بناء نموذج لقياس كلف المعلومات المحاسبية ورسملتها

د. منال حسين السلماني*

المستخلص

يقدم البحث نموذج يمكن ان يعتمد عليه في تحديد حجم الموارد التي تستنفد في عملية انتاج وتقديم المعلومات المحاسبية، ذلك النموذج الذي من خلاله يمكن قياس كلف المعلومات المحاسبية بشكل موضوعي، وباعتماد اساس الكلفة التاريخية. ويتضمن البحث ايضا دراسة لامكانية رسملة كلف المعلومات المحاسبية والافصاح عنها، وبذلك فانه يفسح المجال لاجراء مقارنة الكلفة / المنفعة ، الذي يعد احد القيود على عملية تقديم المعلومات المحاسبية.

Abstract :

This research concerns the construct of a model for measuring costs of accounting information , containing a study for capitalizing these costs. Historical costs base was used in measuring the costs of accounting information , therefore it became possible to compare the costs with benefits of accounting information.

المقدمة

تهتم الكثير من الدراسات والبحوث المحاسبية بموضوع المعلومات المحاسبية وأهميتها ودورها في اتخاذ القرارات الأقتصادية ،وتأثيرها على سلوك المستخدمين واساليب اعدادها وتقديمها . ومن ناحية اخرى فهناك الكثير من الدراسات التي تنادي بضرورة تقديم انماط جديدة من المعلومات المحاسبية ، التي تساعد على ترشيد القرارات المتخذة من قبل مختلف فئات المستخدمين . لكن هذه الدراسات والبحوث تجاهلت جانب مهم في الموضوع ،وهو الكلف

* مدرس قسم المحاسبة /كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية

او الأعبـــاء التي تتحملها المشاريع من جراء انتاجهـــا وتقديمهـــا لتلك المعلومـــات المحاســـبية، مفترضة بذلك ان هذه المعلومات تزيد منافعها على كلفها ،او انها بدون كلف .....

حقيقة الأمر ان عملية انتاج وتقديم اي نوع من المعلومات المحاسبية يحَمل المشروع اعباء او كلف هي عبارة عن موارد مستنفدة في هذه العملية . والمعروف ان الموارد تمتاز بالندرة ، لـــذلك تعد الندرة الدافع الرئيس للتفكير باستخدام الموارد افضل استخدام ممكن .

ومن هنا جاء البحث ليقدم فكرة عن حجم الموارد التي يمكن ان تستنفد فـــي عمليـــة انتـــاج وتقديم المعلومات المحاسبية ، وذلك عن طريق بنـــاء نموذج لقياس كلف هـــذه المعلومات ومن ثم دراسة لأمكانيـــة رسملتها .وبذلك فانه يفسح المجال لأجراء مقارنـــة الكلفة / المنفعة الـــذي يعد احد القيود على عملية تقديم المعلومات المحاسبية ، والذي طالما تشير اليه ادبيات المحاســـبة بصعوبة القياس والتطبيق .

منهجية البحث

اولاً : مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث بعدم وجود نموذج عام يمكن من خلاله قياس كلف المعلومات المحاســـبية بشكل موضوعي . ويأتي ذلك بسبب عدم اهتمام المشروعات ومستخدمي المعلومات بحجم الاعباء (الممثلة بالكلف) التي تتحملها ادارة المشروعات في سبيل انتاج وتقديم المعلومات المحاســـبية ، مفترضين بذلك ان هذه المعلومات تزيد منافعها على كلفها مبدئياً ، او انها بدون كلف .

ثانياً : اهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق مجموعة من الاهداف من خلال تبنيه مهمة بناء نموذج لقيـــاس كلف المعلومات المحاسبية ورسملتها ، وتتمثل بالاتي :

أ. تحليل سمات البضائع والخدمات لغرض التوصل الى مجموعة من الســـمات الخاصـــة بالمعلومات المحاسبية .

ب. تشخيص العمليات التي يتطلبها نظام انتاج المعلومات المحاسبية .

ج. قياس كلف المعلومات المحاسبية ورسملتها .

ثالثاً : اهمية البحث

يستمد البحث اهميته من طبيعة المعلومات التي يفصح عنها النموذج ، والذي يهدف البحث الى بناءه ، اذ انه يكشف عن حجم الكلف التي يتحملها المشروع في سبيل انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية ، مما يساعد كثيراً على اجراء مقارنة كلف المعلومات بمنفعتها ، والتي تشكل اساس لاتخاذ قرارات خاصة بانتاج المعلومات المحاسبية وتوصيلها واستخدامها ، وفي ذات الوقت فان هذا النموذج يعد خطوة مهمة ، للكثير من الدراسات والبحوث المحاسبية ، والتي لابد من التفكير فيها قبل المطالبة بانتاج وتقديم اي نمط من المعلومات المحاسبية .

رابعاً : فرضية البحث

يمكن اخضاع كلف المعلومات المحاسبية لعملية قياس ، وبشكل موضوعي وقابل للتحقق ، وبالتالي يمكن رسملة هذه الكلف والافصاح عنها .

المبحث الاول

مفهوم المعلومات المحاسبية

يتناول هذا المبحث اهم الاسس النظرية التي تستند اليها المعلومات المحاسبية ، متضمنة تعريف المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية ومستخدميها واهدافها ومنافعها .

اولاً : تعريف المعلومات المحاسبية

المعلومات المحاسبية هي بيانات يتم تنظيمها ومعالجتها لتصبح شي ذو معنى . (Romney and Steinbart , 2000 , p. 13) ويمكن التعبيرعن المعلومات المحاسبية بشكل اكثر تفصيلاً على انها معرفة تصل الى المستخدم بعد ان تتحول من مادة اولية ، وهي البيانات التي تشكل مجرد تعبير عن حدث ما ، الى شكل ذو معنى وذو قيمة بالنسبة لعملية اتخاذ القرارات الحالية او المحتملة ، وذلك في زمان ومكان محددين لاتخاذ اجراءات (او افعال) مناسبة ، وينتج عن تقييمها وقياسها اداء . (Hitomi , 1996 , p. 412) وهناك من ينظر للمعلومات المحاسبية نظرة جديدة تتمثل في كونها مقياساً يستند اليه الفعل المستقبلي اكثر من كونها سجلاً يتلو وقوع حدث ما . (Drucker , 1995, p. 62) ,وفي ضوء تطور تعريف المعلومات المحاسبية ، يلاحظ انها شيء يظهر للوجود بعد ان تقوم الجهة ، المنسوبة لها هذه المعلومات ، بمجموعة من الانشطة هي في

الحقيقة عملية انتاج لهذه المعلومات ، تلك التي تعد منطلقاً للعديد من القرارات والافعال الحالية او المستقبلية ، والتي تتميز بطابعها الاقتصادي .

ثانياً : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

ترتبط مسألة قابلية المعلومات المحاسبية للاستخدام بموضوع الفائدة ، الذي يعد معياراً لتحديد ذلك . فالمعلومات غير المفيدة يعني انها غير قابلة للاستخدام ، والعكس صحيح . ولكي تصبح المعلومات المحاسبية مفيدة ومن ثم قابلة للاستخدام ، يجب ان تتوفر فيها مجموعة من الخصائص ، يطلق عليها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. وقد صُنفت حسب رأي الـ FASB الى مجموعتين تبعاً لاهميتها ، هما الخصائص النوعية الرئيسية والخصائص النوعية الثانوية .

أ. الخصائص النوعية الرئيسية :

تعد الملاءمة Relevance والموثوقية Reliability الخاصيتين النوعيتين الرئيسيتين للمعلومات المحاسبية ، وذلك من ناحية فائدتها .

1. الملاءمة Relevance : لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة فيجب ان يكون لها القدرة على خلق اختلاف في القرار (Kieso et .al . , 2001 , p. 38) ، بعبارة اخرى ان المعلومات المحاسبية تكون ملائمة فقط اذا كانت وثيقة الصلة بمشكلة القرار(Hilton , 1994 , p.654) ، ومن ثم سيتم اتخاذ قرار مختلف اذا كانت المعلومات الملائمة غير متوفرة . ويمكن تقييم الملاءمة على اساس ثلاثة مؤشرات نوعية هي :

❖ الوقتية Timeliness : يمكن ان تؤثر المعلومات المحاسبية في القرارات عندما تقدم في الوقت المطلوب وحينئذ تصبح تلك المعلومات ملائمة .(Dyckman et . al . , 2001 , p. 34)

❖ القيمة التنبؤية Predictive Value : تتميز المعلومات المحاسبية بقيمتها التنبؤية اذا ساعدت المستخدمين على وضع تنبؤات بشأن النتائج النهائية للاحداث الماضية والحالية والمستقبلية (Kieso et . al ., 2001 , p. 38) .

❖ القيمة الاسترجاعية Feed Back Value : تكون المعلومات المحاسبية ذات قيمة استرجاعية اذا ساعدت متخذي القرارات على تعزيز توقعاتهم السابقة او تصحيحها او تعديلها او تقديم توقعات جديدة .(Dyckman et . al ., 2001 , p. 34) .

2. الموثوقية Reliability : تكون المعلومات المحاسبية موثوق بها اذا تمكن المستخدم من الاعتماد عليها , اي انها تعرض ما يفترض عرضه وان تكون ذات مصداقية وقابلة للتحقق

(Needles and Powers , 2001, p. 230) . على هذا الاساس يمكن تقييم الموثوقية وفق ثلاثة مؤشرات نوعية هي :

❖ صدق التمثيل Representational Faithfulness : يقصد بصدق التمثيل وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المحاسبية والظواهر المطلوب التقرير عنها . وطبقاً لخاصية صدق التمثيل , يجب ان تعكس المعلومات المحاسبية الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط شكل المعاملات . ولايقصد بهذه الخاصية ان تكون المعلومات دقيقة بصورة مطلقة . (الشيرازي , 1990 , ص 202)

❖امكانية التحقق Verifiability : تعني خاصية امكانية التحقق ان النتائج (اي المعلومات المحاسبية) التي يتوصل اليها شخص معين باستخدام اساليب معينة للقياس والافصاح ، يمكن ان يتوصل اليها شخص اخر ، مستقل عن الشخص الاول باستخدام نفس الاساليب . (الشيرازي ، 1990 ، ص 203) وتنطوي هذه الخاصية على امكانية تدقيق المستندات التي تمثل مصدر المعلومات والتأكد من دقتها ، وكذلك ترتبط بالاجماع ، وان مقاييس مستقلة تستخدم نفس طرق القياس سوف تتوصل ضمنياً الى نفس النتيجة . (Dyckman et . al . , 2001 , p. 34)

❖ حيادية المعلومات Neutrality : تتطلب خاصية حيادية المعلومات المحاسبية تجنب التحيز المقصود (او المتعمد) الذي قد يمارسه القائم باعداد وعرض المعلومات بهدف التوصل الى نتائج مسبقة او بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات باتجاه معين . (الشيرازي , 1990 , ص 204) .

ب. الخصائص النوعية الثانوية :

تعد امكانية المقارنة Comparability والانسجام Consistency الخاصيتين النوعيتين الثانويتين للمعلومات المحاسبية .

1. امكانية المقارنة Comparability : تساهم هذه الخاصية في زيادة فائدة المعلومات المحاسبية . فالمعلومات الخاصة بمنشأة ما تكون اكثر فائدة اذا امكن مقارنتها مع المعلومات المماثلة لنفس المنشأة لعدة فترات زمنية ، او مع منشأة اخرى لنفس الفترة الزمنية . لذا فخاصية امكانية المقارنة تنطوي على عرض المعلومات بطريقة يتمكن من خلالها متخذ القرار من ادراك التشابه والاختلاف والتوجهات لعدة فترات زمنية او فيما بين شركات مختلفة . (Needles and Powers , 2001 , p. 230)

2. الانسجام Consistency : يكون الاستخدام المنسجم (او المتناسق) للمقاييس والاجراءات المحاسبية ضرورياً لتحقيق امكانية المقارنة . وتتطلب خاصية الانسجام ان يتم تبني اجراء محاسبي من قبل منشأة ما ، ويبقى هذا الاجراء قيد الاستخدام من فترة لاخرى , الا اذا تم ابلاغ المستخدمين بالتغيير. (Needles and Powers , 2001 , p. 231)

مما تقدم يتضح ان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي التي تميز هذه المعلومات، فاذا لم تكن هذه الخصائص متوفرة بالقدر الكافي فأن طبيعة هذه المعلومات سوف تتغير، اي انها لاتؤدي الغرض المرجو منها. هذا يعني ان للمعلومات المحاسبية نوعية ، وبذلك فهي تقترب من بعض خصائص المنتجات الملموسة التي من اهمها النوعية ، ويتبع ذلك ضرورة وجود عملية انتاجية للمعلومات المحاسبية ، بحيث يراعى فيها وجود مجموعة من الخصائص التي تحدد نوعية المعلومات . وعلى سبيل المقارنة, اذا كانت المنتجات الملموسة تتميز بنوعيتها الجيدة اذا قدمت للمستهلك في الوقت المناسب واذا تميزت ببعض الخصائص التي تلبي رغباته ، فان المعلومات المحاسبية ايضا تتميز بنوعيتها الجيدة اذا قدمت للمستخدم في الوقت المناسب (هورنجرن واخرون , 1996 , ص 18) واذا تميزت بالخصائص النوعية المذكورة اعلاه , وبذلك تصبح فاعلة في تحقيق الاهداف المطلوبة من استخدامها .

ثالثاً : مستخدمي المعلومات المحاسبية

يرى البحث ان كل من يستفاد من المعلومات المحاسبية بشكل او باخر يعد مستخدما لها . وتتعدد اشكال الاستخدام , فقد تكون بالاطلاع على المعلومات المحاسبية لاغراض بحثية ، وقد تكون بتحليل هذه المعلومات لاغراض ادارية وتنظيمية وتشريعية ، والاهم من ذلك , فان المعلومات تستخدم كاساس لاتخاذ مختلف القرارات . وقد تستخدم المعلومات المحاسبية كما هي وبالشكل الذي وردت فيه في التقارير المالية او قد تعتمد كأساس لاعداد شكل اخر من المعلومات استناداً الى تلك المعلومات المحاسبية, مثل اعداد الموازنات والتنبؤات وغيرها.

وبناءً على ذلك فان للمعلومات المحاسبية فئتين من المستخدمين هما , المستخدمين الخارجيين والمستخدمين الداخليين . فمن اهم الامثلة على المستخدمين الخارجيين ، المستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين والعاملين والزبائن والمنافسين والمحللين الماليين والاستشاريين والسماسرة وسوق الاوراق المالية والمحامين والاقتصاديين والجهات الضريبية والتنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ونقابات العمال والغرف التجارية والباحثين في مجال الاعمال , والمجتمع . اما المستخدمين الداخليين فهم ادارة الوحدة الاقتصادية بمختلف مستوياتها .

رابعاً : اهداف المعلومات المحاسبية

يمكن تقسيم اهداف المعلومات المحاسبية بشكل عام الى مجموعتين رئيسيتين , وذلك تبعاً لتركيبة مستخدمي هذه المعلومات ، وكما يلي :

المجموعة الاولى :اهداف المعلومات المحاسبية المرتبطة بخدمة الاطراف الداخلية الممثلةبالادارة وتتلخص هذه الاهداف بمساعدة الادارة في تخطيط ورقابة تكاليف التشغيل وتقويم اداء العاملين والانشطة ، واتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد وقرارات التسعير (هورنجرن واخرون , 1996 , ص 20) فضلاً عن اتخاذ القرارات الستراتيجية الخاصة برسم السياسات العامة والتخطيط طويل الاجل وتقديم منتجات جديدة والاستثمار في المعدات وغيرها .

المجموعة الثانية : اهداف المعلومات المحاسبية المرتبطة بخدمة الاطراف الخارجية الممثلة بالمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين والجهات الحكومية والاخرى . تتلخص هذه الاهداف بالمساعدة في اتخاذ قرارات استثمار واقراض عقلانية , والمساعدة في الحكم على قابلية الادارة في استخدام موارد المنشأة والالتزامات المترتبة على تلك الموارد والتغيرات التي تحصل فيها . (Needles and Powers , 2001 , p. 228) يضاف لذلك المساعدة في التنبؤ ومقارنة وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة من المنشأة والتي تؤول الى المستثمرين والدائنين , كأطراف خارجية , معبر عن تلك التنبؤات بحجم وتوقيت التدفقات النقدية وما يرتبط بها من عدم التأكد . (Belkaoui , 1985 , p. 175) .

وتؤدي عملية تجميع وعرض المعلومات المحاسبية دوراً مهماً في تحقيق الاهداف المذكورة اعلاه , بشرط ان يتم تعديل هذه المعلومات وتوجيهها لخدمة مستخدم معين سواء كان داخلي او خارجي .

خامساً : منافع استخدام المعلومات المحاسبية

ما هي المنافع التي تعود على مستخدمي المعلومات المحاسبية بمختلف اشكال واهداف الاستخدام ؟

للاجابة على هذا التساؤل , يرتأي البحث ضرورة تجزئة المنافع الى جزئين هما :منافع تتحقق للمستخدمين الداخليين , ومنافع تتحقق للمستخدمين الخارجيين .

فالمنافع التي تتحقق للمستخدمين الداخليين (الذين يتمثلون بادارة المنشأة) ترتبط بالاسلوب (الشكل) الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية والهدف من الاستخدام . فاذا استخدمت المعلومات في الرقابة , فان المنافع التي تتحقق تتمثل بالرقابة الافضل للعمليات وما ينجم عنها من

تزايد كفاءة تلك العمليات وبكلفة اقل , ويمكن ان ينظر للمنافع من زاوية اخرى هي التحسين في نوعية المنتجات (والخدمات) , وتخفيض تكاليفها او المحافظة على النوعية ، وبالتالي تسهم هذه المنافع وبشكل ايجابي في تحقيق اهداف المشروع . اما اذا استخدمت المعلومات المحاسبية في التخطيط , فان المنافع ستتمثل بالتخطيط الاكثر فاعلية والقابلية الافضل على جدولة انشطة المشروع مما يصب في النهاية وبشكل ايجابي في تحقيق اهدافه . وهناك منافع اخرى قد تكون هي الاهم من بين المنافع التي يجنيها المستخدمين الداخليين (الادارة) ، تتمثل بالتحسن في القرارات التي يتخذونها , وذلك اذا استخدمت المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات , مما يساعد على تحقيق اهداف المشروع ايضاً .

اما المنافع التي تتحقق للمستخدمين الخارجيين فتعتمد على الجهة التي تستخدم المعلومات المحاسبية , باعتبار ان هناك عدة جهات خارجية مستخدمة للمعلومات وكذلك ترتبط بالاسلوب الذي تستخدم فيه والهدف من الاستخدام . ويمكن اجمال المنافع التي تتحقق بالتحسن في القرارات المتخذة والتقليل من عدم التأكد . وفي نهاية الامر تؤدي هذه المنافع الى استقرار الاسواق وزيادة فاعليتها وكفاءتها في تخصيص الموارد الاقتصادية بين الاستخدامات البديلة .(الشيرازي ,1990 , ص 208) .

مما تقدم يتضح ان المنافع التي تتحقق للمستخدمين الداخليين (وهم الادارة) تؤول مباشرة الى المشروع وبكل اوجه استخدام المعلومات المحاسبية , اما المنافع التي تتحقق للمستخدمين الخارجيين فتؤول بشكل غير مباشر الى المشروع .

المبحث الثاني
نظام انتاج المعلومات المحاسبية

يتضمن هذا المبحث محورين من خلالهما سيتم الاجابة على التساؤلات التالية :

- هل ان المعلومات المحاسبية بضاعة ام خدمة ؟
- هل يمكن ان يكون للمعلومات المحاسبية نظام انتاج خاص بها , بحيث تقدم من خلاله وتصبح جاهزة للاستخدام ؟

اولاً : سمات المعلومات المحاسبية

يتطلب تحديد سمات , او عائدية , المعلومات المحاسبية , ان كانت تنتمي الى فصيلة البضائع ام الى فصيلة الخدمات , ان يتم تحليل بعض السمات الرئيسة للبضائع وكذلك للخدمات ليتسنى

تحديد موقع المعلومات المحاسبية من هذه السمات (الخصائص) ومدى تقاربها او تباعدها عنها , وكما يلي :

أ . الملموسية : تكون البضائع عادة ملموسة (اي لها وجود مادي) والخدمات غير ملموسة (Render and Heizer , 1997 , p. 12) . اما المعلومات المحاسبية فهي غير ملموسة .

ب. عملية اعادة البيع : يمكن اعادة بيع البضائع , لكن يصعب ذلك بالنسبة للخدمات . (Render and Heizer , 1997, p. 12) اما بالنسبة للمعلومات المحاسبية فلا يمكن اعادة بيعها .

ج. التخزين : يمكن خزن البضائع , لكن معظم الخدمات لايمكن خزنها . (Render and Heizer , 1997 , p. 12) اما المعلومات المحاسبية فتحتمل البديلين , اي الخزن وعدم الخزن . فعندما تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المالية , عندها ستكون قابلة للاستخدام من قبل فئات المستخدمين الخارجيين والداخليين , وبذلك فهي غير قابلة للخزن لانها اعلنت واستخدمها المستخدمون . لكن من ناحية اخرى فان عملية التخزين تعني وجود بعد مستقبلي ، اي يمكن الاستفادة من المنتج واستخدامه او بيعه او التصرف فيه في المستقبل القريب , وبذلك يمكن ان ننظر للمعلومات المحاسبية من هذا المنظور , فهذه المعلومات اذا تم الاستفادة منها في المستقبل , بسبب خاصية في المعلومات المحاسبية هي القابلية للمقارنة , فانها اصبحت قابلة للخزن بسبب تفعيل هذه الخاصية , والتي تعني استخدام ارقام الفترات السابقة ومقارنتها بالارقام الحالية او المستقبلية ، ويمكن ان تتخذ قرارات على اساس هذه المقارنة ، اذن اصبح لها استخدام بنفس مستوى استخدام المعلومات الخاصة بسنة معينة تقريباً .

د . الفاصل الزمني بين الانتاج والاستهلاك : في البضائع فان عملية الانتاج منفصلة عن الاستهلاك ، اي يتم الانتاج في وقت ما وتستهلك في وقت اخر ، اما في الخدمات فان الانتاج والاستهلاك يحصلان في وقت واحد (Render and Heizer , 1997 , p. 12) وبالنسبة للمعلومات المحاسبية فتحتمل البديلين وذلك حسب الجهة التي تستخدم هذه المعلومات . فاذا كانت الجهة المستخدمة هي الادارة مثلاً، كمستخدم داخلي ، فانها تستطيع الحصول على تلك المعلومات في اي وقت تشاء ، لذلك توصف المعلومات في هذه الحالة بانها تنتج وتستهلك في نفس الوقت اي في الوقت الذي تطلب فيه الادارة المعلومات فانها تحصل عليها وبالشكل الذي تريد . اما اذا كانت الجهة التي تستخدم المعلومات خارجية ، كالدائنين مثلاً ، فليست لديهم السلطة التي تمكنهم من الحصول على المعلومات في الوقت الذي يرغبون الا بعد الانتهاء من انتاج المعلومات وتدقيقها ونشرها في تقارير ، لذلك سيصبح هناك فاصل زمني بين الانتاج والاستهلاك ، وبذلك

توصف المعلومات المحاسبية في هذه الحالة بان عملية انتاجها منفصلة عن عملية استهلاكها (استخدامها) .

هـ . امكانية قياس جوانب النوعية : في البضائع يمكن قياس بعض جوانب النوعية وفي الخدمات يصعب قياس الكثير من جوانب النوعية(Render and Heizer, 1997 , p. 12) اما المعلومات المحاسبية فلها الخصائص النوعية التي تميزها عن غيرها ، وقد سبقت الاشارة الى تلك الخصائص في المبحث الاول ، لكن ما يلاحظ على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ان عملية قياسها وتقييمها مسألة نسبية تعتمد على الجهة التي تستخدم هذه المعلومات والجهة التي تنتجها والجهةالتي تدققها .

و. البيع : يمكن بيع البضائع وكذلك الخدمات ، لكن هناك حد فاصل بينهما , هو ان بيع البضاعة يختلف عن انتاجها , في حين ان بيع الخدمة هو جزء منها (Render and Heizer , 1997 , p. 12) هذا يعني ان البضائع والخدمات تخضع لعوامل العرض والطلب السائدة في الاسواق العادية . اما بالنسبة للمعلومات المحاسبية فلا تخضع لعوامل العرض السائدة في هذه الاسواق , وذلك لان هذه المعلومات لاتباع كما هو الحال في البضائع والخدمات ولا تعرض في الاسواق العادية ، انما لها مستخدمين معينين ، اي لها سوق خاص ، وتتحمل الجهة التي تنتجها اعباء انتاجها ، اما المستخدمين فهم الذين ينتفعون منها سواء كانوا خارجيين او داخليين .

ز. مدى تدخل الزبون : في البضائع غالباً ما يكون تدخل الزبون قليل ، والمقصود هنا ان يتدخل الزبون في تحديد مواصفات او خصائص المنتوج ، اما في الخدمات فغالباً ما يكون تدخل الزبون كبير (Render and Heizer , 1997 , p. 12) وبالنسبة للمعلومات المحاسبية , فهذه الخاصية تعتمد على الجهة التي تستخدم المعلومات ، فاذا كان المستخدم داخلي , كالادارة , عندئذ توصف المعلومات بان تدخل الزبون فيها كبير , اي ان الادارة هي التي تحدد توقيت وشكل ومضمون المعلومات التي تطلبها . اما اذا كان المستخدم خارجي ، فالمعلومات توصف عندئذ بان تدخل الزبون فيها قليل , وذلك لان المستخدم الخارجي لايملك السلطة التي تمكنه من التدخل في , ومن ثم تحديد توقيت وشكل ومضمون المعلومات التي يطلبها .

ومن خلال تحليل سمات البضائع والخدمات ومقارنتها مع المعلومات المحاسبية يمكن التوصل الى ان المعلومات المحاسبية في الغالب تجمع بين بعض سمات البضائع وبعض سمات الخدمات , وبذلك اصبح لها خصوصية تميزها عن البضائع والخدمات ، بعبارة اخرى لاتكتسب نفس مفهوم البضائع بشكل متشدد ولا نفس مفهوم الخدمات بشكل متشدد ايضاً .

ولما كان للمعلومات المحاسبية هذه الخصوصية , فبالتأكيد سيكون لها نظام انتاج خاص بها , اي انها تنتج باسلوب يميزها عن غيرها من البضائع والخدمات .

ثانياً : نظام انتاج المعلومات المحاسبية

تتمثل عملية انتاج المعلومات المحاسبية،والتي اصطلح على تسميتها بالدورة المحاسبية , بالاتي :

ا.تسجيل المعاملات في اليومية : تبدأ عملية انتاج المعلومات المحاسبية بتسجيل كل المعاملات او الاحداث المالية التي لها تأثير على الوضع المالي للمشروع , وذلك من واقع المستندات التي توثق نشاط المشروع , وادخالها في سجل مخصص لهذا الغرض , هو سجل اليومية , الذي قد يكون يومية عامة او يومية خاصة ، وذلك حسب حجم نشاط المشروع وتنوعه (Moscove et .al . , 2001 , p. 102-103) .

ب.الترحيل الى سجل الاستاذ العام : بعد الانتهاء من تسجيل المعاملات التجارية في سجل اليومية , تبدأ عملية ترحيل مبالغ الحسابات الظاهرة في اليومية الى الحسابات المختصة في الاستاذ العام , الذي يتضمن حسابات مستقلة (غالباً ما تسمى T.account بسبب شكلها) لكل نوع من الحسابات التي يستخدمها المشروع , والتي تتعلق بالموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والايرادات والمصروفات .(Moscove et . al . , 2001, p. 103)

ج.اعداد موازين المراجعة : بعد الترحيل الى سجل الاستاذ العام وترصيد الحسابات , يتم اعداد ميزان المراجعة للتأكد من تعادل الارصدة المدينة مع الارصدة الدائنة في الاستاذ العام , ويسمى ذلك بـ ميزان المراجعة قبل التسويات (أو غير المعدل) . وبعد ذلك يتم اعداد قيود التسوية في نهاية الفترة وتسجيلها في اليومية العامة وترحيلها الى حسابات الاستاذ العام ، ثم اعداد ميزان المراجعة المعدل (او بعد التسويات) للتأكد مرة اخرى من تعادل الارصدة المدينة مع الارصدة الدائنة في الاستاذ العام . وتعتمد مبالغ الحسابات الواردة في ميزان المراجعة المعدل في اعداد القوائم المالية. (Meigs et . al . , 2001 , p. 164)

د.اعداد القوائم المالية وما يرافقها من اساليب الافصاح المناسبة : فكشف الدخل , مثلاً، يبين نتائج التشغيل عن الفترة ,اما كشف الارباح المحتجزة فيبين التغيرات في الارباح المحتجزة خلال الفترة ، وتبين الميزانية الوضع المالي للمنشأة في نهاية الفترة . ويجب ان يرفق بالقوائم المالية الملاحظات التي تفصح عن الحقائق التي يتطلبها التفسير الصحيح لهذه القوائم (Meigs et. al . ,2001, p. 164). ويمكن، ومن واقع ميزان المراجعة المعدل , اعداد تقارير (او قوائم) اخرى

(Moscove et . al . ,2001 , p. 104) يعتمد تنوعها وتعقيدها على الحاجة لتلك التقارير والجهة التي تطلبها والامكانيات المحاسبية للمشروع .

وهناك مرحلة اخرى تتمثل بتسجيل وترحيل قيود الاقفال بهدف اقفال (اي تصفير) حسابات الايرادات والمصروفات والتوزيعات (مقسوم الارباح) ، لكي تصبح مهيأة لتسجيل الاحداث في الفترة المحاسبية التالية , ويمكن ايضاً من خلال هذه القيود تحديث رصيد حساب الارباح المحتجزة , على ان يتم بعد ذلك اعداد ميزان المراجعة بعد قيود الاقفال للتأكد من توازن حسابات سجل الاستاذ العام بعد ترحيل قيود الاقفال . (Meigs et .al . , 2001 , p. 164)

مما تقدم يلاحظ ان المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية والتقارير الاخرى كانت مجرد بيانات خام موجودة في المستندات (او الوثائق) وتحولت الى معلومات بعد ان اجريت عليها مجموعة من العمليات ، تمثلت بالتسجيل والترحيل ، وغيرها مما سبقت الاشارة اليه ، اي ان هناك مدخلات (ممثلة بالبيانات) وهناك عمليات معالجة(ممثلة بالتسجيل والترحيل وغيرها) وهناك مخرجات (ممثلة بالمعلومات المحاسبية) ، مما يعني وجود نظام انتاجي خاص بالمعلومات المحاسبية ، لكن النظام الانتاجي الذي ينتهي بتقديم المعلومات المحاسبية لا يجعل المعلومة قابلة للاستخدام ومفيدة وموثوقة في نفس الوقت ، الا اذا تم تدقيقها . لذا يرى البحث ان تكون عملية التدقيق جزءاً من نظام انتاج المعلومات المحاسبية. وهنا يجب تحديد نوع التدقيق الذي يعد جزء من ذلك النظام ، باعتبار ان هناك نوعين من التدقيق ، هما التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، فالتدقيق الداخلي هو ضمان او تأكيد مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لاضافة قيمة لعمليات المنظمة وتحسينها، ويساعد على انجاز اهداف المنظمة باستخدام اسلوب منظم لغرض تقييم وتحسين فاعلية ادارة الخطر واحكام السيطرة على العمليات. (Boynton et . al ., 2001 , p. 980)

ويلاحظ على تعريف التدقيق الداخلي انه ينصب، وفي جزء منه، على عمليات معالجة البيانات المالية وتحويلها الى معلومات، تلك التي تعد جزء من نظام انتاج المعلومات المحاسبية. وما يثبت ذلك هو طبيعة الاهداف التي يسعى التدقيق الداخلي الى تحقيقها, وهي في نفس الوقت مسؤوليات تقع على عاتق المدقق الداخلي ، ومن هذه الاهداف (او المسؤوليات) الاتي :

أ. دراسة موثوقية وتكامل المعلومات المالية والتشغيلية وكذلك الاساليب المستخدمة لتشخيص وقياس وتصنيف واعداد التقارير المتضمنة هذه المعلومات . (Boynton et . al . , 2001,p.983) هذا يعني ان التدقيق الداخلي يرافق كل عمليات انتاج المعلومات المحاسبية بدءاً من تسجيل المعاملات في اليوميات وانتهاءً باعداد القوائم المالية او اي تقارير اخرى ، مما يتطلب عده جزءاً من نظام انتاج المعلومات المحاسبية .

ب. دراسة مدى مسايرة الانظمة الموضوعة للسياسات والخطط والاجراءات والقوانين والتنظيمات التي يكون لها تأثير هام على العمليات والتقارير . (Boynton et . al . , 2001, p. 983)

ج. دراسة مدى المحافظة على الموجودات والتحقق بشكل مناسب من وجودها مادياً . (Boynton et . al . , 2001, p. 983)

ويلاحظ على الهدفين ب ، ج اعلاه انهما ينصبان ايضاً على المعلومات المحاسبية كمخرجات لنظام انتاجها وكذلك على عمليات المعالجة ، مما يعني ان التدقيق الداخلي جزء من نظام انتاج المعلومات المحاسبية .

اما التدقيق الخارجي فهو عبارة عن عملية منظمة للحصول على الادلة وتقييمها بشكل موضوعي ، تلك الادلة التي ترتبط بتوكيد (او جزم) الانشطة والاحداث الاقتصادية لضمان درجة من التطابق بين هذه التأكيدات (او الجزم) وبين المؤشرات الموضوعة ، ومن ثم توصيل النتائج الى الاطراف المستفيدة . (Romney and Steinbart , 2000 , p. 375) وينطوي التدقيق الخارجي على تحقيق الاتي :

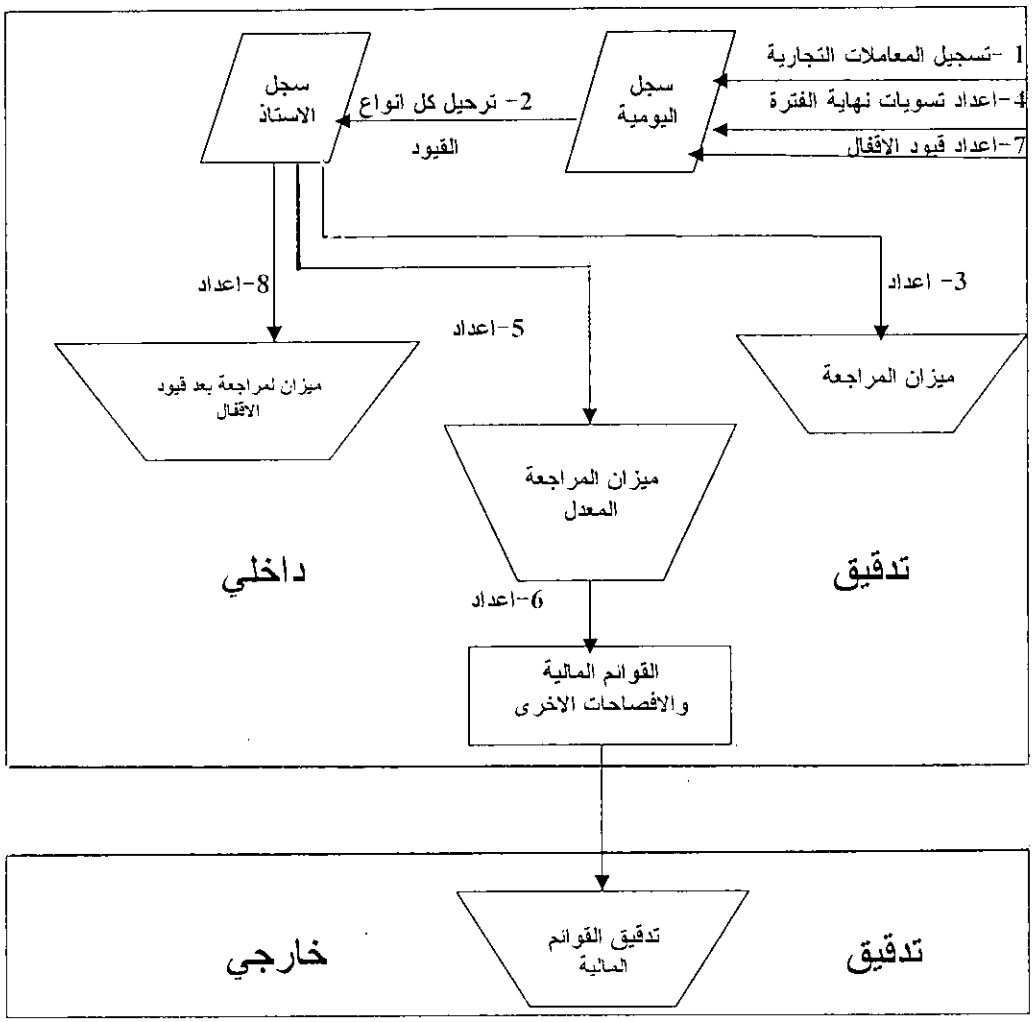
1- تقييم قابلية نظام انتاج المعلومات المحاسبية للمشروع على تجميع وقياس بيانات المعاملات بشكل صحيح ، ويتم ذلك عن طريق دراسة اجراءات هذا النظام وما يرتبط بها من اجراءات رقابية اخرى

2 - تقييم الفاعلية التشغيلية لنظام انتاج المعلومات المحاسبية ، ويتم ذلك بفحص عينة من المعاملات الحقيقية.(ickney and Weil ,2000 , p. 2)

ويتضح من ذلك ان التدقيق الخارجي ينصب ايضاً على عمليات معالجة البيانات المالية وتقديم المعلومات ، اي انه يهتم بتدقيق القوائم المالية ويضيف درجة من الموثوقية (او المصداقية) لتلك القوائم ، بحيث تصبح قابلة للاستخدام ومفيدة للعديد من الاطراف المهتمة ، لذلك يعد التدقيق الخارجي جزء من نظام انتاج المعلومات المحاسبية . على اساس ما تقدم يمكن تلخيص نظام انتاج المعلومات المحاسبية بالمخطط الوارد في الشكل رقم (1) في الصفحة التالية ، حيث يتضح من هذا المخطط ان مدى التدقيق الداخلي اوسع من التدقيق الخارجي ، الا انه لايوفر الموثوقية اللازمة لتصبح المعلومات المحاسبية قابلة للاستخدام وموثوقة ، يضاف لذلك ان التدقيق الداخلي يرافق عملية انتاج المعلومات ، اي انه يبدأ مع بدايتها وينتهي باعداد القوائم والتقارير المالية ، في حين ان التدقيق الخارجي يبدأ بعد الانتهاء من اعداد تلك القوائم والتقارير ، لكن عن طريق العينة .

الشكل (1)

نظام انتاج المعلومات المحاسبية



المبحث الثالث
قياس كلف المعلومات المحاسبية ورسملتها

يتضمن هذا المبحث محورين ، من خلالهما ستتحدد البنود التي تشكل كلف المعلومات المحاسبية ، ومن ثم دراسة لامكانية رسملة هذه الكلف والافصاح عنها .

اولاً : قياس كلف المعلومات المحاسبية

تهدف عملية القياس الى توفير معلومات اقتصادية ملائمة يمكن الاعتماد عليها في صنع القرارات . ويقصد بالقياس ، تخصيص ارقام لكي تمثل خواص او سمات لانظمة مادية عدا الارقام نفسها ، وذلك استناداً الى القوانين التي تحكم هذه الخواص . (Kam, 2000, p. 677)

ويشير تعريف القياس الى وجود عملية مقارنة بين وحدة القياس ، والصفة المطلوب قياسها ، بحيث يتحدد من خلالها مؤشر كمي لتلك الصفة .

وفي اطار قياس كلف المعلومات المحاسبية ، يرى البحث ان يتم تشخيص وتجميع الوحدات النقدية التي تقابل كل المجهودات المبذولة في انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية للاطراف المستفيدة ، وكذلك كل المستلزمات الاخرى التي تتطلبها هذه العملية ، ومن مجموع هذه الوحدات النقدية تتشكل كلف المعلومات المحاسبية .

تأسيساً على ما تقدم ، يمكن تحديد بنود كلف المعلومات المحاسبية بالاتي :

أ. الرواتب : يتضمن هذا البند كل الرواتب والمخصصات والمكافآت التي تدفع الى :

1. الإفراد العاملين في قسم الحسابات وكذلك المدير المالي ، اي كل المبالغ المدفوعة للافراد مقابل الجهود المبذولة في انتاج القوائم والتقارير المالية بدءاً من عملية تسجيل المعاملات التجارية في السجلات وانتهاءً بتقديم المعلومات المحاسبية ، شاملة بذلك الافراد العاملين في حسابات التكاليف والحسابات المالية ، وبكل مستوياتهم .

2. الافراد العاملين في قسم التدقيق الداخلي ، وكذلك المدير المسؤول عن هذا القسم ، اي كل المبالغ المدفوعة لهؤلاء الافراد عن الجهود المبذولة في عمليات التدقيق الداخلي وبكل مستوياتهم ، وذلك استناداً الى ان التدقيق الداخلي جزء من نظام انتاج المعلومات المحاسبية .

ب. الاجور المدفوعة مقابل الجهود المبذولة في عمليات التدقيق الخارجي ، باعتبار التدقيق الخارجي جزء من نظام انتاج المعلومات المحاسبية ، كما سبقت الاشارة لذلك . يضاف لذلك الاجور التي تدفع للافراد او الجهات الاستشارية من خارج المنشأة ، والتي يتم الاستعانة بها في تقييم او جرد انواع خاصة من المخزون او الموجودات الاخرى ، لانها تصب في النهاية في عملية اعداد وتقديم المعلومات المحاسبية .

ج. كلف المستلزمات التي تتطلبها عمليه اعداد وتقديم المعلومات المحاسبية ، مثل كلف السجلات المستخدمة والورق والقرطاسية والمستلزمات الاخرى ، وكذلك كلف الاتصالات التي تتطلبها هذه العملية .

د. كلف طباعة القوائم والتقارير المالية سواء المعدة للاطراف الخارجية او الداخلية .

هـ . كلف نشر واعلان القوائم او التقارير المالية في الصحف والمجلات المتخصصة .

و. اندثار اجهزة الحاسوب : يتعلق هذا البند بالنظام الممكنن لانتاج المعلومات المحاسبية ، اذ يستعان باجهزة الحاسوب لانجاز هذه المهمة ، لذلك يعد اندثار هذه الاجهزة جزء من كلف المعلومات المحاسبية في حالة مكننة النظام .

هذه هي اهم البنود التي تضمها كلف المعلومات المحاسبية ، والتي يمكن قياسها بشكل موضوعي ، مستندين في ذلك الى اساس الكلفة التاريخية .

ثانياً : رسملة كلف المعلومات المحاسبية

هل يمكن رسملة كلف المعلومات المحاسبية ؟ بعبارة اخرى ، هل بالامكان الاعتراف بهذه الكلف كبند من بنود الموجودات ؟

للاجابة على هذا التساؤل ينبغي تحديد معايير الاعتراف ، التي تتمثل باربعة معايير يتطلبها الاعتراف ببند معين كموجودات او مطلوبات او مصروفات او ايرادات او تغيير في حقوق الملكية ، وهي كما يلي : (Dyckman et . al ., 2001, p.36)

أ. التعريف : اي ان يلبي البند احد التعريفات الخاصة بعناصر القوائم المالية .

ب. امكانية القياس : اي ان يكون البند قابلاً للقياس بشكل موثوق .

ج. الملاءمة : اي ان تكون المعلومات الناتجة من هذا البند هامة ، بمعنى ان يكون لها تأثيرعلى تصرفات مستخدمي هذه المعلومات .

د. الموثوقية : اي ان تكون المعلومات الناتجة عن البند تمثل بصدق الظاهرة وقابلة للتحقق غير متحيزة .

وهنا يرى البحث ان المعايير الاربعة اعلاه يمكن تلبيتها ، قدر تعلق الامر بكلف المعلومات المحاسبية . فمعيارامكانية القياس تمت تلبيته واصبح بالامكان قياس بنود كلف المعلومات . وكما تبين من الفقرة اولاً اعلاه . اما معيار الملاءمة فان لكلف المعلومات المحاسبية ، كمعلومة او بند اضافي جديد ، تأثير على مستخدمي هذه المعلومة ، خصوصاً في اطار مقارنة كلف المعلومات بالمنافع المتحصلة منها واتخاذ ما يلزم من قرارات . وبالنسبة لمعيار الموثوقية فان الاساس الذي

اعتمد في قياس كلف المعلومات، وهو الكلفة التاريخية ، قابل للتحقق لكونه يتمتع بالموضوعية وامكانية الاثبات .

اما معيار التعريف فيتطلب تصنيف كلف المعلومات المحاسبية ضمن احد تعريفات عناصر القوائم المالية ، حيث يرى البحث ان هذه الكلف تندرج تحت تعريف عنصر الموجودات . واذا كان لابد من تبرير هذا الرأي ، فان ذلك يستلزم اجراء تحليل لمكونات تعريف الموجودات ومن ثم تحديد مدى توافقه ، او انسجامه مع بند كلف المعلومات المحاسبية .

تعرف الموجودات بانها منافع اقتصادية مستقبلية محتملة (متوقعة) يمكن ان تحصل عليها (تتملكها) المنشأة او تخضع لسيطرتها نتيجة لمعاملات او احداث ماضية . (العادلي والعظمة ، 1986 ، ص81)

ويتضح من تعريف الموجودات ضرورة توفر ثلاث خصائص فيها هي كما يلي :

أ. المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة : تتميز الموجودات بتقديمها منافع اقتصادية مستقبلية محتملة . ويشير تعبير المنافع الى الاشياء التي لها القدرة على تلبية الاحتياجات ، اي انها الاشياء المفيدة للمنتفعين منها ، وبذلك فهي عبارة عن خدمات توصف بانها اقتصادية . والمنافع او الخدمات الاقتصادية هي الافعال او الانشطة التي تحقق ارباح للجهة المنتفعة منها . اما تعبير المستقبلية المحتملة فيشير الى امكانية الموجودات في تقديم هذه المنافع في المستقبل ، اي ان المشروع يستفيد منها لاكثر من فترة مالية واحدة ، لكن هذه الامكانية المستقبلية توصف بانها محتملة لان المستقبل يحمل معه عدم التأكد ، لذلك فهي غير اكيدة .

اما فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية فانها تتصف بنفس الصفة اعلاه ، والخاصة بالموجودات ، وهي تقديمها منافع اقتصادية مستقبلية محتملة . لكن ما هي طبيعة هذه المنافع الاقتصادية التي تقدمها ؟ وهل هناك جهة او جهات تنتفع بهذه المعلومات ؟ وهل بامكان هذه المعلومات ان تقدم منافع في المستقبل ؟

للاجابة على هذه التساؤلات ، يتطلب التفكير بقابلية المعلومات المحاسبية للاستخدام ، حيث يشير تعبير – الاستخدام – الى وجود خدمة تقدمها هذه المعلومات . وهناك معيار يحدد قابلية المعلومات للاستخدام هو الفائدة ، وبناءاً على ذلك فان المعلومات المحاسبية هي عبارة عن منفعة او خدمة مفيدة لمستخدميها ، وتكون هذه المنفعة او الخدمة اقتصادية لان اغلب واهم مستخدمي هذه المعلومات يهدفون من استخدامهم لها تحقيق ربح بشكل او بآخر . فاذا كانت الجهة التي تستخدم المعلومات المحاسبية هي الادارة (كمستخدم داخلي) مثلاً ، فان مسألة المنفعة الاقتصادية التي تتحقق من استخدام هذه المعلومات ترتبط بالهدف من الاستخدام وطبيعته

والنتائج التي تتحقق منه . فاذا استخدمت المعلومات في التخطيط ، فقد يؤدي ذلك الى تحسن في عمليات التخطيط مما يعني التقدم باتجاه تحقيق اهداف المشروع ، والتي من ضمنها تحقيق الارباح . اما اذا استخدمت المعلومات في الرقابة ، فأياً كان الهدف من العملية الرقابية فهي في النهاية تصب في تحقيق الارباح واستمرار المشروع في السوق وتحقيق اهدافه الاخرى . وفي حالة استخدام المعلومات في اتخاذ القرارات ، وهو الاستخدام الاهم ، فهو ينتهي الى المحافظة على استمرار المشروع وتحقيق اهدافه ومن بينها تحقيق الارباح .

اما اذا كانت الجهة التي تستخدم المعلومات المحاسبية خارجية، كالمستثمرين والدائنين والجهات الحكومية وغيرها ، فان الهدف من الاستخدام هو في الغالب اقتصادي ينتهي بتخصيص افضل للموارد واستخدامها افضل استخدام ممكن بغية تحقيق الارباح واستقرار السوق . لذلك في كلا الحالين، اي اذا كان المستخدم خارجي او داخلي ، فان المعلومات المحاسبية تقدم منفعة اقتصادية .

تبقى مسألة امكانية المعلومات المحاسبية من تقديم المنفعة في المستقبل. وهنا لابد من الاشارة الى احد خصائص المعلومات المحاسبية وهي القابلية للمقارنة . فاحدى اوجه المقارنة هي مقارنة المعلومات المحاسبية لسنة مالية بتلك الخاصة بالسنوات الاخرى ، سواء السنوات التالية او السابقة لها . بعبارة اخرى ، هناك امكانية للانتفاع بـ او استخدام نتاج سنة مالية في سنوات اخرى . هذا يدل على ان للمعلومات المحاسبية بعد مستقبلي ، وبذلك فانها تقدم منفعة اقتصادية مستقبلية . اما تعبير – محتملة – فهو يرتبط بالحاجة الى استخدام المعلومات او عدم الحاجة لذلك في المستقبل، وما يتبعها من تحقق المنفعة او عدم تحققها.

مما تقدم تم تبريروجهة نظر البحث التي تؤكد على توفر الخاصية الاولى من خصائص الموجودات في المعلومات المحاسبية.

ب. امكانية المنشأة في الحصول على الموجود (تملكه) او السيطرة عليه : تشير هذه الخاصية الى قدرة المنشأة على الانتفاع من الموجود او الحصول على الخدمات التي يقدمها في اي وقت . وقدر تعلق الامر بالمعلومات المحاسبية فيمكن للمنشأة ان تحصل على المنافع التي تقدمها ايضاً في اي وقت ، وكذلك يمكنها ان تسيطر عليها ، لانها هي التي تنتج هذه المعلومات ولها الحق في استخدامها والرقابة عليها .

ج . ان تكون السيطرةعلى المنافع او الحصول عليها ناتجة عن معاملات او احداث ماضية: وهنا ترتبط مسألة الانتفاع بالخدمات التي تقدمها الموجودات باحداث تحققت في الماضي، وهي مثلاً عملية اقتناء الموجود. اما فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية فأن عملية الانتفاع منها تكون بعد

ان بُذلت جهود في سبيل انتاجها وتحققت مقابل ذلك كلف خاصة بها ، اذن تحققت احداث اصبحت في عداد الماضي ، ونتج عنها معلومات ، بحيث تمكنت المنشأة من الحصول عليها واستخدامها .

وبذلك اصبحت المعلومات المحاسبية، ممثلة بكلفها، احد انواع الموجودات نتيجة لتوفر الخصائص الثلاث للموجودات فيها، اي انطباق تعريف الموجودات على كلفة المعلومات المحاسبية. اما الافصاح عن هذه المعلومات، فتفرد في فقرة مستقلة بعنوان كلف المعلومات المحاسبية، ضمن جانب الموجودات في ميزانية المنشأة، على ان يتم اطفائها على مدى عدد من السنوات، يتحدد اعتماداً على الفترة الزمنية التي تتوقع فيها المنشأة ان تستفيد (او تنتفع) من تلك المعلومات. ويمكن ان يكون الافصاح عن كلف المعلومات المحاسبية مقتصراً على المستخدمين الداخليين للمعلومات، وهم الادارة، او قد يكون شاملاً كل من المستخدمين الداخليين والخارجيين، وذلك حسب رغبة الادارة .

المبحث الرابع
الاستنتاجات والتوصيات

اولاً : الاستنتاجات

من خلال البحث يمكن التوصل الى الاستنتاجات التالية :

أ . ان للمعلومات المحاسبية نوعية ، كما هو الحال في البضائع والخدمات ، تتمثل بمجموعة من الخصائص النوعية والتي من خلالها تصبح المعلومة المحاسبية ذات نوعية جيدة اذا توفرت فيها نسبة عالية من تلك الخصائص ، والا فان تلك المعلومة تصبح ذات نوعية رديئة .

ب.ان المنافع التي تتحقق للمستخدمين الداخليين والخارجيين للمعلومات المحاسبية تؤول في النهاية الى المشروع بشكل مباشر وغير مباشر .

ج . للمعلومات المحاسبية مجموعة من السمات التي تميزها عن البضائع والخدمات وفي ذات الوقت تشترك مع الاخيرتين ببعض السمات ، وبذلك فان للمعلومات المحاسبية خصوصية معينة من ناحية المفهوم ، بحيث لا ينطبق عليها مفهوم البضائع ولا مفهوم الخدمات بشكل دقيق (متشدد) .

د.ان للمعلومات المحاسبية نظام انتاجي خاص بها ، يبدأ من عمليات تسجيل المعاملات في اليومية ثم الترحيل الى سجل الاستاذ العام مروراً باعداد موازين المراجعة واعداد القوائم والتقارير المالية مع ما يرافقها من عمليات تدقيق داخلي ، وانتهاءً بعمليات التدقيق الخارجي ، ثم ايصال المعلومات الى المنتفعين بها .

هـ . يمكن قياس كلف المعلومات المحاسبية بشكل موضوعي وقابل للتحقق ، وذلك عن طريق تجميع الوحدات النقدية التي تقابل الجهود المبذولة في انتاج وتوصيل المعلومات مع كل المستلزمات الاخرى التي تتطلبها هذه العملية ، وتتمثل بنود كلف المعلومات المحاسبية ، كما تبين من البحث ، بالاتي :

1. رواتب ومخصصات ومكافآت الافراد العاملين في قسم الحسابات (حسابات التكاليف والحسابات المالية) والمدير المالي ، وقسم التدقيق الداخلي والمدير المسؤول عنه .
2. اجور التدقيق الخارجي والجهات الاستشارية ممن هم خارج المشروع .
3. كلف المستلزمات المادية ، كالسجلات والقرطاسية ، وكلف الاتصالات .
4. كلف طباعة القوائم والتقارير المالية .
5. كلف نشر واعلان القوائم والتقارير المالية في الصحف والمجلات المتخصصة .
6. اندثار اجهزة الحاسوب ، في حالة مكننة نظام انتاج المعلومات المحاسبية .

و. ينطبق تعريف الموجودات بابعاده الثلاث على كلفة المعلومات المحاسبية، وبالتفصيل الذي اورده البحث،اي ان المعلومات المحاسبية تقدم منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، وانه يمكن للمشروع ان يحصل على تلك المنافع في اي وقت ويمكنه السيطرة عليها، وان السيطرة على تلك المنافع ناتجة من معاملات او احداث ماضية .

ثانياً :التوصيات

يوصي البحث بالأتي:

أ. ضرورة توجيه عناية خاصة لمفهوم المعلومات المحاسبية عند اجراء الدراسات والبحوث والتحليلات التي تتناولها، بسبب السمات الخاصة التي تميزها عن البضائع والخدمات، مما يتطلب عدم عدها خدمات او بضائع بشكل مطلق، انما يكون لها مفهومها المميز.

ب. ضرورة استخدام مصطلح نظام انتاج المعلومات المحاسبية ، كوسيلة للحصول على المعلومات والأنتفاع بها ، بدلاً من مصطلح الدورة المحاسبية، وذلك لأن الأول هو مفهوم شامل لكل مراحل انتاج المعلومات متضمناً التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي ، والذي يعد عملية مهمة تجعل المعلومات قابلة للأستخدام ، في حين ان الدورة المحاسبية مفهوم ضيق الأفق لعدم احتوائه على كل مراحل انتاج المعلومات المحاسبية ، والتي من ضمنها التدقيق.

ج. ضرورة اعتماد النموذج، الذي اورده البحث، والخاص بكلف المعلومات المحاسبية، كاساس لقياس بنود هذه الكلف في المشاريع التي تنتج معلومات محاسبية وذلك لأهميته في اتخاذ القرارات ذات العلاقة .

د. استناداً الى تلبية كلف المعلومات المحاسبية لمؤشرات الأعتراف بالموجودات ، والتي وردت في البحث ، فمن الملائم رسملة هذه الكلف وعدها احد انواع الموجودات على ان يتم اطفائها على مدى عدد من السنوات اعتماداً على الأمد الزمني لأستخدام المعلومات.

مراجع البحث

اولاً : المراجع العربية

1. الشيرازي ، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، ط1، الكويت : ذات السلاسل ، 1990 .
2. العادلي ، يوسف عوض ، والعظمة ، محمد احمد ، المحاسبة المالية ، المجلد الأول ، الكويت:ذات السلاسل ، 1986 .
3. Kam , Vernon ، نظرية المحاسبة ، ترجمة رياض العبد الله ، الموصل : دار الكتب للطباعة والنشر ، 2000 .
4. هورنجرن ، تشارلز، وفوستر ، جورج ، وداتار ، سريكانت ، محاسبة التكاليف : مدخل اداري ، تعريب احمد حامد حجاج . ط2 ، الرياض : دار المريخ للنشر ، 1996 .

ثانيا : المراجع الاجنبية

أ. الكتب

1. Belkaoui , Ahmed , Accounting Theory , 2nd ed . , USA : Harcourt Brace Jovanovich , Inc . , 1985 .
2. Boynton , William C., Johnson , Raymond N., and Kell , Walter G., Modern Auditing , 7th ed .,New York : John Wiley &Sons , Inc ., 2001 .
3. Dyckman , Thomas R ., Davis , Charles J ., and Dukes , Roland E., Intermediate Accounting , 5th ed ., Singapore : Mc Graw – Hill Higher Education , 2001.
4. Hilton , Ronald W., Managerial Accounting , 2nd ed ., USA : Mc Graw – Hill, Inc ., 1994 .
5. Hitomi , Katsundo , Manufacturing Systems Engineering , 2nd ed ., UK : Taylor &Francis Publishers , 1996 .
6. Kieso , Donald E., Weygandt , Jerry J ., and Warfield , Terry D ., Intermediate Accounting , 10th ed ., USA: John Wiley & Sons , Inc ., 2001 .
7. Meigs , Robert F. , Williams , Jan R ., Haka , Susan F., and Bettner , Mark S., Financial Accounting , 10th ed ., USA: Mc Graw – Hill Higher Education , 2001 .
8. Moscove , Stephen A., Simkin , Mark G., and Bagranoff , Nancy A., Accounting Information Systems , 7th ed., USA: John Wiley &Sons , Inc ., 2001 .

9. Needles , Jr ., Belverd E., and Powers , Marian , Financial Accounting , 7th ed ., USA: Houghton Mifflin Company , 2001 .
10. Render , Barry , and Heizer , Jay , Operations Management , 2nd ed ., USA: Prentice Hall, 1997 .
11. Romney , Marshal B., and Steinbart , Paul John , Accounting Information Systems , 8th ed., New Jersey : Prentice – Hall International , Inc ., 2000 .
12 . Stickney , Clyde P ., and Weil , Roman L ., Financial Accounting , 9 th ed ., USA: Harcourt College Publishers, 2000 .

ب. الدوريات

1. Drucker , Peter F.," The Information Executives Truly Need " , Harvard Business Review , (January – February , 1995) .

.....

.....

.....