جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المستوى: ثالثة ليسانس

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

تخصص: محاسبة

مطبوعة

مقياس نظرية المحاسبة

من إعداد: د/ سعيدي عبد الحليم

السنة الجامعية: 2025-2026

قائمة المحتويات

مقدمة ..... أ

1) نشأة وتطور الفكر والممارسة المحاسبية 2

أولا: نشأة الفكر والممارسة المحاسبية 4

ثانيا: تطور الفكر والممارسة المحاسبية 4

2) المقومات الأساسية لنظرية المحاسبة 11

أولا: مدارس الفكر المحاسبي (مدارس النظرية المحاسبية) 12

ثانيا: مناهج الفكر المحاسبي (مناهج النظرية المحاسبية) 13

3) أسس بناء نظرية المحاسبة (الأهداف، المفاهيم، الفروض، المبادئ) 16

أولا: أهداف النظرية المحاسبية 17

ثانيا: المفاهيم 18

ثالثا: الفروض المحاسبية 19

رابعا: المبادئ المحاسبية 21

4) النظرية المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية (النظرية المعيارية) 27

أولا. مفهوم النظرية المعيارية 28

ثانيا. أفكار النظرية المعيارية 28

ثالثا. خصائص النظرية المعيارية 29

رابعا. انتقادات النظرية المعيارية 29

5) النظرية المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية (النظرية الإيجابية) 31

أولا. مفهوم النظرية الإيجابية 32

ثانيا. أهداف النظرية الإيجابية 33

ثالثا. أهم مزايا النظرية الإيجابية: 34

رابعا. تقسيمات النظرية الإيجابية 34

خامسا. انتقادات النظرية الإيجابية 35

6) القياس في نظرية المحاسبة 39

أولا. مفهوم القياس المحاسبي..... 40
ثانيا. اركان القياس المحاسبي..... 41
ثالثا. معايير وخصائص القياس المحاسبي..... 42
رابعا. طرق وأساليب القياس المحاسبي..... 42
7) علاقة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) بنظرية المحاسبة 47
أولا. مفهوم معايير التقارير المالية الدولية (IFRS): 48
ثانيا. أهداف معايير التقارير المالية الدولية (IFRS): 49
ثالثا. مزايا معايير التقارير المالية الدولية (IFRS): 50
رابعا. الفرق بين معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS): 51
خامسا. الفرق بين معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ومبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا (GAAP)..... 53
سادسا. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS): 55
سابعا. خطوات إعداد معيار محاسبي: 60
ثامنا. علاقة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بنظرية المحاسبة: 61
1- العلاقة بين النظرية المحاسبية وIFRS 61
2- المحاسبة الدولية: 63
3- الاختلاف المحاسبي بين الدول وعوامله: 65
4- التوافق المحاسبي الدولي:..... 68
8) موقع النظام المحاسبي المالي (SCF) من نظرية المحاسبة..... 73
أولا. مفهوم النظام المحاسبي المالي (SCF-Système comptable Financier): 74
ثانيا. المراحل المختلفة للنظام المحاسبي في الجزائر:..... 74
1- المخطط المحاسبي العام PCG:..... 75
2- المخطط المحاسبي الوطني PCN: 75
3- النظام المحاسبي المالي SCF: 76
ثالثا. الهدف من توجه الجزائر للنظام المحاسبي المالي:..... 76

رابعا. مميزات النظام المحاسبي المالي: 77
خامسا. معوقات النظام المحاسبي المالي: 78
سادسا. أوجه توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 79
1- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF مع IFRS03 وIFRS10: 79
2- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF مع IFRS11: 79
3- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF مع IFRS07 وIFRS09: 80
4- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF مع IFRS12: 80
5- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF مع IFRS15: 80
9) قضايا معاصرة في نظرية المحاسبة 82
أولا. الإفصاح غير المالي: 83
1- مفهوم الإفصاح غير المالي: 83
2- مضامين الإفصاح غير المالي: 84
3- أهمية الإفصاح غير المالي: 86
ثانيا. الإفصاح عن الحوكمة 87
1- مفهوم حوكمة الشركات: 87
2- أهداف حوكمة الشركات: 87
3- العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي: 89
ثالثا. الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية: 91
1- مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية: 91
2- مفهوم الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية: 92
3- أثار الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على المؤسسة: 92
4- أساليب الإفصاح عن التكاليف والمنافع الإجتماعية: 93
رابعا. الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة: 94
1- مفهوم الأصول غير الملموسة: 94
2- أنواع الأصول غير الملموسة: 95

3- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة: 96
4- التحديات التي تواجه الإفصاح عن الأصول غير الملموسة: 97
10) مستقبل نظرية المحاسبة في ظل الاقتصاد الرقمي والذكاء الاصطناعي..... 100
أولا. الاقتصاد الرقمي: 101
1- ظهور الاقتصاد الرقمي: 101
2- مفهوم الاقتصاد الرقمي: 102
3- تطورات الاقتصاد الرقمي: 102
4- خصائص الاقتصاد الرقمي: 105
5- تحديات تواجه الاقتصاد الرقمي: 105
6- تحديات الاقتصاد الرقمي التي تواجه المحاسبة: 106
ثانيا. الذكاء الإصطناعي: 107
1- تعريف الذكاء الإصطناعي: 107
2- مراحل تطور الذكاء الإصطناعي 108
3- الذكاء الإصطناعي في المحاسبة: 109
4- مزايا وعوائق تطبيق الذكاء الإصطناعي على مهنة المحاسبة: 110
ثالثا. تقنية سلاسل الكتل (Block chain): 112
1- مفهوم تقنية البلوك تشين: 112
2- خصائص تقنية البلوك تشين: 113
3- آلية عمل تقنية البلوك تشين: 114
4- أنواع سلسلة الكتل: 116
5- أثر تطبيق البلوك تشين في مجال المحاسبة والمالية: 118
6- مزايا وتحديات استخدام تقنية سلسلة الكتل: 120
الخاتمة 123

مقدمة

مقدمة:

مقياس نظرية المحاسبة هو أحد المواضيع الأساسية في دراسة المحاسبة، حيث يهدف إلى فهم المبادئ الأساسية والتوجهات الفكرية التي تشكل الإطار النظري للمحاسبة. تركز نظرية المحاسبة على تطوير وتفسير المبادئ والمعايير المحاسبية التي تؤثر على كيفية إعداد البيانات المالية وتقديمها للمستفيدين مثل المستثمرين، الدائنين، والإدارة. بالإضافة إلى ذلك، يتناول المقياس مسألة التأثيرات الاجتماعية والاقتصادية التي تترتب على قرارات المحاسبة.

تتعدد المدارس الفكرية في هذا المجال، حيث يختلف المنهج النظري للمحاسبة بين النظريات التقليدية التي تركز على القواعد الصارمة في تطبيق المبادئ المحاسبية والنظريات الحديثة التي تسعى إلى تطوير هذه المبادئ لتكون أكثر مرونة وتواكب التغيرات الاقتصادية والاجتماعية. كما يعالج مقياس نظرية المحاسبة القضايا الأساسية المتعلقة بتسجيل العمليات المالية، تقييم الأصول، وكيفية قياس أداء الشركات. ويعد هذا المقياس مفتاحًا لفهم آليات اتخاذ القرارات المحاسبية التي تؤثر بشكل كبير على نتائج الأعمال.

إن هذا المقياس لا يقتصر فقط على تعزيز المفاهيم الأكاديمية في المحاسبة، بل يقدم أيضًا أدوات ونظريات يمكن أن تساعد المحاسبين والممارسين على اتخاذ قرارات عملية مدروسة في سياق بيئة اقتصادية دائمة التغير. وبالتالي، فإن تقديم مطبوعة مفصلة حول هذا المقياس يساعد الطلاب والممارسين على استيعاب المفاهيم المحاسبية بشكل أعمق، ويزيد من قدرتهم على تحليل وتطبيق المعايير المحاسبية بفعالية.

1) نشأة وتطور الفكر والممارسة المحاسبية

1) نشأة وتطور الفكر والممارسة المحاسبية

أولا: نشأة الفكر والممارسة المحاسبية

نشأت المحاسبة وتطورت نتيجة عوامل اقتصادية وقانونية أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب والتي تتمثل في تقديم البيانات المالية لمختلف الأطراف المستفيدة منها.

منذ العصور القديمة، شكّلت المحاسبة حجر الزاوية في تنظيم المجتمعات، بدءًا من الحضارات السومرية والمصرية القديمة التي استخدمت أنظمة تسجيل بدائية لتوثيق العمليات الزراعية والتجارية، وصولًا إلى النهضة الصناعية التي شهدت تطورات نوعية في الفكر المحاسبي.

ظهرت الحاجة إلى تطوير أنظمة محاسبية مع نمو الاقتصاديات وزيادة حجم الشركات في القرون الوسطى أي منذ القرن الرابع عشر نتيجة لظهور المعاملات التجارية، واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات، وكانت المشروعات الفردية تمثل الشكل القانوني السائد في ذلك الوقت، فكانت المحاسبة أداة لخدمة أصحاب المشروعات عن طريق تسجيل العمليات المالية العديدة في الدفاتر لحاجة صاحب المشروع لسجل منظم به جميع العمليات التي لا يستطيع أن يستوعبها بذاكرته، والذي يساعده في إدارة أمواله.

وفي ظل هذه الظروف كانت المحاسبة تهدف إلى تسجيل وتبويب العمليات المالية في مجموعة دفترية خلال فترة زمنية معينة، ثم استخراج نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في نهاية هذه الفترة.

كما نالت المحاسبة اهتماما كبيرا في صدر الإسلام، باعتبارها وسيلة لحماية العاملين على جمع الزكاة والصدقات، وقيامهم بتسجيل ما تم تحصيله وصرفه من الأموال، فقد ساهمت الحضارة الإسلامية في تطور العمليات الحسابية عن طريق الأرقام العربية التي تم نقلها في بداية القرن 13 م إلى أوروبا (الدلاهمي، 2008، صفحة 8)

ثانيا: تطور الفكر والممارسة المحاسبية

تتفق معظم المراجع على أن تطور المحاسبة مر بثلاث مراحل مرحلة الحضارات القديمة، المرحلة الفضية، المرحلة الذهبية والتي تجمع بين مرحلتين (مرحلة الثورة الصناعية والمرحلة الحديثة)، وسنحاول ذكرها فيما يأتي:

1) مرحلة الحضارات القديمة:

- ✓ **الآشوريون والفراعنة واليونانيون والرومان:**

تمتد هذه الفترة من بداية الحضارة الإنسانية وصولا لعام **1494** (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 6) إلا أنه لا يمكن تحديد التاريخ الدقيق لأصل المحاسبة، فالغالبية العظمى من الباحثين في تاريخ المحاسبة يربطون أصولها إلى عهد الأشوريين القرن الرابع قبل الميلاد **(حوالي 3500 ق.م)**، حيث ربطوا ظهور

1) نشأة وتطور الفكر والممارسة المحاسبية

المحاسبة في الحضارة الأشورية بمحاولة قام بها الإنسان البدائي بتسجيل المعلومات المالية، باستخدام رموز معينة ونقوش ورسوم على بعض مواد البناء والأوراق الزراعية كما حرص الملوك في تلك الحقبة على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو حبوب، أو أحجار كريمة (الحيالي، 2007، صفحة 25).

في حين أن البعض الآخر يعتقد أن الفراعنة في فترة (5000 قبل الميلاد) قد تبنوا شكلاً من أشكال المحاسبة (مطر، 2007، صفحة 18) وهي عبارة عن أنظمة تسجيل لمتابعة الضرائب والمحاصيل الزراعية (بن ناصر، 2015، صفحة 34)، والتي تعتبر أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطورا، فقد طورت إدارة خزائن الفراعنة نظاما تفصيليا لمحاسبة المخازن وساعد اختراع وتطوير صناعة أوراق البردي على الإثبات المحاسبي، حيث في هذه الفترة لم يتم فقط الاعتماد على عملية مسك السجلات والتسجيل فقط، بل تعدتها لتشمل عمليات التحليل والمقارنة ما بين مختلف المقاطعات والمناطق لكميات الثروات والممتلكات (دوداح، 2020-2021، صفحة 3).

وحسب المعلومات التي توصل إليها الباحثون في تاريخ المحاسبة فإن النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في أثينا يأتي بعد النظام الذي خلفه المصريون القدماء، حيث تم استخدام العملات لتكون وحدة للقياس النقدي ومن ثم التسجيل. ولعل الرومان أول من قدم فكرة الموازنة العامة الحكومية ووسائل الرقابة عليها، كما أن نظام العد اليوناني (a, b, c) والروماني (I, X, V) كان لهما دور بارز في تطوير نظام التسجيل المحاسبي في عاتين الحضارتين (الحميد، 2009، صفحة 136).

وأخيرا يصعب تتبع تفاصيل أدوار الحضارات القديمة في بذر نواة النظام المحاسبي، فدون شك أن الحضارات أو الدول التي نشطت فيها عمليات التبادل التجاري سواء في جزيرة العرب أو العراق أو مصر أو الهند أو دول الشام أسهمت في عمليات إيجاد وسائل لتوثيق عمليات التبادل التجاري، وخاصة أن جميع الحضارات القديمة استخدمت نظاما ماليا للتسجيل والرقابة والافصاح بما يتلاءم مع محيط الاعمال في زمانها ومكانها (الحميد، 2009، صفحة 136).

- ✓ **مرحلة الحضارة الإسلامية:**

جاءت الحضارة الإسلامية لتزيد من الاهتمام بالقوانين التي تضبط المعاملات التجارية ومعاملات الدولة الإسلامية مع دول الجوار وكذا مع الفرد وغيره، ويدل على هذا الاهتمام قوله تعالى: **"يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل فاكتبوه وليكتب بينكم كاتب بالعدل..."** -البقرة من الآية 282- هذه الآية تدل على ضرورة تسجيل أي عملية إقراض في دفاتر أو سجلات والتي تكون بمثابة المرجع التاريخي لضمان الحقوق (بن جريبيع، 2021-2022، الصفحات 7-8).

1) نشأة وتطور الفكر والممارسة المحاسبية

وكانت الدفاتر والسجلات إما أن تأخذ شكل صحائف سائبة أو مجلدة، وكانت الحسابات تأخذ شكل القوائم ذات الأعمدة المتجاورة، وكان يتولى هذه المهام كُتّاب الأموال الذين اهتم بهم الإسلام اهتماماً ملحوظاً من حيث القيم والأخلاق والسلوك لدورهم في المحافظة على أموال المسلمين.

كما عُرِف في العصر الإسلامي تعيين مراقب على الأسواق من طرف الخلفاء تبعا واقتداء بالرسول صلى الله عليه وسلم، فقد ولى الرشيد محاسبيا يطوف في الأسواق ليفحص الأوزان والكيل والتأكد من سلامته والنظر في معاملات التجار، وهو ما يدل على التطور الكبير الذي أخذته المحاسبة في العصر الإسلامي من تطوير طرق وأساليب كتابة الأموال التي كانت موجودة عند العرب آنذاك... من خلال تكليف أشخاص مختصين بها وتم بذلك تصميم النظم المحاسبية وتسجيلها في مخطوطات على شكل سجلات محاسبية (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 8).

ومع تطور الدولة الإسلامية (ما بعد عام 600 ميلادي) تطورت عمليات التسجيل وتقسيم الحسابات، وازدهرت عملية تنظيم الحسابات، وتنوعت السجلات المستخدمة في تسجيل الأموال بسبب تعاظم الدولة الإسلامية، مما استلزم أن تكون كل عملية محاسبية مؤيدة بالمستند الصحيح، وإيجاد نظام رقابة فعال للرقابة على الأموال.

كما ازدادت تطبيقات المحاسبة حيث أنشأت الدواوين والأجهزة التي تهتم بالمال العام ولعل أشهرها بيت المال الذي أنشأه الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه (634 ميلادي)، وكان الهدف من وراء كل هذا يتمثل أساساً في تحديد وقياس أرباح الأنشطة المختلفة سواء أكانت تجارية أو زراعية أو خدماتية أو غير ذلك.

شهد العصر العباسي (750 ميلادي) تطورا كبيرا لنظام المحاسبة بابتكار جهة مستقلة للمحاسبة والرقابة المالية، في تلك الأثناء لم يكن يعرف الايطاليون الأرقام كما لم يتوافر لديهم الورق اللازم للكتابة مما أدى لتخلفهم في مختلف العلوم، لكن مع بداية الحروب على الدولة الإسلامية ونظرا لموقع إيطاليا الجغرافي في البحر الأبيض المتوسط في مواجهة الشواطئ العربية استطاع الايطاليون تعلم الأرقام العربية والتي كانت البداية للثورة الايطالية في العديد من العلوم واهمها المحاسبة.

حيث بدأوا في تطوير هذا العلم وظهرت بذلك أول وثيقة محاسبية عام 1211م (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 9)، وهي أجزاء من دفتر الأستاذ لبنك Florentine والتي تحتوي على نحو 1200 حساب لعملاء البنك شاملا الجانب المدين والدائن والرصيد واسم العميل والمبلغ والتاريخ (الحميد، 2009، صفحة 184).

وتعزز حقائق وجود القيد المزدوج في المدن الإيطالية وكثافة التبادل التجاري بينها وبين المدن الإسلامية في شمال الشام فرضية تطبيق العرب والمسلمين للقيد المزدوج، ومن ثم انتقاله إلى المدن الإيطالية

لكونها إحدى بوابات انتقال معظم معارف العرب والمسلمين للحضارة الغربية، وبالرغم من عدم وجود دليل يثبت ذلك إلا أنها فرضية منطقية للتسلسل المنطقي لنمو الحضارات وتطورها(الحميد، 2009، صفحة 185).

ويتفق جميع متابعي مفكري المحاسبة على أن أول توثيق لنظام القيد المزدوج ظهر في كتاب الأب لوكا بشيلو أو باسيولي "Loco Pacioli" والمسمى A Summate De Arithmetical, Geometrica, Proportioni Et Proportionlita أي "الجامع للرياضيات والهندسة والاحتمالات" والذي طبع بمدينة فينيسا في نوفمبر 1494م (Edward & Bell, 1969, pp. 17-18).

2) المرحلة الفضية: (1494 – 1775م)

أو كما يسميها البعض مرحلة تطور المحاسبة كعلم، يتفق معظم المهتمين بهذا الشأن أن عام 1494م هو تاريخ ميلاد المحاسبة الحديثة رغم أن البعض الأخر يرى في نظام الحسبة الإسلامي هو التاريخ الفعلي لقيام المحاسبة المعاصرة، ولا يوجد وثيقة محاسبية تقطع الشك باليقين بخصوص الميلاد الحقيقي للمحاسبة الحديثة ويعتبر كتاب عالم الرياضيات الإيطالي لوكا باسيولي أول مرجع للقيد المزدوج سنة 1494م، إلا انه قد سبقه آخرون من بينهم المؤلف المسلم المزدراني حيث يعد أول من وثق النظام المحاسبي الحكومي في المجتمع الإسلامي، فقد ألف سنة 1363 كتابه المعنون بـ "الرسالة الفلكية" (كتاب السياقات) وذلك قبل حوالي 131 سنة، والذي وصف تفاصيل الإجراءات المالية لجبي وصرف الزكاة ومكونات النظام المحاسبي بما في ذلك تحديد الاحداث المالية والسجلات الأساسية والفرعية، وكذا التقارير المالية الفصلية والسنوية (الحميد، 2009، صفحة 159)، وهذا ما يدعم الفكرة القائلة أن التدوين المحاسبي الذي جاء به باسيولي قد سبقه تطورات محاسبية أساسية من قبل علماء مسلمين لا يمكن تجاهلها (بن جريبيع، 2021-2022، الصفحات 13-14).

كان لانتشار التجارة والبنوك في إيطاليا دور كبير في تطور المحاسبة في هذه المرحلة الزمنية نظرا لزيادة الطلب على خدمات المحاسبة في مجالات عديدة، لذا كان لا بد للمحاسبة من الخروج عن إطارها التقليدي في رصد الأحداث، والتقرير عنها إلى الأخذ بعين الاعتبار عدة معايير ومقاييس والتي من شأنها أن تواكب تلك الحركة التجارية التي كانت سائدة آنذاك، فقد ظهرت المشروعات الفردية واستخدمت الكتابة لضبط الأعمال، ثم لإثبات علاقة الدائنية والمديونية للمشروعات، وهذا ما يسمى بالحسابات الشخصية، إذ أن التاجر آنذاك اهتم فقط بتسجيل عملياته مع الغير، واكتفى بالإشراف الشخصي على عناصر موجوداته كالنقدية والمصاريف، فبدون تلك الحسابات لم يكن التوصل إلى نتائج أعمال المنشأة ممكناً في فترة محددة، وفي نفس الوقت بدأ التسجيل المحاسبي في الحسابات يأخذ شكل حرف T وبهذا أخذ العمل المحاسبي أبعاده بشكل متكامل (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 14).

على الرغم من انتشار التجارة في الفترة 1494 – 1775م في المدن الإيطالية وتنامي التبادل التجاري وتوافر وثائق تؤكد استخدام نظام محاسبي في الأنشطة التجارية، وكذا توثيق نظرية القيد المزدوج وانتشاره في المدن الأوروبية خلال هذه الفترة، إلا أنها كما يصفها Parwal بأنها فترة الثبات، حيث ظلت المحاسبة كما هي من دون تطوير يذكر (الحميد، 2009، صفحة 190).

3) المرحلة الذهبية: (1775م – إلى الآن)

تعتبر هذه المرحلة بمثابة الانتقالية النوعية لعلم المحاسبة لما شهدته من توسع في استعمالها نتيجة لعدة عوامل أبرزها:

- ✓ **الثورة الصناعية:**

بدأت بوادرها في النصف الثاني من القرن الثامن عشر وترتب عنها تطوير وتغيير لعدة مناهج وأنظمة على غرار تحويل نظام الإنتاج العائلي والذي كان سائدا في السابق إلى نظام الإنتاج الكبير (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 18)، ولذا بدأت فكرة انفصال الملكية عن الإدارة (التي تقتضي بأن تمارس الإدارة عملها كوكيل عن المساهمين وتقوم بإدارة المشروع لمصلحتهم (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 7)، وتطوير الوحدة المحاسبية مما أدى إلى التحول من قائمة المركز المالي إلى قائمة الدخل، وتزايد عدد شركات المساهمة، طالبة المساهمين لضرورة نشر القوائم المالية لتلك الشركات، ولقد تطور دور المؤسسات المالية والبورصات المالية لتداول الأسهم، وتزايد عمليات الاقتراض لتمويل المشروعات وتزايد عدد المستفيدين من القوائم المالية، فظهرت خلال هذه الفترة فكرة الدورية وكذا فكرة الدخل المحاسبي وضرورة تقسيمه بين المقترضين (فوائد) والحكومة (ضرائب) واحتياطات ومن ثم مساهمين، كما تعززت فكرة استمرارية الوحدة المحاسبية إذا لم تكن هناك مؤشرات على عدم استمراريتها وفكرة التكلفة التاريخية كأساس لإعداد القوائم المالية، كما برزت فكرة صيانة رأس المال قبل عمليات توزيع الأرباح أو ما يعرف بالاستهلاك، وبرزت للعيان مهمة المراجعة بوصفها أساس لإصدار تقارير مستقلة عن الإدارة، وظهرت مكاتب محاسبية كبيرة وبدأ ظهور هيئات محاسبية تنظم شؤون المهنة في دول متعددة (الحميد، 2009، صفحة 191).

مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين تم إصدار العديد من القواعد والقوانين التي تضبط سير عملية تحصيل الضرائب سواء أكانت ضريبة على الدخل أو ضريبة ناتجة عن مختلف الأعمال التجارية، مما أدى إلى تثبيت أقدام المحاسبة في المجالات الجبائية والضريبية (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 18).

- ✓ **بروز الهيئات المحاسبية والمهنية:**

تأسست عدة هيئات ساهمت في تطوير علم المحاسبة على غرار معهد المحاسبين المعتمدين الذي شيد سنة 1854 في اسكتلندا، ليعقبه فيما بعد معهد آخر للمحاسبة في انجلترا CAEW سنة 1880، ثم أسست الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1887 معهد يحمل اسم "جمعية المحاسبين العموميين المعتمدين" أو ما يعرف بـ AAPA (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 19) ، وبناء على ما سبق فإننا نلاحظ أن التطور في هذه المرحلة قد أصبح واضحا في المجال المهني، أما في المجال الاكاديمي فقد أصبحت هناك ضرورة ملحة على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم فكري مترابط يجمع بينهما (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 8).

- ✓ **اسهامات الإدارة العلمية:**

تم إنشاء عدة معاهد ومدارس مختصة في تلقين مفاهيم ومبادئ وإجراءات العمل المهني والأكاديمي للمحاسبة من خلال القيام بالبحوث والدراسات وتقديم التوصيات ووضع الأسس المحاسبية التي تمكن هذا العلم من مواكبة كافة التطورات الاقتصادية، ليخطو بذلك علم المحاسبة شوطا كبيرا في نمو وتطوير المعرفة المحاسبية من خلال هذه الهيئات الخاصة والتي أخذت على عاتقها مهمة وضع القواعد الملزمة في المحاسبة وكذا إصدار نشرات دورية تعنى بالشأن المحاسبي (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 19)، كما أضحى للمحاسبين مجمعات مهنية ومجمعات علمية مركزية تحمي حقوقهم وتساعد على تطوير المهنة سواء بالتطبيق أو التعليم أو التدريب (الحميد، 2009، صفحة 200).

- ✓ **ظهور المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف:**

مع أواخر القرن التاسع عشر وخلال القرن العشرين تطور حجم المشروعات وتوسع ظاهرة اندماج الشركات وكذا زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج والاستهلاك، ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وزيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة لتقديم السلع أو الخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللانهائية والمحافظة على رأس المال ونموه والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة، ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من أجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة زدت بذلك استعمال المحاسبة مما زاد في تقدمها النظري والعملي وتدخلها جل المعاملات الاجتماعية والاقتصادية (بن جريبيع، 2021-2022، الصفحات 19-20).

- ✓ **ظهور شركات المنافع العامة:**

كشركات الكهرباء، والهاتف، والنقل مما أدى إلى ظهور مفاهيم الاستهلاك للأصول الثابتة التي تملكها تلك الشركات وظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرضت لها، وبناءً على هذا يلاحظ أن التطور قد أصبح واضحاً في المجال المهني، وأهمية تأسيسها على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً مثل الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في

القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالمدخل الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 19).

2) المقومات الأساسية لنظرية المحاسبة

أولا: مدارس الفكر المحاسبي (مدارس النظرية المحاسبية)

يعتمد هذا التقسيم على المنهجيات والأسس التي تُستخدم لتفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية، يركز على تصنيف مدارس الفكر المحاسبي إلى المدرسة الفنية، المدرسة العلمية، والمدرسة الحديثة.

أ) المدرسة الفنية:

ينظر أصحاب هذه المدرسة إلى المحاسبة على أنها تطبيقات لفنون وممارسات المحاسبين دون الأخذ بعين الاعتبار المبادئ العلمية والأسس والأصول المحاسبية، إذ تركز على الجانب العملي (التطبيقي) لتسجيل الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية، ومن مؤيدي هذه المدرسة الفرنسي DE MURE الذي قدم تعريفا للمحاسبة يؤيد هذه المدرسة: "إن المحاسبة هي دفتر الأستاذ وبعض الدفاتر الأخرى، والسجلات والمستندات التي تمكننا من تسجيل العمليات في السجلات لتجنب إضاعة الوقت، أو الوقوع في الأخطاء إضافة إلى تلخيص أو مراقبة القيود المسجلة في الحسابات واستخلاص الملاحظات المختلفة".

لاقت هذه الأفكار قبولا في بداية ظهورها وذلك نظرا لتطبيق نظام القيد المفرد كأساس للتسجيل المحاسبي، واستخدام المحاسبة بمفهومها الفني البسيط لأن مجال استخدامها كان ضيقا وحجم أعمال المشروعات كان صغيرا، إضافة إلى أن الشكل القانوني لملكية تلك المشروعات كان فرديا، واستمر هذا الوضع لغاية حصول تطور نوعي ملموس في نظام التسجيل المحاسبي وظهور نظام القيد المزدوج، والذي أدى بدوره إلى ظهور المدرسة العلمية.

ب) المدرسة العلمية:

بعد ظهور القيد المزدوج والذي يعتبر البداية الفعلية للمدرسة العلمية، أصبح من غير الممكن استمرار الاعتماد على آراء المدرسة الفنية نظرا لعدم ملائمة طريقة القيد المفرد كنظام لتسجيل الأحداث والمعاملات المالية، وقد بدأت تلك الأحداث تتوسع وتزداد انعكاسا لتوسع حجم ونوع الأنشطة والفعاليات الاقتصادية.

تدعو هذه المدرسة إلى اعتبار المحاسبة علما كباقي العلوم، يعتمد على أسس علمية وفلسفية ومبادئ ومجال منهج بحث علمي، ومن مؤيديها GABRIEL FAURE الذي عرفها بأنها: "علم الحسابات، الذي يسجل الحوادث التي تؤثر على مجموعة الأموال لإظهار تفاصيلها وما ينتج عنها وفقا لأسس علمية" (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 9).

عالجت المدرسة العلمية بعض أوجه قصور المدرسة الفنية لكنها لم تخلو من بعض العيوب، وفي مقدمتها نظرتها الأحادية الداعية إلى أن المحاسبة هي علم فقط وإغفال الجانب الفني عنها، ونظرا لعدم قدرة أصحاب هذه المدرسة على الصمود والاستمرار في الدفاع عن أراءهم ظهرت المدرسة الحديثة.

ج) المدرسة الحديثة:

ترى المدرسة الحديثة بأن المحاسبة هي علم وفن، أي أن المحاسبة تحكمها أسس ومبادئ وقواعد ومعايير وأصول وفرضيات وأهداف تتجسد في صياغة نظرية علمية يتم الاستفادة منها والاسترشاد بها في تطبيق الأنظمة المحاسبية لتحقيق الهدف العام للنظام المحاسبي المتمثل بإنتاج وخلق المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات.

إن هذه الأمثلة وغيرها تؤكد صحة الرأي القائل بأن المحاسبة هي أحد العلوم الاجتماعية لها أحكامها وأصولها، كما أنها فنا من الفنون التي تعتمد على طريقة فنية للتسجيل المحاسبي للأحداث والمعاملات الحالية ومعالجتها لها بما لا يتعارض مع الأصول والمبادئ العلمية والقواعد الأساسية في المحاسبة، وقد يعالج هذا الأمر وفق المنظور الفلسفي التالي: **"النظرية بدون تطبيق تبقى صماء كما أن التطبيق بدون أن يسترشد بأساس نظري يسير بشكل أعمى وغير موجه"** (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 10).

- **الاختلافات الرئيسية بين المدارس الثلاث:**

✓ المدرسة الفنية تركز على التطبيق العملي للمحاسبة واعتبارها فنًا يتطلب مهارات تقنية.

✓ المدرسة العلمية تهتم بتطوير الأسس النظرية للموضوع من خلال منهجيات بحثية علمية.

✓ المدرسة الحديثة تدمج بين الأسس النظرية والتطبيقية وتواكب التحديثات التكنولوجية والتغيرات الاقتصادية العالمية.

ثانيا: مناهج الفكر المحاسبي (مناهج النظرية المحاسبية)

تعتبر النظرية المحاسبية كبقية العلوم، بحيث تتطلب تحديد المناهج العلمية كأداة للوصول إلى المعرفة العلمية وتحقيق النتائج المرجوة من المحاسبة، ومن هذه المناهج ما يأتي:

أ) المنهج الاستقرائي:

يعني هذا المنهج في تكوين نظرية المحاسبة البدء بملاحظة الظواهر المشاهَدَة ووصفها ودراستها وفحص الحالات الجزئية ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة وتفسر الظاهرة المدروسة أو المشاهدة، ثم اختبار هذه الفروض تجريبيا (كإجراء التجارب العملية ودراسة الأرقام المحاسبية، ودراسة سلوك أسعار الأسهم ... إلخ)، فإن ثبت صحة فرضٍ ما أصبح هذا الفرض مبدأً أو قانونا علميا وإلا فقد الفرض قيمته العلمية (إما رفضه نهائيا أو تعديله) (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 44).

ويتضمن هذا المنهج أربعة مراحل (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 11):

✓ تسجيل المشاهدات.

✓ تحليل وتبويب المشاهدات للكشف عن العلاقات المتكررة المتشابهة.

- ✓ الاشتقاق الاستقرائي للتعميمات والمبادئ المحاسبية من المشاهدات التي توضح العلاقات المتكررة.
- ✓ اختيار التعميمات.

يتضح لنا أن المنهج الاستقرائي يسمح بالتحقق من الحقيقة (أي صحة أو خطأ القضايا والمسائل المطروحة) عن طريق تحقيقها تجريبيا دون الاعتماد على قضايا ومسائل مُسَلّم بها.

ب) المنهج الاستنباطي:

وفقا لهذا المنهج، ينتقل الباحث من قضايا عامة مُسَلم بها إلى قضايا أخرى تنتج عنها بالضرورة دون الحاجة إلى إجراء تجارب أي الانطلاق من مقدمات ثم استخراج نتائج منها عن طريق الاستنباط المنطقي أو ما يعرف بالقياس، ولتكسب النتائج صفة الصدق ولكيلا يعاب عليها، يجب توفر شرطين أساسيين (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 45):

- ✓ صحة المقدمات ومدى قبولها بصفة عامة.
- ✓ سلامة أسلوب القياس او الاستنباط.

ويمكن اختبار النظريات الاستنباطية من خلال أربعة مراحل:

- ✓ اجراءات المقارنة المنطقية للاستنتاجات مع بعضها البعض بهدف التأكد من عدم وجود تناقضات.
- ✓ البحث على الشكل او الصورة المنطقية للنظرية.
- ✓ اجراء المقارنات مع نظريات أخرى لتحديد مدى مساهمتها العلمية.
- ✓ اختبار النظرية تجريبيا بواسطة تطبيق نتائجها المشتقة منها.

من أهم رواد هذا المنهج: الجمعية الأمريكية للمحاسبين AAA.

ج) المنهج العلمي:

يرى أصحاب الاختصاص أن من متطلبات تطوير نظرية المحاسبة على المدى الطويل تفرض استخدام المنهج العلمي الذي يربط بين الاستنباط والاستقراء، حيث أن صحة الفرضيات في المنهج الاستقرائي تعتمد على التجربة والتحقق من صحة تلك الفرضيات، أما في المنهج الاستنباطي فإن صحة أو عدم صحة الفرضيات تعتمد على مقدمات مسلم بها واستنباط نتائج منها.

لذلك، فمن الناحية العلمية يصعب تطبيق كل من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي بشكل مستقل فكل منهما يحتاج الآخر إلا أن استخدام الأسلوبين معا يشكلان عملية متكاملة في تكوين النظرية (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 12).

يمكن تلخيص المنهج العلمي في الخطوات التالية (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 46):

- ✓ ملاحظة الواقع والحقائق.
- ✓ تحديد مشكلة معينة.
- ✓ تجميع وتنظيم البيانات حول المشكلة.
- ✓ صياغة اقتراحات وتعاريف.
- ✓ تطوير فرضيات وتفسيرات.
- ✓ اختبار صحة الفرضيات.
- ✓ تأكيد النظرية أو تعديلها أو رفضها.
- ✓ قبول النظرية النهائية.

وهذا ما يعتبر دمجا بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي.

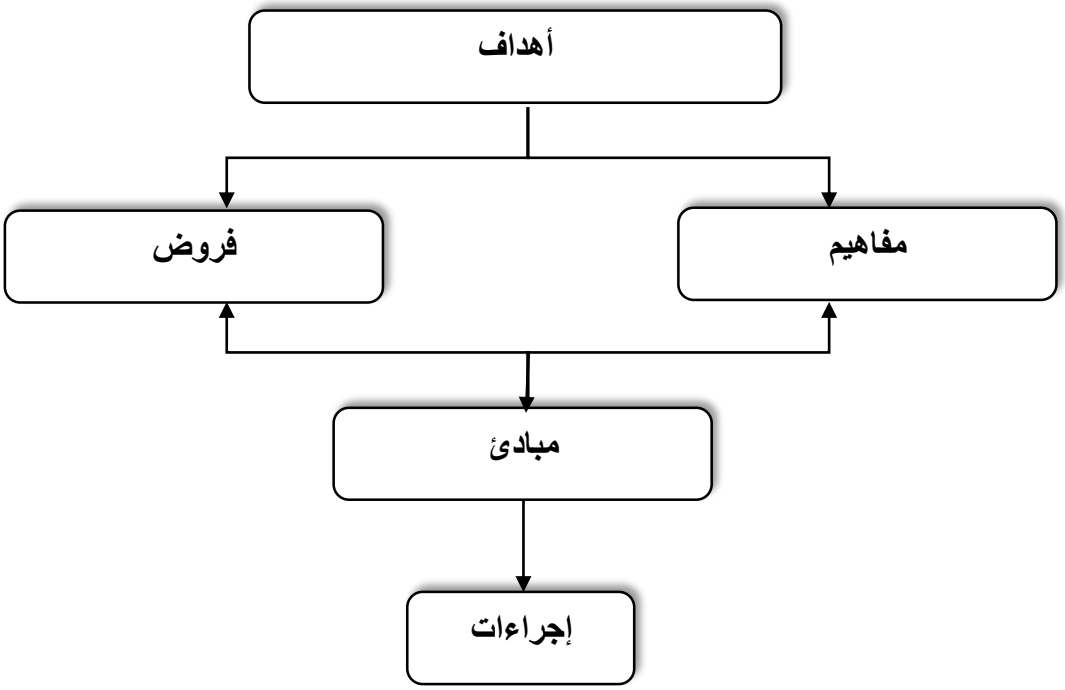
3) أسس بناء نظرية المحاسبة

(الأهداف، المفاهيم، الفروض، المبادئ)

3) أسس بناء نظرية المحاسبة (الأهداف، المفاهيم، الفروض، المبادئ)

يتكون هيكل النظرية المحاسبية من الأهداف والمفاهيم ويشكلان معا الإطار المفاهيمي لهذه النظرية، بالإضافة إلى ذلك نجد مجموعة من الفروض والمبادئ والتي تمثل البناء الرسمي للنظرية.

الشكل رقم (1): بناء النظرية المحاسبية



أولا: أهداف النظرية المحاسبية

عرف مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB الهدف أنه: **"هو ذلك الشيء الذي توجه نحوه الجهود وهو نهاية النشاط أو العمل"**.

إن الغرض الرئيسي من النظريات المحاسبية هو تحديد ما يلزم لـ إنشاء التقارير المالية المناسبة وذات الصلة أو قياس المعاملات التجارية المحددة، وتعد التقارير المالية عملية تقديم افتراضات لأصول الشركة ودخلها ومنافسيها وقضاياها وإيراداتها ومصروفاتها وأرباحها وخسائرها وبنود مالية أخرى مفيدة في تحليل صحتها المالية وأدائها (نبذة تاريخية عن النظرية المحاسبية وأهميتها اليوم، 2023).

تعتمد صياغة أهداف النظرية المحاسبية على الجهات أو الأطراف المؤثرة والمتأثرة بالنشاط المحاسبي والتقارير المالية، وقد حدد بيان مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB سنة 1972 الأهداف التي يجب أن تحدد في التقارير المالية (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 53):

أهداف عامة: متمثلة في تقديم معلومات مالية مفيدة ومشتركة يمكن صياغتها في ضوء أهداف الجهات الثلاثة المؤثرة والمتأثرة بالعمل المحاسبي (إدارة الشركة، مستخدمو التقارير المالية، ومهنيو المحاسبة).

أهداف ثانوية: والتي تم تحديدها كما يلي (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 54):

- ✓ بيان أثر التقارير المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية من حيث الحجم والتوقيت ودرجة المخاطرة، خاصة بالنسبة للدائنين (لأن هذه الفئة لا يهمها قائمة المركز المالي وما تتوفر عليه المؤسسة من أرصدة وإنما ما يهمها هو ما يرد من ايرادات نقدية لها).
- ✓ تسجيل وتصنيف وتلخيص الاحداث والعمليات المالية في المؤسسة وإعداد التقارير، تحديد المركز المالي في لحظة زمنية معينة.
- ✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط المالي، لأحكام الرقابة، وتوفير تقارير مفيدة لمستخدمي قرارات الاستثمار.

ثانيا: المفاهيم

إن المفاهيم هي عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 54)، وهي الإطار المفاهيمي للنظرية الذي يتم من خلاله تحديد القواعد أو المعايير التي تنظم العمل المحاسبي فعند صياغة معيار للإيرادات مثلا يجب أن يكون ذلك في إطار مفهوم الإيراد الذي يشكل ركنا من أركان الإطار المفاهيمي للنظرية.

وتشمل هذه المفاهيم (د.العوام، 2011، صفحة 10):

1. الوحدة الاقتصادية.
2. الأصول أو الموجودات.
3. الخصوم والالتزامات.
4. المكاسب والخسائر.
5. الدخل الصافي.
6. حقوق الملكية.

لقد تم تحديد هذه المفاهيم وفقا لأسلوبين، أطلق على الأول المدخل المعياري والذي يعتمد على التحليل أو الاستدلال المنطقي، أما الثاني فسمي بالمدخل الإيجابي والذي يعتمد بصفة أساسية على البحوث الميدانية بهدف جعل هذه المفاهيم أكثر اقترابا من الواقع العملي الذي يتم اختباره عن طريق هذه البحوث.

من الملاحظ أن المعايير التي صدرت منذ تسعينيات القرن الماضي لم تعد متسقة بصورة كاملة مع هذه المفاهيم سواء طبقا للمدخل المعياري أو المدخل الإيجابي، ومعنى ذلك أن المطلوب حاليا هو إعادة النظر في هذه المفاهيم على ضوء المتغيرات الإدارية والاقتصادية والتكنولوجية الحديثة بصورة تجعلها أكثر ملائمة للفكر المحاسبي السائد في المرحلة الحديثة (د.العوام، 2011، صفحة 11).

ثالثا: الفروض المحاسبية

تحتاج عملية وضع الفروض المحاسبية الأخذ بمنهجي البحث الاستقرائي والاستنباطي كما سبق ذكرها، وتشكل الفروض المحاسبية ركنا أساسيا من أركان نظرية المحاسبة فهي المسلمات الفكرية المستخلصة من البيئة بجوانبها المختلفة (اقتصادية-اجتماعية-قانونية) والتي يتم الاعتماد عليها في مجال البحث للتوصل إلى المبادئ العلمية.

تعرف الفروض المحاسبية على أنها "مقدمات علمية تتميز بالعمومية، تنطلق من ملاحظات عامة لمجموعة الظروف المحيطة، ويتم تبسيطها بغية تسهيل مهمة توضيح الارتباط المنطقي بين عناصر النظرية، فالباحث ينطلق من افتراضات عادة ما يتم قبولها على أساس اتفاقها مع الأهداف".

هناك عدة فرضيات تعتمد عليها المحاسبة تتمثل في:

1- فرض الوحدة المحاسبية:

الوحدة المحاسبية تعني استقلال الذمة المالية للمؤسسة عن ملاكها سواء كانت مؤسسة فردية أو مؤسسة أشخاص أو مؤسسة أموال (دوداح، 2020-2021، صفحة 12)، ولذلك فإن المؤسسة كوحدة محاسبية لها شخصية مستقلة، تمكنها من امتلاك الأموال والتصرف بها عن طريق الدخول بالعقود والتعهدات وغير ذلك من التصرفات وتكون مسؤولة عن تصرفاتها وتعهداتها، بالإضافة إلى الحق في التقاضي باسمها، وللغير الحق في مقاضاة المؤسسة عن تصرفات الشركاء، ولقد أدى هذا الفرض إلى ضرورة فصل العمليات المالية المتعلقة بأصحاب المشروع عن تلك المتعلقة بالمؤسسة نفسها، والاقتصار على تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمؤسسة فقط في المجموعة الدفترية (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 33).

وفي كثير من الأحيان تظهر بعض المشاكل المحاسبية في التطبيق العملي نتيجة الاختلاف بين المحاسبين في تحديد الحدود الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية، وتظهر هذه الحالة بوضوح في حالة معالجة مشاكل الشركات القابضة، والتابعة وكذلك في حالة انضمام أو اندماج الشركات وما يترتب على ذلك من استمرار الشخصية المعنوية لإحدى الشركة المنضمة أو زوال هذه الشخصية لجميع الشركات المندمجة وخلق شخصية معنوية جديدة، وكل ذلك له أثره على خلق بعض المشاكل المحاسبية (جربوع، 2014، صفحة 83).

2- فرض الاستمرارية:

يفترض المحاسبون دائما، أن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة، دون أن يكون أجل محدد لذلك (جمعة، 2002، صفحة 17)، بمعنى أن عمر المؤسسة مستقل عن عمر ملاكها، فالمؤسسة مستمرة في حياتها إلى ما لا نهاية ما لم تظهر قرينة موضوعية تشير إلى خلاف ذلك، ومن أمثلة القرائن

التي تناقض فرض الاستمرارية، تصفية المؤسسة أو إعادة تنظيمها أو إفلاسها، ويعتبر فرض الاستمرارية الأساس الذي تعد بموجبه القوائم المالية الختامية للمؤسسة، ويعتبر هذا الافتراض أساسيا لتبرير أسس وقواعد القياس والتقييم في المحاسبة (دوداح، 2020-2021، صفحة 12).

3- فرض القياس النقدي (وحدة النقد):

يقضي هذا الفرض بوجود وحدة نقد ثابتة القيمة على مدار فترات حياة المنشأة تترجم تقييم الموارد التي تمتلكها المنشأة من عناصر غير متجانسة (أراضي، مباني، بضاعة وغيره...) ومختلف العمليات المحاسبية (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 63).

هذه الفرضية مبنية على أن النقود هي وحدة القياس المستعملة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة، حيث يفترض المحاسبون ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد متجاهلين ارتفاع المستوى العام للأسعار، ولكن الاقتصاديين يرون ضرورة أخذ تقلبات الأسعار بعين الاعتبار، حتى تكون نتيجة النشاط الاقتصادي والمركز المالي معبرين عن الحقيقة (دوداح، 2020-2021، صفحة 13).

وهذا هو الانتقاد الذي يواجه هذا الافتراض، فقيمة النقود تعتبر وسيلة غير ثابتة لإجراء عملية القياس على العمليات التي تزاولها المؤسسة، وبالتالي قد لا تكون الأساس الأفضل، إلا أنه لم يكن بالإمكان إيجاد البديل عن وحدة النقد (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 34).

4- فرض الدورية:

عادة ما تكون الفترة الزمنية للتقارير سنة واحدة فالمحاسبة المالية تقدم معلومات عن الأنشطة الاقتصادية لمؤسسة معينة، وذلك في فترات زمنية قصيرة نسبيا عادة ما تكون سنة واحدة، وقد لجأ المحاسبون إلى تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات مالية متساوية، حتى يتسنى للمؤسسة الاقتصادية تقدير الربح والخسارة الناتجة عن عملياتها.

ويعني نظريا ودفتريا تصفية للمشروع نهاية كل فترة وفترة وإنشاءه مجددا بداية كل فترة أي سنة مالية جديدة، والسنة المالية ينبغي أن تتضمن أكثر من دورة تشغيلية من أجل معرفة مدى نجاح الإدارة في استخدام الموارد المتاحة وتحقيقها للأرباح (بن جريبيع، 2021-2022، صفحة 66).

إن الاستمرارية في نشاطات المؤسسة لفترة طويلة غير محددة هو مبرر لتحديد مدة زمنية معينة يمكن على ضوئها معرفة نواتج وأعباء المؤسسة ونتيجة نشاطها في هذه الفترة، ليسمح لها في الأخير من تحديد مواطن الأعباء والنواتج بالدقة اللازمة ومعرفة مدى جدوى هذا النشاط، حيث لا يمكن الانتظار لغاية انتهاء حياة الوحدة الاقتصادية أو المؤسسة لمعرفة ذلك، وجرت العادة على العمل بما يسمى بالسنة المالية

ومدتها (12 شهرا) وعادة تبدأ في (1/1/...) وتنتهي في (31/ 12/ ...) وبالإمكان أن تكون أقل من ذلك كنصف أو ربع سنوية أو غيرها، والمهم هو مراعاة التكلفة والمنفعة وإمكانية حصر المصروفات والإيرادات عند اعتماد فترة معينة بدلا من فترة أخرى. وفي كل الأحوال يجب أن تبقى الفترة ثابتة لغرض تسهيل عمليات المقارنة وتوزيع التكاليف وغيرها من المزايا (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 41). وتظهر أهمية فرض تقسيم حياة الوحدة المحاسبية إلى فترات محاسبية في أن البديل لذلك هو الانتظار حتى نهاية عمر المنشأة وانتهائها من أداء نشاطها وبالتالي تقديم معلومات غير ملائمة لأي من الاستخدامات التي من أجلها تطلب القوائم المالية (د. الشيرازي، 1990، صفحة 264).

على الرغم من المشاكل العديدة التي توجه إلى فرض الدورية باعتبار أن المعلومات المحاسبية حسب هذا الفرض تتسم بقدر كبير من التقريب وعدم التأكد، إلا أن ذلك لا يقلل بأي حال من الأحوال من أهميته فالدقة المتناهية أمر مستحيل، إضافة إلى أن كثيرا من القوانين المتصلة بنشاط الوحدات الاقتصادية والإدارية تتطلب الإفصاح الدوري عن مدى الوفاء بالمسؤوليات الملقاة عليها تجاه الأطراف المعنية ناهيك عن حساب الضريبة على الدخل، فالاعتبارات العملية واحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية تفسر لنا الأسباب المنطقية وراء استمرار اتباع هذا الفرض في الإطار الفكري للمحاسبة.

كما أن البحوث الميدانية أثبتت فائدة هذه التقارير الدورية وأن الخاصية الأساسية للمعلومات المحاسبية هي مدى ملاءمتها ومدى الثقة فيها أكثر من مجرد الدقة المتناهية للمعلومات (د. الشيرازي، 1990، صفحة 265).

رابعا: المبادئ المحاسبية

إن إرساء المبادئ المحاسبية يجب أن يعتمد على إطار علمي متسق من الأهداف والمفاهيم والفروض العلمية، وقد احتلت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دورا بارزا في ممارسة المهنة، حيث ترتب عليها تضييق ملحوظ في الخلاف بين المحاسبين في التطبيق العملي، ولما كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ليست علمية بالمعنى الدقيق وإنما هي نتاج إجماع المحاسبين في وقت معين فإنه من الطبيعي أن تتعرض عملية تحديدها إلى مخاطر التحيز، ونتيجة لذلك فقد اتجهت مهنة المحاسبة في كثير من دول العالم إلى تفويض مهنة تحديد المبادئ إلى جهات محددة تتمتع بأكبر قدر من الحياد (د. الشيرازي، 1990، صفحة 267، 268، 269).

لا تعتبر المبادئ المحاسبية قوانين رياضية ثابتة جامدة بل هي متحركة يمكن إعادة النظر فيها وتطويرها للتماشي وتطورات العمليات التجارية والصناعية المتزايدة كما ونوعا وتعقيدا يوما بعد يوم. كما لا يوجد اتفاق عام بين المحاسبين على تحديد تلك المبادئ من حيث أسمائها، عددها، علاقتها بالفروض، لدرجة قد تجد مبدأً لدى مؤلف وتراه فرضا لدى آخر.

وتتمثل المبادئ المحاسبية فيما يلي:

1) مبدأ التكلفة التاريخية:

من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر مبدأ التكلفة كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم، يعني هذا المبدأ بتقويم الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي أو السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام، وبالتطبيق على عناصر الأصول نجد أن هذا المبدأ يتطلب اثبات الأصل على أساس التضحيات الاقتصادية التي تحملها المنشأة في سبيل الحصول عليه (جربوع، 2014، صفحة 88).

وهذا يعني أن الأصول والسلع والخدمات تسجل بتكلفة الحصول عليها، وتتميز هذه التكلفة بموضوعيتها وواقعيتها من حيث وجود المستندات المؤكدة لها وإمكانية التحقق من صحتها بموضوعية. أي أن الأصول تسجل بالقيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي دفعت أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها، وذلك في تاريخ شرائها. وتسجل الخصوم بالمبالغ المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الحالات كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة للوفاء بالالتزام تبعا لمجريات العمل العادية.

يعتبر أساس التكلفة التاريخية الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد القوائم المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما اقل، كما يمكن الأصول المالية العادلة.

وتوجد عدة معايير لقياس قيمة الموجودات، إذ تدرج قيمتها في إحدى المراحل التالية (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 40):

- الاستلام (التكلفة التاريخية)
- التجديد (تكلفة الاستبدال)
- البيع أو إعادة البيع (القيمة السوقية)
- الإنتاج (تكلفة الإنتاج)

يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية خصوصا في قياس وتقييم الأصول الثابتة، الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والإيرادات حسب القيمة والتكلفة التاريخية للشراء أو الإنتاج، بغض النظر عن التغيرات في القيمة الشرائية للعملة المتداول بها خصوصا في فترات التضخم المالي أو الركود الاقتصادي. يجدر الذكر انه في حالات التضخم فإن القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ غير كاملة ولا تفي بغرض المقارنة مع سنوات سابقة أو لاحقة ولا مع بيانات شركات مماثله. لذا نادى البعض بترك هذا المبدأ وتقييم الأصول حسب الكلفة الحالية أو ما يسمى التكلفة البديلة (بن جريبيع، 2021-2022، الصفحات 67-68).

2) مبدأ الاستحقاق:

ينص مبدأ الاستحقاق على تحميل كل فترة مالية بنصيبها من المصروفات والإيرادات، بمعزل عن الفترات السابقة والفترات اللاحقة، والهدف من ذلك هو الوصول إلى نتائج تعبر بصورة سليمة عن وضع المؤسسة في نهاية كل فترة مالية. هذا المبدأ يختلف عن الأساس النقدي الذي يأخذ بالاعتبار فقط العمليات النقدية. كما يعتبر مبدأ الاستحقاق أحد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تحكم كيفية تسجيل الأحداث الاقتصادية في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية. ينص هذا المبدأ على ما يلي:

- **تحميل كل فترة مالية بنصيبها:** يتم تحميل كل فترة محاسبية (سواء كانت شهرًا، ربع سنة، أو سنة) بالإيرادات التي تم اكتسابها خلال تلك الفترة والمصروفات التي تم تكبدها خلالها، بغض النظر عن توقيت استلام النقدية أو دفعها.

- **الاستقلالية عن التدفقات النقدية:** يهدف هذا المبدأ إلى فصل تسجيل الإيرادات والمصروفات عن حركة النقدية الفعلية. فالإيراد يعترف به عندما يتم اكتسابه (بتقديم السلعة أو الخدمة)، والمصروف يعترف به عندما يتم تكبده (باستلام السلعة أو الخدمة أو استهلاك الأصل)، وليس بالضرورة عند تحصيل أو دفع النقدية.

- **تصوير الوضع المالي الحقيقي:** الهدف الرئيسي لمبدأ الاستحقاق هو تقديم صورة أكثر دقة وواقعية عن الأداء المالي للمؤسسة ووضعها في نهاية كل فترة مالية. فبدلاً من التركيز على التدفقات النقدية فقط (الأساس النقدي)، يربط مبدأ الاستحقاق الإيرادات بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها خلال نفس الفترة.

على سبيل المثال، إذا قدمت شركة خدمة في شهر جانفي ولكن لم تستلم الدفع إلا في شهر فيفري، فإن مبدأ الاستحقاق يتطلب تسجيل الإيراد في جانفي (الفترة التي تم فيها اكتساب الإيراد). وبالمثل، إذا اشترت شركة لوازم مكتبية في مارس بالآجل، فإن المصروف يسجل في مارس (الفترة التي تم فيها تكبد المصروف)، حتى لو تم الدفع في أفريل.

ونذكر فيما يلي أهم ما يتضمنه هذا المبدأ حول الإعتراف بالإيرادات وقياس وتحقق المصروفات.

✓ **مبدأ الإعتراف بالإيرادات:**

من المعروف أن الإيراد هو أحد العناصر الأساسية في القوائم المالية، ومن أجل القيام بالإثبات المحاسبي (أي الاعتراف المحاسبي في القوائم المالية) لأي عنصر من عناصر القوائم المالية، يجب توافر الشروط الأربعة وهي (جربوع، 2014):

– التعريف: أي أن المفردة ينطبق عليها تعريف أحد عناصر القوائم المالية.

- القياس: أي إمكانية اخضاع أحد خصائص المفردة لعملية القياس في حدود نفقة مناسبة.
- الملاءمة: أي أن تكون المفردة موضوع القياس ذات ارتباط بمجال الاستخدام وبالتالي لها تأثير على عملية اتخاذ القرارات.
- الثقة: أي أنه يمكن الاعتماد على المقاييس التي نحصل عليها.

يتضمن مبدأ الاعتراف بالإيرادات معيارين أساسيين يجب توافرهما قبل الاعتراف بالإيراد وتسجيله في القوائم المالية (IFRS 15, 2014):

1. **الاكتساب:(Earned)**

- يقصد بالاكتساب أن المنشأة قد قامت بالفعل بما يتوجب عليها لتقديم السلعة أو الخدمة للعميل. بعبارة أخرى، تكون المنشأة قد أنجزت الجزء الأكبر من التزامها تجاه العميل، وأن العملية الأساسية لتكوين الإيراد قد اكتملت أو اقتربت من الاكتمال.
- على سبيل المثال، يتم اكتساب الإيراد عند تسليم البضاعة للعميل، أو عند إتمام تقديم الخدمة المتفق عليها، أو بمرور الوقت في حالات مثل الإيجار أو الفوائد.

2. **التحقق أو القابلية للتحقق:(Realized or Realizable)**

- يقصد بالتحقق أن يكون الإيراد قد تم تحصيله نقدًا بالفعل، أو أن يكون قابلاً للتحقق، أي يمكن تحويل الأصول غير النقدية المرتبطة بالإيراد إلى نقدية أو ما في حكمها بسهولة.
- على سبيل المثال، إذا تم بيع بضاعة بالآجل، فإن الإيراد يعتبر قابلاً للتحقق لأن هناك مطالبة مؤكدة بالدفع النقدي من العميل في المستقبل القريب.

الهدف من هذين الشرطين هو توفير مستوى مقبول من التأكد من وجود عنصر الإيراد ومقداره قبل الاعتراف به رسميا في القوائم المالية.

✓ **مبدأ قياس وتحقق المصروفات:**

وفقا لهذا المبدأ تحمل مصروفات الوحدات الاقتصادية على الفترة المالية طالما تم الحصول على المنفعة أو الخدمة وإنها استنفذت أو استخدمت في النشاط بغض النظر عن عملية دفع قيمتها من عدمه (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 44).

على غرار الإيرادات، فإن قياس وتحقق المصروفات يشير إلى المعايير التي يجب توافرها للاعتراف بالمصروف في القوائم المالية، ويمكن استنتاجه من مبدأ الاستحقاق ومبدأ المقابلة (Matching Principle) (الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، 2018):

1. **الاكتساب / التكبد:(Incurred)**

- يعني أن المصروف قد حدث بالفعل أو تم تكبده. أي أن المنشأة قد استفادت من الخدمة أو السلعة التي ترتب عليها المصروف، أو أنها تحملت التزامًا بسداد قيمة هذه السلعة أو الخدمة، بغض النظر عما إذا كان الدفع قد تم نقدًا أم لا.
- على سبيل المثال، يتم تكبد مصروف الرواتب عندما يؤدي الموظفون عملهم، حتى لو لم يتم دفع الرواتب بعد. كذلك، استهلاك الأصل الثابت هو مصروف يتكبد بمرور الوقت واستخدام الأصل.

2. **القياس والتحقق:(Measured and Verified)**

- **القياس:** يجب أن يكون المصروف قابلاً للقياس بشكل موثوق به، أي يمكن تحديد قيمته المالية بدقة أو بتقدير معقول.
- **التحقق:** يعني أن هناك دليلًا موضوعيا يثبت حدوث المصروف وقيمته، مثل فواتير الشراء، إيصالات الدفع، عقود الإيجار، أو كشوف الرواتب. الهدف هو التأكد من أن المصروف موجود وأن قيمته صحيحة قبل تسجيله.

3) مبدأ الإفصاح:

ويعني تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات ذات العلاقة الملائمة، ويتطلب هذا المبدأ من المحاسب ان يقوم بالإفصاح عن كل الاحداث المالية الخاصة بالمشروع خلال الفترة المالية، بحيث لا يخفي أية معلومات مالية يمكن أن تضلل مستخدمي القوائم المالية، وعليه فإنه يجب عدم اخفاء اية بنود أو احداث يمكن أن يكون لها أثر على هذا الحكم الشخصي لمتخذ القرار، بشرط انتقاء المعلومة المفيدة فقط ولا يعني الإفصاح عن كل شيء لعدم تشتيت قارئ البيانات.

لا تعتبر القوائم المالية هدفا للمحاسبة وإنما وسيله للوصول للهدف الرئيسي وهو إيصال المعلومة للآخرين من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، والآخرون هم المالكون، المستثمرون، العملاء، الإدارة، الموظفون، السلطات الحكومية، جهات مدنية، مقرضون وغيرهم، وكل منهم معني بالمعلومات التي تشملها القوائم المالية. وعليه فالقوائم المالية عليها توفير جميع المعلومات وبشكل واضح، وحتى يتم ذلك يجب أن تتوفر الشروط التالية في القوائم المالية (بن جريبيع، 2021-2022، الصفحات 72-73):

أ. الشمول: تشمل كافة النواحي والمعلومات التي تجيب على كل استفهام من اي جهة كانت.

ب. الدقة والصحة: تخلو من الأخطاء قدر الإمكان مما يكسبها جودة وموضوعية في تصوير الواقع الحقيقي المراد التعبير عنه.

ج. الوقتية: يعني تقديم المعلومات في الوقت المناسب، كي تحقق الأهداف المرجوة منها.

د. الملاءمة: مطابقهةوتتلاءم مع احتياجات متخذ القرار.

ه. الوضوح: خالية من الغموض واللبس وخالية من التعقيد وتفهم بسهولة.

و. الموضوعية: بعيدة عن التحيز ومعبرة عن الحقائق بدون تحريف.

ي. القياس الكمي: يمكن قياسها كميا بوحدة النقد وفي حالات معينة يجب الافصاح الوصفي.

ويقودنا ترسيخ هذا المبدأ إلى إعداد تقارير مالية إضافية تفصيلية توضيحية بالإضافة إلى تلك التقارير والقوائم المعدة أساسا لخدمة مختلف قراء القوائم المالية ويعني هذا أن تتضمن القوائم أو التقارير المالية للوحدة الاقتصادية المعلومات التي يحتاجها مستخدموها مع الابتعاد عن أي تظليل أو إخفاء للمعلومات وبما من شأنه تحريف الصورة الحقيقية لأداء الوحدة، إما نوعية وكمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فهي في الواقع موضوع جدل، فهل الإفصاح المقصود هو إفصاح كامل أم شامل أم مناسب أم ملائم أم غير ذلك؟ والمهم أن يتم ذلك حسب طبيعة النشاط والوضع الاقتصادي القائم وحاجة مستخدمي البيانات المحاسبية وهو ما يمكن تسميته بالإفصاح الملائم أي المناسب والكافي. (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 45).

يقتضي هذا المبدأ بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي القوائم المالية صورة واضحة صحيحة عن الوحدة المحاسبية، وقد ظهرت أهمية هذا المبدأ نتيجة لظهور شركات الأموال والنص في قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية كما نصت هذه القوانين على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الافصاح عنها بل وأرفقت في كثير من الأحيان نماذج يلزم اتباعها في عرض هذ المعلومات وذل نظراً لأن هذ الأطراف الخارجية غالياً ما لا يملكون السلطة لإلزام المنشأة بتقديم ما يحتاجونه (جربوع، 2014، صفحة 92).

4) النظرية المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية (النظرية المعيارية)

اعتمدت المحاسبة في مراحلها الأولى على استخدام النظرية المعيارية التي يهدف إلى البحث عن الأفضل من بين البدائل المتاحة، إلا أن البحث وراء الأفضلية والمثالية دون البحث عن مقياس للأفضلية والمثالية هو أحد أوجه قصور هذه النظرية والتي تتمثل فيما يجب أن تكون عليه المحاسبة؟ دون ملاحظة الواقع التجريبي. وعندما تحقق الباحثون من أوجه قصور النظرية المعيارية في تنظير المعرفة المحاسبية ظهرت آراء تنادي بضرورة تطوير نظرية للمحاسبة تشرح وتفسر المحاسبة كما هي كائن فعلا، حيث تحول الفكر المحاسبي إلى دراسة المشاكل العملية والممارسات المحاسبية كما هي قائمة وذلك في محاولة لتطوير نظرية محاسبية إيجابية تسعى إلى تفسير وشرح للأحداث الاقتصادية باعتبار أن المحاسبة علما تطبيقيا وليست فنا له قواعد.

I. النظرية المعيارية

تُعد النظرية المعيارية (Normative Theory) أحد التوجهات الأساسية في الفكر المحاسبي، وقد سادت لفترة طويلة من الزمن، خاصة في المراحل الأولى لتطور المحاسبة. تركز هذه النظرية على "ما يجب أن تكون عليه" المحاسبة، وتهدف إلى وضع معايير وقواعد مثالية للممارسات المحاسبية بناءً على افتراضات منطقية أو فلسفية حول الأهداف المرجوة من المحاسبة.

أولا. مفهوم النظرية المعيارية

يشار إلى لفظ معياري بأنه صفة مشتقة من معيار ويستخدم في وصف ما ليس واقعيا، بل ما ينبغي أن يكون بالنسبة إلى مقياس بالذات، حيث عرفت النظرية المعيارية على أنها تحدد ما يجب أن تكون عليه الممارسات العملية. وقد أوضحت جمعية المحاسبين الأمريكية أن النظرية المعيارية تمثل نظرية استنباطية تصف ما يجب أن يكون عليه الواقع التجريبي بغض النظر عن حقيقة هذا الواقع، حيث أن الهدف من استخدامها في حالة الاختبار بين السياسات المحاسبية هو البحث عن الأفضل بين مجموعة السياسات البديلة المتاحة، على أن يتم قياس الأفضل في ضوء معايير الأفضلية.

ثانيا. أفكار النظرية المعيارية

من أجل توضيح أكثر لهذه النظرية، نتناول مجموعة من الأفكار الأساسية التي يقوم عليها هذا المدخل والتي تتمثل فيما يلي:

- **تحديد الهدف:** يعتبر تحديد الهدف نقطة البداية لتطبيق النظرية المعيارية، ومن أبرز الأسس التي تقوم عليها، حيث يفترض في ظل هذه النظرية أن هنالك هدفا يراد تحقيقه وأن العملية لا تكون مكتملة إذا أهملنا تحديد الهدف كنقطة بداية. ففي ظل النظرية المعيارية يتم وضع أهداف افتراضية عن الواقع الذي ستطبق فيه النظرية، ثم يلي ذلك استنباط مجموعة من القواعد المحاسبية المثالية الواجبة التطبيق.

- **الميل للمثالية:** لما كانت النظرية المعيارية تبحث عن الأفضلية فإن أصحاب هذه النظرية يفضلون دائما المثالية، ويركزون على تحديد البناء النظري من وجهة ما يجب أن يكون عليه الواقع القائم فعلا فهم لا يسعون إلى محاولة تفسير ما هو قائم فعلا ومن ثم فهذه النظرية تبحث عن السياسات التي تحقق الأفضل لما يجب أن يكون عليه التطبيق.

- **فروض غير قابلة للاختبار:** الفروض المعيارية تسيطر عليها الصيغة الشرطية فصياغة الفروض المعيارية تكون في ظل توفير مجموعة من الشروط الموضوعية لكي يتم اختبار البديل.

- **تقديم وصفات علاجية:** من سمات النظرية المعيارية أنه يقدم اقتراحات عند معالجة المشاكل للتطبيق، لذلك يشار إلى هذه النظرية بأنها تقدم علاج للمشاكل من خلال تركيزها على ما يجب أن يكون عليه التطبيق.

ثالثا. خصائص النظرية المعيارية

مما سبق، يمكن استنتاج بعض الخصائص التي تتميز بها النظرية المعيارية هي:

- تتطابق مع البيئة المتسارعة التغيير ولأنه يمّكن من إجراء تغييرات في نظرية المحاسبة كلما استدعت الحاجة إلى ذلك؛

- تركيز هذا المنهج في البحث عن دراسة العلاقات والأحداث وفقا لما يجب أن تكون عليه وعدم اعتماده على التجريب لإثبات فرضياته؛

- تفترض هذه النظرية أن هنالك هدف ما يراد تحقيقه، وبالتالي يتم استنتاج السياسات المثالية الواجبة التطبيق والتي تحقق الهدف المنشود؛

- تقتصر هذه النظرية على اختيار السياسة المحاسبية دون النظر واختبار تلك السياسة فهي تركز على اختيار أفضل سياسة محاسبية دون التركيز على أسباب اختيار تلك السياسة.

رابعا. انتقادات النظرية المعيارية

تعرض هذا المدخل إلى النقد الشديد رغم شيوع استخدامه نظرا لأنه لم يستطع الوصول إلى أفضل سياسة محاسبية يمكن الاعتماد عليها، وبالتالي عدم ملائمة النظرية المعيارية في بناء المعاير واختبار السياسات المحاسبية وذلك للأسباب التالية:

- إن الافتراضات التي تقوم عليها نظرية المحاسبة وتطوير الممارسات ستعتمد في هذه الحالة على أراء صانعي السياسات ومعتقداتهم وقيمهم الشخصية، وهو ما يجعلها تميل بعيدا عن الحياد والموضوعية، حيث يمكن أن يؤدي أي افتراض خاطئ أو ثغرة في المنطق والتحليل المستند عليه إلى مشاكل وبالتالي فإن هذا يدل على عدم إمكانية الاعتماد على هذه النظرية؛

- تركيزه على الصلاحية الداخلية من خلال التحقق من الاتساق الداخلي بين عناصره وذلك على حساب افتقاده الكامل للصلاحية الخارجية (الاختبارية)؛
- من أهم نواحي القصور في المدخل المعياري أنه يترك مجالا واسعا للاختيار من بين الأسس البديلة، مما يفتح المجال أمام التقديرات الشخصية؛
- ركزت هذه النظرية على تناول المشكلة ذاتها، أي اختيار أفضل السياسات المتاحة دون إبداء الأسباب التي من أجلها تم اختيار تلك السياسة؛
- اختصت هذه النظرية بتقديم اقتراحات عما ينبغي أن يكون وليس تقديم حقائق قائمة وموجودة فعلا وهو ما يعتبر أنموذجا مغلقا حيث يفتقد للملاحظة الواقعية والتجريب ويعجز عن تفسير ومراعاة البواعث المختلفة التي قد تدفع الإدارة لسلوك معين باتجاه اتخاذ قرارات اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها؛
- لم تهتم هذه النظرية بالجانب التطبيقي، لذا يقال أنها نظرية مثالية غير قابلة للتطبيق في الواقع العملي.

فشلت النظرية المعيارية في تطوير بناء المعايير المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية وفشلت أيضا في تفسير سلوك المحاسبين والإدارة العليا عند اتخاذ قرار الاختيار المحاسبي ومن ثم ظهرت الحاجة الماسة إلى نظرية بديلة أكثر واقعية تأخذ في حسابها أوجه القصور في هذه النظرية، ومن ثم ظهرت النظرية الإيجابية.

لقد أسهمت الدراسات والبحوث المحاسبية القائمة على المنهج المعياري في بناء الكثير من عناصر أو مكونات النظرية المحاسبية، حيث ركزت هذه الدراسات والبحوث (التي تم القيام بها من قبل الباحثين الأفراد أو الجهات المهنية والعلمية الراعية للمحاسبة) على الإجابة عن الأسئلة التي كانت ومازالت تشغل بال الكثير من الجهات داخل المجتمع المحاسبي الدولي والمهتمين بالمحاسبة مثل:

- ✓ ما هو الغرض من المحاسبة المالية؟
- ✓ من أي منظور يجب تهيئة وإعداد البيانات المالية؟
- ✓ ما هي أفضل طريقة لقياس الدخل؟
- ✓ ما هو تعريف الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصاريف؟
- ✓ كيف يجب قياس هذه العناصر (بعد تعريفها)؟

5) النظرية المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسة المهنية (النظرية الإيجابية)

II. النظرية الإيجابية

اتجهت البحوث المحاسبية بعد السبعينات نحو النظرية الإيجابية في تنظير المعرفة المحاسبية وهي أحد صور المنهج الاستقرائي الذي ينصب على تفسير الظواهر والتنبؤ بها من خلال استقراء هذه الظواهر، ومعرفة أسباب حدوثها، وإيجاد العلاقات السببية بين أبعادها. وتأسيسا فإن هذه النظرية تركز على تفسير تصرف الإدارة نحو المفاضلة بين السياسات البديلة بغية التوصل إلى الدوافع التي تعود للميل إلى هذا التصرف.

أولا. مفهوم النظرية الإيجابية

تعرف النظرية الإيجابية على أنها "إطار نظري في أبحاث المحاسبة يهدف إلى تفسير كيفية اختيار الشركات لأساليبها المحاسبية والتنبؤ بها. انطلاقًا من الاعتقاد بأن المديرين غالبًا ما يعطون الأولوية لمصالحهم الشخصية على مصالح المساهمين، تُقدم المحاسبة الإيجابية رؤىً حول أسباب تفضيل بعض الممارسات المحاسبية، وقد تم تطوير النظرية من قبل الأستاذين روس واتس (Ross Watts) وجيرولد زيمرمان (Jerold Zimmerman)، وهي تميز نفسها عن المحاسبة المعيارية بالتركيز على الملاحظات التجريبية بدلاً من الإرشادات التوجيهية"(Kivak, 2025) .

ترتبط النظرية الإيجابية في المحاسبة بالجانب التطبيقي حيث يتم ملاحظة الواقع العملي وتفسيره وتحليله والتنبؤ بما سيحدث في المستقبل، وعليه يجب أن تتضمن المعلومات المحاسبية القدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية لكي تمكن متخذي القرارات من اتخاذ قرارات ملائمة لتفضيلاتهم الاستثمارية. تحاول النظرية الإيجابية الإجابة على التساؤلات التي تظهر من الممارسة المحاسبية العملية مثل التساؤلات التالية (عوض، 2009-2010):

- ماهي الأسباب التي تدعو الإدارة أن تختار طرق وسياسات محاسبي معينة دون غيرها عند إعداد التقرير المالي؟
- لماذا تفضل الإدارة العليا التمسك بالتكلفة التاريخية بالرغم من وجود مظاهر التضخم؟
- لماذا تفضل إدارات بعض الشركات الإفصاح عن توقعاتها عن صافي الربح بينما إدارات شركات أخرى لا تفضل ذلك؟

إن مثل تلك التساؤلات ركز عليها أيضا المدخل المعياري لكن من منظور البحث عن أفضل مقابلة ما بين المصروفات والإيرادات، لكن في ظل المدخل الايجابي فإنه يركز على تفسير وتحليل والتنبؤ بسلوك الإدارة نحو تلك الممارسات الاختيارية من بين البدائل وليس من منظور الأفضلية (عوض، 2009-2010).

ثانيا. أهداف النظرية الإيجابية

إن الهدف الأساسي من النظرية الإيجابية هو تطوير القوائم والتقارير المالية داخل نطاق المحاسبة عن طريق توضيح الدوافع نحو الاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية البديلة ومن ثم التنبؤ بآثار تلك السياسات المحاسبية على المؤسسة.

كما يسعى هذا المدخل إلى:

- **شرح وتفسير عملية الاختيار المحاسبي**: وذلك من خلال توفير إطار مفيد لتفسير عملية الاختيار المحاسبي يمكن من خلاله فهم هذا الاختيار بدلاً من النظر إليه كمخطط غير منسق من الطرق المحاسبية، فمن خلال طريق الدراسات الإيجابية للممارسات التطبيقية المحاسبية يمكن أن يتم تقويم وانتقاء تلك الممارسات المفيدة. كما يمكن تحديد مجالات التعارض بين مختلف الممارسات في مجالات التطبيق العملي وتبعا لذلك يمكن ان يتم استبعاد تلك الممارسات المتعارضة وغير المتناسقة بحجة أن تعارضها وتناقضها يجعل منها غير مفيدة.

- **توفير تنبؤات مفيدة لمجموعة من الأطراف**: عن طريق شرح وتفسير ما يقوم به المحاسبون تقدم النظرية الإيجابية إمكانية إجراء تنبؤات عن سلوك المحاسبين إزاء مشكلات معينة وحلولهم المتوقعة، وذلك استناداً إلى التعميمات الاستقرائية التي استخلصها الباحثون، حيث تساعد هذه النظرية في التنبؤ بالظواهر المحاسبية التي لم تلاحظ بعد، ولا يعني ذلك أن التنبؤ يكون قاصراً على المستقبل وإنما التنبؤ أيضاً بظاهرة حدثت فعلاً ولكن لم يتم تجميع نتائج متجانسة عن وجودها.

- **المساعدة على زيادة فعالية جودة المراجعة**: فالمراجع يمكنه التنبؤ بالمناورات المحاسبية بحيث يزيد من كثافة مراجعته عندما يجد أن الأرباح المعلنة قريبة من الحدود الموضوعة في خطط الحوافز وعقود المديونية.

- **بناء وتحديد جدوى المعايير المحاسبية:** يساعد المدخل الإيجابي الأجهزة المختلفة ببناء المعايير على التنبؤ بالآثار الاقتصادية المترتبة على المعايير المقترحة، وبالتالي أخذ هذه الآثار في الحسبان قبل عرض وإصدار هذه المعايير. كذلك يساعد هذا المدخل في تفهم وإدراك مصادر الضغط التي تتعرض لها عملية صياغة المعايير المحاسبية من خلال تحليل أثر المعايير المحاسبية على الطوائف المختلفة لا سيما في ظل التداخل المعقد بين العديد من الأطراف والجهات المتمثلة بعملية صياغة هذه المعايير وأيضاً تباين هذه الأطراف، حيث أن تطبيق المدخل الإيجابي يمكن من إدراك أسباب قيام بعض المؤسسات بتخصيص جانب من مواردها في محاولة منها للتأثير على عملية صياغة المعايير المحاسبية، ولا شك في أن هذا الإدراك يفيد في تحديد مدى جدوى المعايير المحاسبية الصادرة بحيث يتم الإبقاء عليها أو تعديلها واستبعادها.

ثالثا. أهم مزايا النظرية الإيجابية:

– النتائج والمبادئ المستخلصة من البحث الإيجابي (الوضعي) لا تكون محل اختلاف كبير وهي لا تثير بذلك جدلا بين الباحثين؛

– يتعامل هذا المنهج مع الممارسات على أنها فروض يمكن التعرف عليها من التجربة والخبرة وعادة ما يتم اختبار هذه الفروض بمقارنتها بالخبرة السابقة أو الحقائق القائمة في الواقع، وعندما تتطابق تلك الفروض مع حقائق الطبيعة يمكن أن يقال عنها أنها (تأكدت) وتمثل عندئذ جوهر النظرية؛

– على خلاف نظرية المحاسبة المعتمدة على المنهج المعياري فإن نظرية المحاسبة القائمة على المنهج الإيجابي (الوضعي) سوف تكون قادرة على شرح وتفسير ما يقوم به المحاسبون عن طريق تجميع عدد كاف من الملاحظات والمشاهدات لما يقوم به المحاسبون في التطبيق العملي، واستخلاص التعميمات المترابطة التي تصلح لتقديم تفسيرات مناسبة لهذه الممارسات والتطبيقات؛

– يساعد على إمكانية إجراء تنبؤات عن سلوك المحاسبين إزاء مشكلات معينة وحلولهم المتوقعة.

رابعا. تقسيمات النظرية الإيجابية

نستخلص مما سبق، أن النظرية الإيجابية تنقسم إلى قسمين هما (Watts & Zimmerman, 1986):

- النموذج التفسيري (Explanatory)

يهدف النموذج التفسيري للنظرية الإيجابية إلى شرح وتوضيح لماذا تتخذ الشركات قرارات محاسبية معينة وكيف تؤثر هذه القرارات على سلوك الأطراف المختلفة داخل وخارج المؤسسة. يركز هذا الجانب على فهم الدوافع والأسباب الكامنة وراء اختيار سياسات محاسبية محددة.

أمثلة على ما يفسره الجانب التفسيري:

- لماذا تختار الإدارة العليا طرقًا محاسبية معينة (مثل طرق الاستهلاك أو تقييم المخزون) دون غيرها؟

قد يفسر ذلك بتحفيزات المديرين المتعلقة بالعقود القائمة على الأرباح أو المكافآت.

- لماذا تفضل الشركات التمسك بالتكلفة التاريخية على الرغم من وجود تضخم؟

قد يكون التفسير متعلقًا بتقليل التقلبات في الأرباح المبلغ عنها أو تجنب إعادة تقييم الأصول التي قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات الضريبية.

- لماذا تقوم بعض الشركات بالإفصاح عن توقعاتها للأرباح بينما لا تقوم شركات أخرى بذلك؟

يمكن تفسير ذلك بمدى ثقة الإدارة في أدائها المستقبلي، أو لتجنب ردود الفعل السلبية للسوق في حال عدم تحقيق التوقعات.

- النموذج التنبؤي (Predictive)

يهدف النموذج التنبؤي للنظرية الإيجابية إلى التنبؤ بالسلوك المستقبلي للأطراف المحاسبية واختياراتهم للسياسات المحاسبية، بناءً على الفهم الذي توفره الجوانب التفسيرية. يعتمد هذا الجانب على النماذج والعلاقات التي تم استنتاجها من تفسير السلوكيات الماضية.

أمثلة على ما يتنبأ به الجانب التنبؤي:

- التنبؤ باختيارات الإدارة لسياسات محاسبية معينة في ظل ظروف اقتصادية أو تعاقدية محددة (مثل التنبؤ بأن الشركات التي لديها ديون مرتفعة ستختار سياسات محاسبية ترفع الأرباح أو تقلل الديون الظاهرة).
- التنبؤ بردود فعل السوق تجاه الإفصاحات المحاسبية المختلفة، بناءً على فهم الدوافع وراء تلك الإفصاحات.
- التنبؤ بسلوك المديرين في حالات معينة، مثل استجابتهم للتغيرات في القوانين المحاسبية أو الضريبية.

نتيجة: الجانب التفسيري يخبرنا "لماذا حدث ذلك؟"، بينما الجانب التنبؤي يخبرنا "ماذا سيحدث إذا حدث ذلك؟". كلاهما يعتمد على الملاحظة التجريبية للعلاقات بين العوامل الاقتصادية والسلوكية والقرارات المحاسبية

خامسا. انتقادات النظرية الإيجابية

على الرغم من أن النظرية الإيجابية في المحاسبة (PAT) قد قدمت مساهمات كبيرة في فهم السلوك المحاسبي وتطوير الأبحاث في هذا المجال، إلا أنها لم تسلم من الانتقادات. يمكن تلخيص أهم الانتقادات الموجهة إليها فيما يلي:

✓ **التركيز المفرط على المصالح الذاتية للمديرين:** تفترض النظرية الإيجابية بشكل أساسي أن المديرين يتصرفون بدافع المصلحة الذاتية البحتة، ويسعون لتعظيم ثرواتهم أو منافعهم الشخصية (مثل المكافآت) من خلال اختيار السياسات المحاسبية. يرى النقاد أن هذا الافتراض قد يكون مبالغًا فيه ويتجاهل عوامل أخرى مهمة مثل الأخلاقيات، المسؤولية الاجتماعية، أو الرغبة في بناء سمعة جيدة للمؤسسة (Watts & Zimmerman, 1990).

✓ **نقص المعيارية وعدم القدرة على تقديم حلول:** على عكس النظريات المعيارية التي تسعى لتحديد "أفضل" الممارسات المحاسبية أو ما "يجب أن يكون"، فإن النظرية الإيجابية تقتصر على التفسير والتنبؤ بـ "ما هو كائن" بالفعل. يجادل النقاد بأن هذا يجعلها غير مفيدة لصناع القرار أو واضعي المعايير، حيث لا تقدم إرشادات حول كيفية تحسين الممارسات المحاسبية أو حل المشكلات المحاسبية (Christenson, 1983).

✓ **صعوبة الاختبار التجريبي:** فشل أصحاب هذا المنهج في تطبيق الاختبارات التجريبية أو التحقق منها للتأكد من سلامة فروضها ماعدا بعض الحالات التي تسرب لها التحيز في ظروف خاصة والتي لا يمكن القياس عليها أو تعميمها.

✓ **إن النتائج التي توصلت إليها الأبحاث المعتمدة على المنهج الوضعي أثبتت صحة معظم فرضيات هذا المنهج عند تطبيقها في الولايات المتحدة الأمريكية،** (وهي بيئة محاسبية وصلت إلى درجة عالية من التقدم والتطور سواء على مستوى التطبيق العملي أو على المستوى الفكري العلمي)، ولكن **لم يتم اختبار أو إثبات أي من هذه الفرضيات خارج حدود الولايات المتحدة** خاصة في الدول التي تتباين في درجة تقدمها وتطورها المحاسبي العلمي والعملي، فضلا عن أن البواعث الاقتصادية لاختيار السياسات في الولايات المتحدة قد لا تكون متوفرة بنفس التأثير أو الإدراك الكامل لأبعادها خارجها.

✓ **تجاهل دور المعلومات في اتخاذ القرار**: تركز النظرية الإيجابية على تفسير لماذا تختار الإدارة سياسات معينة، ولكنها قد لا تعطي اهتمامًا كافيا لكيفية استخدام المعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين أو المقرضين لاتخاذ قراراتهم. بمعنى آخر، تركز على "العرض" (من قبل الإدارة) أكثر من "الطلب" (من قبل المستخدمين) (Christenson, 1983).

تظل النظرية الإيجابية إطارًا مهماً في أبحاث المحاسبة، وقد دفعت الكثير من الأبحاث التجريبية وساهمت في فهم أعمق للدوافع الاقتصادية وراء الاختيارات المحاسبية، إلا انها لم تستطع أن تكون بديلا ملائما يمكن الاعتماد عليه فعلا.

مما سبق، يمكن تلخيص أهم الفروقات بين النظرية المعيارية والنظرية الإيجابية في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): الفرق بين النظرية المعيارية والنظرية الإيجابية

الميزة / الجانب	النظرية المعيارية (Normative Theory)	النظرية الإيجابية (Positive Theory)

الهدف الرئيسي	تحديد ما "يجب أن يكون" (What ought to be)	تفسير "ما هو كائن" (What is)والتنبؤ به (What will be)
التركيز	وصف وتطوير معايير وأساليب محاسبية مثالية أو مفضلة	شرح وتفسير السلوك الفعلي للمحاسبين والشركات، ودوافع اختيار السياسات المحاسبية
المنهجية	استنتاجية(Deductive)؛ تعتمد على المنطق والفلسفة والأهداف المحددة	استقرائية(Inductive) ؛ تعتمد على الملاحظة التجريبية والواقع العملي
الافتراضات	غالبًا ما تنطلق من افتراضات حول المستخدمين المثاليين أو الظروف المثالية	تنطلق من افتراضات حول سلوك الأفراد (خاصة المديرين) ودوافعهم الاقتصادية (مثل المصلحة الذاتية)
القيمة	توجيهية(Prescriptive) ؛ تقدم إرشادات لواضعي المعايير والممارسين	تفسيرية وتنبؤية (Explanatory and Predictive)؛ تساعد في فهم الظواهر المحاسبية
نوع الأسئلة	"ما هي أفضل طريقة لتسجيل ...؟"	"لماذا تختار الشركات ...؟" أو "ماذا سيحدث إذا ...؟"
العلاقة بالواقع	قد لا تكون قابلة للتطبيق مباشرة في الواقع المعقد	مرتبطة ارتباطًا وثيقًا بالواقع العملي والملاحظات التجريبية

أمثلة	نماذج تقييم الأصول (مثل نموذج القيمة العادلة)، نظريات الدخل الشامل	عقود الوكالة، حوافز الإدارة، تكاليف المراقبة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (Scott, 2015)

6) القياس في نظرية المحاسبة

6) القياس في نظرية المحاسبة

تعتبر وظيفة القياس بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، ولهذا مازال يظهر الكثير من مشاكل القياس التي تحتاج إلى بحث ودراسة لإيجاد الحلول المناسبة لها، لكن في ظل ظروف اقتصادية تتسم بالحركية وعدم الاستقرار، الأمر الذي أدى إلى ضرورة إعادة النظر في الكثير من أساليب القياس التقليدية حتى تكون نتائجه على قدر مقبول من الموضوعية وتعبر عن الواقع الفعلي. وتزداد أهمية القياس في المحاسبة المالية نتيجة اعتماد عملية التقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس، فإذا كانت عملية القياس قد تم تنفيذها بدقة وكفاءة وفقا للأسس والقواعد المحاسبية أمكن ذلك من إنتاج قوائم وتقارير مالية ذات مصداقية، أما إذا وجدت مشاكل في القياس فإنه غالبا ما تنعكس نتائجها وأثرها على القوائم والتقارير المالية، هذا ويهتم المحاسبون في نظرتهم للقياس بالبحث في الأساس العلمي لتعيين أرقام الوحدات النقدية للتعبير عن العمليات المالية للمؤسسة.

أولا. مفهوم القياس المحاسبي

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس اختلفت إلى حد ما في الشكل، إلا أنها تتفق في المضمون. لذا سنحاول ذكر أهم التعريفات التي جاءت عن القياس المحاسبي.

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، ويستخدم عدد من الأسس المختلفة للقياس وبدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية، وهي تتعلق بكافة الاحداث الاقتصادية التي تحدث في الشركة ويتبعها أثر مالي بحيث يمكن قياسها والتعبير عنها بصورة مالية (طالب و دراوسي، 2020، صفحة 81).

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (Campell) الذي عرفها كما يلي: "يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة" (Campell, 1957) .

لكن (Steven) أضاف بعداً رياضياً إلى تعريف عملية القياس حين عرفها بما يلي: "يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي"(Steven, 1975) .

أما أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA)، وورد فيه ما نصه: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة" (A.A.A, 1966).

بتحليل التعريفات الثلاثة السابقة لعملية القياس، يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي:

6) القياس في نظرية المحاسبة

"عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي، هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين هو المشروع الإقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، أي بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الإحتساب" (الحيالي، 2007، الصفحات 100-101).

ثانيا. اركان القياس المحاسبي

يختلف إطار عملية القياس المحاسبي ونتائجها تبعا لاختلاف أغراض القياس والخواص محل القياس، ثم تبعا لتغير القواعد المستخدمة والشخص القائم بالعملية. وتقوم عملية القياس المحاسبي بوجه عام على أربعة أكان رئيسية هي (روتال، 2023، الصفحات 108-109):

1- **الخاصية محل القياس**: تنصب عملية القياس بشكل عام على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه على سبيل المثال. كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس هو الطاقة الانتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران المخزون السلعي.

2- المقياس المناسب للخاصية محل المقياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، بالنسبة للمشروع الاقتصادي، فالمقياس المستخدم هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الانتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشر (الحيالي، 2007، صفحة 102).

3- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة القياس. فمثلا لو كانت قيمة ريح المشروع هي محل للقياس، في هذه الحالة وبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي، لا بد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة أهي الدولار مثلا أو الدينار أو الجنيه...

4- الشخص القائم بعملية القياس: يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها، خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، ويؤدي الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي وهو المحاسب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا.

من خلال العناصر السابقة يمكن التأكد من أن أي عملية قياس محاسبي تستند على عناصر أو أركان معينة، يشترط فيها التكامل مع بعضها حيث أن الاستثناء أو التخلي على أي منها لا يكسب عملية القياس المحاسبي الكفاءة والدقة المطلوبة في تحديد الأهداف المرجوة منها.

ثالثا. معايير وخصائص القياس المحاسبي (حيدر، 2007، صفحة 21؛ روتال، 2023، الصفحات 109-110)**:**

1- **معيار الصلاحية للغرض المستهدف (الملائمة)**: أي أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس وهذا ما يتحقق عندما تعكس المعلومات صورة واضحة ودقيقة عن الشيء المراد قياسه (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 69)، ويهدف هذا المعيار إلى تحقق التكافؤ بين الأرقام والكميات المعبر عنها وبين الأحداث أو العمليات الاقتصادية التي تعبر عنها هذه الأرقام حتى يتم الاعتماد عليها وعرضها بموثوقية وعدالة وهذا ما يزيد من درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية من قبل المستخدمين.

2- معيار القابلية للتحقق: تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات متماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص مختلفين، وفي ظروف متشابهة ولتحقيق أغراض محددة، وهذا يعني أن البيانات والمعلومات المحاسبية لها دلالات محددة ولها استقلاليتها وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر بغض النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها، وهذا يعني وجود درجة عالية من الإجماع أو الإتقان بين المحاسبين المستقلين الذين يقومون بعملية القياس ويستخدمون نفس طرق القياس.

3- معيار الالتزام بالموضوعية: البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية وغير منحازة لمجموعة من أصحاب المصالح على حساب مجموعة أخرى وتكون هذه البيانات بعيدة عن الحكم الشخصي وحيادية ومستندة إلى مصادر حقيقية ويجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية موضوعية كالإعتماد على التكلفة التاريخية لتقييم الأصول الثابتة.

4- القابلية للقياس الكمي: يجب التعبير عن الأحداث الاقتصادية في الشركة بأرقام تعكس القيمة النقدية لأصولها وهذا ناتج عن عدم إمكانية استخدام مقاييس أخرى لقياس التغيرات المحاسبية نظرا لعدم تماثلها وهذا ما يساعد في توصيل البيانات والمعلومات المحاسبية في الوقت المناسب وبصورة مناسبة وبدلالة تتفق مع الحاجة إليها من قبل المستخدمين لهذه البيانات والمعلومات المحاسبية.

رابعا. طرق وأساليب القياس المحاسبي:

تتطلب عملية القياس المحاسبي اختيار الطريقة المناسبة بما يتناسب مع الشركة حسب نوعية العناصر المراد قياسها مع مراعاة ما تنص عليه المبادئ والمعايير المحاسبية، وذلك من أجل توفير معلومات

دقيقة وذات صلة لإعداد وعرض القوائم المالية، وسنحاول إيجاز أبرز طرق وأساليب القياس المحاسبي فيما يأتي.

1- طريقة التكلفة التاريخية (Historical Cost): تُعدّ هذه الطريقة الأكثر شيوعاً وأساساً للعديد من المعايير المحاسبية. يتم بموجبها تسجيل الأصول والالتزامات عند سعر الاقتناء أو التكلفة الأصلية وقت وقوع المعاملة.

يقصد بها التكاليف الفعلية التي أنفقت في سبيل الحصول على الأصول، واعتبارها نفقات رأسمالية يستفاد منها لعدة فترات مما يتعين إهتلاكها على العمر الإنتاجي لتلك الأصول لتحديد نصيب كل فترة منها (ڤورين، 2014، صفحة 130)، وفي حالة تصفية أو الاستغناء عن الأصول قبل انتهاء حياتها الإنتاجية يعتبر الرصيد المتبقي خسارة.

- عيوب التكلفة التاريخية (طالب و دراوسي، 2020، صفحة 82)**:**

- مبدأ التكلفة التاريخية يقوم على فرضية ثبات الأسعار، هذه الفرضية التي لم يعد قبولها ممكنا وغير منطقي في البيئة الاقتصادية الحديثة التي أصبحت تضم العديد من المتغيرات ذات التأثير على الأسعار كالتضخم.
- إن الاستمرار على مبدأ التكلفة التاريخية في تسجيل الأحداث الاقتصادية يعني الاستمرار في عرض عناصر القوائم المالية بقيم ذات تواريخ مختلفة نظرا للتباعد الزمني في تواريخ المعاملات، وبالتالي الجمع بين قيم تكاليف وإيرادات حصلت في تواريخ مختلفة مما يحرف في شفافية ومصداقية القوائم المالية ووضعية مركزها المالي والربحي السنوي المحقق.
- مبدأ التكلفة التاريخية لا يهتم بالانخفاض الحاصل للأصول والموارد الاقتصادية للمؤسسة والذي لا يتم إثباته محاسبيا بتخفيضه من الربح المحقق (بزيادة المخصصات أو إثبات التدني)، وبالتالي يتآكل رأس المال الاقتصادي للمؤسسة نتيجة عدم تعويض تلك الخسارة من جهة ومن جهة أخرى تظهر أرباح صورية للمؤسسة يتم عبرها تضليل كل من أصحاب الملكية في شكل توزيعات أرباح تعبر عن توزيع جزء من رأس مال المؤسسة وتضليل المستثمرين بالاعتراف بأرباح غير حقيقية، بالإضافة إلى تحمل المؤسسة خسائر ضريبية نتيجة الاعتراف بتلك الأرباح.

2- طريقة القيمة العادلة (Fair Value): (أو ما يسمى في بعض المراجع أسلوب القياس التاريخي المعدل)، إن هذا الأسلوب ينطلق من التكلفة التاريخية أساسا لكن يأخذ بعين الاعتبار كافة التغييرات والتعديلات التي تطرأ على أدا القياس لمجاراة الواقع واعتماد السعر الجاري في السوق (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 72).

6) القياس في نظرية المحاسبة

اعتمد النظام المحاسبي المالي التعريف التالي للقيمة العادلة: "القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن تبادل الأصل مقابلها بين أطراف مطلعة وراغبة في إجراء معاملة تجارية." ويحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 القيمة العادلة بأنها: "السعر الذي يتلقى عند بيع أصل أو يدفع مقابل تحويل التزام في معاملة عادية بين أصحاب المصلحة."

تشير العناصر الرئيسية لهذا التعريف إلى أن القيمة العادلة تمثل سعر "الخروج"، أو أنها تفترض وجود بيع عادي أو نقل، وليس معاملة قسرية أو بيع برهن. كما تُعرض على "المشاركين في السوق"، مما يؤكد أن القيمة العادلة مفهوم قائم على السوق، وتُحدد باعتبارها السعر الحالي في تاريخ القياس.

- **عيوب القيمة العادلة** (طالب و دراوسي، 2020، صفحة 82)**:**

رغم المبررات والإيجابيات المرتبطة باستخدام منهج القيمة العادلة، إلا أنه يعاني من بعض العيوب، وأهمها:

- **الموثوقية في القياس**: يعود ذلك إلى أن العديد من الأصول والالتزامات لا تتداول في سوق نشط، مما يجعل الأساليب المستخدمة لتقدير قيمتها العادلة أشد اجتهادًا وتعتمد بشكل أكبر على الحكم الشخصي، ومن ثم تصبح التقييمات أقل موثوقية.
- **تحيز الإدارة:** فالاجتهادات الشخصية من قبل الإدارة في عملية التقييم، وتحزّزها سواء كان مقصودًا أو غير مقصودًا، يؤدي إلى مقاييس غير مناسبة للقيمة العادلة، وعرض غير صحيح للدخل، وحقوق الملكية.
- **التكلفة مقابل المنفعة**: بذل جهود غير عادية وتحمل مصروفات إضافية تؤدي إلى رفع التكلفة، مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة على المنفعة.
- **التوقيت الملائم**: تأخير إعداد البيانات المالية وما يترتب عليه من عدم استيفاء بعض متطلبات الإفصاح والاشتراطات القانونية المطلوبة من الجهات الرسمية، وتأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية، وبالتالي عدم توافر خاصية التوقيت الملائم.

طريقة التكلفة الاستبدالية: تقصد سعر السوق الحالي لاستبدال أصل ما، أي مكان توفيره موجود؛ إن اعتماد هذه الطريقة يحقق الموضوعية لأنها تؤكد أنّ تخفيض الربح في فترة التضخّم وذلك لأن جداول النتائج تستلزم خفضه طبقًا لأساس القيمة الاستبدالية، ولهذا فهو يعدّ في الواقع مقارنة بالقيم الفعلية للأصول الخاضعة لهذا التكلفة التاريخية.

طريقة القيمة الحالية المخصومة: تُحسب على أساس عنصرين من عناصر الوضع المالي، ويبالغ العناصر غير النقدية بحساب القيم الحالية للعناصر المتداولة، بحسب المعايير المحاسبية (الأسعد، 2009، الصفحة 10).

-العناصر النقدية: التي يتم قياسها بالقيم الجارية أو القيمة السوقية والتي تُقاس بالقيم الحقيقية، ولكن يتم احتساب أثر ما لكلّ تغيير على القيمة العادلة عبر العناصر المعدلة والخصومات إلى القيمة الفعلية.

-العناصر التي لا تتأثر بالقيمة الحالية: من عناصر القوائم المالية والمبالغ، أي بدون الحاجة إلى تعديل ما يتناسب مع التغيير.

حيث أصبحت حاجة المعيار الدولي لتشكيل التقويم للقيمة الحالية أحد الحلول لمشكلة الاستبدال لأن الاهتزازات السعرية بناءً على القيمة الحاضرة هي أحد اختلافات احتساب القيمة التاريخية.

طريقة القيمة الاقتصادية للتكلفة: ضمن عناصر المعيار الدولي للقيمة، فإنّها بحسب الجهات ذات النفوذ؛ وللاستمرار على اعتماد طريقة القيمة الحالية عن طريق هذه، عند إعادة التقييم المستمر، فالقيم الحاضرة تعتبر بمثابة القيمة الفعلية للأصل غير مدفوعة نقدًا خلال الفترة.

القيمة المقبولة خلال الفترات السابقة: تتبع فيها نشر مستندات المعايير بالتوقيت ذاته، لكن في فترة الآفات المستقبلية حسب المنهجية التي تتبع في حالات محددة (يونيو، 2012، الصفحة 9)، وتعتبر منها القيمة الحالية للفترة، أي التطورات في القوائم المالية ومن ثم اعتبار الأصل كتغير في التكلفة.

قيمة الخسائر المحتملة المستقبلية: بناءً على المعايير الدولية تعمل على تحديد العوامل المحددة التي تؤثر على المستقبل الاستثماري والقيم الحالية بموجب معايير مفترضة بالحساب؛ وكل ذلك يساهم في تعديل القيم والأرقام المعروضة في القائمة المالية.

عدة طرق تُضاف إلى القيمة المقبولة الحاضرة بهدف أن يعتمد طرق النموذج المالي، في حالات العوامل الاقتصادية، أيا كانت طبيعتها وضمن نماذج واضحة ومنها التكلفة الاستبدالية أو غيرها، حيث تتبع طريقة الحسابات والإجراءات والقواعد والضوابط، ولذا يوجب على الشركة اتباع الطريقة الأكثر واقعية والموافقة عليها، تحقيقًا لعرض ميزانية ومركز المالي للشركة بشكل ملائم وصحيح.

ختاماً، يعد القياس في النظرية المحاسبية أساساً لبناء نظام مالي موثوق يحقق الشفافية والدقة في تقديم المعلومات المالية. تنوع أساليب القياس يتيح مرونة في التعامل مع مختلف الظروف الاقتصادية، مما يمكّن الشركات من عرض بيانات مالية تعكس واقعها بشكل عادل ودقيق. ورغم وجود تحديات مرتبطة بالاختيار بين الأساليب المختلفة، فإن الهدف الرئيسي يظل هو توفير معلومات مالية موثوقة وقابلة للمقارنة، تساعد مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قرارات مدروسة

7) علاقة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) بنظرية المحاسبة

7) علاقة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) بنظرية المحاسبة

لقد سارت المحاسبة جنبًا إلى جنب مع تطور الحضارات، إذ تطورت بفضل علاقتها الوطيدة بالجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية، وقد كانت كل دولة تتبع منهجًا خاصًا بها لتطوير المحاسبة، مما أدى إلى تنوع المناهج المحاسبية حول العالم ونجم عن هذا التنوع فروقات واضحة في الممارسات المحاسبية بين الدول، شملت القوانين والأنظمة والأنماط المختلفة. ورغم هذا التباين، اتفق المنادون لتطوير المحاسبة على ضرورة تقريبها من المعايير المطبقة عالميا، ومواكبتها لطبيعة الأسواق المختلفة نظرا للعديد من العوامل أبرزها نمو الاقتصاد، وتحرير التجارة والاستثمار عبر الحدود، وتوسع الأسواق المالية، فضلاً عن توسع الشركات متعددة الجنسيات وانتشار شركات المحاسبة الدولية.

لقد تم إصدار معايير IAS تحت إشراف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASC)، الذي تم تأسيسه في عام 1973 بهدف توحيد القواعد المحاسبية المعمول بها في مختلف الدول، وبالتالي توفير معايير محاسبية قابلة للمقارنة بين الشركات والمستثمرين عبر الحدود الوطنية، وقد كانت معايير IAS تهدف إلى تنظيم إعداد البيانات المالية بشكل موحد، إلا أن تطبيق هذه المعايير شهد بعض التحديات فيما يتعلق بالمرونة في التعامل مع التغيرات الاقتصادية والظروف المحلية الخاصة بكل بلد. ومع مرور الوقت، أصبح هناك حاجة إلى تحديث هذه المعايير لتواكب التطورات الاقتصادية العالمية المتسارعة واحتياجات السوق المالية المتزايدة.

وفي عام 2001، تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد (IASB) ليحل محل (IASC) ويتولى مهمة تطوير وصياغة المعايير المحاسبية الدولية. وقد أطلق مجلس IASB سلسلة من المعايير الجديدة التي أطلق عليها اسم "معايير التقارير المالية الدولية" (IFRS)، حيث كانت تهدف إلى تعزيز الشفافية والمقارنة عبر الأسواق المالية العالمية، وتقديم إطار محاسبي مرن ومواكب للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة.

اعتُمدت معايير المحاسبة الدولية في الوقت الحالي فيما يقارب الـ 167 دولة، حيث لا تتبع جميع الدول المعايير الدولية، على سبيل المثال، تستخدم الولايات المتحدة نظامًا مختلفًا، وهو مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا (GAAP)، وتتعاون هيئة معايير المحاسبة الأمريكية مع مجلس معايير المحاسبة المالية منذ عام 2002 للتحسين والتقريب بين مبادئ المحاسبة الأمريكية (GAAP) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أولا. مفهوم معايير التقارير المالية الدولية (IFRS):

هي مجموعة من معايير المحاسبة التي تم تطويرها وتحديثها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). توفر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إطارًا مشتركًا للتقارير المالية التي تستخدمها الشركات في جميع أنحاء العالم لإعداد وتقديم بياناتها المالية.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو ما تُعرف بـ " International Financial Reporting Standards" واختصارًا IFRS، هي مجموعة من الإرشادات والقواعد المحاسبية والتي تهدف إلى توحيد طريقة تقديم وإعداد التقارير المالية للشركات والمؤسسات على مستوى دولي (الكنهل، 2023).

كما عرفها (د.العوام، 2011، صفحة 12) أنها "القواعد المحاسبية التي توضح التطبيق العملي للمفاهيم والافتراضات والسياسات المحاسبية أي انها الأداة التطبيقية المستمدة من إطار النظرية".

كما تعرف بـأنها مجموعة من القواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) التي تهدف إلى جعل البيانات المالية الخاصة بالشركات أكثر شفافية ومصداقية وسهلة المقارنة في جميع أنحاء العالم، تمّ اعتماد المعايير الدولية في أكثر من 100 دولة بما في ذلك الاتحاد الأوروبي (البيان، 2025).

إن الالتزام بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية يعتبر خطوة هامة نحو تحقيق الشفافية المالية وجذب الاستثمارات الأجنبية، حيث تمكن المعايير المستثمرين من مقارنة أداء الشركات عبر حدود الدول المختلفة بدون الحاجة لتعديلات محلية معقدة.

ثانيا. أهداف معايير التقارير المالية الدولية (IFRS):

الهدف الرئيسي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) هو تحقيق توحيد وتنسيق تقديم وإعداد التقارير المالية للشركات والمؤسسات في جميع أنحاء العالم. وتسعى المعايير الدولية لإحداث تحسين في جودة وشفافية التقارير المالية، وتوفير معلومات موثوقة ومقارنة للمستخدمين المختلفين لهذه التقارير، مثل المستثمرين، والدائنين، والموظفين، والحكومات، وغيرهم.

وقد كانت الأهداف الأساسية من تأسيسها كما يلي (الهادي، 2014، صفحة 216):

- ✓ مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛
- ✓ طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة؛
- ✓ تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- ✓ العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

وذكر (الكنهل، 2023) بعض الأهداف الأخرى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

1. توحيد الإفصاحات المالية:

تهدف المعايير الدولية إلى توحيد الإطار المحاسبي والإفصاحات المالية، مما يجعلها أكثر توافقاً ومقارنةً عبر الحدود الجغرافية وبين الشركات المختلفة.

2. تحسين شفافية وجودة المعلومات:

المعايير تضمن تقديم معلومات موثوقة وشفافة حول الأداء المالي والوضع المالي للشركات، مما يساعد المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية والاستثمارية بشكل أفضل.

3. تعزيز المقارنة:

المعايير تمكّن المستخدمين من مقارنة تقارير المالية للشركات المختلفة، سواء كانت داخلية أو عبر الحدود، بسبب توحيدها واعتمادها على مبادئ وأسس مشتركة.

4. تحقيق الشمولية:

تساهم المعايير في تضمين معلومات مالية واقعية حول الأصول والالتزامات والأداء المالي للشركة، مما يساعد في تقديم صورة شاملة عن وضع الشركة للمستخدمين.

5. تعزيز ثقة المستثمرين:

المعايير تهدف إلى بناء الثقة لدى المستثمرين والأطراف المهتمة الأخرى في تقارير المالية، من خلال توفير معلومات موثوقة ومنصفة.

6. تحسين الوصول إلى رؤوس الأموال:

المعايير تساهم في تحسين إمكانية الشركات لجذب الاستثمارات والتمويل من خلال تقديم معلومات مالية واضحة ومفهومة للمستثمرين.

7. توفير إطار محاسبي للمعاملات الخاصة والتعقيدات:

المعايير توفر إطاراً محاسبياً للتعامل مع المعاملات المالية المعقدة والموضوعات الخاصة مثل التأمينات والأوراق المالية والعمليات المشتركة وغيرها.

ثالثا. مزايا معايير التقارير المالية الدولية (IFRS): (بولجنيب، 2013-2014، الصفحات 42-44 بتصرف)**:**

يرى عدد من الباحثين أن تبنّي المعايير المحاسبية الدولية يوفر مجموعة من الفوائد المهمة، ويمكن اختصارها في النقاط التالية:

- ✓ تُعد هذه المعايير مرتكزات أساسية يعتمد عليها في إعداد القوائم المالية، إذ تضفي عليها طابعًا من الموضوعية، من خلال تقديم إطار دولي موحد يتميز بالدقة في تحديد وقياس والإفصاح عن عناصر القوائم، مما يقلل من التباينات بين النظم المحاسبية المختلفة.
- ✓ لقد ساهمت المعايير الدولية في تغيير النظرة التقليدية إلى المحاسبة، حيث لم تعد تقتصر على تسجيل وتبويب العمليات فحسب، بل أصبحت تُعد نظام معلومات متكامل يساعد في قياس الأحداث المالية وتقديم البيانات المفيدة لمتخذي القرار.
- ✓ تعكس هذه المعايير الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، بالنظر إلى تعاملاتها من منظور اقتصادي ومالي أكثر من منظور قانوني، من خلال التركيز على جوهر العمليات عوضًا عن شكلها القانوني، واستعمال مفاهيم مثل القيمة العادلة والقيمة الحالية.

- ✓ تهدف المعايير الدولية إلى تعزيز الشفافية في الحسابات المالية، مما يتيح تقييمًا دقيقًا للوضع المالي للمؤسسة ويدعم اتخاذ قرارات استراتيجية سليمة.
- ✓ تستجيب هذه المعايير لحاجات المستثمرين، إذ توفر معلومات واضحة وملائمة تساعدهم على اتخاذ قرارات استثمارية مستنيرة، وتعزز تدفق رؤوس الأموال بين الأسواق.
- ✓ بالنظر إلى أن هذه المعايير موجهة أساسًا إلى الشركات المدرجة في البورصة، فهي تسهم في تطوير الأسواق المالية وخفض تكلفة الحصول على التمويل.
- ✓ كذلك، تساهم في تحسين جودة الإفصاح، خاصة في الملاحق، من خلال تقديم معلومات مفصلة حسب النشاط أو المنطقة الجغرافية، مما يساعد المستخدمين على تكوين صورة أوضح عن المؤسسة.
- ✓ تشجع على إصدار تقارير مالية دورية بفترات أقصر من السنة، مما يُمكّن من الحصول على معلومات حديثة تُستخدم في الوقت المناسب.
- ✓ تلعب أيضًا دورًا في تعزيز تكوين المحاسبين من خلال الربط بين الجانب النظري والتطبيقي، وتتميز بالمرونة في التحديث بما يواكب تطورات بيئة الأعمال.

وأخيرًا، يمثل تطبيق هذه المعايير فرصة لتحسين تنظيم المؤسسة داخليًا، من خلال مراجعة الإجراءات والتسيير المحاسبي والضريبي وهيكلها التنظيمي.

رابعا. الفرق بين معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS):

الجدول رقم (02): يوضح الفرق بين المعايير الدولية IFRS والمعايير المحاسبية الدولية IAS

وجه المقارنة	المعايير القديمة IAS))	المعايير الدولية (IFRS)
نطاق الاستخدام	كانت تُستخدم قبل إطلاق المعايير الدولية (IFRS)كمرجع للتقارير المالية. وكانت تشمل معايير IAS وحدها.	تُستخدم حاليًا عالمياً كمعايير لإعداد التقارير المالية. وهذه المعايير تشمل المعايير القديمة (IAS) والمعايير الجديدة التي تم تطويرها بعد ذلك.

وجه المقارنة	) المعايير القديمةIAS (	) المعايير الدولية (IFRS
التطور والتحسين	تمثل الجيل الأول من المعايير التي تم تطويرها بواسطة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)في التسعينيات.	تمثل الجيل الثاني والأحدث من المعايير، وهي تمثل التطور والتحسين على المعايير القديمة لمعالجة القضايا الحالية وتحسين جودة المعلومات المالية.
العدد والتنوع	تضم عددًا محدودًا من المعايير الفردية، ولكنها لا تغطي كافة جوانب الإعداد والتقديم في التقارير المالية.	تشمل مجموعة واسعة من المعايير الفردية التي تتناول مختلف جوانب الإعداد والتقديم، بما في ذلك القوائم المالية والإفصاحات والتقديرات المحاسبية والمزيد.
تأثير الاقتصاد والتطورات العالمية	لم تكن تعكس بشكل كامل تطورات الاقتصاد العالمي والتغيرات المستمرة في البيئة التجارية.	تم تطويرها بمراعاة التطورات الاقتصادية والتجارية العالمية، وتتيح مرونة أكبر للتعامل مع متغيرات السوق والصناعة.
الاعتراف العالمي	لم تكن معترف بها بشكل واسع في كافة أنحاء العالم، ولذلك قد تكونت هناك اختلافات في المعايير	تمتلك اعترافاً دولياً واسع النطاق، ويُفضل استخدامها من قبل الكثير من الدول والشركات لتحقيق توحيد

وجه المقارنة	) المعايير القديمةIAS (	) المعايير الدولية (IFRS
	المحاسبية المعتمدة من دولة لأخرى.	وتوافق في إعداد وتقديم التقارير المالية.

على الرغم من هذه الفروق، إلا أن مبادئ ومفاهيم المحاسبة الأساسية تظل متشابهة بين المعايير القديمة والجديدة، حيث تهدف جميعها إلى توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة لمستخدمي التقارير المالية.

خامسا. الفرق بين معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ومبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا (GAAP):

في الولايات المتحدة، يُلزَم الشركات التي تُقدّم إفصاحات مالية عامة باستخدام نظام معياري من الأساليب والممارسات المحاسبية، تُعرف هذه الأساليب والممارسات جميعها باسم "المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً" (GAAP: Generally Accepted Accounting Principles) (Tobin, 2025) وتستخدم بشكل كبير بين المنشآت العامة والخاصة في الولايات المتحدة؛ أما بالنسبة لباقي العالم فيتم استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، كما أن المنشآت متعددة الجنسية مطلوب منها استخدام هذه المعايير، كما تطلب لجنة الأوراق المالية والبورصة من جميع الشركات المدرجة الالتزام بالمعايير المحاسبية لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة (US. GAAP) عند إعداد قوائمها المالية حتى يتم إدراجها في بورصة الأوراق المالية الأمريكية.

على الرغم من أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتعلق بكيفية تنظيم المستندات المالية وحفظها وإعداد التقارير المالية المختلفة، إلا أن هناك بعض اختلافات بينهما كما يلي (البيان، 2025):

1. **من حيث التنفيذ**

- تعتمد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على المبادئ التي قام المجلس بإصدارها، مما يعني أنه لا أحد ملزم باتباع إرشاداتها، ونتيجة لذلك، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتطلب تفسيراً مطولاً وإفصاحات مفصلة عن البيانات المالية.

- بينما تعتمد مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً على الأنظمة والقواعد الصادرة من الجهات الرسمية، مما يعني أن الشركات الأمريكية المتداولة علناً مطالبة قانونياً باتباع تعليماتها وتوجيهاتها.

2. **المصدر**

- وضعت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، مقرّها الأساسي في المملكة المتحدة.

- تم تطوير معايير المحاسبة المقبولة عموماً من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (FSAB) ومجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB)، مقرّها في الولايات المتحدة الأمريكية.

3. النطاق

- تعتمد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في جميع أنحاء العالم، يتمتع مجلس معايير المحاسبة الدولية بنفوذ عالمي، وتتكيف معاييرها المحاسبية مع القواعد المحاسبية في معظم دول العالم.

- يتم استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تشترط لجنة الأوراق المالية والبورصة على الشركات الأميركية استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً عند إعداد بياناتها المالية.

4. طرق تقييم المخزون

- تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً FIFO والمتوسط المرجح ولكنها لا تسمح باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO، لأنه يمكن التلاعب بها لتشويه أرباح الشركة لخفض الالتزام الضريبي.

- تسمح مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً للشركات باستخدام أي من طرق تقييم المخزون الثلاثة، عند استخدامFIFO ، تستخدم مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً صافي قيمة الأصول لتحديد تقييم المخزون.

5. قائمة التدفقات النقدية

- يمكن إدراج كافة الفوائد والأرباح في القسم التشغيلي أو التمويلي عند اتباع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- أمّا عند استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، يتم إدراج الفوائد المدفوعة والمستلمة وأرباح الأسهم المستلمة ضمن القسم التشغيلي، في حين يتم إدراج أرباح الأسهم المدفوعة في القسم التمويلي.

6. الميزانية العمومية

- تقترح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وضع الأصول في الترتيب المعاكس للسيولة، بمعنى أن يجب إدراج الأصول الأقل سيولة أولاً (الأصعب تحويلاً إلى نقد) أي الأصول غير المتداولة، ومن ثمَّ يتم إدراج الأصول المتداولة، وبعدها الالتزامات غير المتداولة، الالتزامات المتداولة، وحقوق الملكية.

- تتطلب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً تسجيل الأصول من حيث درجة السيولة، مع إدراج الأصول الأكثر سيولة أولاً، أي الأصول المتداولة، والأصول غير المتداولة، وبعدها الالتزامات غير المتداولة، الالتزامات المتداولة، وحقوق الملكية.

7. إعادة تقييم الأصول

- تسمح مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً فقط بإعادة تقييم القيمة السوقية العادلة للأوراق المالية القابلة للتداول مثل الأسهم والسندات.

- بينما تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإعادة تقييم عدد أكبر من الأصول، بما في ذلك المصانع والممتلكات والمعدات، والمخزون، والأصول غير الملموسة، والاستثمارات في الأوراق المالية القابلة للتسويق.

8. تكاليف التطوير

- تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات برسملة أصولها غير الملموسة وإطفاءها على مدى فترات متعددة. وبالتالي تندرج الأصول غير الملموسة في المستندات المالية الخاصة بالشركة وتؤثر على الرصيد النهائي للميزانية العمومية.

- تعامل مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً الأصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع والملكية الفكرية والعلاقات مع العملاء وغيرها على أنها نفقات.

سادسا. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير المحاسبية الدولية (IAS):

يوجد حاليًا حوالي 17 معياراً دولياً لإعداد التقارير المالية (IFRS) صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وهي على النحو الآتي:

الجدول رقم (03): المعايير الدولية IFRS

رقم المعيار	اسم العيار	تاريخ اول نشر	تاريخ التطبيق
IFRS 1	تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة	2003	2008

IFRS 2	الدفع على أساس السهم	2004	2005
IFRS 3	اندماج الأعمال	2004	2008
IFRS 4	عقود التأمين	2004	2005
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، والعمليات المتوقفة	2004	2005
IFRS 6	استكشاف وتقييم الاحتياطيات المعدنية	2005	2006
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات	2005	2007
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	2006	2009
IFRS 9	الأدوات المالية	2011	2018
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	2011	2013
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2011	2013
IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى	2011	2016

IFRS 13	قياس القيمة العادلة	2011	2018
IFRS 14	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	2014	2019
IFRS 15	الإيرادات من العقود مع العملاء	2014	2021
IFRS 16	عقود الإيجار	2016	2007
IFRS 17	عقود التأمين	2017	2005

المصدر: (مجموعة اختبار السوكبا، 2018)

✓ **أبرز معايير المحاسبة الدولية استعمالا** (الكنهل، 2023)**:**

1. IFRS 9 –الأدوات المالية: تنظيم للأصول المالية والالتزامات المالية وكذلك التعامل مع الأدوات المالية المختلفة، بما في ذلك القروض والائتمان والأوراق المالية.

2. IFRS 15 – الإيرادات من العقود مع العملاء: يحدد كيفية تقدير وتقديم الإيرادات من العقود مع العملاء بشكل دقيق وموثوق.

3. IFRS 16 – عقود الإيجار: يوضح كيفية تقدير وتقديم المعلومات المالية المتعلقة بالإيجارات، بما في ذلك الإيجارات المالية والإيجارات التشغيلية.

4. IFRS 17 – عقود التأمين: ينظم كيفية تقديم معلومات مالية دقيقة وشفافة لصناعة التأمين.

5. IFRS 7 – الإفصاح عن الأحداث المالية: يتطلب من الشركات الكشف عن معلومات مالية مهمة وقوانين الإفصاح.

6. IFRS 3 – الدمج والاستحواذ: يحدد كيفية تقديم معلومات مالية للعمليات التي تشمل دمج الشركات أو استحواذ إحداها على الأخرى.

7. IFRS 10 – القوائم المالية الموحدة: ينظم كيفية تقديم المعلومات المالية للشركات التي تسيطر عليها شركات أخرى.

8. IFRS 13 – قياس القيمة العادلة: يوفر إطارًا لتقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات.

9. IFRS 8 – القطاعات التشغيلية: يتطلب من الشركات تقسيم المعلومات المالية بوفق القطاعات التشغيلية المختلفة التي تعمل فيها.

10. IFRS 6 – استكشاف وتقييم الاحتياطيات المعدنية: يتعامل مع المعاملات المالية المرتبطة بالاستكشاف وتقييم الاحتياطيات المعدنية.

هذه مجرد بعض أبرز معايير المحاسبة الدولية، وهناك العديد من المعايير الأخرى التي تشمل مجموعة متنوعة من المواضيع المحاسبية.

الجدول رقم (04): المعايير المحاسبية الدولية IAS

رقم المعيار	اسم العيار	تاريخ أول تطبيق	تاريخ آخر تعديل
IAS 1	عرض القوائم المالية	1975	2009
IAS 2	المخزون	1976	2005
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	1979	2009
IAS 8	السياسات المحاسبية والتعديلات والأخطاء	1979	2005
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالي	1980	2009
IAS 12	الضرائب على الدخل	1981	2001
IAS 16	العقارات والمعدات	1983	2005

IAS 17	عقود الإيجار	1984	2005
IAS 18	الإيراد	1984	1995
IAS 19	منافع الموظفين	1985	2013
IAS 20	المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1985	1984
IAS 21	آثار تغيير أسعار صرف العملات	1985	2005
IAS 23	تكاليف الاقتراض	1986	2009
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1986	2011
IAS 26	المحاسبة والتقارير عن خطط المعاشات	1987	1998
IAS 27	القوائم المالية المنفصلة	1990	2013
IAS 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	1990	2013
IAS 29	التقارير المالية في اقتصادات مرتفعة التضخم	1990	1990

IAS 32	الأدوات المالية: العرض	1996	2005
IAS 33	ربحية السهم	1998	2005
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	1999	1999
IAS 36	انخفاض قيمة الأصول	1999	2004
IAS 37	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	1999	1999
IAS 38	الأصول غير الملموسة	1999	2004
IAS 39	الأدوات المالية، الإعتراف والقياس	2001	2005
IAS 40	الممتلكات الاستثمارية	2001	2005
IAS 41	الزراعة	2003	2003

المصدر: (بولجنيب، 2013-2014، صفحة 39)

سابعا. خطوات إعداد معيار محاسبي:

إن إصدار واعتماد أي معيار يخضع لإجراءات محددة مسبقاً من طرف مؤسسة معايير المحاسبة الدولية، وتُعرف هذه الإجراءات باسم**"Due Process"**، ويتدرج الإصدار حسب الخطوات التالية (بوسماحة، 2019-2020، الصفحات 20-21):

- ✓ تقوم فرقة تقنية مكوّنة من طرف المجلس (IASB) بتحديد كل الجوانب والقضايا المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة؛
- ✓ دراسة الممارسات المحاسبية المحلية وتبادل الآراء مع الأنظمة المحلية بشأن هذه الممارسات ومعاييرها؛
- ✓ استشارة المجلس الاستشاري للمعايير (SAC) حول إمكانية إدراج الموضوع في جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛

1. إنشاء مجلس استشاري لتوجيه (IASB) في أعماله؛
2. نشر بيان مناقشة للجمهور من أجل التعليق عليه (Discussion Document)؛
3. نشر مسودة مشروع المعيار (Exposure Draft) على الجمهور للتعليق عليها، ويجب أن يصوّت عليها ثمانية أعضاء من المجلس على الأقل، كما يجب ألا تتضمن أي تعارض في الآراء بين أعضاء المجلس، ويمكن نشرها مرفقة بأسس وملخصات الاستنتاجات الختامية التي يراد الوصول إليها؛
4. الأخذ بعين الاعتبار كل التعليقات والردود المُحصّل عليها خلال مدة التعليق، والتي تكون عادة 95 يوماً؛
5. النظر فيما إذا كان من المستحسن عقد جلسات استماع أو إجراء اختبارات ميدانية؛
6. إصدار المعيار في شكله النهائي بعد الموافقة عليه من طرف ثمانية أعضاء على الأقل، ويُنشر معه ملحقات توضيحية حول كيفية تطبيقه، وتاريخ دخوله حيّز التنفيذ، وكذا كيفية تعامل المجلس (IASB) مع التعليقات التي تلقاها.

ثامنا. علاقة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بنظرية المحاسبة:

1- العلاقة بين النظرية المحاسبية وIFRS

إن العلاقة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ونظرية المحاسبة هي علاقة جوهرية ومتكاملة، حيث تُشكل نظرية المحاسبة الأساس الفكري الذي تستند إليه IFRS في صياغة مبادئها وتوجيهاتها. يمكن تلخيص هذه العلاقة على النحو التالي:

1. الإطار المفاهيمي (Conceptual Framework) كأساس نظري لـIFRS:

تعتمد IFRS على الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، هذا الإطار ليس معيارًا بحد ذاته، ولكنه يمثل نظرية المحاسبة التطبيقية التي تحدد الأهداف والمفاهيم التي يجب أن تقوم عليها التقارير المالية، فهو يهدف إلى مساعدة IASB في تطوير معايير جديدة، ومساعدة معدي

التقارير المالية في تطبيق المعايير الحالية وتطوير سياسات محاسبية متسقة في غياب معيار محدد، ومساعدة المستخدمين على فهم وتفسير التقارير المالية.

يتضمن الإطار المفاهيمي مبادئ أساسية مثل:

- **هدف التقارير المالية:** توفير معلومات مالية مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين لاتخاذ قرارات عقلانية بشأن توفير الموارد للكيان.
- **الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:** مثل الملائمة، التمثيل الصادق، قابلية المقارنة، قابلية التحقق، التوقيت المناسب، هذه الخصائص هي نتاج التفكير النظري فيما يجعل المعلومة المحاسبية ذات قيمة لمستخدميها.
- **عناصر القوائم المالية:** تعريف الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، والمصروفات، هذه التعريفات هي أساس المعالجات المحاسبية المختلفة في IFRS.
- **مفاهيم القياس:** مثل التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، تعتبر هذه المفاهيم نتاجًا لنقاشات نظرية حول أفضل طريقة لتمثيل القيمة الاقتصادية للأصول والالتزامات.

2. IFRS كتجسيد عملي لنظرية المحاسبة:

IFRS هي مجموعة من المعايير التي تترجم المبادئ والمفاهيم النظرية الواردة في الإطار المفاهيمي إلى قواعد وإرشادات عملية لإعداد وعرض القوائم المالية، على سبيل المثال: مبدأ "الملائمة" في الإطار المفاهيمي يتم تجسيده في العديد من معايير IFRS التي تتطلب الإفصاح عن معلومات محددة ذات صلة بقرارات المستثمرين، مثل IFRS13 (القياس بالقيمة العادلة) الذي يهدف إلى توفير معلومات أكثر ملائمة عن قيمة الأصول والالتزامات في بيئة اقتصادية متغيرة.

كذلك، مبدأ "التمثيل الصادق" ينعكس في التركيز على جوهر المعاملات (Substance Over Form) بدلاً من شكلها القانوني فقط، وهو مبدأ أساسي في نظرية المحاسبة لضمان أن المعلومات تعكس الواقع الاقتصادي للشركة.

3. العلاقة التفاعلية والتطور المستمر:

العلاقة بين IFRS ونظرية المحاسبة ليست ثابتة، بل هي ديناميكية، يمكن تمثيلها كما يلي:

تأثير النظرية على المعايير: تقوم نظرية المحاسبة بتوجيه عملية وضع المعايير الجديدة وتعديل المعايير القائمة، عند ظهور قضايا اقتصادية أو مالية جديدة، يلجأ واضعو المعايير إلى الإطار المفاهيمي والمبادئ النظرية لتطوير حلول محاسبية مناسبة.

تأثير المعايير على النظرية: تطبيق IFRS في الواقع العملي يمكن أن يكشف عن تحديات أو ثغرات، مما يدفع إلى إعادة النظر في بعض الجوانب النظرية أو تطوير مفاهيم جديدة، على سبيل المثال: التوسع في استخدام القيمة العادلة في IFRS أثار نقاشات نظرية واسعة حول موثوقية هذه القياسات وتأثيرها على استقرار التقارير المالية.

المرونة والاجتهاد المهني: IFRS هي معايير قائمة على المبادئ وليست قواعد مفصلة مثل المعايير الأمريكية (US GAAP) في كثير من الأحيان، هذا النهج يتطلب اجتهادًا مهنيًا وتطبيقًا للمبادئ النظرية في المواقف المعقدة، مما يؤكد على أهمية فهم نظرية المحاسبة لمعدي ومراجعي القوائم المالية.

باختصار، يمكن القول إن IFRS هي تجسيد عملي للإطار النظري للمحاسبة فهي الأدوات التي تستخدم لتطبيق المفاهيم والمبادئ الأساسية لنظرية المحاسبة في العالم الحقيقي، بهدف إنتاج معلومات مالية مفيدة وذات جودة عالية تدعم اتخاذ القرارات الاقتصادية على المستوى العالمي.

2- المحاسبة الدولية:

تباينت الممارسات المحاسبية بين مختلف دول العالم، الأمر الذي نتج عنه عدة مشاكل أهمها اختلاف التقارير المالية ومستوى الإفصاح وغيرها، وكحل للمشاكل المحاسبية الموجودة على المستوى الدولي، سعت عدة منظمات إلى القيام بمحاولات التقليل من هذه الاختلافات عبر قواعد ومبادئ محاسبية متفق عليها بغية الوصول إلى التوحيد المحاسبي الدولي.

1. ماهية المحاسبة الدولية:

ينظر باحثون إلى المحاسبة الدولية انطلاقا من بعدها العالمي الذي يسعى لإحداث توافق أو توحيد للمبادئ والممارسات على المستوى الدولي للحصول على طرق ومستويات متشابهة من حيث الإفصاح والقياس، أي أن الدور الأساسي للمحاسبة الدولية من هذا المنظور يتمثل في إيجاد معايرة كاملة **(**Standarisation**)** للمبادئ المحاسبية تكون مقبولة على نطاق عالمي. وفي هذا الإطار يعرف Jeaning المحاسبة الدولية على> أنها "مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا بهدف إحكام الممارسة العملية للمهنة" (د. بن سعيد، 2017-2018، صفحة 77).

عرف Mueller المحاسبة الدولية على أنها "الدراسات الخاصة بالعلاقات المحاسبية المتداخلة بين الدول نتيجة اختلاف الأساليب والإجراءات المحاسبية الإقليمية فيما بينها" (بولجنيب، 2013-2014، صفحة 6)، حيث لم يبين طبيعة ومدى هذه التداخلات.

يمكن القول أن تعدد مجالات وتعاريف المحاسبة الدولية أعطاها اتساعا ومرونة كبيرة ما أكسبها الأدوات الضرورية لمعالجة القضايا المتنوعة التي تطرحها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، هذه القضايا التي ازدادت حدتها خلال العقود الأخيرة نتيجة التطورات السريعة التي ميزت الاقتصاد العالمي.

2. أسباب ظهور المحاسبة الدولية:

إن ظهور المحاسبة الدولية لم يكن وليد الصدفة، بل هو نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل الاقتصادية والسياسية والتكنولوجية التي شهدها العالم، خاصة في النصف الثاني من القرن العشرين، تهدف المحاسبة الدولية إلى توحيد وتنسيق الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة لتوفير معلومات مالية شفافة وقابلة للمقارنة، وهو أمر بالغ الأهمية في ظل العولمة المتزايدة، ويمكن تلخيص أسباب ظهور المحاسبة الدولية في النقاط التالية:

- **تزايد حجم التجارة والمعاملات الدولية:**

مع تزايد الانفتاح الاقتصادي وتشابك العلاقات التجارية بين الدول، أصبحت الشركات تقوم بعمليات استيراد وتصدير وتستثمر في أسواق متعددة، هذا التوسع في الأنشطة التجارية عبر الحدود أدى إلى حاجة ماسة لمعايير محاسبية موحدة تسهل فهم وتحليل القوائم المالية للشركات العاملة في دول مختلفة، فالاختلاف في القواعد المحاسبية بين دولة وأخرى كان يعيق عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية والتشغيلية.

- **نمو الشركات متعددة الجنسيات:**

شهد العالم انتشارًا واسعًا للشركات متعددة الجنسيات التي تمتلك فروعًا وعمليات في عدة بلدان، هذه الشركات تواجه تحديًا كبيرًا في توحيد تقاريرها المالية وتقديم صورة شاملة وموحدة لأدائها المالي على مستوى العالم، ووجود معايير محاسبية دولية موحدة يسهل على هذه الشركات إعداد قوائمها المالية المجمعة ويقلل من التعقيدات المرتبطة بالاختلافات المحلية.

- **تطور أسواق رأس المال العالمية وزيادة الاستثمارات الدولية:**

أصبح المستثمرون لا يقتصرون على الاستثمار في أسواق بلدانهم فقط، بل يتجهون نحو الأسواق العالمية بحثًا عن فرص أفضل، ولكي يتمكن المستثمر من اتخاذ قرار استثماري سليم، يحتاج إلى معلومات مالية موثوقة وقابلة للمقارنة من الشركات في مختلف الدول، فقد كانت الاختلافات في المعايير المحاسبية المحلية تشكل عائقًا أمام هذه المقارنات، مما أدى إلى الحاجة لمعايير موحدة لزيادة الشفافية وجذب الاستثمارات الأجنبية.

- **الحاجة إلى الشفافية والمصداقية في التقارير المالية:**

الفضائح المالية التي شهدها العالم في أواخر القرن الماضي وأوائل القرن الحالي، مثل فضيحة إنرون وورلدكوم، ألقت الضوء على أهمية وجود معايير محاسبية قوية تضمن الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، وقد سعت هذه المعايير إلى تقليل احتمالات التلاعب بالبيانات المالية وتوفير معلومات موثوقة للمستثمرين وأصحاب المصلحة.

- **تطور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات:**

ساهم التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تسريع وتيرة المعاملات الدولية وتسهيل تدفق المعلومات عبر الحدود، ما نتج عنه ضغط على مهنة المحاسبة لتطوير أدوات ومعايير تسمح بتبادل وفهم المعلومات المالية بسهولة وسرعة على المستوى الدولي.

- **ظهور وتطور المنظمات المحاسبية الدولية:**

لعبت المنظمات المهنية والمحاسبية الدولية دورًا محوريًا في الدفع نحو توحيد المعايير المحاسبية، فمنذ تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في عام 1973، والتي تطورت لاحقًا إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المسؤول عن إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، برزت الحاجة إلى وجود جهة عالمية تضع هذه المعايير وتعمل على نشرها وتطبيقها.

- **مشاكل تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية**:

مع تزايد المعاملات الدولية، أصبحت الشركات تواجه تحديات تتعلق بتقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية، والحاجة إلى معالجة هذه التقلبات وتوحيد طرق ترجمة القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات كانت دافعًا آخر لتبني معايير محاسبية دولية توفر إرشادات واضحة في هذا الصدد.

3- الاختلاف المحاسبي بين الدول وعوامله:

1. ماهية الاختلاف المحاسبي:

لم تظهر أهمية تناول موضوع اختلاف الأنظمة المحاسبية، إلا مع تطور وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها، وتطور الأسواق المالية في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم، ويعرف الاختلاف المحاسبي بين الدول على أنه التباين في الممارسات والأساليب المحاسبية المتبعة في مختلف البلدان والتي قد تشمل جوانب مثل إعداد التقارير المالية، والاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وتقييم الأصول والالتزامات، والإفصاحات المحاسبية. وتنشأ هذه الاختلافات نتيجة لعوامل مختلفة، بما في ذلك الأنظمة القانونية والاقتصادية والسياسية والثقافية لكل دولة.

2. عوامل الاختلاف المحاسبي:

يعود أصل الاختلاف في الأنظمة المحاسبية، إلى مستويات التباين في الشروط الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية من دولة إلى أخرى. وتفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة المحاسبية بخمس عوامل أساسية، وفيما يلي أهم هذه العوامل (بوسماحة، 2019-2020، الصفحات 4-5):

- ✓ **النظام القضائي:**

تعتبر الممارسة المحاسبية لأي دولة غير مستقلة عن محيطها القضائي الذي تمارس فيه، وأن مصادر الاختلاف المحاسبي من هذا المنظور تنبع أساسا من طبيعة الأنظمة القضائية السائدة في كل دولة، وتنقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين:

- مجموعة القانون العرفي والتي تتميز باعتماد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع (الدول الأنجلوسكسونية).

- مجموعة القانون المكتوب والتي تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا لتقدير القضاة (الدول الفرانكفونية). وهذا ما يفسر ربما توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في دول الفئة الأولى لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية، عكس دول الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة يحكمها القانون المحاسبي.

✓ **طرق تمويل المؤسسات:**

تتمثل عناصر الاختلاف من منظور طرق تمويل المؤسسات الاقتصادية، في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بدرجة تفضيلية بهدف حماية أموالها، ففي دول المنظومة الأنجلوسكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساسا على السوق المالي، الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات)، لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكفيلة بالإخبار عن الأداء والتدفقات المالية في المؤسسات. بينما في دول المنظومة الفرانكفونية فإن المؤسسات تعتمد في تمويلها أساسا على البنوك مقارنة بما تتحصل عليه من السوق المالي، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وتنصب اهتماماتها لحماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة.

✓ **النظام الجبائي:**

يعود الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساسا لكون حساب الربح في دول المنظومة الأنجلوسكسونية مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة، وأن أهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة وعلى العكس، فإن حساب الربح في المنظومة الفرانكفونية، يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية، نظرا لارتباط حساب الربح الخاضع لهذه القواعد، التي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا.

✓ **عوامل قيمية وثقافية أخرى:**

تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول، انطلاقا من التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص مستوى التعليم والتكوين المحاسبي دور ومكانة المهنة المحاسبية، مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي والمستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة.

- ✓ **الديانة:**

إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة، ففي البلاد الإسلامية على سبيل المثال السعودية، فإن فكرة الفائدة على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للمعتقدات الدينية المنتشرة بها، لذا فقد قررت الحكومة اعتماد نظام اقتصادي خالي من الفوائد، ونتيجة لهذا القرار لا بد من إيجاد وسائل لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة.

3. أشكال الاختلاف المحاسبي:

من بين أهم أشكال أو أوجه الاختلاف بين النظامين الانجلوسكسوني والفرانكفوني نجد (بن بلغيث، 2006، الصفحات 116-117):

1. سياسة الإخبار: ترتبط سياسة الإخبار ارتباطا وثيقا بطبيعة التمويل ومصادره وبما أن شكل التمويل الغالب على معظم دول النموذج الفرانكفوني يأتي من البنوك مقارنة بالأهمية النسبية للسوق المالي، فإن سياسة الإخبار سيكتنفها الغموض نظرا للسرية التامة في إتمام الأعمال، لذلك فإن الإجابة على احتياجات فئة الممولين من المعلومات ستطغى على حساب باقي الفئات، وعلى العكس من ذلك فإن دول النموذج الأنجلوسكسوني ترى في الشفافية حماية لكل الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية وعاملا لتطوير الأسواق المالية، لذلك فإن المعلومة المحاسبية حسب النموذج الفرانكفوني تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والوقوف على قدرتها على التسديد، بينما المعلومة حسب النموذج الأنجلوسكسوني فإنها تخدم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

2. القياس المحاسبي: خاصة ما تعلق بمفهوم النتيجة، فإن المحاسبة حسب النموذج الفرانكفوني تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير الوضعية المالية الصحيحة وذمة المؤسسة، بينما تهدف المحاسبة حسب النموذج الأنجلوسكسوني إلى الإخبار عن أداء المؤسسة المعبر عنه بالنتيجة ومكوناتها.

3. قياس النتيجة: يتوقف قياس النتيجة على درجة الارتباط بين المحاسبة والجباية، فبالنسبة لدول النموذج الفرانكفوني هناك تأثير كبير للجباية على قياس النتيجة عملا بمبدأ الحذر والذي يقضي بتسجيل عناصر ذمة المؤسسة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل وتساهم هذه العملية ليس فقط في حماية الدائنين بل كذلك التأثير على النتيجة الخاضعة للضريبة بسبب تغير الاهتلاكات والمؤونات، بينما دول النموذج الأنجلوسكسوني فإن تحديد النتيجة الجبائية يعد أمرا في غاية الأهمية ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديره بل ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة.

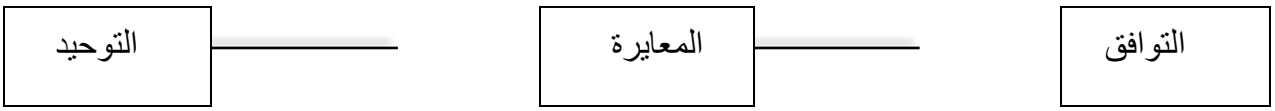
4. مسار وطبيعة عمل التوحيد المحاسبي (محاسب، 2025): في الوقت الذي تعرف فيه دول النموذج الفرانكفوني مسار توحيد ثقيل، أهم ما يتميز به هو اضطلاع الدولة بدور رئيسي واستناده لجملة من القواعد القانونية والتشريعية والتنظيمية تراها هذه الدول على أنها نتاج لإجماع وطني انطلاقا من المساهمات التي تقدمها الأطراف المعنية بالتوحيد المحاسبي والممارسة المحاسبية، فإن دول النموذج الأنجلوسكسوني لديها مسار توحيد

أهم ما يتميز به هو المرونة والتكيف السريع مع التحولات الاقتصادية واضطلاع أصحاب المهنة المحاسبية والمراجعة فيه بدور رئيسي ومطلق. كما أن أهم ما يميز عملية التوحيد في دول النموذج الفرانكفوني استنادها لمخطط محاسبي يعتمد على مقاربة تنظيمية تحول دون تمكين المهنيين من إيجاد حلول مناسبة لاحتياجات وحجم المؤسسة على اعتبار أن قواعد المخطط المحاسبي ملزمة لكل شخص طبيعي أو معنوي مهما كان حجمه، عكس المعايير التي يتم إعدادها في دول النموذج الأنجلوسكسوني استنادا لإطار تصوري وترافقها طرق تطبيقها بشكل مفصل، علما أن المعايير المحاسبية ملزمة فقط بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة دون باقي أشكال الأنشطة الاقتصادية الأخرى (محلات، مؤسسات صغيرة..).

4- التوافق المحاسبي الدولي:

في ظل الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة، فإنه يتم اللجوء إلى بعض الوسائل والطرق لتجاوز هذا الإشكال وإيجاد قوائم مالية مقروءة ومفهومة عبر الحدود الدولية، وحتى يتحقق ذلك لابد من وجود أكبر قدر ممكن من التناسق. ومن هذا المنطلق جاءت فكرة التوافق والتوحيد والمعايرة المحاسبية وهذا ما سنحاول شرحه فيما يأتي.

علاقة مفاهيم التوافق ووضع المعايير والتوحيد



تتجلى علاقة التداخل والاتصال بين هذه المفاهيم في أنها جميعها تسعى إلى نفس الغرض وهو تحقيق تجانس الأنظمة المحاسبية على مستوى دولي، من أجل الحد من مشاكل تنوع هذه الأنظمة واختلافها، لكن درجة هذا التجانس تختلف من مفهوم إلى آخر، كما أن كل مفهوم يمثل مستوى معين من هذا التجانس.

1. التوافق المحاسبي الدولي (Harmonisation):

يعرف على أنه "مسار موجه يهدف إلى تعظيم انسجام الممارسات من خلال وضع حد لدرجة اختلافها" (براهمي، 2021-2022، صفحة 73).

كما يعرف التوافق المحاسبي على أنه محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، أي عملية مزج للممارسات المحاسبية المتنوعة الناتجة عن بيئات مختلفة، في شكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، أي أن الهدف الأساسي منه هو الحد من الفروق والاختلافات بين النظم المحاسبية، عن طريق جعل المعايير والممارسات المحاسبية متقاربة فيما بينها، فهو يقرب وجهات النظر المختلفة ويعمل على توصيل المعلومات في شكل مناسب للفهم والتفسير الدولي (بوسماحة، 2019-2020، الصفحات 7-8).

يعد التوافق المحاسبي الدولي من الأمور التي تساعد على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية، وإبقاء التباين بين الأنظمة المحاسبية عند أدنى مستوياته، للإجابة على احتياجات المستثمرين من المعلومات،

وضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضفي عليها صفة القبول العام (بن حركو، 2017، صفحة 108).

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التوافق المحاسبي هو العمل على التقليل من الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، وزيادة الانسجام والتوافق في المعلومات المالية، من أجل تسهيل المقارنة بين القوائم المالية.

2. المعايرة المحاسبية (Standardisation):

إن مصطلح المعايرة مشتق من المعيار، والذي يعني في المجال المحاسبي المقياس أو القاعدة أو القانون العام الذي يسترشد به المحاسب عند أداء عمله في تحضير التقارير المالية للمؤسسة. وعليه فإن المعايرة تشير الى محاولات لتوحيد كامل للطرق المحاسبية المستخدمة في الاعتراف والقياس والإفصاح، وهي بذلك أكثر "طموحا" من التوافق لأنها تهدف لتبني مجموعة واحدة من القواعد على المستوى الدولي، بحيث لا تتوفر حسب Tay & Parker على أية خيارات محاسبية (بولجنيب، 2013-2014، صفحة 19).

فالمعايرة توصف بأنها عملية جامدة وصارمة حيث قد تتطلب تطبيق معيار واحد أو قاعدة محاسبية واحدة في كافة المواقف من طرف جميع الدول، وبالتالي هو أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي (بن حركو، 2017، صفحة 109).

3. التوحيد المحاسبي (Uniform):

يعتبر التوحيد تطبيقا لمعيار أو قاعدة واحدة في كل الحالات، أي أنه ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والضيقة، بالتالي فإن التوحيد يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين (بوسماحة، 2019-2020، صفحة 8).

كما أنه ظاهرة أو حالة من حالات المعايرة، فالتوحيد هو عملية وضع قواعد محاسبية تكون ملزمة التطبيق للوصول إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، ويستخدم مفهوم التوحيد في حالة وجود مجموعة من الدول تستخدم نفس أنظمة الدول الأخرى تماما، وهنا تبرز عدم واقعية التوحيد المحاسبي مقارنة لتوافق المحاسبي فلكل دولة خصوصياتها (بن حركو، 2017، صفحة 109).

مما سبق يمكن القول أن التوافق أكثر واقعية و قابلية للتطبيق على المستوى الدولي من المعايرة أو التوحيد بحيث أن خصوصية البيئة المحاسبية لكل دولة تؤدي إلى اختلاف النظم المحاسبية بين الدول. فالتوافق المحاسبي يعترف بهذه الاختلافات ثم يعمل على تصحيح أو حذف بعض منها بغية تقريب هذه الأنظمة من بعضها وجعلها قابلة للفهم والمقارنة، أما التوحيد فهو يتطلب الالتزام بتطبيق "مقياس واحد للجميع" لذلك فإنه يكون على المستوى المحلي فقط وذلك لصعوبة تحقيقه على المستوى الدولي.

والملاحظ أن الجهود الدولية الحالية تتجه نحو تحقيق توافق بين الأنظمة المحاسبية وذلك لاقتناع الهيئات المحاسبية الدولية باستحالة القضاء على الاختلافات نهائيا، لذلك فقد ركزت جهدها على محاولة التقليل منها وجعلها عند حدها الأدنى، ويتجلى ذلك من خلال البدائل التي تتيحها المعايير المحاسبية الدولية والتي تمكن المؤسسة من اختيار البديل الذي يتلاءم مع بيئتها وأهدافها.

4. فوائد التوافق المحاسبي الدولي:

أظهرت دراسة قام بها المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD) عام 2001 أن 25 دولة عضو في الاتحاد الأوروبي لديها خطة رسمية صادرة عن جهة حكومية، وذلك للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية إدراكا منها للمزايا الكثيرة لهذا التوافق، ومن أهم هذه المزايا (بن حركو، 2017، الصفحات 111-112):

- تسهيل في عملية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية، التي من شأنها تحسين عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية الدولية وبالتالي إعطاء حرية أكثر لانتقال رؤوس الأموال؛

- توفير مجموعة من الصفات للبيانات المالية أهمها المصداقية والقبول العام بالإضافة إلى قابليتها للمقارنة، وهذا ما سيعمق الثقة التي يوليها المتعاملون بهذه البيانات في أسواق المال الدولية، كما سيشجع عملية تدفق الاستثمارات بين هذه الأسواق وبالتالي يحسن من كفاءتها؛

- توفير الوقت، والجهد والمال، بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية سواء بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات التي كثيرا ما تواجه اختلافا في النظم المحاسبية بين الدول مما يضطرها لإعداد برامج خاصة لكل دولة وكذا تأهيل وتدريب المحاسبين، وهذا ما يكبدها جهدا وأموالا مضاعفة.

- بالنسبة للدول النامية التي لا توجد بها منظمات للمحاسبة المهنية وتفتقر الى معايير محاسبة ومراجعة معتمدة ومكتملة، فتبنيها للمعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر لها المال، الوقت والجهد لإنشاء نظم محاسبية في هذه الدول؛

- يساعد المؤسسات الراغبة في الحصول على التمويل من تحقيق ذلك من خارج حدود الدولة الموجودة بها وذلك في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، سواء كان ذلك في صورة رأس مال أو قروض. ويعتمد أصحاب رؤوس الأموال على التقارير المالية من أجل اغتنام فرص الاستثمار أو الإقراض الملائمة وبالتالي يتجهون إلى تفضيل المعايير الدولية لأن المعلومات المنشورة وفقها أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة؛

- إزالة صعوبة الترجمة وفهم المعلومات المحاسبية المعدة بنظم محاسبية مختلفة مما يسهل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لها وبالتالي اتخاذ قرارات أفضل بناء على هذه المعلومات؛

- يساهم في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية؛

- يسهل تبني التوافق المحاسبي الدولي أعمال مصالح الضرائب في الدول التي تتواجد فيها الشركات المتعددة الجنسية وكذلك في الدول التي تنتمي إليها، وذلك بفضل التوحيد في أساليب الاعتراف بالإيرادات والمصاريف؛

- يسهل التوافق الدولي عمل شركات المحاسبة الدولية للقيام بأعمالها المتمثلة في مراجعة حسابات الشركات الدولية، ويوفر عليها التكاليف والجهود المبذولة في سبيل إعداد برامج لكل دولة على حدا وتأهيل المحاسبين وتدريبهم على مجموعة كبيرة من الأنظمة المحاسبية.

5. دوافع الاتجاه نحو التوافق المحاسبي الدولي:

من العوامل والظروف التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالتوافق والتنسيق بين معايير المحاسبة على المستويات الإقليمية والدولية ما يلي:

- ✓ **عولمة الأسواق المالية**: لقد أفرزت العولمة توسعا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات، الذي أدى بدوره إلى تطور أسواق رأس المال والذي رافقه احتياج تبادل المعلومات نتيجة لتوسع الأنشطة العالمية للمؤسسات، تطور الأسواق المالية الدولية وتزايد الطلب على المعلومات المحاسبية والمالية الدولية.
- ✓ **ثورة تكنولوجيا المعلومات:** إن التقدم التكنولوجي الهائل في مجالات الاتصالات والمعلومات التي حدثت في العقدين الماضيين، جعلت المعرفة موردا رابعا للثروة، والواقع أن هذا التقدم التكنولوجي لم يؤدي فقط إلى تغيير الطريقة التي تعمل بها مؤسسات الأعمال، وإنما أدى أيضا إلى تغيير أنواع الأعمال التي تقوم بها تلك المؤسسات، مما ترتب عليه خلق اقتصاد جديد يعرف بالاقتصاد المعرفي، ولقد لعب هذا التقدم دورا بالغ الأهمية في الاندماج وتكامل الأسواق المالية، حيث تم التغلب على الحواجز المكانية والزمانية بين الأسواق الوطنية المختلفة، وانخفضت تكلفة الاتصالات بصورة واضحة، مما كان له أثر كبير في زيادة سرعة حركة رؤوس الأموال بين هذه الأسواق وزيادة الروابط والصلات الوثيقة بينها.
- ✓ **المؤسسات المتعددة الجنسيات:** تتولى هذا المؤسسات تنفيذ الاستثمارات الأجنبية في دول العالم المختلفة، حيث أن علاقتها بالاقتصاد الدولي علاقة وثيقة، نظرا لما تملكه من ارتباطات واسعة بالمسائل المتعلقة بالسياسات التجارية وأنظمة الصرف الأجنبي، وموازين مدفوعات الدول المختلفة والتمويل الدولي، وتتجلى السيطرة الاقتصادية لهذه المؤسسات على الاقتصاد العالمي في كونها تتحكم بنحو ربع إلى ثلث إنتاج العالم.
- ✓ **الاتجاه العالمي المتزايد نحو الخصخصة:** لعبت عمليات الخصخصة التي تمت على نطاق واسع في الدول الاشتراكية وبعض الدول النامية دورا بارزا في تعزيز وتوسيع نطاق العولمة المالية، فقد سمحت هذه الدول خاصة التي توجد بها برامج واسعة للخصخصة، للمستثمرين الأجانب بالمساهمة في ملكية مؤسسات القطاع العام وبعض مشروعات الخدمات العامة فيها.

8) موقع النظام المحاسبي المالي (SCF) من نظرية المحاسبة

8) موقع النظام المحاسبي المالي (SCF) من نظرية المحاسبة

في ظل هذه التطورات المستمرة وتأثيرات النظريات المحاسبية المعاصرة وضرورة الالتزام بالمبادئ والفروض والمفاهيم والمعايير المحاسبية الدولية، عمدت الدول إلى مواكبة هذه التطورات سعيا منها إلى تقليص الفجوة المحاسبية، فكان لزاما على الجزائر مواكبة هذه التحولات أيضا فظهر بذلك النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) كتجربة تهدف إلى تحقيق الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، والذي جاء على إثر القانون 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 وتطبيقه سنة 2010.

أولا. مفهوم النظام المحاسبي المالي (SCF-Système comptable Financier):

النظام المحاسبي هو نظام للمعلومات هدفه تحويل البيانات المحاسبية (المدخلات) إلى قوائم وتقارير محاسبية (المخرجات) تقدم إلى متخذي القرارات بشكل قوائم مالية، فنظرا للتغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم أصبح المخطط الوطني المحاسبي لا يخدم هذه المؤسسات فالتوجه من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، والإصلاحات الاقتصادية التي عاشتها الجزائر في التسعينات، أجبرت الجزائر للانتقال إلى نظام جديد يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية التي يشهدها العالم، فتم إعداد النظام المحاسبي المالي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية "IAS/IFRS" حيث هذا النظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية وتخزينها مما يسمح بتكوين معطيات قاعدية عديدة يتم الاعتماد عليها في عرض الكشوف التي تعكس بصورة صادقة الوضعية المالية للمؤسسة (دوداح، 2020-2021، صفحة 21).

ويعرف بأنه نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية (مازون، 2020-2021، صفحة 96).

بموجب القانون رقم 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر سنة 2007 تم إعداد النظام المحاسبي المالي "SCF" في الجزائر والذي يدعى في صلب نص المادة الأولى المحاسبة المالية (حرمل، 2025، صفحة 290)، وقد احتوى القانون على سبع فصول وهي على التوالي كما يلي: التعاريف ومجال التطبيق، الإطار التصوري للمحاسبة المالية، والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية، تنظيم المحاسبة، الكشوف المالية، الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة، تغيير التقديرات والطرق المحاسبية، أحكام ختامية (القانون رقم 07-11، 2007، الصفحات 3-6).

ثانيا. المراحل المختلفة للنظام المحاسبي في الجزائر:

يمكن تقسيم المراحل التي مرت بها المحاسبة في الجزائر الى ثلاثة مراحل تتمثل في (دوداح، 2020-2021، الصفحات 19-21):

1- المخطط المحاسبي العام PCG:

في عام 1957م تم استعمال أول مخطط محاسبي في الجزائر حيث كانت أغلب المؤسسات الاقتصادية تابعة للفرنسيين، وبعد الاستقلال كانت الجزائر مجبرة لاتباع هذا النظام الذي ميزته عدة نقائص تتمثل في:

- ✓ عدم تلاؤم هذا النظام مع متطلبات الحياة الاقتصادية وعدم توافق المخطط المحاسبي العام مع توجهات اقتصاد الجزائر في ذلك الوقت، في ظل توجه الجزائر نحو المركزية.
- ✓ عدم استناد هذا النظام على قواعد تشريعية متينة إذ كان مبنيا على مجرد اقتراحات.
- ✓ غياب التجانس في تقسيم الأصناف، فقد كان يعتمد في تقسيم الأصناف تارة على الجانب الوظيفي الذي لا يسهل عملية مسك المحاسبة في الجزائر.

2- المخطط المحاسبي الوطني PCN:

تم إنشاء المخطط المحاسبي الوطني وتنظيم المحاسبة من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة، ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر سنة 1972، وتم نشره بصفة رسمية في أفريل 1975 ودخل حيز التطبيق في 01 جانفي 1976م.

تتمثل أهم مزايا المخطط الوطني المحاسبي PCG في:

- ✓ القضاء على ثغرات المخطط المحاسبي العام الذي كان مطبقا إلى غاية 1975.
- ✓ أعطى تصنيف متجانس ودقيق للحسابات.
- ✓ وجد حلا لحسابات الصنف 4 والصنف 5 التي كانت تظهر بجانب الأصول أو بجانب الخصوم.
- ✓ أمر بتطبيق الجرد المستمر بالنسبة للمخزون.
- ✓ أتى بعدد من الوثائق الملحقة تكمل الوثائق الشاملة المعروفة.
- ✓ أتى جدول حسابات النتائج بنتائج جزئية ذات أهمية معتبرة.

أما عن دوافع التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني فنذكر أهمها في:

- ✓ غياب صنف المحاسبة التحليلية.
- ✓ نقص قائمة الحسابات وعدم شموليتها.
- ✓ لم يخصص المخطط الوطني المحاسبي حسابا خاصا بالفواتير قيد الاستلام المتعلقة بالاستثمارات والخدمات كما هو الشأن بالنسبة للمخزونات التي خصص لها حساب 538 فواتير قيد الاستلام.
- ✓ لم يخصص المخطط المحاسبي الوطني كذلك حسابا خاصا بربح وخسارة الصرف، وهي عمليات خارج الاستغلال ناتجة عن فرق السعر.
- ✓ عدم ملاءمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات المؤسسات الأجنبية القائمة في الجزائر.

- ✓ ضغوطات الهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي FMI، البنك العالمي BM والمنظمة العالمية للتجارة OMC قصد الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة.
- ✓ ظهور المرسوم التنفيذي رقم 421/01 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001 والذي أدى إلى إسماع صوت المهنيين المطالبين بضرورة تأقلم هذه القوانين مع الواقع وضرورة مسايرته للتغيرات الاقتصادية.

3- النظام المحاسبي المالي SCF:

لقد مر تكوين النظام المحاسبي المالي بعدة مراحل إلى أن أصبح جاهزا في 12 جويلية 2006 أين قام مجلس الحكومة بفحص وتبني المشروع كقانون متعلق بالنظام المحاسبي المالي مقدم من طرف وزير المالية.

ومع بداية سنة 2010، شرعت الجزائر في تطبيق هذا النظام، والذي يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية ويعوض ويلغي المخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975، الذي كان لا يتماشى مع التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم.

ثالثا. الهدف من توجه الجزائر للنظام المحاسبي المالي:

يمكن تلخيص أهم الأهداف التي دفعت بالجزائر إلى تبني نظام محاسبي مالي جديد يلتقي في فحواه مع المرجع المحاسبي الدولي في النقاط الآتية (مازون، 2020-2021، صفحة 97):

- ✓ ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية للدولية؛
- ✓ الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطويرها لأنظمتها المحاسبية؛
- ✓ تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار أن نظام (IFRS) هو نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له؛
- ✓ تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- ✓ محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- ✓ تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية؛
- ✓ تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية بشكل يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
- ✓ التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- ✓ السماح للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين بمراقبة الحسابات بكل ضمان حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛

- ✓ توفير معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم
- ✓ إستفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.

نلاحظ أن مجمل الأهداف التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجزائري هي مستمدة من النظرية المحاسبية بحيث يمكن اعتبارها جزءا لا يتجزأ منها، ولكن يبقى أنه لم يتم تحديث النظام رغم التغيرات والتطورات العديدة التي شهدتها النظرية المحاسبية.

ووفقا للنظرية فإن إعداد الأنظمة المحاسبية وأهدافها يتم بإشراك المفكرين والباحثين ونتائج أبحاثهم العلمية ومن ثم ربطها بالممارسات المهنية، أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجزائري فإن مساهمة الأستاذ الجامعي في اختيار استراتيجية الإصلاح المحاسبي وتمثيله في المجلس الوطني للمحاسبة الذي تولى مهمة إصلاح النظام المحاسبي لم تتعدى 8% (بن حركو، 2015، صفحة 46)، فقد تم الاكتفاء فقط بالأشخاص الرسميين والمهنيين واللذين كانوا حتى من خارج الجزائر كالخبراء الفرنسيين (حرمل، 2025، صفحة 291).

رابعا. مميزات النظام المحاسبي المالي:

هناك أربع مميزات للنظام المحاسبي المالي يمكن إيرادها في الآتي:

- ✓ يوضح النظام المحاسبي المالي المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها، وإعداد القوائم المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي؛
- ✓ اعتماد البعد الدولي الذي يقرب الممارسة المحاسبية المالية للممارسة العالمية، والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيفا مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ التكفل بالاحتياجات الحالية أو المحتملة للمستثمرين، كونه يعمل على إمدادهم بمعلومات مالية عن المؤسسات تتصف بكونها قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار، إذ يحتوي على:
- ✓ إطار تصوري (مفاهيمي) مستمد من الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والذي يقدم مفاهيم متمثلة في الإنفاقات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية، والمبادئ المحاسبية الأساسية.
- ✓ إعطاء نماذج للقوائم المالية: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق. كما تقدم قائمة الحسابات وقواعد سيرها، النظام المحاسبي الواجب تطبيقه في الكيانات الصغيرة.

خامسا. معوقات النظام المحاسبي المالي:

تبني الجزائر نظام محاسبي مالي مستوحى من معايير المحاسبة الدولية قد لا تتبعه آثار إيجابية معتبرة للأسباب الآتية:

- ✓ **عدم كفاءة السوق المالي الجزائري:**

كان التطور المحاسبي الدولي نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري.

- ✓ **صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية:**

إذ أن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي ينشط في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.

- ✓ **التأخر في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين:**

لا يزال يغلب على طرق التدريس تعليم المحاسبة على طريقة القواعد التي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساساً إلى غياب الوعي المحاسبي وانتشار النظرة الضيقة عن المحاسبة على أنها تقنية وليست علماً قائماً بذاته.

- ✓ **الفساد الاقتصادي والمالي:**

إن البيئة الاقتصادية الجزائرية التي يسودها نوع من الفساد غير قادرة على احتضان المعيار المحاسبي الدولي، نظرا لانتشار الفساد الاقتصادي وقلة الشفافية وفقدان الثقة من طرف كل المتعاملين سواء المحليين أو الأجانب خاصة المستثمرين أصحاب المؤسسات متعددة الجنسية، والتي أصبح لها دور كبير في تنمية اقتصاديات الدول من خلال ما تملكه من مكانة اقتصادية دولية. لذا الاقتصاد الجزائري غير مؤهل لبناء سوق مالي بسبب الانتشار الواسع لمختلف أنواع الفساد في الجزائر (الرشوة، البيروقراطية، الإختلاس، تبييض الأموال...)

- ✓ **المعوقات السياسية:**

من المعروف أن بورصة الجزائر افتتحت في ظروف سياسية غير مستقرة، وهذا ما أسهم في عرقلة النشاط الفعلي لبورصة الأوراق المالية بحكم أن المستثمر يبحث دائما على عاملي الأمان والمردودية بالدرجة الأولى، وهذان العاملان لا يتحققان إلا في محيط يتميز بالاستقرار السياسي، إذ عادة ما تنفر رؤوس

الأموال من البلدان التي تسودها الحروب، الانقلابات السياسية، والتغيرات المستمرة للسياسات والقوانين المتعامل بها.

سادسا. أوجه توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

سنحاول فيما يأتي تبيان درجة التوافق بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF.

1- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF مع IFRS03 وIFRS10:

بالنسبة للـIFRS 03، هناك توافق جزئي مع الـSCF وهذا ما تم تسجيله:

– تختلف متابعة فارق الاقتناء في الدورات اللاحقة لتاريخ الاعتراف به بين الـ SCF و IFRS 3 حيث أن الأول يعالجه بأسلوب الإهتلاك أما الثاني يعالجه على أنه أصل خاضع لفحوصات واختبارات انخفاض القيمة فقط.

– يتم وفق IFRS 3 الاعتراف الأولي بفارق الاقتناء السالب (الشهرة السالبة) مباشرة كإيراد يضاف إلى نتيجة الدورة أما النظام المحاسبي المالي فيسمح بالاعتراف به كأصل بمبلغ سالب.

بالنسبة للـIFRS 10، هناك توافق كبير مع الـSCF غير أن وجود مفاهيم جديدة للسيطرة وفق IFRS10 لم يتناولها الـSCF مثل السيطرة على الانشطة ذات الصلة والسيطرة بحكم الأمر الواقع. حيث يتركز المفهوم الجديد للسيطرة الذي جاء به IFRS 10 ولم يتبناه الـSCF على ثلاثة عناصر أساسية :هي قوة التحكم في الأنشطة ذات الصلة، العائد المتغير، والقدرة على استخدام قوة التحكم في التأثير على العائد المتغير (شنايت و حبيش، 2022، الصفحات 32-33).

2- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF مع IFRS11:

رغم ان النظام المحاسبي المالي اعتمد على المعيار المحاسبي الدولي IAS31 في معالجة الحصص في المشاريع المشتركة والذي تم إلغاؤه وحل محلهIFRS11 وما يمكن ملاحظته أن هذا الأخير قد قام بشرح دقيق لهذه العمليات المنجزة كما وضح أنواع هذه الترتيبات أو الشركات وأكد على حدود العقد الذي يمنحهم رقابة مشتركة، في حين ان النظام المحاسبي المالي اكتفى بتعريف العمليات المنجزة بصورة مشتركة والتي أطلق عليها في نص القانون بشركات المساهمة. وهذا إن دل على شيء فهو يدل على أن الهيئة المكلفة بالتنظيم المحاسبي في الجزائر لم تقم بأي تعديلات على نص القانون بما يتماشى ومعايير المحاسبة الدولية، فالمشرع تبنى معايير المحاسبة الدولية عند إعداد المشروع في سنة 2004 وإلى غاية اليوم (مرور 10 سنوات) لم يدخل أي تعديلات رغم أن معايير المحاسبة الدولية تتميز بالتغير المستمر بهدف مسايرة الأحداث والمستجدات الاقتصادية على الساحة الدولية (بن حركو، 2017، صفحة 117).

3- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF مع IFRS07 وIFRS09:

استوحى النظام المحاسبي المالي SCF معالجة الأدوات المالية من المعايير المحاسبية الدولية التي كان معمولا بها في مجال الأدوات المالية قبل الأزمة المالية لسنة 2008 وهي كل من IAS 32 وIAS 39 وIFRS 7، إلا أنه وبعد الأزمة المالية لسنة 2008 ظهرت أن هناك نقائص في معالجة للأدوات المالية، حيث طرأت تعديلات على كل من IAS 32 وIAS 39 الذي تم استبداله بالمعيار IFRS 09. أما عن درجة توافق الـSCF مع مستجدات هذه المعايير فهو توافق جزئي، كون أن النظام المحاسبي المالي لم يأخذ بعد بالتعديلات التي مست تصنيف الأصول المالية والتي جاء بها IFRS 9، بالإضافة إلى أن الـSCF لم يفصل في عدة نقاط تخص الأدوات المالية، كشروط وكيفية المقاصة بين الالتزام المالي والأصل المالي، استخدام القيمة العادلة في الاعتراف الأولي واللاحق. (شنايت و حبيش، 2022، الصفحات 32-33).

4- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF مع IFRS12:

هناك توافق جزئي بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي IFRS12، حيث يوجد العديد من متطلبات الإفصاح التي نص عليها المعيار لم ترد في النظام المحاسبي المالي، وهذا راجع كون أن هذا الأخير SCF أخذ بالمعايير المحاسبية التي كانت سائدة حتى 2004 وتم تطبيقه مع بداية 2010، بينما المعيار IFRS12 صدر في 2011 وطبق في 2013.

5- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي SCF مع IFRS15:

إن النظام المحاسبي المالي لم يأخذ بالمستجدات التي جاء بها IFRS15 الخاصة بالإعتراف والقياس والإفصاح فمثلا يتم الإعتراف بالإيرادات المتأتية من العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي وفق طريقتين: طريقة الاتمام وطريقة التقدم، أما حسب IFRS15 فيتم الإعتراف بالإيرادات بصفة عامة عبر خمس خطوات: 1/ تحديد العقد واستفاء شروطه؛

2/ تحديد التزامات الأداء؛

3/ تحديد سعر المعاملة؛

4/ تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء؛

5/ الإعتراف بالدخل وفقا للأداء.

ختاما، لقد خطت الجزائر خطوة هامة عندما قامت بإعداد النظام المحاسبي المالي SCF والذي شكل تحديا في تلك الفترة مقارنة بالظروف الاقتصادية الصعبة والاجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر آنذاك هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن النشاط المحاسبي العالمي يشهد هو الآخر تطورات كبيرة وسريعة، فقد شهدت النظرية المحاسبية مفاهيم وأهداف ومعايير محاسبية دولية وتفسيرات وتطبيق لتكنولوجيا معلومات

8) موقع النظام المحاسبي المالي (SCF) من نظرية المحاسبة

حديثة... لم يعد يستجيب لها النظام المحاسبي الجزائري، فهناك نقائص عدة ونقاط اختلاف وضعف كبير في محتوى وتطبيق النظام المحاسبي المالي مقارنة بمستجدات النظرية المحاسبية المعاصرة بحيث لم يعد يستجيب لمتطلبات الإفصاح والشفافية، ولا لمفاهيم النظرية المعاصرة ولا لمعايير المحاسبة الدولية المستجدة ومتطلبات منظمات الأعمال الحالية في إعداد التقارير المالية ومالها من أثر كبير على اقتصاديات الدول وتنميتها.

9) قضايا معاصرة في نظرية المحاسبة

تعد نظرية المحاسبة الإطار الفكري الذي يُبنى عليه فهم ممارسات المحاسبة وتفسيرها وتطويرها، فهي لا تقتصر على الجوانب التقنية لتسجيل العمليات المالية، بل تسعى إلى وضع أسس منطقية وفلسفية تسند العمل المحاسبي وتوجهه نحو تحقيق أهدافه في تقديم معلومات موثوقة وذات صلة لمتخذي القرار، ومع تسارع التحولات الاقتصادية، وتوسع العولمة، وتنامي القضايا البيئية والاجتماعية، ظهرت تحديات معاصرة أعادت تشكيل مفهوم المحاسبة ووظائفها، ودفعت المنظرين والممارسين لإعادة النظر في أسسها النظرية والتطبيقية.

تتمثل أبرز القضايا المعاصرة في ظهور متطلبات جديدة تتعلق بالإفصاح غير المالي، كالاستدامة والحوكمة والمسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى الضغوط المتزايدة لتدويل المعايير المحاسبية وتحقيق التقارب بينها، كما أن تنامي دور الأصول غير الملموسة مثل البيانات والملكية الفكرية، إضافة إلى تطور التكنولوجيا الرقمية، وانتشار الذكاء الاصطناعي (سيتم التطرق لموضوع التطور الرقمي والذكاء الاصطناعي في المحاضرة القادمة)، تطرح تساؤلات جوهرية حول مدى قدرة الإطار التقليدي لنظرية المحاسبة على مواكبة هذه التغيرات.

أولا. الإفصاح غير المالي:

عرف مبدأ الإفصاح اهتماما غير مسبوق بعد الأزمة المالية الأخيرة والتي ألقت بظلالها على إقتصاديات العديد من الدول، فدفعت ضريبتها شركات كانت رائدة آنذاك، من جهة أخرى أدت هذه التغيرات إلى تقليل بروز جودة المعلومات المالية لصالح الأداء غير المالي، فقد تسبب عدم إفشاء الشركات للمعلومات غير المالية إلى قيام العديد من الأفراد والمجموعات المنظمين والباحثين بطلب هذا النوع من المعلومات مما رفع من قيمة هذا النوع من المعلومات بشكل ملحوظ.

1- مفهوم الإفصاح غير المالي:

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه عرض وتوصيل المعلومات بصورة مفهومة وملائمة من قبل الجهات المعنية والمهتمة باستخدامها كأساس في عملية اتخاذ القرار، رغم ذلك هناك إجماع على أن القيمة الحقيقية للشركة لا يمكن التعبير عنها في القوائم المالية والحل الأمثل يكمن في المزيد من الإفصاحات، والتي تعرف على أنها نقل وتقديم المعلومات المتعلقة بالوضع المالي وأداء الشركات.

يعبر الإفصاح عن المعلومة غير المالية عن تلك المقاييس التي تشمل درجات المؤشر والنسب وأعداد ومعلومات أخرى غير المعلومات المعروضة في البيانات المالية الأساسية، وهي خيارات حرة من قبل إدارة الشركة لتوفير معلومات محاسبية ومعلومات أخرى في التقارير المالية السنوية للشركة تبدو ملائمة لاحتياجات المستخدمين (بن حليمة و بوكريد، 2023، صفحة 81).

ويرى الصيرفي (2015)، بأن الإفصاح عن المعلومات غير المالية يجب أن يتضمن القضايا والمعلومات التي يحتاجها متخذو القرارات الاقتصادية سواء كانت معلومات بيئية، أم اجتماعية، أم حكومية، في حين يرى شرف (2015)، أن المعلومات غير المالية هي المعلومات التي تقع خارج نطاق نظام معلومات المحاسبة المالية التقليدي، والتي يتم الإفصاح عنها خارج القوائم المالية، وقد تكون مستوحاة من المعلومات داخل القوائم المالية، وهذا يتماشى مع تعريف FASB، بأن المعلومات التي تنتشر خارج القوائم المالية مستوحاة من المعلومات داخل القوائم المالية (الفضلي و الحصادي، 2022، صفحة 57).

مصطلح "المعلومات غير المالية" غامض وواسع حقًا، لأنه يشير تحديدًا إلى الكشف عن معلومات حول المجتمع والبيئة يتطلب التوجيه من بعض الشركات إصدار بيان غير مالي سنوي يكشف عن معلومات حول الاستدامة مثل العوامل الاجتماعية والبيئية، بهدف تحديد مخاطر الاستدامة وزيادة ثقة المستثمرين يمكن تضمين البيان غير المالي السنوي (بن حليمة و بوكريد، 2023، صفحة 82).

من خلال ما سبق، يمكن القول أن الإفصاح غير المالي يمثل عملية تقديم وعرض المعلومات المتعلقة بأداء الشركات التي تتجاوز البيانات المالية التقليدية، حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى توفير رؤية شاملة حول الجوانب البيئية، الاجتماعية، والحوكمة، بالإضافة إلى أي معلومات أخرى ذات صلة يمكن أن تؤثر على فهم الأداء الكلي للشركة وقيمتها الحقيقية.

2- مضامين الإفصاح غير المالي:

الإفصاح غير المالي هو جانب متزايد الأهمية من التقارير المؤسسية، حيث يوفر لأصحاب المصلحة (مثل المستثمرين، الموظفين، العملاء، والمجتمع) رؤى حول أداء الشركة وتأثيرها بما يتجاوز المقاييس المالية التقليدية. تهدف هذه المعلومات إلى تقديم صورة أكثر شمولية لاستراتيجية الشركة، وإدارتها للمخاطر والفرص، وقدرتها على تحقيق قيمة مستدامة على المدى الطويل.

يمكن ذكر أهم متضمنات الإفصاح غير المالي فيما يلي:

1. **معلومات الحوكمة:(Governance Information)**

- هيكل الحوكمة للشركة، بما في ذلك تكوين مجلس الإدارة، وأدواره، ومسؤولياته.
- السياسات والإجراءات المتعلقة بمكافحة الفساد والرشوة.
- كيفية دمج المسؤولية الاجتماعية للشركات في استراتيجية وعمليات الشركة.
- المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

2. **المعلومات البيئية:(Environmental Information)**

- تأثير عمليات الشركة على البيئة، مثل انبعاثات الغازات الدفيئة (البصمة الكربونية).

- استهلاك الطاقة والمياه والموارد الأخرى.
- إدارة النفايات والتلوث.
- جهود الشركة لتقليل تأثيرها البيئي وتحسين كفاءة الموارد.
- المخاطر والفرص المتعلقة بتغير المناخ (مثل التحديات الناتجة عن القيود التنظيمية الجديدة أو فرص المنتجات الصديقة للبيئة).

3. **المعلومات الاجتماعية:(Social Information)**

- ممارسات العمل وعلاقات الموظفين (مثل ظروف العمل، الصحة والسلامة المهنية، التنوع والشمول، حقوق العمال).
- المساهمات في المجتمع (المسؤولية الاجتماعية للشركات).
- العلاقات مع العملاء والموردين والمجتمعات المحلية.
- حماية البيانات وخصوصية العملاء.
- الالتزام بحقوق الإنسان في سلسلة التوريد.

4. **رأس المال الفكري:(Intellectual Capital)**

- الاستثمارات في البحث والتطوير والابتكار.
- الملكية الفكرية وبراءات الاختراع.
- المعرفة والخبرة التي تمتلكها الشركة.
- إدارة الموارد البشرية وتنمية المواهب.

5. **الأصول غير الملموسة:(Intangible Assets)**

- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة التي ليس لها وجود مادي ملموس ولكن لها قيمة للشركة (مثل السمعة، العلامات التجارية، ولاء العملاء).
- القيمة الإجمالية للأصل، ومجموع الإهتلاك، ومدة منفعة الأصل، وطريقة الإهتلاك.

يهدف الإفصاح غير المالي إلى تعزيز الشفافية، وبناء الثقة مع أصحاب المصلحة، وتحسين عملية اتخاذ القرار من خلال توفير نظرة أعمق لجودة الإدارة، واستدامة الأعمال، والقدرة على خلق قيمة على المدى الطويل. كما يساعد الشركات على تحديد وإدارة المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة بشكل أفضل

3- أهمية الإفصاح غير المالي:

للإفصاح عن المعلومة غير المالية أهمية بالغة ذكرها (بن حليمة و بوكريد، 2023، صفحة 82) في العناصر الآتية:

- تعزيز موثوقية وملاءمة المعلومات الواردة في التقارير المالية بطرح معلومة خالية من الأخطاء وقادرة على التأثير وتحقيق الهدف المنشود منها.
- يمكن الاعتماد عليه كمقياس أو مؤشر لوجود غش في القوائم المالية في حال عدم تناسقها مع المعلومة الواردة في القوائم المالية.
- بناء إطار تصوري متكامل حول الأداء المالي المستقبلي للكيان ورفع مستوى أحكام المحللين الماليين بالإضافة لخفض عدم تماثل المعلومة، وتوفير المعلومات المفيدة للمستخدمين الحاليين والمستقبليين حول حياة المنشأة، تنشئتها وتطورها، ومدى قدرة الإدارة على القيام بكافة مسؤوليتها والحكم على كفاءة أدائها.

كما ذكر (الفضلي و الحصادي، 2022) أهمية الإفصاح عن المعلومات غير المالية في قوله أن هذا الأخير يمثل مؤشرا على نجاح الشركة فكلما زاد مستوى الإفصاح عن المعلومات غير المالية، ترك ذلك انطباعا إيجابيا عن كفاءة وفاعلية أداء الشركة، وهذا بدوره سيؤدي إلى ارتفاع القيمة السوقية للأسهم، كما يمكن تلخيص أهمية الإفصاح غير المالي فيما يلي (الفضلي و الحصادي، 2022، صفحة 58):

- توفير المعلومات المالية وغير المالية، يساعد على تشجيع وتعزيز السلوك الأخلاقي الإيجابي للشركة من خلال تبني المسؤوليات البيئية والاجتماعية من قبل الإدارة تجاه أصحاب المصالح، ما ينعكس إيجابياً على سمعتها ومكانتها في السوق وقدرتها على الاستمرار في المستقبل.
- توفير المعلومات المالية وغير المالية، يساعد على تحسين الأداء المالي، نتيجة استيفاء المنتجات والخدمات المقدمة لمتطلبات الاشتراطات البيئية والاجتماعية، الأمر الذي يصاحبه تحسن مؤشرات الربحية.
- توفير المعلومات المالية وغير المالية، يساعد على كيفية إدارة الشركة للمخاطر الحالية والمتوقعة، وطريقة التعامل معها تفيد المستثمرين والمقرضين والمصارف والدائنين والموردين في اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل اللازمة، بما يضمن سهولة الحصول على الائتمان، وتطوير العلاقات الإيجابية مع البنوك والدائنين، والحصول على مزيد من الدعم من قبل الجهات المانحة، نتيجة زيادة قدرة تلك الجهات على تقييم القيمة السوقية الاقتصادية والبيئية والأخلاقية للشركة.

ثانيا. الإفصاح عن الحوكمة

تعتبر الحوكمة النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركة والتحكم بها، ويحدد أسس ومبادئ توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف أصحاب المصالح في الشركة، مثل أعضاء المجلس، والمدراء، والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، وتوضح القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة.

1- مفهوم حوكمة الشركات:

تبنت المنظمة الدولية للتنمية والتعاون الاقتصادي OECD عام 1999 التعريف الصادر عن تقرير لجنة Cadbury لحوكمة الشركات عام 1992 والذي عرفها بأنها النظام الذي يتم به إدارة ومراقبة الشركات، كما أنها تحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف أصحاب المصالح بالشركة (ملاك، مقرضين إدارة وغيرهم)، كما أنها تبين قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات بخصوص شؤون الشركة، وهي بهذا توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة وتحديد وسائل تحقيق تلك الأهداف ورقابة الأداء.

وعرف البنك الدولي عام 1992(WB1992)، حوكمة الشركات بأنها "تهتم بتحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وبين الأهداف الفردية والجماعية، وهي بذلك تشجع على تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد وموازنتها مع المتطلبات، وهي تهدف إلى تحقيق عوائد لكل من الأفراد والشركات والمجتمع (الشعراوي، 2023، صفحة 509).

كما عرفها المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين على أنها: "مجموعة الممارسات والمسؤوليات المتبعة من طرف مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بهدف تحقيق الأهداف وضمان التوجه الاستراتيجي واستغلال موارد الشركة على نحو فعال ومحمي من المخاطر" (تغليسية، 2017-2018، صفحة 27).

بناء على التعاريف السابقة، يمكننا تقديم تعريف شامل وملخص لحوكمة الشركات: الإطار الذي يتضمن كل القواعد، الإجراءات والآليات التي تمكن مختلف الأجهزة أو الأطراف التي لها صلاحية اتخاذ القرار في الشركة بالإطلاع على المعلومات وممارسة الرقابة على كل الأنشطة داخل الشركة لضمان تسيير أمثل وسليم لها (تغليسية، 2017-2018، صفحة 28).

2- أهداف حوكمة الشركات:

يمكن تقسيم اهداف الحوكمة إلى ثلاث مستويات وهي كالتالي (الشعراوي، 2023، الصفحات 51-52):

على المستوى الوطني:

- كشف الفساد المالي والإداري بالمنشآت تجنبا لنفور المستثمرين؛
- مراعاة مصالح المجتمع والعمال؛
- تحسين الكفاءة الاقتصادية ورفع معدلات النمو الاقتصادي؛
- دعم استقرار ومصداقية القطاع المالي ومنع حدوث أزمات أو انهيارات مالية؛
- مساعدة الشركات على الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة بما يساهم في الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على سمعتها.

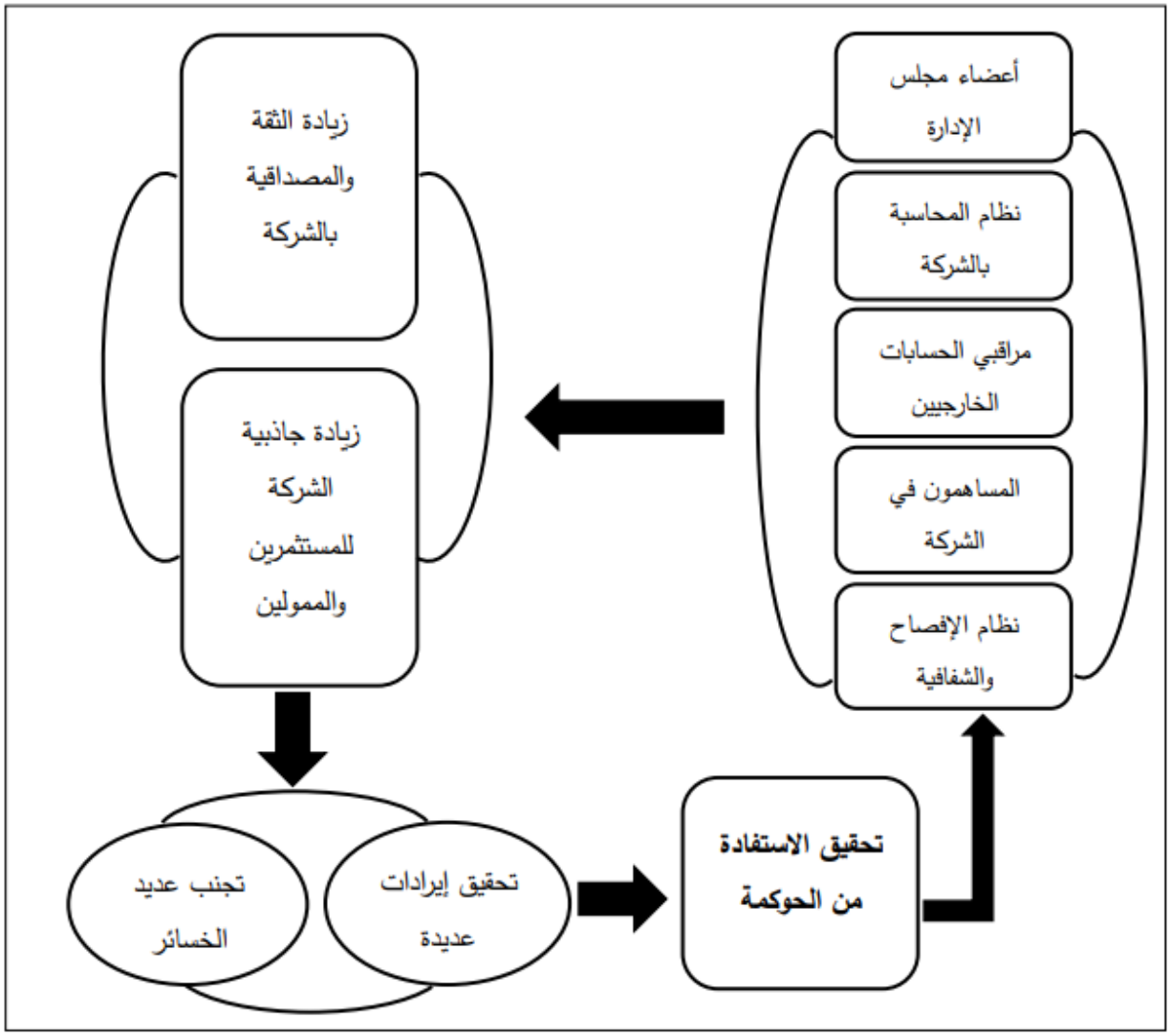
على مستوى الشركة:

- الفصل بين مهام ومسؤوليات مجلس إدارة الشركة ومهام ومسؤوليات الإدارة العليا؛
- تجنب حدوث المشاكل المحاسبية والمالية؛
- تدعيم واستقرار نشاط الشركات؛
- تكوين هياكل إدارية قادرة على محاسبة ومسائلة إدارة المنشأة أمام أصحابها من ملاك أو مساهمين؛
- تحسين إدارة الشركة بمساعدة الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة على وضع إستراتيجية سليمة للشركة، والتأكد من أن نظم الحوافز والمرتبات والمكافآت تعكس أداء الشركة.

على مستوى الأفراد:

- حماية حقوق المساهمين سواء أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم؛
- تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من ممارسة الرقابة الفعالة على إدارة الشركة؛
- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال لتخفيض تكلفة رأس المال في ظل اتباع نظام السوق المفتوح.

كما أضاف (تغليسية، 2017-2018، صفحة 30) الشكل التالي الذي يضم الهدف من حوكمة الشركات:



نستنتج من خلال الشكل السابق بأن تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيق حوكمة الشركات لن يتم إلا بمساهمة عدة أطراف من داخل الشركة وخارجها والتي لها دور محدد وفعال بغية الإستفادة من مزاياها.

3- العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي:

يعتبر الإفصاح أحد أهم ركائز ودعائم الحوكمة لأن نظام حوكمة الشركات يقوم على توفير المعلومات والإفصاح عنها بكل شفافية ومصداقية، والتي تعبر عن الذمة المالية والمركز المالي للشركة لتمكين الأطراف أصحاب المصالح من تقييم صحيح لنشاطها ووضعيتها في الوقت المناسب.

إنّ الدعامة الرئيسية والركيزة الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات وقيام نظامها بشكل جيد وفعّال هو الإفصاح، والذي يعتبر كذلك أهم مبدأ من مبادئ الحوكمة نظرا لأهميته في توفير مجموعة من المعلومات ذات الجودة والكفاية لخدمة جميع الأطراف أصحاب المصلحة وتخفيض مشكل عدم تماثل المعلومات، مما يسمح بتقييم أداء الشركة والمسيرين ومساءلتهم حول النتائج المحققة وطريقة تسييرهم.

يمكن لحوكمة الشركات التأثير على الإفصاح من خلال ثلاث نقاط تتمثل فيما يلي (تغليسية، 2017-2018، صفحة 83):

- **دعم الإفصاح الإلكتروني**: إن أهم ما يمتاز به الإفصاح الالكتروني هو نشر كل المعلومات المراد وصولها لمستخدميها في الوقت المناسب وبسرعة فائقة وبطريقة سريعة ومستمرة، كذلك يمتاز بدوره الكبير في تخفيض مشكل عدم تماثل المعلومات وتحقيق التغذية العكسية من طرف مستقبل المعلومة والتحيين الدائم والفوري لتلك المعلومات.

- **العمل على التحول من الإفصاح الاختياري إلى الإفصاح الإجباري**: تقوم الإدارة بتطبيق الإفصاح الاختياري في حالة عدم كفاية الإفصاح الإجباري ولتكملة المعلومات المنشورة في الكشوف المالية بمعلومات أخرى إضافية للتمكين من تحليل أداء الشركة، مركزها المالي، فعالية نظام الرقابة الداخلي وحالة السوق المالي.

بناء على الأهمية والتطور المتزايد للإفصاح الاختياري ولتخفيض مشكل عدم تماثل المعلومات، يجب التحول من الإفصاح الاختياري إلى الإفصاح الإجباري لإلزام وإجبار المسيرين على توفير كل المعلومات المالية وغير المالية التي تفيد في اتخاذ قرارات صائبة من طرف مستخدميها.

- **ضرورة الاهتمام بالمعلومات غير المالية**: تشمل المعلومات غير المالية كل المعلومات غير المدرجة في الكشوف المالية المفصح عنها، والتي يمكن أن تتمثل في المعلومات الكمية غير المالية كعدد عمال الشركة وتقسيمهم حسب الفئات الاجتماعية والمهنية إلى عمال تنفيذ، تحكم وإطارات، والمعلومات الوصفية غير المالية كذلك كالاستقرار والجو التنافسي في السوق. إن زيادة أداء الشركات وكفاءة الأسواق المالية مرهون بالإفصاح عن المعلومات غير المالية وأهميتها في دعم وتكملة الإفصاح عن المعلومات المالية، كما يجب أيضا أن تتسم المعلومات غير المالية بالوضوح القابلية للفهم والسهولة في الحصول عليها.

يرتبط تحسين الشفافية بتحسين مستوى الإفصاح ويمكن توضيح الارتباط الوثيق بين الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات من خلال العناصر التالية:

- الإفصاح الفعّال وفي الوقت المناسب عن كل المعلومات المالية وغير المالية ذات الجودة؛
- الإفصاح عن الذمة المالية وممتلكات الشركة وأدائها؛
- الإفصاح عن تقرير المدقق الخارجي حول صحة الكشوف المالية؛
- الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد وعرض الكشوف المالية.

يمكن اعتبار العلاقة بين الحوكمة والإفصاح المحاسبي علاقة تأثير تبادلية، حيث يؤثر التطبيق السليم للحوكمة في مستوى ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها، كما يؤثر الإفصاح في نظام الحوكمة من خلال دعم التطبيق الجيد والفعّال للحوكمة داخل الشركات للاستفادة من مزاياها.

ثالثا. الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

لا بد من التأكيد على العلاقة المبنية بين المحاسبة كوظيفة اجتماعية والبيئة التي تعمل ضمنها، وباعتبار أن المسؤولية الاجتماعية تمتد من داخل المنشأة إلى خارجها بصفتها تمثل قراراتها لتحقيق منافع اقتصادية مباشرة، فالمسؤولية الاجتماعية الداخلية ترتبط بالأفراد والموارد المستخدمة والمرتبطة بالأداء المحقق للعمل داخل المنشأة، والذي يساهم في تطوير العاملين وتحسين نوعية حياة العمل المهنية، وبالرغم من أن مفهوم المسؤولية الإجتماعية يضمن تحولها من مجرد عمل خيري إلى فلسفة إدارة المنشآت، إلا أنها تأخذ بعين الإعتبار الآثار الاجتماعية للعملية الإنتاجية على المجتمعات في مجالات مختلفة كالفقر والتعليم والصحة والبيئة، ومن ثم تحقق النمو الاقتصادي والتقدم الاجتماعي.

1- مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

يمكن تعريف المسؤولية الإجتماعية على أنها "التزام على المؤسسة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه وذلك عن طريق المساهمة بمجموعة كبيرة من الأنشطة الإجتماعية مثل محاربة الفقر، تحسين الخدمات الصحية، مكافحة التلوث، خلق فرص عمل وحل مشكلة الإسكان والمواصلات وغيرها (امحمدي، 2015، صفحة 302).

استنادا على تعريف المسؤولية الاجتماعية، يمكن تعريف محاسبة المسؤولية الإجتماعية على أنها "مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لوحدة محاسبية معينة، وتوصيل المعلومات اللازمة للفئات المختصة بهدف اتخاذ القرارات الصحيحة" (طرشي و يخلف، 2017، صفحة 101).

كما أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية عبارة عن التزام يتوجب على المنشأة القيام به اتجاه المجتمع بالسلوك الأخلاقي والتنمية الاقتصادية، ويمكن القياس والإفصاح عما تسببه المنشأة من أضرار للمجتمع من جهة، وما تقدمه من عوائد ومنافع من جهة أخرى.

نستخلص مما سبق أن محاسبة المسؤولية الإجتماعية هي نظام محاسبي مثل محاسبة شركات الأموال والأشخاص ومحاسبة التكاليف وغيرها من الأنظمة المحاسبية، تهتم بوظيفتي القياس والإفصاح عن العمليات التي تحدث بين المؤسسة وبيئتها الإجتماعية وتسجيل كل التكاليف والمنافع المتعلقة بذلك، بما يضمن توصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسؤولياتها الاجتماعية لمختلف الفئات المستفيدة داخل المجتمع بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة وتقييم الأداء الإجتماعي لأي مؤسسة (امحمدي، 2015، صفحة 303).

2- مفهوم الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:

يعتبر الإفصاح المحاسبي الوظيفة الرئيسية الثانية للمحاسبة إلى جانب وظيفة القياس المحاسبي للأحداث والمعاملات الاقتصادية والمالية، فالإفصاح عبارة عن "بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، وهو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها".

أما الافصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي يمكن تعريفه كالآتي: "هو العملية التي بواسطتها تستطيع المؤسسة التواصل مع المجتمع من خلال إظهار كل التأثيرات الإجتماعية والبيئية سواء بالنسبة لذوي المصالح أو للمجتمع ككل"(امحمدي، 2015، صفحة 304).

وهو " "انتهاج سياسة الوضوح الكامل، وإظهار كافة المعلومات المتعلقة بنشاطات المؤسسة الاجتماعية لمختلف مستخدميها، بالإعتماد على مجموعة من الأساليب إما في صلب القوائم المالية أو ملحقاتها، لتوصيل المعلومات عن أثر نشاط المؤسسة على المجتمع للأطراف الداخلية والخارجية بشكل دوري وبفترات محددة لتقويم الأداء الاجتماعي للمؤسسة (امحمدي، 2015، صفحة 305).

3- أثار الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على المؤسسة:

يعود الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على المؤسسة بمنافع اقتصادية من أهمها (امحمدي، 2015، الصفحات 310-311):

- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء او تخفيض الضرائب المفروضة عليها نتيجة التزامها بمسؤوليتها الاجتماعية؛
- دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسة وبالتالي زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما ينعكس على نتيجة نشاطها ومركزها المالي؛
- إن افصاح المؤسسة عن سياستها تجاه وفائها بمسؤولياتها الاجتماعية سوف يرفع من كفاءة المؤسسة وزيادة أرباحها خاصة إذا استخدمت المؤسسة مواردها بأكبر كفاءة ممكنة؛
- إن بقاء أي مؤسسة واستمرارها على المدى الطويل يتوقف في النهاية على مدى قدرة المؤسسة على إعلام أفراد المجتمع المحيط بها بما أوفت به من مسؤوليات اجتماعية، فإذا ما فشلت المؤسسة في ذلك فإن المجتمع سوف يبذل حتما جهدا معاكسا ضد المؤسسة وما تسعى إليه من أهداف.
- الإفصاح عن النفقات الاجتماعية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها، وإيضاح السياسات التي تطبقها المؤسسة لوفائها بمسؤوليتها الإجتماعية وبالتالي ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة؛

– إن وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الإجتماعية والإفصاح عن نتائج الأداء الاجتماعي يمكنها من تحقيق أهدافها الإقتصادية، وتجنبها تحمل العقوبات والغرامات نتيجة عدم الإفصاح عن معلومات الأنشطة الإجتماعية والإمتثال للإجراءات القانونية للدولة.

4- أساليب الإفصاح عن التكاليف والمنافع الإجتماعية:

لقيت أساليب الإفصاح عن المعلومات المتعلقة لنشاط الاجتماعي للمنشأة تشجيعات من طرف المنشأة وجمعيات المحاسبين الذي يعترفون ن القوائم المالية الحالية غير كافية للإفصاح عن الأداء الاجتماعي، لذلك أوصت بتشجيع احتواء هذه الأخيرة على مثل هذه المعلومات، ويمكن التمييز بين ثلاثة اتجاهات في أسلوب الإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية (طرشي و يخلف، 2017، الصفحات 112-113):

- **الإتجاه الأول**: إعداد تقارير وصفية تتضمن شرح للمساهمات الاجتماعية للمنشأة والتأثيرات الناشئة عنها (تكاليف ومنافع اجتماعية)، وتعد مثل هذه التقارير في حالة وجود صعوبة في قياس الأنشطة من قبل المحاسبين، والإفصاح في هذه التقارير يعتمد على درجة كفاءة معد التقرير، ويعاب على هذا النوع من التقارير على أن الإفصاح فيها يعتمد على القدرة في صياغة الأنشطة الاجتماعية ووصفها، إضافة إلى صعوبة التحقق من صحة البيانات الواردة فيها وإخضاعها للتدقيق، كما لا يمكن استخدامها في إجراء المقارنات بين مختلف المنشآت الأخرى.

- **الإتجاه الثاني**: التقارير التي تفصح عن التكاليف الإجتماعية، ويتحدد الإفصاح في هذا النوع من التقارير بالتكاليف الإجتماعية فقط دون الأخذ بعين الاعتبار المنافع الاجتماعية المتحققة وذلك لصعوبة قياسها، ومن سمات هذه التقارير هو إفصاحها عن حجم الأعباء التي تحملتها المنشأة لقاء تنفيذها للأنشطة الإجتماعية، فضلا عن سهولة إجراء مقارنات بينها وبين منشآت أخرى.

- **الإتجاه الثالث**: التقارير التي تفصح عن التكاليف والمنافع الإجتماعية، وتزود هذه التقارير قراءها بمؤشرات كمية عن التكاليف والمنافع التي نتجت عن تأثيرات المنشأة اجتماعيا، وتعد مثل هذه التقارير أكثر شيوعا لتوافقها مع غالبية الأعراف والمبادئ المحاسبية، فهي تقابل التكاليف بالإيرادات وبذلك فهي أفضل في تقييم الأداء الإجتماعي للمنشأة.

أساليب أخرى للإفصاح الاجتماعي: ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي (طرشي و يخلف، 2017، صفحة 113):

– إعداد كشف الأثر الاجتماعي الذي يقابل فيه المنافع الإجتماعية بالتكاليف الإجتماعية للتوصل إلى صافي الفائض أو العجز الإجتماعي على مستوى المنشأة؛

– إعداد حساب تسوية المبادلات والمعاملات الإجتماعية؛

– إعداد حساب الأرباح والخسائر المالي والاجتماعي (وهو عبارة عن حساب أرباح وخسائر معدل بنتائج الأداء الإجتماعي)؛

– إعداد قائمة المركز المالي الإجتماعي للوحدة توضح الموجودات والمطلوبات الخاصة بالنشاطين الإقتصادي والإجتماعي.

يتضح لنا من خلال ما سبق، أن هناك الكثير من الصعوبات التي تواجه الإفصاح المحاسبي الإجتماعي، حيث لا يوجد أسلوب موحد لعرض معلومات المسؤولية الاجتماعية مع مراعاة معايير الإفصاح عن الأداء الإجتماعي.

رابعا. الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة:

شهدت بيئة الأعمال الحديثة الكثير من التحولات تمثل أبرزها في تزايد أهمية العناصر غير الملموسة والتي من أبرزها براءات الاختراع، العلامات التجارية، شهرة المؤسسة، حيث أصبحت هذه الموارد أحد العناصر الأساسية المساهمة في خلق القيمة، فنجد بعض الشركات الكبرى تمثل قيمتها السوقية ما يعادل عشرات المرات من أصولها الملموسة.

تعتبر المحاسبة على هذا النوع من الأصول مجالا تكتنفه العديد من الصعوبات والتي من أهمها كيفية تحديد هذه الأصول، حالة عدم التأكد في قياس قيمتها وتقدير حياتها المتوقعة ومن ثم كيفية الإفصاح عنها، وتشكل هذه الصعوبات في مجملها تحديات لطالما كانت ومازالت محل جدال وبحث من قبل الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة سعيا للوصول إلى حلول من شأنها أن تحقق تمثيلا صادقا وعادلا بالقوائم المالية.

1- مفهوم الأصول غير الملموسة:

اختلف المحاسبون بشأن وضع مفهوم محدد وواضح للأصول غير لعدم وجودها المادي الملموس، وصعوبة تحديد قيمتها، إضافة إلى صعوبة تحديد الفترة التي يستمر فيها الأصل في تقديم المنافع المتوقع الحصول عليها منه، إلا أن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) حسم هذا الإختلاف بوضع تعريف محدد للأصل غير الملموس حيث عرفه على أنه: " أصل غير نقدي قابل للتحديد لكن ليس له وجود مادي، ويجب أن يتوفر شرطين في الأصل غير الملموس: سيطرة المؤسسة عليه نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير، والثاني فهو أن يتوقع أن تحصل المؤسسة نتيجة اقتناء أو استخدام الأصل على منافع اقتصادية ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية" (سماش و عياشي، 2019، صفحة 46).

كما تعرف على أنها: "عبارة عن الحقوق والامتيازات والمزايا التنافسية الناتجة عن تكلفة أصول طويلة الأجل والتي لا تكون في شكل أصول أو ثروات مادية"، وهي أيضا " أصل غير نقدي قابل للتحديد، بدون جوهر مادي" (سماش و عياشي، 2019، صفحة 46).

نخلص إلى أن الأصول غير الملموسة هي أصول ذو طبيعة غير نقدية (معنوية)، قابلة للتحديد، وصعبة القياس، ليس لها وجود مادي يتم الحصول عليها وحيازتها من خارج المؤسسة أو توليدها داخليا.

2- أنواع الأصول غير الملموسة:

تنقسم الأصول غير الملموسة إلى فئتين رئيسيتين هما: أصول غير ملموسة عمرها محدود مثل براءات الاختراع وحق الامتياز، أصول غير ملموسة عمرها غير محدود مثل الشهرة (سماش و عياشي، 2019).

- ✓ **أصول غير ملموسة عمرها محدود:**

- **براءة الاختراع:** هي شهادة رسمية تصدرها جهة إدارية مختصة في الدولة إلى صاحب الاختراع أو الاكتشاف بحيث يستطيع هذا الأخير بمقتضى هذه الشهادة احتكار استغلال اختراعه أو اكتشافه زراعيا أو تجاريا أو صناعيا لمدة محددة وبقيود معينة.

- **حقوق التأليف والنشر (حق النسخ)**: كما هو الحال مع براءة الاختراع فإن حق التأليف هو ذلك الحق الذي تمنحه الحكومة لشخص معين يكون له الحق في إعادة إنتاج أو بيع عمل فني أو منشور، حقوق التأليف تمتد طيلة حياة صاحبها بالإضافة إلى فترة أخرى قدرها 50 عاما.

- **العلامات والأسماء التجارية:** تستخدم لتمييز مؤسسة أو منتج معين وتكون في شكل (كلمة أو عبارة أو رمز)، مثل علامة كوكا كولا (الداعمة للكيان الصهيوني) الشهيرة.

- **حقوق الامتياز والتراخيص**: يمكن تعريف حق الامتياز بأنه اتفاق تعاقدي تقوم بموجبه الشركة المانحة للامتياز إعطاء الحق لمستفيد معين أن يقوم ببيع منتجات معينة أو تأدية خدمات معينة أو استخدام أسماء أو علامات تجارية معينة، وهناك نوع آخر من حقوق الامتياز والذي بموجبه يكون هناك اتفاق بين جهة حكومية ومؤسسة تجارية، هذا الاتفاق يسمح للمؤسسة التجارية باستخدام بعض الممتلكات العامة لتأدية خدماتها، من أمثلة ذلك حق استخدام شوارع المدينة لتسيير خطوط الباصات.

- **تكاليف البحث والتطوير**: هي تكاليف تنشأ من تطوير براءة اختراع أو حقوق نشر (مثل منتج جديد، عملية، فكرة، معادلة، عمل أدبي) وتنفق الكثير من المؤسسات مبالغ طائلة على البحث والتطوير لخلق منتج جديد أو عمليات أو تحسين وتطوير منتج قائم، ولاكتشاف معرفة جديدة والتي تعتبر ذات قيمة في الفترات المستقبلية.

- ✓ **أصول غير ملموسة عمرها غير محدود (شهرة المحل):**

تعد شهرة المحل أكثر وأهم الأصول غير الملموسة التي تظهر في الميزانية، فشهرة المحل تمثل قيمة جميع الصفات الايجابية والمفضلة المرتبطة بمؤسسة معينة، هذه الصفات تتضمن: الإدارة الجيدة

المتميزة، الموقع المرغوب فيه، العلاقات الجيد مع العملاء، اليد العاملة الماهرة، الجودة العالية للمنتج... كل هذه العوامل-وبصورة متكاملة مع بعضها البعض- تنشئ أصلا غير ملموس والذي يطلق عليه "شهرة المحل". هذه الأخيرة تمثل حالة متفردة بخلاف الأصول الملموسة التي يمكن بيعها بصورة مستقلة عن باقي أصول المؤسسة الأخرى، فإن شهرة المحل لا يمكن تشخيصها بصورة مستقلة عن المؤسسة كوحدة كاملة، محاسبيا تسجل المؤسسة شهرة المحل فقط إذا تم شراؤها من الغير، حيث يتم قياس قيمة الشهرة -في هذه الحالة- بتحديد زيادة ثمن الشراء المدفوع عن القيمة العادلة لصافي أصول المؤسسة.

من أمثلة الأصول غير الملموسة المعروفة عالميا:

- براءات اختراع مايكروسفت (الداعمة للكيان الصهيوني).
- امتيازات مطاعم كنتاكي وفنادق الهيلتون والشيراتون وغيرها.
- حقوق التأليف لمؤلفات د. إبراهيم الفقي مثلا.
- العلامة التجارية لشركة نايك أو شركة بيجو.

3- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي (38) الإفصاحات التالية لكل فئة من الأصول غير الملموسة، مع التمييز بين الأصول المولدة داخليا والأصول غير الملموسة الأخرى (سماش و عياشي، 2019، صفحة 51):

- ✓ تحديد ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية غير محدودة أو محدودة المدة، فإن كانت محدودة يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
- ✓ طرق الإطفاء المستخدمة للأصول ذات العمر المحدد.
- ✓ المبلغ المسجل الإجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة.
- ✓ بنود بيان الدخل التي يدخل ضمنها الإطفاء.
- ✓ مطابقة المبلغ المسجل في بداية المدة ونهايتها، مبينا ما يلي:
- ✓ الإضافات التي تظهر بشكل منفصل الأصول المطورة داخليا وتلك المشترات بشكل منفصل والمشترات من خلال عمليات اندماج الأعمال.
- ✓ الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).
- ✓ الزيادة أو الانخفاض خلال الفترة الناتج عن عمليات إعادة التقييم، وخسائر انخفاض القيمة، المعترف بها في حقوق الملكية والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة.
- ✓ صافي فروقات الصرف عند إعادة التحويل.
- ✓ أي تغيرات أخرى خلال الفترة.

- ✓ بالنسبة للأصول ذات العمر الإنتاجي غير المحددة يتوجب الإفصاح عن المبلغ المسجل للأصل والأسباب التي تدعم ذلك.
- ✓ وصف أي أصل منفرد غير ملموس ذو قيمة جوهرية للقوائم المالية للمؤسسة ومبلغه المسجل وفترة الإطفاء المتبقية له.
- ✓ الأصول غير الملموسة التي يتم امتلاكها من خلال منحة حكومية والمعترف بها بموجب القيمة العادلة.
- ✓ مبلغ الالتزامات التعاقدية لشراء الأصول غير الملموسة.

إذا قيدت الأصول غير الملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الإفصاح عما يلي ولكل فئة من الأصول:

- ✓ تاريخ إعادة تقييم.
- ✓ المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه.
- ✓ المبلغ المسجل الذي سيتم الاعتراف به لو تم استخدام نموذج التكلفة.
- ✓ مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية وĖاية الفترة، مع بيان التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين.
- ✓ الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.

يشجع المعيار المؤسسات على الإفصاح عن أصول غير ملموسة مطفأة بالكامل لا تزال قيد الاستخدام وأية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المؤسسة وغير معترف بها كأصول لأنها لا تستوفي شروط الاعتراف.

4- التحديات التي تواجه الإفصاح عن الأصول غير الملموسة:

يمثل الإفصاح عن الأصول غير الملموسة (Intangible Assets Disclosure) تحديًا جوهريًا في المحاسبة الحديثة، نظرًا لطبيعتها الفريدة التي تختلف جوهريًا عن الأصول الملموسة، حيث تؤثر هذه التحديات بشكل مباشر على جودة وموثوقية المعلومات المالية المقدمة للمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين، سنحاول دكرها فيما يأتي:

- ✓ **صعوبة التحديد والإعتراف:** تعتبر هذه من أولى العقبات وأكثرها أهمية، فبينما يمكن تحديد وقياس الأصول الملموسة بسهولة (مثل قطعة أرض أو آلة)، فإن الأصول غير الملموسة غالبًا ما تكون غير مادية أو يصعب فصلها عن عمليات الشركة ككل.

- **صعوبة التحديد الدقيق**: كثير من الأصول غير الملموسة مثل رأس المال البشري مثلا لا تمتلك وجودًا ماديًا أو قانونيًا واضحًا يسهل التعرف عليها كأصل منفصل، ويتطلب الاعتراف بها استيفاء معايير صارمة، مثل إمكانية تحديدها بشكل منفصل وإمكانية التحكم بها وإمكانية توليد منافع اقتصادية مستقبلية.

- **مشكلة الإنفاق على البحث والتطوير:** غالبًا ما يُعالج الإنفاق على البحث والتطوير كمصروف عند تكبده (وفقًا لـ IAS 38 و730 ASC في US GAAP)، وذلك بسبب عدم اليقين حول ما إذا كان سيؤدي إلى أصل غير ملموس يمكن التعرف عليه بشكل موثوق أو سيولد منافع اقتصادية مستقبلية، مثال: شركة Pfizer تنفق مليارات الدولارات سنويًا على البحث والتطوير لتطوير أدوية جديدة، جزء كبير من هذا الإنفاق يتم شطبه كمصروف، حتى لو كان يساهم في بناء محفظة قوية من براءات الاختراع المحتملة، وذلك حتى تكتمل مرحلة التطوير ويصبح الأصل مؤهلاً للاعتراف به، هذا يخفي القيمة الحقيقية للاستثمار المستقبلي للشركة في الابتكار.

✓ **تحديات القياس والتقييم:** بمجرد تحديد الأصل غير الملموس، يصبح قياس قيمته العادلة أو تكلفته الموثوقة تحديًا كبيرًا، خاصةً في غياب سوق نشط لتلك الأصول، فعلى عكس الأسهم أو العقارات التي قد يكون لها أسعار سوقية واضحة، فإن العديد من الأصول غير الملموسة (مثل العلامات التجارية الداخلية أو علاقات العملاء) لا يتم تداولها في أسواق نشطة.

- **استخدام التقديرات والنماذج المعقدة:** يتطلب تقييم الأصول غير الملموسة استخدام أساليب تقييم تعتمد على التقديرات والافتراضات مثل طريقة دخل الخصم أو طريقة التكلفة المعادلة، وهي نماذج حساسة للغاية للتغيرات في الافتراضات.

- **التكلفة التاريخية مقابل القيمة العادلة**: تعتمد المعايير المحاسبية غالبًا على نموذج التكلفة التاريخية للأصول غير الملموسة التي تم إنشاؤها داخليًا، هذا يعني أن قيمتها في الميزانية العمومية قد لا تعكس قيمتها الاقتصادية الحالية أو قدرتها على توليد الدخل.

✓ **عدم التجانس والتعقيد:** تتنوع الأصول غير الملموسة بشكل كبير من حيث طبيعتها، مما يجعل وضع إطار إفصاح موحد أمرًا صعبًا، حيث تشمل الأصول غير الملموسة (حقوق الملكية الفكرية، براءات الاختراع، حقوق النشر، العلامات التجارية، علاقات العملاء، العقود، البرمجيات، المعرفة التكنولوجية، السمعة...وغيرها)، وكل نوع يمتلك خصائصه وتحدياته الخاصة في القياس والإفصاح.

✓ **قضايا السرية والميزة التنافسية:** تتردد الشركات في الإفصاح عن تفاصيل دقيقة حول أصولها غير الملموسة خوفًا من فقدان ميزتها التنافسية للمنافسين، فقد يؤدي مثلا الكشف المفرط عن تفاصيل براءات الاختراع أو التكنولوجيا أو الأسرار التجارية إلى إضعاف حماية الملكية الفكرية للشركة، كما قد تكشف بعض الإفصاحات عن الاستراتيجيات المستقبلية للشركة، مما قد يؤثر سلبًا على موقعها التنافسي.

✓ **الافتقار إلى التوحيد القياسي في الإفصاح:** على الرغم من وجود معايير محاسبية، إلا أن مستوى التفاصيل ونوعية الإفصاحات عن الأصول غير الملموسة يمكن أن يختلف بشكل كبير بين الشركات والصناعات، تسمح المعايير المحاسبية بقدر معين من المرونة في كيفية الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، مما يؤدي إلى تباين في جودة وكمية المعلومات المقدمة، هذا النقص في التوحيد القياسي

يجعل من الصعب على المستثمرين والمحللين مقارنة الأداء والقيمة بين الشركات المختلفة، حتى في نفس الصناعة.

ختاما، لم يعد الإفصاح غير المالي مجرد إضافة اختيارية، بل أصبح قضية محاسبية معاصرة محورية تفرض نفسها بقوة على الأجندة المهنية والأكاديمية، فهو يمثل جسرًا حيويًا يربط بين الأداء المالي التقليدي للشركات وتأثيراتها الأوسع نطاقًا في مجالات مثل البيئة والمجتمع والحوكمة، وعلى الرغم من التحديات الجوهرية المتعلقة بصعوبة القياس وغياب التوحيد الدولي للمعايير، وارتفاع تكلفة الإفصاح، ومخاطر المصداقية، فإن الوعي المتزايد بأهمية هذه المعلومات يدفع الجهات التنظيمية، كالبرلمان الأوروبي وهيئات وضع المعايير الدولية، نحو تطوير أطر إفصاح أكثر شمولًا وإلزامية.

يعكس هذا التطور الحاجة الملحة للمحاسبة لمواكبة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وتزويد المستثمرين وأصحاب المصلحة بمعلومات أكثر شمولية وموثوقية، بالتالي، فإن القدرة على فهم وإعداد وتقديم الإفصاح غير المالي بشكل فعال ستكون عاملًا حاسمًا في بناء سمعة الشركات، وتعزيز ثقة المستثمرين، والمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، مما يجعله عنصرًا لا غنى عنه في مستقبل الممارسات المحاسبية.

10) مستقبل نظرية المحاسبة في ظل الاقتصاد الرقمي والذكاء الاصطناعي

لطالما كانت نظرية المحاسبة هي الدليل الأساسي لكيفية تسجيل المعاملات المالية، وقياس الأداء الاقتصادي، وتقديم المعلومات الضرورية للمستثمرين وأصحاب المصلحة، لكن مع التحولات العميقة والسريعة التي يشهدها عالمنا، خاصة التطور الهائل في الاقتصاد الرقمي والاندماج المتزايد للذكاء الاصطناعي في كل جانب من جوانب الحياة، والذي لم يقتصر على صناعة التكنولوجيا وحدها بل يمتد ليشمل كافة القطاعات بما في ذلك المحاسبة التي تواجه تحديات وفرصًا غير مسبوقة وظهور تقنيات مثل سلاسل الكتل (Block chain)، والبيانات الضخمة (Big Data)، والتعلم الآلي (Machine Learning)، فأصبح من الضروري إعادة تقييم هذه الأسس النظرية.

أولا. الاقتصاد الرقمي:

يشكل الاقتصاد الرقمي اليوم حجر الزاوية في التنمية الاقتصادية العالمية، حيث يعتمد بشكل كبير على التقنيات الرقمية والإنترنت لتحويل كيفية إنتاج السلع والخدمات وتوزيعها واستهلاكها. إنه يمثل ثورة تتجاوز الحدود الجغرافية، مما يفتح آفاقًا جديدة للابتكار، التجارة، وخلق فرص العمل.

1- ظهور الاقتصاد الرقمي:

بداية فإن الاقتصاد الرقمي لم يظهر هكذا فجأة وإنما جاء نتيجة لتطور الفكر الاقتصادي الإداري، فقد بدأ ظهوره في العالم في أواخر القرن العشرين، وتحديدًا في فترة التسعينيات، تزامنا مع الانتشار الواسع للإنترنت وتوسع استخداماتها في مجالات متنوعة، خاصة التجارية منها.

في هذه الفترة، بدأت الشركات والمؤسسات تدرك إمكانات الإنترنت كأداة تسويقية وتجارية، مما أدى إلى ظهور مواقع ويب خاصة بها لعرض منتجاتها وخدماتها، وتسهيل عمليات البيع والشراء عن بُعد، وحتى تقديم خدمات ما بعد البيع، ويُنسب الفضل في تقديم مصطلح "الاقتصاد الرقمي" لأول مرة إلى الاقتصادي الكندي Don Tapscott في عام 1995، في كتابه "الاقتصاد الرقمي: الوعد والخطر في عصر الذكاء الشبكي".

لقد مثل هذا التحول نقطة فاصلة، حيث بدأ الاقتصاد العالمي ينتقل من الإعتماد الكلي على الأنشطة التقليدية إلى دمج التكنولوجيا الرقمية والإنترنت في كل جانب من جوانب الإنتاج، التوزيع، والتجارة، وقد تسارعت وتيرة هذا التحول بشكل كبير، خاصة في السنوات الأخيرة ومع جائحة كوفيد-19، التي عززت بشكل غير مسبوق الإعتماد على الرقمنة في العمل والتسوق والترفيه.

2- مفهوم الاقتصاد الرقمي:

يعرف الاقتصاد الرقمي على أنه ذلك النوع من الاقتصاد الذي يرتكز على استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال، والتي تسهل عملية تدفق كل من المعلومات والسلع والخدمات وحركة رؤوس الأموال من والى أي نقطة في العالم، وفي أي وقت (رجم، واصل، و سعادة، 2018، صفحة 44).

وهو مصطلح يشير إلى مجموع النشاطات الاقتصادية التي تعتمد على مليارات الاتصالات اليومية عبر الإنترنت بين الأشخاص والشركات والأجهزة والآلات. ينتج عن ذلك تبادل كبير من البيانات والمعلومات، مما يمكّن من ممارسة الأنشطة الإنتاجية والخدمية. هذا النوع من الاقتصاد يعتمد بشكل كامل على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، ويشمل الأعمال الإلكترونية والبنية التحتية التكنولوجية والتجارة الإلكترونية.

بينما جاء في موقع وزارة الاقتصاد والمالية الفرنسية "يمكن تعريفه على أنه جميع الأنشطة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات (ICT)، وإنتاج وبيع المنتجات والخدمات الرقمية"، ويعتمد الاقتصاد الرقمي على الشبكات الإلكترونية والمنصات الرقمية للتفاعل والتبادل التجاري بين الأفراد والشركات والحكومات وذلك من خلال استخدام منصات رقمية مثل مواقع التجارة الإلكترونية وتطبيقات الهاتف الذكية ووسائل التواصل الاجتماعي، ومن خلاله يتم تحفيز الابتكار وتحسين التفاعل مع المستهلكين، كما يتميز بكفاءة أكبر وتوفير الوقت والجهد في خدمة العملاء (اقتصاد رقمي، 2025).

كما عرفت (ESCWA، 2017) الاقتصاد الرقمي بأنه الاقتصاد القائم على التكنولوجيا الرقمية ويرتكز على عدة مكونات، منها البنية التحتية التكنولوجية، والأجهزة، والبرمجيات، والشبكات، بالإضافة إلى الآليات الرقمية التي تتم من خلالها الأعمال التجارية والاقتصادية، ومنها التجارة الإلكترونية، والمعاملات الإلكترونية التي تتم بالكامل على شبكة الإنترنت. وهذا ما يعكس أهمية دور الإنترنت في الاقتصاد العالمي، مما حمل البعض على تسمية الاقتصاد الرقمي أحيانا باقتصاد الإنترنت أو الاقتصاد الجديد، أو اقتصاد الويب.

3- تطورات الاقتصاد الرقمي:

يشهد الاقتصاد الرقمي نموًا سريعًا على مستوى العالم كما يشهد تطورات جد ضخم في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا في العقد الأخير، وتتجلى أبرز هذه التطورات في مختلف قطاعات الاقتصاد الرقمي فيما يلي:

- ✓ **التجارة الإلكترونية:** شهدت منصات التجارة الإلكترونية تطورًا هائلًا، متجاوزةً مجرد عرض المنتجات لتصبح أنظمة ذكية ومتكاملة. الآن، تُقدم هذه المنصات تجربة مستخدم مخصصة للغاية، حيث تحلل سلوك المشتري وتفضيلاته لتعرض عليه توصيات منتجات ذات صلة ودقيقة. ولم يقتصر التطور

على ذلك، بل امتد ليشمل تبسيط عمليات الشراء وجعلها أكثر سلاسة وسهولة من أي وقت مضى، بدءًا من إضافة المنتجات إلى سلة التسوق وحتى إتمام الدفع وتأكيد الطلب. هذا التركيز على التخصيص والراحة يعزز ولاء العملاء ويزيد من فعالية التسوق عبر الإنترنت.

ترتبط التجارة الإلكترونية ارتباطًا وثيقًا بـالمحاسبة، إذ تتطلب طبيعتها الرقمية والسريعة أنظمة متطورة لتسجيل ومعالجة الكم الهائل من المعاملات بدقة وكفاءة، فالمحاسبة تضمن تتبع الإيرادات والمخزون، ومعالجة المدفوعات والضرائب، وتقديم تقارير مالية حيوية مما يمكن شركات التجارة الإلكترونية من اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على بيانات دقيقة، ما يدعم نموها وربحيتها في السوق الرقمي.

✓ **تحليل البيانات الضخمة:** لقد فتحت تقنيات تحليل البيانات الضخمة والذكاء الاصطناعي (AI) آفاقًا جديدة للشركات موفرةً لها أدوات تحليل متقدمة غير مسبوقة، هذه الأدوات تمكن الشركات من فهم أعمق لاتجاهات السوق، عبر تحليل كميات هائلة من المعلومات المعقدة والمتنوعة، وبفضل هذا الفهم المعزز تستطيع الشركات اتخاذ قرارات استراتيجية أفضل وأكثر استنارة، مما يعزز قدرتها التنافسية ونموها في بيئة الأعمال المتغيرة.

لقد حول تحليل البيانات الضخمة المحاسبة من وظيفة تسجيلية إلى وظيفة تحليلية واستراتيجية، فهو يمكن المحاسبين من التحول إلى مستشارين أعمال يعتمدون على البيانات، مما يزيد من أهميتهم وقيمتهم في المشهد الاقتصادي الرقمي.

✓ **التواصل الاجتماعي والتسويق الرقمي:** لم تعد منصات التواصل الاجتماعي مجرد أماكن للتفاعل الشخصي؛ بل تحولت إلى قنوات أساسية وحيوية للتسويق والتفاعل المباشر مع العملاء، هذا التحول يعود بشكل كبير إلى إمكانيات الإعلان المتقدمة التي توفرها، والتي تسمح للشركات بـاستهداف الجمهور بدقة عالية، مما يضمن وصول رسائلها التسويقية للفئات الأكثر اهتمامًا بمنتجاتها أو خدماتها.

كما تلعب دورًا متزايد الأهمية في عالم الأعمال المعاصر، مما يخلق علاقة ديناميكية وغير مباشرة مع مجال المحاسبة، ورغم أن المحاسبين لا يديرون حملات التسويق أو محتوى وسائل التواصل الاجتماعي مباشرةً، إلا أن النتائج المالية لتلك الأنشطة تنعكس بوضوح في البيانات المالية وتؤثر في قرارات الإدارة. باختصار، يدير فريق التسويق الوجود الرقمي للشركة، فيما يقوم قسم المحاسبة بقياس وتحليل الأداء المالي لتلك المجهودات، مما يوفر رؤى حيوية تدعم اتخاذ قرارات استثمارية مستنيرة في مجالي التواصل الاجتماعي والتسويق الرقمي.

✓ **الذكاء الاصطناعي والتعلم الآلي:** ساهمت التطورات المتسارعة في مجال الذكاء الاصطناعي (AI) والتعلم الآلي (Machine Learning) بشكل فعال في الارتقاء بجودة الخدمات المقدمة، فقد أدت

هذه التقنيات إلى تحسين تجربة المستخدم بشكل ملحوظ، عبر فهم أعمق لاحتياجاته وتفضيلاته، كما مكنت من تقديم خدمات مخصصة تتناسب مع كل فرد، بالإضافة إلى تحسين الكفاءة العامة في العمليات التجارية المختلفة من خلال أتمتة المهام المعقدة وتحليل البيانات بشكل أسرع وأكثر دقة.

✓ **التحول نحو العمل الرقمي:** شهدت العديد من القطاعات تحولًا جذريًا نحو الأساليب الرقمية للعمل، فلم يعد هذا التحول مجرد خيار بل أصبح ضرورة ملحة فرضتها التطورات التكنولوجية المتسارعة والأحداث العالمية، مثل جائحة كوفيد-19 التي أدت إلى تسريع وتيرة هذا التبني بشكل غير مسبوق، فظهرت بعض المفاهيم التي كانت تعتبر في السابق مجرد اتجاهات مستقبلية مثل العمل عن بعد والتعلم عبر الانترنت. فلم يعد التواجد المادي في المكتب شرطًا أساسيًا للكثير من المهن، مما أتاح للشركات إمكانية الوصول إلى مواهب من مختلف أنحاء العالم، ووفر للموظفين مرونة أكبر في حياتهم الشخصية والمهنية، ويعتمد هذا النموذج الجديد للعمل بشكل كبير على الأدوات الرقمية للتواصل، إدارة المشاريع، ومشاركة المستندات، مما يتطلب بنية تحتية رقمية قوية ومهارات رقمية متقدمة من الأفراد.

كما شهدت مهنة المحاسبة تحولًا جذريًا نحو العمل الرقمي، متجاوزة الاعتماد التقليدي على السجلات اليدوية والورقية إلى الأنظمة المحوسبة والبرمجيات المتقدمة، فبفضل التقنيات الرقمية أصبح بإمكان المحاسبين أتمتة المهام الروتينية والمتكررة مثل إدخال البيانات، تسوية الحسابات، وإعداد التقارير الأساسية، مما يحرر وقتهم للتركيز على التحليل المالي الاستراتيجي، تقديم الاستشارات، وإدارة المخاطر. هذا التحول لا يقتصر على مجرد استخدام الأدوات، بل يمثل إعادة تعريف لدور المحاسب، ليصبح أكثر تخصصًا وقيمة داخل المؤسسات، مدعومًا بقدرته على استخلاص رؤى عميقة من البيانات الرقمية لدعم اتخاذ القرارات

✓ **التطبيقات اللامركزية وتقنية سلسلة الكتل:** لقد أحدثت تقنية البلوك تشين (Block chain) والتطبيقات اللامركزية (DApps) ثورة في أسس المحاسبة التقليدية، مقدمةً حلولاً مبتكرة للمعاملات المالية والرقمية، وذلك بفضل طبيعتها المشفرة واللامركزية، فالبلوك تشين توفر سجلات معاملات غير قابلة للتغيير ما يعزز بشكل جوهري الأمان والثقة ويزيد من النزاهة في البيانات المالية، ويضمن هذا النهج الشفافية والمساءلة، مع الحفاظ على خصوصية الأطراف في سياقات معينة، ويحد بشكل فعال من الغموض والاحتيال.

كما تُمكن هذه التقنيات من أتمتة العمليات المالية عبر العقود الذكية، التي تُنفذ تلقائيًا بناءً على شروط محددة. هذه الأتمتة، التي تُعرف بتحويل المهام اليدوية إلى آلية تُدار بالتكنولوجيا تهدف إلى زيادة الكفاءة وتقليل الأخطاء وتسريع إنجاز المهام المحاسبية، على سبيل المثال يمكن لنظام مؤتمت معالجة إدخال بيانات الفواتير تلقائيًا بدلاً من العمل اليدوي، هذا التحول يدفع المحاسبين نحو دور أكثر استراتيجية وتحليلية، متحررين من المهام الروتينية للتركيز على تقديم رؤى ذات قيمة مضافة.

✓ **الروبوتات والتحكم الآلي:** لقد شهدت التقنيات المتعلقة بـالروبوتات والتحكم بالآلات تطورات هائلة وغير مسبوقة، مما أحدث ثورة حقيقية في مختلف الصناعات، لم تقتصر هذه التطورات على مجرد أتمتة المهام الروتينية، بل امتدت لتشمل قدرات أكثر تعقيدًا ودقة، كما تلعب دورا محوريا ومتزايدا في إعادة تشكيل مهنة المحاسبة، فبدلاً من استبدال المحاسبين، تعمل هذه التقنيات كأدوات قوية لزيادة كفاءتهم ودقتهم، وتحريرهم للتركيز على مهام ذات قيمة مضافة أعلى.

4- خصائص الاقتصاد الرقمي:

نشأ الاقتصاد الرقمي نتيجة للتطور المستمر في مجال تكنولوجيا المعلومات من خلال زيادة أعداد الحاسبات الإلكترونية واستخدامها في المعاملات، وتزايد أعداد مستخدمي شبكة الإنترنت، واستخدام البرمجيات الجاهزة في الأنشطة التعليمية والتدريبية. هذا ويتسم الاقتصاد الرقمي بمجموعة من الخصائص التي تميزه، ومنها ما يلي (فوزى، 2017، الصفحات 168-169):

✓ يتسم بالعمل على نشر المعرفة ومن ثم تشجيع بناء الحكومة الإلكترونية، والمؤسسات الإلكترونية، والبنوك الإلكترونية، والإدارة الإلكترونية.

✓ أنه اقتصاد شبكي وافتراضي، حيث يعتمد على تكنولوجيا الإعلام وشبكات الاتصال.

✓ يتسم بكونه اقتصاد وفرة أكثر من كونه اقتصاد ندرة، فعلى عكس الموارد الأخرى التي تنفذ من جراء الاستهلاك تزداد المعرفة بالممارسة والاستخدام وتنتشر بالمشاركة.

✓ التحول من الإدارة الورقية إلى الإدارة الإلكترونية أو الإدارة بدون أوراق كآلية جديدة للتسجيل والتخزين والاسترجاع ونقل المعلومات، مما يسهل من عملية اتخاذ القرار ويزيد سرعتها.

✓ تحول المنتجات محل المنافسة من منتجات يقوم إنتاجها على المواد الخام إلى منتجات يتعاظم فيها المكون المعرفي والتقني، بمعنى إضافة عنصر المعلومات إلى جانب عناصر الإنتاج التقليدية والتي تتمثل في العمل ورأس المال والموارد الطبيعية.

✓ يتسم بالمرونة في التكيف مع المتغيرات والمستجدات الحياتية التي يتسارع معدل تغيرها، بالإضافة إلى القدرة على التجديد والابتكار وتوليد منتجات فكرية معرفية جديدة.

5- تحديات تواجه الاقتصاد الرقمي:

يواجه الاقتصاد الرقمي تحديات جمة تعيق تطوره الكامل، وأبرز هذه المعوقات تشمل (بن دنيدينة و بوعكاز، 2018):

- **نقص الموارد والخبرات**: تعاني العديد من الدول من الافتقار للموارد البشرية المؤهلة والخبرات التكنولوجية الكافية لتبني وتطبيق تقنيات المعلومات والاتصال التي يدور حولها الاقتصاد الرقمي.

• **أولويات الحكومات**: في الدول والمجتمعات الفقيرة، تنصب اهتمامات الحكومات بشكل أساسي على توفير الاحتياجات الأساسية للسكان، مما يحد من الاستثمار في البنية التحتية والتقنيات الرقمية.

• **ضعف الوعي والقبول**: يوجد انعدام أو ضعف في الوعي بأهمية التكنولوجيا وتطبيقاتها، بل قد تتجلى مواقف سلبية تجاهها أحيانًا، مما يعيق عملية التبني الرقمي.

• **غياب البنية التحتية**: تفتقر العديد من المناطق إلى البنى التحتية الأساسية التي تتيح الاتصال بالإنترنت، مثل الشبكات اللاسلكية، الأقمار الصناعية، وتغطية الهواتف النقالة، مما يعزلها عن العالم الرقمي.

• **التكلفة المرتفعة**: يشكل ارتفاع تكلفة استخدام الإنترنت حاجزًا أمام شريحة واسعة من الأفراد والشركات، خاصة في الدول النامية.

• **فراغ الإطار التشريعي**: يؤثر غياب إطار تشريعي واضح ومنظم للمعاملات الإلكترونية سلباً على تطور الاقتصاد الرقمي، خاصة في ظل انفتاح الأسواق وانتشار الإنترنت، مما يعرض حقوق الملكية للخطر.

• **الفجوة الرقمية المتزايدة**: تعمق ثورة المعلومات والاتصالات الفجوة الرقمية بين الدول المتقدمة والنامية، والتي تُقاس بمدى توافر أسس المعرفة ومكونات الاقتصاد الرقمي الجديد، مما يزيد من صعوبة اللحاق بالركب.

6- تحديات الاقتصاد الرقمي التي تواجه المحاسبة:

يمثل الاقتصاد الرقمي بيئةً مليئة بالفرص للمحاسبة، ولكنه في الوقت نفسه يفرض مجموعة من التحديات الجوهرية التي تتطلب من المهنيين والمؤسسات تكييف ممارساتهم وأنظمتهم. هذه التحديات تُؤثر على دقة، كفاءة، وامتثال العمليات المحاسبية، نذكرها فيما يلي:

• **الأمن السيبراني وحماية البيانات**: مع تزايد حجم المعاملات الرقمية وتخزين البيانات المالية الحساسة عبر الإنترنت، تزداد مخاطر الهجمات السيبرانية، سرقة البيانات، وبرامج الفدية، ما يتطلب من المحاسبين والشركات استثمارًا كبيرًا في أنظمة أمان قوية وبروتوكولات حماية بيانات صارمة لضمان سلامة السجلات المالية وسريتها.

• **جودة وسلامة البيانات**: إن الكم الهائل والتنوع الكبير للبيانات المولّدة في الاقتصاد الرقمي (من التجارة الإلكترونية، وسائل التواصل الاجتماعي، وأجهزة الاستشعار) يُشكل تحديًا لضمان جودتها ودقتها، ما يؤدي إلى تقارير مالية مضللة وقرارات إدارية خاطئة، والذي يستوجب أدوات تحليل متقدمة ومراقبة مستمرة لجودة البيانات.

• **الامتثال الضريبي والتشريعي المتغير**: تُعقد نماذج الأعمال الرقمية الجديدة (مثل التجارة الإلكترونية عبر الحدود، الخدمات السحابية، والعملات المشفرة) الامتثال للوائح الضريبية المحلية والدولية، ويتطلب ذلك من المحاسبين فهمًا عميقًا للتشريعات المتغيرة والقدرة على تطبيقها بشكل صحيح لتجنب الغرامات والمخاطر القانونية.

• **تقييم وقياس الأصول غير الملموسة**: يزداد تركيز الاقتصاد الرقمي على الأصول غير الملموسة مثل البرمجيات، البيانات، الملكية الفكرية، وقيمة العلامة التجارية الرقمية، ويشكل ذلك تحديا للمحاسبة يكمن في كيفية قياس هذه الأصول وتقييمها بدقة، حيث أن المعايير المحاسبية التقليدية قد لا تكون كافية للتعامل مع طبيعتها الفريدة والمتغيرة.

• **تطور المعايير المحاسبية والحاجة إلى التحديث**: سرعة التطور التكنولوجي تفوق غالبًا سرعة تحديث المعايير المحاسبية الدولية والمحلية، وهو ما يخلق فجوة تتطلب من المحاسبين التكيف المستمر مع الظواهر الاقتصادية الرقمية الجديدة (مثل العملات المشفرة، الرموز غير القابلة للاستبدال NFTs) وتطوير ممارسات محاسبية تتناسب معها.

• **فجوة المهارات والكفاءات:** يتطلب الاقتصاد الرقمي من المحاسبين امتلاك مهارات جديدة تتجاوز المحاسبة التقليدية، مثل تحليل البيانات الضخمة، فهم تقنيات البلوك تشين والذكاء الاصطناعي، والإحاطة بكل ما يتعلق بأمن المعلومات، وتُعدّ هذه الفجوة تحديًا في توفر الكفاءات وتطويرها، وتستدعي استثمارًا في التعليم المستمر والتدريب للمهنيين.

بينما يُقدم الاقتصاد الرقمي فرصًا واعدة للمحاسبة، فإن التغلب على هذه التحديات يتطلب من مهنة المحاسبة التكيف المستمر، تبني الابتكار، والاستثمار في تطوير الكفاءات لضمان بقائها ذات صلة وفعالية في المشهد الاقتصادي المتغير.

ثانيا. الذكاء الإصطناعي:

تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة في الفترة الأخيرة، للعديد من التحديات والتي فرضت عليها مواكبة التغير والتطور، ولذلك سعت العديد من الشركات وقطاعات المحاسبة لاستخدام تقنيات وأدوات الذكاء الاصطناعي، وهو ما أدى لحدوث تغييرات كبيرة في طريقة وأساليب العمل في جميع القطاعات، الأمر الذي أثار العديد من التساؤلات حول ماهية وكيفية التغيرات التي يمكن أن يفعلها الذكاء الاصطناعي في المحاسبة.

1- تعريف الذكاء الإصطناعي:

يعد مصطلح الذكاء الاصطناعي من أكثر الموضوعات استخداما حاليا، حيث يعرف على أنه قدرة الآلات على تكرار الوظائف المعرفية البشرية مثل حل المشكلات والتعلم، والتعرف على الأنماط التي

تمكنهم من إجراء تنبؤات تستخدم لتسهيل اتخاذ القرار. ويعرف أيضا على أنه أنظمة مبرمجة للتفكير والعمل على تنفيذ الانشطة التي من المتوقع أن يقوم بها العقل البشري، وتشمل هذه الأنشطة القدرة على المعرفة والقدرة على اكتسابها، إضافة إلى القدرة على التحكم وفهم العلاقات وإنتاج أفكار أصلية (مراح و طويلب، 2022، صفحة 27).

يعتبر الذكاء الإصطناعي AI آلة تدخل البيانات من العالم الحقيقي وتعالجها وتتخذ قرارات محددة لتحقيق هدف ما، بالإضافة إلى ذلك يتميز الذكاء الاصطناعي بقدرة الأجهزة التكنولوجية على أداء العديد من المهام المشابهة لتلك التي يقوم بها البشر، مثل قيادة السيارات والتعرف على الصور، وكذلك تمييز الأصوات والروبوتات الناطقة.

وعرفه قاموس أكسفورد الإنجليزي بأنه "قدرة أجهزة الكمبيوتر أو الآلات الأخرى على إظهار أو محاكاة السلوك الذكي (بلعيد و بن حواس، 2024، صفحة 1035).

2- مراحل تطور الذكاء الإصطناعي (بلعيد و بن حواس، 2024، صفحة 1034)**:**

- **مرحلة الحماس المبكر (الربيع الأول للذكاء الاصطناعي) 1956-1975:** عكست التطلعات الطموحة لمشروع "دارتموث" توقعات المشاركين، إلا أن تلك الورشة لم تسجل أي تطورات مهمة، لكنها شكلت الجذور الأولى لمصطلح الذكاء الاصطناعي. خلال هذه الفترة، طور الباحثون في الذكاء الاصطناعي أدوات لها نفس قدرة البشر في المجالات الضيقة مثل البراهين الهندسية والألعاب السهلة، تعتبر هذه الفترة الذهبية للذكاء الاصطناعي، وبداية لمحو الفكرة الراسخة في أذهان الناس بأن الآلة لا تستطيع فعل ذلك.

- **مرحلة الأهداف الضخمة (الشتاء الأول للذكاء الاصطناعي) 1976-1980:** أثبتت المرحلة الأولى أنها غير مستقرة، حيث بدأ الذكاء الاصطناعي يتجه نحو أول شتاء له في بداية السبعينات، تباطأت سرعة التطور بشكل ملحوظ، وظلت أنظمة الذكاء الاصطناعي بقدرات محدودة للغاية، أقل مما كان متوقعًا في البداية.

- **مرحلة النظم الخبيرة (الربيع الثاني للذكاء الاصطناعي) 1981-1987:** جاءت الموجة الثانية في الثمانينات مع ظهور ما يسمى بالأنظمة الخبيرة، وهي برامج قائمة على القواعد، هذه الأنظمة تجيب على الأسئلة وتحل المشكلات ضمن مجال محدود من المعرفة المحددة، وتحاكي عمليات اتخاذ القرار في الكمبيوتر.

- **مرحلة معارضة الموجة التالية (الشتاء الثاني للذكاء الاصطناعي) 1988-1993:** مرة أخرى، تحول الازدهار إلى كساد كما حدث مع الأبحاث اليابانية، فشلت كل من الولايات المتحدة وأوروبا في تحقيق أهدافهما، وانهارت العديد من الشركات المتخصصة في مجال الذكاء الاصطناعي بعد عام 1987، بحيث أثبتت النظم الخبيرة فائدة عملية محدودة.

• **(الربيع الثالث والدائم للذكاء الاصطناعي) 1994-2011**: في هذه المرحلة، تخلى العديد من الباحثين في الذكاء الاصطناعي عن الأحلام طويلة المدى، وانتقل الاهتمام إلى مجالات فرعية مجزأة تركز على حل مشاكل أو تطبيقات محددة بدقة، فالنموذج التقليدي كان يعتمد على المنطق، وأهم ما جاء على شكل اهتمام متجدد في الشبكات العصبية والخوارزميات الجينية.

• **مرحلة البيانات الضخمة والتعلم العميق وثورة الذكاء الاصطناعي 2011 إلى غاية اليوم**: في السنوات الأخيرة، وصلت النسخة الثالثة من الذكاء الاصطناعي إلى نقطة تحول، حيث استفاد الباحثون بشكل كبير من طفرة هائلة في المستوى والتنوع ومصادر التمويل والمواهب، بما في ذلك الشركات الرائدة في المجال التي تعتبر الذكاء الاصطناعي قلب نظام أعمالها مثل جوجل ومايكروسفت.

3- الذكاء الإصطناعي في المحاسبة:

✓ **مفهومه:** يمكننا القول بأنه تقنية تعالج تلقائيا إجراءات الادخال بكفاءة ومرونة، فهي تقنية ثورية لتحسين إنتاجية أي مهنة، فقد تم إدخال الذكاء الاصطناعي في مهنة المحاسبة من أجل أداء أكثر كفاءة وملاءمة وكفاية للأنشطة المحاسبية والحصول على معلومات موثوقة ومضبوطة، مما يسهل عملية تنفيذ واتخاذ قرارات استراتيجية بشكل أكثر فاعلية مما كان عليه في الماضي، وللتخفيف من الاحتيال، والخطأ البشري، وتحسين وظائف المحاسبة (مراح و طويلب، 2022، الصفحات 27-28).

✓ **استخدامه في مجال المحاسبة:** يمكن لمزاولي مهنة المحاسبة استخدام الذكاء الإصطناعي والاستفادة من مزاياه العديدة بطرق مختلفة بما يسمح بتبسيط العمليات وتقليل الجهد والتكلفة وتحسين قدرات المحاسبين على اتخاذ القرار وفيما يلي بعض المهام المحاسبية التي يمكن استخدام الذكاء الاصطناعي من خلالها (بن تركية، 2024، صفحة 423):

• **المعالجة الآلية للبيانات**: يمكن للأنظمة التي تعمل بالذكاء الاصطناعي استخراج البيانات المالية من مصادر مختلفة، مثل الفواتير والإيصالات وكشوف الحسابات المصرفية وتعبئة برامج المحاسبة تلقائيا وهذا يقلل من جهود إدخال البيانات يدويا ويقلل من مخاطر الأخطاء، مما يؤدي إلى توفير الوقت وتحسين الدقة؛

• **تحليل البيانات المالية**: يمكن الذكاء الاصطناعي من تحليل البيانات المتطورة، مما يسمح للمحاسبين تكوين آراء قيمة من كميات كبيرة من البيانات المالية، ويمكنهم من تحديد الاتجاهات والحالات الاستثنائية والارتباطات، وتوفير المدخلات للتنبؤ المالي وإعداد الموازنات وعمليات صنع القرار؛

• **الكشف عن الاحتيال وتقييم المخاطر**: يمكن لخوارزميات الذكاء الاصطناعي اكتشاف الأنماط التي تدل على وجود أنشطة احتيالية من خلال تحليل المعاملات المالية وبيانات الموردين وغيرها من

المعلومات ذات الصلة، يمكن لهذه الأنظمة تحديد المعاملات المشبوهة أو العمليات غير العادية مما يساعد في منع الاحتيال المالي والكشف المبكر عنه.

• **إعداد القوائم المالية وتحليلها:** يعمل الذكاء الإصطناعي على تبسيط عملية إعداد القوائم والتقارير المالية من خلال تجميع البيانات وتصنيفها وإعداد التقارير كما يضمن الامتثال للمعايير المحاسبية ويحسن الدقة ويقلل الوقت اللازم الإعداد التقارير المالية كما يمكن الذكاء الاصطناعي أيضا من اجراء تحليل مالي معمق واستخراج النسب المالية ونسب السيولة والربحية ومختلف مؤشرات الأداء المالي الأخرى؛

• **إدارة المخاطر والتدقيق:** يمكن للأنظمة القائمة على الذكاء الاصطناعي تقييم المخاطر المالية من خلال تحليل البيانات التاريخية واتجاهات السوق وعوامل المخاطر، كما أنها تزود المدققين أيضا بأدوات متقدمة لتحديد مجالات الرقابة الداخلية وتحسين دقة وفعالية ممارسات إدارة المخاطر.

4- مزايا وعوائق تطبيق الذكاء الإصطناعي على مهنة المحاسبة:

يمكننا تلخيص أهم مزايا الذكاء الإصطناعي على مهنة المحاسبة فيما يلي:

- توفير بيانات أفضل وأرخص لدعم اتخاذ القرار، مما يحسن كفاءة سير العمل وأنظمة الممارسة.
- توليد رؤى جديدة من تحليل البيانات.
- توفير الوقت للتركيز على المهام الأكثر قيمة كتطوير الاستراتيجية وبناء العلاقات والقيادة.
- تحسين اكتشاف الاحتيال وتحسين التنبؤ بالأنشطة الاحتيالية.
- تحسين الوصول إلى البيانات غير المهيكلة وتحليلها، مثل العقود ورسائل البريد الالكتروني.

أما فيما يتعلق بالتحديات في استخدام الذكاء الإصطناعي في المحاسبة، فهي تتشابه مع التحديات التي تواجه الإقتصاد الرقمي مع بعض الاختلافات، سنحاول ذكرها فيما يأتي (بن تركية، 2024، الصفحات 424-425) بتصرف:

– يواجه تطبيق الذكاء الاصطناعي تحديات كبيرة أبرزها التكلفة العالية للأجهزة، حيث يتطلب أدوات وتقنيات الذكاء الاصطناعي بنية تحتية حاسوبية ضخمة لمعالجة كميات هائلة من البيانات، وهو ما يمثل عائقًا ماليًا كبيرًا للشركات، خاصةً الصغيرة والناشئة، وعلى الرغم من أن الحوسبة المتوازية والسحابية قد خففت من هذا العبء إلى حد ما، إلا أنها لم تعد موثوقة بالكامل مع تزايد حجم وتعقيد البيانات.

– تعتبر الموثوقية تحديًا آخر، فقد كان اهتمام المؤسسات بالاستثمار في المنتجات القائمة على الذكاء الاصطناعي محدودًا نظرًا لقلة استخدامها، بالإضافة إلى نقص الكفاءات البشرية القادرة على تشغيل هذه التقنيات الآلية، ينظر الكثيرون إلى الذكاء الاصطناعي على أنه "صندوق أسود" يصعب فهمه وتقبل

قراراته، خاصةً وأن خوارزمياته معقدة وتفسير مخرجاتها غير واضح، مما يثير الشكوك حول دقة النتائج ومدى مثاليتها.

– يُصمم الذكاء الاصطناعي بشكل عام لأداء مهام محددة وذات مسار واحد بناءً على المدخلات، على عكس العقل البشري الذي يمكنه التكيف واتخاذ القرارات المثلى في سياقات مختلفة، هذا ما يتطلب تصميمًا دقيقًا يضمن أن الحلول التي يقدمها الذكاء الإصطناعي لا تخلق مشاكل في مجالات أخرى غير المجال المحدد له.

– في مجال المحاسبة، يشكل أمن البيانات مصدر قلق بالغ نظرًا لكمية البيانات الحساسة والخاصة المستخدمة، فقد تتعرض لاحتمال خطر اختراقها بشكل كبير، ويضاف إلى ذلك عدم وجود جهة تنظيمية واضحة تحدد خصوصية البيانات وكيفية استخدامها في منصات الذكاء الاصطناعي، مما يجعل تطبيق الذكاء الإصطناعي في المحاسبة محفوفًا بالمخاطر.

– يمكن أن ينتج عن الذكاء الإصطناعي مخرجات غامضة أو متحيزة قد تحدث اختلافات في كيفية معالجة المدخلات بين المنظمات أو الأفراد، مما يستلزم تدخل العنصر البشري، وبالتالي يصعب بناء أنظمة ذكاء اصطناعي يمكنها التوصل إلى مخرجات متفق عليها عالميًا في مثل هذه الحالات، كما أن وجود بيانات سيئة يمكن أن يؤدي إلى نتائج غير أخلاقية أو غير عادلة، والتي قد يتم تجاهلها، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات متحيزة.

– تتضمن المخاطر الأخرى المرتبطة بتطبيق الذكاء الاصطناعي في المحاسبة نقص الخبرة الأولية والتغيير المستمر في القوانين واللوائح (مثل قوانين الضرائب)، مما يتطلب تحديثًا مستمرًا لأنظمة الذكاء الاصطناعي. علاوة على ذلك، يمكن أن يؤدي دمج الذكاء الاصطناعي في المحاسبة إلى تقليل فرص العمل للمحاسبين غير المتمكنين من التقنيات الحديثة، وقد يعرض الأمن المالي للخطر بسبب التحيزات والأخطاء البشرية المحتملة في الخوارزميات.

– **إشكالية الاستغناء عن المحاسبين التقليديين:**

يثير ظهور الذكاء الإصطناعي مخاوف جدية بشأن مستقبل مهنة المحاسبة، فقد أدى تبني الذكاء الإصطناعي إلى تقليص الحاجة إلى العمل المحاسبي الروتيني، مما يشبع سوق المحاسبة المالية ويدفع نحو تحول حتمي والذي يتمثل في استبدال المحاسبين التقليديين بأنظمة الذكاء الإصطناعي الأكثر دقة وسرعة. تشير دراسات مثل تلك التي أعدتها جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في المملكة المتحدة إلى أن الذكاء الإصطناعي سيقلل من فرص العمل للمحاسبين الذين لا يمتلكون المهارات الكافية في هذا المجال وبالتالي فإن الروبوتات المالية تستعد لتحل محل جزء كبير من القوى العاملة المحاسبية التقليدية.

ختاما، يمكن القول أن الذكاء الإصطناعي أحدث ثورة في جميع المجالات بما في ذلك المحاسبة، فقد أدى دمج الذكاء الاصطناعي إلى تبسيط العمل المحاسبي وإضفاء الكفاءة والدقة وتوسيع مهام المحاسبين

بصفة عامة، غير أن هذه الإيجابيات لا تنفي وجود تحديات وعوائق وسلبيات مما سبق ذكرها، ومن جهة ثانية فإن الذكاء الإصطناعي لا يمكن أن يكون بديلا عن المحاسبين بل يبقى أداة تساعدهم على رفع كفاءاتهم المهنية غير أن تكيف المحاسبين ومواكبتهم للتطورات الحاصلة بعد ادماج الذكاء الإصطناعي في المحاسبة أمر حتمي فهذا التحول سيؤدي حتما على تغير الأدوار التقليدية للمحاسبين وظهور مهام ومسؤوليات جديدة وبالتالي امكانية استبدال المحاسبين الذين لا يزالون يعملون بطرق تقليدية تبقى دائما واردة.

ثالثا. تقنية سلاسل الكتل (Block chain):

بدأ تطوير تقنية البلوك تشين في العقد الماضي مصحوبا بنمو العملة المشفرة (البيتكوين) عام 2009، فهي تقنية جديدة لتسجيل المعاملات والمعلومات المالية والمحاسبية ومعالجتها وتخزينها على قاعدة بيانات لا مركزية مبنية على التشفير، وهي عبارة عن دفتر أستاذ رقمي لمجموعة من المعاملات والمعلومات التي يتم تسجيلها وتخزينها في قاعدة بيانات مثل السلاسل التي تم تعديلها (المعلومات) لكتل بناء على وقت المعاملة، وتعد تقنية البلوك تشين من أهم تقنيات السجلات الموزعة Distributed Ledger Technology (DLT) إلا أن هناك أوجه تشابه واختلاف بين التقنيتين سنذكرها في الجدول الموالي بشكل مختصر (يوسف و صالح، 2022، صفحة 12):

السجلات الموزعة	سلسة الكتل
سجل يتم توزيعه عبر الشبكة.	سجل موزع من نظير إلى نظير.
يبقى السجل الموزع غير قابل للتغيير.	يتم تجميع المعاملات في كتل، غير قابلة للتغيير.
يتضمن السجل الموزع خوارزمية إجماع تضمن الاتفاق.	تتم إضافة الكتل إلى السلسلة عند التوصل إلى جماع ولكل كتلة معاملات
لا توجد سلطة مركزية أو تخزين مركزي للبيانات	لا توجد سلطة مركزية أو تخزين مركزي للبيانات.

1- مفهوم تقنية البلوك تشين:

تعرف بأنها تلك التقنية الرقمية لإنشاء دفتر أستاذ رقمي موزع يستطيع من خلاله مشاركين أو أكثر عبر شبكة (P2P) الند للند أو من نظير إلى نظير، وتعرف أيضا بأنها عبارة عن نظام يتيح تبادل البيانات مباشرة بين المزيد من المشاركين داخل الشبكة دون الحاجة إلى وسطاء، يتم ترميز (تشفير) كل معاملة

وإضافتها إلى سلسلة معاملات غير قابلة للتغيير، والتي يتم توزيعها على جميع دفاتر الاستاذ، وبالتالي منع تغيير السلسلة نفسها، ويتم تسجيل المعلومات المتعلقة بكل معاملة على دفتر الاستاذ الرقمي، ويتم الاحتفاظ بالنسخ بشكل مستقل من قبل كل مشارك في الشبكة، حيث جميع السجلات في الشبكة غير قابلة للتغيير ومختومة بالوقت ومشفرة ومرتبطة ببعضها البعض (PUGNA & DUȚESCU, 2020, p. 216).

ويمكننا أن نعرف البلوك تشين كذلك على أنها عبارة عن دفتر أستاذ موزع يجمع بين كتل البيانات في التسلسل بترتيب زمني إلى هيكل بيانات متسلسل ومضمون من الناحية المشفرة ولا يمكن العبث به ولا يمكن تزويره.

بشكل عام، تستخدم تقنية البلوك تشين هياكل بيانات البلوك تشين للتحقق من البيانات وتخزينها، حيث يتم استخدام خوارزميات توافق العقدة الموزعة لإنشاء البيانات وتحديثها، وتستخدم التشفير لضمان أمان نقل البيانات والوصول إليها، وتستخدم العقود الذكية المكونة من ترميزات (أكواد) نصية مؤتمنة من أجل برمجة ومعالجة البيانات في بنية تحتية موزعة جديدة ونموذج حوسبة من منظور تكنولوجي، تتضمن البلوك تشين تقاطع العديد من التخصصات مثل الرياضيات والتشفير والإنترنت وبرمجة الكمبيوتر، من منظور التطبيق، فإن البلوك تشين عبارة عن قاعدة بيانات لدفتر أستاذ مشترك موزعة مع ميزات تقنية مثل اللامركزية وعدم التلاعب والاحتفاظ الكامل وإمكانية التتبع والصيانة الجماعية والانفتاح والشفافية (مراح و طويلب، 2022، صفحة 33).

وعرفتها (مرزوق، 2021، صفحة 305) بقولها: هي عبارة عن شبكة مكونة من كتل من المعلومات، تمثل كل كتلة معاملات معينة تم إجراؤها على هذه الشبكة، وتعني المعاملة تغيير ملكية أحد الأصول الموجودة ضمن شبكة بلوك تشين أو أي تغيير آخر يتم على الأصل، ويمكن أن تكون الأصول ملموسة أو غير ملموسة أو يمكن أن تكون على شكل عملات مشفرة.

من خلال ما سبق، نخلص إلى أن البلوك تشين عبارة عن قاعدة بيانات موزعة تمتاز بالقدرة على إدارة قائمة متزايدة باستمرار من السجلات التي تسمى "كتل"، وتحتوي كل كتلة على طابع زمني ورابط للكتلة السابقة، أي أنه أشبه بدفتر حسابات رقمي ضخم، يستخدم أعلى مستوى تشفير، وعند إجراء معاملة يتم نشرها عالميا عبر ملايين أجهزة الكومبيوتر الموجودة على الشبكة، ثم تجمع البيانات في كتل منفصلة كل منها تتصل بالكتلة التي تسبقها ومختومة بختم رقمي لتشكل سلسلة المتناهية، فإذا أراد أحدهم اختراق إحداها عليه أن يخترق جميع الكتل التي تسبقها، ومنه توفر مستوى غير مسبوق من الأمان.

2- خصائص تقنية البلوك تشين:

تتميز تقنية البلوك تشين بخصائص أساسية أهمها (مراح و طويلب، 2022، صفحة 34):

- **اللامركزية**: في أنظمة المعاملات المركزية التقليدية، تحتاج كل معاملة إلى التحقق من صحتها من خلال الوكالة المركزية الموثوقة (على سبيل المثال: البنك المركزي) مما يؤدي حتما إلى التكلفة

وضغوطات على الخوادم المركزية، أما في تقنية البلوك تشين لم تعد هناك الحاجة إلى طرف ثالث، حيث يتم استخدام خوارزميات لإجراء هذه المعاملات، الأمر الذي قلل من تكاليف الخادم بشكل كبير (بما في ذلك تكلفة التطوير وتكلفة التشغيل) وخفف من الضغوطات على الخادم المركزي.

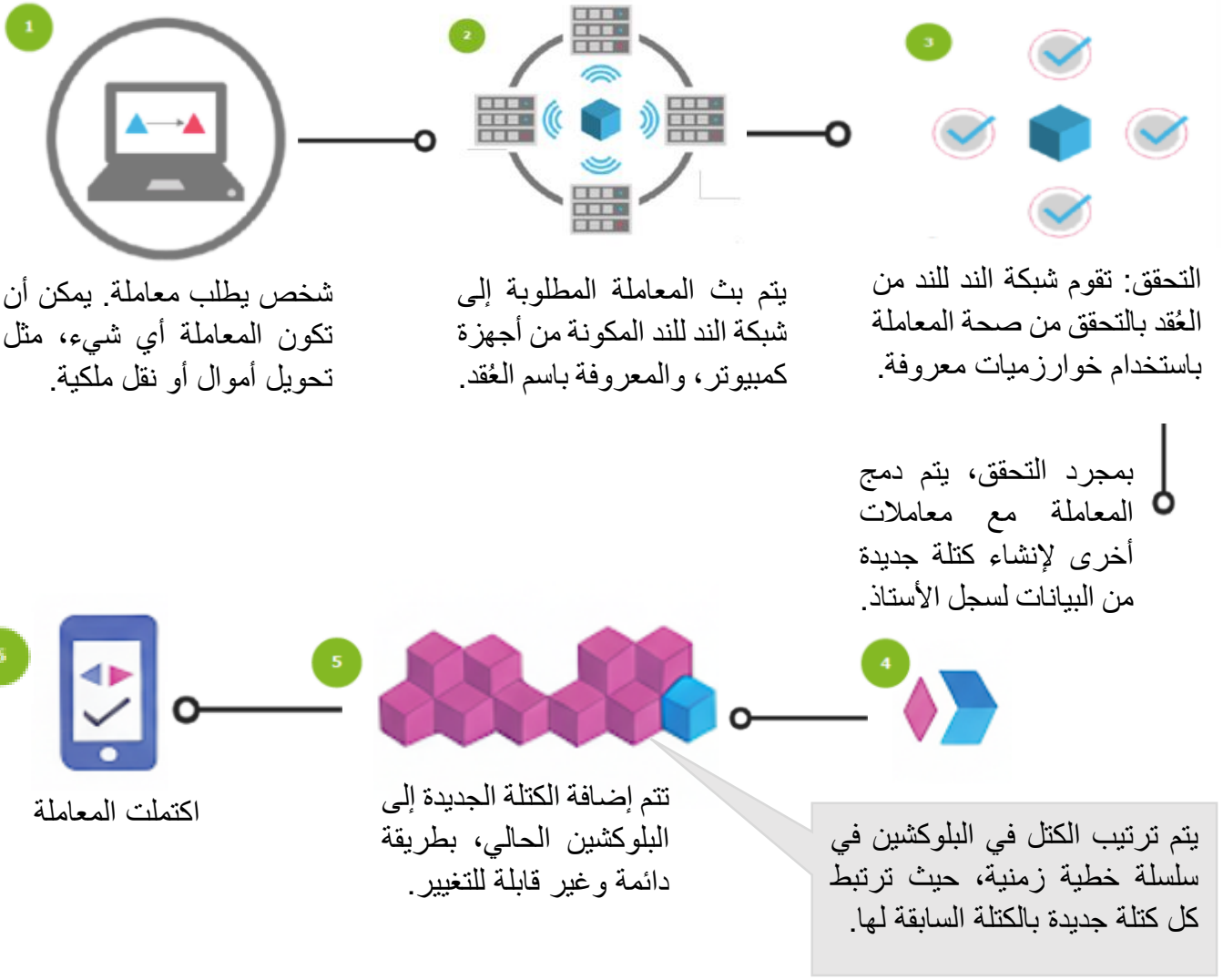
- **الاستمرارية**: نظرا لأن كل المعاملات المنتشرة عبر الشبكة تحتاج إلى تأكيدها وتسجيلها في كتل موزعة في الشبكة بأكملها، فمن المستحيل تقريبا التلاعب بها، بالإضافة إلى ذلك سيتم التحقق من صحة كل كتلة يتم بثها بواسطة العقد الاخرى وسيتم فحص المعاملات لذلك يمكن اكتشاف أي تزوير بسهولة.

- **عدم الكشف عن الهوية**: يمكن لكل مستخدم التفاعل مع شبكة البلوك تشين عن طريق عنوان يتم إنشاؤه لتجنب الكشف عن الهوية الحقيقية للمستخدم.

- **قابلية التدقيق (الشفافية):** نظرا لأنه يتم التحقق من صحة كل معاملة على البلوك تشين وتسجيلها باستخدام طابع زمني، يمكن للمستخدمين التحقق من السجلات السابقة وتتبعها بسهولة من خلال الوصول إلى أي عقدة في الشبكة الموزعة.

3- آلية عمل تقنية البلوك تشين:

يمكن توضيح آلية عمل تقنية البلوك تشين في الشكل التالي (Schmitz, 2018, p. 4):



يوضح المخطط المرفق العملية الأساسية لكيفية معالجة المعاملات وتأمينها ضمن شبكة البلوك تشين، وهي تقنية لامركزية وموزعة، ويمكن تقسيم هذه العملية إلى الخطوات المتسلسلة التالية:

1. **بدء المعاملة (Initiation of Transaction):** تبدأ العملية عندما يرغب (شخص أ) في إجراء معاملة، والتي يمكن أن تكون تحويل أموال أو نقل ملكية أو أي نوع آخر من تبادل البيانات، يتم إرسال طلب المعاملة إلى الشبكة.

2. **بث المعاملة للشبكة (Broadcasting of Transaction):** يتم بث المعاملة المطلوبة عبر شبكة الند للند (Peer-to-Peer - P2P)، والتي تتكون من مجموعة من أجهزة الكمبيوتر (العُقد) المعروفة في الشبكة، تُعرف هذه العُقد أيضًا بـ "المنقبين" (Miners) أو "الموثقين" (Validators).

3. **التحقق من المعاملة (Validation of Transaction):** تقوم العُقد المشاركة في الشبكة بالتحقق من صحة المعاملة باستخدام خوارزميات توافق محددة مسبقًا (مثل إثبات العمل - Proof of Work أو إثبات الحصة - Proof of Stake)، تشمل عملية التحقق التأكد من أن للمرسل الأذونات الكافية لإجراء المعاملة وأنها لا تتعارض مع أي سجلات سابقة.

4. **تجميع المعاملات في كتلة (Grouping Transactions into a Block):** بعد التحقق الناجح من المعاملة، يتم دمجها مع معاملات أخرى تم التحقق منها لتشكيل "كتلة" (Block) جديدة من البيانات، هذه الكتل هي وحدات التخزين الأساسية في البلوك تشين.

5. **إضافة الكتلة إلى السلسلة (Appending the Block to the Chain):** يتم ترتيب الكتل في سلسلة متتالية بشكل زمني، حيث تشير كل كتلة جديدة إلى الكتلة السابقة لها (باستخدام دالة تجزئة مشفرة Cryptographic Hash-)، تُضاف الكتلة الجديدة إلى سلسلة البلوك تشين الموجودة، مما يجعل السجل دائمًا وغير قابل للتغيير أو التعديل بأثر رجعي.

6. **اكتمال المعاملة (Completion of Transaction):** بمجرد إضافة الكتلة التي تحتوي على المعاملة إلى سلسلة البلوك تشين، تُعتبر المعاملة مكتملة، حينها يتلقى الطرف المستلم (الشخص ب) إشعارًا باكتمال المعاملة، ويتم تحديث سجلات جميع المشاركين في الشبكة بشكل متزامن لتعكس هذا التغيير.

تضمن هذه الآلية اللامركزية، الأمان، والشفافية لسجلات البيانات، حيث لا يوجد نقطة تحكم مركزية واحدة، وتكون السجلات مشفرة وموزعة على جميع المشاركين، مما يصعب عملية التزوير أو التلاعب بها.

4- أنواع سلسلة الكتل: تنقسم شبكات البلوك تشين إلى ثلاثة أنواع لكل منها استخدامات ومميزات مختلفة، وهي (مرزوق، 2021، صفحة 311):

1. الشبكة العامة Public Blockchain: هي شبكة لامركزية ومفتوحة بشكل كامل لجميع الأجهزة المنظمة إليها، إذ يمكن لأي شخص أو جهة استخدامها في إنشاء وتأكيد المعاملات دون الحاجة إلى طلب ترخيص دخول الشبكة من جهة معينة تتحكم بها، وتعمل تطبيقاتها مثل Bitcoin بشكل رئيسي على أساس فكرة التوافق الجماعي في بناء سلسلة الكتل، حيث يتم تحديث سجل المعاملات العام من خلال إنشاء كتلة للمعاملات وإلحاقها بسلسلة الكتل بعد إجماع وموافقة جميع الأطراف ذات الصلة، باستخدام هويات وعناوين رمزية لحفظ خصوصية وسرية البيانات.

ومن سلبياتها أن مستوى الأمان فيها أقل، ولها متطلبات تقنية مرتفعة من حيث الأجهزة الكثيرة ذات القدرات العالية لحفظ هذه الشبكة والتي تستهلك الكثير من الكهرباء، كما أنها لا تراعي الخصوصية لأنها عامة بطبيعتها يشارك فيها أي راغب بذلك، بالإضافة إلى أنها أبطأ بكثير من الشبكات الخاصة، وحاليا لا توجد شبكات مفتوحة ضخمة سوى العملة الافتراضية المشفرة.

2. الشبكة الخاصة Private Blockchain: هي قاعدة بيانات تعمل وفق نفس الآلية والمبادئ التي تعمل عليها تقنية البلوك تشين، والفرق الوحيد بينها وبين سلسلة الكتل العامة أنها تسمح بخاصية التحكم بالدخول إلى الشبكة من خلال شخصية مركزية (المؤسس أو المؤسسين) عن طريق قواعد وشروط وتعليمات اتفق عليها المؤسس أو مجموع المؤسسين، ومن مزايا هذه الشبكة (مقارنة بالشبكة العامة أو المفتوحة)، انخفاض التكلفة المطلوبة لحفظ عمل الشبكة، درجة أمان أعلى، خصوصية أكبر، سرعة وسهولة

في تنفيذ العمليات. ومن الأمثلة على هذه الشبكة المشروع الضخم Hyperleger Fabric الذي ترعاه شركة Linux والذي صمم كمنصة لنقل الأصول الرقمية (الصوتيات، حقوق الملكية، براءات الاختراع...) وغير الرقمية (كالمباني، والمركبات، والسلع...) عن طريق العقود الذكية بشفافية تامة بين المستخدمين.

3. شبكة الاتحاد أو التحالف Consortium Blockchain: وهي شبكة مفتوحة ولكن ليس بشكل كامل، إذ يمنح ترخيص إنشاء المعاملات وتحديثها فقط لمجموعة معينة من جهات مصرحة تربطهم صلة عمل مباشرة أو اتفاق يستوجب تأكيد معاملات مشتركة فيما بينهم، كمجموعة بنوك أو مستشفيات أو هيئات حكومية أو جهات تجارية وغيرها. ومن أمثلتها تحالف Ripple الذي يتيح للمصارف والمؤسسات المالية استخدام البلوك تشين لإتمام المعاملات والحوالات المالية بينهم بطريقة أرخص وأسهل وأسرع، والاستفادة من أدواتها التحليلية ومميزاتها في العمل.

إن اختيار شبكة البلوك تشين المناسبة يجب أن يتوافق مع الوظيفة المراد منها تأديتها، وعموما فإن تنوع الشبكات يتيح مجال أكبر للإختيار والتكيف، وسنبرز في الجدول التالي أهم الفروقات بين أنواع البلوك تشين السابقة الذك؛ العامة، الخاصة والإتحاد أو التحالف (مرزوق، 2021، صفحة 312):

	العامة	**المتحدة**	**الخاصة**
المستخدمون	إدارة غير مركزية بدون ترخيص هوية سرية/ رموز قد يكون مصدرا ضارا	عدة مؤسسات ترخيص دخول هوية معرفة موثوقين	مؤسسة واحدة ترخيص دخول هوية معرفة موثوقين
آلية التوافق الجماعي والتأكيد	Proof of State, Proof of Work…etc استهلاك كبير للطاقة	Consensus Algorithm أخف استهلاكا للطاقة	Consensus Algorithm أخف استهلاكا للطاقة
وقت تأكيد المعاملة	طويل	قصير	قصير

	البتكوين: 10 دقائق أو أكثر	100 ملي / ثانية	100 ملي / ثانية
أبرز الفوائد	لامركزية ولا حاجة لأي طرف وسيط لإتمام المعاملات	الشفافية والأمان وتخفيض تكلفة المعاملات والوقت المستغرق وتقليل تكرار البيانات	الشفافية والأمان وتخفيض تكلفة المعاملات والوقت المستغرق وتقليل تكرار البيانات

5- أثر تطبيق البلوك تشين في مجال المحاسبة والمالية:

في بداية ظهور تقنية البلوك تشين اقتصر استخدامها على العملات الإفتراضية فقط، إلا أنها تعددت مجالات وتطبيقات استخدامها، نظرا لتطورها فشملت عدة مجالات، سنذكر فقط المجالات التي لها علاقة أو تأثير مباشر مع مهنة المحاسبة (مراح و طويلب، 2022، الصفحات 35-37):

1. النظام الضريبي: حسب دراسة (PWC2016) يعتبر استخدام تقنية البلوك تشين في المجال الضريبي تحولاً كبيراً للأعمال فالمزايا الاساسية التي تتمتع بها البلوك تشين هي من أهم العناصر التي يركز عليه النظام الضريبي، فميزة الشفافية لتقنية البلوك تشين تسمح بالحصول على المعلومات والبيانات من عدة أطراف، يمكن الاعتماد عليها سواء من الشركة أو السلطة الضريبية، لأنه تم التحقق منها من قبل كل من يستخدمها داخل الشبكة، مما يؤدي إلى الحصول على معلومات مفصلة وموضحة ومفيدة، أما ميزة الامان من خلالها لا يمكن تغيير أو التلاعب بالبيانات والمعلومات الموجود داخل دفتر الاستاذ الرقمي، مما يقلل كثيرا من احتمالية الاحتيال ويسهل في اكتشافه ميزة المعلومات في الوقت الفعلي فعندما يتم تحديث المعلومات، يتم تحديثها للجميع في الشبكة في نفس الوقت تطبيق تقنية البلوك تشين في المجال الضريبي تعمل على الحصول على مجموعة من المزايا لعلى أهمها ما يلي:

- تطبيق البلوك تشين يعمل على تقليص الفجوة الضريبية، كونها تقلل من العبء الإداري وبالتالي تحصيل الضرائب بتكلفة أقل.
- يمكن لهذه التقنية خفض التكاليف وإضافة قيمة داخل الأعمال التجارية، وبين الشركات، وبين الشركات والمستهلكين وبين الشركات والحكومات (السلطة الضريبية).
- تقلل الإحتيال في ضريبة القيمة المضافة، وذلك عن طريق تتبع مكان وزمان دفع الضريبة.
- إعطاء لسلطة الضرائب والجهات التنظيمية الأخرى ثقة أكبر في البيانات المقدمة لها من قبل الشركة.
- توفر المزيد من الوضوح على المعاملات الصغيرة.

2. المعاملات المالية: أحدثت تقنية البلوك تشين تغييرات عديدة وكبيرة في القطاع المالي لمختلف الدول، حيث تتم الاستفادة من خاصية اللامركزية في البلوك تشين من قبل الافراد والشركات في التحويلات المالية سواء داخلية أم خارجية في تداول العملات الرقمية بالإضافة إلى السوق المالي في عمليات الدفع الفوري وعمليات الإقراض وتمويل المشاريع بما في ذلك التمويل الجماعي التي أصبحت طريقة موثوقة لتمويل المشاريع الناشئة الجديدة وإنشاء الشركات الصغيرة وكل الخدمات المالية، وتحقق تقنية البلوك تشين مزايا عديدة للمؤسسات المالية أهمها:

– تحقق كفاءة عالية من خلال إنشاء إصدار واحد من دفتر الاستاذ تتم مزامنته عبر أجهزة الكمبيوتر (المعاملة تتم في وقت واحد عبر مختلف المستخدمين داخل الشبكة)، مما يقلل بشكل كبير من التسويات.

– تحسن من دقة البيانات وأمنها، وتقلل من مخاطر الإحتيال، لأن المعاملة غير قابلة للتغيير أو التعديل.

– إمكانية إنشاء مصدر واحد للمعلومات حول هوية العميل مما يقلل التكاليف والمخاطر المتعلقة بلوائح معرفة العميل.

– إلغاء بعض رسوم المعاملات من خلال تقليل الإعتماد على الأطراف الثالثة، وقد تحرر تدفقات رأس المال مع انتقال شراء الأموال المدارة إلى الوقت الفعلي.

3. التدقيق: توفر تقنية البلوك تشين حلولًا فعّالة للتغلب على المشكلات التقليدية المرتبطة بعمليات المراجعة، مثل التكاليف الباهظة والمخاطر العالية وقيود البرامج المستخدمة. بإمكان هذه التقنية أن تُسهم بشكل كبير في تخفيف عبء العمل، وتسريع دورة المراجعة، وخفض التكاليف بشكل ملحوظ. علاوة على ذلك، تتيح البلوك تشين تحديث البيانات على الشبكة بأكملها في الوقت الفعلي بطريقة غير قابلة للتلاعب، مما يحدّ من الإحتيال المالي ويعزز دقة الحسابات في الشركات. بشكل عام، يسهم تطبيق البلوك تشين في هذا المجال في تحسين جودة المراجعة وتقليل نفقاتها بشكل كبير، حيث إنها تستبدل العديد من العمليات الأساسية، مما يوفر مجموعة من المزايا الهامة أهمها:

– توفير وقت المدقق وجهده مما يمكنه من وضع المزيد من طاقته في تحليل البيانات واتخاذ القرارات التي تتطلب حكماً احترافياً.

– نقل تركيز الموظفين الماليين إلى اتخاذ قرارات الشركة وإدارة القيمة مما يعزز بشكل غير مباشر من تحسين الجودة المهنية والقدرة الشاملة للموظفين الماليين.

– يوفر بيانات غير قابلة للتلاعب وآمنة وموثوقة، كون التقنية تتميز بالشفافية مما يجعل هذه البيانات أكثر مصداقية ودقيقة.

4. العقود الذكية: هي جزء مهم من تقنية البلوك تشين، فهي مجموعة من الوعود محددة في شكل رقمي، التي تبنى وتبرمج في إطار شبكة توزيع لامركزية (المعتمدة على تقنية البلوك تشين)، تنظم شروطها وأحكامها العلاقة بين طرفين أو أكثر (قد لا يعرف أحدهما الآخر) دون الحاجة لوجود سلطة مركزية (طرف ثالث)، فهي قادرة على توفير الثقة لكونها غير قابلة للتراجع في قيام الطرفين بتنفيذ المعاملات وفقاً لشروط وأحكام التعاقد، تسهل العقود الذكية تبادل الأصول ولا تتطلب وسطاء، أيضا تتميز العقود الذكية بأنها مقاومة للاختراق والعمليات الإحتيالية، وتحفظ الممتلكات للأطراف، فهي تستخدم في مجموعة من المجالات كتوثيق الممتلكات، إصدار القروض من البنوك، تحويل الأموال بين طرفين دون وسيط، معالجة طلبات مبالغ التأمين من طرف مؤسسات التأمين وغيرها.

6- مزايا وتحديات استخدام تقنية سلسلة الكتل:

1. مزايا استخدام تقنية سلسلة الكتل: هناك عدة فوائد يمكن الحصول عليها من استخدام أنظمة البلوك تشين، كزيادة الكفاءة العملية والقدرات التطويرية واالبتكارية والتنافسية في مجالات لا حصر لها، من خلال المزايا الآتية:

- **الاستقلالية والعدل (شبكة لامركزية توزيعية)**: فلا تعتمد على سلطة مركزية لإدارة البيانات والتحقق منها، ما يعني أن السلسلة موزعة عالميًا بين جميع المشاركين، مما يتيح لأي فرد تحميلها، عرضها، والمشاركة فيهان وكل نقطة في هذه الشبكة تعمل بشكل مستقل ومتساوٍ، وهو ما يضمن العدالة في التعامل مع المعاملات بغض النظر عن موقعها، كما تتحقق هذه المعالجة العادلة من خلال تجميع المعاملات في "كتل"، وتدار السلسلة من خلال إجماع عادل يضمن المسؤولية المتساوية لجميع الأطراف.

- **الشفافية والثقة (سجل مفتوح):** تُعد البلوكتشين بنية أساسية محايدة لا تخضع لسيطرة طرف واحد، مما يُمكّن من تخزين وتبادل البيانات والقيم بأمان حتى مع أطراف ذات ثقة محدودة، تُعزز هذه التقنية الشفافية بشكل كبير مقارنة بأنظمة السجلات التقليدية، حيث يمكن لجميع الأجهزة المتصلة بالشبكة رؤية التغييرات في سجل المعاملات العام، وفي المقابل لا يمكن تعديل المعاملات بمجرد تسجيلها، ولا تتم أي تغييرات إلا بموافقة جميع الأطراف المعنية، مما يرفع مستوى الثقة بشكل كبير في جميع التعاملات.

- **الأمن الالكتروني (عدم القابلية للتغيير والتعديل):** تتميز قاعدة البيانات الموزعة هذه، أو ما يُعرف بالسجل الدائم، بمستوى عالٍ جدًا من الأمان الإلكتروني بفضل اللامركزية، فبدلاً من وجود قاعدة بيانات مركزية واحدة يمكن اختراقها، يتم توزيع نسخ من السجل على جميع المشاركين حول العالم، هذا يعني أنه لا يمكن التلاعب بأي معاملة إلا باختراق جميع الأفراد المشتركين في نفس الوقت، وهو أمر يكاد يكون مستحيلًا، فكل معاملة تمر على جميع المستخدمين للتأكيد والتسجيل، مما يضمن سلامتها وحمايتها.

- **كفاءة التشغيل (خفض التكاليف وزيادة سرعة المعاملات):** تساهم أنظمة البلوك تشين في خفض تكاليف التشغيل وزيادة سرعة المعاملات، وذلك لإلغاء الحاجة لطرف وسيط في إتمامها، فالسجل العام

للمعاملات موزع على جميع الأجهزة في الشبكة، مما يتيح للأطراف الوصول المباشر والفوري للبيانات والتحقق منها، ما يؤدي إلى تسريع إنجاز المعاملات والتخلص من النفقات الإضافية المدفوعة للوسطاء كالبنوك. على الرغم من أننا لا نزال في المراحل الأولى لاستكشاف قدرات البلوك تشين، إلا أنها تبشر بحلول هائلة لمشاكل مزمنة، وهناك تفاؤل كبير بإمكانياتها الفعلية.

2. تحديات استخدام تقنية سلسلة الكتل: هناك العديد من التحديات التي تواجه تبني تكنولوجيا البلوك تشين، أهمها:

- **التكاليف المرتفعة للتشغيل:** خاصة في الشبكات العامة، فهي تحتاج إلى نقاط كثيرة، للمعالجة والحفظ، ينتج عنها استهلاك كبير للطاقة، استهلاك الأجهزة الحديثة الناتج عن عملها لفترات طويلة لمعالجة أعداد هائلة من البيانات وإجراء عمليات حسابية معقدة، والحاجة لأجهزة أقوى مع الوقت نظرا لازدياد حجم الشبكة مما يؤدي إلى زيادة في متطلبات تشغيلها وبالتالي أجهزة أكثر وأقوى.

- **التكاليف المرتفعة للاندماج: ت**عتبر التكاليف الناتجة عن إبدال الأنظمة الحالية بالأنظمة المستقبلية مرتفعة، من حيث خسارة الأنظمة الحالية وارتفاع أسعار الأنظمة المستقبلية، بالإضافة إلى تكاليف صيانتها ومراقبتها ومتابعتها، وتدريب العاملين عليها لفهمها والتعامل معها.

- **مشكلة فقد الباسوورد ومشكلات التعامل مع التكنولوجيا:** يعتبر العنصر الأهم في حماية الممتلكات الشخصية في الأنظمة الحالية هو المالك، ففقدان بطاقته أو كلمة المرور لا يعني فقدان ممتلكاته وأمواله حيث يستطيع إيقاف العمليات بمجرد التبليغ بالفقدان عن طريق حضوره الشخصي، أما في الإقتصاد التقني عموما، وهذه التقنية خصوصا فإن فقدان كلمة السر يعني فقدان الممتلكات، خاصة أنها مبنية على تقنية المركزية، فمراجعة جهة ما مسؤولة أمر متعذر، كما أن مشكلة الجهل بالأمور التكنولوجية يجعل إحلال هذه التقنيات إلى المجتمعات بشكل سريع متعذر لما قد يرافقه من أذى شديد ناتج عن سوء الإستخدام.

- **المشاكل القانونية ومشكلة الخصوصية:** من التحديات التي تواجه القانونيين حاليا صعوبة المواكبة من حيث فهم دقائق هذه التكنولوجيا، فأي كتابة للقانون حتما ستكون ناقصة إذا لم يحط بالموضوع إحاطة شاملة وواعية، مما يجعل هناك طلب أكبر على المتخصصين في القانون التكنولوجي وهم الآن قلة قليلة، في حين تطور التكنولوجيا وإدخال منتجاتها سريع وهذا تحدي كبير للقانونيين والمجتمع والتكنولوجيين على السواء، ومنه تبدو الحاجة لمعامل قانونية لمتابعة التطورات وحماية جميع الأطراف بتنظيم هذه العمليات بما يكفل العدالة للجميع.

تعتبر أحد المشاكل الناتجة عن عدم وجود تنظيم مركزي آلية التوريث ومصادرة الأموال أو إيقافها لأسباب قضائية مثل حالة السفه ومسائل الحجز المالي، فهذا متعذر في هذه الشبكات لعدم استطاعة تدخل طرف ثالث في ذلك، وهذا تحدي أمام الجهات القانونية ويفقدها جزء كبير من السيطرة.

ختاما، لقد رأينا كيف دخلت تكنولوجيا سلسلة الكتل إلى العديد من الصناعات والتطبيقات، ومنه يبدو أن البلوك تشين تمثل الحقبة الجديدة من حياتنا التقنية إلا أنها ما تزال في طور النمو وتحتاج الوقت والتمويل وثقة المستخدمين وبناء منصات قوية للاستخدام والعديد من العوامل الأخرى.

الخاتمـــــــــة

لقد شكّل هذا العمل رحلة متعمقة في نظرية المحاسبة، مستعرضًا تطورها التاريخي من نشأتها إلى أحدث تطبيقاتها ومعالجة القضايا المعاصرة، بدأنا باستكشاف الجذور التاريخية للفكر والممارسة المحاسبية،

ثم تعمقنا في المقومات الأساسية لنظرية المحاسبة، بما في ذلك المدارس والمناهج المختلفة التي ساهمت في تشكيلها.

تطرقنا بعد ذلك إلى أسس بناء نظرية المحاسبة، من الأهداف والمفاهيم إلى الفروض والمبادئ التي تُعد بمثابة الدعامة الأساسية للممارسة المحاسبية السليمة، كما تم التركيز على النظرية المعيارية والإيجابية وتطبيقاتهما في الممارسة المهنية، مع تحليل مزايا وعيوب كل منهما، مما يعكس الجدل القائم حول كيفية تطوير المعايير المحاسبية.

لم يغفل البحث عن أهمية القياس في نظرية المحاسبة، فتناول مفهومه وأركانه ومعاييره وطرق قياسه، كونه جوهر العملية المحاسبية، علاوة على ذلك، أُولي اهتمام خاص لعلاقة معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) بنظرية المحاسبة، حيث تم توضيح مفهومها وأهدافها ومزاياها، مع مقارنتها بالمعايير المحاسبية الأخرى، وبيان العلاقة الوثيقة بين هذه المعايير والنظرية المحاسبية لضمان التوافق الدولي.

كما تم تسليط الضوء على موقع النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر وعلاقته بنظرية المحاسبة، مع استعراض مراحله المختلفة ومميزاته وتحدياته، وكيفية توافقه مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) ، مما يعكس التزام الجزائر بمواكبة التطورات المحاسبية العالمية.

وفي ختام هذا العمل، تطرقنا إلى قضايا معاصرة في نظرية المحاسبة، مثل الإفصاح غير المالي، حوكمة الشركات، المسؤولية الاجتماعية، والأصول غير الملموسة، والتي تفرض تحديات جديدة وتتطلب تطويرًا مستمرًا للنظرية المحاسبية، وأخيرًا، استشرفنا مستقبل نظرية المحاسبة في ظل الاقتصاد الرقمي والذكاء الاصطناعي وتقنية البلوك تشين، مُبينين الأثر المتوقع لهذه التقنيات على مهنة المحاسبة ومستقبلها.

إن نظرية المحاسبة ليست مجرد مجموعة من القواعد والأسس، بل هي إطار فكري ديناميكي يتطور باستمرار لمواجهة التحديات المتغيرة في بيئة الأعمال والاقتصاد العالمي. ويبقى الهدف الأسمى هو توفير معلومات مالية موثوقة وشفافة تدعم اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. ESCWA. (فيفري, 2017). *الاقتصاد الرقمي والتحول نحو المجتمعات الذكية في المنطقة العربية*. تم الاسترداد من لجنة الأمم المتحدة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا:

2. أ بن ناصر. (2015). *المحاسبة العامة*. الجزائر: دار المعرفة الجامعية.

3. أ. د. عبد الرحمان بن ابراهيم الحميد. (2009). *نظرية المحاسبة* (المجلد الطبعة الأولى). الرياض -السعودية-: جامعة الملك سعود.

4. اقتصاد رقمي. (2025). *ما هو الاقتصاد الرقمي وكيف يعمل [تطوراته أسسه و مستقبله و رواده]*. تاريخ الاسترداد 04 07, 2025، من DI economy: https://dieconomy.com/blog

5. الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية. (2018). مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجلس معايير المحاسبة الدولية.

6. البيان. (2025). *ماهي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)؟ وماهي أهميتها للشركات؟* تم الاسترداد من البيان: https://bayansoft.com/معايير-دولية-التقارير-المالية

7. القانون رقم 07-11. (25 نوفمبر, 2007). المتضمن النظام المحاسبي المالي. *الجريدة الرسمية*(العدد 74).

8. آمال مرزوق. (2021). تقنية البلوكتشين وتطبيقاتها الإقتصادية. *مجلة الشرق الأوسط للعلوم الإنسانية والثقافية MESP، المجلد 01*(العدد 05)، 302-319.

9. أمانى فوزى. (2017). الإقتصاد الرقمي وإشكالية التجارة الالكترونية في الدول العربية. *المجلة الاجتماعية القومية، المجلد 54*(العدد 03).

10. أمين د. بن سعيد. (2017-2018). مطبوعة مستوفاة لمقياس نظرية المحاسبة. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر 3.

11. بلال شنايت، و علي حبيش. (2022). مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS (دراسة مقارنة). *الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 14*(العدد 02)، 25-36.

12. حاتم عبد الفتاح الشعراوي. (2023). أثر مستوى الإفصاح عن معلومات الحوكمة في الحد من عدم تماثل المعلومات دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 4*(العدد 1)، 493-557.

13. حاج قويدر قورين. (2014). التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة. *مجلة ابحاث اقتصادية و ادارية، 8*(1)، 119-143.

14. خالد رجم، خولة واصل، و الويزة سعادة. (2018). واقع الاقتصاد الرقمي في الجزائر "دراسة تحليلية لقطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصال". *Journal of Economic Growth and Entrepreneurship*، *المجلد 01*(العدد 01)، 43-64.

15. خالد زيدان الفضلي، و سامي سالم الحصادي. (2022). الإفصاح عن المعلومات غير المالية: قراءات وتحليلات نظرية. *مجلة دراسات في الإقتصاد والتجارة، مجلد 41*(العدد 01 و02)، 43-81.

16. د. ضيف الله محمد الهادي. (2014). دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الأول*(العدد السابع)، 198-226.

17. رضوان دوداح. (2020-2021). *النظرية المحاسبية والجبائية -مطبوعة موجهة لطلبة الليسانس والماستر-* (المجلد ط 01). الجزائر: جامعة الجزائر 3 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

18. سعيد بن دنيدينة، و عامر بوعكاز. (2018). سبل ووسائل حماية المستهلك الإلكتروني من مخاطر الإقتصاد الرقمي. *مجلة البناء الاقتصادي*(العدد 01)، 65-80.

19. سليمان مصطفى الدلاهمي. (2008). *مبادئ وأساسيات علم المحاسبة*. عمان، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر.

20. سليمة حرمل. (29 أفريل, 2025). موقع النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) من النظرية المحاسبية المعاصرة وضرورة التحيين -دراسة تحليلية-. *مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، المجلد 08*(العدد 01)، 283-302.

21. عادل بولجنيب. (2013-2014). دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب قسنطينة. *مذكرة ماجستير*. جامعة قسنطينة 2.

22. عاطف محمد د.العوام. (2011). *دراسات في نظرية المحاسبة*. مصر: جامعة عين شمس كلية التجارة.

23. عباس مهدي د. الشيرازي. (1990). *نظرية المحاسبة* (المجلد ط1). الكويت: دار ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع.

24. عبد العزيز طالب، و مسعود دراوسي. (2020). أثر القياس المحاسبي على جودة نتائج التحليل المالي دراسة حالة مؤسسة صيدال. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 06*(العدد 01)، 76-97.

25. عبد القادر روتال. (2023). أثر قيود القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر. *مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، 13*(23)، 105-124.

26. عبدالعزيز الكنهل. (k;tlfv, 2023 16). *المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS: دليل شامل*. تم الاسترداد من مفاهيم MAFAHEEM: https://mafaheem.info/?p=900 تم الإطلاع عليه يوم 20-06-2025

27. غنية بن حركو. (2015). التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي. *مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية*(العدد 44)، 23-55.

28. غنية بن حركو. (جوان, 2017). النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية -دراسة مقارنة-. *مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 01*(العدد 04)، 105-130.

29. فتحي بن حليمة، و عبد القادر بوكريد. (2023). العوامل المحددةلمستوى الإفصاح غير المالي –دراسةتحليليةللشركات المسجلة في الأسواق المالية للملكة العربية السعودية-. *مجلةالبحوث في العلو م الماليةو المحاسبة، المجلد 08*(العدد 02)، 75-92.

30. فريد بن جريبيع. (2021-2022). *محاضرات في النظرية المحاسبية*. الجلفة -الجزائر-: جلامعة زيان عاشور الجلفة الجزائر.

31. فطوم امحمدي. (2015). الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية - نموذج مقترح-. *مجلة "الأبحاث الاقتصادية"* (العدد 13)، 299-327.

32. فوزية براهمي. (2021-2022). *محاضرات في: الأنظمة المحاسبية المقارنة*. الجلفة: كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجلفة.

33. كريم بلعيد، و كريمة بن حواس. (2024). أهم تطبيقات الذكاء الإصطناعي المستخدمة في مهنتي المحاسبة والتدقيق -دراسة حالة واقع الشركات الأربع الكبرى-. *مجلة طبنة للدراسات العلمية الاكاديمية، المجلد 07*(العدد 01).

34. كمال سماش، و فاطمة الزهراء عياشي. (2019). تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي. *مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07*(العدد 01).

35. لمين تغليسية. (2017-2018). مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة الجزائرية أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3.

36. مجموعة اختبار السوكبا. (2018). *مختصر المعايير الدولية للتقرير المالي*. تم الاسترداد من https://alqashi.com/book/Book53.pdf

37. محاسب. (20 جوان, 2025). تبسيط الاختلاف في تطبيق المحاسبة والدولية المعايير الدولية. *جريدة المحاسبين صوت المحاسب*. تم الاسترداد من https://almohasben.com

38. محمد أمين مازون. (2020-2021). *مطبوعةمحاضرات حول: نظرية المحاسبة*. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3.

39. محمد بوسماحة. (2019-2020). المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. *مطبوعة*. جامعة طاهري محمد - بشار-.

40. محمد حيدر. (2007). *مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة*. عمان: دار الحامد.

41. محمد طرشي، و إيمان يخلف. (2017). الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية من منظور محاسبي. *AL-RIYADA For Business Economics، المجلد 03*(العدد 02).

42. محمد محسن عوض. (2009-2010). النظرية الإيجابية للمحاسبة وتفسيراتها لدوافع الإدارة تجاه بدائل الاختيار المحاسبي. كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة.

43. محمد مطر. (2007). *مبادئ المحاسبة المالية والدورة المحاسبية* (المجلد الطبعة الرابعة). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

44. مداني بن بلغيث. (2006). التوافق المحاسبي الدولي -المفهوم، المبررات والأهداف. *مجلة الباحث*(العدد 04)، 115-121.

45. *نبذة تاريخية عن النظرية المحاسبية وأهميتها اليوم*. (19 08, 2023). تاريخ الاسترداد اطلع في: 2025/04/10، من LPC London Premier Centre: https://ar.lpcentre.com/articles/a-brief-history-of-accounting-theory-and-its-importance-today

46. نجاة بن تركية. (2024). دمج تقنيات الذكاء الإصطناعي في المحاسبة وأثره على مستقبل مهنة المحاسبة في الجزائر. *مجلة المنهل الإقتصادي، المجلد 07*(العدد 02)، 421-432.

47. نور الهدى مراح، و محمد طويلب. (2022). مستقبل مهنة المحاسبة في ظل تقنيات التحول الرقمي -تقنية البلوكشين نموذجا. *مجلة الميادين الاقتصادية، المجلد 05*(العدد 01)، 23-48.

48. نوران يوسف، و أيمن صالح. (2022). السجلات الموزعة وسلسلة الكتل Distributed Ledger Technology (DLT) and Blockchain. *سلسة كتيبات تعريفية موجه إلى الفئة العمرية الشابةفي الوطن العربي، العدد 25*. صندوق النقد العربي.

49. هوام جمعة. (2002). *تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

50. وليد ناجي الحيالي. (2007). *نظرية المحاسبة*. الدنمارك: منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.

51. يوسف محمود جربوع. (2014). *نظرية المحاسبة الفروض - المفاهيم - المبادئ - المعايير*. عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. A.A.A. (1966). Reaserch in accounting measurement. *collected papers*, 47.

2. Campell, N. (1957). *Foundations of science*. Dover publications.

3. Christenson, C. (1983). The Methodology of Positive Accounting. *The Accounting Review, Vol 58* (N° 1), 1-22.

4. https://www.unescwa.org/sites/default/files/event/materials

5. IFRS 15. (2014). *Revenue from Contracts with Customers*. IFRS Foundation, International Accounting Standards Board.

6. PUGNA, I. B., & DUȚESCU, A. (2020). Blockchain – the accounting perspective. *the 14th International Conference on Business Excellence (ICBE)*, 214-224. Bucharest University of Economic Studies. Récupéré sur https://cercetare.ase.ro/the-proceedings-of-the-14th-international-conference-on-business-excellence-were-indexed-in-the-wos-database/

7. Rebecca Kivak. (2025). *EBSCO host*. تم الاسترداد من https://www.ebsco.com/research-starters/business-and-management/positive-accounting

Schmitz, J. (2018). *Blockchain Technology For Accounting And Government*. Retrieved from CPA Australia: https://na.eventscloud.com/file_uploads/6c2267c4bafdc5487eac41e98af7c9e4_1530JanaSchmitz.pdf .8

Scott, W. (2015). *Financial Accounting Theory*. france: Pearson. .9

Steven, S. (1975). *Psychophysics*. Wiley & Sons N.y. .10

Tobin, J. (2025, mai 21). *What Is GAAP in Accounting?* Récupéré sur Accounting: https://www.accounting.com/resources/gaap/ .11

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory* (Vol. 01). France: Pearson. .12

Watts, R., & Zimmerman, J. (1990). Positive accounting theory: A ten-year perspective. *The Accounting Review, Vol 65*(N° 01), 131-155. .13