وزارة التعليم العالي والبحث العالمي

جامعة غرداية – الجزائر –

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة دروس موجهة لطلبة العلوم المالية والمحاسبة للوفاء بمتطلبات مقياس:

نظرية المحاسبة

التخصص: محاسبة

المستوى: الأولى ماستر

من إعداد:–

– د. سعيداني محمد السعيد

– ط.د. أحمد بكاي

السنة الجامعية: 2019/2018

نموذج مواصفات المقياس

جامعة غرداية **كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير**

إسم المقياس: نظرية المحاسبة

مواصفات المقياس:-

- البرنامج الذي يقدم من خلاله المقياس: ماستر في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
- القسم العلمي المسؤول عن تدريس المقياس: قسم العلوم المالية والمحاسبية
- المستوى: سنة أولى ماستر محاسبة وتدقيق، محاسبة وجباية

أولاً: البيانات الأساسية

1- العنوان: نظرية المحاسبة (سنوي/سداسي)

2- الرصيد: **06** **المعامل**: **02**

3- الساعات المعتمدة: **المحاضرات**: 1 ساعة و30 دقيقة؛ **الأعمال الموجهة**: 1 ساعة و30 دقيقة

4- التقييم: إمتحان محاضرات نهاية السداسي وإمتحان أعمال موجهة نهاية السداسي

ثانياً: البيانات المهنية

1- الأهداف العامة للمقرر

- تعليم الطالب الأصول العلمية للنظرية المحاسبية؛
- إبراز العلاقة ما بين الإطار العلمي والعملي؛
- تحليل المشاكل المحاسبية بإستخدام المناهج العلمية؛
- معرفة الإطار النظري للمحاسبة المالية وكذلك النظم المحاسبية المعتمدة من طرف جهات مختلفة والمقارنة بينها.

2- النتائج التعليمية المستهدفة من المقرر

المهارات المعرفية والذهنية:-

- أن يعرف الطالب مفهوم نظرية المحاسبية ومكوناتها الأساسية؛
- إتقان الطالب للمفاهيم العلمية للمحاسبة وكيفية إستخدامها؛
- تطوير روح المبادر وروح المسؤولية؛

المهارات التطبيقية والميدانية:-

- تنمية قدرات الطالب في حل المشاكل المحاسبية التطبيقية بإستخدام المناهج العلمية المختلفة؛
- التحكم في ميدان علوم العلوم المالية والمحاسبة؛

3- محتوى المقياس

- المقومات الأساسية للنظرية المحاسبية؛
- المبادئ المحاسبية ونظرية المحاسبة؛
- الإفصاح المحاسبي ونظرية المحاسبي؛
- القياس المحاسبي ونظرية المحاسبة؛
- علاقة المعايير المحاسبية الدولية بالنظرية المحاسبية؛
- موقع النظام المحاسبي المالي من النظرية المحاسبية.

4- أساليب التعليم والتعلم

- المحاضرات؛
- الأعمال الموجهة؛
- التطبيقات العملية (دراسة الحالات الميدانية)؛
- عرض أهم التجارب الدولية والفيديوهات؛

5- أساليب تقييم الطلبة

- حسب النصوص التنظيمية والقانونية السارية المعمول بها (ويُترك أيضا الترجيح للسلطة التقديرية لفريق التكوين)؛
- الإمتحان الرسمي نهاية كل سداسي؛
- التطبيقات والتمارين في الأعمال الموجهة لتقييم فهم الطالب لكل وحدة؛
- الواجبات المنزلية الإضافية لتعزيز المهارات والقدرات التكوينية والإستيعابية؛
- المناقشات والمشاركات في الأيام التكوينية والأيام الدراسية والملتقيات؛

6- توقيت التقييم

التقييم 01: الإمتحان الرسمي الأسبوع الرابع عشر من كل سداسي.	التقييم 03: الواجبات والفروض المنزلية مرتين في كل سداسي على الأقل.
التقييم 02: تطبيقات وتمارين بشكل دوري.	التقييم 04: المشاركات في الأيام التكوينية والملتقيات.

7- قائمة المراجع المعتمدة لتدريس المقياس

تتنوع مصادر تدريس المقياس بشكل كبي لعل من أهمها:-

- الكتب المتخصصة في أصول المحاسبة، الفكر المحاسبي؛ النظرية المحاسبية؛
- المطبوعات المنجزة من قبل الباحثين في المقياس؛
- مواقع الإنترنيت المتخصصة والفيديوهات المنشورة على المواقع التعليمية الإلكترونية؛

- المجلات الدورية والملتقيات الوطنية والدولية؛

أمثلة عن المصادر و المراجع:-

- حنان رضوان خلوة- تطور الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة – مكتبة دار الثقافة - 1998 م؛
- عبد العزيز النقيب، كمال – مقدمة في نظرة المحاسبة- دار وائل للنشر والتوزيع – عمان - 2004 م؛
- بنى عطا، حيدر محمد نظرية المحاسبة والمراجعة – دار الحامد للنشر والتوزيع – عمان - 2007 م؛
- القاضي حسين – نظرية الحاسبة –دار الثقافة للنشر والتوزيع – عمان - 2007 م؛
- مطر محمد عطية- نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات - دار الوراق - عمان – 1996 م.

8- الإمكانات المطلوبة لتعليم المقياس وتعلمه

من أهم الإمكانات والوسائل الواجب توفرها ما يلي:-

- قاعات المحاضرات والأعمال الموجهة التي تتميز بالإتساع ومجهزة بالسبورة وأجهزة العرض والكمبيوتر والإنترنيت ومكبرات الصوت والوسائل الأخرى المساعدة على تحسين الإلقاء والتلقي والتي يراها الأستاذ المحاضر ضرورية لتحصيل المقياس؛
- كثرة الأيام الدراسة والندوات العلمية والملتقيات الوطنية حول المقياس؛

الإطار العام للمطبوعة

تمهيد:-

تعتبر ظاهرة التغير الإجتماعي خاصية أساسية وحقيقة وجودية تتميز بها حياة المجتمعات بتغير نشاطات جماعاتها ومتطلبات أفرادها، وقد كان الإنسان يقف أمام ظاهرة التغير الذي ينطوي على التبدل المستمر للحياة بطريقة بدائية غير عقلانية إلى أن إستطاع أن يستكمل مقومات علوم الحياة، حيث لعب التغير الإجتماعي دوراً إيجابياً في نشأة الكثير من علوم الطبيعة والإنسانية، فملاحظة حركة الأجرام السماوية مثلاً ذهب بخيال الإنسان وفكره إلى تفسيرات و تعليلات ميثولوجية أسطورية إنتهت إلى إقامة علم الفلك، ومن جانبه يُعرِّفْ المعجم الإنجليزي التطور بأنه: "التقدم نحو شيء أحسن، والإرتقاء في المستويات التطورية لنمو ذلك الشيء، فهو يتضمن خاصتين متلازمتين هما التغيير مع الإستمرارية"[1].

إن النظرة المتتبعة لأي تغيير في مجتمع كفيلة بأن تكشف النقاب عن مدى ما أصابه من تغير كمي و تطور نوعي، فلقد إعتمدت المجتمعات القديمة والتقليدية على الأسرة والمؤسسات الدينية في تحقيق مطالبها وتنظيم شؤونها العمرانية، وفيما يتعلق بأنظمة ومظاهر تسييرها السياسية والتشريعية فقد وجد المؤرخون في مختلف الحضارات عدة قوانين تحكم حماية الأموال والحريات لأفرادها وتطبيق العقوبات الجسدية لمخالفيها لضمان المصلحة العامة وإستمرار أنماط المعيشة، فتغيرت بذلك مظاهر وعلاقات الإنتاج وتطورت الأفكار العلمية والمنهجية والقيم الأخلاقية والإجتماعية وإمتازت الحياة بالديناميكية والحركية.

لقد حاول الفكر الإنساني عبر مختلف مراحل تطوره وضع الأسس والمناهج العلمية الصحيحة للبحث عن الحقائق المعرفية للظواهر الطبيعية والإنسانية، فالنظرية العلمية في أي علم من العلوم هي وليدة أفكار الإنسان ونتاج العقل البشري الذي يتطلع دوماً لمعرفة الأسباب الحقيقة وراء الظواهر، وإختلاف النظريات العلمية يرجع في أصله إلى إختلاف طبيعة الظواهر التي تتناولها، ففي العلوم الطبيعية تكون الحقائق المعالجة أكثر دقة، والنظرية المتوصل إليها ثابتة ومستمرة نسبياً عبر الزمن، على غير ما هو موجود في العلوم الإجتماعية التي تحاول رصد الإنسان في تصرفاته مع نفسه ومجتمعه وبيئته التي هي في الأساس متغيرات مستمرة، ومن ثَمَّ تكون النظريات الإجتماعية متغيرة بالتبعية تماشياً مع كل أو أحد هذه المتغيرات، وبالمقابل توفر النظرية بنفسِها الأسس العلمية لتنظيم الأفكار والحقائق والمناهج وصيغ الإستنتاج والإستقراء وضبط المفاهيم والمقاصد والأغراض وما يتبعها من المهام والوظائف والإجراءات البحثية، وتوفير الأسباب والعلل التي أدت إلى وجود مجموعة من الفرضيات والمبادئ العلمية تحكم ذلك العلم، والبحث في المنطق وراء هذه القواعد العلمية ومدى ملاءمتها للظروف البيئية السائدة.

1- عباس مهدي الشيرازي، "**نظرية المحاسبة**"، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990 م، ص 13.

تعتبر المحاسبة أحد حقول المعرفة الإجتماعية الإنسانية التي تقوم على مجموعة من المفاهيم والأسس المستقاة من فلسفة العلوم الإجتماعية ومن تراكمات التطبيقات العملية حتى أصبحت أعرافاً مقبولة ومستقلة تتأثر مفاهيمها وأسسها بفلسفة وفكر وإيديولوجية وعادات وتقاليد وثقافة المجتمع، وقد عرفت المحاسبة منذ أول ظهور لها إلى غاية الممارسات الحديثة (*IFRS*) تغيرات جذرية، هذه الأخيرة كانت محل إهتمام العديد من المداخل الإجتماعية والعلمية والمهنية والدولية والسلوكية الأخلاقية التي تبحث في تأصيل الممارسات المهنية، حيث قدمت هذه المداخل كل حسب زاويته وضمن سياق تاريخي متكامل الحقب العديد من الإجتهادات محاولةً منها لتذليل الصعوبات والمشاكل التي تواجه الأداء المهني بتوحيد الممارسات الجارية وتأطير المهنة من خلال إصدار المعايير والتوصيات والإرشادات المكملة لها التي تعمل على زيادة تحكيم وترشيد الأداء المهني للمحاسبين.

ومن جانبه يؤكد *Miller et al* 1991 م[1]، *C.J. Napier, and P .Miller* 1993 م[2] أن تطور المحاسبة كعلم إجتماعي لا يدل فقط على التغيير النسبي وإنما على التحسين النسبي كذلك، في حين يعتبر *C.J. Napier* 2001 م أن تحول المحاسبة من إعتبارها فناً إلى إعتبارها ظاهرة إجتماعية قد صعب من الحصول على رأي توفيقي يُعرِّفْ أو يحدد ما المقصود من التحسين أو التقدم وكيفية قياسه[3]، بينما يعتبر *P. Bowler* 1989 م أن المنهج التقليدي في تناول تاريخ المحاسبة القائم على الإطار السردي القصصي لا يعكس فقط النجاح التطوري في المحاسبة وإنما يعكس أيضاً الفشل (الأزمات) الذي يدفع المحاسبين إلى مبادرة البحث عن الأسباب وإقتراح الحلول والتعلم من الأخطاء الماضية التي قد تكون لها قيمة خلاقة في تقدم العلوم والمعارف كالمحاسبة[4].

إن تعبير الفرضيات والمبادئ في أي علم من العلوم هو تعبير فني مصطلح عليه عند أهل إختصاصه، ودلالته تشمل كل ما هو متفق على أنه مقبول في ذلك العلم في وقت معين، وقد ساهم التطور الذي عرفه الفكر المحاسبي بمختلف الحضارات والأزمنة ونضج مداخلها العلمية والمهنية في ظهور الفروض والمبادئ المحاسبية تدريجياً لمعالجة معاملات تستحدث مع الزمن، وتلك المعالجات جعلت المعايير (متعارفاً عليها) نتيجة تبني الشركات والقوانين لها، فإذا إتبعت مؤسستان طريقتان مختلفتان لحل نفس المشكل أصبحتا تلك الطريقتين متعارفاً عليهما، فالمعايير قواعد عامة وأساس للأحكام المتفرقة والمتباينة وتوفر دليل المفاضلة بين التطبيقات البديلة، وهي تعطي مدلولاً أخلاقياً مستمداً من البيئة الإجتماعية والسياسية، وبسبب الشعور بأهميتها تولدت فكرة المعايير الدولية المقبولة عموماً، حيث إقتصر دور المحاسبون فيما مضى على إقرار ما أصبح (متعارفاً عليه) من ما ظهر من

1- *P. Miller et al, **The new accounting history- An introduction**, Accounting organisation and Society, Vol.16, 1991, P 395 - 403.*
2- *Miller. P, Napier. C.J, **Genealogies of calculation Accounting**, Organizations and Society, Vol. 18, 1993, P 631 – 648.*
3- *Napier C. J, **Research direction in accounting history**, British accounting review, 2001, Vol 21, N°3, P 237 – 254.*
4- *P J. Bowler, **The invention of progress**, The Victorian and past, Oxford, Blackwell, 1989, p 50.*

معالجات محاسبية ولو تعددت المعالجات للموضوع الواحد، وفي هذا السياق يرى *L. Laudan* 1977 م أن التطور المحاسبي يمكن قياسه من خلال القدرة على حل أكثر عدد ممكن من المشاكل خاصةً المعقدة منها[1].

وفي إعتقاد *Edwards. J.R* 1989 م[2] فالتغيير المحاسبي لا يعني بالضرورة التطوير والتحسين في إشارةٍ منه إلى تردي نوعية التقارير المالية للشركات البريطانية سنة 1920 م، وهو الإتجاه الذي تبناه *Johnson. H.T, and Kaplan. R.S* 1987 م[3] بأن نظم المحاسبة الإدارية أصبحت غير ملائمة للإحتياجات الإدارية الحديثة، ويوعزان تدني درجة الملاءمة ليس فقط بسبب التفاوت في تكييف أنظمة المحاسبة المالية القديمة للإحتياجات الإدارية العصرية ولكن بسبب كون الوسائل اليدوية التي كانت تعتمد عليها المحاسبة سابقاً أصبحت بالية وغير مجدية، ومنه نصل إلى نتيجة أن تغير الظروف البيئية من وقت لآخر ومن مكان لآخر فإنه لا يتوقع أن تتصف القواعد المحاسبية بالثبات وعمومية الإستخدام، فالمعايير تعتبر أقل ثباتاً من المبادئ، كما أنها محدودة الإستخدام بمدى تماثل العوامل البيئية، ونتيجةً للإرتباط بين المعايير والعوامل البيئية نجد أن عملية بناء المعايير المحاسبية عملية مستمرة، وأن الفكر المحاسبي هو عملية تطورية ذات نسق عام وليست عملية ثورية تهدف إلى التغيير الكامل كما أشار إلى ذلك كل من *Joseph Schumpeter* 1934 م و *M.C. Wells* 1981 م[4]، بينما يرجع إ.س. هندريكسون 1990 م الفضل في تقديم مساهمات لتطوير الفكر المحاسبي بداية القرن الماضي إلى *W Z. Ripley* و *J M. Hoksey* بإظهارها الحاجة إلى تحسين المعايير المحاسبية الخاصة بإعداد التقارير المالية الموجهة أساساً للمساهمين والمستثمرين، فقد كان *Ripley* غير راضي على الكيفية التي تتم بها الممارسة المحاسبية بإنتقاده اللاذع لمحاسبة السكك الحديدية عام 1915 م ثم ندرة المعلومات المتاحة للمساهمين في الشركات الصناعية سنة 1926 م، في حين طالب *Hoksey* بضرورة توفير معلومات كاملة في القوائم المقدمة للمساهمين لتمكينهم من تقدير القيمة الحقيقية لإستثماراتهم.

وفي خضم هذا التطور كان لظهور الهيئات المهنية *AICPA*، *IASB*، *FASB*، *SEC*، *IFAC*، ...إلخ نهاية القرن 19 م دورٌ هام في معالجة أوجه قصور الممارسات المحاسبية لمواكبة التغيرات في الأنماط التنظيمية للشركات والمعاملات وإعداد معايير تلقى قبولاً عاماً دولياً، فهذه التنظيمات أصبحت تتولى بشكل مباشر مهمة تطوير الإطار النظري للمحاسبة المحدد للمعالم الأساسية التي يستوجب على الممارس التقيد بها لتحقيق رشادة الممارسة المهنية دولياً، إلا أن الأدوار الوظيفية لهذه الهيئات تتأثر بالعديد من التحديات المعاصرة المتمثلة في: (1) عولمة القوانين وأنظمة التجارة الدولية وتزايد السعي لإلغاء الحواجز التجارية وحرية إنتقال رؤوس الأموال الدولية والسلع

1- *L. Laudan,* ***Progress and its problems: Towards a theory of scientific growth****, Berkley, University of California Press, 1977, P 198.*

2- Edwards, J R, ***Industrial cost accounting development in Britain to 1830****, A review article, Accounting and Business Research, Vol.19, 1989, P 305 – 317.*

3- Johnson, H T and Kaplan. R S, ***Relevance lost- The rise and fall of management accounting****, Harvard Business school press, 1987, P 75.*

4-.M C. Wells, ***A revolution in accounting thought?****, Accounting theory and policy, A reader, HBJ, Inc,1981, P 48 - 61.*

والموارد البشرية تطبيقاً لمبادئ إقتصاد السوق الحر، (2) نمو الأسواق المالية العالمية وإرتفاع عدد الشركات المدرجة في أسواق المال خارج حدودها الجغرافية، (3) التطورات التقنية للمعاملات المالية وتعقد العمليات التشغيلية للقطاعات الإقتصادية، (4) تزايد الطلب على المعلومات غير التقليدية ذات الفوائد المتعددة للمستخدمين، (5) التصادم مع قضايا السيادة الوطنية.

إن التطورات في بيئة الأعمال الدولية جعل الدور الوظيفي للمحاسبة ينتقل من إعتبارها أداة لمعرفة قيمة الأشياء وحصر وحماية الأملاك والثروات الشخصية إلى إعتبارها لغة المال والأعمال، وقد إكتسب الدور الوظيفي للمحاسبة أهميته هذه من أهمية طرق القياس في التعبير عن حقيقة المعاملات والوقائع المالية في شكلها النقدي بلغة الأرقام، فالقياس في المحاسبة هو الأساس، وقد توصل الفكر المحاسبي في قرون ماضية إلى أهم مداخله في التسعير والإعتراف والإفصاح عن القيم وهو مبدأ التكلفة التاريخية الذي ظل لفترة طويلة الأساس المستخدم في التعبير النقدي عن الموارد الإقتصادية، غير أن التطور المتسارع لبيئة الأعمال الدولية في العصر الحديث فرضت ضرورة إستخدام مقياس آخر ظهر أنه يملك المقومات والأسس الضرورية للقياس والتقييم وإمكانية إعتباره البديل المناسب للتكلفة التاريخية وهو القيمة العادلة، فهذه الطرق تستقي أصولها وتبريراتها من ثلاثة مداخل: الفكر الإقتصادي والفكر المحاسبي والفكر المالي، وهذه الأخيرة تقوم على فرضيات الفكر الرأسمالي من المنافسة التامة وحرية التعامل ودوران المعلومات بدون تكلفة وعدالة الأسعار التي بها تقاس وتنتقل بها أصول الوحدات الإقتصادية إلى غيرها من الوحدات، وهو ما أفرز فكرة إمكانية التنازل عن المقياس المحاسبي القائم على التكلفة التاريخية وتبني المقياس الجديد القيمة العادلة غير أن ما إرتبط بها من (الأزمة العالمية 2008 م) تركت الجميع حائراً بين إستخدام معايير القيمة العادلة أو الرجوع إلى التكلفة التاريخية كنموذج للقياس.

ولم يقتصر التطور المحاسبي على القياس وحده بل إمتد ليشمل كامل العملية المحاسبية بإعتبار المحاسبة نظامٌ إعلامي معلوماتي وإتصالي يرتكز على توفير المعلومات المالية الهامة والضرورية لمختلف الأطراف بغرض إعطائهم الفرصة لمراقبة وتقييم أداء الوحدات الإقتصادية وإدارتها للموارد التي وضعت تحت تصرفهم، فالمعلومة المالية اليوم أصبحت كأي سلعة أخرى تنتج وتباع وتشترى، وفي ظل ظروف عدم التأكد التي تحيط بإتخاذ القرار أصبح وجود وتوافر المعلومات المالية بصورة منتظمة وبالكمية والنوعية المطلوبة وفي الوقت المناسب أساس كفاءة وفعالية القرارات المتخذة وأقلها خطراً، ومنه تحقيق النجاح الإقتصادي وضمان الإستمرارية، فالنجاح الإقتصادي اليوم يعتمد على الدور الفعال الذي تقوم به المحاسبة من توصيل المعلومات المالية في شكل تقارير مالية ذات منفعة عامة يمكن لمستخدميها قراءتها وفهمها ومقارنتها بكل سهولة، وقد تطور شكل التقارير المالية منذ أن كانت في القرن الثامن عشر مجرد وثيقة مكتوبة إلى تقارير تصادق عليها عديد الأطراف خلافاً لمصدِرِها، كما ساهم تطور تكنولوجيا المعلومات والإتصال في تنوع أشكال الإتصال المالي وحوامله وبرامج قراءته ومعالجته، وفي هذا الشأن تعتبر لغة التقارير المالية الإلكترونية الموسعة *XBRL* أهم النماذج الحديثة للإفصاح المالي التي يكثر الحديث حولها وينتشر

إستخدامها حالياً، حيث ظهرت كبرنامج رقمي إلكتروني حاسوبي يُعتمَد عليه من خلال المواقع الإلكترونية (الإنترنيت) في إعداد وتحليل ونشر وتبادل وتداول القوائم المالية الإلكترونية بصيغ متنوعة عبر العالم مما يمكِّن المستخدمين من قراءتها ومعالجتها وتبادلها وتحليلها بشكل آني وآلي.

في نفس السياق دفع إرتفاع حالات الفساد والغش والإختلاس وسرعة إنتشار الأزمات والإنهيارات المالية بفعل الترابط الهيكلي للإقتصاديات والأسواق الحكومات إلى تبني مبادئ الحوكمة المؤسساتية لضبط الممارسات الإدارية الإنتهازية في قطاع الأعمال وإلزام الشركات بأداء مسؤولياتها الإجتماعية بإعتبارها فرد من أفراد المجتمع يتمتع بحقوق ويؤدي واجبات في إطار تحقيق أهداف التنمية المستدامة من محاربة الفقر والبطالة والآفات الإجتماعية وتحسين رفاهية المجتمع وحماية البيئة والموارد الطبيعية بتقليل التلوث والإستهلاك المفرط لها.

حالياً تحاول البلدان النامية في العشريات الأخيرة كأحد الأطراف الأقل معرفة بأصول المهنة تبني ومجاراة التطور والرواج الموجود لمهنة المحاسبة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا وكحتمية أملتها عليه الظروف، والتي فرضت على إقتصادياتها ومنها الجزائر دخول مرحلة الإصلاحات الإقتصادية مع نهاية القرن الماضي (1990 م) حيث شملت الإصلاحات تغيير ميكانيزمات ودواليب السياسة الإقتصادية والهياكل التنظيمية للشركات وأشكالها القانونية، فهذه التغييرات في البيئة الجزائرية فرضت هي الأخرى التوسع في الإجراءات الإصلاحية لتشمل قطاع المحاسبة الذي ظل و لفترة طويلة رهين الجمود القانوني والمهني، حيث لم يعرف أية إصلاحات هامة من شأنها تعزيز مهنة المحاسبة في الجزائر منذ سنة 1975 م، وتبني نظام محاسبي جديد قائم على التقارب مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي *IFRS* من خلال إصدار عدداً من القوانين لمسايرة الإتجاهات الدولية في مجال المحاسبة كالقانون 11/07 في 2007/11/25 م، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 في 2008/05/26 م، التعليمة الوزارية رقم 02 في 2009/10/29 م، ...إلخ، وهو ما طرح عدة إشكاليات حول قدرة البيئة المحاسبية الجزائرية على تبني التطبيقات المحاسبية الدولية لـ *IFRS* في مختلف مجالات القياس والعرض والإفصاح المحاسبي.

أولاً: أسئلة المطبوعة

إن كل هذه التحولات التاريخية والدولية تؤثر على نظرية المحاسبة وتغير مناهجها العلمية والتطبيقية وهو ما دفع إلى إعداد وإنتاج هذه المطلوبة بغرض الإجابة من خلال المناقشة والتحليل على الأسئلة التالية:-

1)- ما هي أهم التطورات التي عرفها الفكر المحاسبي ونظرية المحاسبة إلى غاية العصر الحديث؟؛

2)- ما هي النظرية العلمية ومداخلها ومناهجها وإطارها الفلسفي الذي تقوم عليه وإلى أي مدى يمكن لنظريات الفكر الإقتصادي والمالي التأثير على تطور نظريات الفكر المحاسبي؟؛

3)- ما هو جوهر معايير الدولية للإبلاغ المالي *IFRS* والغاية منها؟، وما هدف المساعي للمنظمات المهنية من إضفاء الطابع الدولي الشرعي لمعايير الإبلاغ المالي *IFRS* في ظل المستجدات البيئية الحديثة للمحاسبة؟؛

4)- ما هو موقف مختلف الإقتصاديات المتقدمة والنامية من *IFRS* وما مدى إنتشارها في العالم؟؛

5)- ما هو دور المجالس المهنية الجزائرية في تطوير وتعميم إستخدام المعايير الدولية *IFRS*؟؛ وما هي متطلبات تطبيق *IFRS* في الجزائر، وما هي الآثار المرتقب حصولها؟؛ ثم ما هي أهم أوجه التقارب والإختلاف بين *SEC* و *IFRS* وفق نظرية المحاسبة؟؛ وكيف يمكن للجزائر التكيف مع الخيارات المحاسبية الدولية الجديدة؟.

ثانياً: أسباب إنجاز المطبوعة

إن من أهم الأسباب الرئيسية التي دفعت إلى ضرورة الإقدام على إعداد هذه المطبوعة ما يلي:-

1)- دراسة تأثير التطورات الحديثة في بيئة الأعمال الدولية من ظهور الهيئات المهنية والشركات المحاسبية الدولية والعولمة ونمو الأوساق المالية الدولية و تزايد عمليات الإندماج والإستحواذ على تطور نظرية المحاسبة؛

2)- تزايد الطلب على المعلومات المالية غير التقليدية ذات فوائد متعددة لمساعدة المتعاملين على إتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية والمالية، وظهور إستخدامات حديثة للتقارير المالية لم تكن موجودة من قبل نتيجة إستفادة أطراف إجتماعية وبيئية جديدة من التقارير المالية؛

3)- إن الدول غير المتبناة للمعايير الدولية للإبلاغ ستكون على هامش التفاعلات والإندماجات الإقتصادية الحديثة، وهذا سينعكس كأحد الأوجه في إرتفاع تكاليف التعاقدات الخارجية، وإنخفاض الإستثمارات الأجنبية نتيجة ضعف الثقة الدولية في الإقتصاد الوطني الذي يرجع إلى عدم مصداقية الطرق المتبعة في إعداد وعرض التقارير المالية؛

4)- حداثة الموضوع وإرتباطه بالتغيرات الإقتصادية والمحاسبية الراهنة في الجزائر في ظل إنتقالها إلى للنظام المحاسبي و المالي وبالتالي ضرورة إتباع ذلك بدراسة موضوع علاقة *SCF* بالنظرية المحاسبية، فإفتقار الجزائر إلى إطار تصوري متكامل للمحاسبة المالية لا يعطي المعلومات المعلن عنها سواءٌ على المستوى الكلي أو على مستوى المؤسسات الثقة الكاملة، وبالتالي إختيار إنجاز المطبوعة لم يكن بالصدفة، وإنما جاء تزامناً مع القوانين الجديدة كالقانون 11/07 في 2007/11/25 م، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 في 2008/05/26 م، التعليمة الوزارية رقم 02 في 2009/10/29 م، ...إلخ، والقانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 م المنظم للمهن المحاسبية في الجزائر، والمقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 م المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق؛

5)- الحاجة لضرورة تقييم أثر الإلتزام بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي *IAS/IFRS* على الساحة الوطنية الجزائرية، بإجراء مقارنة دقيقة بين النصوص التشريع الجزائري ونصوص المعايير المحاسبية الدولية خاصةً في مجال القياس والعرض والإفصاح المالي.

ثالثاً: أهمية وأهداف المطبوعة

تبرز أهمية المطبوعة من أهمية تناولها لموضوع معاصر وهو تطور نظرية المحاسبة في ظل المتغيرات الدولية وتطور أساليب القياس والعرض والإفصاح المالي، ومن هذا المنطلق تهدف المطبوعة في إطار الأدبيات البحثية والنظرية إلى تحقيق الأهداف التالية:-

1)- محاولة التأكيد على الإتجاه العام الحالي والمستقبلي للمنهج العلمي والمهني كمنهج كفيل بترقية نظرية المحاسبة؛

2)- عرض أهم التطورات التي ميزت نظرية المحاسبة في العقود الأخيرة لمجاراة التغير في العوامل البيئية المحيطة بها مع التركيز على أهم سمات تلك التحولات، وتصور أبعاد التأثير للمتغيرات الدولية على تطور نظرية المحاسبة وإتجاهاتها المستقبلية؛

3)- تحديد ومعرفة الأغراض والغايات من التوجه نحو تدويل الممارسات المحاسبية؛

4)- تقديم عرض حول أهم المنظمات والهيئات المحاسبية على المستوى الدولي والتي تساهم في تطوير المعارف الفكرية والممارسات التطبيقية في المجال المحاسبي؛

5)- تشخيص الواقع العملي للمحاسبة في الجزائر ومحاولة تقييم التجربة الجزائرية في مجال الإصلاح والتقارب المحاسبي الجزائري الدولي *SCF/IFRS*، وتقرير مدى صلابة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مقارنةً بـ *IFRS* ونظرية المحاسبة، والتعرف على أهم التحديات والعوائق التي تواجه تطبيق *IFRS* في الجزائر؛

6)- تدعيم المناهج الدراسية بتحليل نظري لفائدة طلبة *LMD* لمستويات الليسانس والماستر؛

رابعاً: الهيكل التنظيمي للمطبوعة والمنهج العلمي المتبع وأدواته

يستدعي الإلمام بهذا الموضوع الذي يدخل ضمن نطاق الدراسات في علوم المالية والتسيير والتجارة، وبالنظر إلى الدراسات المتخصصة والمراجع العلمية والدوريات والمعلومات المجمعة إستخدام المنهج الوصفي التحليلي للوفاء بأهداف البحث ومتطلباته، بالإضافة إلى الإستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمحاسبة ومعاييرها، وإستخدام المنهج التحليلي في جانب تحليل العلاقات وتفسير النصوص والمواد المهنية والقانونية، وتبعاً لهذا السياق تم تقسيم المطبوعة إلى ثمانية محاور تناول أولها "**قراءة تاريخية في مراحل نشأة وتطور الفكر المحاسبي ونظرية المحاسبة**" بهدف التعرف على أهم المراحل والمحطات التي عرفتها النظرية المحاسبية والتي ساهمت في ظهورها بالشكل المعروف حالياً، وتناول المحور الثاني "**الإطار الفكري والمفاهيمي لنظرية المحاسبة**" أهم مكونات إطار نظرية المحاسبة ومداخلها ومناهجها العلمية وفرضياتها ومبادئها وأثرها في تحديد ماهية المحاسبة وأهدافها و وظائفها ومختلف فروعها وعلاقتها بمختلف العلوم الأخرى، بينما تناول المحور الثالث "**القياس المحاسبي والنظرية المحاسبية**" بتحديد مفهومه ومكوناته ومبادئه الأساسية التي يقوم عليها وعلاقته بأدلة

الإثبات المحاسبي وبدائله المختلفة من التكلفة التاريخية والقيمة والعادلة بالتعريف بها وذكر مميزاتها وعيوبها، بينما جاء المحور الرابع "**الإفصاح المحاسبي والنظرية المحاسبية**" إلى المحتوى الإعلامي للتقارير المالية ثم تحديد ماهية الإفصاح المحاسبي أهميته وأهدافه ومقوماته الأساسية وأنواعه الرئيسية وأهم التطورات الحديثة في مجال الإفصاح المالي، بينما تناول المحور الخامس "**الحوكمة المحاسبية، المسؤولية الإجتماعية للشركات ونظرية المحاسبة**" أهمية المدخل الأخلاقي في المحاسبة ثم التعريف بالحوكمة المحاسبية والمسؤولية الإجتماعية وذكر أهميتهما وأهدافهما ومبادئهما ودورهما في تطور الممارسات المحاسبية وكيفية قياس التكاليف والإيرادات الإجتماعية، بينما تناول المحور السادس "**معايير الإبلاغ المالي الدولية *IAS/IFRS* والنظرية المحاسبية**" التعريف بماهية التقارب والتوحيد المحاسبي الدولي ثم *IFRS* وهيئاتها المشرفة عليها ومناقشة الجدلية القائمة حول مدى إستفادة الدول منها، في حين تطرق المحور السابع "**النظام المحاسبي المالي والنظرية المحاسبية**" إلى تحديد أسباب ومراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي في الجزائر ثم التعريف به وتحديد مجالاته وأهدافه، ومكانته ضمن نظرية المحاسبة ومدى تقاربه وإختلافه مع *IFRS* وصعوبات وتحديات تطبيق *SCF* في الجزائر، بينما تناول المحور الثامن "**الإتجاهات الحديثة في نظرية المحاسبة**" أهم التطورات الحديثة في مجال المحاسبة والتي نقصد بها المحاسبة البيئية ومحاسبة رأس المال الفكري ومحاولة التطرق إلى أهم المعالجات المحاسبية الخاصة بهما، وعلى هذا جاءت الهيكلة التنظيمية للمطبوعة على الشكل التالي:-

I- قراءة تاريخية في مراحل نشأة وتطور الفكر المحاسبي ونظرية المحاسبة؛

II- الإطار الفكري و المفاهيمي لنظرية المحاسبة؛

III- القياس المحاسبي و النظرية المحاسبية؛

IV- الإفصاح المحاسبي و النظرية المحاسبية؛

V- الحوكمة المحاسبية، المسؤولية الإجتماعية للشركات ونظرية المحاسبة؛

VI- معايير الإبلاغ المالي الدولية *IAS/IFRS* والنظرية المحاسبية؛

VII- النظام المحاسبي المالي والنظرية المحاسبية؛

VIII- الإتجاهات الحديثة في نظرية المحاسبة.

قائمة المحتويات

الفهرس	
نموذج مواصفات المقياس	**01**
الإطار العام للمطبوعة	**04**
قائمة المحتويات	**12**
قائمة الأشكال	**17**
قائمة الجداول	**19**
قائمة المصطلحات	**20**
I- قراءة تاريخية في مراحل نشأة وتطور الفكر المحاسبي ونظرية المحاسبة	**21**
I-1 أثر نمو العلاقات الإجتماعية الإنسانية على تطور الفكر المحاسبي (قبل 1200 م)	**21**
I-2 تطور الفكر المحاسبي أثناء العصر التجاري "المركانتيلية" (1201 م- 1750 م)	**23**
I-3 تطور الفكر المحاسبي في عصر الثورة الصناعية (1751 م - 1900 م)	**25**
I-4 تطور الفكر المحاسبي في عصر العولمة و الأزمات و الفضائح المالية (1901 م - ...)	**26**
I-4-1 المرحلة الأولى: من 1901 م إلى 1933 م	**26**
I-4-2 المرحلة الثانية: من 1934 م إلى 1973 م	**27**
I-4-3 المرحلة الثالثة: من 1974 م إلى 2000 م	**28**
I-4-4 المرحلة الرابعة: من 2001 م إلى ...اليوم	**28**
II- الإطار الفكري و المفاهيمي لنظرية المحاسبة	**29**
II-1 نظرية المحاسبة: ماهيتها ومداخلها	**29**
II-2 المناهج العلمية في المحاسبة	**32**
II-2-1 من حيث طبيعة المكونات	**33**
II-2-2 من حيث جوهر الإهتمام	**33**
II-2-3 تطبيق المنهج الإستنباطي في المحاسبة	**34**
II-2-4 تطبيق المنهج الإستقرائي في المحاسبة	**35**
II-3 الفروض والمبادئ المحاسبية في النظرية المحاسبية	**37**
II-3-1 الفروض المحاسبية	**37**
II-3-1-1 فرض إستمرارية الإستغلال *Continuité d'exploitation*	**37**
II-3-1-2 فرض محاسبة التعهد (الإستحقاق) *Comptabilité d'engagement*	**38**
II-3-2 المبادئ المحاسبية	**38**

II-3-2-1 مبدأ الدورة المحاسبية *Périodicité*	**39**
II-3-2-2 مبدأ إستقلالية الدورات *Indépendance des exercices*	**39**
II-3-2-3 مبدأ الشخصية المعنوية *Principe de l'entité*	**39**
II-3-2-4 مبدأ القياس النقدي/قاعدة الوحدة النقدية *l'unité monétaire*	**39**
II-3-2-5 مبدأ التكلفة التاريخية *Coût historique*	**40**
II-3-2-6 مبدأ الموضوعية	**40**
II-3-2-7 مبدأ تحقق الإيراد	**40**
II-3-2-8 مبدأ مقابلة الإيرادات للتكاليف	**41**
II-3-2-9 مبدأ الحيطة و الحذر *Principe de prudence*	**41**
II-3-2-10 مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية *Intangibilité du bilan d'ouverture*	**41**
II-3-2-11 مبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني *Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique*	**41**
II-3-2-12 مبدأ الأهمية النسبية *Importance relative*	**41**
II-3-2-13 مبدأ القيد المزدوج *Partie double*	**42**
II-3-2-14 مبدأ ثبات الطرق *Permanence des méthodes*	**42**
II-3-2-15 مبدأ الإفصاح المحاسبي *Accounting Disclosure*	**42**
II-3-2-16 مبدأ عدم المقاصة *Non compensation*	**42**
III- القياس المحاسبي و النظرية المحاسبية	**43**
III-1 مدخل إلى القيمة في الفكر الإقتصادي والمحاسبي	**43**
III-2 القياس المحاسبي: مفهومه وأهميته، مكوناته	**45**
III-2-1 مفهوم القياس المحاسبي وأهميته	**45**
III-2-2 مكونات القياس المحاسبي	**46**
III-3 القياس المحاسبي وأدلة الإثبات	**47**
III-4 بدائل القياس المحاسبي: التكلفة التاريخية، القيمة العادلة	**49**
III-4-1 التكلفة التاريخية	**49**
III-4-1-1 تعريفها	**49**
III-4-1-2 مزاياها و عيوبها	**49**
III-4-2 القيمة العادلة	**51**

III-4-2-1 تعريفها	51
III-4-2-2 مزاياها و عيوبها	52
IV- الإفصاح المحاسبي و النظرية المحاسبية	54
IV-1 المفهوم و المحتوى الإعلامي للتقارير المالية و أهدافها	54
IV-2 ماهية الإفصاح المحاسبي و أهميته، مقوماته	58
IV-2-1 ماهية الإفصاح المحاسبي و أهميته	58
IV-2-2 مقومات الإفصاح المحاسبي	59
IV-2-2-1 المستخدم المستهدف للمعلومة المالية	59
IV-2-2-2 أغراض إستخدام المعلومات المالية	61
IV-2-2-3 طبيعة و نوع المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها	61
IV-2-2-4 أساليب و طرق الإفصاح عن المعلومات المالية	61
IV-3 أنواع الإفصاح المحاسبي و عوائقه	62
IV-3-1 الإفصاح الكامل (الشامل) *Full Disclosure*	62
IV-3-2 الإفصاح العادل *Fair Disclosure*	62
IV-3-3 الإفصاح الكافي *Sufficient Disclosure*	62
IV-3-4 الإفصاح الملائم (المناسب/ الواقعي/ المتاح/ الممكن)	62
IV-3-5 الإفصاح الإلزامي (القانوني) *Mandatory Disclosure*	63
IV-3-6 الإفصاح الإعلامي (التثقيفي) *Media Disclosure*	63
IV-3-7 الإفصاح الوقائي *Preventive Disclosure*	63
IV-3-8 الإفصاح الإختياري *Voluntary disclosure*	63
IV-3-9 الإفصاح السردي *Narrative Disclosure*	63
VI-4 لغة الإفصاح المالي الإلكتروني الموسعة *Extensible Business Reporting Language*	64
IV-4-1 مفهوم وتطور لغة الإفصاح المالي الإلكتروني الموسعة *XBRL*	64
IV-4-2 الخصائص والمصطلحات، طرق إعدادها ومخاطرها	67
IV-4-3 تطور إستخدام لغة التقارير المالية الإلكترونية الموسعة في العالم	70
V- الحوكمة المحاسبية، المسؤولية الإجتماعية للشركات ونظرية المحاسبة	73
V-1 حوكمة الشركات والنظرية المحاسبية	73

V-1-1 المدخل الأخلاقي في نظرية المحاسبة	**74**
V-1-1-1 مفاهيم حول السلوك الأخلاقي	**74**
V-1-1-2 تطور المدخل الأخلاقي في نظرية المحاسبة	**74**
V-1-2 حوكمة الشركات: المفهوم، المبادئ والآليات، الأهمية والأهداف	**76**
V-1-2-1 المفهوم و الخصائص	**76**
V-1-2-2 مبادئها وآلياتها	**78**
V-1-2-3 أهمية وأهداف حوكمة الشركات	**79**
V-1-3 دور حوكمة الشركات في تطور المعايير المهنية والممارسات المحاسبية	**82**
V-1-4 حوكمة الشركات في الجزائر	**85**
V-2 المسؤولية الإجتماعية والنظرية المحاسبية	**86**
V-2-1 المسؤولية الإجتماعية للشركات: مفهومها، أهميتها وأهدافها	**86**
V-2-1-1 مفهوم المسؤولية الإجتماعية للشركات	**86**
V-2-1-2 أهمية وأهداف المسؤولية الإجتماعية للشركات	**88**
V-2-2 المواصفة الدولية الأيزو 26000 للتعبير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات	**88**
V-2-3 نماذج قياس التكاليف والإيرادات الإجتماعية وأساليب الإفصاح عنها	**90**
V-2-3-1 نموذج لينوس *Linowese*	**92**
V-2-3-2 نموذج مؤيد الفضل	**93**
V-2-3-3 نموذج إستس *Estes*	**95**
V-2-3-4 نموذج سيلدر *Seidler*	**97**
V-2-3-4-1 نموذج سيلدر *Seidler* للمنظمات غير الربحية	**97**
V-2-3-4-2 نموذج سيلدر *Seidler* للشركات الإقتصادية	**98**
VI- معايير الإبلاغ المالي الدولية *IAS/IFRS* والنظرية المحاسبية	**99**
VI-1 مفاهيم أساسية حول التقارب والتوحيد المحاسبي الدولي	**100**
VI-1-1 ماهية التقارب والتوحيد المحاسبي الدولي	**100**
VI-1-2 مفاهيم وأغراض معايير الإبلاغ المالي الدولية *IAS/IFRS*	**101**
VI-2 أهم المجالس و الهيئات المحاسبية الدولية	**105**
VI-2-1 المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA*	**105**
VI-2-2 الإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC*	**105**

VI-2-3 مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB*	**107**
VI-2-4 جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA	**108**
VI-2-5 مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB*	**108**
VI-2-6 هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية *SEC*	**111**
VI-2-7 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين	**111**
VI-3 صناعة المعايير الدولية للإبلاغ المالي وأثرها على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية	**111**
VI-4 *IFRS* هل هي أداة لتحقيق مصالح الدول الكبرى أم أداة لتطوير نظرية المحاسبة	**113**
VI-4-1 أثر تحول سلطة إصدار المعايير من الهيئات المحلية إلى الدولية على تطور المحاسبة	**114**
VI-4-2 أثر مشروع التقارب الأمريكي الدولي *FASB/IASB* على تطور نظرية المحاسبة: إلى أين؟	**116**
VI-5 تبني تطبيق *IFRS* في الدول النامية	**119**
VII- النظام المحاسبي المالي والنظرية المحاسبية	**123**
VII-1 أسباب ومراحل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر	**123**
VII-2 النظام المحاسبي المالي: مفهومه، مجالاته وأهدفه	**127**
VII-3 مكانة النظام المحاسبي المالي في النظرية المحاسبية	**129**
VII-3-1 الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي و علاقته بالنظرية المحاسبية	**129**
VII-3-2 النظام المحاسبي المالي والفرضيات والمبادئ المحاسبية	**129**
VII-3-3 النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي	**134**
VII-3-4 النظام المحاسبي المالي والإفصاح المحاسبي	**138**
VII-4 نقاط الإختلاف بين *SCF* و*IAS/IFRS* وصعوبات تطبيق *SCF* في الجزائر	**141**
VII-4-1 بعض نقاط الإختلاف بين *SCF* والمرجع المحاسبي الدولي *IAS/IFRS*	**141**
VII-4-2 صعوبات وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر	**142**
VIII- الإتجاهات الحديثة في نظرية المحاسبة	**144**
VIII-1 المحاسبة البيئية	**144**
VIII-1-1 المحاسبة البيئية: مفهومها و أهميتها	**144**
VIII-1-2 البناء الفني لنظام الإدارة البيئية	**145**
VIII-1-3 المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية	**147**
VIII-1-3-1 مفهوم وأنواع التكاليف البيئية	**147**

VIII-1-3-2 المعالجة المحاسبية والإفصاح في القوائم المالية	**148**
VIII-2 محاسبة الرأسمال الفكري	**154**
VIII-2-1 الخلفية التاريخية	**154**
VIII-2-2 مفهومه وأنواعه	**154**
VIII-2-3 نظريات الرأسمال الفكري في الفكر الإقتصادي	**157**
VIII-2-3-1 نظرية رأس المال المعرفي لـ بول رومر *Capital physique ou connaissance*	**157**
VIII-2-3-2 نظريـة رأس المـال البشـري لـ روبـرت لوكـاس *Robert Lucas – capital humain*	**158**
VIII-2-3-3 نظرية رأس المال التكنولوجي *Aghion et Howitt – capital téchnologie*	**159**
VIII-2-4 محاسبة رأس المال الفكري	**159**
VIII-2-4-1 مفهومها وتطورها	**159**
VIII-2-4-2 شروط الإعتراف برأس المال الفكري كأصل	**161**
VIII-2-4-3 نماذج قياس الموارد البشرية	**161**
VIII-2-4-4 التسجيل المحاسبي والمتابعة للأصول البشرية	**165**
المصادر و المراجع	**168**

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	عناصر نظرية المحاسبة	**29**
02	عناصر نظرية المحاسبة ودورها في تنظير الظواهر المحاسبية	**31**
03	مناهج ومداخل البحث في نظرية المحاسبة	**36**
04	المبادئ المحاسبية في نظرية المحاسبة	**38**
05	أثر تبني مداخل الفكر الإقتصادي على وظائف القياس والإفصاح المحاسبي	**44**
06	الترتيب الهرمي لأهداف القوائم المالية وفق تقرير تروبلود *TRUEBLOOD*	**57**
07	مستخدمي التقارير المالية	**60**
08	طبيعة عمل *XBRL* "*XBRL Work flow*"	**66**
09	مقارنة بين إجراءات إعداد التقارير المالية الإعتيادية وبإستخدام *XBRL*	**69**

10	مشروع التقارب *IASB/XBRL*	71
11	دليل السلوك الأخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC*	75
12	خصائص حوكمة الشركات	77
13	المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات	79
14	أهمية حوكمة الشركات	80
15	أثر قواعد الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية و إتخاذ القرارات المالية	81
16	منحنى *Carroll* 1979 م للمسؤولية الإجتماعية	87
17	لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC*	106
18	الفئات المؤثرة على صياغة المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية	107
19	الهيكل التنظيمي لـ *IASB*	109
20	آلية صياغة وإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية *IFRS*	112
21	نموذج شرعية إصدار *IFRS* من شرعية *IASB*	114
22	نقل *IFRS* إلى الممارسات المحلية	115
23	العلاقة بين الهيئات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية	117
24	مراحل إعداد وتطبيق *SCF* في الجزائر	126
25	مخطط الإنتقال من *PCN* إلى *SCF*	127
26	مكونات النظام المحاسبي المالي	128
27	هيكل الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر	143
28	نظام إدارة التكاليف البيئية في الشركات الإقتصادية	146
29	أنواع الرأسمال الفكري	156
30	الأبعاد الأساسية لنموذج ملامح سكانديا *Skandia Navigator*	157

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	العوامل المؤثرة على مصداقية أدلة الإثبات في المحاسبة	48
02	الإعتبارات النسبية المؤثرة على حكم المحاسب عند جمع أدلة الإثبات	49
03	القيمة العادلة في بعض معايير *IAS/IFRS*	53
04	مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة	54
05	دور لغة *XBRL* في إنفاذ *IFRS* عالمياً	73
06	أهم القوانين الدولية الصادرة لحوكمة الشركات بعد الفضائح المالية 2000 م	84
07	أبعاد المسؤولية الإجتماعية	89
08	نموذج *Linowese* قائمة النشاط الإجتماعي – الإقتصادي	92
09	نموذج الفضل لكشف العمليات الجارية الإقتصادية – الإجتماعية	93
10	نموذج *Estes* قائمة التأثير الإجتماعي عن السنة المنتهية في N/12/31	96
11	نموذج *Seidler* للوحدات الاقتصادية الغير هادفة للربح	98
12	نموذج *Seidler* للشركات الإقتصادية الهادفة للربح	98
13	بعض الفروقات الأساسية بين النظم المحاسبية الدولية	99
14	مقارنة بين آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية والوطنية	103
15	مسؤوليات وعضويات الهياكل التنظيمية لـ *IASB*	110
16	التحديات والفرص المتوقعة من قبل *SEC* في حالة تبني *U.S* الـ *IFRS*	118
17	مقارنة بين الإطار التصوري لـ *SCF* و *IFRS*	132
18	مقارنة بين عناصر القوائم المالية الواردة في *SCF* و *IFRS*	139
19	مقارنة بين *SCF* و *IAS/IFRS* في بعض الجوانب المحاسبية	141
20	أنواع التكاليف البيئية	147
21	تعديل قائمة المركز المالي بالأعباء البيئية والإجتماعية	151
22	تعديل قائمة النتائج بالأعباء البيئية والإجتماعية	152
23	تقرير الأداء البيئي و الإجتماعي متعدد الأبعاد	153
24	المؤشرات المالية وغير المالية لرأس المال الفكري	164

قائمة المصطلحات

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الانجليزية	معنى المصطلح باللغة العربية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASs	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
SIC	Standing Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
IPSASs	International Public Sector Accounting Standards	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما
RPGs	Recommended Practice Guidelines	أدلة العمل الموصى بها
GPFRs	General Purpose Financial Reports	القوائم المالية ذي الأغراض العامة
IFRSs	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IFRSIC	International Financial Reporting Standards Interpretation Committee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
SEC	Securities & Exchange Committee	لجنة الأسهم والبورصة الأمريكية
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards	نشرة معايير المحاسبة المالية الأمريكية
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts	نشرة مفاهيم المحاسبة المالية الأمريكية
SARs	Share Appreciation Rights	حقوق تحسين أسعار الأسهم
NRV	Net Realizable Value	القيمة القابلة للتحقق
SPE	Special Purpose Entity	المنشأة ذات الغرض الخاص
FVTPL	Fair Value Through Profit or Loss	القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
FVTSD	Fair Value Through Surplus or Deficit	القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز
P/L	Profit or Loss	الربح /الخسارة
S/D	Surplus or Deficit	الفائض/العجز
OCI	Other Comprehensive Income	بنود الدخل الشامل الأخرى
AFS	Available for Sale	الاستثمارات المتاحة للبيع
LAR	Loans and Receivables	القروض والحسابات المدينة
HFT	Held for Trading	الاستثمارات المقتناة للمتاجرة
HTM	Held to Maturity	الاستثمارات المقتناة لحين الاستحقاق
PPE	Property, Plant, & Equipment	الممتلكات، المنشآت والمعدات
GBEs	Government Business Enterprises	وحدات الأعمال الحكومية
NGOs	Non-governmental Organizations	المنظمات غير الحكومية
GPFRs.	General Purpose Financial Reporting	التقارير المالية ذات الاستخدام العام
PNFC	Public Non-financial Corporations.	الشركات العامة غير المالية
PFC	Public Financial Corporations	الشركات العامة المالية
GGS	General Governmental Sector	القطاع الحكومي العام

I- قراءة تاريخية في مراحل نشأة وتطور الفكر المحاسبي ونظرية المحاسبة

تُجمع مؤلفات المحاسبة على تقسيم فترات تطور المحاسبة إلى أربع مراحل*: (1) المحاسبة في العصر القديم: تمتد من ظهور الحضارات الإنسانية القديمة إلى غاية القرن الثاني عشر 1200 م، (2) المحاسبة في العصر التجاري: وتمتد من القرن الثاني 1201 م إلى غاية الثورة الصناعية بإنجلترا 1750 م، (3) المحاسبة في عصر الثورة الصناعية: وتمتد من سنة 1751 م إلى غاية سنة 1900 م، (4) المحاسبة في العصر الحديث: وتبدأ من سنة 1901 م إلى غاية الفترة الحالية التي تميزت بالعديد من التطورات والإنعطافات لعل أهمها قضية تدويل المحاسبة بالتقارب المحاسبي مع *IFRS*، حيث يمكن التطرق لكل مرحلة من المراحل بالشكل التالي:-

I-1 أثر نمو العلاقات الإجتماعية الإنسانية على تطور الفكر المحاسبي (قبل 1200 م)

تؤكد أغلب الدراسات العلمية أن هناك دلالات واضحة على أن جذور المحاسبة تمتد إلى العصور القديمة كأداة رقابية بدائية في حماية الممتلكات غير أن تطورها إرتبط بتطور علم الرقابة المالية حيث يرجع المؤرخون بداية نشأتهما إلى بداية تكون المجتمع الإنساني، فقد إتجهوا إلى أنه لا يمكن قيام مجتمع إنساني بدون نظام حراسة يضبط ذلك المجتمع، فليس من المعقول وجود نطاق إقتصادي إداري مالي لا يتوفر فيه نظام رقابي يقوم على محاسبة المسؤولية، وقد إرتبطت أنواع الرقابة بشكل التنظيم الإجتماعي والسياسي السائد لتحقيق تكامل منظومة المجتمع، وقد بقيت المحاسبة ولفترة طويلة قائمة على هذا المنطلق إلى أن بدأت معالم الحضارة (مفهوم الدولة) تأثر على طبيعتها بالإنتقال إلى الإهتمام بالمظهر القانوني إتجاه الغير (المسؤولية) عن طريق الإثبات الحسي للمعاملات المالية، **يقول عبد الفتاح محمد الصحن**: "تعتبر المحاسبة أحد فروع المعرفة الإجتماعية التي تأثرت في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الثقافية والبيئية، وتكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع من منفعتها وقدرتها على الإستجابة لإحتياجات الأفراد والمصالح في المجتمع، والتطور الفكري الذي طرأ على البيئة الإجتماعية في مختلف الحضارات قد إنعكس بشكل واضح على مفهوم المسؤولية"[1].

لقد عرفت المحاسبة في شكلها الرقابي الحكومي أنماطاً عديدة في مختلف الحضارات البابلية والآشورية والإغريقية والرومانية والإسلامية، فالتطور الإنساني المتلاحق للإثبات المنظم للمعاملات (الإثبات) سمح بمسك أنواع متباينة من السجلات والدفاتر والكشوف كوسيلة لضبط خزائن وممتلكات الملوك والقياصرة والكهنة ومراقبة الإيرادات والمصروفات على مستوى الدواوين الحكومية (المالية العامة) ومراجعة الإلتزام بالقوانين والأنظمة ومراقبة حركة مخازن الموارد الحيوية كالحبوب والأسلحة،...إلخ[2]، وهو ما دعى إلى ضرورة إستخدام محاسبين ومراجعين بغية التأكد من

*- في تقسيم آخر، يقسم ***Leo Herbert*** تطور الفكر المحاسبي إلى 05 مراحل: (1) المرحلة الأولى: قبل عام 1494 م، (2) المرحلة الثانية: تمتد من 1495 م إلى 1800 م، (3) المرحلة الثالثة: تمتد من 1801 م إلى 1955 م، (4) المرحلة الرابعة: تمتد من 1956 م إلى 1970 م، (1) المرحلة الخامسة: تمتد من 1971 م إلى غاية اليوم.

1- عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، "**أصول المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000/1999 م، ص 11.

2- رضوان حلوة حنان، "**تطور الفكر المحاسبي**"، الدار العلمية الدولية للنشر، عمان، الأردن، ط2001 م، ص 13/12.

صحة الحسابات العامة أين كانت تعقد جلسات إستماع عامة تداول فيها الحسابات بصوت مرتفع و كان على المحاسبين والمراجعين تقديم تقاريرهم إلى الحاكم أو الملك عن الأوضاع العامة، وهي الوظائف الأولى للمحاسبة[1].

وتشير المكتشفات الأثرية للحضارة البابلية في العراق إلى أن الملك **حمو رابي** قد فرض الرقابة على الحكام التابعين له و عين ما يشبه في الوقت الحاضر المراقب المالي على الأموال العامة و الضرائب، فضلاً عما كان يقوم به من عمليات الإستطلاع أثناء جرد الضرائب العينية وتحصيلها والنظر في قضايا الفساد المالي، و هناك من يرى أن بلاد الرافدين كانت أول أرض في التاريخ تعرف قانون العقوبات في عدة أشكال كالأشغال الشاقة مثلاً، في حين إهتم الأشوريون (911-612 قبل الميلاد)[2] بوظيفة الرقابة بتعيين مفوضين في كل مدينة بجانب الحاكم المدني لإدارة جباية الضرائب و رقابة المال العام حيث كان يتم إثبات المعاملات على ألواح من الفخار تحفظ في صناديق مرتبة وفق أرشيف خاص، أما الحضارة المصرية فكانت أكثر نضجاً بتطوير نظم إدارة خزائن الفراعنة ذات تفصيل في محاسبة المخازن مما سمح بقبول ودائع المزارعين بموجب وثائق قابلة للتداول، كما وضعوا بعض التشريعات (1330 ق.الميلاد) كإجراءات رقابية أمام الإختلاس والنهب في تحصيل الضرائب العامة، وتعتبر مخطوطة **زينو** (*papyrus de zenon*) شاهداً على ما عرفته هذه الفترة من تطور الفكر المحاسبي، في حين إهتم الإغريق بالمحاسبة بدليل ما جاء في كتاب السياسة **لأرسطو** ومفاده أن الأموال العامة يجب أن تصرف جهاراً وأمام أعين الناس، أما الإمبراطورية الرومانية فقد إحتاجت إلى الفحص الميداني بتعيين أو تفويض مراقبين للتأكد من صحة جباية المستعمرات الرومانية بإشراف مجلس الشيوخ الذي فرض عقوبات عديدة على المخالفين، وتعتبر الممارسة المحاسبية عند الرومان أول من أعطت الفكرة حول إدخال مفهوم الزمن في التعاملات المالية (التسجيل اليومي واللحظي في الدفاتر المحاسبية)[3].

وفي الحضارة الإسلامية فيجمع مؤرخوا التاريخ الإسلامي على أن المحاسبة في الإسلام علم إجتماعي قائم على ربط المعاملات بالمعتقدات والعقائد الدينية والأخلاقية السلوكية في قيام المسؤولية الفردية والجماعية، فالمحاسبة في الإسلام تقوم على مجموعة قواعد مستنبطة من مصادر الشريعة مثل الكتاب والسنة والإجماع، فالتعريف اللغوي الإسلامي للمحاسبة يدور حول الإمعان والتركيز والتحقق والنظر وإعادة النظر، وأما إصطلاحاً فيقصد بها رد الفعل إلى أصله للتحقق من صحته والتأكد من سلامة سياق إشتغاله، وهذا المفهوم واضح في قوله تعالى: "**إنَّ إلى ربك الرجعى**" أي رد الإنسان إلى أصله ومقارنة أفعاله مع ما شرعه الله للتأكد من صحة مطابقتها له، وقد ثبت من التنقيب في التراث الإسلامي إستخدام نظم محاسبية في أكثر من مكان كبيت المال والزكاة والوقف والوصايا وديوان الخراج و ولاية الحسبة، ..إلخ و وجود مجموعة دفترية ومستندية متكاملة لإثبات المعاملات المالية

1- مسعود صديقي و محمد تهامي طواهر، "**المراجعة و تدقيق الحسابات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2، 2005 م، ص 06.

2- عبير حامد طلحه، "**الرقابة المالية في موقع المراقب**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد15، نيسان2003 م، جزء1، ص 16/11.

3- مداني بن بلغيث، "**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 م، ص 15.

وتلخيصها والرقابة عليها مثل دفتر تعليقة اليومية الذي يشبه دفتر اليومية العامة والمخزومات الذي يشبه دفتر الأستاذ وكتاب الختمة الشهرية الذي يقابل ميزان المراجعة الشهري و دفتر الختمة السنوية الذي يشبه ميزان المراجعة السنوي، وفي الدولة العباسية فقد ثبت إستخدام 12 دفتراً محاسبياً منظمة بموجب دواوين وسجلات متكاملة ومرقمة ومختومة بختم الوالي أو السلطان أهمها: دفتر الإيرادات، دفتر النفقات، دفتر الأموال الصادرة من الوزراء، دفتر محاسبة الزكاة، سجل الغنائم، ...إلخ، حيث كان التسجيل يتم من اليمين بالنسبة للإيرادات والزكاة والجزية والميراث والغنائم ومن اليسار بالنسبة لنفقات الحروب والتعليم وشق الطرق وغيرها حتى إن بعض المؤرخين يرجع إستخدام طرق وأساليب التسجيل المحاسبي وفق القيد المزدوج إلى الحضارة العربية قبل ظهور بوادره سنة 1200 م.

I-2 تطور الفكر المحاسبي أثناء العصر التجاري "المركانتيلية" (1201 م- 1750 م)

أفرزت الحروب الصليبية قنوات إتصال ثقافي وحضاري مع بلدان المشرق والمغرب العربي، حيث قدم الفكر العربي في القرنين الثاني والثالث عشر أسساً جوهرية لتطور العلوم والمعرفة في إيطاليا خصوصاً مما مهد بذلك لإنطلاق عصر النهضة الحديث في التاريخ الأوروبي، وهكذا بدأت إيطاليا تحتل مكانة الصدارة في عصر التنوير و النهضة.

لقد كانت صقلية و فلورنسه والبندقية بإعتبارها إمارات إيطالية متنافسة ومستقلة تمثل قنوات إتصال مع العرب عبر الإسكندرية وبلاد الأندلس (إسبانيا) من ناحية ثانية، إنتقل عبرها على يد التجار وعلماء الرياضيات العرب نظام الأرقام العشري، فقد عرفت فلورنسه أول مرة نظام الترقيم العشري عندما نشر **يوناردو فيبوناسيبيزانو** *LEONARDO FIBONACI PISON* كتاب للرياضيات عنوانه: *ABACI LIBER* عام 1202م، ويعود مسك أول سجل محاسبي وفق النظام العشري لأحد التجار الفينيسيين بالبندقية *JACOB BADOER* عن الأعوام 1436 – 1439 م، ليحل محل نظام الحساب الروماني القائم على الترقيم الحرفي الذي لا يصلح لإجراء العمليات الحسابية البسيطة، والذي إستغرق للإطاحة به ما يزيد عن القرنين نتيجة الإعتراف بالنظام الروماني وحده أمام القضاء، فكان التجار الإيطاليون يمسكون مجموعتين من الحسابات، مجموعة بالأرقام الرومانية المعتمدة قانوناً و مجموعة ثانية للإثبات المحاسبي بالأرقام العربية، كما ساعد إنتقال صناعة الورق في القرن الثالث عشر إلى أوروبا عبر الأندلس في خلق أرضية ملائمة لتطور علم المحاسبة حيث سمح بمسك عدة دفاتر محاسبية كبيرة الحجم لدى كبار التجار بعد أن كان الدفتر المحاسبي سابقاً يقتصر على عدة صفحات من رقائق الجلود، وإلى غاية هذه الفترة ساعد على تطور المحاسبة عاملين أساسيين: (1) ظهور النقود كوسيلة للتبادل، (2) تطور الأنظمة العددية[1].

وخلال المرحلة الإقطاعية التي سادت أوروبا سيطرة الكنيسة على مجريات الحياة الإقتصادية والإجتماعية ومداخلها اللاهوتية المرتكزة على المفاهيم الدينية، حيث تطرق توماس الإكويني (1225- 1275 م) أحد أشهر رواد هذه

1- رضوان حلوة حنان، "**بدايات نشوء علم المحاسبة في إيطاليا**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 117، ص 23.

الفترة من مداخله اللاهوتية إلى القيمة والسعر من خلال تقسيم العمل والتجارة والملكية الفردية والسعر العادل، هذا الأخير الذي يرى فيه الإكويني أنه السعر الذي لا يضع عبئاً على طرفي التبادل بيعاً وشراءاً بما يسمح للأطراف المتبادلة تحقيق المنفعة، وبالتالي فقد إعتبره في سعرين: (1) سعر السوق، (2) سعر تكاليف الإنتاج مع (الربح)، وبهذا تكون قيمة السلع عند الإكويني بمقدار العمل الداخل في إنتاجها مضافاً إليها الربح.

لقد تسارع تطور الفكر المحاسبي في هذه الفترة بتحديد معالم المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية للإثبات والترحيل والتوثيق المحاسبي وإعداد التقارير المحاسبية عن نتائج الأعمال، حيث تعود أقدم وثيقة محاسبية في مسك الحسابات وإجراء الترحيلات والمناقلة من حساب لآخر في إجراء التسجيل المحاسبي الذي بدأ يأخذ شكل (منه – له) وفق الشكل التقليدي المعروف حالياً بالحرف T (دفتر الأستاذ) إلى عام1211 م أي بداية القرن 13 م في فلورنسه، وفي نفس الوقت بدأت تظهر بدايات مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج حيث تعود أقدم السجلات المحاسبية المعروفة إلى الفترة بين 1296م - 1305 م، فقد أكملت البندقية مسار تطوير قواعد القيد المزدوج حتى أخذ أبعاده الحالية في أوائل القرن الرابع عشر ومازالت تتوفر سجلات محاسبية لتجار في مدينة **جنوه** الإيطالية منذ عام 1340 م تظهر بوضوح إستخدام القيد المزدوج وفق مصطلح (منه–له)، وهناك من يرى أن أقدم السجلات الممسوكة وفق القيد المزدوج تعود إلى جيوفاني فارولفي *GIOVANNI FAROL* (1300/1299 م)، ليهيمن الفكر التجاري على هذه الفترة لتجد المحاسبة نفسها في ظل الرأسمالية المبكرة (الرأسمالية التجارية والطبيعية) القائمة على تحقيق الثروة من خلال الفائض في الميزان التجاري والتجارة الخارجية، أين فرضت الديناميكية المتسارعة للحركة التجارية ضرورة تنظيم العمل التجاري التي كانت المحاسبة تتولى مهامه الإدارية، وبالتالي فقد إهتم العديد من التجاريين بالبحث التطبيقي عن الإجراءات المحاسبية الأساسية للممارسة المحاسبية في ظل تأثرهم بنظريات الفكر التجاري في قياس أرباح التجارة والرقابة عليها، فقد أصدر بنديتو كاترولي *BENEDETTO COTRUGLI* كتابه المعنون بـ "**التجارة والتاجر المثالي**" سنة 1458 م و لوقا باشيليو كتابه المعروف "**مقدمة في الحساب والنسبة والتناسب**" سنة 1494 م.

لقد دفع تراجع تدخل التنظيم الإجتماعي في الحياة الإقتصادية لصالح الدولة وإزدهار التجارة الخارجية وأعمال الصيرفة والتبادل النقدي بشكل واسع بملاك الأراضي وأصحاب المراكز التجارية والحكومية للبحث عن من يقوم بالرقابة على أنشطتهم ولحسابهم في التسجيل والإحتفاظ بالأصول نيابة عنهم وتحديد الضرائب المستحقة بفحص السجلات المثبتة لها، فهذه العوامل دعت إلى ضرورة وجود مدارس محاسبية خاصة لتدريب الأفراد على المحاسبة وإعدادهم ليكونوا تجاراً، حيث تم إنشاء عدداً منها مع بداية القرن الخامس عشر في شمال إيطاليا كانت أولها في البندقية (فينيسيا) عام 1581 م[1] في كلية *ROXONATI* التي ينخرط فيها الدارس لمدة 6 سنوات مع إمتحان نهائي ليصبح محاسب، وقد أصبحت عضوية هذه الكلية عام 1669 م شرطاً من شروط مزاولة مهنة المحاسبة ثم

1–نقاز أحمد، "**دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2007 م، ص 8/4.

بعد ذلك التدقيق، حيث تم التأسيس لأول مرة لحرية الممارسة المهنية للمحاسبة بإعتبارها مهنة حرة متخصصة، وقد تبعتها بعدئذ المدن الإيطالية الشمالية وبقية الأقطار الأوروبية خاصةً فرنسا وهولندا وبريطانيا، وفي فرنسا تم إصدار قانون التجارة البرية المعروف بـ "**قانون سافاري**" سنة 1673 م على يد الفرنسي جاك سافاري الذي فرض من خلاله مسك سجلات محاسبية نظامية وإعداد ميزانية عامة سنوية تكون بياناتها صحيحة وشاملة، وفي عام 1675 م أصدر سافاري كتاب عنوانه "التاجر الكامل" ثم فرض قانون التجارة البحرية عام 1681 م[1].

إن دراسة التطور التاريخي للفكر المحاسبي في هذه الفترة أوضحت السيطرة الكاملة للمدخل المهني في تطور الفكر المحاسبي نتيجة تراكم الخبرات المهنية التي تحولت إلى تقاليد وقواعد عرفية ذات صبغة أخلاقية مقبولة بين جمهور المحاسبين، فقد أسفر البحث التطبيقي في مجال المحاسبة بهذه الفترة عن تأسيس أهم مراحل العمل المحاسبي والكشف عن أهم مبادئ المحاسبية كالقيد المزدوج والوحدة النقدية ومبدأ الحيطة والحذر والوصول إلى أهم مقتنيات المحاسبة و مداخلها في التسعير والتسجيل والإعتراف والقياس والإفصاح و هو مبدأ التكلفة التاريخية.

I-3 تطور الفكر المحاسبي في عصر الثورة الصناعية (1751 م – 1900 م)

بتحول معالم التطور الإنساني من إيطاليا إلى إنجلترا مع إنطلاق الثورة الصناعية بداية القرن 17 م وتوريدها بالموارد الأولية عن طريق المستعمرات إنتقلت الإحتياجات المحاسبية من إعداد التقارير المالية إلى إيجاد السجلات والطرق المحاسبية التي تسمح بتقدير تكاليف التصنيع والإنتاج والتسعير، في نفس السياق أفرز تضخم إحتياجات تمويل الثورة الصناعية التي عجزت شركات الأشخاص عن توفيرها أو تحملها عن نتيجة هامة وهي تطور صيغ إنشاء الشركات وتعدد أشكالها القانونية وطرق مراقبتها ما أدى إلى ظهور شركات المساهمة والمسؤولية المحدودة في محاولة تغطية الإحتياجات المالية وتوفير رؤوس الأموال بتوسيع دائرة الملكية[2]، ومن جانبه، يفسر كل من *C. Jenson and Meckling* تطور ممارسات المحاسبة إلى المنافسة الصناعية الشديدة التي فرضت تطور التقارير المالية لرقابة الأداء وإتخاذ قرارات الإستثمار والتمويل[3]، في حين ساهم ظهور وتطور التنظيمات المهنية مثل جمعية المحاسبين القانونيين في أدنبرة بأسكتلندا في 1854 م وجمعية المحاسبين الفرنسية في 1867 م والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA* سنة 1887 م في رفع جودة الخدمات المهنية ودعم إستقلالية الأعضاء بإصدار عديد النشرات المحاسبية لحل المشكلات التي تواجه المحاسبين لاسيما في مجال المبادئ المحاسبية وإعداد القوائم المالية، وهو ما ساهم في تطور الإفصاح المحاسبي حيث طلبت سلطات بورصة نيويورك *NYSE* في ستينات القرن التاسع عشر

1- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، "**التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010 م، ص 04.

2 – محمد ياسين غادر، "**دور الهيئات الأكاديمية في إعتماد معايير المحاسبة الدولية** "، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 24، آذار 2004 م، ص 03.

3- عمر علي عبد الصمد، "**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات**"، رسالة ماجستير، كلية علوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009 م، ص 03.

1860 م من الشركات المساهمة التي ترغب في التسعير *listing* نشر معلوماتها المحاسبية الضرورية لتنوير المستثمرين مركزةً في ذلك على الميزانية وقائمة الدخل *income statment & balance sheet* التي أكدت بشأنهما الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين *AAPA* في توصيتها لسنة 1887 م على ضرورة عرض الميزانية على أساس العناصر الأسرع سيولة، وبعد الدخول في السوق أُعطِي للشركات المقيدة الخيار لنشر المعلومات غير الإجبارية، كما فرضت نفس البورصة سنة 1900 م على الشركات المقيدة الإفصاح السنوي الدوري عن القوائم المالية التي تم توحيدها سنة 1910 م، وفي سنة 1914 م تم فرض الإفصاح نصف السنوي *semiannual reporting* وربع السنوي *quarterly* في بداية 1926 م[1].

I-4 تطور الفكر المحاسبي في عصر العولمة و الأزمات و الفضائح المالية (1901 م – ...)

تعود قضية تدويل المحاسبة إلى سنة 1904 م بإنعقاد أول مؤتمر محاسبي دولي في سانت لويس بولاية ميزوري بالولايات المتحدة الأمريكية بينما يرجعها البعض الآخر إلى نشأة لجنة المعايير المحاسبية الدولية *IASC* 1973 م، إلا أن المتفق عليه هو إرتباط تطور العديد من المفاهيم والإرشادات المهنية والمعايير المحاسبية بقضية تدويل المحاسبة، حيث يمكن تقسيم فترات تطور الفكر المحاسبي في هذه الفترة إلى أربع مراحل[2]:-

I-4-1 المرحلة الأولى: من 1901 م إلى 1933 م

تركز مفهوم المستخدمين الأساسيين للتقارير في نظرية المحاسبة ولدى القضاء مع بداية القرن العشرين (1900 م) فيما يعرف في الأدبيات المحاسبية بمعيار المستفيد الأساسي وهو الأصل المتعاقد المستفيد الرئيسي من التقارير المالية كالملاك والمساهمين والإدارة، والمتميز بحقوق لا تتوفر لغيره و المنصوص عليه صراحةً في العقد، كما يصرح أيضاً عن طبيعة الغرض المحتمل لإستخدام التقارير المالية، فالتحول في مستخدمي التقارير المالية من الدائنين إلى المساهمين دفع بالمجلس الفيدرالي ولجنة التجارة الفيدرالية بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1917 م إلى تكليف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA* لإعداد مذكرة تتضمن الإجراءات المعيارية التي يجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية لاسيما في قطاع البنوك، بينما نتج عن القضايا التي شغلت فكر القضاء والمنظمات المهنية في هذه الفترة كقضية *ULTRAMARAS VS TOUCHE* سنة 1931 م ظهور أول مرة مفهوم الطرف الثالث ومعيار القرينة الخارجية لاسيما بعد تأسيس لجنة الأوراق المالية *SEC* سنة 1933 م وصدور قانون الأوراق المالية الأمريكي سنة 1934 م لضمان حماية وتزويد جمهور المستثمرين المحتملين بالمعلومات الملائمة لتقييم درجة جودة الأوراق المالية المقدمة لهم[3].

---

1 - *Butler, M., Kraft, A., Weiss, I.S.,* ***The Effect of Reporting Frequencies on the Timeliness of Earnings: The Cases of Voluntary and Mandatory Interim Reports****, Journal of Accounting and Economics N° 1, 2007, pp. 6-8.*

2- قرادي عبد القادر، "**إصلاح القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2010 م، ص 65.

3- وليام توماس و إمرسون هنكي، "**المراجعة بين النظرية و التطبيق**"، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، جزء1، 1997 م، ص 225.

I-4-2 المرحلة الثانية: من 1934 م إلى 1973 م

تطور نطاق المستفيدين الرئيسين من التقارير المالية خلال هذه السنوات حيث أصبح هذا النطاق محكوماً بمعيار جديد يعرف بالفئة المنظورة (المستفيدين الرئيسيين والثانويين)، ويعكس هذا المنظور كلاً من تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية *AAA* سنة 1966 م حول المحاسبة وإنتاج القوائم المالية والمستخدمين لها و تقسيمهم حسب خصائصهم الرئيسية وإعتراف مجلس المحاسبة الأمريكي *FASB* بتنوع المستفيدين من التقارير المالية بإختلاف حاجاتهم منها: المستثمرين، الدائنين، العملاء، الحكومات، المنافسين، ....إلخ، وهو ما يخلق عائق أمام تحقيق المعلومات المالية لأهدافها في تقرير مدلولها لمصداقية المعاملات والأحداث الإقتصادية، وقد لعب القضاء دوراً هاماً في تقرير حق مختلف الأطراف ذات العلاقة في الإستفادة من التقارير المالية بالرغم من عدم ذكر أي تعريف لها كقضية[1]: *THE MCKESSON AND ROBBINS CASE* سنة 1940 م، *RUSCH FACTORS VS LEVIN* سنة 1968 م، *THE BAR CHRIS CONSTRUCTIN CORP* سنة 1968 م، فهذه المرحلة أسقطت شرط وجوب الإفصاح عن أسماء المستفيدين من التقارير المالية إلى تقرير حق إستفادة طرف ثالث غير مذكور في العقد من التقارير وبالتالي ظهور ما يسمى بالتقارير المالية ذات الغرض العام[2].

كما ظهرت في هذه الفترة العديد من التنظيمات المحاسبية التي ساهمت في تدويل المحاسبة فيما بعد كـ منظمة المحاسبة لدول أمريكا اللاتينية *AIC* سنة 1949 م، إتحاد المحاسبين الأوروبيين *UEC* سنة 1951 م الذي ضم 12 جمعية محاسبية أوروبية، إتحاد المحاسبين لدول آسيا والمحيط الهادي *CAPA* سنة 1957 م، في حين عرف الفكر المحاسبي سنة 1966 م تحولاً هاماً في وظائف المحاسبة بإنتقال دورها الرئيسي من نظام لمسك الدفاتر والسجلات القائم على التبويب والترحيل إلى إعتبارها نظام للمعلومات بظهور نظرية النظم غايته الأساسية توفير المعلومات المناسبة لصنع القرار، وهو ما فرض ضرورة تطور المبادئ والمفاهيم والخصائص المحاسبية كالإفصاح والملاءمة والمصداقية وقابلية المقارنة، ...إلخ، ومنه ظهور مفاهيم جديدة كتكلفة المعلومات (نظرية المنفعة/التكلفة والمستدل عليه بالمدخل المنفعي أو كما يحب أن يسميه البعض بنظرية الصلاحية) والمحتوى الإعلامي للتقارير المالية والأبعاد السلوكية للمؤسسات في الدراسات المحاسبية، وفي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار سنة 1974 م تشريع يلزم فيه الكونغرس الأمريكي المصارف التجارية بالخضوع للوائح التي تصدرها لجنة هيئة البورصة *SEC* فيما يخص الإفصاح عن المعلومات المالية للشركات المدرجة في البورصة[3].

1- حسين القاضي و حسين دحدوح، "**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**"، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، ط1، 1999 م، ص 114.

2- عصام محمد البحيصي، "**دور نظم المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرار على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 29، تشرين الأول 2004 م، ص 10/3.

3 - *A. LEMANH, C. MAILLET BAUDRIER, **les normes comptables internationales (IAS / IFRS)**, paris, BERTI édition, 2006, p 91.*

I-4-3 المرحلة الثالثة: من 1974 م إلى 2000 م

في هذه الفترة أصبح فيه نطاق الإستفادة من التقارير المالية مطلقاً تأسيساً على ما يعرف بالمستفيد المحتمل، والذي أسقط كأساس للإستفادة من التقارير المالية شرطين أساسيين هما: النص الصريح على إسم المستفيد من التقارير المالية وأغراضه الخاصة منها، الأمر الذي ساهم في توسيع عدد المجموعات التي تدخل ضمن المستفيدين المحتملين من التقارير المالية، و يذكر تقرير *The corporoté raports* الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين **لإنجلترا و ويلز** *ICAEW* سنة 1975 م أطراف المجتمع المالي من جمهور مواطنين ومؤسسات المجتمع المدني وحماية البيئة كمستخدمين للتقارير، حيث إعتبر أن الهدف الأساسي من نشر المعلومات المالية تحقيق الرفاهية الإجتماعية غير أن إختلاف مستويات إدراك هؤلاء وتعدد حاجاتهم يؤثر بصورة مباشرة على مضمون التقارير المالية، وهكذا صار بالإمكان لأي طرف ثالث من مستخدمي القوائم المالية المطالبة بإصدار التقارير المالية.

I-4-4 المرحلة الرابعة: من 2001 م إلى ...اليوم

وبتفجر الفضائح المالية مع بداية القرن الواحد والعشرون 21 م في الإقتصاد الأمريكي ممثلاً شركة إنرون للطاقة *ENRON* وشركة ورد كوم *WERLDCOM* في قطاع الإتصالات، وشركة *Xerox* في قطاع الطباعة، والقارة الأوروبية من خلال الشركة الأوروبية للأغذية *PARMALAT*، بالإضافة إلى الفضائح المالية في كل من الأرجنتين والبرازيل و دول شرق آسيا و الأزمة المالية لسنة 2008 م[1]، فهذه الحوادث إنعكست سلباً على البيئة المحاسبية بإندثار أحد أكبر الشركات المحاسبية العالمية شركة آرثر أندرسون *ARTHUR ANDESON* لثبوت تورطها في تلاعبات مالية ضخمة[2]، وبقدر ما أظهرت هذه الفضائح براءة السياسات المحاسبية إلا أنها أظهرت إنحطاط السياسات الأخلاقية ما أدى إلى ظهور لأول مرة مفهوم **الحوكمة المحاسبية** للسيطرة على التوجهات المنحرفة لإدارات الشركات، و الخلاصة من هذا كله (التجارب) هو خروج الهيئات المهنية بعدة توصيات للعب أدوارها الإقتصادية والإجتماعية والإبلاغية بإعادة صياغة تأكيدات الكفاءة والإستقلالية والنزاهة والسر المهني والموضوعية، ومحاولة إرشاد المحاسبين بزيادة الوعي في إمتهان ومباشرة الأعمال المهنية بدراسة مجالات قد تكشف وجود أعمال محظورة كتبيض الأموال والإختلاس وعدم الإلتزام بالقوانين، وتطوير عمليات الإتصال مع الإدارة و توعية المجتمع المالي بدور الهيئات المهنية داخل الإقتصاديات، حيث عقد في هذا الإطار مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة *public company accounting oversight board-PCAOB* إجتماعاً مفتوحاً خلال شهر أفريل 2007 م لتوضيح كيفية تطبيق قانون ساربينز أوكسلي 404 في الشركات[3].

1- بن إعمارة منصور و حولي محمد، "**معابر المراجعة الدولية** "، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-2011/12/14 م، ص 08.

2- ظاهر شاهر القشي، "**إنهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة**"، مجلة المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، المجلد 25، العدد الثاني، القاهرة، مصر، 2005 م، ص 27/14.

3- أخبار دولية، "**قوانين جديدة لتوضيح قانون ساربينز أوكسلي**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ماي 2007 م، ص 07.

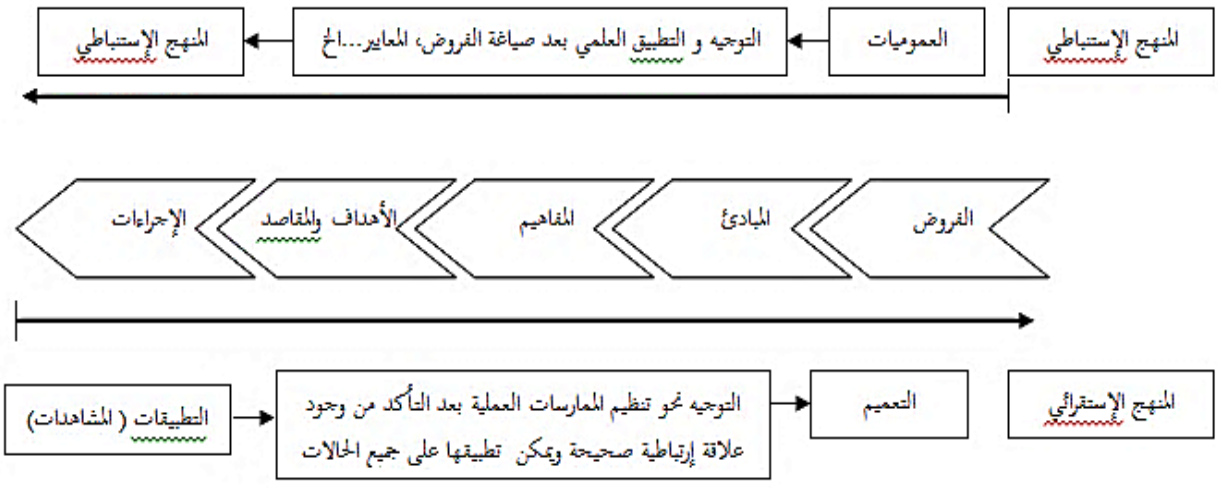
II- الإطار الفكري و المفاهيمي لنظرية المحاسبة

توضح مراحل دراسة تطور الفكر المحاسبي التطور السريع الذي عرفته المحاسبة ومجالات تطبيقها بشكل يعكس التطور الإقتصادي والإجتماعي لمختلف المجتمعات لاسيما الغربية، كما نستقرئ كذلك وجود عملية إعادة التقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي بالتوجه الدولي نحو صياغة وتبني *IFRS*.

II-1 نظرية المحاسبة: ماهيتها وعناصرها

إن مناقشة الإطار التاريخي لمراحل تطور الفكر المحاسبي سمح بمناقشة إطاره الفكري كدليل لإكتمال ونضوج حقله المعرفي بتحديد تعاريف ومفاهيم النظرية المحاسبية وأهدافها وأسسها الفلسفية التي تقوم عليها، فالمعرفة المحاسبية تستقي أساليبها من أساليب المعرفة العلمية في التحري والإستقصاء المنظم الهادف لكشف حقائق الأشياء وأبعاد مكوناتها وعلاقاتها التطورية في واقعها الملموس بإتباع أساليب التقصي والتحليل الموضوعي وفق قواعد علمية شاملة، والتي تحاول توفير القاعدة الصلبة لإتخاذ القرارات الإدارية المناسبة في إنجاز الأهداف المتعلقة بها، فالإتجاه العلمي في التنظير المحاسبي يهدف إلى تقديم أسس البحث المحاسبي وإجراءات المقارنة بموضوعية عند التحقق من وقائع الظواهر الإقتصادية وعزل الممارسات الشاذة عند إختيار البدائل المحاسبية، وهو ما يفرض وجود إطار فكري منظم يشتمل على مجموعة مترابطة من العناصر ذات تسلسل منطقي متكامل في بناء نظرية المحاسبة، والتي تنطلق من صياغة الفروض المحاسبية لتشتق منها المبادئ والمفاهيم والأهداف والمعايير المحاسبية ومراحلها الإجرائية التي يمكن بواسطتها إيجاد الحلول المناسبة للمشاكل المحاسبية، ويمكن توضيح إطار نظرية المحاسبة كالآتي:-

الشكل (01): عناصر نظرية المحاسبة



المصدر: من إعداد الباحثين.

من خلال الشكل يمكن تعريف نظرية المحاسبة *Accounting Theory* بأنها: "كل ما يتعلق بمعرفة الحقائق المحاسبية من تجارب ودراسات وتراكمات علمية تهدف إلى تشكيل علمٌ قائمٌ بذاته في تحديد العناصر الأساسية لطبيعة المحاسبة ومناهج البحث فيها التي تسمح بتعريف الفروض والمبادئ المحاسبية وأهدافها ومقاصدها وأغراضها

وتعريف عناصرها ودراسة مشاكلها وتبويب الدراسات فيها"[1]، وأيضاً: "مجموعة من المبادئ المنطقية المتماسكة والمنسجمة التي توفر في مجموعها إطاراً مفاهيمياً لتقييم الممارسات المهنية القائمة بحيث تساهم في فهم تلك الممارسات من جانب المهنيين أنفسهم وذلك بالإضافة إلى من يستفيد من خدماتهم كالمستثمرين والمقرضين والإدارة وغيرهم، كما أنها توفر الآلية والإرشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة"[2]، وأيضاً: "مجموعة من المفاهيم *Concepts* والتعاريف *Definitions* والمقترحات *Propositions* التي تمكن في مجموعها من تكوين رؤية منتظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة فيما بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، وذلك قصد تفسيرها وتوفير القدرة على التنبؤ بها"، فهي: " مجموعة متماسكة من المبادئ النظرية والمفاهيمية الإفتراضات، والتعاريف التي تشكل إطاراً مرجعياً عاماً للتحقيق والإستفسار عن طبيعة المحاسبة"[3]، فالنظرية المحاسبية تقدم شرحاً تقييمياً للواقع العملي والأساس العملي لدراسة الطرق المحاسبية الحالية والمقترحة بما يحقق في النهاية التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية، ومن هنا نجد أن النظرية في المحاسبة يجب أن يكون فيها محتوى تطبيقي، أي أنه لا يكفي في المحاسبة أن تكون النظرية متسقة منطقياً وإنما يجب أيضاً أن تكون قابلة للتطبيق العملي، وقد إشترط الباحثون في المحاسبة توافر ثلاثة عناصر رئيسية في النظرية المحاسبية: (1) إمكانية تحويل الظواهر الطبيعية إلى رموز، (2) إمكانية تجميع الأفكار وتحويلها على أساس قواعد محددة، (3) إمكانية تحويل الحقائق إلى حالتها الأصلية مرة أخرى، ويشير ***FLINT*** إلى أهمية وضع إطار نظري للمحاسبة بقوله: "يتمثل الغرض من وضع إطار لنظرية المحاسبة في توفير مجموعة متماسكة ومترابطة منطقياً من الفروض الخاصة بالنشاط التي تزودها بأسس لتبرير منطق ممارستها وإجراءاتها وتشرح أغراضها الإجتماعية في سياق مؤسسات المجتمع والبيئة الإقتصادية والسياسية"[4]، فأهمية وجود نظرية للمحاسبة تظهر في: (1) نقل المعرفة المحاسبية من طور التسجيل والتبويب والعرض إلى قيام كيان نظري علمي ملموس له أهدافه العلمية وأساليبه الإجرائية، فالنظرية المحاسبية بما تتضمنه من مقومات هيكلية يمكن لها نقل المحاسبة إلى مصاف العلوم الإجتماعية المتقدمة، (2) بإعتبار نظرية المحاسبة مرجعاً أكاديمياً ومهنياً فإنه يمكن اللجوء إليها للتحكيم المهني وحسم أي خلاف بين الأكاديميين والمهنيين والمفاضلة بينها، وهو ما يحقق موضوعية الآراء المهنية والمعالجات وإستبعاد التطبيقات المحاسبية غير الملائمة على أساس علمي، (3) ضبط مجالات البحث المحاسبي في دراسة المشاكل

1- عاشور كتوش و بلعوز بن علي، "**المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية *IAS/IFRS***"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تحارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، 17 و2010/01/18 م، ص 04.

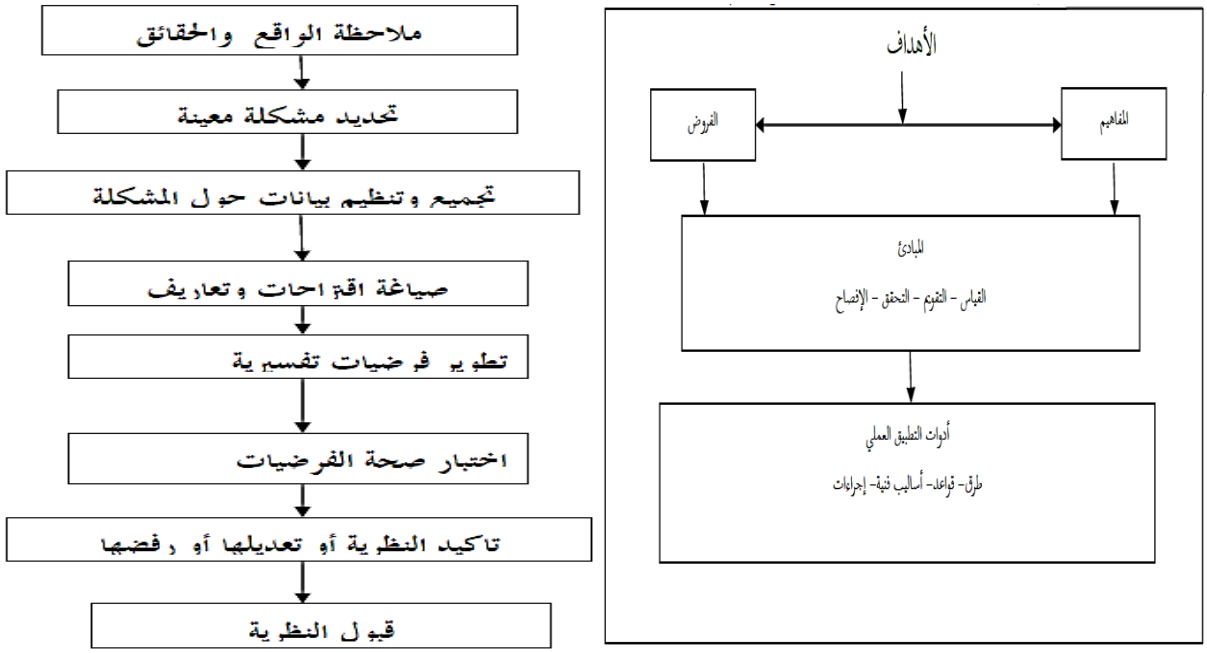
2- جبار بوكثير، فاطمة الزهراء قوفي، "**التوجه نحو صياغة النظرية المحاسبية– بين الحاجة والمنفعة**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية–"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 452.

3- خوني رابح، محصول نعمان، "**التأصيل النظري للمحاسبة في ظل المدخل الأخلاقي**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية–"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 465.

4- أمين السيد أحمد لطفي، "**فلسفة المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، جزء1، 1997 م، ص 125.

المحاسبية وإيجاد حلولٍ لها، (4) أداة لحماية والمحافظة على ثروات الأفراد والمجتمع[1]، بينما حددت وظائفها في: (1) إيجاد التفاعل والعلاقات المتداخلة بين الأفكار، (2) المساعدة في فحص ما تم تنفيذه لتحديد النواقص والأسباب التي تواجه المعالجة، (3) المساعدة في تحديد الأهمية النسبية للأفكار، (4) تقييم البدائل في الأفكار والمناهج والطرق، بينما حددت أهدافها في: (1) التنبؤ بسلوك الظواهر المحاسبية في ظل ظروف محددة، (2) التقييم والتفسير المنطقي للظواهر المحاسبية، (3) توجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

الشكل (02): عناصر نظرية المحاسبة ودورها في تنظير الظواهر المحاسبية



المصدر: مقدم خالد، طلبة عادل، مرجع سبق ذكره، ص 458.

ومن خلال الشكل تتحدد عناصر إطار نظرية المحاسبة في: (1) الأهداف *Objects*: وهي النقطة الإبتدائية المنطقية في بناء أي نظرية، وفي المحاسبة فإن تحديد الأهداف يستلزم دراسة سلوكية وميدانية للأسئلة التالية: من هم المستخدمون للقوائم المالية؟ ما هي حاجيات كل مستخدم؟ ما هو أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي القوائم المالية؟ ما هي مجالات التعارض بين إحتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية؟، (2) المفاهيم *Concepts*: عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية التي تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة، فهي تمثل بناءاً وإدراكاً ذهنياً لجوهر العناصر التي تحدد ماهية الفروض والمبادئ، وتختلف المفاهيم عن التعاريف *Definition* في أن الأخيرة هو ما جرى عليه الإستخدام لمصطلح معين بين المهتمين في نفس المجال، مثل مصطلح مدين، دائن، الحساب، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولاً وإتساعاً حيث أنها تتميز بخاصيتين: أن تكون عملية *Practical* أي قابلة للقياس وأن تكون إجرائية

1- مقدم خالد، طلبة عادل، "**توجه الدراسات المحاسبية على مستوى رسائل الدكتوراه في الجامعة الجزائرية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 407.

Operational بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده، وفي المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم كالمفاهيم الخاصة بالوحدة المحاسبية كالشخصية المعنوية المستقلة، ومفاهيم خاصة بالقوائم المالية كقائمة الدخل، قائمة المركز المالي، ..إلخ، (3) الفروض *Postulats*: هي عبارة عن مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة، وتمثل الفروض اللبنات الأساسية المقبولة أساساً بطبيعتها في علم المحاسبة وهي فروض تتعلق بوجود الوحدة المحاسبية والعمليات المالية التبادلية التي تجريها مع الغير، وقد تكون هذه الفروض على نوعين؛ فروض وصفية التي تنطلق من الواقع الفعلي القائم عليه الحال، وفروض قياسية التي تنطلق مما يجب أن يكون عليه الواقع، فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري، (4) المبادئ *Principes*: هي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم والفروض، وبالتالي فالمبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري لها، وفي مجال المحاسبة ونظراً لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية، مما يستلزم أن يتسم بالإتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفروض من ناحية، وأن تثبت صحته وصدقه في التطبيق العملي من ناحية أخرى، فالترابط الهيكلي لهذه العناصر يساهم في توفير الخصائص الضرورية لنظرية المحاسبة: (1) الإتساق والترابط المنطقي لعناصر النظرية: الأهداف، المفاهيم، الفروض، والمبادئ، (2) التقييم والتفسير المنطقي للظواهر المحاسبية، (3) التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة، (4) توجيه السلوك بما يكفل تحقيق الأهداف المحاسبية.

II-2 المناهج العلمية في المحاسبة

بإزدياد الشعور بإستقلال العلم و إمكاناته نمت فكرة وضع العلوم الإنسانية بالموازاة مع العلوم الطبيعية في إطار إهتمامها بطبيعة الإنسان وسلوكياته المتميزة بقدرات الذكاء والتفكير والتذكر، وفي هذا المجال إختلفت آراء المفكرين في موضوع تطبيق المناهج العلمية بالعلوم الإنسانية، فمنهم من يرى بضرورة تطبيق مناهج العلوم الطبيعية في العلوم الإنسانية و منهم من يرى عكس ذلك بصعوبة إستخدام القياس الكمي والتجريبي في العلوم الإنسانية، وبالتالي صعوبة الوصول إلى قوانين عامة تحكم العلوم الإنسانية في دقة القوانين الطبيعية، فمن المنطقي أن تخضع قضايا العلوم الإنسانية للملاحظة والتجربة والضبط والقياس بقدر الإمكان حتى يمكن لتلك العلوم أن تتقدم وتساير التطور المستمر في مختلف العلوم الأخرى، فالعلوم الإنسانية مازالت تحكمها إلى غاية اليوم معوقات تؤخر سيرها والتي من بينها: (1) إستخدام العلوم الإنسانية للكثير من الألفاظ الكيفية التي يصعب تحويلها إلى مفاهيم كمية تخضع للتقدير الرياضي كما هو الحال بالنسبة للعلوم الطبيعية، وتحويل المفاهيم الكيفية من مرحلتها الكيفية إلى مرحلتها الكمية تحتاج لوسائل دقيقة مساعدة، (2) تداخل فكرة الغايات والأهداف، فالعلوم الطبيعية تقوم على بناء الفرضيات ثم التأكد منها بالتجربة وهذا ما لا يمكن تطبيقه في العلوم الإنسانية في العديد من المجالات كالخيال والذكاء والرغبة، ..إلخ، حيث يرى البعض أن هذا يؤدي إلى عدم إلتقاء العلوم الإنسانية بالعلوم الطبيعية، لكن الواقع أن الفرق بين النوعين هو فرق في طبيعة الظواهر المدروسة، فالعلوم الطبيعية تعرضت في مرحلة من

مراحل تطورها إلى نفس الظروف التي تتعرض لها العلوم الإنسانية في فترتها الحالية، والمحاسبة بإعتبارها علم إنساني إجتماعي بدأت تتخطى العقبات السابقة بإستخدام الأساليب الكمية والرياضية والمنطق والإحصاء إلى جانب دراسة علاقتها بالإنسان وسلوكاته وتستخدم قواعد من صنعه لقياس وقائع ملموسة، وفي مجال المحاسبة يمكن تقسيم مداخل المناهج العلمية ونظرياته إلى الأنواع التالية[1]:-

II-2-1 من حيث طبيعة المكونات

تُعتَبر النظرية الوصفية العامة للمحاسبة *general explanatory theories* أولى النظريات المستخدمة حسب هذا المداخل في بدايات الكتابة عن المحاسبة، وتهتم بعمليتي الوصف والتفسير لما يقوم به المحاسب من مهام وأنشطة محاسبية، كما تعتبر النظرية الواقعية أحد أحفاد هذه النظرية والتي طرحها *Watts et Zimmermann, Jensen*، والتي تستوحي أفكارها من نظرية الوكالة والنظرية الإقتصادية للتنظيم *enforcement theory of regulation* لتفسير الممارسات المحاسبية إنطلاقاً من فرضية مؤداها أن كل الإختيارات والإستراتيجيات المحاسبية المستخدمة للسيطرة على الأعمال التجارية غير كاملة وأن التصميم المحاسبي الأمثل ينطوي على الإختيار بين البدائل المحاسبية غير الكاملة مما يبرر إستخدام السلطة القانونية للإنفاذ لتعزيز السلوك الإبلاغي على شاكلة القوانين والمخططات المحاسبية والتنظيمات المهنية وقوانين الشركات والأوراق المالية والحوكمة كأمثلة صريحة عن التدخلات الحكومية، كما نجد ضمن هذا المدخل النظرية المعيارية *general normative theories* التي تهتم بعرض ما يجب أن يقوم به المحاسب من مهام في تنفيذ العمل المهني وليس تفسير ما هو عليه الوضع الحقيقي، وتستخدم النظرية المعيارية عدة مناهج، فقد إستند *M.Mounitz et R.T.Sprousse* إلى المنهج الإستقرائي للبحث في الإفتراضات الأساسية للوصول إلى نتائج منطقية، بينما أقر *A.C.Littleton et A. Pâton* بأهمية المنهج الإستنباطي في النظرية المعيارية عن طريق إستخدام المعلومات المالية والعلاقات المؤسسية في إستنباط العموميات والمبادئ المحاسبية التي يمكن التحقق من صحتها عن طريق التجربة فيما بعد[2].

II-2-2 من حيث جوهر الإهتمام

يتضمن هذا المعيار أربع نماذج هي: (1) نموذج القرار *True income approach* القائم على تحديد إحتياجات متخذي القرارات، (2) النماذج السلوكية *Decision model approach* وتهتم بسلوكات الأفراد والجماعات والشركات والمجتمعات وتأثيرها على المعلومات والتقارير المالية، (3) نماذج إقتصاديات المعلومات *Information economics* وتنطلق أساساً من المدخل المنفعي للمعلومات بإعتبارها سلعة تخضع لسوق المنافسة التامة (نظرية التكلفة والعائد)، (4) نظرية الوكالة *Agency Theory* التي تعود أصولها حسب *C.*

1- عاشور كتوش و بلعوز بن علي، مرجع سبق ذكره، ص 07.

2- أحمد لعماري، "**المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق النظام المالي والمحاسبي الجزائري**"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، 17 و2010/01/18 م، ص 02.

Jenson and Meckling 1976 م إلى فترة 1852 م – 1862 م، وتهتم بالتعرف على المشاكل الناتجة عن تعارض مصالح الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة سواءٌ الداخليين أو الخارجيين من حملة الأسهم وإدارة الشركة والعمال والموردون، والعملاء، و...إلخ.

II-2-3 تطبيق المنهج الإستنباطي في المحاسبة

ينطلق هذا المنهج في بنائه للنظرية من مقدمات أساسية ليتم إشتقاق نتائج منطقية حول موضوع البحث، وهو المنهج الذي تأخذ به المدرسة العقلية الذي يعتمد فيه الباحث على العقل والتفكير دون الملاحظة والتجربة، فهو ينطلق من العام إلى الخاص عكس الإستقراء، أي الإنطلاق من القضايا العامة المسلم بها إلى قضايا أخرى تنتج عنها بالضرورة دون الحاجة إلى التجربة، ويتم التوصل إلى النتائج بموجب هذا المنهج عن طريق إستنباطها من قضايا أخرى تسمى مقدمات الإستدلال، والإستدلال نفسه مركب بحيث إذا صحت المقدمات وجب أن تكون النتائج صحيحة، و تؤخذ المدرسة العقلية بهذا المنهج على إختلاف إتجاهاتها، فهي مدرسة تركز على الشك في مقدرة الحواس من حيث كونها وسائل صحيحة لنقل الأفكار الدقيقة عن العالم الخارجي، والإيمان بقدرة العقل بإعتباره المصدر الوحيد للحصول على المعرفة معتمداً في ذلك على ما لدى الإنسان من أفكار ومعاني ومبادئ تشكل إذا ما إستخدمها العقل إستخداماً صحيحاً الطريق للوصول إلى حقائق الأشياء، فالمنهج الإستنباطي يقصد به الإعتماد على التسلسل المنطقي من الفروض والبديهيات المسلم بها إلى إستنتاجات معينة تؤدي إلى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم تفسر أوضاعاً خاصة، و في إطار هذا المنهج العام في البحث العلمي المحاسبي ظهرت مناهج أخرى فرعية مشتقة منه هي: (1) المدخل الأخلاقي: وهو مدخل يهتم بالقيم الأخلاقية كالعدالة والمساواة والإستقامة والإنصاف في إيجاد الحلول المحاسبية بالتأكيد على إنتهاج المحاسبين السلوك السليم غير أنه يصعب تطبيق هذه المفاهيم لصعوبة تحديد العدالة لمن؟ ولأي غرض؟ وفي ظل أي ظروف؟، (2) المدخل الإجتماعي: ينطلق هذه المنهج في دراسته للظواهر المحاسبية من القيم الإجتماعية السائدة، وقد جرى إستخدام هذا المنهج سنوات السبعينات من القرن الماضي بظهور النواحي والمسؤوليات الإجتماعية للشركات، فهو يرى بأن صلاحية المبادئ والإجراءات المحاسبية ستتم على أساس مدى تأثيره على كافة شرائح المجتمع وبما تقرره المصلحة الإجتماعية، وكان من نتائج تطبيق هذا المنهج ظهور المحاسبة الإجتماعية كما أنه يمثل إمتداداً للمنهج الأخلاقي من زاويةٍ خاصة، (3) المدخل الإقتصادي: يركز هذا المدخل على المصلحة الإقتصادية والإقتصاد القومي العام بإختيار الطرق والإجراءات المحاسبية التي تتلاءم وطبيعة القطاعات الإقتصادية وفروع الصناعات، وتوجيه السلوك المحاسبي للشركات لخدمة السياسة الإقتصادية القومية، فهو يجيب على: من هو المستفيد من تطبيق المعايير المحاسبية؟، (4) المدخل المعياري: يوضح هذا المدخل ما يجب أن تكون عليه الممارسة المحاسبية[1].

1- مداني عصمان، محاضرات في مادة "**تاريخ المحاسبة**"، جامعة الأغواط، 2011 م، ص 25.

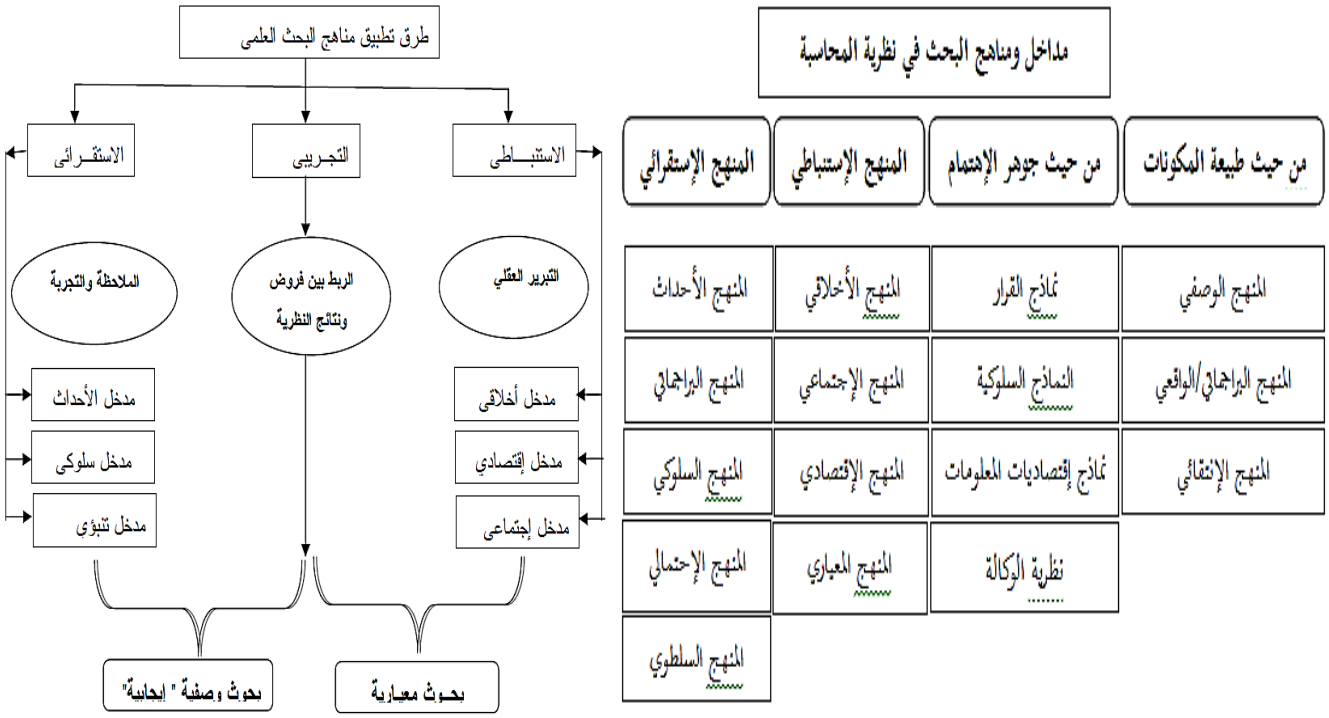
II-2-4 تطبيق المنهج الإستقرائي في المحاسبة

من رواده *Paton and Ijiri*، *Litelton*، *Gilman*، *Beirman*، ويقوم هذا المنهج على الفكرة التي تستند إليها المدرسة التجريبية القائلة بأن العقل ليس له أية قدرة حقيقية على المبادرة والتوصل إلى حقائق الظواهر والمعارف، بل إنه يتلقى كل شيء يرد إليه من الخارج وهو ليس إلا مرآة التجربة العلمية، فالمدرسة التجريبية تعتبر التجربة و ليس العقل مصدر المعرفة وهي بذلك تناظر المدرسة العقلية، وبالتالي يشكل المنهج الإستقرائي أداة المدرسة التجريبية في الإثبات والتحقق عن طريق الإنتقال المنطقي من الخاص إلى العام عكس المنهج الإستنباطي، فالمنهج الإستقرائي يستند في وصوله إلى إستنتاج المعالم و الحقائق العامة من واقع مفردات معينة وحالات جزئية، وبالتالي فهو يقوم على إتباع الإجراءات التالية: الملاحظة والوصف والتحليل، وضع الفروض وتفسيرها، التحقق من الفروض بالإختبار، صياغة النتائج والقوانين والنظريات، وفي إطار هذا المنهج يمكن أن نجد مناهج أخرى أهمها: (1) مدخل الأحداث: أقترح هذا المنهج لأول مرة من قبل **فارز جورج** بالتركيز على الفكرة القائلة بأن الغرض من المحاسبة هو تقديم معلومات عن الأحداث الإقتصادية ذات الصلة التي قد تكون مفيدة لنماذج مختلفة من القرارات، ويظهر دور المحاسب إعتماداً على هذا المدخل في توفيره المعلومات المالية عن مختلف المعاملات بتجميع وتخصيص أوزان وقيم البيانات المالية المتولدة عن الأحداث الإقتصادية لتتلاءم ومنفعة المستخدم، إلا أن من إنتقاداته الغموض الشديد في إختيار نطاق المعلومات الواجب عرضها التي قد يشكل إتساعها عبئ إعلامي زائد على المستخدمين، (2) مدخل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً/البراجماتي: نشأ هذا المنهج على يد الفيلسوف **بيرس** في بداية القرن الماضي مرتكزاً على النقاط التالية: إن معاني الأفكار تكون كلها في نتائجها العملية، وظيفة الفكر هي أن يكون أداة للتكيّف ومرشداً للسلوك، إن المعيار الأول للحقيقة هي النتائج العملية لإعتقادنا، وقد إستندت الجمعية المحاسبية الأمريكية إلى هذا المنهج في تعريفها لوظيفة المحاسبة سنة 1966 م، فهذا المدخل يهتم بالتعرف على المبادئ والمعايير المحاسبية التي تحظى بالقبول العام بين ممارسي المهنة، وبالتالي هو المدخل الفني في المحاسبة، (3) المدخل السلوكي: يهتم المنهج السلوكي في بناء نظرية المحاسبة بالسلوك البشري وعلاقته بالمعلومات والمشاكل المحاسبية، حيث يرى بأن الإجراءات المحاسبية تتأثر بسلوك المستخدم للمعلومات المالية ودرجة ملاءمتها له وطرق توصيلها إليه، كما يعتبر الشرح والتنبؤ في كافة أدبيات المحاسبة الهدف الرئيسي للمحاسبة السلوكية، إضافةً إلى إهتمامه بالجوانب النفسية والإجتماعية عند تطوير النظرية المحاسبية مما يساهم في تعظيم قيمة نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية والفئات المستخدمة لها وتطوير أغراض إعداد التقارير المالية و المدخلات والمخرجات وعمليات التشغيل في الدورة المحاسبية، (4) المدخل التنبؤي أو الإحتمالي: والذي يركز على الآثار التنبؤية للطرق والإجراءات المحاسبية في المستقبل ولا يقصر إهتمامه على الأحداث الفعلية الآنية فقط، بل هو يعتمد على مؤشر قابلية التنبؤ كأساس لإختيار الطرق والإجراءات المحاسبية، وفي هذا الجانب إقترحت الجمعية المحاسبية الأمريكية *AAA* أربعة طرق يمكن أن ترتبط بها المعلومات المالية بنماذج القرار التنبؤية: التنبؤ المباشر، التنبؤ غير المباشر،

إستخدام المؤشرات القائدة، إستخدام المعلومات المالية كمؤشر للتنبؤ، (5) المنهج السلطوي: يتأسس هذا المنهج على فكرة ضرورة وضع تطوير المعايير المحاسبية في يد هيئة معترف بها قانوناً ومهنياً، وقد إستند معهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى هذا المنهج في إصدار المعايير ومبادئ السلوك المهني للمحاسبين[1].

وبتحديد أهم المناهج العلمية المستخدمة في مجال المحاسبة فإنه يمكن تلخيصها في الشكل التالي:-

الشكل (03): مناهج ومداخل البحث في نظرية المحاسبة



المصدر: من إعداد الباحثين.

إن إختيار أحد المناهج يتوقف على طبيعة البحث المحاسبي حيث ليس هناك مجال للمفاضلة بينهما، فلا يمكن إعتبار أحدهم بديلاً للآخر أين غالباً ما يتم المزج بين الإستنباط والإستقراء للوصف والقياس والتفسير والتنبؤ، في حين يلاحظ أن التفكير العلمي القائم على المنهج الإستنباطي يتميز بعديد الخصائص أهمها: (1) دقة المفاهيم الواردة في الصياغة العلمية، ذلك أن التفكير العلمي يتطلب دقة مفاهيمه فكلما كان بالإمكان تحويل ما هو كيفي في مجال الإدراك الفطري إلى ما هو كمي مؤلف من وحدات متجانسة كلما تحققت الدقة في المفاهيم المحاسبية، (2) التعميم فإدراك الإنسان لجزئية واحدة محددة المكان والزمان هو معرفة لهذه الجزئية و ليس علماً لأن العلم قوامه الأحداث التي يمكن صياغتها إلى قوانين عامة نستعين بها في التنبؤ المحاسبي، (3) إمكانية إختبار الصدق: ويقصد به ثبات النتائج إذا توافرت نفس الأسباب، فمن حق كل باحث التحقق من صدق أية قضية

1- مايو عبد الله، عبد الحق بوقفة، خالد إدريس، "**دور المناهج العلمية الداعمة في بناء النظريات والأنظمة المحاسبية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 178.

يضعها باحث آخر فيراجع طريقة الإستنباط ليتأكد إن كان إستنباطها سليماً من الناحية المنطقية والعلمية، (4) التناسق: فحقائق العلم ليست مفككة بل هي متكاملة البناء العلمي، (5) الموضوعية: لابد للحقيقة العلمية أن تتصف بالموضوعية والإبتعاد عن الميول الذاتية والشخصية والتحيز[1].

II-3 الفروض والمبادئ المحاسبية في النظرية المحاسبية

تستند المحاسبة في كل مراحلها إلى مجموعة من الفرضيات والمبادئ التي تطورت عبر الزمن بفعل الحاجة المتزايدة إلى تأمين موثوقية مخرجاتها، ومع ذلك مازالت هذه الفرضيات والمبادئ موضوع نقاش، ويمكن التطرق لها كما يلي:-

II-3-1 الفروض المحاسبية

تُعرَّفْ الفروض بأنها: "مقدمات يفترض صحتها مسبقاً لبناء الإطار الفكري للمحاسبة والإستدلال والتوصل إلى نتائج، فهي تمثل أساساً لإشتقاق المبادئ والحلول والمعالجات المحاسبية المستعملة في إعداد القوائم المالية، فالمبادئ المحاسبية بحد ذاتها تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية ولإشتقاقها تراعى الأهداف العامة والبيئة الإقتصادية والإجتماعية والقانونية والسياسية التي تعمل في إطارها المحاسبة"[2]، فالفروض المحاسبية تتميز بالخواص التالية: (1) إفتراض صحتها منذ البداية لأجل تطوير المعرفة المحاسبية، (2) إستقلالية الفروض عن بعضها البعض، فلا يجوز تبرير فرض بإستخدام فرض آخر، (3) أن تكون قليلة العدد ليسهل الكشف عن أي تناقض قائم بينها، وبالتالي فقد تم تحديد الفروض المحاسبية في فرضي محاسبة التعهد، وإستمرارية الاستغلال[3]:-

II-3-1-1 فرض إستمرارية الإستغلال *Continuité d'exploitation*

وفقاً لهذا الفرض فإنه أياً كان شكل الوحدة الإقتصادية وطبيعة نشاطها ومن حيث المبدأ فإنها وجدت لتستمر في الآجال الزمنية الطويلة ما لم تظهر أدلة موضوعية تبين خلاف ذلك، وهذا ضماناً لحقوق المؤسسة والغير عن طريق تحصيل حقوقها والوفاء بإلتزاماتها مع إعطائها الفترة الكافية لزيادة ثروتها وإستعادة تكلفة أصولها وتوزيع تلك التكاليف على عمرها المقدر، وبالتالي يجري إعداد القوائم المالية بإفتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى عاملةً في الأجل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، وفي حالة وجود هذه النية يجب إعداد القوائم المالية على أساس فرض الزمن الآني أي التصفية، والمؤسسة في مثل هذه الحالة مجبرة على الإفصاح عن ذلك في ملاحقها[4].

---

1 - *BERNARD RAFFAIRNIER, **les normés comptable internationales (IFRS / IAS)**, 2EME EDITION, PARIS? ED ECONOMICA, 2005, P 19.*

2- رضوان حلوة حنان وآخرون، "**أسس المحاسبة المالية**"، دار الحامد، الطبعة الأولى، عمان، 2004 م، ص 33.

3- طارق عبد العال حماد، "**دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**"، الدار الجامعية، مصر، 2006 م، ص 91.

4- هوامة جمعة، "**تقنيات المحاسبة المعمقة وفقاً للدليل المحاسبي الوطني**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002 م، ص 17.

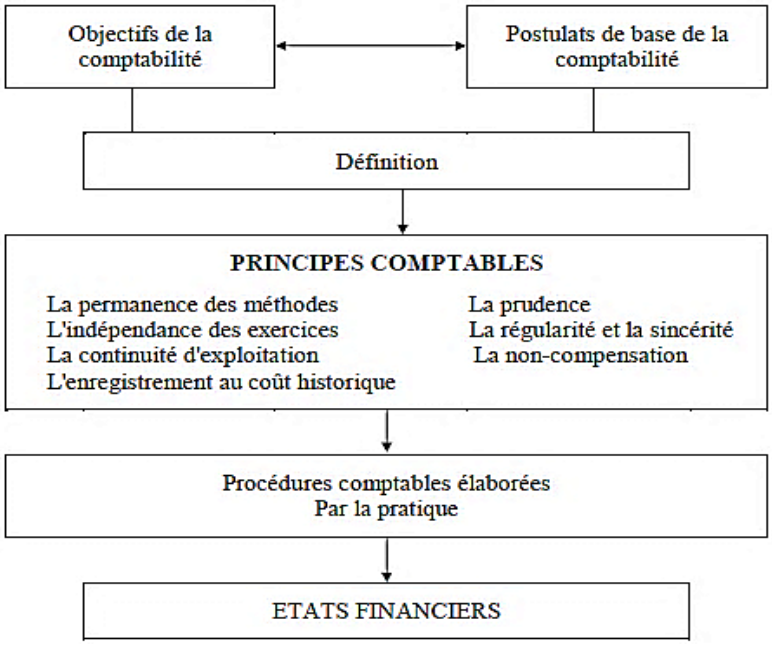
II-3-1-2 فرض محاسبة التعهد (الإلتزام/أساس الإستحقاق) *Comptabilité d'engagement*

وفقاً لهذا الفرض فإنه يتم الإعتراف بآثار العمليات والأحداث المالية عند حدوثها أي عند نشأة الإلتزام بحيازة الأصول والإلتزامات والإيرادات والتكاليف للفترة المالية المعنية بغض النظر عن تحصيل قيمتها أو عدمها بإستلام أو دفع النقدية أو ما يعادلها، والهدف من هذا الفرض هو إظهار ذمة المؤسسة الحقيقية بإدماج أثر التعهدات المستقبلية على ذمة المؤسسة ومركزها المالي ونتائجها في نهاية الفترة الحالية والمستقبلية (الفقرة 22: الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية)، في حين نجد أن هذا الفرض لا يطبق على نوعين من المحاسبات وهما المحاسبة الحكومية العمومية التي تقوم على مبدأ التقدير المستقبلي، والمحاسبة المالية المبسطة القائمة على الفرض النقدي الذي لا يهتم بتسجيل المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي الحقيقي بدخول أو خروج النقدية التي يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.

II-3-2 المبادئ المحاسبية

يوضح الشكل الموالي علاقة كل من الفروض المحاسبية وأهداف المحاسبة الإجتماعية والإقتصادية المتوقعة من قبل المجتمع في ولادة ونمو وتطور المبادئ المحاسبية وتحديد الخواص النوعية للتقارير المالية كما يلي:-

الشكل (04): المبادئ المحاسبية في نظرية المحاسبة



المصدر: سعيدي يحي، برحومة عبد الحميد، " ***Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier et Comptable Algérien 2009***"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، 17 و2010/01/18 م، ص 09.

ومن خلال الشكل يمكن التطرق إلى المبادئ المحاسبية كما يلي[1]:-

II-3-2-1 مبدأ الدورة المحاسبية *Périodicité*

لغرض حساب النتيجة وتحديد المركز المالي لابد من تحديد فترة زمنية معينة تعد فيها الحسابات الختامية، حيث لا يمكن الإنتظار إلى غاية زوال الشركة لمعرفة ذلك، وقد جرت العادة على العمل بما يسمى السنة المالية التي مدتها 12 شهراً تبدأ من 1/1/... إلى 12/31/...، وهي الفترة المتعارف عليها لحساب الضرائب وتوزيع الأرباح وزيادة رؤوس أموال الشركات و..إلخ، كما يمكن لإدارة المؤسسة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة إستغلال مخالفة للسنة المدنية كالنشاط الزراعي مثلاً، وفي الحالات الإستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهراً كأن تكون سداسية أو ثلاثية وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها، وفي كل الأحوال يجب أن تكون الفترة ثابتة لغرض تسهيل عمليات المقارنة وتحديد التكاليف والإيرادات وتوزيع الأرباح والخسائر[2].

II-3-2-2 مبدأ إستقلالية الدورات *Indépendance des exercices*

يرتبط هذا المبدأ بفرضية الإستمرارية حيث يستوجب تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات محاسبية مستقلة لغرض تحديد نتيجة كل دورة محاسبية عن الدورة السابقة واللاحقة لها، فهذا المبدأ يساعد على تحميل الدورات للأحداث والعمليات المالية الخاصة بها فقط.

II-3-2-3 مبدأ الشخصية المعنوية *Principe de l'entité*

يعني هذا المبدأ منح الشخصية المعنوية للشركة بما يؤدي إلى النظر إليها كوحدة وشخصية قانونية ومالية إقتصادية إعتبارية قائمة بذاتها لها حقوق وتؤدي واجبات بمعزل عن مؤسسيها وملاكها، فالفكرة الأساسية لهذا المبدأ تكمن في تحديد وتوضيح بجلاء مسؤولية المؤسسة إتجاه الغير خاصةً الملاك، وبالتبعية تحسب نتائجها ومراكزها المالية بمعزل عن تلك الأطراف للوقوف على أدائها المالي والتشغيلي بصورة صحيحة[3].

II-3-2-4 مبدأ القياس النقدي/قاعدة الوحدة النقدية *l'unité monétaire*

يعتبر النقد أساس التعاملات المالية التجارية بإعتبارها وسيلة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير الأحداث، ومنه الأحداث التي لا يمكن قياسها بالنقود تبقى خارج التسجيل المحاسبي لأن أساس المحاسبة هو التقدير النقدي الذي

1- حولي محمد، مرداسي شوقي، "**مناهج بناء النظرية المحاسبية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 374.

2- عمر السيد حسنين، "**فصول من تطور الفكر المحاسبي مع حالات تطبيقية**"، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1986 م، ص 29.

3 - *SACI Djelloul, **Comptabilité de l'entreprise et système économique**, L'expérience Algérienne, O. P. U., Alger 1991, p 85.*

يمكن به مقارنة السلع على أساس أداة قياس موحدة لا خلاف عليها، على هذا جرى إستخدام النقود كوحدة لقياس القيم المرتبطة بنشاط الوحدة الإقتصادية بدلاً من المقاييس الأخرى المعروفة كالمقايضة[1].

II-3-2-5 مبدأ التكلفة التاريخية *Coût historique*

يعني هذا المبدأ أن عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض تسجل في القوائم المالية بتكلفتها الأولية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ بعين الإعتبار ما يلحق بها من تقلبات بعدية في قيمة الأسعار أو القدرة الشرائية للعملة، فالتقلبات النقدية البعدية لا تؤثر على صحة القياس المحاسبي في إثبات البيانات بالسجلات المحاسبية بما يعني ثبات وحدة النقد عبر مختلف الفترات الزمنية وعدم خضوعها للتقلبات في القيم الجارية للنقود حفاظاً على موثوقية البيانات المحاسبية، وقد جرى معالجة الإنتقادات الموجهة لهذا المبدأ من خلال إدماج قوائم ملحقة بالقوائم المالية الأصلية تأخذ بعين الإعتبار التضخم الحاصل والتدني في قيمة النقود، وبخلاف هذا يجري حالياً تعويض إستخدام التكلفة التاريخية وتقييم الأصول والخصوم بالقيمة العادلة لاسيما في حالة الأدوات المالية والأصول البيولوجية[2].

II-3-2-6 مبدأ الموضوعية

يعني هذا المبدأ عدم قبول تسجيل أي حدث إقتصادي في المحاسبة ما لم يكن مدعوماً بمستندات تبرره وتؤكد وقوعه، كما يجب أن يكون القياس الذي خضع له هذا الحدث وفقاً لأسس موضوعية بحيث لو قام شخص آخر بقياس نفس الحدث لتوصل إلى نفس النتائج من خلال نفس أدلة الإثبات.

II-3-2-7 مبدأ تحقق الإيراد

يفترض هذا المبدأ أن تحقق المؤسسة إيراداً فترياً يعادل على الأقل الجزء المستنفذ من رأس مالها و إلا فإنه لا يمكن لها أن تستمر بصورة طبيعية في نشاطها، ويُكتسَب الإيراد بصورة عامة عند تحقق أحد الشروط التالية: (1) تحويل المخاطر والعوائد المتعلقة بملكية الأصول والخصوم إلى المشتري الجديد، (2) عدم إحتفاظ المؤسسة بأي دور إداري أو تسييري أو رقابة فعلية في إدارة الأصول والخصوم المباعة بطريقة تحمل على قيام مسؤوليتها المدنية، (3) إمكانية قياس قيمة الإيراد المحقق الناشئ عن الحدث الإقتصادي بطريقة موثوق بها، (4) من المحتمل بدرجة كبيرة حصول المؤسسة على المنافع الإقتصادية المتعلقة بالأصول المباعة، (5) إمكانية قياس التكاليف الناتجة عن إبرام الصفقة أو التي سوف تترتب عليها بدرجة كبيرة و موثوق بها[3].

1- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "**دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**"، الدار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002 م، ص 37.

2- أحمد محمد نور، "**مبادئ المحاسبة المالية**"، الدار الجامعية، مصر، 2000 م، ص 75.

3- بكيحل عبد القادر، "**النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017 م، ص 75.

II-3-2-8 مبدأ مقابلة الإيرادات للتكاليف

إن نفقات أي فترة مالية هي في الواقع المسؤولة عن تكوين الإيرادات التي تولدت خلال تلك الفترة وبالتالي من حيث المنطق ضرورة إلحاق كل فترة مالية لإيراداتها وتكاليفها المتعلقة بها، وعليه فإن صافي الدخل أي نتيجة الأعمال لنفس السنة المالية تحسب من خلال المقابلة الإيرادات بالتكاليف المسؤولة عن نشأتها.

II-3-2-9 مبدأ الحيطة و الحذر *Principe de prudence*

ويقصد به إلتزام الحذر في إعداد التقارير في ظل عدم التأكد، بحيث لا تؤدي التقديرات إلى تضخيم قيمة الأصول والإيرادات والأرباح أو تقليل قيمة الخصوم والتكاليف وخسائرها، وبموجبه تؤخذ في الإعتبار أية خسائر محتملة في حين لا تؤخذ الأرباح بعين الإعتبار إلى تاريخ تحققها الفعلي، وضرورة تقدير الخسائر المتوقعة بأساليب موضوعية، فمثلاً تشكل قاعدة سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل أفضل دليل على إعتماد وتطبيق هذا المبدأ، فالمحاسبة تستجيب لهذا المبدأ في وضع تقديرات معقولة للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي الأخطار التي من شأنها أن تثقل المؤسسة بالديون، وتطبيق هذا المبدأ يجب ألا يؤدي إلى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها[1].

II-3-2-10 مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية *Intangibilité du bilan d'ouverture*

أحد المبادئ المستحدثة في المعايير الدولية الذي ينص على وجوب أن تكون الميزانية الإفتتاحية لسنة مالية ما مطابقة للميزانية الختامية لدورتها السابقة، وهو ما يتوافق مع فرضية إستمرارية الإستغلال وإستقلالية الدورات.

II-3-2-11 مبدأ أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني *Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique*

ينص المبدأ على ضرورة النظر إلى الأحداث المالية وفقاً حقيقتها الإقتصادية وليس إستناداً إلى الإطار القانوني المنظم لها، كما هو واقع عقود القرض الإيجاري حيث تعتبر عملية إيجار من النظرة القانونية لعدم إنتقال الملكية وعملية بيع أو شراء من الناحية الإقتصادية[2].

II-3-2-12 مبدأ الأهمية النسبية *Importance relative*

إن الأهمية النسبية أو المادية تتعلق بمدى أهمية عرض بعض البيانات المالية من عدم عرضها والذي يرجع إلى أثر تلك المعلومات على القيمة النفعية على القوائم المالية ككل و من ثَّم على عملية إتخاذ القرار، ومنه تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أَثَّرَ غيابها من القوائم المالية على قرارات المستخدمين، فالتقارير المالية يجب أن تبرز كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها إتجاه المؤسسة، وفي حالاتٍ خاصة يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع مبالغ عناصر مماثلة لها بالقوائم المالية من حيث الوظيفة أو الطبيعة لزيادة الإيضاح.

---

*1 - Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris 2002, p 53.*

*2 - Jean François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Normes IFRS et PME**, Edition DUNOD, 2004, p 20.*

II-3-2-13 مبدأ القيد المزدوج *Partie double*

تحرر التسجيلات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج الذي ينص على تقييد كل عملية تسجيل محاسبي بحسابين على الأقل أحدهما مدين والآخر دائن بنفس المبلغ وفي مكانين مختلفين متناظرين لضمان توازن التسجيل مع إشتراط إحترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، ونظراً للمزايا الكبيرة التي ترافق إستخدامه فإنه يعرف لحد الساعة قبولاً عالمياً أصبح بمقتضاه ملزماً للممارسة المحاسبية في كل الدول مهما كانت طبيعة أنظمتها المحاسبية.

II-3-2-14 مبدأ ثبات الطرق *Permanence des méthodes*

يُقصد بالمبدأ الإستمرار في تطبيق نفس الأساليب والطرق والسياسات في إثبات العمليات المالية من فترة لأخرى، ذلك أن إنسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، وفي حالة حدوث أي تغيير فلابد من الإفصاح الملائم عنه للمحافظة على قيمة المعلومات المالية لأغراض المقارنة بين الفترات، وهذا لا يعني إلغاء التغيير في الطرق المحاسبي تماماً وإنما القول به في الآجال الطويلة وعند الإعتقاد بأن هذا التغيير يعطي تجربة قياس أو إفصاح أحسن أو معلومة جديدة أو زيادة موثوقيتها أو تحسين نوعية القوائم المالية.

II-3-2-15 مبدأ الإفصاح المحاسبي *Accounting Disclosure*

ينص المبدأ على أن تتضمن التقارير المالية المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستخدمين وعدم تضمنِّها لأية تحريفات أو أخطاء جوهرية من شأنها تحريف الصورة الحقيقية لأداء المؤسسة أو وضعيتها المالية، فالإفصاح المحاسبي الملائم يكون حسب طبيعة النشاط وعناصر القوائم المالية وحاجة مستخدمي القوائم والوضع الإقتصادي القائم.

II-3-2-16 مبدأ عدم المقاصة *Non compensation*

ويقصد به عدم إجراء أي المقاصة أو إختزال ما بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والأعباء في حساب النتيجة، فالهدف من المبدأ منع فقدان المعلومة المالية لقيمتها خاصةً في حالة الإفلاس، غير أنه يمكن إجراء هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع أو على أساسٍ صافٍ[1].

أفرزت دراسة الفرضيات والمبادئ المحاسبية الملاحظات التالية: (1) تعتبر الفرضيات والمبادئ المحاسبية وإن كانت ليست قوانين محاسبية بالمعنى الصريح التي لها القدرة على تكوين علم المحاسبة إلا أنها تخضع لمنطق علمي مقبول من الناحية النظرية والتطبيقية وهذا ما تقره التجربة العلمية وأثبت الواقع صحته، (2) إن تلك الفرضيات والمبادئ تتسم بالترابط والتداخل والتكامل فلا يمكن عزل بعضها عن غيرها بدعوى تحقيق أهداف المحاسبة، فهي تشكل

1 - *A.KADDOURI, A.MIMECHE, **Cours de comptabilité financier selon les normes IAS/IFRS et le SCF**, 2007, ENAG édition, Alger 2009, p 89.*

في نفس الوقت إطار نظرية المحاسبة وأساساً لمفهومها وتعريفها ومقاصدها، (3) إن تلك الفرضيات والمبادئ ورغم الحقبة الزمنية الطويلة التي مضت على العمل بها فإنها مازالت قيد التطوير و هذا دليل على أن التغيير ما هو إلا تجسيد للطبيعة الديناميكية التي تحكم المحاسبة وقدرتها على مواكبة التطور المستمر في البيئة المحيطة، في جانب آخر يقسم البعض المبادئ المحاسبية إلى ثلاثة مجموعات هي: (1) مبادئ بيئية: مبدأ إستقلالية المشروع، مبدأ إستقرارية وحدة النقد، إضافةً إلى فرض إستمرارية النشاط، (2) مبادئ نوعية: مبدأ ثبات وإستمرار الطرق المحاسبية، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الموضوعية، (3) مبادئ إجرائية: مبدأ إستقلالية الدورات المحاسبية، مبدأ الأهمية النسبية، وبدراسة عناصر إطار نظرية المحاسبة تظهر مشكلات بناء نظرية المحاسبة في: (1) مشكلة عدم تحديد المفهوم العلمي للمحاسبة فالجميع يعرفها حسب رؤيته الخاصة لها وفهمه لدورها، (2) مشكلة تحديد المداخل والمناهج العلمية المناسبة، والمداخل المحاسبية لحد الآن تتسم بالبساطة بدلاً من شموليتها.

III- القياس المحاسبي و النظرية المحاسبية

III-1 مدخل إلى القيمة في الفكر الإقتصادي والمحاسبي

لقد قدم الفكر الإقتصادي عدة تعريفات للقيمة أهمها: "القيمة هي عبارة عن رأي *opinion* يعكس جوهر الأشياء على عكس السعر الذي يمثل حدث *un fait* بإعتباره يمثل قيمة المبادلة الفعلية التي حدثت، فالسعر هو سعر الدفع الذي على أساسه تمت عملية التبادل وبهذا تنتقل القيمة من شكلها المحسوس إلى شكلها الملموس"[1]، و على هذا تتخذ القيمة في الفكر الإقتصادي أنواع عديدة أهمها: (1) القيمة السوقية: وهي المبلغ المعبر عنه نقداً الذي يتم به إنتقال ملكية أصل ما من بائع راغب إلى مشتر راغب بتوفر المعلومات لكليهما عن كافة الحقائق ذات الصلة[2]، (2) القيمة الإستثمارية: وهي عبارة عن قيمة المنافع المستقبلية النابعة من أصل ما بالنسبة لمشتري معين، فهي قيمة تنبؤية لما سيدره الأصل من أرباح مستقبلاً، فهذه الطريقة تسمح بمعرفة القيمة الإقتصادية للأصل من خلال منافعه المتوقعة إلا أنها لا تصلح لجميع الأصول لإختلاف طبيعتها المادية والمعنوية[3]، (3) القيمة الإستعمالية/التبادلية: توصف القيمة الإستعمالية بأنها قيمة أصل ما كجزء من مشروع عامل أما القيمة التبادلية فهي قيمة الأصل عند مبادلته في حد ذاته منفصلاً عن وجود الكيان التشغيلي الذي يعمل داخله[4]، (4) قيمة الإحلال: يعرف *SNAVELY* القيمة الإستبدالية أو التكلفة الجارية بأنها: "التكلفة الأدنى في تاريخ ما لأصل ما

1 - *BRILMAN Jean & MAIRE Claude, **Manuel d'Evaluation des Entreprises**, les éditions d'Organisation, Paris, France, 1990, P 19.*

2- هواري معراج و حديدي آدم، "**إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**"، ملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) و المعايير الدولية للمراجعة: التحدي، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011 م، ص 09.

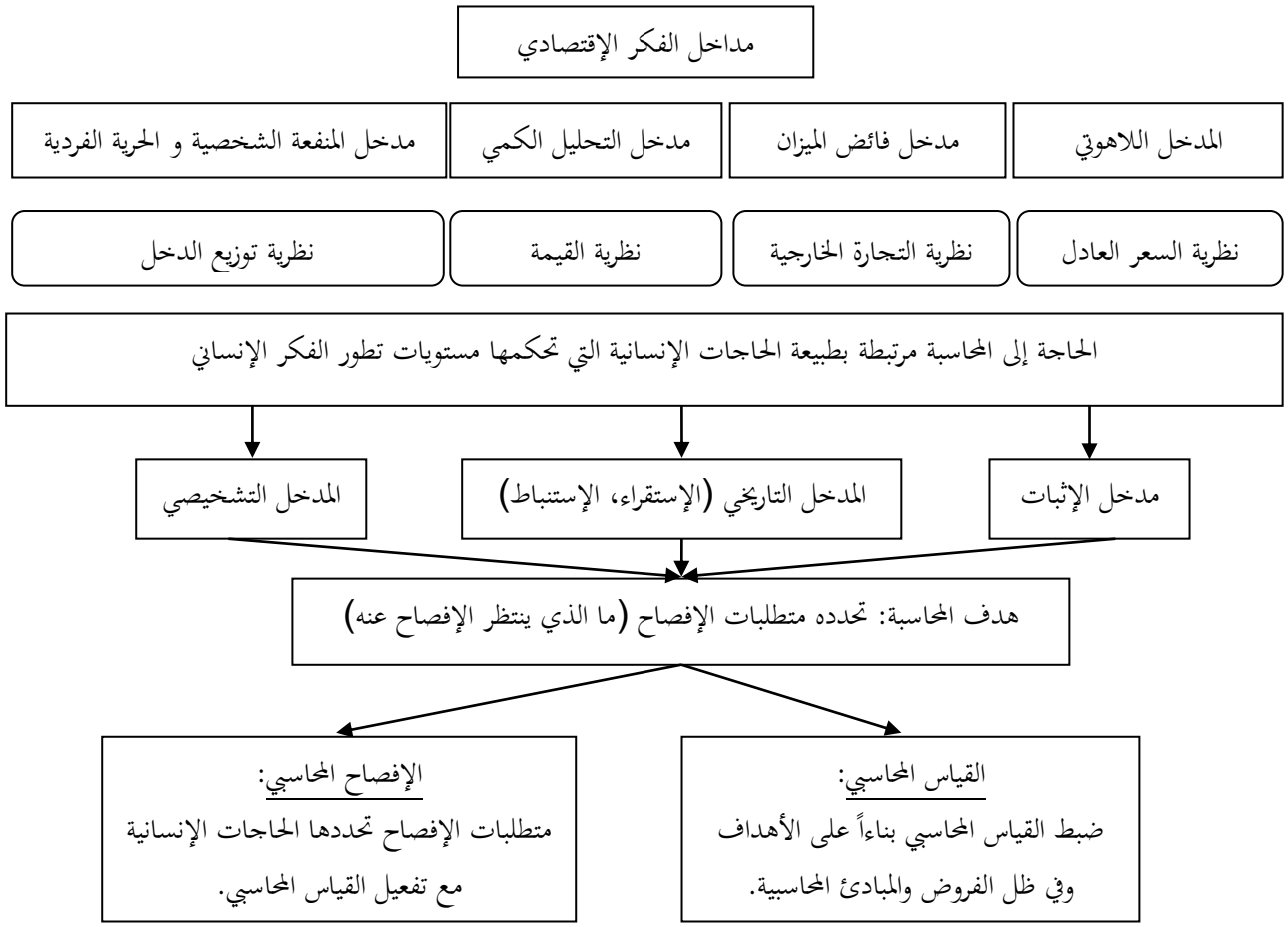
3- إبراهيم خليل حيدر السعدي، "**مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم و أثرها على إستبدال الأصول**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 21، 2009 م، ص 15.

4- عبد الغني دادن، محاضرات في مادة "**طرق تقييم المؤسسات و الأصول المالية**"، غير منشورة، جامعة ورقلة، 2012/2011 م، ص 04.

له القدرة على إنتاج سلع وخدمات بطاقة إنتاجية مساوية للطاقة الإنتاجية للأصل الذي تمتلكه المؤسسة"[1]، (5) القيمة القابلة للتحصيل: وتمثل قيمة النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها من بيع الأصل في الحال، وبالنسبة للإلتزامات فإنها تمثل مبلغ النقدية أو ما يعادلها و المدفوع حالاً في سبيل التخلص من هذا الإلتزام.

وحسب الفكر الإقتصادي تتحدد مختلف أنواع تلك القيم ضمن سوق المنافسة التامة الذي تتوفر فيه الشروط التالية: (1) وجود بائعين ومشترين لهم القدرة والرغبة، (2) تجانس السلع التي تسمح بإمكانية المقارنة والمبادلة والإحلال، (3) توافر المعلومات لجميع أطراف التبادل أي قابلية الدوران الجيد للمعلومات، (4) تحديد السعر وفق آلية السوق (العرض و الطلب)، (5) حرية إنتقال السلع والخدمات والأموال أي سهولة الحركة، وبالتالي حسب الفكر الإقتصادي تتأثر القيمة بالمحددات التالية: التدفقات المستقبلية للأصول والإلتزامات، كفاءة السوق الخاص بالأصل المادي أو المعنوي أو المالي أو الإلتزام، زمن تقدير القيمة، الحالة المادية والندرة النسبية والبدائل المتاحة للأصول، طبيعة البيئة الإقتصادية والسياسية والقانونية الكلية.

الشكل (05): أثر تبني مداخل الفكر الإقتصادي على وظائف القياس والإفصاح المحاسبي



1- بالرقي تيجاني، "**القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**"، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، 2008 م، ص 73.

المصدر: خالد جفال، "**هيكلة تفاعل القياس والإفصاح المحاسبيين (دراسة تحليلية لبدايات تأثر الفكر المحاسبي بالفكر الإقتصادي)**" مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، العدد 01، 2014 م، ص 251/231.

يوضح الشكل تأثير الفكر الإقتصادي كأحد المرتكزات التي تساهم في تطور وظائف المحاسبة الخارجية بتحديد أهدافها وأسس قياسها والمساعدة في نضوج مداخلها كعلم مستقل بذاته، فالتكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي إنما هو مساير لتكلفة الإنتاج في النظرية الإقتصادية وهو ما يقال أيضاً عن طرق الإستبدال والإحلال والإستثمار التي تأخذ الأرباح المستقبلية المتوقعة في تقدير قيمة الأصول، فالتفسير الذي قدمه الفكر الإقتصادي حول قيم السلع والخدمات نشأ عنه وجود مقياسين أساسيين للقيمة في المحاسبة: (1) المقياس النقدي: و هذا لما تتمتع به النقود من مزايا كوسيط للتبادل ومخزن للقيمة والقبول العام إلا أن هذا المقياس تعرض للإنتقادات نتيجة التغير المستمر للقوة الشرائية للنقود، (2) المقياس العيني (السلعي): ويذهب مؤيدوا هذا المقياس إلى الإنتقادات الموجهة للمقياس النقدي بضرورة إستخدام وحدات مادية كأداة لقياس قيمة السلع بدلاً من المقياس النقدي.

إلى جانب تبني الفكر المحاسبي لمفاهيم القيمة في الفكر الإقتصادي فقد جلب بدوره مفاهيمه الخاصة بها[1]: (1) قيمة شهرة المحل: وهي مجموع الصفات غير قابلة للوزن أو القياس بدقة التي تجذب العملاء إلى مؤسسة معينة، (2) القيمة الدفترية: وهي مفهوم محاسبي يقوم على تقدير قيمة المؤسسة من دفاترها، (3) قيمة المشروع المستمرة: تظهر هذه القيمة عندما يتم تقدير المؤسسة بإعتبارها وحدة عاملة قابلة للإستمرار والنمو في الزمن و لا يتهددها خطر معين بتوقف نشاطها، (4) قيمة التصفية: وهي المبلغ الصافي الممكن تحقيقه في حالة إنهاء أعمال المؤسسة وبيع أصولها والوفاء بإلتزاماتها في ظروف إستثنائية، (5) القيمة القابلة للتأمين: وهي مبلغ نقدي للأجزاء القابلة للتلف من أصل ما التي تم التأمين عليها لتعويض المالك في حالة الخسائر، (6) القيمة المتبقية أو النفاية: المبلغ الممكن تحقيقه عند بيع الأصل أو التصرف فيه بعد أن يصبح عديم القيمة لمالكه الحالي.

III-2 القياس المحاسبي: مفهومه وأهميته، مكوناته

III-2-1 مفهوم القياس المحاسبي وأهميته

جاء تعريف القياس المحاسبي بأنه: "تخصيص قيم رقمية لحدث أو بند معين على إشتراط شمول ذلك التخصيص لعمليات التعريف والتبويب لذلك الحدث أو البند"[2]، وأيضاً: "القياس المحاسبي هو تعيين أرقام للظواهر الإقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية المتعلقة بالوحدات الإقتصادية طبقاً لقواعد معينة"، وكذلك: "القياس الكمي الذي يشمل عمليات التسجيل والتبويب والترحيل وتلخيص هذه المراحل في صورتها النهائية، فالقياس يشمل بهذا جميع

1- هواري سويسي، "**تقييم المؤسسة و دوره في إتخاذ القرار في إطار التحولات الإقتصادية بالجزائر**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007 م، ص 42/38.

2- رولا كاسر لايقة، "**القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورهما في ترشيد قرارات الإستثمار**"، مذكرة ماجستير، كلية الإقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007 م، ص 41.

الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر حتى إعداد الحسابات الختامية"[1]، تجمع التعريفات السابقة على جملة الخصائص التالية:-

1- القياس المحاسبي هو ذلك القياس الذي يهتم بتعيين القيم النقدية للمعاملات بتاريخ وقوعها والتي تشكل قيم العناصر المعترف بها في القوائم المالية وفق الفرضيات والمبادئ المحاسبية، يقول خالد الجعارات: "إن القوائم المالية تعبر عن مرحلة متقدمة من إجراءات الدورة المحاسبية يسبقها منح القيم النقدية لبنود العناصر المشار إليها من خلال تقييم العمليات المالية والذي يعبر عنه بالقياس المحاسبي، ومعلوم أن هذه المرحلة تعتبر المرحلة الهامة من بين خطوات الدورة المحاسبية والتي تلقي بظلالها على المراحل السابقة واللاحقة لها، فهي نتاج جهد منظم لما يسبقها من إجراءات وقواعد كالإعتراف والتحليل وبذات الوقت هي أساس و ركيزة لما يعقبها من إجراءات كالتسجيل والعرض والإفصاح الكمي، فوسطية القياس المحاسبي تجعله المحور الرئيسي الذي يقوم عليه علم المحاسبة برمته إذ أن الأرقام التي تتأتى من القياس المحاسبي هي ما تعكس تركيز الجهد المحاسبي في النشاط الإقتصادي"؛

2- تنقسم أساليب القياس المحاسبي إلى أساليب كمية وسعرية و وصفية، ويعتمد القياس المحاسبي على الأساليب الكمية والسعرية نتيجة قيام التسجيل المحاسبي على وحدة النقد، فالقياس النقدي هو الخاصية التي تكسب النتائج المحاسبية طبيعتها المميزة، أما الأساليب الوصفية فيتم الإستعانة بها في توضيح الدلالات الرقمية كالملاحق مثلاً؛

3- يتأثر القياس المحاسبي بعدة عوامل كإختلاف أدوات القياس وعوامل التفاؤل والتشاؤم وتوقيت القياس، فمهما بلغت دقة أداة القياس المختارة فهي لن تصل به إلى حدود القيمة الحقيقية، لذلك يحاول القياس الوصول بالقيمة المقدرة إلى القيمة الحقيقية قدر إستطاعته، ورياضياً يمكن التعبير عنها بأن القيمة المقدرة تابعة للقيمة الحقيقية؛

4- يفرض تعدد بدائل القياس المحاسبي واقع إختلاف عناصر القوائم المالية، و هذا التعدد في البدائل يعتبر محدداً من محددات فعالية القوائم المالية في الإستدلال بها كرقم إجمالي واحد يعكس إمتزاج قيم عناصرها، فمثلاً يتم إستخدام عدة طرق في تصريف المخزون (المتوسط المرجح/*FIFO*) التي تحدد تكلفة المخزون المباع منها والمتبقي، هذا الأخير الذي يتم مقارنته بالقيمة القابلة للتحقق للأخذ بالقيمة الأقل مما يؤثر على كيفية عرض هذا المخزون في القوائم المالية، كما أن التغيير في السياسات المتبعة في تقدير الخسائر والمؤونات وتغير الطرق المحاسبية تؤثر كلها على المحتوى الإعلامي الذي تزخر به التقارير والقوائم المالية ودرجة فهم المستخدمين لها؛

III-2-2 مكونات القياس المحاسبي

يقوم القياس المحاسبي على مجموعة عناصر أساسية وهي[2]: (1) تجانس الخواص موضوع القياس: فعملية القياس تهتم بخاصية معينة، وفي المجال المحاسبي فإن هذه الخاصية تتبلور في التقييم النقدي لمعاملات الشركة، ومن متطلبات

1- فضل كمال سالم، "**مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على إتخاذ القرارات المالية**"، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008 م، ص 93.

2- خالد الجعارات و محمود الطبري، مرجع سابق، ص 258.

الخواص ثباتها في الزمن بعدم تغير محتواها الكمي، (2) تحديد أسس ومعايير القياس و وحدة القياس: فالمقياس المناسب يتأثر بطبيعة الخاصية المراد قياسها كما يشترط في وحدة القياس الثبات والتجانس، فالمقياس الجيد هو الذي يمكن من الربط بين الخاصية المراد قياسها ونتيجة القياس (القيمة)، (3) القائم بالقياس: فالقيمة في النهاية هي نتاج جهد إنساني، والقصور في الممارسات الإنسانية لقياس القيمة تنعكس في الأخير على القيمة المراد أصلاً قياسها، فالركيزة الأساسية في عملية القياس هو القائم بها، فالقيمة لا تكتسب صفة العدالة إلا من خلال عدالة المقيم وموضوعيته في إختيار بدائل القياس وأدواته والتي تعني عدم خضوع القياسات لتقديرات شخصية أو سلوكيات معينة مما يعني الإستناد إلى قواعد معروفة تلغي التحيز لدى القائمين بالقياس وبالتالي الوصول إلى نفس النتائج، فأهمية العدالة مطلب ضروري لتحقيق موضوعية القياس، وقد أجمعت الهيئات المهنية على أن مرتكز العدالة يحقق الأهداف التالية: (1) الرغبة في التعامل بين الأطراف المشتركة في العملية بعيداً عن الإنتهاز والإجبار والإكراه؛ (2) المعرفة: أي أن ظروف تحديد القيمة تمت في إطارها العادي بشفافية دون أن يشوبها تضليل أو خداع؛ (3) وقوع العملية التبادلية التي يشترط فيها أن تكون حقيقية وألا تكون وهمية أو مؤقتة أو صورية والمكان المفترض في التبادل المتعارف عليه هو السوق، فالقيمة هي تفاعل بين عدة عوامل تجتمع فيما بينها لتكوين هذه القيمة ضمن مكان للتبادل متعارف عليه هو السوق، (4) إمكانية إجراء مقارنات بين نتائج القياس.

III-3 القياس المحاسبي وأدلة الإثبات

تعرف أدلة الإثبات في المحاسبة بأنها: "جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان التي تمكنه من إتخاذ قرار معين في موضوع معين، فهي الأساس المعتمد للحكم معين في موضوع معين"[1]، وأيضاً: "المعلومات الفاصلة عن موضوع متنازع عليه، فأدلة الإثبات تقدم البرهان في تكوين الإعتقاد السليم و إصدار الحكم على أسس موضوعية بعكس الأحكام الشخصية التي تعتمد على الميول والعادات والآمال التي تعتبر عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر، فأدلة الإثبات وسائل كفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة اليقينية والحقيقية وليس مجرد الإعتقاد، فهي المفتاح إلى الحقيقة المتمثلة في المطابقة مع الواقع"، وأيضاً: "إن القرينة هي إصطلاح على دليل في شكل مستند أو وثيقة يبلور العلاقة بين عنصرين أو أكثر يراد بالأول برهنته بإستخدام الثاني"، ومن منظور القانون تتضمن أدلة الإثبات حقائق معينة معروفة بخصائصها، فالقرينة القانونية تختص بمن تقررت لمصلحته حقيقة معينة بأية طريقة من طرق الإثبات المعروفة، غير أنه يجوز نقض هذه القرينة بالدليل العكسي ما لم يوجد نص يقضي بغير ذلك، فقرائن الإثبات دلائل مستندية وفق شروط قانونية ومهنية عن حقيقة الأنشطة الممارسة من قبل الشركة[2].

1 – وليام توماس و إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 302.

2– خالد الجعارات و محمود الطبري، "**مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبّان الأزمة المالية العالمية**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 34، 2013 م، ص 236.

ومن خلال التعاريف يمكن تحديد خصائص أدلة الإثبات في[1]: (1) الإقناع: ويشمل: أولاً الكفاية: ويقصد بها إمكانية قياس كمية الأدلة قياساً رياضياً و مهنياً عن طريق الحكم المهني، وتتأثر الكفاية بعدة عوامل أهمها الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص ودرجة الخطر التي يتعرض لها هذا العنصر المحاسبي، ثانياً الملائمة: وتشير إلى مدى مناسبة الدليل للهدف المحاسبي الخاضع للإختبار ومدى تعلقها بالموضوع، (2) الموضوعية في جمع أدلة الإثبات: إن جوهر المحاسبة يتضمن جمع الأدلة المتعلقة بالتأكيدات عن الأنشطة الإقتصادية: الوجود، الإثبات، التقييم، التخصيص، الإكتمال، ..إلخ مع دراسة تطابق هذه الأدلة مع القوانين والتشريعات والأنظمة المعمول بها في الحكم على التصرفات إتجاه الأحداث الإقتصادية، (3) الإعتماد: توجد العديد من العناصر التي يمكن أن تؤثر في خاصية الإعتماد مثل: إستقلال ومؤهلات مصدر الدليل، كيفية الحصول على الدليل (الطرق المشروعة)، طبيعة الدليل، (4) التوقيت المناسب: تقل درجة الإعتماد كلما إبتعد دليل الإثبات عن تاريخ الواقعة الإقتصادية، وفي حالة رغبة المحاسب في إعتماد أدلة من فترات سابقة فإنه يحتاج إلى دعم هذا الإعتماد بدراسة: أولاً: تغيرات يمكن أن تؤثر على وجود أخطاء جوهرية، ثانياً: فعالية النظام المحاسبي بإحتوائه على تغيرات في الإجراءات أو السياسات خلال الفترة الحالية والمستقبلية، (5) التكلفة/المنفعة: إن تكلفة أو صعوبة تحصيل دليل محاسبي معين لا تخول المحاسب كتدبير صحيح حذف إجراء محاسبي ضروري.

الجدول (01): العوامل المؤثرة على مصداقية أدلة الإثبات في المحاسبة

معايير أدلة الإثبات	أقل مصداقية	أكثر مصداقية
المصدر	داخلي	خارجي
الأهمية	غير مرتبط بالحدث الإقتصادي	خبرة بالموضوع أو الحدث
مؤهلات الدليل	غياب المؤهلات القانونية والمحاسبية	يتوفر على المؤهلات القانونية والمحاسبية
الطبيعة	دليل شفوي	مكتوبة، مسموعة، مرئية، إلكترونية.

المصدر: كمال فتحي عبد اللطيف، "**مصطلحات تهم المراجع**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 10، تشرين الأول 2002 م، ص 16/5.

تدفع هذه الخصائص المحاسب إلى إختيار الأدلة: الخارجية، المباشرة، القانونية، الملموسة، بينما تتعدد أدلة الإثبات المحاسبي في[2]: (1) مستندات الجرد الفعلي، (2) المستندات وهي على ثلاثة أنواع: المستندات المعدة خارجياً والمستعملة داخل المؤسسة كفواتير الموردين، المستندات المعدة داخلياً والمستعملة خارج المؤسسة كفواتير البيع،

1- ريم خالد مطاحن، "**مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية**"، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009 م، ص 13.

2- جقيدل يحي، محاضرات في مادة "**المراجعة المالية والمحاسبية**"، غير منشورة، 2011/ 2012 م، ص 47.

المستندات المعدة داخلياً والمستعملة داخل المؤسسة كبطاقة المخزون، (3) الإقرارات المعدة من خارج المؤسسة كالمؤسسات المالية كالبنوك،..إلخ، (4) الإقرارات القضائية، فالمحاسب يتأثر عند جمع الأدلة بالإعتبارات التالية:-

الجدول (02): الإعتبارات النسبية المؤثرة على حكم المحاسب عند جمع أدلة الإثبات

الإعتبارات النسبية	العناصر
1/- خبرة المحاسب	كفاية و ملائمة أدلة الإثبات (النوعية) للتسجيل المحاسبي.
2/- مراحل العمل المحاسبي	قد تقتضي مراحل العمل المحاسبي إستخدام أدوات وطرق مختلفة في جمع الأدلة.
3/- مادية أدلة الإثبات	إذا كانت أدلة الإثبات ذات طبيعة مادية فإنها الأحق أن يؤخذ بها المحاسب في التسجيل المحاسبي لأثرها الرقمي على التقارير المالية وأهميتها النسبية.
4/- مصداقية الأدلة	تستوجب الأحداث الإقتصادية غير الواضحة أدلة أكثر، حيث تتأثر المصداقية بـ: 1- مصدر الدليل: داخلية، خارجية، 2- طبيعتها: مرئية، إلكترونية، شفوية.
5/ الشك بوجود أخطاء جوهرية أو غش في دليل الإثبات.	عند وجود شك حول صدق دليل الإثبات فإن هذا يتطلب من المحاسب التوسع في نطاق البحث لزيادة كمية الأدلة المطلوبة لتحسين الأهمية النسبية لدليل الإثبات على مستوى القوائم أو على مستوى كل رصيد حساب معين.

المصدر: حسين القاضي و حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 289.

III-4 بدائل القياس المحاسبي: التكلفة التاريخية، القيمة العادلة

لقد أوجد الفكر المحاسبي مدخلين أساسيين للقياس هما: طريقة التكلفة التاريخية وطريقة القيمة العادلة.

III-4-1 التكلفة التاريخية

III-4-1-1 تعريفها

تعرف التكلفة التاريخية بأنها: "النقد المدفوع أو ما يعادله الذي بموجبه تسجل الموجودات بتاريخ إقتنائها في الحسابات وضمن النشاط العادي للكيان"[1]، وأيضاً: "قيمة النقدية أو النقدية المعادلة المدفوعة لإقتناء أصل معين والتي تم تسجيلها بتاريخ الإقتناء، وبالنسبة للإلتزامات فإنها تمثل العوائد المستلمة بتاريخ الإلتزام أو النقدية العادلة المتوقع دفعها لتسوية الإلتزام في المسار العادي للأعمال"[2].

III-4-1-2 مزاياها و عيوبها

من خلال التعاريف تبرز أهمية ومزايا التكلفة التاريخية في: (1) تعكس وقوع حدث إقتصادي حقيقي فهي قائمة على أساس الإثبات المادي للواقعة الإقتصادية في التسجيل المحاسبي، فالمصدر الرئيس للتكلفة التاريخية هو مقدار

1- محمد سليم وهبه، "**البيانات المالية و معايير المحاسبة الدولية**"، مجلة المحاسب المجاز، العدد 23، 2005 م، ص 25/15.

2- خالد الجعارات و محمود الطبري، مرجع سبق ذكره، ص 239.

النقدية التي تمت بها العملية التبادلية فعلاً، (2) تماشيها والمبادئ المحاسبية، وفي هذا يقول *Yuri Ijiri*: "تمثل التكلفة التاريخية القياس الأكثر موضوعية ومصداقية من الطرق البديلة لها وتسمح أيضاً بتفادي تعارض المصالح"، فالتكلفة التاريخية تطبيق للمدخل المهني في المحاسبة الذي يرى بأن المعلومات المحاسبية لا تمثل حقائق إقتصادية إلا إذا تم قياسها وفق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

في حين تشمل عيوبها ما يلي: (1) من وجهة نظر تاريخية وجد مبدأ التكلفة التاريخية في وقت كانت تمثل فيه إلتزامات الشركة من منظور الذمة العنصر الأهم بالنسبة للأطراف الخارجية، وبإنتقال تلك الأهمية إلى منظور الربح أي المستثمرين فإن ذلك تطلب ضرورة وجود معلومات آنية مستقبلية أكثر منها معلومات تاريخية لا تساعد على إتخاذ القرار، (2) إن مبدأ التكلفة التاريخية يقوم على فرضية ثبات الأسعار، هذه الفرضية التي لم يعد قبولها ممكناً وغير منطقياً في البيئة الحديثة التي أصبحت تضم عديد المتغيرات المؤثرة على الأسعار كالتضخم وإنخفاض وحدة النقد بفعل الزمن، (3) إن الإستمرار في تطبيق المبدأ يعني الإستمرار في عرض بنود القوائم المالية بقيم ذات تواريخ مختلفة نظراً للتباعد الزمني بين تواريخ المعاملات، وبالتالي الجمع بين قيم وتكاليف وإيرادات أنفقت أو حصلت في تواريخ مختلفة مما يحرف شفافية القوائم المالية ووضعية المركز المالي والربحي السنوي المحقق من قبل الشركة، (4) لا تهتم التكلفة التاريخية بالإنخفاض الحاصل للأصول والخصوم بعدم إثباته محاسبياً عن طريق المخصصات وبالتالي يتآكل الرأسمال الإقتصادي للشركة لعدم تعويض تلك الخسارة من جهة، وظهور أرباح صورية من جهة أخرى يتم بها تضليل كل من أصحاب الملكية في شكل توزيعات أرباح التي تعبر عن توزيع جزء من رأس المال وتضليل المستثمرين بالإعتراف بأرباح غير حقيقية، بالإضافة إلى تحمل المؤسسة خسائر ضريبية نتيجة الإعتراف بتلك الأرباح، ويوضح مجمع المحاسبين لإنجلترا و ويلز في إحدى توصياته: "إن البيانات المعدة على أساس النفقة التاريخية ذات مقدرة محدودة، فوحدات النقد التي تثبت بها العمليات المحاسبية لا تعتبر مقياساً للزيادة أو النقص في الثروة ولا تمثل النتائج المبلغ الذي يمكن توزيعه خارج المشروع بدون أن يؤثر ذلك على طاقة المشروع".

وفي سياق تاريخي تعود أصول معالجة مشكلة التغيرات في المستويات العامة للأسعار إلى الإقتصادي **أرفنج فيشر** التي تطرق إليها في كتابه *the changin purchasing power of money* سنة 1911 م وأبدى أهمية إستخدام الأرقام القياسية للتغير في مستويات الأسعار، ثم *John Bauer* سنة 1919 م و *Paton* 1920 م، بينما إقترح الهولندي **لمبرج** سنة 1932 م إعادة تقييم الأصول والخصوم وفقاً لقيمتها الإستبدالية في السوق على عكس الأمريكي *Sweeny* 1932 م الذي إستخدم المؤشر العام للأسعار (المستوى العام للأسعار، المستوى الخاص للأسعار، المستوى النسبي للأسعار)، وفي سنة 1974 م إقترح *Revsine et Wegandt* و*Chambers* سنة 1979 م إعادة تقييم شاملة لعناصر الميزانية بالقيمة السوقية[1].

1- ضيف الله محمد الهادي، لبزة هشام، "**قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 396.

III-4-2 القيمة العادلة

لقد ولدت القيمة العادلة من رحم النظام الأنقلوساكسوني الذي له فلسفته المتجهة نحو دعم الإستثمار عن طريق تزويد المستثمرين بالمعلومات المالية التي لا تستطيع المحاسبة توفيرها في ظل مبدأ التكلفة التاريخية، وبسيطرة التوجه الأنقلوساكسوني على الساحة الدولية تم تبني القيمة العادلة كأحد البدائل الرئيسية للتكلفة التاريخية.

III-4-2-1 تعريفها

فمن حيث المفهوم إستعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* مصطلح القيمة السوقية *Market Value* /*Mark-To-Market* كمرادف لمصطلح القيمة العادلة *Fair Value* والمعاملة العادلة *Fair Dealing* والثروة الحقيقية *True Worth*، كما أعطي لها مصطلحات: القيمة البديلة؛ القيمة الحالية؛ القيمة الجارية؛ ..إلخ، وقد تم تطوير المصطلح من قبل هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية *FASB* التي أصدرت المعيار الأمريكي رقم *FAS 157* بعنوان: "**قياس القيمة العادلة**" الذي دخل حيز التطبيق إعتباراً من 2007/11/15 م[1]، وقد تم بناء هذا المعيار تحت فرضية أن آلية الأسواق تتضمن عدالة الأسعار وأحسنها قياساً، وبالتالي عَرَّفَ هذا المعيار القيمة العادلة بأنها: "المبلغ الذي يمكن أن يتم به شراء أصل أو بيعه أو تحمل إلتزام أو سداده في صفقة جارية بين أطراف راغبة تحت ظروف طبيعية بخلاف البيع الجبري أو التصفية"[2]، في حين ذهب مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* إلى تعريف القيمة العادلة في معايير *IFRS* بأنها: "ذلك المبلغ الذي بموجبه يمكن مبادلة أصل أو تسديد إلتزام بين طرفين يتوافر لكل منهما الرغبة في التبادل والقدرة على إتمام الإلتزام على بينة من الحقائق وبإرادة حرة"[3]، كما عرفها المعيار *IFRS 13* بأنها: "سعر الحصول على أصل أو تحويل إلتزام بين أطراف متدخلين في السوق في ظروف عادية لحظة القياس"[4]، ومن خلال التعاريف نلاحظ أن مفهوم القيمة العادلة يدور حول المرتكزات: (1) القيمة: وهي الأرقام المعبرة عن الخاصية التي تم قياسها، (2) الإنسان: فالقيمة تعتبر حكماً للسلوك الإنساني حول قيمة الشيء ومنفعته، (3) العدالة: وهي الصفة الواجب توافرها في القائم بالقياس، في حين تم تحديد مناهج قياسها ضمن ثلاثة مناهج هي: (1) طرق السوق *Market Approach*: تقيَّم القيمة العادلة في هذه الطرق عن طريق الأسعار المسجلة في السوق وبالنظر إلى الأصول المشابهة والمماثلة، (2) طرق الدخل *Income*

1- رضا ابراهيم صالح، "**أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندية، العدد 02، المجلد 46، 2009 م، ص 60.

2- ثامر عبد الله ناصر الرشيدي، "**مدى قدرة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على التوافق مع قواعد الإفصاح و القياس المتعلقة بالقيمة العادلة للأدوات المالية**"، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012 م، ص 43.

3- بورويسة سعاد، "**أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الإقتصادية**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2010/2009 م، ص 90.

4- عرابة الحاج، زعيم باهية، أم كلثوم هواري، "**دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو الدخل الإقتصادي**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 308.

Approach: أساس هذه الطرق هو التدفقات المستقبلية التي يولدها الأصل، (3) طريقة التكلفة *Cost Approach*: تمتد على تقدير المبالغ الواجبة لإحلال الأصل وأهم طرق هذا المنهج التكلفة الإستبدالية.

III-4-2-2 مزاياها و عيوبها

من مزايا القيمة العادلة: (1) تعكس العوامل المتواجدة في السوق، فهي نتيجة تفاعل هذه العوامل مجتمعة بحيث تتبع وضعيات السوق إرتفاعاً وإنخفاضاً، وبالتالي تزيد من شفافية المعلومات المتداولة وفاعليتها، (2) تعكس فلسفة الفكر الإقتصادي بمحاولة تحديد القيمة الإقتصادية للشركة بهدف المحافظة على رأسمالها الإقتصادي والمنافع ودرء المخاطر الحالية والمستقبلية، وبالتالي فهي تتجاوز المنظور القانوني القائم على الذمة المالية بالفرق بين الأصول والإلتزامات، (3) توفر مدخلاً لإتخاذ القرارات التمويلية والإستثمارية، وبالتالي فهي تتماشى مع فلسفة الفكر الأنقلوساكسوني في دعم إحتياجات المستثمرين والمتعاملين مع الشركة، وهذا ما لم يكن ممكن تحقيقه وفق أساس التكلفة التاريخية التي تتضارب فيها الأطراف الداخلية والخارجية حول مدى إستفادة كل منهم من التقارير المالية، (4) يتماشى مع مفهومي المحافظة على رأس المال الحقيقي والمادي و يراعي تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد.

وأما فيما يخص عيوبها فيمكن تعدادها في: (1) قيمة تقديرية إفتراضية تتميز بحساسيتها الشديدة إزاء التغيرات السوقية وغير السوقية مع غياب عملية التبادل الحقيقية (البيع) الذي قد لا يحدث، بالإضافة إلى أن تحديدها في أكثر من سوق يطرح إشكالية تعدد القيم والأسواق وصعوبة تحديدها في الأسواق غير النشطة، (2) عدم واقعية الفرضيات التي تقوم عليها، ففرضية المنافسة التامة هي فرضية نظرية لا يمكن تحققها في مطلق الأحوال، لذلك يتم تقديرها تحت إفتراض ومصطلح الكفاءة الإقتصادية بدلاً من المنافسة الكاملة، في حين أن فرضية تداول المعلومات بدون تكلفة هي الأخرى نادراً ما تتحقق لإفتراضها وجود البائع ذو المعرفة الذي حدد سعره بناءاً على تلك المعرفة و وجود المشتري الذي حدد منافعه المستقبلية بناءاً على تلك المعرفة في حين أن المعلومات المتوافرة قد ينقصها الكثير من الدقة لاسيما ما يتعلق بالفرص البديلة لكل منهما مما يجعل المعلومات عامل غير محدد و عرضة للتفسير الإجتهادي، (3) يتولد عن تنوع طرق ومداخل حسابها مشاكل التفضيل والإختيار فيما بينها إضافةً إلى مشاكل التطبيق الميداني مما يؤثر على محتوى القوائم المالية مباشرةً، (4) إرتباطها بتوجهات الإدارة التي قد تكون لها غايات مختلفة في تصنيف الأصول والإلتزامات، و على المستوى الدولي فإن كثرة التعديلات والإصدارات المحاسبية يدل على عدم إستقرار مفهوم القيمة العادلة حتى الآن، فقد تم تعديل المعيار الأمريكي *FAS 157* أكثر من مرة من خلال التعديل رقم 157-3 المتعلق بالإفصاح عن القيمة العادلة في الأسواق غير النشطة، والتعديل رقم 157-4 المتعلق بتحديد القيمة العادلة في حالة تدني مستوى النشاط بشكل هام، في حين تعرف *IFRS* هي الأخرى العديد من التطورات المعيارية المشابهة[1].

1- خالد الجعارات و محمود الطبري، مرجع سبق ذكره، ص 239.

الجدول (03): القيمة العادلة في بعض معايير *IAS/IFRS*

المعايير المحاسبية	استخدام القيمة العادلة في القياس
IAS16 الممتلكات، المصانع والمعدات	نصت الفقرة (27)، (33)من المعيار: بعد الاعتراف الأولي بالأصل، يجب أن يظهر بند الممتلكات والمعدات بمبلغ اعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحًا منها أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة.
IAS17 عقود الإيجار	تقييم الأصول في إطار عقود إيجار التمويل في البيانات المالية للمستأجر بمقدار قيمتها العادلة
IAS18 إيرادات الأنشطة العادية	التسجيل المحاسبي بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام، و تسجيل الفرق بين القيمة العادلة و القيمة الاسمية للمقابل المستلم كإيراد مالي.
IAS20 الإعانات الحكومية	التقييم بالقيمة العادلة للإعانات الحكومية غير النقدية
IAS21 آثار التغيرات في أسعار الصرف	المعاملات بالعملة الأجنبية يجب أن تسجل بعملة التقرير و باستخدام سعر صرف بين العملتين بتاريخ المعاملة .
IAS26 بالمحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد	حيث نصت الفقرة 32 من المعيار على إلزام تسجيل استثمارات برامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة، وفي حالة الأوراق المالية القابلة للتداول، فان القيمة العادلة هي القيمة السوقية، ولكن عندما لا يتوافر تقدير للقيمة العادلة لاستثمارات البرامج، فيجب الإفصاح عن أسباب عدم استخدام القيمة العادلة.
IAS28 تقييم المساهمات في الشركات الزميلة	إذا توفرت للمؤسسة أسعار معلنة لمساهماتها في المؤسسات الزميلة المدرجة في البورصة يجب الإفصاح عن قيمتها العادلة .
IAS32 الأدوات المالية	الإفصاح والعرض، وفقا لهذا المعيار يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات عن القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الموجودات المالية والمطلوبات المالية، ففي حالة ما إذا كانت الأداة المالية يتم تداولها في سوق نشط فإن سعرها السوقي يمثل الأساس المناسب للقيمة العادلة .وفي حالة عدم توافر الأسعار الجارية لعروض الشراء والبيع، فإن سعر آخر عملية تمثل أساسًا مناسبًا لقياس القيمة العادلة بشرط عدم حدوث تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ حدوث العملية وتاريخ إعداد البيانات المالية، أما في حالة قيام المنشأة بالاحتفاظ بموجودات ومطلوبات متقابلة، فمن المناسب استخدام متوسط أسعار السوق كأساس لاحتساب القيم العادلة
IAS36 اضمحلال قيمة الأصول	ينص هذت المعيار على ضرورة اعتماد القيمة العادلة خاصة عند حساب القيمة الاستردادية للأصل (القيمة القابلة للتحقق) والتي تساوي (قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.
IAS38 الاستثمارات غير الملموسة	هذا المعيار خاص بالاصول غير الملموسة، ويتضمن تحديدا لاسس الوصول الى القيمة العادلة في إظهار الاصول عند الاعتراف المبدئي للأسعار المدرجة في سوق نشط وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة وعادة ما يكون هذا السعر هو سعر العرض الحالي، ووفقًا لهذا المعيار اذا تم اقتناء أصل غير ملموس مقابل أصل أخر فيتم قياس الأصل المقتنى بقيمته العادلة بشرط توافر سوق نشطة لتقييم تلك الأصول.
IAS40 عقارات التوظيف	يمكن للمؤسسة أن تقيم عقارات التوظيف التي تحتفظ بها بعد تسجيلها الأولي بالتكلفة بقيمتها العادلة بتاريخ معين وتبعا لتغير أحوال الأسواق من وقت لآخر
IAS41 الأصول البيولوجية	تقييم الأصول البيولوجية عند التسجيل الأولي و عند إعداد القوائم المالية بقيمتها العادلة بعد خصم مصاريف البيع
IFRS1 تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	القيمة العادلة = القيمة الظنية أو المحتملة
IFRS2 الدفع على أساس الأسهم	القيمة العادلة للدفعة المرتكزة على الأسهم = قيمة البضائع والخدمات المستلمة
IFRS9 المشتقات والأدوات المالية الذي عوض IAS39	يتم قياس الأصول المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة المضافة في حال عدم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو تكلفة العمليات، أما في حالة التقييم اللاحق للأدوات المالية الذي يتم في نهاية كل فترة مالية، فإنه يتم تقسم الأصول المالية إلى تصنيفين رئيسيين: - أصول تقاس بالتكلفة المطفأة .وهي القيمة الصافية بعد العلاوة أو الخصم. - أصول تقاس بالقيمة العادلة، حيث تقاس باقي الأدوات المالية (الملكية، والمشتقات، والدين) بالقيمة العادلة، ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر السنوية.

المصدر: حاج قويدر قورين، "**أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية *IAS/IFRS***"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 346.

الجدول (04): مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

البيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملاءمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها.	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.
التفسير	القيمة العادلة تعتبر مفهوم حديث النشأة ويسوده بعض الغموض لا يمكن فهمها عند جميع مستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة صعبة القياس ويجب توفر شروط لتحديد القيمة العادلة.	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا النموذج هي معلومات قابلة للتفسير بوضوح، لأن التكلفة التاريخية تمتاز بسهولة التطبيق والفهم لدى جميع مستخدمي القوائم المالية.

المصدر: حاج قويدر قورين، المرجع السابق، ص 343.

IV- الإفصاح المحاسبي و النظرية المحاسبية

يتم الإعلان نهاية كل السنة عن القوائم المالية التي يجب أن تتضمن المعلومات الضرورية التي تساعد كل من له علاقة بالمؤسسة أن يفهم الأحداث التي وقعت خلال السنة المالية ومنه إتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب وبالكيفية المناسبة، وبهذا تعتبر المحاسبة أداة من أدوات الإعلام والإتصال الخارجية بما تصدره من تقارير مالية، فالمفترض أن المعلومة الصحيحة والملائمة والموثوق فيها بدرجة كبيرة هي خلاصة تطبيق المبادئ المحاسبية، فموضوع الإفصاح المحاسبي إكتسب أهمية كبيرة في العقود الأخيرة نتيجة ظهور مسؤوليات جديدة للشركات في بيئات الأعمال ما فرض تطور تقنيات الإفصاح المحاسبي بظهور مفاهيم حديثة كالحوكمة المحاسبية، الإفصاح الإلكتروني، الإفصاح الإجتماعي..إلخ، وعلى هذا الأساس يتناول هذا المحور التطورات الحديثة في الإفصاح المحاسبي وأثرها على نظرية المحاسبة من خلال التطرق إلى العناصر التالية:-

IV-1 المفهوم و المحتوى الإعلامي للتقارير المالية و أهدافها

لقد تطورت أشكال التقارير المالية رغبةً ومحاولةً من الهيئات المهنية لإيجاد نموذج يلقي القبول العام، حيث يرجع أول إفصاح إلى سنة 1844 م في قانون الشركات بإنجترا، وقبل سنة 1917 م كان يتم إصدار التقارير المالية في شكل شهادات مصادقة، وفي سنة 1932 م قامت هيئة الأوراق المالية *SEC* بإصدار نشرة عدلت فيها محتوى القوائم لتتناسب وشروط التقييد في السوق المالي، وفي مجال تدقيق الحسابات أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1959 م أول تقرير نمطي مهني يتضمن: (1) نتيجة الفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

والتوثيق المحاسبي، (2) مدى إنتظام السجلات وتكاملها، (3) المخالفات المكتشفة والإنحرافات التي تقضي على إنتظام السجلات وتكاملها*، ويمكن إرجاع أسباب تطور التقارير المالية في مجال المحاسبة إلى: (1) تزايد الطلب على المعلومات غير التقليدية ذات فوائد متعددة لمساعدة المستخدمين في إتخاذ القرار وتحقيق كفاءته الإقتصادية والمالية، (2) نمو الأسواق المالية العالمية وإرتفاع عدد الشركات المدرجة في أسواق المال خارج حدودها الجغرافية التي تتطلب نوعاً خاصاً من المعلومات لتسييرها، (3) التخفيف من تضارب المصالح من خلال رفع الأهمية الإقتصادية النسبية للمعلومات المالية، (4) صعوبة الحصول على المعلومات المالية من مصادر أخرى[1].

يمكن تعريف التقرير المالي بأنه: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني حول الوقائع الإقتصادية والمالية التاريخية لفترة معينة خاصة بوحدة إقتصادية بما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية، يهدف إصداره إلى إعلام كل صاحب مصلحة بنتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع لأغراض التسيير وإتخاذ القرارات المناسبة"[2]، حيث يأتي ضمن أحد الأشكال التالية: (1) القوائم: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات حقوق الملكية، تدفقات الخزينة، (2) الملاحظات والإيضاحات الهامشية والجداول الملحقة والمعلومات الوصفية الأخرى، (3) التقارير القطاعية: القطاع الجغرافي، المنتوجات، الأسواق، ..إلخ، (4) التقارير المالية المرحلية وتقارير الأطراف ذوي العلاقة[3]، وبالتالي تعتبر التقارير وسيلة إتصال تؤدي وظيفة إعلامية وإخبارية إستناداً إلى[4]: (1) مستند موثوق ومطلوب من كافة الأطراف الإقتصادية والإدارية والقانونية والقضائية، (2) وسيلة تأكيد للوقائع الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المؤسسة للفترة التي يغطيها التقرير، (3) أساس لتحديد المسؤولية، (4) يترتب على التقارير عدة

*- نص المعيار الدولي لتدقيق الحسابات للتدقيق رقم 700 على توفر التقرير النهائي لمدققي الحسابات على البنود التالية: (1) **العنوان** :يجب أن يحتوي تقرير المدقق على عنوان مناسب يمكن قارئه من تحديده و تمييزه عن أية تقارير أخرى، (2) **الجهة الموجه لها**: يوجه تقرير المدقق حسب المتطلبات لظروف التكليف والأنظمة المحلية إلى المساهمين و مجلس الإدارة لأنه بناءاً على طلبهم تم التدقيق، و في بعض الدول كهولندا و ألمانيا لا يتم توجيه تقرير المدقق إلى أية جهة نهائياً لأن القصد منه أن يتم إستخدامه من قبل المجتمع المالي ككل، (3) **الفقرة الإفتتاحية**: وتضم إسم المؤسسة والفترة المغطاة والفصل بين مسؤوليات الإدارة في إعداد القوائم، ومسؤولية المدقق في إبداء الرأي بعد تدقيقها، (4) **فقرة النطاق**: يقوم المدقق بوصف أعمال التدقيق و كيفية تنفيذها بما يتفق مع الممارسات المتعارف عليها، فهذا الوصف يعطي الثقة في أعمال التدقيق لكنه لا يضمن صحة كل ما يرد في القوائم المالية، (5) **فقرة الرأي**: يجب أن ينص التقرير وبشكل واضح على رأيه النهائي، (6) **التاريخ**: يجب أن يكون التقرير مؤرخاً وهو عادة آخر يوم من أيام العمل الميداني، (7) **عنوان مكتب التدقيق**: يجب أن يتضمن التقرير إسم موقع مكتب التدقيق وفي العديد من الدول لا يطلب من المدقق أن يحدد في تقريره العنوان التفصيلي لمكتبه، (8) **التوقيع**: يجب أن يوقع التقرير بإسم شركة التدقيق أو بالإسم الشخصي للمدقق الرئيسي أو كلاهما حسب ما هو مناسب وفي العديد من الدول كالولايات المتحدة أو بريطانيا أو هولندا لا يطلب التوقيع الشخصي للمدقق، ولذلك يستخدم عادة إسم شركة التدقيق لعكس مسؤولياتها حول التقرير، (9) **الأسلوب**: يجب على محافظ الحسابات أن يستعمل أسلوباً واضحاً لا يحتمل إختلاف التأويل، و في التشريع الجزائري تنص المادة 11 من دستور مهنة المحافظة على ضرورة تفادي الإختصارات والمصطلحات غير المفهومة.

1- محمد أمين مازون، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011/2010 م، ص41.

2- ماجد إسماعيل أبو حمام، "**أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية**"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009 م، ص 47.

3- إيناس عبد الله حسن، "**الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة و الإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية و أدلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 07، 2002 م، ص 30/23.

4- غسان فلاح المطارنة، "**تدقيق الحسابات المعاصر**"، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2006 م، ص120.

أمور كإعتماد القوائم المالية أو إلغائها من قبل جمعية المساهمين، عزل مجلس الإدارة، رسم الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة، عقد إتفاقات، توسيع رأسمال أو تخفيضه، ...إلخ[1].

وبالتالي تنبع أهمية التقارير المالية من قيمة المحتوى الإعلامي الذي تحتويه من المعلومات من وجهة نظر المستخدمين لها لإتخاذ قرارات مختلفة ذات علاقة، فالمحتوى الإعلامي للتقرير المالي يقوم على: (1) مقدار المنفعة المحققة لصالح المستخدم له والتي تزداد كلما كانت المعلومات المحتواة تناسب إحتياجاته، حيث يمكن قياس المنفعة المتحققة من خلال الفرق (التغير) في القرار قبل وبعد الحصول على المعلومة، (2) إن مقداراً محدداً من المعلومات قد يكون لها أكثر من مستخدم في أكثر من بيئة، (3) إن المنفعة المتوقعة من التقرير المالي هي دالة متناقصة إتجاه الأحداث المستقبلية التي تعبر عنها، فكلما تأكد وقوع الحدث قبل إستلام التقرير كلما نقص المحتوى الإعلامي للتقرير المالي[2]، ومن جانبه إعتمد ***FASB*** في تحديده لأهداف التقارير المالية عند صياغته للإطار المفاهيمي للمعايير الأمريكية للفترة 1978 م – 1985 م على ثلاث دراسات رائدة هي: (1) تقرير لجنة "**بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة**" ***ASOBAT*** الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبية ***AAA*** عام 1966 م الذي ترى من خلاله أن الهدف الأساسي للمحاسبة هو توفير معلومات مفيدة للإستخدام في: أولاً: إتخاذ القرارات الخاصة بالموارد الإقتصادية المحدودة، ثانياً: رقابة و توجيه الموارد البشرية والمادية بفعالية، ثالثاً: أثر الأنشطة والوظائف ذات طابع الإجتماعي للشركة على محيطها الإجتماعي والبيئي (أحد الأهداف الحديثة)، (2) يعدد تقرير لجنة تروبلود ***TRUEBLOOD*** الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1973 م أهداف التقارير المالية في إثنا عشر هدفاً يمكن ترتيبها ترتيباً هرمياً في ستة مستويات هي[3]: أولاً: يشمل الهدف (1) الهدف العام للقوائم المالية وهو إتخاذ القرارات على إختلاف أنواعها، ثانياً: ويشمل أربعة أهداف (2،3،11،12) تتضمن أساساً تحديد المستخدمين الرئيسيين وإحتياجاتهم المختلفة، ثالثاً: ويشمل هدفين (4،5) تقييم أداء الشركة عن طريق القدرة الربحية وكيفية تسيير الأنشطة والإنتاج، وحجم نطاق محاسبة إدارة الشركة أي المساءلة وتقييم الأداء، رابعاً: ويشمل هدفاً واحداً (6) تحديد طبيعة وخصائص المعلومات المالية، خامساً: يضم أربعة أهداف (7،8،9،10) تتطرق إلى شكل القوائم المالية المطلوبة لتلبية الهدف رقم 6، سادساً: لا يشمل هذا المستوى أي أهداف وإنما هو عبارة عن توصيات متعلقة بطبيعة القوائم المالية الواردة في المستوى الخامس (7،8،9،10)، ويمكن توضيح هذه المستويات الستة في الشكل التالي:-

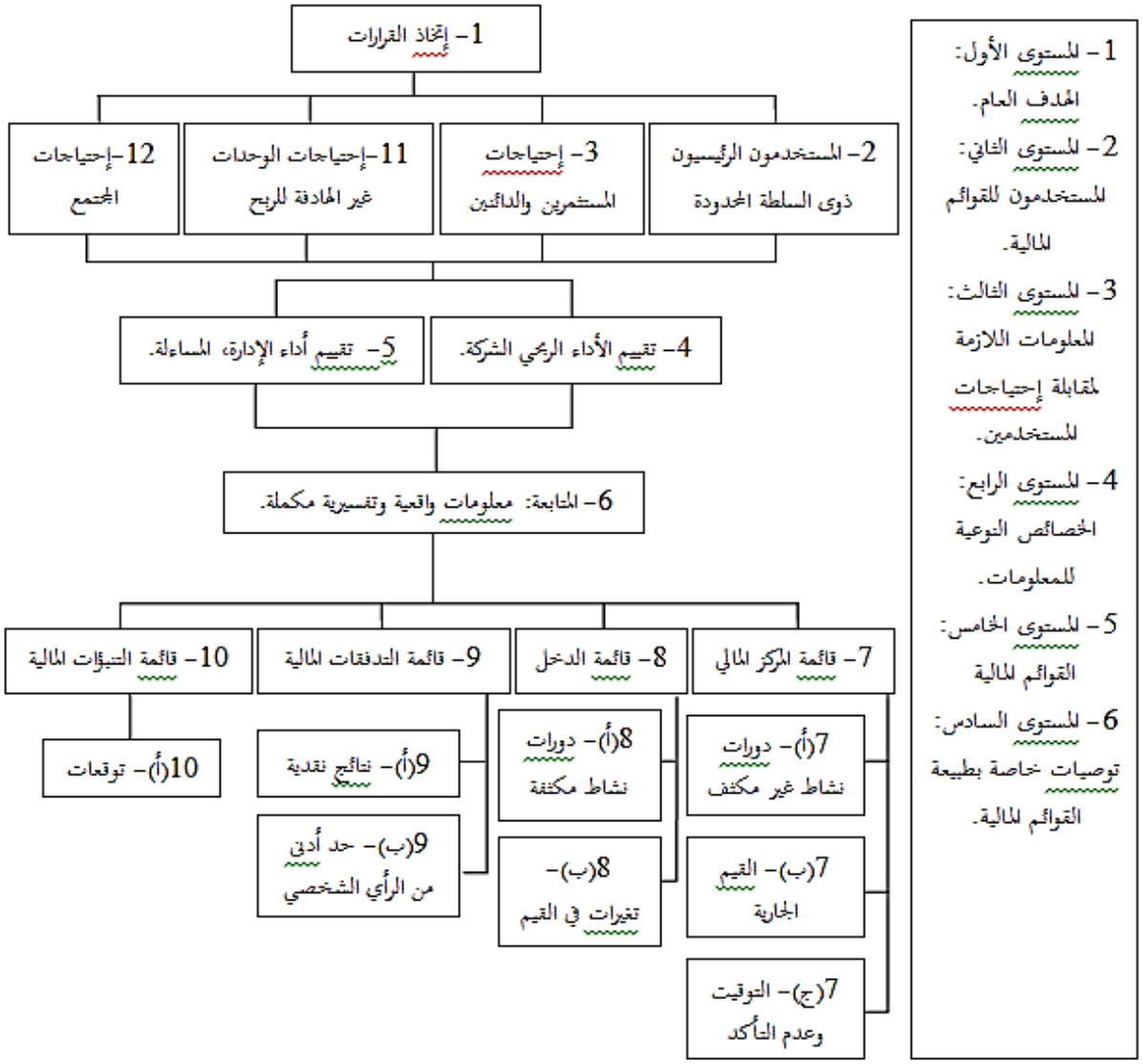
---

1- بلعادي عمار و جاوحدو رضا، "**دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح**"، الملتقى العلمي الدولي: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة "واقع، رهانات و آفاق"، جامعة أم البواقي، 7-2010/12/8 م، ص 07.

2- هواري سويسي و بدر الزمان خمقاني، "**مدى قدرة المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار *ENTP* على تقديم معلومات عالية الجودة في ظل قواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي**"، الملتقى الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية *IAS/IFRS* والمعايير الدولية للمراجعة *ISA*، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011 م، ص 03.

3- شارف خوجه الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الشكل (06): الترتيب الهرمي لأهداف القوائم المالية وفق تقرير تروبلود *TRUEBLOOD*



المصدر: شارف خوجه الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 15.

(3) والتقرير الثالث الذي إعتمد عليه *FASB* هو تقرير الشركات *The Corporate Report* الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز *I.C.A.E.W* سنة 1975 م الذي ركز على قصور الأهداف الواردة في تقرير تروبلود في تحقيق الأبعاد الإجتماعية للشركة، وإقتراح 06 قوائم جديدة تضاف إلى القوائم التقليدية وهي: قائمة القيمة المضافة، قائمة لبيان شؤون العمالة، قائمة لبيان حجم المعاملات مع الحكومة، قائمة لبيان المعاملات مع العالم الخارجي، قائمة لبيان التوقعات المستقبلية، قائمة لبيان أهداف المؤسسة، وتوضح هذه القوائم الفئات المستخدمة لها من المحللين الإقتصاديين والمحاسبة الوطنية، العاملون، الحكومة، الأطراف الإجتماعية، ..إلخ، وهذا ما يمثل إتجاهاً حديثاً نحو التوسع في الإفصاح المحاسبي، بينما قسَّم البيان الصادر عن *FASB* عام 1978 م أهداف التقارير المالية إلى قسمين أهداف عامة وأهداف تفصيلية: أولاً: الأهداف العامة: تضمنت الأهداف التالية: (1) توفير المعلومات لترشيد القرارات الإستثمارية والإئتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين، (2)

توفير المعلومات المتعلقة بالتدفقات المستقبلية لأنشطة الشركة وتوقيتها ودرجة عدم التأكد المحيطة بها، (3) توفير المعلومات المتعلقة بموارد الشركة وإلتزاماتها والتغيرات التي طرأت عليها، ثانياً: الأهداف التفصيلية، وتشمل: (1) توفير المعلومات لتقييم أداء الشركة وربحيتها بمقارنة الإنجازات بالتوقعات، (2) توفير المعلومات لتحديد درجة السيولة وتدفق الأموال ومصادرها وطرق تسييرها، (3) توفير المعلومات حول مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءتها، وقد تبنت *IASC* هذه الأهداف.

IV-2 ماهية الإفصاح المحاسبي و أهميته، مقوماته

IV-2-1 ماهية الإفصاح المحاسبي و أهميته

جاء تعريف الإفصاح المحاسبي بأنه: "عملية إظهار المعلومات المالية كمية كانت أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية مفيدة لمستخدميها من الأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة"[1]، كما جرى تعريفه بأنه: "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة الإقتصادية"[2]، وأيضاً: "عملية منهجية لتوفير المعلومات بهدف جعل القرارات المتصلة بالسياسات المتبعة من جانب المؤسسة معروفة ومعلومة من خلال النشر والإعلام والنقل"[3]، وكذلك: "أن تشتمل القوائم وملحقاتها كافة المعلومات التي تمكن مستخدمها بالإعتقاد بأن هذه الأخيرة تمثل بعدالة مركز الشركة المالي ومصادر إستخدامات الأموال فيها وبالتالي مساعدته في تقويم أداء الشركة التي يرغب في إتخاذ القرار بشأنها"[4]، وبالتالي يجب في الإفصاح مراعاة إختلاف إحتياجات المستخدمين ومستوى إدراكهم للمعلومات المالية لتحقيق المنفعة المستقاة من إصدار التقارير المالية، بينما يمكن تقرير أهميته في: (1) يعمل الإفصاح المحاسبي على إعلام كافة أطراف المجتمع المالي بالأوضاع الحقيقية للمؤسسة لاسيما المؤسسات المسعرة التي تهتم برفع قيمة أسهمها البورصية، (2) ضمان إستقرار المؤسسة وتفعيلها في بيئتها الإقتصادية والإجتماعية، ومنه أولت الهيئات المهنية المحاسبية الدولية أهمية كبيرة للإفصاح حيث لا يوجد معيار محاسبي إلا وتطرق لمتطلبات العرض والإفصاح المحاسبي بهدف تحسين جودة المعلومة المحاسبية[5].

1- زغدار أحمد و سفير محمد، "**خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**"، مجلة الباحث، العدد07، 2010/2009 م، ص 83/ 91.

2- دادن عبد الوهاب و آخرون، "**أثر حوكمة المؤسسات على مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية**"، الملتقى العلمي الدولي: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013م، ص 06.

3- دادة دليلة، "**الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013/2012 م، ص 63.

4- جبار محفوظ، "**إستجابة الأسواق المالية للمعلومات المحاسبية**"، بحث في إطار دراسات الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2007م، ص 07.

5- دادن عبد الوهاب و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 07.

IV-2-2 مقومات الإفصاح المحاسبي

في دراسة أعدها *Moonitz* لصالح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA* تناول المقومات الأساسية للإفصاح بقوله: "إن الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية يجب أن يكون مرناً في إطار عناصره الرئيسية التي تشمل طبيعة المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، والأطراف التي تستخدم هذه المعلومات، وأخيراً توقيت الإفصاح عن تلك المعلومات"[1]، ومنه تتحدد المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي في[2]:-

IV-2-2-1 المستخدم المستهدف للمعلومة المالية

إن أهمية تحديد الجهة التي تستخدم المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضاً مختلفة لذا فإن الحاجة لتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومات تسبق الحاجة لتحديد غرض الإستخدام، كما أن تحديد الجهة المستخدمة يساعد في تحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومة من وجهة نظر تلك الجهة، ذلك لأن مدى ملائمة مجموعة من الإيضاحات المتوافرة في البيانات المالية ستتوقف في جانب كبير منها على مدى ما تمتلكه الجهة المستخدمة لهذه البيانات من مهارة و خبرة في تفسير تلك الإيضاحات[3]، وعلى هذا يجب مراعاة الحدود الدنيا في الإفصاح وإعداد التقارير في ظل فرضية أساسية وهي وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير البيانات المالية من قبل الفئات المستخدمة لها، و أمام إشكالية تعدد المستخدمين تم إقتراح تطبيق نموذج المستخدم المستهدف الذي يتم إختياره من بين الفئات المستخدمة كقاعدة أساسية لتحديد أبعاد الإفصاح المناسب في التقارير المالية، بينما ذهب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA* إلى إعتبار أن التقارير المالية يجب أن تخدم بشكل رئيسي الملاك الحاليون والمحتملون (المستثمرون) ثم الأطراف الأخرى[4]، بينما تضمن الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية *IASB* الخاص بـ *IFRS* الأطراف المستخدمة للتقارير المالية بالترتيب التالي: (1) الملاك والمستثمرين: الذين ينصب إهتمامهم على جودة التسيير والعائد و ربحية المشروع و كفاءة تسيير مخاطر المؤسسة، (2) إدارة المؤسسة: تستند الإدارة في القيام بمختلف وظائفها في مجال التخطيط والتنظيم والرقابة وتقييم الأداء إلى البيانات المحاسبية، فالمحاسبة توفر بيانات هامة بهذا الخصوص لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها الحيوية والإعتيادية، (3) العمال: فهؤلاء معنيون بدرجة كبيرة بوضع المؤسسة لإرتباط مستقبلهم بمستقبل المؤسسة بالإضافة إلى تحقيق الإنتماء الإجتماعي وتشجيعه، (4) المقرضون و الموردون: يحتاج هؤلاء إلى المعلومات المالية التي تساعدهم في

1- وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 370.

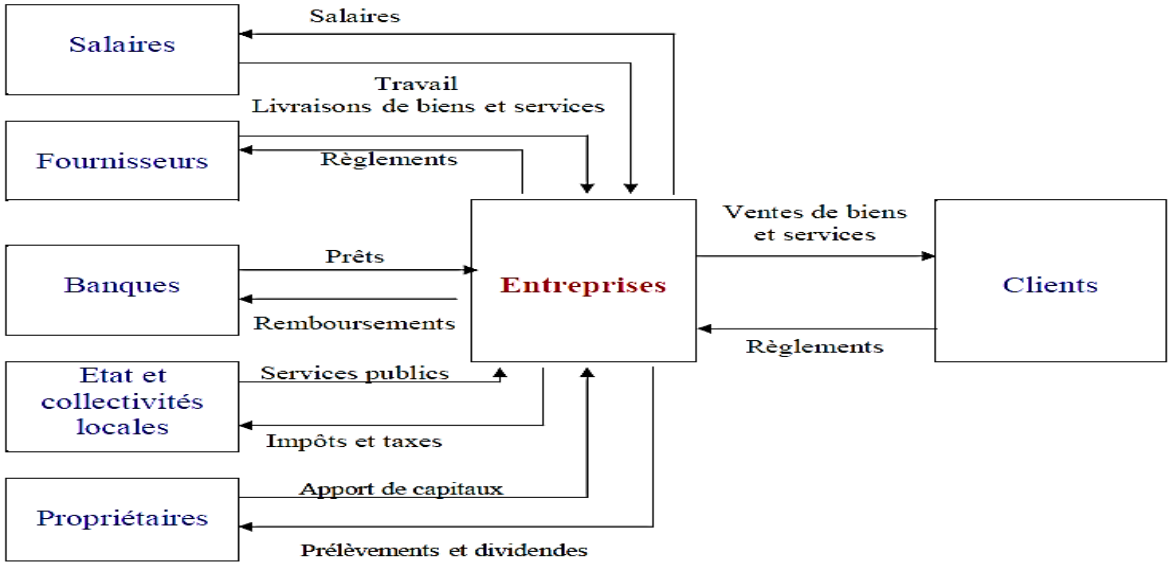
2- خليل عبد الرزاق و عبدي نعيمة، "**الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الإنتقال إلى النظام المحاسبي الجديد *SCF* وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة و المعايير المحاسبية الدولية *IAS*- *IFRS***"، الملتقى الدولي: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (*IAS-IFRS*)، جامعة البليدة، 2009/10/16 م، ص 06.

3- دادن عبد الوهاب و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 09.

4- حسين عبد الجليل آل غزوي، "**حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**"، مذكرة ماجستير، الآكاديمية العربية، الدنمارك، 2010 م، ص 51.

الحكم على الوضع المالي في مجالات الربح والتدفقات النقدية وقدرة تسديد المستحقات في آجالها، فالمحاسبة هي أفضل وسيلة لتوفير هذه المعلومات، (5) العملاء: تساعد المعلومات المالية العملاء في معرفة وضعية المنتجات التي يحصلون عليها والإمتيازات المرتبطة بها، (6) الهيئات الحكومية: تتعدد الهيئات الحكومية المستفيدة من المعلومات المحاسبية خصوصاً الضريبية ولأغراض الرقابة والتخطيط، (7) السلطات القضائية: تحتاج هذه السلطات البيانات المحاسبية في حالة نشوء منازعات بين المؤسسة و الغير أو في حالة إقرار إفلاس المؤسسة، (8) مراكز البحث: تعتبر البيانات المحاسبية المصدر الأساسي المعتمد عليه في البحوث الإقتصادية والمالية والمحاسبية والإدارية الأكاديمية والتطبيقية بإعتبارها تعكس كافة نشاطات المؤسسة، في حين يقسمهم البعض حسب مدى علاقتهم بالشركة إلى ثلاثة فئات هي: (1) المستخدمين الداخليين: الإدارة العليا والإدارات الإشرافية، المرجعة الداخلية، النقابات العمالية والمهنية، العاملين كأفراد، (2) المستخدمين الخارجيين ذوي العلاقة المباشرة: المالكين والمساهمين، المستثمرين، الممولين والمقرضين، الموردين والعملاء، الأجهزة المصرفية والتأمين، أسواق المال، الوسطاء والمحللين الماليين، المحاسبين القانونيين ومراجعي الحسابات، إدارات الضرائب والضمان الإجتماعي، أجهزة التخطيط المركزي، الجامعات ومراكز البحث العلمي، مؤسسات التدريب والإستشارات، بنوك المعلومات والإنترنت، (3) المستخدمين الخارجيين غير المباشرين: مراكز حماية البيئة ومكافحة التلوث، مؤسسات الأمن الصناعي والسلامة المهنية، منظمة الصحة البشرية والبيطرية، مراكز الإشعاع النووي، منظمة حقوق الإنسان، المنظمات الخيرية، مؤسسات مكافحة الأمراض الإجتماعية، المؤسسات الدينية، أفراد المجتمع، الأحزاب السياسية، مراكز الأمن[1].

الشكل (07): مستخدمي التقارير المالية



المصدر: سعيدي يحي وبرحومة عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 05.

1- عاشور كتوش و بلعوز بن علي، "**المحاسبة العامة و المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية**"، الملتقى الدولي الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد *NSCF* في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، 17-2010/01/18 م، ص 17.

IV-2-2-2 أغراض إستخدام المعلومات المالية

إن الغرض من إستخدام المعلومة يرتبط إرتباطاً مباشراً وأساسياً بخاصية الملاءمة، فإذا كانت الأهمية النسبية بمثابة المعيار القيمي الذي يحدد حجم المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها فإن الملاءمة تعتبر بمثابة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها، لذا تتطلب خاصية الملاءمة ضرورة المطابقة بين طريقة الإعداد والإفصاح عن المعلومة والغرض الرئيسي منها[1]، فإستخدام خاصية الملاءمة كقيد يربط بين عنصري نوع الإحتياج و الغرض المرغوب من إنتاج المعلومة يعمل على الرفع من القيمة النفعية للمعلومات، وبالتالي الإقلال من ظروف عدم التأكد التي تحيط دائماً بعملية إتخاذ القرار عن طريق تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، وبمعنى آخر، تحسين مصداقية وملائمة المعلومات المستخدمة في إتخاذ القرارات وفق معايير محددة للتكلفة والوقت والجودة تتعدى إلى ضرورة تحسين إجراءات الإفصاح المحاسبي على كافة جوانبه البشرية والإدارية والقانونية[2].

IV-2-2-3 طبيعة و نوع المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها

يحدد إطار النظرية المحاسبية من الفرضيات والأعراف والقواعد المحاسبية الحدود الدنيا للإفصاح المحاسبي من حيث كم ونوع المعلومات مما يؤثر بشكل كلي أو نسبي على المعلومة وأهميتها المفصح عنها، فالخصائص النوعية للمعلومة من الموضوعية وقابلية التحقق و..إلخ تؤثر على طبيعة المعلومة مما يدفع إلى المفاضلة بين تلك الخصائص لتحقيق أهداف وأغراض الإستخدام[3]، فالتوسع في نطاق المعلومات الواجب الإفصاح عنها يخضع لإعتبارين: الإعتبار الأول: أن بعض الجوانب تتطلب من المحاسبين مهارة قد لا يتوفرون عليها كالمحاسبة الإجتماعية أو البيئية من حيث الإفصاح وطرق القياس؛ الإعتبار الثاني: أن الهدف من الإفصاح هو تحسين نوعية المعلومات المفصح عنها بتقليل التفاصيل الكمية المفرطة وتجاوز حدود الإحتياجات المتوقعة، فالتوسعة في حدود الإفصاح قد تؤدي إلى الإغراق المفرط للمعلومات وتفاصيلها التي قد يكون لها نتائج عكسية على مستخدمها والمنتج لها معاً، يقول *ROSS*: "إن الإفراط في تفاصيل المعلومات التي يتم الإفصاح عنها قد يقود في كثير من الأحيان إلى توفير معلومة غير جيدة تعقب معلومة جيدة مما يؤدي إلى إنخفاض جودة القرار، وهذا بعكس الحال فيما لم يتوفر لمتخذ القرار سوى المعلومة الجيدة فقط"[4].

IV-2-2-4 أساليب و طرق الإفصاح عن المعلومات المالية

فإختلاف طرق وأساليب عرض المعلومات يؤثر على مستوى الإدراك والإستفادة منها، يقول *Jaedicke and Ijiri* في هذا الشأن: "إن البدائل المختلفة من أساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المالية تترك آثاراً مختلفة

1- وليد ناجي الحيالي، "**نظرية المحاسبية**"، مرجع سبق ذكره، ص 374.
2- يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 8/4.
3- حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 52.
4- وليد ناجي الحيالي، "**نظرية المحاسبية**"، مرجع سبق ذكره، ص 378.

على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات لذا يتطلب الإفصاح المناسب ترتيب وتنظيم وعرض المعلومات بطرق يسهل فهمها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بسهولة"[1]، وعموماً جرى العرف المحاسبي على عرض المعلومات المهمة في صلب القوائم المالية في حين يتم الإفصاح عن المعلومات التفصيلية أو المكملة لها في الإيضاحات المرفقة لها أي الملاحق.

IV-3 أنواع الإفصاح المحاسبي و عوائقه

يمكن تعداد الأنواع الرئيسية للإفصاح المحاسبي في الأنواع التالية[2]:-

IV-3-1 الإفصاح الكامل (الشامل) *Full Disclosure*

يشير هذا النوع من الإفصاح إلى مدى شمولية القوائم والتقارير المالية لجميع الوقائع والأحداث الإقتصادية، فالإفصاح الشامل لا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط بل يشتمل على كافة المعلومات المالية المتوفرة للفترة وتلك اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم[3].

IV-3-2 الإفصاح العادل *Fair Disclosure*

يهتم هذا النوع بالإفصاح الواجب توفيره من المعلومات المالية بطريقة تضمن وصول نفس القدر من المعلومات إلى كافة المستفيدين دون تحيز إلى جهة معينة، فالهدف الأساسي لهذا النوع من الإفصاحات مراعاة إحتياجات جميع الأطراف ذات العلاقة مع عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على حساب الأطراف الأخرى[4].

IV-3-3 الإفصاح الكافي *Sufficient Disclosure*

يهتم هذا الإفصاح بالحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المالية الكافية في القوائم والتقارير المالية، حيث إن مفهوم الحد الأدنى من المعلومات لا يمكن تحديده بشكل بسيط نتيجة إختلاف إحتياجات الأطراف المستفيدة[5].

IV-3-4 الإفصاح الملائم (المناسب/ الواقعي/ المتاح/ الممكن)

وهو الإفصاح الذي يتم فيه مراعاة حاجة مستخدم المعلومات والعوامل المحيطة بالمؤسسة والظروف المتاحة، فهذا الإفصاح يهتم بمدى إستفادة المستخدم من المعلومات المتضمنة في هذه التقارير التي قد تكون تقارير خاصة.

1- وليد ناجي الحيالي، "**نظرية المحاسبية**"، مرجع سبق ذكره، ص 379.

2- صديقي مسعود، صديقي فؤاد، "**إنعكاس النظام المحاسبي المالي *SCF* على سياسات الإفصاح في الجزائر**"، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5 و 2013/05/6 م، ص 04.

3- عائشة سلمى كيحلي و راضية كروش، مرجع سبق ذكره، ص 07.

4- دادن عبد الوهاب و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 09.

5- بن الطاهر حسين و بوطلاعة محمد، "**دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح و جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**"، الملتقى الوطني: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة بسكرة، 06 و 2012/05/07 م، ص 09.

IV-3-5 الإفصاح الإلزامي (القانوني) *Mandatory Disclosure*

يكون هذا الإفصاح وفقاً لما تنص عليه القوانين والتشريعات والتنظيمات المهنية.

IV-3-6 الإفصاح الإعلامي (التثقيفي) *Media Disclosure*

يتضمن هذا النوع الإفصاح عن المعلومات الإضافية خلافاً للمعلومات المالية الأساسية المعروفة وهذا لأجل زيادة فهم وإدراك المستخدمين لها، فهو يُظهِر إلى جانب المعلومات المالية المهمة المنصوص عليها قانوناً معلومات إضافية يعتقد بأنها ضرورية لإتمام فهم المستخدم كمعلومات الإجتماعية وحماية البيئة التي تقوم بها المؤسسة.

IV-3-7 الإفصاح الوقائي *Preventive Disclosure*

الهدف الأساسي من هذا النوع هو حماية المجتمع المالي وصغار المستثمرين الذي يتميزون بقدرة محدودة على تحصيل المعلومات و تحليلها من عمليات التضليل والتحريف خاصةً في ظروف عدم تماثل المعلومات[1].

IV-3-8 الإفصاح الإختياري *Voluntary disclosure*

يتمثل هذا الإفصاح في المعلومات المالية وغير المالية التي تقرر الشركة الإفصاح عنها بحرية وبقرارٍ منها.

IV-3-9 الإفصاح السردي *Narrative Disclosure*

وهو إفصاح خارج نطاق القوائم المالية كخطابات الإدارة والنشرات الصحفية وغيرها.

رغم تعدد أنواع الإفصاح إلا أنه يحكمها عنصرين أساسيين: (1) المستوى المثالي للإفصاح، (2) المستوى الممكن من الإفصاح، ومن الناحية النظرية يمكن تحديد العوامل والإعتبارات التي تحدد مستوى الإفصاح المطلوب إلا أن الإشكالية الأساسية في تحديد هذا المستوى يكمن في عدم إمكانية الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة والمتعددة للقرارات التي تعتبر المعلومات المالية بمثابة مدخلات لها وأيضاً مدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من هذه المعلومات، هذا بالإضافة إلى التفاوت الكبير في إستجابة متخذي القرارات لأنماط المعلومات التي يتم توفيرها لهم بموجب بدائل مختلفة من القياس المحاسبي نتيجة خضوع الأخير للمحددات المحاسبية المفروضة عليه من قبل الفروض والمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم أساليب الجمع والقياس والتي لها أثرها على مخرجات نظم والإبلاغ والإتصال المالي[2]، وعليه يمكن تحديد العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي في العوامل: (1) العوامل القانونية: حيث تتطلب التشريعات في كثير من الأحيان الإفصاح عن معلومات دون أخرى، (2) العوامل الإقتصادية: المتمثلة أساساً في طبيعة النظام الإقتصادي ومستوى التنمية الإقتصادية الحاصلة في البلد، (3) العوامل الإجتماعية: تتضمن العوامل الإجتماعية مجموعة العادات والتقاليد التي قد يكون لها تأثير هام في شكل

1- ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص 50.

2- وليد ناجي الحيالي، "**نظرية المحاسبية**"، مرجع سبق ذكره، ص 369.

أدوات الإتصال المالي، (4) العوامل السياسية: التي تضم مؤثرات تؤثر على التوجهات المحاسبية في البلد كإنتشار حرية الإعلام التي تدفع بطريقة مباشرة وغير مباشرة الشركات للإفصاح عن المعلومات المالية، (5) درجة تطور السوق المالي، وعلى مستوى الشركات توجد العديد من العوامل التي تحول دون التطبيق الكلي للإفصاح المحاسبي كما يلي: (1) سرية المعلومات التي تدفع المسيرين للإحتفاظ بخصوصيات الشركة ونطاق أعمالها، (2) إختلاف أهداف وإحتياجات المستفيدين من الإفصاح المحاسبي، (3) الإجراءات والثقافة المحاسبية المنتشرة بداخل الشركة[1].

IV-4 لغة الإفصاح المالي الإلكتروني الموسعة *Extensible Business Reporting Language*

IV-4-1 مفهوم وتطور لغة الإفصاح المالي الإلكتروني الموسعة *XBRL*

لقد تأسس نظام الشبكة العالمية *World Wide-WWW or W3C Web* لخدمة الإنسان وتقليص المسافات الدولية، ولتحسين الإستعمالات العامة لهذه الشبكة تم تطوير برامج مثل *XML-Xtensible Markup Language*، وقد ظهر إهتمام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA-American Institute of Certified Public Accountants* بلغة *Xtensive Business Reporting Language* سنة 1997 م عندما تحصل *Charles Hoffman* رئيس المنظمة العالمية لـ *XBRL* على دعم إتحاد نظام الشبكة العالمية *World Wide Web Consortium 's* للغة *XML* الترميزية القابلة للتوسع لإستعمالها في تحويل شكل وبنية التقارير المالية، ليتولى *AICPA* تمويل أبحاث إستكشاف *XBRL* وبوجود الدعم المادي والمعنوي أصبح للمحاسبين القانونيين *CPAS* الأعضاء في *AICPA* القدرة على مساعدة الشركات والزبائن والموظفين بتحويل الأنظمة المعلوماتية المحاسبية بإستعمال هذه التقنية الجديدة، وبعد عدة محاولات ظهرت لغة التقارير المالية الموسعة *Extensible Business Financial Reporting Markup Language* التي يرمز لها إختصاراً بـ *XBRL* سنة 1998 م[2]، وهناك من يرجع مراحل تطور هذه اللغة إلى 03 مراحل هي: (1) المرحلة الأولى: شملت هذه المرحلة نشر الشركات لنسخ *PDF* لتقاريرها المالية، (2) المرحلة الثانية: تمثلت في إستخدام لغة ترميز النصوص التفاعلية *Hyper Text Markup Language* التي يرمز لها بـ *HTML11* في عرض المعلومات المالية على مواقع الشركات الإلكترونية، وبالرغم من أهمية هذه اللغة في تجاوز نقائص *PDF* من إمكانية إتاحة إستخدام الروابط التفاعلية وفهرسة المعلومات إلا أنها تبقى منخفضة الكفاءة في حفظ وطباعة التقارير وكيفية إعداد البيانات المنشورة، (3) المرحلة الثالثة: عرفت هذه المرحلة إستخدام التكنولوجيا المتطورة للإنترنيت في إبتكار

1- أحمد لعماري، مرجع سبق ذكره، ص 10.

2- محمد طرشي، إيمان يخلف، "**لغة *XBRL* كأداة للإفصاح الإلكتروني**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م، ص 03.

وسائل عرض جديدة تتجاوز قدرات الوسائل السابقة مما أدى إلى ظهور لغة الترميز الموسعة *XML* في تبادل المعلومات على شبكة الإنترنيت[1].

ومن جانبها أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* سنة 1999 م تقريراً بخصوص تقارير الأعمال المنشورة على الشبكة العالمية للمعلومات تضمن ما يلي: (1) النمو الواسع لبعض مواقع التقرير المالي للشركات المساهمة على الإنترنيت، (2) الإمكانات الحالية والمستقبلية الضخمة بشأن إستخدام التقارير المالية الإلكترونية، (3) الإعتبارات العامة ذات العلاقة بالشكل والمحتوى التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند وضع معايير محاسبية دولية للإبلاغ الإلكتروني والتي تشمل: ضرورة رفع مستوى جودة التقارير المالية، تنظيم التقارير المالية الفورية، القوائم المالية المسموح بنشرها إلكترونياً، تقرير مدقق الحسابات، المسائل الخاصة باللغة والترجمة، تاريخ عرض التقارير المالية الإلكترونية، المواقع الإلكترونية المعروض فيها، تصحيح الأخطاء الإلكترونية[2].

لقد ظهر الإفصاح المالي الإلكتروني الموسع *XBRL* كإطار عام موحد يمكن الإعتماد عليه في إعداد ونشر القوائم المالية الإلكترونية بصيغ متنوعة مما يمكِّن المستخدمين من قراءتها ومعالجتها وتبادلها وتحليلها بشكل آلي يساهم في زيادة جودة المعلومات المالية وغير المالية، وبالتالي فقد جرى تعريفه بأنه: "لغة رقمية وبرنامج حاسوبي يضيف بطاقة تعريفية لكل جزئية من معلومات القوائم المالية الإلكترونية بإستخدام علامة أو شيفرة تعريفية"[3]، وأيضاً: "إستخدام التكنولوجيا المتطورة عبر الإنترنيت في إنشاء نظام معلوماتي محاسبي قياسي يعمل على إعداد ونشر وتداول وتحليل وتبادل ومقارنة محتويات التقارير المالية عبر العالم، فهي معيار دولي مفتوح للإبلاغ المالي الإلكتروني"، وكذلك: "هي لغة تقرير معيارية مصممة خصيصاً لبيئة التطبيقات التجارية، تهدف إلى زيادة فاعلية وموثوقية ودقة إعداد التقارير المالية ونشرها إلى الأطراف المهتمة، فهي لا تتوقف على إعداد التقارير المالية إلكترونياً وإنما تمتد إلى وصف المعلومات وتحسين تبادلها عبر موقع الشركة، فالغرض الأساسي من لغة *XBRL* هو تعريف وحفظ وتبادل المعلومات الملخصة والمبوبة ضمن القوائم المالية ومع التطورات الحاصلة في هذه اللغة فقد إمتدت إلى لتشمل سياق إعداد وتجهيز البيانات المالية وغير المالية"[4]، وأيضاً: "العملية التي يتم من خلالها تقديم التقارير المالية المطبوعة بصيغة يمكن إستقبالها وقراءتها عبر شبكة الإنترنيت"[5]، وأيضاً: "قيام المؤسسة بإنشاء موقع

1- عبد الله بن صالح، بن توتة قندز، "**أهمية تطبيق لغة الإفصاح المالي الموسعة *XBRL* في تحسين جودة التقارير المالية للشركات المسعرة في البورصة**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م، ص 05.

2- أبركان يسين، الأغا تغريد، "**أهمية ورهانات الإفصاح الإلكتروني لتقارير والقوام المالية**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م، ص 10.

3- زين عبد المالك، بلول محمد الصالح، "**دور لغة الإفصاح الإلكتروني *XBRL* في تحسين جودة المعلومات المالية**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م، ص 05.

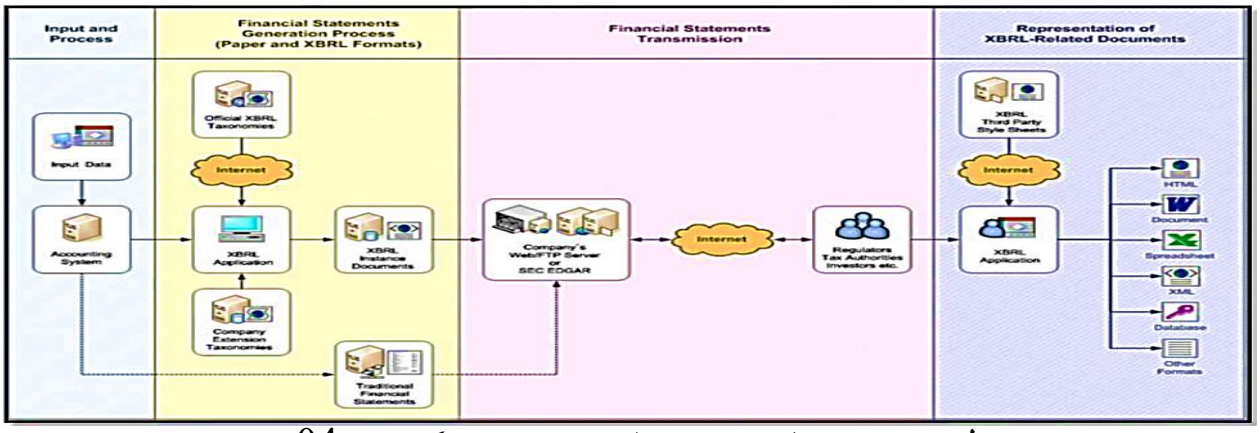
4- سمارة ياقوتة، بلهتهات أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 08.

5- طايلب فاتح، عبيد محمد، "**واقع الإفصاح الإلكتروني في البنوك الإسلامية الناشطة في الجزائر**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م، ص 03.

أو أكثر لها على الشبكات الدولية للمعلومات كوسيط لنقل سريع وتوزيع ونشر فوري للمعلومات المالية وغير المالية تكون موجهة لعدد كبير من المستخدمين المتصلين بالشبكة سواءٌ كانوا متخصصين أو غير متخصصين"[1].

من خلال التعاريف تعتبر شركة ما مطبقةً لهذا الإفصاح إذا كانت تقدم في موقعها الإلكتروني: (1) مجموعة كاملة من القوائم المالية السنوية بما فيها الإيضاحات والملاحق وتقارير محافظي الحسابات وتقارير التسيير من قبل الإدارة، (2) وجود أدوات الربط *Links* لها القدرة على ربط المعلومات الواردة في التقارير المالية بموقع الشركة مع أي معلومات أخرى ذات أهمية سواءٌ في نفس الموقع أو في مواقع أخرى، حيث تشمل وسائل العرض الإلكترونية: الجداول الإلكترونية *Excel*، برامج العرض الحركي *Power Point Program*، العرض بالفيديو *Video Clips*، فالإفصاح المالي الإلكتروني يحقق مزايا: (1) بالنسبة للشركات: وسيلة لنشر تقارير مالية فورية بين جمهور عريض من المستثمرين والعملاء على مستوى العالم بسرعة وبتكلفة وجهد أقل، كسر الحواجز الجغرافية بزيادة التعامل مع عملاء غير معروفين وليسوا بالضرورة مستثمرين، تعمل كبرنامج مستقل منتظم على إعداد وتبادل التقارير المالية بشكل قابل للتوسع، زيادة كفاءة وفعالية التقارير المالية بربط مجموعات البيانات والإحصائيات والتحديث السريع للمعلومات والتقارير المالية والمقارنة بينها وبين البيانات الأخرى، دعم متطلبات تطبيق التجارة الإلكترونية والتعامل المباشر في الأسواق المالية، تحقيق حوار معلوماتي مع مختلف الأطراف الإقتصادية والإجتماعية والحكومية، (2) بالنسبة للمستخدمين: تخفيض تكاليف الحصول على البيانات والمعلومات المالية المساعدة على إتخاذ قرارات التمويل والإستثمار، فـ *XBRL* تخفض أكثر من 60 % من العمل المحاسبي الإلكتروني العادي، تحسين زمن الحصول على المعلومات والتقارير المالية، تحسين علاقات الوكالة[2].

الشكل (08): طبيعة عمل *XBRL* "*XBRL Work flow*"



المصدر: محمد طرشي، إيمان يخلف، مرجع سبق ذكره، ص 04.

1- سمارة ياقوتة، بلهتهات أسماء، "**الإفصاح الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية بإستخدام لغة التقرير المالي الإلكتروني الموسع *XBRL***"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م، ص 02.

2- خروبي يوسف، خالد مقدم، "**التوجه العالمي نحو تبني لغة تقارير الأعمال الموسعة *XBRL***"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م، ص 10.

IV-4-2 الخصائص والمصطلحات، طرق إعدادها ومخاطرها

تشمل خصائص لغة التقارير المالية الإلكترونية الموسعة ما يأتي: (1) مجانية الإستخدام: حيث يتم الحصول على رخصة إستخدامها مجاناً مما يوفر تكاليف إستخدام قواعد البيانات لصغار المستثمرين وتطبيق التجارة الإلكترونية والتعامل المباشر في الأسواق المالية، (2) المرونة وقابلية التوسع: وذلك عن طريق إدخال طرق جديدة في عرض وشرح التقارير المالية ومنه زيادة قابلية المقارنة وتحقيق أعلى درجات التوافق مع البرامج والتطبيقات المختلفة لإعداد التقارير الخارجية والداخلية بإستخدام دفتر الأستاذ العام *XBRL-GL*، (3) التبادل: تسمح لغة الإفصاح المالي الإلكتروني الموسعة بالتبادل الإلكتروني والإستخراج الموثوق للبيانات المالية من مختلف التطبيقات عبر مختلف التقنيات الموجودة في الإنترنيت، (4) الأمان: الذي يعبر عن الإجراءات الإلكترونية التكنولوجية التي تمنع الآخرين من إختراق النظام المحاسبي المحوسب للشركة عبر موقع الإنترنيت أو تغيير البيانات، (5) الموثوقية: التي تعبر عن الإجراءات التي يجب إتباعها لجعل المعلومات والتقارير والموقع موثوق بها من قبل مستخدمي الموقع.

في حين تشمل أجزاء *XBRL* ما يلي[1]: (1) المصنفات *Taxonomy*: يشتمل على عدة أجزاء، يمثل الجزء الأول منه على المخطط الذي يتضمن تعاريف العناصر جميعها كتعريف الأصول والخصوم والإيرادات والتكاليف وغيرها، والجزء الثاني هو قاعدة الإرتباط التي تقوم بتحديد العلاقات بين هذه العناصر، وبالتالي يصف المخطط العناصر المحاسبية وتراتيبها في الخارطة التنظيمية في حين تظهر قواعد الربط العلاقات التراتيبية بين هذه العناصر ضمن الهيكل التنظيمي، فالمصنفات تقوم مقام القواميس التي تحتوي على المصطلحات المستخدمة في الكشوف المالية وإرتباطها مع المعلقات المناسبة في اللغة، فهي تُعرِّفْ العناصر وعلاقاتها المبنية وفق المتطلبات القانونية والمحاسبية وأساسيات عمل اللغة، (2) المخطط *Schema*: يعمل المخطط على خزن المعلومات الخاصة بعناصر المصنفات من الأسماء والأوصاف والخصائص، فهو يمثل الإطار الذي يتم فيه توصيف العناصر و وصلها مع ملفات قواعد الإرتباط، فالمخطط في حد ذاته مجموعة من العناصر ذات الملفات غير المترابطة التي تحمل رمز الإمتداد *xsd* وهي تشكل مع قواعد الإرتباط معاً مصنف لغة *XBRL*، (3) العناصر *Elements* أو البطاقات التعريفية *Tags*: يمثل العنصر مفهوماً محاسبياً كالأصول والخصوم والإيرادات وغيرها من المفاهيم المحاسبية التي تقدم للحاسوب بطريقة يفهم خصائصها الرئيسية، ولأجل ذلك يتم بناء تعاريف العناصر التي تظهر في المخططات وفق قواعد خاصة، أما الخاصية الأخرى التي يجب أن يفهمها الحاسوب فهي طبيعة رصيد العنصر، ولتطبيق هذا المفهوم في اللغة فإن كل عنصر يقع ضمن إحدى الفئات الخمسة (القوائم المالية المعروفة) له قيمة نقدية يجب أن ترد في تعريفه ما إذا كان رصيده دائناً أم مديناً، وتبقى الخاصية الأخيرة و هي ضرورة تعريف نوع العنصر، ونوع سلسلة الفقرة، والنوع العشري للفقرة، حالما يتم الإنتهاء من تعريف العناصر تبدأ مرحلة وضع

1- محمد طرشي، إيمان يخلف، مرجع سبق ذكره، ص 06.

المصنفات لإيجاد والتعريف بالعلاقات الإرتباطية بينها وربطها بالأجهزة التي يمكن للمستخدم قراءتها[1]، (4) قواعد الإرتباط *Linkbases*: وهو ذلك الجزء من المصنفات الذي يقوم بتزويد المعلومات حول العلاقات بين العناصر وربطها مع المصادر الخارجية المحددة، إذ أن الهدف من تكوين مصنفات اللغة يتضمن فضلاً عن الأغراض المذكورة سابقاً المسائل التالية: حتى تصبح المصنفات قابلة للقراءة يتم توسيم ***labeling*** العناصر بلغة مستخدمة من قبل الإنسان، وصل العناصر بالمصادر الخارجية التي تبرر وجودها والتي تحتوي على التوضيحات والتعاريف والأمثلة المستخدمة في المفاهيم المحاسبية المعينة، تعريف العلاقات بين العناصر وفق معايير مختلفة، (5) إمتداد المصنفات *Taxonomy extension*: إن المصنفات المبنية وفق القوانين والتنظيمات العامة والدولية مثل مصنفات *IFRS* تعرف العناصر والعلاقات بينها وفق المبادئ والإجراءات المحاسبية، لذلك فإن إستخدام مفاهيم هذه اللغة المبنية على هذه المصنفات سوف يسمح للشركات التي تستخدمها بتقديم تقاريرها المالية بشكل متوافق مع متطلبات تلك المعايير، لكن في عالم الأعمال قد يكون مطلوباً من الشركات أيضاً إتباع مفاهيم محلية في إعداد تقاريرها المالية وهو ما تسمح به هذه اللغة، حيث قد تتضمن عملية التمديد: إضافة عناصر مطلوبة ولكن لم غير موصوفة في المصنف الأساسي، تعديل العلاقة بين العناصر من حيث إعادة ترتيبها أو حذف بعضها أو إضافة بعضها، (6) وثيقة الحالة *Instance document*: تمثل وثيقة الحالة الملف الذي يحتوي على تقارير الأعمال، ويمثل تجميعاً للحقائق المالية حيث يستخدم في بنائها معلومات محددة بإستخدام معلقات من واحدة أو أكثر من مصنفات اللغة، فوثيقة الحالة عبارة عن ملف إلكتروني يحتوي على بيانات الوحدة والمعلومات الأخرى الخاصة بالوحدة، وفي العادة لا يمكن قراءتها بدون جهاز الحاسوب لأنه تقرير أعمال معد في صيغة إلكترونية وفق قواعد اللغة، وهو يتضمن الحقائق التي سبق وأن تم التعريف بعناصرها في المصنفات مع بيان قيمها وتقديم الشروحات الخاصة بالسياق الذي تعرض فيه، حيث يجب أن ترتبط وثيقة الحالة بمصنفة واحدة على الأقل التي تقوم بتعريف السياق والملحق والوصلة، (7) الهامش *Footnote*: يظهر الهامش على وثيقة الحالة وهدفه توفير المعلومات الإضافية حول كل أو بعض العناصر، فمثلاً عند إعداد التقرير المالي هناك عدد من الحالات التي تظهر فيها عبارة "لمزيد من التوضيح أنظر الإفصاح عن الموجودات أو الخصوم أو ..إلخ"، وهنا يمكن عمل رابط بين المفهومين بإستخدام الهامش الذي يحتوي على النص المذكور[2].

1- عبو هودة، سردون مهدية، "**أهمية إستخدام لغة التقارير *XBRL* كأداة للإفصاح المحاسبي الإلكتروني**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م، ص 09.

2- زين عبد المالك، بلول محمد الصالح، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الشكل (09): مقارنة بين إجراءات إعداد التقارير المالية الإعتيادية وبإستخدام *XBRL*

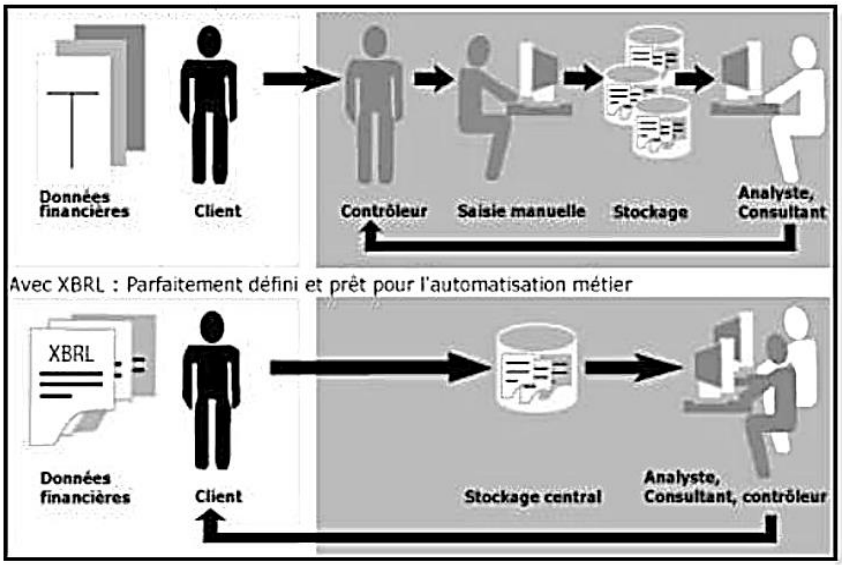


Figure 2: le processus de reporting financier[12]

المصدر: محمد طرشي، إيمان يخلف، مرجع سبق ذكره، ص 07.

وبالتالي يتم إعداد التقارير المالية بإستخدام لغة الإفصاح المالي الإلكتروني *XBRL* بإستخدام أربع طرق هي: (1) الإعتماد على البرامج المحاسبية القائمة على برامج *XBRL* نفسها مما يتيح وضع البيانات المحاسبية في الشكل الخاص بهذه اللغة مباشرةً، وهذا يسمح للمستخدمين بالتعرف على كل من خريطة حسابات الشركة والهياكل الأخرى والعلامات المميزة لها، (2) وضع خريطة القوائم المالية للشركة ثم تصميم أدوات برمجة بإستخدام *XBRL* المعدة خصيصاً لهذا الغرض، (3) إستخلاص البيانات المحاسبية من قواعد بيانات الشركة ثم وضعها في برنامج *XBRL* بدون اللجوء إلى موردي برنامج *XBRL*، حيث يمكن الإعتماد على منتجات أطراف آخرين لتحويل البيانات المالية إلى صيغة *XBRL*، (4) الإعتماد على تطبيقات *WEB* في تحويل البيانات إلى صيغة *XBRL* كتطبيق *EDGAR* المستخدم في الولايات المتحدة الأمريكية والمتميز بكفاءته في الوصول إلى البيانات المرغوب فيها[1]، بينما تشمل مخاطر لغة الإفصاح المالي الإلكتروني الموسعة: (1) المخاطر المادية التي تصيب النظام والأجهزة سواءٌ الطبيعية أو بفعل الإنسان، (2) مخاطر المدخلات: صعوبة الفهم الدقيق لطرق الإعداد والتنفيذ لاسيما في المراحل الأولى من إنجاز القواميس والتصنيفات والتعريفات وتحديد العلاقات، فالخطأ في إختيار قاموس التصنيف كإختيار معايير *GAAP U.S* بدلاً من *IFRS* يؤدي إلى إعادة رسم خرائط الحسابات مرة أخرى، وبالرغم من مجانية *XBRL* إلا أن البرامج الملحقة بها غير مجانية والتي تعتبر ذات تكلفة مرتفعة للشركات الصغيرة والمتوسطة، الإدخال المتعمد وغير المتعمد للبيانات الخاطئة من قبل الموظفين، نقص برامج التكوين والإعداد، (3) مخاطر التشغيل: وتشمل مخاطر الإعداد السيئ للبيانات والمعالجة والتشغيل غير المرخص به لبعض الموظفين الناتج عن تجاوز السلطة والصلاحية، إساءة الإستخدام، التغيير التحايلي في البيانات المحوسبة، خرق الأنظمة الحاسوبية،

1- سمارة ياقوتة، بلهتهات أسماء، مرجع سبق ذكره، ص 09.

صعوبة الرقابة ومراجعة الإجراءات الإلكترونية، (4) مخاطر المخرجات: وتشمل صعوبة إكتشاف الأخطاء الناتجة عن تغيير نظام المعلومات المحاسبي أو تعديل أرصدة الحسابات أو التلاعب في المستندات المالية بلغة *XBRL* بدون علم الشركة، سرقة المخرجات المعلوماتية، عمل نسخ غير مصرح بها، الكشف غير المرخص به للتقارير المالية ، الخطأ في توجيه مخرجات *XBRL* إلى أطراف غير ذات علاقة، سهولة تغيير محتويات التقارير المالية بالموقع[1].

ولتفادي هذه المخاطر تم تطوير مجموعة من الأدوات الحمائية كلغة التقارير المالية الآمنة القابلة للتوسع *XARL eXtensible Assurance Reporting Language* التي تهدف إلى تزويد البطاقات التعريفية للبيانات بلغة *XBRL* بالحماية والأمان لتعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المالية المنشورة، فلغة أمن التقارير المالية الموسعة *XARL* هي تطوير للغة *XML* التي تم تصميمها لدعم موثوقية المعلومات المالية، وبالتالي تعزيز لغة *XBRL* بلغة *XARL* يؤدي إلى تحقيق مزايا تخفيض عدم التأكد حول موثوقية المعلومات والتقارير المالية بالنسبة لمستخدميها، وبالنسبة للشركات فإنها تحقق مزايا أمن المعلومات في مواقعها الإلكترونية وصولاً إلى الأسواق المالية مما يساهم في رفع قيمة أسهمها بالسوق المالي[2].

IV-4-3 تطور إستخدام لغة التقارير المالية الإلكترونية الموسعة في العالم

تعتبر منظمة لغة الإفصاح المالي الإلكتروني الموسعة العالمية *The international XBRL* إتحاد دولي تأسس بإتفاق 150 شركة عالمية بهدف إعداد وعرض التقارير المالية بأسلوب جديد ومثير ليتطور عددها سنة 2017 م إلى أكثر من 600 عضو من مختلف المنظمات الحكومية والخاصة والشركات، بينما بلغ عدد الدول المستخدمة لـ *XBRL* في العالم 40 دولة سنة 2013 م وأكثر من 50 بلداً في 2017 م، وتعود مبادرة *IFRS/XBRL* إلى سنة 2010 م عندما إعتبر *IASB* أن تطبيق *XBRL* في مجال التقارير المالية الدولية *IFRS* سَيُحسِّنْ من إمكانية حصول المستخدمين على المعلومات المالية الضرورية إضافةً إلى تدعيم تبني *IFRS* عالمياً، ولهذا الغرض قام *IASB* و *XBRL* بتشكيل فريق عمل من أجل إستخدام تصنيف *IFRS* في *XBRL* لتسهيل إستخدامها في جميع أنحاء العالم مع تطوير إطار مفاهيمي لإعتماد وتنفيذ متزامن بين *IFRS* وتصنيف *XBRL* المناسب لها عالي الجودة، وبتعزيز الإتفاقية الثنائية بين *IASB* وبين منظمة لغة الإفصاح المالي الإلكتروني الموسعة توجت الجهود بظهور ما يسمى بـ *IFRS Taxonomy*[3]، فلغة *XBRL* تهيئ أسلوباً معيارياً للتعامل مع *IFRS* في عدة صيغ وتوفير إمكانية إقتطاع جزء من بيانات الشركات وتبادلها آنياً، وبالتالي لا تشكل *XBRL* معياراً محاسبياً للإبلاغ المالي بقدر ما تشكل لغة رقمية تهدف إلى تحسين المعايير المستخدمة حالياً، ومن أجل الإستفادة بشكل أمثل من

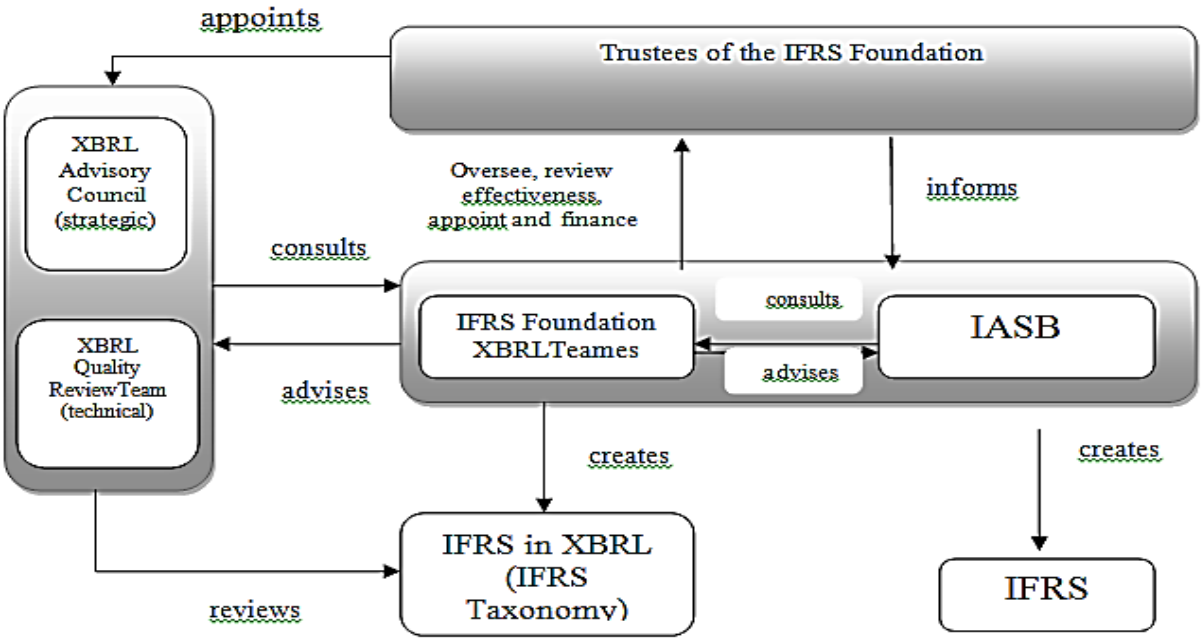
1- عيسى زين، أنور عيدة، "**التحديات التي تواجه مهنة التدقيق والأساليب الأساسية للحد من مخاطر الإفصاح الإلكتروني**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م، ص 07.

2- مصطفى عثماني، عمامرة أسامة، بعلة الطاهر، "**تقاري الأعمال الموسعة كأحد الإتجاهات الحديثة للإفصاح الإلكتروني**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م، ص 08.

3- زين عبد المالك، بلول محمد الصالح، مرجع سبق ذكره، ص 10.

هذه اللغة أوصي معهد المحللين الماليين *CFA Institute* بـ: (1) ضرورة تبني *IFRS* في التصنيف الأساسي أو هيكل *XBRL* للتقارير المالية، (2) وجود حد أدنى من قابلية البيانات للمقارنة على النحو الذي تحدده *IFRS*، (3) الحفاظ على نسخ مماثلة لما في التقارير المالية المعدلة وفق *XBRL* كحد أدنى لضمان الإحتياجات الأخرى كالتدقيق والجباية والقانون، (4) توفير وصول الجمهور مجاناً إلى المعلومات المرتبطة بالكلمات الدلالية لـ *XBRL*.[1]

الشكل (10): مشروع التقارب *IASB/XBRL*



المصدر: عواطف محسن، أمال مهاوة، " **التطورات الأخيرة لهيئة معايير المحاسبة الدولية: واقع وتحدي**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29 و 2011/11/30 م، ص 03.

فبتاريخ 30 يناير 2009 م فرضت *SEC* على الشركات المحلية والأجنبية التي تطبق *U.S GAAP* تقديم بياناتها المالية في شكل *XBRL* فضلاً عن نشرها بمواقعها الإلكترونية، وتسري هذه القواعد إعتباراً من 13 أفريل 2009 م وفق خطة إنتقالية تشمل ثلاثة مراحل هي: (1) المرحلة الأولى تمتد من 2009/06/15 م إلى 2010/06/14 م: وفيها تلتزم الشركات العامة والأجنبية المسعرة التي تزيد فيها حقوق الملكية عن 5 مليار دولار بإستخدام لغة *XBRL* لإعداد نموذج تقرير نوع *Q-10* الخاص بالتقارير المالية الربع سنوية والتقارير السنوية من نوع *F-40* و *F-20* وبلغ عدد الشركات التي شملتها هذه المرحلة 500 شركة، (2) المرحلة الثانية من 2010/06/15 م إلى 2011/06/14 م: تلتزم الشركات التي تزيد فيها حقوق الملكية عن 700 مليون

1 - *Li Jiu-Jin, Wang Fu-sheng & Gong Yan-feng,* ***Influence of XBRL on the Accounting Information Quality****, International Conference on Management Science & Engineering (20th), on July 17-19,2013.P 1514.*

دولار بإستخدام لغة *XBRL* في تقاريرها المالية المقدمة إلى الجمهور، (3) المرحلة الثالثة من 2011/06/15 م إلى 2012/06/14 م: تلتزم باقي الشركات المسعرة والشركات التي تتبنى تطبيق *IFRS* بـ *XBRL*[1].

وفي أوروبا تم تأسيس منظمة *XBRL EUROPE* التابعة للمنظمة العالمية *The international XBRL* سنة 2012 م وبلغ عدد أعضائها 28 عضواً في 2017 م بهدف: (1) تطوير أرضية لإنشاء وتبادل المعلومات المالية والتجارية بما في ذلك تطوير *XBRL* الأوروبية تحت إشراف *XBRL* الدولية، (2) تعزيز ودعم توحيد النشر الإلكتروني للمعلومات المالية والتجارية في أوروبا بإستخدام *XBRL*، (3) تخفيض العراقيل التنظيمية بين دول الإتحاد الأوروبي من خلال تبني *XBRL* وبالتالي دعم الإتصال المالي بين دول الإتحاد، (4) دعم مشاريع *XBRL* الإقليمية الأوروبية لضمان التعاون والتنسيق، (5) تطوير تصنيفات *XBRL* الأوروبية وتنسيق عمليات التنفيذ الوطنية مع التركيز على الشركات متعددة الجنسية والدولية، (6) تعزيز الدول الأوروبية للإنضمام كأعضاء جدد إلى *XBRL* الأوروبية وتشجيع جميع الأنشطة المتعلقة بتطوير *XBRL* الأوروبية، وفي هذا الإطار بلغ عدد المشاريع الأوروبية المتعلقة بـ *XBRL* 55 مشروع في 19 دولة تتعلق بالتقارير المالية على المستوى المحلي والأوروبي والدولي في مجالات: *IFRS*، قطاع البنوك والتأمينات، التقارير الجبائية، ..إلخ، في حين أسفرت التجربة البلجيكية التي أطلقها البنك الوطني البلجيكي عن إصدار أكثر من 30.000 تقرير بلغة *XBRL*.

وفي آسيا تعتبر *XBRL* إلزامية في العديد من الدول كالصين واليابان وتايوان وسنغافورة، فالصين تعتبر أول بلد يطبق هذه اللغة سنة 2004 م، بينما فرضت لجنة الإشراف المالي في كوريا الجنوبية سنة 2007 م على جميع الشركات المسعرة تزويدها بتقارير وفق لغة *XBRL*، وفي سنغافورة ألزمت هيئة المحاسبة وتنظيم الشركات تطبيق هذه اللغة على أكثر من 50.000 شركة بما فيها البنوك والتأمينات، وفي اليابان تم فرض الإفصاح وفق *XBRL* سنة 2008 م من قبل وكالات الخدمات المالية وصناديق الإستثمار وعمليات التقييد والتسعير في البورصة.

وفي الدول العربية تعتبر الأردن والإمارات العربية المتحدة والكويت والمملكة العربية السعودية أول الدول العربية تبنياً لتقنيات *XBRL*، ففي الأردن تم تشكيل لجنة توجيهية من قبل هيئة الأوراق المالية ببورصة عمان لإدارة مشروع تطبيق نظام الإفصاح الإلكتروني في الأردن سنة 2015 م وتم متابعة أعمال هذه اللجنة خلال سنة 2016 م التي تتوقع إتمام المشروع نهاية 2018 /2019 م، وفي الإمارات العربية المتحدة شملت خطة تبني *XBRL* الممتدة من 2012 م إلى 2016 م 06 مراحل هي: التعلم والتخطيط، بناء مواقع الشركات، تشكيل فرق العمل والبحث، إنجاز المرحلة التجريبية، تعميم التجربة، التطبيق الكامل، فخلال سنة 2013 م أصدرت هيئة الأوراق المالية القرار رقم 39 القاضي بتطبيق الإفصاح المالي الإلكتروني وفق صيغة *XBRL* وتحديد رسوم الإشتراك بهذا النظام، حيث تضمنت المادة الأولى من هذا القرار على ضرورة التطبيق الإلزامي لـ *XBRL* على الشركات المدرجة

1- بن نابي حسن، "**لغة *XBRL* كأداة للإفصاح الإلكتروني وإدارة المعلومات**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م، ص 06.

بالسوق المالي وشركات الوساطة المالية إعتباراً من 2014/01/01 م، وتعتبر الإمارات الدولة العربية الأولى التي تحصل على صلاحيات من المنظمة العالمية لـ *XBRL*، كما أنها أول من أدخل التعريب العربي في نظام *XBRL* وهو ما حسن من مؤشرات التنافسية العالمية لديها لاسيما مؤشر حماية حقوق المساهمين ضمن مؤشرات الشفافية ونطاق الإفصاح، وأما في الكويت فقد أعلنت هيئة الأوراق المالية الكويتية في نوفمبر 2015 م إنضمامها إلى المنظمة العالمية لـ *XBRL*، حيث أشار البيان الصحفي للهيئة على موقعها أن هذه الخطوة تأتي في سياق الإستراتيجية العامة للهيئة في إرساء بنية هيكلية للسوق المالي الكويتي، وفي شهر أفريل 2016 م تم الإعلان عن إنطلاق تنفيذ مشروع تطبيق نظام الإفصاح المالي الإلكتروني بإستخدام لغة *XBRL*.

الجدول (05): دور لغة *XBRL* في إنفاذ *IFRS* عالمياً

معايير التقارير المالية *IFRS*	لغة *XBRL*
من أحد أهدافها "تطوير مجموعة واحدة من المعايير العالمية عالية الجودة، المفهومة والقابلة للتنفيذ، بما يحقق المصلحة العامة، ويقدم معلومات تتسم بالشفافية والقابلية للمقارنة لمساعدة المشاركين في أسواق أ رس المال والمستخدمين الآخرين على اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما يتم استخدامها كأساس لإنتاج القوائم المالية في أكثر من 100 دولة حول العا لم؛	تعتبر لغة التوصيل الإلكتروني للبيانات المالية والتجارية، حيث توفر تقارير مالية إلكترونية موحدة وقابلة للمقارنة على مستوى العا لم، وتقدم وفورات في التكاليف-زيادة في الكفاءة-تحسين في الدقة والموثوقية لجميع المشاركين في توريد أو استخدام البيانات المالية؛
ولذلك يمكن القول أنهما معياريين متكاملين	
تم تصميمه لوضع معيار عالمي (للقياس، الاعتراف، والإفصاح)عن المعلومات المالية؛	يقدم للمنظمات طريقة مميزة لكي تعبر عن معلوماتها المالية إلكترونيا بطريقة موحدة، وبلغات وعملات متعددة؛
ويترتب على ذلك أن التقارير المالية المبنية على معايير *IFRS* يتم إعدادها ونشرها بلغة *XBRL* ستجمع بين مزايا استخدام معايير *IFRS* ولغة *XBRL*، بمعنى أخر ستكون تقارير مالية موحدة من حيث الشكل والمضمون تتسم بالجودة، والشفافية، يمكن مقارنته محتوياتها على المستوي الدولي.	

المصدر: محمد طرشي، إيمان يخلف، مرجع سبق ذكره، ص 07.

V- الحوكمة المحاسبية، المسؤولية الإجتماعية للشركات ونظرية المحاسبة

V-1 حوكمة الشركات والنظرية المحاسبية

تعتبر الحوكمة أحد أهم الأدوات المعاصرة في معالجة الإنحرافات الأخلاقية في بيئات الأعمال الحديثة حيث تمارس كأسلوب إستراتيجي للمنافسة والتسيير والإدارة عن طريق الإلتزام بقواعدها كدستور عمل يتم التقيد به عند إنجاز وتنفيذ الأنشطة والمهام، وبالتالي تعتبر مرحلة متقدمة من مراحل تطور المدخل الأخلاقي في تكوين نظرية المحاسبة الذي يُعنى بالبحث في تأثيرات العوامل الأخلاقية والنفسية للمحاسبين عند إصدار أحكامهم وقيام مسؤولياتهم، فالمحاسبة من وجهة نظر المدخل الأخلاقي تقوم على مفاهيم مجردة كالعدالة والمساواة والحق والظلم والخطأ التي هي مفاهيم شخصية وغير محددة يصعب في كثير من الأحيان وضع تعريفات موحدة، جامعةً مانعة لها بشكل عام.

V-1-1 المدخل الأخلاقي في نظرية المحاسبة

V-1-1-1 مفاهيم حول السلوك الأخلاقي

يعود أصل كلمة أخلاقيات إلى الكلمة الإغريقية *ETHOS* والتي تعني العادة، في إشارةٍ إلى حسن تعود الفرد على حل مشكلات الحياة ضمن سياقها التاريخي والحضاري"[1]، ويعرف *ALVIN ARENS* السلوك الأخلاقي بأنه: "السلوك الذي لا يتعارض مع معتقدات الفرد ومفهومه للسلوك المناسب ضمن ظروف معينة، هذا السلوك ينطوي ضمنياً على الآداب والواجبات الأخلاقية في إختيار الذات لمعايير الصواب والخطأ والتي بها يمكنه التعرف على التصرفات الخاطئة، ففي نطاق هذه الأبعاد يضع المجتمع الدليل الأخلاقي الملزم لأفراد جماعته في إتباع هذه القواعد التي تتناول سلوك التعامل مع الآخرين وتحديد ما يجعل الأفراد يتصرفون بطريقة يعتبرها ذلك الفرد غير أخلاقية"[2]، وأيضاً: "إذا كان السلوك المهني يشمل التصرفات التي تتوافق وسمعة المهنة فإن القواعد الأخلاقية بمثابة مقاييس لهذه التصرفات لأنها تهتم بشكل أساسي بمبادئ السلوك المناسبة للشخص المهني في علاقته مع المجتمع، و دوره في التنشئة والمحافظة على البيئة الأخلاقية المكونة من القيم الأساسية كالعدالة والمساواة والحق والنزاهة..إلخ، والتي تُكَوِّنْ التصرفات والتصورات والمعاني والمعتقدات التي بها يتحكم ويمارس المهنيون العمليات الذهنية والشعورية التي هي في أصلها أساس بنائهم الأخلاقي"[3]، فالقواعد الأخلاقية تمكن المهني من إتخاذ الخقرارات الأخلاقية بدون تحيز من وجهة نظر جميع الأطراف الإجتماعية والإقتصادية المتأثرة بها، والتي على أساسها تقوم مسؤوليته الأخلاقية المتمثلة في تحمله للجزاء الواقع على أحكامه المهنية، وبالتالي تتحدد الأهداف العامة للقواعد الأخلاقية للسلوك المهني في: (1) وضع أنماط للسلوكات والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة كحد أدنى، (2) الإفصاح للجمهور عن عناصر الدليل الأخلاقي المهني، (3) تنمية روح التعاون بين أعضاء المهنة برعاية مصالحهم المادية والمعنوية، (4) تدعيم المشرع في نصوصه القانونية بإيجاد قواعد تضبط الأداء المهني وتحدد مستويات كفايته[4].

V-1-1-2 تطور المدخل الأخلاقي في نظرية المحاسبة

إنطلقت محاولات وضع معايير للسلوك الأخلاقي في المحاسبة مع بداية القرن 19 م عندما قامت لجنة إجراءات تدقيق الحسابات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA* بإصدار أول دليل لآداب والسلوك المهني سنة 1917 م المعاد صياغته سنة 1947 م بإصدار لائحة "**توصيات مقترحة لمعايير أداء مهنة تدقيق الحسابات**" ثم في سنة 1954 م بإصدار كتيب تحت عنوان "**معايير التدقيق المتعارف عليها**" الذي جرى تطبيقه في قطاع الأعمال والبورصة في الولايات المتحدة و كندا لدراسة مدى قبولها، ليعاد تطويرها سنة 1973 م

1- عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 20.

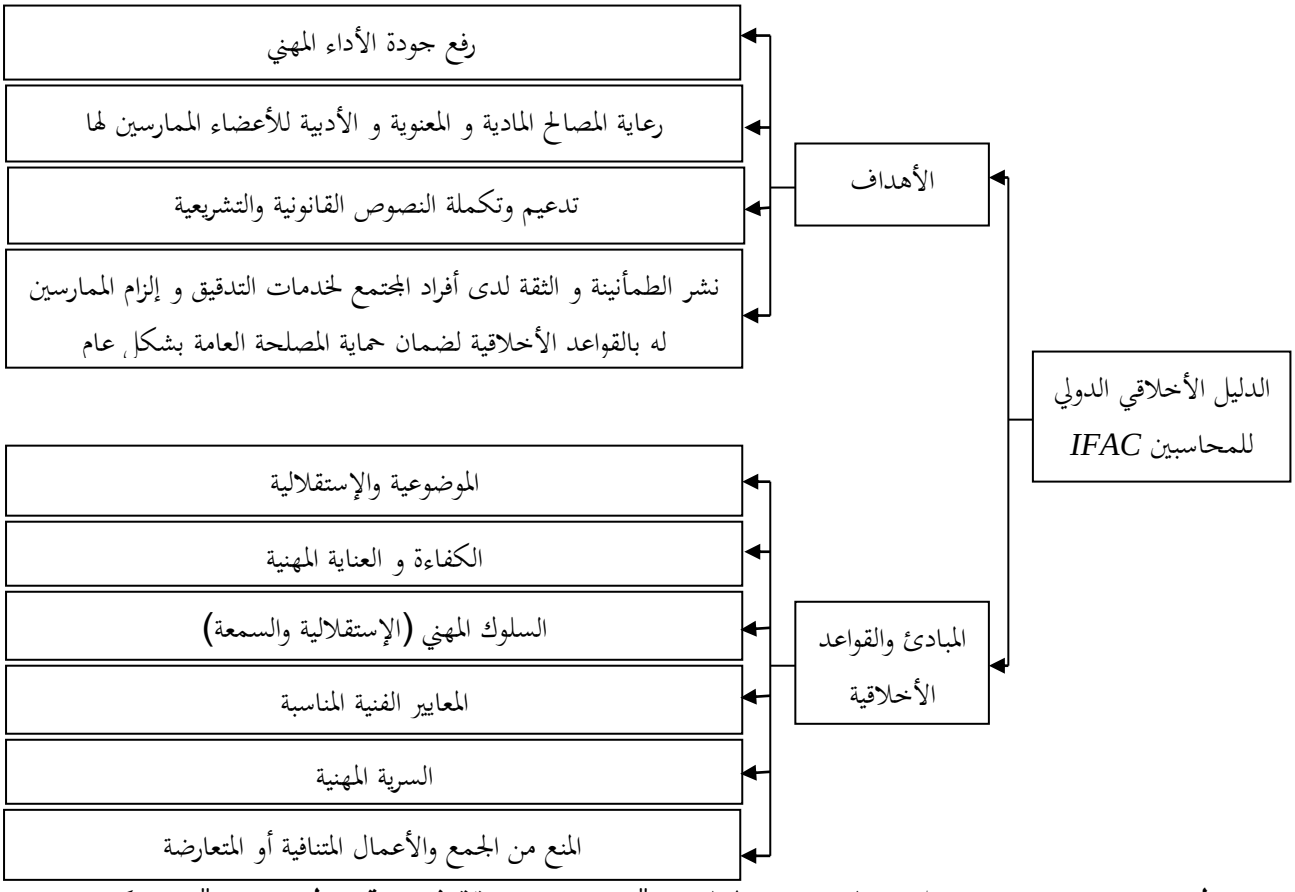
2- وليام توماس و إمرسون هنكي، رجع سبق ذكره، ص 164.

3 - أشرف عبد الحليم محمود، "**مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني**"، رسالة دكتوراه، عمان، الأردن، 2004 م ص 69.

4- وليام توماس و إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 169.

من وجهة نظر فلسفية أكثر إستجابةً للتطورات التي أحاطت مناخ مهنة المحاسبة آنذاك كإنعكاس للزيادة المطردة في الخدمات الإدارية، حيث تضمن الدليل الأخلاقي المجالات[1]: (1) الكفاءة والمعايير الفنية لضمان مستويات رفيعة في ممارسة المهنة، (2) مسؤولية المحاسب والمراجع إتجاه المجتمع المالي، (3) تأكيدات الزمالة والتعاون مع أعضاء هيئته، (4) المسؤولية إتجاه الخدمات الخاصة، وقد عدلت هذه القواعد سنة 1988 م على يد لجنة أندرسون التي نصت على الخصائص التالية: النزاهة و الموضوعية، المعايير المهنية العامة، السرية المهنية، الإستقلال المهني، العمولات و رقابة الجودة، أثر الدعاية و الإعلان، وبالنسبة للإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* فيرى أنه بسبب الإختلافات الثقافية والإجتماعية واللغوية على الصعيد الدولي فإن إعداد متطلبات تفصيلية للسلوك المهني يعد مطلباً أساسياً لذلك قام بإصدار دليلاً للسلوك المهني سنة 1990 م تضمن ما يلي:-

الشكل (11): دليل السلوك الأخلاقي للإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC*



المصدر: محمد مسعد فضل، خالد راغب الخطيب، "**دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، ط 1، 2009 م، ص 113/109.

تعرض القواعد الأخلاقية المبادئ الأساسية للسلوك المهني إلا أنها لا تعالج الحالات الأخلاقية لكل المحاسبين وإنما تعطي إرشادات مفصلة يمكن تطبيقها لعدد من الحالات المتكرر في البيئات الوطنية، فبتاريخ 21 يوليو 2003 م

1- أحمد حلمي جمعة، "**تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولي**"، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2009 م، ط 01، ص 99.

إعتزم *IFAC* إجراء تغييرات هامة على دليل السلوك الأخلاقي كجزء من جهوده لرفع جودة ممارسة المهنة من قبل المحاسبين حول العالم بتقديم تعريفات أوضح للتهديدات المحتملة التي يواجهونها خلال الممارسة العامة للمهنة، وتوضح **مارلين بندرغاست** رئيسة لجنة الأخلاقيات التابعة لـ *IFAC* أهمية تطبيق القواعد الأخلاقية بقولها[1]: "إنها توفر إطار عمل مفاهيمي لمساعدة المحاسبين المهنيين في التعرف على التهديدات وتقييمها والإستجابة لها بالتقيد بالمبادئ الأساسية، إننا نؤمن بأن منهجية التهديدات والإجراءات الوقائية هذه تخدم المصلحة العامة أكثر من المنهجيات السابقة المرتكزة على الأعراف المعروفة، والتي لا تستطيع تغطية جميع الظروف".

V-1-2 حوكمة الشركات: المفهوم، المبادئ والآليات، الأهمية والأهداف

مع إتساع مظاهر الفساد كأحد مميزات القرن 21 م أضحت المعلومات المالية المفصح عنها لا تلقى ترحيباً كبيراً في بيئاتها المحلية والدولية، لذلك تم إعتبار الحوكمة المؤسساتية الحل الأمثل لإستعادة وتزكية الثقة المالية للشركات.

V-1-2-1 المفهوم و الخصائص

لفظ الحوكمة هو ترجمة للمصطلح الإنجليزي *Governance*، وقد أعربها مجمع اللغة العربية بعد عدة محاولات إلى أنه يقصد بها "**أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة**"، وتم تقديم عدة مرادفات لها كالحاكمية، الحكومة، الحكم الراشد أو الصالح، ويطلق على إصطلاح *Corporate Governance* بحوكمة الشركات[2]، وفي الحقيقة لم تتفق الكتابات على مفهوم واحد موحد لها لكن يمكن ذكر أهم ما جاء في تعاريفها كما يلي: "مجموعة الآليات والقوانين والنظم والقرارات والإجراءات التي تحقق التوازن بين أطراف المصالح داخل وخارج المؤسسة التي تعاني من التضارب في مصالحها، فهي النظام الذي بموجبه يتم توجيه الشركات والرقابة عليها، فهي مجموعة العلاقات لإدارة الشركة بمشاركة الجميع"[3]، وتعرفها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بأنها: "مجموعة العلاقات ما بين القائمين على الشركة من مجلس الإدارة وحملة الأسهم والعمال وغيرهم من أصحاب المصلحة"[4]، وكذلك: "النظام الذي تدار وتراقب به الشركات ومجالس الإدارة عن حوكمة شركاتها، ودور المساهمين في الحوكمة هو إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين، والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم وفي مكانه، إن مسؤولية مجلس الإدارة تتضمن وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف، ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين أثناء فترة ولايتهم، والتأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين واللوائح ويعمل

1- نشرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، "**مجلس إدارة الاتحاد الدولي للمحاسبين يقترح تغييرات على قواعد الأخلاقيات ذات الأثر على المحاسبين حول العالم** "، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 17، تموز 2003 م، ص 18.

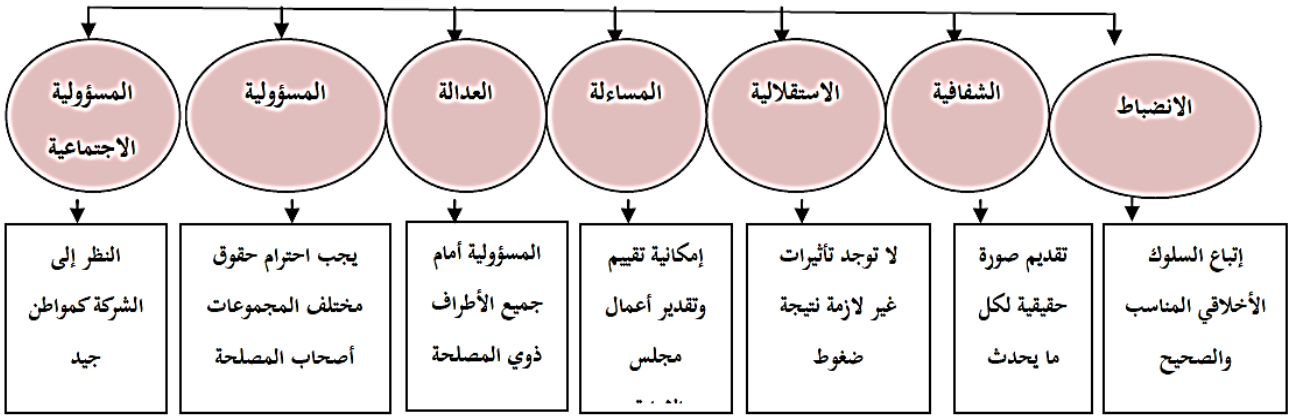
2- هوام جمعة، برايس نورة، فروم محمد الصالح، "**الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و 2009/11/19 م، ص 184.

3- بالرقي تيجاني، "**أثر مبادئ الحوكمة على ربحية المصارف الإسلامية**"، الملتقى العلمي الدولي حول :آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة ، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر، 2013 م، ص 06.

4- هيدوب ليلي ريمة و بهية زعيم، "**التكامل بين مهنة التدقيق و آليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل المعايير المراجعة الدولية**"، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 06.

لمصلحة المساهمين أعضاء الجمعية العامة"[1]، تجمع التعاريف السابقة على الخصائص التالية[2]: (1) الإنضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح، (2) الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث، (3) الإستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل، (4) المساءلة: أي إمكانية تقييم أعمال مجلس الإدارة بكل شفافية، (5) المسؤولية: أي وجود مسؤولية حقيقية وليست صورية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة، (6) العدالة: أي يجب إحترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة، (7) المسؤولية الإجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد، وقد تبنت هذه الخصائص شركة *Truth* للإستشارات المالية والإقتصادية، ومن جانبه يؤكد *John .Colley*، *Jacqueline .L. Doyle*، *George .M. Logan* في مقالهم المعنون بـ "ما هي حوكمة الشركات *What is corporate governance*" على الخصائص: (1) وجود مجلس إدارة يتمتع بالفعالية في صياغة وتوجيه القرارات وتأدية مسؤولياته بأمانة، (2) رئيس تنفيذي مؤهل يتم إختياره من قبل مجلس الإدارة وتفوض له السلطات والصلاحيات لإدارة أعمال الشركة، (3) تنفيذ القرارات التي يتم إصدارها من قبل الرئيس التنفيذي في إطار التشاور والموافقة من مجلس الإدارة، (4) نموذج عمل جيد يتم إختياره من قبل الرئيس التنفيذي وفريق الإدارة وموافقة مجلس الإدارة، (5) توفير محيط ملائم يتسم بالإفصاح والشفافية حول أداء الشركة و وضعها المالي والتشغيلي لجمهور المساهمين والمجتمع المالي[3].

الشكل (12): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: مخفي آمين، فداوي أمينة، "**تجارب و ممارسات الدول النامية و المتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة**"، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 04.

1- عبد الرحمان العايب، بالرقي تجاني، "**إشكالية حوكمة الشركات وإلزامية إحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الإقتصادية الراهنة**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و 2009/11/19 م، ص 04.

2- العربي عطية، محمد الخطيب نمر، جعيدي شريفة، "**الحوكمة في المؤسسات المصرفية**"، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 4/3.

3- بن ساسي إلياس و إيمان بن عزوز، "**الحوكمة والمسؤولية الإجتماعية للمؤسسة الإقتصادية: العلاقة والأهداف**"، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 03.

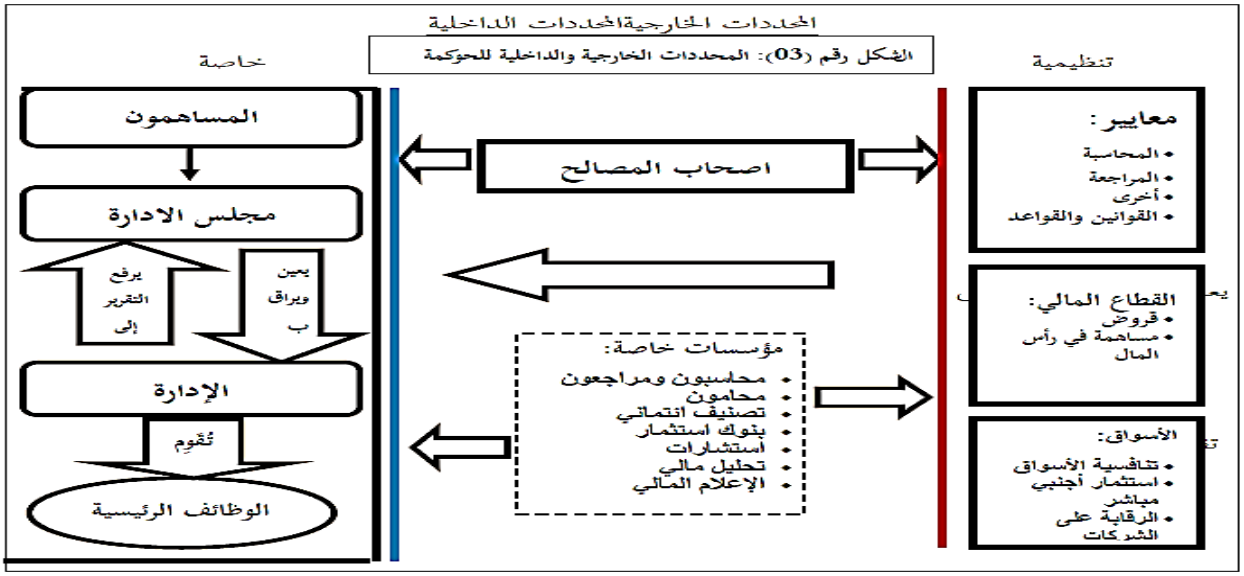
V-1-2-2 مبادئها وآلياتها

لقد تبنت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية *OECD* مبادئ حوكمة الشركات *Corporate Governance Principles* سنة 1999 م والتي تم تعديلها سنة 2004 م كما يلي: (1) تأسيس الإطار العام والفعال لحوكمة الشركات: يهدف هذا الإطار إلى تعزيز شفافية الشركة وكفاءتها وأن يكون متناسباً مع الإطار القانوني والتنظيمي للشركة بغرض تحديد وتقسيم المسؤوليات بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، (2) المحافظة على حقوق المساهمين: وتشمل حقوق نقل الملكية وإختيار مجلس الإدارة وتوزيع الأرباح ومراجعة التقارير المالية والمشاركة الفعالة في إجتماعات الجمعية العامة، (3) معاملة المساهمين بإنصاف وعدالة: وتعني المساواة بين المساهمين داخل كل فئة وضمان حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة وحماية مساهمي الأقلية من الإتجار بالمعلومات الداخلية وعمليات الإندماج والتكتل، (4) تفعيل دور أصحاب المصالح: لضمان حقوقهم القانونية وحصولهم على المعلومات الضرورية والشفافة، (5) الإفصاح والشفافية: وتشمل الإفصاح عن التقارير المالية وتقارير التسيير وتقارير مدققي الحسابات وغيرها، (6) مسؤوليات مجلس الإدارة: وتضم: إختيار وتقدير مكافآت الموظفين التنفيذيين الرئيسيين وكيفيات إختيارهم، ضبط ومراقبة التناقض في المصالح والمسؤوليات، التأكد من نزاهة النظم التسييرية، الإشراف على مدى فعالية ممارسات الحوكمة، في حين نصت معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية سنة 1999 م والمعدلة سنة 2005 م ثم في 2006 م تحت تسمية " *Enhancing Corporate Governance For Banking Organization*" على المبادئ التالية: (1) قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة، (2) إستراتيجية معدة جيداً يمكن بموجبها قياس نجاحها الكلي، (3) التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز إتخاذ القرار متضمناً تسلسلاً وظيفياً للصلاحيات، (4) وضع آليات التعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات، (5) توفير نظام للضبط والرقابة الداخلية يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر تتناسب والسلطات والمسؤوليات، (6) مراقبة مراكز الخطر التي تتضارب فيها مصالح أصحاب المصلحة، (7) الحوافز المالية والإدارية المقدمة للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة سواءٌ في شكل تعويضات أو منح أو علاوات أو ترقيات، بينما نصت مؤسسة التمويل الدولية *IFC* سنة 2003 م على المبادئ: (1) الممارسات المقبولة للحكم الجيد، (2) خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد، (3) إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد، (4) القيادة، في حين تم تقسيم آلياتها إلى[1]: (1) الآليات الرقابية الداخلية وتشمل: **مجلس الإدارة**: الذي يعتبر الأداة الأولى لحماية الشركة من خلال وضع الإستراتيجيات وفق متطلبات الفرص والتهديدات التي تخلقها بيئة الشركة؛ **لجنة المراجعة الداخلية**: وهي لجنة مشكلة من قبل مجلس الإدارة تتمثل مهامها الأساسية في حسن سير العمل ومراجعة السياسات الإدارية للتأكد من سيرها في طريقها المرسوم

1- نوال بن عمارة، "**تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات العائلية**"، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 09.

ضمن الخطة العامة، فمهامها تشمل: مراجعة التقارير المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة للمصادقة عليها، التوصية بتعيين وإعفاء المدقق الخارجي، مناقشة نطاق واولويات التدقيق والإتفاق عليها تحت مراقبة مجلس الإدارة، مناقشة أي تحفظات في تقرير المراجعة الخارجي أو خاصة بنظام الرقابة الداخلية، الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية، القيام بتنفيذ مختلف المهام التي يقرها مجلس الإدارة؛ **لجنة الأجور والمكافآت**: وهي لجنة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتشمل مهامها وضع سياسات لإدارة برامج مكافأة الإدارة العليا ومراجعة هذه السياسات بشكل دوري وتقديمها لمجلس الإدارة للموافقة عليها؛ **لجنة التعيينات**: وهي لجنة متخصصة في تعيين وإختيار أعضاء مجلس الإدارة حسب شروط الخبرة والتأهيل و..إلخ؛ (2) الآليات الرقابية الخارجية وتضم[1]: **المراجعة الخارجية**: حيث تعتبر أحد أهم الوسائل التي تضمن جودة المعلومة المالية والمحاسبية المنشورة في القوائم المالية وبالتالي حماية الأطراف الخارجية من عدم تماثل المعلومات وحالات الغش؛ **التشريعات والقوانين**[2]؛

الشكل (13): المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات



المصدر: بالرقي تيجاني، "**أثر مبادئ الحوكمة على ربحية المصارف الإسلامية**"، مرجع سبق ذكره، ص 10.

V-1-2-3 أهمية وأهداف حوكمة الشركات

تظهر أهمية حوكمة الشركات في[3]: (1) إرساء قيم العدالة والمساولة والشفافية ومحاربة الفساد داخل الشركات: وهو الإتجاه الذي تتبناه نظرية التعاقدات الكفؤة *Efficient Contracts* 1986 م التي تقول برشادة أصحاب

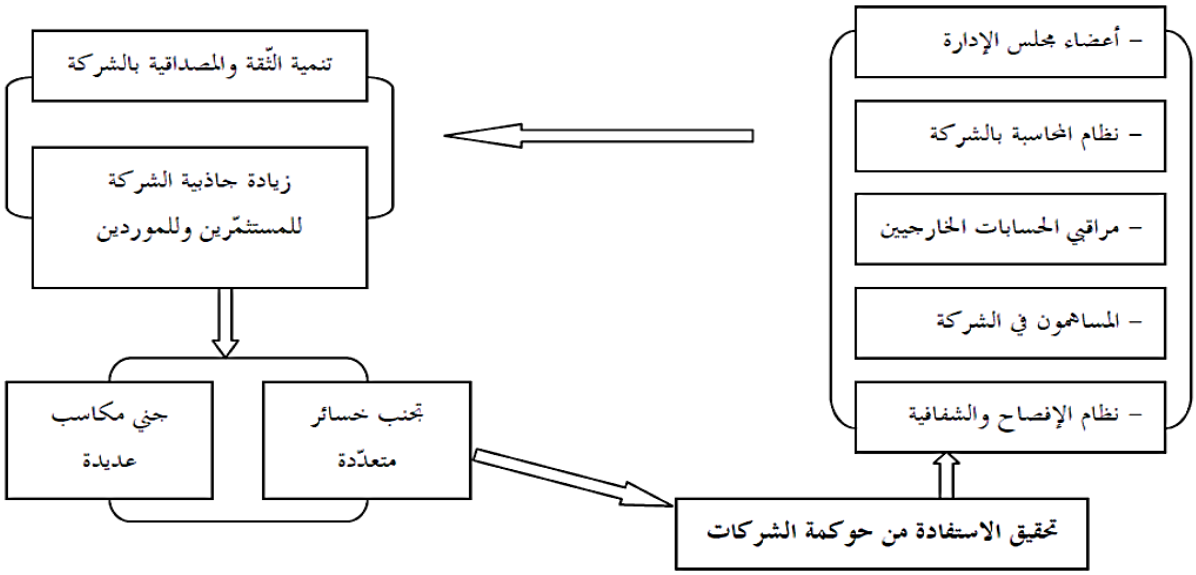
1- يحياوي الهام، "**تطبيق مبادئ الحوكمة لتحسين جودة التقارير المالية**"، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 09.

2- خميلي فريد، شوكال عبد الكريم، "**الحوكمة والفساد الإدارية والمالي**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و 2009/11/19 م، ص 162.

3- خيرة الداوي و ربيعة بن زيد، "**الحوكمة في البنوك الإسلامية**"، الملتقى العلمي الدولي حول :آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 05.

المصلحة في البحث عن تخفيض تكاليف الوكالة والتعاقدات الخارجية من خلال تأسيس نظام للحكم الراشد داخل الشركة يقوم على تحديد العلاقات بين جميع أصحاب المصلحة، (2) القضاء على التصرفات الإنتهازية للإدارة العليا: وهو الرأي الذي تتبناه نظرية السلوك الإنتهازي *Opportunstie Behavior* 1977 م التي تفترض أن الطرق التسييرية والمحاسبية والإبلاغية تتأثر بالسلوكات الإنتهازية للمدراء الذين يحاولون تعظيم منافعهم الشخصية على حساب باقي أصحاب المصلحة، ومنه يتم تبني الحوكمة لتهذيب التصرفات الشخصية للمدراء وضبطها عن طريق المساءلة والمسؤولية، (3) تخفيض عدم تماثل المعلومات وتحسين القدرة على المنافسة والتمويل في الأسواق الدولية: وهو الرأي الذي تتبناه نظرية المنفعة/نظرية توفير المعلومات *Information Perspective* 1990 م التي تعتقد أن تبني الحوكمة هو بغرض تحسين القيمة الإقتصادية والبورصية للشركة وتدفقاتها المستقبلية التي تجسد إهتمام أصحاب المصلحة ومنه ضرورة دعم نزاهة المعاملات المالية والمعالجات المحاسبية والإدارية المرتبطة بها[1]، في حين تشمل أهدافها: (1) الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة بتحديد حقوق ومسؤوليات مختلف الأطراف، (2) إيجاد الخطة الأمثل للتسيير التشاركي الذي يسمح بتحقيق أهداف الشركة وتعيين وسائلها وآلياتها التنفيذية، (3) عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمدراء التنفيذيين و مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه مما يحسن عملية صنع القرار، (4) تحسين الكفاءة الإقتصادية للشركات وصورتها الذهنية أمام الأطراف الداخلية والخارجية عن طريق الإلتزام بالشفافية والإفصاح والمعايير الأخلاقية، (5) ردع التصرفات غير المقبولة ومحاربة الفساد بشتى صوره إدارياً كان أم محاسبياً أو إقتصادياً، (6) تحقيق الإستقرار الإقتصادية محلياً ودولياً[2].

الشكل (14): أهمية حوكمة الشركات



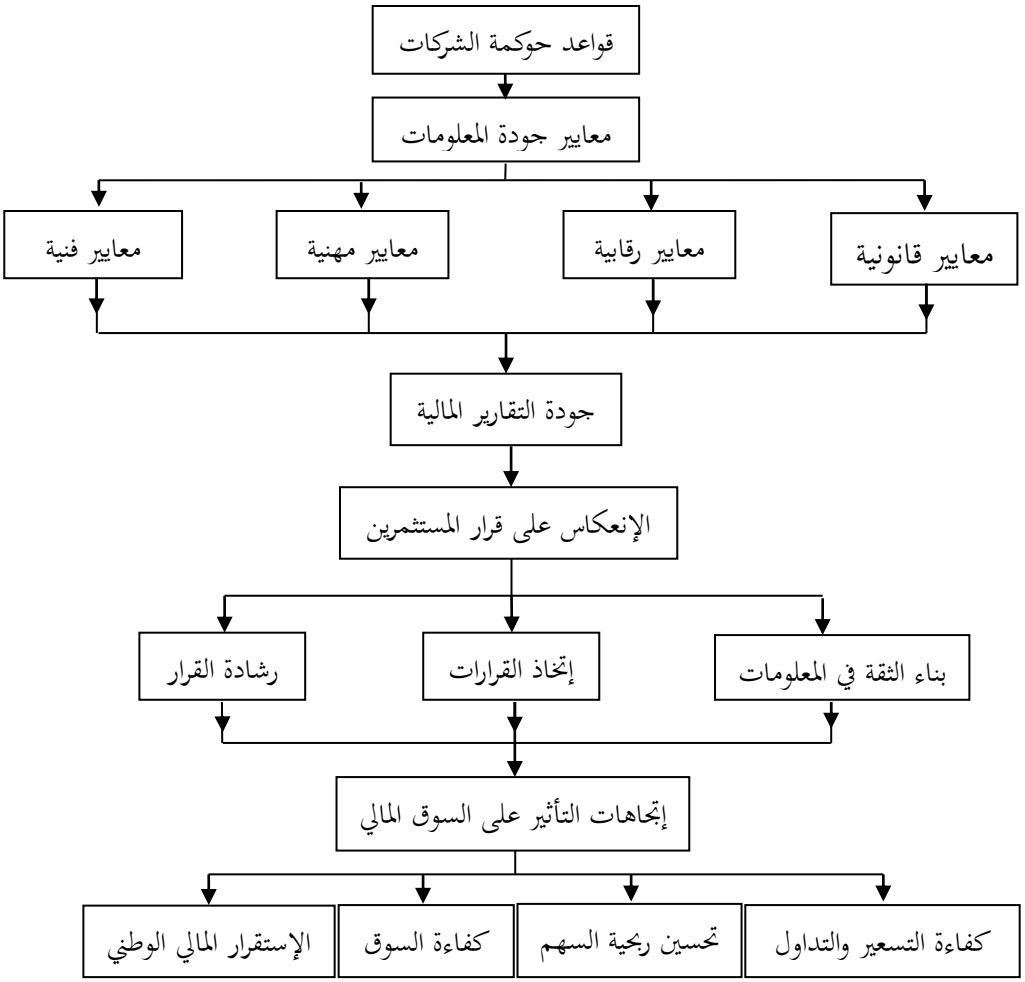
1- جبار محفوظ، مريمت عديلة، عمر عبده سامية، "**أخلاقيات الأعمال والأسواق المالية الكفؤة: بعض التطبيقات على السوق المالية الجزائرية**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و 2009/11/19 م، ص 36.

2- حكيمة بوسلمة، "**دور الحوكمة في تحقيق التنمية الإقتصادية و الإجتماعية المستدامة**"، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 05.

المصدر: زرقون محمد، زينب شطيبة، " **دور حوكمة تكنولوجيا المعلومات والإتصال في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسات**"، الملتقى العلمي الدولي: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 25 و2013/11/26 م، ص 04.

وفي جانب الأسواق المالية تؤكد مبادئ الحوكمة على شفافية الإفصاح المالي بإعتباره أهم ركائزها في تحسين علاقة المؤسسة بالأطراف الداخلية والخارجية بتحديد معايير جودة التقارير المالية التي تشمل المعايير التالية[1]: (1) المعايير القانونية: وذلك بتضمين قواعد الحوكمة بنصوص قانونية واضحة، (2) المعايير الرقابية: بتحديد حدود المسؤولية والرقابة والإشراف لكل منصب إداري، (3) المعايير المهنية والفنية: بتحديد معايير إعداد وإصدار التقارير المالية، وبالتالي تظهر أهمية حوكمة الشركات بإعتبارها آليات رقابية كمدخل فعال لتحقيق جودة التقارير المالية وكفاءة التسيير وحماية حقوق المساهمين والدائنين وتنويع مصادر التمويل وتخفيض تكلفتها وحيازة ثقة المتعاملين بالأسواق المالية وتحسين كفاءة وحركة التداول بهذه الأخيرة وتخفيض مخاطر فشل المشاريع وتحقيق الإستقرار المالي[2] .

الشكل (15): أثر قواعد الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية و إتخاذ القرارات المالية



1- عمار عصام السامرائي و نادية عبد الجبار الشريدة، "**أهمية تطبيق لائحة حوكمة الشركات في تعزيز جودة نظام المعلومات المحاسبي**"، الملتقى العلمي الدولي الثاني: الوضع الإقتصادي العربي وخيارات المستقبل، الجامعة الخليجية، البحرين، بدون تاريخ، ص 34.

2- جبار محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص 12.

المصدر: ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص 63.

ومن جانبها أصدرت الشركة الأمريكية *Ernest and Young* 09 توصيات من شأنها تعزيز تطبيق الحوكمة في الشركات وهي: (1) إنضمام مستشارين مستقلين من خارج الشركة لتلبية إحتياجاتها لأغراض محددة مؤقتة لتوفير جهة محايدة تدعم إتخاذ القرار، (2) إستحداث نظام محاسبي فعال، (3) الموازنة بين التخطيط الإستراتيجي والإدارات الأخرى كإدارة المخاطر والأزمات والموارد البشرية، (4) إستحداث نظم للترقيات والعلاوات والمكافآت والتعويضات وتحديد الإحتياجات الوظيفية وطرق إستقطابها، (5) ضرورة إختيار أعضاء الإدارة المسيرة من ذوي الكفاءات والخبرات والثقة والإستقامة، (6) تأسيس لوائح تنظيمية لمجلس المديرين الحاليون والمحتملون، (7) تكثيف الإجتماعات الرقابية، (8) التركيز على جودة المعلومات وفق الهيكل الإداري والمحاسبي لضمان الدوران الجيد لها، (9) وضع حد أدنى لملكية أعضاء مجلس الإدارة للأسهم لضمان ربط مصالحهم بمصالح بالشركة[1].

V-1-3 دور حوكمة الشركات في تطور المعايير المهنية والممارسات المحاسبية

يعتبر أحد أهم الإهتمامات بحوكمة الشركات هو إعادة الثقة للمجتمع المالي الدولي لاسيما بعد الفضائح المالية التي عرفتها عدد من الدول بالإضافة إلى الأزمة المالية سنة 2008 م، لذلك تم التركيز على الجوانب المهنية، وفي هذا الإطار كان لتبني مبادئ حوكمة الشركات أثرٌ واضح على معايير العمل المهني، فقد دعا الإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* سنة 2003 م الأعضاء لتقديم تعليقاتهم حول ورقته التي تتناول كفاءة المحاسبين والتعليم المهني، حيث يقول **وارن ألن** رئيس اللجنة التعليمية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC*: "يجب أن يكون هدف التعليم والخبرة المحاسبية إنتاج محاسبين مؤهلين يتمتعون بالكفاءة وقادرين على القيام بمساهمات إيجابية أثناء حياتهم المهنية وفي المجتمع الذي يعملون فيه"[2]، فتوفر الكفاءة في المحاسبين تضمن لهم الحماية من الضغوطات الداخلية والخارجية، يضيف السيد **ألن وارن** قائلاً:" في الحقيقة إن الهيئات المهنية المحاسبية تتعرض لضغوط شديدة من أجل أن تبين للجمهور أن أعضائها ذوي كفاءة، ويعتبر أسلوب التعليم المبني على الكفاءة والإلمام بأطر العمل والحوكمة هام لضمان بيان أن المحاسبين لديهم المعرفة والمهارة والقيم المهنية اللازمة للقيام بواجباتهم"[3]، وفيما يخص معيار الإستقلالية دعت لجنة قواعد السلوك الأخلاقي التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* هي الأخرى الأعضاء إلى تقديم التعليقات حول مسودة العرض الخاصة بالإستقلالية التي تم إصدارها تحت عنوان "**التغيرات**

1- كمال بوعظم، زايدي عبد السلام، "**حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات المالية**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و 2009/11/19 م، ص 44.

2- أخبار عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، "**تقرير جديد يعرض منظور جديد نحو الإبلاغ المالي**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 16، أيار + حزيران 2003، ص 54.

3- أخبار عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، "**تقرير جديد يعرض منظور جديد نحو الإبلاغ المالي**"، مرجع سبق ذكره، ص 55.

المقترحة في الإستقلالية في قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين"[1] بتاريخ 19 أفريل 2001 م، وتتضمن المسودة نقاطاً لتوسيع الإرشاد بشأن الظروف التي تخلق تهديدات للإستقلالية والتي كانت محلاً للتحفظ في مسودة العرض المبدئية الصادرة في يونيو 2000 م، كما تضمنت الورقة مقترحات لتحديد تهديدات الإستقلالية وتطبيق إجراءات للحماية لتخفيض التهديدات إلى المستوى المقبول[2]، وفيما يخص معيار النزاهة أصدر فريق عمل مستقل بقيادة **جون كراو** (وهو محافظ سابق لبنك فرنسا) بتكليف من الإتحاد الدولي للمحاسبين تقريراً عنوانه "**إستعادة الثقة في الإبلاغ المالي: منظور دولي**" تضمن توصيات لتعزيز الرقابة على الشركات وتحسين فاعلية الإجراءات المحاسبية والتدقيق، كما يعرض منظوراً دولياً للتحديات التي لا تواجه مكاتب المحاسبة فحسب وإنما الدور المحوري للهيئات المهنية الدولية التي أصبحت تؤثر بشكل كبير على أسواق رأس المال بجميع أنحاء العالم، يقول **جون كراو**: "إن الإخفاق في إدراك المسؤولية الجوهرية التي تتطلب الإبلاغ بنزاهة كان من الأسباب الرئيسية التي أدت إلى حدوث الفضائح المالية الأخيرة، ولقد أخذنا بالإعتبار لدى صياغة توصياتنا أن الإبلاغ في القطاع الإقتصادي هو فعلياً عمل يصب في الصالح العام، لذلك تطرقنا في التقرير إلى الأدوار التي يقوم بها جميع الأشخاص المشاركين بالعملية بما في ذلك والمصرفيين والسماسرة والمحللين ومستشاري العلاقات العامة، حيث إن على جميع الأطراف بالإضافة إلى الإدارة ومجلس الإدارة والمدققين المستقلين واجبٌ لا مناص منه يتمثل في ضمان أن يقدم الإبلاغ المالي في القطاع الإقتصادي المعلومات بنزاهة ويجب أن تعزز القواعد والأنظمة المحيطة بالإبلاغ في الشركات هذا الأمر بوضوح"[3]، ومن أهم التوصيات التي قدمها التقرير ما يلي: (1) يجب فرض قواعد أخلاقيات المهنة الفاعلة في الشركات و مراقبتها بشكل فعال ولابد من تدعيم هذه القواعد بالتدريب، (2) يجب أن تشمل هذه القواعد قواعد السلوك المنضبط للمشاركين الآخرين في عملية الإبلاغ المالي و لابد من مراقبة مدى إمتثالهم لهذه القواعد، (3) يجب التقليل من الدوافع التي تؤدي إلى تقديم معلومات مالية غير صحيحة ويجب أن تتوقف الشركات عن تقدير الأرباح بمستوى غير واقعي، (4) يجب الإرتقاء بفاعلية إجراءات المحاسبة والتدقيق عن طريق زيادة الإهتمام بعمليات الرقابة على جودة التقارير وبرامج التدقيق، (5) النزاهة مطلب ضروري على مستوى الأفراد والمؤسسات، فهي أمر لا غنى عنه لبناء الثقة في الإبلاغ المالي وبالتالي لابد من ترسيخها في مبادئ الحوكمة[4].

1- نشرةعن الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**الإتحاد الدولي للمحاسبين يعيد عرض الإرشاد الخاص بالإستقلالية**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 118، ص 28.

4- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 187.

3- أخبار عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، "**تقرير جديد يعرض منظور جديد نحو الإبلاغ المالي**"، مرجع سبق ذكره، ص 22.

4- عبد القادر عيادي، "**جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وإنعكاساتها على كفاءة السوق المالية**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2014 م، ص 91.

الجدول (06): أهم القوانين الدولية الصادرة لحوكمة الشركات بعد الفضائح المالية 2000 م

Act	Description	Application	Content
The Sarbane-Oxley Act (2002)		It was applied to all publicly traded firms, and covered the CEO and CFO.	
The Emergency Economic Stabilization Act (EESA) (2008)	Introduced on September 19, 2008 after the bankruptcy of Lehman Brothers and the acquisition of Merrill Lynch by Bank of America, and passed by Congress on October 3rd	It was applied to exceptional assistance firms (which specifically identified AIG, Bank of America, and Citigroup), and covered the top-five executives and not just the CEO and CFO.	-Limits the IRS[14] cap on deductibility of top-5 executive pay to $500,000 instead of $1 million, with no exception for performance-based pay. -No new severance agreements for top 5, and no payments for top 5 executives under existing plans exceeding 3times base pay
The American Reinvestment and Recovery Act (ARRA) (the Dodd Amendments)[15] (2009)	Passed by President Obama on February 17, 2009	It was applied to all TARP recipients, and covered 25 executives in these firms.	-allowed only two types of compensation: base salaries (which were not restricted in magnitude), and restricted stock (limit to grant-date values no more than half of base salaries) -disallows all payments (not just excess payments).
The Dodd-Frank Executive Compensation Reform Act (2010-2011)	Signed by President Obama in July 2010	It was applied to all financial institutions (TARP recipients and non-recipients, public and private, including Fannie Mae and Freddie Mac and US-based operations of foreign banks)	All financial institutions are required to identify: -any incentive-based compensation or incentive plan that encourages inappropriate risks, or that provides excessive compensation, fees, or benefits, or that could lead to material financial loss to the covered financial institution. -individuals who have the ability to expose the firm to substantial risk, and demands that (for the larger institutions) such individuals have at least 50% of their bonuses deferred for at least three years; deferred amounts would be subject to forfeiture if subsequent performance deteriorates.

المصدر: صديقي صفية، " ***Regulating executive compensation as a way of enhancing corporate governance after the financial crisis***"، الملتقى العلمي الدولي: آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013م، ص 13.

V-1-4 حوكمة الشركات في الجزائر

سعت الجزائر إلى تحسين مناخ الأعمال بالسعي إلى تحسين الشفافية والمساءلة في كل من القطاعين العام والخاص، ومن الجهود التي بذلت لأجل إرساء إطار مؤسساتي لحوكمة الشركات ما يلي[1]: (1) تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته: تأسست هذه الهيئة سنة 2006 م، وتتمحور مهامها حول إقتراح سياسات توجيهية للوقاية من الفساد بكل أشكاله وإعداد برامج للتوعية من مخاطره، وقد إنضمت هذه الهيئة إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد التي نشأة سنة 2008 م، (2) إنعقاد أول مؤتمر للحكم الراشد للمؤسسات في جانفي 2007 م والذي شكل فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسات بالجزائر، وكان من نتائجه ظهور فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، (3) إنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات: قامت جمعيات وإتحادات الأعمال الجزائرية في القطاعين العام والخاص بمبادرة لإكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجديدة في بيئة الأعمال الجزائرية، نتج عنها إنشاء مجموعة لحوكمة المؤسسات سنة 2007 م تعمل مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات *GCGF* ومؤسسة التمويل الدولية *IFC* لوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، (4) إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري بتاريخ 2009/03/11 م من قبل جمعية *CARE* واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر، (5) إطلاق مركز حوكمة الجزائر سنة 2010 م بالجزائر العاصمة لمساعدة الشركات الجزائرية على الإلتزام بالدليل وإعتماد أفضل الممارسات الحوكمية ورفع الوعي الجماهيري وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية كالشفافية والمساءلة والمسؤولية، (6) برنامج الإتحاد الأوروبي لتعزيز الحوكمة في الجزائر: تبنى الإتحاد الأوروبي برنامجاً بقيمة 10 مليون يورو لدعم الحوكمة في الجزائر في إطار برنامج دعم الشراكة والإصلاح الشامل، ويرمي البرنامج إلى تعزيز مؤسسات الحكم الراشد في المجالين الإقتصادي والسياسي وتعزيز سيادة القانون ومكافحة الفساد وتحسين الإدارة المالية العامة، ومن جانبه أصدر بنك الجزائر عدة قوانين كالأمر رقم 96-22 المؤرخ في 1996/07/09 م المتعلق بتنظيم الصرف الأجنبي وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، و صدور النظام رقم 02-03 بتاريخ 2002/11/14 م الخاص بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية في إطار تطبيق إتفاقية بازل 2، وتأسيس المفوضية الوزارية من قبل وزير العدل لمكافحة تهريب الأموال[2].

1- بن عبد الرحمان ناريمان، بن الشيخ صارة، "**واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية**"، الملتقى العلمي الدولي: آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 25/26 نوفمبر 2013 م، ص 04.

2- العربي عطية، محمد الخطيب نمر، جعيدي شريفة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

V-2 المسؤولية الإجتماعية والنظرية المحاسبية

V-2-1 المسؤولية الإجتماعية للشركات: مفهومها، أهميتها وأهدافها

لقد تطورت وظائف المحاسبة حيث لم تعد قاصرة على إعداد التقارير المالية وإنما إتسعت لتشمل التقرير عن الأنشطة الإجتماعية التي تمارسها الشركات في بيئاتها ومجتمعاتها، فالمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية أحد الوظائف الحديثة التي تعمل المحاسبة على تأديتها نتيجة توسع آثار أنشطة المؤسسات لتشمل فئات إجتماعية مختلفة، وهذا طرح مشكلة كيفية قياس هذه الأنشطة التي لا تصلح لها المؤشرات الإعتيادية كالربحية والملاءة والإستغلال و..إلخ.

V-2-1-1 مفهوم المسؤولية الإجتماعية للشركات

في ظل البيئة الحديثة لم تعد علاقات المؤسسة بالمجتمع علاقات تجارية محضة بل إتسعت لينظر إليها على أنها فرد (مواطن) فاعل في المجتمع لها ما لأفراده وعليها ما عليهم من مسؤوليات وينسب إليها في إطار البرامج الإجتماعية محاربة الفقر والبطالة والآفات الإجتماعية وحماية المستهلك والبيئة ..إلخ، وهي قيم إجتماعية تتجاوز ما يتضارب عليه المضاربون والمستثمرون في السوق المالي والتجاري، وهناك من يرجع دوافع الإهتمام بالمسؤولية الإجتماعية إلى: (1) العولمة، (2) تزايد الضغوط الحكومية والشعبية، (3) الفضائح الأخلاقية، (4) التطورات التكنولوجية، ويعتبر *Cheldon* أول من أشار إلى مصطلح المسؤولية الإجتماعية سنة 1923 م ثم في أعمال *BERLE et MEANS* و *BERNARD* سنة 1938 م وحسب *Pasquero* 2005 م يُعتبَر *Bowen* أول من أدرج مفهوم المسؤولية الإجتماعية في المجال الإداري سنة 1953 م في كتابه " *Social Responsiblities of the Businessman*"، في حين يعتقد *Clarkson* أن المسؤولية الإجتماعية لم تأخذ أبعادها الحقيقية إلا من خلال أعمال *Carroll* سنة 1979 م الذي إقترح مفهوم الأداء الإجتماعي بالإرتكاز على ثلاثة أبعاد، يختص الأول منها بأنواع المسؤولية الإجتماعية التي تضم أربع أنواع: المسؤولية إتجاه المجتمع، المسؤولية إتجاه العمال، المسؤولية إتجاه البيئة والموارد الطبيعية، المسؤولية إتجاه حماية المستهلك، ويهتم البعد الثاني بالتيارات الفلسفية للإدارة بينما يتطرق البعد الثالث إلى السياقات الإجتماعية، في حين يعتقد *Steckmest* أن مفهوم المسؤولية الإجتماعية لم يستقر حتى يومنا هذا بسبب المتغيرات المحلية والدولية[1]، وعلى العموم يُعَرِّفْ *Drucker* 1977 م المسؤولية الإجتماعية بأنها: "إلتزام المؤسسة إتجاه المجتمع العاملة به أين يتسع هذا الإلتزام بإتساع أصحاب المصلحة ذات العلاقة"، وتعرفها الوثيقة الخضراء *Green Paper* التي نشرتها اللجنة الأوروبية *European Commission* 2001 م بأنها: "جميع القرارات والممارسات والطرق الإدارية التي تعتبر رفاهية المجتمع هدفاً لها"[2]، وأيضاً: "تلك

1- عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، "**تحليل المسؤولية الإجتماعية في المؤسسات الصينية والمؤسسات الجزائرية كبعد للإدماج في حوكمة الشركات**"، الملتقى العلمي الدولي: آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 05/04.

2- نوال بن عمارة، "**طرق الإفصاح و القياس في المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية**"، الملتقى الدولي الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد *NSCF* في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، 17-2010/01/18 م، ص 03.

الممارسات التي تهدف إلى إدماج الإنشغالات الإجتماعية والبيئية في الأنشطة التجارية على نحو تطوعي"[1]، ويعرفها مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة *WBCSD* بأنها: "تعهد من قطاع الأعمال بالمشاركة في التنمية الإقتصادية المستدامة بالعمل مع العاملين وعائلاتهم والمجتمع المحلي والإقليمي لغرض تحسين جودة حياتهم، فالمسؤولية الإجتماعية أحد ركائز التنمية المستدامة *Sustainable Development*: التنمية الإقتصادية، التنمية الإجتماعية، التنمية البيئية"[2]، في حين يعتبرها *Holmes* إلتزام أخلاقي وإنساني وأدبي من قبل الشركات إتجاه المجتمعات العاملة بها بالمساهمة بمجموعة كبيرة من الأنشطة الإجتماعية كمحاربة الفقر وتحسين الخدمات الصحية ومكافحة التلوث وخلق فرص العمل وحل مشاكل الإسكان وغيرها.

الشكل (16): منحنى *Carroll* 1979 م للمسؤولية الإجتماعية

المصدر: زرقون محمد، العمري جميلة، " **أهمية الحوكمة في تحقيق المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات**"، الملتقى العلمي الدولي: آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 09.

1- بن ساسي إلياس و إيمان بن عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 06.

2- شريفة جعدي، "**المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الإقتصادية في ظل حوكمة الشركات**"، الملتقى العلمي الدولي: آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 03.

V-2-1-2 أهمية وأهداف المسؤولية الإجتماعية للشركات

تظهر أهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية في[1]: (1) تحسين صورة المؤسسة من خلال عدم إعتبار الربح المادي المعيار الوحيد لأداء المؤسسات والمفاضلة بينها، فالنجاح التجاري المستدام لا يتحقق فقط عن طريق الربح التجاري في الأجل القصير وإنما المشاركة في الفعاليات الإجتماعية كأحد إستراتيجيات النجاح والمنافسة في الأجل الطويل، (2) تسهيل الحصول على الإئتمانات الإقتصادية والمالية والمصرفية وجذب الإطارات الكفؤة، (3) محاولة قياس المردود الإجتماعي بإجراء مقارنة بين الإيرادات والتكاليف الإجتماعية، (4) تحسين إستدامة نوعية الحياة للفرد والمجتمع بتحقيق العدالة الإجتماعية والوعي المؤسساتي للأدوار الإجتماعية وإلتزامها بالإفصاح الإجتماعي وتبنيها لقواعد هذه المسؤولية في إطار تقوية علاقاتها مع بيئتها، (5) حماية حق الأجيال القادمة بالمحافظة على البيئة والموارد الطبيعية مع تحقيق أهداف التنمية المستدامة ورفاهية المجتمع وخلق مناصب الشغل، فالمسؤولية الإجتماعية تهدف إلى: (1) قياس الأداء الإجتماعي بمقارنة الإنجازات المحققة مع ما تم التخطيط له، (2) تحقيق الإستقرار الإجتماعي والإقتصادي البيئي، (3) تحسين جودة الخدمات المقدمة للمجتمع، (4) تخفيف الأعباء التي تتحملها الدولة لأداء مهامها الصحية والتعليمية والثقافية وتعظيم عوائدها[2].

إن محاولة تقدير ما تقدمه المؤسسة منافع وإلتزامات إجتماعية يطرح إشكالات على مستويات القياس والإفصاح المحاسبي، وفي هذا السياق جاء تعريف المحاسبة الإجتماعية بأنها: "تطبيق المحاسبة في الأنشطة التي تُعنى بالجانب الإجتماعي في محاولةٍ لتقدير النتائج الإجتماعية، وهو ما يتطلب ضرورة تطوير أساليب القياس والإفصاح المحاسبي التقليدية لملاءمة الظواهر الإجتماعية"[3]، وأيضاً: "نظام للمعلومات لقياس الأنشطة التي تضطلع بها المشروعات للوفاء بالإحتياجات الإجتماعية سواءٌ كانت هذه الإحتياجات تعود بفائدة إقتصادية مباشرة أم لا أو تضطلع بها إختيارياً أو إجبارياً أو خارجياً أو داخلياً كالمنافع التي تعود على العاملين وغيرهم من موظفي الشركة، فالمحاسبة الإجتماعية تمكن من إجراء موازنة بين التكاليف والمنافع لمعرفة صلاحية إستمرار المشروع إجتماعياً"[4].

V-2-2 المواصفة الدولية الأيزو 26000 للتعبير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات

أصدرت المنظمة الدوولية للتقييس *International Organization for Standardization ISO* سنة 2010 المواصفة الدولية رقم *ISO 26000* المتعلقة بالمسؤولية الإجتماعية التي يمكن تعريفها بأنها: "مواصفة دولية تعطي إرشادات حول المسؤولية الإجتماعية التي من المزمع إستخدامها من قبل جميع المنظمات بشتى أنوعها في القطاعين العام والخاص بمختلف الدول المتقدمة والنامية وتلك التي تمر بمرحلة إنتقالية، والتي سوف تساعدهم

1- براق محمد و موساوي ياقوت، "**المسؤولية الإجتماعية في إطار حوكمة الشركات**"، الملتقى العلمي الدولي: آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م، ص 09.

2- "**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**"، وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و الصناعة التقليدية، 2009 م، ص 56.

3- نوال بن عمارة، مرجع سبق ذكره، ص 03.

4- نوال بن عمارة، المرجع السابق، ص 04.

في جهودهم الرامية إلى التعاون بأسلوب مسؤول إجتماعياً والذي يتطلبه المجتمع بطريقة متزايدة"[1]، وبالتالي تشمل أهداف المواصفة: (1) على مستوى أداء المؤسسات إتجاه المجتمع: مساعدة المؤسسات على فهم الإختلافات الثقافية والإجتماعية، تعزيز مصداقية التقارير المعدة من أجل عرض وتقييم ممارسات المسؤولية الإجتماعية، نشر الوعي بأهمية المسؤولية الإجتماعية والتحسيس بأهميتها ومكاسبها للمؤسسات والمجتمعات، (2) على مستوى الأداء البيئي والتنموي: جعل من الممارسات العملية للمسؤولية الإجتماعية أداة لتحقيق التنمية المستدامة والحفاظ على الإنسان والحيوان والبيئة وبالإعتماد على القوانين المنظمة لها كقوانين حقوق الإنسان وقوانين حماية البيئة، نشر مفاهيم وممارسات المسؤولية الإجتماعية من خلال دمجها في البرامج التنموية والتعليمية والتثقيفية وبرامج البحث العلمي في الجامعات، (3) على مستوى علاقة المؤسسات بأصحاب المصلحة: الإلتزام بحقوق كل من العاملون والموردون والعملاء وتحسينها بشكل مستمر في سبيل تكثيف جهود كل الأطراف لتحقيق المصلحة العامة، عدم إهمال حق المجتمع في الإستفادة من المزايا التي تمنحها الشركات كعدالة التوظيف ومنح المساعدات ولمؤسسات المجتمع المدني والمساهمة في تحقيق التنمية بكافة أشكالها، تحمل تبعات النشاطات الصناعية على البيئة، وبالتالي تتعلق الإرشادات التي تقدمها المواصفة بخصوص: (1) المفاهيم والمصطلحات والتعريفات المتعلقة بالمسؤولية الإجتماعية، (2) خلفية وإتجاهات وخصائص المسؤولية الإجتماعية، (3) المبادئ والممارسات المتعلقة بالمسؤولية الإجتماعية، (4) المواضيع والقضايا الأساسية ذات الصلة بالمسؤولية الإجتماعية، (5) دمج وتعزيز السلوك المسؤول إجتماعياً في المؤسسة بأسرها من خلال سياساتها وممارساتها ضمن مجال نفوذها، (6) تحديد أصحاب المصلحة والتعامل معهم، (7) تبادل الإلتزامات والمعلومات الأخرى المتعلقة بالمسؤولية الإجتماعية[2].

الجدول (07): أبعاد المسؤولية الإجتماعية

أبعاد المسؤولية الاجتماعية			
المسؤولية اتجاه المجتمع	المسؤولية اتجاه حماية المستهلك	المسؤولية الأخلاقية	المسؤولية اتجاه حماية البيئة
– إنجاز المشاريع الأساسية – تقديم الهبات والتبرعات – توفير فرص العمل لأفراد المجتمع – توفير فرص العمل للمعاقين – توفير فرص العمل للنساء – المساهمة في دعم الأنشطة الثقافية والحضارية	– التبيين – السعر – الضمان – التعبئة والتغليف – التوزيع – الإعلان – المقاييس والأوزان – النقل والتخزين	– تناسق أهداف الشركة مع أهداف المجتمع – عدم احتكار المنتجات – وجود دليل عمل أخلاقي للمنظمة – تشجيع العاملين على الإبلاغ عن الممارسات السلبية – عدم التحايل بالأسعار	– الالتزام بالتشريعات البيئية – الاقتصاد في استخدام الموارد – الاقتصاد في استخدام مصادر الطاقة – تجنب مسببات التلوث – آلية التخلص من النفايات

المصدر: براق محمد و موساوي ياقوت، مرجع سبق ذكره، ص 12.

1- بن ساسي إلياس و إيمان بن عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 12.

2- بن ساسي إلياس و إيمان بن عزوز، مرجع سبق ذكره، ص 14.

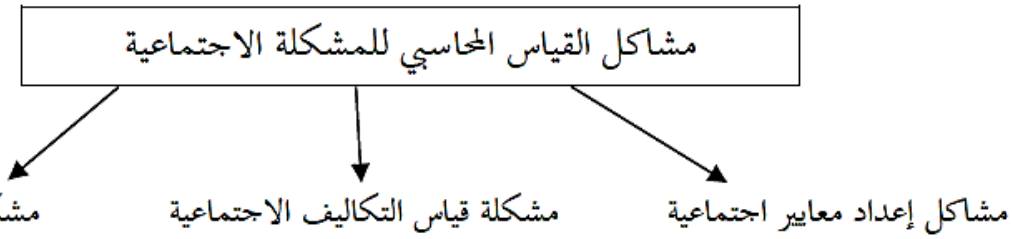
V-2-3 نماذج قياس التكاليف والإيرادات الإجتماعية وأساليب الإفصاح عنها في التقارير المالية

تعرف التكاليف الإجتماعية حسب منظورين: (1) المنظور الإقتصادي: والذي يعرفها بأنها التكلفة التي يتحملها المجتمع نتيجة ممارسة الشركة لنشاطاتها، فالتكاليف الإجتماعية هي الخسائر التي لحقت بالمجتمع نتيجة الآثار الإقتصادية السلبية الخارجية لنشاطات الشركة، وبالتالي فهي تعبر عن التضحية التي قدمها المجتمع في شكل رأسمال طبيعي وبشري في سبيل إنتاج الشركة لمنتجاتها، (2) المنظور المحاسبي: الذي يتجه إلى أن التكاليف الإجتماعية هي المبالغ التي أنفقتها المؤسسة نتيجة إلتزاماتها الإجتماعية بصفة إختيارية أو إلزامية ولا يتطلبها نشاطها الإقتصادي ولا يتوقع منها تحصيل عائد إقتصادي مباشر لها، فالتكاليف الإجتماعية لا يمكن حصرها فعلياً لعدم إمكانية تحديد قيمة الأضرار التي تلحق بالمجتمع نتيجة ممارسة المؤسسة لأنشطتها كالتلوث والضوضاء والأمراض، ...إلخ لذا تم إقتراح عدة طرق في تقديرها كالتكلفة البديلة، الصيانة والإصلاح، التكلفة المحينة، ...إلخ[1].

في حين يقصد بالعوائد الإجتماعية المنافع التي تعود على المجتمع بمختلف مكوناته التي قد تكون خارجية كالعملاء أو داخلية كالعمال، وتكمن الصعوبة المحاسبية في قياس الإسهام الإجتماعي للمؤسسة نظراً لإستفادة أكثر من طرف إجتماعي من هذا العائد بما فيها المؤسسة، فصعوبة قياس الإيرادات تكمن في أن معظم العوائد الإجتماعية تعود على أطراف إجتماعية خارج الشركة يصعب قياسها نقداً، وفي هذا الإطار وجدت عدة مبادئ محاسبية تحكم قياس التكاليف والإيرادات الإجتماعية أهمها[2]: (1) معيار الصلاحية: ويقصد به أن تكون البيانات المحاسبية الإجتماعية وثيقة الصلة والإتباط بالهدف وأن تعكس التقارير الإجتماعية الأثر الإجتماعي للأنشطة المطلوب التقرير عنها وقياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة، (2) معيار الخلو من التمييز: أي الإعتماد على طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواءٌ للتكاليف أو العوائد الإجتماعية، (3) معيار السببية: أي أن تشتمل القوائم الإجتماعية الختامية على تفسير واضح لكل نتيجة في القياس المحاسبي الإجتماعي، (4) معيار التكلفة الإجتماعية التاريخية: أي أن تسجل التكاليف الإجتماعية بقيمتها في تاريخ حدوثها وتظهر أهمية هذا المعيار فيما يحققه من الموضوعية والقابلية للمقارنة والتأكد، (5) معيار العائد الإجتماعي: وهو بديل مشابه عن مبدأ تحقق الإيراد في المحاسبة المالية بعدم تسجيل الإيرادات الإجتماعية إلا عند تحققها، (6) معيار مقابلة الإيرادات للتكاليف الإجتماعية المسببة لها: وهو مبدأ مأخوذ كذلك من المحاسبة المالية، حيث يعني مقابلة العوائد الإجتماعية لكل نشاط إجتماعي في كل مجال من مجالات المسؤولية الإجتماعية، (7) الهدف من النشاط: يستخدم هذا المعيار في التفرقة بين الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية، (8) معيار الإلزام القانوني: والذي يلزم المؤسسة على التفرقة بين الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية، فالتكاليف التي يلزم بها القانون تعتبر تكاليف إقتصادية و ليست إجتماعية كونها ليست نابعة من إرادة المؤسسة.

1- نوال بن عمارة، مرجع سبق ذكره، ص 03.

2- نوال بن عمارة، المرجع السابق، ص 08.



وفي مجال الإفصاح الإجتماعي فإنه قد وجدت عدة طرق وأشكال يمكن إيجازها في إتجاهين رئيسيين[1]:-

الإتجاه الأول (طريقة الفصل): يتبنى هذا الإتجاه الفصل بين التقارير المالية والتقارير الإجتماعية، فهو يشمل الأنواع التالية: (1) التقارير الوصفية: وهي أبسط الأنواع بقيامها على توصيف الأنشطة الإجتماعية بإستخدام أساليب بسيطة لشرح الأداء الإجتماعي، ورغم سهولة إعداد هذا التقرير إلا أنه لا يسمح بمقارنة التكاليف بالمنافع الإجتماعية (غياب النتيجة الإجتماعية) ومنه عدم القدرة على مقارنة الأداء الإجتماعي، ومن الشركات والهيئات التي إستخدمت هذا التقرير جمعية المحاسبة الأمريكية *AAA* 1973 م التي أصدرت نموذجاً للإفصاح عن المشاكل البيئية وإستراتيجيات المؤسسة للحد منها والتقدم المحقق في حل المشاكل الإجتماعية، كما أصدرت شركة *Scovil Manufacturing* تقريراً عنوانه "تقرير العمل الإجتماعي" تضمن معلومات كمية ووصفية عن أداء الشركة البيئي، وتقرير شركة *Estern Gas & Fuel* عنوانه "نحو المحاسبة الإجتماعية" سنوات 1971 م، 1972 م، 1973 م، بالإضافة إلى شركة الأغذية *Quacker Qats* سنة 1973 م، وتقرير شركة *Atlantic Richalidd*، (2) التقارير ذات الأثر الإجتماعي: توجد عدة نماذج مقترحة كالتقرير الإجتماعي الشامل الذي يجمع بين الإيرادات والتكاليف للوصول إلى صافي الفائض أو العجز الإجتماعي، وتتميز هذه التقارير بقدرتها على قياس الأداء الإجتماعي الكلي لكن دون تحديد مجال أو نوع المسؤولية الإجتماعية بطرح إجمالي التكاليف من إجمالي الإيرادات الإجتماعية، (3) تقارير التكلفة (تقارير المدخلات): تهتم هذه التقارير بالإفصاح عن التكاليف الإجتماعية دون الإيرادات المتأتية منها، فهي تهتم بتحليل أنشطة التكلفة الإجتماعية بإعداد قائمة للنشاط الإجتماعي مقسمةً إلى ثلاثة أجزاء: (1) المسؤولية عن الأنشطة الخاصة بالأفراد، (2) المسؤولية عن الأنشطة المرتبطة بالمنتج الإجتماعي، (3) المسؤولية عن الأنشطة البيئية، ويتضمن كل جزء من الأجزاء الثلاثة على نوعين من التكاليف وهي تكاليف التحسينات وتكاليف الأضرار.

الإتجاه الثاني (طريقة الدمج): يتبنى هذا الإتجاه الإفصاح عن الأنشطة الإجتماعية في التقارير المالية التقليدية الإعتيادية أين تصبح المعلومات الإجتماعية جزءاً لا يتجزأ من محتوى التقارير المالية مما يحقق هدف التكامل بين المعلومات المالية والإجتماعية من حيث إصدارها من نظام محاسبي واحد، ومن مميزات هذه التقارير: (1) إمكانية الإفصاح عن المعلومات الإقتصادية والإجتماعية في قوائم موحدة مما يفسح المجال للمقارنة والتقييم ومعرفة الدور

1- نوال بن عمارة، المرجع السابق، ص 11.

الإجتماعي للمؤسسة خلافاً لدورها التجاري والإقتصادي، (2) عدم التأثير على النظام المحاسبي بإدخال تغييرات جوهرية لإصدار تقارير إجتماعية خاصة، ويمكن التطرق إلى أهم وأشهر التقارير الإجتماعية كما يلي:-

V-2-3-1 نموذج لينوس *Linowese* (مدخل التكلفة)

إقترح *Linowese* نموذجاً للإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية أطلق عليه إسم "تقرير النشاط الإقتصادي-الإجتماعي" يقسم فيه التكاليف الإجتماعية إلى ثلاثة مجموعات تهتم المجموعة الأولى بمجال العاملين والثانية بتكاليف الأنشطة البيئية والثالثة التكاليف الخاصة بالإنتاج، كما ميَّز *Linowese* بين نوعين من التكاليف الإجتماعية يتمثل النوع الأول في التكاليف التي تنفقها الشركة في سبيل تحقيق أهداف إجتماعية، ومن وجهة نظره تمثل هذه التكاليف تحسينات (مزايا إجتماعية) أما النوع الثاني فهي التكاليف التي تنفقها الشركة أو التي يجب أن تنفقها في جانب معين من المجموعات الثلاث السابق ذكرها وتمثل (الأضرار الإجتماعية)، كما إقتصر *Linowese* على قياس التكاليف الإجتماعية الإختيارية دون الإلزامية متجاهلاً طبيعة النشاط الذي قد يكون المعيار المناسب لتخصيص التكاليف الإجتماعية، وقد أخذ بالمفهوم الواسع (وجهة نظر المجتمع) إلا أنه يعاب عليه كيفية قياس الأضرار التي تصيب المجتمع والتي أخضعها للتقدير الشخصي مما يفقد المعلومات الإجتماعية موضوعيتها وموثوقيتها بشكل كبير.

الجدول (08): نموذج *Linowese* قائمة النشاط الإجتماعي – الإقتصادي

البيـــــان	الجزئي	الكلي	الجمالي
1.الانشطة خاصة بالأفراد			
أ.تحسينات			
ب.يطرح الاضرار			
ج.صافي التحسينات او العجز في الانشطة الخاصة بالأفراد			xxx
2.الانشطة الخاصة بالبيئة			
أ.تحسينات			
ب.يطرح الاضرار			
ج.صافي التحسين والعجز في انشطة البيئة			xxx
3.انشطة خاصة بالمنتج			
أ.التحسينات			
ب.يطرح الاضرار			
ج.صافي التحسين او العجز الخاص بالمن			xxx
اجمالي التحسين او العجز الاجتماعي الاقتصادي لعام			xxx

المصدر: شيخي بلال، هشام لبزة، محمد الهادي ضيف الله، "**نماذج القياس المحاسبي للمسؤولية الإجتماعية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة –مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 177.

V-2-3-2 نموذج مؤيد الفضل (مدخل التكلفة)

إقترح الفضل نموذجاً لمنشآت الأعمال العراقية يدمج فيه العمليات الجارية الإقتصادية والإجتماعية في تقرير واحد أطلق عليه "كشف العمليات الجارية الإقتصادية – الإجتماعية"، وقسَّم فيه الأنشطة الإجتماعية إلى أربع مجالات: مجالات العاملين، مجال التفاعل مع البيئة، مجال حماية المستهلك، مجال الرقابة على التلوث، وتقدر النتائج الإجتماعية بعد حساب النتائج الإقتصادية، ويؤكد الفضل أن نموذجه ينسجم مع متطلبات النظم المحاسبية حيث يعطى نموذجه بالشكل التالي:-

الجدول (09): نموذج الفضل لكشف العمليات الجارية الإقتصادية – الإجتماعية

الفائض (العجز) الاقتصادي المنقول من المرحلة الثانية(بعد استبعاد الحسابات ذات الطابع الاجتماعي من بنود الاستخدامات			
- تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية:			
تكاليف الأنشطة الخاصة بالعاملين:			
المزايا:			
رواتب الملتحقين بالخدمة العسكرية	××		
تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي	××		
تكلفة الضمان الصحي	××		
تكلفة التجهيزات المزودة للعاملين	××		
تكلفة نقل العاملين	××		
تكلفة التدريب والتأهيل والتعليم	××		
تكلفة اضفاء سلف الزواج	××		
تكلفة المساهمة في المؤسسة العامة للثقافة العمالية	××		
تكلفة الإعانات والتبرعات للعاملين.		××	
مجموع المزايا			
• **الأضرار :**	××		
تكلفة اهتلاك أجهزة الأمن الصناعي التي كان يجب توفرها في المنشأة.	××		
تكلفة الصيانة الدورية الواجب القيام بها لإدامة أجهزة السلامة المهنية.	××		
تكلفة الخدمات الصحية التي كان يجب على النشأة أن تؤديها للعاملين.	××		
أي أضرار أخرى		××	××
مجموع الأضرار			
مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالعاملين			
تكاليف الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع	××		

المزايا:	××		
مصاريف مساهمة المنشأة في المجهود الحربي	××		
حصة المنشأة في تمويل المنشآت المركزية الأخرى	××		
مساهمة المنشأة في تمويل النقابات والاتحادات الجماهيرية	××		
تكلفة الاحتفالات الوطنية والقومية والدينية	××		
الإعانات والتبرعات للغير		××	
تكلفة حملات مكافحة الأضرار التي تصيب المجتمع مثل الفيضانات والأوبئة			
مجموع المزايا		××	××
• **الأضرار :**			
تكلفة السلع والمواد الأولية التي يتم الحصول عليها من المجتمع دون تعويض.			
مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع			
تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية المستهلك:	××		
المزايا:	××		
تكلفة الأبحاث والاستشارات	××		
قسط اضفاء تكلفة التحويرات على المنتج لرفع درجة أمانه		××	
أضرار أخرى			
مجموع المزايا			
• **الأضرار :**			
تكلفة مواد التعبئة والتغليف التي كان يجب على النشأة استعمالها في التعبئة وتغليف منتجاتها.	××		
تكلفة الضمانات التي يتم منحها للمستهلكين خلال السنة	××		
أضرار أخرى	××	××	××
مجموع الأضرار			
مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالرقابة على التلوث وحماية البيئة			
المزايا:			
تكلفة استصلاح واستزراع أرض المخلفات الخاصة بالمنشأة	××		
تكلفة استبعاد المواد السامة من عمليات الإنتاج	××		
مزايا أخرى	××	××	
مجموع المزايا			
• **الأضرار :**			
تكلفة الأضرار الناشئة من مخلفات الإنتاج	××		
تكلفة معالجة التلوث في المياه	××		
أضرار أخرى	××	××	××
مجموع الأضرار			
مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالرقابة على التلوث وحماية البيئة			
مجموع تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية			
صافي الفائض (العجز الاقتصادي – الاجتماعي القابل للتوزيع (المرحلة الثالثة)			

المصدر: شيخي بلال، هشام لبزة، محمد الهادي ضيف الله، مرجع سبق ذكره، ص 198.

وحسب الفضل يتم تقييم الأداء الكلي عبر مرحلتين تهتم الأولى بالأداء الإقتصادي والثانية بالأداء الإجتماعي، غير أن من إنتقادات النموذج غموضه فيما يتعلق بقياس المنافع الإجتماعية مع عدم تحديد الأطراف المشاركة في إعداد الكشف، إلا أن أحد أهم الإيجابيات التي يقدمها النموذج إمكانية المقارنة بين مختلف الشركات العراقية نظراً لإلتزامها بتطبيق نظام محاسبي موحد.

V-2-3-3 نموذج إستس *Estes* (مدخل التكلفة والعائد)

إقترح *Estes* نموذجاً أطلق عليه إسم "قائمة التأثير الإجتماعي" يتم فيها الإفصاح عن التكاليف والإيرادات الإجتماعية للوصول إلى صافي العجر أو الفائض الإجتماعي، وطبقاً لهذا النموذج فإن المنافع الإجتماعية تتمثل في كل عائد على المجتمع أو أحد عناصره سواءٌ كان مباشراً أو غير مباشر أو إقتصادياً أو إجتماعياً أو داخلياً أو خارجياً بمقابل أو بدونه، في حين تعبِّر التكاليف الإجتماعية عن التضحية والأضرار التي يتحملها المجتمع أو أحد عناصره سواءٌ كان مباشراً أو غير مباشر أو إقتصادياً أو إجتماعياً أو داخلياً أو خارجياً بمقابل أو بدونه في سبيل ممارسة الشركة لأنشطتها الإقتصادية والإجتماعية، ويلاحظ أن *Estes* قد أخذ بالمفهوم الواسع (وجهة نظر الشركة والمجتمع ككل) في دراسته لعناصر التكاليف والإيرادات والأنشطة الإجتماعية، حيث يشير *Estes* إلى أن الإيرادات الإجتماعية لا تقاس بالتكاليف التي تتحملها الشركة من أجل تحقيق أهدافها الإجتماعية وإنما تقاس بأي عائد إجتماعي يحصل عليه المجتمع، بينما يؤخذ عليه عدة إنتقادات من أهمها صعوبة تطبيقه وقياس عناصر التكلفة والإيراد عملياً في شكل نقدي وتجاهله للتكاليف المرتبطة بحماية المستهلك غير أن أبرز ما يميّز النموذج هو نظرته المتفائلة للمستقبل[1]، وعلى العموم يعطى نموذج *Estes* بالشكل الآتي:-

1- سعيدي زهير، قدور نبيلة، "**محاسبة المسؤولية الإجتماعية؛ إشكالية القياس والإفصاح والتطبيق في المؤسسة الإقتصادية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 557.

الجدول (10): نموذج *Estes* قائمة التأثير الإجتماعي عن السنة المنتهية في N/12/31

		xx	المنافع الاجتماعية
			السلع أو الخدمات التي تم توفيرها
			مدفوعات للعناصر الاجتماعية:
			عمالة متاحة (أجور ومرتبات)
			مدفوعات لموردي السلع والخدمات
			ضرائب مسددة
			توزيعات خيرية
			توزيعات وأرباح موزعة
			قروض ومدفوعات أخري
			منافع إضافية مباشرة للعاملين
			هبات للغير في شكل خدمات بشرية ومعدات وتسهيلات
			تحسينات بيئية
			منافع أخرى
			إجمالي المنافع الاجتماعية
			التكاليف الاجتماعية
			سلع ومواد أولية تم الحصول عليها
			مباني ومعدات مشتراه
			عمل وخدمات مستخدمه
			فروق وظيفية:
			في التعيين (خارجية)
			في المركز الوظيفي والترقية (داخلية)
			أضرار وأمراض تسببها عمليات المشروع
			خدمات وتسهيلات عامة مستخدمة
			أضرار بيئية
			أضرار للأراضي
			تلوث المياه
			ضوضاء
			مخلفات صلبة
			تشويه الشكل الجمالي للبيئة
			أضرار أخرى للبيئة
			مدفوعات من عناصر أخرى للمجتمع
			مدفوعات مقابل سلع وخدمات
			زيادة في رأس المال
			سلف

-			مدفوعات أخرى
xx			تكاليف أخرى
			إجمالي التكاليف الاجتماعية
xx			الفائض (العجز) الاجتماعي العام
-			الفائض (العجز) الاجتماعي المتجمع في بداية العام
Xx			الفائض (العجز) الاجتماعي المتجمع في آخر العام

ملاحظات عن:

1- التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمدخلات (مثل التلوث في الهواء الذي يسببه العاملون عند قيادتهم لسياراتهم لمكان العمل)

2- التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمخرجات (مثل تلوث الهواء المتسبب عن السيارات التي باعتها الشركة للغير)

3- أسس القياس والتقديرات المستخدمة في إعداد القائمة.

4- مدى التقدم في مجالات الاهتمام الاجتماعي الحالية.

المصدر: شيخي بلال، هشام لبزة، محمد الهادي ضيف الله، مرجع سبق ذكره، ص 201.

V-2-3-4 نموذج سيلدر *Seidler*

قدّم *Seidler* نموذجين لقياس الإفصاح عن الأداء الإجتماعي أطلق عليهما تسمية "تقرير الدخل الإجتماعي"، يختص الأول بالمنظمات غير الهادفة للربح والثاني بالشركات الإقتصادية، ويهدف كلا النموذجين إلى تقدير ومعرفة صافي الدخل/العجز الإجتماعي.

V-2-3-4-1 نموذج سيلدر *Seidler* للمنظمات غير الربحية

أعد *Seidler* هذا النموذج لصالح إحدى الجامعات الأمريكية يعرض خلاله التكاليف والإيرادات الإجتماعية مستخدماً أسلوب المدخل المقارن بين مفهومي المحاسبة المالية والمحاسبة الإجتماعية، حيث إعتبر التكاليف الخاصة من وجهة نظر الجامعة منافع إجتماعية لبعض أو كل فئات المجتمع، وبمعنى آخر المنافع الإجتماعية تتضمن التكاليف التي تتحملها الجامعة، فالمنافع الإجتماعية للتعليم حسب *Seidler* عبارة عن زيادة رصيد المعرفة لدى الفرد عند تخرجه من الجامعة مقارنةً عما كان عليه عند دخوله، وفي معظم الحالات يزيد دخل الخريجين من الجامعة عن دخول غير الخريجين فإن المنفعة الإجتماعية المتحققة يمكن أن تقاس بالقيمة الحالية لهذه الدخول، ويرى مؤيد الفضل أن *Seidler* قام بقياس المنافع الإجتماعية بإستخدام القيمة الحالية لصافي الدخل الإضافي المتحقق من المجتمع أو لأحد عناصره.

الجدول (11): نموذج *Seidler* للوحدات الاقتصادية الغير هادفة للربح

تقرير الدخل المالي			تقرير الدخل الاجتماعي		
الإيرادات			المنافع الاجتماعية		
الرسوم التي يسددها الطالب	XX XX XX		منافع التعليم علي المجتمع	XX XX	
منح أبحاث			منافع البحوث على المجتمع		
إعانة الدولة			مجموع المنافع الاجتماعية		
مجموع الإيرادات	XX		التكاليف الاجتماعية		XX
التكاليف	XX	XX	الرسوم التي يسددها الطلاب للجامعة	XX XX	
تكاليف التعليم	XX		تكاليف البحوث	XX XX	
تكاليف البحوث	XX		بحوث الدولة		
مساعدات طلابية			عناصر أخرى		
تكاليف إضافية			مجموع التكاليف الاجتماعية		
مجموع التكاليف		XX	صافي الدخل أو العجز الاجتماعي		XX
صافي الربح أو الخسارة		XX			

المصدر: شيخي بلال، هشام لبزة، محمد الهادي ضيف الله، مرجع سبق ذكره، ص 202.

V-2-3-4-2 نموذج سيلدر *Seidler* للشركات الإقتصادية

يهتم هذا النموذج بالشركات الإقتصادية حيث يقوم بحساب الدخل الإجتماعي عن طريق صافي الربح الإقتصادي مضافاً إليه التأثيرات المرغوبة إجتماعياً ولم يحصل على مقابل نقدي لها مطروحاً منه التأثيرات غير المرغوبة إجتماعياً ولم يسدد مقابلها أي مبلغ نقدي، ومنه يكون شكل النموذج كما يلي:-

الجدول (12): نموذج *Seidler* للشركات الإقتصادية الهادفة للربح

القيمة المضافة من النشاط الاقتصادي	
+ مخرجات مرغوبة اجتماعياً ولا يمكن بيعها	XXX
- آثار غير مرغوبة اجتماعياً ولم يسدد مقابل لها	XXX
= صافي الدخل الاقتصادي - الاجتماعي	XXX

المصدر: شيخي بلال، هشام لبزة، محمد الهادي ضيف الله، مرجع سبق ذكره، ص 203.

رغم الإجتهادات التي قدمت لقياس والإفصاح عن الأداء الإجتماعي إلا أنه مازال يعاني عدداً من المشاكل التي يمكن تقسيمها إلى نوعين: (1) مشاكل مرتبطة بنوعية المعلومات المفصح عنها: وترتبط أساساً بالطرف الموجه له التقارير الإجتماعية والتي تختلف حسب موقعها إلى أطراف داخلية وأخرى خارجية، (2) مشاكل مرتبطة بمعايير الإفصاح الإجتماعي: كالمعايير المحاسبية مثل الخصائص النوعية للمعلومة المالية والمعايير القانونية وغيرها.

VI- معايير الإبلاغ المالي الدولية *IAS/IFRS* والنظرية المحاسبية

يهتم المستثمرون والدائنون وغيرهم من أصحاب المصلحة بأمور الشركات في بلدانهم الأصلية ولا تعتبر الإختلافات المحاسبية خارج بلدانهم موضوعاً أساسياً لهم غير أن إرتفاع الإستثمار الدولي نتيجة تلاشي القيود المالية والجمركية دفعت بالمستثمرين إلى طلب بيانات مالية موثوقة لشركات مركزها في دول أخرى، فقد تطلب إنفتاح الإقتصاديات على الساحة الدولية تشابه المنطلقات والممارسات المحاسبية و هي أمور ليست متجانسة بين الدول، فالإختلاف المحاسبي لا يتجلى فقط في إختلاف الطرق أو المبادئ المحاسبية وإنما يتعدى إلى طبيعة الحدث الإقتصادي نفسه والبيئة التي حصل فيها والمصطلحات المستخدمة في تضمينه والشكل الذي يعرض ويصنف به ضمن القوائم والتقارير المالية، هذه كانت أحد الأسباب والدوافع الرئيسية وراء الإتجاه الدولي نحو تبني *IAS/IFRS* كأسس تحكم الإطار العملي لمهنة المحاسبة دولياً بما يضمن مستوى معين من الأداء يقبله مستخدموا القوائم المالية الدوليين ويمنح لهم الثقة فيما يصدره المحاسبون من أحكام، ويمكن توضيح بعض الإختلافات المحاسبية في الجدول التالي:-

الجدول (13): بعض الأمثلة عن الفروقات الأساسية بين أهم النظم المحاسبية الدولية

	النموذج الأنجلوسكسوني	النموذج الأوروبي القاري
مصدر التمويل	الأسواق المالية	البنوك
النظام القانوني والجبائي	يتم إعداد القواعد والمعايير المحاسبية من طرف المنظمات المهنية بغرض خدمة إحتياجات المستثمرين، وتكتفي الدولة بمهمة الإشراف.	القواعد المحاسبية والجبائية يتم إعدادها من طرف الدولة بما يخدم إحتياجات الإقتصاد الكلي والتخطيط الإقتصادي.
المرجع المحاسبي	يتم وضع إطار تصوري موحد للقواعد والمبادئ المحاسبية حيث يمثل أساس إصدار المعايير.	يتم وضع مخطط محاسبي يمثل المرجع المحاسبي (الإطار التصوري ضمني).
المستخدم الأساسي للقوائم	المستثمرين بالدرجة الأولى.	الإدارة الجبائية، الدائنين، الموردين، المستثمرين، الأجراء، ثم بقية الأطراف الأخرى.
نشر الحسابات السنوية	سنوي، سداسي وفصلي.	سنوي وسداسي.
نظرة المؤسسة	نظرة إقتصادية مالية.	نظرة قانونية.
حساب النتيجة المالية	يجب أن تترجم النتيجة الوضعية الإقتصادية للمؤسسة، وتغيرات قيم أصولها وخصومها حسب قيمها السوقية.	الرغبة في تقليل الأرباح عن طريق تكوين المؤونات والإحتياطات.
العلاقة بين المحاسبة والجباية	تعالج القضايا الجبائية خارج القوائم المالية (القواعد المحاسبية والجبائية مستقلة تماماً).	هناك علاقة قوية بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية (الإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ببساطة).

المصدر: من إعداد الباحثين.

VI-1 مفاهيم أساسية حول التقارب والتوحيد المحاسبي الدولي

VI-1-1 ماهية التقارب والتوحيد المحاسبي الدولي

يُعَرَّفْ التوافق المحاسبي بأنه: "الحد من الفروق والتباينات بين الأنظمة المحاسبية"، وأيضاً: "تلك المحاولة الرامية إلى جمع الأنظمة المحاسبية في مسار قادر على المزاوجة بين التطبيقات المحاسبية المختلفة في هيكل دولي منتظم"[1]، فالتقارب: "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقارير المالية بين الدول لزيادة فرص المقارنة، وبالتالي يهدف التوافق إلى تطوير مجموعة من المعايير الدولية الممكن تطبيقها بمختلف الدول"[2]، في حين يُعَرَّفْ التوحيد المحاسبي الدولي بأنه: "الإلغاء الكلي للفروقات المحاسبية بالتوحيد الكلي للقواعد المحاسبية على المستوى الدولي، فهو العمل على تضييق نطاق إختلاف الأسس والمعايير المحاسبية الدولية المقبولة عموماً"[3]، ويعرف المخطط المحاسبي الفرنسي *PCG* 1982 م التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه: (1) تحسين المحاسبة، (2) فهم المحاسبات وإجراء الرقابة عليها، (3) مقارنة المعلومات المالية في الزمان والمكان، (4) دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات، القطاعات، المجتمع، (5) إصدار الإحصائيات، ومن خلال هذه التعريفات يمكن تقسيم مستويات التوحيد إلى ثلاثة مستويات: (1) توحيد على مستوى المبادئ: ويشمل: توحيد أسس ومبادئ التقييم، توحيد أسس وقواعد حساب التدفقات النقدية، أسس ومبادئ عرض البيانات المالية، (2) توحيد على مستوى القواعد: ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل والأساليب المحاسبية المستخدمة أو التي يمكن إستخدامها لتحقيق أهداف المعايير المحاسبية مع الحذر عند إستخدام القواعد والإجراءات البديلة، (3) توحيد على مستوى التنظيم: ويشمل توحيد النظام المحاسبي بأسره وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد و وسائل وإجراءات بهدف تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية إضافةً إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي يقوم عليها.

فالأهداف المتوخاة من التوافق والتوحيد المحاسبي تشمل[4]: (1) تحسين جودة تماثل المعلومات المالية وقابلية المقارنة بقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة في القياس والعرض والإفصاح مما يزيد من فاعلية النظم المحاسبية، (2) تحقيق التناسق والإنسجام المحاسبي الدولي بمواكبة متطلبات العولمة وتكامل الأسواق المالية وكفاءة التعاقدات في التجارة الخارجية وتسيير المخاطر الدولية، (3) تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود الجغرافية، (4) إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا والمشاكل العالمية المشتركة من خلال المساهمة في دعم إتجاهات البحث المحاسبي الأكاديمي وتعزيز الدور الوظيفي للمحاسبة القائم على التحديد للمعالجات المحاسبية،

1- يعلوج بوالعيد، "**العولمة والمتطلبات المحاسبية والمالية**"، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة عنابة، 21 و 2007/11/22 م، ص 03.

2- مداني بلغيث، "**التوافق المجاسبي**"، مجلة الباحث، العدد الرابع، 2006 م، ص 117-118.

3- بالرقي تيجاني، "**التطورات الإقتصادية، الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية**"، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة عنابة، 21 و 2007/11/22 م، ص 04.

4- خالد جمال الجعارات، "**تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 19.

غير أن تحقيق هذه الأهداف يواجه العديد من الصعوبات أهمها: (1) يشترط التوحيد المحاسبي تشابه المنطلقات والمعاملات والأسس المالية والتطبيقات المحاسبية على الساحة الدولية وهو غير الممكن بسبب الإختلافات المؤسسية للبلدان، فتعدد البدائل المحاسبية ما هو في الواقع إلا إنعكاس محض لهيكل البيئات المؤسسية كإستجابةٍ منها للوفاء بالإحتياجات المحاسبية لكل مؤسسة/صناعة/قطاع/إقتصاد، وبالتالي تفرض عدم القدرة على الإنتقال الكامل والمباشر لـ *IFRS* بضرورة المرور بفترة إنتقالية، (2) يتطلب التوحيد تعديلاً هاماً في القوانين ومراحلها التشريعية وتنازلاً عن إعداد المعايير المحاسبية المحلية إلى هيئة خارجية مما يعتبر تدخلاً في السيادة الوطنية، (3) إختلاف النظم التعليمية بين الدول، (4) التطور المتسارع لإصدار *IFRS*[1].

VI-1-2 مفاهيم وأغراض معايير الإبلاغ المالي الدولية *IAS/IFRS*

يُعبِّر مصطلح **المعيار** عن ترجمة للكلمة الإنجليزية *STANDARD*، وتطلق هذه الكلمة على الموضوعات الذهنية فيراد بها القضايا المسلم بها في بداية الإستنتاج والنظريات المنظمة للعلم لأنها تنقل العلم من طور التحقق إلى طور الإستنتاج والتنظير، أما المعنى العلمي لها فيطلق على معتقدات الفرد من قواعد ومعايير تبنى عليها قيم الأعمال، ويدعم هذا الإتجاه كل من *Kohlerericl and Webstre* بقولهما: "المعيار قانون أساسي أو عقيدة تشتق منها أطروحات أولية و قوانين سلوكية كقاعدة أو دستور"[2]، في حين جاء تعريف *IAS/IFRS* بأنها: "الأنماط التي يحتذي بها المحاسب أثناء أداء مهامه، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم المحاسبية، فهي مصطلح عام يطلق على الإرشادات والتوجيهات والمقاييس لتقويم الأداء المهني وكأساس لتحديد المسؤولية ومرجعاً للتحكيم في حالة الإختلاف المحاسبي"[3]، وأيضاً: "القواعد التي يحتذي بها المحاسب في عملية القياس والتسجيل والإعتراف والعرض والإفصاح، يتم وضعها بعد مرحلة طويلة من التفكير والإستنتاج المنطقي لمجموعة من الفروض والمفاهيم المحاسبية لإتمام البناء النظري و الفكري الذي يبرره، و يصدر المعيار بموجب نص إلزامي من السلطة المختصة أو بشكل طوعي بالتبني له عند نشره من قبل هيئة مهنية ذات علاقة، فالمعايير لا تهدف لإلغاء الحكم المهني والشخصي للمحاسبين و إنما تهذيبه"[4].

فالمعايير بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية مهنية يتضمن شروط الإعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي كما أنه يمثل نتاج عملية دينامية مستمرة، وبالتالي يهدف إصدارها إلى تحقيق عدة أغراض هي[5]: (1) تعتبر دساتير دولية يلتزم بها المحاسبون عند ممارسة المهنة وبالتالي تقليل إختلاف أسس المعالجة للأحداث الإقتصادية للشركات

1- عادل عاشور، "**آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2006 م، ص 18.

2- عادل عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 22.

3- أحمد محمد مخلوف، "**المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007 م، ص 34.

4- محمد سعد فضل و خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 265.

5- بن عيشي بشير، "**المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية و متطلبات التطبيق**"، قسم الإقتصاد، جامعة بسكرة، ص 04.

الدولية نتيجة إستخدام طرق محاسبية غير منصوص عليها في الأصول المحاسبية، (2) وسيلة موضوعية لتقويم الأداء المهني ورفع مستوى جودته وتطويره مع الإتجاهات المعاصرة، (3) تحقق المعايير الثقة والإحترام من قبل المجتمع المالي الدولي، حيث تشترط المنظمات الدولية كمتطلبات إلزامية للإنتساب إليها ضرورة تبني معايير *IFRS* كـ *OMC*، *BM*، *IOSCO*، ..إلخ، فعلى سبيل المثال أوصت المنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية *international organization of security commission IOSCO* بتاريخ 2000/05/17 م جميع السلطات المكلفة بإدارة البورصات والأسواق المالية عبر العالم بتني *IFRS* لدى الشركات المسعرة لديها، وإصدار الإتحاد الأوروبي القانون رقم 2002/1606 بتاريخ 2002/07/19 م القاضي بالتحول نحو تطبيق *IFRS* في الشركات الأوروبية بحلول 2005 م[1]، (4) تعتبر من الموضوعات التعليمية كمحاولة المزج بين المدخل العلمي والمهني لمهنة المحاسبة، (5) تساعد على وضع ميثاق قيم المحاسبين لضبطهم بما يحافظ على سمعة المهنة، ومن جانبه يبرز **جون تيرنر** *John Turner* 1983 م أهداف وأغراض المعايير بقوله: إن من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة تطبيق المعايير إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، والتي تزيل أحد أهم المعوقات أمام تدفق الإستثمارات الدولية، وهو إختلاف الظروف التي تحكم العملية الإستثمارية وتقييمها من دولة أو بيئة لأخرى، وتوحيد المعلومات المالية المتغايرة بتوفير مجموعة من التقارير تتماشى مع عدة قوانين وممارسات ومستويات"[2]، ومن أهم المزايا التي يمكن أن تحققها الدول النامية في حالة تبنيها لمعايير *IAS/IFRS* الدولية ما يلي: (1) توفير الجهد والتكلفة والوقت في البحث وإصدار معايير وطنية وإنما إستحداثها بما هو متداول في العالم، (2) إعتبارها أحد عوامل الجذب الدولي بتحسين تماثل المعلومات بصورة مناسبة لتلبية إحتياجات المتعاملين الخارجية[3].

وللمضي قدماً في إصدار *IFRS* صادق مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية (الإطار التصوري *le cadre conceptuel*)، الذي نُشِرَ لأول مرة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* في أفريل 1989 م، وقام *IASB* بإعتماده مجدداً في 2001 م، وفي هذا السياق يُعَرِفْ مجلس معايير المحاسبة الأمريكي *FASB* الإطار التصوري بأنه: "نظام متماسك مهيكل يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مرتبطة ببعضها تؤدي وظائف فنية بإظهارها طبيعة دور و حدود المحاسبة والقوائم المالية التي تمثل الأهداف النهائية التي تصبوا إليها المحاسبة"[4]، فمن أهم الأسباب التي دفعت *IASB* إلى وضع الإطار التصوري ما يلي: (1) تطور بيئة الأعمال الدولية، (2) تعقد المشاكل المحاسبية الدولية التي تطلبت إيجاد وتنسيق الحلول المحاسبية، (3) إساءة إستخدام التقارير المالية بظهور حالات الغش والتضليل المالي، (4) تعدد الهيئات المحاسبية

1- نعيم دهمش، "**معايير المحاسبة الدولية و هيمنة العولمة**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 116، ص 11/8.

2- محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص 50.

3- محمد سعد فضل و خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 97.

4- مدني بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 72.

الدولية[1]، فالإطار التصوري لـ *IFRS* يهدف إلى أن يكون: (1) دليلاً مهماً لتجسيد نظرية المحاسبة وربط إطارها العلمي بالجانب المهني بتحديد المبادئ المحاسبية المحترمة وقواعد الممارسات المحاسبية والمستفيدين من التقارير المالية وأغراضها وخصائصها وتعريف بنودها وقواعد تقييمها، (2) مرجعاً لحل المشاكل المحاسبية التي لا توجد لها معايير ومقارنة المعالجات المحاسبية وإمكانية إختيار أحسنها، فهي تشكل معياراً للمفاضلة بين الطرق المحاسبية البديلة والتقليل منها، (3) تهذيب الرأي المهني للمحاسبين عند إعداد التقارير المالية والحكم في قضايا الإختلاف والحماية من كل أشكال الضغط السياسي من خلال التبريرات المنطقية والعقلانية، (4) تقديم تفسيرات منطقية لقضايا التوحيد والتقارب المحاسبي الدولي ودعم المنظمات المهنية المحلية في وضع وتبني المعايير الدولية.

الجدول (14): مقارنة بين آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية والوطنية

وجه المقارنة/ نوع المعايير المطبقة	المعايير المحاسبية الدولية	المعايير المحاسبية الوطنية
جودة القوائم المالية	يرفع التطبيق السليم لهذه المعايير من جودة القوائم المالية نظراً لان مختلف الدول تستعمل معايير موحدة ذات جودة عالية، تؤدي إلى قوائم مالية أكثر شفافية، إلا أنه ومن ناحية أخرى فإن تطبيق هذه المعايير يحتوي على سلبيات ناشئة من اخطاء التقديرات المتأصلة في المعايير المتعلقة بالقيمة العادلة.	تكون غالباً القوائم المالية للشركات التي تطبق المعايير الوطنية أقل شفافية وجودة من الشركات التي تطبق المعايير الدولية.
ادارة الارباح	توصلت الدراسات في هذا المجال إلى نتائج متضاربة و متعارضة سوف يتم تناولها ضمن هذا البحث	
عدم تماثل المعلومات	يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات ما بين الشركة والجهات الاخرى ذات المصلحة بالوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال زيادتها لمستوى الافصاح وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، ومن خلال تخفيض ادارة الارباح.	يكون غالباً عدم تماثل المعلومات اكبر في الشركات التي تطبق المعايير المحاسبية الوطنية.

1- سعد بوراوي، "**الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ *IAS/IFRS***"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة الوادي، 17 و2010/01/18 م، ص 05/04.

تكلفة الحصول على رأس المال	يؤدي تطبيق هذه المعايير إلى تخفيض تكلفة الحصول على رأس المال، وذلك نظراً لما ينتج عن هذا التطبيق من ارتفاع جودة القوائم المالية وانخفاض عدم تماثل المعلومات والذي من المفترض ان يقود إلى تخفيض تكلفة حصول الشركات على رأس المال.	تكون تكلفة رأس المال للشركات التي تطبق هذه المعايير اعلى مقارنة بالشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية.
قابلية المقارنة	يؤدي تطبيق هذه المعايير إلى جعل امكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات أسهل، وبدون إجراء أي تعديلات أو تغييرات على القوائم المالية لأغراض المقارنة، وذلك نتيجة توحيد اسس وطرق المعالجات المحاسبية من خلال استخدام معايير موحدة ذات جودة عالية.	تكون قابلية المقارنة صعبة وغير موضوعية للشركات التي تطبق المعايير الوطنية في حال المقارنة بين شركات من دول مختلفة، نظراً لاختلاف المعايير المحاسبية المطبقة ما بين الدول، وما ينتج عن ذلك من اختلاف في اسس وطرق المعالجات المحاسبية باختلاف المعايير المطبقة.
اختلاف التطبيق ما بين الدول	يختلف تطبيق هذه المعايير بين الدول باختلاف الكيفية التي تفسر وتؤول فيها المعايير المحاسبية الدولية، فضلاً عن اختلاف آلية التطبيق باختلاف ضخامة الاقتصاد المحلي، والقوة السياسية.	يختلف تطبيق هذه المعايير نظراً لاختلاف القواعد المعمول بها في المعايير الوطنية الخاصة بكل دولة.
توفير رؤوس اموال (أجنبية)	يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على توفير رؤوس اموال اجنبية، نظراً لإعدادها وفق معايير مقبولة دولياً، تحميهم من مشكلة اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.	تكون امكانية الحصول على رؤوس اموال اجنبية أقل مقارنة بالشركات التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
الدخول إلى الأسواق المالية الدولية	يعتبر تطبيق الشركات لمعايير المحاسبة الدولية أحد شروط الدخول للعديد من الأسواق المالية الدولية.	تبقى الشركات التي تطبق المعايير المحاسبية الوطنية بعزلة عن دخول العديد من الأسواق المالية الدولية وإدراج اسهمها على مستوى دولي.
ملائمتها للظروف الاقتصادية للدول	يعتبر تطبيق معايير المحاسبية الدولية من طرف اقتصاديات لا توفر البيئة الحقيقية لمثل هذا النظام بدون جدوى، كما أنه قد يكون مضر للاقتصاد بشكل عام، وذلك لأن المعايير المحاسبية الدولية نشأت في ظروف غير التي نشأت فيها معايير المحاسبة الوطنية للدول وهدفت إلى تلبية حاجات دول معينة، وقد لا تتلاءم في كثير من الاحيان مع الظروف المحلية للدولة المطبقة لها، كما أن المعايير المحاسبية الدولية لا تغطي إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلاءم ظروف دولة أو مجموعة من الدول بعينها، فضلاً عن اصدار بعض نصوص المعايير الدولية بصورة عامة وترك التفاصيل لكل دولة.	نظراً لارتباط منفعة المعايير المحاسبية بمدى ملاءمتها للاقتصاد المطبق لها، فإن المعايير المحاسبية الوطنية في الغالب اكثر ملائمة لاقتصاديات معظم الدول المطبقة لها، وعلى وجه الخصوص الدول النامية التي تختلف اقتصادياتها بشكل كبير عن البيئة الاقتصادية للدول المتقدمة التي نشأت فيها المعايير المحاسبية الدولية.

المصدر: حلا عدنان نيربي، رزان شهيد، "**إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية مقارنةً بالمعايير المحاسبية الوطنية**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 134.

VI-2 أهم المجالس و الهيئات المحاسبية الدولية

على المستوى الدولي ظهرت عدة مجالس وهيئات دولية وإقليمية مختصة في مجال المحاسبة أهمها:-

VI-2-1 المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA*

وهو تنظيم مهني قومي لمهنة المحاسبة بالولايات المتحدة يهدف منذ إنشائه سنة 1887 م إلى وضع معايير لآداب والسلوك المهني من خلال "لجنة إجراءات تدقيق الحسابات"، وقد تبنى سنة 1917 م أول دليل لآداب والسلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق، وقد قام بإعادة تطويره وصياغته من الناحية الفنية والأدبية والأخلاقية بالتشاور مع عدة هيئات مهنية كـ *FASB* و *SEC* سنتي 1947 م و 1954 م، بالإضافة إلى إصدار العديد من البيانات والتفاسير تخص معايير التدقيق الدولية *SAS* تتناسب ومشاكل التطبيق العملي[1]، كما قام بإنشاء لجنة الإجراءات المحاسبية *CAP* سنة 1939 م المكلفة بتطوير *GAAP U.S* عن طريق دراسة المشاكل المحاسبية المطروحة والتي بلغ إصداراتها 51 نشرة إلى غاية 1959 م، ونتيجة للإنتقادات التي لحقت *AICPA* في طريقة إصداره للمعايير المحاسبية لاسيما في ظل إفتقاره للإطار التصوري وخضوعه لضغوط شركات المحاسبة الكبرى تم تكوين لجنة جديدة تحت إسم مجلس المبادئ المحاسبية *APB* مهمتها دراسة المشاكل المرتبطة بوضع المبادئ المحاسبية الأمريكية، وقد تمكن هذا المجلس من إصدار 31 رأي *Opinions* وأربع تقارير خلال الفترة 1959 م - 1973 م.

VI-2-2 الإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC*

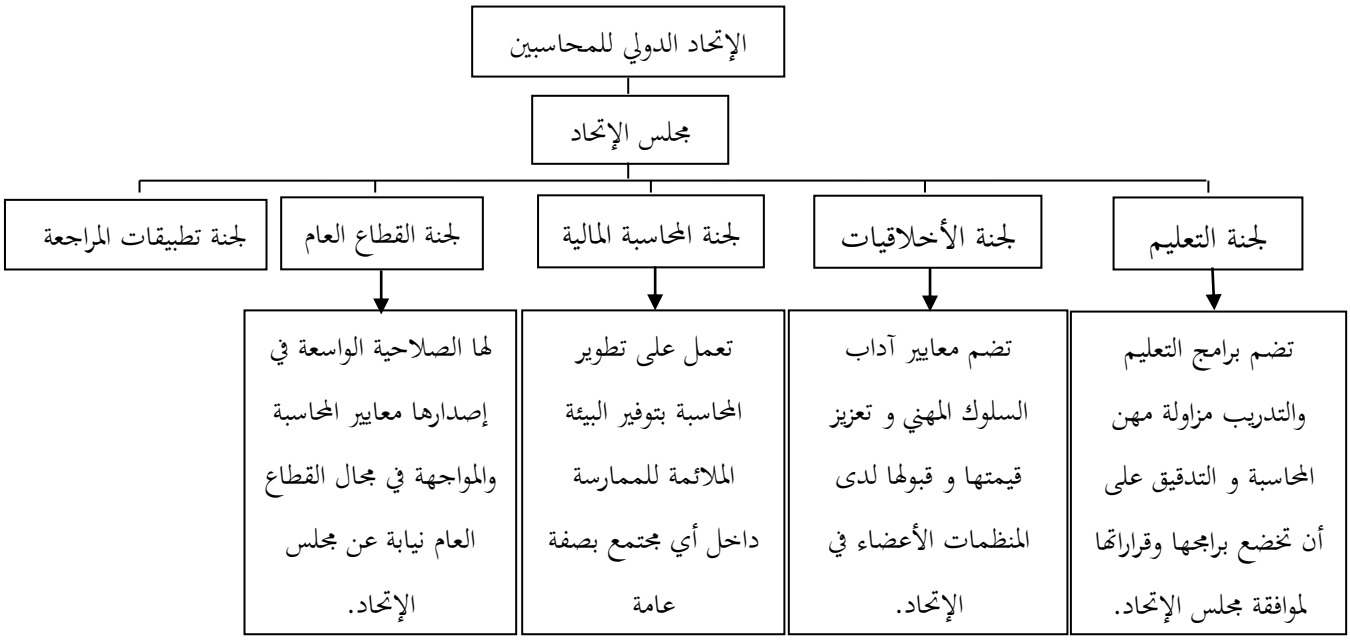
هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة والتدقيق، ظهر نتيجة مبادرات المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة في مدينة سيدني بأستراليا عام 1973 م، وأعتمد رسميا في مؤتمر ميونخ بتاريخ 1977/10/07 م بإتفاق 63 منظمة تنتمي إلى 49 دولة، يضم حالياً في عضويته 155 هيئة محاسبية تنتمي لـ 133 بلداً وتمثل أكثر من 2.4 مليون محاسب من القطاع العام والخاص والأكاديمي والتعليم وقطاع الصناعة، ويكرس جهوده في خدمة المصلحة العامة الدولية بتشجيع الأداء المتميز للمحاسبين على المستوى العالمي، حيث تنص الفقرة الثانية من دستور الإتحاد على: "إن الهدف الرئيسي للإتحاد هو تطوير وتدعيم مهنة المحاسبة والتدقيق دولياً في إطار ما يسمى بالمعايير والتوصيات والإشادات والتفاسير المكملة لها"[2]، ويعمل بالتشاور مع عديد الهيئات خلافاً للهيئات المحاسبية كمعهد المراجعين

1- فاطيمة حميد، جهاد غريسي، عمر الفاروق زرقون، "**دور المنظمات المحاسبية الدولية في تطور نظرية المحاسبة**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 441.

2- عبد الله بن صالح، "**أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017 م، ص 29.

الداخليين والأمم المتحدة والمنظمة العالمية للتجارة والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، فمجالات عمل الإتحاد تتلخص في: (1) المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد، (2) المعايير الدولية لرقابة الجودة، (3) القواعد الدولية للأخلاقيات المهنية، (4) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتنفذ برامج العمل والبحث للإتحاد من قبل اللجان التالية التي يلخصها الشكل الموالي[1]:-

الشكل (17): لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC*



المصدر: حسين القاضي و مأمون حمدان، "**المحاسبة الدولية و معاييرها**"، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008 م، ص 110.

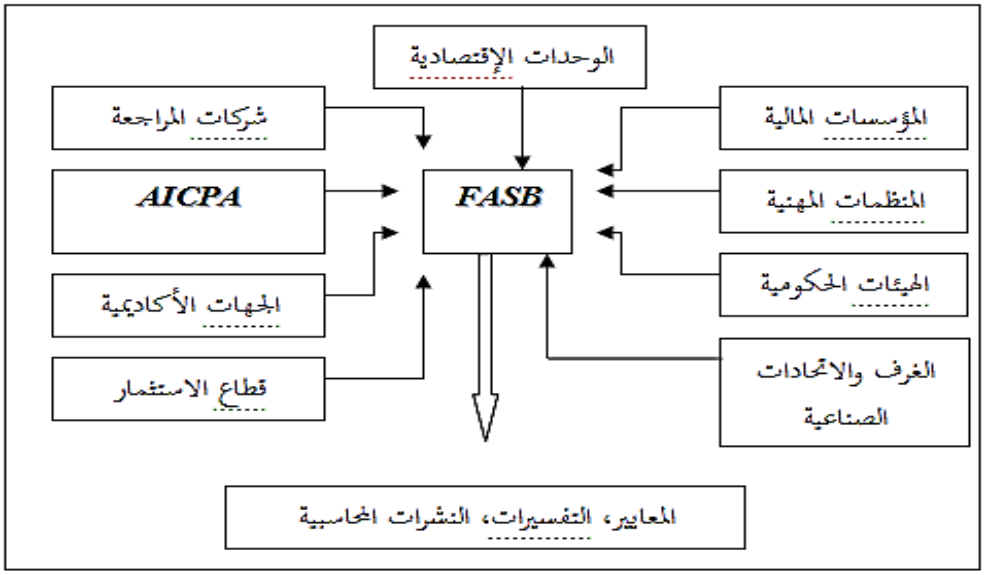
في حين نص دستور الإتحاد بأنه يجب على المحاسبين تحقيق الأهداف التالية: (1) درجة عالية من المصداقية في إعداد المعلومات وتوصيلها، (2) حيازة مستوى من الكفاءة المهنية في تقديم الخدمات، (3) المحافظة على ثقة العملاء بالإسترشاد بالقواعد الأخلاقية، (4) المحاسبون هم مجموعة من الأفراد التي تمارس مهنة المحاسبة في مختلف القطاعات و هم من جنسيات وثقافات ولغات وأنظمة إجتماعية وسياسية مختلفة ويخضعون لتشريعات و قوانين متباينة وعليه يكون الدور الأكبر في وضع قواعد تحكيم السلوك المهني من مسؤولية الهيئات المهنية لكل دولة والتي هي عضو في هذا الإتحاد، (5) يرى الإتحاد أن مهنة المحاسبة أصبحت مميزة ومعروفة في جميع أنحاء العالم بإلتزامها بتحقيق الأهداف العامة وإقرارها لقواعد وقوانين ومبادئ أصبحت أساسية في تحقيق تلك الأهداف.

1- طباييية سليمة، سعيدة بورديمة، "**مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد أخلاقيات الأعمال والوسائل التي تشجعهم على الإلتزام بها**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و 2009/11/19 م، ص 175.

VI-2-3 مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB*

هيئة مستقلة تأسست سنة 1917 م تتمثل مهمتها في وضع وتطوير المبادئ المحاسبية الأمريكية، تراعي في إصدار المعايير والتفاسير المحاسبية إحتياجات ثلاثة مجموعات أساسية: (1) الشركات بصفتها المسؤولة عن إعداد التقارير المالية، (2) مهنة المحاسبة بإعتبارها المسؤولة عن مراجعة هذه التقارير، (3) مستخدمي التقارير المالية، وقد حقق *FASB* إنجازات هامة على مستوى الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية بإصدار 07 بيانات خلال الفترة 1973 م و 2000 م كما يلي: (1) البيان رقم 01 "**أهداف التقرير المالي لمؤسسات الأعمال**" 1973 م: يعرض أهداف المحاسبة المالية والغرض منها، (2) البيان رقم 02 "**الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**" 1980 م: يوضح الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المالية، (3) البيان رقم 03 "**عناصر القوائم المالية لمؤسسات الأعمال**" 1980 م: يعرض مفاهيم القوائم المالية ومختلف العناصر المكونة لها، (4) البيان رقم 04 "**أهداف التقرير المالي في المؤسسات الغير هادفة للربح**" 1980 م: يتطرق إلى التقارير المالية في الشركات غير الربحية، وقد تم إلغاء البيان وتعويضه بالبيان رقم 06، (5) البيان رقم 05 "**الإعتراف والقياس في القوائم المالية لمؤسسات الأعمال**" 1984 م: يحدد معايير الإعتراف والإثبات المحاسبي لعناصر القوائم المالية، (6) البيان رقم 06 "**عناصر القوائم المالية**" 1985 م: يشمل على عناصر القوائم المالية لجميع الشركات الهادفة للربح وغير الهادفة للربح، (7) البيان رقم 07 "**إستخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياسات المحاسبية**" 2000 م: الذي يتطرق إلى إستخدام الإستحداث والتحيين المالي في القياس المحاسبي[1].

الشكل (18): الفئات المؤثرة على صياغة المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية



1- هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، "**نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29 و 2011/11/30 م، ص 03.

المصدر: عقاري مصطفى، "**المحاسبة بين الماضي والحاضر**"، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، 21 و 2007/11/22 م، ص 13.

ويلاحظ من الشكل أن أسلوب العمل الذي تبناه المجلس كان مصمماً بالكيفية التي تضمن توفير الضوابط الكافية والتي تحقق أمرين: (1) الحفاظ على إستقلالية المجلس وحمايته من الوقوع تحت تأثير جماعات الضغط الخارجية خاصةً سيطرة مكاتب المحاسبة *The Big Four*، (2) الحصول على معايير واقعية تساهم في وضعها تشكيلة متكاملة من الجهات المعنية الأمر الذي يكسبها صفة الشرعية والقبول العام[1].

VI-2-4 جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA

تضم أساتذة جامعيين أكاديميين، والمهنيين، المحاسبون في القطاع العام، الصناعيون، وهي هيئة مفتوحة للإنخراط لكافة أفراد المجتمع، ومن مهامها الأساسية: (1) تطوير نظرية في المحاسبة، (2) تشجيع وتمويل الأبحاث المحاسبية، (3) تحسين التعليم المحاسبي، قامت منذ تأسيسها سنة 1936 م بعدة أبحاث ودراسات ساهمت في تطوير الممارسات والإجراءات المحاسبية أهمها: (1) المحاسبة ومعايير التقرير من أجل القوائم المالية المجمعة سنة 1936 م، (2) قائمة مبادئ النظرية المحاسبية 1966 م، (3) النظرية المحاسبية 1977 م.

VI-2-5 مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB*

منظمة مستقلة نشأة تحت تسمية لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* بتاريخ 1973/06/29 م بإتفاق 10 دول[2]: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولاندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة، في مؤتمر لندن وأول رئيس لها هو *henry benson*، تهدف إلى تماثل لمعالجات المحاسبية الدولية بنشر معايير محاسبية متعارف عليها في إعداد القوائم والتقارير المالية وتشجيع القبول العالمي لها، وتزاول اللجنة أعمالها من قبل مجلس يمثل 13 دولة يعينهم الإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* منهم 03 من بلدان النامية على الأقل وممثلين لا يزيد عددهم عن 04 المؤسسات الدولية التي يشترط فيها ألا تكون هيئات محاسبية وإنما لها إهتمامات بالتقارير المالية، وتعتبر لجنة التنسيق الدولية لجمعيات المحللين الماليين أولى المؤسسات غير المحاسبية المنتمية لـ *IASC* إعتباراً من سنة 1986 م ثم إنضمام المنظمة الدولية للبورصات العالمية *IOSCO* سنة 1987 م للمجموعة الإستشارية لـ *IASC* ثم دخول *FASB* كملاحظ سنة 1988 م وتوصية جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبية *FEE* سنة 1989 م بضرورة المشاركة الفعلية للدول الأوروبية في أنشطة اللجنة[3]، وقد حُدِّدَ دستور *IASC* في النقاط: (1) تقييم المعايير المحاسبية وطنياً ودولياً لتعيين مجالات الإختلاف ثم القيام بما من شأنه أن يوحد الممارسة المهنية، (2)

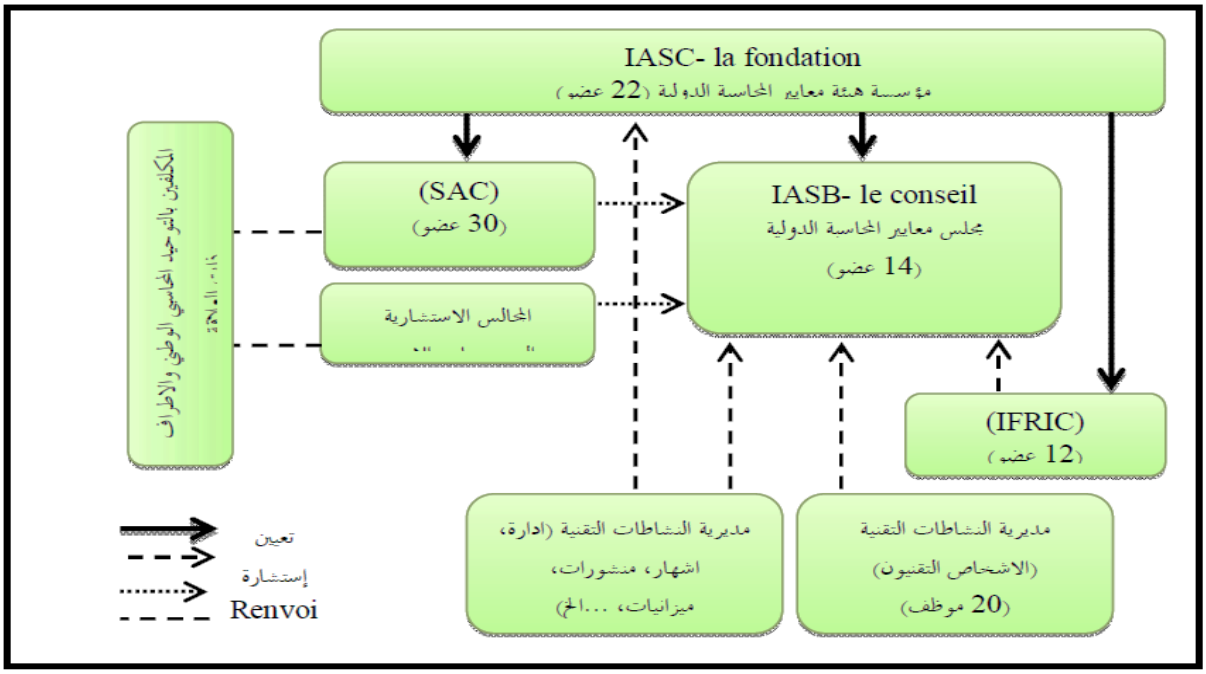
1- طيبي حمزة، محاضرات في مادة "**معايير المحاسبة الدولية**"، غير منشورة، جامعة الأغواط، 2011 م، ص 22.

2- محمد ياسين غادر، مرجع سبق ذكر، ص 07.

3- بوراس أحمد، كرماني هدى، " **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات**"، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، جامعة عنابة، 21 و 11/22/ 2007 م، ص 09.

صياغة ونشر المعايير المحاسبة ذات النفع العام والتفاسير الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية، (3) العمل بشكل عام على تحسين المحاسبة الدولية فيما يخص الإجراءات والأنظمة المحاسبية، (4) تحسين آليات العمل في اللجان المنبثقة عنها من حيث التصويت والعضوية والتعيين على أساس الكفاءة والإستقلالية، ومن أهم إصداراتها: (1) إصدار أول معيارين تدني قيمة الأصول والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية سنة 1975 م، (2) إضافة مقعدين من 9 مقاعد إلى 11 مقعد في 1977 م، (3) إعتبارها في سنة 1982 م الهيئة الدولية الوحيدة المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية الدولية مع إعتبار أن كل عضو في *IFAC* هو عضو فيها، (4) نشر الإطار التصوري لمفاهيم المحاسبة وإعداد القوائم المالية سنة 1989 م والمعاد صياغته سنة 2001 م، وقد أعيد هيكلة تسمية اللجنة لتصبح تحت إسم مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* في أفريل 2001 م، والذي بدأ في إصدار معاييره تحت إسم "**المعايير الدولية للتقارير المالية *IFRS***" تمييزاً عن المعايير الصادرة سابقاً البالغ عددها 41 معيار، كما أعيد هيكلة جنة التفسيرات *SIC* إلى لجنة التفسيرات للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *FRIC*، ويعمل المجلس بالتنسيق مع عديد المنظمات مثل لجنة التنسيق الدولي لجمعيات المحللين الماليين و*FASB* و*IOSCO* و *SEC*، ...إلخ لتحقيق الأغراض التالية: (1) وضع معايير محاسبية موحدة لخدمة الصالح الدولي ذات نوعية جيدة وقابلة للفهم والتطبيق والمقارنة، (2) تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية بالتوصل إلى حلول ذات نوعية عالية، (3) مناقشة القضايا المحاسبية على نطاق دولي، (4) طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة، (5) العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير مع تحسين إستخدام وتطبيق هذه المعايير على نطاق عالمي[1].

الشكل (19): الهيكل التنظيمي لـ *IASB*



1- بالرقي تيجاني، "**التطورات الإقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية**"، مرجع سبق ذكره، ص 11/8.

المصدر: علاء بوقفة، صالح حميداتو، "**أثر النظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 550.

الجدول (15): مسؤوليات وعضويات الهياكل التنظيمية لـ *IASB*

مكونات هيكل مجلس معايير التقارير المالية الدولية IFRSs ومسؤولياتها وعضويتها		
مكونات الهيكل	الأهداف والمسؤوليات	الأعضاء
مجلس المراقبة Monitoring Board	- المشاركة في تعيين أعضاء مجلس الأمناء، والموافقة على تعيينهم استناداً إلى نظام IFRSF، والإشراف عليهم - تقديم الاستشارات إلى مجلس الأمناء، واستلام التقرير السنوي منهم. - إحالة المواضيع المقترحة عن الإبلاغ المالي إلى مجلس IASB من خلال IFRSF	يتكون من 6 أعضاء كالتالي: - عضو عن اللجنة الأوروبية - رئيس لجنة الخدمات المالية الياباني - لجنة الأوراق المالية الأمريكية SEC - لجنة الأسواق الطارئة للمنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية IOSCO - لجنة بازل لمراقبة البنوك (عضو مراقب بدون حق التصويت
مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية IFRS Foundation(IFRSF)	- رفع تقرير سنوي إلى مجلس المراقبة - استلام المواضيع المقترحة من مجلس المراقبة وإحالتها إلى مجلس IASB - تعيين أعضاء لجنة التفسيرات وفريق تطبيق SMEs ومجلس IFRS الاستشاري ومجلس IASB والإشراف عليهم. - مراجعة الفعالية لأداء المجالس واللجان - المسؤولية عن القضايا التمويلية.	- يتكون من 22 عضواً، يعين أحدهم كرئيس واثنان كنواب للرئيس. - يتوزع الأعضاء جغرافيا كما يلي: 6 من آسيا ، 6 من أوروبا، 6 من أمريكيا الشمالية، واحد من إفريقيا، واحد من أمريكيا الجنوبية، اثنان من أي منطقة في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي العالمي
مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	- وضع جدول الأعمال الفنية - الموافقة على المعايير ومسودات العرض والتفسيرات - استلام المواضيع المقترحة من IFRSF - رفع تقاريره إلى IFRSF	- يتكون من 16 عضواً، يعين أحدهم كرئيس واثنان كنواب للرئيس. - يتوزع الأعضاء جغرافيا كما يلي: 4 من آسيا ، 4 من أوروبا، 4 من أمريكيا الشمالية، واحد من إفريقيا، واحد من أمريكيا الجنوبية، اثنان من أي منطقة في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي العالمي
لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC	تفسير معايير التقارير المالية الدولية ومعالجة المشاكل التطبيقية - إصدار التفسيرات IFRIC - رفع تقاريرها إلى مجلس IASB	- تتكون من 14 عضو من مناطق مختلفة من العالم موزعة كما يلي: 8 من أوروبا، 3 من أمريكيا الشمالية، 3 من آسيا(الصين واليابان والهند)
فريق تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة SME Implementation Group	تبني المسؤولية عن تطبيق معيار IFRS for SMEs ومعالجة المشاكل التطبيقية - معالجة المواضيع التي تنتج عن تطبيق معيار IFRS for SMEs - رفع تقاريرها إلى مجلس IASB	ويرأس الفريق عضو من مجلس IASB ويتكون من 22 عضو موزعين كما يلي: 4 من إفريقيا، 2 من آسيا، 6 من أوروبا، 3 من أمريكيا الشمالية، 6 من أمريكيا الجنوبية، 1 من منطقة أخرى في العالم لتحقيق التوازن الجغرافي
مجلس معايير التقارير المالية الدولية الاستشاري IFRS Advisory Council	- تقديم النصح والمشورة لمجلس IASB ومؤسسة IFRSF.	يتكون من 47 عضو، الرئيس، مساعديه، وأعضاء من مجالس وجمعيات ومنظمات محاسبية وشركات تدقيق كبرى والبنك الدولي وأخرى

المصدر، خالد جمال الجعارات، "**مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015 م**"، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014 م، ص 11.

VI-2-6 هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية *SEC*

هيئة حكومية تأسست بموجب قانون الأوراق المالية سنة 1933 م وتتمثل مهمتها الأساسية في إصدار مختلف القوانين المتعلقة بالإستثمار وتداول الأوراق المالية، وأعطيت لها صلاحية تحديد المعايير المحاسبية *GAAP U.S* الواجب إتباعها من قبل الشركات الخاضعة تحت سلطتها بالتنسيق مع *FASB* والكونغرس الأمريكي، كما تعتبر الوكالة الرقابية التي تتولى مسؤولية إدارة قوانين الأوراق المالية الفدرالية، وبالتالي تشمل أهدافها ما يلي: (1) تنفيذ قوانين الأوراق المالية والسهر على الإشراف والتنظيم السوق المالي الأمريكي، (2) إصدار التعليمات الخاصة بالتقارير والمبادئ المحاسبية والقواعد الملزمة الواجب تطبيقها في الشركات المسعرة لاسيما إصدار التقارير من نوع: *K*-10: وهو التقرير المالي السنوي المصادق عليه في نهاية الفترة من قبل المحاسب القانوني، *Q*-10: وهو تقرير ربع سنوي يقدم للهيئة لمراجعته و لا يستلزم مصادقة المحاسب القانوني، ومن أهم إصداراتها: (1) نشرات التقارير المالية *FRR*، (2) القانون *Sarbanes-Oxley* 2002 م المتضمن تعليمات لكيفيات إعداد التقارير المالية ومكافحة الغش[1].

VI-2-7 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

تأسس سنة 1983 م بهدف تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الوطن العربي بالتنسيق مع الهيئات المهنية العربية، فقد أنشأت مصر جمعية المحاسبين والمراجعين سنة 1946 م والعراق سنة 1919 م و الأردن 1989 م، ..إلخ.

في الأخير يمكن تلخيص دور المنظمات المهنية في تطور نظرية المحاسبة كما يلي: (1) المزج بين الخبرة العلمية والمهنية في مختلف الدول من خلال اللجان المشتركة لإعداد وتطوير المعايير المحاسبية الدولية، (2) إبراز دور المحاسبة في خدمة الشركات والقطاعات الإقتصادية والمجتمعات محلياً وإقليمياً ودولياً و وجوب إعطائها الإهتمام الذي يناسب هذا الدور، (3) حماية المحاسبين والمحافظة على حقوقهم بوضع الضوابط اللازمة لذلك، (4) تطوير الأسس والمبادئ المحاسبية وأساليب العمل المهني بما يتناسب و التطور في البيئة المحاسبية الدولية[2].

VI-3 صناعة المعايير الدولية للإبلاغ المالي وأثرها على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية

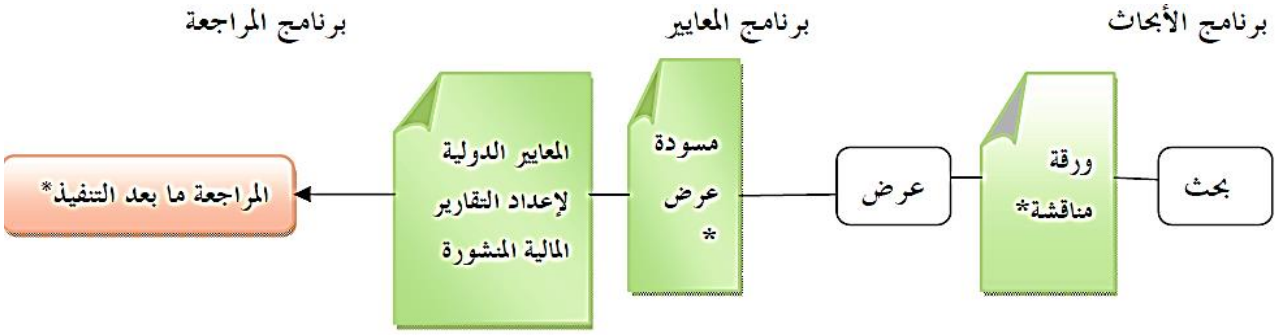
تتكافل الهيئات المهنية في البحث حول دراسة المشاكل المحاسبية المعاصرة في شكل مشاريع العمل لإيجاد المعالجات المناسبة وإصدارها في شكل معايير ذات تفاسير وإرشادات مصاحبة لها لكيفية التطبيق وبداية تاريخه، ولهذا فإن

1- نور الهدى بهلولي، "**صناعة المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية: مشروع التقارب بين المعايير المحاسبية الأمريكية *GAAP U.S* والمعايير المحاسبية الدولية *IAS/IFRS* 2002 – 2013 م**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 71.

2 - *Maxime BALY*, ***les enjeux de la normalisation comptable internationale***, *TEMA 2004*. www.planetema.net.

تطوير معيار دولي للإبلاغ المالي في *IASB* يمر بعدة إجراءات هي: (1) يؤلف مجلس *IASB* لجنة توجيهية يرأس كل واحدة منها ممثل في المجلس، وتضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاثة بلدان على الأقل، ويمكن أن تضم اللجان التوجيهية ممثلين عن منظمات أخرى ممثلةً في المجموعات الإستشارية أو خبراء في الموضوع، (2) تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع، مع الأخذ بعين الإعتبار الإطار الذي وضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية ثم تتقدم بمخطط عمل للمجلس، (3) بعد إستلام تعليقات المجلس على مخطط العمل، إن وجدت، تقوم اللجنة التوجيهية بإعداد ونشر مسودة المبادئ بهدف تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل أساساً مسودة المعيار، كما تصف الحلول البديلة وأسباب إقتراح قبولها أو رفضها، (4) تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ، وتضع القائمة النهائية التي تقدم للمجلس للمصادقة، وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح، وتكون هذه القائمة متوفرة للعامة عند الطلب، (5) تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار للمصادقة عليها من قبل المجلس، وبعد أن تراجع ويوافق عليها على الأقل ثلثا المجلس تنشر وتدعى الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر، ولكنها عادةً ما تأخذ فترة 3 أشهر على الأقل، (6) تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات وتعد مسودة المعيار المحاسبي الدولي الذي تقدمه للمجلس، وبعد المراجعة يصدر المعيار بموافقة ثلاثة أرباع المجلس على الأقل، (7) خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع تحت الدراسة لإستشارات إضافية أو أنه من المفضل إصدار ورقة للمناقشة للتعليق عليها، كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحدة قبل تطوير معيار محاسبي دولي[1].

الشكل (20): آلية صياغة وإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية *IFRS*



المصدر: أمال مهاوة، "**تقييم شرعية النموذج الدولي للمحاسبة: وجهة نظر تحليلية**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 470.

وتشمل مكونات معيار محاسبي دولي ما العناصر التالية: (1) الهدف: هدف واضح ودقيق للمعيار، (2) مجال التطبيق: فمجال التطبيق هو عنصر أساسي يدخل ضمن البناء الإستراتيجي لحل أي مشكلة محاسبية، وهذا المجال

1- بالرقي تيجاني، "**التطورات الإقتصادية، الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية**"، مرجع سبق ذكره، ص 08.

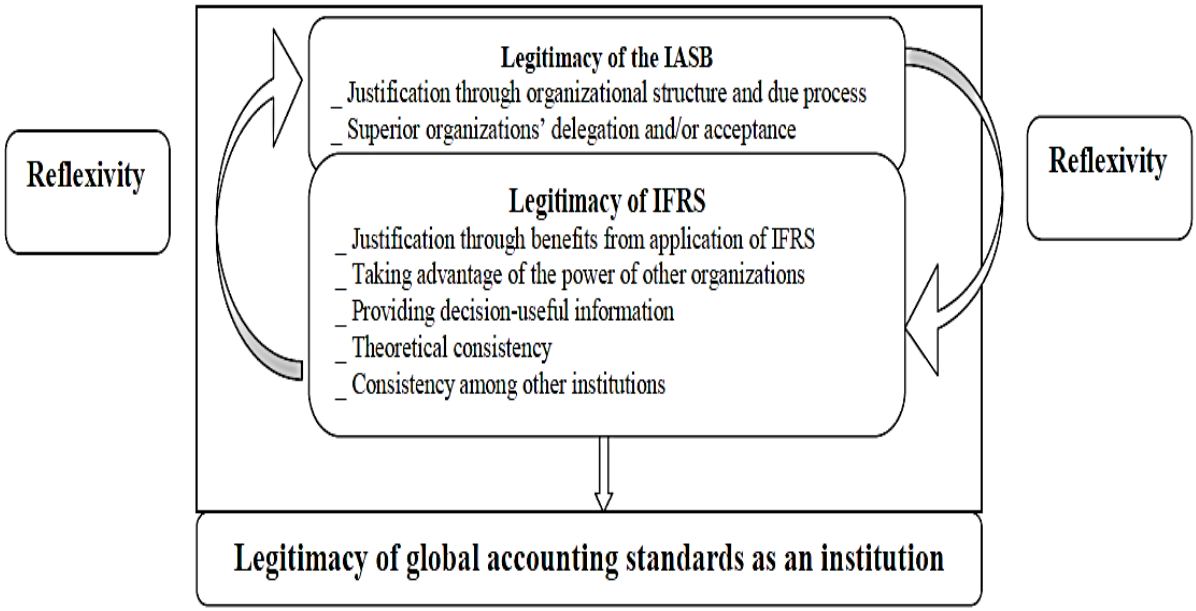
يحدد في مقدمته على من يشمله المعيار من عدمه، (3) التعاريف: تهدف إلى توحيد المصطلحات الأساسية التي تدخل ضمن تحديد عناصر الإشكالية المحاسبية، (4) تقديم المعلومات والحلول و المعالجات المحاسبية، (5) تاريخ بداية التنفيذ والسريان، (6) إجراءات خاصة ترتبط بالمعالجات الإستثنائية، (7) الإفصاح عن المعالجات المحاسبية وكيفية تقديم المعلومات في القوائم والتقارير المالية، (8) ملحق إضافي لتفسير تبعات التنفيذ.

VI-4 *IFRS* هل هي أداة لتحقيق مصالح الدول الكبرى أم أداة لتطوير نظرية المحاسبة

يصرح كل من *Amenkhienan* 1986 م، *Perera* 1989 م، *Wallace* 1993 م، *Luther* 1996 م، *Doupnik et Perera* 2007 م بأن *IFRS* ما هي إلا إنعكاس لمصالح الدول، وهذا يعني أنها مجرد آلية تعكس سيطرة دول على دول أخرى، لذلك يعتبر *Samuels et Oliga* 1982 م، *Briston* 1990 م أن عملية إختيار بديل محاسبي ما هي في حقيقة الأمر سوى تسوية سياسية بين القوى الدولية المسيطرة على مجلس *IASB* مما لا ينفي عنه التأثير الأمريكي الملاحظ، بينما يعتقد *Hoarau* 1995 م أن التوافق الدولي هو توافق حول المحاسبة الأنقلوساكسونية *SEC*، *FASB*، *IASB*، *EU*، بالمقابل يصرح الأمين العام للجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* سابقاً *Sir Brayan Carsbeg* أن الهدف النهائي لـ *IFRS* هو خدمة كافة الدول، والتساؤلات المطروحة حول وظائفها في الأسواق الدولية يمكن إعادة صياغتها كتساؤلات حول ملاءمة الممارسات المحاسبية لهذه الأسواق، وقد أعرب *David Tweedie* رئيس *IASB* و *Robert Herz* رئيس *FASB* بتاريخ 2010/06/24 م عن تأييدهما للإصلاحات المحاسبية التي باشرتها قمة مجموعة العشرين *G20* التي عقدت بـ بيتسبرغ *Pittsburgh* بتاريخ 24 و2009/09/25 م التي أسفرت عن عديد الإصلاحات: تعزيز الشفافية والمساءلة، نزاهة الأسواق المالية، التعاون الدولي، إصلاح النظم المالية، الإنفاذ السليم لـ *IFRS*، ويشير *Zimmerman et al* 2008 م إلى أن أسباب الإقبال الدولي على *IFRS* يرجع إلى: رعايتها لمصالح الدول، الإنتشارية، المرونة، بينما يشير *Ball* 2006 م إلى: (1) التشاركية في الإعداد والتنفيذ، (2) المضمون الإقتصادي، (3) القيمة العادلة، (4) الحد من السلطة التقديرية للشركات، ويرى البعض الآخر وجود ثلاثة عوامل تحفز النقاش الدولي حول *IFRS*: (1) الأزمات المالية وفضائح الشركات، (2) تبني الهيئات الدولية لـ *IFRS* كـ *IOSCO*، *IFM*، *OMC*..إلخ، (3) تدويل عوامل الإنتاج[1].

1- محمد طيفور أمينة، "**الدراسة المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل *IFRS***"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة االشلف، 2017 م، ص 23.

الشكل (21): نموذج شرعية إصدار *IFRS* من شرعية *IASB*



***Source**: Masatsugu Sanada, " **Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework**", 2012, P 30, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1990796.*

ومن جانبه، يجادل *Roy Suddaby et al* 2006 م بأن النقاش الدولي حول مشروعية *IFRS* عقيم ما لم يؤخذ بعين الإعتبار التحولات التالية:-

VI-4-1 أثر تحول سلطة إصدار المعايير من الهيئات المحلية إلى الدولية على تطور نظرية المحاسبة

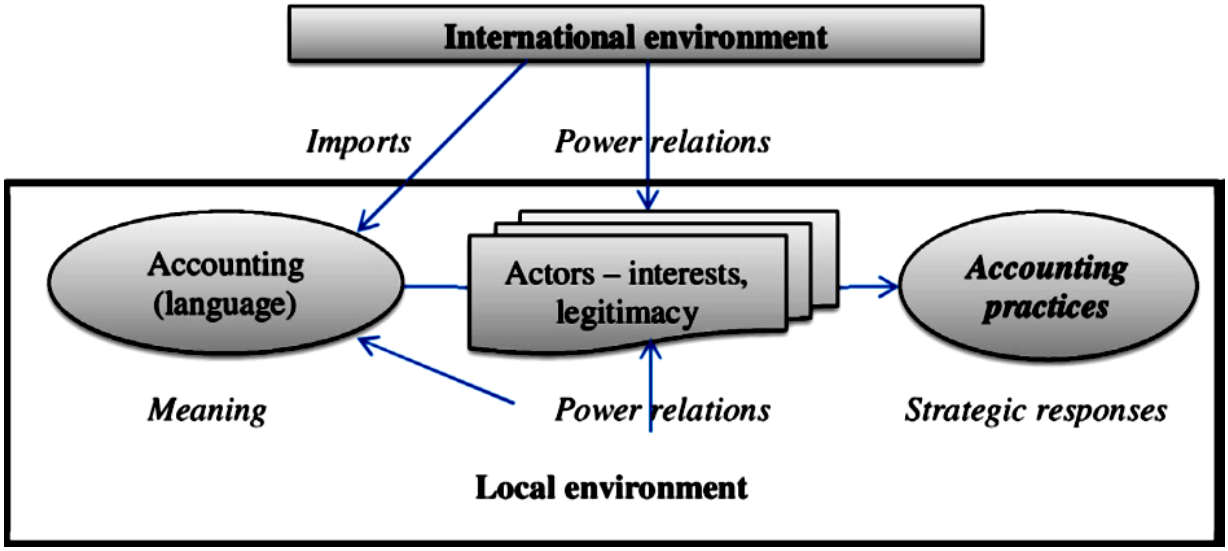
كان لظهور الهيئات الدولية وإستقرار النظام المالي العالمي بعد الحرب العالمية الثانية الدور الأبرز في تدويل الصناعة المحاسبية وتوفير المناخ لنمو الشركات المحاسبية، وبتحول السوق المهني إلى سوق إحتكاري سعى الكارتل العالمي *B4* بقوة إلى تأسيس ثلاث عوامل تفسر أسباب وجوده: تقديم إدعاءات قوية بأن مهنتهم مطلوبة لحماية الجمهور الدولي، تحديد جوانب العمل المهني، وجود دعم محلي قوي متمثل في شخص الدولة[1]، ولم يقف الأمر عند هذا الحد، بل قامت المنظمة العالمية للتجارة *OMC* رفقة عملائها الدوليين بالإلتفاف حول مشروع يهدف لتنظيم سوق تخضع فيه الخدمات المهنية مثل أي سلعة إقتصادية لقوانين العرض والطلب، و وصفت اللوائح المهنية المحلية في هذه الحالة بأنها غريبة عن هذا المجال الجديد، ففي أوت 1989 م أعدت أمانة المنظمة ورقة مناقشة "*Trade in Professional Service*"، وتم تقديم المشروع في جولة *Uruguay* 1994 م، وبالتالي تم إغتصاب الإختصاص المهني من يد الجمعيات المهنية ونقله إلى مجلس التجارة الذي أنشأ "الفرقة العاملة *The Working Party*" بإصداره القرار *WTO S/L/3* في مارس 1995 م، ثم أعيد تسميتها بـ "الفرقة العاملة

1 - *Jonathan Macey, Hillary A. Sale, "**Observations on the Role of Commodification, Independence and Governance in the Accounting Industry**", Villanova Law Review, Vol 48, n° 4, 2003, p 1179.*

بالتنظيم المحلي *the Working Party on Domestic Regulation*" في أفريل 1999 م، و المتفحص لإستراتيجية *OMC* يجد أنها تنفيذ لأجندة *B4*، حيث إعترف روبرت كيلي *Robert Kelly* الشريك الإداري السابق للشؤون الدولية في آرثر أندرسون *Arthur Andersen* بأن بحوث شركته كانت وراء قرار *OMC*، والتأثير الذي مارسته آرثر أندرسون من خلال كيلي والإبن الآخر تشارلز هيتر *Charles Heeter* هو ما دفع بـ *OMC* إلى تحرير الخدمات المهنية[1].

بينما يرى *Leicht* 2001 م أن تغير الهدف الإيديولوجي للصناعة المحاسبية من إصدار معايير محاسبية وفق نهج النظرية المحاسبية إلى خدمة مصالح العملاء الدوليين ولد علاقة حميمية بين الشركات المحاسبية الدولية *B4* وعملائهم من تبادل الموظفين والموارد وحدود غير واضحة للسلطة والمسؤولية، وأصبح لمستهلكي الخدمات هؤلاء سيطرة أكبر على طبيعة العمل المهني وتوقيته[2]، ويعتقد *Arnold* 2005 م أن تفعيل الجمعيات المهنية الوطنية تم تحت علاقات التبعية الإقتصادية حيث لم يكن بمقدورها مجاراة *B4* بسبب طبيعة الهيكل المؤسسي والموارد المالية والإطار القانوني، مما نقل مركز الثقل بعيداً عن نطاقها إلا أن هياكلها التنظيمية ظلت ثابتة جغرافياً، ومن جانبه يشير *Morgan et al* 2001 م إلى إستفادة *B4* من علاقات القوة التقليدية بين الدولة والجمعيات المهنية بحيث أصبحت الأخيرة مستهلك للخدمات المهنية وجزء لا يتجزأ من شبكة التبعية المهنية الدولية[3].

الشكل (22): نقل *IFRS* إلى الممارسات المحلية



***Source**: Catalin Nicolae Albu et al Op Cit, p 494.*

1 - *David M. Brock & Katja Maria Hydle, "**Transnationality Sharpening the Integration-Responsiveness vision in global professional firms**", European Management Journal, 2017, p 02, Available at Cite: https://www.researchgate.net/publication/312598901.*

2 - *David Cooper, Keith Robson, "**Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization**", Accounting Organizations and Society, Vol 31, n° 4, 2005, p 416.*

3 - *Roy Suddaby, Royston Greenwood, " **Institutional Entrepreneurship in Mature Fields: The Big Five Accounting Firms**", the Academy of Management Journal, Vol. 49, n° 1, 2006, p 37/39.*

VI-4-2 أثر مشروع التقارب الأمريكي الدولي *FASB/IASB* على تطور نظرية المحاسبة: إلى أين؟

تربط الولايات المتحدة بـ *IFRS* علاقة عريقة تمتد إلى سنة 1904 م بإنعقاد أول مؤتمر محاسبي دولي في ولاية ميسوري، ثم في سنة 1917 م بنشأة *FASB* و 1933 م بنشأة *SCE*، وتؤكد *Flower* 1997 م على الدور الأبوي الذي لعبته الولايات المتحدة في تطور المعايير منذ أكثر من 20 سنة على ظهور *IASC*[1]، وفي دور المحاسبة في *U.S* يقول *Smith* 2003 م: "*The accounting profession has played its part in America's success story*"، وحالياً تعرف العلاقات الأمريكية الدولية *IASB* تقارباً لم تعرفه من قبل على أثر الإدعاءات التي لحقت *GAAP U.S* في عدم قدرتها على كشف التلاعبات المتسببة في الإنهيارات المالية مما طرح *IFRS* كبديل لها *Davies* 2003 م، *AAA* 2003 م، *SEC* 2003 م، وفي ظل هذه الإنتقادات تم توقيع مذكرة التفاهم "*Norwalk Agreement*" أو "*Memorandum of Understanding*" بين *FASB* و *IASB* في ولاية *Connecticut* بتاريخ 2002/11/18 م، كما نتج عن إجتماع *William Donaldson* رئيس *SEC* و *Charles McCreevy* رئيس المفوضية الأوروبية *the European Commission* في 2005/04/21 م خارطة طريق تمتد حتى 2009 م تسمح للشركات الأوروبية المسعرة في *U.S* بتطبيق *IFRS* دون الحاجة إلى تعديل قوائمها حسب *GAAP.U.S* ليتم تعزيز هذه الخارطة بإبرام مذكرة التفاهم الثانية في 2009 م التي تسمح للشركات الأمريكية المسعرة بالشروع في تطبيق *IFRS* مع سنة 2014 م و الصغيرة في 2016 م[2].

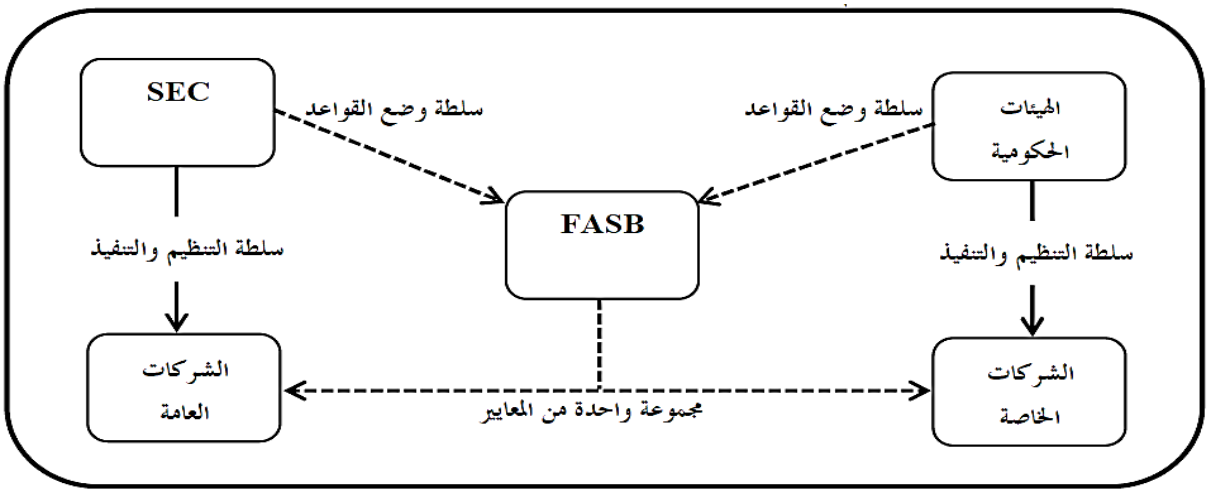
لقد شكلت هذه الإتفاقات نقاط إستفهام كبيرة حول إتجاه تطور علاقة *FASB* بـ *IASB* ومستوى تأثيره على قرارات الأخير؟ ويرجع *Paul De Lange* 2006 م هذه الصعوبات إلى طبيعة الصناعة المحاسبية التي يصفها *Dennis Beresford* الرئيس السابق لـ *FASB* بما يلي: "*it's not clear that it has more independence from the political process. In fact, it may have less [independence] from Congress and other people in Washington*"[3]، فتدخل القطاع الخاص في وضع المعايير من خلال الكونغرس وتبنيه لموقف أن *GAAP U.S* هي الأفضل في العالم يفسر نسبياً إمتعاض الشركات الأمريكية للتغيير في ظل غياب حوافز تبني *IFRS*.

1 - *C. Richard Baker & Elena M. Barbu, "**The Evolution of Research on International Accounting Harmonization: An Historical and Institutional Perspective**", the International Journal of Accounting, n° 42, 2007, p 07.*

2 - *Mary E. Barth, Wayne Landsman, Mark H. Lang, Christopher Williams, " **Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable?**", Journal of Accounting and Economics, Vol 54, n° 1, 2012, p 07.*

3 - *Paul De Lange, Bryan Howieson, "**International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism**", Critical Perspectives on Accounting, Vol 17, n° 8, 2006, p 1018.*

الشكل (23): العلاقة بين الهيئات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية



المصدر: نور الهدى بهلولي، مرجع سبق ذكره، ص 73.

وعلى الساحة الدولية، تتبع قوة *FASB* مقارنةً بأي جمعية مهنية أخرى بتمثيله لأكبر إقتصاد في العالم، يقول *Saemann* 1999 م:" *the importance of the U.S. capital markets to the world economy gives the FASB a degree of power in the international standard-setting process*"، وسلطته التقنية التي يدعمها تاريخ طويل من الإصدارات لمواضيع واسعة من القضايا المحاسبية، ويعترف *Imhoff* 2003 م بالتفوق النسبي لـ *U.S GAAP* على *IFRS* عندما كتب: " *Over the years U.S. GAAP has become the benchmark for all other nations*"، فـ *IASB* إستوحى بذاته من *U.S GAAP*، وإرتباط أعضاء اللجان الدائمة و التقنية وفرق العمل في *IASB* بـ *FASB*، هذه التصورات تلقي الضوء نسبياً على مدى الهيمنة الأمريكية على *IASB* من خلال *FASB* و *SEC*، وبالنظر إلى طبيعة السياسة الأمريكية الخارجية "*American exceptionalism*" التي لا تقبل بفرض قيود خارجية عليها فمن غير المتوقع أن يلزم *IASB* الولايات المتحدة بـ *IFRS*، وهو ما أشار إليه *Roel Campos* 2003 م في معرض لقائه مع أعضاء من الإتحاد الأوروبي بأن الولايات المتحدة تحتفظ بحقها في السير في طريقها الخاص في مجال المعايير، وهذه إشارةٌ واضحة إلى بقاء الإختلافات بين *IFRS* و*U.S GAAP* قائمة، ويعتقد *Young* 2003 م بأن خطابات التفاهم تترك *U.S GAAP* مستقلة عن *IFRS* مما يعني إزدواجية المعايير وهو ما يتناقض مع الموقف الأوروبي والأسترالي والياباني الذي هو أساساً تبني[1].

1 - *U.S. Securities and Exchange Commission, Cite: https://www.sec.gov/news/press/2005-62.htm.*

الجدول (16): التحديات والفرص المتوقعة من قبل *SEC* في حالة تبني *U.S* الـ *IFRS*

الأطراف المستفيدة	الفـــــــرص	التحديات
معدي القوائم المالية	1- تمثيل العمليات الإقتصادية بعدالة وذلك من خلال توحيد الممارسات والسياسات المحاسبية للتأكد من أن العمليات الإقتصادية تم تمثيلها بعداله. 2- تحقيق متطلبات الإفصاح الشامل والتي تتطلب إيضاح المبادئ المستخدمة عند تطبيق IFRS من قبل معدي القوائم المالية. 3- القضاء على الحاجة لإجراء تعديلات محاسبية إن تطبيق IFRS يؤدي إلى استخدام مجموعة واحدة من المعايير بين الدول، فيما يتعلق بالتسويات المحاسبية بين الشركات القابضة والتابعة أثناء عملية الإندماج. 4- المساعدة في إتخاذ قرارات أكثر فعالية إن إعداد التقارير المالية سيكون باستخدام IFRS، لذلك فإن معدي التقارير لديهم الفرصة في الحصول على معلومات وإفصاحات تساعدهم على إتخاذ القرارات بفعالية.	1-عدم القبول من قبل الإدارة وذلك بسبب عدم خبرتها بكيفية التطبيق، إلا أنه يمكن لمعدي القوائم المالية الإستفادة من الدول التي قامت بتطبيق IFRS. 2- ارتفاع تكاليف التحويل بالرغم من ارتفاع التكاليف قصيرة الأجل الخاصة بالتحول، إلا أن هناك العديد من المزايا التي ستتحقق بعد التحول. 3-استغراق المزيد من الوقت إعتماداً على الجدول الزمني المقترح من قبل SEC فإن التطبيق سيستغرق سنتين، بداية من تاريخ التحول إلى نهاية الفترة المالية الأولى لتطبيق IFRS. 4- توافر الموظفين ذوي الكفاءة إن التحول إلى تطبيق IFRSيتطلب تدريب الموظفين والمديرين الحاليين، وهذا سيستغرق وقتاً طويلاً، كما أنه قد تحتاج المنشأه إلى موظفين جدد لتطبيق IFRS مما يؤدي إلى ارتفاع التكاليف. 5-التغيير في نظم المعلومات إن التحول إلى تطبيق IFRS سيتطلب تغيير في نظم المعلومات المتبعة وخاصة بالنسبة للمنشآت ذات العمليات العالمية، كما أنه سيتم الإحتياج إلى أنظمة تشغيل متعددة.
مهنة المحاسبة	1- الإستعانه بالخبراء الإستشاريين في مجال IFRS إن المنشآت سوف تحتاج إلى قدر كبير من التوجيهات والإرشادات من المهنيين وذوي الخبرة والمتدربين جيداً على تطبيق IFRS، لذلك سيتم الإستعانه بالخبراء الإستشاريين في مجال IFRS، أو سيتم توفير فرص لتدريب المحاسبين والمديرين داخل المنشأة. 2- تحسين التفاعل بين فريق عمل مراجعة الحسابات إن إعداد التقارير المالية وفقاً للـIFRS يعتبر عامل مساعد من أجل تحسين التفاعل بين فريق عمل مراجعة الحسابات على نطاق عالمي وذلك لأن التحدث بنفس اللغة يساعد في تبسيط إجراءات عملية المراجعة، وتحديد المخاطر التي قد تتعرض لها عملية المراجعة ومحاولة تخفيضها.	1-الحاجة إلى توافر المهنيين ذوي الخبرة والمتعلمين بكفاءة إن تطبيق IFRS يحتاج إلى محاسبين ومراجعين ذوي خبرة وكفاءة بكيفية التطبيق وذلك حتى يستطيع المراجعين إبداء الرأي الفني المحايد على التقارير المالية وفقاً للـ IFRS وبالتالي يتم توفير الدعم الكافي لعملية مراجعة الحسابات. 2-مشكلة استخدام الحكم الشخصي من قبل الإدارة عند تطبيق IFRS ترجع هذه المشكلة إلى إعتماد IFRSعلى المبادئ وليس المعايير المستندة إلى القواعد كما في U.S GAAP. 3-القيمة العادلة المعتمدة على الحكم الشخصي إن تطبيق IFRS يتطلب تطبيق القيمة العادلة التي تعتمد على أكثر من نموذج للتقييم، وذلك بدلا من التكلفة التاريخية التي كانت مستخدمة.

في المجال الأكاديمي	إن إعداد القوائم المالية وفقاً للـIFRS سيحقق الفرص في العديد من المجالات المحاسبية، تتمثل في :- أولاً في مجال المحاسبة المالية إقترح البعض(Homer L. et al, 2011) دمج IFRS ضمن مناهج المحاسبة المالية وهذا سيؤثر على إعداد التقارير المالية. ثانياً في مجال المراجعة:- إن استخدام IFRS سيؤثر على متطلبات الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، كما يجب على الكليات المحاسبية تدريس كيفية مراجعة القوائم المالية المعده وفقاً للـ IFRS ، وتمكينالطلاب من ممارسة الحكم المهني، ويتطلب ذلك التعاون بين الأكاديميين ومكاتب المراجعة. ثالثاً في مجال المحاسبة الإدارية:- سوف تتأثر وظائف الإدارة، وسوف يؤثر التبني على تجميع البيانات والتقارير الإدارية. رابعاً في مجال محاسبة الضرائب:- سوف تتأثر أسعار التحويل، والضرائب المحلية، التخطيط الضريبي الدولي.	1-المعرفة والخبرة المحدودة من قبل الإكاديميين تقتصر معرفة IFRS في أمريكا على مجموعة محدوده من الخبراء الذين معظمهم من المحللين الماليين، ووكالات التصنيف الإئتماني، والمحاسبين في الشركات الأربعة الكبار، والخبراء الإكتواريين، وواضعي المعايير، ومعدي التقارير المالية وفقاً للـ IFRS. 2-قلة المناهج التي تحتوي على معرفة بالـ IFRS إن مناهج المحاسبة الحالية في معظم الجامعات الأمريكية تشتمل على محتوى محدود للـ IFRS مما أدى إلى أن يكون هناك ضغط كبير على الجهات الأكاديمية لتوفير التعليم المحاسبي للـ IFRS (Homer et al,2011) 3-هناك حالة عدم تأكد مرتبطة بإدخال IFRS ضمن المناهج المحاسبية إن ذلك بسبب أن تعليم IFRSسوف يحتاج لفترات طويلة، كما أن تعليم IFRS يساعد على تطوير الخطط الإستراتيجية والتكتيكية.

المصدر: ولاء ربيع عبد العظيم أحمد، "**تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *IFRS* على إدارة الأرباح: دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م، ص 109.

VI-5 تبني تطبيق *IFRS* في الدول النامية

مع إختلاف تطور الدول ظهرت عدة نقاشات بخصوص تبني العالم النامي لـ *IFRS* في ظل تراخي هياكله المؤسسية؟، و أنَّ لِدُوله أن تجني نفس الفوائد المماثلة لشقيقتها المتقدمة؟؛ في وقتٍ سابق، أشار *Scott* 1970 م إلى أن الدول النامية تواجه مشاكل مختلفة تماماً، وبالتالي من غير المرجح أن تلعب *IFRS* أدواراً مهمة في دول تتميز بقطاع عام مهيمن وتُلبّي إحتياجاته المعلوماتية لأغراض التخطيط والرقابة، ويعلق *Briston* 1978م على الإستراتيجيات التقاربية بأنها ليست الخيار الصحيح لحل مشاكل التنمية بها، في حين يؤكد *Perera* 1989 م أن المعلومات المالية المنتجة وفق نظم المحاسبة في الدول المتقدمة لا علاقة لها بنماذج القرار في الدول النامية، وفي إعتراضات أكثر حداثة يشير *Ball* 2006 م، *Nobes* 2006 م إلى المعوقات الهيكلية من تخلف البنى التحتية

والفساد والعوائق الثقافية واللغوية فتدهور التنظيمات المهنية يجعلها غير قادرة على تطبيق جوانب الحكم المهني لـ *IFRS* إضافةً إلى قضايا: التطور المستمر لد *IFRS*، التبني لأول مرة، الترجمة، ...إلخ[1].

فحسب *Luther* 1996 م ف *IFRS* ما هي إلا إنعكاس لمصالح الدول، وهذا يعني أنها مجرد آلية تعكس سيطرة دول على دول أخرى، لذلك يعتقد *Hoarau* 1995 م أن التوافق الدولي هو توافق حول المحاسبة الأنقلوساكسونية *SEC*، *FASB*، *IASB*، *EU*، في حين يشير *Jiao* 2012 م إلى نتائج تطبيق IFRS في الإقتصاديات غير المعولمة من سوء توزيع الموارد وعدم ملاءمة المعلومات للقرارات القومية الذي يعزى جزئياً إلى سوء إستخدام التطبيقات المحاسبية التي لا تتناسب وطبيعة تلك الدول مما يجعل المعايرة المحاسبية عملية محلية[2].

بالمقابل يصرح الأمين العام للجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* سابقاً *Sir Brayan Carsbeg* أن الهدف النهائي لـ *IFRS* هو خدمة كافة الدول*، والتساؤلات المطروحة حول وظائفها في الأسواق الدولية يمكن إعادة صياغتها كتساؤلات حول ملاءمة الممارسات المحاسبية لهذه الأسواق، وقد أعرب *David Tweedie* رئيس *IASB* و *Robert Herz* رئيس *FASB* بتاريخ 2010/06/24 م عن تأييدهما للإصلاحات المحاسبية التي باشرتها قمة مجموعة العشرين *G20* التي عقدت بـ بيتسبرغ *Pittsburgh* بتاريخ 24 و2009/09/25 م التي كان يقتصر فيها تطبيق *IFRS* على القطاع المصرفي والخدمات المالية والتأمين، وأسفرت عن عديد الإصلاحات: تعزيز الشفافية والمساءلة، نزاهة الأسواق المالية، التعاون الدولي، إصلاح النظم المالية، الإنفاذ السليم لـ *IFRS*[3]، ويضيف *Tweedie* إلى أنه من المقرر أن تمنح الدول النامية كالهند والصين وكوريا وماليزيا وإندونيسيا وهونغ كونغ والمكسيك والأرجنتين والبرازيل ونيجيريا التي تشكل الموجة الثانية من التبني فترة إنتقالية مشابهة لتلك التي عرفتها الدول الأوروبية بين 2002 م-2007 م، ويؤكد في المقابلة التي جمعته مع *kranacher* 2010 م أن الدول التي لا تتبنى المعايير لا يمكنها القول أن تقاريرها المالية تتماشى و *IFRS*[4].

---

1 - *Liliana Feleaga & Niculae Feleaga, Romania.* ***Shifting to IFRS: The Case of Romania, Article in book: IFRS in a Global World****, 2016, p 395, Available at Cite : https://www.researchgate.net/publication/303098949.*

2- عدل عبد الحميد المشاط وسناء ضو أبوزيد، "**مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للتطبيق في البيئة الليبية**"، مجلة الجامعة، المجلد 04، العدد 16، 2014 م، ص 193.

**- As reported by the Financial Crisis Advocacy Group 2009, saying:*

"stated that the standard-setting due process was set up to ensure that all voices in all geographical regions have an adequate opportunity to make their view known, Wide consultation also promotes excellence, neutrality, the identification of unintended consequences, and ultimately, broad acceptance of the legitimacy of the standards that are adopted"., Source : Kevin P. Mcmeeking & Matthew Bamber, " ***An examination of international accounting standard-setting due process and the implications for legitimacy****", The British Accounting Review, 2016, P 10, Available at Cite : https://www.researchgate.net/publication/274372258.*

3 - *Ann Tarca, "* ***The Case for Global Accounting Standards: Arguments and Evidence****", 2012, P 07, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2204889.*

4- عبد الله علي عسيري، "**معايير المحاسبة السعودية بين التبني أو التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 28، العدد 02، 2014 م، ص 61.

من جانبها، تؤكد *Chamisa* 2000 م على أن *IFRS* تساهم في جذب رؤوس الأموال من ثلاثة طرق: قروض البنك العالمي وصندق النقد الدولي، المساعدات الدولية، الشركات المتعددة الجنسيات[1]، ويعتبر *Nobes et Parker* 2006 م *IFRS* أفضل إستراتيجية للبلدان النامية لإنشاء تنظيمات محاسبية فعالة بتكلفة معقولة، بينما يؤكد *Lana. S. Nino* 2007 م أن على دول العالم النامي إدراك أن *IFRS* خيار إستراتيجي لتعزيز تخصصها الإقتصادي وقدرتها التنافسية والتسعير الدولي والشراكة والخصخصة، كما تصرح *KPMG* في دراستها "*IFRS: are you ready? The race is on*" 2008 م أن الخطوة الهامة لتحقيق المزيد من الإستقرار في الأسواق المالية وجود مجموعة موحدة من المعايير، وتذكر *Ion Ionascu* في كتابها "*The dynamic of contemporary accounting doctrines*" أن هدف التطبيع المحاسبي هو إيجاد قواعد محاسبية متطابقة في نفس المجال الجيوسياسي[2]، ومن جانب الهيئات المهنية، يصرح رئيس هيئة المحاسبة في غانا 2006 م بقوله: "*had no choice but to wake up and join the bandwagon*" وكذا رئيس هيئة المحاسبة في فيجي 2007 م بـ: "*responding positively to shifts in public expectations and new market opportunities*"، ويتحدث وزير المالية الأرميني في معرض إستقباله لنسخة مترجمة لـ *IFRS* من الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية *USAID* 2010 م عن: "*increased access to international capital markets*"، وفي النيبال يصرح مجلس المعايير المحاسبية بأن: "*make its presence felt in the global market and help domestic companies attract strategic partners*"[3].

في الجانب الآخر، تتساءل *Stephen* 2014 م عما إذا كانت الثقافات المحاسبية للدول النامية قد دُمِرت بتبني *IFRS*، وما إذا كانت العولمة تقوم بإعادة صياغة التقييس الإجتماعي للقيم الوطنية بحيث تصبح *IFRS* جزءاً منها، ويشير *Nobes* 2011 م إلى الإزدواجية المعيارية المترتبة عن *IFRS*، و يرجع *Karampinis and Hevas* 2011 م عدم قدرة هذه الدول على التبني إلى محدودية بيئتها المحلية لإستيعاب *IFRS* ، فالأدبيات وإن عرضت نجاح *IFRS* في زيمبابوي *Chamisa* 2000 م، موريشيوس *Peng and Smith* 2010 م، الصين *Boolaky* 2012 م فإنها تعرض أيضاً ضُعْفها في بلدان أخرى كبنغلاديش، الكويت، فيجي، غينيا الجديدة، باكستان،..إلخ، وبالتالي التنسيق الدولي مع *IFRS* ليس هدفاً مرغوباً فيه في كل الأحوال، فالإندماج في الأسواق الدولية دون مراعاة الخصائص المحلية لا يفسر تبني مجموعة واحدة من المعايير، والمرونة المتأصلة في *IFRS* بإعتبارها معايير قائمة على المبادئ قد توفر فرصاً أكبر للفساد مقارنةً بالمعايير الوطنية، وإقرار *IFRS* محلياً لا يعني

1 - *Edward E. Chamisa, "**The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe** ", the International Journal of Accounting, Vol 35, N° 2, 2000, p 272.*

2 - *Rodica Drăgulescu & Ana Maria Ilie, "**Accounting modeling – a multiple determination approach**", Procedia - Social and Behavioral Sciences review, N° 109, 2014, p 1067.*

3 - *Ewa Sletten, Karthik Ramanna, " **Network Effects in Countries' Adoption of IFRS**", Harvard Business School Accounting & Management, Working Paper n° 10-092, 2013, P 09, Available at SSRN: https://ssrn.com /abstract=1590245.*

نجاحها ما لم تنفذ البلدان تغييرات عميقة في البيئات المؤسسية، فهذه القضايا ذات أهمية جلية للدول النامية لإرتباطها بإعادة صياغة تعريف الهويات المحاسبية الوطنية وإجراءاتها التنظيمية و أحلام التنمية الحديثة[1].

لقد قدمت دراسة *IFRS* في البلدان النامية سبعة إستنتاجاتٍ هامةً: (1) تطبيق *IFRS* في الأسواق الناشئة والإنتقالية التي لديها فرص للنمو، (2) تطبيق *IFRS* بسبب الضغوط المؤسسية الخارجية وليس للإحتياجات المحلية، (3) الإختلافات الشديدة في دينامية البنية المؤسسية، (4) ضرورة تغيير البرامج التعليمية والتكوينية، (5) إعطاء الأولوية لنوعية المعلومات المالية في الشركات المحلية، (6) تأثير حجم المؤسسات والقطاع العام على عملية التقارب المحاسبي، (7) التأثير غير الواضح لـ *IFRS* على التجارة الدولية والإستثمار الأجنبي[2].

حالياً، لم يعد النقاش الدولي يتطرق إلى أهمية *IFRS* بإعتبار أن الإتجاه المتنامي قد أجاب عليه، لكن ما يعكر الجو هو ما إذا كان تقارب الدول النامية مع *IFRS* إنما يعود في أصله إلى العولمة الكونية بدون أية دوافع محلية "*one-size-fits-all*"؟؛ ومن جانبه، يُرجع *Zimmerman et al* 2008 م أسباب الإقبال الدولي على *IFRS* إلى: رعايتها لمصالح الدول، الإنتشارية، المرونة، بينما يشير *Ball* 2006 م إلى: (1) التشاركية في الإعداد والتنفيذ، (2) المضمون الإقتصادي، (3) القيمة العادلة، (4) الحد من السلطة التقديرية للشركات، في حين يرى البعض الآخر وجود ثلاثة عوامل تحفز النقاش الدولي حول *IFRS*: (1) الأزمات المالية وفضائح الشركات، (2) تبني الهيئات الدولية لـ *IFRS* كـ *IOSCO*، *IFM*، *OMC*..إلخ، (3) تدويل عوامل الإنتاج[3].

في الجانب المظلم من علاقة *IFRS* بالعولمة، تُوثِق *Land and Lang* 2002 م أن جودة المحاسبة الدولية قد تحسنت في العالم منذ عام 1990 م، أي قبل إنتشار *IFRS* عالمياً؟، وترجع سبب التحسن إلى تأثير العولمة والإقتصاد العالمي و الإبتكارات التكنولوجية، وحقيقة أن هذا التأثير يتجاوز *IFRS* فإنه يدفع للتساؤل عن محل *IFRS* في تطور جودة المحاسبة؟، وهذه في الحقيقة إشارةٌ واضحة لصحة الفرض القائل بأن *IFRS* لها تأثير مضمحل على جودة المحاسبة الدولية، بمعنى *IFRS* هي مجرد أثر من آثار العولمة[4]، فحسب *Ray Ball* 2016 م فقوة العولمة السبب وراء عولمة المحاسبة التي يصفها بمصطلح الإنفجار الكوني "*big bang*"، وفي هذا الشأن يثير *Ball* عدة مخاوف: (1) التبني الإسمي دون التنفيذ الفعلي *brand name*، (2) إنخفاض المنافسة، فـ *IFRS* تدعو إلى مركزية عالمية محفوفة بالمخاطر، (3) ضعف الإطار المفاهيمي على الإحاطة بجميع ظروف بيئة الأعمال الدولية[5].

1 - *Catalin Nicolae Albu et al, Op Cit, p 491.*
2 - *Hugo Macias, Dora P. Quintero, "* ***Efectos de la aplicación de IFRS en países menos desarrollados: Revisión de estudios empíricos****", 2015, p 91, Cite : https://www.researchgate.net/publication/303674206.*
3 - *Ray Ball, "* ***IFRS – Ten Years Later****", Accounting and Business Research, Vol 46, n° 05, 2016, P 05.*
4 - *Martin Walker, Edward Lee, Hans Bonde Christensen, "****Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes Around IFRS Adoption?****", SSRN Electronic Journal, Vol 24, n° 1, 2008, p 19.*
5 - Ray Ball, Op Cit, 2016, p 19.

إن ما يمكن أن يقال عن تأثير *IFRS* تحت ظلال العولمة أن المواءمة المحاسبية أصبحت أكثر عالمية لكن مع بقاء مناطق العالم أكثر محلية، فالفوائد الصافية لـ *IFRS* تتطلب التنفيذ الواسع في عدد كبير من البلدان، وهو أمر يبدو غير مرجح مستقبلاً بسبب إختلاف موارد وثقافات البلدان التي تجعلها تستجيب بشكل مختلف، وبالتالي لا تؤدي *IFRS* في ذاتها إلى سلوك موحد للإبلاغ في جميع أنحاء العالم، والنتيجة النهائية هي أنه على الرغم من تزايد الطابع العالمي لـ *IFRS* تبقى الحوافز المؤثرة على ممارسات الإبلاغ المالي محلية في المقام الأول، ولعله ليس من قبيل الصدفة أن تكون أكثر البلدان سكاناً في العالم: الصين، الهند، إندونيسيا، الولايات المتحدة، وأكبر ثلاثة إقتصاديات: الصين، اليابان، الولايات المتحدة مازالت تحتفظ بمعاييرها المحلية (تمثل الدول المتبنية طوعاً في الفترة 1988 م – 2004 م 06 % من إجمالي سكان العالم)، وبالتالي التوحيد أو التوافق أياً كان المسمى لا يتحقق عن طريق *IFRS* وحدها وإنما أيضاً بتوافق العوامل المؤسسية الدولية[1]*، ويبقى أحد أهم الإستنتاجات التي تخص الدول النامية وهو أن إفتقارها للهياكل والمؤسسات الداعمة القوية لا يرجح نجاح *IFRS* فيها، لهذا يقترح *Christian Leuz* 2010 م إنشاء مجموعة دنيا من المؤسسات القارية الداعمة التي لها القدرة على إنشاء الآليات التنظيمية المطلوبة، وفي الحقيقية يبقى الكلام عن جميع العواقب المحتملة لـ *IFRS* على البلدان النامية سابق لأوانه، كما يبقى الأدب المحاسبي صريح بشأن الأسئلة السابقة وهو إستمرار الجدل الحاصل بشأن تطبيق *IFRS* في الدول النامية[2].

VII– النظام المحاسبي المالي والنظرية المحاسبية

سنحاول في هذا الجزء إبراز بعضاً من جوانب تبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي في الجزائر في إطار سياسة التقارب *Convergence* التي إنتهجتها لمسايرة المتغيرات الدولية ومواكبة التطورات العالمية وكجزء هام من الإصلاح الإقتصادي والمالي المباشر فيه منذ سنة 1990 م، وعليه سنتطرق للعناصر التالية:–

VII–1 أسباب ومراحل تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر

من بين الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى تبني *IFRS* ما يلي: (1) التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية الحقيقية للشركات الجزائرية، (2) الإقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية

1 - *Hela Turki, Sonda Wali, Younes Boujelbene, "**IFRS Mandatory Adoption Effect on the Information Asymmetry: Immediate or Delayed?**", Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol 11, n° 01, 2017, p 58.*

**- Robert W. Holthausen says 2009:*

*" financial reporting is an endogenous outcome of the political and market force within each country, this outcome seems likely…standards themselves will become less uniform over time (and perhaps more rule-based and regulatory in flavor), which will lead to further differences in financial reporting over time, unless the underlying economic and institutional forces across countries become more similar ", Source : Xing Huan, " **New Institutional Accounting: Old Wine in New Bottles**", Journal of Accounting Research, 2015, P 06, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2603695.*

2 - *Nurul Houqe and Reza M. Monem, "**IFRS Adoption, Extent of Disclosure, and Perceived Corruption: A Cross-country Study**", The International Journal of Accounting, 2016, p 05, Available at Cite : https://www.researchgate.net/publication/287994584.*

والسماح بالعمل على مبادئ أكثر ملائمة مع الإقتصاديات المعاصرة لاسيما بعد توقيع الجزائر إتفاقية الشراكة الأورومتوسطية بتاريخ 2002/04/22 م ودخولها حيز التنفيذ في 2005/09/01 م، (3) طبيعة النظام *PCN* لا تتلاءم ونظام إقتصاد السوق المباشر فيه من خلال سياسة حرية المؤسسة الجزائرية لسنة 1988 م وقانون الخوصصة، (4) طبيعة المؤسسات الجزائرية التي تتميز بالصغر والملكية العائلية، (5) التقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد المحاسبية وتسهيل مراجعة الحسابات، (6) محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية في الجزائر، (7) قصور النظام المحاسبي السابق *PCN* في مجاراة التطورات العالمية[1].

وعليه قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي الذي يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية *IAS/IFRS*، ولتحقيق هذا قامت السلطات بإصدار القانون رقم 11/07 الصادر في 2007/11/25 م المتضمن نظام المحاسبة المالية *SCF* والذي دخل حيز التنفيذ إبتداءاً من سنة 2010 م، كما تعزز هذا القانون بإصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 مايو 2008 م يتضمن تطبيق أحكام القانون السابق، بالإضافة إلى إصدار وزارة المالية القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 م المحدد لقواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 2009/03/25 م في الجريدة الرسمية العدد رقم 19[2].

وقد إنطلق مشروع التقارب المحاسبي الجزائري الدولي *IFRS/SCF* في 2001 م بتعيين المجلس الوطني للمحاسبة المؤسس بموجب المرسوم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 م الهيئة الوطنية المكلفة بمهمة التقارب مع *IFRS* تحت إشراف وزارة المالية بالتنسيق مع المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بتعيين عدد من الخبراء الفرنسيين وتمويل من البنك الدولي لدراسة نقائص المخطط المحاسبي الوطني 1975/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 م، هذا الأخير الذي عرف تعديلاً وحيداً منذ إصداره الخاص بتكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات بموجب القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 م، حيث لم يمس التعديل بمحتوى المخطط في حد ذاته وإنما أضاف بعض الحسابات التي لم تكن موجودة من قبل كـ حـ/ 428 توظيفات مالية، و حـ/ 109 مساهمات مهتلكة، ...إلخ[3].

ولدراسة جدوى النظام المحاسبي المالي *SCF* تم تحديد ثلاثة مراحل: (1) تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة مع *IFRS*، (2) تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد، (3) وضع نظام محاسبي جديد، ولضمان نجاح المهمة قام المجلس الوطني للمحاسبة بإنشاء لجنة تهدف إلى تحديد النقائص والتهيئة لإعداد مشروع

1 - *Rezzag Labza Imad*, ***Nécessité d'adapter le plan comptable national aux nouvelles exigences comptables international***, *mémoire de magistère, ESC, 2004, p 67.*

2- "**الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي**"، متاح على الرابط lmd-batna.hooxs.com، تاريخ الإطلاع 2018/05/26 م، ص 05.

3- "**نظام محاسبي جديد للحد من الإختلاسات والفساد بالجزائر**"، موقع: شبكة الإعلام العربية، الموقع: http://www.moheet.com/show_news.aspx?nid=26663&pg=38، تاريخ الإطلاع: 2018/06/15 م، ص 07.

النظام المحاسبي الجديد، حيث قامت اللجنة بإجراء دراستين لخبراء المحاسبة في الجزائر سنتي 1999 م و2000 م، تضمن الإستبيان الأول المجرى سنة 1999 م محورين: إرتبط المحور الأول بالمجالات: المبادئ المحاسبية ومرجعية المفاهيم والقوائم المالية وتسوية الحسابات والمهام المحاسبية، في حين تناول المحور الثاني: تنظيم ومسك المحاسبة وقواعد سير الحسابات، أما الإستبيان الثاني لسنة 2000 م فقد تضمن أساساً القوائم المالية ومشاكلها التقنية، ومع سنة 2000 م حققت اللجنة تقدماً بضبط 13 مبدأ محاسبي صالح للتطبيق في الجزائر[1].

مع إنتهاء أعمال اللجنة في 2001 م خرج المجلس الوطني للمحاسبة بثلاثة مقترحات للإصلاح المحاسبي[2]: (1) تهيئة بسيطة للمخطط الوطني للمحاسبة *PCN*: يهدف هذا المقترح إلى إجراء تغييرات تقنية تتماشى وتغيرات المحيط الإقتصادي والمالي في الجزائر، غير أن المقترح لا يضمن التقارب مع المعايير الدولية و لا عصرنة المخطط المحاسبي المعتمد لذا تم التنازل عنه، (2) تكييف المخطط الوطني المحاسبي نحو الحلول الدولية: يهدف هذا المقترح إلى إدماج حلول تقنية متطورة مأخوذة من *IFRS* في *PCN*، و تم توقع أن ينتج هذا الخيار نشأة نظام محاسبي مختلط مكون من نظامين مختلفين *PCN* و*SCF* على غرار ما حدث في روسيا وإسبانيا ورومانيا، (3) إعداد مخطط محاسبي جديد: يهدف المقترح إلى وضع نظام محاسبي جديد مع إطار تصوري مصدره *IFRS* مع الإحتفاظ بالخصوصية الوطنية، وهو الخيار الذي تم تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في إجتماعه المنعقد في 2001/09/05 م بدعم البنك العالمي وصندوق النقد الدولي بإعتبارها الأطراف الممولة لعملية الإصلاح[3].

وقد شملت محاور الإصلاح: بناء الإطار التصوري لـ *SCF*، إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء و النواتج، تحديد طرائق التقييم المحاسبي، تنظيم مهنة المحاسبة، إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، وضع الجداول والإيضاحات الملحقة، تحديد الحسابات والمجموعات، تحديد قواعد و ميكانيزمات سير الحسابات، وتم إعداد المشروع نهاية 2004 م وقبوله في مجلس الوزراء بتاريخ 2007/05/14 م ثم المصادقة عليه في البرلمان حيث جاء الجدول الزمني للنصوص القانونية الصادرة كما يلي: إصدار قانون النظام المحاسبي المالي 07-11 بتاريخ 2007/11/25 م (43 مادة) الذي يلغي رسمياً القانون رقم 35/75 الموافق لـ 1975/04/29 المتضمن للمخطط المحاسبي الوطني ثم المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بالجريدة الرسمية عدد 27 الموضح لكيفية تطبيق *SCF* بتاريخ 2008/05/26 م (44 مادة)، الجريدة الرسمية العدد 19 الموافق لـ 2009/03/25 م تضمنت مقررين: القرار المحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات المؤرخ في

1- "**الجزائر تعتمد نظام محاسبة جديد لمواجهة تحديات العولمة في القطاع المالي**"، موقع وكالة الأنباء الكويتية، صفحة الشؤون الإقتصادية، الموقع: http://www.kuna.net.kw/newsagenciespublicsite/ArticleDetails.aspx?id=1942143&Language=ar، تاريخ الإطلاع: 2018/06/05 م، ص 15.

2 - *Samir merouani*, ***le projet du nouveau system comptable financier algérien anticiper et préparer le passages du PCN 1975 aux normes IFRS***, *mémoire de magistère, ESC, 2007, p.69/70.*

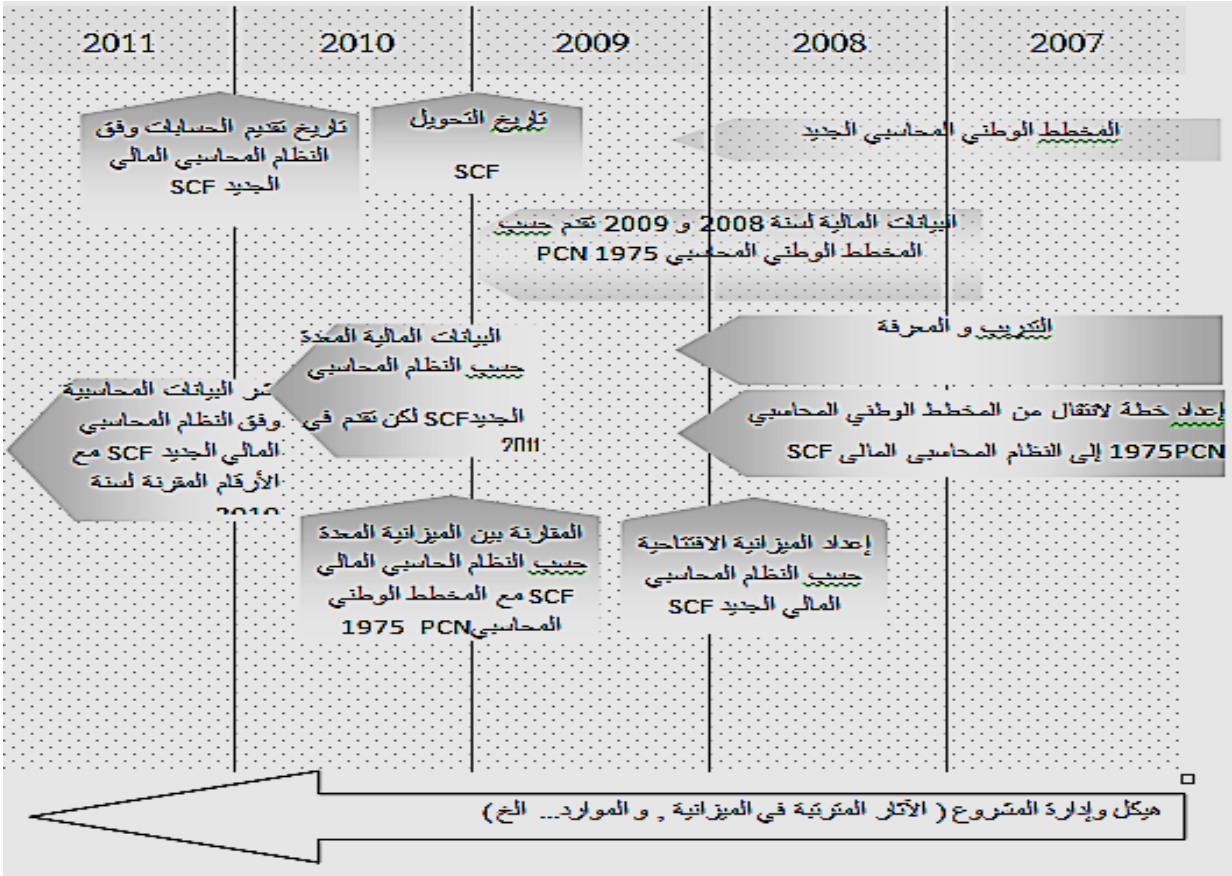
3- زكية محلوس، سعادة وردة، "**الآثار الإيجابية من تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**"، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5 و2013/05/6 م، ص 09.

2008/07/26 م، التعليمة الوزارية رقم 02 في 2009/10/29 م المتضمنة التطبيق الأول لـ *SCF* بتاريخ 2010/01/01 م بعد أن كان من المقرر بداية تطبيقه في 2009/01/01 م ثم تقرر تمديدها بسنة مالية واحدة، كما تناولت المذكرة المنهجية رقم (01) المؤرخة بتاريخ 19 أكتوبر 2010 م التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، والمذكرة المنهجية رقم (02) المؤرخة بتاريخ 28 ديسمبر 2010 م التثبيتات المعنوية، في تطرقت المذكرة المنهجية رقم (03) المؤرخة في 28 ديسمبر 2010 م بالمخزونات، والمنهجية رقم (04) بتاريخ 20 مارس 2011 م التثبيتات العينية، والمنهجية رقم (05) المؤرخة في 26 مارس 2011 م منافع الموظفين قصيرة وطويلة الأجل، والمذكرة المنهجية رقم (06) في 05 ماي 2011 م بالمصاريف والإيرادات خارج الإستغلال، والمذكرة المنهجية رقم (07) بتاريخ 07 جوان 2011 م بعض الأمثلة المتعلقة بالأصول والخصوم المالية.

الشكل (24): مراحل إعداد وتطبيق *SCF* في الجزائر

المصدر: كمال رزيق، هزرشي طارق، رابحي مختار، "**النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات**"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، 13 و 2011/12/14 م، ص 08.

الشكل (25): مخطط الإنتقال من *PCN* إلى *SCF*



المصدر: عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، " **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار *IAS 39 -32* حول الصنف الاول والخامس**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29 و 2011/11/30 م، ص 13.

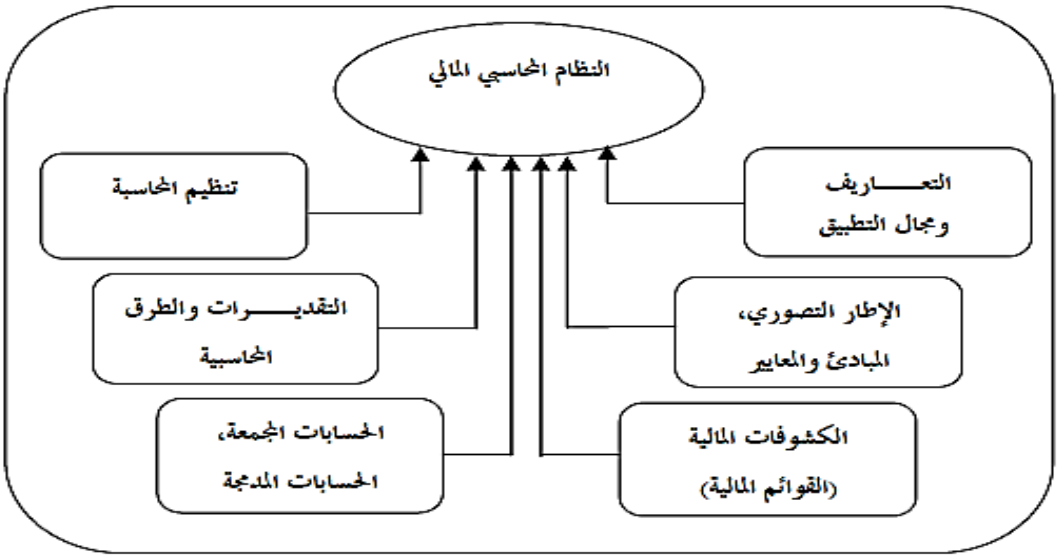
VII–2 النظام المحاسبي المالي: مفهومه، مجالاته وأهدفه

تُعرِّفْ المادة 03 من القانون 07/11 النظام المحاسبي المالي *SCF* بأنه: "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1]، ويطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ويستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي: الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبينة على عمليات متكررة، و كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم

1- "**القانون 07-11**"، الجريدة الرسمية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007 م، ص 03.

أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين فلها حق أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، وأما مستعملوا التقارير المالية حسب *SCF* فهم: المسيرين، أعضاء الإدارة والهياكل الداخلية، الممولين (مساهمين، بنوك،..)، الإدارة الضريبية، موردين، زبائن وعمال، الجمهور[1].

الشكل (26): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: "**القانون 07-11**"، مرجع سبق ذكره، ص 03.

في حين شملت أهداف تطبيق *SCF* ما يلي: (1) ترقية النظام المحاسبي الجزائري لمواكبة الأنظمة المحاسبية الدولية بالإنتقال من المحاسبة التاريخية *comptabilité de traitement* إلى المحاسبة السوقية *comptabilité de jugement*، (2) تسهيل مختلف المعاملات المالية بين الشركات الوطنية والأجنبية من خلال إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء التشغيلي للمؤسسات الجزائرية والعمل على جعل التقارير المالية وثائق دولية تتناسب مع الإتجاهات الإستثمارية للكيانات الأجنبية، (3) رفع مردودية المؤسسات بتعزيز قابلية مقارنة عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي وتمكين المؤسسات الجزائرية من التعرف على أحسن الآليات التسييرية التي تتماشى وطبيعتها الإقتصادية والإجتماعية، (4) تسهيل تدقيق الحسابات لضمان حقوق الإدارة المسيرة والمساهمين حول مصداقية الحسابات وشرعيتها وشفافيتها والمساعدة على إتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق الوطني، (5) المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الإقتصادية الوطنية[2].

1- شعيب شنوف، "**محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية**"، الجزء الأول، مكتبة الشركة بوداود، الجزائر، 2008 م، ص 13.

2- هوام جمعة، "**المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية *FRS/IAS***"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط 2، 2011 م، ص 75.

VII-3 مكانة النظام المحاسبي المالي في النظرية المحاسبية

VII-3-1 الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي و علاقته بالنظرية المحاسبية

تضمن النظام المحاسبي المالي *SCF* إطاراً تصورياً يهدف إلى عرض مدونة الحسابات وإعداد الكشوف المالية على أساس الفرضيات والمبادئ المحاسبية المعارف عليها، وتحديد المفاهيم المحاسبية للأصول، الخصوم، المنتجات والأعباء وكيفية قياسها وعرضها والإفصاح عنها في التقارير المالية، كما يهدف مجال تطبيقه إلى أن يكون دليلاً لبناء المعايير المحاسبية وتأويلها وإختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك المعاملات غير معالجة بموجب معيار محاسبي وأداة لإبرام الإتفاقيات المحاسبية، فالغرض من الإطار التصوري لـ *SCF* هو: (1) مساعدة الهيئة الوطنية المسؤولة على وضع المعايير المحاسبة الوطنية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية وإختيار المعالجات المحاسبية الرئيسية والبديلة، (2) مساعدة إدارات الشركات والمحاسبين المهنيين ومحافظي الحسابات وغيرهم على تحديد وإختيار المعالجة المحاسبية السليمة للحالات التي لم تصدر بشأنها معايير محاسبية، (3) زيادة فهم المستخدمين الوطنيين والدوليين للأهداف والوظائف الأساسية للتقارير المالية حسب *SCF* وفهم حدودها ونطاق إستخدامها، فإيضاح الأهداف والوظائف الرئيسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات تتوقف على المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون، وبالتالي يحدد الإطار التصوري أيضاً تلك الإحتياجات بصورة عامة، كما أن الغرض من بيان حدود ونطاق إستخدام التقارير المالية هو بغرض تحديد الوظائف التي يتعذر على التقارير المالية بصورة عامة تأديتها لأسباب التناقض بين الوظائف الرئيسة للتقارير المالية والوظائف الأخرى التي يراد لهذه التقارير أن تؤديها في ظل قصور المحاسبة المالية عن تلبية جميع مطالبات المستخدمين في وقتٍ واحد[1].

وبالتالي يهدف الإطار التصوري لـ *SCF* في الجزائر إلى تطوير المعايير المحاسبية الوطنية وتقديم تفسيرات منطقية ببيان شرحها ونطاقها والمساهمة بشكل كبير في تحضير الكشوف المالية وفق المعايير المحاسبية وتحديد أهداف ووظائف المعلومة المتضمنة فيها، و رغم هذا لم يعتبر النظام المحاسبي المالي الإطار التصوري معياراً محاسبياً بحد ذاته، وعليه فإنه لا يقرر كيفيات القياس أو الإفصاح المحاسبي عن أي أمر وإنما هو إطار عام، ويلاحظ من مناقشة الإطار الصوري للنظام المحاسبي المالي أنه تبنى نفس الإطار التصوري للمعايير الدولية للتقرير المالي *IFRS*[2].

VII-3-2 النظام المحاسبي المالي والفرضيات والمبادئ المحاسبية

لقد تناول النظام المحاسبي المالي *SCF* في عديد مواده الفرضيات والمبادئ المحاسبية، حيث تُعرِّفْ المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 الطرق المحاسبية بأنها: "المبادئ والإتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي

1- "**أهداف المخطط المحاسبي المالي**"، موقع منتديات إبن الجزائر، الموقع: http://www.ibndz.com/vb/showthread.php?t=15058، تاريخ الإطلاع: 2018/06/20 م، ص 06.

2- مفيد عبد اللاوي، "**النظام المحاسبي المالي الجديد**"، ط 1، مزوار للطباعة والنشر، الجزائر، 2008 م، ص 30.

يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية لأخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية"[1]، فقد نصت المادة 06 من نفس المرسوم على أهمية إستخدام محاسبة التعهد في تسجيل المعاملات المالية وعرضها في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط بها، في حين نصت المادة 07 منه على فرض إستمرارية الإستغلال حيث جاء فيها: "إذا لم تعد القوائم المالية على أساس فرض إستمرارية النشاط فإن الشكوك في إستمرارية الإستغلال تكون مبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق"[2]، بينما تناولت المواد 09، 10، 11، 12، 13، 14، 15، المبادئ المحاسبية حيث تناولت المادة 09 مبدأ الشخصية المعنوية كما يلي: "يجب أن تعتبر المؤسسة كما لو كانت وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، فالمحاسبة المالية تقوم على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة، خصومها، أعبائها، منتوجاتها وبين أصول وخصوم وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة أو مساهميها؛ يجب ألا تأخذ القوائم المالية للمؤسسة في الحسبان إلا معاملاتها دون معاملات مالكيها"[3]، في حين تطرقت المادة 10 إلى مبدأ الوحدة النقدية حيث جاء فيها: "تلتزم كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية، يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية، و لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقداً غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالقوائم المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي"، وهو ما أكدته المادة 12 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية، كما أكد *SCF* على أن كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج بحيث يكون هناك حساب مدين والأخر دائن، ويجب أن تكون المبالغ المدينة مساوية للمبالغ الدائنة مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل، ويجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي إنطلاقاً من وثائق مؤرخة و مكتوبة والتي يحتفظ بها لمدة لا تقل عن 10 سنوات، في حين تناولت المادة 11 مبدأ الأهمية النسبية والمادة 13 مبدأ إستقلالية الدورات والمادة 14 مبدأ الحيطة والحذر والمادة 15 ديمومة الطرق المحاسبية وتناولت المادة 16 التكلفة التاريخية والمادة 17 مبدأ مطابقة الميزانية الإفتتاحية للميزانية الختامية للدورة السابقة لها، والمادة 18 مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، فوفقاً لهذه المادة ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على التكاليف التاريخية مع السماح حسب بعض الشروط بالطرق الخاصة في التقييم التي تستند إلى حالات خاصة كالأصول البيولوجية والعقارات الموظفة والتثبيتات المعنوية والشهرة، فتبني *SCF* لهذا المبدأ تبعاً لما تنص عليه النظرية المحاسبية تظهر من خلال:-

1- زواتنية عبد القادر، "**دور النظام المحاسبي المالي في تحسيد الأداء المحاسبي لشركات التأمين في الجزائر**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017 م، ص 14.

2- "**المرسوم التنفيذي رقم 08-156**"، الجريدة الرسمية ، العدد 27، الجزائر، 2008، المادة 06، ص 11.

3- "**المرسوم التنفيذي رقم 08-156**"، مرجع سبق ذكره، المادة 09، ص 12.

1- ربط تعريف الأصول والخصوم والإيرادات والتكاليف وتسجيلها وحذفها بحجم نفعيتها المستقبلية وإعتماد الطرق الحقيقية والإنجاز والتحيين والإنتفاع في التسجيل والإدراج في الحسابات، وبالتالي فقد توسع *SCF* فيما يمكن إعتباره قيمة إقتصادية معترف بها محاسبياً والإلتزام بها إتجاه الملاك والأطراف الأخرى؛

2- إعتماد مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني ضمن الإطار التصوري لـ *SCF*، حيث سمح هذا المبدأ بتغيير النظرة المحاسبية للعديد من المعاملات الإقتصادية التي كانت سابقاً لا تسجل كعقود الإيجار التي أصبحت بموجب هذا المبدأ تسجل محاسبياً كأصول إستثمارية؛

3- إلزام المؤسسات بإجراء عمليات التقييم السنوية لعناصر الخصوم و الأصول للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية و القيمة على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية لتقدير خسائر تدني قيم الأصول أو زيادة محتملة لعناصر الخصوم[1].

الجدول (17): مقارنة بين الإطار التصوري لـ *SCF* و *IFRS*

الإطار الفكري –*IAS/IFRS*	الإطار التصوري -*SCF*
1-مبدأ الأهمية النسبية	
تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية. فهي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة.	حددت المادة 11 من المرسوم مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية
2-مبدأ استقلالية السنوات	
يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمنشاة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها.	وفقا لهذا المبدأ ، تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة تليها .ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية ، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية ، وكان لا يؤثر على وضعية الأصول ،أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية موضوع إعلام في الملحق .

1- صافو فتيحة، "**أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2016 م، ص 160.

3-مبدأ الحيطة والحذر(التحفظ)	
-يواجه معدو البيانات المالية حالات عدم التأكد في تقديريهم لبعض الوقائع والأحداث ، منها تحصيل الديون المشكوك فيها -ومبدأ الحيطة و الحذر ، هو ممارسة سلطة تقديرية للتوصل الى تقديرات في ظروف عدم التأكد ، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل –الإيرادات- ، أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات اوالمصروفات ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطيات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات .	أشارت المادة 14 من المرسوم على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه . ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الاصول والمنتجات ، كما لا يجب أن يقلل من قيمة الخصوم والاعباء . تقدير بأقل مما يجب (تخفيض متعمد) ،أو تقدير بأكثر مما يجب (تضخيم متعمد) يجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطات خفية (سرية) أو مؤونات مبالغ فيها .
4-مبدأ الثبات(ديمومة الطرق المحاسبية)	
حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات الطرق وقواعد العرض من سنة لأخرى . ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية الإشارة الى ذلك في الجداول الملحقة	يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات . يبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم . م 15 من المرسوم 156/08 : الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية .

5-مبدأ التكلفة التاريخية	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المنشات لغرض إعداد البيانات المالية. وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى. فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. كما يمكن إظهار الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة السوقية، وتقوم المطلوبات المرتبطة بخطط تقاعد العاملين بقيمتها الحالية.	يعني هذا المبدأ أن يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها ، وعلى أساس قيمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة . باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية
6-مبدأ المطابقة بين الميزانية الاختتامية والميزانية الافتتاحية	
لم يرد نص يتطابق مع هذا المبدأ .	يجب ان تكون الميزانيه الافتتاحيه لسنه مالية مطابقة لميزانية اقفال السنة المالية السابقة ، مادة 17 من م.ت . ويتماشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون < يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات >
7-مبدأ أسبقية الواقع المالي والاقتصادي على الشكل القانوني	
تغليب الجوهر على الشكل لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها ،فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني .	تقيد العمليات في العمليات وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي ،دون التمسك فقط بمظهرها القانوني .
مبدأ عدم المقاصة	
-يجب عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين بنود الدخل والمصروفات الا إذا كانت المقاصة مطلوبة و تعكس جوهر العملية أو الحدث، - أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر.	لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول و عنصر من الخصوم عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات < الإيرادات > الاستثناءات : تتم هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية .

المصدر: سعد بوراوي، مرجع سبق ذكره، ص 15/14.

VII-3-3 النظام المحاسبي المالي والقياس المحاسبي

إن المبدأ الذي يقر به النظام المحاسبي المالي في تقييم عناصر القوائم المالية هو التكلفة التاريخية التي جاء فيها: "إن المبدأ الأساسي الذي تقيم به عناصر الأصول والخصوم في المحاسبة كقاعدة عامة هو مبدأ التكلفة التاريخية ***coût historique***، لكن في حالة توفر شروط معينة يمكن إستعمال طرق أخرى وهي: (1) التكلفة الجارية ***coût actuel*** التي تُعرَّفْ بأنها: "المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع لحيازة أصل مشابه أو معادل للأصل الحالي، وتظهر الخصوم بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حالياً"، (2) القيمة القابلة للتحصيل ***valeur de réalisation***: "المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حالياً من بيع أصل خلال عملية تصفية المؤسسة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتمثل المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعاً لمجريات العمل العادية"، (3) القيمة الحالية ***valeur actualisée***: "تظهر الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة للوفاء بالإلتزامات"[1]، وبالتالي فقد أكد ***SCF*** على كيفيات القياس والتقييم لكل عنصر من القوائم المالية سواءٌ عند الحيازة لأول مرة أو التقييم في نهاية الفترة، ففيما يخص القيم الثابتة العينية ***Immobilisations corporelles*** فقد تبنى ***SCF*** في المادة 121-1 نفس تعريف الفقرة 06 من المعيار المحاسبة الدولي 16 كالتالي: "كل أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو للإستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة إستعماله أكثر من سنة مالية"، وفيما يخص القيم الثابتة المعنوية ***Immobilisations incorporelles*** فقد جاء تعريفها في المادة 121-2 متماثلاً مع نص الفقرة 07 من معيار المحاسبة الدولي رقم 38 كالتالي: "الأصل الثابت المعنوي هو أصل غير نقدي قابل للتحديد أو بدون جوهر مادي يُحتفظ به لإستخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو للأغراض الإدارية، وهذا الأصل تراقبه المؤسسة وتتوقع أن تحقق منه منافع إقتصادية مستقبلية" حيث يشمل الأصل المعنوي العناصر: شهرة المحل المكتسبة، العلامات التجارية، البرمجيات ورخص الإستغلال الأخرى، الإعفاءات، مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للإستغلال التجاري[2]، وبالنسبة للتنازل عن الأصول الثابتة العينية فإذا كانت الأخيرة خارج الإستعمال بصورة دائمة ولم تعد المؤسسة تنتظر منها منافع إقتصادية مستقبلية أو تقرر إخراجها منها فإنه يتم حذفها من الميزانية، وتكون نتيجة هذا التنازل بالفرق بين

1- هوام جمعة، برايس نورة، "**توجهات المعايير الدولية نحو قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها، وأثر تطبيق نظام SCF على قياس قيمة الأصول في ظل التوافق مع معايير IAS-IFRS**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، جزء 02، ص 12.

2- "**القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**"، الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009/03/25 م، ص 08.

منتوجات خروجه الصافية والقيمة المحاسبية له، وتظهر هذه النتيجة في جدول حساب النتائج كأعباء أو كمنتوجات، وبالتالي نلاحظ أن *SCF* قد أخذ بنص الفقرة 15 من معيار المحاسبة الدولي رقم 16.

وبالنسبة للأصول المالية غير الجارية *Immobilisations financiers* فقد عرفتها الفقرة 121-1 على أنها: "عبارة عن أصول تكون في شكل حقوق تُحصل في مدة أكبر من سنة أو سندات أو قيم مماثلة للمؤسسة النية الإحتفاظ بها لأكثر من دورة محاسبية وتضم سندات المساهمة، السندات الأخرى والقروض".

وفيما يخص فارق الإقتناء *Good will* فيتحدد فارق الإقتناء عند شراء أو إقتناء سندات للمؤسسة ودخولها في محيط المؤسسة، يتحدد بالفرق بين تكلفة هذه الأسهم والسندات وبين القيمة العادلة لأصول المؤسسة المقتناة. ويمكن تفسير هذا الفرق من خلال وجود عناصر معنوية لدى المؤسسة المقتناة أو لوجود إحتمالات التوافق بين المؤسستين أو لوجود بيئة تنافسية، ويظهر فارق التقييم حسب حالتين فارق الإقتناء الموجب *Good will* أو فارق الإقتناء السالب *Bad will*، ويسجل في الحساب 207 – فوارق الشراء إيجابياً كان أو سلبياً الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية إقتناء أو تجميع[1].

وبالنسبة للإيجار التمويلي *Le crédit-bail* فقد جاء تعريفه بأنه: "عبارة عن إتفاق يتنازل بموجبه المؤجر (عادةً المصرف أو المؤسسة المالية المسماة بالمؤجر) للمستأجر لمدة محددة عن حق إستعمال أصل مقابل دفعات فترية"، وبالتالي فهو عقد تحول بموجبه المزايا والمنافع المستقبلية والأخطار المتأصلة فيه إلى المستعمل له مع إمكانية تحويل الملكية عند نهاية العقد كلياً أو جزئياً بدفع سعر متفق عليه والذي يأخذ بالإعتبار الأقساط التي تم دفعها بموجب الإيجار، وفي حالة عدم وجود نقل للملكية نهاية الإستغلال فيفترض أن تغطي مدة الإيجار الجزء الأكبر من مدة الحياة الإقتصادية للأصل، وبالتالي كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويلي يسجل محاسبياً بتاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع إحترام مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني لدى كل الأطراف: المستأجر، المؤجر[2].

وتعرف عقود الإمتياز *Concessions* الناتجة عن عقود الإمتياز بأنها: "عقود يتنازل بمقتضاها ولمدة طويلة صاحب ملكية الشيء (براءة إختراع، علامة تجارية، أو أي شيء آخر يدر منافع لمستغله) عن حقه في الإنتفاع من الشيء لفائدة شخص آخر مقابل دفع أتاوى لصاحب الملكية من طرف المستغل"، وفي العادة تمنح عقود الإمتياز من طرف الدولة *Concédant* لصالح القطاع الخاص، وفي هذه الحالة يستفيد المستغل من كل المزايا والمنافع المرتبطة بالأصل رغم عدم إنتقال ملكيته إليه مع تحمل مخاطره[3].

1 - *Karine FABRE, Anne-Laure FARJAUDON,* ***Une étude exploratoire des règles et pratiques françaises et internationales en matière de traitement comptable des actifs incorporels****, p 03.*

2- إبراهيمي عبد الله، "**قرض الإيجار *LEASING* في الجزائر فرصة جديدة أمام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**"، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية، الأغواط، 8- 9 أفريل 2002 م، ص 101-102.

3 - *Liliana BELECCIU,* ***LES PARTIES DU CONTRAT DE CONCESSION****, ACTA UNIVERSITATIS DANUBIUS. JURIDICA, Nr. 1/2008, p 06.*

وفيما يخص الإهتلاك *L'amortissement* فقد جاء تعريفه في الفقرة 41-52 من معيار المحاسبة الدولي رقم 16 على أنه: "إستهلاك المنافع الإقتصادية لأصل عيني أو معنوي خلال فترة الإنتفاع، ويدرج في الحسابات كعبء نهاية كل دورة لتخفيض قيمة الأصل حسب مخطط الإهتلاك الذي يتطلب معرفة كل من العناصر التالية: القيمة القابلة للإهتلاك، مدة الإنتفاع، نمط الإهتلاك، في حين جاء تعريف خسائر القيمة بأنها: "تقدير تمارسه المؤسسة نهاية كل فترة محاسبية لتقدير قيمة نقصان أصولها بالمقارنة بين قيمة الأصل وقيمة القابلة للتحصيل بتاريخ التقييم والتي تقيم بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الممكن الحصول عليه والقيمة الحالية للتدفقات المنتظرة من الإستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدة منفعتها، وفي حالة ما إذا كان هناك أي خسائر للقيمة وجب على المؤسسة تسجيلها بتاريخها.

وبالنسبة للمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ *Les stocks* فقد أتاح النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات إمكانية متابعة عمليات تقييم أصولها من المخزونات بطريقة الجرد الدائم أو بطريقة الجرد المتناوب وفقاً لمتطلبات التسيير، وبالنسبة لعملية التقييم فهي تختلف حسب كل مرحلة من مراحل الحيازة أو التقييم في نهاية الفترة.

وفي جانب الخصوم جاء تعريف الأموال الخاصة بأنها: "المتبقي من مجموع أصول المؤسسة بعد إستبعاد الديون، وبعبارة أخرى هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية"، وتضم الأموال الخاصة عدداً من الحسابات أهمها: رأس المال والإحتياطات وما يماثلها التي تمثل في حالة الشركات الفردية قيمة المساهمات التي قدمها صاحب المشروع في بداية نشاطه أو أثنائه مع تسجيل مسحوباته ومدفوعاته الشخصية وكذا أجرته العادية ضمن حساب مخصص لذلك، وبالنسبة للشركات يمثل رأس المال الصادر أو المحرر القيمة الإسمية لمجموع الأسهم أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء في المؤسسة ، وفي المؤسسات العمومية فإن رأس المال يتضمن قيمة الأسهم أو الحصص النقدية والعينية المقدمة من طرف الدولة أو هيئاتها غير تلك المقدمة كإعانات أو ما شابه ذلك، كما يسجل في هذا الحساب تطورات رأس المال خلال حياة المؤسسة فعند إرتفاع رأس المال يدرج مبلغ الأسهم النقدية أو العينية المقدمة في حساب رأس المال أما العلاوات المرتبطة برأس المال فتقيد في حساب خاص، ويمكن له أن يستقبل كذلك مبلغ الإحتياطات المدمجة في رأس المال بعد قرار جمعية المساهمين، وبنفس الطريقة يسجل التخفيض في رأس المال كحالة إمتصاص الخسائر أو تسديد إنسحاب الشركاء، وتعتبر الإحتياطات القانونية، الأساسية، العادية، والنظامية أرباح مخصصة بشكل دائم في المؤسسة، كما تظهر نتيجة السنة المالية ضمن حسابات رأس المال مع التمييز بينها وبين النتيجة غير الموزعة التي تأجل تخصيصها بقرار من الجهات المختصة، وبالنسبة للمؤسسات الفردية فإن النتيجة الصافية تضم إلى رأس المال الخاص مباشرةً عند إفتتاح السنة المالية الموالية.

بينما تُعرَّفْ الخصوم غير الجارية بأنها: "تلك العناصر التي تنتمي للخصوم لكنها لا تحقق شروط الخصوم الجارية، فهي الخصوم التي لا تنتظر المؤسسة إطفاءها خلال دورة الإستغلال العادية أو ينتظر تسويتها في أقل من 12 شهر الموالية لتاريخ الميزانية"، وتتكون الخصوم غير الجارية من قروض سندية وقروض مالية طويلة الأجل، خصوم

الضرائب، قروض أخرى طويلة الأجل والمؤونات، وتقيم هذه العناصر عند الإلتزام بها بتكلفتها الأولية وبطريقة التكلفة المستهلكة وهي المبلغ الذي تم على أساسه تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأولي في الحسابات مطروحاً منه مجموع التسديدات إلى غاية نهاية الفترة[1].

وتُعرَّفْ الإعانات العمومية (الحكومية) حسب الفقرة 03 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 بأنها: "تحويل لموارد عمومية مخصصة لتعويض تكاليف تحملها المستفيد أو سيتحملها مع إمتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته السابقة أو اللاحقة"، تدرج في الحسابات كمنتوجات بنفس وتيرة تحمل التكاليف، وتصنف الإعانات الحكومية عموماً إلى ثلاثة أصناف: إعانات التجهيز، إعانات التوازن وإعانات الاستغلال[2]، وبالنسبة للإعانات الموجهة لتغطية أعباء أو خسائر سابقة أو التي تمثل دعماً مالياً عاجلاً دون إرتباطها بتكاليف مستقبلية تدرج كمنتوجات في تاريخ إكتسابها[3].

وبالنسبة للضرائب المؤجلة *Impôt différés* فيظهر تحت هذا البند الضرائب المؤجلة التي ستدفعها المؤسسة في الدورات اللاحقة بسبب وجود التفاوت الزمني بين إثبات إيراد معين محاسبياً وأخذه بعين الإعتبار من طرف إدارة الضرائب، أي أننا إحتسبنا ذلك الإيراد من الناحية المحاسبية لكن من الناحية الجبائية لا نستطيع إحتسابها إلا في الدورات اللاحقة، وعند إدراج الضرائب المؤجلة نميز بين حالتين ضرائب مؤجلة – الخصوم (مستحقة في فترات مستقبلية) حـ/134 وضرائب مؤجلة – الأصول (قابلة للإسترداد في فترات مستقبلية) حـ/133.

كما إستقى النظام المحاسبي المالي الجزائري بعض المعالجات المحاسبية الخاصة كحالة الحسابات المدمجة التي تعدها المؤسسة المسيطرة لإعداد القوائم المالية المدمجة، حيث تعرف السيطرة أو الرقابة على أنها سلطة توجيه السياسات المالية العملياتية من أجل الحصول على منافع من أنشطة الشركات المراقبة وتكون هذه الرقابة في حالة إمتلاك لأكثر من 50 % من حقوق التصويت مما يتيح سلطة تعين وإنهاء مهام أغلبية المسيرين، والحسابات المركبة في حالة كانت تشكل مجموعة من المؤسسات مجموعة إقتصادية تخضع لنفس المركز الإستراتيجي لإتخاذ القرارات دون أن تكون بينها روابط قانونية أو سيطرة، كما نجد العقود طويلة الأجل التي تتضمن إنجاز أصل، خدمة، أو مجموعة ممتلكات أو خدمات تقع تواريخ إنطلاقها والإنتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، والتي يمكن أن تتعلق بـ: عقود بناء أصول، عقود إصلاح وترميم الأصول، عقود تقديم خدمات، وتدرج الأعباء والمنتوجات في الحسابات حسب وتيرة تقدم العملية أي بنسبة التقدم التي يمكن من خلالها تحديد النتيجة ورقم الأعمال بمقارنة مراحل إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم) وفي حالة عدم التأكد من أن منافع الأصل المتعاقد على إنجازه تعود إلى المؤسسة المنجِزة فيسمح النظام المحاسبي المالي *SCF* بإستخدام طريقة الإنجاز بتسجيل الإيرادات المساوية

1- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 23-26.

2 - *Georges Langlois & Micheline Friédérich,* ***Comptabilité financier****, Edition Foucher, Vanves 2008, p 271.*

3- *Bernard Raf fournier,* ***Les Normes Comptables Internationales (IFRS /IAS)****, Economica, 2emme éditions, Paris 2005, P 203.*

للتكاليف المتحملة خلال السنة المالية (إدراج في الحسابات حسب طريقة الإنجاز)، وفي نهاية السنة وفي حالة ظهور ظروف طارئة تجعل تكاليف التعاقد تفوق إيراداته الكلية يلزم على المؤسسة تكوين مؤونات الخسائر طويلة الأجل بمقدار الخسارة الإجمالية المقدرة غير الواردة في السجلات[1].

VII-3-4 النظام المحاسبي المالي والإفصاح المحاسبي

يفرض النظام المحاسبي المالي *SCF* على الشركات التي تقع ضمن مجال تطبيقه أن تقوم تحت إشراف المسؤولين بإعداد القوائم المالية سنوياً وإصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية، وتعد القوائم المالية بالعملة الوطنية بشكل يسمح بإجراء مقارنات مع السنة السابقة لها على أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل نشرها في تقاريرها المالية الأخرى، وقد إعتمد *SCF* على نفس القوائم المالية التي نص عليها كل من معيار المحاسبة الدولي *IAS 01* والمعيار الدولي للإبلاغ المالي *IFRS 01* حول التطبيق لأول مرة كالآتي: الميزانية (قائمة المركز المالي) *un bilan*، حساب النتائج (قائمة الدخل) *un compte de résultat*، جدول تدفقات الخزينة *un tableau des flux de trésorerie*، جدول تغير الأموال الخاصة *un état de variation des capitaux propre*، الملاحق *une annexe*[2]، فالقوائم المالية تتكون من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الحسابات وذلك بتوضيح ذمتها المالية من خلال الميزانية، وأدائها الإستثماري والمالي والتشغيلي من خلال حساب النتائج، وأدائها النقدي من خلال تغيرات وضعية الخزينة في جدول تدفقات الخزينة، والمعلومات عن التسيير وإعداد الحسابات ونظام المعلومات المحاسبي والرقابة الداخلية والحسابات التفصيلية في الملاحق، وبهذا تقدم القوائم المالية دليلاً على الشفافية بتقديم معلومات كاملة لتلبية مختلف إحتياجات المستخدمين، حيث تتلخص أهداف إعداد القوائم المالية في[3]: (1) توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي التقارير المالية التي تمكنهم من تقييم وأخذ القرارات الخاصة بتخصيص مواردهم الإقتصادية والمالية، (2) إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام بطريقة تساعد المؤسسة على إخلاء مسؤوليتها المدنية والجزائية، (3) يجب أن تفصح القوائم المالية عن المعلومات اللازمة لخدمة المجالات الآتية: تقييم الأداء، تقييم المركز المالي، تقييم التمويل والإستثمار، تقييم مدى التقيد بالحدود والقوانين واللوائح المنظمة[4].

1- "**المرسوم التنفيذي 09- 110**"، الجريدة الرسمية، العدد 21، 2009/04/07 م، ص 25.

2- محمد محمود عبد ربه محمد، "**دراسات في النظرية المحاسبية: المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 م، ص 48.

3 - *Axway Integration Platform, **Les Normes IAS/IFRS : La réponse Axway**, An Axway Paper, Février 2003, Maj Février 2005, p 36, http://www.axway.fr/content_data/axwayfra/fr/10892/les_normes_IAS.pdf.*

4- عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 178.

الجدول (18): مقارنة بين عناصر القوائم المالية الواردة في *SCF* و *IFRS*

التعريف وفق المعايير الدولية –*IAS/IFRS*	التعريف وفق النظام المحاسبي -*SCF*
1-المركز المالي -الميزانية	
-قدم تعريفا للعناصر المرتبطة بقياس المركز المالي وهي الموجودات ، والمطلوبات وحقوق الملكية. -التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة /غير المتداولة-المعيار الدولي رقم 1 -في حالة عدم التمييز تقدم الموجودات والمطلوبات حسب سيولتها .	-قدم تعريفا لعناصر الميزانية وهي الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة. -عرض منفصل للخصوم والأصول في صلب الميزانية -الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.
2-الموجودات-الاصول	
هي موارد خاضعة لسيطرة المنشأة نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تتدفق منافعها الاقتصادية مستقبلا.	هي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لان توفر له منافع اقتصادية مستقبلية . مراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع اقتصادية اقتصادية توفرها هذه الأصول .
■ **3-الأصول الجارية وغير الجارية**	
الأصل المتداول : عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. -عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال إثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية. عندما يكون نقداً أو أصلاً نقديا معادلاً ولا توجد قيود على استعماله . **الأصول غير المتداولة:**وهي الأصول غير المعدة للاستهلاك التام او الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية،ويتم اقتناؤها لتسيير أعمال المنشأة وللاستفادة من طاقتها الإنتاجية.	**الأصول الجارية** : الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل : -الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الإستغلال وانجازها في شكل سيولة الخزينة . -الأصول التي تتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال 12 شهرا السيولات أو شبة السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود. **الأصول غير الجارية:** الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأصول العينية الثابتة أو المعنوية. -الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال 12 شهر ابتداء من تاريخ الإقفال .

4-الالتزامات -االخصوم	
هي التزامات حالية على المنشأة نتجت عن أحداث ماضية ويترتب على الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المنشأة تنطوي على منافع اقتصادية. التمييز بين الخصوم الجارية وغير الجارية .	تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يمثل انقضاؤها خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية . تصنف الخصوم الى خصوم جارية وخصوم غير جارية .
4-الخصوم الجارية وغير الجارية	
الالتزامات المتداولة: عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. عندما يستحق التسوية خلال إثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية . تصنف باقي المطلوبات كمطلوبات غير جارية .	**الخصوم الجارية** : يتوقع ان يتم تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية ، او يجب تسديدها خلال ألاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الاقفال . تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية .
4-حقوق الملكية –راس المال الخاص	
عبارة عن المتبقى من الموجودات بعد استبعاد كافة المطلوبات	تمثل حقوق الملكية –**رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة او الرأسمال المالي** -فائض أصول الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية .
5-الدخل –المنتوجات	
-هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة او زيادة في الأصول والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المنشأة . -أو في شكل انخفاض في المطلوبات. **يشمل تعريف الدخل كل من الإيرادات والمكاسب**	-تتمثل منتوجات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو إنخفاض في الخصوم ، -كما تمثل المنتوجات إستعادة (إسترجاع خسارة في القيمة) و الاحتياطات (م 25 من المرسوم 156/08)
6-المصاريف –الأعباء	
هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية المتخذة شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ للموجودات أو نشوء مطلوبات تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب المنشأة.	تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض اصول أو في شكل ظهور خصوم ، وتشمل أيضا مخصصات الاهتلاك اوالاحتياطات وخسارة القيمة .

7-ربح أو خسارة الفترة—النتيجة الصافية للسنة المالية	
الفرق بين الإيراد المتحقق خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها المنشأة خلال نفس الفترة .	تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء . تكون النتيجة المالية مطابقة لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والمنتوجات .(زيادة رأس المال من المالكين توزيع الأرباح على المالكين الأخطاء المحاسبية المحملة مباشرة على رأس المال ...)

المصدر: سعد بوراوي، مرجع سبق ذكره، ص 15/14.

VII-4 نقاط الإختلاف بين *SCF* و *IAS/IFRS* وصعوبات وتحديات تطبيق *SCF* في الجزائر

VII-4-1 بعض نقاط الإختلاف بين *SCF* والمرجع المحاسبي الدولي *IAS/IFRS*

من بين نقاط الإختلاف بين *SCF* والمرجع الدولي *IAS/IFRS* هو تميز *SCF* بمدونة الحسابات وقواعد سيرها على عكس المرجع الدولي، كما يقوم *SCF* بخدمة مختلف المؤسسات عكس المرجع المحاسبي الدولي الذي هو بصدد إعداد معايير للقطاعات المتخصصة كالبنوك والتأمينات، *PME*، ...إلخ، ويمكن إستعراض بعض نقاط الإختلاف بين *SCF* والمرجع الدولي *IAS/IFRS* في بنود القوائم المالية كما يلي:-

الجدول (19): مقارنة بين *SCF* و *IAS/IFRS* في بعض الجوانب المحاسبية

وجه المقارنة	المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي الجديد
طريقة عرض الميزانية	ترتب حسب درجة سيولتها وتصنف إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة-IAS1-	ترتب حسب درجة سيولتها وتصنف إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة
طريقة عرض جدول حسابات النتائج	تصنف الأعباء حسب طبيعتها -IAS1-	تصنف الأعباء حسب طبيعتها
طريقة عرض جدول تدفقات الخزينة	يعتبر عنصرا هاما من عناصر القوائم المالية-IAS7 -	يعتبر عنصرا هاما من عناصر القوائم المالية
المخزون	يتم تقييم بطريقة FIFO أو طرقة التكلفة المتوسطة المرجحة	يتم تقييم بطريقة FIFO أو طرقة التكلفة المتوسطة المرجحة
الاهتلاك عند التنازل	يحسب إلى غاية عرض الاستثمار للتنازل.	يحسب إلى تاريخ التنازل
القيم الثابتة المعنوية	يعاد تقديره عند وجود سوق خاصة بالقيم المعنوية أوتقييم لنفس العناصر المتجانسة	يعاد تقديره عند وجود سوق خاصة بالقيم المعنوية أوتقييم لنفس العناصر المتجانسة
بيع السلع	منذ تاريخ تحول المنافع والأخطار المتوقعة.	تعالج محاسبيا عند وجود وثيقة تثبت ذلك.
تقديم الخدمات	طريقة التسبيقات اجبارية	بطريقة التسبيقات
الجداول الملحقة	تقدم فيها البيانات القطاعية حسب القطاع الجغرافي	تقدم فيها البيانات القطاعية حسب القطاع الجغرافي

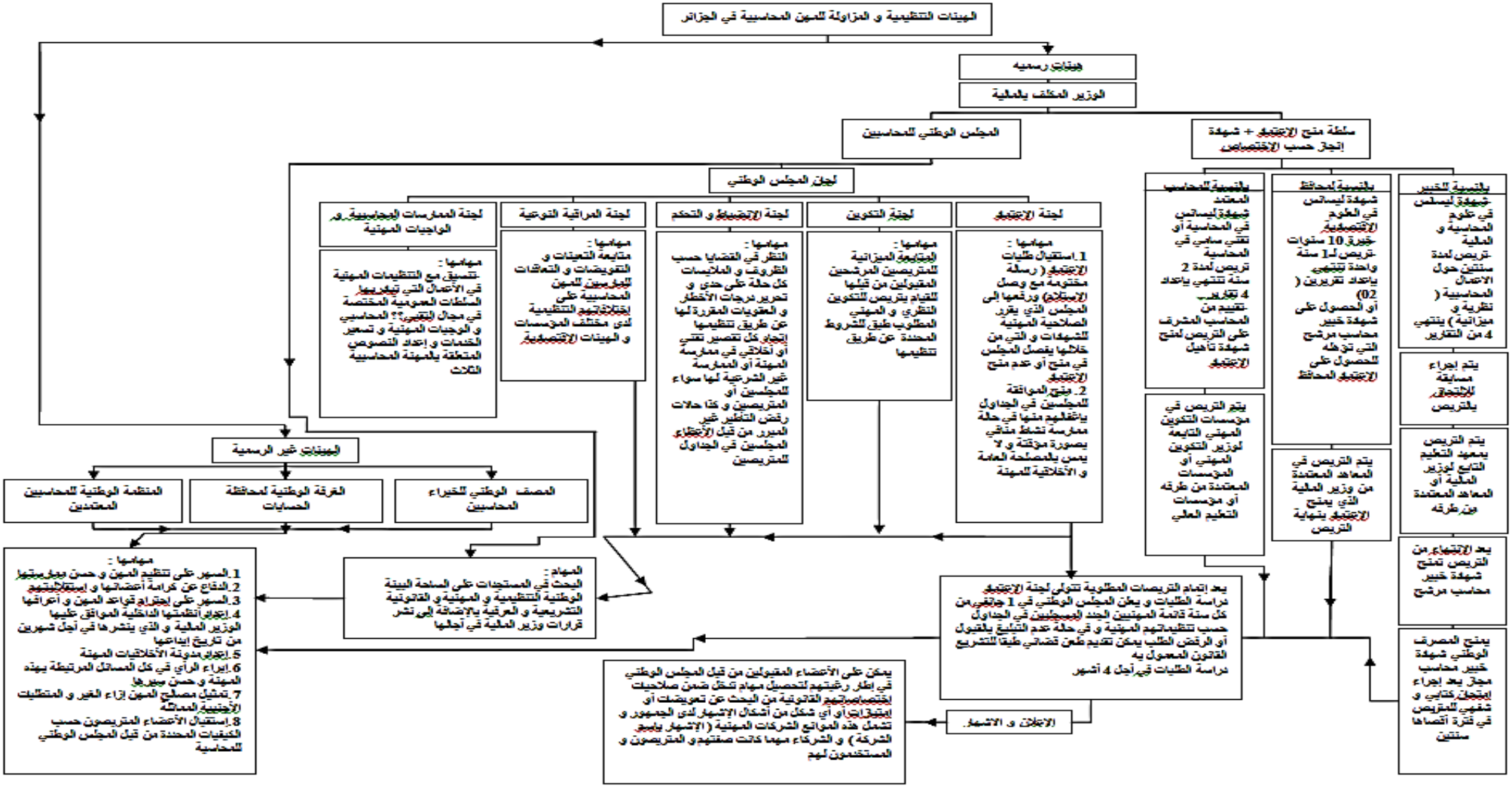
المصدر: السعيد قاسمي، فرحات عباس، "**النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية**"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة الوادي، 17 و2010/01/18 م، ص 12.

VII-4-2 صعوبات وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

من أهم الصعوبات والتحديات التي تواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر حالياً ما يلي: (1) ربط *SCF* بالنظام القانوني مما ينجر عنه بطء التحديثات المحاسبية وتحيين المعالجات والإجراءات المحاسبية نتيجة الفترات الطويلة التي تتطلبها الإجراءات القانونية، (2) غياب السوق المالي النشط: والذي يعتبر أهم عائق يواجه تطبيق *SCF* و *IFRS* في الجزائر نتيجة غياب المنافسة التامة وتدعيم الأسعار في كثير من الأحيان، فالبيئة المالية والإقتصادية في الجزائر ما زالت حسب رأي الكثيرين لا ترقى إلى مستوى التطبيقات المحاسبية الدولية، (3) عدم فعالية المنظمات المهنية المحاسبية التي كان يجب عليها أن تلعب دوراً أكبر في إعداد *SCF* و رسكلة المحاسبين الجزائريين، وفي هذا الإطار يعكس الشكل أسفله التغييرات المحدثة في الهياكل المهنية المحاسبية ضمن برامج إصلاح مهنة المحاسبة والإنتقال الفعال إلى تطبيق *SCF* و*IFRS* في الجزائر، (4) التضارب ما بين النظام المحاسبي والنظام الضريبي في مجال الإعتراف بالأصول والخصوم والضرائب المؤجلة وطرق الإهتلاك والتقييم المحاسبي لخسائر القيمة، وهو ما يتطلب إصلاح النظام الضريبي، (5) تطوير نظام المعلومات الإداري والمحاسبي والمتابعة المستمرة للتأكد من كفاءة نظام المعلومات، حيث نص المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 م في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي على شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي ضمن ثلاثة محاور أساسية وهي: الإجراءات التنظيمية والإدارية لإستخدام المحاسبة الإلكترونية والخصائص الواجب توافرها ببرمجيات المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية[1].

1- عبد الوهاب بوكروح، "**الخبراء ينتقدون إصرار الحكومة ويؤكدون أنه سيلحق أضراراً بالإقتصاد الوطني- تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية 2009 سيستفيد منه الأجانب**"، جريدة الشروق اليومي بتاريخ 2008/06/11 م، ص 13.

الشكل (27): هيكل الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثين.

VIII- الإتجاهات الحديثة في نظرية المحاسبة

1-VIII المحاسبة البيئية

في ظل الإهتمام المتزايد والمستمر للبيئة أصبح من الضروري إحداث تغييرات جذرية في أنشطة الشركات، والإنتقال بها من مؤسسات ملوثة إلى مؤسسات مسؤولة بيئياً بدمج الإهتمامات البيئية في كافة جوانب الأنشطة الصناعية وتحديد وتصنيف كافة المخاطر البيئية التي تواجهها، وفي هذا الاطار برزت الحاجة إلى إيجاد أساليب لقياس وإدارة هذه التكاليف البيئية بصورة سليمة وموضوعية وبالتالي ضرورة وجود نظام محاسبي يهتم بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

1-1-VIII المحاسبة البيئية: مفهومها و أهميتها

لها عدة تسميات مثل المحاسبة الخضراء *Green Accounting* و محاسبة الموارد *Resource Accounting* والمحاسبة الإقتصادية البيئية المتكاملة *Economic and Environmental Accounting Integrated* والمحاسبة الإدارية البيئية *EMA Environmental Management Accounting*، وغيرها من التسميات التي تهدف إلى إبراز البعد البيئي في الأنشطة الإقتصادية، حيث يعرفها معهد المحاسبة الإدارية الكندي 1996 م بأنها: "تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية بهدف إدماجها في القرارات الإدارية وتوصيل هذه المعلومات للأطراف المستفيدة"[1]، وتعرفها وزارة البيئة الأمريكية بأنها: "تعريف وتحديد وتجميع وتحليل والإفصاح عن معلومات التكاليف البيئية"، فهي عملية تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تسببها شركة معينة للبيئة المحيطة بها نتيجة عمليات التصنيع التي تمارسها أو إنتاج سلع وخدمات تضر بالبيئة عند إستهلاكها، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة تلك الأضرار والإبلاغ عنها في القوائم المالية"[2]، وبالنسبة لـ *IFAC* و *ISO14001* فهي: "إدارة الأداء البيئي والإقتصادي من خلال تطوير وتطبيق أنظمة وممارسات محاسبية ملائمة للبيئة، فالمحاسبة البيئية تتعلق بتكاليف دورة الحياة، ومحاسبة التكلفة الكاملة، وتقييم الفوائد، والتخطيط الإستراتيجي للإدارة البيئية"[3]، وبالتالي تظهر أهمية المحاسبة البيئية في[4]: (1) تصحيح مؤشرات قياس الأداء الإقتصادي بإدماج الأداء البيئي في التقييم المالي والإقتصادي وإنجاز العمليات الصناعية وتسعير المنتجات وتحقيق ميزة تنافسية، (2) زيادة الوعي المؤسساتي والمجتمعي بأهمية القضايا البيئية لذلك ظهرت عدة مصطلحات كالدخل القومي المعدل بيئياً، الناتج

1- مصطفى بودرامة، الوزناجي مهملي، "**مدى إهتمام المؤسسات الصناعية الجزارية بالمحاسبة البيئية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 177.

2- لزرق محمد، "**معوقات عدم الإلتزام بالتطبيق الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 306.

3- عبد الوهاب شنيخر، محمد كريم قروف، "**المحاسبة البيئية كأساس لتقييم مستوى الأداء البيئي في المنشآت الصناعية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة –مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 124.

4- كواشي مراد، كوثر رامي، "**أثر تبني نظام الإدارة البيئية على إدارة التكاليف البيئية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 524.

الوطني المعدل بيئياً، ...إلخ، (3) تطوير تطبيق نظم الإدارة البيئية وتقييم الأداء البيئي في الشركات، كما تتحدد أهدافها في: (1) إعداد البيانات المتعلقة بالقضايا البيئية وإستخدامها في جميع القرارات التي تخص المؤسسة، (2) المساهمة في إستدامة التنمية الإقتصادية بتحسين المعارف وفهم التفاعلات المتزايدة بين البيئة والإقتصاد، (3) السعي نحو الحد من الآثار السلبية للمحاسبة التقليدية على البيئة بتوضيح مدى إلتزام المؤسسة بتطبيق القوانين البيئية، (4) تطوير أساليب جديدة عن طرق تقييم الأداء البيئي داخلياً وخارجياً بإعداد قوائم وتقارير مالية عن الأنشطة والممارسات البيئية تكون أكثر وضوحاً وشفافية[1].

وينظر للمحاسبة البيئية من خلال مدخلين: (1) مستوى الشركة: ويتم قياس التكاليف والعوائد البيئية من منظور رؤية الشركة والأطراف الداخلية والخارجية كالمساهمين والإدارة والمستثمرين وغيرهم، (2) مستوى المجتمع: تنظر هذه النظرة الكلية إلى التكاليف البيئية على أنها خسائر لحقت بالمجتمع جراء مزاولة الشركة لأنشطتها الصناعية في مختلف مجالات المياه، التربة، الهواء، الثروة الحيوانية والغابية، المناطق الطبيعية، وبالتالي يجب قياس هذه الأضرار من منظور إلى المجتمع وليس الشركة، ويؤثر هاذين المدخلين في التفسير المحاسبي لتبرير تسجيل التكاليف والإيرادات وقياس النتيجة البيئية في ثلاثة إتجاهات: (1) الإتجاه الأول: يعتبر هذا الإتجاه المحاسبة البيئية إمتداداً للمحاسبة المالية لأجل تغطية الأداء البيئي بالتقرير عنه إلى جانب الأداء الإقتصادي لتظهر بذلك القوائم المالية المعدلة بيئياً، (2) الإتجاه الثاني: يعتبرها إتجاه حديث في المحاسبة من حيث أخذها لوجهة نظر المجتمع وليس وجهة نظر الشركة، وعليه ينظر للمحاسبة المالية كجزء من إطار أشمل هو المحاسبة البيئية الإجتماعية، (3) الإتجاه الثالث: يرى هذا الإتجاه أن المحاسبة البيئية تفرز نظرية فرعية في علم المحاسبة، وبالتالي تعتبر فرعاً متميزاً بخصوصياته ومستقل داخل الإطار العام لنظرية المحاسبة كفرع من فروع المحاسبة الأخرى، وقد إستقرت الدراسات على إختيار الإتجاه الأول القائل بدمج المعلومات البيئية ضمن التقارير المالية التقليدية، بينما إنتهج البعض الآخر طريقة الفصل بعرض الأعباء والإيرادات البيئية في قوائم مستقلة خاصةً بها نتج عنها ما يسمى بالمحاسبة البيئية المستقلة[2].

VIII-1-2 البناء الفني لنظام الإدارة البيئية

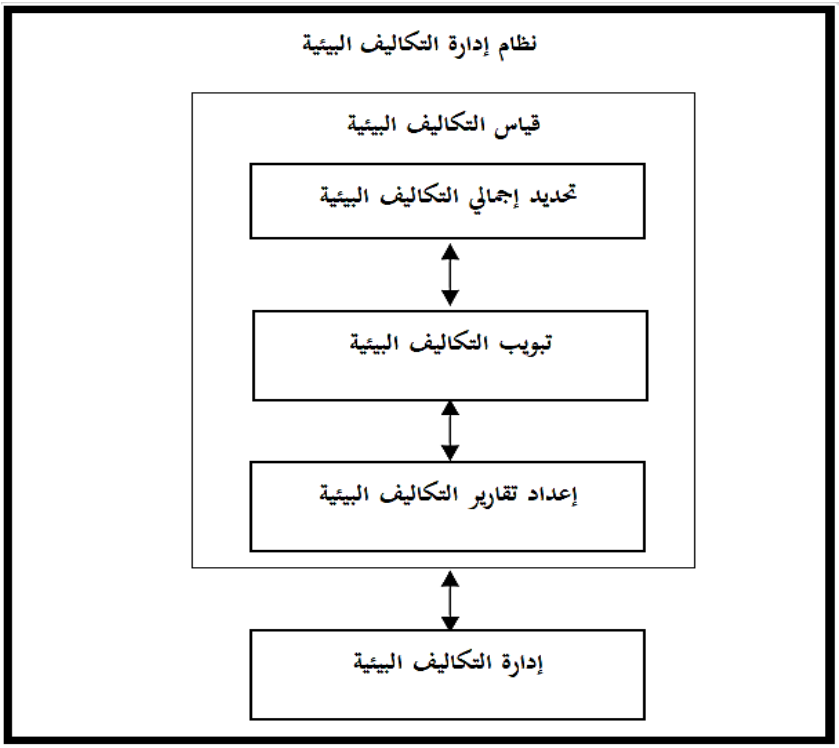
نظام المحاسبة البيئية هو نظام يصف العلاقات الترابطية بين البيئة الطبيعية والمحاسبة بهدف تقدير الإحصائيات البيئية رغم ما يكتنفها من صعوبات ومشاكل، فأهداف نظام المحاسبة البيئية تتمثل في: (1) توفير البيانات المحاسبية الكمية والمالية للعمليات والأنشطة البيئية مما يسمح بتحديد الإلتزامات المالية اللازمة لتحقيق الإدارة المثلى بيئياً، (2) تخفيض الضغوط البيئية بإعداد البيانات المالية التي تقرر مستويات التلوث والأضرار المسموح بها وتحديد الموارد الطبيعية المسترجعة وغير المسترجعة، (3) التمكين من القياس الدقيق لأداء المؤسسات الإقتصادية

1- أحسين عثماني، عمران الزين، "**دور المحاسبة البيئية في تطبيق أبعاد المسؤولية الإجتماعية في المؤسسة الإقتصادية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 330.

2- سوسن زيرق، صبري مقيمح، "**القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 456.

سواءٌ ما تعلق بالثروة الإقتصادية أو الطبيعية البيئية، (4) توفي المعلومات بشكل أفضل عن المشكلات البيئية المعاصرة والمساعدة في تحقيق رقابة فعالة على الأنشطة البيئية، ولتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتضمن نظام المحاسبة البيئية على المقومات التالية: (1) تصميم مجموعة مستندية متكاملة لإثبات كافة الأحداث والعمليات البيئية، (2) إعداد دليل للحسابات وفق المعايير المحاسبية الدولية *IFRS* والمتطلبات البيئية، (3) إعداد القواعد والإجراءات الإصلاحية في نظام الضبط والرقابة الداخلية التي يجب على الهياكل الإدارية إتباعها في الشركة، (4) إعداد التقارير المالية والوصفية السنوية والمرحلية التي توفر معلومات عن الأداء البيئي من فترة لأخرى، وبالتالي فإن حسن تطبيق نظم المحاسبة البيئية يفرض توفير المتطلبات التالية: (1) إستحداث حد أدنى من القواعد التي تلاءم طبيعة النظام المحاسبي والإداري بالمؤسسة لأغراض: ملاءمة التقارير المالية والإدارية للإحتياجات البيئية والإجتماعية الداخلية والخارجية تتميز بالوضوح والبساطة والدقة، الإفصاح عن مختلف الأنشطة الإجتماعية والبيئية للمؤسسة، توحيد الممارسات البيئية والإجتماعية في مختلف القطاعات الإقتصادية، (2) إستحداث المعايير القياسية والملائمة للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي الإجتماعي البيئي من خلال إلحاق نظام المحاسبة البيئية بالنظام المحاسبي والإداري للمؤسسة أو أن يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل داخل الشركة[1].

الشكل (28): نظام إدارة التكاليف البيئية في الشركات الإقتصادية



المصدر: كواشي مراد، كوثر رامي، مرجع سبق ذكره، ص 536.

1- أحسين عثماني، عمران الزين، مرجع سبق ذكره، ص 332.

VIII-1-3 المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية

VIII-1-3-1 مفهوم وأنواع التكاليف البيئية

تعرف التكاليف البيئية على أنها: "كافة عناصر التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي تتم بغرض إستخدام الموارد أو إنتاج منتجات صديقة للبيئة أو معالجة آثار الأنشطة الملوثة للبيئة أو إزالة الأضرار البيئية سواءٌ كان ذلك بصفة إختيارية أو إلزامية من خلال الإمتثال للتشريعات والقوانين البيئية"[1]، فصعوبة قياس وتسجيل التكاليف البيئية تظهر نتيجة خاصيتين أساسيتين تتميز بهما: صعوبة التعبير عنها بوحدات القياس النقدي وطول الفترة الزمنية بين تاريخ حدوث التكلفة ونشأة الإيراد المترتب عنها، فصعوبة التحديد الدقيق للأضرار البيئية الناتجة عن النشاط الإقتصادي للشركة وعدم القدرة على معالجة الأضرار النهائية كإنقراض الحيوانات والنباتات وهلاك الإنسان يجعل من الصعب وضع تكلفةٍ لها والإعتراف بها محاسبياً وتضمينها ضمن التقارير المالية.

الجدول (20): أنواع التكاليف البيئية

تبويب التكاليف وفقا للأنشطة الى :	تبويب التكاليف وفقا لارتباطها بالمنتجات الى :	2. تبويب التكاليف وفقا لمسببات حدوث التكلفة:
1- تكاليف أنشطة المنع وتتضمن التكاليف الناتجة عن كافة الأنشطة التي تقوم بها المنشأة بغرض خفض أو إزالة الأسباب المؤدية لآثار بيئية سلبية في المستقبل وتنحصر هذه التكاليف في تكاليف إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد سامة أو ضارة بالبيئة وعلى أن لا ينتج عن العملية الإنتاجية أي مخلفات غازية أو صلبة ضارة بالبيئة. **2- تكاليف أنشطة الحصر والقياس** وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية وتضم الأنشطة التالية: *أنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل المنشأة. أ*نشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل. *أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية. *أنشطة متابعة العلاقة ما بين المنشأة والأجهزة البيئية المختلفة.	1- **التكاليف العادية وتكاليف التشغيل** وهي التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بالمنتجات وتشمل المواد الخام وتكاليف استخدام المباني والمعدات وتكاليف التشغيل والمعالة والطاقة والتدريب وتحمل هذه التكاليف بشكل تقليدي للمنتجات وباستخدام معدلات التحميل التي تعتمد على ساعات العمل المباشر. **2- التكاليف القانونية /. التشريعية** وهي تلك التكاليف الحكومية والخاصة بالامتثال للتشريعات الحكومية وتشمل نفقات الإعلام والتقارير والتصاريح والمراقبة والاختبارات والتدريب والفحص وتعتمد هذه التكاليف في تحميلها على أي بالاعتماد ABCمنهج تكاليف أساس النشاط على الأنشطة التي كانت سببا في إحداث تلك النفقات. **3- التكاليف المحتملة** وتشمل العقوبات والغرامات والتسويات المالية الناتجة عن الإجراءات التصحيحية والإصابات الشخصية والتدمير للممتلكات والحوادث البيئية, وغالبا ما يتم تقدير هذه التكاليف من المدراء المختصين بحيث تراعي المنشآت عدم المغالاة في تقديرها مبالغ منخفضة أو إهمال توقع حدوثها.	**1- التكاليف الرأسمالية** وهي التكاليف المرتبطة باستخدام المواد الخام و مهمات التشغيل ويؤدي الترشيد في استخدام هذه الموارد إلى رفع الكفاءة في استخدام الموارد البيئية و المعلومات المتعلقة بهذه التكاليف من شأنها المساعدة في اتخاذ القرارات **2- التكاليف المستترة** هي التكاليف التي تضم عناصر أو مجموعات تختلف في بعدها الزمني فمنه ما يحدث قبل عمليات التشغيل ومنها ما يحدث بعد انتهاء العمليات التشغيلية أو الإنتاجية , مثل التكاليف البيئية السابقة على التشغيل و تكاليف تصميم منتجات غير مضرة بالبيئة وتكاليف المفاضلة بين البدائل المختلفة لرقابة التلوث. التكاليف البيئية الملزمة وهي التي تتطلبها اشتراطات قانونية مثل تكاليف إعداد التقارير البيئية وتكاليف ملاحظة ومراقبة التلوث وإزالة التلوث . **3- التكاليف البيئية الاختيارية**

1- خالد بوجعدار، حنان سعيدي سياف، "**مداخل الإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية–"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 259.

3- تكاليف أنشطة الرقابة وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث بالمنشأة وتضم: أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة. أنشطة خفض مصادر التلوث. 4- تكاليف أنشطة الفشل البيئي وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض إزالة الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل نتيجة فشل المنشأة في منعها وحصرها ورقابتها في الماضي	4- التكاليف الصريحة وهي التي تتعلق بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية وتبوب وفقا للنظام المحاسبي بالمنشآت على أنها تكاليف بيئية ومنها تكاليف " تركيب وصيانة معدات مراقبة التلوث وتكاليف معالجة التلوث الجوي والذي ينتج من دخان المصانع واستخدام مدخلات أقل تلوثا في العمليات الإنتاجية للحد من الانبعاثات الملوثة في الجو. 5- التكاليف الضمنية وهي التي تتضمنها حسابات أخرى ولها تأثير على إجمالي التكاليف خاصة في الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب .وتظهر في حسابات أخرى ضمن مصروفات صناعية غير مباشرة ومنها التكاليف البيئية الطارئة وقد تكون التكاليف الضمنية ايجابية أو سلبية .	وهي التي تزاولها المنشأة دون وجود ضوابط أو اشتراطات قانونية مثل تكاليف وضع خطط بيئية ودراسات الجدوى وتكاليف إعادة تدوير النفايات . 4-تكاليف التخلص من الآثار السلبية مثل تكاليف التخلص من مخلفات التشغيل فغالبا ما يترتب على عمليات التشغيل بعض الآثار السلبية على البيئة نتيجةالمخلفات الناتجة عن هذه العمليات ومن الضروري من الناحية القانونية والاجتماعية إزالة هذا الأثر السلبي.

المصدر: كواشي مراد، كوثر رامي، مرجع سبق ذكره، ص 533.

VIII-1-3-2 المعالجة المحاسبية والإفصاح في القوائم المالية

من أهم مبادئ المحاسبة البيئية نجد: (1) مبدأ الأهمية النسبية: الذي يقصد به تسجيل الأضرار والتكاليف البيئية في القوائم المالية بالنظر إلى أهميتها وقيمتها، (2) مبدأ حصر وتجميع التكاليف البيئية في شكل مستقل: ينبغي تصميم نظام محاسبة تكاليف بيئية يكفل حصر وتجميع التكاليف البيئية في حجم تكلفة مستقل عن سائر التكاليف الأخرى، (3) مبدأ التحميل: يقصد به تحميل كافة التكاليف التي تتعلق بنشاط معين على وحدات هذا النشاط حتى يمكن إستخراج التكلفة البيئية لكل وحدة من وحدات هذا النشاط، (4) مبدأ التبويب: يقصد به القيام بعملية تبويب أو تطبيق التكاليف البيئية سواء على أساس مكوناتها أو على أساس صعوبة أو سهولة قياسها أو على أساس ظهورها في الدفاتر، (5) مبدأ المعايرة: يقصد به إعداد المقاييس التي لها القدرة على قياس درجة كفاءة التكاليف البيئية التي حدثت فعلاً ومدى مطابقتها لما كان ينبغي أن تكون عليه، (6) مبدأ محاسبة المسؤولية: يجب على نظام محاسبة التكاليف البيئية إعداد التقارير البيئية اللازمة وبالجودة المطلوبة للتقرير عن كل مركز تكلفة بيئية، في حين تم تعريف القياس المحاسبي البيئي بأنه "تحديد قيم جميع عناصر التكاليف الناجمة عن إلتزام المؤسسات بمسؤولياتها الإجتماعية والبيئية سواءٌ كان هذا الإلتزام إختيارياً أو إلزامياً"، وتنقسم طرق القياس المحاسبي إلى نوعين: (1) طرق القياس الموحدة: التي تعتمد على القياس النقدي للتكاليف البيئية والآثار المترتبة عنها بمعيار وحيد يعكس خاصية واحدة لتلك الجوانب المراد قياسها، (2) طرق القياس متعدد الأبعاد: تعتمد هذه الطرق على قياس التأثيرات البيئية المترتبة عن أنشطة المؤسسة بمقاييس مختلفة والتي منها المقاييس الوصفية والمقاييس الكمية، وكذلك الإفصاح المحاسبي البيئي للأطراف الخارجية.

وأما فيما يخص المعالجة المحاسبية فتعتبر الإلتزامات البيئية التي ينشأ عنها حيازة أصول أو تحسين منتجات المؤسسة بيئياً عبارة عن أصول يحتفظ بها في الآجال الطويلة ويتنظر منها تحقيق عوائد وتدفقات مستقبلية لذلك فإنها تعامل معاملة الأصول المادية ويكون التسجيل المحاسبي المتعلق بها كما يلي[1]:-

- عند الشراء: تقيد بقيمة الأصل مضافا إليها المصاريف اللازمة لتشغيله:

		حـ /أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث حـ /النقدية أو البنك.		

- يتم حساب قسط الإهتلاك بإحدى طرق الاهتلاك المعروفة الثابت أو المتناقص ويكون القيد كالآتي:

		حـ /قسط اهتلاك المعدات الاجتماعية حـ /مخصص اهتلاك المعدات الاجتماعية		

- ويتم الإقفال في القوائم المالية الاجتماعية:

		حـ /قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي حـ/ قسط اهتلاك المعدات الاجتماعية		

وفي حالة التنازل تسجل القيود المحاسبية التالية:-

في حالة الخسارة:-

		حـ / اهتلاك متراكم للأصول اجتماعية حـ / خسائر بيع أصول اجتماعية. حـ / النقدية. حـ / أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث.		

ويكون قيد إثبات عملية البيع عند الأرباح:

		حـ /اهتلاك متراكم للأصول اجتماعية حـ /النقدية. حـ /أرباح بيع أصول اجتماعية حـ /أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث		

1- سوسن زيرق، صبري مقيمح، مرجع سبق ذكره، ص 465.

ويكون قيد إقفال الخسائر:

		حـ /قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي حـ /خسائر بيع أصول اجتماعية		

قيد إقفال الأرباح:

		حـ /أرباح بيع أصول اجتماعية. حـ/قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي		

وفي حالة قيام المؤسسة بتحسينات على هذه الأصول تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:-

✓ إثبات قيمة الإضافة:

		حـ /أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث حـ /النقدية		

✓ قسط الاهتلاك الجديد:

		ح /قسط اندثار أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث ح /متراكم اندثار أصول اجتماعية ح /قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي ح /قسط اندثار أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث		

وأما في حالة كانت التكاليف البيئية لا ينتظر منها منافع مستقبلية ولا تزيد من عمر الآلات الصناعية ولا جودة منتجات المؤسسة فإنها تعامل معاملة المصاريف وتسجل كمصروف في السنة التي أستحقت فيها كما يلي:-

- **إثبات المصاريف:**

		حـ/ مصاريف اجتماعية - مصاريف ازالة التلوث حـ/أجور عماله حـ/مواد معقمة حـ /النقدية		

- **الإقفال في القوائم المالية:**

		ح /قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي ح/مصاريف اجتماعية - مصاريف إزالة التلوث ح/أجور عمالة ح/ مواد معقمة		

وفيما يخص الإفصاح المحاسبي البيئي فقد تم تعريفه بأنه: "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الإقتصادية والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل"[1]، وأيضاً: "الأسلوب الذي من خلاله تستطيع المؤسسات إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي"[2]، وتظهر أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في: (1) زيادة ثقة المجتمع في المؤسسات الملتزمة بيئياً مما يؤدي إلى الإعتراف الإجتماعي لهذه المؤسسات بالمقابل دفع المؤسسات غير الملتزمة بيئياً إلى تبني القواعد والنظم المحاسبية البيئية، (2) تبرير إرتفاع تكاليف منتجات صديقة البيئة، (3) الإفصاح عن التكاليف والأعباء البيئية بشكل ملائم مما يخفض من التكاليف الجبائية وتحصيل الحوافز الجبائية والإستثمارية، ولطرق الإفصاح المحاسبي البيئي عدة طرق منها ما يقوم على فصل التقارير البيئية عن التقارير المالية ومنها ما يقوم على أساليب الدمج، وفي هذا السياق يمكن ذكر كيفية عرض التكاليف والأضرار البيئية بالقوائم المالية وفق الجداول الموالية الموضحة كما يلي:-

الجدول (21): تعديل قائمة المركز المالي بالأعباء البيئية والإجتماعية

مجموع صافي الأصول			.....
(يخصم منه)	.....		
1. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية	.....		
مباني وإنشاءات الرقابة على التلوث	.....		
أجهزة الرقابة على تلوث الهواء	.....		
معدات تنقية المخلفات السائلة	.....	.....	
نفقات تحسين المظهر الجمالي للبيئة	.....		
مخزون مواد تنقية المخلفات الصناعية			
مجموع صافي أصول مجال المساهمات البيئية			
2. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات العامة	.....		
مباني وإنشاءات مركز رعاية الطفولة	.....		
مباني سكنية للعاملين	.....	.....	
منشآت ووسائل الترفيه	.....		
منشآت الرعاية الصحية	.....	.....	
وسائل نقل ومواصلات	.....		
معدات وأجهزة طبية	.....		
مخزون المستلزمات الطبية	.....		
مجموع صافي أصول مجال المساهمات العامة			
	.....		

1- خالد بوجعدار، حنان سعيدي سياف، مرجع سبق ذكره، ص 260.

2- أحسين عثماني، عمران الزين، مرجع سبق ذكره، ص 336.

3. صافي الأصول الخاصة بمجال الموارد البشرية	.....		
مباني وإنشاءات مركز التدريب	.....		
وسائل ومعدات التدريب			
معدات وأجهزة رقابة بيئة العاملين			
مجموع صافي أصول مجال المساهمات العامة			

المصدر: خالد بوجعدار، حنان سعيدي سياف، مرجع سبق ذكره، ص 269.

الجدول (22): تعديل قائمة النتائج بالأعباء البيئية والإجتماعية

صافي الربح المحاسبي			.....
يضاف إليه			
أولا:أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية			
1. مجال المساهمات البيئية			
تكلفة عمليات الرقابة على تلوث الهواء	.....		
تكلفة معالجة المخلفات السائلة	.....		
تكلفة تحسين المظهر الجمالي للبيئة	.....		
2. مجال المساهمات العامة	.....		
فروق توظيف عمالة زائدة	.....	.....	
فروق توظيف ذوي الاحتياجات الخاصة	.....		
إعانات ومنح إضافية للعاملين	.....		
فروق خدمات النقل والمواصلات	.....		
تكلفة خدمات إسكان العاملين	.....		
تكلفة مركز حضانة أطفال العاملين	.....		
خسائر التسعيرة الجبرية			
3. مجال الموارد البشرية	.....		
تكلفة تدريب العاملين	.....	.....	
تكلفة اشتراطات الأمن الصناعي	.....		
4. مجال المنتوج	.....		
تكلفة الرقابة على المواصفات القياسية للجودة	.....	.....	
تكلفة اختبار أمان استخدام المنتوج	.....		(.....)
إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية		.....	
صافي الربح المعدل بالأعباء الإجبارية			..... .

المصدر: خالد بوجعدار، حنان سعيدي سياف، مرجع سبق ذكره، ص 268.

الجدول (23): تقرير الأداء البيئي و الإجتماعي متعدد الأبعاد

أولا: مجال المساهمات البيئية				
العناصر المؤثرة على نوعية البيئة الطبيعية	**وحدة القياس**	**المستويات القياسية**	**المستويات الفعلية**	**الانحرافات**
1. عناصر مسببة لتلوث الهواء				
أول أكسيد الكربون	مغ/م^3			
ثاني أكسيد الكربون	مغ/م^3			
الضوضاء	ديسيبل			
2. عناصر مسببة لتلوث المياه				
درجة الحرارة	جزء/مليون			
الأكسجين الحيوي	جزء/مليون			
3. عناصر مسببة لتلوث التربة				
أملاح ذائبة	جزء/مليون			
الكبريتات	جزء/مليون			

ثانيا: مجال المساهمات العامة	
البيـــــان	**المقدار**
1. توفير فرص عمالة	
عدد العاملين بالمشروع	
نسبة العاملين من الذكور	
نسبة العاملين من الإناث	
عدد العاملين الذين يزيدون عن إحتياجات المشروع	
عدد العاملين من ذوي الإحتياجات الخاصة	
نسبة العاملين ذوي الإحتياجات الخاصة لإجمالي عدد العاملين	

المصدر: خالد بوجعدار، حنان سعيدي سياف، مرجع سبق ذكره، ص 270.

VIII-2 محاسبة الرأسمال الفكري

VIII-2-1 الخلفية التاريخية

يعود تاريخ الإهتمام بالرأسمال الفكري *Intellectual capital* إلى بداية الفكر الإقتصادي الرأسمالي الذي إعتبر العنصر البشري أحد عوامل الإنتاج إضافةً إلى الأرض ورأس المال، غير أن التركيز عليه لم يظهر إلا بعد الحرب العالمية الثانية 1950 م ضمن نظريات النمو الداخلي/الذاتي *Théories de la croissence Endogéne* كأحد الإتجاهات العلمية التي تبحث في سبل تحقيق التنمية الإقتصادية، وهناك من يرجع ظهور المصطلح إلى كينيث جالبرت *Kenneth Galbraith* 1969 م وآخرون إلى رالف ستاير *Ralph Stayer* مدير شركة *Jonhson Ville* سنة 1990 م، إلا أن الثابت هو ظهور المصطلح كتتويج للجهود البحثية التي قام بها كل من *T.W.Schultz* و *Becker* سنة 1961 م حول "الرأسمال البشري"، و*K. Arrow* 1962 م حول "التعليم بالممارسة *learning by doing*" و *H. Uzawa* 1965 م في "*modéle agrégé de croissance économique*"، فخلال هذه الفترة سادت فكرة العلاقة السلبية بين معدل النمو الإقتصادي وتطوير رأس المال البشري، غير أن تطور السياسات الإقتصادية الدولية وتبني مفاهيم التنمية المستدامة 1970 م فرضت ضرورة إيضاح علاقة الرأسمال المعرفي والبشري والتكنولوجي و رأسمالية الدولة بالنمو الإقتصادي، هذه العوامل التي كانت تعتبرها المدرسة النيوكلاسيكية والكينزية مجرد عوامل خارجية أو حيادية في النموذج الإقتصادي الكلي، كما أطلق على هذه النظريات كذلك "*Les Théories de l'offre*" لإهتمامها بجانب العرض، وفي أهميتها يعتبرها كثير من الإقتصاديين مرحلة جديدة من سياق تطور الإقتصاد السياسي، حيث يقول *Améziane Ferguene* 2011 م: "*Ce progrés se situe sur le plan de l'analyse économique bien sur, mais aussi sur celui de l'économie appliquée, à travers les orientations qui en découlent quant à la politique conjoncturelle et structuelle de l'Etat*"[1]، بينما كان قد صرح *R. STAYER* مدير شركة *Johnsonville Foods* في وقت سابق 1990 م بقوله: "في السابق كانت المصادر الطبيعية أهم مكونات الثروة القومية وأهم موجودات الشركات، بعد ذلك أصبح رأسمال متمثلاً بالنقد والموجودات الثابتة هو أهم مكونات الشركات والمجتمع، أما الآن فقد حل محل المصادر الطبيعية والنقد والموجودات الثابتة رأسمال الفكري الذي يعد أهم مكونات الثروة القومية وأغلى موجودات الشركات"[2].

VIII-2-2 مفهومه وأنواعه

لقد وردت عدة تعريفات لرأس المال الفكري منها تعريف جمعية المحاسبين الإداريين بكندا *SMAC* 1998 م التي تعرفه بأنه: "العناصر القائمة على المعرفة التي تمتلكها الشركة والتي تؤدي إلى خلق تيار مستقبلي من المنافع

1 - *Améziane Ferguene, "**Croissance Economique et Développement**", campus ouvert, France, 2011, p 88/99.*

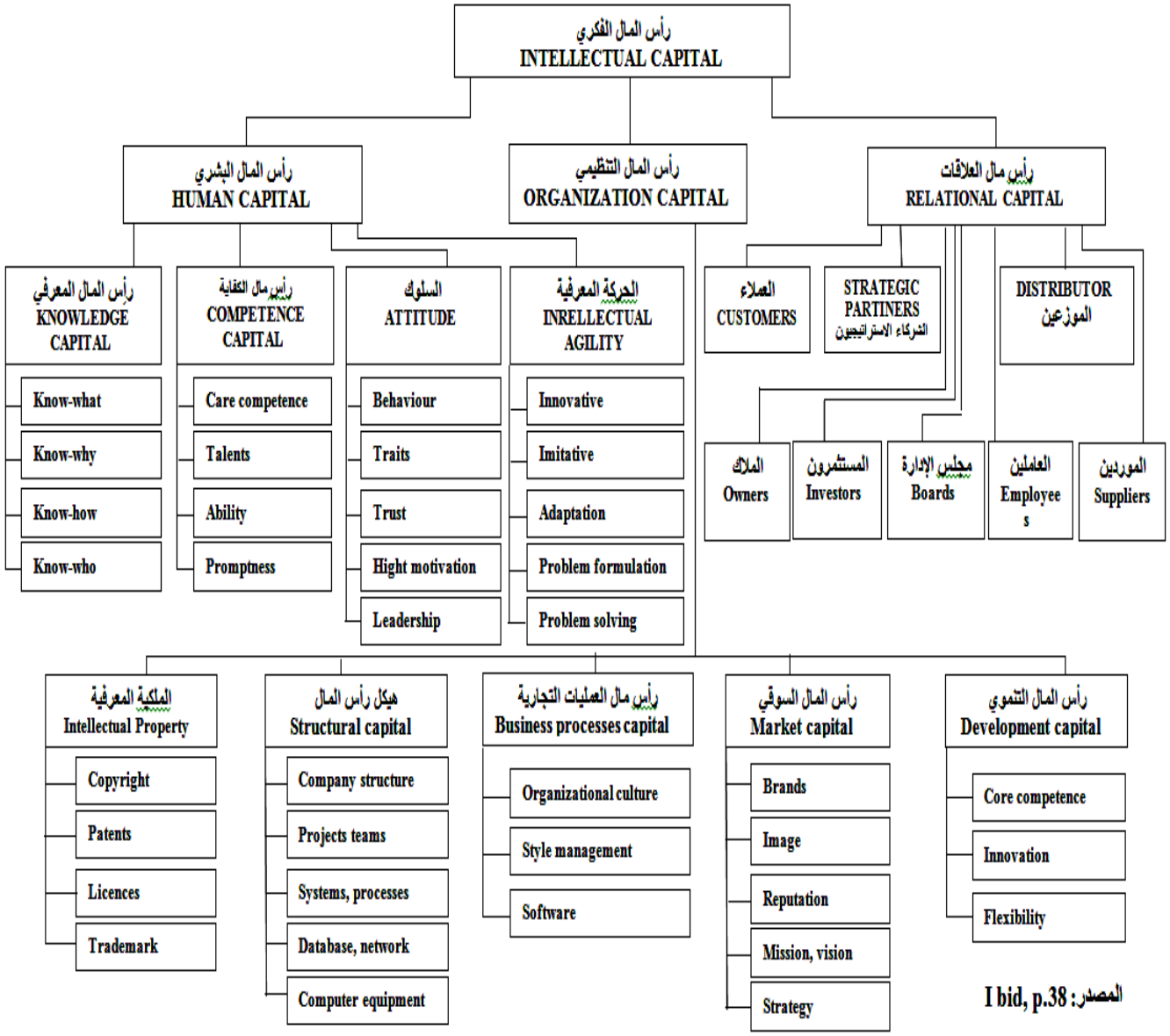
2- محمد دهان، محمد بوشريبة، "**إشكالية تقييم الرأسمال البشري في المؤسسة: من محاسبة الموارد البشرية إلى المحاسبة الإستراتيجية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 326.

لصالحها"[1]، وتعرفه منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية *OCDE* 1999 م بأنه: "القيمة الإقتصادية لفئتين من الأصول غير الملموسة لشركةٍ ما: رأس المال الهيكلي أو التنظيمي ورأس المال البشري"، أما *Ulrich* 1998 م فيرى بأنه: "مجموعة المهارات المتوفرة في المنظمة التي تتمتع بمعرفة واسعة تجعلها قادرة على جعلها منظمة عالمية من خلال الإستجابة لمتطلبات الزبائن والفرص التي تتيحها التكنولوجيا"، كما عرّفَه توماس 2004 م بأنه: "الموهبة والتعليم المتراكم والمهارات والخبرات والمعرفة التقنية والعلاقات الممكن إستخدامها في خلق الثروة"، وأيضاً: "مجموع ما يعرفه كل الأفراد في المنظمة ويحقق ميزة تنافسية في السوق"[2]، بينما يعرفه سملالي 2005 م بأنه: "القدرة العقلية لدى فئة معينة من الموارد البشرية ممثلةً في الكفاءات القادرة على توليد الأفكار المتعلقة بالتطوير الخلاق والإستراتيجي للأنظمة والأنشطة والعمليات بما يضمن للمنظمة إمتلاك ميزة تنافسية مستدامة"، وقد قسَّم *Al-Dujaili* 2012 م، *Marti and Cabrita* 2012 م، *Kohan et al* 2014 م، *Karimi* 2014 م رأس المال الفكري إلى: (1) رأس المال البشري *Human Capital*: وهو المعرفة التي يمتلكها ويولدها العاملون كالمهارات ووالخبرات والإبتكارات وعمليات التحسين والتطوير المستمر، (2) رأس المال الهيكلي *Structural Capital*، (3) رأس المال العلاقات (الزبائن): يمثل القيمة المحصلة نتيجة العلاقات التكاملية مع ذوي المصالح من الأطراف خارج الشركة مثل ولاء العملاء، قنوات التوزيع، الموردين، الداعمين الإجتماعيين والسياسيين، العقود التفضيلية، في حين يصنف *LUNDVALL & JOHNSON* 1994 م المعارف المرتبطة برأسمال البشري إلى 04 أنواع: (1) معرفة الأفعال: *Savoir quoi*، (2) معرفة الأسس والقوانين التي تحكم وتسير الطبيعة والأفراد *Savoir pour quoi*، (3) معرفة طريقة أداء الأعمال وكيفية إستخدام المؤهلات *savoir comment*، (4) القدرة على الإتصال والتعامل مع الآخرين *Savoir qui*، فهو يتميز بالخصائص: غير ملموس، صعوبة القياس، سرعة الزوال، التزايد بالإستخدام، القدرة على الإستفادة منه في مراحل وعمليات مختلفة في نفس الوقت، له آثار كبيرة على الشركة.

1- موسى عيسى محمد بابكر، "**أثر الإفصاح عن الرأسمال الفكري على جودة المعلومات المحاسبية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 271.

2- شبيرة محي الدين، دريس منى، "**إتجاهات حديثة أخرى في علم المحاسبة: محاسبة رأس المال الفكري**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 487.

الشكل (29): أنواع الرأسمال الفكري



المصدر: I bid, p.38

وفي شهر سبتمبر 1991 م قامت مجموعة شركات سكانديا بقيادة المدير التنفيذي *Björn Wolrath* بإستحداث منصب إداري جديد في هياكلها التنظيمية تحت مسمى "وظيفة إدارة الرأسمال الفكري" شغلها *Leif Edvinsson* الذي بدأ بنشر أول تقرير حول الرأسمال الفكري للشركة في عام 1994 م وتضمن إقتراح نموذج "ملاح سكانديا" المتكون من 05 أبعاد أساسية يوضحها الشكل التالي:-

الشكل (30): الأبعاد الأساسية لنموذج ملامح سكانديا *Skandia Navigator*

المصدر: محمد دهان، محمد بوشريبة، مرجع سبق ذكره، ص 328.

وبحسب النموذج تنشأ القيمة السوقية للشركة على النحو الآتي:-

القيمة السوقية للشركة = الرأسمال المادي + الرأسمال الفكري
الرأسمال الفكري = الرأسمال البشري + الرأسمال الهيكلي
الرأسمال الهيكلي = الرأسمال الزبوني + الرأسمال التنظيمي
الرأسمال التنظيمي = الرأسمال التجديد + الرأسمال العمليات

VIII-2-3 نظريات الرأسمال الفكري في الفكر الإقتصادي

لقد جاء ذكر الرأسمال الفكري ضمن نماذج النمو الداخلي في ثلاثة نظريات هي:-

VIII-2-3-1 نظرية رأس المال المعرفي لـ بول رومر *Capital physique ou connaissance*

يُعرِّف الإقتصادي الأمريكي بول رومر *Paul Romer* المنتمي إلى جامعة شيكاغو رأس المال المعرفي في نظريته سنة 1986 م بأنه مخزون المعرفة المتولد تلقائياً من الخبرة المكتسبة من تراكم ممارسات العملية الإنتاجية، و يُقسِم فجوة التطور بين الدول المتقدمة والنامية إلى فجوتين: الفجوة المادية التي تتضمن الإختلاف في البنية الإقتصادية التحتية بجميع عناصرها، والفجوة الفكرية التي تشمل العنصر المعرفي على كامل العملية الإنتاجية من مدخلاتها إلى غاية التوزيع في الأسواق، والتي تسمح بحل جميع المشاكل الفنية على المستوى الجزئي والكلي، فحسب رأيه يتميز رأس المال المعرفي بالخصائص: (1) توليد الوفورات الخارجية التي تُضَاعِف التأثير الإيجابي الذي تلعبه المعرفة في عملية النمو سواءٌ على مستوى الوحدة الإنتاجية أو على مستوى الصناعة ككل، (2) الفصل بين النمو المتوازن

والنمو الأمثل: حيث يتحقق النمو المتوازن في إطار تنافس الشركات بينما يتحقق النمو الأمثل في إطار إستفادة الشركات من خبرات بعضها البعض، (3) التأثر بالأزمات: فالأزمات تحدث آثاراً سلبية مزمنة في مخزون المعرفة يصعب التخلص منها آنياً[1]، كما يميز رومر بين ثلاث حالات لأثر تراكم المخزن المعرفي على النمو الإقتصادي: (1) مرونة إنتاج المعرفة الكلية أقل من الواحد الصحيح: وهو ما يعني عدم وجود آثار خارجية إيجابية لرأس المال، حيث تتجه إنتاجية عوامل الإنتاج نحو التناقص عندما تصل إنتاجيتها الحدية إلى أقصى معدل فعلي لها عندها يتوقف النمو الإقتصادي، (2) مرونة إنتاج المعرفة الكلية مساوية للواحد الصحيح: وتتطابق هذه الحالة مع دالة إنتاج ذات إيرادات ثابتة لعوامل الإنتاج، مما يعني أن مسار النمو يتزايد بمعدل ثابت، وهي تشبه حالة النمو الإقتصادي المدعوم بالتقدم التكنولوجي، (3) مرونة إنتاج المعرفة الكلية أكبر من الواحد الصحيح: حيث تكون إيرادات عوامل الإنتاج متزايدة ويكون معدل النمو الإقتصادي في تزايد مستمر وهو الشيء المرغوب.

VIII-2-3-2 نظرية رأس المال البشري لـ روبرت لوكاس *capital humain – Robert Lucas*

تعود أصول هذه النظرية إلى تيودور شولتز *Theodore. W. Schultz* 1961 م الحائز على جائزة نوبل سنة 1979 م والذي توصل في دراسته التي ألقاها في محاضرته الشهيرة "**الإستثمار في رأس المال البشري**" في الملتقى الثالث والسبعين للجمعية الإقتصادية الأمريكية بتاريخ 1960/12/28 م إلى أن سبب الإنتاجية المرتفعة للدول المتقدمة هو الإستثمار في رأس المال البشري نتيجة تطور نظم التعليم والتأهيل الذي من شأنه تقليل تفاوت توزيع الدخول وتخفيض معدلات الفقر، كما كان الإقتصادي الأمريكي *MINCER, J* قد أورد هذا المصطلح في مقاله سنة 1958 م، فرأس المال البشري له بعدان: (1) بعد كمي: يعبر عنه بعدد أو نسبة الأفراد التي تمارس أعمالاً لها قيمة إقتصادية في الشركة، (2) بعد كيفي: يتمثل في المهارات والمعرفة التي تؤثر بشكل تقني على إنتاجية الشركة، ويفرق *Schultz* بين ثلاثة أنواع من الإنفاق الرأسمالي: الإنفاق المادي كالآلات وغيرها، الإنفاق الإستهلاكي ويشمل السلع والخدمات، والإنفاق المعرفي الذي يشمل مجالات الصحة والتعليم التي يعتبرها أساس تحسين قدرات القوة البشرية العاملة داخل الإقتصاد.

وقد أعاد الإقتصادي الأمريكي روبرت لوكاس *Robert Lucas* المنتسب مدرسة شيكاغو والمتحصل على جائزة نوبل في الإقتصاد سنة 1995 م صياغة مفهوم رأس المال البشري سنة 1988 م في نموذجه الذي شمل معطيات لبعض الدول للفترة 1960 م إلى 1987 م بشكل أكثر عمقاً لينصرف إلى مخزون المعارف المكتسبة عن طريق الإعداد والتأهيل التي تزيد من الفاعلية الإنتاجية للأفراد، والتي تمتد إلى حالة الغذاء والنظافة والصحة وغيرها، كما وقد قسَّمَ الرأسمال البشري إلى قسمين: الرأسمال البشري المستخدم في العملية الإنتاجية (العمال)، ورأسمال الإعداد وهو الإستثمار القومي المخصص للتكوين وتهيئة الهياكل التعليمية وجلب الخبرات الخارجية

1- محي الدين حمداني، "**حدود التنمية المستدامة في الإستجابة لتحديات الماضي و الحاضر و المستقبل**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009/2008 م، ص 50.

وغيرها، فحسب لوكاس فإن الإستثمار في رأس المال البشري يُنْتِج نوعين من الوفورات: (1) وفورات داخلية تنشأ نتيجة قرار الإستثمار في رأس المال البشري بعد الموازنة بين الخسارة في الدخل الحالي والإنتاجية الإضافية الناجمة عن الإعداد والتكوين، (2) وفورات خارجية وهي الوفورات التي ينقلها الجيل الحالي عن سابقه ثم إلى الجيل الذي يتبعه، وبهذا يقدم لوكاس مدخلاً تفسيرياً لمشاكل التنمية غير المتكافئة بين الشركات والدول، فتزايد الإنتاجية الحدية لعوامل الإنتاج ترجع إلى تزايد التخصص في رأس المال البشري، وهذا التفاوت في الإنتاجية الحدية لرأس المال البشري يؤدي إلى أن يكون النمو أكثر قوة في الدول المتقدمة منه في الدول النامية.

VIII-2-3-3 نظرية رأس المال التكنولوجي *capital téchnologie – Aghion et Howitt*

تعود هذه النظرية إلى هوايت وأغيون *PH. Aghion et P. Howitt* في دراستهما " *modélé de croissance fondé sur le processus de destruction-créatrice*" سنة 1992 م التي أرجعت النمو الإقتصادي إلى مستوى التكنولوجيا ومخزون الإبداع داخل الإقتصاد (القطاع العام والخاص)، ويُعَرِّف *Rosenberg* الرأسمال التكنولوجي بأنه مجموع المعارف المرتبطة بكل أو بعض الأنشطة أو المراحل الإنتاجية التي تؤدي إلى زيادة مخرجاتها سواءٌ من حيث الكم أو النوع، فالمعرفة التكنولوجية تتميز بخاصتين رئيسيتين تشكلان أهمية خاصة في نظرية النمو الإقتصادي: (1) التراكمية: فالمعرفة التكنولوجية هي رأس مال متراكم ينمو بلا حدود لعدم إرتباطه بحياة الأفراد، (2) سلعة عامة: الإنتشار العام بعد مرور فترة التملك، كما يرى *Aghion* و*Howitt* أن رأسمال التكنولوجي يسمح بشرح الإختلافات في معدلات النمو طويل الأجل بين الدول ما يسمح بتوجيه التعديلات الهيكلية نحو المجالات المطلوبة[1]*.

VIII-2-4 محاسبة رأس المال الفكري

VIII-2-4-1 مفهومها وتطورها

لقد مرت محاسبة رأس المال الفكري 04 مراحل يمكن إيجازها في: (1) المرحلة الأولى 1950 م – 1966 م: تم خلالها وضع المفاهيم الأولى لمحاسبة الموارد البشرية بإستخدام نظريات الفكر الإداري والإقتصادي والإجتماعي، (2) المرحلة الثانية 1966 م – 1971 م: تميزت بإيجاد نماذج قياس تكلفة الموارد البشرية وتطبيق لأول مرة محاسبة الموارد البشرية في شركة *j.barry* الأمريكية للألبسة الرياضية ودراسات كل من روجر هيرمان سون،

1- محي الدين حمداني، مرجع سبق ذكره، ص 58.

*- إلى جانب هذه النظريات توجد نظرية رأس المال العام لـ روبرت بارو *capitalisme de l'état- robert barro* سنة 1990 م التي شملت معطيات 116 بلداً للفترة 1965 م – 1985 م يشرح من خلالها دور الدولة في رفع معدل النمو الإقتصادي (*PIB*)، وقد إستنتج بارو وجود أهمية كبرى لرأسمالية الدولة في التنمية الإقتصادية من خلال رأس المال العام المتمثل في مجموع التجهيزات العامة المملوكة للدولة والأشخاص الإعتبارية التي تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في رفع إنتاجية القطاع الخاص سواءٌ في شكل التجهيزات القاعدية كالطرق، الموانئ، المطارات، تكنولوجيا الإتصال السلكية واللاسلكية، ...إلخ، أو في شكل الهياكل الداعمة كالتعليم، الصحة، الثقافة، ....إلخ، وتم تقسيم رأس المال العام إلى نوعين: 1- رأس المال العام الإنتاجي: الذي يؤثر على دالة إنتاج رأس المال الخاص؛ 2- رأس المال العام الإستهلاكي: والذي يسمح بتحسين مستوى رفاهية المستهلكين.

ليكرت وإريك فلامهولز، وليام بابل في شركة *R.G.Barry*، (3) المرحلة الثالثة 1971 م – 2000 م: عرفت هذه المرحلة إنتشار محاسبة الموارد البشرية إلى عدة دول كاليابان وأوروبا وأستراليا بعد أن كانت مركزةً في الولايات المتحدة بعد النجاح الذي عرفته دراسة وليام بابل، كما تم نشر تقريرين بعنوان "تطور المحاسبة عن الموارد البشرية" من قبل جمعية المحاسبين الأمريكية *A.A.A* سنتي 1971 م و 1972 م، (4) المرحلة الرابعة 2000 م – ...: في هذه الفترة تم التركيز على الموارد البشرية في إطار التوجه العالمي نحو إقتصاد المعرفة كأحد المحددات الأساسية لخلق القيمة والميزة التنافسية والتقليل من أهمية رأس المال المادي مقابل رأس المال غير الملموس[1]، وقد تم تعريف محاسبة الموارد البشرية بأنها: "المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الإقتصادية للموارد البشرية عن طريق مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بكيفية تقييم تكلفة وأداء المورد البشري وأثرها على الأداء الكلي للشركة"[2]، بينما تُعرِّفْ جمعية المحاسبة الأمريكية *AAA* 1973 م محاسبة رأس المال الفكري بأنها: "محاسبة تتعلق بتحديد وقياس الموارد البشرية وإمداد مختلف المستويات الإدارية المعنية بهذه المعلومات"[3]، ويعرفها ***kenneth*** بأنها: "محاولة التحديد والتقرير عن الإستثمار في الموارد البشرية التي لا يتم المحاسبة عنها بالإجراءات المحاسبية التقليدية، فهي نظام للمعلومات يبين للإدارة التغييرات التي تطرأ على الموارد البشرية بمرور الزمن"، وأيضاً: "وسيلة قياس وتقييم تكاليف إكتشاف الموارد البشرية وتوظيفها وتدريبها وتطويرها لضمان المحافظة عليها مستقبلاً، وتقييم مستوى أدائها ومدى إنعكاسه على مستوى الأداء الكلي للشركة"، ويشير *Chen* 2009 م إلى أهمية محاسبة رأس المال الفكري من خلال أهميتها في تحديد الوضع الإستراتيجي التنافسي بتوفير فهمٍ أفضل لكيفية تخصيص الموارد البشرية في الشركة وتعزيز أدائها بتوفير معلومات مفيدة عن أهمية هذا الرأسمال لمختلف أصحاب المصلحة، بينما يُعدِّد ***Vergauwen & Van Alen*** 2005 م أسباب الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري في: (1) عدم كفاية التقارير المالية التقليدية في قياس والإفصاح المحاسبي عن المورد البشري يجعل الشركة في وضعٍ غير موازن مقارنةً بالشركات الأخرى التي تقوم بالإفصاح عنه، (2) تحسين جودة التقارير المالية وثقة المستثمرين الحاليين والمحتملين وتقليل تعرض الشركة لخطر التداول الداخلي وتعزيز سمعة الشركة، (3) تعظيم قيمة الشركة بإضافة نوع جديد من رأس المال إلى قيمة أسهمها في البورصة، (4) تحسين وتطوير الموارد البشرية في الشركات بالتخطيط السليم لها وإمداد مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمعلومات الضرورية عنها.

1- مزياني نور الدين، لخشين عبير، "**مدى إدراك محافظي الحسابات والمحاسبين ومستخدمي القوائم المالية لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 288.

2- مزياني نور الدين، لخشين عبير، مرجع سبق ذكره، ص 286.

3- عادل خالدي، أمينة بوفرح، "**بدائل التقييم عن التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 132.

VIII-2-4-2 شروط الإعتراف برأس المال الفكري كأصل

حسب *Bullen & Eyler* 2010 م فإن الهدف من محاسبة الرأسمال الفكري هو تحويله إلى أصول تظهر في الميزانية بدلاً من إعتباره تكاليف في قائمة النتائج، وحتى يتم الإعتراف بالموارد البشرية كأصول لابد أن تحوز على شروط الإعتراف بها كأصل من الأصول، ويعرف المعيار المحاسبي 02، 16، 17، 38 الأصل بأنه: "مورد تسيطر عليه الشركة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن تحقق من خلاله منافع إقتصادية مستقبلية يمكن تقديرها نقداً"، وبالتالي حتى يعتبر المورد البشري أصلاً لابد له من 04 شروط[1]: (1) حق السيطرة/الملكية: يستند المعارضين لفكرة تسجيل الموارد البشرية كأصول في القوائم المالية إلى حجة أن الموارد البشرية العاملة ليست ملك للشركة ولا يمكن إجبارها للعمل بداخلها بدون عقد تعاقدي بينهما، كما لا يمكنها المتاجرة بالعاملين بالبيع أو التأجير أو التنازل عنهم لصالح وحدات أخرى، ويبرر مؤيدوا محاسبة الرأسمال الفكري بقولهم أن إستخدام الشركة للموارد البشرية لمدة طويلة جعلها تعتبرهم ملكاً لها لا يجوز لغيرها الإستفادة منهم، فالمعيار الوظيفي يمنح لها حق إستغلال كفاءاتهم ومجهوداتهم العضلية والعقلية، وإذا كان المعيار القانوني يعتبر في تسجيل الأصول المادية شرط تحويل الملكية فإن حق التعاقد بإعتبار الشركة المتعاقد القانوني معهم يمنح لها حق السيطرة على الجهد المبذول من قبلهم مقابل أجرة تدفع لهم، كما ينص مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني على أن تسجيل الأصل محاسبياً من عدمه لا يخضع لملكيته القانونية وإنما الحق المشروع في إستخدامه للحصول على منافع متوقعة منه، وفي هذا السياق فإن تملك الشركة للموارد البشرية لا ينصرف إلى شخصهم بذاته بل ينصرف إلى خبراتهم ومعارفهم، (2) تحقق المنافع الإقتصادية المستقبلية: تتمثل المنافع الإقتصادية المتوقعة من الموارد البشرية في المساهمة بشكل مباشر وغير مباشر في تحقيق النتائج الإقتصادية والتدفقات النقدية المستقبلية، (3) معيار المقدرة الإنتاجية: إن الغرض من حيازة الأصول هو إستغلالها في النشاط الأساسي للشركة، ولا شك أن عنصر اليد العاملة كأحد عوامل الإنتاج الإقتصادي يخول لها إعتبارها أصلاً إنتاجياً يدخل كأحد مدخلات العملية الإنتاجية حسب الفكر الإقتصادي، (4) قابلية القياس النقدي: يوجب التعريف السابق للأصل على إمكانية تقديره تقديراً نقدياً يمكن من خلاله تمييزه وفصله عن بقية الأصول، حيث تمكن عملية التحديد من تقدير المنافع المحصلة من الأصل ومعدل وتكلفة إستهلاكه السنوية[2].

VIII-2-4-3 نماذج قياس الموارد البشرية

يتم قياس تكلفة الموارد البشرية وفق منهجين: (1) منهج التكلفة: وله ثلاثة أساليب هي: أولاً: أسلوب التكلفة التاريخية *Flamholtz model*: تشمل التكلفة التاريخية للموارد البشرية ما تحملته الشركة في سبيل الحصول على

1- شرقي جمعة، سعدي مفيدة، "**الإفصاح عن رأس المال الفكري**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 518.

2- محمد دهان، محمد بوشريبة، مرجع سبق ذكره، ص 320.

كفاءاتها البشرية وتنميتهم وهي تشمل ثلاثة مكونات: تكلفة الحصول على الأفراد من تكاليف التعاقد والإختيار والتعيين والترقية، تكلفة التعليم والتكوين والخبرة: وتمثل التكلفة التي تحملتها الشركة للوصول بالفرد إلى مستوى كفاءته الإنتاجية المثالية أو المطلوبة لممارسة مهامه الوظيفية الإعتيادية والمهارية وتشمل تكاليف التدريب والتكوين والتوجيه، تكاليف مكافأة ترك الخدمة: فبعد تقدير تكلفة الأصول البشرية يتم إطفاؤها موزعةً على عمرها الإنتاجي المتوقع مع الإعتراف بالخسائر في حالة تصفية الأصل كالتسريح أو إنهاء الخدمة مبكراً أو الوفاة أو عدم القدرة على ممارسة الوظيفة بسبب المرض وغيرها، ورغم ما يتيحه منهج التكلفة التاريخية من مزايا إلا أن له عيوب مثل عدم تطابق التكلفة التاريخية للأصل البشري مع قيمته الإقتصادية في الآجال الطويلة وعدم قدرتها على المقارنة لإختلاف تكلفة التعاقدات والتدريب من شخصٍ للآخر، ثانياً: أسلوب التكلفة الإستبدالية ***Likert and Flamholtz model***: ويقصد بها قيمة التضحية التي يمكن أن تقدمها الشركة في سبيل حيازة أصول بشرية لها نفس القدرة الإنتاجية مع الأصول البشرية الحالية، ثالثاً: أسلوب تكلفة الفرصة البديلة ***Hekimian and Jones model***: يقصد بها قيمة الإستخدام البديل المتاح للموارد البشرية بدلاً من إستخدامه الحالي، ويستند هذا الأسلوب على مفهوم المساومة أو المناقصة التنافسية بين مراكز الإستثمار المتنافسة في الشركة لإستقطاب الموظفين ذوي الكاءة والخبرة لأجل الإنتفاع من خدماتهم، (2) منهج القيمة: وله عدة أساليب أهمها: أولاً: طريقة الشهرة غير المشتراة (المستترة) ***Hermensons unpurchased/ Hermanson model*** *Goodwill* 1986 م: تقوم هذه الطريقة على فكرة وجود فروق بين القيم الدفترية والقيم السوقية للشركة ما يدل على وجود موارد غير مسجلة بدفاترها تتمثل هذه الموارد قيمة رأسمال الفكري، ويتم حساب هذه الموارد عن طريق حساب الأرباح غير الإعتيادية التي تزيد عن متوسط الأرباح العادية خلال فترة معينة، بمعنى: الأرباح غير العادية = الأرباح السنوية المحققة – متوسطة الأرباح السنوية، وبرسملة الأرباح غير العادية لفترة معينة يتم تحصيل قيمة الأصول البشرية التي تسجل بها محاسبياً، في حين يقوم البعض بحسابها وفق القانون التالي:-

$$\text{قيمة الموارد البشرية} = \text{شهرة المحل} \times \frac{\text{تكاليف تكوين الموارد البشرية}}{\text{اجمالي قيمة الموجودات}}$$

ثانياً: طريقة القيمة الحالية للعوائد المستقبلية ***Lev & Schwartz model*** 1971 م: وفق هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية عن طريق تحيين القيمة الحالية لخدماتهم المتوقعة في المستقبل إلى غاية نهاية عمرهم الإنتاجي أو التعاقدي بمعدل خصم معين، وبالتالي يتم حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية وفق الصيغة التالية:-

$$E(V_y) = \sum_{t=y}^{t} P_y\,(1+t) \sum_{t=y}^{t} (I_i \div (1+y)(t-y))$$

حيث: $E(V_y)$: القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره y سنة؛ t: سن التقاعد؛ $P_y(t)$: إحتمال ترك الشخص لمنصب عمله؛ I_i: الإيرادات المتوقعة للشخص في الفترة i؛ y: معدل الخصم، غير أن ما يؤخذ على هذه الطريقة إهمالها لسن العامل وكفاءته وأقدميته، كما قد يتم تحيين الأرباح المتوقعة من مساهمة الطبقة

العاملة في الشركة في النتائج السنوية لحساب قيمة الأصول البشرية، ثالثاً: نموذج تقويم المكافآت المستقلة *Flamholtz model* 1971 م: جاء هذا النموذج ليصحح بعض الإختلالات في النموذج السابق بإعتماده على تتبع حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو المناصب التي يشغلونها في الشركة، ولتقدير قيمة المورد البشري يتم إتباع الخطوات التالية: (1) تحديد مجموعة الوظائف المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في الشركة، (2) تحديد قيمة كل حالة بالنسبة للشركة، (3) تقدير مدة خدمة الفرد وبقائه المتوقع في الشركة، (4) تقدير إحتمال أن الشخص سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة، ومنه تقدير قيمة الأصول البشرية من خلال القانون التالي:-

$$E(R_V) = \sum^{n}_{i=1} [\sum^{m}_{i=1} (R_i - P(R_i) \div (1+R)^t]$$

حيث: R_i: تشتق من قبل الشركة لكل حالة خدمة ممكنة i؛ P_i: إحتمال أن الشخص سيشغل الحالة i؛ t الزمن؛ n: حالة ترك العمل؛ R: معدل الخصم، ومن خلال المعادلة نلاحظ أن النموذج يؤخذ بعين الإعتبار إحتمالات الترقية الوظيفية التي تعد بمثابة مؤشر للوقت الذي ستستفيد منه الشركة بخدمات المورد البشري، رابعاً: نموذج *Strassman*: تعتمد هذه الطريقة في حساب الأصول الفكرية غير الملموسة على: (1) معدلات الفائدة المعدلة بإحتمالات الخطر، (2) تكلفة رأس المال، (3) قيمة الإستثمارات المعرفية والمالية، ويعطى مؤشر الأداء لـ *Strassman* لتحويل الأعباء الإضافية إلى أصل كما يلي:-

كفاءة تحويل الأعباء إلى أصول = قيمة رأس المال المعرفي ÷ (المصروفات العامة والبيعية والإدارية + القيمة المتبقية منتكاليف البحث والتطوير)

خامساً: نموذج إيرادات رأس المال الفكري لـ *Lev* 1999 م: تحسب إيرادات رأس المال الفكري من الإيرادات الإعتيادية مقسوماً على الإيرادات المتوقعة للموجودات الدفترية، بالإضافة إلى هذه النماذج توجد نماذج أخرى كنموذج العلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية لصاحبه *Likert* 1967 م، نموذج القيمة الحالية الصافية للأرباح المحققة لـ *Morse* 1973 م، نموذج الأبعاد الخمسة لـ *Mayers & Flowers* 1974 م، نموذج المنافع الصافية لظروف التأكد والمحسومة لـ *Ogan* 1976 م، نموذج شركة سيليمي رقابة الأصول غير الملموسة *Celemi'S Intangible Assets Monitor*، نموذج قيمة الأصول غير الملموسة المحسوبة *Calculated intangible Value* لـ *Stewart* 1997 م.

الجدول (24): المؤشرات المالية وغير المالية لرأس المال الفكري

أولا: مؤشرات الأصول البشرية	1- القيمة المضافة لكل عامل ويتم قياسها بـ: (صافي الربح+ الأجور)/ عدد العاملين 2- القيمة المضافة لكل جنيه أجر وتقاس بـ: (صافي الربح + الأجور)/ قيمة الأجور. 3- رضا العاملين ويتم قياسه من خلال قائمة استقصاء يتم تصميمها لجمع المعلومات عن مدى الرضا عن العمل وبيئة العمل، وكذا سياسة المؤسسة. 4- دافعية العاملين ويتم قياسها من خلال قائمة استقصاء. 5- الأقدمية ويتم حساب متوسط عدد سنوات التوظيف التي تم قضاؤها في المؤسسة. 6- كفاءة القيادة وذلك بحساب عدد العاملين المؤهلين. 7- تكاليف التدريب وذلك بحساب التكلفة السنوية للبرامج التدريبية التي حصل عليها العاملون داخليا وخارجيا.
ثانيا: مؤشرات الأصول التنظيمية	1- عدد براءات الاختراع 2- تكلفة شراء أو خدمة الأجزاء المادية الملموسة والبرمجيات لتكنولوجيا المعلومات. 3- عدد أجهزة الحاسب الآلي التي ترتبط بقاعدة البيانات. 4- صافي الدخل لكل جنيه نفقات بحوث وتطوير. 5- تكلفة تكنولوجيا المعلومات لكل جنيه مبيعات. 6- صافي الدخل لكل جنيه من تكلفة تكنولوجيا المعلومات. 7- عدد المشروعات الابتكارية لتقديم منتج جديد أو تطوير منتج قائم. 8- متوسط الوقت اللازم لتصميم منتج جديد أو تطوير منتج قائم.
ثالثا: مؤشرات الأصول الخاصة بالعلاقات	1- النصيب السوقي يقاس بمقدار النمو في حجم المبيعات. 2- رضا العملاء. 3- متوسط المبيعات لكل عميل. 4- عدد العملاء لكل عامل أو موظف 5- تكاليف خدمات ما بعد البيع لكل عميل 6- صافي الدخل الناتج من كل عميل 7- طول الفترة الزمنية بين استلام أمر البيع وتسليم السلعة إلى العميل. 8- طول الفترة الزمنية بين إرسال أمر الشراء واستلام السلعة من المورد.

المصدر: شبيرة محي الدين، دريس منى، مرجع سبق ذكره، ص 497.

VIII-2-4-4 التسجيل المحاسبي والمتابعة للأصول البشرية

بعد تقدير القيمة التي تسجل بها الأصول البشرية تسجل في حـ/ 2 الإستثمار في الموارد البشرية، ويتم متابعتها كباقي الأصول بإطفاء قسط الإهتلاك السنوي للأصول البشرية والمستحق للدورة المالية المنتهية، التقييم الفتري أو السنوي للخسائر في الأصل البشري، التنازل عن المورد البشري الذي قد يتم لقاء مقابل مالي مع تحديد مكاسب التنازل بالفرق بين مبلغ التنازل والقيمة المحاسبية للأصل البشري التي تساوي الفرق بين التكلفة الأولية للحصول على العنصر البشري ومجموع أقساط الإهتلاك السنوية، ويمكن التطرق لهذه المراحل كما يلي[1]:-

- **حيازة الأصول البشرية:**

مدين	دائن	البيـــــــــــــــان	مدين	دائن
****		من ح/موارد بشرية	*******	
	****	إلى ح/ النقدية		*******

- **إطفاء الأصول البشرية:**

مدين	دائن	البيـــــــــــــــان	مدين	دائن
****		من ح/إطفاء الموارد البشرية	*******	
	****	إلى ح/ موارد بشرية		*******

- **التنازل عن الأصول البشرية:**

إيراد التنازل = مبلغ التنازل – القيمة الدفترية للأصول البشرية

القيمة الدفترية للأصول البشرية = تكلفة حيازة الأصول البشرية – مجمع الإهتلاك وخسائر القيمة في الأصول البشرية

1- خالدي فراح، زاوي صوريا، "**واقع محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م، ص 317.

في حالة الربح:

مدين	دائن	البيـــــــــــــــــــــان	مدين	دائن
****		من ح/النقدية	*******	
	****	إلى مذكورين		
		ح/ موارد بشرية		.....
		ح/ إيراد الإستغناء		*********

في حالة الخسارة:

مدين	دائن	البيـــــــــــــــــــــان	مدين	دائن
****		من مذكورين		
		ح/النقدية	*******	
	****	ح/خسارة الاستغناء	*******	
		ح/ موارد بشرية		********

- **حالة وفاة الأصل البشري:**

مدين	دائن	البيـــــــــــــــــــــان	مدين	دائن
****		من ح/خسائر الموارد البشرية	*******	
	****	إلى ح/ موارد بشرية		*******

نتائج عامة هامة حول تطور نظرية المحاسبة

– تبقى المحاسبة كعلم إجتماعي يعرف العديد من التطورات الموجهة تحت تأثير العولمة وتكنولوجيا المعلومات ونمو الإقتصاد العالمي وإحتكار الشركات المحاسبية الكبرى *B4* والدول المتقدمة عى حساب الدول النامية، وهو ما يؤثر على مناهج وفرضيات النظرية المحاسبية مستقبلاً؛

– تحظى *IFRS* بإهتمام شبه حصري في الدراسات الدولية دون الإهتمام بالإختلافات في البيئات المؤسسية التي يفترض أنها مسؤولة عن توليد حوافز الإبلاغ، فعلى سبيل الذكر يولي *IASB* إهتمام أكبر بكثير للإختلافات المحاسبية بين البلدان مما يوليه للإختلافات المؤسسية، وهو ما يوضح أن الخطوات المستقبلية في التقارب المحاسبي هي البحث عن التقارب المؤسسي الذي سيتم تكييفه حسب أجندة الدول المتقدمة، حيث يبقى التقارب الأمريكي أكبر التأثيرات على توجهات *IFRS* المستقبلية؛

– تؤدي كل من جودة *IFRS* وقوة إنفاذ العوامل المؤسسية دوراً رئيسياً في تحسين جودة المحاسبة في الدول، ونظراً لأن عديد البلدان تقوم بعدة إصلاحات هيكلية لدعم *IFRS* فيتوقع أن يكون التحسن المرتقب في جودة الإبلاغ راجعٌ إلى التأثير المشترك للإصلاحات المؤسسية المحاسبية إلى جانب *IFRS*؛

– تبني الدول النامية لـ *IFRS* في ظل غياب/ضعف قدرتها المالية والتقنية يثير التساؤل عن السبب الذي يجعلها تتبني *IFRS* في المقام الأول، وإن أوردت الدراسات بعض التوضيحات بالقول بأن هذه الدول تفضل تحمل بعض التكاليف مقابل الذهاب ببعض المنافع الإقتصادية من خلال الإعتراف الدولي بجودة تقاريرها المالية؛

– إن القياس المحاسبي يقوم على حقيقة الوقائع الإقتصادية والتوجه به نحو القيمة العادلة وليدة الفكر الإقتصادي والمالي القائمان على السيناريوهات التفاؤلية للمستقبل تتطلب ضرورة إجراء الدراسات المطلوبة على مستوى التنظير المحاسبي لتقدير آثار هذا التوجه على نظرية المحاسبة والإتجاهات المستقبلية لها.

– إن التوجهات الدولية الحالية تقوم على تبني القيمة العادلة كأساس للتقييم والقياس مع المحافظة على التكلفة التاريخية كأحد البدائل الرئيسية لها على عكس ما تم في الجزائر بتفضيل التقييم على أساس التكلفة التاريخية ثم القيمة العادلة كأحد البدائل لها مع إمكانية التعامل بهما في نفس الوقت؛

– إن دور الحوكمة في تحقيق التنمية المستدامة ينطلق من طريق تحسين أداء الشركات بالإنضباط لمبادئها وتخصيص الموارد و الإدارة الأفضل لها، وبالتالي خلق الثروة لصالح المجتمع في إطار توليد القيمة المضافة التشاركية أي تعظيم القيمة لصالح الجميع، كما أنها تؤكد على المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات للحفاظ على الثروات المجتمعية بدمج الإنشغالات الإجتماعية ضمن الأهداف الإستراتيجية الطويلة الأجل للشركات الإقتصادية، فتحديد الأنشطة الإجتماعية التي تتبنى المؤسسات تمويلها ضمن إستراتيجياتها الحالية والمستقبلية مطلب أساسي مع ضرورة تحديد الأطر والنظم والمعايير المحاسبية والمؤشرات المستخدمة في مراقبتها وقياسها والتقييم للأداء الإجتماعي للمؤسسات

مع إيجاد التقارير المناسبة الكفيلة بإيصال المعلومات الإجتماعية إلى مختلف أطراف المجتمع، فهذه المجالات تتطلب إجراء المزيد من الإصلاحات الهيكلية في البنية التحتية الدولية وفي مختلف البلدان لأغراض زيادة فعالية إنفاذ المعايير المحاسبية الدولية والإصلاح المالي والإقتصادي والضريبي وإصلاح نظم الرقابة في منظمات مختلف الأعمال لتعزيز مبادئ الحكم الراشد والحوكمة المالية والشفافية والعدالة الإجتماعية والتنمية البشرية والبيئية المستدامة؛

– تشكل لغة التقارير المالية الإلكترونية الموسعة *XBRL* لغة رقمية تساهم في جعل البيانات تتميز بنوع من الذكاء التقني التكنولوجي والإمتداد الزماني والمكاني، وبالتالي فإنها تعتبر تقدماً هاماً في مجال الإفصاح المالي الإلكتروني بسهولة قراءة وعرض وتلخيص ومقارنة القوائم والتقارير المالية والإفصاح عنها بأكثر من لغة وبأكثر من نظام محاسبي مما يعزز الثقة والشفافية في المؤسسات من قبل مختلف أصحاب المصلحة الداخليين أو الخارجيين، المحليين والدوليين، و يساهم في تحسين جودة المحاسبة في البيئة الدولية وزيادة تبني *IFRS* في مختلف مناطق العالم بمحاولة وضع قواميس إلكترونية عالمية لتعريف بنود القوائم المالية وطرق إعداد المعلومات المالية وعرضها بشكل تفاعلي مستمر وفعال وبتكلفة منخفضة وفي الوقت المناسب وفق مقتضيات ومتطلبات البيئات المحلية والدولية.

المصادر والمراجع:

أولاً: باللغة العربية

1– الكتب

– أحمد حلمي جمعة، "**تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولي**"، دار صفاء للنشر، ط 01، عمان، الأردن، 2009 م.

– أحمد محمد أبو شمالة، "**معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي**"، مكتبة المجمع العربي ، عمان، الأردن، ط 01، 2010.

– أحمد محمد نور، "**مبادئ المحاسبة المالية**"، الدار الجامعية، مصر، 2000 م.

– أمين السيد أحمد لطفي، "**فلسفة المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، جزء1، 1997 م.

– أمين السيد أحمد لطفي، "**نظرية المحاسبة**"، جزء 2، القاهرة، مصر، 2006 م.

– حسين القاضي و حسين دحدوح، "**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**"، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، ط1، 1999 م.

– حسين القاضي و مأمون حمدان، "**المحاسبة الدولية و معاييرها**"، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008 م.

– حكمت أحمد الراوي، "**نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة**"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط 1، 1999.

– رضوان حلوة حنان وآخرون، "**أسس المحاسبة المالية**"، دار الحامد، الطبعة الأولى، عمان، 2004 م.

– رضوان حلوة حنان، "**تطور الفكر المحاسبي**"، الدار العلمية الدولية للنشر، عمان، الأردن، ط2001 م.

– رضوان حلوة حنان، "**مدخل النظرية المحاسبية**"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005 م.

- شعيب شنوف، "**محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية**"، الجزء الأول، مكتبة الشركة بوداود، الجزائر، 2008.

- طارق عبد العال حماد، "**دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة**"، الدار الجامعية، مصر، 2006.

- عباس مهدي الشيرازي، "**نظرية المحاسبة**"، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990 م.

- عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون، "**أصول المراجعة**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000/1999 م.

- عمر السيد حسنين، "**فصول من تطور الفكر المحاسبي مع حالات تطبيقية**"، دار النهضة العربية، بيروت، 1986 م.

- غسان فلاح المطارنة، "**تدقيق الحسابات المعاصر**"، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، ط1، 2006 م.

- محمد محمود عبد ربه محمد، "**دراسات في النظرية المحاسبية: المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 م.

- محمد مسعد فضل وخالد راغب الخطيب، "**دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، ط 1، 2009 م.

- مسعود صديقي و محمد تهامي طواهر، "**المراجعة و تدقيق الحسابات**"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط 2، 2005 م.

- معن النقري، "**التكنولوجيا و الإتصالات و الإنترنيت في تقارير التنمية الإنسانية و الدولية: العرب و العالم**"، مطبعة اليازجي، دمشق، سوريا، 2003 م.

- مفيد عبد اللاوي، "**النظام المحاسبي المالي الجديد**"، ط 1، مزوار للطباعة والنشر، الجزائر، 2008 م.

-هوام جمعة، "**المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية *FRS/IAS***"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط 2، 2011 م.

- هوامة جمعة، "**تقنيات المحاسبة المعمقة وفقاً للدليل المحاسبي الوطني**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002 م.

- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "**دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**"، الدار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002 م.

- وليام توماس و إمرسون هنكي، "**المراجعة بين النظرية و التطبيق**"، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، جزء1، 1997 م.

- وليد ناجي الحيالي، "**نظرية المحاسبية**"، الآكاديمية العربية، الدنمارك، 2007 م.

2- المقالات

-إبراهيم خليل حيدر السعدي، "**مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم و أثرها على إستبدال الأصول**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 21، 2009 م.

- أخبار دولية، "**قوانين جديدة لتوضيح قانون ساربينز أوكسلي**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ماي 2007 م.

- أخبار عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، "**تقرير جديد يعرض منظور جديد نحو الإبلاغ المالي**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 16، أيار + حزيران 2003 م.

- إلهام باسي، "**دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين إدارة الموارد البشرية في مصحة الفارابي**"، مجلة علوم الإنسان والمجتمع، العدد07، 2013 م.

- إيناس عبد الله حسن، "**الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة و الإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية و أدلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 07، 2002 م.

- بالرقي تيجاني، "**القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**"، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، 2008 م.

- بن بريكة عبد الوهاب و زينب بن تركي، "**أثر تكنولوجيا الإعلام و الإتصال في دفع عجلة التنمية**"، مجلة الباحث، العدد 07، 2010 م.

- خالد الجعارات و محمود الطبري، "**مخاطر القياس المحاسبي وإنعكاسها في القوائم المالية إبّان الأزمة المالية العالمية**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 34، 2013 م.

- خالد جفال، "**هيكلة تفاعل القياس والإفصاح المحاسبيين (دراسة تحليلية لبدايات تأثر الفكر المحاسبي بالفكر الإقتصادي)**" مجلة البحوث الإقتصادية و المالية، جامعة أم البواقي، العدد 01، 2014 م.

- خلود عاصم، " **دور تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات في تحسين جودة المعلومات و إنعكاساتها على التنمية الإقتصادية**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، الجامعة، عدد خاص، 2013 م.

- رضا ابراهيم صالح، "**أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندية، العدد 02، المجلد 46، 2009 م.

- رضوان حلوة حنان، "**بدايات نشوء علم المحاسبة في إيطاليا**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 117.

- زغدار أحمد وسفير محمد، "**خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبية الدولية (*IAS/IFRS*)**"، مجلة الباحث، العدد 07، 2010/2009 م.

- ظاهر شاهر القشي، "**إنهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة**"، مجلة المجلة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، المجلد 25، العدد الثاني، القاهرة، مصر، 2005 م.

- عبد الله علي عسيري، "**معايير المحاسبة السعودية بين التبني أو التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية**"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 28، العدد 02، 2014 م.

- عبد الوهاب بوكروح، "**الخبراء ينتقدون إصرار الحكومة ويؤكدون أنه سيلحق أضراراً بالإقتصاد الوطني– تطبيق النظام المحاسبي المالي بداية 2009 سيستفيد منه الأجانب**"، جريدة الشروق اليومي بتاريخ 2008/06/11 م.

- عبير حامد طلحه، "**الرقابة المالية في موقع المراقب**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد15، نيسان 2003.

- عدل عبد الحميد المشاط وسناء ضو أبوزيد، "**مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للتطبيق في البيئة الليبية**"، مجلة الجامعة، المجلد 04، العدد 16، 2014 م.

- عصام محمد البحيصي، "**دور نظم المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرار على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 29، تشرين الأول 2004 م.

- علي جلال معوض، "**إنتشار السياسات: تحليل إنتقال الممارسات والنماذج التنموية بين الدول**"، مجلة آفاق التنمية، العدد 09، 2014 م.

- كمال فتحي عبد اللطيف، "**مصطلحات تهم المراجع**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 10، تشرين الأول 2002 م.

- محمد سليم وهبه، "**البيانات المالية و معايير المحاسبة الدولية**"، مجلة المحاسب المجاز، العدد 23، 2005 م.

- محمد ياسين غادر، "**دور الهيئات الأكاديمية في إعتماد معايير المحاسبة الدولية** "، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 24، آذار 2004 م.

- مداني بلغيث، "**التوافق المجاسبي**"، مجلة الباحث، العدد الرابع، 2006 م

- نبيه بن عبد الرحمن جبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، "**نحو إطار مقترح للعلاقة التأثيرية لمعايير المحاسبة الدولية على الطبيعة النوعية لمعايير المحاسبة السعودية**"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 03، العدد02، 1999 م.

- نشرة جديدة للإتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC*، "**مهنة المحاسبة الإدارية و قوى التغيير**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك، العدد 118، 9 أفريل 2001 م.

- نشرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، "**مجلس إدارة الاتحاد الدولي للمحاسبين يقترح تغييرات على قواعد الأخلاقيات ذات الأثر على المحاسبين حول العالم** "، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 17، تموز 2003 م.

- نشرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**الإتحاد الدولي للمحاسبين يعيد عرض الإرشاد الخاص بالإستقلالية**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 118.

- نعيم دهمش، "**معايير المحاسبة الدولية و هيمنة العولمة**"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 116.

3- رسائل الدكتوراه

- أشرف عبد الحليم محمود، "**مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني**"، رسالة دكتوراه، عمان، الأردن، 2004 م.

- بكيحل عبد القادر، "**النظام المحاسبي المالي ومدى تأثيره في دعم الشفافية والإفصاح ببورصة الجزائر**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017 م.

- بلقدوم صباح، "**أثر تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات الحديثة على التسيير الإستراتيجي للمؤسسات الإقتصادية**"، رسالة دكتواه، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2013/2012 م.

- حاج قويدر قورين، "**أهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الإقتصادية في ظل إقتصاد المعرفة**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2013 م.

- زواتنية عبد القادر، "**دور النظام المحاسبي المالي في تحسيد الأداء المحاسبي لشركات التأمين في الجزائر**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017 م.

- صافو فتيحة، "**أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2016 م.

- عبد القادر عيادي، "**جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وإنعكاساتها على كفاءة السوق المالية**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2014 م.

- عبد الله بن صالح، "**أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية**"، رسالةة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017 م.

- محمد طيفور أمينة، "**الدراسة المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل *IFRS***"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة االشلف، 2017 م.

- محي الدين حمداني، "**حدود التنمية المستدامة في الإستجابة لتحديات الماضي و الحاضر و المستقبل**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009/2008 م.

- مداني بن بلغيث، "**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 م.

- هواري سويسي، "**تقييم المؤسسة و دوره في إتخاذ القرار في إطار التحولات الإقتصادية بالجزائر**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007 م.

4- رسائل الماجستير

-أحمد محمد مخلوف، "**المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007 م.

- بن خروف جليلة، "**دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة و إتخاذ القرارات**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2009/2008 م.

- بورويسة سعاد، "**أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الإقتصادية**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2010/2009 م.

- ثامر عبد الله ناصر الرشيدي، "**مدى قدرة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على التوافق مع قواعد الإفصاح والقياس المتعلقة بالقيمة العادلة للأدوات المالية**"، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012 م.

- حسين العلمي، "**دور الإستثمار في تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات في تحقيق التنمية المستدامة**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2013/2012 م،

- حسين عبد الجليل آل غزوي، "**حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**"، مذكرة ماجستير، الآكاديمية العربية، الدنمارك، 2010 م.

- حورية بولعويدات، "**إستخدام تكنولوجيا الإتصال الحديثة في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية و العلوم الإجتماعية، جامعة قسنطية، 2008/2007 م.

- دادة دليلة، "**الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013/2012 م.

- رولا كاسر لايقة، "**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورهما في ترشيد قرارات الإستثمار**"، مذكرة ماجستير، كلية الإقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007 م.

- عادل عاشور، "**آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2006 م.

- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، "**التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010 م.

- عمر علي عبد الصمد، "**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات**"، رسالة ماجستير، كلية علوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009 م.

- فضل كمال سالم، "**مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على إتخاذ القرارات المالية**"، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008 م.

- قرادي عبد القادر، "**إصلاح القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2010 م.

- ماجد إسماعيل أبو حمام، "**أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية**"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009 م.

- محمد أمين مازون، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011/2010 م.

- نقاز أحمد، "**دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2007 م.

5- الملتقيات العلمية

5-1 الملتقى الوطني حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية، الأغواط، 2002 م:

- إبراهيمي عبد الله، "**قرض الإيجار *LEASING* في الجزائر فرصة جديدة أمام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**"، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية، الأغواط، 8- 9 أفريل 2002 م.

5-2 الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، عنابة، 2007 م:

- بالرقي تيجاني، "**التطورات الإقتصادية، الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية**"، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة عنابة، 21 و 2007/11/22.

- بوراس أحمد، كرماني هدى، " **أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسساتية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات**"، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، جامعة عنابة، 21 و 11/22/ 2007 م.

- شارف خوجه الطيب، "**مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الإقتصادية**"، الملتقى الدولي الأول: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 21 و 2007/11/22 م.

- عقاري مصطفى، "**المحاسبة بين الماضي والحاضر**"، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، 21 و 2007/11/22 م.

- يعلوج بوالعيد، "**العولمة والمتطلبات المحاسبية والمالية**"، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة عنابة، 21 و 2007/11/22 م.

5-3 المؤتمر الدولي حول الإعلام الجديد: تكنولوجيا جديدة... لعالم جديد، البحرين، 2009 م:

- حسن رضا النجار، "تكنولوجيا الإتصال: المفهوم و التطور"، أبحاث المؤتمر الدولي حول الإعلام الجديد: تكنولوجيا جديدة... لعالم جديد، البحرين 7-2009/04/9 م.

- عباس مصطفى صادق، "مصادر التنظير و بناء المفاهيم حول الإعلام الجديد: من فانفر بوش إلى نيكولاس نيغروبونتي"، أبحاث المؤتمر الدولي حول الإعلام الجديد: تكنولوجيا جديدة... لعالم جديد، البحرين 7-2009/04/9 م.

5-4 الملتقى الدولي الثاني: الوضع الإقتصادي العربي وخيارات المستقبل، البحرين، بدون تاريخ:

- عمار عصام السامرائي و نادية عبد الجبار الشريدة، "أهمية **تطبيق لائحة حوكمة الشركات في تعزيز جودة نظام المعلومات المحاسبي**"، الملتقى العلمي الدولي الثاني: الوضع الإقتصادي العربي وخيارات المستقبل، الجامعة الخليجية، البحرين، بدون تاريخ.

5-5 الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (*IAS-IFRS*)، البليدة، 2009 م:

- خليل عبد الرزاق و عبدي نعيمة، "**الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الإنتقال إلى النظام المحاسبي الجديد *SCF* وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة و المعايير المحاسبية الدولية *IAS -IFRS***"، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (*IAS-IFRS*)، جامعة البليدة، 2009/10/16 م.

- زغدار أحمد و سفير محمد، "**مقومات عرض المعلومات في ظل معايير المحاسبة الدولية (*IAS/IFRS*)**"، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (*IAS-IFRS*)، جامعة البليدة، 16 إلى 2009/10/18 م.

- عجيلة مصطفى وبن نوي مصطفى، "**شفافية النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الإقتصادية**"، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (*IAS-IFRS*)، جامعة البليدة، 16 إلى 2009/10/18 م.

5-6 الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، عنابة، 2009 م:

- جبار محفوظ، مريمت عديلة، عمر عبده سامية، "**أخلاقيات الأعمال والأسواق المالية الكفؤة: بعض التطبيقات على السوق المالية الجزائرية**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و2009/11/19 م.

- خميلي فريد، شوكال عبد الكريم، "**الحوكمة والفساد الإدارية والمالي**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و 2009/11/19 م.

- طبايبية سليمة، سعيدة بورديمة، "**مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد أخلاقيات الأعمال والوسائل التي تشجعهم على الإلتزام بها**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و2009/11/19 م.

- عبد الرحمان العايب، بالرقي تجاني، "**إشكالية حوكمة الشركات وإلزامية إحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الإقتصادية الراهنة**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و2009/11/19 م.

- كمال بوعظم، زايدي عبد السلام، "**حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات المالية**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و2009/11/19 م.

- هوام جمعة، برايس نورة، فروم محمد الصالح، "**الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات**"، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة عنابة، 18 و 2009/11/19 م.

5-7 الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تجارب، تطبيقات وآفاق، الوادي، 2010 م:

- أحمد لعماري، "**المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق النظام المالي والمحاسبي الجزائري**"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، 17 و2010/01/18 م.

- السعيد قاسمي، فرحات عباس، "**النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية**"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، 17 و2010/01/18 م.

- سعد بوراوي، "**الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ *IAS/IFRS***"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، 17 و2010/01/18 م.

- سعيدي يحي، برحومة عبد الحميد، " ***Présentation des états financiers dans le Nouveau Système Financier et Comptable Algérien 2009***"، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية: تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، 17 و2010/01/18 م.

- عاشور كتوش و بلعوز بن علي، "**المحاسبة العامة و المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية**"، الملتقى الدولي الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد *NSCF* في ظل معايير المحاسبة الدولية: تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، 17-2010/01/18 م.

- نوال بن عمارة، "**طرق الإفصاح و القياس في المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية**"، الملتقى الدولي الأول: النظام المحاسبي المالي الجديد *NSCF* في ظل معايير المحاسبة الدولية: تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، 17-2010/01/18 م.

5-8 الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (*IAS-IFRS*) والمعايير الدولية للمراجعة (*ISA*): التحدي، البليدة، 2011 م:

- بن إعمارة منصور و حولي محمد، "**معايير المراجعة الدولية** "، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (*IAS-IFRS*) و المعايير الدولية للمراجعة (*ISA*): التحدي، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-2011/12/14 م.

- كمال رزيق، هزرشي طارق، رابحي مختار، "**النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات**"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، 13 و 2011/12/14 م.

- هواري سويسي و بدر الزمان خمقاني، "**مدى قدرة المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار *ENTP* على تقديم معلومات عالية الجودة في ظل قواعد الإفصاح المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي**"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية *IAS/IFRS* والمعايير الدولية للمراجعة *ISA*، جامعة البليدة، 13/14 ديسمبر 2011 م.

- هواري معراج و حديدي آدم، "**إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (*IFRS-IAS*) و المعايير الدولية للمراجعة: التحدي، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011 م.

5-9 الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ورقلة، 2011 م:

- عواطف محسن، أمال مهاوة، "**التطورات الأخيرة لهيئة معايير المحاسبة الدولية: واقع وتحدي**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29 و 2011/11/30 م.

- هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، "**نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29 و 2011/11/30 م.

- عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، "**المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار *IAS* 32- 39 حول الصنف الاول والخامس**"، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29 و 2011/11/30 م.

5-10 الملتقى الدولي الخامس حول الرأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الإقتصاديات الحديثة، الشلف، 2011 م:

- بلعلياء خديجة و معموري صورية، "**دور تكنولوجيا الإعلام و الإتصال في إكتساب مزايا تنافسية في منظمات الأعمال**"، الملتقى الدولي الخامس حول الرأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الإقتصاديات الحديثة، جامعة شلف، 13 و2011/11/14 م.

- طرشي محمد و تقرورت محمد، "**أهمية تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات في تعزيز الميزة التنافسية في منظمات الأعمال العربية**"، الملتقى الدولي الخامس حول الرأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الإقتصاديات الحديثة، جامعة شلف، 13 و 2011/11/14 م.

5-11 الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، 2012:

- بن الطاهر حسين وبوطلاعة محمد، "**دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح و جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، 06 و2012/05/07 م.

5-12 الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، الوادي، 2013 م:

- زكية محلوس، سعادة وردة، "**الآثار الإيجابية من تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**"، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5 و2013/05/6 م.

- صديقي مسعود، صديقي فؤاد، "**إنعكاس النظام المحاسبي المالي *SCF* على سياسات الإفصاح في الجزائر**"، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5 و 2013/05/6م.

5-13 الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 2013 م:

- العربي عطية، محمد الخطيب نمر، جعيدي شريفة، "**الحوكمة في المؤسسات المصرفية**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- بن ساسي إلياس و إيمان بن عزوز، "**الحوكمة والمسؤولية الإجتماعية للمؤسسة الإقتصادية: العلاقة والأهداف**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- بالرقي تيجاني، "**أثر مبادئ الحوكمة على ربحية المصارف الإسلامية**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة ، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر، 2013 م.

- براق محمد و موساوي ياقوت، "**المسؤولية الإجتماعية في إطار حوكمة الشركات**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- بن عبد الرحمان ناريمان، بن الشيخ صارة، "**واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- حكيمة بوسلمة، "**دور الحوكمة في تحقيق التنمية الإقتصادية و الإجتماعية المستدامة**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- خيرة الداوي و ربيعة بن زيد، "**الحوكمة في البنوك الإسلامية**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- دادن عبد الوهاب و آخرون، "**أثر حوكمة المؤسسات على مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- زرقون محمد، العمري جميلة، " **أهمية الحوكمة في تحقيق المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- زرقون محمد، زينب شطيبة، " **دور حوكمة تكنولوجيا المعلومات والإتصال في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسات**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 25 و2013/11/26 م.

- شريفة جعدي، "**المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات الإقتصادية في ظل حوكمة الشركات**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- صديقي صفية، " ***Regulating executive compensation as a way of enhancing corporate governance after the financial crisis***"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- عبد الوهاب دادن، رشيد حفصي، "**تحليل المسؤولية الإجتماعية في المؤسسات الصينية والمؤسسات الجزائرية كبعد للإدماج في حوكمة الشركات**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- مخفي آمين، فداوي أمينة، "**تجارب و ممارسات الدول النامية و المتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- نوال بن عمارة، "**تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات العائلية**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- هيدوب ليلي ريمة و بهية زعيم، "**التكامل بين مهنة التدقيق و آليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل المعايير المراجعة الدولية**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

- يحياوي الهام، "**تطبيق مبادئ الحوكمة لتحسين جودة التقارير المالية**"، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، 26/25 نوفمبر 2013 م.

5-14 الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، ورقلة، 2014 م:

- أمال مهاوة، "**تقييم شرعية النموذج الدولي للمحاسبة: وجهة نظر تحليلية**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م.

- حاج قويدر قورين، "**أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية *IAS/IFRS***"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و2014/11/25 م.

- حلا عدنان نيربي، رزان شهيد، "**إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية مقارنةً بالمعايير المحاسبية الوطنية**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و2014/11/25 م.

- خالد جمال الجعارات، "**تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م.

- ضيف الله محمد الهادي، لبزة هشام، "**قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25.

- عرابة الحاج، زعيم باهية، أم كلثوم هواري، "**دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو الدخل الإقتصادي**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م.

- علاء بوقفة، صالح حميداتو، "**أثر النظام المحاسبي المالي على تفعيل الممارسة المحاسبية**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25.

- فاطيمة حميد، جهاد غريسي، عمر الفاروق زرقون، "**دور المنظمات المحاسبية الدولية في تطور نظرية المحاسبة**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و2014/11/25 م.

- نور الهدى بهلولي، "**صناعة المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية: مشروع التقارب بين المعايير المحاسبية الأمريكية *GAAP U.S* والمعايير المحاسبية الدولية *IAS/IFRS* 2002 – 2013 م**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م.

- ولاء ربيع عبد العظيم أحمد، "**تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *IFRS* على إدارة الأرباح: دراسة تحليلية لتجارب الدول القائمة على التطبيق**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (*IAS-IFRS-IPSAS*) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 24 و 2014/11/25 م.

5-15 الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، أم البواقي، 2017 م:

- خوني رابح، محصول نعمان، "**التأصيل النظري للمحاسبة في ظل المدخل الأخلاقي**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- أحسين عثماني، عمران الزين، "**دور المحاسبة البيئية في تطبيق أبعاد المسؤولية الإجتماعية في المؤسسة الإقتصادية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- بلعادي عمار و جاوحدو رضا، "**دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية و الإفصاح**"، الملتقى العلمي الدولي: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة "واقع، رهانات و آفاق"، جامعة أم البواقي، 7-2010/12/8 م.

- جبار بوكثير، فاطمة الزهراء قوني، "**التوجه نحو صياغة النظرية المحاسبية- بين الحاجة والمنفعة**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- حولي محمد، مرداسي شوقي، "**مناهج بناء النظرية المحاسبية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- خالد بوجعدار، حنان سعيدي سياف، "**مداخل الإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- خالدي فراح، زاوي صوريا، "**واقع محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- سعيدي زهير، قدور نبيلة، "**محاسبة المسؤولية الإجتماعية؛ إشكالية القياس والإفصاح والتطبيق في المؤسسة الإقتصادية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- سوسن زيرق، صبري مقيمح، "**القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- شبيرة محي الدين، دريس منى، "**إتجاهات حديثة أخرى في علم المحاسبة: محاسبة رأس المال الفكري**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- شرقي جمعة، سعدي مفيدة، "**الإفصاح عن رأس المال الفكري**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- شيخي بلال، هشام لبزة، محمد الهادي ضيف الله، "**نماذج القياس المحاسبي للمسؤولية الإجتماعية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة –مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- عادل خالدي، أمينة بوفرح، "**بدائل التقييم عن التكلفة التاريخية لمحاسبة الموارد البشرية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- عبد الوهاب شنيخر، محمد كريم قروف، "**المحاسبة البيئية كأساس لتقييم مستوى الأداء البيئي في المنشآت الصناعية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة –مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- كواشي مراد، كوثر رامي، "**أثر تبني نظام الإدارة البيئية على إدارة التكاليف البيئية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- لزرق محمد، "**معوقات عدم الإلتزام بالتطبيق الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- مايو عبد الله، عبد الحق بوقفة، خالد إدريس، "**دور المناهج العلمية الداعمة في بناء النظريات والأنظمة المحاسبية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- محمد دهان، محمد بوشريبة، "**إشكالية تقييم الرأسمال البشري في المؤسسة: من محاسبة الموارد البشرية إلى المحاسبة الإستراتيجية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- مزياني نور الدين، لخشين عبير، "**مدى إدراك محافظي الحسابات والمحاسبين ومستخدمي القوائم المالية لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- مصطفى بودرامة، الوزناجي مهملي، "**مدى إهتمام المؤسسات الصناعية الجزارية بالمحاسبة البيئية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- مقدم خالد، طلبة عادل، "**توجه الدراسات المحاسبية على مستوى رسائل الدكتوراه في الجامعة الجزائرية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- موسى عيسى محمد بابكر، "**أثر الإفصاح عن الرأسمال الفكري على جودة المعلومات المحاسبية**"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

- هوام جمعة، برايس نورة، "**توجهات المعايير الدولية نحو قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها، وأثر تطبيق نظام *SCF* على قياس قيمة الأصول في ظل التوافق مع معايير *IAS-IFRS***"، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية-"، جامعة أم البواقي، 24 و2017/10/25 م.

5-16 الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، خميس مليانة، 2018 م:

- أبركان يسين، الأغا تغريد، "**أهمية ورهانات الإفصاح الإلكتروني لتقارير والقوام المالية**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- بن زكورة العونية، سعيدي فاطمة الزهراء، "**دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين نظام مراقبة التسيير في المؤسسة**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- بن نابي حسن، "**لغة *XBRL* كأداة للإفصاح الإلكتروني وإدارة المعلومات**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- خروبي يوسف، خالد مقدم، "**التوجه العالمي نحو تبني لغة تقارير الأعمال الموسعة *XBRL***"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- زعفران منصورية، بودونات أسماء، "**التدقيق الداخلي في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- زين عبد المالك، بلول محمد الصالح، "**دور لغة الإفصاح الإلكتروني *XBRL* في تحسين جودة المعلومات المالية**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- سمارة ياقوتة، بلهتهات أسماء، "**الإفصاح الإلكتروني للقوائم والتقارير المالية بإستخدام لغة التقرير المالي الإلكتروني الموسع *XBRL***"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- طايلب فاتح، عبيد محمد، "**واقع الإفصاح الإلكتروني في البنوك الإسلامية الناشطة في الجزائر**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- عبد الله بن صالح، بن توتة قندز، "**أهمية تطبيق لغة الإفصاح المالي الموسعة *XBRL* في تحسين جودة التقارير المالية للشركات المسعرة في البورصة**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- عبو هودة، سردون مهدية، "**أهمية إستخدام لغة التقارير *XBRL* كأداة للإفصاح المحاسبي الإلكتروني**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- عيسى زين، أنور عيدة، "**التحديات التي تواجه مهنة التدقيق والأساليب الأساسية للحد من مخاطر الإفصاح الإلكتروني**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- محمد طرشي، إيمان يخلف، "**لغة *XBRL* كأداة للإفصاح الإلكتروني**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

- مصطفى عثماني، عمامرة أسامة، بعلة الطاهر، "**تقاري الأعمال الموسعة كأحد الإتجاهات الحديثة للإفصاح الإلكتروني**"، الملتقى الوطني الثاني حول تطور ممارسات المحاسبة والتدقيق في ظل الإقتصاد الرقمي، جامعة خميس مليانة، 19 أفريل 2018 م.

6- المطبوعات

- جقيدل يحي، محاضرات في مادة "**المراجعة المالية والمحاسبية**"، غير منشورة، 2011/ 2012 م.

- خالد جمال الجعارات، "**مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015 م**"، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014 م.

- طيبي حمزة، محاضرات في مادة "**معايير المحاسبة الدولية**"، غير منشورة، جامعة الأغواط، 2011 م.

- عبد الغني دادن، محاضرات في مادة "**طرق تقييم المؤسسات والأصول المالية**"، غير منشورة، جامعة ورقلة، 2012 م.

- مداني عصمان، محاضرات في مادة "**تاريخ المحاسبة**"، جامعة الأغواط، 2011 م.

7- البحوث الجامعية

- بن عيشي بشير، "**المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية و متطلبات التطبيق**"، قسم الإقتصاد، جامعة بسكرة، بدون تاريخ.

- جبار محفوظ، "**إستجابة الأسواق المالية للمعلومات المحاسبية**"، بحث في إطار دراسات الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2007 م، ص 07.

- ريم خالد مطاحن، "**مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية**"، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009 م، ص 13.

8- تقارير

- "**إقتصاد المعلومات**"، تقرير مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة و التنمية، 2006 م.

- "**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**"، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، 2009 م.

9- القوانين الرسمية

- "**القانون 07-11**"، الجريدة الرسمية، العدد 74، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 م.

- "**المرسوم التنفيذي رقم 08-156**"، الجريدة الرسمية، العدد 27، الجزائر، 2008 م.

- "**القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**"، الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 2009/03/25 م، ص 08.

- "**المرسوم التنفيذي رقم 09- 110**"، الجريدة الرسمية، العدد 21، المؤرخ في 2009/04/07 م.

10- المواقع الإلكترونية

- "**الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي**"، متاح على الرابط *lmd-batna.hooxs.com*، تاريخ الإطلاع 2018/05/26 م.

- "**نظام محاسبي جديد للحد من الإختلاسات والفساد بالجزائر**"، موقع: شبكة الإعلام العربية، الموقع: *http://www.moheet.com/show_news.aspx?nid=26663&pg=38*، تم تاريخ الإطلاع: 2018/06/15 م.

- "**الجزائر تعتمد نظام محاسبة جديد لمواجهة تحديات العولمة في القطاع المالي**"، موقع وكالة الأنباء، الموقع: *http://www.kuna.net.kw/newsagenciespublicsite/ArticleDetails.aspx?id=1942143&Language=ar*، تاريخ الإطلاع: 2018/06/05 م.

- "**أهداف المخطط المحاسبي المالي**"، الموقع: *http://www.ibndz.com/vb/showthread.php?t=15058*، تاريخ الإطلاع: 2018/06/20 م.

ثانياً: باللغة الأجنبية

- *A. LEMANH, C. MAILLET BAUDRIER,* ***les normes comptables internationales (IAS / IFRS)****, paris, BERTI édition, 2006.*

- *A.KADDOURI, A.MIMECHE,* ***Cours de comptabilité financier selon les normes IAS/IFRS et le SCF****, 2007, ENAG édition, Alger 2009.*

- *Améziane Ferguene, "**Croissance Economique et Développement**", campus ouvert, France, 2011.*

- *Ann Tarca, " **The Case for Global Accounting Standards: Arguments and Evidence**", 2012, P 07, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2204889.*

- *Axway Integration Platform,* ***Les Normes IAS/IFRS : La réponse Axway, An Axway Paper****, Février 2003, Maj Février 2005, p 36, http://www.axway.fr/content_data/axwayfra/fr/10892/les_normes_IAS.pdf.*

- *Bernard Raf fournier,* ***Les Normes Comptables Internationales (IFRS /IAS)****, Economica, 2emme éditions, Paris 2005.*

- *BERNARD RAFFAIRNIER,* ***les normés comptable internationales (IFRS / IAS)****, 2EME EDITION, PARIS? ED ECONOMICA, 2005.*

- *BRILMAN Jean & MAIRE Claude,* ***Manuel d'Evaluation des Entreprises****, les éditions d'Organisation, Paris, France, 1990.*

- *Butler, M., Kraft, A., Weiss, I.S.,* ***The Effect of Reporting Frequencies on the Timeliness of Earnings: The Cases of Voluntary and Mandatory Interim Reports****, Journal of Accounting and Economics N° 1, 2007.*

- *C. Richard Baker & Elena M. Barbu, "****The Evolution of Research on International Accounting Harmonization: An Historical and Institutional Perspective****", the International Journal of Accounting, n° 42, 2007.*

- *Caroline Aggestam-Pontoppidan, "* ***From an Idea to a Standard: The UN and the Global Governance of Accountants' Competence****", 2005, in site: https://www.researchgate.net/publication/228541804.*

- *Catalin Nicolae Albu, Nadia Albu, David Alexander, "* ***When global accounting standards meet the local context-Insights from an emerging economy****", Critical Perspectives on Accounting, Vol 25, 2014.*

- *Christian Leuz, Peter Wysocki, "* ***The Economics of Disclosure and Financial Reporting Regulation: Evidence and Suggestions for Future Research****", European Corporate Governance Institute (ECGI) - Law Working Paper No. 306/2016, Chicago Booth Research Paper No. 16-03, 2016, Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2733831.*

- *David Cooper, Keith Robson, "****Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization****", Accounting Organizations and Society, Vol 31, n° 4, 2005.*

- *David M. Brock & Katja Maria Hydle, "****Transnationality Sharpening the Integration-Responsiveness vision in global professional firms****", European Management Journal, 2017, Available at Cite: https://www.researchgate.net/publication/312598901.*

- *Edward E. Chamisa, "****The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe****", the International Journal of Accounting, Vol 35, N° 2, 2000.*

- *Edwards, J R,* ***Industrial cost accounting development in Britain to 1830****, A review article, Accounting and Business Research, Vol.19, 1989.*

- *Ewa Sletten, Karthik Ramanna, " **Network Effects in Countries' Adoption of IFRS**", Harvard Business School Accounting & Management, Working Paper n° 10-092, 2013, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1590245.*

- *Georges Langlois & Micheline Friédérich, **Comptabilité financier**, Edition Foucher, Vanves 2008.*

- *Hela Turki, Sonda Wali, Younes Boujelbene, "**IFRS Mandatory Adoption Effect on the Information Asymmetry: Immediate or Delayed?**", Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol 11, n° 01, 2017.*

- *Hugo Macias, Dora P. Quintero, " **Efectos de la aplicación de IFRS en países menos desarrollados: Revisión de estudios empíricos**", 2015, Cite : https://www.researchgate.net/publication/303674206.*

- *Jean François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, **Normes IFRS et PME**, Edition DUNOD, 2004.*

- *Johnson, H T and Kaplan. R S, **Relevance lost- The rise and fall of management accounting**, Harvard Business school press, 1987.*

- *Jonathan Macey, Hillary A. Sale, "**Observations on the Role of Commodification, Independence and Governance in the Accounting Industry**", Villanova Law Review, Vol 48, n° 4, 2003.*

- *Karim Mhedhbi, "**Analyse de l'Effet de l'Adoption des Normes Comptables Internationales sur le Développement et la Performance des Marchés Financiers Émergents**", These doctorat, Institut Supérieur De Comptabilité & d'Administration Des Entreprises, UNIVERSITÉ DE LA MANOUBA, 2010.*

- *Karine FABRE, Anne-Laure FARJAUDON, **Une étude exploratoire des règles et pratiques françaises et internationales en matière de traitement comptable des actifs incorporels**.*

- *Kevin P. Mcmeeking & Matthew Bamber, " **An examination of international accounting standard-setting due process and the implications for legitimacy**", The British Accounting Review, 2016, Available at Cite : https://www.researchgate.net/publication/274372258.*

- *L. Laudan, **Progress and its problems: Towards a theory of scientific growth**, Berkley, University of California Press, 1977.*

- ***Les Nouvelles Normes Comptables**, http://www.cerpeg.ac-versailles.fr/ressdiscipl/compta/nouv_normes.pdf.*

- *Li Jiu-Jin, Wang Fu-sheng & Gong Yan-feng, **Influence of XBRL on the Accounting Information Quality**, International Conference on Management Science & Engineering (20th), on July 17-19,2013.*

- *Liliana BELECCIU, **LES PARTIES DU CONTRAT DE CONCESSION**, ACTA UNIVERSITATIS DANUBIUS. JURIDICA, Nr. 1/2008.*

- *Liliana Feleaga & Niculae Feleaga,* ***Romania. Shifting to IFRS: The Case of Romania, Article in book: IFRS in a Global World****, 2016, p 395, Available at Cite : https://www.researchgate.net/publication/303098949.*

- *M C. Wells,* ***A revolution in accounting thought?****, Accounting theory and policy, A reader, HBJ, Inc, 1981.*

- *Martin Walker, Edward Lee, Hans Bonde Christensen, "****Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes Around IFRS Adoption?****", SSRN Electronic Journal, Vol 24, n° 1, 2008.*

- *Mary E. Barth, Wayne Landsman, Mark H. Lang, Christopher Williams, "* ***Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable?****", Journal of Accounting and Economics, Vol 54, n° 1, 2012.*

- *Masatsugu Sanada, "* ***Legitimacy of Global Accounting Standards: A New Analytical Framework****", 2012, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1990796.*

- *Maxime BALY,* ***les enjeux de la normalisation comptable internationale****, TEMA 2004. www.planetema.net.*

- *Miller. P, Napier. C.J,* ***Genealogies of calculation Accounting****, Organizations and Society, Vol. 18, 1993.*

- *Napier C. J,* ***Research direction in accounting history****, British accounting review, 2001, Vol 21, N°3.*

- *Nurul Houqe and Reza M. Monem, "****IFRS Adoption, Extent of Disclosure, and Perceived Corruption: A Cross-country Study", The International Journal of Accounting****, 2016, p 05, Available at Cite : https://www.researchgate.net/publication/287994584.*

- *P J. Bowler,* ***The invention of progress****, The Victorian and past, Oxford, Blackwell, 1989.*

- *P. Miller et al,* ***The new accounting history- An introduction****, Accounting organisation and Society, Vol.16, 1991.*

- *Paul De Lange, Bryan Howieson, "****International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism****", Critical Perspectives on Accounting, Vol 17, n° 8, 2006.*

- *Ray Ball, "* ***IFRS – Ten Years Later****", Accounting and Business Research, Vol 46, n° 05, 2016.*

- *Rezzag Labza Imad,* ***Nécessité d'adapter le plan comptable national aux nouvelles exigences comptables international****, mémoire de magistère, ESC, 2004.*

- *Robert Obert,* ***Pratique des normes IAS/IFRS****, Dunod, Paris 2002.*

- *Rodica Drăgulescu & Ana Maria Ilie, "**Accounting modeling – a multiple determination approach**", Procedia - Social and Behavioral Sciences review, N° 109, 2014.*

- *Romain dupart, **introduction aux normes IFRS, principes divergences avec les normes françaises**, Pausard & Associes, AICPA International affaire.*

- *Roy Suddaby, Royston Greenwood, " **Institutional Entrepreneurship in Mature Fields: The Big Five Accounting Firms**", the Academy of Management Journal, Vol. 49, n° 1, 2006.*

- *SACI Djelloul, **Comptabilité de l'entreprise et système économique**, L'expérience Algérienne, O. P. U., Alger 1991.*

- *Samir merouani, **le projet du nouveau system comptable financier algérien anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS**, mémoire de magistère, ESC, 2007.*

- ***U.S. Securities and Exchange Commission**, Cite: https://www.sec.gov/news/press/2005-62.htm.*

- *Xing Huan, " **New Institutional Accounting: Old Wine in New Bottles**", Journal of Accounting Research, 2015, P 06, Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2603695.*