

أثر متغير القوة في تحديد مخرجات النظام المحاسبي دراسة تطبيقية في الشركة العامة لمصافي الجنوب

د. علي عبد الغني اللايذ (*)
عصام يونس عبد الزهرة (**)

ملخص البحث

تعد المعلومات المحاسبية المصدر الأهم للمستخدمين الخارجين لمعرفة طبيعة الأنشطة المتعلقة بوحدة اقتصادية معينة. ويعود سبب ذلك الى أن الوحدة الاقتصادية هي ليست مفتوحة معلوماتياً أمام البيئة التي تعمل فيها. وكل ما تعرفه البيئة عن الوحدة الاقتصادية، يعتمد بشكل رئيس على ما تصفه الوحدة الاقتصادية في التقارير المالية. يظهر من خلال الوصف أعلاه الأهمية الكبيرة التي تحملها التقارير المالية والمعلومات الظاهرة فيها، لهذا السبب فإن العديد من الجمعيات المهنية في العالم قد أكدت على اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لأغراض الوصول الى تقارير مالية تكون قابلة للاستخدام من جميع الأطراف ذوي العلاقة بالوحدة الاقتصادية. لكن على الرغم من كل هذه التأكيدات فإن الحقيقة التي تبقى شاخصة أمام الجميع هي أن التقارير المالية توجه بشكل اكبر لفئة دون أخرى من المستخدمين، كما إن المعلومات التي يقوم المحاسب بتوصيلها عن طريق التقارير المالية لا تخلو من التحيز، لذلك فإن هذا يؤثر وبدرجة كبيرة على قابلية الاستخدام للمعلومات التي يتم توصيلها عن طريق التقارير المالية. والتساؤل الذي يمكن أن يطرح الآن هو لماذا توجه التقارير المالية لطرف دون آخر، ولماذا يظهر التحيز من قبل المحاسب للمعلومات التي يقدمها في التقارير المالية؟ إن هذا البحث حاول الإجابة على هذه التساؤلات من خلال تقديم مفهوم القوة التنظيمية ومحاولة توضيح أثرها في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية. يعود سبب اختيار متغير القوة التنظيمية لتوضيح هذه الأمور الى الآتي:

1. تعد المحاسبة من الأنظمة الفرعية التي تعمل داخل المنظمات وبالتالي فإن ظهورى أي مدخل في إطار المنظمات يستخدم لتفسير الظواهر الخاصة بالمنظمات، يمكن استخدامه لتفسير الظواهر المحاسبية. ومن بين المداخل الأكثر أهمية في إطار المنظمات هو المدخل السياسي Political approach الذي يستند بشكل رئيسي على مفاهيم القوة التنظيمية لتفسير الظواهر التنظيمية. لذلك فقد تم استخدام هذا المتغير لتفسير الظواهر المحاسبية.

(*) أستاذ المحاسبة المساعد/ هيئة المعاهد التقنية/ المعهد التقني - بصرة/ قسم المحاسبة.

(**) مدرس المحاسبة المساعد/ جامعة البصرة/ كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة.

2. إن ظهور المدخل السلوكي في المحاسبة واستخدامه من قبل العديد من الباحثين لتفسير الظواهر المحاسبية، أدى إلى اختيار متغير القوة كمحاولة لتفسير سلوكيات كل من المستخدم الخارجي للمعلومات ومرسل المعلومات (المحاسب).
بناءً على ذلك فقد تم اختيار متغير القوة التنظيمية في إطار هذا البحث كمحاولة للوصول إلى فهم حول طبيعة التقارير المالية للوحدات الاقتصادية والمعلومات التي تتضمنها.
بالاستناد إلى كل ما تم تقديمه فقد تم تقسيم هذا البحث إلى المحاور الثلاث الآتية:-

المحور الأول: منهجية البحث

المحور الثاني: الدراسة التطبيقية للبحث

المحور الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول: منهجية البحث

أن الافتراض القائم على إن المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي يتم الاستفادة منها من قبل جميع الأطراف المستخدمة لها بنفس الدرجة غير متحقق على أرض الواقع بسبب أن مخرجات النظام المحاسبي غالباً ما يتم الاستفادة منها من قبل مستخدم دون آخر أي أنها توجه إلى هذا المستخدم وتخدم عمليات اتخاذ القرار الخاصة به بشكل رئيسي وذلك لارتكاز مخرجات أي نظام محاسبي على ما يسمى بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمعايير المحاسبية التي توجه التطبيق المحاسبي للوصول بهذه المخرجات إلى الاستخدام العام. فضلاً عن ذلك فإن المعلومات التي تقدم من خلال التقارير المالية التي تمثل قناة الاتصال الرئيسية مع البيئة التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية تتعرض لبعض التأثيرات من قبل المحاسب (مرسل المعلومات) بالاعتماد على طبيعة سلوكه الذي يتأثر بمقدار القوة التي يواجهها.

ونتيجة للأهمية الكبيرة التي تحملها التقارير المالية للوحدات الاقتصادية ولأهمية تفسير التأثيرات على هذه التقارير فإن هذا البحث استند إلى مفهوم القوة التنظيمية كمحاولة لتفسير التأثيرات في التقارير المالية من قبل كل من المحاسب (مرسل المعلومات) والمستخدم الخارجي (مستقبل المعلومات)

هدف الدراسة

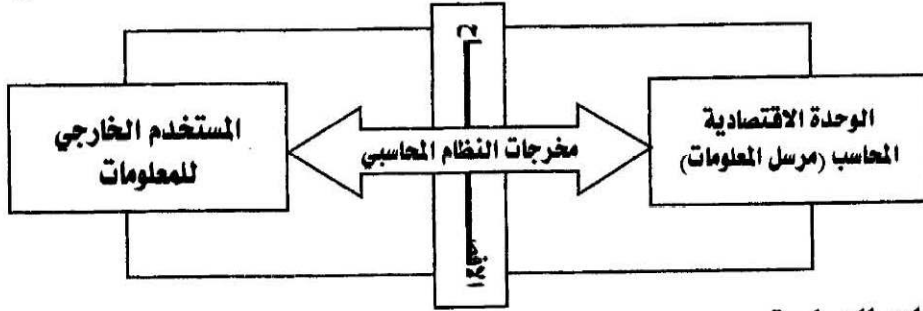
تهدف هذه الدراسة إلى الآتي:-

1. تحديد أهمية دراسة متغير القوة التنظيمية على مستوى الدراسات المحاسبية وتفسير الظواهر المحاسبية.
2. تحديد اثر متغير القوة التنظيمية في تحديد طبيعة المعلومات المحاسبية التي تعتبر مخرجات النظام المحاسبي.

3. تقديم مفهوم التوازن بين القوى المؤثرة في التقارير المالية (قوة السيطرة على الموارد وقوة المعلومات) وبيان أهمية متغير الإفصاح في الوصول إلى مثل هذا التوازن.
أنموذج الدراسة

يمكن توضيح أنموذج الدراسة وفق الشكل (1) التالي:-

الشكل (1) التوازن بين قوة السيطرة على الموارد وقوة المعلومات (الإفصاح المحاسبي)



متغيرات الدراسة

سيتم التطرق إلى متغيرات الدراسة من خلال الآتي:-

1. القوة التنظيمية
2. قوة السيطرة على الموارد
3. قوة المعلومات
4. الإفصاح المحاسبي

أولاً: القوة التنظيمية

توجد هنالك وجهات نظر متعددة يمكن من خلالها النظر الى المنظمات، ومنها النظر الى المنظمات على إنها ائتلاف سياسي (Bariff and Galbraith, 1978) Political Coalitions ويقصد بالسياسة Politics في هذا الإطار على إنها النشاطات الخاصة بحيازة القوة واستخدامها للحصول على فوائد رئيسية منها، ويمكن أن تكون هذه القوة، قوة شخصية او قوة منظمة (Wright and Noe, 1996, P.643) من خلال التعريف أعلاه يمكن القول إن وجهة النظر هذه تقدم المنظمة على إنها مزيج من قوى متعددة تعمل داخلها لتحقيق الأهداف الخاصة بها. ولأغراض دراسة القوة التنظيمية سيتم تقسيم هذا الجزء إلى الآتي:-

1. مفهوم القوة في المنظمات
2. مصادر وأنواع القوة
3. أسباب نشوء القوة

مفهوم القوة في المنظمات

تعرف القوة التنظيمية على انها "قدرة التأثير على البعض ومقاومة تأثير البعض الآخر" (Wright and Noe, 1996, P.643) وتعرف ايضاً على انها "جزء من الخصائص الشخصية للأفراد والتي تظهر في إمكانية التأثير على الآخرين" (Daft, 200, P.647) وكذلك يمكن ان تعرف القوة على انها "قدرة التأثير في الاخرين بالاتجاه المرغوب" (Bariff and Gulbraith, 1978, P.15).

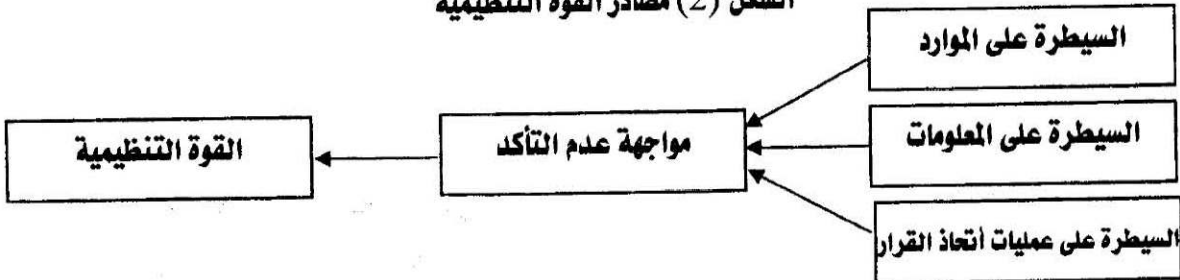
من خلال التعاريف السابقة يمكن ملاحظة ان مفهوم القوة يستند بشكل رئيسي الى السمات الشخصية لأولئك الذين يملكون قوة التأثير. وبالتالي فإن مفهوم القوة ينقل عمليات اتخاذ القرار داخل المنظمة من المدخل العقلاني Rational approach الى المدخل السياسي Political approach وغالباً ما يختلط مفهوم القوة بمفهوم السلطة ويمكن التمييز بينهما من خلال ان القوة تظهر عندما تكون هناك علاقة بين شخصين او اكثر ويمكن ان تكون هذه القوة باتجاه افقي او عمودي داخل المنظمة. اما بالنسبة لمفهوم السلطة فإنه مرتبط بالقوة ولكن مجاله أضيق من القوة فهي تعرف على انها القوة للوصول الى الاهداف المرغوبة ولكن هذه القوة مرتبطة بالهيكل التنظيمي الرسمي (Daft, 2001, p.647).

مصادر القوة

لقد اختلف الكتاب في تحديد المصادر الرئيسية للقوة، فقد حددها بعض الكتاب بـ(قوة المكافئات الالتزامية، القانونية، الخبرة ... وان الشخص الذي يملك هذه المصادر فإنه يملك القوة) (Wright and Noe, 1996: Bariff and Galbraith, 1978).

وقد تم تقسيم القوة من قبل الكاتب (Daft, 2001) اعتماداً على متغيرين رئيسيين. المتغير الأول يتمثل بالاعتماد المتبادل والمتغير الثاني يتعلق بمواجهة عدم التأكيد. وان ما يهمنا في إطار هذا البحث هو مصدر القوة الناتج من مواجهة عدم التأكيد، حيث تم تقسيمه من قبل الكاتبين (Wright and Noe, 1996, p.645) كما موضح في الشكل (2):-

الشكل (2) مصادر القوة التنظيمية



مصادر القوة التنظيمية

1. السيطرة على الموارد **Resource Control**: إن الأشخاص او المجاميع يملكون السيطرة على الموارد عندما يكونوا قادرين على حيازة الموارد وقادرين على الاحتفاظ بالوصول الى هذه الموارد .وبالتالي فإن هؤلاء الأشخاص والمجاميع يمكنهم تقليل عدم التأكد من خلال تقديم هذه الموارد الى أشخاص او مجاميع اخرى وفي أوقات الندرة بالموارد تكون قوة هؤلاء كبيرة جداً مثل الممولين.

2. السيطرة على المعلومات **Information Control**: ان المعلومات تعتبر من اهم المصادر غير الملموسة للمنظمات وان هذه المعلومات تمثل احد المصادر الرئيسية للمنظمات وبالتالي فإن الاشخاص الذين يقدمون المعلومات يملكون القوة بسبب قيامهم بتقليل حالة عدم التأكد لأشخاص آخرين كالمحاسبين.

3. السيطرة على عمليات اتخاذ القرار **Decision-Making Control**: إن الأشخاص أو المجاميع الذين يملكون القرار بكيفية استخدام الموارد الخاصة، بالمنظمة يملكون قدر كبير من القوة. وبشكل منطقي فإن متخذي القرار يمكنهم تقليل حالة عدم التأكد من خلال اتخاذ وتوصيل قرارات تؤثر على المنظمة كالقرارات المتعلقة بسياسات وتطبيقات المنظمة مثل اختيار المنتجات والأسواق ... الخ كأعضاء مجلس الإدارة.

إن التقسيم أعلاه لمصادر القوة يكون مهم جداً في إطار هذه الدراسة بسبب استناد الدراسة بشكل رئيس إلى قوة السيطرة على الموارد وقوة المعلومات لأغراض دراسة تأثير متغير القوة في تحديد مخرجات النظام المحاسبي باعتباره احد الأنظمة الفرعية الرئيسة التي تعمل داخل أي منظمة.

أسباب نشوء القوة

استناداً الى ما تم ذكره في اعلاه فإنه من المهم فهم اسباب نشوء القوة فيما يخص العلاقة بين طرفين في اطار المنظمة لان ذلك يوفر لنا قاعدة لفهم الطريقة التي يمكن السيطرة من خلالها على هذه القوة وتوجيهها باتجاه فائدة المنظمة . ان سبب نشوء القوة فيما يخص العلاقة بين طرفين تعود بشكلها الرئيسي الى الاختلافات الناشئة من اختلاف انماط التفكير للطرف ذات العلاقة بالقوة (Holmstr, 2000) ان أسباب الاختلاف في انماط التفكير الى الاختلاف في التجارب السابقة ومستوى التعليم والثقافة. وقد اطلق مصطلح المعرفة (Knowledge) على انماط التفكير هذه .بالاستناد الى ذلك يمكن القول ان وجهة النظر هذه تركز على ان ظهور القوة ناتج من اختلاف المعرفة الخاصة بالطرف ذات العلاقة بالقوة . وفي اطار نظم المعلومات، ظهور هذه القوى المتعارضة بين الاطراف ذات العلاقة بالقوة تؤدي الى تشويه

المعلومات التي تمثل الناتج النهائي لانظمة المعلومات وبالتالي فإن التساؤل الذي يمكن ان يطرح هو كيف يمكن تخفيض هذه القوى المتعارضة للوصول الى قوة تأثير قليلة من قبل كل طرف. انه لأجل تخفيض القوة يجب الرجوع الى السبب الرئيسي لظهورها وهو اختلاف المعرفة لذلك فإنه يمكن تقليل القوة من خلال تقليل الاختلاف في المعرفة. ويمكن ان يتم ذلك من خلال توضيح ابعاد المعرفة الخاصة بكل طرف الى الطرف الآخر وان هذا لا يعني ان على كل طرف ان يتبنى المعرفة الخاصة بالطرف الثاني، ولكن هذا يعني مجرد توضيح للمعرفة الذي سيكون الافصح هو العامل المساعد في التوضيح وتقليل الفجوة فاذا تمت هذه العملية فإنه بالامكان الوصول الى تقليل لطبيعة القوى المتعارضة.

ثانياً: قوة السيطرة على الموارد

تمثل قوة السيطرة على الموارد القوة الاولى الظاهرة في انموذج الدراسة والتي يكون اتجاهها من المستخدم الخارجي الى المحاسب حيث ان هذه القوة تنشأ بشكل رئيسي نتيجة لحاجة الاطراف الخارجية للمعلومات عن الوحدات الاقتصادية وبالتالي فإنها تحاول ان تمارس تأثيراً في توجيه هذه المعلومات من خلال المحاسبة استناداً الى التعريف الاساسي لها حيث عرفت من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية AAA على انها عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات المختلفة. (AAA, 1966, P.1). ويمكن توضيح التأطير النظري لقوة السيطرة على الموارد استناداً لما قدمه الكاتب Nobes في سنة 1998 حيث يذكر الآتي:-

"ان مصادر التمويل تعتبر من العناصر الرئيسية التي يمكن الاستفادة منها في معرفة أسباب الاختلاف في التطبيقات الحاسبية" (Nobes, 1998).

من خلال الاقتباس اعلاه، يمكن ملاحظة ان مصدر التمويل يمثل المتغير الرئيس الذي يحدد طبيعة التطبيقات الحاسبية المتبعة من قبل الوحدات الاقتصادية وبالتأكيد فإن اتباع تطبيق محاسبي يؤدي بالنتيجة النهائية الى الوصول الى التقارير المالية. هذه التقارير المالية توجه بشكل رئيس لخدمة أولئك الذين يمتلكون التمويل. ونتيجة لذلك فإن القوة التي يملكها هؤلاء باتجاه الوحدة الاقتصادية تكون قوة كبيرة لذلك فإن وجود مثل هذه القوة تفرض على التقارير المالية المرسله من الوحدة الاقتصادية ابعاد معينة يجب عليها الالتزام بها. وان هذا يؤثر بطبيعة الحال على امكانية الاستفادة من المعلومات الظاهرة في التقارير المالية من قبل المستخدمين الآخرين وبالتالي فإن هذا يؤثر في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من ناحية الالتزام بتقديم تقارير مالية تكون قابلة للاستخدام من جميع الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية.

يتضح من ذلك ان ظهور قوة السيطرة على الموارد من قبل ممولي الوحدة الاقتصادية يؤدي بالمعلومات الظاهرة في التقارير المالية الى ان تخدم هياكل اتخاذ القرار الخاصة بهم وبالتالي فإن هذا يؤدي الى تشويه المعلومات الظاهرة في التقارير المالية.

ثالثاً: قوة السيطرة على المعلومات

تمثل قوة السيطرة على المعلومات استراتيجية معاكسة تتبع من قبل المحاسب لواجهة القوة الاولى المؤثرة عليه وهي قوة السيطرة على الموارد ويكون اتجاه هذه القوة من المحاسب الى المستخدم الخارجي. ولاغراض توضيح قوة المعلومات فسيتم الاستناد الى ما قدمه الكاتبان Prakash and Rappaport (1977) في مقالتهما *Information inductance and its significance for Accounting* حيث يذكر الكاتبان ان كل ما يمكن ان تعرفه البيئة عن الوحدة الاقتصادية يعتمد على ما تصفه الوحدة الاقتصادية في تقاريرها المالية وكما هو معروف فإن المعلومات التي يمكن توصيلها من خلال التقارير المالية تؤثر في سلوك متخذ القرار (الذي يستلم هذه المعلومات) ويطلق على هذه العملية باستخدام المعلومات (Information use) وهذه العملية لا يتم اخذها بنظر الاعتبار في هذا البحث. وان ما يهمنا في اطار هذا البحث هو كيف يتأثر سلوك مرسل المعلومات *Information sender* وهو يمثل المحاسب بالمعلومات التي يطلب منه توصيلها هذه العملية اطلق عليها بالمعلومات الاستنتاجية *Information inductance* وهي تسمى في اطار هذا البحث بقوة المعلومات. بناءً على ذلك فإن المعلومات المرسله من قبل المحاسب تمثل وصف لسلوكه ونتيجة لاستخدام هذه المعلومات من قبل المستخدم الخارجي الذي يملك السيطرة على الموارد فإن المحاسب يحاول ان يتوقع طبيعة الاستخدام للمعلومات التي يرسلها وبالتالي فإنه اما ان يغير سلوكه تبعاً لتوقعاته حول الطريقة التي تستخدم فيها هذه المعلومات وبشكل اعتيادي فإن هذه المعلومات المرسله تستخدم لتقييم اداء المحاسب او ان يستخدم لاغراض توزيع الموارد المتعلقة بالوحدة الاقتصادية، او ان يقوم بتغيير المعلومات التي يقوم بأرسالها مثلاً اعتبار المصروف الأيرادياً مصروفاً رأسمالياً.

ان التغيير في السلوك او التغيير في طبيعة المعلومات المرسله يظهر بشكل رئيسي نتيجة لقوة السيطرة على الموارد الموجهة من المستخدم الخارجي الى المحاسب.

رابعاً: الإنصاح المحاسبي

لقد تبين مما تم عرضه سابقاً انه يمكن الاستناد الى مفاهيم القوة في تفسير الظواهر المحاسبية، وفي هاذ المجال يرى الكاتبان (Zambon and Zan, 2000, p.801) ان التطبيقات المحاسبية تعكس القوة التي تواجهها منشآت الاعمال ومثال على ذلك الشركات التابعة حيث ان

التطبيقات المحاسبية في هذه الشركات تعكس واقع قوة التأثير عليها من قبل الشركة القابضة في اختيار طريقة المحاسبة عن الاستثمارات فيها.

بالاستناد الى ذلك فإن وجود القوة المتعارضة بين كل من الجهة الخارجية التي تسيطر على موارد الشركة وقوة المحاسب الذي يقرر عن البيانات المالية في السجلات تؤدي الى التأثير في طبيعة المعلومات التي يتم عرضها في التقارير المالية، وفي هذا المجال يجب الاستناد الى المعرفة لتقليل التعارض في القوى المؤثرة على طبيعة المعلومات . ويرى الكاتبان (Hoskin and Macve, 1986) ان الظواهر المحاسبية يمكن ان تفسر من خلال علاقات القوة - المعرفة Power - Knowledge relations ويمكن وصف هذه العلاقات على ان تطبيقات المعرفة هي ايضاً تطبيقات للقوة او ان علاقات المعرفة تكون علاقات للقوة والعكس بالعكس . تأسيساً على ذلك فإنه من المهم دراسة المعرفة في مجال التقارير المالية والتي تعتبر متغير اساسي في الحد من وجود القوى المتعارضة المؤثرة في طبيعة المعلومات المحاسبية وعليه فإنه يمكن القول ان متغير المعرفة المتبادلة يقابله متغير الافصاح المحاسبي في مجال تخفيف التعارض في القوى المؤثرة على المعلومات المحاسبية . لان المعرفة تفسر على انها توضيح للعقلانية والتي يتم التركيز من خلالها على تقديم وصف لواقع العمل الفعلي للطرف ذات العلاقة بالقوة. وان هذا الوصف يظهر في اطار المحاسبة من خلال عملية الافصاح المحاسبي لذلك فإنه من الممكن اعتبار متغير الافصاح على انه عنصر توازن للقوى المؤثرة في طبيعة المعلومات المحاسبية (قوة السيطرة على الموارد وقوة المعلومات).

ان بعض الكتاب يدرس الافصاح على انه ناتج عن اتباع المبادئ والتعليمات المحاسبية الملزمة . اما في اطار هذا البحث فإن الافصاح يتم دراسته استناداً لما قدمه الكاتبان (Ingram and DeJong, 1987,p.120) حيث يعتبر الكاتبان الافصاح على انه قرار اقتصادي يتم اتخاذه من قبل المنظمة لذلك فإن الفوائد الاقتصادية للافصاح يجب ان تكون اكثر من التكاليف الخاصة به.

من خلال ذلك يمكن القول ان الافصاح ما هو الا قرار اقتصادي يجب اتخاذه من قبل المنظمات لاغراض الموازنة بين القوى المتعارضة للوصول الى تقارير مالية تكون قابلة للاستخدام من قبل جهات متعددة وليست موجهة الى جهة واحدة فقط (الجهة التي تسيطر على موارد الشركة. وان هذا الامر يعتبر المشكلة الرئيسية التي قد تواجهها بعض الشركات نتيجة للتأثير الكبير من قوة السيطرة على الموارد وفي هذا المجال يذكر الكاتب (الراشد، 1993) ان الاقتصاديات التي تعتمد اسلوب التخطيط المركزي القوة الخارجية تكون من قبل الدولة لانها

المسيطرة على موارد الشركات (وان أعمال مسك الدفاتر والمحاسبة بشكل عام مسخرة بالدرجة الاولى لخدمة اجهزة الدولة وعلى وجه الخصوص خدمة هذه الاجهزة في اعمال الرقابة ومتابعة مدى تقيد ادارات الوحدات الاقتصادية بتنفيذ بنود الخطة المركزية وتبعاً لذلك فإن عمليات القياس والقيد المحاسبي تتم طبقاً لأطر محددة بتشريعات، ويتم الافصاح عن نتيجة النشاط والوضع المالي بصيغ ونماذج موحدة وخير دليل هو النظام المحاسبي الموحد.

ان ما ذكر في اعلاه يوضح طبيعة التأثير الكبير لقوة ، السيطرة على الموارد في توجيه التقارير المالية باتجاه فائدة هذه الجهة اكثر من أي جهة اخرى .وبالمقابل فإنه يجب ان لا يغيب عن البال تأثير المحاسب في طبيعة البيانات التي يقوم بالافصاح عنها وفي هذا المجال يذكر الكاتب (Lowe, 2000, p.2) ان هناك حاجة كبيرة لتمييز اهمية العلاقات البشرية لتوضيح التطبيقات المحاسبية. لذلك فإن ما يتم عرضه في التقارير المالية ما هو الا ناتج من تعامل المحاسب مع الارقام المحاسبية التي يقوم بالافصاح عنها. ويرى الكاتبان (Watts and Zimmerman, 1986) ان عملية الافصاح لاتخلو من التميز من قبل ادارة الشركة . وهذا يوضح بطبيعة الحال قوة المعلومات التي تم الاشارة اليها سابقاً.

نتيجة لوجود القوى المتعارضة المشار اليها في اعلاه يظهر دور الافصاح كعنصر توازن في هذه القوى والتي تؤثر في طبيعة المعلومات المحاسبية التي يجري التقرير عنها. ويظهر الدور الكبير لمتغير الافصاح .وخاصة الافصاح الاختياري الذي يجب ان يكون كبيراً لاغراض تقليل عدم التناسق في المعلومات (Core , 2001) ونتيجة لذلك فإن الافصاح يمكن ان يعتبر عنصر توازن للقوى من خلال:-

1. زيادة التوسع في الافصاح (الافصاح الشامل).

2. الافصاح عن العمليات مع الاطراف ذوي العلاقة.

اولاً: الافصاح الشامل Full disclosure

يستند مفهوم الافصاح الشامل على الافصاح عن المعلومات الاضافية بالاضافة الى المعلومات الاساسية التي يمكن ان تكون ذات فائدة للوفاء بمسؤولية المحاسب باتجاه الاطراف ذات العلاقة (الشيرازي، 1990).

كما هو معروف الى ان القوائم المالية تمثل الوسائل الرسمية لتوصيل المعلومات المالية للاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية وبالتالي فإنه يجب ان يتم الافصاح وبشكل واضح عن جميع الفقرات الاساسية للقوائم المالية. بالاضافة الى ذلك فإنه لكي يمكن الوصول الى الافصاح الشامل يجب التوسع في الافصاح ليشمل الملاحظات الاضافية والتي توضح الفقرات المعروضة

في الجسم الاساسي للقوائم المالية. وان المعلومات الواردة في الملاحظات الاضافية يجب ان لا تكون فقط كمية وانما يمكن ان تكون وصفية.

فضلاً عن ذلك فإنه من اجل الوصول الى الافصاح الشامل يجب الالتزام بالمعايير المحاسبية الصادرة من الجهات المهنية بخصوص الافصاح. وبأتباع هذه التطبيقات فإن المنشآت يمكن ان تصل الى درجة الافصاح الشامل. وفي اطار هذا البحث سيتم الاعتماد على القاعدة المحاسبية رقم (6) الخاصة بالافصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق كأساس لاغراض تحديد درجة الافصاح الشامل الذي قامت به المنشأة عينة البحث.

ثانياً : الافصاح عن العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة

ان اجراء مراجعة تفصيلية لطبيعة المعايير البريطانية او الامريكية او الدولية يتضح وجود معيار خاص بالافصاح عن العمليات مع الاطراف ذوي العلاقة (Nobes, 1998). تذكر هذه المعايير ان العمليات مع الاطراف ذوي العلاقة تنشأ عندما تقوم المنشأة بعمليات يكون لأحد اطرافها تأثير بدرجة عالية او سيطرة على سياسات الطرف الآخر او موجوداته. وقد تمكن العلاقة بين الجهات ذات العلاقة احد الاطراف من ممارسة تأثير ملموس على الطرف الآخر بحيث يستفيد الطرف المؤثر عليه من هذا التأثير او يفقد السيطرة على مصالحه المستقلة.

استناداً الى ذلك فإن الافصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة او عن العلاقات التي تكون تحت السيطرة التامة من قبل احد الاطراف يساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين من تحليل المدى الذي تأثرت به القوائم المالية للمنشأة المعنية بالعمليات التي تمت بين ذوي العلاقة. وقد اشارت القاعدة المحاسبية رقم (6) في فقرتها المرقمة (19) الى الافصاح عن العمليات مع الاطراف ذوي العلاقة ولم يتم اصدار قاعدة محاسبية مستقلة خاصة بهذا الموضوع.

المحور الثاني: الدراسة التطبيقية

الشركة عينة الدراسة هي شركة مصافي الجنوب (شركة عامة) تابعة لوزارة النفط . تأسست هذه الشركة في 1/6/1998 استناداً لاحكام المادة (6) من قانون الشركات العامة رقم 22 لسنة 1997 ويبلغ مقدار رأس المال الاسمي والمدفوع لهذه الشركة 952 مليون دينار. تمارس الشركة نشاطا خاصا في إنتاج المنتجات النفطية على اختلاف أنواعها، كما تقوم بإنتاج عبوات بلاستيكية للتعبئة فضلاً عن عملها في إدارة وتنفيذ جميع الأعمال الفنية والخدمية الخاصة بنشاطاتها.

لقد ذكرنا سابقاً إن قوة السيطرة على الموارد تظهر نتيجة امتلاك طرف خارجي للموارد الخاصة بوحدة اقتصادية معينة ويكون اتجاه هذه القوة من المستخدم الخارجي إلى المنظمة . وبالنسبة للشركة عينة البحث فأنها شركة تابعة لوزارة النفط ورأس المال الخاص بها مملوك بشكل رئيسي للوزارة وان توجيه نشاطاتها يتم أيضاً من قبل الوزارة . بالاستناد إلى ذلك فإن التقارير المالية التي يتم إنتاجها من قبل الشركة العامة لمصافي الجنوب توجه بشكل رئيسي لخدمة عمليات اتخاذ القرار للجهة الرئيسية التي تتبع لها الشركة . وتتفق هذه النتيجة مع الدراسة المقدمة من قبل (الراشد، 1993) التي توصلت إلى إن البيانات التي يتم التقرير عنها من قبل هذه المنشآت تكون غير مناسبة لأغراض التخطيط والرقابة) أي الاستخدامات الداخلية للمعلومات المحاسبية (وهي توجه بشكل رئيسي لخدمة عمليات اتخاذ القرار للجهة التي تتبع لها. يتضح من ذلك إن قوة السيطرة على الموارد الظاهرة في الشركة عينة الدراسة هي كبيرة جداً ومؤثرة بشكل كبير على نشاطات الشركة وعلى تقاريرها المالية.

وبالنسبة للشركة عينة الدراسة فقد طبقت القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) الخاصة بالإفصاح الشامل. فقد تم الإفصاح من قبل الشركة عن القوائم المالية الأساسية وهي:-

1. الميزانية العامة كما هي عليه في 31/ كانون الأول/ 2000.
2. حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع.
3. كشف العمليات الجارية.
4. كشف التدفق النقدي.
5. كشف بأرصدة حسابات خطة التنمية القومية.
6. كشف القيمة المضافة وتوزيعها.

كما تم الإفصاح عن الكشوفات التحليلية لتفصيل القيم والأرقام الظاهرة في القوائم المالية

الأساسية وهذه الكشوفات هي:-

1. تحليل الموجودات الثابتة.
2. تحليل مشروعات تحت التنفيذ.
3. تحليل المخزون والاعتمادات المستندية.
4. تحليل المدينون.
5. تحليل النقود.
6. تحليل رأس المال.
7. تحليل الاحتياطيّات.

8. تحليل الدائنون.

9. تحليل المستلزمات الخدمية.

10. تحليل المستلزمات السلعية.

11. تحليل المستلزمات الخدمية.

12. تحليل الاستخدامات الأخرى.

13. تحليل إيرادات النشاط الجاري.

14. تحليل الإيرادات الأخرى.

15. كشف توزيع الاستخدامات على مراكز الكلف.

16. كشف المزايا العينية.

17. كشف مقارنة الأرقام الرئيسية لخمس سنوات.

18. كشف بالمبالغ المصروفة على مشاريع خطة التنمية القومية.

الإفصاح عن الأحداث المهمة بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي لها تأثير على الحسابات لم يجري الإفصاح عنها ضمن الملاحظات التوضيحية كما هو مطلوب من قبل القاعدة المحاسبية رقم (6) وإنما تم الإفصاح عنها بفقرة ضمن تقرير الإدارة.

الإفصاح عن البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة لم يجري الإفصاح عنها من قبل الشركة على الرغم من وجود مبالغ كبيرة تحرك بها حساب مصروفات سنوات سابقة وإيرادات سنوات سابقة كما تم الإشارة إلى ذلك سابقاً.

الإفصاح عن الدعاوى القضائية، ثم الإفصاح عنها في تقرير الإدارة كما هو الحال بالنسبة للأحداث اللاحقة. إما بالنسبة للملاحظات والإيضاحات الإضافية فقد تم الإفصاح عنها بالكامل كما تم طلبها من قبل المعيار وكما يلاحظ في الملحق رقم (2).

يتضح من ذلك إن الإفصاح الشامل متحقق في الشركة باستثناء فقرات الإفصاح عن الأحداث المهمة بعد تأريخ الميزانية والبنود الخاصة بالسنوات السابقة والدعاوى القضائية حيث إن الفقرتين الأولى والثالثة تم الإفصاح عنها في تقرير الإدارة والثانية لم يتم الإفصاح عنها وهذه الفقرة تعتبر من أهم نقاط قوة المعلومات التي تم استخدامها من قبل المحاسب لمواجهة قوة السيطرة على الموارد.

3. قوة المعلومات

لقد ذكر إن قوة المعلومات تمثل الاستراتيجية المعاكسة التي تتبع من قبل المحاسب لمواجهة قوة السيطرة على الموارد، وذكر إن هذه القوة تتناسب طردياً مع قوة السيطرة على الموارد. ولوحظ من خلال الوصف المقدم في الجزء السابق لقوة السيطرة على الموارد إن هذه

القوة كانت كبيرة جداً وبالتالي فإنه من المتوقع أن تكون قوة المعلومات كبيرة جداً وفي ما يلي بعض المجالات التي بالإمكان استخدامها من قبل المحاسب كقوة معلومات.

1. مصاريف وإيرادات السنوات السابقة

إن استخدام هذه الحسابات قد يكون جزء من الإستراتيجية المستخدمة من قبل المحاسب لمواجهة قوة السيطرة على الموارد.

وقد ظهر المبلغ الخاص بمصرفات السنوات السابقة في حسابات الشركة 19206119 دينار وبنسبة 95% من إجمالي المصرفات الأخرى للشركة. بينما ظهرت إيرادات السنوات السابقة في حسابات الشركة بمبلغ 87772893 دينار وبنسبة 58% من إجمالي الإيرادات.

2. معالجة نفقات البحث والتطوير

إن المعالجة لنفقات البحث والتطوير في حسابات الشركة أظهرت أن مبلغ التزويل الإجمالي من احتياطي البحث والتطوير لسنة 2000 بلغ 32852000 دينار بينما بلغ الرصيد الذي تحرك من حساب خدمات أبحاث واستشارات مبلغ قدره 1014300 دينار فقط وهذا الجزء هو الذي تم اعتباره مصروفاً إيرادياً فقط .

3. المصرفات الإيرادية والرأسمالية على الموجودات الثابتة

يعتبر التمييز بين هذين النوعين ستراتيجية يمكن اتباعها من قبل المحاسب لمواجهة قوة السيطرة على الموارد فقد بلغت نفقات الصيانة التي تم اعتبارها مصرفات إيرادية والتي لم تتم رسملة أي جزء منها مبلغاً قدره 138461189 دينار .

إن الأمثلة في أعلاه توضح بعض الستراتيجمات المتبعة من قبل المحاسب لمواجهة قوة السيطرة على الموارد التي تؤثر عليه وبدرجة كبيرة .

4. الإفصاح المحاسبي

لقد ظهر من الاستعراض السابق الوجود المؤثر والكبير لقوة السيطرة على الموارد وقوة المعلومات والتأثير في حسابات الشركة عينة الدراسة . وفي هذا الجزء سنتم دراسة عنصر التوازن بين القوى (الإفصاح المحاسبي) (استناداً الى البعدين التاليين:

1. الإفصاح الشامل

لوحظ من خلال استعراض متغير الإفصاح الشامل الذي تم في الجزء السابق من هذا البحث إن الاعتماد يكون على تطبيق المعايير المحاسبية كمقياس للإفصاح الشامل .

2. الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة

لم يتم تقديم أي معلومات عن الأطراف ذوي العلاقة كما نصت عليه الفقرة (19) من القاعدة المحاسبية رقم (6) مع ملاحظة ظهور بعض المبالغ ضمن إطار الحسابات الختامية

للشركة قد تؤثر وجود وتأثير مثل هذه العلاقة على حسابات شركة مصافي الجنوب حيث ظهر مبلغ مقداره 205661839 دينار خاص بحساب المساهمة في نفقات الوحدات المركزية لم يتم الإفصاح عن طبيعة الفقرات الأساسية لهذا المبلغ. وان هذا المبلغ يشكل الرقم الأساسي في حساب المصروفات التحويلية للشركة .

يتضح من ذلك إن الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة غير متحقق في الشركة . وخلص القول أن قوة السيطرة على الموارد وقوة المعلومات ظهرت بتأثير كبير على حسابات الشركة نظرا لعدم استخدام الإفصاح المحاسبي كعنصر موازنة بين هذه القوى المتعارضة وخاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة .

المحور الثالث: الاستنتاجات والتوصيات الخاصة بالدراسة

يمكن بيان أهم الاستنتاجات الخاصة بالدراسة كما في أدناه:

1. أن طبيعة التقارير المالية لأي شركة تكون دالة لمتغير القوة التنظيمية في هذه الشركة.
2. في ضوء الدراسات المتعلقة بالقوة التنظيمية يجب مراعاة الأنواع التالية من القوة ودراستها في إطار المحاسبة وهي قوة السيطرة على الموارد وقوة المعلومات.
3. أن طبيعة التعارض الظاهر لقوة السيطرة على الموارد وقوة المعلومات يستلزم وجود عنصر موازنة فيما بينهما لأغراض الوصول إلى تقارير مالية قابلة للاستخدام العام من قبل مستخدميها. وفي إطار هذا البحث تم اختيار الإفصاح المحاسبي كعنصر توازن بين القوى المتعارضة وقد لوحظ أن الفقرات التالية الخاصة بالإفصاح تكون ذات أهمية كبيرة في جعل الإفصاح المحاسبي عنصر توازن وهي: الإفصاح الشامل والإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة.
4. تم التوصل من خلال الدراسة التطبيقية التي تم فيها الاعتماد على الأرقام الظاهرة في حسابات الشركة العامة لمصافي الجنوب إلى ظهور قوة السيطرة على الموارد وقوة المعلومات بشكل كبير فيما يخص الشركة.
5. على الرغم من الظهور الواسع لقوة السيطرة على الموارد وقوة المعلومات ضمن اطار حسابات الشركة الا انه لم يتم الإفصاح عن بعض الفقرات الواردة في القاعدة المحاسبية الخاصة بالإفصاح بالإضافة إلى عدم الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة. وبالتالي لم تقم الشركة بالاستناد الى متغير الإفصاح كعنصر توازن بين القوى (قوة السيطرة على الموارد وقوة المعلومات)

أما بالنسبة لاهم توصيات الدراسة فيمكن تحديدها بالآتي:-

1. الاهتمام بإجراء دراسات محاسبية إضافية تركز اهتمامها على دراسة متغير القوة نظرا

- لتأثيرها الكبير على مخرجات الأنظمة المحاسبية.
2. الاهتمام بالسعي بشكل اكبر بالتوجه الى التطبيق الكامل للقاعدة المحاسبية الخاصة بالإفصاح، وذلك لان تطبيق هذه القاعدة يؤدي للمساعدة في تخفيف تأثيرات القوة على مخرجات الأنظمة المحاسبية.
 3. التوسع في الإفصاح الشامل من خلال الاستناد بشكل اكبر على الملاحظات التوضيحية لأغراض توضيح بعض الأمور الوصفية التي لا يمكن التعبير عنها ضمن الجسم الأساسي للتقارير المالية.
 4. ضرورة صدور قاعدة محاسبية عراقية خاصة بالإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة وذلك لأهميتها كعنصر موازنة للقوى.
 5. الاهتمام بتقديم كشف تفصيلي بالمصاريف والإيرادات الأخرى ضمن الهيكل الرئيسي للكشوفات المالية في حالة كون مبالغها عالية استنادا إلى أجمالي المصروفات والإيرادات الخاصة بالشركة وذلك لأهمية هذه المعلومات في معرفة قوة المحاسب باتجاه التقارير المالية.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

1. الراشد، مهدي جمعة. (1993) "مدى صلاحية البيانات المحاسبية لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في مشاريع صناعية مختارة" *أبحاث اليرموك*، جامعة اليرموك، الأردن، المجلد (9)، العدد (1).
2. الشيرازي، عباس مهدي. (1990) "نظرية المحاسبة" منشورات ذات السلاسل الكويت.

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. AAA (1966) "*A Statement of Basic Accounting Theory*"
2. Bariff, M and Galbraith (1978) "Inter-organizational Power Consideration for Designing Information Systems" *Accounting, Organization and Society*, PP, 15-27
3. Core (2001) "A Review of Empirical Disclosure Literature: Discussion" *Journal of Accounting and Economics*
4. Daft (2001) "*Organization Theory and Design*" Mc. Graw Hill.
5. Holmster (2000) "The Power Of The Knowledge And The Knowledge Of Power, [http:// Iris. Informatik.Gu.Se/ Conference/](http://Iris.Informatik.Gu.Se/Conference/)
6. Hoskin And Mackve,(1986)"Accounting And The Examination Ageneaioge Of Disciplinary Power AOS,
7. Ingram And Douglas,(1987) ."The Effect Of Regulation On Local Government Disclosure Practices "*Journal Of Accounting And Policy*,.
8. Lowe,Alan,(1998)"Accounting Information System As Knowledge Objects: Some Effects Objectualezation.
9. Nobes,And Robert,(1998) "Comparative International Accounting" 6th Edition, Prentice Hall,
10. 10-Parakash And Rappaport, (1977), "Information Inductance And Its Significance To Accounting" *Accounting, Organization And Society*.
11. Wright and Noe (1997)"*Management Of Organization*" Mc Graw Hill.
12. Wattts and Zimmerman,(1986) "*Positive Accounting Theory*" Prentice-Hall.
13. Zambon and Zan (2000) "*Accounting Relativism: The Unstable Relationship Between Income Measurement And Theories Of The Firm*"