

مفهوم الدخل واستخداماته

د. عقاري مصطفى
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
جامعة باتنة

ملخص

تهدف هذه الورقة أساسا إلى مناقشة مختلف الآراء الفكرية التي تناولت موضوع الدخل من المنظورين المحاسبي والاقتصادي، مع التركيز على أهمية قائمة الدخل بالنسبة للأطراف المستعملة للقوائم المالية.

Abstract

The aim from this paper is to discuss different academic views that have outlined the concept of income from both accounting and economic point of views, and to emphasis on the importance of income statement to different users of financial reporting.

إن أهداف المحاسبة عن الدخل تتبع في الأساس من العلاقة القائمة بين المساهمين في رأس المال والوحدة المحاسبية¹. حيث أن المساهمين الحاليين والمتوقعين لا يمكنهم اتخاذ قراراتهم الاستثمارية إلا بتوفر المعلومات المالية الملائمة. ولعل من أهم اهتمامات هذه الطائفة المستعملة للمحاسبة هي تطلعها إلى الحصول على المعلومات التي تعكس أولاً القيمة العادلة للأسهم والسندات، وثانياً أن تسمح لها بتقييم مستوى الفاعلية في الأداء الذي تتميز به الإدارة الحالية. وثالثاً أن تتمكن من الحكم على مدى صدق نية الإدارة في الحفاظ على الأموال الموكلة إليها والسهر على صيانتها. إن قائمة الدخل التي يفترض أنها الأنسب للوفاء في تلبية الاحتياجات من المعلومات للجهات المختلفة المهتمة بشؤون الوحدة المحاسبية يعترضها الكثير من المشاكل والقضايا المستعصية التي يعتقد الكثير من الأدباء في المحاسبة بأنها تفتقد إلى الأسس النظرية والتطبيقية الواضحة. لتوضيح ذلك سيتم في هذه الورقة تقديم عرض عن طبيعة الدخل وأهميته، وسيتم من خلالها كذلك تقديم عرض تقييمي للمكونات التقليدية للدخل (جدول النتائج). وسينصب التركيز في هذا العرض بالخصوص على مناقشة المفاهيم الأساسية من منظور محاسبي واقتصادي، وعلى إبراز بعض القضايا والمواضيع الشائكة المرتبطة بمشاكل التبويب والتوقيت والتقييم، وبيان تأثير ذلك على التقارير المالية بشكل عام.

ماهية الدخل

إنه من المتعارف عليه في المحاسبة بأن عملية تحقيق الدخل تعتبر من الوظائف الأساسية التي من خلالها يتم تحويل الثروة فيما بين الأفراد. فعلى سبيل المثال، تتحدد في غالب الأحيان مكافأة العاملين بالوحدة الاقتصادية على أساس مبالغ الدخل المحققة خلال السنة المالية. لا يختلف

الحال كذلك عندما يتعلق الأمر بتحديد مقدار التوزيعات على المساهمين في رأس مال الشركة. زيادة على ذلك يستخدم الدخل كأداة قياس للمجهودات التي تقوم بها الإدارة والإنجازات التي تتوصل إليها، والتي تعتبر هي في حد ذاتها الأساس الذي تتحدد على ضوئه مكافأة الإدارة ومصيرها. فالمستثمر المالك لرأس المال ينظر إلى أرقام الدخل على أنها المؤشر على حسن استخدام الموارد الاقتصادية، ومن ثم التنبؤ بما يمكن أن تؤول إليه قيم أسهمه وعوائدها مستقبلاً. وعلى أساس ذلك يقرر المستثمر فيما إذا كان من الأفضل حسب قناعاته الإبقاء على أسهمه في

هذه الوحدة أو بيعها. وفي هذا الإطار يجب التنبيه على ألا يقتصر هدف قائمة الدخل على عرض المعلومات للمستثمر محدود السلطة والمقدرة، ولكن يجب أن يتضمن توفير معلومات عامة وكافية، وما لم يحدث ذلك فسوف تستخدم المعلومات في كسب عائد احتكاري يحققه الأفراد الذين يستطيعون الحصول على معلومات خاصة أو داخلية. بالإضافة إلى ما سبق يعتبر الدخل أحد المقومات الأساسية الذي يعتمد عليه في تقدير العائدات الضريبية. ونظرا لهذه الأهمية التي يوليها الكثيرون ممن لهم مصلحة بالوحدة الاقتصادية بقائمة الدخل فإن الفكر والتطبيق المحاسبي أصبح كل منهما يوجه تركيزه حول ماهية الدخل، والقياس المحاسبي للعمليات والأنشطة التي لها تأثير في تحديد نتائج الأعمال في نهاية الدورة المالية.

إن تنوع المستعملين للتقارير المالية وتباين اهتماماتهم بشؤون الوحدة المحاسبية ووضعها المالي حاليا ومستقبلا يقتضي من الممارسة المحاسبية أن تختار أحد البديلين في تحديد مفهوم الدخل. أحدهما ينصب حول فرضية أن تعدد قياسات عناصر الدخل تؤدي إلى خدمة أغراض مختلفة بشكل أفضل. ولكن هناك من يأخذ بغير ذلك ظنا منه بأن التحليل الدقيق للمفاهيم والأهداف المختلفة لصافي الدخل يبين جليا أن مفهوم واحد قد يخفق في خدمة كل الأغراض بدرجة جيدة متساوية، بل أنه قد لا يخدم أي غرض منها بصورة جيدة. أما البديل الثاني فإنه يعتبر أن الاتفاق على استعمال مفهوم واحد شامل يكون هو الأفضل لخدمة جل الأهداف بدرجة جيدة وعادلة.

وعلى كل من الوحدة الاقتصادية والمهنة المحاسبية تقع مسؤولية توجيه وتطوير الإمكانيات والقدرات صوب تحقيق هذه الاحتياجات، أخذين في الاعتبار الموازنة بين ما هو مطلوب، وما هو ممكن تحقيقه. ومن ثم يجب أن تعطى العناية والاهتمام الكافيتين لتحديد أهداف قائمة الدخل حتى يمكن تصور البناء النظري - مفاهيم، إجراءات، أدوات قياس، معايير وقواعد - والذي من شأنه أن يعزز أسس العمل المحاسبي، ويدعم الثقة في المعلومات المالية التي لا يمكن لعالم المال والأعمال أن يتطور أو حتى يعيش بدونها.

الدواعي والأسباب من وراء قياس الدخل

منذ بداية القرن العشرين تحول اهتمام المحاسبين أكاديميا ومهنيا إلى قائمة الدخل وأصبحت تعتبر قائمة أساسية في التقارير المالية. أما قبل هذه الحقبة من تاريخ المحاسبة فكانت الميزانية هي القائمة الأساسية التي تلتزم المؤسسات

الاقتصادية بإعدادها وعرضها للأطراف المستعملة لها آنذاك وهم: البنوك، والدائنون، والموردون وغيرهم. وهؤلاء بالطبع هم الذين يمثلون مصادر التمويل الخارجية. ويهدف اهتمامهم إلى الحصول على المعلومات التي توفرها الميزانية حول درجة اليسر المالي الذي تتمتع به الوحدة الاقتصادية في فترة زمنية معينة.

أما حديثاً، ونتيجة للتطور الحاصل في الأسواق المالية، وتطور أساليب التمويل، وازدياد عدد شركات المساهمة فلقد اتسع اهتمام المحاسبة ليشمل فئة من يمثل مصدر التمويل الداخلي - المستثمرون. ومن ثم أصبحت قائمة الدخل تعتبر القائمة الأساسية الأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات من طرف فئة المساهمين، لما توفره من معلومات حول درجة الربحية وقياس النجاح في أداء الأعمال، وكذلك استخدام أرقام الدخل التاريخية في التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للنشاط، أو التوزيعات المتوقعة للأرباح. غير أن (N. Bedford. 1971) ينبه على وجوب أن يدرك مستخدمو التقارير المالية أن معنى الدخل المحاسبي لا يمكن إدراكه وفهمه إلا بعد معرفة كيفية قياسه، أي يجب أن يفهم القراء العمليات التي يقوم بها المحاسبون للوصول إلى رقم الدخل [1]. ولذلك أصبح من المنطق عليه حديثاً أن يكون الهدف الأول من إعداد قائمة الدخل هو توفير المعلومات المالية إلى الجهات التي لها اهتمام كبير بنتائج المؤسسات الاقتصادية بقصد التعرف مثلاً على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، وذلك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج ومكوناتها والأحداث والعمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة. ومن ثم فإن التحديد المسبق للأهداف من وراء إعداد قائمة الدخل يمكن أن يساهم في عرض معلومات تكون أكثر وضوحاً وفهماً (أغراض تفسيرية) [2]. ومن الواضح أنه في حالة غياب معايير محاسبية تحدد أسلوب قياس الدخل فإن ذلك سيؤدي إلى عدم دقة القوائم المالية وصعوبة الحكم على كفاءة أداء المؤسسات الاقتصادية وكيفية توزيع مواردها المحدودة على مختلف الاستخدامات البديلة.

وتتضح أهمية الطلب على المعلومات التي تتضمنها قائمة الدخل للاعتبارات التالية :

■ قياس كفاءة الإدارة وأداء المؤسسات الاقتصادية.

■ التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للنشاط.

■ أساس قياس الضريبة.

■ مؤشر على ضوئه تتحدد سياسة الإدارة فيما يخص أوجه تخصيص الأرباح سواء في شكل عوائد على الأسهم، أو في شكل احتياطات للحفاظ أو التوسع في نشاطها.

■ تعتمد الإدارة على قائمة الدخل في تقييم نتائج القرارات المتخذة من طرفها بين الفترات المختلفة.

وانسجاما مع هذا التوجه سعت المنظمات المهنية المحاسبية على تعزيز الدور الذي أصبح يولى لقائمة الدخل لما تتضمنه من بيانات مفيدة للأطراف التي لها مصلحة بالوحدة المحاسبية. ومن أبرز هذه المنظمات على الساحة الدولية هو مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأمريكي الذي أولى اهتماما خاصا لقائمة الدخل في قائمة المفاهيم المحاسبية المالية رقم (1) حيث يتجلى ذلك فيما يلي [3]:

" إن محور الاهتمام (بؤرة التركيز) في التقارير المالية هو المعلومات عن إنجاز الوحدة المحاسبية التي تقدمها مقاييس الأرباح ومكوناتها ".

ومن الواضح أن المستثمرين أو المقرضين يتوقعون الحصول على المزيد من النقد مقابل استثماراتهم في وحدة معينة. ومن ثم يتركز اهتمامهم أساسا في مقدرة تلك الوحدة على توليد تدفقات نقدية تفي بأغراضهم. ولذلك يجب أن تحتل المؤشرات على هذه المقدرة المكان الأول في القوائم المالية. وكذلك لما كان المستثمرون والمقرضون يستثمرون عادة في الوحدات التي يتوقعون استمرارها فإنهم ينتظرون الحصول على معلومات تعكس مدى قدرة الوحدة على توليد تدفقات نقدية تكفي لمواجهة التزاماتها عند استحقاقها وإجراء توزيعات منتظمة لأصحاب حقوق رأس المال دون أن يتأثر بذلك مستوى عملياتها الجارية. ولعل من أفضل المؤشرات التي تستطيع المحاسبة المالية إعطاءها عن قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية كافية تتمثل فيما يلي:

- مقادير الأرباح التي حققتها الوحدة خلال الفترات الماضية.
- القدرة التاريخية للمؤسسة على تحويل الدخل إلى تدفقات نقدية. ومعنى ذلك أن المستثمرين والمقرضين يهتمون اهتماما مباشرا بالمعلومات التي تدل على قدرة المؤسسة التاريخية على تحقيق الدخل ثم تحويله إلى تدفق نقدي.

وترتبطا على ما سبق ذكره تعتبر عملية تحديد الدخل من أهم الوظائف التي تقوم بها الوحدة المحاسبية للكشف عن ربحيتها، ومن ثم الحكم على درجة الفعالية

في استخدام الموارد الاقتصادية التي أوتىها الملاك والمستثمرون الآخرون للإدارة، وتقدير حجم العوائد مستقبلا في ظل الظروف المتغيرة.

الدخل المحاسبي، والدخل الاقتصادي

تشير الدراسات في الأدب المحاسبي إلى وجود منهجين متنافسين لكنهما متكاملين يتعلقان بقياس وتحديد الدخل. فبينما يهتم المنهج الأول بقياس الدخل انطلاقا من مقابلته لقيمة رأس المال في نقطتين من الزمن. و يعبر أي فرق بينهما على الدخل الاقتصادي، والذي يصفه (J.B. Canning) بأنه ليس سوى مؤشرا عن نمو النشاط وتراكم الثروة [4]. فالدخل وفق هذا التصور يعتبر مفيدا لمن له الرغبة في معرفة قياس الإنجازات المحققة حاليا ومقارنتها بالإنجازات التي تعود لفترات سابقة (مقارنة زمنية)، أو لوحدات اقتصادية أخرى (مقارنة مكانية). ومن تلك المقارنة سيكتشف بدون شك المؤشرات التي تسمح له ببناء التوقعات المستقبلية. وفي ذلك تعبير بأن الدخل يلعب دورا أساسيا في توجيه سلوك الأفراد والجماعات في مجال اتخاذ قرارات الاستثمار. هذه النظرة المستقبلية تعني أن الخاصية الأساسية التي يلزم توافرها لأي قياس سليم للدخل هي مدى قدرة القياس على التنبؤ بالمستقبل.

أما الدخل المحاسبي فهو يكشف عن أسباب التغير في المكونات الأساسية المؤدية إلى صافي الدخل، من خلال الإشارة إلى الأحداث والعمليات التي تنتج عنها الإيرادات والمصاريف خلال فترة زمنية معينة. ويمكن تقديم مقارنة للمدخلين: الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي كما يلي [5]:

جدول(1): مقارنة الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي

الدخل المحاسبي	الدخل الاقتصادي
الإيرادات (قيم جارية)	القيمة الجارية للمخرجات
(-) المصاريف (التكلفة التاريخية)	(-) القيمة الجارية للمدخلات
(=) دخل النشاط الجاري	(=) دخل النشاط الجاري
(+) الأرباح الرأسمالية*	(+) أرباح الحيازة**
(=) صافي الدخل المحاسبي	(=) صافي الدخل الاقتصادي

انطلاقاً من مدخل الملكية في المحاسبة، يفترض عادة أن صافي الدخل يعني صافي المكاسب، أو صافي الأرباح التي تتحقق لحملة الأسهم. ولأسباب قانونية يفصح عن رقم صافي الدخل الذي يعبر عن صافي مكاسب المجموعة التي تتسلمه بغض النظر عما إذا كانت تلك المجموعة محدودة أو ذات نطاق واسع.

ويعرف الدخل من طرف المحاسب على أنه الفائض المتأتي من الأنشطة التي تقوم بها الوحدة المحاسبية، والمحصل عليه من خلال دورة النقدية المرتبطة بالاستغلال بعد القيام بعملية مقابلة الإيرادات للمصاريف المرتبطة بها في فترة زمنية معينة. فالدخل المحاسبي على ضوء هذا التعريف يقدم وصفاً عن الوحدة المحاسبية والأنشطة الاقتصادية التي تميزها في خلال فترة ماضية من الزمن. لذلك يعبر الربح أو الدخل المحاسبي عن صافي نتيجة النشاط الاقتصادي الذي يتحقق بعد نشوء الحدث. لذلك فهو قياس بعدي. أي الدخل المقدر بعد الأداء (Ex post). أما في المنظور الاقتصادي فهو يمثل قياس مسبق (Ex ante) للتوقعات الخاصة بالفترات المقبلة أي الدخل المقدر قبل الأداء.

ومع أن مشاكل التوقيت والتقييم تكون موجودة في كل عملية، فإن المشكلة الرئيسية تتركز على المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والمصاريف التي تعد عنها التقارير المحاسبية لفترة معينة. ووفق ما سبق، يعتبر الدخل من وجهة النظر الأكاديمية والتطبيقية من القوائم المحاسبية الهامة التي لها تأثير على سلوك الفرد والجماعات في عالم المال والأعمال. وبالرغم من تلك الأهمية فإن (T. Lee, 1985, p.6) [6] يرى بأنه لا يوجد إلا القليل من الدراسات والبحوث في مجال الفكر والتطبيق المحاسبي التي تناولت مفهوم الدخل وقياسه. وأشار إلى أن معظم المساهمات العلمية التي كانت تتم في هذا المجال تعود إلى أدباء ومفكرين ينتسبون إلى الفكر الاقتصادي المعاصر. مثل (I. Fisher, 1906)، (Canning, 1929)، (Lindhal, 1933)، (Sweeney, 1936)، (McNeal, 1939)، (Hicks, 1946)، (Alexander, 1950). فالدخل بالنسبة لرجل الاقتصاد هو مفهوم مختلف عن الذي يستعمله المحاسب. ووفق هذا، عبر (Parker & Harcourt, 1969) [7] بما يلي:

"الاقتصاديون، عندما انطلقوا من فكرة أن الماضي قد انتهى ولا يعود"، تعمدوا تعريف الدخل عن طريق ربطه بالتوقعات".

إذن يعرف الاقتصاديون الدخل على أنه قياس مسبق (Ex ante) لنتائج أحداث وعمليات متوقعة، بينما يعتبر في نظر المحاسبين أنه حصيلة مقابلة للمجهودات والإنجازات مع التضحيات والخسائر عن فترة زمنية معينة، فهو في هذه الحالة قياس لنتائج الأنشطة الاقتصادية التي حققتها الوحدة المحاسبية في فترة محددة من الزمن. ويترتب عن عملية المقابلة أثناء إعداد قائمة الدخل ظهور مجموعة من الحسابات تمثل مبالغ التكلفة غير الموزعة والمرحلة لفترات مالية مقبلة، أو ما يمكن تسميته بحسابات التكاليف المؤجلة في قائمة الميزانية (الأصول غير النقدية). ومع إضافة مبالغ الأصول النقدية إلى مبالغ حسابات الأصول الأخرى السابق ذكرها تتحدد القيمة الإجمالية للأصول التي تمثل إجمالي المركز المالي للوحدة المحاسبية. وإذا أردنا الحصول على مستوى صافي الأصول (رأس المال) الذي يعود للمساهمين في رأس المال ما علينا إلا طرح مقدار الالتزامات من إجمالي قيمة الأصول. وأي تغير في صافي الأصول بين فترتين من الزمن يعبر عنه بالدخل. وانطلاقاً مما سبق يلاحظ أن كل من الدخل ورأس المال يشتمل على قياس من قياس عناصر أخرى في الميزانية، وهذا ما يصعب الحصول على رقم للدخل يفي باحتياجات مختلف الأطراف المستعملة للتقارير المالية.

تعريفه الدخل من منظور اقتصادي

يعرف (J. Hicks, 1946) [8] الدخل على أنه المقدار الذي يمكن للفرد أن ينفقه كحد أقصى خلال فترة معينة بحيث يحافظ على نفس القدر من رأس المال الذي كان عليه في بداية الفترة. وبإسقاط هذا التعريف على الوحدة الاقتصادية يكون الدخل ممثلاً في الحد الأقصى الذي يمكن توزيعه على المساهمين في نهاية الدورة المالية دون التأثير على ما كان عليه رأس المال في بداية هذه الدورة. ويختلف الميتمون بالاقتصاد والمحاسبة حول تفسير مصطلح المحافظة (استرداد) على رأس المال. فبينما يركز الاقتصاديون على القيمة الحقيقية للموارد الاقتصادية (الأصول) التي تأخذ في عين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار. فإن المحاسبين يعتبرون المقصود بذلك التكلفة التاريخية التي تحملها الملاك دون سواهم مقابل اقتناء الأصول.

يستقرأ من التعريف السابق أن الدخل يعبر عن الاستمتاع بخدمات (منافع) رأس المال على مدار فترة معينة من الزمن والتي تزيد عما يكون ضرورياً

للمحافظة عليه وإبقائه ثابتاً. أما رأس المال فهو مخزن للقيم كما عبر عنه (1. Fisher. 1930) [9]، أو احتياطي مستودع من الخدمات المستقبلية كما وصفه (إس. هندريكسون.) [10]. ويفترض مفهوم المحافظة على الثروة نظرة شاملة لرأس المال المستثمر. فهو قد يعني إما المحافظة على:

1. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة،
2. القدرة على إنفاق نفس القدر في الفترات المقبلة،
3. القدرة على إنفاق نفس القدر في الفترات المقبلة مقاسة بوحدات قيم حقيقية.

ومما لا شك فيه أن فكرة المحافظة على رأس المال تلقى قبولا من جانب فئات كثيرة ممن يعتمدون على التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم. فالدخل من وجهة النظر هذه يعبر عن القدر الذي يمكن التصرف فيه دون التأثير على رأس المال الأصلي. فأصحاب حقوق الملكية لهم مصلحة واضحة في معرفة مستوى الدخل الحالي وعلاقة ذلك بما هو متوقع من دخول في المستقبل. كذلك نجد نفس الاهتمام من جانب الدائنين حيث يمثل رأس المال الضمان الأساسي لهم. وأخيرا يلاحظ أن المحافظة على رأس المال تمثل أحد المقومات الرئيسية لاستمرار الوحدة المحاسبية، وهو أمر يدخل في اهتمام كافة الأطراف المعنية بشؤونها. لكن هناك من يرى [11] بأنه ليس صحيحا أن استمرار الوحدة مرتبط بالمحافظة على رأس المال عند مستواه السابق، إذ أن استمرار الوحدة لا يتطلب فقط حجم معين من الاستثمارات بل يتطلب أيضا توافر النوع المناسب من هذه الاستثمارات. بل هناك حالات قد يكون من المرغوب فيه تقليص حجم الاستثمارات للوصول إلى المستوى الأمثل، أو لأن ذلك سوف يصاحبه زيادة في معدل الربحية (معدل العائد على الاستثمار).

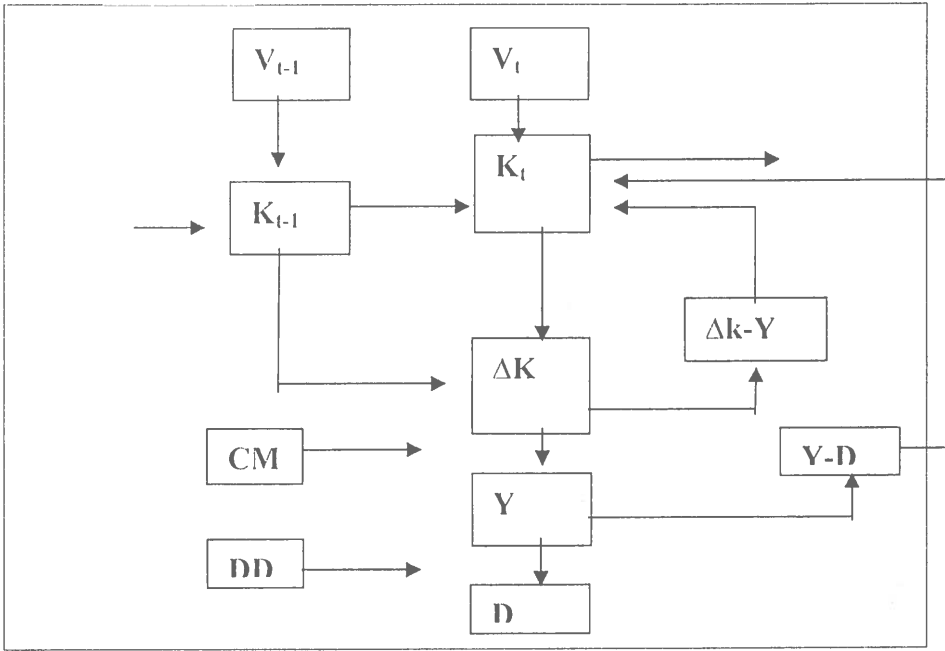
أما فيما يخص تحديد دخل الفترة وفق المدخل الاقتصادي فإنه يمكن أن يتم على أساس اتباع الخطوات التالية:

1. تحديد صافي الأصول في بداية الفترة،
2. تحديد صافي الأصول في نهاية الفترة،
3. تحديد مقدار التغير في صافي أصول لوحدة خلال الفترة: $(1) - (2) = 3$

4. تعديل التغير في قيمة صافي أصول الوحدة خلال الفترة بالعمليات الرأسمالية وتوزيعات الأرباح.

ويمكن توضيح العلاقة بين الدخل ورأس المال من خلال الشكل الموضح أدناه [12]:

الشكل (1): علاقة الدخل برأس المال



Source : T. Lee : : Income and value measurement. Theory and practice.. The Camelot Press Ltd. 2rd. Ed. 1980. P.12

يفترض في الشكل أعلاه أن (K_t) ، (K_{t-1}) يمثلان قيمة رأس المال في بداية ونهاية الفترة المالية على الترتيب. ويمثل في الفترة (t) ناتج الفرق بينهما مقدار (ΔK) (بافتراض أنه ربح). ومباشرة بعد هذه المرحلة يتم الفصل بين الأرباح المعبر عنها بالرمز (ΔK) التي تستبقى $(\Delta K - Y)$ للمحافظة على مقدار رأس المال الأصلي (K_{t-1}) ، ومقدار الربح الذي يمكن أن يكون قابلاً للتوزيع (Y) . وهذه العملية هي التي يعبر عنها بمصطلح منهج الحفاظ على رأس المال (CM) . بالإضافة إلى ذلك، وفور تعيين الأرباح (Y) يستلزم الأمر كذلك تحديد المقدار (DD) الذي يعبر عن المقدار (Y) الذي يتطلب استهلاكه أو توزيعه (D) والمقدار المتبقي (المؤجل

استهلاكه) للفترة القادمة (Y-D) وهذا ما يطلق عليه بعملية توزيع الأرباح أو العوائد.

ويؤدي تحديد الدخل عن طريق مقارنة قيم صافي الأصول في نهاية الفترة بمثيلتها في بداية الفترة إلى مفهوم شامل للدخل. حيث لا يمكن - في هذه الحالة - إعداد تبويب للدخل وفقا لمصدره. لأنه سوف يكون هناك جزء من صافي الدخل نتيجة العمليات العادية، بينما يكون الآخر نتيجة العمليات غير العادية والمكاسب الرأسمالية الناتجة من التغيرات غير المتوقعة في القيم [13]. وإذا كانت الأصول مقاسة بالتكاليف التاريخية فسوف يتضمن صافي الدخل المكاسب والخسائر الرأسمالية المحققة فقط.

مفهوم الدخل ورأس المال

إن المفهوم الاقتصادي لرأس المال يختلف عن المفهوم المحاسبي. ففي الاقتصاد يتمثل رأس المال في الأصول الإنتاجية المتاحة للوحدة المحاسبية سواء تعلق الأمر بالموارد المادية أو المعنوية (البشرية). أي أن رأس المال في المفهوم الاقتصادي يتشابه إلى حد بعيد مع مفهوم الأصول في المحاسبة. وعلى ضوء هذا يشير (Culmann, 1980) [14] إلى أن رأس المال المحاسبي هو مصدر اقتناء رأس المال الاقتصادي. في حين يعتبر الدخل من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي على أنه " التغير في حق الملكية (صافي الأصول) في الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية معينة " [15].

لماذا يكون من الأهمية أن نفرق بين دخل الوحدة ورد رأس المال ؟
الإجابة ثنائية:

- قد يؤثر التغير في رأس مال الوحدة على مقدار التدفقات المستقبلية لأصحاب الأسهم العادية، ومن ثم قيمة حقوقهم عند أي نقطة من الزمن.
- قد يؤثر التغير في رأس المال على العلاقة بين مختلف أصحاب الحقوق المختلفين بما فيهم أصحاب الأسهم الممتازة والدائنين.

ما الذي يجب أن يتضمنه الدخل ؟

يثير تحديد الدخل على أساس التقييم السنوي للوحدة تساؤلات هامة تتعلق في جوهرها بطرق التقييم الملائمة التي يجب أن تقدم أكثر مقاييس صافي الدخل تعبيراً. ومن أهم أوجه القصور أهمية في أسلوب التقييم السنوي عدم قدرته على توضيح طبيعة الدخل ومكوناته. وذلك يعتبر أمراً ضرورياً لمقابلة هدف إمكانية التنبؤ. ويوفر مدخل العمليات - من ناحية أخرى - إمكانية تسجيل التغيرات نتيجة أحداث معينة، ثم تلخيص هذه التغيرات في قوائم مالية تبعا لطبيعة أنشطة الوحدة. فالدخل المحاسبي حسب (E.S. Hendriksen, 1982) هو محصلة كثير من العناصر الموجبة والسالبة، وليس لكثير منها مضمون تفسيري، وعندما يفتقر واحد أو أكثر من هذه العناصر إلى المغزى والتفسير، وكان مهما نسبياً، فإن صافي الدخل الناتج سوف يكون غير ذي مغزى، حتى ولو كان يتضمن معلومات للأسواق المالية [16].

مفهوم الدخل على أساس العمليات

أولاً، ما المقصود بالعمليات ؟ يشمل هذا المصطلح في المحاسبة النوعين التاليين من العمليات:

(أ) العمليات الخارجية التي تتم بين الوحدة المحاسبية وأطراف أخرى من خلال قيامهما عن طريق التبادل بتحويل الأصول والالتزامات فيما بينهما في شكل تدفقات - مادية ومالية.

(ب) العمليات الداخلية التي يترتب عنها استخدام وتحويل الأصول داخل الوحدة المحاسبية.

إن مدخل العمليات في قياس الدخل يقوم على أساس عملية إعداد التقارير التي تقيس حدثاً خارجياً وهو العملية. ويركز مفهوم دخل العمليات الجارية على قياس كفاءة الوحدة في مجال الأعمال. ويرتبط اصطلاح الكفاءة بالاستخدام الفعال لموارد الوحدة. ذلك أن الكفاءة في جوهرها الاقتصادي الواسع ترتبط بالمزيج الأمثل لعوامل الإنتاج (الأرض، العمل، رأس المال، الإدارة). ويتطلب تقييم الكفاءة النسبية إجراء مقارنة مع معيار معين أو معيار مثالي. وينطوي هذا التقييم بالضرورة على درجة من التقييم الشخصي، ومن ثم يمكن إجراء المقارنات بنتائج الفترات السابقة أو بالدخول التي تحققتها الشركات أو الصناعات الأخرى.

وعند تحديد الدخل يكون التركيز بصفة خاصة على اصطلاح: الجاري، والتشغيل، أو الاستغلال. ويجب أن تدرج قيم التغيرات والأحداث الخاضعة لرقابة الإدارة والتي تنتج من قرارات الفترة الحالية - فقط - في الدخل استناداً إلى فرضية استقلالية الدورات المالية. وتتعلق قرارات الفترة الحالية بإيجاد واتباع الأسلوب الأفضل الذي يضمن استخدام عوامل الإنتاج حتى يمكن تحقيق أعلى مستوى ممكن من الدخل (الأرباح). وفي هذا السياق تجب الإشارة إلى أن التغيرات التي تظهر فعلاً في فترات سابقة دون أن يتم الاعتراف بها وتسجيلها كمثل أن يكتشف تقادم بعض الأصول في الفترة الحالية كانت قد تقادمت فعلاً في فترات سابقة فإن قرار الإدارة التخلي مثلاً عن أحد منها لا يعتبر حدثاً تشغيلياً يخص الفترة الجارية. وذلك ما ينسجم مع الممارسة المحاسبية حسب المخطط الوطني للمحاسبة. وبالمثل إذا حدث خطأ عند تحديد دخل الدورة السابقة وتم اكتشافه خلال الدورة الحالية، فإن التعديل الذي يترتب على هذا الخطأ لا يرتبط بكفاءة الإدارة في الفترة الحالية. أي أن أخطاء تحديد الدخل في الدورات السابقة تؤثر على مقياس كفاءة الإدارة في تلك الدورات.

ومن انعكاسات استعمال هذا المفهوم (اصطلاح التشغيل أو الاستغلال) هو أن التغيرات الإيجابية تبرز فقط في العمليات العادية. وتحقق المقارنة السليمة إذا كان صافي الدخل ينسب فقط إلى العمليات المنتظمة. وقد تتأثر الأنشطة التشغيلية بالكفاءة الإدارية، ومع ذلك فمن الصعوبة بمكان الحصول على معيار نقيس على أساسه نتائج الفترة. وعلى الأقل يجب أن يستخدم معيار مختلف الأمر الذي يتطلب فصل نتائج أنشطة التشغيل عن نتائج الأنشطة غير التشغيلية. وقد اقترح على الكثير من الممارسات المحاسبية أنه يجب التقرير عن الأنشطة غير التشغيلية بصورة منفصلة لأنها غير متكررة. ويعتبر هذا مبرر للتبويب المفصل الذي يظهر به مثلاً جدول حسابات النتائج حسب التجربة الجزائرية. وإذا برزت العناصر غير المتكررة من العمليات العادية، يجب أن يتضمنها الأداء التشغيلي الجاري لكي يقدم مقياساً جيداً لقدرة الوحدة المحاسبية على تحقيق الأرباح، ووسيلة لإعداد التقديرات المستقبلية، وتقييماً لاتجاهات الدخل (الأرباح). لكن التفرقة بين العناصر التشغيلية وغير التشغيلية ليست واضحة بدرجة قاطعة. فقد تبوب إحدى الوحدات عناصر معينة على أنها تشغيلية بينما تبوبها وحدة أخرى على أنها غير ذلك. والعناصر التي تبوبها وحدة في سنة معينة على أنها غير تشغيلية، قد تعاملها في سنة لاحقة على أنها عناصر تشغيلية. ولعله قد يترتب عن مثل هذه الممارسة عدم الثبات عند

إجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة، أو بين نتائج عدة فترات لذات الوحدة. وهذا من شأنه أن يقلل من أهمية المعلومات التي ترد في التقارير المالية الختامية.

وعلى ضوء ما سبق نخلص بأن مدخل العمليات يركز على الأنشطة التي حدثت خلال فترة زمنية معينة. فهو يختلف عن منهج المحافظة على رأس المال فيما يخص كيفية الوصول إلى رقم صافي الدخل، حيث أنه يكشف عن مكونات التغير في رأس المال، ويمكن من تصنيف الدخل على أساس الوظائف: تشغيلي وغير تشغيلي، مستمر وغير مستمر، استغلال (عادي ومنتظم) وخارج الاستغلال (غير منتظم). ويتطلب مدخل العمليات في قياس الدخل استخدام حسابات الإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر والتي لا يمكن إعداد قائمة الدخل بدونها.

ومما سبق يتضح أيضاً أنه طبقاً للنموذج المحاسبي التقليدي يتم تحديد الدخل على أساس مقابلة الإيرادات بالمصاريف، حيث لا يقتصر اهتمام مستخدمي القوائم المالية على مقدار الدخل الذي حققته الوحدة خلال فترة معينة وإنما يمتد إلى ضرورة معرفة مصادر تلك الدخول ومكوناتها والأحداث والعمليات والظروف التي أدت إلى تحقيقها. ومن خلال ذلك فهم يبحثون على المعلومات التي تتصف بدرجة عالية من الثقة والموضوعية. ومع أن مشاكل التوقيت والتقييم تكون موجودة في تسجيل كل عملية، فإن المشكلة الرئيسية تتركز على المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والمصاريف التي تظهرها قائمة الدخل في فترة زمنية معينة. ولقد كانت نشأة هذا المبدأ وليدة الحاجة إلى حل مثل هذه المشاكل المتعددة. ولقد قامت إحدى اللجان التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بدراسة مفهوم المقابلة عام 1964، وعرفته كما يلي [17]:

" المقابلة هي عملية التقرير عن المصاريف على أساس علاقة السبب والأثر مع الإيرادات التي تتضمنها التقارير".

يعني مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف لفترة زمنية محددة إعطاء قارئ القوائم المالية فكرة محددة عن الإيرادات التي اكتسبتها الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة والمصاريف التي تكبدتها لتحقيق تلك الإيرادات في تلك الفترة نفسها، لا في غيرها من الفترات. وهذا الربط ينتج عنه تحديد حجم الربح والخسارة لتلك الفترة. ويمكن تقسيم مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف إلى ثلاثة أسس [18]:

- توفر رابطة سببية مباشرة بين المصروف والإيراد. أي بين إنجازات الوحدة وبين المجهودات التي بذلتها في سبيل ذلك، والتي تتمثل في التدفقات النقدية المحصل عليها، أو التي يتوقع الحصول عليها.
- التوزيع المعقول والمنظم للتكاليف.
- التحقق الفوري للمصروف.

إن المقصود بمفهوم المقابلة أو المضاهاة هو مقارنة الإيرادات المكتسبة مع المصاريف التي تم إنفاقها في سبيل الحصول على تلك الإيرادات. وتقوم المقابلة على دعائم أساسية هي :

- الإثبات المحاسبي،
- القياس المحاسبي.

وطبقا لهذا المبدأ تعتبر المصاريف المتغير الذي تتحدد على أساسه إيرادات الوحدة الاقتصادية. وبناء عليه فإن علاقة السببية تصبح القاعدة العامة التي يعتمد عليها في مواجهة معظم مشاكل قياس عناصر قائمة الدخل. ويفترض أن مقياس صافي الدخل يعبر عن الفرق بين الإيرادات والمصاريف المرتبطة بها التي تتضمنها التقارير عن نفس الفترة. وبذلك يرتبط الاعتراف بالمصروف بالاعتراف بالإيراد عندما يكون من المناسب إجراء ذلك بصورة عملية.

مزايا مدخل العمليات في قياس الدخل

1. يمكن تبويب مكونات الدخل بطرق عديدة: على أساس المنتج أو فئة العملاء، وغيرها من الطرق. وبذلك يتاح الحصول على معلومات أكثر فائدة للإدارة.
2. يمكن التقرير عن الدخل الناتج من كل المصادر المختلفة. مثل الدخل من عمليات الاستغلال العادية، والدخل نتيجة ظروف خارجية طالما يمكن قياس هذه الدخول.
3. أنه يقدم أساسا لتحديد أنواع ومقادير الأصول والالتزامات في نهاية الفترة. وبهذا يمكن استخدام طرق التقييم الأخرى بسهولة.

4. تتطلب كفاءة الأعمال تسجيل المبادلات الخارجية لأسباب أخرى.
 5. يمكن إعداد القوائم المختلفة بحيث ترتبط كل منها بالأخرى، ويفترض أن يؤدي هذا لمزيد من البيانات التي قامت على أساسها هذه القوائم.
- ومع ذلك فإن المحللين الماليين ومستخدمي البيانات المحاسبية الآخرين يركزون على رقم واحد لصافي دخل السنة المالية. ولذلك يقترح أنه إذا استخدم رقم واحد للدخل فإن صافي دخل الاستغلال (التشغيل) الجاري يكون أكثر فائدة كمقياس للأداء الوظيفي الجاري.
- أما الانتقادات الموجهة إلى قائمة الدخل المعدة على الأسس التقليدية فيمكن حصرها في النقاط التالية [19]:
- لا يوجد اتفاق حول مفهوم واحد للدخل المحاسبي.
- لا يوجد أساس نظري طويل الأجل لتحديد وعرض الدخل المحاسبي.
- تتنازل الممارسة المحاسبية المتعارف عليها عن تطبيق الثبات عند قياس الدخل الفتري للوحدات المحاسبية المختلفة، وكذلك بين السنوات المختلفة لنفس الوحدة.
- تؤثر التغيرات في المستوى العام للأسعار على مفهوم الدخل المقاس بالتكلفة التاريخية على أساس وحدة النقد.
- قد تتاح معلومات أخرى تبرهن على أنها أكثر فائدة للمستثمرين وأصحاب الأسهم لاتخاذ قرارات الاستثمار.
- وعلى ضوء ما سبق يعتبر التعرف على مصادر الدخل وأسبابه من الأهمية بمكان لأغراض التقييم الصحيح لتقدم الوحدة، والتنبؤ بمقدار وتوقيت التنبؤات النقدية. غير أن بعض المحاسبين قد اعتقدوا أن صافي دخل الفترة يجب أن يتضمن جميع الأحداث الاقتصادية المسجلة، كما أن الدخل الناتج من مصادر معينة يجب أن يستدل عليه بطريقة صحيحة. ولقد نتج عن هذا التباين في وجهات النظر بين المهنيين المحاسبين حول استخدام مفهوم الدخل الشامل (منهج الميزانيات، أو الحفاظ على رأس المال)، أو الدخل الجاري عن العمليات. حيث اتخذ كل من مجلس مبادئ المحاسبة [20]، ومجلس معايير المحاسبة المالية [21] موقفا وسطا

بين هذين المفهومين. وحتى توفر قائمة الدخل عرضا حقيقيا ودقيقا وبدون تضليل للظواهر والأحداث المختلفة فإنه يستوجب مراعاة ما يلي:

أن تحقق القواعد المحاسبية معاملة متوازنة لكافة الأطراف المستخدمة لقائمة الدخل.

أن تكون البيانات المحاسبية عادلة وغير منحازة وموضوعية.

أن تخضع المبادئ المحاسبية لإعادة النظر حتى تكون متسقة مع الظروف المتغيرة.

أن تطبق المبادئ المحاسبية بصورة منتظمة بقدر الإمكان.

الخاتمة

يتحدد مفهوم الدخل الأكثر ملاءمة للتقرير عن العمليات المالية للوحدة المحاسبية على ضوء أهداف المستعملين المحتملين للقوائم المالية. ونظرا للاستخدامات المتعددة للدخل ومكوناته ولتنوع المعلومات المطلوبة لكل استخدام، فقد قدمت اقتراحات عديدة تتعلق بإعداد التقارير وفقا للمفاهيم المتعددة للدخل. والمفهوم المفيد لمجموعة معينة من الأفراد أو لغرض معين قد لا يكون الأفضل لجميع الأهداف بجودة متساوية. ونظرا لأن الدخل المحاسبي يقوم على مفاهيم مثل تحقق الإيراد فإنه يفترض إمكانية قياس الأنشطة الرئيسية للوحدة والتقرير عنها مثلما يتم بالنسبة لإجمالي نشاط الوحدة.

قائمة المراجع:

1. N. Bedford : the income concept complex : Expansion or decline, in asset valuation, Ed R. Sterling. Scholars book. 1971, p. 142.
2. Harold Edey: the nature of profit. Readings in Accounting and Business Research. Sept. 1978. PP. 29-34.
3. FASB. SFAC N°1.Objectives of financial reporting. Stmford, Conn., Nov 1978.
4. T. Lee : income and value: Measurement theory and practice. Thomas Nelson and Sons.Ltd.1980. P.17-18.
5. E O. Edwards. P W.Bell: The theory and measurement of business income. University of California Press.1973. P.120.
6. T. Lee . . Op .Cit. p.6.
7. R.H. Parker, G.C. Harcourt : Readings in the concept and measurement of income. Cambridge University Press. 1969.
8. J.R. Hicks : Value and capital. Clarendon press. 2nd ed. 1946. pp. 171-181.
9. I. Fisher: The theory of interest. Macmillan. 1930. PP.3-35.
10. البدون س. هندريكسون، ترجمة كمال خليفة أبو زيد. جامعة الإسكندرية. مصر. 1990. ص. 254.
11. عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة. ذات السرائل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت. 1990. ص 449-439.
12. Cit. P.12 Op T. Lee :
13. حسين القاضي، مأمون حمدان:نظرية المحاسبة. دار الثقافة للنشر والتوزيع. عمان. 2001. ص. 20.
14. Henri Culmann : Le plan comptable révisé de 1979. Comptabilité générale. PUF. 1980. P. 124.
15. FASB. SFAC N°3. 1980
16. E.S. Hendriksen : Accounting theory. Richard. D. Irwin Inc. 1982 P. 149
17. AICPA (1964): Matching concepts, and FASB :SFAC N°4.para, 19, 155.
18. FASB :SFAC.N°4. Reporting gains and losses from extinguished of debt.
19. E.S. Hendriksen. Op .Cit. P.46.
20. AICPA. Accounting principle board. Statement N°30. Reporting the results of operations.(1973)
21. FASB :SFAC. Statement N°30. Reporting comprehensive income (1997)

¹ . يعبر مصطلح الوحدة المحاسبية (الاقتصادية) عن كيان قانوني (شخص معنوي) يزاول أنشطته الاقتصادية بشكل مستقل عن حملة رأس المال وأنشطة الوحدات الأخرى. وسيتم في هذه الورقة استعمال مفهوم المؤسسة كمرادف لمفهوم الوحدة المحاسبية.

* الأرباح الرأسمالية: زيادة القيمة البيعة للاستثمارات عن قيمتها الدفترية (ح/ 792 - ح/ 692) حسب (PCN)

** أرباح الحيازة: الزيادة في القيمة الجارية للأصول التي تمت حيازتها خلال الدورة المالية الحالية.