

التقارير المحاسبية المنشورة للشركات الكويتية وحدود استخدامها للأغراض الحكومية

د. صادق محمد السام
د. سعيد دويان

تقديم :

تعد الشركات المساهمة في القطاع العام والمشارك في دولة الكويت من الدعائم الأساسية في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي وركيزة أساسية من ركائز تطوير الاقتصاد وتوسيع قاعدته الانتاجية ، وتنويع مصادر الدخل ، وزيادة فرص العمل للمواطنين .

ومن المؤكد أن ادارة عملية التخطيط بنجاح في مراحلها المختلفة والتي تبدأ بالاعداد للخطط وتنتهي بتقييم اداء هذه الشركات ومدى تحقيقها لاهدافها تعتمد بالدرجة الاولى على توفر قدر كاف من البيانات والمعلومات عن نشاط هذا القطاع . ومن هذا المنطلق فان كفاءة وفعالية التخطيط وتقييم الاداء لهذه الشركات مرهونة بكمية ونوعية المعلومات المستخدمة .

وتمثل حسابات هذه الشركات مصدرا هاما من المعلومات المالية التي تعتمد عليها الحكومة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المالية والاقتصادية . وبالرغم من ان الحكومة ، من خلال اجهزتها الاحصائية ، تجمع الكثير من البيانات والمعلومات المتعلقة بقطاع الشركات ، الا أن الحسابات المنشورة لهذه الشركات ما زالت تمثل مصدرا أساسيا للمعلومات اللازمة للحكومة .

وتستخدم الحكومة المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية لتلك الشركات لتحقيق اهداف عديدة ومتنوعة : فهي تفرض نوعا من الرقابة على أسعار منتجات أو خدمات هذه الشركات ، وتقوم أداء هذه الشركات للتأكد من الاستخدام الأمثل للموارد المالية والاقتصادية المتاحة لها ومقارنة ذلك بالوحدات الأخرى أو

* مدرس ورئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة والاقتصاد — جامعة الكويت .

* مدرس بقسم المحاسبة — كلية التجارة — جامعة الكويت .

بين الفترات المختلفة . ومن هذه الاهداف تحديد مدى مساهمة النشاط الاقتصادي لكل شركة والمتمثل في ارباح عملياتها خلال الفترة المحاسبية في القيمة المضافة Value added ، واستخدام حسابات هذه الشركات في اعداد الاحصاءات القومية للدولة ، وبصفة خاصة تلك الاحصاءات المتعلقة بالحسابات القومية ، ودراسة الدعم الذي تقدمه الحكومة لبعض الشركات ، ودراسة الاوضاع المالية للشركات التي تضمن الحكومة حدا ادنى من الارباح لحملة الاسهم فيها ، وتقدير مدى المسؤولية الاجتماعية للشركات ، وغير ذلك من الاهداف التي تتطلب الحصول على قدر من المعلومات المالية ذات خصائص معينة لتحقيق هذه الاهداف .

الهدف من البحث

يهدف هذا البحث الى تقديم عرض تحليلي لاطار فكري عام يحدد بعض المتطلبات الاساسية للحكومة من الحسابات والتقارير المالية لشركات القطاع العام والمشارك بدولة الكويت، ثم اختبار مدى توافر هذه المتطلبات في التقارير المحاسبية المنشورة لهذه الشركات ، وذلك على ضوء دراسة ميدانية تستهدف الوقوف على المدى الذي يمكن أن تستخدم فيه هذه التقارير في مقابلة الاحتياجات الاساسية للحكومة .

الدراسة الميدانية .

فيما يلي الكيفية التي تم بها تصميم الدراسة الميدانية من حيث مجتمع البحث والطرق المستخدمة في تجميع البيانات :

(١) مجتمع البحث :

يقوم هذا البحث على دراسة التقارير المحاسبية المنشورة لشركات القطاع العام والمشارك بدولة الكويت . وقد شملت الدراسة ٢١ شركة تسهم فيها الحكومة بنسبة ٥٠٪ فما فوق وتكون رقابة الحكومة عليها مباشرة . وفيما يلي بيان بالتوزيع النسبي لهذه الشركات حسب طبيعة نشاطها :

طبيعة النشاط	العدد	النسبة المئوية
شركات صناعية	٩	٤٢٫٩٪
شركات نقل	٣	١٤٫٣٪
شركات سياحية وخدمات	٣	١٤٫٣٪
شركات عقارية	١	٥٫٧٪
شركات تجارية واستثمارية	٥	٢٣٫٨٪
المجموع	٢١	١٠٠

(٢) طرق جمع البيانات :

استخدمت الوسائل التالية في هذا البحث لجمع البيانات اللازمة لتحقيق هذا البحث :

(١) اجراء مقابلات شخصية مع بعض المسؤولين في وزارة المالية للتعرف على مدى اعتماد المسؤولين فيها على التقارير المحاسبية المنشورة لهذه الشركات كمصدر للمعلومات في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة والمعايير المستخدمة في تقييم الاداء ، ومدى كفاية تلك التقارير في مقابلة الاحتياجات الاساسية لها .

(ب) اجراء مقابلات شخصية مع المديرين الماليين ورؤساء الحسابات في الشركات التي شملتها الدراسة للتعرف على السياسات المحاسبية المتبعة والتي لا تظهر في التقارير المالية .

(ج) التقارير المحاسبية المنشورة للشركات التي شملتها الدراسة عن عام ١٩٨١ ، ١٩٨٢ .

هيكل البحث :

ينقسم هذا البحث الى ثلاثة اقسام :

القسم الاول : يعرض الاطار الفكري العام الذي يحوي الاحتياجات الاساسية للحكومة من التقارير المحاسبية لشركات القطاع العام والمشارك .

القسم الثاني : ويشتمل على عرض وتحليل نتائج دراسة التقارير المحاسبية للشركات التي شملتها الدراسة .

القسم الثالث : يعرض النتائج النهائية والتوصيات المقترحة .

القسم الاول

الاطار الفكري للاحتياجات الاساسية للحكومة من التقارير المحاسبية

يهتم هذا القسم بمناقشة الجانب الكمي من البيانات والمعلومات التي تحتاجها الحكومة من التقارير المحاسبية ، وستتم مناقشة احدى الخصائص النوعية qualitative وهي عدم التحيز Freedom from bias باعتبارها من الخصائص الهامة التي تؤثر على صلاحية المعلومات المتوافرة للحكومة ، ويرى الباحثان

ضرورة توفير المعلومات التالية باعتبارها من أهم المتطلبات الأساسية للحكومة من التقارير المحاسبية :

- (١) عرض معلومات محاسبية غير متحيزة .
 - (٢) تعظيم الانصاف في التقارير المحاسبية .
 - (٣) عرض بيانات تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية للشركة .
 - (٤) نشر معلومات ملأمة لاعداد الحسابات القومية .
 - (٥) نشر معلومات ملأمة للمقارنات .
 - (٦) بيان مصادر واستخدامات الاموال في الشركة .
- ونناقش فيما يلي مدى أهمية هذه الخصائص والمعلومات بالنسبة للحكومة .

(١) معلومات محاسبية غير متحيزة :

المعلومات المحاسبية غير المتحيزة هي تلك المعلومات التي تعرض في التقارير المحاسبية بطريقة محايدة Neutral بمعنى أنها لم تعد سلفا للجأبة عن تساؤل معين أو توقع استعمالها في اتخاذ قرار معين أو الوصول الى نتيجة معينة تؤثر في عملية اتخاذ القرارات . وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB (١) بأن الحيادة في المحاسبة تعني خلو معلوماتها من التحيز المتعمد لتحقيق نتيجة محددة سلفا أو الحض على أسلوب سلوكي خاص . وقد اعتبرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) (٢) أن التحرر من التحيز Freedom from bias هو احد المعايير الأساسية في نظرية المحاسبة ، وأن وجود تحيز في عرض المعلومات المحاسبية وأن كان يخدم مصالح فئة معينة من مستخدمي التقارير المحاسبية ، قد يضر بمصالح بعض الفئات الأخرى من مستخدمي هذه التقارير .

لقد تعرض مفهوم حياد المعلومات المحاسبية Neutrality of Accounting Information في السنوات الأخيرة لجدال ونقاش من بعض المحاسبين ، فقد ذكر الاستاذ David Solomons (٣) أن المعلومات المحاسبية يجب أن تعرض الحقائق بدون النظر الى الآثار السلوكية التي قد تحدثها هذه الحقائق ، وقد أوضح ذلك بقوله :

« تمثل المحاسبة عملية اعداد خريطة مالية . كلما كانت الخريطة افضل كلما كان تمثيلها للظواهر المعقدة والموضحة على الخريطة متكامل واحسن . ولا يجب علينا أن نحكم على الخريطة بالآثار السلوكية التي قد تسببها ، فهذا يخرج عن اهتمامات مصمم الخريطة . ان الحكم على خريطة يجب أن يكون مبني على كيفية تمثيلها للحقائق تمثيلا حسنا . عندئذ يستطيع الامراد اتخاذ ردود فعل لها كما يريدون » .

وعن أهمية عرض معلومات محاسبية غير متحيزة أوضح Solomons (٤) حديثاً أنه لا يوجد شيء يقلل من مصداقية التقرير المالي للشركة أكثر من الشك في أن النتائج المنشورة محددة سلفاً ، وأن الطرق والأساليب المحاسبية قد تم اختيارها بواسطة المسؤولين عن اعداد هذه التقارير لعرض النتائج المرغوب فيها . وقد ذكر Solomons أنه لا يجب أن يسمح لنا كمحاسبين من اضعاف عزيمتنا في جعل القياس المحاسبي غير متحيز كلما أمكن ذلك .

ويأخذ التحيز في عرض المعلومات المحاسبية أشكالاً عديدة ، فقد تلجأ الإدارة الى الأساليب والطرق المحاسبية التي تمكنها من عرض نتائجها المالية على أحسن ما يكون بهدف تعظيم الأرباح أو تدنية الخسائر أو اظهار استثمارية في مقدرة الشركة الكسبية للتأثير على أسعار أسهمها في سوق الأوراق المالية . أما فيما يتعلق بتجنب الاخبار السيئة أو تبريرها اذا ظهرت في التقارير المحاسبية فقد أوضح أحد الكتاب (٥) :

« ان التقارير السنوية للشركات تمدح انجازات الإدارة وتتجنب الإشارة الى النكسات كلما أمكن ذلك . فهبوط نشاط الشركة يكون منسوباً في العادة الى القوى الاقتصادية الخارجية في الصناعة والتي ليس للإدارة اي سيطرة عليها . وحتى اذا كان نجاح الصناعة التي تنتمي اليها الشركة متصاعد ونشاط الشركة هابط فيمكن عرض تفسيرات منطقية لشرح هذا الهبوط والتأكيد على ان الإدارة تعمل جاهدة على تقوية الشركة . فالنقد الذاتي سلوك غير مقبول من الإدارة ولا يعتبر في صالح الشركة أو مستثمريها » .

ولما كانت الحكومة من أهم مستعملي التقارير المحاسبية لشركات القطاع العام والمشتراك ، فان تقارير هذه الشركات يجب أن تعد بطريقة تعرض كل الحقائق وتخلو من التحيز حتى وان كانت لا ترضى الإدارة التنفيذية العليا في هذه الشركات ، حيث ان الحكومة تعتمد في كثير من الاحيان على المعلومات المنشورة في التقارير المحاسبية لهذه الشركات كمصدر أساسي من المعلومات اللازمة لها لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والمتابعة وتقييم أداء هذه الشركات باعتبارها المالكة لها أو المسيطرة على النصيب الأكبر في بعض الشركات الأخرى .

(٢) تعظيم الإفصاح في التقارير المحاسبية :

تعرض موضوع الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنشورة في تقارير الشركات الى العديد من المناقشات والبحوث (٦) ، وقد عبر أحد المحاسبين الأكاديميين (٧) عنه بأنه من الموضوعات التي أصبحت لها شعبية كبيرة ، وذلك بتزايد الطلب على الإفصاح سواء من المستعملين التقليديين للمعلومات

المحاسبية أو من الجهات الحكومية التي أصبحت تعتمد على تلك المعلومات للمساعدة في التخطيط والتخصيص الكفء للموارد الاقتصادية المتاحة .

ولما كان التوسع في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للشركات التي تسيطر عليها الحكومة أو تشارك فيها من العوامل الهامة التي تساعد في تشكيل قرارات الحكومة فيها يتعلق بالتخطيط والرقابة على هذه الشركات ، كما أنه يساعدها في اتخاذ القرارات الفورية حال ظهور أي مشكلة تتعلق بها - فإن عدم التوسع في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تقاريرها المالية قد يكون من العوامل التي قد تؤخر في اتخاذ بعض القرارات التصحيحية لمعالجة بعض المشاكل التي قد تظهر . ويعد عامل الوقت من العوامل الهامة بالنسبة للحكومة لأنها مطالبة باتخاذ قرارات فورية بمجرد وجود ظواهر معينة تشير الى وجود بعض المشاكل .

ان المفهوم التقليدي للتقارير المالية يقوم على أساس اعداد تقارير محاسبية ذات هدف عام تصلح للمستخدمين المختلفين للتقارير المحاسبية ، وقد أكد ذلك مجلس مبادئ المحاسبة APB التابع لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA عند قيامه بوضع قائمة تمثل مبادئ المحاسبة على أساس أن هناك احتياجات متشابهة من المعلومات لعدد كبير من مستخدمي التقارير المحاسبية .

ولما كانت الحكومة من أهم مستعملي التقارير المحاسبية لشركات القطاع العام والمشارك ، فإن اعداد التقارير المحاسبية لهذه الشركات لتخدم العديد من مستعملي هذه المعلومات قد يفتقر الى أساس منطقي سليم .

لذلك فإن التقارير المحاسبية السنوية لهذه الشركات يجب أن تتوسع في عرض المعلومات بطريقة تساعد الحكومة في ترشيدها قراراتها ، وبخاصة اذا افترضنا أن مستعملي تقارير هذه الشركات قد يقتصرون على الحكومة والدائنين ، بخلاف مستعملي التقارير المحاسبية لشركات القطاع الخاص والذين قد تتنوع وتختلف مصالحهم وبذلك تختلف متطلباتهم من المعلومات المحاسبية المنشورة في هذه التقارير .

ان العلاقة الوثيقة بين الحكومة وبين شركات القطاع العام والمشارك تتطلب عرض المزيد من المعلومات في التقارير المحاسبية لهذه الشركات . وكلما استخدمت الحكومة هذه المعلومات بطريقة مباشرة من التقارير المحاسبية ، كلما قل اعتمادها على المصادر غير المباشرة لهذه المعلومات ، وأمكن تجنب العديد من الأخطاء في العرض أو التفسير والمصاحبة لعملية اعداد وتوصيل هذه المعلومات ، الى زيادة فعالية قرارات الحكومة المتعلقة بهذه الشركات .

ومن المعلومات المحاسبية التي يتعين الإفصاح عنها في التقارير المحاسبية لهذه الشركات تذكر البنود التالية على سبيل المثال :

- ملخص تاريخي للديون أو القروض طويلة الاجل في خلال الخمس سنوات السابقة .
- ملخص تاريخي للديون أو القروض طويلة الاجل في خلال السنوات الخمس
- المبيعات والارباح المتوقع تحقيقها في العام القادم .
- بيان بالمشتريات الرئيسية للشركة مع تقسيمها الى مشتريات محلية واخرى مستوردة .
- نسبة العمالة الكويتية الى مجموع العاملين بالشركة .
- القيمة الجارية للمخزون السلمي وتبويبه الى مكوناته المختلفة .
- القيمة الحقيقية الجارية للاصول الثابتة وتبويبها الى مكوناتها المختلفة .
- معلومات كافية عن السياسات المحاسبية المتبعة لتقدير مدى استمرارية الادارة في تطبيقها .
- ملخص تاريخي عن ارباح العمليات العادية للشركة والارباح غير العادية في السنوات الخمس السابقة .
- تفصيل المصروفات الى ثابت ومتغير .
- نفقات البحوث والتجارب المخططة للعام القادم .
- بيان عن مصروفات البحوث والتجارب المنصرفة في العام الماضي .
- تقسيم المبيعات الى مبيعات محلية واخرى خارجية (تصدير) .
- معلومات تتعلق بالارباح والنمو للصناعة التي تنتمي اليها الشركة .
- بيان تقريبي بالمبيعات الكلية للشركة منسوبا الى مبيعات الصناعة التي تنتمي اليها .
- ملخص تاريخي بأسعار اسهم وسندات الشركة في سوق الاوراق المالية في السنوات الخمس الاخيرة .
- معلومات تتعلق بمدى المسؤولية الاجتماعية للشركة .
- معلومات تتعلق بالاتجاهات العامة للصناعة التي تنتمي اليها الشركة .
- بيان بالارباح المحققة من كل نشاط تجاري او صناعي تزاوله الشركة .
- بيان يتعلق بايرادات الشركة من استثماراتها في اوراق مالية او شركات زميله في السنوات الخمس الاخيرة .

وتوافر هذه المعلومات والافصاح عنها في التقارير المحاسبية لهذه الشركات قد يساعد الحكومة في :

(١) التعرف على امكانيات نمو الشركة .

- (ب) التعرف — في مرحلة مبكرة — على المشاكل والمعوقات التي تواجه الشركة .
- (ج) تخصيص موارد المجتمع المتاحة والتخطيط الكفاء لها .
- (د) دراسة العائد والتكلفة الاجتماعية لنشاط هذه الشركة .
- (هـ) تقييم أداء الشركة وفقا للسياسات المالية والاقتصادية للحكومة .
- (و) التخطيط للصناعة التي تنتمي اليها الشركة .

وقد اوضح أحد الكتاب (٩) بأن تحسين عملية التخطيط والرقابة للصناعة والتي تقوم بها الحكومة يعتمد الى حد كبير على توافر معلومات مفصلة ليس على مستوى الصناعة فحسب وانما على مستوى الشركة .

والسؤال الذي يفرض نفسه الان هو : هل من الضروري أن تتشابه درجة ومستوى الإفصاح عن المعلومات في التقارير المحاسبية لشركات القطاع العام مع تلك المعلومات الواردة في التقارير المحاسبية لشركات القطاع الخاص ؟ ليس هناك من شك في أن خصائص وأهداف الشركات التي تعمل في المجال العام أو المشترك تختلف عن تلك الخصائص والأهداف الخاصة بشركات القطاع الخاص . فعامل المنافسة ، على سبيل المثال ، تختلف أهميته في شركات القطاع العام عنه في شركات القطاع الخاص ، كما أن الباعث والسلوك الاقتصادي والمالي نحو تحقيق الأرباح قد يختلف في كل من القطاعين . وقد تعمل شركات القطاع الخاص جاهدة على تعظيم التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل ، بينما قد لا يحصل هذا العامل على نفس الأهمية في شركات القطاع العام . وقد يكون رد الفعل تجاه بعض السياسات المالية والاقتصادية التي تصدرها الدولة مختلفا في كل من القطاعين . وبالإضافة الى ذلك فإن القرارات التي تصدرها الدولة المتعلقة بشركات القطاع العام والمشارك قد تختلف في طبيعتها عن تلك القرارات المتعلقة بشركات القطاع الخاص . وهذا الاختلاف دعا بعض الكتاب (١٠) المهتمين بشركات القطاع العام الى معارضة استخدامها لنفس الأسس والطرق المحاسبية والتقارير المالية المتبعة في شركات القطاع الخاص .

ونتيجة لهذه الاختلافات فإن تعظيم الإفصاح في التقارير المحاسبية لشركات القطاع العام والمشارك يصبح مطلبا حيويا وضروريا لتوفير القدر الكافي والمفصل من المعلومات المطلوبة لهؤلاء المسؤولين عن الإشراف والرقابة على تلك الشركات والتي تعتبر من أهم القطاعات الحيوية والاستراتيجية في الاقتصاد القومي في بعض الدول .

(٣) عرض بيانات تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية للشركة :

تعد المسؤولية الاجتماعية للشركة من الموضوعات التي شغلت الفكر المحاسبي والرأي العام في السنوات القليلة الماضية . ففي الولايات المتحدة الأمريكية أصدرت جمعية المحاسبين الأمريكية AAA تقريراً عن المحاسبة للاداء الاجتماعي للشركة وطالبت بضرورة اظهار معلومات محاسبية في تقارير الشركات تتعلق بمساهمة الشركة في التنمية الاجتماعية ومكافحة التلوث واعتبار ذلك أحد المعايير التي يمكن استخدامها للحكم على أداء الشركة من وجهة نظر المجتمع (١١ ، ١٢) . أما في المملكة المتحدة فقد اوضحت إحدى الدراسات المتعلقة بالصناعات البريطانية المؤمة أن الحكومة ستأخذ في اعتبارها عند تحديد أسعار خدمات هذه الصناعات وتقييم ادائها موضوع التكلفة والفوائد الاجتماعية المرتبطة بالخدمات التي تؤديها تلك الصناعات الى المجتمع (١٣) .

وقد تلازم اهتمام المحاسبين بالمسؤولية الاجتماعية للشركة بنمو الوعي الاجتماعي واهتمام الجمهور العام بدور الوحدة الاقتصادية في المجتمع وأثرها على الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية . وقد عبر أحد الكتاب (١٤) عن ذلك بقوله :

« يطالب المجتمع في الوقت الحاضر دنيا الاعمال ان تعرض في تقاريرها المحاسبية اكثر من امانتها المالية وذكائها التجاري . فالشركات مضغوط عليها لكي ترسم السياسات التي تتعلق بأمر المجتمع واهتماماته ، وان تنشرها وتبرر قراراتها في ضوء هذه السياسات » .

ولم يعد هناك من يوافق على الفرض القائل بأن ما هو في مصلحة الشركة هو في صالح المجتمع ، بل أن البعض (١٥) قد طالب بوجود ما يسمى بالعقد الاجتماعي Social Contract بين ممثلي المجتمع وبين الشركة وأنه يتعين على الشركة أن تظهر في تقاريرها المحاسبية مدى المساهمة في الرعاية الاجتماعية Social Welfare . وفي الولايات المتحدة الأمريكية حمل الشعب الأمريكي في السنوات العشر الأخيرة مؤسساته الاقتصادية مسؤوليتها للآثار الاجتماعية والاقتصادية والبيئية الناتجة عن قراراتها وتصرفاتها ، كما أن الأرقام المحاسبية اعتبرت كأدوات للرقابة الاجتماعية في مجالات مثل سعر الطاقة ، المواصلات ، الأجور ، ... الخ (١٦) .

وتجدر الإشارة هنا الى أنه بالرغم من أن كثيراً من شركات القطاع العام تهدف الى تحقيق الربح من عملياتها ، إلا أن نشاطها وأهدافها يجب أن يكون متوافقاً مع in harmony with سياسة الدولة المتعلقة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية . وتوافق نشاط الشركة مع سياسة الدولة قد يؤدي الى انخفاض أرباحها . فقد تقوم الحكومة ، على سبيل المثال ، بالزام بعض شركات القطاع

العام بتخفيض أسعار بيع منتجاتها أو خدماتها الى الجمهور لتتمشى مع سياسة الحكومة الخاصة بالحد من ارتفاع الاسعار ، أو قد تلزم الحكومة بعض الشركات الأخرى بتقديم خدماتها أو منتجاتها الى الوزارات والمصالح والمؤسسات الحكومية بأسعار تقل عن تلك الاسعار التي تباع الشركة بها خدماتها أو منتجاتها الى القطاعات الأخرى . بالإضافة الى ذلك فقد تلزم الحكومة بعض الشركات ببناء مساكن أو توفير وسائل المواصلات للعاملين فيها . وفي مثل هذه الحالات فإنه يتعين على الشركة أن تظهر بوضوح في تقاريرها المحاسبية مقدار « الأرباح المضحية بها » Profits sacrificed بسبب مساهمتها في تحقيق مجموعة من الاهداف الاقتصادية والاجتماعية . وهذه المعلومات تساعد الحكومة في تقييم اداء الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لها . كما تساعدها أيضا في اجراء المقارنات بين الشركات على أساس سليم ، وعدم اعتبار رقم الربح المحقق هو المعيار الأساسي في تقييم اداء هذه الشركات أو في اجراء المقارنات بينها . فالمساهمة الاجتماعية للشركة يجب أن يكون لها وزن معين في عملية المقارنة وتقييم الاداء . فالشركات التي تساهم في تنمية وتطوير البيئة المحلية ، اجتماعيا واقتصاديا ، عن طريق تحقيق رفاهية اجتماعية للعاملين بالشركة ورفع مستوى دخولهم وما يترتب على ذلك من اقتطاع جزء من ارباح الشركة ، قد تكون أفضل من الشركات التي تنعدم مساهمتها من وجهة نظر الحكومة وعامة الشعب .

وقد اقترح أحد الكتاب (١٧) بعض النسب المحاسبية التي يمكن بمقتضاها قياس مدى تحقيق الشركة لمسؤوليتها الاجتماعية وتتلخص هذه النسب في الآتي :

١ — معامل قياس مدى مكافأة العمال =

الاجور المدفوعة + كاتمة المزايا الأخرى مقدرة بالنقود

عدد العمال x متوسط اجر العامل في الصناعة

وكلما زادت هذه النسبة عن الواحد الصحيح كلما دل ذلك على أن هذه الشركة تعامل العاملين فيها بدرجة أفضل من شركة تصل فيها هذه النسبة الواحد الصحيح أو أقل .

٢ — قياس مدى مساهمة الشركة في حل بعض المشاكل الاجتماعية (الاسكان ، المواصلات ، التعليم ، الصحة) =

عدد افراد القوى العاملة الذين تدبر لهم الشركة مساكن ، مواصلات ، تعليميا ، علاجيا . .

عدد افراد القوى العاملة .

٣ - معامل الرعاية الفنية = $\frac{\text{قيمة مساهمة الشركة في نفقات التدريب والمؤتمرات}}{\text{اجمالي الاجور}}$

٤ - معامل الرعاية لجمهور المستهلكين = $\frac{\text{تكاليف البحوث}}{\text{اجمالي تكاليف الانتاج}}$

وزيادة هذه النسبة تدل على زيادة الجهود المبذولة من الشركة لتحسين الانتاج وتطويره وتخفيض سعره مما يعود بالنفع على جمهور المستهلكين .
وبنفس الاسلوب يمكن اعداد العديد من النسب المحاسبية التي تظهر مدى مساهمة الشركة لمسؤوليتها الاجتماعية تجاه البيئة أو المنطقة المحيطة بها .

(٤) نشر معلومات ملأمة لاعداد الحسابات القومية :

ان اعداد الحسابات القومية للدولة ، من مسؤولية الحكومة من خلال الجهاز الاحصائي المركزي الذي يتولى جمع المعلومات اللازمة من الوحدات الاقتصادية المختلفة العاملة في الاقتصاد القومي .

وقد شهدت السنوات العشر الاخيرة تطورا ملحوظا في مفهوم ومضمون المحاسبة القومية ، التي تعد من أحدث استخدامات علم المحاسبة . ويرجع الاهتمام بالمحاسبة القومية الى مقدرتها على توفير المعلومات عن النشاط الاقتصادي في الاقتصاد القومي . وتؤدي معلومات المحاسبة القومية دورا حيويا في ادارة الاقتصاد القومي وفي رسم السياسات المالية والائتمانية والاقتصادية .

وتعتبر حسابات الشركات والوحدات الاقتصادية الاخرى من أهم مصادر البيانات المستخدمة في اعداد احصاءات المحاسبة القومية . ونتيجة لهذه العلاقة المباشرة فان نوعية المعلومات المنشورة في احصاءات المحاسبة القومية تعتمد الى حد كبير على مدى الوثوق ، والملاءمة ودقة البيانات المشتقة من الحسابات المالية المعدة على مستوى الوحدة الاقتصادية . فكلما كانت حسابات الشركات موأمة من حيث التصنيفات والقيم اللازمة لحسابات المحاسبة القومية ، كلما قل اعتماد المحاسب القومي الى اللجوء الى المصادر الاخرى للمعلومات واحتسابه قيمة جزافية لبعض المعاملات التي لم يتمكن من الحصول عليها . وهذا يؤدي الى سهولة جمع واعداد الفروع المختلفة للحسابات القومية مع تحسين نوعية المعلومات الواردة فيها .

ان المعلومات اللازمة لاعداد الحسابات القومية لا تمثل غالبا هدفا أو التزاما على المحاسب المالي في تلك الوحدات . ولما كانت خصائص وأهداف التقارير المحاسبية للوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع العام تختلف عن تلك الخصائص والاهداف لوحدات القطاع الخاص ، كان لزاما على الوحدات الاولى أن توفر في تقاريرها المحاسبية جزءا أساسيا من المعلومات التي يمكن استخدامها مباشرة في اعداد الحسابات القومية .

لقد اعترف كثير من الاقتصاديين والاحصائيين (١٨) بأهمية الحسابات المنشورة للشركات في اعداد الحسابات القومية للدولة ، ووجه أحد الاقتصاديين (١٩) نداء الى المحاسبين الماليين بضرورة عرض بعض البيانات الأساسية في القوائم المالية للشركة والتي تساعد المحاسب القومي في اعداد حساباته القومية ، وبذلك يمكن تخفيض كمية الأخطاء التي قد تحدث عندما يحاول المحاسب القومي الحصول على هذه البيانات من مصادر احصائية أخرى ، كما أنها قد تحد من حرية المحاسب القومي في استخدام أسلوب التخمين أو التقدير والذي كثيرا ما يلجأ اليه في حالة غياب هذه البيانات . وتوفير هذه البيانات الأساسية في التقارير المحاسبية للشركات يساعد في تخفيض النفقات المترتبة على تصميم بعض الاستثمارات وتشكيل اللجان للحصول على هذه البيانات كما يقضي على بعض الصعوبات المتعلقة بالبحث عن مصادر بديلة للحصول على هذه البيانات وما يرتبط بها من مشاكل الدقة والملاءمة للحسابات القومية .

ومن أهم البيانات التي تخدم أهداف المحاسبة القومية والتي يتعين ظهورها كمعلومات مالية اضافية في التقارير المحاسبية للشركات نذكر الآتي على سبيل المثال :

(١) ما يتعلق بالاصول الثابتة :

- (أ) تفاصيل مكونات الاصول الثابتة .
- (ب) بيانات تاريخية عن كل أصل من هذه الاصول وتشمل :
 - سنة شراء الاصل .
 - معدل الاستهلاك .
 - العمر الانتاجي المتوقع لكل أصل .
 - حالة شراء الاصل (جديد أو مستعمل)
- (ج) هل الاصل مملوك للشركة أو مؤجر Leased
- (د) القيمة السوقية الجارية للاصل .
- (هـ) قيمة احوال الاصل .
- (و) القيمة التأمينية للاصل .

(٢) ما يتعلق بالأصول والخصوم المالية :

تصنف الاستثمارات (أو الخصوم) المالية الى مكوناتها المختلفة ووفقا لـ :

- (١) استثمارات في شركات محلية .
- (ب) استثمارات في شركات اجنبية .

كما تقسم الاستثمارات طويلة الاجل الى :

- أ — استثمارات مدرجة في سوق الأوراق المالية .
- ب — استثمارات غير مدرجة في سوق الأوراق المالية .

(٣) ما يتعلق بحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر :

- (١) القيمة المضافة للشركة .

(ب) تقسيم المشتريات والمبيعات الى :

— محلية local purchases or sales

— اجنبية Imports or exports of goods

(ج) بيان السلع الوسيطة المستخدمة والتي تم شراؤها من خارج الشركة .

(د) اظهار المخزون السلعي بمكوناته المختلفة وبالتكلفة السوقية :

— بضاعة تامة الصنع .

— بضاعة تحت التشغيل

— مواد اولية .

(هـ) بيان الارباح الناتجة من بيع الاصول الثابتة (الارباح الرأسمالية)

وذلك لانها لا تمثل أرباحا حقيقية من وجهة نظر المحاسب القومي .

ان توافر هذه البيانات في التقارير المحاسبية للشركات في شكل معلومات اضافية سوف يكون له تأثير ايجابي على اعداد الحسابات القومية ، كما يمكن الحكومة من تقييم أداء هذه الشركات وبصفة خاصة في الآتي :

١ — تقدير مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في العجز او الفائض الذي يظهر في ميزان المدفوعات .

٢ — تقدير السياسة المالية للشركة فيما يتعلق بتوزيع استثماراتها بين القطاعات الوطنية والقطاعات الاجنبية الخارجية .

٣ — استخدام القيمة الحالية للأصول الثابتة بدلا من القيمة التاريخية لها للوصول الى معدل الربح المحقق في الشركة واستخدام هذا المعدل كمقياس لكفاءة

الادارة . فكلما اعتمدنا على التكلفة التاريخية لرأس المال المستثمر في حساب هذا المعدل ، كلما أدى ذلك الى ارتفاع معدل الربح ، وبالتالي يعتبر مؤشرا خاطئاً لتقييم كفاءة الادارة في استخدام الموارد المتاحة لها .

(٥) نشر معلومات ملأمة للمقارنات :

من النتائج التي توصلت اليها احدى الدراسات المهمة بالتقارير المحاسبية لشركات القطاع العام والمشارك - صعوبة استخدام تلك التقارير في المقارنات وفي تقييم الاداء وفقاً للاهداف الموضوعة سلفاً من قبل الحكومة ، وأن هناك رغبة واهتماماً عاماً في زيادة صلاحية تلك التقارير لاجراء المقارنات بين شركات القطاع العام والمشارك أكثر من الاهتمام باجراء تلك المقارنات بين الشركات التي تعمل في القطاع الخاص (٢٠) .

ان اعتماد الحكومة على البيانات المنشورة في التقارير المحاسبية لشركات القطاع العام والمشارك ، لعمل المقارنات سواء على مستوى الشركة في فترات زمنية مختلفة أو على مستوى الشركات المأثلة التي تعمل في نفس الصناعة ، مرهون بتوافر بعض الشروط الأساسية في تلك التقارير المحاسبية . ومن أهم تلك الشروط نذكر الآتي على سبيل المثال :

١ - ان يكون هناك نوع من التوحيد في الاسس والاساليب والسياسات المحاسبية للشركات المقارنة سواء داخل القطاع العام والمشارك أو في الشركات التي تعمل في نفس الصناعة .

ب - توافر بيانات عن نشاط الشركات عن فترة زمنية كافية حتى يمكن القاء الضوء على اتجاهات النمو والتطور في بعض الانشطة مثل الانتاج ، المبيعات ، التكاليف والمصروفات ، الارباح أو الخسائر ، القروض ، الدائنين ، الاصول الثابتة .

ج - أن تكون الشركات المقارنة ذات حجم مائل .

د - توافر مستوى معين من المعلومات سواء في القوائم المالية أو في الايضاحات المرفقة .

هـ - أن تكون الشركات موضوع المقارنة تابعة لصناعة واحدة .

ولا شك أن المعلومات التي تحصل عليها الحكومة من اجراء مثل هذه المقارنات تعد من العوامل المساعدة والتي تلقى مزيداً من الضوء على نشاط تلك الشركات وتحديد المواقات التي قد تحد من نموها وتطورها وتحقيقها للاهداف المخططة لها ، ويتطلب هذا الامر بالاضافة الى ما سبق ان توفر الشركة بيانات

فترية (ربع سنوية — نصف سنوية) بحيث تمكن الحكومة من التدخل في الوقت المناسب واتخاذ الاجراءات المصححة وكذلك كمؤشر للمقارنة بين فترات السنة والسنوات السابقة .

(٦) بيان بمصادر واستخدامات الاموال في الشركة :

شهدت السنوات القليلة الماضية اهتماما متزايدا بقائمة مصادر واستخدامات الاموال Sources and Applications of Funds ، أو ما يطلق عليها أحيانا قائمة التغير في المركز المالي ، Statement of Changes in Financial Position من قبل المحللين الماليين والمحاسبين الاكاديميين والمنظمات المهنية واسواق الاوراق المالية (٢١) . وقد اعتبرت هذه القائمة أكثر فائدة للمستثمرين والمديرين والبنوك والموردين والحكومة من القوائم المالية التقليدية للشركة . وقد أثبتت حديثا إحدى دراسات (٢٢) استطلاع الرأي بين المحاسبين أهمية هذه القائمة للعديد من المجموعات التي تهتم بالتقارير المحاسبية للشركة متضمنة الحكومة .

ومن أهم مميزات قائمة مصادر واستخدامات الاموال في التحليل المالي نذكر الآتي على سبيل المثال :

(١) تظهر القائمة أهمية الأرباح المحققة كمصدر للتمويل ومدى استقراره ونسبته الى مصادر التمويل الأخرى (الداخلية أو الخارجية) .

(٢) تظهر القائمة التغيرات الهامة التي حدثت في الهيكل التمويلي للشركة .

(٣) تحديد القوة أو الضعف المالي للشركة عن طريق اظهار الكيفية التي تم بها تمويل الاستثمارات في الأصول الثابتة ودرجة اعتماد المنشأة على كل من التمويل الداخلي والتمويل الخارجي ومدى استقرار هذه الموارد المالية .

(٤) بيان مقدرة المنشأة على خلق الاموال وتحليل مصادرها المختلفة وذلك عن طريق مقارنة قوائم التغير في المركز المالي للمنشأة في فترات زمنية مختلفة واجراء هذه المقارنة بين المنشأة والمنشآت الأخرى التي تعمل في نفس الصناعة ، وهذه المقارنات تمكننا من تحليل وتقييم الاستقرار المالي للمنشأة .

(٥) تمكن قائمة التغير في المركز المالي ادارة المنشأة من التفكير المسبق لاستثمار فائض الاموال المتاحة في فترة معينة ، كما تساعد في البحث عن مصدر تمويلي في فترة أخرى ، وبذلك تتجنب المنشأة الاختناقات التمويلية في فترات معينة وضياح موارد مالية بدون استثمار في فترات أخرى .

القسم الثاني

عرض وتحليل نتائج الدراسة

نعرض فيما يلي النتائج التي اسفرت عنها الدراسة الميدانية فيما يتعلق بمدى توافر المتطلبات الاساسية للحكومة في التقارير المحاسبية للشركات التي شملتها الدراسة . والوقوف على الاسباب الرئيسية التي تعوق توفير تلك المتطلبات ، بما يمكن معه عرض مقترحات وتوصيات تسهم في تطوير التقارير باعتبارها من مصادر المعلومات الاساسية التي تعتمد عليها الحكومة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات في شركات القطاع العام والمشارك .

اولا : مدى توافر معلومات محاسبية غير متحيزة :

اتضح من المعلومات التي أمكن الحصول عليها من المسؤولين في وزارة المالية ان عامل الربح يعتبر من المؤشرات الرئيسية في تقييم اداء الشركات التي تعمل في مجال القطاع العام والمشارك . وهذا الاعتبار دفع العديد من الشركات الى الاهتمام بالارباح قصيرة الاجل واختيار السياسات المحاسبية والاستثمارية التي تحقق هذا الهدف وتعظيم رقم الارباح الظاهر في تقاريرها المحاسبية . وقد اتضح للباحثين ان كثيرا من الشركات كانت تتجنب السياسات المحاسبية التي قد يكون لها تأثير سلبي على الارباح وبالتالي على عائد السهم . وكان السعي وراء الربح السريع لمعظم هذه الشركات من العوامل التي أثرت على حوافز الاستثمار في الصناعات الوطنية في الكويت . وقد لعب سوق المناخ دورا خطيرا في تأخير الاستثمار الرأسمالي لمعظم هذه الشركات وذلك بسبب تهافتها على المضاربة في الاوراق المالية لما تحققته من ربح سريع دون النظر الى الاهداف الرئيسية التي من اجلها تأسست هذه الشركات . وقد ظهر هذا بوضوح في ضخامة الاستثمارات في الاوراق المالية وضخامة الارباح المحققة نتيجة لذلك .

وقد اتضح للباحثين ان الشركات التي شملتها الدراسة تلجأ الى استخدام بعض السياسات المحاسبية والاستثمارية التي تساعد في التأثير على النتائج المالية المحققة لظهور كفاءة الادارة ، ونذكر فيما يلي بعض السياسات المتبعة على سبيل المثال :

١ - استثمار جزء كبير من رأس مال الشركة في الاوراق المالية (التي كانت متداولة في سوق المناخ) او في ودائع لدى البنوك وذلك لتحقيقها أرباحا سريعة أو إيرادات مضمونة .

٢ — البعد عن الاستثمار في الصناعة الوطنية لانها تدر عائدا طويلا الاجل وليس عائدا سريعا .

٣ — ضالة نفقات البحوث والتجارب في بعض الشركات وانعدامها في شركات اخرى . ويؤدي هذا بطبيعة الحال الى زيادة الارباح قصيرة الاجل .

٤ — عدم التفرقة بين الارباح العادية والارباح غير العادية في بيان الارباح والخسائر لبعض الشركات . وتراوحت نسبة الإيرادات العارضة الى صافي الربح في بعض الشركات من ٢١٪ الى ٣٩٢٪ . ولا شك أن هذه الطريقة تؤدي الى الاخفاء المتعمد لرقم الربح الناتج من العمليات العادية للمنشأة والذي يجب أن يتخذ أساسا كمعيار لتقييم أدائها وتحقيق الاهداف المرجوة .

٥ — عدم استخدام مخصصات لاستبدال الاصول الثابتة ، وما لهذا من أثر على الارباح الحقيقية المحققة .

٦ — عدم اظهار الدعم الحكومي في كثير من الشركات، وادماجه مع الإيرادات في بعض الشركات الاخرى . ولا شك أن الهدف من وراء ذلك هو الرغبة في عدم اظهار الارباح او الخسائر الحقيقية للشركة بدون الدعم .

٧ — انخفاض نفقات الاعلان في معظم هذه الشركات . ويؤدي هذا الى تخفيض النفقات البيعية وزيادة الارباح .

٨ — عدم الافصاح عن اساس التقييم لبعض الاصول الثابتة والمتداولة والمالية في بعض الشركات . وهذا الامر قد يدفع الادارة الى استخدام طريقة التقييم التي تساعد في اظهار بعض النتائج المرغوب فيها وتغيرها من عام الى آخر وفقا لرغبتها في تحقيق مستوى معين من الارباح .

ولا شك أن هذه السياسات وغيرها تعتبر من العوامل التي تساعد الادارة في اظهار نتائجها وفقا لرغبتها مع تجنب النتائج السيئة بقدر الامكان ، وان تقاريرها المحاسبية قد صبغت بالتحيز لخدمة الاهداف الادارية Management oriented reporting

ويخلص الباحثان الى أن التقارير المحاسبية للشركات التي شملتها الدراسة تعد على النمط الذي ترغبه الادارة والسياسات الخاصة بمجلس الادارة مع حماية انفسهم باتباع مبدأ المحافظة او الحيطة والحذر عن طريق استخدام مبادئ ومفاهيم محاسبية اختيرت لصالحهم . وهناك شك في استقلالية مراجع الحسابات في الكويت وخاصة اذا علمنا ان المراجعين في الكويت يقدمون خدمات استشارية ادارية لهذه الشركات بالاضافة الى مراجعة حساباتهم . ومما يعزز الاتهامات الموجهة الى بعض المراجعين في الكويت تسترهم على الاوضاع

والمخالفات المالية التي وقعت في كثير من الشركات المغفلة ، ولا شك أن مجلس الإدارة ما كان ليقدّم على تجاوزاته وانحرافاته لو كان يعلم أن مكتب التدقيق الذي سراج حساباته وسجلاته لن يتغاضى أو يتستر عليه .

ويرى الباحثان إجمالاً أنه نتيجة لهذا التحيز في إعداد التقارير المحاسبية لهذه الشركات ، فإن هذه التقارير لا توفر مطلباً أساسياً من متطلبات الحكومة من هذه التقارير وهو عرض معلومات محاسبية غير متحيزة . وهذا الوضع يفرض على وزارة المالية الاحتياط في الاعتماد على النتائج المالية لهذه الشركات ، وبصفة خاصة رقم الربح والذي تعتمد عليه الوزارة بصفة أساسية كمؤشر رئيسي للحكم على كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لها وفي تحقيق الأهداف الرئيسية التي من أجلها تأسست الشركة .

ثانياً — مدى التوسع في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

أوضحت الدراسة الميدانية أنه ليس لدى وزارة المالية إدارة أو قسم يهتم بتحليل البيانات والمعلومات الواردة في التقارير المحاسبية لشركات القطاع العام أو المشترك والتي تعتبر مسؤولية الوزارة عليها مباشرة . كما أن الوزارة ليس لديها الجهاز الفني الذي يشمل أفراداً مؤهلين تأهيلاً كافياً للقيام بمثل هذا التحليل . وقد تزواج هذا القصور مع عدم التوسع في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تقارير تلك الشركات . وأدى هذا إلى وجود عيب على وزارة المالية في تفسير وتحليل النتائج الواردة في التقارير المحاسبية لهذه الشركات واستخدامها في تحقيق العديد من الأهداف . وفيما يلي بيان بالاتجاهات التي تعرض بها المعلومات في التقارير المحاسبية للشركات التي شملتها الدراسة :

١ — عرض معلومات مجمعة تنفقر إلى التجانس . فقد وجد أن كثيراً من الشركات تراول أنشطة متعددة ومختلفة ، ويتم عرض نتائج هذه الأنشطة بطريقة إجمالية ، لا تمكن مستعملي هذه التقارير من استخراج أو معرفة نتيجة كل نشاط على حدة من تكاليف وإنتاج ومبيعات وأرباح أو خسائر . وهذه المعلومات لا تمكن الحكومة من تقييم أداء هذه الشركات بالنسبة إلى كل نشاط تراوله واكتشاف مواطن الضعف والقوة في هذه الأنشطة حتى يمكن اتخاذ القرارات أو الإجراءات اللازمة بالنسبة لكل نشاط .

٢ — عدم الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالاستثمارات في الشركات التابعة أو في الاستثمارات الخارجية لبعض الشركات ولا العوائد المتحصلة من تلك الاستثمارات . لا شك أن توافر هذه المعلومات في التقارير المحاسبية يساعد على دراسة التكلفة والعائد بالنسبة لهذه الاستثمارات .

٣ - أن صافي الأرباح الواردة في قائمة الأرباح والخسائر يحتوي على أرباح الشركة من عملياتها العادية وأيضاً من عملياتها غير العادية . وطريقة العرض التي تتبعها بعض الشركات لا تمكن من إظهار أرباح وخسائر العمليات العادية وغير العادية كلا على حدة . ولا شك أن محور اهتمام الحكومة برقم الربح يجب أن ينصب على الأرباح الناتجة من العمليات العادية للشركة مع استبعاد الأرباح غير المتكررة أو الاستثنائية .

٤ - لا تفصح معظم الشركات عن المعلومات المتعلقة بنفقات البحوث والتجارب سواء المنصرفة في العام الماضي أو المخططة للعام القادم . ولا شك أن عدم الإفصاح عن تلك المعلومات هو رغبة الإدارة في عدم التزامها بمثل هذه النفقات والتي قد تؤثر على الأرباح المحققة وبالتالي على نتيجة أعمال الشركة .

٥ - تقوم بعض الشركات بعدم الإفصاح عن أي بنود تتعلق بالمصروفات أو الإيرادات والتي يجب أن تظهر في حساب الأرباح والخسائر . ولا شك أن هذا الوضع بجانب أنه مخالف للقانون رقم (١٥) لسنة ١٩٦٠ الخاص بالشركات التجارية في الكويت ، والذي ينص على ضرورة نشر حساب الأرباح والخسائر للشركة ، إلا أنه أيضاً لا يمكن الحكومة من دراسة المصروفات الإدارية والعمومية للشركة ومقارنتها بالسنوات السابقة .

٦ - عدم الإفصاح عن تطور أسعار أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية في السنوات الخمس الأخيرة . ولا شك أن عرض هذه المعلومات يمكن الحكومة من دراسة التطور في أسعار أسهم الشركات التي تعمل في القطاع المشترك ودراسة الأسباب التي تؤدي إلى الارتفاع أو الانخفاض في قيمة السهم مع تحليلها إلى مكوناتها سواء المتعلقة منها بالسياسات الإدارية والمالية للشركة أو للظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد القومي .

٧ - عدم الإفصاح الكافي عن السياسات المحاسبية التي اتبعتها الشركات في أعداد تقاريرها المحاسبية ، وقد اتضح للباحثين أن الشركات تفصح عن الحد الأدنى لبعض هذه السياسات ، والنسب في ذلك هو عدم وجود قوانين منظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الكويت بحيث تلزم الشركات بالإفصاح عن المزيد من هذه السياسات المحاسبية .

ويرى الباحثان أن ظاهرة عدم التوسع في الإفصاح عن المعلومات والسياسات المحاسبية في التقارير المالية للشركات التي شملتها الدراسة لا يساعد الحكومة في استخدام المعلومات المحاسبية المنشودة حالياً في تقارير هذه الشركات في دراسة الأوضاع المالية والاقتصادية لها أو اتخاذ القرارات التي تعالج بعض المشكلات التي تعاني منها هذه الشركات للحفاظ على الموارد الاقتصادية المحدودة .

ولا يتفق الباحثان فيما ذهب اليه بعض المحاسبين (٢٣) من وجود بعض المحددات للمزيد من الانصاح عن المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية ، حيث ان هذه المحددات قد لا تنطبق على التقارير المحاسبية لشركات القطاع العام ، وذلك لسببين : اولهما ان تقارير هذه الشركات توجه بالدرجة الاولى الى الحكومة ، بمعنى أنه قد لا يوجد مستعملون متنوعون لمثل هذه التقارير تتنوع مصالحهم وتختلف قراراتهم كما هو الحال في تقارير شركات القطاع الخاص ، وثانيهما ان الحكومة تستطيع استخدام بعض المحللين الماليين المؤهلين تأهيلا عاليا لدراسة وتحليل القوائم المالية لهذه الشركات .

أما شركات القطاع المشترك والتي يتم تداول اسهمها في سوق الاوراق المالية ، فيرى الباحثان ان مستوى الانصاح في التقارير المالية عن نشاطات وعمليات هذه الشركات وغيرها من الشركات المساهمة التي تعمل في مجال القطاع الخاص قد تكون من العوامل المحددة لنجاح او فشل سوق الاوراق المالية في تحقيق أهدافه . فالمعلومات المالية التي تنشرها هذه الشركات تعتبر ضرورية لتطوير ونمو اسواق الاوراق المالية .

ويرى الباحثان اجمالا ان اسلوب الانصاح عن المعلومات المحاسبية في الشركات التي شملتها الدراسة الميدانية تأثر اكثر بالقوانين المنظمة للشركات وليس لحاجة الحكومة أو سوق الاوراق المالية لمثل هذا الانصاح ، حيث ان مستوى الانصاح الحالي لا يوفر للحكومة المعلومات الكافية التي تمكنها من منع التلاعب واستغلال الاموال العامة في غير الاهداف المخصصة لها . كما ان القوائم المالية لشركات القطاع المشترك لا توفر معلومات كافية للمستثمرين والمضاربين للوصول الى قرارات استثمارية سليمة .

ثالثا - عدم نشر معلومات تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية للشركة :

أوضحت الدراسة الميدانية ان التقارير المحاسبية للشركات التي شملتها الدراسة الميدانية خالية من اية معلومات تتعلق بمساهمة الشركة في الانشطة والرعاية الاجتماعية . وقد أوضح المسؤولون في هذه الشركات ان هذه المعلومات ليست من المعلومات المطلوب نشرها في التقارير المحاسبية ، كما لم يجر العرف على ادراجها في القوائم المالية للشركات التي تعمل في الكويت .

ويرى الباحثان أن عدم نشر هذه المعلومات أو توفيرها في التقارير المحاسبية لهذه الشركات قد يرجع الى ثلاثة أسباب هي : أولا عدم شعور المسؤولين في هذه الشركات بأهمية عرض المعلومات التي تتعلق بمسؤولية الشركة الاجتماعية من وجهة نظر الحكومة والمجتمع ككل ، ثانيا ان نشاط هذه الشركات في مجال الخدمات

الاجتماعية لا يذكر أو هو منعدم ، ومن ثم لا يوجد مبرر لنشره ، ثالثا ان وزارة المالية لا تأخذ في اعتبارها المسؤولية الاجتماعية للشركة كأحد المعايير في تقييم أدائها .

وقد اتضح للباحثين في حدود المعلومات التي أمكن الحصول عليها ان بعض الشركات تقوم فعلا بتقديم بعض الخدمات الاجتماعية للعمال والموظفين كخدمات التأمين على الحياة وتقديم الملابس والمسكن والمساهمة في العلاج للعمال والموظفين . كما ساهم البعض الآخر بقدر ضئيل في البيئة الاجتماعية مثل اقامة بعض الحدائق وتقديم جوائز في بعض المناسبات . كما أن هناك بعض الشركات الأخرى التي تتبع خدماتها الى الحكومة (الوزارات والمصالح والهيئات التابعة لها) بأسعار تقل عن الاسعار التي يبيع بها للقطاعات الأخرى في المجتمع . أما باقي الشركات فلم يؤد أي نشاط في مجال الخدمات الاجتماعية .

ويرى الباحثان انه يتعين على الشركات التي تقدم بعضا من الخدمات الاجتماعية سواء لعمالها وموظفيها أو للمجتمع ان تنشر في تقاريرها المحاسبية بعض مؤشرات الاداء الغير مالية مثل الصحة والسلامة في العمل ، الخدمات الاجتماعية المقدمة للعمال والموظفين مثل خدمات العلاج المجاني في الخارج ، التأمين على الحياة المجاني ، خدمات المساكن والملابس المجانية ، مكافحة التلوث في البيئة واقامة مدارس للحضانة لأبناء العاملين فيها . أما الشركات التي تتبع خدماتها الى الحكومة بأسعار تقل عن تلك التي تبيع بها للقطاعات الأخرى فيجتمع عليها اظهار مقدار التضحية في ارباحها نظير تقديم مثل هذه الخدمات .

ان عرض هذه المعلومات في التقارير المحاسبية للشركات ربما يدفع الحكومة الى عدم الاعتماد الاساسي على رقم صافي الربح كأساس لتقييم اداء الشركة ، بل ربما تأخذ بعين الاعتبار الخدمات الاجتماعية التي تقدمها الشركة لموظفيها وعمالها وللمجتمع ككل ، واعتبارها أحد المؤشرات الأساسية في عملية تقييم الاداء أو اتخاذ القرارات المتعلقة بدعم هذه الشركات .

رابعا — مدى توفر معلومات ملأمة لاعداد الحسابات القومية :

بالنسبة لمدى توافر معلومات ملأمة لاعداد الحسابات القومية في التقارير المحاسبية ، تشير نتائج الدراسة الى ان جميع الشركات التي شملتها الدراسة لا توفر معلومات يمكن استخدامها مباشرة لاعداد الحسابات القومية . ونذكر الآتي على سبيل المثال :

(١) عدم وجود معلومات تفصيلية عن الاصول الثابتة ، من حيث سنة شراء الاصل ، العمر الانتاجي المتوقع لكل أصل ، حالة شراء الاصل (جديد أو مستعمل) ، القيمة السوقية للاصل ، القيمة التأمينية لكل أصل ، طبيعة الاصل (مملوك للشركة أو مؤجر لها) ، الاضافات الى الاصول الثابتة من حيث انواعها

وتواريخ استخدامها ونسب استهلاكها ، وتفاصيل الأصول المملوكة للشركة خارج حدود الدولة . هذه المعلومات تساعد بدورها في اعداد الميزانية العمومية القومية .

(٢) عدم وجود معلومات تفصيلية للأصول والخصوم المالية من حيث تقسيمها الى استثمارات محلية أو اجنبية ، ادراجها في سوق الاوراق المالية أو عدم ادراجها في سوق الاوراق المالية ، وتقسيمها الى مكوناتها المختلفة من حيث اسهم عادية ، اسهم ممتازة ، سندات شركات ، سندات حكومية ، وكذلك التفاصيل المتعلقة بالقروض والجهات المانحة لها ، وهذه المعلومات تعتبر أساسية في اعداد حسابات التدفقات المالية للاقتصاد القومي .

(٣) عدم وجود معلومات تتعلق بالقيمة المضافة لكل شركة .

(٤) عدم اظهار المخزون السلعي في بعض الشركات بمكوناته المختلفة (بضاعة تامة الصنع ، تحت التشغيل ، مواد أولية) وبالقيمة السوقية .
(٥) عدم نشر اي معلومات عن نشاط الشركة في مجال الاستيراد والتصدير .

(٦) عدم نشر بيانات تتعلق بالدعم أو الاعانات الحكومية في التقارير المحاسبية للشركات التي تدعمها الحكومة ، وهذه البيانات هامة وتمثل أحد البنود اللازمة لاعداد حسابات الانتاج لقطاع الشركات ومفردة أساسية في حساب الناتج المحلي الاجمالي والاتفاق .

(٧) عدم ظهور أي بيانات تتعلق بالتحويلات من العالم الخارجي باعتبارها من البنود الرئيسية واللازمة لاعداد حساب الدخل القومي الممكن التصرف فيه وتخصيصاته وحساب الصفقات الخارجية .

وعدم نشر مثل هذه البيانات وغيرها في التقارير المحاسبية لهذه الشركات والوحدات الاقتصادية الاخرى المكونة لقطاع الشركات يعد من أهم المشاكل والصعوبات التي تقابل المسؤولين عند اعداد الحسابات القومية في دولة الكويت . ويرى الباحثان أن هذه المعلومات من الممكن اعدادها ونشرها في قوائم اضافية ضمن التقارير المحاسبية . وهذا من شأنه أن يؤدي الى توفير الجهد والمال المرتبطين بالحصول على هذه المعلومات من نفس الشركة عن طريق تعبئة العديد من الاستثمارات التي ترسلها الادارة المركزية للاحصاء التابعة لوزارة التخطيط وما يرتبط بذلك من اخطاء في ملء الاستمارة أو التأخير في ارسالها . كما أنه يؤدي الى تحسين عملية جمع المعلومات اللازمة لاعداد الحسابات القومية والمتعلقة بقطاع الشركات في وقت مناسب بحيث تكون متاحة للمسؤولين عند الانتهاء من اعداد ونشر التقارير المحاسبية لهذه الشركات . وبذلك يمكن القضاء على مشكلة توفير البيانات اللازمة لجزء هام من قطاع الشركات .

ولاهية هذه المشكلة حاولت كثير من الدول ، ومنها المجر وجمهورية مصر العربية ، توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاعداد الحسابات القومية للدولة ، وذلك عن طريق اتباع اسلوب التوحيد في عرض هذه البيانات في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية ففي المجر ذكر أحد الاقتصاديين (٢٤) :

« ان الثقة في المحاسبة القومية تعتبر حسنة في المجر ، حيث انها تعتمد بدرجة كبيرة (٩٢٪) على البيانات المثبتة في دفاتر الشركات والجمعيات والمؤسسات ان نظام مسك الدفاتر موحد في كل من المنظمات الاقتصادية ومتفق مع القواعد والتعليمات المركزية ، وتأخذ في حساباتها متطلبات وحسابات المحاسبة القومية » .
اما في جمهورية مصر العربية فقد تم التوحيد المحاسبي بالنسبة لشركات القطاع العام . وقد الزم النظام المحاسبي الموحد الشركات التابعة للقطاع العام باعداد مجموعتين من القوائم المالية .

١ — المجموعة الاولى وتشمل القوائم التقليدية للمنشأة التجارية ، وتعد هذه المجموعة أساسا لخدمة الاهداف الداخلية للإدارة والخاصة بالرقابة والتخطيط وتقييم الاداء واجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية .

٢ — المجموعة الثانية تعد أساسا لربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالمعلومات المطلوبة للحسابات القومية حتى يمكن تسهيل اعداد الحسابات الاخيرة ، ومن أهم الحسابات والقوائم التي انشئت لخدمة هذا الهدف حسابات العمليات الجارية وقائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية .

ويهدف حساب العمليات الجارية الى توفير البيانات اللازمة لاعداد حساب الانتاج وحساب التخصيص لقطاع الاعمال . والتبويبات متمشية مع التبويب والقياس وأسس التقييم (الاسعار الجارية) المتبعة في مجال المحاسبة القومية .

خامسا — مدى توافر معلومات كافية تصلح للمقارنات :

اتضح للباحثين ان التقارير المالية للشركات التي شملتها الدراسة لا تسمح بعمل مقارنات سواء على مستوى الشركة في فترات زمنية مختلفة . Time-Series analysis (intrafirm) أو على مستوى الشركات المماثلة التي تعمل في نفس الصناعة Cross-Sectional (interfirm) analysis . حيث أن التقارير المحاسبية لهذه الشركات لا تنشر نتيجة نشاطها الا لفترتين زمنيتين ، هما الفترة الحالية التي يعد عنها التقرير والفترة السابقة ، كما لاحظ الباحثان عدم نشر تقارير فترية في الشركات التي شملتها الدراسة .

ويرى الباحثان أن هذه الفترة غير كافية لإجراء المقارنات وما يرتبط بها من تحليلات والتي تفيد في دراسة مدى تقدم الشركة خلال فترة الدراسة والتنبؤ بنتيجة أعمالها ونشاطها عن الفترات المقبلة . ويعتمد التحليل الزمني على توافر بيانات عن نشاط الشركة لفترة زمنية كافية تتراوح بين ٥ و ١٠ سنوات حتى يمكن دراسة تطور النسب التي نحصل عليها والتنبؤ بقيمتها في المستقبل وتفسير الظواهر الاقتصادية والمالية تفسيراً صحيحاً واتخاذ القرارات التي تعمل على ترشيد أدائها في المستقبل .

بالإضافة إلى ما تقدم فقد اتضح للباحثين أنه من غير الممكن في الوقت الحاضر أن يقارن الأداء المالي والاقتصادي Financial and Economic Performance للشركات التي شملتها الدراسة من تقاريرها المحاسبية في غياب معايير أو أهداف مالية واقتصادية محددة مقدماً ، بحيث يمكن استخدامها لقياس كفاءة الإدارة ومقارنة ذلك على مر الزمن . ويمكن القول إجمالاً أنه ليس من السهل استخدام التقارير المحاسبية لهذه الشركات لهدف المقارنات لوجود العديد من المعوقات . ويرى الباحثان أن من أهم المعوقات الموجودة حالياً : عدم وجود أساس محاسبي موحد بين هذه الشركات ، عدم الانصاف الكافي عن مكونات بعض البنود ، قيام الشركات بأنشطة لا تتفق مع أهدافها الواردة في عقد تأسيسها واهتمام مجلس الإدارة بالأرباح المحققة في نهاية العام ومحاولة تضخيمها وما يترتب على ذلك من سياسات معينة لتحقيق هذا الهدف . ويعتقد الباحثان أن هذه المعوقات تحد من صلاحية التقارير المحاسبية لهذه الشركات واستخدامها في أغراض المقارنات لخدمة الأهداف الحكومية .

سادساً — مدى توافر قائمة مصادر واستخدامات الأموال :

تشير نتائج الدراسة إلى أن قائمة التغيرات في المركز المالي بدأت تظهر حديثاً في التقارير المحاسبية لبعض الشركات في الكويت ، وإن هناك ما يقرب من ٣٠٪ من الشركات التي شملتها الدراسة لا تنشر مع قوائمها المحاسبية قائمة التغير في المركز المالي . وعلى ضوء البيانات التي أمكن الحصول عليها من هذه الشركات اتضح أن السبب الرئيسي لعدم نشر هذه الشركات تلك القائمة أنها ليست من القوائم المطلوبة والمنصوص عليها في الملحق (ج) من القانون رقم ١٥ لسنة ١٩٦٠ الخاص بالشركات التجارية في الكويت . ويرى الباحثان ضرورة التوصية بنشر هذه القائمة مع التقارير السنوية لهذه الشركات نظراً لأهميتها في دراسة وتحليل الأوضاع والسياسات التي تتبعها هذه الشركات والتي لا يمكن الكشف عنها من القوائم التقليدية لها .

القسم الثالث

النتائج النهائية والتوصيات المقترحة

تناولنا في هذا البحث تحديد بعض المتطلبات الاساسية من التقارير المحاسبية المنشورة لشركات القطاع العام والمشارك في دولة الكويت . وعلى ضوء الدراسة الميدانية التي أجريت للوقوف على مدى توافر تلك الاحتياجات في التقارير المحاسبية الحالية لبعض شركات القطاع العام والمشارك ، نعرض في هذا القسم الاخير من البحث اهم ما اسفرت عنه الدراسة الميدانية ، ثم نعرض بعد ذلك التوصيات المقترحة لتطوير التقارير المحاسبية لهذه الشركات بما يكفل توفير بعض المعلومات الاساسية للحكومة والتي تساعد في تطوير هذه الشركات لتحقيق الاهداف التي من أجلها تأسست .

أولاً - اهم النتائج التي اسفرت عنها الدراسة :

(١) في مجال عرض معلومات محاسبية غير متحيزة :

ان حصول معيار الربحية على الوزن الغالب لدى وزارة المالية بالنسبة لمعايير قياس مدى تحقيق الشركات لاهدافها العامة دفع العديد من الشركات التي تعمل في مجال القطاع العام والمشارك الى اختيار السياسات المحاسبية والاستثمارية التي تعمل على تحقيق اكبر ارباح ممكنة في الاجل القصير . وقد اتسمت معظم هذه السياسات بالتحيز والتأثير على النتائج المحققة ، حتى أصبح واضحاً ان هذه الشركات تهدف بالدرجة الاولى الى تحقيق اقصى قدر من الارباح ، وهو أمر يتعارض مع الاهداف الرئيسية للملكية الحكومة بعض الشركات ملكية كاملة او اشتراكها في ملكية الشركات التي يضمها القطاع المشترك .

(٢) في مجال التوسع في الافصاح عن المعلومات المحاسبية :

تميزت التقارير المحاسبية للشركات التي شملتها الدراسة بعدم الافصاح عن كثير من المعلومات والتي تفيد في التحليل وفي تقييم اداء هذه الشركات . وقد استعرضنا في البحث الاتجاهات التي عرضت بها بعض المعلومات المحاسبية في تقارير تلك الشركات . وأوضحنا أن هذا التصور يضيف أعباء على وزارة المالية نتيجة لكون قدرات الإدارات المسؤولة عن هذه الشركات محدودة وبصفة خاصة الامكانيات البشرية التي تستطيع تحليل ومتابعة وتقييم هذه الشركات من واقع تقاريرها المحاسبية ، ولذلك نجد أن وزارة المالية تلجأ أحياناً الى أحد بيوت الخبرة لاجراء دراسة عن حالة بعض الشركات ، وتقوم الوزارة في الوقت الحاضر بتدعيم الامكانيات البشرية في هذا المجال .

(٣) في مجال توافر معلومات عن المسؤولية الاجتماعية للشركة :

لا تتضمن التقارير المحاسبية معلومات تظهر مدى المسؤولية الاجتماعية للشركة . ورغم أن بعض الشركات تقوم فعلا بتقديم بعض الخدمات الاجتماعية لعمالها وموظفيها ، كما أن بعض الشركات الأخرى تلتزم ببيع خدماتها بأسعار بيع محددة للحكومة تقل عن أسعار البيع المحددة للقطاعات الأخرى ، إلا أنه لا توجد أي معلومات في التقارير المحاسبية لتلك الشركات توضح مقدار المبالغ المقتطعة من أرباح الشركة لتقديم تلك الخدمات ، أو مقدار التضحية في الأرباح نظير تقديمها بعض الخدمات إلى الجهات الحكومية . ويبدو أن سبب عدم نشر هذه المعلومات هو عدم اهتمام وزارة المالية بالمسؤولية الاجتماعية للشركة باعتبارها أحد المعايير التي يمكن أن تستخدم في تقييم أدائها .

(٤) في مجال توفير معلومات ملأمة للحسابات القومية :

رغم أن حسابات الشركات تعتبر من المصادر الهامة للحصول على المعلومات اللازمة لأعداد الحسابات القومية في الدولة ، إلا أن التقارير المحاسبية للشركات التي شملتها الدراسة لا تهتم بتوفير بعض البيانات الأساسية التي يمكن استخدامها لتحقيق هذا الغرض . وقد أوضحت الدراسة قصور تلك التقارير في هذا الاتجاه ، وهو اتجاه يعارض المدخل الأساسي لعلاج مشكلة توفير البيانات للمحاسب القومي التي تمكنه من أعداد الحسابات القومية . كما أنها لا تتفق مع الاتجاهات التي لجأت إليها بعض الدول لربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالمعلومات الأساسية اللازمة لأعداد الحسابات القومية .

(٥) في مجال المقارنات :

لا توفر التقارير المحاسبية للشركات التي شملتها الدراسة المعلومات الكافية لأجراء المقارنات سواء على مستوى الشركة على مر الزمن أو بين الشركات المماثلة التي تنتمي لنفس الصناعة . وأهم المعوقات في هذا الاتجاه : عدم نشر النتائج المالية للشركة لفترات زمنية كافية ، عدم وجود أساس محاسبي موحد بين هذه الشركات .

(٦) في مجال احتواء التقارير المحاسبية على قائمة التغير في المركز المالي :

لا تنشر ٣٠٪ من الشركات التي شملتها الدراسة قائمة التغير في المركز المالي ضمن تقاريرها المحاسبية . وقد وجد أن السبب الرئيسي لذلك هو اعتبار هذه القائمة اختيارية وليست اجبارية على الشركات ، حيث أنه لم يرد نص صريح بها

في الملحق (ج) من القانون رقم (١٥) لسنة ١٩٦٠ الخاص بالشركات التجارية في الكويت .

ثانياً - التوصيات :

نعرض فيما يلي بعض التوصيات المقترحة لدعم فاعلية التقارير المحاسبية كمصدر للمعلومات للأغراض الحكومية لمساعدتها في عملية التخطيط وتقييم الاداء لشركات القطاع العام والمشارك في دولة الكويت :

١ - يجب ألا يكون مؤشر الربح هو المؤشر الاساسي الذي تعتمد عليه وزارة المالية في تقييم اداء الشركات ، وانما يجب وضع مؤشرات أخرى مثل : المؤشرات الانتاجية ، القيمة المضافة ، الطاقة المستغلة ، وتطور ونمو النشاط ، فضلاً على اعتبار المساهمة الاجتماعية للشركة في حل مشاكل المجتمع وتطويره وتنميته اقتصادياً وثقافياً واجتماعياً من المعايير المستخدمة في قياس مدى تحقيق الشركة لأهدافها .

٢ - يجب أن يتوافر لدى وزارة المالية جهاز فني متخصص على مستوى عال من المهارة في مجال التحليل المالي وتقييم الاداء للشركات المساهمة في القطاع العام والمشارك . ويتولى هذا الجهاز تحليل النتائج المالية لكافة شركات القطاع العام والمشارك وتقييم نشاطها وفقاً لأهداف مالية واقتصادية واجتماعية بما يتفق مع طبيعة ونشاط كل شركة . وبذلك يتوافر لدى المسؤولين في الوزارة القدر الكافي من المعلومات والذي يمكن الاعتماد عليه لدعم عملية التخطيط ورسم السياسات وتقييم الاداء في شركات القطاع العام والمشارك .

٣ - ضرورة العمل على بذل الجهود من الجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة في الكويت سواء في وزارة التجارة والصناعة أو في جمعية المحاسبين والمراجعين على ضرورة وجود أسلوب محاسبي موحد فيما يتعلق بالقواعد والاصول والسياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد التقارير المحاسبية .

٤ - يجب أن تحتوي التقارير المحاسبية على بيانات ومعلومات تتمشى مع الاحتياجات الاساسية للحكومة والمتمثلة في :

١ - توفير القدر الكافي من الانصاح عن الانشطة التي تزاولها الشركة واطهار نتائج عملياتها مع الشركات الزميلة .

ب - ضرورة نشر معلومات عن المساهمة الاجتماعية للشركة .

ج - توفير بيانات زمنية كافية لاستخدامها في المقارنات .

د - توفير بيانات لأغراض الحسابات القومية .

ه - العمل على وضع دستور لمهنة المراجعة يشمل بعض المعايير التي يلتزم بها القائمون على عملية المراجعة ، وتحديد مسؤولية مراقبي الحسابات في حالة تسترهم على الاوضاع والمخالفات المالية التي تحدث في الشركات التي يتم مراجعة حساباتها ، والتأكيد على استقلاليتهم .

الهوامش :

- 1 - Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, "Qualitative Characteristics of Accounting Information", FASB, 1980.
- 2 - American Accounting Association, "A Statement of Basic Accounting Theory", AAA, 1966.
- 3 - Solomons, David, "The Politicization of Accounting", **Journal of Accounting**, Nov. 1978.
- 4 - Solomons, David, "The Political Implications of Accounting and Accounting Standard Setting", **Accounting and Business Research**, No. 50, Spring 1983, pp. 107-118.
- 5 - Seed, Allen H., II, "The Ratsinal Abuse of Accounting Information", **Management Accounting**, January 1970, pp. 9-11.
- 6 - انظر على سبيل المثال :
 - Accounting Standards Committee, "Setting Accounting Standards: a Consultative document", ASC, 1978.
 - The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, "Accounting Standards 1979", ICAEW, 1979.
 - Benjamin, James J., and Keith G. Stanga, "Differences in Disclosure Needs of Major Users of Financial Statements", **Accounting and Business Research**, Vol. 27, Summer 1977, pp. 187-192.
 - McNally, Graeme M., Lee Hock Eng and C. Roy Hasseldine, "Corporate Financial Reporting in New Zealand: An Analysis of User Preferences, Corporate Characteristics and Disclosure Practices for Discretionary Information", **Accounting and Business Research**, No. 49, Winter, 1982, pp. 11-20.
 - Sharkas Wagdy, "The Accounting Framework: The Disclosure Expansion", **The Chartered Accountants**, Vol. XXXI, No. 3, September 1982, pp.208-214.
 - 7 - Sharkas, Wagdy, "The Accounting Framework: The Disclosure Expansion", op. cit.
 - 8 - Accounting Principles Board, "Statement of the Accounting Principles Board 4", AICPA, 1970.
 - 9 - Elliott, John, "Seeking Credibility for the Industrial Strategy", **The Financial Times**, Wednesday, January 18, 1978, p. 16.
 - 10 - Shere, Michael and Alan Southworth. "Accounting for Nationalised Industries", in "Current Issues in Accounting", edited by Bryan Carsberg and Tony Hope, Philip Allan Publishers Ltd. Oxford, 1977.

- 11 - American Accounting Association, "Report of the Committee on Accounting for Social Performance: American Accounting Association 1975", **The Accounting Review**, Supplementary to Vol. XL, XI, September 1976, pp.38-69.
- 12 - American Accounting Association, "Committee on Social Costs", AAA, **The Accounting Review**, Supplementary to Vol. XLX 1975.
- 13 - National Economic Development Office, "A Study of U.K. Nationalized Industries: Their Role in the Economy and Control in the Future", Vol. 1 HMSO, London, 1967.
- 14 - Gambling, T.E., "Accounting to Society", in "Current Issues in Accounting", Edited by Bryan Corsbery and Tony Hope, Philip Alan, Oxford, 1977, pp.141-152.
- 15 - Ramanathan, Kassaveri, V., "Toward a Theory of Corporate Social Accounting" **The Accounting Review**, Vol. L I, July 1976, pp. 516-528.
- 16 - Zeef, Stephen A., "The Rise of Economic Consequences", in "Accounting Theory: Text and Readings", 2nd edition, John Wiley and Sons, N.Y. 1982, pp. 27-38.
- 17 - دكتور هشام أحمد حسبو ، « الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي » ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٧٩ .
- 18 - أنظر على سبيل المثال :
- Enthoven, Adolf J.H., "Accountancy and Economic Development Policy", North-Holland Publishing, 1973.
- Arvay, J., "Problems of Determining and Measuring the Reliability of National Accounts: Hungary's Experiences", **The Review of Income and Wealth**, Series 20, No. 1, March 1974.
- Ruggles Richard and Nancy D., Ruggles, "The Role of Microdata in the National Economic and Social Accounts", **The Review of Income and Wealth**, Income and Wealth, Series 21, No. 2, June 1975, pp. 203-216.
- 19 - Revell, Jack, "The National Balance Sheet of the United Kingdom", **The Review of Income and Wealth**, Income and Wealth, Series XII-XIII, 1966-67, pp. 281-310.
- 20 - Consumers, Association, "Nationalised, Industries' Accounting Policies", Report Prepared by Philips and Drew, Consumers, Association, England, 1979.
- 21 - أنظر على سبيل المثال :
- Buzby, Stephen L. and Haim Falk, "A New Approach to the Funds Statement", **Journal of Accounting**, June 1974, pp. 55-61.
- Health, L. and P. Rosenfeld, "Solvency: the Forgotten Half of Financial Reporting", **Journal of Accountancy**, January 1979.
- Chesley, G.R. and J.H. Scheinee, "The Statement of Changes in Financial Position: An Empirical Investigation of Canadian and U.S. users in Non Public Companies", **The International Journal of Accounting**, Vol. 17, Spring 1982, pp. 49-58.
- تشتراط بورصة نيويورك على جميع الشركات التي ترغب في تداول أسهمها في البورصة أن توفر —
توائها المالية للجمهور للاطلاع عليها متضمنة قائمة التغير في المركز المالي .

- Lee, T.A., "A Survey of Accountants' Opinions on Cash Flow Reporting", ٢٢
ABACUS, A Journal of Accounting and Business Studies, Vol. 17, No. 2,
1981, pp. 130-144.

٢٣ انظر على سبيل المثال :

- Bairman, S., "The Evaluation and Choice of Internal Information Systems with a
Multiperson World", **The Journal of Accounting Research**, Spring 1975,
pp. 1-15.
- Adelber, Arther H., "Narrative Disclosures Contained in Financial Report;
Means of Communications or Manipulation?", **The Accounting and Busi-
ness Research**, Summer 1979, pp. 179-189.
- Arvay, J., "Problems of Determining and Measuring the Reliability of National ٢٤
Accounts: Hungary's Experiences", op. cit.