسة في أن المحاسبة الحكومية وبمقوماتها المستندية والدفترية لا تتعامل مع الموارد البشرية إلا من ناحية تسجيل الرواتب والأجور فقط أي تعاملها كنفقات جارية، وبما أن الموارد البشرية تقوم بتقديم منافع وخدمات مستقبلية، إلا أنها تعالج ضمن الفصل الثاني بالحسابات الختامية للجامعة. توصلت الدراسة للنتائج التالية: ان الجامعة لا تظهر أي معلومات عن تكاليف الموارد البشرية ضمن مصروفات الفصل الثاني بجامعة دنقلا. ومن أهم التوصيات: ضرورة الإهتمام بمحاسبة الموارد البشرية بإدخال وتبني نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية داخل الجامعة عن طريق التطبيق التدريجي والإستفادة من خبرات ونجاحات الجامعات المحلية والعالمية الرائدة في المجال، أيضاً لا بد أن تتبع الجامعة المبادئ العلمية للمحاسبة والصادرة من (GAAB) فيما يتعلق بالمعالجة لتكلفة الموارد البشرية في نهاية كل عام مالي.

تتفق الدراستان في تناولهما المحاسبة عن الموارد البشرية. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى وضع إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالتطبيق على جامعة دنقلا. بينما

(١) أيمن عبد الله محمد أبوبكر، ٢٠١٥، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية، دراسة تطبيقية على جامعة دنقلا مجلة العلوم الإقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة الدراسة العلمي، المجلد (٢)، العدد ١٦، ٢٠١٥م، ص ٣٢ - ٤٩.

تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، ومن ضمنها الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

٢٧. دراسة: (سماح حافظ: ٢٠١٦)^(١):

هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة التأثيرية بين آليات الحوكمة والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية ومدى علاقتهما بقيمة المنشأة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، من خلال معرفة العلاقة التأثيرية بين آليات الحوكمة والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية في ضوء النظريات المفسرة له وقيمة المنشأة، وكذلك دراسة العلاقة التأثيرية بين آليات الحوكمة وقيمة المنشأة بالتوسع في الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية. تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة معرفة مدى العلاقة بين آليات الحوكمة والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية في الشركات المقيدة في البورصة المصرية؟ بعد إصدار المؤشر المصري للمسؤولية الإجتماعية عام ٢٠١٠م، وكذلك مدى تأثيرها على قيمة المنشأة، وذلك في ظل تزايد الإهتمام بقيمة المنشأة الحقيقية في الآونة الأخيرة. توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: يوجد تأثير معنوي مباشر لآليات الحوكمة المتمثلة في الإستقلالية والملكية العامة والملكية الخاصة على قيمة المنشأة، وكذلك يوجد تأثير معنوي غير مباشر على قيمة المنشأة بتوسيط الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية، وأيضاً يوجد تأثير مباشر لحجم الشركة ونوع القطاع على قيمة المنشأة بينما يوجد تأثير غير معنوي عند توسيط الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية. أوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها: ضرورة الإهتمام بآليات الحوكمة بما يؤدي إلى مزيد من الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية بما يعكس القيمة الحقيقية للشركة، وكذلك زيادة الوعي والثقافة لدى العاملين بأهمية المسؤولية الإجتماعية، ومساهمتها في إضافة قيمة للمنشأة.

تنفق الدراستان في تناولهما المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، فقد هدفت الدراسة السابقة إلى إختبار العلاقة التأثيرية بين آليات الحوكمة والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية ومدى علاقتهما بقيمة المنشأة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. بينما تسعى الدراسة

(١) سماح طارق أحمد حافظ، العلاقة التأثيرية بين آليات الحوكمة والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية وإنعكاسها على قيمة المنشأة، بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، المجلد (٢٠) العدد (٢)، يوليو ٢٠١٦م، ص ٣ - ٤٨.

الحالية إلى معرفة تأثير المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

٢٨ . دراسة: (محمود الناغي وآخرون: ٢٠١٦)^(١):

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الإفصاح عن الأداء الإجتماعي للشركات علي التنبؤ بالقدرة على الإستمرارية، وكذلك التعرف على علاقة كلا من ربحية الشركة ونسبة التداول بالإفصاح عن الأداء الإجتماعي. وتمثلت مشكلة الدراسة في دور الإفصاح عن الأداء الإجتماعي للشركات في التنبؤ بالقدرة على الإستمرارية. قامت الدراسة على الفرضيات التالية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن الأداء الإجتماعي للشركات وبين القدرة على التنبؤ بالإستمرارية. ولا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ربحية الشركة وبين الإفصاح عن الأداء الإجتماعي. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نسبة التداول وبين الإفصاح عن الأداء الإجتماعي. توصلت الدراسة إلى: رفض الفرضية الأولى، والتوصل إلى وجود علاقة بين إفصاح الشركات عن الأداء الإجتماعي وبين القدرة على التنبؤ بإستمراريتها. وصحة الفرضية الأولى حيث أثبتت الدراسة وجود علاقة بين نسبة السيولة وبين الإفصاح عن الأداء الإجتماعي. وكذلك صحة الفرضية الثالثة، حيث أثبتت الدراسة أنه توجد علاقة بين ربحية الشركات وبين الإفصاح عن الأداء الإجتماعي. ومن أهم توصيات الدراسة: يجب على الدولة تشجيع الشركات وحثها على تحمل مسؤوليتها الإجتماعية وذلك بالتعاون مع الشركات في تنفيذ برامج التنمية وتقديم التسهيلات اللازمة لهم. والعمل على زيادة وعي الشركات بأهمية تحمل المسؤولية الإجتماعية والإفصاح عنها ويكون ذلك من خلال وسائل الإعلام وعقد الندوات والمؤتمرات.

تنفق الدراسات في تناولهما المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، فقد هدفت الدراسة السابقة إلى التعرف على دور الإفصاح عن الأداء الإجتماعي للشركات علي التنبؤ بالقدرة على الإستمرارية، وكذلك التعرف على علاقة كلا من ربحية الشركة ونسبة التداول بالإفصاح عن الأداء الإجتماعي. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير المحاسبة عن المسؤولية

(١) محمود السيد الناغي، وآخرون، دور الإفصاح عن الأداء الإجتماعي لمنظمات الأعمال في التنبؤ بالقدرة على الإستمرارية، دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر، المجلد (٤٠) العدد (٢)، ٢٠١٦م، ص ٢٥١ - ٢٧٥.

الإجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

٢٩. دراسة: (سعود الحميدي: ٢٠١٦م)^(١):

هدفت الدراسة إلى محاولة الإجابة على سؤالين وهما: هل ما تزال هناك حاجة إلى المحاسبة عن أداء الشركة لمسئوليتها الإجتماعية؟ و كيف يمكن المحاسبة عن أداء الشركات لمسئوليتها الإجتماعية؟. وتتمثل مشكلة الدراسة في دراسة التطور الذي طرأ على موضوع المحاسبة عن أداء الشركة لمسئوليتها الإجتماعية منذ نشأتها الأولى في أواخر الستينات من القرن الماضي وحتى الآن، وكيفية تطويرها في المستقبل. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن المحاسبة عن أداء الشركة لمسئوليتها الإجتماعية أصبحت ضرورة الآن لا يمكن تجنبها. ونماذج قياس وعرض المعلومات عن أداء الشركة لمسئوليتها الإجتماعية تتمثل في أربعة اتجاهات رئيسية وهي: طريقة قائمة الأنشطة الإجتماعية، طريقة التكاليف أو النفقات، طريقة إدارة البرامج الإجتماعية، وطريقة التكاليف والفوائد الإجتماعية. ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة الإستمرار في الدراسة والدراسة لتطوير المحاسبة عن أداء الشركات لمسئوليتها الإجتماعية. وضرورة عمل مسح عملي للتقارير الإجتماعية للشركات وطريقة المحاسبة المستخدمة في الحياة العملية في الوقت الرهن في دولة الكويت.

تتفق الدراستان في تناولهما المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، فقد هدفت الدراسة السابقة إلى محاولة الإجابة على سؤالين وهما: هل ما تزال هناك حاجة إلى المحاسبة عن أداء الشركة لمسئوليتها الإجتماعية؟ و كيف يمكن المحاسبة عن أداء الشركات لمسئوليتها الإجتماعية؟. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

(١) سعود حمد الحميدي، المحاسبة عن أداء شركات الأعمال الخاصة لمسئوليتها الإجتماعية، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الاسلامي، مصر، المجلد (٢٠) العدد (٥٩)، أغسطس ٢٠١٦، ص ص ٦٧ - ١٣٣.

٣٠ . دراسة: (أسماء أبوبكر، ٢٠١٧م)^(١):

هدفت الدراسة إلى إختبار العلاقة بين الإستثمار البشري وبين كلا من الأداء المالي وغير المالي، وقيمة الشركات المصرية، وتحديد مدى إهتمام الشركات المصرية برأس المال البشري والإستثمار فيه، وكيفية قياسه وذلك من خلال معرفة عناصر الإستثمار في رأس المال البشري وأثره على أداء وقيمة الشركة. وتمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على سؤال الدراسة الرئيسي وهو: هل يوجد تأثير للإستثمار البشري على كل من أداء وقيمة المنشأة المصرية؟ وتفرع منه سؤالان هما: ماهية الإستثمار البشري وكيف يتم قياسه؟ وهل يختلف أداء وقيمة المنشأة المصرية باختلاف مستوى الانفاق على العنصر البشري؟. وإختبرت الدراسة عدة فرضيات أهمها: يوجد تأثير للإستثمار البشري على الأداء المالي للمنشآت. وكذلك يوجد تأثير للإستثمار البشري على الأداء غير المالي للمنشآت. وقد تفرعت عدة فرضيات من أهمها: من المتوقع وجود تأثير للإستثمار البشري على العائد على الأصول. ومن المتوقع وجود تأثير على معدل دوران إجمالي الأول. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن الإستثمار الجيد في العنصر البشري يؤثر بشكل إيجابي على الأداء المالي للشركات، وجود علاقة معنوية بين الإستثمار البشري وقيمة المنشأة مقاساً بنسبة السوقية إلى القيمة الدفترية.

تتفق الدراسات في تناولهما المحاسبة عن الموارد البشرية. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى إختبار العلاقة بين الإستثمار البشري وبين كلا من الأداء المالي وغير المالي، وقيمة الشركات المصرية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، ومن ضمنها الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

(١) أسماء علي محمد، أختبار مساهمة الإستثمار البشري في أداء وقيمة المنشأة المصرية، دراسة منشور، (القاهرة: مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٣٩، العدد (٢)، ٢٠١٧م)، ص ٦٨

٣١. دراسة: (خالد بركات: ٢٠١٨م)^(١):

هدفت الدراسة إلى تقديم دليل ايجابي من بيئة الأعمال السعودية يسهم في توصيف العلاقة بين ابعاد المسؤولية الاجتماعية المختلفة للشركات وأدائها المالي. تتمثل مشكلة الدراسة في إستكشاف وتوصيف العلاقة بين أبعاد المسؤولية الاجتماعية المفصّل عنها في التقارير المالية للشركة وأدائها المالي، وذلك من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي وهو: ماهي العلاقة بين أبعاد المسؤولية الاجتماعية المفصّل عنها في التقارير المالية للشركات وأدائها المالي؟ وتقرعت عنه عدة أسئلة أهمها: هل يوجد تأثير لأبعاد المسؤولية الاجتماعية المختلفة المفصّل عنها في التقارير المالية على الأداء المالي للشركات وفي حال تواجد هذا التأثير هل يمكن تحديد أولويات الإفصاح عن هذه الأبعاد من حيث تأثيرها على الأداء المالي؟ هل تؤثر هذه الأبعاد بشكل منفرد على الأداء المالي أم تتفاعل بعضها أو كلها في التأثير عليه وبحيث يكون تواجد بعضها شرطاً ضرورياً لحدوث تأثير البعض الآخر؟. ومن أهم نتائج الدراسة: أن هناك تأثير إيجابي لأبعاد المسؤولية الاجتماعية الخاصة بالعملاء والمجتمع والبيئة على الأداء المالي للشركات السعودية، وأن هناك تأثير إيجابي غير مباشر لبعد العاملين على هذا الأداء ناجم عن تفاعله الجزئي وتضافره مع الأبعاد الأخرى، وأن الدافع الذي يكمن وراء الممارسة والإفصاح وليس الأخلاقي.

تنفق الدراسات في تناولهما المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، فقد هدفت الدراسة السابقة إلى تقديم دليل ايجابي من بيئة الأعمال السعودية يسهم في توصيف العلاقة بين أبعاد المسؤولية الاجتماعية المختلفة للشركات وأدائها المالي. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

(١) خالد سعيد بركات ، توصيف العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن أبعاد المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي: دراسة وصفية تحليلية على الشركات السعودية ، (القاهرة: مجلة الفكر المحابي ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة عين شمس ، مجلد (٢٢) العدد (١) ابريل ٢٠١٨م) ، صص ٦٨٢ - ٧٤٠.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية وطرق الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية وبيان أثر ذلك على الأداء المالي والتشغيلي في البنوك المصرية. تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مستوى الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للبنوك المصرية، ومعرفة أثر هذا الإفصاح على أداء البنوك المالي والتشغيلي، وذلك من خلال الإجابة على ثلاثة أسئلة وهي: ماهي درجة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بأبعادها المختلفة في البنوك المصرية؟ ما العلاقة بين درجة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي للبنوك في مصر؟ ما العلاقة بين درجة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والأداء التشغيلي للبنوك في مصر؟. وقد سعت الدراسة إلى إختبار عدة فرضيات أهمها: توجد علاقة معنوية بين إفصاحات المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع والأداء المالي والتشغيلي للبنوك المصرية. توجد علاقة معنوية بين إفصاحات المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة والأداء المالي والتشغيلي للبنوك المصرية. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن ادارات البنوك المصرية تدرك مفهوم المسؤولية الاجتماعية. وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين إفصاحات المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع والأداء المالي والتشغيلي للبنوك المصرية. وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين إفصاحات المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة والأداء المالي والتشغيلي للبنوك المصرية. ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة وجود إدارة للمسؤولية الاجتماعية في البنوك المصرية. العمل على تدريب العاملين في البنك على إعداد تقارير مالية تبين الإفصاح على المسؤولية الاجتماعية بصورة تعكس مدى مساهمة البنك. ضرورة استمرار البنوك في تطبيق المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع لزيادة الثقة والترابط بين البنك والمجتمع.

تتفق الدراسات في تناولهما المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، فقد هدفت الدراسة السابقة إلى بيان أهمية وطرق الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية وبيان أثر ذلك على الأداء المالي والتشغيلي في البنوك المصرية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة

(١) دينا حسن عبد العزيز عمار ، أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي والتشغيلي في البنوك المصرية: دراسة تطبيقية ، (القاهرة: مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٢) العدد (٢) يوليو ٢٠١٨م) ، ص ص ١١٢ - ١٢٢ .

تأثير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

٣٣. دراسة: (عبد الحليم سعدي: ٢٠١٨م)^(١):

هدفت الدراسة إلى التعرف على المبادئ والقواعد التي تحكم رسملة المورد البشري وإستنفاده داخل المؤسسة، وبيان كيفية قياس وتقييم المورد البشري وكذلك توضيح كيفية المعالجة المحاسبية للإنفاق على الإستثمار في المورد البشري على أنه إنفاق رأسمالي. تمثلت مشكلة الدراسة في إشكالية معالجة نفقات المورد البشري على أنها أصول غير ملموسة، فمن خلالها يتم الإنترفاع من باقي الأصول لفترة أكثر من دورة مالية واحدة، مما يستوجب التحين في قيمة الإنترفاع من هذه الموارد البشرية، وتحاول الدراسة الإجابة على السؤال الرئيس وهو: هل من الممكن رسملة وإستنفاد المورد البشري وإعتباره إستثماراً داخل المؤسسة؟ وتفرعت عنه الأسئلة التالية: ماهي المبررات الواجب توفرها في المورد البشري حتي يتم الإعتراف به كأصل ثابت؟ فيما تتجسد الترجمة المحاسبية الموافقة لهذا الإعتراف؟ توصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها: ينطوي مفهوم محاسبة الموارد البشرية على معالجة النفقات الخاصة بها كأصول يمكن الإستفادة منها مستقبلاً وتظهر في الميزانية العمومية، بدلاً من إعتبارها مصاريف إيراديه تظهر في قائمة الدخل وذلك إذا أنطبقت عليها معايير معينة. يستند تطبيق الإجراءات المحاسبية على الموارد البشرية إلى توفر مجموعة من المعايير في الموارد البشرية حتى تستطيع أي مؤسسة الإعتراف بها وبالتالي الإفصاح عنها في القوائم المالية على أنها أصول أو نفقات، وأهم تلك المعايير تتمثل في معيار الملكية، معيار الخدمات المستقبلية، معيار القابلية للقياس. أوصت الدراسة: بضرورة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية في المؤسسات والشركات خاصة المؤسسات التي تعتمد على العنصر البشري بشكل كبير، بمعنى أنه كلما زادت نسبة رأس المال البشري إلى رأس المال الكلي في المؤسسة زادت الحاجة إلى تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية، ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية

(١) عبد الحليم سعدي ، إمكانية رسملة واستنفاد المورد البشري من خلال منهج مقترح لآليات الاعتراف به محاسبياً ، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال ، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جماعة محمد خيضر بسكرة ، العدد (٦) مارس ٢٠١٨م ، ص ص ٤٩ - ٦٩ .

وإحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس لعناصر الإنفاق من إستقطاب وتعيين وتدريب وترقية، وأن يكون ذلك في إطار محاسبي شامل.

تتفق الدراستان في تناولهما المحاسبة عن الموارد البشرية. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى التعرف على المبادئ والقواعد التي تحكم رسملة المورد البشري وإستنفاده داخل المؤسسة، وبيان كيفية قياس وتقييم المورد البشري وكذلك توضيح كيفية المعالجة المحاسبية للإنفاق على الاستثمار في المورد البشري على أنه إنفاق رأسمالي. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، ومن ضمنها الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

٣٤ . دراسة: (اعتدال الحلو، ٢٠١٨م)^(١):

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الإستدامة لمنشآت الأعمال الفلسطينية ومعرفة أثر هذا الإطار على قيمة هذه المنشآت بشكل عام ومن ثم تحديد مسؤولية المراجع الخارجي تجاه مراجعة أنشطة محاسبة الإستدامة وتوضيح دوره في المحافظة المجتمعية. تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال التالي: ماهو الدور الذي يمكن أن تقوم به مهنة المراجعة في محافظات غزة لتحقيق التنمية المستدامة من خلال مراجعة أنشطة محاسبة الإستدامة للمنشآت المساهمة العامة الفلسطينية، وما مدى إدراك المراجع الخارجي لأسلوب المراجعة عن أنشطة محاسبة الإستدامة، وهل يمكن وضع إطار علمي لمراجعة هذه الأنشطة يمكن من خلاله زيادة وتحسين قيمة المنشأة؟ وسعت الدراسة لإختبار عدد من الفرضيات منها: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة عن أنشطة محاسبة الإستدامة والإطار المقترح للمراجعة وبين تعظيم قيمة المنشأة. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين المراجعة عن أبعاد أنشطة محاسبة الإستدامة وتعظيم قيمة المنشأة. ويوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أبعاد الإطار المقترح وقيمة تعظيم المنشأة. ومن أهم نتائج الدراسة: وجود علاقة طردية وأثر ما بين المراجعة على أنشطة محاسبة الإستدامة والإطار المقترح وبين تعظيم قيمة المنشأة وبنفس الإتجاه، ومن

(١) اعتدال سعيد محمد الحلو ، إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة وأثرها على قيمة المنشأة، دراسة ميدانية على مراجعي الحسابات المزاولين ، الجزائر: مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، العدد (٥) ٢٠١٨ م ، ص ٢١٢ - ٢٤٨.

خلالها يتضح ان أي تغيير في المراجعة لأنشطة محاسبة الإستدامة يتبعه تغيير في تعظيم قيمة المنشأة وبنفس الإتجاه، وأن أي تغيير في الإطار المقترح للمراجعة عن أنشطة الإستدامة يتبعه تغيير في تعظيم قيمة المنشأة وبنفس الإتجاه. كما أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية بين المراجعة عن أبعاد أنشطة محاسبة الإستدامة مجتمعة (الأنشطة البيئية والإقتصادية والإجتماعية) وبين تعظيم قيمة المنشأة. وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين أبعاد الإطار المقترح مجتمعة (تحضير عملية المراجعة، تنفيذ عملية المراجعة ، تقرير المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة) على تعظيم قيمة المنشأة. وقدمت الدراسة التوصيات التالية: ضرورة إصدار التشريعات الخاصة لإعتماد المراجعة عن أنشطة محاسبة الإستدامة مجتمعة (أنشطة بيئية وإقتصادية وإجتماعية). إعتماد الإطار المقترح من قبل الجهات العليا والتوصية بتطبيقها على مستوى منشآت الأعمال الفلسطينية. وضرورة إعتماد المراجعة عن أنشطة محاسبة الإستدامة كجزء رئيسي من مناهج المراجعة المعتمد من قبل كليات الإدارة والإقتصاد في الجامعات الفلسطينية.

تتفق الدراسات في تناولهما المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية (المسؤولية البيئية)، فقد هدفت الدراسة السابقة إلى وضع إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الإستدامة لمنشآت الأعمال الفلسطينية ومعرفة أثر هذا الإطار على قيمة هذه المنشآت بشكل عام ومن ثم تحديد مسؤولية المراجع الخارجي تجاه مراجعة أنشطة محاسبة الإستدامة وتوضيح دوره في المحافظة المجتمعية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية كإتجاه حديث للمحاسبة في الأصول غير المتداولة وبالتالي تأثيرها على قيمة المنشأة.

٣٥ . دراسة: (عبير لخشين: ٢٠١٨م)^١.

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة عن سؤال: ما أثر تطبيق الموارد البشرية على القوائم المالية لشركة سونلغاز - وحدة سكيكة؟ وسعت الدراسة لإختبار الفرضيات التالية: يؤثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل إيجابي على قائمة المركز المالي (الميزانية المالية) لشركة سونلغاز -

(١) عبير لخشين ، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية: دراسة حالة شركة سونلغاز وحدة سكيكة ، الجزائر: مجلة الباحث الإقتصادي ، جامعة ٢٠ اوت ١٩٥٥ سكيكة ، مجلد (٦) العدد (١٠)، ديسمبر ٢٠١٨ م ، ص ٥٣٨ - ٥٥٦.

وحدة سكيكدة، وكذلك يؤثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل إيجابي على قائمة الدخل (جدول النتائج) لشركة سونلغاز - وحدة سكيكدة. ومن أهم نتائج الدراسة: يعتبر الإستثمار في المورد البشري أهم استثمارات المؤسسة التي تكسبها ميزة تنافسية تضمن بها إستمراريتها، وبقائها في السوق، وأي مؤسسة ناجحة هي من تتفق أموالاً طائلة في سبيل الحصول على موارد بشرية ومن ثم تطويرها والمحافظة عليها، وتعد مسألة قياس المورد البشري من أهم العراقيل التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية وذلك لغياب معيار يحدد آلية القياس، بالإضافة إلى إختلاف مناهج التقييم مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية، وبالتالي بقاء محاسبة الموارد البشرية في إطارها النظري فقط، يؤدي تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى إحداث تغيرات جوهرية إيجابية هيكلية ورقمية في القوائم المالية (الميزانية وجدول النتائج) لشركة سونلغاز - وحدة سكيكدة المعدة وفق المحاسبة التقليدية. ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة تكريس الإهتمام بالإستثمار في الموارد البشرية، وتنظيم دورات تدريبية لتنميتها، تطويرها والمحافظة عليها، لأنها أساس النجاح في عصر يعتمد بشكل أساسي على العقول البشرية المفكرة والمبدعة.

تتفق الدراسات في تناولهما المحاسبة عن الموارد البشرية. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى تحديد أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، ومن ضمنها الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

٣٦. دراسة: (إلهام باسي: ٢٠١٩م)^(١).

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية وعلى العلاقة التكاملية بينها وبين نظام معلومات الموارد البشرية. وتمثلت مشكلة الدراسة في إفتقار نظام المعلومات المحاسبية لإحتساب تكاليف المعلومات التي يوفرها لمتخذي القرارات مما يستدعي ضرورة ربطه بمحاسبة الموارد البشرية لتكملة النقص والقصور الذي يعاني منه هذا النظام. وصيغت المشكلة في السؤال الرئيسي وهو: فيما يمكن التكامل بين محاسبة الموارد البشرية ونظام معلومات الموارد البشرية؟. وإفترضت الدراسة الفرضية التالية: إن نظام معلومات الموارد البشرية ودوره في إتخاذ القرارات المتعلقة بالموارد البشرية، لا يحقق الغاية منه على أكمل وجه، وذلك

١. إلهام باسي ، التكامل بين محاسبة الموارد البشرية ونظام معلومات الموارد البشرية ، مجلة رماح للبحوث والدراسات ، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - رماح ، العدد (٣٠) أبريل ٢٠١٩ م ، ص ص ٢٩٧ - ٣١٦.

لعدم إحتسابه للتكاليف. توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: تساهم محاسبة الموارد البشرية في قياس قيمة الموارد البشرية وتحليلها بصورة مالية إضافة إلى المساهمة في تخطيط تلك الموارد على مستوى المؤسسة. يوجه نظام معلومات الموارد البشرية المؤسسة إلى أحسن إستغلال لهذه الموارد، مما يرفع من أدائها ويعمل على تحقيق الميزة التنافسية. أن التكامل بين نظام معلومات الموارد البشرية ومحاسبة الموارد البشرية هو ترشيد قرارات المؤسسة وبالتالي تحقيق أهدافها، فكل منها يتناول ويهتم بما يفتقره الآخر. وجاءت توصيات الدراسة كما يلي: ايلا نظام معلومات الموارد البشرية أهمية بالغة بإعتباره المحرك والقلب النابض لتسيير الموارد البشرية. الإعتماد على محاسبة الموارد البشرية من أجل نجاعة التخطيط والوصول إلى أرشد القرارات، ضرورة الربط والتكامل بين نظام معلومات الموارد البشرية ومحاسبة الموارد البشرية.

تتفق الدراسات في تناولهما المحاسبة عن الموارد البشرية. فقد هدفت الدراسة السابقة إلى تسليط الضوء الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية وعلى العلاقة التكاملية بينها وبين نظام معلومات الموارد البشرية. بينما تسعى الدراسة الحالية إلى معرفة تأثير الإتجاهات الحديثة للمحاسبة، ومن ضمنها الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

التعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة التي تحصل عليها الباحث على جميع متغيرات الدراسة الحالية، منها ما تناول محاسبة المسؤولية الإجتماعية، ومنها ما تناولت محاسبة الموارد البشرية، وكذلك دراسات في الأصول غير المتداولة، ودراسات في قيمة المنشأة. يتفق هذا البحث مع الدراسات السابقة في تناول متغيرات الدراسات مثل محاسبة المسؤولية الإجتماعية ومحاسبة الموارد البشرية كإتجاهات حديثة وهي تمثل المتغيرات المستقلة، بالإضافة إلى الأصول غير المتداولة. وكذلك يتفق البحث مع الدراسات السابقة في العديد من الإشارات التي تشير إلى العلاقة بين إتجاهات المحاسبة الحديثة وتأثيرها على قيمة المنشأة. إلا أن الباحث يلاحظ من خلال إستقراء مشاكل الدراسات السابقة أن أغلبية الدراسات تناولت إتجاه واحد من الإتجاهات الحديثة وربطها بالتقارير المالية أو تقييم الأداء دون التركيز على القيمة المضافة للمنشأة من خلال تبني هذه الإتجاهات الحديثة وما نتج عنها من أصول تسهم في زيادة قيمة المنشأة.

الفصل الأول

الإطار النظري للاتجاهات المعاصرة للمحاسبة

يشتمل على المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية قياس وإفصاح.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية قياس وإفصاح.

المبحث الثالث: الإطار النظري للإصول غير الملموسة قياس وإفصاح.

المبحث الأول

الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية

تشير العديد من الدراسات إلى أن العنصر البشري يعتبر أساس ومحور كل المجتمعات الإنسانية، وإن الأنظمة التي يتعامل معها المجتمع الإنساني تعتمد على العنصر البشري بشكل مباشر أو غير مباشر.

وقد أشار بعض الكتاب إلى أن منشآت الأعمال تتفق أموالاً كبيرة خلال القيام بعملية اختيار وجذب وتدريب وتأهيل وتعيين الأفراد وهذه الأموال يتم إنفاقها على شكل إستثمارات في البشر، وهي مبالغ قد تفوق ما يتم إنفاقه على الإستثمارات في الآلات والتجهيزات والأصول الثابتة الأخرى^(١).

إن نجاح المشاريع الإقتصادية في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة بها على إعتبار أن العنصر البشري هو المورد الحقيقي لأي مشروع، والموارد المادية ما هي إلا عوامل مساعدة، والإنسان لما يملكه من المهارات ويتمتع به من رغبة في العمل هو العنصر الحاسم لتحقيق الكفاءة الإنتاجية والربحية والتقدم في المشروع الإقتصادي. ويشير أحد الكتاب إلى أنه تتجلى أهمية الموارد البشرية في المشروعات الصناعية والمشروعات الخدمية من خلال التأثير على القيمة السوقية لتلك الوحدات الاقتصادية، من حيث مساهمتها في العمليات الإقتصادية التي تمارسها تلك الوحدات وما يمكن أن تشكله تلك الموارد وما تحتله من قيمة ملموسة وغير ملموسة يمكن أن تؤثر بشكل أو بآخر على إستمرارية تلك الوحدات في أداء مهمها، وهذا يعني أن الموارد البشرية يمكن أن تحتل مكاناً بارزاً وأهمية كبيرة عند إتخاذ القرارات المختلفة والمتعلقة بنشاط الوحدات الاقتصادية التي تعمل فيها، وبالتالي يصبح من الضروري الإهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية لكي يكون بالإمكان الإستفادة منها في كافة المجالات التي تحتاج إلى إتخاذ قرارات مباشرة بشأنها^(٢).

(١) حسين القاضي ، ومأمون حمدان ، نظرية المحاسبة ، (عمان: الدار العلمية ودار الثقافة ، ٢٠٠١م) ، ص ١٣٥.

(٢) فاضل جابر ، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية ، الدانمرك: مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة ، العدد (٢) ، ٢٠٠٧م ، ص ٣٠.

وأشار أحد الكتاب إلى أن موضوع محاسبة الموارد البشرية من الموضوعات الحديثة نسبياً في مجال المحاسبة، حيث أن تاريخ المحاسبة عن الموارد البشرية في الفكر المحاسبي يرجع إلى عقد الستينات من القرن العشرين، التي تمثل بداية إهتمام علماء المحاسبة بالإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية، ومنذ ذلك الحين دخل موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية مراحل متعددة وصولاً إلى ظهور بعض الأبحاث التي تناولت أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية على إتخاذ القرارات المالية والإدارية على مستوى الإدارة التنفيذية والإدارة العليا وقرارات المستثمرين، حيث تناولت الكثير من البحوث العلمية في المحاسبة موضوع محاسبة الأصول البشرية بالعرض والتحليل النظري والتطبيق العملي وخلصت بأن المحاسبة عن الأصول البشرية تؤثر على إتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بأعمال المنشأة^(١).

أولاً: تطور المحاسبة عن الموارد البشرية:

أصبحت الموارد البشرية من أهم العناصر التي تحكم نجاح الشركات، في عالم الإقتصاد اليوم، وذلك لأن أي شركة أعمال تحتاج الى موارد بشرية إضافة الى حاجتها للموارد المادية الأخرى، وبما أن كافة الموارد الأخرى كالمباني والمكائن والأجهزة وغيرها، من دون الموارد البشرية تكون غير مفيدة، لذلك يعتبر عنصر الموارد البشرية من أهم العناصر لتحقيق النجاح لأي شركة، فجميع الأنشطة والخطط والإستراتيجيات يتم وضعها وتنفيذها وإدارتها والرقابة عليها وتقييمها من قبل العنصر البشري، وبالتالي هذا العنصر هو من يكون مسؤولاً عن الإنتاجية والربحية وتوفير الأموال اللازمة لأستمرار المنشأة^(٢). وقد مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل للتطور، ويمكن إيجازها كما يلي^(٣):

(١) هشام حسبو ، الإتجاهات السلوكية في المحاسبة ، (القاهرة: مكتبة عين شمس : ١٩٨١ م) ص ٣٥ .
(٢) ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم و الأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة، العدد (١٦)، ٢٠١٣م، ص ١٧٣
(٣) رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق-المجلد (٨١)، العدد (١)، ٢٠٠٢م، ص ١٤٦.

١. المرحلة الأولى: تمتد من بداية الستينيات حتى 1966، وتتمثل هذه المرحلة ببداية وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية بإستخدام نظريات ومبادئ العلوم الإجتماعية الأخرى المتعلقة بهذا الموضوع.

٢. المرحلة الثانية: وتمتد من 1966 حتى 1971، وتتميز بأنها مرحلة وضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج، ومرحلة تحديد المجالات الحالية والمستقبلية لإستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت .

٣. المرحلة الثالثة: و تمتد من 1971، حتى 1976، حيث نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا و أستراليا و اليابان، وقد تم تطبيق العديد من هذه البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية، كذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم.

٤. المرحلة الرابعة: وتمتد من 1976 حتى ١٩٨٠، حيث شهدت تراجعاً في الإهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من الجانب التطبيقي و يرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان و التي تعدّ أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة، و أن الأجزاء الباقية أكثر صعوبةً و تتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات و الشركات التي توافق على تطبيق هذه البحوث داخلها، ونتيجةً للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بذلك في ظل هذه الظروف، فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان قليلاً، مما أدى إلى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافةً إلى أن تكاليف تطبيق نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية عالٍ والعائد المتوقع منها غير مؤكد.

٥. المرحلة الخامسة: وهي مرحلة التطوير الحالية، فقد شهدت بداية الدراسة الجدي للإهتمام بكلٍ من النظرية و التطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية و ذلك نتيجةً لتزايد إهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع زيادة الإنتاجية وتركز هذا الإهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، مما شد الإهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية إضافةً إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الإهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية.

وقد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صغيرة ومتوسطة الحجم^(١).

من خلال ما سبق يجد الباحث أن المحاسبة عن الموارد البشرية تطورت عبر عدة مراحل وقد بدأت منذ منتصف الستينات من القرن السابق، وحتى نهاية الثمانينات حيث شهدت في تلك الفترة تراجعاً في الإهتمام بها، إلا إنها رجعت إلى دائرة الإهتمام وشهدت بداية الدراسة الجدية بكل من النظرية و التطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية و ذلك نتيجةً نتيجة للمنافسة الدولية في زيادة الإنتاج.

ثانياً- مفهوم محاسبة الموارد البشرية:

مفهوم محاسبة الموارد البشرية هو مفهوم فلسفي وليس عبارة عن نظرية أو طريقة معينة لها ثوابت ومبادئ معينة، وإنما هو مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسة من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري، وهذا بالإعتماد على كل الأنظمة الموجودة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري، نظام المعلومات المحاسبي، نظام مراقبة التسيير ومختلف الأنظمة الأخرى^(٢).

وقد ظهرت عدة تعاريف لمحاسبة الموارد البشرية أهتم كل منها بدراسة جانب أو أكثر من الجوانب المتعلقة بمفهوم طبيعة الموارد البشرية، وهي كالاتي:

عرّفت جمعية المحاسبين الامريكيين AAA محاسبة الموارد البشرية بأنها: "عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية"^(٣).

(١) رشا حمادة، المرجع السابق ص ١٤٦.

(٢) جابر فاضل، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، العدد (٢)، 2008م، ص 33.

(٣) وليد ناجي الحياي، مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة، الاكاديمية العربية في الدنمارك، ٢٠٠٧م، ص ٢٨٩.

وعرفت محاسبة الموارد البشرية بأنها: "مصطلح مستخدم ليصف مجموعة متنوعة من الافتراضات تسعى لتأكيد أهمية الموارد البشرية في عملية الكسب والأصول الكلية لمؤسسة ما"^(١).

عرفت أيضا بأنها: "عبارة عن عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها إلى المختصين بإصدار القرارات وهي أيضا تتضمن تحديد التكاليف التي تتحملها المؤسسات مقابل جمع واختبار وتوظيف وتأجير وتدريب الأصول البشرية وقياس قيمتها للمؤسسة"^(٢).

عرفت محاسبة الموارد البشرية بأنها: "أسلوب لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعنية داخل أو خارج المؤسسة بهدف رفع كفاءة العاملين وإدارة المؤسسة وتحسين نوعية القرارات الخاصة بالمؤسسة"^(٣).

وبناء على التعاريف السابقة يعرف الباحث محاسبة الموارد البشرية بأنها عبارة عن جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتصنيفها ومقابلة قيمة الموارد البشرية في المؤسسة بتكاليف تلك الموارد ثم إيصال المعلومات السابقة لكل من يطلبها سواء في داخل المؤسسة أو خارجها بكل دقة.

ثالثاً - أهداف المحاسبة عن الموارد البشرية:

أن الهدف من اعتماد نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية يتمثل بشكل أساسي في مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والإستخدام والرقابة على عنصر الموارد البشرية، بما يحقق أهداف المنشأة، كما أنها توفر الإطار الموضوعي والعلمي الذي يساعد إدارة الموارد البشرية على إتخاذ القرارات كتقليل اعداد القوى العاملة او زيادتها او إستبدالها. كما أن المستثمرين الحاليين والمستقبليين يحتاجون معلومات عن الموارد

(١) فتوح إبراهيم، مشكلات الاعتراف والقياس للمحاسبة عن الموارد البشرية، مجلة إريد للبحوث والدراسات (إريد)، المجلد (٢)، العدد (٢)، 1999م، ص 184.

(٢) أريك فلامهولتز، مرجع سابق، 1992م، ص 51.

(٣) وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع 2004م)، ص 290.

البشرية بما يساعدهم على تقييم الأصول البشرية للمنشأة والإستثمارات فيها^(١). ويعتبر الهدف العام لمحاسبة الموارد البشرية هو تقديم المعلومات الصحيحة والموثوقة عن الموقف المالي للمؤسسة، وذلك بتوفير مختلف المعلومات الضرورية عن الموارد البشرية في المؤسسة مما يساعد الإدارة على إتخاذ القرارات السليمة، كما تهدف إلى جذب إنتباه الإدارة إلى أهمية الموارد البشرية ومساعدتها في قياسها وتقييمها وتطويرها. ويمكن تحديد أهم الأهداف لإعتماد نظام محاسبي للموارد البشرية، كما يلي^(٢):

١. تقدم معلومات مختلفة عن القوى العاملة في المنشأة، الى الإدارة والمستثمرين والأطراف المستفيدة الأخرى.

٢. إعطاء صورة عن الموارد البشرية كإحدى موجودات المنشأة .

٣. يساعد في جذب الإستثمار في المنشأة من خلال توضيح قيمة الموارد البشرية الموجودة فيها .

٤. تحديد الشخص المناسب في مهمة أو وظيفة معينة، من خلال تحديد تكلفة العنصر البشري ومقابلته بقيمة المهمة أو الوظيفة التي يؤديها .

٥. تطوير اداء عملية إدارة الموارد البشرية .

٦. المحافظة على بقاء الموارد البشرية التي تمتلك الخبرة والمؤهلات .

٧. معالجة مشكلة تقييم الأصول غير الملموسة .

٨. زيادة قيمة شهرة المحل للمنشأة .

٩. تحديد الحاجة المستقبلية لجذب الموارد البشرية ذات الكفاءة والخبرة.

(١) رشا حمادة، مرجع سابق، ص ١٤٤.

(2) Singh, , Mohar , (HUMAN RESOURCE ACCOUNTING CHALLENGE FOR ACCOUNTANT) , Shodh, Samiksha aur Mulyankan (International Research Journal 2009)—ISSN-0974-2832 Vol. (2), Issue-(5),p440

١٠. توفير بيانات للتحليل المالي، كتحديد أثر قيمة الموارد البشرية على ربحية المنشأة، ومقابلة الإيرادات مع رأس المال المستخدم في الموجودات البشرية، ومقابلة إنتاجية المنشأة مع قيمة مواردها البشرية .

١١. تقديم معلومات عن تكاليف الموارد البشرية لغرض إتخاذ القرارات التسويقية.

١٢. الرقابة على فاعلية إستخدام الموارد البشرية .

ويمكن إضافة الأتي^(١):

١. المساعدة في إعداد الموازنة التخطيطية لتكاليف الحصول على الموارد البشرية وتمييزها.

٢. المساعدة على إستخدام الموارد البشرية المتاحة بكفاءة وفعالية.

٣. تحديد قيمة الموارد البشرية بالنسبة للمؤسسة وذلك بإيجاد مقاييس صالحة وموثوق بها.

٤. تحديد أثر برامج خفض التكاليف بما يخص الموارد البشرية (عزوف الإدارة عن إجراء دورات تدريبية تخصصية ،عدم إجراء إختبارات كافية لتحديد الموارد البشرية المراد تعيينهم،..الخ) مما ينعكس وبشكل مباشر على الإنتاجية ومعدل دوران العمل، وهذا ما تظهره محاسبة الموارد البشرية بشكل واضح من خلال التقارير والبيانات التي تقدمها فيما يتعلق بالموارد البشرية.

٥. إعداد البرامج التدريبية اللازمة لرفع مهارات وقدرات الموارد البشرية، وذلك بما تظهره من تكاليف هذه البرامج والعائد المتوقع مقابل ذلك.

٦. مساعدة الإدارة في توزيع الموارد البشرية على الوظائف المختلفة بشكل يؤدي إلى أفضل تخصيص ممكن، وهذا يتطلب تحديد معدل العائد من إستخدام العامل في مختلف المناصب.

٧. تحديد العائد الذي تحصل عليه المؤسسة من رأس المال البشري وتقييم قرارات الإستثمار الموارد البشرية، وذلك بمقارنة التكلفة بالمنفعة لمختلف البدائل.

(١) المحاسب الأول، محاضرة عن محاسبة الموارد البشرية وأثرها، متوفر على الموقع الالكتروني بتاريخ:

<https://www.facebook.com/almohasb1/posts/592420657494554> :2015/11/21

٨. العمل على إيجاد بعض النسب المالية المتعلقة بالموارد البشرية والتي تفيد في عملية التحليل المالي وإتخاذ القرارات المختلفة بما يخص الفترة الحالية والمقبلة (معدل رأس المال إلى رأس المال البشري) وهذا يفيد في تحديد كثافة العمل في المؤسسة.

٩. تحديد الفرق بين القيمة العامة والقيمة الخاصة للموارد البشرية، حيث تتحدد القيمة العامة بمتوسط الأجور في الصناعة، بينما تتحدد القيمة الخاصة بهيكل الأجور في المؤسسة.

رابعاً - أهمية محاسبة الموارد البشرية:

تتبع أهمية محاسبة الموارد البشرية من قياس الموارد البشرية المتاحة والمستخدمه في الوحدات الإقتصادية المختلفة، مما يساهم في مساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة على القيام بوظائفها في التخطيط والرقابة على الموارد البشرية بفاعلية وكفاءة. هذا ولقيت فكرة محاسبة الموارد البشرية وإظهارها في الميزانية كأصل من أصول المؤسسة تأييدا كبيرا لما لها من حيث^(١):

١. قياس العائد على رأس المال المستخدم في المؤسسة: ويتم من خلال العلاقة بين صافي الأصول بما فيها الأصول البشرية، مما يعطي دقة وموضوعية في القياس.

٢. تخطيط الموارد البشرية في المؤسسة: إن عملية التخطيط ورسم التصورات المستقبلية تتطلب توافر البيانات والمعلومات عن كافة موارد المؤسسة المتاحة لديها، وذلك لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات المناسبة والمحاسبة عن الموارد البشرية تؤمن للإدارة ما تحتاجه من معلومات وبيانات عن الأصول البشرية. وهذا بدوره يساعد الإدارة على تخصيص الموارد البشرية على أفضل الوظائف والمهارات المتاحة بالمؤسسة، إضافة إلى ترشيد الإنفاق على الموارد البشرية وتحديد الحجم الأمثل من الإحتياجات البشرية.

٣. تفعيل الدور الرقابي في المؤسسة: تساهم محاسبة الموارد البشرية في حث الإدارة على المحافظة على الأصول البشرية للمؤسسة، وعدم تصفية تلك الأصول من جهة، وإيجاد وسيلة

(١) اريك فلامهولمز، مرجع سابق، ص 89.

لتقييم مدى قيام الإدارة بالمحافظة على الموارد البشرية وذلك لمعرفة مدى نجاح الإدارة في إدارة وإستثمار والإستغلال الأمثل من الموارد البشرية المتاحة.

٤. تفعيل المسؤولية الإجتماعية: إن محاسبة الموارد البشرية تمكن القائمين على تقييم المؤسسة تجاه المجتمع من توفر المعلومات الخاصة بالموارد البشرية، كما يمكن أن تقدم محاسبة الموارد البشرية خدمة للأطراف الخارجية تساعد في عملية إتخاذ القرارات المتعلقة بهم، وذلك من خلال معرفة قيم الأصول البشرية التي تتواجد في المؤسسة ومدى تأثيرها على الوضع المالي فيه.

٥. قياس عائد الإستثمار في تدريب رأس المال البشري بالمؤسسة: تلعب محاسبة الموارد البشرية أهمية كبيرة في قياس عائد الإستثمار في تدريب رأس المال البشري من خلال ما توفره من معلومات شاملة ودقيقة حول تكاليف الموارد البشرية.

خامساً:- أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على قرارات المستثمرين:

الزيادة في القيمة السوقية للمنشأة عن قيمتها الدفترية تشير الى عدم القدرة على تقدير القيمة الحقيقية للمنشأة في القوائم المالية، وأن العديد من الدراسات قد توصلت الى أن إختلاف أساليب التسجيل المحاسبي لبعض البنود يؤثر على قيمة المنشأة، حيث أن قيمة المنشأة من الناحية المحاسبية تمثل مجموع قيمة الأصول التي تمتلكها المنشأة مطروحاً منها مطلوبات المنشأة. وهناك عدد من الدراسات توصلت الى أن المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية تؤثر على قرارات المستثمرين ورؤيتهم لقيمة المنشأة^(١).

المصروفات الرأسمالية تعطي قيمة إضافية للمنشأة، حيث يُفترض أن الزيادة في الإستثمارات تجعل المنشأة تحقق عائداً أكبر من تلك الإستثمارات، لكن في حالة المنشأة التي تستثمر في إكتساب و تطوير مواردها البشرية فإن تلك الزيادة في قيمة المنشأة الناتجة عن هذه الإستثمارات تكون غير واضحة لدى المستثمرين بسبب ضعف او عدم وجود معلومات حول هذه

(1) Johanson et al,(**Human Resources Costing and Accounting Versus the Balance Scorecard: survey of experience with the concepts**), 2005.
(<http://kantakji.com/fiqh/Files/Accountancy/1205.pdf>) , p19

الإستثمارات في القوائم المالية. وأن القصور في تقديم المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية يكون بسبب عدم التمييز بين المصاريف الخاصة بالموارد البشرية والإستثمارات في الموارد البشرية.

وبذلك نجد أن عدم قدرة المستثمرين للتمييز بين المصروفات والإستثمارات يؤدي الى تقليل قيمة التقديرات الخاصة بالمكاسب والايرادات التي ستحققها المنشأة، لذلك فإن المستثمرين يحتاجون الى معلومات محاسبية عن الموارد البشرية ليتمكنوا من تحسين قراراتهم الإستثمارية^(١).

سادساً- الفروض الأساسية لمحاسبة الموارد البشرية:

أشار العديد من الباحثين إلى أن محاسبة الموارد البشرية تقوم على مجموعة من الفروض وهي^(٢):

فروض محاسبية عامة تختص بشكل أساسي بالمحاسبة المالية وهي:

١. الإستمرارية: ويقوم هذا الفرض على أساس أن الوحدة الاقتصادية مستمرة في نشاطها في المستقبل، كما يفترض أن الوحدة الاقتصادية لا تنوي أو تضطر إلى تصفية أعمالها أو تخفيض حجم هذه الأعمال تخفيضاً ملموساً.

٢. الثبات: يقوم هذا الافتراض على أساس أن السياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية ثابتة من فترة مالية إلى أخرى.

٣. الإستحقاق: ويقوم هذا الافتراض على أساس أن الاعتراف بالإيرادات يتم عند إكتسابها، والإعتراف بالمصروفات يتم عند إستحقاقها بصرف النظر عن التحصيل أو السداد النقدي. ويجب تسجيل الإيرادات والمصروفات بالقوائم المالية للفترة المالية المتعلقة بها.

(1) Hansson Hansson, B. , **Personnel investments and abnormal return**. Journal of Human Resource Costing and Accounting, Vol (2), No (2), 1997, (<http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1656152&show=pdf>) , 1997,P 12

(٢) كمال النقيب، مشكلة الاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية كأصول طويلة الأجل (تنمية الموارد البشرية وتعزيز الاقتصاد الوطني)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الثاني، سلطنة عمان، ٢٠١٠م، ص ص ٤٩٨ - ٤٩٩.

سابعاً- فروض محاسبية خاصة بالموارد البشرية وهي كمايلي:

١. إعتبار الموارد البشرية إحدى بنود الأصول، وذلك بسبب سريان أغلب الخصائص الأساسية للأصول، والتي على ضوءها يتم الإعتراف بالموارد البشرية كأصل.

٢. يمكن إخضاع الموارد البشرية للقياس المحاسبي، وتحديد تكلفتها ليتم الإستفادة منها على عدة سنوات لاحقة.

٣. فرضية أن يتم تخصيص وتوزيع تكلفة الإستثمار البشري، ونفقات تكوين رأس المال الفكري على مدى سنوات العمر الخدمي طبقاً لمدى إستفادة الوحدة الإقتصادية من تلك الموارد سنوياً.

٤. الفصل والتمييز بين التكاليف الدورية والتكاليف الرأسمالية للموارد البشرية.

وقد ذكر آخرون مجموعة من الإفتراضات وهي^(١):

أ. تتأثر قيمة الموارد البشرية بأسلوب إدارتها، وحيث أن قيمة الأصول المادية يمكن أن ترتفع أو تنخفض حسب الظروف الإقتصادية السائدة، فإن قيمة الموارد البشرية، يمكنها أن تتغير سواء بالإرتفاع أو بالإخفاض، أو تبقي محافظة على حالها نتيجة لإختلاف أنشطة وفعاليات الإدارات العاملة في المنشأة حيث تتطور الموارد البشرية في المنشآت التي تعني بتدريبها، مما ينعكس على مستوى إنتاجية الموارد البشرية.

ب. تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية ضرورية لفاعلية وكفاءة إدارة المنشأة، فهي مفيدة في عمليات التخطيط لاختيار وتوظيف وتنمية وتعويض الموارد البشرية.

ج. يتضمن توظيف الموارد البشرية تكلفة إقتصادية تتحملها المنشأة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً.

د. يعتبر المورد البشري أصل من أصول المنشأة يمكن إخضاعه إلى حد كبير لعملية الرسملة والإطفاء حسب العمر الإنتاجي لذلك المورد.

(1) Sidney Davidson, and Roman L.. Weil, **Handbook of cost accounting**, New York: Graw- Hill, 1978, pp 2- 26.

ثامناً- أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الإدارة:

تستفيد الإدارة من محاسبة الموارد البشرية، إذ أن معلومات محاسبة الموارد البشرية تكون ملائمة وتقلل من حالة عدم التأكد لدى المدراء. و يمكن للإدارة أن تستفيد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين قرارات التوظيف وتحقيق الكفاءة في نتائج هذه القرارات، وكذلك تتمكن الإدارة من تحديد مستوى رواتب الموظفين والعلاوات بما يتناسب مع قيمة ما يقدمه الموظف من خدمة للشركة، أضف الى ذلك، إدراك قيمة الموارد البشرية يجعل الإدارة تدرس بتأني إنهاء خدمات الموظفين من خلال إدراكها بأن الموارد البشرية هي أصول لها قيمة مستقبلية⁽¹⁾.

أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يساعد الإدارة في تحسين عملية تقييم الموظف، وعدم حصول حالة الإجحاف بحق الموظفين الذين يعملون بشكل جيد وقد لا يجدون الفرصة في إكتشاف انجازاتهم من قبل الإدارة، كما أن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يساعد الإدارة في تمييز الموظفين الذين يساهمون في تحقيق الربحية عن الذين لا يساهمون في تحقيق الربحية للشركة، وبالتالي تحسين قرارات إنهاء الخدمات⁽²⁾.

كما أن المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية تعزز من كفاءة القرارات الخاصة بتوزيع الموارد البشرية على المهام والوظائف المختلفة، من خلال تحديد تكلفة العنصر البشري ومقابلته بقيمة المهمة او الوظيفة التي يؤديها. وأن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يرفع اداء عملية إدارة الموارد البشرية، من خلال توفير معلومات مالية حول الموارد البشرية⁽³⁾.

تاسعاً- أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الأفراد العاملين في المنشأة:

أن مجرد دراسة مفهوم محاسبة الموارد البشرية له أثر على ثقافة الفرد وثقافة الشركة حتى قبل أن يطبق هذا المفهوم على أرض الواقع وقبل الوصول الى مرحلة تقديم المعلومات

(1) Johanson, et.al,2005, ipd, p20

(2) Lee, Miin Huu, **Awareness and Recording of Human Resource Value in the financial statements of Malaysian organizations, unitary E-jornal, vol (4) No (2) June 2008,p5**

(3) Singh, 2009, ipd, p440

المحاسبية عن الموارد البشرية^(١) إذ أن الإهتمام بمفهوم محاسبة الموارد البشرية في المنشأة يؤدي الى زيادة إنتاجية الموارد البشرية، فتحدد قيمة الموارد البشرية بالإستناد الى مهاراتهم و قدراتهم وولائهم للمنشأة من شأنه رفع الروح المعنوية والمبادرة والتطوير والولاء لدى الموظفين . كما أن قياس قيمة الموظف يخلق شعور لدى الموظف بالإنتماء الى الشركة التي يعمل بها، وذلك من خلال شعوره بأنه يشكل أحد أهم الإستثمارات التي تسعى الشركة الى قياس قيمتها من أجل المحافظة عليها وتطويرها^(٢).

عاشراً- الموارد البشرية كأحد الاصول غير الملموسة:

أن الأساس في وجود محاسبة الموارد البشرية هو معالجة النفقات الخاصة بالموارد البشرية كأصولٍ يمكن الإستفادة منها مستقبلاً وتظهر في الميزانية العمومية، بدلاً من إعتبارها مصاريفاً إيراديةً تظهر في قائمة الدخل^(٣). كما أن محاسبة الموارد البشرية تسعى الى تقديم معلومات كمية عن قيمة الأصول البشرية في المنشأة، وذلك ما يساعد المستثمرين والإدارة في إتخاذ القرارات. وتتضمن المحاسبة عن الموارد البشرية اجراءاتاً لقياس التكاليف التي تتحملها المنشأة لغرض إختيار وتعيين وتدريب وتطوير الموارد البشرية، وكذلك تتضمن قياس القيمة الإقتصادية للموارد البشرية التي تمتلكها المنشأة^(٤).

ولغرض تطبيق الإجراءات المحاسبية على الموارد البشرية لابد من توافر مجموعة من المعايير في المورد البشري حتى تستطيع أي منشأة الإعتراف وبالتالي الإفصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية لديها على إنها أصول أو مصروفات.

ويمكن تحديد هذه المعايير بعد تناول عدد من التعاريف للأصول:

(1) Johanson, et.al,2005, ipd, p20

(2) Lee,2008,ipd, p6

(3) Bullen & Eyler, Marial L. kel-Ann, **Human resource Accounting and international developments: implication for measurement of Human capital**, Journal of international Business and cultural studies vol(3) ,2010, p2

(4) Sharma & Shukla, **Application of Human Resource Accounting in Heavy industries**, samriddhi, vol (1) issue (2),2010,p131

ولقد جاء تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأصل بأنه مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة. أما مجلس المحاسبة الأمريكي FASB فقد عرّف الأصول على أنها منافع إقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وقد إكتسبت الوحدة الإقتصادية حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداثٍ أو عملياتٍ تمت في الماضي^(١).

بالإضافة الى ذلك هناك عدة تعريفات تناولت الأصول من أوجه مختلفة، حيث تم تعريف الأصل بأنه عامل من عوامل الإنتاج، وأن هذا التعريف ركز على المقدرة الإنتاجية للأصل. كما تم تعريف الأصل بأنه أي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الإقتصادية ويكون لها حقوق قانونية على هذا الشيء، حيث ركّز هذا التعريف على موضوع الحيازة للأصل بمعنى ملكية المنشأة لهذا الأصل. وتم تعريف الأصول أيضاً على أنها الموارد الإقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهي تجمعات للخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلاً، وهذا التعريف أهتمّ بالخدمات المستقبلية في سبيل الإعتراف بالأصل.

من خلاله هذه التعاريف يمكن تحديد أربع مقومات أو خصائص يجب أن تتوافر في الشيء حتى يمكن إعتباره أصلاً من أصول المشروع وهذه المقومات هي^(٢):

١- معيار الملكية .

٢- معيار المقدرة الإنتاجية .

٣- معيار الخدمات المستقبلية .

٤- معيار القابلية للقياس أو التحديد .

وفيما يلي سيتم دراسة مدى إنطباق هذه المعايير على الموارد البشرية لتحديد مدى إمكانية إعتبار الموارد البشرية كأصل من أصول المنشأة:

(١) رشا حمادة، 2002م، مرجع سابق ص148.

(٢) محمد الحسين، محاسبة الموارد البشرية، دراسة تطبيقية في شركة الصناعة وتجارة الالبسة النسائية بمدينة حلب، جامعة حلب، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م، ص6.

١. معيار الملكية:

هنالك من أيدّ فكرة أن الموارد البشرية تعتبر أصلاً من أصول المشروع إستناداً الى معيار الملكية، ولهم مبرارتهم في ذلك، ومن جانب آخر هنالك من عارض هذه الفكرة مقدماً مبرارت لهذا الرفض.

بالنسبة لمن عارض فكرة إعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول المشروع بالإستناد على أساس أن الموارد البشرية المتمثلة بالأشخاص لا تخضع للملكية أو التملّك، وبالتالي عدم إمكانية تبادل هذه الأصول (الموارد البشرية) في السوق لعدم إمكانية شراء أو بيع هذا الأصل من قبل المشروع، لذلك لا يمكن إظهار الموارد البشرية كأصلٍ في قائمة المركز المالي للمشروع، هذا من جهة ومن جهةٍ أخرى فإن القيم والمثل العليا والأخلاق تحتم علينا عدم التسليم بفكرة إمتلاك الأفراد.

أما بالنسبة لمن أيدّ فكرة إعتبار الموارد البشرية أصلاً من أصول المشروع فهم يستندون على أن هناك تعاقد بين المشروع والمورد البشري يلزم المورد البشري بالعمل لدى المشروع طيلة فترة التعاقد، ومن جهةٍ أخرى أن عملية إحلال واستبدال الموارد البشرية تعطي الحق للمشروع بتغيير أي مورد بشري متى نشأت الحاجة إلى ذلك مع توفر الشروط الضرورية لهذا الإستبدال، وفكرة أحقية المشروع بالتغيير والتبديل تنصبُ وتستند إلى سيطرة المشروع على هذا الأصل وهذه الفكرة نابعة من حق المشروع بالتصرف في ممتلكاته وموارده المختلفة متى توفرت الظروف الضرورية لذلك . ويمكن إعتبار أن رأي هؤلاء قد أستند إلى تعريف الأصول وفقاً لما قدمته لجنة المفاهيم والمعايير لجمعية المحاسبين الأمريكية عام ١٩٥٧ " الموارد الإقتصادية المخصصة لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة، فهي تجمعات للخدمات المتوقعة الحصول عليها مستقبلاً " وهذا التعريف لم يتضمن الملكية القانونية كشرطٍ واجبٍ توافره في المورد الإقتصادي حتى نعتبره أصلاً تابعاً للمشروع^(١) .

ولتحديد مدى إنطباق معيار الملكية على الموارد فإن هناك ثلاث خصائص يجب توفرها حتى نعتبر أي مورد لدى المشروع ينطبق عليه معيار الملكية وهذه الصفات هي:

(١) محمد الحسين، مرجع سابق، ٢٠٠٥، ص ٧.

أ. حيازة الأصل: حيث يعتبر المورد البشري من ضمن أصول المشروع لفترة محددة، وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري وبين المشروع الذي بموجبه يكون للمشروع الحق في الإنتفاع والإستخدام بناءً على هذا التعاقد .

ب. الرقابة على الأصل: من جوانب الملكية خضوع المورد للرقابة الكاملة، وهذه الرقابة تتبع أساساً من إمتلاك وحيازة الأصل، والحق في الرقابة يكون لصاحب الأصل أو المالك أو لمن تنازل له المالك عن الأصل. وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الإقتصادية أن تفرض رقابة على الأفراد العاملين لديها عن طريق ما يسمى بالعقد المانع (وهو العقد الذي يحدد للفرد بمباشرة قدراته ومهاراته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي أو جزئي) وبالتالي يعتبر شكلاً من أشكال الولاء الإجباري وبالتالي الخضوع لرقابة المشروع وعدم الإخلال بشروط العقد.

ج. القدرة على التصرف بالأصل: حيث يحق للمشروع التصرف في موارده الإقتصادية بما يحقق الهدف الذي أستخدم من أجله هذا المورد وتأخذ صورة التصرف بالنسبة لموارد المشروع الأشكال التالية (عن طريق إعادة البيع أو التخزين أو التوجيه). أما بالنسبة للموارد البشرية فإن عملية التصرف به لا تكمن بعملية بيعه (لعدم وجود سوق له و عدم وجود أنظمة وقوانين تبيح ذلك) وإنما تكمن في عملية مرادفة لها وهي التسريح أو النقل أو الإستغناء عن هذا المورد كلياً أو جزئياً وذلك مقابل تعويض معين ضمن شروط^(١).

مما سبق يجد الباحث أن هنالك العديد من الجوانب تتوفر في الموارد البشرية بحيث يمكن أن ينطبق عليها معيار الملكية، وبذلك أن معيار الملكية ينطبق على الموارد البشرية كما هو الحال في الموارد المادية الأخرى المتمثلة في الأصول المادية للشركة ولكن الملكية هنا ليست بالمعنى المطلق الذي نفهمه وإنما في إطار الجوانب الثلاثة السابقة الذكر.

٢. معيار المقدرة الإنتاجية:

الغرض من الحصول على الأصول المادية هو إستخدامها في العملية الإنتاجية ولاشك أن عنصر اليد العاملة كأحد عناصر المدخلات في العملية الإنتاجية يعد العنصر الأكثر أهمية

(١) ال بوعلي، لعبي هاتو خلف، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية (مصرف دجلة والفرات للتنمية والاستثمار نموذجاً) رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١١م، ص ٢٨.

في المشروع فهو من جهة أحد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدره العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى، وهذا ينصب في نهاية الأمر في إنتاج الوحدات والسلع المنتجة والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيس للمشروع وهو في الأغلب تعظيم الربح والذي من أجله تم إستقطاب الموارد البشرية وإستخدام عناصر الإنتاج المختلفة الأخرى^(١).

ج- معيار الخدمات المستقبلية:

يذهب أصحاب وجهة نظر المشروع الى إعتبار أن جوهر أي أصل هي الخدمات المستقبلية، وهذا التعريف يتضمن ثلاث عناصر:

- أ. أن يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، والموارد البشرية تستطيع أن تحقق منافع اقتصادية وذلك من خلال قدرتها الإنتاجية، وقدرة التأثير على الموارد الأخرى.
 - ب. إمكانية قياس هذه المنافع، ويمكن قياس المنافع المتأتية بطرق مختلفة .
 - ج. أن يكون للمشروع الحق في إستلام هذه المنافع، ولكون المشروع يمتلك الحق القانوني في إستخدام الأفراد بموجب التعاقد، بالتالي فإن للمشروع الحق في إستلام هذه المنافع^(٢).
- وبذلك نجد أن الموارد البشرية هي مصدر للمنافع الإقتصادية المستقبلية، كما يمكن قياس هذه المنافع بعدة طرق، أما فيما يتعلق بالحق في إستلام هذه المنافع فإن الأمر يتعلق بملكية المورد الذي يخلق تلك المنافع وهذا يتوفر بشكل ما في الموارد البشرية .

٣. القابلية للتحديد أو القياس:

يتطلب تعريف المورد على أنه أصل وجوب أن يكون قابلا للتحديد أو القياس وذلك لتميزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد أو القياس يعبر عنه غالبا بوحدات نقدية. وتهدف عملية القياس الى قياس الخدمات الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد. وبالنسبة للموارد البشرية فتوجد عدة طرق لقياس خدماته الاقتصادية المستقبلية^(٣).

(١) المرجع السابق ، ٢٠١١م ، ص٨٢.

(٢) ال بوعلي، المرجع السابق ، ٢٠١١م، ص٨٢.

(٣) وليد ناجي الحيايلى، مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، ٢٠٠٧م، ص٢٨٨.

وأستناداً الى ماسبق نجد ان المعايير الواجب توفرها في الموارد الإقتصادية لكي تعتبر أصولاً للمشروع من وجهة النظر المحاسبية، يمكن توفرها في الموارد البشرية، وبالتالي يمكن معالجة الموارد البشرية محاسبياً كأحد أصول المشروع^(١).

إحدى عشر: - مزايا محاسبة الموارد البشرية:

هناك عدة مزايا لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة، نذكر منها^(٢):

١. عدم تحميل حسابات النتيجة بكافة المصروفات المرتبطة بالموارد البشرية التي تستنفذ خلال الفترة المالية، مما يترتب عليه زيادة الأرباح.
٢. إستحداث أصول جديدة (الأصول البشرية) يترتب عليه تضخم المركز المالي للمؤسسة ويؤدي بزيادة ثقلها بالسوق.
٣. تشجيع عمليات القروض طويلة الأجل بضمان الأصول التي تضخمت بزيادة أصول الموارد البشرية.
٤. إظهار إيجابيات في جميع نسب التحليل المالي الذي يمثل البسط فيها صافي الأرباح أو أصول المؤسسة.
٥. التأثير في سلوكيات الموارد البشرية بما يدفع بالمستثمرين إلى إستثمار أموالهم في مثل هذه المؤسسات التي تعكس حساباتها الختامية موقفاً متفائلاً بالنسبة للفترة المالية الواحدة.
٦. تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الإجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية.
٧. تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة على حسن إستخدام مواردها البشرية، وإتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفهم وتوجيه جهودهم.
٨. تساعد محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى الموارد البشرية من أنها أعباء إلى أنها أصول، ومن ثم فإنها تجعل الإدارة تزيد إهتمامها بتطوير الموارد البشرية، وعدم إعتبارهم أدوات

(١) محمد الحسين، مرجع سابق، ٢٠٠٥م، ص ١٠.

(٢) وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع 2004م)، ص 298.

إنتاجية فحسب، بل أنهم أعضاء مشاركين يساهمون في تحقيق أهداف المؤسسة إلى جانب أهدافهم الشخصية.

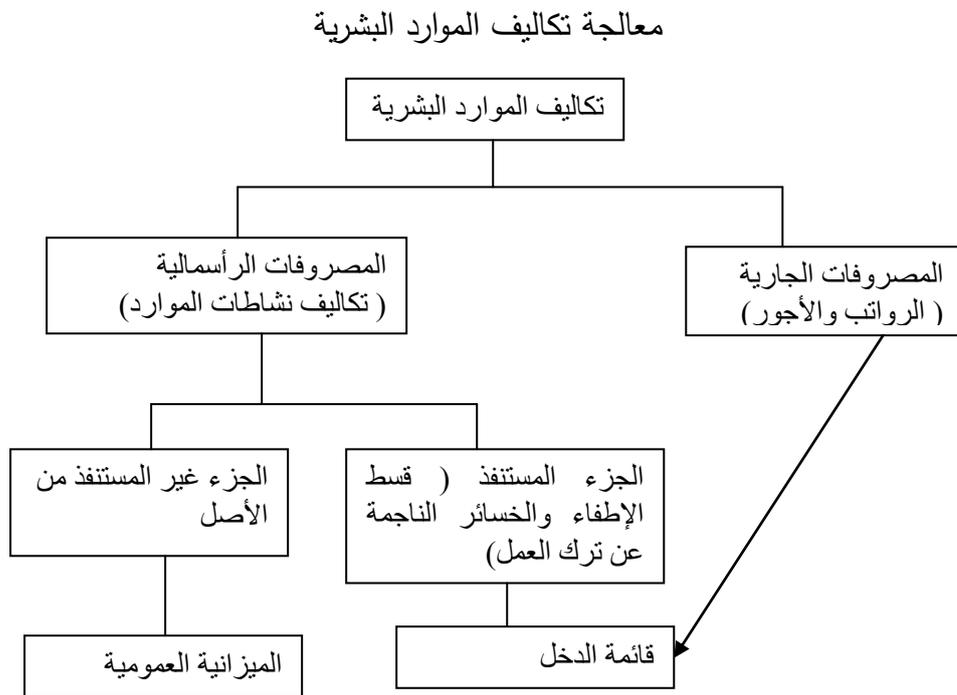
أثني عشر: معالجة نفقات الموارد البشرية :

حول معالجة الموارد البشرية يتنازع الفكر المحاسبي رأيان^(١):

الرأي الأول: يري بعض المحاسبين أن تعامل جميع الأموال المستثمرة في هذه الموارد معاملة المصروفات.

والرأي الثاني: ويرى البعض الآخر وجوب التفرقة بين ما هو إيرادي من النفقات وبين ما هو رأسمالي، حتى يتم معاملة الجزء الإيرادي منها بعد ذلك كمصروفات، ويعامل الجزء الرأسمالي منها كأصل، ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم (١/١/١)



المصدر: الهيئي ، إدارة الموارد البشرية مدخل إستراتيجي ، ٢٠٠٣ ، ص ٣٢٢.

(١) فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية ، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، ٢٠٠٨م ، ص ٧١.

العلاقة بين نظام معلومات الموارد البشرية ومحاسبة الموارد البشرية:

يري أحد الباحثين أن المنشآت تفقد جزءاً من نظام المعلومات الخاصة بها إذا لم تكن لديها آلية بيانات محاسبية عن الموارد البشرية، وربما كان ذلك سبباً لقيام العديد من المنشآت الأمريكية بتكوين نظم محاسبية متخصصة في الموارد البشرية لمعالجة مشكلات الأفراد بها ولمد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

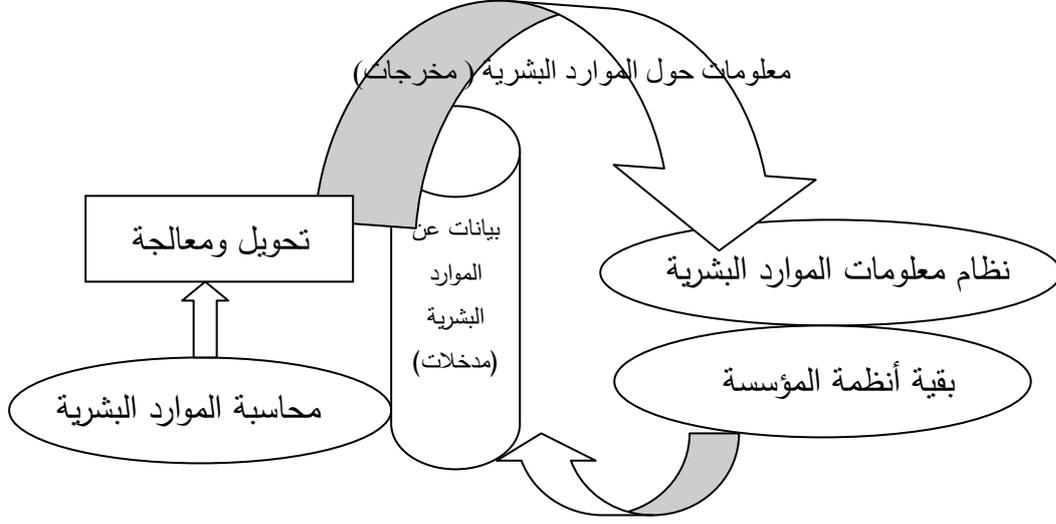
فمحاسبة الموارد البشرية تسعى إلى حصر كافة النفقات التي يتم إنفاقها أو يتوقع إنفاقها في المستقبل على الموارد البشرية بدءاً من لحظة الإعلان عن الوظائف التي يمكن أن تشغلها أو تكاليف إستئجارها من الوحدات الإقتصادية الأخرى مروراً بكافة ما ينفق عليها في سبيل تنميتها وتطويرها من خلال برامج التدريب والدورات التي تساهم فيها حتى لحظة الإستغناء عنها) سواء بإحالتها إلى التقاعد أو إنهاء خدمتها لأي سبب آخر) الأمر الذي يستلزم معه الإهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بتلك الموارد وضرورة تنظيمها بصورة جيدة ودقيقة لكي يكون بالإمكان المساهمة في تحقيق أهداف الوحدة الإقتصادية في إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية من خلال تزويد الجهات التي يهملها أمر تلك الوحدات بالمعلومات اللازمة عنها بمرور الزمن وبما يعني معه ضرورة أن ينظر إلى محاسبة الموارد البشرية بمثابة نظام متكامل للمعلومات^(١). فهي تقدم المعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفاعلية المعلومات اللازمة عن " تكلفة " و " قيمة الفرد في التنظيم"^(٢).

(١) نظام المحاسبة عن الموارد البشرية ، موقع www.hrdiscussion.com/hr621.htm ، ٢٠١٥/١٢/١٢

(٢) محمد صلاح الدين خضر ، نحو إطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية القومية لدول الجامعة العربية، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، القاهرة ، ٢٠٠٥م ، ص٦.

شكل رقم (٢/١/١)

العلاقة بين نظام معلومات الموارد البشرية ومحاسبة الموارد البشرية



المصدر: إلهام باسي ، مجلة رماح للبحوث والدراسات ، العدد (٣٠) أبريل ٢٠١٩ ص ٣١٠.

ثلاثة عشر: القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة الموارد البشرية:

تتأثر قيمة الموارد البشرية بأسلوب إدارتها، حيث تتطور معارف الموارد البشرية في المنظمات التي تركز إدارتها على التدريب والتطوير مما ينعكس بنتائج إيجابية على مستوى إنتاجية الموارد البشرية، بينما تتحدد وتنقيد تلك المعارف في المنظمات التي لا تعطي التدريب والتطوير إهتمام كاف.

تعد المعلومات الخاصة بمحاسبة الموارد البشرية ضرورة لفاعلية وكفاءة إدارة المنظمة باعتبارها مروراً لها. فمثل هذه المعلومة مفيدة في عمليات التخطيط لإختيار وتوظيف وتنمية وتعويض وصيانة الموارد البشرية، أي أن المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية تشكل أداة تخطيط ورقابة لحركة الموارد البشرية من وإلى المنظمة.

يتضمن توظيف الموارد البشرية تكلفة إقتصادية تتحملها المنظمة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلاً، لذا يمكن ترجمة التكلفة والخدمة في صورة موازنات نقدية وإظهارها في الكشوفات المالية.

إعتبار المورد البشري أصلاً من أصول المنظمة يمكن إخضاعه إلى حد كبير لعملية الرسملة والإطفاء حسب العمر الإنتاجي لذلك المورد، كما يمكن تحديد أفساط الإندثار التي تتمثل بالصيانة والتدريب والتنمية وذلك على الرغم من أن هذا الافتراض يخضع للكثير من الجدل وخاصة حول إنطباق مفهوم الأصل على الموارد البشرية.

على الرغم من وجود الموارد البشرية في الحياة العملية بشكل مادي وملموس إلا أن وجهات النظر إختلفت في التعبير عنها وما إذا يمكن إدراجها ضمن القوائم المالية عند إعدادها، لذلك نتناول بعض النماذج المستخدمة لقياس الموارد البشرية:

١. النماذج التي تعتمد على التكلفة:

إن تعبير تكلفة الموارد البشرية مشتق من المفهوم العام للتكلفة ويقصد به: التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على المورد أو إستبداله، وتكلفة الموارد البشرية كغيرها من التكاليف تشمل على المكونات: المصروفات والأصل يمكن أن تكون تكلفة مدفوعة (أو تكلفة الفرصة) كما يمكن أن تكون مباشرة أو غير مباشرة، وهذه التكلفة تأخذ مدخلين هما التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية^(١).

أ. مدخل التكلفة التاريخية: تعرف بأنها التوضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتميئهم، وتعامل الموارد البشرية وفق هذه الطريقة كأصول الأخرى المادية حيث تقسم تكلفة الموارد البشرية إلى قسمين. قسم يعامل كمصروفات جارية والقسم الآخر يعامل كمصروفات رأسمالية وتشتمل على المصاريف التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية كنفقات التدريب والإختبار والتعيين والتنمية والتي يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي للأصل، ويتمثل الجزء المستنفذ من هذه التكلفة بقسط إطفاء سنوي، أما الجزء غير المستنفذ فيمثل الجزء المتبقي من التكلفة الأصلية التي تظهر في الميزانية العمومية مطروحاً منها الجزء المستنفذ، وتتم وفق هذه الطريقة رسملة مكونات

(١) كمال حسن جمعة، منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، بدون دار نشر، بدون تاريخ، ص ١٠.

تلك الموارد والتمثلة في تكاليف الإستقطاب وتكاليف الإعارة، مع مراعاة إجراء تحديث مستمر للأساس المطبق في إطفاء تكلفة تلك الموارد وذلك من خلال^(١):

- i. حصر التغيرات المادية المهمة التي تطرأ على الأفراد كالتدهور الصحي وخلافه.
- ii. حصر التغيرات في متطلبات العمل والمواقع الوظيفية التي قد تؤدي إلى تقادم أو إطفاء الجزء المتبقي من تكلفتهم أو شطبها حسب الوضع الجديد.
- iii. حصر تنقلات الأفراد بين الأقسام، الأمر الذي يستدعي إعادة تجميع أرصدة هذه الأصول لأغراض إعادة النظر في المحاسبة عليها.
- iv. حصر الإستقالات أو ترك العمل التي يجب أن تسجل كخسائر تستقطع من الأرصدة المستنفذة والتي لم يتم إطفائها. ورغم سهولة طريقة التكلفة التاريخية وإمكانية تطبيقها، إلا أنه يؤخذ عليها عدم مراعاتها التغيرات في الأسعار التضخم وتفاوت القيمة الإقتصادية للموارد البشرية.

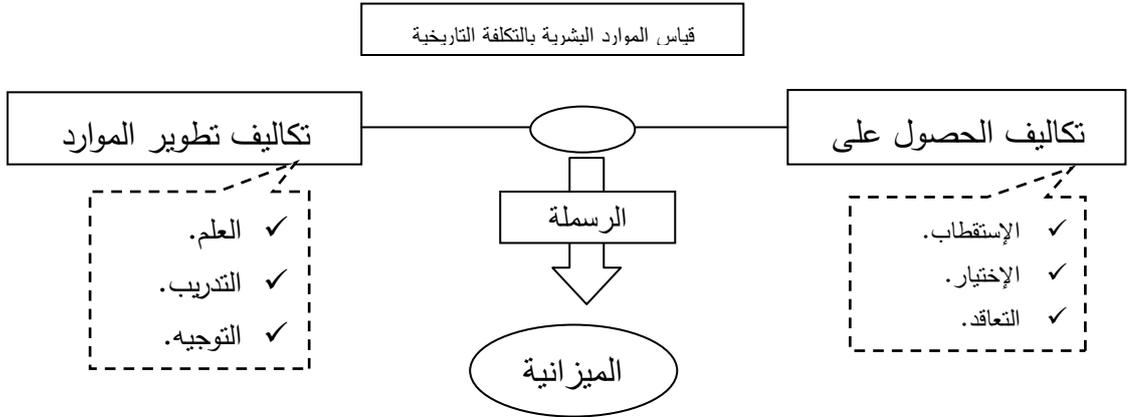
ب. مدخل التكلفة الجارية: يعتمد هذا المدخل على القيام برسمة التكاليف وفقاً للأسعار الجارية وتأخذ في الإعتبار التغيرات في الأرقام القياسية للأسعار حيث يتم إحتساب تكلفة الأصول طويلة الأمد على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل بصرف النظر عن التكاليف الفعلية، هذا ويصعب إستخدام هذه الطريقة كونها تتعامل مع المستقبل وتتضمن عنصر عدم التأكد، وتظهر صعوبتها في حساب تكلفة الموارد البشرية كونها تخضع للكثير من التغيرات الداخلية والخارجية^(٢).

(١) علي عبد الله شاهين، المرجع السابق، ص ٢٦٩ - ٢٧٠.

(٢) كمال حسن جمعة، مرجع سابق، ص ١١.

شكل رقم (٣/١/١)

آلية قياس الموارد البشرية بالتكلفة التاريخية



المصدر: عبد الحليم سعيدى ، ومريم عمارة ، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وادارة الأعمال ، العدد (٦) ٢٠١٨ ت. مدخل تكلفة الفرصة البديلة: يستند هذا المدخل على أساس مفهوم الميزة التنافسية التي تشير إلى أن المديرين في المنظمة يتنافسون بينهم من أجل الحصول على الفرد ذو المهارة النادرة، فالمدير الذي ينجح في الحصول على ذلك الفرد يمكن أن يحصل على زيادة في الأرباح عن طريق الخدمات التي يقدمها هذا الفرد، حيث أن ما يدفعه المدير للحصول على فرد ذو مهارة عالية، يمثل تكلفة الفرصة البديلة لذلك المورد البشري، وهي تدخل في حساب معدل العائد على الإستثمار المتوقع من الفرد، وبالتالي فإن هذه الطريقة تؤدي إلى التخصيص الأمثل للأفراد في المنظمة وتوفر أساس كمي لتخطيط وتقييم الأصول البشرية في المنظمة^(١).

د. تكلفة الإحلال الوظيفي:

تعرف تكلفة الإحلال الوظيفي بأنها التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر يشغل وظيفة معينة في التنظيم بحيث يكون البديل قادراً على القيام بنفس المهام وتقديم نفس الخدمات التي تلزم الوظيفة^(٢). وتتكون تكلفة الإحلال الوظيفي على ثلاث عناصر كما هو موضح في شكل رقم (٣) هي^(٣):

- تكلفة الحصول على الأفراد.
- تكلفة التعلم.
- تكلفة ترك العمل.

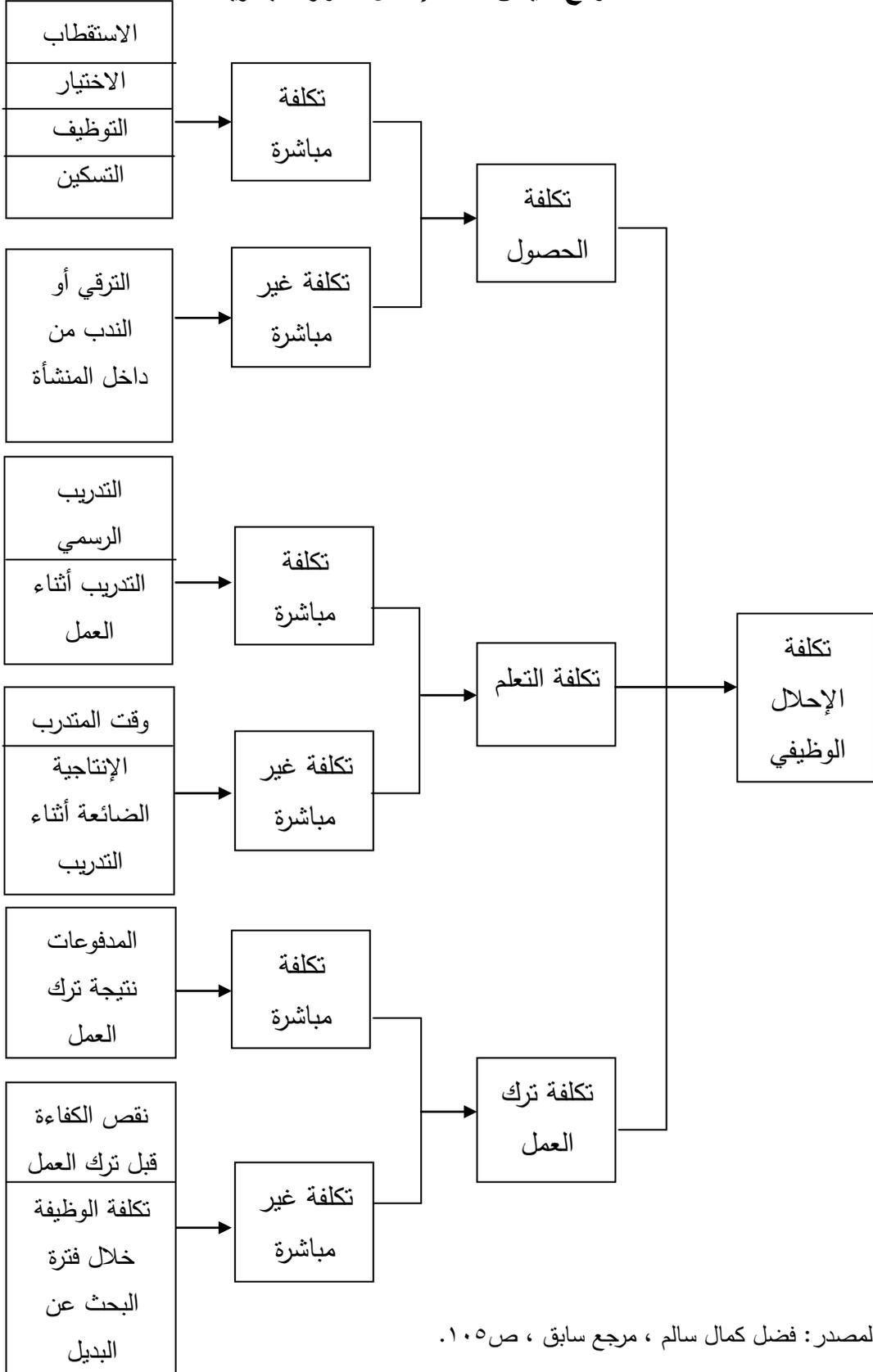
(١) علي عبد الله شاهين، مرجع سابق، ص ٢٧١.

(٢) حنان حلوة ، مرجع سابق ، ص ٢٢٠.

(٣) فضل كمال سالم ، مرجع سابق ، ص ١٠٤.

شكل رقم (٤/١/١)

نموذج لقياس تكلفة إحلال الموارد البشرية



المصدر: فضل كمال سالم ، مرجع سابق ، ص ١٠٥.

أن قبول التعامل مع الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات فإن ذلك يستلزم إدراجها ضمن الموجودات في كشف المركز المالي، وسيترتب على ذلك بالتأكيد زيادة رأس المال المستثمر بمقدار القيمة المقررة لها كما سينشأ نتيجة لذلك تغيير في صافي الربح المتحقق خلال السنة التي يتم بها تحديد قيمة الموارد البشرية ورسملة ما يتعلق بها من نفقات وكذلك للسنوات التي تليها حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عزلت من النفقات الجارية ورسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر رسملتها فإن الإفصاح عنها يتطلب إدراجها ضمن فقرة الموجودات وبفقرة خاصة بها تسمى الموجودات البشرية أو قيمة الموارد البشرية^(١).

أما عن كيفية تحمل مصاريف إستهلاكها السنوية في كشف الدخل هنالك طريقتين لذلك^(٢):

الأولى: إضافة مصاريف الإهلاك على مجموع النفقات الإدارية العامة في المنشأة. أما الثانية: فصلها عن بقية النفقات الجارية وتجميعها في حساب خاص يمثل قسط الإهلاك السنوية لهذه الموجودات، وتوجد عد طرق لإحتساب الإهلاك للموجودات أكثرها شيوعاً في الإستخدام هي طريقة القسط الثابت.

طرق الإفصاح عن الأصول البشرية:

تناولت أدبيات الفكر المحاسبي العديد من طرق الإفصاح والتقرير عن البيانات الخاصة بالموارد البشرية نذكر منها ما يلي^(٣):

١/ الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة:

(١) الفضل ، مؤيد، ونور، عبد الناصر، والدوغجي، علي، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، الطبعة الاولى ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، ٢٠٠٢ ، ص١٢٥ .

(٢) الفضل ، نفس المرجع ، ص٨٣ .

(٣) فلامهواتز اريك ، المحاسبة عن الموارد البشرية ، تعريب محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، ١٩٩٢ ، ص٦٦ .

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بالإستثمار في الموارد البشرية في تقرير مجلس الإدارة، بحيث يتم توضيح حجم الإستثمارات التي قامت المنشأة في توجيهها نحو تطوير الإمكانيات العملية لدي العاملين في المنشأة، وهذه المعلومات ستفيد المستثمرين والمحليلين الماليين في تحديد مدى إهتمام الإدارة بتنمية الموارد البشرية بإعتباره عاملاً مهماً من عوامل تحقيق الربحية في الأجل الطويل، ويمكن لهذه الطريقة خدمة المنشأة في جذب أنظار مستخدمي وقراء البيانات المالية والإدارية في التقارير السنوية.

٢/ إعداد قائمة الإستثمارات المعنوية:

تقتضي هذه الطريقة إعداد قائمة الاستثمارات المعنوية للإفصاح عن الإستثمارات في الموارد البشرية، حيث تناسب هذه الطريقة الشركات التي تنفق مبالغ ضخمة على شراء براءات الاختراع وشهرة المحل لمنشآت قائمة بالإضافة إلى الإستثمارات في الأصول البشرية في المنشآت التي تستخدم أساليب التكنولوجيا المتقدمة وشركات الخدمات، ويكون لهذه القائمة تبويب منفصل من قائمة الدخل وتتضمن بيانات مالية مقارنة بمثيلتها في العام السابق.

وهذه الطريقة لها مكانة وميزة كبيرة من حيث تزويد المستثمرين بالمعلومات عن الإستثمارات في الموارد البشرية، كما أنها تتجنب مشاكل إستفاد هذه الإستثمارات إذا اعتبرت أصولاً ثابتة. ويعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تتضمن بيانات مالية غير حقيقية، وبالتحديد قائمة مركز مالي لا تتضمن كافة بنود الأصول، وقائمة دخل أدرج فيها أصول على أنها نفقات جارية تخص الفترة المالية الحالية أو الجارية فقط.

٣/ قوائم مالية غير مدققة تلحق بالقوائم المالية الأساسية:

يتم بموجب هذه الطريقة الإفصاح عن الاستثمارات في الموارد البشرية في قوائم مالية منفصلة لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع، بحيث يتم إدراجها ضمن ملاحق القوائم المالية الأساسية المدققة من قبل المراجع الخارجي، ولقد طبقت بعض المنشآت هذه الطريقة مثل شركة (أر . جي . باري) التي ظلت لعدة سنوات تدرج هذه القوائم ضمن القوائم المالية المنشورة، وكذلك شركة (آبت) حيث ظهرت القوائم المالية عام ١٩٧١م مشتملة على الميزانية الإجتماعية التي تضم بند الإستثمارات في التدريب بعد إستبعاد الإستفاد.

٤/ الإدراج في القوائم المالية الأساسية المدققة:

يتم الإفصاح عن الإستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية الأساسية للمنشأة وتخضع لمعايير المحاسبة التقليدية ولمراجعة مراقب الحسابات أو المراجع الخارجي. وبهذا الإجراء يتم رسملة الإستثمارات في الموارد البشرية أو الأصول البشرية وإدراجها في قائمة المركز المالي أو الميزانية وإفقال الإستنفاد السنوي في قائمة الدخل على مدى عدة سنوات مالية. وعليه تجد المنشآت في قطاع الأعمال لديها عدة بدائل للإفصاح عن استثماراتها في الموارد البشرية، في حين يتم الإفصاح عن الأنشطة والإعتمادات المستنفذة على الإستثمارات في الموارد البشرية في الحسابات الحكومية في شكل تقرير نهائي يسمي الحساب الختامي سواء كان على مستوى الوحدات الحكومية منفردة أو على مستوى الحسابات الكلية الإجمالية لأجهزة الدولة والتي تقوم بإعدادها وزارة المالية، حيث يتم ذلك بمعزل عن المعالجات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي اثناء عمليات التنفيذ خلال السنة المالية، ويرجع السبب إلى طبيعة الإطار المفاهيمي لمبادئ المحاسبة الحكومية المطبقة.

محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية:

فيما يلي أهم محددات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية إستناداً الى توجيهات الفكر والتطبيق المحاسبي^(١):

١. إتساع الأفكار التي تنادي بعدم رسملة الموارد البشرية بين المحاسبين.
٢. شروط التعاقد والتعيين التي غالباً ما تكون في غير صالح العاملين ولا تتضمن مزايا إضافية (يمكن رسملتها) تتناسب مع مؤهلاته والقيمة التي يمكن أن يضيفها قياساً بغيره من العاملين.
٣. إرتباط غالبية الإنفاق على الموارد البشرية بمنافع تتحقق في نفس سنة الإنفاق مما يضيق نطاق رسملة الإنفاق الذي يدعم فكرة النظرة للموارد البشرية كأصول.

(١) على محمد ثجيل المعموري ، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، دراسة انتقادية لدعم توجيهات الادارة في ظل عصر العولمة ، المؤتمر العلمي الدولي ، عولمة الإدارة في عصر المعرفة ، (١٥ - ١٧ ديسمبر ٢٠١٢) جامعة الجنان ، طرابلس ، لبنان ، ص ٢٢.

٤. صعوبة فصل الانفاق على الموارد البشرية الى إنفاق إيرادي يحمل على كشف الدخل وإنفاق رأسمالي يظهر في الميزانية العمومية.
٥. عدم قبول الدوائر الضريبية فكرة رسملة بعض مجالات الإنفاق على الموارد البشرية أو إعادة تقويمها.
٦. صعوبة تحديد الفترة المستقبلية التي تغطيها منافع الإنفاق الرأسمالي على الموارد البشرية.
٧. رغبة الإدارة بعدم الإفصاح عن مظاهر الإنفاق على الموارد البشرية وخصوصيتها نتيجة المنافسة القاسية في ظل إقتصاد العولمة والذي قد يستغل من المنافسين بشكل يظهر بالموقع التنافسي للمنشأة.
٨. إن الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية قد يؤدي إلى استغلاله في حالات لإدارة الأرباح.
٩. يمكن أن يستغل الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في تطبيقات المحاسبة الإبداعية ومن ثم تحريف البيانات المالية.

مشكلة الإفصاح عن الموارد البشرية:

يشير بعض الكتاب إلى أن قبول التعامل مع الموارد البشرية على أنها بند من بنود الموجودات، يستلزم إدراجها ضمن الموجودات في كشف المركز المالي، وسيترتب على ذلك بالتأكيد زيادة رأس المال المستثمر بمقدار القيمة المقررة لها، كما سينشأ نتيجة لذلك تغيير في صافي الربح المتحقق خلال السنوات التي يتم بها تحديد قيمة الموارد البشرية ورسملة ما يتعلق بها من نفقات وكذلك للسنوات التي تليها حيث يكون التغيير بمقدار الفرق بين النفقات الخاصة بالموارد البشرية التي عزلت من النفقات الجارية ورسملة قيمة الموارد البشرية التي يتقرر

رسملتها، فإن الإفصاح عنها يتطلب إدراجها ضمن فقرة الموجودات وبفقرة خاصة بها تسمى الموجودات البشرية أو قيمة الموارد البشرية^(١).

أما عن كيفية تحميل مصاريف إمتلاكها السنوية فقد أورد دافيدسون طريقتين:

تذهب الأولى إلى إضافة مصاريف الإهلاك على مجموع النفقات الإدارية العامة في المنشأة. أما الثانية فتري فصلها عن بقية النفقات الجارية وتجميعها في حساب خاص يمثل قسط الإهلاك السنوية لهذه الموجودات، وتوجد عدة طرق لإحتساب الإهلاك للموجودات البشرية أكثرها شيوعاً في الإستخدام هي طريقة القسط الثابت^(٢).

يري الباحث أن مفهوم المحاسبة عن الموارد البشرية تطور عبر الزمن، وأن الإتجاه المعاصر في المحاسبة عن الموارد البشرية أدى إلى تطور الفكر المحاسبي، كما أدى إلى التطور في منشآت الأعمال وذلك عبر الإهتمام بالجانب الإنساني، بل معرفة أن الجانب الإنساني هو المنتج للمعرفة أولاً ومن ثم تطويرها، وأن أي أنتاج يحتاج إلى المورد البشري أولاً ثم بعد ذلك الموارد الأخرى وكذلك أن أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية تكمن في معالجة النفقات الخاصة بالموارد البشرية كأصول يمكن الإستفادة منها مستقبلاً، فجميع التكاليف من تدريب وتطوير وغيرها يمكن التعامل معها معاملة الأصول. ويعتبر الهدف من إعتماد نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية قياس وإفصاح يسهل على الإدارة بكل مستوياتها العليا والدنيا إتخاذ القرارات الرشيدة بما يحقق أهداف المنشأة.

(١) الفضل وآخرون ، ٢٠٠٢ ، مرجع سابق ، ص ١٢٥.

(٢) فضل كمال سالم ، مرجع سابق ، ص ٨٣.

المبحث الثاني

الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

تزايد الإهتمام بالمسؤولية الاجتماعية لدى المؤسسات الإقتصادية في السنوات الأخيرة من القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين، وقد حاولت العديد من الدولة الإستفادة القصوى من الموارد الطبيعية المتاحة دون الإضرار بالبيئة. وقد لقيت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بمجالاتها المختلفة إهتماماً من قبل العديد من المنظمات والهيئات الدولية، وأصبح الإفصاح عن مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية محل إهتمام إدارة الشركات وأصحاب المصالح على حد سواء^(١).

واتجهت العديد من المنظمات المهنية بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، فقد أشارت مبادرة إعداد التقرير العالمية (GRI) إلى مجموعة من الإرشادات أو المعايير لمساعدة الشركات في التقرير والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، كما أصدرت المنظمة الدولية للمقاييس International Organization for Standardization (ISO) معيار الأيزو رقم (٢٦٠٠) الخاص بالمسؤولية الاجتماعية للشركات، لمساعدتها على الإسهام في التنمية المستدامة^(٢).

ويشير بعض الكتاب إلى أن المسؤولية الاجتماعية تمثل إحدى مجالات الجدل والمنقاش الفكرى بين الكثير من الباحثين من حيث طبيعة وأهمية ومدى إلتزام الشركات بالمسؤولية الاجتماعية وتأثيرها على الأداء المالي للشركات وذلك في العقود الثلاث الأخيرة، وذلك منذ أطلق Bowen's ١٩٥٣ مقولته الشهيرة بأن على الشركات الا تكتفي بإنتاج السلع والخدمات

(١) شحاتة السيد شحاتة ، أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسئوليتها الاجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الإئتمان ، دراسة ميدانية وتجريبية ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، المجلد (٢) العدد (١) يونيو ، ٢٠١٤م، ص ص١٢٧ - ١٨٥.

(٢) سماح طارق أحمد ، العلاقة التأثيرية بين آليات الحوكمة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وإنعكاسها على قيمة المنشأة ، بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية ، مجلة الفكر المحاسبي ، مصر ، مجلد (٢٠) العدد (٢) ، ٢٠١١م ، ص٦.

التجارية، ولكن عليها كذلك إنتاج سلع إجتماعية تمثل التزاماً عليها قبل المجتمع المحلي وتحقق مطالبه^١.

وقد أصبحت المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية أكثر بروزاً ووضوحاً من أي وقت مضى نظراً لتركيز مجتمع الأعمال التجاري على القضايا البيئية والإجتماعية والأخلاقية، ويرجع ذلك إلى الضغوط الهائلة إجتماعياً وسياسياً وإقتصادياً على إدارة الشركات لتتولى إهتماماً بالعواقب الإجتماعية والبيئية لممارسة أنشطتها حتى أن البعض يرى أن معظم دراسات الأزمات المالية الحديثة أنتقد هذه المؤسسات الإقتصادية التي إهتمت بشكل كبير بتعظيم الثروة لمساهميها ولم تهتم بدعم علاقاتها مع المجتمع المحلي، وقد مثلت هذه الضغوط الدافع الأساسي لبدء إدارة الشركات للمشاركة المجتمعية على نطاق واسع، حتى وصل حجم الإنفاق على الأنشطة الإجتماعية والخيرية في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠٨م فقط لما يقرب من ٣١٠ بليون دولار، هذا الإهتمام الدولي والمحلي وحجم النفقات الهائلة للشركات على المستوى العالمي انعكس على توجهات الباحثين بضرورة زيادة الإهتمام بالمناقشات والدراسات حول مدى صحة تجاوب الشركات مع حجم الإنفاق المتزايد على المسؤولية الإجتماعية وتأثير ذلك على الأداء المالي للشركات وقيمتها في الأسواق المالية، حيث تتعدد الرؤى حول علاقة المسؤولية الإجتماعية بالأداء المالي . لذا سوف يتطرق الباحث في هذا المبحث إلي مفهوم المسؤولية الإجتماعية وأهميتها، لينتهي له فيما بعد لمعرفة مدى تأثيرها على قيمة المنشأة.

أولاً- مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية:

لقد أخذت المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية في الفكر المحاسبي العديد من التعاريف تصل إلى عدم الاتفاق بين المحاسبين والباحثين على تعريف محدد وواضح لها. ويستعرض الباحث عدة تعريف توضح وجهات النظر المختلفة لمحاسبة المسؤولية الإجتماعية حسب التطور الزمني لها فيما يلي:

(١) مصطفى أحمد محمد أحمد ، إطار محاسبي مقترح لتقييم تأثير المسؤولية الإجتماعية على الأداء وإنعكاساتها على قيمة المنشأة ، دراسة تطبيقية ، مجلة الفكر المحاسبي ، مصر ، المجلد (١٨) العدد (١) ، ٢٠١٤م ، ص٢٣٩.

عرفت المسؤولية الاجتماعية بأنها " العملية التي تقوم بها الشركة لقياس المتغيرات، وأساليب القياس والتطوير المنظم للمعلومات المفيدة لتقسيم الأداء الاجتماعي للشركة، وتوصيل هذه المعلومات الى الفئات الاجتماعية ذات العلاقة، سواء من داخل الشركة أو من خارجها"^(١).
كما عرفت بأنها " هي المحاسبة التي لا تقيس قيمة التغيرات في الموارد الاجتماعية والإقتصادية لمجموعة من الملاك والمساهمين وحملة الأسهم كما هو الحال في المحاسبة المالية، ولكنها تختص بقياس التغير في الرفاهية العامة التي تنجم عن النشاط محل القياس"^(٢).
وفي تعريف آخر هي "عملية قياس وتوصيل المعلومات المتعلقة بآثار وأنشطة الشركة على رفاهية الموظفين والمجتمع المحلي والبيئة"^(٣).
وعرفت أيضاً بأنها " مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لوحدة محاسبية معينة وتوصيل تلك المعلومات اللازمة للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في إتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروع"^(٤).
وعرفت كذلك على أنها "توسعة الإبلاغ لجوانب غير تقليدية مثل توافر المعلومات عن زيادة التلوث أو تخفيضه"^(٥).

كما عرفت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بأنها " منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسئولياتها الاجتماعية لمختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمشروع"^(٦).

-
- (١) مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢م)، ص ١٦٤.
 - (٢) محمد الصبان عبد السلام، المحاسبة الاجتماعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، السنة (١٥) العدد (١)، ١٩٧٨م، ص ١١٩.
 - (٣) اياد عودة، قياس التكاليف الاجتماعية ومدى مساهمتها بتحقيق الرفاهية الاجتماعية، جامعة الشرق الاوسط للدراسا العليا، عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٨م.
 - (٤) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، (الكويت: دار السلاسل، ١٩٩٠م)، ص ٣٤١.
 - (٥) فداغ الفداغ، مشكلات وحالات محاسبية (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨م) ص ٢٦٤،
 - (٦) نبيل سلامة، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، الطبعة الثانية، (بور سعيد: مصر، مكتبة الجلاء الحديثة، ١٩٩٩م)، ص ١٧.

وفي تعريف آخر هي " إعداد التقارير عن الأنشطة التي تقوم بها الشركة عن اثارها الإجتماعية"^(١).

وفي تعريف معهد المحاسبة الإجتماعية والأخلاقية (2000) هي " تهتم بالمعرفة حول تأثير شركة ما على المجتمع وكذلك حول العلاقة مع أصحاب المصالح وهم جميع المجموعات التي تؤثر أو تتأثر بأنشطة الشركة"^(٢).

وعرفت على أنها "الالتزام من قبل الشركات تجاه المجتمع بالوفاء بأنشطة معينة تتفق مع قيم وتوقعات ومفاهيم المجتمع وتسهم في حل مشاكل أو التخفيف من حدتها"^(٣).

وعرفت المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية أيضا بأنها " هي أحد مكونات المحاسبة بمفهومها الواسع والذي ينص على أن المحاسبة هي فن او علم هدفه قياس وتفسير الأنشطة والظواهر التي لها أساساً طبيعية إجتماعية وإقتصادية"^(٤).

وعرفت كذلك على أنها " عبارة عن تحليل منظم لتأثيرات شركة ما على المجتمعات المهمة أو أصحاب المصالح مع مدخلاتها كجزء من البيانات التي يتم تحليلها لأغراض القوائم المالية"^(٥).

ومما سبق يمكن تعريف المسؤولية الإجتماعية بأنها توسيع نشاط المؤسسات الإقتصادية لتشمل مصالح المجتمع ككل، وذلك بهدف الوصول إلى التكافل الإجتماعي عبر تقديم خدمات ونشاطات ذات طابع إجتماعي يؤدي إلى التنمية الإقتصادية والإجتماعية.

(١) محمد محمد، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، ٢٠٠٠ م)، ص ٢٢٧.

(٢) فداغ الفداغ، مرجع سابق، ص ٢٦٤.

(٣) مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص ١٦٧.

(٤) مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢ م)، ص ١٦٤.

(٥) فداغ الفداغ، مرجع سابق، ص ٢٦٥.

ثانياً- نشأة المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية:

تتمتع المسؤولية الإجتماعية بحالة من المرونة، حيث تتصف بالواقعية والتطور المستمر، ورغم ذلك يصعب تحديد مراحل دقيقة لتطور مفهوم المسؤولية الإجتماعية في العصر الحديث، وذلك لتداخل الأحداث وتأثيراتها المتبادلة، غير أن المتبع لهذه الأحداث يستطيع أن يلمس تغيرات مهمة وإضافات نوعية أدت إلى إثراء هذا المفهوم^(١).

تشكلت البدايات الأولى للمسؤولية الإجتماعية مع نشأة المجتمعات وتطورت مع تطور الحضارات، ومع ظهور الأديان ترسخت المفاهيم الإجتماعية، فجاء الإسلام ليركز على التكامل الإجتماعي من خلال مجموعة من أشكال المسؤولية الإجتماعية مثل الزكاة والصدقات^(٢).

للمحاسبة كعلم دور فعال في ميدان المحافظة على مقدرات وموارد المجتمع فقد ظهر ما يسمى بالمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية كفرع من فروع علم المحاسبة للتصدي للموضوعات الحديثة في المجال المجتمعي، وبذلك يكون مصطلح المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية أحد المصطلحات الحديثة المستخدمة في الفكر المحاسبي. وقد ورد هذا الإصطلاح لأول مرة في عام ١٩٢٣، حين أشار (Sheldon) إلى أن مسؤولية أي منظمة هي بالدرجة الأولى مسؤولية إجتماعية، وأن بقاء أي منظمة وإستمرارها يحتم عليها أن تلتزم وتستوفي مسؤولياتها الإجتماعية عند أداء وظائفها المختلفة^(٣).

وهناك العديد من الأحداث التي ساهمت في بروز مفهوم المسؤولية الإجتماعية ومن أهم مراحل التطور المشار إليها في الفكر المحاسبي ما يلي:

(١) الطاهر خامرة، المسؤولية البيئية والإجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الإقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة (حالة سوناطراك)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة: الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة ٢٠٠٧م.

(٢) عبد القادر، بابا ومقدم، وهبية، المسؤولية الإجتماعية ميزة إستراتيجية خالفة للقيمة (حالة شركة سوناطراك الجزائرية) موسوعة الاقتصاد والتمويل الاسلامي، متاح في ٢٥/٦/٢٠١١.

<http://iefpedia.com/arab/?=19505>

(٣) يوسف جربوع، مدى تطبيق القياس والافصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، دراسة استكشافية، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد (١٥)، العدد (١)، ٢٠٠٧م، ص ٢٣٩.

لقد تطورت المحاسبة مع تطور العلاقة بين الشركة وأصحاب المصالح، ففي البداية كانت الوحدة الفردية التي يملكها صاحبها، والتي تجمع بين شخصيتها وشخصية المالك، مما أدى إلى ظهور مفهوم الملكية المشتركة، ومع بدايات ظهور الشركات المساهمة، أصبحت الشركة لها شخصيتها الاعتبارية المستقلة عن ملاكها، أي أن المالك لا يديرون الشركة، مما تمخض عنه توكيل أطقم لإدارة الشركات، وفي المرحلة الأخيرة من التطور الذي ترافق مع إزدياد حجم الشركات وإزدياد تأثيرها وتوسع نطاق أصحاب المصالح ليضاف إليهم الموظفون والحكومة والبيئة والمجتمع، وبذلك أضافت المحاسبة الى جملة أهدافها بعدا جديدا وهو البعد الإجماعي ما أدى إلى ظهور مفهوم محاسبة المسؤولية الإجتماعية. وهنا سوف نستعرض الإتجاهات الفكرية لمراحل تطور المسؤولية الإجتماعية كما يلي:

١. **الفترة الأولى^(١)**: وتتضمن ظهور مفهوم الملكية المشتركة كأساس لتطبيق القيد المزدوج ولم يكن هناك حاجة إلى إعداد قائمة الدخل، نظرا لأن حجم الأعمال لم يكن على درجة كبيرة من التشعب. ويتم تحديد الأرباح من خلال الفرق بين حقوق الملكية أول المدة وآخر المدة، كما كانت أصول الشركة مملوكة للأفراد المالكين لهذه الشركة، كما أن المطلوبات هي التزامات على مالكي الشركة، وبالتالي كانت تعد الميزانيات لقياس التغيرات في ثروات الملاك. وقد إمتدت الفترة الأولى من نهاية خمسينات القرن العشرين الى نهاية ستينات القرن العشرين. ويوجد هناك أربعة عوامل متقاربة عززت مفهوم محاسبة المسؤولية الإجتماعية في المجتمعات الصناعية الغربية في هذه الفترة:

أ. الثقة في قدرة الحكومات على تقديم حلول سريعة وفاعلة وطويلة الأمد لغالبية المشاكل الاجتماعية.

ب. ادى النقد الموجه لمعايير الناتج القومي الإجمالي إلى تطور في المؤشرات الاجتماعية لرفع جودة البيانات التقليدية.

ج. تزايد الضغوط على الشركات ليكون لديها قرارات تأخذ بعين الإعتبار الآثار الاجتماعية لنشاطات الشركة على نحو أكثر تفصيلاً، في الوقت المناسب، وبشكل مستمر.

(١) حنان رضوان حلوة، مرجع سابق، ص ٢٤٨.

د. شهدت الشركات نفسها ظهور جيل من المديرين القادرين والراغبين في التجاوب مع الدعوات لزيادة الشفافية في الأنشطة الإجتماعية.

٢. الفترة الثانية: (من نهاية ستينات القرن العشرين الى منتصف ثمانينات القرن العشرين) حتى بداية هذه الفترة جميع المناهج المتبعة في محاسبة المسؤولية الإجتماعية لم تكن لتجد الإهتمام المطلوب. ولكن بدأت الآن هذه المناهج تستقطب إهتمام المجتمع بشكل متزايد وشرعت بالإنتشار. وأصبحت المحاسبة الإجتماعية رائجة، وسرعان ما أصبحت كلمة عصرية في القطاعات السياسية، والإجتماعية، والتجارية. وكانت المناهج المتبعة في محاسبة المسؤولية الإجتماعية، قد ظهرت أصلاً في الولايات المتحدة ثم تم تبنيها في ألمانيا، ومن ثم في دول أوروبا الغربية الأخرى. كما قامت مجموعات أكاديمية وتجارية بالإضافة الى عدد من المجتمعات صانعة القرار بالعمل على تحضير ونشر وتطوير هذه المناهج المتعلقة بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية. وبسبب ضغوط المجتمع قامت المزيد من الشركات بالإنضمام بشكل تطوعي إلى الإهتمام بالمسؤولية الإجتماعية. والأهم من هذا فإن هذه الشركات تعلمت كيفية إستخدام وتحضير ونشر التقارير الإجتماعية كأداة للتواصل. وفي ذروة النقاش عن المسؤولية الإجتماعية في منتصف الثمانينات كان السؤال الذي يطرح نفسه، هل أصبح الوقت مناسباً لجعل الموضوع قانونياً؟ وبدأت مرحلة جعل المسؤولية الإجتماعية إلزامية بشكل قانوني كطريقة وحيدة لجعل أكبر عدد من الشركات يشارك في تحضير ونشر مثل هذه التقارير. وكانت الطريقة المقترحة لجعل هذه المناهج قانونية هو التركيز على الأنشطة بحد ذاتها أكثر من تحديد قوائم واسعة من المؤشرات. وكانت فرنسا هي الدولة الوحيدة التي قامت فعليا بتقديم طلبات تشريع في عام 1977م . ونص القانون الفرنسي على أن يتكون التقرير من قائمة طويلة من المؤشرات تفتح على قائمة خفية من المؤشرات الإحصائية والمزيد من التفسيرات.

٣. الفترة الثالثة: (من منتصف ثمانينات القرن العشرين والى نهاية تسعينات القرن العشرين) في هذه الفترة تراجع الإهتمام بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية وأصاب التجارب في هذا المجال نوع من الركود. وكانت أول الأسباب المؤدية لذلك التراجع المقاومة من مجموعات مؤسسية شكلت تهديداً للإهتمام بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية، ضمت اتحادات كانت معارضتها تنمو بتأييد من المجتمع. وثاني الأسباب هو إنهيار الإقتصاديات الشيوعية. وتقدم

سياسات الإقتصاديات الليبرالية الجديدة في الحكومات المحافظة، بالإضافة إلى ظهور مفهوم العولمة. وفي الولايات المتحدة وبريطانيا كان تعزيز سلطة المساهمين في حوكمة الشركات يعد عاملاً إضافياً. وقاد التمثيل الضعيف للشركات الرائدة والفضائح المالية إلى ظهور قوانين جديدة فيما يتعلق بإدارة الشركات. وسعى المساهمون إلى تشديد الضوابط والتركيز على مصالحهم قبل أصحاب المصالح الآخرين.

٤. الفترة الرابعة: (نهاية تسعينات القرن العشرين وإلى الآن): على الرغم من أن الليبرالية الجديدة من الصعب أن تنتهي إلا أن خبرة التسعينات فقدت بريقها من ناحية النظرية والتطبيق. وأصبح من الواضح أن إستراتيجيات السوق الحرة قد فشلت في حل المشاكل الإجتماعية، وان تعظيم قيمة الشركة لم يؤدي بشكل تلقائي إلى تعزيز التكافل الإجتماعي في المجتمع. وتم توسيع نطاق نفوذ أصحاب المصالح وبدأت المسؤولية الإجتماعية تلاقي رواجاً من جديد. وساعد ظهور وسائل الإعلام الجديدة خاصة الشبكة العنكبوتية في تسريع عملية وصول المعلومات عن أنشطة الشركات. بالإضافة إلى ظهور أنماط تفاعلية جديدة من التواصل بين الشركات وأصحاب المصالح. وادى هذا التحول إلى تجاوب إيجابي في مجال محاسبة المسؤولية الإجتماعية في المجتمعات التجارية، العلمية والمجتمعات صانعة القرار والمجتمع بشكل عام. وتزايد الإهتمام بحقوق الإنسان بشكل واضح، وأصبحت قضية حقوق الإنسان من القضايا التي يحكم من خلالها على أنشطة الشركات.

وقد أخذت المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية منذ نشأتها تلفت أنظار الباحثين والمهتمين من المحاسبين للمساهمة في إعداد إطار عام لها، بحيث يعد هذا الإطار أساس يرتكز عليه المحاسبين العاملين بالمشروعات أثناء تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية ضمن النظام المحاسبي التقليدي أو إفراده بنظام مستقل.

المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية في فترة السبعينات من القرن الماضي قد نالت إهتماماً تجريبياً ملحوظاً ولاقت انتشاراً بحثياً واسعاً، تلاها خلال الثمانينيات وحتى منتصف تسعينيات القرن الماضي إهمال واضح - وصل إلى حد التجاهل الكامل - من برامج الدراسة العلمي. أما المحاسبة البيئية فقد بدأت جذورها الجينية أيضاً في السبعينيات وقد أستمتر الدراسة

بها بطيئاً إلى أن لاقت إنبعاً وولادة خلال التسعينيات، حيث عاد الإهتمام العلمي بكل من المحاسبة الإجتماعية والمحاسبة البيئية في منتصف التسعينيات. ومع إنعطاف القرن الماضي والدخول في الألفية الجديدة بدأت كل من المحاسبتين الإجتماعية والبيئية تتكاملان معاً وتحوزان إهتمام علم الإدارة والمحاسبة والإجتماع والقانون والبيئة والأحياء، وتسمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية هي البديل لهما^(١).

وفي هذا الإطار قدمت العديد من الجمعيات المهنية المحاسبية مجموعة تعاريف للمحاسبة تدرجت في تطورها من إعتبار المحاسبة حرفة لا حقلًا من حقول المعرفة، مروراً بإعتبار المحاسبة نظام للمعلومات له دور كبير في إتخاذ القرار، وصولاً إلى مفهوم المسؤولية الإجتماعية حيث اعتبرت المحاسبة مسئولة عن تحقيق الرفاه الإجتماعي، وقد قسم التطور المحاسبي إلي أربعة مراحل هي^(٢):

١. مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة.

٢. مرحلة الإهتمام بالمحاسبة مهنيًا وأكاديميًا.

٣. مرحلة النظر إلى المحاسبة على أنها نظام للمعلومات.

٤. مرحلة الإهتمام بالمحاسبة الإجتماعية.

مما سبق يتوصل الباحث إلى أن محاسبة المسؤولية الإجتماعية قد تطورت عبر عدة مراحل بدأت المرحلة الأولى منذ الخمسينات من القرن الماضي والمرحلة الرابعة من نهاية القرن السابق وحتى الآن، وقد أخذت المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية منذ نشأتها تلقي إهتمام الباحثين والمهتمين من المحاسبين للمساهمة في إعداد إطار عام لها، بحيث يعد هذا الاطار أساس يرتكز عليه المحاسبين العاملين بالمشروعات أثناء تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية ضمن النظام المحاسبي التقليدي أو إفراده بنظام مستقل.

(١) حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر (عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٣ م) ص ٢٤٧.

(٢) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ١٩٩٠م، ص ١٥.

ثالثاً - إتجاهات مفهوم محاسبة المسؤولية الإجتماعية:

لقد تعددت الآراء في الفكر المحاسبي حول تصنيف مفهوم محاسبة المسؤولية الإجتماعية وقد إتخذت إتجاهات مختلفة منها:

الإتجاه الأول: تعد محاسبة المسؤولية الإجتماعية إمتداداً ومكماً للمحاسبة المالية، فبينما تركز المحاسبة المالية على نتائج الصفقات التي تحدث فيما بين الشركة من جهة والمتعاملين معها كالزبائن والموردين من جهة أخرى. فإن محاسبة المسؤولية الإجتماعية تركز على الصفقات التي تحدث بين الشركة من جهة والبيئة الإجتماعية المحيطة بها من جهة أخرى^(١).

٢ الإتجاه الثاني: تعد محاسبة المسؤولية الإجتماعية نظره جديدة للمحاسبة من حيث إهتمامها بوجهة نظر المجتمع وليس وجهة نظر الشركة. وتجري هذه المحاولات في تجاه تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية وفق نظرية المشروع بإعتبار مختلف فئات المجتمع أصحاب مصلحة في الشركات، وهذا يعني إعادة تعريف المحاسبة وتأسيس مفاهيم جديدة على ضوء أفكار اقتصاديات الرفاه وطبقاً لهذا الإتجاه ينظر إلى المحاسبة التقليدية (مالية وإدارية) على أنها جزء من إطار أشمل هو إطار المحاسبة الإجتماعية^(٢).

الإتجاه الثالث: تعد محاسبة المسؤولية الإجتماعية أحد الفروع المستقلة للمحاسبة، وفق هذا الإتجاه تعد فرعاً متميزاً له خصوصياته داخل الإطار العام للمحاسبة مثلها في ذلك مثل المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية^(٣).

هذا الإختلاف في إتجاهات محاسبة المسؤولية الإجتماعية قد أدى إلى ضرورة وجود معايير للتمييز بين مختلف الأنشطة داخل المنشآت، وذلك من أجل التفرقة بين الأنشطة

(١) محمد مطر، 2004، مرجع سابق، ص416.

(٢) نوفان العليمات، العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي لتكاليف المسؤولية الإجتماعية في القوائم المالية لشركات صناعات البتروكيماوية المساهمة العامة، الجامعة الاردنية، عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م ص ٣٠

(٣) ماهر شعشاعة، محاسبة المسؤولية الإجتماعية بالتطبيق على الشركات الصناعية المساهمة العامة، الجامعة الاردنية، عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، 1991م ص ٦٠.

الإجتماعية والأنشطة الإقتصادية، وهناك معيارين للتمييز بين الأنشطة الإجتماعية والأنشطة الإقتصادية في الفكر المحاسبي وهما:

المعيار الأول: (معيار الإلزام القانوني)، وفقاً لهذا المعيار فإن التفريق بين الأنشطة الإجتماعية والأنشطة الإقتصادية للشركة يعتمد على وجود أو عدم وجود الإلزام القانوني بالنشاط، فالأنشطة الإجتماعية هي الأنشطة التي تنفذها الشركة إختيارياً للإيفاء بالتزاماتها تجاه المجتمع. أي أن صفة الإختيار أو الإلزام هي التي تحدد طبيعة النشاط فيما إذا كان إجتماعياً أم لا^(١).

المعيار الثاني: (معيار النشاط نفسه)، ويرى أنصار هذا المعيار أن الأنشطة الإجتماعية تشمل كل الأنشطة ذات الطبيعة الإجتماعية، وليس فقط الأنشطة التي تقوم بها الشركة بصفة اختيارية. وقد قام الفضل وآخرون بعمل مقارنة بين هذين المعيارين فوجدوا أن معيار النشاط يتميز على معيار الإلزام للأسباب الآتية^(٢):

١. إن الأخذ بمعيار الإلزام القانوني يؤدي إلى معالجة النشاط الواحد وفق طبيعتين (إقتصادية وإجتماعية)، فمثلاً قيام الشركة بنشاط ما تنفيذاً للقانون يعد نشاطاً اقتصادياً، أما إذا قامت الشركة بجهود إضافية تفوق ما يتطلبه القانون، فإن هذه الجهود تكون أنشطة إجتماعية، وبالتالي الأخذ بمعيار طبيعة النشاط يؤدي إلى تجنب حدوث مثل هذا الأمر.

٢. إن الأخذ بمعيار طبيعة النشاط يؤدي إلى معالجة واحدة للأنشطة الإجتماعية والإقتصادية في كل الدول أما إذا تم الأخذ بمعيار الإلزام القانوني فإن الأنشطة التي تعد إجتماعية في بلد ما تكون إقتصادية في بلد آخر، وذلك حسب وجود أو عدم وجود إلزام قانوني، وكذلك الحال في نفس البلد من وقت إلى آخر قد يؤدي الإلزام القانوني إلى تغير طبيعة النشاط من إقتصادي إلى إجتماعي أو بالعكس.

(١) يوسف جربوع، "مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، 2007م، ص ص 239-281.

(٢) مؤيد الفضل، وآخرون، المشاغل المحاسبية المعاصرة"، (عمان: دار المسير للنشر والتوزيع، 2002م) ص 174.

٣. إن الهدف الأساسي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية هو الإبلاغ عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها الشركة في حين إن الهدف الأساسي للمحاسبة المالية الإبلاغ عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية وذلك بهدف تحديد نتائج أعمال الشركة وبيان مركزها المالي، وما عدا ذلك يعد أنشطة إجتماعية.

رابعاً- أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:

ترجع أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية إلى العديد من العوامل أهمها:

١. تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمشروعات:

لقد كانت النظرة التقليدية لمسؤولية المشروعات الاقتصادية تتمثل في تعظيم الأرباح وعن طريق ذلك تساهم بأكبر قدر في أداء مسؤولياتها تجاه المجتمع الذي تعمل في حدوده، ومن ثم لم يكن هناك تفرقة بين هدف الحصول على أقصى أرباح ممكنة وأداء المسؤولية الاجتماعية للمشروعات^(١).

وبالتالي كانت مسؤولية المشروعات تتمثل في تعظيم الربح والذي كان يعد المبرر الأساس لوجود المشروعات الاقتصادية، إلا أن الظروف الاجتماعية والبيئية المحيطة كظهور التفاوت الكبير في الدخل وتلوث البيئة نتيجة الأنشطة التي تمارسها المشروعات غيرت من المبرر الأساس لوجود المشروعات الاقتصادية " تعظيم الربح " الذي لم يعد يعتبر العامل الوحيد في تقييم الأداء، بل أصبح المحاسب معني بتحديد مدى إلتزام المشروع بمسؤولياته الاجتماعية فضلاً عن توفير المعلومات الملائمة عن التكاليف والمنافع الاجتماعية التي يتكبدها أو يقدمها المشروع^(٢).

٢. المطالبة المتزايدة من قبل الهيئات والجمعيات المحاسبية للمشروعات الاقتصادية بالإفصاح عن البيانات التي لها مضمون إجتماعي:

(١) محمد الصبان عبد السلام، ١٩٧٨، مرجع سابق، ص ٩٩.

(٢) صالح السعد، المراجعة البيئية في المملكة السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية، دراسة ميدانية استكشافية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد (٢١)، العدد (٢)، ٢٠٠٧م، ص ٨٧.

بعد التطور الكبير في مجال القطاع الصناعي وزيادة نسبة التلوث البيئي في العالم وخاصة في المناطق المحيطة بالمشاريع، مما تطلب ضرورة الإفصاح عن هذا الأداء. ويبرر هذا الإتجاه من خلال النقاط التالية^(١):

أ. ظهور إقتراحات من قبل مجموعة العمل لدراسة أهداف القوائم المالية والتابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين تتطلب أن تتضمن القوائم المالية للمشروعات الإفصاح عن تلك الأنشطة التي لها تأثير إجتماعي ملموس.

ب. تكوين عدد من اللجان التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين لدراسة وتطوير أنظمة القياس في المحاسبة الإجتماعية، لمعاونة المشروعات الإقتصادية في هذا المجال.

ج. مطالبة لجنة بورصات الأوراق المالية الأمريكية المشروعات بضرورة الإفصاح عن سياسة الشركة في مجال محاربة تلوث البيئة وما تم تنفيذه منها.

د. تخصيص مجمع المحاسبة الأمريكية (AAA) إحدى اللجان التابعة له تحت اسم "المحاسبة لأغراض الأداء الإجتماعي" ومن بين أهداف هذه اللجنة:

i مراجعة الجهود التي تبذل في مجال المحاسبة لأغراض الأداء الإجتماعي.

ii مراجعة وإجراء تقييم إنتقادي لما وصل إليه القياس في مجال الأداء الإجتماعي.

iii تحديد المجالات المحتملة للأبحاث في القياس الإجتماعي، وإذا كان من الممكن دراسة مجال أو أكثر من هذه المجالات بعمق.

iv مطالبة مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا بإعادة النظر في مجال وأهداف القوائم المالية المنشورة على ضوء المتطلبات الجديدة لمستخدميها، وقد أوضح المجمع أن المجتمع يعتبر من بين مستخدمي بيانات القوائم المالية المنشورة ومن ثم يجب الإفصاح عن البيانات الملائمة لمقابلة أهداف المجتمع.

(١) عبد الحي مرعي، و محمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشكلات المحاسبية المعاصرة (بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٩٠م)، ص ٣٨٨.

٣. تجاهل إدخال التكاليف الإجتماعية للأنشطة التي لها مضمون إجتماعي عند تحديد تكاليفها الحقيقية.

تتمثل مخرجات أي نظام محاسبي في مجموعة من المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات تتحول بدورها إلى مجموعة من الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية. وتركز المحاسبة التقليدية على حصر التكاليف الخاصة بالمشروع وإعتبارها التكلفة الحقيقية للنشاطة الإقتصادية والإجتماعية.

وتركز المحاسبة التقليدية على حصر التكاليف الخاصة بالمشروع وإعتبارها التكلفة الحقيقية للنشاط، بغض النظر عما إذا كان هذا النشاط له تأثير على البيئة أو المجتمع، فعلى سبيل المثال هناك العديد من الصناعات التي تؤدي إلى تلوث البيئة سواء كان ذلك في صورة تلوث للهواء أو المياه أو إحداث ضوضاء، وهذا التأثير الضار على البيئة ما هو إلا تكلفة إجتماعية لا تؤخذ في الإعتبار عند تحديد التكلفة الحقيقية للنشاط المعين، وفقاً لوجهة النظر هذه يمكن تقسيم التكاليف كالتالي^(١):

أ. التكاليف الخاصة: وهي التكاليف النقدية التي يحملها المشروع والممكن قياسها والتي تمثل الموارد التي تستنفذ نتيجة قيام المشروع بنشاط أو مجموعة من الأنشطة المعينة.

ب. التكاليف الإجتماعية: وهي التكاليف التي يتحمل عبئها المجتمع ككل أو بعض الأطراف الخارجية وليس المشروع الذي يتسبب في إحداثها، حيث أنها تمثل التضحية التي يتحملها المجتمع ممثلة في الموارد التي تستنفذ نتيجة لمزولة المشروع لأنشطته.

ويرجع تجاهل الأخذ في الإعتبار للتكاليف الإجتماعية عند تحديد التكلفة الحقيقية لأنشطة المشروع المختلفة يرجع للعديد من الأسباب أهمها كالتالي^(٢):

أ. أي مشروع إقتصادي يهدف إلى تعظيم الربح مما يعني تدنية التكاليف (أي تخفيض التكاليف إلى الحد الأدنى لها) بفرض بقاء العناصر الأخرى على حالها، ومن هذا يتضح أن

(١) حارس العاني، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الإجتماعي للمؤسسات الصناعية، دراسة تطبيقية في مملكة البحرين، المؤتمر العلمي الرابع، جامعة فيلادلفيا، ٢٠٠٥م، ص ١١.

(٢) محمد الصبان عبد السلام، ١٩٧٨، مرجع سابق، ص ١٠٨.

مصلحة المشروع أن يحصر التكاليف الخاصة لمزاولة النشاط المعين، دون الأخذ في الإعتبار لأية تكاليف إجتماعية تزيد من التكلفة الكلية للمنتجات.

ب. إن إستخدام معيار الربحية كأساس لتقييم الأداء سوف تظهر المشروعات التي لا تأخذ التكاليف الإجتماعية في الحسبان أكثر كفاءة من المشروعات التي تأخذ هذه التكاليف في الحسبان. ولا شك أن ذلك سوف يؤدي إلى تمتع المشروعات الأولى بمزايا تمويلية عند الرغبة في الحصول على موارد إضافية عن طريق جذب مدخرات المستثمرين إليها لإرتفاع معدل الربحية بها.

ج. التركيز على جانب التكاليف دون المنافع في مجال قياس الأداء الاجتماعي للمشروعات.

ترتفع التكاليف الكلية (الخاصة والإجتماعية) للمشروعات التي تتحمل مسؤولياتها الإجتماعية، ومن ثم تنخفض أرباح تلك المشروعات وما يترتب على ذلك من إظهارها بمظهر غير ملائم عند مقارنتها بالمشروعات الأخرى التي لا تتحمل مسؤولياتها الإجتماعية. لذا يتطلب الأمر عند دراسة الأداء الاجتماعي أن يؤخذ في الإعتبار المنافع الإجتماعية التي تسببها أنشطة المشروع من جهة والتكاليف الإجتماعية لتلك الأنشطة من جهة ثانية^(١).

أما أهمية المسؤولية الإجتماعية بالنسبة لمعدي التقرير عن المسؤولية الإجتماعية ومستخدميها في تنشأ من التطلعات الاجتماعية نتيجة تزايد اعداد أصحاب المصالح، بما فيها حقوق المساهمين، والموظفين، والحكومات، والمنظمات غير الحكومية، والمستهلكين، والمجتمعات المحلية التي تباشر فيها الشركات أعمالها. وتشكل الشفافية والمساءلة عنصرين أساسيين لهذا الحوار. وتعمل الشركات على الإبلاغ عن الجوانب الإجتماعية للشركات لبناء الثقة بين الشركات وأصحاب المصالح. كما أن هذا الإبلاغ عن الأنشطة الإجتماعية يتيح لأصحاب المصالح التعرف على الآثار الجانبية التي قد تحدثها الشركات على المجتمع والعمل على وضع حلول لها يمكن أن تقبلها كافة الأطراف. ومع ظهور صناديق الإستثمار في المسؤولية الإجتماعية، إقتضت الضغوط على المطالبة بعدم الإستثمار إلا في الشركات التي تستطيع أن تثبت أنها أدمجت المسؤولية الإجتماعية في عملياتها. وبما أن هذا النوع من المعلومات يتحول

(١) يوسف جربوع، ٢٠٠٧، مرجع سابق، ص ٢٥٠.

تدرجياً إلى مسألة حيوية للمستثمرين، فلا بد للشركات من أن تكون قادرة على الإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية بأسلوب قابل للمقارنة والتحقق. والإبلاغ عن الأداء الاجتماعي أمر حيوي أيضاً لإدارة هذه المسائل إدارة جيدة. وقد قيل أن تحسن المسؤولية الاجتماعية يعني زيادة في الكفاءة التشغيلية ومن ثم زيادة قيمة حقوق المساهمين. ومن الصعب إثبات العلاقة الايجابية بين المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي، ولكن هناك عدداً من النظريات تحاول أن تثبتها. فعلى سبيل المثال، يمكن لتحسين ظروف العمل وإشراك الموظفين في إتخاذ القرارات أن يرفعا الإنتاجية ويحسن نوعية المنتجات أو الخدمات، وهذا يقلل أيضاً من معدلات التغيب. كما أن تحسين بيئة العمل تساعد على إستقطاب الموظفين ويقيمهم في وظائفهم، لاسيما المهرة منهم، ويترتب على ذلك إنخفاض تكاليف معدل دوران العمل والتوظيف والتدريب، ثم أن المستهلكين يتأثرون أيضاً بسمعة الشركات. فإذا كانت هناك شركتان تنتجان نفس المنتج بنفس السعر، فإن الشركة التي لها سجل جيد في المجال الاجتماعي هي التي تستطيع الإفادة من ذلك لزيادة مبيعاتها والحصول على نصيب أكبر من السوق. ولا يمكن في النهاية تقييم المسؤولية الاجتماعية كما ينبغي إلا في ظل التقييم والمقارنة على مدى فترة من الزمن^(١).

خامساً- نطاق محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

يتحدد نطاق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في إطار الأنشطة الاجتماعية للشركة، ويعد تحديد نطاق هذه الأنشطة أمراً ضرورياً كخطوة أولى للتعرف على البيانات الاجتماعية، بهدف التوصل إلى نموذج محاسبي يأخذ في إعتباره جميع مجالات المسؤولية الاجتماعية القابلة، للقياس والتقرير عنها بطريقة عملية تفيد في تقييم المسؤولية الاجتماعية (بدوى وعثمان، 2000، ص 474). وهناك صعوبة في تحديد إطار عام للمسؤولية الاجتماعية، وبالتالي تحديد إطار عام لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، ويرجع السبب في ذلك إلى العوامل الآتية^(٢):

(١) مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع: الاتجاهات والقضايا الراهنة، نيويورك وجنيف، 2004م.

(٢) محمد عباس بدوي، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية: دار المعارف، ٢٠٠٠م، ص ٧٩.

العامل الزمني: أن أنشطة المسؤولية الإجتماعية ذات طبيعة متحركة (غير مباشرة) تتغير من زمن إلى آخر تبعاً لتغير الظروف الإقتصادية والإجتماعية السائدة^(١). فمن الصعب تحديد مجموعة ثابتة لأنشطة المسؤولية الإجتماعية. فأنشطة المسؤولية الإجتماعية التي قد تصلح في مجتمع ما وزمن ما، قد لا تصلح لنفس المجتمع في زمن لاحق. فعلى سبيل المثال ظاهرة تعاطي بعض الشباب للمخدرات لم يكن لها وجود منذ فترة زمنية سابقة، ولم يكن في مقدور المجتمع أن يتوقع إمكانية إنتشارها، ومن ثم فإن الأمر لم يكن ذا معنى لو أن احداً قد طالب الشركات منذ عشرين عاماً مضت أن يكون لها دور في مكافحة ظاهرة إنتشار تعاطي المخدرات من قبل بعض فئات الشباب^(٢).

العامل المكاني: ان الأنشطة الإجتماعية تختلف من مجتمع إلى آخر وفق إختلاف الثقافات، فالقيم الدينية والمفاهيم السياسية السائدة في كل مجتمع تفرض على الشركات سلوكات معينة لأدائها. وفي نفس الوقت تحدد تلك القيم والمفاهيم سلوك الشركات المقبولة أو المرفوضة إجتماعياً. فعلى سبيل المثال نجد ان عدداً من الشركات الأمريكية تتنافس في الإعلان لعمل توصيلات خاصة لأجهزة التلفزيون بالمنزل، لتقديم أفلام وعروض ذات طبيعة خاصة، ولا يثير مثل هذا التصرف أية ردود فعل سلبية لدى أفراد المجتمع الأمريكي تجاه سلوك مثل هذه الشركات، وفي المقابل يعد ذلك سلوكاً مرفوضاً تماماً في المجتمعات العربية والإسلامية، كما أن مشاكل التفرقة العنصرية بسبب اللون والإجهاض تجد صداها في مجتمعات كالمجتمعين الأمريكي والفرنسي، ويتوقع أفراد تلك المجتمعات من الشركات، أن يكون لها دور في حلها أو المساهمة في التخفيف من حدتها. وفي نفس الوقت، فإن مثل هذه القضايا الإجتماعية لا وجود لها في مجتمعات كالمجتمع الأردني أو السعودي^(٣). وبالرغم من الصعوبات آنفة الذكر التي تواجه عملية تحديد الإطار العام لمحاسبة المسؤولية الإجتماعية، إلا أن هناك إتفاقاً عاماً بين الأدبيات على أربعة أنشطة إجتماعية أساسية يمكن أن تمارس من خلالها الشركات مسؤولياتها الإجتماعية. ومع أن هذا الإطار يحتوي على أربعة أنشطة إجتماعية فقط، فإنه بإستعراض ما

(١) المرجع السابق ، ص ٨٢.

(٢) مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص ١٧٠.

(٣) حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص ٢٥٥.

أشتمل عليه كل نشاط من أنشطة فرعية يتضح إحتواؤه على نطاق واسع من المتغيرات الاجتماعية للشركات^(١)

سادساً- مداخل المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:

تناولت العديد من الأبحاث والدراسات تطور الفكر المحاسبي في مجال المسؤولية الاجتماعية، وقد خلصت إلى أنه يمكن التمييز بين ثلاثة مداخل رئيسية للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تتمثل في الآتي:

المدخل الأول: وهو المدخل التقليدي والذي تتحدد فيه مسؤولية المشروع في توجيه الموارد المتاحة بما يحقق زيادة في الأرباح مع الإلتزام بالقيم والقواعد السائدة في المجتمع، وقد تبني (ميلتون فريمان) ذلك المفهوم الكلاسيكي للمسؤولية الاجتماعية حيث إن المشروعات يجب أن تحقق أرباحاً تتوسع في خلق فرص عمل من خلال زيادة حجمها وفتح فروع جديدة لها حيث أكد أن المنظمات ستدعم الحكومة بشكل أفضل عندما تحقق أرباحاً كبيرة وتسدد نتيجة ذلك ضرائب أكثر وهذا سينعكس بشكل مشاريع حكومية أكثر تسهم في رفع مستوى المعيشة وزيادة رفاهية المجتمع^(٢).

المدخل الثاني: الذي ظهر في أوائل السبعينيات من القرن الماضي، حيث يري بأن إدارة المشروع يجب أن تتخذ القرارات التي تساعد على إحداث التوازن العادل بين مطالب المساهمين ومطالب العاملين ومطالب العملاء ومطالب المجتمع بوجه عام. فهي تمثل تحالف المصالح وهو الأسلوب الوحيد الذي يمكن للمشروع من تحقيق هدفها الأسمى وهو تعظيم الربح في المدى الطويل^(٣).

وبهذا يتحمل المشروع نوعين من المسؤولية وهما:

١ . مسؤولية اجتماعية تتمثل في المساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي والحد من الآثار السلبية لنشاط المشروع.

٢ . مسؤولية خاصة: تتجلى في تحقيق أرباح لأصحاب المشروع.

(١) بدوي وعثمان، مرجع سابق، ٢٠٠٠، ص ٤٧٥.

(٢) عباس مهدي الشيرازي، ١٩٩٠، مرجع سابق، ص ٣٤٦.

(٣) نبيل سلامة، ١٩٩٩، مرجع سابق، ص ٩.

وقد سمي المدخل الثاني بمدخل أصحاب المصالح تمييزاً له عن المدخل الأول الذي يسمي بمدخل أصحاب الملاك، حيث يعترف بأهمية الأهداف الإجتماعية عند السعي لتحقيق هدف تعظيم الربح^(١).

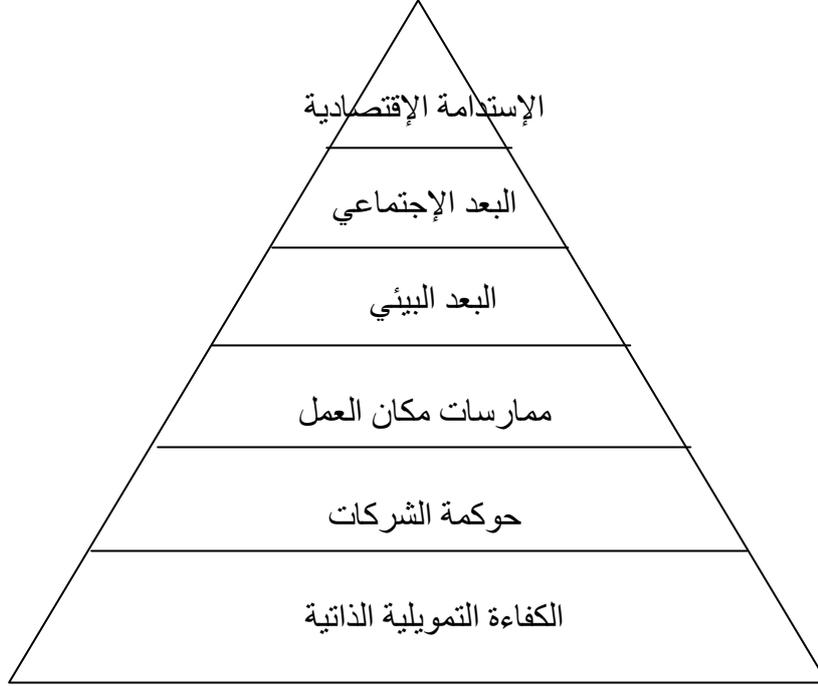
المدخل الثالث: وفق هذا المدخل ينظر إلى المشروع على أنه نظام إجتماعي فرعي داخل نظام إجتماعي أكبر منه، وبالتالي يجب على إدارة المشروع أن تحافظ على التوازن مع هذا النظام الإجتماعي الأكبر وذلك تحقيقاً لأغراض البقاء والنمو. أي أن المصلحة الذاتية للمشروع تحتم عليه أن يتعامل بصورة إيجابية مع متطلبات المسؤولية الإجتماعية لتحقيق الرفاه للمجتمع^(٢).

وقد أشار أحد الكتاب على تأثير المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية في التنمية المستدامة، فمع إنتشار مفهوم التنمية المستدامة، و تباين الآراء حول مفهوم التنمية المستدامة على مستوى الشركات في الفكر المحاسبي، فهل يعتبر مفهوم وأبعاد التنمية المستدامة بديلاً عن مفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات؟ أم أن مفهوم وأبعاد التنمية المستدامة يعتبر إمتداد لمفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات. ويركز مفهوم التنمية المستدامة على ثلاثة أبعاد رئيسية وهي التنمية الإقتصادية وحماية البيئة والتماسك الإجتماعي، بينما تتمثل المسؤولية الإجتماعية في أنشطة وعمليات الشركات التي تساهم في تحقيق التنمية الإقتصادية والإجتماعية والحماية البيئية المستدامة. وبذلك تمثل المسؤولية الإجتماعية أحد محاور وأبعاد التنمية المستدامة كما في الشكل التالي^(٣):

(١) حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص ٢٥٣.
(٢) محمد مطر، موسي السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية، الطبعة الثانية (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨ م)، ص ٤٢١.
(٣) محمود سالم عبد الله ، مفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية وأثرها على التنمية المستدامة ، القاهرة: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، مصر ، العدد (٣) ، يوليو ٢٠١٥ ، ص ٣٣٩.

شكل رقم (١/٢/١)

محاور وابعاد التنمية المستدامة



المصدر: محمود سالم عبد الله ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد (٣) ٢٠١٥ ص ٤٠٠.

سابعاً- الفروض والمبادئ الأساسية لنظام المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية:

لكل نظام فروض ومبادئ أساسية يعمل وفقاً لها، وفي الفكر المحاسبي حدد بعض الكتاب أربعة مبادئ وفروض أساسية لنظام المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية كالآتي^(١):

١ . إن على المشروع إلتزامات ومسئوليات تجاه المجتمع الذي يعمل فيه، وهو يقبل تحمل هذه الإلتزامات وتحمل هذه المسئوليات.

(١) محمد مطر، موسي السيوطي، ٢٠٠٨، المرجع السابق ، ص ٤٢٣.

٢. تتصف الموارد الإقتصادية للمجتمع بالندرة، ويتوجب إستغلالها بفاعلية قصوى بشكل يؤدي إلى تعظيم العائد الإجتماعي المحقق من الإستثمار الإجتماعي.

٣. لا تعد الموارد الإقتصادية العامة التي يستنفذها المشروع في نشاطه كالماء والهواء سلعاً مجانية وإنما موارد إقتصادية إجتماعية يتوجب على المشروع تعويض المجتمع عما يستنفذه منها.

٤. للمجتمع الحق في الإطلاع على مدي تنفيذ المشروع لمسئوليته تجاهه، وذلك ضمن الأسس والمبادئ المتعارف عليها للإفصاح المحاسبي.

ثامناً - التحديات التي تواجه إعداد التقارير عن المسؤولية الإجتماعية.

أشار مركز مراس إلى أن معظم التقارير التي تتناول مسؤولية الشركات تجاه المجتمع موجهة إلى قاعدة عريضة من أصحاب المصالح، لكن قليل منهم فقط هم الذين يقرؤونها بالفعل، ولا توجد في الوقت الحالي أطر قائمة مطورة بشكل جيد يمكن إستعمالها أساساً للمرجعية أو التشريع. أما فيما يتعلق بالمستفيدين الرئيسيين للتقارير الرسمية، فيتمثل التحدي في معرفة ماهية البيانات الأساسية في إجتذاب المستثمرين الذين يرون في إعداد التقارير غير المالية مؤشراً على حسن الإدارة، أما الآخرون من أصحاب المصالح، فيجب تطوير قنوات أخرى للحوار والتواصل معهم. فالشركات لن تواصل نشر تقاريرها لأشخاص لا يقرؤونها. ويضاف إلى ذلك قلة الشفافية وفقدان الثقة في الشركات. ويضيف (موشوشو) عوامل تمثل تحديات أخرى، منها: عدم وجود المعايير المحددة عن المعلومات المراد الإبلاغ عنها ودرجة دقتها، وكذلك الفجوة الموجودة بين الشركات وأصحاب المصالح الحقيقية، وطبيعية الإبلاغ من كونه إلزامياً أم طوعياً^(١).

تاسعاً: القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية.

إرتبط القياس المحاسبي بالمحاسبة منذ نشأتها وأصبح عنصراً من عناصر عمليات المحاسبة الأساسية، ولا يمكن تحقيق الأهداف المحاسبية المنشودة بدون القياس المحاسبي، وأعطى القياس المحاسبي منذ البداية الممارسات المحاسبية أهمية كبيرة إذ أن بدون القياس تفقد

(١) مركز مراس للاستشارات الادارية، تحرير مفهوم المسؤولية الإجتماعية للشركات، (الرياض: 2010م).

المحاسبة الكثير من الموارد الاقتصادية التي تمتلكها المنشأة حتى تعكس القوائم المالية القيمة الحقيقية لتلك الأصول.

كما يلعب الإفصاح المحاسبي دوراً مهماً ومركزياً سواء في الممارسة المحاسبية أو في نظرية المحاسبة، وقد ظهرت أهمية هذا المفهوم بعد الاهتمام الكبير من عدة جهات منها الجمعيات المهنية للمحاسبة وكذلك الباحثين وغيرهم من مستخدمي القوائم.

القياس المحاسبي لتكلفة المسؤولية الاجتماعية:

عرف القياس الاجتماعي بأنه قرن الإعداد بالأشياء والتعبير عن خصائصها، وذلك بناءً على قواعد طبيعة يتم إنتاجها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة^(١). كذلك يعبر عن مطابقة بين الخواص أو العلاقات: أي قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة^(٢).

والقياس المحاسبي ما هو إلا تعبير كمي ونقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية والإقتصادية بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة ومفهومة^(٣).

كما عرف القياس المحاسبي الاجتماعي بأنه: تحليل الأحداث المتعلقة بأنشطة المنشأة الاجتماعية، ثم تسجيلها في تاريخ حدوثها، ثم تتبع حركة تبادل هذه الأحداث لتحديد آثارها على مصالح أطراف التبادل على شكل وحدات تقنية تماشياً مع فرض وحدة القياس، ويكتسب هذا التبادل صفته المالية من الأسعار التعاقدية التي تتم على أساسها تلك الأحداث^(٤).

(١) وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط ١، عمان، دار مكتبة الحامد ٢٠٠٢، ص ١٥٢.

(٢) إسماعيل محمود إسماعيل، التكلفة الاجتماعية لتلوث البيئة بين الفكر وإجراءات القياس المحاسبي، مجلة جامعة حلب، العدد (٢)، ١٩٩٧، ص ٢٣٠.

(٣) أحمد حلمي جمعة، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، ٢٠٠٩م)، ص ١٥٤.

(٤) محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، (القاهرة: دار المكتب الجامعي للنشر، ٢٠٠٧م)، ص ٢٨.

وعرف كذلك القياس المحاسبي الإجتماعي بأنه عملية إختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات لتحديد وقياس صافي المساهمة الإجتماعية الفترية والتي تشمل العناصر الخارجية للمنشأة بالإضافة الى العناصر الداخلية والتي لها تأثير على جميع قطاعات المجتمع وإيصال هذه المعلومات للأطراف المستفيدة لإتحاذ القرارات الإستثمارية الرشيدة^(١).

يري الباحث بأن القياس المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية هو تسجيل وتبويب وتحليل كل العمليات والأحداث الإقتصادية المتعلقة بالأنشطة الإجتماعية خلال فترة زمنية معينة إذا كانت أحداث داخلية أو خارجية متعلقة بالمؤسسة الإقتصادية.

أركان القياس المحاسبي^(٢):

١. الشئ المراد قياسه الربح، مثلاً، الطاقة، الانتاج.
٢. إختيار المقياس المناسب كالنقد، أو عدد الوحدات.
٣. تحديد وحدة القياس، (دولار، جنيه، دينار ... الخ)
٤. تحديد الشخص المسؤول عن القياس.

خطوات عملية القياس المحاسبي^(٣):

١. تحليل الأحداث المالية أو المعاملات.
٢. تبويب أطراف العملية لإثباتها بالدفتر.

مجال عملية القياس المحاسبي^(٤):

يستلزم هذا المجال حصر وتحديد الإطار الذي ينصب عليه عملية القياس، وهذا الإطار يشمل الأحداث والمعاملات المالية، وقياس القيم الإقتصادية لها، مقاسة بوحدة نقدية ثابتة سواء

(١) مؤيد الفضل وآخرون ، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٢م) ، ص ١٦٤.

(٢) كمال عبد العزيز النقيب ، تطور الفكر المحاسبي ، (دار الكفاية للنشر ، ١٩٩٩م) ، ص ١٦٧.

(٣) جورج دانيال ، ترشيد القياس المحاسبي للأداء الأجتاعي في الوحدات الإقتصادية ، القاهرة: جامعة عين شمس ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، ١٩٩٣ ، ص ٣٨.

(٤) مصطفى الشامي ، البعد الإعلامي المحاسبي ، اتصال وإفصاح - لترشيد القرار الاستثماري ودعم سوق المال ، القاهرة: جامعة الزقازيق ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، ١٩٩٧ ، ص ص ٤٨٩ - ٤٩١.

كان الأمر في لحظة زمنية معينة تمثل نهاية الفترة المالية المعتمدة للتوصل إلى تلك القيم الإقتصادية وصياغتها في قائمة المركز المالي للوحدة المحاسبية، أو ما يطرأ على تلك القيم من تغيير بالزيادة أو النقصان خلال الفترة المالية معبراً عنه بأوجه الإنفاق المختلفة وبنود الإيرادات للتوصل إلى صياغة محددات نتائج أعمال الوحدة المحاسبية عن الفترة المالية المعتمدة من خلال صياغة تلك القيم في قائمة الدخل لنفس الوحدة المحاسبية.

ماهية القياس الاجتماعي:

يعرف القياس الإقتصادي بأنه: إخضاع الأداء الإجتماعي للمشروع بشقيه التكاليف والمنافع للقياس الكمي في صورة مالية بقدر الإمكان أو قياسه قياساً وصفيّاً، وذلك بغرض الإستفادة القصوى من المعلومات المحاسبية بما يعود بالفائدة على الأطراف الإجتماعية المختلفة المعنية بأمر هذا الأداء^(١).

كما عرف القياس الإجتماعي بأنه يشتمل في تفسيره على النقاط التالية^(٢):

١. محاولة لترجمة العمليات والأنشطة ذات الطابع الإجتماعي إلى لغة الكم والأرقام، وذلك من خلال إخضاع الأداء الإجتماعي للقياس مما يعني صعوبة القياس الكمي لهذه الأنشطة والعمليات، وبالتالي يتطلب الأمر، القيام بالعديد من المحاولات بهدف الوصول إلى قيم أنسب تحظى بإتفاق القائمين بعملية القياس.

٢. إن القياس الإجتماعي يتطلب من القائمين به ثقافة عالية ودراسات متعمقة في المجال الإجتماعي، وهذا يكون سبباً غير مباشر لتثقيف المحاسبين وتعرفهم على علوم أخرى من أجل الوصول إلى أساليب كمية تجعل من الأداء الإجتماعي نشاطاً قابلاً للقياس الكمي ما أمكن.

(١) محمد حسين أحمد ، استخدم الأساليب الكمية في قياس الأداء للمشروع ، القاهرة: جامعة حلون رسالة دكتوراة غير منشورة ، ١٩٨٧م ، ص ٣٠.

(٢) عبد الكريم عمر الشبلي ، القياس والتقارير في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ، الخرطوم: جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ١٩٩٦م ، ص ٥٧.

٣. خلق روح التعاون بين المحاسبين ورفقائهم في التخصصات الأخرى والمجالات التي يصعب على المحاسبين قياساً مثل نسب التلوث في الهواء والأرض ومشاكل نفاذ الطاقة وغيرها.

٤. يقوم القياس المحاسبي بمحاولات عديدة تفيد الطوائف المختلفة سواء داخل او خارج الوحدة الاقتصادية، فهو ظهر ليعالج القصور الذي تركه القياس الإقتصادي من خلال المحاسبة التقليدية، وذلك بسبب إهمالها لكثير من المعلومات التي تعتبر ذات فائدة للمستخدمين اي جماعات الضغط البيئي والدولة والمجتمع بصفة عامة.

عناصر وأبعاد قياس المسؤولية الإجتماعية:

هناك عدة طرق لقياس المسؤولية الإجتماعية، وذلك بسبب الإختلاف في تعريف المسؤولية الإجتماعية وإختلاف ماهو مطلوب قياسه، ومن عناصر المسؤولية الإجتماعية^(١):

١. الإسهامات في النشاطات الإجتماعية.

٢. سياسات تسكين الموظفين.

٣. برامج المحافظة على البيئة والطاقة وبرامج لأولويات الأهداف.

٤. وجود إدارة مختصة بالمسؤولية الإجتماعية، ووسائل لتوظيف ذوي العاهات.

رابعاً- الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية:

يقوم الإفصاح بدور مهم في عرض وتوصيل المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بأداء الشركات والمؤسسات الإقتصادية إلى مستخدمى تلك المعلومات بما يلائم إحتياجات المستخدمين الداخليين والخارجيين. وقد تزايد الإهتمام بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية نتيجة

(١) محمد ابراهيم التويجري ، المسؤولية الاجتماعية في القطاع الخاص في المملكة العربية السعودية ، الرياض: المجلة العربية للإدارة ، العدد (١) يوليو ١٩٩٨ م ، ص٧.

لإزدهار الأسواق من جهة وكذلك لتزايد الدور الإقتصادي للشركات والمؤسسات الإقتصادية من جهة أخرى.

ونتيجة للإهتمام بأهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية حرصت المنظمات والجمعيات المهنية بالإضافة إلى الجهات الحكومية على إصدار معايير وتعليمات خاصة بالإفصاح عن البيانات الناتجة من الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية. فمجلس معايير المحاسبة الأمريكية (IASB) حرص على إصدار أكثر من دليل إرشاد خاص بالإفصاح وكذلك حرص على تضمين كل دليل إرشادي قواعد خاصة بالإفصاح حول المشاكل المحاسبية التي يعمل المعيار على معالجتها.

مفهوم الإفصاح المحاسبي:

هناك العديد من التعريفات حول مفهوم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الفكر المحاسبي من أهمها:

إن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يعني توفير المعلومات لمجموعة من الفئات الداخلية والخارجية لغرض اتخاذ قرارات إقتصادية تتعلق بالشركة مصدرة البيانات، كما توفر للمستخدمين بعض المؤشرات التي يمكن أن تبين وضع الشركة^(١).

أن مبدأ الإفصاح المحاسبي يعد من المبادئ المحاسبية المهمة والذي يعني ضرورة أن تتضمن القوائم المالية والتقارير المرفقة بها على معلومات إقتصادية متعلقة بعمليات المنشأة والتي تمثل معلومات جوهرية تؤثر على قرارات مستخدميها، ويتطلب ذلك إظهار جميع المعلومات التي يتوقع أن تفيد القارئ في صلب القوائم المالية أو في التقارير المرفقة أو في ملاحظات هامشية^(٢).

(١) الحياي، مرجع سابق، ص ٣٦٨.

(٢) حسين، حسين هادي عنيزة، القياس والإفصاح عن الأدوات المالية المشتقة في القوائم المالية، دراسة نظرية في مصرف بغداد، أطروحة دكتوراة، غير منشورة، جامعة بغداد، ٢٠٠٧، ص ٥٦.

مفهوم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

نتيجة لضغوط المنظمات والجمعيات المهنية المهتمة بالعمال، البيئة، المجتمع والمستهلك من جهة، وحكومات الدول من جهة أخرى، اضطر نظام المحاسبة المالية على أن يتأقلم مع تلك التغيرات الاجتماعية لقياس آثار نشاط تلك المنشآت على المجتمع الذي تعمل فيه والإفصاح عنها، فلم يعد الإفصاح قاصراً على المعلومات والبيانات المالية بل تطور أكثر من ذلك، ليشمل الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية.

وانعكس اعتراف الشركات بالمسؤولية الاجتماعية على اهتمامات المحاسبة بعدها أحد العلوم الاجتماعية مما أدى إلى زيادة المطالبة بأن تقوم الشركات بالإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية^(١).

الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يمثل عرض البيانات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للمنشأة بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي لها^(٢).

أو أنه الطريقة التي يمكن للشركة بموجبها إعلام كافة أصحاب العلاقة (الداخليين والخارجيين) عن نشاطاتها المختلفة التي تعبر عن الأداء الاجتماعي لها، ولذلك من خلال القوائم المالية والتقارير الملحقة المرفقة بها^(٣).

والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يمثل الأسلوب الذي تستطيع المنشأة من خلاله تقديم البيانات والمعلومات الاجتماعية الخاصة بتنمية الموارد البشرية، حماية البيئة، المساهمات العامة، وجودة منتجاتها، أي جميع البيانات ذات المضامين الاجتماعية للمستخدمين لكي يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ويتم ذلك التقديم (العرض) من خلال القوائم المالية للمنشأة^(٤).

ومما سبق يري الباحث أن الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية يمثل عرض جميع المعلومات والبيانات والتكاليف التي أنفقتها المنشأة كخدمات إجتماعية تجاه المجتمع الذي

(١) مشكور، سعود جايد، جاسم، على نعيم، القياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد (١) العدد (١)، ٢٠١١م، ص ٢٧.

(٢) سليمان، عماد عبد الستار، القياس والإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للأسمدة، بغداد: جامعة البصرة، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠١م، ص ٤٩.

(٣) جريوع، يوسف محمود، مدى تطبيق القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، غزة: مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد (١٥) العدد (١)، ٢٠٠٧م، ص ٢٥٠.

(٤) الحياي، وليد ناجي، محاسبة التلوث البيئي، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، ٢٠٠٩م)، ص ٥٨.

تعمل فيه، أو كتكاليف خاصة بالموارد البشرية الخاصة بالمنشأة، ويجب أن يتم إظهار جميع المعلومات في تقاريرها المالية المختلفة، على أن تكون مفيدة لجميع المستفيدين منها.

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:

تعتمد العديد من الأطراف في قراراتها الاستثمارية على المعلومات الإجتماعية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية والتقارير المالية للشركة، إذ أن هذه المعلومات يمكن أن تساعد في عملية صنع قرار رشيد، ولاشك بأن تلك المعلومات يجب أن تكون معلومات مالية (رقمية) عن جميع التكاليف التي تحملتها المنشأة كجزء من مسؤوليتها تجاه المجتمع الذي تعيش فيه، وبالإضافة إلى ذلك هناك نوع آخر من المعلومات التي يجب أن يتم الإفصاح عنها في التقارير الملحقه التي تصدرها المنشأة والتي تكون غير مالية، أي بمعنى بيانات وصفية تزيد من ثقة المستخدم، وبشكل عام تصنف المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية إلى قسمين أساسيين هما^(١):

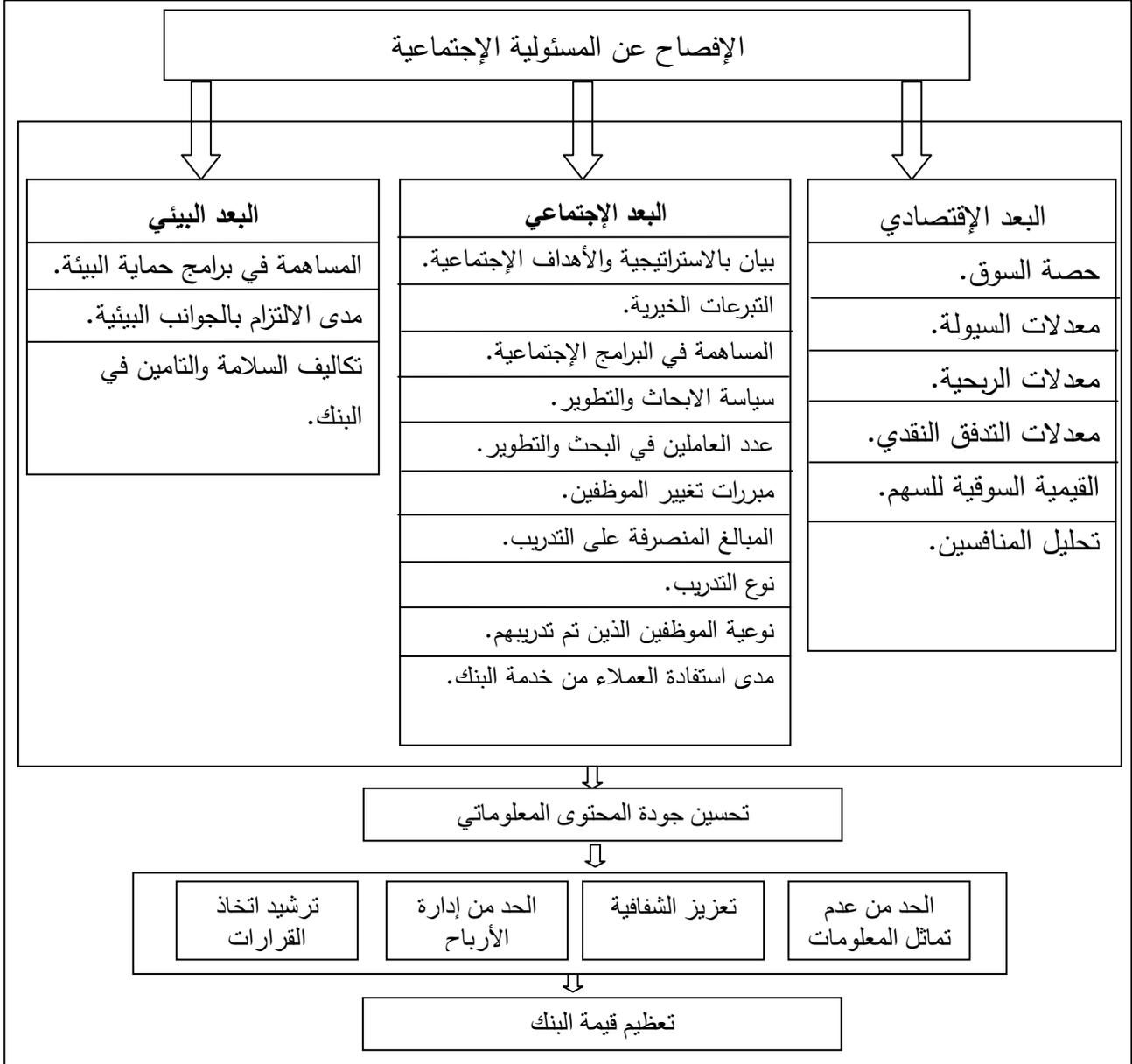
١. معلومات كمية (مالية): يتم الإفصاح عن المعلومات والبيانات في الميزانية العمومية وكشف العمليات الجارية، حيث يتم تضمينهما بأرقام حقيقية تعبر عن الأحداث الإقتصادية والإجتماعية التي قامت بها المنشأة لفترة معينة.
٢. معلومات غير كمية (غير مالية): أن هذا النوع من المعلومات يكون له أثراً مباشراً في زيادة ثقة المستخدمين بالمنشأة فيما يخص المبالغ النقدية الظاهرة في البيانات المالية، وبالتالي على المنشأة أن تعزز البيانات الظاهرة في الجانب الكمي بتفاصيل يستطيع المستخدمون من خلالها فهم نتائج أعمال المنشأة، ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية سواء كانت ذات طبيعة إقتصادية أو إجتماعية في القوائم المالية الرئيسية وكذلك في التقارير الملحقه التي تفصح عنها المنشأة^(٢).

(١) جريوع ، يوسف محمود ، مرجع سابق ، ص ٢٥١.

(٢) مشكور، سعود جايد، الشريفي، ناظم حسن ، المحاسبة المتقدمة ، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٩م) ، ص ٧٥.

شكل رقم (٢/٢/١)

أبعاد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية



المصدر: عمرو هاني ، مجلة الفكر المحاسبي ، مصر ، مج (٢٣) ع(١) ابريل ٢٠١٩ ، ص ٢٠٤.

مبررات زيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:

نتيجة للعديد من المطالبات التي هدفت إلى التوسع في مبدأ الإفصاح، أدى ذلك إلى زيادة الإهتمام بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمنشآت، إذ عمدت العديد من المنشآت إلى بيان التكاليف التي تحملتها من أجل حماية وتنمية العاملين، حماية البيئة، الإرتقاء بجودة

منتجاتها وخدمات إجتماعية أخرى، وذلك لكي تظهر للجمهور والأجهزة الحكومية بأنها أوفت بمسئوليتها الإجتماعية، وأن نجاح وإستمرار المنشأة في الحياة الإقتصادية يتوقف على إمكانية الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والخدمات التي تقدمها، أما في حالة أن المنشأة لم تفصح عن مسئوليتها الإجتماعية فإن المجتمع يمكن أن يبذل جهوداً عكسية ضد المنشأة عموماً وفي تحقيق أهدافها خصوصاً. وهناك العديد من المبررات التي تؤيد الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للمنشآت منها^(١):

١. رغبة الحكومات في تنظيم سلوك المنشآت بما يحقق مصلحة المجتمع.

٢. الزيادة الكبيرة في الأضرار الصناعية للمنشآت على المجتمع عموماً وعلى البيئة التي تمارس فيها أنشطتها خصوصاً.

٣. الدور الكبير للمسئولية الإجتماعية على عملية إتخاذ القرارات.

٤. ينظر إلى الإفصاح الإجتماعي على أنه حماية لحقوق العاملين حيث أصبحت المنشآت مطالبة بمحمية العاملين من الأضرار التي قد يتعرضون لها، بإعتبارهم موارد بشرية يجب المحافظة عليها والإفصاح عن ذلك في التقارير المالية.

يري الباحث أن المسؤولية الإجتماعية قد تطورت عبر الزمن ففي كل مرحلة كانت هناك أحداث ساعدت على بروز هذا المفهوم إلى أن إستقرت في الفكر المحاسبي المعاصر مدخل غير تقليدي، وأن أهم الأحداث التي ساهمت في تطور المسؤولية الإجتماعية هي تطور الوحدة التي كان يمتلكها صاحبها والتي كانت تجمع بين شخصيتها وشخصية الملاك، وكانت النقلة الثانية مع بداية ظهور الشركات المساهمة، مما أدى إلى توكيل شخصيات لإدارتها، والنقلة الأخيرة كانت مع تزايد حجم الشركات وإزدياد تأثيرها وتوسع نطاق أصحاب المصالح ليضاف إليهم الموظفون والحكومة والبيئة والمجتمع، وبذلك أضافت المحاسبة الى جملة أهدافها بعدا جديدا غير الهدف الرئيسي وهو الربح، وظهور البعد الإجتماعي مما أدى إلى ظهور مفهوم

(١) بدوي، محمد عباس، وعثمان، الأميرة ابراهيم ، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة ، (الإسكندرية: منشأة المعارف ، ٢٠٠٠م) ، ص ٤٥١.

محاسبة المسؤولية الاجتماعية. وأصبح بذلك هدف الشركات الاقتصادية هو الوصول إلى التكافل الاجتماعي عبر تقديم خدمات ونشاطات ذات طابع اجتماعي يؤدي إلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية. كما يرى الباحث أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية هو عملية إقرار من المؤسسات والمنشآت الاقتصادية بمدى مساهمتهم في التنمية الاجتماعية ومسئوليتهم تجاه المجتمع الداخلي للمنشأة أو المجتمع الذي تجري فيه عملياتها وأنشطتها الاقتصادية، وأن القياس والإفصاح عن الموارد البشرية والمسؤولية الاجتماعية صارت من أولويات المحاسبة الحديثة، وهي تتعلق بالعديد من المناشط الاقتصادية للمؤسسات الاقتصادية، وتساهم في التنمية المستدامة، وتعني أن المؤسسات تهتم بمسئوليتها تجاه المجتمع إذا كان مجتمع داخلي بالمؤسسة أو المجتمع الخارجي والمحلي الذي توجد المؤسسة في محيطه.

المبحث الثالث

الإطار النظري للأصول غير الملموسة

تعد الأصول غير الملموسة مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت في أغلب القطاعات الصناعية مثل براءات الاختراع، وقطاعات الخدمات مثل أعمال تطوير برامج الحاسب الآلي. وتتكون هذه الأصول من نوعين، يشمل النوع الأول الأصول التي يمكن تمييزها بشكل مستقل مثل حقوق الطبع، أما النوع الثاني فيمثل تلك الأصول التي لا يمكن تمييزها عن المنشأة ولا عن بعضها ولا حتى الأصول الأخرى مثل خبرات ومهارات الموظفين وخدمات البيع والكفاءة الإدارية. وقد شجعت أهمية هذا النوع من الأصول العديد من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة في كافة الأقطار (مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ومجلس معايير المراجعة ولجنة معايير المحاسبة الدولية) على وضع معايير تتناول بالتحديد المواضيع المتعلقة بالأصول غير المتداولة، غير أن طبيعة تلك الأصول تتضمن العديد من المشاكل (مثل القياس) بالنسبة للمحاسبين، الذين يسعون لتمثيل عادل لجميع الأصول بالقوائم المالية.

أولاً- مفهوم الأصول:

أشار أحد الباحثين بأنه يتبين من إستعراض أغلب تعاريف الأصل أكاديمياً ومهنيماً إهتمامها بالأحداث المالية المؤثرة على المنافع الإقتصادية ماضياً وحاضراً ومستقبلاً وأسلوب قياسها وعرضها في القوائم المالية، ولذا نجد جل تركيزها ليس على تعريف الأصل كفكرة مجردة، وإنما تعريفه من خلال خصائصه، ولكل كاتب ومهني ومشرع نظرة في تحديد تلك الخصائص، ويلاحظ بروز خصائص أساسية كونت العامل المشترك لإجتهدات العلماء والمهنيين عند محاولة تعريف الأصول منها على سبيل المثال^(١):

١. خاصية المنافع المستقبلية.

٢. خاصية المنافع المضحي بها.

(١) عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى (الرياض: السعودية، ٢٠٠٩م) ص ٣٥٩.

٣. خاصية الإرتباط مع الإجراءات المحاسبية.

٤. خاصية الإرتباط بوحدة محاسبية محددة.

٥. خاصية الإرتباط بالزمان.

٦. خاصية طرق القياس الماضي والحاضر والمستقبلي.

٧. خاصية القابلية للقياس.

وعرف الأصل بأنه: "خدمات مستقبلية على هيئة نقود أو خدمات يمكن تحويلها إلى نقود وتكون مملوكة قانونياً لشخص أو عدة أشخاص طبيعيين أو اعتباريين"^(١).

وعرف الأصل بأنه: "مصدر المنشأة الإقتصادية وملكيته لمنشأة محددة قانوناً"^(٢).

وايضاً عرف الأصل بكونه: "مخزن خدمات مستقبلي أو حق للحصول على المنافع والخدمات في المستقبل، شريطة أن يكون ذلك المخزن أو الحق تحت رقابة وتصرفات المنشأة"^(٣).

أما مهنياً فقد عرفت نشرة APB-4 عام ١٩٧٠ الأصل بكونه: "مصدر إقتصادي لوحدة اقتصادية تم تحديده وقياسه حسب ما تطلبتة معايير المحاسبة المتعارف عليها".

وعرفته FASB بكونه: "منافع إقتصادية محتملة حصلت وملكت لوحدة إقتصادية معينة نتيجة أحداث وعمليات سابقة، وهذه المنافع لها القدرة وحدها أو مع منافع أخرى على الإسهام بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في زيادة التدفق النقدي للوحدة مستقبلاً، وأن يكون الحصول على هذه المنافع محصورة لوحدة بذاتها وأن تكون هذه المنافع ناتجة عن عمليات محاسبية سابقة".

(1) J. Canning, **The Economics of Accounting**,. 1929, p38.

(2) William Patton, & R.Dixon,. **Essentials of Accounting**, (N.y. Mc Milian & Com. 1968), p.35.

(3) Hendriksen & Breda, **Accounting Theory**, p.456

وعرفت أيضاً بأنها: عبارة عن مجموعة الوسائل الإقتصادية التي تمتلكها الوحدة الإقتصادية من أجل الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية منها، وذلك إما بإستخدامها في العملية الإنتاجية أو في مساعدتها على تحقيق ذلك، كما يمكن تعريفها بالموارد الإقتصادية التي تحقق غايتين مترابطتين حسب طبيعة كل مورد، إذ لبعض منها تعتبر وسائل عمل يؤثر الإنسان بواسطتها على مواضيع العمل ليغير شكلها بما يتلاءم وأهدافه مثل الآلات والأدوات والمعدات وغيرها، كما يعتبر من وسائل العمل الظروف المادية الضرورية لسير العملية الإنتاجية كافة في ظروف طبيعية كالأبنية والمنشآت والأراضي والبعض الأخر من هذه الموارد تعتبر مواضيع العمل وهي كل ما يتعرض للتحويل والتصنيع أثناء عملية الإنتاج، مثل الخامات، المواد الأساسية، المواد المساعدة التي يعالجها الإنسان بمساعدة أدوات العمل بهدف تحويلها إلى منتجات نصف مصنعة أو إلى بضاعة تامة الصنع^(١).

هذا المفهوم للأصول يتفق مع التقسيم الإقتصادي لرأس المال، حيث يجري تقسيمه (أي رأس المال) إلى جزئين رئيسيين: يسمى الأول منه رأس المال الثابت، أما الثاني فيطلق عليه رأس المال المتغير أو العامل.

رأس المال الثابت: وهو ذلك الجزء من رأس المال الذي تسنفد قيمته على دفعات أثناء العمليات الإنتاجية المختلفة، ويتحول الجزء المستنفد منه إلى قيمة السلعة المنتجة، ويتميز هذا الجزء بطول عمره الإنتاجي، وارتفاع قيمته.

رأس المال المتغير أو العامل: وهو الجزء الثاني من رأس المال والذي يتغير بالكامل أثناء كل عملية إنتاجية ليتحول بقيمة السلعة المنتجة بمعنى آخر الجزء الذي يفقد قيمته بالكامل أثناء كل عملية إنتاجية، ويتميز هذا الجزء بالعمر الإنتاجي المحدد والذي لا يزيد عن دورة إنتاجية واحدة بالإضافة إلى قيمته المنخفضة قياساً برأس المال الثابت^(٢).

(١) وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الكاديمية العربية المفتوحة (الدمارك: ٢٠٠٧م) ص ٢٣٤ - ٢٣٥.

(٢) المرجع السابق، ص ٢٣٥.

مما سبق يعرف الباحث الأصول غير الملموسة بأنها عبارة عن مجموعة الأدوات الاقتصادية التي تمتلكها المؤسسة الاقتصادية من أجل إستخدامها في العملية الإنتاجية للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها، وهي تتمثل في الآلات والأدوات والمعدات والأبنية والمنشآت والأراضي وغيرها.

ثانياً- أنواع الأصول:

تقسم الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين وذلك وفق معيار السيولة، ويقصد بالسيولة مدى قابلية الأصل للتسييل أي مدى قابليتها للتحويل إلى نقد، وهاتان الفئتان هما:

١. أصول متداولة أو قصيرة الأجل:

وتشمل هذه الفئة موجودات مثل: النقدية وشبه النقدية كالمدينين، أوراق القبض، الأوراق المالية قصيرة الأجل كما تشمل أيضاً المخزون من البضاعة والمصروفات المدفوعة مقدماً والإيرادات المستخدمة. ويطلق على هذا النوع من الأصل مصطلح رأس المال العامل.

٢. الأصول طويلة الأجل:

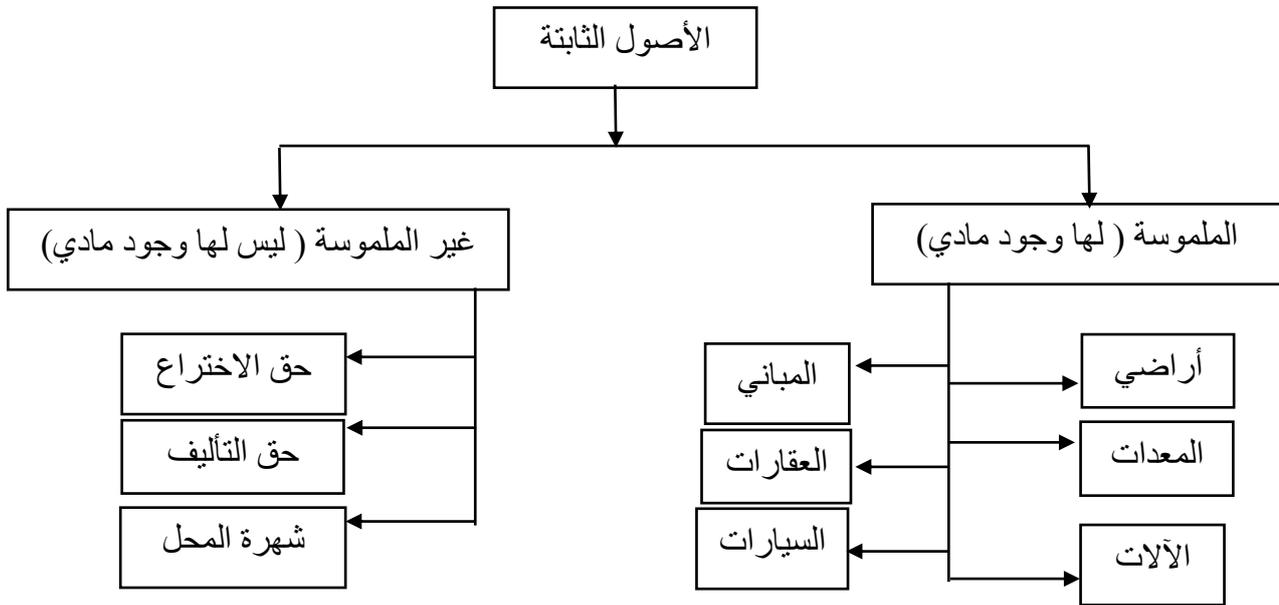
ويمكن تقسيم هذه الفئة من الأصول بشكل عام إلى مجموعتين^(١):

أ. الأصول الملموسة: وتشمل موجودات مثل: الإستثمارات طويلة الأجل، الممتلكات والمباني والمعدات والأراضي ومجموعة الموارد الطبيعية كالغابات والمناجم وآبار البترول. ويلاحظ بأن هذا النوع من الأصول فيما عدا الإستثمارات طويلة الأجل يتم إستهلاكه على مدار عمره الإنتاجي الذي يتجاوز عادة العام الواحد.

ب. الأصول غير الملموسة: وتشمل هذه المجموعة موجودات لها كيان مادي ملموس مثل الشهرة، حق الإختراع، العلامة التجارية، حق التأليف أو النشر.

(١) سليمان قداح، محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة دمشق، (دمشق: ١٩٨٨م)، ص ٢٢.

شكل رقم (١/٣/١) أنواع الأصول



المصدر: إعداد الباحث ٢٠١٩م

ثالثاً - طبيعة الأصول غير الملموسة:

تُحدث التطورات الاجتماعية والتقنية والإقتصادية والسياسية تغييراً حقيقياً في بيئة العمل بالنسبة للعديد من أنواع العمل التجاري. وهناك إرتفاعاً ملحوظاً في أهمية الأصول غير الملموسة. وتعد هذه الأصول "مهمة جداً" بالنسبة لما يعادل ٤٤% من الأعمال التجارية و "مهمة" بالنسبة لما يعادل ٢٠% بالنسبة لجزء آخر من هذه الأعمال^(١). وتتميز الأصول غير الملموسة بالإفتقار للوجود المادي ودرجة عالية من الشك فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية، كما أن هنالك نوعين من هذه الأصول، المطورة داخلياً والمشتراة^(٢).

إن العديد من الشركات تكتسب أرباحاً - قابلة للقياس - من بيع منتجاتها، مثل السيارات، ولكنها تضيف إليها بعض المزايا - غير قابلة للقياس - مثل خدمة العملاء، الرفاهية، وسائل

(1) Cooper, Dan & Glen Petry,. **Corporate performance and Adherence to Shareholder Wealth**- Maximaizing Principles,. Financial Management. Spring.1994,. pp71- 78.

(2) Kisso and Weygandt, 1998

الراحة والمزايا الأخرى. وتوفر شركات الإنترنت مثلاً لأهمية الأصول ويحقق السوق هذه الأهمية من خلال زيادة قيمة أسهم هذه الشركات بما يعادل القيمة الدفترية عدة مرات لأي شركة.

إن نسبة الأصول غير الملموسة لإجمالي أصول المنشأة تعتمد على طبيعة العمليات التي ترتبط بها الشركة. فعلى سبيل المثال نجد أن المؤسسة ذات الكثافة الرأسمالية، مثل الشركات البتروكيمياوية، يتوقع أن تمثل أصولها غير الملموسة جزءاً منخفضاً، وتكون الأصول الرئيسية لمثل هذه الشركة هي الأراضي والعقارات والمصانع والمعدات. ومن ناحية أخرى نجد أن الجزء الذي يمثل الأصول غير الملموسة بمنشأة خدمية، مثل شركات نظم الحاسب الآلي، يتوقع أن يكون عالياً. فالأصول الرئيسية لهذا النوع من الشركات هي مواهب موظفيها، حقوق الطبع والنشر والتراخيص.

رابعاً- أنواع الأصول غير الملموسة:

يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة إلى أصول غير ملموسة قابلة للتمييز بشكل مستقل وأصول غير ملموسة غير قابلة للتمييز بشكل مستقل وتعد من العوامل التي تؤثر في الشهرة. فالأصول غير الملموسة القابلة للتمييز تشمل براءات الاختراع، حقوق الطبع والنشر، العلامات التجارية المسجلة بالإيجارات، مصاريف التأسيس، الإمتيازات والتراخيص. أما الأصول غير الملموسة المؤثرة في الشهرة فتتقسم إلى ثلاثة أنواع، مشتتة، مطورة محلياً، والشهرة السالبة.

ويتضمن الجدول التالي رقم (١/٣/١) تعاريف للعديد من أنواع الأصول غير المتداولة والحد الأقصى المسموح به لأعمارها بموجب قوانين الولايات المتحدة الأمريكية.

جدول رقم (١/٣/١)

أنواع الأصول غير الملموسة

البند	التعريف	أمثلة للحد الأعلى للعمر (الولايات المتحدة)
الدراسة والتطوير	التكاليف التي يتم إنفاقها للحصول على منتجات جديدة أو عمليات لتحسين المنتجات الحالية، ولإكتشاف معرفة جديدة يمكن أن تكون ذات قيمة في المستقبل.	صفر (أي مصروف عند تحميله) بعض تكاليف التطوير يمكن رسملتها وإطفاؤها على مدى العمر الإنتاجي.
الشهرة	مشتراة: فائض التكلفة عن القيمة العادلة للأصول الصافية القابلة للتمييز التي تم إكتسابها.	٤٠ سنة (سوف تخفض إلى ٢٠ سنة)
	مطورة داخلياً: سمعة المنشأة	صفر (أي مصروف عند تحميله)
	سالبة: فائض القيمة العادلة للأصول الصافية القابلة للتمييز المكتسبة فوق التكلفة.	٤٠ سنة (للمقدار) المتبقي بعد خفض القيم العادلة للأصول غير النقدية).
مصاريف التأسيس	التكاليف التي يتم إنفاقها في تأسيس المنشأة.	صفر (أي مصروف عند تحميله).

الإمتيازات والتراخيص	حق بيع منتجات أو خدمات معينة، استخدام علامات تجارية أو أسماء تجارية، أو القيام بمهام معينة.	عمر الإمتياز (الترخيص) أو ٤٠ سنة أيهما أقل.
براءات الإختراع	حق مقتصر على صاحبه لإستخدام، تصنيع، بيع منتج.	١٧ سنة
الطبع والنشر	حق مقتصر على صاحبه: إعادة إنتاج وبيع عمل فني أو منشور.	عمر منتجه زائد ٥٠ سنة
العلامات التجارية المسجلة	كلمة، عبارة أو رمز يميز أو يحدد منشأة أو منتج معين.	غير محدد
الإيجارات	حق إستخدام ملكية معينة مملوكة لطرف آخر، لمدة معينة من الزمن مقابل أصل آخر، عادة يكون النقد.	عمر العقد

المصدر: كيسو وويجانت، المحاسبة المتوسطة، (نيويورك: النشر جون ويلي، ١٩٩٨م).

تعتمد درجة أهمية الأصول غير الملموسة على طبيعة المنشأة التي تمتلك مثل هذه الأصول. فمثلا نجد أن (Celemi)، هي شركة تنتج عمليات تعليمية، تصدر بقائمة مالية خاصة تسمى مراقب الأصول غير المتداولة "The Intangible Assets Monitor" وقد ذكرت Margarita Barchan الرئيس والمسئول التنفيذي لشركة Celemi أن هذه القائمة هي مؤشر رئيسي: "أنها وسيلة نستخدمها لتوضيح أصولنا الرئيسية التي تكون على نحو واسع غير ملموسة، وهي ترشدنا للجهود التي نبذلها لتحريك الشركة إلى الأمام بطريقة فعالة ومريحة". إن الأصل ذا القيمة الأعلى الذي تمتلكه شركة Celemi هو المعرفة. بالإضافة إلى ذلك فقد أفاد

تيسي Teece عام ١٩٩٨ بأن العديد من الشركات تزيد من قيمتها وقدرتها التنافسية من خلال المعرفة، لذا فهو يعتقد أن الأصول غير الملموسة "مكملة" لباقي الأصول.

إن براءات الإختراع، وحقوق الطبع والنشر، والأسماء والعلامات التجارية، وسمعة الشركة أو المنتج هي أيضاً أصول عالية القيمة للعديد من الشركات. فمثلاً نجد أن قيمة اسم "بيسي" أو "الكولا" بالنسبة لشركتيهما هي أعلى بكثير من إجمالي أصولها المتداولة. بالإضافة إلى ذلك نجد أن شهرة شركة مايكروسوفت تُقيّم بما يعادل عشرات المرات من أصولها الأخرى.

ومن ناحية أخرى نجد أن الشركات التي تنتج منتجات غير محددة بعلامات تجارية، لا تعطي قيمة للأصول غير الملموسة. فتلك الشركات تعتمد على بيع منتجات مشابهة للمنتجات المعروفة بعلاماتها التجارية، بأسعار أقل من أسعار المنتجات الأصلية. مثل هذه المنتجات (مثلا المنتجات الصيدلانية) لا يتم تسويقها أو ربطها بالأسماء أو العلامات التجارية المعروفة، لذلك فإن تلك الشركات تضع قيمة للأصول المتداولة أعلى من تلك التي تضعها للأصول غير المتداولة.

غير أننا نجد أن الشركات تعتقد بأن سوق الأسهم لا يعوض الشركات بالكامل عن أصولها غير الملموسة. وقد جاء على لسان دينس مكالبين Dennis Mcalpine وهو محلل مالي في (Lyon & Ross) "عموماً نجد سوق الأسهم يخفض (عادة) قيمة الأصول غير الملموسة" وأضاف: "بالفعل نجد أن بعض المستثمرين الكبار والمتطورين يبحثون فيما وراء النسب القياسية Price-to-earnings وريحية السهم".

يجد الباحث في الفكر المحاسبي أن الأصول غير الملموسة تعتبر مهمة من قبل كافة مستخدمي القوائم المالية تقريبا، وأغلبية هذه الأصول يتوقع أن تكون لها منافع مستقبلا. غير أن الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة بأغلبية الدول لا تسمح للشركات بالاعتراف باثنين من الأصول غير الملموسة الأكثر أهمية، الشهرة والمعرفة فقد ذكر Ken Wild من مكتب Deloitte & Touche أن المشكلة الرئيسية التي تواجه المحاسبين هي التقييم الموضوعي لهذه الأصول. وبالإضافة لذلك أفاد Kenny Shobelle من مكتب Ernst & Young أن محاسبة الأسماء التجارية، والبراءات والملكية الفكرية التي لها قيمة سوقية يمكن إدراكها بسهولة أكثر من

المحاسبة عن الأصول الفكرية، مثل المعرفة التي من الصعب دائماً تقييمها بطريقة منفصلة. وعليه يختار المحاسبون المحاسبة عن بعض الأصول غير الملموسة التي يمكن قياسها بموضوعية ويتجاهلون الأصول الأخرى غير الملموسة، التي قد تكون لها قيمة أعلى وذلك لعدم توفر أدوات موضوعية يمكن إستخدامها لقياس مثل هذه الأصول^(١).

خامساً- معايير المحاسبة الدولية لقياس وتقييم الأصول غير الملموسة:

تمثل المعايير المحاسبية الدولية مجموعة من الأسس والضوابط والتوجيهات التي تستهدف معالجة موضوعات محاسبية، وذلك طبقاً للمبادئ والأعراف المحاسبية المتفق عليها والمقبولة قبولاً عاماً، والتي ينبغي الأخذ بها عند إعداد وعرض البيانات المحاسبية، كما يجب أيضاً مراعاة البدائل المتعارف عليها لمعالجة هذه الموضوعات، وبشكل يؤدي إلى نوع من التوحيد أو الإتساق في أسلوب قياس وتقييم وعرض عناصر القوائم المالية، وذلك لزيادة منفعة هذه البيانات بصفة عامة لمستخدميها، وتسهيلاً للمقارنات بين البيانات التي تقدمها الوحدات الإقتصادية المختلفة ضمن نشاطها الإقتصادي. وفي مجال المحاسبة عن الأصول الثابتة أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC عدداً من المعايير المحاسبية، سوف يتطرق إليها الباحث بشكل مختصر فيمايلي:

١. المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦):

أصدرت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية المعيار الدولي رقم (١٦) عام ١٩٩٩م الخاص بالمحاسبة عن الممتلكات والآلات والمعدات، وقد تم تعديله وتنقيحه ودمجه مع المعيار رقم (٤) الخاص بالمحاسبة عن الإستهلاك، وتم إصدار معيار جديد تحت نفس الرقم يتضمن بالإضافة إلى المحاسبة عن الممتلكات والآلات والمعدات المحاسبة عن إستهلاك هذه الأصول. وقد

(١) سليمان قداح، مرجع سابق، ص ٣٠.

تضمنت النشرة للمعيار ٧٢ فقرة تناولت الهدف من إصداره والجوانب المختلفة المتعلقة بالمحاسبة عن الممتلكات والآلات والمعدات كمايلي^(١):

أ. شرح بعض المصطلحات المستخدمة في عرض موضوعات المعيار، مثل ماهية الأصول القابلة للإستهلاك، والمعني المحاسبي للإستهلاك، والتكلفة الخاضعة للإستهلاك. كما عرف المعيار معني العمر للأصل الثابت، والعوامل التي تؤثر في تقدير هذا العمر، ومعني القيمة المتبقية بعد العمر الانتاجي، والقيمة الدفترية للأصل والقيمة العادلة له.

ب. كيفية تحديد التكلفة الرأسمالية للأصل الثابت سواءً تمت حيازته أو تملكه عن طريق الشراء، أو تم تصنيعه، أو تشييده داخلياً، أو تم الحصول على الأصل الثابت في مقابل أصل آخر عن طريق المبادلة سواء كانت هذه الأصول متشابهة أو غير متشابهة، وكيفية معالجة الأرباح والخسائر الناتجة من عملية المبادلة هذه في كلتا الحالتين.

ج. وضع المعيار أسساً خاصة بالتكاليف التالية لحيازة الأصول الثابتة، وما إذا كانت هذه التكاليف تعالج كتكلفة رأسمالية تضاف على تكلفة الأصل لأنها تزيد من عمره الإنتاجي، أو تزيد من كفاءته التشغيلية، أو ترفع درجة جودة منتجاته، مثل تكاليف العمرات الجسيمة أو الإضافات والتحسينات، علاوة على ما إذا كانت هذه التكاليف تتعلق بإستبدال أجزاء من الأصل الحالي بأجزاء جديدة، ولكن عمرها الإنتاجي يختلف عن العمر الإنتاجي للأصل ذاته، فمن الممكن إعتبارها أصولاً مستقلة تخضع في إستهلاكها لقواعد أخرى تتعلق بهذه الأجزاء، مع تطبيق قاعدة زيادة المنافع المستقبلية من الأصل، وقد تكون هناك تكاليف أخرى ترتبط بالأصول الثابتة بعد حيازتها، ولكنها لا تزيد من المنافع المستقبلية للأصل، بل للمحافظة على كفاءة الأصل التشغيلية العادية، مثل المصروفات الدورية للصيانة والإصلاح، والتي تدرج ضمن المصروفات الجارية التي تعالج في قائمة الدخل.

(١) علي محمود عبد الرحيم، التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات المساهمة الكويتية ومدى ملاءمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، الكويت، مجلد (٥) العدد الأول، نوفمبر ١٩٩٧م، ص ٥٧ - ٥٨.

د. إعادة تقدير الأصول الثابتة، والتي وضع لها المعيار بعض القواعد والمعالجات، وخاصة حينما تتعرض هذه الأصول لإنخفاض في قيمتها. ذلك مع كيفية معالجة هذا الإنخفاض بإعتباره مصروفاً يخص الفترة المالية التي تم فيها هذا الإنخفاض، أو كمعالجة بديلة، يمكن تحميله على فائض إعادة التقدير في حالة ما إذا كان هذا الأصل بذاته سبق إعادة تقديره بالزيادة فقط. وعلى جانب آخر، تضمن المعيار المعالجة المحاسبية الخاصة بإعادة تقدير الأصول الثابتة بالزيادة. وكقاعدة عامة، فإن هذه الزيادة لا تعتبر أرباحاً خاصة بالفترة المالية، بل تضاف على فائض إعادة التقدير. ومعالجة بديلة، يمكن ترحيل هذه الزيادة إلى قائمة الربح، ولكن بالقدر الذي سبق وان رحل إلى قائمة الربح لأصل وتم ترحيل هذا النقص في حينه إلى قائمة الربح.

هـ. تضمن المعيار أيضاً أسس المحاسبة عن إستهلاك الأصول القابلة للإستهلاك، وذكر العوامل التي تدخل في تقدير مصروفات الإستهلاك الخاص بالفترة المالية. أما فيما يختص بطرق الإستهلاك، فلم يلزم المعيار بإتباع طريقة محددة بل ترك ذلك لتقدير المنشأة، ولكن أوجب إتباع الطريقة التي تستخدم من فترة مالية لأخرى. وإذا تم تغيير طريقة الإستهلاك، فمن الواجب الإفصاح عن ذلك مع ذكر أسباب التغيير، وبيان أثر هذا التغيير على القوائم المالية. وجاء بالمعيار أيضاً أنه من الممكن مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت وطريقة الإستهلاك لكل فترة معينة، للتأكد من مناسبة التقديرات السابقة لمثل هذه العناصر. وإذا تم تعديل أو تغيير هذه العناصر فلا بد من الإفصاح عن ذلك وأسبابه وأثره على البيانات المالية

سادساً- طرق حساب الأصول غير الملموسة:

إن قياس الأصول من المواضيع الأكثر أهمية في المحاسبة لأنه تتوقف على درجة دقة القياس وصدق النتائج التي يتوصل إليها المحاسب في إحتساب نتيجة الأعمال وبالتالي المركز المالي^(١). تمر الأصول الثابتة كعمليات مالية بالمراحل التالية^(٢):

(١) وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص ٢٣٤.

(٢) محمد عبد الحليم عمر، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (١)، ١٩٩٢م، ص ٥-٦.

١. مرحلة الحصول عليها: ووجهها المالي يتمثل في الإنفاق علي إقتنائها في صورة مصروفات الشراء أو الإنشاء الداخلي وتجهيزها للإستخدام.

٢. مرحلة الحيازة: ووجهها المالي يتمثل في كونها أحد ممتلكات الوحدة التي يجب أن تظهر بالدفاتر والقوائم المالية خلال فترة حيازتها وحتى الإستغناء عنها.

٣. مرحلة الإستخدام: ووجهها المالي يتمثل في إحتساب الإهلاك مقابل أحد الإستخدام كأحد عناصر التكاليف من جهة، وللوصول إلى صافي قيمة الأصل منجهة أخرى.

١. مرحلة الحصول عليها:

تبدأ هذه المرحلة عندما تحصل الوحدة الإقتصادية على ملكية الأصل الثابت أو تحصل على حق إستخدامه، وتستمر هذه المرحلة حتي يتم الإستحواذ على الأصل أو عندما يكتمل تشييده بصورة جوهرية أو عندما يتم تشييد أو إستكمال الأجزاء الرئيسية له بصورة جوهرية أو عندما تبدأ الإيرادات المرتبطة بالأصل الثابت في التحقق^(١). وهذه هي المرحلة الوحيدة التي تتم فيها معالجة الأصول الثابتة طبقاً لهذا الأسلوب ومع ذلك فهي معالجة ناقصة حيث أن عملية الحصول على الأصل الثابت تحتوي على وجهين ماليين، أحدهما: عملية الإنفاق أو الدفع النقدي لأثمانها، والثاني: عملية إمتلاك الأصل، والأسلوب التقليدي يتوجه إلى الإهتمام بوجه واحد فقط هو الإنفاق أو الدفع النقدي، ويظهر ذلك في أنه إذا تم الحصول على أصل ثابت ولم يدفع مقابله بعد، فإن العملية لا تسجل بالدفاتر إلا عند الدفع الفعلي حتى لو تم في سنة تالية لسنة الحصول على الأصول، كما أنه إذا تم دفع المبلغ قبل الحصول على الأصل فإن العملية تسجل كإنفاق رغم عدم وجود الأصل بعد، وفي كل الأحوال فإن الذي يسجل هو عملية الإنفاق كمصروفات دون ذكر الأصل كتكوين عيني وأحد ممتلكات الوحدة.

(١) صفوت مصطفى الدويري، مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها في اطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد (١) يناير ٢٠٠٦، ص ٣٨٩.

٢. مرحلة الحيابة:

إن تسجيل عملية الحصول على الأصول الثابتة كمصروفات وإهتماماً بعملية الإنفاق فقط تؤدي إلى إقفال ح/ المصروفات في نهاية السنة المالية بحساب النتيجة (الحساب الختامي) وطبقاً لإستقلال السنوات المالية كأحد خصائص المحاسبة فإن هذه المصروفات لا تدور لسنوات قادمة، ومعني هذا أنه لا يصبح للأصول الثابتة وجود بالدفاتر المحاسبية في صورة رصيد يمثلها، رغم وجودها في الواقع كأحد ممتلكات الوحدة وإستخدامها في النشاط، ويكتفي في ظل الأسلوب التقليدي لإثبات حيازتها بالتسجيل المخزني.

٣. مرحلة الاستخدام:

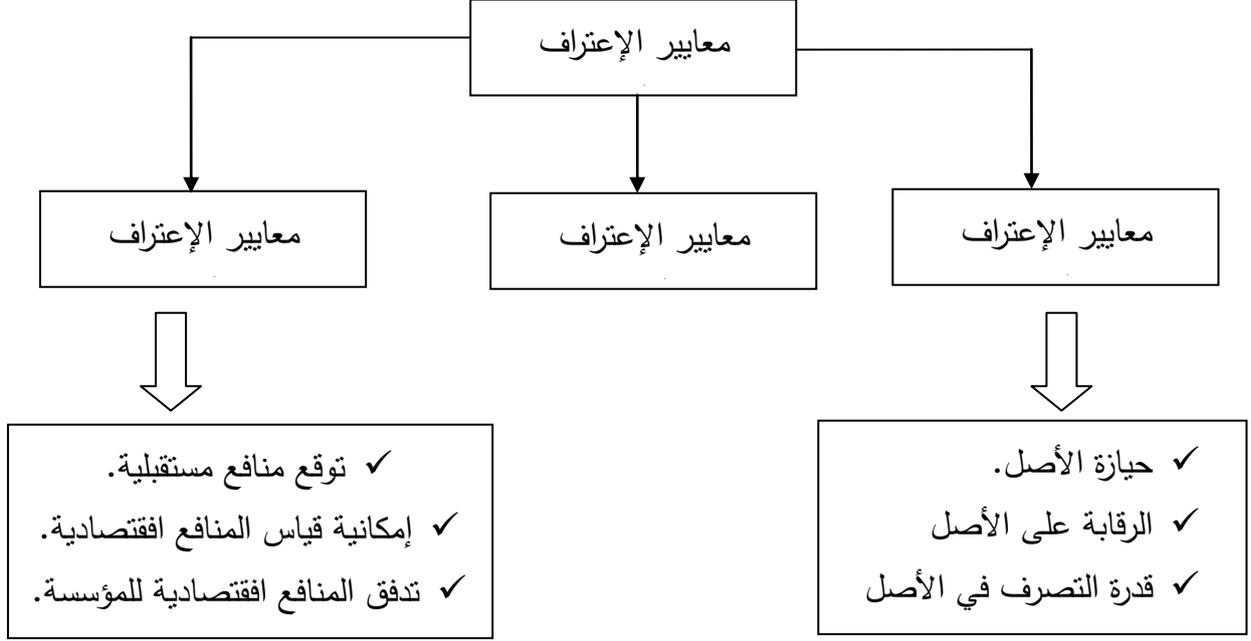
تبدأ هذه المرحلة عندما يكون الأصل الثابت قد تم الإستحواذ عليه فعلاً أو إكتمل بصورة جوهرية ويكون جاهزاً للإستخدام المقصود منه، وتظهر في هذه المرحلة العديد من بنود التكاليف والمصروفات المرتبطة بالأصول الثابتة مثل تكاليف الإصلاحات وصيانة مكونات الأصل الثابت أو إستبدال لمكونات أو أجزاء في الأصل الثابت أو إضافة مكونات أو أجزاء جديدة للأصل الثابت^(١).

والتي تقضي كما سبق القول بإحتساب وتسجيل إهلاكات الأصول الثابتة كتعبير عن إستخدامها في النشاط فإن، الأسلوب التقليدي يري أنه ليست هناك حاجة أو إمكانية للمحاسبة عليا في هذه المرحلة حيث يعتبر الأصل ومنذ الإنفاق للحصول عليه كأنه أستخدم بالكامل في نفس السنة المالية التي تم الحصول عليه، وتعتبر قيمته بالكامل من تكاليف هذه الفترة وبالتالي يصبح رصيده صفرًا بالدفاتر بالرغم من أن الواقع يؤكد وجود الأصل طوال سنوات عمره الإنتاجي وإستفادة هذه السنوات به دون أن يقابل هذه الإستفادة تكاليف ممثلة في القسط إهلاك الأصل وهكذا نصل إلى أن مضمون الأسلوب التقليدي يقوم على تسجيل الأصول الثابتة في مرحلة الحصول عليها وإهتماماً بعملية الإنفاق فقط وليس بالتكوين العيني، أما في مرحلة الحيابة فإنه يكتفي بإظهارها في السجلات المخزنية، وبالنسبة لمرحلة الإستخدام فإنه لا تتم معالجتها بالمررة.

(١) صفوت مصطفى الدويري، مرجع سابق، ص ٣٩٠.

شكل رقم (٢/٣/١)

معايير الإعراف بالأصول



المصدر: عبد الحليم سعيدي، ومريم عمارة، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، عدد (٦) ٢٠١٨م، ص ٥٦.

سابعاً: تقييم الأصول غير الملموسة المشتراة :

- يتم تسجيل الأصول غير الملموسة على أساس التكلفة التي تتضمن ثمن الحصول على الأصل بالإضافة للنفقات الأخرى اللازمة لإعداد الأصل وتهيئته للغرض الذي تم الحصول عليه من أجله.
- إذا تم الحصول على أصل غير ملموس مقابل إصدار أسهم أو أي أصول أخرى غير نقدية أو القيمة السوقية العادلة للأسهم المصدرة أو الأصول غير النقدية أو القيمة السوقية للأصل غير الملموس أيهما أكثر وضوحاً.
- إذا حصلت المنشأة على الأصول في شكل مجموعة فيجب توزيع تكلفة شراء المجموعة على عناصرها طبقاً للقيمة النسبية لسعر السوق لكل عنصر بالنسبة لإجمالي القيمة السوقية لمجموعة الأصول المشتراة.

تخفيض (إطفاء) الأصول غير الملموسة :

كانت الممارسة المحاسبية السائدة عدم تخفيض أو استنفاد تكلفة الأصول غير الملموسة نظراً لكونها غير محددة العمر الإنتاجي.

لم يجز مجلس المبادئ المحاسبية هذه الممارسة وأصدر الرأي رقم (١٧) حيث قرر أن قيمة الأصول غير الملموسة لا بد وأن تتلاشى في نهاية الأمر ولا بد من تخفيض التكلفة وتحميل الفترات المحاسبية بنصيبها من خدمات هذه الأصول وأصبحت الأصول غير الملموسة من أول نوفمبر ١٩٧٠م أو بعد يتم استنفادها على العمر الإنتاجي المقدر لها هناك العديد من العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار حال تقدير العمر الإنتاجي للأصل ومن أهمها:

- ١- الشروط القانونية أو النظامية أو التعاقدية التي تحدد فترة معينة لاستخدام الأصل.
- ٢- شروط التجديد أو تحديد حقوق الامتياز التي يترتب عليها تغيير العمر الإنتاجي للأصل.
- ٣- أثر العوامل الاقتصادية المرتبطة بالعمر الإنتاجي للأصل مثل التقادم والتغير في الطلب والتغير التكنولوجي.
- ٤- قد يرتبط العمر الإنتاجي للأصل بالحياة المتوقعة للفرد أو العاملين بالمنشأة.
- ٥- التصرفات المتوقعة أو المحتملة للمنافسين والهيئات أو الأجهزة ذات العلاقة
- ٦- إذا كان العمر الإنتاجي للأصل لا يمكن تحديده فإنه يكون من الصعب تحديد المنافع المتوقعة منه.
- ٧- قد يكون الأصل غير الملموس ناتجاً عن تفاعل أو مزيج من العوامل المختلفة التي لكل منها عمر إنتاجي مقدر مختلف.

ولإدراك المجلس للصعوبات التي تواجه تحديد العمر الإنتاجي فقد حدد ضرورة تخفيض تكلفة الأصل حسب العمر الإنتاجي أو بحد أقصى ٤٠ عاماً أيهما أقل .

الطريقة الشائعة لاستنفاد الأصول هي طريقة القسط الثابت وليس هناك ما يمنع من استخدام طريقة أخرى.

جرى العرف المحاسبي على تحميل قسط التخفيض ضمن المصروفات في قائمة الدخل وتخفيضه من الأصل مباشرة دون فتح حساب مجمع استنفاد مع عدم وجود ما يمنع من توسيطه لا بد من الثبات على إتباع طريقة الاستنفاد منها عبر الفترات المحاسبية المختلفة

ثامناً: المحاسبة عن الأصول غير الملموسة الممكن تحديدها :

تتميز هذه الأصول بإمكانية تحديدها وتتميز تكلفتها بصورة مستقلة عن باقي أصول

المنشأة أي يمكن ربط التكلفة بأصل معين محدد بذاته ومن أهمها :

١- براءات الاختراع:

- هي عبارة عن الحق المطلق الصادر من الجهات المسؤولة في الدولة لأي فرد أو منشأة توصل إلى منتج أو طريقة إنتاج جديدة وحامل البراءة له الحق المطلق بأن يكون المستخدم الوحيد لهذا الاختراع وأيضاً الحق في بيعه إلى طرف آخر وعادة ما تكون هناك فترة زمنية محددة يحمي القانون خلالها صاحب حق الاختراع من أي اعتداءات أو انتهاكات على هذا الحق من قبل الغير. في حالة قيام المنشأة بشراء براءة الاختراع من الغير فإن سعر الشراء مضافاً إليه النفقات الأخرى لتسجيل ونقل ملكية حق استخدام الأصل تمثل تكلفة الأصل. قد تدخل المنشأة في منازعات قضائية نتيجة اعتداء الغير على حقها فإذا نجحت الدعوى وكانت النتيجة في صالح المنشأة فإن التكاليف يمكن اعتبارها نفقة رأسمالية وتضاف للقيمة الدفترية للأصل ويتم استفادها خلال العمر المتبقي للأصل وإن فشلت الدعوى فالتكاليف والجزء المتبقي من القيمة الدفترية لأصل براءة الاختراع يتم معالجتها على أنها خسارة على الفترة التي يثبت فيها فقدان براءة الاختراع قيمتها الاقتصادية إذا تم التوصل للبراءة أن طريق نفقات البحوث والتطوير فهذه لا تتم رسملتها في حساب الأصل بل تعالج كمصروفات فترة وتقتصر تكلفة البراءة على مصروفات التسجيل والإشهار فقط

في حال ظهور براءات جديدة تؤدي إلى تقادم القديمة أو فقدانها لقيمتها الاقتصادية فالجزء المتبقي من القيمة الدفترية يعتبر خسارة في نفس الفترة

إذا تمكنت المنشأة من عمل تحسينات أو تعديلات في حق الاختراع تؤدي إلي زيادة عمره الإنتاجي فإن ذلك يتطلب إعادة احتساب قسط الاستنفاد أو الإطفاء السنوي على أساس العمر الإنتاجي المعدل من بداية الفترة التي حصل فيها التعديل مع عدم تجاوز العمر القانوني للأصل

- **حقوق التأليف والنشر :** يقصد بها أن تحتفظ الدولة للمؤلف أو الفنان أو صاحب العمل

الأصلي في شتى المجالات العلمية والأدبية والفنية حقه في إنتاج ونشر وبيع إنتاجه عن طريق التسجيل والإشهار وتمنح حقوق التأليف والنشر عادة لمدة تساوي عمر المؤلف

مضافاً إليها خمسون عاماً

تتمثل التكلفة في ثمن الشراء ونفقات التسجيل والإشهار ويتم رسمتها كأصل واستنفادها خلال مدة العمر الإنتاجي أو القانوني أيهما أقل ويتم استنفادها بأسرع وقت يمكن نظرا لظروف عدم التأكد المصاحبة للعمر الإنتاجي

الأسماء والعلامات التجارية: الاسم أو العلامة التجارية عبارة عن كلمة أو عبارة أو رمز يميز أو يحدد منشأة معينة أو منتج معين ويكون حق استغلالها لمستخدمها الأصلي طالما كان مستمرا في استخدامها ويتم تسجيلها في الدفاتر على أساس التكلفة واستنفادها على فترات العمر الإنتاجي للأصل أو العمر القانوني أيهما أقل والتكلفة تكون ثمن الشراء مضافا إليها نفقات التسجيل والإشهار

إذا كانت العلامة تم تطويرها ذاتيا فنكلفتها تقتصر على رسوم التسجيل والإشهار والتصميم فقط.

تاسعاً: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في عدد من الدول :

لقد تم بحث موضوع الأصول غير الملموسة في العديد من المعايير الصادرة من جهات مختلفة تتولى وضع معايير المحاسبة. بعض أنواع تلك الأصول غير الملموسة هي مصاريف التأسيس ، مصاريف ما قبل التشغيل ، البحث والتطوير ، الشهرة (موجبة وسالبة) ، أصول أخرى غير ملموسة (مثل براءات الاختراع وحقوق الطبع والنشر) ، والتكاليف المرتبطة بالأصول غير الملموسة المطورة داخليا.

يتناول هذا الجزء من الدراسة مقارنة ومناقشة المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة بالولايات المتحدة الأمريكية ، المملكة المتحدة ، كندا ، شيلي ، المكسيك والمملكة العربية السعودية (إذا توافرت تلك المعالجة). بالإضافة إلى ذلك تتضمن هذه الدراسة معالجة معايير المحاسبة الدولية لكل مجموعة.

مصاريف التأسيس والمصاريف السابقة للتشغيل :

- الولايات المتحدة الأمريكية : تتم رسمتها وإطفائها على مدى العمر الإنتاجي (٤٠ سنة كحد أعلى) (ABP17). ولكن رأي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) يدعو إلى اعتبارها مصروفاً فور حدوثها. (SOP 98-5)

- المملكة المتحدة : رسمتها وإطفائها على مدى العمر الاقتصادي (الحد الأعلى ٢٠ سنة). يمكن استخدام عمر غير محدد في حالات معينة نادرة (FRS10 , FRS11).
 - كندا : يمكن تأجيل التكاليف إذا توافرت بعض الشروط (EIC-27).
 - شيلي : غير متوفر .
 - المكسيك : يمكن تأجيل وإطفاء التكاليف. (Bulletin C-8)
 - المملكة العربية السعودية : غير متوافر.
 - معيار المحاسبة الدولي : مصروفات فور حدوثها. (معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٨).
- ملاحظة عامة :** اختلفت المعايير الصادرة عن عدد من الهيئات المحاسبية في عدد من الدول في معالجة مصاريف التأسيس والمصاريف السابقة للتشغيل ، حيث تم اعتبارها مصروفاً أو رسمتها بدون شروط أو رسمتها بعد استيفاء شروط محددة.

تكاليف البحث والتطوير :

- الولايات المتحدة الأمريكية : مصروف عند حدوثها. يسمح بالرسملة بالنسبة لتكاليف تطوير برامج معينة للحاسب الآلي. (FAS 2 , FAS 86 , SOP 98-1)
- المملكة المتحدة : تكاليف البحث يجب أن تعامل كمصروف عند تحميلها. أما تكاليف التطوير فيجب أو يمكن رسمتها وإطفائها (على مدى فترة حدها الأقصى ٢٠ سنة) في حالات معينة. (SSAP 13)
- كندا : تكاليف البحث يجب أن تعامل كمصروف عند تحميلها. أما تكاليف التطوير فيجب أو يمكن رسمتها وإطفائها (على مدى العمر الإنتاجي المقدر) في حالات معينة (2450)
- شيلي : مصروف عند تحميلها. ويسمح بالرسملة بالنسبة للصناعات الاستخراجية.
- المكسيك : مصروف عند تحميلها. (Bulletin C-8)

- المملكة العربية السعودية : تكاليف البحث يجب أن تعامل كمصروف عند تحملها. تكاليف التطوير يمكن رسملتها وإطفاؤها في حالات معينة. (معيار تكاليف البحث والتطوير ، الصادر في ديسمبر ١٩٩٨م).

- معيار المحاسبة الدولي : تكاليف البحث يجب أن تعامل كمصروف عند عملها. أما تكاليف التطوير فيجب أو يمكن رسملتها وإطفاؤها (على مدى العمر المتوقع للمنتج أو العملية) في حالات معينة. (المعيار الدولي رقم ٣٦ والمعيار الدولي رقم ٣٨)

ملاحظة عامة : تكاليف البحث يجب أن تعامل كمصروف عند تحملها. غير أن تكاليف التطوير يمكن رسملتها وإطفاؤها على مدى العمر الإنتاجي المقدر.

الشهرة (مشتراة) :

· الولايات المتحدة الأمريكية : ترسل وتطفأ على مدى العمر الإنتاجي (الحد الأعلى ٤٠ سنة). (APB 17, FAS 121). هنالك مشروع حالي يقترح تخفيض الحد الأعلى إلى ٢٠ سنة.

- المملكة المتحدة : ترسل وتطفأ على مدى العمر الإنتاجي (الحد الأعلى ٢٠ سنة). يمكن استخدام عمر يزيد عن ٢٠ سنة أو غير محدد في حالات معينة نادرة (FRS10)

- كندا : ترسل وتطفأ على مدى العمر الإنتاجي (الحد الأعلى ٤٠ سنة) (1580)

- شيلي : ترسل وتطفأ على مدى العمر الإنتاجي (الحد الأعلى ٢٠ سنة). إذا تم تحديده بموجب عقد فيمكن تمديده إلى أكثر من ٢٠ سنة على ألا يتجاوز ٤٠ سنة. تحدد الشهرة على أساس القيمة الدفترية للأصول الصافية المكتتاة بدلا من قيمتها العادلة (TB42 and TB55)

- المكسيك : ترسل وتطفأ على مدى العمر الإنتاجي (الحد الأعلى ٢٠ سنة) (Bulletin C-8).

- المملكة العربية السعودية : ترسل وتطفأ على مدى العمر الإنتاجي (الحد الأعلى ٤٠ سنة). (معيار توحيد القوائم المالية الصادر في ديسمبر ١٩٩٨).

- معيار المحاسبة الدولي : ترسل وتطفأ على مدى العمر الإنتاجي (الحد الأعلى ٢٠ سنة). يمكن في حالات معينة نادرة استخدام عمر يزيد عن ٢٠ سنة أو عمر غير محدد. [المعيار الدولي رقم ٢٢ (معدل)].

ملاحظة عامة : الشهرة المشتراة يجب رسملتها وإطفأؤها على مدى العمر الإنتاجي ، والذي يكون حده الأعلى عادة ٢٠ سنة. يسمح بأكثر من ٢٠ سنة في حالات معينة.

الشهرة السالبة :

- الولايات المتحدة الأمريكية : التخفيض المتناسب للقيم العادلة المحددة للأصول غير المتداولة (عدا الأوراق المالية القابلة للتداول). أي فائض هو دخل مؤجل ويجب الاعتراف به على مدى العمر الإنتاجي المقدر له (الحد الأعلى ٤٠ سنة) (APB17 , FAS121). هنالك مشروع معيار حالي يقترح تخفيض الحد الأعلى للعمر إلى ٢٠ سنة.

- المملكة المتحدة : يسجل كأصل سالب ويعترف به في الدخل بالتوافق مع استهلاك الأصول غير النقدية. أي فائض فوق القيم العادلة لهذه الأصول يعترف به على مدى الفترة التي يرجح أن يتم خلالها الانتفاع بهذا الفائض (FRS10).

- كندا : تخفيض القيم المحدودة للأصول غير النقدية.

- شيلي : يتم إطفأؤها كدين مؤجل (الحد الأعلى ٢٠ سنة) (TB59).

- المكسيك : يتم إطفأؤها كدين مؤجل (الحد الأعلى ٥ سنوات) (Bulletin B-8).

- المملكة العربية السعودية : التخفيض المتناسب للقيم العادلة المحددة للأصول غير النقدية (باستثناء الأوراق المالية القابلة للتداول). أي فائض هو دخل مؤجل ويجب الاعتراف به على مدى العمر الإنتاجي المقدر له (الحد الأعلى ٤٠ سنة). (معيار توحيد القوائم المالية الصادر في ديسمبر ١٩٩٨م).

- معيار المحاسبة الدولي : إذا كانت مرتبطة بالخسائر/التكاليف المستقبلية المتوقعة ، يعترف بها بالدخل عندما يحدث. وإذا لم يحدث ، تسجل كأصل سالب ويعترف بها على مدى الأعمار الإنتاجية للأصول غير النقدية القابلة للتجديد. أي فائض فوق القيم العادلة لهذه الأصول يعترف به مباشرة في الدخل. (معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٢ معدل).

التكاليف المرتبطة بالتطوير الداخلي للأصول غير الملموسة (الشهرة) والأصول الأخرى غير الملموسة :

- الولايات المتحدة الأمريكية : مصروف عند تحميله (APB17 , FAS21).
 - المملكة المتحدة : مصروف عند تحميله (FRS10).
 - كندا : مصروف عند تحميله (1580).
 - شيلي : مصروف عند تحميله (TB42 and TB55).
 - المكسيك : مصروف عند تحميله (Bulletin B-8).
 - المملكة العربية السعودية : لا يوجد معيار.
 - معيار المحاسبة الدولي : مصروف عند تحميله. (المعيار الدولي رقم ٢٢ معدل).
- ملاحظة عامة :** التكاليف المرتبطة بتطوير الشهرة أو الأصول الأخرى غير الملموسة داخليا يتم عادة اعتبارها مصروفا.

بنود وعناصر أخرى ذات علاقة بالأصول غير الملموسة :

أدت التطورات التي حدثت في مجال التقنية والاعتماد الكبير لبيئة العمل التجاري الحالية على المعلومات ، إلى وجود العديد من أنواع وأشكال الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة ، البحث والتطوير ، مصاريف التأسيس ، المصاريف السابقة للتشغيل ، والعقود. وقد أدركت الدول ، بأنحاء العالم المختلفة هذه الحقيقة ومن ثم الحاجة إلى تحديث المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة. فنجد ، على سبيل المثال ، أن مجلس معايير المحاسبة بالمملكة المتحدة قد أصدر المعيار FRS10 ، الشهرة والأصول غير الملموسة ، الذي أصبح ساريا اعتبارا من شهر ديسمبر ١٩٩٨. وبالإضافة إلى ذلك أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي رقم

٣٨ ، الأصول غير الملموسة ، الذي أصبح ساريا اعتبارا من شهر يوليو ١٩٩٩ . والهدف الرئيسي للمعيارين FRS10 والدولي ٣٨ يكمن في حصر العمر لأغلبية الأصول غير الملموسة بعشرين سنة.

ومن خلال جهود مشابهة لتحقيق نفس الهدف الرئيسي للمعيارين FRS10 والدولي ٣٨ ، نجد أن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB لديه مشروع معيار هو حاليا تحت دراسة المهنيين ، وهذا المشروع يتضمن الجدول المبين أدناه ، والذي يحتوي على أمثلة للكيفية التي يجب أن تتم بها محاسبة مختلف الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد وفقا لمحتوياته. فبالنسبة لكل مثال نجد أن العوامل الاقتصادية والتنافسية التي يمكن أن تحصر العمر الإنتاجي الاقتصادي للأصل في حدود فترة زمنية نقل عن عمره القانوني ، قد تم أخذها في الاعتبار في تحديد الفترة المقدره للتدفقات النقدية المستقبلية.

وبالإضافة إلى ذلك فإن مجلس معايير المحاسبة بالمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين قد أنشأ فريق عمل لدراسة دمج الشركات ، والذي يشمل عادة معالجة الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى. وقد أصدر هذا المعهد مشروع معيار مشابه في أهدافه لمشروع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. كما أن مجموعة الأربعة زائد واحد (G4+1) والتي تضم ممثلين من مجالس معايير المحاسبة بأستراليا ، وكندا ، ونيوزيلندا ، والمملكة المتحدة ، والولايات المتحدة قد أعدت ورقة رأي (Position Paper) لتحقيق تقارب في الطرق المحاسبية المتعلقة باندماج الأعمال.

الفصل الثاني

الإطار النظري لقيمة المنشأة

يشتمل على الآتي:

المبحث الأول: الإطار النظري لقيمة المنشأة.

المبحث الثاني: تعظيم قيمة المنشأة

المبحث الثالث: الإتجاهات المعاصرة للمحاسبة وقيمة المنشأة

المبحث الأول

الإطار النظري لقيمة المنشأة

لم تعد الأرباح الصافية التي يمكن أن تحققها المنشأة الاقتصادية مؤشراً كافياً لمعرفة أدائها، في الوقت الحاضر، لأن النتائج المحاسبية المعطاة لم تعد تعكس الواقع الإقتصادي. وقد قام بعض الممارسين والمحللين الماليين ومكاتب الإستشارات بعرض طرق حديثة لتقييم الأداء تعالج نقاط الضعف التي ارتبطت بطرق تقييم الأداء التقليدية، بإمكانها أن تراعي المؤشرات الخاصة كأخطار النمو، وتحافظ على ديمومة النتائج. بالإضافة إلى ذلك تأخذ بعين الإعتبار المعطيات المحاسبية التي تطابق الواقع الإقتصادي. وقد ساد هذا في الفكر في العشرينيات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية، وتجلي ذلك في فكرة خلق القيمة. هذا المفهوم عرف ونشر من قبل B.Stewart و J.Stern بمكتب استشارتيهما⁽¹⁾.

وتعتبر قيمة المنشأة من أهم العناصر التي تعكس قيمة السهم في سوق الأوراق المالية، والتي تتوقف على تدفقات المكاسب المتوقعة التي ستحدث في المستقبل، وكذلك المخاطرة المرتبطة بتلك التدفقات، كما تتوقف تلك القيمة على مدى سلامة القرارات التي تتخذها إدارة الشركات بالتأثير على تلك القيمة بإتخاذ بعض القرارات الخاصة بتغيير بعض الطرق والسياسات المحاسبية.

يمكن أن تعتبر قيمة المنشأة هي سعر الاستحواذ النظري وذلك إذا كانت الشركة على وشك أن تُباع. وفي هذه الحالة من شراء الشركة، يتعين على المستحوذ عموماً أن يتحمل ديون الشركة، ولكن يُبقى مبالغها النقدية في خزانتها. تختلف قيمة المنشأة بشكل ملحوظ عن القيمة السوقية البسيطة من عدة نواحي، ويعتبرها الكثيرون بأنها توضيح دقيق لقيمة الشركة. وعلى سبيل المثال، ينبغي أن يقوم المشتري بدفع قدر ديون الشركة عندما يستحوذ عليها، وبالتالي توفر قيمة المنشأة تقييم أكثر دقة للاستحواذ وذلك لأنها تشمل الدين في حساب مقداره.

(1) أحمد بوراس ، قيمة المنشأة الإقتصادية وفق نموذج القيمة الإقتصادية المضافة ، مجلة الحكمة ، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، العدد (12) ، ٢٠١٢م ، ص ١٧٩ ، ص ص ١٧٩ - ٢٠٨.

أولاً- مفهوم قيمة المنشأة:

إهتم الفكر المحاسبي بتحديد قيمة المنشأة بعدما تغير الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه الإدارة من العمل على تعظيم ربحية المنشأة إلى العمل على تعظيم قيمة المنشأة في سوق المال⁽¹⁾. ويعتبر موضوع قيمة المنشأة من الموضوعات الهامة والحيوية في مجال التمويل. وترجع أهمية هذا الموضوع إلى أن جميع القرارات المالية المتخذة تؤثر في النهاية على قيمة المنشأة سواء كانت هذه القرارات مرتبطة بالعمليات الإستثمارية، أو كانت مرتبطة بالعمليات التمويلية. وقد حاز هذا الموضوع إهتمام عدد كبير من الباحثين سواء في الماضي أو الحاضر. ففي الماضي كان الإهتمام يرجع إلى استخدام قيمة المنشأة كأحد المتغيرات في حساب تكلفة الأموال، أما في الحاضر ومع وجود هدف محوري للتمويل وهو تعظيم الثروة فإن قياس مدى تحقيق الهدف يتم من خلال مقدار الزيادة التي حدثت في قيمة المنشأة⁽²⁾. تغير مفهوم خلق القيمة من قبل منشآت الأعمال في القرن الحالي، إذ لم يعد ينظر إليها من خلال منظار القيمة المالية على النحو المحدد لها في القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصومة، فقيمة الأصل تتوقف على عدة عوامل منها الجهة التي تقوم بعملية التقييم، ونوعية القيمة الجاري قياسها والتوقيت والغرض من عملية التقييم.

مفهوم القيمة في اللغة فإنه يشير إلى (الثمن الذي يقوم به الشئ) كما يشير علم الإقتصاد إلى أن القيمة تعني الإستبدال، وإن مفهوم قيمة الشئ هو ذلك الثمن أو السعر العادل بدون زيادة أو نقصان والواجب سداًه مقابل الحصول على الشئ وإقتناؤه. عُرِفَت القيمة بأنها مقدار الجنيهاً والمكاسب النقدية الحالية التي يمكن الحصول عليها من أصل معين⁽³⁾. وعرفت

(1) عاطف فوزي ابراهيم، العلاقة بين رأس المال الفكري وقيمة المنشأة، دراسة نظرية تطبيقية، كلية التجارة، جامعة الأزهر رسالة دكتوراة غير منشورة، ٢٠١٢م، ص٦٤.

(2) محروس أحمد حسن، محددات قيمة المنشأة، مع التطبيق على قطاع الأعمال العام للغزل والنسيج، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد (1)، ١٩٩٥م، مصر، ص٦٩٩.

(3) Douglas J. Pringle & Rebert S. Harris, **Essential of Managerial Finance**, U S A, Scott (1) foresman, 1984, p9.

قيمة المنشأة بأنها المبلغ النقدي أو الثمن العادل لكل المنشأة في حال إستمرارها^(١). كما عرفت بانها إجمالي القيمة السوقية للأسهم العادية والقيمة السوقية للإقتراض. وتتوقف هذه القيمة على تدفقات المكاسب المتوقعة التي ستحدث في المستقبل مع الأخذ في الإعتبار المخاطرة الخاصة بتلك المكاسب^(٢).

قيمة المنشأة، هي مقياس لإجمالي قيمة الشركة، وعادة تستخدم كبديل شامل بدرجة كبيرة للقيمة السوقية للأسهم. تعد القيمة السوقية للشركة ببساطة هي سعر السهم مضروباً في عدد الأسهم القائمة لدى الشركة. وتحسب قيمة المنشأة بإضافة القيمة السوقية للدين وحصصة الأقلية والأسهم الممتازة ناقص إجمالي النقد والمعدلات النقدية. وفي كثير من الأحيان تكون حصة الأقلية والسهم الممتاز صفر بالفعل على الرغم من أن هذا لا يجب أن يكون الحال.

قيمة المنشأة = القيمة السوقية للأسهم العادية + القيمة السوقية للأسهم الممتازة + القيمة السوقية للأسهم للدين + حصة الأقلية - النقد والاستثمارات

ومما سبق يري الباحث ان القيمة هي الثمن أو السعر دون زيادة او نقصان، الذي يمكن ان يعادل إجمالي الأسهم للمنشأة، أو ما يمكن دفعه للحصول على أصل معين وقت إقتناءه.

تحدد القيمة الحقيقية بالقيمة الإقتصادية التي يكون المشتري على إستعداد لدفعها والبائع على إستعداد لتحصيلها مقابل الحق في الحصول على عوائد مستقبلية من جراء إستخدام أصل معين - أي أنها القيمة النقدية لأصل معين - وتتوقف هذه القيمة على عدة عوامل منها:

١. البيئة الإقتصادية.

٢. وقت تقدير قيمة الأصل.

٣. موقع الأصل المراد تقييمه.

(١) سيد محمود الهواري وسعيد توفيق عبيد، الإدارة المالية، قرارات الأجل الطويل وقيمة المنشأة (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٩٨م)، ص ٢٤٠.

(2) Cecile Carpentier & Jean Marc Suret, **Capital Structure changes & Firm**, Montreal, Lave University, value (3), 2001, p6

٤. الندرة النسبية وقيم البدائل.

٥. سيولة السوق المرتبطة بالأصل.

٦. حالة الأصل الفنية والمادية.

كما يختلف مفهوم القيمة في التطبيق العملي باختلاف نوعها كالآتي^(١):

١. قيمة التصفية: عبارة عن المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصول أو أصل بشكل منفصل عن بيع المنشأة المالكة لهذا الأصل.

٢. قيمة الإستمرار: هي قيمة المنشأة عندما تباع لمنشأة أخرى أو لفرد على أساس أنها مستمرة في نشاطها.

٣. القيمة الدفترية: القيمة الدفترية لأصول المنشأة هي قيمة شراء الأصل (القيمة المحاسبية له) وفي مجال الأسهم العادية فإن القيمة الدفترية هي قيمة السهم في قيمة الميزانية للمنشأة والتي يمكن حسابها بقسمة على حقوق الملكية على عدد الأسهم، وهي قيمة تاريخية وليست قيمة مستقبلية، ولا تستخدم في تقييم الأسهم لأنها لا تأخذ في الإعتبار أثر التضخم.

٤. القيمة السوقية: القيمة السوقية لأصل المنشأة هي القيمة التي تباع بها الأصول، وفي مجال الأسهم هي القيمة التي سيدفعها من يريد شراء السهم، وقد تكون أكبر أو أقل من القيمة الدفترية، وتعتمد هذه القيمة على دخل المنشأة ويستخدمها المستثمر عادة في رسملة الأرباح.

٥. القيمة الإقتصادية: هي قدرة الأصل على توفير تدفقات نقدية بعد الضرائب لمن يقتني هذا الأصل، وهي قيمة مرتبطة بالمستقبل وتتحدد بناءً على تقييم التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل في المستقبل.

(١) محمد أيمن عزت، الإدارة التمويلية في الشركات، الطبعة الرابعة (الرياض: مكتبة العبيكان، ٢٠٠٤م) ص ٧١١.

ثانياً - أنواع قيمة المنشأة:

توجد أنواع مختلفة للقيمة، ويمكن التطرق إلى أهم هذه الأنواع بشكل مختصر من خلال المفاهيم التالية:

القيمة السوقية العادلة: هي عبارة عن قيمة المنشأة في السوق، وتعكس هذه القيمة الأسهم والسندات الخاصة بهذه المنشأة حسب سعر تداولهم في بورصة الأوراق المالية. وفي هذه الحالة فإن القيمة السوقية هي عبارة عن مجموع قيم الأسهم والسندات كما يتم تحديدها من خلال البورصة^(١).

وهي الأكثر شيوعاً لتقدير القيمة وتعرف بانها " القيمة المقدرة لأي أصل من الأصول في تاريخ التقييم بين البائع والمشتري في أي عملية تجارية بعد فحص السوق حيث يتعامل الطرفين بكل شفافية من غير أي إكراه^(٢)."

ويشير مبدأ القيمة العادلة إلى أنه يتم تحديد قيم الأصول عن طريق خصم التدفقات النقدية من الأرباح المتوقعة، حيث أنه وفقاً للنظرية الإقتصادية، فإن هذه القيمة تساوي القيمة السوقية للأصول في ظل الافتراض المثالي للأسواق المثالية، اما إذا كانت أسواق غير متكاملة، فينبغي للمرء أن يكون قادراً على بناء نموذج لقيمة التدفقات النقدية الناتجة عن الأصول. ويتناسب هذا المبدأ مع الأصول التي تكون حيازتها لأغراض المتاجرة، وكذلك للمنشأة في حالة كونها تستند بإدارتها وأعمالها التجارية على القيمة العادلة^(٣).

(١) محروس احمد حسن، مرجع سابق، ص ٢٠١.

(2) Hans Lind, **the definitions and an analysis of three controversial components**, Journal of Property Valuation and Investment, Vol (16), No.(2), p164

(3) Laux Christian and Leuz Christian, **the Crisis of Fair Value Accounting: Making Sense of the Recent**, Accounting Organizations and Society, Vol.(34), p15. <https://ssrn.com/abstract=13265>.

ثالثاً - مداخل تقدير قيمة المنشأة:

إن قيمة المنشأة تعتبر مقياساً كلياً لمدى كفاءة وفعالية الإدارة من جميع جوانبه التشغيلية والإستراتيجية، ومن هنا كان إهتمام الباحثين بتقدير قيمة المنشأة المستمرة، ولتقدير هذه القيمة فإنه يوجد أكثر من مدخل وهذه المداخل تختلف فيما بينها من حيث أسس علمية التقييم التي تعتمد عليها في تقدير قيمة المنشأة^(١). إن تقدير قيمة المنشأة يتم من خلال ثلاثة مداخل هي:

١. المدخل الدفترى:

وهي عبارة عن القيمة المحاسبية أو هي قيمة الأصول أو الخصوم كما تعكسها البيانات المحاسبية أو الميزانية. وهي في معظم الحالات بيانات تاريخية تعكس قيمة الأصول أو الخصوم في يوم إعداد الميزانية^(٢).

يعتبر هذا المدخل أبسط المداخل لتحديد قيمة المنشأة، ويستند هذا النموذج على أحد الفروض المحاسبية الهامة وهو فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد لذلك يطلق عليه البعض إسم آخر هو مدخل التكلفة التاريخية للأصول. وبالرغم من أن هذا النموذج يتميز بالموضوعية في القياس والثبات والإستقرار وإمكانية التحقق والإقتصاد في الوقت والتكلفة والجهد.

وفقاً لهذا المدخل فإن قيمة المنشأة هي القيمة الدفترية لإجمالي الأصول، أي أنها تتساوي مع إجمالي الخصوم وحقوق الملكية كما في المعادلة التالية^(٣):

$$\text{قيمة المنشأة الدفترية} = \text{إجمالي الأصول} = \text{إجمالي الخصوم} + \text{إجمالي حقوق الملكية.}$$

أو تساوي:

$$\text{القيمة الدفترية لمجموع الأصول} - \text{مجموع الإهلاك} - \text{الديون المعدومة.}$$

(١) سعيد توفيق عبيد، نموذج مقترح لتقدير قيمة المنشأة العامة لأغراض الخصخصة مع دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الغذائية، الملة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد (٢)، ١٩٩٤م، ص ٩٣٣.

(٢) محروس احمد حسن، مرجع سابق، ص ٢٠١.

(٣) سيد محمود الهواري وسعيد توفيق عبيد، مرجع سابق، ص ٢٤١.

وقد وجهت لهذا المدخل العديد من الإنتقادات لتقدير قيمة المنشأة في الفكر المحاسبي، منها: إن القيمة الدفترية لا تعكس أثر بعض العوامل المهمة ذات التأثير مثل المخاطرة أو القوة الشرائية للنقود والتي تتأثر بالزمن، وبالتالي فإن القيمة الدفترية لا تعكس القيمة الحقيقية للمنشأة. من أهم هذه الإنتقادات^(١):

أ. تمثل القيمة الدفترية لمنشأة الأعمال قيمة تاريخية معبرة عن الماضي، ومن ثم فهي لا تعكس مفهوم القيمة الإقتصادية الحالية للمنشأة.

ب. ترتب على إختلاف تطبيق الإختيار بين الطرق والقواعد المحاسبية البديلة وجود تباين كبير في القيم المحسوبة للمنشأة.

ج. إهمال هذا المدخل قياس الأصول غير الملموسة، ودوره في تحقيق عوائد مستقبلية.

د. لا تعكس القوائم المالية الوضع المالي الحقيقي للمنشأة حالياً ومستقبلاً، ومن ثم لا يعتمد عليها المستثمرون في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية، وذلك لضعف العلاقة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية وحجم الأرباح المحققة.

هـ. الفشل في تقديم المعلومات ذات الصلة بشأن التغيرات في الأسعار، وهذا ما وفره مدخل القيمة السوقية كونه يتميز بالموضوعية والموثوقية.

٢. المدخل السوقي:

يعتبر المدخل السوقي من أشهر المداخل المستخدمة في تقييم الوحدة الإقتصادية، ولعل السبب في ذلك هو تركيز كافة المعايير بإختلاف مصادر إصدارها على إستخدام السعر السوقي بشكل أساسي في التقييم وإعتباره يمثل القيمة العادلة. ويقصد به " إن قيمة الوحدة الإقتصادية تقاس بقيمة الأوراق المالية في جانب الخصوم وحقوق الملكية والتي تتحدد في سوق الأوراق المالية في تاريخ معين"^(٢).

وفقاً لهذا المدخل فإن قيمة المنشأة هي قيمة الأوراق المالية في جانب الخصوم وحقوق الملكية والتي تتحدد في سوق الأوراق المالية في تاريخ معين، ويركز هذا المدخل على مصادر

(١) عاطف فوزي ابراهيم، مرجع سابق، ص ٧٠.

(٢) إيمان محمد سعد الدين، تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالثقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد (٢)، العدد (١)، يونيو ٢٠١٤، ص ٣٢٣.

الأموال في المنشأة والتي تتكون من حقوق الملكية التي تتمثل في الأسهم العادية والأسهم الممتازة، والديون طويلة الأجل التي تتمثل في السندات والديون قصيرة الأجل، وأن قيمة المنشأة وفقاً لهذا المدخل تكون كما في المعادلة التالية^(١):

قيمة المنشأة السوقية = القيمة السوقية للأسهم + القيمة السوقية للسندات والقروض طويلة الأجل + قيمة الديون قصيرة الأجل.

إن الاعتماد على المدخل السوقي لتقدير قيمة المنشأة يتطلب توافر بعض الشروط، منها أن تكون مصادر الأموال في المنشأة في شكل أوراق مالية، وأن توجد سوق للأوراق المالية، وأن تكون هذه الأوراق مسجلة ومقيدة في هذه السوق، وأن تكون السوق على درجة عالية من الكفاءة وممثلة لكافة الأنشطة الاقتصادية، ولكن تواجه هذا المدخل مشكلة وهي عدم توافر كل أو بعض الشروط سابقة الذكر.

٣. المدخل الذاتي:

يطلق عليه مدخل التدفقات النقدية المخصومة، وهو مدخل يركز على جانب الأصول، ويقاس قدرة هذه الأصول على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلاً خلال عمر المنشأة، ويراعي تأثير القوة الشرائية ومعدلات التضخم، ويقوم بخصم التدفقات النقدية بمعدل خصم معين لعكس الآثار الناجمة عن الزمن والقوة الشرائية للنقود والمخاطرة ويتمثل في تكلفة الهيكل المالي المرجحة بالأوزان، وأن كيفية حساب قيمة المنشأة وفقاً لهذا المدخل تكون بالمعادلة التالية^(٢):

قيمة المنشأة = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة طوال عمر المنشأة.

ويبنى المدخل الذاتي في الفكر المحاسبي على محاور خمسة:

المحور الأول: أن التدفقات النقدية المتوقعة (وليست الأرباح) هي الأساس، فالمنشأة لا يتم تشغيلها بالأرباح (التي قد تكون دفترية) ولكن بالنقود.

(١) محمد بشير البرغيث، تحديد قيمة المنشأة، منتدى أعمال الخليج، ١٤ / ٣ / ٢٠١٥.

(٢) سيد محمد الهواري وسعيد توفيق عبيد، مرجع سابق، ص ٢٤١.

المحور الثاني: أن معدل نمو المنشأة يؤثر على هذه التدفقات النقدية المتوقعة فهي تزيد أو تقل وفقاً لمعدل النمو .

المحور الثالث: أن توقيت هذه التدفقات النقدية المتوقعة سوف يؤثر على قيمتها نتيجة لإختلاف القوة الشرائية لهذه النقود بفعل التضخم.

المحور الرابع: أن هذه التدفقات النقدية من الضروري خصمها بمعدل خصم يعكس القوة الشرائية ودرجة المخاطرة التي تصاحب هذه التدفقات النقدية، كما يعكس أسلوب التمويل ومصادره والأهمية النسبية لكل مصدر من هذه المصادر .

المحور الخامس: أن عمر المنشأة وهو الفترة الزمنية المتوقع أن تتحقق التدفقات النقدية. ومن ثم فإن قيمة المنشأة وفقاً لهذا المدخل تقدر بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة طوال عمر المنشأة أي التدفقات النقدية المتوقعة مخصومة بمعدل خصم يعكس ظروف المنشأة والعوامل المؤثرة فيها مع مراعاة معدل النمو في هذه التدفقات.

يستنتج الباحث أن تقدير قيمة المنشأة يختلف بإختلاف المدخل المستخدم، يحث يصلح المدخل الدفترية عندما تعبر قيمة الأصول التي تم التواصل عليها محاسبياً عن القيمة الحقيقية للمنشأة. أما المدخل السوقي فيناسب المنشآت التي تعتمد على الأوراق المالية المتداولة في أسواق مالية كفاءتها عالية وتعمل في ظل نظام إقتصادي مستقر. ويراعي المدخل الذاتي والعوائد والمخاطرة التي تتعرض لها المنشأة ويعبر عن العوائد بالتدفقات النقدية المتوقعة وجانب المخاطرة بمعدل الخصم أو الرسملة وأن المدخل الذاتي غير منافس للمدخل السوقي بل هو مدخل يساعد على التأكد من سلامته في حالة توافره أكثر من ذلك أنه مدخل أصيل يساعد على توجيه المدخل السوقي وتصحيح إنحرافاته، وهو يركز على جانب الإستخدامات (الأصول) وذلك بقياس قدرة هذه الأصول الذاتية على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلاً خلال عمر المنشأة وتقدير قيمة المنشأة.

رابعاً - مبادئ قياس القيمة المنشأة:

أشارت العديد من الدراسات في الفكر المحاسبي إلى أن قياس القيمة تحكمه العديد من الافتراضات والمبادئ النظرية المحاسبية ومن أهمها^(١):

١. إفتراض الإستمرار: وتفترض هذه القاعدة أن الوحدة المحاسبية مستمرة في مزاولة أوجه نشاطها، وأن أثر هذا الإفتراض على مفهوم القيمة في القياس والتقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية عميق وذلك لما يلي:

أ. يؤدي هذا الإفتراض إلى إتباع مبدأ التكلفة التاريخية عند القياس، حيث يتم قياس معظم الأصول والإلتزامات والتقرير عنها على أساس سعر الإستحواذ وهو غالباً التكلفة التاريخية.

ب. يؤدي هذا الإفتراض إلى إتباع مبدأ الحيطة والحذر للمحافظة على رأس المال حيث يختار المحاسب أقل قيمة من القيم المعروضة عليه لأصل معين خشية إجراء توزيعات أرباح غير حقيقية على المساهمين، لذلك من أبرز تطبيقات مفهوم الحيطة والحذر إتباع المحاسب مدخل التكلفة أو السوق أيهما أقل بالنسبة للأصول المتداولة.

ج. مالم يطرح إفتراض الإستمرار فإن الوحدة الإقتصادية ينبغي أن تعرض قوائمها المالية في ظل قواعد التصفية، حيث يتم تقييم الأصول والإلتزامات بالقيم المحددة لها عندما يتم البيع أو التصفية وتكون قيمة الأصول أفضل في حالة التصفية بأخذ القيمة القابلة للتحقق كأساس للقيمة.

٢. إفتراض وحدة القياس النقدي: طبقاً لهذا الإفتراض فإن النقدية تعتبر وحدة القياس العام للتعبير عن التغيرات في رأس المال والتبادل للسلع والخدمات وتثار مع هذا الإفتراض نقطتين هما:

أ. بالرغم من أن ما يدرج في القوائم المالية من معلومات لا بد أن يكون قابلاً للقياس النقدي، إلا أن هناك معلومات ضرورية ولها تأثير كبير على القوائم المالية ولا بد من الإفصاح عنها

(١) نهلة محمد السيد أبراهيم، إستراتيجيات تعظيم قيمة المنشأة في ضوء إنعكاسات التدفقات النقدية وأساس الإستحقاق على جودة العائدات، دراسة ميدانية، جامع عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، ٢٠١٤م، ص ٣٥.

لإعطاء صورة شاملة عن الوحدة الاقتصادية يكون من الصعب التعبير عنها في صورة نقدية مثل كفاءة الإدارة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية، وأثر التدخل الحكومي على سياسات الوحدة الاقتصادية وعملياتها، وأثر الوحدة الاقتصادية وعملياتها على البيئة المحيطة بها.

ب. يرتبط إفتراض آخر له أثر كبير على قياس القيمة هو إفتراض ثبات قيمة وحدة النقد وهو إفتراض منطقي في ضوء إفتراض القياس النقدي إلا أنه من الصعب تحقيقه.

لم يعد الأداء المالي هو المحدد الوحيد لوضع الشركة في السوق أو لمستوى نجاح الشركة، بل يتعين على الشركات الاستجابة للمطالب الخاصة بتوفير المزيد من المعلومات عن الآثار الاجتماعية والبيئية لأنشطتها، ومع ذلك ففكرة التقارير الثلاثية لا تعني قيام الشركة بتقسيم المسؤولية القانونية إلي عنصر اقتصادي وآخر إجتماعي وثالث بيئي، والنظر إلي أي منهم بمعزل عن الآخر، بل على العكس، يجب النظر إلي كافة العناصر كوحدة، حيث إن أي عنصر منهم يسهم بنفس القدر في تحقيق الهدف النهائي للشركة^(١):

من الناحية الاقتصادية تضمن التقارير الثلاثية عن نتائج أعمال الشركة توافر الشفافية والمعلومات المالية في الوقت المناسب لكل من المستثمرين والعاملين والعملاء والشركاء التجاريين والموردين.

من الناحية الإجتماعية: يهتم هذا النوع من التقارير بالصالح العام للمجتمعات التي تعمل فيها الشركات، كما تحتاج إلي توفير معلومات عن الممارسات والمعايير الأخلاقية، والتنمية المهنية والممارسات الخاصة بتعيين العاملين والتبرعات الخيرية، إلي جانب عدة موضوعات هامة أخرى.

أما المعلومات المتعلقة بالأثر على البيئة فتتضمن أثر أنشطة الشركات على البيئة بمفهومها الواسع، بما في ذلك البيانات بأمان المنتج، واستخدام الموارد في الإنتاج ومعايير ومواثيق الإنتاج

(١) اعتدال سعيد وعصام محمد عبد الهادي ، إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة وأثرها على قيمة المنشأة ، دراسة ميدانية ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، العدد (٥) جامعة محمد بوضياف المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، ٢٠١٨م ، ص ص ٢٢٣ - ٢٢٤.

تناول الباحث في هذا المبحث قيمة المنشأة، وتوصل إلى أن إهتمام الفكر المحاسبي بتحديد قيمة المنشأة جاء بعد ما تغير الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه الإدارة من العمل على تعظيم ربحية المنشأة إلى العمل على تعظيم قيمة المنشأة في سوق المال. وقد تطرق إلباحث إلى العديد من الجوانب التي تتعلق بحساب قيمة المنشأة وكيفية حساب هذه القيمة.

المبحث الثاني:

تعظيم قيمة المنشأة:

إن تعظيم قيمة المنشأة هو إستراتيجية طويلة الأجل تعمل على تعظيم القيمة الحالية لإستثمار أصحاب الملكية وأموال الإقتراض، وإقرار المقترحات الإستثمارية التي تزيد من القيمة السوقية، والأوراق المالية، وفي ظل هذه الإستراتيجية تعمل إدارة المنشأة في ظروف التأكد على المقارنة بالعوائد المحققة للمنشأة والمخاطرة المصاحبة لهذه العوائد، وتقوم إدارة المنشأة بتعظيم قيمة المنشأة من خلال الآتي^(١):

١. شراء تلك الأصول التي تولد نقدية أكبر من تكلفتها.
٢. بيع سندات وأسهم وأدوات مالية وتوفير نقدية أكبر من تكلفتها.
٣. توفير السيولة اللازمة لمواجهة الإلتزامات الأساسية والضرورية لمواجهة الطواري.
٤. تحقيق مقدار مناسب من العوائد.
٥. التعامل مع درجة مخاطرة معقولة والسيطرة عليها.

تعظيم قيمة المنشأة هو محصلة قرارات مالية تضم قرارات الإستثمار وقرارات التمويل، وتؤثر هذه القرارات على قيمة المنشأة من خلال تأثيرها على حجم العائد الذي يتوقع أن تحققه المنشأة وحجم المخاطرة التي تتعرض لها جراء هذه القرارات.

وقد أصبح التركيز على هدف تعظيم قيمة المنشأة كأحد أهم الأهداف الإستراتيجية التي يبقي على إدارة الشركة إنجازها كأحد المحاور الرئيسية في إستراتيجية أعمال الشركات. إذ أن التركيز على تعظيم قيمة الشركة من خلال التفكير المستمر في زيادة القيمة السوقية لأسهمها

(١) محمد صالح الحناوي وآخرون، الإدارة المالية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٣م)، ص٢٧.

يدفع إدارة الشركة إلى إتخاذ إجراءات إستراتيجية فعالة بقصد تحقيق هذا الهدف بدلاً من التركيز على الأداء التشغيلي فقط للشركة الذي يركز على تعظيم الربح فقط^(١).

ترتبط أهداف الوظيفة المالية بالمنشأة بالأهداف العامة للمنشأة والتي تسعى دائماً إلى تحقيقها من خلال الخطط الفرعية النابعة من الإستراتيجية العامة للمنشأة، ومن تلك الخطط هدف تعظيم القيمة كهدف إستراتيجي مقارنة بهدف تعظيم الربح كهدف حالي أو مرحلي.

إلا أن قيمة المنشأة تكمن في قدرتها على تلبية إحتياجات شريحة ما من المجتمع، وتقديرها يجب أن يكون عن طريق وحدة النقد المتداولة حيث أن الفرد لديه دائماً إستعداداً لدفع ثمن ما يراه مناسباً لتلبية إحتياجاته، وأن محاولة تقدير قيمتها هي عملية ليست سهلة حيث تتطلب نوعية من الكوادر البشرية المدربة، والقادرة على العمل في ظل بيئة تتسم بالديناميكية والسرعة، ومحدودية البيانات والمعلومات. وقياس قيمة المنشأة يتحدد من خلال الميزانية أو المركز المالي للمنشأة في لحظة معينة^(٢).

وهي تمثل الترجمة المالية لأداء المنشأة، حيث أن أي تحسن في أداء المنشأة يصاحبه زيادة في قيمتها، كما أن أي قصور في أداء المنشأة أو نواحيها التنظيمية والإدارية والتشغيلية يؤدي إلى إنخفاض قيمتها السوقية والإقتصادية.

العوامل المؤثرة على قيمة المنشأة:

تتأثر قيمة المنشأة بالقرارات المختلفة التي تتخذها الإدارة، فالقرار الجيد المتعلق بإدارة موارد المنشأة وإستثماراتها يؤدي إلي زيادة قيمة أسهمها في السوق، اما القرارات الخاطئة فتخفض من هذه القيمة والعوامل التي تؤثر على قيمة المنشأة وتخضع لسيطرتها ورقابتها تتمثل في الآتي^(٣):

(١) محمد ابراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة الرابعة (الاسكندرية: المكتب العربي الحديث ٢٠٠٦م)، ص ٣٠.

(٢) محمد ابراهيم عبد الرحيم، القياس المحاسبي وقيمة المنشأة، ملتقى (أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في تعظيم قيمة المؤسسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية (القاهرة: ٢٠٠٧م)، ص ٥٥ - ٩٣.

(٣) عبد الستار مصطفى الصباح وسعود جايد العامري، الإدارة المالية، أطر نظرية وحالات عملية، (عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٣م) ص ٣٩.

١/ الربح المتوقع للسهم: تتأثر القيمة السوقية للسهم بصافي الربح المتوقع للسهم بعد الضريبة، حيث توجد علاقة خطية بينهما مع ثبات العوامل الأخرى، فزيادة صافي الربح المتوقع للسهم بعد الضريبة يزداد الطلب على أسهم المنشأة وبالتالي ترتفع القيمة السوقية للسهم.

٢/ التوقيت الذي يحصل فيه المستثمر على عائد استثماره، أي زمن تحقق الربح، وتتأثر القيمة السوقية للسهم بالزمن الذي ينقضي قبل تحقق الربحية، والعلاقة بينهما علاقة عكسية حيث ترتفع القيمة السوقية للسهم كلما كان زمن الحصول على الربح قصير، وتصل قيمة السهم أعلى قيمة عندما يكون زمن تحقق الربح صفر، وعلى إدارة المنشأة إتخاذ القرارات التي تعجل بتدفق صافي الربح وتوقيته.

٣/ المقدرة على أداء الإلتزامات: وهي تشير إلي المقدرة على أداء المديونية عندما يحين أجل إستحقاقها، ونقاس بنسبة إجمالي الأصول إلي إجمالي المديونية، والعلاقة بينهما تمر بعدة مراحل، ففي المرحلة الأولى عندما تكون مخاطر التوقف عن أداء الإلتزامات ضئيلة فإن تأثيرها يكون بسيط لإنخفاض المخاطرة، وفي المرحلة الثانية عندما تزداد مقدرة المنشأة على أداء الإلتزامات وتزداد أموال الإقتراض فإن القيمة السوقية للسهم ترتفع نتيجة للإستفادة من استثمار أموال المقترض ذات التكلفة الأقل، ولكن بعد ذلك عندما تزداد قيمة المقدرة على أداء الإلتزامات فإن ذلك ليس في مصلحة أصحاب الأسهم لأن حجم الأصول يزداد مقارنة بحجم المديونية مما يقلل من الوفورات المحققة من أموال الإقتراض.

٤/ السيولة: توجد علاقة دالية موجبة بين القيمة السوقية للسهم والسيولة، فمع تزايد السيولة وثبات الظروف الأخرى ترتفع القيمة السوقية للسهم، ويرجع السبب إلي أن السيولة مؤشر على المرونة وإمكانية التحويل إلي نقدية، وهذا دليل على امكانية الإستفادة من الفرص الإستثمارية الداخلية والخارجية، فالمال السائلة هي مصادر لتمويل الإستثمارات وتحقيق الربح مستقبلاً، ولكن هذه العلاقة الدالية متناقصة حيث تفقد السيولة تأثيرها تدريجياً على القيمة السوقية للسهم بعد مستوى معين، لن تراكم السيولة يفسر في سوق الأوراق المالية على ضعف إدارة المنشأة نتيجة تراكم الأصول غير المنتجة مما ينعكس سلباً على قيمة المنشأة.

وكذلك تتأثر قيمة المنشأة بالأرباح الموزعة، لأن زيادة نسبة التوزيع تزيد من القيمة الحالية للمنشأة، وكذلك تتأثر بسعر الخصم في السوق، إذ كلما زاد معدل الخصم في السوق قلت القيمة الحالية للجنيه المتوقع الحصول عليه مستقبلاً. وأيضاً المخاطرة المتوقعة للمنشأة، فزيادة المخاطرة تؤدي إلي زيادة العوائد المطلوبة من قبل حملة الأسهم. وتتأثر أيضاً بتوقعات المستثمرين الجيدة بشأن مستقبل المنشأة ونشاطها، وأخيراً تتأثر بمدى استخدام المنشأة للقروض في هيكلها المالي، حيث تؤدي زيادة القروض إلي زيادة الأرباح ولكنها في نفس الوقت تزيد المخاطرة^(١).

إن تبنى منشآت الأعمال لهدف تعظيم القيمة بالمنشأة يتم من خلال تبنى تلك المنشآت لعدد من الدعائم والركائز الأساسية التي تخدم وتساهم في تحقيق هذا الهدف، ويمكن بيان أهم تلك الدعائم التي تسهم بفعالية في دعم مفهوم تعظيم القيمة بالمنشآت وذلك على النحو التالي^(٢):

١- تجنب تعارض المصالح في ظل فصل الملكية عن الادارة

إن فصل الملكية عن الإدارة في الشركات المساهمة في ظل نظرية الوكالة أدى الى ظهور مايعرف بتعارض المصالح. إذ قد تسعى إدارة الشركة الى زيادة استخدام موارد الشركة إلى الحد الذي يزيد من الأرباح ولكن بنسب أقل من نسبة موارد المنشأة، الأمر الذي يعنى إنخفاض العائد على الأستثمار وبالتالي فقد تحقق لإدارة الشركة مرادها من خلال تعظيم الأرباح التشغيلية ولكن هذا يؤدي الى إنخفاض قيمة المنشأة مما يضر بمصالح الملاك والمساهمين. وقد تلجأ الادارة في سعيها الى تحقيق أقصى ربح ممكن الى تجاهل المخاطر الناتجة عن الإستثمار مما قد يضر بمصالح المساهمين في تعرضهم لمخاطر الفشل المالي، وهنا يسعى المساهمون دائماً من خلال مجلس الإدارة المنتخب من قبلهم الى الرقابة المستمرة والتدخل أحياناً بقوة القانون اذا لم يعمل المديرون لمصلحة المساهمين، إذ أن الشركة المساهمة ومديروها خاضعون للتدقيق

(١) منير شاکر محمد وآخرون ، التحليل المالي ، مدخل صناعة القرارات ، (عمان: دار وائل للنشر ، ٢٠٠٥م) ص٣٢.

(٢) محمد مسعد اليماني ، دعم هدف تعظيم القيمة بالمنشأة ، من كتاب : ادارة المخاطر المالية باستخدام منهجية بطاقة الأداء المتوازن (مدخل تعظيم القيمة) لنادي خبراء المال، ٢٠٠٥-٢٠١٧-٢٠١٦،

والرقابة المتخصصة من قبل الجهات الإشرافية المعنية. مما يدفع المديرين دائماً الى التركيز على مفهوم تعظيم قيمة المنشأة من خلال صنع قرارات تهدف الى تعظيم القيمة. من الدعائم الأساسية التي يجب أن تستند اليها ادارة الشركات في تعظيم ثروة المنشأة هو وجود سوق كفؤة تتحدد فيها قيمة المنشأة بصورة مستمرة وطبيعية . فالقيمة السوقية للمنشأة تتحدد على أساس محصلة القرارات الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية ، فاذا كانت تلك المحصلة قرارات سليمة ، فإن المنشأة ستنمتع بمركز مالى قوى ومن ثم صعود إيجابى لأسهمها مما يدعم زيادة ثروة المساهمين ، أما إذا كانت المحصلة قرارات خاطئة أو سلبية ، فان هذا ينعكس بالسلب على الأداء المالى للشركة ، ومن ثم تنخفض القيمة السوقية للمنشأة وبالتالي تنخفض ثروة المساهمين .

وقد عرف البعض كفاءة السوق المالية على أنه " السوق الذى يعكس سعر السهم الذى تصدره منشأة ما كافة المعلومات المتاحة عنها ، سواء تمثلت تلك المعلومات فى القوائم المالية أوفى معلومات تبثها وسائل الاعلام ، أو تمثلت فى السجل التاريخى لسعر السهم فى الأيام والأسابيع والسنوات الماضية ، أوفى تحليلات أوتقارير عن آثار الحالة الاقتصادية العامة على أداء المنشأة ، وغير ذلك من المعلومات التى تؤثر على القيمة السوقية للسهم . وبالتالي فى ظل السوق الكفاء تكون القيمة السوقية للسهم قيمة عادلة (Fair Value) تعكس تماما قيمته الحقيقية التى يتولد عنها عائد يكفى لتعويض المستثمر عما ينطوى عليه الأستثمار فى ذلك السهم من مخاطر."

ويرى آخر أن السوق الكفاء هو الذى " يعكس سعر السهم فيه توقعات المستثمرين بشأن المكاسب المستقبلية وبشأن المخاطر التى تتعرض لها تلك المكاسب " وقد أثارت فكرة كفاءة سوق الأوراق المالية خلافاً كبيراً بين المهتمين بتلك الأسواق، حيث أن المعلومات تأتي إلى السوق في أي وقت مستقلة وعشوائية فينقرر سعر الورقة المالية بناءً على المعلومات الواردة، بالإضافة للخصائص الأخرى التى يتصف بها السوق من شفافية وتوافر البيانات والمعلومات المالية، فإذا عكست أسعار الأوراق المالية المتداولة المعلومات اتصفت السوق في هذه الحالة بالكفاءة، والتي لها دور في تقليل المخاطر وتخفيضها إلى أدنى مستوياتها.

ويمكن تحديد أشكال كفاءة الأسواق على النحو التالي^(١):

١. الأسواق الضعيفة : وهي الأسواق التي لا يمكن الإعتماد فيها على قاعدة المعلومات التاريخية المتوافرة في التنبؤ بما يمكن أن تكون عليه أسهم الشركات في المستقبل ، وذلك لضعف تلك المعلومات ، إذ يحاول المحللون الماليون تحليل المعلومات المتوافرة لديهم من البيانات المالية في محاولة منهم للتنبؤ بالمعلومات المستقبلية ومستعنين في ذلك بما هو متوافر لديهم من نماذج التنبؤ.

٢- الأسواق الجيدة : وهي تلك الأسواق التي تتوفر فيها معلومات تامة عن وضع السوق وتحركات الأسهم مع توافر البيانات والمعلومات المالية عن الشركات المدرجة بالبورصة وهو ما يمكن المحللين الماليين أو أي جهات أخرى ذات صلة أن تنتبأ بمستقبل شركة ما بصورة جيدة نظراً لوفرة المعلومات المتاحة .

٣- الأسواق القوية : وهي تلك الأسواق التي تتمتع بصورة عالية من الشفافية في تناول المعلومات وتوافرها بين محتاجيها من أصحاب القرارات في المنشآت بدون أي فاصل زمني بين صدورها وتناولها .

لقد إهتم الفكر المحاسبي بتحديد قيمة المنشأة، خاصة بعدما تغير الهدف الذي تسعى إلي تحقيقه الإدارة من العمل على تعظيم ربحية المنشأة إلي العمل على تعظيم قيمة المنشأة في سوق المال والذي أصبح من أهم الأهداف الرئيسية التي تسعى إدارة المنشأة إلي تحقيقها. فهدف تعظيم القيمة هو هدف رئيسي لمنشآت الأعمال ويلقي لقبول العام في الفكر الإداري الحديث، كما أنه يمثل هدف طويل الأجل يعمل على زيادة القيمة الحالية لاستثمارات الملاك والمساهمين، ولتحقيق ذلك إعتمدت بعض الركائز التي تخدم هدف المنشأة في تعظيم القيمة وهي كما يلي:

تجنب تعارض المصالح في ظل فصل الملكية عن الإدارة:

إن فصل الملكية عن الإدارة في الشركات المساهمة في ظل نظرية الوكالة أدى إلي ظهور ما يعرف بتعارض المصالح. إذ قد تسعى إدارة الشركة إلي زيادة استخدام موارد الشركة إلي الحد الذي يزيد من الأرباح ولكن بنسب أقل من نسبة موارد المنشأة، الأمر الذي يعني

(١) محمد مسعد اليماني ، مرجع سابق ، موقع نادي خبراء المال.

انخفاض العائد على الاستثمار وبالتالي فقد تحقق لإدارة الشركة مرادها من خلال تعظيم الأرباح التشغيلية ولكن يؤدي إلي انخفاض قيمة المنشأة مما يضر بمصالح الملاك والمساهمين. وقد تلجأ الإدارة في سعيها إلي تحقيق أقصى ربح ممكن إلي تجاهل المخاطر الناتجة عن الاستثمار مما قد يضر بمصالح المساهمين في تعرضهم لمخاطر الفشل المالي، وهنا يسعى المساهمون دائماً من خلال مجلس الإدارة المنتخب من قبلهم إلي الرقابة المستمرة والتدخل أحياناً بقوة القانون إذا لم يعمل المديرون لمصلحة المساهمين، إذ أن الشركة المساهمة ومديروها خاضعون للتدقيق والرقابة المتخصصة من قبل الجهات الإشرافية المعنية. مما يدفع المديرون دائماً إلي التركيز على مفهوم تعظيم قيمة المنشأة من خلال صنع قرارات تهدف إلي تعظيم القيمة.

والإهتمام بتعظيم الربح يجعل بعض الشركات تخسر كثيراً مستقبلاً في حالة أنه لم يكن هذا التعظيم في الربح يأخذ بالاعتبار قيمة المنشأة وسمعتها وخير مثال هي شركة سامسونج بإصدار نوت سفين، فالشركة من أجل تعظيم الربح حاولت أن تطرح منتجها بالسوق بشكل سريع مما كان له كثير الضرر على المنتج نفسه ولكي تحافظ على سمعة المنشأة وتعظيم قيمتها قاموا بالاعتراف بالخطأ والخسائر المادية الكبيرة وبدلاً من الخسارة مرة واحدة طروا نفس المنتج مره ثانية بعد تعديله بشكل سريع لتلافي الخطأ ومما نتج عليه انهم في النهاية قرروا سحب المنتج نهائياً من السوق وتحمل الخسارة مرة أخرى من أجل الحفاظ على سمعة المنشأة، ففكرة تعظيم الربح وبشكل سريع قد ينتج عنها اضرار كبيرة واعتقد أن شركة سامسونج لو كانت شركة موبيلات فقط لكانت الآن معرضة للإفلاس ولكن ما يساعدها أنها تنتج منتجات أخرى متنوعة^(١).

تبني مفهوم إدارة رأس مال السمعة:

إن السمعة هي رأس المال الحقيقي الذي تعمل الشركات من خلاله، فبدون السمعة الجيدة لن تتجح الشركات وتستمر في البقاء. وقد باتت سمعة الشركات في جميع أنحاء العالم هي المحك نتيجة للنمو الكبير والتوسع المستمر لشبكة الاتصالات العالمية، وحتى تتجنب الشركة المخاطر على سمعتها، يتعين عليها أن تتفهم اهتمامات الشركاء المتعلقة بالموضوعات

(١) اعتدال سعيد وعصام محمد عبد الهادي ، مرجع سابق ، ص ٢٢٥.

الاجتماعية والإنسانية، التي إما أن تكون رهن سيطرتهم المباشرة مثل (سياسات التوظيف) أو رهن نفوذهم مثل (أثر سلاسل التوريد الخاصة بهم على البيئة و المجتمع) ويزداد ارتباط تفهم تلك المسائل بنجاح الشركات في أية دولة تعمل بها، إذ ينبع هذا من تزايد تفاعل مؤسسات الأعمال وصلاتها على مستوى العالم. وثمة أمثلة لشركات مشهورة خسرت كثيراً وعانت من سخط العملاء نتيجة سلوك مورديها في البلاد التي تصنع فيها منتجاتها، وتمثل إحدى الحالات المشهورة في تسعينيات القرن الماضي، في الضرر الذي لحق بأرباح شركة " ناكي " من جراء النقد العام لظروف العمالة السيئة لدى مورديها في شرق آسيا، وكان لهذا السخط العام في الواقع أثر سلبي على أرباح " ناكي " ومكانتها بالسوق، وتطلب الأمر إنفاق مبالغ كبيرة لتحسين صورتها وتحسين ممارسات شبكة الموردين الخاصة بها^(١). ص ٢٢٦

كفاءة السوق:

من الدعائم الأساسية التي يجب أن تستند إليها إدارة الشركات في تعظيم ثروة المنشأة هو وجود سوق كفوء تتحدد فيها قيمة المنشأة بصورة مستمرة وطبيعية. فالقيمة السوقية للمنشأة تتحدد على أساس محصلة القرارات الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية، فإذا كانت تلك المحصلة قرارات سليمة فإن المنشأة ستنتمتع بمركز مالي قوى ومن ثم صعود إيجابي لإسهمها مما يدعم زيادة ثروة المساهمين، أما إذا كانت المحصلة قرارات خاطئة أوس سلبية فإن هذا ينعكس بالسلب على الأداء المالي للشركة، ومن ثم تنخفض القيمة السوقية للمنشأة وبالتالي تنخفض ثروة المساهمين^(٢).

ومن هنا فإنه يمكن القول أنه بالاستعانة بتلك المحاور المعززة لمفهوم تعظيم القيمة بالشركات وتطبيقها على أرض الواقع العملي، فإنه يمكن تغيير ثقافة الشركات والتي عادة ما تهتم بقياس نتائج الأعمال على أساس المؤشرات الربحية مع التركيز على نتائج الأفعال وليس المسببات وهو ما يتعارض مع هدف تعظيم ثروة الملاك وحملة الأسهم. إذ أن زيادة الربحية يشير إلي سعى الشركة إلي توليد أكبر قدر ممكن من العائد مع خفض التكاليف، بينما هدف

(١) اعتدال سعيد وعصام محمد عبد الهادي ، المرجع السابق ، ص ٢٢٦.

(٢) اعتدال سعيد وعصام محمد عبد الهادي ، المرجع السابق ، ص ٢٢٦.

تعظيم الثروة يتطلب إحداث توازن من جانب الشركة بين فرصة الحصول على عوائد مرتفعة من ناحية وإدارة المخاطر الناتجة عن تلك العوائد من جهة أخرى.

في إطار حساب قيمة المنشأة نجد أن الفكر المحاسبي مرّ بالعديد من مراحل التطور، ففي مجال تقييم أصول والتزامات المنشأة قد ظهرت العديد من المفاهيم، وذلك من خلال الصعوبات الكبيرة التي واجهت المحاسبة في كيفية اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي لقيمة المنشأة، الذي يوفر المصدقية للمعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات مستخدمي المعلومات من الأطراف ذات الصلة بشكل أفضل.

فقد ظهر مصطلح القيمة العادلة لأول مرة في أوائل العشرينات من القرن العشرين، وذلك قبل وضع المعايير المحاسبية الإلزامية، ففي فترة الكساد العظيم (١٩٢٩ - ١٩٣٢م)، كان لدى الشركات حرية كبيرة في اختيار الممارسات والسياسات المحاسبية الخاصة بها. وقد كان استخدام (القيمة الحالية - أو القيمة التقديرية - أو القيمة السوقية) لتسجيل قيم الأصول والالتزامات بإعتبارها (قيمة عادلة) لتلك الأصول والالتزامات، إلا أن وضع تقديرات متفائلة لقيم الأصول والالتزامات في فترة الرخاء والتضخم، كثيراً منها ارتد إلى النقيض خلال فترة الكساد^(١).

وفي أعقاب نهاية فترة الأزمة المالية العالمية، تم إنشاء هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية في العام ١٩٣٤م، وذلك بهدف تحديد المعايير المقبولة من أجل إعداد القوائم المالية التي توفر المعلومات المالية المفيدة للمستثمرين والدائنين لاتخاذ القرارات^(٢).

كما يعد مبدأ التكلفة التاريخية إحدى المبادئ المحاسبية التي لا زالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي ويعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم، ويقوم مبدأ التكلفة التاريخية على عدة مبررات حيث يوفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة وتسهل عملية التحقق بدقة من بيانات التكلفة التاريخية وبالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية. وقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتسجيل نظراً

١. محمد صبحي محمد موسي ، المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المالية لأغراض تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية (القاهرة : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ٢٠١٠م) ، ص١٧.

٢ . المرجع السابق ، ص١٩.

لاعتماده على وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات وغير عرضة للاختلافات في التقدير والحكم الشخصي وسهل التحقق منها، وتقاس بما دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو مايعادلها في وقت حدوثها^(١).

وبالرغم من تلك المبررات التي يقوم على أساسها مبدأ التكلفة التاريخية واتساقه مع الفروض والمبادئ المحاسبية إلا أنه آثار كثيراً من الانتقادات حول محدودية فائدة استخدام القوائم والتقارير المالية الناتجة عنه، خصوصاً الانتقاد بعدم ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، ويقصد بذلك حالات التضخم حيث إن القيم التاريخية تصبح واقعية وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للوحدات الاقتصادية، فضلاً عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال فترات محاسبية متتالية خاصة مع تغير الظروف الاقتصادية التي تنسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل مستمر، وتغير القوة الشرائية لوحدة النقد، هذا ويعد تزايد انتقادات مستخدمي البيانات والمعلومات المالية لمبدأ التكلفة التاريخية وضعف ثقنتهم في المعلومات المالية المعدة على أساسه، بدأ التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة مسألة مهمة وذلك في ضوء أولويات الخصائص الواجب توفرها في المعلومات وخاصة الموثوقية والملائمة والحيطة والحذر^(٢).

مفهوم القيمة العادلة:

يعد مفهوم القيمة العادلة أحد المفاهيم التي تضمنتها مدرسة القيمة الجارية (Current Value School) في القياس المحاسبي والتي ظهرت من أجل مواجهة القصور في التكلفة التاريخية والتي لم تستطيع أن تعبر عن المركز المالي للوحدات الاقتصادية بشكل يكون ملائم، فقد ذكر (Mac Neal) سنة (١٩٣٦) أن التغيرات التي تحصل في عالم الأعمال والتي تضم توسعات كبيرة في الاستثمارات، قد أنعكس على الوظيفة التي تقوم بها المحاسبة في الفترات السابقة، والتي أصبح من الواجب عليها تعريف المستثمرين وحملة الأسهم بالمركز الحالي

١. حماد ، طارق عبد العال ، موسوعة معايير المحاسبة الدولية ، الجزء الثالث ، الأدوات المالية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، ٢٠٠٦م) ، ص٤٥.

٢. خضير مجيد علاوي ، القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة بالتطبيق على شركة بغداد لانتاج المواد الانشائية ، بغداد: مجلة جامعة بابل ، العلوم الانسانية ، المجلد (٢٢) العدد (٦) ، ٢٠١٤م ، ص١٦٤٧.

الحقيقي للوحدة الاقتصادية، من أجل معرفة ما حل بأموالهم التي استثمروها بالوحدة الاقتصادية والمتمثلة في بقيمة الأصول، وهذه الدراسة لا تقوم المحاسبة التقليدية بتقديمها لهم، وإنما يتم ذلك من خلال القيمة السوقية الحالية للأصول، وهذه القيم هي التي سوف تعرفهم بالظروف البيئية الحقيقية للوحدة الاقتصادية⁽¹⁾.

وقد عرفت القيمة العادلة على أنها " المبلغ الذي سيتم الاتفاق عليه عند بيع موجود ما بين مشتري وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية (IFRS، 2007، 2)." .

وقد عرفت معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة على أنها: " المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به أصل ما بين مشتري وبائع يتوفر لدى كل منهما الدراية والرغبة في إتمام الصفقة" (Nelson 2007:2)

وقد عرفها (صالح ، ٢٠٠٩) على أنها: " ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة ورغبة في التبادل بعيداً عن ظروف التصفية، وفي المقابل تعد القيمة العادلة للمطلوبات على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية، مع استبعاد أثر التصفية"^(٢).

يقصد بالقيمة العادلة المبلغ الذي يمكن تحديده لقيمة الأصل في سوق نشط بين أطراف على إطلاع ودراية ورغبة في التعامل، حيث يتم تحديد القيمة من خلال عملية تتم على أسس تجارية^(٣).

(١) خضير مجيد علاوي ، المرجع السابق ، ص١٦٤٩ .

(٢) صالح ، رضا ابراهيم ، اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد رقم (٢) ، المجلد ٤٦ ، ٢٠٠٩ م ، ص٢٢ .

(٣) غسان مصطفى احمد ، محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والإتهام (عمان : المجلة العربية لدراسات الشريعة والقانون ، العدد الأول ، ٢٠١٤ م)، ص١٢ .

كما تعرف القيمة العادلة بأنها القيمة الرأسمالية الحالية للعائد المتوقع من حقوق الملكية أو المال المستثمر في المنشأة لعدد من السنوات في المستقبل على اعتبار أن المنشأة هي وحدة متكاملة في تاريخ التقييم مع مراجعة الخطر الذي يتعرض له العائد المتوقع في المستقبل^(١).

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) مفهوم القيمة العادلة في أكثر من معيار، فالمعيار (١٠٧) يعرفها على أنها: "القيمة التي يمكن بها تبادل الإدارة المالية في المعلومات الجارية بين الأطراف الراغبة بخلاف حالات البيع الجبري أو التصفية"^(٢).

وقد أصدر كذلك مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) المعيار رقم (١٥٧) والذي بدأ سريانه في ٢٠٠٧، وقد عرف المعيار القيمة العادلة بأنها: "ذلك السعر الذي يستلمه البائع عند بيع احد الأصول أو يدفعه عند تحويله لأحد الالتزامات في عملية منتظمة بين شركاء السوق في تاريخ القياس. (FASB، 2007، 2).

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فقد عرفها في المعيار رقم (٣٩) الفقرة (٨) بأنها: "المبلغ الذي يمكن به تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في صفقة تتم على أساس تجاري بحت"^(٣).

إلا أن أشهر تعريف للقيمة العادلة هو التعريف الذي وضعته مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية في ١٩٥٩م، فقد عرفت القيمة العادلة بأنها: "السعر الذي يجعل الملكية أنها بين مشتري راغب في الشراء، وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع، وأنه يكون لدى كل من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية"^(٤).

-
١. عاطف محمد العوام ، محاسبة عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية قصيرة الأجل (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد (٢) ، ١٩٩٦م) ، ص ١٠٥٢.
 ٢. احمد حلمي جمعة ، المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة (عمان : المجلة الأردنية لإدارة الأعمال ، المجلد (٣) ، العدد (٤) ، ٢٠٠٧م) ، ص ٧.
 ٣. صافي فلوح ، محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين (دمشق: جامعة تشرين ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، العدد (١) ، ٢٠٠٠م) ص ١٣١.
 ٤. طارق عبد العال حماد ، مشكلة تطبيق القيمة العادلة في البيئة المصرية ، القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد (٢) ، ٢٠٠٣م ، ص ٥٢١.

أهمية القيمة العادلة :

تتبع أهمية القيمة العادلة في الفكر المحاسبي، بعد التطور الكبير الذي شهده عالم المحاسبة، ذلك التطور الذي أدى إلي كبر حجم وضخامة المعلومات المالية والاقتصادية، والتي إحتاجت إلي أنظمة مالية ومحاسبية تقوم بعملية تصنيف وتبويب وتلخيص والإفصاح عن المعلومات بشكل متسلسل ومنظم حتى يتسنى لجمهور المهتمين الاطلاع على هذه المعلومات واتخاذ القرارات المناسبة بناءً عليها.

حيث جاء إستخدام مبدأ القيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطيع التعبير عن المركز المالي للوحدة بشكل يمكن الوثوق فيه، فقد أصبحت المحاسبة التقليدية المبنية على أساس القيمة التاريخية غير قادرة على الوفاء بتلك المتطلبات، الأمر الذي عزز التحول نحو القيمة العادلة⁽¹⁾.

فهناك العديد من الدراسات التي أظهرت أهمية استخدام مدخل القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي بدلاً من نموذج التكلفة التاريخية سواء على مستوى الباحثين أو المنظمات المهنية التي تصدر المعايير المحاسبية في أمريكا وإنجلترا، وقد بينت تلك الدراسات أهمية القيمة العادلة في الآتي:

١. استخدام نموذج القيمة العادلة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي يكون أكثر دقة وملائمة وموثوقية من نموذج التكلفة التاريخية، لأنها تقيس مدى قدرة المنشآت على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها.

٢. تعكس التغيرات في الحالة المالية للمنشآت والنتيجة عن التقلبات في معدلات الفوائد وأسعار الصرف وأثرها على أسعار الأسهم، وتوضيح مقدار التغيرات في عوائد الأسهم المرتبطة بها.

٣. استخدامها يقلل من مشكلة المكاسب الوهمية للأصول المالية ذات الجودة المرتفعة والتي تعتبرها المنشآت مكاسب حقيقية، بينما تحفظ بالأصول المالية ذات الجودة المنخفضة لتجنب خسائر محققة.

1 . Kam, Vernon, " **Accounting Theory**", second edition, tohn wiley and sons,inc, 1990, p23.

٤. استخدامها في مدخل القياس والإفصاح المحاسبي يحسن من جودة ودقة المعلومات المتعلقة بحقوق الملكية الواردة بالقوائم والتقارير المالية المنشورة.
٥. تساعد المستثمرين على أداء إستراتيجيات المنشآت في إدارة استثماراتهم المالية، وخاصة فيما يتعلق بقيم وتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات المستقبلية.
٦. أصبح الاقتصاد أكثر حركة نسبة لتطور السوق، وبالتالي يصعب التنبؤ بظروفها المستقبلية، مما أدى إلى زيادة رغبة المستثمرين لمعرفة الثروة الحالية الكامنة في الموجودات الخاصة بالشركات التي تم الاستثمار فيها، وبالتالي فإن ذلك مدعاة لتطبيق القيمة العادلة.
٧. انهيار كبرى الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا في بداية القرن الحادي والعشرين بسبب تقييم أصولها الذي لم يأخذ بمفهوم القيمة العادلة، بالإضافة إلى عدة عوامل أخرى متعلقة بالإفصاح والشفافية، وقد أدى ذلك إلى انتقاد مهنة المحاسبة وواضعي المعايير المحاسبية.
٨. وضع العديد من القوانين والتشريعات في الولايات المتحدة الأمريكية تتعلق بعضها بالحوكمة والبعض الآخر بتنظيم أسواق الأوراق المالية وغيرها، تدعو إلى دراسة وتطبيق القيمة العادلة^(١).
٩. تعتبر أكثر ملاءمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، لأنها تظهر بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمنشأة وتسهل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.
١٠. توفر معلومات تساعد المساهمين في تقويم كفاءة الإدارة في توظيف مواردها الاقتصادية المتاحة بصورة أمثل.

١. محمد زيدان ابراهيم ، مدى أهمية الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة للأوراق المالية لأغراض تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد (٤) ، ٢٠٠٣م) ، ص ص ١٤-١٥.

١١. تساعد المقرضين في توفير معلومات عن المركز المالي الحقيقي للوحدة، وقدرتها على توفير السيولة اللازمة للوفاء بالتزاماتها، ويتم ذلك من خلال قياس الأصول والخصوم قصيرة الأجل بقيمتها العادلة.

١٢. توفير معلومات ملائمة وموثوقة تمكن المستخدمين من الإعتماد عليها في ترشيد واتخاذ قراراتهم.

١٣. تتوافق وأهداف الهيئات والمنظمات المهنية التي تسعى إلي توفير معلومات تلبي حاجة مستخدميها بمختلف أنواعهم ولمختلف الأغراض^(١).

أهداف القيمة العادلة:

تهدف القيمة العادلة إلي إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلي الواقع في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ علي القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في الوحدة الاقتصادية أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة، فهو يبني على أساس إن الوحدة الاقتصادية مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تستلمه أو تدفعه الوحدة الاقتصادية في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطرة إلي البيع، وعليه فان قيام الوحدة الاقتصادية بتطبيق محاسبة القيمة العادلة ومعرفة القيمة الحقيقية للوحدة يعود إلي عدة أسباب أهمها^(٢):

١. لاتخاذ قرارات استثمارية وتجارية رشيدة متعلقة ببيع أو شراء الاستثمارات (الاختيار بين البدائل) وقرارات الاندماج التي تتم بين الوحدات أو قرارات الشراء لوحدة ما، بحيث تكون مبنية على معلومات مالية ذات موثوقية عالية.

٢. التخطيط لأعمال الوحدة.

٣. إظهار القيمة الحالية لكل من حملة الأسهم والمقرضين والمستثمرين.

١. ابراهيم يعقوب إسماعيل عثمان ، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، ٢٠١٦م ، ص ١٠٦ .

٢. خضير مجيد علاوي ، مرجع سابق ، ص ١٦٤٩ .

٤. إدارة وقياس المخاطر التي تحيط بالوحدة الاقتصادية، بحيث يؤخذ في الحسبان المخاطر المالية المتوقعة الملازمة لقرارات الاستثمار التي تنجم عن تغيرات ذات أبعاد اقتصادية في القيم السوقية وأسعار العملات.

٥. تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة.

كما أن مستخدمي البيانات المالية يحتاجون إلي معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة لتقييم المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية، وذلك لما لها من مزايا واسعة الاستخدام، من أهمها^(١):

١. إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلي الواقع في تاريخ إعداد ميزانية المركز المالي، بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة، وان مفهوم القيمة العادلة يكون مبنياً على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود.

٢. إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن المركز الاقتصادي لأنه أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.

٣. إن القيمة العادلة لها القدرة على التنبؤية اكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.

ويرى الباحث أن هنالك أهداف أخرى لتطبيق القيمة العادلة من قبل المنشآت يمكن أن يضيفها وهي:

١. إضفاء الشفافية على البيانات المالية الصادرة من المنشأة.

٢. بيان القصور الناتج من تطبيق التكلفة التاريخية والتوجه إلي علاجه.

١. ابراهيم عيد موسي السعير ، زيد عايد مردان ، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية ، الكوفة : كلية التقنية ، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية ، السنة (٨) ، العدد (٢٥) ، د.ن ، ص٢٢٩.

العلاقة بين القيمة العادلة والقيمة السوقية في حساب قيمة المنشأة:

عرفت القيمة السوقية بأنها، المبلغ المقدر الذي يمكن به تبادل الملكية في تاريخ التقييم بين كل من مشتري وبائع مستقلين ولديهما الرغبة في إتمام المعاملة، وذلك بعد إتاحة الفرصة للأنشطة التسويقية المعتادة التي تجعل كل الأطراف المشاركة على معرفة وعلى حذر ودون إكراه⁽¹⁾، حيث يعتبر مفهوم القيمة العادلة أوسع نطاقاً من مفهوم القيمة السوقية، ويتم تقدير القيمة العادلة وفقاً للتسلسل الهرمي لها، والذي يحدد الأولوية للمدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة حسب ثلاثة مستويات رئيسية هي⁽²⁾:

المستوى الأول: مدخلات قابلة للملاحظة - السعر المعلن في السوق النشط: تمثل الأسعار المعلنة أو القيمة السوقية في الأسواق النشطة للأصول أو الإلتزامات المطابقة، وللشركة التي تعد القوائم المالية القدرة على الحصول عليها في تاريخ القياس، والسوق النشط للأصل أو الإلتزام هو السوق الذي تحدث فيه العمليات عن الأصل أو الإلتزام بشكل متكرر بحجم يكفي لتوفير معلومات عن التسعير على أساس مستمر، وتوفر الأسعار المعلنة في السوق النشط دليل يمكن الإعتماد عليه لقياس القيمة العادلة⁽³⁾، وهو السوق المماثلة لسوق الأوراق المالية الكفاء، ويحقق السوق الكفاء التخصيص الأمثل للموارد المتاحة، ويتوقع في السوق الكفاء أن تستجيب الأسعار بسرعة في سوق الأوراق المالية لأي معلومة جديدة تصل المتعاملين من شأنها تغيير نظرتهم في المنشأة المصدرة للسهم، وهذه المعلومات تشمل القوائم المالية، المعلومات التي تبثها وسائل الإعلام، السجل التاريخي لسعر السهم، التحليلات والتقارير المتعلقة بالحالة الاقتصادية

(1) International Valuation Standard Committee, International Valuation Standard, IVS 1: Market Value Basis of Valuation, London, United Kingdom, Sixth Edition, 2003, p96.

(2) عمرو حسن ابراهيم ، نتائج تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ضوء الأزمة المالية العالمية ، حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الثاني، 2011م ، ص 98.

(3) عماد سعد محمد الصايغ ، محاسبة القيمة العادلة وعلاقتها بالأزمة المالية العالمية، حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الأول، 2011م، ص ص 66-67.

العامّة لأداء الشركة، وتوقعات المستثمرين حول المكاسب المستقبلية والمخاطر المرتبطة بهذه المكاسب^(١)، ولكي يكون السوق كفاء يتطلب توافر الشروط التالية^(٢):

١. أن تكون المعلومات عن السوق متاحة للجميع وفي نفس الوقت ودون تكاليف.

٢. عدم وجود قيود على التعامل.

٣. يحق للمشاركين في السوق بيع أو شراء الكمية التي يرغبونها من السلع دون شروط وبسهولة.

٤. وجود عدد كبير من المشاركين في السوق بما يؤدي إلى عدم تأثير تصرفات بعضهم على الأسعار.

٥. إتصاف المستثمرين بالرشد من خلال سعيهم لتعظيم المنفعة التي يحصلون عليها واره استغلال ثروتهم.

وتعد الأسعار المعلنة في السوق الكفاء هو أكثر دليل موثوق فيه يمكن استخدامه لقياس القيمة العادلة كلما كان ذلك ممكناً^(٣).

يتضح للباحث أن السعر المعلن في السوق النشط يعتبر أكبر دليل على موثوقية قياس القيمة العادلة، لأنها تمثل السوق الكفاء الذي يعكس كافة المعلومات المتاحة عن الوحدة الاقتصادية محل التبادل وبسرعة، ويوفر المعلومات وبسهولة لكافة المتعاملين في السوق وبالتالي يعكس ظروف العرض والطلب الحقيقي، مما يؤدي إلى توفير معلومات ذات جودة عالية تساعد في ترشيد قرارات المستخدمين.

المستوى الثاني: مدخلات قابلة للملاحظة - بخلاف السعر المعلن: يتم استخدامه إذا لم يتم الحصول على الأسعار المعلنة في سوق نشطة وفقاً للمستوى الأول، وتشمل^(٤):

(١) عمرو حسن إبراهيم ، مرجع سابق، ص99.

(2) WWW.arab-api.com

(3) Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Standards No.157. "Fair Value Measurement", Norwalk, Connecticut, 2006, p6.

(٤) عمرو حسن إبراهيم ، مرجع سابق، ص100.

١. الأسعار المعلنة للأصول والالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة.
 ٢. الأسعار المعلنة للأصول والالتزامات المطابقة أو المماثلة في الأسواق غير النشطة، وهي الأسواق التي توجد فيها القليل من المعاملات على الأصل أو الإلت ازم أو أسعار غير حالية أو أسعار معلنة تتفاوت بشكل جوهري سواء مع مرور الزمن أو بين المتعاملين في السوق.
 ٣. المدخلات الأخرى بخلاف الأسعار والتي يمكن ملاحظتها لأصل أو إلتزام ما.
 ٤. المدخلات المشتقة من أو التي تؤكد بيانات السوق القابلة للملاحظة عن طريق علاقة الإرتباط المتبادلة أو وسائل أخرى.
- يتضح للباحث أنه في حالة عدم توفر السوق النشط يتم استخدام مدخلات المستوى الثاني والتي تتمثل في الأسعار المعلنة للأصول والإلت ازمات المشابهة للملاحظة.
- المستوى الثالث: مدخلات غير قابلة للملاحظة: مدخلات غير قابلة للملاحظة في سوق الأصل أو الإلت ازم، وتستخدم في قياس القيمة العادلة عندما تكون المدخلات القابلة للملاحظة غير متوفرة، وهي تعكس إرضات الخاصة بالشركة التي تعد القوائم المالية عن الإفت ارضات التي سيستخدم المشاركون في السوق لتسعير الأصل أو الإلت ازم بما فيها إفت ارضات المخاطر.
- يتضح للباحث أن هذا المستوى يستخدم عندما تكون المدخلات الملاحظة غير متوفرة، وبالتالي يتم الإعتماد على الأساليب والوسائل الداخلية في الوحدة الاقتصادية لتحديد القيمة العادلة.
- يلحظ الباحث أن الدراسات حول قيمة المنشأة في دراسات الفكر المحاسبي التقليدي لا تشير إلي أن هناك عوامل أخرى تتمثل في المورد البشري، أو تتمثل في الشهرة، وكذلك في مدى المسؤولية الإجتماعية والبيئية، فهذه العوامل درست من خلال المداخل المعاصرة في الفكر المحاسبي، فالفكر المحاسبي المعاصر يتناول المحاسبة عن الموارد البشرية، والمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية.

المبحث الثالث

الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة وقيمة المنشأة

تمثل المداخل الحديثة في الفكر المحاسبي مثل المحاسبة عن الموارد البشرية والمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية مداخل مهمة في تعظيم قيمة المنشأة، وقد قدم الفكر المحاسبي العديد من الدراسات في هذا الشأن، ولكن لم تنزل الدراسات حتى الآن مثار للجدل الفكري والأكاديمي، ويتطرق الباحث في هذا المبحث لمعرفة مآدمه الفكر المحاسبي في هذا الشأن وما توصل إليه من نتائج تمثل الركائز الأساسية في تأثير الإتجاهات المعاصرة في قيمة المنشأة.

أولاً- محاسبة الموارد البشرية وقيمة المنشأة:

تتجلى أهمية الموارد البشرية في قيمة المنشأة من خلال التأثير على القيمة السوقية لتلك المنشآت، من حيث مساهمتها في العمليات الإقتصادية التي تمارسها تلك الوحدات وما يمكن أن تشكله تلك الموارد وماتضمنه من قيمة ملموسة وغير ملموسة يمكن أن يشكل بشكل أو بآخر على إستمرارية تلك الوحدات في أداء مهمها، وهذا يعني أن الموارد البشرية يمكن أن تحتل مكاناً بارزاً وأهمية كبيرة عند إتخاذ القرارات المختلفة والمتعلقة بنشاط الوحدات الإقتصادية التي تعمل فيها، وبالتالي يصبح من الضروري الإهتمام بكافة البيانات التي تتعلق بالموارد البشرية لكي يكون بالإمكان الإستفادة منها في كافة المجالات التي تحتاج إلى إتخاذ قرارات مباشرة بشأنها^(١). تتفق منشآت الأعمال أموالاً كبيرة خلال القيام بعملية إختيار وجذب وتدريب وتأهيل وتعيين الأفراد، وهذه الأموال يتم إنفاقها على شكل إستثمارات في البشر وهي مبالغ قد تفوق ما يتم إنفاقه على الإستثمارات في الآلات والتجهيزات والأصول الثابتة الأخرى^(٢). ويمكن توضيح تأثيرها في قيمة المنشأة من خلال العوامل التالية^(٣):

(١) فاضل جابر، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمرك، العدد (٢)، ٢٠٠٧، ص ٣٠.

(٢) حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، (عمان: الدار العلمية ودار الثقافة، ٢٠٠١م) ص ١٣٥.

(٣) مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ٢٠٠٢م)، ص ٩٨.

١. الموارد البشرية هي من الموارد الرئيسية للمنشأة، لذا فإن على المحاسبة قياسها وإبرازها للمحللين الماليين والمستثمرين والإدارة.
٢. الإهتمام بدراسة مشكلة شهرة المحل ومحاولات المحاسبين الوصول إلى إتفاق بشأنها من خلال الربط بينها وبين المهارات الخاصة التي يتمتع بها العاملون في المنشأة .
٣. تقييم كفاءة إدارة المنشأة يتطلب التعرف على الموارد المتاحة للمنشأة وأن تكون الإدارة على معرفة تامة بالموارد البشرية التي تمتلكها لتتمكن من توجيهها وإستخدامها أفضل إستخدام.
٤. الدور المتزايد للموارد البشرية في المنشآت الخدمية الحديثة التي تعتمد أساساً على كفاءة وقدرة المورد البشري مما ترتب عليه إهتمام تلك المنشآت في معرفة قيمة مواردها البشرية.
٥. الإتجاه المتزايد نحو تكوين نظام للمعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية هدفه تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوي العاملة في المنشأة وترشيد القرارات المتعلقة بها.
٦. الحاجة لرسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتصافها بالدورية إلى جانب كون العائد المتوقع يمتد إلى دورات محاسبية مقبلة.
٧. الرغبة المتزايدة لدى المستعملين الخارجيين للكشوفات المالية في معرفة درجة رضاء ومعنويات العاملين في المنشأة.

الموارد البشرية كأصل من الأصول:

لقد عرفت الأصول في الفكر المحاسبي بطرق مختلفة مرةً من وجهة نظر أصحاب المشروع وأخرى من وجهة نظر الإدارة، وتعريفات ثلاثة من وجهة نظر المشروع. ومن هذه التعريفات:

الأصل هو أي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الإقتصادية، ويكون لها حقوق قانونية عليها، كما حددت لجنة المصطلحات للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٥٣ مفهوم الأصل بإعتباره " شئ ما يمثل رصيد مدين قابل للتحويل للفترة التالية لقف الحسابات تبعاً

للمبادئ المحاسبية، على أساس أنه يمثل إما خلق ملكية، أو قيمة تم الحصول عليها، أو نفقة تمت و أوجدت حق ملكية، أو من المحتمل إيجادها مستقبلاً^(١).

أما من التعريفات التي قدمت من وجهة نظر الإدارة فإن الأصل هو: "عامل من عوامل الإنتاج" والإهتمام هنا ينصب على المقدرة الإنتاجية للأصل، ويرجع التحول في تعريف الأصل من قدرته على سداد الإلتزامات إلى قدرته الإنتاجية، إلى ظهور المشروعات الضخمة مثل شركات المساهمة، التي تتميز بمبدأ الاستمرار بغض النظر عن حياة المساهمين، وكذلك نتيجة تغيير إتجاهات المقرضين الذين أصبحوا يهتمون بمقدرة المشروع الإنتاجية كأساس للإقراض^(٢).

أما تعريف الأصل من وجهة نظر المشروع نفسه كوحدة إقتصادية فقد عرف بأنه: "عبارة عن خدمات مستقبلية" وقد أخذت بهذا التعريف كثير من الهيئات العلمية والكتاب. فقد قامت لجنة المفاهيم والمعايير التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية بتعريف الأصل بأنه: "الموارد الإقتصادية لأغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة، فهي تجمعات الخدمات المتوقع الحصول عليها مستقبلاً.

وتمثل الأصول قيمة الخدمات الإجمالية المتوقعة والمتاحة للمشروع كي يستخدمها في أنشطته المستقبلية، نتيجة عمليات تمت في الماضي والحاضر"^(٣).
ومن الملاحظ في التعريفات السابقة أن تحديد العنصر بإعتباره مصروف أم أصل هو حق السيطرة، والخدمات والمنافع المستقبلية.

ومن خلال المفاهيم التي قدمت في الفكر المحاسبي عن الأصول ومحدداتها، ذهب العديد من الدراسات والبحوث إلى إعتبار الموارد البشرية كأصل من الأصول، فقد أشير إلى ذلك بأن: "مفهوم قيمة العنصر البشري يمكن إشتقاقه من النظرية العامة للقيمة الإقتصادية، ويتم تخصيص القيمة على الأفراد أو المجموعات مثلما هو الحال في الأصول المادية، وذلك إستناداً

(١) يوسف جربوع، نظرية المحاسبة، (عمان: دار الوراق للنشر، ٢٠٠١م) ص ١٢٣.

(٢) السيد لطفي، نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي، ج ٢ (الاسكندرية: الدار الجامعية ٢٠٠٦م)، ص ٢٤٩.

(٣) محمد عطية مطر، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الإقتصادي، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، السنة العاشرة، العدد (٣)، سبتمبر، ١٩٨٢م، ص ٢٢٢.

إلى مقدرة تلك الأصول على تقديم خدمات إقتصادية مستقبلية، وإنسجاماً مع هذا المفهوم فإن قيمة الأفراد أو المجموعات تعرف عادة بالثروة الحالية للخدمات المقدمة إلى المنشأة خلال العمر الخدمي لهؤلاء الأفراد أو المجموعات^(١).

تعتبر الموارد البشرية أحد مرتكزات رأس المال الفكري في منشآت الأعمال، وقد أشارت العديد من الدراسات والبحوث إلى رأس المال الفكري كأحد الأصول غير الملموسة التي لها تأثير على قيمة المنشأة.

لقد شهدت أوائل التسعينيات بعض المساهمات الفعالة من الواقع والممارسات العملية للشركات التي أسهمت في زيادة توجيه الأهتمام إلى رأس المال الفكري، وقد كانت أولها في عام ١٩٩٠م عندما أطلق Ralph Stayer مدير لشركة تعمل في مجال الغذية لأول مرة مصطلح رأس المال الفكري حين أفاد بقوله " في السابق كانت المصادر الطبيعية أهم مكونات الثروة القومية وأهم مكونات الشركات، وبعد ذلك أصبح رأس المال المادي والموجودات الثابتة أهم مكونات الشركات والمجتمع، أما الآن فقد صار رأس المال الفكري أهم مكونات الثروة القومية وأغلي موجودات الشركات^(٢).

في عام ١٩٩١م قامت شركة Skandia السويدية للخدمات المالية والتأمين بتعيين أول مدير في العالم لرأس المال الفكري، إيماناً من الشركة بأهمية ملكية المعرفة والتكنولوجيا والمهارات المهنية في تحقيق بقائها ونموها المستمر^(٣).

ومع منتصف التسعينيات بدأت الجهود الدراسية ية حول ما يعرف بإدارة رأس المال الفكري بغرض تحديد ماهية رأس المال الفكري وعناصره الأساسية، وقد ظهر ذلك في عقد العديد من المؤتمرات كان أولها بإسم إدارة رأس المال الفكري وتركز هدفه في مناقشة منطلق أن المعرفة

(١) حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص ٢١٦.

(2) T. Stewart, **Intellectual Capital, The New Wealth of Nations**, First ed, Doubleday Dell Publishing Group,(N. Y: 1997), P5

(3) G. Roos, N. Dragonetti. And L. Edvinsson, **Intellectual Capital, Navigting in the New Business Landscape**, Mac Millan Business,(London: 1997), pp 414-417.

يمكن أن تتحول إلى أرباح والإستغلال الأمتل لما تملكه الشركات من أصول معرفية لرفع الكفاءة الإنتاجية^(١).

وفي أواخر التسعينيات أصبح رأس المال الفكري مألوفاً لدي المدراء والأكاديميين كأصل غير ملموس يتجاوز قيمة الموجودات الملموسة داخل الشركات، إلا أنه مع معوقات وصعوبات قياس مكونات هذا المصطلح توقف الإتجاه الدراسة ي في هذا المجال^(٢).

ومع بداية القرن الحادي والعشرين تجاوز العالم عصر المعلومات وتعاضم دور المعرفة فيما أطلق عليه بالإقتصاد المعرفي، والإعتماد بشكل رئيسي على المهارات والتراكم المعرفي داخل الشركات حتي صار مجتمع المعرفة بمثابة الحد الفاصل بين الإقتصاد الجديد في الأونة الأخيرة^(٣).

وقد دعا ذلك الكثير من الباحثين إلى التأكيد على أن رأس المال الفكري أو المعرفي هو أحد العناصر الرئيسية لإنتاج الثروة الإقتصادية للمنظمات في ظل الإقتصاد القائم على المعرفة مما أدى إلى التحول من الإقتصاد الإنتاجي، الذي يعتمد بصورة أساسية على عناصر الإنتاج التقليدية كموارد إقتصادية للثروة والقيمة، إلى الإقتصاد المعرفي، والذي يعتمد على رأس المال الفكري كعنصر رئيسي في إنتاج الثروة الإقتصادية ومؤشراً حقيقياً لقدرة المنظمة على التنافس والنجاح المستمر^(٤).

فيرى الإتحاد الدولي للمحاسبين أن مصطلح رأس المال الفكري عادة ما يستخدم مرادفاً للملكية الفكرية والأصول الفكرية والأصول المعرفية، ويقصد به مخزون رأس المال أو الأصول

(1) S. Harrison & P. Sullivan, **Profiting from Intellectual Capital Learning from Leading Companies**, Journal of Intellectual Capital, Vol. 1, No. 1, 2000, pp 414 – 417.

(٢) أمجاد محمد الكومي، نحو منهج محاسبي مقترح لقياس أداء رأس المال الفكري على أساس الأنشطة، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، المجلد (١٦) العدد (٤)، ديسمبر ٢٠١٢، ص ٦١.

(3) S. Cuganesam R. Petty, **Intellectual Capital Management, & Measurement and Reporting**,. Current Practice and Future Directions,. Australian Accounting Review, Vol (15). No (2). P2

(٤) أمجاد محمد الكومي، مرجع سابق، ص ٦١.

المملوكة للمنظمة وتكون مبنية على المعارف التي تمتلكها هذه المنظمة، وبالتالي يمثل الناتج النهائي لعملية تحويل المعرفة إلى ملكية لأصول فكرية لدى المنظمة⁽¹⁾. (IFAC, 98)

كما قدم P.H. Sullivan, 98 تعريفاً لرأس المال الفكري بأنه مقدار المعرفة التي يمتلكها العاملون بالمنظمة ويمكن تحويلها إلى قيم وأرباح، وتساعد المنظمة في تحقيق ميزة تنافسية. وقد ركز (Sullivan) على رأس المال البشري بإعتباره الأساس في إستخراج قيمة المنشأة⁽²⁾.

مكونات رأس المال الفكري:

على الرغم من إتفاق معظم الكتابات في الفكر المحاسبي على صعوبة تصنيف موحد لمكونات رأس المال الفكري يصلح لكافة أنواع المنشآت، إلا أنه في ظل إستقراء غالبية الدراسات والبحوث يتضح أن رأس المال البشري أحد العناصر الأساسية، فالعنصر البشري هو المسئول عن التفكير والإبداع والإبتكار، بالإضافة لعنصري رأس المال الهيكلي ورأس المال العلاقي⁽³⁾.

ولأهمية رأس المال الفكري في بيئة الإقتصاد المعرفي، تعددت الدراسات المحاسبية والبحوث التطبيقية في إثبات مدى إسهام رأس المال الفكري في تعظيم قيمة المنشآت، فنجد تقديرات إحدى الدراسات تشير إلى أن النسبة من ٥٠% إلى ٩٠% من القيمة المتولدة لدى المنشآت يتحقق عن طريق إدارة رأس المال الفكري وليس من إدارة الأصول المادية التقليدية⁽⁴⁾.

(1) IFAC (International Federation of Accountants), 1998, "The Measurement and Management of Intellectual Capital: An introduction", P.P 1-22.

(2) P.H. Sullivan, *Profiting from Intellectual Capital: Extracting Value from Innovation*, John Wiley & Sons, (N.Y.: 1999) pp22-25

(3) IFAC., International Federation of Accountants, *The Measurement and Management of Intellectual Capital., An Introduction.*, International Federation Accountants., 1998, pp. 1-22.

(4) T. Stewart, **Intellectual Capital**, *the New Wealth of Nations.*, First ed., Doubleday Dell Publishing Group, Inc, N. Y., 1997, PP.5-14.

ثانياً - محاسبة المسؤولية الاجتماعية وزيادة قيمة المنشأة:

تمثل المسؤولية الاجتماعية للشركات إحدى مجالات الجدل والنفاش الفكري بين الكثير من الباحثين من حيث طبيعة وأهمية ومدى إلتزام الشركات بالمسؤولية الاجتماعية وتأثيرها على الأداء قيمة المنشأة منذ أن أطلق Bowen's 1953 م مقولته الشهيرة بأن على الشركات الا تكثفي بإنتاج السلع والخدمات التجارية، ولكن عليها كذلك إنتاج سلع إجتماعية تمثل إلتزاماً عليها قبل المجتمع المحلي وتحقيق مطالبه⁽¹⁾. ويرى (Gholami S, 2011) أن المسؤولية الاجتماعية تمثل فرصة ملائمة للشركات لإبراز صورة متميزة لها وذلك في علاقاتها بأصحاب المصالح والمجتمع المحلي، وأداة لتأكيد وتعزيز مكانتها وسمعتها في هذا المجتمع من خلال أدائها الإجتماعي المتميز والذي ينعكس بالإيجاب على قيمة المنشأة⁽²⁾ ويُمكن توضيح المسؤولية الاجتماعية وارتباطها بقيمة المنشأة من خلال أبعاد المسؤولية الاجتماعية .

أبعاد المسؤولية الاجتماعية في المنشآت:

يُمكن توضيحها في أربع مستويات هرمية من أسفل لأعلي هي: الجانب الإقتصادي، القانوني، الأخلاقي، الإنساني. فوفقاً لكارول فإن جميع المسؤوليات تستند على مبرر وجود الشركة وهي قدرتها على تحقيق أرباح لمساهميها، هذه المسؤولية الإقتصادية تمثل الأساس للهرم والذي يتحقق من خلاله كافة المسؤوليات الأخرى ويمكن توضيح هذه المستويات الهرمية بالشكل التالي⁽³⁾:

(1) مصطفى أحمد محمد، إطار مقترح لتقييم تأثير المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي وإنعكاسها على قيمة المنشأة، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (18) العدد (1)، ابريل 2014م، ص ص 239 - 240.

(2) (Gholami, S. **Value Creation Model through Corporate Social Responsibility**, International Journal of Business and Management, Vol (6), No (9), Pp. 148-154.

(3) مصطفى أحمد محمد، إطار مقترح لتقييم تأثير المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي وإنعكاسها على قيمة المنشأة، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (18) العدد (1)، ابريل 2014م، ص ص 239 - 240.

شكل رقم (١/٣/٢)



المصدر: مصطفى أحمد محمد، إطار مقترح لتقييم تأثير المسؤولية الإجتماعية على الأداء المالي وإنعكاسها على قيمة المنشأة، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (١٨) العدد (١)، ابريل ٢٠١٤، ص ٢٦٥.

يُلاحظ من خلال الشكل رقم (١/٣/٢) مايلي:

١. البُعد الإقتصادي:

حيث يركز هذا البُعد على التزامات المنشأة تجاه مساهميتها لخلق الثروة وتلبية حاجات المستهلكين، وتمكين أهمية هذا البُعد في أنه يعتبر البُعد الأساسي لتحقيق الأبعاد الأخرى، ويتحقق ذلك من خلال تعظيم قيمة السهم، تحقيق مركز تنافسي قوي، فعالية التشغيل ويقترح الكاتب استخدام معدل الإدخار الشخصي، معدل إدخار الأعمال، معدل التضخم، مؤشرات الصناعة الرائدة، كمؤشرات لقياس البُعد الإقتصادي^(١).

٢. البُعد القانوني:

يؤكد هذا البُعد على أن العمليات التجارية يجب أن تحقق رؤيتها ودراسلتها الإقتصادية وفقاً للقواعد والتشريعات القانونية، وتتمثل أهمية هذا البُعد في أنه يعكس التزام المنشأة بالقوانين المقررة وكذلك الإلتزام بما يحقق توطین للشركات. لذلك يجب على الشركات إنتاج السلع والخدمات التي لديها بحد أدنى لتحقيق الوفاء بالتزاماتها القانونية والتشريعية^(٢).

٣. البُعد الأخلاقي:

1) (Gholami, S. *ibid*, Pp. 148–154.

2) (Wang Y., **Corporat Social Responsibility and Stock Performance** – Evidence from Taiwan, *Modern Economy*, Nov. pp. 788–799.

يتضمن هذا البُعد المبادئ التي تعتنقها الشركة عن أخلاقيات العمل للمحافظة على السلام مع المجتمع، ويتحقق ذلك من خلال ضرورة التزام الشركات بما هو حق وعادل ومنصف أخلاقياً وسلوكياً للمنظمات والمجتمع^(١).

٤. البُعد الخيري (الإنساني):

يؤكد هذا البُعد على ضرورة أن تخدم المنشأة بإعتبارها مواطن صالح لتحسين جودة الحياة في المجتمع البشري بما يحقق مواطنة الشركات. ويركز هذا البُعد على مساهمة موارد الشركة في تحسين نوعية الحياة بالبيئة كمؤشر أساسي له مثل إنشاء المؤسسات التعليمية، مشاركة المديرين والموظفين في أنشطة تطوعية خيرية في المجتمع المحلي وغيرها^(٢).

يري الباحث أن هذه الأبعاد الأربعة للمسئولية الإجتماعية للشركات هي التي تخلق القيمة للمنظمات سواءً من خلال تأثيرها على البيئة الداخلية للشركات أو البيئة الخارجية بصفة عامة.

من خلال ما سبق يجد الباحث أن للموارد البشرية أهمية في قيمة المنشأة من خلال التأثير على القيمة السوقية للمنشأة ومن حيث مساهمتها في العمليات الإقتصادية التي تمارسها تلك المنشآت. وما يمكن أن تشكل تلك الموارد وماتضمنه من قيمة ملموسة وغير ملموسة يمكن أن يشكل بشكل أو بآخر على إستمرارية تلك الوحدات في أداء مهمها. وتعتبر الموارد البشرية أحد أهم العناصر فيما يعرف بالشهرة، وكذلك لها تأثير على الأصول إذ تعتبر الموارد البشرية أحد مكونات الأصول غير المتداولة من خلال إعتبار الموارد البشرية كأصل من الأصول وإعتبارها تمثل أهم مكونات رأس المال الفكري.. وأما عن المسئولية الإجتماعية فهي تمثل إحدى مجالات الجدل والنقاش الفكري حول طبيعة وأهمية المسئولية الإجتماعية وتأثيرها على الأداء وعلى قيمة المنشأة، ويعتبر الفكر المحاسبي والإقتصادي أن المسئولية الإجتماعية تمثل فرصة ملائمة للشركات لإبراز صورتها المتميزة وذلك في علاقاتها بأصحاب المصالح والمجتمع المحلي. وتعزيز مكانتها وسمعتها في هذا المجتمع من خلال أدائها الإجتماعي المتميز والذي ينعكس بالإيجاب على قيمة المنشأة.

(١) مصطفى أحمد محمد احمد، المرجع السابق ص٢٦٦.

(2) Wang Y., **Corporat Social Responsibility and Stock Performance – Evidence from Taiwan**, Modern Economy, Nov. pp. 788–799.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

يشتمل على المباحث التالية:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن عينة الدراسة

المبحث الثاني: إجراءات وتحليل بيانات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: الإحصاء الوصفي واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الاول

نبذة تعريفية عن عينة من المصارف السودانية

قبل أن نتطرق لعينة الدراسة نأحاول أن نسلط الضوء على تاريخ القطاع المصرفي في السودان، فقد وأجهدت الباحث العديد من الصعوبات، فهذه المادة عن تاريخ نشأة المصارف في السودان غير متيسرة، ولا توجد لها مراجع، وقد تحصل الباحث على مرجعين فقط الأول في موقع المصارف العربية، والثاني في موقع التوثيق الشامل وهو موقع سوداني، وقد إعتد الباحث موقع التوثيق الشامل كمرجع أساسي، وذلك حتي يتم عرض المحتوى في قالب أكاديمي وأن يكون متاح للنقد والتعديل، وحتى تكون المادة متوفرة لمستقبل البحوث الأكاديمية.

عرف السودان المصارف في فترة الاستعمار (الذي هيمن على السودان عام ١٨٩٨م) منذ سنواته الأولى، وبالتحديد في أوائل القرن العشرين وتم التوسع في استخدام النقود، وبدأت تنشأ فروع البنوك الأجنبية، وهي : فرع البنك الأهلي المصري (١٩٠٣م) ، فرع بنك باركليز D.C.O لندن (١٩١٣م) فرع البنك العثماني التركي (١٩٤٩م) ، فرع بنك مصر (١٩٥٣م) وفرع بنك كريدي ليونيه الفرنسي (١٩٥٣م) . هذه البنوك كانت تهيمن على مجمل النشاط المصرفي في السودان ، وقد بلغت فروعها ٣٧ فرعاً في مدن مختلفة من البلاد. ويمكن حصر أفرع المصارف الأجنبية خلال فترة الحكم الثنائي في الآتي^(١):

- بنك باركليز واصله في إنجلترا.
- البنك العثماني واصله في إنجلترا.
- بنك الكريدي ليونه وأصله في فرنسا.
- بنك مصر .
- البنك العربي الأردني.
- البنك الأثيوبي.

(١) موقع التوثيق الشامل www.tothegonline.com

وقد تم إنشاء بعض البنوك المتخصصة في أواخر الخمسينات ووائل فترة الستينات حيث أنشئ البنك الزراعي السوداني عام ١٩٥٩م وتلاه البنك الصناعي والبنك العقاري بهدف توفير التمويل اللازم للقطاعات الإنتاجية التي أهملتها البنوك التجارية.

الأجنبية وعلى رأسها القطاع الزراعي. كما تم في مطلع الستينات إنشاء أول بنك تجارى سودانى بمساهمة من القطاع الخاص وقد أسهم البنك بدوره الفعال خلال عقد الستينات في دفع تطور العمل التجارى الوطنى.

كما تم خلال هذه الفترة أيضاً إنشاء ثلاثة فروع لبنوك أجنبية إضافية هي البنك العربى الأردنى والتجارى الأثيوبى وبنك ناشونال اند قريندليز بالإضافة إلى بنك النيلين الذى يعتبر أول بنك مشترك (أجنبى - محلى).

ومثلت السيطرة الأجنبية على البنوك التجارية وتركيزها على تمويل التجارة الخارجية والسعى لتحقيق أرباح سريعة وتركيز البنوك وفروعها في المدن الكبيرة أبرز سمات القطاع المصرفى في ذلك الوقت مما تسبب في انعدام عدالة التوزيع للخدمات المصرفية في البلاد .

تطور القطاع المصرفى خلال الفترة ١٩٦٠-١٩٨٣م:

بعد قيام بنك السودان فى فبراير عام ١٩٦٠م شهد الجهاز المصرفى توسعاً ملحوظاً فى مجال البنوك التجارية والمتخصصة بالرغم من التحديات العظيمة التى أدت إلى تراجع أدائه بداية عقد السبعينات وتتمثل أهم عناصرها فى الآتى:

١. إعادة هيكلة المصارف عن طريق التأميم والدمج غير المدروس وغير المرشد .
٢. السياسات الإقتصادية الكلية غير السليمة وغير المستقرة والتى انعكست آثارها سلباً على الأوضاع المالية للمصارف .
٣. السياسات الهيكلية غير المستقرة فى مجالات التجارة الخارجية والداخلية والتى أثرت سلباً على أوضاع الحساب الخارجى للدولة وانعكست آثارها على ألة النظام المصرفى
٤. التذبذبات فى أداء القطاع الزراعى والتى تشكل حوالى ٤٨% من الناتج المحلى الإجمالى أثر سلباً على نشاط القطاع المصرفى وعلى أرباحه .

٥. تراكم الديون المتعثرة بسبب إلزام الجهاز المصرفى القيام بتمويل أولويات محددة مما أدى إلى تعرض إصول المصارف فى محفظة الديون إلى مخاطر جسيمة كما أدى إلى تدهور أرباحها.

٦. البيئة القانونية التى كانت تحد من قدرة المصارف على تسييل الإصول المرهونة .

٧. صغر حجم المصارف لا يؤهلها للتعامل مع المصارف الخارجية.

٨. ضعف الخبرة الفنية للكوادر الفنية وافتقار مجالس الإدارات إلى الكفاءة المطلوبة لتحقيق الرقابة الداخلية للمصارف والتخطيط للتنمية المصرفية .

٩. بطء تجاوب المصارف مع متطلبات التقنيات الحديثة .

وقد صدر قانون تأميم البنوك فى مايو ١٩٧٠م لتؤول ملكيتها للدولة كما تم تغيير أسمها على النحو التالى :

١. بنك باركليز ويسمى بنك الدولة للتجارة الخارجية .

٢. بنك ناشونال اند قرانديز ويسمى بنك أم درمان الوطني.

٣. بنك مصر ويسمى بنك الشعب التعاونى.

٤. البنك العربى المحدود ويسمى بنك البحر الأحمر التجارى .

٥. البنك التجارى الأثيوبى ويسمى بنك جوبا التجارى.

وكان بنك كريدي ليونيه الفرنسى قد تحول إلى بنك النيلين خلا عقد الستينات بتحويل معظم أسهمه لرأس مال سودانى.

كما صدر قانون تنظيم عمل البنوك والإدخار عام ١٩٧٣م وتم بموجبه إنشاء بنك الإدخار السودانى لدفع وتطور العمل المصرفى فى الريف السودانى وتشجيع وتحفيز صغار المخرجين وذلك بتوفير التمويل اللازم للقطاع الحرفى والصناعات الصغيرة والمنزلية .

إلا أن ما يؤخذ على هذا القانون أنه قد سلب بعضاً من صلاحيات بنك السودان الرقابية حيث تم بموجبه إنشاء مجلس البنوك والإدخار والذى أوكلت إليه سلطة الرقابة والإشراف على أعمال البنوك التجارية .

كما تم خلال هذه الفترة أيضاً دمج عدد من البنوك مثل بنك جوبا مع بنك أمدرمان الوطنى ليصبح بنك الوحدة ودمج بنك الشعب فى بنك الخرطوم ودمج بنك البحر الأحمر فى بنك النيلين . و قد تم تعطيل هذا القانون فى نفس العام وتم إلغاء مجلس الإيداع فى أواخر العام نفسه لتعود صلاحيات الرقابة والإشراف للبنك المركزى مرة أخرى .

و فى أواخر السبعينات سادت سياسة الانفتاح الإقتصادي وصدر قانون تشجيع الاستثمار لسنة ١٩٧٦م وتم السماح بموجبه للبنوك الأجنبية بفتح فروع لها بالسودان شريطة أن يكون رأس المال المدفوع عشرة ملايين دولار . كما تم افتتاح العديد من المصارف الإسلامية (بنك فيصل الإسلامى السودانى ١٩٧٧م - التضامن الإسلامى، الإسلامى السودانى، التنمية التعاونى الإسلامى، بنك الغرب الإسلامى) تنمية الصادرات حالياً (وبنك البركة السودانى فى الفترة ١٩٨٣ - ١٩٨٤م وأصبح الجهاز المصرفى خلال هذه الفترة مزدوجاً تعمل فيه المصارف التقليدية جنباً إلى جنب مع المصارف الإسلامية، واستثنيت المصارف الإسلامية من تطبيق أدوات السياسة النقدية المبنية على سعر الفائدة بينما استمر بنك السودان فى سياسته النقدية التقليدية تجاه المصارف التجارية الأخرى .

القطاع المصرفى خلال الفترة ٢٠١٠-١٩٨٤م:

ابتدأ من العام ١٩٨٤م تم تعميم العمل المصرفى الإسلامى كما تم تكييف الجوانب واللوائح الإشرافية والرقابية لتنسق مع متطلبات النظام المصرفى الإسلامى . وفى عام ١٩٨٥م ترك الخيار للمصارف للعمل إما وفق العائد التعويضى أو الصيغ الإسلامية و زادت المصارف خلال هذه الفترة حيث أنشئت المصارف التالية^(١):

١. بنك البركة السودانى ١٩٨٤م.
٢. البنك الإسلامى لغرب السودان ١٩٨٤م وقد تغير إسمه فى عام ١٩٩٤م إلى بنك الغرب الإسلامى
٣. البنك السعودى السودانى ١٩٨٦م.
٤. بنك العمال الوطنى ١٩٨٨م.
٥. بنك الشمال الإسلامى ١٩٨٩م.

(١) موقع التوثيق الشامل، مرجع سابق.

إلا أن تعميق أسلمة المصارف السودانية قد تم في يونيو ١٩٨٩م وتلى ذلك تكوين الهيئة العليا للرقابة الشرعية للجهاز المصرفى والمؤسسات المالية عام ١٩٩٢م بهدف إلزام المصارف بالصيغ والمعاملات الإسلامية و تم تكوين الهيئة العليا للرقابة الشرعية بقرار إدارى من وزير المالية والإقتصاد الوطنى بتاريخ ١٩٩٢/٣/٢م وتتكون عضوية الهيئة من مختصين فى الشريعة الإسلامية والقانون والإقتصاد و ذوى الخبرة من المصرفيين . وتوجد بها أمانة عامة متفرغة لأعمال الهيئة، وتقوم بالإعداد للإجتماعات ومتابعة تنفيذ القرارات والإتصال بالمصارف والمؤسسات المالية بما فيها المصرف المركزى لطلب البيانات والمعلومات اللازمة فى الموضوعات المعروضة على الهيئة وتتمثل أهم اختصاصات الهيئة فى الآتى :

١. وضع نماذج العقود والإتفاقات لجميع معاملات المصرف المركزى والمصارف والمؤسسات المالية التى تمارس أعمالاً مصرفية .
٢. التأكد من التزام الجهاز المصرفى بالشريعة الإسلامية فى جميع معاملاته ودراسة المشاكل التى تواجهه وإبداء الرأى الشرعى فيها .
٣. النظر فى تظلمات المصارف من المصرف المركزى أو العكس وتظلمات المتعاملين مع المصارف التجارية والمتخصصة .

ولتحقيق هذه الأهداف والإختصاصات فقد منحت الهيئة السلطات والصلاحيات التالية

- سلطة الإطلاع على أى مستندات أو وثائق أو سجلات أو عقود أو مكاتبات تمكنها من أداء مهامها بالصورة المطلوبة .
- سلطة تفتيش أعمال الجهاز المصرفى للتأكد من سلامة تطبيق الجوانب الشرعية فى أعمالها والتأكد كذلك من أن المؤسسات تقوم بتنفيذ الفتاوى الصادرة من الهيئة
- مراجعة عقود ودائع الإستثمار فى النظام المصرفى للتأكد من مراعاتها مصالح المستثمرين والمساهمين فى وقت واحد .

وقد تطور الجهاز المصرفى تطوراً ملحوظاً خلال عقد التسعينات بإفتتاح عدد كبير من البنوك التجارية وفروعها فى العاصمة والأقاليم كما توسعت البنوك المتخصصة بإفتتاح فروع كثيرة فى عدد من الأقاليم . و افتتحت بعض البنوك فروعاً لها فى بعض دول الخليج

لخدمة المغتربين واستقطاب أموالهم كبنك النيلين الذى افتتح عدة فروع فى أبوظبي والمملكة العربية السعودية فى جدة .

و بلغ عدد المصارف العاملة بالبلاد ٢٦ مصرفاً بنهاية عام ٢٠٠٢م لديها ٥٤٥ فرعاً . هذا وتنقسم المصارف حسب ملكية رأسمالها الى ثلاث مجموعات:

١. مصارف القطاع العام وعددها خمسة مصارف وعدد فروعها ٢٧٧ فرعاً .

٢. المصارف المشتركة وعددها ١٨ مصرفاً وعدد فروعها ٢٦٨ فرعاً

٣. فروع المصارف الأجنبية وعددها ٣ فروع .

كما يمكن تقسيمها من حيث طبيعة النشاط إلى :

١. البنوك التجارية : ويبلغ عددها ٢٢ بنكاً

٢. البنوك المتخصصة وتشمل البنك الزراعى ومصرف الإيداع والتنمية الإجتماعية

٣. البنوك الإستثمارية وتشمل بنك الإستثمار المالى وبنك القصارف للإستثمار و بالإضافة إلى هذه البنوك هناك أربعة بنوك تم الترخيص لها بمزاولة العمل المصرفى فى عام ٢٠٠٥م وهى مصرف السلام وبنك الإمارات والبنك السودانى المصرى وبنك المال

و فى العام ٢٠٠٧م بلغ عدد المصارف ٣٢ مقارنة ب ٢٩ مصرفاً خلال العام ٢٠٠٦م منها ٢٦ مصرفاً تجارياً و ٣ مصارف متخصصة كما انضم إلى قائمة المصارف العاملة بالبلاد خلال عامى ٢٠٠٦/٢٠٠٧م مصرف التنمية الصناعية و مصرف النيل التجارى ومصرف كينيا التجارى وبلغ عدد المصارف العاملة فى السودان خلال العام ٢٠٠٨م ٣٥ مصرفاً تنتشر فروعها فى ولايات السودان المختلفة ، حيث انضم لمنظومة المصارف العاملة فى شمال السودان خلال العام ٢٠٠٨م كل من بنك الجزيرة وبنك الأسرة و بنك قطر إضافة إلى بنك بفلو فى جنوب السودان. بلغ عدد المصارف العاملة فى السودان (٣٩ مصرفاً فى عام ٢٠١٠م مقارنة مع ٣٨ مصرفاً فى العام ٢٠٠٩م، حيث انضم لمنظومة المصارف العاملة بالبلاد خلال عامى ٢٠٠٩ - ٢٠١٠م كل من البنك العربى السودانى فى شمال السودان والبنك الأثيوبى والبنك الكويتى فى جنوب السودان . بنك الجبال للتجارة والتنمية فى جنوب السودان.

وتتلخص أهم خصائص القطاع المصرفى السودانى فى الآتى:

- يتكون من تركيبية معقدة من المصارف التجارية والمتخصصة ومصارف الإستثمار ومؤسسات مالية غير مصرفية وصناديق استثمار عامة ومتخصصة .
- اختلاف طبيعة الملكية من مصرف لآخر منها الحكومى ومنها المملوك للقطاع الخاص المحلى ومنها المشترك بين الحكومة والقطاع الخاص وبين القطاعين الخاص المحلى والأجنبى ومنها فروع البنوك الأجنبية .
- له إرث تاريخى عميق حيث بدأ كفروع لبنوك اجنبية ثم تلى ذلك عمليات التأميم و ثم عمليات الدمج .
- ظل كل القطاع المصرفى يعمل بالنظام لتقليدي وفى السبعينات قامت بعض البنوك على الأساس الإسلامى.

هذه لمحة تاريخية لنشأة المصارف فى السودان، بصورة عامة، أما هذا البحث فقد طبق على عدد محدد من هذه البنوك، نتطرق فى الجزئية التالية لكل مصرف على حدة فى لحة سريعة. قام الباحث بالتطبيق على عينة من البنوك السودانية تمثلت فى الآتى:

اولاً-بنك فيصل الإسلامى:

بدأت فكرة نشأة بنوك إسلامية فى منتصف السبعينات حيث كانت البداية بإنشاء البنك الإسلامى للتنمية بجدة وهو بنك حكومات وتبع ذلك جهد شعبي وخاص نحو إنشاء بنوك إسلامية كان لسمو الأمير محمد الفيصل فيها الريادة بدعوته لإنشاء بنوك إسلامية كما قامت دار المال الإسلامى وهى شركة قابضة برأسمال قدره بليون دولار بالسعي نحو إقامة بنوك إسلامية فى عدد من الأقطار.

ولم يكن السودان بعيد عن تلك الجهود، بل أن فكرة إنشاء بنك إسلامى بالسودان قد برزت لأول مرة بجامعة أم درمان الإسلامية عام ١٩٦٦م إلا أن الفكرة لم تجد طريقها للتنفيذ . وفى فبراير ١٩٧٦م أفلحت جهود الأمير محمد الفيصل ونفر كريم من السودانين فى الحصول على موافقة الرئيس الأسبق جعفر محمد نميرى على قيام بنك إسلامى بالسودان وقد تم بالفعل

إنشاء بنك فيصل الإسلامي السوداني بموجب الأمر المؤقت رقم ٩ لسنة ١٩٧٧م بتاريخ ١٩٧٧/٤/٤م الذي تمت إجازته من السلطة التشريعية (مجلس الشعب آنذاك) .

وفي مايو ١٩٧٧م إجتمع ستة وثمانون من المؤسسين السودانيين والسعوديين وبعض مواطني الدول الإسلامية الأخرى ووافقوا على فكرة التأسيس واكتتبوا فيما بينهم نصف رأس المال المصدق به آنذاك والبالغ ستة مليون جنيه سوداني . وفي ١٨ أغسطس ١٩٧٧م تم تسجيل بنك فيصل الإسلامي السوداني كشركة مساهمة عامة محدودة وفق قانون الشركات لعام ١٩٢٥م . هذا وقد باشر البنك أعماله فعلياً اعتباراً من مايو ١٩٧٨م .

وقد حدد قانون إنشاء البنك على أن يعمل البنك وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية على تدعيم تنمية المجتمع وذلك بالقيام بجميع الأعمال المصرفية والمالية والتجارية وأعمال الإستثمار، كما يجوز له لتحقيق أغراضه إنشاء شركات تأمين تعاوني أو أي شركات أخرى، يجوز له كذلك وفق القانون الخاص المذكور المساهمة في مناشط التنمية الإقتصادية والإجتماعية داخل السودان وخارجه، وقد حدد القانون أن يكون للبنك رأس مال لا يقل عن ستة ملايين جنيه سوداني، وترك لعقد التأسيس والنظام الأساسي للبنك توزيع رأس المال الى أسهم ونسبة المساهمة ونص صراحة أن تدفع مساهمة الجانب غير السوداني بعملة قابلة للتحويل .

وأستثنى القانون الخاص المشار إليه البنك من القوانين المنظمة للخدمة وفوائد ما بعد الخدمة على ألا تقل المرتبات والأجور وفوائد ما بعد الخدمة التي يحددها البنك عن الحد الأدنى المنصوص عليه في تلك القوانين وكذلك أستثنى البنك من القوانين المنظمة للتأمين وقانون ديوان المراجع العام لسنة ١٩٧٠م أو أي قانون آخر يحل محله، كما أعفى كذلك من المواد ٣٢، ٤٤، ٤٥ من قانون بنك السودان وذلك دون المساس بسلطة بنك السودان بالإشراف على السياسة الإئتمانية للبنك وتوجيهها . أما أموال البنك وأرباحه فقد أعتفيت من جميع أنواع الضرائب وكذلك الأموال المودعة بالبنك للإستثمار ومرتببات وأجور ومكافآت ومعاشات جميع العاملين بالبنك ورئيس وأعضاء مجلس إدارته وهيئة الرقابة الشرعية.

بالإضافة للإعفاءات المنصوص عليها أعلاه فقد جوز القانون للبنك أن يتمتع بأي إعفاءات أو إمتيازات منصوص عليها في قانون آخر، أما فيما يتعلق بمسألة الرقابة على النقد

الأجنبي فقد خول القانون لمحافظة بنك السودان أن يعفى البنك من أحكام القوانين المنظمة للرقابة على النقد الأجنبي في الحدود التي يراها مناسبة، ونص القانون صراحة كذلك أنه لا تجوز مصادرة أموال البنك أو تأمينها أو فرض الحراسة أو الاستيلاء عليها وكذلك لا تحجز بموجب أمر قضائي .

إلا أنه وبعد إنقضاء خمس سنوات من عمر البنك فإن قانون البنك تم تعديله بحيث سحبت الميزات والإعفاءات الممنوحة للبنك بموجب الأمر المؤقت الخاص بقانون بنك فيصل الإسلامي السوداني عند تأسيسه وذلك بعد ثبات ورسوخ التجربة وانتشارها ونموها .

أهداف البنك وأغراضه:

حدد البند الرابع من بنود عقد التأسيس أهداف البنك وأغراضه في الآتي:

١. القيام بجميع الأعمال المصرفية والتجارية والمالية وأعمال الإستثمارات والمساهمة في مشروعات التصنيع والتنمية الإقتصادية والعمرانية والزراعية والتجارية والإجتماعية في أي إقليم أو منطقة أو مديرية بجمهورية السودان أو خارجها .

٢. قبول الودائع بمختلف أنواعها .

٣. تحصيل ودفع الأوامر وأذونات الصرف وغيرها من الأوراق ذات القيمة والتعامل في النقد الأجنبي بكل صوره .

٤. سحب وإستخراج وقبول وتظهير وتنفيذ وإصدار الكمبيالات والشيكات سواء أكانت تدفع في جمهورية السودان أو في الخارج وبوالص الشحن وأي أوراق قابلة للتحويل أو النقل أو التحصيل أو التعامل بأي طريقة في هذه الأوراق شريطة خلوها من أي محظور شرعي .

٥. إعطاء القروض الحسنة وفقاً للقواعد التي يقرها البنك .

٦. الاتجار بالمعادن النفيسة وتوفيرها وتوفير خزائن لحفظ الممتلكات الثمينة .

٧. العمل كمنفذ أمين للوصايا الخاصة بالعملاء وغيرهم وتعهد الأمانات بكل أنواعها والعمل على تنفيذها والدخول كوكيل لأي حكومة أو سلطة أخرى أو لأي هيئة عامة أو خاصة .
٨. تمثيل الهيئات المصرفية المختلفة شريطة عدم التعامل بالربا ومراعاة قواعد الشريعة الإسلامية في معاملته مع هذه المصارف .
٩. قبول الأموال من الأفراد والأشخاص الاعتباريين سواء كانت بغرض توفيرها أو إستثمارها.
١٠. القيام بتمويل المشروعات والأنشطة المختلفة التي يقوم بها أفراد أو أشخاص اعتباريين .
١١. فتح خطابات الإعتماد والضمان، وتقديم الخدمات التي يطلبها العملاء في المجال المالي والإقتصادي والقيام بأعمال أمناء الإستثمار .
١٢. تقديم الإستثمارات المصرفية والمالية والتجارية والإقتصادية للعملاء وغيرهم وتقديم المشورة للهيئات والأفراد والحكومات فيما يختص بمواضيع الإقتصاد الإسلامي وخاصة البنوك الإسلامية.
١٣. قبول الهبات والتبرعات وتوجيهها وفق رغبة دافعيها أو بما يعود بالنفع على المجتمع وكذلك قبول أموال الزكاة وتوجيهها وفق المصارف الشرعية المحددة.
١٤. الإشتراك بأي وجه من الوجوه مع هيئات وشركات أو مؤسسات تزاوّل أعمالاً شبيهة بأعماله وتعاونه على تحقيق أغراضه في جمهورية السودان أو خارجها شريطة أن لا يكون في ذلك تعاملاً بالربا أو محظوراً شرعياً .
١٥. إنشاء مؤسسات أو أنشطة عقارية أو صناعية أو تجارية أو شركات معاونة له في تحقيق أغراضه كشركات تأمين تعاوني أو عقارات وخلافها .
١٦. إمتلاك وإستئجار العقارات والمنقولات وله أن يبيعها أو يحسنها أو يتصرف فيها بأي وسيلة أخرى وله على وجه العموم حق إستثمار أمواله بأي طريقة يراها مناسبة .

١٧. القيام بأي عمل أو أعمال أياً كانت يرى البنك أنها ضرورية أو من شأنها أن تمكنه من الوصول إلى كل الأغراض المبينة أعلاه أو أي جزء منها أو تزيد بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من قيمة ممتلكاته أو موجوداته أو إستثماراته شريطة أن يكون كل ذلك متفقاً مع أحكام الشريعة الإسلامية .

١٨. يجوز للبنك شراء أو بأي وسيلة أخرى أن يتحصل على كل أو جزء من ملكية أو شهرة أو حقوق وأعمال وإمتيازات أي فرد أو شركة أو هيئة وأن يمارس كل الصلاحيات اللازمة أو المناسبة في إدارة أو التصرف في مثل هذه الأعمال .

١٩. القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بإنشاء المشروعات الإقتصادية وتوظيف آخرين لهذا الغرض .

كما يجوز للبنك القيام بالأعمال الآتية:

أ. أن يكافي أي شخص أو شركة أما نقداً أو بتخصيص أسهم أو حقوق تخص البنك (تكون مدفوعة بالكامل أو جزئياً) أو بأي طريقة عن أي عمل أو خدمات حصل عليها البنك .

ب. أن يمنح معاشات أو مكافآت أو علاوات للموظفين السابقين وللمديرين السابقين أو للأشخاص الذين يعولهم هؤلاء الأشخاص المذكورين وأن ينشئ أو يعاون أي مدارس أو أي نشاط تعليمي أو علمي أو صحي أو رياضي أو مؤسسات البر وخلافه .

ج. أن يقوم إذا ما رأى ذلك بتسجيل البنك والإعتراف به في أي قطر أو مكان .

د. أن يشارك البنك في إتحاد المصارف الإسلامية وتبادل الخبرة مع البنك الإسلامي للتنمية والبنوك الإسلامية الأخرى .

هـ. أن يقدم البنك المشورة للهيئات العامة والخاصة والحكومات والأفراد حول تجربته الإسلامية في المجالات الإقتصادية والمالية .

ثانياً - بنك الادخار:

أنشئ مصرف الإدخار والتنمية الإجتماعية عام ١٩٩٦م ، إمتداداً لبنك الإدخار السوداني (١٩٧٤ - ١٩٩٥) وهو مؤسسة مصرفية متخصصة في التمويل الأصغر وتمويل المشاريع ذات البُعد الإجتماعي ، بالإضافة الى ممارسة كافة الأعمال المصرفية الأخرى عبر شبكة قوامها ٥٣ فرعاًً وتوكيلاً و ٧٢ صرافاًً الياًً منتشرة في جميع ولايات السودان

الرؤية: المؤسسة المصرفية الأولى في السودان في تقديم خدمات التمويل الأصغر وحفز ثقافة الإدخار .

الرسالة: تقديم الخدمات المالية المتنوعة والصيرفة الإجتماعية المتميزة وتعبئة المدخرات وتمويل كل قادر علي الكسب والعمل في الريف والحضر السوداني بأفضل المعايير العالمية لتحقيق الإستدامة المالية وتخفيف حدة الفقر والبطالة والمساهمة في خلق مجتمع منتج ومتكافل.

أهداف المصرف:

الاهداف الاستراتيجية:

١. تقليل حدة الفقر وآثاره على المجتمعات الفقيرة .

٢. المساهمة في تقليل نسبة البطالة.

الاهداف العامة:

مع مراعاة الطبيعة الخاصة للمصرف وعدم الإخلال بعموم ما تقدم، تكون للمصرف

الأهداف الآتية:

١. تخطيط سياسة المصرف الإدخارية ووضع قواعد الإشراف عليها والتنسيق مع الجهات المختصة لتنفيذها في إطار السياسة العامة للدولة .

٢. توجيه موارده نحو النشاط الإقتصادي لخدمة التنمية الإقتصادية والإجتماعية الشاملة.

٣. تقديم التمويل اللازم لمختلف القطاعات، وعلى وجه الخصوص المشروعات الخاصة بالفقراء وصغار المنتجين والحرفيين والمهنيين والأسر المنتجة وذوي الدخل المحدود ومستحقي الزكاة والطلاب والمرأة والمنظمات والهيئات وأصحاب العمل، مع مراعاة الضمانات الملائمة لظروفهم .

٤. تمويل البحوث ودراسات الجدوى الإقتصادية والإجتماعية في مجال المشاريع الإستثمارية للقطاعات المذكورة أعلاه .

٥. القيام عموماً بجميع الأعمال المصرفية والمعاملات المالية والتجارية والإستثمارية والمساهمة في مشروعات التنمية الصناعية والزراعية والعمرانية.

ثالثاً- بنك أمدرمان الوطني:

بنك أمدرمان الوطني شركة مساهمة عامة ذات مسئولية محدودة وهو من المؤسسات الوطنية الرائدة وركيزة هامة ودعامة من دعائم الإقتصاد الوطني فى مجال الصيرفة والإستثمار والتجارة الخارجية وذلك عبر شبكة من المراسلين منتشرة فى معظم أنحاء العالم. بدأت المرحلة التأسيسية فى يناير ١٩٩٣م وزاول نشاطه المصرفي فى أغسطس ١٩٩٣م وذلك بتقديم كافة الخدمات المصرفية والإستثمارية وفقاً لأحكام الشريعة الاسلامية .

الرؤية: بنك أمدرمان الوطني، المصرف السوداني الأول في الصناعة المصرفية و التنمية و التجارة الخارجية.

الرسالة: أن نُرضي جميع الأطراف بتقديم منتجات مصرفية متميزة بتقنية متقدمة وكادر مؤهل مع الإلتزام بإستدامة التفوق.

الأهداف:

يهدف بنك أمدرمان الوطني لتحقيق رؤيته من خلال أهداف إستراتيجية تتمثل في:

١. تجميع وقبول مدخرات العاملين بالخارج.

٢. تمويل عمليات التجارة الخارجية وتنشيط العلاقات مع البنوك والمؤسسات المالية العالمية.

٣. تمويل إحتياجات القطاع الخاص.

٤. المساهمة في تمويل مختلف القطاعات الإقتصادية والمحافظ الإستثمارية.

٥. إستمرار البنك في الإضطلاع بمسئوليته الإجماعية ودعم جهود الدولة في توسعة قاعدة

٦. التمويل الأصغر والتمويل ذو البُعد الإجماعي.

٧. تعميق وتطوير صيغ التمويل الإسلامية.

٨. تمويل مشروعات التنمية الإقتصادية والتعدين والحرفيين وصغار المنتجين.

رابعاً - بنك النيل:

تم تأسيس البنك في العام ١٩٨٢م تحت مسمى بنك التنمية التعاوني الإسلامي حيث أنشئ بقانون خاص وياشر أعماله المصرفية في عام ١٩٨٣م وكان أول بنك قطاع عام يطبق في معاملته الشريعة الإسلامية، في عام ٢٠٠١م تم تحويله الى شركة مساهمة عامة وفقاً لقانون الشركات لعام ١٩٢٥م لخدمة حركة أهداف الحركة التعاونية، والتي بدأت في السودان في منتصف السبعينات، حينما أدرك الإقتصاديون السودانيون الحاجة الى بنك يدعم الأنشطة الإقتصادية والتجارية للحركة التعاونية، بناء عليه أسس بنك التنمية التعاوني الإسلامي (بنك النيل حالياً) لخدمة أهداف الحركة التعاونية بهدف تمويل الجمعيات التعاونية لتوفير السلع التجارية، ودعم مشروعات التمويل الأصغر التي يرعاها الإتحاد التعاوني بهدف دعم الصناعات الصغيرة والأسر المنتجة مما يزيد القيمة المضافة للمساهمة في النشاط الإقتصادي وزيادة الإنتاج والإدخار. ونظراً للتطورات المتسارعة في قطاعات الزراعة، الصناعة، والخدمات في أواخر الثمانيات ومطلع التسعينات، تحولت رؤية وأهداف بنك النيل لتكون أكثر تركيزاً على عملية التنمية، وذلك إستناداً على ما حقق في مجال الصناعة المصرفية من الودائع، شبكة الفروع المحلية وعدد العملاء. ومنذ ذلك الوقت زاد نشاط وحصّة البنك في السوق المصرفي بشكل كبير نظراً لمساهمته في عملية تنمية المجتمع والإقتصاد، حيث يعد أحد أكبر ثلاثة بنوك في السودان من حيث الإنتشار الجغرافي عبر ٣٢ فرعاً محلياً.

مؤخراً توسعت قاعدة نشاطاته في الإقتصاد، وذلك لتمويل مشروعات البنية التحتية من طرق وجسور، ماء، كهرباء، تعليم وصحة، ويصنف بأنه الأكبر مساهمة في مشروعات البنية التحتية الأساسية.

من أهداف البنك:

١. أن يكون الجهة القوية في تقديم الخدمات والمنتجات المصرفية لجميع العملاء المستهدفين من خلال نوعية الخدمات والموظفين الأكفاء وبتقنية مصرفية حديثة تحقيقاً لنتائج ممتازة، مما يؤدي للحصول على أفضل المواقع في المدى الطويل.
٢. تنمية الموارد البشرية هي أحد الأهداف الرئيسية حيث يعتقد أن التفاني التام والإلتزام الكامل من الموظفين هو أحد السبل لتحقيق الأهداف بالمعنى الحقيقي وهو قيمة مضافة للإقتصاد الوطني ككل . وبالتالي إلزام الموظفين بالتكنولوجيا المتقدمة من أجل تحقيق مستوى عال من الكفاءة التشغيلية والأداء الممتاز الذي يتجاوز توقعات العملاء.

خامساً- بنك الخرطوم:

بنك الخرطوم هو أحد البنوك الرائدة في مجال الخدمات المصرفية الإسلامية في السودان ويقدم لعملائه مجموعة شاملة من المنتجات والخدمات المالية المبتكرة، وهو أقدم بنك في البلاد إذ احتفل بمرور ١٠٠ عام أمضاها في خدمة السودان، وإنطلاقاً من جزوره التي تمتد عميقاً في تاريخ البلاد، كان بنك الخرطوم في مقدمة الداعمين والمحفرين للتنمية الإقتصادية والإجتماعية في السودان على مدى القرن الماضي. شهد بنك الخرطوم منذ تأسيسه العديد من التغيرات الإقتصادية والسياسية وواصل مسيرة نموه وتطوره عبر عمليات إستحواذ وإندماج مع بنوك أخرى. ويشتهر بنك الخرطوم بقدرته على مواكبة التغيير مع المضي قدماً في دعم القطاع الخاص المصرفي وقيادته نحو تقديم أفضل المنتجات والخدمات المصرفية المبتكرة مع الإلتزام بأرقى الممارسات الدولية. نشأ مبكراً بعد دخول الإستعمار الإنجليزي بسنوات قليلة تحت مسمى بنك باركليز في عام ١٩١٣م ن ليكون فرعاً لبنك باركليز الأم، وهو من أكبر البنوك في إنجلترا، فأصبح بنك باركليز الخرطوم يتعامل إقليمياً ودولياً مما أكسبه ثقة المراسلين عبر الزمن. ظل بنك الخرطوم في طليعة بنوك الإقليم العربي والإفريقي، ووضعت كوادرة نواة العمل المصرفي في الخليج العربي وإفريقيا، فكان السودان مؤسس لبنك التنمية الإفريقي. بعد صدور قانون سوق

الخرطوم للأوراق المالية في العام ١٩٩٤م بادر بنك الخرطوم بتبني فكرة تكوين أول شركة تعمل في الأوراق المالية. وظل يتابع نجاح تجارته في السوق، خلاف دور الشركة القومية للمعاملات المالية التي أثرت حركة السوق فكانت هي السبابة في الترويج لأسهم الكثير من الشركات السودانية الناجحة مثل سوداتل التي تعتبر مفخرة لشركات الإتصالات في العالم العربي والإفريقي، بالإضافة لكون أسهمها الأكثر تداولاً في البورصة. تماشياً مع السياسات الإقتصادية الكلية للدولة، وسياسات البنك المركزي في خصخصة بنوك القطاع العام، كان لبنك الخرطوم والشركة القومية للمعاملات المالية دور الترويج لأسهم بنك الخرطوم داخلياً وخارجياً .

المبحث الثاني

إجراءات وتحليل بيانات الدراسة

إجراءات الدراسة:

١. مجتمع الدراسة: يقصد بالمجتمع " الكل الذي يمثل الأصل تمثيلاً كاملاً بجميع طبقاته وشرائحه وخصائصه وبشكل موحد يعكس الإطار العام لوجوده سواءً أكان ذلك من الأحياء الأرضية أو الجوية أو المائية في مكان محدد ووقت محدد أيضاً يمكن دراسته دراسة شاملة نسبياً أو جزئية، إلا إذا كان المجتمع صغيراً فإنه يمكن التحكم في حجمه من أجل الوصول إلى نتيجة معينة. هذا ويتكون مجتمع الدراسة الحالي من العاملين في المصارف السودانية المستهدفة.

٢. عينة الدراسة: بما أن عملية مسح وتغطية كامل مجتمع الدراسة يحتاج إلى فترة زمنية طويلة وتكاليف مادية وجهد مضاعف من قبل الباحثين، وتقديراً لكل سلبيات المسح الشامل فقد لجأ الباحث إلى أسلوب العينات الإحصائية، حيث عمد الباحث إلى أخذ عينة إحصائية ملائمة وفقاً لمعادلة ريتشارد جيبر التالية:

$$n = \frac{\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2}{1 + \frac{1}{N} \left[\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2 - 1\right]}$$

حيث تمثل:

N: حجم المجتمع، Z: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة ٠.٠٥ (٠.٠٥) =

(١.٩٦).

D: نسبة الخطأ.

وبتطبيق المعادلة أعلاه، تأكد للباحث من أن أقل حجم عينة ملائم من مجتمع قدره (٥٠٠) يجب أن يساوي (٢١٧.٤٩) أي (٢١٨) فرداً، وللحصول على العدد المطلوب من عينة الدراسة، قام

الباحث بتوزيع (٢٥٠) إستبانة على العاملين، حيث تم إسترجاع (٢٤١) إستبانة والتي أستبعد منها لاحقاً (٧) إستبانات لعدم إكتمال الإجابة على جميع بنودها، ليصبح بذلك كامل عينة الدراسة التي خضعت إستباناتها للتفريغ (٢٣٤) إستبانة وهي تعتبر من العينات الكبيرة نسبياً حيث أنها تزيد في عددها عن (١٠٠) مفردة.

٣. خصائص عينة الدراسة:

للتعرف على خصائص عينة الدراسة الحالي، عمد الباحث إلى حساب التكرارات والنسب المئوية وعرض الرسومات البيانية (الأعمدة البيانية) وهو ما توضحه الجداول والأشكال التالية:

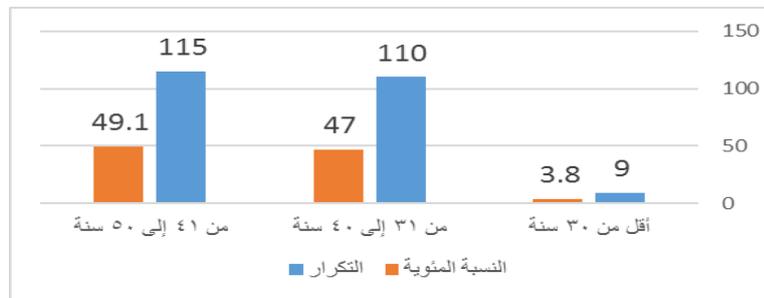
أ. العمر:

جدول (١/٢/٣): خصائص عينة الدراسة وفقاً للفئات العمرية

الفئات العمرية	التكرار	%
أقل من ٣٠ سنة	٩	٣.٨
من ٣١ إلى ٤٠ سنة	١١٠	٤٧
من ٤١ إلى ٥٠ سنة	١١٥	٤٩.١
المجموع	٢٣٤	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

شكل رقم (١/٢/٣): التوزيع النسبي للفئات العمرية بيانياً



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول رقم (١/٢/٣) والشكل رقم (١/٢/٣) وفيما يتعلق بتوزيع فئات عينة الدراسة وفقاً للفئات العمرية، يتضح من التكرارات والنسب المئوية للجدول والشكل البياني (١)، أن (٤٩.١%) أن أعمارهم تزيد عن ٤٠ سنة، (٤٧%) أعمارهم بين ٣١ إلى ٤٠ سنة، بينما (٣.٨%) أعمارهم تقل عن ٣٠ سنة.

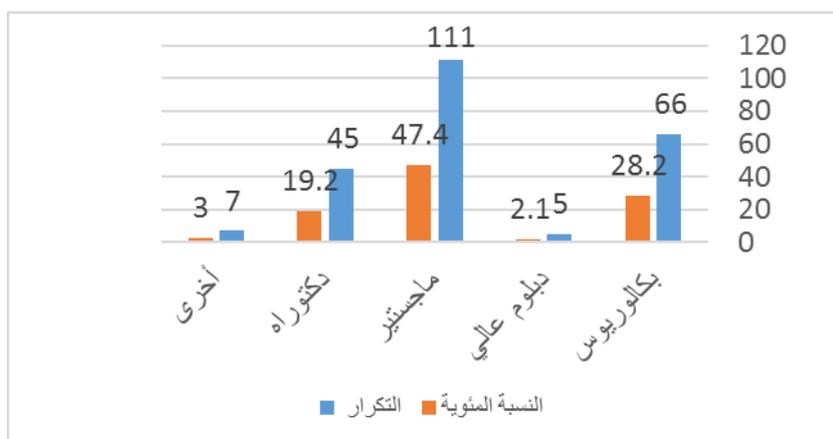
ب. المؤهل العلمي:

جدول (٢/٢/٣): خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهلات العلمية

المؤهلات العلمية	التكرار	%
بكالوريوس	٦٦	٢٨.٢
دبلوم عالي	٥	٢.١
ماجستير	١١١	٤٧.٤
دكتوراه	٤٥	١٩.٢
أخرى	٧	٣
المجموع	٢٣٤	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

شكل رقم (٢/٢/٣): التوزيع النسبي للمؤهلات العلمية بيانياً



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول رقم (٢/٢/٣) والشكل رقم (٢/٢/٣) فيما يتعلق بتوزيع فئات عينة الدراسة وفقاً للمؤهلات العلمية، يتضح من التكرارات والنسب المئوية للجدول والشكل البياني (٢)، أن الأكثرية وبنسبة (٤٧.٤%) من حملة مؤهل الماجستير، (٢٨.٢%) من حملة مؤهل البكالوريوس، يليهم (١٩.٢%) للدكتوراه، بينما تمثل نسبة مؤهل الدبلوم العالي والمؤهلات الأخرى (٥.١%) من إجمالي عينة الدراسة .

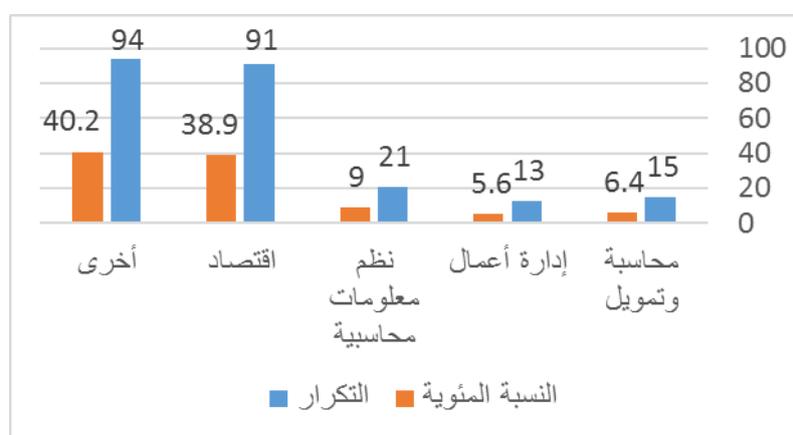
ج. التخصص العلمي:

جدول (٣/٢/٣): خصائص عينة الدراسة وفقاً للتخصصات العلمية

التخصصات العلمية	التكرار	%
محاسبة وتمويل	١٥	٦.٤
إدارة أعمال	١٣	٥.٦
نظم معلومات محاسبية	٢١	٩
اقتصاد	٩١	٣٨.٩
أخرى	٩٤	٤٠.٢
المجموع	٢٣٤	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

شكل رقم (٣/٢/٣): التوزيع النسبي للتخصصات العلمية بيانياً



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول رقم (٣/٢/٣) والشكل رقم (٣/٢/٣) بإستقراء المؤشرات الإحصائية للتكرارات والنسب المئوية بالجدول والشكل (٣)، يتضح للباحث أن (٤٠.٢%) من تخصصات عينة الدراسة من التخصصات الأخرى، (٣٨.٩%) من تخصصات الإقتصاد، بينما لا تزيد التخصصات الأخرى من محاسبة وتمويل وإدارة أعمال ونظم معلومات محاسبية عن نسبة (٢١%) من إجمالي عينة الدراسة المستطلعة.

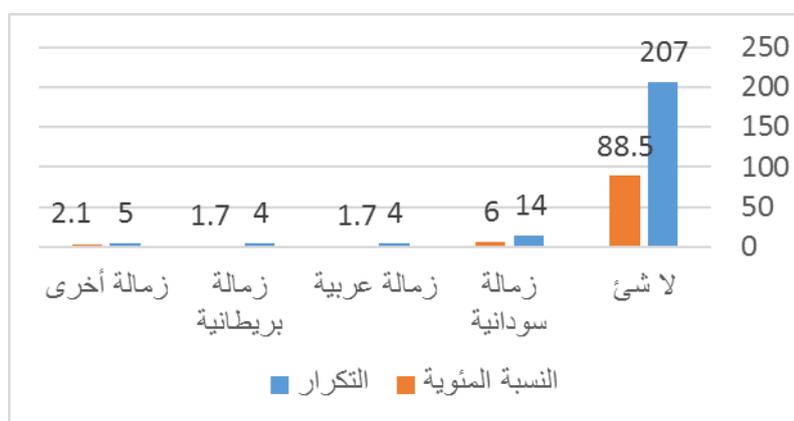
د. خاصية المؤهل المهني:

جدول (٤/٢/٣): خصائص عينة الدراسة وفقاً للمؤهل المهني

التخصصات المهنية	التكرار	%
لا شئ	٢٠٧	٨٨.٥
زمالة سودانية	١٤	٦
زمالة عربية	٤	١.٧
زمالة بريطانية	٤	١.٧
زمالة أخرى	٥	٢.١
المجموع	٢٣٤	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

شكل رقم (٤/٢/٣): التوزيع النسبي للمؤهل المهني بيانياً



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول (٤/٢/٣) والشكل (٤/٢/٣) أن (٨٨.٥%) من عينة الدراسة ليس لديهم زمالات محاسبية، والأُن الأكثرية من الزمالات لدى عينة الدراسة هي من الزمالات السودانية والتي تمثل نسبة (٦%) بينما تتوزع بقية الزمالات بنسب ضئيلة بين العربية والزمالة البريطانية بنسبة (١.٧%) لكل فئة وأما الزمالات الأخرى تمثل (٢.١%) من إجمالي الزمالات لدى عينة الدراسة .

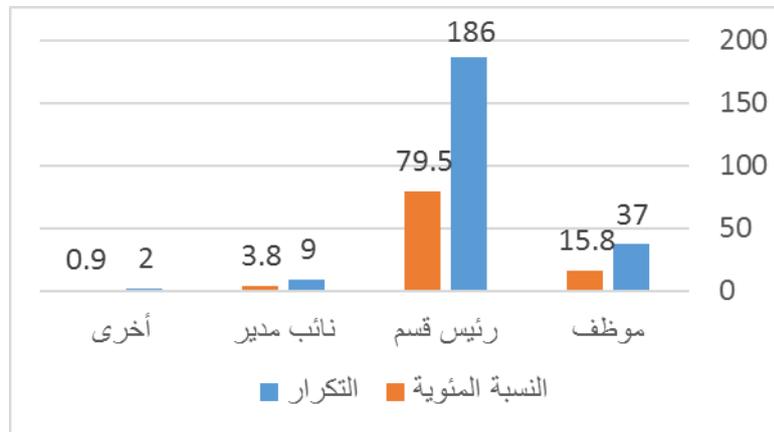
٥. المسمى الوظيفي:

جدول (٥/٢/٣): خصائص عينة الدراسة وفقاً للمسميات الوظيفية

المسمى الوظيفي	التكرار	%
موظف	٣٧	١٥.٨
رئيس قسم	١٨٦	٧٩.٥
نائب مدير	٩	٣.٨
أخرى	٢	٠.٩
المجموع	٢٣٤	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

شكل رقم (٥/٢/٣): التوزيع النسبي للمسميات الوظيفية بيانياً



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول (٥/٢/٣) والشكل (٥/٢/٣) أن المسميات الوظيفية الأكثر شيوعاً تتمثل في رؤساء الأقسام والذين يمثلون نسبة (٧٩.٥%) من إجمالي عينة الدراسة ، يليهم الموظفون بنسبة (١٥.٨%)، بينما لا يمثل المدراء أكثر من (٣.٨%) من عينة الدراسة والمسميات الوظيفية الأخرى بنسبة (٠.٩%).

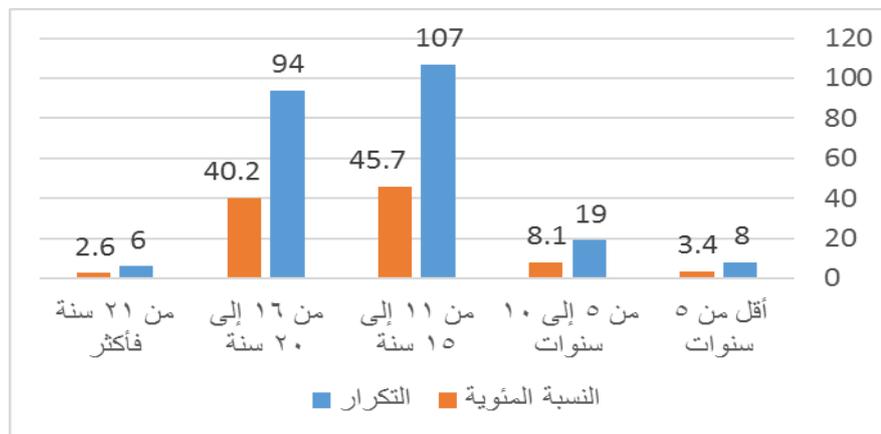
و. الخبرة العملية:

جدول (٦/٢/٣) : خصائص عينة الدراسة وفقاً للخبرة العملية

فئات الخبرة	التكرار	%
أقل من ٥ سنوات	٨	٣.٤
من ٥ إلى ١٠ سنوات	١٩	٨.١
من ١١ إلى ١٥ سنة	١٠٧	٤٥.٧
من ١٦ إلى ٢٠ سنة	٩٤	٤٠.٢
من ٢١ سنة فأكثر	٦	٢.٦
المجموع	٢٣٤	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

شكل رقم (٦/٢/٣): التوزيع النسبي للخبرة العملية بيانياً



المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول (٦/٢/٣) والشكل (٦/٢/٣) وبصورة إجمالية يمكن القول من وجهة نظر الباحث أن (٤٢.٨%) من عينة الدراسة خبرتهم من ١٦ سنة فأكثر، بينما (٥٧.٢%) من عينة الدراسة خبرتهم العملية أقل من ١٦ سنة.

٤. أداة الدراسة: استخدم الباحث الإستبانة كأداة لجمع البيانات والتي صممت خصيصاً لهذا الغرض، وهي أكثر أدوات الدراسة إستخداماً في الحصول على بيانات الدراسات والبحوث الإقتصادية والإدارية والإجتماعية والنفسية.

وقد تم بناء الإستبانة وفق الإجراءات التالية:

أ. دراسة الإطار النظري ومراجعة الأدبيات ذات العلاقة بأبعاد الدراسة ، إضافة إلى الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة، والإطلاع على قواعد المعلومات من خلال شبكة الأنترنت.

ب. عرضت الإستبانة بعد ذلك بصيغتها الأولية على المشرف العلمي على هذا الدراسة وقد أبدى ملاحظاته وقدم تصويباته والتي كان لها الدور الكبير في بناء الإستبانة وتعديل صياغتها.

ج. واشتملت إستبانة الدراسة على قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: وتضمن ستة متغيرات ديموغرافية وهي: (الفئات العمرية، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، التخصص المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية).

القسم الثاني: محاور وأبعاد الإستبانة وهي:

المحور الأول، المتغير المستقل: محاسبة الموارد البشرية كاتجاه حديث) ويشتمل على بعدين مقسمة إلى (١٠) عبارات، وهي كالتالي:

البُعد الأول: القياس المحاسبي للموارد البشرية، ويتكون من (٥) عبارات.

البُعد الثاني: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ويتكون من (٥) عبارات.

المحور الثاني: المتغير المستقل: محاسبة المسؤولية الإجتماعية كاتجاه حديث): ويشتمل على بعدين مقسمة إلى (١١) عبارة، وهي كالتالي:

البُعد الأول: القياس المحاسبي للمسئولية الإجتماعية، ويتكون من (٥) عبارات.

البُعد الثاني: الإفصاح المحاسبي عن المسئولية الإجتماعية، ويتكون من (٦) عبارات.

المحور الثالث: الأصول غير الملوسة، ويشتمل على (١٠) عبارات.

المحور الرابع: قيمة المنشأة، ويشتمل على (٨) عبارات.

وقد صمم الباحث فئات الاستجابة على فقرات الإستبانة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي وهو (لا أوافق بشدة = ١، أوافق = ٢، محايد = ٣، أوافق = ٤، أوافق بشدة = ٥)، ولتحديد فئات متوسطات إستجابة عينة الدراسة ، فقد تم حساب مدى المقياس والذي يساوي (٥ - ١ = ٤)، ويقسمة مدى المقياس على أعلى إستجابة فقد تم التوصل إلى فئات المتوسطات الحسابية التالية:

جدول (٧/٢/٣): المتوسطات الحسابية لفئات مقياس إستبانة الدراسة

المتوسط المرجح	درجة الموافقة/ الممارسة
من ١ إلى أقل من ١.٧٩	لا أوافق بشدة/ ضعيفة جداً
من ١.٨٠ إلى أقل من ٢.٥٩	لا أوافق/ ضعيفة
من ٢.٦٠ إلى أقل من ٣.٣٩	محايد/ متوسطة
من ٣.٤٠ إلى أقل من ٤.١٩	أوافق/ كبيرة
من ٤.٢٠ إلى ٥	أوافق بشدة / كبيرة جداً

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

٥. المؤشرات السيكومترية لاستبانة الدراسة:

أ.الصدق الظاهري(صدق المحكمين):

تم التحقق من الصدق الظاهري للإستبانة وفقاً للخطوات التالية:

i عرض الإستبانة في صورتها الأولى على المشرف العلمي على الرسالة حيث أبدى ملاحظاته وتصويباته من حذف وتعديل لفظي ولغوي لفقرات أبعاد ومحاوِر الاستبانة.

ii عرض الاستبانة في صورتها الأولى على محكمين من ذوي الإختصاص والخبرة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات السودانية، وذلك للتأكد من مدى إرتباط كل فقرة من فقراتها بالبُعد الذي تنتمي إليه، ومدى وضوح كل فقرة وسلامة صياغتها اللغوية وملاءمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله.

iii قام الباحث بتعديل ما يلزم من تصويبات وحذف لبعض الفقرات وإعادة صياغة بعضها لغوياً إستناداً علي ما تم التنويه إليه.

ب. صدق الإتساق الداخلي لبيرسون

للتأكد من مؤشرات صدق الإتساق الداخلي لبيرسون، لجأ الباحث إلى حساب مؤشرات إرتباط بيرسون بين درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية للبُعد الذي تنتمي إليه، والنتائج تتضمنها الجداول التالية

جدول رقم (٨/٢/٣)

الإتساق الداخلي لإرتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للبُعد الذي تنتمي إليه -

القياس المحاسبي للموارد البشرية

م	العبارة	الإرتباط بدرجة البُعد
١	يهتم المصرف بتحديد تكلفة العنصر البشري في السجلات المحاسبية	**٠.٩٣
٢	يقوم المصرف بدراسة بدائل قياس التكلفة للحصول على العنصر البشري	**٠.٩٤
٣	يُدرج المصرف تكاليف تدريب العنصر البشري في موازنته	**٠.٩٤
٤	يتم تبويب تكاليف العنصر البشري بشقيها الثابت والمتغير	**٠.٩٣
٥	يهتم المصرف بتفعيل الدور الرقابي للمحافظة على الأصل البشري	**٠.٩٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠١

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول (٨/٢/٣) أن قيم الارتباط بين درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية لبعدها تتراوح بين (**٠.٩٠ إلى **٠.٩٤) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) مما يؤكد من وجهة نظر الباحث أن عبارات بعد القياس المحاسبي للموارد البشرية صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (٩/٢/٣)

الإتساق الداخلي لإرتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه -
الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية

م	العبارة	الارتباط بدرجة البعد
١	يُفصح المصرف عن تكاليف العنصر البشري في التقارير المالية	**٠.٤٠
٢	يُفصح المصرف عن مميزات البديل الذي تم إختياره لتحديد تكلفة العنصر البشري	**٠.٤٦
٣	يُفصح المصرف عن وجود نظام متكامل للموارد البشرية	**٠.٤١
٤	يُفصح المصرف عن تطوير أداء المورد البشري	**٠.٣٠
٥	يُفصح المصرف عن معلومات مختلفة عن القوي العاملة	**٠.٤١

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠١

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول (٩/٢/٣) أن قيم الارتباط بين درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية لبعدها تتراوح بين (**٠.٣٠ إلى **٠.٤٦) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) مما يؤكد من وجهة نظر الباحث أن عبارات بعد الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية أيضاً صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١٠/٢/٣)

الإلتساق الداخلي لإرتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه -
القياس المحاسبي للمسئولية الإجتماعية

م	العبارة	الإرتباط بدرجة البعد
١	يتم إدراج تكاليف المسئولية الإجتماعية في موازنة المصرف	**٠.٦٧
٢	تهتم ادارة المصرف بالإعتراف بتكاليف دعم المشاريع الخيرية	**٠.٦١
٣	يتم تبويب تكاليف المسئولية الإجتماعية ضمن التكاليف الأساسية	**٠.٦١
٤	يهتم المصرف بتطوير أنظمة القياس للمسئولية الإجتماعية	**٠.٧٦
٥	يحدد المصرف المجالات المحتملة للأبحاث في القياس الاجتماعي	**٠.٨٦

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

** الإرتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠١

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول (١٠/٢/٣) أن قيم الإرتباط بين درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية لبعدها تتراوح بين (**٠.٦١ إلى **٠.٨٦) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) مما يؤكد من وجهة نظر الباحث أن عبارات بعد القياس المحاسبي للمسئولية الإجتماعية أيضاً صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١١/٢/٣)

الإتساق الداخلي لإرتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه -
الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية

م	العبارة	الإرتباط بدرجة بعدها
١	يُفصح المصرف عن إلتزامه تجاه المجتمع	**٠.٩٢
٢	يُفصح المصرف عن الرؤية المستقبلية للمشاريع الإجتماعية	**٠.٩٠
٣	يتم الإفصاح عن الخدمات الإجتماعية التي تحفز الموظفين	**٠.٩٢
٤	يتم الإفصاح عن النتائج من جراء التقييم الإنتقادي للمصرف الإجتماعي	**٠.٩١
٥	يُفصح المصرف عن مدي ملاءمة مخرجات ومدخلات العملية الإنتاجية مع	**٠.٨٨
٦	الإفصاح عن الأداء الإجتماعي يفيد في إتخاذ قرارات رشيدة،	**٠.٤٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

** الإرتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠١

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول (١١/٢/٣) أن قيم الإرتباط بين درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية لبعدها تتراوح بين (**٠.٤٠ إلى **٠.٩٢) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) مما يؤكد من وجهة نظر الباحث أن عبارات بعد الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية أيضاً صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١٢/٢/٣)

الإلتساق الداخلي لإرتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه -
الأصول غير الملموسة

م	العبارة	الإرتباط بدرجة بعدها
١	يهتم المصرف بالموارد البشرية كأصول في القوائم المالية	**٠.٨٤
٢	يركز المصرف على تطوير الأصول غير المتداولة بصورة دورية	**٠.٧٦
٣	تقوم سياسة المصرف على إختيار أفضل البدائل لإهلاك الأصول	**٠.٧٠
٤	تتم إعادة تقييم أصول المصرف وفقاً للقيمة العادلة	**٠.٥٦
٥	توجد بالمصرف متابعة دورية لحسن إستخدام الأصول	**٠.٥٨
٦	سياسة إحلال الأصول في المصرف تتم بعد إعادة تقييم الأصول	**٠.٣٢
٧	تضاف تكلفة إقتناء العنصر البشري للأصول و يُفصح عنها	**٠.٦٣
٨	يقوم المصرف بإعادة تقييم بنود الأصول التي تطراً عليها تغيرات جوهرية سنويا	**٠.٥٨
٩	عندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول فإنه يتم إعادة كامل الصنف أو المجموعة	**٠.٦٨
١٠	يُفصح المصرف عن الزيادة الناتجة عن إعادة تقييم الأصول كإيراد	**٠.٧٦

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

** الإرتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠١

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول (١٢/٢/٣) أن قيم الإرتباط بين درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية لبعدها تتراوح بين (**٠.٣٢ إلى **٠.٨٤) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) مما يؤكد من وجهة نظر الباحث أن عبارات محور الأصول غير المتداولة أيضاً صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١٣/٢/٣)

الإتساق الداخلي لإرتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه -
قيمة المنشأة

م	العبارة	الإرتباط بدرجة بعدها
١	يحلل المصرف موقفه التنافسي مقارنة بالمصارف المثيلة	**٠.٥٨
٢	يهتم المصرف بالحصول على الشهادات العالمية لدعم مركزه التنافسي	**٠.٥٨
٣	يقيم المصرف الخدمات التي يقدمها لعملائه بصورة دوريه	**٠.٥٥
٤	تسعي إدارة المصرف لإتباع سياسة التحسين المستمر في خدمات المصرف	**٠.٤٤
٥	يتم تحليل مستوي ربحية المصرف بصورة دورية للتأكد من تحقيق الأهداف	**٠.٥٨
٦	يتم الوقوف على معوقات تحقيق الربحية بصورة دوريه	**٠.٤٠
٧	تتم إعادة تقييم الجوانب المالية في المنشأة لمعرفة نقاط الضعف	**٠.٥٦
٨	يركز المصرف على إعادة هيكلة الإدارات بصورة تتماشى مع المهام	**٠.٤٢

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

** الإرتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠١

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول (١٣/٢/٣) أن قيم الإرتباط بين درجة كل عبارة مع الدرجة الكلية لبعدها تتراوح بين (**٠.٤٠ إلى **٠.٥٨) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) مما يؤكد من وجهة نظر الباحث أن عبارات محور، قيمة المنشأة أيضاً صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (١٤/٢/٣)

الاتساق الداخلي لإرتباط بيرسون بين درجة كل بعد أو محور مع الدرجة الكلية للاستبانة

الإرتباط بالدرجة الكلية للاستبانة	البُعد أو المحور
**0.92	بُعد القياس المحاسبي للموارد البشرية
**0.60	بُعد الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
**٠.٨٧	بُعد القياس المحاسبي للمسئولية الإجتماعية
**٠.٩٤	بُعد الإفصاح المحاسبي عن المسئولية الإجتماعية
**0.93	بعد الأصول غير الملموسة
**٠.٩٣	محور قيمة المنشأة
**٠.٩١	الدرجة الكلية للمحور الأول
**٠.٩٦	الدرجة الكلية للمحور الثاني

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

** الإرتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠١

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول رقم (١٤/٢/٣) أن قيم الإرتباط بين درجة كل بعد أو محور مع الدرجة الكلية للاستبانة تتراوح بين (**٠.٦٠ إلى **٠.٩٦) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) مما يؤكد من وجهة نظر الباحث أن المحاور والأبعاد الفرعية للاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

٦. مؤشرات الثبات α كرونباخ:

للتحقق من ثبات عبارات محاور وأبعاد إستبانة الدراسة ، عمد الباحث إلى حساب مؤشرات α كرونباخ، والذي يقصد به " إمكانية الحصول على النتائج نفسها لو أعيد تطبيق الإستبانة

على نفس أفراد المجتمع بعد فترة من الزمن، كما يشير إلى أي درجة يعطى المقياس أو الإستهانة قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها. والجدول التالي يتضمن أهم مؤشرات ثبات أبعاد ومحاور إستهانة الدراسة:

جدول (١٥/٢/٣)

مؤشرات الثبات α كرونباخ لأبعاد محور أداة الدراسة

المحور/ البعد	عدد العبارات	α كرونباخ
المحور الأول: الإتجاهات المعاصرة للمحاسبة (محاسبة الموارد البشرية كإتجاه معاصر)		
البعد الأول، القياس المحاسبي للموارد البشرية	٥	٠.٩٥
البعد الثاني، الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	٥	٠.٨٨
α كرونباخ للمحور الأول ككل	١٠	٠.٩٦
المحور الثاني: الإتجاهات الحديثة للمحاسبة (محاسبة المسؤولية الإجتماعية كإتجاه معاصر)		
البعد الأول، القياس المحاسبي للمسؤولية الإجتماعية	٥	٠.٧٠
البعد الثاني، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية	٦	٠.٩١
α كرونباخ للمحور الثاني ككل	١١	٠.٩١
المحور الثالث، الأصول غير الملموسة	١٠	٠.٨٢
المحور الرابع، قيمة المنشأة	٨	٠.٨٥
α كرونباخ للإستهانة الكلية	٣٩	٠.٩٧

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، ٢٠١٩م.

يُلاحظ الباحث من خلال الجدول رقم (١٥/٢/٣) المؤشرات الإحصائية لألفا كرونباخ لمحاور وأبعاد إستبانة الدراسة ، أن أقل قيمة ثبات كانت على نطاق البُعد الأول من المحور الثاني: القياس المحاسبي للمسئولية الإجتماعية وتساوي (٠.٧٠)، بينما كانت أعلى معامل ثبات على نطاق الدرجة الكلية للإستبانة وتساوي (٠.٩٧) وهي جميعها مؤشرات ثبات دالة إحصائية $\alpha < ٠.٦٠$ ، أن أبعاد ومحاور إستبانة الدراسة تكون ذات ثبات دال إحصائياً إذا كانت قيمة α كرونباخ (< ٠.٦٠)، وبناءً على ذلك يخلص الباحث إلى أن إستبانة الدراسة تتصف بالوضوح في معانيها ومفاهيمها لدى عينة الدراسة .

٧. أساليب المعالجة الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم إستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة بإستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية Statistical Package for Social Sciences والتي يرمز لها إختصاراً بالرمز (SPSS) والحزمة الإحصائية للنمذجة البنائية والمعروفة إختصاراً بـ (AMOS)، وتم إستخدام المقاييس الإحصائية التالية:

أ. التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد مجتمع الدراسة.

ب. الأعمدة البيانية لعرض خصائص عينة الدراسة بيانياً.

ج. المتوسط الحسابي "Mean" وذلك لمعرفة مدى إرتفاع أو إنخفاض إستجابات أفراد الدراسة عن المحاور الرئيسية (متوسط متوسطات العبارات)، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب المحاور حسب أعلى متوسط حسابي.

د. الإنحراف المعياري "Standard Deviation" للتعرف على مدى إنحراف إستجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الإنحراف المعياري يوضح التشتت في إستجابات أفراد مجتمع

الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ، إلى جانب المحاور الرئيسة، فكلما إقتربت قيمته من الصفر تركزت الإستجابات وإنخفض تشنتها بين المقياس.

هـ. الوزن النسبي للمتوسط الحسابي المرجح لوجهة نظر عينة الدراسة تجاه كل فقرة وكل محور.

و. معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات إستبانة الدراسة .

ز. معامل الارتباط بيرسون، لقياس صدق الإتساق الداخلي.

ح. أسلوب تحليل المسار لإختبار فرضيات الدراسة بهدف التعرف على حجم أثر كل متغير من المتغيرات في المتغير التابع.

المبحث الثالث

الإحصاء الوصفي واختبار فرضيات الدراسة

تناولت المباحث السابقة من البحث، وصفاً لمنهجية البحث ومصادر بيانات البحث، خصائص عينة البحث، وخطوات بناء استبانة البحث والمقياس المستخدم فيها، إضافة إلى أساليب التحقق من ثبات وصدق وبناء استبانة البحث على نطاق أبعادها ومحاورها الفرعية ودرجتها الكلية إضافة إلى الإحصاء الوصفي من تكرارات ونسب مئوية لاستجابات عينة البحث على عبارات أبعاد استبانة البحث.

هذا المبحث يركز على التحليلات الإحصائية التالية:

١. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لواقع ممارسة فقرات وابعاد ومحاور استبانة البحث من وجهة نظر عينة البحث.
٢. مؤشرات ملائمة المتغيرات المستقلة لتحليل الانحدار المتعدد.
٣. نتائج تحليل الانحدار البسيط والمتعدد للفرضيات الرئيسية.
٤. مؤشرات تحليل الانحدار التدريجي لترتيب أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

• أولاً: المتوسطات المحكية لفئات مقياس ليكرت الخماسي للاستبانة

بما أن الدرجة القصوى للمقياس الخماسي لأداة البحث = ٥ وأن الدرجة الدنيا = ١ ،
وعليه يصبح المدى لفئات المقياس = ٤ وبقسمة ٥/٤ نحصل على القيمة ٠.٨٠ وبناءً
على ذلك يمكن توزيع فئات المتوسطات المحكية على النحو التالي:

جدول (١/٣/٣) المتوسطات الحسابية لفئات مقياس استبانة البحث

درجة الموافقة/ الممارسة	فئة المتوسط الحسابي للفقرة
لا أوافق بشدة/ ممارسة ضعيفة جداً	من ١ إلى أقل من ١.٨٠
لا أوافق/ ممارسة ضعيفة	من ١.٨٠ إلى أقل من ٢.٦٠
محايد/ ممارسة متوسطة	من ٢.٦٠ إلى أقل من ٣.٤٠
أوافق/ ممارسة كبيرة	من ٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠
أوافق بشدة / ممارسة كبيرة جداً	من ٤.٢٠ إلى ٥

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

• ثانياً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لدرجة ممارسة كل

بعد من وجهة نظر عينة البحث، والنتائج تتضمنها الجداول التالية:

• المتغير المستقل الأول: محاسبة الموارد البشرية

جدول (٢/٣/٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية لدرجة

ممارسة القياس المحاسبي للموارد البشرية من وجهة نظر عينة البحث (ن = ٢٣٤)

م	العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الممارسة	ترتيب الأهمية
١	يهتم المصرف بتحديد تكلفة العنصر البشري في السجلات المحاسبية	٣.٩٧	٠.٩٤	٠.٧٩	كبيرة	١
٢	يقوم المصرف بدراسة بدائل قياس التكلفة للحصول على العنصر البشري	٣.٨٥	٠.٩١	٠.٧٧	كبيرة	٣
٣	يدير المصرف تكاليف تدريب العنصر البشري في موازنته	٣.٨٧	٠.٩٨	٠.٧٧	كبيرة	٢
٤	يتم تبويب تكاليف العنصر البشري بشقيها الثابت والمتغير	٣.٧٦	٠.٩٧	٠.٧٥	كبيرة	٤
٥	يهتم المصرف بتفعيل الدور الرقابي للمحافظة على الأصل البشري	٣.٧٤	١.٠٤	٠.٧٥	كبيرة	٥
	المتوسط العام للبعد	٣.٨٤	٠.٩٧	٠.٧٧	كبيرة	

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

باستقراء المؤشرات الإحصائية للمتوسطات الحسابية لدرجة ممارسة القياس المحاسبي للموارد البشرية بالجدول (٣/٣/٣)، يتضح أنها تتراوح بين (٣.٧٤ إلى ٣.٩٧ من ٥) مع متوسط عام بلغ (٣.٨٤ من ٥) وهي جميعها من مؤشرات فئة المتوسط الرابعة (٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠) مما يؤكد أن القياس المحاسبي يمارس بدرجة كبيرة وأن ما (٧٧%) من عينة البحث يؤكدون على ذلك.

جدول (٣/٣/٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لدرجة ممارسة الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية من وجهة نظر عينة البحث (ن = ٢٣٤)

م	العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الممارسة	ترتيب الأهمية
١	يُفصح المصرف عن تكاليف العنصر البشري في التقارير المالية	٣.٩٧	٠.٨٥	٠.٧٩	كبيرة	١
٢	يُفصح المصرف عن مميزات البديل الذي تم اختياره لتحديد تكلفة العنصر البشري	٣.٨٠	٠.٩٤	٠.٧٦	كبيرة	٤
٣	يُفصح المصرف عن وجود نظام متكامل للموارد البشرية	٣.٨٦	٠.٨٤	٠.٧٧	كبيرة	٣
٤	يُفصح المصرف عن تطوير أداء المورد البشري	٣.٨٦	٠.٨٢	٠.٧٧	كبيرة	٢
٥	يُفصح المصرف عن معلومات مختلفة عن القوي العاملة	٣.٧٠	١.١١	٠.٧٤	كبيرة	٥
	المتوسط العام للبعد	٣.٨٤	٠.٩١	٠.٧٧	كبيرة	

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

بالمثل، باستقراء المؤشرات الإحصائية للمتوسطات الحسابية لدرجة ممارسة الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية بالجدول (٣/٣/٣)، يتضح أنها تتراوح بين (٣.٧٠ إلى ٣.٩٧ من ٥) مع متوسط عام بلغ (٣.٨٤ من ٥) وهي أيضاً جميعها من مؤشرات فئة المتوسط الرابعة (٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠) مما يؤكد أن الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية يمارس بدرجة كبيرة وأن نسبة (٧٧%) من عينة البحث يؤكدون على ذلك.

• المتغير المستقل الثاني: محاسبة المسؤولية الاجتماعية

جدول (٤/٣/٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لدرجة

ممارسة القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية من وجهة نظر عينة البحث (ن)

(=٢٣٤)

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الممارسة	ترتيب الأهمية
١	يتم ادراج تكاليف المسؤولية الاجتماعية في موازنة المصرف	٤.٢٢	٠.٤٤	٠.٨٤	كبيرة جداً	١
٢	تهتم ادارة المصرف بالاعتراف بتكاليف دعم المشاريع الخيرية	٤.١٤	٠.٤٥	٠.٨٣	كبيرة	٢
٣	يتم تبويب تكاليف المسؤولية الاجتماعية ضمن التكاليف الاساسية للمصرف	٤.٠٨	٠.٥٨	٠.٨٢	كبيرة	٣
٤	يهتم المصرف بتطوير انظمة القياس للمسؤولية الاجتماعية	٣.٧٤	٠.٨١	٠.٧٥	كبيرة	٤
٥	يحدد المصرف المجالات المحتملة للأبحاث في القياس الاجتماعي	٣.٥٨	١.١٤	٠.٧٢	كبيرة	٥
	المتوسط العام للبعد	٣.٩٥	٠.٦٩	٠.٧٩	كبيرة	

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

كذلك، باستقراء المؤشرات الإحصائية للمتوسطات الحسابية لدرجة ممارسة القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية بالجدول (٤/٣/٣)، يتضح أنها تتراوح بين (٣.٥٨ إلى ٤.٢٢ من ٥) مع متوسط عام بلغ (٣.٩٥ من ٥) وهي مؤشرات تنحصر قيمها بين فئة المتوسط الرابعة (٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠) والخامسة (٤.٢٠ إلى ٥) مما يؤكد أن ممارسة القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية يتراوح بين درجة كبيرة جداً وكبيرة وأن نسبة (٧٩%) من عينة البحث يؤكدون على ذلك.

جدول (٥/٣/٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لدرجة ممارسة الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من وجهة نظر عينة البحث (ن)

(٢٣٤=)

م	العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الممارسة	ترتيب الأهمية
١	يُفصح المصرف عن التزامه تجاه المجتمع	٣.٧٠	٠.٩٧	٠.٧٤	كبيرة	٢
٢	يُفصح المصرف عن الرؤية المستقبلية للمشاريع الاجتماعية	٣.٥٧	١.١٨	٠.٧١	كبيرة	٤
٣	يتم الإفصاح عن الخدمات الاجتماعية التي تحفز الموظفين	٣.٦٢	١.١٨	٠.٧٢	كبيرة	٣
٤	يتم الإفصاح عن النتائج من جراء التقييم الانتقادي للمصرف في الجانب الاجتماعي	٣.٤٤	١.١٦	٠.٦٩	كبيرة	٦
٥	يُفصح المصرف عن مدي ملاءمة مخرجات ومدخلات العملية الإنتاجية مع الروابط الاجتماعية	٣.٥٥	١.١٨	٠.٧١	كبيرة	٥
٦	الإفصاح عن الأداء الاجتماعي يفيد في اتخاذ قرارات رشيدة، بتقديم المعاملة المتماثلة لكافة فئات المصالح المجتمعية	٤.١٠	٠.٩٣	٠.٧٢	كبيرة	١
	المتوسط العام للبعد	٣.٦٦	١.١٠	٠.٧٢	كبيرة	

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

أيضاً، باستقراء المؤشرات الإحصائية للمتوسطات الحسابية لدرجة ممارسة الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية بالجدول (٥/٣/٣)، يتضح أنها تتراوح بين (٣.٤٤ إلى ٤.١٠ من ٥) مع متوسط عام بلغ (٣.٦٦ من ٥) وهي مؤشرات تنحصر قيمها في فئة المتوسط الرابعة (٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠) مما يؤكد أن ممارسة الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية يأتي بدرجة كبيرة وأن نسبة (٧٢%) من عينة البحث يؤكدون على ذلك.

جدول (٦/٣/٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لدرجة ممارسة القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية من وجهة نظر عينة البحث (ن)

(٢٣٤=)

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الممارسة	ترتيب الأهمية
١	يهتم المصرف بقياس الأصول غير الملموسة كأصول في القوائم المالية	٣.٨٢	٠.٩٣	٠.٧٦	كبيرة	٥
٢	يركز المصرف على تطوير الأصول غير الملموسة بصورة دورية	٤.٠١	٠.٧١	٠.٨٠	كبيرة	٤
٣	تقوم سياسة المصرف على اختيار أفضل البدائل لإطفاء الأصول غير الملموسة.	٤.١٣	٠.٤٤	٠.٨٣	كبيرة	٣
٤	تتم إعادة تقييم الأصول المصرف وفقاً للقيمة العادلة	٤.١٦	٠.٤٨	٠.٨٣	كبيرة	٢
٥	توجد بالمصرف متابعة دورية للقيمة الأصول غير الملموسة.	٤.٢٢	٠.٤٨	٠.٨٤	كبيرة جداً	١
	المتوسط العام للبعد	٣.٨٢	٠.٩٣	٠.٧٦	كبيرة	

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

فيما يخص القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية، باستقراء المؤشرات الإحصائية للمتوسطات الحسابية لدرجة ممارسة القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية بالجدول (٦/٣/٣)، يتضح أنها تتراوح بين (٣.٨٣ إلى ٤.٢٢ من ٥) مع متوسط عام بلغ (٣.٨٢ من ٥) وهي مؤشرات تنحصر قيمها بين فئة المتوسط الرابعة (٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠) والخامسة (٤.٢٠ إلى ٥) مما يؤكد أن ممارسة القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية يتراوح بين درجة كبيرة جداً وكبيرة وأن نسبة (٧٦%) من عينة البحث يؤكدون على ذلك.

• المتغير المستقل الثالث: الأصول غير الملموسة

جدول (٧/٣/٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لدرجة ممارسة الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة من وجهة نظر عينة البحث (ن

(=٢٣٤)

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الممارسة	ترتيب الأهمية
١	يركز المصرف على الإفصاح الشامل عن الأصول غير ملموسة في التقارير المالية	٤.٢٤	٠.٦٦	٠.٨٥	كبيرة جداً	١
٢	يُفصح المصرف عن تكلفة اقتناء الأصول غير الملموسة.	٣.٨١	٠.٩٧	٠.٧٦	كبيرة	٤
٣	يقوم المصرف بإعادة تقييم الأصول غير الملموسة عن الاندماج أو التوسعة تغيرات جوهرية سنوياً	٤.٠٣	٠.٥٦	٠.٨١	كبيرة	٢
٤	يفصح المصرف عن التغيير في السياسات التي تُطرا على إطفاء الأصول غير الملموسة.	٣.٩٦	٠.٥٤	٠.٧٩	كبيرة	٣
٥	يُفصح المصرف عن الزيادة الناتجة عن إعادة تقييم الأصول غير الملموسة كإيراد محقق.	٣.٥٨	٠.٩٩	٠.٧٢	كبيرة	٥
	المتوسط العام للبعد	٣.٩٢	٠.٧٥	٠.٧٨	كبيرة	

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

فيما يخص الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، باستقراء المؤشرات الإحصائية للمتوسطات الحسابية لدرجة ممارسة الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة بالجدول (٧/٣/٣)، يتضح أنها تتراوح بين (٣.٥٨ إلى ٤.٢٤ من ٥) مع متوسط عام بلغ (٣.٩٢ من ٥) وهي مؤشرات تنحصر قيمها بين فئة المتوسط الرابعة (٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠) والخامسة (٤.٢٠ إلى ٥) مما يؤكد أن ممارسة الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة يتراوح بين درجة كبيرة جداً وكبيرة وأن نسبة (٧٨%) من عينة البحث يؤكدون على ذلك.

• قيمة المنشأة

جدول (٨/٣/٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاوزان النسبية لقيمة

المنشأة من وجهة نظر عينة البحث (ن = ٢٣٤)

م	العبرة	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الممارسة	ترتيب الأهمية
١	يحلل المصرف موقفه التنافسي مقارنة بالمصارف المثيلة	٤.٢٦	٠.٤٧	٠.٨٥	كبيرة	١
٢	يهتم المصرف بالحصول على الشهادات العالمية لدعم مركزه التنافسي	٤.١٦	٠.٥٤	٠.٨٣	كبيرة	٥
٣	يقيم المصرف الخدمات التي يقدمها لعملائه بصورة دوريه	٤.١٥	٠.٦٢	٠.٨٣	كبيرة	٧
٤	تسعي إدارة المصرف لإتباع سياسة التحسين المستمر في خدمات المصرف	٤.٢٢	٠.٥٢	٠.٨٤	كبيرة جداً	٣
٥	يتم تحليل مستوي ربحية المصرف بصورة دورية للتأكد من تحقيق الأهداف	٤.٢٣	٠.٤٧	٠.٨٥	كبيرة جداً	٢
٦	يتم الوقوف على معوقات تحقيق الربحية بصورة دوريه	٤.٠٩	٠.٣٩	٠.٨٢	كبيرة	٨
٧	تتم إعادة تقييم الجوانب المالية في المنشأة لمعرفة نقاط الضعف	٤.١٨	٠.٤٤	٠.٨٤	كبيرة	٤
٨	يركز المصرف على إعادة هيكلة الإدارات بصورة تتماشى مع المهام	٤.١٥	٠.٤٤	٠.٨٣	كبيرة	٦
	المتوسط العام للبعد	٤.١٨	٠.٤٩	٠.٨٤	كبيرة	

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

فيما يتعلق بقيمة المنشأة، باستقراء المؤشرات الإحصائية للمتوسطات الحسابية لقيمة المنشأة بالجدول (٨/٣/٣)، يتضح أنها تتراوح بين (٤.٠٩ إلى ٤.٢٦ من ٥) مع متوسط عام بلغ (٤.١٨ من ٥) وهي مؤشرات تنحصر قيمها بين فئة المتوسط الرابعة (٣.٤٠ إلى أقل من ٤.٢٠) والخامسة (٤.٢٠ إلى ٥) مما يؤكد أن قيمة المنشأة تتراوح بين درجة كبيرة جداً وكبيرة وأن نسبة (٨٤%) من عينة البحث يؤكدون على ذلك.

• فرضيات البحث:

يختبر البحث الحالي الفرضيات الآتية:

الفرض الرئيس: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة في تعظيم قيمة المنشأة. وتتفرع منه الفرضيات التالية:

1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة الموارد البشرية كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة. وتتفرع من التالية:

أ. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

ب. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

٢. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.

أ. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

ب. وجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.

أ. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة؟

ب. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة؟

4. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة على متغيرات الدراسة ترجع إلى (المركز الوظيفي وسنوات الخبرة).

١. مؤشرات ملائمة النموذج لتحليل الانحدار المتعدد

للتأكد من أن المتغيرات المستقلة ملائمة لتحليل الانحدار المتعدد، لجأ الباحث إلى حساب مؤشرات تضخم التباين VIF والتباين المسموح Tolerance ومؤشر درين واتسون DW والنتائج يتضمنها الجدول التالي:

جدول (٩/٣/٣) مؤشرات ملائمة النموذج للمتغيرات المستقلة لتحليل الانحدار المتعدد

المتغير	تضخم التباين VIF	التباين المسموح Tolerance	ومؤشر درين واتسون DW
القياس المحاسبي للموارد البشرية	٠.٠٧٣	٨.٦٢٥	٢ > ١.٥٩٧
الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	٠.١٠١	٧.٩٢٩	
القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية	٠.٢٤٩	٤.٠١٤	
الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية	٠.١٤٣	٧.٠١٢	
القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية	٠.٢٩٥	٣.٣٩٢	
الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة	٠.٣٠١	٣.٣٢٢	

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

يتضح من المؤشرات الإحصائية لملائمة نموذج الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بالجدول (٩/٣/٣) الحقائق التالية:

١. إن قيم تضخم التباين VIF للمتغيرات المستقلة تتراوح بين (٣.٣٩٢ إلى ٨.٦٢٥) وهي جميعها قيم > ١٠.

٢. إن قيم التباين المسموح **Tolerance** تتراوح قيمها بين (٠.٠٧٣ إلى ٠.٣٠١) وهي جميعها قيم < ٠.٠٥ .

٣. إن قيمة مؤشر درين واتسون DW المحسوبة تساوي (١.٧٦) وهي أقل من القيمة الحرجة (٢).

بين **Multicollinearity** يخلص الباحث من خلال هذه المؤشرات عدم وجود ارتباطات ذاتية المتغيرات المستقلة قد تؤثر في قيم الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وبناءً على ذلك تصبح المتغيرات المستقلة ملائمة لاستخدام أسلوب الانحدار المتعدد.

❖ نتائج اختبارات فروض البحث

- **نتائج اختبار صحة الفرض الرئيس الأول:** والذي ينص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة في تعظيم قيمة المنشأة."، وللتحقق من نتائج الفرض الرئيس الأول، لجأ الباحث إلى استخدام تحليل الانحدار البسيط للتعرف على أثر الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة في تعظيم قيمة المنشأة، والنتائج يتضمنها الجدول التالي:

• نتائج تحليل الانحدار البسيط

جدول (١٠/٣/٣) معنوية نموذج الانحدار البسيط لأثر تبني الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة في تعظيم قيمة المنشأة

المتغير المستقل	R	قيمة R ²	قيمة R ² المعدلة	قيمة F	الدلالة	قيمة T	الدلالة
تبني الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة	٠.٧٤	٠.٥٦١	٠.٥٦	٢٩٧.٠٧	٠.٠٠٠	١٧.٢٤	٠.٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

باستقراء مؤشرات الجدول (١٠/٣/٣) لنموذج الانحدار البسيط يتضح للباحث النتائج التالية:

١. إن معامل الارتباط البسيط بين المتغير المستقل (تبني الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة) والمتغير التابع (قيمة للمنشأة) بلغ (٠.٧٤٩).

٢. إن إجمالي ما يؤثر به (تبني الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة) في المتغير التابع (تعظيم قيمة للمنشأة) يبلغ (٥٦.١%) من إجمالي معدل التغير في المتغير التابع (تعظيم قيمة للمنشأة).
٣. توجد معنوية لنموذج الانحدار البسيط لأثر (تبني الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة) في المتغير التابع (تعظيم قيمة للمنشأة) بناءً على قيمة F (٢٩٧.٠٧) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي (٠.٠٠٠ > ٠.٠٠٥).
٤. توجد معنوية ذات دلالة إحصائية لأثر (تبني الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة) في المتغير التابع (تعظيم قيمة للمنشأة) بناءً على قيمة T (١٧.٢٤) والتي تؤكد على معنوية أثر المتغير المستقل في المتغير التابع بمستوى معنوية (٠.٠٠٥ > ٠.٠٠٠).
٥. ويستخلص الباحث من هذه النتيجة على أن الزيادة في مستوى تبني الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة بدرجة واحدة، يؤدي إلى الزيادة في تعظيم قيمة للمنشأة بمقدار ٥٦.١%.
٦. وعليه يخلص الباحث إلى قبول نص الفرض الرئيس وهو " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة في تعظيم قيمة المنشأة".

• نتائج الفرض الفرعي الأول:

١. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة الموارد البشرية كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة. وتتفرع من التالية:
 - أ. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة.
 - ب. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة.
١. نتائج الفرض الفرعي الرئيس: والذي ينص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة الموارد البشرية كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة"، ولاختبار هذا الفرض لجأ الباحث إلى إجراء تحليل الانحدار البسيط بين أبعاد محاسبة الموارد البشرية كاتجاه معاصر وبعد تعظيم قيمة المنشأة والنتائج كما يتضمنها الجدول التالي:

جدول (١١/٣/٣) معنوية نموذج الانحدار البسيط لأثر محاسبة الموارد البشرية كاتجاه

محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة

المتغير المستقل	R	قيمة R ²	قيمة R ² المعدلة	قيمة F	الدلالة	قيمة T	الدلالة
محاسبة الموارد البشرية كاتجاه محاسبي معاصر	٠.٦٩ ٨	٠.٤٨٧	٠.٤٨٤	٢١٩.٩٢	٠.٠٠٠٠	١٤.٨٣	٠.٠٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

باستقراء مؤشرات الجدول (١١/٣/٣) لنموذج الانحدار البسيط يتضح للباحث النتائج التالية:

١. إن معامل الارتباط البسيط بين المتغير المستقل (محاسبة الموارد البشرية كاتجاه محاسبي معاصر) والمتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بلغ (٠.٦٩٨).

٢. إن إجمالي ما يؤثر به (محاسبة الموارد البشرية كاتجاه محاسبي معاصر) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) يبلغ (٤٨.٧%) من إجمالي معدل التغير في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة).

٣. توجد معنوية لنموذج الانحدار البسيط لأثر (محاسبة الموارد البشرية كاتجاه محاسبي معاصر) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة F (٢١٩.٩٢) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥).

٤. توجد معنوية ذات دلالة إحصائية لأثر (تبنى الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة T (١٤.٨٣) والتي تؤكد على معنوية أثر المتغير المستقل في المتغير التابع بمستوى معنوية (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥).

٥. ويستخلص الباحث من هذه النتيجة على أن الزيادة في مستوى محاسبة الموارد البشرية كاتجاه محاسبي معاصر بدرجة واحدة، يؤدي إلى الزيادة في تعظيم قيمة المنشأة بمقدار ٥٦.١%.

٦. وعليه يخلص الباحث إلى قبول نص الفرض الرئيس وهو " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة الموارد البشرية كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة ".

أ. نتائج الفرض الفرعي الأول: والذي ينص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة". ولاختبار هذا الفرض لجأ الباحث إلى إجراء تحليل الانحدار البسيط بين بعد القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وبعد تعظيم قيمة المنشأة والنتائج كما يتضمنها الجدول التالي:

جدول (١٢/٣/٣) معنوية نموذج الانحدار البسيط لأثر القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وبعد تعظيم قيمة المنشأة

المتغير المستقل	R	قيمة R ²	قيمة R ² المعدلة	قيمة F	الدلالة	قيمة T	الدلالة
القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية	٠.٦٧	٠.٤٥٠	٠.٤٤٧	١٨٩.٦٥	٠.٠٠٠٠	١٣.٧٧	٠.٠٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

باستقراء مؤشرات الجدول (١٢/٣/٣) لنموذج الانحدار البسيط يتضح للباحث النتائج التالية:

١. إن معامل الارتباط البسيط بين المتغير المستقل (القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) والمتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بلغ (٠.٦٧١).
٢. إن إجمالي ما يؤثر به (القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) يبلغ (٤٥%) من إجمالي معدل التغير في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة).
٣. توجد معنوية لنموذج الانحدار البسيط لأثر (القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة F (١٨٩.٦٥) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥).
٤. توجد معنوية ذات دلالة إحصائية لأثر (القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة T (١٣.٧٧) والتي تؤكد على معنوية أثر المتغير المستقل في المتغير التابع بمستوى معنوية (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥).

٥. ويستخلص الباحث من هذه النتيجة على أن الزيادة في مستوى القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية بدرجة واحدة، يؤدي إلى الزيادة في تعظيم قيمة المنشأة بمقدار 45%.

٦. وعليه يخلص الباحث إلى قبول نص الفرض الرئيس وهو " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة ".
ب. نتائج الفرض الفرعي الثاني: والذي ينص على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة. ولاختبار هذا الفرض لجأ الباحث إلى إجراء تحليل الانحدار البسيط بين بعد الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وبعد تعظيم قيمة المنشأة والنتائج كما يتضمنها الجدول التالي:

جدول (١٣/٣/٣) معنوية نموذج الانحدار البسيط لأثر الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة

المتغير المستقل	R	قيمة R ²	قيمة R ² المعدلة	قيمة F	الدلالة	قيمة T	الدلالة
الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية	٠.٧٠ ٧	٠.٥٠٠	٠.٤٩٧	٢٣١.٥٥	٠.٠٠٠٠	١٥.٢٢	٠.٠٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

باستقراء مؤشرات الجدول (١٣) لنموذج الانحدار البسيط يتضح للباحث النتائج التالية:

١. إن معامل الارتباط البسيط بين المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) والمتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بلغ (٠.٧٠٧).

٢. إن إجمالي ما يؤثر به (الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) يبلغ (٥٠%) من إجمالي معدل التغير في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة).

٣. توجد معنوية لنموذج الانحدار البسيط لأثر (الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة F (٢٣١.٥٥) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥).

٤. توجد معنوية ذات دلالة إحصائية لأثر (الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة للمنشأة) بناءً على قيمة T (١٥.٢٢) والتي تؤكد على معنوية أثر المتغير المستقل في المتغير التابع بمستوى معنوية (٠.٠٠٥ > ٠.٠٠٠٠).

٥. ويستخلص الباحث من هذه النتيجة على أن الزيادة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية بدرجة واحدة، يؤدي إلى الزيادة في تعظيم قيمة المنشأة بمقدار 50%.

٦. وعليه يخلص الباحث إلى قبول نص الفرض الرئيس وهو " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة ".

• نتائج تحليل الانحدار التدريجي

للتعرف على التأثير النسبي وترتيب الأهمية لمتغيرات لمحاكاة الموارد البشرية كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة، لجأ الباحث إلى استخدام أسلوب الانحدار التدريجي والنتائج كانت كالتالي:

جدول (١٤/٣/٣) نتائج تحليل الانحدار التدريجي لأثر نظام محاسبة الموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة

المتغير	B	R	التأثير R2	التأثير التدريجي	ف	الدلالة	ت	الدلالة
الثابت	٢٣.٥٩			-			٣٥.٧٤	٠.٠٠٠٠
القياس المحاسبي للموارد البشرية	٠.٠٤٨	٠.٧٠٧	٠.٥٠	-	٢٣١.٥٥	٠.٠٠٠٠	٠.٣٤٧	٠.٧٢٩
الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية	٠.٥١٣			٠.٥٠			١٥.٢٢	٠.٠٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

يتضح من المؤشرات الإحصائية للانحدار التدريجي بالجدول (١٤/٣/٣) النتائج التالية:

١. إن قيمة الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بلغت (٠.٧٠٧).

٢. يتضح من المؤشرات الإحصائية وجود معنوية لأثر للإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة، وأن إجمالي ما يؤثر به الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة، يبلغ (٥٠%) وهي قيمة تأثير معنوية لنموذج الانحدار التدريجي بناءً على

قيمة F (231.05) مع مستوى دلالة محسوب يساوي (0.000 > 0.005). كما أن قيمة T (15.22) دالة إحصائياً عند مستوى (0.000 > 0.005) على أثر متغير الإفصاح المحاسبي للموارد البشرية في تعظيم قيمة للمنشأة.

3. لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية لمتغير القياس المحاسبي للموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة، حيث نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة T (0.347) يساوي (0.729 < 0.005) مما ينفي وجود أي أثر لمتغير القياس المحاسبي للموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة.

2. نتائج اختبار صحة الفرض الفرعي الثاني:

2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.

أ. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

ب. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

• نتائج تحليل الانحدار البسيط:

2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.

جدول (١٥/٣/٣) معنوية نموذج الانحدار البسيط لأثر لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة

المتغير المستقل	R	قيمة R ²	قيمة R ² المعدلة	قيمة F	الدلالة	قيمة T	الدلالة
محاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر	٠.٧٣	٠.٥٣٤	٠.٥٣٢	٢٦٦.٣٤	٠.٠٠٠٠	١٦.٣٢	٠.٠٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

باستقراء مؤشرات الجدول (١٥/٣/٣) لنموذج الانحدار البسيط يتضح للباحث النتائج التالية:

١. إن معامل الارتباط البسيط بين المتغير المستقل (محاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر) والمتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بلغ (٠.٧٣١).
٢. إن إجمالي ما يؤثر به (محاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) يبلغ (٥٣.٤%) من إجمالي معدل التغير في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة).
٣. توجد معنوية لنموذج الانحدار البسيط لأثر (محاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة F (٢٦٦.٣٤) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي (٠.٠٠٠ > ٠.٠٠٥).
٤. توجد معنوية ذات دلالة إحصائية لأثر (محاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة T (١٦.٣٢) والتي تؤكد على معنوية أثر المتغير المستقل في المتغير التابع بمستوى معنوية (٠.٠٠٥ > ٠.٠٠٠).
٥. ويستخلص الباحث من هذه النتيجة على أن الزيادة في مستوى محاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر بدرجة واحدة، يؤدي إلى الزيادة في تعظيم قيمة المنشأة بمقدار 53.4%.
٦. وعليه يخلص الباحث إلى قبول نص الفرض الرئيس وهو " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة ".

أ- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي عن تكلفة المسؤولية الاجتماعية في قيمة المنشأة.

جدول (١٦/٣/٣) معنوية نموذج الانحدار البسيط لأثر للقياس المحاسبي عن تكلفة المسؤولية الاجتماعية في قيمة المنشأة

المتغير المستقل	R	قيمة R ²	قيمة R ² المعدلة	قيمة F	الدلالة	قيمة T	الدلالة
أثر القياس المحاسبي عن تكلفة المسؤولية الاجتماعية	٠.٧٩	٠.٦٣٣	٠.٦٣١	٣٩٩.٧٢	٠.٠٠٠٠	١٩.٩٩	٠.٠٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

باستقراء مؤشرات الجدول (١٦/٣/٣) لنموذج الانحدار البسيط يتضح للباحث النتائج التالية:

١. إن معامل الارتباط البسيط بين المتغير المستقل (القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) والمتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بلغ (٠.٧٩٥).
٢. إن إجمالي ما يؤثر به (القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) يبلغ (٦٣.٣%) من إجمالي معدل التغير في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة).
٣. توجد معنوية لنموذج الانحدار البسيط لأثر (القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة F (٣٩٩.٧٢) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥).
٤. توجد معنوية ذات دلالة إحصائية لأثر (القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة T (١٩.٩٩) والتي تؤكد على معنوية أثر المتغير المستقل في المتغير التابع بمستوى معنوية (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥).
٥. ويستخلص الباحث من هذه النتيجة على أن الزيادة في مستوى القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية بدرجة واحدة، يؤدي إلى الزيادة في تعظيم قيمة المنشأة بمقدار ٦٣.٣%.

٦. وعليه يخلص الباحث إلى قبول نص الفرض الرئيس وهو " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة " .

ب- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة.

جدول (١٧/٣/٣) معنوية نموذج الانحدار البسيط لأثر للإفصاح المحاسبي عن تكلفة المسؤولية الإجتماعية في قيمة المنشأة

المتغير المستقل	R	قيمة R ²	قيمة R ² المعدلة	قيمة F	الدلالة	قيمة T	الدلالة
الإفصاح المحاسبي عن تكلفة المسؤولية الإجتماعية	٠.٦٥ ٣	٠.٤٢٧	٠.٤٢٤	١٧٢.٦٠	٠.٠٠٠٠	١٣.١٤	٠.٠٠٠٠

باستقراء مؤشرات الجدول (١٧/٣/٣) لنموذج الانحدار البسيط يتضح للباحث النتائج التالية:

١. إن معامل الارتباط البسيط بين المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) والمتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بلغ (٠.٦٥٣).
٢. إن إجمالي ما يؤثر به (الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) يبلغ (٤٢.٧%) من إجمالي معدل التغير في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة).
٣. توجد معنوية لنموذج الانحدار البسيط لأثر (الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة F (١٧٢.٦٠) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي (٠.٠٠٠ > ٠.٠٠٥).
٤. توجد معنوية ذات دلالة إحصائية لأثر (الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة T (١٣.١٤) والتي تؤكد على معنوية أثر المتغير المستقل في المتغير التابع بمستوى معنوية (٠.٠٠٠ > ٠.٠٠٥).

٥. ويستخلص الباحث من هذه النتيجة على أن الزيادة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية بدرجة واحدة، يؤدي إلى الزيادة في تعظيم قيمة المنشأة بمقدار ٤٢.٧%.

٦. وعليه يخلص الباحث إلى قبول نص الفرض الرئيس وهو " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية في قيمة المنشأة ".

• نتائج تحليل الانحدار التدريجي

للتعرف على التأثير النسبي وترتيب الأهمية لمتغيرات أثر ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة"، لجأ الباحث إلى استخدام أسلوب الانحدار التدريجي والنتائج كانت كالتالي:

جدول (١٨/٣/٣) نتائج تحليل الانحدار التدريجي لأثر لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.

المتغير	B	R	التأثير R2	التأثير التدريجي	ف	الدلالة	ت	الدلالة
الثابت	١٠.٠٧			-			١٨.٣٥	٠.٠٠٠
القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية	٠.٨٧٩	٠.٧٩٥	٠.٦٣٣	٠.٦٣٣	٣٩٩.٧٢	٠.٠٠٠	١٩.٩٩	٠.٠٠٠
الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية	٠.٠٥٧			-			٠.٨٧٢	٠.٣٨٤

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

يتضح من المؤشرات الإحصائية للانحدار التدريجي بالجدول (١٨/٣/٣) النتائج التالية:

١. إن قيمة الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بلغت (٠.٧٩٥).
٢. يتضح من المؤشرات الإحصائية وجود معنوية لأثر للقياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية، وأن إجمالي ما يؤثر به القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية في تعظيم قيمة للمنشأة، يبلغ (٦٣.٣%) وهي قيمة تأثير معنوية لنموذج الانحدار التدريجي بناءً على قيمة F (٣٩٩.٧٢) مع مستوى دلالة محسوب يساوي (٠.٠٠٠ > ٠.٠٠٥). كما أن قيمة T (١٩.٩٩) دالة إحصائياً عند مستوى (٠.٠٠٥ > ٠.٠٠٥) على أثر متغير القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية في تعظيم قيمة للمنشأة.
٣. لا يوجد أثر ذات دلالة إحصائية لمتغير الإفصاح المحاسبي عن المسئولية الاجتماعية في تعظيم قيمة المنشأة، حيث نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة T (٠.٨٧٢) يساوي (٠.٣٨٤ < ٠.٠٠٥) مما ينفي وجود أي أثر لمتغير القياس المحاسبي للموارد البشرية في تعظيم قيمة المنشأة.

٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.

أ. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة.

ب. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة.

• نتائج تحليل الانحدار البسيط:

٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.

جدول (١٩/٣/٣) معنوية نموذج الانحدار البسيط لأثر الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.

المتغير المستقل	R	قيمة R ²	قيمة R ² المعدلة	قيمة F	الدلالة	قيمة T	الدلالة
الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر	٠.٧٢	٠.٥١٩	٠.٥١٧	٢٥٠.٢٨	٠.٠٠٠٠	١٥.٨٢	٠.٠٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

باستقراء مؤشرات الجدول (١٩/٣/٣) لنموذج الانحدار البسيط يتضح للباحث النتائج التالية:

١. إن معامل الارتباط البسيط بين المتغير المستقل (الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر) والمتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بلغ (٠.٧٢٠).
٢. إن إجمالي ما يؤثر به (الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) يبلغ (٥١.٩%) من إجمالي معدل التغير في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة).
٣. توجد معنوية لنموذج الانحدار البسيط لأثر (الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة F (٢٥٠.٢٨) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥).
٤. توجد معنوية ذات دلالة إحصائية لأثر (الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة T (١٥.٨٢) والتي تؤكد على معنوية أثر المتغير المستقل في المتغير التابع بمستوى معنوية (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥).
٥. ويستخلص الباحث من هذه النتيجة على أن الزيادة في مستوى الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر بدرجة واحدة، يؤدي إلى الزيادة في تعظيم قيمة المنشأة بمقدار ٥١.٩%.
٦. وعليه يخلص الباحث إلى قبول نص الفرض الرئيس وهو " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة ".

أ- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة.

جدول (٢٠/٣/٣) معنوية نموذج الانحدار البسيط لأثر القياس المحاسبي للأصول الغير

ملموسة في قيمة المنشأة

المتغير المستقل	R	قيمة R ²	قيمة R ²	قيمة F	الدلالة	قيمة T	الدلالة
القياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة	٠.٧٢	٠.٥٢٠	٠.٥١٨	٢٥١.٠٣	٠.٠٠٠٠	١٥.٨٤	٠.٠٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

باستقراء مؤشرات الجدول (٢٠/٣/٣) لنموذج الانحدار البسيط يتضح للباحث النتائج التالية:

١. إن معامل الارتباط البسيط بين المتغير المستقل (القياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة) والمتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بلغ (٠.٧٢١).

٢. إن إجمالي ما يؤثر به (القياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) يبلغ (٥٢%) من إجمالي معدل التغير في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة).

٣. توجد معنوية لنموذج الانحدار البسيط لأثر (القياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة F (٢٥١.٠٣) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥).

٤. توجد معنوية ذات دلالة إحصائية لأثر (القياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة T (١٥.٨٤) والتي تؤكد على معنوية أثر المتغير المستقل في المتغير التابع بمستوى معنوية (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥). وعليه يخلص الباحث إلى أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة "

ب- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة.

جدول (٢١/٣/٣) معنوية نموذج الانحدار البسيط لأثر الإفصاح المحاسبي للأصول
الغير ملموسة في قيمة المنشأة

المتغير المستقل	R	قيمة R ²	قيمة R ² المعدلة	قيمة F	الدلالة	قيمة T	الدلالة
الإفصاح المحاسبي للأصول الغير ملموسة	٠.٦٢	٠.٣٩٣	٠.٣٩٠	١٥٠.١٨	٠.٠٠٠٠	١٢.٢٦	٠.٠٠٠٠

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

باستقراء مؤشرات الجدول (٢١/٣/٣) لنموذج الانحدار البسيط يتضح للباحث النتائج التالية:

١. إن معامل الارتباط البسيط بين المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي للأصول الغير ملموسة) والمتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بلغ (٠.٦٢٧).
٢. إن إجمالي ما يؤثر به (الإفصاح المحاسبي للأصول الغير ملموسة) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) يبلغ (٣٩.٣%) من إجمالي معدل التغير في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة).
٣. توجد معنوية لنموذج الانحدار البسيط لأثر (الإفصاح المحاسبي للأصول الغير ملموسة) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة F (١٥٠.١٨) وهي معنوية بناءً على مستوى الدلالة المحسوب والذي يساوي (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥).
٤. توجد معنوية ذات دلالة إحصائية لأثر (الإفصاح المحاسبي للأصول الغير ملموسة) في المتغير التابع (تعظيم قيمة المنشأة) بناءً على قيمة T (١٢.٢٦) والتي تؤكد على معنوية أثر المتغير المستقل في المتغير التابع بمستوى معنوية (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٥). وعليه يخلص الباحث إلى أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح المحاسبي للأصول الغير ملموسة في قيمة المنشأة"

• نتائج تحليل الانحدار التدريجي

للتعرف على التأثير النسبي وترتيب الأهمية لمتغيرات لأثر الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة"، لجأ الباحث إلى استخدام أسلوب الانحدار التدريجي والنتائج كانت كالتالي:

جدول (٢٢/٣/٣) نتائج تحليل الانحدار التدريجي لأثر الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.

المتغير	B	R	التأثير R2	التأثير التدريجي	ف	الدلالة	ت	الدلالة
الثابت	١٤.٩٥			-			١٣.١٤	٠.٠٠٠٠
القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة	٠.٦٨٤	٠.٧٣٣	٠.٥٣٨	٠.٥٢	١٣٤.٣٩	٠.٠٠٠٠	٨.٥١	٠.٠٠٠٠
الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة	٠.٢٣٢			١.٨			٣.٠٠٠٧	٠.٠٠٠٣

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

يتضح من المؤشرات الإحصائية للانحدار التدريجي بالجدول (٢٢/٣/٣) النتائج التالية:

١. إن قيمة الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بلغت (٠.٧٣٣).
٢. يتضح من المؤشرات الإحصائية وجود معنوية لأثر الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة، وأن إجمالي ما يؤثر به الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة، يبلغ (٥٣.٨%) وهي قيمة تأثير معنوية لنموذج الانحدار التدريجي بناءً على قيمة F (١٣٤.٣٩) مع مستوى دلالة محسوب يساوي (٠.٠٠٥ > ٠.٠٠٠٠). كما أن قيمة T (٨.٥١) دالة إحصائياً عند مستوى (٠.٠٠٥ > ٠.٠٠٠٠) على أثر متغير الأصول غير الملموسة كاتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.
٣. يوجد أثر ذات دلالة إحصائية بنسبة (١.٨%) لمتغير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في تعظيم قيمة المنشأة، حيث نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة T

(٣.٠٠٧) يساوي (٠.٠٠٣ > ٠.٠٠٥) مما يدل على وجود أثر معنوي لمتغير الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في تعظيم قيمة المنشأة.

٤. نتائج الفرض الرابع: والذي ينصح على أنه " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة على متغيرات الدراسة ترجع إلى (المركز الوظيفي وسنوات الخبرة)، ولاختبار الفرضية الرابعة، لجأ الباحث إلى إجراء تحليل التباين أحادي الاتجاه وذلك لوجود أكثر من فئتين لمتغير الخبرة العملية، ونتائج ذلك يتضمنها الجدول التالي:

جدول (٢٣/٣/٣) تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في متوسطات استجابات عينة البحث باختلاف الخبرة العملية

البعد	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة
القياس المحاسبي للموارد البشرية	بين المجموعات	١٠٢٩.٧	٤	٢٥٧.٤	١٦.١٤٢	٠.٠٠٠
	داخل المجموعات	٣٦٥٢.١	٢٢٩	١٥.٩		
	المجموع	٤٦٨١.٨	٢٣٣			
الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	بين المجموعات	٦٧٥.٢	٤	١٦٨.٨	١٤	٠.٠٠٠
	داخل المجموعات	٢٧٦١.١	٢٢٩	١٢.١		
	المجموع	٣٤٣٦.٣	٢٣٣			
القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية	بين المجموعات	٣٠٨.٩	٤	٧٧.٢	١٥.٠٦٣	٠.٠٠٠
	داخل المجموعات	١١٧٤.٢	٢٢٩	٥.١		
	المجموع	١٤٨٣.١	٢٣٣			
الإفصاح المحاسبي عن المسئولية الاجتماعية	بين المجموعات	٢٢٠٧.٣	٤	٥٥١.٨	٢٦.١٨٦	٠.٠٠٠
	داخل المجموعات	٤٨٢٥.٧	٢٢٩	٢١.١		
	المجموع	٧٠٣٣.٠	٢٣٣			
القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية	بين المجموعات	١١٩.٥	٤	٢٩.٩	٦.٠٠٢	٠.٠٠٠
	داخل المجموعات	١١٣٩.٥	٢٢٩	٥.٠		
	المجموع	١٢٥٩.٠	٢٣٣			

٠.٠٠٠	١٦.٦٢٩	٧٦.٨	٤	٣٠٧.٣	بين المجموعات	الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة
		٤.٦	٢٢٩	١٠٥٧.٩	داخل المجموعات	
			٢٣٣	١٣٦٥.٢	المجموع	
٠.٠٠٠	٦.٤١٣	٤٥.٦	٤	١٨٢.٥	بين المجموعات	قيمة المنشأة
		٧.١	٢٢٩	١٦٢٩.١	داخل المجموعات	
			٢٣٣	١٨١١.٥	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

يتضح من المؤشرات الإحصائية لتحليل التباين الأحادي باختلاف الخبرة العملية بالجدول (٢٣/٣/٣)، أن جميع مستويات الدلالة المحسوبة على نطاق جميع الأبعاد ($٠.٠٠٠ > ٠.٠٠٥$)، وعليه يخلص الباحث إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات عينة البحث باختلاف الخبرة العملية، ولمعرفة اتجاهات الفروق في متوسطات استجابات عينة البحث، لجأ الباحث إلى استخدام أسلوب المقارنة البعدية لشيبي Scheffe والنتائج يتضمنها الجدول التالي:

جدول (٢٤/٣/٣) اتجاهات الفروق لأسلوب المقارنة البعدية باختلاف متغير الخبرة العملية

الدلالة	فروق المتوسط	فئة الطرف الأيسر	فئة الطرف الأيمن	مضمون البعد
٠.٠٠٠	6.560	من 16 إلى 20	من 5 إلى 10 سنوات	القياس المحاسبي للموارد البشرية
٠.٠٠٠	3.528	سنة	من 11 إلى 15 سنة	
٠.٠٠٢	3.658	من 11 إلى 15 سنة	من 5 إلى 10 سنوات	الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
٠.٠٠٠	5.868	من 16 إلى 20	من 11 إلى 15 سنة	
٠.٠٠١	2.210	سنة	من 5 إلى 10 سنوات	
٠.٠٢٣	1.921	من 11 إلى 15	من 5 إلى 10	القياس المحاسبي للمسئولية

		سنة	سنوات	الاجتماعية
٠.٠٠٠	3.711	من 16 إلى 20 سنة		
٠.٠٠٠	1.790		من 11 إلى 15 سنة	
٠.٠٠١	7.577	من 16 إلى 20 سنة	أقل من 5 سنوات	الإفصاح المحاسبي عن المسئولية الاجتماعية
٠.٠٠٠	7.597		من 5 إلى 10 سنوات	
٠.٠٠٠	5.805		من 11 إلى 15 سنة	
٠.٠٣٩	6.202		من 21 سنة فأكثر	
٠.٠٠١	2.509	من 16 إلى 20 سنة	من 5 إلى 10 سنوات	القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية
٠.٠٠٠	3.292		من 5 إلى 10 سنوات	الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة
٠.٠٠٠	2.077		من 11 إلى 15 سنة	
٠.٠١٠	3.630		أقل من 5 سنوات	قيمة المنشأة

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

ينتضح من المؤشرات الإحصائية لاتجاهات الفروق باختلاف الخبرة العملية بالجدول (٢٤/٣/٣)، أنها تتراوح بين القيمة (١.٧٩٠ إلى ٧.٥٩٧) وهي جميعها فروق دالة إحصائياً بين مستوى معنوية (٠.٠١ إلى ٠.٠٥)، وبما أن فروق المتوسط موجبة، فهذا يعني أن الفروق لصالح فئة الطرف الأيمن.

جدول (٢٥/٣/٣) تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في متوسطات استجابات عينة البحث باختلاف المركز الوظيفي

الدالة	قيمة ف	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	البعد
.....	١٠.٥٨٧	١٨٩.٤	٣	٥٦٨.١	بين المجموعات	القياس المحاسبي للموارد البشرية
		١٧.٩	٢٣٠	٤١١٣.٧	داخل المجموعات	
			٢٣٣	٤٦٨١.٨	المجموع	
.....	١٨.٩١١	٢٢٦.٦	٣	٦٧٩.٩	بين المجموعات	الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
		١٢.٠	٢٣٠	٢٧٥٦.٤	داخل المجموعات	
			٢٣٣	٣٤٣٦.٣	المجموع	
.....	٢٠.٤٠٨	١٠٣.٩	٣	٣١١.٨	بين المجموعات	القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية
		٥.١	٢٣٠	١١٧١.٣	داخل المجموعات	
			٢٣٣	١٤٨٣.١	المجموع	
.....	١٢.٠٩٤	٣١٩.٤	٣	٩٥٨.٣	بين المجموعات	الإفصاح المحاسبي عن المسئولية الاجتماعية
		٢٦.٤	٢٣٠	٦٠٧٤.٧	داخل المجموعات	
			٢٣٣	٧٠٣٣.٠	المجموع	
.....	٧.٧٣٦	٣٨.٥	٣	١١٥.٤	بين المجموعات	القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية
		٥.٠	٢٣٠	١١٤٣.٦	داخل المجموعات	
			٢٣٣	١٢٥٩.٠	المجموع	
.....	١٢.٢٧٢	٦٢.٨	٣	١٨٨.٤	بين المجموعات	الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة
		٥.١	٢٣٠	١١٧٦.٨	داخل المجموعات	
			٢٣٣	١٣٦٥.٢	المجموع	
.....	١٤.١٣٣	٩٤.٠	٣	٢٨٢.٠	بين المجموعات	قيمة المنشأة
		٦.٧	٢٣٠	١٥٢٩.٦	داخل المجموعات	
			٢٣٣	١٨١١.٥	المجموع	

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

بالمثل، يتضح من المؤشرات الإحصائية لتحليل التباين الأحادي باختلاف المركز الوظيفي بالجدول (٢٥/٣/٣)، أن جميع مستويات الدلالة المحسوبة على نطاق جميع المحاور (٠.٠٠٠٠ > ٠.٠٠٠٠)، وعليه يخلص الباحث إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات استجابات عينة البحث باختلاف المركز الوظيفي، ولمعرفة اتجاهات الفروق في متوسطات استجابات عينة البحث، بالمثل لجأ الباحث أيضاً إلى استخدام أسلوب المقارنة البعدية لشيفي Scheffe والنتائج يتضمنها الجدول التالي:

جدول (٢٦/٣/٣) اتجاهات الفروق لأسلوب المقارنة البعدية باختلاف متغير المركز الوظيفي

الدلالة	فروق المتوسط	فئة الطرف الأيسر	فئة الطرف الأيمن	البعد
٠.٠٠٠٠	4.143	رئيس قسم	موظف	القياس المحاسبي للموارد البشرية
٠.٠٠٠٠	4.548			الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية
٠.٠٠٠٠	2.963			القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية
٠.٠٠٠٠	2.417			الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية ، ٢٠١٩م

يتضح من المؤشرات الإحصائية لاتجاهات الفروق باختلاف المركز الوظيفي بالجدول (٢٦/٣/٣)، أنها تتراوح بين القيمة (2.417 إلى 4.548) وهي جميعها فروق دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠٠١)، وبما أن فروق المتوسط موجبة، فهذا يعني أن الفروق لصالح فئة الطرف الأيمن.

الخاتمة

وتشمل الأتي.

أولاً: النتائج.

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج:

بعد عرض الجانب النظري والدراسات السابقة توصل الباحث إلى النتائج التالية:

النتائج المستخلصة من الاطار النظري:

١. إن الموارد البشرية من أهم العناصر لتحقيق النجاح لأي منشأة.
٢. الخطط والإستراتيجيات يتم وضعها وتنفيذها وإدارتها والرقابة عليها وتقييمها من قبل العنصر البشري،
٣. المحاسبة والأداء الإجتماعي لغة جديدة تواكب التناغم مع التقنية والتطورات الناشئة مع العلاقات بين عالم المال والمجتمع.
٤. هنالك قصور في فهم المسؤولية عن الأداء الإجتماعي على الرغم من الإتفاق حول أهمية المحاسبة عن الأداء الإجتماعي لأنها تلبي إحتياجات العديد من الفئات ذات المصلحة.
٥. تمثل المعرفة والاسماء والعلامات التجارية مكملة لباقي الأصول.
٦. إن محاسبة الأسماء التجارية وبراءات الأختراع والملكية الفكرية لها قيمة سوقية يمكن إدراكها بسهولة.

النتائج المستخلصة من الدراسة الميدانية:

١. وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإتجاهات المعاصرة للمحاسبة في تعظيم قيمة المنشأة.
اما النتائج الفرعية كانت
أ. وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لمحاسبة الموارد البشرية كإتجاه محاسبي معاصري تعظيم قيمة المنشأة.
ب. وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لمحاسبة المسؤولية الإجتماعية كإتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة".
ج. وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للأصول غير الملموسة كإتجاه محاسبي معاصر في تعظيم قيمة المنشأة.
٢. وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة علي متغيرات الدراسة ترجع الى (المركز الوظيفي وسنوات الخبرة).

ثانياً: التوصيات.

وفقاً للنتائج التي توصل لها الباحث يوصي بالآتي:

١. الإهتمام بتبني الإتجاهات المعاصرة للمحاسبة في المنشأة الإقتصادية.
 ٢. الإهتمام بالقياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الإجتماعية في القوائم المالية.
 ٣. الإهتمام بالقياس والإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في القوائم المالية.
 ٤. زيادة البحوث والدراسات الأكاديمية للأصول غير المتداولة في قيمة المنشأة".
 ٥. ضرورة تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد السجلات التحليلية والمحاسبية اللازمة لعملية التسجيل والتبويب والقياس.
 ٦. تشجيع البنوك والمصارف على تحمل مسؤوليتها الإجتماعية وتنفيذ برامج التنمية وتقديم التسهيلات اللازمة.
 ٧. الإهتمام بالبحوث والدراسات الأكاديمية التي تركز على الإتجاهات المعاصرة في المحاسبة
- مثل:

أ. نظام محاسبة المسؤولية الإجتماعية والموارد البشرية (قياس وإفصاح) كإتجاهات حديثة وتأثيرها في قيمة الأصول غير المتداولة للمنشأة.

ب. نظام المحاسبة البيئية (قياس وإفصاح) وتأثيره في زيادة قيمة المنشأة.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: الكتب:

١. أحمد حلمي جمعة ، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية ، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٩م).
٢. أريك فلامهولتز، تعريب محمد عصام الدين، حامد حجاج، المحاسبة عن الموارد البشرية، (الرياض: دار المريخ، 1992م).
٣. بدوي، محمد عباس، وعثمان، الأميرة ابراهيم ، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة ، (الإسكندرية: منشأة المعارف ، ٢٠٠٠م).
٤. حسين القاضي ، ومأمون حمدان ، نظرية المحاسبة ، (عمان: الدار العلمية ودار الثقافة ، ٢٠٠١م).
٥. حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، (عمان: الدار العلمية ودار الثقافة، ٢٠٠١م).
٦. حماد ، طارق عبد العال ، موسوعة معايير المحاسبة الدولية ، الجزء الثالث ، الأدوات المالية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، ٢٠٠٦م).
٧. حنان رضوان حلوة، بدائل القياس المحاسبي المعاصر (عمان: دار وائل للنشر، ٢٠٠٣م).
٨. الحيايالي ، وليد ناجي ، محاسبة التلوث البيئي ، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٩م).
٩. سليمان قداح، محاسبة التكاليف، مطبعة جامعة دمشق، (دمشق: ١٩٨٨م)، ص ٢٢.
١٠. السيد لطفي، نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي، ج ٢ (الاسكندرية: الدار الجامعية ٢٠٠٦م).
١١. سيد محمود الهواري وسعيد توفيق عبيد، الإدارة المالية، قرارات الأجل الطويل وقيمة المنشأة، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٩٨م).

١٢. سيد محمود الهواري وسعيد توفيق عبيد، الإدارة المالية، قرارات الأجل الطويل وقيمة المنشأة (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٩٨م).
١٣. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، (الكويت: دار السلاسل، ١٩٩٠م).
١٤. عبد الحي مرعي، و محمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشكلات المحاسبية المعاصرة (بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٩٠م).
١٥. عبد الرحمن بن ابراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، الطبعي الاولي (الرياض: السعودية، ٢٠٠٩م).
١٦. عبد الستار مصطفى الصباح وسعود جايد العامري ، الإدارة المالية ، أطر نظرية وحالات عملية ، (عمان : دار وائل للنشر ، ٢٠٠٣ م).
١٧. علي محمد عبد الوهاب، سعيد يس عامر، المحاسبة عن الموارد البشرية: عرض وتحليل مع مدخل بديل، (الرياض: دار المريخ، 1982م).
١٨. فداغ الفداغ، مشكلات وحالات محاسبية (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨م).
١٩. الفضل ، مؤيد، ونور، عبد الناصر، والدوغجي، علي، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، الطبعة الاولي ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، ٢٠٠٢ ، ص١٢٥ .
٢٠. فلامهواتز اريك ، المحاسبة عن الموارد البشرية ، تعريب محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، ١٩٩٢م)
٢١. كمال حسن جمعة، منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري، بدون دار نشر، بدون تاريخ).
٢٢. كمال عبد العزيز النقيب ، تطور الفكر المحاسبي ، (دار الفكافة للنشر ، ١٩٩٩م).
٢٣. محمد ابراهيم عبد الرحيم، القياس المحاسبي وقيمة المنشأة، ملنقي (أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في تعظيم قيمة المؤسسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية) القاهرة: ٢٠٠٧م).
٢٤. محمد ابراهيم هندي، الإدارة المالية مدخل تحليلي معاصر، الطبعة الرابعة (الاسكندرية: المكتب العربي الحديث ٢٠٠٦م).

٢٥. محمد أيمن عزت، الإدارة التمويلية في الشركات، الطبعة الرابعة (الرياض: مكتبة العبيكان، ٢٠٠٤م).
٢٦. محمد صالح الحناوي وآخرون، الإدارة المالية، (الإسكندرية: دار الجامعة، ٢٠٠٣م)، ص ٢٧.
٢٧. محمد صلاح الدين خضر ، نحو إطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية القومية لدول الجامعة العربية، ملتي أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات ، (القاهرة: المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، ٢٠٠٥م).
٢٨. محمد عباس بدوي ، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، (القاهرة: دار المكتب الجامعي للنشر ، ٢٠٠٧م).
٢٩. محمد عباس بدوي، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، كلية التجارة، جامعة (الإسكندرية: دار المعارف، ٢٠٠٠م).
٣٠. محمد محمد، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، ٢٠٠٠م).
٣١. محمد مطر، موسي السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية، الطبعة الثانية (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، ٢٠٠٨م).
٣٢. مركز مراس للاستشارات الادارية، تحرير مفهوم المسؤولية الإجتماعية للشركات، (الرياض: 2010م).
٣٣. مشكور، سعود جايد، الشريف، ناظم حسن ، المحاسبة المتقدمة ، (عمان: دار زهران للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٩م).
٣٤. منير شاکر محمد وآخرون ، التحليل المالي ، مدخل صناعة القرارات ، (عمان: دار وائل للنشر ، ٢٠٠٥م).
٣٥. مؤيد الفضل وآخرون ، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٢م).
٣٦. مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢م).

٣٧. مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى (عمان: دار
الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ٢٠٠٢م).
٣٨. مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، (عمان: دار
المسيرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢ م).
٣٩. مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، (عمان: دار
المسيرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢ م).
٤٠. مؤيد الفضل، وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة"، (عمان: دار المسير للنشر
والتوزيع، 2002م).
٤١. نبيل سلامة، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، الطبعة الثانية، (بور سعيد:
مصر، مكتبة الجلاء الحديثة، ١٩٩٩م).
٤٢. وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ، ط ١ ، (عمان: دار
مكتبة الحامد ٢٠٠٢م).
٤٣. وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، (عمان: دار الحامد
للنشر والتوزيع 2004 م).
٤٤. وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، (عمان: دار الحامد
للنشر والتوزيع 2004م).
٤٥. وليد ناجي الحياي، مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة، (الدنمارك: الاكاديمية العربية في
الدنمارك، ٢٠٠٧م)
٤٦. وليد ناجي الحياي، مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة، (الدنمارك: الأكاديمية العربية في
الدنمارك، ٢٠٠٧م).
٤٧. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الكاديمية العربية المفتوحة (الدنمارك:
٢٠٠٧م).
٤٨. هشام حسبو ، الإتجاهات السلوكية في المحاسبة ، (القاهرة: مكتبة عين شمس :
١٩٨١ م) .
٤٩. يوسف جربوع، نظرية المحاسبة، (عمان: دار الوراق للنشر، ٢٠٠١م).

50. G. Roos, N. Dragonetti. And L. Edvinsson, **Intellectual Capital, Navigting in the New Business Landscape**, Mac Millan Business,(London: 1997), pp 414– 417.
51. Hendriksen & Breda, **Accounting Theory**,
52. J. Canning, **The Economics of Accounting**,. 1929,.
53. Kam, Vernon, “ **Accounting Theory**”, second edition, tohn wiley and sons,inc, 1990,.
54. T. Stewart, **Intellectual Capital, the New Wealth of Nations**,. First ed., Doubleday Dell Publishing Group, Inc, N. Y., 1997,.
55. P.H. Sullivan, **profiting from Intellectual Capital: Extracting Value from Innovation**, John Wiley & Sons, (N.Y.: 1999).
56. William Patton, & R.Dixon,. **Essentials of Accounting**, (N.y. Mc Milian & Com. 1968), .

ثانياً: المجلات والدوريات:

١. ابراهيم عيد موسي السعير ، زيد عايد مردان ، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية ، الكوفة : كلية التقنية ، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية ، السنة (٨) ، العدد (٢٥) ، د.ت
٢. أحمد بوراس ، قيمة المنشأة الاقتصادية وفق نموذج القيمة الاقتصادية المضافة ، (الجزائر: مجلة الحكمة ، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع ، العدد (١٢) ، ٢٠١٢م).
٣. احمد حلمي جمعة ، المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة (عمان : المجلة الأردنية لإدارة الأعمال ، المجلد (٣) ، العدد (٤) ، ٢٠٠٧م).

٤. أحمد محمد العمري، ومنى ممدوح المولا، إعادة تقييم الأصول الثابتة وأثر ذلك على أسعار الأسهم: دراسة ميدانية من بورصة عمان، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، المجلد (٣١) العدد (١)، يونيو ٢٠١١م.
٥. أسامة صبري محمد أحمد إسماعيل، أثر اختبار انخفاض قيم الأصول على ترشيد قرارات الإستثمار في سوق الأوراق المالية السعودي، دراسة إختبارية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، العدد (١)، ٢٠١٣م
٦. أسماء علي محمد، أختبار مساهمة الإستثمار البشري في أداء وقيمة المنشأة المصرية، دراسة منشور، (القاهرة: مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد ٣٩، العدد (٢)، ٢٠١٧م).
٧. إسماعيل محمود إسماعيل ، التكلفة الإجتماعية لتلوث البيئة بين الفكر وإجراءات القياس المحاسبي ، مجلة جامعة حلب ، العدد (٢)
٨. اعتدال سعيد محمد الحلو ، إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة وأثرها على قيمة المنشأة، دراسة ميدانية على مراجعي الحسابات المزاولين ، الجزائر: مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، العدد (٥) ٢٠١٨م.
٩. اعتدال سعيد وعصام محمد عبد الهادي ، إطار مقترح لمراجعة أنشطة محاسبة الاستدامة وأثرها على قيمة المنشأة ، دراسة ميدانية ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، العدد (٥) جامعة محمد بوضياف المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، ٢٠١٨م.
١٠. إلهام باسي ، التكامل بين محاسبة الموارد البشرية ونظام معلومات الموارد البشرية ، مجلة رماح للبحوث والدراسات ، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - رماح ، العدد (٣٠) أبريل ٢٠١٩م.
١١. أمجاد محمد الكومي، نحو منهج محاسبي مقترح لقياس أداء رأس المال الفكري على أساس الأنشطة، (القاهرة: مجلة الفكر المحاسبي، المجلد (١٦) العدد (٤)، ديسمبر ٢٠١٢م).

١٢. إيمان محمد سعد الدين، تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالثقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد (٢)، العدد (١)، يونيو ٢٠١٤م.
١٣. أيمن عبد الله محمد أبوبكر، ٢٠١٥، نحو إطار مقترح لتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية بالجامعات السودانية، دراسة تطبيقية على جامعة دنقلا مجلة العلوم الإقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة الدراسة العلمي، المجلد (٢)، العدد ١٦، ٢٠١٥م.
١٤. ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم و الأهمية دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، السنة الثامنة، العدد (١٦)، ٢٠١٣م.
١٥. ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية، دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات البصرة، العراق، السنة الثامنة، العدد (١٦)، ٢٠١٣م.
١٦. جابر فاضل، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، العدد (٢)، 2008م.
١٧. جربوع ، يوسف محمود ، مدى تطبيق القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة ، غزة: مجلة الجامعة الاسلامية ، المجلد (١٥) العدد (١) ، ٢٠٠٧م.
١٨. خالد سعيد بركات ، توصيف العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن أبعاد المسؤولية الإجتماعية والأداء المالي: دراسة وصفية تحليلية على الشركات السعودية ، (القاهرة: مجلة الفكر المحابي ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة عين شمس ، مجلد (٢٢) العدد (١) ابريل ٢٠١٨م).
١٩. خضير مجيد علاوي ، القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة بالتطبيق على شركة بغداد لانتاج المواد الانشائية ، بغداد: مجلة جامعة بابل ، العلوم الانسانية ، المجلد (٢٢) العدد (٦) ، ٢٠١٤م.

٢٠. دينا حسن عبد العزيز عمار ، أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي والتشغيلي في البنوك المصرية: دراسة تطبيقية ، (القاهرة: مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٢) العدد (٢) يوليو ٢٠١٨م).
٢١. رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق-المجلد (٨١)، العدد (١)، ٢٠٠٢م.
٢٢. رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية دراسة تطبيقية، (دمشق: مجلة جامعة دمشق، المجلد (١٨)، العدد (١)، ٢٠٠٠م).
٢٣. زرزار العياشي، أهمية محاسبة الموارد البشرية منهج لقياس قيمة خدمات الموارد البشرية، مجلة العربية للدراسات الإدارية والإقتصادية، المركز العربي للدراسات والبحوث، السعودية، العدد (٥)، يناير ٢٠١٤م.
٢٤. سعود حمد الحميدي، المحاسبة عن أداء شركات الأعمال الخاصة لمسئوليتها الاجتماعية، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، مصر، المجلد (٢٠) العدد (٥٩)، أغسطس ٢٠١٦م.
٢٥. سعيد توفيق عبيد، نموذج مقترح لتقدير قيمة المنشأة العامة لأغراض الخصخصة مع دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الغذائية، الملة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد (٢)، ١٩٩٤م.
٢٦. سماح طارق أحمد ، العلاقة التأثيرية بين آليات الحوكمة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وانعكاسها على قيمة المنشأة ، بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية ، مجلة الفكر المحاسبي ، مصر ، مجلد (٢٠) العدد (٢) ، ٢٠١١م.
٢٧. سماح طارق أحمد حافظ، العلاقة التأثيرية بين آليات الحوكمة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وانعكاسها على قيمة المنشأة، بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، المجلد (٢٠) العدد (٢)، يوليو ٢٠١٦م.

٢٨. شحاتة السيد شحاتة ، أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الإجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الإلتمان ، دراسة ميدانية وتجريبية ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، المجلد (٢) العدد (١) يونيو ، ٢٠١٤م.
٢٩. صافي فلوح ، محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين (دمشق: جامعة تشرين ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية ، العدد (١) ، ٢٠٠٠م).
٣٠. صالح ، رضا ابراهيم ، اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية (الاسكندرية : جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد رقم (٢) ، المجلد ٤٦ ، ٢٠٠٩م.
٣١. صالح السعد، المراجعة البيئية في المملكة السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية، دراسة ميدانية استكشافية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد (٢١)، العدد (٢)، ٢٠٠٧م.
٣٢. صفوت مصطفى الدويري، مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، (القاهرة: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد الأول يناير ٢٠٠٦م).
٣٣. صفوت مصطفى الدويري، مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد (١) يناير ٢٠٠٦م.
٣٤. طارق عبد العال حماد ، مشكلة تطبيق القيمة العادلة في البيئة المصرية ، القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد (٢) ، ٢٠٠٣م.
٣٥. عاطف محمد العوام ، محاسبة عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية قصيرة الأجل (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد (٢) ، ١٩٩٦م).
٣٦. عبد الحليم سعدي ، إمكانية رسملة واستنفاذ المورد البشري من خلال منهج مقترح لآليات الاعتراف به محاسبياً ، مجلة الاقصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال ،

- الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جماعة محمد خيضر
بسكرة ، العدد (٦) مارس ٢٠١٨م.
٣٧. عبد الحميد أحمد شاهين، مدخل مقترح للقياس المحاسبي لأصول الملكية الفكرية، (القاهرة: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (٣)،
٢٠٠٣م.
٣٨. عبير لخشين ، أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على القوائم المالية: دراسة حالة
شركة سونلغاز وحدة سكيكدة ، الجزائر: مجلة الباحث الإقتصادي ، جامعة ٢٠ اوت
١٩٥٥ سكيكدة ، مجلد (٦) العدد (١٠)، ديسمبر ٢٠١٨م.
٣٩. علي محمد ثجيل المعموري ، تحديات الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية، دراسة
انتقادية لدعم توجيهات الإدارة في ظل عصر العولمة ، المؤتمر العلمي الدولي ، عولمة
الإدارة في عصر المعرفة ، (١٥ - ١٧ ديسمبر ٢٠١٢م) جامعة الجنان ، طرابلس ،
لبنان.
٤٠. علي أبو الفتح أحمد شتا، المحاسبة والإفصاح عن تكاليف البحوث والتطوير والأثر
على قيمة المنشأة: (القاهرة: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، العدد (١)،
يناير ١٩٩٨م).
٤١. علي محمود عبد الرحيم، التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات المساهمة
الكويتية ومدى ملاءمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، المجلة العربية للعلوم
الإدارية، الكويت، مجلد (٥) العدد الأول، نوفمبر ١٩٩٧م.
٤٢. علي محمود عبد الرحيم، وآخرون، التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات
المساهمة الكويتية ومدى ملاءمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، (الكويت: المجلة
العربية للعلوم الإدارية، المجلد (٥) العدد (١)، ١٩٩٧م.
٤٣. عماد سعد محمد الصايغ، محاسبة القيمة العادلة وعلاقتها بالأزمة المالية العالمية،
(حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات
التجارية، العدد الثاني، الجزء الأول، 2011م).

٤٤. عمرو حسن ابراهيم ، نتائج تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ضوء الأزمة المالية العالمية ، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، الجزء الثاني، 2011م).
٤٥. غسان مصطفى احمد ، محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والإتهام (عمان : المجلة العربية لدراسات الشريعة والقانون ، العدد الأول ، ٢٠١٤م).
٤٦. فاضل جابر ، تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية ، الدانمرك: مجلة الأكاديمية العربية الموقوتحة ، العدد (٢) ، ٢٠٠٧م.
٤٧. فتوح إبراهيم، مشكلات الاعتراف والقياس للمحاسبة عن الموارد البشرية، مجلة إريد للبحوث والدراسات (إريد)، المجلد (٢)، العدد (٢)، 1999م).
٤٨. فضل كمال سالم ، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية ، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، ٢٠٠٨م)
٤٩. كمال النقيب، مشكلة الاعتراف المحاسبي بالموارد البشرية كأصول طويلة الأجل (تنمية الموارد البشرية وتعزيز الاقتصاد الوطني)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الثاني، سلطنة عمان، ٢٠١٠م).
٥٠. ماهر موسى حامد درغام، مدى إدراك إدارة المصارف لأهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، دراسة ميدانية للمصارف التجارية الفلسطينية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر، المجلد (٣٤) العدد (١)، يونيو ٢٠١٤م).
٥١. محروس أحمد حسن، محددات قيمة المنشأة، مع التطبيق على قطاع الأعمال العام للغزل والنسيج، (القاهرة: المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد (١)، ١٩٩٥م).
٥٢. محروس أحمد حسن، وشامل محمد الحموي، محددات قيمة المنشأة: مع التطبيق على قطاع الأعمال العام للغزل والنسيج، (القاهرة: المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، مصر، العدد الأول، ١٩٩٥م).
٥٣. محمد ابراهيم التويجري ، المسؤولية الاجتماعية في القطاع الخاص في المملكة العربية السعودية ، الرياض: المجلة العربية للإدارة ، العدد (١) يوليو ١٩٩٨م).

٥٤. محمد الصبان عبد السلام، المحاسبة الاجتماعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، السنة (١٥) العدد (١)، (١٩٧٨م).
٥٥. محمد زيدان ابراهيم ، مدى أهمية الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة للأوراق المالية لأغراض تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد (٤) ، (٢٠٠٣م).
٥٦. محمد عطية مطر، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، السنة العاشرة، العدد (٣)، سبتمبر، (١٩٨٢م).
٥٧. محمد عبد الحليم عمر، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المحاسبة الحكومية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (١)، (١٩٩٢م).
٥٨. محمد عبد الحميد مطاوع، دور حوكمة الشركات في تعظيم قيمة المنشأة: دراسة نظرية تطبيقية، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، مصر، المجلد (٢١) عدد مزدوج (٣، ٤) ، (٢٠٠٩م).
٥٩. محمود السيد الناغي، وآخرون، دور الإفصاح عن الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في التنبؤ بالقدرة على الإستمرارية، دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر، المجلد (٤٠) العدد (٢)، (٢٠١٦م).
٦٠. محمود سالم عبد الله ، مفهوم وأبعاد المسؤولية الاجتماعية وأثرها على التنمية المستدامة ، القاهرة: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، مصر ، العدد (٣) ، يوليو ٢٠١٥..
٦١. محمود فلاح الفلاحات وآخرون، دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تعظيم أرباح البنوك وشركات التأمين: دراسة ميدانية على البنوك وشركات التأمين الأردنية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مصر، العدد (١)، مارس (٢٠١٤م).

٦٢. مشكور، سعود جايد، جاسم، على نعيم ، القياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية ، مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية ، المجلد (١) العدد (١) ، (٢٠١١م).
٦٣. مصطفى أحمد محمد أحمد ، إطار محاسبي مقترح لتقييم تأثير المسؤولية الاجتماعية على الأداء وإنعكاساتها على قيمة المنشأة ، دراسة تطبيقية ، مجلة الفكر المحاسبي ، مصر ، المجلد (١٨) العدد (١) ، (٢٠١٤م).
٦٤. مصطفى أحمد محمد أحمد حماد، إطار محاسبي مقترح لتقييم تأثير المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي وإنعكاساتها على قيمة المنشأة، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، مصر، المجلد (١٨) العدد (١)، (٢٠١٤م).
٦٥. مصطفى أحمد محمد، إطار مقترح لتقييم تأثير المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي وإنعكاسها على قيمة المنشأة، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (١٨) العدد (١)، ابريل ٢٠١٤م، ص ٢٣٩ - ٢٤٠.
٦٦. مصطفى أحمد محمد، إطار مقترح لتقييم تأثير المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي وإنعكاسها على قيمة المنشأة، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (١٨) العدد (١)، ابريل ٢٠١٤م).
٦٧. نبيل عبد السلام شاكر، نموذج أكثر شمولاً لتحديد وتفسير وتقدير قيمة المنشأة، دراسة تطبيقية، (القاهرة: المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، مصر، العدد (٢)، (١٩٩٦م).
٦٨. يوسف جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، دراسة استكشافية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد (١٥)، العدد (١)، (٢٠٠٧م).
69. Bullen & Eyler, Marial L. kel-Ann, **Human resource Accounting and international developments: implication for measurement of Human capital**, Journal of international Business and cultural studies vol(3), 2010.

70. Cecile Carpentier & Jean Marc Suret, **Capital Structure changes & Firm**, (Montreal, Lave University, value (3), 2001).
71. Cooper, Dan & Glen Petry,. **Corporate performance and Adherence to Shareholder Wealth**– Maximaizaing Principles,. Financial Management. Spring.1994,.
72. Douglas J. Pringle & Rebert S. Harris, **Essential of Managerial Finance**, U S A, Scott (1) foresman, 1984,.
73. Financial Accounting **Standards Board (FASB)**, Statement of Financial Accounting Standards No.(157). "**Fair Value Measurement**", Norwalk, Connecticut, 2006,.
74. Friedman Andrew and Miles Samantha, **Socially responsible investment and corporate social and environmental reporting, an exploratory study**, British accounting review, 2001.
75. Gholami, S. **Value Creation Model through Corporate Social Responsibility**, International Journal of Business and Management, **Vol (6), No (9)**,.
76. Hans Lind, **the definitions and an analysis of three controversial components**, Journal of Property Valuation and Investment, Vol (16), No.(2),.
77. Hansson Hansson, B. , **Personnel investments and abnormal return**. Journal of Human Resource Costing and Accounting, Vol (2), No (2), 1997,
78. Laux Christian and Leuz Christian, **the Crisis of Fair Value Accounting: Making Sense of the Recent**, Accounting Organizations and Society, Vol.(34).
<https://ssrn.com/abstract=13265>.

79. Lee, Miin Huu, **Awareness and Recording of Human Resource Value in the financial statements of Malaysian organizations, unitary** E-journal, vol (4) No (2) June 2008,.
80. Pamela L. Hall, and Robin Rieck, **The effect of positive corporate social action**, on shareholder wealth journal of financial and strategic dicisions, Vol (11), No (2), 1998.
81. Rahahleh Muhammad and Sharairi Yassein, **The Extend of social Responibility Accounting in the qualified industrial Zones**, in Jordan international management review, Vol (4), 2008.
82. S. Cuganesam R. Petty, **Intellectual Capital Management, & Measurement and Reporting**,. Current Practice and Future Directions,. Australian Accounting Review, Vol (15). No (2).
83. S. Harrison & P. Sullivan, **Profiting from Intellectual Capital Learning from Leading Companies**, Journal of Intellectual Capital, Vol. 1, No. 1, 2000.
84. Sharma & Shukla, **Application of Human Resource Acconting in Heavy industries**, samriddhi, vol (1) issue (2),2010,.
85. Sidney Davidson, and Roman L.. Weil, **Handbook of cost accounting**, New York: Graw– Hill, 1978,.
86. Singh, , Mohar , **(HUMAN RESOURCE ACCOUNTING CHALLENGE FOR ACCOUNTANT)** , Shodh, Samiksha aur Mulyankan (International Research Journal 2009)—ISSN-0974-2832 Vol. (2), Issue-(5).

ثالثاً: الرسائل الجامعية:

١. ابراهيم يعقوب إسماعيل عثمان ، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، ٢٠١٦م.
٢. الأمين محمد عثمان، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في المنشآت الخدمية، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٥م.
٣. اياذ عودة، قياس التكاليف الاجتماعية ومدى مساهمتها بتحقيق الرفاهية الاجتماعية، جامعة الشرق الاوسط للدراسا العليا، عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٨م.
٤. ال بوعلي، لعبيي هاتو خلف، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية العراقية (مصرف دجلة والفرات للتنمية والاستثمار نموذجاً) رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١١م.
٥. الطاهر خامرة، المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة (حالة سوناطراك)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة: الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة ٢٠٠٧م.
٦. باسم أحمد فاروق، محاسبة الأصول الطويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وللتصميم المحاسبي العام اللبناني نقاط التوافق والإختلاف، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال، الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١٤م.
٧. جورج دانيال ، ترشيد القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية ، القاهرة: جامعة عين شمس ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، ١٩٩٣م.
٨. حسين، حسين هادي عنيزة ، القياس والإفصاح عن الأدوات المالية المشتقة في القوائم المالية، دراسة نظرية في مصرف بغداد، أطروحة دكتوراة ، غير منشورة، جامعة بغداد ، ٢٠٠٧م.

٩. سليمان ، عماد عبد الستار، القياس والإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للأسمدة ، بغداد: جامعة البصرة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ٢٠٠١م.
١٠. سمية كمال محمد حسن، أثر إدارة الأصول في تحقيق أهداف الشركات الصناعية، جامعة أمدرمان الإسلامية، الخرطوم، رسالة دكتوراة غير منشورة، ٢٠٠٩م.
١١. عاطف فوزي ابراهيم، العلاقة بين رأس المال الفكري وقيمة المنشأة، دراسة نظرية تطبيقية، كلية التجارة، جامعة الأزهر رسالة دكتوراة غير منشورة، ٢٠١٢م.
١٢. عبد الكريم عمر الشبلي ، القياس والتقارير في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ، الخرطوم: جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ١٩٩٦م.
١٣. عطالله محمد حسين القطيش، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لشركات الاستثمار الأجنبي المباشر في ظل سياسات الحوافز الضريبية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، آذار ٢٠٠٨م.
١٤. ماهر شعشاعة، محاسبة المسؤولية الاجتماعية بالتطبيق على الشركات الصناعية المساهمة العامة،، الجامعة الاردنية، عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، 1991م.
١٥. محمد الحسين، محاسبة الموارد البشرية، دراسة تطبيقية في شركة الصناعة وتجارة الالبسة النسائية بمدينة حلب، جامعة حلب، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م.
١٦. محمد حسين أحمد ، استخدم الأساليب الكمية في قياس الأداء للمشروع ، القاهرة: جامعة حلون رسالة دكتوراة غير منشورة.
١٧. محمد صبحي محمد موسي ، المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المالية لأغراض تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية (القاهرة : جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ٢٠١٠م).
١٨. مصطفى الشامي ، البعد الإعلامي المحاسبي ، اتصال وإفصاح - لترشيد القرار الاستثماري ودعم سوق المال ، القاهرة: جامعة الزقازيق ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، ١٩٩٧م.

١٩. مصعب عبد الله حامد علي، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة عن الموارد البشرية: دراسة تحليلية ميدانية، الخرطوم: جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠٠٧م.
٢٠. نضال عمر عبد المعطي زلوم، نموذج مقترح لقياس أثر محاسبة المسؤولية الإجتماعية على الأداء المالي، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، رسالة دكتوراة غير منشورة، اب ٢٠١١م.
٢١. نهلة محمد السيد أبراهيم، إستراتيجيات تعظيم قيمة المنشأة في ضوء إنعكاسات التدفقات النقدية وأساس الإستحقاق على جودة العائدات، دراسة ميدانية، جامع عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراة غير منشورة، ٢٠١٤م.
٢٢. نوفان العليمات، العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي لتكاليف المسؤولية الإجتماعية في القوائم المالية لشركات صناعات البتروكيماوية المساهمة العامة، الجامعة الاردنية، عمان، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م.

رابعاً: المؤتمرات:

١. حارس العاني، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الإجتماعي للمؤسسات الصناعية، دراسة تطبيقية في مملكة البحرين، المؤتمر العلمي الرابع، جامعة فيلادلفيا، ٢٠٠٥م.
٢. مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع: التجاهات والقضايا الراهنة، نيويورك وجنيف، 2004م.

خامساً: المواقع الإلكترونية:

١. المحاسب الأول، محاضرة عن محاسبة الموارد البشرية وأثرها، متوفر على الموقع الإلكتروني بتاريخ: 2015/11/21
<https://www.facebook.com/almohasb1/posts/592420657494554>
٢. عبد القادر، بابا ومقدم، وهيبة، المسؤولية الإجتماعية ميزة إستراتيجية خالقة للقيمة (حالة شركة سوناطراك الجزائرية) موسوعة الاقتصاد والتمويل الاسلامي، متاح في <http://iefpedia.com/arab/?=19505> . ٢٠١١/٦/٢٥

٣. محمد بشير البرغيث، تحديد قيمة المنشأة، منتدى أعمال الخليج، ٢٠١٥ / ٣ / ١٤.
٤. محمد مسعد اليماني ، دعم هدف تعظيم القيمة بالمنشأة ، من كتاب : ادارة المخاطر المالية باستخدام منهجية بطاقة الأداء المتوازن (مدخل تعظيم القيمة) لنادي خبراء المال، ٢٠١٧-٢٠١٦-٠٥-٠٤، PM
٥. موقع التوثيق الشامل www.tothegonline.com
٦. نظام المحاسبة عن الموارد البشرية ، موقع www.hrdiscussion.com/hr621.htm ٢٠١٥/١٢/١٢

7. Johanson et al,(**Human Resources Costing and Accounting Versus the Balance Scorecard: survey of experience with the concepts**),2005.(<http://kantakji.com/fiqh/Files/Accountancy/1205.pdf>) , p19

سادساً: أخري:

3. Bo Hansson, **Is it time to disclose information about human capital investment?** , Uppsala, Science park,75183, Sweden, 2004,.
4. IFAC., International Federation of Accountants, the Measurement and Management of Intellectual Capital., An Introduction., International Federation Accountants., 1998,.
5. International Valuation Standard Committee, International Valuation Standard, IVS 1: Market Value Basis of Valuation, London, United Kingdom, Sixth Edition, 2003,.

الملاحق

ملحق رقم (١)

أداة الدراسة

السيد / المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع: استمارة استبانة

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة ودورها في تعظيم قيمة المنشأة- دراسة ميدانية، وذلك لمعرفة مدى اهتمام المصارف بالاتجاهات المعاصرة للمحاسبة وأثرها في تعظيم قيمة المصارف. ونظراً لما تتمتعون به من دراية علمية وخبرة عملية بحكم موقعكم في المنشأة التي تعملون فإن آراءكم تسهم في إثراء الدراسة وتحقيق أهداف الدراسة وذلك من خلال إجاباتكم على أسئلة الاستبانة المرفقة.

لكم وافر الشكر والتقدير، ، ،

الباحث/عبد الله فرج الله رحمة الله

أولاً، البيانات الشخصية: أرجو من التكرم بوضع علامة (/) أمام الإجابة التي توافقتكم

العمر	أقل من ٣٠ سنة	٣١-٤٠ سنة	٤١-٥٠ سنة	٥١ سنة فأكثر
المؤهل العلمي	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه أخرى
التخصص العلمي	محاسبة وتمويل	إدارة أعمال	نظم معلومات المحاسبة	اقتصاد أخرى
المؤهل العلمي	زمالة سودانية	زمالة عربية	زمالة أمريكية	زمالة بريطانية زمالة أخرى
المسمى الوظيفي	موظف	رئيس قسم	نائب مدير	مدير أخرى
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٥ - ١٠ سنوات	١١ - ١٥ سنة	١٦ - ٢٠ سنة ٢١ سنة فأكثر

ثانياً: متغيرات الدراسة:

أرجو التكرم بوضع علامة (✓) أمام مستوي الموافقة المناسب

المحور الاول: الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة:

المتغير المستقل الأول: محاسبة الموارد البشرية:

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لاأوافق بشدة
	البُعد الأول: القياس المحاسبي للموارد البشرية:					
	يهتم المصرف بتحديد تكلفة العنصر البشري في السجلات المحاسبية					
	يقوم المصرف بدراسة بدائل قياس التكلفة					

					للحصول علي العنصر البشري
					يدرج المصرف تكاليف تدريب العنصر البشري في موازنته
					يتم تبويب تكاليف العنصر البشري بشقيها الثابت والمتغير
					يهتم المصرف بتفعيل الدور الرقابي للمحافظة علي الأصل البشري
البُعد الثاني: الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية:					
					يُفصح المصرف عن تكاليف العنصر البشري في التقارير المالية
					يُفصح المصرف عن مميزات البديل الذي تم إختياره لتحديد تكلفة العنصر البشري
					يُفصح المصرف عن وجود نظام متكامل للموارد البشرية
					يُفصح المصرف عن تطوير أداء المورد البشري
					يُفصح المصرف عن معلومات مختلفة عن القوي العاملة

المتغير المستقل الثاني: محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا اوافق	لاأوافق بشدة
البُعد الأول، القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية:						

					١. يتم ادراج تكاليف المسؤولية الاجتماعية في موازنة المصرف
					٢. تهتم ادارة المصرف بالاعتراف بتكاليف دعم المشاريع الخيرية
					٣. يتم تبويب تكاليف المسؤولية الاجتماعية ضمن التكاليف الاساسية للمصرف
					٤. يهتم المصرف بتطوير انظمة القياس للمسؤولية الاجتماعية
					٥. يحدد المصرف المجالات المحتملة للابحاث في القياس الاجتماعي
البُعد الثاني، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:					
					١. يُفصح المصرف عن إلتزامه تجاه المجتمع
					٢. يُفصح المصرف عن الرؤية المستقبلية للمشاريع الاجتماعية
					٣. يتم الإفصاح عن الخدمات الاجتماعية التي تحفز الموظفين
					٤. يتم الإفصاح عن النتائج من جراء التقييم الانتقادي للمصرف في الجانب الاجتماعي
					٥. يُفصح المصرف عن مدي ملاءمة مخرجات ومدخلات العملية الإنتاجية مع الروابط الاجتماعية
					٦. الإفصاح عن الأداء الاجتماعي يفيد في إتخاذ قرارات رشيدة، بتقديم المعاملة

					المتماثلة لكافة فئات المصالح المجتمعية
--	--	--	--	--	--

المتغير المستقل الثالث: الأصول غير الملموسة:

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لأوافق بشدة
البُعد الأول، القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية:						
١.	يهتم المصرف بقياس الأصول غير الملموسة كأصول في القوائم المالية					
٢.	يركز المصرف على تطوير الأصول غير الملموسة بصورة دورية					
٣.	تقوم سياسة المصرف على اختيار أفضل البدائل لإطفاء الأصول غير الملموسة.					
٤.	تتم إعادة تقييم الأصول المصرف وفقاً للقيمة العادلة					
٥.	توجد بالمصرف متابعة دورية للقيمة الأصول غير الملموسة.					
البُعد الثاني، الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة						
٦.	يركز المصرف على الإفصاح الشامل عن الأصول غير ملموسة في التقارير المالية					
٧.	يُفصح المصرف عن تكلفة اقتناء الأصول غير الملموسة.					
٨.	يقوم المصرف بإعادة تقييم الأصول غير الملموسة عن الاندماج أو التوسعة تغيرات جوهرية سنوياً					

					٩. يفصح المصرف عن التغيير في السياسات التي تُطرا على إطفاء الأصول غير الملموسة.
					١٠. يُفصح المصرف عن الزيادة الناتجة عن إعادة تقييم الأصول غير الملموسة كإيراد محقق

المتغير التابع: قيمة المنشأة:

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لأوافق بشدة
١.	يحلل المصرف موقفه التنافسي مقارنة بالمصارف المثيلة					
٢.	يهتم المصرف بالحصول على الشهادات العالمية لدعم مركزه التنافسي					
٣.	يقيم المصرف الخدمات التي يقدمها لعملاءه بصورة دورية					
٤.	تسعى إدارة المصرف لإتباع سياسة التحسين المستمر في خدمات المصرف					
٥.	يتم تحليل مستوي ربحية المصرف بصورة دورية للتأكد من تحقيق الأهداف					
٦.	يتم الوقوف على معوقات تحقيق الربحية بصورة دورية					
٧.	تتم إعادة تقييم الجوانب المالية في المنشأة لمعرفة نقاط الضعف					

					٨. يركز المصرف على إعادة هيكلة الإدارات بصورة تتماشى مع المهام	
--	--	--	--	--	--	--

ملحق رقم (٢)
محكموا أداة الدراسة

الجامعة	الدرجة العلمية	الأسم
بجامعة ام درمان الاسلامية	استاذ مشارك	بروفيسور: عبد الماجد عبد الله حسن
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	استاذ مشارك	د. بابكر ابراهيم الصديق
جامعة ام درمان الاسلامية	استاذ مشارك	د. صالح حسب الرسول البدوي
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	أستاذ مشارك	د. عمر السر الحسن