

تقييم استخدام المنهج الايجابي في تفسير بواعث الادارة في تبني السياسات المحاسبية* وعلاقتها بمعايير المحاسبة والقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المصرية

د. محمد شريف توفيق

استاذ المحاسبة – كلية التجارة جامعة الزقازيق – مصر

<http://mstawfik.bizhosting.com>

<http://mstawfik.7p.com/ita.htm>

2007

مقدمة

تهتم الكثير من دول العالم بتنظيم السياسة المحاسبية من خلال اصدار معايير المحاسبة. ويتزايد هذا الاهتمام – بصفة عامة – بهذا المجال الوطني الهام من منطلق ان تنظيم السياسة المحاسبية علي مستوي المجتمع يؤدي الي تنظيم الممارسات المحاسبية بحيث تحقق نفعاً عاماً للمجتمع. ويتمثل هذا النفع في توفير الاداة المناسبة لقياس نتائج النشاطات الاقتصادية لوحدات المجتمع، ثم عدالة ايصالها الي الاطراف او الطوائف المعنية بهذه النشاطات. وهذا في مجمله يؤثر بصفة مباشرة علي اتخاذ العديد من القرارات المرتبطة بحجم ونوعية النشاط الاقتصادي الكلي.

وفي مجال بناء معايير تنظيم السياسة المحاسبية عادة ما تواجه الجهة المعنية ببناء المعايير بعدة بدائل تتركز من ناحية علي الاستراتيجية العامة التي ستتبع في التنظيم، وهي تتراوح عادة بين التوحيد الجزئي والتوحيد شبه الكامل لمقومات المحاسبة المالية (تجربة النظام المحاسبي الموحد المصري). ومن ناحية اخري تتناول – بصفة تفصيلية – اسلوب التنفيذ من حيث تحديد الجهاز الذي سيعني بتنظيم السياسة المحاسبية ومسئوليته وتنظيمه، وتحديد اولوية ونوعية المعايير التي يتعين بناؤها، واخيراً تحديد الاسلوب الذي سيتبع في بناء المعايير من حيث توصيف اجراءات الاصدار وتفاصيل كل معيار من حيث المكونات ونطاق التطبيق والسريان[†]. وفي هذا الشأن يمكن ان يستخدم المنهج المعياري او المنهج الايجابي في نظرية المحاسبة لبناء اطار المعايير.

* مستخلص ومطور من بحث المؤلفين التالي في نظرية المحاسبة:

محمد شريف توفيق وحمدى محمود قادوس، "دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الايجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الادارة العامة (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد 72، اكتوبر 1991)، ص 93-162.

[†] محمد شريف توفيق، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية: منهج تنظيمي للسياسة المحاسبية علي المستوي الكلي"، مجلة الادارة العامة (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد 55، سبتمبر 1987)، ص 167 - 235.

وتقديرًا من الحكومة المصرية للدور الحيوي الذي تلعبه معايير المحاسبة في خدمة الاقتصاد القومي – اتخذت قرار تنظيم السياسة المحاسبية وذلك اولا من خلال اصدار معايير الجهاز المركزي للمحاسبات ومعايير وزارة الاقتصاد (في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة). واخيرا اصدرت وزارة الاستثمار الاصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية الجديدة في عام 2006 – 35 معيارا محاسبيا ليبدأ سريانها مع القواعد التنفيذية لحكومة الشركات من 2007/1/1 †.

وفي ضوء ذلك يتناول هذا البحث تقييم كل التجربة المصرية في اصدار معايير المحاسبة ، وتقييم استخدام المنهج الايجابي في قياس بواعث الادارة في تبني السياسات المحاسبية وعلاقته بالمعايير المحاسبية السائدة، ثم علاقة الاخيرة بتطبيق القواعد التنفيذية الصادرة اخيرا عام 2006 من هيئة سوق المال بشأن حوكمة الشركات المصرية.

تقييم عام للتجربة المصرية في اصدار معايير المحاسبة

فيما يتعلق بأصدار المعايير المصرية يؤخذ على الحكومة صدور المعايير السابقة اولا من جهتين حكوميتين مستقلتين وكرجمة للمعايير الدولية وعدم ظهور المعايير التي اصدرتها وزارة الاقتصاد على موقع مستقل للانترنت وعدم استناد المعايير المترجمة على اي اطار فكري مناسب، ويلاحظ على الاصدار الثالث (الاخير في عام 2006) لمعايير المحاسبة المصرية الصادر عن وزارة الاستثمار ما يلي:

- اول مرة يتضمن اصدار معايير المحاسبة المصرية اطار فكري **Conceptual Framework** شبه متكامل لاعداد وعرض القوائم المالية كما ورد في مطلع قرار وزير الاستثمار، حيث يتضمن الخصائص النوعية للقوائم (المعلومات) المالية (القابلية للفهم، الملائمة، المصدقية، القابلية للمقارنة) - الاهمية النسبية - اهداف القوائم المالية - المستخدمون وحاجتهم من المعلومات - التعبير العادل - عناصر القوائم المالية وقياسها والاعتراف بها - مفاهيم راس المال والمحافظة عليه.
- معالجات المعيار رقم 20 المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي مختلفة تماما عن المعالجات الدولية بهذا الشأن. ولم تشمل المعايير المصدرة معيار القوائم المالية المرحلية، حيث ورد مكانه معيار بأسم القوائم المالية الدورية.
- حدد المعيار رقم 1 ان القوائم المالية للمنشأة هي: الميزانية (طبقا لنموذج العرض الرأسي المتداخل) - قائمة الدخل - قائمة التغيرات في حقوق الملكية - قائمة التدفقات النقدية - الايضاحات المتممة للقوائم المالية. كما تضمن ملحق المعيار دليل توضيحي شمل نموذجا واحدا للثلاث قوائم.

<http://www.cao.gov.eg> †

http://www.cma.gov.eg/cma/content/arabic/accounting_criteria/accounting_criteria.htm

- يقيم المعيار رقم 2 المخزون بالتكلفة او صافي القيمة البيعية ايهما اقل، مع عدم السماح بطريقة الوارد اخيرا صادر اولاً. وقد قام الباحث في دراسة سابقة له § بحساب نسبة توافق المعيار المصري للمخزون مع المعيار الدولي IAS 2 وبلغت تلك النسبة 81ر4%.

- صدرت جميع المعايير باسلوب الترجمة مباشرة من المعايير الدولية، دون جلسات استماع ودون اتباع تفاصيل محور اسلوب بناء المعايير. وفي تاريخ لاحق لاصدارها تحدد 2007/1/1 لبدأ سريانها وذلك مع القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات كما تطلبت هيئة سوق المال.

- بعد الاطلاع علي جميع المعايير المصدرة اخيرا وملحقاتها، وتقييمها - يري الباحث ان تجربة الاصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية تشكل افضل تجربة في الاصدارات المصرية لشمولها بعمق لمعظم جوانب المعايير الدولية، وانها تدعم نسبي مبادئ حوكمة الشركات، وانها توحد جهة الاصدار لهذه المعايير تنظيميا، الا انه:

1. يجب استكمال محورها التنظيمي بصفة دائمة وتحديد جهاز بناء المعايير واختصاصاته مع تحديد واضح لاختصاصات كل من جمعية المحاسبين المصرية والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين والجهاز المركزي للمحاسبات وهيئة سوق المال ووزارة الاستثمار في هذا الشأن.
2. يجب اتباع محاور اسلوب بناء المعايير ونوعية المعايير المصدرة في بناء ما يستجد من معايير.
3. يجب تخصيص موقع مستقل علي شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية يتضمن اماكن انزالها بنمط PDF ومشاريعها وتحديثها والرد علي الاستفسارات والايضاحات والتدريب عليها ونطاق وتواريخ سريانها.
4. يجب استكمال معايير المراجعة المصرية بنفس المنهج.
5. يقترح في هذا الشأن انشاء المجلس المصري لمعايير المحاسبة المالية EFASB (Egyptian Financial Accounting Standards Board) كهيئة مستقلة لتعني بكل ما يتعلق بأصدار وتطبيق معايير المحاسبة المالية المصرية. كما يقترح انشاء موقع للمجلس علي شبكة الانترنت لتسهيل مهمة المجلس قي نشر المعايير المصدرة والاستفسارات والايضاحات والدراسات والابحاث المتعلقة بها.
6. يقترح ربط تقرير مدي تنفيذ مبادئ حوكمة الشركات - افصاح وشفافية بتطبيق المعايير المحاسبية الجديدة كما يوضح القسم الاخير من هذا البحث اسلوب اعداد هذا التقرير.

§ محمد شريف توفيق، حسن سويلم، تقييم مدي توافق اهم المعايير الوطنية والعربية لتكاليف المخزون مع المعيار الدولي للمخزون رقم 2 : دراسة اختبارية دولية مقارنة" 2005، البحث منشور علي الانترنت بموقع محاسبي تكنولوجيا المعلومات

المنهج المعياري والمنهج الايجابي في بناء المعايير وتفسير بواعث الاختيار المحاسبي

بالقاء الضوء علي تجارب الدول السابقة في مضمار بناء معايير المحاسبة نجد انها بدأت تتخذ طابعها المميز - في صورة ضوابط متكاملة للمزاوالات - اعتبارا من السبعينات في القرن الماضي. ومنذ ذلك الوقت تكاد مناهج بناء المعايير قد تركزت علي استخدام المنهج المعياري (القياسي او الاستنباطي او الاستدلالي Normative)، منهج تبني المعايير الدولية، ومنهج تبني المعايير المعمول بها في احدي الدول السابقة في هذا المجال. وتقديرا من ان المنهجين الاخيرين يعملان علي استيراد معايير اجنبية والعمل احيانا علي تطويعها لتناسب مع ظروف الدولة التي ستطبق بها كما في حالة مصر - وهو بديل لم تتبناه المملكة العربية السعودية - فيمكن القول ان المنهج الاساسي في بناء المعايير (بما فيها الدولية) يتمثل في المنهج المعياري. وبالنسبة للولايات المتحدة بصفة خاصة فقد استخدمت هذا المنهج في بناء الاطار الفكري للمحاسبة لها في نهاية السبعينات وايضا في محاولات التنظير التي سبقته، الا ان الولايات المتحدة حاليا بصدد اعادة النظر في هذا الاطار بعد الاتجاه الواضح حاليا لعولمة المعايير الدولية للمحاسبة **. كما ان هذا المنهج اعتمدت عليه السعودية في بناء معايير اهداف ومفاهيم المحاسبة بها او الاطار الفكري للمحاسبة بها.

وعلي الرغم مما اظهره المنهج المعياري من نجاح نسبي تمثل من ناحية في سيطرته علي محاولات التنظير المحاسبي لفترة طويلة، ومن ناحية اخري في بناء بعض معايير المحاسبة - الا ان هذا المنهج يمكن ان يؤخذ عليه عدة ماخذ اهمها : بنائه لمعايير المحاسبة من منطلق اهداف شمولية عريضة لقطاعات المستخدمين، وذلك علي الرغم من ان الدراسات الاختبارية للمؤلف وغيره اوضحت عدم تجانس احتياجات هذه القطاعات، تركيزه علي الصلاحية الداخلية المتمثلة في الاتساق الداخلي بين عناصره وذلك علي حساب افتقاده الكامل للصلاحية الخارجية (الاختبارية)، بنائه للمعايير من نموذج مغلق (ما يجب ان يكون) يفتقد للملاحظة الواقعية والتجريب ومراعاة للبواعث المختلفة التي تدفع الادارة لاتخاذ قرارات اختيار السياسات المحاسبية المطبقة. وهذه جميعا اعتبارات يتعين اخذها في الاعتبار في مختلف مراحل تنظيم السياسة المحاسبية وخصوصا في حالات غياب المعايير المنظمة للمزاوالات او قبل اتخاذ قرارات سريانها او في مراحل تطويرها او حتي في حالات وجودها مع السماح باكثر من بديل واحد للتطبيق.

ومع نهاية السبعينات اتجه البحث المحاسبي بخطي واسعة نحو استخدام المنهج الايجابي **Positive Approach** (الاستقرائي) في مجالات التنظير المحاسبي وتحليل بواعث الادارة في تبني السياسات المحاسبية. وقد استخدم المنهج في هذا الشأن الطريق العلمية (الملاحظة وصياغة الفرضيات واختبارها بالاساليب العلمية) في تحليل العلاقات المركبة والمتداخلة بين قرارات التقرير المحاسبي المالي والعوامل الاقتصادية المؤثرة علي رفاهة الاطراف المشاركة

** محمد شريف توفيق، "استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة: تجربة دول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربية" 2005، البحث منشور علي الانترنت بموقع محاسبي تكنولوجيا المعلومات بالعنوان

في اعداد تلك التقارير. وفيما يتعلق باستخدام النظرية الايجابية Positive Theory مع المعايير المحاسبية فقد تركزت البحوث في هذا الشأن علي تقييم البواعث الاقتصادية لتبني طرق محاسبية معينة صدر بالفعل بشأنها معايير محاسبية في الولايات المتحدة ، وتم تقييم تلك البواعث - بدراسات اختبارية وتجريبية - قبل سريان هذه المعايير .

والواقع ان النتائج التي توصلت اليها الابحاث في مجال استخدام المنهج الايجابي في دراسة البواعث الاقتصادية لعملية الاختيار المحاسبي قد اثبتت صحة معظم فرضيات هذا المنهج في الولايات المتحدة، وهي بيئة محاسبية وصلت الي درجة عالية من التقدم والتطور سواء علي مستوي الممارسة او علي المستوي الاكاديمي. ولكن لم يسبق استخدام المنهج الايجابي او اختبار فرضياته خارج الولايات المتحدة خاصة في الدول التي تختلف فيها درجة التقدم والتطور المحاسبي ، مما يمكن ان يظهر دورا مؤثرا لعوامل اخري غير اقتصادية (بيئية) علي عملية الاختيار المحاسبي. وبمعني اخر يمكن القول ان معظم الدراسات الايجابية التي تمت في هذا المجال حتي الان قد افترضت انعدام اثر العوامل غير الاقتصادية، واهمها اثر الاعتبارات البيئية للممارسات المحاسبية وذلك سواء في دراسة بواعث تبني السياسات المحاسبية او بناء معايير المزاوالات - خصوصا في الدول التي ما زالت مهنة المحاسبة فيها في دور التطوير والتكوين - حيث ينتظر ان يلعب العرف المحاسبي وغيره من البواعث البيئية دورا يمكن ان يكون مؤثرا في هذا الاختيار.

وتقديرًا من وجود بعض جوانب القصور في المنهج المعياري والمنهج الايجابي بصورته الحالية، فقد عني البحث (المذكور في *) (1991) باجراء دراسة اختبارية علي التقارير المالية التي نشرتها الشركات المساهمة السعودية طبقا للمنهج الايجابي (بعد تطوير فرضياته لتناسب ظروف التطبيق في السعودية) وذلك بهدف تقييم المنهجين عمليا وتقديم التوصيات المناسبة لتطوير المنهج الايجابي والاستكمال بناء معايير المحاسبة. وبناء عليه قام الباحثان بتطوير الفرضية الاساسية للمنهج الايجابي لتلائم الظروف البيئية للدول التي ما زالت فيها مهنة المحاسبة في طور التكوين والتطوير الي:

"تلعب كل من العوامل البيئية والاقتصادية دورا مؤثرا في عملية اختيار السياسات المحاسبية المطبقة بالشركات المساهمة السعودية".

وتتمثل اهمية هذا التطوير في انه في حالة اثبات صحة هذه الفرضية الرئيسية (والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها) وتشمل اثر اولاً: التكاليف السياسية وتتضمن الحجم - كثافة راس المال - درجة التركيز الصناعي - الملكية الحكومية - اتجاه الربحية، ثانياً: تكلفة التعاقدات وتتضمن عقود حوافز الادارة المعتمدة علي ما تحققه المنشأة من ارباح - عقود المديونية ، ثالثاً : اثر البيئة المحاسبية وتتضمن العرف المحاسبي - درجة التحفظ - موقف مراقب الحسابات) بالطرق العلمية للمنهج الايجابي كالانحدار Regression، فأن الامر يستوجب مراعاة العوامل البيئية والاقتصادية مجتمعة عند بناء معايير المزاوالات المحاسبية. كما يود المؤلف الاشارة الي ان البحث المذكور في * (1991) قد شمل في قسمه الاول عرضا نظريا متكاملا لتفسير المنهج الايجابي لعملية الاختيار المحاسبي ، مستخدما في ذلك كل من البواعث الاقتصادية والعوامل البيئية. كما ان اسلوب الانحدار المناسب قد استخدم في اختبار الفرضيات فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية التالية كمعايير مقترحة (من حيث معنوية او دلالة المتغيرات المفسرة او المستقلة بالمتغير التابع المعبر عن الاستراتيجية المحاسبية المستخدمة، ومقارنة الاتجاه المتوقع لاشارة كل متغير مفسر طبقا للمنهج الايجابي مع الاتجاه الفعلي للاشارة في الدراسة):

1. سياسات تقويم المخزون.
2. سياسات حساب استهلاك الاصول الثابتة.
3. سياسات معالجة مصروفات التأسيس والبحوث والتطوير.
4. سياسات معالجة الاستثمارات في الاوراق المالية.
5. سياسات معالجة مكاسب وخسائر ترجمة العملات الاجنبية.
6. سياسات معالجة الزكاة.

وقد اظهر البحث (1991) ان العوامل البيئية المتمثلة في رأي مراقب الحسابات ودرجة التحفظ شكلت اكثر العوامل تأثيرا علي قرارات اختيار الشركات لسياساتها المحاسبية، وهي عوامل تختلف عن تلك التي اثبتت الدراسات الاختبارية للمنهج الايجابي تأثيرها علي قرارات اختيار السياسات المحاسبية للشركات الامريكية. اما بالنسبة لتأثير العوامل الاقتصادية علي عملية الاختيار المحاسبي، فقد اثبت البحث وجود بعضها ولكن بتأثيرات متباينة عنها في الولايات المتحدة. وهي كلها تمثل اعتبارات علي قدر كبير من الاهمية يتعين مراعاتها عند بناء المعايير. من ناحية اخري فان هذه الدراسة تشكل في واقع الامر اول استخدام واقعي للمنهج الايجابي - خارج الولايات المتحدة - سواء بصورته الحالية او المطورة كمنهج معاون في بناء المعايير المحاسبية.

والخلاصة من هذا البحث ان المنهج الايجابي يقوم علي استخدام تكلفة التعاقدات والتكاليف السياسية كأساس لتفسير عملية الاختيار المحاسبي، حيث يقوم هذا المنهج علي الاختيار بين البدائل المحاسبية بما يؤدي الي تخفيض هذه التكاليف الي ادني حد ممكن.

العوامل المؤثرة علي قرار اختيار السياسة المحاسبية في المنهج الايجابي المطور
(اساسيات الفرضيات محل الدراسة الاختبارية بالبحث)

اولا : التكاليف السياسية: اوضحت الدراسات السابقة انه كلما زادت درجة حساسية المنشأة سياسيا كلما لجأت الي تبني الطرق المحاسبية التي تظهر مستويات منخفضة من الربحية وذلك لتجنب تعرضها للتدخل الحكومي، فرض ضرائب اعلي علي نشاطاتها، او التأميم والعكس بالعكس. ونظرا لصعوبة القياس المباشر للتكاليف السياسية فيتم التعبير عنها بمقاييس تقريبية كما يلي:

الحجم: كلما زاد حجم المنشأة كلما زادت درجة حساسيتها السياسية، وكلما زاد احتمال اختيارها للطرق المحاسبية التي تؤدي لتخفيض مستوى الربحية والعكس بالعكس. وتستخدم قيمة المبيعات او اجمالي اصول المنشأة للتعبير عن الحجم.

كثافة رأس المال: كلما زادت درجة كثافة رأس المال كلما كانت المنشأة علي درجة عالية من الحساسية السياسية، وذلك لتأثيرها علي الهيكل الاقتصادي وخطط التنمية. وتستخدم نسبة الاصول الثابتة الي جملة الاصول للتعبير عن معدل كثافة رأس المال بالمنشأة.

درجة التركيز الصناعي: كلما زادت درجة التركيز الصناعي (تركز مبيعات الصناعة او القطاع في عدد قليل من المنشآت) كلما زادت درجة الحساسية السياسية، مما يعني ان تقوم المنشأة باستخدام الطرق المحاسبية التي تؤدي الي تخفيض الربحية الي اقل حد ممكن. ويستخدم

مقياس مبيعات اكبر شركتين في الصناعة (القطاع) الي اجمالي مبيعات الصناعة كمؤشر لدرجة التركيز الصناعي.

الملكية الحكومية: كلما زادت نسبة الملكية الحكومية في راس المال كلما اتجهت المنشأة الي تبني طرق محاسبية تؤدي الي خفض الربحية. وتستخدم نسبة الملكية الحكومية في راس مال المنشأة الي اجمالي حقوق الملكية كمؤشر لهذا العامل.

اتجاه الربحية: كلما اتجهت ربحية المشروع الي الزيادة كلما كان ذلك حافزا للمنشأة لاختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي الي زيادة الربح والعكس بالعكس. وقد تم التعبير عن هذا المتغير في الدراسة الاختبارية بقيم مقياس ليكرت بين صفر، 3 كما سيوضح.

ثانيا: تكلفة التعاقدات: اوضحت الدراسات السابقة ان تكلفة التعاقد تؤثر علي قرار المفاضلة بين الطرق المحاسبية واختيار المنشأة لما يناسبها بحيث يتبني السياسة المحاسبية التي تؤدي الي تخفيض تكاليف التعاقد الي ادني حد ممكن وتجنب القيود المفروضة ضمن نصوص هذا التعاقد. وتتكون التعاقدات في بيئة المنشأة من عنصرين علي الاقل هما:

عقود حوافز الادارة المعتمدة علي ما تحققه المنشأة من ارباح: في حالة وجود هذه العقود يكون اختيار المنشأة للطرق المحاسبية التي تسهم في اظهار ارباح اعلي من غيرها وذلك للحصول علي حوافز اكبر والعكس بالعكس.

عقود المديونية: كلما زادت نسبة المديونية كلما كان هناك دافع لدي الادارة لاختيار الطرق المحاسبية التي تظهر ارباحا اكثر، وذلك للتفادي اي انتهاك ممكن لشروط المديونية. وتستخدم نسبة الديون الخارجية الي اجمالي اصول المنشأة كمؤشر لدرجة المديونية.

ثالثا: اثر البيئة المحاسبية (اضافة البحث كتطوير للمنهج الايجابي في صورته التقليدية): اوضحت الدراسات السابقة انه في غياب الاثار الاقتصادية تلعب العوامل البيئية المرتبطة بالممارسات المحاسبية دورا رئيسيا في قرار اختيار الادارة للطرق المحاسبية. وتتمثل هذه العوامل - التي تصممتها الدراسة الاختبارية - فيما يلي:

العرف المحاسبي: هناك ميل لدي الادارة لاتباع الطرق المحاسبية الاكثر شيوعا في نطاق الصناعة باعتبار ان هذا الشيع يعتبر دليلا قويا علي ملائمتها للتطبيق العملي.

درجة التحفظ: كلما زادت درجة التحفظ التي تتبعها بالنسبة لسياستها كلما لجأت المنشأة الي اختيار الطرق المحاسبية التي تقلل الارباح الي ادني حد ممكن والعكس بالعكس.

موقف المراجع: في الاحوال التي لا يكون فيها للمنشأة تفضيل لطريقة معينة يتوقع ان تتبني المنشأة الطريقة التي يفضلها مراقب الحسابات لما يتوافر لديه من خبرة وفهم لطبيعة عملية الاختيار المحاسبي وعلاقتها ببيئة الممارسات العملية.

ثالثاً: أهم النتائج والتوصيات بشأن تطوير المدخل الايجابي وبناء المعايير

اثبت البحث بوضوح قصور المنهج الايجابي بصورته الحالية عن تقديم تفسير مناسب لبواعث اختيار السياسات المحاسبية في السعودية، نظراً لان فرضياته الاساسية صيغت في الولايات المتحدة ولم تأخذ بعين الاعتبار اثر العوامل البيئية التي يمكن ان تكون مؤثرة علي الاختيارات المحاسبية في الدول التي تكون فيها مهنة المحاسبة في طور التكوين والنمو. هذا بالإضافة الي ان البواعث الاقتصادية لاختيار السياسات في الولايات المتحدة قد لا تكون متوفرة بنفس التأثير او الادراك الكامل لابعادها خارجها. وبناء عليه يوصي البحث بتطوير فرضيات المنهج الايجابي لتشمل اثر الفرضيات البيئية المطورة.

وعلي الرغم مما اكدته نتائج البحث يان الاعتبارات البيئية كانت اكثر تأثيراً علي معظم الاختيارات المحاسبية، الا انه بالنسبة للبواعث الاقتصادية فأن عدداً محدوداً منها اثر علي اختيار بعض السياسات في السعودية بأثر يتفق مع الاتجاه المتوقع للإشارة وبأثر عكسي لما هو متوقع طبقاً للمنهج الايجابي بصورته الحالية، وفي حالات اخري لم يكن لها اي تأثري علي عملية الاختيار. وهو ما يمكن ارجاعه لعدة اعتبارات منها عدم الادراك الكامل لكل ابعاد واثار عملية الاختيار، كون المهنة في طور التكوين، هذا الي جانب الانخفاض انسبي لحجم النشاط الاقتصادي وتأثيراته خارج الولايات المتحدة.

وبناء عليه اوصي البحث بتطوير المنهج الايجابي في مجال اختيارات او بواعث السياسات المحاسبية ليشمل كل من العوامل البيئية والاقتصادية وحتى يمكن تحقيق اكبر قدر من التفسير وحتى يكون صالحاً للتطبيق في البيئات المختلفة، ويصلح كوسيلة مكملة لبناء المعايير.

علاقة النظرية الايجابية بمعايير المحاسبة ومبادئ حوكمة الشركات

يجدر الاشارة الان - الي: (1) ان الاهتمام المتزايد حالياً بموضوع حوكمة الشركات قد ترتب عليه - من ناحية - زيادة الاهتمام بتطبيق المعايير المحاسبية خصوصاً الدولية منها، (2) ومن جهة اخري كلاهما اضعف من اهمية استخدام النظرية الايجابية Positive Theory في المحاسبة خصوصاً استخدام الاخيرة في تفسير اختيار السياسات المحاسبية المطبقة (علي اعتبار ان المعايير المحاسبية تلزم لحد بعيد بالمعالجات القياسية الواجب اتباعها، ولكن يجب ان تنبع تلك من واقع الاعتبارات الاقتصادية والبيئية السائدة)، الا ان ذلك لا يخل باهمية المنهج الايجابي كتكنيك بحثي بالغ الاهمية في المحاسبة قائم علي المنهج الاستقرائي (الملاحظة الميدانية - صياغة الفرضيات - تجميع البيانات تحليلها احصائياً - اختبار الفرضيات - التعميم علي المجتمع بدرجة ثقة). (3) ان تطبيق المعايير المحاسبية المصرية الجديدة والقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتي القاهرة والاسكندرية - بدءاً من 2007/1/1 .

يقصد بحوكمة الشركات Corporate Governance : الاطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها. وتركز الحوكمة علي العلاقات بين الموظفين واعضاء مجلس الادارة والمساهمين واصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الاطراف في الاشراف علي عمليات الشركة. ولكن في مجمله يمكن القول إن ماهية مفهوم حوكمة الشركات معنية بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين علي إدارة الشركة

بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح Stakeholders وغيرهم؛ وذلك من خلال تحرى تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم؛ وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة. تعريف اخر افضل للحوكمة هو انها مجموعة القواعد والنظم والاجراءات التي تحقق افضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركات والمساهمين فيها اضافة الي اصحاب المصالح الاخري المرتبطة.^{††}

مقترح قياس مدي الالتزام بتطبيق القواعد التنفيذية للإفصاح والشفافية في مبادئ حوكمة الشركات المصرية السارية

وفي ضوء ما سبق ومشروع القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات التي اعدتها هيئة سوق المال المصرية في نوفمبر 2006^{††} - فإن قياس مدي الالتزام بتطبيق القواعد التنفيذية للإفصاح والشفافية في مبادئ حوكمة الشركات يجب ان يتم في ظل مبادئ الإفصاح والشفافية اوما يلي (كما ورد في مشروع القواعد التنظيمية لحوكمة الشركات المصرية التي اصدرتها هيئة سوق المال المصرية عام 2006):

2-3 التزامات مجلس الادارة المرتبطة بالإفصاح والشفافية.

3-1 الإفصاح واطاحة المعلومات للمساهمين.

3-2 سياسات توزيع الارباح.

اي ان القياس يجب ان يتضمن ما يلي - (بالاضافة للنقاط الثلاث الاخيرة):

(أ) يجب ألا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية وإنما يشمل أيضا ما يلي :

- 1.النتائج المالية والتشغيلية للشركة .
- 2.أهداف الشركة .
- 3.ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت .
- 4.مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الآخرين ومدى استقلالهم .
- 5.معاملات الأطراف ذوي العلاقة .
- 6.عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة .
- 7.الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي الشأن والمصالح .
- 8. يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية.

^{††} <http://www.cma.gov.eg>

^{††} http://www.cma.gov.eg/cma/content/arabic/pools_extra_data/hawkama%20pdf.htm

ج) يجب إجراء المراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأدائها في جميع المجالات الهامة.

د) يجب أن يقدم مراجعي الحسابات الخارجيين تقاريرهم للمساهمين وعليهم بذل العناية المهنية الحريصة عند القيام بالمراجعة .

هـ) يجب توفير قنوات لبث المعلومات تسمح بحصول المستخدمين علي معلومات كافية وفي التوقيت المناسب وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة.

وعلي ذلك فأن مقياس تبني حوكمة الشركات (الافصاح) يقترح ان يشمل - كحد ادني - تقرير الشركة عن المتغيرات الاحدي عشرة التالية:

1. النتائج المالية والتشغيلية.
2. اهداف الشركة.
3. ملكية الاسهم وحقوق التصويت.
4. مكافآت مجلس الادارة والمديرين.
5. معاملات الاطراف ذوي العلاقة.
6. عناصر المخاطرة الجوهرية المتوقعة.
7. العاملين.
8. مدي تطبيق معايير المحاسبة المصرية وقوائمها المالية طبقا للمعايير.
9. المراجعة السنوية.
10. قنوات بث المعلومات للمستخدمين.
11. سياسات توزيع الارباح.

وحتى الان لا يتوافر تقرير مناسب من الشركات (قطاع عام ومشتركة مقيدة وغير مقيدة) عن هذه المتغيرات ككل. ويوصي في هذا الشأن بما يلي كأفتراح مبدئي للقياس او اعداد هذا التقرير السنوي وذلك كتقرير ذا غرض عام ويقدم لهيئة سوق المال:

- اصدار هذا التقرير الشامل للعناصر الاحدي عشر ضمن عناصر التقرير السنوي لاعمال المنشآت. وذلك في صورة جدول يتضمن الاحدي عشر عنصر بأوزان ترجيحية مناسبة لاهمية كل منها (متساوية لكل البنود ، ما عدا تطبيق معايير المحاسبة وقوائمها لاهميتها وتعددتها فتأخذ وزنا اكبر)، علي ان يعطي مدي توافر العنصر او المتغير بالمنشأة: 2 درجة او نقطة اذا توافر بدرجة مرضية، 1 درجة او نقطة اذا توافر جزئيا، صفر اذا لم يتوافر، كذلك يحسب "المقياس الكلي لتنفيذ حوكمة الشركات - افصاح وشفافية" كمجموع نسبي للاوزان السابقة.
- النتائج المالية والتشغيلية و ملكية الاسهم (اخر 3 اعوام) وغيرها يمكن للمستخدم الحصول عليها من التقارير المالية السنوية للمنشآت ومواقع الشركات علي الانترنت (ان وجدت)، ومن قاعدة بيانات مركز معلومات قطاع الاعمال علي الانترنت (جميع شركات القطاع العام حسب القطاع والمشتركة) بالعنوان: <http://www.bsic.gov.eg> (التي تشمل ايراد النشاط الجاري -

- الفوائد المدينة – صافي الارباح/الخسائر – صافي حقوق الملكية – رأس المال المدفوع – رأس المال العامل – إجمالي الميزانية – الاجور – عدد العاملين – هيكل الملكية – الاصول الثابتة - بيانات احصائية - لآخر 3 اعوام مصنفة بحسب القطاع ونوعية نشاط الشركات القابضة والتابعة والمشاركة).
- يوصي بان تنشأ الشركات لها مواقع علي شبكة الانترنت تكون بمثابة قنوات لبيث المعلومات وتقارير وقوائم الإفصاح الالكتروني بحيث تسمح بحصول المستخدمين علي معلومات كافية وفي التوقيت المناسب وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة. علي ان ينشر عناوين هذه المواقع (برابط Hyperlink) علي موقع مركز معلومات قطاع الاعمال السابق وموقع وزارة الاستثمار. مثال ذلك موقع البنك الاهلي المصري علي شبكة الانترنت بالعنوان <http://www.nbe.com.eg> حيث يمكن للمستخدم ان ينزل لحاسبه التقرير السنوي للبنك (ضمن مطبوعات البنك) وقوائمه المالية بنمط PDF.
 - عندما تتوافر تقارير حوكمة الشركات الفعلية تلك يمكن للبحث المحاسبي ان يتطرق لتحليلها قطاعيا طبقا لعدة اساليب متقدمة كالانحدار Regression والتحليل العائلي Factor Analysis للخروج بنتائج هامة منها.

المراجع

* مستخلص من:

محمد شريف توفيق وحمدى محمود قادوس، "دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الايجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، *مجلة الادارة العامة* (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد 72، اكتوبر 1991)، ص 93-162.

- محمد شريف توفيق، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية: منهج تنظيمي للسياسة المحاسبية علي المستوي الكلي"، *مجلة الادارة العامة* (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد 55، سبتمبر 1987)، ص 167 - 235.

<http://www.cao.gov.eg>

http://www.cma.gov.eg/cma/content/arabic/accounting_criteria/accounting_criteria.htm

- محمد شريف توفيق، "استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة: تجربة دول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربية" 2005،

البحث منشور على الانترنت بموقع محاسبي تكنولوجيا المعلومات بالعنوان
<http://www.infotechaccountants.com>. وايضا <http://mstawfik.7p.com/ita.htm>

- محمد شريف توفيق، حسن سويلم، "تقييم مدي توافق اهم المعايير الوطنية والعربية لتكاليف المخزون مع المعيار الدولي للمخزون رقم 2 : دراسة اختبارية دولية مقارنة" 2005، البحث منشور على الانترنت بموقع محاسبي تكنولوجيا المعلومات بالعنوان
<http://www.infotechaccountants.com>

- محمد شريف توفيق، "قياس متطلبات العرض والافصاح العام وتقييم مدي توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة وفي معيار العرض والافصاح بالمملكة العربية السعودية"، مجلة الادارة العامة (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد 61 ، فبراير 1989)، ص 113-201.

- محمد عباس سراج، "دراسة تحليلية لفاعلية استخدام المدخل المعياري والمدخل الايجابي في مجال التنظير المحاسبي"، مجلة الادارة العامة (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد 63 ، اغسطس 1989)، ص 157.

<http://mstawfik.7p.com/ita.htm>

- Ross L. Watts and Jerold L. Zimmerman, "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective," The Accounting Review (January 1990), pp. 132-133.

- انظر البحث في *. وكتاب محمد شريف توفيق، "المحاسبة الالكترونية" ، (الاستاذ / محمود حسن هاتف 0552362055 مصر، 0105362055 مصر)، 2005 – الباب الخامس.